

## نقش و کارکرد دیوان محاسبات در تحقق نظارت مالی

محمد هدایتی زفرقندی<sup>۱</sup>

### چکیده

کارآمدی و پویایی نظام‌های سیاسی و اجتماعی، رابطه مستقیمی با نحوه نظارت دارد. بخش دولتی به خصوص در ایران باتوجه به گستردگی و تأثیرگذاری که دارد، یکی از بخش‌های مهم در نظام مالی هر کشور محسوب می‌شود که ضرورت نظارت مالی بر عملکرد آن از اهمیت فراوان برخوردار است. یکی از انواع این نظارت‌های مالی نظارت دیوان محاسبات به عنوان یکی از جلوه‌های نظارت مالی پارلمانی است؛ نظارتی که براساس قانون اساسی و قانون محاسباتی عمومی به منظور نحوه عمل در خصوص بودجه سنواتی انجام می‌پذیرد، لذا به دلیل اهمیت بودجه سنواتی این نوع نظارت هم باتوجه به جایگاه مجلس شورای اسلامی در ساختار قدرت در ایران و نوع عمل در این خصوص واجد ویژگی‌ها و ترتیبات خاصی است و بررسی آن ضروری می‌باشد. در این مقاله ضمن بررسی مفهوم نظارت و نظارت مالی سعی شده است باتوجه به قوانین به بررسی نحوه نظارت دیوان محاسبات و نقش آن در تحقق نظارت مالی پارلمانی پرداخته شود. مهمترین هدف، بررسی این موضوع است که دیوان محاسبات بر کلیه امور مالی دستگاه‌ها و نهادها نظارت دارد یا صرفاً این دیوان نظارت بر بودجه سنواتی را برعهده دارد. بررسی‌ها نشان می‌دهد وظایف دیوان محاسبات کشور مبنی بر نظارت مالی دستگاه‌ها صرفاً بودجه سنواتی را شامل و سایر درآمدها و هزینه‌ها را در بر نمی‌گیرد و نیاز است به منظور رفع این نقیصه اصلاحاتی در قوانین انجام تا مجلس شورای اسلامی به عنوان نماینده مردم از طریق دیوان محاسبات به عنوان مرجع تخصصی حسابرسی، نظارت بر کلیه درآمد و هزینه‌های دستگاه‌ها را برعهده داشته باشد.

**واژگان کلیدی:** دیوان محاسبات، نظارت مالی، مجلس شورای اسلامی، کارکرد.

<sup>۱</sup> دانشجوی دکتری حقوق عمومی، دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران جنوب

## مقدمه

به بودجه شامل تصویب و نظارت بر اجراء پس از خرج برعهده مجلس شورای اسلامی قرار گرفته است. در تصویب بودجه، مجلس موضوع را از طریق بررسی اولیه در کمیسیون تلفیق بودجه مرکب از نمایندگان کمیسیون برنامه و بودجه و سایر کمیسیون‌های تخصصی عملیاتی می‌نماید تا پس از تصویب آنرا جهت تصویب نهایی به صحن علنی مجلس برسد. اما با تصویب لایحه در مجلس شورای اسلامی کار این نهاد و نقش‌آفرینی در حوزه بودجه به پایان نمی‌رسد چرا که براساس اصل پنجاه و چهار و پنجاه و پنج قانون اساسی در این خصوص وظیفه دیگری هم برای مجلس پیش‌بینی شده است، آنجائیکه مجموعه‌ای به نام دیوان محاسبات را ذکر کرده است. پس از تصویب بودجه سالیانه توسط رئیس‌جمهور به دستگاه‌های اجرایی و الزام این دستگاه‌ها به اجرای آن، در قوانین موضوعه دو نوع نظارت در خصوص اجرای بودجه پیش‌بینی شده است: یکی نظارت در حین خرج و دیگری نظارت پس از خرج، که اولی توسط وزارت اقتصاد و امور دارایی و از طریق ذیحساب هر دستگاه انجام و نوع دوم نظارت برعهده دیوان محاسبات قرار گرفته است. دیوان محاسبات براساس قانون به شکل مستقیم زیرنظر مجلس شورای اسلامی قرار گرفته است، زیرا در ابتدای هر دوره مجلس شورای اسلامی، رئیس و دادستان آن بنا به پیشنهاد کمیسیون برنامه و بودجه به مجلس معرفی و با اخذ رأی موافق نمایندگان مشغول به فعالیت خواهد شد، حتی بودجه و ساختار این دیوان نیز توسط کمیسیون یاد شده بررسی و به تصویب می‌رسد تا هیچگونه وابستگی با سایر نهادها نداشته و بتواند به طور مستقل نظارت مالی مجلس را محقق کند.

می‌گویند «قدرت مطلق، فساد مطلق» (آنسیکلوپدیا آمریکا، ۱۲۹)، پس ضمن توجه به نحوه توزیع قدرت در جوامع مردم‌سالار، ضروری می‌نماید هر قسمت از قدرت توسط بخش دیگری مهار شود و سازوکاری برای قدرت پیش‌بینی گردد، موضوعی که هدف اصلی حاکمیت قانون را هم محقق می‌کند.

این موضوع در آموزه‌های دینی و اعتقادی ما نیز مورد توجه قرار گرفته است که قدرت بی‌حد و حصر باعث ایجاد فساد و طغیان می‌گردد تا جائیکه خداوند متعال در قرآن می‌فرماید: هنگامی که انسان خود را بی‌نیاز و مستغنی ببیند، طغیان می‌کند (سوره علق/۶ و ۷۱). حضرت علی (ع) نیز در این خصوص می‌فرماید: کسی که مالک شود، خویشان را بر دیگران مقدم می‌شمارد (نهج‌البلاغه حکمت ۱۶۰۲). پس در تمام نظام‌های مردم‌سالار ترتیبات و شرایط متعددی برای نظارت بر اعمال حکومت پیش‌بینی و براساس اصل پاسخگویی هر شخص مسئول موظف به پاسخگویی در برابر نهادهای ناظر پیش‌بینی شده در قوانین است تا حدود و ضوابط را رعایت کرده باشد.

براساس اصول قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، دو موضوع قانونگذاری و نظارت به عنوان وظایف اصلی مجلس پیش‌بینی شده که یکی از جلوه‌های نظارت پارلمانی، نظارت مالی قوه مقننه بر اجرای بودجه است. مطابق اصل پنجاه دوم قانون اساسی وظیفه تهیه بودجه کل کشور به عنوان سند مالی سالیانه مشتمل بر میزان دخل و خرج سنواتی برعهده قوه مجریه است، اما دو بخش دیگر مربوط



حوزه مسئولیت‌ها و اختیارات قانونی خود؛ اعمال گسترده و متفاوتی را انجام می‌دهند و اعمال حکومت همه جامعه را فرا می‌گیرد به صورتی که همه افراد از اعمال حکومت متأثر و زیان یا نفعی را احساس می‌کنند. یکی از راهکارهای اصولی، نظارت بر اعمال کارگزاران برای فراهم کردن زمینه ارزیابی است (عمیدزنجانی و موسی‌زاده، ۱۳۸۹: ۲۹). و از جمله مهمترین این نوع نظارت‌ها نظارت بر اعمال مالی کارگزاران است، اینکه آیا اعمال مالی ایشان براساس قانون بوده است و به چه میزان اهداف قانونگذار را در راه اجرای بودجه محقق کرده‌اند؟ پس اهمیت بررسی نظارت مالی و نقض دیوان محاسبات در این راه از اهمیت به سزایی برخوردار است. کارآمدی و پویایی نظام‌های سیاسی و اجتماعی، رابطه مستقیمی با نحوه نظارت دارد. بخش دولتی به خصوص در کشور ما باتوجه به گستردگی و تأثیرگذاری که دارد، یکی از بخش‌های مهم در نظام مالی هر کشور محسوب که ضرورت نظارت مالی بر عملکرد آن از اهمیت فراوان برخوردار است، زیرا موفقیت و پیشرفت هر دولت مرهون نظارت‌های مالی موثر و کارآ است که در مراحل مختلف و تحت عناوین گوناگون اعمال می‌شود.

