

بررسی جایگاه و نقش نظارتی ذیحساب در نظام مالی و محاسباتی کشور از دیدگاه
مسئولین دستگاه‌های اجرایی

**A Study of Treasury Officer's Role in Financial Regulation;
Heads of Executives Entities Aspect**

S.R.Akrami*, H.Khodabakhshi**,
M.Jabbari***, F.Fazilat****

سید رحمت الله اکرمی*، هادی خدابخشی**،
مهرداد جباری***، فرهاد فضیلت****

Received: 2014/11/22 Accepted: 2015/6/2

تاریخ دریافت: ۱۳۹۳/۹/۱ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۴/۳/۱۲

Abstract

The present study was to study the role of the before and during supervisory challenges on the expenditures of the Executive entities applied by treasury officers to improve supervision payments. Pay attention to the supervision and control of budget implementation, is inevitable in the country's management. The existence of an effective surveillance system for the financial aspects to a large extent helps implementation of the country's economic development and social justice. The population of the study is the heads of the Central Executives and the research method is qualitative content analysis for the analysis and the conclusion. As the results of research 19 axioms has been extracted in the field of the role and performance of the treasury officers from viewpoints of the Executives heads which are presented and described in the results of the research.

چکیده

تحقیق حاضر به بررسی نقش و چالش‌های اجرایی نظارت قبل و حین خرج که توسط ذیحسابان دستگاه‌های اجرایی اعمال می‌شود پرداخته تا با شناسایی چالش‌ها و نارسایی‌های موجود پیشنهادهایی به منظور بهبود نظارت بر پرداخت‌ها در دستگاه‌های اجرایی ارائه نماید. توجه به نظارت و کنترل در اجرای بودجه، امری اجتناب‌ناپذیر در مدیریت کشور است. وجود یک سیستم نظارتی اثربخش از جنبه مالی کمک شایانی به اجرای عدالت اجتماعی و توسعه اقتصادی کشور خواهد نمود. جامعه آماری تحقیق، رؤسای دستگاه‌های اجرایی مرکزی بوده و از روش تحلیل محتوای کیفی برای تحلیل و استنتاج استفاده می‌کند. نتایج تحقیق در ۱۹ محور از دیدگاه‌های رؤسای دستگاه‌های اجرایی در زمینه نقش و عملکرد ذیحساب استخراج گردیده است.

Keywords: Supervision Before Payments, Treasury Officer, General Treasury.

واژه‌های کلیدی: نظارت قبل و حین خرج، ذیحساب، خزانه داری کل.

JEL Classification: E63

طبقه‌بندی موضوعی: E63

*Deputy Economy Minister for Financial Supervision and Treasury Affairs, Iran

**The Head of Supervisory Department for Treasury Officers, Iran

***Deputy the Head of Supervisory Department for Treasury Officers, Iran

****Ph.D Student in Accounting, Islamic Azad University Tehran Science and Research, Tehran, Iran

*معاون نظارت مالی و خزانه دار کل کشور

**مدیر کل نظارت بر ذیحسابی‌ها

***معاون مدیر کل نظارت بر ذیحسابی‌ها

****دانشجوی دکتری حسابداری واحد علوم و تحقیقات تهران، نویسنده مسؤول:
ffarhad_auditor@yahoo.com

مقدمه

نگاهی گذرا به بودجه سالانه کشور که شامل برنامه‌ها و طرح‌هایی است که دولت در دست اجرا دارد، نشان‌دهنده این حقیقت است که نقش دولت‌ها در اداره امور جامعه بیش از پیش افزایش یافته و منابع قابل توجهی از طریق دستگاه‌های اجرایی در قالب اعتبارات جاری و عمرانی به مصرف می‌رسد. مصرف صحیح و مناسب بودجه مستلزم تعیین ضوابط و معیارهایی است که بتوان از مصرف کارا و اثربخش منابع در راستای اهداف بودجه اطمینان حاصل کرد که این ضوابط و معیارها معمولاً در قوانین و مقررات مربوطه تصویب و به مرحله اجرا گذاشته می‌شود.

در جمهوری اسلامی ایران اصل ۵۳ قانون اساسی مقرر می‌دارد: کلیه دریافت‌ها در حساب‌های خزانه‌داری کل متمرکز می‌شود و همه پرداخت‌ها در حدود اعتبارات مصوب در قانون انجام می‌گیرد (قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران).

این اصل بیانگر نقش و اهمیت نظارت و کنترل بر منابع و مصارف بودجه کل کشور است. در همین راستا ماده ۹۰ قانون محاسبات عمومی کشور که از قوانین پایه در کشور است، اعمال نظارت مالی بر مخارج وزارتخانه‌ها و مؤسسات و شرکت‌های دولتی از نظر انطباق پرداخت‌ها با قوانین و مقررات را بر عهده وزارت امور اقتصادی و دارایی قرار داده است. همچنین براساس ماده ۳۱ همان قانون ذیحساب، مأموری است که به موجب حکم وزارت امور اقتصادی و دارایی از بین مستخدمین واجد صلاحیت به منظور اعمال نظارت و تأمین هماهنگی‌های لازم در اجرای مقررات مالی و محاسباتی در وزارتخانه‌ها و مؤسسات و شرکت‌های دولتی و نهادهای عمومی غیردولتی منصوب می‌شود (قانون محاسبات عمومی کشور، ۱۳۶۶).

