

جواد قدیم‌پور

کارشناس ارشد حسابداری و

عضو هیات علمی دانشگاه آزاد اسلامی واحد پارس آباد مغان

علی طریقی

کارشناس ارشد حسابداری و حسابرس ارشد دیوان محاسبات استان تهران

## بودجه‌ریزی عملیاتی و رابطه آن با حسابرسی عملیاتی

### چکیده

در نگرش سیستمی به نظام گزارشگری مالی، مشاهده می‌شود که این نظام از دو شاخه حسابداری و حسابرسی تشکیل گردیده است. دکتر حساس یگانه، در کتاب فلسفه حسابرسی رابطه حسابداری و حسابرسی را به رابطه نویسنده و ویراستار تشبیه و بیان می‌کند؛ همانطوری که نوشتن و ویراستن مکمل یکدیگر هستند، در مورد حسابداری و حسابرسی نیز وضع به همین منوال می‌باشد. از این رو به نظر می‌رسد همانند سایر نظام‌ها، نظام گزارشگری مالی دولتی زمانی می‌تواند به هدف خود نایل شود که شاخه‌های اصلی آن یعنی ((حسابداری و بودجه‌ریزی دولتی)) و ((حسابرسی دولتی)) با همدیگر در تعامل بوده و هماهنگ باشند. بنابراین در راستای این مباحث و با توجه به تغییر نظام بودجه‌ریزی دولتی کشورمان از بودجه‌ریزی برنامه‌ای به بودجه‌ریزی عملیاتی، ضرورت می‌یابد که نظام حسابرسی دولتی نیز هماهنگ با آن و به موازات آن تغییر یابد تا نظام بودجه‌ریزی دولتی و در نهایت نظام گزارشگری مالی دولتی به اهداف متعالی خود دست یابند و ابزاری قدرتمند برای دولت در ادای مسؤولیت پاسخگویی خود



همچنین به منظور موفقیت نظام بودجه‌ریزی عملیاتی، تغییر و توسعه نظام حسابرسی دولتی و انجام حسابرسی عملیاتی ضرورت دارد.

## واژگان کلیدی

بودجه‌ریزی عملیاتی، حسابرسی عملیاتی، نظام گزارشگری مالی دولت.

### مقدمه

هدف اصلی نظام‌های بودجه‌بندی، پاسخگویی<sup>۱</sup> و ارزیابی عملکرد دولت است. این هدف در نظام بودجه‌ریزی عملیاتی<sup>۲</sup> در قالب سه معیار کارآیی<sup>۳</sup>، اثر بخشی<sup>۴</sup>، صرفه اقتصادی<sup>۵</sup> نمایان می‌شود، تا بدین ترتیب، دولت را در جهت تحقق اهداف خود یاری رساند. در راستای این مباحث و با توجه به تغییر نظام بودجه‌ریزی دولتی کشورمان، پرسش‌های اساسی مطرح می‌شود که آیا نظام حسابرسی دولتی فعلی در راستای ارزیابی اهداف اصلی نظام بودجه‌ریزی دولتی (بودجه‌ریزی عملیاتی) می‌باشد؟ و آیا جایگاه حسابرسی عملیاتی<sup>۶</sup> در این میان خالی نیست؟ و آیا نظام حسابرسی دولتی ما با نظام بودجه‌ریزی عملیاتی هماهنگ می‌باشد؟ علاوه بر این، آیا ویژگی غیر انتفاعی واحدها و سازمان‌های دولتی به تنهایی شرط لازم و کافی برای اجرا شدن حسابرسی عملیاتی برای ارزیابی مخارج و اثر بخشی برنامه‌های دولتی نمی‌باشد؟ بدین ترتیب، هدف اصلی مقاله حاضر، بررسی ضرورت تغییر نظام حسابرسی دولتی به موازات تغییر نظام بودجه‌ریزی دولتی می‌باشد. بنابراین در این مقاله، ابتدا بحث بودجه‌ریزی عملیاتی و پیشینه آن در ایران و سپس بحث حسابرسی عملیاتی و سابقه آن در بخش دولتی ایران بیان می‌شود و در نهایت تغییر نظام حسابرسی دولتی به موازات نظام بودجه‌ریزی دولتی همچنین در تعامل<sup>۷</sup> و هماهنگی<sup>۸</sup> بودن این دو نظام ضروری می‌باشد.

### بودجه‌ریزی عملیاتی

بودجه‌ریزی عملیاتی از سال ۱۹۷۰ در دولت‌های ایالتی ایالات متحده به عنوان نوآوری<sup>۹</sup> و ابداع به منظور تحول در نظام بودجه

باشد، و فراتر از آن، برای شکوفایی و پیشرفت اقتصادی کشور نقش به‌سزایی ایفا نمایند. این در حالی است که نظارت مالی دستگاه‌های دولتی کشور در شرایط موجود در مرحله قبل از خرج توسط ذی‌حساب‌ها و بعد از خرج توسط دیوان محاسبات با اهداف مشابه و اغلب در قالب حسابرسی رعایت انجام می‌گیرد. و در آن معیارهایی چون کارآیی، اثربخشی و صرفه اقتصادی لحاظ نمی‌شود و جواگلو و هماهنگ با نظام بودجه‌ریزی عملیاتی نمی‌باشد. در صورتی که حسابرسی عملیاتی و بودجه‌ریزی دولتی (بودجه‌ریزی عملیاتی) از لحاظ اهداف، رابطه تنگاتنگی با هم دیگر داشته و به سوی اهداف یکسانی در حرکت هستند و به عنوان اجزای اصلی نظام گزارشگری مالی دولتی با همدیگر همپایانی دارند؛ به گونه‌ای که این دو مکمل همدیگر بوده و حول سه محور اصلی کارآیی، اثر بخشی و صرفه اقتصادی می‌چرخند و تنها در سایه مشارکت این دو، مطلوبیت نظام گزارشگری مالی دولتی افزایش یافته و این نظام می‌تواند ابزاری قدرتمند برای دولت در مسؤلیت پاسخگویی باشد. طبق بررسی‌های انجام گرفته، تاکنون مقالات زیادی بحث تغییر و توسعه نظام حسابرسی بخش‌های دولتی و خصوصی کشور را از جنبه‌های مختلف مطرح نموده‌اند، اما مقاله حاضر بحث مذکور را در مورد بخش دولتی از دیدگاه عدم هماهنگی و تعامل نظام حسابرسی دولتی با نظام بودجه‌ریزی دولتی مورد بررسی قرار داده و بیان می‌کند که برای پاسخگویی کامل و دقیق بخش دولتی و





