

شاخصها و رویکردهای حاکم بر نظام نظارت مالی بخش عمومی

محمد رضا مهدی فرد ✍
صادق شعبانی

مقدمه

نظام نظارت مالی با توجه به وضعیت و پیشینه هر کشور منحصر به فرد و متفاوت است. با توجه به اینکه خزانه‌داری نقش مهمی در این نظارتها دارد، ساختار خزانه‌داری کشورها بر طراحی و اجرای نظارت‌های مالی مؤثر است. در برخی از کشورها خزانه‌داری مؤسسه‌ای مستقل با شبکه وسیعی از اداره‌ها می‌باشد. در این کشورها خزانه‌داری از قدرت بالایی برخوردار است و به تبع آن به شکل وسیعی ملزم به پاسخگویی است. در بعضی دیگر از کشورها برای کاهش تمرکز در امور، وظایف متفاوت خزانه‌داری به بخشهای مختلفی از بدنه دولت تفویض شده است. نظامی که در یک کشور به شکل شایسته‌ای کار می‌کند، در کشور دیگر به دلیل شرایط متفاوت اقتصادی و با ظرفیتهای متفاوت آن ممکن است ناتوان باشد. بنابراین در هر کشور برای طراحی نظام خزانه‌داری، لازم است توصیه‌های ویژه‌ای انجام گیرد. به رغم وجود این تفاوتها و با توجه به میزان توسعه یافتگی کشورها و یا پیشینه تاریخی مشترکشان، شباهتهایی در نظام مالی آنها می‌توان مشاهده کرد. در این قسمت برخی از ابعاد نظارت مالی در کشورهایی با سطوح متفاوت اقتصادی (توسعه یافته، قدرتهای نوظهور و در حال توسعه) تشریح و سپس ضمن معرفی سه نظام نظارتی حاکم^۱، ویژگی‌های آنها تبیین می‌شود.



می‌کنند؛ برخی دیگر کنترل‌ها را به‌شکل کلی و یا در بخشی خاص اعمال کرده و برخی دیگر نیز کنترل مشخصی در این زمینه ندارند.

کنترل پرداخت هنگامی اجرا می‌شود که پرداخت واقعی صورت پذیرد. این عمل در واقع مشخص‌ترین وظیفه خزانه‌داری است. نظام‌های خزانه‌داری به‌شکل‌های مختلفی پرداختها را کنترل می‌کنند و درجه رسیدگی و دقت آنها به‌طور کامل متفاوت است. در بسیاری از موارد، برخی از وظایف نظارت بر پرداخت به‌رغم اهمیت‌شان به دستگاه‌های اجرایی محول و یا اینکه به بانک‌های عامل تفویض می‌شوند.

برای اطمینان از اینکه پرداخت‌های دستگاه‌های اجرایی در چارچوب محدوده قانونی مصوب باشد، در بیشتر کشورها نظام‌های پرداخت مجاز مورد استفاده قرار می‌گیرند. این نظام‌ها سازوکاری ایجاد می‌کنند که به‌وسیله آن اطمینان حاصل می‌شود پرداختها به مناطقی که از اولویت برخوردار هستند، انجام می‌شود و به این شکل از وقوع بدهی‌های معوق جلوگیری می‌شود.

