

تأملاتی بر امون نظارت عالی بر دستگاه‌های دولتی در ایران

دکتر محمد امامی*

مستشار عالی ریاست نظارت عالی

حکیمانه هدف اصلی از برقراری کنترل‌های لازم بر چگونگی مصرف بودجه وصول لغرض از حفظ اموال و نظارت و محاسبه‌های بودجه است. لذا برقراری یک سیستم نظارت عالی مناسب کمک مؤثری به تسهیل محاسبه و مدیریت عالی بر حقوق و تعهدات صورتی و نهیاً حفظ و عدولت از دستگوش می‌کند. در طول تاریخ نظارت عالی لغرض قضایی و پارلمانی بر بودجه چهارچوب سیستم نظارت عالی را توسعه می‌بخشد. در این راستا برآورد صور محاسبی و حسابی در این نظارت‌های نظام نظارت عالی با اطمینان می‌کند. دیوان محاسبات بر طبق همین اصول محاسبی و کنترل حسابی به وظیفه نظارت عالی می‌پردازد و اینچنین به گزارش دقیق بودجه و کلیه نظریه‌های را بر طبق نظارت پارلمانی محاسبی می‌سازد. لذا بودجه برخی دستگاه‌ها را نیز سیستم نظارت عالی لغرض از مورد تردید قرار داده است. به منظور اکتفا دستگاه‌ها و توسعه‌های مربوطه به کنترل عالی اختصاصی مجلس انجام بعضی از امور به طور یک جا و هماهنگ مورد بررسی قرار گرفته شد و به‌اینجه اهدافی جهت تعویض کنترل عالی دستگاه‌های دولتی ارائه شد.

واژه‌های کلیدی: نظارت عالی، نظارت پارلمانی، نظارت قضایی، نظارت فراقضایی، بودجه

مقدمه

به موجب متون قانونی متعدد از جمله قانون اساسی، چهار مرحله در بودجه قابل تصور است که این مراحل نحوه اداره امور مالی کشور را ترسیم می‌کنند. انجام مرحله نخست یعنی تهیه و تنظیم بودجه بر عهده قوه مجریه و مرحله دوم یعنی تصویب بودجه از جمله اختیارات مجلس است، مرحله سوم اجرای بودجه می‌باشد و مرحله چهارم نظارت بر اجرای آن است که در حین اجرا توسط قوه مجریه و پس از اجرا به طور مستقیم و غیر مستقیم به وسیله مجلس و از طریق دیوان محاسبات انجام می‌شود.

اگر چه تمام مراحل مذکور اهمیتی به سزا دارند، اما در این میان باید به نقش نظارت بر اجرای بودجه، در راستای کشف نقاط ضعف و قوت قانون بودجه، توجه ویژه‌ای مبذول داشت. زیرا در مرحله نظارت است که مشخص می‌گردد قوانین مالی و محاسباتی تا چه اندازه اهداف قانون گذار را تأمین می‌نمایند یا اینکه به لحاظ اجرایی چه عواملی امر نظارت مالی را تضعیف می‌کنند. وجود تخلفات و جرائم مالی از طریق اعمال نظارت مالی مؤثر کشف می‌گردند و نهایتاً ضمانت اجرای نظارت در قالب صدور حکم به جبران ضرر و زیان وارد شده بر بیت‌المال تجلی و ظهور می‌یابد. با این وجود در ایران، به ویژه در سال‌های اخیر به دلیل وجود پاره‌ای مشکلات

* - دانشیار دانشکده حقوق و علوم سیاسی دانشگاه شیراز.

** - کارشناس ارشد حقوق عمومی.

قانونی و اجرایی نحوه اعمال نظارت مالی بر دستگاهها مورد تردید قرار گرفته است. بر این اساس ضروری است که چهارچوب سیستم نظارت مالی موجود مورد تحلیل قرار گیرد تا از این طریق گامی سودمند در راستای کشف نارسائیها و تقویت سازوکارهای مفید نظارت مالی برداشته شود. با این رویکرد در مقاله حاضر ضمن پرداختن به مفهوم نظارت (۱)، اهداف (۲) و انواع آن (۳) یعنی نظارت های اداری، قضایی و پارلمانی بر بودجه نیز به طور مجزا مورد بررسی قرار می‌گیرند و نهایتاً با نتیجه‌گیری از موضوع (۴)، راهکارهایی به منظور تقویت امر نظارت مالی (۵) پیشنهاد می‌گردند.

۱- مفهوم نظارت

«نظارت به طور خلاصه اقداماتی است که به منظور بررسی و تطبیق عملیات با برنامه و جلوگیری از انحرافات عملیات مالی دولت نسبت به هدف‌های تعیین شده در برنامه و تصحیح انحرافات احتمالی صورت می‌پذیرد»^۱. با توجه به نقش بسزای رشته های علمی مختلف از جمله مدیریت، حسابداری، اقتصاد و حقوق در زمینه نظارت مالی می‌توان گفت که یکی از فاکتورها و عوامل مهم در اثربخشی مطلوب نظارت مالی، وجود هماهنگی میان شاخص‌های مرتبط با رشته‌های فوق الذکر است. لذا سیستم نظارت مالی باید با ملاحظه ابعاد مختلف سازماندهی شود تا اجرای هر بعد زمینه اجرای ابعاد دیگر را فراهم کند. در غیر این صورت به لحاظ عملی شاهد تعارض و تناقض در نحوه اعمال نظارت و نتایج به دست آمده خواهیم بود. از این رو لازم است که مسائل و مشکلات مربوط به نظارت مالی از دیدگاه علوم مختلف مورد بررسی قرار گیرند و آنگاه با تطبیق نتایج حاصله، معایب سیستم نظارت مالی موجود را اصلاح یا با سیستمی کارآمد آن را جایگزین نمود. بر این اساس مقاله حاضر بیشتر با رویکردی حقوقی و قانونی به موضوع کنترل مالی می‌نگرد، اما در حد امکان به برخی مشکلات ساختاری نیز اشاره می‌کند.

۲- اهداف نظارت

بودجه، مأموریت و اجازه‌ای است که قوه مقننه به قوه مجریه داده است و به همین دلیل، قوه مقننه می‌خواهد از چگونگی اجرای مأموریت آگاهی داشته باشد. اهداف اساسی نظارت بر بودجه را می‌توان به شرح زیر بیان نمود: الف) تأمین منظور قانون گذار یعنی انطباق دریافت‌ها، پرداخت‌ها و عملیات مالی دولت با مقاصد مجلس قانون گذاری.

ب) حفظ محدودیت‌های مالی یعنی میزان پرداخت‌های قطعی و تمهیدات از اعتبارات مصوب تجاوز نکرده و پرداخت‌ها، طبق مقررات به عمل آمده باشد و اجرای عملیات با برنامه‌ها و هدف‌های پیش‌بینی شده در قانون بودجه مطابقت داشته باشد.^۲

۱- محمد امامی، کلیات حقوق مالی، نشر میزان، چاپ اول، بهار ۱۳۸۴، ص ۱۷۲

۲- علی رضا فرزیب، بودجه ریزی دولتی در ایران، مرکز آموزش مدیریت دولتی، چاپ سوم، ۱۳۷۶، ص ۱۱۰

۳- انواع نظارت

در قوانین مالی و محاسباتی ایران سه نوع نظارت پیش‌بینی گردیده است که این نظارت‌ها چهارچوب 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 گردند.

الف) نظارت اداری

نظارت اداری نظارتی است که توسط قوه مجریه در داخل خودش و به وسیله خودش انجام می‌گیرد تا در صحت عملیات خود یقین و برابر سفارشی (مجوزی) که از قوه مقننه دریافت کرده عمل نماید، این نظارت می‌تواند قبل از خرج یا حین خرج به عمل آید.^۳ بی تردید فلسفه تعیین مراحل مجزا در اجرای بودجه از سوی قانون‌گذار، اعمال کنترل و نظارت اداری بر اجرای بودجه می‌باشد.

