



تبیین حقوقی مفهوم «نظام کنترل داخلی» در پرتو صلاحیت‌های دیوان محاسبات کشور

تاریخ دریافت: ۹۹/۲/۱۵

تاریخ پذیرش: ۹۹/۳/۱۸

محمد مهدی رضوانی فرا^۱

زهرا سلیمی^۲

چکیده

یکی از وظائف و اختیارات مغفول دیوان محاسبات، مکانیسم تعریف شده در ماده ۶ قانون دیوان محاسبات کشور است. اعلام نظر در خصوص لزوم یا عدم کفایت مرجع کنترل کننده داخلی در دستگاههای اجرایی حین حسابرسی یا بعد از مرحله رسیدگی، می تواند ضمن تقویت نظارت درون سازمانی از وقوع تخلفات مالی جلوگیری نماید. رجوع به صورت مشروح مذاکرات مجلس شورای اسلامی در خصوص این ماده، نکاتی قابل توجه در خصوص نحوه و علت درج این اختیارات، ذیل فصل دوم قانون مذکور ارائه نمی نماید؛ لیکن با لحاظ صلاحیتهای گسترده دیوان محاسبات کشور می توان با تعریف مختصات و تبیین حقوقی مفهوم «اعلام نظر» و «مرجع کنترل کننده داخلی» مندرج در ماده صدرالذکر از این ظرفیت قانونی در راستای اجرای بهتر اهداف دیوان محاسبات کشور بهره جست. هرچند که به نظر استفاده از این ظرفیت مستلزم تدوین دستورالعملهای لازم و عندالاقضاء اصلاح یا قانونگذاری می باشد.

کلمات کلیدی: اعلام نظر، مرجع کنترل کننده داخلی، رسیدگی، حسابرسی، دیوان محاسبات کشور

۱- دانش آموخته دکتری حقوق عمومی دانشکده حقوق و علوم سیاسی دانشگاه علامه طباطبائی، ایمیل: Rezvanifar1388@yahoo.com

۲- کارشناس ارشد حقوق خصوصی دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکز، (نویسنده مسئول)، ایمیل: Z.salimi2020@yahoo.com



مقدمه

دیوان محاسبات کشور از زمان تدوین اولین قانون اساسی^۳ مدون به عنوان نهاد ناظر بر عملکرد بودجه‌ای تعریف شده است. در واقع با تشکیل اولین دولت مدرن^۴ در ایران لزوم نظارت بر نحوه عملیاتی کردن بودجه، آنچنان مهم بوده که به عنوان یک امر ساختاری در رأس سلسله هنجارهای نظام حقوقی یعنی در مجموعه قانون اساسی کشور جای گرفته است.

اختصاص دو اصل از اصول قانون اساسی جمهوری اسلامی^۵ نیز موید اهمیت نظارت بر بودجه و نقش این نهاد نظارتی بر انضباط مالی کشور دارد، آنچنان که مواد یک الی هشت قانون دیوان محاسبات، ذیل فصول هدف و وظائف و اختیارات^۶ صلاحیتهای گسترده‌ای را برای این نهاد نظارتی تدارک دیده و آنرا از یک موسسه صرف حسابرسی به دادگاهی مالی و انضباطی تبدیل کرده است. بررسی جایگاه و صلاحیتهای دیوان محاسبات کشور در نظام حقوقی ایران در وهله اول مبتنی بر شناخت مفهوم «نظارت» است چرا که به صراحت اصول پیش گفته، موجودیت سازمانی دیوان محاسبات کشور ذیل مجلس شورای اسلامی، در واقع مبتنی بر حق نظارت قوه مقننه بر عملکرد مالی قوه مجریه است و لذا بنا بر اصل تفکیک قوا و در مقام تفسیر می‌بایست صلاحیتهای قانونی این نهاد را براین مبنا تعریف و تبیین کرد.

از سوی دیگر قانون دیوان محاسبات کشور مصوب سال ۱۳۶۱ به عنوان قانون تأسیس این نهاد بعد از انقلاب اسلامی، صلاحیت «رسیدگی قضایی» را به دیوان اعطا نموده است. صلاحیت رسیدگی و اعمال مجازات در بادی امر قابل جمع شدن با مقوله نظارت نیست لیکن از آنجا که قانون اساسی، این نهاد را یگانه مرجع نظارت بر نحوه اجرای بودجه قرار داده و قانون دیوان محاسبات نیز نهاد مدعی العمومی بیت المال را در ساختار دیوان محاسبات تعریف کرده است به نظر بالحاظ ماده ۴۲ قانون مذکور می‌بایست تشکیلات دیوان را ماهیتاً قضایی تعریف نمود. در هر حال نظارت به طور خلاصه اقداماتی است که به منظور بررسی و تطبیق عملیات با برنامه و جلوگیری از انحراف عملیات مالی دولت نسبت به هدفهای تعیین شده در برنامه و تصحیح انحرافات احتمالی صورت می‌پذیرد (امامی، ۱۳۸۴: ۱۷۲) لذا باید تمرکز بر «نظارت» و اجرایی کردن «مدل‌های نظارت» را از یک سوی و تبیین فرآیندهای رسیدگی در نحوه اعمال این نظارت را مهم‌ترین برنامه‌ها و اهداف دیوان محاسبات برشمرد.

