

# The Relationship Between the Methods of Budgeting and Auditing Practices in the Public Sector ( A Case study in Sistan and Baluchestan province)

    
Ahmad Pifeh\*, Fereshteh Shirdeli\*\*, Hamed Dehghanzadeh\*\*\*

## Abstract

Governmental budgeting has undergone various ways in the course of its historical evolution, proportional to the role of governments in the administration of community affairs. The budget definition has been upgraded and completed in line with changing the role of governments in the social and economic affairs of society. In order to achieve a desirable financial and reporting system, the budgeting system needs to be investigated in order to be effective and effective. Obviously, the implementation of an appropriate budgeting system effectively and efficiently requires an appropriate monitoring and audit system; this is more important in public audit and oversight in the public sector, since this audit is mainly carried out in the form of accountability audit. And in this audit, many of the supervisory practices and techniques are predefined, so it is essential to change the way the budgeting, audit, and oversight are changed. The purpose of this study was to investigate the relationship between the use of budgeting methods and auditing methods in the public sector. The statistical population of this research is comprised of state-owned companies based in Sistan and Baluchestan province. Required data were collected through a questionnaire. Were approved and analyzed by SPSS statistical software. The results indicated a significant relationship between the use of budgeting methods and auditing methods in the public sector.

**Keywords:** Common Budget, Budget Plans, Operating Budgets, Financial and Compliance Audit, Comprehensive Audit

---

\* Assistant Professor, Department of Accountancy, Sistan and Baluchestan University, Zahedan, Iran

\*\* MA in Accountancy, Sistan and Baluchestan University, Zahedan, Iran

\*\*\* Corresponding Author: Department of Accountancy Faculty Board Member, Velayat University, Iranshahr, Iran

---

This article is an open-access article distributed under the terms and conditions of the

Creative Commons Attribution Non-Commercial (CC-BY-NC) license.



# بررسی ارتباط بین روش‌های بودجه‌ریزی و روش‌های حسابرسی در بخش عمومی

(مورد مطالعه استان سیستان و بلوچستان)

احمد پیفه\*، فرشته شیردلی\*\*، حامد دهقان‌زاده\*\*\*

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۰۴/۰۴

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۰۹/۰۱

## چکیده

بودجه‌بندی دولتی در سیر تحول تاریخی خود متناسب با نقش دولت‌ها در اداره امور جامعه، شیوه‌های گوناگونی را تجربه کرده است و متناسب با تغییر نقش دولت‌ها در امور اجتماعی و اقتصادی جامعه، ارتقا یافته و تکمیل‌تر شده است. برای دستیابی به نظام مطلوب مالی و گزارشگری، نظام بودجه‌بندی باید مورد بررسی قرار گیرد تا متناسب با آن حسابرسی مؤثر و کارآمد صورت گیرد. بدیهی است اجرای یک سیستم بودجه‌بندی مناسب به‌صورت کارا و اثربخش مستلزم وجود یک سیستم نظارت و حسابرسی متناسب با آن است، لذا ضروری است هنگام تغییر روش‌های بودجه‌بندی، حسابرسی و نظارت بر آن نیز متحول شود. هدف از پژوهش حاضر، بررسی رابطه‌ی بین به‌کارگیری روش‌های بودجه‌بندی و روش‌های حسابرسی در بخش عمومی است. جامعه آماری پژوهش را کارشناسان امور مالی و بودجه شرکت‌های دولتی استان سیستان و بلوچستان تشکیل می‌دهند. داده‌های مورد نیاز از طریق پرسش‌نامه جمع‌آوری و به‌وسیله‌ی نرم‌افزار SPSS پردازش شده است که نتایج حاصل، حاکی از رابطه معنادار بین به‌کارگیری روش‌های بودجه‌بندی و روش‌های حسابرسی در بخش عمومی است.

**کلیدواژه‌ها:** بودجه متداول؛ بودجه برنامه‌ای؛ بودجه عملیاتی؛ حسابرسی مالی و رعایت؛ حسابرسی جامع.

\* استادیار، گروه حسابداری، دانشگاه سیستان و بلوچستان، زاهدان، ایران

\*\* کارشناس ارشد حسابداری، دانشگاه سیستان و بلوچستان، زاهدان، ایران

\*\*\* نویسنده مسئول: عضو هیات علمی، گروه حسابداری، دانشگاه ولایت، ایرانشهر، ایران

H.dehghanzadeh@velayat.ac.ir

این مقاله یک مقاله با دسترسی آزاد است که تحت شرایط و ضوابط مجوز (CC BY-NC) Creative Commons Attribution Non-Commercial

Commercial

توزیع شده است.



## مقدمه

بودجه نمایانگر همه‌ی برنامه‌ها و فعالیت‌های دولت بوده و نقش بسیار مهم و حیاتی در توسعه‌ی اقتصاد ملی ایفا می‌کند. با توسعه‌ی وظایف دولت و افزایش سریع هزینه‌های دولتی و پیوند آن با وضعیت عمومی اقتصاد کشور، کنترل مخارج اهمیت خود را از دست داده و نیاز به بهبود در سیستم‌های برنامه‌ریزی، کنترل و مدیریت منابع عمومی جایگزین آن گردید. این تغییر نگرش موجب می‌شود که تصمیم‌گیرندگان و برنامه‌ریزان نهادهای بخش عمومی بتوانند اطلاعات وسیعی در مورد نتایج عملکردها و هزینه‌های اجرای فعالیت‌ها داشته باشند تا از این طریق، توجه دولت‌ها به اقتصادی بودن، کارایی و اثربخشی منابع دولت و در نهایت اصلاح مدیریت مالی دولت جلب شود. فراهم شدن چنین شرایطی، نیازمند بهبود روش‌های بودجه‌بندی و سایر سیستم‌های مرتبط نظیر حسابداری و حسابرسی می‌باشد (باباجانی و رسولی، ۱۳۹۰).

بودجه‌بندی دولتی در سیر تحول تاریخی خود متناسب با نقش دولت‌ها در اداره امور جامعه، شیوه‌های گوناگونی را تجربه کرده است. این موضوع، در تعریف بودجه نیز مؤثر بوده و متناسب با تغییر نقش دولت‌ها در امور اجتماعی و اقتصادی جامعه، تعریف بودجه ارتقا یافته و تکمیل‌تر شده است. تا قبل از تشکیل کمیسیون هوور<sup>۱</sup> در ایالات متحده آمریکا، نظام بودجه‌بندی این کشور و سایر کشورهای جهان از روش متداول استفاده می‌کرد و از سال ۱۹۴۹ و بنا به پیشنهاد این کمیسیون، روش بودجه‌بندی برنامه‌ای در دستور کار قرار گرفت. از آن زمان تاکنون در آمریکا و برخی کشورهای توسعه‌یافته دیگر نظیر انگلیس، استرالیا، نیوزیلند، کانادا و برخی کشورهای در حال توسعه تلاش‌های زیادی برای تغییر نظام بودجه‌بندی از برنامه‌ای به عملیاتی به عمل آمده است. برخی از این کشورها، در انجام این امر موفق بوده و برخی دیگر به تلاش‌های خود برای تحقق این امر ادامه می‌دهند (باباجانی، ۱۳۹۴).

هم‌چنین نتایج پژوهش‌های داخلی (صفایی، ۱۳۸۶ و خددامی پور و زینالی، ۱۳۸۶) و

---

1. Hoover Commission

پژوهش‌های خارجی (وانگ<sup>۱</sup>، ۱۹۹۹؛ شیک<sup>۲</sup>، ۲۰۰۷ و لی و وانگ<sup>۳</sup>، ۲۰۰۹) موید نامناسب بودن روش‌های سنتی بودجه‌ریزی با توجه به شرایط و مقتضیات زمان حال بوده و نشان می‌دهد که این روش‌ها، نیازهای تصمیم‌گیرندگان و مدیران در سطوح مختلف را برای مدیریت عملیات و برنامه‌ها مرتفع نمی‌کند.

در ارزیابی سیستم‌های حسابداری دولتی، ظرفیت مسئولیت پاسخگویی نقش اساسی ایفا می‌کند. مطلوبیت و سودمندی سیستم‌های حسابداری دولتی در گرو قابلیت‌های این قبیل سیستم‌های اطلاعاتی در تهیه اطلاعات سودمند برای ادای مسئولیت پاسخگویی دولت‌ها و تهیه اطلاعات برای ارزیابی این مسئولیت توسط شهروندان، است. در ایران نیز مفهوم مسئولیت پاسخگویی می‌تواند به‌عنوان معیاری اساسی در ارزیابی قابلیت‌های سیستم حسابداری و گزارشگری مالی دولت جمهوری اسلامی ایران، مورد استفاده قرار گیرد (باباجانی، ۱۳۷۹).