با امعان نظر در قوانین مالی و محاسباتی علی‌الخصوص قانون محاسبات عمومی مشخص می‌شود که مراحل تشخیص، تمهید، تسجیل و صدور حواله بر عهده وزیر یا رؤسای دستگاه‌ها و موسسات دولتی است و مراحل تأمین اعتبار، درخواست وجه و تطبیق پرداخت با قوانین و مقررات بر عهده ذی‌حساب است.^۴ با توجه به مراحل چهارگانه تشخیص، تمهید، تسجیل و حواله می‌توان گفت که وزیر یا رئیس مؤسسه و مقامات مآذون از سوی آنان مسؤلیت خطیری را در امر کنترل مالی بر عهده دارند و در صورت نادیده گرفتن این مسؤلیتها امر کنترل مالی خدشه پذیر می‌گردد. در تأیید این مطلب می‌توان به اظهار رئیس کمیسیون برنامه و بودجه مجلس شورای اسلامی (مجلس هفتم) اشاره نمود: «که ضعف مدیریت باعث به هدر رفتن اعتبارات دولتی شده است»^۵.

قانونگذار با وقوف به مشکلات امر مدیریت، در کنار مسؤلیت‌های محوله بر عهده مدیران و مقامات دستور دهنده خرج، حق تفویض اختیار را در زمینه امور مالی با لحاظ شرایطی، برای این مقامات به رسمیت شناخته است. لذا تبصره ۱ ماده ۵۳ قانون محاسبات عمومی اشعار می‌دارد که مقامات مافوق می‌توانند اختیارات موضوع ماده ۵۳ در خصوص مسؤلیت تشخیص، تمهید، تسجیل و حواله را به سایر مقامات دستگاه مربوط کلاً یا بعضاً تفویض کنند لکن این امر از مقام تفویض اختیار کننده سلب مسؤلیت نخواهد کرد.

نکاتی به شرح ذیل در تبصره ۱ ماده مذکور وجود دارند:

اولاً؛ در صدر تبصره آمده است که اختیارات و مسؤلیت‌های موضوع ماده ۵۳ و این امر مبین این است که اختیارات کنترل مالی تنها بخشی از اختیارات مدیران در اداره و دستگاه‌های دولتی است، بنابراین واگذاری تمام یا بعضی از اختیارات موضوع این ماده به معنای واگذاری تمام اختیارات مدیران تلقی نمی‌شود. ثانیاً؛ عنوان «سایر مقامات» حاکی از این است که اختیارات موضوع این ماده قابل تفویض به مقامات متعدد است نه یک مقام واحد و این امر لزوم دقت و توجه را در امر کنترل مالی نمایان می‌سازد. ثالثاً؛ تفویض اختیار، مسؤلیت مقام تفویض کننده را از بین نمی‌برد که این مسأله بر حزم و دوراندیشی مدیران و مقامات دستور دهنده خرج در زمینه تفویض اختیار

۳- منبع پیشین

۴- ماده ۵۳ قانون محاسبات عمومی مصوب ۱۳۴۶

۵- روزنامه کیهان، مورخ ۸۳/۳/۱۱

تأکید دارد. نکته‌ی قابل ذکر این است که البته مسؤلیت مقام تفویض کننده از نظر نظارت است و در همین حد مسؤول می‌باشد زیرا تفویض کننده فاقد اختیار و صلاحیت نیست، حال آنکه مسؤولیت مقامی که به او تفویض اختیار شده، مسؤولیت مباشر است.^۶

در تبصره ۲ ماده ۵۳ ق.م.ع، موارد ممنوعیت تفویض اختیار بیان شده است، به این معنا که مدیران یا رؤسای دستگاه‌ها حق تفویض اختیار مسؤولیت‌های خود به ذی حساب یا افراد تحت نظر او را ندارند که در واقع این امر جنبه کنترل مالی را مورد لحاظ قرار داده است و بر تفکیک مسؤولیت‌های واگذار شده از سوی قانون‌گذار به رؤسا و ذی‌حسابان تأکید می‌نماید.

در اینجا لازم است پیرامون انتصاب ذی حساب و اختیارات وی نکاتی مطرح شود:

ماده ۳۱ قانون محاسبات عمومی اشعار می‌دارد: «ذی‌حساب مأموری است که به موجب حکم وزارت امور اقتصاد و دارایی از بین مستخدمین رسمی واجد صلاحیت به منظور اعمال نظارت و تأمین هماهنگی لازم در اجرای مقررات مالی و محاسباتی در وزارتخانه‌ها و مؤسسات و شرکتهای دولتی و دستگاه‌های اجرائی محلی و مؤسسات و نهادهای عمومی و غیر دولتی به این سمت منصوب می‌شود».

بر اساس ماده مذکور، اولاً ذی‌حساب مأمور منصوب توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی است که به نظر می‌رسد این امر به منظور اعطای نوعی استقلال نسبی به این مقام در انجام وظائف محوله باشد، ثانیاً این مقام از بین مستخدمین رسمی واجد صلاحیت انتخاب می‌شود. در واقع انتخاب ذی‌حساب از بین مستخدمین رسمی دارای آثار مفیدی است، زیرا پست‌های مالی پست‌های ثابت سازمانی است و بر طبق دیگر قوانین و مقررات استخدامی نیز این قبیل پست‌ها را باید به مستخدمین رسمی سپرد^۷ و این امر به دلیل حساسیت و خطیر بودن این دسته پست‌هاست.

در تبصره ۱ ماده ۳۱ آمده که ذی‌حساب زیر نظر رئیس دستگاه اجرائی وظایف خود را انجام می‌دهد. وجود این تبصره رعایت سلسله مراتب اداری را از سوی ذی‌حساب متذکر می‌گردد که البته این مسأله می‌تواند در مواردی استقلال ذی‌حساب را در ایفای وظیفه کنترل مالی به نوعی خدشه پذیر نماید. به هر حال قانون‌گذار در مقطع زمانی پس از انقلاب کوشیده است تا با تصویب قوانین و آئین‌نامه‌های متعددی از جمله قانون محاسبات عمومی مصوب ۱۳۶۶، آئین نامه اموال دولتی مصوب ۱۳۷۲، آئین نامه امین اموال مصوب ۱۳۷۶، وظایف و تکالیف مربوط به ذی حساب را به گونه‌ای روشن‌تر معین کند و با توجه به مشکلات و حجم عظیم وظایف محوله به ذی‌حساب، اشخاصی چون معاون ذی‌حساب، امین اموال، کارپرداز، عامل ذی‌حساب را برای همکاری با ذی‌حساب تعیین نماید و نهایتاً حق تفویض اختیار را با لحاظ شرایطی برای ذی‌حساب به رسمیت بشناسد. ذی‌حساب نمی‌تواند مسؤولیت تأمین اعتبار و تطبیق پرداخت را به اشخاص متعدد تحت نظر خود واگذار نماید. تفویض اختیار از سوی ذی‌حساب، موجب سلب مسؤولیت از وی نخواهد بود.

سؤال قابل طرح در این جا این است که چه عواملی نظارت اداری بر بودجه را با مشکل مواجه کرده است؟

۶- منوچهر طباطبائی، حقوق اداری، انتشارات دانشگاه تهران، چاپ هفتم، ۱۳۷۱، ص ۴۹

۷- ماده ۱۲۹ قانون استخدام کشوری مصوب خرداد ماه ۱۳۴۵

واقعیت این است که مشکلات تضعیف کننده نظارت اداری بر بودجه جنبه ترکیبی دارند نه انتزاعی و مجرد، زیرا پاره‌ای از مشکلات به ضعف قوانین و مقررات مالی بر می‌گردند و برخی دیگر جنبه اجرایی دارند که در اینجا به اهم این مشکلات اشاره می‌گردد.