بنابراین روشن است که قانونگذار جایگاه ویژه‌ای را برای امر نظارت از طریق ذیحسابان که توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی منصوب می‌گردند، قائل است.

با توجه به جایگاه نظارتی ذیحسابان، تحقیق حاضر برآن است تا نظرات رؤسای دستگاه‌های اجرایی در خصوص نقش و شیوه نظارتی ذیحسابان و مشکلات و نارسایی‌های موجود در این زمینه را بررسی نماید.

پیشینه تحقیق

سید رحمت اله اکرمی و همکاران (۱۳۹۱)، در تحقیقی به بررسی تطبیقی عملکرد مالی دستگاه‌های اجرایی مشمول مقررات مالی معاملاتی خاص (نظیر: دانشگاه‌ها و مؤسسات پژوهشی و آموزشی) و دستگاه‌های اجرایی مشمول قانون محاسبات عمومی کشور از طریق توزیع پرسشنامه بین مسؤولین دستگاه‌های اجرایی ذیربط، کادر نظارتی دیوان محاسبات کشور و سازمان بازرسی کل کشور پرداخته است. نتایج بیانگر این است که از منظر دستگاه‌های نظارتی، تفاوت معنی‌داری میان دستگاه‌های دارای ذیحساب منصوب وزارت امور اقتصادی و دارایی و دستگاه‌های اجرایی دارای مدیر مالی منصوب از طرف دستگاه اجرایی، وجود دارد. یافته‌های پژوهش همچنین حاکی از آن است که از نظر قانونمندی و رعایت ضوابط و معیارهای قانونی واحدهای دارای ذیحساب از عملکرد و اثربخشی بالاتری در مقایسه با واحدهایی که دارای مدیر مالی هستند برخوردارند. نتایج پژوهش زمینه‌یابی انجام شده، دلیل اثربخشی و سودمندی روش ذیحسابی را، استقلال سازمانی و حرفه‌ای ذیحسابان از دستگاه‌های اجرایی و غیر ذیحسابان (مدیران مالی) معرفی می‌کند.

علامه حائری و میرزایی (۱۳۸۸)، در تحقیقی به بررسی نقش نظارتی ذیحسابان و حساب‌رسان مالی در اجرای بودجه سازمان‌های دولتی در استان چهارمحال و بختیاری پرداختند. یافته‌های تحقیق بیانگر آن است که ذیحسابان و حساب‌رسان مالی نقش مؤثری در مصرف بهینه منابع تخصیص یافته، بهبود برنامه‌های آتی سازمان‌های دولتی، افزایش کنترل داخلی، ارتقای گزارش‌دهی و پاسخگویی، ایجاد وحدت رویه در اجرای قوانین و مقررات و دستیابی به نتایج پیش‌بینی شده در بودجه دارند.

مهدوی (۱۹۹۶)، ساختار کنترل مالی، پاسخگویی و حسابداری جمهوری اسلامی ایران را مورد بررسی و آن را با کشور استرالیا مقایسه نموده و عنوان می‌کند که حسابداری، گزارش‌دهی مالی بودجه و حساب‌رسانی دولتی ایران که قبل از انقلاب اسلامی سال ۱۹۷۹ برقرار گردیده استنکافی نبوده و اطلاعات مالی بیشتری جهت ارتقای



اثربخشی امور ذیحسابی و پاسخگویی مورد نیاز است.

سؤالات تحقیق

توجه به اصل ۵۳ قانون اساسی و ماده ۹۰ قانون محاسبات عمومی کشور، اهمیت نظارت و کنترل را در راستای اجرای بودجه آشکار می سازد. اما دامنه شمول وظایف و اختیارات قانونی در اجرا، موضوعی است که توافق چندانی در مورد آن وجود ندارد و همواره محل بحث و اختلاف نظر بین صاحب نظران و مجریان امور بوده است. از این رو در مرحله اجرای قانون مواردی وجود دارد که در مرز بین تشخیص و انطباق با قوانین و مقررات مشخص و روشن نیست و یا اینکه از یک قانون تفسیرهای متفاوتی وجود دارد که موجب بروز اختلاف نظر بین ذیحساب با مسؤولین ذیربط در دستگاه اجرایی می شود. به منظور فراهم شدن مبنایی برای قضاوت در این خصوص، سؤالاتی به شرح زیر مطرح شد:

نظر پرسش شوندگان (مقامات تشخیص دستگاه‌های اجرایی) و مجموعه مرتبط با امور مالی در دستگاه‌های اجرایی با توجه به وظایف و مسؤولیت‌های محوله در خصوص ذیحساب مجموعه و واحد ذیحسابی چیست؟
به طور اصولی اعتقاد بر این است که اشکالاتی در این زمینه وجود دارد، چه پیشنهاداتی جهت اصلاح امور ارائه می دهید؟

نظر رؤسای دستگاه‌های اجرایی نسبت به ذیحساب و مدیرکل امور مالی فعلی چیست؟

روش تحقیق

این پژوهش از نظر هدف کاربردی و از نظر نحوه گردآوری داده‌ها میدانی است. همچنین این تحقیق از نوع تحقیق توصیفی-پیمایشی می‌باشد؛ توصیفی از این نظر که به بیان نظرات دریافت شده از رؤسای دستگاه‌های اجرایی در زمینه نظارت ذیحساب می‌پردازد و پیمایشی از این نظر که تجارب و نظرات رؤسای دستگاه‌های اجرایی که متولی اجرای بودجه بوده و ارتباط کاری مستقیم با ذیحسابان دستگاه‌های اجرایی دارند، جمع‌آوری و تحلیل می‌شود.

