

"بودجه ریزی عملیاتی و حسابرسی عملیاتی"

جواد قدیم پور^۱ و علی طریقی^۲

۱- کارشناس ارشد حسابداری و عضو هیات علمی دانشگاه آزاد اسلامی واحد پارس آباد مغان

۲- کارشناس ارشد حسابداری و حسابرس ارشد دیوان محاسبات استان تهران

چکیده:

در نگرش سیستمی به نظام گزارشگری مالی مشاهده می شود که این نظام از دو شاخه نظام حسابداری و نظام حسابرسی تشکیل گردیده به گونه ای که دکتر حساس یگانه در کتاب فلسفه حسابرسی رابطه حسابداری و حسابرسی را به رابطه نویسنده و ویراستار تشبیه نموده و بیان می دارند؛ همانطوری که نوشتن و ویراستن مکمل یکدیگر هستند، درمورد حسابداری و حسابرسی نیز وضع به همین منوال می باشد. از این رو به نظر می رسد همانند سایر نظام ها، نظام گزارشگری مالی دولتی زمانی می تواند به هدف خود نایل شود که شاخه های اصلی آن یعنی ((حسابداری و بودجه ریزی دولتی)) و ((حسابرسی دولتی)) با همدیگر در تعامل بوده و هماهنگ باشند. بنابراین در راستای این مباحث و با توجه به تغییر نظام بودجه ریزی دولتی کشورمان از بودجه ریزی برنامه ای به بودجه ریزی عملیاتی، ضرورت می یابد که نظام حسابرسی دولتی نیز هماهنگ با آن و به موازات آن تغییر یابد تا نظام بودجه ریزی دولتی و در نهایت نظام گزارشگری مالی دولتی به اهداف متعالی خود دست یابند و ابزاری قدرتمند برای دولت در ادای مسئولیت پاسخگویی اش باشند و فراتر از آن در جهت شکوفایی و پیشرفت اقتصادی کشور نقش به سزایی ایفا نمایند. این در حالی است که نظارت مالی دستگاه های دولتی کشور در شرایط موجود در مرحله قبل از خرج توسط ذی حسابی ها و بعد از خرج توسط دیوان محاسبات با اهداف مشابه و اغلب در قالب حسابرسی رعایت انجام می گیرد و در آن معیارهایی همچون کارایی، اثر بخشی و صرفه اقتصادی لحاظ نمی شود و جوابگو و هماهنگ با نظام بودجه ریزی عملیاتی نمی باشد در صورتی که حسابرسی عملیاتی و بودجه ریزی دولتی (بودجه ریزی 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 گونه ای که این دو مکمل همدیگر بوده و حول سه محور اصلی کارایی، اثر بخشی و صرفه اقتصادی می چرخند و تنها در سایه مشارکت این دو،

مطلوبیت نظام گزارشگری مالی دولتی افزایش یافته و این نظام می تواند ابزاری قدرتمند برای دولت در مسئولیت پاسخگویی اش باشد. خلاصه اینکه طبق بررسی های انجام گرفته، تاکنون نوشتجات و مقالات زیادی بحث تغییر و توسعه نظام حسابرسی بخش های دولتی و خصوصی کشور را از جنبه های مختلف مطرح کرده اند، اما مقاله حاضر بحث مذکور را در مورد بخش دولتی از دیدگاه عدم هماهنگی و تعامل نظام حسابرسی دولتی با نظام بودجه ریزی دولتی مورد بررسی قرار داده و چنین بیان می کند که برای پاسخگویی کامل و دقیق بخش دولتی و همچنین به منظور موفقیت نظام بودجه ریزی عملیاتی، تغییر و توسعه نظام حسابرسی دولتی و انجام حسابرسی عملیاتی ضرورت دارد.

واژگان کلیدی :

بودجه ریزی عملیاتی ، حسابرسی عملیاتی ، هماهنگی ، تعامل ، همپایانی ، نظام گزارشگری مالی دولت.

