



الگوی مطلوب نظارت مالی دیوان محاسبات

تاریخ دریافت: ۹۷/۰۱/۱۸

تاریخ پذیرش: ۹۷/۰۳/۱۵

داریوش ضرونی^۱

عسگر جلالیان^۲

چکیده:

در ایران بر اساس اصول پنجاه و چهارم و پنجاه و پنجم قانون اساسی، دیوان محاسبات کشور مستقیماً زیر نظر مجلس شورای اسلامی است و به کلیه حساب‌های وزارتخانه‌ها، مؤسسات، شرکت‌های مقرر رسیدگی یا حسابرسی می‌نماید تا هیچ هزینه‌ای از اعتبارات مصوب تجاوز نکرده و هر وجهی در محل خود به مصرف رسیده باشد. در این تحقیق که به روش تحلیلی - توصیفی انجام شده، ضمن بررسی مفهوم نظارت و نظارت مالی تلاش شده است باتوجه به قوانین داخلی ایران، به تحلیل نظارت مالی دیوان محاسبات پرداخته شود. مهم‌ترین هدف، بررسی این موضوع است که الگوی مطلوب و کارآمد این نظارت از سوی دیوان محاسبات بر کلیه امور مالی دستگاه‌ها و نهادها کدام است؟ بررسی‌ها نشان می‌دهد انجام دقیق وظایف دیوان محاسبات کشور مبنی بر نظارت مالی دستگاه‌های اجرایی باعث بهبود عملکرد آنها می‌شود. در این راستا، سیستم نظارتی مبتنی بر نتایج (نتیجه محور) و نظارت از طریق سامانه نظارت الکترونیکی (سنا) الگوهای مطلوب در نظارت مالی دیوان محاسبات به شمار می‌آیند.

لغات کلیدی: نظارت مالی، دیوان محاسبات کشور، الگوی مطلوب، حسابرسی عملکرد.

۱ دانشجوی دکتری حقوق عمومی دانشگاه آزاد اسلامی واحد زاهدان، (نویسنده مسئول)

رایانامه: zorouni15091@yahoo.com

۲ دانشیار حقوق بین الملل دانشگاه پیام نور تهران

□ مقدمه

در سیستم بودجه‌ریزی دولتی، نظارت بر بودجه، آخرین و مهم‌ترین مرحله جهت تضمین دستیابی به اهداف مقنن از تصویب بودجه است. در سیستم نظارتی کشور، نقش دیوان محاسبات کشور به‌عنوان دیده‌بان بودجه و بازوی نظارتی مجلس شورای اسلامی بسیار حائز اهمیت است. ظرفیت‌های شبه‌قضایی این نهاد نظارتی در نظام حقوقی ایران می‌تواند نقش به‌سزایی در اجرا شدن سیاست‌های مالی طراحی شده ایفاء نماید، همان‌گونه که در ماده ۹ مقررات نظارت بر حسن اجرای سیاست‌های کلی نظام، نهادهای نظارتی نظیر دیوان محاسبات ملزم به اعمال نظارت در حیطه وظایف خود شده‌اند.

در هر حال، قوانین و مقررات مالی، راهبردی برای عملیاتی شدن سیاست‌ها تلقی می‌شود و دیوان محاسبات نیز به‌عنوان دستگاه ناظر مالی کشور می‌تواند بر این اساس، مکانیزمی برای عملیاتی شدن سیاست‌های کلی تلقی گردد. در بررسی موضوع حاضر سعی شده است با تلقی این سیاست‌های کلی و سیاستگذاری عمومی، پتانسیل‌ها و راه کارهای سیاست‌گذاری عمومی برای نظارت بر سیاست تدوینی مورد بررسی قرار گرفته و بدین‌سان بدیلی برای مسأله نظارت بر سیاست‌های کلی با تأکید بر نهاد دیوان محاسبات پیشنهاد شود.

□ طرح مسأله

آثار تحقیقی به دنبال پاسخ دادن به سؤال‌هایی که است که فلسفه مطرح شدن موضوع تحقیق را مشخص می‌کنند. در واقع سؤال‌های تحقیق، ارزش‌گذاری و اهمیت موضوع را مطرح می‌نمایند. این تحقیق هم در پی پاسخ‌گویی به این سؤال است که دیوان محاسبات از کدام الگوی مطلوب برای نظارت مالی بر دستگاه‌های اجرایی بهره می‌گیرد؟

□ نظارت مالی

نظارت از ریشه عربی «نظر» به معنای نگرستن، مشاهده همراه با تدبیر و تفکرات است. (معین، ۱۳۸۷: ذیل واژه). نظارت از منظر علم حقوق، عنوان مقامی است که به منظور بازرسی و ارزیابی اقدامات مقاماتی چون وصی و قیم تعیین می‌شود (جعفری لنگرودی ۱۳۷۰، ص ۴۳۲). در اصطلاح حقوق عمومی نظارت به‌معنای 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 یادشده در حدود و ثغور قانونی است (راسخ، ۲۱:۱۳۹۰). نظارت مالی نیز مانند سایر نظارت‌های مقرر در حقوق عمومی از قبیل نظارت پارلمانی، نظارت اداری و نظارت قضایی، منحصر به روش خاصی نیست 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).

