

## لزوم نظارت قبل و حین خرج در نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد

هادی خدابخشی

کارشناس ارشد مدیریت دولتی  
kh.zihasabiha@gmail.com

مهرداد جبّاری

کارشناس ارشد حسابداری  
t\_parseh@yahoo.com

در کشورهای مردم‌سالار پاسخگویی جزء لاینفک حکمرانی خوب تلقی شده و یکی از مواردی که در زنجیره ارزش نظام پاسخگویی مدنظر قرار می‌گیرد نظارت مالی است. نظارت مالی در کشور ما به ۲ صورت نظارت قبل از خرج و نظارت بعد از خرج انجام می‌شود. نظارت بعد از خرج توسط حسابرسان دیوان محاسبات کشور و نظارت قبل و حین خرج توسط ذیحسابان منصوب وزارت امور اقتصادی و دارایی، به‌موجب ماده (۳۱) قانون محاسبات عمومی کشور انجام می‌شود. در ادبیات مالیّه عمومی مستتر است که رعایت قوانین و مقررات اولویت اصلی انجام عملیات در بخش عمومی است، بنابراین قانونگذار در کشور تصمیم گرفته است تا از طریق نظارت متمرکز در قوه مجریه نسبت به رعایت حداکثری قوانین و مقررات اطمینان حاصل نماید. همانگونه که ذکر شد نظارت مالی قبل و حین خرج از طریق ذیحسابان منصوب وزارت امور اقتصادی و دارایی انجام می‌شود. امروزه با تلاش‌های صورت گرفته ذیحسابی به‌صورت یک حرفه به جامعه معرفی و شناسانده شده است. هر حرفه با توجه به اعتماد و تعامل با جامعه پیرامون خود موجودیت می‌یابد بنابراین می‌بایست با تغییرات پیش رو هماهنگ شود. از جمله تغییرات پیرامونی حرفه ذیحسابی می‌توان به این موارد اشاره نمود: تدوین و لازم‌الاجرا شدن استانداردهای حسابداری بخش عمومی، تغییر نظام حسابداری از نقدی تعدیل شده به تعهدی، تغییر نظام بودجه‌ریزی از روش افزایشی به روش مبتنی بر عملکرد. به‌نظر می‌رسد با توجه به تغییرات پیش رو و تغییرات نحوه عمل، نحوه نظارت نیز می‌بایست دستخوش تغییراتی شود. بنابراین، این نوشتار بر آن است تا با مطالعه ادبیات موضوعی نظارت بر چستی و چگونگی تغییرات نقش نظارتی ذیحسابان در قبل و حین خرج پردازد.

**واژه‌های کلیدی:** نظارت مالی، نظارت عملیاتی، ذیحساب، نظارت قبل و حین خرج.

### ۱. مقدمه

مسئولیت پاسخگویی عمومی دولت‌ها در قبال شهروندان از جنبه‌های گوناگون نظیر مالی، عملیاتی، سیاسی، اجتماعی و مدیریتی قابل طرح بوده و به اشکال عمودی (مقامات منصوب در قبال مقامات منتخب) و افقی (قوه مجریه در قبال قوه مقننه و در هر دو در قبال مردم) قابل احراز است. در کل ۲ نوع مسئولیت پاسخگویی به‌شرح زیر بر بودجه مصوب سالانه کل کشور حاکم است:

- مسئولیت پاسخگویی مالی

- مسئولیت پاسخگویی عملیاتی

استوارت (۱۹۸۵) چارچوبی را برای ارزیابی فرایند مسئولیت پاسخگویی عمومی ارائه و ۵ سطح از این مسئولیت را معرفی کرد. این ۵ سطح مسئولیت پاسخگویی عمومی که به نردبان پاسخگویی موسوم گردید و در سال ۱۹۹۳ مبنای تهیه و تنظیم بیانیه مفهومی شماره یک هیئت مشورتی استانداردهای حسابداری دولت فدرال آمریکا قرار گرفت عبارتند از:

سطح یک: مسئولیت پاسخگویی خط‌مشی؛ شامل پاسخگویی در مورد خط‌مشی‌هایی که اتخاذ شده و خط‌مشی‌هایی که رد شده است (ارزش).

سطح دو: مسئولیت پاسخگویی برنامه؛ شامل پاسخگویی در مورد اجرا و میزان دستیابی به اهداف و برنامه‌ها (نتایج و اثربخشی).

سطح سه: مسئولیت پاسخگویی عملکرد؛ شامل پاسخگویی در مورد چگونگی عملکرد (کارایی و صرفه اقتصادی).

سطح چهار: مسئولیت پاسخگویی فرایند؛ شامل پاسخگویی درباره فرایندها، روش‌های اجرایی، معیارهای اندازه‌گیری برای اجرای وظایف تعیین شده (برنامه‌ریزی، تخصیص و ...).

سطح پنج: مسئولیت پاسخگویی التزام و مشروعیت مصرف منابع؛ شامل رعایت قوانین و مقررات و محدودیت‌های حاکم بر مصرف بودجه‌ای.