مقدمه:

طبق اکثر نوشتجات هدف اصلی نظام های بودجه بندی، پاسخگویی^۱ و ارزیابی عملکرد دولت می باشد که این هدف در نظام بودجه ریزی عملیاتی^۲ در قالب سه معیار کارایی^۳، اثر بخشی^۴، صرفه اقتصادی^۵ نمایان می شود، تا بدین ترتیب دولت را در جهت تحقق اهداف خود یاری رساند. لذا در راستای این مباحث و با توجه به تغییر نظام بودجه ریزی دولتی کشورمان، این پرسش های اساسی مطرح می شود که آیا نظام حسابرسی دولتی فعلی در راستای ارزیابی اهداف اصلی نظام بودجه ریزی دولتی (بودجه ریزی عملیاتی) می باشد؟ و آیا جایگاه حسابرسی عملیاتی^۶ در این میان خالی مشاهده نمی شود؟ و آیا نظام حسابرسی دولتی ما هماهنگ با نظام بودجه ریزی عملیاتی می باشد؟ و در نهایت گذشته از این مسایل آیا ویژگی غیر انتفاعی واحدها و سازمان های دولتی به تنهایی شرط لازم و کافی برای اجرا شدن حسابرسی عملیاتی جهت ارزیابی مخارج و اثر بخشی برنامه های دولتی نمی باشد؟ بدین ترتیب هدف اصلی مقاله حاضر بررسی ضرورت تغییر نظام حسابرسی دولتی به موازات تغییر نظام بودجه ریزی دولتی می باشد. بنابراین در این مقاله ابتدا بحث

بودجه ریزی عملیاتی و پیشینه آن در ایران بررسی شده و سپس بحث حسابرسی عملیاتی و سابقه آن در بخش دولتی ایران بیان می شود و در نهایت ضرورت تغییر نظام حسابرسی دولتی به موازات نظام بودجه ریزی دولتی و در تعامل^۷ و هماهنگ^۸ بودن این دونظام جهت مطلوبیت نظام گزارشگری مالی دولتی نتیجه گیری می شود.

بودجه ریزی عملیاتی:

بودجه ریزی عملیاتی از سال ۱۹۷۰ در دولتهای ایالتی آمریکا به عنوان یک نوآوری^۹ و ابداع به منظور تحول در نظام بودجه بندی آغاز شد و به تبع آن کشورهای دیگر نیز به تدریج این نظام بودجه ریزی را برگزیدند. در تعریف این نظام بیشتر پژوهشگران و کارشناسان بودجه بندی دولتی بر روی این نظر توافق دارند که بودجه ریزی عملیاتی نوعی سیستم برنامه ریزی و بودجه ریزی 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" می چرخد که در چارچوب آن، بخش های مختلف اداری بر اساس استاندارد های مشخص تحت عنوان شاخص های عملکرد پاسخگو هستند و مدیران در تعیین بهترین شیوه نیل به نتایج، از اختیار عمل بیشتری برخوردارند. بودجه ریزی عملیاتی عوامل "صرفه جویی" و "اثر بخشی" را به ابعاد سنتی بودجه ریزی اضافه می کند و مهمترین هدف آن اصلاح مدیریت بخش عمومی و افزایش اثر بخشی مخارج آن می باشد. برخی از مزایای این نظام بودجه ریزی عبارت هستند از:

- شفاف سازی فرآیند بودجه ریزی،
- افزایش کارایی و اثر بخشی عملکرد دولت و سازمان ها از طریق تمرکز منافع در جهت ضروری ترین و مهمترین نتایج،
- اصلاح و بهبود تصمیم گیری در مورد موثر ترین راه برای استفاده از منابع محدود کشور،
- بهبود عملکرد از طریق پیوند بودجه و عملکرد برنامه،
- زمینه سازی برای کنترل اثر بخشی سازمان.

