

عنوان مقاله: بسترها و الزامات حسابرسی عملکرد با نگرش به بودجه عملیاتی

صادق تاشان

مقدمه

حسابرسی عملکرد اگرچه امروزه از انواع حسابرسیهای موثر و کارآمد تلقی شده و تصمیم گیرندگان سیستمهای مالی و نظارتی کشورها عموماً سعی بر حرکت به سوی این نوع حسابرسی و اجرای آن دارند اما قرارگرفتن در جو و التهاب حسابرسیهای عملکرد نباید مانع اجرای علمی و اثربخش آن گردد. درباره حسابرسی عملکرد مقالات و نوشته های متعدد نگارش شده که هر کدام از زوایای گوناگون اما کم و بیش مشابه به موضوع پرداخته اند و در دیدگاه اول مولفه های صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی به عنوان شاخص های اعمال این حسابرسی مطرح شده است اما آنچه که در اجرای حسابرسی عملکرد اهمیت ویژه دارد آشنایی با فرآیندها و فعالیتهای فنی و اجرایی دستگاههای دولتی جهت تعیین شاخص های زیر مجموعه مولفه های اصلی انجام حسابرسی است که دستیابی به آن نیازمند بستریهایی می باشد که میزان فراهم نمودن این بسترها و نگرستن به آن به عنوان الزامات انجام حسابرسیهای عملکرد قطعاً کمک ویژه ای به اجرای مؤثر آن خواهد کرد. بنابراین در مطالب پیش روی سعی بر شناسایی چالش ها و تبیین و احصای عوامل تاثیرگذار، با نگرش به بودجه ریزی عملیاتی شده است که می توان آنها را به عنوان بسترها و زمینه های انجام حسابرسی عملکرد در دیوان محاسبات کشور برشمرد.

بسترها و الزامات حسابرسی عملکرد:

الف - بسترها و الزامات درون سازمانی

ب - زیر ساخت های برون سازمانی

الف- در بخش درون سازمانی برای انجام حسابرسی عملکرد مهمترین مواردی که در حیطه وظایف و اختیارات دیوان محاسبات خواهد بود به صورت زیر قابل ارایه می باشد:

اصلاح قوانین و مقررات

جهت انجام حسابرسی های عملکرد قوانین فعلی و مورد عمل دیوان محاسبات کشور اگرچه در مواردی کمک کننده خواهد بود لیکن عمدتاً نیاز به اصلاح خواهد داشت. اهم مجوزهای فعلی مورد استفاده دیوان محاسبات در حسابرسی ها، مرتبط به بخش های مالی و یا حداکثر منتهی به قسمت هایی می باشد که به رویدادهای مالی ختم می شود اما حسابرسی عملکرد الزام ورود به بخش های فنی و اجرایی به منظور دستیابی به اطلاعات مربوط به چگونگی انجام فعالیت، فرآیند ها و اهداف مورد انتظار را طلب می نماید که چنین موضوعاتی نیاز به مجوز مقنن بیشتر از وضعیت موجود دارد که از جمله اصلاح موادی از قانون دیوان محاسبات و نیز قانون محاسبات عمومی و به تبع آن سایر قوانین و مقررات مالی مرتبط از الزامات اینگونه حسابرسی می باشد.

آموزش

حسابرسان دیوان محاسبات به منظور اجرای حسابرسی های عملکرد نیاز به آموزش های تئوریک و کاربردی دارند. با توجه به متفاوت بودن ماهیت حسابرسی عملکرد با حسابرسی های رعایت و گستردگی حوزه فعالیت و شمول حسابرسی عملکرد، آموزش کارکنان مرتبط با انجام اینگونه حسابرسی ضروری خواهد بود به ویژه اینکه هر گونه تغییر و تحول در ساختار اداری و انجام وظایف با مقاومت سازمانی رو به رو شده و موجب کاهش بهره وری در تهیه گزارشات پیش روی می گردد.

تخصصی نمودن هیأت ها و گروه های حسابرسی

حسابرسی های رعایت با لحاظ ماهیت موضوع و وجود قوانین و مقررات به عنوان اصلی ترین شاخص حسابرسی در دستگاههای مختلف با تفاوت کمی از یکدیگر انجام می گیرد و به جز برخی از دستگاههای اجرایی که دارای قوانین و مقررات خاص می باشند در سایر موارد مجموعه قوانین محاسبات عمومی حاکم بوده و در هر دو مورد مبنای حسابرسی و معیار مهم و اساسی رعایت یا عدم رعایت قوانین مورد عمل می باشد که از جهت انجام آن نیاز مبرم به هیأت ها و گروه های تخصصی به صورت کامل احساس نخواهد شد اما در حسابرسی عملکرد با عنایت به گستردگی نوع حسابرسی و لزوم ورود به بخش های مختلف فنی و اجرایی و تفاوت دستگاهها با توجه به نوع و ماهیت انجام وظایف، وجود گروه های تخصصی و ثابت از الزامات انجام حسابرسی به نظر می رسد. به عنوان نمونه انجام حسابرسی عملکرد در دانشگاههای علوم پزشکی و آشنایی با وظایف، فعالیت و فرآیند مورد عمل آنان متفاوت از انجام این حسابرسی در دستگاههای قضایی یا سازمان های حمایتی با وظایف مشخص بوده و هر یک تخصص ویژه و حسابرسی مرتبط را طلب می نماید.