بندی آغاز شد و به تبع آن کشورهای دیگر نیز به تدریج این نظام بودجه‌ریزی را برگزیدند. در تعریف این نظام، بیشتر پژوهشگران و کارشناسان بودجه‌بندی دولتی بر این نظر توافق دارند که بودجه‌ریزی عملیاتی، نوعی سیستم برنامه‌ریزی و بودجه‌ریزی است که بر رابطه بین بودجه هزینه شده و نتایج مورد انتظار تاکید دارد. این نظام حول دو محور "ارتباط بین شاخص عملکرد و ارزیابی" و "ارتباط بین بودجه و نتایج" می‌چرخد که در چارچوب آن، بخش‌های مختلف اداری بر اساس استانداردهای مشخص با عنوان شاخص‌های عملکرد پاسخگو هستند، و مدیران در تعیین بهترین شیوه نیل به نتایج، از اختیار عمل بیشتری برخوردارند. بودجه‌ریزی عملیاتی عوامل "صرفه‌جویی" و "اثر بخشی" را به ابعاد سنتی بودجه‌ریزی اضافه می‌کند و مهم‌ترین هدف آن اصلاح مدیریت بخش عمومی و افزایش اثر بخشی مخارج آن می‌باشد. برخی از مزایای این نظام بودجه‌ریزی عبارت هستند از:

- شفاف‌سازی فرآیند بودجه‌ریزی،
- افزایش کارایی و اثربخشی عملکرد دولت و سازمان‌ها از طریق تمرکز منافع در جهت ضروری‌ترین و مهم‌ترین نتایج،
- اصلاح و بهبود تصمیم‌گیری در مورد موثرترین راه برای استفاده از منابع محدود کشور،
- بهبود عملکرد از طریق پیوند بودجه و عملکرد برنامه،
- زمینه‌سازی برای کنترل اثر بخشی سازمان.

**بودجه‌ریزی عملیاتی، نوعی سیستم برنامه‌ریزی و بودجه‌ریزی است که بر رابطه بین بودجه هزینه شده و نتایج مورد انتظار تاکید دارد.**

که دستگاه با آن مواجه است، ایجاد ارتباط میان بودجه و نتایج برنامه،  
 پر بار ساختن خدمات در یافتی یا همان مدیریت کیفیت جامع،  
 ارایه مبنایی برای پاسخگویی بیشتر در آرای استفاده از منابع کشور،  
 امکان نظارت موثر بر اجرای عملیات.

### بودجه‌ریزی عملیاتی در ایران

با توجه به این که دولت، تمام فعالیت‌های مالی خود را در چارچوب قانون بودجه انجام می‌دهد، بنابراین بودجه شاهرگ حیاتی دولت می‌باشد و نقش بسیار مهمی در اقتصاد ملی ایفا می‌کند. از طرف دیگر با توسعه وظایف و افزایش سریع هزینه‌های دولتی و پیوند آن با وضعیت عمومی کشور، کنترل مخارج مشکل‌تر شده و بهبود در سیستم‌های برنامه‌ریزی، کنترل و مدیریت منابع بخش عمومی نیاز بیشتری احساس می‌شود. بروز چنین

### اهداف بودجه‌ریزی عملیاتی:

هدف اصلی بودجه‌ریزی عملیاتی، کمک به تصمیم‌گیری عقلایی در باره تخصیص و تعهد منابع دولت براساس پیامدهای سنجش‌پذیر است. برخی از اهداف این بودجه‌ریزی عبارت هستند از:  
 ارایه مبنای صحیح برای تصمیم‌گیری در مورد تخصیص منابع،  
 تمرکز فرآیند تصمیم‌گیری روی مهم‌ترین مسایل و چالش‌هایی

خدمات به مردم، جلب مشارکت بخش غیردولتی، توسعه اشتغال، صرف بودجه و درآمدهای عمومی پرداخته شد. بدین صورت در فاصله بین سال‌های ۱۳۸۱ تا ۱۳۸۴، تلاش‌های متعددی در زمینه پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی صورت گرفت. این تلاش‌ها به دلیل عدم جدیت دستگاه‌های اجرایی، فقدان پیگیری و نظارت لازم از سوی سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی، نتایج مطلوبی نداشت و تا سال ۱۳۸۴ نظام بودجه‌ریزی کشور شکل برنامه‌ای خود را حفظ کرده بود تا اینکه دولت برای اولین بار به صراحت در ماده ۱۳۸ قانون برنامه چهارم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی، به منظور اصلاح نظام بودجه‌ریزی و پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی کلیه دستگاه‌های اجرایی را مکلف نمود تا اقدامات زیر را حداکثر تا پایان سال دوم برنامه چهارم توسعه انجام دهند.

