3. ناهماهنگی بین تعاریف مندرج در قوانین :

در تدوین و تصویب تعاریف مندرج در اکثر قوانین، تعارض، تناقص، تضاد و دوگانگی در بین موضوعات مشابه ملاحظه می شود. در ماده 2 لغایت 5 ق.م.ح ترتیب تعاریف وزارت خانه، مؤسسه دولتی، نهاد رئیس جمهوری، شرکتهای دولتی و مؤسسات و نهادهای عمومی غیر دولتی مقرر شده است. بند 11 ماده 1 ق.ب.ب و تبصره ماده 2 ق.د.م و ماده 1 لغایت 5 قانون خدمات کشوری مصوب مهرماه 1386، مجدداً این تعاریف در متن قانون مذکور آمده است.

علیرغم اینکه انواع تعاریف فوق هدف مشترکی دارند، ولی تعاریف در هر یک از قوانین مذکور با یکدیگر تعارض و تناقض دارند. لازم به ذکر است، جایگاه این تعاریف در قانون خدمات کشوری است. چنانچه به هنگام تدوین پیش نویس این لایحه از مسئولین دستگاههای اجرائی ذیربط در راستای مفاد این تعاریف تشکیل شود، بدیهی است پس تصویب برای ..... از دستگاهای اجرایی مشکلی بوجود نخواهد آمد.

4. تجدیدنظر و بازنگری در قوانین:

قوانین در دست اجرا باید به طور مستمر توسط صاحبنظران و دست اندرکاران اجرای قانون مورد مطالعه قرار گیرد تا علاوه بر مشخص شدن نارسائی ها و نواقص در مفاد هر یک از مواد، راهکاری های مناسبی به منظور طرح و تدوین لایحه و ارائه آن به قوه مقننه جهت تصویب اقدام گردد. در غیراینصورت مواد آن قانون از پویایی لازم برخوردار نخواهد بود.

5.همسو و ساده بودن مفاد قانون :

احکامی که در متن لوایح به کار می روند، اولاً باید جنبه عملی و اجرائی داشته باشند. ثانیاً مفاد مواد باید با یکدیگر همسو و متجانس باشند. ثالثاً حتی الامکان در مفاد مواد از جملات ساده و قابل فهم اکثر طبقات مردم لحاظ شود و رابعاً تدوین لایحه باید دورنگر باشد تا قانون وضع شده از انسجام و پویایی لازم در طول اجرا برخوردار باشد.

حال به نقد اختصاصی در موارد قوانین مذکور می پردازیم:

1. قانون برنامه و بودجه

در ماده 2 این قانون مقرر شده است، به منظور هدایت و هماهنگی امور اقتصادی کشور، شورایی مرکب از وزرای اقتصاد و دارائی، کار و امور اجتماعی، جهاد کشاورزی، رئیس سازمان برنامه و بودجه و چند تن از مشاورین رئیس جمهور با وظایف زیر تشکیل می شود:

* تعیین هدفهای کلی برنامه های عمرانی
* بررسی خط مشی ها و سیاست های اقتصادی و اجتماعی در جهت طرح در هیئت وزیران.
* اظهار نظر ثبت به برنامه های عمرانی در دست اجرا
* تعیین خط مشی های تنظیم بودجه سالانه کل کشور
* سایر وظایفی که تا بند 11 این ماده پیش بینی شده است.

در رابطه با ماده مذکور، این سؤالات مطرح می شود:

* آیا اعضای مورد نظر این ماده فرصت لازم برای مطالعه و بررسی امور اقتصادی و اجتماعی کشور را دارند؟
* آیا جملگی از تخصص لازم در زمینه موارد پیش بینی شده در این ماده را دارند؟
* آیا پس از تغییر سمت آن ها و جایگزین شدن وزرای جدید اعتقاد به سیاست گذاری ها و خط مشی های در دست اجرا خواهند داشت؟

در حالیکه در کشورهای پیشرفته این وظایف سنگین و با اهمیت را به یک هیئت چند نفره که دارای تجارب لازم در زمینه فعالیت های اقتصادی و اجتماعی و صاحبنظر در امور فعالیت های دولت می باشند، واگذار می گردد.

