

**مسئولیت محاسباتی  
و  
نظارت‌های مالی و عملیاتی**

( )



## فهرست مطالب

|          |   |
|----------|---|
| پیشگفتار | ۷ |
| مقدمه    | ۹ |

### بخش اول: مسؤلیت‌های محاسباتی و نظارت‌های مالی

#### فصل اول: مسؤلیت‌های محاسباتی

|  |    |
|--|----|
| ۱. تعریف مسؤلیت‌های محاسباتی   | ۱۵ |
| ۲. شمول مسؤلیت‌های محاسباتی در خصوص دریافت‌های دولت                            | ۱۵ |
| ۳. وظایف و مسؤلیت‌های مقامات دستگاه‌های اجرایی در مورد دریافت‌های دولت         | ۱۹ |
| ۴. شمول مسؤلیت محاسباتی در خصوص پرداخت‌ها و هزینه‌های دولت                     | ۲۴ |
| الف. طبقه‌بندی پرداخت‌ها بر اساس منابع بودجه‌ای و سایر پرداخت‌های غیر بودجه‌ای | ۲۴ |
| ب. احکام مربوط به پرداخت‌ها و ارتباط آن با مسؤلیت‌های مدیران                   | ۲۴ |

#### فصل دوم: انواع نظارت و شمول آن

|  |    |
|--|----|
| ۱. مراجع و دستگاه‌های نظارتی   | ۳۵ |
| الف. نظارت قبل و ضمن خرج   | ۳۶ |
| ب. نظارت بعد از خرج  | ۳۷ |
| ۲. نحوه انجام حسابرسی و رسیدگی و نظارت بعد از تحقق منابع و مصارف بودجه | ۳۸ |
| الف. نظارت بر منابع و درآمدهای بودجه                                   | ۳۸ |
| ب. نظارت و کنترل بر مصارف و هزینه‌های بودجه                            | ۳۸ |
| ۳. حدود انجام حسابرسی مالی   | ۳۹ |
| الف. حدود و نحوه تهیه و حسابرسی صورتحساب‌های دریافت و پرداخت           | ۳۹ |
| ب. صورتحساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور                                | ۴۲ |
| ج. تفریح بودجه   | ۴۲ |

#### فصل سوم: ابزارهای مسؤلیت‌های محاسباتی و نظارتی و سطوح آن در دستگاه‌های

اجرایی

۱. ابزارهای مسئولیت‌های محاسباتی و نظارتی ..... ۴۷
۲. سطوح مسئولیت محاسباتی در سازمان‌ها و دستگاه‌های اجرایی محلی ..... ۵۳
- الف. وزارتخانه‌ها، مؤسسات دولتی و دستگاه‌های اجرایی محلی ..... ۵۳
- ب. شرکت‌های دولتی، بانک‌ها، شرکت‌های بیمه و مؤسسات اعتباری ..... ۵۴
- ج. مؤسسات و نهادهای عمومی غیردولتی ..... ۵۶

#### فصل چهارم: طرح برخی مسائل و مشکلات

- نتیجه‌گیری ..... ۶۱

#### فصل پنجم: پیوست‌ها

۱. سابقه و عملکرد مسئولیت‌های محاسباتی در ایران و حدود آن ..... ۶۹
۲. بررسی مختصر تجربه چند کشور ..... ۷۲

#### بخش دوم: نظارت عملیاتی

##### فصل اول: مبانی قانونی نظارت عملیاتی و سیر تحولات آن در برنامه‌های توسعه

۱. مقدمه ..... ۸۳
۲. مبانی قانونی و تجارب نظارت پیش از پیروزی انقلاب اسلامی ..... ۸۵
۳. مبانی قانونی نظارت پس از انقلاب اسلامی ایران ..... ۱۰۱
۴. تحلیلی بر قوانین نظارت ..... ۱۰۳

##### فصل دوم: نظارت عملیاتی در وضع موجود

۱. مبانی قانونی ..... ۱۱۱
۲. گزارش‌های نظارتی ..... ۱۱۲
۳. دلایل عدم توفیق نظارت عملیاتی ..... ۱۱۹
- منابع و مآخذ ..... ۱۲۶

قریب به اتفاق دست اندرکاران بر این باورند که بودجه‌ریزی در ایران، به رغم حدود یک قرن پیشینه اجرائی با مسائل و مشکلات فراوان روبه‌رو است. پاره‌ای از این مسائل ناشی از شرایط و کارکردهای اقتصادی و اجتماعی موجود است، اما برخی دیگر که اهمیت بسیار بیشتری هم دارند، در ساختار اداری و مالی مدیریت کشور ریشه دارند. مسائل و تنگناهای مزبور بر محتوای اطلاعاتی بودجه تأثیر گذاشته و سبب فقدان شفافیت در تصمیم‌گیری‌های مالی و بروز آسیب‌هایی در حوزه انجام وظایف قانونگذاری شده‌اند. از این رو، مواجهه با وضعیت موجود مستلزم دستیابی به چارچوب جامعی است که در آن، علاوه بر بررسی نارسایی‌ها، زمینه‌ترسیم خطوط کلی نظام بودجه‌ای مطلوب و متناسب با ویژگی‌های مورد نظر مقدور فراهم آید.

برای طرح این ضرورت ملی و کمک به گره‌گشایی از این مسئله، مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی بر آن شد تا با سازماندهی مطالعه‌ای در این حوزه گامی در جهت اجرای احکام قانونی بودجه‌های سال‌های ۱۳۸۰ و ۱۳۸۱ و اصلاح روش‌های موجود بردارد. به این منظور از گروهی از کارشناسان و افراد صاحب نظر دعوت شد تا از طریق برگزاری جلسه‌های متعدد نسبت به سازماندهی مطالعه لازم اقدام کنند.

چکیده مرحله نخست این مطالعه در پاییز ۱۳۸۱ در قالب کتابی با عنوان «بودجه‌ریزی در ایران (مسائل و چالش‌ها)» به چاپ رسید. در این مرحله که حدود یک سال به طول

انجامید ۱۵ مطالعه مستقل تعریف و به اجرا گذاشته شد که نتیجه آن در قالب ۷ مجلد در حال انتشار است. کتاب حاضر پنجمین مجلد از مجموعه مزبور است که به بررسی مسئولیت محاسباتی و نظارت‌های مالی و عملیاتی در بودجه اختصاص دارد.

محمد قاسمی

مدیر دفتر مطالعات برنامه و بودجه

مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی

در محدوده مطالعه حوزه مسؤلیت محاسباتی و نظارت، سه هدف پیگیری و دنبال خواهد شد:

۱. بررسی و شناخت وظایف و مسؤلیت‌های مدیران مالی و غیرمالی در مورد دریافت‌ها و پرداخت‌ها از محل منابع عمومی اعم از بودجه‌ای و غیر بودجه‌ای تا مرحله محاسبات مالی و تهیه صورت حساب‌های دریافت و پرداخت و صورت‌های مالی در سازمان مربوط و ارزیابی و توضیح محاسن و معایب آنها.
۲. شناخت و ارزیابی نظارت‌های مالی بر اجرای بودجه اعم از قبل از خرج، ضمن خرج و بعد از دریافت‌ها و پرداخت‌ها تا مرحله تهیه صورت حساب عملکرد سالانه دولت و تهیه گزارش تفریغ بودجه و شناخت مشکلات و نارسایی‌های موجود.
۳. بررسی قوانین و مقررات ناظر بر نظارت عملیاتی در فرایند برنامه‌ریزی و اجرا و چگونگی برخورد با این وظیفه و میزان التزام به رعایت قوانین و مقررات در دوران اجرای برنامه‌های مختلف عمرانی و توسعه و وضع کنونی نظارت عملیاتی.

در بخش اول که به قسمت‌هایی از اجرای بودجه اشاره می‌شود صرفاً به یکی از وظایف مدیران که مسؤلیت امور مالی و محاسباتی است پرداخته می‌شود. در این بخش مسؤلیت‌های اجرایی و حقوقی و قضایی مدیران و شرح وظایف آنها مطرح نخواهد شد. و صرفاً نظارت مالی و پارلمانی محدوده بررسی را تشکیل می‌دهد.

در بخش دوم، نظارت عملیاتی از جهت تدابیر قانونگذاری، اجرایی و نتایج حاصل از اجرا مورد بررسی قرار می‌گیرد.



اقداماتی که توسط مدیران مالی و غیر مالی دستگاه های اجرایی به منظور حصول صحیح و به موقع درآمدها و سایر دریافت های پیش بینی شده در بودجه کل کشور و واریز به حساب های تعیین شده خزانه در بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران یا سایر بانک های مجاز انجام می گیرد، از طرف دیگر پرداخت ها و هزینه ها است که بر اساس قوانین و مقررات، تخصیص اعتبارات، موافقتنامه های متبادله و محاسبات و معیارهای مشخص انجام می گیرد تا صحت و سلامت و انعکاس مالی و محاسباتی آنها و سایر عملیات مالی و حسابداری، دستیابی به اهداف و سیاست های تعیین شده را میسر سازد.

دریافتهای دولت به استناد اصل ۵۳ قانون اساسی و ماده ۱۱ قانون محاسبات عمومی مصوب ۱۳۶۶ شامل وجوهی است که پس از وصول باید در حساب های خزانه متمرکز گردد<sup>۱</sup>.

تقسیم بندی این گونه وجوه با توجه به نحوه مصارف آنها بدین شرح است:

---

۱. در ماده ۱۳ قانون محاسبات عمومی کشور به کلیه دریافتهای دولت «وجوه عمومی» اطلاق می شود.

۱. منابع عمومی: با توجه به ماده ۱۰ قانون محاسبات عمومی «درآمد عمومی عبارت است از درآمد وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی، مالیات، سود سهام شرکت‌های دولتی، درآمد حاصل از انحصارات، مالکیت و سایر درآمدهایی که در قانون بودجه کل کشور تحت عنوان درآمد عمومی منظور می‌شود».

با توجه به تغییرات و طبقه‌بندی جدید منابع عمومی در لایحه بودجه سال ۱۳۸۱ کل کشور، بخشی از منابع عمومی که جنبه سرمایه‌گذاری دارد به صورت سرفصل جداگانه‌ای تحت عنوان «واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای» عنوان شده است. منابع عمومی شامل اجزاء ذیل است:

- بخش اول - درآمدهای مالیاتی

- بخش دوم - کمک‌های اجتماعی

- بخش سوم - کمک‌های بلاعوض

- بخش چهارم - درآمدهای حاصل از مالکیت دولت

- بخش پنجم - درآمدهای حاصل از خدمات و فروش کالا

- بخش ششم - درآمدهای حاصل از جرایم و خسارات

- بخش هفتم - درآمدهای متفرقه

- بخش اول - درآمد نفت

- بخش دوم - فروش ساختمان‌ها و تأسیسات دولتی

- بخش سوم - فروش و واگذاری اراضی

- بخش چهارم - فروش ماشین‌آلات و تجهیزات

- بخش پنجم - فروش و واگذاری سایر دارایی‌های سرمایه‌ای

۲. **درآمدهای اختصاصی:** این نوع درآمدها به استناد ماده ۱۴ قانون محاسبات عمومی کشور به "درآمدهایی که به موجب قانون برای مصرف یا مصارف خاصی در بودجه کل کشور منظور می‌شود" اطلاق می‌گردد.

۳. **بودجه شرکت‌های دولتی:** ماده ۱۵ قانون محاسبات درآمد شرکت‌های دولتی را به صورت درآمدهایی که در قبال ارائه خدمت یا فروش کالا و سایر فعالیت‌های مجازی که شرکت‌های مذکور به موجب قوانین و مقررات عایدشان می‌گردد تعریف می‌کند.

۴. **سایر منابع تأمین اعتبار:** با توجه به تقسیم‌بندی بودجه عمومی دولت و بودجه شرکت‌های دولتی، سایر منابع تأمین اعتبار متفاوت است و در مواد ۱۲ و ۱۶ قانون محاسبات عمومی کشور منابع آن مشخص شده است.

الف) در ماده ۱۲ منابعی تعیین شده که کسری بودجه عمومی دولت را تأمین می‌کند و شامل وام، انتشار اوراق قرضه، برگشتی از پرداخت‌های سال‌های قبل و عناوین مشابه است. در طبقه‌بندی جدید بودجه سال ۱۳۸۱ که با تغییرات عمده‌ای نسبت به سنوات قبل همراه بوده است، عبارت «سایر منابع تأمین اعتبار» به عبارت «واگذاری دارایی‌های مالی» تغییر یافته و موارد زیر را شامل می‌گردد:

- استقراض از سیستم بانکی یا وام داخلی که در برنامه سوم، دولت مجاز به استفاده از آن نیست،

- فروش اوراق مشارکت،

- استفاده از تسهیلات خارجی،

- استفاده از موجودی حساب ذخیره ارزی موضوع ماده ۶۰ قانون برنامه سوم توسعه،

- دریافت اصل وام‌های داخلی و خارجی،

- وصولی از محل واگذاری شرکت‌های دولتی،

- برگشتی از پرداخت‌های سال‌های قبل.

ب) سایر منابع تأمین اعتبار شرکت‌های دولتی طبق ماده ۱۶ قانون محاسبات عمومی

کشور شامل منابع زیر است:

- کمک دولت،

- استقراض،

- استفاده از ذخایر و کاهش سرمایه در گردش (این قسمت در لایحه بودجه ۱۳۸۱ تغییر نکرده است).

۵. سپرده‌ها: هر چند سپرده جزء اقلام بودجه‌ای نیست، اما به دلیل ماهیت وجوه عمومی و احکام پیش‌بینی شده در قوانین، مسئولیت محاسباتی خاص خود را دارد و دستگاه‌های اجرایی مکلف به مراقبت‌های لازم در وصول و استرداد آن هستند. سپرده یا وجه الضمان یا ودیعه وجوهی است که به منظور تضمین عملیات دستگاه‌های اجرایی در حفظ منافع دولت اخذ می‌شود، مانند سپرده شرکت در مناقصه یا مزایده، سپرده تضمین انجام معامله یا حسن انجام کار، سپرده از کالاهای قاچاق، امورات ثبتی یا قضایی و غیره.

۶. خودیاری‌ها و کمک‌های مردمی: این نوع دریافتی نیز جزو اقلام بودجه‌ای نیست و وصول آن برای مصارف مشخص و مشارکتی است، بنابراین مسئولیت محاسباتی دستگاه‌های اجرایی در این دریافت‌ها تأکید شده است.

۷. هدایای عام و خاص: این دریافت‌ها در بودجه کل کشور منظور نمی‌شود، لکن دریافت و پرداخت آن به صورت نقدی یا غیرنقدی طبق قوانین و مقررات تجویز شده است.

۸. سایر وجوهی که باید مطابق مقررات وصول و به حساب‌های خزانه واریز شود: این گونه وجوه عمومی در قوانین و مقررات تعیین تکلیف شده یا می‌شود مانند «درآمد حاصل از اجاره‌خانه‌های سازمانی» که جزء هیچ یک از درآمدها و منابع بودجه‌ای نیست، و اخذ آن‌ها مطابق ضوابط و آیین‌نامه‌های هیأت وزیران است و پرداخت از آن محل، برای مصارف خاص و مشخص است.

۱-۳. به استناد ماده ۳۷ قانون محاسبات عمومی کشور «مسئولیت حصول صحیح و به موقع درآمدها به عهده رؤسای دستگاه‌های اجرایی است و پیش‌بینی درآمد یا سایر منابع تأمین اعتبار در بودجه کل کشور مجوزی برای وصول از اشخاص تلقی نمی‌گردد و در هر مورد احتیاج به مجوز قانونی است».

این حکم شامل کلیه وزارتخانه‌ها، مؤسسات دولتی، شرکت‌های دولتی و نهادها و مؤسسات عمومی غیردولتی و هر شرکت و مؤسسه‌ای است که مقررات عمومی نسبت آنها مستلزم ذکر نام است. حدود مسئولیت در اینجا به حصول صحیح و واریز به موقع محدود شده است و هیچ مسئولیتی بابت تغییرات درآمد وصولی دیده نمی‌شود.

۲-۳. ذی‌حسابان و مسئولان امور مالی کلیه دستگاه‌های بخش عمومی، هیچ‌گونه مسئولیتی در خصوص میزان، نحوه و صحت وصول دریافت‌ها یا به عبارتی تطبیق دریافت‌ها با قوانین و مقررات ندارند، به استثنای سپرده‌ها و سایر وجوهی که مطابق مقررات وصول می‌شوند و باید به حساب‌های خزانه واریز شوند. چون این‌گونه دریافت‌ها به صورت تکلیفی توسط امور مالی اخذ و کسر می‌شود بنابراین فقط مسئولیت صحت این وصولی‌ها و نگهداری آن‌ها با ذی‌حسابی است.

۳-۳. به استناد حکم تبصره ۲ قوانین بودجه سنوات ۱۳۷۴ به بعد و لایحه قانونی تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت مصوب ۱۳۸۰ «دریافت هرگونه وجوه عمومی اعم از درآمد، سپرده، هدایا، خودیاری و سایر، بدون مجوز قانونی و مقررات توسط دستگاه‌های اجرایی ممنوع است».

۳-۴. اصل ۵۱ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران وضع و وصول مالیات را به موجب قانون تجویز کرده و معافیت‌های مالیاتی و بخشودگی و تخفیف نیز به موجب قانون است.

۳-۵. مسئولیت قانونی وصول صحیح درآمد و سایر دریافت‌های دولت بر عهده بالاترین مقام دستگاه اجرایی است.

۳-۶. ماده ۵ قانون برنامه سوم توسعه مصوب ۱۳۷۹، افزایش قیمت کالاها و خدمات توسط دستگاه‌ها و شرکت‌های دولتی را تا حد سالانه ۱۰ درصد مجاز و بیش از آن را تخلف از مقررات اعلام کرده و مسئولیت را متوجه دولت و بالاترین مقام دستگاه اجرایی کرده است.

۳-۷. به استناد ماده ۴۰ قانون محاسبات عمومی کشور کلیه وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی مکلفند نحوه وصول درآمدهای پیش‌بینی شده در بودجه کل کشور را مطابق دستورالعمل‌ها و فرم‌هایی که از طرف وزارت امور اقتصادی و دارایی تهیه و ابلاغ می‌شود رعایت نمایند. عدم رعایت مفاد این ماده مسئولیت مالی و قضایی دارد.

۳-۸. طبق تبصره ماده ۴۰ قانون محاسبات عمومی کشور، شرکت‌های دولتی مکلفند روش‌های اجرایی وصول درآمدهای خود را به تأیید وزارت امور اقتصادی و دارایی برسانند در غیر این صورت مالیات بر درآمد آن‌ها علی‌الرأس تشخیص داده خواهد شد.

۳-۹. بانک‌ها، مؤسسات اعتباری و شرکت‌های بیمه درخصوص روش‌های وصول درآمدهای خود، مشمول مصوبات شورای عالی پول و اعتبار، مصوبات مجامع عمومی و دستورالعمل شورای عالی بانک‌ها هستند.

۳-۱۰. به استناد ماده ۷۶ قانون محاسبات عمومی کشور ذی‌حسابان و مدیران مالی وزارتخانه‌ها، مؤسسات و شرکت‌های دولتی مکلفند جهت واریز درآمدها، سپرده‌ها، هدایا و سایر دریافتها و پرداخت‌ها با مجوز خزانه به تعداد مورد نیاز حساب‌های بانکی دولتی در بانک مرکزی یا بانک‌های مورد تأیید آن افتتاح و کلیه وجوه را به آن حساب‌ها واریز

نمایند. مسئولیت واریز وجوه عمومی به حساب‌های شخصی یا غیردولتی مشترکاً به عهده رئیس دستگاه و ذی حساب یا مدیر مالی مربوط است.

۳-۱۱. بانک‌ها و مؤسسات اعتباری و شرکت‌های بیمه و شرکت‌هایی که مقررات عمومی نسبت به آن‌ها مستلزم یا تصریح ذکر نام است مجازند درآمدها و دریافت‌ها و پرداخت‌های خود را بدون مجوز خزانه در هر بانک یا مؤسسه اعتباری که مجامع آن‌ها تعیین می‌کنند واریز نمایند.

۳-۱۲. کلیه حساب‌های بانکی درآمد، سپرده، درآمد اجاره خانه‌های سازمانی وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی غیرقابل برداشت است.

۳-۱۳. خزانه مکلف است ترتیبی اتخاذ نماید که شرکت‌های دولتی در اسرع وقت از وجوه مربوط به بودجه مصوب خود استفاده نمایند.

۳-۱۴. درآمدها و سایر وجوهی که تحت هر عنوان، زاید بر میزان استحقاق و مقرر، از اشخاص حقیقی یا حقوقی وصول و به حساب‌های مجاز واریز می‌شود اعم از این که منشأ آن اشتباه محاسبه یا عدم انطباق با موضوع باشد یا این که در اثر رسیدگی‌ها حاصل شود باید از محل درآمد عمومی یا اختصاصی یا شرکت‌های دولتی به ذی‌نفع مسترد شود. چنانچه در این گونه موارد سوء نیتی ثابت نشود مسئولیتی با وصول‌کننده نیست و هیچ‌گونه خسارت تأخیری نیز تعلق نخواهد گرفت.

۳-۱۵. وصول کلیه درآمدهای عمومی و اختصاصی توسط دستگاه‌های اجرایی ذی‌ربط به صورت وجه نقد و واریز به حساب بانکی است، مگر این که در قوانین و مقررات خاص اجازه تقسیط داده شده باشد.

۳-۱۶. درآمدهای حاصل از فروش کالا و خدمات توسط شرکت‌های دولتی بر اساس اساسنامه قانونی آن‌ها به صورت وجه نقد یا اسناد پرداختی انجام می‌شود. در صورتی که محدود به وصول نقدی باشد، مدیر عامل و اعضای هیأت مدیره مسئولیت هرگونه ضرر و زیان نسبت به مبالغ سوخت شده و مشکوک الوصول را بر عهده داشته و پاسخگو هستند.

۳-۱۷. به استناد قوانین و مقررات مالی و تبصره‌های قوانین بودجه، کلیه دستگاه‌های وصول کننده درآمد مکلفند در مقابل تقسیط بدهی مؤدیان و پرداخت کنندگان عوارض و سایر بدهکاران تضمین‌های معتبر و مطمئن اخذ کنند و مرتباً پیگیری نمایند تا وجوه عمومی تلف نشود.

۳-۱۸. درخصوص بسیاری از اساسنامه‌های قانونی دستگاه‌های اجرایی، به ویژه شرکت‌های دولتی، شهرداری‌ها، بانک‌ها و اغلب مؤسسات و نهادهای عمومی غیردولتی، باید گفت که این دستگاه‌ها مجاز نیستند درآمدهای قانونی پیش‌بینی شده را به جای وجه نقد، به صورت اموال منقول یا غیرمنقول یا خدمات و کالا دریافت نمایند (عنوان درآمد با خرید متفاوت است و درآمد صرفاً نقدی است).

۳-۱۹. دریافت‌های نقدی و جنسی که به صورت هدیه یا کمک‌های مردمی یا خودیاری به شکل زمین، ساختمان، ماشین‌آلات و سایر اموال و دارایی‌های ثابت یا کالا به دستگاه‌های دولتی اهدا می‌شود و در ازای آن‌ها پولی پرداخت نمی‌شود، جزو اموال دولت و دارایی شرکتی تلقی می‌شود. مسئولیت حفظ و حراست و محاسبات آنها با بالاترین مقام دستگاه اجرایی است. این گونه اموال در وزارتخانه و مؤسسات دولتی به عنوان اموال دولتی و در شرکت‌های دولتی (پس از ارزیابی) به عنوان دارایی و در مقابل، افزایش سرمایه ثبت می‌شود.

۳-۲۰. به استناد تبصره‌های ۱۶ قوانین بودجه سنواتی و سایر احکام بودجه در سال‌های اخیر، خودیاری یا کمک‌های مردمی می‌تواند به صورت خدمات به دستگاه اجرایی باشد که در این صورت با تعرفه متداول ارزیابی و در قیمت تمام شده فعالیت یا پروژه لحاظ می‌گردد و در ستون سایر منابع موافقتنامه‌ها درج می‌گردد.

۳-۲۱. طبق ماده ۱۳۱ قانون محاسبات عمومی کشور «در مواردی که وجوهی طبق مقررات به عنوان حق تمبر یا از طریق الصاق و ابطال تمبر وصول می‌شود مسئولیت تعیین و روش‌های مناسب برای وصول این گونه درآمدها به عهده وزارت امور اقتصادی و دارایی خواهد بود».



۳-۲۲. انواع تمبر و اوراقی که برای وصول درآمدهای عمومی مورد استفاده قرار می‌گیرد به استناد ماده ۴۶ قانون محاسبات عمومی کشور باید در شرکت سهامی چاپخانه دولتی یا سایر چاپخانه‌های مورد تأیید شرکت فوق‌الذکر چاپ و تحویل و توزیع شود.

۳-۲۳. طبق ماده ۱۲۷ قانون محاسبات عمومی کشور حصول صحیح و به موقع درآمدهای مندرج در بودجه کل کشور، علاوه بر بالاترین مقام دستگاه اجرایی (به استناد ماده ۳۷ قانون محاسبات عمومی کشور) باید به تأیید وزارت امور اقتصادی و دارایی نیز برسد.

به موجب حکم فوق کلیه لوایح که جنبه مالی دارد علاوه بر امضای رئیس جمهور و وزیر مربوط باید به امضای وزیر امور اقتصادی و دارایی برسد. همچنین کلیه تصویب‌نامه‌های پیشنهادی دستگاه‌های اجرایی که جنبه مالی دارد در صورتی در هیأت وزیران قابل طرح است که قبلاً نظر وزارت امور اقتصادی و دارایی در آن خصوص اخذ شده باشد.

۳-۲۴. به استناد ماده ۱۳۷ قانون محاسبات عمومی کشور «به منظور درج ارقام صحیح و واقعی درآمدهای بودجه و بررسی آن‌ها توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی کلیه وزارتخانه‌ها، مؤسسات دولتی، شرکت‌های دولتی و مؤسسات و نهادهای عمومی غیردولتی مکلفند کلیه اطلاعات مالی مورد درخواست وزارت امور اقتصادی و دارایی را در اختیار وزارت مذکور قرار دهند».

۳-۲۵. به استناد ماده ۸۰ قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران مصوب ۱۳۷۹، مسئولیت وصول درآمدهای استانی بر عهده دستگاه‌های اجرایی محلی و استانی است و در همین راستا مکلفند این درآمدها را به حساب‌های معین خزانه استان واریز نمایند.

۳-۲۶. به استناد ماده ۷۹ قانون برنامه سوم توسعه، «عناوین آن قسمت از درآمدهای عمومی ملی و درآمد اختصاصی که به‌عنوان درآمد استان وصول می‌شود و به حساب‌های

معین خزانه استان مربوطه واریز و طبق اعتبارات مصوب به مصرف می‌رسد، با پیشنهاد مشترک سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور و وزارت امور اقتصادی و دارایی تعیین شده و پس از تصویب هیأت وزیران ابلاغ می‌گردد».

۳-۲۷. میزان تسهیلات بانکی مورد استفاده شرکت‌های دولتی رقم مندرج در بودجه مصوب آن‌ها در پیوست قوانین بودجه است و بیش از مبلغ فوق غیرمجاز و مسئولیت محاسباتی بر عهده هیأت مدیره است.

با استناد به قسمت اخیر اصل ۵۳ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران «همه پرداخت‌ها به موجب قانون و از محل اعتبار مصوب انجام می‌شود». این قسمت شامل موارد زیر است:

(

۱. پرداخت از محل منابع عمومی دولت شامل:

۱-۱. اعتبارات هزینه‌ای (جاری) اعم از ملی و استانی،

۱-۲. اعتبارات تملک دارایی‌های مالی (هزینه‌ای و سرمایه‌ای) شامل تعهدات داخلی و

خارجی،

۱-۳. اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای (عمرانی) ملی و استانی و مناطق توسعه

نیافته،

۲. اعتبار از محل درآمدهای اختصاصی،

۳. پرداخت از محل بودجه شرکت‌های دولتی،

۴. پرداختی از محل وجوه سایر منابع شامل هدایا، کمک‌های مردمی و خودیاری‌ها،

۵. پرداخت حقوق بازنشستگان و موظفین.

