

مقدمه‌ای بر نقش بازدارندگی قوانین و مقررات مالی در کاهش تخلفات دستگاه‌های اجرایی

سکینه یوسفی^۱

چکیده:

دولت‌ها برای انجام وظایف خود نیازمند منابع مالی هستند. منابع مالی بنا به اقتضاء در اختیار نهادهای مربوطه قرار می‌گیرد تا صرف امورات تعیین شده قرار بگیرد. اطلاع از صحت عملکرد نهادهای اجرایی نیازمند نظارت است. بررسی دستگاه‌های دخیل در این چرخه و بررسی محدوده وظایف هر یک از دستگاه‌های نظارتی و کنترلی از موارد مهم جهت جلوگیری از تداخل وظایف و یا مغفول ماندن امور است. به این منظور بایان شرح وظایف هر یک از دستگاه‌های نظارتی و کنترلی چهره‌ای روشن و واضح از چگونگی عملکرد آن‌ها ارائه داده و همچنین به میزان تعامل و اثربخشی‌ای که این نهادها می‌توانند بر عملکرد یکدیگر داشته باشند، پرداخته شده است. هدف اساسی نظام و مراجع نظارتی، برقراری کنترل‌های لازم به‌منظور حصول اطمینان از رعایت قوانین و مقررات و محدودیت‌های بودجه‌ای در جهت مصرف منابع مالی در برنامه‌ها و فعالیت‌های مصوب می‌باشد و برقراری نظام نظارتی مناسب می‌تواند کمک مؤثری به استفاده صحیح از منابع مالی در برنامه‌های مصوب، حفظ و حراست از بیت‌المال، حصول اطمینان از صحت و دقت و قانونی بودن فعالیت‌های مالی مربوط به اجرای بودجه، انطباق هزینه‌ها و سایر پرداخت‌ها با قوانین و مقررات موضوعه و عدم تجاوز هزینه‌ها از اعتبارات مصوب نماید. این امر موضوعی است که در مقاله حاضر پس از تبیین مختصری از مراجع نظارتی و کنترلی و قوانین و مقررات مالی، به آن پرداخته و سپس راه‌کارهایی برای کاهش تخلفات دستگاه‌های اجرایی ارائه می‌گردد.

واژگان کلیدی: قوانین و مقررات مالی، تخلفات دستگاه‌های اجرایی، نظارت مالی، قوه مجریه.

^۱. کارشناس ارشد، گروه حقوق، دانشکده علوم انسانی، واحد بندرعباس، دانشگاه آزاد اسلامی، بندرعباس، ایران. پست الکترونیکی:

y.najme@yahoo.com

مقدمه



کلیه قوانین و مقررات مدنی، جزایی، مالی، اقتصادی، اداری، فرهنگی، نظامی، سیاسی و غیر این‌ها به استناد اصل چهارم قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران بر اساس موازین اسلامی تدوین می‌گردد؛ و طبق ماده (۲) قانون مدنی، قوانین ۱۵ روز پس از انتشار در سراسر کشور لازم‌الاجرا است یا در خود قانون ترتیب دیگری مقرر شده باشد و مصوبات هیئت وزیران به استناد اصل (۱۳۸) قانون اساسی جمهوری اسلامی پس از تصویب و ابلاغ لازم‌الاجرا می‌باشد. تاکنون مواد قانونی متعددی در خصوص امور مالی دولت به‌صورت دائمی و موقت (یک‌ساله) تصویب شده لکن باوجود قوانین مالی متعدد شاهد بروز تخلفاتی در دستگاه‌های اجرایی هستیم. جهت شناخت منشأ اصلی بروز تخلفات مالی لازم است از دیدگاه‌های متفاوتی مورد بررسی قرار گیرد. دیدگاه‌های مذکور عبارت‌اند از: ناکارآمدی قوانین موجود دیگری عدم شناخت و تسلط کافی کارکنان دستگاه‌های اجرایی بر قوانین مربوطه و از دیدگاه سوم می‌توان به نبود نظارت دقیق بر عملکرد مالی در دستگاه‌های اجرایی اشاره نمود و به‌طور قطع و یقین آسیب‌شناسی علت بروز تخلف، در بازدارندگی قوانین در کاهش تخلفات مالی در دستگاه‌های اجرایی مثرم ثمر می‌باشد. تعدد و تعارض و نحوه نگارش قوانین مالی باعث ایجاد مشکلات عدیده‌ای در دستگاه‌های اجرایی شده به‌گونه‌ای که در دستگاه‌های اجرایی مختلف از یک ماده قانونی برداشت متفاوت شده و به‌صورت سلیقه‌ای عمل می‌شود. همه روان شناسان بر این توافق دارند که بازخور یکی از مهم‌ترین چیزهای است که برای عملکرد سطح بالا و مستمر کارهای آدمی لازم است. بازخور به مفهوم علائم فردی و یا جمعی است که به شما می‌گوید چه کار دارید می‌کنید. بدون بازخور صحیح و مقتضی ممکن است کاری را بهتر یا بدتر از آنچه فکر می‌کنید انجام دهید (زاهدی، محمد ۱۳۸۷).

بر اساس اصل یک‌صد و هفتادوچهار قانون اساسی، نظارت قوه قضائیه نسبت به حسن جریان امور و اجرای صحیح قوانین در دستگاه‌های اداری توسط سازمانی به نام «سازمان بازرسی کل کشور» زیر نظر رئیس قوه قضائیه صورت می‌پذیرد که حدود اختیارات و وظایف این سازمان را قانون تعیین می‌کند. و همچنین بر طبق اصل پنجاه و پنجم، 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. برخی از دستگاه‌ها مانند سازمان بازرسی کل کشور وزارت اطلاعات و دیوان محاسبات اقدام به عمل نظارت و مبارزه با فساد طبق قوانین و مقررات مربوطه می‌نمایند که این نظارت حسب مورد هم قبل از وقوع فساد می‌تواند هشدار و تذکر باشد، در حین وقوع فساد مراقبت لازم و پیگیری قانونی و پس از بروز و وقوع فساد از طریق مراجع قانونی به مبارزه با فساد و

مجازات متخلفین صورت پذیرد. مسئله اصلی این تحقیق عبارت است از اینکه آیا قوانین و مقررات مالی موجود در کشور، موجب عدم کاهش تخلفات مالی در دستگاه‌های اجرایی شده است؟

۲- ادبیات موضوع

۲-۱- مراجع نظارتی وابسته به قوه مجریه

اعمال نظارت مالی بر مخارج وزارت خانه‌ها و مؤسسات دولتی و شرکت‌های دولتی از نظر انطباق پرداخت‌ها با مقررات این قانون و سایر قوانین و مقررات راجع به هر نوع خرج، به عهده وزارت امور اقتصادی و دارایی است.^۱ در این راستا معاونت نظارت مالی و خزانه‌داری کل کشور وابسته به وزارت دارایی و شش اداره کل زیرمجموعه این معاونت، وظیفه ایجاد هماهنگی در امور مالی را بر عهده دارند. هدف کلی از تشکیل این معاونت، ایجاد زمینه برای حسن جریان امور مالی دستگاه‌های اجرایی، از طریق اعمال نظارت مالی بر انجام دخل و خرج و فراهم کردن موجبات اجرای فعالیت‌های جاری و عملیاتی طرح‌های عمرانی دستگاه‌های اجرایی و مؤسساتی است که از بودجه کل کشور استفاده می‌کنند.^۲ وظایفی که معاونت نظارت مالی و ادارات کل زیرمجموعه آن به موجب قوانین دائمی بر عهده دارند، بالغ بر ۳۰ مورد است که در این قسمت به برخی از وظایف برجسته این معاونت، اشاره می‌شود: نظارت مالی بر مخارج وزارت خانه‌ها و مؤسسات و شرکت‌های دولتی، تهیه صورتحساب عملکرد سالیانه بودجه کل کشور، همکاری با سازمان برنامه‌ریزی و نظارت راهبردی ریاست جمهوری در تهیه لوایح بودجه کل کشور، تخصیص اعتبارات لازم برای هزینه‌های جاری و عمرانی دستگاه‌های اجرایی و ابلاغ این اعتبارات، مشارکت در پیش‌بینی درآمدها و سایر منابع تأمین اعتبار، همکاری با دیوان محاسبات کشور، محاکم دادگستری، سازمان بازرسی کل کشور، در رسیدگی‌های مالی، مطالعه در مورد مسائل فنی نظام مالی و محاسباتی و بودجه‌ای کشور ایجاد هماهنگی و وحدت رویه در امور مالی و محاسباتی و اجرای مقررات مربوط به دستگاه‌های اجرایی و تهیه و تنظیم صورتحساب مالی سالانه اشاره کرد.^۳ در اینجا لازم به ذکر است که اجرای بخش مهمی از نظارت مالی این معاونت از طریق انتصاب ذی‌حساب در دستگاه‌های اجرایی صورت می‌گیرد؛ بنابراین در فصل دوم به نظارت اداری بر اجرای هزینه توسط این معاونت و به‌طور خاص وظایف ذی‌حسابان منصوب وزارت دارایی، در اعمال نظارت مالی پرداخته می‌شود. امور ستادی مربوط به شرکت‌های دولتی، توسط معاونت شرکت‌های دولتی و تنها دفتر مستقر در این معاونت تحت عنوان «دفتر نظارت بر امور شرکت‌های دولتی» دنبال می‌شود.

۱- قانون محاسبات عمومی، ۱۳۶۶، ماده ۹.

۲- دفتر بررسی‌های اقتصادی، ۱۳۸۰، بررسی عملکرد وزارت امور اقتصاد و دارایی، نشریه مرکز پژوهش‌های مجلس، شماره ۳۰، ص ۱۴.

۳- دفتر بررسی‌های اقتصادی، همان.



