

تحلیلی نظری پیرامون سیستم نظارت مالی کشور از منظر پاسخگویی

دکتر جعفر باباجانی*

چکیده مقاله

این مقاله که براساس یک تحلیل محتوایی از ساختار نظارت مالی کشور تدوین شده است، قابلیت‌های نظام نظارت مالی حاکم بر مصرف منابع مالی عمومی را، از منظر مسوولیت پاسخگویی عمومی مورد بررسی قرار می‌دهد. در رژیم‌های سیاسی مردم سالار که دولت‌ها با رأی مستقیم مردم انتخاب می‌شوند، مصرف منابع مالی عمومی متضمن دو نوع مسوولیت پاسخگویی شامل پاسخگویی مالی و پاسخگویی عملیاتی است. ایفای مسوولیت پاسخگویی مالی؛ مستلزم اعمال یک سیستم نظارت مالی و ادای مسوولیت پاسخگویی عملیاتی نیز نیاز به اعمال یک سیستم نظارت عملیاتی مبتنی بر مسوولیت پاسخگویی است. نظارت مالی که موضوع اصلی این مقاله می‌باشد، شامل کلیه کنترل‌هایی است که قبل و بعد از مصرف منابع مالی اعمال می‌گردد. هدف اساسی برقراری کنترل‌های لازم به منظور 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 استفاده صحیح از منابع مالی در تحقق برنامه‌های مصوب، حفظ و حراست از بیت‌المال، حصول اطمینان از صحت و دقت و 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. در حال حاضر وزارت امور اقتصادی و دارایی وظیفه نظارت مالی را از طریق

انتصاب و استقرار مأمورینی تحت عنوان ذیحساب، در دستگاه‌های اجرایی اعمال نماید. کارایی این سیستم نظارت مالی سنتی که از طریق ذیحسابان منصوب وزارت امور اقتصادی و دارایی اعمال می‌شود، در سال‌های اخیر مورد تردید قرار گرفته است. لذا ارائه یک تحلیل نظری، قانونی و حرفه‌ای از وضعیت سیستم سنتی نظارت مالی ذیحساب محور فعلی و چگونگی شکل‌گیری آن، ضروری به نظر می‌رسد.

واژه‌های کلیدی: مسوولیت پاسخگویی مالی - مسوولیت پاسخگویی عملیاتی - نظارت مالی - نظارت عملیاتی - سیستم نظارت مالی ذیحساب محور - سیستم نظارت مالی رییس دستگاه اجرایی محور - قانون محاسبات عمومی کشور - تطبیق خرج با مقررات - کنترل بودجه - حسابداری و گزارشگری مالی - ساختار نظارت مالی

مقدمه

در کشورهایی که نظام‌های سیاسی مردم سالار استقرار یافته، مردم به عنوان صاحبان اصلی حق، قدرت را از طریق انتخابات به نمایندگان قانونی خود انتقال می‌دهند. دولت‌هایی که در این کشورها با رای مستقیم مردم انتخاب می‌شوند، باید در مورد مصرف منابع مالی عمومی پاسخگو بوده و مردم را به طریق مقتضی از جریان مصرف منابع مالی آگاه نمایند. به بیان دیگر در جوامع مردم سالار شهروندان حق دارند بدانند که منابع مالی عمومی چگونه و برای تحقق چه اهدافی مصرف می‌شود و دولت‌ها مکلفند چگونگی مصرف منابع، میزان دستیابی به اهداف تعیین شده و همچنین نتایج و اثربخشی ناشی از مصرف منابع مالی را برای مردم تشریح نمایند. به همین منظور در قانون اساسی این قبیل کشورها ساز و کارهای لازم برای استقرار یک نظام کنترلی مبتنی بر نظارت دموکراتیک پیش بینی و حدود و ثغور آن تعیین می‌شود. به عنوان مثال در قانون اساسی اغلب کشورهای جهان پیش بینی شده است که دولت‌ها بودجه سالانه خود را تنظیم و در مهلت مقرر جهت رسیدگی و تصویب به مجالس قانون‌گذاری تقدیم نمایند. به این ترتیب نظارت مردمی بر تحصیل و مصرف منابع که از طریق نمایندگان منتخب و قانونی مردم اعمال می‌شود، از زمان تقدیم لایحه بودجه سالانه شروع و تا زمان اجرای کامل برنامه‌ها و فعالیت‌های پیش بینی شده و ارائه گزارش نتایج اجرای این قبیل

برنامه‌ها و فعالیت‌ها ادامه خواهد یافت.

اجرای صحیح بودجه مصوب و همچنین اجرای طرح‌ها و فعالیت‌های پیش‌بینی شده، مستلزم ادامه نظارت نمایندگان مردم به منظور حصول اطمینان از تحصیل صحیح منابع و مصرف آن در جهت تحقق اهداف مصوب خواهد بود. این مهم از طریق نظارت مالی و عملیاتی صورت می‌گیرد. نظارت عملیاتی شامل فعالیت‌هایی می‌شود که از طریق آن پیشرفت طرح‌ها و برنامه‌ها و فعالیت‌ها مورد ارزیابی قرار می‌گیرد و اجرای عملیات و نتایج حاصله با هدف‌ها و سیاست‌های تعیین شده در بودجه سالانه و برنامه زمان‌بندی شده، تطبیق داده می‌شود. در این نوع نظارت نتایج حاصل از اجرای عملیات و اثربخشی آنها مورد اندازه‌گیری قرار می‌گیرد. نظارت مالی شامل کلیه کنترل‌هایی است که قبل و بعد از مصرف منابع مالی اعمال می‌شود. هدف اصلی نظارت مالی حصول اطمینان از رعایت قوانین و مقررات و محدودیت‌های بودجه‌ای و اعمال کنترل‌های لازم در جهت مصرف منابع مالی در برنامه‌ها و فعالیت‌های مصوب می‌باشد.

اصل ۵۳ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران بر تمرکز عایدات در خزانه دولت و انجام پرداخت‌ها در حدود اعتبارات مصوب با رعایت قانون تأکید نموده است. در اصل ۵۵ نیز دیوان محاسبات کشور که مستقیماً زیر نظر مجلس شورای اسلامی اداره می‌شود مأمور رسیدگی به حساب وزارتخانه‌ها، موسسات و شرکتهای دولتی است که به نحوی از انحاء از بودجه کل کشور استفاده می‌نمایند. محدوده نظارت دیوان محاسبات کشور در اصل مذکور حصول اطمینان از مصرف وجوه در محل صحیح خود و جلوگیری از تجاوز هزینه‌ها از اعتبارات مصوب است. نظارت بر مصرف صحیح وجوه و کنترل بودجه مصوب دستگاه‌های دولتی که محدوده نظارت مالی را مشخص می‌نماید در دو مرحله قبل و بعد از خرج انجام می‌شود. بنابراین نظارت مالی به دو بخش نظارت مالی قبل از خرج و نظارت مالی بعد از خرج تقسیم می‌شود:

هدف از اعمال نظارت مالی قبل از خرج، تطبیق درخواست‌های خرید کالا و خدمات دستگاه اجرایی با قوانین و مقررات مربوط و حصول اطمینان از وجود منابع مالی لازم برای تادیه تعهدات می‌باشد که قبل از اقدام به انجام آن صورت می‌گیرد. در حالی که هدف اصلی از

اعمال نظارت مالی بعد از خرج، انجام تمام کنترل‌هایی است که بعد از مصرف منابع مالی و با همان اهداف نظارت قبل از خرج صورت می‌گیرد. چگونگی اعمال نظارت مالی قبل و بعد از خرج، چارچوب نظام نظارت مالی یک کشور را ترسیم می‌نماید.

برقراری یک نظام نظارت مالی مناسب کمک مؤثری به استفاده صحیح از منابع مالی در تحقق برنامه‌های مصوب، حفظ و حراست از بیت‌المال، حصول اطمینان از صحت و دقت و 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. 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 مورد نظر در بودجه دارد، همواره مورد توجه بوده و چگونگی اجرای آن کم و بیش مورد انتقاد مسوولان اجرایی کشور می‌باشد. در ایران وظیفه نظارت مالی قبل از خرج، در اجرای ماده ۹۰ قانون محاسبات عمومی کشور به عهده وزارت امور اقتصادی و دارایی محول گردیده و دامنه آن نیز به تطبیق مخارج دستگاه‌های اجرایی با قوانین و مقررات موضوعه و کنترل بودجه مصوب تخصیص یافته محدود شده است. در حال حاضر وزارت امور اقتصادی و دارایی وظیفه نظارت مالی قبل از خرج را از طریق انتصاب ذیحساب در دستگاه‌های اجرایی، اعمال می‌نماید. کارایی سیستم فعلی نظارت مالی قبل از خرج که از طریق ذیحسابان منصوب وزارت امور اقتصادی و دارایی اعمال می‌شود در سال‌های اخیر به علت برخی نارسایی‌های آن مورد تردید قرار گرفته است، لذا ارائه یک تحلیل قانونی و حرفه‌ای از وضعیت آن و بررسی چگونگی شکل‌گیری سیستم نظارت مالی ذیحساب محور فعلی ضروری به نظر می‌رسد.

سیر تطور سیستم نظارت مالی

بررسی قوانین مالی و محاسباتی بعد از مشروطیت، سیر انتقال مسوولیت‌های مالی مربوط به مخارج دستگاه‌های دولتی و تمرکز آن در واحدی تحت عنوان ذیحسابی مستقر در دستگاه‌های مذکور را به خوبی نشان می‌دهد. مسوولیت‌های مالی مربوط به نظارت مالی که

شامل تأمین اعتبار و کنترل بودجه، تطبیق خرج با مقررات، پرداخت وجه و نگهداری حساب و گزارشگری مالی می باشد، طی ۹۵ سال اخیر که نظارت پارلمانی بر مخارج دولت در ایران مرسوم شده، دستخوش تغییرات قابل ملاحظه‌ای گردیده است. تحولات چند دهه گذشته موجب گردیده است که مسوولیت‌های مربوط به مراحل مالی مخارج دستگاه‌های دولتی، از عهده سازمان‌های مختلف و نسبتاً مستقل خارج و به عهده یک واحد نسبتاً وابسته محول گردد. تغییرات بنیادی در سیستم نظارت مالی بر مخارج دستگاه‌های دولتی که به صورتی تدریجی پس از مشروطیت صورت گرفته است، مسوولیت‌های مالی و نظارتی ارگان‌هایی نظیر دیوان محاسبات، وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی مصرف کننده اعتبار و وزارت امور اقتصادی و دارایی را کاهش داده و انجام مسوولیت‌های مورد بحث را به عهده ذیحساب که مأمور منصوب وزارت امور اقتصادی و دارایی است و در محل دستگاه اجرایی در رأس واحدی تحت عنوان ذیحسابی انجام وظیفه می نماید، محول نموده است. چگونگی انتقال مسوولیت‌های مالی و محاسباتی به طور خلاصه به شرح زیر ارائه می گردد.

طبق اولین قانون محاسبات عمومی مصوب سال ۱۲۸۹، مخارج دستگاه‌های دولتی پس از تایید دیوان محاسبات دایر بر وجود اعتبار و تطبیق خرج با قوانین و مقررات موضوعه، توسط خزانه یا تحویل داران که از طرف خزانه داری کل مأمور تأدیه مخارج بودند، پرداخت می گردید. به بیان دیگر تحویل داران که شکل تکامل یافته آن ذیحساب‌های فعلی است، عمدتاً مسوولیت پرداخت وجه هزینه‌های انجام شده را به عهده داشتند و سایر مسوولیت‌های مالی و نظارتی و محاسباتی حسب مورد به عهده دیوان محاسبات، وزرا و وزارت مالیه بود. بررسی‌های به عمل آمده نشان می دهد که میزان درگیری تحویل داران و خزانه که از محل دستگاه اجرایی مصرف کننده اعتبار و با استقلال انجام وظیفه می نمودند در حداقل ممکن بوده و به جای آن دیوان محاسبات که با استقلال کافی کنترل کننده اصلی مخارج و اعتبارات بوده است بیشترین درگیری را با دستگاه‌های اجرایی مصرف کننده اعتبارات داشته است.