روش‌شناسی تحقیق نیز تحلیل محتوای کیفی است. تحلیل محتوای کیفی روشی است که با استفاده از

رویکرد کیفی و با به کارگیری فنون مختلف، به تحلیل نظام‌مند متون حاصل از مصاحبه‌ها، یادداشت‌های روزانه و یا اسناد می‌پردازد. در تحلیل محتوای کیفی فرضیه وجود ندارد، بلکه پیش فرض‌های ذهنی پژوهشگر منجر به طرح پرسش‌های تحقیق می‌شود.

تعریف متغیرهای تحقیق

نظارت: نظارت عبارت است از فعالیتی منظم، متضمن انطباق نتایج مورد انتظار در قالب استانداردهای انجام عملیات معین، طراحی سیستم دریافت اطلاعات، مقایسه عملیات پیش بینی شده و انجام شده، ارزیابی اختلافات و انحرافات مشاهده شده و تشخیص اهمیت آنها و انجام اصلاحات لازم برای تحقق هدف‌ها.

به نظر Stoner، نظارت، فعالیت منظمی است که ضمن آن نتایج مورد انتظار در قالب استانداردهای انجام عملیات معین می‌شود (Santiso, 2005).

از نظر Woiter، نظارت چیزی نیست مگر ارسال پیام‌هایی که به طور مؤثر رفتار گیرنده پیام را تغییر می‌دهد، به عبارت دیگر تلاش منظمی در جهت نیل به اهداف، استانداردها، بازخورد اطلاعات، مقایسه با استانداردهای تعیین شده می‌باشد (Schaeffer, 2008).

سیستم نظارت مالی: نظارت مالی سیستمی است که با هدف استفاده صحیح از منابع مالی در راستای تحقق برنامه‌های مصوب، حفظ و حراست از بیت المال، حصول اطمینان از صحت، دقت و قانونی بودن فعالیت‌های مالی مربوط به اجرای بودجه، انطباق هزینه‌ها و سایر پرداخت‌ها با قوانین و مقررات موضوعه و عدم تجاوز هزینه‌ها از اعتبارات مصوب طراحی و به مورد اجرا گذاشته می‌شود (باباجانی، ۱۳۸۲).

ابزار گردآوری اطلاعات: پاسخ به پرسش‌های تحقیق مستلزم جمع‌آوری اطلاعات در زمینه مربوطه می‌باشد. برای جمع‌آوری اطلاعات از روش‌هایی شامل: مطالعه اسناد و مدارک، مصاحبه‌های فنی با صاحب‌نظر و همچنین پرسشنامه استفاده شده است. سؤالات

پرسشنامه به صورت سؤالات باز طراحی شده است.

جامعه و نمونه آماری تحقیق: جامعه آماری تحقیق شامل دستگاه‌های اجرایی مرکزی تابع نظام بودجه ملی می‌باشد. بر این اساس سؤالات تحقیق به مقامات تشخیص ۷۹ دستگاه ارسال گردید که در مجموع پاسخ‌های ۵۹ دستگاه دریافت و به‌عنوان نمونه مورد بررسی قرار گرفت.

تجزیه و تحلیل

پس از جمع‌آوری پاسخ‌ها ابتدا دستگاه‌های پاسخ‌دهنده کدگذاری گردید. سپس با مطالعه پاسخ‌های دریافتی محورهای مشترک و دیدگاه‌های مقامات تشخیص دستگاه‌های اجرایی به‌عنوان واحدهای تحلیل استخراج و ماتریسی از محورهای مشترک دیدگاه‌ها و نقطه نظرات هر مقام تشخیص استخراج و کد گذاری

گردید که در جدول شماره ۱ نشان داده شده است. دستگاه‌های پرسش شونده، پاسخ‌دهنده، سؤالات و محورهای استخراج شده از پاسخ‌ها به لحاظ کمی در جدول شماره ۲ نشان داده شده است. محورهای استخراج شده از پاسخ‌های دریافتی مرتبط با هر سؤال به شرح زیر می‌باشد:

محورهای مرتبط با سؤال اول: وجود ذیحساب در دستگاه اجرایی موجب اجرای دقیق قوانین و مقررات در حوزه مالی محاسباتی می‌گردد.

انتصاب ذیحساب از کارکنان وزارت دارایی (مستقل از دستگاه اجرایی) در دستگاه اجرایی زیربند موجب اجرای دقیق قوانین و مقررات در حوزه مالی محاسباتی می‌گردد.