یکی از انواع این نظارت‌های مالی نظارت دیوان محاسبات به عنوان یکی از جلوه‌های نظارت مالی پارلمانی است؛ نظارتی که براساس قانون اساسی و قانون محاسباتی عمومی به منظور نحوه عمل در خصوص بودجه سنواتی انجام می‌پذیرد، لذا به دلیل اهمیت بودجه سنواتی این نوع نظارت هم باتوجه به جایگاه مجلس شورای اسلامی در ساختار قدرت در ایران و نوع عمل در این خصوص واجد

نظارتی که به جزء رسیدگی و صدور حکم در هیأت‌های مستشاری در قالب گزارش تفریغ بودجه نیز تجلی می‌یابد، چون دیوان محاسبات موظف است گزارش یاد شده را که به نوعی نشان دهنده میزان موفقیت دولت در اجرای بودجه است را تقدیم مجلس نماید (اصل ۵۵ قانون اساسی)، اما همچنان میزان تأثیرگذاری این گزارش در بودجه‌های سال‌های بعد، دچار سوال و اشکال است چون این گزارش پس از تصویب بودجه سال آینده تقدیم مجلس می‌شود و صرفاً در این بخش جنبه اطلاعی یافته و کارکرد خود برای تصمیم‌گیری در سال بعد را از دست خواهد داد و گویا فقط در یک سال گزارش تفریغ بودجه قبل از تصویب بودجه سال بعد تقدیم مجلس شده است که این موضوع نیز جای تأمل فراوانی دارد. بررسی قوانین در نظام حقوقی ایران نشان می‌دهد بسیاری از بخش‌ها و دستگاه‌های حکومتی از نظارت این چنینی در حوزه مالی مستثنی هستند و عملاً هدف قانونگذار در این خصوص به نحو صحیح محقق نمی‌شود. فرضیه اصلی بر این است که نظارت دیوان محاسبات کشور به عنوان یکی از انواع نظارت‌های پارلمانی بر دستگاه‌های دولتی فقط شامل قوه مجریه و آن بخش از بودجه دستگاه‌هایی می‌شود که از بودجه سنواتی برخوردار هستند و سایر درآمدها از جمله درآمدهای اختصاصی دستگاه‌ها را شامل نمی‌شود و از این بابت دچار خلاء قانونی هستیم.

### اهمیت و ضرورت موضوع

حکومت از سلسله نهادهای اساسی و دستگاه‌های سیاسی، اقتصادی، فرهنگی و اجتماعی تشکیل شده که هر کدام در

ویژگی‌ها و ترتیبات خاصی است و بررسی آن ضروری می‌باشد. بررسی آثار و پیشینه موضوع نشان می‌دهد اکثر اساتید در کتاب‌های حقوق اساسی بسیار گذرا به موضوع نظارت دیوان محاسبات اشاره داشته و صرفاً براساس اصول قانون اساسی آنرا مورد توجه قرار داده‌اند.

## مفهوم نظارت و انواع آن

### ۱- مفهوم نظارت

از نظر لغوی کلمه نظارت به فتح و کسر نون به کار می‌رود و ریشه آن نظر است. نظر در لغت به معنی مشاهده، تأمل و تفکر در چیزی آمده است. نظر در معانی دیگری نظیر مهلت، انتظار، حکم و فصل دعاوی نیز به کار رفته است. کلمه ناظر نیز از همین ریشه و به معنی نگاه کننده، چشم، مراقب و نگهبان استعمال شده است. نظارت از ریشه عربی نظر به معنای نگرستن، مشاهده همراه با تدبیر و تفکرات (معین، ۱۳۸۷: ۱۱۶۱). معادل لاتین نظارت (کنترل) یا بازنگری است که در معنای اعمال محدودیت می‌باشد مانند کنترل سیاسی یا کنترل پارلمانی که مراقبت عمومی از مسئله یا امری را معنا می‌دهد. نظارت به طور خاص در علومى مانند مدیریت دولتی، اقتصاد و بودجه‌بندی معنای مشخص خود را دارد. در علم مدیریت غالباً همراه با واژه ارزیابی می‌آید و به فرآیندی اطلاق می‌شود که مجموعه هیأت‌ها، مراقبت‌ها و عملکردهای مدیران را به منظور مقایسه فعالیت‌های انجام شده با اصول مدرن و همچنین اعمال اصلاحات لازم در جهت کاهش انحرافات احتمالی از اهداف تعیین شده تحت نظر دارند. در اصطلاح حقوقی ناظر

عنوان مقامی است که به منظور بازرسی و ارزیابی اقدامات مقاماتی چون وصی و قیم تعیین می‌شود (جعفری لنگرودی، ۱۳۷۰: ۴۳۲). یکی از اساتید حقوق نیز نظارت را تطبیق فعالیت‌های یک موسسه با اهداف تعیین شده طبق موازین قانونی و همچنین انطباق فعالیت‌های مردم با موازین قانونی و نظم اجتماعی تعریف کرده است (انصاری، ۱۳۸۶: ۱۴۹). در اصطلاح حقوق عمومی نظارت به معنای کنترل قدرت و جلوگیری از سوء استفاده از قدرت است و عبارت از: کنترل و بررسی اقدامات یک مقام یا نهاد حکومتی از سوی مقام یا نهاد حکومتی دیگر که غایت آن حصول اطمینان از باقی ماندن اقدامات یاد شده در حدود و ثغور قانونی است (راسخ، ۱۳۸۸: ۲۱). نظارت عبارت از آن است که شخص، مقام یا سازمانی، اعمال شخص، مقام یا سازمانی را قانوناً زیر نظر قرار دهد و به درستی یا نادرستی آن اعمال پی ببرد (هاشمی، ۱۳۸۲: ۱۸۷).

«نظارت» در کنار «اصل مسئولیت» و «اصل حاکمیت قانون»، سه اصل ضروری و اساسی حقوق عمومی به شمار می‌رود. یکی از اصول مهم در عرصه عمومی، اصل نظارت است که اقتضاء دارد اعمال اختیارات تمامی مراجع و مقام‌های حکومتی به نفع تعیین حق‌ها و آزادی شهروندان و منافع عمومی تحت نظارت قرار گیرد (ویژه، ۱۳۹۲: ۳۶).

نظارت یکی از واژه‌های حقوق عمومی و شرط لازم برای تحقق تمامی اصول دیگر نظیر تفکیک قوا، صیانت از قانون اساسی و قانون‌مداری است. هنگامی که از نظارت سخن گفته می‌شود از دو جنبه می‌توان بدان نگرست. اسکان نظارت برای یک مرجع (صلاحیت نظارتی) و اعمال آن صلاحیت (کارکرد نظارتی) (همان، ۱۷۲).



## ۲- انواع نظارت

ج) نظارت قضایی: این اصطلاح به طور خاص در خصوص نظارت نهاد قضایی به اقدامات و تصمیمات مقامات اجرایی و قدرت‌های حقوقی به کار می‌رود (بهادری، ۱۳۸۹: ۳۲).

د) نظارت مالی: هرچه در جریان تصویب برویم یا هر نوع برنامه‌های دولت، قوه مقننه با وضع قواعد و قوانین به اعمال نظارت بپردازیم، اما در مرحله نظارت بر اجرای آنها کار بررسی، نیازمند دقت فراوان و ورود در جزئیات ارقام به مراتب بیشتر از مرحله تصویب می‌باشد. به این منظور گروه‌ها و مراجع تخصصی و فنی به نمایندگی از سوی قوای مقننه و مجریه به کار نظارت بر دخل و خرج دولت و اجرای بودجه را برعهده می‌گیرند که این نوع نظارت را نظارت مالی می‌نامند (موسی‌زاده، ۱۳۸۷: ۷۶).

