

## بررسی نقش حسابداری مدیریت در بودجه بندی و بهبود عملکرد

سید امیر رضا ذاکر<sup>۱</sup>

کریم نخعی<sup>۲</sup>

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۰۲/۲۵ تاریخ چاپ: ۱۴۰۰/۰۳/۰۵

### چکیده

حرفه‌ی حسابرسی با موضوعات احتمالی زیادی رو به رو بوده است به گونه‌ای که این شغل حساس را تحت تأثیر عوامل و متغیرهای فراوانی قرار می‌دهد و هدف پژوهش، بررسی نقش حسابداری مدیریت در بودجه بندی و بهبود عملکرد است. در این تحقیق به بررسی مفاهیم حسابداری مدیریت، بودجه بندی و عملکرد پرداخته شده است و سپس رابطه بین حسابداری مدیریت در بودجه بندی و حسابداری مدیریت در بهبود عملکرد مورد بررسی قرار گرفته است و طبق یافته ها، اطلاعات حسابداری کمک زیادی را به فرآیند بودجه بندی می‌کند. بودجه بندی به یکی عنوان از ابزارهای اصلی مدیریت و انگیزه ایجاد و عملکرد اندازه گیری ها، هدایت سازمان برای مردم در نظر گرفته شده است. حسابرسی عملکرد زمانی نتیجه‌ی لازم را به بار خواهد آورد که تکنیک‌های حسابداری مدیریت به‌درستی صورت پذیرد چرا که اصول، معیارها و تکنیک‌های حسابداری مدیریت به گونه‌ای است که علاوه بر ایجاد امکان نظارت مؤثر در اجرای عملیات، پیش‌زمینه‌های تحقق اهداف را فراهم می‌سازد.

### واژگان کلیدی

حسابداری مدیریت، بودجه بندی، بهبود عملکرد

۱. دانشجوی دکتری حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد بیرجند، بیرجند، ایران. (amirzaker1218@gmail.com)

۲. استادیار گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد بیرجند، بیرجند، ایران. (nakhaei\_karim\_1360@yahoo.com)

## مقدمه

حرفه‌ی حسابرسی با موضوعات احتمالی زیادی رو به رو بوده است به گونه‌ای که این شغل حساس را تحت تأثیر عوامل و متغیرهای فراوانی قرار می‌دهد. کاهش مهارت حرفه‌ای، ضعف حرفه و کیفیت پایین آموزش حساب‌رسان (بکوف و همکاران،<sup>۱</sup> ۲۰۱۶) توجه نکردن به شناخت احساسات و هیجانات، همه به منزله‌ی عامل مربوط در تصمیم‌گیری‌های درست و کامل در حرفه‌ی حسابرسی محسوب می‌شود (ولیان و صفری گرایلی، ۱۳۹۷).

بودجه به عنوان بیان مالی عملیات دولت‌ها، مهمترین سند مالی دولتی است که دستگاه‌های اجرایی را در دستیابی به اهدافشان یاری می‌رساند. از این رو، تلاش برای بهبود این سند مالی و بهره‌وری بودجه در اجرای فعالیت‌های دستگاه‌های اجرایی، همواره مورد توجه بوده است. با توجه به اهمیت بسیار بودجه و بودجه‌ریزی در استفاده بهینه از منابع، در گذر زمان از شیوه‌های گوناگونی برای نظام بودجه‌ریزی استفاده شده است. یکی از روش‌های نوین در این زمینه، بودجه‌ریزی عملیاتی است. در نظام بودجه‌ریزی عملیاتی منابع مصرف می‌شوند تا نتیجه‌ای منطقی، معقول و در راستای اهداف سازمان بدست آید. مدیران به اطلاعات حسابداری به عنوان یکی از ابزار مهم تصمیم‌گیری برای تعیین نحوه تخصیص منابع و کنترل آن و حصول اطمینان از بکارگیری مؤثر و کارای منابع نیازمندند. در واقع، این اطلاعات موجب می‌شود که مدیران مهمترین وظیفه خود (تخصیص بهینه منابع مالی و بهره‌وری حداکثر از امکانات موجود) را بهتر انجام دهند. اهمیت این موضوع زمانی بیشتر مشخص می‌شود که سازمان با محدودیت امکانات و منابع مالی مواجه است و بقا و توسعه سازمان منوط به تشخیص، ارزیابی و انتخاب مناسبترین امکانات سرمایه‌گذاری و تخصیص منابع مالی به آن است (هادیان و همکاران، ۲۰۰۹).

از این رو، به صورت عمده فرض شده است که بین اطلاعات حسابداری و تصمیم‌گیری و پاسخگویی وابستگی وجود دارد و این اطلاعات موجب بهبود عملکرد سازمانی می‌شود. در این راستا، در طول دهه اخیر حسابداری مدیریت (یکی از شاخه‌های حسابداری) به عنوان ابزار اساسی برای پیگیری کارایی و کنترل هزینه‌ها به صورت فزاینده‌ای در سازمان‌های بهداشتی و درمانی اهمیت پیدا کرده است. به ویژه، در سازمان‌های بهداشت و درمان دولتی انطباق حسابداری مدیریت با استفاده از ابتکارات نوآورانه که سعی در سازماندهی مجدد بخش عمومی و مدیریت عمومی جدید دارد بیشتر مورد پذیرش سیاست‌های دولت قرار گرفته و در برخی موارد الزامی شده است (مکیناتی و پسینا،<sup>۲</sup> ۲۰۱۴).

بنابراین، در حسابداری مدیریت، با تأکید بر استفاده‌کنندگان درون‌سازمانی، اطلاعاتی اندازه‌گیری و گزارش می‌شود که مدیران سطوح مختلف یک سازمان را در اجرای هدف‌های تدوین شده برای سازمان یاری دهد. به منظور خدمت در جهت مقاصد داخلی سازمان‌ها، حسابداری مدیریت بر خلاف حسابداری مالی استانداردهای مشخص و از پیش تعیین شده‌ای ندارد. از این رو، روش‌ها و قواعد حسابداری مدیریت برای کمک به سازمان در جهت دستیابی به هدف‌های مورد نظر، از طریق تصمیم‌گیری‌های مطلوب تدوین و اتخاذ می‌شود. به همین دلیل، روش‌های حسابداری مدیریت باید برای هر یک از سازمان‌ها متناسب با اوضاع و احوالی که دارند، طراحی و بکار گرفته شود. در واقع، حسابداری مدیریت باید خود را با ویژگی‌ها و نیازمندی‌های سازمان مربوط تطبیق دهد (نیکبخت و همکاران، ۲۰۱۳).

<sup>1</sup> Backof

<sup>2</sup> Macinati M. and E. Pessina

## مبانی نظری

### حسابداری مدیریت

در اواخر قرن نوزدهم مدیریت علمی به عنوان رشته ای خاص توسط فردریک تیلور مطرح گردید. مدیریت علمی بطور بسیار خلاصه، روش برخورد منظم و منطقی با مسائل سازمان ها به منظور یافتن مناسب ترین راه برای انجام هر کار است و بر کسب اطلاع دقیق و کامل از آنچه می گذرد و نتایجی که بر اثر هرگونه تغییر حاصل می شود تأکید دارد. این نوع از مدیریت نیاز زیادی به اطلاعاتی از قبیل بهای تمام شده محصولات و خدمات، مقدار تولید، هزینه اجزاء مختلف تولید، قیمت فروش محصولات و خدمات و ظرفیت منابع مختلف نظیر ظرفیت تولیدی ماشین آلات و تجزیه و تحلیل این اطلاعات داشت. این جریان، نیاز به اطلاعات و بخصوص اطلاعات مالی را فزونی بخشید. افزایش استفاده مدیران از اطلاعات مالی موجب شد که روش های هزینه یابی تولیدات، خدمات و فعالیت ها بهبود و توسعه یابد و اطلاعات مفصل تری از جنبه های مختلف مالی فعالیت ها فراهم آید.