سیستم بودجه‌بندی به‌عنوان یکی از خرده‌نظام‌های مؤثر در نظام پاسخگویی نهادهای بزرگ بخش عمومی مطرح شده و از دیرباز شرایطی برای تعیین حدود و سطح ایفا و ارزیابی فرآیند مسئولیت پاسخگویی فراهم شده است. نگاهی اجمالی به سیر تحولات بودجه‌بندی در کشورهای مختلف، همبستگی تحولات بودجه‌بندی را با تحولات نظام پاسخگویی به‌خوبی نشان می‌دهد. در فرآیند مسئولیت پاسخ‌گویی، حسابرسی و کنترل نیز جایگاه ویژه‌ای به خود اختصاص می‌دهد. ارائه گزارش توسط پاسخگویان به معنی تحقق مسئولیت پاسخگویی نیست بلکه نقطه شروع فرآیندی است که با رسیدگی، اظهارنظر و قضاوت و اقدام تکمیل خواهد شد. حسابرسی و کنترل، در این بخش از فرآیند مسئولیت پاسخگویی به ایفای نقش می‌پردازد. گزارش‌هایی که توسط پاسخگو تهیه و ارائه می‌شود، نیازمند رسیدگی، ارزیابی و اظهارنظر اشخاص و نهادهای مستقل و بی‌طرف است تا زمینه لازم برای قضاوت آگاهانه و اقدام پاسخ‌خواهان فراهم شود. استفاده از این اشخاص، می‌تواند از وابستگی بیش از حد گزارش به دیدگاه پاسخگو جلوگیری

1. Wang
2. Schick
3. Lee and wong

کند و این همان نقشی است که حسابرسی مستقل در فرآیند مسئولیت پاسخگویی ایفا می‌کند. اگر بودجه‌بندی مناسبی در بخش عمومی انتخاب نگردد، موجب می‌شود تا متناسب با آن حسابرسی و نظارت صحیح و به‌هنگامی صورت نگیرد. در نتیجه هدف حسابرسی بخش عمومی که میزان رعایت قانون بودجه در اجرا و عمل و همچنین ارائه راهکارهایی برای مسئولیت پاسخگویی می‌باشد، فراهم نگردد (باباجانی، ۱۳۹۴).

## مبانی نظری

بر اساس ماده ۱ قانون محاسبات عمومی کشور مصوب ۱۳۶۶/۶/۱، بودجه به صورت زیر تعریف شده است:

بودجه کل کشور، برنامه مالی دولت است که برای یک سال مالی تهیه و حاوی پیش‌بینی درآمدها و سایر منابع تأمین اعتبار و برآورد هزینه‌ها برای انجام عملیاتی که منجر به نیل به سیاست‌ها و هدف‌های قانونی می‌شود، بوده و از سه قسمت به شرح زیر تشکیل می‌شود:

۱. بودجه عمومی دولت
۲. بودجه شرکت‌های دولتی و بانک‌ها شامل پیش‌بینی درآمدها و سایر منابع تأمین اعتبار
۳. بودجه موسسه‌هایی که تحت عنوانی غیر از عناوین فوق در بودجه کل کشور منظور می‌شوند.

## انواع روش‌های بودجه‌ریزی

**بودجه‌ریزی متداول (سنتی):** معمولی‌ترین بودجه‌ای که در سازمان‌ها استفاده می‌شود و ساده‌ترین روش برای جمع‌آوری داده‌ها است و به‌طور کامل بر مبنای مصارف سال‌های قبل می‌باشد (کیبری و همکاران، ۱۳۹۳). در روش بودجه‌ریزی متداول، اعتبارات هر سازمان دولتی به تفکیک فصول و مواد هزینه مشخص می‌شود. نوع و ماهیت هزینه‌ها نشان داده شده، ولی مشخص نمی‌گردد که هر هزینه برای نیل به کدام هدف و منظور یا اجرای کدام برنامه یا فعالیت خاص انجام شده است. این نوع بودجه‌بندی مصرف منابع را به اهداف دولت پیوند نمی‌دهد و تنها بر

عدم جابه‌جایی اعتبارات در فصول و مواد هزینه و کنترل آن‌ها تأکید دارد. مسئولیت پاسخ‌گویی حاکم بر این سیستم بودجه‌بندی فقط مالی و بودجه‌ای بوده و سیستم حسابداری و گزارشگری مالی و حسابداری نیز در همین محدوده عمل می‌نماید (فرج‌وند، ۱۳۸۹ و باباجانی، ۱۳۸۸).

**بودجه‌ریزی افزایشی (خطی):** طبق این روش، بودجه‌ریزان با قبول بودجه سال گذشته، توجه خود را روی تغییرهای افزایشی متمرکز می‌کنند؛ یعنی اساس کار بر مبنای اعتبارات سال قبل است که در سال بعد، تغییرهای حاصل از نرخ تورم، تعدیل قیمت کالا و خدمات، برآورد و توسعه عملیات کمی و کیفی به آن اضافه می‌شود. این روش با شیوه تغییرات جزئی در تصمیم‌گیری انطباق دارد. طبق این روش، برای تصمیم‌گیری جدید به تصمیم‌هایی که قبلاً در زمینه مورد نظر گرفته شده مراجعه و با توجه به نیازهای موجود، تغییراتی جزئی در آن‌ها داده می‌شود. بودجه‌ریزی افزایشی برای اجتناب از مشکلات ناشی از کار عظیم و پردردسر بودجه‌نویسی سالانه ابداع شده است (فرج‌وند، ۱۳۸۹).

**بودجه‌ریزی برنامه‌ای:** بودجه برنامه‌ای بودجه‌ای است که در آن اعتبارات سازمان‌های دولتی برحسب وظایف، برنامه‌ها و فعالیت‌هایی که آن‌ها باید در سال مالی اجرای بودجه برای نیل به هدف‌های خود انجام دهند، پیش‌بینی می‌شود. در بودجه برنامه‌ای مشخص می‌شود که دولت و دستگاه‌های دولتی در سال اجرای بودجه، در درجه اول چه هدف‌ها، وظایف و مقاصد مصوبی دارند و در درجه دوم برای رسیدن به هدف‌ها و مقاصد مذکور باید چه برنامه‌ها، عملیات و فعالیت‌هایی را با چه میزان اعتبارات انجام دهند (گوردان و سلرز، ۲۰۰۲).

**بودجه‌ریزی عملیاتی:** عبارتست از برنامه سالانه به‌همراه بودجه سالانه که رابطه میان میزان وجوه تخصیص‌یافته به هر برنامه با نتایج به دست آمده از اجرای آن برنامه را نشان می‌دهد. این بدان معنی است که با میزان مشخص مخارج انجام شده در هر برنامه، باید مجموعه مشخصی از هدف‌ها تأمین شود. در اوایل دهه آخر قرن بیستم، تقاضا برای مسئولیت پاسخ‌گویی عملیاتی دایر بر توضیح و ارائه دلایل منطقی دولت‌ها و نهادهای بزرگ بخش عمومی دایر بر مصرف کارآمد و

اثر بخش منابع عمومی از طریق گزارشگری مالی و عملکردی مبتنی بر سیستم بودجه‌بندی عملیاتی شدت یافت و مقامات منتخب و منصوب این قبیل نهادها را برای پاسخ به این تقاضا، تحت فشار قرار داد. از آنجا که ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی نهادهای بخش عمومی امری دوسویه بوده و دو طرف پاسخگو و پاسخ‌خواه از تحقق آن بهره‌مند می‌شوند، مقامات اجرایی برخی کشورهای توسعه‌یافته به این تقاضا پاسخ مثبت داده و زمینه اجرای آن را در دو دهه اخیر فراهم کرده‌اند (پناهی، ۱۳۸۶).

**بودجه‌ریزی بر مبنای صفر:** تعدیل مجدد هر فعالیت از مبنای صفر است و برای هر فعالیت و یا برنامه باید توجیهی وجود داشته باشد که آیا لازم است یا خیر؟ در بودجه‌بندی بر مبنای صفر، هزینه‌ها به جای اینکه بر مبنای سطح جاری محاسبه شوند، از صفر شروع می‌شوند. با چنین بودجه‌هایی برای هر ریالی که مصرف می‌شود باید توجیه منطقی وجود داشته باشد (اسکارلت<sup>۱</sup>، ۲۰۰۵). در بودجه‌ریزی بر مبنای صفر هدف این نیست که تمام عملیات از نو مورد بررسی و بازنگری قرار گیرد بلکه معیار عملکرد سال قبل و میزان جذب اعتبارات سال گذشته را منسوخ می‌شمارد، کنترل هزینه‌های عمومی مسئولیت‌ها را توأم با اختیارات به واحدهای تصمیم‌گیری واگذار می‌کند و حرکت بودجه‌نویسی از پایین‌ترین سطح هرم حرکت و در هر یک از رده‌های تصمیم‌گیری مورد بازنگری و تعدیل قرار می‌گیرد تا در نهایت در رأس هرم بودجه‌نمایی می‌گردد (فرزب، ۱۳۸۱).

**بودجه‌ریزی بر مبنای فعالیت:** بر این منطق استوار است که مدیریت و کنترل هزینه باید به‌جای ورودی چرخه، روی خروجی آن برقرار شود. یعنی، مانند سیستم بودجه‌بندی بر مبنای صفر، از محصول مورد بودجه شروع و به عقب برمی‌گردد تا به فعالیت‌ها و منابع مورد نیاز برسد. این تکنیک، بیشتر در سازمان‌های خدماتی، بخش‌های عمومی، مؤسسه‌های غیرانتفاعی و هزینه‌های غیرمستقیم محیط‌های تولیدی کاربرد دارد. در این نوع سیستم، در اولین مرحله هدف‌های اساسی و مورد نظر دولت اولویت‌بندی و تعیین می‌گردد و سپس با تجزیه و تحلیل‌های

لازم به‌منظور دستیابی به این هدف‌ها، فعالیت‌ها برای رسیدن به اهداف مورد نظر شناسایی می‌گردند. در مرحله بعد، هزینه‌های لازم برای اجرای فعالیت‌های فوق برآورد می‌گردد و در نهایت و در مرحله آخر، درآمدها برای انجام هزینه‌های دولت، پیش‌بینی می‌شود (استری و کینگ<sup>۱</sup>، ۲۰۰۵).

