

## محاسن و معایب نظارت مالی دیوان محاسبات کشور

تاریخ دریافت: ۹۹/۴/۳  
تاریخ پذیرش: ۹۹/۵/۱۲

معصومه غفاری<sup>۱</sup>

### چکیده:

امر نظارت در هر حاکمیتی از ضرورت‌های اولیه برای اصلاح امور و جلوگیری از وقوع انحراف است که ریشه در آموزه‌های دینی و شریعت اسلام داشته و از مبانی مستحکم عقلی نیز برخوردار است. از جمله این نظارت‌ها، نظام نظارت مالی است که در آن به منظور ایجاد نظم و انضباط مالی، شرایط و ساز و کار لازم، طراحی، تدوین و به موقع اجرا گذاشته می‌شود. در جمهوری اسلامی ایران، دیوان محاسبات کشور بر اساس اصول ۵۴ و ۵۵ قانون اساسی رسیدگی یا حسابرسی می‌نماید که برای انجام هر چه بهتر نظارت مالی نیاز به ابزاری دارد از جمله آنها استفاده از روش حسابرسی مناسب است. حسابرسی موجود از نوع حسابرسی رعایت و کنترل صورت‌های مالی است که از جامعیت لازم برای کنترل کامل عملکرد دستگاه‌های اجرایی در فرآیند مالی برخوردار نیست. از این رو دیوان محاسبات کشور به دنبال اجرایی کردن حسابرسی عملکرد می‌باشد. حسابرسی عملکرد برخلاف رویکردهای متعارف حسابرسی که نقش محدودی در اصلاح رویه عملکردی دارند، به دستگاه عالی محاسبات کشور کارکردی محتوایی‌تر در ارزیابی و تحلیل عملکرد دولت از منظر صرفه اقتصادی، کارآمدی و اثربخشی هزینه‌ها و در حصول اهداف مورد انتظار مقنن می‌بخشد و آن را از کارکرد صرفاً ممیزی و ارزیابی شکلی دور می‌نماید که نحوه نظارت دیوان محاسبات حاوی محاسن و معایب بسیاری است که این مقاله به بررسی آنها می‌پردازد.

**واژه‌های کلیدی:** محاسن، معایب، نظارت، دیوان محاسبات

۱. کارشناسی ارشد حقوق عمومی، تهران مرکز، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران

## ۱- مقدمه

باتوجه به آموزه‌های دینی که در آنها اهمیت ویژه‌ای برای نظارت بیان شده است، نظارت در قانون اساسی جمهوری اسلامی نیز که نظامی مبتنی بر دین است، جایگاه خاصی دارد. لذا هرچا سخن از تعیین حدود اختیارات فرد یا دستگاهی به میان آمده، نحوه نظارت بر فعالیت‌های آن به روشنی بیان شده است، مثلاً نظارت مقام معظم رهبری به موجب اصل ۱۱۰ قانون اساسی در تعیین سیاست‌های کلی نظام و... یکی از اختیارات رهبری است، یا در مورد نظارت قوه مقننه به موجب اصول ۷۳، ۸۹ و ۹۰ قانون اساسی اختیاراتی بر عهده نمایندگان مجلس گذاشته شده است و نیز طبق اصول ۵۴ و ۵۵، دیوان محاسبات زیر نظر قوه مقننه تأسیس گردید تا به کلیه حسابهای وزارتخانه‌ها، مؤسسات، شرکت‌های دولتی و نیز دستگاههایی که به هر شکلی از بودجه کل کشور استفاده می‌کنند، رسیدگی یا حسابرسی نماید.

نظارت از ابعاد مختلف فنی، برنامه‌ای، مالی، محاسباتی، کیفی، کمی، عملیاتی و ... تشکیل می‌گردد و با توجه به ماهیت هدف‌های برنامه ممکن است ابعاد خاصی نسبت به بقیه ابعاد، اهمیت بیش‌تری پیدا کند. نظارت به خودی خود هدف محسوب نمی‌شود، بلکه ابزاری برای حصول اطمینان از تحقق اهداف برنامه است و طبیعی است که نتیجه بخش بودن آن مستلزم برنامه‌ریزی دقیق و تعیین هدف‌های کیفی و کمی و نیز معیارهایی برای اندازه‌گیری است. موضوع نظارت همواره در مدیریت از اهمیت ویژه‌ای برخوردار بوده است و استقرار نظام‌های کارآمد نظارتی از اهداف اولیه و عمده مدیران در هر بخش به شمار می‌آمده است. با تحولاتی که امروزه در شرایط درونی و بیرونی سازمان‌ها ایجاد شده، مسئله نظارت نیز دستخوش تغییر گردیده است و اگر بخواهیم نظام نظارتی اثربخشی را سازماندهی کنیم باید ملاحظه خاصی را در نظر داشته باشیم. بدون تردید کنترل فعالیت‌های مالی وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی و نظارت مستمر بر عملکرد دستگاه‌های اجرایی به منظور اطمینان از وقوع صحیح عملیات مالی و حصول و ارسال صحیح و به موقع درآمدها و دریافت و پرداخت‌های تشکیلات دولتی و به طور کلی اطمینان از سلامت مالی دولتمردان همواره یکی از اهداف عالی حکومت‌های مردمی بوده است. لازمه تحقق این مهم وجود تشکیلاتی مستقل است که فارغ از هیاهو و تنش‌های سیاسی، دستگاه‌های دولتی را حسابرسی نماید و متخلفان بر منابع مالی کشور را به عموم معرفی کند. بنابراین کاردانی و خبرگی در امور مالی - محاسباتی، عدم وابستگی و تعصب نسبت به جناح‌های سیاسی و استقلال رأی به همراه عدالت و انصاف قضایی و شجاعت در ابراز عقیده را می‌توان از خصوصیت اصلی کارگزاران تشکیلات مورد نظر محسوب نمود.

نظارت یکی از ارکان اصلی مدیریت امور دستگاه‌های اجرایی به شمار می‌رود و اهمی قوی در راستای انسجام نظام اداری و مالی هر کشور است. هر قدر از این اهرم صحیح‌تر، مناسب‌تر و به موقع استفاده شود، ضریب بهره‌وری نظام اداری و مالی افزایش می‌یابد، به خصوص در بخش عمومی که عمر مدیریت دولتمردان طولانی نیست و نیز اکثر مدیران در مقایسه با بخش خصوصی در زمینه وظایف محوله از تجارب و تخصص لازم و کافی برخوردار نیستند و از طرفی امانتدار کلیه

امکاناتی که به موجب قانون و مقررات مربوط، در حوزه مدیریت به آنها محول گردیده، می‌باشند و لذا از طریق این رکن مدیریت تا حدودی می‌توان این خلاء را پر نمود. مشروط بر اینکه امر نظارت نظام یافته، علمی و دارای کلیه خصوصیات باشد که در استانداردهای حسابرسی دولتی بر آن مترتب است و از طرفی دولتمردان نیز نسبت به امر نظارت اعتقاد و اعتماد داشته و همواره از آن حمایت نمایند.

تحقیق حاضر پس از بررسی مفهوم نظارت و نظارت مالی و سابقه تاریخی نظارت مالی و اعمال نظارت توسط دیوان محاسبات کشور، وضعیت فعلی سیستم نظارت مالی توسط دیوان را ارزیابی نموده و با شناخت وضعیت موجود از یک سو به تحلیل کاستی‌ها و نارسایی‌ها پرداخته و در جهت بهبود اعمال نظارت راهکارهایی را ارائه نموده و از سوی دیگر محاسن اعمال نظارت توسط دیوان را بیان کرده و در جهت تقویت آن پیشنهادهای عنوان شده است.

## ۲- محاسن نظارت دیوان محاسبات کشور

دیوان محاسبات کشور یک رکن نظارتی عالی و ابزاری برای اعمال حاکمیت و حکمرانی مطلوب در خدمت نظام جمهوری اسلامی ایران بوده و در جهت صیانت، پاسداری و حفاظت از بیت‌المال همت می‌گمارد. نظارت حرفه‌ای دیوان بر حساب‌های مالی و عملکرد دستگاه‌های دولتی دارای دو بعد «حسابرسی» و «حقوقی» می‌باشد که این دو بعد، نظارت جامع و عالی دیوان محاسبات را متجلی می‌سازد.

چند مرحله‌ای بودن نظارت دیوان محاسبات (هیات‌های حسابرسی، دادسرا، هیات‌های مستشاری و محکمه تجدیدنظر) و تعامل میان بخش‌های مختلف، استفاده از منابع انسانی با تحصیلات و معلومات مربوطه در زمینه‌های حسابرسی و حقوقی و ... از جمله فرصت‌هایی محسوب می‌شود که می‌تواند به غنای هر چه بیشتر رسیدگی‌ها و در نهایت نظارت مالی دیوان بیفزاید.

### ۲-۱- وجود مراجع رسیدگی (دادسرا- هیات مستشاری- محکمه تجدیدنظر) در کنار

#### بخش‌های فنی و حسابرسی

از جمله ویژگی‌هایی که می‌توان برای دیوان محاسبات به عنوان یک فرصت برشمرد این است که در دیوان جهت حسابرسی و رسیدگی به عملیات و فعالیت‌های مالی، بخش‌های فنی و حسابرسی در کنار دادسرا و هیات‌های مستشاری فعالیت می‌کنند. هیات‌های حسابرسی دیوان متشکل از حساب‌رسان در ستاد مرکزی و در ادارات کل استان‌ها، از کارشناسان متخصص در امور مالی و محاسباتی تشکیل می‌شوند. این هیات‌ها با توجه به این که رابطه مستقیمی با دستگاه‌های اجرایی دارند، متعاقب رسیدگی به درآمدها، هزینه‌ها، اعتبارات و ... چنان چه به تخلفات مالی و جرائم برخورد نمایند موظفند به عنوان اصلی‌ترین مرجع، انحراف از قوانین و مقررات و سوء جریان‌های مالی (جرائم و تخلفات مالی) دستگاه‌های تحت حسابرسی را به طور

مشروح، مستدل و مستند به دادسرای دیوان محاسبات گزارش نمایند. در حقیقت نقطه اتصال بین بدنه فنی حسابرسی با حوزه حقوق و دادسرا گزارش‌هایی است که توسط حسابرسان تهیه و تنظیم می‌گردد.<sup>۱</sup>

گزارشات هیات‌ها می‌بایست به دادستان دیوان محاسبات کشور به عنوان مدعی العموم و بالاترین مرجع رسیدگی شبه‌قضایی دیوان اعلام و ارسال گردد و مشارالیه در صورتی که گزارش را معد رسیدگی تشخیص دهد جهت تحقیقات مقدماتی به دادیاران حوزه تحت امر ارجاع خواهد داد. کلیه موارد فوق می‌بایست در دادسرا برای دادستان و دادیار مربوط احراز گردد و تکمیل مطالب مذکور به منظور جلوگیری از اطاله رسیدگی است که هیات‌ها باید در گزارشات خود در نظر داشته باشند، اگرچه در مسیر رسیدگی در دادسرا محورهای گزارش ممکن است تغییر یابد و واحدهای مذکور موظفند ضمن همکاری با دادسرا، هر گونه ابهام و نقص، پیرامون گزارشات ارسالی و تخلفات اعلامی را مطابق نظر دادسرا (دادیار مربوطه) رفع و اصلاح نمایند. آپس از رسیدگی در دادسرا و انجام تحقیقات لازم و تکمیل پرونده و صدور دادخواست از طرف دادستان، همان طور که در فصل قبل نیز اشاره شد، رئیس کل دیوان محاسبات پرونده را جهت رسیدگی به یکی از هیات‌های مستشاری ارجاع می‌نماید. در هیات‌های مستشاری نیز پس از طی مراحل قانونی و تشکیل جلسه و استماع اظهارات نماینده دادستان و دفاعیات خواندگان، در نهایت رأی لازم صادر می‌گردد.