در تحقیقی که در انگلستان، برایت، دیویس، دونس و سوییتینگ (۱۹۹۲) انجام دادند، به بررسی گسترش روش های بهایابی پرداختند و به این نتیجه رسیدند که بسیاری از تولید کنندگان هنوز در حال توسعه و یا حتی معرفی روش های سنتی حسابداری مدیریت هستند. سپس برایت و همکاران به این موضوع پرداختند که با توجه به عدم تطابقی که غالباً بین نظریه و عمل وجود دارد، چگونه تولید کنندگان می توانند روش های پیشرفته حسابداری مدیریت را پیاده کرده و در عمل به کار گیرند. شانها و لانگ فیلد اسمیت (۲۰۰۷) کاربرد روش های پیشرفته حسابداری مدیریت را در شرکت های استرالیایی مورد بررسی قرار دادند. آن ها گزارش دادند که به رغم این که اغلب شرکت ها این روش ها را به کار گرفته اند، ولی هنوز روش های سنتی کاربرد زیادی دارند. البته اغلب این شرکت ها بر استفاده از روش های پیشرفته حسابداری مدیریت در آینده تأکید داشتند. به نظر محققین یادشده شاید هنوز زود باشد که اظهار نظر شود که روش های سنتی حسابداری مدیریت برای تولید کنندگان نامناسب و نامربوط هستند. آدلر، اورت و والدرون (۲۰۰۹) طی مطالعه ای به نشانه هایی از کاربرد روش های پیشرفته حسابداری مدیریت در شرکت های تولیدی نیوزلندی دست یافتند. به رغم فاصله زمانی که بین تحقیق آیینکال (۱۹۹۵) و تحقیق آدلر و همکاران (۲۰۰۹) وجود دارد، باز هم مطابق نتایج تحقیق قبلی، اقلیت کمی از شرکت های تولیدکننده نیوزلندی از روش های پیشرفته حسابداری مدیریت استفاده می کنند. مشابه یافته های قبلی در تحقیق آیینکال (۱۹۹۵) روش های سنتی حسابداری مدیریت از قبیل بهایابی استاندارد، هنوز هم در بین تولید کنندگان کاربرد وسیعی دارد. البته کاربرد روش های پیشرفته حسابداری مدیریت در شرکت های بزرگ تر بیشتر بوده است. مطابق نتایج تحقیقات ایشان، موانع با اهمیت پیاده سازی و اجرای روش های پیشرفته حسابداری مدیریت را می توان در منابع انسانی بدون مهارت های لازم و کافی، عوامل زمانی و بی علاقگی مدیران به تغییر جستجو کرد (نمازی، ۱۳۹۰).

حسابداری مدیریت عبارت است از فرایند شناسایی، اندازه گیری، جمع آوری، تجزیه و تحلیل، تدارک، مشارکت و ارتباط با اطلاعات مالی مورد استفاده مدیریت در برنامه ریزی، ارزیابی و کنترل عملیات داخل سازمان انجمن ملی حسابداران آمریکا. مسیر تکامل حسابداری مدیریت در طول تاریخ نشان می دهد که حسابداری مدیریت را می توان به دو شاخه تقسیم نمود. شاخه اول که معروف حسابداری مدیریت در گذشته است تحت عنوان حسابداری مدیریت کلاسیک (سنتی) و شاخه

دوم که معرف حسابداری مدیریت در زمان کنونی است تحت عنوان حسابداری مدیریت مدرن (نوین) مورد اشاره قرار می گیرد که در ادامه به تبیین این دو حوزه پرداخته می شود (رهنمای رودپشتی، ۱۳۹۵).

موضوع حسابداری مدیریت، استفاده بهینه و مطلوب از منابع است و منابع انسانی، منبع حیاتی برای موفقیت و بقای هر سازمان به شمار می رود. انسان ها، رکن اساسی در موفقیت در تولید و خدمات، بسیار بیشتر و مؤثرتر از تجهیزات، تکنولوژی و پول هستند. در اصل، ضرورت حسابداری منابع انسانی به عنوان محصول با واسطه توسعه مفهوم مدیریت ارتباطات انسانی در صنعت، از دهه شصتم قرن اخیر مطرح بوده است. دانشمندان علوم رفتاری (از جمله رنسیس لیکرت ۱۹۶۰) به مدیران و سازمان ها خاطرنشان کردند که در ماندگی حسابداران در اندازه گیری، ثبت و گزارشگری ارزش های منابع انسانی یک مانع جدی در جهت مدیریت مؤثر و کارآمد است (نمازی، ۱۳۹۰).

### اهداف حسابداری مدیریت

حسابداری مدیریت عبارتست از فرایند تشخیص، اندازه گیری، جمع آوری، تهیه، تفسیر و کنترل فعالیت های سازمان برای تضمین و اطمینان از استفاده مناسب از سرمایه می باشد. از اهداف حسابداری مدیریت می توان به موارد زیر اشاره کرد (رهنمای رودپشتی، ۱۳۹۵):

- تامین اطلاعات مورد نیاز مدیران جهت تصمیم گیری و برنامه ریزی
  - کمک به مدیران در رهبری و کنترل فعالیت های عملیاتی
  - انگیزش کارکنان و مدیران برای فعالیت در راستای اهداف سازمان
  - سنجش و ارزیابی عملکرد واحدهای تابعه، مدیران و سایر کارکنان سازمان
- لازم به ذکر است که بازارهای رقابتی به شرایطی گفته میشود که در آن تولید کنندگان نسبتاً زیادی فعالیت می کنند، در این بازارها تولید کننده ای موفقتر خواهد بود که به خواسته های بازار مصرف کنندگان توجه بیشتری داشته باشد (رهنمای رودپشتی، ۱۳۹۵).

### مراحل توسعه حسابداری مدیریت

در سال ۱۹۸۹ انجمن بین المللی حسابداری، بیانیه ای را درخصوص حوزه و اهداف حسابداری مدیریت و مفاهیم زیربنایی آن منتشر نمود؛ این بیانیه مورد بازبینی و در سال ۱۹۹۸ بانام "مفاهیم حسابداری مدیریت- شماره (۱)" در مجموعه بیانیه های رویه بین المللی حسابداری مدیریت مجدداً منتشر شد. چهار مرحله توسعه حسابداری مدیریت توسط انجمن مشخص گردید که در زیر به تشریح هر مرحله می پردازیم؛ چارچوب ارائه شده به جای رویه ها و تکنیک ها بر مفاهیم متمرکز است. همچنین باید اشاره کرد مراحل ذکر شده متقابلاً منحصراً مفرد نیست؛ هر مرحله، مفاهیم مرحله قبل را دربردارد و مفاهیم اضافه ای که از مجموعه جدیدی از شرایط بوجود آمده را نیز در بر دارد.

