



# بررسی نقش حسابداری تعهدی در پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی و جایگاه حسابرسی عملیاتی

رحمت الله محمدی پور ✍  
زهرا احمدی

## مقدمه

بودجه‌بندی، نظام نظارتی بسیار مهمی است که تقریباً در همه سازمانها وجود دارد. با این حال، مطالعات گذشته در مورد پیامدهای ناکارآمد کنترل‌های بودجه‌ای در زمینه استفاده بودجه برای ارزیابی عملکرد متمرکز شده‌اند، اما روی دیگر کاربردهای بودجه در سازمانها مانند برنامه‌ریزی عملیاتی و شکل‌گیری راهبردها، کمتر متمرکز شده‌اند (Hansen & Van der Stede, 2004).

**بودجه‌ریزی عملیاتی** به دنبال ایجاد پیوند میان شاخصهای عملکرد و تخصیص منابع است. هر چند چنین پیوندهایی اغلب ضعیف هستند، ولی می‌توانند سیاستگذاری بودجه‌ای را تسهیل و نظارت قانونگذاران بر نتایج و دستاوردهای مرتبط با مخارج عمومی را افزایش دهند.

بودجه‌ریزی در اصل، تخصیص منابع است و نیازمند انتخاب و تعیین اولویت است. سیاستهای بودجه‌ای در مفهوم گسترده، محل نزاع مدعیان رقیب برای تصمیم‌گیری در این باره است که چه مقدار از منابع محدود دولت باید در میان تعداد زیادی از هدفهای ملی ضروری تقسیم شوند. اطلاعات عملکرد می‌تواند به این بحث کمک ارزشمندی نماید. بودجه‌ریزی عملیاتی از دیرباز در زمره پیشنهادهای اصلاحی در کشورهای توسعه‌یافته و در حال توسعه بوده است. در ایران، دولت در قالب تبصره‌هایی از قوانین بودجه سالهای ۱۳۸۱، ۱۳۸۲ و ۱۳۸۳ و ماده ۱۴۲ و ۱۳۸ قانون برنامه چهارم، مواد ۲۱۷، ۲۱۸ و ۲۱۹ برنامه پنجم ملزم به عملیاتی کردن بودجه شده است. البته باید توجه داشت که اطلاعات عملکرد تنها یکی از عوامل است و نمی‌تواند جانشین انتخابهای سیاسی دشوار شود و بحث درباره نقش مناسب دولت و نیاز به برنامه‌ها و سیاستهای مختلف دولت، همچنان ادامه خواهد داشت.

بودجه متداول یا سنتی، بودجه‌ای است که در آن اعتبارها فصول و مواد هزینه مشخص می‌گردد. در این روش، نوع و ماهیت هزینه‌ها مشخص می‌شود؛ اما اینکه هر هزینه برای کدام هدف یا اجرای کدام برنامه یا فعالیت باشد، مشخص نمی‌شود.

این روش به دلیل سادگی، نبود ابهام و توانایی کنترل هزینه‌ها در مقایسه با سالهای قبل و مشخص کردن داده‌ای هزینه‌بر، بیشتر مورد استفاده بوده است؛ اما با افزایش روزافزون وظایف دولتها در امور اقتصادی و اجتماعی، اهمیت خود را از دست داده و کاربردی ندارد.

بودجه برنامه‌ای شبیه بودجه عملیاتی است؛ اما با این تفاوت که بودجه برنامه‌ای به طبقات بالاتر سلسه مراتب سازمانها

مربوط می‌شود. در تنظیم این نوع بودجه ممکن است بدون محاسبه دقیق مخارج هر واحد از فعالیت دولتی، هزینه‌ها را فقط براساس سیاست کلی مالی دولت پیش‌بینی کرد.

### تحقق بودجه‌ریزی عملیاتی

تحقق بودجه‌ریزی عملیاتی مستلزم انجام این اقدامها است (اردکانی و همکاران، ۱۳۸۹):

- ۱- هدفگذاری کمی و سنجش‌پذیر در راستای تحقق هدفهای آرمانی (چشم‌انداز درازمدت)،
- ۲- تعیین شیوه‌های گوناگون برای رسیدن به هدفها،
- ۳- اولویت‌بندی هدفها،
- ۴- طبقه‌بندی و تعریف برنامه‌ها، فعالیت‌های واحدهای سازمانی در قالب هدفهای راهبردی و ماموریت‌های سازمانی،
- ۵- تعیین قیمت تمام‌شده برنامه‌ها و فعالیت‌ها، متناسب با کیفیت و محل جغرافیایی انجام فعالیت با استفاده از شیوه‌های مربوط،

### بودجه‌ریزی عملیاتی (عملکردی)

بودجه‌ریزی عملیاتی نوعی نظام برنامه‌ریزی، بودجه‌ریزی و ارزیابی است که بر رابطه بودجه هزینه‌شده و نتایج مورد انتظار تاکید می‌ورزد. در چارچوب بودجه‌ریزی عملیاتی، بخشهای مختلف اداری براساس استانداردهای مشخصی تحت عنوان شاخصهای عملکرد پاسخگو هستند و مدیران در تعیین بهترین شیوه دستیابی به نتایج، از اختیار عمل بیشتری برخوردارند. در واقع، بودجه‌ریزی عملیاتی با مرتبط ساختن تصمیمهای بودجه‌ای و عملکردی، پاسخگویی در مقابل قانونگذاران و مردم را تقویت می‌کند (فتاحی و فتاحی، ۱۳۹۱).

