

# تحلیل مبانی نظری و قانونی رویکرد جدید بودجه ریزی سال ۸۷ از منظر مسئولیت پاسخگویی



دکتر جعفر باباجانی

دانشیار گروه حسابداری دانشگاه علامه طباطبائی

است. بودجه مصوب هم مجوزی قانونی برای مصرف منابع مالی عمومی برای تحقق بخشیدن به هدف‌های معین به دست می‌دهد و هم در مصرف منابع مالی محدودیت‌های خاصی ایجاد می‌کند. از آن‌جا که مجوزهای بودجه‌ای در قالب احکام بودجه‌ای و به منظور تخصیص منابع کمیاب صادر می‌شود و از محدودیت‌های بودجه‌ای نباید عدول شود، بنابراین مقامات اجرایی کشور در قبال مجوزهای صادره و محدودیت‌های حاکم بر بودجه مصوب، مسئولیت پاسخگویی دارند.

د - مبنایی برای ارزیابی عملکرد است: مقایسه نتایج واقعی با بودجه مصوب اعم از مالی و عملیاتی می‌تواند

می‌شود و مستلزم تضارب آرای نمایندگان قانونی مردم در مورد چگونگی تحصیل و مصرف منابع مالی است. مردم از طریق نمایندگان قانونی در فرایند بودجه مشارکت می‌کنند. بودجه پس از تصویب به عنوان یک بیانیه رسمی در مورد سیاست‌های عمومی، حاوی اهداف و چگونگی تحصیل منابع مالی مورد نیاز و مصرف این قبیل منابع برای تحقق اهداف پیش‌بینی شده قابل استناد است.

ب - برنامه مالی است: بودجه از یک سو هزینه‌های سال مالی را برآورد و نحوه تامین منابع مالی مورد نیاز را پیش‌بینی می‌کند.

ج - نوعی ابزار کنترل با پشتوانه قانونی

\* مطالب این مقاله قبلاً در میزگرد تحلیل بودجه سال ۸۷ که در دیوان محاسبات کشور برگزار گردید ارائه و در فصلنامه شماره ۲۳ دانش حسابرسی به چاپ رسیده است که به لحاظ اهمیت موضوع در این شماره "حسابدار" چاپ می‌شود.

بودجه مهم‌ترین سندی است که توسط دولت به عنوان بزرگ‌ترین نهاد بخش عمومی کشور تنظیم و تقدیم قوه مقننه می‌شود. اغلب صاحب‌نظران و نهادهای عمومی غیردولتی بین‌المللی اعتقاد دارند که ماهیت بودجه دارای کاربردهایی به شرح زیر است.

الف - بیان سیاست‌های عمومی است: بودجه از فرایندی قانونی حاصل

اطلاعاتی را در اختیار مردم و نمایندگان قانونی آنها و نهادهای نظارتی مستقل مورد تاکید در قانون اساسی قرار دهد تا بتوانند تحصیل و مصرف منابع مالی و میزان دستیابی به اهداف تعیین شده را ارزیابی کنند.

اصلی‌ترین ویژگی‌های محیطی فعالیت‌های حاکمیتی شامل شکل نمایندگی دولت و تفکیک قوای سه‌گانه و فقدان رابطه مبادله‌ای بین تامین منابع مالی و خدمات قابل ارائه توسط دولت، حاکی از آن است که ارزیابی عملکرد قوه مجریه نیازمند استفاده از معیارها و شاخص‌هایی است که مردم و نمایندگان قانونی آنها از دستیابی قوه مجریه به اهداف از پیش تعیین شده و مصوب، به طریق مقتضی اطمینان حاصل کنند. به همین دلیل، مفهومی تحت عنوان مسؤولیت پاسخگویی عمومی به عنوان معیار و میزان مناسبی جهت ارزیابی عملکرد دولت مورد توجه و تاکید قرار گرفته است. مسؤولیت پاسخگویی عمومی مفهومی است که برارکانی نظیر پذیرش «حق دانستن حقایق» و «حق پاسخ‌خواهی» برای مردم به عنوان صاحبان حق، استوار است. در جوامعی که مردم از طریق مکانیزم انتخابات، قدرت قانونی خود را به نمایندگان خویش (رئیس‌جمهور و نمایندگان مجلس) انتقال می‌دهند، حق دانستن حقایق و پاسخ‌خواهی را برای خود محفوظ می‌دارند. در این قبیل نظام‌های سیاسی که جمهوری اسلامی ایران نیز در زمره آنها قرار دارد مقامات منتخب در برابر شهروندان مسؤولیت پاسخگویی عمومی دارند و شهروندان نیز به عنوان صاحبان حق، حقایق را در مورد اعمال مقامات منتخب و منصوب

به صورت علنی و مستقیم یا غیرمستقیم از طریق نمایندگان مجلس پی‌گیری و مطالبه می‌کنند. (باباجانی، ۱۳۸۱).

مسؤولیت پاسخگویی عمومی فرایندی است که ورود به آن مستلزم به رسمیت شناختن حق دانستن حقایق برای شهروندان از یک سو و ملزم شدن مقامات منتخب و منصوب به ارائه گزارش و توضیح منطقی در خصوص به کارگیری اختیارات و انجام مسؤولیت‌های محوله از دیگر سو است.

استوارت (۱۹۸۶) به عنوان یکی از صاحب نظران حوزه مسؤولیت پاسخگویی عمومی معتقد است؛ فرایند مسؤولیت پاسخگویی در جوامع سیاسی مردم سالار با ارائه گزارش موسوم به "giving an account" در مورد چگونگی استفاده از منابع مالی عمومی و اختیارات که توسط مقامات اجرایی صورت می‌گیرد آغاز می‌شود و با رسیدگی و اظهارنظر توسط نهادهای نظارتی مستقل و بی‌طرف نظیر دیوان محاسبات کشور و سازمان بازرسی کل کشور موسوم به "Hold to account" ادامه می‌یابد. این فرایند زمانی تکمیل می‌شود که بر اساس نتایج رسیدگی‌ها و اظهارنظر نهادهای مستقل و عمومی نظارتی، تشویق یا تنبیه حسب مورد اعمال و عنداللزوم تصمیم لازم بر مبنای قضاوتی آگاهانه توسط صاحبان حق یا نمایندگان قانونی آنها، در مورد عزل یا انتخاب مجدد مقام‌های منتخب و منصوب، اتخاذ شود.

در تحلیل فرایند مسؤولیت پاسخگویی عمومی توجه به عناصر کلیدی زیر اهمیت در خور ملاحظه‌ای دارد.

الف - چه مراجعی و یا چه کسانی Who

ب - به چه مراجعی و چه کسانی To Whom

ج - نسبت به چه چیزی for what  
نگاهی اجمالی به سه عنصر کلیدی فوق که با حرف "w" نیز آغاز می‌شوند به ترتیب؛ مرجع پاسخگو، مرجع پاسخ‌خواه و حریم و مبنای مسؤولیت پاسخگویی عمومی را روشن می‌کند. در صورتی که به عناصر فوق، عناصر دیگری نظیر When و How را اضافه کنیم، زمان و نحوه ایفا و تحقق مسؤولیت پاسخگویی عمومی تعیین و رابطه مهم و بنیادی آن با بودجه سالانه به عنوان برشی از برنامه میان مدت پنج ساله که در چارچوب سند چشم‌انداز تنظیم می‌شود، مشخص خواهد شد.

اغلب صاحب‌نظران حوزه مسؤولیت پاسخگویی عمومی و هیأت‌های تدوین استانداردهای حسابداری و گزارشگری مالی<sup>۱</sup> (GASB) اعتقاد دارند که سقف مسؤولیت پاسخگویی عمومی را به دلیل هزینه تهیه اطلاعات و حریم پاسخگوییان (آستانه تحمل دولتمردان در مورد پذیرش پاسخگویی بیشتر)، نمی‌توان تعیین کرد، لیکن در مورد کف یا حداقل ممکن برای احراز این مسؤولیت، اتفاق نظر دارند. به بیان دیگر، صاحب‌نظران، دولتمردان و سیاست‌ورزان اغلب کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه، بودجه سالانه کل کشور را که در چارچوب برنامه‌های میان مدت تنظیم و توسط دولت تقدیم مجلس قانونگذاری می‌شود، به عنوان کف مسؤولیت پاسخگویی یا یک مبنای حداقل برای ایفای این مسؤولیت، مورد پذیرش قرار داده‌اند. سیاست‌ورزان و صاحب‌نظران حوزه مدیریت مالی

عمومی این قبیل کشورها و نهادهای بین‌المللی، بر این عقیده هستند که دولت‌ها باید حداقل در مورد اجرای برنامه‌ها، فعالیت‌ها، طرح‌ها و پروژه‌های منظور در بودجه سالانه و تحصیل و مصرف منابع مالی و تحقق اهداف تعیین شده، پاسخگو بوده و به مردم و نمایندگان قانونی آن‌ها گزارش دهند.

مسئولیت پاسخگویی عمومی دولت‌ها در قبال شهروندان، از جنبه‌های گوناگونی نظیر مالی، عملیاتی، سیاسی، اجتماعی و مدیریتی قابل طرح بوده و به اشکال عمودی (مقامات منصوب در قبال مقامات منتخب) و افقی (قوه مجریه در قبال قوه مقننه و هر دو در قبال مردم) قابل احراز است. به رغم این تنوع، در این مقاله صرفاً به حوزه‌هایی از این مسئولیت پرداخته می‌شود که با بودجه سالانه به عنوان مبنا و کف مسئولیت پاسخگویی در ارتباط بوده و دولت‌ها باید نسبت به ایفا و احراز آن اقدام و نهادهای مستقل و عمومی نظارتی، نحوه ایفای آن را مورد ارزیابی قرار داده و نتیجه آن را به مردم گزارش کنند.

دو نوع مسئولیت پاسخگویی به شرح زیر بر بودجه مصوب سالانه کل کشور حاکم است:

**مسئولیت پاسخگویی مالی:** این حوزه از مسئولیت پاسخگویی، دولت‌ها و واحدهای تابعه را ملزم می‌کند تا از طریق گزارش‌های سالانه و عنداللزوم میان دوره‌ای، شهروندان، نمایندگان قانونی آن‌ها و نهادهای نظارتی عمومی مستقل را از عملکرد مالی دوره عمل بودجه مطلع نمایند. به بیان دیگر، دولت و واحدهای تابعه در جایگاه پاسخگویان، در قالب گزارش‌هایی حاوی دلایل منطقی و شواهد و

مستندات کافی، صاحبان حق را متقاعد می‌کنند که اقدامات آن‌ها در دوره عمل بودجه منطبق با قوانین و مقررات بوده، منابع را بر اساس مجوزهای قانونی تحصیل و در جهت تحقق اهداف و اجرای برنامه‌ها و فعالیت‌های مصوب مصرف نموده‌اند و محدودیت‌های قانونی حاکم بر بودجه سالانه را مورد توجه قرار داده‌اند.