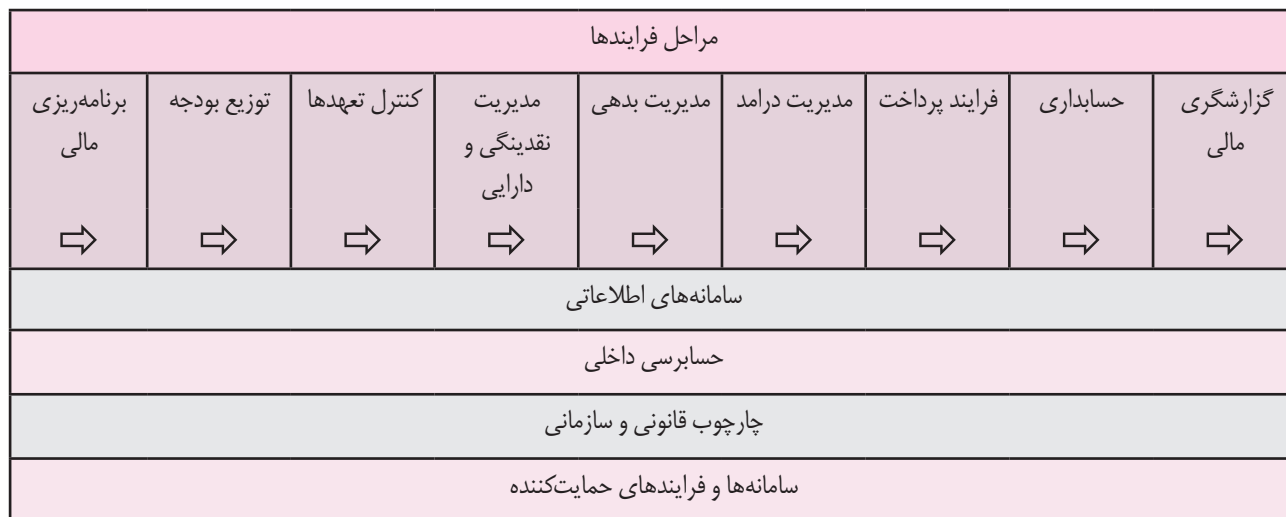
در یک اقتصاد در حال توسعه، تمامی تقاضاهای پرداخت باید از طریق اداره‌ای منشعب از خزانه‌داری صورت پذیرد که در آنجا پیش از آنکه مجوز پرداخت داده شود، کنترل کامل انجام می‌شود؛ اما به‌رغم تأکید این دسته از کشورها بر پرداخت متمرکز، این کشورها در بیشتر مواقع ظرفیت پرداخت‌های

نظارت و کنترل مالی به‌عنوان جزئی از زنجیره ارزش نظام مدیریت مالی بخش عمومی

شکل ۱ زنجیره ارزش مشخصی را به‌عنوان یک نظام جامع خزانه‌داری توصیف و مجموعه‌ای از وظایف مهم را ارائه می‌کند که به‌عنوان کارکردهای خزانه‌داری در بیشتر کشورها تعریف می‌شوند. این زنجیره ارزش فرایند تولید (خدمات) را در یک نظام خزانه‌داری توصیف و مراحل مختلف فرایند، توالی و ترتیب آنها و سامانه‌ها و فرایندهای حمایت‌کننده را مشخص می‌کند و می‌تواند به‌عنوان چارچوبی برای تحلیل اجزا یا ترتیب فرایندها در نظام خزانه‌داری یک کشور مشخص به‌کار رود. نظارت مالی به‌عنوان یک عنصر کلیدی نظام مدیریت مالی بخش عمومی می‌تواند با بخش‌هایی از زنجیره ارزش در ارتباط باشد. کنترل تعهدها و فرایند پرداخت، اجزایی از زنجیره ارزش می‌باشند که به‌صورت خاص با نظارت مالی ارتباط تنگاتنگی دارند. همچنین، حسابرسی داخلی در بیشتر نظام‌های مالی از مهمترین ابزار نظارت مالی است. بنابراین کنترل تعهدها، فرایند پرداخت و حسابرسی داخلی، شاخصهایی برای بررسی نظارت مالی در نظر گرفته می‌شوند و میزان تمرکز یا عدم‌تمرکز آنها مورد بررسی قرار می‌گیرد.