## ۲. نظارت

نظارت از جمله ابزارهایی است که به تحقق و ایفای مسئولیت پاسخگویی کمک می‌نماید. متأسفانه در قوانین و مقررات و همچنین در ادبیات موضوع، تعریف جامعی از نظارت و به‌ویژه نظارت مالی وجود ندارد اما به نوعی می‌توان نظارت مالی را اینگونه تعریف نمود:

نظارت در مفهوم عام فعالیتی است که باید‌ها را با هست‌ها، مطلوب‌ها را با موجودها و پیش‌بینی‌ها را با عملکردها مقایسه می‌کند. نتیجه این مقایسه تصویر روشنی از تشابه یا تمایز این دو گروه از عوامل خواهد بود.

نظارت در مفهوم خاص خود شامل کلیه کنترل‌هایی است که قبل و بعد از مصرف منابع مالی اعمال می‌گردد. هدف اساسی، برقراری کنترل‌های لازم به‌منظور حصول اطمینان از رعایت قوانین و مقررات و محدودیت‌های بودجه‌ای در جهت مصرف منابع مالی در برنامه‌ها و فعالیت‌های مصوب می‌باشد. برقراری یک نظام نظارت مالی مناسب کمک مؤثری به صحت و دقت در قانونی بودن فعالیت‌های مالی

مربوط به اجرای بودجه، انطباق هزینه‌ها و سایر پرداخت‌ها با قوانین و مقررات موضوعه و عدم تجاوز هزینه‌ها از اعتبارات مصوب می‌نماید (باباجانی، ۱۳۸۲).

سیستم نظارت قبل از خرج که بخش مهمی از نظام نظارت مالی یک کشور را تشکیل می‌دهد، به دلیل ارتباط نزدیکی که با انجام مخارج مربوط به طرح‌ها و فعالیت‌ها و برنامه‌های موردنظر در بودجه دارد همواره مورد توجه بوده است.

در دنیای امروز مفهوم کنترل از عامل محدودیت به مفهوم نوین عامل هدایت تغییر یافته تا نه تنها با مفهوم تفویض اختیار و نوآوری و خلاقیت که بر کسب نتایج تأکید دارد تناقض نداشته باشد بلکه مکمل مفهوم مذکور باشد.

اگر در تدوین نظام نظارت مالی و عملیاتی بر مفاهیم مسئولیت پاسخگویی و کنترل تکیه نشود، تفویض اختیار به خودسری و خلاقیت و نوآوری به هرج و مرج تبدیل خواهد شد. معمولاً نظارت به ۲ صورت متمرکز یا غیر متمرکز اعمال می‌شود که هر کشور با توجه به شرایط اقتصادی، سیاسی و فرهنگی خود یکی از این دو رویکرد را برای نظارت در نظر می‌گیرد.

### ۳. تجارب سایر کشورها در زمینه تمرکز یا عدم تمرکز نظارت مالی در بخش عمومی

مطالعات مقایسه‌ای و تطبیقی صورت گرفته در معاونت نظارت مالی و خزانه‌داری کل کشور که طی آن نظام نظارت مالی ۸ کشور شامل ۴ کشور پیشرفته و ۴ کشور در حال توسعه مورد بررسی قرار گرفت، نشان می‌دهد در کشورهای مورد مطالعه یکی از مهم‌ترین مراحل و فرایندهای نظام بودجه‌ریزی و مدیریت کلان مالی، نظارت و کنترل بودجه است. این نظارت و کنترل از نظر دستگاه اجرایی مستقل و از نظر قوه مجریه، داخلی (توسط نهادهای زیر نظر قوه مجریه) و به طور مشخص توسط وزارت دارایی یا خزانه‌داری و در واحدی تخصصی تحت عنوان دفتر حسابرسی یا دفتر ملی حسابرسی یا دبیرخانه نظارت صورت می‌پذیرد. به عبارت دیگر هرچند نظارت داخلی در دستگاه اجرایی توسط خود دستگاه اجرایی (هم به لحاظ سازمانی و ساختاری و هم به لحاظ مدیریتی) صورت می‌گیرد، اما نظارت خارجی (بیرونی) توسط مقامات و ساختارهای متعلق به یک دستگاه اصلی دولت و قوه مجریه یعنی وزارت دارایی و یا خزانه‌داری کشور اعمال می‌شود. این موضوع حتی در برخی از کشورهای پیشرو در نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، از جمله کشور استرالیا نیز به چشم می‌خورد. در واقع به نوعی می‌توان گفت اغلب کشورها دارای یک نظام حسابرسی داخلی در سطح قوه مجریه می‌باشند که بعضاً شکل و چگونگی انجام کار آنها با هم متفاوت است. این امر عموماً از شرایط محیطی اقتصادی، سیاسی و قانونی کشورها نشأت می‌گیرد. در کشور ما نیز طبق قوانین و مقررات موجود و

سیاست‌های کلان دولت و وزارت امور اقتصادی و دارایی بخش عمده‌ای از وظایف حسابرسی داخلی دولت را معاونت نظارت مالی و خزانه‌داری کل کشور ایفا می‌نماید (سیاست تمرکز در نظارت). برای تشریح بیشتر مطالب در ادامه حسابرسی داخلی، کنترل‌های داخلی، انواع نظارت و کنترل به لحاظ ماهیتی تبیین و پس از آن در لایه‌های عملیاتی هر یک، نقش ذیحسابان احصاء و تلخیص شده و در نهایت الزامات و تغییر ساختارهای ضروری بیان می‌شود (اکرمی و همکاران، ۱۳۹۳).

