



به دنبال نظارت مالی بهتر

مجموعه مقالات نظارت مالی

فصلنامه نظارت مالی

بهمن سال ۹۷

بارکد را برای رفتن به سایت فصلنامه تخصصی نظارت مالی اسکن کنید.

www.nezaratmali.ir

@nezaratmali



به دنبال نظارت مالی بهتر: مجموعه مقالات نظارت مالی

- تهیه کننده : فصلنامه نظارت مالی
- موضوع : مالی محاسباتی
- دسته : مجموعه مقالات تخصصی
- تعداد صفحات : ۵۴۸ صفحه

فهرست مطالب

۴	مقدمه
۵	بررسی عوامل مؤثر بر بهبود نظارت مالی در نظام مالی بخش عمومی ایران
۲۴	الگوی نظارت و کنترل در سازمان از دیدگاه قرآن و نهج البلاغه
۳۱	تحلیلی نظری پیرامون سیستم نظارت مالی کشور از منظر پاسخگویی
۶۵	نهادهای نظارتی حاکم بر قراردادهای مالی دولتی و چالشهای آن
۸۸	نظارت در نظام جمهوری اسلامی ایران
۱۱۷	ارزیابی نظام مالی و درآمدی شهرداری ها در ایران
۱۲۱	نگاهی به نظام مالی شهرداری ها
۱۲۴	لزوم نظارت قبل و حین خرج در نظام بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد
۱۳۷	بررسی تطبیقی فراز و فرود ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی مالی از طریق گزارشگری مالی دولتی در سده گذشته
۱۷۳	نظارت و مبانی آن در نظام و اندیشه علوی
۱۹۳	بررسی میزان تأثیر نظارت ذیحساب بر عملکرد عامل ذیحساب در نیروی انتظامی
۲۰۷	نظارت مالی بر موسسات و نهادهای عمومی غیر دولتی
۲۲۸	بررسی تأثیر عوامل انگیزشی (شغلی، سازمانی و فردی) بر کیفیت نظارت مالی ذیحسابان و مدیران مالی دستگاههای اجرایی
۲۴۹	شاخصها و رویکردهای حاکم بر نظام نظارت مالی بخش عمومی
۲۵۶	نظارت بر اجرای بودجه در نظام حقوقی ایران
۳۱۵	بررسی نحوه نظارت بر بودجه در ایران
۳۳۹	بررسی تطبیقی اقتدار قانونی نهاد نظارتی در بانکداری
۳۷۰	امر آمر قانونی و چالش مسئولیت نظارتی در محدوده ماده ۹۱ قانون محاسبات عمومی
۳۹۷	جایگاه نظارت مالی در قانون اساسی و بررسی آن در آرای شورای نگهبان
۴۱۴	بررسی جایگاه و نقش نظارتی ذیحساب در نظام مالی و محاسباتی کشور
۴۲۴	نقش سامانه نظارت الکترونیکی در برقراری نظم و انضباط مالی دستگاههای دولتی
۴۲۹	بررسی چالش های مالی در دستگاههای اجرایی
۴۴۱	بررسی مشکلات نظارت مالی بر اجرای بودجه سالانه کل کشور
۴۵۲	نقش و کارکرد دیوان محاسبات در تحقق نظارت مالی
۴۶۸	نظارت جامع مالی
۴۷۵	بررسی نقش دستگاههای نظارتی و حسابرسی در قبال قانون مبارزه با پولشویی
۵۰۱	مولفه های کارآمدی دولت در نظارت مالی کارآ و کاهش جرائم و تخلفات مالی در دستگاههای اجرایی
۵۲۴	بررسی جایگاه و صلاحیتهای دیوان محاسبات کشور در چرخه نظارت بر سیاستهای کلی نظام
۵۴۴	نگاهی بر شیوه های کنترل حساب و نظارت مالی در عصر باستان

مقدمه

مقالات حاضر همگی در ارتباط با موضوع نظارت مالی دولتی در دستگاههای اجرایی بوده که در فضای اینترنت انتشار یافته و ما در فصلنامه نظارت مالی آنها را بصورت یکجا برای شما علاقمندان در قالب یک مجموعه گردآوری کرده ایم. امیدواریم مجموعه مقالات فوق مفید فایده قرار گرفته و نیاز اطلاعاتی شما را برآورده نماید. برای مطالعه دیگر مجموعه ها و مقالات و گزارشات تخصصی می توانید به سایت فصلنامه به نشانی www.nezaratmali.ir مراجعه نمایید. همچنین می توانید نظرات، مقالات و پیشنهادات خود را از طریق راههای ارتباطی موجود در سایت با ما در میان بگذارید.

بررسی عوامل مؤثر بر بهبود نظارت مالی در نظام مالی بخش عمومی ایران

سید مهدی رضانی^۱، احمد احمدی^۲، محمدحسین سعیدی^۳

چکیده: نظارت مالی یکی از موارد بااهمیت در زنجیره پاسخگویی کشورهای مردم سالار تلقی می‌شود. نظارت مالی در نظام مالی بخش عمومی ایران در دو مرحله قبل و حین خرج توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی و بعد از خرج توسط دیوان محاسبات کشور انجام می‌شود. هدف از این تحقیق، بررسی عوامل مؤثر بر بهبود نظارت مالی قبل و حین خرج است. با عنایت به اینکه این مسئولیت به عهده ذیحسابان و مدیران مالی می‌باشد، توجه به حساسیت جایگاه ذیحساب و عواملی که می‌تواند بر بهبود ایفای این نقش تأثیرگذار باشد، بااهمیت و ضروری می‌باشد. بدین منظور با استفاده از دیدگاه‌های صاحب‌نظران، تجربیات محقق و مطالعه قوانین و منابع علمی پژوهشی، ۵۷ عامل احصاء و در قالب شش متغیر مستقل شامل: ۱- خصوصیات و توانمندی‌های فردی ۲- عوامل محیطی ۳- عملکرد مراجع نظارتی ۴- پشتیبانی و مراقبت وزارت امور اقتصادی و دارایی ۵- کیفیت قوانین و مقررات ۶- به‌کارگیری نظام حسابداری تعهدی دسته‌بندی و اثر آن‌ها بر عملکرد ذیحسابان و مدیران مالی از طریق پرسشنامه موردبررسی قرار گرفت. جهت قابل‌اعتماد بودن نتایج تحقیق سعی شده است از نظرات کلیه گروه‌هایی که به هر نحو در قسمتی از فرایند این نظارت قرار دارند استفاده گردد. بر همین اساس جامعه آماری به پنج طبقه ذیل تقسیم شده است: ۱- ذیحساب کارمند وزارت امور اقتصاد و دارایی ۲- ذیحساب کارمند همان دستگاه با حکم وزارت امور اقتصاد و دارایی ۳- مدیران مالی ۴- بالاترین مقام دستگاه‌های اجرایی ۵- حسابرسان دیوان محاسبات. نتایج آزمون فرضیات نشان می‌دهد میانگین اثر تمامی فرضیه‌های شش‌گانه بر عملکرد ذیحسابان و مدیران مالی "زیاد" بوده لذا فرضیه‌های پژوهش تأیید می‌گردد. از نظر میزان تأثیرگذاری فرضیه‌ها عامل "خصوصیات و توانمندی‌های فردی ذیحسابان و مدیران مالی" در رتبه نخست و "عملکرد مراجع نظارتی" در رتبه آخر قرار گرفت.

کلیدواژه‌ها: نظارت مالی، ذیحساب، مدیر مالی، عملکرد ذیحسابان و مدیران مالی، قوانین و مقررات، مراجع

نظارتی.

۱. دکترای حسابداری، مدرس دانشگاه

۲. دکترای حسابداری، مدرس دانشگاه

۳. دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد بیرجند، بیرجند، ایران

نویسنده مسئول مقاله: mhsaeedi@yahoo.com

مقدمه

در کشورهای مردم سالار، نظارت مالی یکی از موارد بااهمیت در زنجیره ارزش نظام پاسخگویی تلقی می شود. قانون محاسبات عمومی^۱، اعمال نظارت قبل و حین خرج در دستگاه های اجرایی را به ذیحساب محول نموده است. لذا با توجه به تأثیر مستقیم عملکرد ذیحسابان و مدیران مالی در نظارت مالی بخش عمومی ایران، یکی از موضوعات مؤثر بر ارتقاء کیفیت نظارت مالی، شناخت عوامل مؤثر بر بهبود عملکرد ذیحسابان و مدیران مالی می باشد که در تحقیق حاضر مورد بحث خواهد بود.

بیان مسئله

نظارت از جمله ابزارهایی است که به تحقق و ایفای مسئولیت پاسخگویی کمک می نماید. متأسفانه در قوانین و مقررات و همچنین در ادبیات موضوع، تعریف جامعی از نظارت و به ویژه نظارت مالی وجود ندارد اما به نوعی می توان نظارت مالی را این گونه تعریف نمود:

نظارت در مفهوم خاص خود شامل کلیه کنترل هایی است که قبل و بعد از مصرف منابع مالی اعمال می گردد. هدف اساسی، برقراری کنترل های لازم به منظور حصول اطمینان از رعایت قوانین و مقررات و محدودیت های بودجه ای در جهت مصرف منابع مالی در برنامه ها و فعالیت های مصوب می باشد. برقراری یک نظام نظارت مالی مناسب کمک مؤثری به صحت و دقت در قانونی بودن فعالیت های مالی مربوط به اجرای بودجه، انطباق هزینه ها و سایر پرداخت ها با قوانین و مقررات موضوعه و عدم تجاوز هزینه ها از اعتبارات مصوب می نماید (باباجانی، ۱۳۸۲).

نظارت مالی در نظام مالی بخش عمومی ایران در دو مرحله انجام می پذیرد: الف- نظارت مالی قبل و حین خرج ب- نظارت مالی بعد از خرج. نظارت مالی قبل و حین خرج، عبارت است از رسیدگی به فعالیت های مالی دستگاه های اجرایی و تطبیق موارد با قوانین و مقررات مربوطه، قبل از انجام خرج. بدین ترتیب زمانی مدارک و مستندات را می توان به حساب منظور، در دفاتر ثبت و در گزارش های مالی منعکس نمود که رسیدگی و تطبیق قبل از خرج صورت گرفته باشد. این نظارت در سطح هر یک از دستگاه های اجرایی (نظارت خرد) به عهده ذیحساب و به موجب فصل سوم قانون محاسبات عمومی کشور این نظارت در سطح کشور (نظارت کلان) به عهده وزارت امور اقتصادی و دارایی است (گزارش ارزیابی عملکرد مدیریتی ذیحسابان، وزارت امور اقتصادی و دارایی، ۱۳۹۰). نظارت مالی بعد از خرج به عهده دیوان محاسبات کشور می باشد (اصل ۵۵ قانون اساسی، ۱۳۵۸).

۱ - ماده ۳۱ قانون محاسبات عمومی کشور مصوب سال ۱۳۶۶.

با عنایت به نقش حساس ذیحسابان و مدیران مالی در نظارت مالی بخش عمومی و جذب بهینه بودجه کل کشور، معرفی و شناخت جایگاه و مسئولیت‌های قانونی ذیحساب و عوامل تأثیرگذار بر ایفای این نقش، بااهمیت و ضروری می‌باشد که در ادامه مطالبی به این موضوع پرداخته شده است.

مجموعه احکام ناظر بر فعالیت‌های مالی دستگاه‌های دولتی بر گرفته از قوانین و مقررات متعدد می‌باشد که شامل بر تعاریف لازم، چگونگی انجام خرج و مراحل آن، شرایط انجام معاملات دولتی، نحوه نگهداری حساب اموال، تهیه و تنظیم و ارائه حساب توسط مراجع قانونی، تهیه و تنظیم صورتحساب عملکرد بودجه کل کشور و سرانجام اعمال نظارت و کنترل‌های مالی می‌باشد (حسینی عراقی و آقالو، ۱۳۹۴).

مسئولیت‌های ذیحسابی در کلیه قوانین و مقررات حاکم بر امور مالی کشور، به‌طور مستقیم یا ضمنی مشاهده می‌شود. قانون محاسبات عمومی کشور مصوب سال ۱۳۶۶ بر خاسته از اصول قانون اساسی مرتبط با نظارت در نظام مالی ایران شالوده و زیربنای نظارت بر اجرای بودجه می‌باشد و چارچوب وظایف نظارتی وزارت امور اقتصادی و دارایی در سطح کلان و مسئولیت‌ها و وظایف ذیحسابی در سطح تخصصی و اجرایی را مشخص نموده است. در ماده ۳۱ قانون مذکور چکیده وظایف ذیحساب به شرح زیر آمده است:

- اعمال نظارت و تأمین هماهنگی لازم در اجرای مقررات مالی و محاسباتی در وزارتخانه‌ها و مؤسسات و شرکت‌های دولتی و دستگاه‌های اجرایی محلی و مؤسسات و نهادهای عمومی غیردولتی

- نظارت بر امور مالی و محاسباتی و نگهداری و تنظیم حساب‌ها بر طبق قانون و ضوابط و مقررات مربوط و صحت و سلامت آن‌ها

- نظارت بر حفظ اسناد مالی

- نگهداری و تحویل و تحول وجوه و نقدینه‌ها و سپرده‌ها و اوراق بهادار

- نگهداری حساب اموال دولتی و نظارت بر اموال مذکور

- اعمال نظارت و تأمین هماهنگی لازم در اجرای مقررات مالی و محاسباتی در حوزه مسئولیت

ذیحساب مأموری است که با حکم وزارت امور اقتصادی و دارایی از بین مستخدمین رسمی واجد صلاحیت به‌منظور اعمال نظارت و تأمین هماهنگی لازم در اجرای مقررات مالی و محاسباتی در وزارتخانه‌ها و مؤسسات و شرکت‌های دولتی و دستگاه‌های اجرایی محلی و مؤسسات و نهادهای عمومی غیردولتی به این سمت منصوب تا زیر نظر وزیر یا مدیر دستگاه مربوطه انجام وظیفه نماید (قانون محاسبات عمومی کشور، ۱۳۶۶). البته شیوه انتصاب ذیحسابان در برخی از دستگاه‌های اجرایی به‌موجب قوانین خاص متفاوت است و در این گونه دستگاه‌های اجرایی به بالاترین مقام

مالی، عنوان "مدیر مالی" اطلاق می‌شود. هر چند انتصاب مدیران مالی با حکم وزارت امور اقتصادی و دارایی انجام نمی‌پذیرد، ولی مسئولیت‌های قانونی و پاسخگویی به مراجع نظارتی آن‌ها شبیه ذیحسابان می‌باشد.

بر اساس مصوبه هیئت وزیران، مأمورین واجد صلاحیت موضوع مواد (۳۱) و (۳۲) قانون محاسبات عمومی (ذیحساب و معاون ذیحساب) از بین کارکنان رسمی وزارت امور اقتصاد و دارایی یا دستگاه مربوطه انتخاب می‌شوند که به استثنای موارد زیر به طور عمده بین کارکنان وزارت امور اقتصاد و دارایی بوده است: ۱- ذیحساب نهادها و مؤسسات عمومی غیردولتی به استناد مجوز مصوبه فوق و عرف موجود، اغلب از کارمندان دستگاه مربوطه انتخاب می‌شود. ۲- ذیحساب وزارت جهاد کشاورزی بنا به قانون تشکیل وزارت جهاد کشاورزی سال ۱۳۷۹ از بین کارکنان وزارت مزبور انتخاب می‌شود. ۳- مدیران مالی دانشگاه‌ها و مراکز و مؤسسات آموزش عالی به استناد ماده (۴۹) قانون برنامه چهارم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران از بین کارکنان بومی دستگاه‌های اجرایی مذکور انتخاب می‌شوند (اکرمی و همکاران، ۱۳۹۳).

انجام صحیح وظایف قانونی ذیحسابان منافع زیادی برای جامعه به همراه دارد، به گونه‌ای که ذیحسابی بیشتر از آن که یک شغل باشد، یک حرفه محسوب می‌شود (آیین رفتار حرفه‌ای ذیحسابان، وزارت امور اقتصادی و دارایی، ۱۳۹۲).

پیشینه تحقیق

در بررسی‌ها و مطالعات کتابخانه‌ای و تحقیقات میدانی که در این راستا صورت گرفت پژوهش جامعی که موضوع فوق را به طور کامل در برگیرد مشاهده نگردید و با توجه به تفاوت ساختار قانونی نظام مالی کشورهای مختلف، مطالعات انجام شده در سایر کشورها نمی‌تواند در بررسی موضوع مفید واقع شود اما تحقیقات مفید مرتبط و مشابه زیادی با موضوع تحقیق انجام گرفته است که در ادامه به تعدادی از آن‌ها اشاره می‌گردد.

صفدریان علی آبادی و ضیایی بیگدلی (۱۳۹۳) در پژوهشی با عنوان "عوامل اثرگذار در اجرای ماده (۹۰) قانون محاسبات عمومی کشور"، رابطه نظارت مالی و مؤلفه‌های کاربردی آن را مورد بررسی قرار داده است. نتایج تحقیق نشان داد که سطح کلی وضعیت نظارت مالی در جامعه آماری مورد تحقیق بالاتر از حد متوسط است. همچنین میان نظارت مالی و عوامل اثرگذار بر آن رابطه معناداری وجود دارد. توانمندی ذیحسابان، استقلال شغلی و مالی ذیحسابان، واگذاری مسئولیت بیش از یک دستگاه به ذیحسابان به ترتیب دارای بیشترین اهمیت و تأثیر بر روی نظارت مالی می‌باشند.

اخوان علوی و همکاران (۱۳۹۳) در تحقیقی با عنوان "بررسی تأثیر عوامل انگیزشی (شغلی، سازمانی، فردی) بر کیفیت نظارت مالی ذیحسابان و مدیران مالی دستگاه‌های اجرایی"، تأثیر عوامل انگیزشی بر بهبود نظارت مالی

ذیحسابان و مدیران مالی دستگاه‌های اجرایی استان قم را بررسی کرده است. نتایج تحلیل نشان می‌دهد عوامل انگیزشی، عوامل شغلی، عوامل سازمانی و عوامل فردی با کیفیت نظارت مالی ارتباط دارند.

ملانظری و اسماعیلی کیا (۱۳۹۳)، در تحقیقی با موضوع "شناسایی ویژگی‌های روان‌شناختی اثرگذار بر مهارت حسابرسان در انجام قضاوت‌های حسابرسی" به این نتیجه رسیدند که ویژگی مسئولیت‌پذیری و به‌گزینی در مرحله برنامه‌ریزی حسابرسی حائز بیشترین اهمیت است.

نیکبخت و موسوی سنگ چشمه (۱۳۹۱)، در تحقیقی تحت عنوان "بررسی موانع و مشکلات دیوان محاسبات در حسابرسی دستگاه‌های دولتی از دیدگاه مدیران مالی و ذیحسابان"، در خصوص مشکلات دیوان محاسبات در حسابرسی دستگاه‌های دولتی از دیدگاه مدیران مالی و ذیحسابان معتقدند عدم آموزش مستمر و کافی حسابرسان، عدم تناسب حجم کار حسابرسی با تعداد حسابرسان، ناکافی بودن حمایت مسئولین ارشد دیوان محاسبات از حسابرسان موجب عدم دستیابی دیوان محاسبات به اهداف آن گردیده و بر عملکرد ذیحسابان و مدیران مالی تأثیر داشته است.

محمدی (۱۳۹۱)، در تحقیق با عنوان "بررسی دلایل قانون‌شکنی و قانون‌گریزی در ایران" عمده‌ترین علل آن فقر فرهنگی، نقض قانون از بالا، تاریخ استبدادزده، تعدد و تناقض قوانین، برتری قوانین، فقدان آموزش، قانون بی‌فایده و ناکارآمدی ابزارهای قضایی می‌داند.

حسینی و موسوی بایگی (۱۳۹۰) در تحقیقی با عنوان "نهادهای نظارتی حاکم بر قراردادهای مالی دولتی و چالش‌های آن"، از جمله عوامل ضعف نظارت و بروز چالش در حوزه‌ی قراردادهای مالی را ناهماهنگی بین دستگاه‌های نظارتی، موازی کاری، ضعف ساختاری، ابهام در قوانین و مقررات، تراکم قوانین، نگاه مدیران و ضعف فرهنگ نظارت‌پذیری می‌دانند. لذا 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. زیرا اجرای صحیح وظایف این نهادها نظارتی همواره با چالش‌های اساسی در ابعاد قانونی، اجرایی و قضایی مواجه بوده است.

زارعی و عبدی (۱۳۸۹) در پژوهشی با عنوان "کنترل‌های داخلی و مشکلات آن در بخش دولتی"، شش عامل نبود آموزش‌های کارآمد برای کارکنان مالی دستگاه‌های اجرایی، یکپارچه، کارآمد، شفاف و استاندارد نبودن بخشنامه‌ها و دستورالعمل‌های مربوط به کنترل‌های داخلی، کافی نبودن نیروی انسانی متخصص و کارآمد در دستگاه‌های اجرایی، فراهم نکردن بسترهای لازم توسط دستگاه‌های اجرایی، عدم ارزیابی و شناسایی نقاط ضعف سیستم کنترل داخلی و نبود انگیزه کافی در کارکنان را به‌عنوان موانع و محدودیت‌های اصلی سیستم کنترل داخلی در دستگاه‌های اجرایی شناسایی کردند.

بستانیان و خوش طینت (۱۳۸۶)، در تحقیقی با عنوان "فضاوت حرفه‌ای در حسابرسی" در مطالعه خود به دنبال شناسایی عوامل مؤثر بر قضاوت حرفه‌ای بودند. یافته‌های آنان نشان داد دانش، تجربه، درستکاری، استقلال، پای بندی به مبانی اخلاقی تردید حرفه‌ای مهم‌ترین ویژگی‌های شخصی مؤثر بر قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی هستند.

رحیمی (۱۳۸۵)، در تحقیقی با عنوان "بررسی نقش نظارتی وزارت امور اقتصاد و دارایی بر اجرای عملکرد بودجه سالانه کشور" به نتایج زیر دست یافته است: ۱- نظارت ذیحسابی‌های دستگاه‌های اجرایی که خود یکی از شاخص‌های نظارت مالی وزارت دارایی است تا حد مطلوب بر عملکرد بودجه سالانه کل کشور انجام می‌گیرد. ۲- عمده نظارت مالی قبل از خرج وزارت دارایی توسط ذیحساب انجام گرفته و در حد متوسط به بالا و قابل قبول انجام می‌گیرد. ۳- انتخاب ذیحساب از کارکنان رسمی دستگاه اجرایی مربوطه تا حد زیادی نظارت مالی را کاهش می‌دهد. ۴- وجود قوانین و مقررات مالی و بودجه‌ای با پیچیدگی‌های بالا می‌تواند نظارت مؤثر را کاهش داده و آن را مختل سازد. ۵- ایجاد وحدت رویه به موجب ماده ۹۴ قانون محاسبات عمومی بسیار مهم بوده و موجبات نظارت مؤثر را به همراه خواهد آورد که در حال حاضر وزارت دارایی آن را در حد قابل قبولی ایجاد نموده است. ۶- قوانین و مقررات مالی و محاسباتی حال حاضر از شفافیت کمتری برخوردار بوده و با تغییرات انجام گرفته در نظام بودجه‌ای و حسابداری، فاقد قابلیت اجرایی مناسب است. ۷- حجم زیاد قوانین و مقررات مالی و محاسباتی موجود در نظام مالی کشور مانع انجام امور نظارتی با کیفیت بالا می‌باشد.

کنت و همکاران^۱ (۲۰۰۶)، در تحقیقی به عنوان "ویژگی‌های روانی مرتبط به تخصص در قضاوت حسابرسی" چهارده ویژگی روان‌شناختی پیشنهادی شانتیو را با استفاده از دیدگاه‌های حسابرسان سه شرکت حسابداری ملی در استرالیا بررسی کردند که یافته‌ها نشان داد همه این ویژگی‌ها در حسابرسی حائز اهمیت‌اند اما میزان اهمیت هر کدام در مراحل مختلف حسابرسی متفاوت است. چهارده ویژگی مذکور عبارت‌اند از: ۱- ادراکی/توجه ۲- اطلاعات مرتبط و غیر مرتبط ۳- ساده‌سازی پیچیدگی‌های ۴- مهارت‌های ارتباطی ۵- استثناها ۶- مسئولیت‌پذیری ۷- به‌گزینی ۸- اطمینان ۹- سازگاری ۱۰- میزان دانش ۱۱- خودکاری ۱۲- تحمل استرس ۱۳- خلاقیت ۱۴- ناتوانی در توضیح مراحل تصمیم‌گیری.

ریچارد ال. راتلیف و دیگران (۱۹۹۶)، در کتابی با عنوان "حسابرسی داخلی" اعتقاد دارند، زیرپاگذاری کنترل‌های داخلی توسط مدیریت، جدی‌ترین تهدیدی است که سیستم کنترل داخلی با آن روبرو است. اگر یک ساختار خوب و مناسب کنترل داخلی توسط مدیریت نادیده گرفته شود، از نظر میزان خطا با نبود کنترل داخلی فرقی

¹ - Kent, P., Munro, L., Ambling, T

نخواهد داشت. لذا محیط کنترلی به شرطی حفظ می شود که موارد زیرپاگذاری مدیریت به گونه ای مؤثر تحت نظارت قرار گیرد.

متغیرهای تحقیق

متغیر وابسته این پژوهش، "نظارت مالی" می باشد که شامل عملکرد ذیحسابان و مدیران مالی در اجرای احکام مقرر در قوانین و مقررات مربوطه به ویژه وظایف و مسئولیت های مندرج در ماده ۳۱ قانون محاسبات عمومی می شود و بهبود آن به عوامل مختلفی بستگی دارد که در این پژوهش مورد بررسی قرار می گیرد.

متغیرهای مستقل احصا شده عبارت اند از: ۱- خصوصیات و توانمندی های فردی ذیحسابان و مدیران مالی ۲- عوامل محیطی ۳- عملکرد مراجع نظارتی ۴- پشتیبانی و مراقبت وزارت امور اقتصاد و دارایی ۵- کیفیت قوانین و مقررات ۶- به کارگیری نظام حسابداری تعهدی.

روش تحقیق:

روش تحقیق بکار گرفته در این پژوهش توصیفی-پیمایشی و دستیابی به اطلاعات از نوع میدانی می باشد. در بخش توصیفی، جمع آوری اطلاعات برای آزمون فرضیه یا پاسخ به سؤالات مربوط به وضعیت فعلی مورد استفاده قرار گرفته است.

هر چند در روش پیمایشی عمدتاً از پرسشنامه استفاده می شود؛ اما در این تحقیق ابزار دیگری از قبیل مصاحبه، مشاهده، تحلیل محتوا و ... نیز بکار رفته است. مشخصه روش پیمایشی این است که مجموعه ساختمان یا تطبیقی از داده هاست که آن را ماتریس صفت ویژگی می گویند. در شروع کار مطالعات نظری میدانی، تحقیق اسنادی از طریق بررسی و مطالعات کتابخانه ای شامل کلیه قوانین و مقررات مربوط به نظارت های مالی انجام گرفته است.

روش و ابزار گردآوری اطلاعات

در این پژوهش از یک پرسشنامه جمعیت شناختی شامل جنسیت، پست سازمانی، تجربه، مدرک تحصیلی و غیره و یک پرسشنامه محقق ساخته جهت گردآوری اطلاعات استفاده شد. بدین منظور با استفاده از نظرات متخصصین، کارشناسان و صاحب نظران خبره، تجربیات محقق و در کنار آن مطالعات کتابخانه ای، مصاحبه، مراجعه به قوانین و منابع علمی پژوهشی، ۵۷ عامل احصاء و در قالب شش فرضیه دسته بندی و اثر متغیرهای مستقل بر بهبود نظارت مالی از طریق پرسشنامه مورد سؤال قرار گرفته است. گویه های پرسشنامه در یک طیف لیکرت ۵ نقطه ای از ۱ به معنی "اثر خیلی کم" تا ۵ به معنی "اثر خیلی زیاد" شماره گذاری شده اند. بنابراین نتیجه هر چه به ۵ نزدیک تر باشد، حاکی از اثر بیشتر آن عامل بر بهبود نظارت مالی است.

جامعه آماری و روش نمونه‌گیری

جهت قابل اعتماد بودن نتایج تحقیق سعی شده از نظرات کلیه گروه‌هایی که به هر نحو در قسمتی از فرایند این نظارت قرار دارند استفاده گردد. بر همین اساس جامعه آماری در این تحقیق به پنج طبقه ذیل تقسیم شده است: ۱- ذیحساب کارمند وزارت امور اقتصاد و دارایی ۲- ذیحساب کارمند همان دستگاه با حکم وزارت امور اقتصاد و دارایی ۳- مدیران مالی ۴- بالاترین مقام دستگاه‌های اجرایی ۵- حساب‌رسان دیوان محاسبات.

علت تفکیک ذیحسابان و مدیران مالی در سه گروه، تفاوت در استقلال مالی، رابطه استخدامی و شرایط انتصاب بوده و بررسی جداگانه نظرات آن‌ها حائز اهمیت است. در این پژوهش، تعیین و انتخاب نمونه از جامعه آماری با استفاده از جدول مورگان و به صورت انتخاب تصادفی ساده انجام شده است. طبق بررسی‌های انجام شده جمعاً حدود ۵۰۰۰ نفر در سطح کشور که در ارتباط مستقیم موضوع تحقیق قرار داشته‌اند به عنوان جامعه آماری مورد استفاده قرار گرفته است. لازم به توضیح است که مدیران و ذیحسابان شهرداری‌ها به دلیل کم‌اهمیت بودن اعتباراتی که از محل بودجه عمومی دریافت می‌کنند در این جامعه آماری لحاظ نشده است.

برای برآورد حجم نمونه از جدول مورگان استفاده شده است. این جدول حداکثر تعداد نمونه را در نظر می‌گیرد. با توجه به تعداد برآوردی جامعه هدف، حجم نمونه طبق جدول مورگان می‌بایست ۳۵۷ نفر باشد. با این وجود به منظور اطمینان بیشتر و پیش‌بینی عدم برگشت درصدی از پرسشنامه‌ها، نمونه پرسشنامه طراحی شده بین ۴۵۰ نفر از افراد جامعه آماری در سطح کشور توزیع که از این تعداد، ۳۱۳ پرسشنامه تکمیل شده به محقق برگشت داده شد و نتایج آن استخراج گردید.

روایی و پایایی پرسشنامه

روایی پرسشنامه: مقصود از روایی آن است که وسیله اندازه‌گیری، بتواند خصیصه و ویژگی مورد نظر را اندازه بگیرد (خاکی، ۱۳۸۴). نظر به اینکه این پرسشنامه با توجه به هدف تحقیق و بر اساس مبانی نظری و فرضیه تحقیق طراحی شده است و همچنین پس از طراحی به تأیید متخصصان، اساتید راهنما و مشاور رسیده است، پرسشنامه مذکور از نظر صاحب نظران دارای روایی محتوایی و صوری می‌باشد.

پایایی پرسشنامه: مقصود آن است که ابزار اندازه‌گیری را در یک فاصله زمانی کوتاه چندین بار به گروه واحدی از افراد بدهیم و نتایج حاصل نزدیک به هم باشد (سرمد و دیگران، ۱۳۷۶). ضریب پایایی را به شیوه‌ها و روش‌های مختلفی می‌توان تفسیر نمود. در این تحقیق، پایایی هر یک از عوامل شش‌گانه تشکیل دهنده پرسشنامه به روش آلفای کرونباخ با استفاده از نرم‌افزار SPSS محاسبه و ضرایب حاصله در جدول (۱) ارائه شده است.

جدول (۱): نتیجه محاسبه ضریب آلفای کروناخ

عامل	تعداد سؤالات	آلفای کروناخ
خصوصیات و توانمندی‌های فردی	۱۵	۰/۸۵۰
عوامل محیطی	۱۴	۰/۸۷۷
عملکرد مراجع نظارتی	۷	۰/۸۸۹
پشتیبانی و مراقبت وزارت دارایی	۸	۰/۷۹۴
کیفیت قوانین و مقررات	۱۰	۰/۸۹۰
به کارگیری نظام حسابداری تعهدی	۳	۰/۸۹۴
کل پرسشنامه	۵۷	۰/۹۵۴

مطابق جدول (۱)، ضرایب آلفای کروناخ برای تمامی عوامل و همچنین کل پرسشنامه بین ۰/۷۹۴ تا ۰/۹۵۴ تغییر می‌کند و از آنجا که معمولاً ضریب بالاتر از ۰/۷ حاکی از پایایی مناسب یک ابزار است، این پرسشنامه دارای پایایی بسیار خوبی است.

روش تجزیه و تحلیل داده‌ها

تجزیه و تحلیل اطلاعات به دو روش تحلیل توصیفی و تحلیل استنباطی انجام شده است. به طور کلی آمار توصیفی، چکیده و تصاویری از شاخص‌های مورد نیاز و مشاهده را با کمک ارقام استاندارد و نمودارها ارائه می‌نماید. در این روش شاخص‌گرایی‌های مرکزی مربوطه به سؤالات و متغیرها محاسبه شده است. این شاخص‌های مرکزی شامل: میانگین، میانه و مُد؛ همچنین اندازه‌های پراکندگی شامل: خطای استاندارد، انحراف معیار و واریانس و همچنین توزیع فراوانی برحسب پارامترهای مرکزی با انحرافات آن‌ها تشریح و ارائه شده است.

در تحلیل استنباطی محقق با جریان نمونه‌گیری و انتخاب یک گروه کوچک موسوم به نمونه از یک گروه بزرگ‌تر موسوم به جامعه آماری سروکار دارد. جهت تحلیل استنباطی در این پژوهش از آزمون t تک نمونه‌ای در نرم‌افزار SPSS استفاده شده است. آزمون t تک نمونه‌ای بر این مفروضه استوار است که تعداد n مشاهده‌ی تصادفی مستقل که از جامعه‌ای با توزیع نرمال بیرون آمده در یک متغیر با مقیاس فاصله‌ای در دست است.

تجزیه و تحلیل توصیفی یافته‌ها

در این قسمت ابتدا به عنوان نمونه‌ای از تحلیل‌های توصیفی، یکی از جداول تقاطعی موجود بین شاخص‌های پست سازمانی و رشته تحصیلی افراد پاسخ‌دهنده آورده شده (جدول (۲)) و در ادامه، نتایج توصیفی مربوط به پرسشنامه اصلی پژوهش (شامل هر یک از عوامل شش گانه پیش‌بینی‌شده مؤثر بر بهبود نظارت مالی) ارائه گردیده است (جدول (۳)).

جدول (۲): جدول تقاطعی توزیع فراوانی پاسخگویان به تفکیک پست سازمانی و رشته تحصیلی

مجموع	رشته تحصیلی				پست سازمانی
	سایر	اقتصاد	مدیریت	حسابداری	
۴۷	۲۹	۷	۸	۳	بالا ترین مقام دستگاه اجرایی
۱۴۷	۱۵	۹	۵۰	۷۳	ذیحساب (کارمند وزارت دارایی)
۴۴	۳	۱	۱۳	۲۷	ذیحساب (کارمند دستگاه اجرایی)
۲۷	۱	۱	۸	۱۷	مدیر مالی (با حکم دستگاه اجرایی)
۴۷	۱	۵	۱۲	۲۹	حسابرس دیوان محاسبات
۳۱۲	۴۹	۲۳	۹۱	۱۴۹	مجموع

مطابق جدول (۲)، به جز مدیران کل و رؤسای سازمان‌ها که غالباً در سایر رشته‌ها تحصیل کرده‌اند، عمده افراد در هر یک از پست‌های مختلف دیگر، در رشته حسابداری و یا مدیریت تحصیل نموده‌اند. آماره‌های توصیفی (شامل شاخص‌های تمرکز و پراکندگی) مربوط به میزان اثر هر یک از عوامل شش گانه در جدول (۳) ارائه شده است. در این تحقیق هر یک از عوامل به وسیله چند سؤال سنجیده می‌شود که در یک طیف لیکرت ۵ نقطه‌ای از ۱ به معنی "اثر خیلی کم" تا ۵ به معنی "اثر خیلی زیاد" شماره گذاری شده‌اند. بنابراین میانگین هر عامل نیز در بازه ۱ تا ۵ قرار می‌گیرد و هر چه به ۵ نزدیک‌تر باشد، حاکی از اثر بیشتر آن عامل بر بهبود نظارت مالی است.

جدول (۳): آمار توصیفی میزان اثر عوامل شش گانه بر بهبود نظارت مالی

کل نمونه	توانمندی های فردی	عوامل محیطی	عملکرد مراجع نظارتی	امور اقتصادی و دارایی	پشتیبانی و مراقبت وزارت	کیفیت قوانین و مقررات	حسابداری تعهدی	به کار گیری نظام
تعداد پاسخ دهندگان	۳۱۶	۳۱۶	۳۱۶	۳۱۶	۳۱۶	۳۱۴	۳۱۳	۳۱۳
میانگین	۴/۳۲	۴/۱۹	۴/۰۶	۴/۲۶	۴/۲۹	۴/۲۹	۴/۱۴	۴/۱۴
میانه	۴/۳۴	۴/۱۵	۴/۰۰	۴/۲۵	۴/۳۲	۴/۳۲	۴/۲۰	۴/۲۰
مُد	۴/۲۰	۴/۰۰	۵/۰۰	۴/۰۰	۵/۰۰	۵/۰۰	۵/۰۰	۵/۰۰
واریانس	۰/۱۷	۰/۲۴	۰/۴۸	۰/۲۷	۰/۲۹	۰/۲۹	۰/۵۵	۰/۵۵
انحراف استاندارد	۰/۴۱	۰/۴۹	۰/۶۹	۰/۵۲	۰/۵۴	۰/۵۴	۰/۷۴	۰/۷۴
حداقل	۲/۶۷	۱/۹۳	۱/۷۱	۱/۷۵	۲/۵۰	۲/۵۰	۱/۰۰	۱/۰۰
حداکثر	۵/۰۰	۵/۰۰	۵/۰۰	۵/۰۰	۵/۰۰	۵/۰۰	۵/۰۰	۵/۰۰

مطابق جدول (۳) ملاحظه می گردد که میانگین همه عوامل بیش از ۴ است و لذا از دیدگاه پاسخ دهندگان، تمامی عوامل " اثر زیادی " بر بهبود نظارت مالی دارند. بررسی آماری و نتیجه گیری دقیق تر در این رابطه، به بخش آمار استنباطی واگذار می شود.

آزمون فرضیه های پژوهش

در این بخش به آزمون فرضیه های پژوهش با استفاده از روش آماری مناسب پرداخته می شود. در واقع نتایج حاصل از آمار استنباطی در این قسمت، منجر به رد یا تأیید هر یک از فرضیه ها می شود. هدف پژوهش، بررسی مؤثر بودن یا نبودن هر یک از عوامل بر بهبود نظارت مالی از دیدگاه افراد نمونه است. بدین منظور میانگین اثر هر عامل بر بهبود نظارت مالی در کل نمونه محاسبه شد و حال با استفاده از آزمون t تک نمونه ای، میزان اثر هر عامل از میان اثرات خیلی کم (۱)، کم (۲)، متوسط (۳)، زیاد (۴) و خیلی زیاد (۵) مشخص می شود. فرض صفر آزمون t (H_0)، برابر بودن میانگین نمونه با عددی دلخواه به نام ارزش آزمون یا مقدار آزمون است (انتخاب مقدار آزمون بر عهده محقق است

به گونه‌ای که بتواند نتیجه لازم را از آزمون بگیرد). به نحو دیگر می‌توان گفت فرض صفر آزمون t این است که اختلاف میانگین نمونه با مقدار آزمون برابر با صفر است. در صورتی که سطح معناداری آزمون t بیش از ۰/۰۵ شود، فرض H_0 تأیید شده و تفاوت میانگین نمونه و مقدار آزمون، از لحاظ آماری ناچیز است. در مقابل H_0 ، فرض یک آزمون (H_1) قرار دارد. چنانچه سطح معناداری کمتر از ۰/۰۵ شود، فرض H_0 رد شده و با اطمینان بالایی می‌توان نتیجه گرفت که به لحاظ آماری اختلاف دو عدد معنادار و غیر صفر است. در تمامی فرضیات این پژوهش، مقدار آزمون از بین اعداد ۱ تا ۵ عدد ۴ انتخاب شده است. این عدد به کمک هیستوگرام فراوانی میزان اثر عامل انتخاب گردید. در ادامه، نتایج آزمون t برای هر یک از فرضیه‌ها آورده شده است.

فرضیه اول: خصوصیات و توانمندی‌های فردی ذیحسابان و مدیران مالی بر بهبود نظارت مالی مؤثر است.

همان‌طور که در بخش آمار توصیفی ذکر شد، میانگین اثر عامل خصوصیات و توانمندی‌های فردی ذیحسابان برابر با ۴/۳۲ حاصل شد. در هیستوگرام فراوانی میزان اثر این عامل، تمرکز داده‌ها بیشتر بین ۴ تا ۴/۵ می‌باشد. لذا فرض صفر و یک آزمون به صورت مقابل است:

$$\begin{cases} H_0: \mu = 4 \\ H_1: \mu \neq 4 \end{cases}$$

نتایج آزمون t در جدول (۴) ارائه شده است.

جدول (۴): نتایج آزمون t تک نمونه‌ای مربوط به فرضیه اول پژوهش

مقدار آزمون = ۴						
فاصله اطمینان ۹۵٪ برای اختلاف میانگین		آزمون t تک نمونه‌ای			توانمندی‌های فردی	خصوصیات و
بازه بالا	بازه پایین	اختلاف میانگین	Sig.	df		
۰/۳۶۶	۰/۲۷۶	۰/۳۲۰	۰/۰۰۰	۳۱۵		

مطابق جدول (۴)، سطح معناداری آزمون برابر با ۰/۰۰۰ حاصل شده که کمتر از ۰/۰۵ است و لذا فرض H_0 رد می‌شود. به عبارت دیگر می‌توان گفت اثر این عامل بر بهبود نظارت مالی "زیاد" بوده و بنابراین فرضیه اول پژوهش تأیید می‌گردد.

فرضیه دوم: محیط دستگاه اجرایی بر بهبود نظارت مالی مؤثر است.

همان طور که در بخش آمار توصیفی ذکر شد، میانگین اثر عوامل محیطی برابر با ۴/۱۹ حاصل شد. در هیستوگرام فراوانی میزان اثر این عامل، تمرکز داده‌ها بیشتر بین ۳/۵ تا ۵/۵ می‌باشد. لذا فرض صفر و یک آزمون به صورت مقابل است:

$$\begin{cases} H_0: \mu = 4 \\ H_1: \mu \neq 4 \end{cases}$$

نتایج آزمون t در جدول (۵) ارائه شده است.

جدول (۵): نتایج آزمون t تک نمونه‌ای مربوط به فرضیه دوم پژوهش

مقدار آزمون = ۴						
فاصله اطمینان ۹۵٪ برای اختلاف میانگین		آزمون t تک نمونه‌ای				عوامل محیطی
بازه بالا	بازه پایین	اختلاف میانگین	Sig.	df	آماره t	
۰/۲۴۴	۰/۱۳۶	۰/۱۹۰	۰/۰۰۰	۳۱۵	۶/۹۱	

مطابق جدول (۵)، سطح معناداری آزمون برابر با ۰/۰۰۰ حاصل شده که کمتر از ۰/۰۵ است و لذا فرض H_0 رد می‌شود. به عبارت دیگر می‌توان گفت اثر این عامل بر بهبود نظارت مالی "زیاد" بوده و بنابراین فرضیه دوم پژوهش تأیید می‌گردد.

فرضیه سوم: عملکرد مراجع نظارتی بر بهبود نظارت مالی مؤثر است.

همان طور که در بخش آمار توصیفی ذکر شد، میانگین اثر عامل عملکرد مراجع نظارتی برابر با ۴/۰۶ حاصل شد. در هیستوگرام فراوانی میزان اثر این عامل، تمرکز داده‌ها بیشتر بین ۳/۵ تا ۵ می‌باشد. لذا فرض صفر و یک آزمون به صورت مقابل است:

$$\begin{cases} H_0: \mu = 4 \\ H_1: \mu \neq 4 \end{cases}$$

نتایج آزمون t در جدول (۶) ارائه شده است.

جدول (۶): نتایج آزمون t تک نمونه‌ای مربوط به فرضیه سوم پژوهش

مقدار آزمون = ۴					
فاصله اطمینان ۹۵٪ برای اختلاف میانگین		آزمون t تک نمونه‌ای			عملکرد مراجع نظارتی
بازه بالا	بازه پایین	اختلاف میانگین	Sig.	df	
۰/۱۳۲	-۰/۰۲۲	۰/۰۶۰	۰/۱۵۷	۳۱۵	

مطابق جدول (۶)، سطح معناداری آزمون برابر با ۰/۱۵۷ حاصل شده که بیشتر از ۰/۰۵ است و لذا فرض H_0 تأیید می‌شود. به عبارت دیگر، میانگین اثر عامل عملکرد مراجع نظارتی تفاوت معناداری با مقدار آزمون نداشته و بنابراین می‌توان گفت اثر این عامل بر بهبود نظارت مالی "زیاد" بوده و فرضیه سوم پژوهش تأیید می‌گردد.

فرضیه چهارم: پشتیبانی و مراقبت وزارت امور اقتصاد و دارایی بر بهبود نظارت مالی مؤثر است.

همان‌طور که در بخش آمار توصیفی ذکر شد، میانگین اثر عامل پشتیبانی و مراقبت وزارت امور اقتصاد و دارایی برابر با ۴/۲۶ حاصل شد. در هیستوگرام فراوانی میزان اثر این عامل، تمرکز داده‌ها بیشتر بین ۳/۵ تا ۵ می‌باشد. لذا فرض صفر و یک آزمون به صورت مقابل است:

$$\begin{cases} H_0: \mu = 4 \\ H_1: \mu \neq 4 \end{cases}$$

نتایج آزمون t در جدول (۷) ارائه شده است.

جدول (۷): نتایج آزمون t تک نمونه‌ای مربوط به فرضیه چهارم پژوهش

مقدار آزمون = ۴					
فاصله اطمینان ۹۵٪ برای اختلاف میانگین		آزمون t تک نمونه‌ای			پشتیبانی و مراقبت وزارت امور اقتصاد و دارایی
بازه بالا	بازه پایین	اختلاف میانگین	Sig.	df	
۰/۳۲۱	۰/۲۰۶	۰/۲۶۰	۰/۰۰۰	۳۱۵	

مطابق جدول (۷)، سطح معناداری آزمون برابر با ۰/۰۰۰ حاصل شده که کمتر از ۰/۰۵ است و لذا فرض H_0 رد می‌شود. به عبارت دیگر می‌توان گفت اثر این عامل بر بهبود نظارت مالی "زیاد" بوده و بنابراین فرضیه چهارم پژوهش تأیید می‌گردد.

فرضیه پنجم: کیفیت قوانین و مقررات بر بهبود نظارت مالی مؤثر است.

همان‌طور که در بخش آمار توصیفی ذکر شد، میانگین اثر عامل کیفیت قوانین و مقررات برابر با ۴/۲۹ حاصل شد. در هیستوگرام فراوانی میزان اثر این عامل، تمرکز داده‌ها بیشتر بین ۴ تا ۵ می‌باشد. لذا فرض صفر و یک آزمون به صورت مقابل است:

$$\begin{cases} H_0: \mu = 4 \\ H_1: \mu \neq 4 \end{cases}$$

نتایج آزمون t در جدول (۸) ارائه شده است.

جدول (۸): نتایج آزمون t تک نمونه‌ای مربوط به فرضیه پنجم پژوهش

مقدار آزمون = ۴						
فاصله اطمینان ۹۵٪ برای اختلاف میانگین		آزمون t تک نمونه‌ای				کیفیت قوانین و مقررات
بازه بالا	بازه پایین	اختلاف میانگین	Sig.	df	آماره t	
۰/۳۴۶	۰/۲۲۷	۰/۲۹۰	۰/۰۰۰	۳۱۳	۹/۴۴	

مطابق جدول (۸)، سطح معناداری آزمون برابر با ۰/۰۰۰ حاصل شده که کمتر از ۰/۰۵ است و لذا فرض H_0 رد می‌شود. به عبارت دیگر می‌توان گفت اثر این عامل بر بهبود نظارت مالی "زیاد" بوده و بنابراین فرضیه پنجم پژوهش تأیید می‌گردد.

فرضیه ششم: به کارگیری نظام حسابداری تعهدی بر بهبود نظارت مالی مؤثر است.

همان‌طور که در بخش آمار توصیفی ذکر شد، میانگین اثر عامل به کارگیری نظام حسابداری تعهدی برابر با ۴/۱۴ حاصل شد. در هیستوگرام فراوانی میزان اثر این عامل، تمرکز داده‌ها بیشتر بین ۳/۵ تا ۵ می‌باشد. لذا فرض صفر و یک آزمون به صورت مقابل است:

$$\begin{cases} H_0: \mu = 4 \\ H_1: \mu \neq 4 \end{cases}$$

نتایج آزمون t در جدول (۹) ارائه شده است.

جدول (۹): نتایج آزمون t تک نمونه‌ای مربوط به فرضیه ششم پژوهش

مقدار آزمون = ۴					
فاصله اطمینان ۹۵٪ برای اختلاف میانگین		آزمون t تک نمونه‌ای			به کارگیری نظام حسابداری تعهدی
بازه بالا	بازه پایین	اختلاف میانگین	Sig.	df	
۰/۲۱۸	۰/۰۵۳	۰/۱۴۰	۰/۰۰۱	۳۱۲	

مطابق جدول (۹)، سطح معناداری آزمون برابر با ۰/۰۰۱ حاصل شده که کمتر از ۰/۰۵ است و لذا فرض H_0 رد می‌شود. به عبارت دیگر می‌توان گفت اثر این عامل بر بهبود نظارت مالی "زیاد" بوده و بنابراین فرضیه ششم پژوهش تأیید می‌گردد.

بررسی نتایج آزمون فرضیه‌ها

نتایج آزمون‌ها نشان می‌دهد میانگین اثر تمامی فرضیه‌های شش‌گانه بر بهبود نظارت مالی "زیاد" بوده، لذا فرضیه‌های پژوهش تأیید می‌گردد. رتبه‌بندی عوامل از نظر میزان تأثیرگذاری بر بهبود نظارت مالی، بر اساس میانگین نمرات آن‌ها صورت گرفت که نتایج آن در جدول (۱۰) آورده شده است.

جدول (۱۰): اولویت تأثیرگذاری عوامل شش‌گانه بر اساس نظرات کل نمونه

شماره فرضیه	عامل مؤثر بر بهبود نظارت مالی
اول	خصوصیات و توانمندی‌های فردی
پنجم	کیفیت قوانین و مقررات
چهارم	پشتیبانی و مراقبت وزارت امور اقتصادی و دارایی
دوم	عوامل محیطی
ششم	به کارگیری نظام حسابداری تعهدی
سوم	عملکرد مراجع نظارتی

پیشنهاد‌های پژوهش

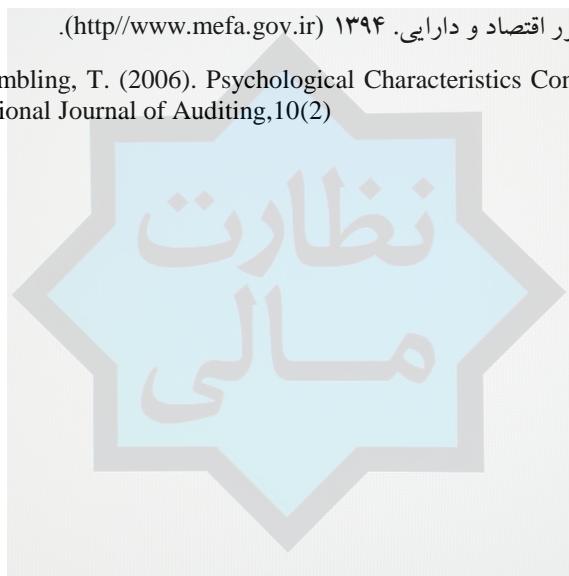
- ۱- ذیحسابان و مدیران مالی می‌بایست در به‌روز بودن و اشراف بر قوانین و مقررات مالی و محاسباتی با مطالعه مستمر اهتمام جدی داشته باشند.
- ۲- وزارت امور اقتصادی و دارایی زمینه دسترسی آسان و به‌موقع ذیحسابان به قوانین و مقررات مربوطه را فراهم آورد و دوره‌های مستمر تخصصی به‌منظور آموزش‌های لازم به آن‌ها تدوین و اجرا نماید.
- ۳- زمینه آشنایی مدیران با قوانین و مقررات فراهم و بر توجه آن‌ها به این امر تأکید شود.
- ۴- مدیران دستگاه‌های اجرایی از نظرات مشورتی ذیحسابان بیشتر استفاده نمایند.
- ۵- هماهنگی و همکاری کارشناسان مالی دستگاه با ذیحسابان تقویت شود.
- ۶- وزارت امور اقتصادی و دارایی نحوه اجرای ماده ۱۰۵ قانون محاسبات مبنی بر تشریک‌مساعی مدیریت و کارکنان دستگاه‌ها با ذیحسابان را به‌طور شفاف تبیین و برای آن ضمانت اجرایی پیش‌بینی نماید.
- ۷- انتصاب کلیه ذیحسابان دستگاه‌های اجرایی اعم از نهادهای دولتی، شرکت‌های دولتی، نهادهای عمومی غیردولتی، دانشگاه‌ها و واحدهای تابعه وزارت کشاورزی با حکم وزارت امور اقتصادی و دارایی و ترجیحاً از کارمندان همان وزارت صورت گیرد.
- ۸- نقش وزارت امور اقتصادی و دارایی در ایجاد وحدت رویه در قانون محاسبات شفاف تعریف شود به‌نحوی که دستورالعمل‌های صادره و نظریات وزارت مذکور در این راستا مورد وثوق دستگاه‌های اجرایی و نهادهای نظارتی باشد.
- ۹- دیوان محاسبات از نیروهای باتجربه‌تر در حسابرسی دستگاه‌های اجرایی به‌خصوص در مسئولیت سرپرستی گروه‌های حسابرسی استفاده نماید.
- ۱۰- کلیه قوانین و مقررات به‌منظور رفع ابهامات، تناقض و تعدد مورد بازنگری و اصلاح قرار گیرد.

منابع

- ۱- قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، ۱۳۵۸.
- ۲- قانون محاسبات عمومی مصوب، ۱۳۶۶.
- ۳- وزارت امور اقتصادی و دارایی، آیین رفتار حرفه‌ای ذیحسابان، ۱۳۹۲.
- ۴- وزارت امور اقتصادی و دارایی، ۱۳۹۰. گزارش ارزیابی عملکرد مدیریتی ذیحسابان، اداره کل نظارت بر امور ذیحسابی‌ها.
- ۵- ریچارد ال. راتلیف، واندا ای. والاس، گلن ای. سامنرز، ویلیام جی. مک فارلند، جیمز ک. لوبک. ۱۳۸۳. حسابرسی داخلی. ترجمه عباس اریاب سلیمانی، علی کمالی زارع، سازمان حسابرسی، جلد اول.
- ۶- حسینی عراقی سید حسین، آقالو یحیی. ۱۳۹۴. حسابداری دولتی. چاپ دهم. انتشارات دانشگاه علوم اقتصادی.
- ۷- سرمد زهره، بازرگان عباس، حجازی الهه. ۱۳۷۶. روش تحقیق در علوم رفتاری. نشر آگاه.
- ۸- اخوان علوی سید حسین، رحمتی محمد حسین، قنبری علی اکبر، ۱۳۹۳. بررسی تأثیر عوامل انگیزشی (شغلی، سازمانی، فردی) بر کیفیت نظارت مالی ذیحسابان و مدیران مالی دستگاه‌های اجرایی. مجله مدیریت فرهنگ سازمانی، شماره ۳۴.
- ۹- صفدریان علی آبادی نیره، ضیایی بیگدل محمد تقی. ۱۳۹۳. عوامل اثرگذار در اجرای ماده (۹۰) قانون محاسبات عمومی کشور. مجله اقتصادی، سال چهاردهم، شماره ۱۱-۱۲.
- ۱۰- حسینی سید حسین، موسوی بایگی سید علی. ۱۳۹۰. نهادهای نظارتی حاکم بر قراردادهای مالی دولت و چالشهای آن. نشریه اقتصاد پولی، مالی، سال هجدهم، شماره ۱.
- ۱۱- زارعی محسن، عبدی سعید. ۱۳۸۹. کنترل‌های داخلی و مشکلات آن در بخش دولتی. فصلنامه دانش حسابرسی، شماره ۳۹.
- ۱۲- رستمی ولی، حسینی پور سید مجتبی. ۱۳۸۸. نظارت مالی بر مؤسسات و نهادهای عمومی غیردولتی. فصلنامه مطالعات حقوق خصوصی، سال سی و نهم، شماره ۴.
- ۱۳- نیکبخت محمدرضا، موسوی سنگ چشمه سید عسگری. ۱۳۹۱. بررسی موانع و مشکلات دیوان محاسبات در حسابرسی دستگاه‌های دولتی از دیدگاه مدیران مالی و ذیحسابان. فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، سال اول، شماره سوم.

- ۱۴- ملانظری مهناز، اسماعیلی کیا غریبه. ۱۳۹۳. شناسایی ویژگی‌های روان‌شناختی اثرگذار بر مهارت حساب‌رسان در انجام قضاوت‌های حسابرسی. فصلنامه دانشکده مدیریت دانشگاه تهران، دور ۲۱، شماره ۴.
- ۱۵- بستانیان جواد، خوش‌طینت محسن. ۱۳۸۶. قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی. مطالعات تجربی حسابداری مالی، ش. ۱۸.
- ۱۶- رحیمی بیژن، ۱۳۸۵. بررسی نقش نظارتی وزارت امور اقتصاد و دارایی بر اجرای عملکرد بودجه سالانه کشور. پایان‌نامه کارشناسی ارشد دانشگاه آزاد تهران مرکز.
- ۱۷- محمدی منوچهر. ۱۳۹۱. بررسی دلایل قانون‌شکنی و قانون‌گریزی در ایران. وب‌سایت فرهنگ ملی، (<http://www.farhangemeli.com>).
- ۱۸- باباجانی، جعفر (۱۳۸۲)، "تحلیلی نظری پیرامون سیستم نظارت مالی کشور از منظر پاسخگویی"، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، تهران، سال ۱۰، شماره ۳۱، بهار.
- ۱۹- خاکی غلامرضا. ۱۳۸۴. روش تحقیق با رویکردی به پایان‌نامه نویسی. چاپ دوم، انتشارات بازتاب.
- ۲۰- وب‌سایت وزارت امور اقتصاد و دارایی. ۱۳۹۴ (<http://www.mefa.gov.ir>).

21. Kent, P., Munro, L., Ambling, T. (2006). Psychological Characteristics Contributing to Expertise in Audit Judgment, *International Journal of Auditing*, 10(2)





دکتر مجید اسماعیل پور
استادیار گروه مدیریت
دانشگاه خلیج فارس بوشهر
email: Majidesmailpour@yahoo.com

چکیده:

نظارت و کنترل یکی از ارکان اساسی نظام مدیریت در سازمان‌های تولیدی، تجاری، خدماتی و اجرایی به شمار می‌آید و هر مدیری در هر یک از این سازمان‌ها به عنوان یکی از وظایف اصلی خود باید شیوه‌ها و امکانات و عملیات گوناگون تشکیلات را زیر پوشش نظارتی قرار دهد تا حرکت سازمان به انحراف و امکانات موجود به هنر نبرد تا به حال در کتب مختلف مدیریت و همچنین در حوزه تحقیقات در زمینه مباحث مدیریتی، به مسئله نظارت و کنترل به میزان زیاد پرداخته شده است. اما بیشتر مطالب و مباحث نظارت و کنترل در این کتب و مقالات با تأکید بر دیدگاه مدیریت در کشورهای غربی به رشته تحریر درآمده اند حال آنکه در کشور ما نظام اسلامی حاکم شده است و مدیران سازمان‌های این مرز و بوم نیز مدیران اسلامی محسوب می‌شوند چنانچه که به رویکردهای مدیریت از دیدگاه اسلام توجه بیشتری صورت بگیرد و این مستلزم آن است که نویسندگان و محققین در حوزه مدیریت در کشور ما به این جنبه از تحقیقات بیشتر توجه کنند تا دانش مدیریت اسلامی بسط و توسعه یابد و مدیران اجرایی نیز بتوانند با مطالعه این دانش و یافته‌های آن، از فعالیت‌های خود بهره بگیرند.

مقاله حاضر ابتدا مروری بر مفاد نظارت و کنترل در مدیریت دارد و سپس به چگونگی تأثیر نظام ارزشی حاکم بر روی آن خواهد پرداخت و در آخر نیز الگوی پیشنهادی جهت نظارت و کنترل از دیدگاه قرآن و نهج البلاغه ارائه می‌گردد.

واژگان کلیدی:

نظارت و کنترل، نظام ارزشی، شیوه‌های نظارت و کنترلی، نظارت و کنترل کنندگان در سازمان.

و نهج البلاغه از دیدگاه قرآن در سازمان نظارت و کنترل

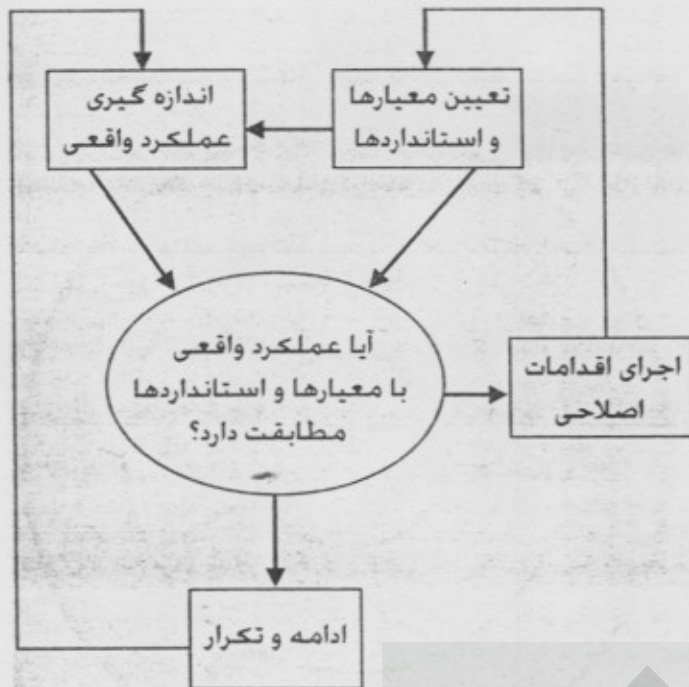
مقدمه:

یک فرد، سازمان یا نظام حکومتی در روند شکل‌گیری و حرکت به سمت اهداف تعیین شده، همواره با موانع گوناگونی روبرو می‌شود که این موانع هر یک به فراخور توان، در به انحراف کشاندن سازمان به سمت مسیرهای پیش‌بینی نشده و گاه متوقف نمودن آن فاعلتند. پذیرش این واقعیت، آشکار می‌سازد که ضرورت دارد یک مکانیزم کنترل مبتنی بر استانداردهای خاص و مشخص تضمین‌کننده و حافظ بقای اهداف سازمان باشد. نظارت و کنترل ضامن اجرای درست اهداف و برنامه‌ها است.

نظارت و کنترل یکی از ارکان مدیریت به شمار می‌آید و مدیر به عنوان یکی از وظایف اصلی خود باید شیوه‌ها و امکانات و عملیات گوناگون تشکیلات را زیر پوشش نظارتی قرار دهد تا حرکت سازمان به انحراف و امکانات موجود به هنر نبرد. به کمک کنترل است که مدیریت نسبت به نحوه تحقق هدف‌ها و انجام عملیات آگاهی یافته و قدرت پیگیری ایجاد می‌شود و زمان مناسب به نحوه تحقق هدف‌ها و انجام عملیات آگاهی یافته و قدرت پیگیری ایجاد می‌شود و زمان مناسب برای سنجش و اصلاح آنها را پیدا می‌کند. کنترل ابزار کار مدیران در رده‌های مختلف سازمان از مراتب عالی تا رده‌های سرپرستی است و لزوم آن را در سطوح مختلف به سادگی می‌توان احساس کرد. هر سازمانی بدون وجود یک سیستم نظارتی و کنترل در تحقق هدف‌های خود موفق نبوده و نمی‌تواند از منابع خود به درستی استفاده کند.

نظارت و کنترل فرآیندی برای حصول اطمینان از نتیجه فعالیت‌ها با اهداف برنامه‌ریزی شده است. بایستی بدانیم که هیچ برنامه‌ای بدون نظارت و کنترل دقیق، به درستی انجام نمی‌شود. به کمک این وظیفه مدیران از صحت عملکرد سازمان بر مبنای برنامه‌های از قبل تعیین شده اطمینان حاصل می‌کنند. به عبارت دیگر، با استفاده از فرایند کنترل می‌توان میزان موفقیت سازمان را در نیل به اهدافش مورد سنجش و بررسی قرار داد و به موقع اقدامات اصلاحی را به منظور جلوگیری از انحرافات احتمالی اعمال نمود. تجربه نشان داده است که سیستم‌ها و نظام‌های ساخته دست بشر به کنترل نیاز دارند و سازمان‌ها نیز از این امر مستثنی نبوده و حین فعالیت و تلاش به منظور نیل به اهداف، دست‌خوش عوامل درونی و بیرونی شده و ممکن است از مسیر خود منحرف و دور شوند. لذا به منظور تطبیق دائم حرکت آنها به سوی اهداف از پیش تعیین شده، وجود مکانیزم‌های کنترلی لازم و اجتناب‌ناپذیر است. فرایند کنترل می‌تواند اثر لازم را بر حرکت افراد و سازمان‌ها گذاشته و قبل از بروز انحرافات فاحش، اصلاحات لازم را معمول نماید.

این فرایند را بطور خلاصه می‌توان در نمودار زیر نشان داد:



نمودار شماره ۱: مراحل اساسی در فرایند کنترل

نقش و اهمیت نظارت و کنترل:

هر رشته‌ای از رشته‌های گوناگون علوم را پایه و ارکانی است که مسایل مربوط در حوزه علم بر محور آن می‌چرخند و در ارتباط با آن اصول معنا می‌دهند و آن گاه یکی از ارکان مربوط متزلزل شود، مجموعه آن سازمان فکری و عملی متزلزل خواهد شد. مدیریت نیز همانند دیگر رشته‌های علوم از این قاعده مستثنی نیست و به عنوان یکی از رشته‌های علوم انسانی دارای ارکان و اصولی است که این اصول شامل برنامه‌ریزی، سازماندهی، بسیج منابع، رهبری و هدایت نیز ناقص بوده و تضمینی برای انجام درست آن وجود ندارد. در واقع زمانی که یک برنامه تهیه شد و برای اجرای آن سازماندهی صورت گرفت و رهبری و هدایت آن مشخص شد انتظار این است که هدف‌های برنامه تحقق پیدا کند و در اجرای برنامه، اطمینان وجود داشته باشد که روند حرکت دقیقاً به سوی هدف‌های تعیین شده است.

هر چند در مجموعه اصول و وظایف مدیریتی، نظارت و کنترل از نظر ترتیب به عنوان آخرین اصل مدیریت آورده می‌شود، اما از نظر درجه اهمیت در وظایف مدیریت شاید کم اهمیت تر از اولین اصل یعنی برنامه‌ریزی نباشد لذا تنظیم و تهیه طرحی جامع و فراگیر جهت نظارت و کنترل مراحل مختلف برنامه‌های عملیاتی از ضروریات هر سازمان و جامعه‌ای است.

تعریف نظارت و کنترل:

کلمه "نظارت" واژه عربی است که به معنای زیرکی و فراست می‌باشد در زبان فارسی این کلمه به معنای نظر کردن و نگریستن و در زبان انگلیسی معادل کلمه "خردزدن" بوده که به معنای رام کردن و تسلط یافتن است. کلمه کنترل واژه فرانسوی است که به معنای نقش، تمیزی، وارسی و بازدید آمده است. دو کلمه نظارت و کنترل هر چند در معنای دقیق ممکن است یکسان نباشند ولی این دو واژه همواره به صورت مترادف بکار گرفته می‌شوند و در این مقاله نیز به صورت یکسان در نظر گرفته شده‌اند نظارت و کنترل برای اشخاص مختلف مفاهیم متفاوتی دارد. صاحب نظران مدیریت واژه نظارت یا کنترل را به گونه‌های مختلف تعریف کرده‌اند به طور نمونه، توربرت وایتز یکی از معروفترین صاحب نظران حوزه نظارت و کنترل، نظارت را چنین تعریف می‌کند: "نظارت چیزی نیست جز ارسال پیام هایی که به طور موثر، رفتار گیرنده پیام‌ها را تغییر دهد". در این مقاله، حصول اطمینان نسبت به مطابقت نتایج عملیات با هدف‌های مطلوب است. به عبارت دیگر، نظارت و کنترل فرآیندی است که از طریق آن عملیات انجام شده با فعالیت‌های برنامه‌ریزی شده تطبیق داده می‌شوند این فرایند برای تصحیح مستمر عملکرد سازمان در جهت دستیابی به اهداف سازمانی بکار گرفته می‌شود و میزان پیشرفت در جهت تحقق اهداف را نشان می‌دهد منظور از روش‌های کنترل مدیریتی، روش‌ها و سازوکارهایی است که مدیران برای کسب اطمینان از سازگاری رفتار و عملکرد کارکنان با استانداردها، برنامه‌ها و هدف‌های سازمانی بکار می‌گیرند در واقع فرایند کنترل به مقایسه باینها و هست‌ها می‌پردازد و فاصله وضع موجود تا وضع مطلوب را اندازه‌گیری می‌کند طبق تعریف ارائه شده از نظارت و کنترل، ما می‌توانیم فرایند کنترل را در پنج مرحله به صورت زیر ارائه دهیم:

۱. تعیین استانداردها، شاخص‌ها و یا معیارهای متناسب با هدف‌های برنامه
۲. تهیه و تدوین اطلاعات جهت اندازه‌گیری عملکرد واقعی
۳. مقایسه عملکرد واقعی با استانداردها، شاخص‌ها و معیارهای تعیین شده
۴. بررسی و تعیین انحرافات
۵. اقدامات اصلاحی برای رفع یا تصحیح انحرافات

در مورد مرحله اول، در اسلام شاخص‌ها و معیارها همان قوانین و مقررات و ضوابط هستند که قسمتی از آن، وجود قوانین و احکام شرعی است که در حکومت اسلامی این موضوع (استنباط و استخراج) به عهده فقها قرار گرفته است که با استفاده از منابع معتبر اسلامی یعنی کتاب قرآن، سنت، عقل و اجماع، آنها را استخراج نموده و تدوین نمایند در ضمن بخش دیگری از قوانین و مقررات بر حسب مقتضیات زمان و مکان و نیازهای خود و جامعه توسط انسان تهیه و تدوین می‌گردد که معیار سنجش وظایف و مسئولیت‌های افراد قرار می‌گیرد این قوانین و مقررات از طرف مجامع ذیصلاح به تصویب می‌رسد و نمی‌تواند با اصول و مبانی اسلامی مغایرت داشته باشد بنابراین در این مرحله شاخص‌هایی که به کار برده می‌شود، بیشتر شاخص‌های کمی و کیفی هستند.

در مرحله دوم که برای کنترل و مقایسه شاخص‌ها و معیارها که به عملکرد واقعی نیاز است، عملکرد واقعی بر اساس شاخص‌های کمی و کیفی سنجیده و اندازه‌گیری می‌شوند.

در مرحله سوم، چهارم و پنجم، به کمک معیارها و استانداردهای انتخابی، اطلاعات عملکرد واقعی جمع‌آوری شده مورد سنجش و ارزیابی قرار می‌گیرد، در صورتی که نتیجه حاصل از مقایسه حاکی از آن باشد که پیش‌بینی‌ها به درستی انجام شده است، برنامه ادامه می‌یابد و در صورتی که انحرافات و مغایرت‌های خواه مثبت یا منفی از مقایسه حاصل گردد، باید علل آن را بررسی نمود و درصدد رفع آنها و انجام اقدامات اصلاحی برآمد در نظام ارزشی اسلام شیوه‌های مختلفی برای اصلاح امور و تصحیح انحرافات توصیه شده است که بطور خلاصه عبارتند از:

۱. شیوه‌های ارشادی با گفتار و کردار
۲. تشویق افراد و وظیفه شناس و درستکار
۳. تنبیه افراد خلفا کار و بی توجه به وظایف

نظارت و کنترل تحت تاثیر نظام ارزشی:

رهبری و شیوه مدیریت تابعی از ارزش‌های حاکم بر بافت سازنده یک جامعه است و بدین‌جهت است که چگونگی ماهیت عناصر تشکیل دهنده یک جامعه، خود نوع خاصی از نظام ارزشی را اقتضاء می‌کند وقتی صحبت از نظام ارزشی می‌کنیم، منظور نظام الهی است که دارای برنامه معین و مشخص بوده که در آن انسان بدون هدف آفریده نشده و او به طرف آن هدف در حرکت است بطوریکه جهان و آنچه در آن است دارای پشتوانه‌ای با شعور بوده که براساس نظم و حساب می‌باشد لذا در درجه اول برای اینکه امور با نظم خاص خود و طبق برنامه تعیین شده انجام شوند، لزوم نوعی کنترل و نظارت به منظور جلوگیری از انحرافات و تطبیق عملیات با برنامه‌ها ضروری است.

در نظام الهی، واضح ارزش‌ها، خداوند حکیم و علیم است. این نظام ارزشی کامل و جامع بوده و همه مسایل به نحوی در آن مطرح و مورد بررسی قرار گرفته است. لذا تمامی فعالیت‌ها و وظایف

مدیریت نیز متأثر از این نظام ارزشی خواهد بود. بنابراین نظام ارزشی اسلام که تعیین کننده مقبولیت یا عدم مقبولیت یک فعل از دیدگاه خداوند است در نزد مسلمانان شیعه منحصراً بر مبنای منابع چهارگانه: ۱- کتاب قرآن ۲- سنت پیامبر و ائمه اطهار ۳- اجماع ۴- عقل، تدوین گشته است که این منابع چهارگانه به منابع فقه نیز مشهورند.



نمودار شماره ۲: وظایف مدیریت و نظام ارزشی

و شخصیت‌های آنان و بر پایه نیازمندی‌های کارایی و اثر بخش تنظیم و طرح ریزی شوند. ما برخی از شرایط و ویژگی‌های مهم یک سیستم نظارتی و کنترل را به شرح زیر بیان می‌کنیم:

۱. کنترل باید دائمی باشد. وقتی مقطعی انجام شود تنها در همان مقاطع کارها درست انجام می‌گیرد. کنترل باید پیوسته و دائمی باشد.
۲. در کنترل و نظارت افراط و تفریط صورت نگیرد. اگر کنترل خیلی زیاد باشد روحیه افراد سازمان، استقلال فکری و اعتماد به نفس آنها پایین می‌آید و چنانچه خیلی کم باشد سبب بی‌توجهی به کار و برنامه می‌شود و افراد برای آن ارزش قائل نمی‌شوند.
۳. کنترل فقط بر نقاط ضعف تکیه نکند و وسیله‌ای برای تنبیه نباشد بلکه به همان اندازه به منظور یافتن نقاط قوت و وسیله‌ای برای تشویق و قدردانی نیز باشد.
۴. اطلاعات مربوط به کنترل به موقع باشد.
۵. کنترل کافی، دقیق و متناسب با روحیه کارکنان باشد.
۶. نظارت و کنترل باید جزئی از کار و به گونه‌ای توأم با کار باشد تا فرد احساس نکند که به دلایلی او را تحت نظارت و کنترل قرار داده‌اند.
۷. کنترل و نظارت نباید پرهزینه باشد و یا هزینه آن بیش از ارزش کار در حال انجام باشد.

چه چیزهایی باید کنترل شوند؟

پس از آنکه مدیر، سیستم نظارت و کنترل را طراحی نمود و نقاط کلیدی کار معلوم گردید، عملیات نظارت و کنترل آغاز می‌شود. اما سؤال این است که چه چیزهایی را باید در سازمان کنترل نمود. عملیات کنترل دارای پنج محور اساسی است که این محورها عبارتند از:

- الف) برنامه‌ها
- ب) کارگزاران
- ج) روند اجرا
- د) اطلاعات
- ه) منابع مالی

در حین کنترل، باید محورهای فوق از یکدیگر تفکیک شوند و هر کدام بطور مجزا مورد ارزیابی قرار گیرند و گرنه شناخت نقاط ضعف و قوت همچنین تعیین علل آنها کار بسیار پیچیده و مشکلی خواهد شد. زیرا این کارگزاران هستند که برنامه‌ها را اجرا می‌کنند. امکانات را بکار می‌گیرند و وصول به اهداف تعیین شده را تحقق می‌بخشند و یا زمینه‌های عدم رضایت مراجعه کنندگان به سازمان را فراهم می‌آورند. اگر نیروها و کارگزاران ضعیف و ناتوان باشند همانند بلای خاتمانوسوز کارها را ضایع نموده و از بین می‌برند.

امام علی (ع) در این باره می‌فرماید:

۱. "أفقه الأعمال عجز العمال" - تصنیف غرر الحکم، ص ۳۳۵
- "أفت و بلای کارها، ناتوانی کارگزاران است."

شیوه‌های نظارت و کنترل در سازمان:

نظارت بر یک مجموعه یا سازمان را می‌توان با شیوه‌ها و روش‌های گوناگون و از راه‌های مختلف انجام داد و برای هر کدام از این شیوه‌های نظارتی نام‌ها و تقسیم‌بندی‌های متناسبی را انتخاب کرد؛ ولی ما در اینجا نظارت را از جهت چگونگی و شیوه، مورد بحث و بررسی قرار می‌دهیم و بر این اساس شیوه‌های نظارت را با توجه به دیدگاه‌های امام علی (ع) بر دو نوع تقسیم می‌کنیم:

الف) نظارت مستقیم ب) نظارت غیرمستقیم

الف) نظارت مستقیم:

نظارت مستقیم آن است که مدیر سازمان بدون هیچ گونه واسطه‌ای و به صورت مشاهده مستقیم بر کار تمامی واحدها و عملکرد همه کارکنان سازمان نظارت کند و برنامه‌های در حال اجرا را کنترل نماید و شخصاً همه

در منابع و آموزه‌های دینی، دستورات صریح و روشنی در مورد نظارت وجود دارد و مدیران مسلمان به دانستن یک نظام کامل، جدی و عادلانه برای کنترل بر سازمان سفارش شده‌اند. نظام کنترلی که می‌توان از منابع دینی استخراج کرد، نظامی جامع، کامل، عادلانه و منحصر به فرد است. در این نظام، خداوند متعال و فرشتگان الهی، ناظر بر اعمال، رفتار و نیت انسان‌ها معرفی می‌گردند و به انسان گوشزد می‌شود که همواره در محضر خدای متعال و فرشتگان در همه حال ناظر بر اعمال و رفتار او هستند و بنابراین باید مواظب اعمال و رفتار خود باشد بر همین اساس، بحث نظارت انسان بر عملکرد خویشتن یا همان مسئله خود کنترلی مطرح می‌شود. به انسان مسلمان توصیه می‌شود که همواره بر اعمال و رفتار خود نظارت داشته باشد و قبل از اینکه عملکردش مورد ارزیابی و سنجش دیگران قرار گیرد، خود عملکرد و رفتارش را مورد ارزیابی و حسابرسی قرار دهد.

در نظام ارزشی اسلام، از ارزشیابی، حسابرسی و سایر اصطلاحاتی که در حقیقت برای بیان نظارت و کنترل مورد استفاده قرار گرفته، فراوان بحث شده است. در حقیقت سه مرجع بر کارگزاران و مدیران حکومت اسلامی نظارت دارند که عبارتند از: خدا، امام و مردم. در نظام ارزشی اسلام نظارت تنها در چارچوب وظایف دولت و حکومت خلاصه نمی‌شود، بلکه کلیه افراد جامعه موظفند بر اساس یک تکلیف شرعی همچون نماز و روزه بر امور اجتماعی و رفتار افراد و اطرافیان نظارت همگانی و عمومی داشته باشند این نوع نظارت عمومی را امر به معروف و نهی از منکر گویند.

مدیر و انسان متقی در اسلام کسی است که مجهز به یک دستگاه کنترل متشکل از اصول اعتقادی، عقل، فطرت، وجدان و ضمیر روشن می‌باشد او خدا ترس است و چنین فردی قطعاً خود کنترل خواهد بود. اتفاقات و توجه به مسائلی حلال و حرام، پرهیز از گناهان و انجام کارهای تواب، همه شیوه‌هایی هستند که فرد مسلمان را خود کنترل می‌سازد.

ویژگی‌های یک سیستم نظارتی و کنترلی:

همه مدیران آگاه می‌خواهند که نظام اثر بخشی و بسنده‌ای از موارد نظارت و کنترل در اختیار داشته باشند که به آنان کمک کند تا از برابری رویدادها با برنامه‌ها اطمینان یابند. گاهی درک نمی‌شود که انواع نظارت‌هایی که توسط مدیران بکار برده می‌شود باید برای وظیفه و شخص ویژه‌ای که در اندیشه آنها است، طراحی گردد. در حالی که فرایند بنیادی و اصولی نظارت و کنترل، همگانی است ولی نظام واقعی نیازمند به طراحی ویژه است.

در واقع می‌توان گفت اگر نظارت‌ها خوب بکار بسته شوند می‌بایست به صورت ویژه به گونه‌ای شایسته گزینش و طراحی شوند به سخن کوتاه باید سازگار با طرح‌ها و مشاغل، درباره فرد مدیران

مراحل فرایند نظارت و کنترل را طی کند این نوع نظارت می تواند به صورت برنامه ریزی شده صورت گیرد یا اینکه بدون برنامه و به صورت آتی و تاگهانی انجام پذیرد در زیر ما به احادیثی اشاره می کنیم که این نوع نظارت از آنها استخراج می گردد

در روایتی نقل شده است که پیامبر اکرم (ص) در بازار مدینه از جنسی که فروشندهای می فروخت خوشش آمد و قیمت آن را پرسید خانواد از طریق وحی به پیامبر دستور داد که دست در داخل ظرف آن کالا فرو برد حضرت آن دستور را اجرا کرد و مشاهده نمود که در قسمت زیرین ظرف جنس نامرغوبی جاسازی شده است. حضرت به فروشنده فرمود: می بینم که خیانت به مسلمانان و گول زدن آنان را یک جا جمع کرده ای.

نگاهی به سیره مدیریتی امام علی (ع) نیز بیانگر این نکته است که آن حضرت اهتمام خاصی به این شیوه نظارت و کنترل داشتند و همواره سعی می کردند تا جایی که امکان دارد خود شخصا بر عملکرد زیر دستان نظارت داشته باشند چند نمونه از سخنان آن حضرت در خصوص نظارت مستقیم در زیر آورده شده است.

۱. **قَدْ انظر في أمور عمالك فاستعملهم اختياراً** نهج البلاغه، نامه ۵۲ دیگر آن که در کار کارکنان بنگر و آنان را به آزمایش به کار گمار.
۲. **قَدْ امور من امورك من مياثرها منها اجابه عمالك بما يعا عنه كليلك و منها اضرار حاجات الناس عند ورودها عليك بما تخرج به صنور اعوانك** نهج البلاغه، نامه ۵۲

در بین کارهای تو کارهایی است که ناچار باید خودت انجام دهی. از جمله آنها پاسخ دادن به کارکنان است آنجا که مباشران تو درمانده شوند و نیز انجام درخواستهای مردم وقتی یارانت را دلنگ می سازد و به تو ارجاع می شود.

۳. **ثم تفقد أعمالهم** نهج البلاغه، نامه ۵۲ پس ای مالک! در کارهای کارمندان خود کاوش و واپسی کن.
۴. **و تفقد أمور من لا يصيل الك منهم من تقصمه العيون و تحفره الرجال** نهج البلاغه، نامه ۵۲

به امور کسانی که به تو دسترسی ندارند رسیدگی کن، کسانی که به چشمها خوار می آیند و مردم آنان را کوچک می شمارند.

نظارت مستقیم و بدون واسطه مدیر، به ویژه مدیران عالی سازمان بر واحدهای مختلف آثار مثبت و فواید و مزایای فراوانی به دنبال دارد، به ویژه آن که نگاه که بازدید مدیر از بخشها و قسمتهای مختلف سازمان و نظارت و کنترل وی بر عملکرد کارکنان، به صورت غیر منتظره و بدون اطلاع قبلی صورت بگیرد این کار باعث می شود که کارکنان با توجه و دقت بیشتری به کار و فعالیت خود در سازمان بپردازند و از کم کاری و کاستن از کیفیت کارها به پرهیزند چرا که نظارت و بازدید مدیر به ویژه بازدیدهای غیر منتظره او به صورت یک سنت درآمده باشد کارکنان سازمان همواره این احتمال را خواهند داد که مدیرشان بدون اطلاع قبلی از واحد و قسمت آنها بازدید کند و بر عملکرد کارکنان آن بخش نظارت نماید و در نتیجه آنان یا جدید بیشتر کار خواهند کرد و بهره برداری سازمان تا حد زیادی افزایش خواهد یافت. از طرف دیگر بازدید مدیران و مسئولان از بخشهای مختلف سازمان که کارکنان احساس کنند مدیران و مسئولان به آنها توجه دارند و همین امر، دلگرمی آنان به سازمان و رضایت شغلی شان را افزایش خواهد داد.

البته علی رغم اهمیت و فواید فراوانی که بازدید شخص مدیر از سازمان و نظارت و کنترل مستقیم وی بر عملکرد کارکنان و اجرای برنامه ها در سازمان دارد، باید توجه داشت که به خاطر گستردگی و وسعت اندازه سازمانها و تنوع کارها و مشاغل در آنها، مدیران و مسئولان سازمانها هرگز قادر به انجام این شیوه از نظارت به صورت کامل و جامع نخواهند بود و چه بسا اگر مدیر بخواهد همواره در همه بخشهای سازمان با استفاده از این روش حتی در جزئی ترین مسایل تشکیلاتی شخصاً نظارت کند از کارهای اصلی و اساسی خود غافل خواهد ماند بنابراین مدیران در مسئله نظارت و کنترل نیز همانند دیگر مسایل و کارهای مدیریتی باید به مهمترین کارها بپردازند چرا که وقت و فرصتی که مدیر در اختیار دارد محدود است و در صورتی که بخواهد بر تمام بخشهای سازمان و

عملکرد همه کارکنان آن به تنهایی نظارت داشته باشد فرصتی برای رسیدگی به کارهای دیگر که چه بسا برخی از آنها مهمتر نیز باشند پیدا نخواهد کرد امام علی (ع) در اینباره می فرمایند

هـ من اشتغل بغير المهم ضيع الأهم غررالحکم کسی که خود را به کارهای غیر مهم مشغول سازد، کارهای مهمتر را ضایع کرده است.

پس مدیر نمی تواند تمام وقت خود را صرف بازدید و نظارت مستقیم نماید بلکه تنها می تواند قسمتی از وقت خود را به این کار اختصاص دهد همان طور که امام علی (ع) این گونه عمل می کرد و برای اینکه مدیر بتواند وظیفه نظارتی خود را که یکی از وظایف مهم و حیاتی است، به صورت مطلوب و جامع انجام دهد باید از عوامل مختلفی که به منزله چشم های او هستند استفاده کند به این دلیل است که مسئله نظارت و کنترل غیر مستقیم ضرورت پیدا می کند.

ب) نظارت غیر مستقیم: نظارت غیر مستقیم آن است که مدیر از طریق عوامل و ابزارهای مختلفی که به منزله چشم های او محسوب می شوند وظیفه نظارت و کنترل بر مجموعه سازمان را انجام دهد.

در این روش برای اجرای عملیات نظارت و کنترل، مدیر افرادی را که از هر جهت مورد اعتمادش هستند انتخاب می کند یا واحد خاصی را مأمور می کند تا بر بخش های مختلف سازمان نظارت و کنترل داشته باشد و نتیجه نظارت و کنترل خود را از طریق گزارشهای مست و منفی در اختیار وی قرار دهند این شیوه نظارت برای سازمانهای متوسط و بزرگ کارآمدتر و اثر بخش تر است. نظارت غیر مستقیم می تواند به صورت نظارت آشکار و علنی باشد یا به صورت نظارت پنهان و مخفی صورت گیرد. نگاهی به سیره مدیریتی امام علی (ع) حاکی از آن است که ایشان از این روش نظارت و کنترل نیز استفاده می نمودند چند نمونه از سخنان آن حضرت در خصوص نظارت غیر مستقیم در زیر آورده شده است.

۱. **ثم تفقد أعمالهم و است العيون من اهل الصدق و الوفاء عليهم فان تهاذك في السير للمودع حذراً لهم على استعمال الامان و الرفق بالرعي** نهج البلاغه، نامه ۵۲

با فرستادن مأموران مخفی، راستگو و باوفا، کارهای آنان را زیر نظر بگیر، زیرا بازرسی مداوم پنهانی سبب می شود که آنها به امانت داری و مدارا کردن به زیر دستان ترغیب شوند.

۲. **فقرع لا وئلك فتك من اهل الخشي؟ و التواضع فليقرع اليك اموزهم** نهج البلاغه، نامه ۵۲

ای مالک! از ممتنان خویش کسی که خفا ترس و فروتنی باشد برای نظارت بر زندگی محرومان برگزین تا امور شان را بتو گزارش دهند.

۳. **يا قتي غنك امر ان كنت فقلته قد اسخطت اليك و اغضبت امامك انك** نهج البلاغه، نامه ۳۳

از تو به من خبری رسیده است، اگر چنان کرده باشی خدای خود را به خشم آورده باشی و امام خویش را نافرمانی کردی، تو!

۴. **اما بعد فقد بلغني ان رجلاً ممن فليك يتسلون ابي معاوية؟ فلا تأسف على ما بقوتك من عبيهم و ينهبك** نهج البلاغه، نامه ۷۰

اما بعد به من خبر رسیده است از مردی که نزد تو به سر می برند بعضی پنهانی نزد معاویه می روند دروغ بخور که شمار مرزات کاسته می کرده و کمک شان گسسته.

دقت در نامه هایی که امام علی (ع) به کارکنان و اعمال خود در مناطق مختلف نوشته است، بیانگر این حقیقت است



بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ
وَعَلَى اللَّهِ تَوَكَّلْتُ
إِنِّي خَشِيتُ اللَّهَ
وَأَتَّقِيهِ تَتَقًا
وَأَتَّقِيهِ تَتَقًا
وَأَتَّقِيهِ تَتَقًا

که آن حضرت همواره عده‌ای را به عنوان ناظر فرایند امور و یا مامور مخفی و سری خود معین می‌کرده است تا آنها بر عملکرد کارگزاران حضرت نظارت و کنترل کنند و نتیجه این گزارش خود را به اطلاع ایشان برسانند. امام علی(ع) در نامه ۵۳ خود به مالک اشتر نیز دستور داد تا بر عملکرد و نحوه رفتار زیر دستان خود از طریق ماموران راستگو و با وفا نظارت مخفیانه داشته باشد. اما این سؤال مطرح می‌گردد که چرا آن حضرت از ماموران مخفی استفاده می‌نموده است؟ در جواب به این سؤال باید گفت که آنچه وجود نظارت مخفی و سری را در سازمان ضروری می‌کند و اهمیت آن را نمایان می‌سازد، آن است که اگر نظارت بر عملکرد کارکنان همواره به صورت علنی و رسمی انجام شود، کسانی که قرار است عملکرد آنها مورد بررسی قرار گیرد، ممکن است تظاهر کنند و با ظاهر سازی بخواهند ناظر و بازرس را فریب دهند کم نیستند افرادی که کار مفیدی برای سازمان انجام نمی‌دهند و عملکرد مطلوبی نیز ندارند ولی همواره سعی می‌کنند با ظاهر سازی و تظاهر، خود را فردی با عملکرد خوب نشان دهند و وانمود کنند که کارهای مفید زیادی برای سازمان انجام داده اند. بطور نمونه امام علی(ع) در نامه ۵۳ خود به مالک اشتر می‌نویسد:

هـ "فَإِنَّ الرِّجَالَ يَتَمَرَّضُونَ لِفِرَاسَاتِ الْوَلَاةِ بِتَضَعُفِهِمْ وَ حَسَنِ خَدْمَتِهِمْ وَ لَيْسَ وَرَاءَ ذَلِكَ مِنَ النَّصِيحِ؟ وَ لَأَمَانٌ؟ شَيْءٌ" نهج البلاغه، نامه ۵۳

همانا افراد زربنگ راه جلب نظر و خوش بینی زمام داران را با ظاهر سازی و خوش خدمتی، خوب می‌دانند در حالیکه در ورای این ظاهر جالب و فریبنده، هیچ گونه خیر خواهی و امانتداری وجود ندارند.

ضمناً بایستی یادآوری نمود که امام علی(ع) در نامه ۵۳ خود به مالک اشتر در خصوص تعیین بازرسان مخفی، دو ویژگی را برای انتخاب این بازرسان بر شمرده است: ۱- راستگویی ۲- وفا داری. لذا افرادی که برای گزارش دادن کارها و چگونگی عملکرد کارگزاران انتخاب می‌شوند باید راستگو به معنای واقعی باشند زیرا اگر گزارشهایی که ارائه می‌دهند حقیقت نداشته باشد یا واقعیتها را تماماً بیان نکنند مشکلات بزرگی ممکن است ایجاد شود. بازرسان می‌بایستی به مدیر وفا دار باشند زیرا اگر افراد وفا دار نباشند امکان زد و بند یا متخلفین داخلی وجود دارد و یا ممکن است اطلاعات محرمانه را فاش سازند.

نظارت و کنترل کنندگان در سازمان

اسلام برای اعمال نظارت و کنترل بر سازمانها و تشکیلاتش شیوه‌های مخصوصی دارد که بغیر از مکتب انبیاء در هیچ سیستم و نظامی نمی‌تواند وجود داشته باشد. زیرا بخش عمده نظارت، بر محور خدا و ایمان به غیب بر می‌گردد و پیامبران بزرگ الهی در سیستم نظارتی خود نیروهای معنوی و ناظران به ظاهر غایب بزرگ الهی در سیستم نظارتی خود نیروهای معنوی و ناظران به ظاهر غیب جهان خلقت را شاهد بر کارهای ریز و درشت انسان می‌گیرند و در واقع انسان را به حوزه ایمان به غیب می‌برند تا نظارتی جامع و کامل را در تمام ابعاد زندگی او حاکم گردانند لذا در چنین نظام ارزشی نظارت کنندگان بر سازمان با سایر نظامهای ارزشی تفاوتی فاحشی دارد. در نظام ارزشی اسلام، نظارت و کنترل کنندگان در سازمان را بر اساس منابع اسلامی می‌توان به پنج دسته زیر تقسیم نمود:

الف) خدا و فرشتگان (ب) نفس لواهم (ج) نظارت همگانی (د) مدیران (ه) بازرسان در زیر ما سعی می‌کنیم که هر یک از این موارد را به صورت مختصر مورد بحث و بررسی قرار دهیم.

الف) خداوند و فرشتگان

یکی از سنت‌های ثابت الهی، نظارت کامل، دقیق و مستمر بر اعمال و رفتار و نیت انسانها و بازرسی و ارزیابی آنها است. خداوند تبارک و تعالی در این دنیا دقیقاً بر تمام اعمال، گفتار و نیت انسانها نظارت دارد. بر بنیای همین نظارت دقیق و کامل است که در روز قیامت همه کارهای انسان را مورد ارزیابی و سنجش قرار می‌دهد و پاداش و کیفر مناسب را برای هر یک از آنها تعیین می‌کند. در بینش اسلامی هیچ موجودی نیست که زیر دید دقیق خداوند عالم نباشد لذا در یک سازمان از بالاترین مقام تا پایین ترین سطح آن را دستگاه خداوندی نظارت و کنترل می‌کند و کوچکترین حرکت‌های مثبت و منفی انسان از دید خدا و فرشتگان مخفی نمی‌ماند.

خداوند بزرگ در قرآن مجید بارها مسئله نظارت بر اعمال انسانها را مطرح می‌کند و خود را شاهد و ناظر بر کارهای بندگان خود معرفی می‌نماید در زیر ما به چند نمونه از این آیات که دلالت بر نظارت خداوندی دارد، اشاره می‌کنیم:

۱. "يَعْلَمُ خَائِنَةَ الْأَعْيُنِ وَمَا تُخْفِي الصُّنُورُ" سوره مبارکه بقره، آیه ۲

خداوند به خیانت چشمها و محتوای دلها و اندیشه‌ها آگاه است.

۲. "يَعْلَمُ مَا فِي السَّمَوَاتِ وَالْأَرْضِ وَيَعْلَمُ مَا تُسْرُونَ وَمَا تَعْلَنُونَ وَ اللَّهُ عَلِيمٌ بَدَائَتِ السُّنُورِ" سوره مبارکه تغابن، آیه ۴

داند آنچه در آسمانها و زمین است و می‌داند آنچه را نهان دارید و آنچه آشکار کنید و خدا داناست بنانچه در سینه هاست.

۳. "وَاللَّهُ يَعْلَمُ مَا تُسْرُونَ وَمَا تَعْلَنُونَ" سوره مبارکه نحل، آیه ۱۹

خداوند بر پنهان و آشکار شما علم دارد.

از آیات دیگری که به نظارت خداوندی دلالت دارند می‌توان به آیه ۴۷ از سوره مبارکه انبیاء، آیه ۴۹ از سوره مبارکه کهف، آیه ۶ از سوره مبارکه مجادله، آیه ۶ از سوره مبارکه زلزال، آیه ۱۰۵ از سوره مبارکه توبه و آیه ۶۱ از سوره مبارکه یونس اشاره نمود.

بنابراین نخستین نوع نظارت و کنترل بر انسانها، نظارت الهی می‌باشد به طوری که در بسیاری از آیات قرآن مجید نیز دلالت بر نظارت خداوند متعال به کلیه امور آشکار و پنهان افراد دارند.

علاوه بر نظارت خداوندی، خداوند بر هر انسانی دو فرشته بنام‌های رقیب و عتید را نگهبان قرار داده است که این دو، اعمال انسان را عم از خیر و شر می‌نویسند بطوری که خداوند متعال در سوره مبارکه ق، آیه ۸ می‌فرماید:

۴. "مَا يَلْفِظُ مِنْ قَوْلٍ إِلَّا لَدَيْهِ رَقِيبٌ عَتِيدٌ" سوره مبارکه ق، آیه ۸

سخنی از خیر و شر بر زبان انسان جاری نمی‌شود مگر اینکه رقیب و عتید می‌نویسند.

همچنین امیرالمومنین حضرت علی(ع) در خطبه ها، نامه‌ها و کلمات قصار خود در نهج البلاغه بر نظارت خداوندی اشاره می‌کند ما در زیر به دو خطبه از آن حضرت اشاره می‌کنیم:

هـ "إِنَّ اللَّهَ سَبْحَانَهُ وَ تَعَالَى لَا يَخْفَى عَلَيْهِ مَا الْعِبَادُ مَقْتَرُونَ فِي لَيْلِهِمْ وَ نَهَارِهِمْ، لَعْفٌ بِهِ خَبْرًا وَ احاطَ بِهِ عِلْمًا، اَعْضَاؤُكُمْ شَهُودٌ، وَ جَوَارِحُكُمْ جُنُودٌ، وَ ضَمَائِكُمْ عِيُونٌ، وَ خَلْوَاتِكُمْ عِيَانٌ" نهج البلاغه، خطبه ۱۹۰

آنچه را بندگان در شب و روز انجام می‌دهند بر خداوند سبحان پوشیده نیست، از آن آگاهی دقیق دارد و علمش بر آن احاطه دارد. اعضای بدن شما گواهان او، اندام شما سپاهیان او، ضمائر شما جاسوسان او و خلوت‌های شما عیان او است.

ع "فَاتَّقُوا اللَّهَ الَّذِي أَنْتُمْ بَيْنَهُ، وَ نَوَاصِيكُم بِيَدِهِ، وَ تَقْلِيكُم فِي قَيْبَتِهِ، أَنْ أَسْرَبْتُمْ عِلْمَهُ، وَ أَنْ أَعْلَنْتُمْ كَيْبَهُ، قَدْ وَكَّلَ بِكُمْ حَفْظَهُ كِرَامًا، لَا يَسْقُطُونَ حَقًّا، وَ لَا يَتَّبِعُونَ بَاطِلًا" نهج البلاغه، خطبه ۱۸۲

تقوای خداوندی را پیشه کنید که همواره در پیشگاه او حاضرید و سرنوشت شما به دست اوست و حرکت و سکون شما در اختیار اوست. اگر کاری را پنهان کنید آن را می‌داند و اگر آشکار کنید می‌نویسد بر شما نگهبان‌های بزرگواری قرار داده که حتی را ساقط و باطلی را ثابت نمی‌کنند.

این آیات قرآن مجید و نهج البلاغه بیانگر این حقیقت است که همه کارها و فعالیت‌های انسان تحت نظر خدا بوده و خداوند متعال همواره و در همه حال ناظر و شاهد بر اعمال، رفتار و نیت افراد است. واقعیت این است که اگر انسان این حقیقت را همیشه نصب العین خود قرار دهد و خدای سبحان را همواره شاهد و ناظر بر کارها، رفتارها و نیت‌های خود بداند از هر گونه لغزش و خطا و خیانت مصون خواهد ماند.

ب) نفس لواهم

نفس لواهم ملامت گر و یا وجدان اخلاقی که در درون انسان قرار دارد، در هر زمانی بر رفتار، کردار و اعمال انسان نظارت و کنترل دارد و هرگاه تمهیدات انسانی و اخلاقی شکسته شود و دامن افراد انسانی به خیانت یا جنایتی آلوده گردد، این ناظر درونی شلاق تادیب را بر بیکر روح فرود می‌آورد. خداوند متعال در سوره مبارکه قیامت، آیه‌های ۶ و ۷ می‌فرماید:

۱. "لَا أَقْسِمُ بِيَوْمِ الْقِيَمَةِ وَ لَا أَقْسِمُ بِالنَّفْسِ الْوَالِمَةِ" سوره مبارکه قیامت، آیه ۱ و ۲

قسم به روز قیامت و قسم به ملامت گری که بشر را در مورد گناهان سرزنش می‌کند.

بوسیله نفس لواهم که دست خلقت خداوندی در سرشت افراد انسانی است، انسان می‌تواند بالفطره زشتی‌ها و زیبایی‌ها، خوبها و بدیها را درک نماید و با احیاء آن جلوی بسیاری از تخلفات و قاتون شکنی‌ها را بگیرد و از این طریق بخش قابل توجهی از امنیت و آسایش را در اجتماع به وجود آورد و نیز آرامش مطلوب را در درون اشخاص فراهم سازد. بنابراین یکی دیگر از نیروهای نظارت و کنترل کننده افراد در سازمانها وجدان اخلاقی افراد است که به این نظارت درونی «خود کنترلی» گفته می‌شود. بعد از نظارت خداوندی، بهترین و مناسب ترین شیوه نظارت و کنترل، خود کنترلی است یعنی نظارت

هر فرد بر خود، به طوری که هر فرد خود را مسئول نظارت و کنترل خویش بداند در این نوع از کنترل و نظارت که بر جنبه درونی کنترل تأکید دارد، افراد و کارکنان سازمان بر عملکرد خود نظارت می‌کنند و آن را کنترل می‌نامند خود کنترلی زمانی تحقق می‌یابد که افراد در درون خود دارای نیروی ناظر بر کارهای خود باشند و مراقبت کنند که کارها و وظایف خود را به درستی و صادقانه و عاری از هر گونه عیب و نقص انجام دهند در منابع دینی و آموزه‌های اسلامی، تأکید فراوانی بر مسئله نظارت انسان بر اعمال و رفتار خویش و به عبارت دیگر، خود کنترلی شده است. امیرالمؤمنان حضرت علی (ع) در اینباره می‌فرمایند:

۲. اجعل من نفسک علی نفسک رقیباً. غررالحکم
از خودت مراقبی بر خویشتن قرار بده.

همچنین آن حضرت در قسمتی از نامه ۵۶ نهج البلاغه می‌فرماید:

۳. اتق الله فی کل صباح و مساء، و خف علی نفسک الذنبا العزور و لاتأمنها علی حال، و اعلم انک ان لم تردع نفسک عن کثیر مما تحب مخافه مکروه سمع بک الالهواء الی کثیر من الضرر، فکن لنفسک مانعاً رادعاً و تزوتک عند الحفیظه واقماً قاعماً. نهج البلاغه، نامه ۵۶

در هر صبح و شام از خدا بترس و بر نفس خود از دنیای فریبنده بر حذر باش و هیچگاه از او ایمن و آسوده مباش و بدان اگر نفست را از بسیاری از آنچه دوست میداری به خاطر ترس از ناراحتیهای آن باز نداری؛ خواهش‌ها و آرزوها، زیان فراوان به تو خواهد رساند پس در برابر هوسهای سرکش مانع و رادع، و به هنگام خشم و غضب، بر نفس خویش شکننده و غالب باش.

باید عامل اصلی ایجاد خود کنترلی را بینا نمود و آن را در افراد و سازمان ایجاد یا تقویت کرد. عامل و انگیزه قوی تری برای خود کنترلی جز ایمان و اعتقادات دینی نیست. ارزشهای حاکم بر انسان بویژه اعتقادات و باورهای دینی نقش تعیین کننده‌ای در اعمال و رفتار او دارند در اسلام زمینه‌های اعتقادی به گونه‌ای است که بهترین بستر رشد برای خود کنترلی ساختن افراد فراهم است. اعتقادات فرد مسلمان بهترین کنترلی کننده برای او به شمار می‌آید اعتقاد به معاد و باور به اینکه همه اعمال ریز و درشت انسان روزی مورد حسابرسی دقیق و عادلانه‌ای قرار خواهد گرفت، پشتوانه نیرومندی برای او داشتن انسان به نظارت و عملکرد خویش است. کسی که به معاد و رستخیز عظیم ایمان دارد و معتقد است که تمام اعمال او در روز قیامت مورد محاسبه قرار خواهد گرفت، مسلماً دست به انجام عملی نخواهد زد که از انجام آن منع شده است. او در جامعه و سازمان، اعمال و رفتار خود را با دقت بیشتری انجام می‌دهد و از کم کاری‌ها و سهل انگاری‌ها در کار پرهیز خواهد کرد. او خود را در مقابل خدای خود مسئول می‌داند نه در مقابل رئیس یا سازمان خود. فرد مسلمان و معتقد در همه حال خود را در محضر خدای متعال می‌یابد و خدا و فرشتگان را ناظر بر اعمال و رفتار خویش می‌داند و تلاش خواهد نمود که کارهای محوله خود را به بهترین وجه ممکن انجام دهد بنابراین فرد مسلمان و معتقد مجهز به یک سیستم کنترل درونی متشکل از اصول اعتقادی، عقل، فطرت، وجدان و ضمیر روشن می‌باشد.

در کتب جدید مدیریت و سازمان که توسط علمای مدیریت به رشته تحریر در آمده است، یکی از روشهای نظارت و کنترل را نظارت و کنترل درونی دانسته اند برخی از علمای مدیریت بر پیدا کردن وجدان فردی اهتمام می‌ورزند و برخی دیگر می‌کوشند تا از راه تقویت احساس ملیت خواهی و میهن دوستی افراد را خود کنترلی سازند اما بایستی اذعان نمود که بهترین و قویترین عامل برای ایجاد خود کنترلی، ایمان و اعتقاد دینی است و زمینه‌های اعتقادی اسلام بهترین بستر را برای این نوع کنترل فراهم آورده است و مدیران سازمانها باید تلاش کنند تا با هدایت و ارشاد افراد بهترین نتیجه را از این موهبت و فرصت حاصل نمایند.

ج) نظارت همگانی

در سیستم نظارتی اسلام، مسئله کنترل بر سازمان و عملکرد کارکنان آن تنها در چارچوب وظایف و اختیارات مدیران و مسئولان سازمانها خلاصه نمی‌شوند بلکه کلیه اعضای سازمان موظفند بر اساس یک وظیفه شرعی بر عملکرد دیگر اعضای سازمان حتی عملکرد مدیران و مسئولان آن نظارت داشته باشند این نوع سیستم نظارتی از طریق قانون شرعی « امر به معروف و نهی از منکر » اعمال می‌شود، یعنی همه افراد جامعه و سازمان موظفند از خطاها و انحرافات جامعه و سازمان پیش گیری و جلوگیری کنند البته امر به معروف و نهی از منکر تنها مربوط به مسایل سازمان محدود نمی‌شود، بلکه کلیه مسائل سیاسی، فرهنگی، اجتماعی و اقتصادی جامعه را در بر می‌گیرد. اسلام با وضع قانون امر به معروف و نهی از منکر، سیستم نظارتی و کنترل فراگیری را به وجود آورد که بر اساس آن هر فرد مکلف است که حرکت‌های مثبت و منفی دیگر افراد سازمان

و جامعه را در نظر بگیرد و در موارد لزوم عکس العمل مناسب در زمینه تأیید و یا عدم تأیید نشان بدهد.

نظارت و کنترل همگانی در نظام ارزشی اسلام از اهمیت و جایگاه والایی برخوردار است و در منابع دینی تأکید فراوانی بر آن شده است که ما به چند مورد آن در زیر اشاره می‌کنیم:

۱. الْمُؤْمِنُونَ وَالْمُؤْمِنَاتُ بَعْضُهُمْ أَوْلِيَاءُ بَعْضٍ يَأْمُرُونَ بِالْمَعْرُوفِ وَيَنْهَوْنَ عَنِ الْمُنْكَرِ
سوره مبارکه توبه، آیه ۷۱

مردان و زنان با ایمان بعضی ناظر و سرپرست بعضی دیگر هستند به این معنا که همدیگر را امر به معروف و نهی از منکر می‌کنند.

۲. كُنْتُمْ خَيْرَ أُمَّةٍ أُخْرِجَتْ لِلنَّاسِ تَأْمُرُونَ بِالْمَعْرُوفِ وَيَنْهَوْنَ عَنِ الْمُنْكَرِ وَ تُؤْمِنُونَ بِاللَّهِ
سوره مبارکه آل عمران، آیه ۱۱۰

شما بهترین امتی بوده اید که برای انسانها پدیدار شده اید (چه اینکه) امر به معروف و نهی از منکر می‌کنید و به خدا ایمان دارید.

۳. الَّذِينَ آمَنُوا كَفَرُوا فِي الْأَرْضِ أَقَامُوا الصَّلَاةَ وَآتَوُا الزَّكَاةَ وَآمَرُوا بِالْمَعْرُوفِ وَنَهَوُا عَنِ الْمُنْكَرِ
سوره مبارکه حج، آیه ۴۱

مؤمنان کسانی هستند که اگر به ایشان هر روی زمین تمکن و قدرت دهیم، نماز را بر پا می‌دارند و زکات می‌دهند و به معروف امر می‌کنند و از منکر، دیگران را باز می‌دارند.

علاوه بر آیات اشاره شده، آیات فراوان دیگری نیز در قرآن دلالت بر نظارت و کنترل همگانی دارند که از طریق امر به معروف و نهی از منکر صورت می‌گیرد. همانگونه که قبلاً گفتیم، نظارت و کنترل همگانی یا همان امر به معروف و نهی از منکر در سازمان به عنوان یک جامعه کوچک نیز صادق و جاری است. در صورت وجود نظارت و کنترل همگانی در سازمان و احساس مسئولیت همه اعضای سازمان نسبت به عملکرد یکدیگر، نقاط قوت و ضعف سازمان و کارکنان آن روشن می‌شود و سازمان می‌تواند برای جبران ضعفها و از بین بردن نارسایی‌های خود برنامه‌ریزی کند.

نظارت و کنترل همگانی در سازمان به دو شکل و در دو زمینه می‌تواند مطرح باشد:

الف) نظارت و کنترل همگانی اعضا و کارکنان بر عملکرد یکدیگر

ب) نظارت و کنترل همگانی کارکنان بر عملکرد مدیران

در نوع اول نظارت و کنترل همگانی، همه اعضای سازمان بر عملکرد یکدیگر نظارت کرده و در صورت مشاهده هر گونه کوتاهی، کم کاری و انحراف از اهداف سازمان و برنامه‌های آن به یکدیگر تذکر می‌دهند این وظیفه زمانی جامعه عمل خواهد پوشید که اعضای سازمان نسبت به سازمان و عملکرد یکدیگر احساس مسئولیت کنند و برای تصحیح عملکرد یکدیگر و بالا بردن کارایی و اثر بخشی سازمان تلاش نمایند

در نوع دوم نظارت و کنترل همگانی، همه اعضای سازمان باید در برابر عملکرد مدیران و مسئولان سازمان احساس مسئولیت کنند و خود را موظف بدانند که بر عملکرد مدیران و مسئولان سازمان نظارت نمایند و در صورت مشاهده هر گونه خلاف یا انحراف از اهداف سازمان، به آنها تذکر دهند البته این مسئله باید همواره از روی خیر خواهی بوده و حالت انتقاد سازنده داشته باشد مدیران سازمان نیز باید سعی نمایند که نه تنها روحیه انتقاد پذیری را در خود تقویت کنند بلکه از کارکنان و نیروهای سازمان خود نیز بخواهند که بر عملکرد شان نظارت و کنترل نموده و در مواقع لزوم انتقادات ارزشمند و سازنده خود را با آنها در میان بگذارند و حتی به انتقادات بیجا و مناسب، پاداش نیز پرداخت نمایند

د) مدیران

از دیگر کسانی که بر عملیات و فعالیت‌های سازمان، نظارت و کنترل دارند و نظارت و کنترل از وظایف اصلی و مهم آنها محسوب می‌گردد مدیران می‌باشند مدیران در برابر تمامی برنامه‌ها و اهداف سازمان مسئولند و می‌بایستی همواره تلاش بکنند تا سازمان به اهدافش دست یابد مدیران نه تنها در برابر برنامه‌ها و اهداف سازمان مسئولند بلکه در برابر افراد و اعضای سازمان نیز مسئول هستند مدیران فعالیت‌ها و عملکرد سازمان را به دو صورت تحت نظارت و کنترل قرار می‌دهند:

۱. نظارت مستقیم از طریق مشاهدات شخصی

۲. نظارت غیر مستقیم از طریق گزارشات واسله از ماموران و بازرسان تعیین شده در خصوص این دو نوع سیستم نظارت در صفحات قبل بحث گردید و از بحث مجدد آن خودداری می‌کنیم.

نکته پایانی که بایستی به آن اشاره کنیم آن است که در نظام ارزشی اسلام، سیستم نظارتی و نظارت کنندگان بر تمامی مراحل (۱) قبل از اجرا عمل و عمل (کنترل آینده نگر)، (۲) زمان اجرا (کنترل همزمان)، (۳) بعد از عمل (کنترل گذشته نگر) نظارت و کنترل دارند و این نظارت و کنترل مستمر و دائمی می‌باشد و تمامی جوانب را در نظر می‌گیرند در واقع سیستم نظارتی اسلام، یک سیستم فراگیر و جامع می‌باشد.