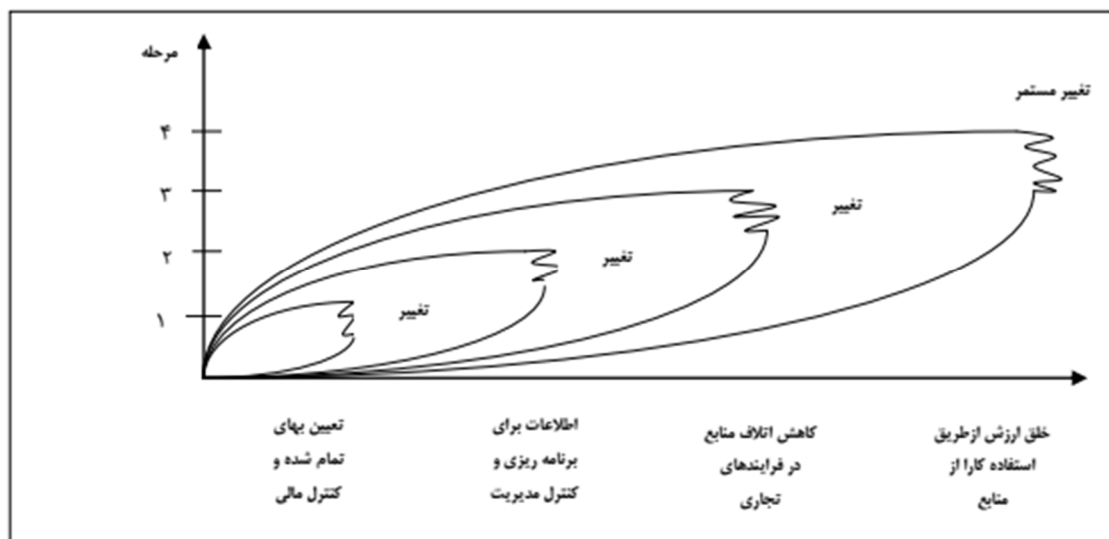
#### مرحله ۱- تعیین بهای تمام شده و کنترل مالی (قبل از سال ۱۹۵۰)

انجمن بین المللی حسابداری، حسابداری مدیریت را قبل از سال ۱۹۵۰ به عنوان "فعالیت تکنیکی لازم برای دستیابی به اهداف سازمانی" معرفی می نماید. تمرکز بیشتر بر تعیین بهای تمام شده محصول می باشد. تکنولوژی تولید، نسبتاً ساده بوده و از مجموعه ای از فرایندهای مجزا، محصولات بدست می آمدند. بهای تمام شده دستمزد مستقیم و مواد به آسانی قابل

تشخیص بوده و فرایندهای ساخت بیشتر به دست نیروی انسانی انجام می‌شد. از این رو، دستمزد مستقیم، مبنای طبیعی برای انتساب سربار به محصولات به شمار میرفت. تمرکز بر بهای تمام شده محصول از طریق بودجه و کنترل مالی فرایندهای تولیدی نیز حمایت می‌شد. شرکتهای غربی در بازارهای بین المللی با ایجاد وضعیت نسبتاً قوی توانستند بیشترین توجه را به سمت محصولا تشان جلب نمایند. به آسانی فروش را انجام می‌دادند و رقابت، حوزه قیمت یا کیفیت را کمتر در نظر می‌گرفت. نوآوری های کمتری در محصولات یا فرایندهای تولید صورت می‌گرفت و محصولات موجود به خوبی به فروش می‌رفت. در نتیجه مدیران بیشتر با مسائل داخلی به خصوص ظرفیت تولید مواجه بودند. استفاده از بودجه بندی و تکنولوژی- های

حسابداری صنعتی در این دوره، رایج بود. با این حال انتشار اطلاعات بهای تمام شده به نظر در سطح کم بود و استفاده از آن ها برای تصمیم گیری مدیران به شکل ضعیفی صورت می‌گرفت (اشتون و همکاران، ۲۰۱۰).

## مرحله ۲- تهیه اطلاعات برای برنامه ریزی و کنترل مدیریت (تاسال ۱۹۶۵)



شکل (۱). سیر توسعه و تکامل حسابداری مدیریت

در دهه های ۱۹۵۰ و ۱۹۶۰ تمرکز حسابداری مدیریت به تهیه اطلاعات برای اهداف برنامه ریزی و کنترل، تغییر یافت. در مرحله دوم، حسابداری مدیریت توسط انجمن بین المللی حسابداری به عنوان "فعالیت مدیریتی اما در نقش ستاد" معنی شد. این نگاه، حمایت کارکنان ستادی را از مدیریت صف با بکارگیری چنین تکنولوژی هایی به عنوان تحلیل کننده تصمیم و حسابداری سنجش مسئولیت درگیر می‌نماید. کنترل های مدیریت به سمت راهبری و اداره امور داخلی و تولید می باشد و کمتر، ملاحظات محیطی و استراتژیک را در بر می گیرد. انتظار می‌رود حسابداری مدیریت به عنوان بخشی از سیستم کنترلی مدیریت، واکنشی باشد، مشکلات و مسائل را شناسایی نماید و هنگام مواجه با انحراف از برنامه، وارد عمل شده و اقدام اصلاحی نماید (اشتون و همکاران، ۲۰۱۰).

### مرحله ۳- کاهش ائتلاف منابع سازمان (تا ۱۹۸۵)

رکود جهانی در دهه ۱۹۷۰ به همراه شوک قیمت نفت و افزایش رقابت جهانی در اوایل ۱۹۸۰، بازارهای شکل یافته غرب را تهدید نمود. پیشرفت سریع تکنولوژی باعث پی ریزی رقابت و افزایش آن گردید و بر بسیاری از ابعاد بخش صنعتی تاثیر گذاشت. استفاده از دستگاه های اتومات و فرایندهای کنترل شده توسط کامپیوتر باعث بهبود کیفیت و در بسیاری موارد کاهش بهای تمام شده گردید. همچنین توسعه علم کامپیوتر بخصوص ظهور کامپیوترهای شخصی، ماهیت و حجم داده های در دسترس مدیران را تغییر داد؛ بنابراین طراحی، نگهداری و تفسیر سیستم های اطلاعاتی، اهمیت قابل ملاحظه ای در مدیریت کارای سیستم ها پیدا نمود.

### مرحله ۴- خلق ارزش از طریق استفاده کارا از منابع (تا ۱۹۹۵)

در دهه ۱۹۹۰ صنعت جهانی با ابهام و ریسک قابل توجه و پیشرفت در تکنولوژی های پردازش اطلاعات و تولید مواجه شد (اشتون و همکاران، ۲۰۱۰). برای مثال توسعه وب و تکنولوژی های مرتبط با آن منجر به ظهور تجارت الکترونیکی شد. این امر، رقابت جهانی را تشدید نمود. تمرکز حسابداری مدیریت به خلق و ایجاد ارزش از طریق استفاده کارا از منابع تغییر یافت. این امر نیز از طریق استفاده از تکنولوژی هایی که به بررسی محرک های ارزش مشتری، ارزش سهامدار و نوآوری سازمانی می پردازند امکانپذیر است (انجمن بین المللی حسابداری، ۲۰۰۷).

