

## پژوهشی در قانون محاسبات عمومی و بررسی

### مشکلات اجرائی آن در طرحهای بزرگ عمرانی

مطالب مندرج در این مقاله در آذرماه سال جاری نگاشته شده و در دیماه به هیئت تحریریه نشریه حسابدار ارسال گردید. در حین بررسی مقاله از طرف انجمن متوجه شدیم که قانون محاسبات عمومی جهت تصویب نهائی در مجلس شورای اسلامی مطرح است و به سرعت مواد آن در پی هم به تصویب می رسد. لذا تصمیم گرفته شد با توجه به اینکه قانون مذکور ممکن است نکاتی از مسائل مطروحه در این مقاله را رفع کرده باشد، تامل شود تا تغییرات لازم متناسباً در مقاله به عمل آید. ولی با مطالعه قانون مذکور ملاحظه شد مسائل مورد طرح در مقاله و نکات آن در این قانون اساساً مورد توجه نبوده است لذا علیرغم تصویب قانون جدید این نکات به قوت خود باقی است و جا دارد دست اندرکاران در آئینه بنحوی آن را مورد توجه قرار دهند.

سیامک شهرباری

۱ - مقدمه

می کند. مصرف بودجه نیز تابع نظم خاصی است، بدین معنی که قانونی وجود دارد به نام "قانون محاسبات عمومی" که نحوه و شرایط مصرف بودجه را تحت نظم و قاعده معین کشیده است و پس از آن باز به موجب قانون مرجعی تعیین شده به نام "دیوان محاسبات" که از طرف مجلس بر مصرف بودجه نظارت می کند و نسبت به صورت خرج کرد دولت در یک سال (لایحه تفریغ بودجه) اظهار نظر نموده و به مجلس تسلیم می کند و نهایتاً این مجلس است که با

بودجه کل کشور برنامه مالی دولت است که برای یک سال مالی تهیه و حاوی پیش بینی درآمدها و سایر منابع نامین اعتبار و برآورد هزینه ها برای انجام عملیاتی که منجر به وصول به هدفهای دولت می شود بوده و قبلاً توسط نمایندگان ملت (مجلس) تصویب و در قالب یک قانون به دستگاه اجرائی (دولت) ابلاغ می گردد. قانون بودجه مشتمل بر بخش درآمدها و هزینه ها، به تفکیک جاری و عمرانی و تعدادی تبصره می باشد که چگونگی و شرایط خاص استفاده از بودجه را تعیین

۰ قانون محاسبات عمومی مشتمل بر ۹۸ ماده می‌باشد، که در اسفند سال ۱۳۴۹ به تصویب مجلسین شورا و سنا رسیده است. بخش‌ها و فصول مختلف این قانون و آئین‌نامه‌های مرتبط به آن فهرستوار به شرح زیر می‌باشد:

- ۱ - فصل اول - تعاریف
- ۲ - فصل دوم - تهیه و تصویب بودجه
- ۳ - فصل سوم - اجرای بودجه مشتمل بر:

- بند ۱ - درآمدها
  - بند ۲ - هزینه‌ها
  - بند ۳ - معاملات دولتی
  - ۴ - فصل چهارم - تفریح بودجه
  - ۵ - فصل پنجم - مقررات متفرقه
- قانون مذکور منضم به حدود بیشتر از ۳۵ فقره آئین‌نامه و دستورالعمل اجرائی می‌باشد که عمدتاً "ناظر بر چگونگی ایجاد تعهد، انجام معاملات، پرداخت، جمع‌داری اموال و... می‌باشد.
- ۳ - تنگناها و نارسائیهای قانون محاسبات عمومی

در این مجال جهت جلوگیری از اطباق کلام، جزئیات قانون مذکور و آئین‌نامه‌های آن مورد بررسی و نقد قرار نمی‌گیرد و با فرض آنکه از محتوا و اجزاء آن آگاهی وجود دارد فقط به اشاراتی از مفاد قانون مذکور بسنده می‌شود و بیشتر از دیدگاه کلی به بررسی این نظامنامه مالی پرداخته می‌شود و حسب مورد اشارات لازم به آن به عمل خواهد آمد:

- ۱ - آنطور که تجربه نشان می‌دهد و آنگونه که علم مدیریت خبرمی‌دهد یک "نظامنامه مالی" یا یک "سیستم مالی"

تصویب لایحه تفریح بودجه با توجه به جمع جهات از تحصیل و مصرف صحیح بودجه مصوبه خود مطمئن شده و به آن مهر تأیید می‌زند. بطور خلاصه گردش بودجه از مرحله تحصیل تا خرج و تفریح آن به شرح مذکور می‌باشد که چنین روندی عیناً در قوانین جمهوری اسلامی ایران پیش‌بینی شده که بایست به آن عمل شود. شمای زیر نشان‌دهنده‌ی گردش مذکور می‌باشد.

لازم به توضیح است از قوانین موجود در این گردش تعدادی مصوبات قبل از انقلاب و تعدادی دیگر مصوبات بعد از انقلاب می‌باشند. قانون محاسبات عمومی از جمله قوانینی است که حدود هشت سال قبل از انقلاب اسلامی ایران (سال ۱۳۴۹) تصویب و اکنون مجری است.

## ۲ - حدود بحث

مطالب عنوان شده در این مقاله محدود است به بررسی قانون محاسبات عمومی از نظر اجرای آن در پروژه‌های عمرانی بزرگ و شناخت نارسائیها و تنگنایهای موجود در آن و سپس ذکر شواهد تاریخی در این مورد و نهایتاً "پیشنهادات کلی جهت رفع آن تنگناها می‌باشد.

## ۳ - قانون محاسبات عمومی و محتوای آن

قانون محاسبات عمومی یک نظامنامه مالی است که دستگاههای اجرائی (دولت) مکلفند بودجه مصوب خود را در چهارچوب مقررات، آئین‌نامه‌ها، دستورالعمل‌ها، فرمها و سازمان پیش‌بینی شده در آن به مصرف برسانند. تخلف و تخطی از آن جرم محسوب و متخلفین به موجب قانون به مجازات خواهند رسید.

هنگامی می‌تواند کارآ باشد و عملیات یک واحد اقتصادی را به‌نظم در آورد که آن نظام با ماهیت، حجم و مقتضای کار واحد متناسب باشد. قانون محاسبات عمومی و اغلب آئین‌نامه‌های آن در سال ۱۳۴۹ به تصویب رسیده و تا این زمان تغییرات بسیار ناچیزی داشته است. حال اگر تغییراتی را که از لحاظ حجم درآمدها و هزینه‌ها در بودجه‌های از سال ۱۳۵۰ به بعد داشته‌ایم مقایسه کنیم خواهیم دید که تفاوت چشمگیری در حجم هزینه‌های مصرفی پدید آمده است بخصوص آنکه با افزایش درآمد نفت از سال ۱۳۵۲ به بعد طرح‌های عمرانی بزرگ در بودجه منظور شده که تا آن زمان سابقه‌ای از این قبیل طرحها وجود نداشته است. لذا قانون محاسباتی که در آن پیش‌بینی حداکثر حجم عملیات در حدود ایجاد یک سد یا یک نیروگاه بوده است در حال حاضر نمی‌تواند پاسخگوی نیازهای یک طرح تولید فولاد باشد که در این طرح ایجاد نیروگاه ۵۰۰ مگاواتی فقط یکی از واحدهای خدماتی آن محسوب می‌شود.

۲ - قانون محاسبات عمومی و آئین - نامه‌های آن ناظر بر فعالیت‌های "جاری" و "عمرانی" وزارتخانه‌ها و شرکت‌های دولتی و موسسات وابسته به دولت می‌باشد. یعنی همان ضوابط مالی که ناظر به عملیات یک سازمان آموزشی دولتی که مشغول کار خدماتی می‌باشد، در مورد یک پروژه ساختمانی یا تاسیساتی بزرگ بایست اعمال شود! به عبارت دیگر نظام مالی بدون توجه به نحوه فعالیت و اهداف موسسات تدوین شده است. خود بخود چنین نظامی که در آن به‌اساسی‌ترین مطلب یعنی نوع فعالیت واحدهای زیربط

توجه نشده، موجب ایجاد نارسائیه‌ها و مشکلات بیشمار اجرایی خواهد شد.