محورهای مرتبط با سؤال دوم: انتصاب ذیحساب از

جدول (۱). دستگاه‌ها، سؤالات و محورهای استخراج شده

| | سؤال ۱ | | | سؤال ۲ | | | سؤال ۳ | | |
|------------|--------|--------|--------|--------|--------|----------|--------|--------|--------|
| | محور ۱ | محور ۲ | محور ۱ | محور ۱ | محور ۲ | محور ... | محور ۱ | محور ۲ | محور ۳ |
| دستگاه ۱ | | | | | | | | | |
| دستگاه ۲ | | | | | | | | | |
| دستگاه ۳ | | | | | | | | | |
| دستگاه ... | | | | | | | | | |
| دستگاه ۵۹ | | | | | | | | | |

جدول (۲). مقادیر کمی دستگاه‌های پرسش شونده، پاسخ‌دهنده، سؤالات و محورها

| | |
|---------------------------------|-----------|
| دستگاه‌های پرسش شونده | ۷۹ دستگاه |
| دستگاه‌های پاسخ‌دهنده | ۵۹ دستگاه |
| تعداد سؤالات | ۳ سؤال |
| محورهای استخراج شده از سؤال اول | ۲ محور |
| محورهای استخراج شده از سؤال دوم | ۱۴ محور |
| محورهای استخراج شده از سؤال سوم | ۳ محور |

جدول (۳). توزیع پاسخ‌ها بر اساس محورهای استخراج شده

| رد | تأیید | دستگاه‌های پاسخ‌دهنده (تعداد) | محورها | سؤالات |
|----|-------|-------------------------------|---------|--------|
| | ۳۳ | ۳۳ | محور ۱ | سؤال ۱ |
| ۲ | ۱ | ۳ | محور ۲ | |
| | ۱۴ | ۱۴ | محور ۱ | سؤال ۲ |
| | ۳ | ۳ | محور ۲ | |
| | ۵ | ۵ | محور ۳ | |
| ۱ | ۷ | ۸ | محور ۴ | |
| | ۴ | ۴ | محور ۵ | |
| | ۳ | ۳ | محور ۶ | |
| | ۵ | ۵ | محور ۷ | |
| | ۱ | ۱ | محور ۸ | |
| | ۵ | ۵ | محور ۹ | |
| | ۵ | ۵ | محور ۱۰ | |
| | ۸ | ۸ | محور ۱۱ | |
| | ۲ | ۲ | محور ۱۲ | |
| | ۲ | ۲ | محور ۱۳ | |
| | ۱ | ۱ | محور ۱۴ | |
| | ۳۹ | ۴۱ | محور ۱ | سؤال ۳ |
| | ۳ | ۳ | محور ۲ | |
| ۱ | | ۱ | محور ۳ | |
| ۶ | ۱۴۰ | ۱۴۶ | جمع | |

طرف وزارت دارایی سبب بروز مسائل و مشکلات زیر در اجرای امور دستگاه اجرایی می‌شود:

- عدم شفافیت و صراحت قوانین و مقررات - یکی از مسائل و مشکلات در حوزه مالی و محاسباتی است.
- ورود ذیحساب به حوزه تشخیص خرج، سبب بروز مسائل و مشکلات اجرای امور در دستگاه اجرایی می‌گردد.

- عدم ارائه راهکارهای عملی توسط ذیحساب (به عنوان یک مشاور مالی) در هنگام مواجهه با پرداخت‌های ضروری مغایر با قوانین و مقررات یکی از نقاط ضعف عملکرد ذیحساب است.

- عدم تسلط ذیحساب دستگاه اجرایی به قوانین و مقررات مالی محاسباتی نقطه ضعف عملکرد ذیحساب است.

- با توجه به نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، کنترل‌های مالی دیگر پاسخگوی نیازهای نظارتی نبوده و لزوم استقرار کنترل‌های عملیاتی و نتیجه‌گرا در امر نظارت احساس می‌شود.

- عدم آشنایی ذیحساب به مأموریت‌ها، وظایف و چالش‌های دستگاه اجرایی سبب بروز مسائل و مشکلات در اجرای امور دستگاه اجرایی می‌شود.

- انتصاب یک فرد به عنوان ذیحساب دو یا چند دستگاه اجرایی سبب بروز مسائل و مشکلات در اجرای امور دستگاه اجرایی می‌شود.

- عدم تفکیک وظیفه نظارتی از مدیریت امور مالی سبب بروز مسائل و مشکلات در اجرای امور دستگاه اجرایی و همچنین تضعیف امر نظارت می‌شود.

- برداشت‌های شخصی از قوانین و مقررات توسط ذیحساب سبب بروز مسائل و مشکلات در اجرای امور دستگاه اجرایی و همچنین امر نظارت می‌شود.

- عدم وجود وحدت رویه بین ذیحسابان دستگاه‌های اجرایی سبب بروز مسائل و مشکلات در اجرای امور دستگاه اجرایی و همچنین امر نظارت می‌شود.

- عدم مشورت با دستگاه اجرایی برای انتخاب و انتصاب ذیحساب.

- عدم وجود آموزش حرفه‌ای مستمر موجب تضعیف امر نظارت توسط ذیحساب می‌شود.