وجود این بخش از تشکیلات دیوان محاسبات (دادسرا و هیات‌های مستشاری) در خصوص رسیدگی و صدور رأی برای متخلفین با خصوصیات فرهنگی و اجتماعی مقامات مسئول کشور سازگاری داشته و در جلوگیری از تخلفات مالی مؤثر است.<sup>۳</sup>

البته لازم به ذکر است که در موقعیت کنونی، رسیدگی‌های دیوان محاسبات عمدتاً با تأخیر صورت می‌گیرد و برخی پرونده‌های در دست رسیدگی عمری چند ساله دارند و عموماً با صرف زمان، بودجه و پیگیری‌های فراوان و با عبور از مجموعه‌ای از چالش‌ها و تنش‌ها و گاه بحران‌های فرساینده، به فرجام می‌رسند. لذا باید جهت استفاده هر چه بهتر از این ویژگی دیوان (صلاحیت شبه‌قضایی)، با اتخاذ تدابیر مناسب این تأخیر و تطویل بیش از حد را کاهش داده تا نتیجه رسیدگی‌ها و بررسی‌ها گشا باشد و مشکلی از مشکلات اجرایی را برطرف سازد.

۱. در گزارشات ارسالی باید حکم، موضوع، مبانی قانونی، مستندات، عنوان تخلف انتسابی و تشخیص عنصر قانونی مربوط به تخلف اعلامی قید شود. گزارش دهنده می‌بایست عنوان تخلف را کاملاً فنی و حقوقی تبیین نماید و رابطه علی و معلولی یا تسبیبی بین ضرر رساننده و متضرر را احراز نموده بدین معنا که خسارات و زیان‌هایی که جنبه عینی و مادی داشته و یا باعث ورود خسارت و ضرر و زیان می‌شود را تشریح نماید.

۲. علاوه بر هیات‌های مذکور، واحدهای دیگر دیوان محاسبات کشور نیز در صورت برخورد با تخلفات یا جرائم در دستگاه‌های اجرایی مشمول رسیدگی‌های دیوان، موظفند موضوع را با رعایت سلسله مراتب به دادستان دیوان جهت رسیدگی گزارش نمایند. هم‌چنین رئیس دیوان محاسبات کشور در صورت برخورد با تخلفات مالی یا جرائم به حکم وظیفه راساً بدون رعایت تشریفات خاصی موضوع را جهت رسیدگی به دادسرا ارسال می‌نماید.

۳. حسینی عراقی، کنکاشی در قوانین مالی و محاسباتی کشور، ۱۳۸۵، ص ۲۷۵

## ۲-۲- ارتباط نزدیک و فهم مشترک

امروزه برای موفقیت در محیط‌های کاری و در پاسخ به مسائل و مشکلاتی که سازمان‌ها با آن رو به رو هستند، ضروری است تا دانش، مهارت، تجربه، تخصص و دیدگاه‌های تمامی کارکنان یک سازمان با هم ترکیب شود. تنها با انجام این کارهاست که سازمان‌ها می‌توانند امیدوار باشند که مشکلات خود را حل نموده و تصمیمات مناسب بگیرند و در نهایت بیشترین خدمت را ارائه دهند. در کار گروهی می‌توان گفت همه افراد تقریباً دارای نقاط مشترک از جمله دارای هدف مشترک هستند و می‌دانند که چه باید بکنند، همه نیروهایشان را به کار می‌گیرند و یکدیگر را حمایت می‌کنند. در سازمان‌هایی که افراد آن به صورت گروهی کار می‌کنند، معمولاً تعامل و روابط مثبتی بین افراد وجود دارد.

در دیوان محاسبات نیز وجود بخش رسیدگی تعقیبی، موجب ایجاد فهم مشترک مابین حوزه‌های حسابرسی با بخش‌های رسیدگی شده است. این فهم و درک مشترک به لحاظ ارتباط تنگاتنگ کاری این دو بخش دیوان است و ثمره آن، قرار گرفتن مدعی العموم (اعم از دادستان و روسای شعب و دادیاران) و مستشاران دیوان و نیز رئیس محکمه تجدیدنظر، در فضایی است که نیروهای نظارتی و حسابرسی در آن فضا قرار داشته و مبادرت به حسابرسی می‌نمایند.

در اثر ارتباط نزدیک حسابرسان با بخش رسیدگی شبه‌قضایی، شرایط و وضعیتی که مدیران را به ارتکاب تخلف سوق داده و یا آنها را ناگزیر از ارتکاب می‌نماید، همچنین برخی دلایل ابرازی متهمین - که کاربرد آن صرفاً برای فریب داور و قاضی است و نوعاً با تمسک به معاذیری از جنس غیر مأنوس برای متولیان امر رسیدگی همراه است - برای مرجع رسیدگی، ملموس‌تر شده و موجب گردیده تا فضای رسیدگی، با واقع‌گرایی بیشتری همراه و در نیل به یک دادرسی عادلانه، اثر غیر قابل انکاری داشته باشد. به تعبیری از یک طرف، حسابرسان و هیات‌های حسابرسی مستقر در دستگاه‌های اجرایی، نحوه برخورد دادسرا و هیات‌های مستشاری در رسیدگی به تخلفات مالی و گزارشات آن‌ها را از نزدیک تجربه کرده و با نگرش این بخش‌ها به عناصر قانونی و روانی تخلف، آشنایی پیدا می‌کنند و متناسب با این نگرش، مسیر نظارت و حسابرسی خود و ملاً نحوه تنظیم گزارش را ترسیم می‌نمایند. از طرف دیگر بخش‌های رسیدگی نیز از فضای حسابرسی و معاذیر عرفی مدیران، در مواجهه با تخلفات مالی و نیز از علل مواجهه احتمالی (که صرفاً با قرار گرفتن در فضای مدیریتی و تصمیم‌گیری می‌توان به آن واقف بود) آگاهی و شناخت کافی پیدا می‌کنند، لذا ضمن اینکه کمتر در دام فضاهای کاذب احتمالی ایجاد شده از سوی برخی حسابرسان (که ممکن است به دلایلی میل به تعقیب حسابرسی شونده داشته باشند) قرار می‌گیرند، از جهت دیگر نیز در کمند مظلوم‌نمایی متخلفین متجری، واقع نشده، یا لاقلاً این آسیب به حداقل خود می‌رسد؛ چرا که ارتباط نزدیک با فضای حسابرسی و تعامل با حسابرسان، متصدیان مناصب شبه‌قضایی را با دلایل منطقی ابرازی یا توجیهات بلاوجه خوانندگان بیشتر آشنا ساخته است.

این فرصت در سایه وجود بخش رسیدگی، در کنار بخش فنی و حسابرسی، حاصل شده و چنین خلأی را می‌توان در فرآیند نظارت و بازرسی سازمان بازرسی کل کشور مشاهده کرد.

پرواضح است که قضات محاکم دادگستری رسیدگی کننده به گزارشات آن سازمان، ممکن است با فضای بازرسی، آشنایی کافی نداشته و نتوانند تأثیر و تاثیرهای رفتاری هیات بازرسی و دستگاه بازرسی شونده را (که در احراز یا عدم احراز عنصر روانی جرم تأثیر مستقیمی دارند) به خوبی درک نمایند، لذا ممکن است خود را بیشتر در معرض فضا سازی های غیر واقعی احتمالی طرفین (تلاش برای اثبات جرم اعلامی از سوی بازرس یا فرافکنی از سوی متهم یا توسل به شگردهای مظلوم نمایانه و بازسازی ذهنی صحنه‌هایی که ارتکاب جرم از سوی وی را توجیه می‌نمایند) احساس کنند که این تصور، مخل یک دادرسی عادلانه خواهد بود. مع الوصف، آن دسته از قضاتی که با این یافته‌ها آشنایی نسبی دارند، خود را مواجه با شبهه یافته و راه تمسک به اصول ظاهری مانند اصل براءت (اصل ۳۷ قانون اساسی) را در پیش می‌گیرند که در پاره‌ای موارد، نتیجه آن رها نیدن مجرم از چنگ عدالت و تضییع بیت‌المال بوده و موجب یاس و بی انگیزگی بازرسین در انجام وظایف قانونی خواهد شد.

این نقیصه در تعقیب اداری متهمین موضوع گزارش‌های سازمان بازرسی بیشتر است؛ چرا که اعضای هیات رسیدگی کننده به این تخلفات متعلق به دستگاهی هستند که متخلفین نیز به همان دستگاه، تعلق دارند و به فرض عدم تأثیر پذیری هیات رسیدگی به تخلفات اداری از این ارتباط، برداشت‌های ناصوابی که زمینه وقوع تخلف را در مدیر دستگاه اجرایی بازرسی شونده ایجاد نموده، ممکن است در اعضای هیات رسیدگی به تخلفات نیز رسوخ کرده باشد و با امعان نظر به اینکه چنین هیاتی، اختیار انشای حکم بر اساس برداشت و یافته‌های خود داشته و تکلیفی در توجه فراتر، به گزارش بازرسی و همسو با نگاه بازرس یا سازمان بازرسی ندارد، خروجی یک فرآیند نظارتی پر هزینه و با زحمت، لااقل مطلوب خود دستگاه نظارتی نخواهد بود.

بنابراین وجود مراجع رسیدگی شبهه‌قضایی و امکان صدور حکم به جبران ضرر و زیان و مجازات اداری متخلفین در خود دیوان محاسبات واقعاً یک فرصت است. فرصتی که به رویکرد پیشگیرانه دستگاه نظارتی و کاهش انگیزه‌های انحراف عملکردی مدیران در حوزه‌های مالی کمک می‌کند. بدین شکل که دستگاه‌های اجرایی، بخش‌های مختلف دیوان را مجموعه واحدی می‌پندارند که در عین اینکه با حضور دستگاه‌ها، به امر نظارت مالی و حسابرسی اموال و دریافت و پرداخت می‌پردازد، در صورت مشاهده انحراف و تخلف، ضمن تعقیب قضایی متخلفین، نسبت به صدور حکم و اجرای آن نیز مبادرت می‌نماید. نهایت امر اینکه نظارت شونده، این فرآیند را سلسله‌ای می‌بیند که سر حلقه آن، محکمه‌ای است که آرای صادره از آن قطعی بوده و غیر قابل شکایت در دیوان عدالت یا هر مرجع دیگری است.