نتیجه گیری:

نظارت و کنترل یکی از ارکان اصلی نظام مدیریت را تشکیل می‌دهد و چگونگی اعمال نظارت و کنترل سازمان همواره یکی از مهمترین مسئله‌های شغلی مدیران است. مدیران هر روز با این پرسشها مواجه اند که: چه کسی را پیدا کنیم که آنچه را می‌خواهیم انجام دهد؟ چگونه مراقب باشیم تا کارکنان کارشان را انجام دهند؟ چه میزان برای سیستم نظارت و کنترل سازمان هزینه کنیم؟ پاسخ به هر سه سوال عبارتست از «استقرار یک سیستم نظارت و کنترل جامع در سازمان».

چه کسی را پیدا کنیم که آنچه را می‌خواهیم انجام دهد؟ چگونه مراقب باشیم تا کارکنان کارشان را انجام دهند؟ چه میزان برای سیستم نظارت و کنترل سازمان هزینه کنیم؟ پاسخ به هر سه سوال عبارتست از «استقرار یک سیستم نظارت و کنترل جامع در سازمان»

در کتب معروف مدیریت نظیر دفت، کنتز و اودانل، دسلر، رابینز و غیره همگی تأکید بر روی سیستم نظارت و کنترل ساخته شده دست بشری تأکید می‌کنند و از طریق مکانیزم‌های بودجه، گزارشات آماری، نتایج مالی، حساسی داخلی و حساسی مستقل می‌خواهند عملیات و فعالیت‌های سازمان و عملکرد کارکنان را نظارت و کنترل کنند اما حقیقت آن است که برای بالاترین داشتن عملکرد کارکنان صرفاً نمی‌توان از طریق مکانیزم‌های نظارت و کنترل ساخته شده دست بشر تکیه کرد. زیرا بعضی اوقات کارکنان نظارت را از طریق غیبت، رفتار اداری غیر قابل انعطاف، گزارشهای آماری غلط، بازدهی یا کیفیت پایین و کارهایی از این قبیل، خشنی می‌کنند و مدیران و سازمان را با مشکل مواجه می‌سازند در عمل نیز مدیران نمی‌توانند لاینحالی سیستم کاملی از مقررات و نظارتها به وجود آورند که قادر باشند تمام جوانب کار کارمندان را زیر نظر داشته باشند.

همان گونه که در این مقاله گفته شد نظام ارزشی اسلام یک سیستم نظارت و کنترل فراگیر و جامع را مطرح می‌کند به نحوی که تمامی کارکنان در مقابل خدا، مدیر، مردم و سازمان شان مسئول و پاسخگو هستند در این سیستم نظارتی، نظارت و کنترل الهی (خدا و فرشتگان) وجود دارد که بر تمام رفتار، گفتار و حتی نیات انسان نظارت کامل دارد و فرد مسلمان و معتقد هیچگاه سعی نمی‌کند که مرتکب کم کاری و یا عمل خلافی گردد. در این سیستم نظارتی، نظارت نفس لواحه یا کنترل درونی وجود دارد که چنان اخلاقی در درون فرد مؤمن و معتقد در هر زمانی بر رفتار، کردار و اعمال او نظارت و کنترل دارد این ناظر درونی مراقبت می‌کند که کارها و وظایف به درستی و صادقانه و عاری از هر گونه عیب و نقصی انجام یابد در این سیستم نظارتی، نظارت همگانی یا نظارت عمومی وجود دارد که هر فرد بر اساس یک تکلیف شرعی موظف است بر عملکرد دیگر اعضای سازمان و حتی عملکرد مدیران و مسئولان سازمان نظارت داشته باشد در این سیستم نظارتی، نظارت مدیران وجود دارد که این مدیر از طریق نظارت و کنترل مستقیم (مشاهده شخصی) یا نظارت و کنترل غیر مستقیم (گزارشات واصله از بازرسان و مأموران به صورت آشکار یا مخفی) بر فعالیت و عملکرد سازمان و اعضای آن نظارت و کنترل می‌کند بطور کلی، سیستم نظارتی اسلام از هر نظر جامع و کامل می‌باشد و تمامی ابعاد و فعالیت‌های سازمان و کارکنان را در نظر می‌گیرد و یک سیستم فراگیر و جامع است. لذا مدیر مسلمان بجای تأکید بر نظارت و کنترل مستقیم و غیر مستقیم،

نظام ارزشی اسلام یک سیستم نظارت و کنترل فراگیر و جامع را مطرح می‌کند به نحوی که تمامی کارکنان در مقابل خدا، مدیر، مردم و سازمان شان مسئول و پاسخگو هستند

سعی می‌کند با ارائه آموزشهای مختلف، مبانی اعتقادی نیروهای سازمان را قوی تر سازد و زمینه‌های تقویت نظارت و کنترل الهی، نفس لواحه و همگانی را فراهم نماید.

منابع و مأخذ:

- ۱) قرآن مجید (۱۳۳۳) ترجمه الهی قمشه ای، تهران: انتشارات رشدی، چاپ پنجم
- ۲) نهج البلاغه (۱۳۷۱) ترجمه سید جعفر شهیدی، تهران: انتشارات انقلاب اسلامی، چاپ سوم
- ۳) ایرامی، محمد حسین (۱۳۷۵) مدیریت اسلامی، قم: انتشارات دفتر تبلیغات اسلامی حوزه علمیه، چاپ اول
- ۴) الوانی، سید مهدی (۱۳۶۹) مدیریت عمومی، تهران: نشری، چاپ چهاردهم
- ۵) اوجامی، سید علی اکبر (۱۳۷۳) مدیریت اسلامی، تهران: انتشارات جهاد دانشگاهی، چاپ سوم
- ۶) الوان کار، سید حسین (۱۳۶۹) جلوه‌های مدیریت در نامه‌های حضرت علی (ع)، قم: انتشارات کتاب آشنایان، چاپ اول
- ۷) پورسیف، عباس (۱۳۷۵) مدیریت اسلامی، تهران: نشر وافی، چاپ اول
- ۸) تقوی، سید رضا (۱۳۷۰) نگرشی بر مدیریت اسلامی، تهران: مرکز چاپ و نشر سازمان تبلیغات اسلامی، چاپ پنجم
- ۹) جاسبی، عبدالله (۱۳۸۰) مباحث از مدیریت اسلامی، جلد اول و دوم، تهران: مرکز انتشارات علمی دانشگاه آزاد اسلامی، چاپ اول
- ۱۰) خنفر، حسین (۱۳۸۰) پیش درآمدی بر اصول و مبانی مدیریت و دیدگاه امام علی (ع) که تهران: نشر پیک دیرین، چاپ اول
- ۱۱) رشید گرگوه، علی اصغر (۱۳۸۰) سلوک مدیریت از دیدگاه امام علی (ع)، تهران: انتشارات وزارت مسکن و شهرسازی، چاپ اول
- ۱۲) علی آبادی، علیرضا (۱۳۷۲) مدیران جامعه اسلامی، تهران: نشر رامین، چاپ دوم
- ۱۳) فیض، مظهر (۱۳۸۲) مبانی سازمان و مدیریت، تهران: انتشارات دانشگاه پیام نود، چاپ چهاردهم
- ۱۴) صادق پور، ابوالفضل (۱۳۶۹) سازمان، مدیریت و علم مدیریت، تهران: انتشارات مرکز آموزش مدیریت دولتی، چاپ چهاردهم
- ۱۵) دسلر، گری (۱۳۷۱) مبانی مدیریت، جلد دوم، ترجمه: داوود مدنی تهران: انتشارات آذین، چاپ دوم
- ۱۶) کونتز، اودانل، وپهریخ (۱۳۷۰) اصول مدیریت، ترجمه: طوسی، علوی، فرهنگی، مهدویان، تهران: انتشارات مرکز آموزش مدیریت دولتی، چاپ اول
- ۱۷) وجدانی، قواد (۱۳۷۲) اصول و مفاهیم اساسی مدیریت بازرگانی، تهران: انتشارات وزارت تعاون، چاپ اول
- ۱۸) رضائیان، علی (۱۳۸۰) مبانی سازمان و مدیریت، تهران: انتشارات سمت، چاپ دوم
- ۱۹) رضائیان، علی (۱۳۷۳) اصول مدیریت، تهران: انتشارات سمت، چاپ نهم
- ۲۰) مرکز بررسیها و مطالعات استراتژیک اداری (۱۳۷۵) پیامهای اداری از نهج البلاغه، ناشر: سازمان امور اداری و استخدامی کشور، چاپ اول
- ۲۱) مقیمی، سید محمود (۱۳۸۰) منشور مدیریت، تهران: مؤسسه کتاب مهربان نشر، چاپ اول
- ۲۲) مشرف جوادی، محمد حسین (۱۳۷۸) اصول و متون مدیریت در اسلام، همدان: انتشارات نور علم همدان، چاپ اول
- ۲۳) نایب، مهدی (۱۳۸۲) نگاهی به مدیریت اسلامی، تهران: انتشارات انستیتو ایز ایران، چاپ اول
- ۲۴) نبوی، محمد حسین (۱۳۷۲) مدیریت اسلامی، قم: مرکز انتشارات دفتر تبلیغات اسلامی قم، چاپ اول

۱۲) علی آبادی، علیرضا (۱۳۷۲) مدیران جامعه اسلامی، تهران: نشر رامین، چاپ دوم

تحلیلی نظری پیرامون سیستم نظارت مالی کشور از منظر پاسخگویی

دکتر جعفر باباجانی*

چکیده مقاله

این مقاله که براساس یک تحلیل محتوایی از ساختار نظارت مالی کشور تدوین شده است، قابلیت‌های نظام نظارت مالی حاکم بر مصرف منابع مالی عمومی را، از منظر مسوولیت پاسخگویی عمومی مورد بررسی قرار می‌دهد. در رژیم‌های سیاسی مردم سالار که دولت‌ها با رأی مستقیم مردم انتخاب می‌شوند، مصرف منابع مالی عمومی متضمن دو نوع مسوولیت پاسخگویی شامل پاسخگویی مالی و پاسخگویی عملیاتی است. ایفای مسوولیت پاسخگویی مالی؛ مستلزم اعمال یک سیستم نظارت مالی و ادای مسوولیت پاسخگویی عملیاتی نیز نیاز به اعمال یک سیستم نظارت عملیاتی مبتنی بر مسوولیت پاسخگویی است. نظارت مالی که موضوع اصلی این مقاله می‌باشد، شامل کلیه کنترل‌هایی است که قبل و بعد از مصرف منابع مالی اعمال می‌گردد. هدف اساسی برقراری کنترل‌های لازم به منظور حصول اطمینان از رعایت قوانین و مقررات و محدودیت‌های بودجه‌ای در جهت مصرف منابع مالی در برنامه‌ها و فعالیت‌های مصوب می‌باشد. برقراری یک نظام نظارت مالی مناسب کمک مؤثری به استفاده صحیح از منابع مالی در تحقق 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 می‌نماید. در حال حاضر وزارت امور اقتصادی و دارایی وظیفه نظارت مالی را از طریق

انتصاب و استقرار مأمورینی تحت عنوان ذیحساب، در دستگاه‌های اجرایی اعمال نماید. کارآیی این سیستم نظارت مالی سنتی که از طریق ذیحسابان منصوب وزارت امور اقتصادی و دارایی اعمال می‌شود، در سال‌های اخیر مورد تردید قرار گرفته است. لذا ارائه یک تحلیل نظری، قانونی و حرفه‌ای از وضعیت سیستم سنتی نظارت مالی ذیحساب محور فعلی و چگونگی شکل‌گیری آن، ضروری به نظر می‌رسد.

واژه‌های کلیدی: مسولیت پاسخگویی مالی - مسولیت پاسخگویی عملیاتی - نظارت مالی - نظارت عملیاتی - سیستم نظارت مالی ذیحساب محور - سیستم نظارت مالی رییس دستگاه اجرایی محور - قانون محاسبات عمومی کشور - تطبیق خرج با مقررات - کنترل بودجه - حسابداری و گزارشگری مالی - ساختار نظارت مالی

مقدمه

در کشورهایی که نظام‌های سیاسی مردم سالار استقرار یافته، مردم به عنوان صاحبان اصلی حق، قدرت را از طریق انتخابات به نمایندگان قانونی خود انتقال می‌دهند. دولت‌هایی که در این کشورها با رای مستقیم مردم انتخاب می‌شوند، باید در مورد مصرف منابع مالی عمومی پاسخگو بوده و مردم را به طریق مقتضی از جریان مصرف منابع مالی آگاه نمایند. به بیان دیگر در جوامع مردم سالار شهروندان حق دارند بدانند که منابع مالی عمومی چگونه و برای تحقق چه اهدافی مصرف می‌شود و دولت‌ها مکلفند چگونگی مصرف منابع، میزان دستیابی به اهداف تعیین شده و همچنین نتایج و اثربخشی ناشی از مصرف منابع مالی را برای مردم تشریح نمایند. به همین منظور در قانون اساسی این قبیل کشورها ساز و کارهای لازم برای استقرار یک نظام کنترلی مبتنی بر نظارت دموکراتیک پیش بینی و حدود و ثغور آن تعیین می‌شود. به عنوان مثال در قانون اساسی اغلب کشورهای جهان پیش بینی شده است که دولت‌ها بودجه سالانه خود را تنظیم و در مهلت مقرر جهت رسیدگی و تصویب به مجالس قانون‌گذاری تقدیم نمایند. به این ترتیب نظارت مردمی بر تحصیل و مصرف منابع که از طریق نمایندگان منتخب و قانونی مردم اعمال می‌شود، از زمان تقدیم لایحه بودجه سالانه شروع و تا زمان اجرای کامل برنامه‌ها و فعالیت‌های پیش بینی شده و ارائه گزارش نتایج اجرای این قبیل

برنامه‌ها و فعالیت‌ها ادامه خواهد یافت.

اجرای صحیح بودجه مصوب و همچنین اجرای طرح‌ها و فعالیت‌های پیش‌بینی شده، مستلزم ادامه نظارت نمایندگان مردم به منظور حصول اطمینان از تحصیل صحیح منابع و مصرف آن در جهت تحقق اهداف مصوب خواهد بود. این مهم از طریق نظارت مالی و عملیاتی صورت می‌گیرد. نظارت عملیاتی شامل فعالیت‌هایی می‌شود که از طریق آن پیشرفت طرح‌ها و برنامه‌ها و فعالیت‌ها مورد ارزیابی قرار می‌گیرد و اجرای عملیات و نتایج حاصله با هدف‌ها و سیاست‌های تعیین شده در بودجه سالانه و برنامه زمان‌بندی شده، تطبیق داده می‌شود. در این نوع نظارت نتایج حاصل از اجرای عملیات و اثربخشی آنها مورد اندازه‌گیری قرار می‌گیرد. نظارت مالی شامل کلیه کنترل‌هایی است که قبل و بعد از مصرف منابع مالی اعمال می‌شود. هدف اصلی نظارت مالی حصول اطمینان از رعایت قوانین و مقررات و محدودیت‌های بودجه‌ای و اعمال کنترل‌های لازم در جهت مصرف منابع مالی در برنامه‌ها و فعالیت‌های مصوب می‌باشد.

اصل ۵۳ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران بر تمرکز عایدات در خزانه دولت و انجام پرداخت‌ها در حدود اعتبارات مصوب با رعایت قانون تأکید نموده است. در اصل ۵۵ نیز دیوان محاسبات کشور که مستقیماً زیر نظر مجلس شورای اسلامی اداره می‌شود مأمور رسیدگی به حساب وزارتخانه‌ها، موسسات و شرکتهای دولتی است که به نحوی از انحاء از بودجه کل کشور استفاده می‌نمایند. محدوده نظارت دیوان محاسبات کشور در اصل مذکور حصول اطمینان از مصرف وجوه در محل صحیح خود و جلوگیری از تجاوز هزینه‌ها از اعتبارات مصوب است. نظارت بر مصرف صحیح وجوه و کنترل بودجه مصوب دستگاه‌های دولتی که محدوده نظارت مالی را مشخص می‌نماید در دو مرحله قبل و بعد از خرج انجام می‌شود. بنابراین نظارت مالی به دو بخش نظارت مالی قبل از خرج و نظارت مالی بعد از خرج تقسیم می‌شود:

هدف از اعمال نظارت مالی قبل از خرج، تطبیق درخواست‌های خرید کالا و خدمات دستگاه اجرایی با قوانین و مقررات مربوط و حصول اطمینان از وجود منابع مالی لازم برای تادیه تعهدات می‌باشد که قبل از اقدام به انجام آن صورت می‌گیرد. در حالی که هدف اصلی از

اعمال نظارت مالی بعد از خرج، انجام تمام کنترل‌هایی است که بعد از مصرف منابع مالی و با همان اهداف نظارت قبل از خرج صورت می‌گیرد. چگونگی اعمال نظارت مالی قبل و بعد از خرج، چارچوب نظام نظارت مالی یک کشور را ترسیم می‌نماید.

برقراری یک نظام نظارت مالی مناسب کمک مؤثری به استفاده صحیح از منابع مالی در تحقق 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 می‌نماید. سیستم نظارت قبل از خرج که بخش مهمی از نظام نظارت مالی یک کشور را تشکیل می‌دهد، به دلیل ارتباط نزدیکی که با انجام مخارج مربوط به طرح‌ها و فعالیت‌ها و برنامه‌های مورد نظر در بودجه دارد، همواره مورد توجه بوده و چگونگی اجرای آن کم و بیش مورد انتقاد مسوولان اجرایی کشور می‌باشد. در ایران وظیفه نظارت مالی قبل از خرج، در اجرای ماده ۹۰ قانون محاسبات عمومی کشور به عهده وزارت امور اقتصادی و دارایی محول گردیده و دامنه آن نیز به تطبیق مخارج دستگاه‌های اجرایی با قوانین و مقررات موضوعه و کنترل بودجه مصوب تخصیص یافته محدود شده است. در حال حاضر وزارت امور اقتصادی و دارایی وظیفه نظارت مالی قبل از خرج را از طریق انتصاب ذیحساب در دستگاه‌های اجرایی، اعمال می‌نماید. کارایی سیستم فعلی نظارت مالی قبل از خرج که از طریق ذیحسابان منصوب وزارت امور اقتصادی و دارایی اعمال می‌شود در سال‌های اخیر به علت برخی نارسایی‌های آن مورد تردید قرار گرفته است، لذا ارائه یک تحلیل قانونی و حرفه‌ای از وضعیت آن و بررسی چگونگی شکل‌گیری سیستم نظارت مالی ذیحساب محور فعلی ضروری به نظر می‌رسد.

سیر تطور سیستم نظارت مالی

بررسی قوانین مالی و محاسباتی بعد از مشروطیت، سیر انتقال مسوولیت‌های مالی مربوط به مخارج دستگاه‌های دولتی و تمرکز آن در واحدی تحت عنوان ذیحسابی مستقر در دستگاه‌های مذکور را به خوبی نشان می‌دهد. مسوولیت‌های مالی مربوط به نظارت مالی که

شامل تأمین اعتبار و کنترل بودجه، تطبیق خرج با مقررات، پرداخت وجه و نگهداری حساب و گزارشگری مالی می باشد، طی ۹۵ سال اخیر که نظارت پارلمانی بر مخارج دولت در ایران مرسوم شده، دستخوش تغییرات قابل ملاحظه‌ای گردیده است. تحولات چند دهه گذشته موجب گردیده است که مسوولیت‌های مربوط به مراحل مالی مخارج دستگاه‌های دولتی، از عهده سازمان‌های مختلف و نسبتاً مستقل خارج و به عهده یک واحد نسبتاً وابسته محول گردد. تغییرات بنیادی در سیستم نظارت مالی بر مخارج دستگاه‌های دولتی که به صورتی تدریجی پس از مشروطیت صورت گرفته است، مسوولیت‌های مالی و نظارتی ارگان‌هایی نظیر دیوان محاسبات، وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی مصرف کننده اعتبار و وزارت امور اقتصادی و دارایی را کاهش داده و انجام مسوولیت‌های مورد بحث را به عهده ذیحساب که مأمور منصوب وزارت امور اقتصادی و دارایی است و در محل دستگاه اجرایی در رأس واحدی تحت عنوان ذیحسابی انجام وظیفه می‌نماید، محول نموده است. چگونگی انتقال مسوولیت‌های مالی و محاسباتی به طور خلاصه به شرح زیر ارائه می‌گردد.

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 خزانه داری کل مأمور تأدیه مخارج بودند، پرداخت می‌گردید. به بیان دیگر تحویل‌داران که شکل تکامل یافته آن ذیحساب‌های فعلی است، عمدتاً مسوولیت پرداخت وجه هزینه‌های انجام شده را به عهده داشتند و سایر مسوولیت‌های 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 دستگاه اجرایی مصرف کننده اعتبار و با استقلال انجام وظیفه می نمودند در حداقل ممکن بوده و به جای آن دیوان محاسبات که با استقلال کافی کنترل کننده اصلی مخارج و اعتبارات بوده است بیشترین درگیری را با دستگاه‌های اجرایی مصرف کننده 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 مسوولیت تطبیق

حوالجات مستقیم و اعتباری وزراء و اشخاص مجاز و تصدیق آنها قبل از امضاء وزیر مالیه به عهده کمیسیون تطبیق حوالجات محول گردیده بود و تحویل داران پس از تأیید و تصدیق کمیسیون مذکور نسبت به پرداخت مخارج اقدام می نمودند. 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 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 خزانه داری کل در سال ۱۳۰۱ منحل گردید.

در سال ۱۳۰۱ با تصویب قانون تشکیل خزانه داری کل، مقرر گردید که مخارج دستگاه‌های دولتی پس از تصدیق یا تأیید مأمورینی که به پیشنهاد رییس کل مالیه (دکتر میلسپو) و تصویب وزیر مالیه جهت کنترل مخارج منصوب می شدند، پرداخت شوند. مأمورین مورد بحث که می‌بایستی از اجزای خزانه داری کل نبوده و تحت امر و مسوولیت 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 به عهده داشتند. شایان ذکر است که اعضاء کمیسیون‌ها قبل از این قانون توسط مجلس انتخاب می‌گردید، در حالی که مأمورین مورد نظر در این قانون با تصویب وزیر دارایی منصوب می‌شدند، لذا سیستم نظارت از نقطه نظر استقلال دستگاه نظارت رو به ضعف نهاد. علی‌ایحال 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 مخارج 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 وزراء ذیربط، توسط عمال خزانه که به «ادارات پرداخت کننده» موسوم

بودند، پرداخت می‌گردید. نکته شایان توجه در این دوره این است که «ادارات پرداخت کننده» پس از تطبیق و تسجیل دیوان محاسبات در صورتی که موارد خلافی مشاهده می‌نمودند از پرداخت وجه حوالجات صادره، خودداری نموده و مراتب را به وزیر مالیه برای مذاکره با وزیر صادرکننده حوالجات گزارش می‌دادند. به این ترتیب تا این دوره نیز مسوولیت اصلی رؤسای ادارات پرداخت کننده که از نظر وظیفه پرداخت وجه، مشابه ذیحسابان فعلی عمل می‌نمودند، منحصرأً 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 و ۱۰ و ۱۱ و ۱۲ و ۱۵ قانون دیوان محاسبات و لغو ماده ۳۱ و اصلاح ماده ۳۴ قانون محاسبات عمومی مصوب ۱۳۱۲، نظارت قبل از خرج که از طریق تطبیق و تسجیل اسناد صورت می‌گرفت، از دیوان محاسبات گرفته شد و براساس ماده ۱۷ قانون متمم بودجه کل کشور ۱۳۱۹ سنه مصوب ۱۳۱۸/۱۲/۲۸ وظایف مذکور به اداره‌ای تحت عنوان «تطبیق اسناد و تعهدات» که در وزارت دارائی تشکیل گردید، محول شد. اداره تطبیق اسناد و تعهدات که به موجب قانون فوق تاسیس گردید 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 اجراء گذاشته شد منحل گردید.

توضیح این نکته مهم ضروری است که بررسی به عمل آمده از تشکیلات وزارت دارائی نشان می‌دهد در طول سی سالی که اداره تطبیق اسناد و تعهدات امر نظارت قبل از خرج را به عهده داشته است، ۸ مرتبه تشکیلات وزارت دارائی تغییر یافته لیکن همواره اداره کل تطبیق اسناد و تعهدات از تشکیلات خزانه داری کل که مسوولیت 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 دارائی در سال ۱۳۴۸ بوجود آمده بود اداره تطبیق اسناد و تعهدات در شاخه معاونت هزینه و خزانه دار 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 بود، موجبات تصویب قانون محاسبات عمومی مصوب دی ماه

۱۳۴۹ را فراهم و 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 نظام نظارت مالی و ایجاد سیستم نظارتی "ذیحساب محور" محسوب می‌شود. به موجب این قانون مسولیت‌های ذیحسابان دستگاه‌های اجرایی افزایش یافته و علاوه بر پرداخت مخارج (عاملیت خزانه‌داری) مسولیت‌های زیر نیز مستقیماً به عهده آنان محول گردید.

الف - مسولیت تامین اعتبار و کنترل بودجه در اجرای ماده ۴۵ قانون

ب - مسولیت تطبیق خرج با مقررات در اجرای ماده ۸۷ قانون

ج - مسولیت حسابداری (تهیه و تنظیم گزارش‌های مالی) در اجرای ماده ۷۴ قانون

مقایسه قوانین قبلی با قانون محاسبات عمومی مصوب ۱۳۴۹ نشان می‌دهد که ذیحسابان یا مسولین ادارات پرداخت‌کننده دستگاه‌های دولتی، تا قبل از قانون اخیرالذکر مسولیت‌های فوق را مستقیماً به عهده نداشته و منحصراً در مورد کنترل بودجه و نظارت بر مقررات با اداره تطبیق اسناد و تعهدات وزارت دارائی و دستگاه اجرایی محل مأموریت همکاری و مشارکت داشته‌اند. به بیان دیگر مسولیت‌های فوق که قبلاً از طریق ارگان‌های مستقلی با امکانات نسبتاً مناسب انجام می‌گردید از سال ۱۳۵۰ به بعد به عهده ذیحسابان دستگاه‌های اجرایی با امکانات و استقلال نسبتاً محدود (قسمت اخیر ماده ۲۴ مقرر نموده بود که ذیحساب زیر نظر وزیر یا رییس موسسه 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 تاکید دارد، مسولیت‌های مورد نظر در قانون مذکور را با صراحت بیشتری برای ذیحسابان دستگاه‌های اجرایی تجدید نموده است. قانون محاسبات عمومی مصوب ۱۳۶۶ که در حال حاضر حاکم بر نظارت مالی دستگاه‌های اجرایی است، به رغم افزایش حدود ۴۴ ماده و چندین تبصره نسبت به قانون محاسبات مصوب سال ۱۳۴۹، از نظر سیستم نظارت مالی تفاوت چندانی با قانون محاسبات قبلی ندارد. تفاوت‌های اصلی این قانون با قانون محاسبات ۱۳۴۹ در چگونگی اجرای سیستم نظارت مالی «ذیحساب محور» است. بدین ترتیب در قانون مصوب سال ۱۳۶۶ (مورد عمل

فعلی)، سیستم متمرکز نظارت مالی مستقر در ادارات امور اقتصادی و دارائی شهرستانها به یک سیستم غیر متمرکز تبدیل گردید و برای دستگاه‌های اجرایی محلی مستقر در مرکز هر استان، ذیحساب مستقل پیش بینی شده است. علاوه بر این با ایجاد خزانه استانی نوعی عدم تمرکز در وصول درآمدها و پرداخت مخارج دستگاه‌های اجرایی محلی ایجاد نموده است.

سیر افول مسوولیت پاسخگویی مالی

یک بررسی اجمالی از نتیجه بررسی تطبیقی قوانین و مقررات مالی و محاسباتی ۹۵ ساله اخیر ایران، نشان دهنده این واقعیت است که مسوولیت پاسخگویی مالی نظیر کنترل بودجه مصوب سالانه و رعایت قوانین و مقررات مربوط در مورد مصرف بودجه مصوب و گزارشگری مالی، از زمان اجرای قانون محاسبات عمومی سوم، مصوب سال ۱۳۴۹ و در ادامه آن قانون محاسبات عمومی چهارم، مصوب سال ۱۳۶۶ از دوش وزیران و رؤسای دستگاه‌های اجرایی برداشته شده و به ذیحسابان که از بین وزارت امور اقتصادی و دارایی تعیین و در دستگاه‌های اجرایی به عنوان مأمور منصوب می‌شوند، واگذار گردیده است. به بیان دیگر، سطح مسوولیت پاسخگویی مالی از وزیر که یک مقام منصوب از سوی رییس جمهور با کسب رای اعتماد از نمایندگان مجلس شورای اسلامی می‌باشد، به ذیحساب که حداکثر از رده مدیران میانی منصوب از سوی وزارت امور اقتصادی و دارایی است و در تدوین برنامه سالانه (بودجه مصوب) دستگاه اجرایی محل ماموریت و چگونگی مصرف آن هیچگونه نقشی ندارد، تنزل یافته است.

در هر حال تصویب و اجرای قانون محاسبات عمومی سوم، مصوب سال ۱۳۴۹ و متعاقب آن تصویب و اجرای قانون محاسبات عمومی چهارم، مصوب سال ۱۳۶۶ به دلایلی که ذیلاً به اختصار ارائه و در جای مناسب به تشریح آن خواهیم پرداخت، موجب تنزل سطح مسوولیت پاسخگویی مقامات مصرف کننده منابع مالی و به تبع آن، تنزل سطح مسوولیت پاسخگویی سیستم نظارت مالی مورد نظر در قانون محاسبات عمومی مورد عمل فعلی گردیده است.

۱- مسوولیت پاسخگویی در مورد کنترل بودجه

نگاهی اجمالی به مواد ۱۳ و ۱۴ و ۱۵ و ۳۳ و ۳۸ و ۳۹ اولین قانون محاسبات عمومی مصوب سال ۱۲۸۸ که اجرای آن تا سال ۱۳۱۲ ادامه یافت روشن می‌نماید که وزیر یا رییس مؤسسه دولتی، وزیر مالیه و همچنین تحویل‌داران (که توسط وزیر مالیه برای پرداخت مخارج منصوب می‌گردیدند) مشترکاً مسوولیت داشتند که از تجاوز مخارج بر اعتبارات مصوب جلوگیری نمایند. در ماده ۴۹ اولین قانون دیوان محاسبات نیز مقرر شده بود که دیوان محاسبات موظف است مراقب باشد که مخارج دستگاه‌های دولتی از بودجه مصوب تجاوز نکند.

در قانون دوم محاسبات عمومی که در اسفند ۱۳۱۲ تصویب و تا پایان سال ۱۳۴۹ اجرای آن ادامه یافت، موارد فوق مجدداً مورد توجه قرار گرفته است. تاکید ماده ۵ این قانون مبنی بر اینکه حوالجات صادره وزراء بایستی در حدود اعتبار قانونی باشد و ماده ۲۵ قانون در مورد ممنوعیت وزراء در مورد انجام تعهدات و مخارج خارج از اعتبارات، نشان دهنده مسوولیت وزیران در مورد تأمین اعتبار و کنترل بودجه مصوب است. در همین قانون وزیر مالیه نیز از صدور مجوز برای تأدیه مخارج مازاد بر اعتبار منع گردیده بود و ادارات پرداخت کننده (سلف ذیحسابی‌های فعلی) هم بر طبق ماده ۳۵ قانون باید از پرداخت حواله‌هایی که در حدود اعتبارات مصوب صادر نشده بود خودداری نماید. با عنایت به اینکه در ماده ۱۳ دومین قانون دیوان محاسبات ۱۳۱۲ نیز مقرر گردیده بود که دیوان محاسبات باید مراقب باشد که مخارج دستگاه‌های دولتی از بودجه و اعتبارات مصوب تجاوز ننماید، این نتیجه حاصل خواهد گردید که در دو قانون محاسبات اول و دوم (از سال ۱۲۸۸ تا پایان سال ۱۳۴۹)، بر مسوولیت مشترک وزراء و رؤسای مؤسسات دولتی، وزیر مالیه، دیوان محاسبات و ادارات پرداخت کننده (عاملین خزانه داری) تأکید شده است. توضیح این نکته ضروری است که در سال ۱۳۱۸ با تصویب ماده ۱۷ قانون متمم بودجه سال ۱۳۱۹ کل کشور، اداره تطبیق اسناد و تعهدات وزارت دارایی وقت جایگزین دیوان محاسبات کشور در مورد کنترل اعتبارات و نظارت بر رعایت قوانین و مقررات قبل از خرج گردید و عملاً دیوان محاسبات از چرخه نظارت قبل از خرج دستگاه‌های اجرایی حذف گردید.

طبق ماده ۴۵ قانون محاسبات سوم مصوب سال ۱۳۴۹ و ماده ۵۳ قانون محاسبات عمومی چهارم مصوب سال ۱۳۶۶ مسوولیت تامین اعتبار و کنترل بودجه به صراحت بر عهده ذیحساب منصوب وزارت امور اقتصادی و دارایی و مأمور در دستگاه اجرایی محول گردید و برای انحراف از بودجه مصوب و ایجاد تمهد زائد بر اعتبار، برای گواهی خلاف واقع ذیحساب نیز در ماده ۸۵ قانون محاسبات عمومی سوم و ۹۲ قانون محاسبات چهارم مجازات تعیین شده است. همانطور که مشاهده می‌شود قوانین محاسبات عمومی سوم و چهارم که از نظر ساختار نظارت مالی مشابه می‌باشند، یک تحول بنیادی در انتقال کامل مسوولیت تامین اعتبار و کنترل بودجه از وزارت دارایی و وزیر وزارتخانه یا رییس موسسه دولتی به ذیحساب مامور وزارت دارایی مستقر در دستگاه اجرایی، ایجاد نموده است. به این ترتیب در سیستم نظارت مالی مورد تأکید دو قانون اخیرالذکر، منحصراً ذیحساب که در دستگاه اجرایی منصوب و مستقر می‌شود، مسوولیت تامین اعتبار و کنترل بودجه دستگاه اجرایی محل استقرار را بر عهده دارد.

۲- مسوولیت پاسخگویی تطبیق خرج با قوانین و مقررات

در مواد ۳۳ و ۳۸ اولین قانون محاسبات عمومی مصوب سال ۱۲۸۹ مقرر گردیده بود که هیچ خرجی تأدیه نمی‌شود مگر آنکه قبلاً به امضای دیوان محاسبات رسیده باشد. از طرف دیگر در ماده ۴۳ اولین قانون دیوان محاسبات نیز مقرر شده بود کلیه احکام راجعه به معاملات و امتیازات و به طور کلی هر خرجی که بر خزانه دولت تحمیل می‌شود باید تماماً در دیوان محاسبات تسجیل شود و موارد اختلاف نظر دیوان محاسبات و وزارتخانه‌ها هم در مواد ۴۴ و ۴۵ همان قانون پیش بینی شده بود. طبق ماده ۴۶ قانون مذکور، تسجیل مخارج توسط دیوان محاسبات رافع مسوولیت وزراء نبوده است و ماده ۴۷ نیز بر تسجیل حواله های صادره وزراء که منضم به اسناد و مدارک اثبات کننده خرج بودند تأکید داشته است. حدود وظایف دیوان محاسبات در خصوص تسجیل مخارج وزارتخانه‌ها و موسسات دولتی بطوری که از مفاد ماده ۴۹ مستفاد می‌شود، شامل کنترل بودجه مصوبه و جلوگیری از نقل و انتقالات غیر قانونی در آن و تطبیق مخارج با قوانین و مقررات و نظامات مقرر شده است.

بررسی مواد قانونی فوق نشان دهنده آن است که مسوولیت اصلی تطبیق خرج با قوانین و مقررات با دیوان محاسبات بوده است، ضمن آنکه تأیید دیوان محاسبات نیز رافع مسوولیت قانونی وزراء نبوده است. به بیان دیگر وزراء و اشخاص مجاز صادر کننده حواله خرج نیز در مسوولیت قانونی بودن انجام مخارج دستگاه تحت سرپرستی خود مشارکت داشته اند. در دومین قانون محاسبات عمومی مصوب ۱۳۱۲ نیز کماکان مسوولیت تطبیق مخارج با مقررات بر عهده دیوان محاسبات بوده که با اصلاحیه ماده ۱۷ متمم بودجه سال ۱۳۱۹ به اداره «تطبیق اسناد و تعهدات» وزارت دارایی وقت محول گردید.

اگرچه در قانون محاسبات عمومی سوم مصوب ۱۳۴۹، حکم صریحی دایر بر محول شدن مسوولیت تطبیق خرج با مقررات به ذیحساب پیش بینی نشده است لیکن تجزیه و تحلیل مفاد ماده ۸۷ این قانون بر اجرای این مسوولیت توسط ذیحساب به صورت ضمنی تأکید نموده است. یک تحلیل اجمالی از مواد ۳۱، ۵۳ و ۹۰ قانون محاسبات عمومی چهارم مصوب سال ۱۳۶۶ نیز مسوولیت مستقیم ذیحساب را در مورد تطبیق مخارج دستگاه‌های دولتی با قوانین و مقررات ذیربط مشهود می‌نماید. بنابر این قوانین محاسبات عمومی سوم و چهارم زمینه‌های لازم را برای انتقال مسوولیت تطبیق مخارج با مقررات (قبل از خرج) از نهادهای مستقلی نظیر دیوان محاسبات، اداره تطبیق اسناد و تعهدات و وزیران، به ذیحساب منصوب وزارت امور اقتصادی و دارایی مستقر در دستگاه اجرایی محل مأموریت، فراهم نمودند.

مسوولیت پاسخگویی از طریق تنظیم و انتشار گزارش‌های مالی

یکی از ویژگی‌های مهم قوانین محاسبات عمومی اول و دوم مصوب سال‌های ۱۲۸۹ و ۱۳۱۲، تأکید بر مسوولیت پاسخگویی وزیران و مسوولان دستگاه‌های اجرایی از طریق تهیه و تنظیم و انتشار گزارش‌های مالی سالیانه دستگاه اجرایی تحت سرپرستی خود بوده است. در ماده ۴۱ قانون محاسبات مصوب ۱۲۸۹ مقرر گردیده بود که وزراء در آخر هر سال مالی حساب‌های عایدات و مخارج خود را به طبع رسانیده و به نمایندگان توزیع و در خارج منتشر نمایند. تکلیف قانونی در تهیه حساب و گزارش‌های مالی در ماده ۴۲ قانون دوم نیز به عهده

وزیر محول گردیده بود لیکن الزام به انتشار عمومی آن در خارج از سازمان حذف گردید. در قانون سوم و چهارم محاسبات عمومی مصوب سال‌های ۱۳۴۹ و ۱۳۶۶، وظیفه قانونی وزیران و رؤسای دستگاه‌های اجرایی در مورد تهیه و تنظیم حسابهای ماهانه و سالانه دستگاه‌های اجرایی تحت سرپرستی، به موجب ماده ۷۴ قانون محاسبات عمومی سوم و ماده ۹۵ قانون محاسبات چهارم (مورد عمل فعلی) به ذیحسابان منصوب وزارت امور اقتصاد و دارایی مستقر در محل دستگاه‌های اجرایی محول گردید.

حسابداری و گزارشگری مالی ابزار اصلی ادای مسوولیت پاسخگویی مالی محسوب و وزرا و رؤسای دستگاه‌های اجرایی باید از طریق تهیه و تنظیم و انتشار گزارش‌های مالی، نمایندگان مردم، دیوان محاسبات کشور، سایر مراجع قانونی و مردم به عنوان صاحبان حق را در جریان مصرف منابع مالی عمومی قرار دهند. انتقال مسوولیت تهیه و تنظیم گزارش‌های مالی از سطح وزیر یا رییس دستگاه اجرایی به ذیحساب منصوب وزارت امور اقتصاد و دارایی، از مصادیق کاهش سطح مسوولیت پاسخگویی این قبیل مقامات و به تبع آن تنزل سطح مسوولیت پاسخگویی سیستم نظارت مالی حاکم بر قانون محاسبات عمومی کشور می باشد.

جایگاه مسوولیت پاسخگویی در ساختار نظارت مالی

همانطور که در مقدمه بیان گردید، در جوامع مردم سالار، مقاماتی که از سوی مردم انتخاب و قدرت به آنها تفویض می‌شود، متناسب با سهمی که از قدرت به آنها تفویض می‌گردد، در قبال مردم به عنوان صاحبان حق، مسوولیت پاسخگویی دارند. به عنوان مثال، قوه مجریه بودجه سالانه را که برنامه مالی و عملیاتی دولت برای یکسال مالی است، تنظیم و جهت رسیدگی و تصویب به قوه مقننه تقدیم می‌نماید. قوه مقننه پس از بررسی‌های کافی، بودجه پیشنهادی دولت را تصویب و از طریق آن به دولت اجازه می‌دهد که درآمدها و سایر منابع تأمین اعتبار را براساس مجوزهای قانونی تحصیل و مخارج را با رعایت قوانین و مقررات و در حدود اعتبارات مصوب، پرداخت کند.

در این حالت، وزیران که به پیشنهاد رییس جمهور و با کسب رای اعتماد نمایندگان مردم

منصوب می‌شوند، در مورد تحصیل درآمدها و پرداخت مخارج منطبق با قوانین و مقررات و محدودیت‌های تعیین شده، در مقابل قوه مجریه و قوه مقننه، (از طریق طرح سوال و استیضاح) مسوولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی دارند و قوه مجریه و قوه مقننه نیز مشترکاً در مقابل مردم مسوولیت پاسخگویی خواهند داشت. مفهوم مسوولیت پاسخگویی ریشه در فلسفه سیاسی دارد و بر ارکانی نظیر پذیرش «حق دانستن» و «حق پاسخ خواهی»، برای مردم استوار است. در جوامعی که دارای نظام‌های سیاسی مردم سالار هستند، مقامات منصوب و منتخب در قبال اعمالی که انجام می‌دهند و منابع مالی عمومی که مصرف می‌نمایند، از نظر مالی و عملیاتی در قبال شهروندان مسوولیت پاسخگویی دارند. شهروندان این قبیل جوامع نیز به عنوان صاحبان حق، حقایق را در مورد اعمال مسوولین و بر مبنای «حق دانستن» و «حق پاسخ خواهی» به صورت علنی و مستقیم و یا از طریق نمایندگان قانونی خود، پیگیری و مطالبه می‌نمایند. در فرآیند مسوولیت پاسخگویی، «دولت به عنوان پاسخگو»، با استفاده از ابزارها و ساز و کارهای مناسب، در جهت ایفای مسوولیت پاسخگویی اقدام می‌نماید و «شهروندان و نمایندگان قانونی آنها به عنوان پاسخ خواه»، به طریق مقتضی در مورد ارزیابی مسوولیت پاسخگویی ایفای نقش خواهند نمود.

نظام نظارت مالی در هر کشوری به منظور ایجاد نظم و انضباط مالی و فراهم نمودن شرایط و تسهیلات لازم برای ایفای مسوولیت پاسخگویی طراحی، تدوین و به مورد اجرا گذاشته می‌شود. نظام نظارت مالی بر مبنای مسوولیت پاسخگویی به نحوی طراحی و اجرا می‌گردد که ضمن برقراری نظم و انضباط در تحصیل و مصرف منابع مالی عمومی، شرایط و تسهیلات مناسب را برای ایفای مسوولیت پاسخگویی مالی مقامات منصوب و منتخب مسوول، فراهم نماید. در صورت استقرار یک نظام نظارت مالی مبتنی بر مسوولیت پاسخگویی، شهروندان و نمایندگان قانونی آنها، از نحوه تحصیل و مصرف منابع مالی عمومی آگاه و بر حسن جریان مصرف این قبیل منابع به طرق مقتضی نظارت خواهند نمود. این قبیل سیستم‌های نظارت مالی که در حال حاضر در اغلب کشورهای پیشرفته استقرار یافته است، نه تنها مقامات منصوب و منتخب مسوول را در ایفای مسوولیت پاسخگویی مالی و تا حدودی مسوولیت پاسخگویی عملیاتی یاری می‌دهد، بلکه موجب حصول اطمینان شهروندان و نمایندگان

قانونی آنها و نهادهای نظارتی مستقل پیش‌بینی شده در قانون اساسی، از چگونگی تحصیل و مصرف مالیات و عوارض و هدایت مصرف این قبیل منابع در فعالیت‌ها و برنامه‌ها و تحقق اهداف مصوب می‌شود.

ساختار نظام نظارت مالی دولت پس از انجام مطالعات تطبیقی و بررسی‌های لازم و کافی، طراحی و چگونگی استقرار و اجرای آن در قالب احکام سازمان یافته و مرتبط با هم پیش‌بینی و در قانون محاسبات عمومی منظور می‌گردد. قانون محاسبات عمومی که منشور نظام نظارت مالی حاکم بر تحصیل درآمد و سایر منابع مالی، تمرکز وجوه عمومی و مصرف منابع مالی عمومی محسوب می‌شود، حاوی احکام کلی و بنیادی لازم برای اداره امور مالی و تحصیل و مصرف صحیح و سالم منابع مالی عمومی کشور خواهد بود. برای تدوین یک قانون محاسبات عمومی بر مبنای مسئولیت پاسخگویی، باید ابتدا عوامل کلیدی یک نظام نظارت مالی مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی شناسایی و سپس براساس رابطه مسئولیت پاسخگویی و قابلیت‌های عوامل کلیدی، نسبت به طراحی سیستم نظارت مالی اقدام و چگونگی اجرای آن در قالب احکام مرتبط و منسجم، در لایحه محاسبات عمومی ترسیم می‌شود.

سیستم نظارت مالی کشور که در قالب منشوری تحت عنوان قانون محاسبات عمومی یا مقررات مالی و محاسباتی و بر مبنای مفهوم مسئولیت پاسخگویی عمومی تدوین و به مورد اجرا گذاشته می‌شود با مفاهیمی نظیر تفویض اختیار و خلاقیت و نوآوری ارتباط دارد. اگرچه مفاهیم تفویض اختیار و خلاقیت و نوآوری ساز و کارهای مناسب جهت شرکت نیروها در تصمیم‌گیری و ایجاد انگیزه برای اصلاحات مستمر در تولید کالا و خدمات فراهم می‌کنند و بر کسب نتایج و کاهش کنترل و نظارت تاکید دارند، اما این بدان معنی نیست که در طراحی و تدوین نظام نظارت مالی و عملیاتی به مفاهیم مسئولیت پاسخگویی و کنترل و نظارت که از ابزارهای اساسی برای کسب نتایج و تحقق اهداف مصوب محسوب می‌شوند، توجه ننماییم. اگر در تدوین نظام نظارت مالی و عملیاتی بر مفاهیم مسئولیت پاسخگویی و کنترل تکیه نکنیم، تفویض اختیار به خودسری و خلاقیت و نوآوری به هرج و مرج تبدیل خواهد شد. بنابراین در طراحی یک نظام نظارت مالی، برای مفاهیم تفویض اختیار، نوآوری و خلاقیت، کنترل و نظارت و مسئولیت پاسخگویی جایگاه مناسب در نظر گرفته می‌شود و مفاهیم مذکور

را به نحوی هماهنگ می‌نمایند که شرایط لازم برای دستیابی به نتایج و اهداف برنامه‌ها و فعالیت‌های مصوب فراهم گردد.

رویکرد سیستم‌های کنترل و نظارت روز به روز در حال تغییر است. اغلب صاحب نظران نظارت مالی اعتقاد دارند که سیستم‌های نظارت و کنترل سنتی که بر «ایجاد محدودیت» تأکید دارد، شرایط لازم را برای تحقق اهداف و کسب نتایج برنامه‌ها و فعالیت‌های مصوب دولت فراهم نمی‌نماید. به همین دلیل در دنیای امروز مفهوم کنترل از «عامل محدودیت» به مفهوم نوین «عامل هدایت»، تغییر یافته تا نه تنها با مفهوم تفویض اختیار و نوآوری و خلاقیت که بر کسب نتایج تأکید دارد، تناقض نداشته باشد بلکه مکمل مفاهیم مذکور باشد. بنابر این در سیستم‌های نظارت مالی و عملیاتی جدید که بر مبنای مفهوم مسولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی طراحی و تدوین می‌گردد، مقررات و مراحل متمرکز کنترل و نظارت کاهش می‌یابد و جای خود را به مسولیت پاسخگویی بر مبنای کسب نتایج می‌دهد. به بیان دیگر چارچوب‌های جدید کنترل و نظارت اعم از مالی و عملیاتی بر افزایش سطح مسولیت پاسخگویی نسبت به کسب نتایج و کاهش و حذف کنترل‌های غیر ضروری تأکید دارد. در این قبیل نظام‌های نظارتی، مقامات مسول منتخب و منصوب، متناسب با اختیاراتی که در مصرف منابع مالی عمومی کسب می‌نمایند، در قبال مردم و نمایندگان قانونی آنها، نسبت به تحقق اهداف مصوب و کسب نتایج پاسخگو خواهند بود.

ویژگی‌های کلی سیستم نظارت مالی کشور

قانون محاسبات عمومی کشور مصوب شهریور ۱۳۶۶ در حال حاضر به عنوان منشور، چارچوب کلی سیستم نظارت مالی بر مصرف منابع مالی عمومی را ترسیم می‌نماید. نگارنده که سال‌های زیادی در اجرای قانون مذکور و با عنوان ذی‌حساب بر مصرف منابع مالی برخی دستگاه‌های اجرایی نظارت داشته و در تدوین قانون مورد بحث و آیین‌نامه‌های آن نیز نقش کوچکی ایفا نموده است، اعتقاد دارد که قانون محاسبات عمومی کشور دارای ویژگی‌های قابل قبول و نارسایی‌های ساختاری است.

الف - ویژگیهای قابل قبول

قانون محاسبات عمومی کشور حاصل تلاش و زحمات قابل تمجید مقامات و کارشناسان مجرب وزارت امور اقتصادی و دارایی است. این قانون براساس شرایط خاص کشور در سالهای اول انقلاب اسلامی و با استفاده از اندوخته های تجربی مسولین نظارت مالی وقت تدوین یافت و حاوی احکام مناسب و قابل قبول مشروحه زیر در مورد برخی عوامل کلیدی سیستم نظارت مالی است.

۱ - تعاریف عملیاتی

ارائه تعاریف عملیاتی روشن از واژه های کلیدی و تخصصی یک سیستم نظارت مالی در تدوین قانون محاسبات عمومی، از اهمیت زیادی برخوردار است. ارائه این قبیل تعاریف اجرای صحیح احکام پیش بینی شده در قانون را تسهیل کرده و اعمال نظارت مبتنی بر سلیقه های فردی عاملین نظارت مالی را محدود می نماید. خوشبختانه اغلب تعاریف ارائه شده در قانون محاسبات عمومی کشور مناسب است و در مقایسه با تعاریفی که در مقررات مالی برخی کشورهای پیشرفته در مورد واژه های کلیدی و تخصصی مشابه ارائه شده است، از کفایت، فصاحت و گستره بالاتری برخوردار است.

۲ - بخش درآمدها و سایر منابع تامین اعتبار

احکام پیش بینی شده در این بخش تا حدود زیادی پاسخگوی نیازهای اعمال نظارت مالی بر وصول و ایصال درآمدها اعم از عمومی و اختصاصی و سایر منابع تامین اعتبار و جوه امانی است. اگر چه حکم لازم در خصوص مبنای شناسایی درآمدها که تأثیر قابل ملاحظه ای در انعکاس و گزارشگری درآمدهای تحقق یافته دارد، پیش بینی نشده است و این امر موجب گردیده تا از سیستم نقدی برای شناسایی و گزارش درآمدها استفاده شود، لیکن بقیه احکام با اصلاحات مناسبی در قانون محاسبات عمومی جدید نیز قابل استفاده خواهد بود.

۳- بخش هزینه‌ها و سایر پرداخت‌ها

اغلب احکام پیش‌بینی شده در این بخش نیز برای چرخه انجام هزینه و پرداخت‌های غیرقطعی و تفکیک مراحل خرج و همچنین تنظیم روابط مقام مجاز خرج با عامل نظارت مالی که در سیستم مورد عمل، ذیحساب وزارت امور اقتصادی و دارایی است مناسب است. ایراد اساسی که می‌توان در این بخش از قانون محاسبات عمومی ذکر نمود، ساختار نظارت ذیحساب محور می‌باشد که در جای مناسب به شرح آن خواهیم پرداخت. نکته دیگر در این بخش، تاکید ماده ۵۲ قانون بر نقدی بودن سیستم شناسایی هزینه‌هاست که موجب تعویق در شناسایی به هنگام هزینه‌های تحقق یافته و انعکاس غیرواقعی هزینه‌های سالانه دستگاه‌های اجرایی و در نهایت دولت خواهد گردید.

۴- بخش معاملات

احکام پیش‌بینی شده در بخش معاملات قانون محاسبات عمومی کشور نیز از نقاط قوت کافی برخوردار است و به جز در برخی موارد که مستلزم انجام اصلاحات مختصری است، بیشتر احکام پیش‌بینی شده در این بخش در قانون محاسبات عمومی جدید نیز کاربرد خواهد داشت.

۵- بخش اموال دولتی

احکام پیش‌بینی شده در بخش اموال دولتی قانون محاسبات عمومی کشور تا حدود زیادی نیازهای یک سیستم نظارت مالی را از جنبه‌های حفظ و حراست، حق استفاده و نحوه نقل و انتقال و فروش اموال منقول و غیرمنقول تامین می‌نماید. به نظر می‌رسد با پیش‌بینی احکام مناسبی در مورد استفاده صحیح و مناسب از اموال که در شفاف‌سازی مسوولیت پاسخگویی وزیران و رؤسای دستگاه‌های اجرایی نسبت به اموال عمومی موثر است، احکام این بخش از قانون محاسبات فعلی در تدوین قانون محاسبات جدید نیز قابل استفاده خواهد بود.

۶- بخش احکام متفرقه

در این بخش از قانون محاسبات عمومی نیز احکامی پیش‌بینی شده است که در اجرای سیستم نظارت مالی مورد عمل مفید و ضروری است، لیکن در صورت ایجاد تغییرات اساسی در ساختار نظارت مالی، امکان حذف برخی احکام و یا اضافه نمودن احکام جدید در این بخش دور از انتظار نخواهد بود.

ب - نارسایی‌های اساسی ساختاری

همانطور که قبلاً بیان گردید قانون محاسبات عمومی مورد عمل فعلی به رغم آنکه از ویژگی‌های مثبتی برخوردار است، به لحاظ آنکه یک سیستم نظارت مالی سنتی را نمایندگی می‌نماید، دارای نارسایی‌های اساسی مشروحه زیر می‌باشد.

۱ - فقدان هدف راهبردی

به صورت معمول قوانین و مقررات از جمله قانون محاسبات عمومی کشور بر مبنای یک هدف راهبردی تدوین و به مورد اجرا گذاشته می‌شوند. قانون محاسبات عمومی کشور که یک منشور نظارت مالی است باید دارای اهداف بنیادی و راهبردی بوده و کلیه احکام در چارچوب اهداف مذکور تدوین شود. اگر چه ذکر این مطلب به معنی آن نیست که قانون محاسبات عمومی مورد عمل فاقد اهداف راهبردی است لیکن عدم تشریح اهداف نظارتی در مقدمه قانون از قابلیت احکام نظارتی در جهت هدایت مجریان قانون به سوی اهداف نظارت مالی کاسته است. در قانون محاسبات عمومی اغلب کشورها مفهوم مسوولیت پاسخگویی به عنوان یک هدف راهبردی مورد توجه خاص قرار گرفته و با تصریح این هدف در متن قانون محاسبات عمومی، جایگاه مناسب آن را پیش‌بینی می‌نمایند. در صورتی که وزارت امور اقتصادی و دارایی نیز بخواهد در دیدگاه نظارتی خود تغییری اساسی ایجاد و از نظام نظارت مالی مبتنی بر رویکرد سنتی صرف‌نظر و برای تحقق یک نظام نظارت مالی مبتنی بر مسوولیت پاسخگویی کوشش نماید، آنگاه مفهوم مسوولیت پاسخگویی عمومی به عنوان یک هدف راهبردی در تدوین قانون محاسبات عمومی جدید جایگاه ویژه‌ای را به خود اختصاص

خواهد داد.

۲- استقرار سیستم نظارت مالی «ذیحساب محور»

قانون محاسبات عمومی مورد عمل، نماینده یک نظام نظارت مالی است که «ذیحساب» در مرکز ثقل آن قرار دارد. در سیستم نظارت مالی «ذیحساب محور» فعلی عامل اصلی نظارت مالی با عنوان ذیحساب و از بین مستخدمین وزارت امور اقتصادی و دارایی (به استثنای شرکت‌های دولتی و نهادهای عمومی غیر دولتی) انتخاب و با حکم وزارت مذکور منصوب و در محل دستگاه اجرایی مستقر و زیر نظر رییس دستگاه اجرایی انجام وظیفه می‌نماید. ذیحساب مامور و منصوب وزارت امور اقتصادی و دارایی که وظایف و مسئولیت‌های اصلی او در مواد ۳۱ و ۵۳ و ۹۵ قانون محاسبات عمومی کشور تعیین شده است، علاوه بر اعمال نظارت مالی قبل از خرج، عاملیت خزانه (تحویل و تحول و جوه)، نگاهداری حساب اموال و نظارت بر اموال، تأمین اعتبار و کنترل بودجه، نگهداری حساب و تنظیم گزارشهای مالی و به طور کلی اداره امور مالی دستگاه اجرایی محل استقرار خود را به عهده دارد. به نظر نگارنده سیستم نظارت مالی «ذیحساب محور» دارای نارسایی‌های اساسی به شرح زیر است؛

۱-۲- همانطور که قبلاً بیان گردید، پس از گذشت حدود ۶۰ سال از مشروطیت و پس از یک جدال طولانی در خصوص پذیرش یک سیستم نظارت مالی مستقل و خارج از محل دستگاه اجرایی، عاقبت از ابتدای سال مالی ۱۳۵۰ و در اجرای قانون محاسبات سوم مصوب ۱۳۴۹، مسوولیت‌های اساسی نظارت قبل از خرج، به عهده ذیحساب محول گردید. به بیان دیگر ذیحسابان از ابتدای سال ۱۳۵۰ در مورد نظارت قبل از خرج جایگزین واحدهای مستقل خارج از سازمان نظیر دیوان محاسبات کشور و اداره تطبیق اسناد و تعهدات وزارت امور اقتصادی و دارایی شدند. بنابراین ذیحساب، تحت نظر رییس دستگاه اجرایی، بر مصرف اعتبارات جاری و عمرانی و اختصاصی و سایر منابع مالی دستگاه اجرایی محل استقرار، اعمال نظارت نموده و همزمان به عنوان عامل خزانه نسبت به وصول و ایصال درآمدها و پرداخت هزینه‌ها و کنترل بودجه آنها اقدام و حساب ماهانه و نهایی آنها را تنظیم و به مراجع صلاحیت‌دار تسلیم می‌نماید. با این ترتیب ذیحساب به عنوان عامل اصلی نظارت،

برای اعمال نظارت (صرف نظر از سایر وظایف اجرایی او نظیر عاملیت خزانة داری و نگهداری حساب و تنظیم گزارش‌های مالی)، فاقد استقلال لازم و کافی برای انجام وظیفه قانونی می‌باشد. تا قبل از اجرای قانون محاسبات عمومی مصوب ۱۳۴۹، دیوان محاسبات حدود ۱۰ سال و کمیسیون نظارت بر مخارج و اداره تطبیق اسناد و تعهدات مجموعاً ۵۰ سال مسولیت نظارت بر مخارج دستگاه‌های اجرایی را خارج از محل استقرار دستگاه اجرایی مصرف‌کننده اعتبار و با استقلال و امکانات کافی انجام می‌دادند، در حالیکه ذیحساب وظیفه نظارت مالی و کنترل بودجه و سایر وظایف قانونی خود را در محل دستگاه اجرایی و تحت نظر وزیر یا رییس موسسه، با استفاده از امکانات دستگاه دولتی محل استقرار انجام می‌دهد. ذیحسابان دستگاه‌های اجرایی از اقشار زحمتکش و مسوول جامعه بوده و تاکنون توانسته‌اند وظایف و مسوولیت‌های سنگین قانونی خود را در کمال سلامت، اما متناسب با محدودیت‌های ناشی از عدم استقلال کافی و بعضاً عدم تامین امکانات لازم توسط دستگاه‌های اجرایی، به انجام برسانند. اجرای نظام نظارت مالی ۳۰ سال اخیر نشان دهنده این واقعیت است که شرایط لازم برای اعمال نظارت مالی قبل از خرج توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی و آن هم از طریق ذیحسابان مستقر در دستگاه‌های اجرایی به دلایلی که ذکر مفصل آن از حوصله این مقاله خارج است، فراهم نمی‌باشد. نتایج یک پروژه تحقیقاتی نیز که تحت عنوان "بررسی تطبیقی نظام‌های مالی و نظارتی دولتی" و به سفارش وزارت امور اقتصادی و دارایی توسط دانشگاه علامه طباطبایی با مسوولیت نگارنده انجام گردیده است، نشان داد که سیستم نظارت مالی "ذیحساب محور" از قابلیت‌های کافی برای اعمال نظارت قبل از خرج در سطح و شیوه‌ای که قانون محاسبات عمومی کشور تعیین نموده است، برخوردار نمی‌باشد.

به نظر نگارنده اگر وزارت امور اقتصادی و دارایی بخواهد وظایف اعمال نظارت مالی قبل از خرج و کنترل بودجه و نظارت بر اموال و نگهداری حساب و تنظیم گزارش‌های مالی را کماکان خود به عهده داشته باشد و سهم در خور ملاحظه‌ای از این قبیل مسوولیت‌ها را به عهده وزرا و رؤسای دستگاه‌های اجرایی محول نماید، باید در شیوه‌های انجام وظایف مذکور تجدید نظر اساسی به عمل آورد تا بتواند سطح مناسبی از نظارت را به نحو مطلوب

حفظ نماید. در صورتی که تغییرات اساسی در شیوه‌های اعمال نظارت به نحوی که استقلال عاملین نظارت حفظ و امکانات لازم برای آنها فراهم باشد، برای وزارت مذکور مقدور و میسر نیست، مفهوم مسوولیت پاسخگویی را مورد عنایت قرار داده و طراحی یک ساختار نظارت مالی " وزیر محور" در دستور کار تدوین قانون محاسبات جدید قرار دهد. با این ترتیب وزیران و رؤسای دستگاه‌های اجرایی به جای ذیحسابان مسوولیت پاسخگویی تطبیق خرج با مقررات، کنترل بودجه و گزارشگری مالی را به عهده خواهند داشت.

۲-۲- در نظام‌های سیاسی مردم سالار که امور کشور به اتکای آرای عمومی اداره می‌شود مقامات منتخب در مقابل مردم و نمایندگان قانونی آنها و هر دو در قبال مردم، مسوولیت پاسخگویی دارند. به بیان دیگر در قوانین اساسی این قبیل کشورها از جمله ایران، مبانی قانونی مردم سالاری و مسوولیت پاسخگویی مقامات منتخب مسوول، در قبال مردم پیش بینی گردیده و ساز و کارهای تحقق این مسوولیت نیز مشخص شده است. به عنوان مثال اصل ۶ و ۵۶ و ۵۹ قانون اساسی بر حاکمیت آرای مردم در اداره امور کشور تأکید دارد و اصول ۸۴ و ۱۲۲ و قسمت اخیر اصل ۱۳۴ و ۱۳۷ بر مسوولیت پاسخگویی رییس جمهور و وزرا (قوه مجریه) در قبال قوه مقننه و هر دو قوه در قبال مردم تأکید دارد و در اصول ۷۶، ۸۸ و ۸۹ نیز ساز و کارهای تحقق مسوولیت پاسخگویی از طریق تحقیق و تفحص نمایندگان در امور کشور و یا طرح سوال از رییس جمهور و وزرا و استیضاح ایشان توسط نمایندگان قانونی مردم، مشخص شده است. اگر اصل ۵۵ همان قانون دایر بر رسیدگی دیوان محاسبات کشور به حساب دستگاه‌های اجرایی و اصل ۱۷۴ که بر نظارت سازمان بازرسی کل کشور بر حسن اجرای قوانین و مقررات تأکید دارد نیز اضافه شود، چرخه ساز و کار تحقق حق پاسخ خواهی مردم و نمایندگان قانونی آنها و الزام مقامات منتخب و مسوول به پاسخگویی تکمیل خواهد گردید.

با توجه به مبانی قانونی مسوولیت پاسخگویی، بالاخص اصل ۱۳۷ قانون اساسی که مقرر می‌دارد:

«هریک از وزیران مسوول وظایف خاص خویش در برابر رییس جمهور و مجلس است و در اموری که به تصویب هیات وزیران می‌رسد، مسوول اعمال دیگران نیز هست».

وزیران در اجرای برنامه‌ها و فعالیت‌ها و تحقق اهداف آنها در قبال رییس جمهور به عنوان رییس قوه مجریه و نمایندگان قانونی مردم، مسوولیت پاسخگویی دارند و دیوان محاسبات کشور از سوی قوه مقننه و سازمان بازرسی کل کشور از طرف قوه قضائیه بر حسن اجرای آن نظارت خواهند داشت. وظایف هر یک از وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی در قالب برنامه‌ها و فعالیت‌هایی اجرا می‌شوند که در بودجه سالانه کل کشور پیش‌بینی و به تصویب نمایندگان مردم می‌رسد. بنابراین وزیران و رؤسای دستگاه‌های اجرایی مستقیم یا غیر مستقیم در قبال رییس جمهور و نمایندگان مجلس، در مورد اجرای برنامه‌ها و فعالیت‌ها و تحقق اهداف مصوب مندرج در بودجه سالانه کل کشور، مسوولیت پاسخگویی دارند. مسوولیت پاسخگویی وزیران و رؤسای دستگاه‌های اجرایی هم جنبه مالی و هم جنبه عملیاتی دارد. به بیان دیگر مقامات منتخب مسوول در اجرای برنامه‌ها، فعالیت‌ها، طرح‌ها و پروژه‌های مصوب و دستیابی به هدف‌های پیش‌بینی شده آنها، دو نوع پاسخگویی شامل مسوولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی را مشترکاً به عهده دارند.

مسوولیت پاسخگویی مالی هر یک از وزیران یا رؤسای دستگاه‌های اجرایی، دولت را به ارائه دلایل و گزارش‌هایی ملزم می‌کند. از طریق این گزارش‌ها، مردم و نمایندگان قانونی آنها و نهادهای نظارتی مستقل، متقاعد می‌شوند که اعمال و فعالیت‌ها و برنامه‌های پیش‌بینی شده در بودجه سالانه وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی، از نظر تحصیل درآمدها و سایر منابع تأمین اعتبار و مصرف منابع مالی عمومی در چارچوب قوانین و مقررات و محدودیت‌های بودجه‌ای و منطبق با برنامه‌ها و در جهت تحقق اهداف مصوب آنها، انجام گرفته است. مسوولیت پاسخگویی عملیاتی، دولت و وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی تابعه را به ارائه گزارش‌هایی ملزم می‌کند تا از طریق آن مجلس و شهروندان را به عنوان صاحبان حق در مورد میزان دستیابی به اهداف برنامه‌ها و فعالیت‌ها از نظر کارایی، اثربخشی و صرفه‌های اقتصادی منابع مالی مصرف شده متقاعد نموده و اطلاعات لازم را ارائه نمایند. در این نوع مسوولیت پاسخگویی، مسوولان موظفند در مورد چگونگی اجرای برنامه‌ها، فعالیت‌ها، طرح‌ها و پروژه‌های مصوب و میزان تحقق اهداف آنها، به مردم و نمایندگان قانونی آنها گزارش دهند. همانطور که قبلاً بیان گردید، در قانون محاسبات عمومی کشور مصوب ۱۳۶۶ علاوه بر

وظایف مربوط به عملیات خزانه داری (تحویل و تحول وجوه) سه وظیفه اساسی دیگر شامل کنترل بودجه (تأمین اعتبار)، تطبیق هزینه و سایر پرداختها (خرج) با قوانین و مقررات و همچنین نگهداری و تنظیم حساب ماهانه و سالانه، به ذیحسابان مامور و منصوب وزارت امور اقتصادی و دارایی محول شده است. از یک نظر ممکن است چنین استنباط شود که محول نمودن این قبیل مسوولیت‌ها به ذیحسابان که مأمورین وزارتخانه دیگری هستند و از استقلال نسبی نیز برخوردارند، سطح نظارت مالی را ارتقا، خواهد بخشید. تحقق این امر در صورتی امکان پذیر است که اولاً تداوم اجرای این قبیل سیستمهای نظارتی سنتی «ذیحساب محور» ضروری باشد و ثانیاً شرایط و امکانات لازم برای اعمال نظارت مالی توسط ذیحسابان دستگاه‌های اجرایی فراهم باشد. نتایج پژوهشی که در این زمینه انجام شده است و مشخصات آن فوقاً اعلام گردید، نشان دهنده این واقعیت بود که شرایط و امکانات لازم برای اجرای مطلوب سیستم نظارت مالی «ذیحساب محور» فعلی فراهم نمی‌باشد.

اگر از منظر جایگاه مسوولیت پاسخگویی، نظام نظارت مالی «ذیحساب محور» فعلی را تحلیل نماییم، به این نتیجه خواهیم رسید که سطح مسوولیت پاسخگویی نظام نظارت مالی تا حد قابل ملاحظه‌ای تنزل یافته و تا حدودی مخدوش گردیده است. بدین معنی که با انتقال مسوولیت‌های مربوط به کنترل بودجه، رعایت قوانین و مقررات در مصرف اعتبارات و نگهداری حساب و گزارشگری مالی، سطح مسوولیت پاسخگویی مالی از وزیر یک وزارتخانه به یک مدیر منتخب وزارتخانه دیگر، تنزل یافته است. به بیان دیگر مسوولیت‌های فوق از عوامل کلیدی تشکیل دهنده مسوولیت پاسخگویی مالی بوده و وزیران و رؤسای دستگاه‌های اجرایی باید در مورد ایفای آنها ملزم باشند. دلیل که برای اثبات این ادعا می‌توان ارائه داد از ماهیت بودجه ناشی می‌شود. بودجه برنامه مالی و عملیاتی مصوب هریک از دستگاه‌های اجرایی است. بودجه به عنوان برنامه مالی و عملیاتی، باید براساس قوانین و مقررات مربوط و رعایت کامل محدودیت‌های بودجه‌ای و منطبق با اهداف پیش بینی شده، اجرا و مسوولیت‌های پاسخگویی مالی و عملیاتی ناشی از آن نیز از طریق تنظیم و انتشار گزارش‌های مالی و عملیاتی، در قبال مردم و نمایندگان قانونی آنها و نهادهای مستقل، ایفا شود. با این ترتیب چگونه می‌توان از ذیحساب که یک مدیر میانی مامور از وزارت امور

اقتصادی و دارائی است توقع داشته باشیم تا مسوولیت پاسخگویی مالی ناشی از اجرای بودجه را در مورد رعایت قوانین و مقررات در مصرف منابع مالی، انحراف از بودجه مصوب و گزارشگری مالی در خصوص تحصیل درآمدها و مصرف منابع مالی، به جای وزیران یا رؤسای دستگاه‌های اجرایی، ایفا نمایند.

به بیان ساده بودجه به عنوان برنامه مالی و عملیاتی، توسط وزارتخانه یا موسسه دولتی به منظور انجام وظایف قانونی و در قالب برنامه‌ها، فعالیت‌ها و طرح‌ها و پروژه‌های مصوب تنظیم و به مورد اجرا گذاشته می‌شود. وزیران و رؤسای موسسات دولتی نه تنها در مورد اجرای صحیح برنامه‌ها و فعالیت‌های مصوب و میزان دستیابی به اهداف پیش بینی شده آنها مسوولیت پاسخگویی عملیاتی دارند بلکه در مورد رعایت قوانین و مقررات راجع به تحصیل و مصرف منابع مالی و رعایت محدودیت‌های بودجه (اعتبارات مصوب) نیز مسوولیت پاسخگویی مالی دارند. انتظار ایفای مسوولیت پاسخگویی مالی توسط وزیران یا رؤسای دستگاه‌های اجرایی هرگز بدین معنی نیست که وزرات امور اقتصادی و دارایی به عنوان یک دستگاه اجرایی مسوول هماهنگی در امور مالی کشور از چرخه سیستم نظارت و کنترل داخلی قوه مجریه که زمینه‌های لازم را برای پاسخگویی مالی دولت در قبال مردم و نمایندگان قانونی آنها فراهم می‌نماید، خارج گردد. بلکه منظور از بازگشت جایگاه مسوولیت پاسخگویی مالی نسبت به اجرای بودجه مصوب سالانه از سطح ذیحساب به سطح وزیر، شفاف سازی مسوولیت پاسخگویی و جلوگیری از تداخل مسوولیت‌ها می‌باشد. بی تردید وزارت امور اقتصادی و دارایی می‌تواند از طریق مقتضی و استقرار سیستمهای کنترلی مناسب دیگر، بر اجرای صحیح قوانین و مقررات و رعایت محدودیت‌های بودجه‌ای در مصرف منابع مالی دستگاه‌های اجرایی اعمال نظارت نموده و برای هیات دولت و رئیس جمهور گزارشهای لازم تهیه نماید.

ذکر این نکته نیز ضروری است که استقرار سیستم نظارت مالی "ذیحساب محور" در دستگاه‌های اجرایی و انتقال مسوولیت‌هایی نظیر کنترل بودجه و تطبیق خرج با مقررات به ذیحساب مستقر در دستگاه دولتی، زمینه‌های لازم را برای مسوولین دستگاه‌های اجرایی فراهم آورده است. مسوولیت پاسخگویی عملیاتی ناشی از تاخیر در اجرای به هنگام



برنامه‌ها، فعالیت‌ها و طرح‌ها و پروژه‌های مصوب را تا حدودی به حساب ذیحسابان دستگاه‌های اجرایی منظور نمایند. در اغلب موارد رؤسای دستگاه‌های اجرایی معتقدند که عوامل مالی موجب تاخیر در اجرای برنامه‌ها و فعالیت‌های مصوب می‌شوند و چون ذیحسابان دستگاه‌های اجرایی مسوولیت امور مالی و نظارتی را به عهده دارند، به نحوی در مسوولیت پاسخگویی عملیاتی ناشی از عدم تحقق اهداف برنامه‌ها و فعالیت‌ها نیز سهیم می‌باشند.

۳- عدم توجه به حسابداری و گزارشگری مالی

یک نگاه اجمالی به فصل چهارم قانون محاسبات عمومی کشور تحت عنوان تنظیم حساب و تفریغ بودجه، فقدان احکام بنیادی در مورد نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولت جمهوری اسلامی ایران را مشهود می‌نماید. حسابداری و گزارشگری مالی دولت و واحدهای تابعه آن، ابزار ایفای مسوولیت پاسخگویی مالی و تا حدودی پاسخگویی عملیاتی است. به بیان دیگر مقامات منتخب و مسوول دولتی می‌توانند از طریق حسابداری و گزارشگری مالی وظیفه مهم مسوولیت پاسخگویی مالی خود را ایفا و با انتشار عمومی آن مردم و نمایندگان قانونی آنها و نهادهای نظارتی مستقل را در جریان تحصیل درآمدها و مصرف منابع مالی قرار دهند. مردم و نهادهای مذکور نیز از طریق همان گزارش‌ها، مسوولیت پاسخگویی مالی دولت و واحدهای تابعه را ارزیابی می‌نمایند.

در قانون محاسبات عمومی مورد عمل، احکام لازم در مورد ویژگیهای یک نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولتی مبتنی بر مسوولیت پاسخگویی، نظیر استفاده از مبنای حسابداری تعهدی یا تعهدی تعدیل شده، تهیه و تنظیم گزارش‌های مالی جامع سالانه حاوی اطلاعات مالی مربوط به دارائیهای سرمایه‌ای و زیربنایی و بدهی‌های بلند مدت داخلی و خارجی، پیش بینی نشده است. به بیان دیگر در این بخش از قانون محاسبات عمومی احکامی که دولت را ملزم نماید از طریق تهیه و تنظیم گزارش‌های مالی جامع سالانه و انتشار عمومی آن مردم را در جریان وضعیت و شرایط مالی دولت قرار دهد، پیش بینی نشده است. با این ترتیب حق پاسخ خواهی مردم و نمایندگان قانونی آنها که بخش در خور ملاحظه‌ای از

آن از طریق انتشار به هنگام گزارش‌های مالی جامع سالانه تحقق خواهد یافت، در قانون محاسبات عمومی کشور مورد توجه قرار نگرفته است. به دلیل عدم پیش‌بینی احکام لازم در مورد الزام دولت به تهیه و تنظیم گزارش‌های مالی جامع سالانه و انتشار عمومی آن، مردم و نمایندگان قانونی و نهادهای نظارتی مستقل پیش‌بینی شده در قانون اساسی، از وضعیت و شرایط مالی دولت اطلاع ندارند. به عنوان مثال هیچ‌یک از نهادهای مذکور از طریق گزارش‌های مالی جامع، به میزان وام‌های بلندمدت داخلی و خارجی دولت دسترسی ندارند، زیرا دولت در قانون محاسبات عمومی مورد عمل ملزم به تهیه ترازنامه حاوی اطلاعات مربوط به دارایی‌ها (اعم از جاری و سرمایه‌ای) و بدهی‌ها (اعم از جاری و بلندمدت) نگردیده و به همین دلیل اقدام مناسبی هم در جهت تحقق این امر صورت پذیرفته است.

اگر چه در فصل چهارم قانون محاسبات عمومی کشور و قانون تفریغ بودجه سالهای پس از انقلاب اسلامی، کلیه دستگاه‌های اجرایی مکلف شده‌اند که حساب دریافت و پرداخت ماهانه و نهایی خود را تنظیم و به وزارت امور اقتصادی و دارایی و دیوان محاسبات کشور ارسال نمایند و دستگاه‌های اخیرالذکر نیز مکلف به تهیه و تنظیم صورتحساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور و گزارش تفریغ بودجه شده‌اند، لیکن صورتحسابها و گزارشهای مذکور از کفایت لازم برای انعکاس وضعیت و شرایط مالی دولت برای پاسخگویی مالی و عملیاتی برخوردار نمی‌باشند.

نتیجه‌گیری

براساس مطالب پیش‌گفته در مورد سیر انتقال مسوولیت‌های پاسخگویی مالی از سطح وزیر یا رییس موسسه و سازمان‌های مستقل نظارتی، به ذیحسابان منتخب وزارت امور اقتصادی و دارایی و رویکردهای جدید در نظام‌های نظارت مالی، به نظر می‌رسد نظام نظارت مالی سنتی و «ذیحساب محور» مورد عمل، از کارایی لازم برای ایفای مسوولیت پاسخگویی دولت و واحدهای تابعه در یک نظام سیاسی مردم‌سالار، برخوردار نمی‌باشد. ایجاد تغییرات بنیادی در نظام نظارت مالی ایران، مستلزم تغییر اساسی در نگرش متولیان امر نظارت اعم از مالی و عملیاتی است. به بیان دیگر تجدید نظر در قانون محاسبات

عمومی کشور که منشور نظارت مالی است، نباید به افزایش یا کاهش تعدادی ماده و تبصره و اصلاحات عبارتی احکام نظارتی قانون فعلی محدود شود، بلکه ایجاد تحول اساسی در نظام نظارت مالی، نیازمند تجدید نظر در سیستم نظارت مالی حاکم بر قانون محاسبات عمومی کشور خواهد بود.

همانطور که قبلاً بیان گردید، بسیاری از احکام پیش بینی شده در قانون محاسبات عمومی مورد عمل، از قابلیت‌های کافی برای اعمال نظارت مالی بر تحصیل و مصرف منابع مالی عمومی برخوردار است. به عبارت دیگر، احکام پیش بینی شده در قانون محاسبات عمومی فعلی تا حدود زیادی ساز و کارهای چگونگی اعمال نظارت مالی را در سطح قابل قبولی ترسیم نموده است و اگر هرگونه تجدید نظری در قانون محاسبات عمومی به عمل آید، اغلب احکام نظارتی موجود به همین ترتیب و یا با اندک اصلاح عبارتی، مورد استفاده قرار خواهد گرفت. رویکرد جدید نظرات در جهان پیچیده امروز منحصرأ شیوه‌های نظارت را مورد توجه قرار نمی‌دهد، بلکه مفاهیم جدید نظارت بر چگونگی ادای مسوولیت پاسخگویی اعم از مالی و عملیاتی تأکید دارد. به بیان ساده در تدوین قوانین و مقررات نظارتی علاوه بر پیش بینی احکام راجع به ساز و کارهای نظارت، احکام صریح و روشنی نیز در مورد مسوولیت پاسخگویی تحصیل کنندگان منابع مالی و مصرف کنندگان منابع مالی پیش بینی می‌شود. چالش بزرگ وزارت امور اقتصادی و دارایی برای تدوین قانون محاسبات عمومی جدید تأکید بر تخصیص جایگاه مناسب برای تحقق مسوولیت پاسخگویی مالی و تعیین مقاماتی است که باید در مورد رعایت قوانین و مقررات و محدودیت‌های بودجه‌ای راجع به مصرف منابع مالی عمومی (دو وظیفه اصلی تطبیق خرج با مقررات و کنترل بودجه)، پاسخگو باشند و این وظیفه را از طریق انتشار گزارش‌های مالی و انتشار عمومی آنها، ایفا نمایند. به راستی چه کسی باید مسوولیت پاسخگویی مالی مربوط به مصرف منابع مالی عمومی در دستگاه‌های اجرایی را ایفا نماید؟ رئیس دستگاه اجرایی یا ذیحساب منصوب وزارت امور اقتصادی و دارایی که زیر نظر رییس دستگاه اجرایی انجام وظیفه می‌نماید؟ پاسخ به این سؤال چارچوب سیستم نظارت مالی حاکم بر قانون محاسبات عمومی جدید را ترسیم خواهد نمود.

پیشنهادات

نگارنده که سال‌های زیادی به عنوان ذیحساب در سیستم نظارت مالی «ذیحساب محور» انجام وظیفه نموده و مطالعاتی در زمینه مبانی نظری سیستم‌های نظارت مالی و عملیاتی دارد، معتقد است که در قانون محاسبات عمومی فعلی جایگاه مناسبی برای ایفای مسوولیت پاسخگویی مالی توسط مقامات دستگاه‌های اجرایی پیش بینی نشده و این وظیفه مهم را به ذیحسابان منصوب وزارت امور اقتصادی و دارایی محول نموده است. از آنجا که در نظام‌های سیاسی مردم سالار، مسوولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی رؤسای دستگاه‌های اجرایی از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است، لذا پیشنهاداتی به شرح زیر ارائه می‌شود تا عنداللزوم در تدوین قانون محاسبات عمومی جدید ملحوظ گردد.

۱- برای ارتقای سطح نظارت بر مصرف منابع مالی عمومی، باید سیستم نظارت عمدتاً بر نتایج فعالیت‌ها و برنامه‌های مصوب تأکید نماید. بنابر این باید روش‌های کنترلی نوین طراحی شود تا جهت نظارت از تمرکز بر درون داد یا مصرف منابع به تأکید بر اندازه‌گیری برون داد و اثربخشی نتایج تغییر یابد. به بیان دیگر متناسب با افزایش سطح مسوولیت پاسخگویی عملیاتی که مستلزم اعمال نظارت عملیاتی بر اجرای برنامه‌ها و فعالیت‌ها می‌باشد و بر کسب نتایج و اثربخشی برنامه‌ها و فعالیت‌ها تأکید دارد، سطح مسوولیت پاسخگویی مالی که نیازمند اعمال نظارت مالی است، تعیین شود. برای تحقق این امر باید با افزایش سطح مسوولیت پاسخگویی مقامات، سطح کنترل را کاهش داده و کنترل‌های غیر ضروری را حذف و شیوه‌های کنترلی مناسبی طراحی گردد. در صورت انتخاب چنین رویکردی، مطالعات نظری و علمی کافی برای طراحی روش‌های اندازه‌گیری عملکرد دستگاه‌های اجرایی و تعیین مقیاس‌های مورد استفاده برای اندازه‌گیری عملکرد، امری اجتناب‌ناپذیر خواهد بود. انجام اقدامات مقدماتی سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور مبتنی بر تغییر نظام بودجه‌بندی و حرکت به سوی بودجه بندی عملیاتی، نشان دهنده توجه دولت به ناکارایی سیستم برنامه‌ریزی و نظارت مورد عمل و تلاش برای تدوین و تعیین معیارهای لازم جهت ارزیابی و اندازه‌گیری عملکرد دستگاه‌های اجرایی است.

۲- برای شفاف سازی مسوولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی مقامات مصرف کننده منابع

مالی و فراهم شدن زمینه‌های لازم برای تحقق آن، سیستم نظارت مالی «ذیحساب محور» حاکم بر قانون محاسبات عمومی باید جای خود را با یک سیستم نظارتی «رییس دستگاه اجرایی محور» تعویض نماید. به بیان دیگر مسوولیت‌های پاسخگویی مالی مربوط به رعایت قوانین و مقررات در مصرف منابع مالی (اعتبارات منظور در بودجه کل کشور) و رعایت محدودیت‌های بودجه‌ای (کنترل بودجه) که در حال حاضر به عهده وزارت امور اقتصادی و دارایی است و از طریق ذیحساب منصوب وزارت مذکور انجام می‌شود، به عهده وزیر یا رییس دستگاه اجرایی مصرف‌کننده اعتبار محول شود. در صورت پذیرش چنین رویکردی، وزیر یا رییس دستگاه اجرایی به لحاظ مسوولیت سنگینی که از بابت پاسخگویی مالی بر عهده دارد، سازوکارهای کنترلی مناسب را به منظور حصول اطمینان از رعایت قوانین و مقررات و کنترل‌های بودجه‌ای، طراحی و به مورد اجرا خواهد گذاشت. در این سیستم نظارتی که وزیر یا رییس مؤسسه مسوولیت پاسخگویی مالی مربوط به مصرف منابع را به عهده دارد، مدیر امور مالی منتخب او که مشابه سایر مدیران دستگاه اجرایی از بین مستخدمین همان دستگاه منصوب می‌شود، به جای ذیحساب که در حال حاضر مسوولیت اداره امور مالی دستگاه اجرایی را به عهده دارد، انجام وظیفه می‌نماید. در این قبیل سیستمها، با پیش بینی واحد حسابرسی داخلی که مستقیماً زیر نظر وزیر یا رییس مؤسسه انجام وظیفه می‌نماید، وظایف نظارت مالی از سایر وظایف اداره امور مالی تفکیک و زمینه‌های لازم برای ایفای مسوولیت پاسخگویی مالی رییس دستگاه اجرایی فراهم می‌گردد.

۳- در صورت پذیرش رویکرد نظارت مالی «رییس دستگاه اجرایی محور» مسوولیت‌های پاسخگویی مربوط به تطبیق خرج با مقررات، کنترل بودجه‌ای (تأمین اعتبار)، نگهداری حساب و نظارت بر اموال و تنظیم حساب و گزارشگری مالی که در حال حاضر به عهده ذیحساب می‌باشد، به عهده وزیر یا رییس مؤسسه محول می‌شود. با اجرای این سیستم، وظایف مالی از وظایف خزانه داری تفکیک و تنها وظیفه‌ای که برای ذیحساب منصوب وزارت امور اقتصادی و دارایی باقی می‌ماند، وظیفه عاملیت خزانه در مورد انجام عملیات خزانه داری (تحویل و تحویل وجوه) خواهد بود. برای انجام عملیات خزانه داری که از وظایف اصلی وزارت امور اقتصادی و دارایی است و قابل انتقال به دستگاه اجرایی تحصیل

کننده و مصرف کننده منابع مالی نخواهد بود، ساز و کارهایی به شرح زیر قابل پیش بینی است:

الف - ذیحسابان مستقر در دستگاه‌های اجرایی، کماکان مسوولیت عاملیت خزانه داری را با عنوان «خزانه دار» انجام داده و نسبت به انجام وظایف مربوط به تحویل و تحول وجوه و نظارت بر آن اقدام نمایند.

ب - به منظور کوچک سازی ساختار دولت در اجرای سیاست‌های عدم تمرکز، وزارت امور اقتصادی و دارایی می تواند به جای استقرار خزانه دار در دستگاه‌های اجرایی، شعب خزانه داری در برخی مناطق تهران و مراکز استان‌ها و در شهرستان‌ها در محل اداره امور اقتصادی و دارایی ایجاد و عملیات خزانه داری مربوط به دستگاه‌های اجرایی و محلی را در این قبیل شعب و تحت سرپرستی و مدیریت خزانه‌داری کل انجام و حواله‌های صادره دستگاه‌های اجرایی را پرداخت نماید.

ج - متناسب با پیشرفت‌های تکنولوژی و استفاده از سیستم‌های دریافت و پرداخت الکترونیکی، ضمن برنامه‌ریزی برای ایجاد زیر ساخت‌های لازم جهت تحقق این امر، در یک زمان بندی مناسب، کلیه دریافت و پرداخت‌های دستگاه‌های اجرایی در محل خزانه داری مستقر در وزارت امور اقتصادی و دارایی متمرکز و سیستم خزانه داری دستگاه‌های اجرایی منحل گردد.

۴- همانطور که قبلاً بیان گردید، منظور از اجرای سیستم نظارت مالی «ریس دستگاه اجرایی محور» به معنی آن نیست که وزارت امور اقتصادی و دارایی به عنوان یک سازمان نظارتی درون قوه مجریه، از چرخه نظام نظارت مالی خارج گردد. در صورت پذیرش این سیستم نظارتی، وزارت امور اقتصادی و دارایی می تواند تدابیری اتخاذ نماید که نظارت مالی متناسب با مسوولیت‌های خود را خارج از محل دستگاه اجرایی اعمال نماید. به عنوان مثال سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور طبق قانون برنامه و بودجه و تبصره یک ماده ۹۰ قانون محاسبات عمومی مورد عمل، مسوولیت اعمال نظارت عملیاتی بر اعتبارات دستگاه‌های اجرایی را برعهده دارد. سازمان مذکور نظارت عملیاتی خود را که بسیار پیچیده تر از نظارت مالی است، بدون حضور نماینده خود در محل دستگاه اجرایی انجام می‌دهد و برای انجام

این امر ساز و کارهای مناسبی نظیر مبادله موافقتنامه، دریافت گزارش‌های لازم از دستگاه‌های اجرایی و اعزام کارشناس جهت نظارت، پیش‌بینی و مورد استفاده قرار میدهد. بنابراین وزارت امور اقتصادی و دارایی نیز به رغم پاسخگو بودن رؤسای دستگاه‌های اجرایی در مورد نظارت مالی، به نحوی در چرخه نظارت مالی حضور خود را اعلام و گزارش‌های لازم را تهیه و به دولت ارائه نماید.

۵ - نظام حسابداری و گزارشگری مالی در اجرای مسوولیت پاسخگویی اعم از مالی و عملیاتی نقش درخور ملاحظه‌ای ایفا می‌نماید. در بخش تنظیم حساب و تفریغ بودجه قانون محاسبات عمومی کشور مصوب ۱۳۶۶ احکام الزام‌آور جهت تدوین چارچوب نظری و اصول و استانداردهای حسابداری دولتی پیش‌بینی نشده است و به همین دلیل در حال حاضر دولت جمهوری اسلامی ایران گزارش‌های مالی جامع سالانه که منعکس‌کننده شرایط و وضعیت مالی دولت باشد، تهیه نمی‌نماید. پیشنهاد می‌شود در بخش حسابداری و گزارشگری مالی قانون محاسبات عمومی جدید، جایگاه مناسبی جهت حسابداری و گزارشگری مالی دولتی تخصیص یابد و دولت و واحدهای تابعه ملزم شوند ظرف مدت معینی نسبت به اصلاح نظام حسابداری و گزارشگری مالی که ابزار مسوولیت پاسخگویی مالی است، اقدام نمایند. در این بخش باید احکامی پیش‌بینی شود که ویژگی‌های کلی یک نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولتی را ترسیم نماید تا دولت به لحاظ الزام قانونی که دارد، در جهت بهینه‌سازی این نظام تلاش نماید. برخی از ویژگی‌های یک نظام حسابداری و گزارشگری مالی مبتنی بر مسوولیت پاسخگویی که در اغلب کشورهای پیشرفته در حال اجرا است به شرح زیر است:

الف - استفاده از مبنای حسابداری تعهدی؛

ب - استفاده از معیار اندازه‌گیری جریان منابع مالی در فعالیت‌های از نوع دولتی و معیار اندازه‌گیری جریان منابع اقتصادی در فعالیت‌های از نوع بازرگانی و در نهایت بکارگیری معیار اندازه‌گیری جریان منابع اقتصادی در گزارش‌های مالی یکپارچه دولت؛

ج - استقرار یک سیستم کنترل بودجه‌ای با استفاده از روش حسابداری دو طرفه، توضیح این نکته ضروری است که اجرای نظام بودجه بندی عملیاتی که سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور پیگیری می‌نماید بدون ایجاد تحول اساسی در نظام حسابداری مورد عمل

و استقرار یک نظام حسابداری و گزارشگری مالی با ویژگی‌های فوق، امکان پذیر نخواهد بود.

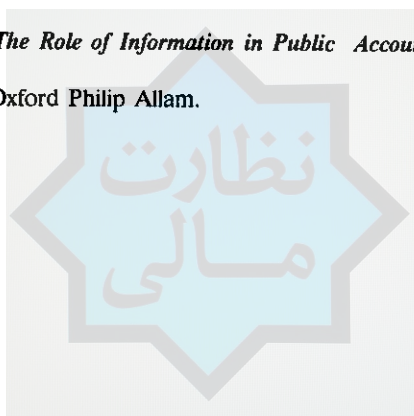
۶- قانون محاسبات عمومی از جمله قوانین و مقرراتی است که یک سیستم نظارتی رانمایندگی می نماید و اصلاح بنیادی آن مستلزم انجام تحقیقات دانشگاهی و برگزاری همایش‌هایی است که عوامل کلیدی سیستم نظارت مالی تحت پوشش آن را تعیین نماید. به نظر نگارنده اجرای یک پروژه تحقیقاتی در مورد وضعیت سیستم نظارت مالی فعلی و بررسی تطبیقی سیستم‌های نظارت مالی حاکم بر قوانین و مقررات مالی و محاسباتی کشورهای پیشرفته و در حال توسعه، برای تعیین عوامل کلیدی یک سیستم نظارت مالی کارآمد، امری ضروری و اجتناب‌ناپذیر است، لذا توصیه می شود وزارت امور اقتصادی و دارایی به این مهم نیز توجه کافی مبذول نماید.

منابع و مآخذ

- ۱- باباجانی، جعفر (۱۳۸۱)؛ "مسئولیت پاسخگویی و کنترل‌های داخلی در بخش عمومی"، حسابدار، ماهنامه انجمن حسابداران خبره ایران، صص ۱۴۷-۱۴۶.
- ۲- باباجانی، جعفر (۱۳۷۲)؛ بررسی تطبیقی نظام‌های مالی و نظارتی دولتی؛ معاونت پژوهشی دانشگاه علامه طباطبایی، گزارش اول.
- ۳- جزایری، شمس‌الدین (۱۳۴۲)؛ قوانین مالییه و محاسبات عمومی؛ دانشگاه تهران، چاپ دوم، جلد اول.
- ۴- قانون محاسبات عمومی مصوب سال ۱۲۸۹.
- ۵- قانون تشکیل وزارت مالیه کل مملکت ایران مصوب سال ۱۲۹۴.
- ۶- قانون موقوف الاجرا گذاردن قوانین تشکیلات ادارات مالیه مصوب سال ۱۳۰۰
- ۷- قانون تشکیل اداره خزانه داری کل مصوب سال ۱۳۰۱
- ۸- قانون دیوان محاسبات مصوب سال ۱۲۸۹
- ۹- قانون محاسبات عمومی مصوب سال ۱۳۱۲
- ۱۰- قانون دیوان محاسبات مصوب سال ۱۳۱۲
- ۱۱- قانون اصلاح موادی از قانون دیوان محاسبات و قانون محاسبات عمومی مصوب ۱۸ اسفند ۱۳۱۸

- ۱۲- قانون متمم بودجه سال ۱۳۱۹ مصوب ۲۸ اسفند ۱۳۱۸
- ۱۳- قانون محاسبات عمومی مصوب سال ۱۳۴۹
- ۱۴- قانون دیوان محاسبات مصوب سال ۱۳۵۲
- ۱۵- قانون محاسبات عمومی کشور مصوب سال ۱۳۶۶
- ۱۶- یکتایی، مجید (۱۳۵۲)؛ تاریخ‌داری ایران؛ انتشارات دهخدا، چاپ سوم، تهران.
- ۱۷- مصدق، محمد (۱۳۷۷)؛ اصول و قواعد و قوانین مالیه در ممالک خارجه و ایران؛ نشر و پژوهش
فرزان‌روز.

- 18- Lerry, Meyers & Hood Jamic (1994); "Harmonizing Control and Accountability with Empowerment and Innovation International", *Journal of Governmental Auditing*; January.
- 19- Stewart, J. D.; *The Role of Information in Public Accountability Issues in Public Sector Accounting*, Oxford Philip Allam.



نهادهای نظارتی حاکم بر قراردادهای مالی دولتی و چالش‌های آن

سید حسین حسینی*

استادیار دانشکده علوم اداری و اقتصادی

دانشگاه فردوسی مشهد

سید علی موسوی بایگی

کارشناس ارشد حقوق جزا و جرم‌شناسی

چکیده

قراردادهای مالی دولتی به جهت حجم انبوه سرمایه و تعدد نفرات مرتبط با آنها از اهمیت بسیاری برخوردار است. مقنن با درک این اهمیت نهادهای نظارتی متنوعی را در قوای سه‌گانه ناظر بر این قراردادها نموده است. به عبارت دیگر بررسی نظام حقوقی کشور نشان می‌دهد اصل نظارت برای سالم‌سازی نظام حاکمیت، کما بیش در قانون اساسی و سایر لایه‌های قانونی کشور مدنظر بوده 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. زیرا اجرای صحیح وظایف این نهادهای نظارتی همواره با چالش‌های اساسی در ابعاد قانونی، اجرایی و قضایی مواجه بوده است. ناهماهنگی بین دستگاه‌های نظارتی، موازی‌کاری، ضعف ساختاری، ابهام در قوانین و مقررات، تراکم قوانین، نگاه مدیران، ضعف فرهنگ نظارت‌پذیری از جمله عوامل ضعف نظارت و بروز چالش در حوزه قراردادهای مالی می‌باشد. شناسایی این نهادها و چالش‌های یاد شده در آنها و نیز ارائه راه‌کارهای برون‌رفت از این چالش‌ها و محدودیت‌ها، موضوع مقاله حاضر را تشکیل می‌دهد.

shosseini@ferdowsi.um.ac.ir

*- (نویسنده مسئول):

تاریخ پذیرش: ۸۹/۱۰/۷

تاریخ دریافت: ۸۹/۴/۱۲

واژه های کلیدی: نهادهای نظارتی، نظارت مالی تقنینی، نظارت مالی اجرایی، قراردادهای مالی دولتی

طبقه بندی JEL: G۱۸, K۱۴, K۲۰, K۲۳

Regulatory Bodies Overseeing State Financial Contracts and Their Challenges

Seyed Hossein Hosseini
Assistant Professor, Ferdowsi
University of Mashhad
Seyed Ali Moosavi Baygi
Master in Criminal Law and
Criminology

Abstract

Governmental contracts have an important place in the financial and economic system. Because the transfer of funds generally is done by contracts.

In other hand because of governmental economic system in our country and concentration of capital in this section, the governmental contracts has greater importance. Therefore the special monitoring on various stages of contract from foundation to implement is necessary. Otherwise the negative consequences will follow that the corruption is the most important of those consequences.

The studies shows that country's legal system has foresighted a monitoring system to assure healthy and sound implantation of projects, However, need for a comprehensive and effective surveillance system to incorporate various aspects of political and administrative issues is still evident, This is mainly because proper functioning of regulatory bodies has always been a challenge for legislators, executives, as well as judicial system.

This article seeks to identify involved bodies, explore challenges and propose solutions, towards a more effective system of monitoring.

Key words: Regulatory bodies, Corruption, Legislative Financial surveillance, Executive Financial surveillance, State financial contracts.

JEL: G۱۸, K۱۴, K۲۰, K۲۳

۱. مقدمه

اگرچه نظارت، یک مفهوم آشنا در نوع نظام های سیاسی اجتماعی بوده است، اما امروزه به

لحاظ پیچیدگی نظام های قراردادهای مالی، محدودیت منابع و فرصت ها، و ضرورت تخصیص عادلانه این منابع و فرصت ها، اهمیت و ضرورت نظارت را بیش از پیش آشکار می سازد. ضمن اینکه کارآمدی و پویایی نظامهای سیاسی اجتماعی، رابطه مستقیمی با نوع و نحوه نظارت دارد. بخش دولتی نیز یکی از بخش های مهم در نظام مالی هر کشور است. به جهت اینکه در این بخش سرمایه های زیادی نهفته است و ضرورت دارد که این بخش بخصوص در حوزه ی معاملات دولتی، همواره مورد نظارت و حراست باشد. چرا که عدم حمایت لازم از اموال و عملیات مالی دولتی، ناکامی دولت را در پاسخگویی به سیاست های کلان برای حل نیازمندی های عمومی جامعه به دنبال خواهد داشت.

ضرورت نظارت در دو محور اصلی قابل توجه می باشد. اول ضابطه مند کردن هزینه ها و اموال دولتی از طریق قراردادهای دولتی که مانع تعرضات خلاف قانون به حوزه اموال دولتی بوده و دوم پیش بینی نهادها و سازمان هایی که نظارت بر فرایند اموال دولتی را عهده دار می باشند. با این وجود همواره در تمامی سیستم ها و از جمله سیستم اداری- سیاسی ما این دغدغه وجود دارد که به بدنه مالی دولت صدمه و آسیب جدی وارد آید. از این رو همواره شاهد تعرض به این بخش و سوءاستفاده ها و حیف و میل اموال دولتی بوده و هستیم.

جلوگیری از خطرات و تهدیدهای وارد بر بخش مالی دولتی در قلمرو قراردادها ایجاب می کند که قوانین حاکم بر این بخش، سازوکار نظارتی مؤثری را پیش بینی نماید تا شاهد و ناظر اجرای این ضوابط و نحوه ی مصرف در قراردادهای دولتی باشند. این نهادها نقش مهمی در پیشگیری از فساد مالی در حوزه اموال و قراردادهای دولتی داشته و بستر سلامت اجرایی آن را فراهم می آورند. زیرا موفقیت و پیشرفت در هر نظام، و تغییراتی که با هدف اصلاح انجام می شود مرهون نظارتهای مالی مؤثر و کارآمد است که در مراحل مختلف و تحت عناوین گوناگون اعمال شود. نهادهای نظارتی یادشده در بدنه نظام ما متنوع بوده و مقنن در اشکال مختلف بحث نظارت را با توصیف نهادها و نحوه ی نظارت آنها در هر سه قوه مطرح نموده است. (Hosseini, ۲۰۱۱) با این وجود این نهادها گاهی در راستای ایفای وظایف نظارتی خود با چالش هایی مواجه می باشند که شناسایی این چالش ها، خود به ارائه راه کارهایی در راستای کارآمدتر نمودن نظارت خواهد منجر خواهد شد. از این رو در این مقاله و در راستای پاسخگویی به مساله فوق، موضوع با روش تجزیه و تحلیل توصیفی و انتقادی با استفاده از منابع تقنینی و رویه موجود، در دو محور مورد

بحث قرار می گیرد. در بخش اول شناسایی نهادهای نظارتی حاکم بر قراردادهای مالی دولتی و نحوه نظارت آنها و در بخش دوم چالش های نظارتی نهادهای مذکور در ابعاد تقنینی، اجرایی و قضایی مطالعه می شود. در ضمن بررسی هر یک نیز راهکارهایی برای پاسخ به هر یک از این کاستی ها ارائه شده و در آخر نیز به جمع بندی و ارائه پیشنهاداتی در این زمینه پرداخته خواهد شد.

بخش اول. نهادهای نظارتی حاکم بر قراردادهای دولتی

۱. نهادهای نظارتی قوه مقننه

اصولاً ماهیت نظارت قوه قانونگذاری بر عملکرد دستگاه های اجرایی از نوع نظارت سیاسی و از حیث سطح، راهبردی و کلان است و ورود به سطوح راهکاری و عملیاتی موجب سلب آزادی عمل و قدرت تصمیم گیری قوه مجریه در اجرای اثربخش و کارآمد خط مشی های عمومی می شود. (Iran parliament research center' report, ۲۰۱۱). اما قانون اساسی در انحصار مختلف نهادهایی را برای نظارت مؤثر بر قراردادهای دولتی پیش بینی نموده است. قسمت اول این بحث به نظارت مستقیم و کلی مجلس شورای اسلامی مربوط است که بایستی عنصر قانونی آن را در « قانون نحوه نظارت مجلس شورای اسلامی به انعقاد قراردادهای دستگاه های دولتی مصوب ۲۹ مهرماه ۱۳۸۱ » یافت.

ماده واحده مذکور در جهت نظارت پیشگیرانه از وقوع فساد مالی در قراردادهای دولتی و به منظور حصول اطمینان از رعایت قوانین و مقررات در حوزه ی قراردادهای مالی با اشخاص حقیقی و حقوقی اعم از داخلی و خارجی با اتکا بر اصل صلاحیت مجلس شورای اسلامی نسبت به تحقیق و تفحص در همه امور کشور، کلیه شرکتهای دولتی و دستگاه های اجرایی کشور را موظف نموده تا در کلیه مراحل قراردادهای مالی بیش از بیست میلیون دلار یا معادل آن کمیسیون های برنامه و بودجه، محاسبات، اقتصادی و حسب مورد کمیسیون های تخصصی مربوطه در مجلس شورای اسلامی را از عملکرد خود مطلع نمایند.^۱ وزارت امور اقتصادی و دارائی مکلف گردیده است

۱- « کلیه دستگاههای اجرائی کشور، مذکور در ماده (۲) قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ کمیسیون برنامه و بودجه و محاسبات مجلس شورای اسلامی (مجامع عمومی یا شوراهای عالی شرکتهای دولتی و سایر

تا در پایان هر سال لیست قراردادهای منعقدہ خارجی توسط دستگاههای فوق‌الذکر را با ذکر نوع قرارداد و مبلغ آن و نوع تعهد ایجاد شده تهیه و به کمیسیون های اقتصادی و برنامه و بودجه و محاسبات مجلس شورای اسلامی ارائه نماید.

بند ۶ ماده ۳۳ قانون آیین نامه داخلی مجلس شورای اسلامی نیز در ذکر وظایف کمیسیونها مقرر داشته است که گزارش موردی و سالانه در خصوص امور اجرائی دستگاهها و نحوه اجرای قوانین به همراه نکات مثبت، منفی و پیشنهاد نحوه اصلاح تهیه و جهت قرائت به مجلس تقدیم شود. بعلاوه، سه نهاد حقوقی دیگر نیز تحت اداره و نظارت مستقیم مجلس شورای اسلامی قرار دارند که صلاحیت آنها با موضوع نظارت بر قراردادهای مالی دولتی مرتبط می باشد.

الف. دیوان محاسبات

به موجب ماده اول قانون دیوان محاسبات کشور مصوب ۱۱ مهرماه ۱۳۶۱، این دیوان با هدف اعمال کنترل و نظارت مستمر مالی جهت پاسداری از بیت المال تشکیل شده که مستقیماً زیر نظر مجلس شورای اسلامی می باشد و مقر آن در تهران و در مراکز استانها نیز دارای تشکیلات استانی می باشد.

مهمترین هدف دیوان محاسبات کشور با توجه به اصول مندرج در قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران عبارت است از اعمال کنترل و نظارت مستمر مالی به منظور پاسداری از بیت‌المال از طریق:

- کنترل عملیات و فعالیتهای مالی کلیه وزارتخانه‌ها، مؤسسات، شرکتهای دولتی و سایر

شرکتهایی که بیش از پنجاه درصد (۵۰٪) سرمایه و یا سهام آنها منفرداً یا مشترکاً متعلق به وزارتخانه‌ها، مؤسسات دولتی، شرکتهای دولتی به استثنای بانکها و مؤسسات اعتباری و شرکتهای بیمه و همچنین سایر شرکتهای دولتی که شمول قوانین و مقررات عمومی بر آنها مستلزم ذکر نام یا تصریح نام است از جمله شرکت ملی نفت ایران و شرکتهای تابعه و وابسته به وزارت نفت و شرکتهای تابعه آنها و سازمان صنایع ملی ایران و شرکتهای تابعه و مرکز تهیه و توزیع کالا که بودجه آنها در قوانین بودجه سنواتی درج می‌گردد (که مبادرت به عقد قرارداد به مبلغ بیش از بیست میلیون (۰۰۰ ۰۰۰ ۰۰۰) دلار یا معادل آن به صورت استقراض نقدی، یوزانس، بیع‌متقابل، فاینانس و یا هر نوع شیوه تأمین مالی دیگر می‌نمایند، مکلفند در کلیه مراحل قراردادهای مذکور، کمیسیونهای برنامه و بودجه و محاسبات و اقتصادی و حسب مورد کمیسیونهای تخصصی مربوطه در مجلس شورای اسلامی را از نحوه اقدام مطلع نمایند.»

- دستگاههایی که به نحوی از انحاء از بودجه کل کشور استفاده می کنند.
- بررسی و حسابرسی وجوه مصرف شده و درآمدها و سایر منابع تأمین اعتبار در ارتباط با سیاستهای مالی تعیین شده در بودجه مصوب با توجه به گزارش عملیاتی و محاسباتی مأخوذه از دستگاههای مربوطه.
 - حسابرسی یا رسیدگی کلیه حسابها در آمد 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 ضوابط لازم الاجراء.
 - رسیدگی به موجودی حساب اموال و دارایی های دستگاهها.
 - بررسی جهت اطمینان از برقراری روشها و دستورالعملهای مناسب مالی و کاربرد مؤثر آنها در جهت نیل به اهداف دستگاههای مورد رسیدگی.
 - رسیدگی به حساب کسری ابواب جمعی و تخلفات مالی و هر گونه اختلاف حساب مأمورین ذیربط دولتی در اجرای قوانین و مقررات به ترتیب مقرر در این قانون.
- موارد ارجاعی که در هیأتهای مستشاری دیوان مورد رسیدگی و اعلام نظر قرار می گیرد عبارتند از:
- رسیدگی به عدم ارائه صورتهای مالی، حساب در آمد و هزینه، دفاتر قانونی و صورتحساب کسری و یا اسناد و مدارک در موعد مقرر به دیوان محاسبات کشور.
 - بررسی تعهد زائد بر اعتبار و یا عدم رعایت قوانین و مقررات مالی از سوی دستگاه ها.
- (Zaker Salehi, ۲۰۱۱)
- قلمرو نظارتی دیوان شامل کلیه وزارتخانه ها، سازمانها، مؤسسات، شرکتهای دولتی و سایر واحدها که به نحوی از انحاء از بودجه کل کشور استفاده می نمایند و به طور کلی هر واحد اجرایی که بر طبق اصول ۴۴ و ۴۵ قانون اساسی مالکیت عمومی بر آنها مترتب بشود می باشد. با وجود وسعت قلمرو راهبردهای نظارتی فوق، قراردادهای مالی دولتی در هر یک از مدل های نظارتی دیوان محاسبات جایگاه و نقش مهمی دارند و به منظور امکان اثربخشی نظارت، قانون مرجعی برای رسیدگی نظارتی دیوان پیش بینی کرده است. زیرا هیأتهای مستشاری در دیوان وجود دارد تا در صورت احراز وقوع جرم و یا تخلف از ناحیه مسئول یا مسئولین ضمن اعلام رأی، پرونده را جهت صدور حکم مقتضی به مراجع صالحه ارسال خواهند داشت. همچنین در صورتیکه دیوان

محاسبات کشور ضمن انجام وظایف خود، به یکی از جرایم عمومی برخورد نماید مکلف است موضوع را از طریق دادستان دیوان محاسبات کشور برای تعقیب به مراجع قضایی اعلام نماید و این امر مانع از ادامه رسیدگی مزبور در دیوان محاسبات کشور نخواهد بود.

همچنین هر گاه ثابت شود که از ناحیه مسئولان بدون سوء نیت ضرری به بیت‌المال وارد شده است از طرف هیأت‌های مستشاری رأی به جبران آن طبق ماده ۲۸ این قانون صادر خواهد شد و در مورد تخلفاتی که ناشی از دستور رئیس جمهوری و وزراء بوده و اثر مالی داشته باشد، علاوه بر جبران ضرر، گزارش لازم حسب مورد جهت استحضار و اخذ تصمیم به مجلس داده خواهد شد. البته اعمال نظارت دیوان محاسبات کشور بر اساس این مجوز قانونی می باشد که دیوان مذکور ضمن دارا بودن حق تحقیق و تفحص در تمامی امور مالی کشور، حق مکاتبه مستقیم را در تمامی موارد داشته و تمام مقامات جمهوری اسلامی ایران و قوای سه گانه و سازمانها و ادارات تابعه و کلیه اشخاص و سازمانهایی که به نحوی از انحاء از بودجه کل کشور استفاده می نمایند مکلف به پاسخگویی مستقیم می باشند. نتیجه نظارتی مستقیم و غیرمستقیم دیوان محاسبات سبب شناسایی موارد متعددی از جریانهای سوء مالی در حوزه قراردادهای دولتی شده است. (Director of Computation bureau public relations, ۲۰۰۷)

ب. کمیسیون اصل ۹۰ مجلس شورای اسلامی

نظارت قانونگذار بر قراردادهای مالی دولتی از طریق کمیسیون اصل نود مجلس شورای اسلامی نیز ممکن می باشد. زیرا بر اساس اصل ۹۰ قانون اساسی « هر کس شکایتی از طرز کار مجلس یا قوه مجریه یا قوه قضائیه داشته باشد، می تواند شکایت خود را کتباً به مجلس شورای اسلامی عرضه کند. مجلس موظف است به این شکایات رسیدگی کند و پاسخ کافی دهد و در مواردی که شکایت به قوه مجریه و یا قوه قضائیه مربوط است رسیدگی و پاسخ کافی از آنها بخواهد و در مدت متناسب نتیجه را اعلام نماید و در موردی که مربوط به عموم باشد به اطلاع عامه برساند. »

از این رو و در مقام اجرای صحیح این اصل و پیگیری های لازم مجلس شورای اسلامی در سال ۱۳۵۹ ماده واحده قانون اجازه مکاتبه و تحقیق مستقیم به کمیسیون اصل ۹۰ با دستگاههای دولتی جهت رسیدگی به شکایات مردم مصوب را تصویب و مقرر نمود کمیسیون اصل ۹۰

می تواند در تمام زمینه ها و از جمله معاملات و قراردادهای دولتی با قوای سه گانه جمهوری اسلامی و تمام وزارتخانه ها و ادارات و سازمانهای وابسته به آنها و بنیادها و نهادهای انقلابی و مؤسساتی که به نحوی از انحاء به یکی از قوای فوق الذکر مربوط می باشند، مستقیماً مکاتبه یا به آنها مراجعه نماید و برای رسیدگی به شکایات کتبی که از طرف مسئولین مربوطه بدون جواب مانده و یا جواب قانع کننده بدانها داده نشده و رفع مشکلات توضیح بخوهد و آنها مکلفند در اسرع وقت جواب کافی بدهند. (Moosavi Baygi, ۲۰۱۱)

عدم اهتمام مراجع مربوطه به اجرای قانون فوق، مجلس را بر آن داشت تا در سال ۱۳۶۴ ضمن وضع قانون علیحده ای، طی تبصره ای الحاقی به «قانون اجازه مکاتبه و تحقیق مستقیم به کمیسیون اصل ۹۰ با دستگاههای دولتی جهت رسیدگی به شکایات مردم»، ضمانت اجرای کیفری نیز برای متخلفین پیش بینی نماید.^۱ بعلاوه در سال ۱۳۶۵ نیز قانونگذار نحوه اجرای اصل نودم قانون اساسی را طی مصوبه ی دیگری پیش بینی نموده است (قانون نحوه اجرای اصل نودم قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران) که در آن تشکیلات کمیسیون مذکور و حدود صلاحیت و اختیارات آن تبیین شده است.