نظارت مستقل دیوان محاسبات بر مخارج دستگاه‌های دولتی در چند ساله اول اجرای قانون محاسبات عمومی و قانون دیوان محاسبات اول، موجب تصویب قانون تشکیلات وزارت مالیه کل مملکت ایران در سال ۱۲۹۴ شمسی شد. طبق این قانون مسوولیت تطبیق

حوالجات مستقیم و اعتباری وزراء و اشخاص مجاز و تصدیق آنها قبل از امضاء وزیر مالیه به عهده کمیسیون تطبیق حوالجات محول گردیده بود و تحویل داران پس از تأیید و تصدیق کمیسیون مذکور نسبت به پرداخت مخارج اقدام می نمودند. بنابراین در سال‌های ۱۲۹۴ تا ۱۳۰۰ دو وظیفه مهم از مراحل مالی خرج شامل کنترل بودجه و تطبیق خرج با مقررات، در واحد مستقلی که در وزارت مالیه وقت مستقر بوده متمرکز و از وظایف تأدیه کنندگان وجه کماکان منفک بوده است. در سال ۱۳۰۰ با تصویب یک ماده واحده، کمیسیون تطبیق حوالجات منحل و کمیسیون مخارج جایگزین آن شد که همان وظایف تطبیق خرج با قوانین و مقررات و کنترل بودجه را بر عهده داشت. کمیسیون مخارج نیز با تصویب قانون تشکیل خزانه داری کل در سال ۱۳۰۱ منحل گردید.

در سال ۱۳۰۱ با تصویب قانون تشکیل خزانه داری کل، مقرر گردید که مخارج دستگاه‌های دولتی پس از تصدیق یا تأیید مأمورینی که به پیشنهاد رییس کل مالیه (دکتر میلسپو) و تصویب وزیر مالیه جهت کنترل مخارج منصوب می شدند، پرداخت شوند. مأمورین مورد بحث که می‌بایستی از اجزای خزانه داری کل نبوده و تحت امر و مسوولیت خزانه دار کل نباشند، از سال ۱۳۰۱ تا ۱۳۱۲ که قانون محاسبات عمومی و دیوان محاسبات دوم به تصویب رسید، دو وظیفه مهم تطبیق خرج با مقررات و کنترل بودجه را به عهده داشتند. شایان ذکر است که اعضاء کمیسیون‌ها قبل از این قانون توسط مجلس انتخاب می‌گردید، در حالی که مأمورین مورد نظر در این قانون با تصویب وزیر دارایی منصوب می‌شدند، لذا سیستم نظارت از نقطه نظر استقلال دستگاه نظارت رو به ضعف نهاد. علی‌ایحال وظایف فوق‌الذکر در طول سنوات مورد بحث توسط واحدی تحت عنوان «دایره بودجه اداره محاسبات کل» انجام می‌گردید.

در سال ۱۳۱۲ با تصویب قانون دوم محاسبات عمومی و قانون دوم دیوان محاسبات، مجدداً دو وظیفه مهم تطبیق مخارج با مقررات و کنترل بودجه، به دیوان محاسبات محول گردید. در این سال‌ها، مخارج دستگاه‌های دولتی بر طبق مفاد قانون محاسبات عمومی و قانون دیوان محاسبات مصوب ۱۳۱۲ با نظارت قبل از خرج دیوان محاسبات و نظارت مستقیم وزیر مالیه و وزراء ذیربط، توسط عمال خزانه که به «ادارات پرداخت کننده» موسوم

بودند، پرداخت می‌گردید. نکته شایان توجه در این دوره این است که «ادارات پرداخت کننده» پس از تطبیق و تسجیل دیوان محاسبات در صورتی که موارد خلافی مشاهده می‌نمودند از پرداخت وجه حوالجات صادره، خودداری نموده و مراتب را به وزیر مالیه برای مذاکره با وزیر صادرکننده حوالجات گزارش می‌دادند. به این ترتیب تا این دوره نیز مسوولیت اصلی رؤسای ادارات پرداخت کننده که از نظر وظیفه پرداخت وجه، مشابه ذیحسابان فعلی عمل می‌نمودند، منحصرأً تأدیه وجه مخارج بوده است.

در ۱۸ اسفند سال ۱۳۱۸ قانون اصلاح موادی از قانون محاسبات عمومی و قانون دیوان محاسبات از تصویب گذشت و با لغو مواد ۹ و ۱۰ و ۱۱ و ۱۲ و ۱۵ قانون دیوان محاسبات و لغو ماده ۳۱ و اصلاح ماده ۳۴ قانون محاسبات عمومی مصوب ۱۳۱۲، نظارت قبل از خرج که از طریق تطبیق و تسجیل اسناد صورت می‌گرفت، از دیوان محاسبات گرفته شد و براساس ماده ۱۷ قانون متمم بودجه کل کشور ۱۳۱۹ سنه مصوب ۱۳۱۸/۱۲/۲۸ وظایف مذکور به اداره‌ای تحت عنوان «تطبیق اسناد و تعهدات» که در وزارت دارائی تشکیل گردید، محول شد. اداره تطبیق اسناد و تعهدات که به موجب قانون فوق تاسیس گردید تا پایان سال ۱۳۴۹ به کار نظارت قبل از خرج ادامه داد و در اول سال ۱۳۵۰ که قانون محاسبات عمومی مصوب دی ماه ۱۳۴۹ به مورد اجراء گذاشته شد منحل گردید.

توضیح این نکته مهم ضروری است که بررسی به عمل آمده از تشکیلات وزارت دارائی نشان می‌دهد در طول سی سالی که اداره تطبیق اسناد و تعهدات امر نظارت قبل از خرج را به عهده داشته است، ۸ مرتبه تشکیلات وزارت دارائی تغییر یافته لیکن همواره اداره کل تطبیق اسناد و تعهدات از تشکیلات خزانه داری کل که مسوولیت تأدیه مخارج را به عهده داشته است، منفک بوده و به نحوی واحد نظارت قبل از خرج از واحد پرداخت وجه مستقل عمل می‌نموده است. با تغییراتی که در دیدگاه نظارتی وزارت دارائی در سال ۱۳۴۸ بوجود آمده بود اداره تطبیق اسناد و تعهدات در شاخه معاونت هزینه و خزانه دار کل کشور قرار گرفت و بدین ترتیب در آخرین سال حیات اداره تطبیق اسناد و تعهدات، استقلال سیستم نظارت قبل از خرج از سیستم تأدیه خرج از بین رفت و دیدگاهی که نماینده یکی شدن سیستم نظارت قبل از خرج و سیستم پرداخت بود، موجبات تصویب قانون محاسبات عمومی مصوب دی ماه

۱۳۴۹ را فراهم و بدین ترتیب سیستم نظارت و پرداخت واحدی تحت عنوان ذیحسابی به شکل فعلی پایه گذاری گردید.

قانون محاسبات عمومی مصوب سال ۱۳۴۹ نقطه عطفی در تغییر بنیادی نظام نظارت مالی و ایجاد سیستم نظارتی "ذیحساب محور" محسوب می شود. به موجب این قانون مسوولیت‌های ذیحسابان دستگاه‌های اجرایی افزایش یافته و علاوه بر پرداخت مخارج (عاملیت خزانه‌داری) مسوولیت‌های زیر نیز مستقیماً به عهده آنان محول گردید.

الف - مسوولیت تامین اعتبار و کنترل بودجه در اجرای ماده ۴۵ قانون

ب - مسوولیت تطبیق خرج با مقررات در اجرای ماده ۸۷ قانون

ج - مسوولیت حسابدهی (تهیه و تنظیم گزارش‌های مالی) در اجرای ماده ۷۴ قانون

مقایسه قوانین قبلی با قانون محاسبات عمومی مصوب ۱۳۴۹ نشان می دهد که ذیحسابان یا مسوولین ادارات پرداخت کننده دستگاه‌های دولتی، تا قبل از قانون اخیرالذکر مسوولیت‌های فوق را مستقیماً به عهده نداشته و منحصرأ در مورد کنترل بودجه و نظارت بر مقررات با اداره تطبیق اسناد و تعهدات وزارت دارائی و دستگاه اجرایی محل مأموریت همکاری و مشارکت داشته اند. به بیان دیگر مسوولیت‌های فوق که قبلاً از طریق ارگان‌های مستقلی با امکانات نسبتاً مناسب انجام می گردید از سال ۱۳۵۰ به بعد به عهده ذیحسابان دستگاه‌های اجرایی با امکانات و استقلال نسبتاً محدود (قسمت اخیر ماده ۲۴ مقرر نموده بود که ذیحساب زیر نظر وزیر یا رییس موسسه وظایف خود را انجام می دهد)، محول گردید.

قانون محاسبات عمومی کشور مصوب سال ۱۳۶۶ نیز ضمن آنکه بر سیستم "ذیحساب محور" قانون محاسبات عمومی مصوب ۱۳۴۹ تاکید دارد، مسوولیت‌های مورد نظر در قانون مذکور را با صراحت بیشتری برای ذیحسابان دستگاه‌های اجرایی تجدید نموده است. قانون محاسبات عمومی مصوب ۱۳۶۶ که در حال حاضر حاکم بر نظارت مالی دستگاه‌های اجرایی است، به رغم افزایش حدود ۴۴ ماده و چندین تبصره نسبت به قانون محاسبات مصوب سال ۱۳۴۹، از نظر سیستم نظارت مالی تفاوت چندانی با قانون محاسبات قبلی ندارد. تفاوت‌های اصلی این قانون با قانون محاسبات ۱۳۴۹ در چگونگی اجرای سیستم نظارت مالی «ذیحساب محور» است. بدین ترتیب در قانون مصوب سال ۱۳۶۶ (مورد عمل

فعلی)، سیستم متمرکز نظارت مالی مستقر در ادارات امور اقتصادی و دارائی شهرستانها به یک سیستم غیر متمرکز تبدیل گردید و برای دستگاه‌های اجرایی محلی مستقر در مرکز هر استان، ذیحساب مستقل پیش بینی شده است. علاوه بر این با ایجاد خزانه استانی نوعی عدم تمرکز در وصول درآمدها و پرداخت مخارج دستگاه‌های اجرایی محلی ایجاد نموده است.

سیر افول مسوولیت پاسخگویی مالی

یک بررسی اجمالی از نتیجه بررسی تطبیقی قوانین و مقررات مالی و محاسباتی ۹۵ ساله اخیر ایران، نشان دهنده این واقعیت است که مسوولیت پاسخگویی مالی نظیر کنترل بودجه مصوب سالانه و رعایت قوانین و مقررات مربوط در مورد مصرف بودجه مصوب و گزارشگری مالی، از زمان اجرای قانون محاسبات عمومی سوم، مصوب سال ۱۳۴۹ و در ادامه آن قانون محاسبات عمومی چهارم، مصوب سال ۱۳۶۶ از دوش وزیران و رؤسای دستگاه‌های اجرایی برداشته شده و به ذیحسابان که از بین وزارت امور اقتصادی و دارایی تعیین و در دستگاه‌های اجرایی به عنوان مأمور منصوب می‌شوند، واگذار گردیده است. به بیان دیگر، سطح مسوولیت پاسخگویی مالی از وزیر که یک مقام منصوب از سوی رییس جمهور با کسب رای اعتماد از نمایندگان مجلس شورای اسلامی می‌باشد، به ذیحساب که حداکثر از رده مدیران میانی منصوب از سوی وزارت امور اقتصادی و دارایی است و در تدوین برنامه سالانه (بودجه مصوب) دستگاه اجرایی محل مأموریت و چگونگی مصرف آن هیچگونه نقشی ندارد، تنزل یافته است.