این نگاه مدیران اجرایی به دستگاه نظارتی، خود ضمانت اجرای صحیح و دقیق قوانین است. از طرف دیگر وجود بخش رسیدگی در کنار بخش فنی و حسابرسی، موجب اهتمام بیشتر دستگاه‌های اجرایی در کنترل‌های داخلی خود و تقید به قوانین و مقررات و در نتیجه پیشگیری از تخلف است. این پیشگیری موثرترین ضمانت اجرای قوانین در مرحله «قبل از اجرا» بوده که

اوج اهداف نظارت است.<sup>۱</sup>

### ۳-۲- اهمیت بیشتر در کنترل عملکرد مالی و برخورد با تخلف به لحاظ ضمانت اجرای داخلی

همان گونه که ذکر شد از ویژگی‌های بارز دیوان محاسبات کشور، وجود بخش‌های رسیدگی شبه قضایی در درون سازمان است. بدون شک این یک امتیاز مهمی است که قانونگذار کشور ما در قبل و بعد از انقلاب (به ویژه اصلاحیه سال ۱۳۷۰) در اختیار این نهاد نظارتی قرار داده و هیچ نهاد یا دستگاهی خارج از دیوان بر فعالیت‌ها، گزارش‌ها و احکام و آرای آن حق نظارت یا تجدیدنظر و رسیدگی مجدد ندارد.<sup>۲</sup>

از طرفی طبق بند «ز» ماده ۲۳ قانون دیوان محاسبات کشور، ایجاد هرگونه موانع و محظورات غیر قابل توجهی از ناحیه مسئولین دستگاه‌ها در قبال ممیزین، حسابرسان و کارشناسان دیوان موجب طرح پرونده در دادسرای دیوان می‌گردد و مطابق ماده ۲۶ قانون مذکور، در صورت بلا اجرا ماندن آرای دیوان، دادستان مراتب را به مجلس شورای اسلامی جهت اتخاذ تصمیم اعلام می‌نماید و در نهایت تهیه و تدوین گزارش تفریغ بودجه به عنوان گزارشی که حاصل و نتیجه فرآیند طولانی و مستمر نظارت دیوان محاسبات می‌باشد و ارائه آن به مجلس، یکی از مهمترین ابزارهای کار دیوان محاسبات بوده که طی آن دستگاه‌هایی که در راستای سیاست‌های بودجه‌ای و یا خارج از سیاست‌های بودجه‌ای فعالیت نموده‌اند تا حدودی مشخص می‌گردند.

این در حالی است که دیگر دستگاه‌های نظارتی از جمله سازمان بازرسی کل کشور به عنوان دستگاه نظارتی بسیار مهم و اثرگذار در کشور، که ارگان نظارتی قوه قضائیه هم هست و صلاحیت عام نظارتی در تمام دستگاه‌های اجرایی دولتی و حتی مؤسسات عمومی غیر دولتی را دارد، فاقد ساز و کار رسیدگی قضایی یا شبه قضایی و فاقد چنین تشکیلات منحصر به فردی است. از این رو در صورت مواجهه با تخلف یا جرم، ناگزیر به تفکیک موضوع و ارسال آن حسب مورد، به هیات‌های رسیدگی به تخلفات اداری خود دستگاه اجرایی بازرسی شونده و یا محاکم دادگستری است. حتی در برخورد با ضرر و زیان مالی دولت و بیت‌المال که بدون وقوع تخلف یا جرم، محقق شده باشد، ناگزیر از پیگیری استیفای حقوق بیت‌المال از طریق محاکم دادگستری است در حالی که حوزه‌های فنی و حسابرسی دیوان محاسبات کشور در صورت مواجهه با این قبیل موارد متضمن ضرر و زیان به بیت‌المال و یا تخلف مدیران، مراتب را برای تعقیب به دادسرای دیوان محاسبات کشور ارسال می‌دارند. این قبیل گزارشات در فرآیند رسیدگی واقع و در صورت احراز وقوع تخلف، به حکم مواد ۲۱ و ۲۳ قانون دیوان محاسبات کشور، با صدور دادخواست (کیفرخواست) از سوی دادستان، در هیات‌های مستشاری و سپس در محکمه تجدیدنظر مورد رسیدگی شبه قضایی واقع

۱. عربیان، دکتر اصغر، مقاله رسیدگی شبه قضایی در دیوان محاسبات کشور، چالش‌ها و فرصت‌ها، دانش حسابرسی،

بهار ۱۳۹۰، شماره ۴، صص ۴۵ - ۴۶

۲. عربیان، همان منبع، ۱۳۹۰، ص ۴۴

۳. حسب رأی هیات عمومی دیوان عدالت اداری به شماره ه/۲۶۴/۸۴ مورخ ۸۵/۵/۱۷ (روزنامه رسمی شماره ۱۸۲۱۰ مورخ ۸۶/۶/۱۵)، رسیدگی به آرای صادره از هیات‌های مستشاری و محکمه تجدیدنظر دیوان محاسبات کشور، در دیوان عدالت اداری امکان‌پذیر نخواهد بود.

و حکم صادره قطعی اعم از لزوم جبران ضرر و زیان وارده یا مجازات‌های اداری (تا انفصال دائمی) در دایره اجرای احکام دادسرای دیوان به اجرا گذاشته می‌شود. ضمن اینکه به حکم ماده ۳۳ قانون دیوان محاسبات کشور، مطالبات دولت ناشی از آراء و احکام قطعی صادره، بر طبق مقررات اجرای احکام مراجع قضایی خواهد بود.<sup>۱</sup>

### ۳- معایب و چالشهای نظارت دیوان محاسبات

#### ۳-۱- چالش‌های درون سازمانی

##### ۳-۱-۱- حسابرسی رعایت - حسابرسی صورت‌های مالی

همانگونه که در فصل قبل نیز توضیح داده شد در حسابرسی رعایت، مجموعه عملیات و فعالیت‌های مالی کشور با قوانین و مقررات مربوطه انطباق داده شده و عدول و انحراف از قوانین مذکور به عنوان تخلف به قانونگذار گزارش می‌شود. حسابرسی رعایت را «قانون رسی» نیز می‌گویند این اصطلاح به ویژه در بخش عمومی که کلیه فعالیت‌های دستگاه‌های اجرایی می‌بایست بر اساس قوانین و مقررات مربوط انجام پذیرد، مناسب‌تر از اصطلاح حسابرسی رعایت می‌باشد.<sup>۲</sup> حسابرسی صورت‌های مالی نیز سعی دارد ارقام مندرج در صورت‌های مالی را مورد رسیدگی و قبول، رد یا مشروط قرار دهد و به این قضیه مهم کاری ندارد که این ارقام می‌توانسته‌اند طور دیگری باشند.<sup>۳</sup> این حسابرسی اطمینان منطقی ایجاد می‌کند که صورت‌های مالی واحد تجاری حسابرسی شده وضعیت مالی، نتایج عملیات و جریان وجوه نقد را طبق اصول پذیرفته شده حسابداری به طور منصفانه ارائه می‌دهد. این نوع حسابرسی همچنین شامل حسابرسی صورت‌های مالی تهیه شده، برابر با دیگر مبانی حسابداری است که در استانداردهای حسابرسی تشریح شده است.<sup>۴</sup>

##### الف- معایب حسابرسی رعایت و حسابرسی صورت‌های مالی

با توجه به اینکه حسابرسی فرآیندی است که می‌تواند زمینه را برای ارزیابی نتایج به دست آمده و قضاوت در خصوص فعالیت واحد مورد نظارت از جهت صرفه اقتصادی، اثربخشی و کارایی فراهم نماید، لذا در این قسمت به برخی نارسایی‌هایی که در حسابرسی رعایت و حسابرسی صورت‌های مالی نسبت به ارزیابی نتایج و صرفه اقتصادی، اثربخشی و کارایی وجود دارد، می‌پردازیم.

#### عدم امکان ارزیابی نتایج

گرچه از سال ۱۳۶۲ به بعد با تغییر در ساختار و قوانین و مقررات، رسیدگی‌های دیوان

۱. عربیان، منبع پیشین، ۱۳۹۰، صص ۴۴ - ۴۵

۲. حسینی عراقی، حسابرسی دولتی، ۱۳۸۸، ص ۸

۳. اسلامی بیگدلی، دکتر غلامرضا، مقاله حسابرسی عملکرد و نقش آن در ارتقای بهره‌وری، مجموعه مقالات و سخنرانی‌ها در همایش حسابرسی عملکرد، مرکز آموزش و بهسازی منابع انسانی دیوان محاسبات کشور، مهر ماه ۱۳۸۸، ص ۴۷

۴. رحیمیان، منبع پیشین، ۱۳۸۷، ص ۹



محاسبات کشور از شکل ممیزی به حسابرسی تغییر کرد و به رسیدگی‌های دیوان محاسبات کشور شکل حرفه‌ای داد، اما نظارت دیوان محاسبات کشور به بودجه از طریق رسیدگی‌هایی که به حسابرسی رعایت شهرت یافته است، نمی‌تواند تمامی اهداف اقتصادی کشور را در بخش دولتی و عمومی تأمین نماید؛ زیرا حسابرسی رعایت با استفاده از روش‌های حسابرسی به دنبال این مطلب است که آیا فعالیت‌های دستگاه‌های تحت رسیدگی مبتنی بر قوانین و مقررات وضع شده، می‌باشد یا خیر؟ و به نحوه مصرف منابع و امکانات محدودی که در اختیار دستگاه‌ها قرار گرفته است و نتایج حاصل از به کارگیری این منابع توجهی ندارد. درست است که حسابرسی رعایت توسعه و بهبودی نسبت به نظارت نسل اول دیوان محاسبات کشور (ممیز حسابی) بر دستگاه‌های تحت رسیدگی دارد، اما این حسابرسی حداقل نظارت یا کف نظارت می‌باشد، با این تفاسیر یک سامانه حسابرسی و مکانیزم نظارتی در دیوان محاسبات باید طراحی و اجرا شود که علاوه بر حسابرسی رعایت قوانین و مقررات، بر نحوه به کارگیری منابع و امکانات، میزان ستانده از مصرف این منابع و توجیه اقتصادی انجام فعالیت‌ها نیز رسیدگی نماید.<sup>۱</sup>

ضمن آنکه قانونگذار در قانون برنامه چهارم توسعه ... تغییر ساختار بودجه‌ریزی و رویکرد به سوی بودجه‌ریزی مبتنی بر نتیجه یا همان بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد را الزام نمود و بر آگاهان از ماهیت بودجه‌ریزی اخیر، که آزادی عمل و اختیارات بیشتر مدیران و روسای دستگاه‌های اجرایی در مصرف اعتبارات مصوب از لوازم آن است، پوشیده نیست که تکیه صرف به حسابرسی رعایت منفی آزادی عمل موصوف خواهد بود، یعنی حسابرسی رعایت در نظام بودجه‌ریزی عملکردی کاملاً موفق نخواهد بود. لذا در نظام مستقر بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد، دیوان محاسبات کشور برای ایفای مأموریت ذاتی صیانت از بیت المال، ناگزیر است با استفاده از ابزارهایی که حسابرسی عملکرد در اختیار قرار می‌دهد، به فراخور شرایط خاص دستگاه‌های اجرایی، امکان اعمال حسابرسی بر مؤسسات دولتی و واحدهای منتفع از بودجه کل کشور داشته باشد.<sup>۲</sup>