نظارت و کنترل دقیق نقش به‌سزایی در به‌سازی نظام اقتصادی و اداری یا مدیریت بخش دولتی

دارد. حداقل تأثیر عدم وجود نظام نظارتی و کنترل مناسب گرانی قیمت‌ها، عدم استفاده از منابع در جای مناسب و عدم کارایی است. (میرمحمدی، ۱۳۷۸، ص ۲۳). یکی از انواع نظارت‌های مالی نظارت دیوان محاسبات به‌عنوان یکی از جلوه‌های نظارت مالی پارلمانی است؛ نظارتی که براساس قانون اساسی و قانون محاسباتی عمومی به‌منظور نحوه عمل در خصوص بودجه سنواتی انجام می‌پذیرد. ساختارها و سازمان‌دهی نظارت مالی در نظام اداری و حقوقی کشورها متفاوت است و هیچ دو کشوری را نمی‌توان یافت که ساختار نظارت مالی در آن‌ها کاملاً مشابه با یکدیگر باشد. با وجود این موضوع، با توجه به مشابهت‌هایی که در این خصوص میان کشورها وجود دارد چهار مدل اصلی نظارت مالی را می‌توان استخراج کرد. این چهار مدل کلی عبارتند از: نظارت مالی نهادی،^۳ کارکردی،^۴ یکپارچه،^۵ و نظارت مبتنی بر هدف یا دوقلو.^۶ (مصطفی‌پور و یآوری، ۱۳۹۴، ص ۲۴).

□ دیوان محاسبات و نظارت بر سیاست‌های کلی نظام

جایگاه و صلاحیت‌های دیوان محاسبات با توجه به اصول ۵۴ و ۵۵ قانون اساسی و مواد قانون دیوان محاسبات کشور و قانون محاسبات عمومی بسیار گسترده است. این نهاد نظارتی به عنوان بازوی نظارتی مجلس شورای اسلامی می‌تواند با توجه به فعالیت تخصصی خود که همانا رصد فعالیت‌های مالی دستگاه‌های دولتی است در جهت سنجش قوانین مالی در پرتو سیاست‌های کلی اتخاذی گام بردارد. به دیگر سخن، هرچند در مجموعه مقررات، اساس این نهاد، وظیفه‌ای برای کنترل اعمال سیاست‌های مالی پیش‌بینی نشده است اما با لحاظ اهداف پیش‌بینی شده در مواد ۱، ۲۱ و ۴۲ قانون دیوان محاسبات کشور و شناسایی این نهاد به عنوان حافظ «بیت‌المال» می‌توان پیش‌بینی نمود که دیوان بتواند اثرات سیاست‌های مالی را در نهادهای ذی‌ربط ردیابی نماید. (رضوانی‌فر، ۱۳۹۶ ص ۳۷).

□ ضرورت نظارت مالی

نیروی انسانی بسیاری در دستگاه‌های اجرایی در حوزه نظارت مالی انجام وظیفه می‌نمایند و در مجموع هزینه‌های هنگفتی را بر بودجه عمومی دولت تحمیل می‌نمایند. اما با وجود هزینه‌های فراوان در مقایسه با نتایج به‌دست آمده از اجرای طرح‌های عمرانی گاهی اوقات محصول نهایی از نظر کمی و کیفی با اهداف منظور شده در موافقت‌نامه مربوط همخوانی ندارد و این طرح‌ها اغلب با تأخیرهای قابل توجه به بهره‌برداری می‌رسند. این امر اهمیت بررسی و مرتفع نمودن موانع موجود در فرایند نظارت مالی را نمایان می‌نماید. بنابراین، تا زمانی که بودجه به این صورت تهیه، تدوین و اجرا می‌شود، به ناچار همان‌طور که در ماده (۹۰) قانون محاسبات عمومی^۷ اعلام شده است، می‌بایست

3 . Institutional

4 . Functional

5 . Integrated

6 . Twin Peak

۷ . ماده ۹۰ قانون محاسبات عمومی: اعمال نظارت مالی بر مخارج و خزانه‌ها و مؤسسات و شرکتهای دولتی از نظر

نظارت صورت پذیرد، در غیر این صورت، هیچ ضمانت اجرایی برای تحقق اهداف بودجه وجود ندارد و اهداف مندرج در قانون محقق نمی‌شود (مهدوی، ۱۳۷۹، ص ۳۸). با توجه به این مهم و لزوم انجام مستمر نظارت مالی و عملیاتی، جهت حصول به اهداف مندرج در قانون می‌بایست نسبت به انجام اقدامات لازم جهت شناسایی موانع و مشکلات این بخش به منظور بهینه نمودن این قبیل نظارت‌ها و حرکت در راستای هر چه بیش‌تر اهداف قانون‌گذار اقدام نمود.