در ادامه مهم‌ترین ویژگی‌های انواع تکنیک‌های بودجه‌ریزی بیان شده است:

جدول ۱. مقایسه مهم‌ترین ویژگی‌های انواع روش‌های بودجه‌ریزی (منبع: خان‌محمدی و ناصرآبادی، ۱۳۹۰)

ویژگی	بودجه‌ریزی سستی یا متداول	بودجه‌ریزی افزایشی	بودجه‌ریزی برنامه‌ای	بودجه‌ریزی عملیاتی	بودجه‌ریزی بر مبنای صفر	بودجه‌ریزی بر مبنای فعالیت
محتوی	هزینه‌ها بر مبنای اقلام سال گذشته	هزینه‌ها بر مبنای هریک از اقلام ورودی	هزینه‌ها در قالب گروهی از فعالیت‌ها در راستای یک هدف خاص	ارائه زنجیره‌ای نتیجه‌محور برای دستیابی به یک هدف خاص	هزینه‌ها در قالب اهداف در نظر گرفته شده جهت دستیابی به آنها	خروجی محور و هزینه‌ها در راستای انجام فعالیت‌ها
شکل	گذشته‌نگر و در راستای دستیابی به اهداف منظور شده در سال قبل	دروندادهای سرمایه‌ای و عملیاتی خریداری شده	هزینه‌ها برای برنامه‌ها	داده‌هایی در مورد دروندادها، ستاندها و دستیابی به هر هدف	آینده‌نگر، با فرض دستیابی به‌طور صددرصد به اهداف	هزینه‌ها بر مبنای فعالیت‌ها و در راستای تحقق اهداف
گرایش	گذشته‌نگر و اعمال کنترل بر دروندادها	کنترل دروندادها	اعمال کنترل بر دروندادها	تمرکز بر نتایج	تمرکز بر اهداف	فعالیت محور در راستای دستیابی به اهداف



بودجه‌ریزی بر مبنای فعالیت	بودجه‌ریزی بر مبنای صفر	بودجه‌ریزی عملیاتی	بودجه‌ریزی برنامه‌ای	بودجه‌ریزی افزایشی	بودجه‌ریزی سنتی یا متداول	ویژگی
تعهدی مبتنی بر جریان منابع اقتصادی	تعهدی مبتنی بر جریان منابع اقتصادی	تعهدی مبتنی بر جریان منابع اقتصادی	تعهدی تعدیل شده	نقدی یا نقدی تعدیل شده	نقدی	مبنای حسابداری مورد نیاز
حسابرسی عملکرد	حسابرسی عملکرد	حسابرسی عملکرد	حسابرسی رعایت و مالی	حسابرسی رعایت و مالی	حسابرسی مالی	حسابرسی مورد نیاز

در فرآیند مسئولیت پاسخگویی، حسابرسی و کنترل جایگاه ویژه‌ای به خود اختصاص می‌دهد. ارائه گزارش توسط پاسخگویان به معنی تحقق مسئولیت پاسخگویی نیست بلکه نقطه شروع فرآیندی است که با رسیدگی، اظهارنظر و قضاوت و اقدام تکمیل خواهد شد. گزارش‌هایی که توسط پاسخگو تهیه و ارائه می‌شود، نیازمند رسیدگی، ارزیابی و اظهارنظر اشخاص و نهادهای مستقل و بی‌طرف است تا زمینه لازم برای قضاوت آگاهانه و اقدام پاسخ‌خواهان فراهم شود. استفاده از این اشخاص، می‌تواند از وابستگی بیش از حد گزارش به دیدگاه پاسخگو جلوگیری کند و این همان نقشی است که حسابرس مستقل در فرآیند مسئولیت پاسخگویی ایفا می‌کند. حسابرسی از نظر اهداف و موضوعات مورد رسیدگی به حسابرسی عملیاتی، حسابرسی رعایت، حسابرسی مالی و حسابرسی جامع تقسیم می‌شود.

### انواع حسابرسی

**حسابرسی عملیاتی:** اولین بار واژه حسابرسی عملیاتی توسط حسابرسان داخلی برای توصیف کار خود با هدف خاص توسعه عملیات حسابرسی مورد استفاده قرار گرفته است. در ادبیات حسابرسی تعاریف گوناگونی از حسابرسی عملیاتی ارائه شده است، اما در اکثر آن‌ها سه محور

اصلی این تعاریف را کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی را تشکیل می‌دهد (ویتینگتون<sup>۱</sup>، ۱۹۹۸). حسابرسی عملیاتی؛ فرآیند منظم و روش‌مند ارزیابی اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی عملیات سازمان و گزارش نتایج ارزیابی همراه با پیشنهادهای علمی به اشخاص ذیصلاح برای بهبود عملیات است (کمیته حسابرسی عملیاتی سازمان حسابرسی). ویتینگتون و پنی بیان می‌کنند که حسابرسی عملیاتی، رسیدگی جامع به یک واحد عملیاتی یا کل سازمان به‌منظور ارزیابی سیستم‌ها، کنترل‌ها و عملکرد آن در مقایسه با هدف‌های تعیین شده مدیریت است. حسابرسی عملیاتی با تأکید بر بهبود عملیات آتی (آینده‌نگری) از حسابرسی مالی و رعایت متمایز می‌شود که هر دو گذشته‌نگر هستند.

**حسابرسی مالی:** اظهارنظر تخصصی نسبت به مطلوبیت صورت‌های مالی در چارچوب اصول پذیرفته شده حسابداری. حسابرسی صورت‌های مالی معمولاً توسط مؤسسات حسابرسی انجام می‌شود و استفاده‌کنندگان از آن شامل مدیریت، سرمایه‌گذاران، بانک‌ها، اعتباردهندگان، سازمان‌های دولتی و جامعه می‌باشند. حسابرسی مالی فعالیت‌های بازرگانی بخش خصوصی از ویژگی وظیفه اعتباربخشی برخوردار است.

**حسابرسی رعایت:** عبارت است از جمع‌آوری و ارزیابی شواهد به‌منظور دستیابی به یافته‌هایی در خصوص رعایت قوانین و دستورالعمل‌ها و ارائه گزارش در این رابطه. معیار در حسابرسی رعایت از پیش تعیین شده است. از این‌رو حسابرس هیچ‌گونه نقشی در رابطه با تعیین و تشخیص معقول یا مناسب بودن معیار ندارد. حسابرسی رعایت مشخص می‌کند که آیا فرآیند یا تراکنش از مقررات اجرایی پیروی کرده است یا خیر. اگر مقررات نقض شده باشند حسابرس علت را مشخص می‌کند و راه‌هایی را برای پیش‌گیری از انحراف در آینده توصیه می‌کند. حسابرسی رعایت همواره از برجسته‌ترین خدمات حسابرسی در بخش عمومی بوده است (قنبریان، ۱۳۹۰).

**حسابرسی جامع:** حسابرسی جامع عبارت است از به‌کارگیری چند روش حسابرسی باهم از جمله به‌کارگیری روش‌های حسابرسی مالی و رعایت و عملیاتی با یکدیگر در یک زمان.

**حسابرسی در بخش عمومی:** بررسی تاریخچه حسابرسی بخش عمومی نشان می‌دهد که این یک مأموریت قدیمی است که در طی زمان تغییر کرده است (هی و کاردری<sup>۱</sup>، ۲۰۱۸). در بخش عمومی، حسابرسی فراتر از وظیفه اعتباربخشی عمل می‌کند. حساب‌برسان بخش عمومی صرفاً اطلاعات ارائه شده در صورت‌های مالی را گواهی نمی‌کنند. آن‌ها براساس ارزیابی‌های مستقل خود، چگونگی رعایت قوانین و مقررات را گزارش می‌کنند. افزون بر این، میزان دستیابی به اهداف واحد تحت حسابرسی و اجرای وظایف از نظر کارایی و اثربخشی مورد ارزیابی حساب‌برسان قرار می‌گیرد (آنتونی و یانگ<sup>۲</sup>، ۲۰۰۲). اینکه آیا حسابرسی بخش عمومی برای کنترل مدیریت است (نظری که اغلب توسط دولت مورد حمایت قرار می‌گیرد) یا به‌منظور ایجاد پاسخ‌گویی گسترده‌تر به مجلس و سایر ذینفعان (نظری که احتمالاً توسط حساب‌برسان ترویج می‌شود) مورد مناقشه است (هی و کاردری، ۲۰۱۸). حساب‌برس بخش عمومی تا حدود زیادی از استانداردهای حسابرسی مشابه بخش خصوصی پیروی می‌کند، اما لازم است درک صحیحی از نظام دولتی داشته و توجه دقیقی به رعایت قوانین و مقررات در واحد تحت حسابرسی داشته باشد. وظیفه سنتی دیوان محاسبات کشورها حسابرسی قوانین و مقررات حسابداری و مدیریت مالی است. یکی دیگر از تفاوت‌های حسابرسی بخش عمومی و خصوصی اصل اهمیت در حسابرسی است. یک حساب‌برس در بخش خصوصی استانداردهای حرفه‌ای حسابرسی را راهنمای عمل خویش قرار داده و در مورد تشخیص اهمیت تصمیم‌گیری می‌کند. این حسابرسی در چارچوب این استانداردها می‌تواند از برخی انحرافات در صورت‌های مالی تنظیمی چشم‌پوشی کند. این در حالی است که حساب‌برس بخش عمومی در شرایط مشابه باید این قبیل موارد را براساس منافع عمومی افشا کند. به‌عنوان مثال اگر پرداخت وجهی بدون مجوز قانونی صورت گیرد صرف‌نظر از مبلغ آن باید افشا شود، رعایت قوانین و مقررات همواره یکی از ویژگی‌های بااهمیت و کانون توجه حسابرسی بخش عمومی بوده و هست. کوتاهی در گزارش موارد انحراف دولت و وزیران کابینه در قوانین و مقررات به مجلس زمینه را برای ترویج فرهنگ مفاسد اقتصادی فراهم می‌کند.