الف) شناسایی واحدهای فعالیت‌ها و خدماتی که دستگاه‌های اجرایی ارائه می‌دهند،

ب) تعیین قیمت تمام شده فعالیت‌ها و خدمات، متناسب با کیفیت و محل جغرافیایی مشخص،

ج) تنظیم لایحه بودجه سالانه براساس حجم فعالیت‌ها و خدمات و قیمت تمام شده آن‌ها،

د) تخصیص اعتبارات براساس عملکرد و نتایج حاصل از فعالیت‌ها متناسب با قیمت تمام شده آن‌ها.

سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی سابق با برنامه‌ای سه مرحله‌ای اقدام به اجرای ماده ۱۳۸ قانون مذکور نمود.

این مراحل عبارت هستند از:

مرحله اول: شفاف‌سازی

مرحله دوم: افزایش کارایی

مرحله سوم: افزایش اثربخشی

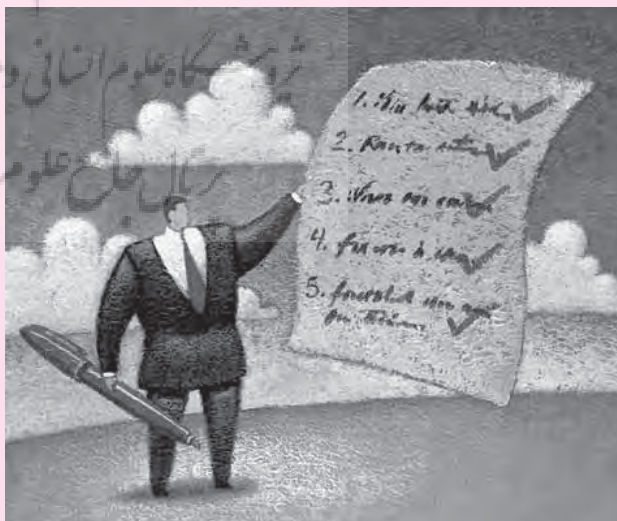
براساس گزارش‌های سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور، قرار بود مرحله شفاف‌سازی طی چهار مرحله زیر در سال ۱۳۸۵ اجرا شود.

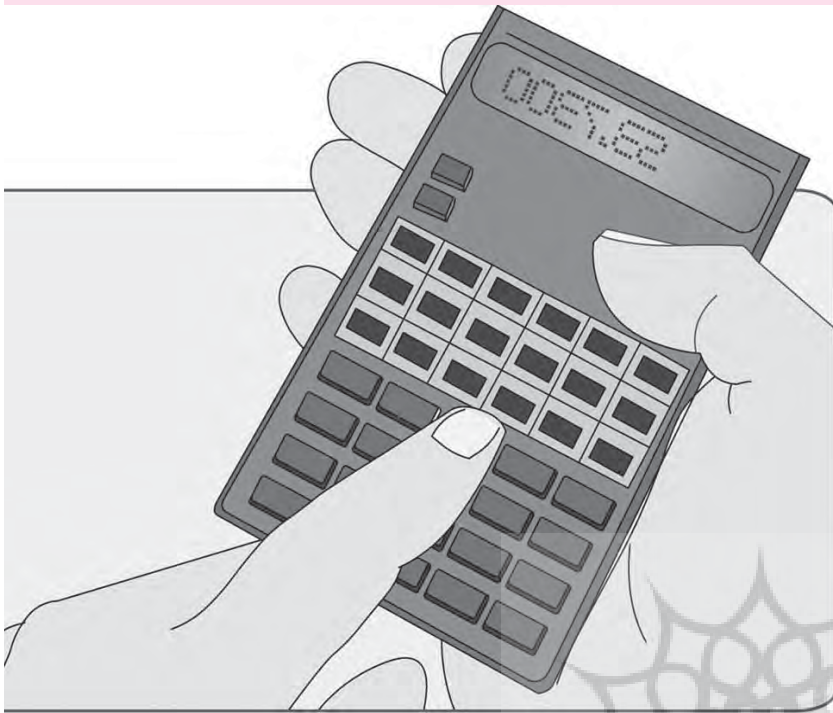
۱- بازبینی واحدهای فعالیت‌های اجرایی و فعالیت‌های اجرایی،

۲- تعیین شاخص‌های عملکرد و اهداف کمی مربوط به هر یک

از فعالیت‌ها و برنامه‌ها،

مسایلی در بخش عمومی کشورمان باعث شد تا سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی سابق در سال ۱۳۷۸ اصلاح نظام بودجه‌ریزی را به طور جدی مورد توجه قرار دهد و در طرح دو مرحله‌ای که در همین زمینه تهیه و به تصویب ستاد اقتصادی دولت رسید، تهیه بودجه به روش عملیاتی را به عنوان هدف میان مدت برای خود اعلام نماید. به دنبال این امر، از سال ۱۳۸۰ دولت مکلف به انجام اقدامات لازم برای اصلاح نظام بودجه‌ریزی از طریق تعدیل احکام مندرج در قوانین بودجه سالانه شد که یکی از محورهای اساسی این تعدیل، تهیه و تنظیم بودجه به روش عملیاتی بود. بنابراین پیاده‌سازی نظام بودجه‌ریزی عملیاتی در دستگاه‌های دولتی برای اولین بار به طور جدی در بند «ب» تبصره «۲۳» قانون بودجه سال ۱۳۸۱ کل کشور مطرح شد. مجدداً در بند «ر» تبصره «۱» قانون بودجه سال ۱۳۸۲، سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور موظف گردید در راستای اصلاح نظام بودجه‌بندی نسبت به عملیاتی کردن بودجه، اصلاح نظام برآورد درآمدها و هزینه‌ها در تمامی دستگاه‌های اجرایی اقدام و توزیع اعتبارات مربوط به هزینه‌ها را بر اساس نیاز دستگاه و فعالیت‌هایی انجام دهد که صورت می‌گیرد. همچنین در بند «ب» تبصره «۴» قانون بودجه سال ۱۳۸۳، به بیان اهمیت اجرایی بودجه‌بندی عملیاتی به منظور منطقی نمودن حجم و اندازه دولت، کاهش تدریجی اعتبارات هزینه‌ای، بهبود آرایه