□ صلاحیت‌های نظارتی دیوان محاسبات

از بررسی مجموعه مقررات مربوط به دیوان محاسبات، صلاحیت‌هایی بدین شرح قابل استخراج است: رصد فعالیت‌های مالی دستگاه‌های اجرائی^۸ برای آن که هیچ هزینه‌ای از اعتبار مصوب تجاوز نکرده و هر وجهی در محل خود هزینه شود، اعمال کنترل و نظارت مستمر مالی به منظور پاسداری از بیت‌المال، اعلام نظر در خصوص وجود مرجع کنترل‌کننده داخلی یا عدم کفایت آن جهت حفظ بیت‌المال، بررسی جهت اطمینان از برقراری روش‌ها و دستورالعمل‌های مناسب مالی «پاسداری از بیت‌المال» جهت نیل به اهداف دستگاه،^۹ صلاحیت‌هایی است که شاید بتوان در عنوان خلاصه شود (رضوانی‌فر، ۱۳۹۶، ص ۳۶).

اصولاً در نظام حقوقی کنونی، دیوان محاسبات و سازمان بازرسی کل کشور با جواز حاصله از اصل ۱۷۴ قانون اساسی، نظارت قضایی را اعمال می‌نمایند (منصوریان و آگاه، ۱۳۸۹، ص ۳۵۴) بنابراین، به‌گونه‌ای این دو نهاد، طیف گسترده‌ای از پروسه نظارت دولتی را برعهده دارند و البته این دیوان محاسبات است که نظارت مالی را برای حفظ حقوق بیت‌المال برعهده دارد؛ نظارتی که با تمسک به اختیارات شبه‌قضائی این نهاد می‌تواند اثرگذار تلقی شود. هرچند در خصوص حدود صلاحیت‌های نظارتی دیوان محاسبات با توجه به مجموعه قوانین و مقررات و منطق نظارت، می‌توان گفت دیوان از ماهیتی اداری و تخصصی برخوردار است که ابزار نظارتی مجلس است (راسخ، ۱۳۹۰: ص ۶۸) اما واقعیت آن است که این نهاد نظارتی که در حال حاضر اقدام به «رسیدگی قضایی» نیز می‌نماید نقش بسیار مهمی در برقراری انضباط مالی در کشور دارد. به‌هر حال، وجود برخی مفاهیم و وظایف

انطباق پرداختها با مقررات این قانون و سایر قوانین و مقررات راجع به هر نوع خرج، به عهده امور اقتصادی و دارایی است.
۸. ماده ۵ قانون مدیریت خدمات کشوری: دستگاه‌های اجرایی: کلیه وزارتخانه‌ها، مؤسسات دولتی، مؤسسات یا نهادهای عمومی غیردولتی، شرکت‌های دولتی و کلیه دستگاههایی که شمول قانون بر آنها مستلزم ذکر و یا تصریح نام است از قبیل شرکت ملی نفت ایران، سازمان گسترش و نوسازی صنایع ایران، بانک مرکزی، بانک‌ها و بیمه‌های دولتی، دستگاه اجرائی نامیده می‌شوند.

۹. اصل ۵۵ قانون اساسی: دیوان محاسبات به کلیه حساب‌های وزارتخانه‌ها، مؤسسات، شرکت‌های دولتی و سایر دستگاه‌هایی که به نحوی از انحاء از بودجه کل کشور استفاده می‌کنند به ترتیبی که قانون 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. این گزارش باید در دسترس عموم گذاشته شود



تعریف شده نظیر حفظ بیت‌المال در قانون دیوان محاسبات، این نهاد را در جایگاهی قرار داده است که حداقل به صورت بالقوه می‌تواند نقشی مؤثر در اجرای سیاست‌های مالی ایفاء نماید. گرچه کنترل قوانین و مقررات مالی و همچنین نظارت بر اجرای بودجه کل کشور، خود به‌نجوی اجرای سیاست‌های مالی کلان محسوب می‌شود. به بیان دیگر، هرچند نظارت بر سیاست به صورت صریح در عداد صلاحیت‌های دیوان محاسبات نیامده است اما به‌نظر این نهاد با توجه به پتانسیل‌های قانونی خود بتواند در این خصوص فعال باشد.

نظارت بر بودجه در پرتو سیاست‌های کلی نظام می‌تواند منشاء دو اثر جداگانه باشد. هم انجام وظیفه ذاتی در راستای تحقق سیاست‌های مالی و هم رصد آثار مالی سیاست‌ها و کنش‌های مالی دستگاه‌های مرتبط با سیاست‌های مالی؛ به این معنا که گاهی دیوان محاسبات خود می‌تواند موضوع سیاست باشد و صلاحیت‌هایش در راستای تحقق خط‌مشی‌های مالی مورد استفاده قرار گیرد و گاهی در انجام وظایف ذاتی خود آثار مالی سیاست‌های اتخاذی و چگونگی عملکرد دستگاه‌های اجرایی را رصد نماید. درواقع، حتی در شرایط موجود و بدون نیاز به تدوین سیاستی جدید، دیوان محاسبات می‌تواند این دو نقش را برعهده بگیرد.