### ۳-۱. حسابرسی داخلی

بر اساس تعریف انجمن حسابرسان داخلی آمریکا، حسابرسی داخلی نوعی فعالیت اطمینان‌دهی و مشاوره‌ای مستقل و بی‌طرفانه است که با هدف ارزش‌آفرینی و بهبود عملکرد سازمان انجام می‌شود. بنابراین، حسابرسی داخلی به‌عنوان یکی از مکانیزم‌های درون‌سازمانی پاسخگویی و حاکمیت سازمانی به ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی کمک می‌کند. نکته حائز اهمیت در این تعریف، تفسیر عبارت سازمان است. آیا منظور از سازمان یک واحد عملیاتی است؟ یا سازمان اجرایی کشور (قوه مجریه)؟ که در ادامه پاسخ آن ارائه خواهد شد.

### ۳-۱-۱. ویژگی حسابرسی داخلی

- واحدهای حسابرسی داخلی دارای چند ویژگی مشخص به شرح ذیل می‌باشند:
  - مرجع انتخاب: اعضای اصلی واحد حسابرسی داخلی کل، عموماً توسط ارکان ارشد قوه مجریه انتخاب و منصوب می‌شوند.
  - هدف: هدف واحد حسابرسی داخلی در سطح کلان ایجاد اطمینان نسبی از تحقق اهداف در سطح دولت و همچنین ابزاری برای کمک به مدیران ارشد دولت و دستگاه‌های اجرایی زیرمجموعه می‌باشد.
  - محدوده وظایف: دامنه وظیفه حسابرسان داخلی بر خلاف حسابرسان مستقل نامحدود است و به عبارتی در هر زمینه‌ای اجازه بررسی دارند که البته در نوع خود با توجه به عملیاتی یا مالی بودن موضوع در لایه‌های زیرین خود تقسیم‌بندی می‌شود و افراد ملزم به رعایت مرزهای تعیین‌شده در لایه‌های کاری خود می‌باشند.
  - مدت رسیدگی: مدت رسیدگی حسابرسان داخلی نامحدود و مستمر می‌باشد. با توجه به این مطلب حضور نماینده واحد حسابرسی داخلی در واحدهای عملیاتی بخش عمومی الزامی به نظر می‌رسد.
  - محصول فعالیت: محصول فعالیت حسابرسان داخلی تهیه گزارش‌های لازم برای مدیریت بالادستی است. همچنین حسابرس داخلی پل ارتباطی بین حسابرس مستقل (دیوان محاسبات کشور) و واحدهای اجرایی برای ایفای مسئولیت پاسخگویی مدیران می‌باشد.

- استقلال: همانگونه که در تعریف انجمن حسابرسی داخلی آمده است حسابرسی داخلی نوعی فعالیت اطمینان‌بخش و مشاوره‌ای مستقل و بی‌طرفانه است. البته در اینجا مفهوم استقلال، استقلال از واحدهای عملیاتی است چرا که قرار است نسبت به عملکرد آنها گزارش نماید اما نسبت به مدیران ارشد قوه مجریه که از طرف آنها منصوب می‌شوند و در سطح دولت، وابسته و داخلی محسوب می‌شود.

### ۳-۱-۲. هدف حسابرسی داخلی

وجود حسابرسی داخلی اثربخش در واحدهای بخش عمومی می‌تواند سازماندهی و کارایی سیستم‌های کنترل داخلی و فرایند گزارشگری مالی را بهبود ببخشد. واحد حسابرسی داخلی جزء لاینفک پاسخگویی و حاکمیت سازمانی در بخش عمومی است که در پی سازماندهی اطلاعات مالی واحدها و سیستم کنترل داخلی و رعایت رفتار اخلاقی و قانونی مدیران و کارکنان می‌باشد. همچنین برای تصمیم‌گیری و ارزیابی عملکرد، اطلاع از کیفیت اطلاعات ضروری است زیرا هرچه اطلاعات ارائه شده با کیفیت‌تر باشند ریسک و هزینه استفاده از اطلاعات کمتر است. بنابراین واحد حسابرسی داخلی علاوه بر بالا بردن کیفیت حسابرسی مستقل به هدایت، نظارت، کارایی و اثربخشی عملیات سازمان و به‌طور کلی پاسخگویی بهتر و بیشتر کمک می‌نماید.

یکی از کارکردهای اصلی واحدهای حسابرسی داخلی کمک به طراحی، پیاده‌سازی و اطمینان‌بخشی نسبت به رعایت سیستم کنترل داخلی است.