با عنایت به مطالب مطروحه، حسابرسی مالی و رعایت، حقوق و منافع مردم و نظرات مجلس را نسبت به عملکرد دستگاه‌های اجرایی بخش عمومی در همه زمینه‌ها تأمین نمی‌کند، حتی در بخش خصوصی نیز تأمین منافع کامل صاحبان سرمایه واحدهای اقتصادی مورد تردید است؛<sup>۳</sup> چرا که حسابرسی رعایت صرفاً به انطباق عملکرد با موازین لازم‌الاتباع پرداخته و حسابرسی صورت‌های مالی هم صرفاً به ارائه منصفانه صورت‌های مالی و مطابق استانداردهای حسابداری مالی می‌پردازد.<sup>۴</sup>

۱- کارگروه مطالعات حسابداری و حسابرسی، مرکز آموزش و بهسازی منابع انسانی دیوان محاسبات کشور، نگاهی به تاریخ نظارت دیوان محاسبات کشور (قسمت سوم)، ص ۱

۲. یوسف نژاد، ابوالفضل، مقاله ابعاد حقوقی و فنی امکان اجرای حسابرسی عملکرد در دیوان محاسبات کشور، مجموعه مقالات و سخنرانی‌ها در همایش حسابرسی عملکرد، مرکز آموزش و بهسازی منابع انسانی دیوان محاسبات کشور، مهر ماه ۱۳۸۸، ص ۱۳۷

۳. رحیمیان، منبع پیشین، ۱۳۸۷، ص ۱۵

۴. یوسف نژاد، منبع پیشین، ۱۳۸۸، ص ۱۳۲

### فقد مؤلفه‌های: بهره‌وری، صرفه اقتصادی، اثربخشی

با حسابرسی رعایت و صورت‌های مالی نمی‌توان توفیق چندانی در سنجش بهره‌وری، صرفه اقتصادی، اثربخشی و کارآیی به دست آورد.

بحث بهره‌وری را با سیستم حسابرسی رعایت و صورت‌های مالی نمی‌توان سنجید؛ چرا که بهره‌وری در مقوله عملکرد مطرح است. صرفاً با توجه به رعایت مقررات شکلی نمی‌توان ارزیابی نمود که آیا مدیری در عملکرد خود با بهره‌وری مواجه بوده یا خیر؟ آیا پروژه‌ای با صرفه اقتصادی به پایان رسیده؟ آیا به نتیجه مطلوب و دلخواه مدیریت و نظام منتهی شده است؟ وقتی نتوان به این حوزه وارد شد، ارزیابی عملکرد یک مدیر نیز از بعد بهره‌وری امکان‌پذیر نخواهد بود. تا بهای تمام شده کالا و خدمات و پروژه و زمان بهینه انجام پروژه مشخص نشود و به کمیت در نیاید، امکان حسابرسی و اعلام نظر به طور دقیق وجود نخواهد داشت.

حسابرسی رعایت و صورت‌های مالی دارای اثربخشی لازم نیز نیستند. برای نمونه گزارش تفریح بودجه که یکی از وظایف اصلی دیوان محاسبات کشور در مبحث نظارت است، در سیستم رسیدگی شکلی از غنای لازم برخوردار نیست. با عنایت به اینکه نمایندگان مجلس شورای اسلامی برنامه‌ها و قوانین بودجه سنوات بعدی را با اتکاء به این گزارش تهیه می‌کنند لذا اگر در گزارش موصوف که در اختیار مقنن قرار می‌گیرد، صرفاً به موارد شکلی و اینکه آیا اعتبارات تخصیصی به موقع هزینه شده یا خیر؟ و تکالیف تبصره‌ها از سوی دستگاه‌ها مورد عمل بوده یا خیر؟ توجه شود، بدون اینکه امکان سنجش بهره‌وری وجود داشته باشد و نیل به اهداف دستگاه را معین کند، گزارش مزبور مطلوب نبوده و ضمانت اجرا هم نخواهد داشت. این عیب بزرگی است که در حسابرسی عملکرد البته با نظام بودجه‌ریزی عملیاتی برطرف خواهد شد. اما ذکر یک نکته در اینجا ضروری است و آن اینکه هدف مقنن و حاکمیت از نظارت نه فرآیندی صرف است و نه نتیجه‌گیری صرف.<sup>۱</sup>

بحث کارآیی را هم با سیستم حسابرسی رعایت و صورت‌های مالی نمی‌توان سنجید. در حسابرسی‌های مذکور نمی‌توان اطمینان حاصل نمود که آیا از منابع مالی، نیروی انسانی، ابزار کار و سایر امکانات دستگاه‌های اجرایی، به نحو مطلوبی استفاده شده است یا خیر؟ در عدم کارآیی حسابرسی صورت‌های مالی و رعایت و لزوم حرکت به سمت حسابرسی عملکرد مخالفی وجود ندارد و می‌توان گفت صاحب نظران به این امر اجماع دارند اما گاهی به دلیل توجه زیاد مقطعی، در اثر غفلت و اشتباه، مسیر و طریقی که ما را به سوی اهداف تعیین شده می‌برد، برای ما موضوعیت پیدا می‌کند، نه اهداف تعیین شده. لذا باید هدف مشخص شود تا در مسیر متوقف نباشیم. شیوه حسابرسی طریقی است برای رسیدن به اهداف متعالی. اگر هدف حسابرسی و نظارت دیوان محاسبات کشور صیانت از بیت‌المال و ایجاد انضباط مالی است باید

۱. عربیان، دکتر اصغر، مقاله آسیب شناسی حسابرسی رعایت و صورت‌های مالی، مجموعه مقالات و سخنرانی‌ها در همایش حسابرسی عملکرد، مرکز آموزش و بهسازی منابع انسانی دیوان محاسبات کشور، مهر ماه ۱۳۸۸، ص ۵۲

مراقب باشیم راه را به عنوان هدف تلقی نکنیم و در نتیجه در خود طریق، گم و یا متوقف نشویم.<sup>۱</sup>

### ۳-۲- چالش‌های برون سازمانی

#### ۳-۲-۱- تعدد قوانین و مقررات

قانون به عنوان یکی از منابع علم حقوق، فرآیندی (جریانی) است که توسط حکومت یا جامعه برای رشد انسان و جامعه تعیین می‌شود، لذا می‌بایست ویژگی‌هایی (سادگی، سازگاری در طول زمان، انعطاف‌پذیری و ...) داشته باشد تا با خواست‌های (نیازهای) عمومی انطباق پیدا کند. بدیهی است چنین قانونی از حرمت کافی برخوردار خواهد بود و همگان به آن احترام می‌نهند و زمینه‌ای پیدا می‌شود تا خوب به اجرا درآید.

قانون و قانونگرایی یکی از ویژگی‌های جوامع آزاد و سالم است. در این جوامع، قانون جایگاه سلیقه‌های فردی را گرفته و به تعیین حدود و ثغور امور می‌پردازد. اما گاهی قانون خود به منشاء و عامل ایجاد فساد تبدیل می‌شود. گوناگونی و تعدد قوانین و مقررات در ایران تا حدی است که تشخیص قوانین ناسخ از منسوخ و معتبر و غیر معتبر را حتی برای حقوقدانان ورزیده و قضات مجرب سخت و دشوار نموده است. تعدد قوانین و مقررات در ایران با یک معضل اساسی دیگری نیز همراه است و آن عبارت از پیچیدگی و نامتناسب بودن مقررات است در حالی که در جهان امروز، مقررات مختلف اعم از اقتصادی و مالی بسیار شفاف، ساده، سریع و در عین حال دقیق و ثابت است.<sup>۲</sup>

امروزه تدوین و تصویب قانون، بدون ملاحظات کارشناسی و فنی و اصلاحات مکرر بنا به نیازهای مقطعی و تشخیص‌های سلیقه‌ای از جمله آسیب‌هایی است که علاوه بر سازمان‌های نظارتی گریبان گیر بیشتر دستگاه‌های اداری کشور می‌باشد. حجم قوانین و انبوه مواد قانونی، تضاد، تعارض، تناقض، ابهام و اجمال قوانین و دشوار بودن درک آن برای ناظران و مجریان، مقوله‌ای است قابل اهمیت و قبل از هر اقدامی، اصلاح قوانین و تدوین و تصویب قوانین ساده و قابل فهم ضروری به نظر می‌رسد. قوانین مورد عمل سازمان‌های نظارتی نیز از این قاعده مستثنی نیست.<sup>۳</sup>

#### ۳-۲-۲- اجرای سیاست‌های کلی اصل چهل و چهارم (۴۴) قانون اساسی

مستفاد از اصل ۴۴ قانون اساسی، نظام اقتصادی جمهوری اسلامی ایران بر پایه سه بخش دولتی، تعاونی و خصوصی استوار بوده که بخش دولتی شامل کلیه صنایع بزرگ، صنایع مادر، بازرگانی خارجی، معادن بزرگ، بانکداری، بیمه، تأمین نیرو، سدها و شبکه‌های بزرگ آبرسانی، رادیو و تلویزیون، پست و تلگراف و تلفن و ... بوده و به صورت مالکیت عمومی و در اختیار دولت قرار می‌گرفت و دیوان محاسبات با توجه به مفاد ماده ۲ قانون دیوان محاسبات کشور بر آنها نظارت

۱. عربیان، همان منبع، ۱۳۸۸، ص ۵۷

۲. منتی‌نژاد، صادق، آسیب‌شناسی قوانین و مقررات ناظر به مقابله با فساد در ایران؛ با تأکید بر ضرورت‌های

جرم‌انگاری، دانش حسابداری، پاییز ۱۳۸۸، شماره ۳۰، ص ۲۸

۳. عبداللهی، محمدجواد، موانع و محدودیت‌های اعمال نظارت کارآمد، مجموعه مقالات سومین همایش نظارت

کارآمد، تیر ماه ۱۳۸۳

داشت، در حالی که با اجرای سیاست‌های اصل چهل و چهارم (۴۴) قانون اساسی، قلمروی فعالیت‌های هر یک از بخش‌های دولتی، تعاونی و خصوصی مشخص شده<sup>۱</sup> و عملاً از شمول مالکیت عمومی و نظارت دیوان محاسبات خارج گردیده است.

با اقداماتی که در سال‌های اخیر جهت خصوصی سازی صورت گرفته<sup>۲</sup> است، برخی از شرکت‌های دولتی واگذار گردیده و برخی از شرکت‌ها نیز در حال واگذاری می‌باشند.