نظارت مالی نیز مانند سایر نظارت‌های مقرر در حقوق عمومی منحصر به روش خاصی نبوده و برحسب مورد به انواع متعددی اعمال می‌شود. دیوان محاسبات علاوه بر اعمال نظارت استطلاعی، در مواردی نیز مبادرت به رسیدگی و صدور رأی می‌نمایند، بدون اینکه موضوع را به مرجع دیگری ارجاع یا ارسال نماید (ماده ۲۳ قانون دیوان محاسبات). به جزء دیوان محاسبات، براساس ماده ۹۰ قانون محاسبات عمومی، اعمال نظارت مالی بر مخارج وزارتخانه‌ها، موسسات دولتی و شرکت‌های دولتی از طریق ذیحسابان به عهده وزارت اقتصاد و امور دارایی قرار گرفته است. البته برخی مؤلفین حقوقی، نظارت رئیس قوه قضائیه بر اموال و دارایی‌های مسئولین براساس اصل ۱۴۲ قانون اساسی نیز در زمره انواع نظارت‌های مالی قرار گرفته است (موسی‌زاده، پیشین: ۲۴۷).

در بررسی نظارت بر اعمال حکومت با چند تقسیم‌بندی شامل نظارت پارلمانی، نظارت اداری، نظارت قضایی و نظارت مالی مواجه هستیم، که هر کدام را به صورت جداگانه مورد بررسی قرار می‌دهیم:

الف) نظارت پارلمانی: در نظام تفکیک قوا، قوه مجریه با در اختیار داشتن بیشترین امکانات، قسمت اعظم قدرت زمامداری را اعمال می‌کند، به همین دلیل امکان بروز خطر ناشی از این قدرت علیه حقوق و آزادی‌های مردم می‌باشد. این نوع نظارت یکی از مفاهیم و نهادهای حقوق عمومی می‌باشد، که منحصر به یکی از نظارت‌های مقرر در حقوق خصوصی (اطلاعی، استصوابی) نبوده بلکه به مقتضای امر و برحسب موضوع از ابعاد مختلفی برخوردار است که گاهی جنبه اطلاعی (اصل ۹۰ قانون اساسی) و گاهی استصوابی (اصل ۷۸ قانون اساسی) و گاهی هیچکدام (استیضاح وزرا یا دولت). نظارت پارلمانی یک فرآیند می‌باشد که به منظور تحقق نظارت مؤثر و کارآمد از سوی پارلمان نسبت به دولت و دستگاه‌های اجرایی اعمال می‌شود. لیکن اعمال آن محدود به نوع خاصی از استصوابی یا استطلاعی نشده و حسب مورد فرق می‌کند (موسی‌زاده، ۱۳۸۷: ۷۱).

ب) نظارت اداری: که از آن تحت عنوان نظارت سلسله مراتبی نیز یاد کرده‌اند، نظارتی است که در دستگاه اداری کشور از سوی این دستگاه اعمال می‌گردد. این نظارت از نظر سلسله مراتب نظارتی مکملی به نظارت سیاسی است که از سوی سازمان‌های دولتی و محلی صورت می‌گیرد (همان، ۱۳۲).

## ضرورت وجودی و دستگاه‌های متولی نظارت مالی

### ۱- ضرورت وجودی نظارت مالی

در هر نظام سیاسی، برنامه و بودجه و نظارت مالی، لازم و ملزوم یکدیگرند، همانگونه که اصل نظارت لازمه هر حرکتی است، به تعبیری نظارت یقیناً کمتر از ضرورت نفس حکومت نیست چرا که بقاء حکومت بسته به نظارت است (عربی‌ان، ۱۳۹۰: ۳۸). در حقوق ایران ایجاد سازوکارهای مربوط به نظارت مالی از دیرباز مورد توجه و عنایت قرار گرفته است و قانونگذار سعی داشته با ایجاد سازوکارهای قانونی نسبت به تحقق نظارت مالی بکوشد. اولین نهاد نظارتی مالی در سال ۱۲۸۹ و با تشکیل دیوان محاسبات محقق گردید، این نهاد نظارتی مسئولیت حسابرسی و رسیدگی به درآمدها و اسناد و هزینه دستگاه‌های اجرایی و در نهایت تنظیم گزارش تفریغ بودجه به مجلس به منظور اعلام نتیجه نظارتی را برعهده داشت.

دیوان محاسبات یکی از نهادهای مهم برآمده از انقلاب مشروطه بود که با هدف صیانت از منابع ثروت یا کشور در مقابل دست‌اندازی‌های ارباب قدرت شکل گرفت. صاحب‌نظران و نظریه‌پردازانی که پیش از اختلاف مشروطه درباره لزوم انجام اصلاحات یا انقلاب در ایران سخن می‌گفتند، در کنار توجه به مسائل سیاسی و فرهنگی، گوشه چشمی به اصلاحات اقتصادی و نظام‌مند شدن گردش مالی خزانه ملی نشان می‌دادند. آنها در نطق‌ها و رساله‌های خویش بر ضرورت تعیین و تشخیص رسیدگی به حساب دخل و خرج مملکت تأکید کرد و خواستار حفظ وجوه خزانه و نیز مصارف و مخارج لازمه عادی و فوق‌العاده سالانه کشور بودند (منهاج‌العلی، ۱۲۸۰: ۲۸۶).

بحث تشکیل دیوان محاسبات با همه سر و صدایی که بر پا کرد، به دلیل نیمه تمام ماندن مجلس اول به سرانجامی نرسید و تا برافتادن استبداد صغیر و تشکیل مجلس دوم به تعویق افتاد، مجلس دوم سرانجام در عملیات ۱۲۴ تا ۱۴۵ یعنی ۱۲ جلسه قانون دیوان را مورد بررسی و آن را در ۲۲ صفر ۱۲۲۱ تصویب کرد. براساس قانون مزبور، رسیدگی به محاسبات اداره مالیه و خزانه برعهده این نهاد گذاشته شد و مجلس شورای ملی نیز به عنوان مرجع انتخاب اعضای دیوان محاسبات شناخته شد (مرادی‌نیا، ۱۳۹۴: ۳۲). پس از انقلاب اسلامی ایران نیز براساس اصل ۵۵ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران دیوان محاسبات مسئولیت رسیدگی یا حسابرسی بودجه کل کشور را برعهده گرفت و موفق به تنظیم گزارش تفریغ بودجه به سنواتی گردیده است.

### ۲- نهادهای متولی امر نظارت مالی

بررسی وضعیت نظارت مالی در نظام حقوقی ایران نشان می‌دهد به لحاظ دستگاه ناظر بر عملکرد مالی سازمان‌ها و نهادها، با دو نوع نظارت مواجه هستیم. یکی نظارت درونی و دیگری نظارت بیرونی که هرکدام را به صورت جداگانه مورد بررسی قرار خواهیم داد. البته در برخی از کتاب‌های حقوقی (موسی‌زاده، پیشین: ۲۴۲)، باتوجه به ابعاد مختلف موضوع نظارت مالی به دسته دیگری از نظارت‌های مالی نیز مواجه خواهیم بود. در قوانین مالی و محاسباتی ایران، سه نوع نظارت پیش‌بینی شده که این نظارت‌ها چارچوب نظارت مالی را تشکیل می‌دهند. بر این اساس برای کشف مسائل و نارسایی‌های مربوط به نظارت مالی باید ابعاد نظارت‌های اداری، قضایی و پارلمانی به طور مجزا مشخص شوند. نظارت اداری، نظارتی است که توسط قوه مجریه در



### ۳- انواع نظارت مالی

در تقسیم‌بندی مدنظر ما و با توجه به قوانین مالی و محاسباتی باید قائل به دو نوع نظارت در حوزه مالی شویم: نظارت درونی و نظارت بیرونی.

#### الف) نظارت درونی

نظارت مالی درونی که در تقسیم‌بندی یاد شده در بالا تحت عنوان نظارت اداری از آن یاد شد را می‌توان به عنوان نظارت درونی نام برد. نظارتی که از طریق ذیحساب هر دستگاه به عنوان نماینده وزارت اقتصاد و امور دارایی انجام می‌شود. براساس ماده ۹۰ قانون محاسبات عمومی کشور، اعمال نظارت مالی بر مخارج وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی و شرکت‌های دولتی از نظر انطباق پرداخت‌ها با مقررات این قانون و سایر قوانین و مقررات راجع به هر نوع خرج، برعهده وزارت امور اقتصاد و دارایی است.

