

تبیین مفهوم نظارت مالی و اداری در پرتو صلاحیت‌های دیوان محاسبات

کشور

سیده معصومه هاشمیان^۱سعید شهابی نژاد^۲

چکیده

دیوان محاسبات کشور مؤسسه‌ای دولتی است که در امور مالی و اداری مستقل می‌باشد و زیر نظر مجلس شورای اسلامی به‌عنوان بازوی نظارتی آن عمل می‌نماید. این دیوان به کلیه حساب‌های وزارتخانه، 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 نظارت خود به مجلس شورای اسلامی تسلیم می‌نماید. دیوان محاسبات در اصطلاح حقوقی چنین تعریف شده است، با توجه به صراحت قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران چگونگی ساختاری و مفهوم چنین تعریفی به‌طور صریح در اصول ۵۴ و ۵۵ قانون اساسی آمده است.

موضوع این پژوهش جایگاه و صلاحیت مالی و اداری دیوان محاسبات کشور به‌منظور شناخت جایگاه قانونی دیوان، بررسی گستره صلاحیت دیوان و شناخت اهداف و وظایف آن است. روش انجام پژوهش توصیفی-تحلیلی است و اطلاعات مورد نیاز با ابزار کتابخانه‌ای و از راه مطالعه کتب، مقالات و منابع الکترونیکی جمع‌آوری شده است. نتایج حاصل از پژوهش حاضر نشان می‌دهد که صلاحیت دیوان محاسبات کشور جهت ورود به کلیه دستگاه‌های اجرایی موضوع تبصره ماده (۲) قانون دیوان محاسبات کشور می‌باشد.

واژگان کلیدی: تفریغ بودجه، صلاحیت، نظام حقوقی، دیوان محاسبات کشور، نظارت، حسابرسی.

^۱ مدرس دانشگاه شهید باهنر کرمان، ایران. رایانامه: golnazh@yahoo.com

^۲ حسابرر ارشد دیوان محاسبات کشور، تهران، ایران. نویسنده مسئول. رایانامه: saeedshahabi1365@gmail.com

۱- مقدمه

در نظام‌های مردم‌سالار، مردم به‌وسیله نمایندگان خود در پارلمان بر منابع درآمدی دولت و چگونگی هزینه کرد آن نظارت می‌نمایند. بر اساس اصل ۷۶ قانون اساسی، مجلس شورای اسلامی علاوه بر وضع قوانین، حق نظارت مستمر بر اجرای آن را بر عهده دارد. بودجه سالانه کل کشور از طرف دولت تهیه شده و به مجلس شورای اسلامی تسلیم می‌شود. مجلس پس از بررسی و تصویب، جهت اجرا آن را به رئیس‌جمهور ابلاغ می‌نماید. در حین اجرا و بعد از آن مجلس از طریق دیوان محاسبات بر نحوه اجرای بودجه نظارت می‌کند. دیوان محاسبات طبق اصل ۵۴ قانون اساسی زیر نظر مجلس شورای اسلامی قرار دارد و بر اساس اصل ۵۵ قانون اساسی 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. دیوان محاسبات مراقبت می‌نماید که هیچ هزینه‌ای از اعتبارات مصوب تجاوز نکرده و هر وجهی در محل خود به مصرف رسیده باشد. همچنین مطابق قانون مصوب ۱۳۶۱/۰۴/۱۹ دیوان مأمور تهیه و تنظیم گزارش تفریغ بودجه و تسلیم آن به مجلس شورای اسلامی به همراه اظهارنظر خود می‌باشد. حسابرسی دیوان، حسابرسی رعایت است که حسابرس فرایند یا نقل‌وانتقال پول را بررسی می‌کند تا مشخص شود مطابق قانون بودجه انجام شده یا خیر. این نوع حسابرسی از یک طرف کارایی و اثربخشی لازم را برای برنامه‌ها و اهداف اقتصادی ندارد و از طرف دیگر دیوان فقط بر دستگاه‌ها، نهادها، مؤسسات، شرکت‌ها و سازمان‌هایی که مالکیت آن‌ها متعلق به حقوق عمومی است و در همان مقدار بودجه‌ای که در قانون بودجه به آن‌ها اختصاص داده شده رسیدگی می‌نماید و سایر درآمدها و هزینه‌های آن‌ها شامل رسیدگی دیوان نمی‌باشد. چون کشور فرانسه محل اصلی پیدایش نهاد دیوان محاسبات بوده و از نظر منابع حقوق اساسی از متمدن‌ترین و غنی‌ترین کشورهاست، همچنین با توجه به اینکه مهم‌ترین ابزار پارلمان بر اجرای بودجه در هر دو کشور فرانسه و ایران دیوان محاسبات می‌باشد.

به تحقیق فرایند امر نظارت و جایگاه آن در نظام جمهوری اسلامی ایران به‌عنوان بازوهای نظارتی قوای مقننه و قضائیه اهمیت بسزایی دارد. در قانون اساسی اصول ۵۴، ۵۵، ۱۷۴ بدان اختصاص یافته و بر اساس آن در هر یک از این دو قوه نهاد نظارتی به‌منظور تحقق مؤثر این اصول تشکیل شده است. در قانون برنامه پنجم پنج‌ساله توسعه کشور در بخش نظارت ماده (۲۲۱) به‌منظور ایجاد هماهنگی برای کارآمد نمودن نظام نظارت و ارتقاء بهره‌وری و برای تقویت مدیریت کشور تصریح و تأکید بر تشکیل شورای دستگاه‌های نظارتی شده است.

در این تحقیق اقدام به مطالعه اهداف و شرح وظایف نهاد نظارتی دیوان محاسبات کشور می‌پردازیم تا در راستای ارتقاء جایگاه این نهاد نظارتی و ارزیابی و اثربخشی هر چه بیشتر نتایج و دستاوردهای ناشی از ارزیابی عملکرد دستگاه‌های اجرایی مختلف کشور بر اساس شاخص‌های خرد و کلان برنامه‌های پنج‌ساله، رهنمودهای حضرت امام خمینی (ره) و مقام معظم رهبری مورد استفاده قرار گیرد و زمینه مناسب برای ایجاد نظام هماهنگ و عدم موازی کاری با سایر ارگان‌های نظارتی در کشور با مطالعات و بررسی‌های عمیق فراهم آید.

یکی از اساسی‌ترین ارکان یک مدیریت سالم و کارآمد وجود یک نظام کامل و دقیق می‌باشد و دین مبین اسلام مدیران مسلمان را به داشتن یک نظام دقیق و جدی و عادلانه ترغیب نموده است. چرا که سلامت و موفقیت هر سازمانی وابسته به وجود نظام نظارتی دقیق در آن می‌باشد. برقراری نظام نظارت بر اعمال حکومت و کنترل و بازرسی عملکرد دولت‌مردان به‌عنوان مؤثرترین و مهم‌ترین ابزار تضمین حقوق ذاتی و بنیادین افراد بشر و جلوگیری از انحراف قدرت می‌باشد.

ارزش نظارت و حکومت به‌اندازه اهمیت و ارزش «خود حکومت» است. نقش استراتژیک نظارت در نظام سیاسی «تضمین تداوم اعمال حاکمیت» است. حکومت بدون حسابرسی و بازرسی (بازبینی فرایندها چه در عرصه تصمیم‌سازی و چه اجرا) و نظارت و کنترل به‌هیچ‌وجه نخواهد توانست «ماهیت خویش را حفظ نماید» در این فصل و ماهیت نظارت، بازرسی، کنترل و حسابرسی که اساس نظارت نهاد نظارتی دیوان محاسبات کشور و همچنین سازمان بازرسی کل کشور را تشکیل می‌دهند از لحاظ مبانی شرعی و حقوقی نظارت، ویژگی‌های مفهوم نظارت، فلسفه نظارت، انواع نظارت و انواع بازرسی، اهداف بازرسی، تفاوت بین بازرسی و نظارت، کنترل و انواع آن و فرآیند کنترل و ویژگی‌های یک کنترل مؤثر و اثربخش، حسابرسی، اهداف و انواع حسابرسی مورد بحث و بررسی قرار می‌گیرد.

۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

مولائی و همکاران (۱۴۰۲) در پژوهشی با عنوان «حسابرسی عملکرد یا ارزیابی مالی نتایج عملکرد مدیران؛ فلسفه کارکردهای دیوان محاسبات ایران از منظر نهاد ناظر مشابه در فرانسه» مطرح می‌کند که آنچه را که ترجمان‌های اجرایی و دیوان محاسبات در فرانسه اجرا می‌کنند، بخشی از یک نظم پیچیده و زنجیروار از اصول و مفاهیم بنیادین و سنت‌های تاریخی به‌شدت متمرکز مدیریت اداری و فرهنگ دولت حقوقی تقویت‌شده از دوره ناپلئون است که هنوز در سطح حاکمیت دولت قابل اعمال است و عطف به

همین فرهنگ اداری، حسابداری ملی خود راهکارهای کمابیش متفاوتی را از نهادهای استانداردگذار فرا-سرزمینی اتخاذ کرده است؛ اما در کشور ما تأملات فکری حقوق عمومی هنوز نظام حقوقی خاص و منطبق با نیازهای اداری-مالی جامعه ایرانی را به وجود نیاورده است. به همین دلیل اجرای رویکردهای مورد بحث که اتفاقاً در نظامی التقاطی از سنت حقوقی و مالی غربی وارد شده و می‌شود، نمی‌تواند به دو مقوله «بجا بودن» و «کارآمد بودن» نظارت بر بیت‌المال کمک شایانی نماید.

حسینی و همکاران (۱۴۰۱) در پژوهشی با عنوان «نظارت پارلمان بر اجرای بودجه در نظام حقوقی ایران و فرانسه» مطرح می‌کند که در نظام حقوقی ایران، بر اجرای بودجه دو نوع نظارت درونی و بیرونی به شرح ذیل انجام می‌شود: الف. نظارت درونی که توسط قوه مجریه به دو صورت نظارت مالی و نظارت عملیاتی انجام می‌شود. ب. دومین نظارتی که بر اجرای بودجه انجام می‌گردد، نظارت بیرونی است که در اجرای اصل ۵۴ و ۵۵ قانون اساسی و از طریق دیوان محاسبات انجام می‌شود. پارلمان این نظارت را به‌وسیله دیوان محاسبات، به دو شیوه نظارت در جریان سال مالی یا مستقیم و نظارت بعد از سال مالی یا غیرمستقیم (تفریغ بودجه) اعمال می‌نماید. علاوه بر این در فرانسه لایحه بودجه توسط دولت تنظیم و از سوی نخست‌وزیر تسلیم مجلس ملی و سپس سنا می‌شود. پارلمان به‌وسیله دیوان محاسبات بر اجرای بودجه نظارت می‌کند و این نظارت عملکردی است. دیوان محاسبات فرانسه یک دادگاه اداری به شمار می‌رود ولی از نظر ساختار تشکیلاتی و وظایف و ساختار تصمیم‌گیری به دادگاه‌های قضایی شباهت دارد.

درباره پیشینه تحقیقات انجام‌شده درباره این موضوع باید یادآور شویم که در خصوص جایگاه حقوقی این نهاد نظارتی تاکنون تحقیق منسجمی مشاهده نگردیده است. البته در موارد معدودی پایان‌نامه‌ها، مقالات و کتبی در قوانین و مقررات مالی و محاسباتی به بررسی قوانین و مقررات مالی و اداری موجود است که در آن‌ها به بررسی تشکیلات و حدود صلاحیت دیوان محاسبات کشور و یا سازمان بازرسی کل کشور به‌صورت مختصر پرداخته شده است؛ درحالی‌که در این پژوهش سعی شده وظایف و اختیارات و جایگاه حقوقی این نهاد نظارتی مورد بررسی قرار گیرد و حدود صلاحیت و وظایف و اختیارات آن تبیین شود.

رضوانی فر و همکاران (۱۳۹۹) در تحقیقی با عنوان «تبیین حقوقی مفهوم «نظام کنترل داخلی» در پرتو صلاحیت‌های دیوان محاسبات کشور» مطرح می‌کند که بر مبنای اصل تفکیک قوا تدوین سیاست‌های اجرامحور در سازمان‌های دولتی بر عهده قوه مجریه و زیرمجموعه‌های آن می‌باشد؛ براین اساس نظارت درون‌سازمانی نیز وظیفه و صلاحیت تکلیفی دستگاه‌های اجرایی می‌باشد. درواقع دستگاه‌های اجرایی

می‌بایست مبتنی بر یک نظام واره هماهنگ، امور داخلی خود و من جمله امور مالی را رصد نمایند. ضعف در این مرجع و نظام منجر به وقوع تخلفات مالی می‌گردد. درواقع تنظیم سازمان داخلی ادارات دولتی، مؤسسات و شرکت‌های دولتی، ادغام واحدهای جزئی و بخشی؛ همه مسائل مربوط به سازمان اداری و مدیریت آن‌ها در صلاحیت اختصاصی و انحصاری قوه مجریه است و لذا در وهله اول نظارت برون قوه‌ای محدود به موارد احصاء شده قانونی خواهد بود و بنابراین اصل بر آن است که نظارت نباید منجر به دخالت شود.

غفاری (۱۳۹۰) در تحقیقی با عنوان «بررسی معایب و محاسن نظارت مالی دیوان محاسبات کشور در نظام حقوقی ایران» این موضوع را مورد بررسی قرار داده است. دیوان محاسبات کشور دارای وظایف دیگری چون تهیه گزارش تفریغ بودجه به انضمام نظرات خود و تقدیم آن به مجلس شورای اسلامی و حسابرسی از وزارتخانه‌ها و مؤسسات و شرکت‌های دولتی و دستگاه‌هایی است که به نحوی از انحاء از بودجه کل کشور استفاده می‌کنند و دارای صلاحیت قضایی هم می‌باشد که بخشی از تشکیلات دیوان یعنی دادسرا و هیأت‌های مستشاری با ریاست اداری رئیس کل دیوان کار رسیدگی قضایی دیوان را سامان می‌دهند. در مجموع مقررات قبل و بعد از انقلاب اسلامی صلاحیت قضایی دیوان به‌طور عام حوزه وسیع‌تری را در برگرفته است.

حاجی‌آقا بزرگی (۱۳۹۴) در تحقیقی با عنوان «ماهیت حقوقی نظارت سازمان بازرسی کل کشور» به شناسایی ماهیت قضایی یا اداری بودن سازمان بازرسی کل کشور پرداخته و به این نتیجه رسیده است که هرچند نظارت سازمان بازرسی کل کشور دارای ماهیت قضایی است ولی نمی‌توان آن را قضاوت به معنی خاص در رسیدگی و صدور حکم دانست و باید آن را نهاد حقوقی خاصی به شمار آورد.