**مسئولیت پاسخگویی عملیاتی:** این حوزه از مسئولیت پاسخگویی، دولت‌ها و واحدهای تابعه را ملزم می‌کند تا از طریق گزارش‌های سالانه و عنداللزوم میان دوره‌ای، شهروندان، نمایندگان قانونی آن‌ها و نهادهای نظارتی عمومی و مستقل را از نتیجه عملیات و اجرای برنامه‌ها و میزان دستیابی به اهداف پیش‌بینی شده در بودجه سالانه، مطلع کنند. در این حوزه پاسخگویی، دولت و واحدهای تابعه در جایگاه پاسخ‌گویان و از طریق این قبیل گزارش‌ها تلاش می‌کنند تا عملکرد خود را از جنبه‌های عملیاتی نظیر کارایی و اثربخشی مصرف منابع مالی، تشریح کنند. پاسخ‌خواهان یا صاحبان حق نیز با استفاده از خدمات نهادهای نظارتی عمومی و مستقل، گزارش‌های عملکرد دولت و واحدهای تابعه را از منظر کارایی و اثربخشی و میزان دستیابی به اهداف برنامه‌ها و فعالیت‌های مصوب مورد ارزیابی قرار داده و مبنایی برای قضاوت و اخذ تصمیم و انجام اقدامات قانونی خود فراهم می‌کنند.

**سطوح مسئولیت پاسخگویی:** استوارت<sup>۲</sup> (۱۹۸۶) چارچوبی را برای ارزیابی فرایند مسئولیت پاسخگویی عمومی ارائه و پنج سطح از این مسئولیت را معرفی کرد. این پنج سطح

مسئولیت پاسخگویی عمومی در سال ۱۹۹۳ مبنای تهیه و تنظیم بیانیه مفهومی شش‌ماده یک هیات مشورتی استانداردهای حسابداری دولت فدرال آمریکا<sup>۳</sup> قرار گرفت و اغلب کشورها نیز در طراحی و اجرای نظام‌های حسابداری و گزارشگری مالی خود، اطلاعات مورد نیاز تحقق و احراز سطوح مسئولیت پاسخگویی فوق را مورد توجه قرار دادند. سطوح مسئولیت پاسخگویی عمومی موسوم به «نردبان پاسخگویی»<sup>۴</sup> که به طریق مقتضی در تدوین بودجه سالانه مورد تاکید قرار می‌گیرد و نظام‌های حسابداری و گزارشگری مالی نیز بیشتر اطلاعات مورد نیاز آن را فراهم می‌کنند به شرح زیر ارائه گردیده است. (استوارت ۱۹۸۶ و FASAB بیانیه مفهومی، بند ۷۳).

**سطح یک: مسئولیت پاسخگویی خطمشی** شامل پاسخگویی در مورد خط مشی‌هایی که اتخاذ شده و خط مشی‌هایی که رد شده است (ارزش).

**سطح دو: مسئولیت پاسخگویی برنامه** شامل پاسخگویی در مورد اجرا و میزان دستیابی به اهداف برنامه‌ها (نتایج یا اثربخشی).

**سطح سه: مسئولیت پاسخگویی عملکرد** شامل پاسخگویی در مورد چگونگی عملکرد (کارایی و صرفه اقتصادی).

**سطح چهار: مسئولیت پاسخگویی فرایند** شامل پاسخگویی درباره فرایندها، روش‌های اجرایی، معیارهای اندازه‌گیری برای اجرای وظایف تعیین شده (برنامه‌ریزی، تخصیص و...)

**سطح پنج: مسئولیت پاسخگویی التزام** و مشروعیت مصرف منابع شامل

رعایت قوانین و مقررات و محدودیت‌های حاکم بر مصرف منابع بودجه‌ای

مبانی نظری و ادبیات حاکم بر مفهوم مسؤلیت پاسخگویی عمومی که به اجمال بیان شد، بیانگر این واقعیت است که بودجه سالانه دولت‌ها، به عنوان برنامه سالانه و برشی از برنامه‌های میان مدت آن‌ها، در دو حوزه مالی و عملیاتی و سطوح مختلف به شرح پیش گفته، تحت مسؤلیت پاسخگویی عمومی قرار می‌گیرد. از آنجا که دولت ادعا می‌کند که چارچوب کلی حاکم بر لایحه بودجه سال ۸۷ کل کشور را با هدف تحقق و ارتقای سطح مسؤلیت پاسخگویی عمومی پیشنهاد کرده است، بنابراین نگارنده نیز در این مقاله تلاش می‌کند تا ویژگی‌های کلی بودجه مورد نظر را از منظر مبانی نظری حاکم بر مفهوم مسؤلیت پاسخگویی عمومی و با استناد به مفاد چارچوب کلی پیشنهادی، مورد ارزیابی قرار دهد. چارچوب کلی لایحه بودجه سال ۸۷ کل کشور که توسط معاونت برنامه‌ریزی و نظارت راهبردی ریاست جمهوری تنظیم شده، در سه بخش جداگانه به شرح زیر پیشنهاد شده است.

بخش اول: اسناد پشتیبان لایحه بودجه حاوی نکات کلیدی زیر:

۱- رئوس گزارش نظارتی سال ۱۳۸۵ و شش ماهه اول ۱۳۸۶ (۲ تا ۳ صفحه)  
 ۲- اهداف کمی و کیفی برنامه سالانه دولت (شامل شاخص‌های کمی کلان و اهداف کمی عمده برنامه‌های اجرایی دستگاه‌های اجرایی در حدود ۱۰ صفحه)

۳- سیاست‌های کلی، جهت‌گیری‌های کلان و راهکارهای اجرایی (۴ تا ۵ صفحه)

۴- جدول کلان مقایسه‌ای بودجه عمومی دولت

۵- الگوی توزیع اعتبارات ملی و استانی بخش دوم: سند لایحه بودجه حاوی:

۱- ماده واحده و تبصره‌ها (۵ تا ۶ تبصره) حدود ۶ صفحه

۲- جداول خلاصه بودجه مشتمل بر ۱۲ جدول در خصوص درآمدها، واگذاری دارایی‌های مالی، تملک دارایی‌های سرمایه‌ای، اعتبارات هزینه‌ای، اعتبارات ردیف‌های متفرقه، بودجه استان‌ها، منابع و مصارف شرکت‌های دولتی و...

بخش سوم: پیوست‌های لایحه بودجه حاوی:

پیوست شماره ۱- درآمدها و واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای و مالی

پیوست شماره ۲- اعتبارات دستگاه‌های اجرایی بر حسب برنامه و اهداف کمی

پیوست شماره ۳- اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای

پیوست شماره ۴- بودجه استان‌ها

پیوست شماره ۵- بودجه شرکت‌های دولتی، بانک‌ها و موسسات انتفاعی وابسته به دولت

یادآوری این نکته مهم و اساسی ضروری است که در صفحه ۲۴

چارچوب کلی پیشنهادی تاکید شده است که از مجموعه فوق، بخش دوم به

تصویب مجلس شورای اسلامی می‌رسد و بخش‌های اول و سوم صرفاً برای اطلاع تقدیم می‌شود.

همان‌طور که قبلاً بیان شد، بودجه سالانه دولت‌ها با ویژگی‌هایی که دارد به

عنوان حداقل و کف مسؤلیت پاسخگویی عمومی، مورد پذیرش

نظام‌های سیاسی مردم سالار قرار گرفته است. بودجه سالانه کل کشور به عنوان

یک برنامه مالی و عملیاتی، حدود این مسؤلیت را تعیین و مبنایی برای ارزیابی عملکرد دولت فراهم می‌کند. با این ترتیب، توافق دولت و نمایندگان منتخب مردم بر سر چگونگی تنظیم بودجه سالانه کل کشور و اهداف و برنامه‌های پیش‌بینی شده در آن با حفظ حریم و استقلال یکدیگر، امری اجتناب‌ناپذیر می‌نماید. برای همین در اصل پنجاه و دوم قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران مقرر شده است که بودجه سالانه کل کشور به ترتیبی که در قانون مقرر می‌شود از طرف دولت تهیه و برای رسیدگی و تصویب به مجلس شورای اسلامی تسلیم می‌شود و هر گونه تغییر در ارقام بودجه نیز تابع مراتب مقرر در قانون خواهد بود.

اگرچه مسؤلیت تهیه بودجه سالانه بر طبق اصل ۵۲ به قوه مجریه تفویض

شده لیکن نحوه تنظیم آن را به قانونی ارجاع داده است که به تصویب مجلس

خواهد رسید. تأکید قانونگذار بر ترتیب

تهیه بودجه سالانه در اصل مذکور را می‌توان تاکید بر حق پاسخ‌خواهی و

نظارت دموکراتیک مردم بر تحصیل و مصرف منابع مالی عمومی که در قالب

اهداف، برنامه‌ها و فعالیت‌های پیش‌بینی شده در بودجه سالانه منظور

می‌شود، تلقی کرد. به بیان دیگر، قوه مقننه با تصویب قانونی که ترتیب تهیه

بودجه سالانه را مشخص می‌کند، از حق پاسخ‌خواهی مردم دایر بر تعیین و حدود

مسؤلیت پاسخگویی عمومی دولت، حمایت می‌کند. در حال حاضر قانون

برنامه و بودجه مصوب سال ۱۳۵۲ و قانون برنامه چهارم توسعه مصوب سال

۸۳ ترتیب تهیه بودجه سالانه کل کشور را مشخص و مادام که قانون جدیدی به

تصویب مجلس نرسیده است، مبنای تهیه و تنظیم بودجه سالانه خواهد بود. اینک با عنایت به مطالب فوق چارچوب کلی لایحه بودجه سال ۸۷ کل کشور از جنبه‌های زیر مورد تحلیل و بررسی قرار می‌گیرد.