اهداف بودجه ریزی عملیاتی:

هدف اصلی بودجه ریزی عملیاتی، کمک به تصمیمگیری عقلایی درباره تخصیص و تعهد منابع دولت براساس پیامدهای سنجش پذیر است. برخی از اهداف این بودجه ریزی عبارت هستند از:

- ارائه مبنای صحیح برای تصمیمگیری در مورد تخصیص منابع،
- تمرکز فرآیند تصمیمگیری روی مهمترین مسائل و چالشهایی که دستگاه با آن مواجه است،
- ایجاد ارتباط میان بودجه و نتایج برنامه،
- پربار ساختن خدمات دریافتی یا همان مدیریت کیفیت جامع^{۱۰}،
- ارائه مبنایی برای پاسخگویی بیشتر در ازای استفاده از منابع کشور،
- امکان نظارت موثر بر اجرای عملیات.

بودجه ریزی عملیاتی در ایران :

با توجه به این که دولت تمامی فعالیت های مالی خود را در چارچوب قانون بودجه انجام می دهد، بنابراین بودجه شاهرگ حیاتی دولت می باشد و نقش بسیار مهمی در اقتصاد ملی ایفا می کند. از طرف دیگر با توسعه وظایف و افزایش سریع هزینه های دولتی و پیوند آن با وضعیت عمومی کشور، کنترل مخارج مشکل تر شده و بهبود در سیستم های برنامه ریزی، کنترل و مدیریت منابع بخش عمومی بیشتر احساس نیاز می شود. بدین ترتیب بروزچنین مسائلی در بخش عمومی کشورمان باعث شد تا سازمان مدیریت و برنامه ریزی سابق در سال ۱۳۷۸ اصلاح نظام بودجه ریزی را به طور جدی مورد توجه قرار دهد و در طرح دو مرحله ای که در همین زمینه تهیه و به تصویب ستاد اقتصادی دولت رسید، تهیه بودجه به روش عملیاتی را به عنوان یک هدف میان مدت برای خود اعلام نماید. به دنبال این امر از سال ۱۳۸۰ دولت مکلف به انجام اقدامات لازم برای اصلاح نظام بودجه ریزی 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 پیاده سازی نظام بودجه ریزی 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 برنامه ریزی کشور موظف گردید در راستای اصلاح نظام بودجه بندی نسبت به عملیاتی کردن بودجه، اصلاح نظام برآورد درآمدها و هزینه ها در تمامی دستگاههای اجرایی اقدام نموده و توزیع اعتبارات مربوط به هزینه ها را بر اساس نیاز دستگاه و فعالیت هایی که صورت می گیرد، انجام دهد. همچنین در بند «ب» تبصره «۴» قانون بودجه سال ۱۳۸۳، به بیان اهمیت اجرایی بودجه بندی عملیاتی به منظور منطقی نمودن حجم و اندازه دولت، کاهش تدریجی اعتبارات هزینه ای، بهبود ارائه خدمات به مردم، جلب مشارکت بخش غیردولتی، توسعه اشتغال، صرف بودجه و درآمد های عمومی پرداخته شد. بدین صورت در فاصله بین سالهای ۱۳۸۱ تا ۱۳۸۴ تلاش های متعددی در زمینه پیاده سازی بودجه ریزی عملیاتی صورت گرفت. این تلاش ها به دلیل عدم جدیت دستگاههای اجرایی و فقدان پیگیری و نظارت لازم از سوی سازمان مدیریت و برنامه ریزی، نتایج مطلوبی نداشت و تا سال ۱۳۸۴ نظام بودجه ریزی کشور شکل برنامه ای خود را حفظ کرده بود تا اینکه دولت برای اولین بار به صراحت در ماده ۱۳۸ قانون برنامه چهارم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی، کلیه دستگاههای اجرایی را به منظور اصلاح نظام بودجه ریزی و پیاده سازی بودجه ریزی عملیاتی مکلف کرد تا اقدامات زیر را حداکثر تا پایان سال دوم برنامه چهارم توسعه انجام دهند.