برای بودجه عملیاتی تعاریف متفاوتی وجود دارد؛ اما به‌طور کلی براساس پژوهشهای انجام گرفته، بودجه‌ریزی عملیاتی، روشی برای تخصیص منابع به‌منظور دستیابی به اهداف، برنامه‌ها و نتایج ارزیابی شده است. در این روش، منابع بودجه به اهداف موردنظر در قالب برنامه به‌نحوی کارا و اثربخش تخصیص می‌یابد. به عبارتی، عوامل صرفه‌جویی و اثربخشی به ابعاد سنتی بودجه‌ریزی اضافه می‌شود. صندوق بین‌المللی پول بودجه‌ریزی عملیاتی را اینگونه تعریف می‌کند: "بودجه‌ریزی عملیاتی رویه یا سازوکاری است که خواهان تقویت رابطه بین بودجه صرف‌شده در موسسه‌های دولتی و نتایج حاصل از طریق استفاده از اطلاعات عملکرد رسمی در تصمیم‌گیری راجع به تخصیص منابع می‌باشد." دیوان محاسبات ایالات‌متحد، بودجه‌ریزی عملیاتی را اینگونه تعریف می‌کند: "مفهومی است که اطلاعات عملکرد را به بودجه ارتباط می‌دهد" (Robinson & Brumby, 2005). در تعریفی که فیلدینگ اسمیت (Fielding Smith) از بودجه‌ریزی عملیاتی ارائه داده است، آن را اینگونه معرفی می‌کند که این نوع بودجه‌ریزی، منابع را بر مبنای نیل به نتایج مشخص و قابل سنجش تخصیص می‌دهد. این تعریف، پیام‌آور پیوندی (منطقی) و فنی میان شاخصهای عملکرد و تخصیص منابع است و می‌تواند سطح نتایج را با بهره‌گیری از منابع اضافی قابل دستیابی، بیان کند. بودجه‌ریزی عملیاتی نمی‌تواند جایگزین فرایند بودجه‌ریزی موجود شود؛ ولی با تغییر پرسشهایی که در این فرایند مطرح می‌شود، می‌تواند به تغییر سیاستهای بودجه‌ای و اقدامهای نظارتی، کمک کند.



مسئولان دستگاههای اجرایی و از طرف دیگر بین مسئولان دستگاههای اجرایی و سازمان متولی بودجه و دولت،

۴- استقرار نظام بودجه‌ریزی خروجی محور،

۵- دادن اختیارات لازم به مدیران در انتخاب نهادهای لازم برای ارائه خدمات مورد نظر،

۶- ارزیابی مستمر عملکرد مدیران و مبنا قرار دادن نتایج عملکرد به عنوان یکی از معیارهای تخصیص اعتبارها و تصمیم‌گیری در رابطه با تداوم و یا عدم تداوم خدمت مدیران،

۷- تولید اطلاعات مدیریتی و مالی شفاف برای تصمیم‌گیری در رابطه با افزایش، کاهش و تخصیص اعتبارهای بودجه‌ای،

۸- رهایی از روزمرگی در اقدامها و مصارف منابع سازمان و نیل به سمت برنامه‌ریزی بلندمدت و هزینه‌کرد براساس برنامه،

۹- افزایش توانمندی مدیران در مدیریت منابع مالی، فیزیکی، انسانی و اطلاعاتی، و

۱۰- کاهش فساد و رانت‌خواری در سطوح مختلف اجرایی و تصمیم‌گیری.

### حسابرسی عملکرد

رسیدن به عملیات کارا و اثربخش مسئولیت اصلی مدیریت است. ساختار سیستمهای مدیریت سازمان و کنترل مدیریت باید در راستای رسیدن به این هدف طراحی شوند.

**حسابرسی عملکرد<sup>۲</sup>**، مصداق بارزی از خدمات مشاوره مدیریت به‌شمار می‌آید که ممکن است برخی از ویژگیهای حسابرسی صورتهای مالی را داشته باشد. این نوع حسابرسی دربرگیرنده بررسی روشمند فعالیتهای یک سازمان یا بخش مشخصی از آن، در دستیابی به هدفهای مشخص است.

بررسی و آزمون کنترل‌های مدیریت، به‌عنوان یکی از مراحل اجرای حسابرسی عملکرد است که هدف اصلی آن تعیین هدف قطعی حسابرسی و نیز اتکاپذیری مدارک و شواهد داخلی واحد است.

حسابرسی عملکرد، ضمن تقویت جنبه‌های مثبت مدیریت، منجر به حل مسائل، غلبه بر مشکلات و بهبود کیفیت اداره واحدهای تجاری می‌شود.

حسابرسی عملکرد و خدمات مرتبط با آن از جمله ابزار

۶- تنظیم لایحه بودجه با رویکرد هدفمند و عملیاتی، براساس تعیین برنامه‌ها، کمیته‌ها و قیمت تمام‌شده خدمات،

۷- توزیع منابع در چارچوب ارقام یادشده در قوانین بودجه بین کوچکترین واحدهای سازمانی که انجام‌دهنده برنامه‌ها و فعالیتها هستند، مناسب با کمیت و کیفیت و محل جغرافیایی انجام فعالیت،

۸- تنظیم تفاهمنامه‌های مدیریتی میان مدیران بالاتر با مدیران واحدهای عملیاتی برای انجام برنامه‌ها و فعالیتها براساس قیمت تمام‌شده،

۹- اعطای اختیارات لازم به مدیران مجری برای تدوین فرایندها و انجام اصلاحات اداری، مالی و استخدامی به‌منظور تعیین شده، متناسب با قیمت تمام‌شده،

۱۰- تعریف نظامهای نظارتی و ارزیابی عملکرد با رویکرد کنترل نتیجه و محصول به جای کنترل فرایند انجام وظایف،

۱۱- تخصیص منابع متناسب با میزان تحقق هدفهای تعیین شده در تفاهمنامه، و

۱۲- دریافت گزارشهای عملکردی و انطباق با هدفهای آرمانی و راهبردی و تصمیم‌گیری برای تنظیم برنامه‌های بعدی.