یکپارچه سازی

یکی از اصلی ترین عواملی که در اجرای حسابرسی های عملکرد باید مورد توجه باشد یکپارچه سازی فعالیت های مختلف پشتیبانی و اجرایی است و به عنوان عامل کلیدی انجام این مهم، توافق بر سر استانداردهای مناسب اجرای کار می باشد. در انجام این فرآیند برای بخش های تخصصی و ویژه در هر سازمان دولتی اتفاق براساس استاندارد های خاص مورد قبول دیوان محاسبات و مجموعه دستگاه اجرایی از اهمیت اساسی برخوردار است به گونه ای که اعتبار حسابرسی عملکرد به استفاده از استاندارد و معیار مناسب و پذیرش آن از سوی دستگاه اجرایی خواهد بود. نقش ایجاد چنین عملی در عملیات یکپارچه سازی و جریان اطلاعات در بین سیستم های کارکردی دیوان محاسبات و دستگاه اجرایی به عهده دیوان محاسبات کشور می باشد. این عملیات سبب کاهش هزینه، افزایش بهره وری و تسهیل اشتراک اطلاعات و همکاری بخش های مختلف درون سازمانی و برون سازمانی خواهد شد.

اطلاع رسانی

تغییر رویکرد انجام حسابرسی ها نه تنها در درون دیوان محاسبات نیاز به تحول خواهد داشت بلکه نحوه تعامل و همکاری دستگاههای دولتی نیز متفاوت بوده و نیاز به تغییر دارد. به دلیل جدید بودن این نوع حسابرسی، اکثر دستگاههای اجرایی هنگام انجام وظیفه حسابرسان دیوان محاسبات اقدام به مقاومت و ایجاد مخالفت خواهند کرد و به آسانی ورود حسابرسان را به بخشهای اجرایی و فنی نخواند پذیرفت. بنابراین پس از اصلاح قوانین و مقررات و قبل از اعمال رویکرد جدید، نیاز اصلی دستگاههای اجرایی با حسابرسی عملکرد و پذیرش ورود دیوان محاسبات به بخشهای مختلف می باشد که این مورد نیاز به اطلاع رسانی از طرق مختلف، از جمله ایجاد پایگاههای اختصاصی اطلاع رسانی و پایگاه اطلاع رسانی معین همانند صدا و سیما، دانشگاهها و ... خواهد داشت.

ب - زیر ساخت های برون سازمانی

در بخش برون سازمانی به اجرای بودجه ریزی عملیاتی به عنوان اصلی ترین زیرساخت حسابرسی عملکرد و تبیین ارتباط فی مابین اشاره شده و از ذکر دیگر عوامل کمتر مؤثر پرهیز می گردد.

بودجه ریزی عملیاتی

بودجه بر حسب عملیات عبارت است از بودجه ای که براساس وظایف ، عملیات و پروژه هایی که سازمان های دولتی تصدی اجرای آن را به عهده دارند. در تنظیم بودجه عملیاتی به جای توجه به کالاهای و خدماتی که دستگاه خریداری می کند و یا به عبارتی به جای توجه به وسایل اجرای فعالیت ، خود فعالیت و مخارج کالاهایی که باید انجام شود مورد توجه قرار می گیرد.

در بودجه ریزی عملیاتی علاوه بر تفکیک اعتبارات به وظایف ، برنامه ها ، فعالیت ها و طرح ها ، حجم عملیات و هزینه های دولت و دستگاههای دولتی طبق روشهای علمی همانند حسابداری قیمت تمام شده و روش اندازه گیری کار محاسبه می شوند. ارقام پیش بینی شده در بودجه عملیاتی باید مستند به تجزیه و تحلیل تفصیلی برنامه ها، عملیات و نیز قیمت تمام شده آنها باشد . در بودجه عملیاتی مشخص می شود که مثلاً قیمت تمام شده یک دانش آموز کلاس اول یا یک تخت بیمارستانی چقدر باید باشد . به تعبیر دیگر ابتدا بر مبنای فعالیت های مختلف هر کدام از فرآیند ها و زیر بخش های فعالیت مشخص می شود سپس هر کدام از فرآیند هایی که ممکن است یک فعالیت را شامل شوند احصاء ، اولویت بندی و مستند سازی شده و بر مبنای شاخص های فنی اجرای کار جهت دستیابی به اهداف مورد نظر و نیز بر مبنای هزینه تمام شده، برآورد بودجه خواهند شد.