بررسی چارچوب کلی بودجه ۸۷ از منظر مسؤلیت پاسخگویی

همان‌طور که قبلاً بیان شد، دولت در آخرین صفحه چارچوب کلی پیشنهادی بودجه ۸۷ تاکید کرده است که بخش اول شامل اسناد پشتیبان لایحه بودجه و بخش سوم شامل پیوست‌های لایحه بودجه به تصویب مجلس شورای اسلامی نمی‌رسد و صرفاً برای اطلاع تقدیم می‌شود، لیکن بخش دوم چارچوب کلی که حاوی ماده واحده و تعداد ۵ یا ۶ تبصره و جداول ۱۲ گانه خلاصه بودجه است، برای تصویب، تقدیم مجلس شورای اسلامی خواهد شد. دولت در عین حال معتقد است که با اتخاذ این روش، سطح مسؤلیت پاسخگویی عمومی وزرا در قبال منابعی که از محل بودجه سالانه دریافت می‌نمایند و اهداف کمی و کیفی که در برنامه سالانه پیش‌بینی نموده‌اند، ارتقاء یافته و ارزیابی آنان آسان‌تر صورت می‌گیرد. در این قسمت از مقاله، به جگسونگی تحقق و ارتقای سطح مسؤلیت پاسخگویی بودجه سال ۸۷ که ویژگی‌های آن در چارچوب کلی مطرح شده است خواهیم پرداخت.

بر طبق اصل ۱۲۲ قانون اساسی، رئیس جمهور در حدود اختیارات و وظایفی که به موجب قانون اساسی یا قوانین عادی بر عهده دارد در برابر ملت و رهبر و مجلس شورای اسلامی مسؤول است و بر طبق اصل ۱۳۷ همان

قانون، هر یک از وزیران مسؤول وظایف خاص خویش در برابر رئیس جمهور و مجلس است و در اموری که به تصویب هیات وزیران می‌رسد مسؤول اعمال دیگران نیز هست. از آن‌جا که بودجه سالانه کل کشور، مبنایی برای مسؤلیت پاسخگویی عمومی تلقی و حدود این مسؤلیت را برای ایفا توسط دولت و ارزیابی آن توسط نمایندگان مجلس شورای اسلامی تعیین می‌کند، مطالبی به شرح موارد زیر و از منظر مبانی نظری حاکم بر مفهوم مسؤلیت پاسخگویی عمومی ارائه می‌شود.

الف - عدم تصویب اسناد پشتیبان و پیوست‌های لایحه بودجه: در اجرای اصل ۸۷ قانون اساسی، رئیس جمهور برای هیات وزیران و در اجرای اصل ۱۳۶ نیز برای وزیر یا وزیران جدید باید از مجلس رای اعتماد بگیرد. تجربیات سال‌های اخیر نشان‌دهنده این واقعیت است که هر یک از وزراء برای کسب رای اعتماد نمایندگان مجلس باید برنامه‌های خود را به تفصیل اعلام و نمایندگان با توجه به برنامه‌های ارائه شده به وزیران رای اعتماد دهند. به همین دلیل وزیرانی که از مجلس رای اعتماد کسب می‌کنند، باید در مورد اجرا و تحقق اهداف برنامه‌های پیشنهادی در قبال نمایندگان مجلس شورای اسلامی مسؤلیت پاسخگویی داشته باشند. به بیان دیگر، هر یک از نمایندگان مجلس می‌تواند بر طبق اصل ۸۸ قانون اساسی، از وزیر مسؤول درباره هر یک از وظایف آن‌ها که به صورت معمول در برنامه‌های پیشنهادی منظور می‌شود، سوال کنند و وزیر ذیربط نیز باید در مجلس حاضر و به سوال پاسخ دهد. علاوه بر این،

نمایندگان مجلس شورای اسلامی در اجرای اصل ۸۹ همان قانون می‌توانند در مواردی که لازم می‌دانند هیات وزیران یا هر یک از وزیران را با امضای حداقل ده نفر از نمایندگان، مورد استیضاح قرار دهند. به نظر می‌رسد، استیضاح عمدتاً در مورد عدم اجرا و تحقق اهداف برنامه‌های این قبیل وزیران صورت گیرد. با این ترتیب، در صورتی که بودجه سال ۸۷ به شکلی که در چارچوب کلی مطرح شده به تصویب مجلس شورای اسلامی برسد، به دلیل آن‌که اهداف کمی و کیفی برنامه سالانه دولت شامل شاخص‌های کمی کلان و اهداف کمی عمده برنامه‌های دستگاه‌های اجرایی از یک سو و سیاست‌های کلی، جهت‌گیری‌های کلان و راهکارهای اجرایی و غیره از دیگر سو (بخش اول چارچوب کلی) به تصویب مجلس نمی‌رسد بالطبع اجرای برنامه‌ها و تحقق اهداف پیش‌بینی شده در بودجه سالانه الزام قانونی نداشته و در نتیجه وزیران، در قبال مجلس شورای اسلامی مسؤلیت پاسخگویی قانونی موسوم به legal accountability نخواهند داشت. همین امر در مورد عدم تصویب پیوست‌های لایحه بودجه که عناوین آن‌ها در بخش سوم چارچوب کلی پیشنهادی درج شده است نیز صادق خواهد بود.

با توجه به مطالب فوق، به نظر نگارنده موارد مطروحه در بخش‌های اول و سوم چارچوب کلی، کف مسؤلیت پاسخگویی مالی و عملیاتی وزیران را در بودجه سالانه کل کشور تعیین می‌کند و عدم تصویب آن توسط مجلس به ندرعی نادیده گرفتن حق پاسخ‌خواهی نمایندگان مجلس شورای

اسلامی تلقی می‌شود. در صورت تصویب چنین بودجه‌ای، ایفا و ارزیابی مسؤلیت پاسخگویی عمومی وزیران از منظر مسؤلیت پاسخگویی مالی و عملیاتی از یک سو و از منظر سطوح مختلف پاسخگویی به شرح پیش گفته از دیگر سو، بیش از پیش با مشکل مواجه خواهد شد. همان‌طور که قبلاً بیان شد، دولت‌ها و وزرای کابینه آن‌ها در خصوص تحصیل و مصرف منابع مالی عمومی و در سطوح مختلفی نظیر اهداف برنامه‌ها، کارایی، صرفه اقتصادی و اثربخشی، روش‌های اجرایی و معیارهای اندازه‌گیری و همچنین مشروعیت مصرف منابع مالی عمومی شامل رعایت قوانین و مقررات و محدودیت‌های حاکم بر مصرف این قبیل منابع، از جنبه‌های مالی و عملیاتی و در قبال مردم و نمایندگان قانونی آن‌ها مسؤلیت پاسخگویی دارند. در صورت عدم تصویب اهداف کمی و کیفی برنامه‌های دستگاه‌های اجرایی توسط مجلس شورای اسلامی، اجرای برنامه‌ها، تحقق اهداف برنامه‌ها و همچنین چگونگی دستیابی به نتایج برنامه‌ها، الزام قانونی نداشته و نه تنها موجبات تحقق و ارتقای سطح مسؤلیت پاسخگویی را فراهم نمی‌کند بلکه به دلیل کلی‌نگری حاکم بر تصویب بودجه، شرایط لازم را برای فرار از این مسؤلیت و عدم ایفای آن نسبت به گذشته هموارتر خواهد کرد. به راستی در چنین شرایطی نمایندگان در راستای وظایف نمایندگی خود، براساس کدام معیار و برنامه‌ای از وزراء سؤال کنند و عنداللزوم آن‌ها را مورد استیضاح قرار دهند.

۸ ب - تصویب سند لایحه بودجه به

شکل پیشنهادی: بودجه مصوب سالانه ابزار کنترل با پشتوانه قانونی است و از یک سو مجوز قانونی برای تحصیل منابع مالی عمومی جهت تحقق بخشیدن به هدف‌های معین به دست می‌دهد و از دیگر سو در مصرف منابع مالی محدودیت ایجاد می‌کند. مجلس شورای اسلامی با تصویب تبصره‌های بودجه سالانه، احکام بودجه‌ای خاصی در جهت هدایت مصرف منابع مالی به سوی اهداف تعیین شده صادر می‌کند. این قبیل احکام بودجه‌ای که معمولاً فقط در سال مورد عمل بودجه قابل اجرا هستند، بیانگر محدودیت‌های خاصی است که نمایندگان مردم بر مصرف منابع مالی و با هدف هدایت و کنترل قوه مجریه اعمال می‌نمایند. به نظر نگارنده تبصره‌های دائمی که تا سال ۱۳۶۴ و تحت عنوان «تبصره‌هایی که تالغو نشده به قوت خود باقی است» به تصویب مجلس می‌رسید و همچنین تبصره‌هایی که سال‌های بعد از آن در بودجه سالانه تکرار می‌شد، به نوعی ضعف و یا کمبود قوانین و مقررات دائمی را تداعی کرده و هرگونه اقدام در خصوص حذف و منظور نمودن برخی از آن‌ها در قوانین دائمی، امری پسندیده و قابل قبول ارزیابی می‌شود. به همان اندازه که انجام این امر مثبت ارزیابی می‌شود، انتظار تصویب بودجه سالانه با تعداد ۵ یا ۶ تبصره نیز سطح نظارت مجلس را که در مواردی از طریق احکام قانونی منظور در تبصره‌های بودجه اعمال می‌شود کاهش خواهد داد و کنترل قانونی نمایندگان مردم بر اجرای بودجه سالانه را تضعیف می‌کند.

با نگاهی اجمالی به موارد مطروحه در بندهای (الف) و (ب)، پی‌آمدهای

تصویب بودجه سال ۸۷ (براساس چارچوب کلی) را می‌توان از جنبه مسؤلیت پاسخگویی عمومی به شرح زیر خلاصه کرد.

۱- مسؤلیت پاسخگویی مالی که بر رعایت قوانین و مقررات و محدودیت‌های حاکم بر بودجه سالانه و مصرف منابع مالی در محل قانونی خود تاکید دارد، به دلیل آن که برنامه‌ها و اهداف پیش‌بینی شده دستگاه‌های اجرایی به تصویب مجلس شورای اسلامی نمی‌رسد، تنزل می‌یابد. به بیان دیگر، با محدود نمودن نمایندگان مجلس در تصویب احکام ضروری بودجه‌ای در قالب تبصره‌های بودجه از یک سو و عدم تصویب برنامه‌های دستگاه‌های اجرایی از دیگر سو، سطح نظارت مالی مجلس بر بودجه سالانه که پیش‌نیاز پاسخ‌خواهی مالی است کاهش خواهد یافت. در چنین شرایطی، منابع مالی که در اختیار دستگاه‌های اجرایی قرار می‌گیرد از انعطاف‌پذیری در خور ملاحظه‌ای برخوردار می‌شود و وزیران یا رؤسای دستگاه‌های اجرایی می‌توانند با موافقت معاونت برنامه‌ریزی و نظارت راهبردی ریاست جمهوری، نسبت به هرگونه جابه‌جایی در منابع تخصیص یافته به برنامه‌ها اقدام کنند.

