

## نگاهی به پنجمین لایحه محاسبات عمومی پیشنهادی وزارت امور اقتصادی و دارایی

جعفر باباجانی\*

### چکیده

وزارت امور اقتصادی و دارایی با همکاری دیوان محاسبات کشور و مشارکت مدیران و ذی‌حسابان از مدتی قبل لایحه محاسبات عمومی جدیدی تهیه و برای تکمیل فرایند تصویب آماده کرده است. لایحه مورد نظر در صورت تصویب مجلس شورای اسلامی به عنوان پنجمین قانون محاسبات عمومی کشور از زمان قانون‌گذاری در ایران محسوب می‌شود. تدوین قوانین و مقررات در ایران از جمله قانون یادشده همواره بر اساس آزمون و خطا انجام می‌گیرد. بدین معنی که قانون قبلی مبنای کار قرار گرفته و برخی مواد اضافی آن حذف و کاستی‌های آن که در طول سال‌های اجرا مشخص گردیده در قالب احکام جدیدی به آن اضافه می‌شود. این در حالی است که نگارنده معتقد است برای تدوین قانون جدید محاسبات عمومی کشور باید با انجام مطالعه‌ای تطبیقی از قوانین محاسبات عمومی کشورهای توسعه یافته مدلی مناسب برای نظارت و کنترل داخلی مبتنی بر ویژگی‌های محیطی کشورمان استخراج و احکام قانون را بر مبنای آن تدوین کرد. در تدوین لایحه محاسبات عمومی پیشنهادی از چنین الگویی استفاده نشده است. از این رو، نگارنده در این مقاله تلاش کرده است با استفاده از روش تحقیق تطبیقی، احکام کلیدی و ساختار ساز قانون محاسبات عمومی مورد عمل فعلی را با احکام کلیدی لایحه محاسبات عمومی پیشنهادی مقایسه نماید. نتایج تحقیق بیانگر این واقعیت است که لایحه پیشنهادی از یک سو وجوه تشابه و تفاوت‌هایی با قانون مورد عمل دارد و از سوی دیگر، از قابلیت‌ها و کاستی‌هایی نیز برخوردار است.

**واژگان کلیدی:** قانون محاسبات عمومی چهارم، لایحه محاسبات عمومی پیشنهادی، وجوه تشابه، وجوه تفاوت، قابلیت‌ها، کاستی‌ها.

\* استاد گروه حسابداری دانشگاه علامه طباطبائی، تهران، ایران Jafar.babajani@gmail.com

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۹/۰۶/۱۲

تاریخ دریافت: ۱۳۹۹/۰۴/۰۳

## مقدمه

بر اساس مصوبه شماره ۲۰۶/۹۳/۵۶۲ مورخ ۱۳۹۳/۱/۲۰ شورای عالی اداری، مسئولیت تنظیم لایحه اصلاح قانون محاسبات عمومی کشور با رویکرد کنترل هدفمند نتیجه و محصول و حسابداری عملکرد یا مشارکت دیوان محاسبات کشور به عهده وزارت امور اقتصادی و دارایی محول گردید. وزارت یادشده بر این باور است که با تشکیل کارگروه‌های ملی و استانی متشکل از مدیران و ذی‌حسابان و مشاوران دانشگاهی با راهبری معاونت نظارت مالی و خزانه‌داری کل کشور برای اصلاح و بازنگری قانون محاسبات عمومی کشور اقدام و پیش‌نویس لایحه محاسبات پنجم کشور را تهیه کرده است. پیش‌نویس مذکور در اجرای بند (۲۰) و ردیف (۲۵) جدول منضم به تصویب‌نامه فوق‌الذکر به دیوان محاسبات عمومی کشور به عنوان دستگاه اجرایی همکار ارسال گردید. وزارت امور اقتصادی و دارایی پس از دریافت نظرات دیوان محاسبات و سایر نظرات صاحب‌نظران، لایحه پیشنهادی را از طریق معاونت نظارت مالی و خزانه‌داری کل کشور مجدداً مورد بررسی قرار داده و مجدداً برای دریافت نظرات دیوان محاسبات کشور به این دیوان ارسال داشته است. با این ترتیب، متن لایحه یادشده با لحاظ کردن نظرات دیوان محاسبات کشور و اشخاص ذیصلاح تهیه و تدوین و برای طی فرایند تصویب ارائه شده است.

لایحه محاسبات عمومی پیشنهادی که از زمان مشروطیت تاکنون به عنوان پنجمین لایحه محاسبات عمومی کشور تهیه و تدوین و برای طی فرایند تصویب آماده شده است حاوی ۷ فصل و ۹۵ ماده و تعدادی تبصره می‌باشد. اگر چه لایحه محاسبات عمومی پیشنهادی به تصویب مجلس شورای اسلامی نرسیده و لایحه یادشده در فرایند تصویب در مجلس با تغییراتی مواجه خواهد گردید اما مقایسه و تحلیل تطبیقی آن با قانون محاسبات عمومی چهارم مصوب شهریور ۱۳۶۶ و اصلاحات و تغییرات بعدی آن و نقد و بررسی احکام کلیدی آن ضروری به نظر می‌رسد.

برای این منظور، احکام کلیدی و بنیادین قانون محاسبات عمومی چهارم کشور مصوب سال ۱۳۶۶ همراه با اصلاحات بعدی آن با احکام کلیدی و ساختار ساز نظارت مالی پیش‌بینی شده در لایحه پنجم پیشنهادی محاسبات عمومی کشور، با روشی تطبیقی و تحلیلی مقایسه می‌شود. نگارنده بر این باور است که تهیه و تدوین قانون محاسبات عمومی جدید، افزون بر شناخت ویژگی‌های محیطی حاکم بر این قانون، مستلزم انجام یک مطالعه

تطبیقی از قوانین و مقررات مالی و محاسباتی سایر کشورها با هدف دستیابی به یک الگوی مناسب نظارت و کنترل مالی و محاسباتی است. دستیابی به یک الگوی نظام نظارت و کنترل مالی مناسب و مبتنی بر ویژگی‌های محیطی کشور، شرایط را برای استقرار یک نظام کنترل و نظارت مالی حاکم بر تحصیل، مصرف و بکارگیری منابع مالی، از طریق تهیه و تدوین قانون محاسبات عمومی کشور فراهم خواهد نمود.

در مقدمه لایحه پیشنهادی تصریح شده است، بازنگری در قانون محاسبات عمومی کشور مصوب سال ۱۳۶۶ و اصلاحات و الحاقات بعدی آن با هدف تهیه پیش‌نویس قانون پنجم محاسبات عمومی کشور، بر اساس بررسی‌های انجام شده و کسب آراء و نظرات صاحب‌نظران مالی و نقطه نظرات اصلاحی دیوان محاسبات کشور صورت گرفته است. این همان شیوه تدوین قوانین و مقررات مالی و محاسباتی است که در دهه‌های گذشته و در طول سال‌های پس از مشروطیت در ایران مرسوم بوده است. در این شیوه مرسوم، نگارش قوانین مالی و محاسباتی، به صورت معمول قانون مورد عمل فعلی و اصلاحات و تغییرات بعدی آن، مبنا و ملاک اصلاحات قرار می‌گیرد.

در این شیوه، آن دسته از احکام کلیدی پیش‌بینی شده در قانون فعلی که از اعتبار کافی برخوردار است و در نظام نظارت مالی آینده نیز کاربرد دارد، عیناً یا با اندک اصلاحات عبارتی در لایحه پیشنهادی ابقا می‌شود. پس از آن، احکام لازم‌الاجرائی که در طول سال‌های اجرای قانون فعلی با هدف تأمین برخی کاستی‌های نظام نظارت مالی مورد عمل در مقررات اصلاحی پیش‌بینی شده است و هنوز از کارایی لازم برای اعمال نظارت مالی مؤثر است، به احکام لایحه پیشنهادی اضافه می‌گردد. این در حالی است که افزون بر همه این احکام، برخی احکام کلیدی و موردنیاز آتی که در ارتقای سطح نظام نظارت مالی موردنظر تأثیرگذار است نیز به طریق مقتضی در احکام نظام نظارت مالی پیشنهادی موردنظر لایحه جدید، گنجانده می‌شود.

یکی از معایب اساسی این شیوه نگارش و تدوین قوانین، آن است که تفکر جدیدی بر ساختار قانونی که تدوین می‌شود حاکم نمی‌گردد، بلکه کماکان تفکر قدیمی، بر ساختار کلی قانون جدید حاکم خواهد بود و تنها برخی کاستی‌های قانون قبلی با اضافه شدن تعدادی احکام جدید مرتفع خواهد شد.

نگارنده بر این باور است که در این قبیل شیوه تدوین قوانین و مقررات، قطع نظر از این که در هر حوزه تخصصی که باشد، بنیان تفکر حاکم بر تدوین قانون تغییر چندانی نمی‌کند.

نتیجه‌ای که در این شیوه تدوین و بازنگری در قوانین حاصل می‌شود تنها تغییرات شکلی است و منجر به تغییر و تحول ساختاری و پ بنیادی در تفکر حاکم بر قانون نخواهد شد. برای رهایی از این دور تسلسل که بیش از صد سال و از آغاز مشروطیت تاکنون در تدوین قوانین و مقررات گرفتار آن هستیم، راه کار مناسب‌تری که قبلاً هم در برخی مقالات و نوشته‌هایم به آن اشاره کرده‌ام وجود دارد. نگارنده بر این عقیده است که راه مقابله با شیوه قدیمی نگارش قوانین و مقررات در هر حوزه‌ای که باشد، انجام مطالعه تطبیقی درباره قوانین و مقررات مالی و محاسباتی حاکم بر سایر کشورها از جمله کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه است.