وظایف و مأموریت‌هایی که معاونت مذکور حسب قوانین دائمی عهده‌دار آن‌هاست به شرح زیر عبارت‌اند از:

- رسیدگی به کلیه اموری که در دستور جلسات مجامع عمومی شرکت‌های دولتی قرار می‌گیرد
- پیگیری اجرای تصمیمات متخذه در این مجامع، حسابرسی شرکت‌های دولتی موضوع ماده (۹۸) قانون محاسبات عمومی و ماده (۴۱) قانون برنامه و بودجه
- پیگیری رفع نواقص موجود در حساب‌های این شرکت‌ها توسط سازمان حسابرسی
- رسیدگی به بودجه شرکت‌ها و مؤسسات انتفاعی وابسته به دولت
- تنظیم لوایح قانونی و تصویب نامه و آیین‌نامه‌های مربوط به شرکت‌ها و مؤسسات انتفاعی وابسته به دولت.^۱

بنابراین همان‌گونه که ملاحظه می‌شود سازمان حسابرسی و دفتر نظارت بر امور شرکت‌های دولتی با همکاری یکدیگر امر نظارت مالی را بر شرکت‌های دولتی اعمال می‌نمایند، با توجه به اینکه وظیفه بازرسی قانونی و حسابرسی شرکت‌های دولتی بر عهده سازمان حسابرسی قرار دارد ساختار و صلاحیت و مشکلات مربوط به این سازمان در فصول بعد مورد بررسی قرار می‌گیرد.

۲-۲- مراجع کنترلی وابسته به قوه قضاییه

بر اساس حق نظارت قوه قضائیه نسبت به حسن جریان امور و اجرای صحیح قوانین در دستگاه‌های اداری سازمانی به نام سازمان بازرسی کل کشور، زیر نظر رئیس قوه قضائیه تشکیل می‌گردد، حدود و اختیارات و وظایف این سازمان را قانون معین می‌کند.^۲ وظایف و اختیارات سازمان بازرسی کل کشور به موجب قانون تشکیل سازمان بازرسی کل کشور، مصوب ۱۳۶۰/۰۷/۱۹ و قانون اصلاح این قانون مصوب ۱۳۷۵/۰۵/۰۷ و ۹۳/۰۸/۱۷ همچنین اصلاحات و الحاقات انجام شده در آئین‌نامه اجرایی این سازمان در سال ۱۳۷۶ تعیین گردیده است.

ماده ۱- به منظور نظارت بر حسن جریان امور و اجرای صحیح قوانین در دستگاه‌های اداری و در اجرای اصل (۱۷۴) قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران سازمانی به نام «سازمان بازرسی کل کشور» که در این قانون به اختصار «سازمان» نامیده می‌شود، زیر نظر رئیس قوه قضائیه و با اختیارات و وظایف مندرج در این قانون تشکیل می‌شود. تبصره: نظارت و بازرسی از نظر این قانون عبارت است از مجموعه فعالیت‌های مستمر و منظم و هدف‌دار به منظور جمع‌آوری اطلاعات لازم درباره مراحل حین و بعد از اقدامات دستگاه‌های مشمول ماده (۲) این قانون تجزیه و تحلیل

۴- فرزیب، علیرضا، پیشین، ص ۱۹.

۲- ق. ا. ج. ا، ماده ۱۷۴.

آن‌ها، تطبیق عملکرد دستگاه با اهداف و تکالیف قانونی، و ارائه پیشنهادهای مناسب در جهت حسن جریان امور. سازمان بازرسی همچنین می‌تواند قبل از اقدامات دستگاه‌های مذکور نیز اطلاعات لازم را جمع‌آوری کند.

به‌موجب برخی مواد قانون مجازات اسلامی، دادگاه‌های عمومی صلاحیت یافته‌اند که از طریق اعمال نظارت قضایی نسبت به مواردی که سوء جریان‌های مالی در دستگاه‌های دولتی و غیردولتی جنبه جرائم عمومی را دارا هستند، رسیدگی نمایند. دیوان عدالت اداری در راستای اجرای اصل (۱۷۳) قانون اساسی صلاحیت دارد که تصویب‌نامه‌ها و آیین‌نامه‌های دولتی مخالف قوانین یا خارج از حدود اختیارات قوه مجریه را ابطال نماید،^۱ بر این اساس در صورتی که یک آیین‌نامه و تصویب‌نامه دولتی مربوط به امور مالی مخالف با قوانین مالی و محاسباتی، به تصویب رسد، دیوان عدالت اداری صلاحیت ابطال چنین آیین‌نامه یا تصویب‌نامه‌ای را داراست. نکته‌ای که در این خصوص وجود دارد این است. با توجه به وظایف و اختیارات سازمان بازرسی کل کشور و صلاحیت و حدود اختیارات دیوان مندرج در ماده ۱۰ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری، هر دو نهاد مجاز به رسیدگی به شکایات و تظلمات و اعتراضات اشخاص حقیقی یا حقوقی از تصمیمات و اقدامات واحدهای دولتی و مأموران این واحدها در امور راجع به وظایف آن‌ها بوده و صلاحیت یکی، نافی صلاحیت دیگری نمی‌باشد به‌عنوان مثال اگر نسبت به فرآیند صدور پایان کار، ابطال پروانه، برگزاری آزمون استخدامی و ... اعتراض به عمل آید، علاوه بر دیوان عدالت اداری، سازمان بازرسی کل کشور نیز در حدود اختیارات مصرح در مواد (۱) و (۲) قانون تشکیل سازمان بازرسی کل کشور، حق رسیدگی به اعتراض را نسبت به موارد مذکور از طریق نظارت کشف کننده، بازدارنده آینده‌نگر، ضمن اجرا پیش گیرنده قبل از اجرا و بعد از اجرا را دارد. این بدان مفهوم نیست که دیوان عدالت اداری نمی‌تواند با شکایت ذینفع موارد ذکرشده را مورد کنترل و نظارت قضائی قرار دهد، زیرا ورود هر دو نهاد به بررسی ناشی از بند (۳) اصل (۱۵۶) قانون اساسی است و اعمال صلاحیت یکی نافی صلاحیت دیگری به‌طور هم‌زمان نیز نمی‌باشد. تنها تفاوت دو نهاد مزبور در نحوه اعمال نظارت است، بدین نحو که سازمان بازرسی کل کشور فرضاً اگر با انجام بازرسی، صدور پروانه ساخت بنا را مخالف قوانین و مقررات تشخیص دهد، مراتب را با اجازه حاصله از ماده (۱۰) قانون تشکیل سازمان بازرسی کل کشور به مرجع ذیصلاح در قالب پیشنهاد اعلام می‌نماید، درحالی‌که دیوان عدالت اداری در ماهیت ورود پیدا نموده و در قالب رأی اقدام به ابطال پروانه صادر می‌نماید. از آنجایی‌که بعضاً خواسته شاکی که هر دو نهاد صالح به رسیدگی هستند، به کیفیتی طرح نشده تا دیوان بتواند بر مبنای مدافعات مرقوم از سوی مشتکی عنه رأی بر بی حقی شاکی صادر نماید و یا اساساً مبتنی بر دلیل نبوده و یا از پیچیدگی خاصی برخوردار است که حتی مشاورین موضوع ماده ۷ قانون دیوان عاجز از اظهارنظر قاطع، موجد حق یا سلب حق هستند، ایجاب می‌نماید سازمان بازرسی کل کشور که صلاحیت ورود به موضوع را دارد با انجام بازرسی و حضور فیزیکی در محل با اعزام بازرس یا هیئت

بازرسی از طریق مشاهدات و مطالعه سوابق موجود در محل، با استفاده از روش‌های مجاز قانونی در مقام کشف حقیقت برآید و در اینجا دیوان عدالت اداری بدون آنکه از خود سلب صلاحیت نماید قرار عدم صلاحیت به اعتبار و شایستگی این سازمان با اجازه حاصله از ماده (۴۸) قانون دیوان صادر می‌نماید. بدیهی است چنانچه نتایج حاصل از بازرسی متضمن سوء جریان یا تخلف باشد، ذینفع می‌تواند با استناد به گزارش این سازمان که محتاج اثبات نبوده و دلیل اثباتی تلقی می‌شود، خواسته خود را در دیوان عدالت اداری مطرح نماید.

۲-۳- مراجع کنترلی وابسته به قوه مقننه

منشأ سازوکارهای قانونی در سطح کلان که منجر به کنترل مالی می‌گردد، قانون اساسی است، اما در این میان، نقش مجلس را در زمینه‌سازی کنترل و اعمال آن از طریق نهادهای تصریح‌شده در قانون اساسی را نباید نادیده گرفت. سنگ بنای کنترل مالی توسط مجلس، اقدام مجلس به قانون‌گذاری در خصوص امور مالی و تصویب قوانین مربوط به نهادهای نظارتی است، قوانینی همچون قوانین بودجه سالانه، قوانین مربوط به برنامه‌های توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی و قوانین مالی و محاسباتی چارچوب دیگر نظارت‌ها و واپایش‌ها را مشخص می‌کنند، بنابراین هر چه قوانین مصوب مجلس در خصوص امور مالی قابلیت اجرایی بیشتری داشته باشد، کنترل مالی نیز به نحو مطلوب‌تری انجام خواهد شد، اما همچنان که می‌دانیم، قانون مفید، نیازمند مجری کارآمد و نهایتاً، وجود ناظران توانایی است که نتایج اجرای قانون را منعکس نمایند. سؤال قابل ذکر در اینجا این است که نظارت مجلس به‌عنوان ناظر اصلی بر چگونگی اجرای قوانین مالی و محاسباتی چه ابعادی را دارا می‌باشد؟ برخی صاحب‌نظران^۷، نظارت مجلس را در قالب نظارت‌های زیر تقسیم‌بندی نموده‌اند:

نظارت تأسیسی، نظارت اطلاعاتی، نظارت استصوابی و نظارت مالی اجرای هر یک از انواع نظارت مذکور، از طریق مکانیزم‌های خاصی انجام می‌گیرد که برخی از مکانیزم‌ها علی‌رغم اینکه جنبه عام دارند، می‌توانند زمینه کنترل مالی را فراهم نمایند و در مقابل برخی از مکانیزم‌ها به‌طور خاص و مستقیماً به کنترل مالی در سطح خرد و کلان مربوط می‌گردند.