در هر حال تصویب و اجرای قانون محاسبات عمومی سوم، مصوب سال ۱۳۴۹ و متعاقب آن تصویب و اجرای قانون محاسبات عمومی چهارم، مصوب سال ۱۳۶۶ به دلایلی که ذیلاً به اختصار ارائه و در جای مناسب به تشریح آن خواهیم پرداخت، موجب تنزل سطح مسوولیت پاسخگویی مقامات مصرف کننده منابع مالی و به تبع آن، تنزل سطح مسوولیت پاسخگویی سیستم نظارت مالی مورد نظر در قانون محاسبات عمومی مورد عمل فعلی گردیده است.

۱- مسوولیت پاسخگویی در مورد کنترل بودجه

نگاهی اجمالی به مواد ۱۳ و ۱۴ و ۱۵ و ۳۳ و ۳۸ و ۳۹ اولین قانون محاسبات عمومی مصوب سال ۱۲۸۸ که اجرای آن تا سال ۱۳۱۲ ادامه یافت روشن می‌نماید که وزیر یا رییس مؤسسه دولتی، وزیر مالیه و همچنین تحویل‌داران (که توسط وزیر مالیه برای پرداخت مخارج منصوب می‌گردیدند) مشترکاً مسوولیت داشتند که از تجاوز مخارج بر اعتبارات مصوب جلوگیری نمایند. در ماده ۴۹ اولین قانون دیوان محاسبات نیز مقرر شده بود که دیوان محاسبات موظف است مراقب باشد که مخارج دستگاه‌های دولتی از بودجه مصوب تجاوز نکند.

در قانون دوم محاسبات عمومی که در اسفند ۱۳۱۲ تصویب و تا پایان سال ۱۳۴۹ اجرای آن ادامه یافت، موارد فوق مجدداً مورد توجه قرار گرفته است. تاکید ماده ۵ این قانون مبنی بر اینکه حوالجات صادره وزراء بایستی در حدود اعتبار قانونی باشد و ماده ۲۵ قانون در مورد ممنوعیت وزراء در مورد انجام تعهدات و مخارج خارج از اعتبارات، نشان دهنده مسوولیت وزیران در مورد تأمین اعتبار و کنترل بودجه مصوب است. در همین قانون وزیر مالیه نیز از صدور مجوز برای تأدیه مخارج مازاد بر اعتبار منع گردیده بود و ادارات پرداخت کننده (سلف ذیحسابی‌های فعلی) هم بر طبق ماده ۳۵ قانون باید از پرداخت حواله‌هایی که در حدود اعتبارات مصوب صادر نشده بود خودداری نماید. با عنایت به اینکه در ماده ۱۳ دومین قانون دیوان محاسبات ۱۳۱۲ نیز مقرر گردیده بود که دیوان محاسبات باید مراقب باشد که مخارج دستگاه‌های دولتی از بودجه و اعتبارات مصوب تجاوز ننماید، این نتیجه حاصل خواهد گردید که در دو قانون محاسبات اول و دوم (از سال ۱۲۸۸ تا پایان سال ۱۳۴۹)، بر مسوولیت مشترک وزراء و رؤسای مؤسسات دولتی، وزیر مالیه، دیوان محاسبات و ادارات پرداخت کننده (عاملین خزانه داری) تأکید شده است. توضیح این نکته ضروری است که در سال ۱۳۱۸ با تصویب ماده ۱۷ قانون متمم بودجه سال ۱۳۱۹ کل کشور، اداره تطبیق اسناد و تعهدات وزارت دارایی وقت جایگزین دیوان محاسبات کشور در مورد کنترل اعتبارات و نظارت بر رعایت قوانین و مقررات قبل از خرج گردید و عملاً دیوان محاسبات از چرخه نظارت قبل از خرج دستگاه‌های اجرایی حذف گردید.

طبق ماده ۴۵ قانون محاسبات سوم مصوب سال ۱۳۴۹ و ماده ۵۳ قانون محاسبات عمومی چهارم مصوب سال ۱۳۶۶ مسوولیت تامین اعتبار و کنترل بودجه به صراحت بر عهده ذیحساب منصوب وزارت امور اقتصادی و دارایی و مأمور در دستگاه اجرایی محول گردید و برای انحراف از بودجه مصوب و ایجاد تعهد زائد بر اعتبار، برای گواهی خلاف واقع ذیحساب نیز در ماده ۸۵ قانون محاسبات عمومی سوم و ۹۲ قانون محاسبات چهارم مجازات تعیین شده است. همانطور که مشاهده می شود قوانین محاسبات عمومی سوم و چهارم که از نظر ساختار نظارت مالی مشابه می باشند، یک تحول بنیادی در انتقال کامل مسوولیت تامین اعتبار و کنترل بودجه از وزارت دارایی و وزیر وزارتخانه یا رییس موسسه دولتی به ذیحساب مأمور وزارت دارایی مستقر در دستگاه اجرایی، ایجاد نموده است. به این ترتیب در سیستم نظارت مالی مورد تأکید دو قانون اخیرالذکر، منحصرأ ذیحساب که در دستگاه اجرایی منصوب و مستقر می شود، مسوولیت تامین اعتبار و کنترل بودجه دستگاه اجرایی محل استقرار را بر عهده دارد.

۲- مسوولیت پاسخگویی تطبیق خرج با قوانین و مقررات

در مواد ۳۳ و ۳۸ اولین قانون محاسبات عمومی مصوب سال ۱۲۸۹ مقرر گردیده بود که هیچ خرجی تأدیه نمی شود مگر آنکه قبلاً به امضای دیوان محاسبات رسیده باشد. از طرف دیگر در ماده ۴۳ اولین قانون دیوان محاسبات نیز مقرر شده بود کلیه احکام راجعه به معاملات و امتیازات و به طور کلی هر خرجی که بر خزانه دولت تحمیل می شود باید تماماً در دیوان محاسبات تسجیل شود و موارد اختلاف نظر دیوان محاسبات و وزارتخانه ها هم در مواد ۴۴ و ۴۵ همان قانون پیش بینی شده بود. طبق ماده ۴۶ قانون مذکور، تسجیل مخارج توسط دیوان محاسبات رافع مسوولیت وزراء نبوده است و ماده ۴۷ نیز بر تسجیل حواله های صادره وزراء که منضم به اسناد و مدارک اثبات کننده خرج بودند تأکید داشته است. حدود وظایف دیوان محاسبات در خصوص تسجیل مخارج وزارتخانه ها و موسسات دولتی بطوری که از مفاد ماده ۴۹ مستفاد می شود، شامل کنترل بودجه مصوبه و جلوگیری از نقل و انتقالات غیر قانونی در آن و تطبیق مخارج با قوانین و مقررات و نظامات مقرر شده است.

بررسی مواد قانونی فوق نشان دهنده آن است که مسوولیت اصلی تطبیق خرج با قوانین و مقررات با دیوان محاسبات بوده است، ضمن آنکه تأیید دیوان محاسبات نیز رافع مسوولیت قانونی وزراء نبوده است. به بیان دیگر وزراء و اشخاص مجاز صادر کننده حواله خرج نیز در مسوولیت قانونی بودن انجام مخارج دستگاه تحت سرپرستی خود مشارکت داشته اند. در دومین قانون محاسبات عمومی مصوب ۱۳۱۲ نیز کماکان مسوولیت تطبیق مخارج با مقررات بر عهده دیوان محاسبات بوده که با اصلاحیه ماده ۱۷ متمم بودجه سال ۱۳۱۹ به اداره «تطبیق اسناد و تعهدات» وزارت دارایی وقت محول گردید.

اگرچه در قانون محاسبات عمومی سوم مصوب ۱۳۴۹، حکم صریحی دایر بر محول شدن مسوولیت تطبیق خرج با مقررات به ذیحساب پیش بینی نشده است لیکن تجزیه و تحلیل مفاد ماده ۸۷ این قانون بر اجرای این مسوولیت توسط ذیحساب به صورت ضمنی تأکید نموده است. یک تحلیل اجمالی از مواد ۳۱، ۵۳ و ۹۰ قانون محاسبات عمومی چهارم مصوب سال ۱۳۶۶ نیز مسوولیت مستقیم ذیحساب را در مورد تطبیق مخارج دستگاه‌های دولتی با قوانین و مقررات ذیربط مشهود می‌نماید. بنابر این قوانین محاسبات عمومی سوم و چهارم زمینه‌های لازم را برای انتقال مسوولیت تطبیق مخارج با مقررات (قبل از خرج) از نهادهای مستقلی نظیر دیوان محاسبات، اداره تطبیق اسناد و تعهدات و وزیران، به ذیحساب منصوب وزارت امور اقتصادی و دارایی مستقر در دستگاه اجرایی محل مأموریت، فراهم نمودند.

مسوولیت پاسخگویی از طریق تنظیم و انتشار گزارش‌های مالی

یکی از ویژگی‌های مهم قوانین محاسبات عمومی اول و دوم مصوب سال‌های ۱۲۸۹ و ۱۳۱۲، تأکید بر مسوولیت پاسخگویی وزیران و مسوولان دستگاه‌های اجرایی از طریق تهیه و تنظیم و انتشار گزارش‌های مالی سالیانه دستگاه اجرایی تحت سرپرستی خود بوده است. در ماده ۴۱ قانون محاسبات مصوب ۱۲۸۹ مقرر گردیده بود که وزراء در آخر هر سال مالی حساب‌های عایدات و مخارج خود را به طبع رسانیده و به نمایندگان توزیع و در خارج منتشر نمایند. تکلیف قانونی در تهیه حساب و گزارش‌های مالی در ماده ۴۲ قانون دوم نیز به عهده

وزیر محول گردیده بود لیکن الزام به انتشار عمومی آن در خارج از سازمان حذف گردید. در قانون سوم و چهارم محاسبات عمومی مصوب سال‌های ۱۳۴۹ و ۱۳۶۶، وظیفه قانونی وزیران و رؤسای دستگاه‌های اجرایی در مورد تهیه و تنظیم حسابهای ماهانه و سالانه دستگاه‌های اجرایی تحت سرپرستی، به موجب ماده ۷۴ قانون محاسبات عمومی سوم و ماده ۹۵ قانون محاسبات چهارم (مورد عمل فعلی) به ذیحسابان منصوب وزارت امور اقتصاد و دارایی مستقر در محل دستگاه‌های اجرایی محول گردید.

حسابداری و گزارشگری مالی ابزار اصلی ادای مسوولیت پاسخگویی مالی محسوب و وزرا و رؤسای دستگاه‌های اجرایی باید از طریق تهیه و تنظیم و انتشار گزارش‌های مالی، نمایندگان مردم، دیوان محاسبات کشور، سایر مراجع قانونی و مردم به عنوان صاحبان حق را در جریان مصرف منابع مالی عمومی قرار دهند. انتقال مسوولیت تهیه و تنظیم گزارش‌های مالی از سطح وزیر یا رییس دستگاه اجرایی به ذیحساب منصوب وزارت امور اقتصاد و دارایی، از مصادیق کاهش سطح مسوولیت پاسخگویی این قبیل مقامات و به تبع آن تنزل سطح مسوولیت پاسخگویی سیستم نظارت مالی حاکم بر قانون محاسبات عمومی کشور می باشد.