به بیان دیگر، برای دستیابی به یک نظام نظارت و کنترل مالی مناسب و مبتنی بر ویژگی‌های محیطی کشورمان باید به شیوه قابل قبول‌تری عمل کرد یا به قول زنده‌یاد سهراب سپهری «چشم‌ها را باید شست، جور دیگر باید دید». اینک و قبل از هر گونه پیش‌قضاوتی، ابتدا احکام کلیدی و ساختار ساز قانون محاسبات عمومی چهارم و مورد عمل فعلی و اصلاحات و تعدیلات بعدی آن با احکام کلیدی و ساختار نظام نظارت و کنترل های مالی پیش‌بینی شده در لایحه پیشنهادی پنجم محاسبات عمومی کشور، مقایسه می‌شود. پس از آن، احکام مشابه و متفاوت پیش‌بینی شده در لایحه جدید، استخراج و مورد مقایسه قرار می‌گیرد.

در چنین فرایندی که وجوه تشابه و وجوه تفاوت لایحه پیشنهادی پنجم با قانون محاسبات مورد عمل فعلی و اصلاحات و تغییرات بعدی آن روشن می‌شود، می‌توان به قابلیت‌های احکام پیش‌بینی شده در لایحه و میزان تأثیرگذاری آن در نظام نظارت و کنترل مورد نظر آن پی برد. افزون بر این، در این بررسی تطبیقی، ضمن دستیابی به قابلیت‌ها و نوآوری‌هایی پیش‌بینی شده در احکام لایحه پیشنهادی و تغییراتی که در نظام نظارتی مورد نظر لایحه منظور شده، کاستی‌های احتمالی آن نیز آشکار خواهد شد.

### روش انجام تحقیق

در این تحقیق از روش تحقیق تطبیقی استفاده شده است. تحقیق تطبیقی، کاربرد روشی است که در آن می‌کوشیم تا اختلافات و تشابهات دو یا چند پدیده را از طریق مقایسه دریابیم. به بیان دیگر تحقیق تطبیقی یعنی بررسی به منظور دریافت وجود شباهت یا اختلاف بین دو پدیده برای شناسایی و تمایز بین دو مفهوم است. تا یک شیئی با شیئی

دیگر مقایسه نشود، نمی توان گفت این شیء آن نیست. به بیان دیگر بدون مقایسه نمی توان چیزی را تمییز داد، تعریف نمود و به شناخت رسید. مغایرت در همه جا وجود دارد و انواع و انحای مختلف از طریق مقایسه و تطبیق قابل مشاهده است. این در حالی است که دو چیز کاملاً متفاوت و مختلف با هم مقایسه نمی شود و دو چیز کاملاً یکسان نیز با هم مقایسه و تطبیق نمی گردند، بلکه مقایسه و تطبیق زمانی میسر است که بین پدیده های مورد بررسی شباهت ها و تفاوت هایی وجود داشته باشد (اعرابی، ۱۳۸۲).

به بیان دیگر، مطالعه تطبیقی عبارت است از کنار هم نهادن دو پدیده که با یکدیگر حداقل یک وجه مشترک دارند و بررسی دقیق و تجزیه و تحلیل همه جانبه آن ها به کمک متغیرها یا ملاک های مقایسه پذیر به منظور شناخت نقاط تشابه و اختلافاتشان (الوانی و سلطانی عرب شاهی). همانطور که بیان شد، در این پژوهش از روش تحقیق تطبیقی استفاده شده است. بدین معنی که احکام کلیدی و ساختار نظام نظارت و کنترل های داخلی موضوع قانون محاسبات عمومی کشور مورد عمل مصوب سال ۱۳۶۶ و اصلاحات بعدی آن با احکام کلیدی نظام نظارت و کنترل های داخلی محاسبات عمومی پیشنهادی وزارت امور اقتصادی و دارایی مورد مقایسه قرار گرفته است. نتایج مطالعات تطبیقی بیانگر این واقعیت است که لایحه محاسبات عمومی پیشنهادی وزارت یاد شده در مقایسه با قانون محاسبات عمومی کشور مصوب سال ۱۳۶۶ از وجوه تشابه و تفاوت های در خور ملاحظه ای برخوردار است. این در حالی است که اگرچه لایحه پیشنهادی از قابلیت های قابل قبول احکام نظارت و کنترل های داخلی بهره گرفته است، اما با کاستی هایی نیز مواجه است.

### بررسی تطبیقی احکام کلیدی نظام نظارت مالی پیشنهادی

برای دستیابی به قابلیت های نظام نظارت و کنترل های مالی موضوع لایحه پیشنهادی محاسبات عمومی و کاستی های احتمالی آن که قرار است پس از بحث و بررسی و تصویب در مجلس شورای اسلامی به عنوان پنجمین قانون محاسبات عمومی کشور به اجرا در آید، بررسی تطبیقی احکام کلیدی و ساختار ساز این لایحه با قانون محاسبات عمومی مصوب سال ۱۳۶۶ امری ضروری است. برای این منظور، احکام کلیدی و ساختار ساز نظام نظارت و کنترل های مالی و مورد عمل در قانون محاسبات عمومی مصوب سال ۱۳۶۶ با احکام کلیدی پیش بینی شده در نظام نظارت و کنترل های مالی مورد نظر لایحه پیشنهادی محاسبات عمومی به شرح موارد زیر مورد مقایسه قرار می گیرد.

## وجوه تشابه و تفاوت در احکام کلیدی

در این قسمت احکام کلیدی مشابه و متفاوتی که در فصول قانون محاسبات عمومی مصوب سال ۱۳۶۶ و اصلاحات و تعدیلات بعدی آن با لایحه پیشنهادی محاسبات عمومی، قطع نظر از برخی اصلاحات و تفاوت‌های عبارتی که تأثیر چندانی در مفاهیم احکام ندارند، به شرح زیر ارائه می‌شود:

### فصل اول - تعاریف

تعاریف واژگان تخصصی پیش‌بینی شده در لایحه پیشنهادی جز در چند مورد همان تعاریف واژگانی است که در قانون محاسبات عمومی مصوب سال ۱۳۶۶ منظور شده بود. بدیهی است که تعاریف منظور در قانون محاسبات سال ۱۳۶۶ که در لایحه پیشنهادی نیز تکرار شده است، تعاریفی ضروری بوده است. به رغم این وجوه تشابه فراوان در تعاریف واژگان تخصصی، برخی تفاوت‌های جزئی نیز به چشم می‌خورد. برای مثال در ارائه تعاریف، مختصر اصلاحات عبارتی در برخی تعاریف واژگان قبلی انجام شده و برخی واژگان نظیر درآمد، طرح تملک دارایی‌های سرمایه‌ای و ارزش خالص نیز از ماده ۷۷ قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت به این قسمت از تعاریف اضافه شده است. این در حالی است که تعریف هزینه در بند ۲۲ قسمت تعاریف به نحوی اصلاح شده است که با حسابداری تعهدی سازگار باشد. برخی تعاریف اضافی نیز نظیر تعریف دستگاه اجرایی با اصلاحاتی از تعاریف منظور در قانون برنامه و بودجه مصوب سال ۱۳۵۱ برداشته شده است. در نهایت تعداد محدودی تعاریف جدید نظیر نظارت مالی، تأمین منابع مالی، ودیعه و مجری طرح در این قسمت از لایحه پیش‌بینی شده است. ناگفته نماند که تعریف علی‌الحساب که در قانون محاسبات مصوب سال ۱۳۶۶ پیش‌بینی شده بود در لایحه حذف شده است. این در حالی است که این واژه تخصصی که پیشینه قابل قبولی در ادبیات مالی کشور دارد، در برخی احکام فصول لایحه پیشنهادی استفاده شده است. افزون بر این، حسابرسی جامع مورد تعریف قرار گرفته است که به قانون دیوان محاسبات ارتباط دارد.

### فصل دوم - اجرای بودجه - کلیات:

احکامی که در این فصل و تحت این عنوان در لایحه پیشنهادی منظور شده است به جز در موارد محدودی با احکام پیش‌بینی شده در بخش اول از فصل دوم قانون محاسبات عمومی مصوب سال ۱۳۶۶ با عنوان درآمدها و سایر منابع تأمین اعتبار با برخی اصلاحات

عبارتی کم و بیش جزئی مشابه است. این در حالی است که برخی احکام جدید و متفاوتی نیز در مواد ۲ و ۳ به ترتیب درباره محول نمودن حسن اجرای بودجه به بالاترین مقام دستگاه اجرایی و تعیین شرایط برای انتصاب در پست معاونت اداری مالی نیز در این فصل از لایحه پیشنهادی، پیش‌بینی شده است.

### فصل سوم - اجرای بودجه - مصارف

احکامی که در این فصل و تحت همین عنوان در لایحه پیشنهادی منظور شده است نیز به جز در موارد محدودی با احکام پیش‌بینی شده در بخش دوم از فصل دوم قانون محاسبات مصوب سال ۱۳۶۶ تحت عنوان هزینه و سایر پرداخت‌ها با برخی اصلاحات عبارتی کم و بیش جزئی مشابه است. اگر چه برخی احکام جدید و محدود متفاوتی هم به شرح موارد زیر در لایحه پیشنهادی منظور گردیده است:

الف - تعیین تکلیف مصرف اعتباراتی که تحت عنوان (سری) در بودجه کل کشور به تصویب مجلس شورای اسلامی می‌رسد و تابع این قانون و سایر قوانین نیست.