۴-۲- پیشینه تحقیقات انجام گرفته

لطیفی (۱۳۹۸) به بررسی ماهیت پیشگیرانه قوانین در تخلفات و جرائم مالی در دستگاه‌های اجرایی پرداخت. او بیان می‌کند جرم یک پدیده اجتماعی و منبعث از بطن جامعه است. هر جامعه‌ای با این پدیده کم و بیش آشنایی دارد و به طور کلی می‌توان گفت که جرم با انسان هم‌زاد است و تاریخی به قدمت انسان دارد. طبیعتاً هر جامعه‌ای با توجه

۷- هاشمی، سیدمحمد، ۱۳۸۹، حقوق اساسی جمهوری اسلامی، نشر میزان، چاپ ۲۱، ص ۱۵۶.

به مسائل سیاسی و اجتماعی و اقتصادی و فرهنگی خود، جرائم خاصی را می‌طلبد. جامعه‌ای که از نظر اقتصادی فقیر باشد یا اختلاف فاحش طبقاتی در آن وجود داشته باشد، مسلم است که جرم سرقت از جمله جرائمی خواهد بود که بیشترین آمار را به خود اختصاص خواهد داد. همچنین در ادارات فساد اداری و مالی متناسب با خواست آن جامعه رشد و نمو یافته و نهاده‌ی می‌گردد، لذا با ارتکاب جرم، جامعه دستخوش دگرگونی گشته و لزوماً می‌بایست در مقابل این گونه کنش‌های منفی یا مثبت که به‌صورت فعل یا ترک فعل، نظم اجتماعی را به هم می‌زنند، با اهرم‌های کیفری به اجرای قانون و عدالت همت گماشت.

حقیقی و همکاران (۱۳۹۷) به بررسی مؤلفه‌های کارآمدی دولت در نظارت مالی کارا و کاهش جرائم و تخلفات مالی در دستگاه‌های اجرایی پرداختند. آن‌ها بیان داشتند اغلب صاحب نظران علوم سیاسی، مدیریت، حقوق، اقتصاد و... بر این عقیده هستند که دولت کارآمد مهم‌ترین ابزار توسعه اقتصادی و اجتماعی و... است، همچنین؛ کارآمدی دولت خود نیازمند به‌کارگیری مؤلفه‌هایی از قبیل حاکمیت قانون، آزادی اطلاعات، شفافیت، مقررات گذاری، پاسخگویی و... است؛ از سوی دیگر دستگاه‌های اجرایی به دلیل توانایی و برخورداری از منابع و دستیابی به اطلاعات، امکان ارتکاب تخلف یا جرم و سوءاستفاده از موقعیت را دارا هستند که از عوامل مؤثر در ناکارآمدی دولت می‌باشد. لذا حاکمیت نظارت در ابعاد گوناگون به‌ویژه مالی، امری ضروری تلقی می‌گردد. نکته مهم در این خصوص عبارت است از اینکه ضعف نظارت، منجر به ناکارآمدی و ضعف دولت می‌گردد و خود هم معلول ناکارآمدی دولت می‌باشد؛ به عبارتی کارآمدی دولت و نظارت کارا، رابطه‌ای دوسویه دارند؛ یعنی، اگر دولت، کارآمد باشد منجر به نظارت کارا خواهد شد و بالعکس؛ نتیجه نظارت کارا تحقق دولت کارآمد می‌باشد که با تحقق هر یک از آن‌ها کاهش تخلفات مالی در دستگاه‌های اداری و دولتی منتج می‌شود.

منتی نژاد (۱۳۹۲) در مقاله‌ای با موضوع "جایگاه مبارزه با فساد مالی در قوانین و مقررات و نقش و وظیفه دستگاه‌های نظارتی نظام در مبارزه مذکور" بیان می‌کند بررسی قوانین و مقررات مربوط به فساد مالی بیانگر آن است که قوانین و مقررات مذکور از ۴ جنبه می‌توانند مورد تجزیه و تحلیل علمی قرار گیرند:

- دسته اول قوانین و مقرراتی هستند که ناظر به قبل از وقوع و بروز فساد مالی بوده و قانون گزار آن‌ها را به‌عنوان ابزارهایی جهت پیشگیری از وقوع فساد وضع نموده است.
- دسته دوم قوانین و مقرراتی می‌باشند که قانون گزار از طریق ابزارها و دستگاه‌های قانونی و کارکنان دستگاه‌های مذکور و از مجرای این گونه قوانین و مقررات سعی می‌نماید با یک نظارت هم‌زمان با فعالیت قانونی دستگاه، از وقوع فساد جلوگیری نماید. بدیهی است این گونه قوانین و مقررات نیز تا حدودی جنبه پیشگیرانه داشته ولی به لحاظ اینکه هم‌زمان با وقوع عملیات مالی غیر فاسد صورت می‌گیرد می‌توان از آن‌ها به‌عنوان قوانین و مقررات جداگانه‌ای اشاره نمود.

• دسته سوم قوانین و مقرراتی هستند که حاکم بر مرحله پس از بروز وقوع فساد می‌باشند و نهایتاً دسته آخر قوانین و مقررات حاکم بر دستگاه‌های نظارتی می‌باشد که در کلیه مراحل وقوع یک عمل فساد بار چه قبل، چه حین و چه بعد از وقوع آن با این‌گونه فعالیت‌های فاسد و نامشروع مبارزه می‌نمایند.

بکیاسا (۱۳۹۲) در مقاله خود موضوع "نحوه رسیدگی دعاوی در مراجع شبه قضایی و ضمانت اجرای آن" را مورد بررسی قرار داده و اعلام می‌کند که مراجع شبه قضایی در بطن سازمان‌های دولتی و مؤسسات عمومی غیردولتی به موجب قانون ایجادشده‌اند و صلاحیت آن‌ها منحصر به رسیدگی و اتخاذ تصمیم در مورد تخلفات، شکایات در دعاوی اداری، استخدامی انضباطی اراضی، ساختمانی و مالی می‌باشد که معمولاً به هنگام اجرای قوانین خاص عمومی مانند قانون کار، قانون استخدام کشوری، قانون شهرداری‌ها و... مطرح می‌گردد.

احمدی (۱۳۹۱) در پایان‌نامه کارشناسی ارشد خود موضوع "صلاحیت سازمان بازرسی کل کشور در مبارزه با فساد اداری" را مورد بررسی قرار داده و بیان می‌نماید که پیامدهای مخرب فساد و تضاد آن با منافع عامه و اکثریت، ازجمله اتلاف منابع، کاهش رشد اقتصادی کشورها و کاهش اثربخشی باعث توجه روزافزون به اهمیت پدیده تقلب و فساد در جوامع مختلف شده است فساد اداری نوعی هنجارشکنی و تخطی از هنجارهای اخلاقی و قانونی در عملکرد اداری و سازمانی است. تمام تلاش سازمان بازرسی بر این امر است که قوانین درست اجرا شود چون هیچ نظامی بدون حاکمیت قانون نمی‌تواند به اهدافش برسد و یکی از شاخصه‌های مدیریت اجرای قانون است. همچنین سازمان بازرسی در کنار دستگاه‌های اجرای به‌عنوان یک مشاوره کمک‌کننده و مکمل مطرح است. درواقع با نظارت خودش به مدیران کشور و دستگاه‌ها کمک می‌کند تا به اهدافشان دست یابند.

غفاری (۱۳۹۰) در پایان‌نامه کارشناسی ارشد با موضوع "بررسی معایب و محاسن نظارت مالی دیوان محاسبات کشور در نظام حقوقی ایران" بیان می‌نماید که 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.

واسعی (۱۳۹۰) در مقاله خود با موضوع "نظارت قضایی بر اعمال دولت، مراقبت از اعمال و تصمیمات اداری" را مورد بررسی قرار داده و بیان می‌نماید که مراقبت از اعمال و تصمیمات اداری ممکن است به‌وسیله خود دستگاه اداری (قوه مجریه) یا قوه مقننه یا قوه قضاییه به عمل آید. بدون شک هر یک از مراقبت‌ها لازم است، ولی نظارت قوه مجریه و قوه مقننه بیشتر برای بررسی میزان پیشرفت اهداف و برنامه‌ها و درواقع ارزیابی است؛ و کمتر به‌عنوان پاسخگویی به شکایت‌های افراد از دستگاه‌های اداری و اجرایی است؛ و در قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران خوشبختانه راه‌های متعدد مراقبت از نهادهای اجرایی و اداری و مأموران آن‌ها پیش‌بینی شده است و نباید از نقش مردم نیز به‌عنوان اصلی‌ترین ناظران بر اعمال و رفتار حاکمان غافل بود.

شهبازی (۱۳۷۳) در کتاب خود "صلاحیت و رسیدگی قضایی در دیوان محاسبات" را مورد بررسی قرار داده باوجودی که دیوان محاسبات دارای وظائف دیگری چون تهیه گزارش تفریغ بودجه با انضمام نظرات خود و تقدیم آن به مجلس شورای اسلامی و حسابرسی از وزارتخانه‌ها و مؤسسات و شرکت‌های دولتی و دستگاه‌هایی که به نحوی از انحاء از بودجه کل کشور استفاده می‌کنند را دارد، دارای صلاحیت قضایی هم می‌باشد که بخشی از تشکیلات دیوان یعنی دادسرای دیوان و هیئت‌های مستشاری با ریاست اداری رئیس کل دیوان کار رسیدگی قضایی دیوان را سامان می‌دهند دیوان در رسیدگی‌های قضایی تشریفات و آئین دادرسی مختص به خود داشته و در مواردی هم از آئین دادرسی مدنی در ابلاغ و اجرای احکام بهره گرفته است.