۳ - منطقا" بودجه هر دستگاهی بر اساس پیش‌بینی از اهداف و فعالیت‌های آن واحد تدوین می‌شود. این بودجه در مورد دستگاههای خدماتی دولتی مثل اغلب وزارتخانه‌ها می‌تواند بودجه‌ای باشد که با واقعیات مغایرت چندانی نداشته باشد زیرا بر اثر تجربیات سالیان متممادی وضعیت سالی که در پیش است تا حدود بسیاری قابل پیش‌بینی است اما در مورد یک طرح عمرانی که از وسعت زیادی هم برخوردار باشد، آیا میتوان پیش‌بینی را به آن دقتی به عمل آورد که آنچه که بودجه شده حقیقتا" به ظهور بیبوندند؟ در شرایط فعلی این پیش‌بینی حتما" با انحراف نسبتا" بالائی از واقعیت توأم خواهد بود. دلیل چنین امری هم روشن است زیرا که عوامل موثر در ارائه‌ی یک خدمت، مثلا" آموزشی، بسیار مشخص و محدود می‌باشند ولی عواملی که باعث ایجاد یک طرح بزرگ عمرانی می‌شوند بسیار زیاد و در عین حال پیچیده و بفرنج می‌باشند. لذا پر واضح است که پیش‌بینی صحیح در این حالت بسیار دشوار خواهد بود. با قبول چنین واقعیتی پذیرفتنی است که انجام ضوابط و مقررات قانون محاسبات عمومی که تکیه اصلی و کنترل عمده‌اش بر داشتن بودجه و صرف هزینه در قالب بودجه می‌باشد برای طرح‌های بزرگ عمرانی اگر نامیسر نباشد بسیار سخت و مشکل‌آفرین خواهد بود. این مساله بویژه هنگامی بسیار غامض می‌باشد که اگر در بودجه مصوب یک دستگاه اجرایی، به دلائلی تغییراتی نیز پدید آید و امکان تخصیص

بودجه بطور کامل نباشد .

به این ترتیب پیش بینی شده که ذیحسابان مکلفند پس از طی تشریفات پرداخت و ثبت اسناد هزینه، کلیه اسناد را جهت ممیزی در اختیار اداره تمرکز حسابها قرار داده و سپس به دیوان محاسبات تحویل نمایند . و جریان تفریح بودجه شرکت فقط با بررسی تک تک اسناد پرداخت از طرف مراجع قانونی تعیین شده، میسر است . واضح است که کوچکترین انحراف از ضوابط قانون محاسبات و سایر قوانین موضوعه می تواند باعث برگشت اسناد هزینه به دستگاه اجرائی شود تا اقدام به رفع نقص نماید . حال این جریان حجیم و پیچیده کنترل عملیات چگونه می تواند به موقع انجام و به نتیجه برسد؟ خدا عالم است ! البته در این زمینه سابقه نشان داده که تصفیه اسناد هزینه طرحهای عمرانی برنامه چهارم که در سال ۱۳۵۰ به پایان رسید و مشمول ممیزی بود تا سال ۱۳۶۴ ( تا ۱۴ سال بعد ) ادامه داشته است . تصور شود که اگر قرار باشد یک طرح بزرگ عمرانی توسط دیوان محاسبات ممیزی شود و آن طرح دارای حدود یکصد نفر پرسنل مالی برای ثبت و ضبط عملیات باشد تحقیقا " برای انجام امور بررسی اسناد توسط دیوان مذکور به تعداد حداقل ۱۰ نفر سال حسابرس ( یا ۲۵ نفر برای شش ماه ) نیازمند است . آیا تدارک یک چنین تعداد پرسنلی برای دیوان محاسبات آنهم برای یک طرح امکان پذیر است؟ پس قطعا " بایست در شیوه رسیدگی تغییر داده شود .