صرف نظر از اینکه در خصوصی سازی صرفاً به واگذاری‌ها و نه فعالیت بخش خصوصی در سرمایه گذاری‌ها توجه شده (بیشتر واگذاری‌ها به بخش شبه دولتی بوده است)، نکته مهم مربوط به مبحث نظارت بر شرکت‌های در حال واگذاری است؛ یعنی شرکت‌هایی که هنوز واگذار نشده و ممکن است واگذاری آنها چندین سال به طول انجامد؛ چراکه شرکت‌هایی که در لیست واگذاری قرار می‌گیرند مستنداً به بند ۲ ماده ۱۸ قانون اجرای سیاست‌های کلی اصل ۴۴ قانون اساسی، قانون برنامه‌های سوم<sup>۳</sup> و چهارم<sup>۴</sup> توسعه ... از شمول مقررات حاکم بر شرکت‌های دولتی خارج

۱. ماده ۲ قانون اجرای سیاست‌های کلی اصل چهل و چهارم (۴۴) قانون اساسی: فعالیت‌های اقتصادی در جمهوری اسلامی ایران شامل تولید، خرید و یا فروش کالاها و یا خدمات به سه گروه زیر تقسیم می‌شود: گروه یک- تمامی فعالیت‌های اقتصادی به جز موارد مذکور در گروه دو و سه این ماده. گروه دو- فعالیت‌های اقتصادی مذکور در صدر اصل چهل و چهارم (۴۴) قانون اساسی به جز موارد مذکور در گروه سه این ماده.

گروه سه- فعالیت‌ها، مؤسسات و شرکت‌های مشمول این گروه عبارتند از:

- (۱) شبکه‌های مادر مخابراتی و امور واگذاری بسامد (فرکانس)،
- (۲) شبکه‌های اصلی تجزیه و مبادلات و مدیریت توزیع خدمات پایه پستی،
- (۳) تولیدات محرمانه یا ضروری نظامی، انتظامی و امنیتی به تشخیص فرماندهی کل نیروهای مسلح،
- (۴) شرکت ملی نفت ایران و شرکت‌های استخراج و تولید نفت خام و گاز،
- (۵) معادن نفت و گاز،
- (۶) بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران، بانک ملی ایران، بانک سپه، بانک صنعت و معدن، بانک توسعه صادرات، بانک کشاورزی، بانک مسکن و بانک توسعه تعاون،
- (۷) بیمه مرکزی و شرکت بیمه ایران،
- (۸) شبکه‌های اصلی انتقال برق،
- (۹) سازمان هواپیمایی کشوری و سازمان بنادر و کشتیرانی جمهوری اسلامی ایران،
- (۱۰) سدها و شبکه‌های بزرگ آب رسانی،
- (۱۱) رادیو و تلویزیون،

تشخیص، انطباق و طبقه‌بندی فعالیت‌ها و بنگاه‌های اقتصادی موضوع این ماده با هر یک از سه گروه به پیشنهاد وزارت امور اقتصادی و دارایی ظرف شش ماه به تصویب هیأت وزیران می‌رسد و در مورد بند (۳) گروه سه، مصوبه هیأت وزیران باید به تصویب فرماندهی کل نیروهای مسلح برسد.

۲. رهبر معظم انقلاب اسلامی سیاست‌های کلی اصل ۴۴ را مطابق بند ۱ اصل ۱۱۰ در تاریخ ۱۳۸۴/۳/۱ و سیاست‌های کلیتوسعه بخش‌های غیر دولتی از طریق واگذاری فعالیت‌ها و بنگاه‌های دولتی را در تاریخ ۱۳۸۵/۰۴/۱۲ ابلاغ نمودند و قانون اجرای سیاست‌های کلی اصل ۴۴ قانون اساسی در سال ۱۳۸۷ به تصویب مجلس شورای اسلامی رسید.

۳. بند (ج) ماده ۴ قانون برنامه سوم توسعه ...: شرکت‌های دولتی که با تصویب هیأت وزیران مشمول واگذاری از طریق مزایده یا بورس به بخش غیر دولتی می‌شود از تاریخ تصویب، مشمول مقررات عمومی حاکم بر شرکت‌های دولتی نخواهند بود و در چارچوب قانون تجارت اداره می‌شوند.

۴. بند (ج) ماده ۷ قانون برنامه چهارم توسعه ...: شرکت‌های دولتی که با تصویب هیأت وزیران مشمول واگذاری

می‌باشند و در چارچوب قانون تجارت اداره می‌شوند.

از طرفی با مقایسه حکم عدم شمول مقررات عمومی حاکم بر شرکت‌های دولتی و شمول قانون تجارت برای اداره شرکت‌های در حال واگذاری این پرسش برای مجری و ناظر مطرح است که گستره حکم عدم شمول مقررات عمومی دولت یا مقررات حاکم بر شرکت‌های دولتی تا کجاست؟ آیا قوانین و مقررات اداری، استخدامی، مالی، محاسباتی و مالیاتی را هم در بر می‌گیرد؟ اگر جواب مثبت است، پس مسئولین شرکت در حال واگذاری برای این گونه امور به کدام قوانین و مقررات عمومی حاکم باید رجوع کنند؟ آیا ظرفیت قانون تجارت پاسخگوی مسائل مستحدثه برشمرده شده فوق الذکر می‌باشند؟

این گونه احکام مبهم در قوانین و مقررات مالی، دستگاه‌های نظارتی از جمله دیوان محاسبات را با چالش روبه رو ساخته است.

### ۳-۳- ابهامات قانون دیوان محاسبات کشور

در قانون دیوان محاسبات نیز همانند سایر قوانین که نشأت گرفته از دانش محدود بشری است، ابهاماتی وجود دارد که در اینجا فقط به برخی از این ابهامات اشاره می‌شود.

#### ۳-۳-۱- ماده ۲ قانون دیوان محاسبات کشور (مالکیت عمومی ... اصل ۴۴ قانون اساسی)

به موجب ماده ۲ قانون دیوان محاسبات کشور و تبصره آن، حسابرسی یا رسیدگی کلیه حساب‌های درآمد و هزینه و سایر دریافت‌ها و پرداخت‌ها و نیز صورت‌های مالی دستگاه‌ها (وزارتخانه‌ها، سازمان‌ها، مؤسسات، شرکت‌های دولتی و سایر واحدهایی که به نحوی از انحاء از بودجه کل کشور استفاده می‌نمایند و به طور کلی هر واحد اجرایی که بر طبق اصول ۴۴ و ۴۵ قانون اساسی مالکیت عمومی بر آنها مترتب می‌باشد) از نظر مطابقت با قوانین و مقررات مالی و سایر قوانین مربوط و ضوابط لازم‌الاجرا از وظایف دیوان محاسبات شمرده شده است.

اساساً مالکیت نوعی حق عینی و سلطه قانونی است که برای اشخاص نسبت به اموال به وجود می‌آید و به موجب این حق، مالک اختیار هرگونه تصرف، استعمال و بهره‌برداری را خواهد داشت. بنا به این مقدمه، مالکیت عمومی که یکی از شقوق مالکیت است، نوعی حق عینی می‌باشد که در رابطه بین مال با عموم افراد جامعه برقرار می‌شود و به موجب آن اموال ضمن اینکه در مالکیت مشاع کلیه افراد جامعه قرار دارد، مستنداً به ماده ۲۵ قانون مدنی قابل نقل و انتقال و همچنین تملک نبوده و به موجب اصل ۴۴ قانون اساسی صرفاً اختیار اداره اینگونه اموال بر عهده دولت است. با این وصف نظر به اهمیت بعضی از امور که واگذاری آن به بخش خصوصی، موجب اخلال در نظم عمومی اعم از اقتصادی، سیاسی، اجتماعی، فرهنگی و ... می‌شود و با عنایت به عدم امکان انتقال مالکیت عمومی به بخش خصوصی، قانون اساسی در اصل ۴۴ موارد مهمی همچون

به بخش غیردولتی می‌شوند صرفاً طی مدت تعیین شده در هیأت واگذاری برای واگذاری مشمول مقررات حاکم بر شرکت‌های دولتی نخواهند بود و در چارچوب قانون تجارت اداره می‌شوند.

۱- نظام اقتصادی جمهوری اسلامی ایران بر پایه سه بخش دولتی، تعاونی و خصوصی با برنامه‌ریزی منظم و صحیح استوار است. بخش دولتی شامل کلیه صنایع بزرگ، صنایع مادر، بازرگانی خارجی، معادن بزرگ، بانکداری، بیمه، تأمین نیرو، سدها و شبکه‌های بزرگ آب رسانی، رادیو و تلویزیون، پست و تلگراف و تلفن، هواپیمایی، کشتیرانی، راه

کشتیرانی، راه آهن، هواپیمایی و ... را ذاتاً از مصادیق مالکیت عمومی دانسته است. این امور برای همیشه در تملک عموم قرار داشته و صرفاً اداره آن تحت اختیار دولت می‌باشد و بدیهی است نقل و انتقال آن در صورتی که موجب خروج از قلمرو مالکیت عمومی و انتقال به بخش خصوصی شود، فاقد وجهت قانونی و خلاف اصول قانون اساسی می‌باشد.

تا چندی پیش این ابهام وجود داشت که با توجه به عبارت «به طور کلی هر واحد اجرایی که بر طبق اصول ۴۴ و ۴۵ قانون اساسی مالکیت عمومی بر آنها مترتب می‌باشد» در ماده ۲ قانون دیوان محاسبات کشور، دیوان محاسبات صلاحیت رسیدگی به حساب‌های دستگاه‌هایی که مالکیت عمومی بر آنها مترتب باشد را نیز دارد، حتی اگر از بودجه کل کشور استفاده نکنند. برای نمونه هیات عمومی دیوان محاسبات در خصوص استعلام معاونت امور شرکت‌های دولتی مبنی بر شمول وظایف و اختیارات دیوان محاسبات کشور بر عملکرد شهرداری‌ها با ارجاع ریاست دیوان محاسبات کشور در جلسه مورخ ۱۳۷۴/۱۰/۳۰ چنین اعلام نظر نمود:

«برابر تبصره ذیل ماده ۲ قانون محاسبات کشور دستگاه‌های مشمول حسابرسی و رسیدگی عبارتند از:

- ۱- وزارتخانه‌ها
  - ۲- سازمانهای دولتی
  - ۳- مؤسسات دولتی
  - ۴- شرکت‌های دولتی
  - ۵- سایر واحدهایی که به نحوایز انحاء از بودجه کل کشور استفاده می‌نمایند.
  - ۶- هر واحد اجرایی که بر طبق اصول ۴۴ و ۴۵ مالکیت عمومی بر آنها مترتب بود.
- ضمناً هر یک از واحدهای فوق‌الذکر که شمول قوانین و مقررات بر آنها مستلزم ذکر نام باشد نیز بنا به تصریح تبصره، مشمول حسابرسی و رسیدگی دیوان محاسبات کشور می‌باشد. شهرداری‌ها و شرکت‌های تابعه آنها مادام که بیش از ۵۰٪ سهام و سرمایه آنها متعلق به شهرداری‌ها باشد به موجب قانون فهرست نهادها و مؤسسات عمومی غیر دولتی مصوب ۱۳۷۳/۴/۱۹ از جمله مؤسسات و نهادهای عمومی غیر دولتی شناخته شده اند و از آن جا که هیچ یک از دستگاه‌های نام برده شده در قانون مذکور متعلق به بخش خصوصین بوده و به موجب ماده ۵ واحدهای سازمانی مشخصی هستند که با اجازه قانون به منظور انجام وظایف و خدماتی که جنبه عمومی دارد، تشکیل شده و یا می‌شوند، مالکیت عمومی بر آنها مترتب می‌گردد. خصوصاً آنکه شهرداران و کارکنان شهرداری‌ها از اموال و نقدینه‌های متعلق شهرداری‌ها به جز آنچه بهموجب قانون دریافت می‌دارند، بهره نبرده و به استناد ماده ۱۳ قانون محاسبات عمومی کشور وجوه نزد شهرداری‌ها وجوه عمومی بوده و متعلق حق افراد و مؤسسات خصوصی نیست لذا از آن جهت که آن دسته از واحدهای اجرایی که طبق اصول ۴۴ و ۴۵ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران مالکیت عمومی بر آنها مترتب بشود مشمول رسیدگی و حسابرسی دیوان محاسبات کشور می‌گردند و طبق اصول نام برده شده نظام

و راه آهن و مانند اینها است که به صورت مالکیت عمومی و در اختیار دولت است...