2. Hay & Cordery  
2. Anthony & Young

گاهی کوتاهی مجالس قانون‌گذاری در تفویض اختیار به دیوان محاسبات و عدم تخصیص منابع مالی کافی به این نهاد منجر به افزایش مفسد اقتصادی می‌شود. کشورهای آمریکا، کانادا و برخی کشورهای اروپایی نظیر سوئد، انگلیس، اسپانیا، فنلاند و کشورهای نظیر استرالیا و نیوزیلند، در دو دهه آخر قرن بیستم به نظام‌های حسابداری تعهدی، بودجه‌ریزی عملیاتی و حسابرسی عملیاتی دست یافتند و در کشورهای عضو OECD نیز تلاش گسترده‌ای جهت دستیابی به این قبیل نظام‌ها در جریان است. با نگاهی اجمالی به این وضعیت، می‌توان به این نتیجه رسید که بر اثر تغییر در نظام پاسخ‌گویی عمومی و ارتقای سطح آن از مالی به عملیاتی، خرده‌نظام‌های فعال در این نظام که سیستم حسابرسی نیز از جمله آن‌ها محسوب می‌شود، ارتقا پیدا کرد. در حال حاضر در این قبیل کشورها، نهادهای نظارتی قانون اساسی موسوم به دیوان محاسبات، علاوه بر انجام حسابرسی مالی و رعایت، حسابرسی عملکرد را مورد توجه قرار داده و با فراهم کردن زیر ساخت‌های لازم به اجرای این شیوه حسابرسی نیز پرداخته‌اند (باباجانی، ۱۳۹۴).

#### ارتباط بین روش‌های بودجه‌بندی با روش‌های حسابرسی

از جمله الزام‌های مهم اصلاحات در مدیریت مالی یک کشور، فراهم کردن محیط برای اصلاحات است. طبق مطالعات صندوق بین‌المللی پول، اصلاح سازمانی آن‌گونه که در اصلاح نظام بودجه و حسابداری مدنظر است، در بیشتر مواقع حمایت سیاسی چندانی را به دنبال ندارد و گروه‌های مردمی نیز اصراری بر این اصلاحات ندارند؛ چرا که تحقق منافع این اصلاحات را بسیار دور از ذهن و پرهزینه می‌دانند. در واقع، تداوم اصلاحات نیازمند فشار سیاسی لازم است. این سازمان مؤلفه‌های محیط مناسب برای اصلاحات بودجه‌ای و متعاقب آن اصلاحات حسابداری را به شرح زیر عنوان می‌کند: (زارعی، ۱۳۹۰)

- ثبات کافی در وضعیت دولت هر چند بحران مالی می‌تواند خود محرک اصلاحات باشد، ولی گاهی موجب پرهیز از هرگونه تغییر در وضعیت موجود و مقاومت در برابر اصلاحات می‌شود.

- وجود یک چارچوب قانونی مناسب که در عین اعمال کنترل‌های بودجه‌ای، خطرهای حاصل از اعطای اختیارات گسترده‌تر به مدیران دولتی را کاهش دهد.
- تأکید مضاعف بر شفافیت در امور مالی دولت که امروزه به‌عنوان یک پیش‌شرط مهم برای حاکمیت خوب و رشد اقتصادی پایدار شناخته شده و مورد تأکید قرار می‌گیرد. شفافیت و پاسخگویی مدیران دولتی نیز باید قانونمند شود.
- توانمندسازی ذینفعان از جمله شهروندان، از طریق آشکار ساختن معیارهای عملکرد، سطح عملکرد مورد انتظار و تشریح اقدام‌های مورد نیاز برای بهبود عملکرد دستگاه‌های اجرایی.

هم‌چنان که سیستم‌های بودجه‌بندی و حسابداری در حال نتیجه محور شدن است، سیستم‌های حسابرسی و کنترل در بخش عمومی نیز نیازمند بازسازی است. اصلاحاتی نظیر تعهدی کردن حسابداری و بودجه‌بندی، بودجه‌بندی عملیاتی و حسابداری مدیریت که در جهت نتیجه محور کردن مدیریت مالی بخش عمومی صورت می‌گیرد، مستلزم افزایش آزادی عمل مدیران به‌عنوان شرط موفقیت خواهد بود. این بدان معنی است که بخش عمومی نیازمند راه‌های جدیدی برای حسابرسی و کنترل است. در سیستم‌های سنتی، کنترل‌های زیادی در خصوص حصول اطمینان از رعایت قوانین و مقررات اعمال می‌شود و این در حالی است که این کنترل‌ها منجر به کنترل‌های مربوط به تحقق اهداف نمی‌شود. سیستم‌های کنترلی و حسابرسی مدرن، فراتر از تطبیق قوانین و مقررات عمل کرده و بر کنترل و حسابرسی نتایج تأکید دارد.

حسابرسان برای اظهارنظر در خصوص عملکرد بودجه متداول، ابتدا دریافت‌ها و پرداخت‌ها را با هدف حصول اطمینان از صحت و سلامت و رعایت قوانین و مقررات مربوط در مورد آن‌ها رسیدگی و سپس بر کنترل بودجه با هدف حصول اطمینان از رعایت محدودیت‌های بودجه‌ای در چارچوب طبقه‌بندی‌های تعیین شده، تمرکز می‌کنند. به این ترتیب، حوزه عمل حسابرسی در این نظام بودجه‌بندی به رسیدگی و اظهارنظر در خصوص رعایت قوانین و مقررات، محدودیت‌های بودجه‌ای و حصول اطمینان از صحت و اصالت رویدادهای مالی محدود می‌شود که از طریق

حسابرسی رعایت و حسابرسی مالی تحقق می‌یابد (باباجانی، ۱۳۹۴).

اگرچه تغییر سیستم بودجه‌بندی متداول به بودجه‌بندی برنامه‌ای با هدف فراهم کردن شرایط لازم برای دستیابی به سیستم بودجه‌بندی کارا و اثربخش تری موسوم به بودجه‌بندی عملیاتی صورت گرفت اما اجرای آن در اغلب کشورها موفقیت چندانی در پی نداشت و در بیشتر کشورها نه تنها این زمینه را فراهم نکرد بلکه این سیستم به‌طور کامل و صحیح نیز اجرا نشد. در هر حال، مسئولیت پاسخگویی حاکم بر این نوع بودجه‌بندی نیز عمدتاً مالی بوده و کنترل بودجه و مدیریت بر وجوه نقد از طریق سیستم خزانه‌داری و رعایت قوانین و مقررات در تحصیل و مصرف منابع مالی عمومی در اولویت قرار دارد. با این ترتیب، تحولات حسابداری و حسابرسی نیز متناسب با پیشرفت در تدوین مبانی نظری و استانداردهای پذیرفته شده حسابداری و حسابرسی، در جهت تحقق و ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی مالی صورت گرفته است. به بیان دیگر، سیستم حسابداری نهادهای بخش عمومی بیشتر کشورها با ارتقای سطح رویکردهای اندازه‌گیری و مبانی حسابداری همراه با استفاده از استانداردهای پذیرفته شده مصوب هیأت‌های تدوین استاندارد متحول شد. حسابرسی این قبیل نهادها نیز با تغییر در شیوه‌های ممیزی و روی آوردن به حسابرسی و اظهارنظر در خصوص صورت‌های مالی اساسی این نهادها بر مبنای استانداردهای پذیرفته شده مصوب نهادهای استاندارد‌گذار ملی و بین‌المللی، به مطالبات پاسخ‌خواهی این دوران پاسخ مثبت داد. در سال‌های اجرای بودجه‌بندی برنامه‌ای، حسابرسی عملیاتی یا حسابرسی عملکرد در برخی کشورهای توسعه یافته نظیر انگلیس، استرالیا، کانادا، نیوزلند، در پاسخ به مطالبات پاسخ‌خواهانه پرداخت کنندگان مالیات که به مصرف‌کارای منابع مالی عمومی و اثربخشی برنامه‌های منظور در بودجه سالانه حساسیت داشتند آغاز شد (باباجانی، ۱۳۸۸).

به کارگیری مبنای تعهدی کامل و رویکرد اندازه‌گیری جریان منابع اقتصادی در سیستم حسابداری بخش عمومی نیازمند تحول اساسی در این سیستم است. افزون بر این، برای رسیدگی و ارزیابی گزارش‌های مالی و عملکردی مربوط به بودجه عملیاتی باید سیستم حسابرسی نیز متحول شود و علاوه بر انجام حسابرسی مالی و رعایت، حسابرسی عملیاتی نیز مورد توجه قرار گیرد (باباجانی، ۱۳۸۸).

## پیشینه پژوهش

تولایی و همکاران (۱۳۹۹) در پژوهشی به بررسی تطبیقی نظام بودجه‌ریزی بخش عمومی با بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد پرداخته‌اند. نتایج حاصل از این تحقیق نشان می‌دهد که نظام بودجه‌ریزی بخش عمومی -بخش مورد مطالعه- در مؤلفه‌های برنامه‌ریزی راهبردی، کنترل و پایش و حسابرسی عملکرد با بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد مطابقت داشته و در مؤلفه‌های نظام پاسخ‌گویی و انگیزشی، نظام هزینه‌یابی، برنامه‌ریزی بر مبنای عملکرد، مدیریت تغییر و مستندات و مدیریت عملکرد نیازمند تقویت و اصلاح است.