(

انواع پرداخت‌ها مطابق مواد ۲۳، ۲۸ و ۲۹ قانون محاسبات عمومی کشور مصوب سال ۱۳۶۶ و سایر قوانین و مقررات خاص دستگاه‌های دولتی از محل بودجه عمومی دولت با توجه به مسئولیت‌های محاسباتی حسابداری دولتی، تعهدات انجام شده و احکام صادره در سه حساب هزینه قطعی، پیش پرداخت و علی الحساب تعریف و ثبت می‌شود که ذی حسابان و مدیران مالی دستگاه‌های دولتی که از حسابداری دولتی استفاده می‌کنند مکلفند طبق این سرفصلها پرداخت خود را ثبت نمایند و در غیر این صورت متخلف محسوب می‌شوند.

همچنین مطابق ماده ۵۲ قانون محاسبات عمومی کشور مراحل انجام هزینه‌ها و سایر پرداخت‌ها عبارت است از تشخیص، تأمین اعتبار، تعهد، تسجیل، حواله و درخواست وجه.

با توجه به نکات مذکور و وظائف و مسئولیت‌های محاسباتی مقامات در امور پرداخت‌ها به شرح ذیل قابل بیان است.

۱. به استناد بند اول ماده ۱۹ قانون برنامه و بودجه و اصل ۱۲۶ قانون اساسی مسئولیت ابلاغ اعتبارت مصوب هزینه‌ای و تملک دارایی‌های سرمایه‌ای و تملک دارایی‌های مالی و هزینه از محل درآمدهای اختصاصی بر عهده رئیس جمهور و سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور است.

۲. به استناد قسمت اخیر ماده ۱۹ قانون برنامه و بودجه، مسئولیت مبادله موافقتنامه‌ها<sup>۱</sup> بالاترین مقام دستگاه اجرایی و سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور است؛ عدم مبادله موافقتنامه، عدم پرداخت را در پی دارد.

۳. مؤسسات و نهادهای عمومی غیردولتی، مانند شهرداری‌ها، در خصوص منابع غیربودجه‌ای خود براساس مقررات مربوط عمل می‌کنند.

---

۱. هزینه از محل درآمد اختصاصی و بودجه شرکت‌های دولتی مشمول مبادله موافقتنامه نیست مگر اینکه در قوانین و تبصره‌های بودجه تأکید شود.

۴. شرکت‌های دولتی مکلفند حساب‌های درآمد و سایر حساب‌های قانونی را در بانک مرکزی یا بانک‌های مجاز افتتاح کنند. حساب‌های قابل برداشت با امضای مشترک مقامات مذکور در اساسنامه آنها و ذی حساب شرکت یا مقام مجاز از طرف او مجاز است.

بانک‌ها، مؤسسات اعتباری و شرکت‌های بیمه و شرکت‌هایی که شمول مقررات عمومی در مورد آنها مستلزم ذکر یا تصریح ذکر نام است، مستثنی هستند.

۵. با توجه به ضرورت پرداخت برخی هزینه‌های ضروری دولت در ابتدای سال مالی و ماه‌های اول سال، بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران مکلف است همه ساله اعتباری را در حساب‌های خزانه منظور کند و خزانه مکلف است در آخر سال تسویه نماید.

میزان این اعتبار که تحت عنوان تنخواه گردان خزانه (موضوع ماده ۲۴ قانون محاسبات عمومی) شناخته می‌شود هر سال در تبصره ۱ قوانین بودجه سنواتی مشخص می‌شود و در سال ۱۳۸۰ طبق قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت حداکثر ۳ درصد بودجه عمومی دولت تعیین شده است.

۶. با تقاضای ذی حساب یا مدیر مالی دستگاه اعم از ملی یا استانی، خزانه‌داری کل و معین خزانه استان‌ها از محل تنخواه گردان خزانه یا استان، مطابق آیین‌نامه تنخواه گردان معادل ۱۰ درصد (حداکثر) از اعتبارات مصوب هزینه‌ای و تملک دارایی‌های سرمایه‌ای یا هزینه از محل درآمد اختصاصی را تحت عنوان تنخواه گردان حسابداری (موضوع ماده ۲۶ قانون محاسبات عمومی کشور) به برخی هزینه‌های سال بودجه و تعهدات قابل پرداخت سال‌های قبل اختصاص می‌دهند.

این تنخواه گردان نیز تا پایان سال مالی باید توسط ذی حساب تسویه شود. در غیر این صورت ذی حساب مسئولیت دارد و متخلف محسوب می‌شود.

۷. به استناد ماده ۲۷ قانون محاسبات عمومی کشور و پس از تأیید وزیر یا رئیس مؤسسه یا مقامات مجاز از طرف آنها ذی حسابان و مدیران مالی برای انجام برخی هزینه‌ها، وجوهی را در اختیار واحدها یا مأمورینی قرار می‌دهند که به موجب این قانون و

آیین‌نامه‌های اجرایی آن مجاز به دریافت تنخواه گردان هستند. تا به تدریج هزینه‌های مربوط را انجام و اسناد هزینه را تحویل دهند و مجدداً وجه دریافت دارند.

۸. مطابق ماده ۵۲ قانون محاسبات عمومی کشور و قوانین و مقررات مالی و محاسباتی خاص دستگاهها مراحل انجام هزینه به ترتیب تشخیص، تأمین اعتبار، تعهد، تسجیل و صدور حواله انجام می‌شود. و طبق ماده ۵۳ قانون مذکور مسئولیت تشخیص، تعهد، تسجیل و صدور حواله با وزیر یا رئیس مؤسسه دولتی یا بالاترین مقام دستگاه اجرایی در مرکز و استان است. این مسئولیت به سایر مقامات دستگاه مربوط قابل تفویض است اما مسئولیت تأمین اعتبار و تطبیق پرداخت با قوانین و مقررات بعهد ذیحساب یا مدیر مالی دستگاه بوده و قابل تفویض به معاون یا عاملین ذیحساب یا مدیر مالی است.

لازم به ذکر است که تفویض اختیار مقامات از تفویض کننده اولیه سلب مسئولیت نخواهد کرد. همچنین رئیس دستگاه اجرایی یا مقامات مجاز از طرف وی مجاز نیستند که اختیار مراحل هزینه مربوط به خود را به ذی حساب یا مدیر مالی و پرسنل ذی حسابی تفویض نمایند.

۹. مهم‌ترین مرحله انجام هزینه «تشخیص» است که باید با بررسی دقیق و مؤثر همراه باشد. هرگونه سهل‌انگاری و عدم توجه به نظرات کارشناسی و مطالعات جامع و مؤثر در این مرحله باعث اتلاف بیت‌المال و منابع عمومی خواهد شد. مسئولیت تصمیم و تشخیص نادرست و ضرر و زیان در اجرای بودجه و مصرف منابع و عدم تحقق اهداف ناشی از دستیابی به سیاست‌های تعیین شده به عهده تشخیص‌دهنده و تسجیل‌کننده پرداخت است.

۱۰. پس از موافقت با انجام خرید کالا یا خدمت، ذی حساب یا مقام مجاز از طرف او و عاملین ذی حساب مکلفند نسبت به «تأمین اعتبار» و تطبیق خرید و انجام هزینه با قوانین و مقررات اقدام نمایند. در این مورد مسئولیت با مقامات فوق‌الذکر است.

پس از انجام مراحل تشخیص و تأمین اعتبار، چنانچه شرایط معامله ایجاب نماید به دستور بالاترین مقام دستگاه یا تشخیص دهنده، ذی حساب می تواند طبق ضوابط با اخذ ضمانت نامه معتبر بانکی، وجوهی را تحت عنوان «پیش پرداخت» پرداخت نماید. این پرداخت منوط به انعقاد قرارداد است.

خرید کالا یا خدمت باید با کمترین قیمت ممکن و رعایت صرفه و صلاح دولت انجام گیرد و در متن سند حسابداری قید شود. مسئولیت صحت و سلامت و مبلغ صحیح معاملات انجام شده به عهده کارپرداز و واحد تدارکاتی است. درخصوص نوع کالا و مبالغ غیر واقعی معاملات و کیفیت یا کمیت آن امور مالی و ذی حسابی مسئولیت مستقیم ندارند.

خرید کالا یا انجام خدمت در معاملات عمده از طریق آگهی مناقصه یا ترک تشریفات مناقصه، انجام می شود. مسئولیت نهایی به عهده کمیسیون مناقصه است این حکم در کلیه دستگاه های اجرایی تسری دارد.

چنانچه غیر از کارپرداز یا مأمور خرید، معاملات و مناقصه هایی در دستگاه های اجرایی انجام شود مسئولیت نهایی و صحت و سقم آن باید به تأیید کارپرداز یا واحد تدارکاتی مربوط برسد. به هر صورت، مسئولیت اولیه با افراد ذکر شده است.

کارپرداز یا مأمور خرید پس از تحویل کالا به انبار یا تهیه صورتجلسه خرید خدمت، کلیه مدارک (درخواست خرید، فاکتور یا صورتحساب کالا، قبض انبار، صورتجلسه تحویل کالا و سایر مدارک لازم) و حسب ضرورت صورتجلسه کمیسیون مناقصه یا ترک مناقصه رابه تشخیص دهنده خرج ارائه می دهد و دستور پرداخت نهایی توسط ذی حسابی را تقاضای کند.

۱۱. تشخیص دهنده هزینه پس از بررسی مدارک و تأیید آن، مرحله «تسجیل خرج» را به اجرا می گذارد و با امضای حواله (موضوع ماده ۲۱ قانون محاسبات عمومی) که در دو نسخه تهیه می شود برای ذی حسابی یا امور مالی دستور پرداخت صادر می کند.

به طور کلی ابتدا باید درخواست خرید تنظیم و سپس اعتبار لازم تأمین شود. پس از انجام خدمت یا تحویل کالا به انبار دستور پرداخت صادر می‌شود. اقدامات فوق باید مستند به تاریخ باشد و تخلف از این ماده به عهده ذی حساب یا عامل ذی حساب و مقامات مجاز از طرف آنها است.

۱۲. چنانچه ذی حساب یا مدیر امور مالی هنگام تطبیق پرداخت با قوانین و مقررات تخلفی مشاهده نماید می‌تواند به طرق مختلف از نظرات کارشناسی یا مراجع معتبر استعلام کند و در صورت اطمینان از خلاف بودن هزینه با استدلال و دلایل کافی و قانونی شفاهاً با صادرکننده دستور پرداخت مذاکره و او را منصرف نماید. در صورت تأکید دستگاه نسبت به قانونی بودن دستور پرداخت و در صورتی که واقعاً هیچ مستندی به دست نیاید موظف است پرداختی را که کتباً تعهد شده است، انجام دهد.

سپس در اجرای ماده ۹۱ قانون محاسبات عمومی کشور، چنانچه رئیس دستگاه اصرار بر پرداخت نماید و کتباً بنویسد، پس از پرداخت باید موضوع را همراه با کلیه مدارک و تأکید بر موضوع گزارش به وزارت امور اقتصادی و دارایی و رونوشت به دیوان محاسبات کشور ارسال کند. اقدام دیوان محاسبات در این مورد منوط به تأیید وزارت امور اقتصادی و دارایی است و در صورت تأیید تخلف، به دادسرای دیوان محاسبات ارجاع می‌شود.

۱۳. چنانچه پرداختی انجام شود و ذی حساب موارد غیر قانونی را به تشخیص دهنده و تسجیل کننده هزینه اعلام ننماید، مسئولیت پاسخگویی در مراجع قضایی و هیأت‌های تخلفات و مستشاری دیوان محاسبات و سایر مراجع قانونی بر عهده او است و در صورتی که طبق ماده ۹۱ قانون محاسبات عمومی کشور اعلام کرده باشد، مسئولیت با دستور دهنده خرج خواهد بود و ذی حساب مسئولیتی نخواهد داشت.

۱۴. در قانون مالی و محاسباتی خاص، دستگاه‌هایی مانند دانشگاه‌ها و فرهنگستان‌ها و مراکز آموزش عالی، پژوهشی و تحقیقاتی، سازمان انرژی اتمی، دیوان محاسبات، وزارت

جهاد کشاورزی و... اجرای ماده ۹۱ قانون محاسبات عمومی کشور به شرح بند ۱۲ پیش‌بینی نشده و در صورت احراز تخلف، مسئولیت مشترک است.

۱۵. به استناد ماده ۲۲ قانون محاسبات عمومی کشور درخواست وجه در قبال پرداخت‌های انجام شده طی ماه، از محل تنخواه گردان حسابداری و حواله‌های صادره و تخصیص اعتبار، به عهده ذی‌حساب یا مدیر امور مالی است. مسئولیت هرگونه ارقام درخواست شده که موجب بلوکه شدن در حساب‌های بانکی ذی‌حسابی شود و شرایط تخصیص اعتبار، رعایت نشده باشد با ذی‌حساب و مدیر امور مالی است.

موجودی حساب‌های بانکی دستگاه‌های اجرایی دلیلی بر پرداخت به اشخاص حقیقی و حقوقی نیست و به استناد ماده ۵۰ قانون محاسبات عمومی کشور کلیه هزینه‌ها باید مستند به مقررات و به میزان تعیین شده باشد.

۱۶. مسئولیت مالی و محاسباتی و تخلف در پرداخت‌ها در شرکت‌های دولتی و بانک‌ها و مؤسسات اعتباری به عهده مدیر عامل اعضای هیأت مدیره است.

۱۷. در اجرای ماده ۱۰۰ قانون محاسبات عمومی کشور، بالاترین مقام مؤسسات و نهادهای عمومی غیر دولتی موظفند نسبت به تهیه صورتحساب دریافت و پرداخت کلیه وجوهی که از بودجه عمومی دولت دریافت می‌دارند اقدام نمایند.

۱۸. به استناد ماده ۱۳۲ قانون محاسبات عمومی کشور و قانون تجارت، هیأت مدیره شرکت‌های دولتی و بانک‌ها و مؤسسات انتفاعی وابسته به دولت و شرکتهای بیمه و مؤسسات اعتباری مکلفند صورتهای مالی هر سال خود را شامل (ترازنامه و صورتحساب سود و زیان و حساب طرحهای عمرانی و گردش وجوه نقد) تا آخر خرداد ماه سال بعد تهیه و به بازرس قانونی (سازمان حسابرسی) تحویل دهند.

مسئولیت عدم تهیه و تنظیم و ارائه به موقع این اسناد به عهده ذی‌حساب و مدیر امور مالی و کلیه اعضای هیأت مدیره یا هیأت عامل شرکت مربوط است.



۱۹. در اجرای ماده ۹۱ قانون محاسبات عمومی کشور، مسئولیت درخواست وجه، امضای صورتحسابهای دریافت و پرداخت و صورت های مالی توسط ذی حسابی یا مدیر امور مالی و رئیس دستگاه اجرایی قابل تفویض به سایر مقامات نیست.

۲۰. مسئولیت اجرای صحیح صورتجلسه کمیسیون ترک مناقصه در وزارتخانه ها و مؤسسات دولتی به عهده ذی حساب، معاون اداری و مالی و یک نفر به انتخاب بالاترین مقام دستگاه اجرایی است و هرگونه ضرر و زیان، مسئولیت مشترک امضاکنندگان را در پی دارد مگر این که مخالف اجرای آن باشند که باید کتباً قید نمایند.

۲۱. در اجرای ماده ۵۷ قانون محاسبات عمومی کشور، کلیه اعتبارات و وجوه پرداختی در دستگاههای اجرایی بابت هزینههای سری و محرمانه، به استثنای وزارت اطلاعات و دستگاههای نظامی و انتظامی، ممنوع است و گیرندگان وجوه اعم از حقیقی یا حقوقی، بخش عمومی، غیردولتی و خصوصی باید مشخص شوند و کلیه مدارک پرداخت شفاف و روشن باشد.

۲۲. ذی حساب و مدیران امور مالی دستگاههای اجرایی چنانچه در پایان سال مالی نسبت به تسویه حساب مأمورین تنخواه‌بگیر اقدام نمایند مسئولیت دارند و متخلف از مقررات محسوب می شوند.

۲۳. ذی حساب یا مدیر امور مالی در مورد پرداختهای سایر منابع، استرداد سپرده‌ها، حقوق بازنشستگان و ... نیز مسئولیت موارد مندرج در این قسمت را به عهده دارد.

نظارت در لغت به معنی معاینه و بررسی کارها بوده و در بخش مالی تحت عناوین رسیدگی یا حسابرسی تعریف می گردد. قوانین و مقررات عمومی ایران، فاقد تعاریف مشخص و جامعی برای چنین واژه هایی است. حسابرسی یا رسیدگی به عنوان اهرم نظارت بر اجرا و عملکرد دریافت های دولت و پرداخت های دستگاه های اجرایی دولتی با توجه به اهداف و سیاست های پیش بینی شده و تطبیق اسناد و مدارک با قوانین و مقررات امروزه به عنوان یک علم مطرح بوده و گرایش های متعددی همچون مالی، جامع، مدیریت و یا عملیاتی دارد. در این میان حسابرسی عملیاتی حدود کارآیی سرمایه گذاری ها و بودجه های اقتصادی را اندازه گیری کرده و به قانونگذاران و مسئولان قوه مجریه کمک می کند که در برنامه ریزی های اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی به توان مالی توجه نموده و تعهداتی را که امکان تأمین اعتبار آن ها نباشد برعهده نگیرند.

در ایران بیش از ۲۲ مرجع و دستگاه نظارتی وجود دارد که به طور مستقیم یا غیرمستقیم، به ویژه بر امور پرداخت ها و هزینه ها بازرسی و نظارت می کنند. مهمترین این مراجع که مستقیماً وظایف نظارتی مالی، عملیاتی، قضایی و حسابرسی صورت های مالی و بازرسی را برعهده دارند عبارتند از: وزارت امور اقتصادی و دارایی، سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور، دیوان محاسبات کشور، سازمان حسابرسی و سازمان بازرسی کل کشور.

دستگاه‌های دیگری مانند وزارت اطلاعات، واحدهای بازرسی و شکایات دفتر مقام معظم رهبری و رئیس‌جمهور و وزارتخانه‌ها به کمیسیون اصل ۹۰ مجلس شورای اسلامی، حراست‌ها، گزینش‌ها، سازمان‌های قضایی و تعزیرات حکومتی و ... به نوعی بر عملکرد مالی و اداری مربوطه نظارت می‌کنند.

وظایف حسابرسی و رسیدگی و نظارت و بازرسی مالی بر اجرای بودجه در دو بخش قبل و ضمن خرج و بعد از خرج صورت می‌گیرد.

(

این بخش از نظارت توسط سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور، وزارت امور اقتصادی و دارایی و سازمان حسابرسی (در بخش بازرسی) انجام می‌گیرد.

سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور، موظف به ابلاغ اعتبارات مصوب، مبادله موافقتنامه‌ها، نظارت عملیاتی بر اجرای پروژه‌ها و طرحها تا تحویل قطعی، بررسی گزارش عملکرد دستگاههای اجرایی، نظارت مالی در خصوص دیون بلامحل طرحهای عمرانی، ارزیابی پیشرفت هر ساله برنامه پنج ساله و اظهار نظر در مورد آن و گزارش به رئیس‌جمهور و مجلس است.

وزارت امور اقتصادی و دارایی، وظیفه کنترل و تأیید تخصیص اعتبارات، اخذ تنخواه گردان خزانه از بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران بابت کنترل نقدینگی برای پرداختها، نظارت مالی بر مصارف تنخواه گردانهای حسابداری و پرداخت ذی حسابان و عاملین حساب و کارپردازان، نظارت و کنترل بر دریافتها و استرداد وجوه سپرده، وثایق، تضمین‌ها، اعمال نظارت و تأمین هماهنگی لازم در پرداختها از طریق ذی حسابان، نظارت بر وصول بدهی‌های اشخاص به دستگاههای دولتی، تأیید و نظارت بر دیون با محل، نظارت و کنترل بر نقدینگی دستگاههای اجرایی، اعمال نظارت مالی بر مخارج وزارتخانه‌ها و مؤسسات و شرکتهای دولتی، تهیه صورتحساب عملکرد سالانه دولت، نظارت و تمرکز بر حساب اموال منقول دولتی در اختیار وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی، نظارت بر انتقال

صحیح و به موقع درآمدهای عمومی - اختصاصی، درآمد شرکتهای دولتی و واگذاری دارایی سرمایه‌ای را بر عهده دارد.

سازمان حسابرسی، بازرس قانونی کلیه شرکتهای دولتی، بانکها، مؤسسات و نهادهای عمومی غیردولتی در خصوص بررسی منابع و مصارف و تهیه گزارش، حسابرسی صورتهای مالی و ارائه گزارش آن به مجامع است.

این بخش از نظارت که حسابرسی یا رسیدگی نامیده می‌شود، توسط سازمان دیوان محاسبات، سازمان بازرسی کل کشور و سازمان حسابرسی انجام می‌گیرد.

دیوان محاسبات به موجب اصل ۵۵ قانون اساسی کلیه حسابهای وزارتخانه‌ها، مؤسسات، شرکتهای دولتی و سایر دستگاههای استفاده‌کننده از بودجه کل کشور را رسیدگی یا حسابرسی می‌نماید تا هیچ هزینه‌ای از اعتبارات مصوب تجاوز ننماید و هر وجهی در محل خود به مصرف برسد. در نهایت وظیفه دیوان محاسبات اعمال کنترل و نظارت مستمر مالی، حسابرسی یا رسیدگی به کلیه حسابهای درآمد و هزینه و سایر دریافت‌ها و پرداختها از نظر مطابقت با قوانین، بررسی وقوع عملیات مالی در دستگاههای اجرایی، رسیدگی به موجودی حساب اموال و دارایی‌های دستگاه‌ها، بررسی لازم به منظور حصول اطمینان از وجود روشها و دستورالعمل‌های مناسب مالی و کاربرد مؤثر آنها در جهت نیل به اهداف دستگاه‌ها و اعلام نظر در خصوص لزوم وجود مرجع کنترل‌کننده داخلی یا عدم کفایت مرجع کنترل‌کننده موجود، تهیه و تدوین گزارش تفریغ بودجه و رسیدگی به حساب کسری ابواب جمعی است.

مسئولیت نظارت بر درآمدهای بودجه و سایر دریافت‌ها و صحت قانونی آن‌ها و واریز به موقع به حساب‌های مربوط بر عهده دستگاه‌های اجرایی مسؤل است. و باید مورد کنترل و نظارت حسابرسی مستقل و خارجی دستگاه قرار گیرد.

اگرچه حسابرسی درآمدها و وظیفه خطیری محسوب شده و در قوانین سازمان حسابرسی و دیوان محاسبات و بازرسی کل کشور جایگاه خاصی دارد ولی انجام نمی شود و دستگاه‌های نظارتی و حتی خزانه‌داری کل و ذی‌حسابان فقط مقدار وصولی را در صورت حساب‌های مربوط ثبت و به حساب‌های بانک مرکزی واریز می کنند.

بر اساس آخرین تصمیمات هیجدهمین اجلاس اینتوسای (سازمان بین‌المللی مؤسسات عالی حسابرسی) که در سال ۲۰۰۱ در کشور کره جنوبی برگزار شد حسابرسی مصارف و هزینه‌های بودجه تحت عنوان حسابرسی جامع یا حسابرسی مدیریت، شامل انواع حسابرسی ذیل در دستور کار کشورهای عضو قرار گرفته:

۱. حسابرسی مالی،

۲. حسابرسی رعایت (تطبیق دریافت‌ها و پرداخت‌ها با قوانین و مقررات)،

۳. حسابرسی عملیاتی شامل:

- حسابرسی صرفه اقتصادی،

- حسابرسی اثر بخشی،

- حسابرسی کارآیی،

۴. حسابرسی محیط زیست.

در ایران به دلیل نبود بودجه عملیاتی، حسابرسی عملیاتی به صورت موردی و بسیار ناقص و ابتدایی، آن هم در مورد طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای انجام می‌شود. انواع رسیدگی و حسابرسی که فعلاً به صورت کامل‌تر انجام می‌شود عبارتند از:

- حسابرسی مالی،
- حسابرسی قوانین و مقررات (رعایت)،
- حسابرسی صورتحساب دریافت و پرداخت و صورت‌های مالی.

دستگاه‌های اجرایی مطابق مقررات و دستورالعمل‌ها و ضوابط لازم الاجرا مکلفند مدارک مربوط به مراحل انجام هزینه را به ترتیب انجام داده و مدارک تأیید کننده بدهی و اسناد حسابداری را به طور منظم و مرتب و با افشای کلیه اطلاعات و نحوه محاسبات تهیه و به حسابرس ارائه دهند. حسابرسان نیز با بررسی پرونده‌های لازم، کنترل‌های داخلی سازمان مورد رسیدگی و کسب شناخت اولیه از مدیران و حسابداران و کارشناسان دستگاه و تجربیات آن‌ها نحوه انجام عملیات حسابرسی را برنامه‌ریزی و اجراء نموده، تا به عنوان مبنائی جهت اظهارنظر نسبت به صحت اقلام، محاسبات، اعتبارات و غیره مورد استفاده قرار گیرد. همزمان با این حسابرسی، هزینه‌ها با قوانین و مقررات تطبیق داده شده و بنوعی حسابرسی رعایت انجام می‌گردد. که این نوع حسابرسی در ایران بدلیل تعدد قوانین و مقررات و تفاسیر مختلف آن از طرف ذیحسابان مشکل آفرین است.

گردش عملیات بدهکار و بستانکار کلیه حساب‌های دفتر کل و استخراج مانده آن‌ها و تهیه ترازنامه در وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی و مؤسسات و نهادهای عمومی غیردولتی و دستگاه‌های اجرایی محلی استان‌ها به «صورتحساب دریافت و پرداخت» معروف بوده و به ترازنامه، صورت سود و زیان، صورت عملکرد و گردش وجوه نقد و یادداشتهای همراه آن

در شرکتهای دولتی صورتهای مالی گفته می شود مسئولیت تهیه و تنظیم صورتحساب دریافت و پرداخت در وزارتخانه ها و مؤسسات دولتی و دستگاههای اجرایی محلی استانی با وزیر یا رئیس مؤسسه و بالاترین مقام دستگاه حاکمیتی و در خصوص صورتهای مالی با هیأت مدیره یا هیأت عامل است.

هر سازمان دولتی با توجه به شخصیت حقوقی خود دارای یک واحد مالی تحت عنوان اداره کل یا اداره امور مالی است که در رأس آن مدیر کل امور مالی و ذی حساب یا مدیر امور مالی قرار دارد.

ورودی هزینه ها از طریق کارپرداز یا عامل ذی حساب به صورت سند هزینه به ذی حسابی تحویل می شود و او دریافت و پرداخت را تا تنظیم سند حسابداری انجام می دهد. چنانچه سند حسابداری مربوط به پرداخت (هزینه، پیش پرداخت و علی الحساب) باشد برای تأمین اعتبار به اداره اعتبارات ارجاع داده می شود و سپس برای تطبیق با مقررات به اداره رسیدگی می رود و پس از انجام اقدامات لازم حسب ضرورت جهت صدور چک و واریز به حساب ذی نفع یا کارپردازی یا عاملین، به اداره دریافت و پرداخت عودت داده می شود. کلیه مدارک مجدداً بررسی و شماره چک و امضای گیرنده روی سند تکمیل و به منظور ثبت در دفاتر مالی و برگه حسابداری یا در همان اداره دریافت و پرداخت استفاده می شود یا در سازمان های بزرگ به اداره تنظیم حساب تحویل می شود.

پس از شناخت حساب های دفتر کل مربوط، براساس استانداردهای ابلاغی، در دفتر روزنامه به صورت روزانه ثبت و به معین منتقل می شود تا ثبت و ضبط گردد. در آخر هفته از دفتر روزنامه به حساب های دفتر کل منتقل و در پایان ماه تراز آزمایشی و صورت های فوق الذکر جهت اطمینان از ثبت و طبقه بندی اقلام تهیه می شود.

به هر صورت پس از ثبت کلیه اسناد حسابداری اعم از درآمدها و دریافت ها، پرداخت ها، سپرده ها - اوراق بهادار، بازنشستگی، سایر منابع، بانک ها و ... در دفتر روزنامه و نقل به دفتر کل می توان تراز یا صورتحساب دریافت و پرداخت تهیه کرد.

دیوان محاسبات پس از دریافت نسخه اول صورت حساب ها به ویژه صورت حساب نهایی دریافت و پرداخت به همراه اصل اسناد هزینه و اسناد حسابداری و مدارک از حسابرسان مقیم در هر دستگاه یا مستقر در محل دیوان مرکزی یا استان ها، مطابق دستورالعمل های حسابرسی و آیین نامه های نظارتی مربوط اقدام به رسیدگی می نماید.