ضرورت کنترل تعهدها از آنجا ناشی می‌شود که از طریق آن می‌توان مانع ایجاد تعهد مازاد بر سقف اعتبار شد. برخی کشورها به تفصیل این کنترل‌ها را برای تمام بودجه اعمال

شکل ۱- زنجیره ارزش خزانه‌داری





متمركز مؤثر را دارا نیستند. یک اقتصاد نوظهور می‌تواند از شیوه مشابهی استفاده و فرایند را از طریق سامانه اطلاعات مدیریت مالی تسهیل نماید؛ یا اینکه به تدریج برخی از مسئولیت‌های نظارتی را به وزارتخانه‌های مربوط محول کند. در یک اقتصاد باثبات، سازوکار اصلی برای تضمین مناسب پرداختها اینست که مدیران در دستگاه‌های اجرایی بدون چشم‌پوشی جوابگو باشند^۲. این سازوکار می‌تواند به وسیله یک نظام کنترل مستقیم مورد حمایت قرار گیرد؛ به طوری که دستور پرداخت به شکل خودکار با محدودیت‌هایی که در مورد پرداختها وضع شده است، مطابقت داده شود. در چنین شرایطی است که کنترل‌های جزئی در مورد پرداختی‌ها به اشخاص ضرورت ندارد.

حسابرسی داخلی به طور معمول به وسیله واحدهایی با همین نام در درون خزانه‌داری یا وزارت دارایی یا در دستگاه‌های اجرایی انجام می‌شود. در برخی کشورها، دولت به واحدهای خود اجازه می‌دهد تا خدمات حسابرسی داخلی خود را به مؤسسه‌های خصوصی حسابرسی واگذار کنند.

مقیاس‌های تمرکز

در این بخش سه شاخص کنترل تعهدها، فرایند پرداخت و حسابرسی داخلی به عنوان عناصر زنجیره ارزش خزانه‌داری که با نظارت مالی ارتباط و پیوستگی دارند، از جنبه میزان تمرکزگرایی در سه سطح مختلف از کشورها از لحاظ توسعه‌یافتگی، مورد بررسی قرار می‌گیرند و برای آنها معیارهای کمی از ۵ تا ۱ در نظر گرفته می‌شود:

• نمره ۵ نشان دهنده تمرکز در بیشترین اندازه ممکن است (به طور معمول متمركز در وزارت دارایی و بخش خزانه‌داری کشورها).

• نمره ۴ نشان می‌دهد که این وظیفه از مسئولیت‌های بخش دیگر وزارت دارایی یا خزانه‌داری است یا اینکه این مسئولیت میان وزارت دارایی و بانک مرکزی یا دستگاه‌های اجرایی تقسیم می‌شود.

• نمره ۳ نشان می‌دهد که دستگاه‌های اجرایی یا بانک مرکزی، تصمیم‌گیرنده‌های اصلی هستند.

• نمره ۲ نشان می‌دهد که تمرکز فقط تا اندازه‌ای از طریق نفوذ وزارت دارایی یا خزانه‌داری بر تصمیم‌های دستگاه‌های اجرایی دیگر وجود دارد (نفوذ محدود).

• نمره ۱ نشان می‌دهد که وزارتخانه‌ها یا دستگاه‌های اجرایی از وزارت دارایی یا خزانه‌داری استقلال کامل دارند. این وضعیت نشانگر تمرکز در کمترین اندازه ممکن است.

جدول ۱ نشان می‌دهد که میانگین شاخص تمرکز برای

جدول ۱- میزان تمرکز در عناصر زنجیره ارزش خزانه‌داری

شاخص	اقتصادهای در حال توسعه	اقتصادهای در حال گذار / نوظهور	اقتصادهای پیشرفته یا توسعه یافته
کنترل تعهدها	۳	۵	۱
فرایند پرداخت	۵	۴	۳
حسابرسی داخلی	۵	۴	۳
میانگین	۴/۳	۴/۳	۲/۳