ب - حذف حکم مربوط به علی‌الحساب که در ماده ۶۰ قانون محاسبات عمومی کشور مصوب سال ۱۳۶۶ پیش‌بینی شده بود.

ج - مصرف مانده وجوه اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای تا پایان دوره زمانی اجرای طرح.

د - اجازه انجام پرداخت‌ها از طریق حساب‌های بانکی مجاز به صورت کاغذی یا الکترونیکی (ماده ۲۵).

ه - پیش‌بینی تشکیل «کانون حسابداران رسمی بخش دولتی» در تبصره ای ماده ۳۴ و - ممنوعیت افتتاح هرگونه حساب سپرده دارای سود برای دستگاه‌های اجرایی دولتی (تبصره ماده ۳۷).

### فصل چهارم - معاملات دولتی

این فصل از لایحه پیشنهادی که به معاملاتی دولتی اختصاص یافته است، حاوی احکامی است که اغلب آنها در قانون برگزاری مناقصات مصوب سال ۱۳۸۳ پیش‌بینی شده است. افزون بر این تعدادی اصلاحات ضروری در ۱۷ بند در ماده ۴۲ لایحه پیشنهادی پیش‌بینی شده است تا برخی نارسایی‌های قانون یادشده را برطرف نماید. این درحالی است که در

قالب تبصره‌ای ضمن ارائه تعریفی از مزایده که در قانون برگزاری مناقصات نادیده گرفته شده بود، نصاب‌های منظور در این قانون را به موارد مربوط به برگزاری مزایده نیز تسری داده شده است.

### فصل پنجم - نظام حسابداری و حسابرسی

احکام پیش‌بینی شده در این فصل از لایحه پیشنهادی، از وجوه تشابه کمتری نسبت به احکام پیش‌بینی شده در قانون محاسبات عمومی مصوب سال ۱۳۶۶ برخوردار است. این بدان معنی است که در این فصل از لایحه پیشنهادی، احکام مترقی و مورد لزوم درباره استقرار یک نظام حسابداری و گزارشگری مالی نهادهای بخش عمومی به شرح موارد زیر پیش‌بینی شده است:

الف - ایجاد مرکز تحقیقات و پژوهش‌های حسابداری و حسابرسی بخش عمومی برای تدوین، تکمیل، اصلاح و ابلاغ استانداردهای حسابداری و حسابرسی بخش عمومی (ماده ۴۴).

ب - تهیه نظام حسابداری بخش عمومی مبتنی بر استانداردهای حسابداری بخش عمومی (ماده ۴۷).

ج - تکلیف دستگاه‌های اجرایی دایر بر تهیه صورت‌های مالی ماهانه و تسلیم به مبادی قانونی به صورت الکترونیکی (ماده ۴۸).

د - حسابرسی صورت‌های مالی مؤسسات و نهادهای عمومی غیردولتی و شرکت‌های دولتی توسط کانون حسابداری رسمی بخش دولتی و سازمان حسابرسی و ارائه گزارش مربوط به منظور رسیدگی به دیوان محاسبات کشور (تبصره ۵ ماده ۴۸).

ه - انجام برخی تعدیلات و اصلاحات درباره صورت‌های مالی شرکت‌های دولتی (مواد ۵۰ و ۵۱ و تبصره‌های مربوط).

و - تکلیف خزانه‌داری کل دایر بر تهیه صورت وضعیت مالی تلفیقی بخش عمومی، صورت تغییرات در وضعیت مالی و صورتحساب عملکرد بودجه سالانه کل کشور و همچنین تهیه صورت گردش نقدی خزانه (ماده ۵۲).

ز - تعیین تکلیف برای دیوان محاسبات کشور درباره تهیه تفریغ بودجه سالانه و ارائه آن به مجلس (ماده ۵۳).

ح - تکلیف تمامی دستگاه‌های اجرایی دایر بر در اختیار گذاشتن کلیه اطلاعات مالی



مورد درخواست خزانه‌داری کل که در اجرای این قانون برای انجام وظایف قانونی لازم باشد (ماده ۵۴).

ط - تعیین تکلیف برای دیوان محاسبات کشور دایر بر تسلیم گزارش اقدام انجام شده در خصوص تخلفات

اگر چه احکام متفاوتی درباره نظام حسابداری و گزارشگری مالی در این فصل از لایحه پیشنهادی و با هدف استقرار یک سیستم حسابداری مناسب به عنوان جزء جدایی ناپذیر نظام مسئولیت پاسخگویی عمومی پیش‌بینی شده است اما برخی احکام مشابه و مورد لزوم در قانون محاسبات عمومی مصوب سال ۱۳۶۶ نیز کماکان منظور شده است.

### فصل ششم - نظارت مالی

در این فصل از لایحه اساساً احکام متفاوتی پیش‌بینی و منظور شده است. دلیل این امر عمدتاً به ساختار فصل نظارت مالی قانون محاسبات عمومی مصوب سال ۱۳۶۶ بر می‌گردد که تنها به پیش‌بینی حکمی در ماده ۹۰ و تبصره آن راجع به نظارت مالی و عملیاتی و حکمی درباره اختلاف نظر ذیحساب و مقام مجاز خرج و حکمی هم در مورد پرداخت مخارج زائد بر اعتبار مصوب و بر خلاف مقررات، اکتفا شده بود. این در حالی است که در فصل نظارت مالی لایحه پیشنهادی مواد متعدد و متفاوتی به شرح موارد زیر پیش‌بینی شده است:

الف - اصلاح و ارتقای ساختار خزانه‌داری کل با هدف تمرکز در مدیریت مالی بخش عمومی و ایجاد وحدت رویه و نظارت مالی (ماده ۵۶).

ب - پیش‌بینی همترازی خزانه‌دار کل کشور در سطح استانداران و سفرا (تبصره یک ماده ۵۶).

ج - پیش‌بینی اختصاص فوق‌العاده خاص مشاغل تخصصی برای کارکنان خزانه‌داری کل کشور (تبصره ۲ ماده ۵۶).

د - انتصاب خزانه‌دار کل به پیشنهاد و حکم وزیر امور اقتصادی و دارایی و تأیید هیأت وزیران در صورت دارا بودن ضوابط و شرایطی که تعیین شده است (ماده ۵۷).

ه - تمدید حکم خزانه‌دار کل و عزل و تغییر او به پیشنهاد وزیر امور اقتصادی و تصویب هیأت وزیران (تبصره‌های ۱ و ۲).

و - تعیین وظایف خزانه‌داری کل کشور و پیش‌بینی نهادی موسوم به شورای نظارت مالی

(ماده ۵۸ و تبصره مربوط).

ز - پیش‌بینی وظایف مفصلی برای ذیحسابان دستگاه‌های اجرایی، تأکید بر انتصاب این ذیحسابان از بین کارکنان خزانه‌داری کل و نحوه انتصاب ذیحساب وزارت اطلاعات از بین کارکنان این وزارت (ماده ۵۹ و تبصره).

ح - تأکید بر استقلال حرفه‌ای ذیحسابان همراه با رعایت ضوابط دستگاه محل خدمت و آیین نامه رفتار حرفه‌ای و قوانین و مقررات و همچنین ادای سوگند بر طبق آیین‌نامه رفتار حرفه‌ای ابلاغی توسط خزانه‌داری کل (تبصره‌های ۴ و ۵).

ط - تعیین شرایط و ضوابط مربوط به انتصاب افراد به عنوان ذیحساب یا معاون ذیحساب همراه با گذراندن دوره ویژه آموزش مشاغل ذیحسابی (ماده ۶۰).

ی - تعیین ضوابط مصرف اعتبارات دستگاه‌های اجرایی که با تأیید سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور موفق به اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و حسابداری تعهدی شده‌اند به پیشنهاد سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی و تصویب هیأت وزیران.

### فصل هفتم - اموال دولتی و اوراق بهادار

این فصل از لایحه پیشنهادی حاوی احکامی در مواد ۶۹ تا ۹۵ است که احکام مشابه و متفاوتی را با قانون محاسبات عمومی ۱۳۶۶ در خود جای داده است. در این قسمت به وجوه تشابه این احکام و سپس و در مرحله بعد به احکام متفاوت آن اشاره می‌شود. در قانون محاسبات عمومی مصوب سال ۱۳۶۶ و در قالب مواد ۱۰۶ تا ۱۲۲ عمدتاً به احکام مربوط به مسئولیت‌های حاکم بر اموال منقول و غیرمنقول دولتی و حفظ و حراست و نگهداری آنها و همچنین نحوه نقل و انتقال این اموال بین وزارتخانه‌ها و مؤسسات و شرکت‌های دولتی پرداخته شده بود. در لایحه پیشنهادی محاسبات عمومی نیز این احکام قطع نظر از برخی اصلاحات عبارتی به شیوه مشابهی با احکام پیش‌بینی شده در قانون محاسبات عمومی مصوب سال ۱۳۶۶ پیش‌بینی و منظور شده است. این در حالی است که احکام متفاوتی به شرح موارد زیر نیز پیش‌بینی شده است:

الف - در ماده ۶۹ این فصل تصریح شده است که کلیه اموال غیرمنقولی که برای استفاده وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی به یکی از طرق قانونی تملک و به نام نهادهای یادشده خریداری یا ایجاد شده متعلق به دولت بوده و در اسناد مالکیت آن نام دولت جمهوری اسلامی به عنوان مالک با نمایندگی خزانه‌داری کل کشور درج می‌شود. در این ماده

قانونی، حدود ۱۴ تبصره پیش‌بینی شده است که تعدادی از آنها حاوی احکام جدیدی درباره اموال غیرمنقول است که وضعیت این اموال را روشن می‌کند که به منظور جلوگیری از اطاله کلام از بحث درباره آنها خودداری می‌شود.