### هدفهای بودجه‌ریزی عملیاتی

مهمترین هدف بودجه‌ریزی عملیاتی، اصلاح مدیریت بخش عمومی و افزایش اثربخشی مخارج این بخش است. ویژگیهای اساسی این اصلاح عبارتند از (حسن‌آبادی و صراف، ۱۳۸۷):

۱- ارزیابی پاسخگویی مسئولان دستگاههای اجرایی براساس معیار دستاوردهای فعالیتهای آنان، دامنه تاثیرگذاری آنها برای دستیابی به دستاوردها و بودجه و امکاناتی که برای تحقق دستاوردها به مصرف رسیده است،

۲- ارزیابی پاسخگویی مدیران دستگاههای اجرایی به مسئولان ذیربط براساس محصولاتی که باید تولید کنند و یا خدماتی که باید ارائه دهند و بودجه و سایر امکاناتی که برای تولید این محصولات و ارائه خدمات به‌کار می‌گیرند،

۳- تضمین و تحکیم پاسخگویی از طریق مبادله تفاهمنامه‌های عملکردی بین سطوح مختلف مدیران و

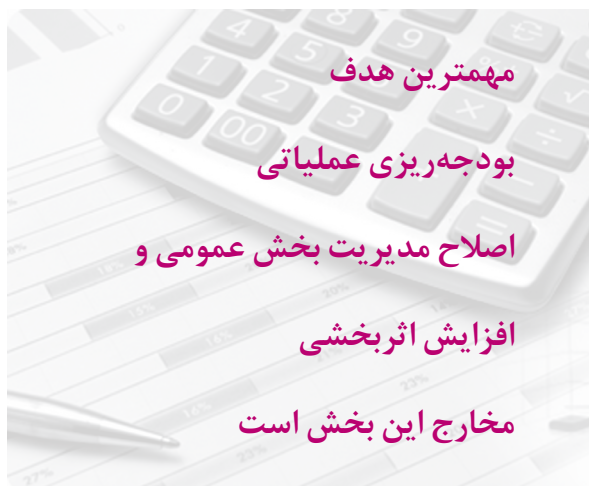
مستقل عملکرد مدیران، از طریق واحد حسابرسی داخلی یا حسابرسان مستقل صورت گیرد.

دیوان محاسبات انگلستان این سه مولفه را به صورت زیر تعریف می‌کند:

• صرفه اقتصادی: حداقل کردن بهای تمام شده منابع مورد نیاز یا مصرفی با توجه به کیفیت مورد نظر (مصرف با توجه به اقتصادی).

• کارایی: حداکثر ستانده با میزان نهاده ثابت یا ستانده ثابت با حداقل نهاده ممکن (مصرف خوب).

• اثربخشی: مقایسه نتایج مورد نظر و نتایج واقعی پروژه‌ها، برنامه‌ها یا سایر فعالیتها (مصرف هوشمندانه).



### هدفهای حسابرسی عملکرد

هدفهای کلی حسابرسی عملکرد، موضوعهای زیر را شامل می‌شود:

الف- ارزیابی عملکرد در مقایسه با هدفهای تعیین شده، به وسیله مدیریت یا سایر معیارهای سنجش.

برای اطمینان یافتن از صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی عملیات، نظامهای برنامه ریزی و کنترل مدیریت از نظر طراحی و اجرا ارزیابی می‌شود. این امر، موارد زیر را در بر دارد:

• اطمینان یافتن از وجود و به کارگیری معیارهای مناسب برای ارزیابی عملیات. این معیار به طور معمول به وسیله مدیریت یا سایر مراجع صلاحیتدار تعیین می‌شود،

هستند که با هدف یاری رساندن به مدیران، برای هدایت و رهبری بهتر واحدهای اقتصادی شکل گرفته تا با ارزیابی اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی در بنگاههای اقتصادی و ارائه پیشنهادهای عملی، مدیران را در اداره بنگاه کمک کند و شامل ارزیابی کیفی ابزار در اختیار مدیریت است.

استانداردهای حسابرسی دولتی امریکا در سال ۱۹۹۴، حسابرسی عملکرد را به صورت زیر تعریف می‌کند:

”بررسی هدفمند و منظم برای تهیه یک ارزیابی مستقل از عملکرد و فعالیتهای سازمان دولتی برای بهبود پاسخگویی عمومی و نیز سهولت تصمیم‌گیری واحدها.“

در سالهای اخیر، کانون توجه و دامنه بسیاری از حسابرسیها در بخش عمومی و خصوصی، دستخوش دگرگونیهایی شده است. از آنجا که صورتهای مالی به تنهایی پاسخگوی نیازهای اطلاعاتی مدیریت نیست، مدیران در بخش خصوصی و دولتی، به منظور ارزیابی و قضاوت در مورد کیفیت عملیات و پیشرفتهای عملیاتی به دنبال کسب اطلاعات بیشتر هستند. در نتیجه ایجاد چنین زمینه‌هایی نیاز به وجود فنون حسابرسی عملکرد برای ارزیابی اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی عملیات، به گونه چشمگیری افزایش یافته است.

بررسی علت‌های درخواست روزافزون برای دریافت خدمات حسابرسی عملکرد، نشان می‌دهد که دو موضوع زیر بستر مناسبی برای انجام این حسابرسی فراهم کرده است:

۱- هدایت مدیران برای توجه بیشتر به رعایت صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی در واحدهای اقتصادی و

۲- ارتقای تجربه‌های حسابرسان مستقل در زمینه تشخیص و یافتن واقعیت‌های موجود در حسابرسی مالی و مشاوره مدیریت و ارائه رهنمودهای لازم به مدیران.