در جزء اول این اثرگذاری، وظیفه ذاتی دیوان در برقراری و اعلام‌نظر درخصوص ساختار کنترل داخلی دستگاه‌های اجرایی در راستای سیاست‌های اقتصادی و مالی اتخاذی مورد تأکید است زیرا در مفهوم کلی، مقصود از ساختار کنترل داخلی در سطح دولت، عبارت است از مجموعه قوانین، مقررات، خط‌مشی‌ها و روش‌های توأم با واحدهایی که امر نظارت را در سطح خرد و کلان به‌منظور حصول اطمینان معقول نسبت به دستیابی هدف‌های از قبل تعیین‌شده برعهده دارند (حسینی عراقی، ۱۳۸۳، ص ۱۱۱) بنابراین، دیوان می‌تواند با انجام وظائف ذاتی خود، انتظام امور را در فعالیت‌های مالی دستگاه‌های اجرایی سبب شود. گزارش‌های کارشناسی دیوان در خصوص تطابق عملکرد دستگاه‌های اجرایی با سیاست‌های تدوینی بخشی از این صلاحیت است و در جزء دوم هم نحوه عمل سیاست‌های مالی در دستگاه‌های ذی‌ربط رصد می‌شود و هم وضعیت مالی دستگاه‌های مرتبط تحت‌نظر قرار می‌گیرد. به هر حال، از این نکته نمی‌توان غافل شد که اجرای هر سیاستی هم آثار مالی دارد و هم احتیاج به منابع مالی. قطعاً سیاست مالی مطلوب می‌بایست واجد اثر منفعت‌زایی برای دولت باشد و هزینه‌های دولتی را نیز کاهش دهد. رصد آثار مالی سیاست‌های مالی می‌تواند در تجدیدنظر در سیاست‌ها مؤثر واقع شود. موضوع مهم در ردیابی و نظارت بر بودجه دولتی و هزینه‌های عمومی، گرایش نهادهای رسمی برای جابه‌جایی مؤلفه‌های هزینه است.

□ انواع نظارت مالی

بر اساس ماده (۹۰) قانون محاسبات عمومی کشور مصوب ۱۳۶۶ نظارت مالی خود به ۳ بخش نظارت قبل از خرج، نظارت حین خرج و نظارت بعد از خرج تقسیم می‌شود. نظارت قبل و حین خرج توسط سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور و وزارت امور اقتصادی و دارایی انجام می‌گیرد. وزارت امور اقتصادی و دارایی از طریق انتصاب ذی‌حساب در دستگاه‌های اجرایی موضوع ماده (۳۱)

قانون محاسبات عمومی کشور، بر عملکرد آنان نظارت مالی انجام می‌دهد. سازمان حسابرسی، وظیفه بازرسی قانونی کلیه شرکت‌های دولتی، بانک‌ها و مؤسسات و نهادهای عمومی غیردولتی را در خصوص بررسی منابع و مصارف و تهیه گزارش و حسابرسی صورت‌های مالی و ارائه گزارش آن به مجامع برعهده دارد.

نظارت بعد از خرج هم مطابق اصل ۵۵ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران و ماده (۹۰) قانون محاسبات عمومی کشور مصوب ۱۳۶۶ که حسابرسی یا رسیدگی نیز نامیده می‌شود توسط دیوان محاسبات و بازرسی کل کشور و سازمان حسابرسی انجام می‌گیرد. به این ترتیب، تعیین روابط میان نظارت مالی و فرآیندهای اجرایی آن عملی بسیار مهم است که نقش تعیین‌کننده‌ای در تعیین فرآیندهای حسابرسی دارد (صفدریان و ضیایی بیگدلی، ۱۳۹۳، ص ۱۱۰).

□ ابزارهای نظارتی دیوان بر اجرای سیاست‌های کلی

دیوان محاسبات کشور در راستای انجام وظائف خود مجهز به ابزارهایی است که در برنامه نظارت بر سیاست‌های کلی می‌توان ضمن بهره‌جستن از آن‌ها، تضمینی بر اثرگذاری جریان سیاست‌گذاری مالی صورت‌گرفته احتمالی یافت. این ابزارها گرچه در خدمت هدف اصلی این نهاد است اما قطعاً در حالت آرمانی نیز می‌توانند به تناسب با انجام اصلاحاتی در راستای نظارت بر سیاست مورد استفاده قرار گیرند. مهم‌ترین این ابزارها، یکی گزارش‌گری و دیگری فرآیند رسیدگی قضایی است. گزارش تفریح بودجه در واقع سندی بر نحوه چگونگی عملکرد مالی دولت محسوب می‌شود و بهترین دلیل بر سلامت عملکرد دولت نیز انطباق مجموعه عملیات مالی با اسناد بالادستی و سیاست‌های مالی اتخاذی است. بنابراین، گزارش سالانه دیوان محاسبات می‌تواند، نتیجه اجرای سیاست‌ها و انطباق عملکرد مالی دولت با این سیاست‌ها را به پارلمان اعلام نماید. البته این مجلس است که می‌تواند با استفاده از ابزارهای قانونی خود اجرای این سیاست‌ها را تضمین نماید. در واقع، سیاست‌گذاری تقنینی مالی، خود راه‌کاری برای اجرای سیاست مالی محسوب می‌شود و قانون‌گذار هم می‌تواند با تصویب قوانین و رصد فعالیت‌ها بر مبنای قوانین اجرای سیاست‌ها را تضمین نماید. گزارش تفریح بودجه در سطحی کلان‌تر می‌تواند به‌نحوی بیان‌گر نحوه اقدام و عمل دولت در رعایت مفاد بودجه بر مبنای سیاست‌های مالی اعلامی باشد. علاوه بر گزارش تفریح بودجه که خود می‌تواند به‌عنوان سندی برای بازنگری یا اصلاح سیاست‌های مالی مورد استفاده قرار گیرد، می‌توان به ظرفیت تدوین گزارش‌های کارشناسی با تمرکز بر آسیب‌شناسی سیاست‌ها، آسیب‌شناسی دستگاه‌های اجرایی و آسیب‌شناسی ابزارهای اجرای سیاست‌ها توسط دیوان محاسبات به‌عنوان یگانه نهاد تخصصی ناظر بر بودجه اشاره کرد. چگونگی تدوین این گزارش‌ها و مراجعی که این گزارش‌ها باید به آن‌ها ارائه شوند خود می‌تواند موضوع دستور کار سیاست‌گذاری مالی کشور باشد.