الف) شناسایی و احصای فعالیت ها و خدماتی که دستگاه های اجرایی ارائه می دهند،

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

ج) تنظیم لایحه بودجه سالانه بر اساس حجم فعالیت ها و خدمات و قیمت تمام شده آنها،

د) تخصیص اعتبارات بر اساس عملکرد و نتایج حاصل از فعالیت ها متناسب با قیمت تمام شده آنها.

سازمان مدیریت و برنامه ریزی سابق با یک برنامه سه مرحله ای اقدام به اجرای ماده ۱۳۸ قانون مذکور نمود.

این مراحل عبارت هستند از :

مرحله اول : شفاف سازی

مرحله دوم : افزایش کارایی

مرحله سوم: افزایش اثربخشی

براساس گزارشات سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور، قرار بود مرحله شفاف سازی طی چهار زیر مرحله ذیل در سال ۱۳۸۵ اجرا شود.

۱- بازبینی و احصای برنامه های اجرایی و فعالیت های اجرایی،

۲- تعیین شاخص های عملکرد و اهداف کمی مربوط به هر یک از فعالیت ها و برنامه ها،

۳- هزینه یابی برنامه ها و فعالیت ها و تعیین هزینه تمام شده کالاها و خدمات ارائه شده از سوی دولت،

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

همچنین در همین سال قرار بود تا اقدامات لازم جهت بهبود عملیات مرحله شفاف سازی و شروع مرحله ارتقاع بهره وری تعیین شود. بررسی های انجام گرفته در این خصوص نشان می دهد 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 هزینه یابی برنامه ها، فعالیت ها و برآورد بهای تمام شده کالاها و خدمات ارائه شده می باشد، ماده ۱۴۴ قانون برنامه چهارم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی، مدلی را بدین منظور ارائه 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 فعالیت ها می باشد، به ارائه تعاریفی از واژگان اختصاصی پرداخته و در ماده ۲، احصای فعالیت ها و خدمات را به شرح زیر بیان کرده است:

"دستگاههای اجرایی موظفند در طول سال های برنامه چهارم توسعه، سالانه حداقل بیست درصد از فعالیت های خود را با توجه به موارد زیر احصا 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، الویت با فعالیت ها و برنامه های کمی پذیر، رو به مدوم و کلیدی است. در طول دو سال اول برنامه، در محاسبه قیمت تمام شده فعالیتها و خدمات، هزینه های غیرمستقیم و بالاسری اعمال نمی شود،

ب) (سال سوم برنامه چهارم توسعه، هزینه های 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 فعالیت ها و خدمات محاسبه شود.

بنابراین بررسی های انجام گرفته در رابطه با اجرای زیرمرحله (۳) و محاسبه بهای تمام شده فعالیت ها و برنامه ها حاکی از آن است که اکثر دستگاههای دولتی در انجام این محاسبه با مشکلات فراوانی مواجه بوده اند بگونه ای که برخی از آنها حتی در سال ۱۳۸۷ نیز موفق به اجرای این مرحله نشده اند. بدین ترتیب در حال حاضر تاکید اصلی تلاش های مسئولین اجرای بودجه ریزی عملیاتی کشور، محاسبه دقیق بهای تمام شده فعالیت ها و برنامه های دستگاههای دولتی می باشد که یکی از اساسی ترین و حساس ترین مراحل فرایند بودجه ریزی عملیاتی بوده و نیاز به تخصص بیشتری دارد. بگونه ای که در بخش خصوصی، اکثر صاحب نظران حسابداری مدیریت از آن به عنوان یکی از سه مولفه اصلی مثلث بقاء سازمانهای امروزی یاد کرده اند.