برخی از مشکلات قانونی مربوط به قانون بودجه و نحوه بودجه ریزی عبارتند از:

۱- ساختار بودجه ریزی نامناسب و مبنا قراردادن قانون برنامه و بودجه سال ۱۳۵۱ عملاً به دلیل افزایش ارقام بودجه، عدم توانایی و تأثیر قانون برنامه و بودجه را در شکل و ماهیت بودجه‌های سنواتی بیشتر نمودار کرده است.^۸
 ۲- وجود کدهای فرعی و ردیف‌های متفرقه در قانون بودجه که نهایتاً موجب ایجاد مغایرت بین صورت حساب عملکرد بودجه و گزارش تفریح بودجه نیز خواهد شد.^۹

۳- تخصیص منابع متعدد به یک موضوع خاص در دستگاه‌های اجرایی (مثل اشتغال جوانان)

۴- وجود اعتبارات خارج از شمول قانون محاسبات عمومی

۵- شفاف نبودن حجم تعهدات خارجی توسط دستگاه‌های اجرایی^{۱۰}

برخی از مشکلات قانونی مربوط به قانون محاسبات عمومی عبارتند از:

۱- احکام لازم در مورد ویژگی‌های یک نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولتی مبتنی بر مسؤولیت پاسخگویی، نظیر استفاده از مبنای حسابداری تمهیدی یا تمهیدی تعدیل شده تهیه و تنظیم گزارش‌های مالی جامع سالانه حاوی اطلاعات مالی مربوط به دارایی‌های سرمایه‌ای و زیر بنایی و بدهی‌های بلند مدت داخلی و خارجی پیش‌بینی نشده است. به این ترتیب حق پاسخ خواهی مردم و نمایندگان قانونی آنها که بخش درخور ملاحظه‌ای از آن از طریق انتشار به هنگام گزارش‌های جامع سالانه تحقق خواهد یافت، در قانون محاسبات عمومی کشور مورد توجه قرار نگرفته است.^{۱۱}

۲- برخی نارسائیه‌ها مربوط به قانون محاسبات عمومی به عدم تنظیم دستورالعمل‌ها و آیین‌نامه‌های اجرایی مواد بر می‌گردد. به عنوان مثال بر اساس ماده ۹۶ ق.م.ع دستگاه‌های اجرایی مکلفند به ترتیبی که هیأت وزیران معین خواهد کرد، حد اکثر ظرف مدت شش ماه پس از پایان هر سال مالی گزارش عملیات انجام شده طی آن سال را بر اساس اهداف پیش‌بینی شده در بودجه مصوب به دیوان محاسبات کشور و سازمان مدیریت و برنامه ریزی و وزارت امور اقتصادی و دارایی ارسال دارند. دستورالعمل اجرایی این ماده توسط هیأت وزیران تهیه نشده است.^{۱۲} همچنین به موجب ماده ۷۱ ق.م.ع دولت مکلف شده است بر مصرف اعتباراتی که به عنوان کمک از محل بودجه وزارت خانه‌ها و موسسات دولتی و شرکت‌های دولتی و یا از محل اعتبارات منظور در سایر ردیف‌های

۸- عباس محسنی، «نظری بر اصلاحات بودجه سال ۱۳۸۱ کل کشور»، فصلنامه دانش حسابرسی، دیوان محاسبات کشور، سال دوم (شماره ۴، تابستان ۱۳۸۱)، صص ۷-۵

۹- دفتر بررسی‌های اقتصادی، «بررسی عملکرد وزارت امور اقتصادی و دارایی ۱۳۷۹-۱۳۷۶»، مجلس و پژوهش، نشریه مرکز پژوهش‌های مجلس، سال ۱۳۸۱، شماره ۳۰، ص ۱۶

۱۰- عباس محسنی، منبع پیشین، صص ۷-۵

۱۱- جعفر باباجانی، «تحلیلی نظری پیرامون سیستم نظارت مالی کشور از منظر پاسخ‌گویی»، مجله دانشکده مدیریت دانشگاه تهران، سال دهم (شماره ۳، بهار ۱۳۸۲)، صص ۱۲۴-۱۱۵

۱۲- اداره کل هماهنگی و تلفیق بودجه، «گزارشی پیرامون تفریح بودجه سال ۱۳۸۰ کل کشور»، فصلنامه دانش حسابرسی، دیوان محاسبات کشور، سال سوم، (شماره ۷، بهار ۱۳۸۲)، ص ۱۶

بودجه کل کشور به مؤسسات غیر دولتی پرداخت می‌شود، نظارت مالی اعمال کند. آیین نامه لازم در این خصوص که باید بنا به پیشنهاد وزارت امور اقتصاد و دارایی و سازمان مدیریت و برنامه به تصویب هیأت وزیران می‌رسید تا کنون تهیه نشده است.^{۱۳}

برخی از مشکلات و نارسائیهای مربوط به نظارت اداری بر بودجه جنبه اجرائی دارند که عبارتند از:

- ۱- ضعف مدیریت دستگاهها در زمینه آگاهی از قوانین مالی^{۱۴}
- ۲- فقدان استقلال لازم ذی‌حساب در انجام وظایف محوله که در این خصوص برخی از ذی‌حسابان معتقدند که اجرای ماده ۹۱ قانون محاسبات عمومی اگر چه می‌تواند در برخی موارد موجبات تیرگی ذی‌حساب را از مسؤولیت فراهم نماید، اما به لحاظ عملی توسل ذی‌حساب به این ماده در مواردی امنیت شغلی وی را به مخاطره می‌افکند، بدین معنا که مقامات دستور دهنده خرج در اجرای ماده ۹۱ قانون مذکور حاضر به پذیرش کتبی مسؤولیت قانونی بودن پرداخت نیستند و در صورت عدم همکاری و مقاومت ذی‌حساب، ضمن مکاتبه با ادارات منصوب کننده، امنیت شغلی آنان را به دلیل اختلال در امور اجرایی و عدم فرمانبری از رؤسای مافوق تحت الشماع قرار می‌دهند و در این صورت ذی‌حساب با عدم حمایت قانونی از سوی دستگاه منصوب کننده مواجه می‌شود.^{۱۵}
- ۳- مشکل دیگر که در مقام اجرا خود نمایی می‌کند، حجم زیاد مسؤولیت‌های محوله به ذی‌حساب بر اساس قوانین و مقررات مالی است (قانون محاسبات عمومی مصوب ۱۳۶۶، آیین نامه امین اموال ۱۳۷۶، آیین نامه اموال دولتی مصوب ۱۳۷۲ جمماً ۲۱ وظیفه را بر عهده ذی‌حساب قرار داده است).
- ۴- تعداد ذی‌حسابان نسبت به دستگاه اجرایی محدود است و برخی از ذی‌حسابان در عمل به حساب چندین دستگاه رسیدگی می‌کنند که این مسأله ضریب کنترل و نظارت مالی را کاهش می‌دهد به عنوان مثال در سال ۱۳۷۷ تعداد ۸۱۲ ذی‌حساب وظیفه نظارتی ۱۱۶۹ واحد دولتی را در اختیار داشته‌اند.^{۱۶}
- ۵- استفاده از سیستم نمونه گیری در نظارت بر اسناد و مدارک واحدهای دولتی نیز در مواردی نظارت مالی را تضعیف می‌نماید.^{۱۷}
- ۶- بودجه اختصاص یافته از سوی وزارت دارایی به منظور انجام نظارت مالی محدود است که تنها ۲ درصد از حجم اعتبارات این وزارت را شامل می‌شود.
- ۷- ضعف سیستم گزارش دهی دستگاه هایی که از بودجه عمومی کشور استفاده می‌کنند و عدول آنها از

حسابدهی

- ۸- کاربرد سیستم‌های قدیمی و نامناسب حسابداری
- ۹- فقدان بدنه کارشناسی قوی و علمی در معاونت هزینه و خزانه داری و ادارات تابعه‌ی آن
- ۱۰- سخت گیری و واکنش های غیر منطقی در ارائه آمار و اطلاعات به کارشناسان

۱۳- نظرات کلی دیوان محاسبات کشور در مورد گزارش تفریق بودجه سال ۸۱۳۸۱، فصلنامه دانش حسابرسی، دیوان محاسبات کشور، سال سوم (شماره ۱۱، بهار ۱۳۸۳)، ص ۶

۱۴- روزنامه کیهان ۱۳۸۴/۳/۲۱، اظهارات رئیس کمیسیون برنامه و بودجه مجلس شورای اسلامی

۱۵- گنتگو با دکتر جعفر باباجانی عضو هیأت علمی دانشگاه علامه طباطبائی، ۱۳۸۴/۳/۲۴

۱۶- دفتر بررسی های اقتصادی، «بررسی عملکرد وزارت امور اقتصادی و دارایی (۱۳۷۹-۱۳۷۶)» منبع پیشین، ص ۱۷

۱۷- گنتگو با آقای اصغر سمعی، مسئول دفتر حقوقی و امور مجلس دیوان محاسبات ۱۳۸۴/۳/۲۳

۱۱- فقدان ارتباط و هماهنگی در امور نظارت مالی و عملیاتی^{۱۸}.