دهقان نژاد (۱۳۹۷) در تحقیقی با عنوان «چالش‌های فراروی جایگاه دیوان محاسبات کشور در نظم اساسی ایران» مطرح می‌کند که نظارت مالی در هر کشوری از جایگاه خاصی برخوردار است و یکی از ارکان اساسی مدیریت محسوب می‌شود. در کشور ایران، طبق اصل (۵۵) قانون اساسی نظارت مالی بعد از خرج بر عهده دیوان محاسبات کشور می‌باشد. دیوان محاسبات در انجام وظایف و مسئولیت‌های قانونی خود در حوزه نظارت مالی از انواع روش‌های حسابرسی، پیگیری و ارسال گزارش انحرافات از قوانین و مقررات مالی و محاسباتی به دادسرای دیوان محاسبات کشور و هیئت‌های مستشاری استفاده می‌کند و نهایتاً نتیجه عملکرد بودجه سالانه را به همراه نقطه نظرات و پیشنهادهای خود، در جهت بهبود فرایند تهیه

و تنظیم بودجه آتی و بهبود عملکرد دولت از حیث رعایت ضوابط قانونی و همچنین بهبود عملکرد دولت از حیث رعایت قوانین و مقررات در قالب گزارش تفریغ بودجه، تسلیم مجلس شورای اسلامی می‌نماید.

سالارزایی و همکاران (۱۳۹۲) در تحقیقی با عنوان «بررسی تطبیقی وظایف و اختیارات دیوان محاسبات کشور و سازمان بازرسی کل کشور» مطرح می‌کند که رفتار نظارتی این دو دستگاه نظارتی منبعث از قوانین و مقررات حاکم بر آنها با رعایت اصل عدم تداخل قوا بوده و در توازی و تداخل وظایف و اختیارات قرار ندارند و مکمل هم می‌باشند.

۳- روش تحقیق

روش انجام پژوهش به صورت تحلیلی- توصیفی می‌باشد که از روش اسنادی و کتابخانه‌ای برای گردآوری اطلاعات استفاده شده با مراجعه به کتب و مقالات و سایت‌های اینترنتی، و قوانین مربوطه رویه‌های قضایی، مطالب در خصوص موضوع جمع‌آوری شد.

۴- تعاریف و واژگان کلیدی

تفریغ بودجه

نظارت پس از آغاز فرایند اجرای بودجه، متکی بر «گزارش تفریغ بودجه» است. گزارش تفریغ بودجه که بر اساس اصل (۵۵) قانون اساسی توسط دیوان محاسبات تهیه و به مجلس فرستاده می‌شود، برای آگاهی عمومی منتشر می‌شود، سندی است که با در نظر گرفتن بودجه هر سال و اعتبارات مصوب در نصوص قانون بودجه و از سوی دیگر، عملکرد دولت طبق قانون بودجه، سعی می‌کند میزان انطباق عملکردی دولت را بر مبنای تعریف شده بودجه‌ای مشخص سازد. گزارش تفریغ نقش مهمی در ضمانت اجرای سیاسی و قضایی دارد که توسط مجلس و دیوان محاسبات اعمال می‌شود و در نتیجه توزیع ثروت‌ها را در سطح ملی بر اساس نقشه‌بندی بودجه‌ای رصد می‌کند، اما به نظر می‌آید از آنجایی که این گزارش واجد معضالتی است، نمیتواند به نحو شایسته دولت را به مسیر تعیینی بودجه‌ای بازگرداند. نگارندگان معتقدند با توجه به تاثیر مثبت گزارش تفریغ بودجه بر عملکرد دولت (الماسی و همکاران، ۱۳۹۵)، با تنقیح سیستم گزارش تفریغ بودجه، بتوان حساسیت مجلس نسبت به این موارد را موثرتر کرد تا با در اختیار داشتن ضمانت اجرای کارآمد مهم سیاسی، که قانون اساسی در اختیار آن گذاشته است، به انتظام این نظارت کمک کند. (تقی زاده، ۱۴۰۳)

نظارت:

بر مبنای آموزه‌های حقوق اساسی، «نظارت» عبارت است از بررسی، ارزیابی و ممیزی کارهای انجام شده یا در حین انجام و انطباق آن‌ها با تصمیمات اتخاذ شده و همچنین قوانین و مقررات در جهت جلوگیری از انحراف (قوامی، ۱۳۸۳: ۲۰۶). لذا در وهله اول باید با شناخت مرزهای صلاحیت‌های اجرایی و نظارتی نقطه شروع فرآیندهای نظارت را بازشناسی کرد و در مرحله دوم اسلوب‌های اعمال نظارت بر رفتارهای مجریان را تعریف یا طراحی کرد. در واقع ترسیم مرزهای نظارت باید با رعایت اصل تفکیک قوا صورت بگیرد. قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران در اصول ۱۶۱، ۱۷۴، ۹۹، ۶۷، ۵۵ مجاری نظارتی در نظام حقوقی ایران را مشخص کرده است و در این اصول، اصل ۵۵ در رابطه با نظارت قوه مقننه بر مجریه از طریق دیوان محاسبات کشور و از مسیر نظارت مالی بر دخل و خرج دولت و تهیه گزارش تفریغ بودجه، صلاحیت ویژه‌ای را برای این نهاد در نظر گرفته است.

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

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

طراحی مدل‌های نظارت به معنای عدول از صلاحیت‌های قانونی یا فرارفتن از این صلاحیت‌ها نیست. در واقع هر چند وظیفه ذاتی دیوان محاسبات نظارت است و نتیجه این نظارت نیز ورود نهاد مدعی‌العموم

و قرار گرفتن موضوع در فرآیند رسیدگی دیوان محاسبات و حتی مجازات متخلفین از قوانین و مقررات مالی بر مبنای ماده (۲۳) قانون دیوان محاسبات است؛ لیکن نحوه اعمال این صلاحیت و مدل‌های آن با تحفظ بر صلاحیت‌های قانونی نیز چندان مهم است که به نظر می‌تواند اثرات پیشگیرانه در روبه مورد عمل دستگاه‌های اجرایی داشته باشد. به بیان دیگر هرچند وظیفه دیوان محاسبات کشور پیشگیری از وقوع تخلف نیست و قاعده‌تاً آغاز وظیفه نظارتی دیوان محاسبات از پایان عملیات اجرایی دستگاه‌های اجرایی است؛ اما نوع اعمال نظارت می‌تواند به گونه‌ای باشد که موجب تقویت نظارت درون‌سازمانی مجریان باشد. این طریق هم کم‌هزینه و هم باعث چابک سازی مجریان خواهد شد.

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

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

نظارت^۳ در اصل یک واژه عربی است که از ریشه «نظر» است. مرحوم راغب اصفهانی در مفردات الفاظ قرآن «نظر» را این چنین ترجمه کرده است: نگاه کردن، برگرداندن و توجه دادن چشم ظاهر و چشم باطن برای دیدن و ادراک چیزی است که مقصود از این عمل تأمل و تحقیق درباره آن است و نیز مقصود از دیدن و تأمل به دست آوردن معرفت و شناختی است که بعد از تحقیق حاصل می‌شود و آن را «رویه» یعنی اندیشه و تدبیر گویند. (راغب اصفهانی، ۱۳۷۴: ۳۵۸)

^۳ - Superision; control

همچنین در یکی از لغت‌نامه‌های بزرگ فارسی «نظر» به معنای نگرستن در چیزی با تأمل، چشم انداختن، حکومت کردن بین مردم و فیصله دادن دعاوی ایشان، یاری دادن و مدد کردن و کمک کردن و نیز به معنای چشم، بصر، دیده، فکر، اندیشه، تفکر، رویه، دقت، تأمل، تدبر، خیال، وهم و اعتراض آمده است. (دهخدا ۱۹۶۰، ۱۳۷۲)

در این منبع «ناظر» به معنای نظر کننده، نگرنده، نگاه‌کننده، بیننده، شاهد و کنایه از جاسوسی، دیده‌بان و نگاه‌بان آمده و درنهایت «نظارت» به معنای نظر کردن و نگرستن به چیزی، مراقبت و تحت نظر و دیده‌بانی داشتن کاری، نگرانی و دیده‌بانی به‌سوی چیزی و مباشرت و حراست معنا شده است (دهخدا ۱۹۴۶، ۱۳۷۲).