حسابرسی عملیاتی:

بررسی اسناد، مدارک و شواهد تاریخی نشان می دهد که نیاز به انجام حسابرسی عملیاتی و فلسفه وجود آن موضوع جدیدی نیست و در حقیقت بیش از ۱۲۹ سال از طرح این موضوع می گذرد، اما بدیهی است که این مفهوم برای مدت طولانی به دلایل متعددی 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 ارائه شده است و اکثر آنها حول سه محور اصلی کارایی، اثر بخشی و توجیه اقتصادی می چرخند. ویتینگتون^{۱۱} و پنی^{۱۲} بیان می کنند که حسابرسی عملیاتی، رسیدگی جامع به یک واحد عملیاتی یا کل سازمان به منظور ارزیابی سیستم ها، کنترل ها و عملکرد آن در مقایسه با هدف های تعیین شده مدیریت است. کانون توجه این نوع حسابرسی بر کارایی، اثر بخشی و صرفه اقتصادی عملیات است. رایدن^{۱۳} پس از بررسی

تعاریف گوناگون در این باره بیان می کند که حسابرسی عملیاتی در واقع حسابرسی عملیات از نقطه نظر مدیریت است که صرفه اقتصادی، کارایی و اثر بخشی کلیه فعالیت ها را ارزیابی می کند و تاکید آن همواره بر کارایی، اثر بخشی و صرفه اقتصادی است. حسابرسی عملیاتی با تاکید بر بهبود عملیات آتی (آینده نگری) از حسابرسی مالی و حسابرسی رعایت که هر دو گذشته نگر هستند متمایز می شود. در ایران، کمیته حسابرسی عملیاتی سازمان حسابرسی بیان می دارد که "حسابرسی عملیاتی فرآیند منظم و روشمند ارزیابی اثر بخشی، کارایی و صرفه اقتصادی عملیات سازمان و گزارش نتایج ارزیابی، همراه با پیشنهاد های عملی به اشخاص ذیصلاح برای بهبود عملیات است". اثر بخشی معرف میزان دستیابی به هدف ها است؛ کارایی عبارت از نتایج بدست آمده از عملیات (ستانده) به منابع مصرف شده (داده) است و صرفه اقتصادی عبارت است از تلاش در جهت حداقل کردن هزینه تحصیل و استفاده از منابع واحد اقتصادی با حفظ کیفیت مناسب می باشد.

اهداف حسابرسی عملیاتی:

طراحی و اجرای حسابرسی عملیاتی همواره از طریق انتخاب هدف های خاص صورت می گیرد زیرا این کار، موضوع را برای افراد ذینفع بسیار معنی دارتر و مفیدتر می سازد. به این ترتیب گاه تنها هدف خاص و گاه ترکیبی از اهداف مدنظر قرار می گیرد و این امر منجر به تعیین و مشخص شدن محدوده مورد رسیدگی می شود. هدف های کلی حسابرسی عملیاتی براساس گزارش کمیته حسابرسی عملیاتی و مدیریت انجمن حسابداران رسمی آمریکا در سال ۱۹۸۲ شامل:

(۱) ارزیابی عملکرد، (۲) شناسایی فرصت های بهبود عملیات، (۳) ارائه پیشنهاد هایی برای بهبود عملیات یا لزوم انجام بررسیها و اقدامات بیشتر است [۱۶]. به گفته گرهام و کسیرات تفاوت عمده ای در اهداف حسابرسی عملیاتی بخش های دولتی و خصوصی وجود ندارد و هدف این نوع حسابرسی در بخش دولتی اغلب شامل موارد ذیل می باشد:

شکل گیری اظهار نظر درباره میزان توجیه اقتصادی، کارایی و اثر بخشی سازمان یا فعالیت مورد بررسی،

بستگی رویه های داخلی به منظور نظارت و پیشبرد توجیه اقتصادی، کارایی و اثر بخشی سازمان یا فعالیت مورد نظر.