### ۳-۲. کنترل‌های داخلی

کنترل‌های داخلی بر اساس تعریف فرایندی است که به‌منظور کسب اطمینان از تحقق اهدافی که در ۳ گروه اصلی زیر دسته‌بندی می‌شوند، توسط مسئولین دستگاه‌های اجرایی برقرار می‌شود.

### ۳-۲-۱. اهداف کنترل‌های داخلی

اهداف کنترل داخلی از نظر کلی در بخش عمومی تفاوت چندانی با بخش خصوصی ندارد، این هدف‌ها عبارتند از اطمینان‌بخشی نسبت به:

- اهداف عملیاتی: به استفاده اثربخش و کارآمد از منابع اقتصادی و رعایت صرفه و صلاح دولت در معاملات مربوط می‌شود. چرا که تحصیل صحیح منابع مالی و مصرف آنها برای تحقق اهداف مشخص که مراجع قانونی مشخص می‌کنند از اهمیت اساسی برخوردار است.

- اهداف گزارش‌دهی مالی: مقاماتی که برای اداره امور سازمان‌های بزرگ بخش عمومی نظیر دولت از طریق انتخابات و به صورت مستقیم انتخاب می‌شوند در مقابل شهروندان به‌عنوان صاحبان حق،

مسئولیت پاسخگویی دارند و اشخاصی که از سوی مقامات منتخب برای اداره امور سازمان‌های تابعه منصوب می‌شوند در قبال این مقامات مسئولند. هر دو طرف با استفاده از نظام حسابداری و از طریق تنظیم و انتشار گزارش‌های مالی حاوی اطلاعات لازم و کافی و نیز افشای حقایق مسئولیت پاسخگویی خود را انجام می‌دهد. اطلاعاتی که از طریق گزارش‌دهی مالی و برای ادای مسئولیت پاسخگویی در اختیار صاحبان حق قرار می‌گیرد، باید از قابلیت اتکای کافی برخوردار باشد. کنترل‌های داخلی، این بخش از قابلیت را فراهم می‌نماید.

- اهداف رعایتی نسبت به قوانین و مقررات: تأسیس و اداره امور سازمان‌های بخش عمومی و به‌ویژه دولتی بر مبنای قوانین و مقررات صورت می‌گیرد. همه فعالیت‌های دولت و نهادهای عمومی غیردولتی باید بر اساس قوانین و مقررات انجام شود. تحصیل و مصرف منابع مالی این قبیل سازمان‌های بزرگ بخش عمومی در سندی رسمی و مهم حاوی اهداف و برنامه‌ها، با عنوان بودجه، از سوی مقامات منتخب مسئول تنظیم و برای تصویب به نمایندگان منتخب مردم تقدیم می‌گردد و پس از تصویب چارچوب اصلی اقدامات مقامات مسئول را تشکیل می‌دهد که لازم‌الرعايه است. به بیان دیگر حصول اطمینان از رعایت قوانین و مقررات در تحصیل و مصرف منابع مالی که نتیجه آن در تحقق مسئولیت پاسخگویی و عملیاتی دستگاه‌های اجرایی متبلور می‌شود یکی دیگر از اهداف طراحی و استقرار سیستم‌های کنترلی داخلی محسوب می‌شود.

### ۲-۲-۳. اجزای کنترل‌های داخلی

کنترل‌های داخلی از ۵ جزء مرتبط به هم تشکیل می‌شوند. این اجزا از شیوه مدیریت دستگاه اجرایی سرچشمه می‌گیرد که با فرایندهای مدیریت عجین می‌شوند و عبارتند از:

- محیط کنترلی
- ارزیابی ریسک
- فعالیت‌های کنترلی
- اطلاعات و ارتباطات
- نظارت

محیط کنترلی فضایی را ایجاد می‌کند که در آن، کارکنان فعالیت‌ها و مسئولیت‌های کنترلی خود را انجام می‌دهند. محیط کنترلی پایه و اساس سایر اجزای سیستم کنترل داخلی است. مدیریت در این محیط ریسک‌های تحقق اهداف تعیین‌شده را ارزیابی می‌کند و به کمک فعالیت‌های کنترلی از اجرای اقداماتی که برای رویارویی با ریسک مقرر کرده است، اطمینان حاصل می‌کند. در ضمن اطلاعات مربوط

گردآوری و در سراسر دستگاه اجرایی مبادله می‌شود. در نهایت فعالیت‌های کنترلی تحت نظارت قرار می‌گیرد و در صورت لزوم اصلاحاتی در آن انجام می‌شود (پوریان‌سب و مهام، ۱۳۷۸-۱۳۷۷).

### ۳-۲-۳. انواع نظارت یا کنترل

نظارت یا کنترل به ۲ بعد مالی و عملیاتی تقسیم می‌شود.