از سویی، از آن‌جا که دیوان محاسبات در وضعیت کنونی نیز ابزار اصلی و داخلی برخوردار است متخلفین از بودجه را در اختیار دارد و در چارت سازمانی خود دارای تشکیلات مربوط به این موضوع (دادسرا) است، توانسته است در کاهش تخلفات و پاسخ‌گویی وزارتخانه‌ها و شرکت‌های

دولتی تاثیرگذار باشد (دانش فرد و قزلباش، ۱۳۸۹: ص ۱۰۰) بنابراین، می‌توان رسیدگی شبه‌قضایی دیوان را در خدمت اجرای سیاست‌های مالی گرفت. البته در حال حاضر نیز رسیدگی شبه‌قضایی به تخلفات از سیاست‌های کلی، هر چند ممکن است به‌صراحت در عداد صلاحیت‌های دیوان محاسبات قرار نگرفته باشد اما تمرکز دیوان بر سیاست‌گذاری‌های تقنینی و مقرراتی که به گونه‌ای در راستای این سیاست‌ها تدوین شده‌اند در واقع ورود به مسأله نظارت بر سیاست‌های مالی تلقی می‌شود. به هر حال، وجود فرآیند رسیدگی قضائی امتیاز قابل توجهی است که به لحاظ ارتباط نزدیک با بخش‌های عملیاتی و فهم مشترک، در تحقق اهداف دستگاه نظارتی بسیار تعیین‌کننده بوده و به‌عنوان ضمانت‌اجرای قوی در پیش‌گیری از وقوع تخلف تأثیرگذار است (عربیان، ۱۳۹۰: ص ۳۸) بنابراین، می‌توان از این اهرم در راستای رسیدگی به تخلف از اجرای سیاست‌های کلی در برنامه احتمالی پیش‌رو بهره جست. رسیدگی به چنین تخلفاتی البته پیش‌گیرانه نیز خواهد بود زیرا به تبع عدم نقض سیاست، قوانین و مقررات نیز از گزند تخلف مصون خواهند بود.

□ حسابرسی

ابزار اصلی ایفای مسئولیت پاسخ‌گویی و نظارت مالی دولت «حسابرسی» است. امروزه نظام مالیه عمومی در بخش بودجه و بودجه‌ریزی با تحولات بنیادینی روبرو شده است؛ به طوری که بودجه‌ریزی عملیاتی به‌عنوان مدل رایج بودجه‌ریزی در نظام‌های حقوقی مختلف پذیرفته شده و متناظر آن در مرحله نظارت بر بودجه نگاه‌ها معطوف به مفهوم «حسابرسی عملکرد» گشته است. حسابرسی عملکرد که بر پایه سه مؤلفه اصلی «کارایی»، «اثر بخشی» و «صرفه اقتصادی» پی‌ریزی شده است در نظام‌های پیشرفته بودجه‌ریزی هم‌چون آمریکا، بیش از یک قرن پیشینه دارد اما در نظام بودجه‌ریزی ایران هم‌چون طفلی نوپا است که تحقق کامل آن مستلزم بسترسازی در حوزه‌های مختلف حقوقی، مدیریتی، سیاسی و... است و به یقین تا این زمینه‌سازی‌ها - مخصوصاً در بعد حقوقی - صورت نگیرد حسابرسی عملکرد عملاً قابلیت تحقق پیدا نخواهد کرد و تلاش در جهت پیاده سازی آن بدون توجه به چهارچوب حقوقی متناسب منجر به نقض اصل حاکمیت قانون - که به یقین بی‌بدیل‌ترین اصل نظام‌های سیاسی مدرن است - خواهد شد (زارعی و فاضلی‌نژاد، ۱۳۹۵، ص ۲۷۱).

□ الگوهای نظارت مالی

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 به ظاهر 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:

الگوی مبتنی بر نظام فرانسوی، براساس این نظام، نه تنها کنترل‌ها و نظارت‌های مالی و حساب‌داری در وزارت دارایی متمرکز می‌شود، بلکه وزیر دارایی تنها و مهم‌ترین مقام مجاز پرداخت محسوب

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

الگوی مبتنی بر نظام انگلیسی، براساس آن مسئولیت کنترل و نظارت مالی در بخش دولتی به دستگاه‌های اجرایی واگذار شده است. مقام مسئول حسابداری در دستگاه اجرایی به‌طور 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 این که به دریافت مجوز از وزارت دارایی نیاز داشته باشد، ب- خودش دستور پرداخت صادر کند.