مثلاً در آمریکا این وظایف به سه نفر افراد مجرب، متخصص، آگاه به مسائل اقتصادی و اجتماعی و صاحبنظر در امور برنامه ریزی دولت فدرال می باشند که با حکم رئیس جمهور این وظایف را عهده دار می شوند.

درفصل چهارم مواد 7 تا 10 ق.ب.ب، وظایف سازمان دربرنامه های 5 ساله به شرح زیر مقرر شده است:

سازمان می بایست قبل از پایان هر دوره برنامه عمرانی 5 ساله،برنامه دوره بعد را با همکاری مسئولین دستگاه اجرائی مورد مطالعه و با تعیین این اولویت های آن به شورای اقتصاد تسلیم یابد.

با توجه به متون این فصل آیا سازمان برنامه و بودجه عملکرد 5 سال قبل را مورد ارزیابی قرارداده است؟ در غیراینصورت پیش بینی برنامه 5 ساله بعد بدون مأخذ صورت می گیرد، مسلماً این برنامه از اعتبار لازم برخوردار نخواهد بود؟

شایان توجه است امروزه در کشورهای پیشرفته برنامه ریزی میان مدت به کلی منتفی شده است؛ زیرا عملکرد مالی و غیر مالی دولت مرکزی بقدری شفاف و تؤام با اطلاعات و آمار روز دولت است که ارزیابی بر عملکرد فعالیت دولت توسط مسئولین آگاه و متخصص بسادگی صورت می گیرد و نکات مثبت و ضعف برنامه های اجرا شده به طور شفاف و با دلایل مستدل کتباً به آن ها اعلام می شود، نتیجه این ارزیابی ملاک برنامه ریزی بودجه بندی قرار می گیرد.

درحالیکه در کشورهای جهان سوم بعد از اتمام دوره برنامه میان مدت، همانطور که اشاره شد بیش از 45 تا 50 درصد برنامه های پیش بینی شده عملاً تحقق نمی یابد . در فصل نهم این قانون نظارت بر پیشرفت فیزیکی اعتبارات جاری و طرح های عمرانی در رابطه با میزان اثر بخشی، کارائی و توجیه اقتصادی پیش بینی شده است.

در این جا این سوال مطرح می شود، در پایان برنامه میان مدت می بایست حدوداً 90 درصد برنامه ها تحقق یابند، ولی به علت عدم توجه سازمان مدیریت و برنامه ریزی این اتفاق به وقوع نمی پیوندد.

2.قانون برنامه 5 ساله و قانون بودجه سالانه:

در مورد قانون عمرانی 5 ساله در لابلای قانون برنامه و بودجه توضیح داده شده ولی در مورد قانون بودجه سالیانه که بودجه عمومی آن شامل اعتبارات هزینه ای و اعتبارات تملک دارائی های سرمایه ای می باشد. در رابطه با اعتبارات هزینه ای این سوال مطرح می شود که بین 85 تا 90 درصد حقوق و مزایای کارکنان رسمی، کارکنان پیمانی، کارکنان قراردادی و اضافه کار متعلق به آنها می باشد و نیز ممکن است پاداش پایان سال در آن لحاظ شده باشد. این سوال مطرح می شود چرا در نیمه دوم هر سال لایحه اصلاح بودجه مبتنی بر .......... هزینه ای از اعتبارات تملک دارائی های سرمایه ای کسر و به اعتبارات هزینه ای افزوده می شود. این خود نشان دهنده عدم ارزیابی اعتبارات هزینه ای توسط سازمان مدیریت و برنامه ریزی بوده که این امر کماکان در هر سال استمرار دارد و از طرفی یکی از موانع اجرای بموقع طرح های عمرانی به حساب می آید، که خسارت آن قابل محاسبه نیست.