به منظور اعمال نظارت مؤثر بر عملیات مالی دولتی، کمیسیون اصل نود اقدام به تشکیل کمیته ای اختصاصی برای رسیدگی به تخلفات مالی نموده است. این کمیته با دعوت از برخی اعضای کمیسیون امنیت ملی، نمایندگان از دادستانی کل کشور، نمایندگان از سازمان بازرسی (به نیابت از قوه قضائیه) و نمایندگان از وزارت اطلاعات تلاش می کند تا به نظارت حوزه ی مالی خویش تعمیق بخشد. (Broadcaster of parliament's ninety commission, ۲۰۱۱)

۱- «مسئولین و مأمورین مذکور در ماده واحده مصوبه ۱۳۵۹/۱۱/۱ مجلس شورای اسلامی مکلفند پاسخ کافی و مستند خود را حداکثر ظرف مدت یک ماه از تاریخ وصول کتباً به کمیسیون اصل نود اعلام دارند، تخلف از این قانون جرم محسوب و متخلف به مجازات حبس از سه ماه یکسال و انفصال از خدمات دولتی از شش ماه تا یک سال محکوم خواهد شد و موضوع تخلف در مراجع صالحه قضایی با درخواست کمیسیون قابل رسیدگی است و مراجع مذکور موظفند به آن گونه جرائم به صورت فوق العاده و خارج از نوبت رسیدگی و بلافاصله پس از ثبوت جرم و صدور حکم اعمال مجازات نموده و مراتب را به کمیسیون مزبور اعلام دارند.»

ج. هیات بررسی و تطبیق مصوبات دولت با قوانین و مقررات عمومی:

هیات مذکور براساس ذیل اصل ۱۳۸ قانون اساسی و طبق قانون نحوه اجراء اصل ۸۵ و ۱۳۸ قانون اساسی در رابطه با مسئولیتهای رئیس مجلس شورای اسلامی تشکیل و در سال ۷۸ طبق قانون الحاق ۵ تبصره به قانون مذکور تکمیل گردیده است. براساس اصل ۱۳۸ قانون اساسی هیات وزیران و وزراء اجازه یافته‌اند در حدود قوانین و مقررات و در حدود صلاحیت و وظایف خود اقدام به وضع تصویبنامه و آئین‌نامه و بخشنامه نمایند. اما از آنجایی که وظیفه اصلی وضع قوانین با مجلس شورای اسلامی بوده و دولت ممکن است در چارچوب وضع تصویبنامه و آئین‌نامه و بخشنامه این حق را از مجلس سلب و یا در مواردی آنرا مخدوش نماید، قانونگذار علاوه بر ساز و کار اصل ۱۷۰ قانون اساسی، در ذیل اصل ۱۳۸ یک ارگان و نهاد نظارتی تحت ریاست رئیس مجلس شورای اسلامی (نه خود مجلس شورای اسلامی) ایجاد و مقرر داشته، تصویبنامه‌ها و آئین‌نامه‌های دولت و مصوبات کمیسیونهای مذکور در اصل ۱۳۸ ضمن ابلاغ برای اجراء به اطلاع رئیس مجلس شورای اسلامی میرسد تا در صورتی که آنها را برخلاف قوانین بیابد «با ذکر دلیل» برای تجدیدنظر به هیات وزیران بفرستد و هیات وزیران یا کمیسیون مربوطه مکلف است ظرف یک هفته پس از اعلام نظر رئیس مجلس، نسبت به اصلاح مصوبه اقدام نماید. اهمیت این امر در تعلق یا ارتباط بخش وسیعی از مصوبات دولت بر قراردادهای و معاملات دولتی و نظارت مجلس از این طریق بر سازو کار این مصوبات است.

در حال حاضر طبق قانون الحاقی مصوب سال ۷۸ وظیفه رئیس مجلس را هیات بررسی و تطبیق مصوبات دولت با قوانین و مقررات عمومی انجام میدهد و هیات مذکور بعنوان هیات نگهبان بر امر عدم مغایرت مصوبات دولت با قوانین نظارت می‌نماید. نمونه اعمال این اختیار را می‌توان در نامه اخیر رئیس مجلس شورای اسلامی به رئیس جمهور دانست که در مقام اجرای قانون فوق و در نتیجه اعمال نظر هیأت یاد شده، هجده مصوبه هیئت وزیران را مغایر قانون اعلام کرد که از آن جمله و در ارتباط با قراردادهای مالی دولتی می‌توان به مصوبه انعقاد قرارداد جهت اجرای قطعه اول آزادراه اصفهان - شیراز، مصوبه پرداخت مطالبات ایشارگران و... از محل واگذاری سهام شرکت خودروسازی سایپا و نیز آئین‌نامه معاملات شرکت توسعه ایرانگردی و جهانگردی اشاره

کرد. (Iran parliament agency, ۲۰۱۱)

۲. نهادهای نظارتی قوه مجریه

بنا بر وظیفه ذاتی قوه مجریه، این قوه بطور معمول مجری قوانین و نه ناظر آن می باشد. با این وجود نظر به اهمیت نظارت بر بخش مالی دولت و بخصوص اینکه بخش عمده سرمایه کشور در این بخش نگهداری و هزینه می شود، قانونگذار ابزارهای نظارتی خاصی را در رابطه با حوزه ی مالی دولتی و از جمله قراردادهای مالی دولتی پیش بینی نموده که مورد بررسی قرار می گیرد.

الف) وزارت امور اقتصادی و دارایی:

یکی از اصلی ترین و عمده ترین نقشهای نظارتی قوه مجریه را در حوزه ی «مالی» وزارت امور اقتصادی و دارایی انجام می دهد. وزارت مذکور وظیفه مهم فوق را از دو طریق ذیل اعمال می نماید:

اول- ذیحسابی ها: براساس ماده ۳۱ قانون محاسبات عمومی، ذیحساب ماموری است که با حکم وزارت امور اقتصادی و دارایی از بین مستخدمین رسمی واجد صلاحیت به منظور «اعمال نظارت و تامین هماهنگی لازم در اجرای مقررات مالی» انتخاب و وظایف ذیل را به عهده می گیرد:

- نظارت بر امور مالی و محاسباتی
- نظارت بر حفظ اسناد و دفاتر مالی
- نگهداری و تحویل و تحول وجوه و سپرده ها و غیره
- نگهداری حساب اموال دولتی.

به عبارت دیگر دولت نقش نظارت مالی و به اصطلاح رایج «نظارت حین خرج» را از طریق شخصی به نام ذیحساب که به نمایندگی از وزارت مذکور در دستگاههای اجرایی مستقر میگردد، انجام میدهد. ذیحساب طبق ماده ۵۳ قانون محاسبات وظیفه دارد تمام پرداختها را با قوانین و مقررات تطبیق و از انجام پرداختهای غیر منطبق با قوانین و مقررات جلوگیری نماید. (Menatinejad, ۲۰۱۱) طبق ماده ۹۱ قانون محاسبات عمومی و سایر مقررات مالی مشابه، در صورتیکه ذیحساب در عملیات مالی انعقاد قرارداد دولتی، دستور پرداختی را خلاف قوانین تشخیص دهد باید آن را به ریاست دستگاه اعلام و در صورت اصرار و دستور کتبی مجدد ریاست دستگاه و پذیرش مسئولیتهای مربوط، ذیحساب اقدام به پرداخت و انجام هزینه مذکور نموده و لیکن بایستی مراتب را به وزارت امور اقتصادی و دارایی و دیوان محاسبات اعلام نماید. علاوه بر این یکی دیگر از موضوعاتی که به ذیحساب نقش عمده ای بخشیده این است که طبق ماده ۵ قانون

محاسبات عمومی کلیه مسئولان دستگاههای اجرای و کارکنان ذیحسابی ها مکلف به همکاری و تشریک مساعی با ذیحساب در انجام وظایف محوله بوده و آلا به مجازاتها اداری محکوم می شوند. دوم- سازمان حسابرسی: یکی دیگر از دستگاه هایی که در امر نظارت مالی به وزارت امور اقتصادی و دارایی و قوه مجریه در سطح کلان کمک می نماید سازمان حسابرسی است. سازمان مذکور گرچه از اقتدار نظارتی کمتری نسبت به دیوان محاسبات برخوردار می باشد، ولی در برخی امور جایگاه مؤثری دارد. سازمان مذکور طبق ماده واحده قانون تشکیل سازمان حسابرسی مصوب سال ۱۳۶۲ وظایف ذیل را به عهده دارد:

- انجام وظایف بازرسی قانونی و امور حسابرسی سالانه موسسات و شرکتهای دولتی و بانکها و سایر دستگاههای عمومی و سازمانهای وابسته به دستگاههای مذکور که طبق اساسنامه و مقررات مربوط به خود ملزم به حسابرسی میباشند.
- ارایه خدمات مالی به دستگاهها در صورت درخواست آنها
- تربیت و آموزش پرسنل مورد نیاز
- تدوین اصول و ضوابط فنی قابل قبول در حسابداری و حسابرسی

بنابراین همانگونه که از قانون مذکور بر می آید، سازمان مذکور وظیفه نظارت و بازرسی قانونی دستگاه های مورد اشاره را به عهده داشته و در خصوص رعایت یا عدم رعایت اساسنامه و قوانین و مقررات حاکم بر دستگاههای مورد اشاره نظیر قانون تجارت و آئین نامه های مالی و معاملاتی و استخدامی موسسات و دستگاههای فوق الذکر اظهار نظر می نماید. در اهمیت جایگاه قانونی سازمان حسابرسی لازم به ذکر است که طبق ماده ۱۲۳ قانون محاسبات عمومی، ترازنامه و حساب سود و زیان شرکت در صورتی قابل طرح و تصویب در مجمع عمومی خواهد بود که از طرف وزارت امور اقتصادی و دارایی مورد رسیدگی قرار گرفته و گزارش حسابرسی را به همراه داشته باشد. (Menatinejad, ۲۰۱۱) گزارشات سازمان حسابرسی در مورد عملکرد بانکها و قراردادهای مالی واحدهای تولید و خدماتی دولتی بزرگ می تواند در انتظام اقتصاد کشور و سالم سازی آن موثر واقع گردد. از این رو ضروری است ضمن ارتقاء سطح کیفیت گزارش ها، به اظهار نظرهای مندرج در این گزارش ها توجه کافی مبذول گردد و مدیران عامل و اعضاء هیأت مدیره شرکت های حسابرسی شده مکلف به برطرف کردن نواقص و توجه کافی به هشدارهای مندرج در گزارشات باشند. (The report of parliament's ninety commission, ۲۰۱۱)

ب. وزارت اطلاعات

وزارت اطلاعات طبق قانون تاسیس وزارت اطلاعات جمهوری اسلامی مصوب سال ۱۳۶۲ با هدف کسب و پرورش اطلاعات امنیتی و اطلاعات خارجی و حفاظت اطلاعات و ضد جاسوسی و بدست آوردن آگاهی های لازم از وضعیت دشمنان داخلی و خارجی جهت «پیشگیری» و «مقابله با توطئه های» آنان علیه انقلاب تشکیل گردیده است. بر همین اساس طبق ماده ۱۰ قانون مذکور وزارت اطلاعات مامور کشف توطئه ها و فعالیتهای براندازی، جاسوسی، خرابکاری و... گردیده است. در نتیجه این وزارت خانه با توجه به وظایف قانونی محوله طبق قانون تاسیس وظیفه خطیری در امر مبارزه با مفاسد کلان اقتصادی و مالی در قراردادهای دولتی در تمام مراحل شکل گیری اینگونه فعالیتهای خلاف قانون به عهده داشته و میتواند گام های مهم و موثری در مبارزه با فعالیتهای نامشروع و فاسد مالی بردارد. (Zaker Salehi, ۲۰۱۱)

در راستای توجه بیش از پیش به نقش وزارت اطلاعات در حوزه ی مالی، قانونگذار مأموریت ویژه ای را به وزارت خانه مذکور محول نموده است. این نقش با ابلاغ لایحه ارتقای سلامت اداری و مقابله با فساد در مجمع تشخیص مصلحت نظام اجرایی خواهد شد که بر اساس آن وزارت اطلاعات در پرونده های بخش مالی دولتی از قبیل پرونده های کلان اقتصادی دولتی و سرمایه گذاری های بزرگ مکلف است با هماهنگی مقامات قضایی حوزه های مذکور را پوشش اطلاعاتی دهد.^{۱۱} سابقه ی همکاری این وزارت خانه را در پرونده های کلانی همچون قرارداد نفتی «کرسنت» نیز می توان مشاهده نمود. (The network of Iran economics, ۲۰۱۱)

۱- ماده ۴ لایحه ارتقای سلامت اداری و مقابله با فساد : « وزارت اطلاعات نیز به منظور پیشگیری از شکل گیری فساد مبتنی بر تعریف ماده اول این قانون، موظف است نقاط مهم و آسیب پذیر در فعالیتهای کلان اقتصادی دولتی و عمومی مانند معاملات و قراردادهای بزرگ خارجی، سرمایه گذاری های بزرگ، طرح های ملی و نیز مراکز مهم تصمیم گیری اقتصادی و پولی کشور در دستگاه های اجرایی را در صورت وجود گزارش موثق و یا قرائن معتبر مبنی بر تخلف یا سوءعملکرد، با کسب مجوز قضایی لازم، پوشش اطلاعاتی کافی و مناسب بدهد. تبصره ۱: وزارت اطلاعات نیز در پرونده های فساد مالی کلان در این قانون ضابط قوه قضائیه محسوب می شود. تبصره ۲: وزارت اطلاعات پشتیبانی اطلاعاتی از بانک اطلاعاتی موجود در دبیرخانه به عمل خواهد آورد.

۳. نهادهای نظارتی قوه قضاییه

قوه قضاییه بر خلاف قوه مجریه، جایگاه ذاتی خاص نظارتی داشته و بطور معمول اعمال نظارت را بوسیله دستگاه های تحت امر خود انجام می دهد. این دستگاه ها در نتیجه نظارت بر قراردادها و اعمال مالی دولتی، جریانهای سوء مالی را کشف و از طریق مراجع ذیصلاح قضایی متخلفین را تعقیب می نماید. علاوه بر نظارت قضایی که از طریق مراجع قضایی و در مقام رسیدگی به دعاوی و شکایات صورت می گیرد، نهاد دیگری نیز وجود دارد که طبیعت نظارتی مستقیم در امور مالی دارد. مهمترین دستگاه های نظارتی این قوه مورد بررسی قرار می گیرد.

سازمان بازرسی کل کشور یکی از مهمترین دستگاه های نظارتی در قلمرو مسائل مالی از جمله حوزه ی مالی دولتی است که به موجب اصل ۱۷۴ قانون اساسی مسئولیت نظارت بر حسن جریان امور و اجرای صحیح قوانین در دستگاه های اداری کشور را برعهده دارد و به شکل مستقل زیر نظر رئیس قوه قضاییه اداره می شود. این سازمان به عنوان بازوی نظارتی قوه قضاییه نقش مهمی و برجسته ای در فرایند کلی نظام کنترلی کشور دارد. صلاحیت اصلی این سازمان نظارت و بازرسی نسبت به کلیه وزارت خانه ها و دستگاه های دولتی کشوری باشد و در این راه علاوه بر برخورداری از کارشناسان متخصص دارای بازرسان قضایی نیز می باشد. (Moosavi Baygi, ۲۰۱۱)

پیشنهاد های این سازمان برای دستگاه های اجرایی الزام آور بوده و محاکم مکلفند به گزارش های کیفری این سازمان خارج از نوبت رسیدگی نمایند. همچنین علاوه بر سازمان مرکزی که از بخش های مختلف تخصصی تشکیل شده است در هر استان کشور نیز دارای تشکیلاتی مستقل می باشد. (Fazl-e - Zarandi, ۲۰۱۱)

در راستای ایفای وظایف نظارتی سازمان بازرسی، کیفیت نظارت مالی دولتی را می توان در محورهای ذیل شناسایی نمود:

۱. آسیب شناسی زمینه های تخلف در قراردادهای مالی دولتی: یکی از وظایف مهم این سازمان، آسیب شناسی گلوگاه و ریشه های تخلف در قراردادهای مذکور است. این سازمان طی بازرسی های متعددی که در ارتباط با موضوعات و دستگاه های مختلف انجام داده است علل بروز فساد مالی دولتی ایجاد شده را شناسایی و برای رفع آن به مراجع ذی ربط گزارش ارائه نموده و برای حصول نتیجه پیگیری می نماید. این آسیب شناسی ها در زمینه قوانین و مقررات زمینه ساز

فساد، فرآیندهای اداری فسادزا، اختیارات فساد آور مقامات و مراجع مختلف، خلاءهای قانونی بستر ساز فساد در دستگاه‌های اداری کشور بوده است.

۲. تمرکز نظارت و بازرسی بر تحقق برنامه‌های ملی بستر ساز پیشگیری از فساد مالی: سازمان بخش قابل توجهی از برنامه‌های نظارت و بازرسی خود را بر اجرای صحیح برنامه‌ها و قوانین و مقرراتی مالی متمرکز نموده است که تحقق آن از سوی دستگاه‌های اداری کشور نقش پیشگیرانه از انحرافات حوزه مالی دولتی را دارد.

۳. افزایش برنامه‌های نظارتی پیشگیرانه و خود کنترلی: از جمله اقدامات به عمل آمده در جهت افزایش اثربخشی فعالیت‌های سازمان که ارتباط بیشتری نیز با بحث حاضر دارد، گسترش نظارت‌های پیشگیرانه از قبیل نظارت بر معاملات و اعطای تسهیلات دولتی و همچنین انجام برنامه‌های خود کنترلی با همکاری و استفاده از ظرفیت دستگاه‌های اجرایی بوده است.

با توجه به اینکه یکی از منافع مهم ایجاد فساد در دستگاه‌های اداری، معاملات دولتی می باشد لذا سازمان با نظارت‌های پیشگیرانه علاوه بر نظارت بر شفافیت کامل در این زمینه از جمله دسترسی کامل به کلیه اسناد و اطلاعات آن در پایگاه اینترنتی مربوطه و جلسات برگزاری مناقصات، در موارد متعددی با اعزام بازرسان به جلسات تصمیم گیری در صورت مشاهده هر گونه اشکال یا فساد آن را تذکر و در صورت لزوم انجام آن را متوقف می نماید.

جدول دستگاه‌های نظارتی در حوزه مالی دولتی و نوع نظارت محواله در قوانین و مقررات

نوع نظارت	نهاد نظارتی
نظارت مستمر مالی پس از هزینه	دیوان محاسبات کشور
نظارت بر رسیدگی به شکایات اشخاص از طرز کار قوای ۳ گانه	کمیسیون اصل ۹۰ مجلس شورای اسلامی
نظارت تطبیقی بر مصوبات دولت و مجلس	هیات بررسی و تطبیق مصوبات دولت
نظارت مالی در حین هزینه	وزارت امور اقتصادی و دارایی (ذیحسابی ها)
نظارت حسابرسی	وزارت امور اقتصادی و دارایی (سازمان حسابرسی)
نظارت امنیتی	وزارت اطلاعات
نظارت بر رعایت قوانین به صورت عام	سازمان بازرسی کل کشور

در پایان این بخش لازم به توضیح است که علاوه بر دستگاه‌های یادشده، مراجع قانونی دیگری نظیر دیوان عدالت اداری، شورایعالی الگوی مصرف، شورایعالی مالیاتی، شورای اقتصاد،

در صورت ایفای وظایف قانونی خود، منتهی به نوعی نظارت غیرمستقیم بر قراردادهای مالی دولتی خواهند شد.

بخش دوم: چالش های نهادهای ناظر بر قراردادهای مالی دولتی

چنانچه گفته شد موفقیت و سالم سازی در نظام مالی دولتی، و تغییراتی که با هدف اصلاح انجام می شود مرهون نظارتهای مؤثر و کارآمد است که در مراحل مختلف و تحت عناوین گوناگون اعمال شود. هرچه موانع و محدودیت های بیشتری برای نظارت در قراردادهای مالی دولتی وجود داشته باشد فساد بیشتر بروز و گسترش خواهد یافت. با شناخت موانع و محدودیت های نظارت نیز تلاش برای رفع آنها، می توان اهداف مورد نظر را تحقق بخشید. در این قسمت چالش های نظارتی نهادهای مرتبط را در سه محور چالش های تقنینی، اجرایی و قضایی مورد مطالعه و بررسی قرار می دهیم.

۱. چالش های تقنینی

بررسی روند قانونی و چهارچوب شناسی نهادهای نظارتی موجود حاکی از این واقعیت است که توجه سیاست تقنینی بطور عمده معطوف به تأسیس نهادهای نظارتی متنوع و متعدد بوده است که این تنوع در قوای سه گانه مورد بررسی واقع شد. بنظر می رسد این گونه سیاست، چالش های تقنینی مهمی را به دنبال می آورد. زیرا جواز قانونی برای تأسیس سازمان های موازی نظارتی در حوزه ی مالی دولتی، اجرای اهداف قانونی را دچار مشکل می نماید. لذا شایسته است دو مهم مورد توجه واقع شود. اول اقدام قانونی در راستای کاهش سازمان های نظارتی و دوّم وضع سیاست تقنینی مبتنی بر هماهنگ سازی تا از بروز سلیقه ها و روشهای مختلف جلوگیری شود. قوانین موجد اعمال نظارتهای مکرر و موازی کاری نهادهای نظارتی قوای سه گانه در حوزه قراردادهای مالی دولتی همچون سازمان حسابرسی و دیوان محاسبات، علاوه بر مشغول کردن بیش از حد مدیران و کارکنان دستگاههای اداری به پاسخگوییهای مکرر، هزینه های انجام نظارت را افزایش و بهره وری دستگاهها را کاهش خواهد داد.

تدوین و تصویب قوانین متعدد سازمان های نظارتی در حوزه قراردادهای دولتی، بدون ملاحظات کارشناسی و فنی و اصلاحات مکرر بنا به نیازها مقطعی و تشخیص های سلیقه ای حاکم

بر نهاد قانونگذاری کشور از جمله آسیب های حاکم بر سازمانهای نظارتی می باشد. حجم قوانین و انبوه مواد قانونی در این حوزه، تضاد، تعارض، تناقض، ابهام و اجمال قوانین و دشواری بودن درک آن برای ناظران و مجریان را به دنبال داشته و لذا قبل از هر اقدامی، اصلاح قوانین و تدوین و تصویب قوانین ساده و قابل فهم را ایجاب می نماید. بخشی نگری، عدم اعتماد سازمانهای نظارتی به یکدیگر و پوشیده نگاه داشتن اطلاعات به بهانه طبقه بندی و یا ارائه بخشی از اطلاعات با اکراه و استناد به جایگاه سازمانی که قرار گرفته اند، از جمله مواردی است که منبث از قوانین و مقررات نادرست در این زمینه بوده و ضمن دشواری ساختن هماهنگی ها باعث شده که هر یک مسیر خود را پیمایند.

از سوی دیگر نهادهای نظارتی قوه مقننه و خصوصاً کمیسیون اصل نود مجلس علیرغم اهمیت و ارتباط با نمایندگان ملت در این زمینه فاقد ضمانت اجرایی لازم بوده و همچنان با تنظیم گزارش از پرونده ها و قرائت در مجلس و عنداللزوم ارسال به قوه قضاییه، تنها نقشی سیاسی و در راستای تنویر افکار عمومی را ایفا می نماید.

همچنین اجمال و ابهام قانونی نیز خود بر چالش های تقنینی می افزاید. قوانین جزایی که دایره آزادی های افراد جامعه را محدود می نماید، همواره باید بطور شفاف و به دور از هرگونه ابهام بیان شود. (Molazemian, ۲۰۱۱) در این خصوص و بعنوان نمونه حوزه ی قراردادهای نفتی می تواند حائز اهمیت باشد. اینکه اساساً شرکت ملی نفت ایران به لحاظ ساختاری مشمول قانون تجارت است یا خیر موجب شده است که گاهی در این خصوص اختلاف نظر حاصل شود. قائلین به شمول قانون تجارت بر شرکت نفت معتقدند که نیازی به تنفیذ و تصویب قراردادهای فروش نفت و گاز توسط مجلس شورای اسلامی نیست. در مقابل، نظر دیگر اصرار بر دخالت مجلس نموده و بر این اساس معتقد است که شرکت ملی نفت نبایستی رأساً مبادرت به انعقاد قراردادهای نفتی نماید.

به همین جهت اخیراً و در راستای حل این چالش با تصویب قانون اصلاح قانون نفت مصوب تیرماه ۱۳۹۰ نظر اخیر مورد توجه قانونگذار واقع شد. بر اساس ماده ۱۵ این قانون، وزارت نفت و شرکت های تابعه مکلفند یک نسخه از کلیه قراردادهای منعقد شده مربوط به صادرات گاز طبیعی، گاز طبیعی مایع شده و قراردادهای اکتشاف و توسعه میادین نفتی را که تعهدات بیش از پنج سال دارند را به صورت محرمانه به مجلس ارائه کنند. (Iran official newspaper, ۱۲/۰۷/۲۰۱۱)

همچنین تصویب این قانون اختیار تجدیدنظر در قراردادهای موجود را هم به مجلس داده است.^{۱۱}

۲. چالش های اجرایی

موانع و محدودیت های نظارت مالی را گاه باید در فرآیند نظارت بعنوان موضوع فعالیت اصلی دستگاههای نظارتی جستجو کرد و گاهی فراتر از آن در محیط یا موضوعی که باید نظارت اعمال گردد. که در دو بخش جداگانه، موانع و محدودیت های درونی سازمان های نظارتی و موانع و محدودیت های فرا سازمانی بررسی خواهد شد.

الف. چالشهای نظارتی درون سازمانی

تعدد سازمانهای نظارتی در حوزه ی قراردادهای مالی دولتی در قوای سه گانه و در کنار آن عدم تصویب قانون به منظور ارتباط سیستمی و نظام تبادل اطلاعات و قانونمند میان سازمانهای مذکور، موجب انجام فعالیت های موازی، تکراری و پرهزینه شده است. این ناهماهنگی و عدم ارتباط سبب شده است تا حاصل اقدامات و نتیجه فعالیت های دستگاههای نظارتی، برای یکدیگر قابل بهره برداری نباشد. هرچند ارتباطهای مقطعی و تعریف نشده ای وجود دارد که بنظر می رسد ناکافی بوده و هدف مورد نظر تامین نمی گردد و باید در یک سیستم ارتباطی صحیح، نتایج اقدامات نظارتی هریک از سازمانهای نظارتی براساس یک راهبرد مشخص مورد بهره برداری قرار گیرد.

در راستای حل این مسأله اخیراً نهاد جدید دیگری در راستای کاهش موازی کاری و بهبود نظارت تشکیل شده است. این نهاد شورای عالی نظارت قوه قضاییه می باشد که با هدف سیاستگذاری، تقویت و کارآمدی نظارت و بازرسی، ایجاد یکپارچگی و هماهنگی میان دستگاههای بازرسی و نظارتی، افزایش کارایی و اثربخشی اقدامات و ارتقای بهره‌وری و ساماندهی نظام نظارت و بازرسی در کشور تشکیل شده است.

اهم وظایف و اختیارات شورای مذکور به شرح زیر است:

۱- از دیگر دستاوردهای مهم این قانون تشکیل هیأت عالی نظارت بر منابع نفتی است که یکی از وظایف مهم آن نظارت بر قراردادهای مهم نفت و گاز، تهیه گزارش سالانه و ارائه به رهبری و مجلس می باشد.

- بررسی و تصویب چشم‌انداز، راهبردها، سیاست‌ها و برنامه‌های جامع نظارت و بازرسی
 - هماهنگی نمودن دستگاه‌های نظارت و بازرسی از حیث اهداف، برنامه‌ها و روش‌ها
 - بررسی تصویب شاخص‌ها و شیوه‌های اعمال نظارت و بازرسی
 - بررسی و تصویب نظام ارزیابی و سنجش میزان تحقق سیاست‌ها و برنامه‌های نظارت و بازرسی
 - تصویب راهکارها ۶CC۰۶ تعامل و همکاری دستگاه‌های نظارتی و بازرسی
 - نظارت بر نحوه اجرای مصوبات شورا و ارزیابی عملکردها
- رئیس قوه قضائیه، معاون اول قوه قضائیه، رئیس سازمان بازرسی کل کشور، رئیس

دیوان عالی

کشور، دادستان کل کشور، رئیس دیوان عدالت اداری و معاون حقوقی و توسعه قضایی از اعضای این شورا هستند. ملاحظه می‌شود که تمامی بافت این شورا را کادر قوه قضائیه تشکیل می‌دهند و حال آنکه در راستای انسجام بیشتر نظارت مرکزی در حوزه ی دولتی و پرهیز از دوباره کاری، ضرورت مشارکت نمایندگان قوای سه گانه امری اجتناب ناپذیر است.

از سوی دیگر در دو سال اخیر شورای دستگاه نظارتی در تهران و مراکز استان‌ها تشکیل شده است که در تهران این شورا با حضور رئیس سازمان بازرسی، وزیر اطلاعات، دادستان کل کشور، رئیس سازمان حسابرسی و دیوان عدالت اداری تشکیل می‌شود. در تبصره ۶ ماده ۶ از لایحه ارتقای سلامت اداری و مقابله با فساد نیز که اخیراً به تصویب مجمع تشخیص مصلحت نظام رسید به شورای دستگاه‌های نظارتی کشور اشاره و تصریح شده است تعیین شاخص، اندازه گیری و اعلام میزان سلامت اداری دستگاه‌ها به مردم حداکثر تا پایان شهریورماه هر سال یکی از وظایف مهم بر عهده ی شورای دستگاه‌های نظارتی کشور است. (Iran official newspaper, ۱۲/۰۷/۲۰۱۱)

فقدان استانداردهای دقیق، امر نظارت را با مشکلات جدی مواجه خواهد کرد؛ در نتیجه اصلاحات فراموش یا به کندی انجام خواهد شد. از این رو تعیین معیار و ضابطه (استاندارد)، تطبیق و ارزیابی عملکرد با معیار و ضابطه‌ها، تشخیص صحت یا انحراف، اعلام نتیجه و پیگیری تا انجام اصلاحات بعنوان فرآیند انجام نظارت بر قراردادهای دولتی از مهمترین فعالیت‌های سازمانهای نظارتی است که باید بطور کامل مورد توجه قرار گیرد.

مورد دیگری که در این بخش بایستی مورد توجه قرار بگیرد به موقع بودن نظارت و انجام

نظارت مبتنی بر هدف و برنامه و نیز ضرورت نظارت مستمر بر فرایند مالی دستگاه ها در انتخاب طرفها، انعقاد قراردادها و اجرای آن می باشد. انجام نظارتهای بعد از اجرا و ارزیابی نتایج فعالیت های گذشته با فرض تشخیص انحراف از برنامه یا خطا در اجرا نمی تواند تاثیر مطلوبی در اصلاح امور داشته باشد و از اتلاف و تضییع اموال و منافع دولت و حقوق عمومی جلوگیری نماید.

چالش های ساختاری نظارت در سازمانهای نظارتی را بایستی از مهمترین چالش های نهادهای یادشده در نظارت مؤثر دانست. در حال حاضر منابع سازمانی اعم از منابع مالی و نیروی انسانی در دستگاههای نظارتی از شرایط لازم نظارتی برخوردار نیستند. روش های فعلی نظارتی نیز از سطح مطلوب لازم برخوردار نبوده و پاسخگوی نیازهای امروز نمی باشد. حذف روش های کهنه و ناکارآمد و بهره برداری از روش های نوین ضروری است و اقتضاء دارد نسبت به اتخاذ روش های نو با بهره گیری از تکنولوژی پیشرفته و استفاده از آخرین تجارب جهانی اهتمام بیشتری داشته باشند. اصرار بر اتخاذ روش ها و شیوه های سنتی و انجام نظارتهای فیزیکی و لزوماً با حضور ناظران، محدودیت هایی را در انجام وظایف محوله قانونی ایجاد کرده است و موجب ناتوانی سازمانهای نظارتی در توسعه فعالیت های نظارتی شده است. (Abdollahi, ۲۰۱۱)

ب) چالش های نظارتی فرا سازمانی

سازمانهای نظارتی علاوه بر موانع و محدودیت های سازمانی که لازم است تلاش و پیگیری برای رفع آنها ادامه داشته باشد با موانع و محدودیت های دیگری مواجهند که از جهتی قابل اعتنا تر می باشند و رفع آنها خارج از وظیفه و توان آنها است. قسمتی از این موانع و محدودیت ها به دستگاههای نظارت شونده و بخشی دیگر به قوای سه گانه و دستگاههای حمایت کننده اختصاص دارد.

از مهمترین چالش های فرا سازمانی در حوزه نظارت مؤثر بر قراردادهای مالی دولتی را بایستی فقدان فرهنگ نظارت پذیری در میان جامعه ی هدف نظارت دانست. عکس العمل های مدیران و کارکنان دستگاههای دولتی و کیفیت استقبال آنان از ورود سازمانهای نظارتی قوای سه گانه و موضوعی که توسط آنان در مواجهه با ناظران اتخاذ می شود از این جهت قابل بحث است که ناظران و دستگاههای نظارتی به محض انتخاب موضوع یا محیط برای اعمال نظارت، و شروع فعالیت نظارتی با همکاری لازم مواجه نمی شوند.

یکی از موانع موجود در اعمال نظارت، مصونیت هایی است که به منظور خروج از دایره

نظارت از سوی بعضی از دستگاههای اداری دنبال می شود. تلقی بلاجهت عنوان محرمانه بر بسیاری از قراردادهای حوزه ی مالی دولتی باعث می شود تا بسیاری از دستگاه ها در حاشیه امن نظارت واقع شده و زمینه بروز تخلفات مالی فراهم گردد. با تعمیم نظارت به همه دستگاههای اداری و قراردادهای آنها و حذف استثنای نظارتی، نظارتهای بدون تبعیض و اغماض اعمال شده و امکان اصلاح ساختار نظام اداری مالی به معنای اعم فراهم می گردد.

همچنین تمرکز زدایی در نهادهای ناظر موجب کاهش کارایی نظام نظارتی می شود. محدودیت های ساختاری و فراساختاری، پیچیدگی اجزای عوامل دولتی و تمرکز فعالیت های اقتصادی، بازرگانی، اجتماعی، سیاسی، فرهنگی و... پیشرفت را کند و نظارت را دشوار خواهد کرد. وجود بوروکراسی اداری و پیچ و خم های فراوان و تشریفات غیر ضرور و ساختار غلط و غیر صحیح اداری، دیوان سالاری قدرتمند و نامناسبی را ایجاد کرده است که در سایه آن نظارتهای کم اثر، ناکافی و ناکارآمد جلوه نموده است. (Abdollahi, ۲۰۱۱)

۳. چالش های قضایی

از جمله چالش های قضائی در حوزه ی نظارت مالی دولتی، موضوع همکاری دستگاه های اجرایی با نهادهای نظارتی قوه قضاییه برای امکان اعمال و اثربخشی نظارت می باشد. زیرا اگر فرایند نظارتی بر قراردادها به درستی اعمال شود، باعث شناسایی جریان های سوء مالی و برخورد با آنها می شود. در حالیکه نهادهای مزبور به تنهایی ابزار لازم برای نظارت همه جانبه در عملیات مالی معاملات دولتی را ندارند.

بعلاوه فنی بودن ماهیت نظارتهای مالی مستلزم در اختیار داشتن موجبات و ابزار لازم برای اینگونه نظارت ها می باشد. قوه قضاییه با سازو کارهای سنتی نمی تواند نسبت به موضوعات تخصصی مالی اعمال نظارت دقیق داشته باشد. زیرا به صرف درآبودن مهارتهای علمی متعارف و فقدان دادرسان و ناظران قضایی فاقد تخصص کافی در حوزه ی اموال و معاملات دولتی، کار نظارت دچار چالش می شود. چراکه در فرض وجود سیاست قضایی قاطع برای برخورد با متخلفین نیز چاره ای جز استمداد طلبی از نهادهای مالی مجری قراردادها نخواهد داشت که این امر خود می تواند بعنوان یک چالش نظارت قضایی باشد. بنابراین ضروری است که این قوه برای افزایش تاثیرپذیری خود مبادرت به تربیت کادر آشنا به حوزه های مختلف مالی از قبیل حوزه

بانکی و اقتصادی نماید تا به هنگام نظارت خود از استقلال نظارتی لازم برخوردار باشد.

نتیجه گیری

امر نظارت مالی در حوزه ی قراردادهای دولتی بعنوان یک مهم مورد توجه قانونگذار از سطح عالی (قانون اساسی) تا سطح عادی (قانون عادی) واقع شده است. گرچه این موضوع مبین حساسیت نظام بر پدیده نظارت مالی می باشد، اما ملاحظه ساز و کارهای نظری و بازتاب عملی آن ترجمان مناسبی برای حساسیت نظارت نمی باشد.

دلایل این امر را می توان در عوامل متعددی جستجو نمود. مهمترین آنها تنوع و تعدد نهادهایی می باشد که خود را متوکی نظارت می دانند. این امر سبب می شود که گاهی برخی از نهادهای یاد شده انحصاراً برای خود صلاحیت نظارتی مثبت قائل شده و برای نهادهای دیگر صلاحیت منفی تعریف نموده و آنها را از دخالت بازدارند. در مواردی نیز ممکن است فرض عکس آن صادق باشد که این خود نوعی فرافکنی را به دنبال خواهد داشت. فقدان یک نهاد جامع نظارتی که قانون برای آن اختیارات ویژه ای پیش بینی نموده باشد، نظارت مالی دولتی را با چالش هایی جدی مواجه نموده است. اگرچه اقداماتی در این خصوص از جمله تأسیس شورای عالی نظارت قوه قضاییه با هدف رفع این چالش ها صورت گرفته است ولی بنظر می رسد خود این شورا نیز با چالش های ویژه ای مواجه شده است.

همچنین بایستی صلاحیت نظارتی واقعی را که مربوط به تمام فرایند عملیات مالی می باشد برای نهاد های مزبور ایجاد کرد و این در حالی است که در حال حاضر تنها پس از بروز تخلفات مالی، تمامی این نهادها به تکاپوی قضایی و دادرسی می افتند و فعالیت خود را بر مرحله کشف و برخورد با کجروی متمرکز می کنند. پیشنهاد می شود که قانونگذار بایستی به موضوع نظارت مالی دولتی توجه خاصی نموده که این امر از طریق تأسیس مرکز جامع نظارت مالی بر عملیات قراردادهای دولتی و با مشارکت قوای سه گانه امکان پذیر می باشد.

References:

- ۱- Abdollahi, J.(۲۰۰۸) "**The obstacle & restriction of efficient surveillance**"http://www.aftabir.com/articles/view/social/law/cfc۱۲۱۶۲۷۹۷۴۴_law_p۱.php "(in Persian)
- ۲- Asadi, F.(۲۰۰۶) "**The role of self valuation system establishment and necessity of replication at useful surveillance**" *Iranian scientific and special journal of surveillance, evaluation & inspection(NAB)* (in Persian)
- ۳- Bank & insurance informing network.(۲۰۰۷) "**Interview with the Director of Computation bureau public relations**", <http://www.bina.ir/html/modules.php?op=modload&name=news&file=article&sid=۱۶۸>(in Persian)
- ۴- Eslami Bigdeli,G .(۱۹۹۷) "**financial control systems in Islamic republic of Iran, past, now & future**" *collection of articles at the first scientific-research congress about surveillance & inspection in the state, governmental inspection organization* (in Persian)
- ۵- Fars agency.(۲۰۱۱) "**Iran parliament research center' report about foundation of parliament' surveillance organization**", <http://www.farsnews.com/newstext.php?nn=۱۳۹۰۰۸۰۸۰۰۰۴۶۱>(in Persian)
- ۶- Fazl-e-zarandi, R.(۲۰۰۸) "**lecture about the iran government inspection organization' experience**" , *the second seminar of international community of struggle against , china* , <http://www.esfahan-bazrasi.ir/۲۵.php?nu=۸۴> , (in Persian)
- ۷- Hosseini, S.H.(۲۰۱۱) "**scrutiny on prevention management of economic crimes**" , *collection of articles at the congress about crime prevention by judicature* ,(in Persian)
- ۸- Iran parliament agency(Mellat home).(۲۰۱۱), <http://www.icana.ir/newspage.aspx?Newsid=۱۷۴۷۸۲>(in Persian)
- ۹- Iran parliament agency (Mellat home).(۲۰۱۱) "**The report of parliament's ninety Commission about the recent financial corruption**", <http://icana.ir/NewsPage.aspx?NewsID=۱۸۱۶۴۹c>

- ۱۳- Khabaronline.(۲۰۱۱) "**Interview with the broadcaster of parliament's ninety commission**", <http://www.khabaronline.ir/news-۱۵۵۸۲۲.aspx>(in Persian)
- ۱۴- Molazemian , M.(۲۰۰۸) "**legislative criminal policy of Iran for economic crimes**" , *Javdaneh publication , Tehran* ,(in Persian)
- ۱۵- Menatinejad , S. "**Study of legitimate position , role & importance of Regulatory bodies at Iran three**" branches,<http://hoghoogh.com.online.fr/nezaratbardoolat.htm> ,(in Persian)
- ۱۶- Moosavi Baygi, S.A.(۲۰۱۱) "**Study of Iran criminal policy about corruption on governmental contracts**" , *Thesis of Master in criminal law & criminology in Ferdowsi university of Mashhad* (in Persian)
- ۱۷- The network of Iran economics.(۲۰۱۱), <http://eghtesadna.com>(in Persian)
- ۱۸- Zaker salehi , G.(۲۰۰۹) "**Anti-Corruption strategies**" , *Jungle publication , Tehran* ,(in Persian)

Received: ۳ Jul ۲۰۱۰

Accepted: ۲۸ Dec ۲۰۲۰



نظارت در نظام جمهوری اسلامی ایران

دکتر علی اکبر علیخانی *

چکیده: در نظام‌های سیاسی پیچیده امروز، نظارت امری ضروری و گریز ناپذیر است. متها نوع نظارت و نظام آن، در کشورهای مختلف بسیار متفاوت است. براساس قوانین نظام جمهوری اسلامی ایران، مجلس خبرگان که منتخب مردم است بر رهبر نظارت دارد، رهبر نیز ضمن نظارت کلان بر سه قوه از جهت هماهنگی آنها، نظارت دقیق‌تری بر قوه قضائیه، شورای نگهبان، مجمع تشخیص مصلحت و سایر نهادهای تحت نظر رهبری اعمال می‌نماید. مجلس شورای اسلامی از طریق قانونگذاری، رسیدگی به شکایات از طرز کار سه قوه در کمیسیونهای اصول ۸۸ و ۹۰، رأی اعتماد به وزیران، تحقیق و تفحص در تمام امور کشور و حق سؤال و استیضاح، نوعی نظارت بر قوای دیگر و سایر نهادهای موجود اعمال می‌کند و ضمن آن از طریق دیوان محاسبات بر امور مالی سایر قوا و نهادها نظارت دارد. قوه قضائیه نیز از طریق سازمان بازرسی کل کشور و دیوان عدالت اداری، نوع خاصی از نظارت را اعمال می‌کند. علاوه بر این‌ها هر کدام از قوای سه گانه، دارای مکانیسمهای نظارتی درونی هستند.

واژه‌های کلیدی: نظارت، جمهوری اسلامی ایران، حقوق اساسی ایران، قوای سه گانه، قانون اساسی، مجلس شورای اسلامی، مجلس خبرگان.

مقدمه

اگرچه قدمت نظارت، به اندازه زندگی اجتماعی بشر، و از زمان شکل‌گیری نظام‌های ساده سیاسی اجتماعی است، اما پیچیدگی نظام‌های سیاسی قرن بیستم، محدودیت منابع و فرصت‌ها، و ضرورت تخصیص عادلانه این منابع و فرصت‌ها، اهمیت و ضرورت نظارت را بیش از پیش آشکار می‌سازد. ضمن اینکه کارآمدی و پویایی نظام‌های سیاسی اجتماعی، رابطه مستقیمی با نوع و نحوه نظارت دارد. اما در خصوص سابقه اجمالی بحث در اندیشه سیاسی اسلام، باید گفت که مفهوم نظارت و مشتقات آن ۱۲۹ بار در قرآن آمده است (عبدالباقی، بی‌تا، صص ۶-۷۰۵) که بسیاری از آنها کاربرد سیاسی یا اجتماعی دارند. یکی از مهمترین اهداف نظارت جلوگیری از فساد امور است و به فرموده رسول اکرم ﷺ در صورت آشکار شدن فساد در امور، همه مردم مستحق مجازات خواهند بود. (رضا، ۱۴۱۲، ص ۶۳۸)

نظارت در حکومت حضرت علی (ع) از جایگاه مهمی برخوردار بود. (علیخانی، ۱۳۷۷، صص ۳۶-۴۸) وقتی آن حضرت عبدالله بن عباس را به عنوان حاکم بر بصره گمارد از مردم خواست که فقط تا هنگامی که این حاکم براساس قرآن و سنت (قانون آن زمان) عمل می‌کند از او اطاعت کنند و در صورت تخلف او را عزل خواهد کرد، و این اولین بنیان یک نظارت مردمی بود که در حکومت امام علی (ع) با روشنی و شدت بیشتری تداوم پیدا کرد. (شهیدی، ۱۳۷۱، ص ۳۴۵) ضمن امام مأمورانی آشکار یا پنهان، بر نظارت بر والیان و کارگزاران دولت اعزام می‌کرد، (احمد بن یعقوب، بی‌تا، ص ۲۱۴) و از والیان خود می‌خواست که به نوبه خود ناظرانی آشکار و پنهان برای ارزیابی عملکرد کارکنان حکومت بگمارند. (شهیدی، ۱۳۷۱، ص ۳۳۳)

در این مقاله تلاش کرده‌ایم نظام نظارت را در ساختار، حقوق اساسی و قوانین جمهوری اسلامی ایران نشان دهیم. شاید بتوان پنج نوع نظارت در جمهوری اسلامی ایران متمایز کرد. اول نظارت مجلس خبرگان منتخب مردم بر رهبر، دوم نظارت رهبر بر نهادهای زیر نظر خود مثل شورای نگهبان، مجمع تشخیص مصلحت، شورای عالی

انقلاب فرهنگی، قوای مسلح، قوه قضائیه، نهادهای انقلاب اسلامی و ... سوم نظارت کلان رهبر بر قوای سه گانه در جهت هماهنگی آنها، چهارم، نظارت قوای سه گانه بر یکدیگر، و پنجم نظارت درونی قوای سه گانه و نهادهای موجود. در مقاله حاضر، بدون اینکه به تقسیم‌بندی فوق پایبند باشیم به تبیین نظام نظارت در جمهوری اسلامی ایران پرداخته‌ایم.

نظارت مجلس خبرگان بر رهبر

مجلس خبرگان که متشکل از فقهای منتخب مردم می‌باشد وظیفه نصب، عزل و نظارت بر رهبر را برعهده دارد و موظف است از میان فقهای جامع‌الشرایط فردی را که دارای شرایط برای رهبری است به این سمت برگزیند. اصل ۱۱۱ قانون اساسی، این وظایف را چنین بیان کرده است.

«هرگاه رهبر از انجام وظایف قانونی خود ناتوان شود، یا فاقد یکی از شرایط مذکور در اصول پنجم و یکصد و نهم گردد، یا معلوم شود از آغاز فاقد بعضی از شرایط بوده است، از مقام خود برکنار خواهد شد. تشخیص این امر بر عهده خبرگان مذکور در اصل یکصد و هفتم می‌باشد»

بررسی وجود یا فقدان شرایط رهبری توسط مجلس خبرگان مستلزم نظارت مستمریست که این مجلس آن را انجام می‌دهد. به موجب ماده یک مصوبه مجلس خبرگان راجع به اصل یکصد و یازدهم قانون اساسی:

«به منظور اجرای اصل یکصد و یازدهم قانون اساسی، خبرگان ... از میان اعضای خود هیئت تحقیقی را مرکب از هفت نفر برای مدت دو سال با رأی مخفی انتخاب می‌نمایند تا به وظایف مذکور در این قانون عمل نمایند. افراد هیئت باید فراغت کافی را برای انجام وظایف محوله داشته باشند و شاغل سمتهای اجرایی و قضائی از جانب مقام رهبری نبوده و از بستگان نزدیک وی نیز نباشند.»

طبق ماده ۳ مصوبه مذکور، این هیئت موظف است هر گونه اطلاع لازم را در رابطه با اصل یکصد و یازدهم در محدوده قوانین و موازین شرعی تحصیل نماید و نسبت به

صحت و سقم گزارشهای واصله در این رابطه تحقیق و بررسی کرده و در صورت لزوم با مقام رهبری در این زمینه ملاقات کنند.

در اجرای حق نظارت خبرگان بر رهبری، همچنین ماده نوزده مصوبه مذکور مقرر می‌دارد: هیئت تحقیق موظف است با هماهنگی مقام رهبری به تشکیلات اداری آن مقام توجه داشته باشد و در جلوگیری از دخالت عناصر نامطلوب در تشکیلات مذکور به آن مقام مساعدت نماید.

نظارت رهبر بر قوای سه‌گانه

هر چند در قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران نظام تفکیک‌قوا پذیرفته شده است اما در نظام کلاسیک تفکیک‌قوا، قوای سه‌گانه قدرت‌های یکدیگر را مهار و کنترل می‌نمایند و مرجعی ما فوق قوای سه‌گانه وجود ندارد (هاشمی، ج ۱، ص ۱۱). در جمهوری اسلامی ایران، به موجب اصل پنجاه و هفتم قانون اساسی قوای سه‌گانه «زیر نظر ولایت مطلقه امر و امامت است» قرار دارند و اصل ۱۱۳ قانون اساسی رهبر را در رأس هرم حاکمیت قرار داده است. تأسیس نهاد رهبری در جامعه اسلامی بدین منظور است که مجاری امور در دست فقیه واجد شرایطی قرار گیرد که «ضامن عدم انحراف سازمانهای مختلف از وظایف اصیل اسلامی خود باشد»^۱ و از سلامت رفتار کارگزاران نظام پاسداری نماید. براین اساس، قوای حاکم در انجام وظایف خود در برابر رهبر مسئولیت دارند.

بخشی از وظایف و مسئولیت‌های قوه مجریه نیز طبق اصل ۶۰ قانون اساسی مستقیماً بر عهده رهبر است. در عین حال امضای حکم ریاست جمهوری و نیز اختیار عزل وی پس از رأی مجلس یا تصمیم دیوان عالی کشور مبنی بر عدم صلاحیت رئیس جمهور، نظارت جامع رهبری بر این قوه را نشان می‌دهد.

برخی دیگر از وظایف رهبری که می‌تواند به طور غیرمستقیم وسیله‌ای برای اعمال نظارت مستمر و همه‌جانبه رهبر بر سازمانهای دولتی باشد عبارتند از (اصل ۱۱۰ قانون اساسی، بندهای ۲ و ۷ و ۸): نظارت بر حسن اجرای سیاستهای کلی نظام؛ حل اختلاف و

تنظیم روابط قوای سه‌گانه؛ حل معضلاتی که (از طرق عادی قابل حل نیست از طریق مجمع تشخیص مصلحت نظام) نصب و عزل رئیس قوه قضائیه؛ (اصل ۹۱) نصب و عزل رئیس سازمان صدا و سیما (اصل ۱۷۵).

نظارت رهبر بر نهادهای خارج از قوای سه‌گانه

۱. *بنیادها و نهادهای انقلاب اسلامی*: در ساختار جمهوری اسلامی ایران علاوه بر مراکز و ادارات وابسته به قوه مجریه، دستگاه‌ها و نهادهایی وجود دارند که زیر نظر رهبری فعالیت می‌کنند. از جمله این نهادها عبارتند از: بنیاد جانبازان و ایثارگران، بنیاد پانزده خرداد، کمیته امداد امام خمینی (ره)، سازمان تبلیغات اسلامی و ... نظارت در موارد فوق از دو راه صورت می‌گیرد. اول اینکه مسئولان عالی رتبه این نهادها توسط مقام رهبری تعیین و منصوب می‌شوند و از این جهت تابع مقررات خاص نهادها می‌باشند و باید در خصوص بودجه و عملکرد خود به نهاد رهبری گزارش سالانه بدهند. دوم چنانچه نمایندگان براساس قانون خواستار تحقیق و تفحص شوند، این مؤسسات همچون سایر موارد مشابه باید جوابگو باشند.

۲. *شورای عالی امنیت ملی*: شورای عالی امنیت ملی از جهت اداری به ریاست رئیس جمهور تشکیل می‌شود. اما از آنجا که این نهاد جزو «نهادهای خاص در اعمال حاکمیت» می‌باشد. زیر نظر مقام رهبری است. براساس اصل یکصد و هفتاد و ششم قانون اساسی، تنها پس از تصویب مقام رهبر، مصوبات شورا قابل اجراست.

۳. *مجمع تشخیص مصلحت نظام*: این مجمع به دستور مقام رهبری تشکیل می‌شود و اعضای آن را هم مقام رهبری انتخاب می‌کند و در مقابل ایشان پاسخگو هستند (شریعی)، ۱۳۸۰، صص ۱۸۰-۱۲۵).

۴. *صدا و سیما جمهوری اسلامی*: انتخاب رئیس صدا و سیما براساس اصل یکصد و هفتاد و پنجم به وسیله رهبری است و رئیس صدا و سیما در مقابل رهبری پاسخگو است.

۵. شورای عالی انقلاب فرهنگی: اعضای این شورا توسط رهبری تعیین می‌شوند و ریاست آن را رئیس جمهور بعهدہ دارد و شورا تحت نظارت رهبری فعالیت می‌نماید.

نظارت مجلس بر قوه مجریه

طبق قانون اساسی جمهوری اسلامی، مجلس شورای اسلامی علاوه بر وضع قوانین، حق نظارت مستمر بر اجرای قوانین را برعهده دارد (اصل ۷۶) تا تخلف از مقررات صورت نگیرد. در راستای این حق «هر نماینده در برابر تمام ملت مسئول است و حق دارد در همه مسائل داخلی و خارجی کشور اظهار نظر نماید.» (اصل ۸۴) در اجرای این اصل به نمایندگان مجلس در انجام وظایف قانونی‌شان مصونیت داده شده است. بنابراین اصل، اگر در اثر انجام وظایف نمایندگی و یا سخنرانی و ... به اشخاص حقیقی و حقوقی زیانی وارد شود نماینده، مسئول و پاسخگو نخواهد بود و مسئولیتی متوجه قوه مقننه نمی‌باشد. منطقی مسئول نبودن نماینده مجلس و قوه مقننه از اینجا ریشه می‌گیرد که اگر نماینده‌ای بر حسب وظیفه از شخص یا وضعی انتقاد کند فرض بر این است که این انتقاد با حسن نیت بوده و بسا هدف پاسداری از منافع کشور صورت گرفته است. (ابوالحمد، صص ۵۸۶-۵۸۷)

باید توجه داشت که اساساً فعالیت و اعتبار مجلس شورای اسلامی تا حد زیادی به اعمال نظارت در اجرای قوانین بستگی دارد. زیرا علاوه بر تصویب قانون، اجرا و طرق اجرای آن بسیار مهم است و بسیاری از تخلفات را از بین می‌برد. (فیضی، ص ۱۹۹)

۱. نظارت کلان بر هیأت دولت

نظارت قوه مقننه بر قوه مجریه نظارتی کلان همه جانبه و فراگیر است (موتق، صص ۱۱۰-۱۱۵) و به طرق گوناگون انجام می‌شود. رئیس جمهور پس از انتخاب باید برنامه دولت خود را تسلیم نمایندگان کند و برای وزیران و هئیت دولت رأی اعتماد مجلس را کسب کند. پس از آن، «وزرا تا زمانی که عزل نشده‌اند و یا بر اثر استیضاح یا درخواست رأی اعتماد، مجلس به آنها رأی عدم اعتماد نداده است در سمت خود باقی

می‌مانند.» (اصل ۱۳۵) براین اساس شاید بتوان نقش مجلس را در رأی اعتماد به وزیران و حق سؤال و استیضاح را نوعی نظارت دانست.

۲. نظارت بر اجرای قانون و مصوبات دولت

وظیفه اولیه مجلس شورای اسلامی وضع قانون است. قانونگذاری به نمایندگان مجلس شورای اسلامی امکان نظارت مستمر و همه جانبه را می‌دهد. اصولاً حدود اختیارات وزراء و دولت را قانون معین می‌کند. (اصل ۱۳۳) دولت در صورت اجرای ناقص یا عدم اجرای قوانین و یا عدم اجرای قوانین مصوب مجلس باید پاسخگو باشد و نمایندگان می‌توانند از طرق قانونی که به آنها پرداخته می‌شود دولت را مورد پرسش قرار دهند.

یکی از راهبردهای مهم قوه مجریه (دولت) تصویب قوانین عادی برای سازمان‌های اجرایی است. مجلس شورای اسلامی براساس اصل یکصد و سی و هشتم بر کار مصوبات دولت نظارت نیز می‌کند. این نظارت توسط یک هیأت ۹ نفره که زیر نظر ریاست مجلس است، انجام می‌گیرد. (میرمحمدی، ۱۳۷۷، ص ۲۶۹)

۳. نظارت از طریق تحقیق و تفحص

مجلس نهادی است که با داشتن اطلاعات و اخبار و به کارگیری شیوه‌های خاص، همکاری قوای حاکم (به ویژه قوای مقننه و مجریه) تسهیل می‌گردد و زمینه را برای هرگونه نظارت سازنده فراهم می‌نماید. مبادله اطلاعات از طریق مجلس، نمایندگان را قادر می‌سازد به رسالت خود در جهت تضمین حقوق ملت و تنظیم عملکرد دولت عمل نمایند. (هاشمی، ج ۲، ص ۲۲۰) مجموعه اطلاعاتی که با حضور نمایندگان در حوزه‌های انتخاباتی، دیدار با نمایندگان در مجلس و طرق دیگر توسط نمایندگان کسب می‌شود امکان بهره‌گیری و اقدامات لازم را به نمایندگان مجلس در موارد زیر می‌دهد:

ارائه پاسخ به شاکیان؛ تذکر به دستگاههای اداری و پیگیری امر برای رفع اشکالات؛ آگاهی و ایجاد تحرک در نمایندگان برای استفاده از حقوق نظارتی مجلس

(تذکر، سؤال، استيضاح)؛ اطلاع رسانی از عملکرد دستگاهها و شناساندن آسیبهایی موجود در دولت و قدرت عمومی. (هاشمی، ج ۲، صص ۲۲۲-۲۲۳)

گفتنی است که اقدامات مجلس و نمایندگان در برخورد با تخلفاتی که به آنها گزارش می‌شود و یا شکایت مردم به نمایندگان از دستگاههای اداری با رسیدگی‌های قضایی متفاوت است، بدین معنا که مراجع قضایی برای هر شکایت موظف به رسیدگی و صدور حکم لازم الاجرا می‌باشند، (اصل ۱۵۶) در حالی که اقدامات مجلس پس از بررسی، در موارد فردی «ارائه پاسخ کافی» و در مواردی که مربوط عموم باشد «اطلاع عامه» است. بر این اساس می‌توان چنین برداشت کرد که اقدامات مجلس بیشتر جنبه سیاسی و اطلاعی دارد و اثر روانی بر جامعه و اثر توصیه و هشدار بر دستگاههای دولتی به جا می‌گذارد. این اقدامات در مجموع می‌تواند اصلاح امور و امنیت خاطر افراد را تا حدودی فراهم کند (هاشمی، ج ۲، ص ۲۲۳) در همین راستا نمایندگان مجلس می‌توانند وزراء را به عنوان بالاترین مقام وزارتخانه به مجلس احضار کنند و وزراء نیز موظف به حضور در مجلس هستند. (اصل ۷۰) بدین ترتیب راه برای نظارت مستمر مجلس بر کارهای وزراء و پاسخگویی آنها به نمایندگان بازگذاشته شده است.

حق تحقیق و تفحص یکی از حقوقی است که به مجلس شورای اسلامی جهت کسب اطلاع از روند عملکرد دستگاههای اداری و عمومی در تمام امور کشور داده شده است. اصل ۷۶ قانون اساسی در این مورد تصریح دارد که: «مجلس شورای اسلامی حق تحقیق و تفحص در تمام امور کشور را دارد». ماده صد و چهل و نه آئین‌نامه داخلی مجلس در اجرای این اصل می‌گوید: «... هرگاه نماینده‌ای تحقیق و تفحص در هر یک از امور کشور را لازم بداند درخواست خود را کتباً از طریق هیئت رئیسه مجلس به کمیسیونی که امر مزبور در تخصص آن است تقدیم می‌نماید و کمیسیون، اطلاعاتی را که در آن زمینه دارد در اختیار وی قرار می‌دهد. در صورتی که نماینده مزبور اطلاعات موجود در کمیسیون را کافی تشخیص ندهد کمیسیون از نماینده مزبور در اولین فرصت دعوت به عمل می‌آورد و دلایل ضرورت تحقیق و تفحص در زمینه مورد نظر را

استماع می‌نماید و پس از بررسی، نظر خود را مبنی بر تصویب یا رد درخواست نماینده به مجلس گزارش می‌دهد...». در صورت تصویب مجلس شورای اسلامی، انجام تحقیق و تفحص به همان کمیسیون همراه نمایندگان درخواست کننده تفحص محول می‌گردد.

۴. نظارت بر بودجه از طریق دیوان محاسبات

مجلس شورای اسلامی علاوه بر تصویب سالانه قانون بودجه کل کشور، نظارت بر اجرای آن را نیز بر عهده دارد. این نظارت از طریق دیوان محاسبات کشور انجام می‌گیرد. این نظارت جهت اطمینان از اجرای دقیق و صحیح مصوبات بودجه می‌باشد. به موجب اصل ۵۴ قانون اساسی «دیوان محاسبات کشور مستقیماً زیر نظر مجلس شورای اسلامی» قرار دارد. براساس اصل ۵۵ قانون اساسی «دیوان به کلیه حسابهای وزارتخانه‌ها، مؤسسات، شرکتهای دولتی و دیگر دستگاههایی که به نحوی از بودجه کل کشور استفاده می‌کنند به ترتیبی که قانون مقرر می‌دارد رسیدگی یا حسابرسی می‌نماید» تا هیچ هزینه‌ای از اعتبارات مصوب تجاوز نکند و هر وجهی و اعتباری در محل خود مصرف گردد. دیوان، حسابها و اسناد و مدارک مالی مربوط را برابر قوانین و مقررات جمع‌آوری و گزارش تفریغ بودجه هر سال و نظارت خود را به مجلس شورای اسلامی تسلیم می‌کند. این گزارش باید به طریق مقتضی در دسترس عموم مردم گذاشته شود. (اصل ۵۵) بنابراین هدف دیوان «اعمال کنترل و نظارت مستمر مالی به منظور پاسداری از بیت‌المال»^۱ و اموال عمومی است. رئیس کل دیوان محاسبات کشور که پس از افتتاح هر دوره قانونگذاری به پیشنهاد کمیسیون دیوان محاسبات، بودجه و امور مالی مجلس و تصویب نمایندگان مجلس انتخاب می‌شود مطابق مقررات مربوطه عهده‌دار مسئولیت تحقق کلیه اهداف و وظایف و اختیارات دیوان محاسبات کشور می‌باشد.^۲ وی موظف به شرکت در جلسات مجلس شورای اسلامی و پاسخگویی به تذکرات و سؤالات مطروحه و کلیه موارد ارجاعی از سوی مجلس شورای اسلامی است. وظایف و اختیارات دیوان محاسبات کشور براساس مقررات جاری عبارت است از:

۱. حسابرسی 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، اعم از وزارتخانه‌ها، سازمانها، مؤسسات، شرکتهای دولتی و سایر واحدها که به نحوی از بودجه کل کشور استفاده می‌کنند و هرگونه واحد اجرایی که بر طبق اصول ۴۴ و ۴۵ قانون اساسی مالکیت عمومی بر آنها مترتب است.
۲. بررسی عملیات مالی در دستگاهها به منظور اطمینان از حصول و ارسال صحیح و به موقع درآمد و یا انجام هزینه و سایر دریافتها و پرداختها
۳. رسیدگی به موجودی حساب اموال و دارائی‌های دستگاهها
۴. بررسی جهت اطمینان از برقراری روشها و دستورالعمل‌های مناسب مالی و کاربرد مؤثر آنها در جهت نیل به اهداف دستگاههای مورد رسیدگی
۵. اعلام نظر در خصوص لزوم وجود مرجع کنترل کننده داخلی و یا عدم کفایت مرجع کنترل کننده موجود در دستگاههای مورد رسیدگی با توجه به گزارشات حسابرسی‌ها و رسیدگی‌های انجام شده جهت حفظ حقوق بیت‌المال
۶. رسیدگی به حساب کسری و تخلفات مالی و هرگونه اختلاف حساب مأمورین ذی‌ربط دولتی در اجرای قوانین و مقررات مربوط
۷. اقدام در حفظ حقوق بیت‌المال در حدود قوانین و مقررات مالی
۸. تنظیم دادخواست علیه مسئول خاطی و طرح در هیئت‌های مستشاری
۹. رسیدگی به مورد کسری ابواب جمعی مسئولین و طرح دادخواست علیه آنها و صدور آرای متناسب با موضوع مطروحه
۱۰. اجرای آرای دیوان محاسبات کشور و اعلام گزارش موارد بلااجرا به مجلس شورای اسلامی
۱۱. درخواست تأمین خواسته و یا محکوم به
۱۲. ایجاد هماهنگی و وحدت رویه در انجام وظایف هیئت‌های مستشاری
۱۳. صدور رأی در خصوص تفریغ بودجه و گزارش نهایی آن

۱۴. حسابرسی و رسیدگی به حسابهای درآمد و هزینه، صورتهای مالی، اسناد و مدارک مربوط به دستگاهها

۱۵. تهیه دستورالعمل مربوط به مدت و نحوه نگهداری و حفظ عین اسناد، دفاتر، صورت حسابهای مالی و مدارکی که توسط دستگاهها به دیوان محاسبات کشور ارسال می‌شود و یا مدارکی که توسط دیوان محاسبات کشور تهیه می‌گردد و همچنین تبدیل آنها به عکس یا فیلم و یا میکرو فیلم و یا میکروفیش یا نظایر آن و همچنین طریقه محو اسناد و مدارک مزبور

۱۶. تعیین نحوه حفظ و نگهداری و بایگانی صورت حسابهای مالی و اسناد و مدارک مربوط در دستگاهها

۱۷. رسیدگی به موضوعاتی که حسب مورد از طرف مجلس شورای اسلامی ارجاع می‌شود

۱۸. تحقیق و تفحص در کلیه امور مالی کشور

۱۹. عضویت در سازمانهای بین‌المللی مربوط نظیر سازمان بین‌المللی مؤسسات

عالی حسابداری (ایتوسای) و سازمان آسیائی مؤسسات عالی حسابداری (آسوسای)^۴ دیوان در انجام وظایف خود از طریق تحقیق و تفحص و تماس با تمام مقامات و قوای سه‌گانه اقدام می‌نماید و همه ساله سازمانها بدون استثناء موظف به دادن اطلاعات و پاسخگویی مستقیم به این دیوان می‌باشند. (هاشمی، ج ۲، ص ۲۷۵)

۵. نظارت بر موارد خاص

با وجود تفکیک قوا و جدا بودن وظایف قوه مقننه و قوه مجریه، برخی از اعمال دولت به لحاظ حساسیت امر و برای رعایت احتیاط در جهت منافع جامعه تحت نظارت مجلس قرار می‌گیرد، بدین معنا که اعمال مورد نظر فقط با کسب اجازه قبلی و تصویب مجلس قابل اجراست. که مشتمل است بر:

اول: تصویب معاهدات و قراردادهای بین‌المللی؛

دوم: تصویب تغییر خطوط مرزی؛

سوم: تصویب حالت فوق‌العاده و محدودیت‌های ضروری؛

چهارم: تصویب صلح دعوی و یا ارجاع به داوری مالی دولت؛

پنجم: قرض و استقراض و کمک بلاعوض دولت؛

ششم: استخدام کارشناسان خارجی؛

هفتم: فروش بناها و اموال دولتی؛

هشتم: بحث نظارت و تصویب دادن امتیاز شرکتها و مؤسسات به خارجیان.

نظارت شورای نگهبان

شورای نگهبان نظارت بر مصوبات مجلس را از حیث عدم مغایرت با قانون اساسی و شرع مقدس اسلام بر عهده دارد. در واقع وظیفه اصلی شورای نگهبان پاسداری از احکام اسلام و قانون اساسی از طریق نظارت بر قوانین و مصوبات مجلس می‌باشد. قانون اساسی دامنه ضرورت تطبیق قوانین و مقررات کشور با قوانین اسلام و قانون اساسی را به ترتیب ذیل مشخص نموده است:

۱. اصل چهارم قانون اساسی مقرر می‌دارد کلیه قوانین و مقررات مدنی، جزایی، مالی، اقتصادی، اداری، فرهنگی، نظامی، سیاسی و ... باید براساس موازین اسلامی باشد. این اصل بر تمام اصول قانون اساسی و مقررات دیگر حاکم است و تشخیص این امر بر عهده فقهای شورای نگهبان است و این شورا فقط در مقابل رهبر پاسخگوست.

۲. به موجب اصل هفتاد و یکم: «مجلس شورای اسلامی در عموم مسائل در حدود مقرر در قانون اساسی می‌تواند قانون وضع کند» چنانکه می‌بینیم بر عکس حاکمیت موازین اسلام بر تمام قوانین، حاکمیت قانون اساسی فقط ناظر بر مصوبات مجلس است بنابراین قوانین و مقررات گذشته تا زمانی که مورد اصلاح و تجدید نظر قرار نگرفته باشند، معتبر خواهند بود. (هاشمی، ج ۲، ص ۳۱۶)

تمام مصوبات مجلس و کمیسیونهای داخلی پس از تصویب برای شورای نگهبان فرستاده می‌شود. شورای نگهبان موظف است تا ده روز از تاریخ وصول، آنها را بررسی و اظهار نظر نماید.

یکی دیگر از مهم‌ترین ابعاد نظارتی شورای نگهبان، نظارت بر انتخابات است و به موجب اصل ۹۹ قانون اساسی «شورای نگهبان نظارت بر انتخابات مجلس خبرگان

رهبری، ریاست جمهوری، مجلس شورای اسلامی و مراجعه به آرای عمومی و همه پرسی را برعهده دارد.» همچنین تأیید صلاحیت کاندیداهای ریاست جمهوری، مجلس خبرگان و مجلس شورای اسلامی به عهده شورای نگهبان است.^۵

نظارت قوه قضائیه

۱. از طریق سازمان بازرسی کل کشور

از اهم وظایف قوه قضائیه نظارت بر اجرای صحیح قوانین در دستگاههای اداری و اجرایی و قضایی کشور است. این مسئولیت به طرق مختلف مورد پیش‌بینی قرار گرفته است. علاوه بر دیوان عالی کشور که مأمور نظارت بر اجرای قوانین در محاکم قضایی است، تأسیس سازمان بازرسی کل کشور زیر نظر قوه قضائیه جهت بازرسی و نظارت بر نظام اداری کشور در اصل ۱۷۴ قانون اساسی در نظر گرفته شده است. این اصل تصریح می‌کند که:

«براساس 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 اختیارات و وظایف این سازمان را قانون تعیین می‌کند.»

قانون تشکیل سازمان بازرسی کل کشور در مهرماه ۱۳۳۰ به تصویب رسید و به دنبال آن آئین‌نامه اجرایی قانون تصویب شده و به اجرا گذاشته شد. آخرین مقررات مربوط به سازمان بازرسی در سال ۱۳۷۵ حدود وظایف و اقتدارات سازمان را مشخص کرده است.

براساس ماده ۲ قانون تشکیل سازمان، وظایف اساسی آن به شرح زیر می‌باشد:

یک. بازرسی مستمر

کلیه وزارتخانه‌ها و ادارات و نیروهای نظامی و انتظامی و مؤسسات و شرکتهای دولتی و شهرداری‌ها و مؤسسات وابسته به آنها و دفاتر اسناد رسمی و مؤسسات عام‌المنفعه و نهادهای انقلابی و سازمانهایی که تمام یا قسمتی از سرمایه یا سهام آنان متعلق به دولت است یا دولت به نحوی از انحاء بر آنها نظارت یا کمک می‌نماید سازمانهایی که شمول قانون نسبت به آنها مستلزم ذکر نام آنهاست براساس برنامه منظم، مورد نظارت این سازمان قرار می‌گیرند. در

اجرای این نوع بازرسی حداقل سالی یکبار هیأت‌های بازرسی به دستور رئیس سازمان در محل ارگانهای مذکور مستقر و به بازرسی دستگاه مربوطه می‌پردازد.^۷

در بازرسی‌های مستمر، رئیس هیئت بازرسی ورود خود را در هر شهرستان قبلاً به استاندار و یا فرماندار محل اطلاع می‌دهد تا تسهیلات لازم را برای انجام وظایف هیأت فراهم نماید.^۸ همچنین هیأت موظف است پس از استقرار در محل، ورود و آمادگی خود را جهت دریافت شکایات با تعیین نشانی محل کار هیأت اعلام دارد^۹ وظیفه هیأت‌های بازرسی در بازرسی‌های سالانه عبارت است از:

- بررسی وضع سازمانها و مؤسسات مورد بازرسی از جهت حسن جریان امور اداری و نحوه انجام وظیفه و اجرای قوانین و طرحها و برنامه‌های مربوط، و تناسب سازمان مربوط با احتیاجات عمومی و نقایص هر یک از آنها؛

- بررسی طرز رفتار رؤسا و کارمندان از حیث، اخلاق، روحیه، معلومات نحوه انجام وظیفه، صحت عمل، استعداد، لیاقت، شجاعت در انجام وظیفه، طرز رفتار با مردم و تخصص در رشته مربوط و غیره؛

- بررسی اوضاع عمومی و اجتماعی در تمام کشور یا یک منطقه خاص، از قبیل روحیه عمومی، امور اقتصادی، کشاورزی و محصولات، تولیدات صنعتی، فرهنگ، بهداشت، ارتباطات و راهها، امور قضایی، امور انتظامی و مایحتاج عمومی در حدود اختیارات قانون سازمان.^{۱۰}

دو. انجام بازرسی فوق‌العاده

حسب الامر مقام رهبری و یا به دستور رئیس جمهور، رئیس قوه قضائیه و یا درخواست کمیسیون اصول ۸۸ و ۹۰ قانون اساسی مجلس شورای اسلامی، و یا بنا به تقاضای وزیر یا مسئول دستگاههای اجرایی ذی‌ربط و یا هر موردی که به نظر رئیس سازمان ضروری تشخیص داده شود به صورت فوق‌العاده مورد نظارت این سازمان قرار گیرد.

علاوه بر دو نوع بازرسی فوق، نوع دیگری از بازرسی در ماده ده آئین‌نامه اجرایی قانون تشکیل سازمان پیش‌بینی شده است و آن بازرسی موردی است که با هدف

رسیدگی به شکایات و اعلامهای مردم انجام می‌گیرد. هر کسی می‌تواند شکایات خود را علیه هر سازمان و دستگاه اداری و اجرایی و کارکنان آنها به سازمان بازرسی تسلیم نماید به دنبال شکایات و اعلامهای مدلل، رئیس سازمان می‌تواند یک هیأت بازرسی برای رسیدگی اعزام و یا مأمور نماید.

۲. از طریق دیوان عدالت اداری

یکی دیگر از شیوه‌های نظارت غیرمستقیم قوه قضائیه بر قوه مجریه و سایر نهادهای جمهوری اسلامی، نظارت دیوان عدالت اداری است که در ابطال آئین‌نامه‌ها و بخشنامه‌های دولتی و آن هم در صورت شکایت شاکی محدود می‌شود. اصل یکصد و هفتاد قانون اساسی، ابطال آئین‌نامه‌ها و تصویب‌نامه‌ها را منحصراً وظیفه دیوان عدالت اداری می‌داند و اصل یکصد و هفتاد و سه قانون اساسی اشعار می‌دارد: «به منظور رسیدگی به شکایات، تظلمات و اعتراضات مردم نسبت به مأمورین یا واحدها یا آئین‌نامه‌های دولتی و احقاق حقوق آنها، دیوانی به نام عدالت اداری زیر نظر رئیس قوه قضائیه تأسیس می‌گردد.»

۳. نظارت درونی در قوه قضائیه

دیوان عالی کشور یکی از مراجع قضائی است که طبق اصل ۱۶۱ قانون اساسی «... به منظور نظارت بر اجرای صحیح قوانین در محاکم و ایجاد وحدت رویه قضائی و انجام مسئولیت‌هایی که طبق قانون به آن محول می‌شود براساس ضوابطی که رئیس قوه قضائیه تعیین می‌کند تشکیل می‌گردد.»

با توجه به این اصل دیوان عالی کشور ناظر بر دیگر دادگاهها و در واقع عالی‌ترین مرجع قضائی کشور پس از رئیس قوه قضائیه می‌باشد. دیوان عالی کشور به شکایات و تظلمات به طور مستقیم و ماهوی رسیدگی نمی‌کند بلکه این نوع شکایات در دادگاه صلاحیت‌دار رسیدگی می‌شوند و در مواردی که قانون پیش‌بینی کرده در دیوان عالی کشور مطرح می‌شوند تا در هیچ مرحله‌ای از رسیدگی، قانون نقض نشده باشد و به این ترتیب نظارت بر اجرای صحیح قانون اعمال می‌شود. فقط در مورد اتهام رئیس جمهور به تخلف از وظایف قانونی، دیوان عالی کشور رسیدگی ابتدائی و ماهوی دارد. دیوان

عالی کشور طبق اصل مذکور قانون اساسی باید نسبت به مراحل رسیدگی محاکم و احکامی که صادر می‌کنند نظارت داشته باشد این نظارت وقتی می‌تواند صورت گیرد که تمامی احکام صادره مورد بازرسی دیوان قرار گیرد.

دیوانعالی کشور همچنین رسیدگی به تخلفات احتمالی رئیس جمهوری از وظایف قانونی خود را برعهده دارد. در صورتی که تخلف رئیس جمهور برای دیوان احراز شده، حکم صادره را برای عزل رئیس جمهور به رهبر ابلاغ می‌کند.

نظارت قوه مجریه

علاوه بر نظارتهای ذکر شده بر این قوه، از جمله نظارت رهبری، قوه مقننه و قوه قضائیه بر قوه مجریه؛ خود این قوه نیز ساز و کارهایی برای نظارت بر سازمانها و کارمندان تحت امر خود دارد. در قانون اساسی و دیگر قوانین، مسئولیت‌هایی برای رئیس جمهور، هیأت وزیران، وزیر و بالاترین مقام سازمانها در نظر گرفته شده است، که گستردگی این حوزه و مسئولیت‌ها، نظارتهای درون سازمانی می‌طلبد. در نظام اداری ایران نظارت سلسله مراتبی وجود دارد یعنی رئیس جمهور بر کار وزیران و هیأت وزراء، و هر یک از وزیران و رؤسای سازمانها بر کار افراد تحت امر خود نظارت دارند و در نهایت رئیس یک اداره کوچک نیز بر کار افراد تحت نظر خود نظارت دارد و در تمام این موارد افراد در انجام وظایف خود باید پاسخگوی مقامات بالاتر باشند و مقامات بالاتر مسئولیت کارها و وظایف افراد تحت امر خود را برعهده دارند و باید پاسخگوی رفتارها و اعمال آنها در برابر مقامات ذیصلاح باشند. در این بین مسئولیت رئیس جمهور و وزراء سنگین‌تر است. در ادامه بحث مسئولیت رئیس جمهور و وزراء مطرح می‌شود و سپس ارگانهای نظارتی در قوه مجریه بررسی می‌شوند.

۱. نظارتهای مستقیم رئیس جمهور

۱-۱. نظارت بر اجرای قانون اساسی

طبق اصل ۱۱۳ قانون اساسی، رئیس جمهور علاوه بر ریاست قوه مجریه، عالی‌ترین مقام کشور بعد از رهبر و مسئول اجرای قانون اساسی است. طبیعی است که اجرای درست

قانون اساسی را فقط از طریق نظارت منظم، دقیق و اصولی می‌توان تضمین کرد. در اجرای اصل ۱۱۳ قانون اساسی «قانون تعیین اختیارات و مسئولیت‌های ریاست جمهوری اسلامی ایران» مصوب ۱۳۶۵/۸/۲۲ مقرراتی را به شرح زیر بیان داشته است:

یک. به منظور پاسداری از قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران و در اجرای اصل ۱۱۳ قانون اساسی، رئیس جمهور از طریق نظارت، کسب اطلاع، بازرسی، پیگیری، بررسی و اقدامات لازم، مسئول اجرای قانون اساسی می‌باشد.^{۱۱}

دو. در صورت نقض و تخلف و عدم اجرای قانون اساسی، رئیس جمهور می‌تواند به نحوی که خود مقتضی بداند از طریق اخطار، تعقیب و ارجاع پرونده متخلفین به محاکم قضائی اقدام کند.^{۱۲}

سه. در صورت مشاهده تخلف از قانون اساسی در دستگاههای قدرت عمومی، قانونگذاری، حق هشدار و اخطار به قوای سه گانه برای رئیس جمهور وجود دارد.^{۱۳} اینگونه اخطارها هیچگونه اثر حقوقی و عملی ندارد و فقط دارای ارزش سیاسی و تبلیغاتی است. در این ارتباط رئیس جمهور می‌تواند سالی یک بار آمار موارد توقف، عدم اجرا، نقض و تخلف از قانون اساسی را با تصمیمات متخذه تنظیم کند و به اطلاع مجلس شورای اسلامی برساند.

پس از سال ۱۳۷۶ در جهت اجرای اصل ۱۱۳ قانون اساسی، «هیأت پیگیری و نظارت بر اجرای قانون اساسی» تشکیل شد. این هیأت متشکل از گروهی از حقوقدانان است که در اجرای مأموریتی که رئیس جمهور به آنها محول کرده بود، تلاشهای مستمری را برای کشف موارد نقض، تخلف یا عدم اجرای قانون اساسی انجام دادند.

۱-۲. نظارت بر هیأت وزیران

رئیس جمهور ریاست هیأت وزیران را برعهده دارد به همین جهت طبق اصل ۱۳۴ قانون اساسی او در برابر مجلس مسئول اقدامات جمعی وزیران می‌باشد و به عنوان رئیس دولت باید در مقابل نمایندگان ملت پاسخگو باشد. همچنین به موجب اصل ۱۲۲

قانون اساسی رئیس جمهور در حدود اختیارات و وظایفی که طبق قانون اساسی و یا قوانین مادی بر عهده دارد در برابر رهبر، مجلس شورای اسلامی و مردم مسئول است. وزیران، منصوب رئیس جمهور و مورد تأیید مجلس می‌باشند. به اعتبار این انتصاب و تأیید، در مقابل آنها مسئول و پاسخگو هستند. (اصل ۱۲۷) رئیس جمهور در مقام ریاست دولت، برنامه سیاسی خود را که به طور ضمنی از طریق رأی اعتماد به وزیران به تأیید مجلس رسانده برای اجرا در اختیار وزیران قرار می‌دهد. ضرورت حسن خدمت و وظیفه از طرف وزیران به رئیس جمهور حق می‌دهد که به موجب قانون اساسی بر تمامی مراحل و جزئیات کار آنها نظارت نماید. منظور از نظارت در اینجا، حصول اطمینان نسبت به اجرای درست و دقیق کارها براساس برنامه‌های مدون دولت است، پیچیدگی و حساسیت کار دولت اقتضا می‌کند که رئیس جمهور در اعمال نظارت خود از ابزار مناسبی برخوردار باشد. اصل ۱۲۶ قانون اساسی با تصریح به اینکه «رئیس جمهور مسئولیت امور برنامه و بودجه و امور اداری و استخدامی را مستقیماً بر عهده دارد...» در واقع قسمت قابل توجهی از ابزار نظارت را در اختیار وی قرار داده است. علاوه بر آن، حق نظارت رئیس جمهور بر کار وزیران زمینه این امکان را برای او فراهم می‌سازد تا به هر طریق مقتضی و ممکن اعمال نظارت نماید. (هاشمی، ج ۲، ص ۳۹۷)

۲. نظارتهای غیرمستقیم رئیس جمهور

۲-۱. از طریق سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی

چنان که گذشت قانون اساسی مسئولیت مهم‌ترین ارگان نظارتی، هماهنگی مدیریت و برنامه‌ریزی کشور را که در دو سازمان، امور اداری و استخدامی و برنامه و بودجه، خلاصه می‌شد - و هم اکنون این دو سازمان در یک سازمان با نام مدیریت و برنامه‌ریزی کشور ادغام شده‌اند - برعهده رئیس جمهور قرار داده است. این سازمان هم اکنون دارای دو رکن امور اداری و استخدامی، و برنامه و بودجه، می‌باشد.

۲-۲. از طریق وزیران

به موجب اصل ۱۳۷ قانون اساسی «هر یک از وزیران مسئول و وظایف خاص خویش در برابر رئیس جمهور و مجلس است و در امری که به تصویب هیأت وزیران می‌رسد مسئول اعمال دیگران نیز هست». مسئولیت فردی و جمعی وزیران لازمهٔ حق نظارت سیاسی مجلس بر کار قوهٔ مجریه می‌باشد. به همین اعتبار وزرا مسئولیت سیاسی و اداری در برابر رئیس جمهور دارند و به او پاسخگو هستند. این نوع مسئولیت‌های وزرا اقتضا می‌کند که بر دستگاه تحت امر خود نظارت کامل داشته باشند. نظارت وزیر را در سه مقوله می‌توان بررسی کرد:

اول. نظارت ارشادی یا پیشگیری: وزیر مکلف است مأموران وزارتخانه را در انجام وظایف خود راهنمایی کند تا مرتکب اشتباه یا اعمال خلاف قانون نشوند و به این منظور معمولاً دستورالعمل‌هایی صادر می‌کند. دستورالعمل‌های صادره از وزیر یا ناظر به موارد خاص و خطاب به اداره و یا مأمور معینی است که «دستور» یا حکم وزارتی نامیده می‌شود و یا خطاب به ادارات و مأموران مختلف است که آن را بخشنامه می‌گویند. (مومنی طباطبایی، ص ۴۵)

دوم. نظارت تعقیبی: در این مرحله نظارت جنبهٔ کشف و تعقیب دارد. وزیر می‌تواند در صورتی که اعمال مأموران برخلاف مقررات یا مصالح و مقتضیات اداری باشد نسبت به ابطال یا اصلاح آن اقدامات دستور دهد و یا شخصاً به موجب حکم وزارتی آنها را فسخ و یا اصلاح نماید. نظارت نسبت به اعمال حقوقی ادارات و ابطال و یا اصلاح احکام آنها یک نوع وسیلهٔ تأمین حقوق و آزادی‌های فردی شهروندان به شمار می‌رود. (مومنی طباطبایی، صص ۴۸-۴۷)

سوم. نظارت مالی بر دستگاههای دولتی: علاوه بر نظارت عالی رئیس جمهور بر وزارتخانه‌ها و دستگاههای اداری و نظارت وزیر بر وزارتخانه تحت امر خود، وزارت امور اقتصادی و دارایی نیز بر کار وزارتخانه‌ها و دستگاههای دولتی نظارت دارد. البته نظارت این وزارتخانه فقط بر امور مالی آنهاست. مطابق مادهٔ نود قانون محاسبات عمومی کشور، اعمال نظارت مالی بر مخارج وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی و

شرکتهای دولتی از نظر انطباق پرداختها با قوانین و مقررات راجع به هر نوع خرج، به‌عهده وزارت امور اقتصادی و دارایی است. ذی‌حسابان وزارت امور اقتصادی در دستگاههای مذکور شبکه وسیعی را تشکیل می‌دهند که به وسیله آنها وزارت دارایی بر خرج و دخل دستگاه اداری و اجرایی و هزینه کرد بودجه کشور نظارت می‌کند. ذی‌حسابها زیر نظر رئیس دستگاه اجرایی وظایف خود را انجام می‌دهند.

وزارت امور اقتصادی و دارایی با توجه به صورت حسابها و ترازنامه و حساب سود و زیان رسیده از دستگاههای اجرایی و گزارش عملیات انجام شده که در اجرای ماده ۹۶ قانون محاسبات عمومی باید توسط دستگاههای اجرایی تهیه و ارسال گردد، اقدام به تهیه صورت حساب عملکرد کل کشور می‌نماید. طبق ماده ۱۳ قانون محاسبات عمومی، وزارت امور اقتصادی و دارایی مکلف به ارائه صورت حساب عملکرد کل کشور حاوی اطلاعات مندرج در این ماده حداکثر تا پایان آذر ماه سال بعد خواهد بود. همچنین وزارت دارایی بر تعیین مأموران مالی سازمانها مانند معاون ذی‌حساب، امین اموال و کاربردازان نیز نظارت دارد و این نظارت همراه با سایر نظارتهای دولتی شبکه وسیعی را تشکیل می‌دهد که بر دستگاه اداری کشور حاکم است.

۲-۳. نظارت دفاتر بازرسی

دفاتر بازرسی، ارزشیابی و رسیدگی به شکایات در وزارتخانه‌ها و دستگاههای دولتی با عناوین مختلف وجود دارند و وظیفه بازرسی و ارزشیابی واحد اداری متبوعه خود را عهده‌دار می‌باشند. این دفاتر از لحاظ سلسله مراتب اداری در بعضی دستگاهها زیر نظر مستقیم بالاترین مقام دستگاه قرار دارند و در مواردی زیر نظر یکی از معاونتها قرار گرفته‌اند. این واحدها متعاقب تصویب نامه هیأت وزیران براساس پیشنهاد سازمان اسور اداری و استخدامی کشور^{۱۰} در کلیه وزارتخانه‌ها و سازمان‌های دولتی زیر نظر بالاترین مسئول دستگاه ذی‌ربط با رعایت مقررات مربوط و همچنین دستورالعمل سازمان امور اداری و استخدامی کشور تشکیل گردید و سه وظیفه ارزشیابی، بازرسی و رسیدگی به شکایات بر عهده آن واحد گذاشته شد.^{۱۰}

۲-۴. نظارت دفاتر حراست

علاوه بر نظارتهای مذکور شاید بتوان نوعی شأن نظارتی در برخی مسائل برای وزارت اطلاعات قائل شد که از طریق دفاتر حراست مستقر در وزارتخانه‌ها، سازمانها و ادارات و دستگاههای مختلف، به طور مستمر بر این دستگاهها و کارکنان آنها - به خصوص در رد یا گزینش کارکنان - اعمال می‌شود. البته دفاتر حراست طبق قوانین و مصوبات موجود، وظایف تعریف شده‌ای نیز دارند.^{۱۶}

۲-۵. هیأت‌های رسیدگی به تخلفات اداری

هیأت‌های رسیدگی به تخلفات اداری کارمندان دولت، از جمله واحدهایی است که در وزارتخانه‌ها و سازمانهای اداری بوجود آمده و نظارت بر کارمندان در موارد تخلف را برعهده دارد. این هیأتها جانشین «دادگاههای اداری» پیش‌بینی شده در قانون استخدام کشوری مصوب ۱۳۴۵ و همچنین «هیأت‌های بازسازی نیروی انسانی» مصوب ۱۳۶۰ شده‌اند. این هیأتها باید در هر وزارتخانه یا سازمان مستقل کشوری تشکیل شده و به تخلف‌های اداری کارمندان رسیدگی کنند. هیأت‌های رسیدگی شامل هیأت‌های بدوی و تجدید نظر می‌باشند.^{۱۷} اعضای هیأت با حکم وزیر یا بالاترین مقام سازمان مستقل دولتی مربوط انتخاب می‌شوند.^{۱۸} صلاحیت رسیدگی به تخلفات اداری کارمندان با هیأت بدوی است و آرای صادره در صورتی که قابل تجدید نظر نباشد از تاریخ ابلاغ، قطعی و لازم‌الاجرا است. در مورد آرائی که قابل تجدید نظر است هیأت تجدید نظر مکلف است پس از درخواست کارمند مبنی بر تجدید نظر، رأی صادره را بررسی کند.^{۱۹}

طبق ماده ۱۸ قانون مذکور «کلیه وزارتخانه‌ها، سازمانها، مؤسسات و شرکتهای دولتی، شرکتهای ملی نفت و گاز و پتروشیمی، شهرداری‌ها، بانکها و مؤسسات و شرکتهای دولتی که شمول قانون بر آنها مستلزم ذکر نام است و مؤسساتی که تمام یا قسمتی از بودجه آنها از بودجه عمومی تأمین می‌شود و نیز کارکنان مجلس شورای اسلامی و نهادهای انقلاب اسلامی مشمول مقررات این قانون هستند»^{۲۰} و هیأت‌های

رسیدگی به تخلفات در آنها تشکیل و به تخلفات اداری کارمندان و کارکنان اعم از رسمی، پیمانی، ثابت، دائم و قراردادی^{۲۱} رسیدگی می‌کنند.

هیأت‌های رسیدگی موظفند پس از انجام بررسی‌های لازم، موارد اتهام را به طور کتبی به کارمند ابلاغ و پس از آن ده روز مهلت برای دفاع کارمند منظور کنند. این هیأتها در صورت تقاضای کارمند، مدارک لازم را در اختیار وی قرار می‌دهند.^{۲۲} متهم می‌تواند پس از اطلاع از موارد اتهام و در مهلت تعیین شده از سوی هیأت، جواب کتبی و مدارکی را که در دفاع از خود دارد به هیأت تسلیم کند. در غیر این صورت هیأت می‌تواند به موارد اتهام رسیدگی و رأی لازم را صادر کند.^{۲۳}

رسیدگی به تخلفات اداری کارمندان پس از تشکیل پرونده بدون حضور کارمند متهم صورت می‌گیرد ولی چنانچه حضور او ضروری یا بلامانع تشخیص داده شود در آن صورت می‌تواند در جلسه رسیدگی حاضر شود.^{۲۴} طبق این ماده اصل بر سرری بودن رسیدگی است ولی بهتر بود که رسیدگی آشکار می‌شد و به متهم اجازه گرفتن وکیل هم داده می‌شد. (ابوالحمد، ص ۳۱۴)

به منظور حسن اجرای قانون مذکور در دستگاههای مشمول و برای ایجاد هماهنگی در کار هیأت‌های رسیدگی به تخلفات اداری «هیأت عالی نظارت» به ریاست معاون امور اداری و استخدامی سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور و با عضویت نماینده رئیس قوه قضائیه و سه نفر از بین نمایندگان وزراء و یا بالاترین مقام سازمانهای مستقل دولتی تشکیل شده است. هیأت عالی نظارت در صورت مشاهده یکی از تخلفات مندرج در ماده ۲۲ قانون رسیدگی به تخلفات اداری می‌تواند نسبت به انحلال یا ابطال تمامی یا بعضی از تصمیمات آنها اقدام و مراتب را با ذکر دلایل به اطلاع بالاترین مقام دستگاه ذی‌ربط برساند.

۲-۶. نظارت سازمان حفاظت محیط زیست

این سازمان زیر نظر رئیس جمهور انجام وظیفه می‌کند. بُعد نظارتی این سازمان بر امور زیست محیطی همه دستگاههای اجرایی، اقتصادی و صنفی کشور است. (میرمحمدی، ص ۲۹۹) نقش نظارتی این سازمان در شرایط کنونی که محیط زیست

یکی از معیارهای توسعه است اهمیت زیادی یافته و همه دستگاهها موظف به پاسخگویی به آن در امور زیست محیطی می‌باشند.

۲-۷. نظارت سازمان حسابرسی

فلسفه وجودی این سازمان کشف تقلب و تخلف است، و زیر نظر قوه مجریه، کار بازرسی در شرکت‌های دولتی را برعهده دارد. این سازمان علاوه بر وظایف مقرر در قانون تجارت، برای بازرسی قانون، حسابرسی صورتهای مالی زیر را نیز انجام می‌دهد. (میرمحمدی، ص ۳۰۵)

۳. سایر موارد نظارتی در قوه مجریه

علاوه بر موارد مذکور، مؤسسات و نهادهای متعددی در حوزه‌های تخصصی وظایف نظارتی بر عهده دارند، مثلاً مؤسسه استاندارد و تحقیقات صنعتی ایران، مسئولیت نظارت بر کار کیفیت محصولات صنفی را عهده‌دار است همچنین سازمان بازرسی و نظارت بر قیمتها (مصوب ۱۳۷۳) زیر نظر وزارت بازرگانی از اهرمهای نظارتی قوه مجریه می‌باشد.

نظارت‌های مدنی

به رغم اینکه از آغاز انقلاب اسلامی ایران و قبل و بعد از تدوین قانون اساسی، نظارت‌های گسترده مردمی مد نظر رهبران انقلاب و تدوین کنندگان قانون اساسی بوده است (حسینی بهشتی، ۱۳۷۸، صص ۲۳-۲۱ و ۲۸) چنان که شایسته و بایسته می‌نماید، از این ظرفیت به نحو احسن استفاده نشده است. برخی نهادهای مدنی با سابقه مثل کانون وکلا و سازمان نظام پزشکی، از قدیم در حد محدودی و در حیطه تخصصی خود نظارت‌هایی اعمال می‌کردند که همچنان ادامه دارد. مهم‌ترین و گسترده‌ترین نظارت مدنی که الان در جمهوری اسلامی اعمال می‌شود از طریق شوراهای اسلامی شهر و روستاست که ضمن انتخاب شهردار، امور مربوط به شهرداری و عملکرد شهردار هر شهر را مورد نظارت قرار می‌دهند. (منصور، ۱۳۸۱، صص ۹۰-۶۳)

نتیجه گیری

بررسی نظام حقوقی کشور نشان می‌دهد اصل نظارت برای سالم‌سازی جریان قدرت، کما پیش در قانون اساسی و سایر لایه‌های قانونی کشور مدنظر بوده 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. در این راستا به منظور تقویت و فعال‌سازی هر چه بیشتر این مکانیسم مهم و امتیاز بزرگ قانونی و ساختار قدرت، نکات زیر پیشنهاد می‌شود:

۱. ارتقای سطح آگاهی مردم در خصوص حقوق خود و وظایف مجریان، در قالب سازوکارهای نظارتی تعریف شده در قانون.
۲. تلاش برای ایجاد هماهنگی بین نهادهای متولی نظارت برای جلوگیری از اختلاط احتمالی بین کار ویژه‌های آنها.
۳. تلاش برای خارج کردن نظارت از یک امر تنبیهی و تبدیل آن به مکانیزمی ارشادی - تشویقی که تقویت نیروهای فعال و سالم را نیز به دنبال دارد.
۴. تلاش برای تعریف سازوکارهای اجرایی به روز، کارآمد، معتبر که با اعتبار و کرامت افراد نیز تعارض نداشته باشند و از جنبه‌های ارباب و تهدید فاصله گیرند.
۵. تلاش برای استفاده از ظرفیت‌های مردمی و ایده نظارت‌های محلی و بومی.
۶. تلاش برای کاهش تصمیم‌گیری در خصوص موارد خلاف و در نتیجه افزایش کارآمدی نظارت در عمل.
۷. تلاش برای طراحی سیستم‌های کارآمد جهت پاسخ‌گویی به شکایات مربوط به عدم اعمال نظارت قانونی.
۸. تقویت هیأت‌های رسیدگی به تخلفات اداری در همه سطوح اداری.
۹. تلاش برای توسعه قلمرو نظارت مردمی و نظارت‌های مدنی به خصوص مطبوعات. سازمان‌هایی که در ارتباط با احقاق حقوق شهروندان و ارباب رجوع فعالیت دارند تنها در صورت شکایت افراد، رسیدگی می‌کنند و مسؤولیت قانونی و تصریح شده‌ای در قبال شکایاتی که در مطبوعات و رسانه‌ها منعکس می‌شود ندارند، از سوی

دیگر سازمانهای مذکور تا زمانی که شکایتی صورت نگرفته باشد موضوع کار آنها منتفی است و آنها در پی کشف و یا پیشگیری از وقوع تخلف نیستند.

۱۰. ایجاد زمینه برای شکل گیری مؤسسات و نهادهای مردمی و غیر دولتی و بستر سازی قانونی برای آنها، با هدف نظارت بر دولت و احقاق حقوق ارباب رجوع.

یادداشت‌ها

۱. مقدمه قانون اساسی، مبحث «ولایت فقیه عادل»
۲. آئین‌نامه مجموعه اهداف، وظایف و اختیارات، تشکیلات و ردیف‌های سازمانی دیوان محاسبات کشور مصوب ۱۳۷۷/۱/۱۰، کمیسیون مشترک امور اداری و استخدامی و دیوان محاسبات بودجه و امور مالی مجلس شورای اسلامی، ص ۲ ماده یک:
۳. همان، ص ۶، ماده ۳.
۴. همان، ماده ۲۷ صص ۳-۵.
۵. جهت اطلاعات بیشتر رک: علی وفادار، حقوق اساسی و تحولات سیاسی، تهران: انتشارات وفادار، ۱۳۸۲، صص ۵۳۵-۵۳۱ و صص ۸۱۶-۸۰۱ / سید جلال‌الدین مدنی، حقوق اساسی در جمهوری اسلامی ایران، تهران: انتشارات سروش، ۱۳۶۶، ج ۴، ص ۸۵ به بعد.
۶. اهداف و وظایف و تشکیلات تفصیلی سازمان بازرسی کل کشور، مصوب دی ماه ۱۳۷۵، ص ۱.
۷. آئین‌نامه اجرای قانون تشکیل سازمان بازرسی کل کشور، ماده ۴.
۸. همان، ماده ۲۴.
۹. همان، ماده ۲۴.
۱۰. همان، ماده ۶.

۱۱- قانون تعیین حدود و اختیارات و مسئولیتهای ریاست جمهوری اسلامی ایران، ماده ۱۳.

۱۲- همان، ماده ۱۴.

۱۳- همان، ماده ۱۵.

۱۴. پیشنهاد شماره ۱۲۰۶/د مورخ ۶۳/۳/۲۲ سازمان امور استخدامی و اداری و مصوبه

۱۳۶۳/۲۵/۳۲۶۰۴ هیئت وزیران

۱۵. ۱. نظارت و ارزشیابی مستمر فعالیت‌ها، برنامه‌ها، وظایف و مسئولیتهای واحدها به منظور تشخیص میزان پیشرفت، موانع و مشکلات موجود گزارش آن به مقام مسؤل دستگاه که مالا منجر به تقویت، تجدید نظر یا توقف طرحها و برنامه‌های در دست اجرا می‌گردد؛ ۲. جمع‌آوری و تقدیم اسامی کارکنانی که خدمتشان برجسته تشخیص داده می‌شود به مقام مسؤل دستگاه، به منظور فراهم آوردن امکان تشویق آنان براساس ضوابط و نیز جمع‌آوری اطلاعات لازم در مورد کارکنانی که نتیجه ارزشیابی آنان ضعیف تشخیص داده می‌شود به منظور راهنمایی و آموزش آنها؛ ۳. گزارش نارسائی‌ها و مشکلات احتمالی به مقام مسؤل دستگاه؛ ۴. دریافت و جمع‌آوری نظرات، پیشنهادات، انتقادات و شکایات واصله از سوی مردم و دستگاهها؛ ۵. انجام بازرسی در زمینه شکایات واصله به منظور تشخیص موانع، مشکلات و تخلفات موجود و اطمینان از حسن جریان امور و انعکاس آنها به مراجع ذی‌ربط؛ ۶. رسیدگی و پیگیری شکایات تا وصول نتیجه نهایی و اعلام نتایج حاصله به شاکیان؛ ۷. بررسی نحوه اجرایی قوانین، آئین‌نامه‌ها، دستورالعمل‌ها و بخشنامه‌ها در واحدها و ادارات متبوع؛ ۸. تهیه و تنظیم طرحهای مستمر بازرسی به منظور نظارت بر عملکرد دستگاه و واحد تحت پوشش؛ ۹. تعیین و اعزام هیأت‌های بازرسی ذی‌صلاح و متعهد جهت انجام تحقیقات موردی و فوق‌العاده ارجاع شده از سوی رئیس دستگاه یا مقامات ذی‌صلاح و تهیه گزارشهای لازم در این زمینه به رئیس یا مقامات مذکور و سازمان امور اداری و استخدامی؛ ۱۰. فراهم آوردن زمینه‌های ارتباط

بیشتر بین مردم و مسئولین دستگاهها و هماهنگی با روابط عمومی دستگاهها در این زمینه؛ ۱۱. انجام همکاریهای لازم با گروههای بازرسی نهادهای قانونی کشور به منظور حسن انجام وظایف محوله و ایجاد هماهنگی در این زمینه؛ ۱۲. انجام سایر امور محوله از سوی رئیس دستگاه و مقامات ذیصلاح در زمینه وظایف مذکور.

۱۶. ۱- تأمین حراست اخبار، اسناد، مدارک، تأسیسات و پرسنل دستگاه براساس مقررات و ضوابط مربوط؛ ۲- انجام اقدامات و پیش‌بینی‌های لازم به منظور جلوگیری از حوادث و سوانح اجتماعی؛ ۳- کنترل تردد کارکنان و مراجعین در تأسیسات و اماکن مربوطه؛ ۴- تهیه و تنظیم و اجرای برنامه‌های آموزشی حراستی مورد نیاز دستگاه مربوطه؛ ۵- دریافت و ثبت‌نامه‌های محرمانه و نمایرها و تلکس‌های اصله و ارجاع به واحد ذی‌ربط؛ ۶- استقرار طبقه‌بندی مناسب اسناد و مدارک محرمانه به منظور حراست و نگهداری آنها؛ ۷- نظارت و مراقبت بر تشکیل کلیه جلسات، سمینارها و ... تأمین حفاظت آنها؛ ۸- تهیه و صدور کارت‌شناسائی کارکنان یا تعویض آنها؛ ۹- انجام سایر امور محوله؛

۱۷. قانون رسیدگی به تخلفات اداری، مصوب ۱۳۷۲/۹/۷، ماده ۱.

۱۸. همان، ماده ۳.

۱۹. همان، ماده ۴.

۲۰. همان، ماده ۱۸.

۲۱. آیین‌نامه اجرایی قانون رسیدگی به تخلفات اداری، تبصره ماده ۱.

۲۲. همان، ماده ۱۷.

۲۳. همان، ماده ۱۸.

۲۴. همان، ماده ۱۹.

منابع

- ۱- نهج البلاغه، سید جعفر شهیدی، تهران: انتشارات و آموزش انقلاب اسلامی، ۱۳۷۱.
- ۲- ابوالحمد، عبدالحمید، حقوق اداری ایران، ج ۲، تهران، توسل، ۱۳۷۰.
- ۳- احمد بن ابی یعقوب، تاریخ یعقوبی، بیروت: دارصادر، داربیروت، بی تا.
- ۴- المحمودی، محمد باقر، نهج السعاده فی مستدرک نهج البلاغه، بیروت: مؤسسه التضامن الفکری، ۱۳۸۷.
- ۵- حسینی بهشتی، سید محمد، مبانی نظری قانون اساسی. تهران، بقعه، ۱۳۷۸.
- ۶- رشید رضا، محمد، تفسیر المنار، بیروت: دارالمعرفه، ۱۴۱۲ق.
- ۷- شریعتی، محمدصادق، مجمع تشخیص مصلحت نظام، قم، بوستان کتاب، ۱۳۸۰.
- ۸- عبدالباقی، محمد فؤاد، المعجم المفهرس لالفاظ القرآن الکریم، بیروت: دار احیاء التراث العربی، بی تا.
- ۹- علیخانی، علی اکبر، توسعه سیاسی از دیدگاه امام علی (ع)، تهران: شرکت چاپ و نشر سازمان تبلیغات اسلامی، ۱۳۷۷.
- ۱۰- فیضی، طاهره، مبانی مدیریت دولتی، ج ۲، تهران، دانشگاه پیام نور، ۱۳۷۰.
- ۱۱- مدنی، سید جلال الدین، حقوق اساسی در جمهوری اسلامی ایران، ج ۴، تهران، سروش، ۱۳۶۶.

۱۲- منصور، جهانگیر، قوانین و مقررات مربوط به شوراهای اسلامی، تهران، وزارت فرهنگ و ارشاد اسلامی، ۱۳۸۱.

۱۳- موتمنی طباطبایی، منوچهر، حقوق اداری ایران، تهران، سمت، ۱۳۷۳.

۱۴- موثق، محمد رضا، جایگاه مجلس شورای اسلامی، قم، موسسه بوستان کتاب، ۱۳۸۲.

۱۵- میر محمدی، سید محمد، طراحی ساختار مطلوب نظارت در نظام اداری ج.ا.ایران، رساله دکترا، دانشگاه تهران ۱۳۷۷.

۱۶- وفادار، علی، حقوق اساسی و تحولات سیاسی، تهران، وفادار، ۱۳۸۲.

۱۷- هاشمی، سید محمد، حقوق اساسی جمهوری اسلامی ایران، تهران، دانشگاه شهید بهشتی، ۱۳۷۲.



ارزیابی نظام مالی و درآمدی شهرداری‌ها در ایران



□ دکتر جعفر قادری

عضو هیات علمی دانشگاه شیراز

چکیده

نظام مالی شهرداری‌ها در ایران متضمن اشکالات متعددی است و همین اشکالات باعث شده تا توان ارائه خدمات به شهروندان متناسب با خواست و تمایل آنان نباشد. در این مقاله سعی خواهد شد که به بخشی از اشکالات موجود به صورت فهرست وار اشاره شود.

۱. اتکاء بیش از حد به عوارض به جای بهای خدمات

آن چه شهرداری‌ها به عنوان عوارض دریافت می‌کنند، در قبال عارضه‌هایی است که در نتیجه عملکرد بخش خصوصی بر شهروندان تحمیل می‌شود؛ به عنوان مثال وقتی تراکم اضافی به یک واحد مسکونی در یک منطقه از شهر داده می‌شود، سرانه خدماتی آن بخش از شهر کاهش یافته و برای جبران آن نیاز به تأمین منابع مالی وجود دارد؛ در صورتی که بهای خدمات تنها در قبال ارائه خدمات مختلف از جمله ایجاد فضای سبز، جمع‌آوری زباله و... از شهروندان وصول می‌شود. اتکاء بیش تر به عوارض، باعث می‌شود تا روزه روز از ناحیه شهروندان، عارضه‌های بیش تری بر بدنه و پیکره شهری وارد شده و تنها برای جبران بخشی از آن، شهرداری‌ها در قبال عوارض دریافت شده جبران خسارت کنند. از آن جا که گاهی میزان عوارض وصول شده با میزان عارضه ایجاد شده تناسبی ندارد، روزه روزه روند شکل‌گیری نابسامانی‌ها و مشکلات در شهر سیر صعودی پیدا می‌کند.

شهرداری‌ها به عنوان یک تشکیلات مکمل بخش خصوصی در نوع خود خدمات عمومی را ارائه می‌کنند. خدماتی که دو مشکل عدم قابلیت اختصاص به افراد و یا گروه‌های خاص و نیز رقابت ناپذیری در مصرف را داشته، قابل ارائه به بخش خصوصی نیست؛ بنابراین شهرداری‌ها آن خدمات را ارائه می‌کنند.

این دو ویژگی که تمایز کالاهای عمومی از کالاهای خصوصی را به دنبال دارد، باعث می‌شود تا شهرداری‌ها به ناچار متولی ارائه خدماتی چون احداث خیابان‌ها و فضای سبز شوند. یکی از کارهای مشکل شهرداری‌ها تعیین نقطه مطلوب ارائه خدمات عمومی است. از آن جا که شیوه‌های مناسبی برای ارائه بهای خدمات ارائه شده وجود ندارد، دریافتی شهرداری برای جبران هزینه خدمات ارائه شده در حد مطلوبی نیست و همین باعث شده تا هزینه خدمات شهرداری‌ها از محل عوارض، تأمین مالی شود و سهم عوارض از کل سبد دریافتی‌های شهرداری‌ها بیش تر باشد.

۲. ابتدای بیش از حد دریافتی‌های شهرداری‌ها، اعم از

عوارض یا بهای خدمات، بر تولید به جای مصرف

از آن جا که یکی از آثار، وضع مالیات بر تولید، کاهش سطح تولید است؛ وضع مالیات بر تولید می‌تواند منجر به کاهش تولید کالاها و خدمات شهری اعم از کالاهای دارای پیامد مثبت و یا دارای پیامد منفی گردد. این در حالی است که وضع مالیات بر مصرف، کاهش



دهنده مصرف کالاها و خدمات شهری است. عوارض بر تولید، شبیه مالیات بر تولید، منجر به انتقال تابع عرضه به سمت چپ می‌شود؛ در حالی که عوارض بر مصرف باعث انتقال تقاضا به سمت چپ خواهد شد. اثر اقتصادی عوارض بر تولید، کاهش حجم فعالیت‌ها همراه با افزایش قیمت آن فعالیت است؛ در صورتی که اثر افزایش عوارض بر مصرف، کاهش حجم فعالیت‌ها همراه با کاهش قیمت آن فعالیت است.

اتکا بیش از حد به انواع عوارض وضع شده بر تولید مسکن و واحدهای تجاری باعث می‌شود تا خود شهرداری‌ها عامل تشدید تورم در کشور تلقی شده و واحدهای مسکونی تنها به عنوان یک واحد مصرفی مورد توجه قرار نگرفته، بلکه به عنوان یک نوع سرمایه تلقی شوند. به همین دلیل افراد به جای سرمایه‌گذاری در بورس، به سمت خرید واحدهای مسکونی به مساحتی بیش از نیاز روی آورده و همین امر مالکیت واحدهای مسکونی مازاد بر نیاز و یا فراتر از قدرت خرید و خالی از سکنه در شهرها را توجیح می‌کند. با این که بخش قابل توجهی از شهروندان قدرت خرید واحد مسکونی را ندارند، وجود واحدهای مسکونی مازاد بر نیاز و یا خالی از سکنه نوعی اتلاف منابع است.