الگوی مبتنی بر نظام پرتغالی: در این نظام نیز کنترل‌های مالی به شکل متمرکز و از طرف وزارت دارایی انجام می‌شود و دربرگیرنده مراحل متعدد و پیچیده‌ای است؛ اما در پرداخت هزینه‌ها، میان این نظام و نظام فرانسوی تفاوت‌های اساسی وجود دارد. ویژگی نظام پرتغالی، درجه بالاتری از تمرکز است؛ به‌گونه‌ای که مسئولیت اجرای کامل بودجه از جمله مسئولیت کنترل مالی، تنها در یک اداره متمرکز شده که این اداره به‌طور معمول اداره‌ای با عنوان اداره بودجه یا اداره حسابداری است (مهدی‌فر و شعبانی، ۱۳۹۴، صص ۱۱-۴۴-۱۴۳).

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 فرآیند انجام مخارج و میزان پاسخ‌گویی آن‌ها است.

□ سیستم نظارتی مبتنی بر نتایج (نتیجه‌محور)

امروزه ساختار نظام نظارت مالی جمهوری اسلامی ایران در بخش دولتی یک ساختار فرآیندمحور است که مبتنی بر رعایت قوانین و مقررات مربوطه در طی فرآیند تصمیم‌گیری مالی است. عدم تعریف دقیق اهداف دستگاه‌های اجرایی و نبود شاخص‌های مشخص سنجش عملیات آن‌ها منجر به این شده است که دستگاه‌های نظارتی در مقام نظارت مالی صرفاً به تطبیق قانونی بودن مراحل مختلف تصمیم‌گیری بپردازند و سنجش این موضوع که دستگاه‌های اجرایی با هزینه‌کردن بودجه‌های سنواتی خود تا چه اندازه به اهداف تعریف شده در هر طرح و برنامه بر اساس معیارهای کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی رسیده‌اند، اصولاً مغفول مانده است. به‌عبارت دیگر، در نظام حقوقی کنونی اهداف نظارت مالی بر بودجه بدین شکل تعریف شده است:

الف) تأمین منظور قانون‌گذار یعنی انطباق دریافت‌ها، پرداخت‌ها و عملیات مالی دولت با مقاصد مجلس قانون‌گذاری؛

ب) حفظ محدودیت‌های مالی؛ یعنی میزان پرداخت‌های قطعی و تعهدات از اعتبارات مصوب تجاوز نکرده و پرداخت‌ها، طبق مقررات به‌عمل آمده باشد و اجرای عملیات بر برنامه‌ها و هدف‌های

پیش‌بینی شده در قانون بودجه مطابقت داشته باشد (امامی و نادری باب اناری، ۱۳۸۶، ص ۸۷). دیوان محاسبات کشور به‌عنوان نهاد عالی نظارت مالی نیز هم بر اساس قوانین مربوطه و هم در رویه عملی خود به انجام نظارت مبتنی بر رعایت قوانین و مقررات (حساب‌رسی رعایت) می‌پردازد. این دیوان به موجب اصل ۵۵ قانون اساسی به کلیه حساب‌های دستگاه‌های اجرایی که از بودجه کل کشور استفاده می‌نمایند به ترتیبی که قانون مقرر می‌دارد رسیدگی یا حساب‌رسی می‌نماید که هیچ هزینه‌ای از اعتبارات مصوب تجاوز نکرده و هر وجهی در محل خود به مصرف رسیده باشد. قانون اساسی با تأکید بر نظارت دیوان بر عدم تجاوز هزینه‌ها از اعتبارات مصوب و مصرف آن در محل قانونی خود بر دو مبنای قانونی بودن و عدم خروج از حدود اختیارات قانونی تأکید نموده است و رویه عملی دیوان نیز علی‌رغم این که مبتنی بر آیین‌ها و فرآیندهای مدون منضبط نیست بر پایه همین دو مبنا، یعنی مبتنی بر قانون بودن تصمیمات مدیران دولتی و اقدام در چهارچوب صلاحیت‌ها و اختیارات قانونی خود، شکل گرفته است.

از طرف دیگر، اصول نظارتی و قضایی حاکم بر رسیدگی‌های دیوان محاسبات به‌عنوان یک دادگاه اداری که به حقوق عمومی رسیدگی کرده و در نظام حقوقی ما با هدف صیانت از بیت‌المال شناخته شده است، می‌بایست متفاوت و جدای از اصول حاکم بر دادگاه‌های عمومی باشد که بر روابط اشخاص خصوصی رسیدگی می‌کنند. در حالی که هیات‌های مستشاری دیوان محاسبات و محکمه تجدیدنظر به‌عنوان مراجع صالح به صدور رأی در این دیوان یا در آرا خود به اصل خاصی استناد نمی‌کنند یا از اصول حقوق خصوصی همچون «قاعده لاضرر»، «اصل برائت» و... استناد می‌کنند. دیوان عدالت اداری در رویه‌های عملی خود از سنوات گذشته رفته‌رفته با درک جایگاه خود به‌عنوان «دادگاه عالی اداری»، خود را متفاوت از دادگاه‌های عمومی یافته و تلاش دارد که در رسیدگی‌های قضایی خود به اصول و قواعد خاص حقوق عمومی هم‌چون اصل برابری، اصل تناسب، اصل بی‌طرفی، اصل ارائه دلایل و مبنای تصمیم و... استناد نماید (زارعی و فاضلی‌نژاد، ۱۳۹۵، ص ۲۸۳).