ب) نظارت قضایی

مطابق ماده ۱ قانون دیوان محاسبات مصوب بهمن ۱۳۶۱ هدف دیوان محاسبات «اعمال کنترل و نظارت مستمر مالی به منظور پاسداری از بیت‌المال» است.

ماده مذکور سه طریق را برای نیل به هدف کنترل مالی معین کرده است:

بند الف ماده مذکور مقرر می‌دارد: «کنترل عملیات و فعالیت‌های مالی کلیه وزارت خانه ها، موسسات، شرکت‌های دولتی و سایر دستگاه‌هایی که به نحوی از انحاء از بودجه کل کشور استفاده می‌کنند». این بند به کنترل محاسباتی توسط حساب‌رسان دیوان اشاره دارد.

بند ب ماده مذکور مقرر می‌دارد: «بررسی و حسابرسی وجوه مصرف شده و درآمدها و سایر منابع تأمین اعتبار در ارتباط با سیاست‌های تعیین شده در بودجه مصوب با توجه به گزارش عملیاتی و محاسباتی مأخوذه از دستگاه‌های مربوطه». این مرحله زمینه نظارت یا کنترل قضایی دیوان محاسبات را فراهم می‌نماید. با عنایت به این که ضمانت اجرای کنترل دیوان محاسبات در نظارت قضایی دیوان ظهور می‌یابد و از طرفی برخی شبهات در خصوص ماهیت نظارت دیوان، مبنی بر جنبه قضایی آن، مطرح گردیده است، بر این اساس ضروری است که به منظور رفع ابهام به این موضوع نیز پرداخته شود.

بند ج ماده مذکور، تهیه و تدوین گزارش تفریح بودجه به انضمام نظرات خود و ارائه آن به مجلس را بر عهده دیوان محاسبات نهاده است. در واقع این گزارش زمینه نظارت اطلاعی مجلس را در پایان سال مالی فراهم می‌نماید (نظارت پارلمانی در پایان سال مالی).

با توجه به بندهای سه گانه مذکور در این ماده مشخص می‌گردد هر یک از سه طریق مذکور نقش تکمیل‌کننده‌ی مرحله قبل را بر عهده دارد اگر چه از حیث ماهیت رسیدگی، تفاوت‌هایی میان آنها وجود دارد. حال باید دید آیا رسیدگی دیوان محاسبات ماهیت قضایی دارد یا خیر؟ در راستای تحلیل جزئی تر موضوع دو نوع رویکرد ساختارگرا و محتوانگر را باید مورد توجه قرار داد.

۱) رویکرد ساختارگرا

بر مبنای این رویکرد رسیدگی قضایی عمدتاً باید توسط مراجع وابسته به قوه قضائیه صورت پذیرد، زیرا طبق اصول متعدد قانون اساسی جمهوری اسلامی وظیفه رسیدگی قضایی به طور اخص بر عهده قوه قضائیه قرار گرفته است. بر مبنای این رویکرد کنترل و رسیدگی‌هایی صورت گرفته توسط نهادهای وابسته به سایر قوا اعم از مجریه و مقننه جنبه قضایی ندارد، بلکه ممکن است جنبه شبه قضایی^{۱۹} داشته باشد. به نظر می‌رسد که این رویکرد را نمی‌توان به طور مطلق پذیرفت، زیرا گر چه سازمان بازرسی کل کشور به عنوان یک دستگاه نظارتی و وابسته به

۱۸- دفتر بررسی‌های اقتصادی، «بررسی عملکرد وزارت امور اقتصادی و دارایی (۱۳۷۹-۱۳۷۶)»، منبع پیشین، ص ۱۷

۱۹- زیرا این مراجع وابسته به دستگاه اداری هستند و اکثریت اعضای آنها از عناصر اداری تشکیل می‌شوند و تصمیمات مراجع مزبور

دارای آثار قضایی است. رجوع کنید به دکتر محمد امامی، منبع پیشین، ص ۴۰

قوه قضائیه است، اما رسیدگی و بازرسی این نهاد جنبه تحقیقی، تفتیشی و اداری دارد نه قضایی، بنابراین تنها به کشف موارد تخلف یا ارتکاب جرائم به طور عام اقدام می کند و به تعبیر رستار، تنها زمینه ساز فعالیت دیگر سازمان های قضایی یا مراجع اداری می باشد.^{۲۰} در زمینه رسیدگی دیوان عدالت اداری نیز که نهادی وابسته به قوه قضائیه است^{۲۱}، نارسائی ها و ابهاماتی در قانون وجود داشته که حتی در قانون اخیرالتصویب دیوان عدالت اداری مصوب ۱۳۸۵/۹/۲۵ مرتفع نشده است. کماکان تعیین میزان خسارت وارده از ناحیه موسسات پس از تصدیق دیوان بر عهده دادگاه های عمومی است.^{۲۲} روشن نیست آیا تصدیق دیوان مانع رسیدگی دادگاه عمومی در احراز رابطه علیت بین خسارت وارده و اقدامات دستگاه مربوطه است یا خیر؟ بنابراین می توان گفت که پذیرش مطلق دیدگاه ساختار گرا، ما را در یک حصار لفظی محدود می نماید، مآلاً باید رویکرد دیگری را مبنا قرار داد تا بتوان به نحو واقع بینانه تری ماهیت رسیدگی دیوان محاسبات را مشخص نمود.

۲) رویکرد محتوانگر

بر مبنای این رویکرد، محتوای رسیدگی و ضمانت اجراهای به کار گرفته شده از سوی یک نهاد را باید مورد بررسی قرار داد و بر اساس آن ماهیت رسیدگی را مشخص کرد. بر این اساس اگر چه دیوان محاسبات از حیث ساختاری وابسته به قوه قضائیه نیست، اما به لحاظ این که نهاد مذکور خود اسناد و مدارک مالی را مورد رسیدگی قرار می دهد^{۲۳}، تخلفات مالی را کشف می کند و ضمن تعیین میزان ضرر و زیان وارده به بیت المال حکم به جبران زیان وارده صادر می نماید و مقامات و مأمورین خاطی را به مجازات های اداری مقرر در قانون دیوان محکوم می کند^{۲۴}، نباید تردیدی در ماهیت قضایی این رسیدگی وجود داشته باشد. مضافاً این که به منظور رعایت اصل تفکیک قوا، از آراء صادره توسط این نهاد، تنها به وسیله مرجع تجدید نظر این نهاد، می توان تقاضای تجدید نظر خواهی و اعاده دادرسی نمود.^{۲۵} نظیر این قبیل صلاحیت ها و اختیارات را در دیوان محاسبات بعضی کشورها که اصطلاحاً «سازمان حسابرسی دولتی» نامیده می شود نیز می توان یافت.^{۲۶}