از دیگر پیامدهای اتکاء به عوارض بر تولید، روند کند نوسازی واحدهای مسکونی و تجاری فرسوده است که امروزه به عنوان یک معضل عمده شهری خودنمایی می‌کند. وقتی که شهرداری‌ها برای جبران هزینه‌های خود هر ساله عوارض بر ساخت و ساز را افزایش می‌دهند، نه تنها قیمت تمام شده واحدهای جدید افزایش می‌یابد؛ بلکه مالکان واحدهای قدیمی نیز حاضر به فروش واحدهای خود به قیمت‌های قبلی نشده؛ قیمت واحدهای قدیمی نیز افزایش می‌یابد. این اقدام ضمن این که یک سری منابع مالی را برای شهرداری فراهم می‌کند نوعی رانت برای مالکان واحدهای قدیمی نیز ایجاد می‌کند.

وضع عوارض بر ساخت و ساز مسکن در هر شهر باعث می‌شود، تا در آن شهر هر ساله قیمت مسکن رو به افزایش بوده و ساکنان حتی اگر محل کار آن‌ها در فاصله‌ای دورتر از شهر باشد، برای حفظ قدرت خرید خود اقدام به مهاجرت نکرده و از شهر مبدأ به عنوان یک شهر خوابگاهی استفاده نمایند.

در شرایطی که در شهرهای دیگر کشورها ۱ تا ۲ درصد ارزش روز واحدهای مسکونی به عنوان عوارض نوسازی وصول می‌شود، در شهرهای ایران این میزان یک ده هزارم ارزش روز واحدهای مسکونی است. (یک درصد ارزش قیمت منطقه بندی که خود حدود یک درصد ارزش روز املاک است).

وجود چنین مشکلی در سیستم‌های عوارض شهرداری‌ها باعث می‌شود تا در مناطق شهری، تفکیک اقشار درآمدی نیز صورت نگیرد. عدم تفکیک اقشار درآمدی از دید اقتصادی، این مشکل را دارد که شهرداری‌ها نمی‌توانند مناطق مرفه و مناطق غیرمرفه را از هم تفکیک کرده و در مناطق مرفه بهای خدمات بیش تری وصول نمایند.

اگر چه در طول سال‌های گذشته با مطرح شده بهای خدمات جمع آوری زباله به صورت درصدی از عوارض نوسازی در کنار این عوارض، در جهت اصلاح این روند حرکت‌هایی انجام شده، ولی این

حرکت‌های کند، کارساز نبوده است. برای حل این معضل باید با افزایش دست کم صد درصدی عوارض نوسازی در هر سال آن را تا زمان رسیدن به یک درصد ارزش روز املاک افزایش داد.

۳. عدم کارایی و ناعادلانه بودن عوارض و بهای خدمات شهرداری‌ها

عوارض وصول شده در صورتی عادلانه خواهد بود که یا مبتنی بر اصل توانایی در پرداخت باشد؛ یعنی از افراد دارای درآمد و یا ثروت بیش تر مالیات و عوارض بیش تری وصول کند، یا متکی بر اصل بهای خدمات باشد. عدم وجود تناسب بین قیمت‌های منطقه بندی و قیمت‌های روز و یا نداشتن پایه‌های مناسب عوارضی باعث می‌شود، بسیاری از عوارض وضع شده در شهرها مبتنی بر عدالت اجتماعی نباشد. عوارض وضع شد بر نقل و انتقال خودرو، مسکن و واحدهای تجاری و... نمونه‌های بارزی از این عوارض است که با عدالت اجتماعی چندان سازگاری نداشته، تنها به دلیل آسانی وصول مورد توجه شهرداری‌ها قرار گرفته‌اند.

از املاک و دارایی‌هایی که با گذشت دهها سال خرید و فروش نمی‌شوند، عوارض و یا مالیاتی گرفته نمی‌شود؛ در حالی که یک ملک و دارایی که در طول یک سال چندبار دست به دست می‌شود، در هر نوبت مشمول مالیات و عوارض بر نقل و انتقال می‌شود. در حالی که سطوح سرانه فضای سبز در مناطق مختلف شهری یکسان نیست و در برخی از مناطق، بر خورداری از سرانه فضای سبز بیش تر است، شهروندان آن مناطق بهای این خدمت ارائه شده را نپرداخته و برای تامین فضای سبز نیز بر اساس اصل توانایی پرداخت نیز وصولی تنظیم نمی‌شود.

در شهر، خدمات بسیاری وجود دارد که به طور یکسان در دسترس همه قرار نمی‌گیرد و بر اساس اصل توانایی پرداخت نیز هزینه آن تسهیم نمی‌گردد. وصول هزینه از این خدمات به صورت سرانه و بالسویه با هیچ کدام از دو اصل یاد شده عدالت اجتماعی سازگار نیست.

ممکن است استدلال شود که افزایش عوارض تراکم منجر به افزایش هزینه‌های ساخت واحدهای در حال ساخت و افزایش سود واحدهای ساخته شده می‌گردد؛ ولی باید توجه داشت که افزایش تراکم به مفهوم افزایش نفر در هکتار و کاهش سرانه‌های فضای سبز، آموزشی، بهداشتی، درمانی و آتش نشانی در هر واحد سطح بوده، افزایش تراکم بر روی زمین‌های ساخته نشده نوعی تضییع حق صاحبان زمین‌های ساخته شده است. برای جبران کاهش در سرانه‌های ذکر شده، باید عوارض تراکم را افزایش داد تا شهرداری بتوانند از محل عوارض وصول شده، سرانه‌های کاهش یافته را به حالت اولیه برگرداند.

البته باید توجه داشت که عدم واگذاری تراکم باعث می‌شود تا شهرها به جای توسعه عمودی، توسعه افقی داشته باشند و این توسعه افقی با افزایش هزینه‌های سرانه خدمات عمومی مثل آب، برق، تلفن، گاز و فاضلاب شهری کارایی شهرها را کاهش می‌دهد. واگذاری تراکم، بدون دریافت عوارض تراکم واگذاری نوعی رانت به گیرندگان تراکم است. با این توضیح کاراترین و عادلانه ترین شکل کار، واگذاری معقول و منطقی تراکم بر رعایت اصول و ضوابط



از سرفقلى واحدهاى تجارى و يا مالكيت اعيانى واحدهاى مسكونى را خواهد داشت.

شهرسازى و دريافت بخش قابل توجهى از رانت ايجاد شده به نفع مردم است.

۶. کاهش تدريجى قدرت اثرگذارى شهردارى ها

شهردارى ها، به عنوان متولى و اداره كننده شهر، مى بايست جهت دهنده و سرعت دهنده فعاليت هاى بخش هاى دولتى و خصوصى باشند. محدوديت هاى مالى و عدم امكان پاسخ گويى به نيازهاى اوليه شهرى، وضعيتى را ايجاد كرده تا شهردارى ها كنترل كننده سرعت و جهت گيرى هاى بخش هاى دولتى و مردمى باشند. محدوديت هاى ذكر شده، باعث شده تا درصد تحقق طرح هاى جامع و تفصيلى، در حد قابل قبولى نماند و تغييرات طرح هاى ذكر شده از راه كميسيون هاى ماده پنج قابل توجه باشد.

عدم امكان و يا محدوديت هاى رايج در استفاده از وام هاى ارزى و ريبالى و يا فروش اوراق مشاركت، باعث از دست رفتن فرصت هاى كارى از دسترس شهردارى ها براى تملكها و انجام فعاليت هاى عادى، اتلاف زمان و تحمیل هزینه زيادى بر شهردارى شده؛ به گونه اى كه در عمل ابتكار عمل از شهردارى ها گرفته و به طرف هاى مقابل شهردارى منتقل گردد.

عدم توجه به مناسبات مالى و حقوقى در طرح هاى جامع و تفصيلى، عملاً شهردارى ها را به تناقض دچار كرده است. از يك طرف ماده واحده قانون تملك، قانون يك فرصت هجده ماهه را براى تملك زمين هاى دارى كاربرى براى شهردارى ها و دستگاه هاى ادارى تعيين مى كند، در حالى كه طرح هاى جامع و تفصيلى دست كم دارى مدت زمانى ده ساله است. عمل به ماده واحده و بى توجهى به طرح ها، مسائل و مشكلاتى را در زمينه شهرسازى، براى شهردارى ها ايجاد كرده و بى توجهى به ماده واحده نيز مشكلات حقوقى براى شهرداران و متصديان امر، در شهردارى به دنبال خواهد داشت.

۷. اثرگذارى ركود و رونق اقتصادى بر سطح درآمد ها

در شهرها يكسرى هزينه هاى ثابت و دائمى وجود دارد كه تحت هر شرايطى، شهردارى ها ناچار به انجام آن ها هستند. هزينه جمع آورى زباله، نگهدارى فضاي سبز، ارائه خدمات آتش نشانى، حقوق كاركنان ادارى، ترميم و جبران آسفالت خيابان ها و تاسيسات شهرى و هزينه نگهدارى و حفاظت از اموال و امكانات شهرى از جمله هزينه هاى دائمى است كه جزء لا ینفك هزينه هاى شهردارى ها به حساب مى آيند. براى پوشش اين هزينه ها، شهردارى ها نيازمند درآمدهاى دائمى هستند. درآمدهاى دائمى درآمدهاى هستند كه تابعى از ركود و رونق نيستند. عوارض بر ساخت و ساز واحدهاى مسكونى و تجارى كه تابعى از ميزان ساخت و ساز اين واحدها هستند، در شرايط ركود و رونق دچار نوسان شده و قابل اتكاء نيستند. اين درآمدها اگر چه براى ايجاد ظرفيت هاى جديد در شهر قابل اتكاء هستند؛ ولى براى پوشش هزينه هاى دائمى، چندان مناسب نيستند. اختصاص درصد بالايى از درآمدهاى شهرى به درآمدهاى ناپايدار، امكان برنامه ريزى و عمل به تعهدات را براى شهردارى ها فراهم نمى كند. در يك شهر با درآمدهاى ناپايدار، به كارگيرى و حفظ نيرو و تجهيزات تخصصى، هميشه با نوسان و افت و خيز مواجه بوده و در عمل تداوم اين خدمات با ابهام روبرو است.

۴. عدم وجود تفاوت بين پرداخت هاى نقدى و تقسيطى

بحث رجحان زمانى پرداخت ها و وجود تورم، دو عامل عمده براى تمايز بين پرداخت هاى نقدى و غير نقدى است. به طبع اگر شهردارى بتواند عوارض و بهاي خدمات خود را به جاى فردا، امروز وصول كند، هم مى تواند خدمات بيش ترى ارائه كند و هم زودتر امكان ارائه اين خدمات را خواهد داشت.

تقسيمت دريافتي هاى شهردارى ها باعث تعويق در ارائه خدمات شهردارى ها و کاهش قدرت خريد دريافتي ها مى شود. در حالى كه در سيستم هاى ربوى، احتساب بهره بر روى تقسيطها از يك طرف و امكان دريافت وام از طرف ديگر بين دريافت ها و پرداخت هاى شهردارى ها ايجاد تعادل مى كند؛ در سيستم هاى غير ربوى راهى جز ارائه تخفيف براى پرداخت هاى نقدى در مقابل پرداخت هاى تقسيطى باقى نخواهد ماند.

براى مشكللى كه تاخير در پرداخت ها ايجاد مى كند و عملاً با حرمتى كه برخى از مراجع براى دريافت خسارت تاخير در پرداخت قائل هستند؛ بايد از راه به روز كردن مطالبات و عوارض مشمول تاخير، چاره انديشى كرد. اگر بنا باشد كه فرد عوارض خود را تقسيط كرده و در صورت عدم پرداخت به موقع جرئمه اى به او تعلق نگیرد، انگيزه اى براى ايفاي به موقع تعهدات وجود نخواهد داشت. به اعتقاد بسيارى از مراجع، دريافت هاى اضافى متناسب با نرخ تورم، براى عوارض و مطالبات تقسيط شده، دريافت اضافه تلقى نشده و به عنوان ربا شناخته نمى شود؛ چرا كه اين دريافت ها تنها براى جبران قدرت خريد واقعى پول انجام شده و مبلغ اضافه اى به قرض دهنده تعلق نمى گيرد كه حرمت ربا داشته باشد.

۵. عدم اتكاء بر منافع و مصالح دراز مدت شهرى

نبود توازن بين درآمدها و هزينه هاى شهردارى ها باعث شده تا براى تامين منابع مالى، فروش تر اكم ساختمانى مازاد بر پتانسيل هاى هر منطقه به يك شيوه متداول و مرسوم تبديل گردد.

تغيير كاربرى هاى مداوم و پى در پى و کاهش سرانه هاى خدماتى مناطق، توجهى جز تامين منابع مالى ندارد. افق هاى برنامه ريزى محدود به عمر كارى و عدم احساس مسؤليت نسبت به آينده شهر، تصميم گيران را در مسيرهاى خطرناكى قرار مى دهد. امروزه شهردارى ها به جاى اين كه مشوق تجميع پلاكهاى ريز باشند، عملاً در جهت تفكيك پلاكهاى بزرگ گام برداشته و حتى زمين هاى يكپارچه متعلق به خودشان را نيز براى دريافت درآمدهاى آنى و فورى به قطعه هاى كوچك تر تقسيم مى كنند. اگر در شهردارى ها افق برنامه ريزى وسيع تر در نظر گرفته شود و مصالح دراز مدت مطمع نظر تصميم گيران واقع گردد، نه تنها زمين هاى متعلق به شهردارى نبايد در قالب پروژه هاى تفكيكى به فروش رسانده شود؛ بلكه شهردارى ها بايد زمين هاى خرد و تفكيك شده را خريدارى و در قالب پروژه هاى مشاركتى با بخش خصوصى مشاركت كنند. در اين صورت مالكيت اين زمين ها همچنان در اختيار شهردارى حفظ شده و شريك سازنده تنها به ازاى مشاركت در ساخت، امكان فروش تمام و يا بخشى



عدم انعقاد قرارداد برای اجرای برخی از پروژه‌ها به دلیل مطمئن نبودن از وصول برخی درآمدها و موکول شدن انعقاد قرارداد به تحقق درآمدها، فرصت‌های کاری را از دسترس شهرداری‌ها خارج می‌کند و انعقاد قرارداد بدون پشتوانه مالی نیز شهرداری‌ها را درگیر تعداد زیادی از طرح‌های نیمه تمام و مشمول تعدیل خواهد کرد. وصول بخش عمده‌ای از درآمدهای شهرداری‌ها در ماه‌های پایانی هر سال و کافی نبودن وصولی‌های ماه‌های آغازین هر سال، سبب می‌شود تا در ابتدای هر سال مالی، نه تنها پروژه‌های عمرانی شهرداری‌ها به تعطیلی کشانده شود؛ بلکه عملاً در پرداخت هزینه‌های جاری و حقوق و دستمزد نیز با مشکل مواجه باشند. عدم همراهی و همکاری نظام بانکی با شهرداری‌ها و تأخیر در شکل گیری بانک شهرداری‌ها عمده‌ترین دلیل تداوم چنین نوسانی در درآمدها است.

توزیع نامناسب درآمدها در ماه‌های هر سال باعث می‌شود تا شهرهای واقع در مناطق سردسیری و دارای یخبندان، هر سال فرصت‌های کاری را از دست داده، با تعجیل در هزینه کردن درآمدها در ماه‌های سرد سال (از ترس کاهش قدرت خرید درآمدها)، بخش قابل توجهی از کیفیت کار را فدای کمیت نمایند.

۸. ایجاد رانت

عدم امکان تامین درآمدهای دائمی، شهرداری‌ها را به سمت فروش بی ضابطه تراکم و یا کاربری‌های نامطلوب و مسئله دار وادار می‌کند. زمانی شهرداری می‌تواند درآمد سریع و کلانی را به دست آورد که برای بخش خصوصی امتیاز در خور توجهی تعریف شود. این امتیازات اگرچه مشکل کوتاه مدت شهرداری‌ها را حل می‌کند؛ ولی خود منشاء نابرابری‌ها و بی عدالتی‌ها در شهرها شده و مشکلات زیادی را برای شهر ایجاد خواهد کرد.

واگذاری تراکم‌های چند صد درصدی در کوچه‌های تنگ و باریک و یا صدور مجوزهای تجاری در محورهای شریانی و یا صدور مجوز در قلب محدوددهای باغی و نیز عدول از ضوابط و مقررات شهرسازی و ایمنی، نمونه‌های بارزی از رانت‌های ایجاد شده به بهانه کسب درآمد در شهرداری‌ها است.

قابلیت ایجاد رانت در شهرداری‌ها، قدرت‌های اقتصادی را ترغیب می‌کند تا با ورود به عرصه‌های مطبوعاتی و سیاسی برای تداوم این منافع صاحب روزنامه شده و در انتخابات شوراها و مجلس شورای اسلامی، حامی طیفی از افراد تامین کننده رانت‌های ذکر شده گردند. عدم ایجاد محدودیت در شیوه‌ها و حجم تبلیغات و نیز عدم دقت مردم به پشت پرده، برخی شگردها و شیوه‌های تبلیغاتی تداوم دهنده این رانت‌ها را در شهرداری‌ها است.

صدور مجوزهای موردی و مسئله دار به بهانه‌هایی چون کسب درآمد، سرمایه گذاری و یا پاسخ گویی به مساعدت‌های مالی افراد به برخی از پروژه‌ها و یا فعالیت‌های اجتماعی، مردم را نسبت به شهرداری‌ها دچار تردید کرده و واکنش‌های منفی آنان در حفظ و نگهداری اموال عمومی و فراگیر شدن اعتراض‌ها، کم‌ترین پیامد این اقدامات نسنجیده است.

استفاده از اهرم تغییر کاربری در کمیسیون‌های ماده پنج قانون شورای عالی شهرسازی و معماری، به یک ابزار مالی برای حل

مشکلات استنادی‌ها، دستگاه‌های اداری و یا نهادهای خیریه تبدیل شده است.

معمولاً رانت تغییر کاربری‌های وسیع و مسئله دار به جای این که نصیب شهرداری‌ها شود، سر از جاهای دیگری درآورده و به قیمت فقر مالی شهرداری‌ها، مشکلات آموزشی، بهداشتی درمانی و اداری بسیاری از دستگاه‌ها مرتفع می‌گردد.

عدم وجود ابزارهای کافی برای وصول برخی از درآمدها و وابستگی به همکاری بسیاری از دستگاه‌ها در وصول درآمدها، عملاً شهرداری‌ها را ناچار به پرداخت درصدی از درآمدهای وصول شده به این دستگاه‌ها می‌کند. پرداخت درصدی از بهای خدمات وصول شده از اتباع خارجی به استنادی‌ها، واگذاری بخش عمده و با تمام درآمدهای حاصل از جریمه رانندگان به نیروی انتظامی، واگذاری بخشی از درآمدهای وصولی از اصناف به اتحادیه‌های مربوطه و ... نمونه‌های متعددی از رانت‌های ایجاد شده برای دستگاه‌های دولتی در وصول درآمدهای شهرداری‌ها هستند.

۹. پر هزینه بودن روش‌های جمع آوری عوارض و بهای

خدمات

عدم امکان تعریف عوارض و بهای خدمات به دلیل محدودیت‌های قانونی، اجتماعی و سیاسی شهرداری‌ها باعث تنوع کدهای عوارضی شهرداری‌ها شده، این تنوع و تعدد، هم کارکنان و شهروندان را در محاسبه دچار سردرگمی و عدم درک نحوه محاسبه می‌کند و هم هزینه‌های جمع آوری و وصول را به شدت افزایش می‌دهد. اصرار زیاد بر توجه پذیر بودن برخی از فرمول‌ها و ضوابط عوارضی و نیز دقت در تمام ریزه کاری‌های ممکن در این فرمول‌ها، پیچیدگی‌های زیادی به کار شهرداری داده و امکان سوء استفاده و رانت اطلاعاتی برای کارکنان و یا مرتبطان با امور شهری را فراهم می‌کند. تفسیرهای چندگانه از فرمول‌ها و ضوابط و عدم تسلط مردم به این پیچیدگی‌ها، ضمن این که هزینه‌های وصول و تردد مردم را افزایش می‌دهد؛ کارکنان را نیز در معرض فسادهای تبانی و رشوه گیری قرار خواهد داد.

عدم تعریف ابزارهای لازم برای وصول به موقع عوارض و بهای خدمات، شهرداری‌ها را به سمت روش‌های تشویقی برای وصول درآمدها کشانده، همین مشوق‌ها بخشی از دریافتی را صرف هزینه جمع آوری می‌کند. تلاش دولت برای تسریع در امور اداری مردم و عدم نیاز به استعلام از شهرداری‌ها، هر چند که در کار اداری دستگاه‌ها سهولت ایجاد می‌کند، ولی عدم همراهی پرداخت عوارض با جریمه، باعث عدم وصول به موقع درآمدهای قابل وصول شهرداری‌ها نیز می‌گردد.

همراه نبودن دستگاه‌های قضایی و انتظامی با شهرداری‌ها باعث می‌شود تا تخلفات در امور شهری وسعت زیادی پیدا کرده و برخورد با این تخلفات برای وصول درآمدها و سازماندهی به امور شهری برای شهرداری‌ها پر هزینه باشد. موکول کردن انجام بعضی از کارها به پرداخت عوارض برای اطمینان از وصول درآمد، برای خود شهرداری‌ها نیز مسئله ساز شد و با کندی در انجام کارها، آن‌ها را از وصول برخی از درآمدهای بالقوه محروم می‌کند.

نگاهی به نظام مالی شهرداری‌ها

□ آرش سرایی



دکتر پورهنگ بهرامی متولد ۱۳۱۸ است. وی که دانش آموخته دانشگاه شرکت نفت است، از اساتید دانشگاه‌های هاروارد و آکسفورد نیز بهره برده است. در کارنامه‌ی ارزشمند وی سابقه بیش از ۳۰ سال کار در امور اداری و مدیریتی مرتبط با امور مالی شهرداری‌ها و سابقه بیش از ۴۰ سال تدریس در دانشگاه‌های مختلف کشور ثبت است. دکتر بهرامی ۴ عنوان کتاب با نام‌های حسابداری شهرداری‌ها و مدیریت امور مالی شهرداری‌های ایران، بودجه شهرداری و مدیریت بودجه ریزی، مدیریت درآمد و سایر منابع تأمین کننده اعتبار شهرداری‌ها و حسابداری شهر و حسابرسی شهرداری‌ها را به رشته‌ی تحریر در آورده است.

ماهانامه‌ی شهرداری‌ها در نشست‌ی دیدگاه‌های وی را دربار‌ی امور مالی و حسابداری شهرداری‌ها جویا شده است:

غیر انتفاعی: دارایی‌ها = بدهی‌ها + مازاد است. بر اساس این معادله این دو نوع حسابداری خودشان را از هم جدا می‌کنند. هر دوی این حسابداری‌ها دارای هیأت حسابداری بین‌المللی هستند اولی FASP دومی GASP که مدیریت استانداردهای خاص خودشان را دارند. هر کدام از این مؤسسات اصول و قانون پذیرفته‌ای را دارند که در بعضی جاها همانند و در بعضی جاها مترادف یا متضاد هستند. در ظاهر امر، در مؤسسات غیر انتفاعی و انتفاعی دفتر کل یا دفتر روزنامه وجود دارد ولی در گزارش دهی کاملاً متفاوت هستند. متأسفانه در دانشگاه‌های کشور ما به مؤسسات غیر انتفاعی بهایی داده نشده، درسی به این عنوان گفته نمی‌شود. فقط یک درس ۴ واحدی به عنوان مدیریت دولتی تدریس می‌شود که در آن تنها دستور العمل حسابداری وزارت امور اقتصادی تدریس می‌شود. تنها منبعی که در این رابطه در کشور وجود دارد کتابی است که خانم دکتر طاهره خدادوست تألیف کرده اند و انتشارات مرکز آموزش مدیریت دولتی آن را به چاپ رسانده است. به همین دلیل است که زمانی بحث حسابداری‌ها پیش می‌آید، کسانی که تحصیلات دانشگاهی دارند نظرشان روی حسابداری تعهدی مؤسسات انتفاعی است و به آن دید نگاه می‌کنند در حالی که روش‌های حسابداری مؤسسات غیر انتفاعی از جمله شهرداری‌ها متفاوت است.

شوریا حالا که بحث روش‌های متداول حسابداری پیش آمد، لطفاً بفرمایید، در حال حاضر روش‌های متداول حسابداری در کشور ما چیست؟ و شما چه روشی را برای شهرداری‌های کشورمان مناسب می‌دانید؟

○ ما پنج نوع روش در حسابداری داریم:

- ۱- روش تعهدی
- ۲- روش نقدی
- ۳- روش تعهدی تعدیل شده
- ۴- روش نیمه تعهدی
- ۵- روش نقدی تعدیل شده

شوریا به‌طور کلی، شهرداری‌ها از نظر مالی چه نوع مؤسساتی هستند؟

○ به‌طور کلی مؤسسات به دو دسته تقسیم می‌شوند: مؤسسات انتفاعی دارای سرمایه و مؤسسات غیر انتفاعی بدون سرمایه. مؤسسات انتفاعی دارای سرمایه به مؤسساتی اطلاق می‌شود که هدفشان کسب سود و سرمایه است ولی مؤسسات غیر انتفاعی فاقد سرمایه به مؤسساتی اطلاق می‌شود که هدفشان کسب سود و سرمایه نیست؛ زیرا اصلاً سرمایگی ندارند که بخواهند نسبت به نگر داشتن آن اقدام نمایند.

مؤسسات انتفاعی دارای سرمایه به سه بخش تقسیم می‌شود: خدماتی، بازرگانی، صنعتی.

مؤسسات غیر انتفاعی فاقد سرمایه هم به سه بخش تقسیم می‌شود: مؤسسات غیر انتفاعی فاقد سرمایه اختصاصی؛ مثل یک حزب یا مراکز عام المنفعه‌ای؛ مانند جمعیت هلال احمر.

مؤسسات غیر انتفاعی فاقد سرمایه عمومی خاص مثل؛ شهرداری‌ها مؤسسات غیر انتفاعی فاقد سرمایه عمومی عام؛ مثل دولت. در مورد تأمین مالی این مؤسسات هم باید گفت، در مؤسسات اول اعتبار به وسیله گرفتن شهریه یا حق عضویت تأمین می‌شود و در مؤسسات دوم که مؤسسات عمومی خاص مانند شهرداری تهران است؛ به وسیله خود اهالی باید تأمین مالی و اداره شود و این تأمین مالی را اصطلاحاً عوارض می‌گویند. در مؤسسات سوم؛ مثل دولت نیز از محل مالیات کشور را اداره می‌کند. هر دوی این مؤسسات (غیر انتفاعی بدون سرمایه و انتفاعی دارای سرمایه) دارای حسابداری هستند ولی هر چند از نظر کلمه یک جور نوشته می‌شود ولی کاملاً با هم متفاوت است؛ یعنی حسابداری مؤسسات انتفاعی که در دانشگاه‌های کشور ما تدریس می‌شود کار خودش را انجام می‌دهد و حسابداری مؤسسات غیر انتفاعی فاقد سرمایه بحث خودشان را دارند. معادله‌ای که در حسابداری مؤسسات انتفاعی به کار برده می‌شود: دارایی‌ها = بدهی‌ها + سرمایه است؛ در حالی که معادله حسابداری در مؤسسات



روش تعهدی به روشی گفته می‌شود که به محض این که درآمدی یا هزینه‌ای تحقق پیدا کند، ما در دفاتر ثبت می‌کنیم؛ صرف نظر از این که پولی بگیریم یا نگیریم.

روش نقدی به روشی گفته می‌شود که ما هر زمان که وجهی دریافت کنیم، بابت درآمد یا وقتی وجهی پرداخت می‌کنیم بابت هزینه، در دفاتر ثبت می‌شود.



روش نیمه تعهدی به روشی اطلاق می‌شود که ما در هزینه‌ها تعهدی عمل کنیم و درآمدها نقد یا برعکس و این امر بستگی دارد که سیاست مالی آن مؤسسه به چه صورت باشد.

این روشی است که هزینه‌ها تعهدی باشد ولی درآمدها اگر آماده و قابل دسترس و قابل اندازه‌گیری باشد تعهدی عمل شود و برعکس یعنی اگر آماده و قابل دسترس و قابل اندازه‌گیری نباشد نقدی عمل گردد.

روش نقدی تعدیل شده به روشی اطلاق می‌شود که در آن در مورد درآمدها نقدی عمل شود و به محض این که وصول می‌شود ثبت می‌گردد، ولی هزینه‌ها دو شرط کافی و لازم را باید داشته باشد. شرط لازم این است که حتماً تحقق یافته باشد و شرط کافی آن است که پرداخت شده باشد. فرض بفرمایید در شهرداری‌های کشور ما پیش پرداخت انجام می‌شود ولی به حساب

هزینه برده نمی‌شود، برای این که هزینه‌اش هنوز تحقق پیدا نکرده است. روی میز شهردار صورت وضعیت‌هایی است که کار آن‌ها تمام شده و مهندس تأیید کرده است ولی چون پرداخت نشده است مانده است، ولی زمانی که پرداخت شود و تحقق پیدا کرده باشد، هزینه می‌شود.

هیأت بین‌المللی GASAP در سال ۱۹۹۶ تصویب کرد، مؤسسات بدون سرمایه از روش تعهدی تعدیل شده استفاده کنند. در حسابداری دولتی یا اصول حسابداری مؤسسات غیر دولتی یکی از اصول مهم، اصل تقدم قانون بر اصول است؛ یعنی در حسابداری دولتی و حسابداری شهرداری‌ها حرف اول را قانون می‌زند. در کشور ما قانون شهرداری‌ها به وزارت کشور تکلیف کرده، روش نقدی را عنوان کند و به موجب قانون وقتی که در دستورالعمل وزارت کشور روش نقدی تعریف شده است، می‌بینیم که روش نقدی تعدیل شده است که البته در آن زمان نبوده است. در زمان تدوین قانون، دو روش

بیش تر نبوده و روش‌های دیگر بعداً به وجود آمد. در حقیقت در کشور ما در شهرداری‌ها روش نقدی تعدیل شده اعمال می‌گردد، ولی آن چه که استانداردهای بین‌المللی می‌گویند، روش تعهدی تعدیل شده است.

مشکل حسابداری کشور ما روش حسابداری نیست. ما چیزی به عنوان حسابداری نقدی یا تعهدی نداریم. ما حسابداری به عنوان شهرداری یا صنعتی و... داریم. می‌توان گفت که حسابداری شهرداری بر مبنای تعهدی

است و هر کدام از این حسابداری‌ها بر مبنای یکی از این روش‌ها است. مشکل کشور ما این است که در شهرداری‌ها سیستم حسابداری نداریم که حال نقدی یا تعهدی باشد.

وزارت کشور در مدت این چند سال که متصدی نظارت بر شهرداری‌ها بوده، انصافاً در این زمینه بیکار نمانده است. آن دستورالعمل‌هایی که وزارت کشور برای شهرداری‌ها نوشته است، با کمک رای زنان بین‌المللی و با هزینه بسیار بالایی تهیه شده است ولی متأسفانه آن‌ها را کسی نمی‌شناسد.

در حال حاضر در شهرداری "گرمدره" بر اساس قانون و مقررات و دستورالعمل‌ها و اصل تقدم قانون بر اصول، سیستم حسابداری شهرداری را تدوین کرده‌ایم که نتایج خوبی هم داشته است. ما قوانین خوبی داریم، ولی مشکل ما، مشکل روشی است و تغییر روش کار آسانی نیست. در قانون شهرداری‌ها نوشته شده، وزارت کشور باید روش را تغییر دهد؛ معنی آن نیست که بتوان با ابلاغ یک بخش نامه این روش را تغییر داد بلکه ممکن است این فرآیند ۸ الی ۹ سال طول بکشد. اگر ما بخواهیم که سیستم را عوض کنیم روشی وجود دارد که ۹ مرحله دارد که یکی از این مراحل "شناخت" است؛ مثلاً اگر بخواهیم در شهرداری تهران سیستم را تغییر دهیم بحث شناخت، بودجه، ساخت حساب‌ها، ثبت حساب‌ها، تفسیر حساب‌ها، حساب مناطق و دستگاه‌های اجرایی وابسته شهرداری، مدت زیادی به طول می‌انجامد. در مرحله شناخت آن اگر ۲۰۰ نفر برای شهرداری کار کنند، ۳ الی ۴ سال طول می‌کشد و حاصل کار یک جزوه در حدود هزار تا ۲ هزار صفحه است. ما یک شبه نمی‌توانیم این سیستم را عوض کنیم. قانون ما تماماً بر مبنای نقدی است؛ مثلاً در قانون شهرداری‌ها نوشته شده است، شهرداری همه‌ی معاملاتش را بر اساس مزایده یا مناقصه انجام می‌دهد، بعد عنوان شده است اگر یکی برنده مناقصه شد، اگر بخواهد شروع به کار کند باید یک مبلغ به عنوان پیش پرداخت به او بدهیم تا کارش را شروع کند و به دنبال آن برای انجام هر کاری به مبلغی نیاز دارد. برای مزایده هم همین طور است، که برای عوض کردن قانون زمان کافی نیاز است.

بحث بعدی اصل تقدم درآمد بر هزینه که ما در قوانین مان است، عنوان می‌کند که اول مبلغی را مثلاً بابت اسفالت باید پرداخت کرد تا بعداً این امر صورت بگیرد. حسابداری تعهدی به آن معنای کامل قابل پیاده کردن در کشور ما نیست.

تجزیه و تحلیل در حال حاضر شهرداری‌های ما با چه مشکلاتی در نظام مالی و اداری خود مواجه هستند؟ همان طور که شما فرمودید اصلاً سیستم حسابداری در شهرداری‌های ما پیاده نشده است. در این مورد توضیح بفرمایید.

○ یکی از مهم‌ترین مشکلاتی که ما الان در مورد نظام مالی شهرداری‌ها در کشورمان داریم این است که سیستم حسابداری در شهرداری‌ها پیاده نشده است. به نظر من اولین مطلبی که باید عنوان کنیم مسأله "خزانه" در شهرداری است.

قانون ما، قانونی مترقی است. در قانون شهرداری ما خزانه را به عنوان صندوق داریم و این عنوان برای این آمده که با قانون محاسبه دولتی و عمومی اشتباه نشود.

خزانه نقش مهمی در شهرداری‌ها و مؤسسات غیر انتفاعی دارد؛ خزانه تنظیم‌کننده‌ی دریافت و پرداخت از نظر زمانی و مکانی در هر مؤسسه‌ای است و از این رو باید آن را ببینیم. در رابطه با خزانه، کار کارشناسی لازم است، به ویژه در کلان‌شهرهای ما این از ضروریات است، اما نه به این سرعت و نه به این شدت. متأسفانه در ایران در زمینه مسائل مالی شهرداری‌ها متخصصان اندکی داریم.

بعد از این که ما توانستیم خزانه‌ها را در شهرداری‌ها مستقر کنیم استقرار



شهرداری‌ها نیست چون خیلی از کارهایش عقب می‌افتد. همه‌ی این مسائل و مطالبی که گفته شد همه به آموزش برمی‌گردد و الان مرکز آموزش ما فعال است، ولی متأسفانه از نظر استاد کمبود داریم. آقای ناصری پور ایده‌های قشنگی دارند و می‌گویند به جای این که شهردارانمان به تهران بیایند ما در هر استانمان یک مرکز آموزش اقماری درست کنیم و از امکانات استانداری‌ها هم استفاده کنیم، ولی مشکل اصلی ما کمبود مدرس است.

ما در کل دانشگاه‌هایمان دچار فقر استاد در زمینه حسابداری و بودجه و... هستیم. بیش‌تر حسابداری شهرداری‌ها توجه‌شان به دارایی‌ها است در صورتی که بیش‌ترین توجه باید به اجرای بودجه باشد؛ چون در بودجه ما یک هدف داریم و برای رسیدن به این هدف یک هزینه‌هایی را می‌پردازیم. زمانی ما می‌توانیم به مقصود و منظورمان برسیم که این درآمدها بر اساس قانون و مقررات و طبق آن چیزی که در بودجه پیش‌بینی شده بود وصول شود و براساس قانون و مقررات و براساس اعتباراتی که در بودجه است، خرج شود تا ما به آن هدفمان برسیم؛ بنابراین حسابرس باید تلاش خودش را در مرحله اجرای بودجه بگذارد و حتی در قانون سه نوع کنترل پیش‌بینی شده که بحثی عمیق است.

شهریار به عنوان سخن پایانی اگر مطلبی دارید، بیان فرمایید. ○ در خاتمه باید بگویم، دهیاری‌های ما هم شهرداری‌هایی کوچک هستند و از نظر عمل و ماهیت با شهرداری‌ها یکی هستند. من توصیه می‌کنم، با توجه به این که دهیاری‌ها مراکزی نوپا هستند، بحث حسابداری را جدی بگیرند. یک مطلب دیگر این است که شهرداری‌ها پای‌های دموکراسی هر کشوری هستند. این دموکراسی روی دوش شوراهاست و ما باید به این‌ها توجه کنیم و درست است که الان مشکلاتی داریم که ریشه در گذشته



دارد ولی باید تحمل کنیم. من شهرداری‌ها را بسیار با اهمیت می‌بینم و مطلب دیگر این که ناگهانی یک کاری را انجام ندهیم. باید در یک شهر کوچک به صورت آزمایشی انجام دهیم و اگر جواب داد در کل کشور از آن استفاده کنیم. ما در مقیاس بسیار کوچک سیستم حسابداری را در شهرداری گرفته‌ایم بر اساس قانون شهرداری، مقررات شهرداری، دستورالعمل وزارت کشور که بسیار عالی است و اصول متداول حسابداری که کل دنیا قبول دارند پیاده کردیم الان هم جواب داده است و این را می‌توانیم برای کل کشور توسعه بدهیم.

شهریار با تشکر از شما که در این گفتگو شرکت فرمودید.

یک سیستم حسابداری بر اساس قانون، مقررات، دستورالعمل‌های وزارت کشور و اصول متداول حسابداری لازم است. توجه به اصل کنترل بودجه موضوع مهم دیگر است. از جمله اصولی که در حسابداری دولتی است اصل تقدم قانون بر اصول، یکی اصل حساب‌های مستقل و گروه حساب‌ها و یکی هم اصل کنترل بودجه است. ما باید توجه خودمان را چه در حسابداری و چه در حسابرسی به کنترل بودجه اختصاص بدهیم. کنترل بودجه هم از لحاظ کنترل مالی و هم از نظر کنترل حسابداری (که این یکی بحث تخصصی خاصی را می‌طلبد)، یکی از مسائلی است که مشکل ساز شهرداری‌های ماست. کنترل داخلی نیز از جمله مسائل مهم است که این کنترل در مؤسسات شهرداری‌ها بیش‌تر قانونی است و در چارت سازمانی است و یک مقدار کنترل‌های داخلی که به دستور شهرداران و به تصویب شوراها باید در شهرها به وجود بیاید.

مطلب دیگر برای حل مشکل، تأسیس یک سازمان حسابداری مستقل برای شهرداری‌ها است و این واقعاً اهمیت دارد که افرادی متخصص را برای کار شهرداری تربیت کنند. ما وقتی درباره سازمان حسابداری شهرداری‌ها صحبت می‌کنیم در آن بودجه و آموزش و حسابداری هم مستتر است؛ یک همچنین سازمانی را باید برای حسابداری شهرداری‌های کشورمان تدارک ببینیم و ضروری است. مطلب دیگر که باز به نظر من مهم است آموزش است؛ زیرا در همه‌ی مسائلی که گفتیم آموزش حرف اول را می‌زند. این آموزش باید دائمی باشد. خوشبختانه اخیراً سازمان شهرداری‌ها و دهیاری‌های کشور در مورد آموزش فعالیت‌هایی داشته است که مثبت است ولی آن چیزی که کمبود آن بیش‌تر احساس می‌شود، مدرس است. ما باید توجه مان را به تربیت مدرس معطوف بکنیم و دست کم در دانشگاه‌هایمان چند واحد درس را بر این مبنا عنوان کنیم. مطلب دیگر درباره‌ی مشکلات شهرداری‌ها، مشکل منابع مالی شهرداری‌هاست. شهرداری‌های کشور ما مؤسسات فقیری نیستند. بعد از شرکت نفت، دارا‌ترین مؤسسات از کلان شهرها گرفته تا شهرهای کوچک، همین شهرداری‌ها هستند. منتها نظام مالی ندارند که بر می‌گردد به همان خزانه و نظام مالی و...

شهرداری‌ها میلیون‌ها تومان از مؤسسات دیگر طلب کار هستند ولی هیچ نوع مدرکی ندارند که با ارائه آن‌ها بتوانند طلب خود را بگیرند؛ بنابراین به نظر من باید برای شهرداری‌ها نظام مالی درست کرد. یکی دیگر از مسائل در شهرداری‌ها این است که مشاهده می‌کنید شهرداری در نیمه اول سال بالاترین هزینه را داراست و در نیمه دوم کم‌ترین هزینه را. در اول سال فصل ساختمانی است و پروژه‌ها عملیاتی می‌شود که کارهایی از این قبیل و در نیمه دوم سال کارهای ساختمانی و... کاهش می‌یابد. حالا چه باید کرد؟ برای این که ما این مشکل را برای شهرداری حل کنیم باید از "تن خواه گردان خزانه" استفاده کنیم. این کلمه یک تعریف قانونی است که در قانون محاسبات عمومی عنوان شده است و در آن جا گفته شده که تن خواه گردان خزانه یک اعتبار بانکی است. اگر شهرداری می‌توانست بودجه‌اش را به موجب قانون تن خواه گردان خزانه بگیرد و تا پایان سال آن را تسویه کند، بسیاری از مشکلاتش حل می‌شد. اولاً ما باید بتوانیم این نظام را در خزانه مان به وجود بیاوریم، ولی تن خواه گردان خزانه یا اعتبار بانکی قانون نیاز دارد و قانون گرفتن آن توجیه پذیر است. به موجب قانون شهرداری‌ها باید تمام درآمدها را به بانک مرکزی یا به بانک ملی به نمایندگی بانک مرکزی بدهند. شما حساب کنید ببینید که در طول سال شهرداری‌ها چه مبلغی را باید به بانک مرکزی بدهند. رقم، رقم، بالا می‌آید. این به نفع

لزوم نظارت قبل و حین خرج در نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد

هادی خدابخشی

کارشناس ارشد مدیریت دولتی
kh.zihesabiha@gmail.com

مهرداد جباری

کارشناس ارشد حسابداری
t_parseh@yahoo.com

در کشورهای مردم‌سالار پاسخگویی جزء لاینفک حکمرانی خوب تلقی شده و یکی از مواردی که در زنجیره ارزش نظام پاسخگویی مدنظر قرار می‌گیرد نظارت مالی است. نظارت مالی در کشور ما به ۲ صورت نظارت قبل از خرج و نظارت بعد از خرج انجام می‌شود. نظارت بعد از خرج توسط حسابرسان دیوان محاسبات کشور و نظارت قبل و حین خرج توسط ذیحسابان منصوب وزارت امور اقتصادی و دارایی، به موجب ماده (۳۱) قانون محاسبات عمومی کشور انجام می‌شود. در ادبیات مالیه عمومی مستتر است که رعایت قوانین و مقررات اولویت اصلی انجام عملیات در بخش عمومی است، بنابراین قانونگذار در کشور تصمیم گرفته است تا از طریق نظارت متمرکز در قوه مجریه نسبت به رعایت حداکثری قوانین و مقررات اطمینان حاصل نماید. همانگونه که ذکر شد نظارت مالی قبل و حین خرج از طریق ذیحسابان منصوب وزارت امور اقتصادی و دارایی انجام می‌شود. امروزه با تلاش‌های صورت گرفته ذیحسابی به صورت یک حرفه به جامعه معرفی و شناسانده شده است. هر حرفه با توجه به اعتماد و تعامل با جامعه پیرامون خود موجودیت می‌یابد بنابراین می‌بایست با تغییرات پیش رو هماهنگ شود. از جمله تغییرات پیرامونی حرفه ذیحسابی می‌توان به این موارد اشاره نمود: تدوین و لازم‌الاجرا شدن استانداردهای حسابداری بخش عمومی، تغییر نظام حسابداری از نقدی تعدیل شده به تعهدی، تغییر نظام بودجه‌ریزی از روش افزایشی به روش مبتنی بر عملکرد. به نظر می‌رسد با توجه به تغییرات پیش رو و تغییرات نحوه عمل، نحوه نظارت نیز می‌بایست دستخوش تغییراتی شود. بنابراین، این نوشتار بر آن است تا با مطالعه ادبیات موضوعی نظارت بر چستی و چگونگی تغییرات نقش نظارتی ذیحسابان در قبل و حین خرج پردازد.

واژه‌های کلیدی: نظارت مالی، نظارت عملیاتی، ذیحساب، نظارت قبل و حین خرج.

۱. مقدمه

مسئولیت پاسخگویی عمومی دولت‌ها در قبال شهروندان از جنبه‌های گوناگون نظیر مالی، عملیاتی، سیاسی، اجتماعی و مدیریتی قابل طرح بوده و به اشکال عمودی (مقامات منصوب در قبال مقامات منتخب) و افقی (قوه مجریه در قبال قوه مقننه و در هر دو در قبال مردم) قابل احراز است. در کل ۲ نوع مسئولیت پاسخگویی به شرح زیر بر بودجه مصوب سالانه کل کشور حاکم است:

- مسئولیت پاسخگویی مالی

- مسئولیت پاسخگویی عملیاتی

استوارت (۱۹۸۵) چارچوبی را برای ارزیابی فرایند مسئولیت پاسخگویی عمومی ارائه و ۵ سطح از این مسئولیت را معرفی کرد. این ۵ سطح مسئولیت پاسخگویی عمومی که به نردبان پاسخگویی موسوم گردید و در سال ۱۹۹۳ مبنای تهیه و تنظیم بیانیه مفهومی شماره یک هیئت مشورتی استانداردهای حسابداری دولت فدرال آمریکا قرار گرفت عبارتند از:

سطح یک: مسئولیت پاسخگویی خط‌مشی؛ شامل پاسخگویی در مورد خط‌مشی‌هایی که اتخاذ شده و خط‌مشی‌هایی که رد شده است (ارزش).

سطح دو: مسئولیت پاسخگویی برنامه؛ شامل پاسخگویی در مورد اجرا و میزان دستیابی به اهداف و برنامه‌ها (نتایج و اثربخشی).

سطح سه: مسئولیت پاسخگویی عملکرد؛ شامل پاسخگویی در مورد چگونگی عملکرد (کارایی و صرفه اقتصادی).

سطح چهار: مسئولیت پاسخگویی فرایند؛ شامل پاسخگویی درباره فرایندها، روش‌های اجرایی، معیارهای اندازه‌گیری برای اجرای وظایف تعیین شده (برنامه‌ریزی، تخصیص و ...).

سطح پنج: مسئولیت پاسخگویی التزام و مشروعیت مصرف منابع؛ شامل رعایت قوانین و مقررات و محدودیت‌های حاکم بر مصرف بودجه‌ای.

۲. نظارت

نظارت از جمله ابزارهایی است که به تحقق و ایفای مسئولیت پاسخگویی کمک می‌نماید. متأسفانه در قوانین و مقررات و همچنین در ادبیات موضوع، تعریف جامعی از نظارت و به‌ویژه نظارت مالی وجود ندارد اما به نوعی می‌توان نظارت مالی را اینگونه تعریف نمود:

نظارت در مفهوم عام فعالیتی است که باید‌ها را با هست‌ها، مطلوب‌ها را با موجودها و پیش‌بینی‌ها را با عملکردها مقایسه می‌کند. نتیجه این مقایسه تصویر روشنی از تشابه یا تمایز این دو گروه از عوامل خواهد بود. نظارت در مفهوم خاص خود شامل کلیه کنترل‌هایی است که قبل و بعد از مصرف منابع مالی اعمال می‌گردد. هدف اساسی، 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. برقراری یک نظام نظارت مالی مناسب کمک مؤثری به صحت و دقت در 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 می‌نماید (باباجانی، ۱۳۸۲).

سیستم نظارت قبل از خرج که بخش مهمی از نظام نظارت مالی یک کشور را تشکیل می‌دهد، به دلیل ارتباط نزدیکی که با انجام مخارج مربوط به طرح‌ها و فعالیت‌ها و برنامه‌های موردنظر در بودجه دارد همواره مورد توجه بوده است.

در دنیای امروز مفهوم کنترل از عامل محدودیت به مفهوم نوین عامل هدایت تغییر یافته تا نه تنها با مفهوم تفویض اختیار و نوآوری و خلاقیت که بر کسب نتایج تأکید دارد تناقض نداشته باشد بلکه مکمل مفهوم مذکور باشد.

اگر در تدوین نظام نظارت مالی و عملیاتی بر مفاهیم مسئولیت پاسخگویی و کنترل تکیه نشود، تفویض اختیار به خودسری و خلاقیت و نوآوری به هرج و مرج تبدیل خواهد شد. معمولاً نظارت به ۲ صورت متمرکز یا غیر متمرکز اعمال می‌شود که هر کشور با توجه به شرایط اقتصادی، سیاسی و فرهنگی خود یکی از این دو رویکرد را برای نظارت در نظر می‌گیرد.

۳. تجارب سایر کشورها در زمینه تمرکز یا عدم تمرکز نظارت مالی در بخش عمومی

مطالعات مقایسه‌ای و تطبیقی صورت گرفته در معاونت نظارت مالی و خزانه‌داری کل کشور که طی آن نظام نظارت مالی ۸ کشور شامل ۴ کشور پیشرفته و ۴ کشور در حال توسعه مورد بررسی قرار گرفت، نشان می‌دهد در کشورهای مورد مطالعه یکی از مهم‌ترین مراحل و فرایندهای نظام بودجه‌ریزی و مدیریت کلان مالی، نظارت و کنترل بودجه است. این نظارت و کنترل از نظر دستگاه اجرایی مستقل و از نظر قوه مجریه، داخلی (توسط نهادی زیر نظر قوه مجریه) و به طور مشخص توسط وزارت دارایی یا خزانه‌داری و در واحدی تخصصی تحت عنوان دفتر حسابرسی یا دفتر ملی حسابرسی یا دبیرخانه نظارت صورت می‌پذیرد. به عبارت دیگر هرچند نظارت داخلی در دستگاه اجرایی توسط خود دستگاه اجرایی (هم به لحاظ سازمانی و ساختاری و هم به لحاظ مدیریتی) صورت می‌گیرد، اما نظارت خارجی (بیرونی) توسط مقامات و ساختارهای متعلق به یک دستگاه اصلی دولت و قوه مجریه یعنی وزارت دارایی و یا خزانه‌داری کشور اعمال می‌شود. این موضوع حتی در برخی از کشورهای پیشرو در نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، از جمله کشور استرالیا نیز به چشم می‌خورد. در واقع به نوعی می‌توان گفت اغلب کشورها دارای یک نظام حسابرسی داخلی در سطح قوه مجریه می‌باشند که بعضاً شکل و چگونگی انجام کار آنها با هم متفاوت است. این امر عموماً از شرایط محیطی اقتصادی، سیاسی و قانونی کشورها نشأت می‌گیرد. در کشور ما نیز طبق قوانین و مقررات موجود و

سیاست‌های کلان دولت و وزارت امور اقتصادی و دارایی بخش عمده‌ای از وظایف حسابرسی داخلی دولت را معاونت نظارت مالی و خزانه‌داری کل کشور ایفا می‌نماید (سیاست تمرکز در نظارت). برای تشریح بیشتر مطالب در ادامه حسابرسی داخلی، کنترل‌های داخلی، انواع نظارت و کنترل به لحاظ ماهیتی تبیین و پس از آن در لایه‌های عملیاتی هر یک، نقش ذیحسابان احصاء و تلخیص شده و در نهایت الزامات و تغییر ساختارهای ضروری بیان می‌شود (اکرمی و همکاران، ۱۳۹۳).

۳-۱. حسابرسی داخلی

بر اساس تعریف انجمن حسابرسان داخلی آمریکا، حسابرسی داخلی نوعی فعالیت اطمینان‌دهی و مشاوره‌ای مستقل و بی‌طرفانه است که با هدف ارزش‌آفرینی و بهبود عملکرد سازمان انجام می‌شود. بنابراین، حسابرسی داخلی به‌عنوان یکی از مکانیزم‌های درون‌سازمانی پاسخگویی و حاکمیت سازمانی به ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی کمک می‌کند. نکته حائز اهمیت در این تعریف، تفسیر عبارت سازمان است. آیا منظور از سازمان یک واحد عملیاتی است؟ یا سازمان اجرایی کشور (قوه مجریه)؟ که در ادامه پاسخ آن ارائه خواهد شد.

۳-۱-۱. ویژگی حسابرسی داخلی

- واحدهای حسابرسی داخلی دارای چند ویژگی مشخص به شرح ذیل می‌باشند:
- مرجع انتخاب: اعضای اصلی واحد حسابرسی داخلی کل، عموماً توسط ارکان ارشد قوه مجریه انتخاب و منصوب می‌شوند.
- هدف: هدف واحد حسابرسی داخلی در سطح کلان ایجاد اطمینان نسبی از تحقق اهداف در سطح دولت و همچنین ابزاری برای کمک به مدیران ارشد دولت و دستگاه‌های اجرایی زیرمجموعه می‌باشد.
- محدوده وظایف: دامنه وظیفه حسابرسان داخلی بر خلاف حسابرسان مستقل نامحدود است و به عبارتی در هر زمینه‌ای اجازه بررسی دارند که البته در نوع خود با توجه به عملیاتی یا مالی بودن موضوع در لایه‌های زیرین خود تقسیم‌بندی می‌شود و افراد ملزم به رعایت مرزهای تعیین شده در لایه‌های کاری خود می‌باشند.
- مدت رسیدگی: مدت رسیدگی حسابرسان داخلی نامحدود و مستمر می‌باشد. با توجه به این مطلب حضور نماینده واحد حسابرسی داخلی در واحدهای عملیاتی بخش عمومی الزامی به نظر می‌رسد.
- محصول فعالیت: محصول فعالیت حسابرسان داخلی تهیه گزارش‌های لازم برای مدیریت بالادستی است. همچنین حسابرس داخلی پل ارتباطی بین حسابرس مستقل (دیوان محاسبات کشور) و واحدهای اجرایی برای ایفای مسئولیت پاسخگویی مدیران می‌باشد.

- استقلال: همانگونه که در تعریف انجمن حسابرسی داخلی آمده است حسابرسی داخلی نوعی فعالیت اطمینان‌بخش و مشاوره‌ای مستقل و بی‌طرفانه است. البته در اینجا مفهوم استقلال، استقلال از واحدهای عملیاتی است چرا که قرار است نسبت به عملکرد آنها گزارش نماید اما نسبت به مدیران ارشد قوه مجریه که از طرف آنها منصوب می‌شوند و در سطح دولت، وابسته و داخلی محسوب می‌شود.

۳-۱-۲. هدف حسابرسی داخلی

وجود حسابرسی داخلی اثربخش در واحدهای بخش عمومی می‌تواند سازماندهی و کارایی سیستم‌های کنترل داخلی و فرایند گزارشگری مالی را بهبود ببخشد. واحد حسابرسی داخلی جزء لاینفک پاسخگویی و حاکمیت سازمانی در بخش عمومی است که در پی سازماندهی اطلاعات مالی واحدها و سیستم کنترل داخلی و رعایت رفتار اخلاقی و قانونی مدیران و کارکنان می‌باشد. همچنین برای تصمیم‌گیری و ارزیابی عملکرد، اطلاع از کیفیت اطلاعات ضروری است زیرا هرچه اطلاعات ارائه شده با کیفیت‌تر باشند ریسک و هزینه استفاده از اطلاعات کمتر است. بنابراین واحد حسابرسی داخلی علاوه بر بالا بردن کیفیت حسابرسی مستقل به هدایت، نظارت، کارایی و اثربخشی عملیات سازمان و به‌طور کلی پاسخگویی بهتر و بیشتر کمک می‌نماید.

یکی از کارکردهای اصلی واحدهای حسابرسی داخلی کمک به طراحی، پیاده‌سازی و اطمینان‌بخشی نسبت به رعایت سیستم کنترل داخلی است.

۳-۲. کنترل‌های داخلی

کنترل‌های داخلی بر اساس تعریف فرایندی است که به‌منظور کسب اطمینان از تحقق اهدافی که در ۳ گروه اصلی زیر دسته‌بندی می‌شوند، توسط مسئولین دستگاه‌های اجرایی برقرار می‌شود.

۳-۲-۱. اهداف کنترل‌های داخلی

اهداف کنترل داخلی از نظر کلی در بخش عمومی تفاوت چندانی با بخش خصوصی ندارد، این هدف‌ها عبارتند از اطمینان‌بخشی نسبت به:

- اهداف عملیاتی: به استفاده اثربخش و کارآمد از منابع اقتصادی و رعایت صرفه و صلاح دولت در معاملات مربوط می‌شود. چرا که تحصیل صحیح منابع مالی و مصرف آنها برای تحقق اهداف مشخص که مراجع قانونی مشخص می‌کنند از اهمیت اساسی برخوردار است.

- اهداف گزارش‌دهی مالی: مقاماتی که برای اداره امور سازمان‌های بزرگ بخش عمومی نظیر دولت از طریق انتخابات و به صورت مستقیم انتخاب می‌شوند در مقابل شهروندان به‌عنوان صاحبان حق،

مسئولیت پاسخگویی دارند و اشخاصی که از سوی مقامات منتخب برای اداره امور سازمان‌های تابعه منصوب می‌شوند در قبال این مقامات مسئولند. هر دو طرف با استفاده از نظام حسابداری و از طریق تنظیم و انتشار گزارش‌های مالی حاوی اطلاعات لازم و کافی و نیز افشای حقایق مسئولیت پاسخگویی خود را انجام می‌دهد. اطلاعاتی که از طریق گزارش‌دهی مالی و برای ادای مسئولیت پاسخگویی در اختیار صاحبان حق قرار می‌گیرد، باید از قابلیت اتکای کافی برخوردار باشد. کنترل‌های داخلی، این بخش از قابلیت را فراهم می‌نماید.

- اهداف رعایتی نسبت به قوانین و مقررات: تأسیس و اداره امور سازمان‌های بخش عمومی و به‌ویژه دولتی بر مبنای قوانین و مقررات صورت می‌گیرد. همه فعالیت‌های دولت و نهادهای عمومی غیردولتی باید بر اساس قوانین و مقررات انجام شود. تحصیل و مصرف منابع مالی این قبیل سازمان‌های بزرگ بخش عمومی در سندی رسمی و مهم حاوی اهداف و برنامه‌ها، با عنوان بودجه، از سوی مقامات منتخب مسئول تنظیم و برای تصویب به نمایندگان منتخب مردم تقدیم می‌گردد و پس از تصویب چارچوب اصلی اقدامات مقامات مسئول را تشکیل می‌دهد که لازم‌الرعایه است. به بیان دیگر حصول اطمینان از رعایت قوانین و مقررات در تحصیل و مصرف منابع مالی که نتیجه آن در تحقق مسئولیت پاسخگویی و عملیاتی دستگاه‌های اجرایی متبلور می‌شود یکی دیگر از اهداف طراحی و استقرار سیستم‌های کنترلی داخلی محسوب می‌شود.

۳-۲-۲. اجزای کنترل‌های داخلی

کنترل‌های داخلی از ۵ جزء مرتبط به هم تشکیل می‌شوند. این اجزا از شیوه مدیریت دستگاه اجرایی سرچشمه می‌گیرد که با فرایندهای مدیریت عجین می‌شوند و عبارتند از:

- محیط کنترلی

- ارزیابی ریسک

- فعالیت‌های کنترلی

- اطلاعات و ارتباطات

- نظارت

محیط کنترلی فضایی را ایجاد می‌کند که در آن، کارکنان فعالیت‌ها و مسئولیت‌های کنترلی خود را انجام می‌دهند. محیط کنترلی پایه و اساس سایر اجزای سیستم کنترل داخلی است. مدیریت در این محیط ریسک‌های تحقق اهداف تعیین شده را ارزیابی می‌کند و به کمک فعالیت‌های کنترلی از اجرای اقداماتی که برای رویارویی با ریسک مقرر کرده است، اطمینان حاصل می‌کند. در ضمن اطلاعات مربوط

گردآوری و در سراسر دستگاه اجرایی مبادله می‌شود. در نهایت فعالیت‌های کنترلی تحت نظارت قرار می‌گیرد و در صورت لزوم اصلاحاتی در آن انجام می‌شود (پوریانسب و مهام، ۱۳۷۸-۱۳۷۷).

۳-۲-۳. انواع نظارت یا کنترل

نظارت یا کنترل به ۲ بعد مالی و عملیاتی تقسیم می‌شود.

۳-۲-۳-۱. نظارت مالی

نظارت مالی به‌طور عمده مربوط به مشروعیت تحصیل و مصرف منابع بوده و در راستای ایفای مسئولیت پاسخگویی مالی انجام می‌شود تا شهروندان و نهادهای نظارتی مستقل متقاعد شوند که اعمال و فعالیت‌های دستگاه‌های اجرایی در دوره جاری (به‌عنوان مثال یک سال مالی یا بودجه‌ای) در خصوص تحصیل و مصرف منابع مالی عمومی، در چارچوب قوانین و مقررات و منطبق با تصمیماتی انجام گرفته است که نمایندگان مردم اتخاذ کرده‌اند.

نظارت مالی به‌طور عمده شامل ابعاد زیر می‌باشد:

- نظارت بودجه‌ای

- نظارت بر رعایت قوانین و مقررات

- نظارت بر نحوه ارائه صورت‌های مالی و قابلیت اتکای آن

۳-۲-۳-۱-۱-۳-۳. نظارت بودجه‌ای

بودجه یکی از مهم‌ترین اسنادی است که دولت تهیه می‌کند. بودجه برنامه‌ای برای هماهنگ کردن درآمد و هزینه یا منافع قابل دسترس و ضروری برای تحقق اهداف مشخص است و دارای کاربردهای مالی مهمی به‌شرح زیر می‌باشد:

• بیان سیاست عمومی است؛ بودجه از فرایندهای قانونی حاصل می‌شود و مستلزم تصویب نمایندگان قانونی شهروندان در مورد چگونگی تحصیل و حدود مصرف منابع مالی است. شهروندان از طریق نمایندگان قانونی در فرایند بودجه مشارکت می‌کنند و بودجه پس از تصویب به‌عنوان یک بیانیه رسمی در مورد سیاست‌های عمومی حاوی اهداف و چگونگی تحصیل منابع مورد نیاز برای تحقق اهداف پیش‌بینی شده قابل استناد است.

• برنامه مالی و بیان مالی است. بودجه هزینه‌های سال مالی را پیش‌بینی و نحوه تأمین مالی آن را مشخص می‌کند.

• نوعی ابزار کنترلی با پشتوانه قانونی است. بودجه مصوب، هم مجوزی قانونی برای مصرف منابع

مالی جهت تحقق بخشیدن به اهداف معین ارائه می‌دهد و هم در مصرف منابع مالی محدودیت ایجاد می‌کند. از آنجا که مجوزهای بودجه‌ای به‌منظور تخصیص منابع کمیاب صادر می‌شود و از محدودیت‌های

بودجه‌ای نباید چشم‌پوشی شود، بنابراین مقامات اجرایی در قبال مجوزهای صادره و محدودیت‌های بودجه‌ای مسئولیت پاسخگویی دارند.

• به‌عنوان مبنایی برای ارزیابی عملکرد به کار می‌رود. مقایسه نتایج واقعی و اقلام بودجه‌ای می‌تواند اطلاعاتی را در اختیار شهروندان قرار دهد تا بتوانند چگونگی تحصیل و مصرف منابع را ارزیابی کنند.

۳-۲-۱-۲. نظارت بر رعایت قوانین و مقررات

تأسیس و اداره امور سازمان‌های بخش عمومی و به‌ویژه دولتی بر مبنای قوانین و مقررات صورت می‌گیرد، لذا کلیه فعالیت‌های دولت و نهادهای عمومی غیردولتی می‌بایست بر اساس قوانین و مقررات انجام شود. به‌عبارتی حصول اطمینان معقول از رعایت قوانین و مقررات در تحصیل و مصرف منابع مالی که نتیجه آن در تحقق مسئولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی سازمان‌های بخش عمومی متبلور می‌شود مستلزم طراحی و اجرای سیستم کنترل داخلی مناسب و اثربخش است.

۳-۲-۱-۳. نظارت بر نحوه ارائه صورت‌های مالی و قابلیت اتکای آن

این بخش از نظارت که به‌طور عمده از طریق حسابرس اعم از حسابرسان داخلی و مستقل انجام خواهد شد به قابلیت اتکای گزارش‌های مالی سازمان‌های بخش عمومی خواهد افزود که در نتیجه آن تصمیم‌های ذینفعان بر مبنای اطلاعات صحیح و قابل اتکا صورت می‌گیرد. حسابرسان داخلی نقش بسزایی در این بخش از نظارت و برقراری ارتباط با حسابرسان مستقل برای پاسخگویی دارند.

۳-۲-۱-۴. نظارت عملیاتی

نظارت عملیاتی در راستای پاسخگویی عملیاتی، دستگاه‌های اجرایی را به ارائه گزارش‌هایی ملزم می‌کند تا از طریق آن صاحبان حق را در مورد میزان دستیابی به اهداف عملیاتی از قبل تعیین شده از ابعاد ذیل در جهت تحقق اهداف مربوط متقاعد کند و اطلاعاتی ارائه نماید. اهداف عملیاتی عبارتند از:

- اثربخشی عملیات

- کارایی عملیات

- رعایت صرفه و صلاح اقتصادی در عملیات

۳-۲-۱-۳-۱. اثربخشی عملیات

در بررسی اثربخشی عملیات^۱ به موارد زیر پاسخ داده می‌شود:

- آیا نتایجی که از اجرای طرح‌ها و فعالیت‌های یک دستگاه اجرایی انتظار می‌رفت به دست آمده است یا خیر؟
- آیا اهدافی که قوه مقننه یا هیئت دولت و یا سایر مراجع ذیربط برای عملیات دستگاه اجرایی ترسیم نموده‌اند، تأمین گردیده است؟

در یک نگاه می‌توان گفت اثربخشی به معنای انجام کار درست است (دستیابی به اهداف). به عبارت دیگر برای انجام یک عمل راه‌های مختلفی وجود دارد اما گزینه‌ای که با انجام آن اهداف محقق می‌گردد گزینه اثربخش تلقی می‌شود.

۳-۲-۱-۳-۲. کارایی

در مبحث کارایی^۲ مشخص می‌شود که دستگاه اجرایی تحت رسیدگی از منابع مصرف شده^۳ چه میزان بازدهی^۴ به دست آورده است. به عبارت دیگر آیا یافته‌های دستگاه اجرایی با توجه به منابع به کار گرفته شده مناسب است یا خیر؟

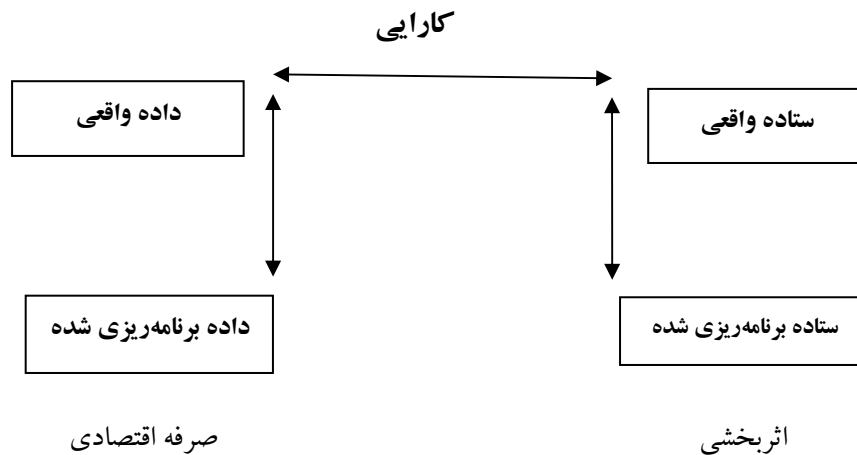
به این ترتیب با این ارزیابی مشخص می‌شود که بازدهی واقعی دستگاه اجرایی (یا واحد مربوطه) با توجه به منابع به کار گرفته شده چه میزانی بوده و نسبت بازدهی واقعی می‌بایست چه مقداری باشد. بنابراین، این پرسش مطرح می‌شود که با استفاده از منابع به کار گرفته شده خروجی‌های لازم به دست آمده است یا خیر؟ در واقع کارایی به معنای انجام درست کارهاست (یعنی به دوباره کاری نینجامد).

۳-۲-۱-۳-۳. صرفه و صلاح اقتصادی^۵

در این بررسی هدف این است که آیا دستگاه اجرایی تحت رسیدگی با هزینه‌های مناسب (بر اساس معیارهای از پیش تعیین شده) به حداکثر محصول با کیفیتی که از پیش تعیین گردیده، دست یافته است یا خیر؟ آیا پیشرفت عملیات با هزینه کمتری امکان‌پذیر بوده است؟ آیا هزینه‌ای که صرف پیشرفت عملیات گردیده است توجیه اقتصادی دارد؟

1. Program Effectiveness
2. Efficiency
3. Input
4. Output
5. Economy

نمودار ذیل روابط بین بخش‌های مختلف نظارت عملیاتی را بیان می‌نماید (جباری و صادقی، ۱۳۹۰).



نمودار ۱. روابط بین بخش‌های مختلف نظارت عملیاتی

۴. اطلاعات مورد نیاز برای ادای مسئولیت پاسخگویی عملیاتی

- بهای تمام شده خدماتی که در دوره جاری تولید و ارائه شده است.
- تکافوی درآمد دولت برای تأمین بهای تمام شده خدمات تحصیل شده در دوره جاری (صرفه اقتصادی می‌تواند در این بخش مطرح شود).
- اطلاعاتی در خصوص اطمینان بخشی از عدم انتقال قسمتی از بهای تمام شده خدمات ارائه شده در دوره جاری به دوره مالی بعد، از سوی دولت یا استفاده از منابع مالی انباشته برای تأمین آن (تأکید بر حقوق مالی بین دوره‌ای^۱ که جزء جدایی‌ناپذیر مسئولیت پاسخگویی است).
- به‌رغم مشکلات اندازه‌گیری، سایر اطلاعات در مورد عملیات از قبیل تعیین میزان کارایی و صرفه اقتصادی خدمات ارائه شده و فزونی منافع این قبیل خدمات بر بهای تمام شده آنها (اثر بخشی و نتایج برنامه‌ها) و...

۵. جمع‌بندی و نتیجه‌گیری

با توجه به ادبیات نظام پاسخگویی و چگونگی ایفا و تحقق آن به روش‌های مختلف از قبیل گزارشگری مالی، نظارت مالی و عملیاتی، حسابرسی و ... و نیز نظر به موضوع تمرکز یا عدم تمرکز نظارت در بخش عمومی و مطالعات تطبیقی صورت گرفته نکات برجسته ذیل می‌تواند در شرح وظایف ناظرین مالی منصوب قوه مجریه (ذیحسابان) مدنظر قرار گیرد.

1. Inter Period

- در سطوح تعریف‌شده برای نظام پاسخگویی، سطوح سوم، چهارم و پنجم نقاط تماس نظام پاسخگویی و وظیفه ذی‌حسابان است. یادآوری می‌شود که سطح سوم مربوط به کارایی و صرفه اقتصادی بوده، سطح چهارم پاسخگویی عبارتست از مسئولیت پاسخگویی فرایندها، روش‌های اجرایی، معیارهای اندازه‌گیری برای وظایف تعیین‌شده (تخصیص، اندازه‌گیری مبالغ قابل ثبت و رعایت کنترل‌ها در اجرای فرایندها) و سطح پنجم پاسخگویی عبارتست از مسئولیت پاسخگویی التزام و مشروعیت مصرف منابع شامل رعایت قوانین و مقررات و محدودیت‌های حاکم بر مصرف منابع بودجه‌ای.

- با توجه به مطالعات تطبیقی و رویکرد معاونت نظارت مالی و خزانه‌داری کل کشور و مباحث این نوشتار به نظر می‌رسد ناظرین مالی قوه مجریه که به صورت متمرکز در سطح قوه مجریه سازمان می‌یابند در نقش نظارتی خود در جایگاه حسابرسان داخلی دولت ایفای نقش می‌نمایند (با توجه به تعریف و ویژگی‌های حسابرس داخلی) پرسش این است که چرا حسابرس داخلی توسط دستگاه اجرایی منصوب نشود و در واقع رویکرد عدم تمرکز در نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد چه می‌شود؟ در پاسخ به این پرسش با توجه به مباحث پیش‌گفته و درک تفاوت بین کنترل‌های داخلی و حسابرسی داخلی می‌توان گفت که با توجه به رویکردها در نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد به ۲ دلیل وجود کنترل‌ها لازم است:

- ممکن است برخی اینگونه تصور کنند که چون کنترل محدودیت ایجاد می‌کند بنابراین برقراری کنترل‌های لازم برای تحقق اهداف سازمان، با تفویض اختیار و تأکید بر کسب نتایج در تناقض خواهد بود، در حالی که با بسط گستره کنترل و تغییر این مفهوم از عامل محدودیت به عامل فراهم‌کننده شرایط برای تحقق اهداف سازمان این مشکل مرتفع خواهد شد. در صورتی که کنترل با این مفهوم مورد استفاده قرار گیرد مکمل تفویض اختیار خلاقیت و نوآوری خواهد بود.

- بر اساس این عبارت که هدف وسیله را توجیه نمی‌کند طراحی، تدوین و اجرای کنترل‌های داخلی به دستگاه‌های اجرایی واگذار خواهد شد، اما حسابرسی داخلی که ضمن داشتن وجوه اشتراک با کنترل داخلی در زمینه اهداف، تفاوت‌هایی با کنترل‌های داخلی دارد به صورت متمرکز انجام می‌شود. یکی از هدف‌های اصلی برقراری حسابرسی داخلی کنترل کنترل‌هاست؛ به عبارتی حسابرسی داخلی کیفیت اجرای سیستم‌های کنترل داخلی دستگاه اجرایی را بررسی و گزارش‌های لازم را تهیه و ارائه می‌نماید. از این رو رویکرد تمرکز در حسابرسی داخلی توصیه می‌شود که می‌تواند بخش عمده‌ای از وظایف ناظرین مالی منصوب وزارت امور اقتصادی و دارایی (ذی‌حسابان) را در برگیرد.

- با توجه به اهداف برشمرده برای حسابرسی داخلی با نگاهی به لایه‌های زیرین اهداف در می‌یابیم که بخشی از آنها در ارتباط با وظایف ناظرین مالی منصوب وزارت امور اقتصادی و دارایی می‌باشند، از جمله آنها:

- رعایت صرفه و صلاح اقتصادی در انجام معاملات
 - افزایش کیفیت و قابلیت اتکای اطلاعات مالی
 - رعایت قوانین و مقررات مالی و محاسباتی
 - نظارت مالی بودجه‌ای (شامل مقایسه نتایج واقعی و اقلام بودجه که از این طریق معیارهای کارایی و صرفه اقتصادی را به دست می‌دهد).
- در تعریف و اجزای کنترل‌های داخلی، نظارت به‌عنوان جزء پنجم کنترل‌های داخلی ذکر شده است؛ یعنی نظارت بر حسن اجرای نظام‌های کنترلی طراحی شده. نظارت بر حسن اجرای نظام‌های کنترلی طراحی شده در دستگاه‌های اجرایی یکی از سرفصل‌های مهم وظایف ناظرین مالی بخش عمومی باشد. در نهایت به‌طور خلاصه سرفصل‌های مهم وظایف ناظرین مالی در بخش عمومی به شرح ذیل قابل احصاء می‌باشد:

- وظایف مرتبط با حسابرسی داخلی در بخش عمومی به‌عنوان عامل مستقر در دستگاه اجرایی
- رعایت صرفه و صلاح اقتصادی در انجام معاملات
- افزایش کیفیت و قابلیت اتکای اطلاعات مالی
- نظارت بر رعایت قوانین و مقررات مالی و محاسباتی
- نظارت مالی بودجه‌ای
- نظارت بر حسن اجرای سیستم‌های کنترل داخلی در دستگاه اجرایی

۶. الزامات و تغییرات ساختاری ضروری

برای آنکه واحد حسابرسی داخلی بتواند وظایف خود را در زمینه مالی به‌درستی انجام دهد می‌بایست اعضا و کادر پرسنلی آن از تخصص مالی برخوردار باشند و از فرایند حسابداری و حسابرسی آگاهی کافی داشته باشند (وی‌ور، ۲۰۰۲). لذا آموزش مستمر حرفه‌ای مدون از الزامات اولیه این تغییرات است.

- اعضای واحد حسابرسی داخلی به‌عنوان عضوی مهم از تیم مدیریت ارشد واحدهای عملیاتی (دستگاه‌های اجرایی) تلقی شوند.

- ارزیابی عملکرد واحدهای حسابرسی داخلی، حمایت و ترویج کار حسابرسی در سازمان و ایجاد رابطه کاری مؤثر با مدیریت حسابرسی مستقل می‌بایست در شرح وظایف متولی امر نظارت مالی در کشور (معاونت نظارت مالی و خزانه‌داری کل کشور (اداره کل نظارت بر ذیحسابی‌ها)) درج شود.

منابع

- اکرمی، سید رحمت‌اله، خدابخش، هادی و مهرداد جبّاری (۱۳۹۳)، "بررسی تطبیقی عملکرد مالی دستگاه‌های اجرایی مشمول مقررات مالی و محاسباتی خاص و دستگاه‌های اجرایی مشمول قانون محاسبات عمومی کشور"، *مجله اقتصادی*، شماره‌های ۷ و ۸، مهر و آبان.
- انجمن حساب‌رسان داخلی، *استانداردهای بین‌المللی حساب‌رسی داخلی* (۲۰۰۹)، ترجمه پوریان‌سب و درگاهی (۱۳۸۹)، تهران: انجمن حسابداران خبره ایران.
- باباجانی، جعفر (بی‌تا)، "تحلیل مبانی نظری و قانونی رویکرد جدید بودجه‌ریزی از منظر مسئولیت پاسخگویی"، *نشریه حسابدار*، تهران، سال ۲۲، شماره ۱۴۹.
- باباجانی، جعفر (بی‌تا)، "مسئولیت پاسخگویی و کنترل‌های داخلی در بخش عمومی"، *نشریه حسابدار*، سال ۱۷، شماره ۱۴۷.
- جبّاری، مهرداد و امراله صادقی (۱۳۹۰)، *حساب‌رسی دولتی از تئوری تا عمل*، تهران: انتشارات ترمه.
- باباجانی، جعفر (۱۳۸۲)، "تحلیلی نظری پیرامون سیستم نظارت مالی کشور از منظر پاسخگویی"، *بررسی‌های حسابداری و حساب‌رسی*، تهران، سال ۱۰، شماره ۳۱، بهار.
- باباجانی، جعفر و عبدالخالق خنکاء (۱۳۹۱)، "ضرورت تشکیل کمیته حساب‌رسی و استقرار واحد حساب‌رسی داخلی در شهرداری‌های کلان‌شهرها برای ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی، *فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی*، سال ۱۰، شماره ۳۳، بهار.
- کمیته تدوین استانداردهای حساب‌رسی (۱۳۹۰)، *استانداردهای حساب‌رسی عملیاتی*، تهران: سازمان حساب‌رسی.
- کمیته سازمان‌های مسئول کمیسیون تردوی (۱۳۷۷)، *کنترل داخلی چارچوب یکپارچه*، جلد اول و دوم، ترجمه کیهان مهام و امیر پوریان‌سب، تهران: کمیته حساب‌رسی عملیاتی سازمان حساب‌رسی.
- مجموعه قوانین و مقررات مالی و محاسباتی جمهوری اسلامی ایران.
- International Standards of Internal Audit, The Institute of Internal Auditors (2009).
- Stewart, B.D. (1985), "The Role of Information in Public Accountability", issues in Public Sector.
- Supplemental Guidance: Implementing a New Internal Audit Function in the Public Sector (2012), The Institute of Internal Auditors, April.
- Weaver, G. G. (2002), *Audit Committee Trends and Tools: a Time for Change*, United States of America: The Financial Executives International (FEI) Research Foundation.

بررسی تطبیقی فراز و فرود ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی مالی از طریق گزارشگری مالی دولتی در سده گذشته

جعفر باباجانی*

چکیده

اغلب صاحب‌نظران امور مالی نهادهای بزرگ بخش عمومی بر این عقیده هستند که حسابداری و گزارشگری مالی یکی از ابزارهای اصلی ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی عمومی است. سیاست کلی و عوامل کلیدی نظام گزارشگری مالی دولتی تأمین‌کننده اطلاعات مالی مورد نیاز برای ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی حاکم بر منابع مالی عمومی، به ترتیب در قانون اساسی و قانون محاسبات عمومی پیش‌بینی می‌شود. از این رو، بررسی تطبیقی سیر تطور احکام پیش‌بینی شده راجع به گزارشگری مالی در قوانین مذکور می‌تواند به تحلیل فراز و فرود ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی عمومی کمک کند.

هدف اصلی این مقاله، بررسی تطبیقی احکام پیش‌بینی شده درباره حوزه‌های اساسی و عوامل کلیدی نظام گزارشگری مالی مورد نظر در قوانین محاسبات عمومی صد سال گذشته به منظور تحلیل و بررسی فراز و فرود ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی حاکم بر منابع مالی عمومی است. برای این منظور چهار قانون محاسبات عمومی مورد اجرا در صد سال گذشته بررسی شده است. یافته‌های این بررسی تطبیقی نشان می‌دهد که ظرفیت احکام پیش‌بینی شده در مورد گزارشگری مالی در قوانین محاسبات عمومی اول و دوم (۱۲۸۹ تا ۱۳۴۹) برای ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی، بیشتر از ظرفیت احکام مشابه در قوانین محاسبات عمومی سوم و چهارم (۱۳۵۰ تاکنون) بوده است. این در حالی است که ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی مالی از طریق تنظیم صورت حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور و گزارش تفریغ بودجه (متوالی و بهنگام) برای سال‌های ۱۳۶۱ تا ۱۳۸۸ در عمل موفقیت‌آمیز بوده است.

واژه‌های کلیدی: مسئولیت پاسخگویی مالی، گزارشگری مالی، قانون محاسبات عمومی، تفریغ بودجه،

قانون اساسی

مقدمه

اغلب صاحب‌نظران مالی در بخش عمومی درباره این که حسابداری و گزارشگری مالی دولتی از دیرباز یکی از ابزارهای اصلی ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی مالی بوده است و در دو سه دهه اخیر نیز بستر لازم را برای ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی عملیاتی فراهم می‌کند، اتفاق نظر دارند. به بیان دیگر، این صاحب‌نظران و مراجع ذی‌صلاح استانداردگذار، گزارشگری مالی را یک سیستم اطلاع‌رسانی قابل اتکاء تلقی می‌کنند که می‌تواند جریان صحیح و سالم اطلاعات مالی را بین مقامات اجرایی کشور در قامت پاسخگویان و نمایندگان منتخب مردم در جایگاه پاسخ‌خواهان برقرار کند. از این‌رو، بررسی سیر تطور حسابداری و گزارشگری مالی می‌تواند تصویری کلی از وضعیت و عملکرد نظام پاسخگویی مالی حاکم بر منابع عمومی ارائه و فراز و فرود آن را روشن کند و نقشه راهی برای طراحی و اجرای یک سیستم مناسب گزارشگری مالی جهت ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی فراهم نماید.

هدف اصلی این مقاله آن است که با بررسی تطبیقی احکام قانونی مرتبط با حسابداری و گزارشگری مالی در قوانین محاسبات عمومی صد سال گذشته، فراز و فرود نحوه ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی مالی از طریق حسابداری و گزارشگری مالی دولتی را مورد ارزیابی قرار دهد. علاوه بر این، ظرفیت مسئولیت پاسخگویی مالی سیستم حسابداری مورد تأکید هر یک از قوانین محاسبات عمومی یک قرن گذشته نیز در این مقاله بررسی و ارزیابی می‌شود. به عبارت دیگر، در این مقاله تلاش می‌شود که با تحلیل احکام پیش‌بینی شده در هر یک از قوانین محاسبات عمومی، چارچوب کلی و عناصر کلیدی سیستم حسابداری و گزارشگری مالی مورد تأکید در دوره‌ای که قانون مذکور حاکم بوده است، شناسایی و مقایسه شود.

توضیح این نکته مهم ضروری است که به دلیل فقدان آرشیو تاریخی و عدم دسترسی به گزارش‌های دوره‌های مالی مربوط به سال‌های ۱۲۸۸ تا ۱۳۴۹، سیستم‌های حسابداری صرفاً بر اساس احکام پیش‌بینی شده در قوانین محاسبات عمومی اول و دوم تحلیل و مورد شناسایی قرار گرفته است. این در حالی است که برای تحلیل سیستم حسابداری دوره‌های مالی مربوط به سال‌های ۱۳۵۰ تاکنون، علاوه بر تحلیل احکام قانونی پیش‌بینی شده در قوانین محاسبات عمومی سوم و چهارم از روش اسناد کاوی نیز استفاده شده است.



مبانی نظری پژوهش

مسئولیت پاسخگویی بالاخص در حوزه پاسخگویی مالی با حسابداری و گزارشگری مالی دولتی از بدو پیدایش دولت‌ها رابطه داشته است. اگرچه رابطه مسئولیت پاسخگویی مالی و حسابداری از زمان استقرار نظام‌های سیاسی پارلمانی و متناسب با توزیع و تعدیل قدرت به قدر کافی تقویت شده است، اما همواره حاکمان از سیستم حسابداری و گزارشگری مالی به طریق مقتضی برای اداره امور استفاده کرده‌اند. همانطور که بیان شد، موضوع این مقاله بررسی سیر تطور ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی عمومی است. مسئولیت پاسخگویی مفهومی است که ریشه در عقیده‌ای سیاسی دارد که حق دانستن حقایق را برای شهروندان به عنوان صاحبان اصلی حق به رسمیت می‌شناسد. این عقیده عمدتاً در قالب نظام‌های سیاسی مبتنی بر تفکیک قوا و توزیع و تعدیل قدرت تبلور یافت و در قانون اساسی کشورها مورد تأکید قرار گرفت.

سیستم حسابداری و گزارشگری مالی نقش اساسی در ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی به عهده دارد. این نقش به قدری اهمیت دارد که چارچوب‌های نظری حسابداری در سه دهه اخیر بر مبنای مفهوم مسئولیت پاسخگویی تدوین یافته است. در چارچوب نظری مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی که اول بار توسط ایجیری (۱۹۸۴) معرفی گردید، هدف حسابداری ایجاد یک سیستم مناسب جریان اطلاعات بین پاسخگو^۱ و پاسخ‌خواه^۲ است. این چارچوب بر پایه ارتباطی دوطرفه بنا شده است. بر اساس این رابطه که ایجیری آن را رابطه مسئولیت پاسخگویی می‌خواند، پاسخ‌خواه حق دارد بداند، همانطور که پاسخگو حق دارد در افشای اطلاعات، حریمی قانونی برای خود قائل شود. از این‌رو، چارچوب نظری مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی به جای سودمندی اطلاعات حسابداری در تصمیم‌گیری، بر سودمندی سیستم حسابداری تأکید می‌کند تا از طریق این سیستم و مطابق توافقی که به نحو مقتضی بین پاسخگو و پاسخ‌خواه صورت می‌گیرد، اطلاعات لازم و کافی برای ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی عمومی فراهم شود.

با این ترتیب، در حال حاضر مفهوم مسئولیت پاسخگویی در مبانی نظری حسابداری و گزارشگری مالی نهادهای بزرگ بخش عمومی جایگاه مناسبی به خود اختصاص داده است. در بندهای ۱۰۳ و ۱۵۶ بیانیه مفهومی شماره یک هیئت استانداردهای حسابداری دولت‌های ایالتی و محلی و در بند ۷۱ بیانیه مفهومی هیئت رایزنی استانداردهای حسابداری دولت فدرال امریکا، مفهوم مسئولیت پاسخگویی عمومی به عنوان سنگ بنای گزارشگری مالی مورد پذیرش قرار گرفته است.

این در حالی است که بیانیه مفهومی شماره ۲ استرالیا و بیانیه‌های مفاهیم هیأت استانداردهای حسابداری بخش عمومی کانادا، برای ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی عمومی از طریق حسابداری و گزارشگری مالی اهمیت ویژه‌ای قائل شده است.

نگاهی اجمالی به مطالب فوق بیانگر این واقعیت است که حسابداری و گزارشگری مالی همواره یکی از ابزارهای ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی عمومی بوده است. از این رو، سیر تطور نظام‌های حسابداری و گزارشگری مالی نهادهای بزرگ بخش عمومی نظیر دولت‌ها و شهرداری‌ها، می‌تواند مبنای نسبتاً مناسبی برای ارزیابی فراز و فرود مسئولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی حاکم بر منابع عمومی تحت کنترل و مدیریت این نهادها را در یک دوره زمانی فراهم کند. به بیان دیگر، اگر روند ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی عمومی در طول یک دوره زمانی نسبتاً طولانی از تحول چشمگیری برخوردار شده باشد، قطعاً نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولتی نیز تحت تأثیر این تحول قرار گرفته و باید نشانه‌هایی از پیشرفت در آن مشاهده شود.

نظام مسئولیت پاسخگویی حاکم بر منابع عمومی از ارکان اساسی نظام‌های سیاسی پارلمانی است که ریشه آن بر دو اصل بنیادی مالیه عمومی استوار است. این دو اصل، حاصل سال‌های طولانی مبارزه مردم بر علیه رژیم‌های پادشاهی و ملوک الطوائفی است که حاکمان منابع مالی مورد نیاز برای حکمرانی خود را از طریق تحمیل باج و خراج بی‌رویه بر مردم تأمین می‌کردند. نگاهی اجمالی به تاریخ مالی کشورهایی نظیر انگلیس بیانگر این واقعیت است که نطفه نظارت مردمی و دموکراتیک بر منابع مالی عمومی و ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی حاکم بر این منابع، از قرن سیزدهم تا هفدهم میلادی و با تصویب دو منشور بنیادی زیر بسته شد:

الف - هیچ مالیاتی وضع نمی‌شود مگر به موجب قانون

ب - هیچ مخارجی انجام نمی‌شود مگر به موجب قانون و به میزانی که قانون تعیین می‌کند و در راه‌هایی که قانون مشخص می‌کند.

این دو منشور که پایه و اساس مالیه عمومی را تشکیل می‌دهد، بعدها که نظام‌های پارلمانی در کشورها استقرار یافت به عنوان اصولی از قانون اساسی این کشورها مورد پذیرش عمومی قرار گرفت. محتوای این دو منشور به طریق مقتضی در اصل ۱۰۲ متمم قانون اساسی قبل از انقلاب اسلامی منظور شده بود. دو اصل اساسی مالیه عمومی در قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران که از سال ۱۳۵۷ بر امور مالی کشور حاکم است به صورت شفاف و روشنی در اصول ۵۱، ۵۳ و ۵۵ قانون



مذکور گنجانده شده است که در جای مناسب مورد تجزیه تحلیل قرار می‌گیرد. قوانین اساسی کشورهای با نظام‌های سیاسی ریاستی و پارلمانی که دربرگیرنده احکامی حاوی ارکان مالیه عمومی است، خط مشی کلی امور مالی کشورها را ترسیم می‌کند. از این‌رو، در بررسی تطبیقی قوانین و مقررات مالی و محاسباتی، توجه به اصول مرتبط با امور مالی در قانون اساسی، امری ضروری است.

نحوه انجام پژوهش و ساختار مقاله

این مطالعه بر اساس یک بررسی تطبیقی از قوانین و مقررات مالی و محاسباتی صورت گرفته است. بدین معنی که ابتدا احکام مهم و موثر بر حوزه‌های اساسی حسابداری و گزارشگری مالی، از قوانین و مقررات مالی مصوب گذشته استخراج گردید تا زمینه مناسبی برای ارزیابی مبانی قانونی مسئولیت پاسخگویی حاکم بر منابع عمومی فراهم شود. سپس از طریق تحلیل احکام قانونی مذکور، سیر تحول در حوزه‌های اساسی حسابداری و گزارشگری مالی در یک قرن گذشته بررسی گردید تا تصویری کلی از فراز و فرود مسئولیت پاسخگویی مالی که از طریق گزارشگری مالی قابل ایفا و ارزیابی است، به دست آید. از این‌رو، ابتدا قوانین و مقرراتی که مورد بررسی قرار گرفتند به اجمال مطرح می‌شود، سپس مواد قانونی حاوی احکام مرتبط با حسابداری و گزارشگری مالی هر یک از قوانین محاسبات عمومی، تحلیل و ویژگی کلی گزارشگری مالی در دوره‌ای که آن قانون لازم‌الاجرا بوده است، بیان می‌گردد. در ادامه، مبانی قانونی گزارشگری مالی در دوره‌های زمانی گوناگون با یکدیگر مقایسه و سیر تطور آن تشریح می‌شود. در پایان، بر اساس یافته‌های حاصل از این مطالعه تطبیقی، وضعیت ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی مالی حاکم بر منابع عمومی در صد سال گذشته تشریح خواهد شد.

قوانین و مقررات مورد مطالعه

همانطور که قبلاً بیان شد، اصول اساسی مالیه عمومی و نظارت مردمی بر منابع مالی عمومی در قانون اساسی کشورهای با نظام سیاسی ریاستی و پارلمانی پیش‌بینی می‌شود و احکام تفصیلی برای تحقق این اصول در قوانین عادی نظیر قانون محاسبات عمومی و قانون دیوان محاسبات کشور منظور می‌گردد. از این‌رو، قوانینی که بررسی می‌شود به شرح زیر است:

- الف) متمم قانون اساسی مصوب سال ۱۲۸۵
- ب) قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران مصوب ۱۳۵۸ و اصلاحات بعدی آن
- ج) قانون محاسبات عمومی مصوب ۱۲۸۸ (از ۱۲۸۹ تا ۱۳۱۲)
- د) قانون محاسبات عمومی مصوب ۱۳۱۲ (از ۱۳۱۳ تا ۱۳۴۹)
- ه) قانون محاسبات عمومی مصوب سال ۱۳۴۹ (از ۱۳۵۰ تا شهریور ۱۳۶۶)
- و) قانون محاسبات عمومی مصوب سال ۱۳۶۶ (از مهر ۱۳۶۶ تاکنون)
- ز) سایر قوانین و مقررات مرتبط با امور مالی و محاسباتی

حوزه‌های اساسی مورد بررسی در گزارشگری مالی

بررسی سیر تطور هر پدیده‌ای نیازمند معیارهای قابل اتکا و از پیش تعیین شده است. مقایسه حوزه‌های اساسی حسابداری و گزارشگری مالی نیز از این قاعده مستثنی نیست و برای انجام چنین امری باید معیارهای قابل قبولی مبنای مقایسه قرار گیرد. در یک تحقیق دانشگاهی که توسط نگارنده اجرا شده است، عوامل کلیدی نظام حسابداری مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی شناسایی و معرفی گردید. عوامل کلیدی مورد نظر در این تحقیق، به عنوان معیار و مبنایی برای بررسی تطبیقی مبنای قانونی حوزه‌های اساسی حسابداری موضوع این پژوهش انتخاب شده است. توضیح این نکته مهم ضروری است که عوامل کلیدی حسابداری و گزارشگری مالی که مبنای این بررسی تطبیقی قرار گرفته است، اجماع نظر عمومی خبرگان حسابداری کشور را با استفاده از روش معتبر تحقیق دلفی کسب کرده است (باباجانی، ۱۳۸۳). این حوزه‌های اساسی که ظرفیت مسئولیت پاسخگویی نظام حسابداری دولتی را ارتقاء می‌بخشد به شرح موارد زیر است:

- ۱- سیستم کنترل بودجه
- ۲- رویکرد اندازه‌گیری و مبنای حسابداری
- ۳- کاربرد تئوری وجوه
- ۴- گزارشگری دارایی‌های سرمایه‌ای و بدهی‌های بلندمدت عمومی
- ۵- واحد گزارشگر
- ۶- گزارشگری مالی
- ۷- رویه‌ها و روش‌های حسابداری و گزارشگری مالی



تحلیل مبانی قانونی حوزه‌های اساسی حسابداری دولتی

حوزه‌های اساسی یاد شده، هر یک به نحوی در ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی عمومی از طریق نظام حسابداری و گزارشگری مالی نقش درخور ملاحظه‌ای برعهده می‌گیرد. به همین دلیل، سیر تطور فراز و فرود مبانی قانونی حوزه‌های اساسی حسابداری و گزارشگری مالی برای ارزیابی وضعیت مسئولیت پاسخگویی حاکم بر منابع عمومی، به شرح زیر مورد بحث و تجزیه تحلیل قرار می‌گیرد.

قانون اساسی

در ایران از انقلاب مشروطیت تاکنون، دو قانون اساسی به تصویب رسیده است که اولی از سال ۱۲۸۵ تا ۱۳۵۷ و دومی از سال ۱۳۵۸ تاکنون به مورد اجرا گذاشته شده است.

قانون اساسی قبل از انقلاب اسلامی: اصل ۱۰۲ متمم قانون اساسی سابق بالهام از قوانین اساسی کشورهای اروپایی به تمرکز عایدات و پرداخت مخارج در حدود اعتبارات مصوب حکم داده و بر استقرار سیستم کنترل بودجه‌ای همراه بامصرف منابع درمحل قانونی تأکید کرده بود.

قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران: در اصول ۵۱ تا ۵۵ این قانون خطمشی و رئیس کلی امور مالی کشور مورد توجه قرار گرفته است. به بیان دیگر، حوزه‌های اساسی مالی عمومی کشور در اصول یاد شده به اجمال بیان شده و چگونگی تحقق و اجرای هر یک از این حوزه‌ها به قوانین عادی ارجاع داده شده است. در اصل پنجاه و یکم تصریح شده است که هیچ مالیاتی وضع نمی‌شود مگر به موجب قانون و در اصل پنجاه و دوم بر تهیه و تنظیم و تسلیم بودجه توسط دولت و رسیدگی و تصویب آن توسط مجلس شورای اسلامی تأکید شده است. اصل پنجاه و سوم، تمرکز دریافت‌های دولت در حساب‌های خزانه‌داری کل و انجام پرداخت‌ها در حدود اعتبارات مصوب را در چارچوب قانون مورد توجه قرار داده است. در اصل پنجاه و چهارم، استقلال دیوان محاسبات کشور به عنوان یک نهاد تخصصی نظارتی و مستقل از قوه مجریه به رسمیت شناخته شده است. در اصل پنجاه و پنجم نیز بر لزوم مصرف منابع مالی در محل تعیین شده و قانونی و در حدود اعتبارات مصوب و تهیه و ارائه گزارش تفریغ بوده (گزارش حسابرسی) و تقدیم آن به مجلس شورای اسلامی و انتشار عمومی آن تأکید گردیده است.

نگاهی اجمالی به اصول مذکور در قانون اساسی، بیانگر این واقعیت است که همانند اصول

مشابه در قوانین اساسی اغلب کشورهای جهان، مدیریت، کنترل و هدایت وجوه نقد در قالب تمرکز دریافت‌ها و پرداخت‌ها از طریق خزانه‌داری کل و در چارچوب بودجه سالانه کل کشور، در مرکز ثقل اصول فوق قرار گرفته است. اگر چه برخی حوزه‌های مالی نظیر گزارشگری مالی از طریق صورت‌های مالی اساسی و نگهداری حساب و گزارش دارایی‌های سرمایه‌ای و بدهی‌های بلندمدت در قانون اساسی مورد توجه قرار نگرفته است، اما به نظر می‌رسد انجام پیش‌بینی این موارد در قوانین و مقررات عادی، مغایرتی با قانون اساسی نخواهد داشت. این بدان معنی است که اصول اساسی مالییه عمومی که در قانون اساسی مورد تأکید است، باید از طریق سازوکارهای حسابداری رعایت شود و تهیه و ارائه اطلاعات مورد نیاز برای تحقق این امر اجتناب‌ناپذیر است. هر چند که ایجاد تحول در نظام حسابداری و گزارشگری مالی و تدوین اصول و استانداردهای حسابداری مشروط بر این که اطلاعات مالی مورد نظر این اصول را دربرگیرد، امکان‌پذیر است.

به این ترتیب، قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، همانند قوانین اساسی سایر کشورها، بر پایه اصل تفکیک قوا، قوه مجریه را در مورد تحصیل و مصرف منابع مالی پاسخگو دانسته است. از این‌رو، قوه مجریه درباره رعایت قوانین و مقررات حاکم بر تحصیل و مصرف منابع مالی و در حدود اختیاراتی که از طریق بودجه سالانه کل کشور و برنامه‌های پنج ساله توسعه اقتصادی و اجتماعی تفویض می‌شود، در قبال نمایندگان مجلس شورای اسلامی و عموم مردم ملزم به پاسخگویی است. در فرایند ایفا و ارزیابی مسئولیت حاکم بر تحصیل و به‌کارگیری و مصرف منابع مالی، گزارشگری مالی به شرط آن که اطلاعات مورد نیاز اصول مطروحه در قانون اساسی و قوانین و مقررات عادی را تأمین کند، نقش درخور ملاحظه‌ای برعهده دارد.

حوزه‌های اساسی نظام حسابداری در قوانین محاسبات عمومی

همانطور که بیان شد، خطوط کلی و اصول اساسی مالییه عمومی در قانون اساسی پیش‌بینی می‌شود. این در حالی است که چگونگی اجرای اصول مرتبط با امور مالی پیش‌بینی شده در قانون اساسی در قانون محاسبات عمومی و آئین‌نامه‌ها و دستورالعمل‌های اجرایی آن، قوانین بودجه سالانه کل کشور و سایر مقررات مالی تصریح می‌شود. از این‌رو، برای دستیابی به سیر تطور حوزه‌های اساسی حسابداری و گزارشگری مالی به منظور ترسیم سیر تحول مسئولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی، قوانین محاسبات صدساله اخیر به شرح پیش گفته در زیر تحلیل می‌شود تا زمینه لازم



برای نتیجه‌گیری مناسب فراهم شود.

قانون محاسبات عمومی مصوب ۱۳۸۸

چارچوب کلی حوزه‌های اساسی حسابداری و گزارشگری مالی در اولین قانون محاسبات عمومی ایران به اجمال ارائه می‌شود و خوانندگان علاقه‌مند را برای آگاهی و آشنایی با جزئیات و شرح تفصیلی مواد قانونی به مقاله‌ای نسبتاً قدیمی از نگارنده تحت عنوان «سیر تطور نظام حسابداری دولتی در ایران در چارچوب قانون محاسبات عمومی» ماهنامه حسابداری شماره ۸۷ / ۸۸ مرداد ۱۳۷۱ ارجاع می‌دهم.

سیستم کنترل بودجه: در این قانون، کنترل بودجه سالانه در مواد ۱۳ تا ۱۸ مورد توجه و تأکید قرار گرفته است. از این‌رو، رعایت دقیق طبقه‌بندی‌های بودجه‌ای و کنترل اعتبارات قبل از ایجاد دین بر ذمه دولت، کاملاً الزامی بوده و به لحاظ اهمیتی که قانون‌گذار برای آن قائل شده است، مسئولیت کنترل بودجه به عهده وزیر یا بالاترین مقام دستگاه اجرایی محول گردیده است.

رویکرد اندازه‌گیری و مبنای حسابداری: یکی از ویژگی‌های بارز این قانون، مبنای حسابداری مورد استفاده در گزارشگری مالی دولتی است. در بندهای ۲ و ۳ و ۴ ماده ۴۲ قانون به ترتیب تأکید شده بود که مخارج تشخیص شده (ایجاد شده)، مخارج تشخیص شده که وجه آن در سال مالی پرداخت شده و مخارجی که در سال مالی ایجاد شده اما تا پایان همان پرداخت نشده، باید در صورت حساب مخارج وزارتخانه‌ها و موسسات دولتی منعکس شود. بر طبق بندهای الف، ب و ج قسمت ثانیاً ماده ۴۵ و بندهای ۲ و ۳ و ۴ ماده ۵۷ این قانون، این اطلاعات باید در صورت محاسبات کل مالیه و لایحه تفریغ بودجه نیز درج می‌گردید.

علاوه‌بر این، طبق بندهای ۲ و ۳ و ۴ ماده ۴۴ و همچنین بندهای ۲ و ۳ و ۴ ماده ۵۶ قانون، صورت حساب عایدات دولت و واحدهای تابعه و صورتی که تحت عنوان عایدات ضمیمه لایحه تفریغ بودجه می‌گردید، باید اطلاعات مربوط به درآمدها و مالیات‌های تشخیص شده قطعی، مالیات‌ها و درآمدهای تشخیص شده وصول شده در دوره مالی و باقیمانده درآمدها و مالیات‌های تشخیص شده‌ای که تا پایان سال مالی به مرحله وصول نرسیده است را در بر می‌گرفت. در یک تحلیل اجمالی از مطالب یاد شده، می‌توان چنین استنباط کرد که در این قانون، استفاده از سازوکار مبنای تعهدی و نقدی به صورت همزمان و با استفاده از سیستم حسابداری یک طرفه برای شناسایی مخارج و

درآمدها امکان پذیر بوده است. انجام چنین امری در سیستم حسابداری خاصی موسوم به حسابداری کمرال، از سابقه‌ای ۲۵۰ ساله برخوردار است. به نظر می‌رسد که چون قانون محاسبات اول و دوم ایران از قوانین محاسبات عمومی کشورهای اروپایی اقتباس گردیده، سیستم حسابداری موضوع قانون اول تحت تأثیر حسابداری کمرال بوده است. توضیح این نکته نیز ضروری است که رویکرد اندازه‌گیری مورد نظر این قانون نیز جریان منابع مالی جاری بوده است.

کاربرد تئوری وجوه: اگر چه به کارگیری تئوری وجوه و استفاده از سیستم حسابداری حساب‌های مستقل در حسابداری نهادهای بزرگ بخش عمومی نظیر دولت و شهرداری‌ها از قدمتی بیش از صد سال برخوردار است، اما در اولین قانون محاسبات عمومی ایران هیچگونه حکمی در این مورد پیش‌بینی نشده است. دلیل این امر آن است که وضعیت منابع مالی در اختیار دولت از تنوع کافی برخوردار نبوده است تا قانون‌گذار دغدغه تداخل منابع داشته باشد.

گزارشگری دارایی‌های سرمایه‌ای و بلندمدت عمومی: طبق ماده ۴۶ این قانون، وزیر مالیه مکلف بوده است صورت حساب جامعی حاوی اطلاعات مربوط به اموال غیرمنقول و شرح تغییرات آن در سال مالی تهیه و طبع و نشر نماید، در ماده ۴۷ نیز تصریح شده است که صورت اموال منقول نیز باید به ضمیمه صورت حساب موضوع ماده ۴۶ پس از طبع و نشر، تقدیم مجلس شورای ملی شود. مفاد این حکم بیانگر این واقعیت است که قانون‌گذار گزارشگری دارایی‌های سرمایه‌ای را ضروری دانسته است. در قسمت اخیر ماده ۴۵ نیز بر گزارش دیون اداره مالیه و صورت قروض جاریه دولت توسط وزیر مالیه تصریح شده است. با این ترتیب، مفاد مواد ۴۵ تا ۴۷ قانون اول، بیانگر آن است که گزارشگری مالی دارایی‌های سرمایه‌ای و بدهی‌های بلندمدت دولت در دوره اجرای این قانون الزامی بوده است.

واحد گزارشگر: در اولین قانون محاسبات عمومی ایران، واحد گزارشگر به طریق مقتضی معرفی شده است. در ماده ۴۱ این قانون تصریح شده است که وزراء در آخر هر سال مالی باید حساب عایدات، مخارج و محاسبات کل مالیه خود را به طبع رسانیده، به نمایندگان توزیع و در خارج منتشر نمایند. طبق مواد ۴۴ تا ۴۷، وزیر مالیه مکلف شده است صورتی با عنوان صورت محاسبات کل مالیه که مبنای تهیه لایحه تفریغ بودجه نیز بوده است، طبع، نشر و به مجلس شورای ملی و دیوان محاسبات تقدیم نماید. همانطور که ملاحظه می‌شود، طبق مفاد مواد قانونی یاد شده، هر یک از وزارتخانه‌ها مکلف به گزارشگری با مقاصد عام در مورد حساب وزارتخانه خود بوده است



و وزیر مالیه نیز علاوه تهیه و ارائه حساب وزارت مالیه، باید به عنوان واحد گزارشگر اصلی، صورت محاسبات کل مالیه با مقاصد عمومی تهیه و ارائه می‌کرد.

گزارش‌های مالی: همانطور که در مواد ۴۴ تا ۴۷ بیان گردید، هر یک از وزرا و وزیر مالیه در پایان هر سال مالی، باید گزارش‌های مفصلی حاوی اطلاعات گوناگون تهیه و ارائه می‌کرد. این گزارش‌ها باید حاوی اطلاعات مربوط به دارایی‌ها و بدهی‌ها (جاری و غیر جاری)، عایدات (وصول شده و وصول نشده) و مخارج (پرداخت شده و پرداخت نشده) می‌بود. در تنظیم گزارش‌های مالی این دوره هم‌زمان از سازوکار مبنای نقدی و تعهدی استفاده می‌گردید. علاوه بر این، صورت جریان وجوه نقد با عنوان گردش نقدی خزانه نیز تهیه و همراه لایحه تفریح بودجه ضمیمه صورت محاسبات کل مالیه می‌شد.

رویه‌ها و روش‌های حسابداری و گزارشگری مالی: در ماده ۴۳ این قانون تصریح شده است که حساب‌های دوره عمل وزراء باید به یک روش و از روی یک قاعده تنظیم شده و عین تقسیمات فصول و مواد بودجه را نشان دهد. اگر چه در این ماده مرجع تدوین روش‌ها و قواعد حسابداری و گزارشگری مالی ذکر نشده، اما به صورت معمول، این قبیل موارد به عهده وزارت مالیه بوده است.

قانون محاسبات عمومی مصوب ۱۳۱۲

از آنجا که تفکر حاکم بر قانون محاسبات عمومی مصوب ۱۲۸۸ و ۱۳۱۳ که از این پس به ترتیب قانون محاسبات عمومی اول و دوم نامیده می‌شود، از وجوه تشابه فراوانی برخوردار است، لذا وجوه افتراق این دو قانون در حوزه‌های اساسی حسابداری و گزارشگری مالی دولتی به شرح زیر مورد بررسی قرار می‌گیرد:

سیستم کنترل بودجه: در این قانون نیز سیستم کنترل بودجه کماکان از اهمیت اساسی برخوردار است و مسئولیت وزراء و رؤسای دستگاه‌های اجرایی در مورد رعایت محدودیت‌های بودجه‌ای در قالب اعتبارات مصوب به قوت خود باقی بوده است. اگر چه برخی مواد مربوط به بودجه حذف یا کم رنگ شده است، اما مواد مربوط به کنترل بودجه در این قانون نیز پیش‌بینی شده بود. **رویکرد اندازه‌گیری و مبنای حسابداری:** یکی از وجوه افتراق این قانون با قانون محاسبات عمومی اول، تغییر مبنای حسابداری از تعهدی تعدیل شده به نقدی تعدیل شده است. همانطور که قبلاً بیان شد، قانون محاسبات عمومی اول، به شکل ظریفی استفاده از سازوکار و قابلیت‌های مبنای

نقدی و تعهدی را تجویز نموده بود. در قانون محاسبات دوم، به‌رغم آن که در ماده ۴۳ تصریح شده بود که حساب دوره مالی باید حاوی اطلاعاتی باشد که مخارج ایجاد شده یا حواله شده از یک‌سو و مخارجی که پرداخت شده از دیگر سو، مشخص شود، اما پرداخت مخارج باقی‌مانده را از محل اعتبارات سال مالی بعد مجاز دانسته است. این بدین معنی است که مخارج ایجاد شده‌ای که تا پایان سال مالی پرداخت نمی‌شود به حساب مخارج سال مالی که دین ایجاد شده منظور نمی‌شود. این در حالی است که در ماده ۴۴ نیز تصریح گردیده که صورت کل عایدات مملکت باید حاوی عایدات پیش‌بینی شده و عایداتی که تا آخر دوره مالی (که ۱۵ ماه بوده است) وصول شده است، باشد. بنابراین، مبنای حسابداری در این قانون نقدی تعدیل شده و رویکرد اندازه‌گیری نیز جریان منابع مالی بوده است.

کاربرد تئوری وجوه: در قانون محاسبات عمومی دوم، اعتبارات منظور در بودجه سالانه کل کشور به دو بخش تحت عناوین اعتبارات مربوط به مخارج مستمر (اعتبار هزینه فعلی) و اعتبارات مربوط به مخارج غیرمستمر (اعتبار تملک دارایی‌های سرمایه‌ای) تقسیم شد. از این‌رو، تفکیک منابع مالی و نگهداری حساب جداگانه برای آنها به طریقی الزامی گردید و بدین ترتیب استفاده از حسابداری حساب‌های مستقل مرسوم شد.

گزارشگری دارایی‌های سرمایه‌ای و بدهی‌های بلندمدت: در قانون محاسبات عمومی دوم، مواد مرتبط با گزارشگری دارایی‌های سرمایه‌ای و بدهی‌های بلندمدت عمومی حذف شده و حکمی در مورد گزارش اموال غیرمنقول و بدهی‌های بلندمدت پیش‌بینی نشده است.

واحد گزارشگر: در این قانون نیز هر یک از وزارتخانه‌ها کماکان واحد گزارشگر تلقی می‌شدند، زیرا باید صورت‌های مالی دستگاه تحت سرپرستی خود را تهیه و به دیوان محاسبات و وزارت مالیه وقت تسلیم می‌کردند. علاوه بر این، چون وزیر مالیه مکلف به تهیه صورت محاسبات کل بوده است، لذا علاوه بر وزارتخانه‌ها، دولت نیز در مجموع واحد گزارشگر محسوب می‌شد. این در حالی است که اگر شناسایی واحد گزارشگر منوط به گزارشگری با مقاصد عام باشد، وزارتخانه‌ها در این قانون واحد گزارشگر محسوب نمی‌شود، زیرا این دستگاه‌های اجرایی مکلف به طبع و نشر گزارش‌های مالی سالانه برای عموم نبودند.