که اکثر دستگاه‌های دولتی در انجام این محاسبه با مشکلات فراوانی مواجه بوده‌اند به گونه‌ای که برخی از آن‌ها حتی در سال ۱۳۸۷ نیز موفق به اجرای این مرحله نشده‌اند. بدین ترتیب در حال حاضر، تاکید اصلی تلاش‌های مسؤولان اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی کشور، محاسبه دقیق بهای تمام شده فعالیت‌ها و برنامه‌های دستگاه‌های دولتی می‌باشد که یکی از اساسی‌ترین و حساس‌ترین مراحل فرایند بودجه‌ریزی عملیاتی بوده و به تخصص بیشتری نیاز دارد. به گونه‌ای که در بخش خصوصی، اکثر صاحب نظران حسابداری مدیریت از آن به عنوان یکی از سه مؤلفه اصلی مثلث بقای سازمان‌های امروزی یاد کرده‌اند.

### حسابرسی عملیاتی

بررسی اسناد، مدارک و شواهد تاریخی نشان می‌دهد که نیاز به انجام حسابرسی عملیاتی و فلسفه وجود آن موضوع جدیدی نیست و در حقیقت بیش از ۱۲۹ سال از طرح این موضوع می‌گذرد، اما بدیهی است که این مفهوم برای مدت طولانی به دلایل متعددی

۳- هزینه یابی برنامه‌ها و فعالیت‌ها و تعیین هزینه تمام شده کالاها و خدمات ارایه شده از سوی دولت،

۴- مدیریت فرایند بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد ( نظارت، گزارش گیری و ارزشیابی ).

همچنین در همین سال قرار بود تا اقدامات لازم بررسی بهبود عملیات مرحله شفاف‌سازی و شروع مرحله ارتقاء بهره‌وری تعیین شود. بررسی‌های انجام گرفته در این خصوص نشان می‌دهد که اجرای زیر مراحل (۱) و (۲) فوق در اکثر دستگاه‌های اجرایی طی سال ۱۳۸۵ به طور موفق انجام شده است. اما در رابطه با اجرای زیر مرحله (۳) فوق که همان هزینه‌یابی برنامه‌ها، فعالیت‌ها و برآورد بهای تمام شده کالاها و خدمات ارایه شده می‌باشد، ماده ۱۴۴ قانون برنامه چهارم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی، مدلی را بدین منظور ارایه داده است. در ماده یک دستورالعمل اجرایی ماده ۱۴۴ قانون برنامه چهارم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی که در ارتباط با موضوع قیمت تمام شده فعالیت‌ها است، به ارایه تعاریفی از واژگان اختصاصی پرداخته و در ماده ۲، احصای فعالیت‌ها و خدمات را به شرح زیر بیان کرده است:

"دستگاه‌های اجرایی موظفند در طول سال‌های برنامه چهارم توسعه، سالانه حداقل بیست درصد از فعالیت‌های خود را با توجه به موارد زیر احصاء نموده، به نحوی که تا پایان برنامه، آن دسته از فعالیت و خدماتی که قابلیت تعیین بهای تمام شده را دارند، به روش مزبور انجام شوند:"

الف) در سال اول و دوم برنامه چهارم توسعه، اولویت با فعالیت‌ها و برنامه‌های کمی پذیر، کلیدی و رو به مردم و است. در طول دو سال اول برنامه، در محاسبه قیمت تمام شده فعالیت‌ها و خدمات، هزینه‌های غیرمستقیم و بالاسری اعمال نمی‌شود،

ب) سال سوم برنامه چهارم توسعه، هزینه‌های بالاسری و غیرمستقیم در محاسبات حداقل، برای کار واحد مجری عمل شود، ج) سال چهارم و پنجم برنامه چهارم توسعه، هزینه بالاسری و غیرمستقیم برای هر کدام از فعالیت‌ها و خدمات محاسبه شود.

بنابراین بررسی‌های انجام گرفته در رابطه با اجرای زیر مرحله (۳) و محاسبه بهای تمام شده فعالیت‌ها و برنامه‌ها، حاکی از آن است

می‌کند و تأکید آن همواره بر کارایی، اثر بخشی و صرفه اقتصادی است. حسابرسی عملیاتی با تأکید بر بهبود عملیات آتی (آینده نگری) از حسابرسی مالی و حسابرسی رعایت متمایز می‌شود که هر دو گذشته نگر هستند. در ایران، طبق تعریف ارایه شده توسط کمیته حسابرسی عملیاتی سازمان حسابرسی "حسابرسی عملیاتی، فرآیند منظم و روشمند ارزیابی اثر بخشی، کارایی و صرفه اقتصادی عملیات سازمان و گزارش نتایج ارزیابی، همراه با پیشنهادهای عملی به اشخاص ذیصلاح برای بهبود عملیات

است". اثر بخشی معرف میزان دستیابی به هدفها است؛ کارایی، عبارت از نتایج به دست آمده از عملیات (ستانده) به منابع مصرف شده (داده) است و صرفه اقتصادی، عبارت از تلاش در جهت حداقل کردن هزینه تحصیل واستفاده از منابع واحد اقتصادی با حفظ کیفیت مناسب می‌باشد.