۳- اصول یکصد و دوم و یکصد سوم قانون اساسی مشروطه مصوب ۱۲۸۵ شمسی به صراحت دیوان محاسبات را به عنوان یگانه نهاد ناظر بر عملکرد بودجه‌ای کشور معرفی کرده است.

۴- Modern state

۵- درج اصول ۵۴ و ۵۵ قانون اساسی ذیل فصل چهارم، تحت عنوان اقتصاد و امور مالی بیانگر آن است که به زعم قانونگذار اساسی نحوه اعمال نظارت از سوی دیوان محاسبات فرا قوه است هرچند که به لحاظ ساختاری دیوان محاسبات زیر مجموعه قوه مقننه تعریف شده است.

۶- مصوب سال ۶۱ و اصلاح و الحاق در سنوات ۷۰ و ۸۱



سؤالات تحقیق

سؤال اصلی: دیوان محاسبات کشور با لحاظ صلاحیت‌های قانونی خود چه اقداماتی را در راستای عملیاتی کردن اختیارات مندرج در ماده ۶ قانون دیوان محاسبات می‌تواند انجام دهد؟
سؤالات فرعی: ۱- مفهوم حقوقی «اعلام نظر» و «مرجع کنترل کننده داخلی» مندرج در ماده مذکور چیست؟

۲- با لحاظ ظرفیتهای قانونی دیوان محاسبات کشور، چه اقداماتی حین و پس از اجرای اقدامات مذکور در دو محور حسابرسی و رسیدگی متصور می‌باشد.
فرضیه‌ها

فرضیه اصلی- به لحاظ عدم تبیین حقوقی دو مفهوم «اعلام نظر» و «مرجع کنترل کننده داخلی» مندرج در ماده ۶ قانون دیوان محاسبات کشور، اقدام عملیاتی و نظام مند جهت اجرای وظائف مذکور انجام نگرفته است.

فرضیه‌های فرعی: ۱- با لحاظ صلاحیتهای دیوان محاسبات کشور، اعمال اختیارات مندرج در ماده مذکور در دو مرحله حسابرسی و رسیدگی امکانپذیر است.

۲- از آنجا که اعمال این اختیارات در برنامه‌های سیاستی دیوان نظام مند نبوده، به نظر تغییر رویکرد دیوان از حسابرسی رعایت به حسابرسی عملکرد می‌تواند موجبات اجرای اهداف مذکور را فراهم آورد.

اول: نظارت و مدل‌های اعمال نظارت بر مبنای مأموریت‌های دیوان محاسبات کشور
بر مبنای آموزه‌های حقوق اساسی، «نظارت» عبارت است از بررسی، ارزیابی و ممیزی کارهای انجام شده یا در حین انجام و انطباق آنها با تصمیمات اتخاذ شده و همچنین قوانین و مقررات در جهت جلوگیری از انحراف (قوامی، ۱۳۸۳: ۲۰۶) لذا در وهله اول باید با شناخت مرزهای صلاحیتهای اجرایی و صلاحیتهای نظارتی نقطه شروع فرآیندهای نظارت را بازشناسی کرد و در مرحله دوم اسلوبهای اعمال نظارت بر رفتارهای مجریان را تعریف یا طراحی کرد. در واقع ترسیم مرزهای نظارت باید با رعایت اصل تفکیک قوا صورت بگیرد. قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران در اصول ۵۵، ۷۶، ۹۹، ۱۶۱، ۱۷۴ مجاری نظارتی در نظام حقوقی ایران را مشخص کرده است و در این اصول، اصل ۵۵ در رابطه با نظارت قوه مقننه بر مجریه از طریق دیوان محاسبات کشور و از مسیر نظارت مالی بر دخل و خرج دولت و تهیه گزارش تفریغ بودجه، صلاحیت ویژه‌ای را برای این نهاد در نظر گرفته است.

در واقع دیوان محاسبات پس از انجام عملیات مالی توسط دستگاه تحت نظارت، با معیار قوانین و مقررات عمومی مالی و مبتنی بر اسناد و مدارک مربوط به حساب درآمد و هزینه آن دستگاه، اقدام به بازبینی و نظارت می‌کند (راسخ، ۱۳۹۰: ۶۳) این نوع عملکرد تقید صرف به قانون در رصد عملیات نهاد مجری از سوی دستگاه است. بنظر این ساده‌ترین مدل نظارت دیوان و مضیق‌ترین تفسیر در خصوص صلاحیتهای این مرجع باشد، در این فرآیند مجری بر اساس صلاحیتهای خود، عملیات مالی خود را به پیش می‌برد و دیوان محاسبات بر اساس قواعد حسابرسی رعایت، نوع عملکرد را بر



معیارها و استانداردهای از پیش تعریف شده می‌سبند.

در هر صورت هرچند اصل نظارت در قانون اساسی و سایر لایه‌های قانونی کشور پیش بینی شده است اما طراحی و تقویت یک نظام جامع و کارآمد نظارتی که اجزای مختلف سیستم سیاسی و اداری را تحت پوشش قرار دهد همچنان مورد نیاز است (علیخانی، ۱۳۸۳: ۱۸۲). پی ریزی یک ساختار نظارتی کامل و جامع ضمن رصد کامل فعالیتهای اجرائی، امکان انحراف از سیاستهای تدوین شده را کاهش می‌دهند. این نظام جامع نظارتی ابزاری خواهد بود برای ارزیابی سیاستهای مالی تدوین شده، به هرحال ظرفیت‌های نظارتی در نظام حقوقی ایران بسیار زیاد است که بادست یازیدن به آنها می‌توان به کمک نظارت عملیات مالی دستگاههای اجرایی رفت.