اقتصادی جمهوری اسلامی ایران بر سه پایه دولتی، تعاونی و خصوصی استوار است حسابرسی و رسیدگی دریافت و پرداخت (اعم از اینکهاز بودجه کل کشور تأمین و یا مستقیم کسب و پرداخت شده باشد) شهرداری‌ها و عملکرد آنها در محدوده وظایف و اختیارات دیوان محاسبات کشور است».

در حال حاضر نظر غالب این است که دیوان صلاحیت رسیدگی به حساب‌های هر واحد اجرایی که بر طبق اصول ۴۴ و ۴۵ قانون اساسی مالکیت عمومی بر آنها مترتب می‌باشد، صرفاً در محدوده بودجه کل کشور را دارد.

### ۳-۳-۲- ماده واحده قانون اصلاح قانون دیوان محاسبات مصوب ۱۳۶۲ (محدودیت زمانی رسیدگی)

در این مبحث با توجه به ماده واحده قانون اصلاح قانون دیوان محاسبات مصوب ۱۳۶۲ که مقرر می‌دارد: «به منظور تسریع در امر رسیدگی به کلیه حساب‌های وزارتخانه‌ها و...» و «الف- دیوان محاسبات کشور حساب‌های سال ۱۳۶۱ به بعد کلیه دستگاه‌های اجرایی را به جای انجام وظایف و تشریفات ممیزی اسناد و حساب‌های سنوات قبل، رسیدگی و یا حسابرسی نموده» و «... چنانچه بر اثر عقب ماندگی حساب‌ها و یا عدم ارسال و تصویب به موقع ترازنامه‌ها و سایر مشکلات اجرایی رسیدگی به حساب‌ها بیش از ۲ سال مالی معوق بماند...»، به مسئله «مرور زمان»<sup>۱</sup> در رسیدگی‌های دیوان محاسبات اشاره می‌کنیم.

برخی عقیده دارند با توجه به تبصره ۳ بند (ب) قانون اصلاح قانون دیوان محاسبات مصوب ۱۳۶۲، دیوان محاسبات حق رسیدگی به تخلفات بیش از ۲ سال قبل را نخواهد داشت، که به دلایل ذیل این نظر صحیح و منطبق با قانون نمی‌باشد:

در اوایل انقلاب، دیوان محاسبات از قوه مجریه (وزارت امور اقتصادی و دارایی) منفک و به قوه مقننه (مجلس شورای اسلامی) واگذار گردید و وظیفه دیوان از حالت و روش ممیزی و رسیدگی‌های شکلی به روش حسابرسی و ماهیتی تبدیل شد و هم چنین با عنایت به این که در آن مقطع زمانی، نیروهای شاغل دیوان، محدود و برای رسیدگی‌های مزبور کافی نبودند لهذا طبق قانون مزبور تا تصویب آیین‌نامه‌های اجرایی و تشکیلاتی و استخدام نیروهای متخصص جدید، دیوان موظف گردید منحصراً حساب‌های سال جاری و ما قبل را انجام داده و قبل از ۲ سال را به لحاظ بار مالی و عدم نیرو مسکوت بگذارد مگر این که مجلس شورای اسلامی نسبت به حساب‌های قبل از ۲ سال تصمیم‌گیری نماید.<sup>۲</sup> بنابراین با توجه به تصویب آیین‌نامه‌های اجرایی و تشکیلات دیوان، تلقی عدم صلاحیت رسیدگی نسبت به حساب‌های گذشته فاقد وجهت می‌باشد.

ضمن آنکه ماده واحده ناظر به حسابرسی‌های مستمر است که وظیفه اصلی دیوان می‌باشد

۱. مرور زمان عبارت است از گذشت مدتی که به موجب قانون پس از انقضای آن مدت، تعقیب و یا اجرای تخلف یا جرم موقوف می‌شود.

۲. مشروح مذاکرات مجلس شورای اسلامی، قانون اصلاح قانون دیوان محاسبات، ناشر روزنامه رسمی، سال ۱۳۶۲،

جلسه ۴۲۶، صص ۲۰ - ۲۱

و عقلاً نباید از دو سال بیشتر به تأخیر بیفتد. شاید لزوم اجازه از مجلس هم نوعی اهرم ضمانت اجرای به موقع حسابرسی مستمر است و این به معنی مرور زمان نیست. اما در رسیدگی‌های موردی به ویژه مواردی که مدعی العموم در راستای حفاظت از بیت‌المال برخورد می‌نماید و تضییع و تلف هم اتفاق افتاده است به حکم تکلیف قانونی باید در جهت استیفای حقوق بیت‌المال اقدام نماید و مشمول مرور زمان نخواهد بود.<sup>۱</sup>

### ۳-۳-۳ تکالیف غیر مرتبط با امور مالی مندرج در قوانین بودجه

صلاحیت دیوان محاسبات و هیات‌های مستشاری صرفاً موارد احصاء شده در ماده ۲۳ قانون دیوان محاسبات کشور نمی‌باشد بلکه دیوان می‌تواند به هرگونه تخلف مالی از قوانین و مقررات اعم از قانون محاسبات عمومی، قوانین بودجه، قوانین برنامه توسعه، قوانین و آیین‌نامه‌های مالی و معاملاتی دستگاه‌ها رسیدگی نماید.

حدود وظایف و اختیارات دیوان در ارتباط با قوانین بودجه با توجه به اینکه در قوانین مذکور علاوه بر امور مالی، تکالیف غیر مالی نیز وجود دارد، صرفاً محدود به امور مالی می‌باشد.

### ۳-۳-۴ ماده ۲۱ قانون دیوان محاسبات و ختم رسیدگی در دادسرا

صلاحیت و اختیار دادسرای دیوان محاسبات کشور (همان‌گونه که صلاحیت دادسراها اعم از دادسراهای عمومی و یا اختصاصی تابع صلاحیت دادگاه‌ها و مراجع رسیدگی کننده و صدور رأی است)، در امر رسیدگی مواردی است که در ماده ۲۳ قانون دیوان محاسبات کشور در صلاحیت رسیدگی هیات‌های مستشاری می‌باشد. از طرفی با توجه به صلاحیت‌های عمومی دیوان در ماده ۲۱ قانون مزبور،<sup>۲</sup> اقداماتی از قبیل اخطار پیشگیرانه از اختیارات دادستان می‌باشد. هم‌چنین اظهارنظر در مورد لزوم وجود کنترل‌های داخلی و هر نقصی که احتمال تضییع بیت‌المال را قوت می‌بخشد در راستای وظایف دادستان به عنوان حافظ بیت‌المال (در قانون دیوان محاسبات کشور) خواهد بود.

در هر حال دادسرا مسئول اعمال تحقیقات مقدماتی در جهت حفظ حقوق بیت‌المال بوده و این تحقیقات را می‌توان به مجموعه اقداماتی که در دادسرا با جمع‌آوری دلایل و مدارک و شناسایی اشخاص متخلف (مسئول رویداد مالی) و نهایتاً صدور قرار مقتضی مبنی بر وقوع تخلف یا منع تعقیب به عمل می‌آید، اطلاق کرد.

بعد از تنظیم دادخواست و شروع رسیدگی توسط هیات‌های مستشاری و یا تشکیل جلسه در محکمه تجدیدنظر، دادیار به نمایندگی از طرف دادستان در جلسه رسیدگی حاضر و از مفاد دادخواست و یا تقاضای تجدیدنظر دفاع خواهد نمود. در ضمن رسیدگی به رویدادهای مالی، اگر محرز شود که بیت‌المال در معرض تضییع یا تفریط است یا جبران خسارت در زمان صدور حکم، مقدور نباشد، دادیار مسئول رسیدگی مکلف است به منظور درخواست تأمین خواسته از اموال

۱. ابراهیمیان، منبع پیشین، ۱۳۸۹، صص ۱۲۴-۱۲۵

۲. ماده ۲۱ قانون دیوان محاسبات کشور: «دادستان دیوان محاسبات کشور در حدود قوانین و مقررات مالی در حفظ حقوق بیت‌المال اقدام می‌نماید...».



شخصی مسئول رویداد مالی، مراتب را جهت اتخاذ تصمیم، طی اظهارنظری مستند و مستدل به دادستان منعکس نماید و دادسرا تأمین خواسته یا محکوم به را از محکمه تجدیدنظر (که به عنوان یک مرجع قضایی است) درخواست خواهد کرد.

برخلاف مرحله تحقیق در دادسراهای عمومی و انقلاب که امکان صدور قرارهای تأمین<sup>۱</sup> و سپس صدور قرار نهایی<sup>۲</sup> وجود دارد،<sup>۳</sup> در دادسرای دیوان به لحاظ کیفری نبودن تعقیب، صرفاً قرار تأمین خواسته وجود دارد که در صورت تشخیص، دادستان از محکمه تقاضای تأمین مدعی به از اموال خوانده را می‌نماید.<sup>۴</sup> اما در مورد قرارهای نهایی با توجه به تفصیل نداشتن قانون دیوان محاسبات کشور گاهی این سؤال مطرح می‌شود که آیا دادسرا حق مختومه کردن پرونده و صدور قرار نهایی را دارد یا در هر حال باید گزارش را برای هیات های مستشاری ارسال دارد و تقاضای صدور حکم یا ختم پرونده را نماید؟

آنچه که مسلم است قانونگذار اختیار هیات های مستشاری را در ماده ۳۰ مشخص کرده و آن این است که رسیدگی آنها بر مبنای صدور دادخواست و پس از اخذ نظر دادستان و یا به تعبیری دیگر با طرح ادعانامه از سوی دادستان است و بدون دادخواست دادستان امکان رسیدگی برای آن هیات ها وجود ندارد. آن قسمت از تحقیقات دادسرا که منجر به صدور دادخواست می‌گردد به هیات های مستشاری ارسال می‌شود اما تحقیقاتی که منتهی به عدم اثبات و احراز تخلف می‌گردد و یا در مرحله رسیدگی با ارائه اسناد از سوی متهمین و دستگاه‌های حسابرسی شونده موجبی برای ادامه تحقیق و تعقیب نمی‌ماند، در این مرحله وظیفه دادسرا و اختیار قانونی او چیست؟

گفته می‌شود در تبصره ۱ ماده ۲۱ قانون دیوان محاسبات کشور چنین آمده: «... دادستان موظف است به محض اعلام تخلف، علیه مسئول یا مسئولین امر دادخواست تنظیم نماید...» و این بدان معنا است که در هر حال دادستان باید دادخواست صادر کند و به هیات های مستشاری اعلام نماید.