خرمی (۱۳۹۵) در مقاله‌ای با عنوان بررسی تأثیر حسابرسی عملیاتی بر بودجه‌ریزی عملیاتی چنین نتیجه‌گیری کرد که بودجه‌ریزی عملیاتی نوعی سیستم برنامه‌ریزی، بودجه‌ریزی و ارزیابی است که بر رابطه بودجه هزینه شده و نتایج مورد انتظار تأکید می‌ورزد. در چارچوب بودجه‌ریزی عملیاتی بخش‌های مختلف اداری بر اساس استانداردهای مشخصی تحت عنوان شاخص‌های عملکردی پاسخگو هستند و مدیران در تعیین بهترین شیوه نیل به نتایج از اختیار عمل بیشتری برخوردارند.

دوست جباریان (۱۳۹۴) در پایان‌نامه کارشناسی ارشد دانشگاه علامه طباطبایی با عنوان عوامل مؤثر بر استقرار نظام حسابرسی عملکرد در نهادهای بخش عمومی، بودجه‌ریزی عملیاتی را به عنوان یکی از عوامل ساختاری در سطح نهادهای عمومی برای استقرار نظام حسابرسی عملکرد بر شمرده است.

باباجانی و رسولی (۱۳۹۰) در مقاله‌ای تحت عنوان شناسایی موانع و مشکلات موجود در استقرار نظام بودجه‌ریزی عملیاتی در دستگاه‌های اجرایی کشور با توزیع پرسشنامه میان ۳۸ دستگاه اجرایی کشور و استفاده از نظر کارشناسان بودجه‌ریزی به این نتیجه رسیدند که نظام بودجه‌ریزی در عمل توفیق چندانی نداشته است. این کارشناسان سه دسته از عوامل رفتاری، ساختاری و محیطی را در عدم استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی مؤثر می‌دانند که از بین آن‌ها عوامل رفتاری نقش مهم‌تری ایفا می‌کند.

قدیم‌پور و طریقی (۱۳۸۸) در مقاله‌ای با عنوان بودجه‌ریزی عملیاتی و حسابرسی عملیاتی اعلام می‌دارد که تاکنون نوشته‌ها و مقالات زیادی بحث تغییر و توسعه نظام حسابرسی بخش‌های دولتی و خصوصی کشور را از جنبه‌های مختلف مطرح کرده‌اند، 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 چنین بیان می‌کند که برای پاسخ‌گویی کامل و دقیق بخش دولتی و هم‌چنین به منظور موفقیت نظام بودجه‌ریزی عملیاتی، تغییر و توسعه نظام حسابرسی دولتی و انجام حسابرسی عملیاتی ضرورت دارد.

زاویر<sup>۱</sup> (۱۹۹۸) پژوهشی با عنوان اصلاحات بودجه در مالزی در مقایسه با استرالیا انجام داد. در این پژوهش، به پرسش‌هایی نظیر این که چرا تغییرات کاملاً مشابه در اصلاحات مختلف اجتماعی، اقتصادی و مالی در این دو کشور رخ داده است؟ و چرا پیاده‌سازی اصلاحات و شناسایی عوامل پایداری آن‌ها و موانع آن‌ها با هم متفاوت است؟ پاسخ داده شده است. افزون بر این، در این پژوهش به سه موضوع اساسی زیر اشاره شده است:

۱. شرایط لازم برای موفقیت سیاسی و اداری نیازمند اصلاحات بودجه است.
۲. هم‌خوانی فرهنگ اداری با فرهنگی که براساس آن تغییر نظام بودجه‌ریزی آسان‌تر رخ می‌دهد.
۳. مدل اصلاحات با محدودیت مالی نمی‌تواند به آرامش مالی منتج شود.

در نهایت به این نکته اشاره شده است که کشور مالزی مدل بودجه خود را از نظام استرالیا اقتباس کرده است و محدودیت هزینه به عنوان یک مدل مناسب در استرالیا است و این مدل اقتباس شده برای رسیدن به آرامش مالی در شرایط موجود در کشور مالزی مناسب نیست. جوردن و هاکیبارت<sup>۲</sup> (۲۰۰۵) با انجام پژوهشی با عنوان اهداف و موفقیت پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی، به بررسی میزان اهمیت پاسخ‌گویی و هم‌چنین تحقق مناسب آن با اجرای

---

1. Xavier  
2. Jordan and Hackbart



سیستم بودجه‌ریزی عملیاتی پرداختند. نتایج نشان داد که هدف اصلی دولت از اجرای سیستم بودجه‌ریزی عملیاتی، بهبود مسئولیت پاسخ‌گویی برنامه‌ای می‌باشد.

### فرضیه‌های تحقیق

با توجه به مبانی نظری و پیشینه پژوهش فرضیه‌ها به شرح زیر تدوین شده است:  
فرضیه اصلی: بین به کارگیری روش‌های بودجه‌ریزی و روش‌های حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد.

در این پژوهش فرضیه اصلی در قالب سه فرضیه فرعی زیر تبیین شده است:  
فرضیه فرعی اول: بین به کارگیری روش بودجه‌ریزی متداول و حسابرسی مالی رابطه معناداری وجود دارد.

فرضیه فرعی دوم: بین به کارگیری روش بودجه‌ریزی برنامه‌ای و حسابرسی مالی و رعایت رابطه معناداری وجود دارد.

فرضیه فرعی سوم: بین به کارگیری روش بودجه‌ریزی عملیاتی و حسابرسی جامع رابطه معناداری وجود دارد.

### روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر، گامی در جهت بررسی رابطه بین به کارگیری روش‌های بودجه‌ریزی و روش‌های حسابرسی در بخش عمومی می‌باشد. در بخش نخست اطلاعات مربوط به ادبیات موضوع از طریق منابع کتابخانه‌ای گردآوری می‌شود. آن‌گاه در بخش مطالعات میدانی اطلاعات مورد نیاز این تحقیق با استفاده از ابزار پرسشنامه و بررسی اسناد و مدارک گردآوری شده است. با توجه به این که از نتایج این تحقیق، در بخش عمومی استفاده می‌گردد بنابراین از نظر نوع هدف کاربردی و از آنجایی که بررسی نگرش‌های اشخاص از طریق تجزیه و تحلیل، پاسخ به پرسش‌هایی است که به دقت تدوین گردیده از حیث اجرا پیمایشی و از لحاظ بررسی رابطه بین متغیرها از نوع همبستگی می‌باشد.

جامعه آماری شامل تمامی افراد خیره آشنا به مبحث بودجه‌ریزی در شرکت‌های دولتی استان سیستان و بلوچستان می‌باشد که طبق برآورد اولیه تیم تحقیق بیش از ۳۰۰ نفر می‌باشند. نمونه آماری منتخب از هر شرکت دولتی شامل ذی‌حساب یا مدیر مالی، مسئول حسابداری، کارشناس امور مالی، مدیر بودجه، کارشناس بودجه، حسابرس داخلی و حسابرس مستقل است که مجموعاً ۱۶۰ پرسشنامه ارسال و از این تعداد ۱۳۵ پرسشنامه دریافت شده است.

در این پژوهش برای دریافت نظرات متخصصان و صاحب‌نظران مربوطه در خصوص رابطه بین روش‌های بودجه‌ریزی و روش‌های حسابرسی در بخش عمومی، در یک اقدام دو مرحله‌ای، پس از مصاحبه با ۱۲ نفر از متخصصان و صاحب‌نظران مربوطه در سازمان برنامه و بودجه استان، ذی‌حسابان و همچنین حسابرسان برخی از شرکت‌های دولتی استان و اعضای هیات علمی دانشگاه و مطالعه کتابخانه‌ای، اطلاعات لازم برای تعیین رابطه بین روش‌های بودجه‌ریزی و روش‌های حسابرسی، شناسایی و گردآوری می‌شود. سپس عوامل مذکور دسته‌بندی شده و با استفاده از طرح پرسش‌نامه‌ای مناسب حاوی ۲۵ سوال به شرح جدول ۲ از مدیران امور مالی و بودجه، کارشناسان امور مالی و بودجه و حسابرسان، اطلاعات لازم در خصوص روش‌های بودجه‌ریزی و روش‌های حسابرسی گردآوری می‌شود و پس از جمع‌آوری نظرات و تجزیه و تحلیل داده‌های به دست آمده و انجام آزمون‌های مختلف آماری، نتایج به‌منظور شناسایی و تعیین رابطه بین روش‌های بودجه‌ریزی و روش‌های حسابرسی در بخش عمومی تجزیه و تحلیل می‌گردد. برای پاسخ‌گویی به سوال‌های پرسش‌نامه، از طیف ۵ گزینه‌ای لیکرت استفاده شده است. جهت تجزیه و تحلیل آماری داده‌ها، پاسخ‌های کیفی (کاملاً موافقم، موافقم، نظری ندارم، مخالفم و کاملاً مخالفم) به ترتیب به‌صورت مقادیر ۵، ۴، ۳، ۲ و ۱ امتیازبندی شده است. برای حصول اطمینان منطقی از اعتبار پرسش‌نامه از پیش‌آزمون استفاده شد. برای این منظور پرسش‌نامه بین کارکنان شرکت‌های نمونه توزیع گردید.

برای سنجش پایایی پرسش‌نامه، از ضریب آلفای کرونباخ استفاده شد. ضریب آلفای کرونباخ پرسشنامه‌ی مورد استفاده، بالغ بر ۰/۹۱۳ است که نشان‌دهنده پایایی آن است.

با استفاده از نرم‌افزار SPSS، داده‌ها تجزیه و تحلیل شدند و فرضیه‌ها با استفاده از روش‌های آماری پارامتریک ضریب همبستگی پیرسون، مورد آزمون قرار گرفتند. برای نرمال بودن توزیع فراوانی متغیرهای پژوهش از آزمون کولموگروف-اسمیرنوف استفاده شده، تا نرمال بودن توزیع آن مشخص گردد.