#### ۵ - سوابق تاریخی انحراف از قانون

##### محاسبات عمومی

به دلیل وجود نارسائیهها در قانون محاسبات عمومی به شرحی که گذشت و به لحاظ مشکلاتی که در تجربه برای اجرای

۴ - قانون محاسبات عمومی اساسا " یک قانون نظارتگر و کنترل کننده است ، برای مصرف بودجه جاری و عمرانی در جهت انجام خدمات و ایجاد طرحهای عمرانی ، نوع کنترلی که در این قانون برای مصرف هزینه اعمال شده یک کنترل یکطرفه است و آن هم فقط ناظر بر چگونگی مصرف هزینه است . یعنی تمام هم و غم قانونگذار بر این بوده که هزینه از طرف مرجع صلاحیت دار تشخیص و سپس طی تشریفات تعهد و بعد از آن با انجام ضوابطی دیگر پرداخت و نهایتا " بنحو صحیح ثبت حسابها و با طی جریاناتی به مقامات گزارش شود . به عبارت دیگر جنبه دیگر کنترل یعنی مقایسه مصرف هزینه با کار انجام شده در جایی پیش بینی نشده است . به سبب فقدان چنین جنبه ای در قانون مذکور خود بخود ضوابط کنترل یک طرفه آن بسیار با شدت و دقت و تقریبا " بدون انعطاف تدوین شده است . برخلاف بودجه جاری ، در مورد طرحهای عمرانی کار انجام شده عینی است و به راحتی قابل کنترل می باشند . مثلا " در بودجه عمرانی مصوبه برای ایجاد یک باب بیمارستان مشخصات فیزیکی آن دقیقا " پیش بینی شده است . کنترل ایجاد یک چنین واحدی پس از صرف بودجه ، امریست بسیار ساده و نیازی به تخصصی پیچیده هم ندارد . با انجام چنین کنترلی اساسا " قانونگذار و دولت و سایر ارگانهای ذیربط مطمئن از صحت صرف بودجه می گردند و این کنترل به هیچ صورتی در قانون محاسبات عمومی پیش بینی نشده است .

۵ - ضوابط ناظر بر تفریح بودجه در مورد طرحهای عمرانی زیر نظر وزارتخانهها

طرحهای بزرگ دولتی فراهم آمده بود، از سال ۱۳۴۹ به بعد مکرراً "استثنائاتی بر قانون مذکور اعمال شده و در هر مورد به شکلی این فرار ناگزیر از قانون عملی شده است. بخصوص از سال ۱۳۵۳ به بعد که درآمد نفت فزونی گرفت و طرحهای بسیار بزرگ عمرانی پیش رو بود که می‌بایست در قالب یک طرح تحت نظر یک وزارتخانه انجام شود. بطرق گوناگون و گاه به "لظایف الحیل" مجریان به منظور ایجاد امکانات برای انجام عملیات پروژه و در مواردی شاید به مقاصد دیگر از شر قانون محاسبات عمومی خود را رها ساخته‌اند. در ذیل پاره‌ای از این سوابق تاریخی عنوان می‌شود:

۱ - اولین مورد انحراف از قانون محاسبات عمومی، قانونی است که در دو سال بعد یعنی اسفندماه ۱۳۵۱ به تصویب مجلسین می‌رسد. یعنی قانون برنامه و بودجه کشور که در ماده ۲۱ آن چنین عنوان می‌شود: "... در مورد طرحهای عمرانی انتفاعی در صورتی که دستگاه اجرایی دارای مقررات مالی و معاملاتی و استخدامی خاص خود باشد، همچنین در مورد طرحهای عمرانی مربوط به موسسات عام‌المنفعه هیات وزیران می‌تواند اجازه دهد که اجرای طرحها طبق مقررات خاص دستگاه صورت گیرد ...

"لذا در همان زمان قانون‌گذاری برده که اجرای کلیه طرحها از طریق اعمال قانون محاسبات عمومی میسر نمی‌باشد، و با تصویب قانون مذکور طرحهای عمرانی تحت پوشش شرکتهای دولتی و شرکتهای تابعه آنها نیز از قانون محاسبات عمومی مستثنی گردیدند شرکتهای دولتی غالباً "بر اساس ضوابط و مقررات قانون تجارت و زیر نظر مجمعی که متشکل از نمایندگان سه وزارتخانه می‌باشد

اداره می‌گردد.