### اهداف حسابرسی عملیاتی

طراحی و اجرای حسابرسی عملیاتی همواره از طریق انتخاب هدفهای خاص صورت می‌گیرد. زیرا این کار، موضوع را برای افراد ذینفع بسیار معنی‌دارتر و مفیدتر می‌سازد. به این ترتیب گاه تنها هدف خاص و گاه ترکیبی از اهداف مدنظر قرار می‌گیرد و این امر منجر به تعیین و مشخص شدن محدوده مورد رسیدگی می‌شود. هدفهای کلی حسابرسی عملیاتی براساس گزارش کمیته حسابرسی عملیاتی ومدیریت انجمن حسابداران رسمی آمریکا در سال ۱۹۸۲ شامل این موارد می‌باشد:

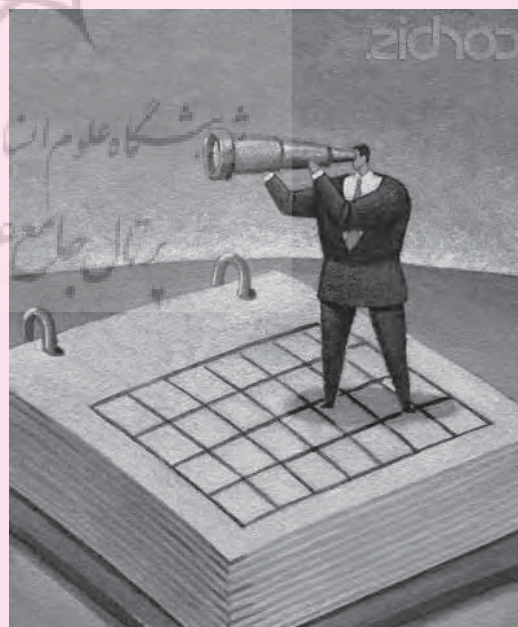
(۱) ارزیابی عملکرد، (۲) شناسایی فرصت‌های بهبود عملیات، (۳) ارایه پیشنهادهایی برای بهبود عملیات یا لزوم انجام بررسی‌ها و اقدامات بیشتر است [۱۶]. به گفته گرهام و کسیرات، تفاوت عمده‌ای در اهداف حسابرسی عملیاتی بخش‌های دولتی و خصوصی وجود ندارد و هدف این نوع حسابرسی در بخش دولتی اغلب شامل موارد ذیل می‌باشد:

**در ایران، طبق تعریف ارایه شده توسط کمیته حسابرسی عملیاتی سازمان حسابرسی "حسابرسی عملیاتی، فرآیند منظم و روشمند ارزیابی اثر بخشی، کارایی و صرفه اقتصادی عملیات سازمان و گزارش نتایج ارزیابی، همراه با پیشنهادهای عملی به اشخاص ذیصلاح برای بهبود عملیات است".**

به فراموشی سپرده شد و پس از جنگ جهانی دوم دوباره مطرح و احیا گردید. ولی بدون شک اولین بار واژه حسابرسی عملیاتی توسط حسابرسان داخلی برای توصیف کار خود با هدف خاص توسعه عملیات حسابرسی مورد استفاده قرار گرفته است.

در نشریات و کتب مختلف تعاریف گوناگونی از حسابرسی عملیاتی ارایه شده است و اکثر آنها حول سه محور اصلی کارایی، اثربخشی و توجیه اقتصادی می‌چرخند. ویتینگتون<sup>۱۱</sup> و پنی<sup>۱۲</sup> بیان

می‌کنند که حسابرسی عملیاتی، رسیدگی جامع به یک واحد عملیاتی یا کل سازمان به منظور ارزیابی سیستم‌ها، کنترل‌ها و عملکرد آن در مقایسه با هدفهای تعیین شده مدیریت است. کانون توجه این نوع حسابرسی بر کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی عملیات است. رایدر<sup>۱۳</sup> پس از بررسی تعاریف گوناگون در این باره بیان می‌کند که حسابرسی عملیاتی در واقع حسابرسی عملیات از نقطه نظر مدیریت است که صرفه اقتصادی، کارایی و اثر بخشی کلیه فعالیت‌ها را ارزیابی



گانه پاسخگویی و یادگیری<sup>۱۴</sup> است. تبلور معیار پاسخگویی از آنجا ناشی می‌شود که تجزیه و تحلیل ویژگی‌های ساختاری و خدماتی فعالیت‌ها از نوع غیر انتفاعی سازمان‌های بزرگ عمومی، موید این مطلب است که در فقدان انگیزه سود و شاخص سودآوری یا نظم حاکم بر بازار برای هدایت عمل مدیریت، ارزیابی عملکرد مدیران باید بر مبنای شاخص‌های دیگری غیر از سود انجام شود. به همین دلیل، مفهوم مسؤولیت پاسخگویی با تاثیرپذیری از ویژگی‌های ساختاری و خدماتی فعالیت‌های غیر انتفاعی به عنوان معیاری برای ارزیابی عملکرد، مورد پذیرش بخش عمومی قرار گرفته است. بدین