- عدم استقلال حرفه‌ای ذیحساب موجب تضعیف امر

جدول (۴). رتبه پاسخ‌ها بر اساس محورهای استخراج شده

| رد | تأیید | دستگاه‌های پاسخ‌دهنده (تعداد) | محورها | سؤالات |
|----|-------|-------------------------------|---------|--------|
| ۲ | ۳۹ | ۴۱ | محور ۱ | سؤال ۳ |
| | ۳۳ | ۳۳ | محور ۱ | سؤال ۱ |
| | ۱۴ | ۱۴ | محور ۱ | سؤال ۲ |
| | ۸ | ۸ | محور ۱۱ | سؤال ۲ |
| ۱ | ۷ | ۸ | محور ۴ | سؤال ۲ |
| | ۵ | ۵ | محور ۳ | سؤال ۲ |
| | ۵ | ۵ | محور ۷ | سؤال ۲ |
| | ۵ | ۵ | محور ۹ | سؤال ۲ |
| | ۵ | ۵ | محور ۱۰ | سؤال ۲ |
| | ۴ | ۴ | محور ۵ | سؤال ۲ |
| | ۳ | ۳ | محور ۲ | سؤال ۳ |
| | ۳ | ۳ | محور ۲ | سؤال ۲ |
| | ۳ | ۳ | محور ۶ | سؤال ۲ |
| | ۲ | ۲ | محور ۱۲ | سؤال ۲ |
| | ۲ | ۲ | محور ۱۳ | سؤال ۲ |
| ۲ | ۱ | ۳ | محور ۲ | سؤال ۱ |
| | ۱ | ۱ | محور ۸ | سؤال ۲ |
| | ۱ | ۱ | محور ۱۴ | سؤال ۲ |
| ۱ | | ۱ | محور ۳ | سؤال ۳ |
| ۶ | ۱۴۰ | ۱۴۶ | | جمع |

نظارت توسط ذیحساب می‌شود.

محورهای مرتبط با سؤال سوم: شامل موارد زیر

می‌باشد:

- ذیحساب فعلی هماهنگی خوبی در اجرای امور با دستگاه اجرایی دارد.

- ذیحساب فعلی دارای دانش و تخصص لازم در حوزه مالی و محاسباتی است.

- ذیحساب فعلی به لحاظ خصوصیات فردی شخص مناسبی برای حرفه ذیحسابی است.

پس از استخراج محورهای مشترک در پاسخ‌های دریافتی، فراوانی پاسخ‌ها در موافقت (تأیید) یا عدم موافقت (رد) موضوعات مطرح شده در هر محور مشخص گردید. فراوانی پاسخ‌ها در جدول شماره ۳ نشان داده شده است.

با توجه به جدول شماره ۳ مشخص می‌شود که در مجموع ۱۴۶ دیدگاه در قالب ۱۹ محور از محتوای پاسخ‌های دریافتی استخراج گردیده که در ۱۴۰ پاسخ بر موافقت (تأیید) و ۶ پاسخ بر عدم موافقت (رد) با محورهای فوق‌الذکر تأکید داشته‌اند.

با توجه به مقادیر جدول شماره ۳، نمودار فراوانی پاسخ‌ها در هر محور، موافقت (تأیید) یا عدم موافقت (رد) با موضوع مطرح شده در هر محور در نمودارهای شماره ۱، ۲ و ۳ نشان داده شده است.

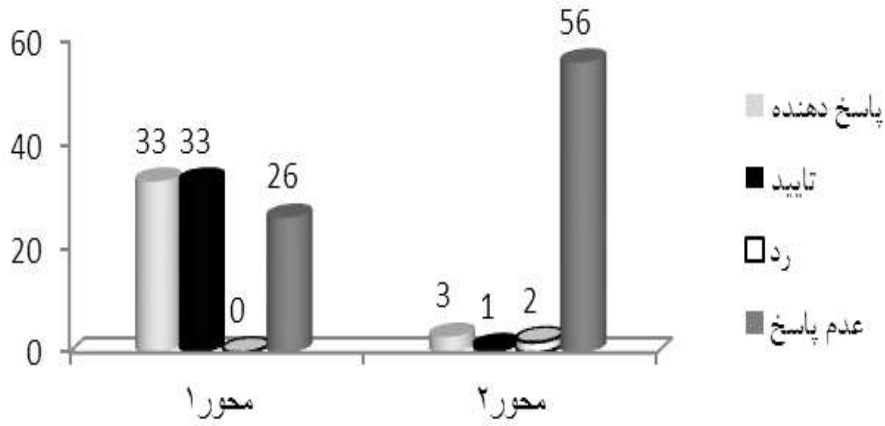
پس از بررسی و تلخیص پاسخ‌های دریافتی در قالب محورهای ذکر شده، رتبه‌بندی پاسخ‌ها بر اساس فراوانی آنها در محورها، به منظور تعیین اهمیت موضوعات مورد بحث انجام شد که نتایج آن در جدول شماره ۴ نشان داده شده است.