در صورتی که ذیحساب انجام خرجی را برخلاف قانون و مقررات تشخیص دهد، مراتب را با ذکر مستند قانونی مربوطه کتباً به مقام و دستور خرج اعلام می‌کند، مقام صادرکننده دستور پس از وصول گزارش ذیحساب چنانچه دستور خود را منطبق بر قوانین و مقررات تشخیص داده و مسئولیت قانونی بودن دستور خود را کتباً با ذکر مستند قانونی برعهده نگیرد و مراتب را به ذیحساب اعلام نماید ذیحساب مکلف است وجه سند مزبور را پس از ضمیمه نمودن دستور پرداخت و مراتب را به وزارت اقتصاد و رونوشت آن را به دیوان محاسبات گزارش نماید. پس براساس مندرجات قانونی کنترل درونی توسط ذیحساب انجام تا کلیه اقدامات و دستورات مالی منطبق بر قوانین انجام پذیرد. البته براساس فصل چهارم قانون محاسبات

داخل خودش و به وسیله خودش انجام می‌شود تا در صحت عملیات خود یقین و برابر مجوزی که از قوه مقننه دریافت کرده عمل می‌کند. این نظارت می‌تواند قبل از خرج یا حین خرج به عمل آید (فرزیب، ۱۳۷۶: ۱۱۰).

براساس دیدگاه یاد شده در ابعاد نظارت مالی با نوعی نظارت قضایی هم مواجه هستیم، براساس رویکرد محتواگرا و فارغ از جایگاه دیوان محاسبات به عنوان نهادی خارج از قوه قضائیه، این نهاد رسیدگی به تخلفات مالی را برعهده دارد. بر مبنای این رویکرد، رسیدگی و ضمانت اجرای به کار گرفته از سوی یک نهاد را باید بررسی و براساس آن ماهیت رسیدگی را مشتمل کرد. بر این اساس اگرچه دیوان محاسبات از حیث ساختاری وابسته به قوه قضائیه نیست، اما اینکه نهاد مذکور خود اسناد و مدارک مالی را رسیدگی کرده و عملیات مالی را کشف می‌کنند و ضمن تعیین میزان ضرر و زیان وارده به بیت‌المال، حکم به جبران زیان وارده صادر خواهد کرد و مقامات و مأموران خاطی را به مجازات‌های مقرر در قانون دیوان محکوم می‌کند نباید تردیدی در ماهیت قضایی این رسیدگی وجود داشته باشد. براساس این دیدگاه بعد سوم نظارت مالی نوعی نظارت پارلمانی است که از حیث زمان در دو مرحله انجام می‌شود یکی نظارت در طی سال مالی و دیگری پس از پایان سال مالی. نظارت مجلس در طی سال از راه سازوکار سوال و استیضاح از وزیر یا هیأت وزیران یا شخص رئیس‌جمهور محقق می‌شود. علاوه بر اینکه نظارت مذکور، می‌تواند از راه اجرای سازوکارهایی به وسیله کمیسیون اصل نود هم تحقق یابد. در پایان سال مالی نیز نظارت از راه دریافت گزارش تفریغ بودجه از دیوان محاسبات و اطلاع از مفاد این گزارش صورت می‌گیرد (موسی‌زاده، پیشین: ۲۴۵).

نظارت نمایندگان مجلس شورای اسلامی بر دولت از طریق ابزاری به نام استیضاح نیز امکان ظهور و بروز دارد، زیرا نمایندگان مجلس شورای اسلامی می‌توانند<sup>۱</sup> در مواردی که لازم می‌دانند هیأت وزیران یا هریک از وزراء را استیضاح کنند، استیضاح وقتی قابل طرح در مجلس شورای اسلامی است که با امضای حداقل ده نفر از نمایندگان به مجلس تقدیم شود. هیأت وزیران یا وزیر مورد استیضاح باید ظرف مدت ده روز پس از طرح آن در مجلس حاضر شود و به آن پاسخ گوید و از مجلس رأی اعتماد بخواهد. در صورتی که حداقل یک سوم از نمایندگان مجلس شورای اسلامی رئیس‌جمهور را در مقام اجرای وظایف مدیریت قوه مجریه و اداره امور اجرایی کشور مورد استیضاح قرار دهند، رئیس‌جمهور باید ظرف مدت یک ماه پس از آن در مجلس حاضر شود و در خصوص مسائل مطرح شده توضیحات کافی بدهد. پس موضوعات مالی و نظارت بر عملکرد وزراء، هیأت وزیران و حتی شخص رئیس‌جمهور در این مورد از طریق سوال و استیضاح نیز قابلیت پیگیری و نظارت خواهد داشت که بسته به نظر مجلس مورد استفاده قرار خواهد گرفت. دیگر جلوه نظارتی بیرونی بر بودجه را می‌توان در اصل نودم قانون اساسی دید. در این اصل آمده است هرکس شکایت از طرز کار مجلس یا قوه مجریه یا قوه قضائیه را داشته باشد می‌تواند شکایت خود را کتباً به مجلس شورای اسلامی عرضه کند. مجلس موظف است به

عمومی و در راستای نظارت بیرونی تنظیم حساب و تفریح بودجه نیز در زمره وظایف ذیحساب محسوب می‌گردد که صورت‌حساب دریافت‌ها و پرداخت‌های ماهیانه و نهایتاً حساب نهایی هر سال دستگاه را باید به دیوان محاسبات تقدیم نماید.

### ب) نظارت بیرونی

نظارت بیرونی یا برون‌دستگاهی بر اجرای بودجه در دستگاه‌های دولتی به چند شکل انجام می‌شود. در این نوع نظارت دستگاه‌های خارج از دولت و براساس ضوابط قانونی به عملکرد مالی نظارت خواهند داشت. یکی از جلوه‌های این نوع نظارت را می‌توان در قالب سوال از وزراء یا حتی شخص رئیس‌جمهور دید. براساس اصل هشتماد و نهم قانون اساسی در هر مورد که حداقل یک چهارم کل نمایندگان مجلس شورای اسلامی از رئیس‌جمهور و یا هریک از نمایندگان از وزیر مسئول، درباره یکی از وظایف آنان سوال کنند، که قاعدتاً یکی از وظایف اصلی وزراء یا رئیس‌جمهور موضوعات مالی است و پاسخگویی در این حوزه به مجلس شورای اسلامی نیز جزء وظایف ایشان خواهد بود. البته موضوع مسئولیت رئیس‌جمهور در حوزه بودجه در اصل یکصد و بیست و شش<sup>۱</sup> قانون اساسی نیز تجلی می‌یابد که به جای اصل یکصد و بیست و دوم<sup>۲</sup> مسئولیت‌های پاسخگویی بر آنها نیز در مقابل ملت، رهبر و مجلس برعهده ایشان قرار دارد.

<sup>۱</sup> اصل ۱۲۶ قانون اساسی: رئیس‌جمهور مسئولیت امور برنامه و بودجه و امور اداری و استخدامی کشور را مستقیماً برعهده دارد و می‌تواند اداره آنها را به عهده دیگری بگذارد.

<sup>۲</sup> اصل ۱۲۲ قانون اساسی: رئیس‌جمهور در حدود اختیارات و وظایفی که به موجب قانون اساسی و یا قوانین عادی به عهده دارد در برابر ملت و رهبر و مجلس شورای اسلامی مسئول است.

<sup>۳</sup> اصل هشتماد و نهم قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران.





باشد تصویب بی‌معنا خواهد بود. این نظارت قوه مقننه از باب اطمینان خاطر نسبت به اجرای دقیق و صحیح مصوبات بودجه می‌باشد در تصویب بودجه قوه مقننه صرفاً به وضع قواعد لازم می‌پردازد، اما در مرحله نظارت بر اجراء، کار بررسی نیازمند دقت فراوان و ورود در جزئیات ارقام به مراتب بیشتر از مرحله تصویب می‌باشد. فلذا این نظارت باید بر مبنای اصول و ضوابط معین صورت گیرد، بدین منظور است که یک گروه مجهز و متخصص به نمایندگی از سوی قوه مقننه کار نظارت و بررسی دقیق را به عهده می‌گیرد، که قانون اساسی امر نظارت بر اجرای بودجه را بر عهده دیوان محاسبات کشور قرار داده است (هاشمی، ۱۳۷۷: ۲۵).

