

تحلیل حقوقی تأثیر نظارت مستمر (ماده ۱ قانون دیوان محاسبات) بر رفتار مالی مدیران اجرایی استان همدان؛ با تأکید بر مرز احتیاط و ترک فعل

امیرعلی بهرامی^۱

علی جمشیدی واشوری^۲

چکیده

هدف غایی دیوان محاسبات کشور وفق ماده ۱ قانون دیوان محاسبات مصوب ۱۳۶۱، اعمال نظارت مستمر مالی به منظور پاسداری از بیت‌المال است. با این حال، گسترش دامنه و شدت این نظارت می‌تواند واجد آثاری دوگانه بر رفتار مدیران اجرایی باشد. هدف این پژوهش، تحلیل حقوقی تأثیر ادراک از نظارت مستمر بر رفتار محافظه‌کارانه و ترک فعل مدیران مالی دستگاه‌های اجرایی استان همدان است. روش تحقیق، توصیفی-پیمایشی و از نوع همبستگی می‌باشد. ابزار گردآوری داده‌ها، پرسشنامه‌ای محقق‌ساخته با طیف لیکرت ۵ درجه‌ای است که روایی محتوایی آن توسط خبرگان دیوان محاسبات تأیید و پایایی آن از طریق ضریب آلفای کرونباخ (۰.۸۴) احراز گردید. این پرسشنامه میان نمونه‌ای ۴۰ نفره از ذیحسابان و مدیران مالی استان همدان توزیع شد. طرح بحث پژوهش بر این پرسش استوار است که آیا نظارت مستمر موجب احتیاط سازنده می‌شود یا به انفعال مدیریتی ناشی از ترک فعل می‌انجامد. یافته‌ها نشان داد که بین ادراک از نظارت مستمر و ترک فعل مدیران رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. نتیجه‌گیری حاکی از آن است که برای تحقق واقعی پاسداری از بیت‌المال، ضروری است دیوان محاسبات مرز شفاف‌تری میان تخلف و ریسک‌پذیری مدیریتی ترسیم نموده و رویه‌های نظارت پیشگیرانه را در کنار رسیدگی پسینی تقویت نماید تا از بروز رفتارهای تدافعی و انفعالی در نظام اداری کشور جلوگیری شود.

واژگان کلیدی: نظارت مستمر، دیوان محاسبات کشور، رفتار مالی مدیران، ترک فعل، استان همدان.

^۱ کارشناسی حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، همدان، ایران. رایانامه: amiralibahramisport@gmail.com

^۲ دانشجوی کارشناسی ارشد حقوق مالی اقتصادی، دانشگاه آزاد اسلامی، همدان، ایران. نویسنده مسئول. رایانامه:

aligamshidivashuri@gmail.com

نظارت مستمر مالی، به عنوان هدف غایی دیوان محاسبات کشور وفق ماده ۱ قانون تأسیس آن، اصلی بنیادین در پاسداری از بیت‌المال به شمار می‌رود. این نظارت که از طریق کنترل عملیات و فعالیت‌های مالی کلیه وزارتخانه‌ها، مؤسسات، شرکت‌های دولتی و سایر دستگاه‌هایی که به نحوی از بودجه کل کشور استفاده می‌کنند اعمال می‌گردد، در ذات خود به دنبال ایجاد انضباط مالی، شفافیت و پیشگیری از تخلف است. با این حال، تجربه عملی حساب‌رسان و مشاهدات میدانی در دستگاه‌های اجرایی استان همدان نشان می‌دهد که گسترش دامنه و شدت این نظارت، واجد آثاری دوگانه و گاه متناقض بر رفتار مدیران اجرایی است. از یک سو، نظارت مستمر می‌تواند موجب «احتیاط سازنده» شود. در این حالت، مدیر اجرایی با آگاهی از وجود یک نهاد ناظر دقیق، تمام تلاش خود را برای رعایت قوانین و مقررات مالی به کار می‌گیرد و به‌ویژه از ارتکاب اعمالی که مشمول بند «ب» ماده ۲۳ قانون دیوان محاسبات (تعهد زائد بر اعتبار و یا عدم رعایت قوانین و مقررات مالی) می‌شود، پرهیز می‌کند. این همان کارکرد مثبت و مطلوب نظارت است که با هدف «پاسداری از بیت‌المال» کاملاً هم‌سو می‌باشد. از سوی دیگر، همین نظارت می‌تواند به «انفعال مدیریتی» یا «ترک فعل» بینجامد. ترک فعل در این معنا، وضعیتی است که در آن مدیر اجرایی، از ترس وقوع تخلف و عواقب سنگین ناشی از آن (مانند آرای هیأت‌های مستشاری، جبران ضرر و حتی انفصال از خدمت)، از انجام وظایف قانونی خود یا هزینه‌کرد اعتبارات تخصیص یافته به‌طور کامل اجتناب می‌ورزد. این رفتار، اگرچه در ظاهر تخلف محسوب نمی‌شود، اما می‌تواند مصداق بارز «غفلت و تسامح در حفظ اموال و وجوه دولتی» (مندرج در بند «ه» ماده ۲۳ قانون دیوان) بوده و در نهایت به تضییع یا عدم استفاده بهینه از بیت‌المال منجر گردد. شکاف نظری و عملی موجود آن است که مرز دقیق میان «احتیاط مالی مجاز» و «ترک فعل ناشی از ترس» در رویه‌های نظارتی دیوان محاسبات و ادبیات حقوق مالی ایران به روشنی تبیین نشده است. این ابهام، مدیران اجرایی را در یک دوگانه حقوقی دشوار گرفتار می‌کند: اگر هزینه کنند، ممکن است متهم به عدم

رعایت مقررات شوند و اگر هزینه نکنند، ممکن است متهم به غفلت و ترک وظیفه گردند. مسأله اصلی این پژوهش، تحلیل حقوقی همین دوگانه و سنجش تجربی تأثیر آن بر رفتار مالی مدیران دستگاه‌های اجرایی استان همدان است.