جدول ۲. دسته‌بندی سؤالات پرسشنامه

متغیر	تعداد سؤالات (شماره سؤالات به ترتیب)
سؤالات مربوط به فرضیه اول	
بودجه‌ریزی متداول	۴
حسابرسی مالی	۳
سؤالات مربوط به فرضیه دوم	
بودجه‌ریزی برنامه‌ای	۴
حسابرسی مالی و رعایت	۴
سؤالات مربوط به فرضیه سوم	
بودجه‌ریزی عملیاتی	۶
حسابرسی جامع	۴
کلیه سؤالات	۲۵

جدول ۳. سؤالات پرسشنامه

۱. بودجه‌بندی متداول بر عدم جابه‌جایی اعتبارات در فصول و مواد هزینه و کنترل آن‌ها تأکید دارد.
۲. سیستم حسابداری مورد نیاز برای نگهداری حساب و کنترل بودجه‌بندی متداول از ویژگی‌هایی نظیر استفاده از مبنای نقدی یا تعدیل‌شده و سیستم دفترداری یک‌طرفه برخوردار می‌باشد.
۳. سیستم جامع به روش حسابداری نقدی با اعمال و اجرای استانداردهای حسابداری در زمان به‌کارگیری بودجه‌ریزی متداول ایجاد می‌شود.
۴. گزارش‌های مالی قابل استخراج از سیستم حسابداری مورد استفاده برای کنترل عملیات بودجه متداول صرفاً اطلاعات مربوط به وضعیت و جریان وجوه نقد حاصل از وصول درآمدها و مصرف آن جهت تأمین مخارج را در قالب صورتحسابی با عنوان دریافت، پرداخت و موجودی منعکس می‌شود.

بررسی ارتباط بین روش‌های بودجه‌ریزی و روش‌های حسابرسی در بخش عمومی

<p>۵. حوزه عمل حسابرسی در نظام بودجه‌بندی متداول به رسیدگی و اظهارنظر در خصوص رعایت قوانین و مقررات، محدودیت‌های بودجه‌ای و حصول اطمینان از صحت و اصالت رویدادهای مالی محدود می‌شود که از طریق حسابرسی رعایت و حسابرسی مالی تحقق می‌یابد.</p>
<p>۶. تعیین این که آیا تخصیص اعتبار به درستی صورت گرفته است نیازمند انجام حسابرسی مالی و رعایت می‌باشد.</p>
<p>۷. هدف اصلی حسابرسی مالی و رعایت در زمان به کارگیری بودجه‌ریزی متداول، ارتقای پاسخگویی مالی است.</p>
<p>۸. در سیستم بودجه‌بندی برنامه‌ای اعتبارات بر حسب وظایف برنامه‌ها و فعالیت‌هایی که نهادهای دولتی برای نیل به اهداف خود باید انجام دهند، پیش‌بینی و اهداف برنامه‌ها، وظایف و مقاصد دولت در بودجه سالانه منظور می‌شود.</p>
<p>۹. در سال‌های اجرای بودجه برنامه‌ای کشورها موفق شدند مبنای سیستم حسابداری خود را از نقدی یا نقدی تعدیل شده به مبنای تعهدی تعدیل شده و یا تعهدی کامل تغییر دهند.</p>
<p>۱۰. سیستم حسابداری کارایی لازم برای اجرای بودجه‌ریزی برنامه‌ای را دارد.</p>
<p>۱۱. سیستم بودجه‌ریزی برنامه‌ای مشخص می‌کند که برنامه‌ها و عملیات و فعالیت‌ها را با چه میزان اعتبار باید انجام داد.</p>
<p>۱۲. نهادینه‌سازی و فرهنگ‌سازی بودجه‌ریزی برنامه‌ای و حسابرسی مالی و رعایت در دستگاه صورت می‌پذیرد.</p>
<p>۱۳. تعیین اینکه آیا اعتبارات هر برنامه و فعالیت در همان برنامه و فعالیت به مصرف رسیده یا نه نیازمند انجام حسابرسی مالی و رعایت می‌باشد.</p>
<p>۱۴. هدف اصلی حسابرسی مالی و رعایت در زمان به کارگیری بودجه‌ریزی برنامه‌ای، ارتقای پاسخگویی مالی است.</p>
<p>۱۵. مسئولیت پاسخگویی حاکم بر برنامه‌ای عمدتاً مالی بوده و کنترل بودجه و مدیریت بر وجوه نقد از طریق سیستم خزانه‌داری و رعایت قوانین و مقررات در تحصیل و مصرف منابع مالی در اولویت قرار دارد.</p>
<p>۱۶. قوانین و مقررات موجود، متناسب با بودجه‌ریزی عملیاتی می‌باشد.</p>
<p>۱۷. بودجه‌ریزی عملیاتی بر اندازه‌گیری عملکرد تأکید داشته و منابع را از طریق فعالیت‌ها به محصول و نتایج پیوند می‌دهد.</p>
<p>۱۸. استراتژی سازمانی مناسب در جهت استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی در دستگاه‌ها وجود دارد.</p>
<p>۱۹. طبقه‌بندی عملیاتی سازمان با اولویت‌ها و مأموریت‌های آنان مرتبط است.</p>

۲۰. سیستم حسابداری کارایی لازم برای اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی را دارد.
۲۱. سیستم جامع مالی به روش حسابداری تعهدی تعدیل شده با اعمال و اجرای استاندارد حسابداری در زمان به‌کارگیری بودجه‌ریزی عملیاتی ایجاد می‌شود.
۲۲. تعیین اینکه آیا برنامه‌ها به لحاظ هزینه‌ها، اثربخش و کارآمد هستند نیازمند انجام حسابرسی عملیاتی می‌باشد.
۲۳. نهادینه‌سازی و فرهنگ‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی و حسابرسی عملیاتی در دستگاه صورت می‌پذیرد.
۲۴. هدف اصلی انجام حسابرسی عملیاتی تعیین و بررسی ارتقای کارایی برنامه است.
۲۵. اجرای صحیح سیستم بودجه‌بندی عملیاتی به پیروی از مسئولیت پاسخ‌گویی عملیاتی حاکم بر آن، نیازمند فراهم شدن زیرساخت‌هایی نظیر سیستم‌های گزارشگری مالی و عملکردی، حسابداری بهای تمام‌شده و حسابرسی عملیاتی است.

جدول ۴. آزمون کولموگروف-اسمیرنوف برای تشخیص نرمال بودن داده‌ها

نام مؤلفه	کولموگروف	سطح معناداری	نتیجه
بودجه‌ریزی متداول	۱/۰۷۳	۰/۲۰۰	نرمال بودن
بودجه‌ریزی برنامه‌ای	۱/۰۹۳	۰/۱۸۳	نرمال بودن
بودجه‌ریزی عملیاتی	۱/۰۶۳	۰/۲۰۹	نرمال بودن
حسابرسی مالی	۱/۱۵۴	۰/۱۳۹	نرمال بودن
حسابرسی مالی و رعایت	۱/۰۱۲	۰/۲۵۷	نرمال بودن
حسابرسی جامع	۱/۱۸۰	۰/۱۲۳	نرمال بودن

## یافته‌های پژوهش

**آزمون فرضیه فرعی اول:** به‌منظور بررسی رابطه بین متغیرهای بودجه‌ریزی متداول و حسابرسی مالی، معیارهای؛ حسابداری نقدی، صورت جریان وجوه نقد، سیستم دفترداری یک‌طرفه، صورت دریافت و پرداخت و رعایت قوانین و مقررات در تحصیل و مصرف منابع مالی به‌عنوان تعریف عملیاتی طرح و دیدگاه مشارکت‌کنندگان در این تحقیق نسبت به آن‌ها مورد سنجش قرار گرفت. نتایج آزمون ضریب همبستگی پیرسون فرضیه فوق به شرح جدول ۵ می‌باشد:

جدول ۵. نتایج آزمون ضریب همبستگی پیرسون فرضیه فرعی اول

متغیر	حسابرسی مالی	
بودجه‌ریزی متداول	۰/۶۳۷	(ضریب همبستگی) r
	۰/۰۰۰	sig
	۱۳۵	N

نتایج جدول فوق بیانگر آن است که بین روش بودجه‌ریزی متداول و حسابرسی مالی در سطح ۹۹ درصد، به لحاظ آماری رابطه مثبت و معناداری وجود دارد و فرضیه فرعی اول پذیرفته می‌شود. ضریب همبستگی محاسبه شده برای متغیر بودجه‌ریزی متداول و حسابرسی مالی ۰/۶۳۷ می‌باشد که این مقدار بین صفر و یک قرار دارد و این حاکی از آن است که بین روش بودجه‌ریزی متداول و روش حسابرسی مالی همبستگی مستقیم وجود دارد و از لحاظ شدت، رابطه‌ی قوی بین این دو متغیر برقرار است.

نگاهی اجمالی به ویژگی‌های بودجه‌ریزی متداول و تحلیل آن از منظر مسئولیت پاسخ‌گویی، گویای این واقعیت است که ظرفیت مسئولیت پاسخ‌گویی این نوع بودجه‌ریزی بسیار محدود است. به بیان دیگر، دولت‌هایی که به تنظیم بودجه متداول می‌پرداختند، صرفاً از نظر مصرف منابع مالی در چارچوب طبقه‌بندی‌های مرسوم نظیر فصول و مواد هزینه، مسئولیت پاسخ‌گویی داشته و نظارت مالی و پاسخ‌گویی مالی به همین میزان محدود می‌شده است لذا وجود رابطه بین متغیر بودجه‌ریزی متداول و حسابرسی مالی مورد تأیید است.