حبیب زاده (۱۳۸۱) در کتاب خود با موضوع تخلفات اداری و نحوه رسیدگی به آن با تأکید به آرا دیوان عدالت اداری بیان می‌کند که به‌موجب قانون رسیدگی به تخلفات اداری مصوب مجلس شورای اسلامی در ۱۳۷۲/۹/۷، برای رسیدگی به تخلفات اداری همه کارمندان دستگاه‌های دولتی و عمومی غیر از نیروهای مسلح و اعضای هیئت علمی و قضات و مشمولان قانون کار، هیئت‌های رسیدگی به تخلفات اداری کارمندان تشکیل و طبق قانون و آیین‌نامه آن پس از بررسی موارد اعلام‌شده در صورت احراز یکی از تخلفات شمارش‌شده در قانون، کارمند متخلف را به یکی از مجازات ذکرشده در قانون محکوم می‌نمایند. چون برخی از تخلفات احصا شده در قوانین جزایی جرم نیز محسوب شده هیئت‌ها موظف‌اند موارد را در صورت وجود به مراجع قضایی اعلام کنند اگرچه این مانع از مجازات‌های اداری نمی‌گردد. هیئت عالی نظارت بر حسن اجرای قانون و مقررات فوق در دستگاه‌های مشمول نظارت دارد و اختیار ابطال تصمیمات هیئت‌ها یا انحلال آن‌ها را در مواردی دارد.

عسکری (۱۳۸۰) در کتاب خود "بررسی مشکلات دیوان محاسبات کشور در نظارت بر بودجه کل کشور را" موردبررسی قرار داده و در پی آن است که مشکلات دیوان محاسبات در نظارت بر بودجه کل کشور را تعیین نماید تا با ارائه آن‌ها موجب افزایش اثربخشی نظارت قوه مقننه بر قوه مجریه گردد. در این راستا سه فرضیه به شرح زیر طرح و در یک کار میدانی این فرضیات مورد آزمون قرار گرفت:

- ضعف در برنامه‌ریزی و هدف‌گذاری موجب مشکلات دیوان محاسبات در نظارت بر بودجه کل کشور است.
- ضعف و نارسایی در سازمان‌دهی و تشکیلات موجب مشکلات دیوان محاسبات در نظارت بر بودجه کل کشور است.
- کمبود و ضعف تخصصی نیروی انسانی موجب مشکلات دیوان محاسبات در نظارت بر بودجه کل کشور است.



۳- روش تحقیق

با توجه به اینکه در این تحقیق از روش توصیفی و تحلیلی استفاده شده و روش گردآوری اطلاعات به صورت کتابخانه‌ای است، ابتدا با جستجو در پایگاه‌ها و سராچه‌های اینترنتی و بانک‌های اطلاعاتی با استفاده از کلمات کلیدی تحقیق در بین منابع مذکور بررسی انجام گرفته و کتاب‌ها و مقالات حقوقی و مدیریتی بیشتر مورد استفاده قرار می‌گیرد. ابزار گردآوری اطلاعات تحقیق فیش‌برداری می‌باشد که شامل تلخیص، نقل قول مستقیم و غیرمستقیم است. در این پژوهش تلاش می‌شود تا متغیر مستقل: قوانین مالی؛ بر متغیر وابسته: تخلفات دستگاه‌های اجرایی؛ بررسی شود. روش گردآوری اطلاعات این تحقیق به صورت کتابخانه‌ای - اسنادی می‌باشد. ابزار گردآوری اطلاعات این تحقیق، فیش‌برداری می‌باشد. با استفاده از روش‌های عقلی و استدلالی به صورت توصیفی، تجزیه و تحلیل و ارزیابی فرضیه‌ها صورت می‌پذیرد.

۴- تجزیه و تحلیل اطلاعات جمع‌آوری شده

۴-۱- مکانیزم‌های پیشگیرانه

طبق اولین قانون محاسبات عمومی مصوب سال ۱۲۸۹، مخارج دستگاه‌های دولتی پس از تأیید دیوان محاسبات دایر بر وجود اعتبار و تطبیق خرج با قوانین و مقررات موضوعه توسط خزانه یا تحویل‌داران که از طرف خزانه‌داری کل مأمور تأدیه مخارج بودند، پرداخت می‌گردید. به بیان دیگر تحویل‌داران که شکل تکامل یافته آن ذی‌حسابان فعلی است، عمده‌تاً مسئولیت پرداخت وجه هزینه‌های انجام شده را بر عهده داشتند و سایر مسئولیت‌های مالی و نظارتی و محاسباتی حسب مورد به عهده دیوان محاسبات، وزرا و وزارت مالیه بود. بررسی‌های به عمل آمده نشان می‌دهد که میزان درگیری تحویل‌داران و خزانه که از محل دستگاه‌های اجرایی مصرف‌کننده اعتبار و با استقلال انجام وظیفه می‌نمودند در حداقل ممکن بوده و به جای آن دیوان محاسبات که با استقلال کافی کنترل‌کننده اصلی مخارج و اعتبارات بوده است، بیشترین درگیری را با دستگاه‌های اجرایی مصرف‌کننده اعتبارات داشته است. نظارت مستقل دیوان محاسبات بر مخارج دستگاه‌های دولتی در چند ساله اول اجرای قانون محاسبات عمومی و قانون دیوان محاسبات اول موجب تصویب قانون تشکیلات وزارت مالیه کل مملکت ایران در سال ۱۲۹۴ شمسی شد، طبق این قانون مسئولیت تطبیق حوالجات مستقیم و اعتباری وزرا و اشخاص مجاز و تصدیق آن‌ها قبل از امضا وزیر مالیه به عهده کمیسیون تطبیق حوالجات محول گردیده بود و تحویل‌داران پس از تأیید و تصدیق کمیسیون مذکور نسبت به پرداخت مخارج اقدام می‌نمودند، بنابراین در سال‌های ۱۲۹۴ تا ۱۳۰۰ دو وظیفه مهم از مراحل مالی خرج، شامل



کنترل بودجه و تطبیق خرج با مقررات، در واحد مستقلی که در وزارت مالیه وقت مستقر بوده متمرکز و از وظایف تأدیه کنندگان وجه کماکان منفک بوده است. در سال ۱۳۰۰ هـ ش با تصویب یک ماده واحده کمیسیون تطبیق حوالجات منحل و کمیسیون مخارج جایگزین آن شد که همان وظایف تطبیق خرج با قوانین و مقررات و کنترل بودجه را بر عهده داشت کمیسیون مخارج نیز با تصویب قانون تشکیل خزانه‌داری کل در سال ۱۳۰۱ منحل گردید. در سال ۱۳۰۱ با تصویب قوانین تشکیل خزانه‌داری کل، مقرر گردید که مخارج دستگاه‌های دولتی پس از تصدیق یا تأیید مأمورینی که به پیشنهاد رئیس کل مالیه و تصویب وزیر مالیه جهت کنترل مخارج منصوب می‌شدند، پرداخت گردند. مأمورین مورد بحث که می‌بایستی از اجزای خزانه‌داری کل نبوده و تحت امر و مسئولیت خزانه‌دار کل نباشند از سال ۱۳۰۱ تا ۱۳۱۲ که قانون محاسبات عمومی و دیوان محاسبات دوم به تصویب رسید دو وظیفه مهم تطبیق خرج با مقررات و کنترل بودجه را بر عهده داشتند. شایان ذکر است که اعضاء کمیسیون‌ها قبل از این قانون توسط مجلس انتخاب می‌گردید درحالی‌که مأمورین موردنظر در این قانون با تصویب وزیر دارایی منصوب می‌شدند، لذا سیستم نظارت از نقطه نظر استقلال دستگاه نظارت رو به ضعف نهاد. علی‌ای حال وظایف فوق‌الذکر در طول سنوات مورد بحث توسط واحدی تحت عنوان دایره بودجه اداره محاسبات کل انجام می‌گردید در سال ۱۳۱۲ با تصویب قانون دوم محاسبات عمومی و قانون دوم دیوان محاسبات مجدداً دو وظیفه مهم تطبیق خرج با مقررات و کنترل بودجه به دیوان محاسبات محول گردید. در این سال‌ها، مخارج دستگاه‌های دولتی بر طبق مفاد قانون محاسبات عمومی و قانون دیوان محاسبات مصوب ۱۳۱۲ با نظارت قبل از خرج دیوان محاسبات و نظارت مستقیم وزیر مالیه و وزرا ذی‌ربط، توسط عمال خزانه که به ادارات پرداخت‌کننده موسوم بودند پرداخت می‌گردید نکته شایان توجه در این دوره این است که ادارات پرداخت‌کننده پس از تطبیق و تسجیل دیوان محاسبات در صورتی که موارد خلافی مشاهده می‌نمودند از پرداخت وجه حوالجات، خودداری نموده و مراتب را به وزیر مالیه برای مذاکره با وزیر صادره کننده حوالجات گزارش می‌دادند. به این ترتیب تا این دوره نیز مسئولیت اصلی رؤسای ادارات پرداخت‌کننده که از نظر وظیفه پرداخت وجه، مشابه ذی‌حسابان فعلی عمل می‌نمودند منحصرأ تأدیه وجه مخارج بوده است. در ۱۸ اسفند سال ۱۳۱۸ قانون اصلاح موادی از قانون محاسبات عمومی و قانون دیوان محاسبات از تصویب گذشت و با لغو مواد ۹، ۱۰، ۱۱، ۱۲، ۱۵ قانون محاسبات و لغو ماده ۳۱ و اصلاح ماده ۳۴ قانون محاسبات عمومی مصوب ۱۳۱۲ نظارت قبل از خرج از طریق تطبیق و تسجیل اسناد صورت می‌گرفت از دیوان محاسبات گرفته شد و بر اساس ماده ۱۷ قانون متمم بودجه کل کشور ۱۳۱۹ وظایف مذکور به اداره‌های تحت عنوان تطبیق اسناد و تعهدات که در وزارت دارایی تشکیل گردید محول شد و اداره تطبیق اسناد و تعهدات تا پایان سال ۱۳۴۹ به کار نظارت قبل از خرج ادامه داد و در اول سال ۱۳۵۰ که قانون محاسبات عمومی مصوب دی ماه ۱۳۴۹ به مورد اجرا گذاشته شد منحل گردید.