جدول شماره ۴ نشان می‌دهد که محورهای ۱ مربوط به سؤالات اول و سوم به ترتیب بیشترین فراوانی و محورهای ۸ و ۱۴ و مربوط به سؤال دوم و محور ۳ مربوط به سؤال سوم کمترین فراوانی را داشته‌اند.

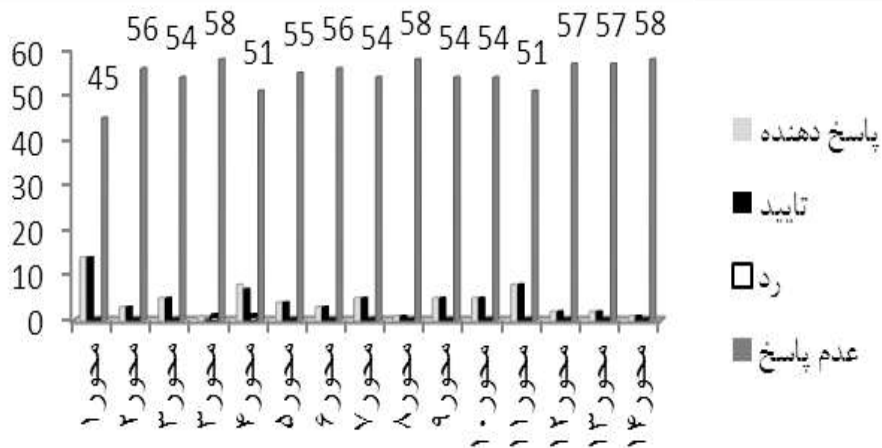
بحث و نتیجه‌گیری

با توجه به موارد احصا شده نتایج حاصل از یافته‌های تحقیق به شرح زیر تشریح می‌گردد. لازم به ذکر است با توجه به اینکه این تحقیق از طریق پرسشنامه باز اجرا گردیده، پاسخ‌دهندگان از دیدگاه

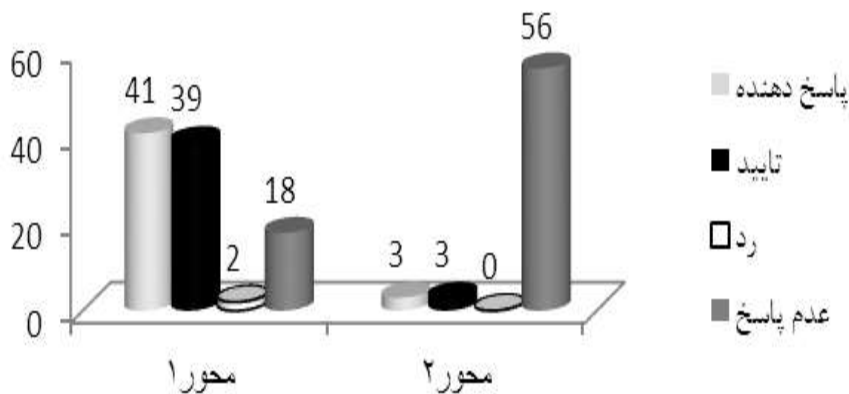
نمودار (۱). فراوانی پاسخ های مربوط به سؤال اول در محورها



نمودار (۲). فراوانی پاسخ های مربوط به سؤال دوم در محورها



نمودار (۳). فراوانی پاسخ های مربوط به سؤال سوم در محورها



خود به هر سؤال پاسخ داده‌اند و عدم اظهارنظر در یک محور به منزله مطرح نبودن چالشی در آن زمینه از دیدگاه پاسخ‌دهنده فرض شده است. مقادیر برآوردی بر اساس نسبت پاسخ‌های دریافتی به کل پاسخ‌ها در محورهای استخراج شده محاسبه گردیده است.

نتایج مربوط به سؤال اول: با توجه به سؤال اول

تحقیق که دیدگاه مقامات تشخیص دستگاه‌های اجرایی در خصوص ذیحساب واحد ذیحسابی با توجه به وظایف و مسؤولیت‌های محوله مورد پرسش قرار می‌دهد، نتایج به شرح زیر می‌باشد:

از مجموع ۵۹ دستگاه که پاسخ آنها دریافت گردیده، ۳۳ دستگاه اظهار نموده‌اند وجود ذیحساب در دستگاه اجرایی موجب اجرای دقیق قوانین و مقررات در حوزه مالی محاسباتی می‌گردد. در واقع ۵۵ درصد از پاسخگویان بر وجود ذیحساب به منظور ایجاد انضباط مالی در دستگاه‌های اجرایی تأکید داشته‌اند.

دو دستگاه از ۵۹ دستگاه که پاسخ آنها دریافت گردیده است این دیدگاه که انتصاب ذیحساب از کارکنان وزارت دارایی (مستقل از دستگاه اجرایی) در دستگاه اجرایی ذیربط موجب اجرای دقیق قوانین و مقررات می‌گردد را مردود دانسته‌اند. این دیدگاه ۳ درصد پاسخ‌ها را شامل می‌شود. یک دستگاه نیز دیدگاه مثبتی راجع به این قضیه ابراز نموده است.