پاسخ این است که اولاً لفظ «دادخواست» حکم را مقید می‌کند یعنی صرفاً در گزارشاتنی که تخلف صورت گرفته است؛ چرا که خلاف آن یعنی صدور دادخواست در صورتی که تخلفی هم

۱. به منظور دسترسی به متهم و حضور به موقع وی در موارد لزوم و جلوگیری از فرار یا پنهان شدن یا تبانی با دیگری، قاضی مکلف است پس از تفهیم اتهام به وی، با توجه به موضوع پرونده یکی از قرارهای تأمین را صادر نماید: الزام به حضور با قول شرف - التزام به حضور با تعیین وجه - اخذ کفیل با وجه الكفاله - اخذ وثیقه و ... (ماده ۱۳۲ قانون آیین دادرسی کیفری).

۲. مرجع قضایی پس از اتمام تحقیقات مقدماتی مکلف است نظر نهایی خود را در خصوص موضوع پرونده به صورت قرار نهایی اعلام نماید. قرار نهایی عبارتند از قرار موقوفی تعقیب - قرار منع تعقیب - قرار مجرمیت.

۳. با صدور این قرارها پرونده در مرحله دادسرا مختومه می‌شود و در صورتی که پرونده با شکایت شاکی شروع شده باشد برای شاکی پرونده ظرف مدت ده روز حق اعتراض وجود دارد و در صورتی که با اعلام مراجع انتظامی یا هر مرجع اعلام کننده بوده یا مدعی العموم شخصاً در دفاع از حقوق عمومی مبادرت به تحقیق و تعقیب کرده باشد پرونده با صدور قرار نهایی مختومه و از آمار کسر خواهد شد.

۴. ماده ۳۵ قانون دیوان محاسبات کشور.

واقع نشده است، معقول و منطقی نیست. اصولاً دادخواست متعاقب وقوع تخلف در رویداد مالی است که دادستان از هیات های مستشاری تقاضای صدور حکم محکومیت و جبران بیت‌المال را می‌نماید. لذا در صورتی که تخلفی صورت نگرفته یا بیت‌المال تضییع نشده باشد، موضوع منتفی خواهد بود و نمی‌توان برای تخلفی که واقع نشده دادخواست، صادر و بر خلاف واقع از هیات های مستشاری تقاضای مجازات کسی را نمود که متخلف نیست و تقاضای جبران بیت‌المالی را نمود که تضییع نشده است و می‌بایست صدور دادخواست را منوط به احراز آن از سوی دادستان و با تشخیص وی نماییم. در این صورت گزارش حسابرس به معنی اعلام تخلف است و این تخلف در صورتی که از سوی دادستان احراز و اثبات شود مبنای صدور دادخواست بوده و در صورتی که احراز نشود، از مدار رسیدگی خارج گردیده و مختومه خواهد شد. اگر گفته شود در صورت عدم احراز تخلف، دادستان پرونده را به هیات مستشاری ارسال و درخواست ختم آن را بنماید، پاسخ این است که هیات های مستشاری به حکم قانون پیش گفته صرفاً با دادخواست رسیدگی می‌نمایند و این امر با درخواست ختم کاملاً متباین بوده و از حدود اختیار هیات ها خارج است.<sup>۱</sup>

### نتیجه گیری

از جمله نظام‌های نظارتی در هر کشوری، نظام نظارت مالی است که در آن به منظور ایجاد نظم و انضباط مالی، شرایط و تسهیلات لازم، طراحی، تدوین و به موقع اجرا گذاشته می‌شود. مطابق ساختار و تشکیلات کلان نظام جمهوری اسلامی ایران، دیوان محاسبات کشور به عنوان ابزار نظارتی مجلس شورای اسلامی، مهم‌ترین نهاد نظارت مالی محسوب می‌شود. بر اساس اصول پنجاه و چهارم و پنجاه و پنجم قانون اساسی، دیوان محاسبات کشور مستقیماً زیر نظر مجلس شورای اسلامی می‌باشد و به کلیه حساب‌های وزارتخانه‌ها، مؤسسات، شرکت‌های دولتی و سایر دستگاه‌هایی که به نحوی از انحاء از بودجه کل کشور استفاده می‌کنند، رسیدگی یا حسابرسی می‌نماید.

بنابراین در صورت وجود این نهاد نظارتی هیچ تردیدی نیست منتهی نسبت به ساختار تشکیلاتی آن اختلاف نظرهایی وجود دارد؛ چرا که برخی بر این عقیده هستند که دیوان محاسبات در ایران همانند بسیاری از کشورها می‌بایست صرفاً یک موسسه حسابرسی بوده و در صورت مواجهه با تخلف یا جرم، مراتب را طی گزارشی جهت رسیدگی به مراجع دیگر ارسال نماید. از سوی دیگر عده‌ای نیز با ساختار و تشکیلات کنونی (وجود واحدهای رسیدگی در کنار بخش‌های فنی و حسابرسی) موافق بوده و آن را مزیتی برای دیوان می‌دانند.

با توجه به مطالب مطروحه در این پژوهش، باید عنوان نمود که ساختار کنونی دیوان محاسبات از یک موسسه صرفاً حسابرسی بسیار کارآمدتر خواهد بود ولیکن می‌بایست در جهت رفع اشکالات و ایرادات آن کوشید تا ارگان نظارتی مهمی هم چون دیوان محاسبات بتواند از عهده انجام وظیفه خطیر نظارت برآید.

۱. ابراهیمیان، منبع پیشین، ۱۳۸۹، ص ۹۸

در این قسمت به برخی از ایرادات وارده به سیستم نظارت کنونی دیوان (با توجه به سؤالات مطرح شده در ابتدای پژوهش در خصوص شیوه مناسب نظارت برای دیوان محاسبات و کارآیی بخش‌های رسیدگی شبه‌قضایی)، اشاره و راه‌حل‌های پیشنهادی ارائه می‌گردد:

۱- در موقعیت کنونی، رسیدگی‌های دیوان محاسبات که از نوع نظارت پس از خرج می‌باشد، عمده‌تاً با تأخیر صورت می‌گیرد و برخی پرونده‌های در دست رسیدگی عمری چند ساله دارند و عموماً با صرف زمان و بودجه فراوان به فرجام می‌رسند. از جمله تدابیری که اخیراً در این خصوص صورت گرفته است تلاش جهت راه‌اندازی سیستم نظارت آنلاین (سامانه یکپارچه نظارت الکترونیک دیوان محاسبات - سنا) می‌باشد. با نظارت آنلاین می‌توان سرعت، دقت، کیفیت، دسترسی و نظارت را برای دیوان به روز نمود و ارتباط مستقیم و لحظه‌ای با عملیات مالی دستگاه‌ها برقرار کرد و در صورت مشاهده ایراد و اشکال در عملکرد دستگاه‌های اجرایی به آنها مشورت و کمک فکری داد. با توجه به اینکه برقراری نظارت آنلاین نیاز به زیرساخت‌هایی دارد که ایجاد آن زمانبر و هزینه‌بر است، لذا به نظر می‌رسد تا آماده شدن زمینه جهت استفاده از سامانه مذکور، دیوان محاسبات می‌بایست از پرداختن به مسائل جزئی و کم‌اهمیت خودداری نماید (البته در امور مربوط به بیت‌المال هیچ موضوعی کم‌اهمیت نیست منتهی در جایی که وقت، نیرو و سرمایه اندک است می‌بایست به امور مهم پرداخت)؛ چرا که نظارت بر تمام کارها و عملیات در شرایط فعلی ممکن نیست و چنین کاری هم ضرورتی ندارد و بنا به فرموده حضرت علی (ع): «کسی که خود را به کارهای غیر مهم مشغول سازد، کارهای مهم‌تر را ضایع کرده است». بنابراین در حال حاضر و با امکانات موجود، توجه اصلی باید بر نقاط حساس و راهبردی که انحراف و اشتباه در آنها موجب صدمات سنگینی شده و کنترل و نظارت بر آنها موجب کارآیی بیشتری می‌گردد، معطوف شود. برای این منظور می‌توان با ایجاد واحدهایی در دیوان محاسبات استان‌ها، تخلفات مالی ناچیز را بدون ارجاع به دادسرا و هیات‌های مستشاری، در همان محل مورد حسابرسی، حل و فصل نمود.

۲- دیوان جهت انجام وظیفه خود و توجه به همه نقاط و جنبه‌های عملکرد مدیران و مسئولان دستگاه‌های اجرایی می‌بایست از ابزار مناسبی استفاده نماید که از جمله این ابزار به کار بردن حسابرسی عملکرد در کنار حسابرسی رعایت می‌باشد؛ چرا که حسابرسی رعایت (شیوه کنونی حسابرسی در دیوان محاسبات) صرفاً به دنبال این مطلب است که آیا فعالیت‌های دستگاه‌های تحت رسیدگی مبتنی بر قوانین و مقررات وضع شده، می‌باشد یا خیر؟ و به نحوه مصرف منابع و امکانات محدودی که در اختیار دستگاه‌ها قرار گرفته است و نتایج حاصل از به کارگیری این منابع توجهی ندارد، لذا از کارآیی لازم برخوردار نبوده و می‌بایست یک سامانه حسابرسی و مکانیزم نظارتی در دیوان محاسبات طراحی و اجرا شود که علاوه بر حسابرسی رعایت قوانین و مقررات، بر نحوه به کارگیری منابع و امکانات، میزان ستانده از مصرف این منابع و توجیه اقتصادی انجام فعالیت‌ها نیز رسیدگی نماید. هر چند دیوان محاسبات در حال حاضر با جدیت این موضوع را پیگیری می‌نماید ولیکن باید پیگیری‌ها سرعت بیشتری پیدا کند و با تعریف

ساختارهای جدید، از جمله اصلاح قوانین و مقررات مانند قانون دیوان محاسبات کشور و توسعه و توانمند سازی منابع انسانی دیوان برای درک عمیق حسابرسی عملکرد و یادگیری مستمر آنها و ...، بسترهای اساسی اجرای حسابرسی عملکرد در دیوان ایجاد شود، لذا پیشنهاد می‌گردد در صورت اصلاح قانون دیوان محاسبات در آینده، به منظور تکمیل وظایف دیوان محاسبات، مواردی به شرح زیر نیز مدنظر قرار گیرد:

بند ۱: انجام حسابرسی عملکرد دستگاه‌های اجرایی بر اساس برنامه‌های مصوب، طبق موازین حسابرسی عملکرد.