در حسابرسی صورت حساب های دریافت و پرداخت، حسابرس ضمن بررسی و تأیید اقلام هر حساب و بررسی موازنه گروه حساب های مستقل، گزارش عملکرد هر رویداد مالی را با توجه به اهداف و سیاست های تعیین شده، موافقتنامه ها و گزارش حسابرسی جهت درج در گزارش تفریح بودجه تهیه و به معاونت های مربوط در دیوان ارائه می کند.

البته چنانچه در اثر رسیدگی ها و حسابرسی ها به تخلفاتی مالی برخورد نمایند یا صورت حساب ها مطابق استانداردها و دستورالعمل های اجرایی نباشد نواقص به دستگاه منعکس می شود و واخواهی می کنند و ستاد دیوان در جریان قرار می گیرد تا حسب ضرورت در هیأت های مستشاری تعقیب قضایی شود.

در صورت بروز کسری ها و تصرف غیرقانونی در وجوه و اموال عمومی و اختلاس، موضوع توسط دادستان دیوان محاسبات به قوه قضاییه اعلام می شود.

•

به استناد ماده ۱۳۲ قانون محاسبات عمومی کشور، ترازنامه و صورت سود و زیان شرکت های دولتی حاوی عملکرد کل منابع و مصارف داخلی، کمک زیان ها، یارانه ها، سایر منابع تأمین اعتبار و هر گونه وجهی که از بودجه عمومی دریافت می شود، طبق استانداردهای حسابداری و حسابرسی حداکثر تا پایان خرداد ماه سال بعد توسط امور مالی با مسئولیت کل اعضای هیأت مدیره یا هیأت عامل شرکت تهیه و برای حسابرسی و بازرسی به سازمان حسابرسی ارائه می شود.

سازمان مذکور نیز دو ماه مهلت دارد که بررسی های لازم را انجام داده و گزارش حسابرسی و بازرسی تهیه و به مجمع عمومی ارائه کند.



چنانچه صورت‌های مالی و یادداشت‌های همراه آن بر اساس استانداردهای حسابداری (که از ۱۳۷۸/۱/۱ توسط سازمان حسابرسی تهیه و ابلاغ شده است) نشده باشد با توجه به اهمیت موضوع اظهار نظر مشروط، مردود و یا عدم اظهار نظر صادر می‌گردد. مجمع عمومی شرکت با توجه به عملکرد مدیر عامل و هیأت مدیره و گزارش حسابرسی و بازرس نظرات خود را به شرکت اعلام می‌کند.

لازم به ذکر است که مسئولیت تهیه و تنظیم صورتحساب دریافت و پرداخت در وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی و دستگاه‌های اجرایی محلی استانی با وزیر یا رئیس مؤسسه و بالاترین مقام دستگاه حاکمیتی و در خصوص صورت‌های مالی با هیأت مدیره یا هیأت عامل است.

به استناد ماده ۱۰۳ قانون محاسبات عمومی کشور و قانون تفریح بودجه سال‌های پس از انقلاب مصوب ۱۳۶۵، وزارت امور اقتصادی و دارایی مکلف است پس از رسیدگی و بررسی نسخه دوم صورتحساب دریافت و پرداخت و صورت‌های مالی دستگاه‌های اجرایی و اخذ هر گونه اطلاعات مالی مورد لزوم، صورتحساب عملکرد سالانه بودجه سال قبل را بر اساس تقسیمات بودجه کل کشور در هر سال تهیه کند و تا آخر آذرماه سال بعد همزمان یک نسخه از آن را به هیأت وزیران و نسخه دیگر را به دیوان محاسبات کشور ارائه دهد. این صورتحساب همراه با صورت گردش نقدی خزانه باید حاوی اطلاعاتی در زمینه صورتحساب دریافت و پرداختهای خزانه باشد.

دیوان محاسبات کشور با دریافت نسخه اول صورتحساب‌های دریافت و پرداخت دستگاه‌ها و صورت‌های مالی شرکت‌های دولتی و فرم‌های ابلاغی و تکمیلی مورد نیاز از دستگاه‌ها و جمع‌آوری اطلاعات مالی و عملیاتی لازم، طبق برنامه زمانبندی، اسناد هزینه و

صورت‌حساب‌ها را توسط هیأت‌های حسابرسی رسیدگی و نتایج حسابرسی را به صورت گزارش جمع‌آوری می‌کند. سپس از طریق فرم‌های تکمیل شده توسط حساب‌رسان، همزمان با تهیه صورت‌حساب عملکرد سالانه توسط وزارت اقتصاد و دارایی، سند تفریغ بودجه را تنظیم می‌نماید.

در این مرحله که در ۹ ماه اول هر سال انجام می‌گیرد بین دو دستگاه فوق‌الذکر مبادله نمی‌شود. دیوان محاسبات کشور به استناد ماده ۱۰۴ قانون محاسبات عمومی کشور و قانون تفریغ بودجه سال‌های پس از انقلاب و بند «ج» ماده ۱ قانون دیوان محاسبات کشور، مکلف است گزارش تفریغ بودجه را براساس تقسیمات بودجه تهیه کند و پس از دریافت یک نسخه از صورت‌حساب عملکرد سالانه از وزارت امور اقتصادی و دارایی این دو سند را تطبیق دهد و پس از رفع اشکالاتی که قابل برطرف کردن هستند نظرات خود را به همراه گزارش آماده کند.

گزارش تفریغ بودجه دیوان محاسبات، شامل تحلیل تبصره‌ها و درآمدها و اعتبارات و بودجه شرکت‌های دولتی و سایر قسمت‌های بودجه، به صورت کمی و کیفی و همراه با اظهار نظر درباره محاسن و معایب عملکرد دولت است. این گزارش باید همراه با نظرات فنی، قانونی، بودجه‌ای، عملکردی و اظهار نظر صریح و ارائه راه کارهای مناسب مبنایی برای تهیه لوایح بودجه آینده باشد.

گزارش تفریغ بودجه در هیأت عمومی دیوان محاسبات کشور<sup>۱</sup> که با حضور حداقل سه چهارم از مستشاران اصلی دیوان تشکیل می‌شود نهایی می‌گردد.

---

۱. این هیأت برای ایجاد هماهنگی و وحدت رویه در انجام وظایف هیأت‌های مستشاری و صدور رأی در خصوص تفریغ بودجه و گزارش نهایی تشکیل می‌شود.

یقیناً اجرای بودجه و نظارت بر منابع و مصارف با اصلاح یا تغییر اساسی دستورالعمل‌های موجود و به جریان انداختن آن‌ها شفاف‌تر و مطمئن‌تر خواهد شد و تخلفات مالی، اختلاف سلیقه‌ها، خودمحوری‌ها و برداشت‌های متفاوت از قوانین و مقررات کاهش خواهد یافت. همچنین وفاق بین ذی‌حسابان، مدیران مالی، حساب‌رسان، بازرسان و کلیه کسانی که در این مسئولیت نقش دارند با وزیران، مدیران عامل شرکت‌ها، رؤسای دستگاه‌های دولتی و سایر مقامات تشخیص دهنده هزینه‌ها افزایش خواهد یافت و اطلاعات مورد نیاز به موقع در دسترس قرار خواهد گرفت. علاوه بر این دغدغه مدیران و نگرانی آن‌ها از بابت پاسخ‌گویی به سازمان‌های متعدد از قبیل دیوان محاسبات، سازمان بازرسی کل کشور، سازمان حسابرسی، سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی و نظایر آن کاهش خواهد یافت.

در این بخش برخی از دستورالعمل‌های اجرایی مهم و پاره‌ای اشکال‌ها و ایرادهای فنی و اجرایی قوانین و مقررات مالی مورد عمل در این حوزه بررسی می‌شوند. کارشناسان علت عمده دست نیافتن به اهداف و وجود تشتت در نظام مالی را در نبود مقررات شفاف و راه‌گشا در این عرصه می‌دانند.

۱. ذی حساب: یکی از ابزارهای مهم مسئولیت‌های محاسباتی، انتصاب ذی حساب و مدیر امور مالی توسط وزیر امور اقتصادی و دارایی است. در سال ۱۳۵۹ پس از تصویب اصول ۴۳ تا ۵۵ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران به ویژه اصول ۵۱ تا ۵۵ که در

خصوص احکام بودجه و دریافت‌ها و پرداخت‌ها و نظارت، بود و راهکار کشور را تعیین می‌کرد، قرار شد پیش‌نویس چهارمین قانون محاسبات عمومی با توجه به قانون اساسی و ارزش‌های نظام جمهوری اسلامی ایران تهیه شود.

در رایزنی‌های اولیه در برخی موارد مهم از جمله چگونگی انتصاب ذی‌حساب و تفریح بودجه و احکام شرکت‌های دولتی اختلاف نظرهای اجرایی و فنی وجود داشت.

اغلب وزراء و معاونین و مدیران و کارشناسان بخش غیرمالی، انتصاب ذی‌حساب را از میان کارکنان متخصص خودشان پیشنهاد کردند. وزارت امور اقتصادی و دارایی و برخی کارشناسان و دیوان محاسبات و کارکنان و مدیران بخش‌های مالی، با توجه به سوابق و تجربیات و این که ذی‌حساب عامل خزانه‌داری است، انتصاب را از بین کارکنان وزارت مذکور تجویز نمودند.

با نگاهی به دو نظریه فوق معایب و محاسن زیر متصور است:

نظریه اول، ذی‌حساب و مدیر امور مالی از بین کارکنان دستگاه اجرایی با حکم وزیر مربوط منصوب شود:

۱. وظایف ذی‌حساب و مدیر مالی دستگاه اجرایی انجام سریع پرداخت‌ها بر اساس مقررات و حساسیت‌های کاری دستگاه است. چون کارکنان دستگاه شناخت لازم را دارند بنابراین امور سریع‌تر انجام می‌شود.

۲. چون مدیر مالی و ذی‌حساب باید یک نفر باشد و این فرد با حکم وزیر مربوط منصوب می‌شود بین ذی‌حساب تعیین شده از وزارت امور اقتصادی و دارایی و مدیر مالی منصوب وزیر یا مدیر دستگاه احتمالاً دچار اختلاف نظر خواهند شد.

۳. چنانچه ذی‌حساب و مدیر امور مالی با حکم وزیر دستگاه مربوط منصوب شود مقامات دستگاه به احترام انتصاب او به نظراتش توجه می‌کنند.

نظرات موافقین انتصاب ذی‌حساب و مدیر مالی دستگاه از بین کارکنان وزارت امور

اقتصادی و دارایی:

۱. ذی حساب به عنوان ناظر قبل از خرج باید از کارکنان خود دستگاه نباشد و در غیر این صورت قانون و مقررات اجرا نخواهد شد.

۲. ذی حساب وزارت امور اقتصادی و دارایی باید مدیر کل امور مالی دستگاه محل مأموریت نیز باشد.

۳. مدیر مالی و ذی حسابی که کارمند خود دستگاه باشد جرأت و جسارت و توان مقاومت در مقابل وزیر یا مقامات مسئول را ندارد. پرداختها کاملاً یک طرفه خواهند شد و دستگاه‌های نظارتی دچار مشکل می‌شوند.

۴. چنانچه مدیر مالی از دستگاه انتخاب شود از نظر گرفتن اطلاعات از وزارت امور اقتصادی و دارایی دچار مشکل خواهد شد، بنابراین صورتحساب‌های دریافت و پرداخت نواقص و ایراداتی خواهد داشت که در مجموعه حساب‌های ملی دولت تأثیر منفی خواهد داشت.

لایحه محاسبات عمومی نهایتاً تهیه و در سال ۱۳۶۱ توسط دولت به مجلس شورای اسلامی ارائه شد. از مواد مهم آن انتصاب ذی حساب مطابق نظریه اول بود. همزمان طرح محاسبات عمومی نیز که از طرف وزارت امور اقتصادی و دارایی تهیه شده بود با امضای تعدادی از نمایندگان مجلس اول به هیأت رئیسه مجلس تقدیم شد. در این طرح بسیاری از نمایندگان موافق انتصاب ذی حساب از بین کارکنان وزارت امور اقتصادی و دارایی، به عنوان مدیر مالی دستگاه اجرایی مربوط بودند.

البته افتراق دیگری نیز در لایحه و طرح محاسبات عمومی وجود داشت که باعث شد حدود ۴ سال در مجلس اول و دوم در کمیسیونی ویژه مورد بررسی قرار گیرد. هنگام طرح در صحن علنی مجلس دوم بیشترین زمان به ماده ۳۱ طرح تلفیقی اختصاص یافت که با تغییرات مهمی به تصویب رسید.

در لایحه پیشنهادی کمیسیون، ذی حساب به عنوان مدیر کل امور مالی با حکم وزیر امور اقتصادی و دارایی در وزارتخانه‌ها، مؤسسات، شرکت‌های دولتی و مؤسسات و نهادهای عمومی غیردولتی و دستگاه‌های اجرایی محلی پیشنهاد شده بود. در صورتی که در

مصوبه مجلس عبارت «اداره امور مالی» به عبارت «نظارت و هماهنگی امور مالی» تغییر یافت و تصویب شد. به این ترتیب، مفهوم کاملاً تغییر کرد و ذی حساب و مدیر امور مالی می توانستند دو نفر باشند: که ذی حساب با حکم وزارت اقتصاد و مدیر مالی با حکم رئیس دستگاه انتخاب شود.

اختلاف دیگر این بود که ذی حساب از بین کارکنان رسمی وزارت امور اقتصادی و دارایی باشد، در صورتی که طبق مصوبه مجلس «از بین کارکنان رسمی دولت» تصویب شد. آن هم به دلیل این بود که وزارت اقتصاد نیروی کافی برای انتصاب ذی حساب در کلیه دستگاه های فوق را نداشت.

هنگامی که کمیسیون تلفیق، طرح محاسبات عمومی را تهیه و برای طرح در جلسه علنی اعلام کرد، کلیه مواد مرتبط با وظایف ذی حساب و مسؤلیت محاسباتی افراد را در قالب ماده ۳۱ هماهنگ نمود.<sup>۱</sup> متأسفانه با تغییر ماده ۳۱ لازم بود احکام دیگری از جمله تأمین اعتبار، درخواست وجه، هزینه، تنخواه گردان، تهیه صورتحساب دریافت و پرداخت، اموال و معاملات نیز اصلاح و هماهنگ شود که این کار انجام نشد.

۲. استاندارد تهیه و نگهداری اسناد حسابداری: در اجرای ماده ۱۲۸ قانون محاسبات عمومی کشور، نمونه دفاتر، اسناد حسابداری و روش های حسابداری باید طبق دستورالعملی که توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی تهیه می شود و به تأیید دیوان محاسبات می رسد برای اجرا به وزارتخانه ها و مؤسسات دولتی و سایر دستگاه هایی که از بودجه عمومی دولت استفاده می کنند ابلاغ شود. در این زمینه موارد زیر قابل ذکر است که تاکنون نه تنها نمونه یکسان و استاندارد اسناد حسابداری تهیه و ابلاغ نشده است بلکه دستورالعملی که مشخص کننده شکل سند و مشخصات مندرج در آن و تعداد نسخ یکسان و مورد استفاده در سطح کشور باشد نیز تهیه نشده است.

---

۱. در سال ۱۳۶۷ قانون مقررات مالی و معاملاتی خاص جهادسازندگی و در سال ۱۳۷۰ آیین نامه مالی وزارت کشاورزی و متعاقباً مقررات مالی مجلس شورای اسلامی، دیوان محاسبات کشور و سازمان انرژی اتمی و ... نیز تصویب شد. در کلیه قوانین فوق ذی حساب به عنوان مدیر مالی تعیین و طبق حکم بالاترین مقام سازمان منصوب می شود.

از طرف دیگر به استناد ماده ۲۰ قانون محاسبات عمومی کشور، «تسجیل عبارت است از تعیین میزان بدهی به موجب اسناد اثبات کننده بدهی». دستورالعملی که تعیین کننده مدارک و ضمایم اسناد حسابداری، به ویژه اسناد هزینه باشد باعث می شود که مراجع دخیل در پرداخت، یعنی مدیر دستگاه، ذی حساب، حسابرس دیوان محاسبات و همچنین سایر مراجعی که قانوناً می توانند به اسناد و دفاتر دسترسی داشته باشند با ضابطه مشخص رسیدگی نموده و سلاقی خود را تحمیل نکنند همچنین کاغذ اضافی نیز ضمیمه اسناد نباشد. تعداد نسخ فاکتور، شکل و تعداد نسخ قبض انبار، حواله انبار، قرارداد، شرایط عمومی پیمان و سایر مدارک اثبات کننده بدهی مانند فیش آب، برق، تلفن، هزینه سوخت باید دقیقاً یکسان و مشخص باشد.

به طور خلاصه این دستورالعمل که به نظر می رسد باید توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی و دیوان محاسبات کشور - به عنوان تطبیق دهندگان پرداخت با قانون و مقررات قبل و بعد از خرج - تهیه و ابلاغ شود دارای محاسن زیر است:

الف) اختلاف سلیقه بین ذی حساب، مدیر دستگاه و ناظر از بین می رود و دستورالعمل، ملاک تشخیص مراجع و مسئولین محاسباتی و نظارتی می شود.

ب) مدارک و اسناد منظم و مرتب و استاندارد می شوند، به خصوص مدارکی که تهیه آنها به عهده دولت است.

ج) تعداد نسخ اسناد حسابداری یکسان می شود و در مجموع از حجم اسناد کاسته می شود.

همچنین در این رابطه لازم به ذکر است که ماده ۳۹ قانون دیوان محاسبات کشور اجازه داده است که دستگاههای اجرایی اسناد حسابداری و دفاتر مالی را پس از تهیه میکروفیلم یا میکروفیش امحا کنند (در غیر این صورت باید ۱۵ سال نگهداری شود).

روش های اجرایی و تجربیات ۲۰ سال اخیر نشان می دهد که سیستم میکروفیلم و میکروفیش در دیوان محاسبات کشور قابل اجرا نیست باید تدبیری اندیشیده شود که اسناد

کاغذی پس از تهیه تفریغ بودجه، در یک دوره زمانی کوتاه نگهداری و امحا شود، به ویژه این که ۹۰ درصد این اسناد از نظر مبلغ و نوع مصرف ارزش چندانی ندارد.

**۳. دیوان محاسبات و سایر دستگاههای نظارتی:** قوانین مالی و محاسباتی ایران و دستگاههای نظارتی الگوبرداری از قوانین کشورهای اروپای غربی به ویژه بلژیک و فرانسه است. در دو کشور فوق، حدوداً یک قرن پیش، دیوان محاسبات به صورت یک مرجع عالی قضایی - مالی - اداری اداره می شد.

گزارش رسیدگی به هزینه و حسابهای دریافت و پرداخت در چند هیأت مستشاری انجام می گرفت و قبل از ارائه به هیأتهای فوق توسط ادارههای حسابرسی و رسیدگی وابسته به آنها و کارشناسان دقیقاً بررسی و نتیجه گزارش و آرای هیأتها بر اساس گزارشها صادر می شد. در هیأتهای مستشاری نیز رأی لازم نسبت به پایان حساب و تفریغ آن صادر و چنانچه تخلفاتی به نظر می رسید مورد پیگرد قضایی قرار می گرفت.

در ایران نیز تقریباً وضع چنین بود. در سال ۱۳۵۲ ممیزین حساب از اداره کل تمرکز حسابها و امور حسابداریهای وزارت امور اقتصادی و دارایی، به تشکیلات دیوان محاسبات منتقل شدند. راه کارهای ممیزی و رسیدگی هزینهها و حسابها تغییر کرد. این تغییرات بعد از انقلاب و با قرار گرفتن دیوان محاسبات زیر نظر مجلس شورای اسلامی وسیع تر شد.

در دو دهه اخیر با تحولاتی که در نظام حسابرسی و رسیدگی عملیاتی نسبت به منابع و مصارف اتفاق افتاده است و با شروع حسابرسیهای مدیریت، دیوان محاسبات کشورهای مختلف از جمله فرانسه و ترکیه از حالت قضایی خارج شده و صرفاً به کار تخصصی حسابداری و حسابرسی می پردازند.

حال آن که دیوان محاسبات ایران در کنار نظارتهای مالی و رعایت کماکان به نظارت قضایی نیز مشغول است و به نظر نمی رسد مادام که صرفاً کار یک سازمان حسابرسی نباشد از اقدامات خود نتایجی کیفی بگیرد.



همچنین تعدد مراکز نظارتی باعث تلف شدن منابع و از بین رفتن قدرت ابتکار، خلاقیت، توانمندی و کارآمدی مدیران شده است. بخش اعظم زمان مفید مدیران صرف پاسخگویی به سازمان‌های نظارتی می‌شود و این سازمان‌های نظارتی کلاً در دستگاه‌ها مستقر و جزء تشکیلات دستگاه شده‌اند.

در حال حاضر در جهان کم‌تر کشوری می‌توان یافت که دارای تعداد زیادی دستگاه نظارتی با عملکردهای موازی باشد. در اکثر قریب به اتفاق کشورهای دنیا فقط یک مرجع حسابرسی کننده برای کلیه دستگاه‌های دارای شخصیت‌های حقوقی مختلف وجود دارد که قسمتی از وظایف خود را نیز از طریق بخش خصوصی انجام می‌دهند.

**۴. تخصیص اعتبار:** طبق ماده ۳۰ قانون برنامه و بودجه کلیه اعتبارات جاری و عمرانی که در بودجه عمومی دولت به تصویب می‌رسد بر اساس گزارش‌های اجرایی بودجه و پیشرفت عملیات در دوره‌های معین شده توسط کمیته‌ای مرکب از نمایندگان وزارت امور اقتصادی و دارایی و سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی تخصیص داده می‌شود. طبق آیین‌نامه اجرایی این ماده، گزارش اجرای مالی بودجه عبارت است از گزارش وصولی درآمدها و سایر دریافت‌ها و هزینه‌ها و سایر پرداخت دستگاه‌های اجرایی و همچنین گزارش پیشرفت عملیات عبارت است از گزارش اجرای برنامه‌ها و فعالیت‌ها و طرح‌های عمرانی دستگاه‌های اجرایی در دوره‌های معین.

یکی از موضوعات مهمی که مسئولیت‌های محاسباتی را لوٹ می‌کند و در اخذ اطلاعات به موقع و صحیح مالی، مشکلاتی به بار می‌آورد، مسأله نگهداشتن بخش زیادی از اعتبارات مصوب دستگاه‌ها در ردیف‌های متفرقه یا در سقف دستگاه مادر است.

به استناد ماده ۷۵ قانون محاسبات عمومی و قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت این اعتبارات متمرکز به واحدهای تابعه در مرکز و استان‌ها ابلاغ و از نظارت ذی‌حساب صاحب اعتبار خارج می‌شود، ولی عملاً ذی‌حساب اصلی باید صورتحساب تلفیقی را تهیه و ارائه دهد. با توجه به جریان مصرف و هزینه در واحدهای عاملین ذی‌حساب، اولاً هزینه این روش بسیار زیاد است و ثانیاً ممکن است گزارش کامل و جامعی تهیه نشود.

این گروه از دستگاه‌ها اصولاً وظایف حاکمیتی دولت را بر عهده داشته و به امور خدماتی غیرانتفاعی می‌پردازند. طبق قوانین و مقررات مالی و محاسباتی اعم از عام و خاص، سیستم حسابداری و روش‌های مالی آن‌ها در بخش درآمدها و دریافت‌ها به صورت نیمه تعهدی و در قسمت هزینه‌ها و پرداخت‌ها به صورت نقدی است. منظور از سیستم نیمه تعهدی این است که دستگاه‌های وصول‌کننده مالیات یا درآمد، از جمله وزارت امور اقتصادی و دارایی، گمرک ایران و ... مجازند طبق ضوابط مشخص شده وجوه درآمد را به صورت نقد یا اقساط (سفته معتبر یا ضمانتنامه معتبر) دریافت نمایند.

در سیستم نقدی ذی‌حسابان یا مدیران امور مالی مکلفند هنگام پرداخت و صدور چک از حساب‌های بانکی یا پرداخت حواله بانکی در وجه ذی‌نفع، از وجود پول در حساب‌های بانکی دولتی اطمینان حاصل کنند و چک به تاریخ روز صادر نمایند.

با تغییر نحوه طبقه‌بندی ارقام بودجه کل کشور و تفکیک منابع و خودداری از سرفصل هزینه در خصوص ایجاد یا خرید دارایی‌های منقول و غیرمنقول، ضرورت دارد که سیستم حسابداری تعهدی جایگزین شود. این امر در برنامه‌های بلندمدت دولت برای چند سال آینده پیش‌بینی شده و هم‌اکنون در مراحل برنامه‌ریزی است.

در نظام حسابداری نقدی دولتی، حساب‌هایی که در دفتر کل استفاده می‌شود در قانون محاسبات عمومی و سایر قوانین دارای تعاریف و احکام اجرایی هستند و در واقع استانداردهای حسابداری در این قسمت همان مقررات دولت است و ذی‌حسابان و مدیران مالی یک وظیفه تکلیفی دارند. هرگونه تغییر در حساب‌های دفتر کل که دستگاه‌های مشمول ضرورت آن را تشخیص دهند پس از تأیید وزارت امور اقتصادی و دارایی امکان‌پذیر است در غیر این صورت تخلف محسوب می‌شود.

تغییرات لازم در سرفصل‌های حساب دفتر کل و معین با توجه به تغییر نحوه طبقه بندی ارقام بودجه مورد توجه قرار گرفته و در اوایل سال ۱۳۸۱ جهت اجرا ابلاغ شده است. اما به دلیل عدم آشنایی ذی‌حسابان و مدیران مالی و عاملین ذی‌حساب و تغییرات نام حساب‌ها و کاربرد هر کدام باید آموزش‌های لازم و مستمر ارائه شود. در غیر این صورت، تهیه صورت‌حساب‌های سال ۱۳۸۱ و تفریغ آن دچار تأخیر می‌شود.

کلیه واحدهای حقوقی فوق شرکت دولتی شناخته می‌شوند و مشمول تعریف ماده ۴ قانون محاسبات عمومی هستند. در سایر مواد قانون احکامی وجود دارد که شامل شرکت‌های دولتی می‌شود، اما بانک‌ها، شرکت‌های بیمه، مؤسسات اعتباری و شرکت‌هایی را که مقررات عمومی نسبت به آن‌ها مستلزم ذکر نام است شامل نمی‌شود و گاهی این موارد استثنا ذکر می‌شوند. در رابطه با شرکتهای دولتی ذکر نکات ذیل ضروری است:

۱. طبق تبصره ماده ۴ قانون محاسبات عمومی، شرکت‌هایی که از طریق مضاربه و مزارعه و امثال این‌ها به منظور به کار انداختن سپرده‌های اشخاص نزد بانک‌ها و مؤسسات اعتباری و شرکت‌های بیمه ایجاد شده یا می‌شوند، شرکت دولتی شناخته نشده و مشمول محاسبات عمومی و نظارت قبل و بعد از خرج نیستند.

۲. طبق ماده ۴۱ قانون محاسبات عمومی کشور، بانک‌ها و شرکت‌های بیمه و مؤسسات اعتباری مکلف نیستند وجوه مربوط به سپرده یا وجه الضمان یا وثیقه یا نظایر آن را در حساب‌های مخصوص خزانه نگهداری کنند.

۳. طبق ماده ۳۹ قانون محاسبات عمومی کشور، درآمدهای بانک‌ها، شرکت‌های بیمه و مؤسسات اعتباری به حساب‌های خزانه در بانک مرکزی منتقل نمی‌شود و رأساً مجازند طبق بودجه مصوب خود مصرف کنند.

۴. حساب‌های بانکی پرداخت هزینه‌ای بانک‌ها، مؤسسات اعتباری و شرکت‌های بیمه توسط خودشان افتتاح و طبق محاسبات خاص استفاده می‌شود. در صورتی که وزارتخانه‌ها،

مؤسسات دولتی و شرکت‌های دولتی مکلفند از طریق ذی حساب و خزانه در بانک تعیین شده حساب بانکی دولتی افتتاح کنند و پرداخت‌ها صرفاً از این طریق باشد.

در این مورد شرکت‌هایی که قوانین و مقررات عمومی نسبت به آن‌ها مستلزم ذکر نام است از جمله شرکت ملی نفت ایران و کلیه شرکت‌های وابسته، شرکت گاز، سازمان گسترش و نوسازی صنایع ایران، سازمان صدا و سیما، جمهوری اسلامی ایران و سازمان صنایع ملی و ... نیز مشمول حکم این بند هستند.

۵. در کلیه دستگاه‌های فوق مانند وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی مسؤلیت محاسباتی بر عهده بالاترین مقام دستگاه است و درخصوص صورت‌های مالی، هیأت عامل یا هیأت مدیره شرکت یا بانک یا مؤسسه بیمه یا مؤسسه اعتباری تضامناً مسؤلیت دارند و پاسخگو هستند.