□ سامانه نظارت الکترونیکی (سنا) الگویی مطلوب برای نظارت کارآمد

طرح «سنا» به‌عنوان یکی از بزرگ‌ترین پروژه‌های فناوری اطلاعات کشور شامل «سنا» است. طرح بخش‌های مختلف در شش حوزه نرم افزار، مراکز داده، زیرساخت، فرهنگ‌سازی و آموزش، تدوین قواعد کاری و مدیریت اتصال و امنیت است که در قالب یک برنامه جامع و کامل به فرآیند نظارت بر عملکرد مالی دستگاه‌های اجرایی می‌پردازد. سنا با هدف ایجاد نظام نظارتی هماهنگ و یک‌پارچه در دیوان محاسبات کشور تعریف شده است. این سیستم نرم افزاری مکانیزمی است که کاربران و پرسنل دیوان محاسبات را قادر خواهد ساخت در کم‌ترین زمان، با بیش‌ترین میزان دقت، به اطلاعات موردنیاز جهت حساب‌رسی کلیه وزارت‌خانه‌ها و دستگاه‌های استفاده‌کننده از بودجه دست یابند و ضمن صرفه‌جویی در وقت و هزینه، از تخلفات جلوگیری به‌عمل آوردند و به وظیفه پاسداری از بیت‌المال به‌نحو مطلوب‌تری عمل نمایند.

اهداف طرح سنا عبارتند از:

افزایش سرعت، دقت، صحت و جامعیت در نظارت و حسابرسی؛ استفاده از قابلیت‌های فناوری اطلاعات و ارتباطات در عرصه نظارت الکترونیکی؛ دستیابی به تعاملات و ارتباطات مطلوب در حوزه حسابرسی میان دستگاه‌ها با دیوان محاسبات؛ نگهداری و در دسترس بودن اطلاعات جامع و کامل حساب‌رسان و امکان دسترسی سریع به این اطلاعات؛

به‌کارگیری شیوه‌های اعمال نظارت مقتدرانه در کنار تأثیرناپذیری از تغییر و تحولات سیاسی و اجتماعی؛

توسعه و یک‌پارچگی پایگاه‌های داده و اطلاعات پایه جهت کاهش حجم مدارک و مستندات ضمیمه گزارش‌ها؛

ایجاد بستری مطمئن و امن جهت تبادل اطلاعات با کم‌ترین خطا و جلوگیری از افشای اطلاعات؛ کاهش امکان تغییر در اطلاعات مورد تبادل؛

تسهیل در تجزیه و تحلیل و استنتاج از نحوه عملکرد مالی دستگاه‌های تحت نظارت؛ بسط و توسعه گستره نظارت جامع و ایجاد سامانه‌ای نظام‌مند.

با توجه به فقدان سیستمی جامع و یک‌پارچه در دیوان محاسبات کشور، و متناسب نبودن معدود سیستم‌های موجود با نیازمندی‌های فعلی و با در نظر گرفتن مأموریت و وظایف محول شده، توسعه سامانه‌ای جهت نظارت الکترونیکی و بومی شده براساس نیازمندی‌های خاص دیوان محاسبات کشور از جمله الزامات طرح سنا خواهد بود. این سامانه، پاسخ‌گوی نیازمندی‌های مکانیزاسیون دیوان محاسبات در حیطه انجام وظایف محوله شامل حسابرسی، تفریغ، بررسی و رسیدگی، دادرسی و احصاء تخلف و صدور و اجرای حکم خواهد بود تا علاوه بر افزایش امکان همه‌رسی در دیوان محاسبات کشور، تسریع و تدقیق فرآیندهای جاری را نیز به همراه داشته باشد. به‌علاوه، از این طریق امکان دریافت و دسترسی الکترونیکی به اسناد و اطلاعات، گردش مکانیزه آن‌ها و انجام تحلیل‌های مختلف برای ذینفعان سازمان فراهم خواهد شد.

□ نتیجه و پیشنهادات

طبق اصل ۵۵ قانون اساسی کشور، دیوان محاسبات کشور متولی امر نظارت بر اجرای بودجه پس از انجام خرج بوده و مستقیماً زیرنظر 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. نهادهایی همانند دیوان محاسبات با توجه به سازوکارها و ظرفیت‌های قانونی می‌توانند در کنار انجام فعالیت ذاتی خود، سیاست‌های مالی ابلاغی را نیز رصد نمایند. در واقع، این نهاد می‌تواند سیاست‌های مالی را در پهنه مقررات مالی و بودجه‌ای کنترل نماید و نتیجه نظارت خود را به مبادی مربوطه اعلام نماید. از سویی، می‌توان با ترسیم دستور کار نظارت به‌عنوان بخشی از چرخه سیاست‌گذاری عمومی، به نهادی چون دیوان محاسبات اجازه داد با توجه به مکانیزم‌هایی چون گزارش تفریغ بودجه یا رسیدگی‌های شبه‌قضایی در دادسرا در پروسه نظارت