نتایج مربوط به سؤال دوم: با توجه به سؤال دوم

تحقیق که دیدگاه مقامات تشخیص دستگاه‌های اجرایی در خصوص مسائل و مشکلات ذیحسابی با توجه به وظایف و مسؤولیت‌های ذیحسابان را مورد پرسش قرار می‌دهد، نتایج به شرح زیر می‌باشد:

از مجموع ۵۹ دستگاه که پاسخ آنها دریافت گردیده، ۱۴ دستگاه اعتقاد داشته‌اند انتصاب ذیحساب از طرف وزارت دارایی سبب بروز مسائل و مشکلات در اجرای امور دستگاه اجرایی می‌شود. این تعداد ۲۳ درصد پاسخ‌ها را شامل می‌شود.

سه دستگاه از مجموع ۵۹ دستگاه عدم شفافیت و صراحت قوانین و مقررات را یکی از مسائل و مشکلات در این حوزه دانسته‌اند. این تعداد ۵ درصد پاسخ‌ها را

شامل می‌شود.

از مجموع ۵۹ دستگاه که پاسخ آنها دریافت گردیده، ۵ دستگاه اعتقاد داشته‌اند که ورود ذیحساب به حوزه تشخیص خرج سبب بروز مسائل و مشکلات اجرای امور در دستگاه اجرایی می‌گردد. این تعداد ۱۱ درصد پاسخ‌ها را شامل می‌شود.

از مجموع ۵۹ دستگاه که پاسخ آنها دریافت گردیده، ۷ دستگاه اعتقاد داشته‌اند که هنگام مواجهه دستگاه‌های اجرایی با پرداخت‌های ضروری راهکارهای عملی توسط ذیحساب ارائه نمی‌شود. این دستگاه‌ها نقش ثانویه‌ای برای ذیحساب به‌عنوان مشاور مالی علاوه بر نقش نظارتی قائل هستند. این تعداد ۱۱ درصد پاسخ‌ها را شامل می‌شود. یک دستگاه نیز نظر مثبتی در خصوص عملکرد ذیحساب در این زمینه ابراز داشته است.

از مجموع ۵۹ دستگاه که پاسخ آنها دریافت گردیده، ۴ دستگاه اعتقاد داشته‌اند عدم تسلط ذیحساب به قوانین و مقررات و بطور کلی حوزه مالی و محاسباتی یکی از چالش‌ها در حوزه عملکرد ذیحساب می‌باشد. این تعداد ۷ درصد پاسخ‌ها را شامل می‌شود.

سه دستگاه از مجموع ۵۹ دستگاه معتقد می‌باشند که با توجه به تغییر نظام بودجه‌ریزی به بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد دیگر کنترل‌های صرفاً مالی پاسخگوی نیازهای نظارتی نبوده و لزوم استقرار کنترل‌های عملیاتی و نتیجه‌گرا در امر نظارت احساس می‌شود.

از مجموع ۵۹ دستگاه که پاسخ آنها دریافت گردیده، ۵ دستگاه اعتقاد داشته‌اند عدم آشنایی ذیحساب به مأموریت‌ها، وظایف و چالش‌های دستگاه اجرایی عامل ایجاد مسائل و مشکلات در اجرای امور دستگاه اجرایی می‌شود. این تعداد ۱۱ درصد پاسخ‌ها را شامل می‌شود.

از مجموع ۵۹ دستگاه که پاسخ آنها دریافت گردیده، یک دستگاه اظهار نموده است که انتصاب یک فرد به‌عنوان ذیحساب دو یا چند دستگاه سبب بروز مسائل و مشکلات در اجرای امور دستگاه اجرایی می‌شود.

از مجموع ۵۹ دستگاه که پاسخ آنها دریافت گردیده، ۵ دستگاه اعتقاد داشته‌اند نقش ذیحساب به‌عنوان ناظر خرج و مدیریت امور مالی بطور همزمان سبب اخلال در وظیفه نظارتی ذیحساب می‌گردد. این تعداد ۱۱ درصد

پاسخ‌ها را شامل می‌شود.

از مجموع ۵۹ دستگاه که پاسخ آنها دریافت گردیده، ۵ دستگاه اعتقاد داشت‌اند که برداشت‌های شخصی از قوانین و مقررات توسط ذیحساب سبب بروز مسائل و مشکلات در اجرای امور دستگاه اجرایی و همچنین امر نظارت می‌شود. این تعداد ۱۱ درصد پاسخ‌ها را شامل می‌شود.

از مجموع ۵۹ دستگاه که پاسخ آنها دریافت گردیده، ۸ دستگاه اعتقاد داشته‌اند عدم وجود وحدت رویه بین ذیحسابان دستگاه‌های اجرایی یکی از چالش‌های اجرایی در زمینه عملکرد ذیحسابان است. که ۱۳ درصد کل پاسخ‌ها را شامل می‌شود. فراوانی چنین دیدگاهی در دستگاه‌هایی که از نظام بودجه متمرکز پیروی می‌کنند بیشتر بوده است.

از مجموع ۵۹ دستگاه که پاسخ آنها دریافت گردیده، ۲ دستگاه عدم مشورت معاونت نظارت مالی و خزانه داری کل کشور با دستگاه اجرایی برای انتخاب و انتصاب ذیحساب را موضوعی قابل تأمل در انتصاب ذیحسابان در دستگاه اجرایی دانسته‌اند. این تعداد ۳ درصد پاسخ‌ها را شامل می‌شود.