بند ۲: تهیه و تنظیم موازین حسابرسی عملکرد به پیشنهاد دیوان محاسبات کشور و تصویب کمیسیون برنامه و بودجه و محاسبات مجلس.

بند ۳: فرصت به دیوان محاسبات جهت تمدید ساختار تأمین نیروی انسانی لازم، آموزش و سایر تجهیزات در زمینه وظایف محوله.

بند ۴: تکلیف دیوان مذکور به ارائه گزارش در ارتباط با چگونگی اقدامات انجام شده در خصوص اجرای موارد مندرج در بند فوق به کمیسیون برنامه و بودجه و محاسبات مجلس در پایان هر سال.

۳- یکی از نواقص عمده‌ای که در سازمان و تشکیلات دیوان محاسبات و به ویژه در بخش‌های رسیدگی شبه‌قضایی آن وجود دارد، فقدان آیین دادرسی می‌باشد، لذا برای اینکه بخش‌های مذکور بتوانند از ساز و کار لازم برای نیل به اهداف نظارت برخوردار باشند، می‌بایست همانند دستگاه قضایی، دارای آیین دادرسی مصوب باشند.

۴- با توجه به صلاحیت شبه‌قضایی دیوان محاسبات، می‌بایست اصلاحاتی در قانون دیوان محاسبات صورت گیرد تا ضمن لحاظ شرایط ضروری و مورد نیاز مناصب رسیدگی قضایی برای متصدیان این امور در بخش رسیدگی شبه‌قضایی دیوان، شائبه تصدی مناصب شبه‌قضایی از سوی افراد فاقد شرایط به ویژه آشنایی با علم قضا و اصول و قواعد قضایی برطرف شود؛ چرا که به موجب ماده ۱۶ قانون دیوان محاسبات کشور، شرایط مستشاران دیوان که مسئولیت خطیر محاکمه و صدور حکم متوجه آنان است، صرفاً امانت، تدین و کاردانی می‌باشد و مستشاران دیوان با هر مقدار سوابق تجربی و با هر نوع تحصیلاتی، می‌توانند به تصمیم‌گیری در خصوص تخلفات اعلامی بپردازند. لذا به قوه قانونگذاری پیشنهاد می‌گردد تا در آینده با الحاق ماده‌ای به قانون دیوان محاسبات، شرایطی را برای مستشاران دیوان محاسبات در نظر بگیرند؛ از قبیل: ۱- داشتن دانشنامه کارشناسی یا بالاتر در یکی از رشته‌های حقوق، مدیریت، حسابداری و اقتصاد. ۲- داشتن حداقل پانزده سال سابقه تجربی و اجرایی در رشته مربوط بعد از اخذ مدرک تحصیلی مذکور. ۳- واجد وثاقت و حسن سابقه. ۴- دارا بودن حداقل چهل سال سن و حداکثر ۶۵ سال (می‌بایست توانایی جسمی و فکری انجام کار محوله را داشته باشند). ۵- موفقیت در آزمون‌های علمی و تجربی در ارتباط با آشنایی با اصول و قواعد قضایی و ...

۵- نظارت و کنترل باید به نحوی باشد که مخاطب آن به اصلاح و تداوم این نظارت ترغیب

شده و از آن گریزی نداشته باشد، آنگاه می‌توان گفت چنین نظارتی، مطلوب و دارای کیفیت است. حال برای اینکه نظارت دیوان محاسبات و تعقیب و مجازات آن دارای کیفیت باشد می‌بایست در کنار سیستم تنبیه، سیستم تشویق را نیز قرار دهد. بنابراین هر چند جهت حفظ آبروی مسئولان دستگاه‌های اجرایی، معمولاً آرای دیوان منتشر نمی‌گردد ولیکن می‌توان از مسئولان منضبط در امور مالی، در رسانه‌های گروهی تقدیر نمود تا موجب بالا رفتن انگیزه مدیران و روحیه نظارت‌پذیری آنان گردد.

۶- دیوان محاسبات می‌تواند در راستای اعتلای کیفیت و کمیت دانش حسابداری و حسابرسی دولتی، در خصوص تدوین دروسی که به امر آموزش حسابداری و حسابرسی دولتی و سایر رشته‌های مالی و حتی حقوق مالی کمک می‌نماید، پیشنهادات لازم را ارائه نموده و یا حتی همانند برخی از ارگان‌ها، پس از اخذ مجوزهای لازم با تأسیس مرکز آموزشی، در مقاطع کارشناسی و کارشناسی ارشد در رشته‌هایی مانند حسابداری و حسابرسی دولتی و سایر رشته‌های مالی و رشته حقوق مالی، کارشناسان خبره تربیت نماید.

۷- انبوه مواد قانونی، تضاد، تعارض، تناقض، ابهام و اجمال قوانین و دشوار بودن درک آن برای ناظران و مجریان، مقوله‌ای است قابل اهمیت و قبل از هر اقدامی، اصلاح قوانین و تدوین و تصویب قوانین ساده و قابل فهم ضروری به نظر می‌رسد که قوانین مورد عمل سازمان‌های نظارتی نیز از این قاعده مستثنی نیست. لذا می‌توان با ایجاد واحدی در دیوان محاسبات متشکل از کارشناسان خبره مالی و حقوقی، پیشنهادات واحدهای مختلف دیوان را اخذ و پس از بررسی‌های لازم، نظرات کاربردی را به مراجع ذی صلاح ارائه نمود. در اینجا به یک نمونه از موارد ابهام در قانون اشاره می‌کنیم:

\* اخیراً با تصویب قانون برنامه پنجم توسعه ... ابهاماتی در مواردی پیش آمده است. از جمله این ابهامات، بقا یا زوال اختیارات کمیته تخصیص اعتبار موضوع ماده ۳۰ قانون برنامه و بودجه با توجه به ماده ۶۷ و بندهای (ب) و (و) ماده ۲۲۴ قانون برنامه پنجم توسعه ... می‌باشد؛ چرا که به موجب ماده ۳۰ قانون برنامه و بودجه، کلیه اعتبارات جاری و عمرانی ... توسط کمیته‌ای مرکب از نمایندگان وزارت دارایی و سازمان تخصیص داده می‌شود. در حالی که حسب ماده ۶۷ قانون برنامه پنجم توسعه ...، کلیه دستگاه‌های قوه مجریه که ... مجاز به کمک ... می‌باشند، موظفند با رعایت تخصیص اعتبار که در مرکز توسط معاونت و در استان‌ها توسط کمیته تخصیص اعتبارات استان طبق ضوابط ابلاغی معاونت انجام می‌شود ... اقدام ... نمایند و به موجب بند (ب) ماده ۲۲۴ قانون برنامه پنجم توسعه ...، هر گونه پرداخت توسط خزانه از جمله پرداخت حقوق و مزایای مستمر دستگاه‌های اجرایی ... فقط با تأیید و تخصیص اعتبار از سوی معاونت مجاز است و حسب بند (و) ماده مذکور، کلیه اعتبارات هزینه‌ای و تملک دارایی‌های سرمایه‌ای و مالی و ... و در حدود ابلاغ و تخصیص اعتبار از سوی معاونت، قابل تعهد، پرداخت و هزینه است.

## منابع

۱. ابراهیمیان، داود، بررسی روند رسیدگی به تخلفات مالی دستگاه‌های اجرایی در دیوان محاسبات کشور، پایان نامه کارشناسی ارشد رشته حقوق عمومی، دانشگاه آزاد واحد تهران مرکزی، ۱۳۸۹
۲. اسلامی بیگدلی، دکتر غلامرضا، مقاله حسابرسی عملکرد و نقش آن در ارتقای بهره‌وری، مجموعه مقالات و سخنرانی‌ها در همایش حسابرسی عملکرد، مرکز آموزش و بهسازی منابع انسانی دیوان محاسبات کشور، مهر ماه ۱۳۸۸
۳. حسینی عراقی، سید حسین کنکاشی در قوانین مالی و محاسباتی کشور ۱۳۸۵
۴. حسینی عراقی، حسابرسی دولتی، ۱۳۸۸
۵. رحیمیان، نظام‌الدین، مقاله حسابرسی دولتی و انواع آن، دانش حسابرسی، دیوان محاسبات کشور، پاییز و زمستان ۱۳۸۷، شماره ۲۷
۶. عبداللهی، محمدجواد، موانع و محدودیت‌های اعمال نظارت کارآمد، مجموعه مقالات سومین همایش نظارت کارآمد، تیر ماه ۱۳۸۳
۷. عربیان، اصغر، مقاله آسیب‌شناسی حسابرسی رعایت و صورت‌های مالی، مجموعه مقالات و سخنرانی‌ها در همایش حسابرسی عملکرد، مرکز آموزش و بهسازی منابع انسانی دیوان محاسبات کشور، مهر ماه ۱۳۸۸
۸. عربیان، اصغر، مقاله رسیدگی شبه‌قضایی در دیوان محاسبات کشور، چالش‌ها و فرصت‌ها، دانش حسابرسی، بهار ۱۳۹۰، شماره ۴
۹. کارگروه مطالعات حسابداری و حسابرسی، مرکز آموزش و بهسازی منابع انسانی دیوان محاسبات کشور، نگاهی به تاریخ نظارت دیوان محاسبات کشور (قسمت سوم)،
۱۰. منتی‌نژاد، صادق، آسیب‌شناسی قوانین و مقررات ناظر به مقابله با فساد در ایران؛ با تأکید بر ضرورت‌های جرم انگاری، دانش حسابرسی، پاییز ۱۳۸۸، شماره ۳۰
۱۱. یوسف‌نژاد، ابوالفضل، مقاله ابعاد حقوقی و فنی امکان اجرای حسابرسی عملکرد در دیوان محاسبات کشور، مجموعه مقالات و سخنرانی‌ها در همایش حسابرسی عملکرد، مرکز آموزش و بهسازی منابع انسانی دیوان محاسبات کشور، مهر ماه ۱۳۸۸
۱۲. سیاست‌های کلی مقام معظم رهبریتوسعه بخش‌های غیر دولتی از طریق واگذاری فعالیت‌ها و بنگاه‌های دولتی ۱۳۸۵/۰۴/۱۲
۱۳. قانون اجرای سیاست‌های کلی اصل چهل و چهارم (۴۴) قانون اساسی: فعالیت‌های اقتصادی در جمهوری اسلامی ایران
۱۴. قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی
۱۵. قانون دیوان محاسبات کشور
۱۶. قانون محاسبات عمومی کشور
۱۷. مشروح مذاکرات مجلس شورای اسلامی، قانون اصلاح قانون دیوان محاسبات، ناشر روزنامه رسمی، سال ۱۳۶۲، جلسه ۴۲۶، ص
۱۸. رأی هیات عمومی دیوان عدالت اداری به شماره ه/۸۴/۲۶۴ مورخ ۸۵/۵/۱۷ (روزنامه رسمی شماره ۱۸۲۱۰ مورخ ۸۶/۶/۱۵)،