### مفاهیم اساسی حسابرسی عملکرد

حسابرسی عملکرد دارای سه مولفه کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی است که از اهمیت زیادی برخوردار هستند. امروزه ارزیابی کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی باید بخشی از فرایند عادی مدیریت هر واحد تجاری در بخش عمومی و خصوصی باشد و مدیران بررسی عملکرد را به عنوان یکی از مسؤلیتهای خود برای کنترل فعالیتها تلقی کنند و ارزیابی



**موفقیت در دستیابی به**

**مزایای حسابرسی عملکرد**

**تا اندازه زیادی بستگی به**

**مهارت‌های حساب‌رسان و**

**طرز فکر مدیریت**

**نسبت به آنان دارد**

حوزه‌هایی است که شناخت لازم را از نقاط ضعف دارند و در عین حال مایل به همکاری نیز هستند. مفهوم حسابرسی عملکرد باید به‌عنوان یک برنامه داخلی بازرنگری در جهت اقتصادی و کارا کردن عملیات سازمان در نظر گرفته شود تا نتایج فزاینده‌ای در پی داشته باشد،

۳- ارزشیابی عملکرد، در ارتباط با مجموعه امکانات و عوامل محدود کننده، فعالیتها را مورد نظر قرار می‌دهد،

۴- در حسابرسی عملکرد، باید مسئولانه و متعهدانه با مسائل برخورد کرد،

۵- در انجام حسابرسی عملکرد، طرز فکر مدیریت دخالت داده می‌شود، و

۶- حسابرسی عملکرد، به‌وسیله افراد متخصص و آگاه به وضعیت، مورد رسیدگی قرار می‌گیرد.

پیشرفت و موفقیت در دستیابی به مزایای حسابرسی عملکرد، تا اندازه زیادی به مهارت‌های حساب‌رسان و طرز فکر مدیریت نسبت به آنان بستگی دارد. حساب‌رسانی که مأمور انجام چنین مسئولیتی می‌شوند، باید تواناییهای لازم را در زمینه حسابرسی مالی، مدیریت و محیط‌های عملیاتی داشته باشند. ویژگی‌های یک حساب‌رسان خوب در این زمینه، عبارت است از:

- کنجکاوی،
- توانایی تجزیه و تحلیل،
- توانایی متقاعدسازی،

• اطمینان یافتن از جامع و منسجم بودن نظام‌های اطلاعاتی و عملیاتی سازمان، شامل: برنامه‌ها، خط‌مشی‌ها، روشها و راهکارها و درک آن از سوی تمامی سطوح عملیاتی،

• اطمینان یافتن از تاکید بر رضایت مشتریان و استفاده‌کنندگان (درون سازمان و برون‌سازمانی) خدمات و محصولات،

• اطمینان یافتن از پیش‌بینی و به‌کارگیری سیستم ارزیابی و بازخورد مناسب در سازمان، و

• اطمینان یافتن از اتکا به گزارش‌های عملیاتی به‌عنوان یکی از مبانی اصلی تصمیم‌گیری مدیریت.

ب- شناسایی فرصت‌های بهبود عملیات از نظر صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی، موارد زیر را شامل می‌شود:

• تشخیص تواناییها و فرصت‌های بالقوه، از جمله در حوزه‌های نیروی انسانی، فناوری، ظرفیتهای بدون استفاده، شیوه‌های تامین مالی و بازاریابی و ... و

• شناسایی ریسک‌های احتمالی بااهمیت.

ج- ارائه پیشنهاد برای بهبود عملیات یا انجام اقدامها و رسیدگیهای بیشتر.

نوع، ماهیت و دامنه پیشنهاد‌های ارائه‌شده در جریان حسابرسی عملکرد، بسیار متفاوت است. در اغلب موارد ممکن است پیشنهاد‌های ویژه‌ای ارائه شود. در سایر موارد ممکن است بررسیهای بیشتری ضروری باشد که در این صورت حساب‌رسان دلائل نیاز به انجام بررسیها و اقدامهای بیشتر در این زمینه را بیان می‌کند.

### اصول حسابرسی عملکرد

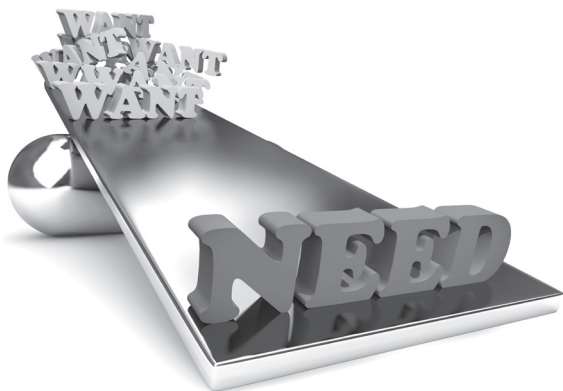
حسابرسی عملکرد شامل اصول زیر است:

- ۱- حسابرسی عملکرد باید به‌عنوان جریانی مستقل و بیطرفانه تلقی شود،
- ۲- حسابرسی عملکرد ابزاری است در اختیار مدیریت، برای شناخت دشواریها و رفع تنگناها بدون دید عیب‌جویانه و انتقادی،
- هدف حسابرسی عملکرد، انتقاد از عملیات جاری نیست، بلکه بررسی عملیات از طریق همکاری با مدیریت، کارکنان و تدوین برنامه‌ای برای پیشرفت عملیات است. موثرترین راه دستیابی به این امر، همکاری با کارکنان صاحبکار در

- موفقیت نداشتن در قبول مسئولیتها،
- دوباره‌کاریها،
- استفاده نامناسب از وجه نقد،
- الگوی سازمانی نامعقول و بیهوده،
- استفاده بیهوده و ناکارا از کارکنان و منابع فیزیکی، و
- کارهای ناتمام.