۲- مسؤلیت پاسخگویی عملیاتی که بر اجرای صحیح برنامه‌ها و میزان دستیابی به اهداف و کارایی و اثربخشی آن‌ها تاکید دارد، به دلیل عدم تصویب اهداف کمی و کیفی برنامه‌های دستگاه‌های اجرایی در مجلس شورای اسلامی، تنزل خواهد یافت. به عبارت دیگر، چون برنامه‌ها و اهداف پیش‌بینی شده در آن‌ها به تصویب نمی‌رسد، توافق اولیه در مورد اجرای این قبیل برنامه و

اهداف پیشنهادی، بین دستگاه اجرایی و مجلس صورت نخواهد پذیرفت تا مبنایی برای پاسخگویی عملیاتی این دستگاه‌ها فراهم شود و مجلس شورای اسلامی نیز بتواند از این طریق بر حق پاسخ‌خواهی خود از جنبه عملیاتی پافشاری کند. در چنین شرایطی حق پاسخ‌خواهی عملیاتی از قوه مقننه به قوه مجریه انتقال خواهد یافت و نمایندگان قانونی مردم در طرح سؤال از وزیران و یا عنداللزوم استیضاح آنان در حوزه اجرای برنامه‌های سالانه و میزان دستیابی به اهداف پیش‌بینی شده و ارزیابی و قضاوت درباره اثربخشی و کارایی این قبیل برنامه‌ها محروم خواهند شد. با این ترتیب، حق اعمال نظارت دموکراتیک مردم بر مصرف منابع مالی عمومی و حق پاسخ‌خواهی عملیاتی آن‌ها که از طریق نمایندگان مجلس شورای اسلامی صورت می‌پذیرد، با محدودیت درخور ملاحظه‌ای مواجه می‌شود.

۳- ایفاء و ارزیابی مسؤلیت پاسخگویی در حوزه عمل وزیران و رؤسای دستگاه‌های اجرایی و در سطوح پنجگانه به شرح پیش گفته، بیش از پیش مورد تردید قرار می‌گیرد. به بیان بهتر، به دلیل عدم تصویب اهداف کمی و کیفی برنامه‌های دستگاه‌های اجرایی در مجلس شورای اسلامی و حذف الزام قانونی اجرا و دستیابی به اهداف این قبیل برنامه‌ها، ایفاء و ارزیابی مسؤلیت‌های پاسخگویی عمومی برنامه (سطح دوم)، عملکرد (سطح سوم)، فرایند (سطح چهارم) و قسمتی از مسؤلیت پاسخگویی الزام و مشروعیت (سطح پنجم)، بر ترتیب برای دولت و مجلس شورای اسلامی امکان‌پذیر نخواهد بود.

بررسی مبانی قانونی و نظارتی چارچوب کلی بودجه ۸۷

در بند ۸ بخشنامه بودجه سال ۱۳۸۷ مقرر شده است که نظارت کلان راهبردی توسط معاونت برنامه‌ریزی و نظارت راهبردی رئیس جمهور، نظارت عملیاتی توسط دستگاه‌های اجرایی و نظارت‌های مالی و حقوقی توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی و دیوان محاسبات کشور، بر بودجه سال ۸۷ اعمال می‌شود. نگاهی اجمالی به مفاد بند ۸ بخشنامه بودجه بیانگر این واقعیت است که دولت سطح نظارت عملیاتی را بر خلاف ماده ۳۴ قانون برنامه و بودجه مصوب اسفند ۱۳۵۱ و تبصره ماده ۹۰ قانون محاسبات عمومی کشور مصوب شهریور ۱۳۶۶ از سازمان سابق مدیریت و برنامه‌ریزی کشور و معاونت برنامه‌ریزی و نظارت راهبردی فعلی به سطح دستگاه‌های اجرایی تنزل داده است. به بیان دیگر، در این بخشنامه به دستگاه‌های اجرایی اجازه داده شده است که بر برنامه‌هایی که خود مسؤل اجرای آن هستند، نظارت عملیاتی نیز اعمال نمایند و صرفاً از جنبه‌های کلان و راهبردی که تعریفی عملیاتی از آن نیز ارائه نشده است، در قبال معاونت مورد نظر پاسخگو باشند.

از موارد شگفت‌انگیز رویکرد جدید نظام بودجه‌ریزی می‌توان به رویکرد جدید نظارتی مطروحه در بند ۸ بخشنامه بودجه سال ۸۷ اشاره کرد که هدف اصلی قانون تشکیل دیوان محاسبات کشور را زیر سؤال برده است. در رویکرد جدید، هدف اصلی دیوان دایر بر اعمال کنترل و نظارت مستمر مالی به منظور پاسداری از بیت‌المال از طریق بندهای (الف) و (ب)

ماده یک این قانون مورد تردید قرار گرفته و در عوض نوعی نظارت موسوم به نظارت حقوقی جایگزین شده است. از تدوین کنندگان این بخشنامه باید پرسید که بر اساس کدام مبانی قانونی و تعریف عملیاتی از نظارت حقوقی به چنین سیستم نظارتی دست یافته‌اند و حوزه عمل آن در کدامیک از قوانین و مقررات موضوعه کشور ترسیم شده است. به نظر می‌رسد، دولتمردان و تهیه‌کنندگان بودجه سال ۸۷ اعمال همین سطح از نظارت مالی سنتی را از طریق دیوان محاسبات کشور به عنوان حسابرس مستقل قوه مقننه بر نمی‌تابند و به همین دلیل، رویکرد جدیدی از نظارت را ابداع کرده‌اند که به جای حل مسأله بر پاک نمدن صورت مسأله تأکید دارد. نگارنده اعتقاد دارد که دولت نه تنها در مصرف منابع مالی عمومی ملزم به ایفاء مسؤلیت پاسخگویی مالی در قبال مجلس شورای اسلامی است، بلکه تفویض مسؤلیت نظارت عملیاتی بر طبق موادی از قوانین پیش گفته به نهاد مسؤل در قوه مجریه، نافی مسؤلیت پاسخگویی عملیاتی دولت در قبال کارایی و اثربخشی مصرف منابع مالی منظور در بودجه سالانه کل کشور نخواهد بود. همان‌طور که اعمال نظارت مالی بر مخارج دستگاه‌های اجرایی قبل از خرج و بر طبق ماده ۹۰ قانون محاسبات عمومی کشور بر عهده وزارت امور اقتصادی و دارایی است و اعمال کنترل و نظارت مستمر مالی بعد از خرج و یا حتی در حین خرج، بر طبق قانون دیوان محاسبات کشور بر عهده دیوان است، این موضوع در مورد نظارت عملیاتی نیز می‌تواند به نحوی مصداق داشته باشد. پشوانه نظری این

عقیده آن است که سیستم‌های نظارت مالی و عملیاتی که از طریق نهادهای مسؤول در قوه مجریه اجرا می‌شوند، سیستم‌های کنترل داخلی محسوب و هدف قانونگذار و مدیریت اجرایی کشور از استقرار چنین سیستم‌هایی، حصول اطمینان نسبی از اجرای منظم و اثربخش برنامه‌ها، رعایت قوانین و مقررات، تطبیق عملیات و نتایج حاصله با هدف‌ها و سیاست‌های تعیین شده در قوانین برنامه‌های پنج ساله و قوانین بودجه کل کشور است. استقرار این قبیل سیستم‌های کنترل داخلی، شرایط لازم را برای قوه مجریه فراهم می‌کند تا با آمادگی کافی نسبت به ایفای مسؤولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی خود در قبال قوه مقننه اقدام کند. هر چند که برخی کارشناسان مالی بر این عقیده پافشاری می‌کنند که در قانون دیوان محاسبات کشور مصوب بهمن ۱۳۶۱ احکام صریحی در خصوص نظارت عملیاتی و به تبع آن حسابرسی عملیاتی پیش‌بینی نشده است، لیکن عدم پیش‌بینی این قبیل احکام در قانون مورد نظر به معنی آن نیست که مجلس شورای اسلامی نمی‌تواند به طرق مقتضی مسؤولیت پاسخگویی عملیاتی دولت را در خصوص کارایی، اثربخشی و صرفه‌های اقتصادی مصرف منابع مالی عمومی را مورد ارزیابی قرار دهد. ارزیابی مسؤولیت پاسخگویی عملیاتی مادام که قانون دیوان محاسبات کشور اصلاح نشده، می‌تواند از طریق ساز و کارهای پیش‌بینی شده در قانون اساسی نظیر طرح سؤال و استیضاح وزیران و تحقیق و تفحص از دستگاه‌های اجرایی به صورت جدی عملی شود.

نگارنده اعتقاد دارد، دیوان

محاسبات کشور به رغم آن که یکی از اعضای دیوان محاسبات بین‌المللی است و به دلیل شرکت در اجلاس دوره‌ای آن‌ها از پیشرفت‌های کشورهای عضو در دو دهه اخیر مطلع است، لیکن اقدامی جدی و متناسب با تحولات این دو دهه برای ارتقای سطح پاسخ‌خواهی و ارزیابی از عملکرد قوه مجریه به عمل نیاورده است. حدود یک ربع قرن از تصویب قانون دیوان محاسبات کشور مصوب بهمن ۱۳۶۱ می‌گذرد، تحولات شگفت‌انگیز دو دهه اخیر در خصوص ارتقای سطح پاسخ‌خواهی شهروندان در کشورهای توسعه یافته و اغلب کشورهای در حال توسعه، انجام اصلاحات بنیادی در این قانون و قانون محاسبات عمومی کشور را اجتناب‌ناپذیر کرده است. اغلب کشورهای فوق‌الذکر در دو دهه اخیر قوانین و مقررات مالی و محاسباتی خود را به دلیل ارتقای سطح مطالبات شهروندی دایر بر ارتقای سطح نظارت مالی و عملیاتی بر مصرف منابع مالی عمومی، تغییر داده و دیوان محاسبات و قوه مقننه این کشورها نقش در خور ملاحظه‌ای در انجام تحولات ایفا کرده‌اند. این در حالی است که تحولات مورد نظر هیچ‌گونه تاثیری در نهادهای حقوقی امور مالی و محاسباتی کشور نداشته و اقدامی جدی در این زمینه مشهود نیست. شاید پی‌آمد این عدم تحرک در تجدید نظر در قوانین و مقررات مالی و محاسباتی و عدم بازسازی شیوه‌های نظارت مالی سنتی در بخشنامه بودجه سال ۸۷ تبلور یافته و دولت در رویکرد جدید نظام بودجه‌ریزی، نسخه خاصی از نظارت، موسوم به نظارت حقوقی را برای این