جایگاه مسوولیت پاسخگویی در ساختار نظارت مالی

همانطور که در مقدمه بیان گردید، در جوامع مردم سالار، مقاماتی که از سوی مردم انتخاب و قدرت به آنها تفویض می‌شود، متناسب با سهمی که از قدرت به آنها تفویض می‌گردد، در قبال مردم به عنوان صاحبان حق، مسوولیت پاسخگویی دارند. به عنوان مثال، قوه مجریه بودجه سالانه را که برنامه مالی و عملیاتی دولت برای یکسال مالی است، تنظیم و جهت رسیدگی و تصویب به قوه مقننه تقدیم می‌نماید. قوه مقننه پس از بررسی‌های کافی، بودجه پیشنهادی دولت را تصویب و از طریق آن به دولت اجازه می‌دهد که درآمدها و سایر منابع تامین اعتبار را براساس مجوزهای قانونی تحصیل و مخارج را با رعایت قوانین و مقررات و در حدود اعتبارات مصوب، پرداخت کند.

در این حالت، وزیران که به پیشنهاد رییس جمهور و با کسب رای اعتماد نمایندگان مردم

منصوب می‌شوند، در مورد تحصیل درآمدها و پرداخت مخارج منطبق با قوانین و مقررات و محدودیت‌های تعیین شده، در مقابل قوه مجریه و قوه مقننه، (از طریق طرح سؤال و استيضاح) مسوولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی دارند و قوه مجریه و قوه مقننه نیز مشترکاً در مقابل مردم مسوولیت پاسخگویی خواهند داشت. مفهوم مسوولیت پاسخگویی ریشه در فلسفه سیاسی دارد و بر ارکانی نظیر پذیرش «حق دانستن» و «حق پاسخ خواهی»، برای مردم استوار است. در جوامعی که دارای نظام‌های سیاسی مردم سالار هستند، مقامات منصوب و منتخب در قبال اعمالی که انجام می‌دهند و منابع مالی عمومی که مصرف می‌نمایند، از نظر مالی و عملیاتی در قبال شهروندان مسوولیت پاسخگویی دارند. شهروندان این قبیل جوامع نیز به عنوان صاحبان حق، حقایق را در مورد اعمال مسوولین و بر مبنای «حق دانستن» و «حق پاسخ خواهی» به صورت علنی و مستقیم و یا از طریق نمایندگان قانونی خود، پیگیری و مطالبه می‌نمایند. در فرآیند مسوولیت پاسخگویی، «دولت به عنوان پاسخگو»، با استفاده از ابزارها و ساز و کارهای مناسب، در جهت ایفای مسوولیت پاسخگویی اقدام می‌نماید و «شهروندان و نمایندگان قانونی آنها به عنوان پاسخ خواه»، به طریق مقتضی در مورد ارزیابی مسوولیت پاسخگویی ایفای نقش خواهند نمود.

نظام نظارت مالی در هر کشوری به منظور ایجاد نظم و انضباط مالی و فراهم نمودن شرایط و تسهیلات لازم برای ایفای مسوولیت پاسخگویی طراحی، تدوین و به مورد اجرا گذاشته می‌شود. نظام نظارت مالی بر مبنای مسوولیت پاسخگویی به نحوی طراحی و اجرا می‌گردد که ضمن برقراری نظم و انضباط در تحصیل و مصرف منابع مالی عمومی، شرایط و تسهیلات مناسب را برای ایفای مسوولیت پاسخگویی مالی مقامات منصوب و منتخب مسوول، فراهم نماید. در صورت استقرار یک نظام نظارت مالی مبتنی بر مسوولیت پاسخگویی، شهروندان و نمایندگان قانونی آنها، از نحوه تحصیل و مصرف منابع مالی عمومی آگاه و بر حسن جریان مصرف این قبیل منابع به طرق مقتضی نظارت خواهند نمود. این قبیل سیستم‌های نظارت مالی که در حال حاضر در اغلب کشورهای پیشرفته استقرار یافته است، نه تنها مقامات منصوب و منتخب مسوول را در ایفای مسوولیت پاسخگویی مالی و تا حدودی مسوولیت پاسخگویی عملیاتی یاری می‌دهد، بلکه موجب حصول اطمینان شهروندان و نمایندگان

قانونی آنها و نهادهای نظارتی مستقل پیش‌بینی شده در قانون اساسی، از چگونگی تحصیل و مصرف مالیات و عوارض و هدایت مصرف این قبیل منابع در فعالیت‌ها و برنامه‌ها و تحقق اهداف مصوب می‌شود.

ساختار نظام نظارت مالی دولت پس از انجام مطالعات تطبیقی و بررسی‌های لازم و کافی، طراحی و چگونگی استقرار و اجرای آن در قالب احکام سازمان یافته و مرتبط با هم پیش‌بینی و در قانون محاسبات عمومی منظور می‌گردد. قانون محاسبات عمومی که منشور نظام نظارت مالی حاکم بر تحصیل درآمد و سایر منابع مالی، تمرکز وجوه عمومی و مصرف منابع مالی عمومی محسوب می‌شود، حاوی احکام کلی و بنیادی لازم برای اداره امور مالی و تحصیل و مصرف صحیح و سالم منابع مالی عمومی کشور خواهد بود. برای تدوین یک قانون محاسبات عمومی بر مبنای مسوولیت پاسخگویی، باید ابتدا عوامل کلیدی یک نظام نظارت مالی مبتنی بر مسوولیت پاسخگویی شناسایی و سپس براساس رابطه مسوولیت پاسخگویی و قابلیت‌های عوامل کلیدی، نسبت به طراحی سیستم نظارت مالی اقدام و چگونگی اجرای آن در قالب احکام مرتبط و منسجم، در لایحه محاسبات عمومی ترسیم می‌شود.

سیستم نظارت مالی کشور که در قالب منشوری تحت عنوان قانون محاسبات عمومی یا مقررات مالی و محاسباتی و بر مبنای مفهوم مسوولیت پاسخگویی عمومی تدوین و به مورد اجرا گذاشته می‌شود با مفاهیمی نظیر تفویض اختیار و خلاقیت و نوآوری ارتباط دارد. اگرچه مفاهیم تفویض اختیار و خلاقیت و نوآوری ساز و کارهای مناسب جهت شرکت نیروها در تصمیم‌گیری و ایجاد انگیزه برای اصلاحات مستمر در تولید کالا و خدمات فراهم می‌کنند و بر کسب نتایج و کاهش کنترل و نظارت تاکید دارند، اما این بدان معنی نیست که در طراحی و تدوین نظام نظارت مالی و عملیاتی به مفاهیم مسوولیت پاسخگویی و کنترل و نظارت که از ابزارهای اساسی برای کسب نتایج و تحقق اهداف مصوب محسوب می‌شوند، توجه ننماییم. اگر در تدوین نظام نظارت مالی و عملیاتی بر مفاهیم مسوولیت پاسخگویی و کنترل تکیه نکنیم، تفویض اختیار به خودسری و خلاقیت و نوآوری به هرج و مرج تبدیل خواهد شد. بنابراین در طراحی یک نظام نظارت مالی، برای مفاهیم تفویض اختیار، نوآوری و خلاقیت، کنترل و نظارت و مسوولیت پاسخگویی جایگاه مناسب در نظر گرفته می‌شود و مفاهیم مذکور

را به نحوی هماهنگ می‌نمایند که شرایط لازم برای دستیابی به نتایج و اهداف برنامه‌ها و فعالیت‌های مصوب فراهم گردد.

رویکرد سیستم‌های کنترل و نظارت روز به روز در حال تغییر است. اغلب صاحب نظران نظارت مالی اعتقاد دارند که سیستم‌های نظارت و کنترل سنتی که بر «ایجاد محدودیت» تأکید دارد، شرایط لازم را برای تحقق اهداف و کسب نتایج برنامه‌ها و فعالیت‌های مصوب دولت فراهم نمی‌نماید. به همین دلیل 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 مفاهیم مذکور باشد. بنابر این در سیستم‌های نظارت مالی و عملیاتی جدید که بر مبنای مفهوم مسوولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی طراحی و تدوین می‌گردد، مقررات و مراحل متمرکز کنترل و نظارت کاهش می‌یابد و جای خود را به مسوولیت پاسخگویی بر مبنای کسب نتایج می‌دهد. به بیان دیگر چارچوب‌های جدید کنترل و نظارت اعم از مالی و عملیاتی بر افزایش سطح مسوولیت پاسخگویی نسبت به کسب نتایج و کاهش و حذف کنترل‌های غیر ضروری تأکید دارد. در این قبیل نظام‌های نظارتی، مقامات مسوول منتخب و منصوب، متناسب با اختیاراتی که در مصرف منابع مالی عمومی کسب می‌نمایند، در قبال مردم و نمایندگان قانونی آنها، نسبت به تحقق اهداف مصوب و کسب نتایج پاسخگو خواهند بود.

ویژگی‌های کلی سیستم نظارت مالی کشور

قانون محاسبات عمومی کشور مصوب شهریور ۱۳۶۶ در حال حاضر به عنوان منشور، چارچوب کلی سیستم نظارت مالی بر مصرف منابع مالی عمومی را ترسیم می‌نماید. نگارنده که سال‌های زیادی در اجرای قانون مذکور و با عنوان ذیحساب بر مصرف منابع مالی برخی دستگاه‌های اجرایی نظارت داشته و در تدوین قانون مورد بحث و آیین نامه‌های آن نیز نقش کوچکی ایفا نموده است، اعتقاد دارد که قانون محاسبات عمومی کشور دارای ویژگی‌های قابل قبول و نارسایی‌های ساختاری است.

الف - ویژگیهای قابل قبول

قانون محاسبات عمومی کشور حاصل تلاش و زحمات قابل تمجید مقامات و کارشناسان مجرب وزارت امور اقتصادی و دارایی است. این قانون براساس شرایط خاص کشور در سالهای اول انقلاب اسلامی و با استفاده از اندوخته های تجربی مسوولین نظارت مالی وقت تدوین یافت و حاوی احکام مناسب و قابل قبول مشروحه زیر در مورد برخی عوامل کلیدی سیستم نظارت مالی است.

۱ - تعاریف عملیاتی

ارائه تعاریف عملیاتی روشن از واژه های کلیدی و تخصصی یک سیستم نظارت مالی در تدوین قانون محاسبات عمومی، از اهمیت زیادی برخوردار است. ارائه این قبیل تعاریف اجرای صحیح احکام پیش بینی شده در قانون را تسهیل کرده و اعمال نظارت مبتنی بر سلیقه های فردی عاملین نظارت مالی را محدود می نماید. خوشبختانه اغلب تعاریف ارائه شده در قانون محاسبات عمومی کشور مناسب است و در مقایسه با تعاریفی که در مقررات مالی برخی کشورهای پیشرفته در مورد واژه های کلیدی و تخصصی مشابه ارائه شده است، از کفایت، فصاحت و گستره بالاتری برخوردار است.

۲ - بخش درآمدها و سایر منابع تامین اعتبار

احکام پیش بینی شده در این بخش تا حدود زیادی پاسخگوی نیازهای اعمال نظارت مالی بر وصول و ایصال درآمدها اعم از عمومی و اختصاصی و سایر منابع تامین اعتبار و وجوه امانی است. اگر چه حکم لازم در خصوص مبنای شناسایی درآمدها که تأثیر قابل ملاحظه ای در انعکاس و گزارشگری درآمدهای تحقق یافته دارد، پیش بینی نشده است و این امر موجب گردیده تا از سیستم نقدی برای شناسایی و گزارش درآمدها استفاده شود، لیکن بقیه احکام با اصلاحات مناسبی در قانون محاسبات عمومی جدید نیز قابل استفاده خواهد بود.