### مفهوم بودجه بندی

بودجه، یک طرح مقداری کامل برای بکارگیری و تخصیص کارآمد و اثربخش منابع یک واحد تجاری -تولیدی در یک دوره معین است. بنابراین، لازم است که هر واحد تجاری، فعالیت ها یا وظایف منعکس در بودجه را بطور دقیق تعریف کند. مقدار اطلاعات مشروح و جزئیاتی که لازم است در بودجه منظور شود به نیاز اطلاعاتی مدیریت و سایر استفاده کنندگان بستگی دارد. بودجه بندی موجب طرح ریزی های دوره ای، بهبود هم آهنگی و ارتباط و همچنین مقداری کردن طرح ها می گردد. بعلاوه، بودجه چارچوبی را برای اندازه گیری و ارزیابی عملکرد فراهم می کند، آگاهی های لازم را در مورد مخارج فعالیت ها بدست می دهد و بالاخره فعالیت ها را در جهت هدف ها هدایت می کند (آذر و همکاران، ۱۳۹۰).

بودجه عبارتست از یک ابزار مدیریتی برای طراحی فعالیت های آینده مدیریت که شامل برآورد فروش، هزینه ها، تولید و غیره می باشد. بودجه بندی برای مشخص کردن نتایج مورد انتظار کسب و کار و خطوط عملیاتی ممکن که در آینده باید برای دستیابی به این نتایج پیموده شود انجام می شود (راسخون، ۱۳۹۰). آنچه که بعنوان بودجه بندی معروف است، تبدیل برنامه های کوتاه مدت (معمولاً یکساله) موسسه یا سازمان به زبان پول می باشد (حسنی مقدم، ۱۳۹۰).

نتایج مورد انتظار یا به صورت دوره های مالی و یا سایر ارقام از قبیل کمیت تولیدات برحسب واحد، نفر ساعت، ساعات کار ماشین و غیره برنامه ریزی می شوند. بودجه بندی را می توان به صورت «پیش بینی برنامه عملیات بر اساس بازدهی مورد انتظار عملیات» تعریف نمود. بودجه باید بر اساس نیازهای برآورد شده آتی برای یک دوره زمانی مشخص بنا شود. بودجه باید با کمک اطلاعات آماری قبلی آماده شود. بنابراین بودجه بندی را همچنین می توان به صورت زیر تعریف نمود: «پیش بینی و طرح ریزی دوره زمانی بعدی با استفاده از تجربه قبلی و گرایش های بازار و موقعیت فعلی». بودجه از پیش استانداردهای عملکرد را برای هدایت کوشش ها و فعالیت ها در کسب و

کار تأمین می‌کند. از آنجا که بودجه‌ها استانداردهای عملکرد را تأمین می‌کنند، در نتیجه تبدیل به مبنائی برای کنترل می‌شوند. کنترل مورد استفاده برای اجرای بودجه «کنترل بودجه» نامیده می‌شود.

بنابراین بودجه بندی به نقش برنامه ریزی مدیریت مربوط می‌شود، در صورتی که «کنترل بودجه» شامل نقش کنترل در سازمان می‌شود (راسخون، ۱۳۹۰). بودجه به زبان ساده عبارت است از یک ابزار مدیریتی برای طراحی فعالیت های آینده مدیریت که شامل برآورد فروش، هزینه ها، تولید و غیره می‌باشد. بودجه بندی برای مشخص کردن نتایج مورد انتظار کسب و کار و خطوط عملیاتی ممکن که در آینده باید برای دست یابی به این نتایج پیموده شود انجام می‌شود (محمدی، ۱۳۹۱).

چون مفهوم بودجه از آغاز پیدایش تاکنون تغییر و تحول بسیار یافته است، از این روی، تعریف جامعی که در برگیرنده همه مفاهیم آن در دوره‌های گذشته و کنونی باشد، کار دشواری است. دیدگاه‌ها، نظریه‌ها و تعاریف زمانمند و مکانمند هستند و به همین دلیل، در زمان‌ها و مکان‌های گوناگون، تعاریف متفاوتی آمده است. خلاصه آن که تعاریف بسیاری برای بودجه شده که به چند نمونه از آن به شرح زیر اشاره می‌شود:

۱- بودجه دخل و خرج دولت است.

۲- بودجه یک سند مالی است، مربوط به درآمدها و هزینه‌های دولت.

نخستین تعریف قانونی که از بودجه در نظام حقوقی مالی ایران شده، در ماده یک قانون محاسبات عمومی مصوب سال ۱۲۸۹ شمسی است که بودجه را چنین تعریف کرده است: «بودجه دولت سندی است که معاملات دخل و خرج مملکتی برای مدت معینی در آن پیش بینی و تصویب می‌شود. مدت مزبور را سنه مالی می‌گویند که عبارت از یک سال شمسی است».

دومین تعریف قانونی مربوط به قانون محاسبات عمومی مصوب ۱۶ اسفند ۱۳۱۲ شمسی مربوط می‌شود که چنین آمده است: بودجه لایحه پیش بینی همه عواید و مخارج مملکتی است برای مدت یکسال شمسی که به تصویب مجلس شورای ملی رسیده باشد.

سومین تعریف مربوط است به قانون محاسبات عمومی کشور، مصوب ۱۳۶۶/۰۶/۰۱ مجلس شورای اسلامی. در این قانون، بودجه کل کشور چنین تعریف شده است: بودجه کل کشور برنامه مالی دولت است که برای یک سال مالی تهیه و حاوی پیش بینی درآمدها و سایر منابع تأمین اعتبار و برآورد هزینه‌ها برای انجام عملیاتی که منجر به نیل سیاست‌ها و هدف‌های قانونی می‌شود و متشکل از سه بخش به شرح زیر است:

۱- بودجه عمومی دولت که شامل اجزای زیر است:

الف) پیش بینی دریافت‌ها و منابع تأمین اعتبار که مستقیم و غیرمستقیم در سال مالی قانون بودجه به وسیله دستگاه‌ها از طریق حساب‌های خزانه داری کل گرفته می‌شود.

ب) پیش بینی پرداخت‌هایی که از محل درآمد عمومی یا اختصاصی برای اعتبارات جاری و عمرانی و اختصاصی دستگاه‌های اجرایی، می‌تواند در سال مربوط انجام دهد

۲- بودجه شرکت‌های دولتی و بانک‌ها شامل پیش‌بینی درآمد و دیگر منابع تأمین اعتبار.

۳- بودجه مؤسساتی که تحت عنوان غیر از عناوین فوق در بودجه کشور منظور می‌شود.

با دقت بیشتر در تعریف بودجه، درمی‌یابید که سه جنبه سیاسی، مالی و برنامه‌ای جزو ماهیت بودجه بوده، هر تعریفی از بودجه باید بر پایه‌های سه گانه مذکور تکیه داشته باشد. منتها هر دسته از تعاریف بودجه به مناسبت شرایط و اوضاع و احوال حاکم، بر یکی از جنبه‌های سه‌گانه نامبرده، تأکید بیشتری کرده است؛ به بیان دیگر، هر نوع بودجه به مفهوم واقعی آن دارای آثار و ابعاد سیاسی، مالی و برنامه‌ای است و این سه بعد از هم جدا نشدنی و ذاتی بودجه، در همدیگر تأثیر متقابل و همیشگی دارند. با توجه به مجموع تعاریفی که از بودجه هست، می‌توان عناصر تشکیل دهنده آن را برشمرد؛

۱- بودجه برنامه مالی دولت است؛

۱- بودجه برای یک سال مالی تهیه می‌شود؛

۲- بودجه پیش‌بینی آینده است؛

۳- بودجه در برگیرنده همه درآمدها و هزینه‌های دولت در قالب بودجه عمومی، بودجه شرکت‌های دولتی و بودجه سایر مؤسسات انتفاعی وابسته به دولت است؛

۴- هزینه‌ها برای رسیدن به سیاست‌ها و هدف‌های معین و قانونی دولت است؛

۵- سندی است که باید به تصویب قوه مقننه برسد؛

۶- هیچ دولتی بدون داشتن بودجه نمی‌تواند فعالیت کند (حسنی مقدم، ۱۳۹۰).