در حقیقت در بودجه ریزی عملیاتی مؤلفه هایی مانند صرفه جویی و اثر بخشی به ابعاد سنتی بودجه ریزی اضافه شده و بین کارایی و اثر بخشی تفاوت قائل می شوند.

بنابراین با لحاظ پیش نیاز و بسترهای بودجه ریزی عملیاتی و مشابهت موضوع با انجام حسابرسی های عملکرد حداقل در شناسایی شاخص ها ، اهداف مورد نظر و مؤلفه های اصلی حسابرسی عملکرد (صرفه اقتصادی ، کارایی ، و اثر بخشی) ، انجام این نوع حسابرسی بسیار آسان خواهد شد و به دلیل پذیرش معیارهای تعیین شده در هر فعالیت برای دستیابی به هدف توسط دستگاههای اجرایی (با فرض اجرای بودجه ریزی عملیاتی) اتفاق بر سر این معیارها و همچنین انتخاب آنها توسط حسابرس به راحتی ممکن می گردد و مشکلات تعیین شاخص از دیدگاه حسابرس با وجود بودجه ریزی عملیاتی کاهش یافته و پذیرش آن برای دستگاه اجرایی به واسطه کاربرد آن در اهداف پیش بینی شده در فعالیتها امکان پذیر می گردد . از سویی دیگر با توجه به مشابهت اهداف این نوع بودجه ریزی و مزایای متصور در اجرای آن با حسابرسی عملکرد به صورت زیر ، گامهای بلندتری در تحقق و انجام حسابرسی های مورد عمل برداشته می شود :

۱ - ارایه مبنای صحیح برای اتخاذ تصمیم در خصوص تخصیص منابع .

۲ - تعیین نتایج قابل سنجش و مورد انتظار .

۳ - تمرکز فرآیند تصمیم گیری روی مهمترین مسایل و چالشهای دستگاه اجرایی.

۴ - ایجاد یک فرآیند منطقی برای تصمیم گیری در مورد بودجه که مستقیماً با برنامه ریزی ، اجرا و کنترل ارزیابی و گزارش عملکرد در ارتباط می باشد .

۵ - ارایه بهترین ابزارهای ممکن بر اساس نتایج (نه فقط بر اساس داده و ستاده) .

- ۶- ایجاد ارتباط بین بودجه و نتایج عملکرد فعالیت .
- ۷- امکان ارایه اطلاعات قابل سنجش جهت گزارش .
- ۸- ارایه مشوق هایی برای مدیریت عملکرد بر مبنای بهبود مستمر .
- ۹- ارایه مبنایی برای پاسخ گویی بیشتر در قبال استفاده از منابع .
- ۱۰- افزایش کارایی و اثر بخشی از طریق تمرکز منابع در جهت مهمترین نتایج .

پس بودجه ریزی عملیاتی زمانی شروع می شود که سازمان اهداف خود را به صورت قابل سنجش شناسایی نماید . این اهداف ، نتایج قابل سنجش را که در طی یک دوره زمانی معین قابل حصول است را مشخص می کند . بنابراین اهداف قابل تصور در بودجه ریزی عملیاتی به نحوی کاملاً مرتبط ، مورد انتظار حسابرسی های عملکرد نیز بوده و جمع اهداف پیش بینی شده به شکل کلی در مولفه های حسابرسی عملکرد قابل جستجو خواهد بود .

همچنین مشخص شدن عناصر کلیدی بودجه ریزی عملیاتی در دستگاههای اجرایی به نحو موثری به تعیین شاخص و معیار در دستیابی به هدف که از دغدغه های اصلی اجرای حسابرسی عملکرد است ، کمک خواهد کرد . که این مورد از الزامات بودجه ریزی عملیاتی خواهد بود که به مثابه بسترهای مناسب اجرای حسابرسی عملکرد به صورت زیر قابل تأمل و بررسی می باشد :

- اهداف قابل سنجش

زمانیکه دستگاههای اجرایی اهداف خود را به شکل قابل سنجش شناسایی و نتایج آن را در دوره ی معین و قابل حصول مشخص نمایند ، در این صورت بررسی و تطبیق عملکرد با هدف برای حسابرسان به آسانی ممکن می گردد .

- استراتژیها

تعیین استراتژیها به عنوان مجموعه ای از رهنمودها برای مقابله با وضعیت خاص در آینده یا نگرش به درون سازمان در خصوص انجام فعالیت ها از نکات و مطالب با اهمیت است که در جای خود در گزارشات حسابرسی عملکرد موثر است .