**آزمون فرضیه فرعی دوم:** به‌منظور بررسی رابطه بین متغیرهای بودجه‌ریزی برنامه‌ای و حسابرسی مالی و رعایت، چند معیار با عنوان حسابداری تعهدی تعدیل شده یا تعهدی کامل، صورت سود و زیان و رعایت قوانین و مقررات در تحصیل و مصارف منابع مالی به‌عنوان تعریف عملیاتی طرح و دیدگاه مشارکت‌کنندگان در این تحقیق نسبت به آن‌ها مورد سنجش قرار گرفت. نتایج آزمون ضریب همبستگی پیرسون فرضیه فوق به شرح جدول ۶ می‌باشد:

جدول ۶. نتایج آزمون ضریب همبستگی پیرسون فرضیه فرعی دوم

متغیر	حسابرسی مالی و رعایت	
بودجه‌ریزی برنامه‌ای	۰/۶۸۶	(ضریب همبستگی) r
	۰/۰۰۰	sig
	۱۳۵	N

نتایج جدول فوق بیانگر آن است که بین روش بودجه‌ریزی برنامه‌ای و حسابرسی مالی و رعایت در سطح ۹۹ درصد، به لحاظ آماری رابطه مثبت و معناداری وجود دارد و فرضیه فرعی دوم پذیرفته می‌شود. ضریب همبستگی ۰/۶۸۶ حاکی از آن است که بین روش بودجه‌ریزی برنامه‌ای و روش حسابرسی مالی و رعایت همبستگی مستقیم وجود دارد و از لحاظ شدت، رابطه‌ی قوی بین این دو متغیر برقرار است.

**آزمون فرضیه فرعی سوم:** به منظور بررسی رابطه بین متغیرهای بودجه‌ریزی عملیاتی و حسابرسی جامع، معیارهای؛ حسابداری تعهدی تعدیل شده، اندازه‌گیری عملکرد، حسابداری بهای تمام‌شده، طبقه‌بندی عملیاتی سازمان، تعیین اثربخشی و کارآمدی در تحصیل و مصارف منابع مالی به‌عنوان تعریف عملیاتی طرح و دیدگاه مشارکت‌کنندگان در این تحقیق نسبت به آن‌ها مورد سنجش قرار گرفت. نتایج آزمون ضریب همبستگی پیرسون فرضیه فوق به شرح جدول ۷ می‌باشد:

جدول ۷. نتایج آزمون ضریب همبستگی پیرسون فرضیه فرعی سوم

متغیر	حسابرسی جامع	
بودجه‌ریزی عملیاتی	۰/۹۱۳	(ضریب همبستگی) r
	۰/۰۰۰	sig
	۱۳۵	N

نتایج جدول فوق بیانگر آن است که بین روش بودجه‌ریزی عملیاتی و حسابرسی جامع در سطح ۹۹ درصد، به لحاظ آماری رابطه مثبت و معناداری وجود دارد و فرضیه فرعی سوم پذیرفته می‌شود. ضریب همبستگی محاسبه شده ۰/۹۱۳ حاکی از آن است که بین روش بودجه‌ریزی

عملیاتی و روش حسابرسی جامع همبستگی مستقیم وجود دارد و از لحاظ شدت، رابطه‌ی بسیار قوی بین این دو متغیر برقرار است.

بودجه‌ریزی عملیاتی و حسابرسی عملیاتی از لحاظ اهداف، رابطه‌ی 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 به‌عنوان اجزای اصلی نظام گزارشگری مالی در جهت تحقق کامل اهداف آن، همپایانی داشته و مکمل همدیگر هستند. لذا وجود رابطه بین متغیر بودجه‌ریزی عملیاتی و حسابرسی جامع مورد تأیید است.

### آزمون فرضیه اصلی

به‌منظور آزمون این فرضیه، که بین به‌کارگیری روش‌های بودجه‌ریزی و روش‌های حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد، چند معیار با عنوان حسابداری نقدی، صورت جریان وجوه نقد، سیستم دفترداری یک‌طرفه، صورت دریافت و پرداخت، رعایت قوانین و مقررات در تحصیل و مصرف منابع مالی، حسابداری تعهدی تعدیل شده یا تعهدی کامل، صورت سود و زیان، اندازه‌گیری عملکرد، حسابداری بهای تمام شده، طبقه‌بندی عملیاتی سازمان، تعیین اثربخشی و کارآمدی در تحصیل و مصارف منابع مالی به‌عنوان تعریف عملیاتی طرح و دیدگاه مشارکت‌کنندگان در این تحقیق نسبت به آن‌ها مورد سنجش قرار گرفت.

براساس نتایج جدول ۸ بین متغیر بودجه‌ریزی متداول و حسابرسی مالی با ضریب همبستگی  $(r=0/637)$  و بین متغیر بودجه‌ریزی برنامه‌ای و حسابرسی مالی و رعایت با ضریب همبستگی  $(r=0/686)$  و بین متغیر بودجه‌ریزی عملیاتی و حسابرسی جامع با ضریب همبستگی  $(r=0/913)$  رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. بنابراین می‌توان بیان کرد که بین به‌کارگیری روش‌های بودجه‌ریزی و روش‌های حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد و فرضیه اصلی پژوهش مورد تأیید می‌باشد.



جدول ۸. نتایج آزمون ضریب همبستگی پیرسون فرضیه اصلی

متغیر	حسابرسی مالی	حسابرسی مالی و رعایت	حسابرسی جامع
بودجه‌ریزی	۰/۶۷۳	۰/۳۲۷	۰/۶۵۶
متداول	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰
	۱۳۵	۱۳۵	۱۳۵
بودجه‌ریزی برنامه‌ای	۰/۳۱۶	۰/۶۸۶	۰/۵۹۹
	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰
	۱۳۵	۱۳۵	۱۳۵
بودجه‌ریزی عملیاتی	۰/۳۸۰	۰/۳۲۲	۰/۹۱۳
	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰
	۱۳۵	۱۳۵	۱۳۵

### نتیجه‌گیری و پیشنهادات

در این پژوهش ارتباط بین روش‌های بودجه‌ریزی و روش‌های حسابرسی در بخش عمومی مورد بررسی قرار گرفت. بدین منظور پرسش‌نامه‌های موردنظر توسط کارشناسان بودجه، مسئولان امور مالی، مدیران مالی، مدیران بودجه و حساب‌رسان شرکت‌های دولتی عضو نمونه آماری تکمیل و نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل داده‌های بدست آمده از آن‌ها توسط آزمون پارامتریک ضریب همبستگی مورد بررسی قرار گرفت. نتایج حاکی از رابطه معنادار بین به‌کارگیری روش‌های بودجه‌ریزی و روش‌های حسابرسی بوده است. نتایج حاصل از این پژوهش با نتایج پژوهش قدیم‌پور و طریقی (۱۳۸۸) با عنوان بودجه‌ریزی عملیاتی و رابطه آن با حسابرسی عملیاتی، که در آن به این نتیجه دست یافتند که بین به‌کارگیری روش بودجه‌ریزی عملیاتی و روش حسابرسی عملیاتی رابطه معناداری وجود دارد و در صورت عدم‌تغییر و توسعه نظام حسابرسی دولتی و اجرای نظام حسابرسی عملیاتی، نظام بودجه‌ریزی عملیاتی و نظام گزارشگری مالی دولتی نمی‌توانند به اهداف خود نائل شوند، همسو می‌باشد.

با توجه به این که نظام بودجه‌ریزی عملیاتی در کشور ایران در حال پیاده شدن می‌باشد، به نظر می‌رسد که به موازات این پیاده‌سازی ابزار مکمل و ارزیابی‌کننده 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 به تنهایی زمینه را برای پاسخ‌گویی مناسب فراهم نمی‌آورد. لذا برای پاسخ‌گویی مناسب بخش دولتی انجام حسابرسی عملیاتی 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 غیرانتفاعی 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 کشور مشاهده می‌شود که تحول بزرگی در ارتقای 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 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 دیوان محاسبات در روند توسعه خدمات خود دارند، شایسته است دیوان محاسبات کشور با بررسی همه‌جانبه نسبت به تغییر رویه‌های موجود حسابرسی، به انواع حسابرسی‌هایی پردازد که بتواند در تصمیم‌گیری‌ها و سیاست‌گذاری‌ها به مجلس شورای اسلامی کمک نماید، با انجام این کار، دیوان محاسبات کشور به‌عنوان مشاور و بازوی تخصصی قوه مقننه، از طریق اعمال نظارت فراگیر و عملیاتی، قادر به بررسی عملکرد کلیه فعالیت‌های دولت و اظهارنظر 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 توسعه‌یافته در رابطه با اجرای برنامه‌های مصوب می‌باشد. حسابرسی عملیاتی با معیارهای کارایی، صرفه اقتصادی و اثربخشی می‌تواند در رویه مدیریت دولتی کشور نیز مؤثر واقع شود و آن را به سمت اتخاذ شیوه‌هایی سوق دهد که منجر به کاهش ضایعات، افزایش بهره‌وری و کاهش هزینه‌ها و بالاخره تحقق اهداف موردنظر به نحو مطلوب گردد.

بدین ترتیب سیستم نظارتی دیوان محاسبات از شیوه کنترل سنتی که به اعتقاد اغلب صاحب‌نظران 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 این که در نگرش سیستمی به نظام گزارشگری مالی دولتی کشور چنین مشاهده می‌شود که در شرایط فعلی اجزای اصلی این نظام یعنی "بودجه‌ریزی و حسابداری دولتی" و "حسابرسی دولتی" با یکدیگر در تعامل و ارتباط 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 نائل شوند. در نتیجه به جرأت می‌توان گفت که راه موفقیت نظام بودجه‌ریزی عملیاتی از تغییر نظام حسابرسی دولتی، و جایگزین شدن حسابرسی عملیاتی به جای حسابرسی فعلی، می‌گذرد.