ترتیب در خصوص مسؤولیت پاسخگویی بخش عمومی کشورمان بیان می‌شود که در ایران، مدیریت بخش اعظم منابع اقتصادی به عهده دولت است و کیفیت مدیریت آن در سر نوشت ملت تاثیر به سزایی دارد، با این حال چرا شرکت‌های دولتی زیان می‌دهند؟ چرا پروژه‌های دولتی با تاخیر زیاد اجرا می‌شود؟ چرا در بخش دولتی سیستم گزینش مدیر بر اساس مبنای، قابل دفاع نیست؟ و در یک کلام چرا در بخش دولتی، منابع کمیاب به راحتی اتلاف می‌شود؟ به نظر



**بودجه‌ریزی عملیاتی و حسابرسی عملیاتی از لحاظ اهداف، رابطه تنگاتنگی با همدیگر داشته و به سوی اهداف یکسانی در حرکت هستند به گونه‌ای که هر دوی آن‌ها حول سه محور کارآیی، اثربخشی و صرفه اقتصادی می‌چرخند و بعنوان اجزای اصلی نظام گزارشگری مالی در جهت تحقق کامل اهداف آن، همپایانی<sup>۱۵</sup> داشته و مکمل همدیگر هستند.**

شکل‌گیری اظهار نظر درباره میزان توجیه اقتصادی، کارآیی و اثربخشی سازمان یا فعالیت مورد بررسی، بسندگی رویه‌های داخلی به منظور نظارت و پیشبرد توجیه اقتصادی، کارآیی و اثربخشی سازمان یا فعالیت مورد نظر. با این توضیح می‌توان نتیجه‌گیری کرد که هدف حسابرسی عملیاتی، ارزیابی رعایت صرفه اقتصادی، کارآیی و اثربخشی است که هر سه، مولفه بهره‌وری<sup>۱۴</sup> محسوب می‌شود. لازم به ذکر است که استانداردهای حسابرسی دولتی آمریکا، تجدید نظر شده در سال ۲۰۰۷، علاوه بر ارزیابی سه مولفه کارآیی، اثربخشی و توجیه

اقتصادی، مقوله کنترل‌های داخلی، رعایت مقررات و تحلیل‌های آتی نگر را نیز به عنوان سایر اهداف حسابرسی عملیاتی مورد تاکید قرار داده است. بدین ترتیب با توجه به مباحث فوق، مشخص می‌شود که بودجه‌ریزی عملیاتی و حسابرسی عملیاتی از لحاظ اهداف، رابطه تنگاتنگی با همدیگر داشته و به سوی اهداف یکسانی در حرکت هستند به گونه‌ای که هر دوی آن‌ها حول سه محور کارآیی، اثربخشی و صرفه اقتصادی می‌چرخند و بعنوان اجزای اصلی نظام گزارشگری مالی در جهت تحقق کامل اهداف آن، همپایانی<sup>۱۵</sup> داشته و مکمل همدیگر هستند.

### حسابرسی عملیاتی در بخش دولتی ایران

همانطوری که در استانداردهای حسابرسی دولتی ایالات متحده مشاهده می‌شود، مدیران دولتی نسبت به فراهم آوردن اطلاعات به موقع، مفید و قابل اتکاء به منظور پاسخگویی برنامه‌های دولتی و عملیات بخش‌های خود مسؤولیت دارند (استانداردهای حسابرسی دولتی آمریکا، ۲۰۰۷). برای این منظور حسابرسی عملیاتی در بخش دولتی، تحت شرایط مطلوب، فراهم‌کننده هدف‌های دو

کاربردی حسابرسی عملیاتی، دلایل و مشکلات بسیاری را می‌توان ذکر نمود که خود بحث گسترده‌ای را می‌طلبد. لکن در کشور ما یکی از مشکلات اصلی در نهادینه شدن این نوع حسابرسی فقدان آموزش‌های رسمی در این رابطه بوده است. متأسفانه جای خالی واحدهای درسی مرتبط با حسابرسی عملیاتی در برنامه آموزشی رشته‌های مالی دانشگاه‌های کشور کاملاً محسوس می‌باشد. این امر که همانا انتقال دانسته‌های علمی مربوط و ایجاد روش شناختی، و دیدگاه واحد در حسابرسان است از وظایف سنگین موسسات حسابرسی می‌توان شمرد.

### نتیجه‌گیری

با توجه به این که نظام بودجه‌ریزی عملیاتی در کشورمان در حال پیاده شدن می‌باشد، به نظر می‌رسد که باید به موازات این پیاده‌سازی ابزار مکمل و ارزیابی کننده عملکرد این نظام یعنی نظام حسابرسی عملیاتی نیز هماهنگ با آن پیاده شود. از سوی دیگر حتی اگر بحث خصوصی‌سازی در ایران به طور کامل انجام گیرد کماکان همیشه بخش عظیمی از منابع اقتصادی به عهده دولت است و عملکرد سازمان‌های دولتی نقش به‌سزایی در پیشرفت کشور داشته و کیفیت مدیریت این سازمان‌ها در سرنوشت ملت آثار اساسی دارد. بنابراین پاسخگویی دولتی در همه کشورها از جمله ایران اهمیت اساسی دارد. این در حالی است که به نظر می‌رسد نظارت مالی کشورمان زمینه را برای پاسخگویی مناسب فراهم نمی‌آورد. لذا برای پاسخگویی مناسب بخش دولتی انجام حسابرسی عملیاتی در کشور ضرورت می‌یابد. هر چند اصول حسابرسی عملیاتی در بخش دولتی و خصوصی یکسان است، اما اجرای حسابرسی عملیاتی در بخش دولتی ضرورت بیشتری دارد. در نهادهای دولتی ویژگی غیر انتفاعی این واحدها به تنهایی شرط لازم و کافی برای اجرا شدن حسابرسی عملیاتی است. علاوه بر این مسایل به طور کلی در بررسی قانون اساسی کشورمان مشاهده می‌شود که تحول بزرگی در ارتقاء جایگاه دیوان محاسبات صورت گرفته است ولی نقش و وظایف آن کماکان در حد حسابرسی داخلی قوه مجریه باقی مانده است. لذا به نظر می‌رسد در مقطع