نظارت در فرهنگ فارسی عمید به معنای «عمل ناظر و مقام او، مراقبت در اجرای امری، زیرکی، فراست» آمده است (عمید ۱۳۸۹، ۱۲۱۷).

اصولاً نظارت فرآیندی است که کیفیت عملکرد سیستم را به‌طور مداوم ارزیابی می‌نماید. تحت نظر گرفتن امری به‌منظور بررسی اظهار نظر پیرامون آن جهت اتخاذ تصمیم است و اصطلاحاً به یکی از مراحل بودجه اطلاق می‌شود که به سه بخش نظارت اداری، نظارت پارلمانی و نظارت قضائی تقسیم می‌شود. بخش اخیر نظارت، بر عهده دیوان محاسبات کشور به‌عنوان نماینده قوه مقننه قرار دارد. (عبدالمالکی، ۱۳۹۰: ۲۴۵).

نظارت در اصطلاح فقهی عبارت از حقی (به معنای اعم) است که فرد یا جمعی به‌مقتضای شرع (قانون) و یا صاحب‌اختیاری برای کنترل و عیب‌یابی کار مورد اهتمامی، آن را به دست می‌آورد و به‌عنوان ناظر منصوب می‌شود. ناظر در حقیقت رقیب عامل است که وی بدون اطلاع ناظر کاری از پیش نبرد و هرگاه عامل خلاف نظر ناظر عمل کند او را بازبدارد (نظارت استتلاعی) و یا اصولاً اعمال خلاف و مغایر با نظر ناظر بی‌اعتبار باشد. (نظارت استصوابی) (موسوی الخمینی، ۱۴۰۳: ۱۰۰).

در اصطلاح حقوقی ناظر عنوان مقامی است که به‌منظور بازرسی و ارزیابی اقدامات مقاماتی چون وصی و متولی تعیین می‌شود. بی‌آنکه خود در اداره امور مورد وصایت و موقوفات، مداخله مستقیم داشته باشد. به‌طور خلاصه نظارت در مفهوم حقوقی عبارت است از بازرسی و سنجش و ارزیابی اقدامات مجریان و ناظر کسی است که به‌منظور انجام چنین بازرسی و ارزیابی و سنجشی تعیین می‌شود. (عمید زنجانی و موسی

زاده، ۱۳۸۹: ۱۵)

در متون اسلامی از دیده‌بانی و نظارت به «عیون» تعبیر شده که بیانگر دقت عمل نظارت و لزوم برابری آن با دید حسی و مشاهده عینی است. (نهج‌البلاغه، نامه شماره ۵۳ «و ابعث عیونک» و نیز خطبه ۱۵۸ «اخبار عیونک»).

نظارت، به معنای دقیق کلمه، عبارت از کنترل و بررسی اقدامات یک مقام و نهاد حکومتی از سوی مقام و نهادهای دیگر است که غایت آن حصول اطمینان از باقی ماندن اقدامات یادشده در حدود و ثغور قانونی است. به دیگر سخن، منظور از نظارت، در حقیقت، «کنترل قدرت با قدرت» است و از این رو، نظام نظارتی باید در حالتی از تعادل و توازن باشد تا به ضد خود تبدیل نشود، یعنی به سوءاستفاده از قدرت متراکم نظارتی منجر نشود (راسخ، ۱۳۸۸: ۲۱).

صلاحیت:

عبارت است از اختیاری که به دادگاه‌ها واگذارشده تا مطابق آن به دعوای رسیدگی کرده و آن‌ها را حل‌وفصل نمایند (نصر اصفهانی، ۱۳۸۲). در خصوص صلاحیت دادگاه، چنین بیان شده است که «منظور از صلاحیت دادگاه، یعنی شایستگی دادگاه‌ها برای رسیدگی به انواع دعوای (واحدی ۱۳۷۹، نوبخت، ۱۳۹۳). همچنین، این‌طور بیان‌شده است که صلاحیت یعنی حق قانونی که به‌وسیله آن حق، قضات اختیار خود را اعمال و اجرا می‌کنند (نهرینی، ۱۳۹۰). بنابراین، اجازه قانونی دادگاه در رسیدگی به دعوا را صلاحیت دادگاه گویند (نوبخت، ۱۳۹۳). به عبارت دیگر صلاحیت، عبارت از توانایی، شایستگی و اختیاری قانونی است که به شخص یا اشخاص حقیقی یا حقوقی اعطا می‌شود تا در محدوده و گستره آن اختیار و توانایی، به اجرای امور مفوضه بپردازند. این اصطلاح (صلاحیت) در آیین دادرسی و به‌ویژه در مورد قضایی دارای اهمیت ویژه و بسزایی است (نهرینی، ۱۳۹۰).

صلاحیت در لغت به معنای شایستگی، درخوری، سزاواری، اهلیت می‌باشد. (دهخدا، ۱۳۷۷) صلاحیت در اصطلاح عبارت از قدرت، شایستگی و توانایی قانونی دادگاه‌های دادگستری یا مراجع غیر دادگستری به دعوای و اختلافات و حل‌وفصل آن‌ها است (بهرامی، ۱۳۸۵).

صلاحیت یکی از مسائل مربوط به نظم قضایی است. قضات محاکم باید قبل از رسیدگی به هر دعوائی تشخیص دهند که دعوا و اختلاف عنوان‌شده، داخل در محدوده صلاحیت و توانایی قانونی آن‌ها است یا

خیر. در صورت داشتن صلاحیت مکلف به رسیدگی هستند. صلاحیت از قواعد آمره محسوب می‌شود. بنابراین نمی‌توان برخلاف آن توافق و تراضی نمود. تشخیص صلاحیت یا عدم صلاحیت هر دادگاه در رسیدگی به دعوا ارجاع شده با همان دادگاه است. مناط صلاحیت تاریخ تقدیم دادخواست است مگر در مواردی که خلاف آن مقرر شده باشد (کریمی، ۱۳۸۶).

نظام حقوقی:

مقصود از نظام‌های حقوقی مجموع نهادها، سازمان‌ها و قواعدی است که بر اساس آن میانی و برای تحقق آن اهداف، به صورت منظومه‌ای هماهنگ و منسجم به وجود می‌آیند. می‌توان با این معیار که آیا این نظام‌ها با ادیان الهی؛ نه ادیان بشری، ارتباط دارند یا نه، آن‌ها را به نظام‌های حقوقی «سکولار - بشری» و «دینی - الهی» تقسیم کرد. وجه اشتراک نظام‌های سکولار - بشری این است که قواعد حقوقی را ساخته انسان و محصول وجدان اجتماعی یا عرف یا عقل و تجربه بشری می‌دانند؛ هرچند ممکن است از آموزه‌های مذهبی نیز به عنوان عرف جاری در جامعه، تأثیر پذیرفته باشند. این در حالی است که وجه اشتراک نظام‌های دینی - الهی این است که قواعد حقوقی اصالتاً ساخته خداوند و محصول اراده او هستند؛ هرچند ممکن است در چارچوب ادیان الهی، عقل، عرف و تجربه بشری نیز در پدید آمدن قواعد حقوقی، مؤثر باشد. از نظام‌های حقوقی سکولار - بشری، می‌توان به نظام‌های حقوقی «رومی - ژرمنی»، «کامن لا» و «سوسیالیسم» اشاره کرد و نظام‌های حقوقی «یهود»، «مسیحی - کلیسایی» و «اسلام» در دسته دوم جای می‌گیرند.