طراحی مدلهای نظارت به معنای عدول از صلاحیت‌های قانونی یا فرا رفتن از این صلاحیتها نیست. در واقع هرچند وظیفه ذاتی دیوان محاسبات نظارت است و نتیجه این نظارت نیز ورود نهاد مدعی العموم و قرار گرفتن موضوع در فرآیند رسیدگی دیوان محاسبات و حتی مجازات متخلفین از قوانین و مقررات مالی بر مبنای ماده ۲۳ قانون دیوان محاسبات است، لیکن نحوه اعمال این صلاحیت و مدلهای آن با تحفظ بر صلاحیتهای قانونی نیز چندان مهم است که بنظر می‌تواند اثرات پیشگیرانه در رویه مورد عمل دستگاههای اجرایی داشته باشد. به بیان دیگر هرچند وظیفه دیوان محاسبات کشور پیشگیری از وقوع تخلف نیست و قاعداً آغاز وظیفه نظارتی دیوان محاسبات از پایان عملیات اجرایی دستگاههای اجرایی است اما نوع اعمال نظارت می‌تواند به گونه‌ای باشد که موجب تقویت نظارت درون سازمانی مجریان باشد، این طریق هم کم هزینه و هم باعث چابک سازی مجریان خواهد شد.

البته نظام مند کردن و قاعده مند نمودن سیستم نظارتی اداری بر حجم عظیمی از فعالیتهای اجرایی کشور که بر عهده قوه مجریه قرار گرفته نیازمند بسترهای قانونی روشن و گویایی است (امامی و دهقان، ۱۳۹۲: ۲۰) بنابراین تأثیر گذاری نظارت بر بستر یک سیستم و نظام واره نظارتی امکانپذیر است، اگر مدلهای نظارت بخشی از یک چرخه هوشمند از پیش تعریف شده باشد و دیوان محاسبات به عنوان نهاد ناظر وظیفه مستشاری را نیز بر عهده بگیرد، تخلف به حداقل ممکن خواهد رسید.

قاعده آن است که اگر مقام اداری در محدوده صلاحیت اداری خود مرتکب اشتباه شود، نظارت بر عمل وی از طریق نظارت سلسله مراتبی از طریق عزل و نصب مقام اداری، تعیین تکلیف وظایف وی، اعمال مجازات‌های اداری وابطال یا اصلاح یا تعلیق تصمیمات مقام اداری انجام می‌شود (ویژه و افشاری، ۱۳۹۵: ۷۴) این فرآیندها می‌تواند بخشی از سیاستگذاری عمومی نظام حقوقی در حوزه نظارت بر عملکرد مالی دستگاههای اجرایی باشد، تاکید بر تدوین سیاست نظارتی از آن روی است که صرف نظارت و مجازات (که نمود وضعیت کنونی دیوان محاسبات می‌باشد) نمی‌تواند الزاماً پیشگیرانه باشد.



دوم: تبیین حقوقی مفاد ماده شش قانون دیوان محاسبات کشور

ماده ۶ قانون دیوان محاسبات کشور مصوب سال ۱۳۶۱ دو وظیفه و اختیار را در محدوده صلاحیت‌های دیوان محاسبات تعریف نموده است، اول اعلام نظر در خصوص لزوم وجود مرجع کنترل کننده داخلی و دوم اعلام نظر در خصوص عدم کفایت مرجع کنترل کننده داخلی. این دو اختیار یا وظیفه در دو مرحله حسابرسی و رسیدگی برای دیوان محاسبات پیش بینی شده است.

کلید واژگان حقوقی فهم این ماده در سه عنوان «اعلام نظر»، «مرجع کنترل کننده داخلی» و «عدم کفایت» نهفته است، دو حیطة و عملکرد دیوان محاسبات کشور یعنی حسابرسی و رسیدگی در واقع دو مرحله ابتدایی اعمال نظارت و انتهای نتیجه گیری از نظارت است. لذا با روشن شدن این سه کلید واژه می‌توان در این دو مرحله مجزا برای دیوان محاسبات در مقام ایفای وظیفه «اعلام نظر» نقشهای جدیدی را بر مبنای مأموریت‌ها و صلاحیت‌های دیوان محاسبات تدارک دید.

در اولین مرحله برای شناخت مفاهیم کلید واژگان مذکور و با روش تفسیر تاریخی به مذاکرات مجلس قانونگذاری و نظرات نمایندگان اعم از موافق و مخالف رجوع شد، مشروح مذاکرات مجلس شورای اسلامی در خصوص قانون دیوان محاسبات کشور و فصل دوم آن و همچنین ماده ۶ این قانون، حاوی نکته خاصی در خصوص کلید واژگان مذکور نمی‌باشد، علی رغم بحث‌های صورت گرفته در خصوص صلاحیت‌های دیوان در ورود به دستگاههای زیر مجموعه قوای سه گانه که منجر به تصویب تبصره ماده ۲ و ماده ۴۲ این قانون شده است، مفاد ماده ۶ این قانون بدون بازخورد خاصی به تصویب رسیده است، بنابراین بر اساس این روش امکان کشف مراد مقنن در خصوص مفاهیم مندرج در ماده ۶ وجود ندارد.^۷