گزارش‌های مالی: در قانون محاسبات عمومی دوم، وزارتخانه‌ها و وزارت مالیه کماکان مکلف به تهیه گزارش‌های مالی سالانه و تقدیم آن به دیوان محاسبات بودند. تفاوت اصلی گزارش‌های مالی



موضوع این قانون با قانون محاسبات اول عمدتاً در گزارشگری دارایی‌های سرمایه‌ای و بدهی‌های بلندمدت است که در قانون دوم حذف شده است.

رویه‌ها و روش‌های حسابداری و گزارشگری مالی: حکم مربوط به تدوین و ابداع دستورالعمل حاوی رویه‌ها و روش‌های حسابداری همانند قانون محاسبات اول در قسمت اخیر ماده ۴۲ قانون محاسبات دوم پیش‌بینی شده بود.

وجه تشابه حسابداری ایران با سیستم حسابداری کمرال

در یک بررسی اجمالی از احکام پیش‌بینی شده مرتبط با حسابداری و گزارشگری مالی در قوانین محاسبات عمومی اول و دوم ایران، چنین استنباط می‌شود که ویژگی‌های سیستم حسابداری و گزارشگری مالی موضوع این دو قانون از وجه تشابه فراوانی با سیستم حسابداری کمرال که در کشورهای اروپایی مرسوم بوده، برخوردار بوده است. این موضوع به خصوص در مورد قانون محاسبات عمومی اول مصداق بارزتری دارد. به بیان دیگر، اطلاعاتی که باید در گزارش‌های مالی نظیر صورت عایدات و مخارج و صورت محاسبات کل (موضوع احکام ۴۱ تا ۴۷ این قانون) منعکس می‌گردید، شباهت بسیار زیادی با اطلاعات قابل استخراج از سیستم حسابداری کمرال دارد. این اطلاعات با تغییراتی در قانون محاسبات دوم نیز مورد مطالبه قرار گرفته است، از این رو می‌توان چنین استنباط کرد که سیستم حسابداری و گزارشگری مالی مورد نظر قوانین محاسبات عمومی اول و دوم ایران، در حدود ۶۰ سال تحت تأثیر حسابداری کمرال بوده است.

سیستم حسابداری کمرال: اگر چه در این مقاله قرار نیست ویژگی‌های سیستم حسابداری کمرال به صورتی کامل ارائه شود، اما ویژگی‌های کلی این سیستم به منظور مقایسه آن با سیستم حسابداری مورد نظر قوانین محاسبات عمومی اول و دوم (۱۲۸۸ تا ۱۳۱۲) مورد بحث قرار می‌گیرد. سیستم حسابداری کمرال در کشورهای اروپایی به ویژه در زادگاه آن یعنی آلمان و کشورهای آلمانی زبان نظیر اتریش و سوئیس حدود ۲۶۰ سال سابقه دارد و طی چهار مرحله به تکامل رسیده است. این سیستم حسابداری که سه مرحله آن با روش ساده و یک طرفه حسابداری صورت گرفته، در مرحله پایانی با روش حسابداری دو طرفه انجام شده است.

مانسن (۲۰۰۸) به نقل از والب (۱۹۲۶) می‌گوید که کمرال یا کِمرا یک واژه لاتینی است و به محلی گفته می‌شود که اربابان و حاکمان، اشیاء قیمتی خود را در آن نگهداری می‌کردند. این

در حالی است که واژه آلمانی معادل آن یعنی کمر (Kammer) به محلی اطلاق می‌گردید که مأمورین دولتی مسئولیت نگهداری وجوه نقد را و مدیریت درآمدها را برعهده داشتند. به همین دلیل، واژه‌های *cameralistics* و *Cameral accounting* همراه با وجوه نقد، درآمد و اعمال مدیریت و کنترل وجوه نقد و بودجه همزاد بوده است. به عقیده‌ی والب (۱۹۲۶) حسابداری کمرال در چهار مرحله و به موازات تحول در حسابداری بازرگانی متحول شده است.

در حال حاضر دو رویکرد اساسی موسوم به *administrative cameralistics* یا کمرال اداری و *enterprise cameralistics* یا کمرال بازرگانی وجود دارد (مانسن، ۲۰۰۲). کمرال اداری نوعی سیستم حسابداری است که برای دولت و دستگاه‌های اجرایی که منابع مالی مورد نیاز آنها از محل درآمدهای عمومی منظور در بودجه مصوب سالانه تأمین می‌گردید، طراحی و به مورد اجرا گذاشته شد. هدف‌های اساسی این نسخه از نظام حسابداری کمرال، مدیریت بر وجوه نقد (خزانه‌داری)، کنترل بودجه و کنترل پرداخت مخارج است. به بیان دیگر، این سیستم حسابداری اطلاعاتی فراهم می‌آورد که از تحصیل و مصرف درآمدهای عمومی در چارچوب بودجه سالانه و مجوزهای قانونی، اطمینان حاصل شود. از آنجا که ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی مالی حاکم بر منابع عمومی در قانون اساسی اغلب کشورها مورد تأکید قرار گرفته است، سیستم حسابداری کمرال اداری نقشی اساسی در تحقق این امر ایفا می‌کرد و به همین دلیل مورد توجه دولت‌ها و نمایندگان مردم قرار گرفت.

سیستم حسابداری کمرال اداری در فرایند تحول خود تکامل یافت و ابتدا با عنوان روش دفترداری یک طرفه کمرال اداری مورد استفاده قرار گرفت. این نسخه از حسابداری کمرال اداری، از حساب‌هایی بهره می‌گرفت که کل درآمد دوره مالی شامل درآمدهای وصول شده و درآمدهایی که وصول آن به دوره مالی بعد موکول می‌گردید را ثبت و گزارش می‌کرد. علاوه بر این، در مورد مخارج نیز از حساب‌هایی استفاده می‌کرد که کل مخارج دوره مالی را ثبت و گزارش می‌کرد، اعم از مخارجی که در همان دوره مالی پرداخت می‌شد و مخارجی که پرداخت آن به دوره مالی بعد موکول می‌گردید. با این ترتیب، درآمدهای تحقق یافته و وصولی دوره مالی از یک‌سو و مخارج ایجاد شده و پرداخت شده همان دوره از سوی دیگر، با استفاده از سازوکار و قابلیت‌های مبنای تعهدی و نقدی از طریق این سیستم حسابداری ساده و یک طرفه قابل ثبت و گزارش بود.

به بیان دیگر، در این نسخه از سیستم حسابداری کمرال، از یک‌سو جریان وجوه نقد ورودی^۳



در دوره مالی و وجوه نقد ورودی آتی^۴ (حساب‌های دریافتی) و از سوی دیگر، جریان وجوه نقد خروجی در دوره مالی^۵ و وجوه نقد خروجی آتی^۶ با استفاده از دفاتری که به همین منظور طراحی شده بود، ثبت و گزارش می‌شد. یکی از تفاوت‌های بارز این سیستم یک طرفه با سیستم حسابداری دوطرفه این بود که در این سیستم، با استفاده از یک حساب، هر دو طرف رویداد مالی در دفاتر منعکس می‌گردید. این در حالی است که در سیستم حسابداری دو طرفه، برای ثبت یک رویداد مالی، باید حداقل از دو حساب استفاده شود. از آنجا که آشنایی با سیستم حسابداری کمرال، علاوه بر درک مبانی نظری حاکم بر آن، مستلزم آگاهی از نحوه ثبت و نگهداری حساب از طریق این سیستم است، لذا شرح مختصری از عملیات حسابداری ارائه و معرفی کامل آن به مقاله جداگانه‌ای موکول می‌شود.

در نسخه‌ای از سیستم حسابداری کمرال که در دولت‌های مرکزی، ایالتی و محلی کشورهای اروپایی استفاده می‌گردید، دفاتری مورد استفاده قرار می‌گرفت که به طور کلی حاوی اطلاعات مالی مربوط به عایدات و مخارج بود. این دفاتر به نحوی طراحی شده بود که علاوه بر اختصاص ستون‌هایی برای درج شرح و سایر مشخصات مربوط به رویدادهای مالی، چهارستون آن برای درج اطلاعات مربوط به عایدات و چهارستون دیگر برای ثبت اطلاعات مربوط به مخارج، به شرح جدول زیر تخصیص یافته بود.

مخارج		عایدات			شرح مشخصات			
مانده نقل به سال بعد	مخارج پرداختی	مخارج دوره	نقل از سال قبل	مانده نقل به سال بعد	درآمد وصولی	درآمد دوره	نقل از سال قبل	
(BD)	(A)	(CD)	(B)	(BD)	(A)	(CD)	(B)	

منبع: مانسن (۲۰۰۸)

همانطور که ملاحظه می‌شود، در چهار ستونی که به اطلاعات مربوط به عایدات اختصاص یافته است، در ستون اول، اطلاعات مربوط به مطالبات انتقالی ناشی از درآمدهای تشخیص شده سال قبل ثبت می‌شود که با مانده حساب‌های دریافتی در سیستم حسابداری دو طرفه قابل مقایسه است. این در حالی است که اولین ستون از چهارستونی که به اطلاعات مربوط به مخارج اختصاص یافته است، اطلاعات راجع به بدهی‌های انتقالی ناشی از مخارج ایجاد شده سال قبل ثبت می‌شود که با

مانده حساب‌های پرداختی در سیستم حسابداری دو طرفه قابل مقایسه است. ستون دوم هر یک از دو بخش عایدات و مخارج به ترتیب به درآمدهای تحقق یافته دوره مالی و مطالبات ناشی از آن از یک سو و مخارج ایجاد شده دوره مالی و بدهی‌های ناشی از آن از سوی دیگر، اختصاص یافته بود. ستون سوم هر یک از دو بخش عایدات و مخارج، دو نقش متفاوت و اساسی ایفا می‌کند. در نقش اول، از یک سو سهمی از وجوه وصولی بابت مطالبات سال قبل و مطالبات ناشی از درآمدهای تحقق یافته دوره مالی را نشان می‌دهد و از سوی دیگر، سهمی از وجوه پرداخت شده بابت بدهی‌های انتقالی از سال قبل و بدهی‌های ناشی از مخارج ایجاد شده سال جاری را منعکس می‌کند. در نقش دوم، جمع عمودی این ستون در هر یک از بخش‌ها به ترتیب دریافت‌ها و پرداخت‌های سال مالی را گزارش می‌کند. به این ترتیب، تفاوت بین ستون سوم در بخش عایدات و مخارج، بیان‌کننده خالص تغییر در وجوه نقد دوره مالی است.

ستون چهارم هر یک از دو بخش عایدات و مخارج، به ترتیب مانده مطالبات و بدهی نقل به سال بعد را بیان می‌کند. به عبارت دیگر، این ستون از دفتر مورد استفاده در سیستم حسابداری کمرال، اطلاعاتی فراهم می‌کند که مقامات اجرایی از میزان مطالبات ناشی از درآمدهای عمومی و اختصاصی و میزان بدهی‌های ناشی از مخارج ایجاد شده که تا پایان دوره مالی به مرحله وصول یا پرداخت (حسب مورد) نرسیده است، آگاه می‌شوند. ستون چهارم تحت عنوان مانده قابل انتقال به سال بعد، همواره از تفاسیل مجموع ستون اول و دوم با ستون سوم به شرح زیر حاصل می‌شود:

وجوه نقد دریافتی - (دریافتی سال مالی + دریافتی نقل از سال قبل) = مانده دریافتی نقل به سال بعد
 وجوه نقد پرداختی - پرداختی سال مالی + مانده پرداختی سال قبل = مانده پرداختی نقل به سال بعد

$$B = (BD + CD) - A$$

توضیح این نکته مهم ضروری است که هیچ مبلغی در ستون سوم مربوط به وجوه نقد دریافتی یا پرداختی ثبت نمی‌گردید، مگر آنکه قبلاً یا همزمان در ستون دوم مرتبط بادر دریافتی یا پرداختی دوره جاری منعکس شده باشد. انجام چنین امری بدان معنی است که درآمدها باید قبلاً یا همزمان تشخیص و سپس وصول می‌شدند و از سوی دیگر، حواله مخارج نیز باید مراحل قانونی خرج شامل تشخیص، تأمین اعتبار، تعهد، تسجیل راطی می‌کرد و پس از اعمال نظارت مالی پرداخت می‌گردید.

از این رو، مخارج نیز از قبل یا در برخی موارد همزمان با پرداخت در ستون دوم ثبت، سپس پرداخت و در ستون سوم منعکس می‌شد.

با این ترتیب و بر اساس دو قاعده اساسی شامل:

۱- هیچ مبلغی در ستون دریافت‌ها یا پرداخت‌ها ثبت نمی‌شود مگر آنکه قبلاً یا همزمان در ستون دریافتنی‌ها یا پرداختنی‌ها ثبت شده باشد.

۲- مانده مطالبات و بدهی‌های قابل انتقال به دوره مالی بعد، همواره از رابطه زیر به دست

می‌آید:

$$B = BD + CD - A^y$$

در این سیستم، معاملات و رویدادهای مالی به صورت افقی و به صورت یک طرفه در قسمت عایدات یا مخارج حسب مورد ثبت می‌گردید. در این روش که فقط یک طرف حساب مورد استفاده قرار می‌گرفت، سیستم حسابداری کمرال اداری را از سیستم حسابداری دوطرفه بازرگانی که همواره از دو طرف و حداقل دو حساب مختلف (بدهکار یک حساب و بستانکار حساب دیگر) استفاده می‌کند، متمایز می‌سازد (مانسن، ۲۰۰۸).

یک بررسی اجمالی از سیستم حسابداری کمرال، این واقعیت را آشکار می‌کند که این سیستم ساده و یک‌طرفه، سه هدف اساسی حسابداری و گزارشگری مالی دولتی شامل مدیریت خزانه‌داری، کنترل بودجه‌ای و کنترل پرداخت‌ها را تحقق می‌بخشید. سه هدف مورد اشاره که ریشه در مالیه عمومی داشته و در قانون اساسی کشورها مورد تأکید قرار می‌گرفته است، کماکان مورد مطالبه مردم و نمایندگان قانونی آنها در کشورهای با نظام سیاسی پارلمانی یا ریاستی و مردم سالار است. به لحاظ اهمیت موضوع، تحقق هر یک از هدف‌های مذکور از طریق این سیستم حسابداری به اختصار ارائه می‌شود.

مدیریت وجوه نقد یا عملیات خزانه‌داری: همانطور که قبلاً بیان شد، تمرکز اصلی سیستم حسابداری کمرال اداری بر آثار نقدی دریافت‌ها (درآمدها) و پرداخت‌ها (مخارج) است. از این رو، واژه‌های دریافت‌ها و پرداخت‌ها مفاهیم اصلی و محوری این نظام حسابداری است. برخی از صاحب نظران نظیر اوتل (۱۹۹۰) معتقد است، چون اصول حسابداری یک طرفه بر تهیه گزارش‌های نقدی استوار است، به همین دلیل از این مبنای حسابداری استفاده می‌کند. این در حالی است که ویسوکو (۱۹۶۵) بر این عقیده است که به کارگیری اصول حسابداری یک طرفه قابلیت انعطاف بیشتری

نسبت به حسابداری دو طرفه دارد. به طور خاص، در حسابداری دوطرفه همواره باید حداقل از دو حساب بدهکار و بستانکار با مبلغ مشابه استفاده شود، در حالی که در سیستم حسابداری کمرال می‌توان با استفاده از ثبت یک‌طرفه، اطلاعات مورد نظر یا اطلاعات متنوع‌تری را ثبت کرد. با نگاهی اجمالی به دفاتر مورد استفاده در این سیستم حسابداری، به آسانی می‌توان دریافت که اعمال کنترل و مدیریت بر وجوه نقد و شرایط لازم برای تنظیم انواع گزارش‌های نقد و از جمله صورت جریان وجوه نقد فراهم است، بدون آنکه نیازی به نگهداری حساب و دفتر جداگانه برای وجوه نقد داشته باشد.

کنترل بودجه: بودجه سالانه دولت‌ها و شهرداری‌ها، مهم‌ترین سند مالی است که این نهادها تنظیم و برای رسیدگی و تصویب تقدیم مرجع قانونگذار متشکل از نمایندگان شهروندان می‌کنند. بودجه پس از تصویب به مورد اجرا گذاشته می‌شود و چارچوبی برای ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی عمومی حاکم بر منابع مالی فراهم می‌کند. به همین دلیل، بودجه‌بندی و کنترل و نظارت بر اجرای بودجه از اهمیت درخور ملاحظه‌ای برخوردار است و دولت‌ها و شهرداری‌ها تلاش می‌کنند ابزاری مطمئن برای تحقق این امر فراهم کنند. بودجه‌بندی و حسابداری از خرده نظام‌های اصلی ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی است. از این‌رو، هدف اساسی حسابداری کمرال فراهم کردن اطلاعات مورد نیاز برای حصول اطمینان از تحصیل، مصرف و به‌کارگیری مجاز درآمدها و سایر منابع مالی عمومی تحت کنترل نهادهای مذکور است.

برخی به دلیل عدم آشنایی با سیستم حسابداری کمرال، نحوه نگهداری حساب در این سیستم را با اطلاعات بودجه‌ای که از طریق سیستم کنترل بودجه و دفاتر جداگانه‌ای نگهداری و گزارش می‌شود، اشتباه می‌گیرند. در دفاتر حسابداری مورد استفاده در حسابداری کمرال صرفاً اطلاعات مرتبط با مطالبات ناشی از درآمدها و وجوه دریافتی از یک‌سو و تعهدات قابل پرداخت ناشی از خرید کالا و خدمات و پرداخت‌های واقعی، نگهداری و گزارش می‌گردید. این در حالی است که در دفاتر مورد استفاده در سیستم کنترل بودجه‌ای، اطلاعات مربوط به درآمدهای پیش‌بینی شده، اعتبارات مصوب و تخصیص یافته، تعهدات احتمالی و قطعی نشده و مانده اعتبارات مصوب و تخصیص یافته تعهد نشده (مصرف نشده)، نگهداری و گزارش می‌گردید.

سیستم کنترل بودجه و دفاتر مورد استفاده این سیستم، کم و بیش نظیر همین دفاتر تأمین اعتبار و کنترل بودجه‌ای است که هنوز هم در دستگاه‌های اجرایی ایران به صورت دستی یا رایانه‌ای

نگهداری می‌شود. دفاتر مورد استفاده در این سیستم ساده و یک‌طرفه، دارای ستون‌های لازم برای ثبت مشخصات رویدادهای بودجه‌ای شامل اعتبارات مصوب، اعتبارات تخصیص یافته، تعهدات قطعی نشده (تأمین اعتبار برای خرید کالا و خدمات قبل از ایجاد دین بر ذمه دولت) و مانده اعتبارات مصوب و تخصیص یافته (حساب مورد)، بوده است.^۸ به‌رغم جدا بودن سیستم کنترل بودجه و سیستم حسابداری، همواره اطلاعات قابل استخراج از این دو سیستم، اطلاعات مورد نیاز برای مقایسه ارقام واقعی و ارقام پیش‌بینی شده در بودجه سالانه، از طریق تفریق بودجه فراهم می‌گردید. به این ترتیب، سیستم حسابداری کمرال به همراهی سیستم کنترل بودجه، زمینه لازم را برای ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی مالی حاکم بر بودجه سالانه فراهم می‌کرد.

کنترل پرداخت: مخارج دستگاه‌های اجرایی دولت و شهرداری از دیر باز پس از طی مراحل انجام خرج، پرداخت می‌گردیده است. از این رو، یکی از هدفهای مهم سیستم حسابداری کمرال، کنترل پرداخت بوده است. مراحل خرج در آن زمان، تقریباً شبیه مراحل امروزی آن بوده است. بدین معنی که پس از تشخیص، تأمین اعتبار، تعهد، تسجیل و اعمال نظارت مالی، حواله صادر می‌گردید. حواله‌هایی که توسط بالاترین مقام اجرایی یا مقام مجاز از سوی او صادر می‌شد، ابتدا در ستون دوم قسمت پرداخت‌های دفاتر حسابداری مالی ثبت و سپس در زمانی بعد یا همزمان که وجه مندرج در حواله پرداخت می‌شد، مبلغ پرداختی در ستون سوم و تحت عنوان پرداخت‌های واقعی ثبت می‌گردید. با توجه به این که مخارج به ترتیب پس از طی مراحل قانونی خرج باید پرداخت می‌شد، از این رو کلیه مخارج دولتی با صدور حواله‌ای که قبلاً به عنوان حساب‌های پرداختی ثبت شده بود، پرداخت می‌شد. به این ترتیب، پرداخت‌های دستگاه‌های اجرایی از این طریق کنترل و یکی از هدف‌های مهم حسابداری کمرال که در قوانین و مقررات مالی و محاسباتی و در قانون اساسی کشورها بر آن تصریح شده است، تحقق می‌یافت.

حسابداری مورد نظر قوانین محاسبات عمومی اول و دوم ایران

بررسی تطبیقی برخی احکام مرتبط؛ نحوه نگهداری حساب و گزارشگری مالی قوانین محاسبات عمومی مصوب ۱۲۸۸ و ۱۳۱۲ که از ابتدای سال ۱۲۸۹ تا پایان سال ۱۳۴۹ به مدت ۶۰ سال در ایران قابل اجرا بوده است، بیانگر وجوه تشابه در خور ملاحظه‌ای است. همانطور که قبلاً بیان شد، در موادی از قانون محاسبات عمومی اول که در قانون محاسبات عمومی دوم نیز تداوم

یافته است، دستگاه‌های اجرایی از یک‌سو و دولت از سوی دیگر ملزم شده بودند، صورت‌های مالی حاوی اطلاعات کافی در مورد عایدات و مخارج تهیه و به مجلس شورای ملی و عموم مردم ارائه کنند. دستگاه‌های اجرایی باید در صورت عایدات موضوع قانون اول، اطلاعات مربوط به درآمدهای تشخیص شده دوره مالی، درآمدهای وصولی دوره مالی و مانده درآمدهای وصول نشده انتقالی به دوره بعد را گزارش می‌کردند. این دستگاه‌ها در صورت مخارج نیز باید اطلاعات مربوط به مخارج ایجاد شده دوره مالی، مخارج پرداخت شده در دوره مالی و مانده مخارج پرداخت نشده انتقالی به دوره بعد را گزارش می‌کردند.

در یک نگاه اجمالی، از این بررسی تطبیقی چنین استنباط می‌شود که نگهداری حساب و گزارش اطلاعات مورد نظر قانون محاسبات اول ایران درباره عایدات و مخارج، جز از طریق دفاتری که برای عایدات و مخارج (هر یک چهار ستون به شرح پیش گفته) که در سیستم حسابداری کمرال مورد استفاده قرار می‌گرفت، امکان‌پذیر نبوده است. اگر چه اثبات این ادعا مستند به اسناد و دفاتر مورد عمل، تا زمان تحریر این مقاله به دلیل عدم دسترسی به آرشیو اسناد و مدارک مالی در این دوره برای نگارنده میسر نگردید، اما ساده و چندستونی بودن دفاتر مورد عمل و عدم نیاز به تخصص‌های پیچیده مالی، هرگونه تردید در خصوص استفاده از این دفاتر در اغلب دستگاه‌های اجرایی آن دوره را مرتفع می‌کند. به هر روی، به نظر نگارنده ویژگی‌های کلیدی سیستم حسابداری مورد عمل قانون محاسبات اول ایران، تحت تأثیر سیستم حسابداری کمرال اداری مورد استفاده در دولت‌ها و شهرداری‌های اغلب کشورهای اروپایی بوده است.



قوانین محاسبات عمومی مصوب سال‌های ۱۳۴۹ و ۱۳۶۶

قانون محاسبات عمومی مصوب سال ۱۳۴۹ و قانون محاسبات عمومی مصوب سال ۱۳۶۶ از نظر ساختاری وجوه تشابه فراوانی دارد. از این‌رو، ویژگی‌های کلی سیستم حسابداری مورد نظر این دو قانون، به اجمال به شرح زیر تشریح می‌شود:

سیستم کنترل بودجه: از آنجا که کنترل بودجه همواره یکی از هدف‌های اساسی حسابداری و گزارشگری مالی است، لذا در هر دو قانون یاد شده، احکام روشنی در مورد کنترل بودجه پیش‌بینی کرده است که از طریق ترتیب مراحل خرج و ترجیح مرحله تأمین اعتبار به مرحله ایجاد تعهد (تحویل کالا یا انجام خدمت)، به مورد اجراء گذاشته شده است. اگر چه از منظر حسابداری و

گزارشگری مالی، سیستم کنترل بودجه مورد نظر این دو قانون با دو قانون قبلی تفاوتی ندارد، اما از منظر ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی حاکم بر بودجه سالانه کل کشور، تفاوتی اساسی مشهود است. این تفاوت در احکام مربوط به مسئولیت کنترل بودجه و تأمین اعتبار به عنوان مرحله‌ای از مراحل خرج است. در این دو قانون مسئولیت تأمین اعتبار که قبل از مرحله تعهد انجام می‌شود، از وزیر یا بالاترین مقام دستگاه اجرایی، به ذی‌حساب که مأمور منصوب وزارت امور اقتصادی و دارایی است، محول شده است. از این رو، سطح ایفای مسئولیت پاسخگویی ناشی از کنترل بودجه کاهش یافته است.

رویکرد اندازه‌گیری و مبنای حسابداری: هر دو قانون بر اندازه‌گیری جریان منابع مالی تأکید دارند و مبنای حسابداری مورد استفاده قانون در شناسایی درآمد نقدی و در شناسایی و گزارش مخارج نقدی تعدیل شده است. یکی از تفاوت‌های این دو قانون محاسبات عمومی با قانون محاسبات عمومی اول و تا حدودی قانون محاسبات عمومی دوم، در به کارگیری مبنای حسابداری است. تعاریف هزینه، تنخواه‌گردان پرداخت، پیش پرداخت و علی‌الحساب در مواد ۲۳، ۲۲، ۲۱، ۱۸، حکم مربوط به مصرف اعتبارات در ماده ۵۵ و تأکید ماده ۷۴ بر تنظیم صورتحساب دریافت و پرداخت ماهانه و نهایی در قانون محاسبات عمومی سوم، بر به کارگیری مبنای نقدی و نقدی تعدیل شده تأکید می‌کند. همین احکام و تقریباً بدون تغییر در مواد ۲۳، ۲۷، ۲۸ و ۲۹، ۶۳، ۶۴ و ۹۵ قانون محاسبات عمومی چهارم مصوب ۱۳۶۶ نیز پیش‌بینی شده است.

کاربرد تئوری وجوه: منابع مالی مورد استفاده و تحت کنترل دولت و واحدهای تابعه، در اجرای دو قانون محاسبات عمومی سوم و چهارم از تنوع خاصی برخوردار گردید. از سوی دیگر، در این دو قانون تعاریفی از درآمد عمومی، درآمد اختصاصی، وجوه سپرده و همچنین تعاریفی در قانون برنامه و بودجه مصوب سال ۱۳۵۱ از اعتبارات جاری و عمرانی ارائه شد. این موارد، استفاده از تئوری وجوه و حسابداری حساب‌های مستقل را در سیستم حسابداری دستگاه‌های اجرایی ایران اجتناب‌ناپذیر کرد. از این جهت، سیستم حسابداری مورد نظر دو قانون سوم و چهارم در به کارگیری تئوری وجوه، با دو قانون اول و دوم تفاوتی اساسی دارد. به بیان دیگر، به‌رغم آنکه در ۶۰ ساله دوران اجرای دو قانون محاسبات عمومی اول و دوم، سیستم‌های حسابداری حساب‌های مستقل در تمام دولت‌های ایالتی و محلی آمریکا مرسوم بوده است، اما در سیستم حسابداری ایران استفاده نمی‌شده است. این در حالی است که در اواسط سال‌های اجرای قانون محاسبات عمومی دوم، به دلیل کمک‌های

مالی امریکا موسوم به اصل چهار ترومن و حضور کارشناسان مالی این کشور از سال‌های ۱۳۳۴ به بعد، سیستم حسابداری ایران تحت تأثیر سیستم حسابداری امریکایی قرار گرفت. از این‌رو، از سال ۱۳۴۵ در دستگاه‌های اجرایی مرکزی و استانی ایران، روش حسابداری دوطرفه به سبک امریکایی به کار گرفته شد و از ابتدای سال ۱۳۴۹ نیز روش حسابداری دو طرفه در ادارات دولتی شهرستان‌ها اجباری گردید. با این ترتیب، می‌توان چنین استنباط کرد که سیستم حسابداری مورد نظر قوانین محاسباتی سوم و چهارم، تحت تأثیر سیستم حسابداری امریکایی که از ارتش آغاز گردیده بود و به تدریج به دستگاه‌های اجرایی دیگر تسری یافت، از شیوه حسابداری حساب‌های مستقل پیروی کرد.

گزارشگری دارایی‌های سرمایه‌ای و بدهی‌های بلندمدت: در قانون محاسبات مصوب ۱۳۴۹ تنها حکمی که در مورد نگهداری حساب دارایی‌ها آمده است مربوط به نگهداری حساب اموال منقول است. از این‌رو، در مورد نگهداری حساب اموال غیرمنقول (دارایی‌های ثابت) و گزارشگری آن، هیچگونه حکمی پیش‌بینی نشده است. اگر چه در قانون محاسبات عمومی مصوب ۱۳۶۶ حدود ۱۶ ماده به نحوه نگهداری حساب اموال منقول و غیرمنقول و نقل و انتقال و فروش آنها پیش‌بینی گردیده، اما هیچگونه حکمی در مورد الزام دستگاه‌های اجرایی و دولت به گزارشگری این دارایی‌ها مشاهده نمی‌شود. در مورد نگهداری حساب و گزارشگری بدهی‌های بلندمدت عمومی نیز در هر دو قانون یاد شده حکمی پیش‌بینی نشده است. بنابراین، می‌توان چنین نتیجه گرفت که دو قانون سوم و چهارم در زمینه حسابداری و گزارشگری دارایی‌ها، نسبت به دو قانون اول و دوم بسیار ضعیف‌تر است.



واحد گزارشگر: در ماده ۷۴ قانون محاسبات عمومی سوم و ماده ۹۵ قانون محاسبات عمومی چهارم، ذیحسابان منصوب وزارت امور اقتصادی و دارایی مستقر در دستگاه‌های اجرایی مرکزی و محلی مکلف شده‌اند، صورت‌حساب دریافت و پرداخت ماهانه و نهایی محل مأموریت خود را تنظیم و همزمان به وزارت مذکور و دیوان محاسبات کشور تسلیم نمایند. اگر چه در هر دو قانون، هیچ‌گونه حکمی دایر بر الزام دستگاه‌های اجرایی به انتشار عمومی گزارش‌های پیش‌بینی نشده است، اما دستگاه‌های اجرایی که صورت‌های مالی در مورد آنها تهیه می‌شود را می‌توان به نحوی واحد گزارشگر تلقی کرد. از سوی دیگر، در ماده ۷۸ قانون محاسبات عمومی سوم مقرر گردیده بود که وزارت دارایی مکلف است لایحه تفریغ بودجه هر سال را تا پایان ماه نهم سال بعد تهیه و به دیوان محاسبات تسلیم کند. این حکم در ماده ۱۰۳ قانون محاسبات عمومی چهارم با کمی اصلاح

عبارتی و تغییر عنوان لایحه تفریح بودجه به صورت حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور نقل شده است. اگر چه این دو صورت حساب را نمی‌توان جایگزین صورت‌های مالی اساسی دولت تلقی کرد، اما چون تنها صورت‌حسابی است که برای یک سال مالی تهیه و به دیوان محاسبات کشور ارائه می‌شود، دولت را می‌توان در این مورد واحد گزارشگر به حساب آورد. همانطور که ملاحظه می‌شود، واحد گزارشگر در قوانین اول و دوم شفاف‌تر از دو قانون محاسبات سوم و چهارم معرفی شده بود.

گزارش‌های مالی: با نگاهی اجمالی به مواد مورد استناد برای تشریح واحد گزارشگر، می‌توان دریافت که دستگاه‌های اجرایی مشمول این دو قانون، صورت‌های مالی اساسی با تعاریف مصطلح آن، تهیه نمی‌کنند، بلکه صورت حساب دریافت و پرداخت حاوی اطلاعات مربوط به درآمد و مخارج با مبنای نقدی تعدیل شده ارائه می‌دهند. این در حالی است که در دو قانون اول و دوم، گزارش‌های مالی مورد مطالبه حاوی اطلاعات جامع‌تری بوده است. علاوه بر این، طبق این دو قانون، وزارت دارایی باید صورت محاسبات کل برای سطح دولت تهیه می‌کرد که منضم به گزارش اموال منقول و غیرمنقول و بدهی‌های دولت نیز باشد. همین امر، وجه تمایز اساسی گزارش‌های مالی مورد تاکید قوانین اول و دوم با قوانین سوم و چهارم است.

رویه‌ها و روش‌های حسابداری و گزارشگری مالی: در ماده ۹۳ قانون محاسبات عمومی سوم و ماده ۱۲۸ قانون محاسبات عمومی چهارم، حکم لازم در مورد تدوین روش‌ها و رویه‌های نگهداری حساب و فرم اسناد و مدارک، مشابه دو قانون اول و دوم پیش‌بینی شده و از این جهت تفاوت چندانی در قوانین چهارگانه محاسبات عمومی مشاهده نمی‌شود.

حسابداری از منظر سایر قوانین و مقررات مالی

همانطور که قبلاً بیان گردید، سیستم حسابداری دولتی ایران تحت تأثیر قوانین محاسبات عمومی صد سال اخیر شکل گرفته و ساختار کلی این سیستم در حال حاضر محصول این تأثیرگذاری است. علاوه بر این، قوانین و مقررات دیگری نظیر قوانین برنامه‌های عمرانی سال‌های قبل از انقلاب اسلامی و قانون مالی و معاملاتی دانشگاه‌ها و موسسات آموزش عالی، طراحی و اجرای سیستم‌های حسابداری و گزارشگری مالی برخی نهادهای خاص تابع دولت را تحت تأثیر قرار داده است.

حسابداری برنامه‌های عمرانی: در سال ۱۳۲۷ اولین قانون برنامه هفت ساله عمرانی کشور به تصویب مجالس قانونگذاری وقت رسید و تا پایان سال ۱۳۵۶ چهار برنامه عمرانی ۵ ساله دیگر

به اجرا درآمد. در اجرای ماده ۸ اولین قانون برنامه عمرانی، سازمانی با عنوان سازمان برنامه جهت نظارت و اجرای طرح‌ها و پروژه‌های عمرانی تأسیس گردید. بر اساس این قانون، کلیه امور مربوط به اجرا و نظارت بر پروژه‌های عمرانی در این سازمان متمرکز گردید تا از طریق مدیرعامل و بر طبق مقررات مصوب شورای عالی تحت نظر هیأت نظارت، هدایت شود. از اولین سال اجرای این برنامه تا پایان برنامه چهارم، کلیه امور مالی و محاسباتی طرح‌ها و پروژه‌های موضوع برنامه‌های میان مدت عمرانی، بر طبق آئین‌نامه‌ها و دستورالعمل‌های مصوب شورای عالی سازمان انجام می‌گردید. در طول ۲۴ سال اجرای چهار برنامه عمرانی میان مدت (۱۳۲۸ تا ۱۳۵۱)، وزارت دارائی دخالتی در امور مالی و محاسباتی برنامه‌های عمرانی مورد بحث نداشته و صرفاً به دریافت خلاصه اطلاعات مالی سالانه برنامه‌ها برای درج در لایحه تفریغ بودجه، اکتفا می‌کرد (باباجانی، ۱۳۷۲).

سیستم حسابداری و گزارشگری مالی طرح‌ها و پروژه‌های برنامه‌های عمرانی ۷ ساله اول و ۵ ساله دوم در سال‌های ۱۳۲۸ تا ۱۳۳۹ با روش حسابداری ساده و یکطرفه انجام می‌گردید. از نیمه دوم سال ۱۳۴۰ تا پایان سال ۱۳۵۱ سیستم حسابداری طرح‌ها و پروژه‌های برنامه‌های عمرانی ۵/۵ ساله سوم و ۵ ساله چهارم، تابع دستورالعمل حسابداری مصوب سازمان برنامه بوده است. این دستورالعمل حسابداری که بر اساس روش حسابداری دوطرفه و بر مبنای نیمه تعهدی تدوین شده بود، از قابلیت‌های کافی برخوردار بود و تا حدودی موجب تحول در حسابداری و گزارشگری مالی طرح‌ها و پروژه‌های عمرانی موضوع برنامه‌های عمرانی سوم و چهارم گردید.

حسابداری و گزارشگری مالی دانشگاه‌ها: تا قبل از پیروزی انقلاب اسلامی در سال ۱۳۵۷،

دانشگاه‌ها و موسسات آموزش عالی ایران از استقلال نسبی مالی برخوردار بوده و امور مالی آنها تابع آئین‌نامه‌های مصوب هیأت‌های امنای مربوط بود. در اجرای قانون بودجه سال ۱۳۵۸، امور مالی دانشگاه‌ها و مؤسسات پژوهشی نیز مشابه سایر مؤسسات دولتی، تابع قانون محاسبات عمومی گردید. در سال ۱۳۶۷ با تصویب قانون تشکیل هیأت‌های امنای دانشگاه‌ها و متعاقب آن در سال ۱۳۶۹ با تصویب قانون مالی و معاملاتی دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی و پژوهشی، استقلال مالی مجدداً به این قبیل مؤسسات اعطا و امور مالی و محاسباتی آنها تابع آئین‌نامه مالی و معاملاتی مصوب هیأت‌های امنای آنها گردید. در اجرای آئین‌نامه مالی سیستم حسابداری جدیدی برای مؤسسات مذکور طراحی و اجرا شد.

سیستم حسابداری و گزارشگری مالی دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی وابسته به وزارت علوم



که حدود ۲۰ سال از اجرای آن می‌گذرد، در زمان اجرا و نسبت به سیستم حسابداری و گزارشگری مالی سایر دستگاه‌های اجرایی، از ویژگی‌های خاصی برخوردار است. ویژگی‌هایی نظیر حسابداری و کنترل بودجه‌ای با استفاده از روش دوطرفه دفترداری، مبنای حسابداری نیمه‌تعهدی، استفاده شفاف از سیستم حسابداری حساب‌های مستقل، تنظیم صورت‌های مالی اساسی نظیر ترازنامه و درآمد، هزینه و تغییرات در مازاد تخصیص نیافته برای هر حساب مستقل به صورت جداگانه و برای همه حساب‌های مستقل به صورت ترکیبی، در زمان خود نوعی نوآوری تلقی می‌شود.

بحث و تحلیل ویژگی‌های کلی حسابداری از منظر قوانین

برای دستیابی به قابلیت‌ها و نارسایی‌های نظام مسئولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی و اظهارنظر در مورد فراز و فرود آن، باید وضعیت خرده نظام‌های نقش‌آفرین در استقرار مطلوب این نظام، مورد بحث و بررسی قرار گیرد تا تحلیلی منصفانه ارائه شود. خرده نظام‌های فعال در استقرار یک نظام نسبتاً مطلوب پاسخگویی مالی و عملیاتی، همان سیستم‌هایی است که در فرایند ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی عمومی به ایفای نقش می‌پردازند. این درحالی است که بررسی وضعیت این سیستم‌ها نیز باید در چارچوب تحلیلی ارائه شده برای مسئولیت پاسخگویی عمومی به شرح پیش گفته، انجام شود. نکته دیگری که باید مورد توجه قرار گیرد آن است که بررسی سیر تطور همه سیستم‌های فعال در نظام مسئولیت پاسخگویی در یک مقاله نیز کار دشواری است. از این رو، این مقاله صرفاً بر سیستم حسابداری و گزارشگری مالی دولتی متمرکز است و بحث و بررسی سایر سیستم‌های تأثیرگذار بر استقرار نظام مسئولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی نظیر بودجه‌بندی، حسابرسی، ارزیابی عملکرد و مقیاس‌های مربوط و نهایتاً گردش آزاد و بدون هزینه اطلاعات به مقاله‌های دیگری موکول می‌شود.

قانون اساسی اغلب کشورها از جمله ایران، بر اصل تفکیک قوا و اصول مالیه عمومی تأکید دارد. طبق این قانون، هر یک از قوای سه‌گانه کشور باید وظایف خود را مطابق اختیارات و مسئولیت‌های تعیین شده انجام دهد. از این رو، اصول حاکم بر امور مالی و مسئولیت تنظیم و اجرای بودجه را به عهده قوه مجریه و رسیدگی، تصویب و نظارت بر اجرای بودجه را به قوه مقننه محول نموده است. قوه قضائیه نیز بر حسن اجرای قوانین از جمله قانون بودجه نظارت می‌کند. علاوه بر این، رعایت اصول مهم مالیه عمومی، دایر بر تمرکز عایدات و پرداخت مخارج با رعایت قوانین و مقررات مالی و محاسباتی نیز در اصول قانون اساسی تصریح شده است. این در حالی است که با گذشت سال‌های

متممادی از استقرار نظام ریاستی یا پارلمانی در کشورها، هیچگونه تغییر بنیادی در اصول مصرحه در این قانون ایجاد نشده و دولت‌ها کماکان باید سیستم‌های حسابداری خود را به نحوی طراحی و اجرا کنند که اطلاعات مورد نیاز برای انجام وظایف قوای سه‌گانه تأمین شود.

در یک تحلیل اجمالی وبه استناد نص صریح قانون اساسی، می‌توان نتیجه گرفت که چارچوب نظری و استانداردهای حاکم بر حسابداری و گزارشگری مالی دولتی هر کشوری باید متضمن تأمین اطلاعات مورد نیاز برای تحقق اصول منظور در قانون اساسی باشد. به بیان دیگر، اگر برای تدوین مقررات حسابداری دولتی سقف و کفی قائل شویم، سقف آن تابع رویکرد هزینه به منفعت است، اما کف آن که لازم الاجرا نیز هست، تابع اصول پیش‌بینی شده در قانون اساسی خواهد بود. این همان موضوعی است که هم‌اکنون برخی از صاحب‌نظران حسابداری دولتی نظیر اولسون و دیگران (۲۰۰۷)، راب و نیوبری (۲۰۰۷) و صاحب‌نظران دیگری نظیر پالوت (۲۰۰۵) و بارتن (۲۰۰۵) عدم توجه به آن را در چارچوب نظری و استانداردهای حسابداری بخش عمومی استرالیا و نیوزیلند و همچنین استانداردهای حسابداری بخش عمومی فدراسیون بین‌المللی حسابداران (آیفک)، به چالش کشیده‌اند.

قوانین محاسبات عمومی اول و دوم که بیش از ۶۰ سال در ایران لازم‌الاجرا بوده است، حاوی احکام قانونی لازم برای اجرای قانون اساسی بوده است. به نظر می‌رسد، اگر دفاتر و دستورالعمل‌های حسابداری و گزارشگری مالی آن بر اساس احکام پیش‌بینی شده در این قوانین تدوین شده باشد، به‌رغم استفاده از روش حسابداری یک طرفه، می‌توانسته است اطلاعات مورد نیاز برای اجرای احکام مرتبط با حسابداری را فراهم کند. هر چند که اثبات این موضوع با ارائه اسناد و مدارک به علت عدم دسترسی به دفاتر مورد استفاده در زمان اجرای قوانین یاد شده برای نگارنده امکان‌پذیر نیست، اما قابلیت و ظرفیت قوانین محاسبات عمومی مصوب سال ۱۲۸۸ و ۱۳۱۲ در مورد نگهداری حساب و گزارشگری مالی به منظور ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی عمومی را می‌توان به شرح موارد زیر ارائه کرد:

۱- احکام مرتبط با کنترل بودجه و مسئولیت پاسخگویی وزیر یا بالاتر مقام اجرایی در مورد رعایت محدودیت‌های حاکم بر بودجه سالانه، بیانگر یک سیستم کنترل بودجه‌ای قوی همراه با نظارت مستقیم و قبل از انجام تعهد توسط دیوان محاسبات وقت، به خصوص در قانون محاسبات عمومی اول است.



- ۲- دوره عمل بودجه در قانون اول، دو سال و در قانون دوم، پانزده ماه بوده است. این دوره عمل اگر چه در حال حاضر در مورد اعتبارات جاری در اغلب کشورها مرسوم نیست، اما در زمان اجرای این دو قانون واقع بینانه بوده است.
- ۳- معاملات و رویدادهای مالی در اجرای این دو قانون و به ویژه در اجرای قانون محاسبات اول، باید با مبنای حسابداری تعهدی تعدیل شده و رویکرد اندازه گیری جریان منابع مالی ثبت، نگهداری و در گزارش های مالی سالانه دستگاه های اجرایی و دولت گزارش می گردید.
- ۴- حساب دارایی های سرمایه ای و بدهی های بلندمدت دولت باید در اجرای این دو قانون ثبت و در گزارش های جداگانه ای که برای آنها تهیه می گردید، منعکس می شد.
- ۵- در این دو قانون، وزارتخانه ها از یک سو و مجموعه دولت از سوی دیگر، واحد گزارشگر معرفی شده بودند که از منظر ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی عمومی از اهمیت ویژه ای برخوردار است.
- ۶- هر یک از وزارتخانه ها و مجموعه دولت، بر طبق این دو قانون باید گزارش های مالی مفصلی تهیه و به مراجع ذی صلاح و عموم مردم ارائه می کردند که از منظر ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی عمومی حاکم بر منابع مالی به ویژه در دوران اجرای قانون اول، به نوبه خود جالب توجه است.
- ۷- در هر یک از دو قانون، حکم صریحی در مورد تدوین روش ها و رویه های حسابداری لازم الاجرا پیش بینی شده بود که اگر به صورتی جدی به مورد اجرا گذاشته می شد، دست آوردهای ارزشمندی برای تدوین اصول و استانداردهای حسابداری امروز کشور به ارمغان می آورد.
- ۸- همانطور که قبلاً بیان شد، احکام پیش بینی شده برای حسابداری و گزارشگری مالی در این دو قانون، با خصوصیات کلی حسابداری کمرال اداری مرسوم در اروپا همخوانی دارد. به نظر می رسد، قوانین محاسبات عمومی آن زمان اروپا، در انجام این امر دخیل بوده است.
- قوانین محاسبات عمومی سوم و چهارم مصوب ۱۳۴۹ و ۱۳۶۶ که اولی ۱۷ سال و دومی تاکنون در حال اجراست، اگر چه با یکدیگر شباهت دارد، اما با دو قانون قبلی از تفاوت ماهوی برخوردار است. توضیح این نکته مهم ضروری است که هر چند تحلیل قابلیت ها و نارسایی های سیستم حسابداری و گزارشگری مالی موضوع این دو قانون بر اساس مفاد قانون صورت می گیرد، اما اثبات آنها به دلیل دسترسی به اسناد و مدارک و گزارش های مالی دستگاه های اجرایی و صورت حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور نیز امکان پذیر است. از این رو، قابلیت ها و نارسایی های احکام قانونی

مربوط به حسابداری و گزارشگری مالی موضوع قوانین محاسبات عمومی سوم و چهارم از منظر ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی به شرح زیر ارائه می‌شود:

۱- این دو قانون، از نظر تأکید بر کنترل بودجه و لزوم تأمین اعتبار و ایجاد تعهد از قابلیت لازم برخوردار است، اما به لحاظ آنکه مسئولیت آن از شخص وزیر یا بالاترین مقام دستگاه اجرایی به ذی‌حساب منصوب وزارت امور اقتصادی انتقال یافته است، سطح مسئولیت پاسخگویی را کاهش داده است.

۲- همانطور که بیان شد، رویکرد اندازه‌گیری و مبنای حسابداری مورد تأکید در این دو قانون بر جریان منابع مالی و نقدی تعدیل شده تمرکز کرده است، از این‌رو، از منظر مبنای حسابداری نسبت به دو قانون قبلی و به ویژه نسبت به قانون مصوب صد سال قبل، تضعیف شده است.

۳- هر دو قانون، در مورد به کارگیری سیستم حسابداری حساب‌های مستقل نسبت به دو قانون قبلی تقویت شده است، هر چند که مبانی نظری حاکم بر این سیستم مورد توجه قرار نگرفته و حسابداران شاغل در دستگاه‌های اجرایی از ثنوری وجوه درک درستی ندارند.

۴- هر دو قانون و به ویژه قانون مصوب سال ۱۳۴۹، در مورد نگهداری حساب دارایی‌های سرمایه‌ای و بدهی‌های بلندمدت فعالیت‌های حاکمیتی و همچنین گزارشگری آنها از طریق صورت‌های مالی، حکم روشنی ندارد. این دو قانون، نسبت به دو قانون قبلی از این منظر تنزل یافته است.

۵- هر دو قانون، در مورد واحد گزارشگر نسبت به دو قانون قبلی، حکم کم‌رنگ‌تری پیش‌بینی کرده است و نمی‌توان دستگاه‌های اجرایی را که مکلف به انتشار عمومی صورت‌های مالی سالانه نیستند، واحد گزارشگر تلقی کرد.

۶- هر دو قانون، در مورد گزارش‌های مالی سالانه بر صورت‌های مالی حاوی اطلاعات کوتاه‌مدت نظیر تراز عملیات و صورت دریافت و پرداخت تأکید دارد و در مقایسه با دو قانون سلف خود از وضعیت مناسبی برخوردار نیست.

۷- در هر دو قانون، احکام جداگانه‌ای برای تدوین روش‌ها و رویه‌های حسابداری پیش‌بینی شده است و از این بابت تفاوت چندانی با دو قانون قبلی مشاهده نمی‌شود.

در خصوص سایر مقررات مالی تأثیرگذار در حسابداری و گزارشگری مالی دولتی در ایران، باید اعتراف کرد که سیستم حسابداری مورد استفاده در چهار برنامه عمرانی میان مدت که از سال ۱۳۲۸ تا ۱۳۵۱ اجرا گردید، از ظرفیت مناسبی برای نگهداری حساب و گزارشگری وضعیت و



عملکرد مالی این برنامه‌ها برخوردار بوده است. نکته مهم و قابل توجه در این سیستم این بود که حساب بهای تمام شده طرح‌ها و پروژه‌های عمرانی قابل نگهداری و گزارش بود و دوره مالی این طرح‌ها و پروژه‌ها دوره تکمیل پروژه بود.

تصویب آئین‌نامه مالی دانشگاه‌ها و سیستم حسابداری موضوع آن بر حسابداری دولتی ایران تأثیر گذار بوده است. این سیستم حسابداری که مبنای آن نیمه تعهدی است، از یک سیستم کنترل بودجه قوی و مبتنی بر روش حسابداری دوطرفه برخوردار است. سیستم حسابداری مورد نظر که بر اساس تعریف روشنی از حساب مستقل و معرفی انواع حساب‌های مستقل در آئین‌نامه مالی مربوط طراحی شده است، برای اولین بار در ایران، حسابداری حساب‌های مستقل را به صورتی شفاف و مبتنی بر مبنای نظری مربوط معرفی کرد.

فراز و فرود مسئولیت پاسخگویی

نگاهی گذرا به سیر تطور حسابداری و گزارشگری مالی به عنوان یکی از ابزارهای اساسی ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی در صد سال اخیر، بیانگر این واقعیت است که بر اساس قوانین محاسبات عمومی چهارگانه مورد اجرا در این سال‌ها، قابلیت‌های حسابداری و گزارشگری مالی از یک‌سو و الزام مقامات اجرایی به گزارشگری مالی از سوی دیگر، کاهش یافته است. این بررسی نشان می‌دهد که قوانین محاسبات اول و دوم ایران که حدود ۶۰ سال اجرا گردیده، احکام پیشرفته‌تری درباره نحوه نگهداری حساب و گزارشگری مالی، نسبت به اجرای ۴۰ ساله دو قانون سوم و چهارم داشته است. این در حالی است که نمی‌توان با اطمینان و مستند به مدارک مثبت اظهار داشت که در همه موارد، مفاد قوانین محاسبات اول و دوم در سطح دولت و دستگاه‌های اجرایی، اجرا می‌شده است. اگر چه قابلیت‌های سیستم حسابداری مورد نظر قانون محاسبات عمومی اول مصوب سال ۱۲۸۹ و قابل اجرا تا ۱۳۱۲، درباره ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی مالی بر روی کاغذ قابل انکار نیست، اما اثبات اجرای مفاد قانون بدون دستیابی به اسناد و مدارک کافی ممکن نیست. برای اثبات طبع و نشر گزارش‌های مالی سالانه وزراء که مورد تأکید قانون بوده است، نیز تا زمان نگارش این مقاله سند معتبری در اختیار نگارنده قرار نگرفته است. این در حالی است که سند بسیار معتبری درباره عدم ایفای مسئولیت پاسخگویی دولت‌های زمان اجرای قانون مذکور وجود دارد.

اولین لایحه تفریغ بودجه که به عنوان گزارش مالی برای ایفای مسئولیت پاسخگویی مالی

حاکم بر بودجه سالانه به مجلس وقت تسلیم شده است، مربوط به سال ۱۳۳۶ است. در مقدمه این لایحه، نخست‌وزیر وقت افتخار می‌کند که اولین لایحه تفریغ بودجه پس از انقلاب مشروطیت را به مجلس شورای ملی تسلیم کرده است (باباجانی، ۱۳۸۸ ص ۴۹۱). با این ترتیب و به استناد این سند قانونی، می‌توان نتیجه گرفت که دولت‌ها نه تنها در طول سال‌های اجرای قانون محاسبات عمومی اول (۱۲۸۹ تا ۱۳۱۲) لایحه تفریغ بودجه تنظیم و ارائه نکرده‌اند، بلکه برای سال‌های ۱۳۱۳ تا ۱۳۳۶ یعنی چهارده سال اول اجرای قانون محاسبات عمومی دوم (قابل اجرا از سال ۱۳۱۳ تا پایان سال ۱۳۴۹) نیز لایحه تفریغ بودجه‌ای تنظیم و تسلیم نکرده‌اند. بنابراین، به‌رغم ظرفیت مناسبی که قانون اول و تا حدودی قانون دوم محاسبات عمومی داشته است، در عمل از این ظرفیت برای گزارشگری مالی در سطح دولت یا استفاده نشده و یا به صورت مستمر استفاده نگردیده است. به عنوان مثال، برای ۳۶ سال اجرای قانون محاسبات عمومی دوم، فقط ۹ لایحه تفریغ بودجه برای سال‌های ۳۶ تا ۳۸ و ۴۳ تا ۴۹ تنظیم و به تصویب مجلس وقت رسیده است (همان).

در اجرای قانون محاسبات عمومی سوم (قابل اجرا از سال ۱۳۵۰ تا شهریور ۱۳۶۶)، دو لایحه تفریغ بودجه برای سال‌های ۵۰ و ۵۱ تنظیم و به تصویب مجلس وقت رسید و لایحه تفریغ بودجه سال ۱۳۵۲ نیز تهیه گردید، اما به علت پیروزی انقلاب اسلامی مورد تصویب قرار نگرفت. ماجرای تنظیم تفریغ بودجه در پنج سال پایانی قانون سوم (۶۱ تا ۶۵) و حدود ۲۴ سال اجرای قانون محاسبات عمومی چهارم مصوب سال ۱۳۶۶ متفاوت است. پس از پیروزی انقلاب اسلامی، موضوع تفریغ بودجه به صورتی جدی از سوی دولت و قوه مقننه مورد توجه قرار گرفت. در سال‌های آغازین انقلاب، مشکلات تهیه و تنظیم تفریغ بودجه بررسی و با تصویب تبصره ۶۶ قانون بودجه سال ۶۱ که برای مدت چهار سال به مورد اجرا گذاشته شد از یک‌سو و تصویب قانون تفریغ بودجه سال‌های پس از انقلاب مصوب سال ۱۳۶۵ از سوی دیگر، زمینه لازم برای تهیه صورت‌حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور به صورت مستمر و بدون وقفه فراهم شد. توضیح این نکته ضروری است که این صورت‌حساب که توسط وزارت دارایی تهیه می‌شود، جایگزین لایحه تفریغ بودجه شد تا بر اساس آن گزارش تفریغ بودجه توسط دیوان محاسبات کشور تهیه و به مجلس شورای اسلامی تقدیم شود.

آنچه که باید آموخت

بررسی سیر تطور پدیده‌ها برای شناخت صحیح و درک کارکرد آنها جهت قضاوت درباره گذشته و برنامه‌ریزی آینده ضروری است. سیر تحول نظام پاسخگویی نیز از این قاعده مستثنی نیست و برای استقرار چنین نظامی باید خرده نظام‌های تشکیل دهنده آن را به دقت شناسایی و فراز و فرود عوامل اساسی و تأثیرگذار بر آنها را در یک دوره طولانی بررسی و تحلیل کرد. این مقاله با استفاده از این رویکرد، به بررسی قوانین محاسبات عمومی پرداخته است تا سیر تطور حسابداری و گزارشگری مالی به عنوان یکی از خرده نظام‌های تشکیل دهنده فرایند مسئولیت پاسخگویی مالی حاکم بر منابع عمومی را بررسی کند. در این بررسی، نکات بسیار آموزنده‌ای وجود دارد که طرح آنها در این مقاله برای تصحیح برخی اظهارنظرها در مورد حسابداری و گزارشگری مالی دولتی مفید است و آگاهی از آنها به اتخاذ تدابیر و انتخاب راهبرد مناسب برای تدوین استانداردهای حسابداری نهادهای بخش عمومی کمک می‌کند. برخی از این نکات آموزنده به شرح زیر است:

۱- بسیاری از دانش‌آموختگان حسابداری و اغلب افراد دانشگاهی و فعالان حرفه حسابداری و حسابرسی، تصور می‌کنند که به کارگیری مبنای تعهدی در حسابداری فعالیت‌های حاکمیتی نهادهای بزرگ بخش عمومی نظیر دولت و شهرداری‌ها، نوآوری و پدیده‌ای جدید است. غافل از این که به کارگیری سازوکارهای این شیوه حسابداری در نهادهای بخش عمومی به طریق مقتضی و سازگار با ویژگی‌های محیطی فعالیت‌های حاکمیتی نهادهای مذکور، بیش از ۲۵۰ سال سابقه دارد. همانطور که قبلاً بیان شد، سیستم حسابداری کمرال اداری که طی دو قرن و نیم در نهادهای بخش عمومی کشورهای اروپایی مرسوم بوده، با استفاده از سازوکارهای ساده، اطلاعات مالی مربوط به معاملات و رویدادها را همزمان بامبنای نقدی و تعهدی در دفاتر حسابداری با روش یک طرفه ثبت، نگهداری و گزارش می‌کرد. این سیستم حسابداری، در مسیر تحول خود به روش دفترداری دوطرفه مجهز شده و با بهره‌گیری مناسب از این شیوه نوین حسابداری، آثار معاملات و رویدادهای مالی را کماکان بر اساس نیازهای اطلاعاتی نقدی، مالی و بودجه‌ای، ثبت و گزارش کرده است.

۲- استفاده از سازوکارهای مبنای نقدی و تعهدی به منظور ثبت، نگهداری و گزارش اطلاعات مربوط به ورود و خروج جریان وجوه نقد و مدیریت خزانه‌داری از یک‌سو و اطلاعات مربوط به مطالبات و تعهدات دولت و واحدهای تابعه از سوی دیگر، در اولین قانون محاسبات عمومی ایران پیش‌بینی شده بود. اگر چه، به علت عدم دسترسی به اسناد و مدارک دوره ۲۰ ساله اجرای این

قانون، اثبات اجرا یا عدم اجرای مفاد این قانون تا زمان نگارش مقاله امکان پذیر نبوده، اما می توان این موضوع را به شرح زیر تحلیل کرد:

الف) در صورتیکه با انجام تحقیقی در این زمینه شواهدی به دست آید که اغلب دستگاه های اجرایی مفاد این قانون را در مورد نگهداری حساب و گزارشگری مالی رعایت می کرده اند، می توان چنین نتیجه گرفت که سیستم مورد تأکید قانون اگر چه برگرفته از قوانین محاسبات عمومی کشورهای اروپایی بوده، اما با ویژگی های محیطی فعالیت های حاکمیتی دولت و واحدها تابعه سازگار بوده است. در غیر این صورت، به رغم پیشرفته بودن قانون در زمان خود، اجرای آن به دلیل عدم سازگاری با ویژگی های محیطی فعالیت های دستگاه های اجرایی با مشکل جدی مواجه بوده، به نحوی که در قانون بعدی اصلاحاتی اساسی در آن صورت گرفته است.

ب) هر یک از حالت های بالا رخ داده باشد، به نوبه خود در خور تأمل است. بدین معنی که اگر احکام پیش بینی شده در قانون اول اجرا شده باشد، بیانگر ظرفیت مناسب مسئولیت پاسخگویی سیستم حسابداری مورد نظر قانون، حساسیت نمایندگان قانونی مردم و اصرار آنها در تأمین حق پاسخ خواهی و همچنین تعهد مقامات اجرایی به ایفای مسئولیت پاسخگویی است. عدم اجرای احکام پیشرفته این قانون نیز به نوبه خود، بیانگر این حقیقت است که تدوین مقررات پیشرفته و الزام آور مرتبط با سیستم حسابداری، لزوماً متضمن ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی مالی نیست. اجرای چنین مقرراتی نیازمند تأمین زیرساخت هایی است که زمینه لازم را برای عملیاتی کردن آن فراهم کند. حالت سومی نیز قابل تصور است، بدین معنی که به رغم فراهم بودن شرایط قانونی برای استقرار سیستم ساده و یک طرفه ای نظیر سیستم حسابداری کمرال، مقامات اجرایی و دولت های وقت، اعتقادی به ایفای مسئولیت پاسخگویی از طریق گزارشگری مالی نداشته اند. عدم تهیه لایحه تفریغ بودجه در سال های ۱۲۸۹ تا ۱۳۳۶ حالت اخیر را بیشتر تأیید می کند.

ج) نکته مهم تر اینکه هم اکنون، دستگاه های مسئول سیاست گذاری در امور مالی کشور نظیر وزارت امور اقتصادی و دارایی و سازمان حسابرسی به نمایندگی از سوی قوه مجریه و دیوان محاسبات کشور به نمایندگی از سوی قوه مقننه، عزم خود را برای تدوین چارچوب نظری و استانداردهای حسابداری و احتمالاً اصلاح قانون محاسبات عمومی جزم کرده اند. از این رو، دستگاه های مذکور باید با مطالعه سیر تطور حسابداری دولتی در ایران، تدابیری اتخاذ کنند که شرایط تاریخی صد سال گذشته تکرار نشود. بنابراین، باید ضمن استفاده از دانش و تجارب جهانی در زمینه حسابداری و انجام

مطالعات تطبیقی، مقررات مالی و محاسباتی رابه نحوی تدوین کنند که با ویژگی‌های محیط فعالیت و نیازهای قانونی و امکانات و مقدرات نهادهای بخش عمومی سازگار باشد، در غیر این صورت، تکرار تاریخ دور از ذهن نیست.

نتیجه‌گیری

نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولتی همواره به عنوان یکی از ابزارهای کارآمد برای ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی، مورد توجه صاحب‌نظران امور مالی، دولت‌مردان و سیاست‌ورزان، قرار گرفته است. از این‌رو، بررسی سیر تطور و تکامل نظام پاسخگویی از طریق تحولات انجام شده در خرده‌نظام‌های تشکیل دهنده آن از جمله حسابداری و گزارشگری مالی، امکان‌پذیر است.

اگر چه تکمیل فرایند مسئولیت پاسخگویی مستلزم به کارگیری و تعامل و ارتباط خرده‌نظام‌هایی نظیر بودجه‌بندی، حسابداری، حسابرسی و ارزیابی عملکرد، همراه با گردش آزاد اطلاعات مالی و عملیاتی است، اما این مقاله صرفاً بر تحولات صورت گرفته در نظام حسابداری متمرکز شده است. انجام چنین امری، مستلزم مطالعه تطبیقی در قوانین و مقررات مالی و محاسباتی و اسناد کاوی در یک دوره طولانی است. در کشورهای در حال توسعه، اساساً انجام مطالعه سیر تحول پدیده‌ها از طریق مشاهده و اسناد کاوی و به ویژه برای یک دوره طولانی صد ساله، به دلیل فقدان آرشیو مناسب و عدم دسترسی به اسناد و مدارک، به سادگی امکان‌پذیر نیست. به همین دلیل، برای بررسی سیر تحول حسابداری دولتی در ایران با هدف دستیابی به یک تحلیل مناسب درباره فراز و فرود مسئولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی، از مطالعه تطبیقی قوانین محاسبات عمومی صدسال گذشته استفاده گردید.

همانطور که ملاحظه شد، قوانین محاسبات عمومی اول و دوم هم به لحاظ ویژگی‌های کلی سیستم حسابداری مالی موضوع آن و هم به لحاظ توجه به حقوق مردم برای اعمال نظارت عمومی و دانستن حقایق، از ظرفیت درخور ملاحظه‌ای برای ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی مالی برخوردار بود. در این قوانین، وزیران مکلف بوده‌اند که در پایان هر سال، گزارش‌های مالی حوزه تحت سرپرستی خود را تنظیم و به دیوان محاسبات تسلیم و نسخه‌ای از آن را برای اطلاع عموم مردم منتشر کنند. انجام چنین امری، بیانگر ظرفیت مناسب این قوانین برای ایفای مسئولیت پاسخگویی است. این تکلیف در قوانین محاسبات عمومی سوم و چهارم حذف شده است که این نیز بیانگر تنزل ظرفیت مسئولیت پاسخگویی این قوانین است.

بررسی احکام مرتبط با حسابداری در اولین قانون محاسبات عمومی بیانگر این واقعیت است که سیستم حسابداری مورد نظر این قانون، ضمن استفاده از روش دفترداری یک طرفه بر ثبت و نگهداری حساب عایدات و مخارج دولت با دو روش نقدی و تعهدی تأکید داشته است. علاوه بر این، سیستم حسابداری موضوع این قانون، تحت تأثیر سیستم حسابداری کمرال اداری مرسوم در کشورهای اروپایی بوده که به نوبه خود از قابلیت‌های کافی برخوردار بوده است. علاوه بر این، سیستم خزانه‌داری و کنترل بودجه‌ای قوی مورد نظر قوانین اول و دوم، متناسب با زمان اجرای این قوانین، رضایت‌بخش بوده است. در هر حال، سیستم‌های حسابداری مورد تأکید در این قوانین، اطلاعات مورد نیاز برای ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی مالی را با احکامی که در این خصوص پیش‌بینی شده بود، تأمین می‌کرده است.

قوانین سوم و چهارم محاسبات عمومی، با احکام متفاوتی نسبت به قوانین اول و دوم در مورد حسابداری و گزارشگری مالی روبه‌رو شده است. هر چند که در قوانین محاسبات عمومی سوم و چهارم، کماکان بر مدیریت و کنترل وجوه نقد و بودجه تأکید شده است، اما از قابلیت لازم برای ثبت و نگهداری حساب و گزارشگری مطالبات و بدهی‌های دولت برخوردار نبوده است. این در حالی است که قانون چهارم محاسبات عمومی به کمک قانون تفریغ بودجه سال‌های پس از انقلاب مصوب ۱۳۶۵ و ساز و کارهای پیش‌بینی شده در تبصره ۶۶ قانون بودجه سال ۱۳۶۱ و دستورالعمل اجرایی آن، شرایط لازم برای روزآمد کردن صورت حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور را فراهم کرد. در اجرای این قوانین، گزارش تفریغ بودجه سنوات ۱۳۶۱ تا ۱۳۸۸ تهیه و تقدیم مجلس شورای اسلامی شده است که یکی از نقاط قوت ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی مالی محسوب می‌شود.

اگر چه مقررات مالی دیگری نظیر قانون مالی و معاملاتی دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی و تحقیقاتی و قوانین عمرانی پنج ساله قبل از انقلاب اسلامی، بر سیستم حسابداری نهادهای مشمول آن تأثیر گذار بوده است، اما دامنه آن به نهادهای ذی‌ربط محدود شده است. از این رو، می‌توان نتیجه‌گیری کرد که ویژگی‌های کلی سیستم‌های حسابداری موضوع قوانین محاسبات صد سال گذشته بیانگر این حقیقت انکارناپذیر است که ظرفیت ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی این سیستم‌ها از جنبه احکام قانونی و الزام‌آور و مؤثر بر ساختار حسابداری و گزارشگری مالی، سیر نزولی داشته است. به بیان دیگر، قطع نظر از اثبات اجرا یا عدم اجرا، احکام پیش‌بینی شده در قوانین اول و دوم درباره ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی مالی حاکم بر منابع عمومی، نسبت به احکام



مشابه در قوانین سوم و چهارم، از ظرفیت بالاتری برخوردار بوده است.

این در حالی است که سیستم حسابداری مورد نظر قانون محاسبات عمومی چهارم که از سال ۶۶ تاکنون اجرا می‌شود، به رغم ظرفیت اطلاعاتی کمتری که نسبت به قوانین اول و دوم دارد، اما در عمل و با رفع موانع و مشکلات، در تنظیم صورت‌حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور که زمینه تهیه گزارش تفریح بودجه را فراهم می‌کند، موفق بوده است.

باید به این نکته مهم نیز اشاره کرد که بررسی تطبیقی قوانین محاسبات عمومی صد ساله ایران نکات آموختنی بسیاری دارد. برخی از این نکات به اجمال مطرح گردید و از طرح برخی دیگر به لحاظ جلوگیری از اطاله کلام، صرف‌نظر شد. آنچه که به راحتی می‌توان دریافت این است که در مواردی که سیستم‌های حسابداری موضوع قوانین محاسبات عمومی از ظرفیت مناسبی برخوردار بوده و در زمان اجرای آنها در نوع خود مترقی و پیشرفته بوده است، کم و بیش در عمل اجرا نشده و احکام مترقی این قوانین در قوانین بعدی حذف شده است. در موارد دیگر، سیستم‌های حسابداری موضوع قوانین محاسبات عمومی از ظرفیت کافی برای تحقق اهداف پاسخگویی برخوردار نبوده است که این امر نیز کیفیت ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی مالی بر منابع عمومی را کاهش داده است. از این رو، دولت و نهادهای بزرگ بخش عمومی و نهادهای مستقل نظارتی نظیر دیوان محاسبات کشور و سازمان بازرسی کشور، باید به این امر مهم توجه کنند که تحقق و ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی حاکم بر منابع عمومی مستلزم ایجاد تحول اساسی در خرده نظام‌هایی نظیر حسابداری و گزارشگری مالی، بودجه‌بندی، حسابداری، ارزیابی عملکرد و استقرار جریان آزاد اطلاعات است. تدوین مقررات مناسب و سازگار با ویژگی‌های محیطی و نیازهای اطلاعاتی برای ایجاد تحول و استقرار این خرده نظام‌ها، قطعاً در پیاده‌سازی موفق نظام پاسخگویی مالی و عملیاتی به امری ضروری و اجتناب‌ناپذیر مبدل شده است.

در پایان یادآوری این نکته نیز ضروری است که استفاده از قابلیت‌های حسابداری تعهدی در ثبت، نگهداری و گزارشگری درآمدهای تحقق یافته و تعهدات ایجاد شده ناشی از رویدادهای مالی امر جدیدی نیست و نهادهای بزرگ بخش عمومی اغلب کشورها، سالیان متمادی به طریق مقتضی و با استفاده از سازوکارهای مناسب، از این شیوه حسابداری بهره جسته‌اند. در قانون محاسبات عمومی اول ایران نیز، استفاده از این روش پیش‌بینی شده بود، بنابراین به حسابداران، حساب‌رسان و دانش‌آموخته‌های رشته حسابداری پیشنهاد می‌شود در اظهارنظرهای خود درباره اینکه به کارگیری

حسابداری تعهدی در نهادهای بخش عمومی نوعی نوآوری است، تجدید نظر کنند.

پی‌نوشت‌ها:

- 1- Accountor
- 2- Accoutee
- 3- Immediate cash inflow
- 4- Later cash inflow
- 5- Immediate cash outflow
- 6- Later cash outflow- 4
- 7 - Balance (B) Balance Due (BD) Current Due (CD) Actual (A)
- ۸- برای آگاهی از فرم‌های امروزی دفاتر بودجه‌ای به فصل سوم کتاب حسابداری و کنترل‌های مالی دولتی تألیف نگارنده مراجعه شود.

منابع و مأخذ:

- ۱- آیین‌نامه مالی و معاملاتی دانشگاه‌ها و موسسات آموزش عالی و تحقیقاتی مصوب سال (۱۳۷۰).
- ۲- باباجانی، جعفر. (۱۳۹۰). "حسابداری و کنترل‌های مالی دولتی" چاپ هشتم، تهران، دانشگاه علامه طباطبائی.
- ۳- باباجانی، جعفر. (۱۳۸۳). "ارزیابی ظرفیت مسئولیت پاسخگویی نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولت جمهوری اسلامی ایران"، فصلنامه مطالعات حسابداری، شماره ۱۰ و ۱۱.
- ۴- باباجانی، جعفر مرداد. (۱۳۷۱). "سیر تطور حسابداری دولتی در ایران در چارچوب قانون محاسبات عمومی"، ماهنامه حسابداری، شماره ۸۸/۸۷.
- ۵- قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران مصوب سال ۱۳۵۸.
- ۶- قانون محاسبات عمومی مصوب سال ۱۳۸۹.
- ۷- قانون محاسبات عمومی مصوب سال ۱۳۱۲.
- ۸- قانون محاسبات عمومی مصوب سال ۱۳۴۹.
- ۹- قانون محاسبات عمومی مصوب سال ۱۳۶۶.
- ۱۰- قانون مالی و معاملاتی دانشگاه‌ها و موسسات آموزش عالی و تحقیقاتی مصوب سال ۱۳۶۹.
- ۱۱- متمم قانون اساسی مصوب سال ۱۳۸۵.
- 12- Australian Accounting Research Foundation, PSC, 1990 "Objective of General Purpose Financial Reporting", SAC2.
- 13- Governmental Accounting Standards Board (2009), "Codification of Financial Accounting and Reporting Standards", Concept No.1
- 14 - Ijiri, Yuji, (1984), "on the Accountability – Based Conceptual Framework, Journal of Accounting and Public Policy
- 15- Monsen, N. (2002), "The case for cameral Accounting", Financial Accountability and management.
- 16- Monsen, N. (2008), "Administrative Cameralistics" International Journal In Governmental management .
- 17- Oettle, K. (1990), "Camerallistics", Handbook of German Business Management, Berlin.
- 18- Olson, or, Humphrey, C., and Guthrie, J., (2007), "Into the shadows – A Reflections on International Development in Public sector Accounting", Presented at the 30th Europpam Accounting Associated congress 2007, 25-27 April 2007, Lisbon, Portugal.
- 19- Robb, A., Newbery, S., (2007), "Globalization: Governmental accounting and International Financial Reporting standards", Socio Economic Review, 2007, No. 5, 725-754.



نظارت و مبانی آن در نظام و اندیشه علوی

بهرام اخوان کاظمی*

چکیده

نظارت از موضوعات بسیار مهم در کلیه نظام‌های سیاسی و مدیریتی است و با توجه به این اهمیت، در این نوشتار تلاش شده است با تأمل در آیات قرآنی و سیره نبوی در این باره، جایگاه و مبانی نظارت و ویژگی‌های آن در نظام سیاسی و اندیشه علوی پژوهش شود و این مدعا اثبات شود که در اندیشه و نظام علوی به مفهوم بااهمیت نظارت در ذیل موضوع امر به معروف و نهی از منکر توجه بسیار شده است و برای انجام کنترل‌ها و بازرسی‌های سیاسی و اجتماعی از دو سازوکار لازم و ملزوم نظارت درونی و بیرونی در تحدید و کنترل قدرت بهره‌گیری می‌شده است.

کلیدواژه‌ها: قرآن، اندیشه علوی، نظارت درونی، نظارت بیرونی، امر به معروف و نهی از منکر، نظام اسلامی.

مقدمه

مسئله نظارت از جمله مهم‌ترین و پیچیده‌ترین مسائل در هر نهاد و سازمان و کلاً در هر نظام سیاسی و اجتماعی است و با مسئولیت اجتماعی پیوندی ناگسستنی دارد. نظارت به معنای مراقبت، زیر نظر داشتن، و دیده‌بانی بر کار است و در کنار کنترل و ارزیابی از وظایف مدیر و از ارکان اصلی و عناصر حیاتی مدیریت سالم به‌شمار می‌رود و در راهبری، استحکام، و مدیریت صحیح نقش اساسی و تعیین‌کننده ایفا می‌کند.

در اندیشه اسلامی و علوی نیز نظارت از موضوعات بسیار بااهمیت در عرصه‌های دینی، سیاسی، و اجتماعی است و برای همین این نوشتار به دنبال پاسخ به این پرسش از

* دانشیار دانشکده حقوق و علوم سیاسی دانشگاه شیراز kazemi@shirazu.ac.ir

تاریخ دریافت: 90/3/11، تاریخ پذیرش: 90/5/26

جایگاه نظارت در نظام سیاسی علوی است و این که با توجه به آیات قرآنی و سیره نبوی این نظارت دارای چه مبانی و ویژگی‌هایی است؟

در نوشتار حاضر، قصد بر این است که در پاسخ‌یابی برای پرسش پیش‌گفته این فرضیه و مدعا آزمون شود که: نظارت در سیره علوی با اتکا به مبانی قرآنی و سیره نبوی، به‌عنوان مسئولیتی دینی و در ذیل فریضه امر به معروف و نهی از منکر قرار دارد که از ظرفیت‌های بزرگ و گسترده نظام اسلامی در اصلاح سیاسی و اجتماعی در کلیه حوزه‌های فردی و جمعی به‌شمار می‌رود و در نظام سیاسی علوی، نظارت بیرونی بر قاعده اساسی نظارت درونی استوار است اما هم‌زمان به این حد نیز کفایت نشده و از سازوکارهای متعدد نظارت بیرونی برای تحدید و مهار قدرت و تحقق اهداف دیگر نظارت استفاده شده است.

در توضیح بیشتر این مدعا باید افزود که در نظام و سیره علوی میان این دو نظارت درونی و بیرونی، تعامل کامل برقرار است و این دو لازم و ملزوم یکدیگرند و با وجود آن که مبنای اصلی نظارت بر نظارت درونی و خودکنترلی رهبران و کارگزاران سیاسی گذاشته شده است، اما از سازوکارهای متنوع، متطور، و مترقی در امر بازرسی و نظارت استفاده شده است.

1. تأملی در مبانی قرآنی نظارت

در آیین اسلام، نظارت در حوزه وظایف فردی و اجتماعی از اهمیت کم‌نظیری برخوردار است. مسلمان به حکم آموزه‌های دینی، همواره در خلوت و جلوت خود را تحت نظارت و اشراف الهی می‌داند. خداوندی که اسلام معرفی می‌کند و هر مسلمانی بدان ایمان دارد، حضور فراگیر و همه‌جانبه بر عالم حاضر و غایب دارد و جهان در محضر اوست و قاضی و حاکم نیز حضرت اوست. قدرت نامتناهی و آگاهی نامحدود دارد و برگی بی‌اذن او فرو نمی‌افتد،^۱ بنابراین لازم می‌آید حسابرسی دقیق و موشکافانه داشته باشد.

در قرآن، کلمه «نظر» 4 بار و کلمات «نظرة، نَظْرَةً» 2 بار به کار رفته است. مفاهیم دال بر «نظارت» و حسابرسی نیز بارها تکرار شده که اهمیت موضوع را می‌رساند و بی‌دلیل نیست که در منابع و آموزه‌های دینی دستورات صریح و روشنی در مورد نظارت و ضرورت آن وجود دارد و مدیران مسلمان به داشتن یک نظام کامل، جدی، و عادلانه برای کنترل سازمان سفارش شده‌اند. نظام کنترلی که می‌توان از منابع دینی استخراج کرد، نظامی جامع، کامل، عادلانه، و منحصر به فرد است. در این نظام، خداوند متعال و فرشتگان الهی ناظر بر اعمال و رفتار و نیات انسان‌ها هستند و به انسان‌ها گوشزد می‌شود که همواره در محضر خدایند و

فرشتگان در همه حال ناظر بر اعمال و رفتار آنان اند و، بنابراین، انسان‌ها باید مواظب اعمال و رفتار خود باشند.^۲ بر همین اساس، بحث نظارت انسان بر عملکرد خویش، یا به عبارت بهتر، مسئله «خودکنترلی» مطرح می‌شود، همچنان‌که قرآن به مسلمان توصیه می‌کند که همواره بر اعمال و رفتار خود نظارت داشته باشد^۳ و پیش از این‌که دیگران عملکردش را ارزیابی کنند و بسنجند، خود عملکرد و رفتارش را ارزیابی و حسابرسی کند. بدین ترتیب، انسان بر خودش هم نظارت دارد؛ و این مهم از طریق مشارطه و مراقبه و محاسبه و مؤاخذه ممکن می‌شود که آن را در اصطلاح حکمت عملی «تدبیر نفس» می‌نامند.

علاوه بر این دو نظارت، نظارت عمومی و همگانی نیز مطرح است و به همه مسلمانان دستور داده شده است که در مقابل دیگران احساس مسئولیت کنند و در صورت مشاهده عملکرد نادرست یا انحراف از اهداف و تخلف از وظایف، در صورت مقتضی و مهیا بودن شرایط لازم، تذکر دهند و امر به معروف و نهی از منکر کنند. همچنین دو صورت آشکار و پنهانی برای نظارت مطرح شده است. بنابراین، نظام جامع و کامل و نظارتی که می‌توان با استفاده از منابع و آموزه‌های دینی استخراج کرد، دارای بخش‌ها و انواع زیر است:

1. نظارت خداوند متعال (نظارت الهی)؛
 2. نظارت فرد بر اعمال خود (خودکنترلی)؛
 3. نظارت عمومی (نظارت همگانی)؛
 4. نظارت سازمانی:
- الف) نظارت آشکار و رسمی به صورت مستقیم یا غیرمستقیم؛
ب) نظارت مخفی و پنهانی (خدمتی، 1379: 105-106).

خداوند تبارک و تعالی به انسان اختیار می‌دهد و بر اعمال و رفتار او نظارت می‌کند و به او اعلام می‌کند که اعمال همه انسان‌ها را می‌بیند و آن را تحت اشراف دارد^۴ و برای این کار فرشتگانی با عنوان رقیب و عتید از چپ و راست بر او می‌گمارد، تا بنویسند آنچه را انجام می‌دهد. این فرشتگان «معبّات» نامیده می‌شوند که مراقبان و تعقیب‌کنندگان اند و از همه اطراف او را مواظبت می‌کنند. قرآن در این باره و در مورد نظارت الهی می‌فرماید:

ما انسان را آفریدیم و سوسه‌های نفس او را می‌دانیم و ما به او از رگ گردن نزدیک‌تریم (به یاد بیاورید) هنگامی که دو فرشته از راست و چپ ملازم انسان‌اند، و انسان هیچ سخنی را بر زبان نمی‌آورد مگر این‌که همان دم، فرشته‌ای مراقب و آماده برای انجام مأموریت (ضبط آن) است (ق: 16-18).

برای انسان مأمورانی گمارده شده‌اند که پی‌درپی، از پیش‌رو و از پشت سرش او را به فرمان خدا حفظ می‌کنند (رعد: 11).

بی‌شک بر شما نگاهبانانی (ناظرانی) والامقام و نویسنده گمارده شده است که می‌دانند شما چه می‌کنید (انفطار: 11-12).

بر خداوند عزیز و رحیم توکل کن، همان کسی که تو را به هنگامی که، به نماز، برمی‌خیزی می‌بیند و نیز حرکت تو را در میان سجده‌کنندگان (تحت نظر دارد). اوست خدای شنوا و دانا (شعراء: 217-219).

او کسی است که انسان و زمین را در شش روز آفرید، سپس بر او رنگ شد و به تدبیر و مدیریت جهان پرداخت. آنچه را در زمین فرومی‌رود می‌داند و آنچه را از آن خارج می‌شود و آنچه را از آسمان نازل می‌گردد و آنچه را به آسمان بالا می‌رود. هر جا باشید او با شماست و خداوند به آنچه انجام می‌دهید بیناست (حدید: 4).

در هیچ حال و اندیشه‌ای نیستید و هیچ بخشی از قرآن را تلاوت نمی‌کنید و هیچ عملی را انجام نمی‌دهید، مگر این‌که ما گواه بر شما هستیم آن‌گاه که بدان مبادرت می‌ورزید؛ و هیچ چیز در زمین و آسمان از پروردگار تو مخفی نمی‌ماند حتی به اندازه سنگینی ذره‌ای، و نه کوچک‌تر و نه بزرگ‌تر از آن چیزی نیست مگر این‌که همه آن‌ها در کتابی روشن او (لوح محفوظ) ثبت است (یونس: 61).

در آیات قرآن، نظارت از طرق گوناگونی انجام می‌شود که برخی مستندات قرآنی دقیق‌تر آن‌ها بدین شرح است:

– نظارت خداوند: اولین ناظر همانا پروردگار عالم است که نظارت مطلق بر کلیه اعمال و حرکات افراد دارد:

واصبر لحکم ربک فانک باعیننا: در راه ابلاغ حکم پروردگارت صبر، چراکه تو در حفاظت کامل ما قرار داری (طور: 48).

یوم یبعثهم الله جمیعا فینبئهم بما عملوا أحصاه الله و نسوه و الله علی کل شیء شهید: در آن روز که خداوند همه آنان را برمی‌انگیزد و از اعمالی که انجام داده‌اند، باخبر می‌سازد؛ اعمالی که خداوند حساب آن را نگه داشته است و آنان خود فراموش کرده‌اند؛ و خداوند بر هر چیز شاهد و ناظر است (مجادله: 6).

یعلم خائنة الأعین و ما تخفی الصدور: او نگاه‌های دزدانه و آنچه را سینه‌ها پنهان می‌دارند، می‌داند (مؤمن: 19).

– نظارت فرشتگان: خداوند برای انسان مأمورانی قرار داده که تمام اعمال و کردار او را دقیقاً ثبت کنند:

بهرام اخوان کاظمی 5

ما بلفظ من قول إلا لدية رقيب عتيد: انسان هيچ سخنی را بر زبان نمی‌آورد مگر این که همان دم، فرشته‌ای مراقب و آماده برای انجام مأموریت و ضبط آن است (ق: 18).

و إن عليكم لحافظين؛ کراما کاتبین؛ یعلمون ما تفعلون: و بی شک نگاهبانانی بزرگوار بر شما گمارده شده‌اند که نویسنده اعمال نیک و بد شما باشند، و می‌دانند شما چه می‌کنید (انفطار: 10 - 12).

- نظارت اعضا و جوارح:

یوم تشهد علیهم ألسنتهم و أیدیهم و أرجلهم بما كانوا یعملون: در آن روز، زبان‌ها و دست‌ها و پاهایشان بر ضد آنان به اعمالی که مرتکب می‌شدند، گواهی می‌دهد (نور: 24).
شهد علیهم سمعهم و أبصارهم و جلودهم بما كانوا یعملون: گوش‌ها و چشم‌ها و پوست تنشان به آنچه می‌کردند گواهی می‌دهند (فصلت: 20).

- نظارت مکان و طبیعت: در روز قیامت، مکانی که عمل در آن واقع شده شهادت می‌دهد:

یومئذ تحدث أخبارها: در آن روز زمین تمام خبرهایش را بازگو می‌کند (زلزال: 4).

- نظارت پیامبران و ائمه معصومین (ع): همه انبیا و اوصیا به نحوی ناظر بوده‌اند. قرآن

درمورد گواهی پیامبران در روز قیامت می‌فرماید:

فکیف إذا جئنا من کل امة بشهید و جئنا بک علی هؤلاء شهیدا: حال آنان چگونه است آنگاه که از هر امتی شاهد و گواهی بر اعمالشان می‌آوریم و تو را نیز بر آنان گواه خواهیم آورد (نساء: 41).

مرجع دیگری که مسئولیت نظارت و کنترل را بر عهده دارد، پیامبر (ص) و به تبع ایشان ائمه معصومین (ع) هستند:

وکذلک جعلناکم امة وسطا لتکونوا شهداء علی الناس و یكون الرسول علیکم شهیدا: و بدین گونه شما را نیز امت میانه‌ای قرار دادیم تا بر مردم گواه باشید و پیامبر بر شما گواه باشد (بقره: 143).

و قل اعملوا فیسیری الله عملکم و رسوله و المؤمنون: بگو: (هر چه می‌خواهید) بکنید که خداوند و فرستاده او و مؤمنان اعمال شما را خواهند دید (توبه: 105).

- نظارت انسان بر نفس خویش (نفس لوامه): یکی از شاهدان روز قیامت، وجدان

زنده و عقل و چشم بیدار شده انسان است. در قرآن آیات بسیاری آمده که بارها انسان با کمال صراحت به گناه و انحراف خود اقرار می‌کند.

همچنین در عرصه وجود انسان نفس لوازمه همچون یک مکانیزم کنترل درونی و ناظر و محافظ عمل می‌کند (دلاوری، 1381: 105-107) و شاید بتوان آیه زیر را شاهدی بر این مدعا دانست:

إن كل نفس لما عليها حافظ: [به این آیت بزرگ الهی سوگند] که هرکس مراقب و محافظی دارد (طارق: 4).

- نظارت بیرونی و عمومی: در سامانه نظارتی اسلام، مسئله کنترل بر سازمان و عملکرد و کارایی و کارآمدی کارکنان فقط در چهارچوب وظایف و اختیارات مدیران و مسئولان سازمان‌ها و حاکمان خلاصه نمی‌شود، بلکه همه اعضای سازمان و نظام سیاسی موظف‌اند براساس یک وظیفه شرعی بر عملکرد دیگر اعضای سازمان و شهروندان حکومت و حتی عملکرد مدیران و حکمرانان نظارت داشته باشند. این کنترل و نظارت همگانی از جایگاه ویژه و بااهمیتی برخوردار است و در آموزه‌های دینی تأکید فراوانی بر آن شده است. خداوند متعال در قرآن می‌فرماید:

شما بهترین امتی هستید که برای مردم پدیدار شده‌اید چه امر به معروف و نهی از منکر می‌کنید و به خدا ایمان دارید (آل عمران: 110).

از این آیه می‌توان برداشت کرد که ویژگی بارز بهترین امت، که همان امت اسلامی است، امر به معروف و نهی از منکر دانسته شده است؛ امر به معروف و نهی از منکر به‌عنوان عالی‌ترین مصداق نظارت همگانی، مایه کنترل عمومی و احساس مسئولیت همگانی نسبت به یکدیگر است و با چنین نظارتی، نقاط ضعف و قوت در هر رده‌ای بهتر و سریع‌تر تشخیص داده می‌شود و رفع می‌شود.

2. نظارت در سیره نبوی

امر خطیر نظارت و کنترل در سنت و سیره پیامبر اکرم (ص) کاملاً رعایت می‌شده است، چنان‌که ایشان در ضرورت توجه به حسابرسی و نظارت درونی نفسانی می‌فرماید:

حاسبوا أنفسکم قبل أن تحاسبوا و زنوها قبل أن توزنوا و تجهزوا للعرض الاکبر: پیش از این‌که به حساب شما برسند، خودتان را محاسبه کنید و قبل از این‌که شما را ارزیابی کنند، خودتان را بسنجید و برای رستاخیز آماده شوید (مجلسی، بی‌تا: 73/70).

از سوی دیگر، در سیره نبوی نیز به‌عنوان الگوی سیره علوی، نظارت علنی و آشکار توسط خود حضرت و نمایندگان ایشان صورت می‌گرفته است. امام رضا (ع) در این باره می‌فرماید:

بهرام اخوان کاظمی 7

كان رسول الله (ص) اذا وجه جيشا فأمرهم أمير بعث معهم من ثقاته من يتجسس له خيره: سيرة پیامبر خدا (ص) چنین بود که هر گاه لشگری را اعزام و امیری آنان را فرماندهی می‌کرد، یکی از افراد مورد اعتماد خود را نیز با آنان می‌فرستاد تا خبرها را پنهانی به آن حضرت برساند (همان: 61/100).

در روایتی، نقل شده است که پیامبر خدا (ص) در بازار مدینه از فروشنده‌ای، قیمت جنسی را پرسید. خداوند از طریق وحی به پیامبر دستور داد که دست در داخل ظرف آن کالا فرو برد. حضرت چنین کرد و دید که در قسمت زیرین ظرف، جنس نامرغوبی جاسازی شده است، آن‌گاه خطاب به فروشنده فرمود:

می‌بینم که خیانت به مسلمانان و فریفتن آنان را یک جا جمع کرده‌ای! (کلینی، 1411: 161/5).

در روایت دیگری، در موردی مشابه پیامبر به فروشنده دستور داد که جنس خوب و بد را از هم جدا کند، بعد فرمود:

در دین ما غش و فریب جایز نیست (متقی، 1424: 90/4).

شبهه این روایات در سیره نظری و عملی امام علی (ع) نیز به‌وفور دیده می‌شود. در سیره نبوی، از مصادیق مهم امر به معروف و نهی از منکر نظارت همگانی بر قدرت و کارگزاران سیاسی است، که در روایات یکی از سازوکارهای مهم آن «نصیحت ائمه مسلمین» ذکر شده است. در همین راستا پیامبر (ص) فرمود:

ثلاث لا یغل علیهن قلب امرء مسلم: اخلاص العمل لله، و النصیحة لأئمة المسلمین، و اللزوم لجماعتهم: سه وظیفه است که قلب انسان مسلمان، هرگز در آن خیانت روا نخواهد داشت: این‌که کارها را برای خدا انجام بدهد؛ همواره خیرخواه و ناصح زمامداران مسلمان باشد؛ و جماعت مسلمانان را هرگز رها نکند (کلینی، 1363: 403/1).

بر این مبنا، در سنت نبوی، یکی از سازوکارهای نظارت همگانی و تحقق فریضه امر به معروف و نهی از منکر، نصیحت زمامداران و کارگزاران نظام سیاسی از سوی عموم مردم است.

3. نظارت در اندیشه علوی

علی (ع) نیز با تدبیر و سازماندهی گسترده، نظارت و کنترلی سازمان‌یافته و دقیق را در

فراخنای جامعه اسلامی سامان داده بود و انواع و اقسام نظارت‌های قرآنی و نبوی پیش گفته، در حکومت ایشان مشهود بود. تشریح کلیه مراحل و مستندات این بازرسی از حوصله این مقاله خارج است، اما اجمالاً به برخی از آن‌ها اشاره می‌شود:

1.3 نظارت درونی

گفتیم که یکی از انواع نظارت که در منابع دینی و اسلامی آشکارا مشاهده می‌شود، نظارت درونی یا خودکنترلی است که در مقایسه با نظارت بیرونی، بهترین و کارآمدترین سازوکار برای کنترل عملکرد افراد در قالب زندگی فردی، اجتماعی، و نهادهای سیاسی و مدیریتی است؛ زیرا نظارت و کنترلی که از بیرون بر افراد و عملکرد آن‌ها اعمال می‌شود، در صورتی جامع و «اثربخش» خواهد بود که این افراد از درون نیز بر خود نظارت کنند؛ چراکه معمولاً اعمال نظارت بیرونی بر این موارد ممکن نیست.

علی (ع) در تبیین اصل نظارت درونی می‌فرماید: اجعل من نفسک علی نفسک رقیباً: از خودت مراقبی برای خویشتن قرار ده (آمدی، 1360: 129/1). حضرت سجاد (ع) نیز نظارت درونی و خودکنترلی را عامل اصلی حرکت انسان در مسیر صحیح هدایت و تکامل دانسته می‌فرماید:

این آدم انک لاترال بخیر ما کان لک واعظ من نفسک و ما کانت المحاسبه من همک: ای فرزند آدم، تو همواره در مسیر خیر قرار خواهی داشت، مادامی که موعظه‌کننده‌ای از درون داشته باشی و حسابرسی از خویشتن از کارهای اصلی تو باشد (مجلسی، بی‌تا: 137/78).

در اندیشه اسلامی، نظارت درونی و خودکنترلی صرفاً مبتنی بر انگیزه بیدارسازی وجدان فردی یا تقویت حس ملیت‌خواهی نیست، بلکه مبنا و انگیزه بنیادین آن، چیزی جز ایمان و اعتقادات دینی نیست؛ مثلاً اعتقاد به قیامت و معاد و باور به این‌که همه اعمال ریز و درشت انسان روزی دقیق و عادلانه حسابرسی خواهد شد، یکی از عوامل اصلی ممانعت از کم‌کاری‌ها، سهل‌انگاری‌ها، و خیانت‌ها در روند انجام امور و سعی در انجام آن به بهترین و کاراترین وجه ممکن است. از چنین منظری کاهش سهل‌انگاری‌ها بازده کار، نوعی آلودگی به معصیت الهی و مستوجب عقاب در آخرت و حسابرسی در آن روز است.

نتیجه بلافصل تقویت اعتقادات دینی و خودکنترلی در سطح جامعه و سازمان‌ها و نهادهای سیاسی و مدیریتی، بهره‌مندی از سازوکاری ارزان‌تر در مقایسه با نظارت‌های بیرونی است و به کارایی و کارآمدی و بازدهی بیشتر و جلوگیری از اختلالات و انحرافات

در این زمینه می‌انجامد. در این صورت، همه در صدد انجام امور به بهترین نحو هستند و در صورت بروز هرگونه عیب و نقصی در عملکردشان، به سرعت در صدد رفع آن برخوانند آمد.

2.3 نظارت بیرونی

نظارت درونی و احساس حضور در محضر حق، مانع از تخلف انسان‌ها می‌شود، اما این عامل در همه انسان‌ها به قدر کافی وجود ندارد. بنابراین، نظارت بیرونی از اهم مسائل جوامع بشری است (خامنه‌ای، 1375) و این اهمیت و تأکید بر نظارت بیرونی و سازوکارهای آن، در سیره نظری و عملی امام علی (ع) به وضوح مشهود است.

در سیره امام علی (ع) انتخاب مدیران اصلح و کارآمد، اعمال نظام هشداردهی و پیشگیری از خلاف‌های احتمالی مدیران، از مراحل اولیه قبل از نظارت است؛ ضمن آن‌که کارگزاری مدیران شایسته و کاردان و اعلان هشدارهای لازم به‌تنهایی مدیریت بهینه و کارا نمی‌سازد و در مراحل بعدی نظارت و کنترل سامان‌یافته‌ای جهت ارزیابی عملکردها لازم است.

نکته بسیار بااهمیت آن است که بازرسان نیز در سنت علوی باید از افراد لایق، خیره، کاردان، بصیر، خبیر، امین، و تیزبین انتخاب شوند و امام (ع) در موارد متعددی صفات ممدوح و ایجابی بازرسان را با تأکید به عمال و کارگزاران خود گوشزد می‌کند. از جمله این موارد است:

و ابعث العیون من اهل الصدق و الوفاء علیهم: بازرسانی را به سوی آنان اعزام کن که اهل راستی و وفا باشند (نهج‌البلاغه، 1351: 1011).

فاستعملهم اختیاراً و لا تولهم محاباة و أثرة: آنان را براساس خیرویت و شایستگی به کار بگمار و از روی روابط و امتیازات نابه‌جا به کار نگیر (همان).

امام (ع) در بخش‌های دیگر، علاوه بر لحاظ کردن موارد پیش‌گفته، به شدت بر تنبیه خائنان و فاسدان پس از بازرسی پای می‌فشارد و در توصیه‌های خود به مالک می‌فرماید:

با فرستادن مأموران مخفی - که اهل صدق و راستی و وفا باشند - کارهای آنان را زیر نظر بگیر! زیرا بازرسی نهایی در کارشان، آنان را به رعایت امانت و ملاحظت با مردم وادار می‌سازد و با دقت فراوان، مواظب اعوان و انصار و کارگزاران خود باش و بر اعمال ایشان نظارت کن و چنانچه یکی از آنان، دست به خیانتی زد و مأموران مخفی تو، به‌طور جمعی آن را تأیید کردند، باید که به آن اکتفا کنی و بدون تأخیر، خیانتکار را کیفر دهی و به مقدار خیانتی که

انجام داده است، او را کیفر نمایی، آن‌گاه وی را در مقام خواری و مذلت بنشان و داغ خیانت بر پیشانی او بگذار و طوق رسوایی بر گردنش بیفکن (همان: 1011-1012).

در این عبارت، امام (ع) نظارت و بازرسی را حتی برای اعوان و انصار و نزدیکان حاکم نیز ضروری شمرده و آنان را از این امر مستثنی نکرده است. ضمن آن‌که تعبیر «وابعث العیون» می‌رساند که در صورت لزوم، اعزام بازرسان از مرکز و یا از یک منطقه دیگر، امری ضروری است. فرمان حضرت مبنی بر تأکید بر جنبه مخفی بازرسی نیز اهمیت دارد؛ زیرا نظارت و کنترل پنهانی و مخفی، دارای آثار مثبت و فراوانی مانند ترغیب کارکنان به امانت‌داری و مدارا با مردم است. همچنین جمله نخست امام در این فرمان (ثم تفقد اعمالهم)، کاوش و پیگیری و جست‌وجو و مراقبت را می‌رساند. البته واژه «تفقد» در چند بخش نامه امام به مالک تکرار شده، که بیانگر حوزه‌های مختلف کاری و نظارتی است که از جمله نظارت بر دستگاه‌های اجرایی و نظارت بر مالیات و دخل و خرج کشور و بودجه عمومی و بیت‌المال و تأکید بر تولید و سرمایه‌گذاری و آبادانی و عمران و نظارت بر بازار و توزیع و مبادلات اقتصادی و تجارتي و صنعتی و رسیدگی به همه امور مربوط به بازرگانان، صنعتگران، کسبه، و تجار و خدمات مربوط به آنهاست (دری نجف‌آبادی، 1379: 280-281).

در نامه‌های متعددی در نهج‌البلاغه (از جمله در نامه‌های 3، 19، 20، 33، 34، 40، 42، 44، 45، 63، و 70 امام (ع))، برای ابلاغ گزارش بازرسان و مأموران ویژه و ناظر رسمی و غیررسمی خود از عبارت «بلغنی» یا «فقد بلغنی عنک»⁵ استفاده کرده است. البته در فرموده‌های ایشان، تعبیر و عناوین دیگری نیز در این باره مانند «تفقد»، «تحفظ»، «وابعث العیون»، «تعاهد» و «رقی الی عنک»⁶ نیز دیده می‌شود. از جمله، از امام باقر (ع) نقل شده است که فرمود:

امیرمؤمنان علی بن ابی‌طالب (ع) عادت داشت که هر روز صبح به یکایک بازارهای کوفه سر می‌زد، در حالی که تازیانه‌ای دو شاخ به نام «سیبه» به همراه داشت. در هر بازاری می‌ایستاد و با صدای بلند می‌فرمود: ای تاجران، پیش از دادوستد، از خداوند خیر و نیکی بخواهید و با آسان‌گیری در معامله، از خداوند برکت بجویید و به خریداران نزدیک شوید (گران نفروشید تا از شما بگریزند) و خود را به زینت علم و بردباری آرایش دهید و از دروغ‌گفتن و قسم‌خوردن پرهیزید و از ظلم و ستم کناره‌گیرید و با مظلومان به انصاف رفتار نمایید و به رباخواری نزدیک نشوید (مجلسی، بی‌تا: 104/41).

4. نظارت همگانی بر پایه امر به معروف و نهی از منکر

در معارف اسلامی و سیره علوی، بر دو وظیفه کارساز «امر به معروف» و «نهی از منکر» به روشنی و فراوانی تأکید شده که در حقیقت همان نظارت به مفهوم عام و فراگیر است. کسی در ترک این دو وظیفه خطیر معذور نیست و بهانه و سهل انگاری و فرار از مسئولیت یا ضعف و عجز و جهل، نمی تواند مانع انجام وظیفه شود، بلکه در صورت لزوم، باید شرایط و مقدمات انجام وظیفه را فراهم کرد. حاصل کاربرد و تحقق این دو وظیفه افزایش بازدهی و کارایی در همه سطوح نظام سیاسی و برکات بی شمار اجرایی و کاری است.

نقش «عیون» و «عریف» و «نقیب»⁷ و عوامل بازار و مأموران حسبه و «محتسب» نیز، در صدر اسلام و دوران خلفا، بر مبنای اقدام در جهت تحقق امر به معروف و نهی از منکر شکل گرفته است و در حقیقت، اداره و یا نهاد حسبه و نیز آمرین به معروف و ناهیان از منکر و نیز نظارت عمومی و نظارت بر صحت جریان امور و تعزیر و تأدیب و تعزیرات حکومتی، از همین مفهوم بلند نشأت گرفته است و در واقع ترجمان این آیه شریفه است:

و المؤمنون و المؤمنات بعضهم اولیاء بعض یأمرون بالمعروف و ینهون عن المنکر: مردان و زنان مؤمن همه یاور و دوستدار یکدیگرند، خلق را به کار نیکو امر و از کار زشت نهی می کنند (توبه: 71).

بدیهی است تحقق امر به معروف و نهی از منکر نه تنها کارایی و کارآمدی هر سامانه مدیریتی و نظام سیاسی را بالا می برد، بلکه گسترده ترین نوع نظارت مردمی را نیز به ارمغان خواهد آورد. دوران زمامداری امام علی (ع) به خوبی گواه آن است که آن امام تا چه اندازه به این نوع نظارت و گزارش های مردمی توجه و اتکا می کرده و حتی بر حسب آن ها نیز با والیان و حتی نزدیکان خویش - از جمله ابن عباس، والی بصره، در قضیه گزارش بی مهری وی به قبیله بنی تمیم برخورد عتاب آمیز می کرده است.⁸

جالب این جاست که امام (ع) حتی به شکایات و اطلاعاتی که از سوی نامسلمانان دریافت می کرد نیز ترتیب اثر می داد و آنان را از حقوق اجتماعی پایه پای مسلمانان بهره مند می ساخت. ایشان در نامه ای که به قرظة بن کعب انصاری می نویسد، از او می خواهد که به شکایت برخی از زمین درمورد نهر رسیدگی کند (الهامی نیا، 1379: 254).

5. نظارت در پرتو نصیحت زمامداران یا ائمه مسلمین

در فرهنگ علوی، بر وظیفه امر به معروف و نهی از منکر و بر نقد عملکرد حکام و کارگزاران و انتقاد سالم و سازنده و مؤثر و بر نظارت و پیگیری امور از سوی مردم، به منزله وظیفه‌ای شرعی و تکلیفی الهی، همواره تأکید شده است و می‌توان گفت مباحث امر به معروف و نهی از منکر و نظارت بر کارگزاران حکومتی و نصیحت و خیرخواهی زمامداران جامعه اسلامی، در سیره نظری و عملی امام علی (ع)، از توجه و عنایت خاصی برخوردار است؛ تا جایی که در بحث حقوق متقابل حاکم و مردم، به اصل نصیحت و دوطرفه بودن این اصل همواره توجه شده است. باید اذعان کرد که «النصیحة لائمة المسلمین» یا نصیحت حاکمان مسلمان، از عناوین سیاسی - اجتماعی اسلام است که در فقه سیاسی بحث و بررسی شده است. براساس این تعبیر آشنا و پرسابقه در فرهنگ سیاسی اسلام، که ریشه در قرآن و روایات دارد،⁹ همه مردم حق دارند زمامداران را نصیحت کنند و آراء و نظریات خیرخواهانه خود را برای اطلاع رسانی و راهنمایی کارگزاران حکومت از اوضاع و احوال جامعه یا برای اصلاح و کنترل رفتار آنان مطرح سازند. نصیحت حاکمان و والیان از جهاتی مانند اطلاع رسانی، ارشاد، کنترل، و اصلاح دارای اهمیت است. نصیحت خیرخواهی است، یعنی هر گفتار یا عملی که در آن به خیر اندرز داده شده باشد. ریشه این واژه در استعمالات زبان عرب، از «نصحت العسل» به معنای تصفیه و خالص کردن عسل گرفته شده است. مناسبت این ماده با کاری که ناصح انجام می‌دهد، از آن جهت است که ناصح نیز کلام و عمل خود را از غش و ناخالصی پاک می‌کند و هیچ انگیزه‌ای جز خیرخواهی در لوح جان خود باقی نمی‌گذارد.

برخی از دانشمندان، اشتقاق این واژه را از «نصحت الثوب» به معنای دوختن لباس دانسته‌اند، به این مناسبت که خیاط با کار خود مواضع فرسوده جامه را که در معرض پاره شدن قرار گرفته، ترمیم می‌کند و از پیشرفت آن جلوگیری می‌نماید. ناصح نیز با نصیحت خویش به ترمیم نقاط ضعف و کاستی‌های طرف مقابل می‌پردازد و از این رو، نقش ناصح در اصلاح افراد، نقش خیاطی است که لباس کهنه به دست او جلوه تازه‌ای پیدا می‌کند و نواقص آن برطرف می‌شود (مجلسی، 1363: 142/9).

البته از اصطلاح «نصیحت ائمة مسلمین»، تفاسیر فراتری از مفهوم لغوی آن نیز شده است؛ مثلاً برخی همچون فیض کاشانی، مراد از «ائمه» را در عبارت «النصیحة لائمة المسلمین»، به «ائمة معصومین» منحصر و محدود دانسته‌اند (فیض کاشانی، 1406: 99/2). برخی دیگر یگانه وظیفه مردم را در مقابل پیشوای معصوم، که از خطا و اشتباه منزه است،

«اطاعت و تبعیت» دانسته‌اند و در نتیجه، «النصیحة لائمة المسلمين» را، با تقيید ائمه به «ائمة معصومین» و تقيید نصیحت به «اطاعت»، این گونه معنا کرده‌اند:

نصيحة ائمة الحق (ص) التصديق بامامتهم و وصايتهم و خلافتهم من عند الله و اطاعتهم فيما امروا به و نهوا عنه: نصیحت پیشوایان حق به این است که امامت و وصایت و خلافت الهی‌شان را تصدیق کنیم و امر و نهیشان را اطاعت کنیم (همان: 536/5).

البته چه بسا چنین تقيیداتی واکنش در برابر تفسیرهای ناصوبی باشد که در کلمات برخی از دانشمندان سنی وجود دارد؛ مثلاً ابن‌اثیر در *نهایه*، با توجه به این که براساس اعتقاد خود به عصمت پیشوایان و امامان قائل نیست و خلافت را با ظلم و جور جمع می‌کند، و با توجه به این که قیام علیه خلیفه جائر را جایز نمی‌داند، می‌گوید:

نصيحة الائمة، ان يطيعهم في الحق و لا يري الخروج عليهم اذا جاروا: نصیحت حاکمان به این است که هرکس در کار حق از آنان اطاعت کند و اگر ظلم کردند، بر ایشان خروج و قیام نکند (سروش محلاتی، 1375: 142).

دیگر نویسندگان اهل سنت نیز همین شیوه را پیش گرفته‌اند و «ترک خروج» بر هر طاغوت مدعی رهبری را از مصادیق «نصیحت» شمرده‌اند. در قرآن دعوت و تبلیغ انبیای الهی «نصیحت» و خود پیامبران «ناصح» خوانده شده‌اند. قرآن از زبان حضرت نوح نقل می‌کند:

و ابليغكم رسالات ربي و انصح لكم: پیام‌های پروردگارم را به شما می‌رسانم و اندرزتان می‌دهم (اعراف: 62).

حضرت هود نیز اعلام می‌کرد:

ابليغكم رسالات ربي و انا لكم ناصح امين: پیام‌های پروردگارم را به شما می‌رسانم و برای شما خیرخواهی امینم (همان: 68).

اصطلاح ریشه‌دار «النصیحة لائمة المسلمين» در روایات متعددی به چشم می‌خورد. اولین بار پیامبر اکرم (ص) در حجة‌الوداع، ضمن سخنرانی در مسجد خیف، آن را مطرح فرمودند، و پس از آن، در سایر روایات معصومین (ع) به مثابه یکی از مسئولیت‌های امت مسلمان بر آن تأکید شده است.

محدثان شیعه، در جوامع روایی، فصلی را به این عنوان اختصاص داده‌اند: ثقة الاسلام

کلینی در کتاب *الحجة از اصول کافی*، بابی را تحت عنوان «باب ما امر النبی (ص) بالنصيحة لائمة المسلمين» گشوده است (کلینی، 1363: 403/1). فیض کاشانی نیز در ابواب «وجوب الحجة و معرفته» از *وافی*، بابی را با نام «باب وجوب النصيحة لهم و اللزوم لجماعتهم» (فیض کاشانی، 1406: 99/2) آورده است. همچنین علامه مجلسی در کتاب *الامامة از بحار الانوار*، بابی را چنین عنوان نهاده است:

باب ما امر به النبی (ص) من النصيحة لائمة المسلمين و اللزوم لجماعتهم (مجلسی، بی تا: 27).

در کتاب‌های روایی دیگر نیز چنین روایاتی پراکنده نقل شده است. که در این جا به نقل پاره‌ای از آن‌ها می‌پردازیم (سروش محلاتی، 1375: 136-137):

عن ابی عبدالله (ع): ان رسول الله (ص) خطب الناس فی مسجد الخيف فقال: ثلاث لا یغل علیهن من قلب امرئ مسلم: اخلاص العمل لله، و النصيحة لائمة المسلمين و اللزوم لجماعتهم: سه خصلت است که دل هیچ مسلمانی با آن خیانت نکند: خالص کردن عمل برای خدا، خیرخواهی پیشوایان مسلمین، و همراه بودن با جماعت آنان (کلینی، 1363: 403/1).

عن ابی جعفر (ع) قال: قال رسول الله (ص): ما نظر الله عزوجل الی ولی له یجهد نفسه بالطاعة لإمامه و النصيحة الا كان معنا فی الرفیق الاعلی: امام باقر (ع) فرمود: رسول خدا (ص) فرموده است: خدای عزوجل به سوی دوستش که جان خود را در فرمان‌برداری و خیرخواهی امامش به زحمت افکند، نظر نکند، جز هنگامی که در رفیق اعلی همراه ما باشد (همان: 404/1).

بر مبنای چنین آموزه‌هایی در اندیشه سیاسی اسلام، یکی از حقوق سیاسی افراد در فرهنگ سیاسی اسلام حق نصیحت خیرخواهانه امت به حکومت و زمامداران است. از آن جایی که هر نوع نصیحت خیرخواهانه امت و افراد به حکومت اسلامی و زمامداران جامعه اسلامی مسبوق به اصل نظارت امت بر عملکرد زمامداران و کارگزاران حکومت دینی است، مسئولیت نصیحت خیرخواهانه یکی از نمودهای روشن مشارکت جامعه و افراد در تعیین سرنوشت سیاسی‌شان است، زیرا در نظام اسلامی، مردم حاکم بر سرنوشت خود و صاحب حق هستند و باید با نظارت دقیق بر ارکان حکومت به نحو احسن حقوق خود را استیفا نمایند و نگذارند کسانی در حکومت قدرتی را که به ودیعه از مردم دریافت نموده‌اند، به تباهی کشانند و یا آن حق الهی را از آنان سلب کنند و در خدمت منافع فرد یا گروهی خاص قرار دهند.