بر خط‌مشی مالی مشارکت نماید. در واقع، ظرفیت گزارش‌گری و رسیدگی قضایی هر دو می‌توانند در خدمت اجرایی شدن سیاست‌های مالی تدوین شده قرار گیرند. یکی از مؤلفه‌های اصلی مدیریت دولتی نوین توجه به «نتیجه» به جای «فرآیند» است و بر همین مبنا در مرحله نظارت بر اجرای بودجه، حسابرسی عملکرد به‌عنوان ابزار اصلی این مرحله از بودجه‌ریزی، جایگزین انواع مختلف سنتی حسابرسی شده است. پیشنهادات تحقیق

با توجه به الزامات حقوقی حسابرسی عملکرد از جمله تدوین قانون بودجه مستقل، نظام نظارتی نتیجه‌محور و گسترش صلاحیت‌های تخییری مقامات عمومی، پیشنهاد می‌شود در قوانین و مقررات مالی و محاسباتی، تغییرات لازم جهت کارایی بهتر، اعمال شود. بدون شک در دنیای ارتباطات و فناوری، سامانه نظارت الکترونیکی (سنا) الگویی مطلوب برای نظارت کارآمد بر دستگاه‌های اجرایی خواهد بود، لذا پیشنهاد می‌شود دیوان محاسبات با تقویت زیرساخت‌ها و تقویت ایمنی این سامانه، زمینه نظارت بهتر و دقیق‌تر بر مسائل مالی را فراهم آورد.

□ منابع و مآخذ

- ۱- امامی، محمد، نادری باب اناری، مسعود (۱۳۸۶). تأملی پیرامون نظارت مالی بر دستگاه‌های دولتی در ایران، نشریه حقوق اساسی، سال چهارم، شماره ۸، صص ۴۳-۵۸.
- ۲- حسینی عراقی، سیدحسین (۱۳۸۳). حسابرسی دولتی، ج اول، تهران: انتشارات دانشکده امور اقتصادی.
- ۳- دانش فرد، کرم الله، قزلباش، حسن (۱۳۸۹). بررسی نقش گزارش تفریغ بودجه در اعمال نظارت پارلمانی بر عملکرد دولت مجله حسابداری مدیریت، سال سوم، شماره چهارم.
- ۴- راسخ، محمد (۱۳۹۰). تعادل و نظارت در نظام حقوق اساسی، ج دوم، تهران: انتشارات دراک.
- ۵- رضوانی فر، محمدمهدی (۱۳۹۶). بررسی جایگاه و صلاحیت‌های دیوان محاسبات کشور در چرخه نظارت بر سیاست‌های کلی نظام، فصلنامه دانش حقوق و مالیه، سال اول، شماره دوم، صص ۲۵-۴۴.
- ۶- زارعی، محمدحسن، فاضلی‌نژاد، جواد (۱۳۹۵). الزامات حقوقی تحقق حسابرسی عملکرد در دیوان محاسبات کشور، فصلنامه دانش حسابرسی، سال شانزدهم، شماره ۶۳، صص ۲۸۸-۲۶۹.
- ۷- صفدریان، نیره، ضیایی بیگدلی، محمدتقی (۱۳۹۳). عوامل اثرگذار در اجرای ماده (۹۰) قانون محاسبات عمومی کشور، مجله اقتصادی، شماره ۱۱ و ۱۲، صص ۱۰۹-۱۲۴.
- ۸- عربیان، اصغر (۱۳۹۰). رسیدگی شبه قضائی در دیوان محاسبات کشور؛ چالش‌ها و فرصت‌ها، فصلنامه دانش حسابرسی، سال یازدهم، شماره چهارم.
- ۹- مصطفی‌پور، منوچهر، یوری، مجید (۱۳۹۴). نظام نظارت بر بازارهای مالی؛ مدل یکپارچه، مجله اقتصادی، شماره ۷ و ۸، صص ۲۳-۴۲.
- ۱۰- منصوریان، ناصر، آگاه، محمد و علی (۱۳۸۹). جایگاه دیوان محاسبات در نظام حقوقی ایران

- و فرانسه، فصلنامه پژوهش حقوق و سیاست، سال دوازدهم، شماره سوم.
- ۱۱- مهدوی، غلامحسین (۱۳۷۹). نظام پاسخگویی و حسابداری دولتی در ایران، مجله حسابرس، سال دوم، شماره ۷، صص ۳۴-۴۷.
- ۱۲- مهدی‌فرد، محمدرضا، شعبانی، صادق (۱۳۹۴). شاخص‌ها و رویکردهای حاکم بر نظام نظارت مالی بخش عمومی، فصلنامه حسابرس، شماره ۷۷، صص ۱۴۴-۱۳۸.
- ۱۳- میرمحمدی، سید محمد (۱۳۷۸). طراحی ساختار نظارت مطلوب در نظام جمهوری اسلامی ایران، چهارمین اجلاس بازرسان کل آسیا (آمیوادمان)، تهران: سازمان بازرسی کل کشور.