۲ - به موجب قانون محاسبات سال ۱۳۴۹ به منظور تفریح بودجه، کلیه طرحهای عمرانی مشمول ممیزی اسناد بوده‌اند ولی با اضافه شدن تبصره ۵۱ به قانون بودجه سال ۵۳ و ۵۴ اجازه داده شد که طرحهای عمرانی شرکتهای دولتی و موسسات انتفاعی وابسته به دولت و موسسات غیر دولتی مشمول حسابرسی باشند نه ممیزی. بدین صورت بسیاری از طرحهای بزرگ از قید قانون محاسبات و ممیزی تک تک اسناد و گرفتارهای اداری ناشی از آن رها شدند و انجام حسابرسی سالانه توسط حسابرس معتمد وزارت امور اقتصادی و دارائی وافی مقصود بوده و دیوان محاسبات نیز بنا بر بررسی گزارش حسابرس می‌تواند نسبت به لایحه تفریح بودجه اظهار نظر کند. ولی بد نیست که بدانیم به واسطه محدود بودن حسابران معتمد وزارت امور اقتصادی و دارائی (فقط شرکت سهامی حسابرسی) عملاً انجام چنین حسابرسیهایی برای طرحهای مذکور تاکنون با مشکلات عملی روبرو گردیده است و هیچ لایحه تفریح بودجه‌ای از سال ۱۳۵۲ به اینطرف تقدیم مجلس نگردیده است.

۳ - یکی از نمونه‌های جالب حذف عملی قانون محاسبات عمومی در قبل از انقلاب که ظاهر کاملاً "قانونی هم داشته، قرارداد مباشرت بین دستگاه اجرایی با یک پیمانکار دولتی بوده است. بدین ترتیب که دستگاه اجرایی با انعقاد یک قرارداد مباشرت کلیه عملیات مربوط به ایجاد طرح را اعم از امور اداری مالی، عملیاتی، نظارتی و مشورتی را کلاً "به یک شرکت پیمانکار دولتی واگذار می‌کرد، و شرکت پیمانکار با اخذ

درصدی از بهای تمام شده کار به عنوان حق مباشرت ماهانه صورتحسابی حاوی کلیه هزینه‌های انجام شده و اصل مدارک را به دستگاه اجرائی تحویل و وجه آن را یکجا و به‌عنوان واریز یک صورتحساب دریافت می‌داشت. با این قرارداد شرکت پیمانکاری عملاً در انجام هزینه برای طرح دستش کاملاً باز بود و تنها عامل کنترل‌کننده، موافقت‌نامه یا آئین‌نامه یا دستورالعملی بود که با موافقت دستگاه اجرائی در آن چهارچوب عمل می‌کرد. این دستورالعمل نیز تا حد ممکن دست پیمانکار را برای انجام هزینه استخدام، خرید، انعقاد قرارداد پیمانکاری و... بازگذاشته بود. یک چنین قراردادی ماهیتاً بدین منظور منعقد شده که بتوان از آن طریق مقررات قانون محاسبات عمومی را در مورد انجام هزینه‌ها حذف کرد و این شاید یک حيله قانونی و از ضعف قانون محاسبات ناشی بوده است.

۴ - مواردی که در بندهای بالا به عنوان استثناء یا انحراف از قانون محاسبات عمومی عنوان شده قطعاً کلیه موارد استثناء نمی‌باشد و یقیناً موارد دیگری نیز وجود دارد. ولی برای اطلاع خواننده محترم از حجم کل موارد استثناء، بهتر است به مقدمه لایحه تفریغ بودجه سال ۱۳۵۲ که در سال ۱۳۵۴ تقدیم مجلس وقت شد اشاره شود و آماری از آن به‌عنوان شاهد آورده شود:

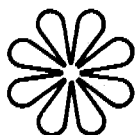
... "اعتبارات مصوب سال ۱۳۵۲ بالغ بر ۸۲۴/۴ میلیارد ریال بود که از این مبلغ حسابهای مربوط به اعتبارات زیر حسب قوانین

\* کتاب بررسی مشکلات تهیه لایحه تفریغ بودجه در ایران - یحیی آقالو - صفحه ۸۳ - انتشارات بخش فرهنگی دفتر مرکزی جهاد دانشگاهی.