نکته قابل تأمل دیگر این است که قانون گذار کوشیده است تا صلاحیت دیوان محاسبات را به عنوان یک مرجع تخصصی از صلاحیت محاکم قضایی دادگستری مجزا نماید. بنابراین در ذیل تبصره ۱ ماده ۲۳ قانون دیوان محاسبات مقرر شده است که هیأت ها در صورت احراز وقوع تخلف ضمن صدور رأی نسبت به ضرر و زیان وارده متخلفین را بر حسب مورد به مجازات های اداری ذیل محکوم نمایند:

۲۰- ماده ۲ قانون تشکیل سازمان بازرسی کل کشور مصوب ۱۹ مهر ۱۳۶۰ با اصلاحیه های بعدی

۲۱- اصل ۱۷۳ قانون اساسی

۲۲- تبصره ۱ ماده ۴ قانون دیوان عدالت اداری مصوب ۱۳۸۵/۹/۲۵

۲۳- مواد ۷ و ۲۳ قانون دیوان محاسبات

۲۴- تبصره ۱ و ۲ ماده ۲۳ قانون دیوان محاسبات

۲۵- تبصره ۳ ماده ۲۳ و تبصره های ۱ و ۲ ماده ۲۸ و ماده ۲۹ قانون دیوان محاسبات

۲۶- به عنوان مثال دیوان محاسبات کشور فنلاند تحت عنوان «سازمان حسابرسی دولتی» با آن که زیر نظر قوه مقننه است، در صورت ایراد ضرر و زیان به دولت مسئولیت دارد نسبت به افساء اصلاح و رفع سو جریانات مالی اقدامات لازم را به انجام برساند. برای اطلاع بیشتر

مراجعه کنید به فصلنامه دانش حسابرسی، دوره جدید سال دوم، (شماره ۲، بهار ۱۳۸۱)، ص ۸۱

الف- توبیخ کتبی با درج در پرونده استخدامی

ب- کسر حقوق و مزایا حداکثر یک سوم از یک ماه تا یک سال

ج- انفصال موقت از یک ماه تا یک سال

د- اخراج از محل خدمت

ه- انفصال دائم از خدمات دولتی

به علاوه در تبصره ۲ ماده مذکور مقرر گردیده است که هیأتها در صورت احراز وقوع جرم ضمن اعلام رأی نسبت به ضرر و زیان وارده، پرونده را از طریق دادسرای دیوان محاسبات کشور برای تعقیب به مراجع قضایی ارسال خواهند داشت. بر این اساس، صلاحیت دیوان محاسبات به رسیدگی به تخلفات مالی و صدور حکم به جبران ضرر و زیان وارده و نهایتاً حکم به مجازات‌های اداری فوق‌الذکر محدود می‌شود.

البته لازم به ذکر است که در مواردی تداخل صلاحیتی دو جانبه‌ای به چشم می‌خورد^{۲۷}، به این معنا که در برخی موارد که مرجع قضایی دادگستری بدواً به جرمی مالی رسیدگی می‌کند، ضمن صدور حکم به مجازات‌های کیفری از قبیل شلاق، جزای نقدی و یا حبس، حکم به جبران ضرر و زیان وارده را نیز صادر می‌کند که این مسأله زمینه فعالیت دیوان محاسبات را از بین می‌برد یا بالعکس در مواردی، پرونده مالی بدواً در دیوان محاسبات مطرح می‌گردد و دیوان مطابق با صلاحیت قانونی خود، حکم به جبران ضرر و زیان صادر می‌نماید و پرونده را برای رسیدگی به جهات کیفری آن به مراجع قضایی ارسال می‌کند که بر این رویه رسیدگی، ایرادی به شرح ذیل مطرح گردیده است: رأی به جبران ضرر و زیان وارده از رهگذر تحقق جرم در مرحله بعد از اثبات جرم قرار دارد، بنابراین اگر مرجع قضایی مکلف به پذیرش رأی دیوان محاسبات باشد یعنی مرحله اثبات و تحقق جرم را نیز خود به خود پذیرفته است و چنانچه مرجع قضایی تکلیفی در پذیرش رأی دیوان محاسبات نداشته باشد، فی الواقع انشاء تبصره ۲ از ماده ۲۳ قانون دیوان محاسبات کشور فاقد آثار حقوقی خواهد بود.

برای رفع معضل فوق‌الذکر پیشنهاد گردیده است «که با توجه به فلسفه ایجاد دیوان محاسبات کشور به عنوان مرجع تخصصی حفاظت و صیانت از بیت‌المال، لازم است که صلاحیت‌های پراکنده مراجع قضایی در صدور رأی به جبران خسارت وارده مورد تجدید نظر قرار گرفته و اختیار صدور چنین احکامی صرفاً به دیوان محاسبات کشور واگذار گردد، لکن تشریفات قانونی رسیدگی به گونه‌ای باشد که بدواً مرجع قضایی نسبت به احراز و تحقق جرم و مجرمیت متهم اقدام و پس از اثبات جرم بر عهده وی نسبت به صدور حکم به زیان وارده به دیوان محاسبات کشور ارسال نماید و دیوان پس از رسیدگی و صدور حکم به جبران زیان وارده به بیت‌المال، پرونده را مجدداً به مرجع قضایی مسترد نماید تا این مرجع قضایی بر مبنای درجه مجرمیت شخص و رأی صادره

۲۷- تعارض ماده ۵۹۸ قانون مجازات اسلامی با تبصره ۲ ماده ۲۳ قانون دیوان محاسبات، با این توضیح که به موجب تبصره ۲ ماده ۲۳ قانون مذکور، دیوان محاسبات صلاحیت صدور حکم به جبران ضرر و زیان دارد در صورتی که ماده ۵۹۸ قانون مجازات اسلامی در خصوص مجازات جرم مصرف مازاد بر اعتبار، الزام به جبران خسارت وارده و پرداخت اجرات‌المثل و مجازات شلاق قابل تبدیل به جزای نقدی را پیش‌بینی نموده است.

دیوان محاسبات کشور نسبت به اصدار حکم به مجازات های احتمالی (شلاق، حبس و جزای نقدی) اهتمام ورزد، که البته اجرای این روش نیازمند اصلاح قوانین موجود است^{۲۸}.

سؤال این است که در صورتی که اختیار صلاحیت رسیدگی قضایی برای دیوان محاسبات شناخته نشود چه نهاد یا مرجعی می تواند به نحو مطلوب به تخلفات مالی دستگاه های دولتی رسیدگی کند؟ در صورتی که پاسخ داده شود که بهتر بود رسیدگی های قضایی بر بودجه به مراجع عام دادگستری واگذار می شد، ایراداتی در این خصوص وجود داشت:

اولاً، درک صحیح و واقع بینانه از ماهیت اسناد مالی که عمدتاً حاوی اصطلاحات فنی و تخصصی است با مشکل مواجه می گشت و بنابراین مراجع قضایی دادگستری از اخذ نظر کارشناسی از مراجع تخصصی همچون دیوان محاسبات یا کارشناسان رسمی دادگستری بی نیاز نمی شدند. ثانیاً، با عنایت به این که ظرف زمانی اجرای بودجه یک سال مالی می باشد و گردش امور مملکت بر پایه بودجه استوار است لذا پرداختن سریع تر به پرونده های مالی مرتبط با بودجه امری اجتناب ناپذیر است، بنابراین واگذاری صلاحیت رسیدگی قضایی به دستگاه قضایی در مورد پرونده مالی مرتبط با بودجه می تواند روند رسیدگی را با کندی بیشتر مواجه نماید. ثالثاً، حجم زیاد پرونده های مطروحه در ابعاد مختلف در مراجع قضایی دادگستری و اطاله دادرسی ناشی از آن، رسیدگی سریع تر و صحیح تر به پرونده های مالی متضمن ایراد ضرر و زیان به دولت را عملاً غیر ممکن می نماید.

با توجه به مراتب فوق الذکر باید گفت از آنجا که دیوان محاسبات به عنوان مرجع تخصصی کنترل مالی محسوب می شود و رسیدگی آن ماهیت قضایی دارد، صالح ترین نهادی است که می تواند در قالب نظارت قضایی بر بودجه به تخلفات مالی دستگاه ها رسیدگی نماید.