می‌رسد این‌ها همه سوالاتی هستند که در ذهن مردم است و باید دولت به آن‌ها پاسخ قانع‌کننده‌ای بدهد. نظام حسابرسی فعلی در بخش دولتی کشورمان نمی‌تواند چنین زمینه‌ای را برای پاسخگویی دولت فراهم آورد، زیرا نظارت مالی دستگاه‌های دولتی در شرایط موجود در مرحله قبل از خرج توسط ذی‌حسابی‌ها و بعد از خرج توسط دیوان محاسبات با اهداف مشابه و عموماً در قالب حسابرسی رعایت انجام می‌گیرد و در آن معیارهایی چون کارایی، اثر بخشی و صرفه اقتصادی لحاظ نمی‌شود. بنابراین برای پاسخگویی کامل و دقیق بخش دولتی، تغییر نظام حسابرسی دولتی فعلی و انجام حسابرسی عملیاتی ضرورت می‌یابد. این در حالی است که در کشور ما به‌رغم تلاش‌هایی که توسط دست‌اندرکاران حسابرسی دولتی برای گسترش حسابرسی عملیاتی صورت گرفته، اما هنوز این نوع حسابرسی هیچ جایگاهی نداشته، طوری که از کلیه شرکت‌های بورس تنها در تعداد انگشت شماری از آن‌ها این خدمات به گونه‌ای نه چندان مطلوب ارائه می‌شود، و برای پیاده‌سازی این نوع حسابرسی راه طولانی را باید پیمود. البته در رابطه با عمومیت نیافتن اجرای



می‌گذرد.

### پی‌نوشت‌ها:

1. Accountability
2. Performance Based Budgeting
3. Efficiency
4. Effectiveness
5. Economy
6. Operational Auditing
7. Interactive
8. Integration
9. Innovation
10. Total Quality Management(TQM)
11. Whittington
12. Pany
13. Reider
14. Productivity
15. Equifinality
16. Learning

### منابع و ماخذ:

- (۱) انصاری - عبدالمهدی و مهدی زینالی، "سیستم بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد و ارتباط آن با مدیریت هزینه"، **مجله حسابدار**، شماره ۲۰۳، ۱۳۸۷، ص ۴۴.
- (۲) بختیاری - مهرداد، "حسابرسی عملیاتی"، **ماهنامه حسابدار**، شماره ۱۹۰، ۱۳۸۶، ص ۳۲-۴۴.
- (۳) حساس یگانه - یحیی، "فلسفه حسابرسی" چاپ اول، تهران، انتشارات علمی و فرهنگی، ۱۳۸۴.
- (۴) حساس یگانه-یحیی، "حسابرسی عملیاتی" **ماهنامه حسابدار**، شماره ۱۶۰، ۱۳۸۳.
- (۵) دفتر برنامه‌ریزی منابع مالی و بودجه واحد مطالعات و برنامه‌ریزی اقتصاد بهداشت، "بسته آموزشی طرح بودجه‌ریزی عملیاتی"، تیر ماه ۱۳۸۴.
- (۶) دفتر برنامه‌ریزی منابع مالی و بودجه، گزارش ۱۰۱، بودجه‌ریزی عملیاتی از تئوری تا عمل، بهمن ماه ۱۳۸۲.
- (۷) رایدر- هری آر، "راهنمای جامع حسابرسی عملیاتی"، مترجمان محمد مهیمنی و محمد عبدالله پور، چاپ سوم، سازمان حسابرسی، کمیته حسابرسی، عملیاتی، نشریه ۱۳۸۰، ۱۴۹.
- (۸) رحیمیان - نظام الدین، "واژه‌شناسی حسابرسی عملیاتی"، **مجله حسابرس**، شماره ۱۹، ۱۳۸۲، ص ۲۸.
- (۹) رهنمای رودپشتی - فریدون و محمد جلیلی، "هزینه‌یابی هدف (مبتنی بر ارزش آفرینی)"، چاپ اول، تهران، انتشارات ترمه، ۱۳۸۶.
- (۱۰) شباهنگ-رضا، جایگاه خدمات اعتباردهی در مدیریت استراتژیک"، **مجموعه مقالات حسابرسی-۶ ویژه مدیریت استراتژیک**، سازمان حسابرسی، بهار ۱۳۷۷.