۶. اساسنامه شرکت‌های دولتی معمولاً به تصویب هیأت وزیران می‌رسد. اساسنامه بانک‌ها و آیین‌نامه‌های مالی و معاملاتی باید به تأیید نهایی شورای عالی بانک‌ها برسد. البته از نظر نظارت و حسابرسی و رسیدگی، کلیه عملیات مالی تابع مقررات قانون دیوان محاسبات کشور، اساسنامه سازمان حسابرسی و بازرسی کل کشور هستند.

۷. سیستم حسابداری درآمد و هزینه در شرکت‌های دولتی، بانک‌ها و مؤسسات بیمه و اعتباری و همچنین سایر محاسبات مورد لزوم به صورت تعهدی انجام می‌شود. در سیستم حسابداری تعهدی استفاده از سرفصل‌های حساب دفتر کل براساس استانداردهای حسابداری ابلاغ شده سازمان حسابرسی است.

در سال ۱۳۷۳ قانون فهرست مؤسسات و نهادهای عمومی غیردولتی، موضوع تبصره ماده ۵ قانون محاسبات، به تصویب رسید و ده دستگاه اجرایی در این گروه قرار گرفتند که در سال‌های بعد تعداد دیگری به آن‌ها اضافه شد و به حدود ۲۰ دستگاه رسید. دستگاه‌های زیر در این گروه قرار دارند:

۱. شهرداری‌ها و شرکت‌های تابعه،
۲. جمعیت هلال احمر جمهوری اسلامی ایران،
۳. سازمان تأمین اجتماعی،
۴. کمیته ملی المپیک،
۵. جهاد دانشگاهی،
۶. فدراسیون‌های آماتوری تربیت بدنی،
۷. جهاد نصر، استقلال و توسعه،
۸. بنیاد بیماری‌های خاص،
۹. هیأت امنای ارزی وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی،
۱۰. بنیاد مستضعفان و جانبازان،
۱۱. بنیاد شهید،
۱۲. بنیاد ۱۵ خرداد،
۱۳. بنیاد مسکن،
۱۴. کمیته امداد امام،
۱۵. سازمان تبلیغات اسلامی،
۱۶. شورای عالی انقلاب فرهنگی.

توضیح این که غیر از دستگاه‌های فوق، آن دسته از سازمان‌هایی که در بودجه کل کشور ردیف اعتباری دارند و جزو مواد ۲ و ۳ و ۴ و ۵ قانون محاسبات عمومی تعریف نشده‌اند از نظر مسئولیت محاسباتی و نظارت مانند مؤسسات و نهادهای عمومی غیردولتی رفتار می‌شود. غیر از سازمان تأمین اجتماعی که بخشی از منابع خود را تحت عنوان درآمد اختصاصی در قانون بودجه منعکس و دریافت می‌کند درآمد کلیه دستگاه‌های فوق در قانون بودجه درج نمی‌شود و در حساب‌های خزانه نیز نگهداری نمی‌شود. این قسمت از منابع آن‌ها به دلیل عدم درج در قانون توسط دیوان محاسبات کشور حسابرسی و رسیدگی نمی‌شود.

شهرداری‌ها و شرکت‌های تابعه آن‌ها دارای قانون مالی و معاملاتی خاص هستند که در سال ۱۳۴۵ به تصویب قانونگذار رسیده است و تاکنون اصلاحات جزئی داشته است. حسابرسی شهرداری‌ها طبق قانون باید توسط شوراهای اسلامی شهر و شهرستان انجام شود. در ضمن برای آن بخش از اعتبارات دستگاه‌های فوق که از بودجه عمومی دولت دریافت می‌کنند طبق ماده ۳۱ قانون محاسبات عمومی، ذی‌حساب از طریق وزارت امور اقتصادی و دارایی منصوب می‌شود و وجوه دریافتی را به حساب‌های بانکی دولتی واریز می‌کند و چنانچه قوانین و مقررات خاص داشته باشند طبق آن رفتار می‌کنند و در غیر این صورت تابع مقررات عمومی هستند و نتایج در تفریح بودجه سالانه نیز منعکس می‌شود. طبق تبصره ۵ ماده ۷۲ قانون محاسبات عمومی کشور اعتبار طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای این دستگاه‌ها تابع مقررات عمومی دولت است.

در این بخش، ضمن تحلیل کلی مطالب مطروحه در بخش‌های قبلی، فهرستی از نواقص و مشکلات مربوط به قوانین و مقررات و دستورالعمل‌های محاسباتی بیان می‌شود.

۱. نبودن انگیزه نظارت مالی و رعایت قوانین و مقررات در مدیریت مالی کشور و عدم حمایت از تصمیمات بخش‌های نظارتی در کشور.

۲. به کار نگرفتن مدیران مجرب و کارآمد مالی و غیرمالی، نیروهای انسانی ماهر و کارشناسان باتجربه و متخصص در سیستم مالی و اجرایی و ناآشنایی آن‌ها با قوانین و مقررات مالی و کاربرد آن‌ها.

۳. به دلیل ریزینی‌های کم اهمیت که متوقف‌کننده برخی تصمیمات مدیران است - اعم از نظارت‌های قبل از خرج و ضمن خرج یا بعد از خرج که توسط ذی‌حسابان، حساب‌رسان، ممیزین، بازرسان و سایر دست‌اندرکاران این بخش صورت می‌گیرد - مدیران نسبت به اقدامات بخش نظارت خوشبین نیستند و سعی می‌کنند اطلاعات ناقص، صوری غیرقابل استفاده و با تأخیر ارائه دهند. به همین دلیل صورتحساب عملکرد سالانه و گزارش تفریغ بودجه از کیفیت مؤثر برخوردار نمی‌شود.

۴. دست‌گردان کردن و امضای صورتهجلسات مهم که جنبه تصمیم‌گیری‌های مالی و اقتصادی دارند و باعث بروز فساد مالی می‌شوند؛ از جمله صورتهجلسات مجامع عمومی،

هیأت‌های مدیره، مصوبات ترک تشریفات مناقصه یا مزایده که بدون تشکیل جلسات و توجیه مطالب تهیه می‌شوند.

۵. عدم توجه به نقش آموزش‌های کاربردی و لازم به منظور ارتقای سطح مهارت و تجربه کارکنان مالی و ذی‌حسابی و ایجاد روحیه تعهد در میان پرسنل مالی و اداری.

۶. ضعف کنترل‌های داخلی مالی در سازمان‌ها که باعث تضعیف نظارت شده است.

۷. تعدد مراجع تصمیم‌گیری در مورد مسائل بودجه و سیاست‌های درآمد و هزینه، موجب تشتت آرا و صرف وقت و کار انبوه برای مدیران عالی و سایر مراجع می‌شود که اغلب هم همسان و موازی هستند. این مراجع در تمام زمینه‌ها از جمله قوانین و مقررات بسیارند. اسامی شماری از آنها در زمینه مسائل اقتصادی به شرح زیر است:

شورای اقتصاد، ستاد اقتصادی دولت، ستاد برنامه تنظیم بازار، کمیته اقتصاد دولت، شورای پول و اعتبار، شورای عالی بانک‌ها، شورای عالی توسعه صادرات، شورای عالی مناطق آزاد، شورای عالی اداری، شورای عالی الگوی مصرف.

قابل ذکر است که وزرای امور اقتصادی و دارایی، بازرگانی، صنایع و معادن، جهاد کشاورزی، رئیس سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی و رئیس کل بانک مرکزی معمولاً اعضای ثابت هستند و سایر وزرا به تناسب در یک یا تعدادی از شوراهای مذکور عضویت دارند.

۸. تعدد و تنوع مراجع و دستگاه‌های نظارتی با اختیارات مشابه و در برخی موارد موازی که متأسفانه رسیدگی‌های آنها هم جهت و نهادینه نیست و بسیار مشاهده می‌شود که حسابرسی‌های دیوان محاسبات کشور که شاید تنها مرجع نظارت مالی در قانون اساسی باشد توسط سازمان حسابرسی یا سازمان بازرسی کل کشور مردود می‌شود و مدیری که از دیوان محاسبات تأییدیه دریافت کرده برای همان موضوع باید در مراجع دیگر محاکمه شود.

۹. همسان نبودن مرجع نظارتی قبل از خرج در دستگاه‌های اجرایی.



۱۰. عدم مطابقت مصوبات و آیین نامه‌ها و دستورالعمل‌های اجرایی و بخشنامه‌ها با قوانین و مقررات (غیر از مصوبات هیأت وزیران). در این مورد می‌توان مثال زد که مصوبات شورای اقتصاد، شورای عالی بیمه، شورای عالی کار، آیین نامه‌های مصوب وزرا یا رئیس قوه قضاییه و ... در هیچ مرجعی با قانون مطابقت داده نمی‌شود.

۱۱. تعدد بیش از اندازه قوانین و مقررات مالی خاص در برخی دستگاه‌های اجرایی.

۱۲. تعدد دستورالعمل‌های متناقض در خصوص مصرف منابع که امکان نظارت مالی و نظارت عملیاتی را با مشکل رو به رو می‌کنند و بعضاً امکان اجرای آنها وجود ندارد. مثلاً می‌توان به تعدد بخشنامه‌های سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی در زمینه اجرای طرح‌های عمرانی (تملک دارایی‌های سرمایه‌ای) اشاره کرد.

۱۳. تعریف مشخص و گویایی از شخصیت حقوقی شرکت‌های دولتی و شرکت‌های اقماری وابسته به آنها وجود ندارد و همین موضوع باعث تشتت در اداره امور شرکت‌های دولتی شده است.

۱۴. احکام مشخص مسؤلیت محاسباتی و نظارت در مورد شرکت‌هایی که دولت در آنها کم‌تر از ۵۰ درصد سهام دارد، مشخص و معین نشده است.

۱۵. یکسان نبودن اساسنامه‌های شرکت‌های دولتی، بانک‌ها، مؤسسات اعتباری و شرکت‌های بیمه.

۱۶. به موقع نبودن مبادله موافقتنامه‌ها و عدم تخصیص اعتبار در زمان مناسب (طبق مواد ۱۹ و ۳۰ قانون برنامه و بودجه و آیین نامه‌های اجرایی آنها) که باعث تأخیر در شروع یا تکمیل فعالیت‌ها و طرح‌ها می‌شود. ارتباط بین قسمت‌های یاد شده را می‌توان بدین گونه شرح داد:

الف) هنگام سندرسی توسط دیوان محاسبات کشور، به منظور نظارت مالی موافقت نامه‌ها درخواست و با هزینه‌ها و یا تملک دارایی‌های سرمایه‌ای تطبیق داده می‌شود.

ب) با توجه به این که در ماده واحده قوانین بودجه سالیانه تأکید شده است که تعهد با رعایت تخصیص اعتبار انجام می‌شود و تعهد یعنی «هزینه و پرداخت»، بنابراین ملاک رسیدگی به هزینه‌ها و نظارت مالی تخصیص اعتبار است.

ج) طبق دستورالعمل‌های مالی موجود مادام که تخصیص اعتبار در اختیار دستگاه نباشد هر پرداختی از محل تنخواه‌گردان تحت عنوان هزینه غیرقطعی (پیش پرداخت و علی‌الحساب) تلقی می‌شود. چون نظارت مالی اصولاً در صورت قطعیت پرداخت مطلوب است، بنابراین بین موافقتنامه‌ها، تخصیص اعتبار، هزینه‌ها و نظارت مالی دقیقاً پیوستگی وجود دارد.

۱۷. یکسان نبودن قوانین و مقررات در خصوص منابع و مصارف شرکت‌های دولتی به منظور جلوگیری از تشتت در امور مالی و اجرای صحیح و سریع محاسبات و نظارت. در حال حاضر منابع داخلی شرکت‌های دولتی طبق اساسنامه و مقررات خاص خودشان مصرف می‌شود. وجوه دریافتی از بودجه عمومی دولت تحت عنوان کمک زیان یا وجوه اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای باید طبق مقررات عمومی مصرف شوند. در صورتی که تداخل در هزینه‌ها امکان اجرای دو قانون را عملاً منتفی می‌کند و صرفاً جنبه ساختگی پیدا می‌کند.

۱۸. موضوع بند ۱۷ در خصوص مؤسسات و نهادهای عمومی غیردولتی نیز مصداق دارد. به طوری که شرکت‌های واحد اتوبوسرانی و شهرداری‌ها بابت سرمایه‌گذاری‌های پیش‌بینی شده، هم از منابع داخلی و درآمد شرکت تأمین اعتبار می‌کنند و هم از وجوه عمومی دولت. از آن جا که طبق مقررات قانون محاسبات عمومی کشور باید پرداخت‌های خود را به دو روش انجام دهند، امکان تفکیک و مجزا کردن اسناد هزینه بسیار مشکل است.

۱۹. یکی از مشکلات محاسباتی و نظارت، بررسی اعتبار تملک دارایی‌های سرمایه‌ای در برخی شرکت‌های دولتی است. در ماده ۱۱۳ قانون محاسبات عمومی کشور مقرر شده

است که اموال و تجهیزات و ماشین آلات خریداری شده از محل اعتبار تملک دارایی‌های سرمایه‌ای تا پایان طرح در حساب دارایی‌های شرکت ثبت نمی‌شود و باید مانند وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی در حساب اموال نگهداری شود.

امکان نگهداری حساب‌ها و دفاتر دوگانه و تفکیک آن‌ها از هم، هر چند مشکلات بسیار دارد، اما مهم‌تر آن است که باعث افزایش هزینه می‌شود و تأیید عملیات مالی قابل اظهار نظر نیست.

۲۰. معین نبودن تکلیف گزارش تفریغ بودجه در مجلس شورای اسلامی و روشن نبودن این نکته که در نظام مالی کشور چه استفاده‌ای از آن می‌شود.

۲۱. وجود اقلامی از قبیل درآمدهای اختصاصی، اعتبارات خارج از شمول و غیره.

جدول (۱) خلاصه مسؤلیت‌های محاسباتی و جایگاه نظارتی دیوان محاسبات کشور را از ابتدای بودجه‌ریزی در ایران نشان می‌دهد:

جدول ۱. مسؤلیت محاسباتی و جایگاه نظارتی دیوان محاسبات کشور

| ۱۳۶۶   | ۱۳۴۹   | ۱۳۱۲   | ۱۲۸۹  | بر اساس قانون محاسبات عمومی (مصوب) |
|--|--|--|---|------------------------------------|
| ذی‌حساب و مدیر امور مالی (می‌توانند دو نفر باشد) | ذی‌حساب و مدیر امور مالی (یک نفر)              | وزراء (کلیه مراحل هزینه با وزارت بوده است)     | وزراء و دیوان محاسبات (تشخیص و تعهد و حواله به عهده وزیر و تسجیل خرج با دیوان محاسبات)        | نظارت قبل از خرج                   |
| دیوان محاسبات                                    | دیوان محاسبات                                  | دیوان محاسبات                                  | یک کمیسیون ۱۲ نفره مرکب از ۶ نفر از مجلس شورای اسلامی و ۳ نفر از سنا و ۳ نفر از دیوان محاسبات | نظارت بعد از خرج (اداری)           |
| لایحه تفریغ بودجه همراه با گزارش دیوان محاسبات   | لایحه تفریغ بودجه همراه با گزارش دیوان محاسبات | لایحه تفریغ بودجه همراه با گزارش دیوان محاسبات | لایحه تفریغ بودجه توسط وزیر مالیه همراه با گزارش دیوان محاسبات                                | نظارت بعد از خرج (پارلمانی)        |
| نظارت مالی و رعایت قضایی                         | نظارت مالی و رعایت قضایی                       | نظارت مالی و رعایت قضایی                       | نظارت مالی و رعایت قضایی  | نوع نظارت                          |
| زیر نظر مجلس                                     | زیر نظر وزارت                                  | زیر نظر وزارت                                  | زیر نظر وزارت مالیه   | جایگاه دیوان                       |

|         |       |       |              |
|---------|-------|-------|--------------|
| محاسبات | مالیه | مالیه | شورای اسلامی |
|---------|-------|-------|--------------|

۱. به طور خلاصه قانون محاسبات دوم به مراتب ضعیف تر و محدودتر از قانون اول تدوین شده و این امر نتیجه مستقیم شرایط زمانی و اجتماعی حاکم بر فضای تهیه و تصویب این دو قانون در دولت و مجلس بوده است. با یک نظر اجمالی می توان به تفاوت های زیر اشاره کرد:

- طبق ماده ۳۰ قانون محاسبات اول اجرای بودجه و انجام هزینه های جاری به تشخیص وزیران یا افراد مجاز از طرف آنها بوده و حواله نیز توسط آنها صادر می شده است. طبق ماده ۳۳، این حواله ها باید به تأیید دیوان محاسبات می رسید (مرحله تسجیل) و سپس وزیر مالیه حواله ها را امضا می کرد (مرحله تعهد هزینه) و توسط تحویلداران پرداخت می شد. البته در این زمان دیوان محاسبات شخصیت جداگانه ای نداشت و یک واحد وزارت مالیه بود. در حالیکه در قانون محاسبات دوم تشخیص و تعهد به عهده وزرا بود، اما اشاره ای به تأیید دیوان محاسبات نیست.

- طبق ماده ۴۶ قانون محاسبات اول، وزیر مالیه موظف بود صورتی از اموال غیر منقول (که اختصاص به هر اداره یا تأسیسات عمومی داشت) و صورتی از اموال غیر منقول (که اختصاص به یک اداره یا تأسیسات عمومی نداشت) تهیه کند و شرح تفسیر این اموال را در سال گذشته، به انضمام صورت اموال منقول دولتی به مجلس شورای ملی تقدیم کند؛ در سه قانون محاسبات بعدی این حکم حذف شد.

- طبق ماده ۴۸ قانون محاسبات اول، وزیر مالیه برای بستن حساب های سالانه و تهیه صورتمجلس تفتیش موظف بود کمیسیون ۱۲ نفره (۶ نفر از مجلس شورای ملی، ۳ نفر از مجلس سنا، ۳ نفر از دیوان محاسبات) را دعوت کند.

این کمیسیون در خصوص دخل و خرج مملکتی و وظایفی بر عهده داشت. مهم ترین این وظایف بررسی و تهیه صورت مجلس کیفیت امور دخل و خرج کشور در دستگاه های دولتی و گزارش به مجلس و وزیر مالیه بود. در قانون چهارم نیز در ماده ۹۶ چنین حکمی به

نوع دیگری پیش‌بینی شد، اما تاکنون که ۹۰ سال از سنه بودجه‌ای کشور می‌گذرد چنین اقدامی به طور عام ملاحظه نمی‌شود.

۲. برای اولین بار نحوه مصرف درآمدهای اختصاصی در ماده ۱۴ و ماده ۷۲ قانون محاسبات عمومی چهارم پیش‌بینی شد.

۳. در قوانین محاسباتی اول و دوم، پرداخت‌ها پس از تسجیل دیوان محاسبات یا وزیر مالیه انجام می‌شد، در صورتی که در قوانین محاسباتی سوم و چهارم ذی‌حساب یا مدیر امور مالی پرداخت کننده بود. قانون محاسبات سوم در این قسمت محکم‌تر و مؤثرتر از قانون محاسبات اول و دوم و حتی چهارم بود. در قانون محاسبات سوم ذی‌حساب و مدیر امور مالی یک نفر بود و از بین کارکنان وزارت دارایی با حکم وزیر دارایی منصوب می‌شد و رئیس اداره امور مالی دستگاه‌های دولتی (غیر از شرکت‌های دولتی) بود.

۴. دستگاه‌های اجرایی مشمول قوانین محاسباتی اول و دوم و سوم عبارت بودند از: وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی. در صورتی که در قانون چهارم دستگاه‌های اجرایی با شخصیت حقوقی از قبیل شرکت‌های دولتی و مؤسسات و نهادهای عمومی غیردولتی و دستگاه‌های اجرایی محلی نیز مشمول مقررات عمومی و نظارت شدند.

۵. قبل از انقلاب فقط یک قانون مالی و محاسباتی حاکم بر امور مالی وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی بود و یک قانون نیز شرکت‌های دولتی را پوشش می‌داد. اما بعد از قانون محاسبات عمومی چهارم، بیش از ۲۰ مورد قوانین مالی و محاسباتی خاص به تصویب رسید که قانون محاسبات عمومی را تضعیف کرد.

۶. در قوانین محاسبات اول و دوم و سوم هیچ اعتباری غیر از هزینه‌های سری و محرمانه مستثنی از محاسبات عمومی نبود، اما در سال ۱۳۶۴ قانون نحوه مصرف اعتبارات خارج از شمول قانون محاسبات عمومی کشور و سایر قوانین و مقررات عمومی با شرایطی بسیار آسان تصویب شد.

۷. در سه قانون محاسبات عمومی اول، دوم و سوم، درخواست وجه تا هنگامی که به تأیید ممیزین حساب دیوان محاسبات نمی‌رسید از طرف خزانه وجهی پرداخت نمی‌شد و

این امر باعث می‌شد که کارها بسیار مشکل و کند انجام گیرد. در قانون چهارم این شرط حذف شد.

۸. سال مالی در سه قانون محاسبات اول ۱۵ ماه تعیین شده بود، در صورتی که در قانون محاسبات چهارم پایان سال (۱۲ ماه) پیش‌بینی شد. البته در اسفند ۱۳۷۹ با اصلاح مواد ۶۳ و ۶۴ قانون محاسبات عمومی کشور، سال مالی در مورد طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای ۱۶ ماه شده است.

۹. در سه قانون قبل از انقلاب در شرکت‌های دولتی ذی‌حساب منصوب وزارت دارایی وجود نداشت. در صورتی که در ماده ۳۱ قانون محاسبات عمومی چهارم ذی‌حساب انتصابی از طرف وزیر امور اقتصادی و دارایی پیش‌بینی شده است.

۱۰. در قانون محاسبات چهارم تطبیق پرداخت با قوانین و مقررات، قبل از خرج به عهده ذی‌حساب یا مدیر مالی است، در صورتی که در قانون محاسبات سوم مسئولیت مشترک با رئیس دستگاه اجرایی بوده است.

در این بخش مسئولیت‌های محاسباتی و نظارتی کشورهای استرالیا، کانادا، انگلستان، کره جنوبی، چین، فرانسه و سوئیس، هند و ژاپن، به طور خلاصه بررسی می‌شوند.

قانون دیوان محاسبات استرالیا (با ۲۷۰ نفر پرسنل) در سال ۱۹۷۷ به تصویب رسیده است و وظیفه رسیدگی به تمامی مؤسسات دولتی، مطابقت هزینه‌ها با قوانین مالی و ارائه گزارش حسابرسی را داراست. ارزیابی مؤسسات دولتی توسط این مجموعه، بر اساس سه شاخص صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی صورت می‌گیرد. این دیوان به منظور افزایش سطح ارتقای نظارت با نهادهای مختلفی همچون مجمع حساب‌برسان رسمی استرالیا و مؤسسات

حسابرسان قسم خورده ارتباط دارد و ریاست این دیوان مستقل از دیگر قوا برای پارلمان انجام وظیفه می نماید.

دیوان محاسبات کانادا نیز همچون استرالیا برای پارلمان انجام وظیفه می کند. این دیوان گزارش عملکرد بخش های دولتی<sup>۱</sup> ارائه شده به پارلمان را مورد بررسی فنی قرار می دهد تا میزان قابلیت اطمینان این صورتهای مالی مشخص شود. این گزارش در حضور ۱۵ کمیسیون مجلس قرائت و بررسی شده و اظهارنظرها همه ساله همراه با گزارش حسابهای دولتی به چاپ می رسد البته برخی نظرات حسابرسی نیز به وزیر اعلام می شود که او نیز آن را در پارلمان مطرح و توضیح می دهد.

در ادامه، گزارش دیوان به کمیته حسابداری دولتی ارسال شده تا کارآیی اقتصادی و اثربخش بودن هزینه ها و تطبیق آنها با بودجه تخصیص یافته معین شود.

لازم به ذکر است که در کانادا تشکیلاتی غیر از تشکیلات دولتی و تحت عنوان شرکتهای سلطنتی وجود دارد که دیوان حق حسابرسی این شرکتها را ندارد و همه ساله یک حسابرس خارج از دیوان توسط هیأت رئیسه خزانه کشور تعیین می شود تا به حسابهای دیوان رسیدگی کند. گزارش این حسابها ابتدا به هیأت رئیسه و سپس به پارلمان تقدیم می گردد.

دیوان محاسبات انگلستان مستقل از دولت بوده و به نحوه مصرف بودجه نظارت می کند و نحوه حسابرسی آن از نوع حسابرسی عملکرد است. این دیوان در بخش های دولتی، حسابرسی مالی اجرا می کند و گزارش آن را به پارلمان ارائه می نماید.

---

۱. دولت کانادا مکلف است هر سال گزارش مالی خود را تهیه نماید.



دیوان انگلیس حق دارد طی نامه ای پیشنهادات خود را مبتنی بر انجام اصلاحات در سازمانهای دولتی به سازمان مربوط ارسال کند

دیوان محاسبات کره جنوبی به موجب قانون اساسی آن کشور تشکیل و زیر نظر ریاست جمهوری فعالیت دارد و رئیس آن به پیشنهاد رئیس جمهور و تصویب مجلس برای مدت ۴ سال منصوب می شود. رئوس وظایف این دیوان عبارت است از حسابرسی، تأیید حسابهای نهایی، تحقیق و تفحص، تجدید نظر و حل و فصل دعاوی و اظهار نظر. این دیوان صورت های درآمد و هزینه ها را حسابرسی و به رئیس جمهور گزارش می دهد. در کنار این دیوان، سازمان دیگری به نام دفاتر بازرسی و حسابرسی داخلی وجود دارد که با آن همکاری نزدیک دارد.

بازرسی و حسابرسی در چین حدود ۳۰۰۰ سال سابقه داشته اما قانون حسابرسی آن در سال ۱۹۹۴ رسماً تصویب شده است. قانون اساسی چین دستورالعمل ها و شیوه های نظارت کنگره به امور مالی را تحت نظارت کنگره خلق تعیین کرده است. دیوان محاسبات چین در قالب استان، شهرداری و بخش تأسیس شده و دولت های محلی در استان ها و شهرستانها هر کدام به طور مجزا به امور حسابرسی اشتغال دارند. از دیگر وظایف دیوان بررسی وضعیت کاری مدیران سازمانهای دولتی و شرکتهای دولتی است که باید نسبت به توانمندی آنها و وضعیت دارایی های مقامات، اظهار نظر کند.

حسابرسی در چین حسابرسی طرح های عمرانی، منابع مالی خاص، درآمدها و هزینه های شرکت، دارایی ها و بدهی ها و حسابرسی درآمدها و هزینه های مالیه عمومی را شامل می شود.

در اغلب شهرهای چین، سازمانهای حسابرسی مستقل زیر نظر شهرداری‌ها یا حکومت‌های خودمختار قرار دارند و گزارش‌های حسابرسی را به بالاترین مقام شهر ارائه می‌دهند. سازمانهای حسابرسی در چین در تمام سطوح موظفند به واحدهای حسابداری و حسابرسی داخلی دستگاههای اجرایی دولتی راهنمایی‌های فنی و نظارتی ارائه و در مورد شرکت‌های دولتی کنترل‌های داخلی کیفی را مورد توجه قرار دهند ضمناً برای حسابرسی مؤسسات و سازمانها و شرکت‌های مورد حسابرسی از مؤسسات غیردولتی که مورد تأیید باشند نیز استفاده می‌شود.

نکته جالب توجه این است که چنانچه هنگام حسابرسی به تخلفات عدیده از قوانین و مقررات مالی و حسابرسی برخورد شود دفاتر حسابرسی دیوان محاسبات در استان‌ها به وزارت دارایی اعلام می‌کنند تا به آن دستگاه‌ها بودجه ندهد یا بودجه آنها را کسر کنند و در نهایت واحدهای حسابرسی مجازند نتایج حسابرسی‌ها را به ادارات دولتی مربوط اعلام و برای عموم مردم منتشر کنند.