سوال دیگر این است که علاوه بر مطالب مذکور چه عواملی موجبات تضعیف عملکرد دیوان محاسبات را فراهم نموده است؟

واقعیت این است که در رابطه با نظارت دیوان محاسبات نیز هم مشکلات قانونی و هم مشکلات اجرایی تأثیر گذار بوده و هستند. از مشکلات قانونی می توان به نارسایی های ذیل اشاره نمود:

ماده ۴ قانون محاسبات عمومی مصوب ۱۳۶۶ شرکت دولتی را چنین تعریف می کند: «شرکت دولتی واحد سازمانی مشخصی است که با اجازه قانون به صورت شرکت ایجاد می شود و یا به حکم قانون و یا به حکم دادگاه صالح ملی شده یا مصادره شده و به عنوان شرکت دولتی شناخته شده باشد و بیش از ۵۰ درصد سرمایه آن هم متعلق به دولت می باشد».

ماده مذکور عملاً نوعی مشارکت بین بخش خصوصی و دولت و نهادهای عمومی به وجود آورده است و از این راه شرکت ها یا موسساتی ایجاد می شود که واقعاً دولتی است ولی عملاً از نظارت دولت خارج است^{۲۹}. لازم به ذکر است که بر طبق اطلاعات موجود در سازمان حسابرسی، بیش از ۲۰۰۰ شرکت در حیطه دولت و نهادهای عمومی فعالیت دارند که از آن تعداد در سال ۸۱ صرفاً ۵۰۵ شرکت دارای ردیف بودجه می باشند. این تعداد شرکت

۲۸- علی شیری ده پیری، «سنخنی در صلاحیت دیوان محاسبات کشور (قسمت دوم)»، دانش حسابرسی، دوره جدید مال سوم (شماره ۸ پاییز ۱۳۸۲)

۲۹- مرتضی نصیری، «ملاحظه ای پیرامون شرکت های دولتی»، نشریه مرکز پژوهش های مجلس، سال دهم (شماره ۳۸، تابستان ۱۳۸۲)، صص ۱۶۴-۱۶۳

۶۳ درصد کل بودجه عمومی را به خود اختصاص داده‌اند^{۲۰}. از طرفی بر طبق ماده مذکور باید کلیه سهام کمتر از ۵۰ درصد دولت را در شرکت هایی که با توجه به تعریف قانون، دولتی نیستند، رها کرده و اقدامی در جهت رسیدگی به آنها به عمل نیاورد. در این صورت باید منتظر انتقال سهام شرکت‌های ۱۰۰ درصد دولتی در قالب‌های کمتر از ۵۰ درصد به شرکت‌های غیر دولتی و در نهایت ورشکستگی شرکت‌های مادر دولتی باشیم. به این ترتیب ابهام و ضعف قانون خود عاملی مهم در تضعیف نقش دیوان محاسبات شده است.

هیأت های رسیدگی به تخلفات اداری بر مبنای قانون رسیدگی به تخلفات اداری مصوب ۱۳۷۲/۹/۷ صلاحیت اعمال مجازات‌های اداری یافته اند، این هیأتها بر اساس قانون مذکور به تخلفات مالی زیر رسیدگی می‌نمایند:

۱- اختلاس

البته در این خصوص باید گفت که اختلاس به عنوان یک جرم و نه یک تخلف اداری صرف مطرح می‌باشد. به نظر می‌رسد که منظور قانون گذار در اینجا ارتکاب جرم اختلاس باشد، یعنی کارمند دولت در صورت ارتکاب این جرم به موجب قانون رسیدگی به تخلفات اداری به مجازات اداری محکوم می‌گردد و پرونده برای رسیدگی به اصل جرم به مراجع قضایی ارسال می‌گردد.

۲- تسامح در حفظ اسناد و اموال و وجوه دولتی، ایراد خسارات به اموال دولتی

۳- هر نوع استفاده غیر مجاز از شوئون یا موقعیت شغلی، امکانات و اموال دولتی

با عنایت به این که بودجه، توسط دستگاه‌های دولتی به مصرف می‌رسد و اصولاً کارمندان در صورت ارتکاب تخلفات مالی و اداری مشمول قانون رسیدگی به تخلفات اداری نیز هستند و از طرفی در قانون مذکور هیچ تکلیفی در خصوص اعلام سوء جریانات مالی به دیوان محاسبات تعیین نگردیده است، شایسته است که قانون گذار با اصلاح ماده ۱۹ قانون مذکور در خصوص تخلفات مالی مرتبط با بودجه، مقرر نماید که مراتب باید به دیوان محاسبات کشور اعلام شود تا دیوان بتواند با سرعت بیشتری نسبت به پرونده‌های مالی مرتبط با بودجه رسیدگی نماید.

یکی دیگر از مشکلات قانونی که عملاً به انجام فعالیت‌های موازی دستگاه‌های نظارتی و صرف هزینه‌های گزاف منجر می‌گردد و در نهایت موجبات تضعیف نقش دیوان محاسبات را به دنبال دارد، فقدان هماهنگی میان دیوان و سازمان بازرسی کل کشور است. در فهرست مراجع و مقاماتی که گزارش سازمان بازرسی را دریافت می‌دارند، نامی از دیوان محاسبات به میان نیامده است مگر آن که عنوان مراجع قضایی صالح را شامل دیوان محاسبات نیز بدانیم. حال آن که در صورت هماهنگی میان این دو نهاد نظارتی می‌توان به طور سریع تر به پرونده های مالی مرتبط با بودجه رسیدگی نمود و از طرفی از مراجعات مکرر به دستگاه‌های دولتی و صرف وقت و هزینه‌های گزاف جلوگیری کرد. شایسته است که قانون گذار با اصلاح این قانون هماهنگی لازم را بین دو دستگاه نظارتی به وجود آورد.

۲۰- هوشنگ نادریان، «تحلیل شرکت های دولتی و بخش عمومی»، فصلنامه دانش حسابرسی، دوره جدید، سال دوم (شماره ۶ زمستان

در نهایت باید به یک مشکل اجرایی در رابطه با دیوان محاسبات اشاره کرد و آن مشکل کمبود نیروی انسانی متخصص در دیوان محاسبات است. دیوان محاسبات در حال حاضر حدود ۱۶۰۰ نفر نیرو دارد که بی تردید این تعداد نیرو در مقایسه با کل دستگاه‌های دولتی رقم بسیار ناچیزی است. از این رو لازم است که قانونگذار بودجه لازم را به منظور استخدام نیروهای متخصص مورد نیاز دیوان اختصاص دهد.

ج) نظارت پارلمانی

نظارت مجلس بر اجرای بودجه از حیث زمان در دو مرحله انجام می‌گیرد: یکی نظارت در طی سال مالی و دیگری پس از پایان سال مالی. نظارت پارلمانی در طی سال مالی از طریق مکانیسم سؤال و استیضاح از وزیر یا هیأت وزیران یا شخص رئیس جمهور محقق می‌گردد^{۳۱}. مضافاً این که نظارت مذکور می‌تواند از طریق اجرای مکانیسم‌های توسط کمیسیون اصل نود نیز تحقق یابد. در پایان سال مالی، نظارت پارلمانی، از طریق دریافت گزارش تفریح بودجه از دیوان محاسبات و اطلاع از مفاد این گزارش صورت می‌گیرد^{۳۲}.