ب- در ماده ۸۱ بر تجدید ارزیابی دارایی‌های غیرجاری شرکت‌های دولتی تأکید و مقرر گردیده است مبالغ حاصل از تجدید ارزیابی معاف از مالیات بوده و باید به حساب افزایش سرمایه شرکت منظور شود.

ج- در ماده ۸۲ و تبصره‌های آن، احکام مربوط به نقل و انتقال اموال منقول غیرمنقول برخی نهادهای خاص نظیر مجلس شورای اسلامی، شورای نگهبان، مجمع تشخیص مصلحت نظام، دانشگاه‌ها و مراکز آموزشی پژوهشی و نیروهای مسلح، پیش‌بینی شده است.

د- در ماده ۸۳، هیأتی موسوم به «هیأت تعیین کارشناسی برای دستگاه‌های اجرایی» که نیاز به ارزیابی اموال منقول، اموال غیرمنقول و سهام دارند، پیش‌بینی شده که باید در خزانه‌داری کل مستقر باشند.

ه- در ماده ۸۶ مقرر گردیده است که کلیه امور مربوط به خرید، فروش و نقل و انتقال خودروهای مورد استفاده یا مورد خریداری دستگاه‌های اجرایی توسط خزانه‌داری کل کشور انجام می‌شود. در تبصره یک این ماده کمیسیونی برای تعیین سقف تعداد و نوع خودروهای یادشده نیز پیش‌بینی شده است.

و- در تبصره‌های ۲، ۳ و ۴ مقرر گردیده است که دستگاه‌های اجرایی موضوع تبصره یک ماده ۸۶ مکلفند اتومبیل‌های مازاد خود را به فروش برسانند، استفاده غیرمجاز از خودروهای دولتی ممنوع است و دریافت هر نوع خودرو از اشخاص حقیقی یا حقوقی از دستگاه‌های اجرایی به جز در مواردی که در مقررات معین شده باشد، ممنوع است.

### بحث و تحلیل احکام کلیدی لایحه پیشنهادی

برای ارائه یک تحلیل مناسب از احکام کلیدی پیش‌بینی شده در مبانی قانونی حاکم بر نظام‌های حسابداری و گزارشگری مالی، حسابرسی و بودجه‌بندی ابتدا باید به ساختار کلی این نظام‌ها توجه شود. در بررسی‌های تطبیقی که نگارنده به عمل آورده است به سه شیوه متفاوت تدوین مبانی قانونی حاکم بر نظام‌های یادشده دست یافته است. در برخی کشورها احکام قانونی این سه نظام نظارتی در قانونی واحد پیش‌بینی و تدوین می‌شود. در چنین

قوانینی، احکام کلیدی و ساختار ساز این نظام‌ها در ارتباط و تعامل با یکدیگر، یک نظام نظارتی واحدی را بر تحصیل، مصرف و بکارگیری منابع عمومی حاکم می‌کند. در بعضی کشورها، احکام قانونی حاکم بر نظام حسابداری و گزارشگری مالی و نظام حسابرسی مستقل در یک قانون پیش‌بینی و تدوین می‌شود. در چنین شیوه‌ای از تدوین مبانی قانونی مبتنی بر نظارت مالی بر منابع عمومی، احکام قانونی نظارت مالی داخلی حاکم بر قوه مجریه با احکام قانونی نظارت مالی که از سوی حسابرس مستقل (دیوان محاسبات) بر قوه مجریه اعمال می‌شود، در ارتباط و تعامل با یکدیگر یک نظام نظارتی مناسبی برای تحصیل، مصرف و بکارگیری منابع عمومی فراهم می‌کند. در برخی کشورهای دیگر نظیر ایران، احکام نظارتی در سه قانون جداگانه موسوم به محاسبات عمومی، دیوان محاسبات و برنامه و بودجه پیش‌بینی می‌شود. بکارگیری چنین شیوه‌ای در تدوین قوانین و مقررات حاکم بر نظارت مالی، ممکن است تعامل و ارتباط احکام این سه نظام نظارتی را با مشکل مواجه کند.

همان طور که قبلاً نیز بیان شده است، حسابداری، حسابرسی و بودجه‌بندی خرده نظام‌هایی هستند که در تعامل و ارتباط با یکدیگر شرایط را برای ایفا و ارزیابی نظام مسئولیت پاسخگویی عمومی حاکم بر تحصیل، مصرف و بکارگیری منابع عمومی را فراهم می‌کنند. از این رو، تعامل و ارتباط مبانی قانونی خرده نظام‌های فوق بر قابلیت‌های نظام مسئولیت پاسخگویی حاکم بر منابع عمومی تأثیرگذار خواهد بود. نکته مهم دیگری که به نظر نگارنده بر قابلیت‌های هر یک از خرده نظام‌های نظارتی مرتبط با مسئولیت پاسخگویی عمومی تأثیرگذار خواهد بود، شیوه تدوین قوانین و مقررات حاکم بر این خرده نظام‌هاست. همان طور که در مقدمه این مقاله بیان گردید، یکی از شیوه‌های مرسوم تدوین مبانی قانونی نظارت مالی جدید، اصلاح و بازنگری و حذف برخی احکام و اضافه نمودن احکام دیگری به قانون مورد عمل است. مشکل اصلی در این شیوه تدوین قانون جدید این است که تفکر حاکم بر نظام نظارت مالی تغییر چندانی پیدا نمی‌کند. این در حالی است که اگر قرار باشد قانونی جدید و مترقی تدوین شود، با انجام یک مطالعه تطبیقی از قوانین و مقررات نظارتی مورد عمل در سایر کشورها، ابتدا باید به یک مدل نظارتی روزآمد و مبتنی بر ویژگی‌های محیطی دست یافت و سپس بر اساس ساختار مدل یادشده، احکام کلیدی و ساختار ساز قانون مورد نیاز را در دستور کار قرار داد. اینک قطع نظر از بکارگیری شیوه نگارش پیش‌نویس لایحه محاسبات عمومی و تفکر

حاکم بر تدوین احکام کلیدی آن، ضمن چشم پوشی از برخی تغییرات و اصلاحات جزئی و عبارتی که تأثیر چندانی در ساختار نظام مالی و محاسباتی ایجاد نمی کند، می توان برخی قابلیت ها، ایرادات و کاستی های مشهود در لایحه را به اختصار و به شرح زیر برشمرد.

### قابلیت های لایحه پیشنهادی

با یک نگاه اجمالی به ساختار کلی لایحه پیشنهادی درباره محاسبات عمومی، می توان به برخی تغییرات نسبتاً بنیادی و تأثیرگذار در نظام مالی و محاسباتی در لایحه مورد نظر به شرح خلاصه زیر اشاره کرد:

۱. در فصول اول تا چهارم لایحه، برخی تغییرات و اصلاحات در احکام کلیدی فصول اول تا سوم قانون محاسبات عمومی مصوب سال ۱۳۶۶ به عمل آمده است. این تغییرات و اصلاحات اگر چه در ساختار کلی نظام مالی و محاسباتی قانون مورد عمل فعلی تغییری اساسی و بنیادی ایجاد نکرده است اما موجب شفافیت در احکام کلیدی پیش بینی شده در این فصول شده است و برخی ابهامات موجود را مرتفع نموده است.

۲- در فصل پنجم لایحه پیشنهادی که احکام ساختار ساز نظام حسابداری و گزارشگری مالی را به تصویر می کشد، احکام نسبتاً پیشرفته ای به شرح موارد زیر پیش بینی شده است که در نوع خود می تواند شرایط لازم را برای ایجاد تحول در نظام یاد شده فراهم کند.

الف - پیش بینی ایجاد مرکز تحقیقات و پژوهش های حسابداری و حسابرسی بخش عمومی در ماده ۴۴ لایحه با هدف تدوین، تکمیل، اصلاح و ابلاغ استانداردهای حسابداری و حسابرسی این بخش امر مبارکی است. فکر ایجاد چنین مرکزی بیانگر این واقعیت است که وزارت امور اقتصادی و دارایی به عقب ماندگی نظام حسابداری و حسابرسی بخش عمومی ایران از تحولاتی که در کشورهای توسعه یافته و بعضاً در حال توسعه روی داده پی برده است. ایجاد چنین مرکزی همان گونه که در ماده ۴۵ تصریح شده است اگر به درستی استقرار یابد و از افرادی آگاه به مبانی نظری و عملی در حوزه حسابداری و حسابرسی بخش عمومی استفاده کرده و از تحولات علمی - فنی و تجربیات جهانی بهره گیرد، می تواند زمینه لازم را برای ایجاد تحول اساسی در این نظام ها فراهم کند.

ب - دیوان محاسبات کشور به عنوان حسابرس مستقل نهادهای بخش عمومی حق دارد نسبت به نظام حسابداری و گزارشگری مالی این نهادها اظهار نظر اصلاحی داشته باشد و در اغلب کشورها نیز این نهاد قانون اساسی در تدوین اصول و استانداردهای حسابداری

مشارکتی فعال دارد. از این رو، درخواست همکاری از این نهاد قانون اساسی توسط خزانه‌داری کل کشور، این همکاری را استحکام می‌بخشد.

ج - تأکید بر تهیه نظام حسابداری بخش عمومی مبتنی بر استانداردهای حسابداری بخش عمومی برای دستگاه‌های اجرایی از نقاط قوت این بخش از لایحه پیشنهادی محسوب می‌شود اما تحقق چنین امری در سال اول اجرای قانون، مورد تردید است.