3.قانون محاسبات عمومی:

با توجه به اینکه اکثر مواد مصرّح در این قانون، خزانه داری مجری اصلی مواد قانون مذکور محسوب می شود.

با توجه به ساختار تشکیلاتی حاکمیت دولتی در ایران در اصل 53 قانون اساسی، کلیه دریافت های دولت در حساب های خزانه داری کل متمرکز و همه پرداخت ها در حدود اعتبار مصوب به موجب قانون انجام می گیرد.

از اینرو خزانه اعمال نظارت بر سیستم منابع و مصارف بودجه را عهده دار است این نظارت مجموعاً توسط ادارت کلی که تحت نظر این شاخه است، اعمال می گردد جا دارد در خصوص اهمیت و نقش این واحد در کشورهای پیشرفته ذیلاً اشاره شود. پس از فروپاشی اتحاد جماهیر شوروی در کشور های اروپای شرقی کارگاهی تحت عنوان " مروری بر پیشرفت اجرای سیستم های خزانه داری، در سال 1996 دایر شد. پس از بحث و بررسی موضوع خزانه داری در این کارگاه، نهایتاً نتیجه زیر حاصل گردید:

در سیستم خزانه داری کشورهای مذکور باید کانال دریافت ها و پرداخت های دولت، مورد استفاده قرار گیرد. این موضوع به عنوان یکی از ابزار های نظارت دقیق بر منابع و مصارف کشور های عضو توجیه شده است.

این امر نشان دهنده اهمیت در رابطه با خزانه داری است که مسئول حراست از حجم نقدینگی تأمین اطلاعات مورد نیاز مالی کشور، آثار اقتصاد کلان بر فعالیت های مالی کشور، چاپ و نشر اسکناس و چگونگی حفظ ارزش پول می باشد. که جملگی از طریق بانک مرکزی، در اختیار خزانه دار کل است. کما اینکه رئوس صدر کلیدی خزانه داری کشور های عضو سازمان توسعه همکاری های اقتصادی (OCED) شامل فرانسه، آلمان، نیوزیلند و انگلیس به شرح زیر تبیین گردیده است :

* افتتاح حساب واحد در بانک مرکزی به منظور تمرکز وجوه دریافتی خزانه در این حساب.
* فرآیند متمرکز در پرداخت ها.
* کنترل حسابداری در قالب گروه مستقل حسابها .
* پاسخگویی خزانه داری در قبال دریافت ها و پرداختها در یک دوره معین.
* استفاده از بانک مرکزی به عنوان صندوق دار دولت.

لازم به ذکر است، اکثر مواد این قانون دارای ابهامات و نارسائی ها می باشد که مواد مذکور در کتاب " کنکاشی در قوانین مالی و محاسباتی کشور"، مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته است که طرح هر یک از آنها در فرصت این مقاله نمی گنجد. صرفاً به تمرکز زدایی سازمان خزانه داری کل کشور به استناد ماده 33 قانون مذکور که یکی ازنکات قوت این قانون محسوب می شود، می پردازیم.

بمنظور روشن شدن نحوه تمرکز زدایی خزانه ناگزیریم به قانون محسبات عمومی مصوب دیماه 1349 بشرح زیر اشاره نماییم.

به موجب این قانون، بین مرحله پیش بینی بودجه و اجرای آن ناهماهنگی وجود داشت. زیرا بودجه سالیانه در مورد دستگاههای اجرایی که تابع نظام بودجه استانی بودند، به تفکیک پیش بینی می شد ولی اجرای آن عملاً متمرکز بوده. در نتیجه صورتحساب عملکرد بودجه با قانون بودجه آن سال همخوانی نداشت. این مشکل در قانون محاسبات عمومی شهریور 1366 بشرح زیر مرتفع گردید.