نهاد قانون اساسی ارائه کرده است. به نظر نگارنده، وقت آن رسیده است که دیوان محاسبات کشور با انجام مطالعات تطبیقی و استفاده از تجارب کشورها و در یک دوره پنج ساله، نقش واقعی خود را به عنوان یک نهاد قانون اساسی و بازوی تخصصی مجلس شورای اسلامی در بازسازی و نوسازی دیوان محاسبات در جهت دستیابی به نظام‌های حسابداری و حسابرسی مدرن ایفا کند. مادام که این اتفاق نیافتاده است، دیوان محاسبات می‌تواند با استفاده از ساز و کارهای ماده ۴۱ و ۴۲ قانون فعلی به حیطه نظارت عملیاتی وارد شده تا به تدریج یکی از حقوق حقه مجلس شورای اسلامی به عنوان نمایندگان مردم دایر بر ارزیابی مسؤولیت پاسخگویی عملیاتی دولت، از طریق ورود به ارزیابی نتایج و اثربخشی برنامه‌های سالانه و پنج‌ساله دولت تامین شود. به بیان دیگر، دیوان محاسبات کشور با ورود جدی به حوزه نظارت عملیاتی در مصرف منابع مالی عمومی، می‌تواند رویکرد نظارتی و تصور دولت دایر بر اختصاص اختیار و مسؤولیت نظارت مالی و عملیاتی به قوه مجریه را اصلاح کند.

در پایان این مبحث ذکر این نکته نیز ضروری است که پیشنهاد بودجه سال ۸۷ بر مبنای چارچوب کلی تنظیمی، با اصل شمولیت بودجه مغایر است. بر طبق این اصل، لایحه بودجه باید به تفصیل تهیه و تقدیم مجلس شورای اسلامی شود. منظور از تفصیل در این اصل، رعایت طبقه‌بندی‌های بودجه‌ای و تدوین برنامه‌ها و فعالیت‌ها و اهداف کمی و کیفی پیش‌بینی شده در لایحه بودجه است. رعایت اصل شمولیت در



تنظیم لایحه بودجه پیشنهادی دولت و تصویب آن در مجلس شورای اسلامی موجب می شود تا اجرای برنامه‌ها، طرح‌ها و فعالیت‌ها (پیوست‌های لایحه بودجه) و تحقق اهداف پیش‌بینی شده در آن‌ها، الزام قانونی داشته باشد و هر یک از وزیران در مورد مصرف منابع مالی برای اجرای برنامه‌ها، طرح‌ها و فعالیت‌های حوزه مأموریت خود در قبال مجلس شورای اسلامی از جنبه‌های مالی و عملیاتی پاسخگو باشد. در صورت عدم رعایت این اصل از اصول بودجه، ضمانت اجرای قانونی برنامه‌ها، طرح‌ها و فعالیت‌ها کاهش خواهد یافت.

#### آسیب‌شناسی نظام بودجه‌بندی و کنترل بودجه‌ای

بیان مطالب فوق لزوماً به معنی آن نیست که دولت‌های گذشته از نظام بودجه‌ریزی پیشرفته‌ای برخوردار بوده‌اند و نظارت مالی و عملیاتی بر بودجه‌های سالانه آن‌ها نیز در حد مطلوب و یا حتی قابل قبول اعمال شده است. به بیان دیگر، دولت‌های گذشته نیز در اجرای نظام بودجه برنامه‌ای که در دهه‌های اخیر در ایران رایج بوده چندین موفق عمل نکرده و نظام بودجه‌بندی برنامه‌ای صرفاً از ظاهری آراسته و طبقه‌بندی‌های متداولی نظیر برنامه‌ها، طرح‌ها، پروژه‌ها و فعالیت‌ها و همچنین فصول و مواد هزینه برخوردار بوده است. تجربیات دهه‌های گذشته بیانگر این واقعیت است که نظام بودجه‌ریزی برنامه‌ای در دوره عمل بودجه، به صورت واقعی و مطلوب و در قالب برنامه‌ها، طرح‌ها و فعالیت‌ها اجرا نمی‌شد و نظارت عملیاتی سازمان

مدیریت و برنامه‌ریزی کشور نیز بالاخص در مورد اعتبارات جاری و تملک دارایی‌های سرمایه‌ای دستگاه‌های اجرایی از ضمانت اجرایی در خور ملاحظه‌ای برخوردار نبوده است. برای اثبات این ادعا، پیشنهاد می‌شود نهادهای مسئول چند پروژه تحقیقاتی دانشگاهی در خصوص خرید دارایی‌های سرمایه‌ای نظیر اموال غیرمصرفی و محل استقرار و استفاده از آن‌ها، به منظور حصول اطمینان از به کارگیری این اموال در اهداف برنامه‌ای که اعتبار مورد نیاز برای خرید را تامین کرده است، اجرا کند. به بیان دیگر، در اغلب موارد اموالی که از محل اعتبار یک برنامه تامین اعتبار شده است، برای تحقق اهداف پیش‌بینی شده همان برنامه مورد استفاده قرار نمی‌گیرد. ردیابی محل تامین اعتبار این قبیل اموال از طریق دفتر اعتبارات دستگاه‌های اجرایی و شناسایی محل استقرار این اموال از طریق دفاتر اموال، می‌تواند میزان موفقیت اجرای نظام بودجه برنامه‌ای سنوات گذشته را تعیین کند.

در شرایطی که اجرای واقعی نظام بودجه‌بندی برنامه‌ای در ایران در حاله‌ای از ابهام قرار داشت، دولت‌های گذشته به فکر تحول در نظام بودجه‌بندی از برنامه‌ای به عملیاتی افتادند. به بیان دیگر، سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی سابق بدون آن که تحقیقات گسترده‌ای در خصوص حصول اطمینان از میزان موفقیت دستگاه‌های اجرایی در نظام بودجه‌ریزی برنامه‌ای انجام دهد، طراحی و مدل‌سازی نظام بودجه‌ریزی عملیاتی را در دستور کار قرار داد و مدعی طراحی و اجرای رویکرد بودجه‌بندی عملیاتی در طول

اجرای برنامه سوم توسعه اجتماعی و اقتصادی کشور شد. به رغم تلاش‌هایی که سازمان مذکور در سال‌های اجرایی برنامه سوم برای تحقق این مهم به عمل آورد لیکن موفق به طراحی و اجرای این مدل بودجه‌بندی نشد و ناچار ادامه آن را به دو سال اول برنامه چهارم توسعه موکول کرد. در حال حاضر مهلت مقرر در برنامه چهارم توسعه نیز پایان یافته لیکن نه تنها طراحی و اجرای نظام بودجه‌بندی عملیاتی تحقق نیافته بلکه برخی از مقامات مسئول معاونت برنامه‌ریزی و نظارت راهبردی ریاست جمهوری در مصاحبه‌های خود اذعان می‌نمایند که طراحی و اجرای نظام بودجه‌بندی عملیاتی حداقل تا چند سال دیگر قابل دستیابی نخواهد بود. واقعیت این است که طراحی و اجرای نظام بودجه‌بندی، عملیاتی بسیار مشکل بوده و نیازمند طراحی و اجرای زیرساخت‌های مکمل دیگری است. به عبارت دیگر، طراحی و اجرای موفقیت‌آمیز نظام بودجه‌بندی عملیاتی مستلزم تحول اساسی و بنیادی در نظام حسابداری و گزارشگری دولتی مورد عمل فعلی از یک سو و طراحی و اجرای سیستم حسابداری بهای تمام شده و سیستم ارزیابی عملکرد از دیگر سو است. مادام که این قبیل سیستم‌ها از قبل و یا حداقل هم‌زمان با تحول در نظام بودجه‌نویسی طراحی نشود، دستیابی به یک نظام بودجه‌بندی عملیاتی مناسب امکان‌پذیر نخواهد بود. این در حالی است که نهاد متولی بودجه‌بندی کشور به رغم آن که تحول در نظام حسابداری موجود و طراحی و استقرار سیستم حسابداری بهای تمام شده را در برنامه‌های خود منظور کرده بود، لیکن

می‌شود و خلاقیت و نوآوری شامل ترغیب و تشویق کارکنان برای بهبود تولید کالا و خدمات و کاهش بهای تمام شده آن‌ها خواهد بود. تفویض قدرت و خلاقیت و نوآوری به طور عمده بر کسب نتایج و اغلب کاهش کنترل تاکید دارد (می‌یر و هود، ۱۹۹۴).

آن‌ها معتقدند که در چنین شرایطی مفاهیم کنترل و مسئولیت پاسخگویی از ابزارهای ضروری هستند. اگر کارگزاران به حال خود گذاشته شوند، تفویض قدرت می‌تواند به هرج و مرج و خلاقیت و نوآوری به نافرمانی تبدیل شوند. مسئولیت پاسخگویی نه تنها در برگیرنده گزارش‌های مربوط به کسب نتایج توسط دستگاه‌های اجرایی است، بلکه شامل برنامه‌هایی نیز خواهد بود که چگونگی انجام وظایف و مدیریت بر منابع را تشریح می‌کند. در عین حال کنترل باید شامل ساز و کارهایی باشد که شرایط را برای تحقق اهداف دستگاه‌های اجرایی فراهم کند که این امر می‌تواند منجر به حذف کنترل‌های غیر ضرور و حصول اطمینان از کارایی کنترل‌های باقیمانده شود.

نویسندگان مقاله مذکور بر این عقیده‌اند که هم‌زمان با روند تفویض قدرت و خلاقیت و نوآوری، روند تغییر در مبانی کنترل در سازمان‌ها نیز ایجاد شده است. مقررات متمرکز و فرایندها کاهش یافته و به جای آن مسئولیت پاسخ‌گویی در مورد نتایج افزایش یافته است. کنترل‌های سنتی با هدف پیروی کارگزاران از دستورات و جلوگیری از اشتباهات و تقلب طراحی شده‌اند. این قبیل کنترل‌ها بر پایه این فرض تدوین شده‌اند که مدیران بهترین‌ها را می‌دانند و این کنترل‌ها زمانی محقق می‌شود که

مصرف منابع مالی در قبال مجلس شورای اسلامی مسئولیت پاسخگویی مالی و قانونی خواهند داشت و الزام قانونی وزیران در خصوص ایفای مسئولیت پاسخگویی عملیاتی ناشی از مصرف منابع مالی شامل اهداف کمی (مقدار محصول)، اهداف کیفی (نتایج و اثربخشی مورد انتظار) و راه‌های دستیابی به این اهداف (فعالیت‌ها)، در هاله‌ای از ابهام پیچیده خواهد شد.