### جایگاه دیوان محاسبات کشور

به موجب اصل ۵۴ قانون اساسی، دیوان محاسبات کشور مستقیماً تحت نظر قوه مقننه قرار دارد و لذا طبق استانداردهای بین‌المللی حسابرسی، در زمره حساب‌رسان مستقل درآمد است. این اصل یکی از ضرورت‌های اجتناب‌ناپذیر در جهت استقلال حساب‌رسان محسوب می‌گردد. کما اینکه امروزه دیوان محاسبات کلیه کشورهای پیشرفته وابسته به قوه مقننه می‌باشد (حسینی‌عراقی، ۱۳۸۰: ۲۱۳). در این بخش به بحث و بررسی در خصوص جایگاه و نحوه عمل دیوان محاسبات خواهیم پرداخت.

این شکایت رسیدگی کند و پاسخ کافی از آنها بخواهد و در مدت مناسب نتیجه را اعلام نماید و در موردی که مربوط به عموم باشد به اطلاع عامه برساند که قاعدتاً یکی از موارد رسیدگی در اصل نود و از طریق کمیسیون با همین نام می‌تواند موضوعات مالی و بودجه‌ای باشد (هانری، ۱۳۷۶: ۵۵). بررسی قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران نشان می‌دهد مجلس شورای اسلامی ابزار نظارتی دیگری در حوزه مسائل مالی دارد که آن را باید برگرفته از اصل هشتم و ششم قانون بدانیم. در این اصل، حق تحقیق و تفحص در تمام امور کشور به مجلس اعطاء شده است، اما موضوع نظارت بیرونی بر عملکرد مالی و بودجه‌ای دولت به همین عرصه‌ها ختم نمی‌شود چون قانونگذار نظارت بر این موضوع را فقط منحصر به ابعاد یاد شده قرار نداده است بلکه دیوان محاسبات را نیز برای تحقق منظور یاد شده قرار داده است. دیوان محاسبات به کلیه حساب‌های وزارتخانه‌ها، مؤسسات، شرکت‌های دولتی و سایر دستگاه‌هایی که به نحوی از انحاء از بودجه کل کشور استفاده می‌کند به ترتیبی که در قانون<sup>۱</sup> مقرر می‌دارد رسیدگی یا حسابرسی می‌نماید که هیچ هزینه‌ای از اعتبارات مصوب تجاوز نکرده و هر وجهی در محل خود به مصرف رسیده باشد. دیوان محاسبات حساب‌ها و اسناد و مدارک مربوطه را برابر قانون جمع‌آوری و گزارش تفریغ بودجه هر سال را به انضمام نظرات خود به مجلس شورای اسلامی تسلیم می‌نماید. نظارت بر اجرای بودجه، همانند نظارت بر تدوین بودجه، حق قوه مقننه است؛ زیرا اگر چنین نظارتی وجود نداشته

<sup>۱</sup> در قانون محاسبات عمومی کشور (مصوب ۱۳۶۶/۰۶/۰۱ با اصلاحات بعدی آن) و قانون دیوان محاسبات کشور (مصوب ۱۳۶۱/۱۱/۱۱ با اصلاحات و الحاقات بعدی آن) حدود و ثغور محقق اصل پنجاه و پنج قانون اساسی را مشخص کرده است.

## ۱- تشکیلات و وظایف دیوان محاسبات

براساس ماده یک قانون دیوان محاسبات کشور، هدف این دیوان باتوجه به اصول مندرج در قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران عبارت است از اعمال کنترل و نظارت مالی به منظور پاسداری از بیت‌المال از طریق:

- کنترل عملیات و فعالیت‌های مالی کلیه وزارتخانه‌ها، موسسات، شرکت‌های دولتی و سایر دستگاه‌هایی که به نحوی از انحاء از بودجه کل کشور استفاده می‌کنند.

- بررسی و حسابرسی وجوه مصرف شده و درآمدها و سایر منابع تأمین اعتبار در ارتباط با سیاست‌های مالی تعیین شده در بودجه مصوب باتوجه به گزارش‌های عملیاتی و محاسباتی مأخوذه از دستگاه‌های مربوطه.

- تهیه و تدوین گزارش تفریغ بودجه به انضمام نظرات خود و ارائه آن به مجلس شورای اسلامی.

پس وظیفه اصلی این نهاد اعمال کنترل و نظارت مالی است که از سه طریق کنترل عملیات و فعالیت‌های مالی، حسابرسی و نهایتاً تدوین گزارش تفریغ بودجه محقق می‌شود. قاعدتاً دیوان برای تحقق اهداف یاد شده مندرج در قانون نیاز به ساختاری مناسب دارد، ساختاری که براساس قانون اساسی وابسته به مجلس شورای اسلامی است، چون قرار بر تحقق وظیفه نظارتی پارلمان از این طریق است. به علت نقش و اهمیت مرحله نظارت که یکی از ارکان اساسی مدیریت در بخش‌های عمومی و خصوصی به شمار می‌رود، دیوان محاسبات کشور که متولی نظارت بر اجرای بودجه پس از انجام خرج می‌باشد، زیرنظر مستقیم قوه مقننه قرار گرفت تا اصل استقلال حسابرس که یکی از اصول بنیانی استانداردهای عمومی حسابرسی اعم از بخش عمومی و

بخش خصوصی محسوب می‌شود، تحقق یابد. در صورتی که تا قبل از تصویب قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، دیوان محاسبات وابسته به قوه مجریه بود و زیر مجموعه وزارت دارایی به حساب می‌آمد، از اینرو طبق استانداردهای بین‌المللی حسابرسی در زمره حساب‌رسان داخلی قرار می‌گرفت که در نتیجه به معنای واقعی از استقلال برخوردار نبود. این امر موجب شده بود که نقش مرحله نظارت بر اجرای بودجه در سطح کلان بسیار کم‌رنگ گردد. با تصویب اصل پنجاه و چهارم قانون اساسی به عنوان اصلی پیشرفته و همگام با زمان، دیوان محاسبات جایگاه اصلی خود را به عنوان یک حسابرس مستقل با رسالتی سنگین پیدا نمود (همان، ۲۲).

### الف) تشکیلات دیوان محاسبات

بدین منظور دیوان محاسبات مستقیماً زیرنظر مجلس شورای اسلامی می‌باشد و در امور مالی و اداری استقلال داشته و اعتبار مورد نیاز آن با پیشنهاد دیوان مذکور پس از تأیید کمیسیون دیوان محاسبات و بودجه مجلس شورای اسلامی جداگانه در لایحه بودجه کشور منظور می‌شود و از لحاظ مقررات مالی نیز تابع آئین‌نامه خاص است. اعضای تشکیلات دیوان عبارتند: رئیس دیوان، دادسرای دیوان، هیأت‌های مستشاری، چهار معاون، تعداد مشاور لازم، تعداد کافی حسابرس و کارشناس فنی و مستخدمین اداری.

رئیس دیوان محاسبات پس از افتتاح هر دوره قانونگذاری به پیشنهاد کمیسیون دیوان محاسبات و بودجه مجلس و تصویب نمایندگان انتخاب می‌شود. عزل رئیس دیوان نیز به همین ترتیب انجام می‌شود. دیوان محاسبات کشور دارای یک دادسرا و هیأت‌های مستشاری می‌باشد (ویژه، ۱۳۹۱:



دیوان محاسبات کشور برای انجام وظایف خود می‌تواند در تمامی امور مالی کشور تحقیق و تفحص نماید و در تمامی موارد مستقیماً مکاتبه برقرار نماید و تمام مقامات جمهوری اسلامی ایران و قوای سه‌گانه و سازمان‌ها و ادارات تابعه و کلیه اشخاص و سازمان‌هایی که به نحوی از انحاء از بودجه کل کشور استفاده می‌نمایند مکلف به پاسخگویی مستقیم می‌باشند حتی در مواردی که از قانون محاسبات عمومی مستثنی شده باشند (ماده ۴۲). البته موضوعی که در خصوص رسیدگی‌های دیوان وجود دارد این است که این نهاد فقط به اعتبارات بودجه‌ای در قانون بودجه سالیانه رسیدگی می‌کند و اجازه ورود در سایر اعتبارات دستگاه‌ها را ندارد این در حالی است که با این شرایط امکان تحقق نظارت کامل مالی توسط پارلمان از طریق دیوان سلب شده است و عملاً حوزه‌های مختلف از جمله شهرداری‌ها، موسسات عمومی در خصوص سایر اعتبارات از این نوع نظارت خارج شده‌اند، تا جایی که شورای نگهبان نیز در نظر مشورتی خود این رویکرد را مورد توجه قرار داده است.