- قضاوت خوب حرفه‌ای،
- آگاهی متعارف،
- بیطرفی،
- مهارت برقراری ارتباط،
- استقلال، و
- اعتماد به نفس.

علاوه بر ویژگیهای بیان شده، توانایی مشخص کردن نارساییهای عملیاتی، توانایی مشخص کردن نواحی بحرانی و مشکل آفرین، خلاقیت در تکمیل مجموعه‌ای از روشها و مهارت انتقال نتایج حاصل از حسابرسی، از دیگر ویژگیهای حسابرسی عملکرد است.



### حسابرسی عملکرد و کنترل‌های مدیریت

از آنجا که تصمیم‌گیریهایی مدیریت و انجام فعالیتها و نتایج به‌دست‌آمده از آن، در هر سازمان از درون سیستمهای اطلاعاتی آن می‌گذرد و نظام برنامه‌ریزی و کنترل مدیریت جزئی از سیستمهای اطلاعاتی موجود است، بنابراین مطالعه و آزمون کنترل‌های مدیریت در انجام حسابرسی عملکرد از موارد ضروری است. در مرور اولیه کنترل‌های مدیریت، حسابرس باید این‌گونه عوامل را در نظر بگیرد:

- ۱- آیا خط‌مشی‌های سازمان، به‌طور کامل با اختیارها و امتیازهای اساسی سازمان منطبق است؟
  - ۲- آیا نظام روشها و کنترل‌های مدیریتی برای انجام این خط‌مشی‌ها همان‌گونه که مورد نظر مدیریت عالی برای کارایی و صرفه اقتصادی بوده، طراحی شده است؟ و
  - ۳- آیا سیستم کنترل مدیریت، نظارت کافی بر منابع سازمان، درآمد و هزینه‌ها را فراهم می‌سازد؟
- بخشی از عواملی که حسابرس باید برای ارزیابی سیستم کنترل مدیریت و تعیین نواحی مشکل آفرین در نظر بگیرد، به قرار زیر است:

- استفاده مدیریت از استانداردها یا هدفها برای قضاوت در مورد اجرا، بهره‌وری، کارایی یا استفاده از کالاها و خدمات،
- نبود دستورکارهای نوشته‌شده که سبب کج‌فهمی، درخواستهای متناقض، انحرافهای غیرقابل قبول و اجرای غیریکنواخت می‌شود،

### مقایسه حسابرسی مالی و حسابرسی عملکرد

علاوه بر تفاوت‌های استنتاج‌پذیر از مطالب یادشده، حسابرسی عملکرد بر خلاف حسابرسی صورتهای مالی، دارای هدفها و رویکردهای کلی تری است. حسابرسی عملکرد حرفه‌ای، مستلزم انواع مهارتهاست و ارتباط اثربخش با تمام سطوح سازمانی و ارزیابی تمام جوانب یک سازمان دارد. بخشهای مالی و حسابداری، تولید، مهندسی و کنترل موجودی، خدمات مشتریان، اعتبارها، خرید پرسنلی و اداری، پردازش اطلاعات و بازاریابی و فروش از بخشهایی هستند که می‌توانند مشمول حسابرسی عملکرد قرار گیرند.

حسابرسی عملکرد حدود بیشتری از مسئولیتهای مدیریت را شامل می‌شود و هدف آن تعیین فرصتهایی برای کارایی و صرفه اقتصادی بیشتر و بهبود اثربخشی در اجرای روشها و عملیات است.

این حسابرسی، شکل نوینی از حسابرسی در مقایسه با

## دولتها

### به رویکردهای نوین مدیریتی

### از جمله تغییر

### نظامهای بودجه‌بندی خود

### به نظامهای عملکردمحور

### روی آورده‌اند



## مزایای مبنای تعهدی

از جمله مزایای حسابداری تعهدی، می‌توان به موارد زیر اشاره کرد:

- دستیابی سریع به اطلاعات جامع، کامل و دقیق از وضع موجود سازمان،
- امکان تشخیص لزوم هزینه‌کردن، براساس اطلاعات صحیح از منابع و نیازها،
- مشخص شدن میزان درآمدهای وصول‌نشده هر دوره مالی و امکان برنامه‌ریزی برای وصول آنها،
- دسترسی به اطلاعات دقیقتر و کاملتر از درآمدها و هزینه‌های هر دوره (اعم از نقدی و غیرنقدی)،
- امکان ایجاد ارتباط بین هزینه‌ها و عملکرد آنها و در نتیجه ایجاد زمینه برای ورود به بحث بودجه‌عملیاتی،
- امکان تعیین نقطه سر به سر درآمد و هزینه در هر دوره، با مقایسه درآمدها و هزینه‌های هر دوره و نتایج حاصل از تهاتر آنها،
- امکان محاسبه و ثبت استهلاکها به‌عنوان هزینه‌های دوره،
- دسترسی به اطلاعات لازم جهت برنامه‌ریزی و اعمال کنترل‌های مدیریتی،
- امکان تعیین قیمت تمام‌شده هر طرح با استفاده از اطلاعات سیستم حسابداری،
- امکان سنجش دقیقتر تناسب واحدهای پشتیبانی با

حسابرسی صورتهای مالی است. در حسابرسی عملکرد، نقش حسابرس بیشتر ارزیابی فعالیتهاست.