حسابرسی:

حسابرسی فرآیندی است بسامان به شکل جمع‌آوری و ارزیابی بی‌طرفانه شواهد درباره ادعاهای مربوط به فعالیت‌ها و وقایع اقتصادی برای تعیین میزان انطباق این ادعاها با معیارهای از پیش تعیین شده و گزارش نتایج به اشخاص ذی‌نفع (دوناخیر، ۲۰۱۶).

این تعریف به صورت عمده و جامع ارائه شده است تا انواع مختلف حسابرسی را شامل شود. برخی از عبارات این تعریف نیاز به توضیح بیشتری دارد. عبارت فرآیند بسامان بر این نکته دلالت دارد که حسابرسی



بر اساس برنامه‌ریزی مناسب انجام می‌شود. برنامه‌ریزی مناسب شامل جمع‌آوری و ارزیابی بی‌طرفانه شواهد است. حساب‌رسان باید با حفظ بی‌طرفی نسبت به جمع‌آوری و ارزیابی مربوط بودن و اعتبار شواهد بپردازند. اگرچه نوع، میزان و قابلیت اتکای شواهد در کارهای مختلف حسابرسی می‌تواند متفاوت باشد، اما جمع‌آوری و ارزیابی شواهد، بخش اعظم فعالیت‌های حساب‌رسان را تشکیل می‌دهد (سینگ، ۲۰۲۱).

از حسابرسی تعاریف متعددی شده است که هر تعریف بستگی به استفاده از آن نوع حسابرسی دارد. حسابرسی جمع‌آوری و ارزیابی شواهد درباره اطلاعات، به‌منظور تعیین و گزارش درجه انطباق بین این اطلاعات و معیارهای از پیش تعیین شده است. (وفادار و دابه، ۱۳۸۸: ۴)

حسابرسی فرآیندی است منظم و با قاعده (سیستماتیک) جهت جمع‌آوری و ارزیابی بی‌طرفانه شواهد درباره ادعاهای مربوط به فعالیت‌ها و وقایع اقتصادی، به‌منظور تعیین درجه انطباق این ادعاها (اظهارات) با معیارهای از پیش تعیین‌شده و گزارش نتایج به افراد ذینفع.

این تعریف از حسابرسی بسیار جامع و بسیط است و ضمن انتقال پیام اصلی که حسابرسی فرآیندی آزمونی است، به آن اندازه جامعیت دارد که دربرگیرنده انواع مختلف حسابرسی برای موضوعات (موارد) مختلف می‌باشد. اغلب، واژه حسابرسی با عبارات توصیفی و یا عبارات دیگر همراه است که نوع حسابرسی، موضوع حسابرسی و یا هر دو را مشخص می‌کند. برای نمونه ما اغلب با واژه‌های حسابرسی مالی، حسابرسی سیستم‌های اطلاعاتی، حسابرسی مدیریت، حسابرسی عملیاتی و حسابرسی رعایت برخورد می‌کنیم. این واژه‌ها نماینده انواع مختلف حسابرسی است و تعریف حسابرسی که در بالا ارائه شد تمامی آن‌ها را در برمی‌گیرد. (جباری و صادقی، ۱۳۹۰: ۵)

اما حسابرسی که مورد بحث این پژوهش می‌باشد حسابرسی دولتی است. در قوانین و مقررات مالی و محاسباتی کشور، تعریفی از حسابرسی دولتی به عمل نیامده است و لذا به اعتبار قوانین و مقررات مالی و محاسباتی کشور به‌خصوص فصل اول و دوم قانون دیوان محاسبات مصوب بهمن‌ماه ۱۳۶۱ و اصلاحیه‌های بعدی آن و عرف حاکم بر نحوه‌ی رسیدگی به حساب دستگاه‌های اجرایی، حسابرسی دولتی را می‌توان چنین تعریف نمود:

حسابرسی دولتی عبارت است از رسیدگی و ارزیابی سیستماتیک صورتحساب عملکرد بودجه سالانه کل کشور (تفریغ بودجه). همچنین عملیات مالی دستگاه‌های اجرایی و هر واحدی که به نحوی از انحاء از بودجه کل کشور استفاده می‌کنند، به‌منظور اظهارنظر نسبت به اقلام و ارقام صورتهای مالی و انطباق آن با موازین حسابداری، حسابرسی دولتی و قوانین و مقررات مالی و محاسباتی کشور و ارائه گزارش نتایج بررسی‌های به‌عمل آمده به مجلس شورای اسلامی. (حسینی عراقی، ۱۳۹۱: ۸)

دیوان محاسبات کشور:

یک) مطابق اصول (۵۴) و (۵۵) قانونی اساسی و قانون دیوان محاسبات کشور، وظیفه نظارت، بررسی و کنترل منابع و مصارف بودجه کل کشور، اموال و دارایی‌های دستگاه‌های اجرایی و به‌طور کلی صیانت از وجوه، اموال و دارایی‌های مشمول مالکیت عمومی، بر عهده این نهاد نظارتی می‌باشد. دیوان محاسبات در ساختار کلی اداری خود زیر نظر مجلس شورای اسلامی است. صلاحیت نظارتی دیوان از سوی قانون‌گذار صرفاً محدود به رسیدگی اسناد و مستندات مالی وزارتخانه، مؤسسات، شرکت‌های دولتی و سایر دستگاه‌هایی که به نحوی از انحاء از بودجه کل کشور استفاده می‌کنند نبوده، بلکه دیوان محاسبات در راستای انجام وظایف قانونی خود می‌تواند در تمامی امور مالی کشور تحقیق و تفحص نموده و در تمامی موارد مستقیماً مکاتبه برقرار نماید. با نظر به جایگاه و عملکرد دیوان محاسبات کشور باید گفت این نهاد به‌عنوان یکی از زیرمجموعه‌های قوه مقننه می‌تواند نقش مؤثری در راستای مبارزه و پیشگیری از مفاسد اداری و مالی چه در سطح کلان و چه در سطح خرد داشته باشد. (حشمن، ۱۳۹۹: ۱۳).

دو) دادگاهی است عالی که مأمور معاینه و تفکیک محاسبات کشور و تفریغ حساب کلیه حسابداران خزانه بوده و نیز نظارت می‌کند که هزینه‌های معینه در بودجه از میزان تعیین‌شده تجاوز نکند و تغییر و تبدیل نیابد و هر وجهی در محل خود صرف شود و نیز مکلف است که امر معاینه و تفکیک محاسبات ادارات دولتی و جمع‌آوری اوراق سند خرج محاسبات و صورت کلیه محاسبات مملکتی اقدام نماید. (جعفری لنگرودی، ۱۳۸۰: ۳۲۰).

سه) دیوان محاسبات کشور به‌عنوان بازوی مالی مجلس شورای اسلامی است که با توجه به اصول ۵۴ و ۵۵ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران و به‌منظور پاسداری از بیت‌المال، عملیات و فعالیت‌های مالی کلیه وزارتخانه‌ها و مؤسسات و شرکت‌های دولتی و سایر دستگاه‌هایی که به نحوی از انحاء از بودجه کل کشور استفاده می‌کنند را نظارت و کنترل می‌نماید. (عبدالمالکی، ۱۳۹۰: ۱۳۳).