### هدف از بودجه بندی

بودجه بندی اهداف اصلی زیر را دنبال می‌کند:

۱- ارزیابی دوره‌ای سیاست‌های مدیریت

۲- ایجاد مبنائی برای بررسی دستاوردهای صنعت

۳- کنترل هزینه‌ها در بخش‌های مختلف

۴- ایجاد برنامه‌ای برای پیشرفت سیستماتیک

۵- اتخاذ مبنائی برای هزینه کردن سرمایه

۶- ایجاد مبنائی برای کنترل کارکرد بخش‌های مختلف مربوط به سازمان تجاری از طریق بازبینی بازدهی و صرفه اقتصادی آنها (محمدی، ۱۳۹۰).

### حسابداری مدیریت و بودجه بندی

بودجه‌ریزی چه در عرصه نظری و چه در عرصه عملی، دانشی چند شالوده‌ای است بدین معنی که نظریه‌ها، روش‌شناسی و الگوهای مربوط بر اساس آمیزه‌ای از رشته‌های علمی گوناگون مانند اقتصاد، آمار، حسابداری و مدیریت بنا نهاده می‌شود که تمام این رشته‌ها در قلمرو بودجه‌ریزی نقشی همانند و هم تراز دارند. صاحب‌نظران، بودجه‌ریزی را به عنوان فرایند تخصیص منابع محدود به نیازهای نامحدوده می‌دانند. مجموع کوشش‌هایی که صرف تدوین بودجه و تخصیص منابع می‌



شود به منظور احداکثر استفاده از منابعی است که معمولاً در حد کفایت نمی نمایند و به اصطلاح اقتصادی کمیاب هستند؛ بنابراین در راه رسیدن به اهداف مطلوب ضرورت دارد به نحوی از منابع محدود استفاده شود که در تبدیل کل منابع به پول بتوان گفت با حداقل هزینه، حداکثر استفاده به عمل آمده است (کونگ،<sup>۱</sup> ۲۰۱۳).

بنابراین بر همگان واضح است که اطلاعات حسابداری بهنگام و دقیق می تواند در تهیه بودجه به شکل بهینه، موثر واقع شود. این اطلاعات می تواند به کمک سیستم های گوناگونی مانند سیستم های حسابداری جمع آوری و پردازش گردد. رومنی و استین بارت (۲۰۰۹) سیستم های اطلاعات حسابداری را به این شکل تعریف کرده اند "سیستم اطلاعاتی حسابداری، سیستمی است که به جمع آوری، ثبت، انباشت و پردازش داده ها، برای اطلاعات مورد نیاز تصمیم گیرندگان می پردازند." سیستم های اطلاعاتی حسابداری به عنوان نقطه اشتراک میان دو دانش حسابداری و سیستم های اطلاعاتی قرار گرفته است. این سیستم مجموعه ای از داده ها و روش های پردازش است که اطلاعات حسابداری مورد نیاز استفاده کنندگان خود را تهیه می کند (مهدوی، ۱۳۹۴). از آنجا که سیستم اطلاعات حسابداری بر شناخت و درک چگونگی وظایف واحد حسابداری شامل شیوه های گردآوری داده های مربوط به فعالیت ها و رویدادهای مالی سازمان و شیوه تبدیل داده ها به اطلاعاتی موثر برای مدیریت تاکید دارند، یکی از حیاتی ترین و اساسی ترین سیستم های یک سازمان به شمار می رود (داویسه،<sup>۲</sup> ۲۰۱۰).

اساسی ترین سیستم های یک سازمان به شمار می رود (داویسه، ۲۰۱۰)؛ که وظیفه آن ها تامین نیازهای اطلاعات حسابداری سطوح مختلف مدیران در زمینه های برنامه ریزی و کنترل منابع، ارزیابی عملکرد و تصمیم گیری است. در نتیجه اطلاعاتی که به وسیله این سیستم تهیه می شود، غالب فعالیت ها و عملیات دستگاه ها را در بر می گیرند. از این رو بدون داشتن سیستم حسابداری مناسب و کارا، راهبری مطلوب عملیات و فعالیت ها برای دسترسی به هدف ها و برنامه های بودجه ریزی دستگاه های اجرایی ممکن نیست و در نهایت اقدامات مدیریت محدود به تصمیم گیری ها و کنترل موردی و بدون ضابطه و هدف خواهد بود (فاضلی و عدالت، ۱۳۹۵).

### عملکرد مالی

در آستانه قرن بیست و یکم میلادی اقتصاد اکثریت کشور ها به سمت خصوصی سازی و مشارکت آحاد جامعه در تامین سرمایه مورد نیاز شرکت ها سوق یافته، به گونه ای که این امر موجب پیدایش شرکت های ملی و چند ملیتی نیز گردیده است. بر این اساس، امروزه نتایج عملکرد شرکت ها منفعت انفرادی نداشته و منافع گروه کثیری از آحاد جامعه را تحت تاثیر قرار می دهد (باباجانی، ۱۳۹۰). تشکیل شرکت های سهامی و مشارکت تعداد زیاد سرمایه گذاران در بازار سرمایه تحولاتی را در مناسبات سهامداران و مدیران حریفه ای این شرکت ها ایجاد و عملاً مالکیت را از مدیریت جدا کرده است. شرکت های سهامی از کوشش های دسته جمعی گروه هایی نظیر مدیران، کارکنان، سهامداران و اعتبار دهندگان تشکیل شده است. جدایی مالکیت و مدیریت و در نتیجه تضاد منافع تحت عنوان تئوری نمایندگی مطرح گردیده است. این تئوری قراردادی است که به موجب آن چند سهامدار فردی را به عنوان نماینده خود برای انجام برخی

<sup>1</sup> Kong

<sup>2</sup> Davis

وظایف می گمارند و لازمه آن هم دادن اختیاراتی برای اتخاذ برخی تصمیمات است. در این تئوری فرض بر این است که هر دو طرف به دنبال حداکثر نمودن منافع خود هستند (نصیری، ۱۳۹۵).