با این توضیح می توان اینگونه نتیجه گیری کرد که هدف حسابرسی عملیاتی، ارزیابی رعایت صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی می باشد که هر سه، مولفه بهره وری^{۱۴} محسوب می شود. لازم به ذکر است که استاندارد های حسابرسی دولتی آمریکا، تجدید نظر شده در سال ۲۰۰۷، علاوه بر ارزیابی سه مولفه کار آیی، اثربخشی و توجیه اقتصادی، مقوله کنترل های داخلی، رعایت مقررات و تحلیل های آتی نگر را نیز به عنوان سایر اهداف حسابرسی عملیاتی مورد تاکید قرار داده است. بدین ترتیب با توجه به مباحث فوق مشخص می شود که بودجه ریزی عملیاتی و حسابرسی عملیاتی از لحاظ اهداف رابطه تنگاتنگی با همدیگر داشته و به سوی اهداف یکسانی در حرکت هستند به گونه ای که هر دوی آنها حول سه محور کارآیی، اثربخشی و صرفه اقتصادی می چرخند و بعنوان اجزای اصلی نظام گزارشگری مالی در جهت تحقق کامل اهداف آن، باهم همپایانی^{۱۵} داشته و مکمل همدیگر هستند.

حسابرسی عملیاتی در بخش دولتی ایران:

همانطوری که دراستانداردهای حسابرسی دولتی آمریکا آمده است، مدیران دولتی نسبت به فراهم آوردن اطلاعات به موقع، مفید و قابل اتکاء به منظور پاسخگویی برنامه های دولتی و عملیات بخش های خود مسئولیت دارند (استانداردهای حسابرسی دولتی آمریکا، ۲۰۰۷). برای این منظور حسابرسی عملیاتی در بخش دولتی، تحت شرایط مطلوب، فراهم کننده هدف های دو گانه پاسخگویی و یادگیری^{۱۶} است. تبلور معیار پاسخگویی از آنجا ناشی می شود که تجزیه و تحلیل ویژگیهای ساختاری و خدماتی فعالیت های از نوع غیر انتفاعی سازمان های 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 شاخص های دیگری غیر از سود انجام شود. به همین دلیل، مفهوم مسئولیت پاسخگویی با تاثیر پذیری از ویژگیهای ساختاری و خدماتی فعالیت های غیر انتفاعی به عنوان معیاری برای ارزیابی عملکرد، مورد پذیرش بخش عمومی قرار گرفته است. بدین ترتیب در خصوص مسئولیت پاسخگویی بخش عمومی کشور مان چنین بیان می شود که در ایران، مدیریت بخش اعظم منابع اقتصادی به عهده دولت است و کیفیت مدیریت آن در سرنوشت ملت تاثیر به سزایی دارد، با این

حال چرا شرکت های دولتی زیان می دهند؟ چرا پروژه های دولتی با تاخیر زیاد اجرا می شود؟ چرا در بخش دولتی سیستم گزینش مدیر بر اساس مبانی قابل دفاع نیست؟ و در یک کلام چرا در بخش دولتی، منابع کمیاب به راحتی اتلاف می شود؟ به نظر می رسد این ها همه سوالاتی هستند که در ذهن مردم است و باید دولت به آنها پاسخ قانع کننده ای بدهد. نظام حسابرسی فعلی در بخش دولتی کشورمان نمی تواند چنین زمینه ای را برای پاسخگویی دولت فراهم آورد زیرا نظارت مالی دستگاههای دولتی در شرایط موجود در مرحله قبل از خرج توسط ذی حسابی ها و بعد از خرج توسط دیوان محاسبات با اهداف مشابه و عموماً در قالب حسابرسی رعایت انجام می گیرد و در آن معیارهایی همچون کارایی، اثر بخشی و صرفه اقتصادی لحاظ نمی شود. بنابراین برای پاسخگویی کامل و دقیق بخش دولتی، تغییر نظام حسابرسی دولتی فعلی و انجام حسابرسی عملیاتی ضرورت می یابد. این در حالی است که در کشور ما علیرغم تلاشهایی که توسط دست اندر کاران حسابرسی دولتی در جهت گسترش حسابرسی عملیاتی صورت گرفته اما هنوز این نوع حسابرسی هیچ جایگاهی نداشته، طوری که از کلیه شرکتهای بورس تنها در انگشت شماری از آنها این خدمات به گونه ای نه چندان مطلوب ارائه می شود و جهت پیاده سازی این نوع حسابرسی راه نیموده طولانی را در مقابل خود شاهدیم. البته در رابطه با عمومیت نیافتن اجرای کاربردی حسابرسی های عملکرد، دلایل و مشکلات بسیاری را می توان ذکر نمود که خود بحث گسترده ای را می طلبد لکن یکی از مشکلات اصلی بر سر راه نهادینه شدن این نوع حسابرسی در کشور ما فقدان آموزشهای رسمی در این رابطه بوده است. متأسفانه جای خالی واحد های درسی مرتبط با حسابرسی عملکرد در برنامه آموزشی رشته های مالی دانشگاههای کشور کاملاً محسوس می باشد که این امر وظیفه سنگین انتقال دانسته های علمی مربوط و ایجاد یک روش شناختی و دیدگاه واحد در حسابرسان را بر عهده موسسات حسابرسی محول می سازد.