۵- نتیجه گیری

در خصوص تبیین و توضیح فرضیه تحقیق مبنی بر نظارت دیوان محاسبات بر کلیه دستگاه‌های اجرایی کشور با توجه به مباحث مطروحه در فصل‌های پیشین می‌توان اظهار داشت: قلمرو نظارتی دیوان محاسبات کشور شامل دستگاه‌های که ارتباط آن‌چنانی با دولت ندارند نظیر دفاتر اسناد رسمی و مؤسسات عام‌المنفعه و... نمی‌شود و بر شرکت‌های دولتی بر اساس تعاریف مندرج در ماده (۴) قانون محاسبات عمومی کشور و ماده (۴) قانون مدیریت خدمات کشوری یعنی شرکت‌های که بیش از ۵۰ درصد سرمایه آن متعلق به دولت باشد رسیدگی می‌کند و نسبت به سایر واحدها بر اساس میزان بودجه‌ای که از بودجه کل کشور استفاده می‌نمایند رسیدگی می‌کند. همچنین در تبصره ذیل ماده (۲) قانون محاسبات دیوان محاسبات تأکید شده که حسابرسی این دیوان شامل تمام نهادهای عمومی غیردولتی که بر اموال عمومی جامعه تسلط دارند، می‌شود. بر همین اساس نهادهای عمومی غیردولتی شامل شهرداری‌ها که منابع بسیار زیادی در جامعه دارند مورد حسابرسی قرار می‌گیرند و دیوان محاسبات می‌تواند اجرای بودجه شهرداری‌ها را متناسب با مصوبات اسناد بالادستی بررسی کند. نوع نظارت دیوان محاسبات کشور هم مالی و هم اداری است. نظارت از جانب علمای حقوق از گذشته تاکنون در سه قسم اداری، پارلمانی و قضایی مطرح شده است؛ اول؛ نظارت اداری یا نظارت قبل از خرج یا در جریان اجرای آن که قسمتی از آن از طریق رئیس سازمان ذی‌ربط، ذی‌حساب یا اداره‌های حسابداری تحت نظارت صورت می‌گیرد. وزارت امور اقتصادی و دارایی نیز وفق ماده (۹۰) قانون محاسبات عمومی، اعمال نظارت مالی بر مخارج وزارتخانه‌ها و... از نظر انطباق پرداخت با مقررات این قانون یا سایر قوانین و مقررات راجع به هر نوع خرج را بر عهده دارد.

دوم؛ نظارت پارلمانی که در دو مرحله در جریان اجرا و پس از اجرای بودجه صورت می‌گیرد. در مرحله نخست، مجلس در طول سال مالی می‌تواند از ابزارهای نظارتی خود همچون حق تحقیق و تفحص، تذکر، سؤال و استیضاح استفاده کند. این نظارت در مواقع ارسال لایحه اصلاحی یا متمم بودجه نیز هرچند به‌طور غیرمستقیم، قابلیت اعمال دارد. در مرحله دوم یا پس از پایان سال مالی نیز وفق تصریح اصل ۵۵ قانون اساسی، مجلس از طریق دریافت، بررسی و انتشار گزارش تفریغ بودجه که از سوی دیوان محاسبات ارائه می‌شود، نظارت نهایی خود را اعمال می‌کند. یعنی محل تلاقی بحث ما در خصوص دیوان محاسبات از نظارت پارلمانی آغاز می‌شود. چرا که دیوان وفق اصل ۵۵ قانون اساسی مستقیماً زیر نظر مجلس شورای اسلامی است.

سوم؛ نظارت قضایی است که طبق این تقسیم‌بندی، دیوان محاسبات و سازمان بازرسی کل کشور با جواز حاصله از اصول ۵۵ و ۱۷۴ قانون اساسی، نظارت قضایی را اعمال می‌کنند. بنابراین می‌توان نظارت پارلمانی مرحله دوم یعنی پس از اجرای بودجه و نظارت قضایی دیوان را از یک سنخ دانست، چراکه در این فرایند تنها «نظارت غیرمستقیم مجلس از طریق دیوان با رسیدگی به گزارش تفریغ به صورت مستقیم درمی‌آید». به دیگر سخن، نظارت مجلس پس از پایان سال مالی از طریق گزارش تفریغ بودجه دیوان محاسبات صورت می‌گیرد که خود متولی نظارت قضایی بر اجرای بودجه است؛ نظارتی که نقطه پایانی آن، تدوین همین گزارش تفریغ بودجه است. لذا مطابق تعاریف موجود نظارت دیوان محاسبات عمدتاً جنبه مالی دارد که در نتیجه نهایی آن در گزارش تفریغ بودجه سالیانه منعکس می‌گردد؛ از طرفی دیوان محاسبات از طریق گزارش‌های عملکرد و کنترل‌های داخلی نظارتی از نوع اداری نیز انجام می‌دهد، همچنین می‌دانیم که مطابق استانداردهای امروز حسابرسی تفاوتی بین کنترل‌های اداری و مالی وجود ندارد، بلکه هر آنچه مرتبط با ادعاهای مدیریت باشد به حساب‌برسان نیز مربوط می‌باشد.

دیوان محاسبات کشور فعالیت خود را به موجب قانون آغاز کرده و رسیدگی و حسابرسی خود را در جهت تهیه گزارش سالانه تفریغ بودجه و اصلاح امور (مالی) کشور انجام می‌دهد. دیوان اهداف خود را از طریق حسابرسی و رسیدگی به حساب‌ها و صورت‌های مالی دستگاه‌هایی که به نحوی از انحاء از بودجه کل کشور استفاده می‌نمایند محقق می‌سازد. دیوان محاسبات کشور از استقلال کامل برخوردار است و اطلاعات به دست آمده ناشی از رسیدگی‌های انجام شده دیوان، محرمانه و از امنیت کافی برخوردار می‌باشند، این گزارش‌های حسابرسی به انضمام گزارش تفریغ بودجه سالانه به مجلس ارائه و بعد از طرح و بررسی در مجلس به موجب اصل ۵۵ قانون اساسی در اختیار عموم جامعه قرار می‌گیرد.

هدف دیوان محاسبات ایران با توجه به اصول قانون اساسی و قانون دیوان محاسبات کشور اعمال کنترل و نظارت مستمر مالی به منظور پاسداری از بیت‌المال از طریق کنترل عملیات و فعالیت‌های مالی دستگاه‌های اجرایی و بررسی و حسابرسی وجوه، درآمدها و سایر منابع تأمین اعتبار محقق می‌گردد. این نهاد نظارتی علاوه بر وظایف عمومی و عام دارای اهداف و وظایف ویژه و خاص خود می‌باشند که در حلقه وظایف عمومی آن‌ها حلقه مرکزی و برجسته را تشکیل می‌دهد به طوری که فرآیند ساختاری و عملکردی این نهاد حول محور آن‌ها تعریف و تبیین گشته و در نهایت میزان موفقیت یا عدم موفقیت به میزان و کیفیت پرداختن به این وظایف ویژه و حلقه‌های برجسته و نتایج حاصل از آن‌ها سنجیده می‌شود. به طور کلی صلاحیت‌های دیوان را می‌توان در دو دسته صلاحیت قضایی و مشورتی جای داد؛ در خصوص صلاحیت