#### Inputs → Activities → out puts → out comes

نتایج و اثربخشی → محصول (کالا یا خدمت) → فعالیت‌ها → منابع

همهانگ‌سازی کنترل و مسئولیت پاسخگویی لاری می‌یر و جامی هود از مقامات ارشد دیوان محاسبات کانادا در مقاله‌ای با عنوان فوق می‌گویند: ما در زمان تغییرات بزرگ و شگفت‌انگیز جهانی قرار داریم و تغییر نه تنها سریع اتفاق می‌افتد بلکه بر سرعت آن نیز افزوده می‌شود. تغییر همیشه آسان نیست. برخی تغییر را بحران تلقی و برخی دیگر آن را فرصت ارزیابی می‌کنند و این در شرایطی است که سیر تطور تاریخی تغییر بر مثبت بودن نتیجه فرآیند تغییر صحه گذاشته است. چالش بزرگ مدیریت در این دوران، یافتن راه‌هایی جهت آمادگی برای روبرویی با تغییرات و بهره‌برداری از آن است. مسفاهیم تفویض قدرت "Empowerment" و خلاقیت و نوآوری "Innovation" بسیاری از راه‌های مدیریت را برای انجام این مهم خلاصه می‌کند. تفویض قدرت به معنی تجهیز کارکنان جهت اخذ تصمیماتی که منجر به نتایج مطلوب

در عمل و در طول این چند سال انجام این مهم را به صورتی جدی پیگیری نکرد. اگر چه بحث در خصوص ویژگی‌های نظام بودجه‌بندی عملیاتی نیازمند مقاله جداگانه‌ای است، اما هدف اصلی این نظام بودجه‌بندی را می‌توان به اجمال فرایند پیوند منابع به میزان محصول (کالا یا خدمت) و دستیابی به نتایج و اثربخشی مصرف منابع بیان و شمای کلی آن را به شرح زیر ارائه کرد.

نگاهی اجمالی به فرایند فوق و تطبیق آن با چارچوب کلی پیشنهادی برای بودجه سال ۸۷ بیانگر این واقعیت است که دولت در تنظیم بودجه سال مذکور از اهداف بودجه‌ریزی عملیاتی و ترتیبی که قانون برنامه چهارم توسعه برای تنظیم بودجه عملیاتی مقرر کرده است، فاصله گرفته است. همان‌طور که در چارچوب کلی مقرر شده است، دولت بودجه سال ۸۷ دستگاه‌های اجرایی مرکزی و استان‌های کشور را در قالب ارقام کلی به مجلس شورای اسلامی تقدیم و به بیانی سهم هر یک از وزارتخانه‌ها و استان‌های کشور از بودجه سال مذکور را به تصویب می‌رساند. با این ترتیب، به دلیل عدم تصویب فعالیت‌ها (Activities) اهداف کمی (out put) و اهداف کیفی (comeout) نظارت مجلس بر فرایند بودجه‌ریزی عملیاتی صرفاً به تعیین سهم منابع مالی دستگاه‌های اجرایی Input از بودجه سالانه محدود خواهد شد و دستگاه‌های دولتی فقط در میزان

کارگزاران بر طبق آن‌ها عمل کنند. سیستم‌های کنترل سنتی در شرایط ثبات و قابل پیش‌بینی می‌تواند اثربخش باشد لیکن در دنیای پیچیده امروز که شرایط قابل پیش‌بینی نبوده و تغییرات نیز سریع اتفاق می‌افتد، اعمال کنترل‌های سنتی کارساز نیست. به همین دلیل باید بر هوش و قضاوت مدیران و کارگزاران تکیه و آن را با مسئولیت پاسخگویی در خصوص نتایج همراه کرد. (همان منبع).

تعامل کنترل و تفویض قدرت و خلاقیت دست‌یافتنی است. خود ارزیابی یکی از راه‌های ساده‌ای جهت حصول اطمینان از اهداف عملکردی سازمان‌ها است. یک سیستم خود ارزیابی موفق، به تمایل کارگزاران به باز شدن درجه نقد و بررسی عملکرد بستگی دارد، در چنین حالتی نقد و بررسی سازنده عملکرد، فرصتی را جهت اصلاح سیستم‌های عملکردی تلقی کنند. دولت در فرایند پیچیده ارائه خدمات عمومی قرار دارد و در اجرای این امر، باید منابع کمیاب خود را به شکل مناسبی مدیریت کند. ابزارهای مورد نیاز برای تحقق این امر شامل مصرف منابع، جمع‌آوری مالیات و رعایت مقررات است. مجلس حق دارد گزارش‌های حسابداری مرتبط با این قبیل مسئولیت‌ها را دریافت کند، لیکن گزارش‌های مالی سالیانه صرفاً بر تطبیق مصرف منابع با قوانین و مقررات تاکید داشته و حوزه‌های گسترده‌ای را پوشش نمی‌دهد. دولت باید گزارش‌هایی تنظیم و به مجلس تقدیم کند که تمام سطوح فعالیت‌هایش را در بر گرفته و وظیفه پاسخگویی و مباشرت را ایفا نماید. برای این منظور هر یک از دستگاه‌های اجرایی زیرمجموعه دولت باید به چهار

سوال زیر پاسخ دهد.

- ۱- مأموریت‌های اصلی و سازمانی و خدمات قابل ارائه چیست؟
- ۲- سازمان چگونه این وظایف را انجام خواهد داد؟
- ۳- اهداف سازمانی برای انجام این وظایف و برنامه اعمال مدیریت بر منابع تحت کنترل، چیست؟
- ۴- سازمان در انجام وظایف و تحقق اهداف خود چگونه عمل کرده و بهای تمام شده آن چقدر است؟

اغلب معتقدند که عنصر کلیدی برای پاسخ به سوالات فوق، تفویض قدرت و اختیار مصرف منابع به مدیران است. آنچه که بیشتر اهمیت دارد توافق بر سر این است که مدیران برای چه و به چه کسی باید پاسخگو باشند. فهم و درک صحیح فرایند مسئولیت پاسخگویی می‌تواند زمینه‌های لازم را برای پاسخ به سوالات بالا فراهم کند. چنین فرایندی مستلزم داشتن:

- ۱- اهداف عینی و شفاف و استانداردهای خدمت، به نحوی که عملکرد سازمانی قابل اندازه‌گیری شود.
- ۲- سیستم‌های اطلاعاتی قابل اتکا و قابل دسترس به منظور تصمیم‌سازی و اندازه‌گیری نتایج.
- ۳- گزارشگری قابل فهم و به هنگام نتایج، سیستم‌های کنترل کیفیت و تطبیق با قوانین و مقررات بنیادی (همان منبع). با تاکید بر ادبیات حرفه‌ای فوق که با مبانی نظری نیز منطبق است، می‌توان نکات کلیدی رویکرد جدید بودجه‌ریزی مطروحه در بخشنامه بودجه سال ۸۷ را تحلیل کرد. فرض شود که رویکرد جدید بودجه‌ریزی با هدف انتقال بخشی از قدرت به وزیران و روسای دستگاه‌های اجرایی و تکیه بر

هوش، ذکاوت و خلاقیت و نوآوری آن‌ها صورت گرفته است و در مقابل، افزایش مسئولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی این قبیل مقامات در قبایل مصرف منابع مالی، افزایش و برخی کنترل‌های سنتی کاهش یافته است. در چنین شرایطی زمانی می‌توان به نتایج مثبت آن امیدوار بود که دستگاه‌های اجرایی از وجود ابزارهای مورد نیاز فرایند مسئولیت پاسخگویی در بندهای سه‌گانه فوق، در دستگاه‌های تحت سرپرستی خود اطمینان داشته باشند. بندهای هشت‌گانه مطروحه در رویکرد جدید بودجه‌ریزی مندرج در بخشنامه بودجه سال ۸۷، رویکرد مطروحه در ادبیات حرفه‌ای و نظری نویسندگان مقاله فوق را تا حدودی به ذهن متبادر می‌کنند. تاکید بیشتر بر اهداف و شاخص‌های کمی به عنوان مبنای بودجه پیشنهادی، افزایش اختیارات دستگاه‌های اجرایی در راستای تسریع در اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، پیش‌بینی ساز و کارهای تشویقی با هدف افزایش بهره‌وری، واگذاری تخصیص اعتبارات، مبادله سند قرارداد بودجه با دستگاه‌های اجرایی در سطح کلی اهداف کمی برنامه و همچنین کاهش کنترل‌های سنتی و افزایش سطح پاسخگویی مالی و عملیاتی مقامات اجرایی، تا حدودی با رویکرد مبتنی بر هماهنگ‌سازی کنترل و مسئولیت پاسخگویی از طریق تفویض قدرت و اتکا به خلاقیت و نوآوری مدیران، منطبق است.

به نظر نگارنده، رویکرد مورد نظر در بخشنامه بودجه سال ۸۷ که به نحوی با رویکرد هماهنگ‌سازی کنترل و مسئولیت پاسخگویی نیز قابل مقایسه

می‌باشد، در صورتی محقق می‌شود که زیر ساخت‌های سه‌گانه و مورد نیاز فرایند مسؤولیت پاسخگویی در وزارتخانه‌ها و موسسات دولتی ایران وجود داشته باشد.

الف) به راستی آیا اهداف دستگاه‌های اجرایی به صورت عینی، شفاف و مبتنی بر استانداردهای خدمت و قابل اندازه‌گیری در بودجه سالانه ارائه می‌شود، به نحوی که نهادهای نظارتی بتوانند براساس شاخص‌های از قبل تعیین شده میزان دستیابی به این اهداف را مورد ارزیابی قرار دهند؟

ب) آیا دستگاه‌های اجرایی کشور از سیستم‌های اطلاعاتی قابل اتکا و قابل دسترس نظیر حسابداری و گزارشگری مالی و سیستم حسابداری بهای تمام شده برای اندازه‌گیری نتایج برخوردارند؟

ج) آیا در حال حاضر از گزارشگری به هنگام و قابل فهم در مورد نتایج طرح‌ها، برنامه‌ها و فعالیت‌ها بهره می‌برند تا بتوانند حداقل در سیستم خود ارزیابی مطروحه در بخشنامه بودجه به کار گرفته شوند؟

اگر پاسخ به این سؤالات مثبت نباشد، رویکرد جدید بودجه‌ریزی موضوع بخشنامه بودجه سال ۸۷ به جای آن‌که برنامه سالانه و قابل دستیابی تلقی شود، به مثابه آرزوهایی می‌ماند که دولت در شرایط فعلی بر صفحات موسوم به بخشنامه بودجه منعکس کرده و قرار است در آینده راه‌های رسیدن و ساز و کارهای لازم و زیر ساخت‌های مورد نیاز برای تحقق آن‌ها را فراهم کند.