توضیح این نکته ضروری است که بررسی به عمل آمده از تشکیلات وزارت دارایی نشان می‌دهد در طول سی سال که اداره تطبیق اسناد و تعهدات، امر نظارت قبل از خرج را به عهده داشته است، ۸ مرتبه تشکیلات وزارت دارایی تغییر یافته لیکن همواره اداره کل تطبیق اسناد و تعهدات از تشکیلات خزانه‌داری کل که مسئولیت تأدیه مخارج را به عهده داشته است منفک بوده و به نحوی واحد نظارت قبل از خرج از واحد پرداخت وجه مستقل عمل می‌نموده است. با تغییراتی که در دیدگاه نظارتی وزارت دارایی در سال ۱۳۴۸ به وجود آمده بود، اداره تطبیق اسناد و تعهدات در شاخه معاونت هزینه و خزانه‌داری کل کشور قرار گرفت و بدین ترتیب در آخرین سال حیات اداره تطبیق اسناد و تعهدات، استقلال سیستم نظارت قبل از خرج از سیستم تأدیه خرج از بین رفت و دیدگاهی که نماینده یکی شدن سیستم نظارت قبل از خرج و سیستم پرداخت بوده، موجبات تصویب قانون محاسبات عمومی مصوب دی ماه ۱۳۴۹ را فراهم نمود.^۱

بدین ترتیب سیستم نظارت و پرداخت واحدی تحت عنوان «ذی‌حسابی» به شکل فعلی پایه‌گذاری گردید. قانون محاسبات عمومی مصوب سال ۱۳۴۹ نقطه عطفی در تغییر بنیادی نظارت مالی و ایجاد سیستم نظارت ذی‌حساب محور محسوب می‌شود. به موجب این قانون مسئولیت‌های ذی‌حسابان دستگاه‌های اجرایی افزایش یافته و علاوه بر پرداخت مخارج (عاملیت خزانه‌داری) مسئولیت‌های زیر نیز مستقیماً به عهده آنان محول گردید.

- مسئولیت تأمین اعتبار و کنترل بودجه در اجرای ماده (۴۵) ق.م.ع مصوب ۱۳۴۹.
- مسئولیت تطبیق خرج با مقررات در اجرای ماده (۸۷) ق.م.ع مصوب ۱۳۴۹.
- مسئولیت حساب دهی (تهیه و تنظیم گزارش مالی) در اجرای ماده (۷۴) ق.م.ع مصوب ۱۳۴۹.

مقایسه قوانین قبلی با قانون محاسبات عمومی مصوب ۱۳۴۹ نشان می‌دهد که ذی‌حسابان با مسئولیت ادارات پرداخت‌کننده دستگاه‌های دولتی تا قبل از قانون اخیرالذکر مسئولیت‌های فوق را مستقیماً به عهده نداشته و منحصرأ در مورد کنترل بودجه و نظارت بر مقررات با اداره تطبیق اسناد و تعهدات وزارت دارایی و دستگاه اجرایی محل مأموریت همکاری داشته‌اند به بیان دیگر مسئولیت‌های فوق که قبلاً از طریق مراجع مستقلاً با امکانات نسبتاً مناسب انجام می‌گردید از سال ۱۳۵۰ به بعد به عهده ذی‌حسابان دستگاه اجرایی با امکانات و استقلال نسبتاً محدود (قسمت اخیر ماده ۲۴ مقرر نموده بود که ذی‌حساب زیر نظر وزیر یا رئیس مؤسسه وظایف خود را انجام می‌دهد) محول گردید. قانون محاسبات عمومی کشور مصوب سال ۱۳۶۶ نیز ضمن آنکه بر سیستم ذی‌حساب محور قانون محاسبات عمومی مصوب ۱۳۴۹ تأکید دارد، مسئولیت‌های موردنظر در قانون مذکور را با صراحت بیشتر برای ذی‌حسابان دستگاه‌های اجرایی تجدید نموده است. قانون محاسبات عمومی مصوب ۱۳۶۶ که در حال حاضر حاکم بر نظارت مالی دستگاه‌های اجرایی است به‌رغم افزایش حدود ۴۴ ماده و چندین تبصره نسبت به قانون محاسبات ۱۳۴۹ از نظر سیستم نظارت مالی تفاوت چندانی با قانون محاسبات قبلی ندارد، تفاوت‌های اصلی این قانون با قانون محاسبات

مصوب ۱۳۴۹ در چگونگی اجرای سیستم نظارت مالی «ذی حساب محور» است. بدین ترتیب در قانون مصوب سال ۱۳۶۶ (مورد عمل فعلی) سیستم متمرکز نظارت مالی مستقر در ادارات امور اقتصادی و دارایی شهرستان‌ها به یک سیستم غیرمتمرکز تبدیل گردید و برای دستگاه‌های اجرایی محلی مستقر در مرکز هر استان ذی حساب مستقل پیش‌بینی گردیده است. علاوه بر این با اتخاذ خزانه استانی نوعی عدم تمرکز در وصول درآمدها و پرداخت مخارج دستگاه‌های اجرایی محلی ایجاد نموده است.^۱

۴-۲- مکانیزم‌های پیگیری یا تعقیب

کنترل از طریق سازمان حسابرسی

از آنجاکه شرکت‌های دولتی به‌طور متوسط ۵۸ تا ۶۳ درصد از بودجه کل کشور را به خود اختصاص می‌دهند، بنابراین در قبال مصرف اعتبارات، باید کنترل مالی مؤثری بر فعالیت‌های آنان انجام پذیرد، اما به دلیل وجود برخی نارسایی‌های قانونی و ضعف عملکرد دستگاه‌های مجری از جمله سازمان حسابرسی که وظیفه حسابرسی و بازرسی قانونی شرکت‌های دولتی را عهده‌دار می‌باشد، عملاً امر نظارت و کنترل مالی مطلوب بر نحوه فعالیت آن‌ها اعمال نمی‌گردد، «تحقیقات انجام‌شده در مورد شرکت‌های دولتی نشان می‌دهد که شرکت‌های تجاری بی‌شماری بر مبنای ماده ۴ قانون محاسبات عمومی مصوب ۱۳۶۶، با سرمایه‌گذاری بیش از ۵۰ درصد توسط شرکت‌های وابسته به دولت تشکیل شده‌اند که شرکت دولتی تلقی می‌شوند، از بودجه دولتی استفاده می‌کنند و تأمین‌کننده بودجه آن‌ها، کم‌ترین کنترل را بر این شرکت‌های تجاری دارد و وظایف و اختیارات اداره‌کنندگان شرکت‌های مذکور بسیار گسترده است، بدون این که مسئولیتی متوجه آنان باشد، در ضمن مقررات ماده (۴) ق.م.ع و تبصره آن عملاً نوعی مشارکت بین بخش خصوصی، دولت و نهادهای عمومی به وجود آورده است و از این راه شرکت‌ها یا مؤسساتی ایجاد می‌شود که واقعاً دولتی است ولی عملاً از نظارت دولت خارج است. این آشفتگی علاوه بر این که مخالف اصل (۴۴) قانون اساسی مبنی بر عدم دخالت دولت در فعالیت‌هایی است که به‌موجب این اصل به بخش خصوصی واگذار گردیده است، به لحاظ ممنوعیت‌های قانون منع مداخله کارمندان دولت در معاملات دولتی و سایر مقررات مربوطه، عقد قرارداد ارجاع کار، به این قبیل شرکت‌های ظاهراً خصوصی را با مانع قانونی مواجه می‌گرداند.^۲

۱ - بابایی، حسن، پیشین، ص ۱۰۵-۱۰۴.

۲ - حسینی، سید حسین، موسوی، سید علی، ۱۳۹۰، نهاد های حاکم بر قراردادهای مالی دولتی و چالش‌های آن، دو فصلنامه اقتصاد و توسعه منطقه‌ای علمی پژوهشی. صفحه ۴۸

کنترل دیوان محاسبات بر قوانین مالی و کاهش جرائم

به موجب قانون اساسی و قوانین عادی مراجع و سازوکارهای متعددی به منظور نظارت بر عملکرد دستگاه‌های وابسته به قوای سه گانه مملکتی تعیین گردیده است؛ اما از آنجاکه در زمینه کنترل مالی، مرجع کنترل خاصی تحت عنوان «دیوان محاسبات» وظیفه نظارت مالی بر دستگاه‌های دولتی را عهده‌دار می‌باشد. در این فصل عمده‌تاً به نحوه نظارت پس از خرج دیوان محاسبات پرداخته می‌شود.