د - تأکید بر تهیه و تنظیم صورت‌های مالی به صورت ماهانه و به شیوه الکترونیکی (برخط) هم از نوآوری‌های لایحه پیشنهادی است که با شرایط امروز جهان همخوانی دارد. ۳- فصل ششم لایحه پیشنهادی که قرار است جایگزین فصل سوم تحت همین عنوان در قانون محاسبات عمومی کشور مصوب سال ۱۳۶۶ شود از تفاوت‌های اساسی برخوردار است. در این قسمت به نوآوری‌ها و قابلیت‌های احکام کلیدی پیش‌بینی شده در این فصل، به شرح موارد زیر و به اختصار اشاره می‌شود.

الف - در ماده ۵۶ لایحه پیشنهادی، مقرر گردیده است که دولت موظف است نسبت به اصلاح ارتقاء ساختار خزانه‌داری کل کشور اقدام نماید. با توجه به مفاد احکام بعدی، به نظر می‌رسد منظور از اصلاح و ارتقاء ساختار موردنظر در این ماده همانا تبدیل شدن خزانه‌داری کل کشور از معاونت هزینه وزارت امور اقتصادی و دارایی به سازمان خزانه‌داری کل کشور باشد.

ب - در تبصره یک ماده ۵۶ مقرر گردیده است که خزانه‌دار کل کشور همتراز استانداران و سفیران ارزیابی می‌شود. چنین پیشنهادی در صورت ارتقاء ساختار خزانه‌داری کل کشور از معاونت وزارت امور اقتصادی و دارایی به سازمان خزانه‌داری امر معقولی است.

ج - در تبصره دو این ماده، برقراری فوق‌العاده خاص برای مشاغل تخصصی کارکنان خزانه‌داری کل کشور پیش‌بینی شده است که به نظر نگارنده به ویژه در مورد ذیحسابان دستگاه‌های اجرایی امر قابل قبولی است. ذیحسابان یادشده مسئولیت‌های سنگینی برعهده داشته‌اند و بر طبق ماده ۵۹ لایحه، در مقایسه با قانون مورد عمل این مسئولیت‌ها افزایش نیز یافته است. از این رو، برقراری فوق‌العاده‌های خاص و متناسب با مسئولیت‌هایی که ذیحسابان برعهده دارند، امری اجتناب‌ناپذیر است.

د - در ماده ۵۷ لایحه مقرر گردیده است که خزانه‌دار کل کشور به پیشنهاد وزیر امور اقتصادی و دارایی و تأیید هیأت وزیران برای یک دوره ۵ ساله منصوب می‌شود و شرایط

نسبتاً قابل قبولی برای او پیش‌بینی شده است. ارتقای سطح خزانه‌دار کل از معاونت وزیر دارایی به رئیس سازمان خزانه‌داری کل امری معقول و پسندیده ای است. افزون بر این، پیش‌بینی شرایطی نظیر دارا بود مدرک تحصیلی کارشناسی ارشد و بالاتر در رشته تخصصی از یک سو و سوابق کافی در زمینه‌های تخصصی از سوی دیگر، بیانگر ارتقای شأن خزانه‌دار کل است. این در حالی است که عزل و نصب این مقام به پیشنهاد وزیر دارایی تا حدودی استقلال او را در انجام وظایف قانونی مورد تردید قرار می‌دهد.

هـ - تعیین وظایف خزانه‌داری کل کشور در ماده ۵۸ لایحه از نوآوری‌های این لایحه محسوب می‌شود. این در حالی است که پیش‌بینی «شورای نظارت مالی» نیز می‌تواند در ایجاد وحدت رویه و هماهنگی اقدامات نظارتی ذیحسابان دستگاه‌های اجرایی در سطح کشور کمک کند.

و - تعیین وظایف و مسئولیت‌های ذیحسابان دستگاه‌های اجرایی که به تفصیل در ماده ۵۹ بیان شده است، می‌تواند در کاهش برخی ابهامات و اختلاف نظرهای بین آنها با مقامات اجرایی دستگاه‌های اجرایی محل استقرار مؤثر باشد.

ز - پیش‌بینی حکمی درباره استقلال حرفه‌ای ذیحسابان همراه با رعایت آیین رفتار حرفه‌ای و ادای سوگند توسط آنها که به ترتیب در تبصره‌های ۴ و ۵ ماده فوق منعکس شده است، امری ضروری و اجتناب‌ناپذیر است.

ح - تعیین شرایط لازم برای انتصاب به سمت ذیحساب یا معاون ذیحساب در دستگاه‌های اجرایی در ماه ۶۰ لایحه، یکی دیگر از نوآوری‌های لایحه پیشنهادی محسوب می‌شود. با توجه به تحولاتی که در ارتقای سطح تحصیلات و تخصص در حوزه‌های حسابداری و حسابرسی ایجاد شده است و به ویژه ایجاد رشته حسابداری بخش عمومی در دانشگاه‌های کشور، تحقق چنین شرایطی برای انتصاب به این سمت بیش از پیش فراهم است.

ط - پیش‌بینی حکمی در ماده ۶۲ دایر بر ایجاد تسهیلاتی برای اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و حسابداری تعهدی بر اساس رویکرد کنترل نتیجه و محصول، می‌تواند شرایط مناسب‌تری برای استقرار این نوع بودجه‌ریزی فراهم کند.

ی - پیش‌بینی احکامی در مواد ۶۴ و ۶۵ لایحه پیشنهادی که به ترتیب بر مجوز استفاده از امضای الکترونیکی برای مبادلات پولی و اسناد الکترونیکی مالی و حسابداری اشاره دارد و همچنین پیش‌بینی دادن مشوق‌هایی به مدیران برای بهبود عملکرد و افزایش

- اثر بخشی یا افزایش بهره‌وری، از نوآوری‌های لایحه به شمار می‌آید.
- ۴- فصل هفتم که به اموال دولتی و اوراق بهادار اختصاص یافته است، اگرچه بیشتر احکام پیش‌بینی شده در فصل اموال دولتی قانون محاسبات عمومی کشور مصوب سال ۱۳۶۶ را در خود جای داده است اما احکام تکمیلی جدیدی به آن اضافه شده است. برای مثال در ماده ۶۹ این فصل با تعداد درخور ملاحظه‌ای تبصره، احکامی از برخی قوانین موجود و مرتبط با اموال دولتی گنجانده شده است تا برخی کاستی‌های مربوط به اموال دولتی و اوراق بهادار مرتفع شود. افزون بر این، احکام جدیدی نیز درباره اموال دولتی در این فصل قابل مشاهده است که به برخی از آنها به شرح موارد زیر اشاره می‌شود:
- الف - تعیین تکلیف برای سازمان ثبت اسناد و املاک کشور دایر بر اصلاح اسناد اموال غیرمنقول دولتی و صدور اسناد جدید برای آنها (تبصره ۱۱ ماده ۶۹).
- ب - ایجاد سامانه «جامع اموال غیرمنقول دستگاه‌های اجرایی» با استفاده از تجهیزات رایانه‌ای و الزام به ثبت اطلاعات مربوط به این اموال توسط دستگاه‌های اجرایی در سامانه یادشده (تبصره ۱۲ ماده ۶۹).
- ج - ساماندهی فضاهای اداری توسط دستگاه‌های اجرایی با هدف شناسایی و واگذاری فضاهای مازاد به دستگاه‌های اجرایی نیازمند (تبصره ۱۳ ماده ۶۹).
- د - تعیین تکلیف برای دستگاه‌های اجرایی دایر بر تعیین و ثبت ارزش ریالی اموال و دارایی‌ها در صورت‌های مالی (تبصره ۱۴ ماده ۶۹).
- ه - تکلیف شرکت‌های دولتی دایر بر تجدید ارزیابی دارایی‌های غیرجاری در هر پنج سال یکبار و احتساب مبالغ حاصل به افزایش سرمایه شرکت و معاف از مالیات (ماده ۸۱).
- و - تعیین تکلیف نقل و انتقال اموال منقول و غیرمنقول برخی دستگاه‌های خاص نظیر مجلس شورای اسلامی، مجمع تشخیص مصلحت نظام و شورای نگهبان، دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی و تحقیقاتی از یک سو و نقل و انتقال اموال یادشده نیروهای مسلح از سوی دیگر (ماده ۸۲).
- ز - پیش‌بینی «هیأت تعیین کارشناسی برای دستگاه‌های اجرایی» مستقر در خزانه‌داری برای ارزیابی اموال منقول و غیرمنقول و اوراق بهادار (ماده ۸۳).
- ح - الزام وزارت دارایی به ارزیابی و نظارت بر عملکرد شرکت‌های دولتی از طریق نهادهای حسابرسی بخش خصوصی یا دولتی بر اساس شاخص‌های مرتبط با بهره‌وری، سودآوری و بازدهی دارایی‌ها و انجام مأموریت‌های قانونی و تحقق اهداف به ویژه تحلیل



نقش و عملکرد هر شرکت در بهبود یا تخریب وضعیت اقتصاد کشور و ارسال گزارش آن برای مجلس شورای اسلامی (ماده ۸۷).  
ط - پذیرش داده پیام الکترونیکی و امضای الکترونیکی یا دیجیتال در حکم نوشته به جای تأیید کتبی یا صدور اجازه و سند یا سایر مدارک (ماده ۹۴).