۳- بخش هزینه‌ها و سایر پرداخت‌ها

اغلب احکام پیش‌بینی شده در این بخش نیز برای چرخه انجام هزینه و پرداخت‌های غیرقطعی و تفکیک مراحل خرج و همچنین تنظیم روابط مقام مجاز خرج با عامل نظارت مالی که در سیستم مورد عمل، ذیحساب وزارت امور اقتصادی و دارایی است مناسب است. ایراد اساسی که می‌توان در این بخش از قانون محاسبات عمومی ذکر نمود، ساختار نظارت ذیحساب محور می‌باشد که در جای مناسب به شرح آن خواهیم پرداخت. نکته دیگر در این بخش، تاکید ماده ۵۲ قانون بر نقدی بودن سیستم شناسایی هزینه‌هاست که موجب تعویق در شناسایی به هنگام هزینه‌های تحقق یافته و انعکاس غیرواقعی هزینه‌های سالانه دستگاه‌های اجرایی و در نهایت دولت خواهد گردید.

۴- بخش معاملات

احکام پیش‌بینی شده در بخش معاملات قانون محاسبات عمومی کشور نیز از نقاط قوت کافی برخوردار است و به جز در برخی موارد که مستلزم انجام اصلاحات مختصری است، بیشتر احکام پیش‌بینی شده در این بخش در قانون محاسبات عمومی جدید نیز کاربرد خواهد داشت.

۵- بخش اموال دولتی

احکام پیش‌بینی شده در بخش اموال دولتی قانون محاسبات عمومی کشور تا حدود زیادی نیازهای یک سیستم نظارت مالی را از جنبه‌های حفظ و حراست، حق استفاده و نحوه نقل و انتقال و فروش اموال منقول و غیرمنقول تامین می‌نماید. به نظر می‌رسد با پیش‌بینی احکام مناسبی در مورد استفاده صحیح و مناسب از اموال که در شفاف‌سازی مسوولیت پاسخگویی وزیران و رؤسای دستگاه‌های اجرایی نسبت به اموال عمومی موثر است، احکام این بخش از قانون محاسبات فعلی در تدوین قانون محاسبات جدید نیز قابل استفاده خواهد بود.

۶- بخش احکام متفرقه

در این بخش از قانون محاسبات عمومی نیز احکامی پیش‌بینی شده است که در اجرای سیستم نظارت مالی مورد عمل مفید و ضروری است، لیکن در صورت ایجاد تغییرات اساسی در ساختار نظارت مالی، امکان حذف برخی احکام و یا اضافه نمودن احکام جدید در این بخش دور از انتظار نخواهد بود.

ب- نارسایی‌های اساسی ساختاری

همانطور که قبلاً بیان گردید قانون محاسبات عمومی مورد عمل فعلی به رغم آنکه از ویژگی‌های مثبتی برخوردار است، به لحاظ آنکه یک سیستم نظارت مالی سنتی را نمایندگی می‌نماید، دارای نارساییهای اساسی مشروحه زیر می‌باشد.

۱- فقدان هدف راهبردی

به صورت معمول قوانین و مقررات از جمله قانون محاسبات عمومی کشور بر مبنای یک هدف راهبردی تدوین و به مورد اجرا گذاشته می‌شوند. قانون محاسبات عمومی کشور که یک منشور نظارت مالی است باید دارای اهداف بنیادی و راهبردی بوده و کلیه احکام در چارچوب اهداف مذکور تدوین شود. اگر چه ذکر این مطلب به معنی آن نیست که قانون محاسبات عمومی مورد عمل فاقد اهداف راهبردی است لیکن عدم تشریح اهداف نظارتی در مقدمه قانون از قابلیت احکام نظارتی در جهت هدایت مجریان قانون به سوی اهداف نظارت مالی کاسته است. در قانون محاسبات عمومی اغلب کشورها مفهوم مسوولیت پاسخگویی به عنوان یک هدف راهبردی مورد توجه خاص قرار گرفته و با تصریح این هدف در متن قانون محاسبات عمومی، جایگاه مناسب آن را پیش‌بینی می‌نمایند. در صورتی که وزارت امور اقتصادی و دارایی نیز بخواهد در دیدگاه نظارتی خود تغییری اساسی ایجاد و از نظام نظارت مالی مبتنی بر رویکرد سنتی صرف‌نظر و برای تحقق یک نظام نظارت مالی مبتنی بر مسوولیت پاسخگویی کوشش نماید، آنگاه مفهوم مسوولیت پاسخگویی عمومی به عنوان یک هدف راهبردی در تدوین قانون محاسبات عمومی جدید جایگاه ویژه‌ای را به خود اختصاص

خواهد داد.

۲- استقرار سیستم نظارت مالی «ذیحساب محور»

قانون محاسبات عمومی مورد عمل، نماینده یک نظام نظارت مالی است که «ذیحساب» در مرکز ثقل آن قرار دارد. در سیستم نظارت مالی «ذیحساب محور» فعلی عامل اصلی نظارت مالی با عنوان ذیحساب و از بین مستخدمین وزارت امور اقتصادی و دارایی (به استثنای شرکت‌های دولتی و نهادهای عمومی غیر دولتی) انتخاب و با حکم وزارت مذکور منصوب و در محل دستگاه اجرایی مستقر و زیر نظر رییس دستگاه اجرایی انجام وظیفه می‌نماید. ذیحساب مامور و منصوب وزارت امور اقتصادی و دارایی که وظایف و مسئولیت‌های اصلی او در مواد ۳۱ و ۵۳ و ۹۵ قانون محاسبات عمومی کشور تعیین شده است، علاوه بر اعمال نظارت مالی قبل از خرج، عاملیت خزانه (تحویل و تحول وجوه)، نگاه‌داری حساب اموال و نظارت بر اموال، تأمین اعتبار و کنترل بودجه، نگهداری حساب و تنظیم گزارشهای مالی و به طور کلی اداره امور مالی دستگاه اجرایی محل استقرار خود را به عهده دارد. به نظر نگارنده سیستم نظارت مالی «ذیحساب محور» دارای نارسایی‌های اساسی به شرح زیر است؛

۱-۲- همانطور که قبلاً بیان گردید، پس از گذشت حدود ۶۰ سال از مشروطیت و پس از یک جدال طولانی در خصوص پذیرش یک سیستم نظارت مالی مستقل و خارج از محل دستگاه اجرایی، عاقبت از ابتدای سال مالی ۱۳۵۰ و در اجرای قانون محاسبات سوم مصوب ۱۳۴۹، مسوولیت‌های اساسی نظارت قبل از خرج، به عهده ذیحساب محول گردید. به بیان دیگر ذیحسابان از ابتدای سال ۱۳۵۰ در مورد نظارت قبل از خرج جایگزین واحدهای مستقل خارج از سازمان نظیر دیوان محاسبات کشور و اداره تطبیق اسناد و تعهدات وزارت امور اقتصادی و دارایی شدند. بنابراین ذیحساب، تحت نظر رییس دستگاه اجرایی، بر مصرف اعتبارات جاری و عمرانی و اختصاصی و سایر منابع مالی دستگاه اجرایی محل استقرار، اعمال نظارت نموده و همزمان به عنوان عامل خزانه نسبت به وصول و ایصال درآمدها و پرداخت هزینه‌ها و کنترل بودجه آنها اقدام و حساب ماهانه و نهایی آنها را تنظیم و به مراجع صلاحیت‌دار تسلیم می‌نماید. با این ترتیب ذیحساب به عنوان عامل اصلی نظارت،

برای اعمال نظارت (صرف نظر از سایر وظایف اجرایی او نظیر عاملیت خزانة داری و نگهداری حساب و تنظیم گزارش‌های مالی)، فاقد استقلال لازم و کافی برای انجام وظیفه قانونی می‌باشد. تا قبل از اجرای قانون محاسبات عمومی مصوب ۱۳۴۹، دیوان محاسبات حدود ۱۰ سال و کمیسیون نظارت بر مخارج و اداره تطبیق اسناد و تعهدات مجموعاً ۵۰ سال مسوولیت نظارت بر مخارج دستگاه‌های اجرایی را خارج از محل استقرار دستگاه اجرایی مصرف‌کننده اعتبار و با استقلال و امکانات کافی انجام می‌دادند، در حالیکه ذیحساب وظیفه نظارت مالی و کنترل بودجه و سایر وظایف قانونی خود را در محل دستگاه اجرایی و تحت نظر وزیر یا رییس موسسه، با استفاده از امکانات دستگاه دولتی محل استقرار انجام می‌دهد. ذیحسابان دستگاه‌های اجرایی از اقشار زحمتکش و مسوول جامعه بوده و تاکنون توانسته‌اند وظایف و مسوولیت‌های سنگین قانونی خود را در کمال سلامت، اما متناسب با محدودیت‌های ناشی از عدم استقلال کافی و بعضاً عدم تامین امکانات لازم توسط دستگاه‌های اجرایی، به انجام برسانند. اجرای نظام نظارت مالی ۳۰ سال اخیر نشان دهنده این واقعیت است که شرایط لازم برای اعمال نظارت مالی قبل از خرج توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی و آن هم از طریق ذیحسابان مستقر در دستگاه‌های اجرایی به دلایلی که ذکر مفصل آن از حوصله این مقاله خارج است، فراهم نمی‌باشد. نتایج یک پروژه تحقیقاتی نیز که تحت عنوان "بررسی تطبیقی نظام‌های مالی و نظارتی دولتی" و به سفارش وزارت امور اقتصادی و دارایی توسط دانشگاه علامه طباطبایی با مسوولیت نگارنده انجام گردیده است، نشان داد که سیستم نظارت مالی "ذیحساب محور" از قابلیت‌های کافی برای اعمال نظارت قبل از خرج در سطح و شیوه‌ای که قانون محاسبات عمومی کشور تعیین نموده است، برخوردار نمی‌باشد.

به نظر نگارنده اگر وزارت امور اقتصادی و دارایی بخواهد وظایف اعمال نظارت مالی قبل از خرج و کنترل بودجه و نظارت بر اموال و نگاهداری حساب و تنظیم گزارش‌های مالی را کماکان خود به عهده داشته باشد و سهم در خور ملاحظه‌ای از این قبیل مسوولیت‌ها را به عهده وزرا و رؤسای دستگاه‌های اجرایی محول ننماید، باید در شیوه‌های انجام وظایف مذکور تجدید نظر اساسی به عمل آورد تا بتواند سطح مناسبی از نظارت را به نحو مطلوب

حفظ نماید. در صورتی که تغییرات اساسی در شیوه‌های اعمال نظارت به نحوی که استقلال عاملین نظارت حفظ و امکانات لازم برای آنها فراهم باشد، برای وزارت مذکور مقدور و میسر نیست، مفهوم مسوولیت پاسخگویی را مورد عنایت قرار داده و طراحی یک ساختار نظارت مالی " وزیر محور" در دستور کار تدوین قانون محاسبات جدید قرار دهد. با این ترتیب وزیران و رؤسای دستگاه‌های اجرایی به جای ذیحسابان مسوولیت پاسخگویی تطبیق خرج با مقررات، کنترل بودجه و گزارشگری مالی را به عهده خواهند داشت.