در نتیجه نظارت بر عملکرد نماینده از طریق سازوکارهای گوناگون امکان پذیر است مواردی مانند دخالت مستقیم مالک در مدیریت واحد اقتصادی، انعقاد قراردادهای مبتنی بر مشروط بودن جبران خدمات مدیران تهیه و ارائه گزارش های مالی در مقاطع زمانی معین درباره عملکرد واحد اقتصادی و نیز استفاده از ابزار های مالی و اقتصادی از جمله چنین سازوکارهایی است، اما از این میان شاید اصلی ترین ابزار نظارت مستمر بر عملکرد تهیه و ارائه صورت های مالی واحد اقتصادی باشد (نصیری، ۱۳۹۵). از طرفی نیاز روزافزون شرکت ها به منابع مالی جدید و همچنین علاقه دارندگان این منابع به افزایش ثروت خود، تجزیه و تحلیل عملکرد شرکت ها به امری ضروری تبدیل شده است. این تجزیه و تحلیل در واقع تجزیه و تحلیل عملکرد مدیران شرکت، جهت ارزش آفرینی برای شرکت در محیط به شدت رقابتی امروز است. برای تعیین ارزش شرکت و عملکرد مدیران آن دو دسته معیار وجود دارد: یک دسته تحت عنوان مدل های حسابداری است که ارزش سهام شرکت را از حاصل ضرب سود شرکت در ضریب تبدیل سود به ارزش سهام به دست می آورد و دسته دیگر مدل های اقتصادی که ارزش سهام شرکت را بر اساس قدرت کسب سود دارایی های موجود و سرمایه گذاری های بالقوه و مابه التفاوت نرخ بازده و هزینه سرمایه شرکت تعیین می کند (خداپور و کفاش پور، ۱۳۹۴).

فقدان نظام ارزیابی در ابعاد مختلف سازمان را، اعم از ارزیابی در استفاده از منابع و امکانات، کارکنان، اهداف و استراتژی ها؛ به عنوان یکی از علائم بیماری های سازمان قلمداد می نمایند. از سوی دیگر فقدان وجود نظام ارزیابی و کنترل در یک سیستم به معنای عدم برقراری ارتباط با محیط درون و برون سازمان تلقی می گردد که پیامدهای آن کاهولت و نهایتاً مرگ سازمان است. ممکن است بروز پدیده مرگ سازمانی به علت عدم وقوع یکباره آن، از سوی مدیران عالی سازمان ها احساس نشود. لکن مطالعات نشان می دهد فقدان نظام کسب بازخورد امکان انجام اصلاحات لازم برای رشد، توسعه و بهبود فعالیت های سازمان را غیر ممکن می نماید، سرانجام این پدیده مرگ سازمانی است. همچنین صاحب نظران و محققین معتقدند که ارزیابی عملکرد، موضوعی صلی در تمامی تجزیه و تحلیل های سازمانی است و تصور سازمانی که شامل ارزیابی و اندازه گیری عملکرد نباشد، مشکل است (خداپور و کفاش پور، ۱۳۹۴).

### **بودجه ریزی بر مبنای عملکرد و حسابرسی عملکرد**

بودجه ریزی بر مبنای عملکرد یک نظام بودجه ریزی است که به طور مطلوب برنامه را به نتایج پیوند می دهد. از بودجه ریزی عملیاتی تعاریف متعددی مطرح شده است، اما به طور کلی می توان گفت که بودجه ریزی عملیاتی عبارت است از برنامه ی عملکرد سالانه به همراه بودجه ی سالانه که رابطه ی میان میزان وجوه تخصیص یافته به هر برنامه (منتج از اهداف راهبردی) با نتایج به دست آمده از اجرای آن برنامه را نشان دهد (پناهی، ۱۳۹۱).

بنابراین، ویژگی کلیدی نظام بودجه ریزی عملیاتی، تلفیق اهداف نظام مدیریت بودجه با پاسخگویی است. این بدان معناست که در چارچوب هر برنامه ای با میزان مشخصی از مخارج انجام شده، می بایست مجموعه ی معینی از اهداف تحقق یابد.

این پرسش مطرح می‌شود که آیا حسابرسی عملیاتی مقدم بر بودجه‌ریزی عملیاتی است یا برعکس؟ از آنجا که این نوع بودجه‌ریزی یک نوع فرایند جاری است با مشخص کردن اهداف و برنامه‌ها و شاخص‌های کمی برای آن‌ها می‌تواند مبنای مناسبی برای ارزیابی فعالیت‌های دولت توسط سازمان‌ها و افراد مختلف باشد که این گروه‌ها از طریق اجرای حسابرسی عملیاتی می‌توانند آن فعالیت‌ها را ارزیابی کنند؛ بنابراین می‌توان گفت بودجه‌ریزی عملیاتی مبنای اجرای حسابرسی عملیاتی است؛ زیرا ابتدا مخارج و نتایج را مشخص می‌کند و سپس از طریق حسابرسی عملیاتی نتایج به دست آمده ارزیابی می‌شود. به نظر می‌رسد که بودجه‌ریزی بر مبنای عملیاتی و حسابرسی عملیاتی دارای شباهت‌ها و تفاوت‌هایی باشند که وجوه تشابه و تفاوت این دورا به طور کلی می‌توان به شرح نمایه‌ی یک نمایش داد؛ بنابراین ایجاد یک سیستم اندازه‌گیری و گزارش عملکرد، مسیری برای مجریان حسابرسی عملکرد فراهم می‌آورد تا از این طریق پیرامون اهداف کوتاه‌مدت و درازمدتی که در برنامه‌ها مطرح می‌گردد، به توافق دست یابند. همچنین پیرامون انتخاب معیارهای عملکرد، بحث و تبادل نظر کرده به توافق دست یابند و سؤالات و مباحثی را که مطرح می‌گردد، مورد بررسی قرار دهند و بر شبهه‌هایی که پیرامون بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد وجود دارد غلبه کنند (آذر، ۱۳۹۰).

بنابراین، میان سیستم بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد و نظام حسابرسی عملکرد ارتباط تنگاتنگی وجود دارد و در این میان حسابداری مدیریت به وسیله‌ی سیستم بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد زیرساخت و پایه‌ای قوی برای اجرای صحیح و بهینه‌ی حسابرسی عملکرد فراهم می‌کند.

### پیشینه پژوهش

علی پورلری و محمودآبادی (۱۳۹۹) به بررسی نقش حسابداری مدیریت در بودجه بندی پرداخت. ودجه بندی به عنوان یکی از ابزارهای اصلی مدیریت برای هدایت سازمان‌ها، اندازه گیری عملکرد خود و ایجاد انگیزه در مردم در نظر گرفته شده است علاوه بر این یکی از ضروری ترین ابزارهای برنامه ریزی و کنترل است. اطلاعات حسابداری بهنگام و دقیق می تواند در تهیه بودجه به شکل بهینه، موثر واقع شود. این اطلاعات می تواند به کمک سیستم های گوناگونی مانند سیستم های حسابداری جمع آوری و پردازش گردد بنابراین با توجه به موارد فوق در این تحقیق به بررسی نقش حسابداری مدیریت در بودجه بندی پرداخته خواهد شد.

باباجانی و همکاران (۱۳۹۸) به ارزیابی وضع موجود حسابرسی عملکرد در نهادهای بخش عمومی ایران و ارائه راهکارهایی جهت بهبود آن پرداختند. ارزیابی وضع موجود حسابرسی عملکرد نیازمند بهره‌گیری از نظریات خبرگان با توجه به ذهنیت ایشان است. در پژوهش حاضر ابعاد، مؤلفه‌ها و شاخص‌های الگوی حسابرسی عملکرد، وضعیت عملکردی هر شاخص ارزیابی و با استفاده از دیدگاه خبرگان، میزان تفاوت موجود بین وضعیت موجود و مطلوب مشخص گردید. طبق نتایج حاصل از تحلیل‌های آماری، تمامی شاخص‌های تحقیق بااهمیت هستند و با در نظر گرفتن تحلیل اهمیت- عملکرد وضعیت اجرایی شاخص‌های حسابرسی عملکرد در کشور در محدوده «حیطه قابل قبول» و «حیطه ضعف» قرار دارند.