اهمیت و هدف پژوهش

اهمیت این پژوهش را می‌توان در دو بعد نظری و عملی تبیین نمود. از بعد نظری، این تحقیق به غنای ادبیات حقوق مالی و نظارت در ایران کمک می‌کند و مفهوم «ترک فعل» را از یک مفهوم انتزاعی و عمدتاً کیفی، به یک پدیده رفتاری قابل سنجش و تحلیل در حوزه حقوق مالی عمومی بدل می‌سازد. از بعد عملی، یافته‌های این پژوهش می‌تواند به دیوان محاسبات کشور در تدوین رویه‌های شفاف‌تر نظارتی، تفکیک دقیق‌تر تخلف از ریسک‌پذیری مدیریتی، و تقویت سازوکارهای نظارت پیشگیرانه (مشاوره‌ای) در کنار نظارت پسینی (مچ‌گیری) یاری رساند. همچنین نتایج این تحقیق می‌تواند برای مدیران اجرایی استان همدان و سایر استان‌ها، تصویر روشن‌تری از محدوده اختیارات و تکالیفشان در تعامل با دیوان ترسیم نماید. هدف اصلی این پژوهش، تحلیل حقوقی تأثیر ادراک از نظارت مستمر (موضوع ماده ۱ قانون دیوان) بر رفتار محافظه‌کارانه و ترک فعل مدیران اجرایی استان همدان است. اهداف فرعی عبارتند از: (۱) شناسایی عوامل اصلی ایجاد ترس از نظارت در میان مدیران مالی، (۲) تبیین مصادیق عینی ترک فعل ناشی از این ترس در دستگاه‌های اجرایی استان، و (۳) ارائه راهکارهای حقوقی و اجرایی برای کاهش انفعال مدیریتی بدون تضعیف اصل نظارت.

تاریخچه و مروری بر پیشینه تحقیق

در ادبیات حقوقی و مالی ایران، پژوهش‌های متعددی به موضوع نظارت دیوان محاسبات پرداخته‌اند، اما اغلب این آثار بر نقش دیوان در کشف و پیشگیری از تخلفات مالی متمرکز بوده‌اند و کمتر به آثار جانبی و تبعات روان‌شناختی-حقوقی نظارت بر رفتار مدیران توجه کرده‌اند. به‌عنوان نمونه، پژوهش‌های ملکی (۱۳۹۵) و رضایی (۱۳۹۸) بیشتر بر ابعاد فنی حسابرسی و گزارش‌های تفریغ بودجه تأکید دارند و از تحلیل رفتار

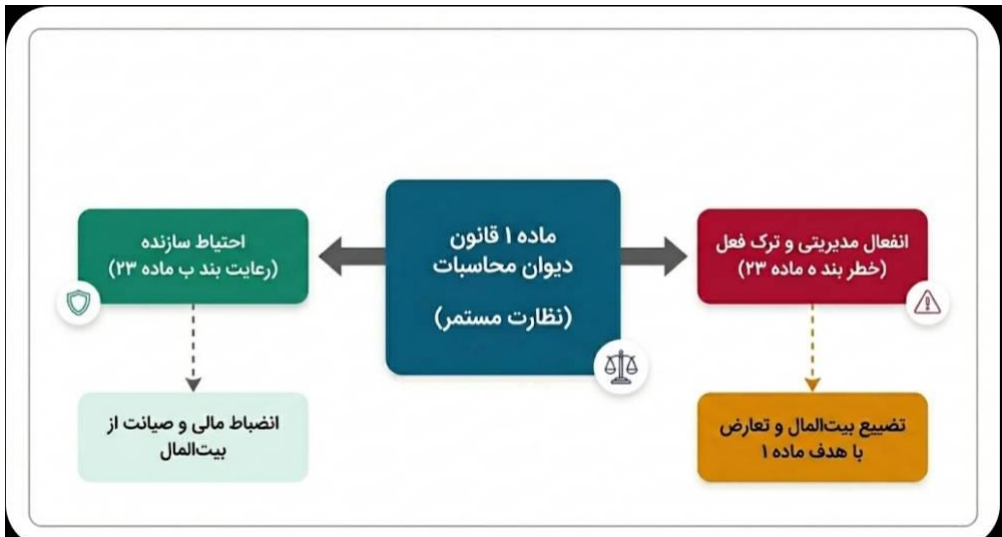
مدیران به عنوان متغیری مستقل غفلت ورزیده‌اند. پژوهش قاسمی (۱۴۰۰) نیز با بررسی مفهوم ترک فعل در حقوق کیفری، به ندرت به مصادیق آن در حقوق مالی پرداخته است. در مقابل، در ادبیات بین‌المللی، مفاهیمی همچون «خستگی حسابرسی» و «مدیریت تدافعی» سال‌هاست که محل بحث و بررسی است. برای نمونه، پژوهش پاور (۱۹۹۷) تحت عنوان «جامعه حسابرسی» نشان داد که افزایش کنترل‌های مالی می‌تواند به رفتارهای تشریفاتی و ریسک‌گریزی مفرط در سازمان‌های دولتی منجر شود. همچنین پژوهش بیری و همکاران (۲۰۱۹) دریافتند که حساب‌رسان در صورت فقدان معیارهای شفاف برای تفکیک تخلف از تصمیمات مدیریتی، ناخواسته مدیران را به سمت محافظه‌کاری منفعلانه سوق می‌دهند. پژوهش هود (۲۰۰۷) نیز با تأکید بر مفهوم «نظارت متقابل»، نشان داد که افزایش بازرسی‌های مالی در بریتانیا، موجب کاهش ریسک‌پذیری مدیران و افت نوآوری در ارائه خدمات عمومی گردید. نوآوری پژوهش حاضر در تلفیق این چارچوب‌های بین‌المللی با حقوق موضوعه ایران (به‌ویژه مواد ۱ و ۲۳ قانون دیوان محاسبات) و همچنین انجام یک مطالعه میدانی بومی در استان همدان است که تاکنون نمونه مشابهی از آن در ادبیات حقوق مالی کشور ارائه نشده است.