دیوان محاسبات فرانسه تنها مرجع رسیدگی کننده به حسابهای دولتی است که رئیس کل آن به حکم رئیس جمهور منصوب می‌شود. این دیوان موظف است به نحوه اجرای قوانین مالی کشور و قوانین مربوط به کمک‌های مالی تأمین اجتماعی نظارت کند و امور مالی بخش‌ها و تشکیلات دولت مرکزی، وزارتخانه‌ها، تشکیلات نیمه دولتی، تأمین اجتماعی، شرکت‌های دولتی و صنایع ملی را حسابرسی نماید. از دیگر وظایف این دیوان حسابرسی شرکت‌های بخش خصوصی که بیشتر سرمایه آن‌ها توسط یکی از تشکیلات دولتی فوق‌الذکر تأمین شده یا در آنها بیشترین حق به یکی از سازمانهای مذکور تعلق دارد نیز می‌باشد.

در نهایت لازم به ذکر است که حسابرسی در فرانسه بصورت حسابرسی قانونی، حسابرسی مدیریت و ارائه خدمات به پارلمان و دولت انجام می‌گیرد.

دیوان محاسبات سوئیس عالی‌ترین سازمان نظارتی مالی بوده که به موجب قانون اساسی آن کشور تشکیل شده است و بر کار بازرسان مالی نظارت مستمر داشته و درباره بودجه نظر مشورتی می‌دهد. این دیوان به کار حسابرسی مالی، حسابرسی عملکرد، بررسی نحوه اجرای امور مالی در کلیه مراحل دخل و خرج بودجه و کنترل‌های مرحله‌ای، بررسی سیستم کنترل‌های داخلی دستگاه‌های مورد رسیدگی و حسابرسی حساب‌های دریافت‌کنندگان کمک‌های مالی می‌پردازد.

دیوان محاسبات سوئیس مجاز است برای حسابرسی شرکتها و مؤسساتی که بخشی از سرمایه آن متعلق به دولت است از حسابرسی خارجی استفاده نماید این دیوان مجاز به رسیدگی به حساب‌های سازمان بیمه حوادث کشور، بانک مرکزی و رادیو تلویزیون نیست.

دیوان محاسبات هند به موجب قانون اساسی تشکیل شده و مستقل از قوای سه‌گانه عمل می‌نماید. رئیس آن با حکم رئیس جمهور و با ایراد سوگند به کار می‌پردازد. این دیوان موظف است کلیه بخش‌های دولتی از جمله شرکت‌هایی را که بیش از ۵۰ درصد سرمایه آنها را دولت تأمین می‌کند حسابرسی نماید. این سازمان همچنین مکلف به بررسی اجرای مصوبات پارلمان از طرف دولت و پیروی زیر مجموعه‌های دولت از قوانین و آیین‌نامه‌های دولتی است لازم به ذکر است که دیوان محاسبات هند دارای سازمان‌های حسابرسی موازی نیست.

دیوان محاسبات ژاپن به موجب اصل ۹۰ قانون اساسی آن کشور تشکیل شده و با داشتن استقلال، زیرمجموعه قوه مجریه محسوب می‌شود. به منظور تبادل نظر و مبادله اطلاعات

با متخصصان، کمیته مشورتی خصوصی توسط این دیوان تأسیس شده که اعضای آن را نمایندگان دیوان و حسابرسان متخصص در بخش خصوصی تشکیل می دهند. دیوان محاسبات ژاپن حسابرسی حسابهای کشوری، سازمان ها و تشکیلات دولتی از بعد صحت، قانونمندی، به صرفه بودن، کارآیی و اثربخش بودن عهده دار بوده و بر مالیه عمومی نیز نظارت می نماید و موظف به تهیه گزارش سالانه در پایان هر سال مالی است. گزارش مذکور باید حاوی تأیید حسابهای درآمد و هزینه نهایی دولت، تأیید هماهنگی بین حسابهای اعلام شده بانک مرکزی با حسابهای درآمد و هزینه نهایی دولت، موارد تخلف از قوانین و آیین نامه بودجه و هزینه شدن ذخایر مالی تصویب نشده مجلس باشد. در نهایت این گزارش توسط دولت به پارلمان ارسال می شود.

#### جدول ۲. بررسی سابقه و نحوه عمل مسؤلیت محاسباتی و

##### نظارتی در چند کشور مختلف

| نام کشور  | انواع حسابرسی ها و رسیدگی ها   | نوع حسابداری | استفاده کنندگان از گزارش نظارتی   | جایگاه حسابرسی و انتخاب رئیس       |
|-----------|--|--------------|-----------------------------------|------------------------------------|
| استرالیا  | حسابرسی مالی و عملکرد  | تعهدی        | پارلمان                           | مستقل - ارتباط با پارلمان          |
| کانادا    | حسابرسی مالی، رعایت، عملکرد  | تعهدی        | پارلمان - کمیته حسابهای دولتی     | مستقل                              |
| انگلستان  | حسابرسی مالی، عملکرد   | تعهدی        | پارلمان - کمیته حسابهای دولتی     | -                                  |
| کره جنوبی | تأیید حسابهای نهایی، حسابرسی تحقیق و تفحص، حل و فصل دعاوی، اظهار نظر                                   | نیمه تعهدی   | رئیس جمهور                        | به پیشنهاد رئیس جمهور و تصویب مجلس |
| چین       | حسابرسی درآمدها و هزینه ها، مالیه عمومی، دارایی ها، بدهی ها، سود و زیان، طرحهای عمرانی، شرکت های دولتی | نیمه تعهدی   | کنگره، ادارات دولتی حسابرسی شونده | توسط کنگره مالی و شهرداری ها       |
| فرانسه    | حسابرسی قانونی،  | تعهدی        | پارلمان - دولت                    | رئیس جمهور                         |

|           |                      |       |  |       |
|-----------|----------------------|-------|--|-------|
|           |                      |       | عملکرد و مدیریت                                  |       |
| پارلمان   | پارلمان              | تعهدی | حسابرسی، مالی، صرفه اقتصادی، اثربخشی و کارآمدی   | سوئیس |
| قوه مجریه | پارلمان - رئیس جمهور | تعهدی | حسابرسی قانونمندی، اقتصادی و کارآمد بودن اثربخشی | ژاپن  |
| قوه مقننه | پارلمان              | نقدی  | حسابرسی مالی، رعایت، قضایی                       | ایران |

نظارت از ابعاد مختلف فنی، برنامه‌ای، مالی، محاسباتی، کیفی، کمی، عملیاتی و غیره صورت می‌گیرد و با توجه به ماهیت هدف‌های برنامه ممکن است ابعاد خاصی نسبت به بقیه ابعاد، اهمیت بیش‌تری پیدا کند. اما نظارت کامل و اثربخش نظارتی است که در همه ابعاد و به صورت هم‌زمان صورت پذیرد.

شایان ذکر است که نظارت به خودی خود هدف محسوب نمی‌شود. بلکه ابزاری برای حصول اطمینان از تحقق اهداف برنامه است و طبیعی است که نتیجه بخش بودن آن مستلزم برنامه‌ریزی دقیق و تعیین هدف‌های کیفی و کمی و نیز معیارهایی برای اندازه‌گیری است. یک نظام نظارتی لازم است در یک فرایند پیوسته رفت و برگشت با نظام برنامه‌ریزی مرتبط باشد و ابعاد مختلف، اعم از تحقق اهداف برنامه، تحقق برنامه‌های زمانی، هزینه مناسب و معقول، متناسب بودن با اهداف اولیه، بهره‌برداری بهنگام، متناسب بودن با توان و امکانات پروژه‌های عمرانی را مورد توجه قرار دهد و پس از اتمام عملیات و بهره‌برداری نیز هر ساله گزارش‌هایی درباره چگونگی بهره‌برداری، معایب و مشکلات پروژه‌ها به صورت بازخورد به نظام تصمیم‌گیری ارائه دهد تا در ادامه برنامه‌ها مورد بهره‌برداری قرار گیرد. معمولاً نظارت به صورت زیر در مراحل مختلف اجرای برنامه به کار گرفته می‌شود:

۱-۱. نظارت قبل از اجرا: هدف از این نوع نظارت حصول اطمینان از صحت برنامه‌ریزی، بررسی امکان تحقق اهداف با توجه به تحولات محیطی و در صورت لزوم

بازنگری و اعمال اصلاحات در برنامه‌ها (طرح‌ها و پروژه‌ها) و آماده‌سازی زمینه‌های اجرایی و مطمئن شدن از قابلیت اجرای برنامه است.

۲-۱. نظارت حین اجرا: این مرحله که مهم‌ترین مرحله نظارت است، به منظور جلوگیری از انحراف مسیر، توقف، رکود یا حتی سرعت بیش از اندازه اجزای مختلف سازمان اجرایی برنامه انجام می‌شود. هدایت مرحله به مرحله و هماهنگی عملیات اجرایی در راستای نیل به اهداف در این نوع نظارت میسر می‌شود. بدیهی است که اجرای این مرحله از نظارت مستلزم برنامه‌ریزی و زمان‌بندی اجرای هر یک از فعالیت‌هایی است که به تحقق اهداف اجزا و در نتیجه تحقق اهداف کل سازمان منجر می‌شود.

۳-۱. نظارت بعد از اجرا: این نظارت به منظور مطابقت نهایی عملکرد با برنامه و ارزشیابی فرایند فعالیت‌ها و عملیات اجرایی و تعیین نقاط قوت و ضعف صورت می‌گیرد و کاربرد آن عمدتاً تعیین علل وضع بوجود آمده پس از اجرای برنامه و بهره‌گیری از تجارب حاصل در برنامه‌ریزی بعدی است.

در مجموع در نظام اداری ما، به دلیل دخالت‌های عوامل غیرکارشناسی و عدم بهره‌گیری از شایسته‌سالاری در سیستم مدیریت، برنامه‌ریزی و نظارت نیز متأثر از وضعیت پیش آمده است. نظارت در چارچوبی ظاهری و تشریفاتی انجام شده و کاربردی نیست و علی‌رغم وجود مبانی قانونی برای انواع نظارت، اعم از عملیاتی، مالی، محاسباتی و صرف هزینه‌های قابل ملاحظه برای این کار، نتایج موردنظر و مطلوب به دست نمی‌آید. در نتیجه، نظارت عملاً به فعالیتی بوروکراتیک تبدیل شده و به معنی واقعی کارآ و اثربخش نیست.

در این بخش فقط به تحلیل نظارت عملیاتی پرداخته می‌شود. از آنجاییکه چنین نظارتی علی‌رغم طرح آن در قانون برنامه و بودجه، در حیطه فعالیت‌های جاری دولت هرگز به مرحله اجرا نرسیده، مشمول سازوکارهای نظارت بر فعالیت‌های جاری نمی‌شود. در مورد شرکت‌ها و مؤسسات تحت پوشش نیز، به رغم تلاش‌های سال‌های اخیر - جز آن‌ها که در قالب قوانین استخدامی کشوری فعالیت می‌کنند - امکان نظارتی فراهم نشده است که قابل بحث و بررسی باشد.

بدین ترتیب، از آنجا که موضوع نظارت بر طرح‌ها و پروژه‌های عمرانی همواره در سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی، شوراها و برنامه‌ریزی استان‌ها و حتی مراجع قانونگذاری مورد بحث بوده است این نوشته نیز محدود به طرح‌ها و پروژه‌های عمرانی خواهد بود که در قالب‌های ملی و استانی به اجرا در می‌آیند.

موضوع تنظیم برنامه برای فعالیت‌های عمرانی کشور برای نخستین بار در سال ۱۳۱۶ مطرح شد. در این سال هیأت وزیران تشکیل «شورای اقتصادی» را به منظور متمرکز نمودن مطالعات اقتصادی کشور تصویب نمود. این هیأت تحت ریاست رئیس الوزرا و با شرکت وزیر مالیه و رؤسای کل فلاح، صنعت، تجارت، رؤسای بانک‌های ملی، فلاح، سپه و سه شخص صلاحیتدار تشکیل می‌شد. پس از چندی کمیسیونی که زیر نظر شورای مذکور تشکیل شده بود نخستین برنامه خود را تحت عنوان برنامه هفت ساله کشاورزی تهیه و به نخست‌وزیر عرضه کرد. این برنامه با وقوع جنگ و مسایل ناشی از آن متوقف شد.

در سال ۱۳۲۵ براساس مصوبه هیأت وزیران، «هیأت عالی برنامه» به منظور مطالعه برنامه‌ها و اصلاح و تغییر آن‌ها تشکیل شد. اعضای این هیأت را اعضای هیأت تهیه برنامه عمرانی و اصلاحی کشور، دو نفر از بازرگانان، مطلعین امور کشاورزی، فرهنگی، اجتماعی، بهداشتی، صنایع و معادن، امور نظامی و ارتشی، (از هر رشته دو نفر به انتخاب نخست‌وزیر) تشکیل می‌داد. ریاست عالی هیأت با نخست‌وزیر و وظایف و اختیارات آن شرح زیر بود:

- تعیین توانایی مالی کشور در مدت اجرای برنامه؛
- مطالعه و پیشنهاد طرح تأمین منابع؛
- تطبیق ارقام هزینه برنامه با توانایی مالی کشور، اصلاح و تفسیر برنامه‌ها، کم و کسر کردن اقلام آن‌ها، تعیین ضرورت و تقدم اجرای هر یک از برنامه‌ها؛
- تهیه طرح قانونی برای تشکیل هیأتی برای نظارت بر اجرای برنامه.



در نخستین جلسه پس از تقدیم برنامه هفت ساله کشور در تاریخ ۱۳۲۵/۶/۹، هیأت عالی برنامه از وزارتخانه‌ها درخواست کرد برنامه خود را تهیه کنند و نقشه‌های وزارتخانه‌ها در کمیسیون‌های مختلف هیأت به تدریج مطرح شد و پس از بررسی به تصویب رسید. برنامه عمرانی اول در بهمن ماه ۱۳۲۷ به تصویب مجلس شورای ملی رسید و عملیات اجرایی آن از ابتدای سال ۱۳۲۸ آغاز شد. و سازمان برنامه از روز چهاردهم تیرماه ۱۳۲۸ قانوناً فعالیت خود را آغاز کرد. این برنامه، به دلیل تجربه نخستین، با نارسایی‌های بسیاری همراه بود. که نه تنها در بحث نظارت و مطابقت عملکرد با اهداف بلکه در اجرا نیز آمادگی لازم را نداشت.

در برنامه اول وظیفه نظارت به یک هیأت ۵ نفره محول شده است. براساس ماده ۸ قانون برنامه اول، تهیه مقدمات و لوازم اجرای برنامه و مراقبت در حسن جریان کارها و ایجاد هماهنگی و همکاری بین دستگاه‌های اجراکننده و به طور کلی نظارت بر اجرای برنامه به عهده هیأتی مرکب از ۵ نفر خواهد بود که به پیشنهاد دولت انتخاب می‌شوند و مجاز به فعالیت در هیچ شغل دیگری نیستند.

ماده ۹ همین قانون هیأت نظارت را مکلف کرده است در مواردی از قبیل تدوین خط‌مشی و روش تقسیم اعتبارات، تهیه و تنظیم بودجه‌های تفصیلی برنامه در هر سال، آیین‌نامه‌ها و مقررات مربوط به اجرای برنامه، نقشه‌ها و طرح‌ها، اصول کلی قراردادها و سایر مواردی که اجرای صحیح برنامه را تضمین و نظارت را تسهیل می‌کند اقدامات لازم را انجام دهد و نتیجه کار را به دولت تقدیم کند و به موقع به اجرا بگذارد. علاوه بر این، هیأت نظارت باید گزارش ماهانه و سالانه عملکرد هر یک از دستگاه‌ها را ارائه نماید. این هیأت در انجام وظایف خود مکلف به جمع‌آوری و نگهداری عملکرد دستگاه‌ها در دفتر مخصوص و گزارش نظرات خود به دولت در آخر هر ماه شده است. هیأت نظارت مجاز بود مستقیماً به دستگاه مراجعه و در صورت لزوم بازخواست کند و هرگونه نقص و ایرادی را که مشاهده می‌کرد به اطلاع دولت برساند. دولت نیز مکلف به رسیدگی و صدور دستور مقتضی بدون تأخیر بود به نحوی که حداکثر در ظرف یک ماه موضوع ایراد و شکایت رفع

شود.<sup>۱</sup> بر کار این هیأت نیز، هیأت نظارتی از سوی مجلس شورای ملی انتخاب و نظارت خواهد کرد. این هیأت مأمور است بر طرز کار و انجام وظایف سازمان برنامه مراقبت کند و به حساب‌ها و طرز عمل دستگاه‌های اجرایی رسیدگی کند.<sup>۲</sup>

همچنین براساس گزارش کمیسیون برنامه مجلس شورای ملی در سال ۱۳۲۷ به نوعی سخن از نظارت برنامه‌ای و عملیاتی به میان آمده است. در بخشی از این گزارش آمده است، «به موجب این قانون نظارت و مراقبت از اجرای برنامه به عهده سازمان برنامه محول شده و سازمان مذکور مکلف است گزارش کامل عملیات اجرایی سه ماهه، ترازنامه یک ساله و افزایش حاصل از اجرای برنامه در تولید و درآمد ملی را تنظیم کند».

در برنامه اول ساز و کار نظارتی تقریباً کاملی به کار گرفته شده است. هیأت نظارت در مرحله نظارت قبل از اجرا، تدوین آیین‌نامه‌ها و مقررات اجرایی طرح‌ها، قراردادها و برنامه‌ها را برعهده دارد و تضمین اجرای صحیح برنامه و تسهیل نظارت را دنبال می‌کند. در مرحله اجرا نیز مکلف به جمع‌آوری نتیجه عمل دستگاه‌ها و گزارش ماهانه و سالانه آن به دولت است. در این مرحله هیأت اختیار دارد مستقیماً به دستگاه مراجعه و مشکلات را به دولت گزارش کند. دولت نیز موظف شده است به نحوی عمل کند که حداکثر تا یک ماه مشکل حل شود.

مراقبت از اجرای برنامه به عهده سازمان برنامه است که در قالب گزارش‌های سه ماهه و سالانه تحقق می‌یابد. هیأت دیگری نیز از سوی مجلس شورای ملی وظیفه نظارت بر عملکرد هیأت نظارت را برعهده دارد. نکته مهم در این ساز و کار تصمیم‌گیری به موقع، هنگام بروز مشکل و تشخیص آن در فرایند نظارت است که هیأت نظارت مستقیماً به دستگاه مراجعه و در صورت لزوم بازخواست می‌کند. به این نکته نیز باید توجه داشت که در این نخستین تجربه برنامه همان‌طور که گفته شد، برنامه‌ریزی علمی انجام نشده و انتخاب طرح‌ها با توجه به نیاز گسترده جامعه و توان مالی و اجرایی صورت گرفته است. بدین

---

۱. ماده ۱۰ قانون برنامه اول عمرانی.

۲. گزارش کمیسیون برنامه به مجلس، ۱۴ اردیبهشت ۱۳۲۷.

ترتیب هدف‌های برنامه در هدف‌های طرح‌هایی که به صورت متفرق انتخاب شده‌اند مستتر است و به آثار تعاملی آن‌ها توجهی نشده است. لذا هدف‌های طرح هدف‌های نهایی تلقی می‌شوند. به علاوه به دلیل شمار اندک طرح‌های عمرانی، امکان بازدیدهای موردی و تهیه گزارش‌های ماهانه، سه ماهه و سالانه فراهم است و در صورت ادامه برنامه و عدم بروز مشکلات مربوط به کودتای ۲۸ مرداد ۱۳۳۲ در آن دوره می‌توانست نظارت مؤثری اعمال کند.

در برنامه دوم عمرانی ۴۱-۱۳۳۴ نیز برای سازمان برنامه که دارای شخصیت حقوقی و استقلال مالی است، در مرحله نظارت قبل از اجرا وظایفی مانند تهیه برنامه تفصیلی، تهیه نقشه‌ها، طرح‌ها و برآوردها، پرداخت هزینه اجرای طرح‌ها و نظارت بر ابعاد مالی، فنی و نیز مراقبت در هماهنگی و همکاری بین دستگاه‌های اجرایی دیده شده است. تأکید این برنامه، بر واگذاری کار اجرایی به دستگاه اجرایی است.<sup>۱</sup>

در مرحله اجرا سازمان برنامه مکلف شده است هر سه ماه گزارش عملیات را به دولت و کمیسیون مشترک برنامه مجلسین تسلیم کند. همچنین گزارش کامل عملیات سالانه را با توضیح افزایشی که در اثر اجرای برنامه‌ها در امر تولید درآمد ملی (تا حدی که تعیین این ارقام میسر باشد) حاصل شده و اشکالاتی را که در راه اجرای برنامه وجود داشته است تا آخر خرداد سال بعد به کمیسیون مذکور ارائه دهد. به علاوه، این سازمان وظیفه نظارت بر کارهای عمرانی شهرها را که از کمک‌های بلاعوض سازمان برنامه استفاده می‌کنند نیز بر عهده دارد.

در تأکید بر نظارت، به هیأت نظارت اختیار داده شده تا هر تصمیم و اقدامی را که مخالف مقررات و مصوبات تشخیص دهد، نظر خود را به مدیر عامل اطلاع دهد و در صورتی که مدیر عامل ترتیب اثر نداد مراتب را به دولت و کمیسیون مشترک برنامه مجلسین گزارش کند.<sup>۲</sup>

---

۱. ماده ۹ قانون برنامه دوم عمرانی.

۲. ماده ۱۰ قانون برنامه دوم عمرانی.

در صورت وقوع تخلف یا جرم مدیر عامل سازمان مسئول تعقیب موضوع است.<sup>۱</sup> به موجب این قانون دستگاه‌های اجرایی، ادارات، بنگاه‌ها و شرکت‌های دولتی مکلفند وظایفی را که در اجرای برنامه به عهده آن‌ها محول شده طبق شرایط و دستور کار سازمان برنامه اجرا کنند.

در صورت تخلف از شرایط یا تأخیر و مسامحه در کار، سازمان برنامه مکلف شده است موضوع را به هیأت دولت گزارش کند و هیأت دولت نیز ظرف ۱۵ روز از تاریخ دریافت گزارش سازمان برنامه، اقدامات مقتضی را معمول دارد به نحوی که موضوع ایراد شکایت رفع شود.

همچنین دستگاه‌ها موظف شده‌اند کلیه اسناد، اوراق و دفاتر مربوط به اجرای برنامه را در اختیار سازمان بگذارند و وسایل نظارت و رسیدگی دقیق سازمان را از هر حیث فراهم سازند.<sup>۲</sup>

در برنامه دوم، اختیارات سازمان برنامه افزایش می‌یابد و به صورتی مستقل از دولت در مقابل مجلسین مسئول است و علاوه بر مسئولیت تهیه برنامه‌های اجرایی و تنظیم طرح‌های عمرانی و تخمین و برآورد هزینه‌ها مانند سایر دستگاه‌های اجرایی به عنوان سازمان ویژه اجرای کارهای عمرانی، تعیین می‌شود.

در برنامه سوم (۴۶-۱۳۴۱) که برنامه منسجم‌تری است، مشاوران خارجی به کنارگذاری سازمان برنامه از مسئولیت اجرایی و واگذاری مدیریت اموراتصادی کشور به آن نظر می‌دهند. در این دوره دفتر امور اقتصادی تأسیس و برنامه بر مبنای شاخص‌ها و در حد امکان تکنیک‌های علمی و روابط علی بین پدیده‌ها در یک چارچوب سیستمی تنظیم می‌شود.

تبصره ۷۲ (تبصره دائمی) قانون بودجه سال ۱۳۴۴ کل کشور، دولت را موظف می‌کند در تیر ماه هر سال گزارش کامل و مشروحی از اقدامات و فعالیت‌های مرتبط با بودجه و

---

۳. ماده ۱۱ قانون برنامه دوم عمرانی.

۱. ماده ۱۴ قانون برنامه دوم عمرانی.

برنامه‌های مصوب سال قبل، به مجلس شورای ملی تقدیم کند. ظاهراً فعالیت‌های جاری نیز مورد توجه قانونگذار قرار گرفته است.

در شهریور ماه ۱۳۴۳ تهیه و تنظیم بودجه عادی از وزارت دارایی منتزع و به سازمان برنامه سپرده می‌شود و به موجب قانون مصوب تیرماه ۱۳۴۵ دفتر بودجه تأسیس می‌شود تا بودجه جاری و عمرانی کشور را تنظیم کند. بدین ترتیب گامی دیگر در راستای هماهنگی اجرایی و امکان نظارت بهتر برداشته می‌شود و وظایف سازمان در امر نظارت مانند گذشته بررسی و تصویب طرح‌های مربوط به فصول و بندهای برنامه، محول کردن اجرا به دستگاه‌ها و نظارت بر اجرای صحیح طرح‌ها است.<sup>۱</sup>

دستگاه‌های اجرایی مکلف می‌شوند، در پیشرفت طرح‌های عمرانی عملیات مستمر و غیرمستمر مراقبت دائم به عمل آورند و به صورت منظم به سازمان برنامه گزارش دهند. سازمان برنامه از جهات زیر اعمال نظارت خواهد کرد:<sup>۲</sup>

- رعایت دستورالعمل‌ها و مقررات برنامه؛

- پیشرفت طرح‌ها طبق برنامه کار پیش‌بینی شده؛

- تطبیق عملیات با مشخصات تعیین شده؛

- عدم تجاوز از اعتبارات مصوب طرح.

سازمان برنامه و بودجه گزارش پیشرفت عملیات برنامه را هر سه ماه یک بار به نخست‌وزیر تسلیم می‌کند و حداکثر تا سه ماه پس از پایان هر سال گزارش جامعی از فعالیت‌های عمرانی را که از شروع برنامه سوم تا پایان سال مزبور صورت گرفته، به انضمام صورتحساب درآمدها و هزینه‌ها، به مجلس تقدیم می‌کند. به استناد ماده ۲۵ قانون برنامه سوم اختیارات نظارتی سازمان افزون‌تر می‌شود.

در این ماده از قانون ضمن درخواست از دستگاه‌های اجرایی جهت در اختیار قرار دادن تمامی اطلاعات لازم طرح‌ها به سازمان برای فراهم نمودن وسایل نظارت و رسیدگی

---

۱. ماده ۸ قانون برنامه دوم عمرانی.

۲. ماده ۲۱ قانون برنامه دوم عمرانی.

دقیق از هر حیث، مقرر شده است در صورت تخلف دستگاه‌های اجرایی از مقررات این قانون و تأخیر و مسامحه در انجام کار، سازمان برنامه اقدامات لازم را معمول دارد و در صورت لازم از پرداخت وجه برای اجرای بقیه عملیات طرح‌ها به دستگاه‌های مزبور خودداری کند و عملیات طرح را به نحو مقتضی اتمام و به دولت گزارش کند. به علاوه در مواردی که پرداخت هزینه‌های عمرانی به وسیله وزارت دارایی انجام می‌شود، سازمان برنامه موارد تخلف و نظر خود را به وزارت دارایی اطلاع خواهد داد تا اقدامات لازم از طرف آن وزارتخانه به عمل آید.<sup>۱</sup>

در برنامه چهارم (۱۳۴۶-۵۱)، هیأت عالی برنامه مرکب است از وزیر دارایی، وزیر اقتصاد، رئیس کل بانک مرکزی، سه نفر شخصیت مطلع برای تمام دوره برنامه که به پیشنهاد مدیر عامل سازمان برنامه و با تصویب هیأت وزیران برگزیده می‌شوند. وظایف این هیأت به شرح زیر است:

- بررسی و اتخاذ تصمیم نسبت به خط مشی اجرای برنامه، نوع و حدود عملیات سالانه؛

- بررسی و اتخاذ تصمیم نسبت به مسایلی که وزارتخانه‌ها ضمن اجرای برنامه با آن مواجه می‌شوند؛

- تصویب اعتبارات عمرانی هر سال؛

- تصویب آیین‌نامه‌ها و مقررات مربوط به نحوه تهیه و تصویب طرح‌ها، اجرا و نظارت بر آنها.

در این برنامه به چگونگی اجرای برنامه نیز توجه شده است. هیأت عامل این برنامه به موجب قانون تشکیل می‌شود که ریاست آن را مدیر عامل سازمان برنامه برعهده داشته و عضویت چهار نفر از اشخاص بصیر و با تجربه در رشته‌های مختلف برای تمام دوره برنامه از طریق پیشنهاد مدیر عامل و تصویب هیأت وزیران عملی می‌شود. وظایف هیأت عامل برنامه عبارت است از:

---

۱. قانون برنامه سوم مواد ۲۱، ۲۴ و ۲۵.

- تصویب طرح‌های اجرایی و روش اجرای آن‌ها در حدود مصوبات هیأت عالی برنامه؛

- تصویب قراردادهای؛

- تصویب پیشنهادهای ترک مناقصه و مزایده.