قضایی، فصل پنجم از بند دوم قانون ۱۳۲۹ دیوان با عنوان «در محاکمه محاسبات» و فصل‌های اول تا چهارم از بند سوم آن با عنوان «در اصول محاکمات» به رسیدگی قضایی دیوان اختصاص داشت. این قانون با آنکه از طرفی نخستین تجربه قانون‌گذار ایرانی در باب نهاد نوپای دیوان بود و از طرف دیگر در دومین دوره مجلس شورای ملی تصویب شده بود، نسبت به قوانین بعدی، از جامعیتی غیرقابل‌انکار برخوردار است، تمامی موارد آیین رسیدگی و به عبارت بهتر دادرسی را در خود جای داده است به‌طوری‌که طولانی‌ترین قانون دیوان محاسبات تا به حال محسوب می‌شود و از نظر آیین دادرسی نیز بیشترین مواد را به خود اختصاص داده است. اما مواد مربوط به آیین دادرسی در قانون ۱۳۱۲ کاهش چشم‌گیری داشت و در قانون کنونی دیوان مصوب ۱۳۶۱ و اصلاحات بعدی آن نیز سیر کاهش مواد مربوط به آیین دادرسی ادامه یافت؛ به‌طوری‌که هم‌اکنون صرفاً مواد (۲۴) الی (۳۶) یعنی جمعاً (۱۲) ماده به چگونگی دادرسی در دیوان محاسبات اختصاص دارد. این امر با عنایت به اشاره قانون‌گذار در ماده (۳۰) مبنی بر عدم تابعیت هیأت‌های مستشاری و محکمه تجدیدنظر از تشریفات آیین دادرسی، خلأ آیین دادرسی خاص در رسیدگی‌های دیوان را با توجه به نتایج منفی آن از جمله: «عدم تضمین حقوق متهم و امکان تضییع احتمالی حقوق آن، ایجاد محدودیت‌های قانونی و عملی در مسیر رسیدگی‌های دادیاران و مستشاران در موارد احضار، بازجویی و...» را بیشتر می‌نماید. به نظر می‌رسد این کمبود به‌سادگی و با بهره‌گیری از تجربه دیگر کشورها و از جمله فرانسه قابل‌رفع است. از طرفی صلاحیت قضایی دیوان محاسبات در ایران به دو بخش دادسرا و دادگاه تقسیم شده است. در بخش دادسرا اهم وظایف دادستان به این شرح است:

۱- اقدام جهت حفظ حقوق بیت‌المال در حدود قوانین و مقررات مالی، شخصاً یا توسط یکی از دادیاران (ماده ۲۱).

۲- رسیدگی و تنظیم دادخواست در خصوص عدم تحویل هر نوع سند و مدرک موردنیاز دیوان در موعد مقرر و نیز کسری ابواب‌جمعی مسئولین و سایر موارد در صلاحیت رسیدگی دیوان و ارسال آن به رئیس دیوان جهت طرح در هیأت‌های مستشاری (تبصره‌های ۱ و ۲ الحاقی ماده ۲۱ مصوب ۱۳۷۰/۵/۲۰).

۳- اعلام وقوع یکی از جرائم عمومی در ضمن انجام وظایف دیوان به مراجع قضایی جهت تعقیب (ماده ۲۵ قانون ۱۳۶۱ و تبصره ۲ الحاقی ماده ۲۳ مصوب ۱۳۷۰).

۴- ابلاغ آرای دیوان جهت اجرا به دستگاه‌های مربوطه و مراقبت از اجرای آن‌ها و در صورت بلا اجرا ماندن آراء، اطلاع مراتب به مجلس شورای اسلامی (ماده ۲۶).

۵- حق درخواست تجدیدنظر از آرای هیأت‌های مستشاری (ماده ۲۸).

اما در بخش دادگاه، رسیدگی در دو مرحله بدوی و تجدیدنظر صورت می‌پذیرد. در مرحله بدوی هیأت‌های مستشاری وفق بندهای الف تا ی ماده (۲۳) به: «عدم ارائه صورت‌های مالی در موعد مقرر به دیوان، تعهد زائد بر اعتبار، عدم رعایت قوانین و مقررات مالی، سوءاستفاده و غفلت در حفظ اموال و اسناد دولتی و...» رسیدگی و انشای رأی می‌کنند. البته قانون دیوان جهت بازنگری در آرای هیأت‌های مستشاری دو مرجع را در نظر گرفته است؛ یکی محکمه صالحه متشکل از یک نفر حاکم شرع به انتخاب رئیس قوه قضاییه و دو نفر از مستشاران دیوان به‌عنوان کارشناس به انتخاب رئیس دیوان (تبصره ۱ ماده ۲۸) و دیگری هیأت تجدیدنظر مرکب از ۳ نفر مستشاران دیوان با تعیین رئیس دیوان باصلاحیت صدور آرای نظیر توبیخ کتبی، کسر حقوق، اخراج، انفصال موقت و دائم از خدمات دولتی (تبصره‌های ۱ و ۲ الحاقی ماده ۲۳ مصوب ۱۳۷۰).

۶- پیشنهادها:

۱- تقویت شورای دستگاه‌های نظارتی کشور و شوراهای نظارتی استانی به‌منظور ایجاد هماهنگی بیشتر بین دستگاه‌های نظارتی برای اجرای برنامه نظارت و بازرسی.

۲- اصلاح قانون دیوان محاسبات کشور به‌نحوی که ضمن لحاظ شرایط ضروری و موردنیاز مناصب رسیدگی قضایی برای متصدیان این امور در بخش‌های رسیدگی شبه قضایی شائبه تصدی مناصب شبه قضایی از سوی افراد فاقد شرایط، به‌ویژه آشنایی با علم قضا و اصول و قواعد قضائی، برطرف شود.

۳- تدوین و تصویب آئین دادرسی جامع و مناسب برای دیوان محاسبات کشور که تمام معیارها و موازین پذیرفته‌شده و مورد عمل حقوقی و قضایی را در برداشته و متضمن احقاق حقوق طرفین دعوی (حقوق متهمین و حقوق عمومی و بیت‌المال) ازجمله ضمانت اجرای عدم اجرای احکام صادره، حق انتخاب وکیل، موارد رد مستشاران و دادیاران، اعتبار عینی و به امر مختومه و قضیه محکوم به، در آن پیش‌بینی شده باشد.

۴- نظر به تعدد، ناهمگونی، تفسیرپذیری و عدم شفافیت قوانین و مقررات موجود مالی و محاسباتی پیشنهاد می‌گردد که با تنقیح قوانین، قانونی جامع، کامل و واحد که نسبت به تمام دستگاه‌های اجرایی کشور شمولیت داشته باشد و حیطه اختیارات حسابرسان، وظایف مدیران اجرایی و الزام قانونی اجرای

حسابرسی عملکرد را به‌طور صریح و شفاف بیان کند را تصویب و جایگزین قوانین فعلی گردد.

۵- اشاعه دانش و فرهنگ نظارت و بازرسی در دستگاه‌های خرد و کلان کشور به شیوه‌های مختلف به‌منظور توجه به شاخص‌ها و برنامه‌ها و تقویت پاسخگو بودن آنان برای ارائه گزارش عملکرد بهینه و استفاده از بازخورد نتایج نظارت‌ها.