از آنجا که مستفاد از مقررات مندرج در قانون محاسبات عمومی و منجمله مواد ۵۲ و ۵۳ این قانون رئیس دستگاه اجرایی و ذیحساب مسئولیت قانون هرگونه فعل و انفعال مالی را بر عهده دارند و بر این اساس «تشخیص رئیس دستگاه» و «تطبیق قانونی ذیحساب» جریان اصلی تصمیم گیری در دستگاه اجرایی را تشکیل می‌دهد؛ بنابراین در وهله اول و با توجه به آنکه مسئولیت قانونی نظارت درون سازمانی بر عهده مشارالیه می‌باشد، هم ایشان به عنوان مرجع کنترل کننده داخلی شناخته شوند؛ لیکن به نظر مقصود مرجع کنترل کننده داخلی نه ذیحساب و نه رئیس دستگاه اجرایی باشد، از آنجا که فرض عدم حضور ذیحساب یا مدیر مالی یا رئیس دستگاه اجرایی در ساختار سازمانی دستگاههای دولتی منتفی است و بنابراین نمی‌توان فرض عدم حضور یا ایفاء نقش ذیحساب یا رئیس دستگاه را مساوی با عدم وجود مرجع کنترل کننده داخلی دانست، پس به نظر منظور از «مرجع کنترل کننده داخلی» همان مفهوم حسابرسی این موضوع است.

در ادبیات حسابرسی مقصود از ساختار کنترل داخلی در سطح دولت، عبارت از مجموعه قوانین و مقررات، خط مشی‌ها و روشهای توأم با واحدهایی که امر نظارت را در سطوح خرد و کلان به منظور حصول اطمینان معقول نسبت به دستیابی هدفهای از قبل تعیین شده به عهده دارند (حسینی

۷ - مشروح مذاکرات مجلس شورای اسلامی، دوره اول، اردیبهشت ۱۳۶۲، صفحه ۸۴۶۸ برگرفته از نرم افزار لوح مشروح، مرکز تحقیقات کامپیوتری علوم اسلامی

عراقی، ۱۳۸۳: ۱۱) بنابراین مرجع کنترل کننده داخلی نه یک شخص بلکه یک سیستم نظام مند نظارت می‌باشد. کنترل داخلی بخش مهمی از مدیریت یک سازمان است، بخشی که شامل برنامه‌ها، روش‌ها و رویه‌های مورد استفاده سازمان در دستیابی به رسالت وجودی و اهداف خرد و کلان خود است.^۸

در علم مدیریت برای دستیابی به اکثر اهداف مهم، بکارگیری کنترل‌های داخلی گریز ناپذیر است. به همین جهت، تقاضا برای سیستم بهتر و برتر کنترل داخلی و گزارش عملکرد آن‌ها دائماً رو به افزایش است. با دقت نظر بیشتر، می‌توان دریافت که کنترل داخلی ابزاری مفید برای حل بسیاری از مشکلات بالقوه است (baltaci, ۲۰۰۶, p۱۲) در واقع می‌توان گفت سیستم کنترل داخلی یک مجموعه هدفمند و از پیش تعریف شده است که دستیابی به اهداف از پیش تعیین شده را ممکن می‌نماید، اما هدف از این کنترل همه عملکرد سازمان است یا فقط بخش‌های مالی و عملکرد مالی سازمان.

دیوان محاسبات نهاد ناظر بر عملکرد مالی و بودجه‌ای دستگاههای اجرایی است لذا انتظار نمی‌رود که این نهاد، بسان یک سازمان تنظیم گر^۹ همه شئون سازمان را رصد کرده و برای چگونگی کنترل داخلی آن نظر دهد. لذا در وهله اول بنظر منظور از مرجع کنترل کننده داخلی همان مفهوم مضیق حسابرسی یعنی عملکرد مالی دستگاههای اجرایی می‌باشد. در هر حال فرض اساسی در بحث‌های عمومی و گزارش‌ها این است که کنترل داخلی، کیفیت گزارشگری مالی را بهبود می‌بخشد و مشکلات حاکمیتی را کاهش می‌دهد و در این بخش، تئوری نمایندگی، چارچوبی را برای این فرض ارائه می‌کند و آن افزایش هزینه‌های نمایندگی است (حساس یگانه، ۱۳۸۵، ص ۵) لذا به نظر اعلام نظر دیوان در خصوص مرجع کنترل داخلی چگونگی عملکرد سیستم نظارت مالی باشد.

از سوی دیگر از آنجا که اصول کنترل داخلی پیشنهاد دهنده یک سیستم کنترل داخلی است که بر مبنای مسئولیت پذیری و به عنوان ابزاری حاکمیتی شکل می‌گیرند تا پاسخگوی ذینفعان باشد (morehead, ۲۰۰۷, p۱۵) بنابراین ممکن است در فرآیند نظارت و اعلام نظر دیوان محاسبات، نظام نظارت داخلی سازمان به چالش کشیده شود، به بیان دیگر در این مرحله مساله عدم وجود مرجع کنترل کننده داخلی نیست بلکه مساله عدم کفایت یا به بیان دیگر ناکارآمدی آن است.