در این برنامه مسئولیت امور برنامه‌ریزی به نخست‌وزیر محول و طرح‌های برنامه یک بار برای طول برنامه مصوب تلقی می‌شود. وظایف ارائه اطلاعات و وظایف نظارتی سازمان برنامه و بودجه همچنان پابرجا است. و این سازمان از جهات زیر بر طرح‌ها نظارت می‌کند:

- رعایت دستورالعمل‌ها و مقررات برنامه؛

- پیشرفت کارها طبق برنامه کار؛

- تطبیق عملیات با مشخصات برنامه؛

- عدم تجاوز از سطح اعتبارات مصوب طرح.

در برنامه چهارم (سال ۱۳۴۶) تخصیص اعتبار در ساز و کار بودجه‌ای ایران متداول و براساس درآمد خزانه در فواصل زمانی معین نسبت به تخصیص ارقام اعتبارات مصوب به دستگاه‌ها اقدام می‌شود. این ساز و کار علاوه بر کنترل موجودی خزانه کشور و جلوگیری از وقفه عملیات اجرایی، امکان نظارت بیش‌تر و بهتر بر پیشرفت عملیات را فراهم می‌سازد. علاوه بر طرح‌های عمرانی که اعتبار آن‌ها از منابع عمومی تأمین می‌شود، سازمان در صورت لزوم بر طرح‌هایی که توسط اشخاص و مؤسسات خصوصی انجام می‌شود و از طریق مؤسسات اعتباری به آن‌ها وام اعطا می‌شود، نظارت مستقیم اعمال می‌کند.<sup>۱</sup> سازمان مجاز است همانند برنامه سوم در مورد تأخیر و مسامحه دستگاه اجرایی در انجام عملیات طرح‌ها اقدام لازم را به عمل آورد.<sup>۲</sup>

از تحولات دیگر مرتبط با نظارت می‌توان به تلقی برنامه‌ریزی منطقه‌ای به عنوان یک فرایند ملی توجه کرد. این برنامه علاوه بر این که نسبت به تنظیم برنامه‌های منطقه‌ای مبتنی بر

---

۱. ماده ۲۱ قانون برنامه عمرانی چهارم.

۲. ماده ۲۵ قانون برنامه عمرانی چهارم.

امکانات طبیعی و احتیاجات مناطق توجه می‌کند، وظیفه نظارت را نیز به صورت غیرمتمرکز می‌نگرد. در متن قانون پیش‌بینی شده بود که برنامه عمرانی استان‌ها همه ساله با توجه به نظر نمایندگان و استانداران تهیه شود.

در برنامه پنجم (۵۶-۱۳۵۲)، تحولات نظارتی قابل توجه است. هم‌زمان با تهیه برنامه در سال ۱۳۴۹ قانون محاسبات عمومی<sup>۱</sup> جدیدی تصویب می‌شود که از سال ۱۳۵۰ به مرحله اجرا گذارده می‌شود.

دستورالعمل تهیه و تنظیم بودجه سال ۱۳۵۰، دستگاه‌ها را موظف می‌کند برنامه کار، فعالیت و هزینه خود را تنظیم کنند. در این دستورالعمل برای نخستین بار پیوند میان اجرا و کنترل استحکام بیشتری پیدا می‌کند و به ضوابط گزارش‌گیری و برقراری ارتباط میان عملیات و هزینه توجه بیش‌تری مبذول می‌شود تغییری نیز در تشکیلات سازمان صورت می‌گیرد که انتقال وظیفه تنظیم بودجه عمرانی از دفتر مرکزی بودجه به دفتر مرکزی برنامه‌ریزی است. این تغییر ارتباط میان برنامه و طرح‌های عمرانی را محکم‌تر می‌کند.

از طرف دیگر، قانون برنامه پنجم در فرایند برنامه‌ریزی برای نظارت و ارزشیابی اهمیت بیش‌تری قایل است.

قانون برنامه پنجم که در اسفند ماه ۱۳۵۱ به تصویب رسیده در شرایطی تصویب شد که اجرای چهار برنامه ۵ ساله قبلی به حد کافی تجربه برای برنامه‌ریزان را فراهم کرده بود. در قانون برنامه پنجم بر امر نظارت بیش‌تر تأکید شده است. تصویب قانون برنامه و بودجه در اسفند ماه همان سال تغییراتی را در ارکان سازمان در پی داشت. نام سازمان به سازمان برنامه و بودجه تغییر پیدا کرد و بودجه‌ریزی عملاً از وزارت دارایی منتزع و به سازمان برنامه و بودجه محول شد. هیأت عالی برنامه جای خود را به شورای اقتصاد داد و نظارت جایگاه واقعی خود را در قوانین پیدا کرد. همچنین در برنامه پنجم دفاتر برنامه‌ریزی استان‌ها تأسیس شد تا به تدریج وظیفه برنامه‌ریزی و نظارت را به صورت غیرمتمرکز بر عهده بگیرد.

---

۱. قانون محاسبات عمومی قبلی مصوب سال ۱۳۱۲ است.



در قانون برنامه و بودجه فصلی تحت عنوان نظارت مشخص شده است. لکن در فصول و مواد دیگر نیز مواردی وجود دارد که مبنای نظارت بر عملیات دستگاه‌ها را مشخص می‌کند. تعریفی که از برنامه عمرانی ۵ ساله ارائه می‌شود، آن را برنامه جامعی معرفی می‌کند که برای مدت ۵ سال تنظیم می‌شود و به تصویب مجلسین می‌رسد و ضمن آن سیاست‌های توسعه اجتماعی و اقتصادی طی همان مدت مشخص و اعتبارات جاری و عمرانی هزینه‌های عمرانی شرکت‌های دولتی برای وصول به هدف‌ها پیش‌بینی می‌شود. در این قانون همچنین تعریفی از برنامه سالانه ارائه می‌شود و آن را برنامه اجرایی دولت می‌داند که سالانه تنظیم و همراه با بودجه کل کشور تقدیم مجلس شورای ملی می‌شود. برنامه سالانه در قالب هدف‌ها و سیاست‌های مندرج در برنامه‌های عمرانی ۵ ساله، هدف‌های مشخص و عملیات اجرایی سالانه هر دستگاه اجرایی را با اعتبار مربوط مشخص می‌کند. به علاوه عملیات اجرایی نیز به مثابه فعالیت‌های جاری و طرح‌های عمرانی مشخص در برنامه سالانه تعریف می‌شود و فعالیت جاری، سلسله عملیات و خدمات مشخصی معرفی می‌شود که برای تحقق بخشیدن به هدف‌های برنامه سالانه طی یک سال به اجرا در می‌آید. برای طرح عمرانی به عنوان یک مجموعه عملیات و خدمات مشخص برای تحقق بخشیدن به هدف‌های برنامه عمرانی ۵ ساله، ضرورت مطالعات توجیهی، فنی، اقتصادی یا اجتماعی مطرح می‌شود و به عنوان ناظر عالی و مرجع اتخاذ تصمیم درباره مسایل دستگاه‌های اجرایی در زمینه اجرای طرح‌ها و فعالیت‌های شورای اقتصاد تأسیس می‌شود.

در این قانون به سازمان برنامه و بودجه نقش برنامه‌ریزی و تنظیم بودجه و نظارت داده می‌شود. براساس بندهای ۶ و ۸ فصل سوم قانون نقش وظیفه «نظارت مستمر بر اجرای برنامه‌ها و پیشرفت سالانه آن‌ها طبق مفاد فصل نهم قانون» و «ارزشیابی کارایی و عملکرد دستگاه‌های اجرایی کشور و گزارش به نخست‌وزیر است» بر عهده سازمان برنامه است.

قسمتی از ماده ۱۹ قانون برنامه و بودجه دستگاه اجرایی را مکلف می‌کند بر اساس شرح فعالیت‌ها و طرح‌ها که بین دستگاه و سازمان مورد توافق قرار گرفته است، در حدود اعتبارات مصوب عمل کند.

سازمان براساس مواد ۲۲ و ۲۳ قانون مذکور، به عنوان یک نقش نظارتی، تشخیص صلاحیت و طبقه‌بندی مهندسان مشاور و پیمانکاران و تعیین معیارها و استانداردها و همچنین اصول کلی شرایط عمومی قراردادهای مربوط به طرح‌های عمرانی (نظارت قبل از اجرا) را بر عهده می‌گیرد.

ماده ۳ قانون برنامه و بودجه موضوع تشکیل کمیته تخصیص اعتبار را مطرح می‌کند که می‌تواند به عنوان یک ابزار نظارت عملیاتی مورد استفاده قرار گیرد. متن ماده از این قرار است: «کلیه اعتبارات جاری و عمرانی که در بودجه عمومی دولت به تصویب می‌رسد براساس گزارش‌های اجرایی بودجه و پیشرفت عملیات در دوره‌های معین توسط کمیته‌ای مرکب از نمایندگان وزارت دارایی و سازمان تخصیص داده می‌شود».

در آیین‌نامه اجرایی این ماده مقرر شده است که دستگاه اجرایی براساس پیش‌بینی پیشرفت کار قراردادها، شرایط اقلیمی محل انجام کار و سایر خصوصیات امر، درخواست تخصیص اعتبار به سازمان برنامه و بودجه ارسال دارد و گزارش پیشرفت عملیات را که شامل گزارش اجرایی برنامه‌ها و فعالیت‌ها و طرح‌های عمرانی دستگاه اجرایی در دوره‌های معین است به شکلی که از طرف سازمان تعیین می‌شود تهیه و به سازمان ارسال کند.

دستگاه اجرایی برای درخواست تخصیص اعتبار پس از تصویب بودجه موظف به ارائه توجیه لازم به سازمان است.<sup>۱</sup> دستگاه اجرایی باید گزارش مالی بودجه و گزارش پیشرفت برنامه‌ها و عملیات هر ماه را در دوره‌های معینی که توسط کمیته تعیین خواهد شد به سازمان برنامه و بودجه ارسال کند. وزارت دارایی فهرست پرداخت‌ها را که طبق تخصیص سه ماهه اعتبار انجام می‌دهد و نیز سایر فهرست‌هایی را که کمیته تخصیص لازم بداند، به سازمان ارسال خواهد کرد.

سازمان برنامه و بودجه ضمن اجرای وظیفه نظارت خود بر فعالیت‌های طرح‌های عمرانی و تهیه گزارش‌های ارزشیابی عملیات و نتایج حاصل از اجرای بودجه و تطبیق این

---

۱. مواد ۳، ۵ و ۷ آیین‌نامه تخصیص اعتبار بودجه عمومی، موضوع ماده ۳۰ قانون برنامه و بودجه مصوب

گزارش‌ها با گزارش دستگاه‌هایی اجرایی از لحاظ پیشرفت کار و اجرای بودجه، اطلاعات لازم را برای تعیین خط مشی تخصیص فراهم می‌کند.<sup>۱</sup>

فصل نهم قانون برنامه و بودجه به بحث نظارت اختصاص دارد. این فصل که مواد ۳۴ تا ۳۸ قانون را شامل می‌شود مجموعه وظایف نظارتی سازمان را در اجرای فعالیت و طرح‌های عمرانی و وظایف دستگاه‌های اجرایی را در مقابل آن به وضوح تبیین کرده است. بر اساس ماده ۳۴، در زمینه اجرای فعالیت‌های طرح‌های عمرانی که هزینه آن از محل اعتبارات جاری و عمرانی دولت تأمین می‌شود، سازمان موظف شده است به منظور ارزشیابی و مطابقت عملیات و نتایج حاصل با هدف‌ها و سیاست‌های تعیین شده در قوانین برنامه عمرانی و قوانین بودجه کل کشور، دستورالعمل‌ها و مشخصات طرح‌ها را مقایسه کند و با توجه به جدول زمانی فعالیت‌های جاری و طرح‌های عمرانی مربوط، بر پیشرفت کار نظارت کند. برای انجام این منظور می‌تواند به طور مستمر از عملیات طرح‌ها و فعالیت‌های دستگاه‌های اجرایی بازدید و بازرسی کند و دستگاه اجرایی را به طور مرتب در جریان نظارت و نتایج حاصل از آن بگذارد. براساس ماده ۳۵، دستگاه‌های اجرایی موظف‌اند بر پیشرفت فعالیت‌های جاری و طرح‌های عمرانی (نظارت داخلی) مراقبت کنند و به ترتیبی که سازمان تعیین می‌کند اطلاعات لازم را به سازمان تسلیم و کلیه تسهیلات لازم را برای انجام وظیفه سازمان فراهم کنند. در ماده ۳۶ وزارت دارایی مکلف به ارسال صورت کامل پرداخت‌های ذی‌حسابان به سازمان شده است و براساس ماده ۳۷ سازمان موظف است گزارش‌های مربوط به پیشرفت عملیات عمرانی و بودجه کل کشور را به شرح زیر به نخست وزیر تسلیم کند:

۱. گزارش شش ماهه پیشرفت عملیات و مشکلات اجرای طرح‌ها و فعالیت‌ها و پیشنهاد

مشخص جهت رفع مشکلات؛

---

۲. مواد ۸، ۹ و ۱۰ آیین‌نامه فوق.

۲. گزارش اقتصادی سالانه شامل تجزیه و تحلیل وضع اقتصادی کشور در سال قبل، وضع سال جاری و سال بعد. این گزارش باید تا پایان شهریور سال بعد به نخست وزیر تسلیم شود.

۳. گزارش جامع عملیات انجام شده و کارهای نیمه تمام برنامه حداکثر ۶ ماه پس از پایان برنامه. این گزارش مشتمل بر اظهار نظر صریح نسبت به ارزشیابی عملیات و تحقق هدف‌های برنامه است.

در یک ارزیابی اجمالی می‌توان گفت بحث نظارت در برنامه پنجم به نوعی تکامل پیدا کرده است. قبل از آغاز برنامه پنجم در دستورالعمل تهیه و تنظیم بودجه سال ۱۳۵۰ دستگاه‌ها موظف شدند برنامه فعالیت و هزینه سال خود را تنظیم کنند. از آن جا که در فرایند نظارت لازم است در آغاز، برنامه کار و هدف‌های کمی مشخص شوند تا بتوان در مراحل بعدی عملکرد را با آن چه که باید انجام گیرد مقایسه کرد، این دستورالعمل چنین مقوله‌ای را پیش‌بینی کرده است. در صورتی که دستورالعمل به اجرا درآید مقایسه کار و برنامه کار میسر می‌شود و بهای واحد کار نیز قابل اندازه‌گیری است.

تعریف مشخص برنامه ۵ ساله به عنوان یک برنامه جامع، ارتباط دادن اعتبارات جاری و عمرانی و هزینه‌های عمرانی شرکت‌های دولتی با هدف‌های برنامه، تعریف برنامه سالانه در قالب بخشی از برنامه اجرایی برنامه ۵ ساله و تعیین هدف‌های مشخص دستگاه در طول سال و همچنین تأکید بر ضرورت مطالعه توجیهی، فنی، اقتصادی یا اجتماعی طرح‌ها، تشخیص صلاحیت و طبقه‌بندی مهندسان مشاور، پیمانکاران و ... از گام‌های مهم مرحله نظارت قبل از اجرا است.

براساس ماده ۳۰ قانون برنامه و بودجه کمیته تخصیص اعتبار، با توجه به شرایط زیر تصمیم به تخصیص می‌گیرد:

- گزارش پیشرفت عملیات اجرایی طرح‌ها و فعالیت‌ها؛
- ارائه توجیهات لازم برای تخصیص مورد تقاضا؛
- فهرست پرداخت‌های تخصیص قبلی توسط وزارت دارایی؛

- سایر اطلاعات مورد نیاز.

در واقع قانونگذار در این تبصره قصد داشته اطلاعات دریافتی از دستگاه را از جهات مختلف کنترل کند و برای تخصیص سه ماهه بعدی نیز برنامه اجرایی دریافت کند که عمده فرایند نظارت در طول اجرا را شامل می‌شود.

و سرانجام برای ارزشیابی عملکرد و مطابقت کار انجام شده با هدف‌ها و سیاست‌های قوانین برنامه عمرانی و بودجه و بررسی جدول زمانی فعالیت‌های جاری و عمرانی، سازمان اجازه یافته است به طور مستمر از فعالیت‌ها و طرح‌های دستگاه‌ها بازدید و بازرسی کند و دستگاه را در جریان نظارت قرار دهد.

گزارش پیشرفت عملیات و مشکلات اجرایی طرح‌ها و ضایعات و نیز راه‌حل مشکلات در گزارش‌های شش ماهه و تجزیه و تحلیل وضعیت اقتصادی کشور در سه مقطع سال گذشته، سال جاری و سال بعد حداکثر تا شهریور سال بعد به نخست‌وزیر تسلیم می‌شود، به علاوه یک گزارش جامع ارزشیابی نیز در پایان برنامه (حداکثر ۶ ماه بعد از پایان) تهیه می‌شود که چگونگی تحقق هدف‌های برنامه و کارهای نیمه تمام را مشخص می‌کرد و به مراجع تصمیم‌گیری تسلیم می‌شد.

در مجموع در قانون برنامه پنجم و قانون برنامه و بودجه، نظارت قبل از اجرا، حین اجرا و بعد از اجرا تا حد امکان مورد توجه قرار گرفته است، لکن اختیار تصمیم‌گیری از سازمان برنامه و بودجه به عنوان حل‌کننده مسایل و مشکلات به شورای اقتصاد واگذار شده است که عملاً تحقق نمی‌پذیرد.

●

در مقدمه گزارش عملیات سازمان برنامه در سال‌های ۱۳۲۹ و ۱۳۳۰ آمده است که این سازمان طبق ماده ۱۲ قانون برنامه هفت‌ساله، موظف بوده است در پایان هر سه ماه گزارش عملیات اجرایی سه ماهه و در آخر هر سال ترازنامه عملکرد یک ساله را از حیث درآمد و

هزینه و افزایش تولید و درآمد ملی در نتیجه اجرای برنامه، تنظیم و پس از تأیید هیأت نظارت به تصویب هیأت دولت برساند و منتشر کند.

از اول تیر ماه ۱۳۲۹ به دلایل مختلف از جمله نابسامانی وضعیت حسابداری در سازمان جدیدالتأسیس برنامه، دسترسی به ارقام قطعی پرداخت میسر نبوده و همچنین به سبب مسایل و مشکلات دیگر، گزارش‌های سه ماهه تهیه نشده و در یک گزارش دو ساله تجمیع شده‌اند.

این گزارش حاوی عملکرد سال‌های ۱۳۲۹ و ۱۳۳۰ به تفکیک فصول مختلف عملیات شامل قسمت‌های کشاورزی، ارتباطات، بهداشت، پست و تلگراف و تلفن، بنگاه‌های تابعه و شرکت‌های وابسته است. این گزارش اگر چه عمدتاً هزینه‌های پرداخت شده را دربر می‌گیرد، هر جا که ارائه اطلاعات کمی و فیزیکی درباره پیشرفت عملیات میسر بوده، اطلاعات موجود را درج کرده است.

گزارش‌ها گرچه ابتدایی و ساده، اما حاوی اطلاعات نسبتاً جامع و کاملی درباره وضعیت پروژه‌ها بوده و امکان دستیابی به هزینه واحد کار را فراهم می‌کند و تصویر خلاصه‌ای از عملیات اجرایی باقیمانده و هزینه آن را ارائه می‌نماید. بدیهی است در صورتی که این گزارش‌ها در مقاطع سه‌ماهه ادامه می‌یافت کنترل پیشرفت سه ماهه از طریق مقایسه ارقام دو گزارش به راحتی امکان‌پذیر بود. از این تاریخ گزارش‌های سه ماهه ادامه پیدا می‌کند که حاوی اطلاعات کمی به ریز عملیات است.

ترکیبی از گزارش‌های نظارتی سه ماهه را می‌توان در گزارش‌های سالانه مشاهده کرد. گزارش دیگری تحت عنوان گزارش سنجش پیشرفت و عملکرد برنامه عمرانی هفت ساله دوم، در اسفند ماه ۱۳۳۸ منتشر شده که عملکرد نیمه اول برنامه را از ابعاد مختلف مورد توجه قرار داده است.

هدف از تنظیم این گزارش، سنجش آثار برنامه پیشرفت اقتصادی و اجتماعی و فراهم ساختن معیار و ملاکی برای تجدیدنظر در برنامه‌های جاری سازمان (نیمه دوم برنامه ۱۳۴۱-۱۳۳۸) و نیز مبنا قرار گرفتن آن در تنظیم برنامه عمرانی سوم عنوان شده است.

محتوای گزارش را کلیاتی درباره رشد یا کاهش سالانه تولید، شاخص‌های سرانه مصرف و تولید کالاهای اساسی تشکیل می‌دهد. بخشی از آن به مشکلات و مسایل برنامه پرداخته و روش‌های اصلاحی را نیز ارائه داده‌است؛ از آن جمله می‌توان توصیه به تشکیل «کمیته برنامه و طرح‌ریزی، به منظور مطالعه و هماهنگ‌سازی بیش‌تر بین برنامه‌های عمرانی مؤسسه‌های مختلف و سرمایه‌گذاری‌های بخش خصوصی و دولتی و نیز هماهنگی فعالیت‌های عمرانی و رعایت اولویت و تقدم طرح‌ها را یادآور شد.» در این گزارش ضمن هشدار در مورد تورم، دولت به تهیه بی‌درنگ برنامه عمرانی سوم ترغیب شده و با اشاره به تجارب گذشته ضرورت تنظیم یک برنامه دارای «جامعیت» یادآوری شده‌است. عملکرد بخش‌های مختلف و پیشرفت عملیاتی جزء به جزء طرح‌ها محتوای اصلی گزارش را تشکیل می‌دهد.<sup>۱</sup>

برنامه سوم عمرانی حاوی یک گزارش مقدماتی بوده که مبنای کار را نتایج حاصل از سنجش عملکرد برنامه دوم (منتشره شده در سال ۱۳۳۸) قرار داده‌است. در این گزارش به نارسایی‌های موجود از جمله عدم هماهنگی طرح‌ها اشاره شده و برای بسیاری از مسایل راه‌حل‌هایی ارائه شده است.

در آغاز کتاب برنامه سوم، تصویری از وضع موجود کشور پس از اجرای برنامه دوم به نمایش درآمده و سپس برآورد ۲۰ ساله‌ای از وضعیت انواع شاخص‌های اقتصادی در چهار برنامه ۵ ساله صورت گرفته و برنامه‌های هر بخش با توجه به هدف‌ها و چگونگی اجرا مطرح شده است.

لااقل ظاهر امر حکایت از آن دارد که در اطلاعات گردآوری شده وضع موجود (که بر اساس گزارش‌های سه‌ماهه به واقعیت نزدیک‌تر است) افق بلندمدت‌تری به‌عنوان چشم‌انداز برنامه‌ها دیده شده، شاخص‌هایی در برنامه به کار گرفته شده و برای رسیدن به اهداف سنجش، برنامه ۵ ساله و برنامه بخش بر مبنای شاخص‌ها تنظیم شده‌است. به این

---

۱. «سنجش پیشرفت عملکرد برنامه عمرانی هفت‌ساله دوم»، نشریه شماره ۱۲ مدیریت امور اقتصادی، اسفند

ترتیب برنامه تصویب شده معیارها و ملاک‌های اولیه را برای انجام نظارت فراهم کرده‌است.

گزارش عملکرد برنامه سوم نیز به روال گذشته سه ماهه و سالانه است و در گزارش‌ها پختگی بیش‌تری دیده می‌شود. اطلاعات مربوط به مشخصات طرح‌ها، دستگاه اجرایی، محل اجرا، شرح مختصر اهداف و عملیات اعتبارات مصوب، میزان پیشرفت فیزیکی و اطلاعات مالی به ریز عملیات ارائه و در پایان هر گزارش توضیحات مربوط به مسیر طرح و میزان پیشرفت آن عرضه شده است. در پایان برنامه نیز گزارش پیشرفت عملیات عمرانی برنامه سوم، حاوی اطلاعات جامع مربوط به انواع طرح‌ها و پروژه‌ها و میزان پیشرفت، هزینه و عملیات اجرایی در طول برنامه انتشار یافته‌است. گزارش‌های مربوط به برنامه چهارم نیز به روال پیشین ادامه یافته‌است.

در برنامه پنجم عمرانی تصویب قانون برنامه و بودجه و کمیته تخصیص اعتبار (موضوع ماده ۳۰ قانون مذکور) به سازمان برنامه و بودجه توانایی نظارت عملیاتی بیش‌تری بخشیده و دستگاه را به صورت جدی‌تری موظف به ارائه اطلاعات کرده‌است. گزارش‌هایی از خلاصه عملکرد اقتصاد کشور در سال اول برنامه و سه سال اجرای برنامه (۱۳۵۴-۱۳۵۲) توسط دفتر هماهنگی روش‌های نظارت سازمان برنامه و بودجه منتشر شده‌است. گزارش‌های سنجش عملکرد سه‌ساله به صورتی منظم‌تر و در قالب اهداف سه‌ساله هر یک از برنامه‌ها تنظیم شده که عملکرد و میزان تحقق اهداف نسبت به اهداف مصوب در مقابل هر یک از طرح‌ها ارائه شده‌است. میزان پیشرفت فیزیکی و پرداخت‌های ریالی طرح‌ها نیز وضعیت طرح را از این جهت مشخص می‌کند.

تحولات دوران انقلاب در اجرای برنامه نیز مؤثر افتاد و نظارت نیز بدنبال آن تحت تأثیر قرار گرفت. در اواخر دوره رژیم پیشین هر چند فعالیت‌هایی در زمینه تشدید نظارت به



چشم می خورد و نهادهایی از قبیل کمیسیون شاهنشاهی به ظاهر به طور جدی به امر نظارت اقدام می کرد، اما تمامی فعالیت ها بی نتیجه ماند.

در ده سال اول پس از پیروزی انقلاب اسلامی، کشور با مسایل عدیده ای روبرو بود. فرار سرمایه، مهاجرت نیروی انسانی متخصص، دگرگونی های اقتصادی (مانند ملی کردن صنایع و بانک ها) و سرانجام یک جنگ ناخواسته تمام عیار به مدت هشت سال و مسایل و مشکلات دیگر، نوسانات بسیاری آفرید و در واقع فرصت برنامه ریزی و اجرای برنامه های توسعه را از مسئولان سلب کرد.

نخستین تلاش در زمینه برنامه ریزی به سال ۱۳۶۰ باز می گردد که نظام برنامه ریزی به تصویب شورای اقتصاد رسید و سرانجام در سال ۱۳۶۱ برنامه ۵ ساله ای تهیه شد که مبتنی بر یک دورنمای اقتصادی ۲۰ ساله و برنامه ۵ ساله و نظام جامع نگر بود.

در اجرا و نظارت بر اجرای برنامه ریزی تدابیری اندیشیده شده و یکی از دفاتر سازمان برنامه و بودجه نقش نظارت بر عملکرد نظام برنامه ریزی را عهده دار شده بود تا گزارش هایی به شورای برنامه ریزی تسلیم و مبنای تجدیدنظر و اصلاح برنامه را فراهم کند. برای شوراهای برنامه ریزی شهرستان، بخش و ده نیز نقش هایی در نظر گرفته شده بود. کمیسیون برنامه و بودجه مجلس در دوره اول، برنامه را به تصویب نرساند و در دوره دوم نیز نتیجه ای حاصل نشد. ناگفته نماند که در شرایط آن روز برنامه تنظیم شده از لحاظ مفروضات آمار و اطلاعات و غیره دارای نواقص و نارسایی هایی بود که در صورت تصویب نیز اجرای آن با مشکل مواجه می شد.

بعد از آن نیز در اوج جنگ، دوبار برنامه هایی تحت عناوین برنامه شرایط نوین اقتصادی (۱۳۶۶-۱۳۶۵) و برنامه شرایط بحران (۱۳۶۶) تهیه و تنظیم شد که حل مسایل و مشکلات جنگ را دنبال می کرد و فاقد قالب کلاسیک برنامه ریزی بود.

در همین دوره قانون محاسبات جدید در سال ۱۳۶۶ به تصویب رسید. به استناد تبصره ذیل ماده ۹۰ این قانون، نظارت عملیاتی دولت بر اجرای فعالیت ها و طرح های عمرانی که هزینه آن ها از محل اعتبارات جاری و عمرانی منظور در قانون بودجه کل کشور تأمین

می‌شود به منظور ارزشیابی و مطابقت عملیات و نتایج حاصل با هدف‌ها و سیاست‌های تعیین شده در قوانین برنامه‌های عمرانی و بودجه کل کشور و مقایسه پیشرفت کار با جدول‌های زمانبندی به ترتیبی که در قانون برنامه و بودجه مقرر شده یا خواهد شد کماکان به سازمان برنامه و بودجه محول شد.