#### ۳-۲-۳-۱. نظارت مالی

نظارت مالی به‌طور عمده مربوط به مشروعیت تحصیل و مصرف منابع بوده و در راستای ایفای مسئولیت پاسخگویی مالی انجام می‌شود تا شهروندان و نهادهای نظارتی مستقل متقاعد شوند که اعمال و فعالیت‌های دستگاه‌های اجرایی در دوره جاری (به‌عنوان مثال یک سال مالی یا بودجه‌ای) در خصوص تحصیل و مصرف منابع مالی عمومی، در چارچوب قوانین و مقررات و منطبق با تصمیماتی انجام گرفته است که نمایندگان مردم اتخاذ کرده‌اند.

نظارت مالی به‌طور عمده شامل ابعاد زیر می‌باشد:

- نظارت بودجه‌ای

- نظارت بر رعایت قوانین و مقررات

- نظارت بر نحوه ارائه صورت‌های مالی و قابلیت اتکای آن

#### ۳-۲-۳-۱-۱. نظارت بودجه‌ای

بودجه یکی از مهم‌ترین اسنادی است که دولت تهیه می‌کند. بودجه برنامه‌ای برای هماهنگ کردن درآمد و هزینه یا منافع قابل دسترس و ضروری برای تحقق اهداف مشخص است و دارای کاربردهای مالی مهمی به‌شرح زیر می‌باشد:

- بیان سیاست عمومی است؛ بودجه از فرایندهای قانونی حاصل می‌شود و مستلزم تصویب نمایندگان قانونی شهروندان در مورد چگونگی تحصیل و حدود مصرف منابع مالی است. شهروندان از طریق نمایندگان قانونی در فرایند بودجه مشارکت می‌کنند و بودجه پس از تصویب به‌عنوان یک بیانیه رسمی در مورد سیاست‌های عمومی حاوی اهداف و چگونگی تحصیل منابع مورد نیاز برای تحقق اهداف پیش‌بینی شده قابل استناد است.

- برنامه مالی و بیان مالی است. بودجه هزینه‌های سال مالی را پیش‌بینی و نحوه تأمین مالی آن را مشخص می‌کند.

- نوعی ابزار کنترلی با پشتوانه قانونی است. بودجه مصوب، هم مجوزی قانونی برای مصرف منابع مالی جهت تحقق بخشیدن به اهداف معین ارائه می‌دهد و هم در مصرف منابع مالی محدودیت ایجاد می‌کند. از آنجا که مجوزهای بودجه‌ای به‌منظور تخصیص منابع کمیاب صادر می‌شود و از محدودیت‌های

بودجه‌ای نباید چشم‌پوشی شود، بنابراین مقامات اجرایی در قبال مجوزهای صادره و محدودیت‌های بودجه‌ای مسئولیت پاسخگویی دارند.

• به‌عنوان مبنایی برای ارزیابی عملکرد به کار می‌رود. مقایسه نتایج واقعی و اقلام بودجه‌ای می‌تواند اطلاعاتی را در اختیار شهروندان قرار دهد تا بتوانند چگونگی تحصیل و مصرف منابع را ارزیابی کنند.

### ۳-۲-۱-۲. نظارت بر رعایت قوانین و مقررات

تأسیس و اداره امور سازمان‌های بخش عمومی و به‌ویژه دولتی بر مبنای قوانین و مقررات صورت می‌گیرد، لذا کلیه فعالیت‌های دولت و نهادهای عمومی غیردولتی می‌بایست بر اساس قوانین و مقررات انجام شود. به عبارتی حصول اطمینان معقول از رعایت قوانین و مقررات در تحصیل و مصرف منابع مالی که نتیجه آن در تحقق مسئولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی سازمان‌های بخش عمومی متبلور می‌شود مستلزم طراحی و اجرای سیستم کنترل داخلی مناسب و اثربخش است.

### ۳-۲-۱-۳. نظارت بر نحوه ارائه صورت‌های مالی و قابلیت اتکای آن

این بخش از نظارت که به‌طور عمده از طریق حسابرس اعم از حسابرسان داخلی و مستقل انجام خواهد شد به قابلیت اتکای گزارش‌های مالی سازمان‌های بخش عمومی خواهد افزود که در نتیجه آن تصمیم‌های ذینفعان بر مبنای اطلاعات صحیح و قابل اتکا صورت می‌گیرد. حسابرسان داخلی نقش بسزایی در این بخش از نظارت و برقراری ارتباط با حسابرسان مستقل برای پاسخگویی دارند.

### ۳-۲-۱-۴. نظارت عملیاتی

نظارت عملیاتی در راستای پاسخگویی عملیاتی، دستگاه‌های اجرایی را به ارائه گزارش‌هایی ملزم می‌کند تا از طریق آن صاحبان حق را در مورد میزان دستیابی به اهداف عملیاتی از قبل تعیین شده از ابعاد ذیل در جهت تحقق اهداف مربوط متقاعد کند و اطلاعاتی ارائه نماید. اهداف عملیاتی عبارتند از:

- اثربخشی عملیات

- کارایی عملیات

- رعایت صرفه و صلاح اقتصادی در عملیات

۳-۲-۳-۱-۴-۱. اثربخشی عملیات

در بررسی اثربخشی عملیات<sup>۱</sup> به موارد زیر پاسخ داده می‌شود:

- آیا نتایجی که از اجرای طرح‌ها و فعالیت‌های یک دستگاه اجرایی انتظار می‌رفت به‌دست آمده است یا خیر؟
- آیا اهدافی که قوه مقننه یا هیئت دولت و یا سایر مراجع ذیربط برای عملیات دستگاه اجرایی ترسیم نموده‌اند، تأمین گردیده است؟

در یک نگاه می‌توان گفت اثربخشی به معنای انجام کار درست است (دستیابی به اهداف). به عبارت دیگر برای انجام یک عمل راه‌های مختلفی وجود دارد اما گزینه‌ای که با انجام آن اهداف محقق می‌گردد گزینه اثربخش تلقی می‌شود.