البته در حیطه حسابداری دولتی نیز براساس بند ۴۹ استاندارد شماره ۴۰ حسابرسی ایران، حسابرس مستقل موظف است در اولین فرصت ممکن، رده مناسبی از مدیریت را از نقاط ضعف با اهمیت موجود در طراحی یا عملکرد سیستمهای حسابداری و کنترل داخلی که با آن‌ها برخورد کرده است آگاه کند. ضعف‌های نظام کنترل داخلی از جمله مشکلات مبتلا به اکثریت قریب به اتفاق واحدهای اقتصادی کشور اعم از خصوصی و دولتی است هر ساله این واحدها و در نهایت، اقتصاد کشور از ضعف کنترل‌های داخلی متحمل خسارت و زیان‌های قابل توجه و سنگینی می‌شود) نعمت

8-Standards for Internal Control in the Federal Government. Nited state.available at: <https://www.gao.gov/special.pubs/ai00021p.pdf>

9-Regulator organization



پژوه، ۱۳۸۱، ص ۳) در واقع مساله کنترل داخلی به عنوان مساله ای ساختاری بخشی از موجودیت سازمانی است و بنابراین در دستگاههای حاکمیتی و دولتی، اهمیت وضعیت و جایگاه این کنترل به واسطه در گیر شدن با منافع عمومی دوچندان می‌شود.

اصولاً مسئولیت پیشگیری و کشف تقلب و اشتباه در بخش عمومی بر عهده مدیران است. مدیران با استقرار کنترل داخلی و بکارگیری مستمر سیستمهای مناسب حسابداری این مسولیت را ایفا خواهند کرد (Lin et al, ۲۰۱۱, p۲۸۷) لذا ضعف در نظام کنترل داخلی به صورت سیستماتیک موجب ضعف در ساختار سازمانهای عمومی خواهد شد. مدیران دولتی نیز به دلیل این ضعف و در جهت پوشش یا حل مسائل سازمانی ممکن است از اسلوب و استانداردهای از پیش تعیین شده عدول و اصطلاحاً مرتکب تخلف شوند به بیان دیگر تخلف مالی در این فرض الزاماً نه ناشی از اراده مدیر دستگاه اجرایی که ناشی از ضعف ساختاری در نظام کنترل داخلی است.

سوم: تحلیل کلید واژگان و بایسته های اجرای مفاد حکم ماده شش قانون دیوان محاسبات کشور با لحاظ مطالب معنون در بندهای گذشته به این نتیجه رسیدیم که «مرجع کنترل کننده داخلی» قابل انطباق با شخص خاصی نیست و الزاماً هم به معنای کارکرد بخش ذیحسابی یا مدیریت دستگاه نیست. هرچند که عملکرد این دو بخش هم ممکن است بخشی از فرآیند کنترل داخلی باشد، در واقع اعلام نظر دیوان محاسبات در این خصوص و بر مبنای این ماده، اعلام نظر در خصوص یک «سیستم» نظارت خواهد بود و از آنجا که صلاحیت دیوان محاسبات، نظارت بر عملکرد بودجه‌ای می‌باشد این اعلام نظر در خصوص یک سیستم نظارت درون سازمانی مالی خواهد بود.

اما سؤال اینجاست که «اعلام نظر» دیوان محاسبات به چه شکل خواهد بود؟ همانگونه که گفته شد ضابطه خاصی در این خصوص وجود ندارد بنابراین از آنجا که این اعلام نظر در دو مرحله حسابرسی و رسیدگی قابل اعمال است لذا بنظر باید با لحاظ صلاحیتهای دیوان بین این دو مرحله قائل به تفاوت بود. در مرحله حسابرسی از آنجا که فعالیت دیوان بعد فنی مالی دارد و تخلفی احراز نگردیده و یا فرآیند حسابرسی هنوز به نتیجه خاصی نرسیده است، این اعلام نظر می‌تواند در قالب گزارش به دستگاه مجری یا عالی‌ترین مقامات آن سازمان ارائه گردد^{۱۰}. به بیان دیگر از آنجا که دیوان در مسیر نظارتی خود هنوز تخلفی را احراز نکرده و بنابراین موضوعی قابل مستند سازی و ارائه به دادسرای دیوان تدارک دیده نشده لذا با لحاظ اختیار حاصل از ماده ۶ قانون دیوان محاسبات دیوان می‌تواند با ارائه گزارشی، ضعف در سیستم نظارت درون سازمانی را به عالی‌ترین مقامات دستگاه اعلام نماید. این اعلام نظر حتی می‌تواند به سازمان برنامه و بودجه جهت مدیریت تخصیص بودجه یا سازمان اداری و استخدامی جهت استفاده از ظرفیتهای مندرج در قانون مدیریت خدمات کشوری برای اصلاح ساختار سازمان مربوط باشد.

۱۰- سازمان بازرسی کل کشور نیز بر اساس تبصره‌های ۱ و ۲ بند (د) و بند (ه) ماده ۲ قانون تأسیس سازمان بازرسی کل کشور نقص در عملکرد یا مقررات اساس دستگاههای اجرایی را به عالی‌ترین مقام آن دستگاه اعلام می‌کند، این صلاحیت سازمان فارغ از احراز تخلف یا جرم در عملکرد سازمان‌ها می‌باشد، دیوان محاسبات کشور بر اساس ماده ۶ قانون خودمی تواند کارکرد ظارت سیستمی همچون سازمان بازرسی کل کشور داشته باشد.