ابزارهای مورد نیاز برای ایفا و ارزیابی مسؤولیت پاسخگویی

دولت در بندهای ۸ گانه بخشنامه ۱۴

بودجه سال ۸۷ برخی از اجزاء اساسی رویکرد جدید در تهیه و تنظیم بودجه سال مذکور را ارائه کرده است. در بند (۲) بر برنامه‌ها، اهداف و شاخص‌های کمی به عنوان مبنای بودجه پیشنهادی تاکید شده و در بند (۳) افزایش اختیارات دستگاه‌های اجرایی در راستای تسریع در اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد مورد توجه قرار گرفته است. در بند (۷) نیز مقرر شده است که دستگاه‌های اجرایی با معاونت برنامه‌ریزی و نظارت راهبردی و در سطح اهداف کمی برنامه سند قرارداد مبادله کنند. از سوی دیگر، به منظور ایجاد تسهیلات لازم برای تحقق راهکارهای پیشنهادی، اختیار تخصیص اعتبارات، فعالیت‌ها و طرح‌ها به موجب بند (۵) همان بخشنامه، قطع نظر از این‌که ممکن است با ماده ۳۰ قانون برنامه و بودجه مصوب اسفند ۱۳۵۱ مغایر باشد، به دستگاه‌های اجرایی واگذار شده است. فرض می‌کنیم که در رویکرد جدید بودجه‌ریزی و براساس بند (۸) بخشنامه بودجه، نظارت مالی و نظارت عملیاتی بر منابع مالی دستگاه‌های اجرایی و استان‌های کشور، منحصر به قوه مجریه بوده و به ترتیب از طریق وزارت امور اقتصادی و دارایی، دستگاه‌های اجرایی و معاونت برنامه‌ریزی و نظارت راهبردی اعمال و وزیران و استانداران نیز موظف به ایفای مسؤولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی در قبال ریاست جمهوری باشند. در صورت پذیرش این فرض و با توجه به این‌که رئیس جمهور بر طبق اصل ۱۲۲ قانون اساسی در برابر ملت، رهبر و مجلس شورای اسلامی مسؤولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی دارد،

سؤالاتی به شرح زیر قابل طرح خواهد بود.

الف - آیا در شرایط فعلی، ابزارهای مورد نیاز جهت ایفای مسؤولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی برای وزیران و استانداران فراهم است؟

ب - آیا وزارت امور اقتصادی و دارایی برای اعمال نظارت مالی بر مخارج دستگاه‌های اجرایی و استان‌های کشور از آمادگی کافی و ابزارهای لازم برخوردار است؟

ج - آیا معاونت برنامه‌ریزی و نظارت راهبردی در سطح کلان و دستگاه‌های اجرایی و استان‌های کشور در سطح برنامه‌ها از آمادگی کافی و ابزارهای مورد نیاز جهت ارزیابی نظارت عملیاتی و به تبع آن ارزیابی مسؤولیت پاسخگویی عملیاتی، برخوردارند؟

د - آیا دولت برای ایفای مسؤولیت‌های پاسخگویی مالی و عملیاتی در قبال مجلس، از آمادگی کافی و ابزارهای لازم برخوردار است؟

ه - آیا مجلس شورای اسلامی به نمایندگی از طرف ملت و در جایگاه پاسخ‌خواه، از آمادگی کافی و ابزارها و ساز و کارهای لازم برای ارزیابی مسؤولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی دولت، برخوردار است؟

برای پاسخ به سؤالات فوق، ابتدا باید به این سؤال پاسخ داده شود که ابزار اصلی ایفا و ارزیابی مسؤولیت‌های پاسخگویی و عملیاتی کدام است و ویژگی‌های کلیدی آن چیست؟ اغلب صاحب‌نظران حسابداری بخش عمومی و نهادهای حرفه‌ای حسابداری معتقدند که نظام حسابداری و گزارشگری مالی یکی از ابزارهای اصلی ایفا و ارزیابی مسؤولیت‌های پاسخگویی مالی و

و رسیدگی و اظهار نظر در خصوص صورت حساب سالانه عملکرد بودجه کل کشور، مسؤلیت پاسخگویی مالی آن‌ها را مورد ارزیابی قرار داده و نظر خود را به ترتیب در قالب گزارش حسابرسی و گزارش تفریح بودجه اعلام می‌کند.

ب - سیستم حسابداری و گزارشگری مالی دستگاه‌های اجرایی به دلیل عدم استفاده از مبنای حسابداری تعهدی تعدیل شده و یا تعهدی کامل و همچنین عدم به‌کارگیری معیار جریان منابع اقتصادی و دلایل دیگری که ذکر آن از حوصله این مقاله خارج است، از نارسایی‌های در خور ملاحظه‌ای بالاخص در فراهم کردن بستر لازم برای ایفای مسؤلیت پاسخگویی عملیاتی رنج می‌برد. نگارنده در مقاله جداگانه‌ای تحت عنوان «تحلیل مبانی نظری و قانونی سیستم حسابداری دستگاه‌های اجرایی کشور» که دی‌ماه ۱۳۸۴ در فصلنامه حسابدار رسمی به چاپ رسیده است، دستورالعمل حسابداری مصوب سال ۱۳۸۱ وزارت امور اقتصادی و دارایی و دیوان محاسبات کشور را مورد نقد و بررسی قرار داده و خوانندگان می‌توانند برای اطلاع بیشتر از نارسایی‌های سیستم حسابداری مورد عمل دستگاه‌های اجرایی به مقاله مذکور مراجعه نمایند. آنچه که به اجمال در مورد سیستم حسابداری دستگاه‌های اجرایی می‌توان ذکر کرد این است که در سیستم مذکور به دلیل استفاده از معیار جریان منابع مالی و عدم استفاده هم‌زمان از معیار جریان منابع اقتصادی، دارایی‌های سرمایه‌ای در گزارش‌های مالی در سطح دستگاه‌های اجرایی منعکس نمی‌شود تا به تدریج و بر اساس روش‌های

ارزیابی این مسؤلیت یاری می‌دهد (باباجانی و دهقان، ۱۳۸۵).

با پذیرش اینکه نظام حسابداری و گزارشگری مالی به عنوان یکی از ابزارهای اصلی ایفا و ارزیابی مسؤلیت پاسخگویی می‌باشد، اینک سیستم حسابداری دستگاه‌های اجرایی و استان‌های کشور را به منظور یافتن پاسخ لازم برای سوال‌های مطرحه در بندهای (الف) تا (ه) مورد بحث قرار می‌دهیم.

الف - سیستم حسابداری و گزارشگری مورد عمل دستگاه‌های اجرایی مرکزی و محلی در حال حاضر از قابلیت‌های لازم برای ایفای مسؤلیت پاسخگویی عمومی مالی برخوردار است. به بیان دیگر، چون مسؤلیت پاسخگویی مالی عمدتاً بر رعایت قوانین و مقررات، کنترل بودجه و مصرف هر وجهی در محل خود تاکید دارد، بنابراین سیستم کنترل بودجه مورد عمل دستگاه‌های اجرایی که با نظارت ذی‌حسابان هدایت می‌شود با استفاده از مکانیزم تامین اعتبار از یک سو و استفاده از حسابداری حساب‌های مستقل و نگهداری حساب و تهیه گزارش جداگانه برای منابع مالی مختلف از دیگر سو، مسؤلیت پاسخگویی مالی ناشی از دو جنبه فوق را محقق می‌کند. از طرف دیگر، دولت نیز با تهیه صورت حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور و در اجرای قانون تفریح بودجه سال‌های پس از انقلاب مصوب سال ۱۳۶۵ مسؤلیت پاسخگویی مالی حاکم بر بودجه سالانه را در سطح دولت ایفا می‌کند. دیوان محاسبات کشور نیز از سوی مجلس شورای اسلامی و با حسابرسی حساب‌های سالانه دستگاه‌های اجرایی

عملیاتی است. ادبیات حسابداری بخش عمومی بر این نکته تاکید دارد که نظام حسابداری و گزارشگری مالی با فراهم کردن یک جریان صحیح اطلاعات از یک سو به دولت کمک می‌کند تا وظیفه پاسخگویی مالی و عملیاتی خود را ایفا کند و از سوی دیگر مقامات منتخب مردم را در ارزیابی این قبیل مسؤلیت‌ها یاری می‌دهد (GASB) بیانیه مفهومی بند ۱۵۶). به همین دلیل، ایجیری (Ijiri) از متفکران حسابداری، ویژگی‌های کلی چارچوب نظری مبتنی بر مسؤلیت پاسخگویی را برای نظام‌های حسابداری و گزارشگری مالی معرفی و مورد استقبال دولت‌ها و موسسات بزرگ بخش عمومی کشورهای توسعه یافته و برخی کشورهای در حال توسعه قرار گرفت و از دهه ۸۰ میلادی نظام‌های حسابداری این قبیل کشورها بر اساس چارچوب نظری مبتنی بر مسؤلیت پاسخگویی تدوین و اجرا شد. در این چارچوب نظری که بر رابطه مسؤلیت پاسخگویی تدوین می‌شود، از یک سو بر تامین حقوق پاسخ‌خواه که همان دانستن حقایق است، تاکید می‌شود و از سوی دیگر ضمن تاکید بر حفظ حریم پاسخگو، او را مکلف به تهیه اطلاعات برای پاسخ‌خواه می‌کند (ایجیری، ۱۹۸۳). در یک تحقیق دانشگاهی که به راهنمایی نگارنده انجام شده، مقامات اجرایی کشور در جایگاه پاسخگویان و نمایندگان مجلس شورای اسلامی و حساب‌رسان دیوان محاسبات کشور در جایگاه پاسخ‌خواهان، این موضوع را پذیرفته‌اند که یک نظام حسابداری و گزارشگری مالی مبتنی بر مسؤلیت پاسخگویی، آنان را به ترتیب در ایفا و