چارچوب نظری

چارچوب نظری این پژوهش بر مبنای «نظریه واکنش‌پذیری قانونی» بنا شده است. بر اساس این نظریه، هر کنش نظارتی از سوی نهادهای قانونی، واکنشی رفتاری از سوی مخاطبان نظارت برمی‌انگیزد که ممکن است با اهداف اولیه قانون‌گذار کاملاً هم‌سو، یا در تعارض جدی با آن باشد. در این پژوهش، کنش نظارتی، «نظارت مستمر» مذکور در ماده ۱ قانون دیوان محاسبات است و واکنش رفتاری، طیفی از «احتیاط سازنده» تا «ترک فعل و انفعال مدیریتی» را در بر می‌گیرد. متغیر مستقل پژوهش، «ادراک از نظارت مستمر» تعریف شده است که به معنای میزان احساس کنترل، بازرسی و احتمال برخورد قانونی توسط دیوان محاسبات از نگاه مدیران اجرایی می‌باشد. متغیر وابسته نیز «رفتار محافظه‌کارانه و ترک فعل» است که شامل اجتناب از هزینه‌کرد

اعتبارات، عدم انجام تعهدات مالی و اولویت‌دهی به امنیت شغلی فردی بر منافع سازمانی تعریف می‌گردد. همچنین «ابهام در رویه‌های نظارتی» به‌عنوان یک متغیر تعدیل‌گر در نظر گرفته شده است که می‌تواند شدت رابطه میان دو متغیر اصلی را افزایش دهد.

مدل مفهومی پژوهش در شکل ۱ به صورت بصری ارائه گردیده است.



شکل شماره یک

معیار مقایسه	بند «ب» ماده ۲۳	بند «ه» ماده ۲۳
عنوان تخلف	تعهد زائد بر اعتبار / عدم رعایت مقررات مالی	غفلت و تسامح در حفظ اموال و وجوه دولتی
ماهیت رفتار	اقدام مثبت (انجام یک عمل خلاف)	ترک فعل (انجام ندادن یک وظیفه)
عنصر روانی غالب	عمد یا بی احتیاطی فعال	بی احتیاطی منفعلانه یا سهل انگاری
نتیجه مستقیم	ایجاد تعهد مالی بدون پشتوانه یا تخلف از رویه‌ها	تضییع یا اتلاف بیت المال
ارتباط با نظارت مستمر	ترس از این بند، مدیر را به رعایت مقررات سوق می‌دهد	ترس از بند «ب»، مدیر را به سمت این بند سوق می‌دهد
نمونه عینی	خرید کالا بدون رعایت تشریفات مناقصه	عدم جذب اعتبار پروژه‌ای به دلیل ترس از تخلف

جدول ۱: تحلیل تطبیقی بند «ب» و بند «ه» ماده ۲۳ قانون دیوان محاسبات کشور

پرسش‌ها و فرضیه‌های پژوهش

پرسش اصلی: آیا بین ادراک مدیران اجرایی استان همدان از نظارت مستمر دیوان محاسبات (موضوع ماده ۱ قانون دیوان) و میزان رفتار محافظه کارانه و ترک فعل آنان رابطه معناداری وجود دارد؟

پرسش‌های فرعی:

• مصادیق اصلی ترک فعل ناشی از ترس از نظارت در دستگاه‌های اجرایی استان همدان کدامند؟

• چه عوامل فردی، سازمانی و قانونی در تشدید ادراک از نظارت مستمر و متعاقباً ترک فعل مدیران نقش دارند؟

فرضیه اصلی: بین ادراک از نظارت مستمر دیوان محاسبات و ترک فعل مدیران اجرایی استان همدان رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.

فرضیه‌های فرعی:

۱- ابهام در رویه‌های نظارتی، مهم‌ترین عامل تشدیدکننده ترک فعل مدیران است.

۲- مدیرانی که سابقه رسیدگی در هیأت‌های مستشاری دیوان را دارند، نسبت به سایر مدیران، ترک فعل بیشتری از خود نشان می‌دهند.

روش تحقیق

روش پژوهش

پژوهش حاضر از نظر هدف، کاربردی و از نظر ماهیت و شیوه گردآوری داده‌ها، توصیفی-پیمایشی از نوع همبستگی است. در این روش، محقق به دنبال بررسی رابطه میان دو یا چند متغیر در یک جامعه مشخص است، بدون آنکه متغیرها را دستکاری نماید. در این پژوهش، رابطه میان «ادراک از نظارت مستمر» به عنوان متغیر مستقل و «رفتار محافظه کارانه و ترک فعل» به عنوان متغیر وابسته در میان مدیران مالی دستگاه‌های اجرایی استان همدان سنجیده می‌شود. رویکرد پژوهش، کمی بوده و تحلیل داده‌ها با استفاده از روش‌های آمار توصیفی و استنباطی انجام شده است.