۳-۲-۳-۲-۴-۱. کارایی

در مبحث کارایی<sup>۲</sup> مشخص می‌شود که دستگاه اجرایی تحت رسیدگی از منابع مصرف شده<sup>۳</sup> چه میزان بازدهی<sup>۴</sup> به‌دست آورده است. به عبارت دیگر آیا یافته‌های دستگاه اجرایی با توجه به منابع به کار گرفته شده مناسب است یا خیر؟

به این ترتیب با این ارزیابی مشخص می‌شود که بازدهی واقعی دستگاه اجرایی (یا واحد مربوطه) با توجه به منابع به کار گرفته شده چه میزانی بوده و نسبت بازدهی واقعی می‌بایست چه مقداری باشد. بنابراین، این پرسش مطرح می‌شود که با استفاده از منابع به کار گرفته شده خروجی‌های لازم به‌دست آمده است یا خیر؟ در واقع کارایی به معنای انجام درست کارهاست (یعنی به دوباره کاری نینجامد).

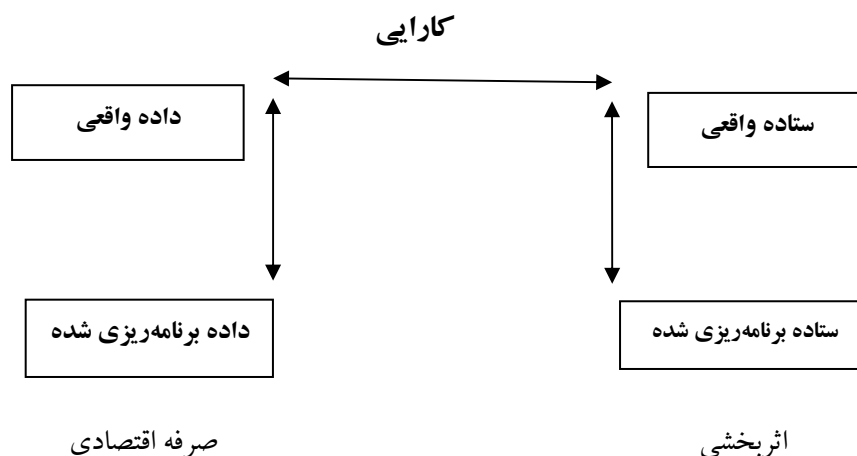
۳-۲-۳-۳-۴-۱. صرفه و صلاح اقتصادی<sup>۵</sup>

در این بررسی هدف این است که آیا دستگاه اجرایی تحت رسیدگی با هزینه‌های مناسب (بر اساس معیارهای از پیش تعیین شده) به حداکثر محصول با کیفیتی که از پیش تعیین گردیده، دست یافته است یا خیر؟ آیا پیشرفت عملیات با هزینه کمتری امکان‌پذیر بوده است؟ آیا هزینه‌ای که صرف پیشرفت عملیات گردیده است توجیه اقتصادی دارد؟

---

1. Program Effectiveness  
2. Efficiency  
3. Input  
4. Output  
5. Economy

نمودار ذیل روابط بین بخش‌های مختلف نظارت عملیاتی را بیان می‌نماید (جباری و صادقی، ۱۳۹۰).



نمودار ۱. روابط بین بخش‌های مختلف نظارت عملیاتی

#### ۴. اطلاعات مورد نیاز برای ادای مسئولیت پاسخگویی عملیاتی

- بهای تمام‌شده خدماتی که در دوره جاری تولید و ارائه شده است.
- تکافوی درآمد دولت برای تأمین بهای تمام‌شده خدمات تحصیل شده در دوره جاری (صرفه اقتصادی می‌تواند در این بخش مطرح شود).
- اطلاعاتی در خصوص اطمینان بخشی از عدم انتقال قسمتی از بهای تمام‌شده خدمات ارائه شده در دوره جاری به دوره مالی بعد، از سوی دولت یا استفاده از منابع مالی انباشته برای تأمین آن (تأکید بر حقوق مالی بین دوره‌ای<sup>۱</sup> که جزء جدایی‌ناپذیر مسئولیت پاسخگویی است).
- به‌رغم مشکلات اندازه‌گیری، سایر اطلاعات در مورد عملیات از قبیل تعیین میزان کارایی و صرفه اقتصادی خدمات ارائه شده و فزونی منافع این قبیل خدمات بر بهای تمام شده آنها (اثر بخشی و نتایج برنامه‌ها) و...