سطح توسعه یافتگی اقتصادی در درجه‌های متفاوتی قرار دارند)، میزان تمرکزگرایی در ساختار کنترل تعهدها، فرایند پرداخت و حسابرسی داخلی در آنها، در جدول ۳ مورد بررسی قرار می‌گیرد. امتیازها نشانگر این موضوع است که نظام خزانه‌داری برزیل، روسیه و فرانسه شباهت‌های زیادی به یکدیگر دارند. مدیریت مالی دولت در خزانه‌داری این کشورها از دامنه قدرت وسیعی برخوردار است و تأکید زیادی بر اعمال کنترل‌های قوی و متمرکز در خزانه‌داری دارد. در این کشورها تمرکزگرایی در حد بالایی وجود دارد؛ به‌خصوص در کشورهای برزیل و فرانسه شدت آن بیشتر است. البته نظام خزانه‌داری روسیه نیز زمانی که فرایند اصلاحات پیش‌بینی شده را به‌طور کامل طی کند (این اصلاحات آغاز گردیده و در حال اجراست)، بیشتر متمرکز می‌شود.^۴

هر دو گروه از کشورهای با اقتصاد در حال توسعه و اقتصادهای نوظهور، ۴/۳ است؛ البته در هر حال، در ابعاد مختلف تفاوت‌هایی وجود دارد. در اصل، نیاز کلی برای کنترل متمرکز در اقتصاد در حال توسعه نسبت به اقتصاد در حال گذار بالاتر است. به هر جهت کشورهای در حال توسعه و حتی قدرتهای نوظهور، بیشتر اوقات ظرفیت کافی برای برقراری کنترل را ندارند. برای اقتصادهای پیشرفته، سطح نسبی تمرکز به‌شکل درخور توجهی پایین‌تر و میانگین آن ۲/۳ است.

مقایسه هفت کشور از لحاظ میزان تمرکز در نظارت‌های مالی و حسابرسی

در این قسمت با تشریح خلاصه‌ای از وضعیت نظارت‌های بودجه‌ای در هفت کشور در جدول ۲ (این کشورها از لحاظ

جدول ۲- خلاصه‌ای از وضعیت نظارت بودجه‌ای در کشورهای متفاوت

برزیل	در دوره‌های دوماهه بودجه توزیع (تخصیص، پرداخت) می‌شود. تعهدها و پرداخت‌ها هر دو ماه یکبار کنترل می‌شود. حسابرسی داخلی به‌وسیله دایره جداگانه دیگری از وزارت دارایی انجام می‌شود. خزانه‌داری مسئول اجرای بودجه در سراسر دولت مرکزی است.
بلغارستان	واحدهای بودجه (دریافت‌کنندگان اعتبار) درخواست‌های خود را به وزارتخانه‌های بالادستی خود اعلام کرده و آنها نیز اجازه درخواست پرداخت را از وزارت دارایی می‌گیرند. همه پرداختها به‌صورت خودکار با محدودیت پرداخت تعیین شده از سوی اداره خزانه‌داری و وزارتخانه‌ها کنترل می‌شود. حسابرسی داخلی در اصل مسئولیت وزارتخانه‌ها است.
فرانسه	دفاتر اداره حسابداری درخواست پرداخت را از وزارتخانه‌ها و سازمانها دریافت می‌کنند و کنترل تفصیلی پرداخت و تعهد را از طریق ناظران مالی مستقر در وزارتخانه‌ها و سازمان انجام می‌دهند ^۲ ؛ به‌گونه‌ای که چندین واحد کنترل داخلی در داخل و خارج از خزانه وجود دارد.
نروژ	تمامی وظایف اصلی عملیاتی به وزارتخانه‌ها و واحدهای دریافت‌کننده اعتبار واگذار شده است. خزانه‌داری کنترل پرداخت یا تعهد را بر عهده ندارد. وزارتخانه‌ها و سازمانها برای حفظ کنترل داخلی پاسخگو هستند؛ اما هیچ حسابرسی داخلی رسمی وجود ندارد. تنها کنترل برون‌سازمانی از طریق بازوی حسابرسی مجلس صورت می‌گیرد.
روسیه	واحدهای حسابرسی داخلی در وزارت دارایی و در سایر وزارتخانه‌ها وجود دارد. خزانه‌داری مرکزی همه عملیات بااهمیت مالی دولت مرکزی را پوشش می‌دهد، همچنین، مسئولیت ایفای وظایف خزانه بر عهده مناطق و دولتهای محلی است. دفاتر خزانه‌داری مرکزی تمام درخواستهای پرداخت را با محدودیتهای خاص وزارتخانه‌ها کنترل می‌کنند. خزانه‌داری مرکزی کنترل تعهد را تنها در مورد برخی از اقلام مخارج به‌شکل نمونه‌ای انجام می‌دهد.
آفریقای جنوبی	حسابرسی داخلی به‌وسیله وزارتخانه‌های مربوط انجام می‌شود. خزانه‌داری ملی تمام پرداختهای دولت مرکزی را پوشش می‌دهد. پس از اینکه مجوز تعهدها صادر شد، دستگاه‌های اجرایی بدون کنترل اضافی، دستور پرداخت را به‌طور مستقیم به حساب واحد خزانه ارائه می‌کنند. تعهدها با محدودیتهای به‌طور ماهیانه کنترل می‌شود.
ایالات متحده	حسابرسی داخلی بر عهده خود دستگاه‌های اجرایی است. درخواستهای پرداخت از سوی خزانه‌داری تأیید می‌شود؛ البته وزارت دفاع و چند بخش محدود دیگر از این قاعده مستثنی هستند. دستگاه‌های اجرایی ملزم هستند تا از حد محدودیتهای تعیین شده برای تعهدها فراتر نروند؛ اما هیچ کنترل قابل پیش‌بینی در این ارتباط وجود ندارد.