ابزار گردآوری اطلاعات

ابزار اصلی گردآوری داده‌ها در این پژوهش، پرسشنامه محقق ساخته می‌باشد. این پرسشنامه بر مبنای مبانی نظری پژوهش و مفاد قانونی مرتبط (به‌ویژه ماده ۱ و بندهای «ب» و «ه» ماده ۲۳ قانون دیوان محاسبات کشور) طراحی گردیده است. پرسشنامه شامل ۱۲ گویه (سؤال) بسته می‌باشد که بر اساس طیف ۵ درجه‌ای لیکرت (از کاملاً موافقم تا کاملاً مخالفم) تنظیم شده است.

سؤالات پرسشنامه در سه دسته کلی طراحی شده‌اند:

- گویه‌های ۱، ۵ و ۷: سنجش متغیر مستقل (ادراک از نظارت مستمر)
- گویه‌های ۲، ۳، ۶، ۸، ۱۰ و ۱۲: سنجش متغیر وابسته (رفتار محافظه کارانه و

ترک فعل)

• گویه‌های ۴، ۹ و ۱۱: سنجش عوامل تعدیل‌گر و زمینه‌ای (ابهام در رویه‌های

نظارتی و شکاف حقوقی)

روایی و پایایی پرسشنامه:

روایی محتوایی: پرسشنامه پس از تدوین، در اختیار ۵ نفر از خبرگان و حساب‌رسان
باسابقه دیوان محاسبات کشور قرار گرفت و پس از اعمال اصلاحات پیشنهادی، روایی
محتوایی آن تأیید گردید.

پایایی: به منظور سنجش پایایی، یک مطالعه مقدماتی (پایلوت) با توزیع پرسشنامه
میان ۱۵ نفر از افراد جامعه آماری (که در نمونه نهایی حضور نداشتند) انجام شد. ضریب
آلفای کرونباخ محاسبه‌شده برای کل پرسشنامه برابر با ۰.۸۴ به دست آمد که بالاتر از
حد استاندارد ۰.۷۰ می‌باشد و نشان‌دهنده پایایی مطلوب ابزار است.

جامعه آماری، حجم نمونه و روش نمونه‌گیری

جامعه آماری: کلیه ذیحسابان و مدیران ارشد مالی دستگاه‌های اجرایی استان
همدان می‌باشند که بر اساس آمار غیررسمی، تعداد آنها حدود ۶۵ نفر برآورد می‌گردد.
حجم نمونه: با توجه به محدود بودن جامعه آماری و ماهیت پژوهش و عدم
مشارکت برخی مدیران به دلیل پیک کاری ناشی از جنگ تحمیلی رمضان، حجم نمونه
۴۰ نفر تعیین گردید. این تعداد، برای انجام تحلیل‌های همبستگی در پژوهش‌های
توصیفی-پیمایشی کافی و قابل قبول است.

روش نمونه‌گیری: نمونه‌گیری به صورت هدفمند (غیرتصادفی) انجام شد. معیار
اصلی انتخاب، سابقه حداقل ۳ سال فعالیت در سمت مدیریت مالی یا ذیحسابی و تمایل
به مشارکت در پژوهش بود. این روش به دلیل دسترسی محدود به تمامی اعضای جامعه
و ضرورت کسب اطلاعات عمیق از مدیران با تجربه انتخاب گردید.

تعریف متغیرهای مورد مطالعه و تعریف عملیاتی آنها

متغیر	نوع متغیر	تعریف نظری	تعریف عملیاتی	گویه‌های مرتبط
ادراک از نظارت مستمر	مستقل	میزان احساس کنترل، بازرسی و احتمال برخورد قانونی توسط دیوان محاسبات از نگاه مدیران اجرایی، وفق ماده ۱ قانون دیوان	نمره‌ای که پاسخ‌دهنده از مجموع گویه‌های ۱، ۵ و ۷ پرسشنامه کسب می‌کند. نمره بالاتر نشان‌دهنده ادراک قوی‌تر از نظارت مستمر است	۱، ۵، ۷
رفتار محافظه‌کارانه و ترک فعل	وابسته	اجتناب از هزینه‌کرد اعتبارات، عدم انجام تعهدات مالی و اولویت‌دهی به امنیت شغلی فردی بر منافع سازمانی ناشی از ترس از نظارت	نمره‌ای که پاسخ‌دهنده از مجموع گویه‌های ۱۲، ۳، ۶، ۸، ۱۰ و ۱۲ پرسشنامه کسب می‌کند. نمره بالاتر نشان‌دهنده ترک فعل بیشتر است	۱۲، ۳، ۶، ۸، ۱۰، ۱۲
ابهام در رویه‌های نظارتی	تعدیل‌گر	عدم شفافیت در مرز میان تخلف و ریسک‌پذیری مدیریتی در آراء و بخشنامه‌های دیوان	نمره‌ای که پاسخ‌دهنده از گویه‌های ۴ و ۹ پرسشنامه کسب می‌کند	۴، ۹