اما همانگونه که در ماده ۶ قانون دیوان آمده این اعلام نظر می‌تواند در مرحله رسیدگی نیز صورت گیرد. در این مرحله فرآیند حسابرسی تمام و موضوعی به عنوان تخلف به دادسرای دیوان ارسال شده است لذا فرض بر این است که پس از رسیدگی در این مرحله در دادسرا یا طرح موضوع در هیاتهای مستشاری، مدیران ذیربط دستگاه مورد نظر به حکم ماده ۲۳ قانون دیوان محاسبات به مجازاتهای مقرر در تبصره یک این ماده محکوم شوند. در این مرحله نیز با لحاظ حکم مندرج در صدر ماده ۲۳ به نظر هم دادسرا می‌تواند با احراز عدم کفایت یا عدم وجود «مرجع کنترل کننده داخلی» از طریق صدور دادخواست «اعلام نظر» نماید و هم هیات مستشاری می‌توانند به حکم صدر ماده که با قید «هیاتهای مستشاری علاوه بر موارد مذکور در این قانون» که تمامی موارد معنون در قانون دیوان محاسبات را تحت شمول صلاحیتهای رسیدگی قرار داده است، وارد رسیدگی شده و علیه مسئولین دستگاه به دلیل عدم کفایت مرجع کنترل داخلی و هم علیه مسئولین بالادستی (مثلاً در سازمان اداری و استخدامی کشور) اقدام به صدور رأی نمایند. این فرآیند قضایی هم منجر به سامان سیستم کنترل داخلی و هم کاهش تخلفات می‌شود.

در هر حال اگرچه دیوان محاسبات از حیث ساختاری وابسته به قوه قضاییه نیست اما به لحاظ اینکه نهاد مذکور راساً اسناد و مدارک مالی را رسیدگی کرده، تخلفات مالی را کشف و ضمن تقویم میزان ضرر و زیان وارده به بیت المال حکم به جبران زیان وارده صادر می‌نماید و مقامات و ماموران خاطی را به مجازاتهای اداری مقرر در قانون دیوان محکوم می‌کند، نباید تردیدی در ماهیت قضایی این رسیدگی وجود داشته باشد (عمید و موسی زاده، ۱۳۸۹: ۲۴۷). بنابراین وظیفه اصلی دیوان رسیدگی قضایی بر مبنای قانون محاسبات عمومی است ولی اضافه بر آن عهده دار یکسری وظایف اداری هم خواهد بود که مهم‌ترین نمود آن هم اعلام نظر در خصوص مرجع کنترل کننده داخلی است لذا شاید بتوان گفت مهم‌ترین وجه پیشگیری در دیوان محاسبات در همین گزارشها و اعلام نظرها نمود پیدا می‌کند.

اما سؤال اینجاست که آیا این صلاحیت تکلیفی است یا اختیاری، در واقع آیا اعلام نظر در خصوص مرجع کنترل کننده داخلی و یا عدم کفایت آن وظیفه دیوان محاسبات است و همچون مقوله حسابرسی و رسیدگی قضایی بخشی از صلاحیتهای اجباری این نهاد است یا اینکه از آنجا که دیوان نهاد نظارتی می‌باشد اعلام نظر یا ارائه گزارش در این خصوص جزو صلاحیتهای اختیاری دیوان است و بنابراین از عدم انجام آن نظارت قانونی دیوان معطل نمی‌ماند. اصولاً صلاحیت وقتی تکلیفی است که در برابر اوضاع و احوال معینی، قانون قبلاً نوع عمل و تصمیمی را که مأمور دولت باید اتخاذ کند معین کرده باشد و او را در اختیار تصمیم و انتخاب راه حل آزاد نگذارد (طباطبایی موتمنی، ۱۳۸۷، ص ۴۶۲) وقتی در ماده ۶ قانون دیوان محاسبات وظیفه اعلام نظر یا گزارشگری وضعیت سیستم نظارت درون دستگاهی به دیوان محاسبات داده شده است لذا نمی‌توان آنرا اقدامی اختیاری فرض نمود.

در واقع در صلاحیت تکلیفی گفته می‌شود اداره در صورت اجتماع شرائط موظف به اتخاذ تصمیم مطابق متن قانونی دیکته شده است؛ در این قسم از صلاحیت مقام عمومی و اداری حق انتخاب میان



چند گزینه را از دست می‌دهد (مشهدی و هداوند، ۱۳۹۱، ص ۱۱۲) و بنابراین نمی‌توان گفت حکم مندرج در ماده ۶ که ذیل فصل وظائف و اختیارات دیوان محاسبات آمده تکلیف اختیاری است چرا که دیوان می‌تواند علی‌رغم احراز عدم کنترل داخلی از اعلام نظر در این خصوص صرف‌نظر نماید. در هر حال با لحاظ مطالب معنون می‌توان گفت وظیفه اعلام نظر در خصوص عدم وجود یا عدم کفایت مرجع کنترل‌کننده داخلی صلاحیت تکلیفی دیوان است اما با توجه به سکوت قانون چگونگی این اعلام نظر مشخص نبوده و بنابراین دیوان در حدود صلاحیت خود در این خصوص اقدام خواهد کرد.