۲-۲- در نظام‌های سیاسی مردم سالار که امور کشور به اتکای آرای عمومی اداره می‌شود مقامات منتخب در مقابل مردم و نمایندگان قانونی آنها و هر دو در قبال مردم، مسوولیت پاسخگویی دارند. به بیان دیگر در قوانین اساسی این قبیل کشورها از جمله ایران، مبانی قانونی مردم سالاری و مسوولیت پاسخگویی مقامات منتخب مسوول، در قبال مردم پیش بینی گردیده و ساز و کارهای تحقق این مسوولیت نیز مشخص شده است. به عنوان مثال اصل ۶ و ۵۶ و ۵۹ قانون اساسی بر حاکمیت آرای مردم در اداره امور کشور تأکید دارد و اصول ۸۴ و ۱۲۲ و قسمت اخیر اصل ۱۳۴ و ۱۳۷ بر مسوولیت پاسخگویی رییس جمهور و وزرا (قوه مجریه) در قبال قوه مقننه و هر دو قوه در قبال مردم تأکید دارد و در اصول ۷۶، ۸۸ و ۸۹ نیز ساز و کارهای تحقق مسوولیت پاسخگویی از طریق تحقیق و تفحص نمایندگان در امور کشور و یا طرح سوال از رییس جمهور و وزرا و استیضاح ایشان توسط نمایندگان قانونی مردم، مشخص شده است. اگر اصل ۵۵ همان قانون دایر بر رسیدگی دیوان محاسبات کشور به حساب دستگاه‌های اجرایی و اصل ۱۷۴ که بر نظارت سازمان بازرسی کل کشور بر حسن اجرای قوانین و مقررات تأکید دارد نیز اضافه شود، چرخه ساز و کار تحقق حق پاسخ خواهی مردم و نمایندگان قانونی آنها و الزام مقامات منتخب و مسوول به پاسخگویی تکمیل خواهد گردید.

با توجه به مبانی قانونی مسوولیت پاسخگویی، بالاخص اصل ۱۳۷ قانون اساسی که مقرر می‌دارد:

«هریک از وزیران مسوول وظایف خاص خویش در برابر رییس جمهور و مجلس است و در اموری که به تصویب هیات وزیران می‌رسد، مسوول اعمال دیگران نیز هست».

وزیران در اجرای برنامه‌ها و فعالیت‌ها و تحقق اهداف آنها در قبال رییس جمهور به عنوان رییس قوه مجریه و نمایندگان قانونی مردم، مسوولیت پاسخگویی دارند و دیوان محاسبات کشور از سوی قوه مقننه و سازمان بازرسی کل کشور از طرف قوه قضائیه بر حسن اجرای آن نظارت خواهند داشت. وظایف هر یک از وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی در قالب برنامه‌ها و فعالیت‌هایی اجرا می‌شوند که در بودجه سالانه کل کشور پیش‌بینی و به تصویب نمایندگان مردم می‌رسد. بنابراین وزیران و رؤسای دستگاه‌های اجرایی مستقیم یا غیر مستقیم در قبال رییس جمهور و نمایندگان مجلس، در مورد اجرای برنامه‌ها و فعالیت‌ها و تحقق اهداف مصوب مندرج در بودجه سالانه کل کشور، مسوولیت پاسخگویی دارند. مسوولیت پاسخگویی وزیران و رؤسای دستگاه‌های اجرایی هم جنبه مالی و هم جنبه عملیاتی دارد. به بیان دیگر مقامات منتخب مسوول در اجرای برنامه‌ها، فعالیت‌ها، طرح‌ها و پروژه‌های مصوب و دستیابی به هدف‌های پیش‌بینی شده آنها، دو نوع پاسخگویی شامل مسوولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی را مشترکاً به عهده دارند.

مسوولیت پاسخگویی مالی هر یک از وزیران یا رؤسای دستگاه‌های اجرایی، دولت را به ارائه دلایل و گزارش‌هایی ملزم می‌کند. از طریق این گزارش‌ها، مردم و نمایندگان قانونی آنها و نهادهای نظارتی مستقل، متقاعد می‌شوند که اعمال و فعالیت‌ها و برنامه‌های پیش‌بینی شده در بودجه سالانه وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی، از نظر تحصیل درآمدها و سایر منابع تأمین اعتبار و مصرف منابع مالی عمومی در چارچوب قوانین و مقررات و محدودیت‌های بودجه‌ای و منطبق با برنامه‌ها و در جهت تحقق اهداف مصوب آنها، انجام گرفته است. مسوولیت پاسخگویی عملیاتی، دولت و وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی تابعه را به ارائه گزارش‌هایی ملزم می‌کند تا از طریق آن مجلس و شهروندان را به عنوان صاحبان حق در مورد میزان دستیابی به اهداف برنامه‌ها و فعالیت‌ها از نظر کارایی، اثربخشی و صرفه‌های اقتصادی منابع مالی مصرف شده متقاعد نموده و اطلاعات لازم را ارائه نمایند. در این نوع مسوولیت پاسخگویی، مسوولان موظفند در مورد چگونگی اجرای برنامه‌ها، فعالیت‌ها، طرح‌ها و پروژه‌های مصوب و میزان تحقق اهداف آنها، به مردم و نمایندگان قانونی آنها گزارش دهند. همانطور که قبلاً بیان گردید، در قانون محاسبات عمومی کشور مصوب ۱۳۶۶ علاوه بر

وظایف مربوط به عملیات خزانه داری (تحویل و تحول وجوه) سه وظیفه اساسی دیگر شامل کنترل بودجه (تأمین اعتبار)، تطبیق هزینه و سایر پرداختها (خرج) با قوانین و مقررات و همچنین نگهداری و تنظیم حساب ماهانه و سالانه، به ذیحسابان مامور و منصوب وزارت امور اقتصادی و دارایی محول شده است. از یک نظر ممکن است چنین استنباط شود که محول نمودن این قبیل مسوولیت‌ها به ذیحسابان که مأمورین وزارتخانه دیگری هستند و از استقلال نسبی نیز برخوردارند، سطح نظارت مالی را ارتقا، خواهد بخشید. تحقق این امر در صورتی امکان پذیر است که اولاً تداوم اجرای این قبیل سیستمهای نظارتی سنتی «ذیحساب محور» ضروری باشد و ثانیاً شرایط و امکانات لازم برای اعمال نظارت مالی توسط ذیحسابان دستگاههای اجرایی فراهم باشد. نتایج پژوهشی که در این زمینه انجام شده است و مشخصات آن فوقاً اعلام گردید، نشان دهنده این واقعیت بود که شرایط و امکانات لازم برای اجرای مطلوب سیستم نظارت مالی «ذیحساب محور» فعلی فراهم نمی‌باشد.

اگر از منظر جایگاه مسوولیت پاسخگویی، نظام نظارت مالی «ذیحساب محور» فعلی را تحلیل نمایم، به این نتیجه خواهیم رسید که سطح مسوولیت پاسخگویی نظام نظارت مالی تا حد قابل ملاحظه‌ای تنزل یافته و تا حدودی مخدوش گردیده است. بدین معنی که با انتقال مسوولیت‌های مربوط به کنترل بودجه، رعایت قوانین و مقررات در مصرف اعتبارات و نگهداری حساب و گزارشگری مالی، سطح مسوولیت پاسخگویی مالی از وزیر یک وزارتخانه به یک مدیر منتخب وزارتخانه دیگر، تنزل یافته است. به بیان دیگر مسوولیت‌های فوق از عوامل کلیدی تشکیل دهنده مسوولیت پاسخگویی مالی بوده و وزیران و رؤسای دستگاههای اجرایی باید در مورد ایفای آنها ملزم باشند. دلیل که برای اثبات این ادعا می‌توان ارائه داد از ماهیت بودجه ناشی می‌شود. بودجه برنامه مالی و عملیاتی مصوب هر یک از دستگاههای اجرایی است. بودجه به عنوان برنامه مالی و عملیاتی، باید براساس قوانین و مقررات مربوط و رعایت کامل محدودیت‌های بودجه‌ای و منطبق با اهداف پیش بینی شده، اجرا و مسوولیت‌های پاسخگویی مالی و عملیاتی ناشی از آن نیز از طریق تنظیم و انتشار گزارش‌های مالی و عملیاتی، در قبال مردم و نمایندگان قانونی آنها و نهادهای مستقل، ایفا شود. با این ترتیب چگونه می‌توان از ذیحساب که یک مدیر میانی مامور از وزارت امور

اقتصادی و دارائی است توقع داشته باشیم تا مسوولیت پاسخگویی مالی ناشی از اجرای بودجه را در مورد رعایت قوانین و مقررات در مصرف منابع مالی، انحراف از بودجه مصوب و گزارشگری مالی در خصوص تحصیل درآمدها و مصرف منابع مالی، به جای وزیران یا رؤسای دستگاه‌های اجرایی، ایفا نمایند.

به بیان ساده بودجه به عنوان برنامه مالی و عملیاتی، توسط وزارتخانه یا موسسه دولتی به منظور انجام وظایف قانونی و در قالب برنامه‌ها، فعالیت‌ها و طرح‌ها و پروژه‌های مصوب تنظیم و به مورد اجرا گذاشته می‌شود. وزیران و رؤسای موسسات دولتی نه تنها در مورد اجرای صحیح برنامه‌ها و فعالیت‌های مصوب و میزان دستیابی به اهداف پیش بینی شده آنها مسوولیت پاسخگویی عملیاتی دارند بلکه در مورد رعایت قوانین و مقررات راجع به تحصیل و مصرف منابع مالی و رعایت محدودیت‌های بودجه (اعتبارات مصوب) نیز مسوولیت پاسخگویی مالی دارند. انتظار ایفای مسوولیت پاسخگویی مالی توسط وزیران یا رؤسای دستگاه‌های اجرایی هرگز بدین معنی نیست که وزرات امور اقتصادی و دارایی به عنوان یک دستگاه اجرایی مسوول هماهنگی در امور مالی کشور از چرخه سیستم نظارت و کنترل داخلی قوه مجریه که زمینه‌های لازم را برای پاسخگویی مالی دولت در قبال مردم و نمایندگان قانونی آنها فراهم می‌نماید، خارج گردد. بلکه منظور از بازگشت جایگاه مسوولیت پاسخگویی مالی نسبت به اجرای بودجه مصوب سالانه از سطح ذیحساب به سطح وزیر، شفاف سازی مسوولیت پاسخگویی و جلوگیری از تداخل مسوولیت‌ها می‌باشد. بی تردید وزارت امور اقتصادی و دارایی می‌تواند از طریق مقتضی و استقرار سیستمهای کنترلی مناسب دیگر، بر اجرای صحیح قوانین و مقررات و رعایت محدودیت‌های بودجه‌ای در مصرف منابع مالی دستگاه‌های اجرایی اعمال نظارت نموده و برای هیات دولت و رئیس جمهور گزارشهای لازم تهیه نماید.

ذکر این نکته نیز ضروری است که استقرار سیستم نظارت مالی " ذیحساب محور" در دستگاه‌های اجرایی و انتقال مسوولیت‌هایی نظیر کنترل بودجه و تطبیق خرج با مقررات به ذیحساب مستقر در دستگاه دولتی، زمینه‌های لازم را برای مسوولین دستگاه‌های اجرایی فراهم آورده است. مسوولیت پاسخگویی عملیاتی ناشی از تاخیر در اجرای به هنگام

برنامه‌ها، فعالیت‌ها و طرح‌ها و پروژه‌های مصوب را تا حدودی به حساب ذیحسابان دستگاه‌های اجرایی منظور نمایند. در اغلب موارد رؤسای دستگاه‌های اجرایی معتقدند که عوامل مالی موجب تاخیر در اجرای برنامه‌ها و فعالیت‌های مصوب می‌شوند و چون ذیحسابان دستگاه‌های اجرایی مسوولیت امور مالی و نظارتی را به عهده دارند، به نحوی در مسوولیت پاسخگویی عملیاتی ناشی از عدم تحقق اهداف برنامه‌ها و فعالیت‌ها نیز سهیم می‌باشند.