ماده (۱) قانون دیوان محاسبات مصوب بهمن ۱۳۶۱، هدف دیوان محاسبات را اعمال کنترل و نظارت مستمر مالی به منظور پاسداری از بیت‌المال عنوان نموده است و همچنان که خواهیم دید اختلاف نظر پیرامون مفهوم بیت‌المال در این ماده اولین گام در جهت ایجاد محدودیت برای دیوان محاسبات محسوب می‌گردد. برای رفع این معضل دو راهکار در پیش رو داریم:

اولاً – اینکه بیت‌المال را محدود به بودجه بدانیم که بر این اساس ماده ۱ قانون دیوان محاسبات با اصل ۵۵ قانون اساسی منطبق خواهد بود، این راه حل اگرچه در ظاهر مفید به نظر می‌رسد اما عملاً تبعات منفی را به همراه خواهد داشت که در ادامه این مبحث به آن پرداخته می‌شود.

ثانیاً – واژه بیت‌المال را در مفهوم وسیع خود بکار ببریم که در این صورت بودجه جزئی از بیت‌المال محسوب می‌شود و نتیجه این راه حل به لحاظ نظری توسعه صلاحیت دیوان محاسبات در زمینه کنترل مالی خواهد بود، اگرچه شاهد ایجاد نوعی تعارض میان تبصره ماده (۲) قانون دیوان محاسبات و اصل ۵۵ قانون اساسی نیز خواهیم بود.

ماده (۱) قانون دیوان محاسبات، سه طریق را برای حصول به هدف کنترل مالی معین نموده است: بند الف ماده (۱) مقرر می‌دارد: کنترل عملیات و فعالیت‌های مالی کلیه وزارتخانه‌ها، مؤسسات شرکت‌های دولتی و سایر دستگاه‌هایی که به نحوی از انحاء از بودجه کل کشور استفاده می‌کنند.

این بند به کنترل فنی یا محاسباتی دیوان که توسط حسابرسان دیوان انجام می‌شود اشاره دارد.^۱

بند (ب) ماده مذکور بیان می‌دارد: بررسی و حسابرسی وجوه مصرف‌شده و درآمدها و سایر منابع تأمین اعتبار در ارتباط با سیاست‌های مالی تعیین‌شده در بودجه مصوب با توجه به گزارش عملیاتی و محاسباتی مأخوذه از دستگاه‌های مربوطه.

این مرحله می‌تواند زمینه نظارت یا کنترل قضایی دیوان محاسبات را فراهم نماید.^۲

بند (ج) ماده (۱) مقرر نموده است: تهیه و تدوین گزارش تفریغ بودجه به انضمام نظرات خود و ارائه آن به مجلس این گزارش زمینه نظارت اطلاعاتی مجلس را در پایان سال مالی فراهم می‌نماید. بنابراین با توجه به بندهای سه گانه

۱ - محسنی، عباس، ۱۳۸۱، پیشین، ص ۴۴۳.

۲ - محسنی، عباس، ۱۳۸۱، پیشین، ص ۴۴۴.

فوق‌الذکر مشخص می‌گردد هر یک از این سه طریق نقش تکمیل‌کننده مراحل قبل را عهده‌دار می‌باشد اگرچه از حیث ماهیت تفاوت‌هایی میان انواع نظارت‌های اعمال شده به نظر می‌رسد.

فصل دوم قانون دیوان محاسبات وظایف و اختیارات دیوان محاسبات را برشمرده است. ماده (۲) قانون دیوان مقرر نموده:

حسابرسی یا رسیدگی کلیه حساب‌های درآمد و هزینه و سایر دریافت‌ها و پرداخت‌ها و نیز صورت‌های مالی دستگاه‌ها از نظر مطابقت با قوانین و مقررات مالی و سایر قوانین مربوط و تبصره ماده ۲ اشعار می‌دارد: منظور از دستگاه‌ها در این قانون کلیه وزارت خانه‌ها، سازمان‌ها مؤسسات، شرکت‌های دولتی و سایر واحدها که به نحوی از انحاء از بودجه کل کشور استفاده می‌نمایند و به‌طور کلی هر واحد اجرایی که بر طبق اصول (۴۴) و (۴۵) قانون اساسی مالکیت عمومی بر آن‌ها مترتب بشود، می‌باشد. واحدهایی که شمول مقررات عمومی در مورد آن‌ها مستلزم ذکر نام است نیز مشمول این تعریف می‌باشند. در تبصره ماده سابق‌الذکر قانون‌گذار سعی در مشخص نمودن دستگاه‌های مشمول رسیدگی دیوان محاسبات داشته است و بر این اساس چنین متبادر به ذهن می‌شود که صلاحیت و محدوده نظارت دیوان محاسبات بسیار وسیع و بدون ابهام است، چرا که عناوین بکار رفته در تبصره فوق‌الذکر به‌موجب دیگر قوانین تعریف شده است.

کنترل دیوان از طریق تهیه و تنظیم گزارش تفریغ بودجه (نظارت پارلمانی)

دیوان محاسبات کشور به‌موجب اصل (۵۵) قانون اساسی مکلف گردیده، حساب‌ها و اسناد و مدارک مربوطه را برابر قانون جمع‌آوری و گزارش تفریغ بودجه هر سال را با انضمام نظرات خود به مجلس شورای اسلامی تسلیم نماید، این گزارش باید در دسترس عموم گذاشته شود. همچنین به‌موجب قانون تفریغ بودجه سال‌های پس از انقلاب مصوب ۶۵/۴/۲۲ مجلس شورای اسلامی. دیوان محاسبات کشور مکلف است مطابق با اصل (۵۵) قانون اساسی با بررسی حساب‌ها و اسناد و مدارک و تطبیق با صورتحساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور نسبت به تهیه تفریغ بودجه سالانه اقدام و هر سال گزارش تفریغ بودجه سال قبل را با انضمام نظرات خود به مجلس شورای اسلامی تسلیم و هر نوع تخلف از مقررات این قانون را رسیدگی و به هیئت‌های مستشاری ارجاع نماید.^۱

مضافاً اینکه قانون محاسبات عمومی مصوب ۱۳۶۶ نیز در خصوص تکلیف دیوان به تهیه گزارش تفریغ بودجه کاملاً با قانون تفریغ بودجه سال‌های پس از انقلاب منطبق می‌باشد.^۲ علاوه بر موارد فوق‌الذکر قانون دیوان محاسبات نیز بر تکلیف دیوان به تهیه گزارش تفریغ بودجه تأکید نموده است. نکته‌ای که در قانون تفریغ بودجه مصوب ۱۳۶۵ و

۱۴- ق.ت، ۱۳۶۵، ماده ۶

۱۵- ق.م.ع، ۱۳۶۶، ماده ۱۰۴.

قانون محاسبات عمومی ۱۳۶۶ به آن اشاره شده مسئله بررسی حساب‌ها و اسناد و مدارک و تطبیق با صورتحساب عملکرد بودجه سالانه است بنابراین در ابتدا باید ببینیم این صورتحساب عملکرد توسط چه مرجعی تهیه و تنظیم می‌گردد و چه ویژگی‌هایی باید داشته باشد، مضافاً اینکه چه نارسائی‌هایی در این خصوص وجود دارد؟

فصل چهارم قانون محاسبات عمومی مصوب ۱۳۶۶ تحت عنوان «تنظیم حساب و تفریغ بودجه» مبنای تهیه و تنظیم صورتحساب عملکرد بودجه را مشخص نموده است: در این راستا کلیه ذی‌حسابان وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی مکلف‌اند، نسخه اول صورتحساب دریافت و پرداخت هر ماهه را همراه با اصل اسناد و مدارک مربوط منتهی تا آخر ماه بعد و حساب نهایی هر سال را حداکثر تا پایان خرداد ماده سال بعد به ترتیبی که در اجرای ماده ۹۵ قانون دیوان محاسبات مقرر می‌شود به دیوان مذکور تحویل و نسخه دوم صورتحساب‌های مذکور را بدون ضمیمه کردن اسناد و مدارک به‌نحوی که وزارت امور اقتصادی و دارائی معین می‌کند به وزارت نامبرده ارسال نمایند.^۱ مضافاً وزارت امور اقتصادی و دارائی مکلف است صورتحساب عملکرد هر سال مالی را حداکثر تا پایان آذر ماه سال بعد طبق تقسیمات و عناوین درآمد و سایر منابع تأمین اعتبار و اعتبارات مندرج در قانون بودجه سال مربوط تهیه و همراه با صورت گردش نقدی خزانه حاوی اطلاعات زیر:

الف) صورتحساب دریافت‌های خزانه شامل:

- موجودی اول سال خزانه.
- درآمدهای وصولی سال مالی مربوط.
- سایر منابع تأمین اعتبار.
- واریز پرداخت‌های سال‌های قبل.

ب) صورتحساب پرداخت‌های خزانه شامل:

- پرداختی از محل اعتبارات و سایر منابع تأمین اعتبار منظور در قانون بودجه سال مربوط.
- پیش‌پرداخت‌ها.
- پیش‌پرداخت‌های سال‌های قبل که به پای اعتبارات مصوب سال مالی منظور شده است.
- موجودی آخر سال.

به‌طور هم‌زمان یک نسخه به دیوان محاسبات کشور و یک نسخه به هیئت وزیران تسلیم نماید.^۲ از جمع مواد فوق‌الذکر مشخص می‌گردد که تهیه صورتحساب عملکرد سالانه بودجه بر عهده وزارت امور اقتصادی و دارائی است.

۱۶- ق.م.ع، ۱۳۶۶، ماده ۹۵.

۱۷- پیشین، ماده ۱۰۳.