فنون تجزیه و تحلیل اطلاعات

داده‌های گردآوری‌شده پس از استخراج از پرسشنامه‌ها، با استفاده از نرم‌افزار آماری اس‌پی‌اس‌اس (SPSS) نسخه ۲۶ مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفتند. در بخش آمار توصیفی، از شاخص‌هایی نظیر میانگین، انحراف معیار، فراوانی و درصد فراوانی برای توصیف ویژگی‌های جمعیت‌شناختی نمونه و پاسخ به سؤالات پرسشنامه استفاده گردید. در بخش آمار استنباطی، برای آزمون فرضیه اصلی پژوهش و بررسی رابطه میان متغیر مستقل و وابسته، از ضریب همبستگی پیرسون استفاده شد. شرط استفاده از این آزمون، نرمال بودن توزیع داده‌ها بود که از طریق آزمون کولموگروف-اسمیرنوف بررسی و تأیید گردید. همچنین برای مقایسه میانگین ترک فعل در دو گروه از مدیران (آنان که سابقه رسیدگی در هیأت‌های مستشاری داشته‌اند و آنان که نداشته‌اند)، از آزمون تی (t-test) برای گروه‌های مستقل استفاده گردید. سطح معناداری برای تمام آزمون‌ها ۰.۰۵ در نظر گرفته شد.

یافته‌های پژوهش

آمار توصیفی

پیش از آزمون فرضیه‌ها، داده‌های گردآوری‌شده از ۴۰ پرسشنامه تکمیل‌شده، از نظر شاخص‌های توصیفی بررسی شدند. از مجموع پاسخ‌دهندگان، ۳۲ نفر (۸۰ درصد) مرد و ۸ نفر (۲۰ درصد) زن بودند. میانگین سابقه خدمت آنان ۱۲.۴ سال با انحراف معیار ۵.۸ سال به دست آمد. ۱۴ نفر (۳۵ درصد) سابقه حداقل یک بار حضور در جلسات رسیدگی هیأت‌های مستشاری دیوان محاسبات را داشتند.

جدول زیر، میانگین و انحراف معیار نمرات متغیرهای اصلی پژوهش را نشان

می‌دهد.

متغیر	میانگین	انحراف معیار	حداقل	حداکثر
ادراک از نظارت مستمر (متغیر مستقل)	۳.۸۱	۰.۶۷	۲.۳۳	۵.۰۰
رفتار محافظه کارانه و ترک فعل (متغیر وابسته)	۳.۵۵	۰.۷۲	۱.۸۳	۴.۸۳
ابهام در رویه‌های نظارتی (متغیر تعدیل‌گر)	۳.۹۴	۰.۸۱	۲.۰۰	۵.۰۰

جدول ۲: شاخص‌های توصیفی متغیرهای اصلی پژوهش

همان‌طور که ملاحظه می‌شود، میانگین هر سه متغیر بالاتر از نمره ۳ (نقطه میانی طیف لیکرت ۵ درجه‌ای) است. نکته قابل تأمل آنکه میانگین «ابهام در رویه‌های نظارتی» از دو متغیر دیگر بالاتر است که خود نشانه‌ای از وجود شکاف حقوقی در شفافیت رویه‌ها می‌باشد.

آزمون فرضیه‌ها

آزمون فرضیه اصلی

فرضیه اصلی پژوهش چنین بود: «بین ادراک از نظارت مستمر دیوان محاسبات و ترک فعل مدیران اجرایی استان همدان رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.» برای آزمون این فرضیه، ابتدا پیش‌فرض نرمال بودن توزیع داده‌ها با استفاده از آزمون کولموگروف-اسمیرنوف بررسی گردید. سطح معناداری برای متغیر ادراک از نظارت مستمر (۰.۱۴) و برای متغیر ترک فعل (۰.۲۱) به دست آمد که هر دو بزرگ‌تر از ۰.۰۵ می‌باشند. بنابراین، فرض نرمال بودن داده‌ها تأیید و استفاده از آزمون پارامتریک پیرسون مجاز دانسته شد.

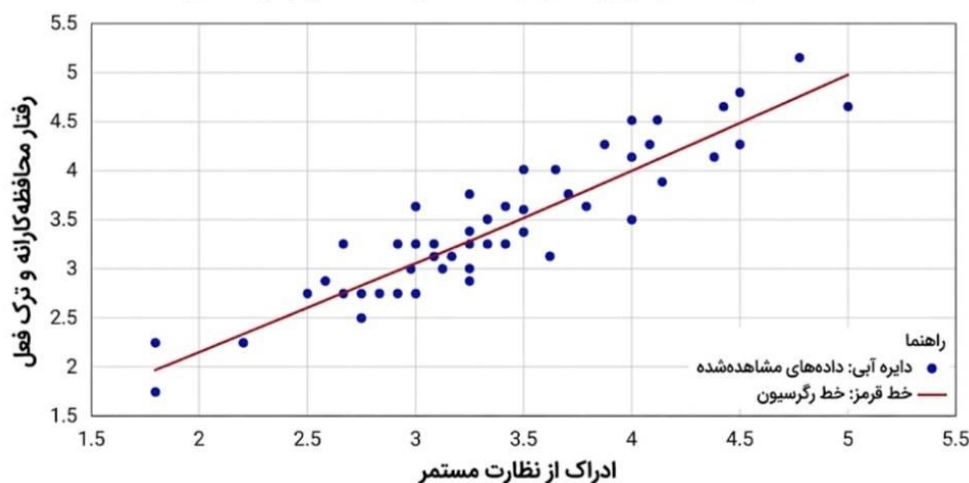
نتایج آزمون همبستگی پیرسون در جدول ۳ ارائه شده است.