نتیجه‌گیری

بر مبنای اصل تفکیک قوا تدوین سیاستهای اجرا محور در سازمانهای دولتی بر عهده قوه مجریه و زیر مجموعه‌های آن می‌باشد. بر این اساس نظارت درون سازمانی نیز وظیفه و صلاحیت تکلیفی دستگاههای اجرایی می‌باشد در واقع دستگاههای اجرایی می‌بایست مبتنی بر یک نظام واره هماهنگ، امور داخلی خود و منجمله امور مالی را رصد نمایند. ضعف در این مرجع و نظام منجر به وقوع تخلفات مالی می‌گردد. در واقع تنظیم سازمان داخلی ادارات دولتی، مؤسسات و شرکتهای دولتی، ادغام واحدهای جزیی و بخشی؛ همه مسائل مربوط به سازمان اداری و مدیریت آنها در صلاحیت اختصاصی و انحصاری قوه مجریه است (فلاح زاده، ۱۳۹۱، ص ۲۳۰) ولذا در وهله اول نظارت برون قوهای محدود به موارد احصاء شده قانونی خواهد بود و بنابراین اصل بر آن است که نظارت نباید منجر به دخالت شود.

ماده ۶ قانون دیوان محاسبات در مقام تعریف و تبیین وظائف و اختیارات دیوان محاسبات، نوعی نظارت کیفی بر عملکرد کنترل و نظارت درون سازمانی را پیش بینی کرده است بر مبنای این ماده دیوان در جریان نظارت مالی خود در صورت مواجهه با عدم وجود مرجع کنترل داخلی یا عدم کفایت آن در حین حسابرسی یا در مرحله رسیدگی باید در این خصوص اعلام نظر نماید. گفته شد که منظور از مرجع کنترل‌کننده داخلی نه «شخص» که سیستم و نه مدیر و ذیحساب دستگاه که سیستم نظارت درون دستگاهی می‌باشد از سوی دیگر از آنجا که نحوه این اعلام نظر نیز مشخص نبود اینگونه استدلال شد که اعلام نظر در خصوص این سیستم کنترل در حین مرحله حسابرسی با گزارش دهی و در مرحله رسیدگی با اعمال مجازات می‌تواند همراه باشد.

پیشنهادهای سیاستی

۱- اهمیت مرجع کنترل‌کننده داخلی: اینتوسای در رهنمود استانداردهای کنترل داخلی خود، طراحی، اجرا و ارزیابی کنترل‌های داخلی را به عنوان راهبردی برای کنترل عملکرد سازمانهای عمومی پیشنهاد می‌کند^{۱۱} در واقع با طراحی یک سیستم نظارت درون سازمانی، عملکرد نهایی دستگاه بهبود می‌یابد از آنجا که بنا بر «اصل عدم صلاحیت» در حقوق عمومی، دستگاههای اجرایی

نمی‌توانند بدون وجود مجوز قانونی ساختار خود را تغییر دهند و از سوی دیگر بنا بر تفاوت ساختار دستگاههای دولتی و خصوصی در بهره‌گیری از تکنیکهای علم مدیریت، نمی‌توان مدیر سازمان دولتی و خصوصی را در بهره‌گیری از تکنیکهای مدیریت سازمان برابر دانست، بنظر می‌بایست نحوه تدوین، عملکرد، وظائف مسئولین دستگاه، نحوه اجرا و ارزیابی چنین سیستمی در جریان سیاستگذاری مالی نظام حقوقی تدوین گردد.

۲- تدوین استانداردهای نظارت بر مرجع کنترل داخلی: از آنجا که این مرجع کنترل کننده داخلی در درون قوه مجریه تعریف می‌شود بنابراین می‌بایست پارامترهای کنترل و ارزیابی این مرجع نیز کاملاً مشخص باشد در واقع بدون وجود استانداردهای نظارت نمی‌توان در خصوص نحوه عملکرد این سیستم نظارتی نظر داد. دیوان محاسبات با اختیار حاصل از ماده ۶ قانون؛ می‌تواند تدوین و تنظیم کننده این اسلوبها باشد، هر چند تنظیم این معیار و سنجه قطعاً می‌بایست بر مبنای اسلوبهای مدیریتی باشد.

۳- ظرفیت گزارشی دهی دیوان محاسبات در خصوص مرجع کنترل داخلی: ظرفیت گزارش دهی دیوان محاسبات می‌تواند اهرم خوبی برای سنجش نحوه عملکرد این بخش باشد، شورای نگهبان در نظریه مورخ ۱۳۷۰/۳/۱۲ در خصوص طرح اصلاح قانون دیوان محاسبات کشور به صراحت حذف نظرات دیوان محاسبات به انضمام گزارش تفریغ بودجه را خلاف اصل ۵۵ قانون اساسی اعلام کرده است^{۱۲}. گزارش تفریغ بودجه، بهترین نمونه ظرفیت گزارش دهی دیوان محاسبات می‌باشد، بخشی از این گزارش که به مجلس شورای اسلامی ارائه می‌شود می‌تواند متضمن وضعیت سیستم نظارت درون دستگاهی باشد.

۴- ظرفیت رسیدگی قضایی دیوان: همانگونه که گفته شد با لحاظ صدر ماده ۲۳ قانون دیوان محاسبات، عدم وجود سیستم نظارت درون دستگاهی یا عدم کفایت آن می‌تواند مصداق تخلف دستگاه باشد. دادسرای دیوان پس از ورود به گزارشات حسابرسی و احراز عدم وجود این سیستم می‌تواند موضوع را از طریق صدور دادخواست مورد پیگیری قرار دهد.