در تبصره ۳۴ قانون برنامه اول توسعه اقتصادی - اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران مصوب ۱۱ بهمن ۱۳۶۸، سازمان برنامه و بودجه موظف شد به طور مستمر بر عملیات دستگاه‌های اجرایی نظارت کند و گزارش مربوط به پیشرفت عملیات و مطابقت آن در زمینه وصول به هدف‌های تعیین شده در برنامه را در مقاطع شش ماهه به دولت و کمیسیون‌های مجلس شورای اسلامی ارائه دهد.

به طور خلاصه در قوانین پس از پیروزی انقلاب اسلامی ایران، ضمن تأکید قانون اساسی بر مسئولیت و پاسخگویی دستگاه‌های اجرایی در مورد چگونگی مصرف اعتبارات، وزارت امور اقتصادی و دارایی وظیفه نظارت مالی و سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی وظیفه نظارت عملیاتی و برنامه‌ای را بر عهده‌دارند. علاوه بر دستگاه‌های فوق دیوان محاسبات و سازمان بازرسی کل کشور به نمایندگی از سوی قوای مقننه و قضاییه نقش نظارت بر جریان امور دستگاه‌های اداری را ایفا می‌کنند. در این قوانین به شوراها و شوراهای اسلامی نیز نقش‌های نظارتی کمرنگی داده شده است.

تبصره ۹۹ قانون برنامه دوم توسعه اقتصادی اجتماعی فرهنگی (۱۳۷۸-۱۳۷۴) نیز سازمان برنامه و بودجه را موظف کرده است، جهت تحقق و اجرای اهداف برنامه به طور مستمر بر عملیات دستگاه‌های اجرایی نظارت کند و گزارش مربوط به پیشرفت عملیات و مطابقت آن در زمینه وصول به اهداف تعیین شده در برنامه را در مقاطع شش ماهه به دولت و دیوان محاسبات و کمیسیون‌های مجلس شورای اسلامی ارائه نماید. و سرانجام در ماده ۱۹۸ قانون برنامه سوم توسعه، به منظور حسن اجرای قانون مذکور رئیس‌جمهور موظف شده است، گزارش نظارتی و ارزیابی پیشرفت هر سال برنامه را حداکثر تا شهریور ماه سال بعد، شامل موارد زیر، به مجلس شورای اسلامی ارائه نماید:

۱. بررسی عملکرد مواد قانونی برنامه؛
۲. بررسی عملکرد سیاست‌های اجرای برنامه؛
۳. بررسی عملکرد متغیرهای کلان بخشی از جمله تولید، سرمایه‌گذاری تجارت خارجی، تراز پرداخت‌ها، بودجه، بخش پولی و تورم، اشتغال و بیکاری؛
۴. ارزیابی نتایج عملکرد و تعیین علل مغایرت با برنامه.

بررسی تاریخی قوانین نظارت نشان دهنده سیر تکاملی این قوانین است. در آغاز نگرانی عمده قانونگذاران و تصمیم‌گیرندگان نظارت مالی و محاسباتی بوده است (قوانین محاسبات عمومی ۱۲۸۹، ۱۳۱۲ و ۱۳۴۹). چنان که نخستین برنامه‌های عمرانی نیز از این قاعده مستثنی نشده و فقدان آمار و اطلاعات و تجارب کافی در زمینه برنامه‌ریزی و ایفای نقش‌های مدیریتی، برنامه‌های اول و دوم را صرفاً به انتخاب طرح‌ها و پروژه‌هایی متفرق و بدون پیوستگی تبدیل کرده و حتی نظارت مالی نیز به درستی و در قالب یک ساز و کار یکپارچه میسر نشده است. تدابیری که در برنامه‌های اول و دوم مورد توجه قانونگذار قرار گرفته و تأکیدی که از طریق سازمان برنامه و هیأت نظارت بر نظارت برنامه‌ای یا عملیات دستگاه‌ها اعمال شده به دلیل فقدان یک ساز و کار اجرایی منظم، تکامل نیافته و اجرایی نشده است. هر چند اختیارات هیأت نظارت اختیارات تصمیم‌گیری است، مدیر عامل سازمان موظف به اقدامات اجرایی است و حتی به هیأت دولت برای تصمیم‌گیری و رفع مشکل نظارتی بیش از پانزده روز فرصت داده نشده است. سازمان برنامه برای دستگاه‌های اجرایی اعم از ادارات، بنگاه‌ها و شرکت‌ها شرایط و دستور کار اجرایی تعیین می‌کند و اختیار رسیدگی و نظارت دقیق را دارد.

در صورتی که چنین فرایندی با مقاومت‌ها و مسایل پیش‌بینی نشده روبرو نشود و خواسته قانونگذار به اجرا درآید، هدف نظارت به ویژه نظارت حین اجرا تحقق می‌یابد. همان طور که در بحث‌های پیشین یادآوری شد، این نوع از نظارت اهمیت ویژه‌ای دارد،

زیرا قبل از فوت وقت و اتلاف منابع و از دست رفتن فرصت، عملیات اجرایی به همان طریق تعیین شده انجام می‌پذیرد و هر نوع انحراف از برنامه اعم از سستی، توقف، افزایش هزینه و ... ایجاد نمی‌شود.

در برنامه سوم عمرانی، در مقوله نظارت، تمهیدات و تدابیر بیش تری اندیشیده شده، اختیارات سازمان برنامه فزونی یافته و براساس نظر مشاوران از مسئولیت اجرایی کنار رفته و نقش مدیریت امور اقتصادی را عهده‌دار شده است. برای نخستین بار نظارت بر فعالیت‌های جاری دستگاه‌ها در ذهن قانونگذار جای گرفته و بر آن تأکید شده است. تنظیم بودجه جاری و عمرانی را عهده‌دار شده و از همه مهم‌تر برنامه به دست نیروهای داخلی و در حد امکان بر مبنای شاخص‌ها و معیارهای علمی و در چارچوب سیستمی تهیه شده است. وظیفه نظارتی سازمان برنامه جهات متعددی به شرح زیر یافته است:

۱. مطابقت عملیات با برنامه کار؛

۲. تطبیق عملیات با مشخصات تعیین شده؛

۳. رعایت سقف اعتبارات مصوب و دستورالعمل‌ها و مقررات برنامه.

سازمان به عنوان دستگاه نظارتی اختیار یافته است تا ضمن انجام بازرسی در برابر تخلف دستگاه‌ها و تأخیر و مسامحه آن‌ها اقدام مناسب به عمل آورد و در صورت لزوم از پرداخت وجه خودداری کند و ضمن سلب اختیار اجرای باقیمانده طرح از آن‌ها، به نحوی که مقتضی می‌داند نسبت به اتمام طرح اقدام کند. اختیاری که به سازمان داده شده تا به صورت مستقیم و راساً در مقابل تخلف تصمیم بگیرد و کار را به بوروکراسی نکشاند، قدرت دستگاه نظارت را افزایش داده و ضرورت توجه بیش از پیش دستگاه‌ها را به مراقبت از حسن اجرا و انجام به موقع کارها یادآوری می‌کند.

در طول برنامه چهارم نیز همان نقش نظارتی حفظ می‌شود. تحولی که در این دوره رخ می‌دهد، برقراری ساز و کار تخصیص اعتبار است که موجبات تقویت بیش تر نقش هدایتی و نظارتی سازمان را فراهم می‌سازد. به علاوه برنامه‌ریزی منطقه‌ای و نقش نظارتی نمایندگان و استانداران (هر چند کم‌رنگ) موجبات تسهیل امر نظارت را فراهم می‌سازد.

برنامه پنجم، نقطه عطفی در زمینه نظارت است. در این برنامه با تصویب قانون برنامه و بودجه کشور، وظایف نظارتی استحکام بیش تری یافته است. دستگاه‌های نظارتی موظف به مراقبت از پیشرفت امور و تهیه گزارش و آماده‌سازی زمینه نظارتی سازمان شده‌اند. در این قانون تعریف جامعی از برنامه ۵ ساله و برنامه یک ساله (بودجه) ارائه شده است؛ بر این اساس، برنامه سالانه عبارت از برنامه اجرایی دولت است که همراه بودجه کل کشور تقدیم مجلس شورای ملی می‌شود و در قالب هدف‌ها و سیاست‌های برنامه، هدف‌ها و عملیات مشخصی را که منجر به تحقق هدف‌ها و سیاست‌های برنامه می‌شود دنبال می‌کند. در واقع این تعاریف زمینه را برای نظارت فراهم می‌کنند. زیرا نظارت هنگامی از قوه به فعل درمی‌آید که در آغاز، هدف‌ها مشخص و معیارهای اندازه‌گیری آن‌ها تعیین شده باشد. در چنین وضعیتی می‌توان گفت هدف‌های جزئی که در نهایت به هدف‌های کلی منجر می‌شوند، به درستی در حال تحقق هستند، یا دچار انحراف شده‌اند. استمرار نظارت بر اجرای برنامه‌ها تحقق نظارت حین اجرا را یادآوری می‌کند و برای نقش نظارتی سازمان برنامه همه‌گونه تدبیر اندیشیده شده است. برنامه سالانه دستگاه با تأیید سازمان زمینه اجرایی پیدا می‌کند، شرح فعالیت‌ها و نرخ عملیات طرح‌ها بین دستگاه و سازمان مورد توافق قرار می‌گیرد، یعنی در واقع جزئیات کار توافق دو جانبه سازمان و دستگاه را لازم دارد. تعیین صلاحیت و دسته‌بندی مشاوران و پیمانکاران، یعنی معیارها و استانداردهای اجرایی و حتی انتخاب مشاور با همراهی سازمان، تماماً در راستای تسهیل امر نظارت و به منظور تحقق هدف‌های پیش‌بینی شده است. کمیته تخصیص، ابزار دیگری برای نظارت بر چگونگی پیشرفت عملیات است. در این ساز و کار نظارتی پیشرفت عملیات از سه منبع، (گزارش پیشرفت دستگاه، گزارش مشاور و گزارش حاصل از بازدیدهای کارشناسی) برای سازمان ارسال می‌شود، به علاوه گزارش مالی نیز هم از طرف دستگاه اجرایی و هم از طرف وزارت دارایی به سازمان می‌رسد. در حقیقت گزارش‌های عملیاتی مختلف از یک سو یکدیگر را کنترل می‌کنند و از سوی دیگر گزارش‌های مالی و عملیاتی با یکدیگر مقایسه می‌شوند تا تطابق هزینه و عمل را تأیید کنند.

در قانون برنامه بودجه به نتیجه فعالیت‌های جاری نیز توجه شده است. طبق تعریف، فعالیت جاری سلسله عملیات و خدمات مشخصی است که برای تحقق بخشیدن به هدف‌های برنامه سالانه اجرا می‌شود و گزارش پیشرفت فعالیت‌ها برای تخصیص اعتبارات ضروری است و فعالیت‌های جاری نیز در مقوله نظارت وارد شده است. علاوه بر این سازمان با همکاری دستگاه برای فعالیت‌های جاری و عمرانی برنامه زمانی اجرا تعیین می‌کند و از طریق بازرسی و نظارت بر اجرای برنامه و عملیات، در زمان تعیین شده نظارت دارد. در این قانون شورای اقتصاد مرجع حل مسایل اجرایی است.

پس از پیروزی انقلاب اسلامی نیز همان قوانین کماکان اعتبار خود را حفظ می‌کنند، اما وقوع جنگ تحمیلی، عدم تنظیم و تصویب برنامه برای مدت ده سال و ضرورت ترمیم خسارات و بازسازی سریع ویرانی‌های ناشی از جنگ تحمیلی و به کارگیری ظرفیت‌های بلااستفاده دوران جنگ و نوسانات بعدی، امکان اجرای قوانین نظارت را کاهش داده است.

تبصره ۳۴ قانون برنامه اول و تبصره ۹۹ قانون برنامه دوم توسعه اقتصادی اجتماعی فرهنگی گرچه سازمان را به نظارت مستمر بر اجرای عملیات موظف کرده است، لکن گام‌های اجرایی و اختیارات سازمان برنامه را در اتخاذ تصمیم‌های ضروری مشخص نکرده و صرفاً به دریافت گزارش در مقاطع شش ماهه بسنده کرده است. صرف گزارش‌گیری، هدف نظارت عملیاتی و تحقق هدف‌های برنامه را تأمین نمی‌کند، زیرا اگر هدف نظارت به ویژه نظارت حین اجرا، رفع موانع و مشکلات و جلوگیری از انحرافات باشد، گزارش‌های شش ماهه‌ای که به دولت و مجلس تسلیم می‌شود باعث از دست رفتن بسیاری از فرصت‌های اصلاح امور می‌شود. چنانچه این گزارش‌ها در جزییات مورد توجه قرار گیرند (که چنین نمی‌شود) و عزمی جدی برای رفع مشکلات و مسایل وجود داشته باشد، اقدام عملی با تأخیر بیش از ۶ ماه از تاریخ بازدید بسیار دیر خواهد بود. گزارش نظارتی و ارزیابی پیشرفت هر سال برنامه، در ماده ۱۹۸ قانون برنامه سوم نیز از حد تشریفات فراتر نمی‌رود و اگر کاربردی پیدا کند مربوط به بعد از اجرا است و مانع تأخیرها نشده و به صرفه‌جویی در هزینه‌ها نمی‌انجامد، به ویژه آن که زمان تقدیم گزارش شهریورماه سال بعد یا شش ماه پس

از پایان مراحل اجرایی است؛ این امر باعث می‌شود که حتی سودمندی خود را در تهیه بودجه سال بعد نیز از دست بدهد.

بنابراین به گزارش‌های موصوف نمی‌توان به عنوان یک گزارش نظارتی مؤثر در اجرای برنامه و تحقق اهداف آن نگاه کرد، بلکه گزارشی اطلاعاتی و در واقع ارزشیابی عملکرد گذشته به شمار می‌رود.

مبانی قانونی نظارت عملیاتی در شرایط کنونی عبارت‌اند از:

• قانون برنامه و بودجه مصوب ۱۳۵۱

• ماده ۱۹۸ قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی

ایران.

بر اساس ماده ۱۹۸ قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی، فرهنگی، به منظور حسن اجرای قانون برنامه سوم، رئیس جمهور گزارش نظارت و ارزیابی پیشرفت برنامه را هر سال حداکثر تا شهریور ماه سال بعد، به صورت بررسی عملکرد مواد قانونی برنامه و سیاستهای اجرایی و متغیرهای عمده تولیدی، سرمایه گذاری، اشتغال، بیکاری، ارزیابی نتایج عملکرد و تبیین علل مغایرت با برنامه و پیشنهادات لازم به مجلس شورای اسلامی ارائه می‌دهد.

بر اساس تبصره ماده مذکور دستگاه‌های اجرایی موظفند، بر اساس دستورالعمل سازمان برنامه و بودجه نسبت به تهیه گزارش پیشرفت عملیات برنامه سوم به سازمان مذکور اقدام نمایند.

در شرایط کنونی به منظور اجرای قوانین نظارت دو نوع فعالیت نظارتی توسط سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی به انجام می‌رسد. این دو فعالیت عبارتند از: «گزارش نظارتی پروژه‌های عمرانی» که توسط معاونت فنی سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور - دفتر



نظارت و ارزیابی طرح‌ها - به تفکیک ملی و استانی تهیه می‌شود و «گزارش سالانه عملکرد برنامه سوم توسعه کشور».

تاریخچه تهیه این گزارش به سال ۱۳۶۷ باز می‌گردد. در این سال وظیفه ستاد طرح‌های مهم انقلاب از نخست‌وزیری وقت به سازمان برنامه و بودجه منتقل می‌شود و از آن پس نظارت بر طرح‌های مذکور توسط سازمان برنامه و بودجه انجام می‌پذیرد. در سال‌های ۱۳۷۱ و ۱۳۷۲ با توجه به ضرورت تهیه گزارش‌های کلان نظارتی علاوه بر گزارش‌های موردی، نقش نظارتی سازمان دامنه وسیع‌تری پیدا می‌کند و برای انجام آن در سال ۱۳۷۲ دفتر نظارت و ارزیابی طرح‌ها تشکیل می‌شود. این دفتر وظیفه دارد از وضعیت اجرایی طرح‌ها در مقاطع ۶ ماهه و ۱۲ ماهه گزارش‌های کلان نظارتی تهیه کند که گزارش عملکرد پروژه‌های استانی از سال ۱۳۶۸ و گزارش پروژه‌های ملی از سال ۱۳۷۳ تاکنون در مقاطع یاد شده تهیه و انتشار یافته‌اند.

اطلاعات پروژه‌های استان از طریق ارسال نسخه‌ای از موافقتنامه‌های متبادله بین دستگاه اجرایی و سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی استان و نیز انتقال از طریق رایانه در اختیار مرکز<sup>۱</sup> قرار می‌گیرد.

کارشناسان استان در زمانهای تعیین شده مرکز که معمولاً سه ماهه است از پروژه‌ها بازدید می‌کنند و اطلاعات حاصل را به مرکز منتقل می‌نمایند. علاوه بر اطلاعات حاصل از بازدید پروژه‌ها که مشخصات پروژه‌ها و پیشرفت فیزیکی آن‌ها را شامل می‌شود، اطلاعات مالی پروژه‌ها نیز از طریق ذی‌حسابان محلی دریافت می‌شود. اطلاعاتی که بدین

---

۱. منظور از مرکز، دفتر نظارت و ارزیابی طرح‌ها است.

صورت تهیه می‌شود در مقاطع سه ماهه جمع‌بندی و منتشر می‌شوند. این گزارش‌ها بیش‌تر جنبه ارزشیابی و اطلاع از وضع موجود را دارند و جنبه نظارتی آن‌ها از لحاظ مطابقت با اهداف برنامه، هزینه تمام شده واحد اجرا، مطابقت با برنامه زمانی و اقدام بهنگام در راستای اصلاح و برداشتن موانع اجرایی، کاربردی نیست.

محتوای گزارش نظارتی استان‌ها که به صورت سالانه منتشر می‌شود به قرار زیر است:

در دیباچه گزارش وضعیت کلان طرح‌های استانی شامل اعتبارات، میزان تحقق اهداف، میزان رعایت برنامه زمانی مندرج در موافقتنامه و ... ارائه می‌شود. گزارش عملکرد دستگاه اجرایی، عملکرد فصول برنامه و عملکرد طرح‌های عمرانی، مقایسه استان‌ها را نیز در فصول مختلف عرضه می‌دارد. میزان تحقق اهداف در قالب اهداف طرح‌های عمرانی مندرج در موافقتنامه‌ها، که جدا از برنامه‌های ۵ ساله است، سنجیده می‌شود. عملکرد دستگاه‌های اجرایی نیز براساس همین معیار سنجیده می‌شود.

این گزارش علی‌رغم تقدیر از افزایش سهم استانی از بودجه کل کشور در برنامه سوم، افزایش سهم ردیف‌های اعتباری متفرقه را از نکات منفی می‌داند و آن را موجب هزینه غیربرنامه‌ای از بودجه تلقی می‌کند.

درصد تحقق اهداف نسبت به برنامه یک‌ساله، کیفیت اجرا و درصد پیشرفت طرح‌ها از جمله معیارهای ارزیابی دستگاه اجرایی است.

میزان اعتبارات استانی سال، تعداد و میزان اعتبار پروژه‌های عمرانی و منابع عمده تأمین اعتبار از قبیل اعتبارات استانی، اعتبارات مناطق محروم، اعتبارات بازسازی مناطق جنگ‌زده و سایر منابع و پیش‌بینی اعتبارات در چارچوب موافقتنامه‌ها برای برنامه سوم به تفکیک انواع پروژه‌ها ارائه شده است.

دستگاه‌های اجرایی با شاخص‌های میزان دستیابی به هدف‌های یک‌ساله، نسبت عملکرد به پیش‌بینی، کیفیت اجرا و پیشرفت پروژه مورد ارزیابی قرار می‌گیرند.

فصل دوم گزارش عملکرد فصول برنامه نامیده شده است. در اطلاعات مربوط به طرح‌ها و پروژه‌ها که در قسمت قبل به تفکیک دستگاه ارائه شده بود، در این قسمت به

تفکیک فصول و برنامه‌های قانون بودجه مطرح شده است تعداد طرح‌ها و پروژه‌های استانی، اعتبارات هر برنامه، میزان تحقق اهداف<sup>۱</sup> و پیشرفت فیزیکی، تطابق عملیات با برنامه زمانی، پروژه‌های تأخیردار، علل تأخیر، کیفیت اجرا و چگونگی آغاز و اتمام پروژه‌ها محتوای این فصل را تشکیل می‌دهد.

فصل سوم گزارش نیز به جمع‌بندی عملکرد عمرانی در استان‌ها پرداخته است. بر مبنای اطلاعات پیش گفته؛ عملکرد نهادهای تصمیم‌گیری، ارزیابی و وضعیت استان‌ها با یکدیگر مقایسه می‌شود. در قسمت دیگر مشخصات کلی تعداد و میزان اعتبار طرح‌های عمرانی استانی به تفکیک هر یک از استان‌ها مورد مقایسه قرار گرفته است. عملکرد استان‌ها نیز براساس معیارهای قبلی از قبیل میزان تحقق اهداف و پیشرفت فیزیکی، نحوه اجرای پروژه‌های عمرانی (امانی، پیمانی، امانی - پیمانی) وضعیت پروژه‌های عمرانی (در دست اجرا، خاتمه یافته، متوقف، شروع نشده)، تأخیر یا تقدم زمانی در اجرای پروژه‌ها و وضعیت مالی و ... مورد مقایسه قرار گرفته‌اند، اعتبار مورد نیاز برای اتمام پروژه‌ها و طبقه‌بندی پروژه‌های خاتمه یافته، خاتمه یافته و جدید در استان‌های مختلف ارائه شده است.

سرانجام در فصل چهارم گزارش مشخصات پروژه‌های بهره‌برداری شده به تفصیل عنوان دستگاه، طرح، پروژه، کل اعتبار سال شروع و مدت اجرا فهرست شده است. اختلافات زمان اجرا و ارقام هزینه شده قابل ملاحظه است.

این گزارش که صرفاً به جمع‌آوری اطلاعات فعالیت‌های انجام شده طی سال اجرا، آن هم چند ماه پس از پایان سال بسنده می‌کند فاقد هر نوع کاربرد اصلاحی، رفع موانع و هدایت پروژه‌ها در راستای اهداف برنامه است. به علاوه پیش‌تر ذکر شد که بین طرح‌ها و پروژه‌ها و برنامه‌های توسعه رابطه‌ای جدی وجود ندارد و برنامه در پایان فرایند برنامه‌ریزی به طرح‌ها و پروژه‌های مقید به اهداف برنامه تبدیل نمی‌شوند. این گزارش به نوعی به ارائه

---

۱. هدف‌های یک ساله مندرج در موافقتنامه سالانه.

اطلاعات وضعیت اجرا بسنده می کند که آن را نمی توان یک گزارش نظارتی در مفهوم جلوگیری از انحراف برنامه (از جهات زمانی، مالی، اجرایی و ...) تلقی کرد.

سیستم رایانه ای طرح های ملی نیز همان سیستم طرح های استانی است و عمده عوامل اجرایی فرایند را نیز کارشناسان استان تشکیل می دهند. بدین ترتیب که در مقاطع زمانی مشخص شده از سوی مرکز، کارشناسان استان طرح های ملی واقع در محدوده جغرافیایی استان را که فهرست آن توسط مرکز به استان ابلاغ شده، مورد بازدید قراردادده و اطلاعات آن به مرکز ارسال می شود. از این طرح ها گاهی علاوه بر کارشناسان استان کارشناسان دیگری نیز بازدید به عمل می آورند. این بازدیدها به وسیله کارشناسان دفتر نظارت (حسب ضرورت و در موارد مقتضی) و کارشناسان دفاتر بخشی سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور که نظام یافته و مرتب نیست انجام می شود. در مورد برخی طرح های مسأله دار نیز بازدید به صورت جمعی انجام می شود. در این جمع کارشناسان دفتر نظارت، دفتر بخشی و دستگاه مشارکت دارند. اطلاعات مالی طرح های ملی از طریق خزانه دریافت می شود (در این فرایند نیز گزارش مشاور و دستگاه دخالت داده نمی شود). در مورد طرح هایی که تحت عنوان طرح های مهم طبقه بندی شده اند گزارش های موردی تهیه می شود. اهمیت اجرا و بهره برداری به موقع از این طرح ها ایجاب می کند که مشکلات و مسایل آن ها به موقع مطرح و راه حل مناسب ارائه شود.

در مجموع ۸۰ تا ۸۵ درصد پروژه های ملی در مقاطع سه ماهه مورد بازدید کارشناسی قرار می گیرند. هدف از تهیه این نوع گزارش های نظارتی صرفاً نوعی اطلاع رسانی و انتظار اصلاح برخی روش ها است. در تهیه گزارش اهداف سیستماتیک و منظم اصلاحی منظور نشده و مجریان طرح به انعکاس اطلاعات و مطلع کردن مسئولان اجرایی از وضعیت اجرایی و برداشت گام های اصلاحی احتمالی در قالب تبصره های بودجه سالانه یا اطلاع از وضعیت بسنده کرده اند. اطلاعات فراهم شده توسط کارشناسان جمع بندی و در قالب

گزارش شش ماهه و سالانه منتشر می‌شود. در مجموع، از گزارش نظارت بر طرح‌های عمرانی ملی ارقام و اطلاعات زیر قابل استخراج است:

دیباچه گزارش حاوی مقایسه‌ای از اعتبارات سال موضوع نظارت و سال قبل، اطلاعات مربوط به تخصیص اعتبارات پرداختی خزانه، تحقق درآمدهای پیش‌بینی شده، مقایسه اعتبارات فصول مختلف سال نظارت با سال پیش از آن، تعداد طرح‌های مهم و عمده و اعتباری که برای آن‌ها به تصویب رسیده، میزان تحقق هدف‌ها در کل طرح‌های عمرانی، مطابقت با برنامه زمانی مالی، علل نارسایی‌ها (اعتبارات، ضعف دستگاه، ضعف پیمانکار). وضعیت پیشرفت فیزیکی طرح‌ها به صورت تجمیعی، پروژه‌های جدید، پروژه‌های خاتمه یافته، پروژه‌های تأخیردار و میانگین مدت اجرا. و سرانجام توصیه‌هایی برای جلوگیری از آغاز پروژه‌های جدید و اعلام ضرورت ساز و کاری برای کنترل مطالعات توجیه فنی، اقتصادی و اجتماعی طرح‌ها.

عملکرد دستگاه‌های اجرایی فصل نخست را تشکیل می‌دهد. هر دستگاهی در چهار بخش شامل مشخصات کلی، میزان تحقق اهداف و پیشرفت فیزیکی، آغاز و اتمام پروژه‌ها و وضعیت مالی مورد ارزشیابی قرار می‌گیرد. مشخصات کلی دستگاه شامل، حجم اعتبارات عمرانی، تعداد و میزان انواع پروژه‌های عمرانی و نحوه اجرای پروژه‌ها است. برای هر یک از دستگاه‌های اجرایی ارقام مصوب، تعداد پروژه‌های عمرانی، تفکیک منطقه‌ای سراسری و نحوه اجرا (امانی، پیمانی و پیمانی-امانی) مشخص شده است. گزارش میزان تحقق اهداف در نتیجه بازدیدهای نظارتی، تحقق اهداف از طریق مقایسه درصد پیشرفت فیزیکی به درصد منظور شده در سال اجرا، برای پروژه تعیین می‌شود. اطلاعات مربوط به پیشرفت فیزیکی نیز پیشرفت عملی زمان بازدید نسبت به پیشرفت پیش‌بینی شده برای آن مقطع زمانی است. در قسمت مربوط به وضعیت اجرا نیز درصد پروژه‌های خاتمه یافته، در دست اجرا، متوقف و شروع نشده تعیین و به نحوی به عملکرد دستگاه مرتبط می‌شود.

در بخش دیگری پروژه‌ها به سه بخش جلوتر از برنامه زمانی، مطابق برنامه زمانی و عقب‌تر از برنامه زمانی تقسیم شده‌اند و سپس علل تأخیر پروژه‌های تأخیردار به نسبت تعداد (درصدی از کل) مشخص می‌شود.

اطلاعات دیگری نیز در این گزارش منظور شده که شامل کیفیت اجرا با یک معیار کلی (عالی، خوب، متوسط و ضعیف)، اعتبارات عمرانی مورد نیاز در برنامه سوم، پراکندگی دستگاهی، پراکندگی جغرافیایی، میانگین وزنی پیشرفت، نحوه اجرا و تعداد و انواع پروژه‌های جدید را شامل می‌شود. همچنین برآورد اعتبارات مورد نیاز تا پایان عملیات اجرایی پروژه‌ها نیز محتوای صفحات دیگری از گزارش را تشکیل می‌دهد.