رویکردهای حاکم بر کنترل‌های مالی در کشورهای

جهان

اگرچه تنوع نظام‌های کنترل مالی بخش عمومی در کشورهای جهان انکارناپذیر است، اما تسلط اقتصادی و نظامی برخی از دولت‌ها در سده‌های اخیر بر بخش‌های درخور توجهی از نقاط جهان، باعث شده که شباهتهایی در اساس نظام‌های کنترل مالی به‌ظاهر متفاوت، قابل مشاهده و ردیابی باشد.

سه الگوی مهم نظارت مالی وجود دارد که دامنه نفوذ و گستردگی آنها در شکل‌دهی نظام‌های نظارت مالی بخش عمومی در بسیاری از کشورها قابل مشاهده است. این سه الگو عبارتند از:

۱- الگوی مبتنی بر نظام فرانسوی،

۲- الگوی مبتنی بر نظام انگلیسی، و

۳- الگوی مبتنی بر نظام پرتغالی.

تفاوت‌های اصلی این سه الگو مربوط به میزان تمرکزگرایی یا نبود تمرکزگرایی در نظام کنترل مالی و نقش وزارت دارایی و دستگاه‌های اجرایی در طول فرایند انجام مخارج و میزان پاسخگویی آنها است. در این قسمت به تشریح این سه الگو می‌پردازیم.

الگوی مبتنی بر نظام فرانسوی

کنترل‌های مالی در این نظام متأثر از نظام فرانسوی^۵ است که از دهه شصت میلادی در فرانسه^۶ و سرزمین‌های تحت نفوذ آن وجود داشته است. براساس این نظام، نه‌تنها کنترل‌ها و نظارت‌های مالی و حسابداری در وزارت دارایی متمرکز می‌شد، بلکه وزیر دارایی تنها و مهمترین مقام مجاز پرداخت محسوب

در برزیل و روسیه تأکید بر اعمال کنترل بیشتر تا اندازه‌های ناشی از وقوع بی‌انضباطی‌های مالی و تخصیص ندادن وجوه به هزینه‌های از پیش تعیین شده است. انتظار آنها این است که تا با اعمال این کنترل‌ها از رخدادهای مشابه جلوگیری کنند. مقیاس و دامنه اقتصاد این کشورها، نبود آموزش متخصصان مدیریت مالی به‌خصوص در مناطق دورافتاده این کشورها، از دیگر دلایل تأکید بر اعمال کنترل بیشتر است.