منابع فارسی:

- تقی زاده احمد، منصوری زاده خلیل (۱۴۰۳). الگوی مطلوب ارائه گزارش تفریغ بودجه توسط دیوان محاسبات کشور فصلنامه برنامه ریزی و بودجه؛ ۲۹ (۱): ۱۶۱-۱۳۵.
- امامی، محمد و دهقان، فرشته (۱۳۹۲). نظارت درونی سلسله مراتبی در نظام حقوقی ایران. فصلنامه مطالعات حقوقی دانشگاه شیراز، دوره پنجم، شماره اول.
- جباری، مهرداد و صادقی، امراالله (۱۳۹۰). حسابرسی دولتی از تئوری تا عمل. انتشارات ترمه، تهران.
- جعفری لنگرودی، محمدجعفر (۱۳۸۰). ترمینولوژی حقوق، کتابخانه گنج دانش، تهران.
- حاجی آقا بزرگی، رضا (۱۳۹۴). ماهیت حقوقی نظارت سازمان بازرسی کل کشور، پایان نامه کارشناسی ارشد دانشگاه آزاد اسلامی تهران مرکز.
- حسینی سید جهانگیر، پروین خیراله، یآوری، اسدالله (۱۴۰۱). نظارت پارلمان بر اجرای بودجه در نظام حقوقی ایران و فرانسه، مطالعات فقه اقتصادی، شماره ۵.
- حسینی عراقی، حسین (۱۳۸۴). حسابرسی دولتی، چاپ سوم، انتشارات دانشکده امور اقتصادی.
- حسینی عراقی، سیدحسین (۱۳۹۱). حسابرسی دولتی. ناشر دانشگاه علوم اقتصادی، تهران.
- حشمن، محمود (۱۳۹۹). بررسی نقش دیوان محاسبات کشور در پیشگیری از فساد مالی در دستگاه‌های اجرایی، فصلنامه دانش حقوق مالیه، شماره ۱۳.
- دهخدا، علی‌اکبر (۱۳۷۲). لغت‌نامه. انتشارات دانشگاه تهران، تهران.

دهقان نژاد، امین (۱۳۹۷). چالش‌های فراروی جایگاه دیوان محاسبات کشور در نظم اساسی ایران، *پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشکده حقوق و علوم سیاسی، دانشگاه مازندران*.

راسخ، محمد (۱۳۸۸). نظارت و تعادل در نظام حقوق اساسی. *انتشارات دراک، تهران*.

راسخ؛ محمد (۱۳۹۰). نظارت و تعادل در نظام حقوق اساسی، *انتشارات دراک، چاپ دوم*.

راغب اصفهانی، حسین بن محمد (۱۳۷۴). ترجمه و تحقیق مفردات الفاظ قرآن، جلد چهارم، ناشر مرتضوی، تهران.

رضوانی فر، محمدمهدی، سلیمی، زهرا (۱۳۹۹). تبیین حقوقی مفهوم «نظام کنترل داخلی» در پرتو صلاحیت‌های دیوان محاسبات کشور، *فصلنامه دانش حقوق مالیه، شماره ۱۱*.

عبدالمالکی، محمدرضا (۱۳۹۰) فرهنگ اصطلاحات و عناوین مالی و محاسباتی. ناشر مرکز آموزش و برنامه‌ریزی دیوان محاسبات کشور، تهران.

علیخانی، علی‌اکبر (۱۳۸۳). نظارت در نظام جمهوری اسلامی ایران. *فصلنامه پژوهشی دانشگاه امام صادق (ع)، شماره ۲۳*.

عمید زنجانی، عباسعلی و ابراهیم موسی زاده (۱۳۸۹). نظارت بر اعمال حکومت و عدالت اداری. *انتشارات دانشگاه تهران، تهران*.

عمید، حسن (۱۳۸۹). فرهنگ فارسی، *انتشارات اشجع، تهران*.

غفاری، معصومه (۱۳۹۰). بررسی معایب و محاسن نظارت مالی دیوان محاسبات کشور در نظام حقوقی ایران، *پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران مرکز*.

قوامی، سید صمصام (۱۳۸۳). شرائط و موانع نظارت. مجله حکومت اسلامی، سال نهم، شماره سوم.

موسوی الخمینی، روح ... (۱۴۰۳ هـ.ق) تحریرالوسیله. جلد دوم، مکتبه الاعتماد، تهران.

مولائی، آیت، بنده علی، فرشید (۱۴۰۲). حسابرسی عملکرد یا ارزیابی مالی نتایج عملکرد مدیران؛ فلسفه کارکردهای دیوان محاسبات ایران از منظر نهاد ناظر مشابه در فرانسه، مطالعات حقوق تطبیقی، شماره ۱.

نصر اصفهانی، مرضیه (۱۳۸۲). صلاحیت دادگاه‌ها در امور مدنی. دانشگاه تربیت مدرس، شماره فیش در پژوهشکده حقوق و قانون ایران: ۴۲۸۵۵۸۸.

نوبخت، یوسف (۱۳۹۳). نگاهی به آیین دادرسی مدنی. چاپ ۱. راد نواندیش، شماره فیش در پژوهشکده حقوق و قانون ایران: ۵۲۰۱۲۶۴.

نهرینی، فریدون (۱۳۹۰). دستور موقت (در حقوق ایران و پژوهشی در حقوق تطبیقی). چاپ ۲. گنج دانش شماره فیش در پژوهشکده حقوق و قانون ایران: ۳۴۱۶۹۲۰.

واحدی، قدرت اله. (۱۳۷۹). بایسته‌های آیین دادرسی مدنی (بر اساس قانون آیین دادرسی دادگاه‌های عمومی و انقلاب در امور مدنی مصوب چاپ ۱. میزان، شماره فیش در پژوهشکده حقوق و قانون ایران: ۱۸۶۶۹۹۲).

وفادار، عباس و فاطمه دابه (۱۳۸۸). حسابرسی. انتشارات کیومرث، تهران.

ویژه، محمدرضا و فاطمه افشاری (۱۳۹۵). امکان‌سنجی نظارت بر اشتباه مقام اداری در حقوق اداری ایران با رویکردی به فقه امامیه و نظام حقوقی ایران، پژوهشنامه حقوق اسلامی، سال هفدهم، شماره اول.

قوانین و مقررات

فرمان هشت ماده‌ای مقام معظم رهبری برای مبارزه با فساد اقتصادی. مورخ ۱۳۸۰/۲/۱۰.

قانون آیین دادرسی دادگاه‌های عمومی و انقلاب در امور کیفری مصوب ۱۳۷۸.

قانون ارتقاء سلامت نظام اداری و مقابله با فساد مصوب ۱۳۹۰.

قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران مصوب ۱۳۵۸ و اصلاحیه آن و قانون اساسی مشروطیت مصوب ۱۲۸۶.

قانون اصلاح موادی از قانون آیین‌نامه داخلی مجلس شورای اسلامی مصوب ۱۳۹۱.

قانون اصلاح مواد (۶۳)، (۶۴) قانون محاسبات عمومی کشور مصوب ۱۳۷۹.

قانون برنامه پنج‌ساله پنجم توسعه مصوب ۱۳۸۹.

قانون برنامه و بودجه مصوب ۱۳۵۱.

قانون تشکیل سازمان بازرسی کل کشور مصوب ۱۳۶۰ و اصلاحات بعدی آن.

قانون تفریح بودجه سال‌های پس از انقلاب مصوب ۱۳۶۵.

قانون دیوان محاسبات کشور مصوب ۱۳۶۱.

قانون عملیات بانکی بدون ربا مصوب ۱۳۶۲.

قانون مجازات اسلامی (تعزیرات و مجازات‌های بازدارنده) مصوب ۱۳۷۵.

قانون محاسبات عمومی کشور مصوب ۱۳۶۶ و آئین نامه‌های اجرایی آن.

منابع انگلیسی

Dunakhir, S. (2016). Factors associated with audit quality: evidence from an emerging market. *Asia Pasific Journal of Advanced Business and Social Studies*, 2(2), 523-533.

Singh, K. S. D., Ravindran, S., Ganesan, Y., Abbasi, G. A., & Haron, H. (2021). Antecedents and internal audit quality implications of internal audit effectiveness. *International Journal of Business Science & Applied Management (IJBSAM)*, 16(2), 1-21.

Shahabi, M., hamzeh salarzaei, A., alboyeh, A., (۲۰۱۶). Comparative study of Duties and Authorities of supreme audit court and general inspection organization. *International Journal of Advanced studies in Humanities and social science* ۵(۱), ۷۱-۸۱.