## ۲- هیأت‌های مستشاری

مطابق ماده دوازده قانون دیوان محاسبات کشور، دیوان دارای حداقل سه و حداکثر هفت هیأت مستشاری می‌باشد (مرتضایی، ۱۳۹۳: ۶۰). هر هیأت مرکب از سه مستشار است که یکی از آنها رئیس هیأت خواهد بود. انتخاب اعضای هیأت‌های مستشاری نیز برعهده مجلس شورای اسلامی است که این موضوع را از طریق کمیسیون محاسبات و بودجه اعمال می‌کند تا وابستگی تام و تمام این نهاد به مجلس را اثبات کند.

۲۰۰). دادسرای دیوان از یک دادستان و تعداد کافی دادیار و یک دفتر تشکیل می‌شود. انتخاب و برکناری دادستان دیوان نیز توسط مجلس و بنابر پیشنهاد کمیسیون محاسبات و بودجه می‌باشد.

## ب) وظایف دیوان محاسبات

قانون دیوان محاسبات کشور در موارد مختلف وظایف زیر را برای این نهاد تعیین نموده است:

- حسابرسی یا رسیدگی کلیه حساب‌های درآمد و هزینه و سایر دریافت‌ها و پرداخت‌ها و نیز صورت‌های مالی دستگاه‌ها از نظر مطابقت با قوانین و مقررات مالی و سایر قوانین مربوط و ضوابط لازم‌الاجراء؛
- بررسی وقوع عملیات مالی در دستگاه‌ها به منظور اطمینان از حصول و ارسال صحیح و به موقع درآمد و یا انجام هزینه و سایر دریافت‌ها و پرداخت‌ها (ماده ۳)؛
- رسیدگی به موجودی حساب اموال و دارایی‌های دستگاه‌ها (ماده ۴)؛
- بررسی جهت اطمینان از برقراری روش‌ها و دستورالعمل‌های مناسب مالی و کاربرد موثر آنها در جهت نیل به اهداف دستگاه‌های مورد رسیدگی (ماده ۵)؛
- اعلام نظر در خصوص لزوم وجود مرجع کنترل کننده داخلی و یا عدم کفایت مرجع کنترل کننده موجود در دستگاه‌های مورد رسیدگی باتوجه به گزارشات حسابرسی‌ها و رسیدگی‌های انجام شده جهت حفظ حقوق بیت‌المال (ماده ۶)؛
- رسیدگی به حساب کسری ابواب جمعی و تخلفات مالی و هرگونه اختلاف حساب مأمورین ذیربط دولتی در اجرای قوانین و مقررات به ترتیب مقرر در این قانون (ماده ۷).

**الف) نحوه انتخاب اعضای هیأت‌های مستشاری**

به منظور انتخاب اعضای هیأت‌های مستشاری، رئیس دیوان پس از دریافت حکم حداقلی اسامی پانزده نفر از میان افراد امین و متدین و کاردان را حتی‌الامکان از میان افراد واجد شرایط دیوان به کمیسیون محاسبات و بودجه پیشنهاد خواهد نمود تا کمیسیون از این میان حداقل نه نفر را به عنوان اعضای اصلی هیأت‌های مستشاری و سه نفر را به عنوان اعضای جانشین انتخاب و به رئیس دیوان معرفی کند. البته براساس تبصره یک و دو الحاقی به ماده شانزده قانون دیوان محاسبات کشور (الحاقی ۱۳۷۰/۰۵/۲۰)، مسئولیت افزایش تعداد هیأت‌های مستشاری، تعیین روسای هیأت‌ها و صدور حکم مستشاران برعهده رئیس دیوان است و در صورت نیاز به افزایش هیأت نیز رئیس دیوان به ازای هر هیأت باید پنج نفر واجد شرایط را به کمیسیون محاسبات و بودجه معرفی تا این کمیسیون از میان افراد پیشنهادی سه نفر را به عنوان عضو اصلی و یک نفر را به عنوان عضو جانشین انتخاب و به رئیس دیوان معرفی کند. جلسات هیأت‌های مستشاری با حضور سه نفر رسمیت و آرای صادره با اکثریت معتبر است.

**ب) وظایف هیأت‌های مستشاری**

این هیأت‌های به موارد زیر رسیدگی و انشاء رأی می‌نماید:

- ۱- عدم ارائه صورت‌های مالی، حساب درآمد و هزینه، دفاتر قانونی و صورت حساب کسری و یا اسناد و مدارک در موعد مقرر به دیوان محاسبات کشور.
- ۲- تعهد زائد بر اعتبار و یا عدم رعایت قوانین و مقررات مالی.

۳- عدم واريز به موقع درآمد و ساير منابع تأمین اعتبار منظور در بودجه عمومی به حساب مربوط و همچنین عدم واريز وجوهی که به عنوان سپرده یا وجه‌الضمان و یا وثیقه و یا نظایر آنها دریافت می‌گردد.

۴- عدم پرداخت به موقع تعهدات دولت که موجب ضرر و زیان به بیت‌المال می‌گردد.

۵- سوء استفاده و غفلت و تسامح در حفظ اموال و اسناد و وجوه دولتی و یا هر خرج یا تصمیم نادرست که باعث اتلاف یا تضییع بیت‌المال بشود.

۶- رسیدگی و صدور رأی نسبت به گزارش‌های حسابرسی و گواهی حساب‌های صادره توسط دیوان محاسبات کشور.

۷- پرونده‌های کسری ابواب جمعی مسئولین مربوط.

۸- ایجاد موانع و محظورات غیرقابل توجیه از ناحیه مسئولین ذیربط دستگاه‌ها در قبال ممیزین و یا حسابرس‌ها و سایر کارشناسان دیوان محاسبات کشور در جهت انجام وظایف آنان.

۹- پرداخت و دریافت‌هایی که خلاف قوانین موجود به دستور کتبی مقامات مسئول صورت گیرد.

۱۰- تأیید و یا صدور رأی نسبت به گزارشات حساب‌رسان داخلی و خارجی شرکت‌ها و مؤسسات و سازمان‌های مربوط (عربیان، ۱۳۹۰: ۵۵).

در تمام این موارد آغاز رسیدگی با دادستان بوده و وی موظف است بدو رسیدگی کند و در صورت احراز تخلف پس از تکمیل پرونده با صدور قرار کیفرخواست مراتب را برای طرح در هیأت‌های مستشاری به رئیس دیوان اعلام کند و رئیس دیوان نیز ظرف مدت ده روز آنرا به هیأت‌های مستشاری ارجاع دهد. اما سوالی که در اینجا حادث



می‌شوند هم می‌توان یافت (عمیدزنجانی و موسی زاده، پیشین: ۲۴۱). هیأت‌ها در صورت احراز وقوع تخلف ضمن صدور رأی نسبت به ضرر و زیان وارده متخلفین را حسب مورد به مجازات‌های اداری محکوم می‌نماید.