۳- عدم توجه به حسابداری و گزارشگری مالی

یک نگاه اجمالی به فصل چهارم قانون محاسبات عمومی کشور تحت عنوان تنظیم حساب و تفریغ بودجه، فقدان احکام بنیادی در مورد نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولت جمهوری اسلامی ایران را مشهود می‌نماید. حسابداری و گزارشگری مالی دولت و واحدهای تابعه آن، ابزار ایفای مسوولیت پاسخگویی مالی و تا حدودی پاسخگویی عملیاتی است. به بیان دیگر مقامات منتخب و مسوول دولتی می‌توانند از طریق حسابداری و گزارشگری مالی وظیفه مهم مسوولیت پاسخگویی مالی خود را ایفا و با انتشار عمومی آن مردم و نمایندگان قانونی آنها و نهادهای نظارتی مستقل را در جریان تحصیل درآمدها و مصرف منابع مالی قرار دهند. مردم و نهادهای مذکور نیز از طریق همان گزارش‌ها، مسوولیت پاسخگویی مالی دولت و واحدهای تابعه را ارزیابی می‌نمایند.

در قانون محاسبات عمومی مورد عمل، احکام لازم در مورد ویژگیهای یک نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولتی مبتنی بر مسوولیت پاسخگویی، نظیر استفاده از مبنای حسابداری تعهدی یا تعهدی تعدیل شده، تهیه و تنظیم گزارش‌های مالی جامع سالانه حاوی اطلاعات مالی مربوط به دارائیهای سرمایه‌ای و زیربنایی و بدهی‌های بلند مدت داخلی و خارجی، پیش بینی نشده است. به بیان دیگر در این بخش از قانون محاسبات عمومی احکامی که دولت را ملزم نماید از طریق تهیه و تنظیم گزارش‌های مالی جامع سالانه و انتشار عمومی آن مردم را در جریان وضعیت و شرایط مالی دولت قرار دهد، پیش بینی نشده است. با این ترتیب حق پاسخ خواهی مردم و نمایندگان قانونی آنها که بخش در خور ملاحظه‌ای از

آن از طریق انتشار به هنگام گزارش‌های مالی جامع سالانه تحقق خواهد یافت، در قانون محاسبات عمومی کشور مورد توجه قرار نگرفته است. به دلیل عدم پیش بینی احکام لازم در مورد الزام دولت به تهیه و تنظیم گزارش‌های مالی جامع سالانه و انتشار عمومی آن، مردم و نمایندگان قانونی و نهادهای نظارتی مستقل پیش بینی شده در قانون اساسی، از وضعیت و شرایط مالی دولت اطلاع ندارند. به عنوان مثال هیچ یک از نهادهای مذکور از طریق گزارش‌های مالی جامع، به میزان وام‌های بلند مدت داخلی و خارجی دولت دسترسی ندارند، زیرا دولت در قانون محاسبات عمومی مورد عمل ملزم به تهیه ترازنامه حاوی اطلاعات مربوط به دارایی‌ها (اعم از جاری و سرمایه‌ای) و بدهی‌ها (اعم از جاری و بلندمدت) نگردیده و به همین دلیل اقدام مناسبی هم در جهت تحقق این امر صورت پذیرفته است.

اگر چه در فصل چهارم قانون محاسبات عمومی کشور و قانون تفریغ بودجه سالهای پس از انقلاب اسلامی، کلیه دستگاه‌های اجرایی مکلف شده‌اند که حساب دریافت و پرداخت ماهانه و نهایی خود را تنظیم و به وزارت امور اقتصادی و دارایی و دیوان محاسبات کشور ارسال نمایند و دستگاه‌های اخیرالذکر نیز مکلف به تهیه و تنظیم صورت‌حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور و گزارش تفریغ بودجه شده‌اند، لیکن صورت‌حسابها و گزارشهای مذکور از کفایت لازم برای انعکاس وضعیت و شرایط مالی دولت برای پاسخگویی مالی و عملیاتی برخوردار نمی‌باشند.

نتیجه‌گیری

بر اساس مطالب پیش گفته در مورد سیر انتقال مسوولیت‌های پاسخگویی مالی از سطح وزیر یا رییس موسسه و سازمان‌های مستقل نظارتی، به ذیحسابان منتخب وزارت امور اقتصادی و دارایی و رویکردهای جدید در نظام‌های نظارت مالی، به نظر می‌رسد نظام نظارت مالی سنتی و «ذیحساب محور» مورد عمل، از کارایی لازم برای ایفای مسوولیت پاسخگویی دولت و واحدهای تابعه در یک نظام سیاسی مردم سالار، برخوردار نمی‌باشد. ایجاد تغییرات بنیادی در نظام نظارت مالی ایران، مستلزم تغییر اساسی در نگرش متولیان امر نظارت اعم از مالی و عملیاتی است. به بیان دیگر تجدید نظر در قانون محاسبات

عمومی کشور که منشور نظارت مالی است، نباید به افزایش یا کاهش تعدادی ماده و تبصره و اصلاحات عبارتی احکام نظارتی قانون فعلی محدود شود، بلکه ایجاد تحول اساسی در نظام نظارت مالی، نیازمند تجدید نظر در سیستم نظارت مالی حاکم بر قانون محاسبات عمومی کشور خواهد بود.

همانطور که قبلاً بیان گردید، بسیاری از احکام پیش بینی شده در قانون محاسبات عمومی مورد عمل، از قابلیت‌های کافی برای اعمال نظارت مالی بر تحصیل و مصرف منابع مالی عمومی برخوردار است. به عبارت دیگر، احکام پیش بینی شده در قانون محاسبات عمومی فعلی تا حدود زیادی ساز و کارهای چگونگی اعمال نظارت مالی را در سطح قابل قبولی ترسیم نموده است و اگر هرگونه تجدید نظری در قانون محاسبات عمومی به عمل آید، اغلب احکام نظارتی موجود به همین ترتیب و یا با اندک اصلاح عبارتی، مورد استفاده قرار خواهد گرفت. رویکرد جدید نظرات در جهان پیچیده امروز منحصرأ شیوه‌های نظارت را مورد توجه قرار نمی‌دهد، بلکه مفاهیم جدید نظارت بر چگونگی ادای مسوولیت پاسخگویی اعم از مالی و عملیاتی تأکید دارد. به بیان ساده در تدوین قوانین و مقررات نظارتی علاوه بر پیش بینی احکام راجع به ساز و کارهای نظارت، احکام صریح و روشنی نیز در مورد مسوولیت پاسخگویی تحصیل کنندگان منابع مالی و مصرف کنندگان منابع مالی پیش بینی می‌شود. چالش بزرگ وزارت امور اقتصادی و دارایی برای تدوین قانون محاسبات عمومی جدید تأکید بر تخصیص جایگاه مناسب برای تحقق مسوولیت پاسخگویی مالی و تعیین مقاماتی است که باید در مورد رعایت قوانین و مقررات و محدودیت‌های بودجه‌ای راجع به مصرف منابع مالی عمومی (دو وظیفه اصلی تطبیق خرج با مقررات و کنترل بودجه)، پاسخگو باشند و این وظیفه را از طریق انتشار گزارش‌های مالی و انتشار عمومی آنها، ایفا نمایند. به راستی چه کسی باید مسوولیت پاسخگویی مالی مربوط به مصرف منابع مالی عمومی در دستگاه‌های اجرایی را ایفا نماید؟ رئیس دستگاه اجرایی یا ذیحساب منصوب وزارت امور اقتصادی و دارایی که زیر نظر رییس دستگاه اجرایی انجام وظیفه می‌نماید؟ پاسخ به این سؤال چارچوب سیستم نظارت مالی حاکم بر قانون محاسبات عمومی جدید را ترسیم خواهد نمود.

پیشنهادات

نگارنده که سال‌های زیادی به عنوان ذیحساب در سیستم نظارت مالی «ذیحساب محور» انجام وظیفه نموده و مطالعاتی در زمینه مبانی نظری سیستم‌های نظارت مالی و عملیاتی دارد، معتقد است که در قانون محاسبات عمومی فعلی جایگاه مناسبی برای ایفای مسوولیت پاسخگویی مالی توسط مقامات دستگاه‌های اجرایی پیش بینی نشده و این وظیفه مهم را به ذیحسابان منصوب وزارت امور اقتصادی و دارایی محول نموده است. از آنجا که در نظام‌های سیاسی مردم سالار، مسوولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی رؤسای دستگاه‌های اجرایی از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است، لذا پیشنهاداتی به شرح زیر ارائه می‌شود تا عنداللزوم در تدوین قانون محاسبات عمومی جدید ملحوظ گردد.

۱- برای ارتقای سطح نظارت بر مصرف منابع مالی عمومی، باید سیستم نظارت عمدتاً بر نتایج فعالیت‌ها و برنامه‌های مصوب تأکید نماید. بنابر این باید روش‌های کنترلی نوین طراحی شود تا جهت نظارت از تمرکز بر درون داد یا مصرف منابع به تأکید بر اندازه‌گیری برون داد و اثربخشی نتایج تغییر یابد. به بیان دیگر متناسب با افزایش سطح مسوولیت پاسخگویی عملیاتی که مستلزم اعمال نظارت عملیاتی بر اجرای برنامه‌ها و فعالیت‌ها می‌باشد و بر کسب نتایج و اثربخشی برنامه‌ها و فعالیت‌ها تأکید دارد، سطح مسوولیت پاسخگویی مالی که نیازمند اعمال نظارت مالی است، تعیین شود. برای تحقق این امر باید با افزایش سطح مسوولیت پاسخگویی مقامات، سطح کنترل را کاهش داده و کنترل‌های غیر ضروری را حذف و شیوه‌های کنترلی مناسبی طراحی گردد. در صورت انتخاب چنین رویکردی، مطالعات نظری و علمی کافی برای طراحی روش‌های اندازه‌گیری عملکرد دستگاه‌های اجرایی و تعیین مقیاس‌های مورد استفاده برای اندازه‌گیری عملکرد، امری اجتناب‌ناپذیر خواهد بود. انجام اقدامات مقدماتی سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور مبتنی بر تغییر نظام بودجه‌بندی و حرکت به سوی بودجه بندی عملیاتی، نشان دهنده توجه دولت به ناکارایی سیستم برنامه‌ریزی و نظارت مورد عمل و تلاش برای تدوین و تعیین معیارهای لازم جهت ارزیابی و اندازه‌گیری عملکرد دستگاه‌های اجرایی است.