از مجموع ۵۹ دستگاه که پاسخ آنها دریافت گردیده، ۲ دستگاه فقدان آموزش مستمر حرفه‌ای را به‌عنوان عاملی که موجب ضعف عملکرد ذیحساب می‌گردد مد نظر قرار داده‌اند. این تعداد ۳ درصد پاسخ‌ها را شامل می‌شود.

از مجموع ۵۹ دستگاه که پاسخ آنها دریافت گردیده، یک دستگاه عدم استقلال حرفه‌ای ذیحساب را عامل تضعیف نظارت دانسته است. سایر دستگاه‌های اجرایی در این رابطه اظهار نظری ننموده‌اند.

نتایج به سؤال سوم: با توجه به سؤال سوم تحقیق

که دیدگاه مقامات تشخیص دستگاه‌های اجرایی در خصوص ذیحساب مستقر در دستگاه اجرایی را مورد پرسش قرار می‌دهد، نتایج به شرح زیر می‌باشد:

از مجموع ۵۹ دستگاه که پاسخ آنها دریافت گردیده ۴۳ دستگاه از ذیحساب فعلی خود ابراز رضایت نموده‌اند. این تعداد ۷۲ درصد پاسخها را شامل می‌شود. دستگاه‌های اجرایی رضایت خود از ذیحسابان را در

زمینه‌های زیر ابراز کرده‌اند:

۳۹ دستگاه رضایت خود را از عملکرد کلی ذیحسابان ابراز نموده‌اند. در واقع ۹۰ درصد دستگاه‌ها اظهار نموده‌اند ذیحساب هماهنگی خوبی با دستگاه اجرایی در راستای وظایف نظارتی و مدیریت واحد ذیحسابی داشته است.

به عقیده ۳ دستگاه ذیحساب فعلی دستگاه ذیربط دارای دانش تخصصی لازم در امور مرتبط با ذیحسابی است. این تعداد ۷ درصد پاسخ‌ها را شامل می‌شود.

یکی از دستگاه‌های اجرایی ذیحساب فعلی دستگاه اجرایی را به لحاظ خصوصیات فردی و شخصیتی فرد مناسبی برای مدیریت واحد ذیحسابی دانسته است.

پیشنهاد‌های مبتنی بر نتایج تحقیق

با جمع‌بندی نظرات مقامات تشخیص دستگاه‌های اجرایی به‌عنوان افرادی که در ارتباط کاری مستقیم با ذیحسابان می‌باشند، پیشنهاد می‌گردد: معاونت نظارت مالی و خزانه‌داری کل کشور به‌عنوان متولی امر نظارت بر مخارج بودجه عمومی اهتمام بیشتری در راستای ایجاد وحدت رویه بین ذیحسابان، آموزش مستمر حرفه‌ای و توصیه به همکاران ذیحساب به آشنایی با اهداف و وظایف دستگاه اجرایی محل مأموریت قبل از شروع به کار به‌عنوان ذیحساب دستگاه اجرایی داشته باشد.

محدودیت‌های تحقیق

اصلی‌ترین محدودیت تحقیق ناشی از روش اجرای پژوهش است، چرا که ممکن است برداشت محقق در شناسایی دیدگاه پاسخ‌دهندگان و جاگزینی آنها در محورهای استخراج شده و اهمیت موضوع با مقصود پاسخ‌دهندگان منطبق نباشد. اگرچه سعی گردیده که با مطالعه دقیق نظرات ابراز شده این انحراف به حداقل کاهش یابد، لکن این امر موجب عدم وجود انحراف در برداشت‌های غیر واقع از نظر پرسش‌شوندگان نخواهد بود.

منابع

- اکرمی، سید رحمت اله؛ خدابخشی، هادی؛ جباری،

- Santiso, C. & Uilmaz, S. (2005). "Budget Institutions and Fiscal Responsibility". *United Kingdom Department for International Development (DFID)*.
- Schaeffer, M. (2008). "Strengthening Local Government Budgeting And Accountability". *The World Bank*.
- مهرداد. (۱۳۹۳). "بررسی تطبیقی عملکرد مالی دستگاه های اجرایی مشمول مقررات مالی و معاملاتی خاص و دستگاه های اجرایی مشمول قانون محاسبات عمومی کشور"، ۱۴ (۷ و ۸)، ۵-۳۵.
- باباجانی، جعفر. (۱۳۸۲). "تحلیلی نظری پیرامون سیستم نظارت مالی کشور از منظر پاسخگویی". *بررسی های حسابداری و حسابرسی*، ۱۰ (۳۱)، ۹۷-۱۳۰.
- علامه حائری، فریدالدین؛ میرزایی بروجنی، بهرام. (۱۳۸۹، تابستان). "نقش نظارتی ذیحسابان در عملکرد بودجه کل کشور". *حسابرس*، ۴، ۴۷-۶۵.
- قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران.
- قانون محاسبات عمومی کشور مصوب شهریور ماه ۱۳۶۶.