نتیجه گیری:

با توجه به این که نظام بودجه ریزی عملیاتی در کشورمان در حال پیاده شدن می باشد، به نظر می رسد که بایستی به موازات این پیاده سازی ابزار مکمل و ارزیابی کننده عملکرد این نظام یعنی نظام حسابرسی عملیاتی نیز هماهنگ با آن پیاده شود. از سوی دیگر حتی اگر بحث خصوصی سازی در ایران به طور کامل انجام گیرد باز همیشه بخش عظیمی از منابع

اقتصادی به عهده دولت است و عملکرد سازمانهای دولتی نقش به سزایی 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 می رسد نظارت مالی کشورمان زمینه را برای پاسخگویی مناسب فراهم نمی آورد لذا برای پاسخگویی مناسب بخش دولتی انجام حسابرسی عملیاتی در کشور ضرورت می یابد. هر چند اصول حسابرسی عملیاتی در بخش دولتی و خصوصی یکسان است اما اجرای حسابرسی عملیاتی در بخش دولتی ضرورت بیشتری دارد، در نهاد های دولتی ویژگی غیر انتفاعی این واحدها به تنهایی شرط لازم و کافی برای اجرا شدن حسابرسی عملیاتی است. علاوه بر این مسائل به طور کلی در بررسی قانون اساسی کشورمان مشاهده می شود 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 می رسد در مقطع تاریخی فعلی که اغلب کشورهای در حال توسعه با روی آوردن به تحولات نوین در عرصه حسابرسی دولتی سعی در بهره گیری هر چه بیشتر از خدمات دیوانها در روند توسعه خود دارند، شایسته است دیوان محاسبات کشور نیز با بررسی همه جانبه نسبت به تغییر رویه های موجود حسابرسی به حسابرسی هایی که بتواند در تصمیم گیریها و سیاستگذاریها به مجلس شورای اسلامی کمک نماید، اقدامات لازم را به عمل آورد تا 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 گردد. راهکار اساسی برای این تحول و به عبارتی ارتقاء نقش دیوان محاسبات کشور هم سطح با جایگاه آن، تغییر نظام حسابرسی فعلی و بهره گیری از نظام حسابرسی عملیاتی است که یکی از رموز موفقیت کشورهای توسعه یافته در رابطه با اجرای برنامه های مصوب می باشد. حسابرس عملیاتی با معیار های صرفه اقتصادی، کارایی و اثر بخشی می تواند در رویه مدیریت دولتی کشور نیز موثر واقع شده و آن را به سمت اتخاذ شیوه هایی که منجر به کاهش ضایعات، افزایش بهره وری، کاهش هزینه ها و بالاخره تحقق اهداف مورد نظر به نحو مطلوب گردد، سوق دهد. بدین ترتیب سیستم نظارتی دیوان محاسبات از شیوه کنترل سنتی که به اعتقاد اغلب صاحب نظران عامل محدودیت شناخته می شود به مفهوم نوین از کنترل یعنی عامل هدایت تغییر یافته تا شرایط لازم برای تحقق اهداف و کسب نتایج برنامه ها و فعالیتهای مصوب دولت فراهم گردد و کلام آخر اینکه در نگرش سیستمی به نظام گزارشگری مالی دولتی کشورمان چنین مشاهده