۲- برای شفاف سازی مسوولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی مقامات مصرف کننده منابع

مالی و فراهم شدن زمینه‌های لازم برای تحقق آن، سیستم نظارت مالی «ذیحساب محور» حاکم بر قانون محاسبات عمومی باید جای خود را با یک سیستم نظارتی «رییس دستگاه اجرایی محور» تعویض نماید. به بیان دیگر مسوولیت‌های پاسخگویی مالی مربوط به رعایت قوانین و مقررات در مصرف منابع مالی (اعتبارات منظور در بودجه کل کشور) و رعایت محدودیت‌های بودجه‌ای (کنترل بودجه) که در حال حاضر به عهده وزارت امور اقتصادی و دارایی است و از طریق ذیحساب منصوب وزارت مذکور انجام می‌شود، به عهده وزیر یا رییس دستگاه اجرایی مصرف‌کننده اعتبار محول شود. در صورت پذیرش چنین رویکردی، وزیر یا رییس دستگاه اجرایی به لحاظ مسوولیت سنگینی که از بابت پاسخگویی مالی بر عهده دارد، سازوکارهای کنترلی مناسب را به منظور حصول اطمینان از رعایت قوانین و مقررات و کنترل‌های بودجه‌ای، طراحی و به‌مورد اجرا خواهد گذاشت. در این سیستم نظارتی که وزیر یا رییس مؤسسه مسوولیت پاسخگویی مالی مربوط به مصرف منابع را به عهده دارد، مدیر امور مالی منتخب او که مشابه سایر مدیران دستگاه اجرایی از بین مستخدمین همان دستگاه منصوب می‌شود، به جای ذیحساب که در حال حاضر مسوولیت اداره امور مالی دستگاه اجرایی را به عهده دارد، انجام وظیفه می‌نماید. در این قبیل سیستمها، با پیش‌بینی واحد حسابرسی داخلی که مستقیماً زیر نظر وزیر یا رییس مؤسسه انجام وظیفه می‌نماید، وظایف نظارت مالی از سایر وظایف اداره امور مالی تفکیک و زمینه‌های لازم برای ایفای مسوولیت پاسخگویی مالی رییس دستگاه اجرایی فراهم می‌گردد.

۳- در صورت پذیرش رویکرد نظارت مالی «رییس دستگاه اجرایی محور» مسوولیت‌های پاسخگویی مربوط به تطبیق خرج با مقررات، کنترل بودجه‌ای (تأمین اعتبار)، نگهداری حساب و نظارت بر اموال و تنظیم حساب و گزارشگری مالی که در حال حاضر به عهده ذیحساب می‌باشد، به عهده وزیر یا رییس مؤسسه محول می‌شود. با اجرای این سیستم، وظایف مالی از وظایف خزانه داری تفکیک و تنها وظیفه‌ای که برای ذیحساب منصوب وزارت امور اقتصادی و دارایی باقی می‌ماند، وظیفه عاملیت خزانه در مورد انجام عملیات خزانه داری (تحویل و تحول وجوه) خواهد بود. برای انجام عملیات خزانه داری که از وظایف اصلی وزارت امور اقتصادی و دارایی است و قابل انتقال به دستگاه اجرایی تحصیل

کننده و مصرف کننده منابع مالی نخواهد بود، ساز و کارهایی به شرح زیر قابل پیش بینی است:

الف - ذیحسابان مستقر در دستگاه‌های اجرایی، کماکان مسوولیت عاملیت خزانه داری را با عنوان «خزانه دار» انجام داده و نسبت به انجام وظایف مربوط به تحویل و تحول وجوه و نظارت بر آن اقدام نمایند.

ب - به منظور کوچک سازی ساختار دولت در اجرای سیاست‌های عدم تمرکز، وزارت امور اقتصادی و دارایی می تواند به جای استقرار خزانه دار در دستگاه‌های اجرایی، شعب خزانه داری در برخی مناطق تهران و مراکز استان‌ها و در شهرستان‌ها در محل اداره امور اقتصادی و دارایی ایجاد و عملیات خزانه داری مربوط به دستگاه‌های اجرایی و محلی را در این قبیل شعب و تحت سرپرستی و مدیریت خزانه‌داری کل انجام و حواله‌های صادره دستگاه‌های اجرایی را پرداخت نماید.

ج - متناسب با پیشرفت‌های تکنولوژی و استفاده از سیستم‌های دریافت و پرداخت الکترونیکی، ضمن برنامه‌ریزی برای ایجاد زیر ساخت‌های لازم جهت تحقق این امر، در یک زمان بندی مناسب، کلیه دریافت و پرداخت‌های دستگاه‌های اجرایی در محل خزانه داری مستقر در وزارت امور اقتصادی و دارایی متمرکز و سیستم خزانه داری دستگاه‌های اجرایی منحل گردد.

۴- همانطور که قبلاً بیان گردید، منظور از اجرای سیستم نظارت مالی «رییس دستگاه اجرایی محور» به معنی آن نیست که وزارت امور اقتصادی و دارایی به عنوان یک سازمان نظارتی درون قوه مجریه، از چرخه نظام نظارت مالی خارج گردد. در صورت پذیرش این سیستم نظارتی، وزارت امور اقتصادی و دارایی می تواند تدابیری اتخاذ نماید که نظارت مالی متناسب با مسوولیت‌های خود را خارج از محل دستگاه اجرایی اعمال نماید. به عنوان مثال سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور طبق قانون برنامه و بودجه و تبصره یک ماده ۹۰ قانون محاسبات عمومی مورد عمل، مسوولیت اعمال نظارت عملیاتی بر اعتبارات دستگاه‌های اجرایی را برعهده دارد. سازمان مذکور نظارت عملیاتی خود را که بسیار پیچیده تر از نظارت مالی است، بدون حضور نماینده خود در محل دستگاه اجرایی انجام می‌دهد و برای انجام

این امر ساز و کارهای مناسبی نظیر مبادله موافقتنامه، دریافت گزارش‌های لازم از دستگاه‌های اجرایی و اعزام کارشناس جهت نظارت، پیش بینی و مورد استفاده قرار میدهد. بنابراین وزارت امور اقتصادی و دارایی نیز به رغم پاسخگو بودن رؤسای دستگاه‌های اجرایی در مورد نظارت مالی، به نحوی در چرخه نظارت مالی حضور خود را اعلام و گزارش‌های لازم را تهیه و به دولت ارائه نماید.

۵ - نظام حسابداری و گزارشگری مالی در اجرای مسوولیت پاسخگویی اعم از مالی و عملیاتی نقش درخور ملاحظه‌ای ایفا می‌نماید. در بخش تنظیم حساب و تفریغ بودجه قانون محاسبات عمومی کشور مصوب ۱۳۶۶ احکام الزام‌آور جهت تدوین چارچوب نظری و اصول و استانداردهای حسابداری دولتی پیش‌بینی نشده است و به همین دلیل در حال حاضر دولت جمهوری اسلامی ایران گزارش‌های مالی جامع سالانه که منعکس‌کننده شرایط و وضعیت مالی دولت باشد، تهیه نمی‌نماید. پیشنهاد می‌شود در بخش حسابداری و گزارشگری مالی قانون محاسبات عمومی جدید، جایگاه مناسبی جهت حسابداری و گزارشگری مالی دولتی تخصیص یابد و دولت و واحدهای تابعه ملزم شوند ظرف مدت معینی نسبت به اصلاح نظام حسابداری و گزارشگری مالی که ابزار مسوولیت پاسخگویی مالی است، اقدام نمایند. در این بخش باید احکامی پیش‌بینی شود که ویژگی‌های کلی یک نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولتی را ترسیم نماید تا دولت به لحاظ الزام قانونی که دارد، در جهت بهینه‌سازی این نظام تلاش نماید. برخی از ویژگی‌های یک نظام حسابداری و گزارشگری مالی مبتنی بر مسوولیت پاسخگویی که در اغلب کشورهای پیشرفته در حال اجرا است به شرح زیر است:

الف - استفاده از مبنای حسابداری تعهدی؛

ب - استفاده از معیار اندازه‌گیری جریان منابع مالی در فعالیت‌های از نوع دولتی و معیار اندازه‌گیری جریان منابع اقتصادی در فعالیت‌های از نوع بازرگانی و در نهایت بکارگیری معیار اندازه‌گیری جریان منابع اقتصادی در گزارش‌های مالی یکپارچه دولت؛

ج - استقرار یک سیستم کنترل بودجه‌ای با استفاده از روش حسابداری دو طرفه،

توضیح این نکته ضروری است که اجرای نظام بودجه‌بندی عملیاتی که سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور پیگیری می‌نماید بدون ایجاد تحول اساسی در نظام حسابداری مورد عمل

و استقرار یک نظام حسابداری و گزارشگری مالی با ویژگی‌های فوق، امکان پذیر نخواهد بود.

۶- قانون محاسبات عمومی از جمله قوانین و مقرراتی است که یک سیستم نظارتی رانماینده می نماید و اصلاح بنیادی آن مستلزم انجام تحقیقات دانشگاهی و برگزاری همایش‌هایی است که عوامل کلیدی سیستم نظارت مالی تحت پوشش آن را تعیین نماید. به نظر نگارنده اجرای یک پروژه تحقیقاتی در مورد وضعیت سیستم نظارت مالی فعلی و بررسی تطبیقی سیستم‌های نظارت مالی حاکم بر قوانین و مقررات مالی و محاسباتی کشورهای پیشرفته و در حال توسعه، برای تعیین عوامل کلیدی یک سیستم نظارت مالی کارآمد، امری ضروری و اجتناب‌ناپذیر است، لذا توصیه می شود وزارت اموراتصادی و دارایی به این مهم نیز توجه کافی مبذول نماید.

منابع و ماخذ

- ۱- باباجانی، جعفر (۱۳۸۱)؛ "مسئولیت پاسخگویی و کنترل‌های داخلی در بخش عمومی"، حسابداری، ماهنامه انجمن حسابداران خبره ایران، صص ۱۴۷-۱۴۶.
- ۲- باباجانی، جعفر (۱۳۷۲)؛ بررسی تطبیقی نظام‌های مالی و نظارتی دولتی؛ معاونت پژوهشی دانشگاه علامه طباطبایی، گزارش اول.
- ۳- جزایری، شمس‌الدین (۱۳۴۲)؛ قوانین مالیه و محاسبات عمومی؛ دانشگاه تهران، چاپ دوم، جلد اول.
- ۴- قانون محاسبات عمومی مصوب سال ۱۲۸۹.
- ۵- قانون تشکیل وزارت مالیه کل مملکت ایران مصوب سال ۱۲۹۴.
- ۶- قانون موقوف الاجرا گذاردن قوانین تشکیلات ادارات مالیه مصوب سال ۱۳۰۰
- ۷- قانون تشکیل اداره خزانه داری کل مصوب سال ۱۳۰۱
- ۸- قانون دیوان محاسبات مصوب سال ۱۲۸۹
- ۹- قانون محاسبات عمومی مصوب سال ۱۳۱۲
- ۱۰- قانون دیوان محاسبات مصوب سال ۱۳۱۲
- ۱۱- قانون اصلاح موادی از قانون دیوان محاسبات و قانون محاسبات عمومی مصوب ۱۸ اسفند ۱۳۱۸

۱۲- قانون متمم بودجه سال ۱۳۱۹ مصوب ۲۸ اسفند ۱۳۱۸

۱۳- قانون محاسبات عمومی مصوب سال ۱۳۴۹

۱۴- قانون دیوان محاسبات مصوب سال ۱۳۵۲

۱۵- قانون محاسبات عمومی کشور مصوب سال ۱۳۶۶

۱۶- یکتایی، مجید (۱۳۵۲)؛ تاریخ داریی ایران؛ انتشارات دهخدا، چاپ سوم، تهران.

۱۷- مصدق، محمد (۱۳۷۷)؛ اصول و قواعد و قوانین مالیه در ممالک خارجه و ایران؛ نشر و پژوهش

فرزان‌روز.

18- Lerry, Meyers & Hood Jamic (1994); "Harmonizing Control and Accountability with Empowerment and Innovation International", *Journal of Govermental Auditing*; January.

19- Stewart, J. D.; *The Role of Information in Public Accountability Issues in Public Sector Accounting*; Oxford Philip Allam.