مناسب استهلاک به حساب هزینه منظور شود. عدم محاسبه استهلاک دارایی‌های سرمایه‌ای به خودی خود محاسبه بهای تمام شده فعالیت‌ها و در نهایت محصول نهایی آن‌ها را با مشکل مواجه می‌کند. عدم طراحی و اجرای سیستم حسابداری بهای تمام شده به عنوان زیرمجموعه سیستم حسابداری و گزارشگری مالی این قبیل دستگاه‌ها، محاسبه بهای تمام شده فعالیت‌ها و محصول نهایی آن‌ها را غیرممکن می‌کند. بنابراین برآورد اهداف کمی برنامه‌های دستگاه‌های اجرایی و تقویم آن‌ها به ارقام ریالی، نه تنها برای منظور شدن در بودجه سالانه میسر نخواهد بود، بلکه کنترل و ارزیابی آن‌ها در قالب ارقام واقعی مستخرجه از سیستم حسابداری نیز امکان‌پذیر نمی‌باشد. به بیان دیگر، دستگاه‌های اجرایی قادر به ایفای مسئولیت پاسخگویی برنامه‌های خود در قبال ریاست جمهوری نبوده و معاونت برنامه‌ریزی نیز نمی‌تواند این مسئولیت را مورد ارزیابی قرار دهد. از آنجا که در سطح دولت نیز سیستم یکپارچه حسابداری و گزارشگری مالی وجود ندارد و صورتحساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور قادر به ارائه اطلاعات عملکرد نیست، بنابراین پاسخگویی عملیاتی دولت در قبال مجلس شورای اسلامی با مشکل اساسی روبه‌رو خواهد بود. توضیح این نکته ضروری است که نارسایی‌های اخیرالذکر در دولت‌های قبلی نیز وجود داشته و مادام که نظام حسابداری و گزارشگری مالی به صورت بنیادی اصلاح نشود، مسئولیت پاسخگویی عملیاتی و ارزیابی عملکرد دستگاه‌های اجرایی به صورت سیستماتیک و در

عمل تحقق نیافته و در سطح شعار باقی خواهد ماند.

#### نتیجه‌گیری و پیشنهادات

نگاهی اجمالی به مطالب پیش گفته، بیانگر این واقعیت است که نظام بودجه‌بندی دولتی در ایران از دیرباز با مشکلات بنیادی روبه‌رو بوده و به رغم آگاهی مقامات اجرایی دولت فعلی و دولت‌های گذشته از نارسایی‌های نظام بودجه‌ریزی و اذعان به این موضوع و انجام پاره‌ای اقدامات مقطعی، نتیجه در خور ملاحظه‌ای حاصل نشده است. علاوه بر این، به رغم تحولات شگرفی که در دو دهه اخیر در نظام‌های حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی کشورهای توسعه یافته و بسیاری از کشورهای در حال توسعه رخ داده است، اقدام موثری از سوی نهادهای مسوول در جهت ایجاد تحول در نظام حسابداری دولتی کشور صورت نگرفته است. ریشه وضعیت موجود را می‌توان در رویکردهای کوتاه مدت، مقطعی و در مواردی بدون برنامه دولت‌های گذشته و فعلی به نظام‌های بودجه‌بندی و حسابداری و گزارشگری مالی از یک سو و طراحی و اجرای ساز و کارهای ساده و ناکارآمد برای آن‌ها از دیگر سو جست‌وجو کرد. به نظر نگارنده، ورود به فرایند تحول در نظام بودجه‌ریزی و نظام حسابداری و گزارشگری مالی در درجه اول مستلزم درک صحیح نقش و اهمیت این دو نظام در فرایند مسئولیت پاسخگویی عمومی است. تنها در صورتی بارقه‌های امید به تحول بنیادی در دو نظام مذکور مشهود خواهد شد که نقش و اهمیت بودجه سالانه به عنوان گستره

و حوزه عمل مسئولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی دولت و نقش بی‌بدیل حسابداری و گزارشگری مالی به عنوان یکی از ابزارهای اصلی و با اهمیت تحقق و ارتقای سطح این دو مسئولیت، برای دولتمردان، سیاست‌ورزان و نهادهای متولی و مسوول امور مالی و بودجه‌ای کشور روشن شده و به باور عمومی این قبیل مقامات تبدیل شود. در صورت تحقق چنین امری، نهادهای مسوول با انجام مطالعات تطبیقی و استفاده از تجربه کشورهای موفقیت‌هایی کسب کرده‌اند و ملحوظ کردن ویژگی‌های محیطی و مقدرات کشور، زمان و هزینه مناسب و مورد نیاز برای این قبیل تحولات بنیادی تخصیص داده و زمینه‌های لازم را جهت طراحی و اجرای نظام بودجه‌بندی عملیاتی، نظام حسابداری و گزارشگری مالی و سیستم ارزیابی عملکرد و تعیین شاخص‌های مالی و غیرمالی مورد استفاده در ارزیابی عملکرد برنامه‌ها و فعالیت‌های دستگاه‌های اجرایی فراهم خواهد کرد. مادام که این باور ایجاد نشود و فعالیت‌های فوق‌صورت نگیرد و نهادهایی نظیر مجلس شورای اسلامی، دیوان محاسبات کشور، سازمان بازرسی کشور و نهادهای مدنی به عنوان نمایندگان پاسخ‌خواهان، به صورت فعال این قبیل مطالبات را پی‌گیری نکنند، تحولی اساسی و بنیادی در نظام‌های کلیدی فوق‌الذکر صورت نمی‌گیرد و طرح‌های به اصطلاح زودبازده در این قبیل زمینه‌ها کارساز نخواهد بود. به عبارت بهتر، باید مقامات ارشد قوای مجریه و مقننه به

منابع انگلیسی

- 1- GASB (1987), "objectives of Financial Reporting" Statement of concept No.1
- 2- FASAB (1993), "Objectives of Federal of Financial Reporting" Statement of concept No.1
- 3- Ijiri, youji. "on the Accountability - Based conceptual Framework", International Journal of Public Policy, 1983.
- 4- Meyers Larry and Hood Jamie (1994), "Harmonization control and Accountability With Empowerment and Innovation" International Journal of Government Auditing, Jan 1994.
- 5- Stewart J. D (1985), "The Role of Information in Public Accountability" Issues in Public Sector.

گذشته دل نبندند و طولانی شدن زمان طراحی و اجرای نظام‌های بنیادی نوین، آن‌ها را نوید نکند.

پی‌نوشت‌ها:

- 1- Governmental Accounting Standards Board
- 2- J.D. Stewart
- 3- Federal Accounting Standards Advisory Board
- 4- Accountability Ladder

منابع و ماخذ:

منابع فارسی

- ۱- باباجانی، جعفر و دهقان حسین، «نقش حسابداری و گزارشگری مالی دولتی در ایضا و ارزیابی مسؤلیت پاسخگویی از منظر پاسخگویی و پاسخ‌خواهان»، فصلنامه مطالعات حسابداری دانشگاه علامه طباطبایی، شماره ۱۲ و ۱۳ زمستان ۸۴ و بهار ۸۵.
- ۲- باباجانی، جعفر «تحلیل مبانی نظری و قانونی سیستم حسابداری دستگاه‌های اجرایی کشور» فصلنامه حسابدار رسمی، جامعه حسابداران رسمی ایران، دیماه ۱۳۸۴.
- ۳- ریاست جمهوری (۱۳۸۶) بخشنامه بودجه سال ۱۳۸۷.
- ۴- ریاست جمهوری معاونت برنامه‌ریزی و نظارت راهبردی (۱۳۸۶) پیشنهاد چارچوب کلی لایحه بودجه سال ۱۳۸۷ کل کشور.
- ۵- قانون برنامه و بودجه مصوب اسفند ۱۳۵۱.
- ۶- قانون محاسبات عمومی کشور مصوب شهریور ۱۳۶۶.
- ۷- قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران مصوب سال ۱۳۵۸ و اصلاحات بعدی آن.
- ۸- قانون دیوان محاسبات کشور مصوب بهمن ۱۳۶۱.
- ۹- قانون برنامه چهارم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی مصوب ۱۳۸۳.

این باور برسند که تجربه کشورهای توسعه یافته نشان داده است، ایجاد تحولات اساسی در عناصر کلیدی تحقق مسؤلیت پاسخگویی مالی و عملیاتی عمومی نظیر بودجه‌بندی و حسابداری و گزارشگری مالی و سیستم‌های مرتبط با آن‌ها به یک دوره زمانی حداکثر ده ساله و تخصیص اعتبار مناسب نیازمند است و تغییرات شکلی و ظاهری در این قبیل نظام‌ها ره به جایی نمی‌برد.

با این ترتیب، پیشنهاد می‌شود به منظور جلوگیری از عقب افتادگی بیشتر در این زمینه‌ها، ابتدا قوانین الزام‌آوری با تخصیص زمان و اعتبار مورد نیاز برای این تحولات تصویب و بستر مناسب فراهم شود و سپس نهادهای مسوول ضمن استفاده از تجربه کشورهای پیشرو و افراد آگاه و صاحب‌نظر در این قبیل موارد و عنداللزوم به کارگیری کارشناسان نهادهای بین‌المللی، نسبت به طراحی و اجرای نظام‌های مورد بحث اقدام و بر پیشرفت آن‌ها اعمال نظارت کنند. تا هنگامی که این اتفاق مهم نیفتاده است، از تغییرات ناگهانی پرهیز و از ساز و کارهای گذشته که هنوز کارایی خود را از دست نداده و تا حدودی در سطح نظارت و پاسخگویی فعلی موثر است، استفاده شود. البته این بدان معنی نخواهد بود که رویه‌ها و روش‌های بازدارنده و محدود گذشته کماکان ادامه یابد، بلکه بدین معنی است، هم‌زمان با مطالعه، طراحی و تدوین نظام‌های جدید بودجه‌بندی و حسابداری و گزارشگری مالی و سیستم‌های مرتبط با آن‌ها، استفاده از نظام‌های موجود با اصلاحاتی هر چند موردی ادامه یابد مشروط بر این‌که نهادهای مسوول به این قبیل اصلاحات کوتاه‌مدت همانند

## تسلیم

**جناب آقای سیدحسین عرب‌زاده**  
**حسابدار مستقل و عضو انجمن**  
**حسابداران خیره ایران**  
 مصیبت وارده را به شما و خانواده محترمان تسلیت عرض نموده برای حضرت‌عالی صبر و شکیبایی و برای آن مرحومه علو درجات مسئلت می‌نمایم.

**انجمن حسابداران خیره ایران**