در زمینه نظارت پارلمانی نیز، علی‌رغم وجود سازوکارهای متعدد مربوط به این نظارت، مشکلاتی وجود دارد که در نهایت موجبات تضعیف این نظارت را فراهم نموده است. با این توضیح که در زمینه نظارت پارلمانی در طی سال مالی، به گونه‌ای نظام یافته و پیوسته از مکانیسم سؤال و استیضاح از وزیر یا هیأت وزیران یا شخص رئیس جمهور استفاده نمی‌گردد^{۳۳}. به نظر می‌رسد این مسأله در مواقعی که در اصطلاح دولت و مجلس یک دست هستند به مراتب بیشتر دیده می‌شود. در صورتی که اجرای مناسب این مکانیسم می‌تواند گامی سودمند در اجرای نظارت بهتر دیوان محاسبات محسوب شود. در خصوص نظارت پارلمانی در پایان سال مالی نیز مشکلاتی وجود دارد که بخشی از این مشکلات به نحوه تنظیم صورت حساب عملکرد بودجه مربوط می‌شود که از جمله وظایف وزارت امور اقتصادی و دارایی است^{۳۴}. به این معنا که صورت حساب عملکرد بودجه منعکس کننده مانده حساب تعهدات تسویه نشده در پایان سال مالی نیست^{۳۵} و از طرفی صورت حساب عملکرد بودجه سالانه، حاوی عملکرد بودجه کلیه دستگاه‌های اجرایی نمی‌باشد^{۳۶} و از همه مهمتر این که ارسال نسخه دوم صورت‌های مالی دستگاه‌های اجرایی به وزارت دارایی موضوع ماده ۹۵ قانون محاسبات عمومی قبل از اعمال نظارت نماینده دیوان محاسبات صورت می‌پذیرد و به رغم این که حسابرسان شاخه هزینه وزارت دارایی صورت حساب‌های مالی را مورد رسیدگی قرار می‌دهند، این رسیدگی جنبه ماهوی ندارد زیرا دفتر و اسنادی که بر اساس آن باید صورت حساب مربوط تهیه و ارسال گردد نزد نماینده دیوان محاسبات می‌باشد. در نتیجه این رسیدگی از کفایت لازم برخوردار نیست. در صورتی که بر اساس قانون دیوان محاسبات و همچنین استانداردهای حسابرسی دولتی، نسخه

۳۱- اصول ۸۸ و ۸۹ و بند ۱۰ اصل ۱۱۰ قانون اساسی

۳۲- اصل ۵۵ قانون اساسی

۳۳- محمد امامی، منبع پیشین، ص ۱۷۴

۳۴- ماده ۱۰۳ قانون محاسبات عمومی

۳۵- سید حسین حسینی عراقی، «نقش قوانین و مقررات مالی و محاسباتی کشور در شفافیت صورت حساب عملکرد بودجه»، فصلنامه دانش حسابرسی دوره جدید سال اول، (شماره ۱، تابستان ۱۳۸۰)، ص ۳۸

۳۶- سید حسین حسینی عراقی، منبع پیشین، ص ۳۶

دوم صورت حساب ارسالی دستگاه‌های اجرایی به وزارت مذکور می‌بایست پس از رسیدگی حساب‌برسان دیوان محاسبات جهت تلفیق و تهیه صورت حساب عملکرد بودجه سالانه به این وزارت ارسال گردد^{۳۷}. بنابراین در تهیه صورت حساب عملکرد بودجه رویه‌های عملی وجود دارد که متناقض با هدف قانونگذار است که این مسأله نه تنها صحت و اثر بخشی صورت حساب عملکرد بودجه را خدشه پذیر می‌کند بلکه نهایتاً صحت و کارآمدی گزارش تفریح بودجه که توسط دیوان محاسبات تهیه می‌گردد را نیز با مشکل مواجه می‌نماید.

از جمله مشکلات دیگر، وجود ردیف‌های بدون برنامه در بودجه عمومی دولت و همچنین روش‌های متفاوت ثبت حساب‌ها در وزارت امور اقتصادی و دارایی و دیوان محاسبات است که موجب ایجاد مغایرت بین صورت حساب عملکرد بودجه و گزارش تفریح بودجه می‌شود^{۳۸}. در نهایت مشکل اساسی دیگر به عدم تکلیف قانونی^{۳۹} تصویب گزارش تفریح بودجه مربوط می‌شود به این معنا که علی‌رغم این که گزارش تفریح بودجه توسط دیوان محاسبات به مجلس شورای اسلامی در موعد مقرر ارائه می‌شود، لکن در قانون محاسبات عمومی و یا قانون دیوان محاسبات مقرر نگردیده است که این گزارش باید به تصویب مجلس برسد. لذا گزارش تفریح بودجه صرفاً در جلسه علنی مجلس قرائت می‌گردد، در حالی که این گزارش ممکن است دارای نکات مهمی باشد که نیاز به وضع قانون و تأکید بر دستگاه‌های اجرایی ذیربط داشته باشد. اهمیت این گزارش در تصویب آن توسط مجلس شورای اسلامی متجلی می‌شود^{۴۰}.

۴- نتیجه گیری

ارائه نتیجه گیری از سه قسمت نظارت اداری، نظارت دیوان محاسبات و نظارت پارلمانی بر بودجه است.

در خصوص نظارت اداری بر بودجه نتایج زیر قابل استنتاج است:

عوامل متعددی نظارت اداری بر اجرای بودجه را که می‌تواند نقش کلیدی در زمینه کنترل مالی ایفا کند با مشکل مواجه کرده است و علی‌رغم اینکه قانونگذار پس از انقلاب اسلامی سعی نموده است قوانینی را در زمینه کنترل مالی قبل از خرج وضع کند، این قوانین نتوانسته اند به دلیل وجود مشکلات ریشه‌ای و ساختاری وضع قوانین و تعبیه برخی مکانیسم‌ها به طور جدی و کارآمد امر کنترل مالی را بهبود بخشند. از جمله این مشکلات می‌توان به نحوه بودجه ریزی و تهیه و تدوین قوانین بودجه سالانه، ضعف مدیریت دستگاه‌های اجرایی، کمبود نیروی متخصص (ذی حساب) در زمینه حسابرسی و کنترل مالی به ویژه آن که برخی ذی حسابان نسبت به قوانین و مقررات مالی نیز آگاهی لازم را ندارند، تعدد قوانین مرتبط با امور مالی و عدم شفافیت برخی از قوانین موجود، عدم استقلال ذی حسابان در انجام وظایف محوله و کمبود بودجه نظارتی اشاره نمود.

۳۷- سید حسین حسینی عراقی، «گزارش تفریح بودجه هدف است یا وسیله»، فصلنامه دانش حسابرسی، دوره جدید، سال دوم، (شماره ۶ زمستان ۱۳۸۱)، صص ۲۶-۲۷

۳۸- بررسی عملکرد وزارت امور اقتصاد و دارایی (۱۳۷۶-۱۳۷۷)، منبع پیشین، ص ۱۶

۳۹- اصل ۵۵ قانون اساسی

۴۰- سید حسین حسینی عراقی، «هنش قوانین و مقررات مالی و محاسباتی در کشور در شفافیت صورت حساب عملکرد بودجه»، منبع

پیشین، ص ۴۱

در خصوص نظارت مالی دیوان محاسبات در قالب‌های کنترل محاسباتی و کنترل قضایی نکاتی به شرح ذیل وجود دارد:

وجود برخی مفاهیم نظیر بیت المال در قانون دیوان محاسبات و تعیین صلاحیت نسبتاً گسترده در تبصره ذیل ماده ۲ قانون دیوان محاسبات از یک سو و تحدید نظارت دیوان بر نحوه مصرف بودجه در اصل ۵۵ قانون اساسی، از سوی دیگر به لحاظ عملی موجب ابهام در زمینه تعیین حدود واقعی صلاحیت دیوان در ابعاد مختلف کنترل (کنترل محاسباتی - کنترل قضایی) گردیده است. با این که قانون دیوان مصوب ۱۳۶۱ به تأیید شورای نگهبان رسیده است، اما شورای موصوف در سال ۱۳۷۵ با تفسیر دیگری صلاحیت رسیدگی دیوان را محدود به بودجه دانسته است. بنابراین وجود این قبیل ابهامات، در نهایت موجب تحدید صلاحیت قضایی دیوان محاسبات و بروز تداخل صلاحیتی میان دیوان محاسبات و مراجع قضایی گردیده است. نگرش تحدید کننده صلاحیت دیوان موجب شده است که در قوانین سایر دستگاه‌های نظارتی از جمله سازمان حسابرسی، سازمان بازرسی کل کشور، قانون رسیدگی به تخلفات اداری و قانون دیوان عدالت اداری نیز تکلیفی در خصوص اعلام مورد سوء جریانات مالی به دیوان محاسبات وجود نداشته باشد و این ناهماهنگی به لحاظ عملی تضعیف نقش دیوان محاسبات را به دنبال دارد.