### ایرادات و اشکالات لایحه پیشنهادی

نگارنده ایرادات و اشکالات لایحه پیشنهادی محاسبات عمومی را به شیوه‌ای اساسی و بنیادی مورد توجه قرار می‌دهد و اساساً با انجام برخی تغییرات و اصلاحات در قانون حاکم بر نظام نظارت و کنترل داخلی پیشین و تدوین لایحه جدید مخالف است. همان طور که قبلاً نیز بیان شده است، نگارنده بر این عقیده است که مبنا قراردادن قانون قبلی و رفع کاستی‌ها و نارسایی‌های آن که در طول اجرای آن ایجاد شده است با هدف تدوین قانونی جایگزین ره به جایی نمی‌برد. به بیان دیگر، در این شیوه نگارش قوانین جدید، تفکر حاکم بر نظام نظارت و کنترل بر تحصیل، مصرف و بکارگیری منابع مالی تغییر چندانی نمی‌کند بلکه با ترمیم برخی کاستی‌ها و خلاءهای قانونی، برخی نارسایی‌های حاکم بر نظام نظارت و کنترل داخلی برای مدتی مرتفع می‌شود. در طول سده گذشته، قوانین محاسبات عمومی کشور با همین شیوه تدوین شده است. این در حالی است که راهکارهای مناسب دیگری نیز برای تدوین یک نظام نظارت و کنترل داخلی مطلوب و تأثیرگذار بر تحصیل، مصرف و بکارگیری منابع مالی عمومی که احکام کلیدی آن به صورت معمول در قانون محاسبات عمومی کشور متبلور می‌شود، وجود دارد.

همان طور که قبلاً بیان شده است، نگارنده در تدوین قانون محاسبات جدید بر انجام مطالبات تطبیقی تأکید دارد. به بیان دیگر، در صورتی که بخواهیم به یک نظام نظارت و کنترل داخلی از طریق استقرار یک قانون محاسبات عمومی مدرن و مبتنی بر ویژگی‌های محیطی کشورمان دست یابیم باید مطالعه‌ای تطبیقی از قوانین و مقررات مالی محاسباتی تعدادی از کشورهای پیشرفته جهان را در دستور کار قرار داد. در چنین مطالعه‌ای، ساختارهای نظام‌های نظارت و کنترل حاکم بر منابع عمومی مقایسه و تحلیل می‌شود تا ضمن توجه کافی به ویژگی‌های محیطی کشور، به یک نظام نظارت و کنترل مناسب و مبتنی بر ویژگی‌های یادشده دست یافت. در صورت تحقق چنین امری، شرایط لازم برای تدوین احکام نظارت و کنترل در قانون محاسبات عمومی جدید و در چارچوب ساختار

تعیین شده فراهم خواهد شد. اینک برخی نکات اساسی که به نظر نگارنده می‌تواند مورد بازنگری و اتخاذ تصمیم قرار گیرد به شرح زیر ارائه می‌شود با این امید که در تدوین قانون محاسبات عمومی پیشنهادی جدید، مورد توجه قرار گیرد.

### الف - تفکر ذیحساب محور حاکم بر لایحه پیشنهادی

نگارنده در مقاله‌ای با عنوان «تحلیلی نظری پیرامون سیستم نظارت مالی کشور از منظر پاسخگویی» که در فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی شماره ۳۱ بهار سال ۱۳۸۲ به چاپ رسید، سیستم نظارت مالی ذیحساب محور را مورد نقد و بررسی قرار داده است. در آن مقاله، نگارنده بر این موضوع تأکید کرده بود که اگر وزارت امور اقتصادی و دارایی بخواهد مسئولیت نظارت مالی که وظیفه ذاتی او محسوب می‌شود را به نحو مطلوب‌تر اعمال نماید باید سهم درخور ملاحظه‌ای از این مسئولیت را به عهده وزراء و رؤسای دستگاه‌های اجرایی محول نماید. در نظام‌های سیاسی مردم سالار که امور کشور به اتکای آرای عمومی اداره می‌شود، مقامات منتخب در مقابل مردم و نمایندگان قانونی آنها مسئولیت پاسخگویی دارند. در قوانین اساسی این کشورها از جمله ایران، مبانی قانونی مسئولیت پاسخگویی مقامات منتخب مسئول در قبال مردم پیش‌بینی گردیده و سازوکارهای تحقق این مسئولیت نیز مشخص شده است. در قسمت اخیر اصل ۱۳۴ و ۱۳۷ قانون اساسی کشورمان بر مسئولیت پاسخگویی رئیس‌جمهور و وزراء (قوه مجریه) در قبال قوه مقننه و هر دو در مقابل مردم تأکید دارد. در اصول ۷۶، ۸۸ و ۸۹ همان قانون نیز سازوکارهای تحقق مسئولیت پاسخگویی از طریق تحقیق و تفحص نمایندگان در امور کشور و با طرح سؤال از رئیس‌جمهور و وزراء و عنداللزوم استیضاح ایشان توسط نمایندگان قانونی مردم، مشخص شده است.

همان‌طور که در اصل ۱۳۷ قانون اساسی مقرر گردیده است «هر یک از وزیران مسئول وظایف خاص خویش در برابر رئیس‌جمهور و مجلس است و در اموری که به تصویب هیأت وزیران می‌رسد، مسئول اعمال دیگران نیز هست» وزیران در اجرای برنامه‌ها و فعالیت‌ها و تحقق اهداف آنها در قبال رئیس‌جمهور و نمایندگان قانونی مردم مسئولیت پاسخگویی دارند. دیوان محاسبات کشور از سوی قوه مقننه و سازمان بازرسی کل کشور از طرف قوه قضائیه نیز بر حسن اجرای آن نظارت خواهند داشت. وظایف هر یک از وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی در قالب برنامه‌ها و فعالیت‌هایی که قرار است اجرا شود، در بودجه سالانه کل کشور پیش‌بینی و به تصویب نمایندگان مردم می‌رسد. بنابراین، وزیران و

رؤسای دستگاه‌های اجرایی مستقیم یا غیرمستقیم در قبال رئیس‌جمهور و نمایندگان مجلس، در مورد اجرای برنامه‌ها و فعالیت‌ها و تحقق اهداف مصوب مندرج در بودجه سالانه کل کشور مسئولیت پاسخگویی دارند. مسئولیت پاسخگویی وزیران و رؤسای دستگاه‌های اجرایی هم جنبه مالی و هم جنبه عملیاتی دارد. با این ترتیب، مقامات منتخب مسئول در اجرای برنامه‌ها، فعالیت‌ها، طرح‌ها و پروژه‌های مصوب و دستیابی به هدف‌های پیش‌بینی شده آنها، دو نوع پاسخگویی شامل مسئولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی را مشترکاً برعهده دارند.

مسئولیت پاسخگویی مالی، هر یک از وزیران یا رؤسای دستگاه‌های اجرایی و در نهایت 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 نهادهای تحت سرپرستی این مقامات، از نظر تحصیل درآمدها و سایر منابع مالی و مصرف و بکارگیری منابع عمومی در چارچوب قوانین و مقررات و محدودیت‌های بودجه‌ای و منطبق با برنامه‌ها و در جهت تحقق اهداف مصوب آنها، انجام گرفته است. مسئولیت پاسخگویی عملیاتی، دولت و وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی تابعه را به ارائه گزارش‌هایی ملزم می‌کند تا از طریق آن مجلس و شهروندان به عنوان صاحبان حق، از نظر میزان دستیابی به اهداف برنامه‌ها و فعالیت‌ها از یک سو و از نظر کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی منابع مالی مصرف شده از دیگر سو، آگاه شوند. در این نوع مسئولیت پاسخگویی، مسئولان موظفند در مورد چگونگی اجرای برنامه‌ها، فعالیت‌ها، طرح‌ها و پروژه‌های مصوب و میزان تحقق اهداف آنها، به مردم و نمایندگان قانونی آنها گزارش دهند.

در قانون محاسبات عمومی مصوب سال ۱۳۶۶، علاوه بر وظایف مربوط به تحویل و تحول وجوه که نوعی عملیات خزانه‌داری محسوب می‌شود، سه وظیفه اصلی دیگر شامل تأمین اعتبار (کنترل بودجه)، تطبیق هزینه (خرج) و سایر پرداخت‌ها با قوانین و مقررات و همچنین نگهداری و تنظیم حساب ماهانه و سالانه، به ذیحسابان مأمور و منصوب وزارت امور اقتصادی و دارایی محول شده است. از یک نظر، ممکن است چنین استنباط شود که محول نمودن این مسئولیت‌ها به ذیحسابان که مأمورین وزارتخانه دیگری هستند و از استقلال نسبی نیز برخوردارند، سطح نظارت مالی قبل از خرج را ارتقاء خواهد بخشید. تحقق این امر، در صورتی امکان‌پذیر است که اولاً تداوم اجرای این سیستم نظارتی سنتی و

ذیحساب محور ضروری باشد، دوماً شرایط و امکانات لازم برای اعمال نظارت مالی توسط ذیحسابان مستقر در دستگاه‌های اجرایی، فراهم باشد (باباجانی، ۱۳۸۱).