خیرخواهی مردم نسبت به حکومت و حاکمان در منطق اسلام آنچنان بااهمیت است که

امام علی (ع) آن را حق حاکم و وظیفه مردم دانسته و فرموده است:

و أما حقى عليكم؛ فالوفاء بالبيعة، و النصيحة فى المشهد و المغيب، الإجابة حين أَدعوكم، و الطاعة حين آمرکم؛ و اما حق من بر شما این است که: به بیعت وفادار باشید و در نهان و آشکار حق خیرخواهی ادا کنید؛ چون شما را بخوانم، اجابت نمایید و چون فرمان دهم بپذیرید (نهج البلاغه، 1381: 60-61).¹⁰

حضرت با این که خود، معصوم از هر خطا و اشتباه است، از مردم دعوت می کند در برابر او از سخن حق دریغ نورزند:

از گفتن سخن حق یا مشورت عادلانه خودداری نکنید؛ زیرا من خود را فراتر از این که اشتباه کنم، نمی دانم و از آن در کارهایم ایمن نیستم، مگر این که خداوند مرا حفظ کند، که مالکیت خداوند بر جان من از خودم بیشتر است (همان).

در فرازهای دیگری از نهج البلاغه، امام علی (ع) از رابطه دولت و مردم، حقوق چندی را استخراج می کند و می فرماید:

و اعظم ما افترض سبحانه من تلك الحقوق حق الوالى على رعيته و حق الرعية على الوالى: بزرگترین حقی که خداوند بر بندگان خود فرض کرده است، حق والی بر رعیت و حق رعیت بر والی است (همان: 322).¹¹

در ادامه همین خطبه، حضرت چند نمونه از مهم ترین حقوق مردم و زمامداران به همدیگر را بیان می کند و از اموری چون ارشاد و نصیحت، حق گویی، مشورت دادن به خیر، و اجتناب از تملق به عنوان وظایف دولت در قبال مردم یاد می کند. طبعاً همان گونه که به فرموده امام علی (ع) هیچ حقی، به جز حق حضرت باری تعالی، یک سویه نیست، حکومت نیز از حقوق چندی برخوردار است که مردم می بایست آن را رعایت کنند. از جمله حقوق حکومت بر مردم، اموری چون وفاداری، نقض نکردن پیمان و عهد، و حمایت سیاسی است.

فعالیت و مشارکت پذیری سیاسی و اجتماعی امت اسلامی و مساهمت آنان در برنامه های حکومت، بستگی به شیوه برخورد نظام با آنان دارد. گاه برخوردها به گونه ای دل سردکننده و تحقیرکننده است که کسی انگیزه ای برای فکر جدی، ارائه نظر، بررسی، و انتقاد نمی بیند؛ زیرا به نصیحت و امر به معروف و نهی از منکر ارزش و بهایی داده نمی شود و گاه برخوردها به گونه ای مستبدانه و سلطه طلبانه است که جرأت و جسارت حرف زدن و اظهار نظر برای کمتر کسی باقی می ماند. لذا حضرت علی (ع) به مالک فرمود:

ولا تصح نصيحتهم الا بحيطتهم على ولاية امورهم و قلة استتقال دولهم و ترك استبطاء انقطاع مدتهم: و خيرخواهي شان راست نيابد جز كه واليان را براي كارهاي خود نگاه دارند و دوام حكومت آنان را سنگين نشمارند (نهج البلاغه، 1351: 1006).

خيرخواهي و نصيحت به زمامدار وقتی در بين مردم ممكن مي شود كه مردم گرد حاکمان باشند و حكومت آنان را سنگين نشمرند و در انتظار به سررسيدن دوران حكومت آنها نباشند. پس وقتی حكومت بر مردم سنگيني كند و بين مردم و حاکمان فاصله افتد، جايي براي نصيحت نخواهد ماند. در اين شرايط، خيراندوشي ناصحان، جاي خود را به «تصنع چاپلوسان» مي دهد.

رفع چنين مشكلاتي به آن است كه زمامدار جامعه خود را در مقام و مرتبه «سلطه مطلق بر مردم» و فراتر از اظهار نظر و نقد ديگران نيند، بلكه خود را امانت داري مسئول در پيشگاه خداوند و مردم و خادم آنان بداند.¹²

علاوه بر اين، اصل نظارت و نصيحت، به منزله يكي از شيوه هاي مستحکم و عميق کنش سياسي درون جامعه اسلامي، از نخستين روز تشكيل حكومت نبوي مدینه مطرح بوده و در روايات بسيار بر آن تأكيد شده است. اين همه حاكي از اهتمام فرهنگ سياسي اسلام به اين مسئله است. به قول مرحوم علامه نائيني:

اصل محاسبه و مراقبه آحاد ملت در صدر اسلام به قدری مستحکم بود که مردم مسلمان در جهت اعتراض به استفاده خليفه از حله يمانی، در پاسخ فرمان جهاد فریاد «لاسمعاً و لاطاعة» سرداندند (نائینی، 1361: 16).

بر همين مبنا، نائيني در تصويری كه از حكومت اسلامي در قالب نظام مشروطه مشروعه عرضه مي كند، عامل بازدارنده از «استبداد» را در مرحله اول عصمت امام (ع)، و پس از آن و در دوران غيبت، «محاسبه و مراقبه ملت» مي داند، وي حكومت را به دو قسم «استبدادي» و «محدوده، عادل، مسئول، مشروطه» تقسيم مي كند (سروش محلاتي، 1375: 146-147) و در ويژگي قسم دوم مي گويد:

اين قسم از سلطنت از باب «ولايت» و «امانت» است و مانند ساير اقسام ولايات و امانات به «عدم تعدی و تفریط» متقوم و محدود است. پس لامحاله، حافظ اين حقيقت و مانع از بدلش به «مالکيت مطلقه»، به «محاسبه و مراقبه و مسئوليت كامله» منحصر است، و بالاترين وسيله اي كه از براي حفظ اين حقيقت و جلوگیری از اندک ارتكابات شهوانی و اعمال شائبه استبداد متصور بود، همان عصمتی است كه اصول مذهب ما طایفه اماميه بر اعتبارش

در ولی نوعی مبتنی است (نائینی، 1361: 12-15).

در ادامه میرزای نائینی بر این عقیده است که در نبود عصمت در حاکم، با دو چیز جلو استبداد را باید گرفت، یکی با قانون، که حدود اختیارات حاکم را مشخص و حقوق ملت را تثبیت کند، دیگری با استوار داشتن اساس مراقبه و محاسبه و مسئولیت کامله، به گماشتن هیأت مسدده و رادعه نظارت از عقلا و دانایان مملکت و خیر خواهان ملت ... محاسبه و مسئولیت کامله در صورتی متحقق و حافظ محدودیت و مانع از تبدیل ولایت به مالکیت تواند بود که قاطبه متصدیان که قوه اجرائیه‌اند، در تحت نظارت و مسئول هیئت مبعوثان، و آنان هم در تحت مراقبه و مسئول آحاد ملت باشند (همان).

بنابراین، بحث نصیحت و نظارت خود جلوه‌هایی از مشارکت سیاسی و بیانگر این گمانه است که در فرهنگ سیاسی اسلامی و علوی نه تنها موانعی بر سر راه مشارکت فعال افراد در عرصه سیاست و تعیین سرنوشت جامعه به چشم نمی‌خورد، بلکه به لحاظ نظری نیز تمهیدات و زمینه‌های لازم برای این امر در دل آموزه‌ها و تعالیم دینی تعبیه شده است. بر این اساس، مفهوم «النصیحة لائمة المسلمین» در ابتدای امر، با نظارت و نصیحت افراد به حکومت اسلامی و زمامداران جامعه دینی همراه است؛ اما زمانی که حکومت‌کنندگان از مسیر شریعت و عدالت خارج شوند و یا رهبر دینی جامعه شرایط و ویژگی‌های لازم را از دست بدهد، به امت اسلامی اختیار عزل این حکومت داده شده است (سجادی، 1379: 86-87).

بدین ترتیب همواره بر امت اسلامی واجب بوده و هست که با همه توان، مراقب جامعه باشند و نسبت به آنچه در آن می‌گذرد، آگاهی داشته باشند و بر گسترش معروف، رشد و شکوفایی نیکی‌ها، و ریشه‌کن شدن فساد و پلیدی‌ها اهتمام ورزند. حاکمان جامعه اسلامی نیز مشمول این وظیفه عمومی‌اند و جایگاه ایشان در جامعه موجب نمی‌شود که مردم عادی نتوانند به آنان امر و نهی کنند. در مقام شاهد می‌توان به بیان امام خمینی (ره) در این زمینه اشاره کرد که در مسیر تحقق سنت و نظام سیاسی علوی فرموده‌اند:

اگر من هم پایم را کج گذاشتم، شما مسئولید اگر نگویید چرا پایت را کج گذاشتی؛ باید هجوم کنید، نهی کنید که چرا؟ ... امت باید نهی‌ازمنکر کند، امر به معروف کند (خمینی، 1364: 47/8).

نتیجه‌گیری

با تأملی در آیات قرآنی و سیره نبوی و ذکر استنادات لازم، ملاحظه شد که در اندیشه و

نظام علوی نظارت از موضوعات بسیار بااهمیت در عرصه‌های دینی، سیاسی، و اجتماعی است و آبخشور و مبانی این نوع نگرش نظری و عملی به مفهوم نظارت، در آیات قرآن و سیره نبوی است و این فرضیه و مدعا اثبات شد که نظارت در سیره علوی با اتکاء به مبانی قرآنی و سیره نبوی، مسئولیتی دینی و در ذیل فریضه امر به معروف و نهی از منکر است که خود از ظرفیت‌های بزرگ و گسترده نظام اسلامی در اصلاح سیاسی و اجتماعی در کلیه حوزه‌های فردی و جمعی به‌شمار می‌رود. در نظام سیاسی علوی، نظارت بیرونی بر قاعده اساسی نظارت درونی استوار است، اما هم‌زمان به این حد نیز کفایت نشده و علاوه بر تأکید بر ضرورت خودکنترلی رهبران و کارگزاران سیاسی، از سازوکارهای متنوع، متطور و مترقی در بازرسی و نظارت همگانی استفاده شده است.

از جمله، در سیره امام علی (ع) انتخاب مدیران اصلح و کارآمد، اعمال نظام هشداردهی و پیشگیری از خلاف‌های احتمالی مدیران، از مراحل اولیه قبل از نظارت است؛ ضمن آن‌که کارگزاری مدیران شایسته و کاردان و اعلان هشدارهای لازم به‌تنهایی موجب مدیریت بهینه و کارا نیست و در مراحل بعدی نظارت و کنترل سامان یافته‌ای جهت ارزیابی عملکرد لازم است. افزون بر این، بازرسان نیز در سنت علوی باید از افراد لایق، خبره، کاردان، بصیر، خبیر، امین، و تیزبین انتخاب شوند و امام (ع) در موارد متعددی صفات پسندیده و ایجابی بازرسان را با تأکید به عمال و کارگزاران خود گوشزد می‌کند.

همچنین، بر مبنای آموزه‌های قرآنی و روایی، در اندیشه و نظام اسلامی نبوی و علوی، حق نصیحت خیرخواهانه امت بر حکومت و زمامداران اسلامی، یکی از حقوق سیاسی افراد در فرهنگ سیاسی اسلام محسوب می‌شود. از آن‌جا که هر نوع نصیحت خیرخواهانه امت و افراد به حکومت اسلامی و زمامداران جامعه اسلامی مسبوق به اصل نظارت امت بر عملکرد زمامداران و کارگزاران حکومت دینی است؛ مسئولیت نصیحت خیرخواهانه یکی از نمودهای روشن مشارکت جامعه و افراد در تعیین سرنوشت سیاسی‌شان است. زیرا در نظام اسلامی، مردم حاکم بر سرنوشت خود و صاحب حق‌اند و باید با نظارت دقیق بر ارکان حکومت، به نحو احسن حقوق خود را استیفا کنند و نگذارند کسانی در حکومت قدرتی را که به ودیعه از مردم دریافت کرده‌اند، به تباهی کشانند و یا آن حق الهی را از آنان سلب کنند و در خدمت منافع فرد یا گروهی خاص قرار دهند.

پی‌نوشت

1. «و عنده مفاتيح الغيب لا يعلمها الا هو و يعلم ما في البرّ و البحر و ما تسقط من ورقة الا يعلمها» (انعام: 59).
2. برای ملاحظه برخی آیات دال بر اعمال نظارت الهی بر انسان ← قرآن: (توبه: 105)، (یونس: 61).
3. «قوا أنفسکم: خودتان را مراقبت و حفاظت کنید» (تحریم: 6).
4. «الم يعلم بان الله یری: آیا نمی‌داند که خداوند می‌بیند (اعمال او را)؟» (علق: 14).
5. یعنی «این‌گونه به من گزارش رسیده است».
6. یعنی «در مورد شما به من خبر رسیده است».
7. «عیون» به معنای بازرس و جاسوس و «عریف» نیز به معنای جاسوس و خبرچین است. «نقیب» نیز به سرپرست و رئیس قوم گویند. برای ملاحظه پاره‌ای از مواردی که پیامبر (ص) و علی (ع) به گماشتن «عیون» و «عریف» و «نقیب» پرداخته‌اند ← دری نجف‌آبادی، 1379: 286-287.
8. برای آگاهی بیشتر از سیره امام علی (ع) ← الهامی‌نیا، 1379: 238-262.
9. ← اعراف/ 62 و 68؛ فیض کاشانی، 1406: 99/2؛ مجلسی، بی‌تا: 27، کتاب الامامه، باب سوم.
10. خطبه 34.
11. خطبه 216.
12. ← سروش محلاتی، 1375: 162.

منابع

- قرآن مجید، ترجمه محمد مهدی فولادوند.
- آمدی، عبدالواحد (1360ش). *غررالحکم و دررالکلم*، تصحیح سید میرجلال‌الدین حسینی ارموی، تهران: دانشگاه تهران.
- الهامی‌نیا، علی اصغر (1379ش). «نظارت بر کارگزاران در حکومت علوی»، *حکومت اسلامی*، ش 18.
- خامنه‌ای، سیدعلی [آیت‌الله] (1375/12/7ش) پایگاه اطلاع رسانی دفتر رهبری، (<http://www.leader.ir>).
- خدمتی، ابوطالب (1379ش). «انواع کنترل و نظارت در مدیریت اسلامی»، *حوزه و دانشگاه*، ش 23.
- خمینی، روح‌الله [امام] (1364ش). *صحیفه نوره*، تهران: مرکز مدارک فرهنگی انقلاب اسلامی وزارت فرهنگ و ارشاد اسلامی.
- دری نجف‌آبادی، قربانعلی (1379ش). «مبارزه با فساد در حکومت علوی»، *حکومت اسلامی*، ش 17.
- دلوری، رضا (1381ش). «نظارت بر قدرت از دیدگاه قرآن»، *علوم سیاسی*، ش 19.
- سجادی، سید عبدالقیوم (1379ش). «مبانی فقهی مشارکت سیاسی»، *علوم سیاسی*، بهار، ش 8.

20 نظارت و مبانی آن در نظام و اندیشه علوی

- سروش محلاتی، محمد (1375ش). «نصیحت ائمه مسلمین»، حکومت اسلامی، ش 1.
- فیض کاشانی، محمد محسن (1406ق). وافی، اصفهان: مکتبه امیرالمؤمنین.
- کلینی، محمد بن یعقوب (1411ق). اصول الکافی، بیروت: دارالتعارف للمطبوعات.
- کلینی، محمد بن یعقوب (1363ش). اصول کافی، تهران: علمیه اسلامیة.
- متقی، علی بن حسام‌الدین (1424ق). کنز العمال فی سنن الاقوال و الافعال، بیروت: دارالکتب العلمیة.
- مجلسی، محمدباقر، (بی تا). بحار الانوار، قم: دارالکتب الاسلامیة.
- مجلسی محمدباقر (1363ش). مرآة العقول فی شرح اخبار آل الرسول، اخراج و مقابله و تصحیح هاشم‌الرسولی، تهران: دارالکتب الاسلامیة.
- نائینی، محمدحسین (1361ش). تنبیه الامة و تنزیه الملة، مقدمه و توضیحات به قلم سید محمود طالقانی، تهران: شرکت سهامی انتشار.
- نهج البلاغه (1381ش). ترجمه محمد دشتی، قم: مؤسسه انتشارات حضور.
- نهج البلاغه (1351ش). ترجمه سیدعلینقی فیض الاسلام، بی تا.



بررسی میزان تأثیر نظارت ذی حساب بر عملکرد عامل ذی حساب در نیروی انتظامی

تاریخ دریافت مقاله: ۹۰/۱۱/۱۲

تاریخ پذیرش مقاله: ۹۱/۳/۲۷

حمید اسعدینا*، ابراهیم جان بزرگی**، میرزاعلی خلیل پور***

چکیده:

در جمهوری اسلامی ایران وظیفه نظارت مالی، در اجرای ماده نود قانون محاسبات عمومی کشور، بر عهده وزارت امور اقتصادی و دارایی محول شده است. وزارت امور اقتصادی و دارایی نیز وظیفه نظارت را، از طریق نصب ذی حساب در دستگاه‌های اجرایی، اعمال می‌کند؛ اما، به علت حجم زیاد و پراکندگی فعالیت‌های مالی دستگاه‌های اجرایی، همواره همه عملیات مالی، حسب مورد، مستقیماً توسط ذی حسابی امکان پذیر نیست. از این رو قانون‌گذار قسمتی از وظایف ذی حساب را به عامل ذی حساب محول نموده است. حال اینکه تا چه حد اعمال نظارت ذی حساب بر عملکرد عامل ذی حساب مؤثر است و موجبات جلوگیری از بروز تخلفات و سوء استفاده‌های مالی را فراهم می‌کند، مسئله‌ای است که در این تحقیق دنبال یافتن پاسخ آن هستیم. در این تحقیق برای توصیف داده‌ها از آمار توصیفی شامل جداول توزیع فراوانی و نمودارها استفاده شده است و برای پاسخ به سؤال‌های تحقیق نیز از آزمون تی (t) یک‌نمونه‌ای و تحلیل واریانس فریدمن بهره گرفته شد. ابزار اندازه‌گیری این تحقیق پرسش‌نامه است. به منظور جمع‌آوری داده‌های تحقیق، بین تمامی افراد جامعه تحقیق پرسش‌نامه توزیع شد. نتایج حاصل از آزمون فرضیات و جمع‌آوری یافته‌های تحقیق نشان‌دهنده این است که نظارت ذی حساب بر دقت، سرعت و صحت رعایت قوانین و مقررات و ادای وظایف عاملان ذی حساب نیروی انتظامی مؤثر است.

کلیدواژه‌ها:

ذی حساب، عامل ذی حساب، نظارت، عملکرد، نیروی انتظامی.

*. دکتری حسابداری دانشگاه امام حسین (علیه‌السلام)

** عضو هیئت علمی پژوهش سازمان تحقیقات و مطالعات ناجا

*** دانشجوی کارشناسی ارشد مدیریت مالی دانشگاه علوم انتظامی (نویسنده مسئول)

مقدمه

برقراری نظام نظارت مالی مناسب کمک مؤثری به استفاده صحیح از منابع مالی در تحقق برنامه‌های مصوب، حفظ و حراست از بیت‌المال، حصول اطمینان از صحت، دقت و قانونی بودن فعالیت‌های مالی مربوط به اجرای بودجه، انطباق هزینه‌ها و سایر پرداخت‌ها با قوانین و مقررات وضع شده و تجاوز نکردن هزینه‌ها از اعتبارات مصوب است. سیستم نظارت قبل از خرج، که بخش مهمی از نظام نظارت مالی هر کشور را تشکیل می‌دهد، به دلیل ارتباط نزدیکی که با مخارج مربوط به طرح‌ها و فعالیت‌ها و برنامه‌های مورد نظر در بودجه دارد، همواره مورد توجه بوده است و مسئولان اجرایی کشور کم‌وبیش به چگونگی اجرای آن انتقاد می‌کنند. در جمهوری اسلامی ایران وظیفه نظارت مالی قبل از خرج، در اجرای ماده نود قانون محاسبات عمومی کشور، بر عهده وزارت امور اقتصادی و دارایی محول شده و دامنه آن نیز به تطبیق مخارج دستگاه‌های اجرایی با قوانین و مقررات وضع شده و کنترل بودجه مصوب تخصیص یافته محدود شده است. اکنون وزارت امور اقتصادی و دارایی وظیفه نظارت مالی قبل از خرج را، از طریق نصب ذی حساب در دستگاه‌های اجرایی، اعمال می‌کند.

برقراری انضباط اقتصادی و مالی و فراهم نمودن موجبات حسن جریان امور مالی از جمله عوامل اصلی نصب ذی حسابان در دستگاه‌های اجرایی بوده است، که بنا بر حکم ماده ۳۱ قانون محاسبات عمومی بر عهده ذی حساب قرار گرفته است تا به شرح زیر در این زمینه اقدام نماید:

۱- نظارت بر امور مالی و محاسباتی و نگهداری و تنظیم حساب‌ها طبق قانون و مقررات مربوط و صحت و سلامت آن‌ها؛

۲- نظارت بر حفظ اسناد و دفاتر مالی؛

۳- نگهداری و تحویل و تحول وجوه نقدینه‌ها، سپرده‌ها و اوراق بهادار؛

۴- نگهداری حساب اموال دولتی و نظارت بر اموال مذکور.

بر اساس تبصره (۱) این قانون نیز ذی حساب زیر نظر رئیس دستگاه اجرایی وظایف خود را انجام می‌دهد.

به علت پراکندگی فعالیت‌های مالی دستگاه‌های اجرایی، همواره همه عملیات مالی، حسب مورد، مستقیماً توسط ذی حسابی امکان‌پذیر نیست؛ به‌ویژه طرح‌های ملی که بیشتر در نقاط دورافتاده کشور اجرا می‌شود. از این رو قانون‌گذار، به منظور تمرکززدایی و تسریع در امر پرداخت‌ها، جمع‌آوری اسناد و مدارک مربوط و احتساب آن‌ها با هزینه قطعی و غیر قطعی، قسمتی از وظایف ذی حساب (ماده ۳۱ قانون محاسبات عمومی کشور) را به عامل ذی حساب (ماده ۳۶ قانون محاسبات عمومی کشور) محول نموده است. طبق آیین‌نامه و دستورالعمل حسابداری آن، عامل ذی حساب با اختیاراتی که ذی حساب به او تفویض کرده است راساً به وظایف ذی حساب اقدام می‌کند و اسناد حسابداری را در پایان هر ماه، بر اساس تنخواه گردان پرداخت دریافتی، تنظیم، از دفاتر عامل ذی حساب استخراج و برای ذی حسابی ارسال می‌کند. مسلماً ذی حساب در این باره باید عوامل نظارت و کنترل مرکزی را تقویت نماید و به‌موقع به امر آموزش عملی و نظری آن‌ها اهتمام ورزد. ذی حساب در اجرای وظایف محول‌شده مکلف است، ضمن اجرای برنامه‌های آموزشی به منظور افزایش اطلاعات و تخصص کارکنان امور مالی، به طرق مناسب مانند بازرسی در محل یا اعزام مأمور و یا برقراری سیستم گزارش‌گیری مطمئن به موجودی عاملان ذی حساب رسیدگی کند و در صورت ملاحظه کسری و یا پرداخت‌هایی که منطبق با قوانین و مقررات مربوط نباشد اقدامات لازم را انجام دهد.

بیان مسئله

نظارت ذی حساب در حین هزینه‌کرد، یا به تعبیری برخط (آنلاین)، است؛ سازوکاری که سایر دستگاه‌های نظارتی همچون دیوان محاسبات و بازرسی کل کشور به لحاظ تکلیفی از آن برخوردار نیستند، چرا که حق و اختیار نظارتی این دستگاه‌ها اصولاً مترتب بر وقوع رویداد مالی است و مادامی که هزینه‌کرد صورت نگرفته، در قراردادها زمان قرارداد منقضی نشده، کار به اتمام نرسیده و یا در پروژه‌های عمرانی مادام که صورت وضعیت قطعی تهیه نشده باشد، برای این دستگاه‌ها امکان اظهار نظر در اصل عملکرد مالی وجود ندارد.

دیگر اینکه نظارت ذی حساب حتی می‌تواند قبل از هزینه‌کرد نیز صورت گیرد (ماده ۹۴ قانون محاسبات عمومی کشور)؛ یعنی در مرحله اتخاذ تصمیم از سوی دستگاه اجرایی یا

پیشنهاد قراردادها و خریدها و اجرای مقدماتی که خود متضمن هزینه‌هایی نوشته و نانوشته برای دستگاه‌هاست. از این رو می‌توان به وظیفه نظارتی ذی‌حساب عنوان «پیشگیری از وقوع انحراف مالی» داد. این مزیتی است که بر کسی پوشیده نیست و سایر دستگاه‌های نظارتی کشور، در عین تلاش برای نیل به این مرحله، فاصله زیادی با آن دارند.

از طرف دیگر در نظارت مالی ذی‌حساب، تضمین عینی انطباق عملکرد مالی دستگاه‌ها با مقررات مالی کشور وجود دارد؛ چرا که ذی‌حساب در متن اقدام و رویداد مالی واقع شده است و، به تعبیری، خود بخشی از فرایند است که به لحاظ ارتباط نزدیک و مستمر با مدیر دستگاه، در صورت اراده بر فعل یا ترک فعل، اثر انکارناپذیر دارد. حتی، اگر مدیری با علم و قصد دستور مالی غیر قانونی صادر نماید و به اخطار ماده ۹۱ ذی‌حساب نیز توجه نکند، بر اساس تکلیف حاصل از همان ماده قانونی، مراتب را علاوه بر وزارت اقتصاد و دارایی به دیوان محاسبات کشور نیز اعلام می‌کند و این اعلام مستمسک قانونی برای رسیدگی و تعقیب است، که می‌تواند تخلف مالی را عقیم نماید. در حالی که چنین امکانی برای حساب‌رسان دیوان محاسبات وجود ندارد و ممکن است زمانی از وقوع تخلف مطلع شوند که فرصت پیشگیری سپری شده و امکان جبران نیز منتفی باشد که معمولاً این‌گونه است؛ از این رو ضمانت اجرایی رسیدگی‌های بعدی دستگاه‌های نظارتی در پیشگیری از ضرر و زیان وارد شده به بیت‌المال یا حکم به جبران، با تضمین عینی پیش‌گفته مقایسه‌پذیر نیست؛ چرا که محکومیت قضایی مدیر فاقد سوء نیت و غیر متمکن ملازمه‌ای با جبران زیان‌های وارد شده به بیت‌المال ندارد.

حال با وجود وظایف نظارتی که بر عهده ذی‌حساب و عامل مربوطه وجود دارد، سالیانی است شاهد بوده‌ایم که، در مواردی، سوء استفاده‌های مالی در امور مالی یگان‌ها توسط خود عامل یا کارکنان مرتبط با امور مالی، از جمله کاربردان و حسابداران، به وقوع پیوسته است؛ همچنین بعضی از فرماندهان و مدیران ارشد که مسئولیت تشخیص به آن‌ها تفویض شده است (به علت آشنایی ناقص با قوانین مالی)، با اتکا به تأیید و نظر عاملان ذی‌حساب، دستورات مالی (خلاف قانون) را صادر یا اسناد مختلف را امضا کرده‌اند، که واحدهای نظارتی درون‌سازمانی یا برون‌سازمانی، به دلیل مغایرت‌های قانونی، آن را مورد پیگرد قانونی قرار داده‌اند و به میز محاکمه سپرده شده است. از این رو، با عنایت به اینکه ذی‌حسابان در حکم چشم و گوش قوه مجریه در دستگاه‌های دولتی هستند و وظیفه نظارت را بر عهده دارند، این سؤال اساسی مطرح

می‌شود که: آیا اجرا نکردن صحیح امر نظارت ذی حساب بر امور محول شده توسط عامل ذی حساب منجر به تخلفات مالی یا سوء استفاده‌های مالی شده است؟ و آیا بطور کلی نظارت ذی حساب بر عملکرد عاملان ذی حساب در نیروی انتظامی مؤثر است؟

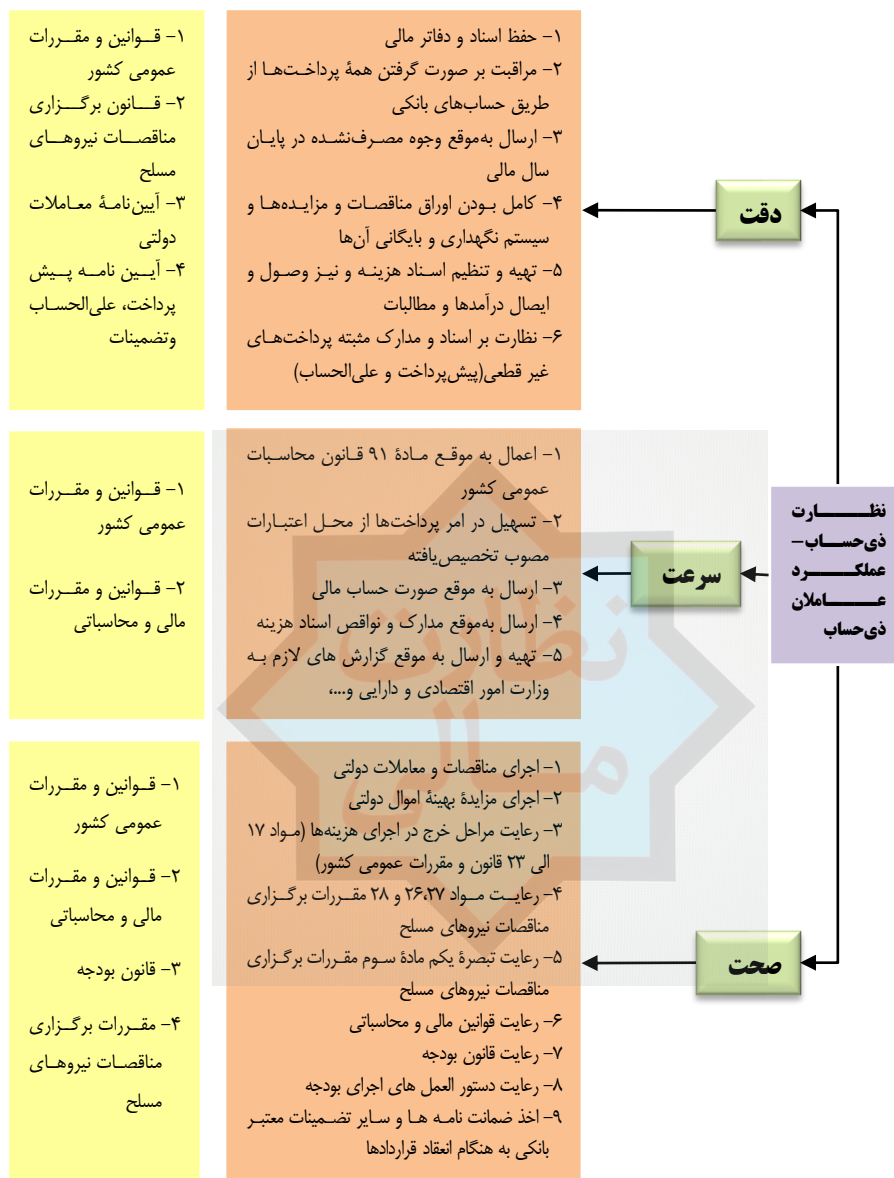
الگوی تحلیلی پژوهش

- برای شکل دهی به الگوی تحلیل لازم است اهم مواردی که مورد توجه ذی حساب در امر نظارت بر عملکرد عامل ذی حساب است بر شمرده شود که عبارتند از:
- ۱- مطابقت دادن اسناد هزینه ارسالی با موافقت‌نامه‌های مبادله شده؛
 - ۲- اطمینان از تأیید اسناد هزینه یگان توسط دیوان محاسبات استان؛
 - ۳- اطمینان از داشتن اعتبار لازم برای هزینه‌های صورت گرفته؛
 - ۴- رعایت مواد ۱۰۴، ۲۳۱ و ۲۳۲ مالیات‌های مستقیم و نیز مواد ۳۸ و ۴۱ و مصوبات شماره ۱۲۹ و ۱۴۳ شورای عالی تأمین اجتماعی درباره اخذ کسورات قانونی؛
 - ۵- رعایت مواد ۲۶، ۲۷ و ۲۸ مقررات برگزاری مناقصات نیروهای مسلح؛
 - ۶- رعایت تبصره یکم ماده سوم مقررات برگزاری مناقصات نیروهای مسلح؛
 - ۷- رعایت بند سوم از فصل سوم دستورالعمل نظارت بر پروژه‌های نوساز صادر شده از فرماندهی محترم نیروی انتظامی در سال ۱۳۸۲؛
 - ۸- رعایت تصویب‌نامه شماره ۶۹۶۰۰/ت/۴۲۷۲۱ ه تاریخ اول تیرماه ۱۳۸۸ هیئت وزیران مبنی بر اخذ ایران کد در معاملات متوسط و بزرگ؛
 - ۹- اجرای همه هزینه‌ها پس از طی مراحل خرج، به استناد مواد ۱۷ تا ۲۳ قانون محاسبات عمومی کشور؛
 - ۱۰- رعایت سقف قراردادهای منعقد شده در اجرای پروژه‌های احداثی و اخذ ابلاغ ۲۵ درصد اضافه کاری در صورت پرداخت مازاد بر سقف قرارداد؛
 - ۱۱- بررسی همه صورت وضعیت‌های احداثی، اعم از صورت وضعیت، تعدیل، مابه‌التفاوت مصالح، تعلیق و تأخیر، بر اساس شاخص‌های اعلام شده معاونت برنامه‌ریزی و نظارت راهبردی ریاست جمهوری.

- ۱۲- بررسی صورت وضعیت‌های پروژه‌های احداثی از لحاظ ضمایم ریزمتره، فصول، اقلام فاکتوری، چگونگی محاسبه کسورات قانونی (بیمه، مالیات، ارزش افزوده و سپرده حسن اجرای کار)؛
- ۱۳- رعایت سقف تنخواه گردان پرداخت به کارپردازان مربوط و نظارت بر چگونگی اخذ اسناد هزینه و چگونگی واگذاری تنخواه مجدد؛
- ۱۴- نظارت بر اسناد و مدارک مثبتة پرداخت‌های غیر قطعی (پیش‌پرداخت و علی‌الحساب)؛
- ۱۵- اخذ تضمینات معتبر بانکی و استعلام از بانک مربوط به منزلة اطمینان از صحت و سقم تضمینات صادرشده و جلوگیری از هرگونه جعل و یا سوء استفاده از ضمانت‌نامه‌های دریافتی؛
- ۱۶- نظارت بر اجرای ماده ۶۵ قانون محاسبات عمومی کشور؛
- ۱۷- نظارت بر رعایت و اجرای دستورالعمل وزارت امور اقتصادی و دارایی به منظور جلوگیری از جعل و سوء استفاده از چک‌های صادرشده در وجه ذی‌نفعان و جلوگیری از ضرر و زیان بیت‌المال در اجرای ماده ۱۲۸ قانون محاسبات عمومی کشور و، به استناد ماده ۹۴ قانون مزبور، مبالغ چک‌های بالای پنجاه میلیون ریال به همراه نامه مبنی بر پرداخت به بانک عامل ارسال شود.
- بر اساس آنچه گفته شد، الگوی تحلیلی پژوهش بر اساس شکل شماره (۱) تدوین شد.

روش تحقیق

در این تحقیق برای توصیف داده‌ها از آمار توصیفی شامل جداول توزیع فراوانی و نمودارها استفاده شده است؛ برای پاسخ به سؤال‌های تحقیق نیز از آزمون تی یک‌نمونه‌ای و تحلیل واریانس فریدمن بهره گرفته شد. ابزار اندازه‌گیری این تحقیق پرسش‌نامه است؛ به منظور جمع‌آوری داده‌های تحقیق، بین تمامی افراد جامعه تحقیق شامل ۱۲۰ نفر از کارشناسان اداره کل مالی و ذی‌حسابی نیروی انتظامی و عاملان ذی‌حساب و مدیران مالی فرماندهی انتظامی استان‌ها، شهرستان‌ها و معاونت‌های مستقر در ستاد نیروی انتظامی — پرسش‌نامه توزیع شد.



شکل شماره (۱): الگوی تحلیلی پژوهش

در ابتدا بیست پرسش‌نامه در اختیار جامعه پژوهش‌شده قرار گرفت؛ پس از محاسبه ضریب آلفای کرونباخ، پرسش‌نامه‌های نهایی تکمیل شد و مجدداً در اختیار پاسخ‌گویان قرار گرفت. ضریب آلفای کرونباخ سؤالات پرسش‌نامه ۸۹ درصد به دست آمد؛ با توجه به این رقم می‌توان گفت که پرسش‌نامه از پایایی خوبی برخوردار بوده است. همچنین، برای بررسی تأیید سؤالات تحقیق، میانگین ارزش عددی مربوط به هر یک از شاخص‌های سؤال مورد نظر محاسبه شد. بدیهی است، چنانچه میانگین به‌دست‌آمده به طور معنی‌دار بزرگ‌تر از چهار باشد، بدین معنی است که بیشتر پاسخ‌گویان گزینه‌های زیاد و بسیار زیاد را انتخاب نموده‌اند (نظر موافق با شاخص‌های سؤال تحقیق داشته‌اند)؛ از این رو برای سنجش این مسئله که میانگین به‌دست‌آمده از نمونه به طور معنی‌دار بزرگ‌تر از عدد چهار است یا نه، از آزمون تی یک‌نمونه‌ای استفاده شده است.

یافته‌ها:

یافته‌های تحقیق در قالب آمار توصیفی و استنباطی به شرح زیر است:

یافته‌های آمار توصیفی تحقیق:

● درجه نظامی پاسخ‌دهندگان: فراوانی و درصد پاسخ‌دهندگان به تفکیک درجه در جدول شماره (۱) درج شده است:

جدول شماره (۱): توزیع پاسخ‌گویان بر حسب نوع درجه

نوع درجه	فراوانی	درصد
کارمند	۲۰	۱۶/۷
افسر جزء	۴۱	۳۴/۲
افسر ارشد	۵۹	۴۹/۲
جمع کل	۱۲۰	۱۰۰

● تحصیلات پاسخ‌دهندگان: فراوانی و درصد پاسخ‌دهندگان به تفکیک تحصیلات در جدول شماره (۲) درج شده است:

بررسی میزان تأثیر نظارت ذی حساب بر عملکرد عامل ذی حساب در نیروی انتظامی

جدول شماره (۲): توزیع پاسخ‌گویان بر حسب سطح تحصیلات

سطح تحصیلات	فراوانی	درصد
فوق دیپلم	۳۶	۳۰
لیسانس	۷۸	۶۵
فوق لیسانس و بالاتر	۶	۵
جمع کل	۱۲۰	۱۰۰

یافته‌های آمار استنباطی تحقیق:

● فرضیه اول تحقیق: نظارت ذی حساب باعث دقت (رعایت قوانین و مقررات) عامل ذی حساب می‌شود.

برای بررسی فرضیه فوق، سؤالات یکم تا ششم در پرسش‌نامه تدوین شد و از آزمون تی استفاده شد؛ نتایج آزمون به شرح جدول شماره (۳) است.

جدول شماره (۳): نتایج آزمون تی یک‌نمونه‌ای برای بررسی فرضیه اول تحقیق

شاخص‌ها	تعداد نمونه	میانگین	انحراف معیار	خطای معیار میانگین	مقدار آماره تی	سطح معنی‌داری (Sig.)
حفظ اسناد و دفاتر مالی	۱۲۰	۴/۲۴	۰/۶۴۸	۰/۰۵۹	۲۰/۹۸۶	۰/۰۰۰
اجرای همه پرداخت‌ها از طریق سیستم بانکی	۱۲۰	۴/۳۵	۰/۷۲۹	۰/۰۶۷	۲۰/۲۷۷	۰/۰۰۰
ارسال به‌موقع وجوه مصرف‌نشده در پایان سال مالی	۱۲۰	۴/۳۴	۰/۶۶۷	۰/۰۶۱	۲۲/۰۲۴	۰/۰۰۰
اخذ کامل اوراق مناقصات و مزایده‌های صورت‌گرفته و چگونگی بایگانی	۱۲۰	۴/۲۰	۰/۷۴۰	۰/۰۶۸	۱۷/۷۵۹	۰/۰۰۰
تهیه و تنظیم به‌موقع اسناد هزینه و نیز وصول درآمدها و مطالبات	۱۲۰	۴/۲۸	۰/۶۵۱	۰/۰۵۹	۲۰/۶۰۹	۰/۰۰۰
نظارت ذی حساب در اخذ مدارک مثبت و قانونی در پرداخت‌های غیر قطعی (پیش‌پرداخت، علی‌الحساب)	۱۲۰	۴/۲۴	۰/۷۶۷	۰/۰۷۰	۱۷/۷۳۶	۰/۰۰۰

با توجه به سطوح معنی‌داری به دست آمده ($Sig. = 0/000$)، که کوچک‌تر از سطح آزمون ($\alpha = 0/05$) است، با ۹۵ درصد اطمینان می‌توان گفت نظارت ذی‌حساب بر شاخص‌های دقت مؤثر است. به عبارت دیگر، فرضیه اول تحقیق پذیرفته می‌شود.

● فرضیه دوم تحقیق: نظارت ذی‌حساب باعث سرعت در اجرای وظایف عاملان ذی‌حساب می‌شود.

برای پاسخ به این فرضیه، سؤالات هفتم تا یازدهم در پرسش‌نامه تدوین شد و از آزمون تی یک‌نمونه‌ای استفاده شد. که نتایج این آزمون در جدول شماره (۴) درج شده است.

جدول شماره (۴): نتایج آزمون تی یک‌نمونه‌ای برای بررسی فرضیه دوم تحقیق

شاخص‌ها	تعداد نمونه	میانگین	انحراف معیار	خطای معیار میانگین	مقدار آماره تی	سطح معنی‌داری (Sig.)
صدور دستور مقام مجاز (مغایر با ضوابط مالی) منجر به اجرای به‌موقع ماده ۹۱ قانون محاسبات عمومی کشور	۱۲۰	۳/۹۹	۰/۸۹۳	۰/۰۸۲	۱۲/۱۵۹	۰/۰۰۰
ارسال به‌موقع مدارک و نواقص اسناد هزینه	۱۲۰	۴/۲۴	۰/۶۸۶	۰/۰۶۳	۱۹/۸۲۹	۰/۰۰۰
پرداخت اعتبارات مصوب تخصیص یافته بابت پرداخت به‌موقع تعهدات ایجادشده	۱۲۰	۴/۰۵	۰/۷۸۷	۰/۰۷۲	۱۴/۶۱۶	۰/۰۰۰
تهیه و ارسال به‌موقع صورت حساب‌های مالی	۱۲۰	۴/۳۶	۰/۶۰۵	۰/۰۵۵	۲۴/۵۸۵	۰/۰۰۰
ارسال به‌موقع گزارش‌های لازم به وزارت امور اقتصاد و دارایی، دیوان محاسبات و دیگر مراجع قانونی	۱۲۰	۴/۳۱	۰/۶۸۳	۰/۰۶۲	۲۰/۹۶۹	۰/۰۰۰

با توجه به سطوح معنی‌داری به دست آمده ($Sig. = 0/000$) که کوچک‌تر از سطح آزمون ($\alpha = 0/05$) است، با ۹۵ درصد اطمینان می‌توان گفت نظارت ذی‌حساب بر شاخص‌های سرعت مؤثر است. به عبارت دیگر، فرضیه دوم تحقیق پذیرفته می‌شود.

● فرضیه سوم تحقیق: نظارت ذی‌حساب باعث صحت اجرای وظایف عاملان ذی‌حساب می‌شود.

برای پاسخ به این فرضیه، سؤالات دوازدهم تا بیستم در پرسش‌نامه تدوین شد و از آزمون تی یک‌نمونه‌ای استفاده شد؛ نتایج این آزمون در جدول شماره (۵) درج شده است.

بررسی میزان تأثیر نظارت ذی حساب بر عملکرد عامل ذی حساب در نیروی انتظامی

۲۱

جدول شماره (۵): نتایج آزمون تی یک نمونه‌ای برای بررسی فرضیه سوم تحقیق

شاخص‌ها	تعداد نمونه	میانگین	انحراف معیار	خطای معیار میانگین	مقدار آماره تی	سطح معنی‌داری (Sig.)
اجرای صحیح مناقصات و معاملات دولتی	۱۲۰	۴/۳۱	۰/۶۷۳	۰/۰۶۱	۱۹/۶۸۸	۰/۰۰۰
اجرای صحیح مزایده اموال دولتی	۱۲۰	۴/۰۰	۰/۷۹۹	۰/۰۷۳	۱۳/۷۰۷	۰/۰۰۰
رعایت مراحل خرج (مواد ۱۷ الی ۲۳ ق. م. ع. کشور) در اجرای هزینه‌ها	۱۲۰	۴/۱۳	۰/۸۵۶	۰/۰۷۸	۱۴/۴۰۳	۰/۰۰۰
رعایت دقیق مواد ۲۶ و ۲۷ و ۲۸ مقررات برگزاری مناقصات نیروهای مسلح	۱۲۰	۴/۰۴	۰/۷۳۸	۰/۰۶۷	۱۵/۴۶۴	۰/۰۰۰
رعایت مفاد تبصره ۱ ماده ۳ مقررات برگزاری مناقصات نیروهای مسلح	۱۲۰	۴/۰۹	۰/۷۳۳	۰/۰۶۷	۱۶/۳۰۸	۰/۰۰۰
رعایت قوانین مالی و محاسباتی در اجرای امور مالی	۱۲۰	۴/۳۵	۰/۶۱۷	۰/۰۵۶	۲۳/۹۶۹	۰/۰۰۰
رعایت قانون بودجه در هزینه‌کردن‌ها	۱۲۰	۴/۱۸	۰/۶۱۷	۰/۰۵۶	۲۰/۸۵۶	۰/۰۰۰
رعایت دستورالعمل اجرایی بودجه	۱۲۰	۴/۲۴	۰/۷۳۳	۰/۰۶۷	۱۸/۵۴۸	۰/۰۰۰
اخذ ضمانت‌نامه‌های معتبر بانکی به هنگام انعقاد قراردادها	۱۲۰	۴/۳۳	۰/۷۰۲	۰/۰۶۴	۲۰/۸۰۲	۰/۰۰۰

با توجه به سطوح معنی‌داری به دست آمده ($\text{Sig.} = ۰/۰۰۰$)، که کوچک‌تر از سطح آزمون ($\alpha = ۰/۰۵$) است، با ۹۵ درصد اطمینان می‌توان گفت نظارت ذی حساب بر شاخص‌های صحت مؤثر است. به عبارت دیگر، فرضیه سوم تحقیق پذیرفته می‌شود.

جمع بندی

این تحقیق با هدف «بررسی میزان تأثیر نظارت ذی حساب بر عملکرد عاملان ذی حساب نیروی انتظامی» صورت گرفت. پس از جمع‌آوری اطلاعات و تجزیه و تحلیل آن‌ها، با استفاده از آمار توصیفی و استنباطی، مشخص شد که نظارت ذی حساب بر دقت، سرعت و صحت بر رعایت قوانین و مقررات و اجرای وظایف عاملان ذی حساب نیروی انتظامی مؤثر است. در ادامه، با توجه به یافته‌های تحقیق و تجارب محققان، با رعایت اولویت، به شرح زیر پیشنهادهایی ارائه می‌شود:

- ۱- به منظور رعایت و اجرای هرچه بهتر قوانین و مقررات مالی و محاسباتی و... در اجرای امور محول شده، عاملان ذی حساب نیروی انتظامی مستقیماً زیر نظر ذی حساب نیروی انتظامی ایفای وظیفه کنند و همه مزایای متعلق شده، اعم از پاداش، اضافه کاری و... از طریق اداره کل مالی و ذی حسابی نیروی انتظامی در اختیار آنان قرار گیرد.
- ۲- با توجه به نیاز اطلاعات و دانش مالی و الزام به روز بودن همه عاملان ذی حساب نیروی انتظامی به قوانین و مقررات مالی، بخشنامه‌ها، دستورالعمل‌ها و... اداره کل مالی و ذی حسابی نیروی انتظامی اقدام به برپایی کلاس‌های آموزش ضمن خدمت به این منظور برای همه عاملان ذی حساب نیروی انتظامی به صورت سالیانه کند؛ در پایان، به منظور شناخت هرچه بهتر افراد، اقدام به اخذ آزمون مهارت و تخصص از آنان نماید.
- ۳- با توجه به تخصصی بودن شغل مدیران مالی، ترتیبی اتخاذ شود که همه عاملان ذی حساب صرفاً در مشاغل سازمانی مربوط سازماندهی شوند و از به کارگیری در مشاغل غیر مرتبط خودداری شود.
- ۴- با توجه به نیاز سازمانی و شرایط خاص مدیریت امور مالی (عاملیت ذی حساب) رده‌های نیروی انتظامی، احکام صادر شده درباره انتصاب شغلی آنان حداکثر سه سال در نظر گرفته شود و امکان جابه‌جایی و تنوع خدمتی برای عاملان ذی حساب در نیروی انتظامی وجود داشته باشد.
- ۵- با توجه به هزینه‌بر بودن هم‌زمان انواع نظارت‌ها، اعم از نظارت رده‌های تخصصی و مالی، در صورت امکان کارگروهی متشکل از کارشناسان اداره کل مالی و ذی حسابی نیروی انتظامی، معاونت طرح و برنامه و بودجه نیروی انتظامی و بازرسی کل ناجا تشکیل شود و هم‌زمان از عملکرد عاملان ذی حساب نیروی انتظامی حسابرسی جامع و نظارت به عمل آورند.
- ۶- به منظور ایجاد انگیزه و بالا بردن روحیه خدمت و ایجاد رقابت مثبت در اجرای امور مالی بین عاملان ذی حساب، پس از احراز لیاقت و حسن اجرای وظایف محول شده از آنان به شکل مناسب قدردانی شود.

۷- به منظور تسریع در اجرای امور مالی ذی حسابی و بالابردن توان مالی، همه عواملان ذی حساب مورد نیاز سازمانی در یگان‌های تابع نیروی انتظامی از کارکنان اداره کل مالی و ذی حسابی نیروی انتظامی انتخاب شوند و، پس از احراز صلاحیت و کسب آموزش‌های لازم و اخذ مهارت، مدیران و کارشناسان این اداره کل آنان را به این سمت بگمارند.



منابع:

- استونر، جیمز آرتور فینچ و ادوارد فریمن (۱۳۷۵). مدیریت، جلد سوم، ترجمه سید محمد اعرابی و علی پارسایان، مؤسسه مطالعات و پژوهش‌های بازرگانی، تهران: بازرگانی.
- الوانی، سیدمهدی (۱۳۷۰). مدیریت عمومی، تهران: نی.
- انصاری، ولی ا... (۱۳۸۶). حقوق اداری، بی‌جا.
- حافظ‌نیا، محمدرضا (۱۳۸۱). مقدمه‌ای بر روش تحقیق در علوم انسانی، چاپ هفتم، تهران: سمت.
- رضایان، علی (۱۳۶۹). اصول مدیریت، تهران: سمت.



نظارت مالی بر مؤسسات و نهادهای عمومی غیر دولتی

ولی رستمی*

استادیار گروه حقوق عمومی دانشکده حقوق و علوم سیاسی دانشگاه تهران

سید مجتبی حسینی پور

دانشجوی کارشناسی ارشد حقوق عمومی دانشکده حقوق و علوم سیاسی دانشگاه تهران

(تاریخ دریافت: ۱۳۸۸/۱/۱۷ - تاریخ تصویب: ۱۳۸۸/۳/۴)

چکیده:

امروزه با پدیداری مفاهیمی همچون حکمرانی خوب به مثابه یکی از شروط اساسی توسعه پایدار، بحث نظارت و پاسخگویی سازمان‌های متصدی امور عمومی به عنوان یکی از ویژگی‌های حکمرانی خوب، اهمیتی روز افزون یافته است. مؤسسات و نهادهای عمومی غیر دولتی نیز به عنوان یکی از ارکان حکمرانی از این نظر مستثنی نمی باشند و نظارت مالی بر این‌گونه مؤسسات می‌تواند از ابزارهای مؤثر در پاسخ‌گویی این مؤسسات قلمداد گردد. برای اثر بخش و کارآمد بودن نظارت مالی انتشار منظم اطلاعات، شفافیت مالی، بیان جنبه‌های عملیاتی برنامه‌ها و نظارت توسط سازمان‌های مستقل حسابرسی از ضروریات است، که این عوامل در سیستم نظارت مالی بر مؤسسات و نهادهای عمومی غیردولتی بسیار ضعیف و ناکافی هستند. مقاله حاضر سعی دارد با بررسی مفاهیم کلیدی در ارتباط با امور مالی این مؤسسات به بررسی نظارت مالی بر این مؤسسات و کارآمدی آنها بپردازد.

واژگان کلیدی:

مؤسسات و نهادهای عمومی غیر دولتی، نظارت مالی، نظارت پسینی، نظارت پیشینی، دیوان محاسبات کشور.

مقدمه

امروزه واحدهای اداره کننده‌ی امور عمومی متنوعی متصدی تأمین نیازها و ارائه خدمات به عموم آحاد اجتماع هستند. تأمین این اهداف بدون کنترل مؤثر و دقیق ممکن نیست. مؤسسات و نهادهای عمومی غیردولتی نیز به عنوان یکی از اقسام مؤسسات عمومی عهده دار بخشی از این امور عمومی می‌باشند که بر اساس اصل عدم تمرکز فنی بنا نهاده شده‌اند. این مؤسسات دارای شخصیت حقوقی، دارایی و نهادهایی خاص جدا از سازمان مرکزی دولت هستند. (رضایی‌زاده، ۱۳۸۵، ص ۱۰۱). اما همان‌طور که استقلال و انفکاک قوای سه گانه مانع از نظارت قوا و کنترل آن‌ها توسط یکدیگر نمی‌باشد، استقلال مؤسسات و نهادهای عمومی غیر دولتی نیز موجب نمی‌شود که نظارت بر آنها نفی گردد. بنابراین با وجود تصریح بر استقلال این گونه مؤسسات، نظارت‌های مختلفی بر آنها اعمال می‌شود. اعمال این نظارت‌ها برای حسن اجرای قوانین، ایجاد هماهنگی بین دستگاه‌های مختلف کشوری، تحقق کارایی، اثر بخشی و شفافیت در اداره امور عمومی می‌باشد.

همچنین لازم به ذکر است که هرچند مؤسسات و نهادهای عمومی غیردولتی دارای استقلال هستند، اما این استقلال، استقلال مطلق نیست بلکه نوعی استقلال نسبی مد نظر می‌باشد. بدین صورت که این مؤسسات در اجرای قوانین مربوطه از استقلال برخوردارند، لیکن برای اجرای مناسب قوانین باید تضمینی وجود داشته باشد و نمی‌توان منکر این واقعیت شد که امور عمومی همواره یک مجموعه واحد را تشکیل می‌دهند که ارتباط بین آنها مسلم و غیر قابل تردید است. بالطبع دستگاه‌های اداره کننده این امور نیز باید هماهنگ باشند و از لوازم این هماهنگی نظارت می‌باشد. بدین منظور نظارت‌ها و کنترل‌های عمومی متعدد بر مؤسسات عمومی که به نحوی عهده دار مالکیت و امور عمومی هستند در اکثر نقاط دنیا اعمال می‌شود (Foulkes, 1990, p44). این نظارت‌ها در مؤسسات عمومی غیردولتی شکل خاص خود را دارد که آن را از نظارت بر سایر سازمان‌های اجرایی و عمومی مجزا می‌کند.

ما در این مقاله با توجه به قوانین و مقررات موجود و نظام حقوقی حاکم بر مؤسسات و نهادهای عمومی غیردولتی به بررسی نظارت مالی بر این مؤسسات به عنوان یکی از انواع نظارت‌های حاکم بر اعمال آنها و کارآمدی این‌گونه نظارت‌ها خواهیم پرداخت. لازم به توضیح است که در نظارت مالی بر این مؤسسات مفاهیم امور مالی، استقلال مالی، نظارت مالی و پیوستگی مالی با سایر دستگاه‌های عمومی با هم ارتباط منطقی دارند. بنابراین در ابتدا به بررسی مفهوم و تعریف مؤسسه عمومی غیردولتی می‌پردازیم و سپس امور مالی آنها و در نهایت انواع نظارت‌های مالی بر این مؤسسات را مورد بررسی قرار خواهیم داد.

گفتار اول: مفهوم مؤسسات و نهادهای عمومی غیر دولتی

امروزه در اکثر سیستم‌های حکومتی، تأسیساتی که دارای شخصیتی مجزا از سازمان‌های حکومت مرکزی می‌باشند برای اداره وظایف عمومی ایجاد شده‌اند. این سازمان‌ها ابزارهای مؤثری برای حکومت مرکزی می‌باشند که به منظور انجام وظایف اجرایی و عمومی تخصصی که نیازمند استقلال و دور بودن از مسایل سیاسی است ایجاد گردیده‌اند. البته در این خصوص الگوی همسانی وجود ندارد (Wade, 2004, p141). مؤسسات و نهادهای عمومی غیردولتی نیز از جدیدترین انواع این مؤسسات می‌باشند که پدیده‌ای نوین در اداره امور عمومی و نشان دهنده حد اعلائی عدم تمرکز در اداره امور عمومی می‌باشند. تا قبل از قانون محاسبات عمومی کشور مصوب ۱۳۶۶/۶/۱ علی‌رغم وجود این مؤسسات در نظام اداره امور عمومی کشور تعریفی از آنها ارائه نشده بود. ماده (۵) قانون محاسبات عمومی کشور در تعریف این مؤسسات مقرر داشت: «مؤسسات و نهادهای عمومی غیردولتی از نظر این قانون واحدهای سازمانی مشخصی هستند که با اجازه قانون به منظور انجام وظایف و خدماتی که جنبه عمومی دارد تشکیل شده یا می‌شود».

به موجب تبصره این ماده، فهرست این قبیل مؤسسات و نهادها با توجه به قوانین و مقررات مربوط از طرف دولت پیشنهاد و به تصویب مجلس شورای اسلامی خواهد رسید. در اجرای این تبصره قانون فهرست نهادها و مؤسسات عمومی غیردولتی در تاریخ ۱۳۷۳/۴/۱۹ از تصویب مجلس گذشت که به موجب آن ده سازمان و مؤسسات وابسته به آنها به عنوان مؤسسات عمومی غیردولتی شناخته شدند، مشتمل بر: شهرداری‌ها، بنیاد جانبازان انقلاب اسلامی، هلال احمر، کمیته امداد امام، بنیاد شهید و امور ایثارگران، بنیاد مسکن انقلاب اسلامی، کمیته ملی المپیک ایران، بنیاد خرداد، سازمان تبلیغات اسلامی و سازمان تأمین اجتماعی. تاکنون در حدود دوازده مؤسسه دیگر نیز به این فهرست افزوده شده است. از قبیل فدراسیونهای ورزشی آماتوری جمهوری اسلامی ایران و مؤسسه‌های جهاد نصر، استقلال و توسعه، جهاد دانشگاهی، دهیاری‌ها و ...

اما این تعریف که تا تصویب آزمایشی قانون مدیریت خدمات کشوری مصوب ۱۳۸۶/۱۱/۱۸ کمیسیون مشترک رسیدگی به لایحه مدیریت خدمات کشوری مجلس شورای اسلامی تنها تعریف ارائه شده از این مؤسسات در قوانین ما بود، با تعریف این مؤسسات در قانون جدید، دچار کمی تغییر شد. طبق تعریف ماده (۳) قانون مزبور از مؤسسه یا نهاد عمومی غیردولتی، لازم است بیش از پنجاه درصد بودجه سالانه این مؤسسات از طریق منابع غیردولتی تأمین گردد. این ویژگی می‌تواند تا حدودی باعث نوسان و چالش در احکام و ماهیت این مؤسسات شود. چرا که امکان دارد مؤسسه‌ای در یک سال بیش از پنجاه درصد

بودجه سالانه خود را از منابع غیردولتی تأمین کند و در سال دیگر این امکان برایش وجود نداشته باشد. ماده مزبور می‌گوید: «مؤسسه یا نهاد عمومی غیردولتی، واحد سازمانی مشخصی است که دارای استقلال حقوقی است و با تصویب مجلس شورای اسلامی ایجاد شده یا می‌شود و بیش از پنجاه درصد (۵۰٪) بودجه سالانه آن از محل منابع غیردولتی تأمین می‌گردد و عهده‌دار وظایف و خدماتی است که جنبه عمومی دارد». برای حل این مسأله می‌توان مؤسسات عمومی غیر دولتی را در ارتباط با امور مالی به دو دسته کلی تقسیم کرد: یک دسته مؤسساتی که درآمد آن‌ها تا حد زیادی تکافوی نیازهایشان را می‌کند و دسته‌ی دیگر مؤسساتی هستند که خود دارای هیچ‌گونه درآمد خاص نیستند و تنها ارائه دهنده‌ی خدمات هستند یا به نحوی درآمدهایشان تکافوی نیازهایشان نمی‌کند. به همین جهت مقنن حین ایجاد این مؤسسات و سپردن امور عمومی به آن‌ها برای تأمین مالی آن‌ها نیز تدبیری اندیشیده و منابع مالی برای آن‌ها در نظر گرفته است. این منابع به صورت حق‌السهم و یا عوارض خاص از پاره‌ای از فعالیت‌ها می‌باشد که توسط دستگاه‌های دولتی وصول و به خزانه واریز می‌شود. مانند چهل و دو درصد از درآمد حاصل از حق‌الثبت اسناد رسمی و معادل یک درصد قیمت هر بلیط هواپیما و کشتی که از هر مسافر اخذ می‌شود، برای جمعیت هلال احمر (ماده ۷ قانون اساسنامه جمعیت هلال احمر) یا عوارضی که شهرداری‌ها مطابق قانون مشهور به تجمیع عوارض و قانون مالیات بر ارزش افزوده دریافت می‌دارند و... این عوارض حق ثابت و عینی این مؤسسات بوده و پس از وصول به خزانه در بودجه‌ی سال بعد منعکس و عیناً در اختیار این مؤسسات قرار می‌گیرد. این اعتبارات در قالب کمک نبوده بلکه درآمد این مؤسسات تلقی می‌شود و چنانچه کفایت مخارج این مؤسسات را ننماید از کمک بودجه عمومی دولت هم بهره‌مند می‌شوند (بازرلو، ۱۳۷۹، ص ۲۱۷).

نکته‌ی دیگر که در تعریف جدید از مؤسسات عمومی غیردولتی وجود دارد این است که بر خلاف تعریف قانون محاسبات عمومی از این مؤسسات، لازم نیست که این مؤسسات به موجب قانون تحت این عنوان شناخته شوند. بنابراین مؤسساتی که دارای شرایط مزبور در ماده (۳) قانون مدیریت خدمات کشوری می‌باشند هر چند به این عنوان شناخته نشده باشند می‌توان آن‌ها را جزء مؤسسات و نهادهای عمومی غیر دولتی دانست، نظیر سازمان‌های حرفه‌ای، اتاق بازرگانی و صنایع و معادن و... البته به نظر می‌رسد مؤسسات عمومی غیردولتی مورد نظر قانون محاسبات عمومی می‌بایست به این عنوان شناخته شوند. چرا که از دلایل ذکر این قید محدود کردن مؤسساتی است که از مزایای مالی قانون محاسبات عمومی استفاده می‌کنند (همان، ص ۸۸).

گفتار دوم: امور مالی مؤسسات و نهادهای عمومی غیر دولتی

بررسی امور مالی مؤسسات عمومی غیردولتی از لوازم ضروری برای شناخت نحوه‌ی نظارت مالی بر این مؤسسات می‌باشد. به نحوی که ضرورت و همچنین تفاوت نظارت مالی بر مؤسسات و نهادهای عمومی غیر دولتی به علت نظام مالی این‌گونه مؤسسات می‌باشد. ما بحث راجع به امور مالی مؤسسات عمومی غیردولتی را با بررسی مفهوم و دایره استقلال مالی این مؤسسات شروع می‌کنیم. چرا که از ارکان مهم نظام مالی مؤسسات و نهادهای عمومی غیردولتی و از علل موجوده‌ی این مؤسسات، استقلال مالی این مؤسسات می‌باشد که در اکثر قوانین و یا اساس نامه‌های چنین مؤسساتی به صراحت یا به طور ضمنی این مفهوم مورد اشاره قرار گرفته است. سپس این موضوع را در تحت عنوان نظام بودجه‌ای این مؤسسات دنبال خواهیم کرد.

الف: استقلال مالی

یکی از صفات ممیزه خطوط کلی نظام حقوقی هر شخصیت حقوقی مستقل و از جمله مؤسسات عمومی غیردولتی داشتن دارایی و بودجه مخصوص به خود و به عبارتی دیگر استقلال مالی می‌باشد (رضایی‌زاده، ۱۳۸۵، ص ۱۹۲). از آثار و نتایج عملی استقلال مالی، آزادی عمل در نحوه هزینه کردن و کسب درآمد و تصمیم‌گیری راجع به امور مالی مربوط به خود می‌باشد (انصاری، ۱۳۷۴، ص ۲۱۶). سؤالی که در اینجا مطرح می‌شود این است که، آیا منظور از استقلال مالی این مؤسسات، استقلال مطلق می‌باشد؟ هر چند استقلال این‌گونه مؤسسات نسبت به سایر مؤسسات عمومی به مراتب بیشتر است، اما باید گفت که نظام مالی اغلب این مؤسسات به نحوی با سایر مؤسسات عمومی و دولت مرتبط می‌باشد و این امر ناشی از پیوستگی امور عمومی و دوام و تعطیل ناپذیری این امور می‌باشد. به همین علت هم استقلال مالی مؤسسات عمومی غیر دولتی به صورت مطلق و در یک درجه نمی‌باشد. بلکه برخی از این مؤسسات دارای نوعی استقلال مالی کامل می‌باشند؛ نظیر بنیاد مستضعفان، مؤسسات جهاد استقلال، توسعه و نصر، بنیاد ۱۵ خرداد و... که دارای نظام مالی خاص خود می‌باشند و برخی دیگر مانند هلال احمر، شورای هماهنگی تبلیغات اسلامی، و... که درآمدی ندارند و تنها مصرف‌کننده اعتبار هستند و برخی دیگر نیز در حالت بینابینی قرار دارند، مانند شهرداری‌ها، دهیاری‌ها، بنیاد فرهنگی و هنری رودکی و... . اکثر مؤسسات عمومی غیر دولتی جزء دسته‌ی اخیر هستند که اصل بر خود کفایی مالی آنها می‌باشد ولی در صورت کمبود درآمد و اعتبار به همان علت‌هایی که ذکر شد از سوی بودجه‌ی عمومی کل کشور مورد حمایت قرار می‌گیرند. بنابراین، منظور از استقلال مالی که نوعی استقلال نسبی مد نظر می‌باشد همان استقلال در

حساب‌های مالی، اجرای قوانین و مقررات مالی به صورت مستقل و جداگانه از سایر اشخاص حقوقی حقوق عمومی می‌باشد که به اقتضای اعمال این مؤسسات بین حداکثر استقلال عمل و حداقل استقلال نسبی در نوسان است (یازرلو، ۱۳۷۹، ص ۲۰۲).

ب: بودجه

پیشتر بیان کردیم که بحث در خصوص نظام مالی مؤسسات عمومی غیردولتی به بررسی نظام بودجه‌ای آن‌ها مرتبط می‌باشد. بودجه که در حقیقت مهم‌ترین سند در دستگاه مالی و اداری است؛ سندی است که در آن مخارج عمومی و درآمدهای عمومی برای تأمین این مخارج دقیقاً مشخص گردیده‌اند (پیرنیا، ۱۳۳۹، ص ۲۹۲). قانون محاسبات عمومی مصوب سال ۱۳۶۶/۶/۱ بودجه کل کشور را چنین تعریف می‌کند «بودجه کل کشور برنامه مالی دولت است که برای یک سال مالی تهیه و حاوی پیش‌بینی درآمدها و سایر منابع تأمین اعتبار و برآورد هزینه‌ها برای انجام عملیاتی که منجر به نیل سیاست‌ها و هدف‌های قانونی می‌شود بوده و از سه قسمت تشکیل می‌شود...» (ماده ۱ قانون محاسبات عمومی کشور).^۱

حال می‌خواهیم با توجه به تعریف قانونی مؤسسات عمومی غیردولتی و مفهوم استقلال این مؤسسات بدانیم که بودجه‌ی این مؤسسات در نظام بودجه‌ای کشور چه جایگاهی دارد. در این خصوص باید گفت مؤسسات عمومی غیردولتی از نظام بودجه‌ای خاص خود پیروی می‌کنند که بودجه‌ی قسمتی از آن‌ها داخل بودجه‌ی کل کشور بوده و قسمت سوم بودجه کل کشور را تشکیل می‌دهد و برخی دیگر نیز دارای بودجه‌ای کاملاً مستقل یا نیمه مستقل از بودجه‌ی کل کشور بوده و دارای نظام‌های خاص خود هستند. به گونه‌ای که در قانون موجد یا اساس‌نامه‌ی آن‌ها، راه کارهای تأمین درآمد و هزینه کردن آن‌ها و نحوه‌ی نظارت بر این تأمین و مصرف بیان شده است. بنابراین با توجه به این امر، مؤسسات عمومی غیر دولتی در ارتباط با چگونگی تأمین درآمدها و ارتباطشان با بودجه کل کشور به سه دسته تقسیم می‌شوند:

۱- مؤسساتی که خود با تحصیل درآمد از فعالیت‌های خود اسباب تأمین هزینه‌هایشان را فراهم می‌آورند و هیچ‌گونه ارتباطی با بودجه کل کشور ندارند. نه وجهی به خزانه واریز می‌کنند و نه وجهی از آن دریافت می‌کنند و درآمد آن‌ها درآمد عمومی و جزء دریافت‌های دولت محسوب نمی‌شود (مواد ۱۰ و ۱۱ قانون محاسبات عمومی کشور)، مگر این که بنا به جهاتی با کسری بودجه مواجه شوند و یا به عللی نیاز به کمک مالی پیدا کنند که در این

۱. برای کسب اطلاع بیشتر در خصوص مفاهیم و برداشت‌های گوناگون از بودجه رجوع کنید به ابراهیمی نژاد، مهدی و فرج‌وند، اسفندیار، بودجه از تنظیم تا کنترل، ص ۱ الی ص ۱۰ و پیرنیا، حسین، مالیه عمومی، ص ۲۳۵ الی ۲۵۰.

صورت امکان دریافت کمک‌هایی از بودجه کل کشور و دولت در چارچوب ضوابط خاص خود (که اصولاً در اساس نامه یا قانون این مؤسسات مقرر شده است) امکان‌پذیر می‌باشد. از جمله‌ی این مؤسسات شهرداری‌ها، سازمان تأمین اجتماعی، مؤسسات جهاد استقلال، نصر، توسعه، کتابخانه آیت ... مرعشی نجفی و ... می‌باشد.

۲- دسته‌ی دیگر از این مؤسسات دارای درآمدهایی می‌باشند ولی با توجه به وظایف و کارکردهایی که دارند اصولاً هزینه‌های آن‌ها فراتر از درآمدهایشان می‌باشد. این مؤسسات برای این که بتوانند به فعالیت‌های عمومی خود ادامه بدهند و به عبارت دیگر امور عمومی متوقف نشود و تداوم داشته باشد، نیاز به کمک مالی دولت دارند. این مؤسسات اغلب هر ساله میزان اعتبار مورد نیاز خود را به معاونت برنامه‌ریزی و نظارت راهبردی رئیس جمهور اعلام می‌کنند که پس از بررسی، در بودجه پیشنهادی به هیأت وزیران قرار داده می‌شود و در صورت تصویب آن توسط هیأت وزیران در لایحه بودجه گنجانده و در نهایت با تصویب مجلس شورای اسلامی قادر به اخذ آن از خزانه کل کشور خواهند بود. اکثر مؤسسات عمومی غیردولتی در این دسته قرار می‌گیرند. کمیته امداد امام خمینی(ره)، کمیته ملی المپیک، سازمان تبلیغات اسلامی، بنیاد شهید و امور ایثارگران، فدراسیون‌های ورزشی آماتوری جمهوری اسلامی ایران و ... از این دسته‌اند.

۳- دسته‌ی دیگر از مؤسسات عمومی غیر دولتی به کلی فاقد درآمد بوده و برای ادامه‌ی بقا نیاز به تأمین مالی دارند و همواره نیازمند دریافت کمک مالی از سوی دولت و از بودجه‌ی کل کشور می‌باشند و به نحوی امکان این که خود دارای درآمد مستقلی شوند غیرممکن می‌باشد. بسیاری از مؤسسات و نهادهای عمومی غیردولتی نظیر، هیأت امنای صرفه‌جویی ارزی در معالجه بیماران، بنیاد امور بیماری‌های خاص، سازمان دانش‌آموزی جمهوری اسلامی ایران، جمعیت هلال احمر، شورای هماهنگی تبلیغات اسلامی و ... جزء این دسته هستند.

گفتار سوم - مراحل نظارت مالی بر مؤسسات و نهادهای عمومی غیر دولتی

در این قسمت ما به بررسی مراحل و نحوه‌ی نظارت مالی بر مؤسسات و نهادهای عمومی غیردولتی خواهیم پرداخت. پیشتر بیان کردیم که استقلال این‌گونه مؤسسات منافاتی با نظارت بر آنها ندارد و منظور از استقلال مالی، استقلال در اجرای قوانین و مقررات و اداره‌ی امور مالی خود می‌باشد. از طرف دیگر نظارت‌های مالی می‌تواند عاملی اساسی در تعیین حد و مرزهای استقلال مالی به شمار رود. آنچه که در این رابطه مهم می‌نماید حفظ توازن میان اعطای استقلال عمل و نظارت بر این مؤسسات به موجب قانون می‌باشد به نحوی که نظارت جلوی اداره‌ی مبتکرانه امور عمومی محول شده به این مؤسسات را نگیرد و از طرف دیگر

نظارت ضعیف بر این مؤسسات باعث نشود که آنها به نام ارائه خدمات عمومی و استفاده از امکاناتی که در اختیار دارند، با ایجاد وضعیتی نامشخص در خصوص نحوه فعالیت‌ها و امور مالی خود نظارت بر امور مالی خود را با مسائلی گنگ و نامفهوم مواجه سازند. در این خصوص تبصره ماده (۲) قانون فهرست نهادها و مؤسسات عمومی غیر دولتی قابل ملاحظه می‌باشد. به موجب این تبصره اجرای قانون در مورد مؤسسات و نهادهای عمومی که تحت نظر مقام ولایت فقیه هستند با اذن معظم‌له خواهد بود. این امر می‌تواند تا حدودی بحث نظارت بر این دسته از مؤسسات را با مشکل مواجه سازد.

امروزه در اکثر کشورهای دنیا با افزایش چشمگیر کمک‌های مالی دولت به مؤسسات غیر دولتی که به نوعی عهده‌دار امور عمومی هستند، بحث نظارت مالی کارآمد بر این مؤسسات به صورت روز افزون مطرح شده است. در این گونه نظارت اهداف نظارت باید فراتر از افشاء و شرمندگی مأموران یاپیگیری اهماالها باشد. بلکه علاوه بر آن جستجو باید به‌بودهای پایدار در مدیریت اقتصادی برای کاهش تکرار اشتباهات را نیز شامل شود (پریمچاند، ۱۳۸۵، ص ۳۰۵).

ابزارهای اصلی نظارت مالی؛ بودجه‌های دولت، داده‌های ادواری درباره مالیه عمومی، حساب‌های سالانه و گزارش‌های تحقیقی و سایر گزارش‌های عمومی سازمان‌های مستقل است (همان، ص ۳۱۰). البته تمام این ابزارها در همه ی کشورها استفاده نمی‌شوند. بلکه برخی کشورها دارای ابزارهای حداقلی مانند بودجه سالانه و مجموعه‌ای از حساب‌های سالانه هستند و هنوز ابزارهای دیگر از پذیرش و مقبولیت لازم برخوردار نیستند و به کار نمی‌روند. در کشور ما نیز بودجه و گزارش عملکرد مالی مهم‌ترین ابزارهای نظارت مالی می‌باشند. بدین ترتیب که نظارت مالی پیش از طرح و بررسی بودجه شروع و تا تدوین و تنظیم آن ادامه دارد (فرزب، ۱۳۷۷، ص ۱۱۲) و پس از آن نیز در هنگام اجرا بر نحوه‌ی اجرا و در مرحله‌ی آخر بر چگونگی اجرای آن نظارت می‌شود. بنابراین نظارت‌های مزبور بر بودجه چارچوب نظارت مالی را ترسیم می‌نمایند (امامی و نادری، ۱۳۸۶، ص ۴۴). برای اعمال این نظارت، نهادها و رویه‌هایی ایجاد شده است که در اینجا ما به بررسی این رویه‌ها و نهادها و اینکه تا چه حد این نظارت‌ها می‌تواند تضمینی در جهت عملکرد مالی مناسب این مؤسسات و در نهایت تضمین حقوق و منافع عمومی باشد، خواهیم پرداخت.

الف- نظارت پیشینی بر عملکرد مالی (نظارت پیش از اجرای عملکرد مالی)

نظارت پیشینی بر عملکرد مالی مؤسسات عمومی غیر دولتی مربوط به مرحله‌ی تدوین، تهیه و تصویب بودجه این مؤسسات می‌باشد. اصولاً از اهداف اصلی تنظیم بودجه به عنوان

نخستین مرحله از مراحل تنظیم بودجه (پیرنیا، ۱۳۳۹، ص ۳۰۳) قضاوت در خصوص توزیع وجوه و برقراری یک سیستم پاسخگویی و نظارت بر مؤسسات عمومی می‌باشد (ابراهیمی نژاد، و فرج‌وند، ۱۳۸۵، صص ۱۰ و ۱۱).

اما آنچه در این خصوص حائز اهمیت می‌باشد نحوه‌ی تنظیم بودجه به طور کلی و به طور اخص بودجه مؤسسات و نهادهای عمومی غیردولتی می‌باشد چرا که نحوه‌ی تنظیم بودجه ارتباط کاملی با اعمال نظارت بر بودجه در مراحل بعدی دارد. امروزه با مطرح کردن بودجه‌ریزی عملیاتی سعی می‌شود که نظارت بر بودجه کارآمدتر باشد. بودجه‌ریزی عملیاتی به دنبال ایجاد پیوند میان شاخص‌های عملکرد و تخصیص منابع است (پناهی، ۱۳۸۴، ص ۱۲). در بودجه‌ی عملیاتی یک برنامه‌ی سالانه به همراه بودجه‌ی سالانه که رابطه میان میزان وجوه تخصیص یافته به هر برنامه با نتایج به دست آمده از اجرای آن برنامه را نشان می‌دهد وجود دارد (همان، ص ۱۱) که این امر باعث ایجاد چارچوبی مشخص برای نظارت بر بودجه‌ی مؤسسات می‌باشد. بنابراین بنیاد نظارت صحیح بر بودجه‌ی مؤسسات در مرحله‌ی تنظیم بودجه ریخته می‌شود.

در این قسمت ابتدا به نحوه‌ی تنظیم بودجه مؤسسات و نهادهای عمومی غیردولتی می‌پردازیم و سپس به این مسئله باز می‌گردیم که آیا نحوه‌ی تنظیم بودجه‌ی این مؤسسات به گونه‌ای هست که نظارت مالی بر آن‌ها به صورت کارآمد باشد.

همان‌طور که در مبحث امور مالی مؤسسات عمومی غیردولتی بیان کردیم بودجه این مؤسسات به نحو یکسان تنظیم نمی‌شوند؛ بودجه برخی از این مؤسسات یا قسمتی از بودجه‌ی آنها در بودجه کل کشور منعکس می‌شود و بودجه برخی دیگر مسیری متفاوت را می‌پیماید و به گونه‌ای دیگر مقرر می‌شود. با در نظر گرفتن همین امر نظارت پیشینی بر امور مالی مؤسسات عمومی غیردولتی نیز به دو سیستم تقسیم می‌شود یکی نظارت پیشینی بر بودجه مؤسسات عمومی غیردولتی که در بودجه کل کشور منعکس می‌شود یا در آن قسمت که در بودجه کل کشور منعکس می‌شود و دیگری نظارت پیشینی بر بودجه‌ی مؤسسات عمومی غیردولتی که در بودجه کل کشور منعکس نمی‌گردد یا در آن قسمت که در بودجه کل کشور منعکس نمی‌شود.

در نظارت پیشینی بر بودجه مؤسسات عمومی غیردولتی که در بودجه‌ی کل کشور منعکس می‌شود، نظارت همانند نظارت پیشینی بر بودجه سایر مؤسسات عمومی و دستگاه‌های اجرایی که به نحوی از انحاء از بودجه‌ی کل کشور استفاده می‌کنند می‌باشد. به طور کلی این دستگاه‌ها و مؤسسات پس از ابلاغ بخشنامه بودجه در قالب سیاست‌های اساسی دولت و طبق بخش‌نامه بودجه و بر اساس خط مشی‌ها ابلاغ شده و داخلی مراتب را به واحدهای اجرایی خود ابلاغ

می‌کنند و این واحدها پیشنهادهای خود را جهت هماهنگی به دستگاه متبوع خود ارسال می‌کنند. بودجه پیشنهادی پس از تأیید بالاترین مقام دستگاه اجرایی مربوطه (ماده ۱۴ قانون برنامه و بودجه) به معاونت برنامه‌ریزی و نظارت راهبردی رئیس جمهور ارسال می‌گردد (ماده ۱۳ قانون برنامه و بودجه). مفاد بخش نامه بودجه هدایت‌گر دستگاه‌های دولتی در تهیه و تنظیم بودجه در راستای اهداف و برنامه‌های مصوب میان مدت توسعه‌ی اقتصادی است (ابراهیمی و فرج‌وند، ۱۳۸۵، ص ۱۴۶). معاونت مزبور درخواست‌های بودجه را مورد بررسی قرار داده و پس از تعدیل‌های لازم در پیشنهادها، پیش‌نویس لایحه بودجه را تهیه (ماده ۱۸ قانون برنامه و بودجه) و پس از طرح در هیئت رئیسه سازمان به شورای اقتصاد عرضه می‌کند. این پیش‌نویس ابتدا در شورای اقتصاد مطرح می‌گردد (ماده ۳ قانون برنامه و بودجه) و سپس در هیأت وزیران به تصویب می‌رسد و به صورت لایحه بودجه‌ی کل کشور همراه با گزارش اقتصادی کشور، توسط رئیس‌جمهور به مجلس شورای اسلامی جهت تصویب تقدیم می‌شود. مجلس در این خصوص وظیفه دارد که تکلیف قوه‌ی مجریه را در مسائل مالی و بودجه‌ای روشن سازد و از طریق کمیسیون‌های مربوط، عمل دولت را در تهیه و تنظیم بودجه ارزیابی و مشخص نماید که آیا اصول تنظیم بودجه که مقررات کشور آن را طلب می‌نماید رعایت شده است یا خیر (کرباسیان، ۱۳۷۲، ص ۵۲). تصویب بودجه سالانه دولت به معنی مجاز شمردن دولت و همچنین مؤسسات عمومی غیردولتی که به نحوی از انحاء از بودجه‌ی کل کشور استفاده می‌کنند در کسب درآمدها و انجام هزینه مورد نیاز خود است (قاضی، ۱۳۷۰، ص ۵۱۵). بنابراین مشاهده شد که نظارت پیشینی بر امور مالی مؤسسات عمومی غیردولتی که به نحوی از انحاء از بودجه کل کشور استفاده می‌کنند (در قسمتی که استفاده می‌کنند) مربوط به همان مراحل تهیه، تدوین و تصویب بودجه کل کشور می‌باشد.

اما همان‌طور که پیشتر گفتیم دسته‌ای از مؤسسات عمومی غیردولتی دارای بودجه‌ی خاص خود هستند. حال سؤالی که مطرح می‌گردد این است که آیا نظارت پیشینی بر امور مالی این دسته از مؤسسات در این قسمت از بودجه آن‌ها وجود دارد و اگر وجود دارد به چه نحوی می‌باشد؟

اصولاً این دسته از مؤسسات بودجه پیشنهادی خود را قبل از اجرا به تصویب ارکان داخلی خود می‌رسانند و یا این که جهت اعمال نظارت پیشینی به تصویب مقام یا دستگاهی خارجی از سازمان خود می‌رسانند. برای مثال در خصوص جمعیت هلال احمر، شورای عالی آن، بودجه را تنظیم و جهت تصویب به مجمع عمومی ارائه می‌دهد (مواد ۸ و ۱۰ قانون اساسی نامه جمعیت هلال احمر). در خصوص بنیاد فرهنگ و هنری رودکی بودجه توسط مدیر عامل تهیه می‌شود و جهت بررسی به هیأت مدیره ارسال می‌شود و هیأت مدیره پس از بررسی، آن

را جهت تصویب در هیأت امناء مطرح می‌نماید (مواد ۸، ۱۱ و ۱۳ اساس نامه بنیاد فرهنگی و هنری رودکی). تصویب بودجه شهرداری‌ها نیز پس از تنظیم به وسیله شهردار و مسئول امور مالی شهرداری توسط شورای شهر صورت می‌گیرد (ماده ۲۶ آئین نامه مالی شهرداری‌ها و بند ۱۲ ماده ۷۱ قانون تشکیلات، وظایف و انتخابات شوراهای اسلامی کشور و انتخاب شهرداران). بودجه بنیاد مستضعفان نیز توسط رئیس بنیاد تهیه و به منظور تصویب تقدیم مقام رهبری می‌شود (ماده ۱۱ اساسنامه بنیاد مستضعفان).

مشخص شد که نظارت پیشینی بر بودجهی مؤسسات و نهادهای عمومی غیردولتی مربوط به مرحله تهیه و تصویب بودجه این مؤسسات می‌باشد. حال به مسئله‌ای که در ابتدای بحث طرح کردیم بر می‌گردیم و آن اینکه آیا بودجهی این مؤسسات به نحو عملیاتی تنظیم می‌شوند به گونه‌ای که همراه بودجهی سالانه، برنامه‌ی سالانه‌ای که رابطه‌ی میان وجوه تخصیص یافته به هر برنامه با نتایج به دست آمده از اجرای آن برنامه را نشان دهد وجود داشته باشد. در خصوص آن قسمت از بودجهی مؤسسات عمومی غیردولتی که در بودجهی کل کشور منعکس می‌شود باید گفت که از سال ۱۳۸۲ اصولاً به عملیاتی کردن بودجه در قوانین بودجه سالیانه اشاره شده است (بند ر تبصره یک قانون بودجه ۱۳۸۲). همچنین ماده (۱۳۸) قانون برنامه چهارم توسعه، سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور را موظف کرده است اقداماتی را جهت اصلاح نظام بودجه‌ریزی به روش هدفمند و عملیاتی انجام دهد به نحوی که نظام موجود تبدیل به نظام کنترل نتیجه و محصول گردد. علاوه بر این موارد در قانون محاسبات عمومی دستگاه‌های اجرایی به ارائه گزارش عملیاتی خود به دیوان محاسبات، وزارت امور اقتصادی و دارایی و معاونت برنامه‌ریزی و نظارت راهبردی رئیس جمهور مکلف شده‌اند (تبصره ماده ۹۰ و ماده ۹۶ قانون محاسبات عمومی و ماده ۳۴ قانون برنامه و بودجه)، که این امر به نظارت عملیاتی دولت بر اجرای بودجه بر می‌گردد (رستمی، ۱۳۸۷، ص ۱۱۰). اما در آن قسمت از بودجهی مؤسسات عمومی غیردولتی که در بودجهی کل کشور منعکس نمی‌شود و بصورت مستقل تنظیم می‌شود وضع بسیار دشوارتر است چرا که تقریباً در هیچ‌یک از قوانین و اساس نامه‌های مربوط به این مؤسسات در خصوص نحوه ی تنظیم بودجهی مستقل این مؤسسات دستورالعملی که مربوط به تنظیم بودجه به صورت عملیاتی باشد وجود ندارد و همین امر نظارت مالی بر این مؤسسات را با مشکلات فراوانی روبه رو می‌کند. بنابراین ایجاد چارچوب مناسب برای نظارت ایجاب می‌کند که اصول لازم الرعایه در بودجه ریزی عملیاتی نظیر اصول برنامه‌ریزی، مسئولیت، مدیریت، تناسب، تعادل و غیره در تهیه بودجه این مؤسسات مورد توجه قرار بگیرد (احمدی، ۱۳۴۴، صص ۱۳ الی ۳۲).

ب- نظارت اداری بر عملکرد مالی (نظارت در حین اجرا)

نظارت اداری، نظارتی است که توسط خود سازمان در داخل خودش انجام می‌گیرد تا در صحت عملیات خود یقین و برابر سفارشی (مجوزی) که از مراجع ذی صلاح دریافت کرده است عمل نماید (فرزیب، ۱۳۷۶، ص ۱۱۰ و امامی و نادری، ۱۳۸۶، ص ۴۵). اما منظور از نظارت در حین اجرا عبارت است از اینکه بر فعالیت‌های فعلی و در حال انجام نظارت می‌شود تا از انطباق آن با استانداردها اطمینان حاصل گردد. در این نوع نظارت، بر ارزیابی فعالیت‌های فعلی اتکا می‌شود (میرمحمدی، ۱۳۸۳، ص ۱۴). علت ضرورت این مرحله از نظارت این می‌باشد که نظارت پیشینی کفایت نمی‌کند. چرا که نظارت پیشینی به تنظیم سیاست‌های بودجه‌ای و هماهنگی آن‌ها در قالب یک کل واحد کمک می‌کند. از طرف دیگر امور مالی، اموری فنی و تخصصی هستند و عدم تسلط کامل بر این موضوع باعث اختلال در عملکردهای مالی می‌شود و این نیز قرار گرفتن افراد خبره و مسلط را در کنار مدیران مؤسسات ضروری می‌سازد، همچنان که این خطر همواره وجود دارد در صورتی که گردش امور مالی یک مؤسسه بر عهده یک نفر باشد، سوء استفاده‌هایی در آن واقع شود، به همین لحاظ با نظارت مستمر بر نحوه هزینه کردن و وصول درآمد می‌توان جلوی چنین مشکلاتی را گرفت (یا زولو، ۱۳۷۹، ص ۲۵۱). به همین جهت مقتن نظارت اداری یا همان نظارت در حین اجرا بر امور مالی دستگاه‌های اجرایی را با هدف انطباق عملکرد مالی با قوانین و مقررات ضروری دانسته است.

نظارت بر امور مالی مؤسسات عمومی غیردولتی در حین اجرای برنامه‌ی مالی به طرق مختلفی انجام می‌گیرد. در این خصوص نیز باید بین نظارت بر آن قسمت از بودجه‌ی این مؤسسات که از طریق کمک‌های بودجه عمومی دولت در اختیار این مؤسسات قرار می‌گیرد یا از محل اعتبارات مخصوص تأمین می‌شود که از محل وصول عوارض خاص به خزانه واریز شده و در اختیار این مؤسسات قرار می‌گیرد، با آن قسمت از بودجه این مؤسسات که از محل درآمدهای خاص این مؤسسات تأمین می‌گردد قائل به تفکیک شد که به بررسی هر کدام از این موارد می‌پردازیم.

در خصوص آن قسمت از بودجه مؤسسات عمومی غیردولتی که در بودجه کل کشور منعکس می‌شود این نظارت شبیه نظارت بر عملکرد مالی دیگر دستگاه‌های اجرایی می‌باشد. به استناد ماده (۹۰) قانون محاسبات عمومی، اعمال نظارت مالی بر مخارج وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی و شرکت‌های دولتی از نظر انطباق پرداخت‌ها با مقررات این قانون و سایر قوانین و مقررات راجع به هر نوع خرج بر عهده وزارت امور اقتصادی و دارایی است.

همان‌گونه که مشاهده می‌شود این امر ناظر بر نظارت حین اجرا است که بر عهده‌ی مأمورینی به نام ذی حساب نهاده شده است که از سوی وزارت امور اقتصادی و دارایی انجام

وظیفه می‌کند. ذی حساب مأموری است که به موجب حکم وزارت امور اقتصادی و دارایی از بین مستخدمین رسمی واجد صلاحیت به منظور اعمال نظارت و تأمین هماهنگی لازم در اجرای مقررات مالی و محاسباتی در وزارتخانه‌ها و مؤسسات و شرکت‌های دولتی و دستگاه‌های اجرایی محلی و مؤسسات و نهادهای عمومی غیردولتی به این سمت منصوب می‌شود (ماده ۳۱ قانون محاسبات عمومی). لیکن در ارتباط با مؤسسات عمومی غیردولتی ذی حساب فقط در رابطه با وجوهی که از محل درآمدهای عمومی به این مؤسسات تحویل داده می‌شود نظارت می‌نماید و در سایر موارد حق نظارت ندارد. (تبصره ۲، ماده ۳۱ همان قانون) و در خصوص سایر اعتبارات نظارت‌های دیگری بر آن‌ها اعمال می‌شود که در دنباله بحث به آن‌ها خواهیم پرداخت. اما نحوه نظارت مأموران ذی حساب بر امور مالی دستگاه‌های اجرایی بدین صورت است که این مأموران مسئولیت تأمین اعتبار و تطبیق پرداخت با قوانین و مقررات را بر عهده دارند (ماده ۵۳ قانون محاسبات عمومی). در صورتی که ذی حساب انجام خرجی را بر خلاف قانون و مقررات تشخیص دهد مراتب را با ذکر مستند قانونی مربوط کتباً به مقام صادرکننده دستور خرج اعلام می‌کند. در صورتی که مقام صادرکننده دستور خرج، دستور خود را پس از وصول گزارش ذی حساب منطبق با قوانین و مقررات تشخیص دهد و مسئولیت قانونی بودن دستور خود را با ذکر مستند قانونی به عهده بگیرد و مراتب را به ذی حساب اعلام نماید، ذی حساب مکلف است وجه سند هزینه مربوط را پس از ضمیمه نمودن دستور کتبی متضمن قبول مسئولیت مذکور پرداخت و مراتب را با ذکر مستندات قانونی مربوط به وزارت امور اقتصادی و دارایی ارسال و رونوشت آن را جهت اطلاع به دیوان محاسبات گزارش نماید. در صورتی که وزارت مزبور مورد را خلاف تشخیص داد مراتب را برای اقدامات قانونی لازم به دیوان محاسبات کشور اعلام خواهد داشت (ماده ۹۱ همان قانون). همچنین مؤسسات عمومی غیردولتی مکلفند تمام اطلاعات مالی مورد درخواست وزارت امور اقتصادی و دارایی را که برای انجام وظایف خود لازم بدانند مستقیماً در اختیار وزارتخانه مذکور قرار دهد (ماده ۳۷ قانون محاسبات عمومی).

بخشی دیگر از نظارت در حین اجرا توسط خزانه انجام می‌شود که جزیی از تشکیلات وزارت امور اقتصادی و دارایی است. درخواست وجه طبق ماده (۲۲) قانون محاسبات عمومی توسط ذی حساب عهده خزانه در مرکز یا عهده نماینده خزانه در استان صادر می‌شود. بدیهی است خزانه در صورت احراز صحت درخواست وجه و انطباق آن با اعتبارات مصوب و تخصیص یافته، وجه درخواستی را به حساب دستگاه مربوطه واریز می‌کند. همچنین می‌توانیم بگوییم که بالاترین مقام اجرایی دستگاه با اعمال اختیار و مسئولیت مراحل تشخیص، تعهد، تسجیل و حواله موضوع مواد (۱۷)، (۱۹)، (۲۰) و (۲۱) قانون محاسبات عمومی، در حین

اجرای عملکرد مالی نظارت می‌کند (رسمی، ۱۳۷۸، ص ۱۱۰). علاوه بر این موارد، قسمتی از نظارت اداری بر امور مالی سازمان‌هایی که به نحوی از انحاء از بودجه کل کشور استفاده می‌کنند توسط معاونت برنامه‌ریزی و نظارت راهبردی رئیس جمهور صورت می‌گیرد که به نظارت عملیاتی دولت بر اجرای بودجه بر می‌گردد (تبصره ماده ۹۰ قانون محاسبات عمومی).

نکته حائز اهمیت که در اینجا لازم به ذکر است این است که بخشی از بودجه مؤسسات عمومی غیردولتی کمک‌هایی می‌باشد که از محل بودجه وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی و شرکت‌های دولتی و یا از محل اعتبارات منظور در سایر ردیف‌های بودجه کل کشور به مؤسسات غیردولتی و از جمله مؤسسات عمومی غیردولتی پرداخت می‌شود و دولت مکلف است بر این موارد نظارت مالی اعمال کند (تبصره ماده ۷۱ قانون محاسبات عمومی). نحوه‌ی نظارت مذکور طبق ماده (۷۱) قانون محاسبات عمومی تابع آئین‌نامه‌ای است که بنا به پیشنهاد وزارت امور اقتصادی و دارایی و وزارت برنامه و بودجه به تصویب هیأت وزیران خواهد رسید. این آئین‌نامه تحت عنوان آئین‌نامه نحوه‌ی نظارت بر مصرف کمک‌های پرداختی به مؤسسات غیردولتی در تاریخ ۱۳۸۵/۳/۲۴ به تصویب هیأت وزیران رسیده است. به استناد ماده (۳) آئین‌نامه مزبور مقررات مالی مورد عمل در مصرف اعتبارات موضوع این آئین‌نامه در مورد مؤسساتی که مقررات خاص داشته یا مشمول مقررات عمومی می‌باشند، مقررات مورد عمل مؤسسه است و در مورد مؤسساتی که فاقد مقررات خاص در مصرف منابع خود می‌باشند مقررات ناظر بر مصرف وجوه پرداختی و چگونگی نظارت بر آن در چارچوب مفاد موافقتنامه اعتبار مربوط، توسط دستگاه اجرایی پرداخت‌کننده وجوه تعیین و به مؤسسه گیرنده وجه ابلاغ می‌شود. به موجب ماده (۵) همین آئین‌نامه گردش عملیات مالی و حساب سالانه مؤسساتی که از کمک موضوع این آئین‌نامه استفاده می‌کنند و همچنین انطباق هزینه‌های انجام شده توسط دستگاه کمک‌گیرنده با اهداف اعلام شده توسط دستگاه اجرایی پرداخت‌کننده کمک باید توسط حسابرس و بازرس قانونی مؤسسه کمک‌گیرنده و یا یکی از مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حساب‌برسان رسمی ایران رسیدگی شود و نتیجه رسیدگی در مورد انطباق هزینه‌های دستگاه کمک‌گیرنده با اهداف اعلام شده توسط دستگاه اجرایی کمک‌کننده باید حداکثر تا پایان خرداد سال بعد به دستگاه پرداخت‌کننده کمک و سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور (معاونت برنامه‌ریزی و نظارت راهبردی رئیس جمهور) ارسال شود. نکته دیگر که می‌تواند در نظارت بر کمک‌های مالی دستگاه‌های اجرایی به مؤسسات و نهادهای عمومی غیردولتی مؤثر باشد، ترس از دست دادن حمایت و کمک‌های مالی دستگاه‌های کمک‌کننده می‌باشد که باعث می‌شود مؤسسات دریافت‌کننده کمک، به برنامه‌ها و پروژه‌هایی که کمک‌های مالی برای انجام آن دریافت کرده‌اند توجهی ویژه معطوف سازند.

اما در خصوص آن دسته از مؤسسات عمومی غیردولتی که بودجه آن‌ها از درآمدهای خاص آنها و یا از منابعی غیر از بودجه کل کشور تأمین می‌گردد و در آن قسمت که از بودجه کل کشور استفاده نمی‌کنند، نظارت اداری یا همان نظارت در حین اجرا بسیار ضعیف و غیر کارآمد می‌باشد به گونه‌ای که از حد ارائه گزارش‌های مالی توسط ارکان اجرایی داخلی این مؤسسات به مجامع عمومی یا هیأت امنای این مؤسسات یا امضای تعهدات و امور مالی این مؤسسات فراتر نمی‌رود که این امر از نواقص عمده سیستم نظارت مالی بر این‌گونه مؤسسات می‌باشد. چرا که این ارکان هیچ‌گونه استقلال سازمانی و عملی از مؤسسات مادر خود ندارند.

ج- نظارت پسینی بر عملکرد مالی (نظارت پس از اجرای عملکرد مالی)

از دیگر نظارت‌های مالی که بر عملیات مالی مؤسسات عمومی غیردولتی اعمال می‌گردد نظارت پس از اجرای برنامه مالی این مؤسسات می‌باشد. این‌گونه نظارت را می‌توان تکمیل کننده نظارت قبلی دانست که به علت لزوم کنترل دقیق در جهت اعمال صحیح برنامه‌ی مالی این مؤسسات اعمال آن لازم می‌نماید. این نوع نظارت واجد این حسن است که از آن می‌توان به عنوان نظارتی بر عملکرد مأمورین ناظر بر امور مالی مؤسسات عمومی غیردولتی نیز تعبیر کرد. در خصوص این مرحله از نظارت چند سؤال مطرح می‌شود که باید به بررسی آن‌ها پرداخت. اول اینکه این‌گونه نظارت در چه زمانی بر این مؤسسات اعمال می‌شود؟ آیا همه‌ی آن‌ها از نظام واحدی پیروی می‌کنند؟ چه نهادی مسئول این نظارت است و به چه نحوی عمل می‌کند؟ این نظارت مربوط به پس از اتمام سال مالی و مرحله‌ای است که عملیات و برنامه‌ی مالی این مؤسسات به پایان رسیده است. اما در خصوص اینکه آیا اعمال این نوع نظارت در تمام این‌گونه مؤسسات به یک نحو می‌باشد باید گفت که دوباره بحث به همان تقسیم‌بندی سابق از مؤسسات عمومی غیردولتی باز می‌گردد. بدین معنی که این نظارت، بر امور مالی تمام مؤسسات عمومی غیردولتی که به نوعی از بودجه کل کشور بهره‌مند می‌شوند به طور یکسان اعمال می‌گردد که در این مورد نظارت بر عهده دیوان محاسبات کشور می‌باشد (اصل پنجاه و پنجم قانون اساسی و ماده ۲ قانون دیوان محاسبات کشور). البته لازم به ذکر است که آن دسته از مؤسساتی که قسمتی از بودجه خود را به صورت مستقل تأمین می‌کنند تنها قسمتی از اعتبارات آن‌ها توسط بودجه کل کشور تأمین می‌شود، نظارت دیوان محاسبات تنها ناظر بر همین اعتبارات اخیر می‌باشد که در بودجه کل کشور منظور شده است^۱ و سایر

۱. نظریه شماره ۷۵/۲۱/۱۱۶- مورخ ۱۳۷۵/۹/۱۴ شورای نگهبان در خصوص اصل پنجاه و پنجم قانون اساسی در پاسخ به استعلام رئیس جمهور در خصوص تفسیر اصل پنجاه و پنجم قانون اساسی: «اصل ۵۵ قانون اساسی ناظر به اعتباراتی است که در بودجه کل کشور منظور شده و صلاحیت دیوان محاسبات در رسیدگی و حسابرسی محدود به همان موارد است».

اعتبارات و درآمدهای آن‌ها را در بر نمی‌گیرد و نظارت بر این دسته از امور مالی مؤسسات عمومی غیر دولتی از نظامی متفاوت تبعیت می‌کند. ما ابتدا در این قسمت به بررسی نظارت دیوان محاسبات بر عملیات مالی مؤسسات عمومی غیر دولتی پس از اجرا پرداخته و سپس به نحوه‌ی نظارت پسینی بر سایر اعتبارات و امور مالی این مؤسسات خواهیم پرداخت.

دیوان محاسبات کشور به عنوان یکی از مؤسسات دولتی وابسته به قوه‌ی مقننه (اصل پنجاه و پنجم قانون اساسی) عهده دار تفریغ بودجه و نظارت بر امور مالی دستگاه‌های اجرایی پس از اتمام عملیات مالی سالیانه است و این بدین علت است که قوه‌ی مقننه نظارت بر اجرای دقیق قانون را حق خود می‌داند. بدین منظور است که یک گروه مجز و متخصص به نمایندگی از سوی قوه‌ی مقننه کار نظارت و بررسی دقیق را به عهده می‌گیرند (هاشمی، ۱۳۸۲، ص ۲۰۵). ما در این جا قصد بیان و تشریح سازمان و تشکیلات دیوان محاسبات را نداریم، بلکه تنها به نحوه‌ی نظارت این دیوان بر بودجه آن دسته از مؤسسات عمومی غیردولتی که به نحوه‌ی از انحاء از بودجه‌ی کل کشور استفاده می‌کنند و تنها در همین قسمت می‌پردازیم. به موجب اصل پنجاه و پنجم قانون اساسی: «دیوان محاسبات به تمام حساب‌های وزارتخانه‌ها، مؤسسات، شرکت‌های دولتی و سایر دستگاه‌هایی که به نحوه‌ی 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.»

مشاهده می‌شود که هر گونه دستگاه اجرایی که به نحوی از انحاء از بودجه کل کشور استفاده می‌کنند از جمله مؤسسات عمومی غیردولتی که از بودجه‌ی کل کشور استفاده می‌کنند مشمول رسیدگی دیوان محاسبات می‌شوند. به موجب ماده (۱۰۰) قانون محاسبات عمومی تمام مؤسسات و نهادهای عمومی غیردولتی مکلفند صورت حساب دریافت و پرداخت سالانه خود را مطابق دستورالعملی که از طرف وزارت امور اقتصادی و دارایی تهیه و ابلاغ خواهد شد تنظیم و پس از تصویب مراجع قانونی ذی ربط حداکثر تا پایان شهریور ماه سال بعد جهت درج در صورت حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور به وزارت امور اقتصادی و دارایی ارسال دارند. وزارت امور اقتصادی و دارایی نیز مکلف است صورت حساب عملکرد سالانه را حداکثر تا پایان آذرماه سال بعد به دیوان محاسبات کشور تسلیم نماید. در این خصوص دیوان محاسبات عهده دار وظایفی همچون؛ حسابرسی تمامی 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 و ضوابط لازم الاجرا (ماده ۲ قانون دیوان محاسبات کشور)، بررسی وقوع عملیات مالی در دستگاه‌ها به منظور اطمینان از حصول و ارسال صحیح و به موقع درآمد و یا انجام هزینه و سایر دریافت‌ها و پرداخت‌ها (ماده ۳ همان قانون)، رسیدگی به موجودی حساب اموال و دارایی‌های دستگاه‌ها (ماده ۴ همان قانون)، بررسی جهت اطمینان از برقراری روش‌ها و دستورالعمل‌های مناسب مالی و کاربرد مؤثر آن‌ها در جهت نیل به اهداف دستگاه‌های مورد رسیدگی (ماده ۵ همان قانون)، اعلام نظر در خصوص لزوم وجود مرجع کنترل کننده داخلی و یا عدم کفایت مرجع کنترل کننده موجود در دستگاه‌های مورد رسیدگی (ماده ۶ همان قانون)، رسیدگی به حساب کسری ابواب جمعی و تخلفات مالی و هر گونه اختلاف حساب مأمورین ذی ربط دولتی در اجرای قوانین و مقررات (ماده ۷ همان قانون)، تهیه تفریغ بودجه سالانه بوسیله بررسی حساب‌ها و اسناد و مدارک و تطبیق با صورت حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور و همچنین تهیه گزارش تفریغ بودجه سال قبل به انضمام نظرات خود و تسلیم آن‌ها به مجلس شورای اسلامی (ماده ۱۰۴ همان قانون).

همان‌طور که مشاهده می‌شود اکثر موارد نظارتی دیوان محاسبات به نظارت بر اجرای قوانین و مقررات مالی محدود می‌شود و نظارتی بر تحقق اهداف و برنامه‌ها با توجه به بودجه‌های اختصاص یافته به آن‌ها صورت نمی‌پذیرد. همچنین در خصوص وظیفه دیوان محاسبات کشور در تهیه گزارش تفریغ بودجه نیز این گزارش آثار محسوس و قابل توجه ندارد چرا که مجلس تنها از گزارش تفریغ بودجه اطلاع حاصل می‌کند (اصل پنجاه و پنجم قانون اساسی) و تکلیفی به تصویب آن وجود ندارد که این امر به نوعی باعث تضعیف نظارت دیوان بر امور مالی مؤسسات عمومی و از جمله مؤسسات عمومی غیردولتی می‌باشد. در حالی که در کشورهایی که مجلس نقش نظارتی بر بودجه دارد لایحه تفریغ بودجه (لایحه عملکرد بودجه) باید به تصویب مجالس قانون‌گذاری برسد، اگر این لایحه به تصویب مجلس برسد، معلوم می‌شود که مجلس نحوه به مصرف رسیدن بودجه را تصدیق کرده و پذیرفته است و در صورتی که به تصویب نرسد ممکن است نسبت به تعقیب و محاکمه مقامات اجرایی به دلیل تخلف از قوانین مالی اقدام شود (زارعی، ۱۳۸۴، ص ۵۶۶).

اما در مورد آن قسمت از بودجه مؤسسات عمومی غیردولتی که در بودجه‌ی کل کشور منعکس نمی‌شود نیز اساس‌نامه یا قانون موجد آن‌ها در خصوص نظارت پسینی بر برنامه‌ی مالی آن‌ها اغلب متکی به این روش است که گزارش عملکرد مالی توسط ارکان اجرایی مؤسسه نظیر هیأت مدیره یا مدیر عامل (یا هر دو) یا مسئول مالی نظیر خزانه دار تهیه و جهت بررسی و تصویب به مجمع عمومی یا هیأت امناء و یا بالاترین رکن تصمیم‌گیرنده‌ی آن

مؤسسه یا بازرس قانونی مؤسسه ارسال می‌گردد. برای مثال در خصوص جهاد دانشگاهی ترازنامه سالانه توسط رئیس جهاد تهیه و تنظیم می‌شود و جهت تصویب هیأت امناء به این هیأت ارسال می‌شود (بند ۴ ماده ۷ و بند ۵ ماده ۸ اساس‌نامه جهاد دانشگاهی). در خصوص کمیته ملی المپیک این امر بر عهده‌ی خزانه دار کل می‌باشد که ترازنامه سالیانه و بررسی بودجه را برای تقدیم به مجمع عمومی تهیه و تنظیم می‌نماید (ماده ۲۸ قانون اصلاح اساس‌نامه کمیته ملی المپیک). در مورد شهرداری‌ها نیز تفریغ بودجه پس از تنظیم توسط شهردار و مسئول امور مالی به وسیله شورای شهر بررسی و تصویب می‌شود (ماده ۱۲ آئین‌نامه مالی شهرداری‌ها و بند ۱۲ ماده ۷۱ قانون تشکیلات، وظایف و انتخابات شوراهای اسلامی کشور و انتخاب شهرداران). در خصوص مؤسسات و نهادهای زیر نظر مقام رهبری نیز باید گفت که اصولاً نظارت پسینی بر امور مالی آن‌ها بر عهده ارگان حسابرسی وابسته به بیت مقام معظم رهبری می‌باشد که بر اساس دستورالعمل ایشان اقدام به بررسی عملکرد این مؤسسات می‌نمایند. البته نظارت این نهاد تنها محدود به عملکرد مالی پس اجرا نیست و ممکن است حسب مورد هر زمانی به اعمال نظارت پردازند (<http://www.leader.ir/langs/fa/>). متأسفانه در خصوص نحوه عمل این نهاد حسابرسی اطلاعات چندانی در دسترس نیست ولی به نظر می‌رسد این نهاد نیز مطابق اصول پذیرفته شده در حسابرسی مربوط به سازمان‌های دولتی و یا شرکت‌های دولتی به اعمال نظارت پردازد.

مشاهده می‌شود که دیوان محاسبات کشور در خصوص آن قسمت از بودجه مؤسسات عمومی غیردولتی که در بودجه کل کشور منعکس نشده است نظارتی ندارد. این امر با وجود برخی مفاهیم نظیر بیت‌المال در قانون دیوان محاسبات و تعیین صلاحیت گسترده در تبصره ماده (۲) قانون دیوان محاسبات کشور که تمام واحدهای اجرایی، که بر طبق اصول (۴۴) و (۴۵) قانون اساسی مالکیت عمومی بر آن‌ها مترتب بشود را مشمول رسیدگی و حسابرسی دیوان قرار داده از یکسو و تحدید نظارت دیوان بر نحوه مصرف بودجه در اصل پنجاه و پنجم قانون اساسی از سوی دیگر، به لحاظ عملی موجب ابهام در زمینه تعیین حدود واقعی صلاحیت دیوان در ابعاد مختلف نظارت گردیده است (امامی و نادری، ۱۳۷۶، ص ۵۶). به علاوه این موضوع از دیدگاه نظری تضعیف نقش دیوان را در نظارت بر بودجه مؤسساتی که دارای بودجه مستقل می‌باشند، موجب شده است. از طرف دیگر نظارت مالی توسط ارکان غیر مستقل و وابسته به این مؤسسات نمی‌تواند تأمین کننده یک نظارت کارآمد و مؤثر باشد. بلکه ضرورت دارد این نظارت‌ها توسط سازمان‌های مستقل حسابرسی صورت پذیرد تا هم استقلال این مؤسسات از بین نرود و هم باعث بی‌انضباطی مالی در این گونه مؤسسات نشود.

د- نظارت قضایی- مالی بر مؤسسات و نهادهای عمومی غیر دولتی

وظیفه اصلی دیوان محاسبات کشور در زمینه نظارت بر امور مالی دستگاه های اجرایی و از جمله مؤسسات عمومی غیردولتی که به نحوی از انحاء از بودجه ی کل کشور استفاده می کنند رسیدگی قضایی محاسبات عمومی است (امامی، ۱۳۸۴، ص ۱۸۱). در این جا دیوان به صورت یک مرجع اختصاصی مالی عمل می کند که به تخلفات مالی دستگاه های اجرایی رسیدگی می کند (همان، ص ۱۸۷). دیوان محاسبات کشور دارای یک دادسرا و حداقل سه و حداکثر هفت هیأت مستشاری می باشد. هر هیأت مرکب از سه مستشار است که یکی از آنها رئیس هیأت خواهد بود (ماده ۱۲ قانون دیوان محاسبات کشور). دادسرای دیوان محاسبات کشور از یک دادستان و تعداد کافی دادیار و یک دفتر تشکیل می شود (ماده ۱۳ همان قانون). اصولاً نحوه ی رسیدگی در دیوان محاسبات بر این گونه است که دادستان موارد تخلف را جهت طرح در هیأت های مستشاری به صورت دادخواست تنظیم و به رئیس دیوان محاسبات کشور ارسال می نماید. رئیس دیوان نیز موظف است حداکثر ظرف ده روز دادخواست دادستان را به هیأت های مزبور ارجاع دهد (تبصره ۳ ماده ۲۱ همان قانون). این هیأت ها در صورت احراز وقوع تخلف ضمن صدور رأی به ضرر و زیان وارده، متخلفین را برحسب مورد به مجازات های اداری که از توبیخ کتبی با درج در پرونده استخدامی شروع و تا انفصال دائم از خدمات دولتی می باشد محکوم می نمایند (تبصره ۱ ماده ۲۳ همان قانون). در صورتی که ثابت شود از ناحیه مسئولان بدون سوءنیت ضرری به بیت المال وارد شده است از طرف هیأت های مستشاری رأی به جبران آن صادر خواهد شد (ماده ۲۴ همان قانون). هیأت ها در صورت احراز وقوع جرم در رسیدگی های خود ضمن اعلام رأی نسبت به ضرر و زیان وارده پرونده را از طریق دادسرای دیوان محاسبات کشور برای تعقیب به مراجع قضایی ارسال خواهند داشت (تبصره ۲ ماده ۲۳ همان قانون). این امر مانع از ادامه رسیدگی مزبور در دیوان محاسبات کشور نخواهد بود (ماده ۲۵ قانون دیوان محاسبات کشور). آرای دیوان محاسبات را دادستان یا نماینده او برای اجرا به دستگاه های مربوطه ابلاغ و نسخه ای از آن را به وزارت امور اقتصادی و دارایی ارسال و در اجرای آن ها مراقبت می نماید. در صورتی که آرای مزبور بلااجرا بماند دادستان دیوان محاسبات کشور موظف است مراتب را به مجلس شورای اسلامی اعلام نماید (ماده ۲۶ همان قانون).