۵- نتیجه گیری

جمع بندی از موضوع در سه قسمت مجزا ارائه می گردد:

۱. نظارت اداری بر اجرای هزینه
۲. نظارت دیوان محاسبات بر انجام هزینه
۳. نظارت پارلمانی

۱- نظارت اداری بر اجرای هزینه:

در خصوص نظارت موصوف که در درون قوه مجریه و به طور اخص از طریق وزارت امور اقتصادی و دارایی انجام می شود، این نتایج قابل استخراج است:

عوامل متعددی، نظارت اداری بر اجرای بودجه را که می تواند نقش کلیدی در زمینه کنترل مالی ایفاء نماید با مشکل مواجه نموده است و علی رغم اینکه قانون گذار پس از انقلاب سعی نموده است قوانینی را در زمینه کنترل مالی قبل از خرج وضع نماید، اما به دلیل وجود مشکلات ریشه ای و ساختاری، وضع قوانین و تعبیه برخی مکانیزم ها نیز نتوانسته به طور جدی و کارآمد، امر کنترل مالی را بهبود ببخشند. از جمله این مشکلات به نحوه بودجه ریزی و تهیه و تدوین قوانین بودجه سالانه، ضعف مدیریت دستگاه های اجرایی، کمبود نیروی متخصص (ذی حساب) در زمینه حسابرسی و کنترل مالی، به ویژه آنکه برخی ذی حسابان نسبت به قوانین و مقررات مالی نیز آگاهی لازم را ندارند، تعدد قوانین مرتبط با امور مالی و عدم شفافیت برخی از قوانین موجود، عدم استقلال ذی حسابان در انجام وظایف محوله و کمبود بودجه نظارتی، می توان اشاره نمود.

۲- نظارت دیوان محاسبات:

در خصوص کنترل مالی دیوان محاسبات کشور در قالب های کنترل فنی و محاسباتی و نیز کنترل قضایی دیوان محاسبات نکاتی به شرح ذیل وجود دارد:

وجود برخی مفاهیم نظیر بیت المال در قانون دیوان محاسبات و تعیین صلاحیت نسبتاً گسترده در تبصره ذیل ماده (۲) قانون دیوان محاسبات از یک سو و تحدید نظارت دیوان بر نحوه مصرف بودجه در اصل (۵۵) قانون اساسی، به لحاظ علمی موجب ابهام در زمینه تعیین حدود واقع صلاحیت دیوان در ابعاد مختلف کنترل (کنترل فنی، محاسباتی و کنترل قضایی) گردیده است.

با اینکه قانون دیوان مصوب ۱۳۶۱ به تأیید شورای نگهبان رسیده است، اما شورای موصوف در سال ۱۳۷۵ با تفسیر دیگری صلاحیت رسیدگی دیوان را محدود به بودجه دانسته است.

بنابراین وجود این قبیل ابهامات، در نهایت موجب تحدید صلاحیت قانونی دیوان محاسبات کشور و بروز تداخل صلاحیتی میان دیوان محاسبات و مراجع قضایی گردیده است. از طرفی این نگرش تحدید کننده صلاحیت دیوان



موجب شده است که در قوانین رسیدگی به تخلفات اداری نیز، تکلیفی در خصوص اعلام موارد سوء جریانات مالی به دیوان محاسبات وجود نداشته باشد و این ناهماهنگی به لحاظ عملی تضعیف نقش دیوان محاسبات را به همراه دارد.

۳- نظارت پارلمانی:

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

۱-۳- اولین مشکل به تهیه صورتحساب عملکرد بودجه که وظیفه، وزارت دارایی است مربوط می‌گردد، زیرا ارسال نسخه دوم صورت‌های مالی دستگاه‌های اجرایی به وزارت دارایی قبل از اعمال نظارت نماینده دیوان محاسبات صورت می‌پذیرد، بنابراین رسیدگی وزارت دارای جنبه ماهوی ندارد و در نتیجه این رسیدگی از کفایت لازم برخوردار نیست و رویه، صحت و اعتبار صورتحساب عملکرد بودجه را خدشه‌پذیر می‌نماید.

۲-۳- دومین مشکل به عدم تکلیف قانونی به تصویب گزارش تفریغ بودجه مطرح می‌شود که این مسئله باعث گردیده که از اهمیت این گزارش به نحو چشمگیری کاسته گردد، بنابراین تنها در جلسه علنی مجلس قرائت می‌گردد و نمی‌تواند در راستای ایجاد اصلاحات اداری و مالی به نحو الزام‌آوری ایفای نقش نماید. بر این اساس، تهیه گزارش تفریغ بودجه به یک هدف تبدیل شده است، حال آنکه می‌باید به‌عنوان یک وسیله در جهت ایجاد تحول مثبت در ساختار اداری و مالی کشور از آن بهره گرفت.

ب) راهکارهای پیشنهادی

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

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

۱. با انجام کارشناسی دقیق به‌عنوان اولین قدم نسبت به اصلاح قوانین و مقررات متعارض و ناکارآمد در زمینه کنترل مالی اقدام شود.

۲. با تدوین قانون جامع مالی مرتبط با دستگاه‌های اجرایی با تشدید ضمانت اجرایی قوانین مذکور و عدم استثناء کردن برخی از دستگاه‌های اجرایی و از بین بردن ابهامات و شفاف‌سازی، نواقص موجود در قوانین مالی به‌منظور کاهش تخلفات، اصلاح و تنقیح قوانین هرچه سریع‌تر صورت پذیرد.

۳. به‌منظور اعمال صحیح‌تر نظارت اداری (کنترل مالی قبل از خرج) وزارت دارایی:

اولاً- در انتصاب مدیران دستگاه‌های اجرایی علاوه بر ویژگی‌های شخصی از قبیل تقوا، صداقت، امانت، وجود تخصص و کارایی، آگاهی کامل از قوانین و مقررات مالی نیز مورد لحاظ قرار گیرد.

ثانیاً- در کادر ذی‌حسابی دستگاه‌های اجرایی از افراد واجد صلاحیت شخصی و متخصص در زمینه امور مالی و آگاه به قوانین و مقررات مالی استفاده شود و نیز قوانین موجود در راستای اعطای استقلال لازم به ذی‌حساب اصلاح شود.

۴. قوانین مربوط به مراجع نظارتی از قبیل سازمان حسابرسی، سازمان بازرسی کل کشور و دیوان عدالت اداری جهت اعلام موارد تخلفات مالی به دیوان محاسبات کشور، اصلاح شود.

۵. از نگرش جناحی و سیاسی در برخورد با تخلفات مالی و افراد خاطی و نیز برخوردهای مقطعی پرهیز گردد، زیرا مبارزه در راه ریشه‌کنی فساد مالی باید به‌طور مستمر و به دور از ملاحظات سیاسی و جناحی صورت پذیرد.

۶. با انجام اصلاحات لازم در قانون اساسی و قانون دیوان محاسبات، زمینه تغییر نگرش نسبت به گزارش تفریغ بودجه فراهم شود، زیرا نگرش موجود، گزارش تفریغ بودجه را در حد یک هدف تنزل داده است و نمی‌تواند به نحوی سودمند زمینه‌ساز اصلاحات اداری و مالی گردد.

راهکار دوم- به‌کارگیری سیستم ترکیبی نظارت مالی؛ عملیاتی که البته اجرای این سیستم نیز نیازمند انجام اصلاحات در قوانین و مقررات موجود می‌باشد.

بر مبنای این سیستم، به‌جای انتصاب ذی‌حساب در یک دستگاه اجرایی، بودجه مصوب در اختیار رئیس دستگاه اجرایی قرار می‌گیرد، آنگاه اهداف و برنامه‌های هر دستگاه بر اساس زمان‌بندی و کیفیت و میزان بهره‌وری تعریف و ضمانت اجرای لازم از سوی قانون‌گذار تعیین می‌شود. در این شیوه به‌جای اصل و مینا قرار دادن نظارت مالی صرف که یک نظارت محدودیت گراست، یک نظارت هدایتگر جایگزین می‌گردد، زیرا در سیستم مورد عمل فعلی اثربخشی، رعایت صلاح، صرفه و استفاده بهینه از بودجه به نحو مطلوب صورت نمی‌گیرد، به‌هرحال اجرای این سیستم نیازمند همکاری نزدیک نظارت مالی و عملیاتی است. در کشور ما به‌موجب متون قانونی متعدد انجام نظارت عملیاتی بر عهده سازمان برنامه و بودجه کشور قرار داده شده است. حال آنکه در بسیاری از کشورها نظارت عملیاتی و مالی را دیوان محاسبات به‌طور هم‌زمان اعمال می‌نماید. با عنایت به اینکه ضرر و زیان حاصل از طرح‌های نیمه‌تمام عمرانی نیز به مراتب کمتر از ضرر و زیان حاصل از تخلفات و سوء جریان‌های مالی نیست، جایگزینی و نهادینه کردن سیستمی کارآمد و نتیجه‌گرا امری اجتناب‌ناپذیر است.