اگر از منظر جایگاه مسئولیت پاسخگویی، نظام نظارت مالی «ذیحساب محور» را تحلیل نماییم، به این نتیجه خواهیم رسید که سطح نظارت مالی تا حد درخور ملاحظه‌ای در قانون یادشده تنزل یافته است. بدین معنی که با انتقال مسئولیت‌های مربوط به کنترل بودجه، رعایت قوانین و مقررات در مصرف اعتبارات و نگهداری حساب و گزارشگری مالی، سطح مسئولیت پاسخگویی مالی از وزیر یک وزارتخانه به یک مدیر میانی منتخب وزارتخانه دیگر تنزل یافته است. به بیان دیگر، مسئولیت‌های فوق از عوامل کلیدی تشکیل دهنده مسئولیت پاسخگویی مالی بوده و وزیران و رؤسای دستگاه‌های اجرایی باید در ایفای آنها ملزم باشند. دلیل این امر که نگارنده با انتقال این نوع مسئولیت‌ها از سطح وزیر یا رئیس مؤسسه به ذیحساب مأمور و منصوب وزارت امور اقتصادی و دارایی مخالف است این است که بودجه برنامه مالی و عملیاتی دستگاه اجرایی است و درآمد و مخارج چنین برنامه‌ای باید بر اساس قوانین و مقررات تحصیل و مصرف شود. محدودیت‌های حاکم بر آن از طریق یک سیستم کنترل بودجه‌ای مناسب رعایت و به شیوه‌ای مناسب اجرا شود تا هدف‌هایی که برای آن در نظر گرفته شده است، محقق گردد. این در حالی است که چگونگی اجرای بودجه و میزان دستیابی به اهداف و پی‌آمدهای آن باید از طریق انتشار گزارش‌های مالی و عنداللزوم عملیاتی به اطلاع عموم مردم و نمایندگان قانونی آنها برسد. با این ترتیب، بخش درخور ملاحظه‌ای از اعمال نظارت و کنترل بر برنامه‌های مالی دستگاه‌ها، به عهده ذیحسابانی محول می‌شود که نقشی در تنظیم برنامه‌های مالی و عملیاتی از طریق بودجه‌بندی نداشته‌اند. به نظر نگارنده و بر اساس تجاربی که در سال‌های خدمت در سمت ذیحساب داشته است، انتقال این گونه مسئولیت‌ها از وزیر یا رئیس دستگاه اجرایی به مدیران وزارت امور اقتصادی و دارایی، زمینه‌ای فراهم کرده است که بعضاً برخی از این مقامات مجری برنامه‌ها و طرح‌ها، مسئولیت عدم دستیابی به هدف‌های پیش‌بینی شده در بودجه‌های سالانه و پنج ساله را ناشی از حضور ذیحساب تلقی کنند.

نگاهی اجمالی به ماده ۵۹ لایحه پیشنهادی محاسبات عمومی، بیانگر این واقعیت است که وظایف و مسئولیت‌های ذیحساب نه تنها نسبت به قانون محاسبات عمومی مصوب سال ۱۳۶۶ کاهش نیافته بلکه افزایش نسبتاً چشمگیری هم دارد. پیش‌بینی وظایف و

مسئولیت‌های قبلی و جدید ذیحساب در قانون مورد عمل ولایحه پیشنهادی، بیانگر تقویت تفکر حاکم بر سیستم "ذیحساب محور" تدوین‌کنندگان لایحه پیشنهادی محاسبات عمومی است. نگارنده، در پژوهشی تطبیقی از قوانین محاسبات عمومی تعدادی از کشورهای پنج‌قاره جهان، به این نتیجه دست یافت که در اغلب این کشورها، ذیحساب یا مدیر مالی دستگاه‌های اجرایی از بین کارکنان وزارت دارایی انتخاب و منصوب نمی‌شود. هر چند این بدان معنی نیست که وزارت دارایی این کشورها، از وظیفه و مسئولیت اعمال نظارت و کنترل درباره تحصیل، مصرف و بکارگیری منابع عمومی غفلت نماید، بلکه منظور این است که شیوه اعمال نظارت و کنترل سنتی "ذیحساب محور" را تغییر داده و به طریق مناسب دیگری وظایف نظارت و کنترل را بر دستگاه‌های اجرایی اعمال می‌نمایند. به بیان دیگر، شیوه سنتی "ذیحساب محور" اعمال نظارت و کنترل بر درآمدها و مخارج نهادهای بخش عمومی، در بیشتر کشورهای مورد مطالعه منسوخ شده است و شیوه‌های مدرن و پیشرفته‌تری جایگزین گردیده است. در اغلب کشورهای مورد مطالعه، مسئولیت‌های فوق بر عهده رئیس دستگاه اجرایی یا معاون اجرایی (معاون اداری مالی) است. هر چند که این مقامات می‌توانند بخشی از وظایف و مسئولیت خود را به رئیس یا مدیر حسابداری تفویض کنند. این قبیل کشورها، برای اعمال نظارت و کنترل بر تحصیل، مصرف و بکارگیری منابع مالی از حسابرسی داخلی و کمیته حسابرسی بهره می‌گیرند. در برخی کشورهای مورد مطالعه نظیر مالزی، مقامی موسوم به Controller وظیفه نظارت و کنترل بر تحصیل، مصرف و بکارگیری منابع را بر عهده دارد. با این ترتیب، با توجه به بررسی‌های به عمل آمده از قوانین حاکم بر کنترل‌های داخلی در درون قوه مجریه، در قانون محاسبات عمومی کشورهای نظیر قبرس، آفریقای جنوبی، آرژانتین، اسلونی، نیجریه و سودان جنوبی، نظارت مالی و کنترل داخلی بر عهده مقام ارشد کنترلی با عناوین: Certifying Officer, Controlling Officer, Chief Financial Officer, Permanent Officer, Principle Accountable Officer می‌باشد. این در حالی است که در ایران، این وظیفه خطیر بر عهده ذیحساب منصوب وزارت دارایی محول گردیده که لزوماً باید از بین کارکنان وزارت امور اقتصادی و دارایی انتخاب و منصوب شود.

#### ب - عدم تغییرات بنیادی در فصول ۱ تا ۴

همان‌طور که قبلاً بیان گردید، به لحاظ این که در تدوین احکام کلیدی نظام نظارت و

کنترل مورد نظر در قانون محاسبات عمومی کشور، مطالعه‌ای تطبیقی انجام نشده است، لذا احکام پیش‌بینی شده در فصول ۱ تا ۴ لایحه پیشنهادی، تغییری بنیادین در احکام کلیدی این فصول نیز به عمل نیامده است. به همین دلیل، احکام کلیدی پیش‌بینی شده در فصول چهارگانه شامل تعاریف، اجرای بودجه - کلیات، اجرای بودجه - مصارف و معاملات دولتی، کم و بیش همان احکامی است که در قانون محاسبات عمومی چهارم کشور پیش‌بینی شده است، هر چند که تغییرات و اصلاحاتی عبارتی در احکام این فصول صورت گرفته است. این در حالی است که اگر مطالعه‌ای تطبیقی از قوانین محاسبات عمومی تعدادی از کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه صورت می‌گرفت، قطعاً احکام نسبتاً جدیدی که ساختار نظارت مالی منظور در قانون محاسبات عمومی مورد عمل را تغییر می‌داد، منظور می‌گردید.

#### پ - پیش‌بینی برخی احکام غیرمرتبط

با عنایت به این که لایحه پیشنهادی مربوط به محاسبات عمومی کشور است، از این رو، پیش‌بینی برخی احکام مربوط به حسابرسی مستقل که متولی آن دیوان محاسبات کشور است، در این قانون ضرورتی ندارد. بنابراین، تعریف حسابرسی جامع در بخش عمومی در بند ۳۷ فصل اول تعاریف و همچنین پیش‌بینی احکامی درباره تعیین تکلیف برای دیوان محاسبات دایر بر حسابرسی صورت‌حساب عملکرد سالانه بودجه و تهیه گزارش تفریغ بودجه در ماده ۵۳ و تبصره مربوط باید در قانون دیوان محاسبات کشور منعکس شود که بعضاً هم پیش‌بینی شده است.

#### ت - حذف تعریف علی‌الحساب و حکم مربوط

همان طور که قبلاً نیز بیان شده است، ارائه تعریفی درباره واژه علی‌الحساب و پیش‌بینی حکم مربوط در ماده ۶۰ قانون محاسبات عمومی کشور مصوب سال ۱۳۶۶ به لحاظ شرایط و ویژگی‌های محیطی حاکم بر مصرف و بکارگیری منابع مالی در کشور بوده است و مغایرتی با بکارگیری حسابداری نقدی یا تعهدی ندارد. دلیل این امر این است که واژه علی‌الحساب در مواردی به کار می‌رود که تسجیل تمام دین میسر نیست اما بخشی از دین باید پرداخت شود. برای چنین مواردی که در فرایند مصرف و بکارگیری منابع مالی به ویژه در ایران رخ می‌دهد، پیش‌بینی تعریف واژه علی‌الحساب و حکم مربوط در قانون محاسبات عمومی کشور مصوب سال ۱۳۶۶ ضروری بوده است. از آنجا که ضرورت

تحقق چنین امری کماکان به قوت خود باقی است و در برخی از احکام پیش‌بینی شده در لایحه پیشنهادی از چنین واژه‌ای هم استفاده شده است، لذا پیش‌بینی تعریف علی‌الحساب و حکم مربوط برای پرداخت آن، امری اجتناب‌ناپذیر است.

از سوی دیگر، در شرایط عمومی پیمان موضوع ماده ۲۳ قانون برنامه و بودجه نیز از واژه علی‌الحساب استفاده شده است. در ماده ۳۷ شرایط عمومی پیمان مقرر گردیده است که مقادیر درج شده در صورت وضعیت‌های موقت و پرداخت‌هایی که بابت آنها به عمل می‌آید جنبه موقت و علی‌الحساب دارد و هر نوع اشتباه اندازه‌گیری و محاسباتی، در صورت وضعیت‌های بعدی یا در صورت وضعیت قطعی اصلاح و رفع می‌شود. در تبصره همین ماده نیز تصریح شده است که هر گاه به عللی صورت وضعیت ارسالی از طرف مهندس مشاور مورد تأیید کارفرما قرار نگیرد، پس از وضع کسور تعیین شده در این ماده تا ۷۰ درصد مبلغ صورت وضعیتی را که مهندس مشاور ارسال نموده است به عنوان علی‌الحساب و در مدت مقرر در این ماده در وجه پیمانکار پرداخت می‌شود. این درحالی است که صورت وضعیت موردنظر همراه با دلایل رد آن برای تصحیح به مهندس مشاور برگردانده می‌شود تا پس از اعمال اصلاحات لازم در مدت حداکثر پس از ۵ روز دوباره به شرح یادشده برای کارفرما ارسال و بقیه مبلغ به ترتیبی که گفته شد به پیمانکار پرداخت گردد. با توجه به موارد فوق، حذف واژه علی‌الحساب و حکم مربوط در لایحه پیشنهادی محاسبات عمومی، مشکلات خاص خود را به همراه دارد.