نکته ای که لازم به ذکر است این است که نظارت قضایی دیوان تنها مربوط به آن قسمت از بودجه مؤسسات عمومی غیر دولتی است که در بودجه کل کشور آمده است و شامل آن بخشی که در بودجه کل کشور ذکر نشده نمی شود. این امر هرچند موجب تحکیم استقلال این مؤسسات می شود اما از طرف دیگر می تواند نظارت مالی را در این مؤسسات خدشه دار سازد.

نتیجه‌گیری

از آنچه تاکنون بیان شد چنین نتیجه گرفته می‌شود که تکیه اصلی در نظارت مالی بر مؤسسات و نهادهای عمومی غیر دولتی نظارت بر بودجه این مؤسسات به صورت تطابق عملکرد مالی آنها با بودجه مصوب می‌باشد. در حالی که امروزه براساس دکترین «اداره خوب» که به عنوان یک رویکرد جدید، بسیاری از مفاهیم و نهادهای حقوق اداری معاصر را تحت تأثیر قرار داده است، نظارت مالی محدود به اطمینان خاطر از اینکه مبالغ مندرج در بودجه هزینه شده‌اند نمی‌باشد (هر چند این معیار همچنان دارای اهمیت اساسی می‌باشد) بلکه سنجش عملکرد برنامه‌ای، کارآمدی، اثربخشی، مصرف بهینه وجوه عمومی و حفظ تعادل مالی جامعه، بخش تفکیک ناپذیری از نظارت مالی را تشکیل می‌دهند.

در خصوص نظارت مالی بر مؤسسات و نهادهای عمومی غیردولتی موانعی همچون عدم شمول مجامع نظارتی نظیر دیوان محاسبات، وزارت امور اقتصادی و دارایی بر بخشی از بودجه این مؤسسات، عدم شفافیت بودجه و امور مالی برخی از مؤسسات و نهادهای عمومی غیردولتی، عدم توجه به اقدامات و نتایج به دست آمده، توسعه نیافتن حسابرسی کارآیی به جای حسابرسی رعایت قوانین و مقررات و در کنار همه‌ی این‌ها مستثنی بودن تعدادی از این مؤسسات از شمول قانون (تبصره ۲ ماده واحده قانون فهرست مؤسسات و نهادهای عمومی غیر دولتی)، نظارت مالی بر این مؤسسات را با چالشی اساسی روبرو کرده است.

به نظر می‌رسد برای تأمین نظارت مالی مطلوب، برخی اصلاحات قانونی، اداری و مالی در خصوص مؤسسات عمومی غیردولتی ضروری است؛ از جمله تدوین چارچوب شفافیت مالی برای مؤسسات عمومی غیردولتی توسط مراجع ذی صلاح، ایجاد مؤسسات مستقل حسابرسی تخصصی که هیچ‌گونه وابستگی به این مؤسسات نداشته باشند، تدوین بودجه این مؤسسات به نحو عملیاتی و همچنین تدوین سنجه‌های عملکرد توسط قانون‌گذار و گروه‌های ذینفع و انعکاس بودجه آنها در بودجه کشور، که همگی می‌توانند در کارآمدی و اثربخشی نظارت مالی بر این مؤسسات مؤثر باشند. البته حفظ توازن میان استقلال مالی این مؤسسات به عنوان یکی از علل موجد آنها با نظارت بر عملکرد مالی آنها بسیار مهم می‌باشد چرا که تأکید بیش از اندازه بر نظارت نسبت به این مؤسسات می‌تواند بر جریان طبیعی انجام خدمات عمومی توسط آنها تأثیر منفی داشته باشد.

منابع و مأخذ

الف- فارسی

۱. ابراهیمی نژاد، مهدی و فرج‌وند، اسفندیار؛ (۱۳۸۵)، بودجه از تنظیم تا کنترل، چاپ ششم، قم، انتشارات سمت.

۲. احمدی، محمد علی؛ (۱۳۴۴)، لزوم اعمال بودجه برنامه‌ای در ایران، رساله دکتری دانشگاه تهران، دانشکده حقوق و علوم سیاسی.
۳. امامی، محمد؛ (۱۳۸۴)، کلیات حقوق مالی، چاپ اول، تهران، نشر میزان.
۴. امامی، محمد و نادری، مسعود؛ (۱۳۸۶)، «تأملاتی پیرامون نظارت مالی بر دستگاه‌های دولتی در ایران»، نشریه حقوق اساسی، شماره هشتم، صفحه ۴۳ الی ۵۸.
۵. انصاری، ولی الله؛ (۱۳۷۴)، کلیات حقوق اداری، چاپ اول، تهران، نشر میزان.
۶. پریمیچاند، آریگا پودی؛ (۱۳۸۵)، «پاسخگویی مالی در بخش عمومی»، ترجمه؛ قاسمی، محمد و خاکباز افشین، مجلس و پژوهش، شماره پنجاه و یکم، صفحه ۲۹۹ الی ۳۳۳.
۷. پناهی، علی؛ (۱۳۸۴)، «بودجه‌ریزی عملیاتی (مفاهیم و الزامات)»، مجلس و پژوهش، شماره چهل و هفتم، صفحه ۱۱ الی ۳۰.
۸. پیرنیا، حسین؛ (۱۳۳۹)، مالیه عمومی (مالیات‌ها و بودجه)، چاپ اول، تهران، انتشارات کتابخانه ابن سینا.
۹. رستمی، ولی؛ (۱۳۸۷)، مالیه عمومی، جزوه درس مالیه عمومی دانشکده حقوق و علوم سیاسی دانشگاه تهران.
۱۰. رضایی زاده، محمد جواد؛ (۱۳۸۵)، حقوق اداری (۱)، چاپ اول، تهران، نشر میزان.
۱۱. زارعی، محمد حسین؛ (۱۳۸۴)، مطالعه تطبیقی مجالس قانون‌گذاری، چاپ اول، تهران، انتشارات مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی.
۱۲. فرزب، علی رضا؛ (۱۳۷۷)، بودجه‌ریزی دولتی در ایران، چاپ پنجم، تهران، انتشارات مرکز آموزش مدیریت دولتی.
۱۳. قاضی (شریعت پناهی)، ابوالفضل؛ (۱۳۷۰)، حقوق اساسی و نهادهای سیاسی، چاپ دوم، تهران، انتشارات دانشگاه تهران.
۱۴. کرباسیان، اکبر؛ (۱۳۷۲)، «هفت مؤلفه اساسی در یک لایحه بودجه مطلوب»، مجلس و پژوهش، شماره ششم، صفحه ۴۷ الی ۵۲.
۱۵. میرمحمدی، سید محمد؛ (۱۳۸۳)، الگوی نظارت و کنترل در نظام اداری جمهوری اسلامی ایران، چاپ اول، تهران، انتشارات سمت.
۱۶. مجموعه نظریات شورای نگهبان (تفسیری و مشورتی در خصوص اصول قانون اساسی)؛ (۱۳۸۱)، چاپ اول، انتشارات مرکز تحقیقات شورای نگهبان.
۱۷. هاشمی، سید محمد؛ (۱۳۸۲)، حقوق اساسی جمهوری اسلامی ایران، جلد دوم، انتشارات میزان.
۱۸. یازرلو، حجت الله؛ (۱۳۷۹)، نظام حقوقی مؤسسات عمومی، پایان نامه کارشناسی ارشد دانشکده حقوق دانشگاه شهید بهشتی.

ب- خارجی

- 1- Foulkes, David Llewelin; (1990) , **Administrative law** , London , Butterworths Press , Seven Edition.
- 2- Wade (H.W.R) Henry William rawson; (2004) , **Administrative Law**, New York , Oxford University Press , ninth Ed.

از این نویسنده تاکنون مقالات زیر در همین مجله منتشر شده است:

- «مشارکت مردم در فرآیند کیفری (بررسی سیاست جنایی کشورهای غربی)» سال ۱۳۸۶، شماره ۲.
- «مشارکت مردم در قانون‌گذاری جمهوری اسلامی ایران»، سال ۱۳۸۷، شماره ۱. «اقتدارات و اختیارات دستگاه مالیاتی در حقوق مالیاتی ایران»، پاییز ۱۳۸۷، شماره ۳. «حقوق مؤدیان مالیاتی»، سال ۱۳۸۸، شماره ۱.

بررسی تأثیر عوامل انگیزشی (شغلی، سازمانی و فردی) بر کیفیت نظارت مالی ذی حسابان و مدیران مالی دستگاه‌های اجرایی

سیدحسین اخوان علوی^۱، محمدحسین رحمتی^۱، علی‌اکبر قنبری^{۲*}

۱. استادیار پردیس فارابی دانشگاه تهران، ایران
۲. کارشناس ارشد مدیریت دولتی - گرایش مالی، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد نراق، ایران

(تاریخ دریافت: ۱۳۹۲/۱۲/۲۰؛ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۳/۰۶/۰۱)

چکیده

تحقیق حاضر تأثیر عوامل انگیزشی بر بهبود نظارت مالی ذی حسابان و مدیران مالی دستگاه‌های اجرایی استان قم را بررسی کرده است. جامعه آماری شامل ذی حسابان و مدیران مالی ۹۵ نفر است. ۶۵ نفر به عنوان نمونه آماری به روش نمونه‌گیری تصادفی ساده انتخاب شدند. پژوهش حاضر از لحاظ هدف، کاربردی، و از نظر شیوه گردآوری داده‌ها، تحقیق توصیفی و از نوع همبستگی است. برای سنجش متغیرهای تحقیق دو پرسشنامه به کار گرفته شد، پرسشنامه انگیزش، توسط ذی حسابان و مدیران مالی تکمیل شد و پرسشنامه کیفیت نظارت مالی، توسط حسابرسان دیوان محاسبات که نظارت مالی بعد از خرج را به عهده داشتند، پاسخ داده شد. برای بررسی پایایی پرسشنامه‌ها ضریب آلفای کرونباخ محاسبه شد، ضریب آلفای ۰/۹۴۴ برای پرسشنامه انگیزش و ضریب آلفای ۰/۹۸۴ برای پرسشنامه کیفیت نظارت مالی نشان از پایایی مناسب ابزارهای تحقیق است. برای تعیین روایی پرسشنامه‌ها روش صوری به کار گرفته شد. نتایج تحلیل رگرسیون چندمتغیره نشان دهنده ارتباط عوامل انگیزشی با کیفیت نظارت مالی با ضریب همبستگی ۰/۷۶ است و مؤلفه‌های عوامل شغلی (ضریب همبستگی ۰/۷۶۴)، عوامل سازمانی (ضریب همبستگی ۰/۸۲۸) و عوامل فردی (ضریب همبستگی ۰/۸۴۴) نیز با کیفیت نظارت مالی ارتباط دارند.

کلیدواژگان

ذی حساب، عوامل انگیزشی، مدیر مالی، نظارت مالی.

* نویسنده مسئول، رایانامه: aliakbarghambari@yahoo.com

مقدمه

با توجه به اهمیت نظارت مالی در کشور ما، امروزه شناسایی ضعف‌ها و نقاط آسیب‌زای آن ضروری است. در حال حاضر، وزارت امور اقتصادی و دارایی وظیفه نظارت مالی را از طریق انتصاب و استقرار مأمورانی با عنوان ذی‌حساب در دستگاه‌های اجرایی اعمال می‌کنند. درباره کارایی این سیستم نظارت مالی در سال‌های اخیر تردید ایجاد شده است. یکی از عوامل بسیار مهم و تأثیرگذار در هر نظام، به‌ویژه نظام نظارت مالی، مقوله منابع انسانی (ذی‌حسابان و مدیران مالی) است. مدیریت انگیزش یکی از مهم‌ترین جنبه‌های فرآیند مدیریت منابع انسانی است. به کمک فرآیند انگیزش می‌توان سهم مؤثر منابع انسانی در تحقق اهداف سازمان را افزایش داد (عباسپور، ۱۳۸۷، ص ۱۹۷). محوری‌بودن نقش ذی‌حسابان و مدیران مالی در مباحث نظارت مالی موجب شده است صاحب‌نظران مسائل نظارت مالی، بهبود کیفیت نظارت مالی در دستگاه‌های دولتی را تا حدود زیادی مرهون بهبود کیفیت نظارت ایشان بدانند. لذا دستگاه‌های مالی و نظارتی کشور جهت بهبود نظارت مالی باید توجه خاصی به ایشان و نقش آنان در این سیستم داشته باشد که این امر بدون شناخت انگیزه‌ها و علائق ایشان و عوامل مؤثر بر انگیزش آن‌ها مسیر نخواهد بود. انجام تحقیقاتی مانند این تحقیق، برای دستگاه‌های متولی نظارت در کشور (مانند وزارت امور اقتصادی و دارایی)، ضروری است تا بتوان زمینه بهبود نظارت مالی در دستگاه‌های دولتی را فراهم کرد. در این مقاله تلاش می‌شود با ترکیب مدل ویژگی‌های شغلی هاگمن و الدهام و مدل عملکرد شغلی انگیزه ترنس میشل تأثیر «عوامل انگیزشی» بر «کیفیت نظارت مالی ذی‌حسابان و مدیران مالی» در دستگاه‌های اجرایی استان قم را بررسی شود.

بیان مسئله

در جامعه پیشرفته امروزی، نظارت و کنترل یکی از اجزای اصلی مدیریت محسوب می‌شود، به طوری که بی‌توجهی به این جزء، باعث می‌شود اجزای دیگر مدیریت از قبیل برنامه‌ریزی، سازمان‌دهی و هدایت نیز ناقص شود و تضمینی برای انجام‌دادن درست آن‌ها وجود ندارد. در

کشور ما بخشی از این نظارت، نظارت مالی است. بودجه کل کشور برنامه مالی دولت است که برای یک سال مالی تهیه می‌شود و چهار مرحله تهیه و تنظیم، تصویب، اجرا و نظارت دارد (باباجانی، ۱۳۸۸، ص ۱۵۷). اگرچه همه مراحل یادشده (تهیه، تصویب، اجرا و نظارت) اهمیت بسزایی دارند، در این میان باید به نقش نظارت در راستای کشف نقاط قوت و ضعف قانون بودجه، توجه ویژه کرد. قانونگذار براساس قوانین و مقررات مالی و محاسباتی، وظیفه نظارت بر حسن اجرای بودجه را از بُعد مالی در سطح کلان دولت به عهده وزارت امور اقتصادی و دارایی محول کرده است. ابزار اولیه این نظارت «ذی حساب» است که از نظر قانون مسئولیت تطبیق خرج با قوانین و مقررات را به عهده دارد (حسینی عراقی، ۱۳۸۵، ص ۱۸۸). در سال‌های اخیر به دلیل پاره‌ای مشکلات قانونی و اجرایی، نحوه اعمال نظارت مالی بر دستگاه‌های اجرایی، مورد تردید قرار گرفته است (امامی و نادری باباناری، ۱۳۸۶، ص ۴۴) و گزارش تفریح بودجه کل کشور حکایت از نارسایی‌های متعدد و قابل کنترل دارد (اسلامی بیدگلی، ۱۳۸۷، ص ۶۷).

از طرفی، هدف از ایجاد انگیزه در کارکنان این است که در رفتار آنان بیشترین نفع را برای خود آنان و سازمان داشته باشد. رمز موفقیت مدیریت سازمان شناخت نیازها و انگیزه‌های درونی افراد و شیوه‌های انگیزش افراد است (مجتبایی، ۱۳۹۱، ص ۱۰۷). عوامل انگیزشی ذی حسابان و مدیران مالی نیز می‌تواند بر نقش نظارتی ایشان در جهت تحقق اهداف نظارت مالی در کشور تأثیر بسزایی داشته باشد و بهبود نظارت مالی در کشور را میسر کند.

ترنس میشل^۱ مدل عملکرد شغلی انگیزه را ارائه کرد که در آن مشخص شد چگونه انگیزش بر رفتار و عملکرد شغلی افراد تأثیر می‌گذارد (کریتنر، ۱۳۹۰، ص ۲۰۶). بر اساس نظریه ویژگی‌های شغلی، کارکنان هنگامی برای انجام دادن کار انگیزه خواهند داشت که احساس کنند شغلشان با ارزش است و از چگونگی عملکرد خود بازخورد بگیرند (سعادت، ۱۳۸۶، ص ۵۲). مدل خصوصیات شغلی هاگمن و الدهام مشخص می‌کند عناصری در شغل موجود است که باید غنی

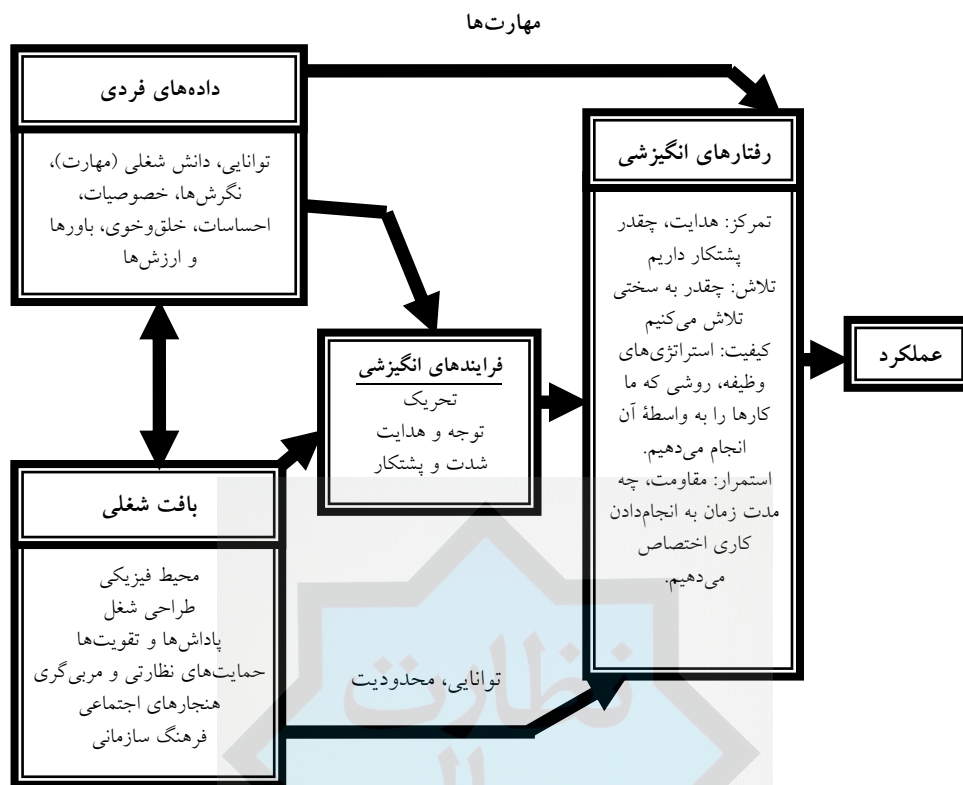
شود و این عناصر در تغییر دادن حالات روانی کارکنان مؤثرند و بدین وسیله اثربخشی کار آنان را افزایش می‌دهد. در این تحقیق عوامل انگیزشی عبارت‌اند از ۱. عوامل شغلی (شامل تنوع مهارت، هویت شغل، اهمیت شغل، استقلال و بازخورد)؛ ۲. عوامل سازمانی (شامل شرایط محیطی، پاداش‌ها و تقویت‌ها، حمایت‌های نظارتی و مربی‌گری) و ۳. عوامل فردی (شامل توانایی‌ها، دانش شغلی، نگرش‌ها، باورها و ارزش‌ها). سؤال اصلی تحقیق این است که آیا عوامل انگیزشی (شغلی، سازمانی، فردی) بر کیفیت نظارت مالی ذی‌حسابان و مدیران مالی دستگاه‌های اجرایی استان قم تأثیرگذار است؟ این مقاله سعی دارد با کمک مدل ویژگی‌های شغلی هاگمن و الدهام و مدل عملکرد شغلی انگیزه ترنس میشل تأثیر «عوامل انگیزشی» بر «کیفیت نظارت مالی ذی‌حسابان و مدیران مالی» در دستگاه‌های اجرایی استان قم را بررسی کند.

مبانی نظری پژوهش

بررسی متون نظری تحقیق در موضوع انگیزش (به‌طور کلی) و تأثیر عوامل انگیزش بر عملکرد و رفتار کارکنان نشان می‌دهد الگوی ویژگی‌های شغلی هاگمن و الدهام و مدل عملکرد شغلی انگیزه ترنس میشل از جمله مدل‌های کارکردی پذیرفته‌شده و معتبرند که در مطالعات مختلف به‌کار گرفته شده‌اند. در ادامه، به‌طور مختصر این مدل‌ها تشریح می‌شود.

مدل عملکرد شغلی انگیزه

مدل عملکرد شغلی انگیزه ترنس میشل بیان می‌کند چگونه انگیزش بر رفتار و عملکرد شغلی افراد تأثیر می‌گذارد این مدل در شکل ۱ نشان داده شده است. ترنس اصول حاصل از نظریه‌های انگیزشی را گردآوری کرده است و عوامل و پیامدهای انگیزش را مشخص می‌کند (فرهنگی، ۱۳۹۰، ص ۲۰۷).



شکل ۱. مدل عملکرد شغلی انگیزه (Mitchell, 1997, pp.57-150)

الگوی ویژگی‌های شغلی

ریچارد هاگمن و گرگ الدهام درصدد برآمدند این موضوع را روشن کنند که چگونه می‌توان یک کار را به نحوی که کارکنان را از درون برانگیخت، ساختاردهی کرد. انگیزه درونی زمانی به وجود می‌آید که فرد به واسطه احساسات درونی که حاصل از انجام‌دادن کار مناسب است، فعالیت کند. این احساسات مثبت باعث تقویت چرخه ثابت انگیزش می‌شوند (فرهنگی، ۱۳۹۰، ص ۲۱۶).

ابعاد اصلی شغل شامل پنج حیطه است که عبارت‌اند از تنوع مهارت، هویت شغلی، اهمیت شغل، خودمختاری و بازخورد. هاگمن و الدهام فرض کرده‌اند که این ابعاد را می‌توان برای

به دست آوردن نمره توان انگیزشی یا انگیزش بالقوه (MPS)^۱ با هم ترکیب کرد. حالات روان‌شناختی حساس برای کار نیز شامل سه بعد است: تجربه بامعنا بودن کار، تجربه قبول مسئولیت نتایج کار و آگاهی از نتایج واقعی فعالیت‌های شغلی (آلن بریمن، ۱۳۸۰، ص ۲۲).

نقش نظارتی ذی حساب در اجرای بودجه

بر اساس ماده ۹۰ قانون محاسبات عمومی کشور، وزارت امور اقتصادی و دارایی مسئول اعمال نظارت مالی بر مخارج دستگاه‌های دولتی است برای انجام دادن صحیح این مسئولیت باید قبل از پرداخت هزینه‌ها صحت آن‌ها از نظر رعایت قوانین و مقررات تأیید شود. چون کنترل قبل از خرج دستگاه‌های دولتی به طور متمرکز در وزارت امور اقتصادی و دارایی انجام نمی‌گیرد، در ماده ۳۱ قانون محاسبات عمومی کشور مأموری به عنوان «ذی حساب» پیش‌بینی شده است که از طرف وزارت امور اقتصادی و دارایی به این سمت منصوب و در دستگاه‌های دولتی مستقر می‌شود. یکی از مسئولیت‌های ذی حساب به عنوان نماینده وزارت امور اقتصادی و دارایی در دستگاه‌های دولتی، نظارت بر مخارج دستگاه دولتی محل مأموریت است. به این ترتیب، نظارت قبل از خرج از طریق شبکه ذی حسابی که در سطح کشور و در همه دستگاه‌های دولتی مرکز و استان‌ها مستقر است، انجام می‌گیرد. بنابراین، می‌توان گفت نظارت مالی قبل از خرج ابزار مناسبی برای اعمال نظارت صحیح بر اجرای بودجه است و امکانات لازم را برای نظارت بعد از خرج فراهم می‌کند. همچنین، نظارت بعد از خرج، بر اساس اصل ۵۵ قانون اساسی و قانون دیوان محاسبات کشور به عهده دیوان محاسبات کشور است (اکرمی و همکاران، ۱۳۹۱، ص ۱۰).

شاخص‌های نظارت مالی

شاخص در بحث نظارت مالی، میزان رعایت قوانین و مقررات مالی و محاسباتی است و این امر از طریق تطابق اسناد مالی و رویه‌های اجرای مقررات در دستگاه‌های اجرایی با قوانین و مقررات

1. Motivating Potential Score

مربوطه میسر است. در این پژوهش به جهت قابل دسترس نبودن منابع اطلاعاتی، برای پیشبرد پژوهش، موارد و شاخص‌هایی که باعث افزایش کیفیت نظارت مالی می‌شوند، فهرست شد و با به‌کارگیری نظرهای اساتید و کارشناسان مالی و ذی حسابان با تجربه، ۱۶ شاخص به شرح زیر انتخاب شد که در تدوین پرسشنامه سنجش کیفیت نظارت مالی ذی حسابان و مدیران مالی به‌کار گرفته شد:

۱. احاطه ذی حساب / مدیر مالی بر انجام‌دادن صحیح مناقصه، مزایده، قراردادهای و معاملات؛
۲. میزان اشراف ذی حساب / مدیر مالی به انجام‌دادن وظیفه قانونی تطبیق پرداخت‌ها با قوانین و مقررات؛
۳. میزان جذب به‌موقع اعتبارات و مصرف بهینه منابع مالی مطابق با موافقت‌نامه و مقررات بودجه‌ای؛
۴. میزان نظارت بر حساب اموال و بهبود وضع اموال و نظارت بر نحوه حراست و نگهداری اموال؛
۵. میزان رعایت اصول و سرفصل‌های حسابداری دولتی؛
۶. میزان موفقیت در تأمین اعتبار صحیح؛
۷. انجام‌دادن وظایف در مهلت‌های مقرر در قانون و ارائه آن به مراجع ذی صلاح (مانند ارسال تراز ماهیانه و نهایی، برگشت اعتبارات، پرداخت کسور تکلیفی، ارائه صورت حساب اموال و جز آن)؛
۸. مدت‌زمان فرایند رسیدگی و پرداخت اسناد مالی؛
۹. میزان نظارت بر کنترل‌های داخلی دستگاه اجرایی؛
۱۰. میزان به‌کارگیری فناوری‌های نوین؛
۱۱. میزان مطلوبیت عملکرد ذی حساب بر حسب تلاش و کمیت کار نظارتی ایشان؛
۱۲. میزان درگیری و حضور فعالانه ذی حساب در فعالیت‌هایی که به بهبود کیفیت نظارت مالی مربوط است؛

۱۳. سطح دانش شغلی و توانایی‌های ذی‌حساب / مدیر مالی؛
۱۴. سطح مهارت و تجربه ذی‌حساب / مدیر مالی؛
۱۵. میزان تقسیم کار بین کارکنان امور مالی؛
۱۶. میزان پیگیری آموزش کارکنان امور مالی جهت بالابردن سطح دانش مالی ایشان.

پیشینه تحقیق

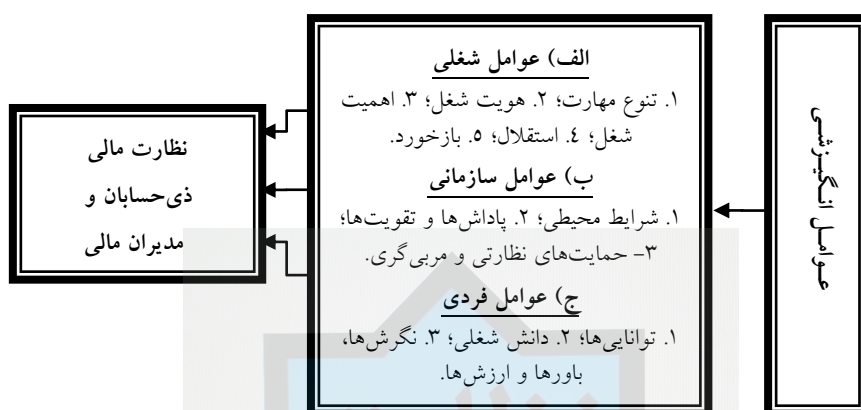
اکثر تحقیقات انجام گرفته اعتبار الگوی ویژگی‌های شغلی هاگمن و الدهام را تقویت و تأیید کرده است اگرچه انتقادات و اصلاحاتی نیز بر آن وارد شده است (Roberts & Glick, 1981, pp.197-). در جدول ۱ به اختصار مواردی توضیح داده شده است.

جدول ۱. مطالعات و تحقیقات انجام گرفته در داخل و خارج از کشور

موضوع	نویسندگان	نتایج تحقیق
بررسی رضایت، انگیزش و عملکرد شغلی کارکنان آموزشی یک دانشکده نظامی	غضنفری و همکار (۱۳۸۷)	بین انگیزش شغلی و عملکرد شغلی از دیدگاه کارکنان رابطه مثبت و معنی داری وجود دارد.
بررسی رابطه بین ویژگی‌های شغلی و رفتار شهروندی سازمانی در مرکز آموزش صدا و سیما	ابراهیم‌پور و همکاران (۱۳۹۰)	ویژگی‌های شغلی از طریق حالت‌های روانی حساس با رفتار شهروندی سازمانی رابطه معنی داری دارد.
شناسایی عوامل انگیزش اساتید در دانشگاه پیام نور استان تهران	فیض و همکاران (۱۳۹۱)	همه متغیرهای انگیزشی در میان اساتید دانشگاه پیام نور استان تهران معنادار است.
بررسی انگیزش شغلی اعضای هیئت علمی معاونت آموزش ناجا	عسگریان و همکاران (۱۳۹۱)	عوامل انگیزشی و عوامل بهداشتی در ایجاد انگیزش شغلی مؤثرند.
بررسی عوامل مرتبط با انگیزش کارکنان ادارات تعاون، کار و رفاه اجتماعی استان سمنان	مجیدی و همکار (۱۳۹۲)	از بین ابعاد محتوایی عامل خدمات رفاهی و از بین ابعاد فرآیندی، آزادی عمل، ارتباطات و موفقیت با انگیزش کارکنان در ارتباط است.
ارتباط مدل ویژگی‌های شغلی و انگیزش شغلی پرستاران	ادگار (۱۹۹۹)	رابطه معناداری میان این دو متغیر مشاهده شد.
مدل عملکرد شغلی انگیزه	میشل (۱۹۹۷)	انگیزش بر رفتار و عملکرد شغلی تأثیرگذار است.

مدل مفهومی تحقیق

در این تحقیق با کمک نظریه‌های انگیزشی مانند «مدل انگیزش شغلی ترنس میشل» و «مدل ویژگی‌های شغلی هاگمن - الدهام» و مرور متون تحقیق و براساس فرضیه‌های تحقیق، مدل مفهومی تحقیق ترسیم شده است (شکل ۲).



شکل ۲. مدل مفهومی تحقیق

فرضیه‌های تحقیق

فرضیه اصلی: عوامل انگیزشی بر کیفیت نظارت مالی ذی حسابان و مدیران مالی دستگاه‌های اجرایی استان قم تأثیر معنی‌دار دارد.

فرضیه فرعی ۱: عوامل شغلی (شامل تنوع مهارت، هویت شغل، اهمیت شغل، استقلال و بازخورد) بر کیفیت نظارت مالی ذی حسابان و مدیران مالی دستگاه‌های اجرایی استان قم تأثیر معنی‌دار دارد.

فرضیه فرعی ۲: عوامل سازمانی (شامل شرایط محیطی، پاداش‌ها و تقویت‌ها، حمایت‌های نظارتی و مربی‌گری) بر کیفیت نظارت مالی ذی حسابان و مدیران مالی دستگاه‌های اجرایی استان قم تأثیر معنی‌دار دارد.

فرضیه فرعی ۳: عوامل فردی (شامل توانایی‌ها، دانش شغلی، نگرش‌ها، باورها و ارزش‌ها) بر کیفیت نظارت مالی ذی‌حسابان و مدیران مالی دستگاه‌های اجرایی استان قم تأثیر معنی‌دار دارد.

نوع و روش پژوهش

پژوهش حاضر بر حسب هدف تحقیق، کاربردی و بر اساس شیوه گردآوری داده‌ها، تحقیق توصیفی (غیرآزمایشی) و از نوع همبستگی است.

متغیرهای تحقیق

متغیرهای این تحقیق به دو گروه مستقل و وابسته تقسیم می‌شوند. عوامل انگیزشی (شامل عوامل شغلی و عوامل سازمانی و عوامل فردی) به عنوان متغیر مستقل، و کیفیت نظارت مالی متغیر وابسته است.

جامعه و نمونه آماری

در این پژوهش جامعه آماری ذی‌حسابان و مدیران مالی دستگاه‌های اجرایی استان قم به تعداد ۹۵ نفر (در سال تحقیق) است. به دلیل محدود بودن جامعه آماری، فرمول کوکران برای تعیین حجم نمونه به کار گرفته شد (سکاران، ۱۳۸۲، ص ۷۱) و حجم نمونه معرف به شرح زیر ۶۲ نفر تعیین شد:

$$n = \frac{N z_{\alpha}^2 \sigma_x^2}{\varepsilon^2 (N-1) + \left(z_{\alpha}^2 \sigma_x^2 \right)} \approx 371/52 / 6/025 \approx 61/66 \approx 62$$

برای انتخاب اعضای نمونه از جامعه آماری، روش «نمونه‌گیری تصادفی ساده» اجرا شد. با به‌کارگیری این روش و به منظور مدیریت احتمال عدم بازگشت برخی پرسشنامه‌ها، تعداد بیشتری به عنوان نمونه انتخاب شد و پرسشنامه بین آن‌ها توزیع شد که در نهایت ۶۵ پرسشنامه جمع‌آوری و پس از ثبت، تحلیل شد.

ابزار جمع‌آوری اطلاعات

ابزار جمع‌آوری داده‌های این تحقیق شامل دو پرسشنامه محقق‌ساخته است: الف) پرسشنامه عوامل انگیزشی و ب) پرسشنامه کیفیت نظارت مالی. پرسشنامه الف توسط ذی حسابان و مدیران مالی دستگاه‌های اجرایی و پرسشنامه ب توسط سر حسابرس یا حسابرسان دیوان محاسبات که براساس اصل ۵۵ قانون اساسی نظارت مالی بعد از خرج را به عهده دارند و عملکرد ذی حسابان و مدیران مالی دستگاه‌های اجرایی استان قم را بررسی می‌کنند، تکمیل شده است.

روایی و پایایی پرسش‌نامه‌ها

الف) اعتبار یا روایی^۱: در این پژوهش برای تعیین روایی یا اعتبار پرسش‌نامه‌ها روش صوری به کار گرفته شده است. این روش بر اساس قضاوت افراد آگاه و مطلع است (خاکی، ۱۳۸۲، ص ۲۲۴).
ب) پایایی^۲: اصطلاح پایایی عبارت است از ثبات اندازه‌ها در دفعات اندازه‌گیری (ازکیا و همکاران، ۱۳۸۳، ص ۵۰۱). برای سنجش پایایی پرسشنامه‌های این تحقیق روش آلفای کرونباخ به کار گرفته شده است. میزان آلفای کرونباخ برای پرسشنامه عوامل انگیزشی برابر ۰/۹۴۴ و برای پرسش‌نامه نظارت مالی برابر ۰/۹۸۴ به دست آمد که نشان‌دهنده پایایی بالای این دو پرسشنامه است.

روش تجزیه و تحلیل اطلاعات

برای آزمون فرضیه‌های تحقیق و تجزیه و تحلیل آن‌ها آزمون‌های K-S، تی استیودنت، آزمون دو جمله‌ای، رتبه‌بندی فریدمن و آزمون تکمیلی ویلکاکسون و تحلیل رگرسیون چندگانه به کار گرفته شده است و همه عملیات آماری با به کارگیری نرم‌افزار SPSS انجام گرفته است.

1. Validity
2. Reliability

تحلیل توصیفی داده‌ها و نتایج آزمون فرضیه‌ها

ویژگی‌های جمعیت‌شناختی پاسخ‌دهندگان

جدول ۲. اطلاعات جمعیت‌شناختی پاسخ‌دهندگان بر حسب میزان تحصیلات و سابقه خدمت

اطلاعات	کمتر از ۱۵ سال	بیشتر از ۱۵ سال	لیسانس و کمتر	بالا تر از لیسانس
جمعیت‌شناختی	فرآوانی درصد	فرآوانی درصد	فرآوانی درصد	فرآوانی درصد
سابقه خدمت	۲۵	۴۰	۷۵	۲۵
میزان تحصیلات	۲۵	۴۰	۷۵	۱۶

تحلیل آماری و نتایج بررسی وضعیت موجود مؤلفه‌های تحقیق

جهت بررسی وضعیت موجود هر یک از مؤلفه‌های تحقیق در جامعه، ابتدا با به‌کارگیری آزمون کولموگروف-اسمیروف، نرمال بودن داده‌ها بررسی می‌شود. اگر توزیع آن‌ها نرمال باشد، آزمون تی استیودنت و در صورتی که فرض نرمال بودن رد شود، جهت بررسی مؤلفه‌های تحقیق آزمون دو جمله ای به کار گرفته می‌شود.

بررسی وضعیت موجود عوامل انگیزشی و کیفیت نظارت مالی (توزیع نرمال)

جدول ۳. خلاصه نتایج آزمون تی انجام گرفته درباره عوامل انگیزشی

مؤلفه	آماره تی	P-value	اختلاف میانگین و مقدار آزمون		نتیجه آزمون وضعیت
			اختلاف میانگین و مقدار آزمون	فاصله اطمینان ۹۵ درصد	
			کران پایین	کران بالا	
تنوع مهارت	۱۵,۳۶	۰,۰۰۰	۱,۱۶	۱,۰۱	رد فرض صفر مساعد
هویت شغل	۱۰,۹۰	۰,۰۰۰	۰,۸۰	۰,۶۵	رد فرض صفر مساعد
استقلال	۵,۹۸	۰,۰۰۰	۰,۵۵	۰,۳۷	رد فرض صفر مساعد
عوامل شغلی	۱۵,۳۹	۰,۰۰۰	۰,۹۴	۰,۸۲	رد فرض صفر مساعد
شرایط مناسب محیطی	۸,۷۴	۰,۰۰۰	۰,۷۶	۰,۵۸	رد فرض صفر مساعد
پاداش‌ها و تقویت‌ها	-۲,۰۶	۰,۰۴۴	-۰,۲۸	-۰,۵۶	تأیید فرض صفر نامساعد
حمایت‌های نظارتی و مربی‌گری	۰,۹۵	۰,۳۴۸	۰,۱۱	-۰,۱۲	تأیید فرض صفر نامساعد
عوامل سازمانی	۲,۰۱	۰,۰۴۸	۰,۱۹	۰,۰۰	رد فرض صفر مساعد
دانش شغلی	۱۰,۰۲	۰,۰۰۰	۰,۹۳	۰,۷۴	رد فرض صفر مساعد
نگرش‌ها، باورها و ارزش‌ها	۱۲,۸۱	۰,۰۰۰	۰,۹۷	۰,۸۲	رد فرض صفر مساعد
عوامل فردی	۱۴,۷۱	۰,۰۰۰	۰,۹۳	۰,۸۰	رد فرض صفر مساعد
کیفیت نظارت مالی	۶,۴۶	۰,۰۰۰	۰,۶۶	۰,۴۵	رد فرض صفر مساعد

چنانچه در جدول ۳ نشان داده شده است، همه مؤلفه‌ها به جز مؤلفه‌های «پاداش‌ها و تقویت‌ها» و «حمایت‌های نظارتی و مربی‌گری» وضعیت مساعد دارند.

بررسی وضعیت موجود مؤلفه‌های اهمیت شغل، بازخورد و توانایی‌ها (توزیع غیرنرمال)

نتایج آزمون دو جمله‌ای نشان می‌دهد وضعیت مؤلفه‌های اهمیت شغل، بازخورد و توانایی‌ها در جامعه مورد بررسی مساعد است.

مقایسه و رتبه‌بندی مؤلفه‌های تحقیق

برای مقایسه و رتبه‌بندی مؤلفه‌های تحقیق آزمون فریدمن و آزمون تکمیلی ویلکاکسون به کار گرفته شد و نتایج آن در جدول‌های ۴ و ۵ بیان شده است.

جدول ۴. نتایج آزمون فریدمن

متغیر	تعداد	درجه آزادی	مقدار آماره خی دو	P-مقدار
عوامل شغلی	۶۵	۴	۶۵٫۹۱	۰٫۰۰۰
عوامل سازمانی	۶۵	۲	۵۰٫۹۵	۰٫۰۰۰
عوامل فردی	۶۵	۲	۰٫۵۶	۰٫۷۵۶
عوامل انگیزشی	۶۵	۲	۴۸٫۳۴	۰٫۰۰۰

جدول ۵. رتبه‌بندی مؤلفه‌های عوامل انگیزشی بر اساس آزمون تکمیلی ویلکاکسون

رتبه	متغیر
۱	عوامل شغلی
	عوامل فردی
۲	عوامل سازمانی

تحلیل آماری و بررسی فرضیه‌های تحقیق

در این تحقیق برای بررسی تأثیر عوامل انگیزشی بر کیفیت نظارت مالی ذی حسابان و مدیران مالی تحلیل رگرسیون چندمتغیره اجرا شد، که در جدول ۶ وضعیت شاخص‌های آن بیان شده است.

جدول ۶. وضعیت شاخص‌های همبستگی چندمتغیره

فرضیه	متغیر مستقل	متغیر وابسته	ضریب همبستگی چندمتغیره	ضریب تعیین	ضریب تعیین تعدیل شده	انحراف استاندارد تخمین	دوربین - واتسون
اصلی	عوامل انگیزشی	کیفیت نظارت مالی	۰,۷۶۲	۰,۵۸۰	۰,۵۶۰	۰,۴۳۹	۱,۹۶۴
اول	عوامل شغلی	کیفیت نظارت مالی	۰,۷۶۴	۰,۵۸۳	۰,۵۶۲	۰,۳۱۹	۱,۶۰۴
دوم	عوامل سازمانی	کیفیت نظارت مالی	۰,۸۲۸	۰,۶۸۶	۰,۶۷۰	۰,۲۷۷	۱,۵۶۹
سوم	عوامل فردی	کیفیت نظارت مالی	۰,۸۴۴	۰,۷۱۳	۰,۶۹۸	۰,۲۶۳	۲,۰۷۷

نتایج مبتنی بر بررسی فرضیه‌های تحقیق

بررسی فرضیه اصلی تحقیق نشان می‌دهد ضریب همبستگی چندمتغیره برابر ۰,۷۶۲ است. ضمناً در این رابطه، ضریب تعیین تعدیل شده برای مدل برابر ۰,۵۶ است و براساس آن می‌توان نتیجه‌گیری کرد که ۵۶ درصد از تغییرات متغیر معیار، به وسیله رابطه خطی آن با متغیرهای پیش‌بین تعیین می‌شود. به‌طور کلی با عنایت به معادله رگرسیون به‌دست‌آمده برای متغیرهای استاندارد شده فرضیه اصلی تحقیق تأیید می‌شود.

بررسی فرضیه اول نشان می‌دهد ضریب همبستگی چندمتغیره برابر ۰,۷۶۴ است. ضمناً در این رابطه ضریب تعیین تعدیل شده برای مدل برابر ۰,۵۶۲ است و براساس آن می‌توان نتیجه‌گیری کرد که ۵۶,۲ درصد از تغییرات متغیر معیار، به وسیله رابطه خطی آن با متغیرهای پیش‌بین تعیین می‌شود. با توجه به به‌کارگیری روش رگرسیون چندمتغیره گام‌به‌گام، از آنجا که دو مؤلفه «تنوع مهارت» و «بازخورد» تبیین بیشتری از تغییرات متغیر معیار ارائه نمی‌کردند به مدل وارد نشدند و می‌توان گفت این دو مؤلفه تأثیر قابل توجهی بر متغیر معیار نداشته‌اند. به‌طور کلی با توجه به معادله رگرسیون برای متغیرهای استاندارد شده تحقیق، فرضیه اول تحقیق و نیز تأثیر مؤلفه‌های دوم، سوم و چهارم آن (استقلال، اهمیت شغل و هویت شغل) بر کیفیت نظارت مالی را تأیید می‌شود و تأثیر دو مؤلفه اول و پنجم (تنوع مهارت و بازخورد) را رد کرد.

بررسی فرضیه دوم نشان می‌دهد ضریب همبستگی چندمتغیره برابر ۰,۸۲۸ است. ضمناً در این رابطه ضریب تعیین تعدیل شده برای مدل برابر ۰,۶۷۰ است و براساس آن می‌توان نتیجه‌گیری کرد

که ۶۷ درصد از تغییرات متغیر معیار، به وسیله رابطه خطی آن با متغیرهای پیش‌بین تعیین می‌شود. به‌طور کلی با عنایت به معادله رگرسیون به‌دست‌آمده برای متغیرهای استاندارد شده این تحقیق فرضیه دوم تحقیق تأیید شد و نیز تأثیر مؤلفه‌های اول، دوم و سوم آن (شرایط مناسب محیطی، پاداش‌ها و تقویت‌ها و حمایت‌های نظارتی و مربی‌گری) بر کیفیت نظارت مالی پذیرفته شد. بررسی فرضیه سوم نشان می‌دهد ضریب همبستگی چندمتغیره برابر ۰/۸۴۴ است. در این رابطه ضریب تعیین تعدیل‌شده برای مدل برابر ۰/۶۹۸ است و براساس آن، ۶۹/۸ درصد از تغییرات متغیر معیار به وسیله رابطه خطی آن با متغیرهای پیش‌بین تعیین می‌شود. به‌طور کلی با عنایت به معادله رگرسیون به‌دست‌آمده برای متغیرهای استاندارد شده فرضیه سوم تحقیق و نیز تأثیر مؤلفه‌های اول، دوم و سوم آن (توانایی‌ها، نگرش‌ها، باورها و ارزش‌ها و دانش شغلی) بر کیفیت نظارت مالی تأیید شد.

نتیجه

بررسی مبانی نظری و تحقیقات مرتبط نشان‌دهنده تأثیر عوامل شغلی، سازمانی و فردی بر کارایی و بهبود کیفیت عملکرد کارکنان است. بر این اساس، و با مقایسه نتایج تحقیق جاری با مدل‌ها، نظریه‌ها و پژوهش‌های پیشین می‌توان به نتایج زیر دست یافت:

۱. براساس الگوی ویژگی‌های شغلی هاگمن و الدهام، پنج عامل شغلی (شامل هویت کار، اهمیت کار، استقلال، تنوع مهارت و بازخورد) در صورتی که با حالت‌های اصلی روان‌شناختی همراه شود، نتایجی مانند انگیزه درونی بسیار بالا در رابطه با کار، کیفیت بسیار بالای عملکرد به دنبال خواهد داشت (رابینز، ۱۳۷۴، ص ۳۴۲). در این راستا، نتایج آزمون فرضیه اول تحقیق مشابه اجرای الگوی ویژگی‌های شغلی هاگمن و الدهام نشان می‌دهد عوامل شغلی (به جز تنوع مهارت و بازخورد) که یکی از سه مؤلفه عوامل انگیزشی است و بر کیفیت نظارت مالی ذی حسابان و مدیران مالی دستگاه‌های اجرایی استان قم تأثیر معنادار دارد.

۲. در مدل عملکرد شغلی انگیزه ترنس میشل رفتارهای انگیزشی به‌طور مستقیم متأثر توانایی فرد، دانش شغلی، نگرش‌ها، باورها و ارزش‌ها، محیط، پاداش‌ها و تقویت‌ها، حمایت‌های نظارتی

و مربی‌گری و جز آن است. بدین ترتیب، عملکرد نیز تحت تأثیر رفتارهای انگیزشی قرار می‌گیرد (فرهنگی، ۱۳۹۰، ص ۲۰۷). نتایج بررسی فرضیه‌های دوم و سوم این تحقیق مشابه نتایج اجرای مدل ترنس میشل نشان می‌دهد عوامل سازمانی و عوامل فردی به عنوان دو مولفه دیگر از عوامل انگیزشی بر کیفیت نظارت مالی ذی‌حسابان و مدیران مالی دستگاه‌های اجرایی استان قم تأثیر معنادار دارد.

همچنین، شایان ذکر است، یافته‌های تحقیق حاضر با نتایج پژوهش‌های غضنفری و عابدی (۱۳۸۷)، فیض و همکاران (۱۳۹۱)، مجیدی و طه (۱۳۹۲)، عسگریان و همکاران (۱۳۹۱)، ابراهیم پور و همکاران (۱۳۹۰)، و کیلی و همکاران (۱۳۸۸) و ادگار (۱۹۹۹)، همخوانی دارد.

پیشنهادهای تحقیق

پیشنهادهای کاربردی

با در نظر گرفتن نتایج بررسی و آزمون فرضیه‌های این تحقیق و تلفیق نتایج با متون نظری تحقیق بررسی شده، پیشنهادهای کاربردی ذیل مطرح می‌شود:

۱. نتایج آزمون فرضیه اول تحقیق مشابه نتایج متون نظری تحقیق متناظر (به‌طور مشخص اجرای الگوی ویژگی‌های شغلی هاگمن و الدهام) نشان داد عوامل شغلی (به ترتیب تأثیر / رتبه شامل استقلال، اهمیت شغل و هویت شغل) بر کیفیت نظارت مالی ذی‌حسابان و مدیران مالی دستگاه‌های اجرایی استان قم تأثیر معنی‌دار دارد. بر این اساس، پیشنهاد می‌شود:

۱.۱. روش طراحی مشاغل تأثیر مهمی بر انگیزش، رضایت، بهره‌وری و هزینه‌ها دارد. از نظر هرزبرگ برای ایجاد انگیزش در کارکنان، شغل باید آنچنان طراحی شود که امکان قدرشناسی، توفیق، مسئولیت، پیشرفت و رشد را فراهم کند (زارعی‌متین، ۱۳۹۲، ص ۸۵)؛ لذا در طراحی مجدد شغل ذی‌حساب و مدیر مالی، به عوامل سه‌گانه اهمیت شغل، هویت شغل و استقلال توجه بیشتری شود. در این زمینه مناسب است سازمان امور اقتصادی و دارایی استان قم پیشنهاد مشخصی به حوزه معاونت توسعه مدیریت و منابع انسانی وزارت امور اقتصادی و دارایی مطرح کند.

۱.۲. در حالی که طبق نتایج تحقیق، مؤلفه استقلال شغل بیشترین تأثیر را بر کیفیت نظارت مالی ذی حسابان و مدیران مالی دستگاه‌های اجرایی استان قم دارد، لیکن از نظر اعضای جامعه آماری، وضعیت موجود استقلال شغلی آن‌ها (نسبت به عوامل شغلی دیگر) در حد مناسبی نیست. بر این اساس، پیشنهاد می‌شود سازمان‌های مسئول مانند وزارت امور اقتصادی دارایی و دیوان محاسبات کشور، طرح ارتقای استقلال حرفه‌ای ذی حسابان و مدیران مالی را عرضه کنند.

۲. نتایج آزمون فرضیه دوم تحقیق مشابه متون نظری متناظر (به‌طور مشخص اجرای مدل عملکرد شغلی انگیزه ترنس میشل) نشان داد عوامل سازمانی به ترتیب، تأثیر / رتبه شامل شرایط محیطی، پاداش‌ها و تقویت‌ها و حمایت‌های نظارتی و مربی‌گری) بر کیفیت نظارت مالی ذی حسابان و مدیران مالی دستگاه‌های اجرایی استان قم تأثیر معنی‌دار دارد بر این اساس پیشنهاد می‌شود:

۱.۲. با توجه به نتایج تحقیق حاضر مبنی بر تأثیر شرایط محیطی بر عملکرد و کیفیت نظارت مالی، با مطالعه استاندارد خاصی از نظر شرایط فیزیکی دفتر کار و تجهیزات (سخت‌افزار و نرم‌افزار) برای شغل ذی حساب و مدیر مالی دستگاه‌های اجرایی، تدوین، تصویب و ابلاغ شود.

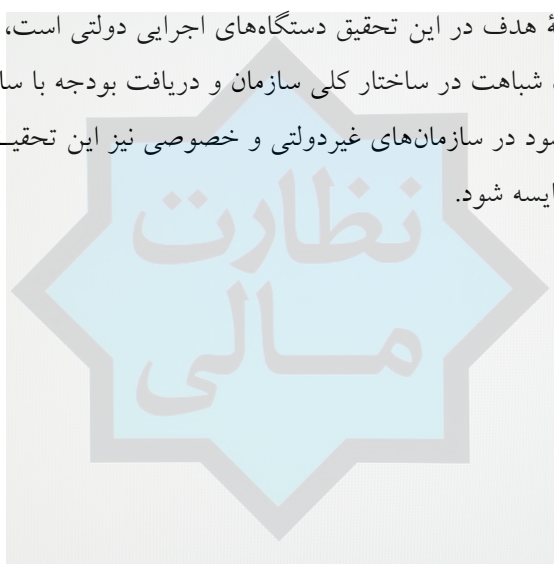
۲.۲. با توجه به نتایج این تحقیق مبنی بر تأثیر پاداش‌ها و تقویت‌ها بر عملکرد و کیفیت نظارت مالی ذی حسابان و مدیران مالی دستگاه‌های اجرایی استان قم، پیشنهاد می‌شود نظام جبران خدمات مالی (افزایش حقوق و مزایا) و جبران خدمات غیر مالی (طراحی مناسب شغل با توجه به نیازهای ذی حسابان و مدیران مالی، غنی‌سازی شغل، ایجاد محیط کاری مناسب و خوشایند و توجه به نیازهای متعالی افراد) طراحی و توسط مراجع ذیصلاح تصویب و برای اجرا ابلاغ شود در این زمینه توجه به تأکیدها و آموزه‌های اسلامی راهگشا است.

۳.۲. با توجه به نتایج این تحقیق مبنی بر تأثیر حمایت‌های نظارتی و مربی‌گری بر کیفیت نظارت مالی ذی حسابان و مدیران مالی دستگاه‌های اجرایی استان قم، پیشنهاد می‌شود روش مربی‌گری توأم با حمایت‌های نظارتی برای تربیت و آماده‌سازی ذی حسابان و مدیران مالی تعیین و با مشارکت دستگاه‌های اجرایی پیاده شود.

۳. نتایج بررسی فرضیه سوم تحقیق مشابه متون نظری تحقیق (به طور مشخص اجرای مدل عملکرد شغلی انگیزه ترنس میشل) نشان داد عوامل فردی (به ترتیب، تأثیر/رتبه شامل توانایی‌ها و نگرش‌ها، باورها و ارزش‌ها و دانش شغلی) بر کیفیت نظارت مالی ذی‌حسابان و مدیران مالی دستگاه‌های اجرایی استان قم تأثیر معنی‌داری دارد بر این اساس، پیشنهاد می‌شود در هنگام تأیید صلاحیت افراد برای احراز پست ذی‌حساب و مدیر مالی، به عوامل توانایی‌ها، دانش شغلی، نگرش‌ها، باورها و ارزش‌های افراد توجه شود و در این زمینه باید چارچوب مشخصی توسط مراجع ذی‌صلاح تدوین، تصویب و ابلاغ شود.

پیشنهاد به محققان دیگر

با توجه به اینکه جامعه هدف در این تحقیق دستگاه‌های اجرایی دولتی است، ویژگی‌های مختص خود مانند نبود رقابت، شباهت در ساختار کلی سازمان و دریافت بودجه با سازوکار مشابه و جز آن دارند، پیشنهاد می‌شود در سازمان‌های غیردولتی و خصوصی نیز این تحقیق انجام گیرد و با نتایج تحقیق حاضر مقایسه شود.



منابع و مأخذ

۱. ابراهیم پور، حبیب؛ خلیلی، حسن؛ حبیبیان، سجاد؛ سعادت‌مند، محمد (۱۳۹۰). «بررسی رابطه بین ویژگی‌های شغلی و رفتار شهروندی سازمانی در مرکز آموزش صدا و سیما با تأکید بر مدل هاگمن و اولدهام». پژوهش‌نامه مدیریت تحول، سال سوم، شماره ۵، صفحات ۱۲۴-۹۰.
۲. ازکیا، مصطفی؛ معتمدی، فاطمه؛ دربان آستانه، علیرضا (۱۳۸۳). روش‌های کاربردی تحقیق. تهران، نشر کیهان.
۳. اکرمی، سیدرحمت‌الله؛ خدابخشی، هادی؛ جبّاری، مهرداد (۱۳۹۱). بررسی تطبیقی عملکرد مالی دستگاه‌های اجرایی مشمول مقررات مالی و معاملاتی خاص و دستگاه‌های اجرایی مشمول قانون محاسبات عمومی کشور. تهران، ناشر وزارت امور اقتصادی و دارایی.
۴. امامی، محمد؛ نادری باب‌اناری، مسعود (۱۳۸۶). «تأملی پیرامون نظارت مالی بر دستگاه‌های دولتی در ایران». نشریه حقوق اساسی، سال چهارم، شماره هشتم، صفحات ۵۸-۴۳.
۵. باباجانی، جعفر (۱۳۸۸). حسابداری و کنترل‌های مالی دولتی. تهران، انتشارات دانشگاه علامه طباطبایی.
۶. برایمن، آلن (۱۳۸۱). روش تحقیق و مطالعات سازمانی، ترجمه محمداسماعیل انصاری، محمداسماعیل غضنفری و احمد یزدانی، تهران، انتشارات آوای نور.
۷. حسینی عراقی، سیدحسین (۱۳۸۵). کنکاشی در قوانین مالی و محاسباتی کشور. تهران، پژوهشکده امور اقتصادی.
۸. خاکی، غلام‌رضا (۱۳۸۸). روش‌های تحقیق در مدیریت. تهران، انتشارات بازتاب.
۹. رابینز، استیفن (۱۳۷۴). مدیریت رفتار سازمانی. ترجمه علی پارسائیان و سیدمه‌دی اعرابی، تهران، مؤسسه مطالعات و پژوهش‌های بازرگانی.
۱۰. رمضان‌پور نرگسی، محمود (۱۳۸۷). نظارت و بازرسی. تهران، پلک.
۱۱. زارعی متین، حسن (۱۳۹۲). مدیریت رفتار سازمانی پیشرفته. تهران، نشر آگه.

۱۲. سرمد، زهره؛ بازرگان، عباس؛ حجازی، الهه (۱۳۹۰). *روش‌های تحقیق در علوم رفتاری*. تهران، نشر آگه.
۱۳. سعادت، اسفندیار (۱۳۸۶). *مدیریت منابع انسانی*. تهران، انتشارات سمت.
۱۴. سکاران، اوما (۱۳۸۲). *روش‌های تحقیق در مدیریت*. ترجمه محمد صائبی و محمود شیرازی، تهران، انتشارات مؤسسه عالی آموزش و پژوهش مدیریت و برنامه‌ریزی.
۱۵. سیدجوادین، سیدرضا (۱۳۹۰). *مدیریت رفتار سازمانی*. تهران، نشر نگاه دانش.
۱۶. عباسپور، عباس (۱۳۸۷). *مدیریت منابع انسانی پیشرفته*. تهران، نشر ذره.
۱۷. عسگریان، مصطفی، باقری، شادی (۱۳۹۱). «بررسی انگیزش شغلی اعضای هیئت علمی معاونت آموزش ناجا براساس نظریه دو عاملی هرزبرگ». فصل‌نامه علمی پژوهشی مدیریت *انتظامی*، سال هفتم، شماره ۱، صفحات ۳۹-۷.
۱۸. غضنفری، احمد؛ عابدی، لطفعلی (۱۳۸۷). «بررسی رضایت، انگیزش و عملکرد شغلی کارکنان آموزشی یک دانشکده نظامی». فصل‌نامه پژوهش مدیریت منابع انسانی، دانشگاه جامع امام حسین (ع). شماره ۱، صفحات ۱۷۵-۱۴۹.
۱۹. فیض، طاهره؛ گرامی‌پور، مسعود؛ شهائی، بهنام (۱۳۹۱). «شناسایی عوامل انگیزش اساتید در دانشگاه پیام نور تهران». فصل‌نامه مدیریت دولتی، دانشکده مدیریت دانشگاه تهران، دوره ۴، شماره ۴، صفحات ۷۳-۸۸.
۲۰. کریتنر، رابرت (۱۳۹۰). *مدیریت رفتار سازمانی*. ترجمه علی‌اکبر فرهنگی، حسین صفرزاده، تهران، انتشارات برآیند پوشش.
۲۱. مجتبابی، موسی (۱۳۹۱). *مدیریت رفتار سازمانی*. تهران، انتشارات کنکاش.
۲۲. مجیدی، جمال؛ طه، مریم (۱۳۹۲). «بررسی عوامل مرتبط با انگیزش کارکنان ادارات تعاون، کار و رفاه اجتماعی استان سمنان». *ماهنامه اجتماعی، اقتصادی، علمی و فرهنگی کار و جامعه*، شماره ۱۵۶، صفحات ۶۱-۵۳.
۲۳. وکیلی، نفیسه؛ گل‌پرور، محسن؛ آتش‌پور، حمید (۱۳۸۸). «نقش ویژگی‌های شغل، رهبری

تحول و دشواری هدف در عملکرد کارکنان شرکت احیاء فولاد سپاهان». فصلنامه دانش و پژوهش در روان‌شناسی، شماره ۳۹، صفحات ۲۲-۱.

24. Edgar, L. (1999). "Nurses Motivation and its relationship to the characteristics of nursing care delivery systems: a test of the job characteristics model". *Can J nurse Leadership*, 12(1), 14-22.
25. Griffin, R. W. (1996). *Management: Annotated In structors manual*. Boston, Houghton Mifflin company.
26. Hersey, P.; Blanchard, k. H. (1988). *Management of organizational Behavior: utcilizing Human Resources*. (5th ed.), New Jersey, Prentice Hall Inc., Ehglewood cliffs.
27. Mitchell, T. R. (1997). "Matching motivational strategies with organizational contexts". *Research in organizational behavior*, 19, 57-150.
28. Roberts, K.H.; Glick, W. (1981). "The job charactertics approach to task design: A critical review". *Journal of Applied Psychology*, 66, 193-217.
29. Salancik, G. R.; Pfeffer, J. (1978). "A social information processing approach to job attitudes and task design". *Administrative Science Quarterly*, 23, 224-253.
30. Weiss, Joseph W. (2001). *Organizational behavior and change: managing diversity, cross-cultural dynamics, and ethics*. South-Western Pub.



شاخصها و رویکردهای حاکم بر نظام نظارت مالی بخش عمومی

محمد رضا مهدی فرد ✍
صادق شعبانی

مقدمه

نظام نظارت مالی با توجه به وضعیت و پیشینه هر کشور منحصر به فرد و متفاوت است. با توجه به اینکه خزانه‌داری نقش مهمی در این نظارتها دارد، ساختار خزانه‌داری کشورها بر طراحی و اجرای نظارت‌های مالی مؤثر است. در برخی از کشورها خزانه‌داری مؤسسه‌ای مستقل با شبکه وسیعی از اداره‌ها می‌باشد. در این کشورها خزانه‌داری از قدرت بالایی برخوردار است و به تبع آن به شکل وسیعی ملزم به پاسخگویی است. در بعضی دیگر از کشورها برای کاهش تمرکز در امور، وظایف متفاوت خزانه‌داری به بخشهای مختلفی از بدنه دولت تفویض شده است. نظامی که در یک کشور به شکل شایسته‌ای کار می‌کند، در کشور دیگر به دلیل شرایط متفاوت اقتصادی و با ظرفیتهای متفاوت آن ممکن است ناتوان باشد. بنابراین در هر کشور برای طراحی نظام خزانه‌داری، لازم است توصیه‌های ویژه‌ای انجام گیرد. به رغم وجود این تفاوتها و با توجه به میزان توسعه یافتگی کشورها و یا پیشینه تاریخی مشترکشان، شباهتهایی در نظام مالی آنها می‌توان مشاهده کرد. در این قسمت برخی از ابعاد نظارت مالی در کشورهایی با سطوح متفاوت اقتصادی (توسعه یافته، قدرتهای نوظهور و در حال توسعه) تشریح و سپس ضمن معرفی سه نظام نظارتی حاکم^۱، ویژگی‌های آنها تبیین می‌شود.



می‌کنند؛ برخی دیگر کنترل‌ها را به‌شکل کلی و یا در بخشی خاص اعمال کرده و برخی دیگر نیز کنترل مشخصی در این زمینه ندارند.

کنترل پرداخت هنگامی اجرا می‌شود که پرداخت واقعی صورت پذیرد. این عمل در واقع مشخص‌ترین وظیفه خزانه‌داری است. نظام‌های خزانه‌داری به‌شکل‌های مختلفی پرداختها را کنترل می‌کنند و درجه رسیدگی و دقت آنها به‌طور کامل متفاوت است. در بسیاری از موارد، برخی از وظایف نظارت بر پرداخت به‌رغم اهمیت‌شان به دستگاه‌های اجرایی محول و یا اینکه به بانک‌های عامل تفویض می‌شوند.

برای اطمینان از اینکه پرداخت‌های دستگاه‌های اجرایی در چارچوب محدوده قانونی مصوب باشد، در بیشتر کشورها نظام‌های پرداخت مجاز مورد استفاده قرار می‌گیرند. این نظام‌ها سازوکاری ایجاد می‌کنند که به‌وسیله آن اطمینان حاصل می‌شود پرداختها به مناطقی که از اولویت برخوردار هستند، انجام می‌شود و به این شکل از وقوع بدهی‌های معوق جلوگیری می‌شود.

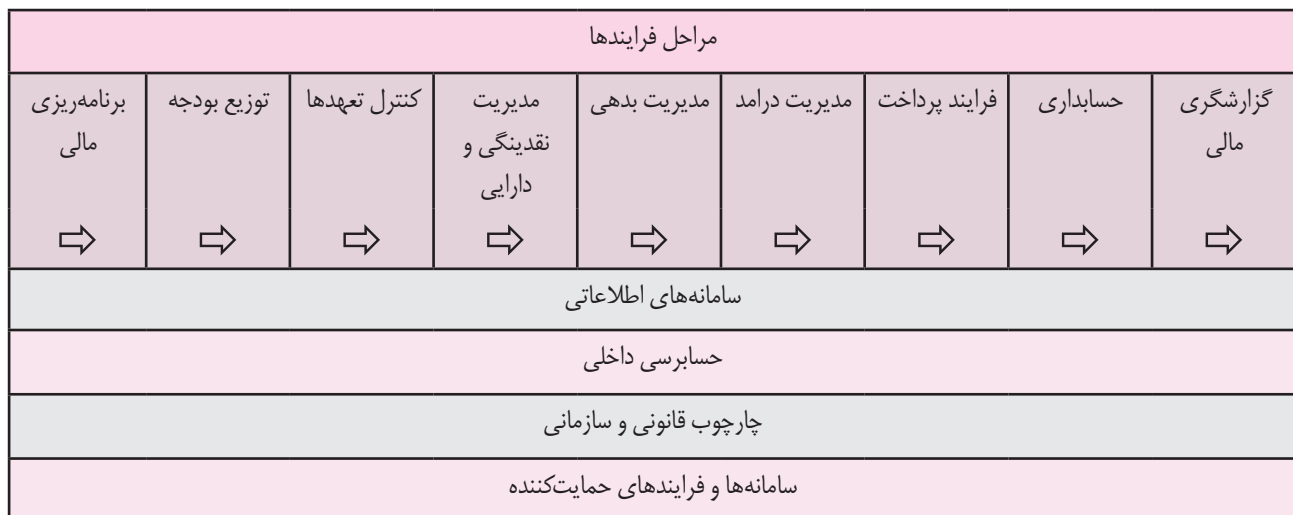
در یک اقتصاد در حال توسعه، تمامی تقاضاهای پرداخت باید از طریق اداره‌ای منشعب از خزانه‌داری صورت پذیرد که در آنجا پیش از آنکه مجوز پرداخت داده شود، کنترل کامل انجام می‌شود؛ اما به‌رغم تأکید این دسته از کشورها بر پرداخت متمرکز، این کشورها در بیشتر مواقع ظرفیت پرداخت‌های

نظارت و کنترل مالی به‌عنوان جزئی از زنجیره ارزش نظام مدیریت مالی بخش عمومی

شکل ۱ زنجیره ارزش مشخصی را به‌عنوان یک نظام جامع خزانه‌داری توصیف و مجموعه‌ای از وظایف مهم را ارائه می‌کند که به‌عنوان کارکردهای خزانه‌داری در بیشتر کشورها تعریف می‌شوند. این زنجیره ارزش فرایند تولید (خدمات) را در یک نظام خزانه‌داری توصیف و مراحل مختلف فرایند، توالی و ترتیب آنها و سامانه‌ها و فرایندهای حمایت‌کننده را مشخص می‌کند و می‌تواند به‌عنوان چارچوبی برای تحلیل اجزا یا ترتیب فرایندها در نظام خزانه‌داری یک کشور مشخص به‌کار رود. نظارت مالی به‌عنوان یک عنصر کلیدی نظام مدیریت مالی بخش عمومی می‌تواند با بخش‌هایی از زنجیره ارزش در ارتباط باشد. کنترل تعهدها و فرایند پرداخت، اجزایی از زنجیره ارزش می‌باشند که به‌صورت خاص با نظارت مالی ارتباط تنگاتنگی دارند. همچنین، حسابرسی داخلی در بیشتر نظام‌های مالی از مهمترین ابزار نظارت مالی است. بنابراین کنترل تعهدها، فرایند پرداخت و حسابرسی داخلی، شاخص‌هایی برای بررسی نظارت مالی در نظر گرفته می‌شوند و میزان تمرکز یا عدم‌تمرکز آنها مورد بررسی قرار می‌گیرد.

ضرورت کنترل تعهدها از آنجا ناشی می‌شود که از طریق آن می‌توان مانع ایجاد تعهد مازاد بر سقف اعتبار شد. برخی کشورها به تفصیل این کنترل‌ها را برای تمام بودجه اعمال

شکل ۱- زنجیره ارزش خزانه‌داری





متمركز مؤثر را دارا نیستند. یک اقتصاد نوظهور می‌تواند از شیوه مشابهی استفاده و فرایند را از طریق سامانه اطلاعات مدیریت مالی تسهیل نماید؛ یا اینکه به تدریج برخی از مسئولیت‌های نظارتی را به وزارتخانه‌های مربوط محول کند. در یک اقتصاد باثبات، سازوکار اصلی برای تضمین مناسب پرداختها اینست که مدیران در دستگاه‌های اجرایی بدون چشم‌پوشی جوابگو باشند^۲. این سازوکار می‌تواند به وسیله یک نظام کنترل مستقیم مورد حمایت قرار گیرد؛ به طوری که دستور پرداخت به شکل خودکار با محدودیت‌هایی که در مورد پرداختها وضع شده است، مطابقت داده شود. در چنین شرایطی است که کنترل‌های جزئی در مورد پرداختی‌ها به اشخاص ضرورت ندارد.

حسابرسی داخلی به طور معمول به وسیله واحدهایی با همین نام در درون خزانه‌داری یا وزارت دارایی یا در دستگاه‌های اجرایی انجام می‌شود. در برخی کشورها، دولت به واحدهای خود اجازه می‌دهد تا خدمات حسابرسی داخلی خود را به مؤسسه‌های خصوصی حسابرسی واگذار کنند.

مقیاس‌های تمرکز

در این بخش سه شاخص کنترل تعهدها، فرایند پرداخت و حسابرسی داخلی به عنوان عناصر زنجیره ارزش خزانه‌داری که با نظارت مالی ارتباط و پیوستگی دارند، از جنبه میزان تمرکزگرایی در سه سطح مختلف از کشورها از لحاظ توسعه‌یافتگی، مورد بررسی قرار می‌گیرند و برای آنها معیارهای کمی از ۵ تا ۱ در نظر گرفته می‌شود:

• نمره ۵ نشان دهنده تمرکز در بیشترین اندازه ممکن است (به طور معمول تمرکز در وزارت دارایی و بخش خزانه‌داری کشورها).

• نمره ۴ نشان می‌دهد که این وظیفه از مسئولیت‌های بخش دیگر وزارت دارایی یا خزانه‌داری است یا اینکه این مسئولیت میان وزارت دارایی و بانک مرکزی یا دستگاه‌های اجرایی تقسیم می‌شود.

• نمره ۳ نشان می‌دهد که دستگاه‌های اجرایی یا بانک مرکزی، تصمیم‌گیرنده‌های اصلی هستند.

• نمره ۲ نشان می‌دهد که تمرکز فقط تا اندازه‌ای از طریق نفوذ وزارت دارایی یا خزانه‌داری بر تصمیم‌های دستگاه‌های اجرایی دیگر وجود دارد (نفوذ محدود).

• نمره ۱ نشان می‌دهد که وزارتخانه‌ها یا دستگاه‌های اجرایی از وزارت دارایی یا خزانه‌داری استقلال کامل دارند. این وضعیت نشانگر تمرکز در کمترین اندازه ممکن است.

جدول ۱ نشان می‌دهد که میانگین شاخص تمرکز برای

جدول ۱- میزان تمرکز در عناصر زنجیره ارزش خزانه‌داری

شاخص	اقتصادهای در حال توسعه	اقتصادهای در حال گذار / نوظهور	اقتصادهای پیشرفته یا توسعه یافته
کنترل تعهدها	۳	۵	۱
فرایند پرداخت	۵	۴	۳
حسابرسی داخلی	۵	۴	۳
میانگین	۴/۳	۴/۳	۲/۳

سطح توسعه یافتگی اقتصادی در درجه‌های متفاوتی قرار دارند)، میزان تمرکزگرایی در ساختار کنترل تعهدها، فرایند پرداخت و حسابرسی داخلی در آنها، در جدول ۳ مورد بررسی قرار می‌گیرد. امتیازها نشانگر این موضوع است که نظام خزانه‌داری برزیل، روسیه و فرانسه شباهت‌های زیادی به یکدیگر دارند. مدیریت مالی دولت در خزانه‌داری این کشورها از دامنه قدرت وسیعی برخوردار است و تأکید زیادی بر اعمال کنترل‌های قوی و متمرکز در خزانه‌داری دارد. در این کشورها تمرکزگرایی در حد بالایی وجود دارد؛ به‌خصوص در کشورهای برزیل و فرانسه شدت آن بیشتر است. البته نظام خزانه‌داری روسیه نیز زمانی که فرایند اصلاحات پیش‌بینی شده را به‌طور کامل طی کند (این اصلاحات آغاز گردیده و در حال اجراست)، بیشتر متمرکز می‌شود.^۴

هر دو گروه از کشورهای با اقتصاد در حال توسعه و اقتصادهای نوظهور، ۴/۳ است؛ البته در هر حال، در ابعاد مختلف تفاوت‌هایی وجود دارد. در اصل، نیاز کلی برای کنترل متمرکز در اقتصاد در حال توسعه نسبت به اقتصاد در حال گذار بالاتر است. به هر جهت کشورهای در حال توسعه و حتی قدرتهای نوظهور، بیشتر اوقات ظرفیت کافی برای برقراری کنترل را ندارند. برای اقتصادهای پیشرفته، سطح نسبی تمرکز به‌شکل درخور توجهی پایین‌تر و میانگین آن ۲/۳ است.

مقایسه هفت کشور از لحاظ میزان تمرکز در نظارت‌های مالی و حسابرسی

در این قسمت با تشریح خلاصه‌ای از وضعیت نظارت‌های بودجه‌ای در هفت کشور در جدول ۲ (این کشورها از لحاظ

جدول ۲- خلاصه‌ای از وضعیت نظارت بودجه‌ای در کشورهای متفاوت

برزیل	در دوره‌های دوماهه بودجه توزیع (تخصیص، پرداخت) می‌شود. تعهدها و پرداخت‌ها هر دو ماه یکبار کنترل می‌شود. حسابرسی داخلی به‌وسیله دایره جداگانه دیگری از وزارت دارایی انجام می‌شود. خزانه‌داری مسئول اجرای بودجه در سراسر دولت مرکزی است.
بلغارستان	واحدهای بودجه (دریافت‌کنندگان اعتبار) درخواست‌های خود را به وزارتخانه‌های بالادستی خود اعلام کرده و آنها نیز اجازه درخواست پرداخت را از وزارت دارایی می‌گیرند. همه پرداختها به‌صورت خودکار با محدودیت پرداخت تعیین شده از سوی اداره خزانه‌داری و وزارتخانه‌ها کنترل می‌شود. حسابرسی داخلی در اصل مسئولیت وزارتخانه‌ها است.
فرانسه	دفاتر اداره حسابداری درخواست پرداخت را از وزارتخانه‌ها و سازمانها دریافت می‌کنند و کنترل تفصیلی پرداخت و تعهد را از طریق ناظران مالی مستقر در وزارتخانه‌ها و سازمان انجام می‌دهند ^۲ ؛ به‌گونه‌ای که چندین واحد کنترل داخلی در داخل و خارج از خزانه وجود دارد.
نروژ	تمامی وظایف اصلی عملیاتی به وزارتخانه‌ها و واحدهای دریافت‌کننده اعتبار واگذار شده است. خزانه‌داری کنترل پرداخت یا تعهد را بر عهده ندارد. وزارتخانه‌ها و سازمانها برای حفظ کنترل داخلی پاسخگو هستند؛ اما هیچ حسابرسی داخلی رسمی وجود ندارد. تنها کنترل برون‌سازمانی از طریق بازوی حسابرسی مجلس صورت می‌گیرد.
روسیه	واحدهای حسابرسی داخلی در وزارت دارایی و در سایر وزارتخانه‌ها وجود دارد. خزانه‌داری مرکزی همه عملیات بااهمیت مالی دولت مرکزی را پوشش می‌دهد، همچنین، مسئولیت ایفای وظایف خزانه بر عهده مناطق و دولتهای محلی است. دفاتر خزانه‌داری مرکزی تمام درخواستهای پرداخت را با محدودیتهای خاص وزارتخانه‌ها کنترل می‌کنند. خزانه‌داری مرکزی کنترل تعهد را تنها در مورد برخی از اقلام مخارج به‌شکل نمونه‌ای انجام می‌دهد.
آفریقای جنوبی	حسابرسی داخلی به‌وسیله وزارتخانه‌های مربوط انجام می‌شود. خزانه‌داری ملی تمام پرداختهای دولت مرکزی را پوشش می‌دهد. پس از اینکه مجوز تعهدها صادر شد، دستگاه‌های اجرایی بدون کنترل اضافی، دستور پرداخت را به‌طور مستقیم به حساب واحد خزانه ارائه می‌کنند. تعهدها با محدودیتهای به‌طور ماهیانه کنترل می‌شود.
ایالات متحده	حسابرسی داخلی بر عهده خود دستگاه‌های اجرایی است. درخواستهای پرداخت از سوی خزانه‌داری تأیید می‌شود؛ البته وزارت دفاع و چند بخش محدود دیگر از این قاعده مستثنی هستند. دستگاه‌های اجرایی ملزم هستند تا از حد محدودیتهای تعیین شده برای تعهدها فراتر نروند؛ اما هیچ کنترل قابل پیش‌بینی در این ارتباط وجود ندارد.

رویکردهای حاکم بر کنترل‌های مالی در کشورهای

جهان

اگرچه تنوع نظام‌های کنترل مالی بخش عمومی در کشورهای جهان انکارناپذیر است، اما تسلط اقتصادی و نظامی برخی از دولت‌ها در سده‌های اخیر بر بخش‌های درخور توجهی از نقاط جهان، باعث شده که شباهتهایی در اساس نظام‌های کنترل مالی به‌ظاهر متفاوت، قابل مشاهده و ردیابی باشد.

سه الگوی مهم نظارت مالی وجود دارد که دامنه نفوذ و گستردگی آنها در شکل‌دهی نظام‌های نظارت مالی بخش عمومی در بسیاری از کشورها قابل مشاهده است. این سه الگو عبارتند از:

۱- الگوی مبتنی بر نظام فرانسوی،

۲- الگوی مبتنی بر نظام انگلیسی، و

۳- الگوی مبتنی بر نظام پرتغالی.

تفاوت‌های اصلی این سه الگو مربوط به میزان تمرکزگرایی یا نبود تمرکزگرایی در نظام کنترل مالی و نقش وزارت دارایی و دستگاه‌های اجرایی در طول فرایند انجام مخارج و میزان پاسخگویی آنها است. در این قسمت به تشریح این سه الگو می‌پردازیم.

الگوی مبتنی بر نظام فرانسوی

کنترل‌های مالی در این نظام متأثر از نظام فرانسوی^۵ است که از دهه شصت میلادی در فرانسه^۶ و سرزمین‌های تحت نفوذ آن وجود داشته است. براساس این نظام، نه‌تنها کنترل‌ها و نظارت‌های مالی و حسابداری در وزارت دارایی متمرکز می‌شد، بلکه وزیر دارایی تنها و مهمترین مقام مجاز پرداخت محسوب

در برزیل و روسیه تأکید بر اعمال کنترل بیشتر تا اندازه‌های ناشی از وقوع بی‌انضباطی‌های مالی و تخصیص ندادن وجوه به هزینه‌های از پیش تعیین شده است. انتظار آنها این است که تا با اعمال این کنترل‌ها از رخدادهای مشابه جلوگیری کنند. مقیاس و دامنه اقتصاد این کشورها، نبود آموزش متخصصان مدیریت مالی به‌خصوص در مناطق دورافتاده این کشورها، از دیگر دلایل تأکید بر اعمال کنترل بیشتر است.

در ایالات متحده و آفریقای جنوبی و بلغارستان خزانه را می‌توان به‌عنوان نظامی که برای ایجاد توازن میان کنترل و کارایی تلاش می‌کند، تفسیر کرد. در نظام خزانه‌داری این کشورها کنترل‌ها در سطح کلان به‌شکل به‌نسبت قوی وجود دارد؛ اما در عین حال، بسیاری از مسئولیت‌ها به‌شکل مؤثری به‌وسیله دستگاه‌های اجرایی و بانک مرکزی به نمایندگی از خزانه انجام می‌شود. این وضعیت نشان می‌دهد سطح پایین‌تری از ملاحظات در مورد کنترل‌ها مورد انتظار است و در مقایسه با سه کشور قبلی، کنترل‌هایی که دربرگیرنده جزئیات بیشتری باشد، کمتر ضرورت دارد.

نروژ در مقایسه با دیگر کشورها وضعیتی به‌کلی متفاوت دارد. تأکید نظام خزانه‌داری نروژ بر کارایی است و در مقابل، تأکید کمتری بر مقوله کنترل وجود دارد. کنترل‌های داخلی در دستگاه‌های اجرایی به‌نحو شایسته‌ای توسعه یافته است. پرداخت‌ها مستلزم صدور مجوز از قبل نبوده و حسابرسی داخلی در کار نیست. دستگاه‌های اجرایی می‌توانند به‌طور مستقیم از طریق حساب واحد خزانه اقدام به پرداخت کنند؛ بدون اینکه صدور مجوز پرداخت قبل از آن ضرورت داشته باشد.

جدول ۳- سازماندهی وظایف خزانه در هفت کشور^۷

ساختار کنترل	ایالات متحده آمریکا	آفریقای جنوبی	روسیه	نروژ	فرانسه	بلغارستان	برزیل
کنترل تعهدها	۱	۴	۳	۱	۵	۲	۵
فرایند پرداخت	۵	۱	۵	۱	۵	۳	۵
حسابرسی داخلی	۳	۳	۴	۱	۴	۳	۴
میانگین امتیاز	۳	۲/۶	۴	۱	۴/۶	۲/۶	۴/۶

مربوط به مخارج را به تنهایی کنترل نکند. بنابراین وظایف و مسئولیتها تفکیک شده و به شکل منظمی به مقامهای مجاز متفاوت تخصیص می‌یابد تا از وجود کنترل‌های مؤثر اطمینان به دست آید. نظام فرانسوی دربرگیرنده تعداد زیادی مراحل نظارتی برای کاهش خطر تصرف غیرقانونی و سوءاستفاده از وجوه عمومی است.

الگوی مبتنی بر نظام انگلیسی

کشورهای وابسته به این نظام وارث الگوی انگلیسی هستند که براساس آن مسئولیت کنترل و نظارت مالی در بخش دولتی به دستگاه‌های اجرایی واگذار شده است. مقام مسئول حسابداری در دستگاه اجرایی به طور معمول مسئول و پاسخگو در قبال استفاده مناسب و کنترل بودجه تخصیص یافته است. بعد از صدور مجوز قانونی، دستگاه اجرایی از قدرت کافی برخوردار است تا:

- الف- با توجه به بودجه تخصیص یافته و سقف مجاز نقدینگی، تعهد ایجاد کند؛ بدون اینکه به دریافت مجوز از وزارت دارایی نیاز داشته باشد، و
 - ب- خودش دستور پرداخت صادر کند.
- این در حالی است که عملیات اجرایی پرداخت (برای مثال، صدور چک یا انتقال الکترونیکی وجه به بانک) در بسیاری از

می‌شود. در بسیاری از کشورهایی که از این نظام پیروی می‌کنند، خزانه‌دار کل یا مدیر ارشد امور مالی در وزارت دارایی، مسئول اصلی نظارت مالی است. کارمندان بخش خزانه‌داری کل یا مدیر ارشد امور مالی در دستگاه‌های اجرایی مستقر و وظیفه نظارتی را زیر نظر خزانه‌دار کل یا مدیر ارشد امور مالی انجام می‌دهند.

مقام مجاز پرداخت، شخصی متفاوت از ممیز حسابها است. همچنین ممکن است در کشورهای پیرو این الگو، مقام مجازی که دستور پرداخت را صادر می‌کند از مقام مجاز پرداخت‌کننده جدا باشد. این تفکیک وظیفه با هدف کاهش خطر تصرف غیرقانونی و سوءاستفاده از وجوه عمومی صورت می‌پذیرد. این وضعیت باعث رعایت دقیق قانون می‌شود و تفکیک وظیفه به این شیوه به مقامهای مجاز اجازه مدیریت حساب‌های بانکی یا نقدینگی را نمی‌دهد. در شرایط خاص، ممکن است مقامهای مجاز دستگاه‌های اجرایی دستور پرداختی را به حسابداران بخش عمومی صادر کنند که از قبل حسابداران بخش عمومی آن را نپذیرفته‌اند. در چنین شرایطی وزیر دارایی وظیفه دارد تا گزارشی در این ارتباط به دادگاه حسابداری ارسال کند و به این ترتیب، مسئولیت این مورد خاص از وزیر دارایی سلب و به مقام مجاز مربوط در دستگاه اجرایی منتقل می‌شود.

در نظام فرانسوی، مجوزهای بودجه‌ای مبنای ایجاد تعهد است. به بیان دیگر، دستگاه‌های اجرایی مصرف‌کننده بودجه، حداکثر تا سقف قانون بودجه سالانه مجاز به ایجاد تعهد هستند. قانون بودجه سالانه از سوی وزیر دارایی تنظیم و حد مجاز تعهدها برای هر ماه و یا دوره‌های سه‌ماهه مشخص می‌شود.

بعد از پایان سال مالی، دوره‌ای تکمیلی (به طور معمول دو ماهه) در نظر گرفته می‌شود تا فرایند انتقال وجه نقد و ثبت معاملات مربوط به تعهدهای پایان سال محقق شود (برای مثال، تعهدهایی که قبل از پایان سال مالی انجام شده، اما هنوز انتقال و یا ارائه کالا یا خدمات محقق نگردیده است). ویژگی اصلی الگوی قدیمی فرانسوی تفکیک مسئولیت و متمرکز نمودن کنترل‌های داخلی است^۸. منظور از تفکیک مسئولیت این است که هیچ واحد یا بخشی تراکنشهای مهم



در هر کشور

برای طراحی نظام خزانه‌داری

لازم است

توصیه‌های ویژه‌ای

انجام گیرد



نظارت مالی

به عنوان یک عنصر کلیدی

نظام مدیریت مالی بخش عمومی

می تواند

با بخشهایی از

زنجیره ارزش

در ارتباط باشد

به گونه‌ای که مسئولیت اجرای کامل بودجه از جمله مسئولیت کنترل مالی، تنها در یک اداره متمرکز شده که این اداره به طور معمول اداره‌ای با عنوان اداره بودجه و یا اداره حسابداری است. برخلاف نظام فرانسوی که مقام مجاز پرداخت جدای از مسئول کنترل مالی است، در نظام پرتغالی این دو مسئولیت بر عهده یک مقام مجاز است. در نظام پرتغالی سطح دیگری به نام واحد مخارج وجود دارد که اثبات صحت و درستی مخارج را به عهده دارد. این واحد به عنوان ناظر بر اداره بودجه یا اداره حسابداری عمل کرده و هدف از نظارتش، اطمینان از اجرای کامل وظایف اداره‌های یادشده است. افزون بر این، در پایان تصویب نهایی واحد قضایی نیز لازم است. 

پانوشتها:

- ۱- منظور نظام‌هایی است که مبنای و چارچوب‌های نظارتی در بسیاری از کشورهای جهان از آنها تأثیر پذیرفته‌اند.
- ۲- این موضوع اشاره به بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد دارد که به جای تأکید بر کنترل‌های قبل از خرج، تأکید بر دستاوردها و نتایج دارد.
- ۳- در ایران، مشابه این شیوه نظارتی از سوی ذیحسابان وزارت امور اقتصادی و دارایی اعمال می‌شود.
- ۴- در ایران نیز نظارت مالی متمرکز و با مسئولیت خزانه‌داری است.
- ۵- ساختار نظارت مالی در ایران شباهت زیادی به الگوی فرانسوی دارد.
- ۶- ساختار فعلی نظارت مالی در کشور فرانسه الزاماً مشابه الگوی فرانسوی که در این مقاله اشاره شده، نیست. کشور فرانسه در دهه ۹۰ اصلاحاتی ساختاری در نظام نظارت مالی خود اعمال کرد.
- ۷- عدد ۵ نشانگر بیشترین میزان تمرکز و عدد ۱ بیانگر کمترین میزان تمرکز است.
- ۸- هر چند در مواردی که وزیر دارایی تنها مقام پرداخت است و خود نیز بر خزانه دار کل نظارت می‌کند، این تفکیک وظیفه به شکل کامل محقق نمی‌شود.

منابع:

- بهشتی جعفر، محمدرضا مهدی فرد، طراحی نظام خزانه داری: استفاده از رویکرد زنجیره ارزش، بخش اول، دومانه‌نامه حسابرس، شماره ۶۶، ۱۳۹۲
- مهدی فرد محمدرضا، طراحی نظام خزانه‌داری: استفاده از رویکرد زنجیره ارزش، بخش سوم، دومانه‌نامه حسابرس، شماره ۶۸، ۱۳۹۲
- Doe L., S. Pattanayak, **Financial Control in African Countries**, International Monetary Fund, Fiscal Affairs Department, 2008

کشورهای تابع نظام انگلیسی به شکل متمرکز به وسیله واحد حسابداری ارشد انجام می‌شود.

در این نوع نظام، مجوزهای بودجه‌ای و تخصیصها مبنای نقدی دارند؛ بنابراین، هیچ دوره تکمیلی یا متممی برای سال مالی در نظر گرفته نشده و در ابتدای سال مالی جدید هیچ تراکنشی از بودجه سال قبل به سال جدید منتقل نمی‌شود. برخلاف نظام قدیمی فرانسوی، ویژگی اساسی این نظام عدم تمرکز است. در الگوی انگلیسی، اختیار پرداخت و مسئولیت عمل به قانون بر عهده دستگاه‌های اجرایی است. در این نظام موضوع زمانی بحث برانگیز می‌شود که مبادلات و تراکنشهای مخارج به بیش از یک دستگاه اجرایی مرتبط شود؛ بنابراین، ممکن است در چنین حالتی به مسئولیت‌پذیری و پاسخگویی خدشه‌ای وارد شود.

الگوی مبتنی بر نظام پرتغالی

کنترل‌های مالی در این نظام تقریباً شبیه به نظام فرانسوی است. در این نظام نیز کنترل‌های مالی به شکل متمرکز و از طرف وزارت دارایی انجام می‌شود و در برگیرنده مراحل متعدد و پیچیده‌ای است؛ اگرچه در پرداخت هزینه‌ها، میان این نظام و نظام فرانسوی تفاوت‌های اساسی وجود دارد.

ویژگی نظام پرتغالی، درجه بالاتری از تمرکز است؛

نظارت بر اجرای بودجه در نظام حقوقی ایران

دکتر بابک درویشی^۱

چکیده

سند بودجه یک قانون محسوب می شود و باید هماهنگ و همسو با سایر قوانین و مقررات کشور باشد لذا بودجه زمانی منشاء اثر است که به طور صحیح اجراء شود پس می توان گفت اهمیت بودجه در جامعه فقط با اجرای صحیح آن تجلی می یابد و اگر در اجراء مشکلاتی حادث شود نمی توان به اهدافی که در هنگام تنظیم بودجه مد نظر بوده نائل گردید. از اینرو سه نوع نظارت بر اجرای بودجه در نظام حقوقی ما قابل اعمال است، اول نظارت قبل از خرج است که به موجب حکم مقرر در ماده ۹۰ قانون محاسبات عمومی کشور مصوب ۱۳۶۶ وزارت امور اقتصادی و دارائی این نوع نظارت را از طریق معاونت نظارت مالی و خزانه داری کل کشور انجام می دهد. دوم نظارت در حین خرج می باشد این نوع نظارت هم عمدتاً "بوسیله وزارت امور اقتصادی و دارائی پس از ابلاغ بودجه مصوب و در مرحله هزینه کردن اعتبارات تخصیصی اعمال می شود و مطابق مواد ۹۱، ۳۱ و ۱۰ قانون اخیرالذکر، نظارت مذکور بوسیله ذیحسابان از طریق تامین اعتبار، تطبیق پرداخت ها با قوانین و مقررات، درخواست وجه، اعلام وخواهی، اعلام موارد خلاف به وزارت امور اقتصادی و دارائی و دیوان محاسبات

۱- عضو هیات علمی دانشکده حقوق دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکزی

کشور انجام می گیرد. سوم نظارت بعد از خرج می باشد که این نوع نظارت از طریق دفاتر حسابرسی و حسابداری دولتی دیوان محاسبات کشور به منظور نظارت بر اجرای بودجه از حیث انطباق با هزینه ها و پرداخت ها با قوانین و مقررات مالی و محاسباتی و عدم تجاوز هزینه ها از اعتبارات مصوب صورت می پذیرد و چنانچه در رسیدگی های مالی به موارد نقض قانون و مقررات برخورد شود مراتب به قسمت تعقیبی دیوان محاسبات کشور یعنی دادسرا و هیات های مستشاری جهت رسیدگی و صدور رای اعلام می گردد.

واژه های کلیدی: نظارت، بودجه، قانون محاسبات عمومی، وزارت امور اقتصادی و دارائی، نظارت قبل از خرج، نظارت حین خرج، نظارت بعد از خرج، دیوان محاسبات کشور



مقدمه

سند بودجه یک قانون محسوب می شود و باید هماهنگ و هم سو با سایر قوانین و مقررات کشور نظیر قانون اساسی، سند چشم انداز بیست ساله کشور، قانون محاسبات عمومی،^۱ قانون برنامه و بودجه، قانون مالیات های مستقیم،^۲ قانون وصول برخی درآمدهای دولت و مصرف آن در موارد معین، قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت، قانون مدیریت خدمات کشوری، قانون کار،^۳ قانون برنامه توسعه و سیاست های مالی و پولی کشور باشد.

بودجه سالانه کل کشور به ترتیبی که در قانون مقرر می شود از طرف دولت « یعنی قوه مجریه » تهیه و تسلیم می گردد. در این راستا اصل یکصد و بیست و ششم قانون اساسی،^۴ مسئولیت امور برنامه و بودجه کشور را مستقیماً " بر عهده رئیس جمهور گذاشته است که رئیس دولت « قوه مجریه » محسوب می شود. از این صلاحیت انحصاری قوه مجریه می توان نتیجه گرفت که صرفاً " دولت می تواند پیشنهاد بودجه کل کشور را به صورت لایحه جهت تصویب به مجلس تقدیم نماید. بنا براین مجلس « قوه مقننه » بر خلاف سایر قوانین از حق ابتکار تکوین قانون بودجه در قالب طرح نمایندگان مجلس برخوردار نیست و این یکی از محدودیت های وارده بر صلاحیت عام مجلس در خصوص پیشنهاد و تصویب قوانین است.^۵

۱ EN - General account law (FR - Loi générale du compte)

۲ EN - Taxes indirect law (FR - Les taxes de la loi indirect)

۳ EN - Labour law (FR - Le droit du travail)

۴ - اصل یکصد و بیست و ششم قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران - رئیس جمهور مسوولیت امور برنامه و بودجه و امور اداری و استخدامی کشور را مستقیماً " بر عهده دارد و می تواند اداره آنها را به عهده دیگری بگذارد.

۵ - رستمی ولی، مالیه عمومی، انتشارات میزان، چاپ اول، تهران ۱۳۹۰، ص ۲۲۹

نظارت مالی از طریق قوه قضائیه بر مقامات و دستگاه‌های اجرایی باعث جلوگیری از حیف و میل و سوء استفاده مالی عوامل اجرایی شده و انضباط مالی برقرار می‌گردد. به منظور اعمال انضباط مالی در سازمان‌های اداری، نمایندگان مردم چگونگی و نحوه دریافت‌ها و میزان تخصیص اعتبارات را مشخص نموده تا قوه قضائیه مجریه در دخل و خرج خود سرانه محدود گردد. امروزه دولت‌ها دخالت روزافزونی در قلمرو اقتصادی دارند فلذا قانونمندان نمودن فعالیت‌های مالی دولت و نظارت دقیق بر این اعمال تضمین‌کننده حقوق اساسی شهروندان و مانعی در جهت سوء استفاده‌های احتمالی مجریان می‌باشد.

نظارت، یکی از ارکان اصلی مدیریت امور دستگاه‌های اجرایی در هر نظام حقوقی^۱ محسوب می‌گردد و به عنوان ابزاری غیر قابل انکار در سامان بخشی به نظام اداری^۲ و مالی در هر کشوری مورد استفاده قرار می‌گیرد به نحوی که هر چقدر این ابزار صحیح و به موقع اعمال شود ضریب بهره‌وری نظام اداری و مالی افزایش می‌یابد خصوصاً در بخش دولتی که عمر مدیریتی مقامات دستگاه‌های اجرایی طولانی نمی‌باشد و در مقابل می‌بایست امانت دار کلیه اموال و حقوق دولتی که به موجب قوانین و مقررات در اختیار آن‌ها قرار گرفته باشند. لکن همواره پیش‌بینی‌ها و برنامه‌ها در دستگاه‌های اجرایی با درصدی خطای توأم است و بروز چنین خطاهایی اموال و حقوق دولت را در معرض تهدید قرار داده و بعضاً "موجبات تضییع نیز فراهم می‌گردد. از این رو نظارت تنها طرق برون رفت از مشکل حادث در پاسداری از حقوق عمومی می‌باشد.

مبحث اول : مفهوم بودجه

واژه بودجه در زبان فارسی از زبان فرانسه گرفته شده است و در زبان فرانسه نیز

^۱ EN - Legal system (FR - Le système juridique)

^۲ EN - Administrative system (FR - Le système administrative)

نظارت بر اجرای بودجه در نظام حقوقی ایران..... ۶۷

از زبان انگلیسی^۱ اقتباس گردیده است.^۲

بند اول - از منظر واژه

بودجه در زبان فرانسه^۳ به مفهوم کیف چرمی بوده که در آن وجوه نقد نگه داری می نمودند علت چنین مفهومی را می توان در تاریخ حقوق مالی کشور انگلستان جستجو نمود زیرا وزیر دارایی دولت انگلستان صورت هزینه ها و درآمدهای دولت را در یک کیف چرمی با خود برای تصویب به پارلمان می برد که این امر می گفتند که به تدریج این اصطلاح از خود کیف تبدیل به محتوی آن گردید.^۴

تا قبل از انقلاب مشروطه واژه بودجه در زبان فارسی به کار گرفته نمی شد و پس از تصویب قانون اساسی مشروطه و تاثیر پذیری آن قانون از قوانین اساسی سایر کشورها اروپایی نظیر فرانسه و بلژیک این واژه نیز به همراه قوانین مالی اقتباس شده از نظام حقوق مالی فرانسه به ادبیات حقوقی ما وارد گردید.^۵

رسیدگی و تصویب بودجه به موجب اصول پنجاه و دوم^۶ و پنجاه و پنجم^۷ قانون

^۱ Budget

۲- پیرنیا حسین، مالیه عمومی (مالیات ها و بودجه)، انتشارات ابن سینا، چاپ پنجم، تهران ۱۳۴۸، ص ۲۳۵

۳- Budget

۴- فرج وند اسفندیار، فراگرد تنظیم تا کنترل بودجه، انتشارات فروزش، چاپ سی و سوم، تهران ۱۳۸۹، ص ۲۷

۵- رستمی ولی، پیشین، ص ۱۹۸

۶- بودجه سالانه کل کشور به ترتیبی که در قانون مقرر می شود از طرف دولت تهیه و برای رسیدگی و تصویب به مجلس شورای اسلامی تسلیم می گردد. هرگونه تغییر در ارقام بودجه نیز تابع مراتب مقرر در قانون خواهد بود

۷- دیوان محاسبات به کلیه حساب های وزارتخانه ها، مؤسسات، شرکت های دولتی و سایر دستگاه هایی که به نحوی از انحاء از بودجه کل کشور استفاده می کنند به ترتیبی که قانون مقرر می دارد رسیدگی یا

اساسی جمهوری اسلامی ایران از جمله صلاحیت های تقنینی و نظارتی قوه مقننه محسوب می گردد به نحوی که تصویب بودجه همواره از موضوعات مورد اختلاف دولت و مجلس بوده و دولت بر این امر تاکید دارد که اعمال نظرات مجلس در لایحه بودجه موجب انحراف دولت از برنامه های خود شده و از طرفی هم مجلس اعمال نظرات خود را در لایحه بودجه حق و تکلیف قانونی خود دانسته و با این اقدام از انحراف دولت نسبت به قوانین و برنامه های که دولت از قبل ارائه نموده است جلوگیری می نماید. « اهمیت این موضوع به حدی است که در کشورهای دارای نظام کامل پارلمانی، عدم تصویب بودجه پیشنهادی دولت به معنای مخالفت مجلس با برنامه های دولت تلقی می شود و منجر به سقوط دولت خواهد بود. »^۱

بند دوم - از منظر سیاسی

مفهوم بودجه را باید در عوامل سیاسی یافت زیرا حق نظارت مردم بر هزینه ها و درآمدها و سایر منابع مالی دولت صرفاً^۲ از طریق پارلمان تجلی می یابد به نحوی که می توان بیان داشت نظارت و اعمال کنترل بر اجرای بودجه یکی از ابزارهای موثر در تفکیک قوا^۳ و نفوذ قوا نسبت به یکدیگر قلمداد نمود از این رو واژه های بودجه، لایحه بودجه و تاکید بر تصویب آن به وسیله نمایندگان منتخب مردم در قوانین اساسی مورد توجه قرار گرفته است که این حساسیت و تاکید مویده اهداف سیاسی

حسابرسی می نماید که هیچ هزینه ای از اعتبارات مصوب تجاوز نکرده و هر وجهی در محل خود به مصرف رسیده باشد. دیوان محاسبات، حساب ها و اسناد و مدارک مربوطه را برابر قانون جمع آوری و گزارش تفریغ بودجه هر سال را به انضمام نظرات خود به مجلس شورای اسلامی تسلیم می نماید. این گزارش باید در دسترس عموم گذاشته شود.

۱- رستمی ولی، همان، ص ۲۴۴

۲- EN - Separation of powers (FR - Séparation des pouvoirs)

بودجه می باشد.^۱

بند سوم - از منظر برنامه ای و مدیریتی

واژه بودجه در تمامی تعاریف ارایه شده همواره با برنامه به کار می رود. به همین علت امروزه واژه برنامه و بودجه یا درهم ادغام و مترادف گردیده اند مانند بودجه برنامه ای و یا همواره با یکدیگر مورد استفاده قرار می گیرند مانند برنامه و بودجه. به هر حال مفهوم هریک از این دو واژه را نمی توان بدون دیگری به درستی درک نمود. از این رو می توان بودجه را چنین تعریف نمود. «آینده نگری را برنامه ریزی و تبدیل برنامه ها به زبان پول را بودجه می نامند.»^۲

استفاده موثر و کارآمد از منابع مادی، موضوع بحث مدیریت صنعتی است به کار گیری صحیح منابع انسانی در حیطه مطالعات مدیریت منابع انسانی قرار دارد و بالاخره استفاده مطلوب از منابع مالی اساس بحث مدیریت مالی را در علم مدیریت تشکیل می دهد. «بودجه سیاست گذاری،^۳ تهیه و تنظیم و اجرا و نظارت به عبارت دیگر بودجه برنامه هایی هستند که میزان درآمد و هزینه مورد انتظار را برای یک دوره زمانی معین مشخص می کنند.»^۴ با این مقدمه می توان بیان داشت که هدف بودجه دولتی استفاده موثر و کارآمد از منابع و امکانات مالی جامعه برای نیل به اهداف عمومی می باشد. بدین ترتیب بودجه دولتی بخشی از علم مدیریت دولتی محسوب می گردد. از این رو

۱- کرباسی یزدی حسین، امامی احمد، گودرزی مهدی، اصول تنظیم و کنترل بودجه دولتی با رویکرد بودجه ریزی نوین، انتشارات ترمه، چاپ اول، تهران ۱۳۹۰، ص ۱۹

۲- بختیاری پرویز، شاهنده شاهین، اصول و مفاهیم مالی و حسابداری برای مدیران غیرمالی، انتشارات سازمان مدیریت صنعتی، چاپ سوم، تهران ۱۳۷۰، ص ۱۶۷

۳- EN - Policy making (FR - L'élaboration des politiques)

۴ ایران نژاد پاریزی مهدی، ساسان گهر پرویز، سازمان و مدیریت از تئوری تا عمل، انتشارات موسسه آموزش بانکداری، تهران ۱۳۷۵، ص ۱۳۴

می‌توان بودجه را از مدیریت چنین تعریف نمود:

«بودجه ابزاری است که از طریق آن کلیه ی برنامه های مدیریت طرح و بر مبنای یک ضابطه کمی ارزیابی می شود بودجه در واقع تنظیم دقیق برنامه آتی عملیات یک موسسه یا دولت برای دوره معین و کنترل بودجه ای وسیله ای برای حفظ و نگهداری برنامه عملیاتی در یک چهارچوب قابل قبول است. عدم برنامه ریزی در یک موسسه فعالیت ها را بی هدف و مقصد را نامعلوم خواهد ساخت.»^۱

بند چهارم - از منظر مالی و اقتصادی

نظام بودجه ای به طور خاص از بطن نظریه های اقتصادی حاصل شده است و در واقع شاه‌رگ حیاتی دولت می باشد که در آن شریان های منابع مالی و اقتصادی جاری است که بر این اساس می توان سه نمونه تعریف برای بودجه از این حیث بین نمود.

«اول: بودجه در واقع عبارت از یک طرح مالی می باشد، در این طرح نیازمندی های پولی دولت به طور کلی برای مدت محدودی پیش بینی می شود.

دوم: بودجه عبارت از طرحی جامع در قالب اصطلاحات مالی که به وسیله ی آن یک برنامه جاری برای مدت معینی اجرا می شود.

سوم: بودجه عبارت از یک طرح مالی که هم به عنوان شالوده ای برای پیش بینی عملیات آتی و هم برای کنترل آن عملیات بکار می رود. یک تخمین از مخارج آتی. یک طرح سیستماتیک برای بسیج کردن و حداکثر استفاده از منابع انسانی، مادی و سایر منابع.»^۲

بند پنجم - از منظر قانونی

اهمیت نهادن و تاکید بر نقش سیاسی بودجه در ایران، باعث گنجاندن تعریف آن در قانون اساسی و تصویب قوانین و مقررات مربوط به عملکرد مالی دولت تحت

۱- پاکزاد فریرز، *مبانی بودجه ریزی شرکت های تولیدی*، انتشارات هیرمند، تهران ۱۳۷۱، ص ۱۹

۲- فرج وند اسفندیار، *پیشین*، ص ۲۷

نظارت بر اجرای بودجه در نظام حقوقی ایران..... ۷۱

عنوان « قانون محاسبات عمومی »^۱ در اولین دوره قانون گذاری گردید.

اول - بودجه برای اولین بار در کشور ما در ماده ئ (۱) قانون محاسبات عمومی مصوب ۱۲۹۰ هجری شمسی چنین تعریف گردید:

« بودجه سندی است که معاملات دخل و خرج مملکت برای مدت معینی در آن پیش بینی و تصویب شده باشد. مدت مزبور را سنه ئ مالی می گویند و عبارت از یک سال شمسی.»

دوم - در سال ۱۳۱۲ قانون محاسبات عمومی مورد بازنگری واقع و به موجب حکم مقرر در ماده ئ (۱) تعریف بودجه به شرح زیر مورد اصلاح قرار گرفت :

«بودجه لایحه پیش بینی کلیه عواید و مخارج مملکتی است برای مدت یک سال شمسی (سنه مالی) که به تصویب مجلس شورای ملی رسیده باشد.»

سوم - در سال ۱۳۴۹ برای سومین بار در تاریخ قانون گذاری کشور ما قانون محاسبات عمومی مجدداً "مورد بازنگری و اصلاح قرار گرفت و بر این اساس تعریف بودجه کل کشور در ماده ئ(۱) بدین شرح تعریف گردید:

«بودجه کل کشور برنامه مالی دولت است که برای یک سال مالی تهیه و حاوی پیش بینی درآمدها و سایر منابع تأمین اعتبار و برآورد هزینه ها برای انجام عملیاتی که منجر به وصول به هدف های دولت می شود بوده و از سه قسمت تشکیل می شود.

۱ - بودجه عمومی دولت که شامل اجزای زیر است:

الف - بودجه عادی برای وزارت خانه ها و مؤسسات دولتی - این بودجه شامل اعتباراتی نیز خواهد بود که مستقیماً مربوط به وظایف یک وزارت خانه یا مؤسسه ئ دولتی نیست و تحت عنوان خاص منظور می گردد.

ب - بودجه عمرانی برای اجرای برنامه های عمرانی.

۲ - بودجه شرکت های دولتی.

۳ - بودجه مؤسساتی که تحت عنوانی غیر از عناوین فوق در بودجه کل کشور

۱- EN - General account law (FR - Loi générale du compte)

منظور می‌شود. «

چهارم - بعد از پیروزی انقلاب اسلامی و لزوم بازنگری در قانون محاسبات عمومی مصوب ۱۳۴۹ موجب شد در سال ۱۳۶۶ قانون اخیرالذکر مورد اصلاح و در ماده ۱ (۱) تعریف بودجه عمومی با روندی تکمیلی نسبت به سایر تعریف ارائه شده چنین احصا گردید:

«بودجه عمومی دولت که شامل اجزا زیر است:

الف - پیش‌بینی دریافت‌ها و منابع تأمین اعتبار که به طور مستقیم و یا غیر مستقیم در سال مالی قانون بودجه به وسیله دستگاه‌ها از طریق حساب‌های خزانه‌داری کل اخذ می‌گردد.

ب - پیش‌بینی پرداخت‌هایی که از محل درآمدهای عمومی و یا اختصاصی برای اعتبارات جاری عمرانی و اختصاصی دستگاه‌های اجرایی می‌تواند در سال مالی مربوط انجام گردد.

۲ - بودجه شرکت‌های دولتی و بانک‌ها شامل پیش‌بینی درآمدها و سایر منابع تأمین اعتبار.

۳ - بودجه مؤسساتی که تحت عنوانی غیر از عناوین فوق در بودجه کل کشور منظور می‌شود. «

مبحث دوم : مفهوم نظارت

بند اول - از منظر لغوی

«نظارت»^۱ با فتح نون، مصدری عربی است به معنای عمل ناظر و مقام او و مراقبت در اجرای امور، هم چنین نظارت شغلی بوده است در دربار شاهان که متصدی آن مسئول اداره و حسن جریان بخشی از امور بوده «نظارت» با کسر نون نیز عربی و

۱- EN - Supervision – control – governance (FR - la supervision – contrôle - la gouvernance)

نظارت بر اجرای بودجه در نظام حقوقی ایران..... ۷۳

مصدر است به معنای زیرکی، فراست و در فارسی از نظر لغوی کلمه « نظارت » اسم مصدر از ریشه نظر است و نظر یعنی نگاه کردن و نگرستن^۱ « البته معانی دیگری نیز برای نظارت وجود دارد که عبارتند از : مراقبت، مراقب بودن، پاییدن، حراست، ناظر بودن^۲، نظر کردن و نگرستن به چیزی، مراقبت و در تحت نظر و دیده بانی داشتن کاری، نگرانی و دیده بانی چیزی و حراست.^۳ با وجود این که واژه نظارت در زبان فارسی دارای مفهوم مشخص و کاربردی در حوزه سیاست، حکومت و کشور داری می باشد لکن برخی از نویسندگان و مترجمین از واژه بیگانه کنترل استفاده می کنند این در حالی است که واژه نظارت به نظارت کردن، بازرسی کردن، واری، بازرسی و تفتیش ترجمه گردیده است.^۴

بند دوم - از منظر اصطلاحی

در اصطلاح در حوزه های مختلف علوم انسانی تعاریف گوناگونی از نظارت و عبارات مترادف آن ارایه شده است که در این جا ذیلاً^۵ به بیان برخی از آنان خواهیم پرداخت :

- ۱- « کنترل، فرآیندی است که مدیر از طریق آن تطابق عملیات انجام شده را فعالیت های برنامه ریزی شده می سنجد.»^۶
- ۲- « کوششی که مدیر جهت تطبیق عملیات با برنامه انجام می دهد تا میزان صحت

۱- معین محمد، فرهنگ فارسی، جلد چهارم، انتشارات امیرکبیر، چاپ بیستم، تهران ۱۳۸۲، ص ۴۷۴۶

۲- انصاری مسعود، طاهری محمدعلی، دانشنامه حقوق خصوصی، جلد سوم، انتشارات محراب، چاپ اول، تهران ۱۳۸۴، ص ۲۰۶۵

۳- دهخدا علی اکبر، لغت نامه، جلد سیزدهم، انتشارات دانشگاه تهران، چاپ اول، تهران ۱۳۷۳، ص

۵۸۷

۴- آریان پور کاشانی عباس، فرهنگ کامل انگلیسی فارسی، جلد اول، انتشارات امیرکبیر، چاپ پنجم، تهران ۱۳۷۰، ص ۱۱۴۴

۵- رضائیان علی، اصول مدیریت، انتشارات سمت، چاپ دوم، تهران ۱۳۷۰، ص ۲۳۸

و سقم فعالیت ها را به دست آورد.^۱

۳- « کنترل عبارت است از فعالیتی منظم که ضمن آن، نتایج مورد انتظار در قالب استانداردهای انجام عملیات معین می شوند، دریافت اطلاعات طراحی می شوند، عملیات پیش بینی شده انجام می گردد و با هم مقایسه می گردند، اختلافات و انحرافات مشاهده شده، ارزیابی و میزان اهمیت آنها مشخص می شود و سرانجام اصلاحات لازم برای تحقق هدف ها و مأموریت های سازمان انجام می گیرد.»^۲

۴- « نظارت عبارت است بررسی و ممیزی و ارزشیابی کارهای انجام شده در حین انجام و انطباق آنها با تصمیمات اتخاذ شده و هم چنین با قانون و مقررات در جهت جلوگیری از انحراف اجرایی »^۳

نظارت در اصطلاح حقوقی عبارت از رابطه ای است که بین مراجع نظارت کننده و نظارت شونده برقرار می گردد و ماهیت و محتوای این رابطه به نحوی است که عملکرد و وظایف نظارت شونده با قوانین و مقررات و سایر منابع نظارتی مقایسه می گردد و در جهت خواسته ها یا اهداف نظارت شونده هدایت می شود.