### ج) تجدیدنظر از آرای هیأت‌های مستشاری

آراء هیأت‌های مستشاری در سه مورد «توییح کتبی با درج در پرونده استخدامی»، «کسر حقوق و مزایا حداکثر یک‌سوم از یکماه تا یکسال» و «انفصال موقت از یکماه تا یکسال» قطعی و لازم‌الاجرا است و در مورد اخراج از محل خدمت و انفصال دائم از خدمات دولتی در مدت ۲۰ روز از تاریخ ابلاغ در هیأتی مرکب از سه نفر از مستشاران که در پرونده مطروحه سابقه رأی نداشته باشند با تعیین رئیس دیوان محاسبات کشور قابل تجدیدنظر می‌باشد. براساس ماده ۲۸ قانون دیوان محاسبات، آراء هیأت‌های مستشاری ظرف بیست روز از تاریخ ابلاغ به محکوم‌علیه، از طرف وی و دادستان قابل تجدیدنظر است. مرجع تجدیدنظر منحصراً به موارد اعتراض رسیدگی و مبادرت به صدور حکم می‌نماید. حکم صادره قطعی است. در صورتی که رأی صادره هیأت‌های مستشاری مستند به قبول محکوم‌علیه و دادستان باشد و یا حضوری بوده و ابلاغ نیز واقعی باشد با انقضای موعد مذکور این رأی قطعی و لازم‌الاجرا خواهد بود. مرجع رسیدگی به تقاضای تجدیدنظر محکمه صالحه است که تشکیل می‌شود از یک نفر حاکم شرع به انتخاب قوه قضائیه و دو نفر از مستشاران دیوان محاسبات بعنوان کارشناس و به انتخاب رئیس دیوان که در پرونده مطروحه سابقه رأی نداشته باشند. محل تشکیل محکمه مذکور در تهران خواهد بود.

می‌شود این است که آیا رسیدگی دیوان محاسبات کشور، ماهیت قضایی دارد؟ در پاسخ به این سوال می‌بایست دو رویکرد را مورد توجه قرار داد: رویکرد ساختارگرا و رویکرد محتواگرا. برمبنای رویکرد ساختارگرا رسیدگی قضایی عمدتاً در مراجع وابسته به قوه قضائیه انجام می‌گیرد و سایر رسیدگی‌ها توسط نهادهای وابسته به سایر قوا جنبه قضایی ندارد این در حالی است که سازمان بازرسی کل کشور به عنوان یک نهاد وابسته به قوه قضائیه دارای رسیدگی و بازرسی با جنبه‌های تحقیقی، تفتیشی و اداری است نه قضایی. بنابراین می‌توان گفت که پذیرش مطلق دیدگاه ساختارگرا ما را در یک حصار لفظی محدود می‌کند. برمبنای رویکرد محتواگرا، رسیدگی و ضمانت اجراهای به کار گرفته شده از سوی یک نهاد را باید بررسی و براساس آن ماهیت رسیدگی را مشخص کرد. بر این اساس اگر چه دیوان محاسبات کشور از حیث ساختاری وابسته به قوه قضائیه نیست اما به لحاظ اینکه نهاد مذکور خود اسناد و مدارک مالی را رسیدگی کرده تخلفات مالی را کشور می‌کند و ضمن تعیین میزان ضرر و زیان وارده به بیت‌المال حکم به جبران زیان وارده صادر خواهد کرد و مقامات و مأموران خاطی را به مجازات‌های اداری مقرر در قانون محکوم می‌کند نباید تردیدی در ماهیت قضایی آنی رسیدگی وجود داشته باشد. علاوه بر اینکه به منظور رعایت اصل تفکیک قوا، از آرای صادره توسط این نهاد تنها به وسیله مرجع تجدیدنظر می‌توان تقاضای تجدیدنظرخواهی و اعاده دادرسی کرد (بهادری، ۱۳۸۹: ۱۴۲)، نظیر این صلاحیت‌ها و اختیارات را در دیوان محاسبات بعضی کشورها که در اصطلاح سازمان حسابرسی دولتی نامیده

مانند اختیار دیوان محاسبات در رسیدگی به حساب‌های دستگاه‌های منتفع از بودجه فقط ناظر به اعتبارات در بودجه کل کشور است و سایر اعتبارات دستگاه‌ها را شامل نمی‌شود و این نکته نشان دهنده این است که دستگاه‌ها در این خصوص نیز پاسخگویی به دیوان محاسبات نخواهند داشت تا این اشکال نیز در تحقق نظارت کامل مالی باقی بماند (امامی و دهقان، ۱۳۹۲: ۲۳). شورای نگهبان نیز در نظریه تفسیری شماره ۷۵/۲۱/۱۱۱۶ مورخ ۱۳۷۵/۰۹/۱۴ و نظریه تفسیری شماره ۸۲/۳۰/۳۹۵۲ مورخ ۱۳۸۳/۰۵/۲۵ در تفسیر اصل یاد شده بیان داشته است: «اصل ۵۵ قانون اساسی ناظر به اعتباراتی است که در بودجه کل کشور منظور شده و صلاحیت دیوان محاسبات در رسیدگی و حسابرسی محدود به همان موارد است.»

### نتیجه‌گیری

نظارت در حوزه حقوق عمومی را می‌توان به معنای کنترل قدرت و جلوگیری از سوء استفاده از قدرت دانست. به بیانی دیگر، در امر نظارت، کنترل و بررسی اقدامات یک مقام یا نهاد حکومتی از سوی مقام یا نهاد حکومتی دیگر که غایت آن حصول اطمینان از باقی ماندن اقدامات یاد شده در حدود و ثغور قانونی است، محقق می‌گردد. در حقیقت، شخص، مقام یا سازمانی، اعمال شخص، مقام یا سازمانی دیگر را قانوناً زیر نظر قرار می‌دهد تا به درستی یا نادرستی آن اعمال پی ببرد. اصل نظارت را می‌توان یکی از اصول مهم در عرصه عمومی برشمرد که اقتضاء دارد اعمال اختیارات تمامی مراجع و مقامات حکومتی به نفع تعیین حق‌ها و آزادی شهروندان و منافع عمومی و همچنین تحقق اصولی همچون اصل حاکمیت قانون، تحت نظارت قرار

در خصوص اعاده دادرسی نیز قانون دیوان محاسبات در ماده ۲۹ اینگونه تعیین تکلیف نموده است که تقاضای اعاده دادرسی در موارد زیر قبول می‌شود:

- در صورتی که در نوشتن ارقام یا در عملیات حسابداری اشتباهی شده باشد.

- در صورتی که ضمن رسیدگی به سایر حساب‌ها ثابت شود که اقلامی به حساب نیامده و یا مکرر به حساب آمده است.

- هرگاه پس از صدور رأی و حکم اسنادی بدست آید که محرز شود اسناد مزبور در موقع رسیدگی موجود بوده لیکن به عللی در دسترس نبوده و یا مورد توجه هیأت قرار نگرفته باشد.

- هرگاه رأی و حکم به استناد اسنادی صادر شده که معمول بودن اسناد مزبور در مراجع دادگستری به حکم قطعی ثابت شده باشد.

تقاضای اعاده دادرسی در محکمه‌ای رسیدگی و مورد صدور حکم واقع می‌شود که حکم قبلی را صادر نموده است و منحصر به قسمت‌هایی از حساب است که مورد تقاضای اعاده دادرسی واقع شده است. تقاضای اعاده دادرسی موجب توقف اجرای حکم نیست مگر پس از اخذ تأمین مقتضی.

### ۳- گزارش تفریغ بودجه

براساس ذیل اصل ۵۵ قانون اساسی، دیوان محاسبات، حساب‌ها و اسناد و مدارک مربوط به بودجه را برابر قانون جمع‌آوری و گزارش تفریغ بودجه هر سال را به انضمام نظرات خود به مجلس شورای اسلامی تسلیم می‌نماید. این گزارش باید در دسترس مردم گذاشته شود. این گزارش نیز



زیان وارده به بیت‌المال، حکم به جبران زیان وارده صادر خواهد کرد و مقامات و مأموران خاطی را به مجازات‌های مقرر در قانون دیوان محکوم می‌کند نباید تردیدی در ماهیت قضایی این رسیدگی وجود داشته باشد. در راستای اعمال نظارت مالی دیوان محاسبات کشور می‌توان اذعان داشت، نظارت بر اجرای بودجه، همانند نظارت بر تدوین بودجه، حق قوه مقننه است؛ زیرا اگر چنین نظارتی وجود نداشته باشد تصویب بودجه بی‌معنا خواهد بود. این نظارت، از باب اطمینان خاطر نسبت به اجرای دقیق و صحیح مصوبات بودجه می‌باشد. بنابراین این نظارت باید برمبنای اصول و ضوابط معین صورت گیرد، بدین منظور است که یک گروه مجهز و متخصص به نمایندگی از سوی قوه مقننه کار نظارت و بررسی دقیق را به عهده می‌گیرد.