متغیرها	ضریب همبستگی (r)	سطح معناداری (Sig)	نتیجه
ادراک از نظارت مستمر ← ترک فعل	۰.۵۲	۰.۰۰۱	معنادار در سطح ۰.۰۰۱

جدول ۳: نتایج آزمون همبستگی پیرسون بین ادراک از نظارت مستمر و ترک فعل

یافته‌ها نشان می‌دهد که بین دو متغیر، رابطه مثبت و معناداری در سطح ۰.۰۰۱ وجود دارد ($\text{Sig} = ۰.۰۰۱$ و $r = ۰.۵۲$) بنابراین، فرضیه اصلی پژوهش تأیید می‌شود. شدت این رابطه بر اساس معیارهای آماری، در حد متوسط رو به بالا ارزیابی می‌گردد. این بدان معناست که هرچه ادراک مدیران از نظارت مستمر دیوان افزایش یابد، تمایل آنان به رفتارهای محافظه کارانه و ترک فعل نیز به طور معناداری افزایش پیدا می‌کند.

شکل ۲: نمودار پراکنش رابطه نظارت مستمر و ترک فعل



شکل شماره ۲: نمودار پراکنش رابطه نظارت مستمر و ترک فعل

آزمون فرضیه‌های فرعی

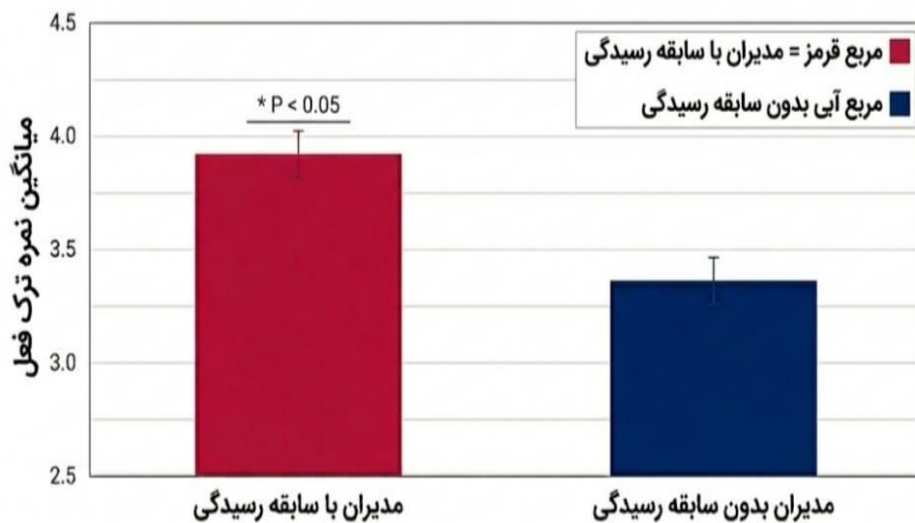
فرضیه فرعی اول بیان می‌داشت که «ابهام در رویه‌های نظارتی، مهم‌ترین عامل تشدیدکننده ترک فعل مدیران است.» برای بررسی این فرضیه، همبستگی میان متغیر تعدیل‌گر (ابهام در رویه‌ها) و متغیر وابسته (ترک فعل) محاسبه گردید. نتایج نشان داد که بین این دو متغیر نیز رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. جالب آنکه شدت این رابطه حتی از رابطه میان متغیر مستقل اصلی و ترک فعل نیز قوی‌تر است. این یافته، فرضیه فرعی اول را تأیید می‌کند و نشان می‌دهد که ابهام در مرز تخلف و احتیاط، خود عاملی مستقل و قدرتمند در ایجاد انفعال مدیریتی است.

فرضیه فرعی دوم بیان می‌داشت که «مدیرانی که سابقه رسیدگی در هیأت‌های مستشاری دیوان را دارند، نسبت به سایر مدیران، ترک فعل بیشتری از خود نشان می‌دهند.» برای آزمون این فرضیه، نمونه به دو گروه تقسیم شد: گروه الف (۱۴ نفر) با سابقه رسیدگی، و گروه ب (۲۶ نفر) بدون سابقه رسیدگی. سپس میانگین نمره ترک فعل در دو گروه با استفاده از آزمون تی برای گروه‌های مستقل مقایسه گردید.

گروه	تعداد	میانگین ترک فعل	انحراف معیار	سطح معناداری (Sig)
دارای سابقه رسیدگی در هیأت	۱۴	۳.۹۱	۰.۵۴	۰.۰۱۸
فاقد سابقه رسیدگی در هیأت	۲۶	۳.۳۶	۰.۷۵	

نتایج آزمون تی نشان داد که تفاوت میانگین دو گروه از نظر آماری معنادار است. بنابراین، فرضیه فرعی دوم نیز تأیید می‌شود. این یافته حاکی از آن است که تجربه مستقیم فرآیند رسیدگی و رأی‌دهی هیأت‌های مستشاری، به شکل معناداری مدیران را به سمت محافظه‌کاری و ترک فعل بیشتر سوق می‌دهد.