خاص مورد رسیدگی دیوان محاسبات قرار نگرفته است:

بنابراین دیوان محاسبات فقط نسبت به ۲/۳۷ درصد بودجه نظارت داشته است\* و بقیه از قانون محاسبات مستثنی بوده‌اند. لازم به توضیح است که لایحه تفریغ بودجه ۱۳۵۲ آخرین لایحه تفریغ بودجه تهیه و تسلیم شده به مجلس بوده است.

۵ - بعد از وقوع انقلاب اسلامی و با تصویب تبصره ۴۳ قانون بودجه سال ۱۳۵۹ توسط شورای انقلاب جمهوری اسلامی ایران که به موجب آن قسمت آخر ماده ۲۱ قانون برنامه و بودجه و تبصره مربوط به آن لغو گردید، مجدداً همه چیز باز به نقطه اول خود برگشت. یعنی به موجب این قانون کلیه طرحهای عمرانی زیر پوشش وزارت خانه‌ها و شرکتهای دولتی و طرحهای عمرانی انتفاعی و طرحهای عمرانی موسسات عام المنفعه و دانشگاهها و موسسات آموزش عالی مجدداً تمام و کمال مشمول قانون محاسبات عمومی شدند. بعد از تصویب قانون مذکور یعنی از سال ۱۳۵۹ به بعد مجدداً هر ساله شاهد تعداد زیادی تبصره بودجه و قوانین خاص بوده و کماکان هم شاهد هستیم که دستگاهها تقاضای مستثنی شدن از قانون محاسبات عمومی را دارند. از جمله این موارد که قانون اجازه مستثنی شدن از کل قانون محاسبات را داده است تصویب " طرح قانونی ایجاد تسهیلات در مقررات مالی اجرای طرح عمرانی کارخانه فولادسازی مبارکه" در سال ۱۳۶۱ می‌باشد. البته این



۱- اعتبارات بودجه شرکتهای دولتی و موسسات انتفاعی

۲- اعتبارات سایر موسسات (مستثنی شده)

۳- بازپرداخت وامها

۴- ماده ۸ هزینههای سری دستگاهها

۵- ماده ۱۷ کمک به بخش خصوصی

بمبلغ ۴۲۰/۴ میلیارد ریال معادل ۵۱ درصد

بمبلغ ۱۹/۲ میلیارد ریال " ۲/۳ درصد

بمبلغ ۵۶/۳ میلیارد ریال " ۶/۸ درصد

بمبلغ ۳ " " ۰/۴ " "

بمبلغ ۰/۸ " " ۰/۱ " "

۶۲/۸ ۵۱۷/۶

۳۷/۲ ۳۰۶/۸

۱۰۰ ۸۲۴/۴

جمع اعتبارات مزبور

باقیمانده اعتبار (مشمول رسیدگی دیوان

محاسبات)

جمع

حجم کار، ماهیت و مقتضای کار و در نظر گرفتن کلیه شرایط و اوضاع و احوال و در جهت هدفهای مورد نظر باشد. به عبارت دیگر قانون محاسبات با گذشت زمان، وقوع تحولات در شئون اجتماعی و اقتصادی مملکت و هم چنین پیشرفت علوم مدیریت و مالی و شیوههای جدید کنترلی لازم است تغییر یابد و الگوی مناسب با شرایط فعلی در جامعهی امروز ایران برای آن فراهم نمود.

۲- لازم است قانون محاسبات عمومی مقررات و ضوابط جداگانهای جهت کنترل و نظارت بر مصارف طرحهای عمرانی از مصارف بودجه جاری داشته باشد، و به اصطلاح هر دو را به یک چوب نراند. زیرا که ماهیتا بودجه جاری به منظور ایجاد و ارائه خدمات عمومی مصرف می شود ولی مصرف بودجه عمرانی جهت ایجاد کارخانه، تأسیسات، ساختمانها و یا هرگونه واحد اقتصادی به صورت فیزیکی می باشد، و وجود یک نظام مالی واحد برای هر دو کار منطقی و معقول نمی تواند باشد.