در ایالات متحده و آفریقای جنوبی و بلغارستان خزانه را می‌توان به‌عنوان نظامی که برای ایجاد توازن میان کنترل و کارایی تلاش می‌کند، تفسیر کرد. در نظام خزانه‌داری این کشورها کنترل‌ها در سطح کلان به‌شکل به‌نسبت قوی وجود دارد؛ اما در عین حال، بسیاری از مسئولیت‌ها به‌شکل مؤثری به‌وسیله دستگاه‌های اجرایی و بانک مرکزی به نمایندگی از خزانه انجام می‌شود. این وضعیت نشان می‌دهد سطح پایین‌تری از ملاحظات در مورد کنترل‌ها مورد انتظار است و در مقایسه با سه کشور قبلی، کنترل‌هایی که دربرگیرنده جزئیات بیشتری باشد، کمتر ضرورت دارد.

نروژ در مقایسه با دیگر کشورها وضعیتی به‌کلی متفاوت دارد. تأکید نظام خزانه‌داری نروژ بر کارایی است و در مقابل، تأکید کمتری بر مقوله کنترل وجود دارد. کنترل‌های داخلی در دستگاه‌های اجرایی به‌نحو شایسته‌ای توسعه یافته است. پرداختها مستلزم صدور مجوز از قبل نبوده و حسابرسی داخلی در کار نیست. دستگاه‌های اجرایی می‌توانند به‌طور مستقیم از طریق حساب واحد خزانه اقدام به پرداخت کنند؛ بدون اینکه صدور مجوز پرداخت قبل از آن ضرورت داشته باشد.

جدول ۳- سازماندهی وظایف خزانه در هفت کشور^۷

ساختار کنترل	ایالات متحده آمریکا	آفریقای جنوبی	روسیه	نروژ	فرانسه	بلغارستان	برزیل
کنترل تعهدها	۱	۴	۳	۱	۵	۲	۵
فرایند پرداخت	۵	۱	۵	۱	۵	۳	۵
حسابرسی داخلی	۳	۳	۴	۱	۴	۳	۴
میانگین امتیاز	۳	۲/۶	۴	۱	۴/۶	۲/۶	۴/۶

مربوط به مخارج را به تنهایی کنترل نکند. بنابراین وظایف و مسئولیتها تفکیک شده و به شکل منظمی به مقامهای مجاز متفاوت تخصیص می‌یابد تا از وجود کنترل‌های مؤثر اطمینان به دست آید. نظام فرانسوی دربرگیرنده تعداد زیادی مراحل نظارتی برای کاهش خطر تصرف غیرقانونی و سوءاستفاده از وجوه عمومی است.

الگوی مبتنی بر نظام انگلیسی

کشورهای وابسته به این نظام وارث الگویی انگلیسی هستند که براساس آن مسئولیت کنترل و نظارت مالی در بخش دولتی به دستگاه‌های اجرایی واگذار شده است. مقام مسئول حسابداری در دستگاه اجرایی به طور معمول مسئول و پاسخگو در قبال استفاده مناسب و کنترل بودجه تخصیص یافته است. بعد از صدور مجوز قانونی، دستگاه اجرایی از قدرت کافی برخوردار است تا:

- الف- با توجه به بودجه تخصیص یافته و سقف مجاز نقدینگی، تعهد ایجاد کند؛ بدون اینکه به دریافت مجوز از وزارت دارایی نیاز داشته باشد، و
 - ب- خودش دستور پرداخت صادر کند.
- این در حالی است که عملیات اجرایی پرداخت (برای مثال، صدور چک یا انتقال الکترونیکی وجه به بانک) در بسیاری از

می‌شود. در بسیاری از کشورهایی که از این نظام پیروی می‌کنند، خزانه‌دار کل یا مدیر ارشد امور مالی در وزارت دارایی، مسئول اصلی نظارت مالی است. کارمندان بخش خزانه‌داری کل یا مدیر ارشد امور مالی در دستگاه‌های اجرایی مستقر و وظیفه نظارتی را زیر نظر خزانه‌دار کل یا مدیر ارشد امور مالی انجام می‌دهند.