۵- قانونگذاری برای ضمانت اجرای وجود سیستم نظارت درون دستگاهی: پیشنهادات فوق الذکر در صورت قانونگذاری خاص موجب اجرای این موارد به بهترین وجه خواهد شد. در رویه کنونی توجه به مرجع کنترل داخلی به معنای وجود یک سیستم نظارت مالی درون دستگاهی چندان جدی نیست، گزارش‌های حسابرسی نه به صورت خاص که به صورت حاشیه‌ای و بدون مستند سازی به این موضوع ورود می‌کنند.

۶- لزوم سیاستگذاری مالی هدفمند در تمامی دستگاههای دولتی: دستگاههای اجرایی به عنوان پیکره دولت، اجزای تشکیل دهنده حاکمیت سیاسی هستند. برای آنکه خروجی فعالیتهای این دستگاهها موجب تقویت حاکمیت شوند می‌بایست سیاستی هدفمند حاکم بر فرآیندهای مالی دستگاههای اجرایی باشد. نظارت درون دستگاهی مبتنی بر چرخه‌ای هدفمند و قابل پیش بینی

۱۲- نگ: موسی زاده، ابراهیم، ۱۳۹۰، دادرسی اساسی در جمهوری اسلامی ایران؛ اصول قانون اساسی در پرتونظرات شورای نگهبان، انتشارات مرکز تحقیقات شورای نگهبان



می‌تواند سلامت و شفافیت نظام اداری را به ارمغان آورد.

فهرست منابع

- ۱- امامی، محمد، ۱۳۸۴، کلیات حقوق مالی، نشر میزان، چاپ اول
- ۲- امامی، محمد و فرشته دهقان، ۱۳۹۲، نظارت درونی سلسله مراتبی در نظام حقوقی ایران، فصلنامه مطالعات حقوقی دانشگاه شیراز، دوره پنجم، شماره اول
- ۳- حسینی عراقی، سید حسین، ۱۳۸۳، حسابرسی دولتی، انتشارات دانشکده علوم اقتصادی، چاپ دوم
- ۴- راسخ؛ محمد، ۱۳۹۰، نظارت و تعادل در نظام حقوق اساسی، انتشارات دراک، چاپ دوم
- ۵- عمیدزنجانی، عباسعلی و ابراهیم موسی زاده، ۱۳۸۹، نظارت بر اعمال حکومت و عدالت اداری، انتشارات دانشگاه تهران، چاپ اول
- ۶- طباطبایی مومتمی، ۱۳۸۷، حقوق اداری، انتشارات سمت، چاپ پانزدهم
- ۷- قوامی، سید صمصام، ۱۳۸۳ «شرایط و موانع نظارت»، مجله حکومت اسلامی، سال نهم، شماره سوم
- ۸- علیخانی، علی اکبر، ۱۳۸۳، «نظارت در نظام جمهوری اسلامی ایران»، فصلنامه پژوهشی دانشگاه امام صادق (ع)، شماره ۲۳
- ۹- فلاح زاده، علی محمد، ۱۳۹۱، تفکیک تقنین و اجرا؛ تحلیل مرزهای صلاحیت تقنینی در روابط قوای مقننه و مجریه، انتشارات مرکز تحقیقات شورای نگهبان، چاپ اول
- ۱۰- حساس یگانه، یحیی و تقی نتایج ملک‌شاه، غلامحسین، ۱۳۸۵، رابطه گزارش کنترل‌های داخلی با تصمیم‌گیری استفاده کنندگان، فصلنامه مطالعات حسابداری، شماره ۱۱
- ۱۱- نعمت پژوه، ابراهیم، ۱۳۸۱، نارسایی‌ها و موانع استقرار کنترل داخلی، نشریه حسابدار، شماره ۱۵۱
- ۱۲- موسی زاده، ابراهیم، ۱۳۹۰، دادرسی اساسی در جمهوری اسلامی ایران، مرکز تحقیقات شورای نگهبان، چاپ اول
- ۱۳- ویژه، محمد رضا و فاطمه افشاری، ۱۳۹۵، امکان سنجی نظارت بر اشتباه مقام اداری در حقوق اداری ایران با رویکردی به فقه امامیه و نظام حقوقی ایران، پژوهشنامه حقوق اسلامی، سال هفدهم، شماره اول
- ۱۴- مشروح مذاکرات مجلس شورای اسلامی، دوره اول، اردیبهشت ۱۳۶۲، صفحه ۸۴۶۸ برگرفته از نرم افزار لوح مشروح، مرکز تحقیقات کامپیوتری علوم اسلامی

15-Standards for Internal Control in the Federal Government. United State.available at: <https://www.gao.gov/special.pubs/ai00021p.pdf>

16-Baltaci. Mustafa and Serdar Yilmaz, (2006), Keeping an Eye on Sub-

national Governments: Internal Control and Audit at Local Levels, world Bank Institute, Washington.D.C, PP1-35

17-William alonzo morehead, 2017, internal control and dGovernance in non governmental organization to provide accountability and deter prevent and detect fraud and corruption, university of southern mississippi, available at: aquila.usm.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=2356&context=dissertations

18-Lin, S., Pizzini, M., Vargus, M., R. Bardhan, I. 2011, "The Role of the internal

19-audit function in the disclosure of material Weaknesses", Accounting Review, vol 86

20-internal control: providing a foundation for accountability in government, intosai professional standards committee, at: <http://psc-intosai.org>

21-