از تفاوت‌های حسابرسی مالی و حسابرسی عملکرد، می‌توان به چگونگی مدیریت آن نیز اشاره کرد؛ حسابرسی مالی طی یک چرخه سالانه تکراری انجام می‌شود، در صورتی که حسابرسی عملکرد به صورت پروژه‌ای مجزا صورت می‌گیرد.

یکی دیگر از تفاوت‌های موجود بین این دو نوع حسابرسی، در سطح استاندارد بودن آنهاست؛ به‌گونه‌ای که طرح‌ریزی حسابرسی عملکرد در قالب یک شکل استاندارد ثابت، بسیار مشکل است.

حسابرسی عملکرد، همواره دارای رهنمودهای لازم برای نقاط ضعف مربوط به عملکرد مدیران است و به مدیران واحد اقتصادی کمک می‌کند تا برای غلبه بر دشواریها و مسائل خود، توصیه‌های لازم را به‌دست آورند و به این ترتیب زمینه برای بهسازی اجرای یک طرح، برنامه یا عملکرد سازمان و ارتقای کیفیت اجرای کارها هر چه بیشتر و بهتر فراهم شود. حسابرسی عملکرد برخلاف حسابرسی صورتهای مالی، کمی بوده و عامل تجزیه و تحلیل در آن جایگاه ویژه‌ای دارد و نیز ضمن کمک به تخصیص بهینه منابع واحد اقتصادی، محدودیت فزونی منافع بر مخارج را بیشتر مورد نظر قرار می‌دهد.

## حسابداری بر مبنای تعهدی

سالهای زیادی، مبنای تعهدی<sup>۳</sup> (به‌خصوص در حسابداری تعهدی) بر گزارش‌ها و محاسبات مالی در بخش خصوصی حکمفرما بوده است (Garseth-Nesbakk, 2011). در مبنای تعهدی، درآمدها در زمان انجام خدمات یا فروش کالا و هزینه‌ها نیز در زمان دریافت کالا یا خدمات و ایجاد تعهد در حسابها منظور می‌شوند.

صورت‌حساب عملکرد بر مبنای تعهدی، موفقیت شرکت را در عملیات خود نشان می‌دهد؛ لذا سودوزیان خالص در این مبنا، نتیجه ترکیب درآمدهای کسب‌شده (صرف‌نظر از وجوه نقد دریافتی) و هزینه‌های تحمیل‌شده در دوره مالی (بدون وجوه نقد پرداختی) است.

است که به دلیل غیرجاری بودن این قبیل هزینه‌ها، به طور معمول به صورت پنهان باقی می‌ماند. همچنین، هزینه‌های فرصت‌های از دست‌رفته سرمایه‌ها و عدم‌النفع‌ها و خواب سرمایه‌های حبس‌شده نیز با رویکرد تامین مالی مجدد با پشتوانه ارزش‌ها و منافع جاری و آینده نهفته در آنها، شایسته توجه است.

منطق زیربنای تغییرها این است که سیستم حسابداری سنتی تاکید اندکی بر رعایت محدودیت‌های خرج کردن و مسئولیت‌پذیری در برابر جریانهای نقدی و مانده‌ها دارد. طرح سنجش عملکرد، شامل «خروجی‌ها»، «اثربخشی» و «نتایج» فعالیت‌هاست و با بررسی تعهدهای درازمدت و کل وضعیت مالی، مدیران را در خصوص «هزینه‌یابی کامل» مسئول عملیات می‌داند. اطلاعات تعهدی، برای بررسی دقیق هزینه‌یابی کامل، خدمات و شاخص اثربخشی عملکرد برنامه‌ریزی‌شده، نگهداری می‌شوند. این استدلال اهمیت خاصی برای حامیان این اصلاحات داشته است که حسابداری تعهدی، دید دقیقتری از خدمات دولت ارائه می‌کند. گفته می‌شود دولت با استفاده از حسابداری نقدی قادر است نسبت به بخش خصوصی خدمات ارزانتری ارائه دهد؛ زیرا هزینه‌های غیرنقدی مانند استهلاک را حذف می‌کند. بدین ترتیب این واقعیت نادیده گرفته می‌شود که تفاوت بین ارقام حسابداری بر مبنای نقدی و تعهدی، فقط زمان است. بنابراین طی زمانی به نسبت طولانی، نمی‌توان به طور منطقی انتظار داشت که تفاوت انباشته بااهمیتی میان هزینه‌های گزارش شده توسط دو مبنا وجود داشته باشد (دامغانیان، ۱۳۸۸).

جهت اطمینان از پذیرش موفقیت‌آمیز معرفی حسابداری تعهدی، کلیه بخشهای دولت باید از حسابداری تعهدی حمایت و اجرای آن را تشویق کنند. بنابراین، هر پیشنهادی راجع به تغییر سیستم حسابداری دولتی باید نیازهای اطلاعاتی موجود و پیش‌آمده را برطرف سازد (مهدوی، ۱۳۷۹). البته، مطلع ساختن همه بخشهای دولت از مزایای سیستم حسابداری تعهدی، امری ضروری است.

برنامه‌های آموزشی کامپیوتری نیز باید به گونه‌ای سازماندهی شود که منجر به افزایش سطح دانش کامپیوتری در دولت گردد.