- برنامه ریزی عملیاتی

وقتی که برنامه ها به فعالیت ها و اقدامات اجرایی تقسیم شده و این فعالیت ها به صورت ریز شده و مشروح با ذکر منابع قابل سنجش مشخص شود ، بررسی و تطبیق هر فعالیت و زیر فعالیت با هدف موردی آن ممکن می گردد و از درون این فرآیندها ، معیارهای مورد عمل حسابرسی نیز قابل احصا و استفاده خواهد بود .

- معیارهای سنجش عملکرد

هنگام اجرای بودجه ریزی عملیاتی ، شاخص هایی برای سنجش و پایش عملکرد در جهت اجرای استراتژیها و برنامه های عملیاتی تهیه و معیارهای مربوط به داده ، ستاده ، نتایج و کارایی را در خود می گنجاند . (هزینه- ستاده یا هزینه- نتیجه) این بدیهی است که چه ارتباط تنگاتنگ و نزدیکی با حسابرسی عملکرد خواهد داشت و به جرأت می توان اذعان کرد که انجام صحیح و علمی هر کدام از این عناصر در بودجه عملیاتی به همان میزان تأثیرگذاری در اجرای بودجه ، در روند انجام حسابرسی های عملکرد نیز موثر خواهد بود.

- اولویت بندی و تخصیص منابع

زمان تهیه بودجه باید به تعیین اولویت ها و تخصیص منابع و اقدامات هزینه یابی برای اجرای استراتژی ها ، برنامه های عملیاتی و نتایج توجه نمود . در این صورت هر کدام از این اولویت بندی ها و هزینه یابی به ویژه در تعیین قیمت تمام شده و کمک به صرفه اقتصادی فعالیت یا طرح کمک شایان خواهد کرد و واضح است که در امر حسابرسی عملکرد ، هزینه ی نهایی یا قیمت تمام شده دارای اهمیت ویژه می باشد .

- جمع آوری ، ارزشیابی و پایش نتایج

نهایتاً از عناصر کلیدی بودجه ریزی عملیاتی ، جمع بندی تمام عوامل تأثیر گذار و ارزشیابی و پایش آنها خواهد بود که برای هر فعالیت و فرآیند به صورت جزئی ارزیابی صورت می گیرد و این عمل به عبارتی یک نوع حسابرسی عملیاتی است . هر چند دیدگاه در حسابرسی ها بسیار حایز اهمیت می باشد اما بررسی و اخذ این نتایج راه هموار شده ای برای انجام حسابرسی عملکرد خواهد بود .

نتیجه :

چگونگی انجام حسابرسی های عملکرد ، پیوسته مورد مباحثه ونگارش مطالبی بوده است که در تئوری ، باقی مانده و تا عمل فاصله ای بس زیاد دارد . اجرای این شیوه یا هر روش علمی دیگر در وظایف سازمانی محتاج شناسایی چالش ها و ایجادبسترهایی است که پرداختن به آن از اجرای ناقص وناکارآمد موضوع خواهد کاست . آماده کردن بستر ها در درون سازمان وایجاد زمینه های برون سازمانی ، به ویژه نقش اساسی اجرای بودجه ریزی عملیاتی ، هم در تبیین شاخص ها ومعیار های مورد عمل و هم در دسترسی به اهداف پیش بینی شده شایسته توجه خواهد بود که البته در تشریح موضوع سعی بر ایجاد ارتباط پایدار بین بودجه ریزی عملیاتی و حسابرسی عملکرد وپیش تر از آن ضرورت توجه به بسترها وگاهی الزاماتی گردید که به زعم نگارنده سهم غیر قابل انکار در تحقق وپیشبرد حسابرسی های عملکرد در دیوان محاسبات کشور خواهد داشت .

منابع و مأخذ:

- ۱- نگرش جامع بر مدیریت استراتژیک ، دکتر علیرضا علی احمدی و ... ، تولید دانش ۸۲ .
- ۲- مبانی امور مالی وبودجه ، داوود صالحی ، انتشارات سمت ۷۹ .
- ۳- بودجه ریزی دولتی در ایران ، علیرضا فرزب ، مدیریت دولتی ۸۰ .
- ۴- طراحی سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت (ABC) برای محاسبه قیمت تمام شده ، احمد رجبی ۸۲ .
- ۵- دستورالعمل نحوه مستند سازی - اصلاح روش های انجام کار وشیوه اطلاع رسانی در دستگاههای دولتی (موضوع مصوبه ۰۱۳/۱۸۵۴۰ ط - ۸۱/۲/۱۰- شورای عالی اداری) .

صادق تاشان

دیوان محاسبات کردستان