منابع:

۱. ابراهیمی، کاظم، ۱۳۷۷، اصول حسابداری، انتشارات دانشگاه فردوسی مشهد.
۲. ابوالحمد، عبدالحمید، ۱۳۸۸، حقوق اداری ایران، انتشارات توس.
۳. اقتداری، علی محمد و دیگران، ۱۳۸۴، بودجه، تهران، مؤسسه عالی حسابداری.
۴. انصاری، شاهرخ، ۱۳۹۰، بودجه و بودجه‌ریزی دولتی در ایران، انتشارات یکان.
۵. انصاری، ولی، ۱۳۸۶، کلیات حقوق اداری از لحاظ عملی و نظری، نشر میزان.
۶. الماسی، حسن، ۱۳۸۸، نظام بودجه‌ریزی دولتی در ایران، ناشر شهر آشوب.
۷. امامی، محمد، استوار سنگری، کورش، ۱۳۸۸، حقوق اداری، نشر میزان، چاپ هشتم.
۸. امامی، محمد، ۱۳۸۹، حقوق مالیه عمومی، انتشارات میزان، چاپ سوم.
۹. بابایی حسن، ۱۳۸۷، بودجه‌ریزی دولتی در ایران از نظریه تا سیاست، شرکت چاپ و نشر بازرگانی.
۱۰. بادامچی، علی، رنجبری، ابوالفضل، ۱۳۸۸، حقوق مالی و مالیه عمومی، انتشارات مجد.
۱۱. بختیاری، پرویز، شاهنده، شاهین، ۱۳۹۰، اصول و مفاهیم حسابداری و مدیریت مالی برای مدیران، انتشارات سازمان مدیریت صنعتی، چاپ سیزدهم.
۱۲. پاکساز، محمدحسین، ۱۳۷۷، حسابداری مالیاتی، انتشارات دانشجو.
۱۳. پژوهان، جمشید، ۱۳۹۰، مالیه عمومی و تعیین خط مشی دولت‌ها، دانشگاه پیام نور.
۱۴. پورعسکری، علی اصغر، ۱۳۷۷، حسابداری مالیاتی، شیراز، انتشارات نوید.
۱۵. پیرنیا، حسین، ۱۳۵۵، مالیه عمومی، انتشارات امیر کبیر، چاپ هشتم.
۱۶. جزایری، شمس الدین، ۱۳۴۲، قوانین مالیه و محاسبات عمومی، انتشارات دانشگاه تهران، چاپ دوم، جلد اول.
۱۷. خورشیدی، غلامحسین، رنگریز، حسن، ۱۳۹۰، مالیه عمومی و تنظیم خط مشی دولت، شرکت چاپ و نشر بازرگانی.
۱۸. دشتی، محمد، ۱۳۸۳، نهج البلاغه، انتشارات طلوع مهر، چاپ اول.
۱۹. رضانی نوری، محمود، ۱۳۷۸، فرهنگ حقوقی مدین، انتشارات مدین، چاپ دوم.
۲۰. زارعی، محسن، عبدی، سعید، ۱۳۸۹، کنترل‌های داخلی و مشکلات آن در بخش دولتی، فصلنامه دانش حسابرسی، شماره ۳۹ صفحه ۸۴.
۲۱. زندی حقیقی، منوچهر، ۱۳۶۹، اقتصاد بخش عمومی، مالیه عمومی و اقتصاد مالیه عمومی، انتشارات دانشگاه تهران.
۲۲. ۲۱- طباطبایی مومتمنی، منوچهر، ۱۳۹۰، حقوق اداری، انتشارات سمت، چاپ هفدهم.

۲۳. عبدی زاده، محمد حسین، ۱۳۸۹، مجموعه قانون محاسبات عمومی کشور همراه با اصلاحات و آیین نامه‌ها، انتشارات خرسندی.
۲۴. علیمی، حسینعلی، ۱۳۷۷، اصول حسابداری، سازمان مدیریت صنعتی، چاپ دوم.
۲۵. امید زنجانی، عباسعلی، ۱۳۸۷، کلیات حقوق اساسی ایران، انتشارات مجد، چاپ سوم.
۲۶. امید، حسن، ۱۳۷۴، فرهنگ فارسی عمید، تهران، چاپ سپهر.
۲۷. فرزب، علیرضا، ۱۳۸۰، بودجه‌ریزی دولتی در ایران، مرکز آموزش مدیریت دولتی، چاپ سیزدهم.
۲۸. محسنی، عباس، ۱۳۷۸، بررسی قوانین و مقررات مالی با اصلاحات و اضافات، انتشارات مرکز آموزش مدیریت دولتی.
۲۹. هاشمی، سیدمحمد، ۱۳۸۹، حقوق اساسی جمهوری اسلامی، نشر میزان، چاپ بیست و یکم.
۳۰. امامی، محمد، نادری، مسعود، ۱۳۸۶، تأملی پیرامون نظارت مالی بر دستگاه‌های دولتی در ایران، نشریه حقوق اساسی، شماره ۸.
۳۱. اتابکی، سید لطف اله، ۱۳۸۰، مبحثی در اتلاف، فصلنامه دانش حسابرسی، سال اول.
۳۲. اتابکی، سیدلطف اله، ۱۳۸۲، نگاهی اسلامی به نظارت مالی، فصلنامه دانش حسابرسی، شماره ۱۶.
۳۳. اداره کل همانگی و تلفیق و تفریق بودجه، ۱۳۸۲، گزارشی پیرامون تفریق بودجه سال ۱۳۸۰ کل کشور، فصلنامه دانش حسابرسی، سال سوم، شماره ۷۰.
۳۴. اسماعیلی، سید حمید، ۱۳۸۳، بررسی اعاده دادرسی و تأملی بر ماده ۲۹ قانون دیوان محاسبات، فصلنامه دانش حسابرسی، سال چهارم شماره ۱۱.
۳۵. باباجانی، جعفر، ۱۳۸۲، تحلیلی نظری پیرامون سیستم نظارت مالی کشور از نظر پاسخگویی، فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، شماره ۳۱.
۳۶. پاکنهاد، غفور، ۱۳۸۲، در تفریق بودجه کل کشور، فصلنامه دانش حسابرسی، سال سوم، شماره ۷.
۳۷. تهرانی، رضا، برادران جعفری، حمیده، ۱۳۸۶، ارزیابی نظام نظارت مالی در کشور، فصلنامه دانش حسابرسی، شماره ۳۰.
۳۸. حسینی، سید حسین، موسوی، سید علی، ۱۳۹۰، نهاد های حاکم بر قراردادهای مالی دولتی و چالش‌های آن، دو فصلنامه اقتصاد و توسعه منطقه‌ای علمی پژوهشی.
۳۹. حسینی عراقی، سید حسین، ۱۳۸۰، قوانین و مقررات مالی و محاسباتی کشور در شفافیت صورت حساب عملکرد بودجه، فصلنامه دانش حسابرسی، سال اول، شماره ۱.

۴۰. حسینی عراقی، سید حسین، ۱۳۸۱، گزارش تفریغ بودجه هدف است یا وسیله فصل نامه دانش حسابرسی، سال سوم، شماره ۶.
۴۱. حقیقی، مهری؛ ابدی، سعیدرضا؛ عربیان، اصغر؛ جلالی، محمد، (۱۳۹۷)، مؤلفه‌های کارآمدی دولت در نظارت مالی کارآ و کاهش جرائم و تخلفات مالی در دستگاه‌های اجرایی، مجله دانش حسابرسی، سال ۱۸، شماره ۷۲، صص ۱۲۵-۱۴۷.
۴۲. دفتر بررسی‌های اقتصادی، ۱۳۸۰، بررسی عملکرد وزارت امور اقتصادی و دارایی، نشریه مرکز پژوهش‌های مجلس، شماره ۳۰.
۴۳. دیزجانی، حسن، ۱۳۸۲، تفریغ بودجه چیست، فصلنامه دانش حساب‌ر سی، سال سوم، شماره ۷.
۴۴. دیوان محاسبات کشور، ۱۳۸۳، نظرات کلی دیوان محاسبات در مورد گزارش تفریغ بودجه، فصلنامه دانش حسابرسی، سال چهارم.
۴۵. رستمی، ولی حسینی پور، سید مجتبی، ۱۳۸۸، نظارت مالی بر مؤسسات و نهادهای عمومی غیردولتی، فصلنامه حقوق مجله دانشکده حقوق و علوم سیاسی، سال سی و نهم، شماره ۴.
۴۶. زارعی، محسن، عبدی، سعید، ۱۳۸۹، کنترل‌های داخلی و مشکلات آن در بخش دولتی، فصلنامه دانش حسابرسی، شماره ۳۹.
۴۷. شهبازی، خیراله، ۱۳۷۳، دیوان محاسبات در آیین حقوق، نشریه مرکز پژوهش‌های مجلس، سال دوم، شماره ۱۳.
۴۸. شیری ده پیری، علی، ۱۳۸۱، بررسی جرم‌های تعهد و مصرف مازاد بر اعتبار، فصلنامه دانش حسابرسی، سال دوم، شماره ۳.
۴۹. شیری ده پیری، علی، ۱۳۸۲، سخنی در صلاحیت دیوان محاسبات کشور، فصلنامه دانش حسابرسی، سال سوم، شماره ۸.
۵۰. علی زاده، احمد، ۱۳۷۳، سرگذشت دیوان محاسبات کشور و نحوه نظارت مالی، مجله کانون وکلا، شماره ۱۶۰-۱۶۳.
۵۱. کمیته تدوین رهنمودهای حسابرسی تجاری، آبان ۱۳۷۸، نشریه اقتصاد، حسابرسی شماره ۳.
۵۲. لطیفی، حسین، (۱۳۹۸)، بررسی ماهیت پیشگیرانه قوانین در تخلفات و جرائم مالی در دستگاه‌های اجرایی، دانش حقوق و مالیه، دوره ۳، شماره ۹، صص ۷۵-۸۳.
۵۳. محسنی، عباس، ۱۳۸۱، نظری بر اصلاحات بودجه سال ۱۳۸۱ کل کشور، فصلنامه دانش حسابرسی، سال دوم، شماره ۴.
۵۴. محمدی فر، یوسف، محمدی فر، یعقوب، ۱۳۸۵، نگاهی بر شیوه‌های کنترل حساب و نظارت مالی در عصر باستان، مجله دانشکده اداری و اقتصاد اصفهان، سال هجدهم شماره ۳.

۵۵. منتی نژاد، صادق، ۱۳۸۲، فقدان آیین دادرسی در دیوان محاسبات کشور، فصل نامه دانش حسابرسی، سال اول، شماره ۲.
۵۶. وحید، مجید، ۱۳۹۳، «دموکراسی در آینه سیاست گذاری عمومی»، فرهنگ و اندیشه، شماره ۱۸.
۵۷. نادریان، هوشنگ، ۱۳۸۲، آشنایی با سازمان های نظارت مالی، فصل نامه دانش حسابرسی، سال سوم، شماره ۷.
۵۸. نصیری، مرتضی، ۱۳۸۲، ملاحظه ای پیرامون شرکت های دولتی، نشریه مرکز پژوهش های مجلس، سال دهم، شماره ۳۸.