مقام مجاز پرداخت، شخصی متفاوت از ممیز حسابها است. همچنین ممکن است در کشورهای پیرو این الگو، مقام مجازی که دستور پرداخت را صادر می‌کند از مقام مجاز پرداخت‌کننده جدا باشد. این تفکیک وظیفه با هدف کاهش خطر تصرف غیرقانونی و سوءاستفاده از وجوه عمومی صورت می‌پذیرد. این وضعیت باعث رعایت دقیق قانون می‌شود و تفکیک وظیفه به این شیوه به مقامهای مجاز اجازه مدیریت حساب‌های بانکی یا نقدینگی را نمی‌دهد. در شرایط خاص، ممکن است مقامهای مجاز دستگاه‌های اجرایی دستور پرداختی را به حسابداران بخش عمومی صادر کنند که از قبل حسابداران بخش عمومی آن را نپذیرفته‌اند. در چنین شرایطی وزیر دارایی وظیفه دارد تا گزارشی در این ارتباط به دادگاه حسابداری ارسال کند و به این ترتیب، مسئولیت این مورد خاص از وزیر دارایی سلب و به مقام مجاز مربوط در دستگاه اجرایی منتقل می‌شود.

در نظام فرانسوی، مجوزهای بودجه‌ای مبنای ایجاد تعهد است. به بیان دیگر، دستگاه‌های اجرایی مصرف‌کننده بودجه، حداکثر تا سقف قانون بودجه سالانه مجاز به ایجاد تعهد هستند. قانون بودجه سالانه از سوی وزیر دارایی تنظیم و حد مجاز تعهدها برای هر ماه و یا دوره‌های سه‌ماهه مشخص می‌شود.

بعد از پایان سال مالی، دوره‌ای تکمیلی (به طور معمول دو ماهه) در نظر گرفته می‌شود تا فرایند انتقال وجه نقد و ثبت معاملات مربوط به تعهدهای پایان سال محقق شود (برای مثال، تعهدهایی که قبل از پایان سال مالی انجام شده، اما هنوز انتقال و یا ارائه کالا یا خدمات محقق نگردیده است). ویژگی اصلی الگوی قدیمی فرانسوی تفکیک مسئولیت و متمرکز نمودن کنترل‌های داخلی است^۸. منظور از تفکیک مسئولیت این است که هیچ واحد یا بخشی تراکنشهای مهم



در هر کشور

برای طراحی نظام خزانه‌داری

لازم است

توصیه‌های ویژه‌ای

انجام گیرد



نظارت مالی

به عنوان یک عنصر کلیدی

نظام مدیریت مالی بخش عمومی

می تواند

با بخشهایی از

زنجیره ارزش

در ارتباط باشد

به گونه‌ای که مسئولیت اجرای کامل بودجه از جمله مسئولیت کنترل مالی، تنها در یک اداره متمرکز شده که این اداره به طور معمول اداره‌ای با عنوان اداره بودجه و یا اداره حسابداری است. برخلاف نظام فرانسوی که مقام مجاز پرداخت جدای از مسئول کنترل مالی است، در نظام پرتغالی این دو مسئولیت بر عهده یک مقام مجاز است. در نظام پرتغالی سطح دیگری به نام واحد مخارج وجود دارد که اثبات صحت و درستی مخارج را به عهده دارد. این واحد به عنوان ناظر بر اداره بودجه یا اداره حسابداری عمل کرده و هدف از نظارتش، اطمینان از اجرای کامل وظایف اداره‌های یادشده است. افزون بر این، در پایان تصویب نهایی واحد قضایی نیز لازم است. 