در خصوص نظارت پارلمانی بر بودجه در پایان سال مالی که از طریق ارائه گزارش تفریغ بودجه به مجلس صورت می‌گیرد دو مشکل اساسی خودنمایی می‌کند:

اولین مشکل به تهیه صورت حساب عملکرد بودجه که وظیفه وزارت دارایی است مربوط می‌شود زیرا ارسال نسخه دوم صورت‌های مالی دستگاه‌های اجرایی به وزارت دارایی قبل از اعمال نظارت نماینده دیوان محاسبات صورت می‌پذیرد. بنابراین رسیدگی وزارت دارایی جنبه ماهوی ندارد، زیرا دفتر و اسنادی که بر اساس آن باید صورت حساب مربوط تهیه و ارسال گردد نزد نماینده دیوان محاسبات می‌باشد، در نتیجه این رسیدگی از کفایت لازم برخوردار نیست. این رویه صحت و اعتبار صورت حساب عملکرد را خدشه پذیر می‌کند.

دومین مشکل به عدم تکلیف قانونی به تصویب گزارش تفریغ بودجه مربوط می‌شود، که این مسأله باعث گردیده است که از اهمیت این گزارش به نحو چشمگیری کاسته شود. گزارش تفریغ بودجه تنها در جلسه علنی مجلس قرائت می‌گردد و نمی‌تواند در راستای ایجاد اصلاحات اداری و مالی به نحو الزام‌آوری ایفای نقش نماید. بر این اساس تهیه گزارش تفریغ بودجه به یک هدف تبدیل شده است حال آنکه باید از آن به عنوان یک وسیله در جهت ایجاد تحول مثبت در ساختار اداری و مالی کشور بهره گرفت.

۵- پیشنهادات

دو راهکار عمده را می‌توان در زمینه بهبود کنترل مالی مطرح کرد که البته اجرای هر راهکار به وجود شرایط و عوامل بستگی دارد.

راهکار اول این است که سیستم کنترل مالی موجود در شقوق مختلف آن حفظ شود اما نسبت به ایجاد اصلاحات و فراهم نمودن شرایط ذیل اقدام شود.

- ۱- با انجام کار کارشناسی دقیق به عنوان اولین قدم نسبت به اصلاح قوانین و مقررات متعارض و ناکارآمد در زمینه کنترل مالی اقدام گردد.
 - ۲- به منظور اعمال صحیح تر نظارت اداری (کنترل مالی قبل از خرج) وزارت دارایی، اولاً بودجه لازم به منظور انجام نظارت و کنترل مالی اختصاص یابد، ثانیاً در انتصاب مدیران دستگاه‌ها علاوه بر ویژگی‌های شخصی از قبیل تقوا، صداقت و یا امانت، وجود تخصص و کارایی و آگاهی از قوانین و مقررات مالی نیز مورد لحاظ قرار گیرد، ثالثاً در کادر ذی حسابی دستگاه‌ها از افراد واجد صلاحیت شخصی و متخصص در زمینه امور مالی و آگاه به قوانین و مقررات مالی استفاده شود و قوانین موجود در راستای اعطای استقلال لازم به ذی حساب اصلاح گردد.
 - ۳- به منظور بهبود نظارت اداری پس از خرج سازمان حسابرسی بر موسسات و شرکت‌های دولتی، اساسنامه این سازمان در راستای اعطای استقلال به هیأت عالی نظارت و نیز ایجاد هماهنگی با دیوان محاسبات و تعیین ضمانت اجرای لازم اصلاح گردد.
 - ۴- حدود صلاحیت دیوان محاسبات به عنوان مرجع تخصصی کنترل مالی در رسیدگی های محاسباتی به طور شفاف تعیین شود و نیز حدود صلاحیت قضایی دیوان از صلاحیت مراجع قضایی تفکیک گردد.
 - ۵- در راستای رسیدگی سریع‌تر و قانونمند به پرونده های مطروحه در دیوان محاسبات و همچنین رعایت حقوق افراد، آیین دادرسی خاص دیوان تهیه و تدوین گردد.
 - ۶- قوانین مربوط به سایر دستگاه ها و مراجع نظارتی از قبیل سازمان حسابرسی، سازمان بازرسی کل کشور، هیأت رسیدگی به تخلفات اداری و دیوان عدالت اداری در جهت اعلام موارد تخلف مالی به دیوان محاسبات کشور اصلاح شود.
 - ۷- بودجه لازم به منظور استخدام نیروهای متخصص در دیوان محاسبات اختصاص داده شود.
 - ۸- از نگرش جناحی و سیاسی در برخورد با تخلفات مالی و افراد خاطی و نیز برخوردهای مقطعی پرهیز گردد، زیرا مبارزه در راه ریشه کنی فساد مالی باید به طور مستمر و به دور از ملاحظات سیاسی و جناحی صورت پذیرد.
 - ۹- با انجام اصلاحات لازم در قانون اساسی و قانون دیوان محاسبات، زمینه تصویب گزارش تفریح بودجه فراهم شود، زیرا نگرش موجود تنظیم گزارش تفریح بودجه را در حد یک هدف تنزل داده است.
- راهکار دوم بکارگیری سیستم ترکیبی نظارت مالی - عملیاتی است که البته اجرای این سیستم نیز نیازمند انجام اصلاحات در قوانین و مقررات موجود می باشد.
- بر مبنای این سیستم، به جای انتصاب ذی حساب در یک دستگاه اجرایی، بودجه مصوب در اختیار رئیس دستگاه اجرایی قرار می گیرد، آن گاه اهداف و برنامه‌های هر دستگاه براساس زمان‌بندی و کیفیت و میزان بهره‌وری تعیین و تعریف می شود و برای عدم انجام این تکالیف ضمانت اجرای لازم از سوی قانون گذار تعیین می شود. در این شیوه به جای اصل و مینا قرار دادن نظارت مالی صرف، که یک نظارت محدودگراست، یک نظارت هدایتگر جایگزین می گردد، زیرا در سیستم مورد عمل فعلی اثر بخشی، رعایت صلاح، صرفه و استفاده بهینه از بودجه به نحو مطلوب صورت نمی گیرد. اجرای این سیستم نیازمند همکاری نزدیک نظارت مالی و عملیاتی است. در ایران به موجب متون قانونی متعدد انجام نظارت عملیاتی بر عهده سازمان مدیریت و برنامه ریزی قرار داده شده است. حال آنکه در بسیاری از کشورها نظارت عملیاتی و مالی را دیوان محاسبات به طور همزمان اعمال می کند. با عنایت به این که ضرر و زیان حاصل از طرح‌های نیمه تمام عمرانی نیز به مراتب

کمتر از ضرر و زیان حاصل از تخلفات و سوء جریان‌های مالی نیست، جایگزینی و نهادینه کردن سیستمی کارآمد اجتناب ناپذیر است. در همین راستا ماده ۳۸ قانون برنامه توسعه چهارم، سازمان مدیریت و برنامه ریزی را موظف نموده با همکاری دستگاه‌های ذیربط در نظام بودجه ریزی از روش هدفمند و عملیاتی و به صورت قیمت تمام شده خدمات استفاده نماید. در تبصره ۲ این ماده آمده است که سازمان مدیریت و برنامه ریزی و وزارت امور اقتصادی و دارایی نسبت به تهیه لوایح لازم برای اصلاح قوانین و مقررات مالی، اداری و استخدامی و بودجه ریزی کشور اقدام نمایند به نحوی که نظام موجود تبدیل به نظام کنترل نتیجه و محصول گردد.