می شود که در شرایط فعلی اجزای اصلی این نظام یعنی ((بودجه ریزی 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 بودجه ریزی عملیاتی و نظام گزارشگری مالی دولتی نمی توانند به اهداف خود نایل شوند. در نتیجه به جرات می توان گفت که راه موفقیت نظام بودجه ریزی عملیاتی از تغییر نظام حسابرسی دولتی و جایگزین شدن حسابرسی عملیاتی به جای حسابرسی فعلی، می گذرد.

منابع و ماخذ :

- (۱) انصاری - عبدالمهدی و مهدی زینالی ، "سیستم بودجه بندی بر مبنای عملکرد و ارتباط آن با مدیریت هزینه " ، مجله حسابداری، شماره ۲۰۳، ۱۳۸۷، ص ۴۴.
- (۲) بختیاری - مهرداد ، "حسابرسی عملیاتی" ، ماهنامه حسابداری، 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 حسابداری، شماره ۱۶۰ ، ۱۳۸۳.
- (۵) دفتر برنامه ریزی منابع مالی و بودجه واحد مطالعات و برنامه ریزی اقتصاد بهداشت ، "بسته آموزشی طرح بودجه ریزی عملیاتی" ، تیر ماه ۱۳۸۴.
- (۶) دفتر برنامه ریزی منابع مالی و بودجه ، گزارش ۱۰۱، بودجه ریزی عملیاتی از تئوری تا عمل ، بهمن ماه ۱۳۸۲.
- (۷) رایدن-هری آر، "راهنمای جامع حسابرسی عملیاتی" ، مترجمان محمد مهیمنی و محمد عبدالله پور، چاپ سوم ، سازمان حسابرسی ، کمیته حسابرسی، عملیاتی ، نشریه ۱۴۹ ، ۱۳۸۰.
- (۸) رحیمیان-نظام الدین ، "واژه شناسی حسابرسی عملیاتی" ، مجله حسابرس ، شماره ۱۹، ۱۳۸۲، ص ۲۸.
- (۹) رهنمای رودپشتی - فریدون و محمد جلیلی ، "هزینه یابی هدف (مبتنی بر ارزش آفرینی)" ، چاپ اول، تهران ، انتشارات ترمه، ۱۳۸۶.
- (۱۰) شباهنگ-رضا ، جایگاه خدمات اعتبار دهی در مدیریت استراتژیک" ، مجموعه مقالات حسابرسی-۶ ویژه مدیریت استراتژیک، سازمان حسابرسی ، بهار ۱۳۷۷.
- (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 بودجه ریزی عملیاتی در دستگاه های اجرایی استان اردبیل (بررسی موردی در اداره کل منابع طبیعی استان)، پایان نامه کارشناسی ارشد به راهنمایی دکتر فرزانه حیدر پور، مهر ۱۳۸۷.
- (۱۴) کرد بچه-محمد، گزارش شماره (۱) بودجه ریزی بر مبنای عملکرد ، تیر ماه ۱۳۸۵، ص ۱.
- (۱۵) کمیته حسابرسی عملیاتی سازمان حسابرسی، "آشنایی با حسابرسی عملیاتی" ، مجله حسابرس ، سال سوم ، شماره ۱۳۸۰، ۱۰، ص ۹۶-۱۰۲.
- (۱۶) کریمی-ملیحه، "بودجه عملیاتی معیار پاسخگویی و نقش حسابرسی عملیاتی در ارتقاء آن" . ماهنامه حسابداری ، شماره ۱۸۲، ۱۳۸۶، صفحات ۷۶-۸۲.
- (۱۷) ورمزیار- حسن، "بودجه ریزی عملیاتی در ایران" ، دفتر اقتصاد کلان ، ۱۳۸۲

18)Gvernment Auditig Standards Revision 2007, United S.

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.

"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 his 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.

پی نوشت ها :

-
- 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