آذر و حبشی (۱۳۹۶) حسابرسی بخش عمومی مؤسسات عالی حسابرسی دوازده کشور توسعه‌یافته و درحال توسعه جهان و ارائه الگویی مؤثر برای دیوان محاسبات ایران را هدف پژوهش خود قرار دادند. یافته‌های پژوهش بیانگر آن است که از نظر

متخصصین و خبرگان دیوان محاسبات ایران، بین بودجه‌ریزی، قوانین و استانداردها و رویه‌های حسابرسی بخش عمومی، ساختار و استقلال دیوان محاسبات، نحوه حسابرسی و ارزیابی عملکرد دیوان محاسبات، نحوه گزارشگری دیوان محاسبات کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه و ایران تفاوت معناداری وجود دارد.

ناصری و همکاران (۱۳۹۴) به بررسی حسابداری مدیریت استراتژیک بر بهبود عملکرد مالی شرکت پرداختند. جامعه آماری پژوهش تعداد ۲۹ نفر از کارکنان بانک ملت شهرستان مشهد می باشد. متغیرهای دموگرافیک مانند، سن، سطح تحصیلات، جنسیت و سابقه کار مورد بررسی قرار گرفته است. در جهت تحلیل داده های آماری، از روش های توصیفی و استنباطی و ضریب همبستگی پیرسون و رگرسیون خطی استفاده شده است. بررسی کلی نتایج آزمون فرضیات نشان می دهد که تکنیک هزینه یابی استراتژیک و بهبود عملکرد مالی رابطه مستقیم و مثبتی ( $r=0.993$ ) وجود دارد که این رابطه در سطح آلفای ۰,۰۱ معنی دار است. نظارت بر موقعیت رقابتی و بهبود عملکرد مالی رابطه مستقیم و مثبتی ( $r=0.988$ ) وجود دارد که این رابطه در سطح آلفای ۰,۰۱ معنی دار است؛ قیمت گذاری استراتژیک و بهبود عملکرد مالی رابطه مستقیم و مثبتی ( $r=0.974$ ) وجود دارد که این رابطه در سطح آلفای ۰,۰۱ معنی دار است؛ هزینه یابی هدف و بهبود عملکرد مالی رابطه مستقیم و مثبتی ( $r=0.987$ ) وجود دارد که این رابطه در سطح آلفای ۰,۰۱ معنی دار است.

لوک و همکاران<sup>۱</sup> (۲۰۱۶) در پژوهشی ضرورت و اهمیت حسابرسی عملکرد در بخش عمومی مالزی را مورد مطالعه و بررسی قرار دادند. نتایج پژوهش آنان نشان داد مؤلفه اثربخشی به عنوان مؤثرترین رکن حسابرسی عملکرد می تواند نقش به سزایی در نهادینه شدن حسابرسی عملکرد در بخش عمومی ایفا نماید. همچنین تقویت حس مسئولیت پذیری و وجدان کاری نیز از جمله عوامل مؤثر در اجرای حسابرسی عملکرد به حساب می آیند.

آبرنثی و چوا<sup>۲</sup> (۲۰۱۵) در پژوهشی به بررسی نقش نظام کنترل حسابداری به عنوان بخشی از مجموعه کنترلی سازمان پرداختند. این پژوهش در بیمارستان های آموزشی استرالیا انجام شد که تغییرات با اهمیتی در ساختار حاکمیتی، فرهنگی و نظام کنترل حسابداری خود داشته اند. نتایج حاکی از این بود که ترکیب کنترل ها تنها به خاطر اقتضای محیط فنی سازمان نبوده بلکه محیط سازمان نیز بر آن تأثیرگذار است و چگونگی طراحی مجموعه کنترل ها بر اساس انتخاب های راهبردی شکل می گیرد.

کانتولا<sup>۳</sup> (۲۰۱۴) در پژوهشی به بررسی هماهنگ سازی حسابداری مدیریت در خدمات بهداشت و درمان کشور فنلاند پرداخته و استاندارد کردن هزینه یابی بر اساس گروه تشخیص های وابسته را تشریح و چگونگی مدیریت بر اساس این تغییرات را بررسی کرد. نتایج پژوهش وی نشان داد که سفارشی شدن فرآیندها به وسیله هر سازمان نیازهای مربوط را برطرف می کند و از آن جا که هدف استاندارد سازی مقایسه است، سفارشی سازی فرآیندها منجر به هماهنگ شدن کلی نمی شود.

<sup>1</sup> Loke

<sup>2</sup> Abernethy, M. and W. Chua

<sup>3</sup> Kantola

## نتیجه گیری

اطلاعات حسابداری کمک زیادی را به فرآیند بودجه بندی می کند. کسب و کارها قادرند تاریخچه لازم در مورد درآمدها، بهای تمام شده و هزینه ها را از سوابق حسابداری استخراج کنند. این اطلاعات می تواند در نرم افزار حسابداری ذخیره شده باشد و با زدن فقط یک کلید به عنوان یک گزارش بدست بیاید. این داده ها در فرموله کردن اهداف آتی بودجه ای بسیار مفید خواهند بود. معمولاً حسابداران مسئول بیان اهداف بودجه ای مدیر در قالب اعداد و ارقام مالی هستند. حسابداران جهت اجرای این وظیفه خود، برنامه های مدیر را به ارقام مالی تبدیل و در قالب گزارش بودجه به اطلاع کارکنان شرکت می رسانند. تهیه گزارشات بودجه ای به صورت دوره ای مبنایی برای ارزیابی عملکرد و مقایسه نتایج واقعی با اهداف از پیش تعیین شده فراهم می آورد با این وجود مسئولیت تهیه بودجه و اجرای آن در سازمان به عهده مدیریت است. بودجه بندی به یکی عنوان از ابزارهای اصلی مدیریت و انگیزه ایجاد و عملکرد اندازه گیری ها، هدایت سازمان برای مردم در نظر گرفته شده است.

در زمان فعلی، فشارهای اقتصادی، شرکت ها و دولت ها راناکزیر از صرفه جویی در تمام سطوح کرده است که نتیجه ای آن تقاضای فزاینده برای اطلاعاتی است که حسابرسان عملکرد فراهم می آورند. حسابرسی عملکرد به طور اساسی با نتایج و نسبت های داده ها و ستانده ها ارتباط دارد و داده های ورودی مختلفی را که مدیریت به صورت مقداری بر اساس ساعات کار انسانی، دستمزدها، مواد، سربار یا منابع سرمایه ای به کار می برد، اندازه گیری می کند. حسابرسی عملکرد زمانی نتیجه ای لازم را به بار خواهد آورد که تکنیک های حسابداری مدیریت به درستی صورت پذیرد چرا که اصول، معیارها و تکنیک های حسابداری مدیریت به گونه ای است که علاوه بر ایجاد امکان نظارت مؤثر در اجرای عملیات، پیش زمینه های تحقق اهداف را فراهم می سازد و بنابراین سنجش مؤلفه های اساسی حسابرسی عملکرد در محیط سنتی انتظارات لازم را برآورده نخواهد کرد.