#### ۵. جمع‌بندی و نتیجه‌گیری

با توجه به ادبیات نظام پاسخگویی و چگونگی ایفا و تحقق آن به روش‌های مختلف از قبیل گزارشگری مالی، نظارت مالی و عملیاتی، حسابرسی و ... و نیز نظر به موضوع تمرکز یا عدم تمرکز نظارت در بخش عمومی و مطالعات تطبیقی صورت گرفته نکات برجسته ذیل می‌تواند در شرح وظایف ناظرین مالی منصوب قوه مجریه (ذیحسابان) مدنظر قرار گیرد.

1. Inter Period

- در سطوح تعریف شده برای نظام پاسخگویی، سطوح سوم، چهارم و پنجم نقاط مماس نظام پاسخگویی و وظیفه ذیحسابان است. یادآوری می‌شود که سطح سوم مربوط به کارایی و صرفه اقتصادی بوده، سطح چهارم پاسخگویی عبارتست از مسئولیت پاسخگویی فرایندها، روش‌های اجرایی، معیارهای اندازه‌گیری برای وظایف تعیین شده (تخصیص، اندازه‌گیری مبالغ قابل ثبت و رعایت کنترل‌ها در اجرای فرایندها) و سطح پنجم پاسخگویی عبارتست از مسئولیت پاسخگویی التزام و مشروعیت مصرف منابع شامل رعایت قوانین و مقررات و محدودیت‌های حاکم بر مصرف منابع بودجه‌ای.

- با توجه به مطالعات تطبیقی و رویکرد معاونت نظارت مالی و خزانه‌داری کل کشور و مباحث این نوشتار به نظر می‌رسد ناظرین مالی قوه مجریه که به صورت متمرکز در سطح قوه مجریه سازمان می‌یابند در نقش نظارتی خود در جایگاه حسابرسان داخلی دولت ایفای نقش می‌نمایند (با توجه به تعریف و ویژگی‌های حسابرس داخلی) پرسش این است که چرا حسابرس داخلی توسط دستگاه اجرایی منصوب نشود و در واقع رویکرد عدم تمرکز در نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد چه می‌شود؟ در پاسخ به این پرسش با توجه به مباحث پیش گفته و درک تفاوت بین کنترل‌های داخلی و حسابرسی داخلی می‌توان گفت که با توجه به رویکردها در نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد به ۲ دلیل وجود کنترل‌ها لازم است:

- ممکن است برخی اینگونه تصور کنند که چون کنترل محدودیت ایجاد می‌کند بنابراین برقراری کنترل‌های لازم برای تحقق اهداف سازمان، با تفویض اختیار و تأکید بر کسب نتایج در تناقض خواهد بود، در حالی که با بسط گستره کنترل و تغییر این مفهوم از عامل محدودیت به عامل فراهم‌کننده شرایط برای تحقق اهداف سازمان این مشکل مرتفع خواهد شد. در صورتی که کنترل با این مفهوم مورد استفاده قرار گیرد مکمل تفویض اختیار خلافت و نوآوری خواهد بود.

- بر اساس این عبارت که هدف وسیله را توجیه نمی‌کند طراحی، تدوین و اجرای کنترل‌های داخلی به دستگاه‌های اجرایی واگذار خواهد شد، اما حسابرسی داخلی که ضمن داشتن وجوه اشتراک با کنترل داخلی در زمینه اهداف، تفاوت‌هایی با کنترل‌های داخلی دارد به صورت متمرکز انجام می‌شود. یکی از هدف‌های اصلی برقراری حسابرسی داخلی کنترل کنترل‌هاست؛ به عبارتی حسابرسی داخلی کیفیت اجرای سیستم‌های کنترل داخلی دستگاه اجرایی را بررسی و گزارش‌های لازم را تهیه و ارائه می‌نماید. از این رو رویکرد تمرکز در حسابرسی داخلی توصیه می‌شود که می‌تواند بخش عمده‌ای از وظایف ناظرین مالی منصوب وزارت امور اقتصادی و دارایی (ذیحسابان) را در برگیرد.

- با توجه به اهداف برشمرده برای حسابرسی داخلی با نگاهی به لایه‌های زیرین اهداف در می‌یابیم که بخشی از آنها در ارتباط با وظایف ناظرین مالی منصوب وزارت امور اقتصادی و دارایی می‌باشند، از جمله آنها:

- رعایت صرفه و صلاح اقتصادی در انجام معاملات
  - افزایش کیفیت و قابلیت اتکای اطلاعات مالی
  - رعایت قوانین و مقررات مالی و محاسباتی
  - نظارت مالی بودجه‌ای (شامل مقایسه نتایج واقعی و اقلام بودجه که از این طریق معیارهای کارایی و صرفه اقتصادی را به دست می‌دهد).
- در تعریف و اجزای کنترل‌های داخلی، نظارت به عنوان جزء پنجم کنترل‌های داخلی ذکر شده است؛ یعنی نظارت بر حسن اجرای نظام‌های کنترلی طراحی شده. نظارت بر حسن اجرای نظام‌های کنترلی طراحی شده در دستگاه‌های اجرایی یکی از سرفصل‌های مهم وظایف ناظرین مالی بخش عمومی باشد. در نهایت به طور خلاصه سرفصل‌های مهم وظایف ناظرین مالی در بخش عمومی به شرح ذیل قابل احصاء می‌باشد:
- وظایف مرتبط با حسابرسی داخلی در بخش عمومی به عنوان عامل مستقر در دستگاه اجرایی
  - رعایت صرفه و صلاح اقتصادی در انجام معاملات
  - افزایش کیفیت و قابلیت اتکای اطلاعات مالی
  - نظارت بر رعایت قوانین و مقررات مالی و محاسباتی
  - نظارت مالی بودجه‌ای
  - نظارت بر حسن اجرای سیستم‌های کنترل داخلی در دستگاه اجرایی

## ۶. الزامات و تغییرات ساختاری ضروری

برای آنکه واحد حسابرسی داخلی بتواند وظایف خود را در زمینه مالی به درستی انجام دهد می‌بایست اعضا و کادر پرسنلی آن از تخصص مالی برخوردار باشند و از فرایند حسابداری و حسابرسی آگاهی کافی داشته باشند (وی‌ور، ۲۰۰۲). لذا آموزش مستمر حرفه‌ای مدون از الزامات اولیه این تغییرات است.

- اعضای واحد حسابرسی داخلی به عنوان عضوی مهم از تیم مدیریت ارشد واحدهای عملیاتی (دستگاه‌های اجرایی) تلقی شوند.

- ارزیابی عملکرد واحدهای حسابرسی داخلی، حمایت و ترویج کار حسابرسی در سازمان و ایجاد رابطه کاری مؤثر با مدیریت حسابرسی مستقل می‌بایست در شرح وظایف متولی امر نظارت مالی در کشور (معاونت نظارت مالی و خزانه‌داری کل کشور (اداره کل نظارت بر ذیحسابی‌ها)) درج شود.

## منابع

- اکرمی، سید رحمت‌اله، خدابخشی، هادی و مهرداد جباری (۱۳۹۳)، "بررسی تطبیقی عملکرد مالی دستگاه‌های اجرایی مشمول مقررات مالی و محاسباتی خاص و دستگاه‌های اجرایی مشمول قانون محاسبات عمومی کشور"، *مجله اقتصادی*، شماره‌های ۷ و ۸، مهر و آبان.
- انجمن حسابرسان داخلی، *استانداردهای بین‌المللی حسابرسی داخلی* (۲۰۰۹)، ترجمه پوریان‌سب و درگاهی (۱۳۸۹)، تهران: انجمن حسابداران خبره ایران.
- باباجانی، جعفر (بی‌تا)، "تحلیل مبانی نظری و قانونی رویکرد جدید بودجه‌ریزی از منظر مسئولیت پاسخگویی"، *نشریه حسابدار*، تهران، سال ۲۲، شماره ۱۴۹.
- باباجانی، جعفر (بی‌تا)، "مسئولیت پاسخگویی و کنترل‌های داخلی در بخش عمومی"، *نشریه حسابدار*، سال ۱۷، شماره ۱۴۷.
- جباری، مهرداد و امراله صادقی (۱۳۹۰)، *حسابرسی دولتی/از تئوری تا عمل*، تهران: انتشارات ترمه.
- باباجانی، جعفر (۱۳۸۲)، "تحلیلی نظری پیرامون سیستم نظارت مالی کشور از منظر پاسخگویی"، *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، تهران، سال ۱۰، شماره ۳۱، بهار.
- باباجانی، جعفر و عبدالخالق خنکاء (۱۳۹۱)، "ضرورت تشکیل کمیته حسابرسی و استقرار واحد حسابرسی داخلی در شهرداری‌های کلان‌شهرها برای ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی، *فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی*، سال ۱۰، شماره ۳۳، بهار.
- کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی (۱۳۹۰)، *استانداردهای حسابرسی عملیاتی*، تهران: سازمان حسابرسی.
- کمیته سازمان‌های مسئول کمیسیون تردوی (۱۳۷۷)، *کنترل داخلی چارچوب یکپارچه*، جلد اول و دوم، ترجمه کیهان مهام و امیر پوریان‌سب، تهران: کمیته حسابرسی عملیاتی سازمان حسابرسی.
- مجموعه قوانین و مقررات مالی و محاسباتی جمهوری اسلامی ایران.
- International Standards of Internal Audit, The Institute of Internal Auditors (2009).
- Stewart, B.D. (1985), "The Role of Information in Public Accountability", issues in Public Sector.
- Supplemental Guidance: Implementing a New Internal Audit Function in the Public Sector (2012), The Institute of Internal Auditors, April.
- Weaver, G. G. (2002), Audit Committee Trends and Tools: a Time for Change, United States of America: The Financial Executives International (FEI) Research Foundation.