براساس ماده یک قانون دیوان محاسبات کشور، هدف این دیوان باتوجه به اصول مندرج در قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران عبارت است از: اعمال کنترل و نظارت مالی است که از سه طریق کنترل عملیات و فعالیت‌های مالی، حسابرسی و نهایتاً تدوین گزارش تفریغ بودجه محقق می‌شود. مرحله نظارت را می‌توان یکی از ارکان اساسی مدیریت در بخش‌های عمومی و خصوصی به شمار آورد. دیوان محاسبات کشور متولی امر نظارت بر اجرای بودجه پس از انجام خرج بوده و زیر نظر مستقیم قوه مقننه قرار گرفته است تا اصل استقلال حسابرس که یکی از اصول بنیادین استانداردهای عمومی حسابرسی اعم از بخش عمومی و بخش خصوصی محسوب می‌شود، تحقق یابد. این مسأله در حالی است که تا قبل از تصویب قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، دیوان محاسبات وابسته به قوه

گیرد. در یک تقسیم‌بندی متداول و معمول، نظارت بر اعمال حکومت را می‌توان از منظر؛ نظارت پارلمانی، نظارت اداری، نظارت قضایی و نظارت مالی مورد بحث و بررسی قرار داد. لکن آنچه در این میان برای ما حائز اهمیت قرار دارد مباحث مطروحه پیرامون مسأله نظارت مالی است؛ بدین جهت که در هر نظام سیاسی، برنامه و بودجه و نظارت مالی، لازم و ملزوم یکدیگرند، همانگونه که اصل نظارت لازمه هر حرکتی است، به تعبیری نظارت یقیناً کمتر از ضرورت نفس حکومت نیست چرا که بقاء حکومت بسته به نظارت است. با این وجود، نظارت مالی نیز مانند سایر نظارت‌های مقرر در حقوق عمومی منحصر به روش خاصی نبوده و بر حسب مورد به انواع متعددی اعمال می‌شود. در حقوق ایران ایجاد سازوکارهای مربوط به نظارت مالی از دیرباز مورد توجه و عنایت قرار گرفته است. در همین راستا، اولین نهاد نظارتی مالی در سال ۱۲۸۹ و با تشکیل دیوان محاسبات محقق گردید که وظیفه نظارتی مسئولیت حسابرسی و رسیدگی به درآمدها و اسناد و هزینه دستگاه‌های اجرایی و در نهایت تنظیم گزارش تفریغ بودجه به مجلس به منظور اعلام نتیجه نظارتی را برعهده داشت.

در حال حاضر براساس اصل ۵۵ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، دیوان محاسبات کشور، مسئولیت رسیدگی یا حسابرسی بودجه کل کشور را برعهده داشته و همچنین موظف به تنظیم گزارش تفریغ بودجه و تسلیم آن به مجلس شورای اسلامی می‌باشد. اگرچه دیوان محاسبات از حیث ساختاری وابسته به قوه قضائیه نیست، اما اینکه نهاد مذکور خود اسناد و مدارک مالی را رسیدگی کرده و عملیات مالی را کشف می‌کنند و ضمن تعیین میزان ضرر و

- ۹- عمیدزنجانی، عباسعلی و ابراهیم موسی‌زاده (۱۳۸۹)، **نظارت بر اعمال حکومت و عدالت اداری**، تهران: مؤسسه انتشارات دانشگاه تهران.
- ۱۰- فرزیب، علیرضا (۱۳۷۶)، **بودجه‌ریزی دولتی در ایران**، تهران: مرکز آموزش مدیریت دولتی.
- ۱۱- مرادی‌نیا، محمدجواد (۱۳۹۴)، «تحلیل عملکرد دیوان محاسبات پس از مشروطه»، **فصلنامه گنجینه اسناد**، دوره ۲۵، ش ۲.
- ۱۲- مرتضایی، سیداحمد (۱۳۹۳)، «نظام نظارتی در فقه حکومتی»، **مجله اندیشه‌های حقوق عمومی**، سال ۳، ش ۲.
- ۱۳- معین، محمد (۱۳۸۷)، **فرهنگ فارسی معین**، تهران: انتشارات فرهنگ‌نما.
- ۱۴- منهج، العلی (۱۲۸۰)، **در رسائل سیاسی عصر قاجار**، مصحح: غلامحسین زرگری‌نژاد، تهران: انتشارات کتابخانه ملی ایران.
- ۱۵- موسی‌زاده، ابراهیم (۱۳۸۷)، «نظارت انتخاباتی»، **فصلنامه حکومت اسلامی**، سال سیزدهم، ش دوم.
- ۱۶- ویژه، محمدرضا (۱۳۹۱)، «نظارت قضایی دیوان عدالت اداری بر مقامات اجرایی»، **فصلنامه پژوهش حقوقی**، دوره ۱۴، ش ۳۷.
- ۱۷- ویژه، محمدرضا (۱۳۹۲)، «روش‌های نظارت بر رفتار حرفه‌ای نمایندگان پارلمان»، **فصلنامه مجلس و راهبرد**، دوره ۲۰، ش ۷۴.
- ۱۸- هاشمی، سیدمحمد (۱۳۹۲)، «نظارت شورای نگهبانی انضباطی است نه استصوابی و نه استطلاعی»، **فصلنامه مدرس علوم انسانی**، ش ۳۱.
- ۱۹- هاشمی، سیدمحمد (۱۳۷۷)، **حقوق اساسی جمهوری اسلامی ایران**، جلد دوم، تهران: نشر دادگستر.
- ۲۰- هانری، لوی برول (۱۳۷۶)، **جامعه‌شناسی حقوقی**، مترجم: ابوالفضل قاضی، تهران: نشر دادگستر.
- مجریه بود و زیرمجموعه وزارت دارایی به حساب می‌آمد، از اینرو طبق استانداردهای بین‌المللی حسابرسی در زمره حساب‌برسان داخلی قرار می‌گرفت که در نتیجه به معنای واقعی از استقلال برخوردار نبود. این امر موجب شده بود که نقش مرحله نظارت بر اجرای بودجه در سطح کلان بسیار کم‌رنگ گردد. لکن در حال حاضر با تصویب اصل پنجاه و چهارم قانون اساسی، دیوان محاسبات کشور به عنوان یک حساب‌برس مستقل و البته با مسئولیت‌های سنگین مورد توجه قانونگذار قرار گرفته است.
- ### فهرست منابع
- ۱- قرآن کریم
- ۲- امامی، محمد و دهقان، فرشته (۱۳۹۲)، «نظارت درونی سلسله مراتبی بر دستگاه‌های اداری در نظام حقوقی ایران»، **مطالعات حقوقی دانشگاه شیراز**، دوره ۵، ش ۱.
- ۳- انصاری، ولی‌اله (۱۳۸۶)، **کلیات حقوق اداری**، تهران: انتشارات میزان.
- ۴- بهادری، علی (۱۳۸۹)، «روابط میان قوا در نظام جمهوری اسلامی ایران»، **پایان‌نامه کارشناسی‌ارشد**، دانشکده حقوق دانشگاه امام صادق(ع).
- ۵- جعفری‌لنگرودی، محمدحسین (۱۳۷۰)، **ترمیم‌نو لوزی حقوق**، تهران: انتشارات گنج دانش.
- ۶- حسینی‌عراقی، سیدحسین (۱۳۸۰)، **کنکاشی در قوانین مالی و محاسباتی**، تهران: پژوهشکده امور اقتصادی.
- ۷- راسخ، محمد (۱۳۸۸)، **نظارت و تعادل در نظام حقوق اساسی ایران**، تهران: انتشارات دراک.
- ۸- عربیان، اصغر (۱۳۹۰)، «رسیدگی شبه قضایی در دیوان محاسبات کشور»، **فصلنامه دانش حسابرسی**، سال یازدهم، ش ۴.