## منابع

- آذر، ع و اسکندری، ک و اسکندری، غ و پوربابایی، ش، (۱۳۹۱). اولویت بندی عوامل مؤثر در استقرار بودجه ریزی عملیاتی، پنجمین کنفرانس بودجه ریزی بر مبنای عملکرد
- آذر، عادل و حبشی، نعمت. (۱۳۹۶). ارائه الگویی مؤثر برای حسابرسی بخش عمومی دیوان محاسبات جمهوری اسلامی ایران، دانش حسابرسی، سال ۱۷، شماره ۶۶-۶۷
- آذر، عادل، (۱۳۹۰)، مقاله "بودجه ریزی بر مبنای عملکرد و حسابرسی عملکرد"، ارائه شده در اولین همایش سراسری حسابرسی عملکرد، پاسخگویی و ارتقای بهره‌وری
- باباجانی، جعفر. (۱۳۹۰)، حسابداری و کنترل های مالی دولتی. چاپ هشتم، تهران: انتشارات دانشگاه علامه طباطبائی
- باباجانی، جعفر؛ برزیده، فرخ؛ ایمان زاده، پیمان (۱۳۹۸)؛ ارزیابی وضع موجود حسابرسی عملکرد در نهادهای بخش عمومی ایران و ارائه راهکارهایی جهت بهبود آن؛ علمی پژوهشی مطالعات تجربی حسابداری مالی سال ۱۵ شماره ۶۱

- پناهی، علی، (۱۳۹۱)، بودجه ریزی عملیاتی در نظریه و عمل"، مرکز پژوهش های مجلس شورای اسلامی، چاپ اول،
- حسنی مقدم، م، (۱۳۹۰)، بودجه بندی، مقاله اینترنتی به آدرس: [http://www.cloob.com/timeline\\_173540\\_102322\\_e/answer](http://www.cloob.com/timeline_173540_102322_e/answer)
- خدای پور، احمد و کفاش پور، روح الله. (۱۳۹۴) تأثیر عناصر اصلی بودجه ریزی عملیاتی بر اجرای حسابداری عملکرد از دیدگاه کارشناسان و حسابرسان دیوانمحاسبات کشور»، فصلنامه حسابداری دولتی،
- راسخون، ۱۳۹۰، بودجه چیست؟ مقاله اینترنتی به آدرس: <http://rasekhoon.net/article/show-84208.asp>
- رهنمای رودپشتی، فریدون (۱۳۹۵)، حسابداری مدیریت استراتژیک. تهران: انتشارات دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات
- علی پورلری، رضا؛ محمودآبادی، رضا (۱۳۹۹) نقش حسابداری مدیریت در بودجه بندی؛ فصلنامه پژوهشنامه و مهندسی صنایع، سال دوم، ش ۳.
- فاضلی، ا. عدالت، (۱۳۹۵)، سیستم اطلاعات حسابداری، حسابرس، شماره ۲۳.
- محمدی، س، (۱۳۹۰)، تاریخچه بودجه، مقاله اینترنتی به آدرس: <http://mrsp.persianblog.ir/post/2>
- مهدوی، غ. منصوری، (۱۳۹۴) ش. فناوری اطلاعات و تاثیر آن بر بهبود کیفیت حسابداری، مجله حسابرس، فصلنامه تحلیل یا اطلاع رسانی پژوهشی سازمان حسابداری، سال دوازدهم، شماره ۲۳.
- ناصری، مسعود و ناطق گلستان، احمد و منصوری، مهران، (۱۳۹۴)، بررسی حسابداری مدیریت استراتژیک بر بهبود عملکرد مالی شرکت، کنفرانس بین المللی مدیریت، اقتصاد و علوم انسانی،
- نصیری، صادق. (۱۳۹۵). حسابداری عملیاتی و الزامات آن در بخش عمومی. چهارمین کنفرانس بین المللی حسابداری مدیریت، مرکز همایشهای بین المللی سازمان مدیریت صنعتی، تهران
- ولیان، حسن و صفری گرایلی، مهدی. (۱۳۹۷). ارائه الگویی برای درک تردید حرفهای حسابرسان با رویکرد تحلیل محتوا»، دانش حسابداری و حسابداری مدیریت، دوره ۷، شماره ۲۵.
- Abernethy, M. and W. Chua (۲۰۰۵). "A Field Study of Control System Redesign: The Impact of Institutional Process on Strategic Choice" *Contemporary Accounting Research*, Vol. 13, No. 2, pp. 596-606.
- Backof, A. G. Carpenter, T. D. & Thayer, J (2016). Auditing complex estimates: the impact of judgment frameworks and management-provided evidence on auditors' professional skepticism. Working paper. *University of Georgia and University of Virginia*
- Davis, C. E. (۲۰۱۰). An assessment of Accounting Security, CPA Journal March
- Hadianm, M. Mohammadzade, A. Imani, A. and M. Golestani (2009). "Analysis and Unit Cost Estimation of Services Using Step-Down Method in Fatemeh Hospital of Semnan University of Medical Sciences-2009", *Journal of Health Administration*, Vol. No. 37, pp. 39-48. [In Persian]
- Kantola, H. (2014). "Harmonization of Management Accounting in Health Care", *Journal of Accounting & Organizational Change*, Vol. 10, No. 3, pp. 338-354.

- Kong. D, (۲۰۱۳). Performance-Based Budgeting: the use experience, Journal of Public organization review, ۸9, ۸41
- Loke, C. Ismail, S. & Abdul Hamid, F. (2016). The Şerception of Public Sector Auditors on Performance Audit in Malaysia: An Exploratory Study. *Asian Review of Accounting*, 24(1), 99-104.
- Macinati M. and E. Pessina (2014). "Management Accounting Use and Financial Performance in Public Health-Care Organisations: Evidence from the Italian National Health Service", *Health Policy*, Vol. 117, No.1, pp. 98-111.
- Nikbakht, M. and Z. Dianati Deilami (2013). *Management Accounting*, 2nd Edition, Tehran:

## Investigate the role of management accounting in budgeting and performance improvement

Seyed Amir Reza Zakie 1

Karim Nakhaei 2

Date of Receipt: 2021/05/15 Date of Issue: 2021/05/26

### Abstract

The auditing profession has faced many potential issues, so that this sensitive job is affected by many factors and variables, and the purpose of this study is to examine the role of management accounting in budgeting and performance improvement. In this research, the concepts of management accounting, budgeting and performance have been studied and then the relationship between management accounting in budgeting and management accounting in performance improvement has been investigated and according to the findings, accounting information greatly helps the budgeting process. he does. Budgeting is considered as one of the main management tools and motivates the creation and performance of measurements, leading the organization for the people. Performance auditing will yield the necessary results when management accounting techniques are performed properly because the principles, criteria and techniques of management accounting are such that in addition to enabling effective monitoring of operations, Provides the background for achieving goals.

### Keywords

Management accounting, budgeting, performance improvement

1. PhD student in Accounting, Islamic Azad University, Birjand Branch, Birjand, Iran. (amirzaker1218@gmail.com)
2. Assistant Professor, Department of Accounting, Islamic Azad University, Birjand Branch, Birjand, Iran. (nakhaei\_karim\_1360@yahoo.com)