### چه باید کرد

آنچه که درباره قابلیت‌ها و ایرادات و اشکالات لایحه پنجم محاسبات عمومی کشور به شرح مطالب بالا در مورد تحلیل احکام کلیدی لایحه ارائه گردید، به معنی پذیرش این شیوه تدوین ساختار نظام نظارت و کنترل از طریق قانون محاسبات عمومی نیست. همان‌طور که در مقدمه این مقاله بیان گردید، نگارنده با این شیوه تدوین لایحه پیشنهادی محاسبات عمومی که تفکر حاکم بر نظام نظارت و کنترل داخلی بر تحصیل، مصرف و بکارگیری منابع آن تغییری اساسی نمی‌کند، مشکلی اساسی دارد. شاه‌بیت و نکته کلیدی لایحه موردنظر، سیستم نظارت مالی "ذیحساب محور است" که در سه قانون محاسبات پیشین نه تنها تغییری نکرده است بلکه تفکر آن تقویت نیز شده است. در لایحه پیشنهادی، همانند قوانین محاسبات عمومی دوم، سوم و چهارم (مورد عمل فعلی) کماکان ذیحساب

منصوب خزانه‌داری کل، مسئولیت اصلی نظارت و کنترل بر تحصیل، مصرف و بکارگیری منابع مالی را برعهده دارد.

بر اساس پژوهشی تطبیقی که نگارنده در مورد سیستم های نظارت مالی پیش‌بینی شده در قوانین محاسبات عمومی تعدادی از کشورها انجام داده است، اگر چه مسئولیت اصلی نظارت و کنترل حاکم بر تحصیل، مصرف و بکارگیری منابع عمومی برعهده وزارت دارایی بوده است اما این مهم از طریق مأمورین منتخب و منصوب وزارت یادشده در محل دستگاه اجرایی اعمال نمی‌شود. به بیان دیگر، در این قیل کشورها، ضمن آن که مقامات اجرایی وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی مسئولیت نظارت و کنترل بر منابع مالی را برعهده دارند و این مهم را از طریق انتصاب مدیران مالی خود اعمال می‌کنند، وزارت دارایی نیز بر اساس وظیفه ذاتی خود و با استفاده از سازوکارهای لازم بر حسن اجرای آن نظارت می‌کند.

علی‌ای‌حال، نگارنده بر این عقیده است که قبل از تدوین لایحه محاسبات عمومی جدید، ابتدا باید درباره تداوم سیستم نظارت مالی "ذیحساب محور" فعلی تحقیقی اساسی انجام شود و پس از تعیین تکلیف برای این مهم، نسبت به تدوین احکام نظارت و کنترل مالی در قانون محاسبات عمومی کشور اقدام شود. تجربه نسبتاً مناسبی برای انجام چنین پژوهشی نیز در حال حاضر وجود دارد. برای مثال از سال ۱۳۸۴ تاکنون برای حدود مدت ۱۵ سال است که دانشگاه‌های دولتی وابسته به وزارت علوم، تحقیقات و فناوری از یک سو و دانشگاه‌های وابسته به وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی از سوی دیگر، برای نظارت و کنترل‌های مالی از مدیران مالی منصوب رؤسای این نهادها بهره می‌گیرند. با انجام پژوهشی درباره این نهادها، قبل و بعد از اجرای قانون مالی و معاملاتی دانشگاه‌ها، می‌توان به نتایج قابل قبولی درباره حضور ذیحساب منصوب وزارت ارایی قبل از اجرای قانون و انتصاب مدیر مالی از سوی رؤسای دانشگاه‌ها پس از اجرای قانون یادشده، دست یافت.

انجام چنین پژوهشی نیازمند همکاری دیوان محاسبات کشور دایر بر دسترسی محقق به آرای قطعی صادره هیأت‌های مستشاری درباره تخلفات مالی ۱۵ سال قبل و ۱۵ سال بعد از اجرای قانون مالی و معاملاتی دانشگاه‌هاست. به بیان دیگر، با مقایسه میزان تخلفات مالی از نظر مبلغ (با تعدیل آن بر اساس شاخص عمومی قیمت‌ها)، تعداد و نوع تخلفات ۱۵ سال قبل از اجرای قانون یادشده که ذیحساب منصوب وزارت امور اقتصادی و دارایی در این



نهادهای مستقر بوده و ۱۵ سال بعد که مدیر مالی منصوب رئیس دانشگاه مسئولیت نظارت قبل از خرج را برعهده گرفته است، اطلاعات مفیدی به دست خواهد آمد. نتایج چنین پژوهشی اگر به درستی و با دقت انجام شود، می‌تواند اطلاعات مفیدی درباره استمرار حضور ذیحساب منصوب در دستگاه‌های اجرایی یا استقرار مدیر مالی منصوب توسط دستگاه اجرایی، فراهم کند.

نتیجه چنین پژوهشی اگر حکایت از افزایش یا کاهش معنادار درباره میزان، تعداد و نوع تخلفات قبل و بعد از اجرای قانون مالی معاملات دانشگاه‌ها داشته باشد، می‌توان درباره استمرار یا عدم استمرار ذیحساب منصوب وزارت امور اقتصادی و دارایی در دستگاه‌های اجرایی، تصمیم لازم اتخاذ نمود. به بیان دیگر، اگر نتیجه این تحقیق بیانگر این واقعیت باشد که در طول مدت ۱۵ سال از اجرای قانون مالی و معاملاتی دانشگاه‌ها و حضور مدیران مالی منصوب رؤسای دانشگاه‌ها به جای ذیحساب، تفاوت معنی‌داری در میزان، تعداد و نوع تخلفات مالی وجود نداشته باشد، می‌توان درباره استمرار حضور ذیحساب در دستگاه‌های اجرایی تجدید نظر نمود. یادآوری می‌شود که تعداد دانشگاه‌های دولتی وابسته به وزارتین علوم، تحقیقات و فناوری و آموزش پزشکی می‌تواند نمونه آماری قابل قبولی برای این تحقیق فراهم کند.

در پایان ذکر این نکته مهم ضروری است که پس از انجام تحقیق لازم درباره مرکز ثقل و بنیادین نظام نظارت و کنترل مالی یعنی استقرار یا عدم استقرار "ذیحساب" منصوب وزارت امور اقتصادی و دارایی، آنگاه می‌توان با انجام یک مطالعه تطبیقی از نظام‌های نظارتی مورد عمل در سایر کشورها، نسبت به تدوین یک سیستم نظارت مالی پیشرفته در قالب قانون محاسبات عمومی، اقدام کرد. افزون بر این، در بررسی تطبیقی قوانین محاسبات عمومی برخی کشورهای مورد مطالعه، احکامی درباره ایجاد حسابرسی داخلی و کمیته حسابرسی در نهادهای بخش عمومی این نهادها مشاهده گردید که پیش‌بینی چنین احکامی در قانون محاسبات عمومی جدید ایران هم می‌تواند به تقویت نظام نظارت و کنترل داخلی در نهادهای درون قوه مجریه کمک کند.

## منابع

- آئین نامه مالی معاملاتی دانشگاهها وموسسات عالی تحقیقاتی مصوب سال ۱۳۷۰  
واصلاحات بعدی آن
- اعرابی، سید محمد(۱۳۸۲)، "تحقیق تطبیقی"، دفتر پژوهشهای فرهنگی، چاپ دوم،  
سال ۱۳۸۲
- الوانی، سید محمدو سلطانی عربشاهی، سیمین(۱۳۸۳)، "مدیریت تطبیقی"، انتشارات  
دانشگاه پیام نور
- باباجانی، جعفر(۱۳۸۱)، "تحلیلی نظری پیرامون سیستم نظارت مالی کشور از منظر مسئولیت  
پاسخگویی"، فصلنامه بررسی های حسابداری وحسابرسی، سال دهم، شماره ۳۱،  
بهار ۱۳۸۲.
- قانون اساسی مصوب سال ۱۲۹۴ و متمم آن مصوب سال ۱۲۸۵ هجری شمسی
- قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران مصوب سال ۱۳۵۸ خورشیدی
- قانون برگزاری مناقصات مصوب سال ۱۳۸۲
- قانون برنامه و بودجه مصوب سال ۱۳۵۱
- قانون محاسبات عمومی اول مصوب سال ۱۲۸۹
- قانون محاسبات عمومی دوم مصوب سال ۱۳۱۲
- قانون محاسبات عمومی سوم مصوب سال ۱۳۴۹
- قانون محاسبات عمومی چهارم مصوب سال ۱۳۶۶
- لایحه پیشنهادی محاسبات عمومی پنجم وزارت امور اقتصادی و دارای
- Federal law on the budget (2004). United Cyprus Republic
- Finance (control and management) Act of Nigerian
- National public sector financial administration and control systems  
act of 1992*
- Public finance act of Tanzania, 2001
- Public finance management and accountability act law of South  
Sudan, 2011*
- Public finance act of Republic of Slovenia, 1999