واحدهای عملیاتی و تعیین تناسب لازم بین آنها و همچنین ارزیابی سنواتی آنها،

• امکان سنجش مسئولیت‌پذیری مسئولان و مدیران سازمانها و ارزیابی عملکرد ایشان در پایان هر دوره و در سطوح مختلف سازمانی،

• اطلاع از میزان و ارزش موجودیها و داراییهای در اختیار سازمان با ثبت و ضبط موجودیهای جنسی و داراییهای ثابت از قبیل اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات در سیستم حسابداری،

• امکان ارزیابی و انعکاس کلیه داراییهای تحصیل‌شده اعم از خرید یا واگذاری بابت سایر حقوق سازمان، براساس مبانی مربوط،

• امکان مقایسه وضع موجود با وضع مطلوب و تناسب آن با ماموریت‌های سازمان از نظر منابع، دارایی‌ها و خدمات ارائه‌شده،

• اطلاعات و گزارشهای مالی صحیحتر و دقیقتری را جهت برنامه‌ریزی، تصمیم‌گیری و دیگر عملیات اجرایی در اختیار مدیران قرار می‌دهد، و

• در موسسه‌های انتفاعی وابسته به دولت، تعیین درآمدها و هزینه‌های واقعی متعلق به دوره مالی و به‌کارگیری نتیجه صحیح فعالیت‌های مالی و وضع مالی واقعی در پایان سال، تنها با به‌کارگیری مبنای تعهدی امکان‌پذیر است.

### حسابداری تعهدی و بودجه‌ریزی عملیاتی

تدوین و اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی در دستگاه‌های دولتی، مستلزم کاربرد حسابداری تعهدی به‌منظور تعیین هزینه‌های واقعی برنامه‌ها و فعالیتهاست. در بودجه‌ریزی عملیاتی، علاوه بر تفکیک اعتبارات به وظایف، برنامه‌ها، فعالیتها و طرحها، حجم عملیات و هزینه‌های اجرای عملیات دولت و دستگاههای ذیربط براساس روشهای حسابداری بهای تمام‌شده محاسبه و تعیین می‌شود که این امر، نیاز به حسابداری تعهدی را بیشتر می‌کند (کردستانی و ایرانشاهی، ۱۳۸۸). به‌عنوان نمونه، یکی از اقلام عمده و دارای سهم درخور توجه در تعیین قیمت تمام‌شده، هزینه تامین فضای فیزیکی و ساختمانهای اداری و سایر ساختمانهای مورد نیاز



دهد؟ نظام گزارشگری، اتکاپذیری فرایند اعطای اعتبارات را تسهیل می‌کند.

بنابراین با توجه به اینکه مبنای حسابداری انتخابی بر اطلاعات استخراج شده از سیستم گزارشگری مالی در بخش عمومی موثر است، لازم است مبنای صحیحی انتخاب شود تا صورتهای مالی تهیه شده بر آن اساس، نیازهای استفاده‌کنندگان را به بهترین وجه برآورده سازد.



### نتیجه‌گیری

امروزه به دلیل پیچیدگی‌های فزاینده محیطی، وجود متغیرهای بی‌شمار و موثر در فرایند تصمیم‌گیری مدیران، تقاضای روزافزون نسبت به ارائه خدمات با کیفیت بالاتر، فشار برای پاسخگویی و شفافیت عملکرد سازمانها، نیاز به کاهش هزینه‌های جاری و موضوع افزایش بهره‌وری و اثربخشی مدیریت، کانون توجه تمام دولتها و سازمانهای بخش خصوصی به رویکردهای نوین مدیریتی معطوف شده است. در قرن ۲۱، تقاضا جهت استفاده از ابزار و رویکردهایی از قبیل مدیریت فرایندها، مدیریت کیفیت و مدیریت عملکرد، نظامهای هزینه‌یابی متمرکز بر خروجی و محصول که اغلب مورد استفاده بخش خصوصی است، در دولتها و بخش غیردولتی قوت گرفته و رویکردهای خروجی محور که رویکردهای بخش خصوصی است، جایگزین رویکردهای فرایندمحور شده است.

امروزه با افزایش فشار برای بهبود پاسخگویی و

تغییر از سیستم حسابداری نقدی به تعهدی در تمام سطوح دولت و در یک مرحله، کار بسیار عظیمی است؛ لذا براساس تجربه برخی کشورها مانند استرالیا و نیوزیلند (ابتدا در سطح دولتهای محلی، سپس در سطح ایالتها و در نهایت دولت مرکزی)، پیشنهاد می‌شود این کار طی چند مرحله، ابتدا در سطح سازمانهای دولتی کوچک و در صورت موفق بودن در سطح کل دولت، اجرا شود (SAFA, 2006).

### اهمیت نظام گزارشگری مالی در دولتها و موسسه‌های بخش عمومی

گرایش به گزارشگری مالی در بخش عمومی، با جهانی شدن موضوع بهسازی مدیریت منابع مالی و پاسخگویی در این بخش افزایش یافته است (کردستانی و ایرانشاهی، ۱۳۸۸). وجود یک نظام گزارشگری مالی شفاف و کارا، همواره در دولتها دارای اهمیت بوده؛ چراکه آگاهی افراد برای استفاده از منابع عمومی افزایش یافته است. با درک اهمیت نظام گزارشگری مالی، کشورهای در حال توسعه نیز اجرای سیستم حسابداری بر مبنای تعهدی را در بخش عمومی آغاز کرده‌اند. نظام گزارشگری مالی کارا می‌تواند در افزایش اتکاپذیری اطلاعات مالی، اطمینان عمومی و جذب سرمایه‌گذاری خارجی مفید باشد. برخی از دلایل اهمیت یک نظام گزارشگری مالی به شرح زیر است:

- نظام گزارشگری مالی مناسب، برای پاسخگویی در خصوص استفاده از منابع عمومی ضروری است.
- نظام گزارشگری مالی کارا از طریق شفافیت در تصمیم‌گیری، نظارت مناسب، مقایسه‌پذیری گزارشگری مالی با دیگر کشورهای دنیا و اتکاپذیری اطلاعات مالی برای سرمایه‌گذاران ایجاد انگیزه می‌کند.
- نظام گزارشگری مالی مبتنی بر استانداردهای بین‌المللی در جذب سرمایه از بازارهای بین‌المللی مفید است.
- پرداخت‌کنندگان مالیات لازم است در مورد نحوه مصرف مالیاتهای وصولی دولت اطلاع داشته باشند و گزارشگری مالی این نیاز را پاسخ می‌دهد، و
- نمایندگیهای اعتباردهنده بین‌المللی می‌خواهند بدانند آیا دولت قادر است تعهدهای خود را در موعد سررسید انجام

2- Performance Audit

3- Accrual Basis

**منابع:**

- اردکانی سعید سعیدا، طاهره شاهی، رستم فرجام، و فاطمه موسی نژاد، **بودجه‌ریزی عملیاتی و چالش‌های آن در ایران**، فصلنامه حسابدار رسمی، شماره ۲۰، ویژه نوزدهم، ۱۳۸۹، ص ۱۴۱
- حسن آبادی محمد و علیرضا صراف، **مولفه‌های استقرار نظام بودجه‌ریزی عملیاتی**، ویژه‌نامه بودجه‌ریزی عملیاتی، شماره ۱، زمستان ۱۳۸۷
- دامغانیان جمال، **راهکارهای بودجه‌بندی عملیاتی**، ماهنامه بانک ملی ایران، شماره ۱۵۷، ۱۳۸۸
- کردستانی غلامرضا، علی‌اکبر ایرانشاهی، **بررسی عوامل موثر بر به‌کارگیری حسابداری تعهدی در بخش دولتی**، فصلنامه دانش حسابرسی، شماره ۲۸، ۱۳۸۸
- فتاحی اقدس و لیلا فتاحی، **بررسی موانع پیاده‌سازی سیستم بودجه‌ریزی عملیاتی در شهرداری قم و ارائه راهکارها**، اقتصاد شهر، بخش ویژه، شماره سیزدهم، ۱۳۹۱
- مهدوی غلامحسین، **نظام پاسخگویی و حسابداری دولتی در ایران**، فصلنامه حسابرسی، شماره ۷، ۱۳۷۹
- Gårseth-Nesbakk L., **Accrual Accounting Representations in the Public Sector—A Case of Autopoiesis**, Critical Perspectives on Accounting 22, 2011, pp. 247–258
- Hansen S.C., W.A. Van der Stede, **Multiple Facets of Budgeting: An Exploratory Analysis**, Management Accounting Research 15, 2004, pp.415-439
- Robinson M., J. Brumby, **Does Performance Budgeting Work? An Analytical Review of the Empirical Literature**, International Monetary Fund, 2005
- South Asian Federation of Accountants (SAFA), **A Study on Accrual-Based Accounting for Government and PSEs in SAARC Countries**, September, 2006

شفافیت عملکرد، دولت‌ها به رویکردهای نوین مدیریتی، از جمله تغییر نظام‌های بودجه‌بندی خود به نظام‌های عملکردمحور روی آورده‌اند. بدین ترتیب، بودجه‌بندی عملیاتی به‌عنوان بهینه‌ترین روش بودجه‌بندی پذیرفته‌شده در سطح بین‌المللی در کانون توجه دولت‌ها قرار گرفته است. ویژگی و تمایز این نظام با نظام‌های سنتی، تاکید روی هدف‌ها، نتیجه‌ها و محاسبه بهای تمام‌شده فعالیت‌ها و کاهش هزینه‌ها و افزایش کیفیت خدمات به مردم است. طراحی و اجرای موفقیت‌آمیز نظام بودجه‌بندی عملیاتی، همبستگی زیادی با ویژگی‌های نظام حسابداری و گزارشگری مالی دارد. یکی از این ویژگی‌هایی که زمینه لازم را جهت اجرای بودجه‌بندی عملیاتی فراهم می‌کند، استفاده از مبنای تعهدی در حسابداری است. از طریق حسابداری تعهدی در بخش عمومی تعیین بهای تمام‌شده و هزینه‌های واقعی اجرای برنامه‌ها، عملیات و فعالیت‌های سازمان‌های دولتی صورت می‌گیرد که پیرو آن مدیریت و کنترل صحیح منابع عمومی ایجاد می‌شود. بدین ترتیب، نظام حسابرسی بخش عمومی نیز باید عملکردی شود؛ حرکتی که در دیوان محاسبات کشور شروع شده و امید است که به دقت و با موفقیت به اجرا درآید.

بدین ترتیب، شهروندان جامعه با توجه به اطلاعات استخراج شده از چنین نظامی، بهتر می‌توانند عملکرد مقام‌های منتخب را ارزیابی کنند و در نتیجه قدرت خود را به اشخاصی تفویض نمایند که از منابع عمومی به شیوه کارا تر و موثرتری استفاده می‌کنند. به‌دنبال تخصیص بهینه منابع، سطح رفاه مادی و معنوی جامعه بهبود می‌یابد و دولت قادر به ایفای بهتر مسئولیت پاسخگویی خود می‌شود. امید است تلاش‌هایی که در حال شکل‌گیری در کشور در رابطه با پیاده‌سازی نظام بودجه‌ریزی عملیاتی، حسابرسی عملکرد و حسابداری تعهدی است، با موفقیت همراه باشد و شاهد درخشش نظام جمهوری اسلامی در افق ۱۴۰۴ باشیم. 

**پانوشته‌ها:**

1- Performance Budgeting (Performance Based Budgeting)