پانوشتها:

- ۱- منظور نظام‌هایی است که مبانی و چارچوب‌های نظارتی در بسیاری از کشورهای جهان از آنها تأثیر پذیرفته‌اند.
- ۲- این موضوع اشاره به بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد دارد که به جای تأکید بر کنترل‌های قبل از خرج، تأکید بر دستاوردها و نتایج دارد.
- ۳- در ایران، مشابه این شیوه نظارتی از سوی ذیحسابان وزارت امور اقتصادی و دارایی اعمال می‌شود.
- ۴- در ایران نیز نظارت مالی متمرکز و با مسئولیت خزانه‌داری است.
- ۵- ساختار نظارت مالی در ایران شباهت زیادی به الگوی فرانسوی دارد.
- ۶- ساختار فعلی نظارت مالی در کشور فرانسه الزاماً مشابه الگوی فرانسوی که در این مقاله اشاره شده، نیست. کشور فرانسه در دهه ۹۰ اصلاحاتی ساختاری در نظام نظارت مالی خود اعمال کرد.
- ۷- عدد ۵ نشانگر بیشترین میزان تمرکز و عدد ۱ بیانگر کمترین میزان تمرکز است.
- ۸- هرچند در مواردی که وزیر دارایی تنها مقام پرداخت است و خود نیز بر خزانه دار کل نظارت می‌کند، این تفکیک وظیفه به شکل کامل محقق نمی‌شود.

منابع:

- بهشتی جعفر، محمدرضا مهدی فرد، طراحی نظام خزانه داری: استفاده از رویکرد زنجیره ارزش، بخش اول، دومانه‌نامه حسابرس، شماره ۶۶، ۱۳۹۲
- مهدی فرد محمدرضا، طراحی نظام خزانه‌داری: استفاده از رویکرد زنجیره ارزش، بخش سوم، دومانه‌نامه حسابرس، شماره ۶۸، ۱۳۹۲
- Doe L., S. Pattanayak, **Financial Control in African Countries**, International Monetary Fund, Fiscal Affairs Department, 2008

کشورهای تابع نظام انگلیسی به شکل متمرکز به وسیله واحد حسابداری ارشد انجام می‌شود.

در این نوع نظام، مجوزهای بودجه‌ای و تخصیصها مبنای نقدی دارند؛ بنابراین، هیچ دوره تکمیلی یا متممی برای سال مالی در نظر گرفته نشده و در ابتدای سال مالی جدید هیچ تراکنشی از بودجه سال قبل به سال جدید منتقل نمی‌شود. برخلاف نظام قدیمی فرانسوی، ویژگی اساسی این نظام عدم تمرکز است. در الگوی انگلیسی، اختیار پرداخت و مسئولیت عمل به قانون بر عهده دستگاه‌های اجرایی است. در این نظام موضوع زمانی بحث برانگیز می‌شود که مبادلات و تراکنشهای مخارج به بیش از یک دستگاه اجرایی مرتبط شود؛ بنابراین، ممکن است در چنین حالتی به مسئولیت‌پذیری و پاسخگویی خدشه‌ای وارد شود.

الگوی مبتنی بر نظام پرتغالی

کنترل‌های مالی در این نظام تقریباً شبیه به نظام فرانسوی است. در این نظام نیز کنترل‌های مالی به شکل متمرکز و از طرف وزارت دارایی انجام می‌شود و در برگیرنده مراحل متعدد و پیچیده‌ای است؛ اگرچه در پرداخت هزینه‌ها، میان این نظام و نظام فرانسوی تفاوت‌های اساسی وجود دارد.

ویژگی نظام پرتغالی، درجه بالاتری از تمرکز است؛