به موجب ماده 33 قانون ق.م.ع، معاون هزینه و نمایندگی خزانه تحت نظر مدیر کل امور اقتصادی و دارائی استان ایجاد شد. و به استقرار ذیحساب دستگاه اجرائی محلی، وظایف خزانه دارائی کل در سطح هر استان به این معاونت محول گردید و برای هر یک از دستگاههای مذکور ذیحساب با وظایف مندرج در مواد 22،25،27،53،76،84،91،93،95،97 قانون مذکور به ذیحساب مستقر در استان محول گردید.

4. قانون دیوان محاسبات:

قبل از بحث در خصوص مواد این قانون، ابتدا اشاره ای داریم به اصل 55 قانون اساسی در خصوص دیوان محاسبات کشور.

به موجب این اصل چارچوب کلی وظایف دیوان محاسبات، در خصوص رسیدگی به صورت های مالی دستگاه های اجرایی تصریح شده است که هیچ هزینه ای از اعتبار مصوب تجاوز نکند و هر وجهی در محل خود به مصرف برسد و نیز دیوان محسابات گزارش تفریغ بودجه هر سال را به قوه مقننه گزارش نماید.

در ماده 1. هدف دیوان محاسبات و در ماده 2 لغایت ماده 8 موارد رسیدگی به صورت های مالی دستگاه های اجرایی، در قالب اصل مذکور مقرر شده است . ولی نه این اصل و نه این مواد از جامعیت لازم برخوردار نمی باشد. زیرا اعمال نظارت دیوان فراگیر حسابرسی غیر مالی نمی باشد.

امروزه در سیستم حسابرسی دولتی، حسابرسی عملیاتی بمراتب از حسابرسی مالی با اهمیت تر می باشد. زیرا چگونگی تطبیق فعالیت های غیرمالی دستگاه های اجرایی در حسابرسی عملیاتی ظهور و بروز می کند که بحث آن در این مقاله نمی گنجد.

لازم به ذکر است سایر موارد مبهم و نارسایی های مواد این قانون در کتاب مذکور مورد تجزیه و تحلیل و ارائه طریق شده است، که شرح آن در فرصت این مقاله نمی باشد.در خاتمه آنچه که تأکید آن در این فرصت لازم بنظر می رسد، در خصوص برنامه های درسی مقاطع تحصیلی کارشناسی و کارشناسی ارشد رشته های مالی دانشگاهها می باشد.

همانطور که می دانید برنامه درسی مورد نظر از کشور های پیشرفته اقتباس شده است، بدون آنکه تا حدودی آنها را بومی و اقتصادی نماییم.

در کشور های پیشرفته محور حرکت اقتصادی جامعه روی دوش بخش خصوصی است، بدیهی است، برنامه های دروس رشته های مالی نیز باید بر اساس نیازهای جامعه تدوین و تدریس شوند. درحالیکه در کشور ما به علت درآمد تک محصولی کافی، محور اقتصادی جامعه بر اساس منابع مالی دولت حرکت می نماید به عنوان مثال در قانون بودجه سالانه کل کشور حداکثر حدود 25 درصد منابع را درآمدهای مالیاتی تشکیل می دهد. در نتیجه برنامه درسی رشته های مالی این موضوع می بایست مدنظر قرار گیرد تا تحصیل کرده های این رشته تا حدودی به ساختار های دولتی و محور فعالیت های اقتصادی کشور آشنا[[1]](#endnote-1)شوند.

با تشکر از فرصتی که در این نشست ها به اینجانب مبذول گردید.

سید حسین حسینی عراقی

1. برای اطلاع بیشتر از قوانین مالی و محاسباتی در فرآیند گردش بودجه و ابهامات مواد آنها و راه حل های مناسب به کتاب کنکاشی در قوانین مالی و محاسباتی کشور ، چاپ سوم ، تألیف سید حسین حسینی عراقی از انتشارات پژوهشکده امور اقتصادی مراجعه شود. [↑](#endnote-ref-1)