در این گزارش، مشابه همین اطلاعات برای عملکرد طرح‌های عمرانی در استان‌ها منظور شده است و پایان گزارش به فهرست و مشخصات پروژه‌های بهره‌برداری شده و ارزیابی دستگاه‌ها اختصاص دارد که مبنای آن نیز اطلاعات پیش گفته است. گزارش نظارتی پروژه‌های عمرانی ملی، هر شش ماه یک بار تنظیم می‌شود، اما از یک سو به سبب تأخیر در تنظیم و آماده‌سازی گزارش و از سوی دیگر جدی تلقی نشدن آن، به اهداف نظارت حین اجرا که اقدام به موقع به منظور اصلاح و رفع موانع و مشکلات است دست پیدا نمی‌کند.

۱. این سیستم نظارتی ارتباط مستقیمی با برنامه ندارد. اگر چه فرض بر این است که طرح‌های عمرانی باید نتیجه برنامه‌های کلان و بخشی باشند، ولی عملاً چنین ارتباطی میان برنامه و طرح وجود ندارد و اغلب طرح‌ها به ویژه طرح‌های استانی به هنگام تنظیم بودجه و چه بسا بدون مطالعات امکان‌سنجی و انواع توجیحات فنی، اقتصادی و اجتماعی در بودجه سالانه سر برآورده و تأمین اعتبار می‌شوند.

۲. نظارت گرچه می‌تواند به نوعی نظارت حین اجرا تلقی شود، در عمل کم‌تر اقدامی در راستای حل مسایل و مشکلات و جلوگیری از انحراف یا توقف و رکود طرح، به هنگام مقتضی و قبل از فوت وقت به عمل می‌آید.

۳. گزارش در مجموع به جمع‌بندی عملیات گذشته مبادرت می‌ورزد و با توجه به این که بنا به اظهار مسئولان ذی‌ربط حدود چهار تا شش ماه بعد از دریافت گزارش‌ها مبادرت به انتشار آن‌ها می‌شود، برای هر گونه اقدامی زمان و فرصت از دست رفته قابل ملاحظه‌ای وجود دارد. این اتلاف زمان به مفهوم تأخیر فعالیت‌های اجرایی، پرداخت نقدی، تأثیر تورم و سایر هزینه‌ها است. علاوه بر گرانی قیمت تمام شده طرح، عدم بهره‌برداری از آن در طول دوره تأخیر نیز فرصت از دست رفته‌ای است که به دستگاه بهره‌بردار و افراد ذی‌نفع خسارت وارد می‌کند.

۴. تنها سودمندی گزارش آن است که می‌تواند به عنوان گزارش عملیات سال گذشته نشان‌دهنده نحوه فعالیت سال اجرا باشد و در برنامه‌ریزی‌های بعدی در قالب تبصره‌های بودجه‌ای یا برنامه نمود پیدا کند که این کار نیز به طور مستمر و نظام یافته انجام نمی‌پذیرد.

۵. در دفتر ریاست جمهوری یک مجموعه کارشناسی و اصولاً سیستمی وجود ندارد که نارسایی‌ها را پیگیری کند و علل بروز مشکلات را مورد تجزیه و تحلیل قرار دهد. در مجموع گزارش نظارتی را می‌توان نوعی گزارش دهی اطلاعاتی قلمداد کرد. فرایند تهیه گزارش سالانه عملکرد برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران - (ماده ۱۹۸ قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی فرهنگی جمهوری اسلامی ایران) رئیس جمهور را موظف به ارائه گزارش نظارت و ارزیابی پیشرفت برنامه به مجلس کرده است. این گزارش باید تا شهریور سال بعد تهیه شود.

بخشی از این گزارش که برای نخستین بار در مورد عملکرد سال اول برنامه (۱۳۷۹) تهیه و در مهرماه ۱۳۸۰ منتشر شد عملکرد پروژه‌های عمرانی را از گزارشی استخراج کرده است که توسط دفتر نظارت و ارزیابی طرح‌ها تهیه شده و شرح آن در صفحات قبل مورد بحث قرار گرفت. قسمت‌های دیگر گزارش وضعیت شاخص‌های کلان اقتصادی از ارقام و

محاسبات دفتر اقتصاد کلان سازمان استخراج شده و وضعیت هر یک از بخش‌ها و موانع و مشکلات میزان تحقق یا عدم تحقق هدف‌ها و رعایت یا عدم رعایت موازین و سیاست‌های برنامه را شرح داده و حسب مورد راه‌حل‌هایی نیز ارائه داده است. اما مرجع مشخصی در پی یافتن و اجرای راه‌حل‌ها و رفع موانع برنیامده و در واقع اطلاعات مندرج گزارش با ۱/۵ سال فاصله کهنه شده و قابل بهره‌برداری نیست. در نتیجه این گزارش نیز مشابه گزارش‌های اقتصادی سالانه حاوی گزارش‌های عملکرد است که در چارچوب نظارت حین اجرا کاربردی ندارد، در تهیه بودجه سال بعد (۱۳۸۰) مورد استفاده قرار نگرفته و در برنامه نیز اصلاحاتی صورت نگرفته است. شاید انتشار این اطلاعات در مواردی به صدور دستور مقامات دایر بر تسریع در اجرای برخی بندهای برنامه انجامیده باشد که به تنهایی کافی نیست. براساس توضیحات مندرج در گزارش، گزارش مزبور در اجرای ماده ۳۴ بند ۱ ماده ۳۷ قانون برنامه و بودجه تهیه شده و هدف از آن آگاهی مسئولان دستگاه‌های اجرایی بر میزان و نحوه عملکرد عمرانی و موقعیت دستگاه مربوط در میان دستگاه‌ها و آشنا کردن دستگاه‌های ستادی با دورنمایی از پیشرفت فیزیکی طرح‌های عمرانی بوده است.

در تطابق آن با ماده ۳۴ قانون برنامه و بودجه این نکته گفتنی است که در این ماده سازمان موظف است به منظور ارزشیابی و مطابقت عملیات و نتایج حاصل با اهداف و سیاست‌های تعیین شده در قوانین برنامه‌های عمرانی و بودجه کل کشور و مشخصات طرح‌ها و مقایسه پیشرفت کار با جدول زمانی فعالیت جاری و طرح‌های عمرانی به نظارت پردازد و ضمن بازرسی مستمر دستگاه اجرایی را به طور مرتب در جریان بازدید نظرات قرار دهد. این در حالی است که هم اکنون بر فعالیتهای جاری نظارتی صورت نمی‌گیرد و مطابقت عملیات و نتایج حاصل با اهداف و سیاست‌های تعیین شده در قوانین برنامه نیز انجام نمی‌شود، بلکه اهداف طرح‌ها به صورتی که در موافقتنامه‌ها مندرج است مورد ارزیابی قرار می‌گیرد و فارغ از تحقق اهداف برنامه است. در واقع فرض بر این است که به‌هنگام تهیه بودجه اهداف برنامه مورد توجه قرار می‌گیرند و طرح‌های عمرانی با انواع توجیحات و در قالب اهداف برنامه به تصویب می‌رسند. به استناد بند ۱۰ ماده ۱ قانون برنامه



و بودجه و نیز بند ۱ ماده ۶۱ قانون برنامه سوم، مطالعات زیربنایی طرح عمرانی، مطالعات توجیه فنی، اقتصادی، اجتماعی و زیست محیطی باید در مدت زمان معینی توسط دستگاه اجرایی انجام شود و در زمان انعقاد موافقتنامه این نوع توجیهات و نیز وجود منابع مالی برای اجرا مورد تأیید قرار بگیرد. به عبارت دیگر، این مرحله از نظارت که در قالب نظارت پیش از اجرا مطرح می شود به دلایل متعدد به انجام نمی رسد و اغلب طرح های عمرانی بدون مطالعات توجیهی شروع به عملیات اجرایی می کنند.

چنان که گفته شد نظارت عملیاتی نظارت حین اجرا و هدف آن ممانعت از انحراف از هدف های برنامه است. به دلایل مختلف، این نوع از نظارت در نظام بودجه و برنامه ای کشور در طول سال های اجرای برنامه ها با موفقیت روبرو نبوده است. برخی نارسایی های موجود در ساز و کار نظارت بدین قرارند:

۱-۳. **قانونمندی:** اگر چه در قانون نظارت کاستی های بسیاری مشاهده می شود، اما مشکل اصلی نظارت بر عملیات دستگاه های اجرایی نارسایی در قانون پذیری است. دستگاه های اجرایی رعایت بخشنامه ها و دستورالعمل های اجرایی سازمان مدیریت و برنامه ریزی را لازم ندانسته و نوعی تمایل به انحراف از ضوابط اجرایی وجود دارد.

۲-۳. **عدم ارتباط برنامه و بودجه:** به رغم آن که همواره هدف نظارت را مطابقت عملیات اجرایی با اهداف برنامه تعریف می کنیم، بین این دو موضوع غالباً جدایی وجود دارد. آنچه در عمل اتفاق می افتد تنظیم و تصویب سند برنامه و سپس تصویب بودجه سالانه، غالباً با اهداف برنامه بی ارتباط است. ضعیف بودن اندیشه کار جمعی و تعاون و عدم تجزیه و تحلیل هر تصمیمی در ارتباط با منافع کلان جامعه سبب می شود طرح هایی که برای اجرا انتخاب می شوند، غالباً بر اثر فشارهای سیاسی یا درخواست های منطقه ای برگزیده شوند. بدین ترتیب، بین برنامه، بودجه، طرح و عملیات آن ارتباطی برقرار نمی شود تا نظارت برای بررسی تحقق هدف های برنامه در طرح انجام شود.

۳-۳. فقدان مطالعات پایه در طرح‌های عمرانی: علی‌رغم تأکید قانون برنامه و بودجه و قوانین برنامه‌های ۵ ساله برای انجام مطالعات توجیهی فنی، اقتصادی، اجتماعی و زیست محیطی، این نوع مطالعات به دلیل این که طرح‌ها بیش‌تر خلق الساعه و مبتنی بر پیشنهاد صاحب منصبان سیاسی است یا اصلاً انجام نمی‌پذیرد یا به صورت ناقص انجام می‌شود. به نظر می‌رسد مطالعات توجیهی طرح‌های جدید به دلایل زیر انجام نمی‌شود:

- نگرانی دستگاه اجرایی از توجیه ناپذیر بودن آن؛
- مشکلات تبدیل به پول کردن طرح‌ها (نظیر بیمارستان‌ها)؛
- مشکلات بوروکراسی و احتمال به تصویب نرسیدن طرح؛
- افزوده شدن اعتبار طرح<sup>۲</sup>، و درج ارقام بسیار کلان در بودجه؛
- تأکید بر یک یا دو نکته از اهداف و سیاست‌های برنامه در راستای توجیه‌پذیر ساختن طرح، برای مثال تأکید بر اشتغال، تولید و...<sup>۳</sup>،
- عدم احترام به قانون یا فقدان ضمانت اجرایی برای قوانین موضوعه.

۳-۴. عدم مطابقت طرح‌ها با ظرفیت اجرایی و توان مالی دولت: از آن‌جا که بین طرح و برنامه ارتباط معقولی وجود ندارد و مطالعات توجیهی نیز جدی گرفته نمی‌شود، تعداد زیادی طرح و پروژه پیشنهاد، تصویب و به اجرا گذاشته می‌شود. این نوع عملیات اجرایی از چند جهت قابل توجه است:

- باعث وجود تعداد بی‌شماری پروژه‌های نیمه‌تمام می‌شود؛
- فقدان توانایی مالی و اجرایی در اتمام به موقع پروژه‌ها سبب طولانی‌تر شدن مدت اجرا می‌شود. بنابراین از نظر زمانبندی اجرا موضوع نظارت منتفی می‌شود، زیرا مبنای نظارت تأمین اعتبار به موقع و به میزان کافی است؛

---

۱. مانند احداث راه تهران - شمال.

۲. مانند طرح بیمارستان‌ها.

۳. در سال‌های اخیر موضوع «زخمی کردن» طرح مورد توجه بوده است غالباً افراد ذی‌نفع و ذی‌نفوذ سعی می‌کنند طرحی را حتی با رقم اندک در سال نخست آغاز کنند و این اطمینان را دارند که در سال‌های بعد به هر نحو ممکن به اجرا درخواهد آمد.

- وجود پروژه‌های نیمه تمام و عدم امکان تأمین اعتبار و اجرای آن‌ها، هزینه‌های سنگینی را به عنوان تعدیل پیمانکار و .... به خزانه تحمیل می‌کند؛

- عدم بهره‌برداری به موقع از پروژه‌ها سبب عاطل ماندن سرمایه و عدم النفع کلان می‌شود.

۳-۵. عدم برآورد صحیح هزینه اجرایی طرح: از آن جا که طرح مورد مطالعه قرار نمی‌گیرد و هزینه آن به طور کامل و با رعایت عوامل تأثیرگذار محاسبه نمی‌شود، ارقام مندرج در موافقتنامه‌های اولیه عملاً به چندین برابر بالغ می‌شود. بنابراین نظارت مالی نیز معنا و مفهومی پیدا نمی‌کند، زیرا تصویب کننده، اجرا کننده و ناظر می‌دانند که ارقام برآورد شده در مرحله نخستین صحیح نبوده و ناچار از افزایش اعتبار در مقاطع مختلف خواهند بود. به این ترتیب هزینه واحد، قیمت تمام شده و... نیز قابل محاسبه نیست.

۳-۶. تأثیر عوامل مختلف به ویژه روابط به اصطلاح سیاسی در انتخاب و تصویب طرح‌ها و پروژه‌ها: اتلاف منابعی که از این جهت به سرمایه ملی وارد می‌شود و حتی به زیان تصمیم گیرندگان ذی نفع می‌انجامد، ارقام بسیار سنگینی را تشکیل می‌دهد. به عنوان مثال می‌توان به مجموعه‌ای از طرح‌های بیمارستانی اشاره کرد.

تصویب برخی پیشنهادات ارائه شده در جلسات علنی مجلس باعث شده است ارقام لایحه بودجه دولت دستخوش تغییر شود، در حالی که اگر از ابتدا مطرح می‌شد، امکان تأمین اعتبار مورد نیاز با روش‌های ساده‌تر و تبعات نامطلوب کم‌تر میسر بود، مانند اختصاص سه در هزار کل اعتبارات جاری و عمرانی برنامه‌ها به امور فرهنگی، علاوه بر اعتبارات مصوب. تصویب این گونه پیشنهادات، ماهیتی ضدبرنامه‌ای داشته و موجب بروز اختلال در نظام مالی شده است<sup>۱</sup>.

۳-۷. مشکلات سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور: این سازمان به عنوان تنظیم کننده برنامه و بودجه، تأیید کننده شرح عملیات اجرایی طرح‌ها و ناظر بر عملیات اجرایی باید از

---

۱. طرح اصلاح نظام بودجه‌ریزی کشور پروژه «جایگاه بودجه در نظام تصمیم‌گیری و مدیریت مالی»، مؤسسه عالی پژوهش در برنامه‌ریزی و توسعه، تیر ماه ۱۳۷۹.

جهات متعدد مورد توجه قرار گیرد. این موضوع از همان ابتدای برنامه‌ریزی در ایران مورد توجه بوده است. دکتر مشرف نفیسی در گزارش سال ۱۳۲۶ خود در این باره می‌نویسد، باید سازمانی مستقل برای سرپرستی و نظارت در اجرای برنامه ایجاد شود، که تابع تحولات سیاسی نباشد لازم است افراد مسئول در این مقوله بر مبنای لیاقت و مصون از تحولات سیاسی و بدون مداخله دیگران در عزل و نصب‌ها و... به کار پردازند. همچنین لازم است موضوع برنامه از روز نخست جنبه ملی پیدا کند و مافوق دستجات و احزاب قرار گیرد و به ملت فهمانده شود که به نفع آنها است تا مشارکت آنان جلب شود.

این موضع مستقل به ویژه در سال‌های اخیر دچار دگرگونی شده و مدیران واحدها بیش‌تر از طریق دستگاه‌های اجرایی معرفی و منصوب می‌شوند. اگر در درون سازمان هم رشد کرده باشند از گرایش‌های حزبی و سیاسی مصون و مبری نیستند. انجام امور کارشناسی و برآورد ارقام مقدماتی بودجه و تعیین سقف اعتبارات دستگاه‌های اجرایی یکی از مهم‌ترین عوامل بودجه‌های سالانه است که در سازمان برنامه و بودجه صورت می‌گیرد. با توجه به این که این برآوردها پایه و اساس بودجه قرار می‌گیرد باید حداکثر تلاش به عمل آید تا برآوردها متکی به تجزیه و تحلیل‌های دقیق و فارغ از هر گونه ارزش داوری و اعمال سلیقه‌های شخصی باشد. در حال حاضر در برخی موارد مسئولان بررسی بودجه دستگاه‌ها در سازمان برنامه و بودجه حتی بیش‌تر از خود دستگاه اجرایی ذی‌ربط نسبت به افزایش بودجه دستگاه اصرار می‌ورزند. با توجه به این موضوع می‌توان نتیجه‌گیری کرد که سازمان از جهات مختلف زیر آسیب دیده است:

• عدم اتکای به نظرات کارشناسی

• ضعف جایگاه سازمان در هیأت وزیران

• ضعف تخصصی کارشناسان

۳-۸. نارسایی‌های قانونی: فقدان نظام نظارت و کنترل منسجم عملیاتی در بودجه سبب

می‌شود که نظارت عملیاتی به طور کامل انجام نشود:

- مشاهدات یا بازدید نظارتی در ۵۰ تا ۸۰ درصد پروژه‌های ملی صورت می‌گیرد. در بقیه موارد عملاً نظارتی در کار نیست و تخصیص منابع صرفاً با درخواست دستگاه انجام می‌شود.

- برخی از نهادها و مؤسسات که به نحوی از بودجه دولت تأمین مالی می‌شوند به جهت وجود خلأهای قانونی ملزم به ارائه عملکرد فعالیت‌های خود به سازمان نیستند.  
- منظور کردن اعتباراتی تحت عنوان ردیف‌های درآمد- هزینه‌ای کنترل سازمان بر عملیات اجرایی را محدود می‌کند.

- وجود اعتبار خارج از شمول قوانین مالی و محاسباتی نیز به امر نظارت لطمه می‌زند.  
- در نظام حسابداری و ذی حساب‌ها مشکلات عدیده‌ای وجود دارد.  
- وجود ردیف‌های متمرکز در تأمین بودجه سالانه نظارت را دشوارتر می‌کند.  
- برای بسیاری از دستگاه‌ها مقررات متنوع و خاصی وجود دارد.  
- اعتباراتی تحت عناوینی از قبیل مناطق محروم و غیره تخصیص می‌یابد که امکان نظارت بر آن‌ها فراهم نشده است.

- شرکت‌های بی‌شماری که طی سال‌های اخیر تحت پوشش ارگان‌های دولتی ایجاد شده‌اند اجرای قانون و نظارت را دشوارتر می‌کنند.

۳-۹. تأثیر عدم تمرکز بر نظارت: گرایش به عدم تمرکز در تصمیم‌گیری و اجرا و نظارت، الزام به رعایت هدف‌های برنامه را سست کرده و باعث رشد بسیار زیاد شمار پروژه‌های بدون تأمین منابع اعتباری شده است.

۳-۱۰. فقدان ضمانت اجرا برای تخلفات: تخلفات عمرانی از سوی مدیران با جدیت پیگیری نمی‌شود و نظام اداری در واقع به نوعی با ملاحظه کاری عمل می‌کند.

۳-۱۱. عدم انجام وظیفه در نظارت بر فعالیت‌های جاری: هرچند برای نظارت بر فعالیت‌های جاری نیز قانون برنامه و بودجه تدابیری اندیشیده اما در عمل ساز و کاری که تحقق هدف‌های فعالیت‌های جاری را کنترل کند طراحی و به کار گرفته نشده است. به همین

سبب مبنای تعیین اعتبارات جاری نه انجام فعالیت‌های خاص با کمیت و کیفیت معین، بلکه چانه‌زنی مرسوم سنواتی و تقاضای بوروکراسی است.

براساس اصل تنظیم بودجه بر مبنای عملیات و اصل تخصیص، تهیه و تنظیم بودجه و تخصیص اعتبارات باید مبتنی بر فعالیت و عملکرد دستگاه اجرایی باشد. در حال حاضر دستگاه‌ها اعتبارات خود را بر مبنای چانه‌زنی دریافت می‌کنند و ازدستگاه در مورد فعالیت یا عملکرد واقعی آنها پرسشی نمی‌شود. در هنگام برآورد بودجه نیز شمار نیروی انسانی و پرداخت یکی از ماه‌های سال قبل مبنای قرار می‌گیرد و کم‌تر سؤال می‌شود که این همه نیروی انسانی، تجهیزات و امکانات برای انجام کدام فعالیت و تحقق کدام هدف است. در مجموع برای فعالیت‌های جاری هدف و برنامه مشخصی وجود ندارد و بوروکراسی به جای این که ابزار تحقق هدف باشد خود هدف شده و برای بقای خود اعتبار می‌گیرد.

**۱۲-۳. باور نداشتن سازمان اداری کشور به کار برنامه‌ای:** سازمان اداری کشور با گذشت زمان و تحت تأثیر عوامل مختلف، به دستگاه حجیمی تبدیل شده که از نظر توان و تخصص نارسا و فاقد انگیزه است. ساختار سازمانی، با نیازها و وظایف روز متناسب نیست، تخصص‌ها و وظایف ارتباط منطقی ندارند و سازماندهی بر مبنای هدف صورت نگرفته است.

**۱۳-۳. زمان تهیه گزارش‌های نظارتی:** تهیه و انتشار گزارش‌های نظارتی معمولاً با تأخیر حداقل چند ماهه همراه است که امکان بهره‌گیری از مسایل مطرح شده در گزارش نظارتی و به کارگیری راه‌حل مناسب را از مسئولان سلب می‌کند.

**۱۴-۳. برنامه اجرایی:** اجرای عملیات مطابق هدف‌های برنامه نیازمند تنظیم یک برنامه اجرایی است، اما چنین گامی برداشته نمی‌شود و ارتباط میان برنامه و اجرا قطع است.

**۱۵-۳. تأثیرپذیری بودجه از درآمد نفت:** نوسان‌های درآمد و تأثیر آن بر بودجه، نظارت بر پروژه‌های عمرانی را ناممکن می‌سازد. به عبارت دیگر، وابستگی بخش اعظم درآمد بودجه به نفت و عدم اعتماد به تحقق درآمدهای پیش‌بینی شده از این منبع در برنامه و بودجه و تأثیرپذیری سایر منابع درآمدی بودجه از نفت و وابستگی ارزی برخی طرح‌های

عمرانی به ارزشهای حاصل از فروش نفت سبب اختلال در اجرای طرح‌های عمرانی می‌شود. در مواقعی که این منبع درآمدی کاستی می‌گیرد، دولت به سبب الزام به پرداخت هزینه‌های جاری کاهش‌ها را در هزینه‌های عمرانی منعکس می‌کند و نتیجه آن توقف، تأخیر و طولانی شدن زمان اجرای طرح‌های عمرانی است. بدیهی است که در چنین مواردی عملیات اجرایی مختل و زمان و هزینه از کنترل خارج می‌شود.

:

۱. طرح تحقیقاتی «بررسی نظام مالی کشور و ارائه نظام بهینه»، انتشارات پژوهشکده امور اقتصادی و دارایی.
۲. قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران.
۳. قانون محاسبات عمومی سال‌های ۱۲۸۹، ۱۳۱۲، ۱۳۴۹ و ۱۳۶۶ و اصلاحات بعدی آن.
۴. قانون دیوان محاسبات در سال‌های ۱۲۹۰، ۱۳۱۲، ۱۳۵۲ و ۱۳۶۱ و اصلاحات بعدی آن.
۵. قانون برنامه و بودجه و دستورالعمل‌ها و بخشنامه‌های سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور در خصوص اجرا و نظارت بر بودجه.
۶. قانون مالیات‌های مستقیم.
۷. قانون برنامه سوم توسعه اجتماعی، اقتصادی و فرهنگی.

۸. قانون وصول برخی از درآمدهای دولت.
۹. آیین نامه های انتصاب ذی حساب، معاون ذی حساب، عامل ذی حساب و آیین نامه های تنخواه گردان، پیش پرداخت، معاملات دولتی، اموال دولتی.
۱۰. قوانین مالی و معاملاتی خاص دستگاه های اجرایی و قانون اساسنامه شرکت های دولتی و قانون تجارت.
۱۱. قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت مصوب ۱۳۸۰.
۱۲. قوانین بودجه سنواتی و تبصره های قانون بودجه ۱۳۸۱.

13. SAI of Australia <http://www.anao.gov.au>  
 SAI of Canada <http://www.oag-bvg.gc.ca>  
 SAI of France <http://www.ccomptes.fru>  
 SAI of Japan <http://www.jbaudit.admix.go.jp>  
 SAI of Korea <http://www.bai.go.kr>  
 SAI of the United Kingdom <http://www.open.gov.uk/nao/home.htm>

:

۱. قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران.
۲. گزارش آقای دکتر مشرف نفیسی راجع به برنامه ۷ ساله مورخ آذر ۱۳۲۶.
۳. گزارش عملیات سازمان برنامه و بودجه در سال های ۱۳۲۹ و ۱۳۳۰، سازمان برنامه.
۴. قانون برنامه عمرانی اول.
۵. گزارش کمیسیون برنامه به مجلس، ۱۴ اردیبهشت ۱۳۳۷.
۶. قانون برنامه دوم عمرانی (۴۱-۱۳۳۴).
۷. قانون برنامه سوم عمرانی (۴۶-۱۳۴۲).
۸. قانون برنامه چهارم عمرانی (۵۱-۱۳۴۶).
۹. قانون محاسبات عمومی مصوب ۱۳۴۹.
۱۰. قانون برنامه پنجم عمرانی (۵۶-۱۳۵۲).
۱۱. قانون برنامه و بودجه مصوب اسفند ۱۳۵۱.
۱۲. آیین نامه تخصیص اعتبار بودجه عمومی، موضوع ماده ۳۰ قانون برنامه و بودجه مصوب ۱۳۵۳/۲/۱۴.
۱۳. دستورالعمل تهیه و تنظیم بودجه سال ۱۳۵۰.
۱۴. گزارش های سه ماهه، شش ماهه، سالانه برنامه های مختلف عمرانی.
۱۵. سنجش پیشرفت عملکرد برنامه عمرانی ۷ ساله دوم، نشریه شماره ۱۲ مدیریت امور اقتصادی اسفند ۱۳۳۸.



۱۶. طرح اصلاح نظام بودجه‌ریزی کشور، پروژه، جایگاه بودجه در نظام تصمیم‌گیری و مدیریت مالی، مؤسسه عالی پژوهش در برنامه‌ریزی و توسعه، تیرماه ۱۳۷۹.
۱۷. گزارش درباره قوانین نظارت، طبقه‌بندی عملیات دولت، وظایف وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی، مؤسسه عالی پژوهش در برنامه‌ریزی و توسعه ۱۳۷۰.
۱۸. مجموعه قوانین و مقررات برنامه و بودجه، سازمان برنامه و بودجه خرداد ۱۳۷۶.
۱۹. گزارش عملکرد برنامه اول توسعه اقتصادی اجتماعی فرهنگی جمهوری اسلامی ایران، سازمان برنامه و بودجه، ۱۳۷۰، تهران.
۲۰. گزارش نظارتی پروژه‌های عمرانی استانی سال ۱۳۷۹، سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور، ۱۳۸۰.
۲۱. گزارش نظارتی پروژه‌های ملی استانی سال ۱۳۷۹، سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور، ۱۳۸۰.
۲۲. گزارش نظارتی پروژه‌های نیمه اول سال ۱۳۸۰ سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور، ۱۳۸۰.
۲۳. قانون برنامه اول توسعه اقتصادی و اجتماعی جمهوری اسلامی ایران، ۷۲-۱۳۶۸، سازمان برنامه و بودجه، ۱۳۶۸، تهران.
۲۴. قانون برنامه دوم توسعه اقتصادی و اجتماعی جمهوری اسلامی ایران، ۷۸-۱۳۷۴، سازمان برنامه و بودجه، ۱۳۷۴، تهران.
۲۵. قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی و اجتماعی جمهوری اسلامی ایران، ۸۳-۱۳۷۹، سازمان برنامه و بودجه، ۱۳۸۰، تهران.