شکل ۳: مقایسه میانگین ترک فعل در دو گروه از مدیران



شکل شماره ۳: مقایسه میانگین ترک فعل در دو گروه از مدیران

نتیجه گیری و پیشنهادها

پژوهش حاضر با هدف تحلیل حقوقی تأثیر ادراک از نظارت مستمر (موضوع ماده ۱ قانون دیوان محاسبات کشور) بر رفتار محافظه کارانه و ترک فعل مدیران مالی دستگاه‌های اجرایی استان همدان به انجام رسید. مسأله اصلی آن بود که گسترش دامنه و شدت نظارت مالی، به‌رغم اهداف متعالی خود در پاسداری از بیت‌المال، می‌تواند به انفعال مدیریتی و اجتناب از انجام وظایف قانونی توسط مدیران اجرایی بینجامد. این پژوهش در پی آن بود که مرز میان «احتیاط سازنده» و «ترک فعل ناشی از ترس» را از منظر حقوقی تبیین نموده و رابطه این دو پدیده را به‌صورت تجربی در جامعه آماری مورد مطالعه بسنجد.

یافته‌های پژوهش نشان داد که بین ادراک مدیران از نظارت مستمر دیوان محاسبات و میزان رفتار محافظه کارانه و ترک فعل آنان، رابطه مثبت و معناداری در سطح ۰.۰۱ وجود دارد. این بدان معناست که هرچه مدیران اجرایی، نظارت دیوان را شدیدتر، پیوسته‌تر و با احتمال برخورد بالاتر ادراک کنند، تمایل آنان به اجتناب از هزینه‌کرد اعتبارات، عدم انجام تعهدات مالی و اولویت‌دهی به امنیت شغلی فردی بر منافع سازمانی افزایش می‌یابد. همچنین مشخص گردید که «ابهام در رویه‌های نظارتی» عامل مهمی در تشدید این رابطه است. همبستگی میان ابهام در رویه‌ها و ترک فعل حتی از همبستگی میان متغیر اصلی نظارت و ترک فعل نیز قوی‌تر بود. این یافته نشان می‌دهد که مدیران نه صرفاً از «وجود نظارت»، بلکه از «نامشخص بودن مرزهای حقوقی تصمیماتشان» دچار ترس و انفعال می‌شوند. به بیان دیگر، اگر مدیری نداند که یک اقدام مشخص، «احتیاط مالی» تلقی می‌شود یا «تعهد زائد بر اعتبار» (بند ب ماده ۲۳) و یا «غفلت» (بند ه ماده ۲۳)، به طور طبیعی به سمت امن‌ترین گزینه یعنی «عدم اقدام» سوق می‌یابد. یافته دیگر آنکه مدیرانی که سابقه حداقل یک بار حضور در جلسات رسیدگی هیأت‌های مستشاری دیوان را داشته‌اند، به طور معناداری نمره ترک فعل بالاتری را نسبت به سایر مدیران گزارش کرده‌اند. این امر نشان می‌دهد که تجربه مستقیم فرآیند دادرسی مالی، به دلیل فشار روانی و حقوقی ناشی از آن، می‌تواند به «زخم نظارتی» در ذهن مدیر منجر شده و او را به مدیری به‌شدت محافظه‌کار و ریسک‌گریز بدل سازد. نتیجه‌گیری کلی آن است که نظام نظارت مالی فعلی، در غیاب رویه‌های شفاف برای تفکیک «تخلف» از «ریسک‌پذیری مدیریتی»، ناخواسته به ایجاد یک «فرهنگ سازمانی تدافعی» دامن می‌زند. این فرهنگ تدافعی، هرچند در کوتاه‌مدت ممکن است میزان تخلفات مالی را کاهش دهد، اما در بلندمدت با فلج کردن قدرت تصمیم‌گیری مدیران و عدم جذب بهینه اعتبارات، خود به عاملی برای «تضییع بیت‌المال» بدل می‌شود. این وضعیت دقیقاً در تضاد با هدف غایی ماده ۱ قانون دیوان محاسبات یعنی «پاسداری از بیت‌المال» قرار دارد.

بر اساس یافته‌های پژوهش، پیشنهادهای زیر در سه حوزه حقوقی، رویه‌ای و آموزشی ارائه می‌گردد:

الف) پیشنهادهای حقوقی و تقنینی

تدوین «آیین‌نامه تمیز احتیاط از تخلف»: به دیوان محاسبات کشور پیشنهاد می‌شود با استفاده از ظرفیت ماده ۴۴ قانون دیوان، آیین‌نامه‌ای جامع تدوین نماید که در آن مصادیق عینی «احتیاط مالی مجاز»، «ریسک‌پذیری مدیریتی مشروع» و «تخلف مالی» به‌طور شفاف از یکدیگر تفکیک شده باشد. این آیین‌نامه می‌تواند به‌عنوان یک سند بالادستی، مبنای رأی‌دهی هیأت‌های مستشاری قرار گیرد و از تفسیرهای سلیقه‌ای و شناور جلوگیری نماید.

اصلاح رویه‌های نظارتی با تأکید بر «نظارت پیشگیرانه»: با توجه به اینکه هدف ماده ۱، «نظارت مستمر» است و نه صرفاً «نظارت پسینی»، پیشنهاد می‌شود واحدهای مشاوره‌ای در ساختار دیوان تقویت شده و به مدیران اجرایی این امکان داده شود که پیش از انجام هزینه‌های عمده یا اتخاذ تصمیمات مالی پرخطر، نظر مشورتی و مکتوب دیوان را استعلام نمایند. این نظر مشورتی می‌تواند برای مدیر ایجاد «امنیت حقوقی» نموده و از ترک فعل ناشی از ترس بکاهد.