تاریخی فعلی که اغلب کشورهای در حال توسعه با روی آوردن به تحولات نوین در عرصه حسابرسی دولتی هر چه بیشتر سعی در بهره‌گیری از خدمات دیوان‌ها در روند توسعه خود دارند، شایسته است دیوان محاسبات کشور نیز با بررسی همه جانبه نسبت به تغییر رویه‌های موجود حسابرسی، به انواع حسابرسی‌هایی بپردازد که بتواند در تصمیم‌گیری‌ها و سیاست‌گذاری‌ها به مجلس شورای اسلامی کمک نماید، با انجام این کار، دیوان محاسبات کشور به عنوان مشاور و بازوی تخصصی قوه مقننه، از طریق اعمال نظارت فراگیر و عملیاتی، قادر به بررسی عملکرد کلیه فعالیت‌های دولت و اظهار نظر در این خصوص می‌گردد. راهکار اساسی برای این تحول و به عبارتی، ارتقای نقش دیوان محاسبات کشور هم سطح با جایگاه آن، تغییر نظام حسابرسی فعلی و بهره‌گیری از نظام حسابرسی عملیاتی است که یکی از رموز موفقیت کشورهای توسعه یافته در رابطه با اجرای برنامه‌های مصوب می‌باشد. حسابرس عملیاتی با معیارهای صرفه اقتصادی، کارایی و اثر بخشی می‌تواند در رویه مدیریت دولتی کشور نیز موثر واقع شود و آن را به سمت اتخاذ شیوه‌هایی سوق دهد که منجر به کاهش ضایعات، افزایش بهره‌وری، کاهش هزینه‌ها و بالاخره تحقق اهداف مورد نظر به نحو مطلوب گردد. بدین ترتیب سیستم نظارتی دیوان محاسبات از شیوه کنترل سنتی که به اعتقاد اغلب صاحب نظران عامل محدودیت شناخته می‌شود، به مفهوم نوین کنترل، یعنی عامل هدایت تغییر یافته تا شرایط لازم برای تحقق اهداف، و کسب نتایج برنامه‌ها و فعالیت‌های مصوب دولت فراهم گردد. کلام آخر اینکه در نگرش سیستمی به نظام گزارشگری مالی دولتی کشورمان چنین مشاهده می‌شود که در شرایط فعلی اجزای اصلی این نظام یعنی ((بودجه‌ریزی و حسابداری دولتی)) و ((حسابرسی دولتی)) با یکدیگر در تعامل نبوده و هماهنگ نیستند. بنابراین در صورت عدم تغییر و توسعه نظام حسابرسی دولتی و اجرای نظام حسابرسی عملیاتی، نظام بودجه‌ریزی عملیاتی و نظام گزارشگری مالی دولتی نمی‌توانند به اهداف خود نایل شوند. در نتیجه، به جرات می‌توان گفت که راه موفقیت نظام بودجه‌ریزی عملیاتی از تغییر نظام حسابرسی دولتی، و جایگزین شدن حسابرسی عملیاتی به جای حسابرسی فعلی،

عملیاتی در ارتقاء آن." **ماهنامه حسابداری**، شماره ۱۸۲، ۱۳۸۶، صفحات ۷۶-۸۲.

(۱۷) ورمزیار-حسن، "بودجه‌ریزی عملیاتی در ایران"، دفتر اقتصاد کلان، ۱۳۸۲

18) Government Auditig Standards Revision 2007, United States.

19) Performance – Based Budget System , Richard D. Yong , January 2003

20) R.Kreklow, Steven, "Improving Organizational Performance Through Performance Audits", Government Finance Review , Apr. 2007, pp62-64.

21) Whittington, O. Ray, and Pany Y, Kurt, " Principles of Auditing " , Twelfth Edition, McGraw-Hill, 1998.

(۱۱) صفار-محمد جواد، "حسابرسی عملیاتی، کار آیی، اثربخشی، صرفه اقتصادی"، گزارش کمیته انجمن حسابداران رسمی آمریکا، سازمان حسابرسی، کمیته حسابرسی عملیاتی، نشریه ۱۱۲، چاپ اول، ۱۳۷۶.

(۱۲) قانون برنامه چهارم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران.

(۱۳) قدیم پور-جواد، "بررسی نحوه اجرای نظام بودجه‌ریزی عملیاتی در دستگاه‌های اجرایی استان اردبیل (بررسی موردی در اداره کل منابع طبیعی استان)، پایان‌نامه کارشناسی ارشد به راهنمایی دکتر فرزانه حیدریور، مهر ۱۳۸۷. (۱۴) کرد بچه-محمد، گزارش شماره (۱) بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد، تیر ماه ۱۳۸۵، ص ۱.

(۱۵) کمیته حسابرسی عملیاتی سازمان حسابرسی، "آشنایی با حسابرسی عملیاتی"، **مجله حسابرسی**، سال سوم، شماره ۱۳۸۰، ص ۹۶-۱۰۲. (۱۶) کریمی-ملیحه، "بودجه عملیاتی معیار پاسخگویی و نقش حسابرسی

## "Performance Based Budgeting & Operational Auditing"

Prepared By: Javad Ghadimpoor, Ali Tarighi

### Abstract

From systematic point of view; Financial reporting system is consisted of two elements: Accounting Information System and Auditing Information System; So that Dr Hassas Yeghaneh in the book with heading of "Auditing Philosophy" states that the relationship between accounting and auditing is similar to the relationship between writing and Editing and says that: "As writing and editing are complementary with each other , it is so in the about the relationship between accounting and auditing ; Therefore they are complementary with each other". Hence it seems that as other systems, the governmental financial reporting system can achieve their goals when the basic elements ( governmental budgeting and accounting information system and governmental auditing system) interact and coordinate with each other. So with regarding to above discussion and changing our country budgeting system from programming budget to performance based budget; It is necessity that the governmental auditing system change and develop parallel to change in budgeting system. While the financial controls in our country agencies at present are done by general accounting office (GAO) and accountants in the form of compliance auditing and criteria such as Efficiency, Effectiveness and Economy are ignored in this method and it is not integrated with PBP. Whereas operational auditing and performance based budgeting have close relationship in term of objectives , also these two as basic elements of governmental financial reporting system are equifinal, so that they are complementary with each other and follow same goals and go round on three basic factors: Efficiency, Effectiveness and Economy. as a results only by coordinating and interacting these elements, the governmental financial reporting system can be powerful tool in accountability for government. otherwise not only implementing PBP will be faced with different problems but also it will be unable to achieve its basic goals.