بار ضرورت موضوع از طرف نمایندگان مردم در مجلس شورای اسلامی تشخیص و طرح مربوط به مجلس تسلیم شد که بطور قطع میتوان گفت وجود چنین قانونی عملاً نتوانست چرخهای عظیم این طرح صنعتی را به گردش در بیاورد. در قانون بودجه هر سال بعد از تصویب این قانون (تبصره ۴۳ قانون بودجه ۱۳۵۹) یک یا چند تبصره جهت استثناء طرحهای عمرانی و حتی بودجه جاری موسسات دولتی از قانون محاسبات وجود دارد.

### نتیجه گیری

با بررسی تنگناهای قانون محاسبات عمومی به شرحی که گذشت و هم چنین مرور بر سوابق تاریخی موجود در خصوص انحراف از قانون محاسبات یا بازگشت به آن و مجدداً استثناء از آن قانون چنین نتیجه گیری می شود که:

۱- قانون محاسبات عمومی مانند هر قانون یا هر نظام و سیستمی در زمانی می تواند موفق و کارساز باشد که متناسب با

۳- آنچه که ضامن دوام و قوام یک نظام یا قانون می‌باشد، اطمینان از اعمال و انجام صحیح قانون توسط قانون گذار می‌باشد. یعنی اگر قانون گزار بداند که قانون با چه کیفیتی انجام می‌شود و بموقع از نقاط ضعف و قوت آن با خبر شود و از طرف دیگر به موقع بتواند دست خاطیان را کوتاه کند خودبخود تجارب به دست آمده قانون را هرچه بیشتر در خدمت رشد و توسعه نهادهای اقتصادی قرار می‌دهد. متخصصین مالی نیز برای هر واحد اقتصادی که یک سیستم مالی طراحی می‌کنند حتماً " واحدی به نام حسابرسی داخلی دارند که مجریان دستگاه را از چگونگی اجراء نظام به موقع مطلع می‌سازد و جلو انحرافات را می‌گیرد و چنانچه در رسیدگیهای خود متوجه نقص یا نارسائی نظام مالی شدند پیشنهاد اصلاح و تعدیل نظام را میدهد. به این ترتیب نظام حاصل نظامی است که همواره قابلیت اجراء دارد و متناسب با آخرین تحولات و تغییرات واحد اقتصادی است. بنابراین به نظر می‌رسد که ضعف بازوهای کنترلی دولت (مؤسسات حسابرسی دولتی و اداره تمرکز

حسابها) و نارسائی چشم و گوش مجلس (دیوان محاسبات) خود موجب ایجاد ضعف و نارسائی در قانون می‌گردد. چرا که قانون گذار به یک صورت سیستماتیک از چگونگی اجراء قوانین مطلع نمی‌گردد و ضعفهای آن را به موقع و از مجاری صحیح آن در نمی‌یابد.

۴- قانون محاسبات عمومی از نقطه نظر کنترل در اجراء قانون باید از وضعیت کنترل یکطرفه یعنی کنترل یک اسناد و مدارک مصرف هزینه خارج شود و در آن کنترل اصلی متوجه مقایسه کار انجام شده و کیفیت انجام آن با هزینه‌های مصرف شده باشد. در این زمینه میتوان از فنون جدید سیستمهای کنترلی و ماشینهای محاسب پیشرفته سود جست. به عبارت دیگر ضابطه کنترلی صرفاً "کنترل بر نحوه‌ی مصرف بودجه و ایجاد هزینه نباشد بلکه یک جنبه‌ی کنترل بر مصرف هزینه می‌تواند اندازه‌گیری کار انجام شده و مقایسه آن با هزینه مصرف شده باشد، بخصوص چنین کنترلی در زمینه طرحهای عمرانی که نتیجه کار تماماً "وضعیت فیزیکی دارد به راحتی میسر است.