ب) پیشنهادهای رویه‌ای و اجرایی

ایجاد سازوکار «بیمه مسئولیت مدیریتی» برای مدیران اجرایی: به قوه مجریه و مجلس شورای اسلامی پیشنهاد می‌شود سازوکاری حقوقی طراحی نمایند که طی آن، مدیران اجرایی در ازای رعایت چارچوب‌های مشخص، از نوعی «مصونیت محدود مدیریتی» در قبال تصمیمات پرریسک اما ضروری برخوردار شوند. این سازوکار می‌تواند از جنس «بیمه مسئولیت مدنی مدیران» باشد که در بسیاری از کشورهای توسعه‌یافته اجرا می‌شود.

انتشار آرای شاخص و برائت‌نامه‌های هیأت‌های مستشاری: همان‌گونه که آرای محکومیت مدیران منتشر می‌شود، آرای برائت و تبرئه آنان نیز باید منتشر گردد. این کار به تدریج به مدیران نشان خواهد داد که نظام نظارتی، صرفاً به دنبال تنبیه نیست، بلکه

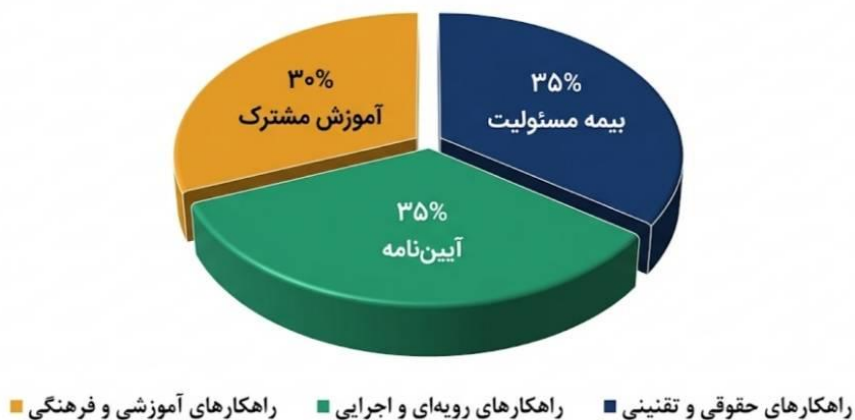
«انصاف نظارتی» نیز در آن جاری است. انتشار این آراء، مرزهای عملی احتیاط و تخلف را نیز به تدریج برای جامعه هدف روشن تر خواهد ساخت.

ج) پیشنهادهای آموزشی و فرهنگی

برگزاری دوره‌های آموزشی مشترک میان دیوان محاسبات و دستگاه‌های اجرایی استان همدان: پیشنهاد می‌شود اداره کل دیوان محاسبات استان همدان، دوره‌های آموزشی فصلی با حضور ذی‌حسابان و مدیران مالی دستگاه‌های اجرایی برگزار نماید. در این دوره‌ها، هم آخرین بخشنامه‌ها و رویه‌های دیوان تشریح شود و هم مدیران بتوانند پرسش‌ها و ابهامات خود را مستقیماً با حساب‌برسان مطرح کنند. این تعامل چهره‌به‌چهره، از شدت «ادراک تهدید» کاسته و اعتماد نهادی را تقویت می‌کند.

گنجاندن مبحث «مدیریت ریسک حقوقی» در سرفصل‌های آموزشی مدیران: به سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی استان همدان پیشنهاد می‌گردد که یک واحد آموزشی تحت عنوان «مدیریت ریسک حقوقی و تعامل با نهادهای نظارتی» را به دوره‌های بدو خدمت و ضمن خدمت مدیران مالی اضافه نماید تا آنان با حقوق و تکالیف خود در قبال دیوان محاسبات آشنایی دقیق‌تری پیدا کنند.

شکل ۴: توزیع وزن راهکارهای پیشنهادی بر اساس حوزه اثر



شکل ۴: نمودار دایره‌ای وزن راهکارهای پیشنهادی

منابع

- ۱- پاور، مایکل (۱۳۸۵). جامعه حسابرسی: تشریفات تأیید. ترجمه: احمد محمدی. تهران: انتشارات سازمان حسابرسی.
- ۲- قاسمی، ناصر (۱۴۰۰). ترک فعل در حقوق کیفری ایران. تهران: انتشارات مجد.
- ۳- قانون انتشار و دسترسی آزاد به اطلاعات، مصوب ۱۳۸۸ مجلس شورای اسلامی.
- ۴- قانون دیوان محاسبات کشور، مصوب ۱۳۶۱ با اصلاحات بعدی.
- ۵- ملکی، حسن (۱۳۹۵). نظارت مالی در حقوق عمومی ایران: با تأکید بر نقش دیوان محاسبات. تهران: انتشارات خرسندی.
- ۶- هود، کریستوفر (۱۳۹۲). دولت نظارت‌گر: بازرسی، تنظیم و ممیزی. ترجمه: علی کریمی. تهران: انتشارات سمت.



Beeri, I., Uster, A., & Vigoda-Gadot, E. (۲۰۱۹). Does performance management foster public service improvement? A longitudinal study of organizational change in Israeli local government. *Public Administration Review*, ۷۹(۳), ۳۹۸-۴۱۰.

Hood, C. (۲۰۰۷). Public service management by numbers: Why does it vary? Where has it come from? What are the gaps and the puzzles? *Public Money and Management*, ۲۷(۲), ۹۵-۱۰۲.

Power, M. (۱۹۹۷). *The Audit Society: Rituals of Verification*. Oxford University Press.

Radcliffe, V. S. (۲۰۰۸). Public secrecy in auditing: What government auditors cannot know. *Critical Perspectives on Accounting*, ۱۹(۱), ۹۹-۱۱۴.