پیشنهادهای حاصل از یافته‌های پژوهش:

- از آن جایی که در سیستم بودجه‌بندی برنامه‌ای اعتبارات بر حسب وظایف برنامه‌ها و فعالیت‌هایی که نهادهای دولتی برای نیل به اهداف خود باید انجام دهند، پیش‌بینی و اهداف برنامه‌ها، وظایف و مقاصد دولت در بودجه سالانه منظور می‌شود و هم‌چنین تعیین اینکه آیا اعتبارات هر برنامه و فعالیت در همان برنامه و فعالیت به مصرف رسیده یا نه نیازمند انجام حسابرسی مالی و رعایت می‌باشد، لذا پیشنهاد می‌شود که در این نظام بودجه‌بندی از حسابرسی رعایت و حسابرسی مالی استفاده شود.

- بودجه‌ریزی عملیاتی بر اندازه‌گیری عملکرد تأکید داشته و منابع را از طریق فعالی‌ها به محصول و نتایج پیوند می‌دهد. هدف اصلی انجام این نوع حسابرسی تعیین و بررسی ارتقای کارایی برنامه‌هاست. از آن جایی که تعیین اینکه آیا برنامه‌ها به لحاظ هزینه‌ها، اثربخش و کارآمد هستند نیازمند انجام حسابرسی عملیاتی می‌باشد، لذا پیشنهاد می‌شود که در این نظام بودجه‌بندی از حسابرسی عملیاتی استفاده شود.
  - سوق دادن نظام بودجه‌ریزی کشور به سمت بودجه‌ریزی عملیاتی، منجر به تخصیص بهینه منابع در درون وزارتخانه‌ها و سازمان‌ها و شرکت‌های دولتی خواهد شد و مدیران را قادر به استفاده مطلوب‌تری از منابع اختصاص یافته به سازمان تحت امر خود برای رسیدن به اهداف مورد نظر نماید بنابراین با استفاده از این سیستم بودجه‌بندی امکان پاسخ‌گویی مدیران نیز افزایش خواهد یافت.
  - با سوق دادن حسابرسی دیوان محاسبات کشور به سمت حسابرسی عملکرد بر اساس سنجش سه مؤلفه کارایی و اثربخشی و صرفه اقتصادی در فعالیت‌های شرکت‌های دولتی می‌توان در کاهش انحرافات بودجه‌ای نقش مهمی ایفا نمود.
- این پژوهش از دیدگاه مدیران و کارشناسان مالی و بودجه شرکت‌های دولتی انجام گرفته و مقوله قلمرو مکانی را نیز باید در نتیجه آن مؤثر دانست. پیشنهادهایی برای پژوهش‌های آتی:
- انجام پژوهش‌هایی در خصوص بررسی نقش حسابرسان بخش عمومی بر جلوگیری از تقلب و فساد مالی و کاهش انحرافات بودجه‌ای و یا اصلاح انحرافات.
  - مالی انجام پژوهش‌هایی در خصوص بررسی تأثیر گزارش حسابرسی بر تصمیم‌گیری مدیران در پیشنهاد بودجه شرکت‌های دولتی.

## منابع

- باباجانی، جعفر (۱۳۹۴)، *حسابداری پیشرفته بخش عمومی با رویکرد گزارشگری مالی چندسطحی*، تهران: دانشگاه علامه طباطبایی.
- باباجانی، جعفر و رسولی، محمد (۱۳۹۰)، *شناسایی موانع و مشکلات موجود در استقرار نظام بودجه‌ریزی عملیاتی در دستگاه‌های اجرایی کشور*، فصلنامه پژوهش‌های تجربی حسابداری مالی، سال اول، شماره اول، ۳۲-۵۰.
- باباجانی، جعفر (۱۳۸۸)، *تحلیل مبانی نظری و قانونی رویکرد جدید بودجه‌ریزی سال ۸۷ از منظر پاسخ‌گویی*، *مجله حسابدار*، شماره ۱۹۴.
- باباجانی، جعفر (۱۳۸۱)، *مسئولیت پاسخ‌گویی و کنترل‌های داخلی در بخش عمومی*، *مجله حسابدار*، شماره‌های ۱۴۶ و ۱۴۷.
- باباجانی، جعفر (۱۳۷۹)، *نقش مسئولیت پاسخ‌گویی در چارچوب نظری حسابداری دولتی*، *مجله حسابرس*، شماره ۷، ۳۴-۲۶.
- پناهی، علی (۱۳۸۶)، *بررسی لایحه از منظر بودجه‌ریزی عملیاتی*، دفتر مطالعات و برنامه بودجه مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی.
- تولایی، روح‌اله، سلگی، محمد و نظری، محمدرضا (۱۳۹۹)، *بررسی تطبیقی نظام بودجه‌ریزی بخش عمومی با بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد*، *پژوهش‌های راهبردی بودجه و مالی*، ۱(۳)، ۷۳-۱۰۷.
- خان‌محمدی، محمد حامد، ناصرآبادی، دلیر (۱۳۹۰)، *نگرش مفهومی بر انواع تکنیک‌های بودجه‌بندی و سودمندی به‌کارگیری آن‌ها برای دولت*، *مجله حسابرس*، شماره ۵۲.
- خدای‌پور، احمد، زینالی، مهدی (۱۳۸۶)، *سیستم بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد و اثر آن بر عملکرد و مسئولیت پاسخ‌گویی دولت*، *مجله حسابرس*، شماره ۳۷.
- خرمی، قاسم (۱۳۹۵)، *بررسی تأثیر حسابرسی عملیاتی بر بودجه‌ریزی عملیاتی*، *فصلنامه پژوهش‌های جدید در مدیریت و حسابداری*، شماره ۶، ۲۱۷-۲۳۰.
- دوست‌جباریان، جواد (۱۳۹۴)، *عوامل مؤثر بر استقرار نظام حسابرسی عملکرد در نهادهای بخش عمومی*، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، رشته حسابداری، دانشگاه علامه طباطبایی.
- روغنی‌زاده، مرجان (۱۳۹۷)، *تأثیر پیاده‌سازی بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد در تحقق اقتصاد مقاومتی براساس عوامل مدیریتی از دیدگاه مدیران و کارشناسان مالی و بودجه‌ای سازمان صدا و سیما جمهوری اسلامی ایران*، پایان‌نامه کارشناسی ارشد رشته مدیریت دولتی، دانشگاه پیام‌نور واحد تهران غرب.

- زارعی، بتول (۱۳۹۰)، حسابداری و حسابداری دولتی خاستگاه اصلاحات بودجه‌ریزی، فصلنامه حسابداری، شماره ۵۵.
- صفایی، علی (۱۳۸۶)، بودجه‌ریزی عملیاتی و بسترهای مورد نیاز آن، فصلنامه حسابداری، شماره ۳۷، ۴۸-۴۹.
- فرچوند، اسفندیار (۱۳۸۹)، فراگرد تنظیم تا کنترل بودجه، چاپ چهارم، تهران، انتشارات فروزش.
- فرزب، علیرضا (۱۳۸۱)، بودجه‌ریزی دولتی در ایران (با اصلاحات قانون سوم توسعه و اضافات)، تهران، مؤسسه مالی آموزش و پژوهش مدیریت و برنامه‌ریزی.
- قدیم‌پور، جواد و طریقی، علی (۱۳۸۸)، بودجه‌ریزی عملیاتی و رابطه آن با حسابداری عملیاتی، دانش حسابداری، شماره ۲۸.
- قنبریان، رضا (۱۳۹۰)، حسابداری رعایت، نشریه حسابداری، شماره ۱۸۲، ۸۱-۸۴.
- Anthony, R., & Young, D. (2002). *Management Control in Nonprofit Organizations*, 7th Edition. McGraw-Hill/Irwin.
- Frow, N., Marginson, D., Ogden, S. (2010). "Continuous" budgeting: Reconciling budget flexibility with budgetary control, Elsevier, *Accounting, organizations and Society*, Vol. 35, pp. 444-461.
- Gordan A., and F. E. Sellers (2002). *Accounting and Budgeting Systems: The Issue of Congruency*, *Journal and Public Policy*.
- Hay, D., & Cordery, C. (2018). The value of public sector audit: Literature and history, *Journal of Accounting Literature*, Vol. 40, pp. 1-15.
- Jordan, Meagan m. and Hackbart, Merl. (2005). The Goals and Implementation Success of State Performance Based Budgeting. *Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management*. Vol. 17, No. 4, pp. 471-487.
- Lee, j. and X. wong. (2009). Assessing the impact of performance – based budgeting . A comparative Analysis across the united states, Taiwan and china, *public administration review*, special Issue, pp. 66-67.
- Sastry S., and S. King, (2005). Competing for Funds in Austere Times: How to Win With Performance-Based Budgeting, *The Journal of Government Financial Management*.
- Scarlett, B.(2005). *Management Accounting Performance Evaluation*, CIMA Publication, pp. 312-323.
- Schick, A. (2007). Performance Budgeting and Accrual Budgeting: Decision Rules or Analytic Tools? *OECD Journal On Budgeting*, Vol. 7, No. 2, pp. 109-138.
- Wang, H.(1999). Conditions to Implement Outcome-Oriented Performance Budgeting: Some Empirical Evidence. *Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management*, Vol. 11, No. 4, pp. 533-552.
- Whittington, O. raykurtpany (1998). *principle of Auditing*, 12 th Edition, Mceraw- Hilll.
- Xavier, J .A., (1998). budget reform in Malaysia and Australia compared, *public budgeting and finance*, Vol. 18, No.1, pp.99-118.