بند سوم - از منظر حقوق خصوصی^۴

حقوق خصوصی شاخه ای از علم حقوق می باشد که با قواعد خود بر روابط اشخاص نظارت می نماید مفهوم نظارت به لحاظ تاریخی در فقه و قانون مدنی ما ابتدا در قلمرو حقوق خصوصی وارد شده و به مواردی نظیر حقوق مالی در مباحث وقف و

۱- تقوی دامغانی سیدرضا، *نگرش بر مدیریت اسلامی*، انتشارات سازمان تبلیغات اسلامی، چاپ چهارم، تهران ۱۳۸۳، ص ۹۵

۲- دادگر داوود، *"مبانی بازرسی و تهیه گزارش های ویژه نظارتی"*، فصلنامه دیده، شماره ۱۳، بهمن ۱۳۸۰، ص ۱۴

۳- قاضی شریعت پناهی ابوالفضل، *حقوق اساسی و نهادهای سیاسی*، انتشارات دانشگاه تهران، چاپ سوم، تهران ۱۳۷۱، ص ۳۵۳

۴- EN - Private law (FR - Le droit privé)

نظارت بر اجرای بودجه در نظام حقوقی ایران..... ۷۵

وصیت و ... اختصاص یافته است. از این رو در حقوق خصوصی همواره نظارت استصوابی در مقابل نظارت اطلاعی که هر دو دارای منشأ فقهی بوده مورد استفاده قرار می گیرد به نحوی که در نظارت استصوابی برخی از اعمال حقوقی زیر نظر مستقیم و با تصویب و صلاحدید ناظر می بایست به منصف ظهور و انجام برسد تا آنجا که این قبیل اعمال بدون موافقت ناظر فاقد اعتبار می باشد. نظیر این مورد در ماده ۱۲۴۲ (قانون مدنی که بیان می دارد: «قیم نمی تواند دعوی مربوط به مولی علیه را به صلح خاتمه دهد مگر با تصویب مدعی العموم» و هم چنین ماده ۷۸ (قانون مدنی چنین مقرر می دارد: «واقف می تواند بر متولی ناظر قرار دهد که اعمال قبولی به تصویب یا اطلاع او باشد.») مرحوم دکتر سید حسن امامی در این خصوص می نویسد: واقف می تواند در عقد وقف، یک یا چند ناظر بر متولی قرار دهد که اعمال متولی با نظارت آنها انجام گیرد. نظارت بر دو قسم است:

اول - نظارت اطلاعی: و آن آگاه شدن بر امور مربوط به موقوفه از عایدات و مصارف آن می باشد و بدین جهت متولی باید علمیات خود را به اطلاع ناظر رساند ولی لازم نیست که در امور موقوفه با او شور نماید و تصمیم مشترک اتخاذ کند.

دوم - نظارت استصوابی: ^۱ و آن اظهار نظر در مورد مربوط به موقوفه قبل از انجام آن می باشد. بنابر این در صورتی که موقوفه ناظر استصوابی داشته باشد، متولی باید قبل از اقدام به هر عملی در مورد موقوفه جلب نظر ناظر را بنماید و متولی بدون تصویب ناظر نمی تواند اقدام به امری بنماید. ^۲

بند چهارم - از منظر حقوق عمومی ^۳

حقوق عمومی شاخه ای از علم حقوق است که به بررسی روابط بین فرمانروایان و

۱- EN - the supervision to approve (FR - La supervision d'approuver)

۲- امامی سید حسن، حقوق مدنی، جلد اول، انتشارات اسلامی، چاپ نهم، تهران ۱۳۷۱، صص ۸۵-۸۴

۳- EN - Public law (FR - Le droit publique)

مردم و موضوعاتی چون حاکمیت، قدرت سیاسی، قدرت و آزادی، حقوق اساسی، حقوق اداری، حقوق مالی و حقوق مردم و ... می پردازد. در حقوق عمومی منظور از نظارت، مطابقت فعالیت های یک نهاد، موسسه یا مقام و مامور با قوانین است. نظارت در کنار اصل مسئولیت و اصل حاکمیت قانون سه اصل ضروری را در حقوق عمومی تشکیل می دهند. در نظام تفکیک قوا هر یک از قوا در مقابل یکدیگر دارای مسئولیت می باشد و با تاسیس نهادهای نظارتی بر اعمال یکدیگر نظارت می نمایند.

نظارت در حقوق اساسی به ناظر ارجاع می گردد و ناظر به شخصی یا کسی می-گویند که عمل یا اعمال نماینده ی شخص یا اشخاصی را مورد توجه قرار داده و صحت و سقم آن عمل یا اعمال را به مقیاس معینی که معهود است می سنجد و برای این کار اختیار قانونی داشته باشد.^۱ از این رو می توان بیان داشت که نظارت عبارت است از این که شخص، مقام یا سازمانی، اعمال شخص، مقام یا سازمان دیگری را قانوناً^۲ زیر نظر قرار دهد و به درستی یا نادرستی آن اعمال پی ببرد.^۳ نظارت در حقوق اداری عبارت از رسیدگی، بررسی، پژوهش و مراقبتی که از جانب مقامات یا هیات های ویژه اداره بر مجموع اجزای اداره و اعمال آن انجام می گیرد تا از حسن جریان امور اطمینان حاصل گردد و کژی ها به راستی تبدیل و اشتباهات اصلاح شود.^۳

نظارت عبارت از اقداماتی است که از سوی مقامات و نهاد های مختلف حکومتی صورت می گیرد. این مقامات و نهاده، در نظام های مدرن حقوق اساسی، اصولاً^۴ از سه قوه مقننه، مجریه و قضاییه تشکیل می شود. این قوای سه گانه، در حقیقت، کارکردهای

۱- جعفری لنگرودی محمد جعفر، *ترمیولوژی حقوق*، انتشارات گنج دانش، چاپ ششم، تهران

۱۳۷۲، ص ۷۰۳

۲- رجوع شود به: مقاله "*نظارت شورای نگهبان انضباطی است نه استصوابی و نه استطلاعی*"، نوشته سید محمد هاشمی منتشر در کتاب مشارکت سیاسی احزاب و انتخابات - نشر سفیر - چاپ اول

ص ۲۴۹

۳- طباطبائی مومنی منوچهر، *حقوق اداری*، انتشارات سمت، چاپ دوازدهم، تهران ۱۳۸۵، صص ۸-۹

نظارت بر اجرای بودجه در نظام حقوقی ایران..... ۷۷

اولیه و اصلی حکومت را انجام می دهد، یعنی کارکردهای « وضع قانون »^۱، « اجرای قانون »^۲ و « رفع اختلاف یا تعقیب و مجازات جرم بر اساس قانون ». بنابر این، هر اقدامی که به نحو اولی و مستقیم از مصادیق کارکردهای یاد شده باشد، در زمرهٔ اعمال اختیار از سوی قوای حکومتی قرار می گیرد. حال، واضعان قانون اساسی، در نظام مدرن حقوق اساسی، خواستار کنترل یا نظارت بر استفاده از آن اختیارات هستند تا از اعمال قانونی قدرت و عدم تجاوز از اختیارات مقرر اطمینان حاصل کنند. به هر حال، ابتدا یک مقام یا نهاد حکومتی عملی انجام می دهد و سپس نوبت نظارت و کنترل آن عمل فرا می رسد. این نظارت هم می تواند در حین انجام عمل باشد و هم پس از انجام کامل آن.^۳

نظارت در حقوق اساسی عبارت است از « بررسی و ممیزی و ارزش‌یابی کارهای انجام شده یا در حین انجام و انطباق آنها با تصمیمات اتخاذ شده و هم چنین، قانون و مقررات در جهت جلوگیری از انحراف افراد». از بُعد حقوقی و سیاسی هم کافی است نظری به قانون اساسی انداخته شود که حاوی حقوق اساسی می‌باشد. در این قانون واژه « نظارت » در اصول (۵۵)، (۷۶)، (۹۹)، (۱۶۱) و (۱۷۴) به کار رفته است.^۴

نظارت در حقوق عمومی حوزه ی گسترده ای دارد که نه تنها شامل نظارت بر نهادهای تشکیل دهندهٔ حکومت و دولت است، حتی به طور خاص نظارت بر مشروعیت حکومت و دولت را هم در بر می گیرد. به این معنا که فراتر از نظارت بر اعمال حکومت، نظارت بر مشروعیت اصل نظام سیاسی هم مورد توجه و بحث قرار می گیرد، پس از این

۱ EN - Legislation (FR - La legislation)

۲ EN - Execution of the law (FR - L'exécution de la loi)

۳- راسخ محمد، *نظارت و تعادل در نظام حقوق اساسی*، انتشارات دراک، چاپ اول، تهران ۱۳۸۸،

صص ۱۷-۱۶

۴- قاضی شریعت پناهی ابوالفضل، پیشین، ص ۳۵۲

رو نظارت نقش تعیین کننده ای را در حکومت و دولت ایفا می کند.^۱

بند پنجم - از منظر حقوق مالی^۲

نظارت مالی شامل کلیه کنترل هایی است که قبل، حین و بعد از مصرف منابع مالی اعمال می شود. هدف اصلی اعمال نظارت مالی حصول اطمینان از رعایت قوانین و مقررات و محدودیت های بودجه ای و اعمال کنترل های لازم در جهت مصرف منابع مالی در برنامه ها و فعالیت های مصوب می باشد. به عبارت دیگر رسیدگی به اسناد و مدارک و وجوه مصرف شده و درآمدها و سایر منابع تامین اعتبار در قالب بودجه مصوب بر اساس مقررات و ضوابط مصوب مراجع ذیصلاح است.^۳ نظارت مالی نظارتی است که بر درآمدها و هزینه های دولت و به عبارت دیگر بر دخل و خرج دولت انجام می گیرد. هدف از نظارت مالی کنترل حساب هزینه های ارگان های دولتی است.^۴

حقوق مربوط به تخصیص منابع و کنترل سازمان اجرایی کشور که در اصطلاح، حقوق تصویبی و نظارتی پارلمان خوانده می شود عمدتاً^۵ مربوط به کشورهایی است که ساختار سیاسی و حاکمیتی آنها بر تفکیک و استقلال قوای سیاسی از یکدیگر استوار باشد. حقوق بیان شده که معمولاً^۶ بر پایه اصولی از قانون اساسی است، در قالب قوانین عادی صورت عملیاتی به خود می گیرد. این قوانین در بعد حقوق تصویبی، ناظر بر چگونگی تهیه و تنظیم و انتخاب نمادهای اطلاعاتی سند بودجه، آداب و محدوده ی زمانی رسیدگی و رای در پارلمان است اما در بعد نظارتی قانون گذار را به

۱- عمید زنجانی عباسعلی، موسی زاده ابراهیم، *نظارت بر اعمال حکومت و عدالت اداری*، انتشارات دانشگاه تهران، چاپ اول، تهران ۱۳۸۹، صص ۱۴-۱۳

۲- EN - Financial rights (FR - Droits financiers)

۳- عبدالمالکی محمدرضا، *فرهنگ اصطلاحات و عناوین مالی - محاسباتی*، انتشارات مرکز آموزش و بهسازی منابع انسانی دیوان محاسبات کشور، چاپ اول، تهران ۱۳۸۵، صص ۲۷۳

۴- راسخ محمد، *پیشین*، صص ۳۵

نظارت بر اجرای بودجه در نظام حقوقی ایران..... ۷۹

حوزه تحلیل و ارزیابی مراحل اجرایی، مقایسه نتایج به دست آمده با هدف ها و برنامه های زمانی مصوب و نیز اطمینان از حسن انجام مسئولیت های مالی و محاسباتی وارد می کند.^۱

مبحث سوم : اقسام نظارت

نظارت از حیث مرجع، مراحل و قلمرو، دارای تقسیمات و تعاریفی می باشد که ذیلاً^۲ به تبیین هر یک می پردازیم:

بند اول - از جهت مرجع

مراجعی که برنامه، استاندارد و به طور کلی « باید ها » و « نبایدها »، مربوط به فعالیت ها را تصویب می کنند و به مجریان فعالیت ها ابلاغ می نمایند و با مراجعی که در امر برقراری « باید ها » و « نبایدها » دخالت نداشته و مجری نمی باشند. ولی وظیفه ی تطبیق عملکرد با آن چه می بایست انجام شده را به عهده دار هستند « مراجع بیرونی » نامیده می شوند چون آن ها خارج از محیط اجرا بوده و فقط سیاست های کلی را تدوین کرده و یا تطبیق می نمایند در حالی که مجریان و کسانی که فعالیت ها را اجرا می کنند و رهبری صف را عهده دار هستند « مراجع درونی » نام دارند.^۲ از این رو از حیث ارتباط نظارت کننده با نظارت شونده به دو دسته به شرح زیر تقسیم می شوند که ذیلاً^۳ به بیان هر یک از این دو دسته می پردازیم:

۱- لامعی بهزاد، سیر تحول بودجه ریزی در ایران، انتشارات مرکز پژوهش های مجلس شورای

اسلامی، چاپ اول، تهران ۱۳۸۷، ص ۲۶۹

۲- رخشنده رو علیرضا، جایگاه نظارت در نظام جمهوری اسلامی ایران، مجموعه مقالات چهارمین

اجلاس بازرسان کل آسیا (آمبودزمان)، انتشارات سازمان بازرسی کل کشور، تهران ۱۳۷۸، ص ۱۵۰

اول - بیرونی^۱

نظارت بیرونی، مجموعه اقداماتی را در برمی گیرد که بر اساس قوانین و مقررات برای جلوگیری از تخلفات دستگاه های اجرایی از طریق گزارش گیری و بازرسی به وسیله دستگاه های نظارتی برون سازمانی صورت می پذیرد. نظارت بیرونی موجب نهادینه شدن نظارت درونی می گردد.

تدوین کنندگان معیارها، افرادی را به عنوان ناظر انتخاب می نمایند و به آنان ماموریت می دهند تا عملکرد مجریان را با ضابطه ها و استانداردهای اعلام شده تطبیق دهند و نتیجه را به آنان گزارش نمایند. این نوع نظارت را نظارت بیرونی نامند.^۲ مانند نظارت دیوان محاسبات کشور و نظارت سازمان بازرسی کل کشور بر عملکرد مالی سایر دستگاه های اجرایی.

دوم - درونی^۳

نظارت درونی، مجموعه راهکارهای مدونی را در برمی گیرد که به موجب آن یک دستگاه اجرایی برای جلوگیری از تخلفات کارکنان خود و نقض قوانین و مقررات توسط ایشان در نظر گرفته می شود این بخش از نظارت می بایست به نحوی قاعده مند و قانونی و به صورت درون سازمانی محقق می شود. نظارت درونی بدون وجود بسترهای نظارت بیرونی فاقد اثر مطلوب خواهد بود.^۴

مجریان فعالیت ها تمایل دارند که نتیجه عملکردهای خود را بدانند، زیرا اطلاع از انحراف های احتمالی موجب اصلاح امور می شود. از این رو راهی جز نظارت

۱- EN - External supervision (FR - La supervision externe)

۲- رمضانپور نرگسی محمود، *مبانی نظارت و بازرسی*، انتشارات پلک، چاپ اول، تهران ۱۳۸۷، ص

۳- EN - Internal supervision (FR - La supervision interne)

۴- صامعی ناصر، قاسمی بهروز، *آسیب شناسی کنترل و نظارت در بازار ایران*، انتشارات موسسه

نظارت بر اجرای بودجه در نظام حقوقی ایران..... ۸۱

ندارند تا این که عملکردها را با اصول ابلاغ شده، تطبیق دهند و چون به طور عمومی، مجریان، تخصص تطبیق را ندارند، ناظرانی را مامور می کنند تا بر فعالیت ها نظارت کنند و نتیجه را به آنان اعلام نمایند.^۱ مانند نظارت واحدهای حسابرسی و کنترل کننده داخلی، حراست ها و واحدهای نظارت و بازرسی درون دستگاه های اجرایی

بند دوم - از جهت مراحل خرج

اول - نظارت قبل از خرج

به موجب حکم مقرر در ماده ۹۰ (قانون محاسبات عمومی کشور مصوب ۱۳۶۶ «اعمال نظارت مالی بر مخارج وزارت خانه ها و مؤسسات دولتی و شرکت های دولتی از نظر انطباق پرداخت ها با مقررات این قانون و سایر قوانین و مقررات راجع به هر نوع خرج، به عهده وزارت امور اقتصاد و دارایی است.» وزارت امور اقتصادی و دارایی این نوع نظارت خود را از طریق معاونت نظارت مالی و خزانه داری کل کشور صورت می پذیرد.

نظارتی که دولت قبل از انجام هزینه ها انجام صورت می دهد به وسیله ذی حسابان وزارت امور اقتصادی و دارایی^۲ انجام می گیرد در این نوع نظارت « در صورتی که ذی

۱- رمضانپور نرگسی محمود، همان، ص ۲۷

۲- ماده ۳۱) - ذیحساب مأموری است که به موجب حکم وزارت امور اقتصادی و دارایی از بین مستخدمین رسمی واجد صلاحیت به منظور اعمال نظارت و تأمین هماهنگی لازم در اجرای مقررات مالی و محاسباتی در وزارتخانه ها و مؤسسات و شرکت های دولتی و دستگاه های اجرایی محلی و مؤسسات و نهادهای عمومی غیر دولتی به این سمت منصوب می شود و انجام سایر وظایف مشروحه زیر را به عهده خواهد داشت:

۱ - نظارت بر امور مالی و محاسباتی و نگاهداری و تنظیم حساب ها بر طبق قانون و ضوابط و مقررات مربوط و صحت و سلامت آنها.

۲ - نظارت بر حفظ اسناد و دفاتر مالی.

۳ - نگاهداری و تحویل و تحول وجوه و نقدینه و سپرده ها و اوراق بهادار.

حساب انجام خرجی را بر خلاف قانون و مقررات تشخیص دهد، مراتب را با ذکر مستند قانونی مربوط کتباً به مقام صادرکننده دستور خرج اعلام می‌کند. مقام صادرکننده دستور پس از وصول گزارش ذی حساب چنان چه دستور خود را منطبق با قوانین مقررات تشخیص داده و مسئولیت قانونی بودن دستور خود را کتباً با ذکر مستند قانونی به عهده بگیرد و مراتب را به ذی حساب اعلام نماید. ذی حساب مکلف است وجه سند هزینه یی مربوط را پس از ضمیمه نمودن دستور کتبی متضمن قبول مسئولیت مذکور پرداخت و مراتب را با ذکر مستندات قانونی مربوط به وزارت امور اقتصادی و دارایی و رونوشت آن را جهت اطلاع به دیوان محاسبات کشور گزارش نماید. وزارت امور اقتصادی و دارایی در صورتی که مورد را خلاف تشخیص داد مراتب را برای اقدامات قانونی لازم به دیوان محاسبات کشور اعلام خواهد داشت.^۱

نظارت قبل از خرج در بر گیرنده تمام کنترل های مالی تا مرحله پرداخت یعنی بعد از ایجاد تعهد می باشد از این رو پرداخت هایی که قبل از ایجاد تعهد انجام می شود هزینه تلقی نمی گردد و این گونه پرداخت ها تحت عناوین پیش پرداخت^۲ و یا علی الحساب^۳ در حساب ذینفع منظور می گردد. این نوع نظارت در هفت مرحله به شرح

۴ - نگاهداری حساب و اموال دولتی نظارت بر اموال مذکور.

تبصره ۱ - ذیحساب زیر نظر رئیس دستگاه اجرایی وظایف خود را انجام می‌دهد.

تبصره ۲ - ذیحساب مؤسسات و نهادهای عمومی غیر دولتی موضوع ماده (۵) این قانون در مورد وجوهی که از محل درآمد عمومی دریافت می‌دارند، با حکم وزارت امور اقتصادی و دارایی با موافقت آن دستگاه منصوب خواهند شد

۱- ماده (۹۱) قانون محاسبات عمومی کشور مصوب ۱۳۶۶

۲- ماده (۲۸) قانون محاسبات عمومی کشور مصوب ۱۳۶۶ - پیش پرداخت عبارت است از پرداختی که از محل اعتبارات مربوط بر اساس احکام و قراردادهای طبق مقررات پیش از انجام تعهد صورت می‌گیرد

۳- ماده (۲۹) قانون محاسبات عمومی کشور مصوب ۱۳۶۶- علی الحساب عبارت است از پرداختی که به منظور ادای قسمتی از تعهد با رعایت مقررات صورت می‌گیرد

زیر اعمال می گردد.

معاونت برنامه ریزی و نظارت راهبردی رئیس جمهور، وزارت امور اقتصادی و دارایی	تخصیص اعتبار
وزارت امور اقتصادی و دارایی	کنترل های خزانه
ذی حسابی	تامین اعتبار
ذی حسابی	انطباق دریافت ها و پرداخت های دولت با قوانین
ذی حسابی	نظارت در پرداخت و صدور چک در وجه ذی نفع
ذی حسابی	نظارت بر موضوع و محل مصرف اعتبار
ذی حسابی	درخواست وجه

دوم - نظارت در حین خرج

« رسیدگی به اسناد مربوط به دریافت ها و پرداخت ها طی سال مالی و در حین اجرای مراحل تفصیلی اجرای بودجه در چهارچوب قانون محاسبات عمومی، قانون بودجه کل کشور اعتبارات مصوب و تخصیص یافته در زمان پرداخت ها و دریافت ها. این نوع نظارت را ذی حسابی ها و حسابرسان دیوان محاسبات کشور و معاونت برنامه ریزی و نظارت راهبردی انجام می دهند. »^۱

این نوع نظارت عمدتاً^۲ به وسیله وزارت امور اقتصادی و دارایی پس از ابلاغ بودجه مصوب و در مرحله هزینه کردن اعتبارات تخصیصی اعمال می گردد. مطابق

۱- عباسی ابراهیم، بودجه ریزی نوین در ایران (اصول، مراحل و روشها)، انتشارات سمت، چاپ

دوم، تهران ۱۳۹۰، ص ۱۴۳

۸۴ فصلنامه تحقیقات حقوقی آزاد

مواد (۹۱)، (۱۰) و (۳۱) قانون محاسبات عمومی کشور مصوب ۱۳۶۶ نظارت مذکور از طریق تامین اعتبار، تطبیق پرداخت ها با قوانین و مقررات و درخواست وجه و اعلام واخواهی و اعلام موارد خلاف به وزارت امور اقتصادی و دارایی و دیوان محاسبات کشور انجام می گیرد.

مطابق تبصره ذیل ماده ئ (۹۰) قانون محاسبات عمومی کشور و ماده ئ (۳۴) قانون برنامه و بودجه مصوب ۱۳۵۱^۱ اعمال بخشی از این نوع نظارت بر اجرای فعالیت ها و طرح های عمرانی که هزینه ئ آنها از محل اعتبارات جاری و عمرانی منظور در قانون بودجه کل کشور تأمین می شود، به معاونت برنامه ریزی و نظارت راهبردی رییس جمهور واگذار گردیده که با نظارت بر عملیات فیزیکی و نتایج حاصل از آن چنان چه انحرافی در طرح های موصوف مشهود شود با عامل نظارت خود طرح را به سوی اصلاح پیش ببرد.

این نوع نظارت در پنج مرحله به شرح زیر انجام می گیرد:

بازرسی از پیشرفت فیزیکی و نتایج طرح ها	معاونت برنامه ریزی و نظارت راهبردی رییس جمهور
نظارت راهبردی (استراتژیک)	معاونت برنامه ریزی و نظارت راهبردی رییس جمهور
اعلام واخواهی	ذی حسابی

۱- ماده (۳۴) قانون برنامه و بودجه مصوب ۱۳۵۱ - سازمان موظف است در مورد اجرای فعالیتها و طرحهای عمرانی که هزینه آن از محل اعتبارات جاری و عمرانی دولت تأمین می شود به منظور ارزشیابی و از نظر مطابقت عملیات و نتایج حاصله با هدفها و سیاستهای تعیین شده در قوانین برنامه عمرانی و قوانین بودجه کل کشور، دستورالعملها و مشخصات طرحها و مقایسه پیشرفت کار با جدولهای زمانی فعالیت های جاری و طرحهای عمرانی مربوط نظارت کند و برای انجام این منظور به طور مستمر از عملیات طرحها و فعالیت های دستگاه های اجرایی بازدید و بازرسی کند و دستگاه اجرایی را مرتباً در جریان نظارت و نتایج حاصل از آن بگذارد.

ذی حسابی	اعلام مورد خلاف به دیوان محاسبات و وزارت امور اقتصادی و دارایی
ذی حسابی	رعایت سقف اعتبارات مصوب در پرداخت ها و تعهدات (هزینه های زاید بر اعتبار مصوب)

سوم - نظارت بعد از خرج

این نوع نظارت که می توان از آن به نظارت حقوقی تعبیر نمود.^۱ به موجب اصل پنجاه و پنجم قانون اساسی به وسیله دیوان محاسبات انجام می گیرد. و در سه بخش زیر قابل اعمال می باشد:

الف : نظارت اداری^۲ - در این بخش دیوان محاسبات با ایجاد دفاتر حسابرسی و حسابداری دولتی در صدد کسب حصول اطمینان از صحت، دقت و قانونی بودن فعالیت های دستگاه های اجرایی با اجرای بودجه از حیث انطباق با هزینه ها و پرداخت ها با قوانین و مقررات مالی و محاسباتی و عدم تجاوز هزینه ها از اعتبارات مصوب می باشد. و چنان چه در رسیدگی های مالی به موارد نقض قانون و مقررات برخورد نماید مراتب را به قسمت تعقیبی دیوان محاسبات کشور اعلام می نماید

ب : نظارت تعقیبی شبه قضایی - در این بخش دادسرا دیوان محاسبات وظیفه بررسی تخلفات مالی اعلام شده از سوی مرجع حسابرسی را از حیث حقوقی عهده دار بوده و در صورت احراز نقض قوانین و مقررات مراتب را به منظور اعمال مجازات های اداری مقرر در تبصره (۱) ماده ۲۳ (اصلاحی ۱۳۷۰ قانون دیوان محاسبات کشور

۱- عمید زنجانی عباسعلی، موسی زاده ابراهیم - پیشین، ص ۵۴

۲- EN - Administrative control (FR -Le contrôle administrative)

۸۶ فصلنامه تحقیقات حقوقی آزاد

به هیات های مستشاری دیوان ارسال و درخواست مجازات برای متخلف را می نماید.^۱
این نوع نظارت در چهار مرحله به شرح زیر انجام می گردد:

سازمان حسابرسی	حسابرسی
معاونت برنامه ریزی و نظارت راهبردی رئیس جمهور، سازمان بازرسی کل کشور	بازرسی
دیوان محاسبات کشور	انطباق دریافت ها و پرداخت های دولت با قوانین
دیوان محاسبات کشور	بررسی گزارش مالی و عملیاتی دولت
وزارت امور اقتصادی و دارایی	تهیه صورتحساب عملکرد بودجه کل کشور

ج : نظارت پارلمانی^۲ - این نوع نظارت به وسیله نمایندگان مجلس در دو مقطع
زمانی زیر انجام می گیرد:

۱- تبصره (۱) ماده (۲۳) اصلاحی ۱۳۷۰ قانون دیوان محاسبات کشور - هیأت ها در صورت احراز
وقوع تخلف ضمن صدور رأی نسبت به ضرر و زیان وارده متخلفین را حسب مورد به مجازات های
اداری ذیل محکوم می نمایند:

الف - توبیخ کتبی با درج در پرونده استخدامی.

ب - کسر حقوق و مزایا حداکثر یک سوم از یک ماه تا یک سال.

ج - انفصال موقت از یک ماه تا یک سال.

د - اخراج از محل خدمت.

ه - انفصال دائم از خدمات دولتی

۲- EN - Parliamentary supervision (FR - Le contrôle parlementaire)

۱: در طی سال مالی - به موجب اصول هشتاد هشتم^۱ و هشتاد و نهم قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران^۲ نمایندگان مجلس حق دارند بر امور دستگاه های اجرایی و چگونگی پرداخت های دولت و استفاده از وجوه تخصیصی نظارت داشته و در صورت برخورد با جریان خلاف قانون از طریق تذکر، سوال و استیضاح از رئیس جمهور، وزرا و حتی هیات وزیران اعمال نظارت نمایند.

۱- اصل ۸۸ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران - در هر مورد که حداقل یک چهارم کل نمایندگان مجلس شورای اسلامی از رئیس جمهور و یا هر یک از نمایندگان از وزیر مسیول، درباره یکی از وظایف آنان سوال کنند، رئیس جمهور یا وزیر موظف است در مجلس حاضر شود و به سوال جواب دهد و این جواب نباید در مورد رئیس جمهور بیش از یک ماه و در مورد وزیر بیش از ده روز به تأخیر افتاد مگر با عذر موجه به تشخیص مجلس شورای اسلامی

۲- اصل ۸۹ ممان - ۱- نمایندگان مجلس شورای اسلامی می توانند در مواردی که لازم می دانند هیأت وزیران یا هر یک از وزرا را استیضاح کنند، استیضاح وقتی قابل طرح در مجلس است که با امضای حداقل ده نفر از نمایندگان به مجلس تقدیم شود. هیأت وزیران یا وزیر مورد استیضاح باید ظرف مدت ده روز پس از طرح آن در مجلس حاضر شود و به آن پاسخ گوید و از مجلس رأی اعتماد بخواهد. در صورت عدم حضور هیأت وزیران یا وزیر برای پاسخ، نمایندگان مزبور درباره استیضاح خود توضیحات لازم را می دهند و در صورتی که مجلس مقتضی بداند اعلام رأی عدم اعتماد خواهد کرد. اگر مجلس رأی اعتماد نداد هیأت وزیران یا وزیران یا وزیر مورد استیضاح عزل می شود. در هر دو صورت وزرای مورد استیضاح نمی توانند در هیأت وزیرانی که بلافاصله بعد از آن تشکیل می شود عضویت پیدا کنند. ۲- در صورتی که حداقل یک سوم از نمایندگان مجلس شورای اسلامی رئیس جمهور را در مقام اجرای وظایف مدیریت قوه مجریه و اداره امور اجرایی کشور مورد استیضاح قرار دهند، رئیس جمهور باید ظرف مدت یک ماه پس از طرح آن در مجلس حاضر شود و در خصوص مسایل مطرح شده توضیحات کافی بدهد. در صورتی که پس از بیانات نمایندگان مخالف و موافق و پاسخ رئیس جمهور، اکثریت دو سوم کل نمایندگان به عدم کفایت رئیس جمهور رأی دادند مراتب جهت اجرای بند ده اصل یکصد و دهم به اطلاع مقام رهبری می رسد

تذکر به رئیس جمهور و وزرا	نمایندگان مجلس شورای اسلامی
سؤال از رئیس جمهور و وزرا	نمایندگان مجلس شورای اسلامی
استیضاح رئیس جمهور یا وزرا	مجلس شورای اسلامی

۲: در پایان سال مالی - این نوع نظارت از طریق رسیدگی و تصویب گزارش تفریغ بودجه که توسط دیوان محاسبات کشور ارائه می گردد صورت می پذیرد و از طریق مجلس با بررسی گزارش تفریغ بودجه، نسبت به رعایت حدود اعتبارات مصوب و اجرای بودجه مطابق قوانین و مقررات مالی و محاسباتی از سوی دستگاه های اجرایی اطمینان حاصل می نماید. این نوع نظارت در دو مرحله انجام می گیرد:

رسیدگی به اسناد و حساب ها و انطباق با صورت حساب عملکرد دولت	دیوان محاسبات کشور
تهیه گزارش تفریغ بودجه کل کشور	دیوان محاسبات کشور

مبحث چهارم: انواع نظارت از منظر حقوق اداری

از نظر حقوق اداری نظارت حق دولت است و برای حصول اطمینان از این که سازمانی همیشه در جهت هدف ماموریت خود کار کند این قسم نظارت را معمول میدارد این کنترل به اعتبار مقامات کنترل کننده و اشخاص حقوقی موضوع کنترل به کنترل سلسله مراتبی و کنترل قیومیتی تقسیم می شود.^۱

بند اول - سلسله مراتبی

مختص درون سازمانی است که روابط رییس و مرئوس در آن مطرح است و در عین حال مربوط است به سازمان های مبتنی بر نظام مرکزیت اداری یا دولت می باشد.

۱- هاشمی سید محمد، پیشین، ص ۵۰۰

نظارت بر اجرای بودجه در نظام حقوقی ایران..... ۸۹

سلسله مراتب اداری یکی از خصوصیات سازمان های اداری و حقوق استخدامی است که به موجب آن طبق قانون هر مامور اداره رئیسی دارد و خود زیر دست مامور دیگری است و قانوناً باید گزارش کارها و تصمیمات را به مافوق بدهد و از دستورات مافوق اطاعت کند.

بر اساس نظارت سلسله مراتبی بر اعمال و تصمیمات ماموران دولتی، اقدامات و تصمیمات مقامات اخیر ممکن است نیاز به موافقت یا تایید قبلی مقامات مرکزی یا مافوق داشته باشد. اعمال و تصمیمات مقامات زیر دست نیز می تواند مورد اصلاح، تعلیق یا رد قرار گیرد. اعتراض مقامات مادون نسبت به این تصمیمات نیز محدود می باشد. رعایت سلسله مراتب اداری در ماده ۹۶ (قانون مدیریت خدمات کشوری^۱ آمده است که به گونه ای تکرار ماده ۵۴ (قانون استخدام کشوری^۲ است.^۳

نظارت سلسله مراتبی دارای شدت و ضعف است حد سلسله مراتب و حد کنترل بر سازمان های نظامی بسیار شدید و قوی است در صورتی که در ادارات فرهنگی مانند

۱- ماده (۹۶) قانون مدیریت خدمات کشوری مصوب ۱۳۸۶ - کارمندان دستگاه های اجرایی مکلف می باشند در حدود قوانین و مقررات، احکام و اوامر رؤسای مافوق خود را در امور اداری اطاعت نمایند، اگر کارمندان حکم یا امر مقام مافوق را برخلاف قوانین و مقررات اداری تشخیص دهند، مکلفند کتباً مغایرت دستور را با قوانین و مقررات با مقام مافوق اطلاع دهند. در صورتی که بعد از این اطلاع، مقام مافوق کتباً اجرای دستور خود را تأیید کرد، کارمندان مکلف به اجرای دستور صادره خواهند بود و از این حیث مسئولیتی متوجه کارمندان نخواهد بود و پاسخگویی با مقام دستوردهنده می باشد.

۲- ماده (۵۴) قانون استخدام کشوری مصوب ۱۳۴۵- مستخدم مکلف است در حدود قوانین و مقررات احکام و اوامر رؤسای مافوق خود را در امور اداری اطاعت نماید. اگر مستخدم حکم یا امر مقام مافوق را برخلاف قوانین و مقررات تشخیص دهد مکلف است کتباً مغایرت دستور را با قوانین و مقررات به مقام مافوق اطلاع دهد. در صورتی که بعد از این اطلاع مقام مافوق کتباً اجرای دستور خود را تأیید کرد مستخدم مکلف به اجرای دستور صادره خواهد بود

۳- عباسی بیژن، حقوق اداری، نشر دادگستر، چاپ اول، تهران ۱۳۸۹، ص ۸۰

دانشگاه‌ها و موسسات تحقیقی بسیار ضعیف می‌باشد و اساساً^۱ در محیط آموزشی و فرهنگی و درمانی سلسله مراتب به مفهوم اداری آن وجود ندارد.^۱ نظارت مالی مقرر در بند (ه) ماده (۲۲۴) قانون برنامه ۵ پنجساله پنجم توسعه^۲ از نوع نظارت سلسله مراتبی است.

بند دوم - قیمومتی

نظارتی که از طرف قوه مرکزی نسبت به واحدهای غیر متمرکز اعمال می‌گردد، در اصطلاح قیمومت اداری نامیده می‌شود و یکی از ارکان نظام عدم تمرکز اداری است که هیچ‌گونه عدم تمرکز بدون آن قابل اجرا نیست.^۳ نظارتی است که دولت بر نهادهای و موسسات عمومی بر طبق قانون انجام می‌دهد به تعداد انواع موسسات عمومی و به همان اندازه نیز قیمومت وجود دارد و قیمومت بدون قانون وجود ندارد.^۴ نظارت قیمومتی به نظارتی اطلاق می‌شود که مقامات مرکزی نسبت به واحدهای غیر متمرکز «جغرافیایی و فنی» اعمال می‌دارند. این نظارت مبتنی بر «نظام هماهنگی» یا همکاری است و کارکنان یک واحد غیر متمرکز مستقیماً^۵ از دستورات مقامات سازمان مرکزی تبعیت نمی‌کنند. در نظام قیمومتی، از آنجا که شخصیت حقیقی نهاد نظارت کننده «

۱- انصاری ولی الله، کلیات حقوق اداری، انتشارات میزان، چاپ دوم، تهران ۱۳۷۷، ص ۱۵۵

۲- بند (ه) ماده (۲۲۴) قانون برنامه پنجم توسعه - در راستای تسهیل انجام امور و تسریع در خدمت‌رسانی به مردم و تمرکززدایی در تصمیم‌گیری‌های اداری و مالی و اجتناب از موازی‌کاری و پاسخگویی مدیران، اختیارات، وظایف و مسؤولیت‌هایی که در قوانین و مقررات برای دستگاه‌های اجرائی یا رؤسا و بالاترین مقام آنها پیش‌بینی شده است حسب مورد به مدیران واحدهای ذی‌ربط استانی و ستادی دستگاه‌های یادشده براساس شرح وظایف پست‌های سازمانی و یا احکام انتصاب و یا تفویض اختیار قابل تفویض است لکن در هیچ موردی مسؤولیت مدیران استانی یا ستادی یادشده رافع اختیار رئیس یا بالاترین مقام دستگاه نیست

۳- طباطبائی موتمنی منوچهر، پیشین، ص ۶۴

۴- رضایی زاده محمد جواد، حقوق اداری ۱، انتشارات میزان، چاپ اول، تهران ۱۳۸۵، ص ۱۰۳

نظارت بر اجرای بودجه در نظام حقوقی ایران..... ۹۱

سازمان مرکزی» و نهاد نظارت شونده «واحد غیر متمرکز» متفاوت است، نظارت خفیف و روابط بین آنها عرضی یا افقی است. در نظام قیمومتی، اصل بر آزادی عمل واحد غیر متمرکز است و نظارت سازمان مرکزی صرفاً^۱ بر روی اعمال حقوقی واحد غیر متمرکز صورت می گیرد.^۱ به عنوان نمونه نظارت مالی دیوان محاسبات کشور بر دستگاه های استانی نظارتی قیمومتی است.

بند سوم - ارفاقی (ارجاعی)

در این نوع نظارت نهاد ناظر موظف است عملیات اجرایی و دستورالعمل ها را تحت نظر داشته و مشروعیت آنها را بررسی کند و در این نظارت، نیازی به این که شکایتی از عملکرد اداره مطرح شود، نهاد مسئول با بررسی و تشخیص عدم صلاحیت به طور مستقیم اقدام به ابطال یا تعدیل و یا تعلیق می کند. این نوع نظارت ممکن است توسط همان شخصی انجام شود که اقدام کننده و یا صادر کننده دستور غیر قانونی بوده و گاه توسط رئیس اداره و یا گروه خاصی که برای این منظور معین شده اند، انجام خواهد شد و ممکن است تشخیص عدم مشروعیت و غیر قانونی بودن اقدام توسط فرد یا گروه انجام شده و اتمام به ابطال یا تعدیل و یا تعلیق از طرف رئیس اداره صورت پذیرد.^۲

مبحث پنجم - اهداف نظارت

بند اول - در انطباق با حاکمیت قانون^۳

در توضیح حاکمیت قانون باید میان «مفهوم»^۴ حاکمیت قانون از «برداشت های»^۵

۱- موسی زاده رضا، حقوق اداری ۲ و ۱، انتشارات میزان، چاپ ششم، تهران ۱۳۸۳، ص ۹۴

۲- موسی زاده ابراهیم، حقوق اداری، انتشارات دادگستر، چاپ اول، تهران ۱۳۹۱، ص ۲۷۹

۳ EN - Rule of law (FR - Princip de la légalité)

۴ EN - Concept (FR - Le concept)

۵ EN - Conception (FR - La conception)

ارایه شده از آن، قایل به تفکیک شد. حاکمیت قانون به عنوان مفهومی فوق العاده مبهم که تعریف شده و نه به آسانی قابل تعریف است توصیف شده است. در اندیشه حقوقی حاکمیت قانون در تقابل با حکومت شخص معنا شده است و حکومت شخص به طور کلی به حکومتی گفته می شود که تصمیمات حکومت به نحو خودسرانه، هوسبازانه و با شیوه استبدادی اتخاذ می شود و ملاک اتخاذ تصمیمات، اراده و سلیقه ای متغیر حاکم یا جمعی از حاکمان است.^۱ حکومت فردی و خودکامگی دقیقاً "نقطه مقابل حکومت قانون است. حکمرانی شخصی به معنای اداره امور بر اساس مصلحت بینی های شخصی و تصمیم گیری های خودسرانه و غیر قابل پیش بینی یک فد یا عده ای افراد است. در حالی که حکومت قانون مستلزم قواعد، اصول و معیارهای نوعی و کلی است که بدون ابهام، صلاحیت و حدود اختیارات کارگزاران عمومی را مشخص کرده است و کارگزاران عمومی طبق اصل حاکمیت قانون مکلفند کلیه اقدامات و تصمیمات خود را به استناد یک متن قانونی انجام دهند.^۲ رعایت قوانین مصوب پارلمان - که با رعایت تشریفات قانونی تصویب شده است - برای تحقق حاکمیت قانون کافی دانسته می شود، و صرف رعایت اصل « قانونیت »^۳ و اعمال قانون موضوعه، حتی به نحو برابر و برای همگان، برای تامین حاکمیت قانون کفایت نمی کند. اگر چه دولت ملزم به رعایت قوانینی است که به وسیله آن به اداره حکومت می پردازد. از این رو دولتی را می توان تابع حاکمیت قانون دانست که معیارهای فراحقوقی نظیر امور سیاسی و اخلاقی و فرادستی و ... را نیز محترم شمارد و اعمال حکومت را بر مبنای آنها تنظیم

۱- مرکز مالگیری احمد، *حاکمیت قانون (مفاهیم، مبانی و برداشت ها)*، انتشارات مرکز پژوهش ها مجلس شورای اسلامی، چاپ اول، تهران ۱۳۸۵، صص ۲۲ - ۱۹

۲- رضایی زاده محمد جواد، درویش وند ابوالفضل، "نقد و بررسی شوراهای حل اختلاف تخصصی دیوان عدالت اداری با تاکید بر مبانی نظارت قضایی"، فصلنامه حقوق دانشکده حقوق و علوم سیاسی دانشگاه تهران، شماره ۴، زمستان ۱۳۸۷، ص ۲۰۹

نظارت بر اجرای بودجه در نظام حقوقی ایران..... ۹۳

کند. بر این اساس دو مفهوم « حاکمیت قانون »^۱ و « حاکمیت قانون موضوعه »^۲ از یکدیگر قابل تفکیک خواهد بود. بدین ترتیب که حاکمیت قانون مستلزمی چیزی بیش از « حاکمیت قانون موضوعه » و در بردارنده اصول و هنجارهای فرا قانونی است.^۳

نظارت قوه مقننه بر اجرای قانون بودجه، از لوازم و نتایج جدایی ناپذیر اصل حاکمیت قانون محسوب می گردد به عبارت دیگر اعمال حاکمیت قانون در قوای سه گانه به تحقق دولت قانون مدار منتهی می شود و بدین طریق پارلمان به عنوان نهاد منتخب مردمی در راستای تمشیت امور مملکتی مبادرت به وضع قوانین و اعمال نظارت می نماید که می بایست این امور با هنجارهای مندرج در قانون اساسی مطابقت داشته باشد. از سوی دیگر اعمال نظارت پارلمان بر اجرای بودجه موجب پاسخگویی مقامات دولتی در قبال تجاوز از صلاحیت ها و اختیارات قانونی و از اعمال خودسرانه اقتدارات عمومی بر علیه حقوق اشخاص و منافع عمومی پیشگیری می گردد.

بند دوم - تضمین حقوق شهروندان

سخن از مسئولیت دولت ها تنها با گسترش و توسعه نظام های مردم سالار مفهوم پیدا می کند زیرا هدف از تشکیل این گونه حکومت ها تامین رفاه عمومی و حفظ منافع عامه است از این رو تحدید و مقید نمودن مقامات اجرایی به تضمین حقوق شهروندی بسیار موثر می باشد. یکی از ابزارهای مهم در حفظ حقوق مردم، کنترل و نظارت بر اعمال مالی دولت به منظور جلوگیری از فساد و ایجاد عدالت می باشد که این مهم از طریق نمایندگان مردم در قوه مقننه انجام می گیرد.

میزا ملکم خان قانون را اجتماع قوای آحاد یک جماعت برای حفظ حقوق عامه می داند. این قانون باید برای حفظ امنیت جان و مال و ناموس مردم باشد و امور مالی

۱ EN - Rule of law (FR - Princip de la légalité)

۲ EN - Rule of the law (FR - Autorité de la loi)

کل جامعه را سامان دهد.^۱ یکی از اهداف مهم نظارت پشتیبانی و تضمین این حقوق است که بر مقامات اجرایی نظارت می کنند تا حقوق فردی و اجتماعی شهروندان را رعایت نموده و در صورت نقض آن را از طریق نهاد های نظارتی پیش بینی شده در قانون اساسی و قوانین عادی در نظام حقوقی، نارسایی ها را کشف و به موقع رفع نمایند.

بند سوم- تعیین نقاط ضعف و قوت و سعی در انجام اقدامات اصلاحی

هدف و فلسفه وجودی نظارت اصلاح و بهبود است و نبود این هدف موجب زوال نظام مورد ارزیابی می گردد. از این رو است که نهاد های نظارتی باید تلاش کنند تا پس از شناسایی دقیق چالش ها، آنها را ریشه یابی کرده و راه حل های اصلاحی ارائه نمایند. اگر نهاد های نظارتی تنها به کشف مشکلات بپردازند و هیچ گونه راه حلی ارائه ندهند در انجام رسالت خود توفیق چندانی نداشته اند. زیرا فلسفه وجودی نهاد های نظارتی در تحقق هدف اصلاح نگری تجلی پیدا می نماید و نایبستی این امکان فراهم گردد تا از این گونه مراجع به نهاد های تنبیه کننده، کاشف خطای یا اعلام کننده اشتباهات تعبیر گردد. اگر نهاد نظارتی چنین چهره ای را از خود در جامعه تصویر کند، به سرعت مقبولیت اجتماعی خود را در میان جامعه و دستگاه های اجرایی از کف داده و به صورت نهادی ناموفق و فاقد اثر بخشی مطرح خواهد شد.

در فرآیند نظارت، تطبیق دقیق میان « آن چه که دستگاه باید باشد» و «آن چه که دستگاه هست»، می بایست به وسیله ئ نهاد نظارتی با توجه به اهداف مصرح در قوانین صورت پذیرد. از نظر منطقی سه حالت در این قبیل فرآیندها متصور است، در حالت اول که حالتی ایده آل به شمار می آید اجرای کارها کاملاً مطابق قوانین و مقررات بوده و نتیجه رسیدگی مثبت ارزیابی می شود، در حالت دوم اجرای کارها فراتر از حدود انتظار قانون گذار بوده و این امر نشان گر آن است که مقامات اجرایی بهتر و بیشتر از آن چه مقرر بوده است عمل

۱- راسخ محمد، *بنیاد نظری اصلاح نظام قانونگذاری*، انتشارات مرکز پژوهش های مجلس شورای

نظارت بر اجرای بودجه در نظام حقوقی ایران..... ۹۵

نموده اند، در حالت سوم که حالتی منفی به شمار می‌رود، اجرای امور با نقض قوانین و مقررات و انحراف از اهداف تعیین شده صورت پذیرفته‌گه در این حالت نتایج رسیدگی‌ها ناظر بیان‌کننده مشکلات و نارسایی‌هایی می‌باشد.^۱ از حالت اخیر به نظارت منفی نگر تعبیر می‌شود که متأسفانه اغلب نهاد های نظارتی تمامی تلاش خود را مصروف حالت سوم کرده و نوعی نظارت منفی نگر را اعمال می‌نمایند. در این حالت ناظر تمام توجهات خود را معطوف به تعیین خاطی و النهایه تنبیه وی می‌نماید.

در یک نظام نظارتی کارآمد باید نقاط مثبت نیز مد نظر ناظر قرار گرفته و با دیدی مثبت به مسایل نگریسته شود. نقاط قوت و ضعف در کنار هم دیده شوند و همواره با نگاهی مثبت امر رسیدگی و نظارت صورت پذیرد.

مبحث ششم - کارکردهای بودجه

بودجه ریزی از نظر تهیه و تنظیم، تصویب و اجرا اهداف و کارکردهای گوناگونی را در سیاست های دولت دنبال می‌نماید. در مرحله تنظیم، بودجه چارچوبی برای تنظیم فعالیت های دولت فراهم می‌نماید و فعالیت های مختلف را برای رسیدن به اهداف توسعه و تقسیم این فعالیت ها بین دستگاه های اجرایی تعیین می‌کند. در مرحله تصویب، بودجه وسیله نظارت قانونی است. در مرحله اجرا بودجه هدایت کننده مقامات دستگاه های اجرایی در اجرای سیاست های تدوین شده است و در نهایت بودجه را می‌توان ابزار نظارت بر عملکرد دولت محسوب نمود. لکن به طور کلی می‌توان کارکردهای زیر در ارتباط با بودجه ریزی مورد بررسی و تجزیه و تحلیل قرار داد:

بند اول- ابزار اجرائی و تحقق اهداف و برنامه های دولت

نظارت مجلس بر اجرای بودجه مصوب، نظارت مراقبتی است که در جهت تطبیق عملیات انجام شده با برنامه های از قبل پیش بینی شده اعمال می‌شود تا صحت

۱- الوانی سید مهدی، مدیریت عمومی، انتشارات نی، چاپ چهارم، تهران ۱۳۷۰، صص ۱۴۸ - ۱۴۴

اجرای برنامه ها احراز شود. این نظارت مشتمل بر چهار مرحله است ، برقراری معیارها، سنجش عملیات ، مقایسه عملیات با معیارها ، و کشف و اصلاح انحرافات. اول : اثر بخشی نظارت به کفایت معیارهایی بستگی دارد که در مرحله برنامه ریزی تعیین می شوند. معیارها انواع گوناگون دارند که ممکن است کیفی یا کمی باشند. معیارهای کمی یا مقداری دارای دقت و قابلیت اعتماد بیشتری هستند. بودجه حامل موثرترین و دقیق ترین معیارهای مقداری است.

دوم : گزارش های مالی و عملیاتی ابزارهایی هستند که به وسیله ی آنها هم مصرف اعتبارات و هم پیشرفت عملیات، مورد اندازه گیری قرار می گیرند.

سوم : سنجش عملیات به تنهایی نمی تواند منجر به قضاوت و ارزشیابی شود ، بلکه لازم است عملیات اندازه گیری شده با معیارهایی مقایسه شوند تا میزان مطلوب یا نامطلوب بودن آنها مشخص گردد. عملیات مالی از نظر رعایت معیارهای قانونی در دیوان محاسبات کشور از طریق گزارش های مالی کنترل می شوند و با قوانین مالی و محاسباتی مقایسه می گردند.

چهارم : حاصل مقایسه عملیات مالی و اجرایی با معیارهای پیش بینی شده در بودجه مصوب و موافقتنامه های بودجه ای مراجع ناظر را به قضاوت رهنمون می نمایند.

بودجه هم چنین مدیران سطوح پایین را نسبت به آن چه باید انجام دهند آگاه می سازد، انتظارتی که از آنها می رود و اهدافی که باید دنبال کنند آگاه می نماید. این هدف دار بودن، موجبات انگیزش آنها را نیز فراهم می سازد. علاوه بر این، آگاهی نسبت به وظایف و اهداف، عامل هماهنگ کننده فعالیت های مختلف دستگاه ها و واحدهای اجرایی بوده و از تداخل وظایف جلوگیری می کند.^۱ از این رو می توان بیان داشت که دلیل اصلی وجود نظام بودجه ریزی، اجرای برنامه های دولت است به نحوی که دولتمردان بسیار علاقمند به اجرای برنامه هایشان در طول دوران مسئولیت خود هستند

۱- ابراهیمی نژاد مهدی، فرج وند اسفندیار، *اصول تهیه و تنظیم و کنترل بودجه*، انتشارات سمت،

نظارت بر اجرای بودجه در نظام حقوقی ایران..... ۹۷

و از طرفی هم مردم انتظار دارند تا دولت برنامه های اعلامی خود را عملیاتی نماید. بودجه ابزاری برای نیل به این اهداف می باشد.

بند دوم- ابزار اصلاح ساختار و سازمان دولت

ارتباط میان تشکیلات دولت و بودجه را می توان در دو بخش مورد بررسی و تحلیل و ارزیابی قرار داد :

اول - مدیریت و راهبری امر بودجه است، که این موضوع در قالب قانون برنامه و بودجه مصوب ۱۳۵۱، قانون محاسبات عمومی کشور مصوب ۱۳۶۶ و قانون دیوان محاسبات کشور مصوب ۱۳۶۱ به فعالیت های نظام اداری^۱ و مدیریت دولتی کشور سامان بخشیده است.

دوم - تشکیلات دولت است، که به عنوان بخشی از حاکمیت نظام جمهوری اسلامی ایران عهده دار تمثیت امور اقتصادی، اجتماعی، فرهنگی و سیاسی نظام است که رییس جمهور و وزرا و سایر مقامات اجرایی عهده دار آن هستند.

بند سوم- ابزار نظارت بر درآمدها و هزینه ها و اموال دولت

ترتیبی که برای اجرای بودجه وجود دارد متضمن مجوزهای قانونی برای انجام هزینه های دولت و تحصیل درآمدهای بوسیله قوانین و مقررات مربوطه است. به وسیله ی بودجه به دولت اجازه داده می شود قسمتی از درآمدهای عمومی کشور را وصول و به خود تخصیص دهد و با کسب مابقی درآمدها به موجب قوانین و مقررات ناظر به وصول درآمدها نسبت به پرداخت هزینه های عمومی اقدام کند. حقوق کارمندان و هزینه های مربوط به خرید کالاها و خدمات برای دستگاه های اجرایی اقدام نماید. ترتیب این امور مطابق اصول و مقررات خواهد بود که در سیستم اجرای بودجه در کشورها تعیین گردیده مورد عمل قرار می گیرد.

^۱- EN - Administrative system (FR - Le système administrative)

بودجه یک اجازه قانونی است که بوسیله آن دولت می تواند پرداخت های دستگاه های اجرایی را انجام دهد. هرچند که تشخیص انجام هزینه ها در دستگاه های اجرایی بر عهده وزرا یا بالاترین مقامات اجرایی دستگاه های مربوطه است ولی هرگونه هزینه ای موقعی قابل پرداخت است که مجلس اجازه آن را صادر نموده باشد. متعاقب این تجویز مجلس نظارت می نماید تا تمامی اعتبارات تخصصی در بودجه صرف امور از پیش تعیین شده گردد و اعتباری بیشتر از سقف مقرر هزینه نشود و هم چنین وجوهی مازاد بر آنچه که در قوانین و مقررات تعیین شده است اخذ نگردد.

بند چهارم- ابزار تحلیل روابط قوا

اعمال حاکمیتی دولت را با ملحوظ نظر قراردادن مفاد ماده ۸ (قانون مدیریت خدمات کشوری مصوب ۱۳۸۶ به اعمال قانون گذاری، اعمال قضایی، اعمال سیاسی و اعمال اداری تقسیم نمود. اعمال قانون گذاری در صلاحیت قوه مقننه و اعمال قضایی در صلاحیت قوه قضاییه و خارج از حوزه حقوق اداری قرار دارند. این در حالی است که اعمال سیاسی و اداری هر دو می توانند در حوزه ئ مسئولیت قوه مجریه قرار گیرند. اعمال سیاسی دارای ماهیتی عمومی، متکی به ذات و مبتنی بر تصمیمات سنجیده در جهت مصالح و منافع عمومی قرار داشته و مسئولیت سیاسی همواره بر عهده مقامات دولتی قرار دارد. لکن اعمال اداری با ماهیتی اختصاصی و مسئولیتی اداری^۱ « مدنی یا کیفری » دنباله اعمال سیاسی محسوب می گردد و بر عهده سازمان اداری قرار می گیرد^۲. در ایران رهبری و مدیریت عمومی به مقامات سیاسی موضوع اصول یکصد و بیست و سوم تا یکصد و چهل و دوم قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران سپرده شده است. این اصول مسئولیت ها و وظایف مقامات مزبور و ضرورت پاسخگویی آنان را در برابر قوه مقننه متذکر می گردد که مفهوم روشن آن برتری و

۱- EN - Administratvie responsibility (FR - La responsabilité administrative)

۲- موسی زاده رضا، پیشین، صص ۴۰ - ۳۷

حاکمیت قوه مقننه بر دولت است.^۱

در بین حاکمیت های مبتنی بر تفکیک قوا، بودجه ریزی برای اداره امور مالی و عملیاتی جامعه، پدیده ای عام و دارای وجوه مشترک زیاد است. زمینه های توجیهی هر نظام سیاسی و روابط میان دولت و پارلمان متکی بر مفاهیم ویژه ای از حاکمیت و مشروعیت است، لیکن از آن جایی که تبلور و بروز این مفاهیم در هر جامعه تحت ثانی ساختارهای اجتماعی، تولیدی و ساز و کارهای اعتقادی و فرهنگی متفاوتی قرار می گیرد، کارکردهای نظام های بودجه ریزی و توانایی دولت ها در تجهیز منابع و اختصاص آن به مصارف عمومی نیز همسان نخواهد بود. اما در هر حال، اعتبار حاکمیت سیاسی و انتخاب عمومی، حقوق قوه مقننه را متضمن نظارت بر ایفای مسئولیت های محاسباتی دولت می شناسد تا هزینه های عمومی محدود درآمدهای قانونی باشد و بیش از مقادیر مصوب از مردم وصول نشود و هزینه ها به میزان مقرر و در جای خود انجام پذیرد.^۲

مبحث هفتم - نظارت بر اجرای بودجه

حضور مجلس در بررسی و تصویب بودجه، تاثیر مستقیمی در حوزه نظارت و ارزیابی قانون گذار ندارد، هر چند که حضور قدرتمند مجلس در بررسی دقیق جزئیات بودجه در هنگام تصویب، خو به خود از اهمیت نظارت می کاهد. لکن این گونه تصویب بودجه نباید به بهای تضعیف نقش نظارتی مجلس گردد بلکه مجلس همواره باید در صدد ایجاد موازانه بین این دو حوزه تصویب و نظارت باشد.

تصویب بودجه به معنای صدور مجوز دخل و خرج برای دولت از سوی نمایندگان مردم است و هم چنین به مفهوم تصویب سیاست های مالی دولت و اجازه اجرای آن

۱- ابوالحمد عبدالحمید، *حقوق اداری ایران*، انتشارات توس، چاپ چهارم، تهران ۱۳۷۰، ص ۴۶۹

۲- شبیری نژاد علی اکبر، *حقوق قوه مقننه در بررسی و رای به بودجه*، انتشارات مرکز پژوهش های

مجلس شورای اسلامی، چاپ اول، تهران ۱۳۸۶، ص ۱۶

سیاست‌ها، برنامه‌ها و فعالیت‌ها در طول یک سال مالی است. مجلس با تغییر و اصلاح ارقام بودجه می‌تواند بر سطح نرخ رشد اقتصادی، تورم، اشتغال، سرمایه‌گذاری بخش خصوصی، واردات و صادرات و نرخ ارز اثر می‌گذارد.

«مرحله نظارت بر بودجه آخرین مرحله اجرای بودجه است چون بودجه مأموریت و اجازه‌ای است که قوه مقننه به قوه مجریه داده است بدیهی است که قوه مقننه می‌خواهد از چگونگی اجرای مأموریت آگاهی داشته باشد. لذا هدف‌های اساسی نظارت بر بودجه را به شرح زیر می‌توان بیان داشت:

۱- تامین منظور قانون‌گذار، یعنی انطباق دریافت‌ها و پرداخت‌ها و عملیات مالی دولت با مقاصد مجلس قانونگذاری

۲- حفظ محدودیت‌های مالی، یعنی میزان پرداخت‌های قطعی و تعهدات از اعتبارات مصوب تجاوز نکرده و پرداخت‌ها طبق مقررات بعمل آمده باشد و اجرای عملیات با برنامه‌ها و هدف‌های پیش‌بینی شده در قانون بودجه مطابقت داشته باشد.»^۱

نهاد قوه مقننه باید اطمینان حاصل کند که کلیه تدابیر و مقررات و محدودیت‌های مصوب در ارتباط با بودجه به درستی اجرا و رعایت شده است یا خیر؟ بودجه را نمی‌توان به طور صحیح اجرا نمود مگر اینکه عملیات اجرایی آن به طور دقیق مورد نظارت قرار گیرد. حقوق مالی مجلس به تصویب بودجه و قوانین مالی محدود نمی‌گردد بلکه به نظارت بر نحوه هزینه‌ها و مصرف و جابجایی اعتبارات در سقف مصوب گسترش یافته است تا دولت نتواند هزینه‌ها را بر حسب میل خود انجام دهد. «بودجه یکی از پر اهمیت‌ترین ابزارهای کار قوه مجریه می‌باشد از این رو نحوه اجرای آن از حساس‌ترین و ظریف‌ترین وسایل و امکاناتی است که مجالس مقننه در اختیار دولت قرار می‌دهند. لذا کنترل آن از اهمیت خاصی برخوردار است تا نظارت دقیقی بر چگونگی اجرای بودجه، از سوی پارلمان به عمل نیاید، وظیفه پارلمان در این زمینه پایان یافته

۱- فرزیب علیرضا، *بودجه ریزی دولتی در ایران*، انتشارات مرکز آموزش مدیریت دولتی، چاپ سوم،

نظارت بر اجرای بودجه در نظام حقوقی ایران..... ۱۰۱

تلقی نمی شود. از سوی دیگر، چون سند بودجه، متضمن کلیه فعالیت ها و اقدامات اجرایی است پارلمان با نظارت در حین اجرا و پس از خاتمه دوره یک ساله بودجه می خواهد:

اولاً: "برای اجرای بودجه بازبینی مستمر و گام به گام داشته باشد.

ثانیاً: "با ارزیابی عملکردهای مالی کابینه و وزیران، موضع خود را در قبال آن برای سال مالی آینده روشن کند."^۱

«نظارت بر اجرای بودجه در کشور ما به دو طریق انجام زیر انجام می شود:

اول: نظارت مالی - این نوع نظارت معمولاً از طریق سیستم های حسابداری و حسابرسی دولتی به منظور حصول اطمینان از صحت، دقت و قانونی بودن فعالیت های مالی مربوط به اجرای بودجه، انطباق هزینه ها و پرداخت ها با قوانین و مقررات مالی و عدم تجاوز هزینه ها از اعتبارات مصوب اعمال می گردد.

دوم: نظارت عملیاتی - بررسی و ارزیابی نتایج آثار اجرای بودجه، عملیات، برنامه ها و طرح های انجام شده و تطبیق این نتایج و آثار با برنامه ها و اهداف مصوب پیش بینی شده و نیز مقایسه عملیات با جدول های زمان بندی می باشد.^۲

ارزیابی عملکرد بودجه های مصوب مستلزم گزارش دهی منظم دولت در زمینه سیاست گذاری های اصلی، عملیات اجرایی و کارکردهای مالی است. به عبارت دیگر، دولت باید به انتشار اطلاعاتی در زمینه مزبور و در مقاطع زمانی مشخص متعهد باشد تا اطلاعات گذشته، حال و پیش بینی عملیات مالی آینده در دسترس عموم قرار گیرد. انتشار اطلاعات باید به صورت سازمان یافته، دارای پوشش کامل، قابلیت دسترسی و معطوف به مبانی تصمیم گیری و مصوبات بودجه ای باشد، زیرا کارگزاران اجرایی معمولاً وظایف بودجه ای را چنان گسترده تعریف می کنند که اندازه گیری مقادیر

۱- قاضی شریعت پناهی ابوالفضل، پیشین، ص ۵۴۰

۲- اقوامی داود، باباخانی جعفر، اصول و کاربرد حسابداری در سازمان های دولتی و غیر انتفاعی، انتشارات سمت، چاپ پانزدهم، تهران ۱۳۸۸، ص ۱۳۶

۱۰۲ فصلنامه تحقیقات حقوقی آزاد

پیشرفت و تهیه گزارش های مالی مربوط به آنها بسیار دشوار می شود. از این رو در نظام حقوق مالی زمینه ها و اصول نظارت بر بودجه مصوب را می توان در اشکال زیر مورد بررسی قرار داد:^۱

اول: نظارت مالی - حسابرسی های درون سازمانی توسط کارگزاران دولتی یکی از نخستین خطوط دفاعی در مقابل سوء مدیریت و سوء استفاده های مالی است. حساب های بودجه ای باید با موازین عرفی انتخاب شده و اعتبارات اختصاص یافته مطابقت داشته باشد.

نظارت مالی مستلزم تایید جامعیت اطلاعات به نحوی مستقل و قابل رسیدگی به صورت عام است. حسابرسی مستقل، استقلال نهاد های عالی حسابرسی را به عنوان اصلی مهم و اختیار ارایه گزارش مستقیم به پارلمان و عامه مردم را به عنوان ضرورتی اساسی می طلبد. تحقق این شروط واگذاری نحوه ی استخدام و تعیین اختیارات حسابرسان مستقل به قانون گذار را می طلبد.

دوم: نظارت عملیاتی - این نوع نظارت معطوف به شاخص های زمان تهیه و تنظیم و تصویب بودجه بوده و کارکردهای دستگاه های اجرایی در طول سال مالی را اندازه گیری و مورد سنجش قرار دهد.

بند اول - مفهوم نظارت بر اجرای بودجه

نظارت بر اجرای بودجه یعنی تعیین شاخص ها، مقایسه و اندازه گیری و ارزیابی عملکرد بودجه از حیث دریافت ها و پرداخت ها واقعی با منابع و مصارف مصوب به طوری که مغایرت بین عملکرد و مصوب مشخص گردد و از طرفی علل انحرافات شناسایی و تدابیری برای کاهش انحرافات و اصلاح عملکرد بودجه اندیشیده شود. بر

۱- قاسمی محمد، پناهی علی، خضری محمد، منیر عباس، بودجه ریزی در ایران، بودجه و دست اندرکاران، انتشارات مرکز پژوهش های مجلس شورای اسلامی، چاپ اول، تهران ۱۳۸۷، صص ۲۶-

نظارت بر اجرای بودجه در نظام حقوقی ایران.....۱۰۳

این اساس برنامه ریزان مالی دولت می توانند در سال های آتی تصمیمات بودجه ای و عملکرد آن را در راستای اهداف و سیاست های مالی دولت را هدایت کنند.

نظارت، دلیل اصلی نظام بودجه ریزی است اگر ابزار کافی برای نظارت بر مصارف دستگاه های اجرایی وجود نداشته باشد دولت ها طی مدت کوتاهی به ورشکستگی کشانده می شوند هدف اصلی از نظارت بر اجرای بودجه این است که هزینه های دولت از سقف اعتبارات مصوب تجاوز ننماید و به طور غیر قانونی و از روی اسراف و اتجام هزینه های غیر ضروری و خارج از برنامه مصرف نگردد.

در نظام حقوق مالی ما احکام قوانین برنامه توسعه، قانون محاسبات عمومی کشور، قانون برنامه و بودجه می توانند به عنوان شاخص ارزیابی محسوب گردند زیرا عملکرد واقعی بودجه را با معیارها و ضابطه های مقرر در این قوانین می توان اندازه گیری کرد. پس می توان گفت نظارت بودجه ای « عبارت است از مقایسه درآمدها و سایر وجوه وصول شده با درآمدها و سایر منابع تامین اعتبار پیش بینی شده در بودجه مصوب از یک طرف و مقایسه هزینه های انجام شده با اعتبارات مصوب سازمان های دولتی از طرف دیگر. به عبارت دیگر در کنترل بودجه ای برای حصول اطمینان از اجرای صحیح بودجه مصوب و تشخیص علل انحراف عملیات واقعی با برنامه ها، فعالیت ها و طرح های مصوب، درآمده و هزینه های واقعی با ارقام پیش بینی شده تطبیق داده می شود.»^۱

بند دوم - ضرورت و اهمیت نظارت بر اجرای بودجه

بودجه زمانی منشا اثر است که به طور صحیح اجرا شود به طوری که می توان گفت اهمیت بودجه در جامعه فقط با اجرای صحیح آن تجلی می یابد و اگر در اجرا مشکلاتی حادث شود نمی توان به اهدافی که از نظر سیاسی و اجتماعی در تنظیم بودجه مد نظر بوده نایل گردید. از این رو نظارت بر اجرای بودجه تا حدودی ارتباط با

چگونگی بودجه ریزی دارد و هم چنین روش های حسابداری و گزارشگری در نظارت بر اجرای بودجه موثر می باشد.

بودجه یکی از مهم ترین ابزارهای کنترل و نظارت بر عملکرد دولت محسوب می گردد. « اهمیت قدرت مالی پارلمان ریشه تاریخی دارد زیرا پیدایش پارلمان، بیش از هر دلیل دیگر، بر اساس امتیاز طلبی شهروندان از حکام، در مورد مالیه عمومی بوده است.»^۱
اول - از جهت ایجابی

الف - حسن اجرای بودجه

شاید بتوان بودجه ای را که خوب تدوین شده است را بد اجرا کرد ولی نمی توان بودجه ای را که بد تدوین شده است را خوب اجرا نمود. البته اجرای بودجه صرفاً به معنای انطباق هزینه ها با بودجه نیست در اجرای بودجه باید به توان در برابر تغییراتی که در قانون بودجه پیش بینی نشده است واکنش مناسبی نشان داد و در عین حال شرایط کارآیی را نیز رعایت کرد. برای کنترل اجرای خوب بودجه به رویه هایی نیاز است، ولی این ساز و کارهای کنترلی نباید موجب کاهش کارآیی یا بر هم خوردن ترکیب اولیه بودجه گردد، بلکه باید با حفظ تمرکز بر نکات اصلی بودجه، آزادی عمل لازم برای اجرای برنامه ها به دستگاه های استفاده کننده از بودجه داده شود.

هدف از نظارت می تواند کنترل مصارف اعتبارات در موضوع و محل تعیین شده باشد به نحوی که تعهدات دستگاه های اجرایی زاید بر اعتبارات مصوب نباشد.

از اختیارات مالی قوه مقننه، نظارت بر اجرای بودجه از باب اطمینان خاطر نسبت به اجرای دقیق و صحیح مصوبات بودجه می باشد. فلذا این نظارت باید بر مبنای اصول و ضوابط معین صورت گیرد. بدین منظور است که یک گروه مجهز و متخصصی به نمایندگی از سوی قوه مقننه نظارت و بررسی دقیق بر اجرای بودجه و سایر قوانین و مقررات مالی و محاسباتی را به عهده می گیرد.^۲

۱- قاضی شریعت پناهی ابوالفضل، پیشین، ص ۵۱۴

۲- هاشمی سید محمد، پیشین، ص ۲۰۹

ب - تمثیت امور دولت

« بودجه و ترتیبی که برای اجرای آن در کشور وجود دارد متضمن مجوزهای قانونی برای مخارج دولتی و تحصیل درآمدهای عمومی است.^۱ از طریق بودجه به دولت اجازه داده می شود که با ابزار مالیات قسمتی از درآمدهای خصوصی مردم را وصول کند و برای مخارج عمومی و پرداخت حقوق کارمندان و کارگران دولتی و امثال این ها هزینه کند. ترتیب انجام این امور مطابق با اصول و مقررات در نظامی که برای اجرای بودجه در کشورها تعیین گردیده مشخص شده است.»^۲

ج - قضاوت در مورد توزیع عادلانه وجوه

در اغلب کشورها مفهومی به نام « منفعت عمومی » توجیه کننده ی نحوه ی هزینه کردن منابع توسط دولت است. به نظر میرسد تنها نمایندگان مردم صلاحیت داوری در خصوص منفعت عمومی را دارند، بنا بر این مفهوم منفعت عمومی می تواند برای دخالت قوه ی مقننه در امر بودجه ریزی بهانه ی بسیار خوبی باشد، چرا که اساسی ترین خصیصه ی بودجه این است که بین هزینه ها و درآمدهای دولت موازنه برقرار سازد و برداشت خاص قوای مقننه و مجریه از منفعت عمومی می تواند بیان گر چگونگی تخصیص درآمدها بر هزینه ها باشد.^۳

کمیسیون های مجلس با نظارت بر توزیع عادلانه بودجه در بین دستگاه های

۱- شبیری نژاد علی اکبر، صالح خو قاسم، *زمینه های نظری و توصیه های سازمان های بین المللی در باب شفافیت بودجه*، انتشارات مرکز پژوهش های مجلس شورای اسلامی، چاپ اول، تهران ۱۳۸۲،

۲- پیرنیا حسین، پیشین، ص ۲۴۸

۳- آقای طوق مسلم، شمس عرفان، فریادی مسعود، مشهدی علی، *مرزهای تقنین و اجرا در قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران*، زیر نظر بداعی فاطمه، انصاری باقر، ویژه رضا، انتشارات معاونت تدوین، تقیح و انتشار قوانین و مقررات معاونت حقوقی ریاست جمهوری، چاپ اول، تهران ۱۳۸۹،

اجرائی در مقابل مردم « رای دهندگان » همانند یک وکیل دعاوی اقدام می نمایند زیرا بودجه ریزی یک فرآیند حقوقی محسوب می گردد.^۱

د- برقراری نظام پاسخگویی

مفهوم مسئولیت پاسخگویی که سابقه حیاتش هم پای حیات نظام های سیاسی مردم سالار است، ریشه در فلسفه سیاسی داشته و مفهوم امروزی آن بر ارکانی نظیر پذیرش «حق دانستن حقایق» و «حق پاسخ خواهی» برای مردم، استوار است. در جوامع دارای نظام های سیاسی مردم سالار، مردم از طریق انتخابات قدرت قانونی خود را به نمایندگان خویش تفویض می نمایند، لیکن حق پاسخ خواهی و دانستن حقایق را برای خود محفوظ می دارند. در این قبیل جوامع، مقامات منتخب در قبال اعمالی که انجام می دهند، در برابر شهروندان مسئولیت پاسخگویی دارند و شهروندان نیز به عنوان صاحبان حق، حقایق را در مورد اعمال مسئولین و بر مبنای حق طبیعی «دانستن و پاسخ خواهی» به صورت علنی و مستقیم و یا از طریق نمایندگان قانونی خود، پی گیری و مطالبه می نمایند. در فرایند مسئولیت پاسخگویی هر دو طرف «پاسخگو» و «پاسخ خواه» با استفاده از ابزارهای مناسب، در ایفای این مسئولیت و ارزیابی آن، مشارکت می کنند.

مردم از طریق انتخابات قوه مقننه را وادار به پاسخگویی می کنند و قوه مقننه نیز از طریق نظارت بر درآمدها و هزینه ها در هنگام اجرای بودجه قوه مجریه را ملزم به پاسخگویی می کند و از این طریق به مردم اطمینان می دهد که وجوه به طور صحیح و منطبق بر قانون به منظور تحقق اهداف از پیش تعیین شده صرف گردیده است.

قوه مجریه درباره ئ نحوه ئ انجام مسئولیت های خود در حوزه اجرای قانون بودجه می بایست پاسخگوی قوه مقننه باشد به نحوی که چگونگی این پاسخگویی بدون هیچ گونه ابهامی برای مدیران بودجه مورد تعریف و تبیین قرار گیرد و در مقابل

۱- ابراهیمی نژاد مهدی، فرج وند اسفندیار، پیشین، ص ۱۴

نظارت بر اجرای بودجه در نظام حقوقی ایران.....۱۰۷

قوه مقننه نیز نهاد حسابرسی مستقل^۱ می بایست ایجاد نماید تا حداقل به صورت سالیانه گزارش عملکرد دستگاه های اجرایی را به آن قوه گزارش دهد.

ملزم ساختن قوه مجریه به تهیه گزارش هایی در مورد اجرای بودجه اعمال نظارت و کنترل بر فرآیند بودجه را برای قوه مقننه امکان پذیر می سازد. که این امر با وضع قوانین از سوی پارلمان می تواند به عنوان تکلیف قوه مجریه محسوب و آن قوه به عنوان کارگزار اطلاعات لازم را جهت بررسی عملکرد به نهاد حسابرسی ارایه و آن نهاد نیز گزارش خود را در ارتباط با عملکرد قوه مجریه به قوه مقننه یعنی نمایندگان منتخب شهروندان ارایه نماید.

دوم - از جهت سلبی

الف - پیشگیری از فساد اداری - مالی

بررسی روند قانونی و چهارچوب شناسی نهاد های نظارتی موجود حاکی از این واقعیت است که توجه سیاست تقنینی به طور عمده معطوف به تأسیس نهاد های نظارتی متنوع و متعدد بوده است. به نظر می رسد این گونه سیاست، چالش های تقنینی مهمی را به دنبال می آورد. زیرا جواز قانونی برای تأسیس سازمان های موازی نظارتی در حوزه ئ مالی، اجرای اهداف قانونی را دچار مشکل می نماید. لذا شایسته است دو مهم مورد توجه واقع شود. اول اقدام قانونی در راستای کاهش سازمان های نظارتی و دوم وضع سیاست تقنینی مبتنی بر هماهنگ سازی تا از بروز سلیقه ها و روشهای مختلف جلوگیری شود. قوانین موجد اعمال نظارت های مکرر و موازی کاری نهادهای نظارتی قوای سه گانه در حوزه قراردادهای مالی دولتی همچون سازمان حسابرسی و دیوان محاسبات، علاوه بر مشغول کردن بیش از حد مدیران و کارکنان دستگاه های اداری به پاسخگویی های مکرر، هزینه های انجام نظارت را افزایش و بهره وری دستگاه ها را کاهش خواهد داد. و از طرفی عدم توجه کافی به اهداف پیشگیرانه در قوانین و مقررات ناظر بر دستگاه های نظارتی عملاً "موجب سلب ابتکار عمل در

پیشگیری از تخلفات مالی و هدایت صحیح جریانات مالی و در نهایت مقابله با فساد اداری - مالی می گردد.

تدوین و تصویب قوانین متعدد سازمان های نظارتی در حوزه قراردادهای دولتی، بدون ملاحظات کارشناسی و فنی و اصلاحات مکرر بنا به نیازها مقطعی و تشخیص های سلیقه ای حاکم بر نهاد قانون گذاری کشور از جمله آسیب های حاکم بر سازمان های نظارتی می باشد. حجم قوانین و انبوه مواد قانونی در این حوزه، تضاد، تعارض، تناقض، ابهام و اجمال قوانین و دشوار بودن درک آن برای ناظران و مجریان را به دنبال داشته و لذا قبل از هر اقدامی، اصلاح قوانین و تدوین و تصویب قوانین ساده و قابل فهم را ایجاب می نماید. بخشی نگری، عدم اعتماد سازمان های نظارتی به یکدیگر و پوشیده نگاه داشتن اطلاعات به بهانه طبقه بندی و یا ارایه بخشی از اطلاعات با اکراه و استناد به جایگاه سازمانی که قرار گرفته اند، از جمله مواردی است که منبعث از قوانین و مقررات نادرست در این زمینه بوده و ضمن دشوار ساختن هماهنگی ها باعث شده که هریک مسیر خود را در پیش بگیرند.

به موجب حکم مقرر در ماده ۲۲۱ (قانون برنامه پنجم توسعه شورای دستگاه های نظارتی^۱ به منظور ایجاد هماهنگی برای کارآمد نمودن نظام نظارت و ارتقای بهره وری و برای تقویت مدیریت کشور تشکیل، بر اساس تصریح بند (ب) ماده ۲۸) از قانون ارتقای سلامت نظام اداری و مقابله با فساد مصوب ۱۳۸۷/۲/۲۹ مجلس شورای

۱- ماده (۲۲۱) قانون برنامه پنجم توسعه - به منظور ایجاد هماهنگی برای کارآمد نمودن نظام نظارت و ارتقای بهره وری و برای تقویت مدیریت کشور، شورای دستگاه های نظارتی متشکل از دو نفر از مسؤولین نظارتی هر قوه با انتخاب رئیس قوه با حفظ استقلال هر یک از آنها در حدود مقرر در قانون اساسی تشکیل می شود.

دستورالعمل اجرائی این ماده و نحوه تشکیل جلسات شورا، نحوه تصمیم گیری و نحوه پیگیری تصمیمات، ظرف شش ماه سال اول برنامه به پیشنهاد اعضای شورا و با توافق سران قوا تعیین می گردد.

نظارت بر اجرای بودجه در نظام حقوقی ایران.....۱۰۹

اسلامی،^۱ تعیین شاخص، اندازه گیری و اعلام میزان سلامت اداری دستگاه ها به مردم حداکثر تا پایان شهریورماه هر سال یکی از وظایف مهم شورای دستگاه های نظارتی کشور است. متأسفانه فقدان استانداردهای دقیق، امر نظارت را با مشکلات جدی مواجه نموده که در نتیجه آن اصلاحات لازم یا به فراموشی سپرده شده و یا به کندی انجام می گیرد. از این رو تعیین معیار و ضابطه (استاندارد)، تطبیق و ارزیابی عملکرد با معیار و ضابطه ها، تشخیص صحت یا انحراف، اعلام نتیجه و پیگیری تا انجام اصلاحات به عنوان فرآیند انجام نظارت بر اعمال مالی دولت از مهم ترین فعالیت های سازمان های نظارتی است که باید بطور کامل مورد توجه قرار گیرد.

ب - لغو هر گونه گریز از نظارت مالی

یکی از موانع موجود در اعمال نظارت مالی، مصونیت هایی است که به منظور خروج از دایره نظارت از سوی بعضی از دستگاه های اداری دنبال می شود تا درحاشیه امن قرار گیرند. تلقی بلا جهت عنوان محرمانه بر بسیاری از اقدامات و قراردادهای حوزه ئ مالی دولتی باعث می شود تا بسیاری از دستگاه ها در حاشیه امن نظارت واقع شده و زمینه بروز تخلفات مالی فراهم گردد. با تعمیم نظارت به همه دستگاه های اجرایی و حذف استثنای نظارتی، نظارت های بدون تبعیض و اغماض اعمال شود امکان اصلاح ساختار نظام اداری مالی به معنای اعم فراهم می گردد. حذف نظارت ها و دور کردن ناظران با وضع قوانین خاص مالی و محاسباتی در جهت گریز از بایدها و نبایدهایی که به موجب قوانین الزام آور شده است، اهداف را دست نیافتنی و تداوم این شرایط اقتدار نظام و حاکمیت قانون را کاهش خواهد داد. با تعمیم نظارت به همه دستگاه های اجرایی و حذف استثنای نظارتی، باید نظارت های بدون تبعیض

۱- بند (ب) ماده (۲۸) قانون ارتقای سلامت نظام اداری و مقابله با فساد مصوب ۱۳۸۷/۲/۲۹-
اندازه گیری میزان سلامت اداری به صورت کلی و موردی و اعلام نتیجه بررسی به مسئولان و مردم
حداکثر تا پایان شهریور ماه سال بعد.

و اغماض را اعمال کرد تا امکان اصلاح ساختار نظام مالی^۱ و محاسباتی به معنای اعم که ضرورتی غیرقابل انکار است فراهم گردد. وجود استثنا، تبعیض و... در اعمال نظارت مالی و موثر به ترجیح و تقدم منافع خاص دستگاهی بر منافع عمومی و نقض عدالت منجر خواهد شد و به طور کلی به فرآیند قانون مداری و انضباط مالی آسیب وارد خواهد کرد.^۲

تصویب قوانین خاص مالی و محاسباتی، مقاومت در مقابل قانون محاسبات عمومی کشور و سایر قوانین مالی و محاسباتی و طرح مطالب نابجا به منظور تحدید نظارت از سوی بعضی از صاحب منصبان، مصونیت هایی را به وجود آورده است که فقط با برخورداری، سازمان های متولی نظارت مالی از حمایت های قانونی و جلوگیری از خروج دستگاه های اجرایی از چتر نظارتی نهاد هایی نظیر دیوان محاسبات کشور، سازمان بازرسی کل کشور و واحد های ذی حسابی می توان شرایط مساوی را لحاظ و در مراحل مختلف تصمیم گیری، برنامه ریزی، سازماندهی و اجرا را اعمال نمود.

ج - عدم تجاوز از اختیارات

به موجب اصل صلاحیت حدود اختیارات و قلمرو ایفای مسئولیت های نهاد های نظارت کننده مالی و ناظران و حسابرسان آنها در قوانین مصوب مجلس شورای اسلامی تعیین می گردد به نحوی که این قبیل نهاد ها باید در چارچوب صلاحیت های احصایی انجام وظایف نمایند. این اصل یکی از اصول بنیادی در حقوق موضوعه هر کشور محسوب و بر اساس آن نهاد های نظارتی مجاز به خروج از حدود و اختیارات قانونی تعیین شده نمی باشند. شاید وجود این اصل مانع از تخطی مقامات مجاز در دستگاه های اجرایی از قوانین و مقررات شود. لکن این موضوع در عمل در برخی از

۱- EN - Financial system (FR - Le système financier)

۲- تبصره (۲) ماده (۶۴) قانون محاسبات عمومی کشور مصوب ۱۳۶۶ - سازمان تامین اجتماعی از شمول مقررات این ماده مستثنی است و مشمول مقررات مربوط به خود می باشد.

نظارت بر اجرای بودجه در نظام حقوقی ایران..... ۱۱۱

امور موجب عدم امکان حضور مراجع نظارت مالی به منظور بررسی اقدامات مقامات اجرایی می شود. حتی به گونه ای که ورود ناظران و حسابرسان، به این گونه امر برای آنان تخلف محسوب و واجد مسئولیت می باشد.

مبحث هشتم - اقسام نظارت بودجه ای

« در حکومت های آزاد منشانه (دموکراسی) نظارت پارلمانی بر درآمدها و هزینه های مملکتی یک اصل مسلم تلقی می شود و قانون گذار خود را محق و موظف به نظارت و کنترل بودجه مصوب خود مداند این نظارت را در جریان اجرای بودجه و هم چنین پس از خاتمه سال مالی اجرا می نماید.»^۱

بند اول - نظارت بر درآمدها

مسئولیت نظارت بر میزان درآمدهای بودجه ای و سایر دریافت ها و صحت وصول قانونی درآمدها و واریز به موقع آنها به خزانه بر عهده دستگاه های وصول کننده می باشد اگر چه به منظور نظارت بر تحقق صحیح این امر وظیفه قانونی برای سازمان حسابرسی، دیوان محاسبات، سازمان بازرسی کل کشور مورد پیش بینی قرار نگرفته است اما به نظر میرسد انجام حسابرسی درآمدها از حیث تایید صحت درآمد و زمان واریز آن به خزانه امری اجتناب ناپذیر می باشد. زیرا دستگاه های نظارتی و خزانه داری کل فقط مقدار درآمدهایی که به خزانه واریز و در دفاتر به ثبت رسیده است را مورد رسیدگی و حسابرسی قرار می دهند این در حالی است که صحت وصول و زمان واریز در حسابرسی های اعمالی از نظر دور مانده است. کلیه دریافتی های دولت به

۱- پژوهان جمشید، *مالیه عمومی و تعیین خط مشی دولتی*، انتشارات دانشگاه پیام نور، چاپ پنجم،

۱۱۲ فصلنامه تحقیقات حقوقی آزاد

موجب اصل پنجاه و سوم قانون اساسی^۱ و ماده ۱۱ (قانون محاسبات عمومی مصوب ۱۳۶۶^۲ پس از وصول باید به خزانه کل کشور واریز گردد.

بند دوم- نظارت بر هزینه ها

نظام بودجه باید متضمن نظارت موثر بر هزینه ها باشد در این نظام باید امکانات زیر مورد پیش بینی قرار گیرد تا بتوان انتظار اعمال نظارت مطلوب را داشت: در نظام حسابداری بودجه ای، لازم است تمامی مبادلات در هر مرحله اعم از تشخیص^۳، تأمین اعتبار^۴، تعهد^۵، تسجیل^۶ و حواله^۱ که مورد تأکید قانون محاسبات عمومی کشور است

۱- اصل پنجاه و سوم قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران - کلیه دریافت های دولت در حساب های خزانه داری کل متمرکز می شود و همه پرداخت ها در حدود اعتبارات مصوب به موجب قانون انجام می گیرد.

۲- ماده (۱۱) قانون محاسبات عمومی مصوب ۱۳۶۶- دریافت های دولت عبارت است از کلیه وجوهی که تحت عنوان درآمد عمومی و درآمد اختصاصی و درآمد شرکت های دولتی و سایر منابع تأمین اعتبار و سپرده ها و هدایا به استثنای هدایایی که برای مصارف خاصی اهداء می گردد و مانند اینها و سایر وجوهی که به موجب قانون باید در حساب های خزانه داری کل متمرکز شود.

۳- ماده (۱۷) پیشین- تشخیص، عبارت است از تعیین و انتخاب کالا و خدمات و سایر پرداخت هایی که تحویل یا انجام آنها برای نیل به اجرای برنامه های دستگاه های اجرایی ضروری است.

۴- ماده (۱۸) پیشین - تأمین اعتبار عبارت است از اختصاص دادن تمام یا قسمتی از اعتبار مصوب برای هزینه معین.

۵- ماده (۱۹) پیشین- تعهد از نظر این قانون عبارت است از ایجاد دین بر ذمه دولت ناشی از: الف - تحویل کالا یا انجام دادن خدمت.

ب - اجرای قراردادهایی که با رعایت مقررات منعقد شده باشد.

ج - احکام صادر شده از مراجع قانونی و ذیصلاح.

د - پیوستن به قراردادهای بین المللی و عضویت در سازمانها یا مجامع بین المللی با اجازه قانون.

۶- ماده (۲۰) پیشین - تسجیل عبارت است از تعیین میزان بدهی قابل پرداخت به موجب اسناد و مدارک اثبات کننده بدهی.

می‌بایست ثبت و ضبط گردد تا بدین طریق قابل ردیابی و بررسی شود. انجام هزینه‌ها در دستگاه‌های اجرایی در سال مالی اجرای بودجه علاوه بر آن که مطابق مقررات منوط به کفایت درآمدهای وصولی و سایر منابع تامین اعتبار است بلکه مستلزم رعایت دو شرط لازم و کافی دیگر که عبارتند از «عدم تجاوز هزینه از اعتبارات مصوب» برای هریک از مواد هزینه و «رعایت قوانین و مقررات و تشریفات لازم» به منظور مصرف اعتبارات که در حقیقت همان الزام دستگاه‌های اجرایی به اعمال نظارت بودجه‌ای در مورد هزینه‌ها تلقی می‌گردد.^۲

بند سوم- نظارت بر خرید و فروش دارایی‌ها

ایجاد رویه‌های کارآمد و شفاف برای تضمین رعایت اصل رقابت و عدم تبانی در خریدهای دولتی و هم‌چنین طراحی نظام‌های مدیریتی خرید و عقد قراردادهای دولتی در اعمال نظارت بر اجرای بودجه تملک دارایی‌های سرمایه‌ای می‌تواند موثر واقع گردد.

بند چهارم- نظارت راهبردی مالی (استراتژیک)

در ماده ۱۵۸ (قانون برنامه چهارم توسعه)^۳ برای اولین بار معاونت برنامه ریزی

۱- ماده (۲۱) پیشین - حواله اجازه‌ای است که کتباً وسیله مقامات مجاز وزارتخانه یا مؤسسه دولتی و یا شرکت دولتی و یا دستگاه اجرایی محلی و یا نهادهای عمومی غیر دولتی و یا سایر دستگاه‌های اجرایی برای تأدیه تعهدات و بدهیهای قابل پرداخت از محل اعتبارات مربوط به عهده ذیحساب در وجه‌ذینفع صادر می‌شود.

۲- اقوامی داود، باباخانی جعفر، پیشین، ص ۱۸

۳- ماده (۱۵۸) - سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور به‌منظور ارزیابی میزان پیشرفت کشور درچارچوب موازین برنامه چشم‌انداز و سیاست‌های کلی نظام، شاخصهای مربوط را متناسب با شاخصهای بین‌المللی تنظیم و مقایسه و در تیرماه هر سال نتایج حاصل از اندازه‌گیری شاخصهای مذکور را به همراه نقاط قوت و ضعف و پیشنهادهای مؤثر برای بهبود وضعیت کشور به مقام معظم رهبری، دولت و مجلس شورای اسلامی تقدیم می‌نماید.

و نظارت راهبردی رییس جمهور «سازمان وقت مدیریت و برنامه ریزی کشور» خواسته شده بود نظارت استراتژیک انجام دهد. طبق این ماده آن معاونت موظف گردیده بود برای ارزیابی میزان پیشرفت کشور طبق موازین برنامه توسعه، سند چشم انداز بیست ساله و سیاست های کلی نظام شاخص هایی را متناسب با استانداردهای بین المللی تهیه کند و نتایج حاصل از اندازه گیری شاخص ها را در تیرماه هر سال به مقام معظم رهبری، دولت و مجلس تقدیم نماید. این نوع نظارت بر برنامه ها نظارتی پویا ست. طراحی نظام نظارتی باید به گونه ای باشد که از نتایج آن برای اصلاح فعالیت ها استفاده کرد. این نوع نظارت قبل از پایان طرح ها و برنامه ها مسایل مربوط به تصویب و تخمین اعتبارات را به مسولان کشور هشدار می دهد.

این نوع نظارت در قانون برنامه ۵ پنج ساله پنجم توسعه جمهوری اسلامی ایران مصوب ۱۳۸۹، در ماده ۲۱۳ (مورد توجه واقع گردید.^۱ لکن در ماده اخیرالذکر این شیوه نظارتی تغییر و تقلیل یافته به نحوی که دستگاه های اجرایی مکلف گردیدند تا پایان شهریور ماه هر سال ارزیابی و میزان پیشرفت کشور را در چهارچوب سیاست های کلی برنامه به معاونت برنامه ریزی و نظارت راهبردی رییس جمهور ارائه نمایند و آن معاونت گزارش واصله را به همراه نظارت خود صرفاً^۲ به رییس جمهور ارائه و رییس جمهور گزارش موصوف را در پانزدهم آذرماه هر سال در هنگام تقدیم لایحه بودجه به مجلس ارائه و خلاصه آن در جلسه علنی مجلس به اطلاع نمایندگان برساند.

۱- ماده (۲۱۳) - به منظور حسن اجرای قانون برنامه و ارزیابی میزان پیشرفت کشور در چهارچوب سیاست های کلی برنامه، دستگاه های اجرایی مکلفند تا پایان شهریور ماه هر سال گزارشی از عملکرد هر یک از مواد ذی ربط سال قبل را به معاونت تسلیم نمایند.

معاونت موظف است گزارش عملکرد مذکور را همراه با نظرات خود و بررسی مواد برنامه و شاخص ها و متغیرهای مربوطه به رئیس جمهور ارائه نماید. رئیس جمهور مکلف است گزارش مذکور را همزمان با لایحه بودجه سالیانه تا پانزدهم آذرماه هر سال به مجلس شورای اسلامی ارائه و خلاصه آن را در جلسه علنی به اطلاع نمایندگان برساند.

با تغییر صورت گرفته در این حکم در قانون برنامه پنجم توسعه نسبت به قانون برنامه چهارم عملاً "ارزیابی شاخص های پیشرفت بر اساس سند چشم انداز و سیاست های کلی نظام نادیده انگاشته شده و از طرفی هم ارائه گزارش به مقام معظم رهبری در خصوص وضعیت پیشرفت کشور منتفی گردیده است و بر اساس بررسی های بعمل آمده در سال های اول و دوم اجرای قانون برنامه ی پنج ساله پنجم توسعه نه تنها لایحه بودجه در زمان مقرر خود ارایه نشده است بلکه اجرای حکم این ماده نیز مسکوت مانده است. از این رو نظارت قوه مقننه در این باب که ارتباط ویژه ای با اجرای بودجه عمرانی کشور دارد با موانعی مواجه گردیده است.

نتیجه گیری

وجود سه عامل بنیادین اقتدار، حاکمیت قانون و مسئولیت در حقوق عمومی همواره لزوم نظارت و کنترل را بر اعمال دستگاه های حکومتی، عمومی و کارگزاران هر نظام حکومتی را، امری اجتناب ناپذیر می نماید. در هر نظام حکومتی، حکام امانتداران مردم محسوب می گردند و می بایست از ودیعه ای که مردم به آنان سپرده اند که همانا اختیار فرمانروایی بر مردم است به شایستگی مراقبت نمایند که برای تحقق و تضمین این امر وجود دو عامل ضروری به نظر میرسد اول اخلاق که برای کارگزاران جنبه اختیاری داشته و دوم قانون که به موجب آن نظارت برونی و درونی بر اعمال حکومت میگردد و راهبرد صحیح این امر از یک طرف از به وجود آمدن ساختارهای قانون گریز جلوگیری نموده و از طرف دیگر در تحقق نظم عمومی، امنیت، عدالت و حقوق مردم که هدف غایی در هر جامعه ای می باشد سهم بسزایی را ایفا می نماید.

یکی از عناصر تعیین کننده صلاحیت مقامات دولتی اصل حاکمیت قانون است و صلاحیت مجموع اختیاراتی است که از سوی مقنن برای انجام وظایف به مقامات اعطا می گردد بنا بر این، در یک نظام مبتنی بر قانون مداری اصل بر عدم صلاحیت بوده و این قانون است که ضمن شناسایی صلاحیت، حدود و قلمرو آن را برای مقامات مشخص و بیان می دارد.

صلاحیت های اعطایی از دو نظر حایز اهمیت و قابل بررسی می باشد اول این که جنبه تکلیفی دارند یعنی مقامات مکلف به تبعیت از الزام قانونی مقرر بوده و تخطی یا عدم رعایت آن موجب مسئولیت خواهد بود. دوم این که صلاحیت جنبه تشخیصی دارد یعنی مقام اداری به موجب قانون و به تشخیص خود اختیار اتخاذ تصمیم را خواهد داشت لکن باید به این نکته توجه داشت که صلاحیت تشخیصی نمی تواند ناقض اصل حاکمیت قانون باشد ولی اقتضائات امور اداری و اجرایی ضرورت اعطای این گونه صلاحیت را امری اجتناب ناپذیر می نماید. در این جا برای جلوگیری از انجام اقدامات و اتخاذ تصمیمات خودکامه و متعارض با قانون، وجود نظارت و کنترل اعم از سلسله مراتبی و قیمومتی ضروری می باشد.

در میان انواع نظارت ها، نظارت مالی بر اعمال دولت از جلوه ویژه ای برخوردار است. زیرا این نوع از نظارت بر بخش گسترده ای از اقدامات دولت صورت می گیرد که در راس آن موضوع بودجه قرار دارد و مربوط به درآمدها و هزینه های دولت می گردد. در بحث بودجه چگونگی وصول درآمدها و منابع مالی و اعتباری دولت و انجام انواع هزینه های عمومی و معاملات دولتی مورد بررسی قرار می گیرد.

در یک نظام حکومتی مبتنی بر تفکیک قوا، اقتدار و قدرت سیاسی توزیع و تقسیم گردیده است و هریک از انواع نظارت ها به یکی از قوای حاکم واگذاری می گردد. مثلاً "نظارت قضایی به قوه قضاییه، نظارت پارلمانی (نظارت سیاسی) به قوه مقننه و نظارت اداری به قوه مجریه. در حالی که در خصوص نظارت مالی این امر بر خلاف اصل تفکیک قوا به یکی از قوا به طور مطلق واگذار نگردیده و به وسیله سه قوه حاکم صورت می پذیرد. لکن از آن جایی که تصویب قانون بودجه بر عهده قوه مقننه می باشد از این رو متعاقب تصویب قانون بودجه موضوع نظارت و کنترل بر اجرای بودجه از اهمیت ویژه ای برخوردار می گردد به نحوی که نهاد تقنینی باید همواره اطمینان حاصل نمایند که بودجه تصویبی به درستی مورد اجرا واقع گردیده است. نظارت و کنترل قوه قانون گذاری بر بودجه در دو مرحله صورت می گیرد:

اول : در ضمن اجرای بودجه مجلس در صدد کنترل مستمر و گام به گام عملکرد هر یک از دستگاه های اجرایی و مجموع کابینه بوده و بدین طریق سیاست های مالی برای سال آتی روشن می گردد. این نوع نظارت و کنترل بر بودجه به صورت غیر مستقیم در طول سال مالی و از طریق ظرفیت های طرح سؤال یا استیضاح و یا از طریق کمیسیون های تخصصی انجام می گیرد.

دوم : نظارت و کنترل مجلس پس از اجرای بودجه از طریق تفریغ بودجه می باشد. مهم ترین و جامع ترین گزارشی که مجلس شورای اسلامی مستقیماً از عملکرد بودجه دریافت می کند گزارش تفریغ بودجه می باشد که به موجب اصل پنجاه و پنجم قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران و حکم مقرر در ماده (۱۰۴) قانون محاسبات عمومی کشور این گزارش بوسیله دیوان محاسبات کشور تهیه و تسلیم مجلس شورای اسلامی می گردد. حال با عنایت به موارد معنونه می توان مفهوم نظارت بر اجرای بودجه را در انطباق و کنترل اعمال دستگاه های اجرایی مامور و مسئول وصول درآمدها و انجام هزینه ها در حوزه های جاری و سرمایه ای با قوانین و مقررات حاکم بر این تکلیف جستجو نمود که در این طریق نظارت بر اجرای بودجه به صورت درونی در دستگاه اداری و اجرایی هر سه قوه به شیوه های سلسله مراتبی و قیومیتی صورت می گیرد لکن نظارت بیرونی به شیوه قیومیتی به وسیله قوای مقننه و قضاییه و دستگاه های زیر نظر آنها بر قوه مجریه اعمال و در مقابل نیز نظارت درونی بوسیله قوه مجریه از طریق واحدهای ذی حسابی به موقع اجرا گذارده می شود.

منابع

الف : کتب

۱. آقایی طوق مسلم، شمس عرفان، فریادی مسعود، مشهدی علی، مرزهای تقنین و اجرا در قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، زیر نظر بداغی فاطمه، انصاری باقر، ویژه رضا، انتشارات معاونت تدوین، تنقیح و انتشار قوانین و مقررات معاونت حقوقی

۱۱۸ فصلنامه تحقیقات حقوقی آزاد

۱. ریاست جمهوری، چاپ اول، تهران ۱۳۸۹، ص ۱۴۲
۲. آریان پور کاشانی عباس، فرهنگ کامل انگلیسی فارسی، جلد اول، انتشارات امیرکبیر، چاپ پنجم، تهران ۱۳۷۰
۳. ابراهیمی نژاد مهدی، فرج وند اسفندیار، اصول تهیه و تنظیم و کنترل بودجه، انتشارات سمت، چاپ دوازدهم، تهران ۱۳۹۱
۴. ابوالحمد عبدالحمید، حقوق اداری ایران، انتشارات توس، چاپ چهارم، تهران ۱۳۷۰
۵. اقوامی داود، باباخانی جعفر، اصول و کاربرد حسابداری در سازمان های دولتی و غیر انتفاعی، انتشارات سمت، چاپ پانزدهم، تهران ۱۳۸۸
۶. انصاری مسعود، طاهری محمدعلی، دانشنامه حقوق خصوصی، جلد سوم، انتشارات محراب، چاپ اول، تهران ۱۳۸۴
۷. انصاری ولی الله، کلیات حقوق اداری، انتشارات میزان، چاپ دوم، تهران ۱۳۷۷
۸. الوانی سید مهدی، مدیریت عمومی، انتشارات نی، چاپ چهارم، تهران ۱۳۷۰
۹. ایران نژاد پاریزی مهدی، ساسان گهر پرویز، سازمان و مدیریت از تئوری تا عمل، انتشارات موسسه آموزش بانکداری، تهران ۱۳۷۵
۱۰. بختیاری پرویز، شاهنده شاهین، اصول و مفاهیم مالی و حسابداری برای مدیران غیرمالی، انتشارات سازمان مدیریت صنعتی، چاپ سوم، تهران ۱۳۷۰
۱۱. پاکزاد فریرز، مبانی بودجه ریزی شرکت های تولیدی، انتشارات هیرمند، تهران ۱۳۷۱
۱۲. پژویان جمشید، مالیه عمومی و تعیین خط مشی دولتی، انتشارات دانشگاه پیام نور، چاپ پنجم، تهران ۱۳۷۵
۱۳. پیرنیا حسین، مالیه عمومی (مالیات ها و بودجه)، انتشارات ابن سینا، چاپ پنجم، تهران ۱۳۴۸
۱۴. تقوی دامغانی سیدرضا، نگرش بر مدیریت اسلامی، انتشارات سازمان تبلیغات

نظارت بر اجرای بودجه در نظام حقوقی ایران..... ۱۱۹

اسلامی، چاپ چهارم، تهران ۱۳۸۳

۱۵. جعفری لنگرودی محمد جعفر، ترمینولوژی حقوق، انتشارات گنج دانش، چاپ

ششم، تهران ۱۳۷۲

۱۶. دهخدا علی اکبر، لغت نامه، جلد سیزدهم، انتشارات دانشگاه تهران، چاپ اول،

تهران ۱۳۷۳

۱۷. راسخ محمد، بنیاد نظری اصلاح نظام قانونگذاری، انتشارات مرکز پژوهش های

مجلس شورای اسلامی، چاپ اول، تهران ۱۳۸۴

۱۸. راسخ محمد، نظارت و تعادل در نظام حقوق اساسی، انتشارات درک، چاپ

اول، تهران ۱۳۸۸

۱۹. رستمی ولی، مالیه عمومی، انتشارات دادگستر، چاپ اول، تهران ۱۳۹۰

۲۰. رضایی زاده محمد جواد، حقوق اداری ۱، انتشارات میزان، چاپ اول،

تهران ۱۳۸۵

۲۱. رضائیان علی، اصول مدیریت، انتشارات سمت، چاپ دوم، تهران ۱۳۷۰

۲۲. رمضانپور نرگسی محمود، مبانی نظارت و بازرسی، انتشارات پلک، چاپ اول،

تهران ۱۳۸۷

۲۳. شبیری نژاد علی اکبر، حقوق قوه مقننه در بررسی و رای به بودجه، انتشارات

مرکز پژوهش های مجلس شورای اسلامی، چاپ اول، تهران ۱۳۸۶

۲۴. شبیری نژاد علی اکبر، صالح خو قاسم، زمینه های نظری و توصیه های سازمان های

بین المللی در باب شفافیت بودجه، انتشارات مرکز پژوهش های مجلس شورای

اسلامی، چاپ اول، تهران ۱۳۸۲، ص ۵۱

۲۵. صامعی ناصر، قاسمی بهروز، آسیب شناسی کنترل و نظارت در بازار ایران،

انتشارات موسسه کلمه، چاپ اول، تهران ۱۳۸۵

۲۶. طباطبائی مومنی منوچهر، حقوق اداری، انتشارات سمت، چاپ دوازدهم،

تهران ۱۳۸۵

- ۱۲۰..... فصلنامه تحقیقات حقوقی آزاد
- ۲۷.عباسی ابراهیم، بودجه ریزی نوین در ایران (اصول، مراحل و روشها)، انتشارات سمت، چاپ دوم، تهران ۱۳۹۰
- ۲۸.عباسی بیژن، حقوق اداری، نشر دادگستر، چاپ اول، تهران۱۳۸۹
- ۲۹.عبدالمالکی محمدرضا، فرهنگ اصطلاحات و عناوین مالی - محاسباتی، انتشارات مرکز آموزش و بهسازی منابع انسانی دیوان محاسبات کشور، چاپ اول، تهران ۱۳۸۵
- ۳۰.عمید زنجانی عباسعلی، موسی زاده ابراهیم، نظارت بر اعمال حکومت و عدالت اداری، انتشارات دانشگاه تهران، چاپ اول، تهران ۱۳۸۹
- ۳۱.فرج وند اسفندیار، فراگرد تنظیم تا کنترل بودجه، انتشارات فروزش، چاپ سی و سوم، تهران ۱۳۸۹
- ۳۲.فرزب علیرضا، بودجه ریزی دولتی در ایران، انتشارات مرکز آموزش مدیریت دولتی، چاپ سوم، تهران۱۳۷۶
- ۳۳.قاسمی محمد، پناهی علی، خضری محمد، مخیر عباس، بودجه ریزی در ایران، بودجه و دست اندرکاران، انتشارات مرکز پژوهش های مجلس شورای اسلامی، چاپ اول، تهران۱۳۸۷
- ۳۴.قاضی شریعت پناهی ابوالفضل، حقوق اساسی و نهادهای سیاسی، انتشارات دانشگاه تهران، چاپ سوم، تهران ۱۳۷۱
- ۳۵.کرباسی یزدی حسین، امامی احمد، گودرزی مهدی، اصول تنظیم و کنترل بودجه دولتی با رویکرد بودجه ریزی نوین، انتشارات ترمه، چاپ اول، تهران ۱۳۹۰
- ۳۶.لامعی بهزاد، سیر تحول بودجه ریزی در ایران، انتشارات مرکز پژوهش های مجلس شورای اسلامی، چاپ اول، تهران۱۳۸۷
- ۳۷.مرکز مالگیری احمد، حاکمیت قانون (مفاهیم، مبانی و برداشت ها)، انتشارات مرکز پژوهش ها مجلس شورای اسلامی، چاپ اول، تهران۱۳۸۵
- ۳۸.معین محمد، فرهنگ فارسی، جلد چهارم، انتشارات امیرکبیر، چاپ بیستم، تهران

نظارت بر اجرای بودجه در نظام حقوقی ایران..... ۱۲۱

۱۳۸۲

۳۹. موسی زاده ابراهیم، حقوق اداری، انتشارات دادگستر، چاپ اول، تهران ۱۳۹۱
۴۰. موسی زاده رضا، حقوق اداری ۲ و ۱، انتشارات میزان، چاپ ششم، تهران ۱۳۸۳
۴۱. هاشمی سید محمد، حقوق اساسی جمهوری اسلامی ایران، جلد دوم، انتشارات بنیاد حقوقی میزان، چاپ بیست و یکم، تهران ۱۳۸۹

ب : مقالات

- ۱ - دادگر داوود، مبانی بازرسی و تهیه گزارش های ویژه نظارتی، فصلنامه دیده، شماره ۱۳، بهمن ۱۳۸۰
- ۲ - رخشنده رو علیرضا، جایگاه نظارت در نظام جمهوری اسلامی ایران، مجموعه مقالات چهارمین اجلاس بازرسان کل آسیا (آمبودزمان)، انتشارات سازمان بازرسی کل کشور، تهران ۱۳۷۸
- ۳ - رضایی زاده محمد جواد، درویش وند ابوالفضل، نقد و بررسی شوراهاى حل اختلاف تخصصی دیوان عدالت اداری با تاکید بر مبانی نظارت قضایی، فصلنامه حقوق دانشکده حقوق و علوم سیاسی دانشگاه تهران، شماره ۴، زمستان ۱۳۸۷

ج : قوانین و مقررات

- ۱ - قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران
- ۲ - قانون ارتقاء سلامت نظام اداری و مقابله با فساد مصوب ۱۳۸۷/۲/۲۹
- ۳ - قانون استخدام کشوری مصوب ۱۳۴۵
- ۴ - قانون برنامه پنجساله پنجم توسعه جمهوری اسلامی ایران مصوب ۱۳۸۹/۱۰/۱۵
- ۵ - قانون برنامه و بودجه مصوب ۱۳۵۱/۱۲/۱۰
- ۶ - قانون دیوان محاسبات کشور مصوب ۱۳۶۱/۱۱/۱۱
- ۷ - قانون محاسبات عمومی کشور مصوب ۱۳۶۶/۶/۱ با اصلاحات بعدی آن
- ۸ - قانون مدیریت خدمات کشوری مصوب ۱۳۸۶/۶/۸

بررسی نحوه نظارت بر بودجه در ایران

فرود رشیدی. احمد رنجبر

(دانشکده علوم انسانی، گروه حقوق عمومی، دانشگاه آزاد اسلامی واحد بندر عباس)

چکیده

در نظارت قانونی، معیاری جز خود قانون موضوعه برای سنجش عملکرد وجود نخواهد داشت از این رو معیار سنجش باید بسیار دقیق، شفاف و مطمئن باشد تا بتوان نتیجه آن را از مورد مناقشه قرار گرفتن از سوی دستگاه نظارت شونده حفظ نمود. اگر قانون موضوعه در مرحله اجرا دارای ابهاماتی باشد، اجرای مجری چنین قانون مبهمی ممکن گاه عنوان تعدی از چهارچوب و گاه عنوان تعلل و کم کاری به خود بگیرد و در این زمان است که امر نظارت و حسابرسی با مشکلات اساسی مواجه خواهد گردید. حال اگر این ابهام به ناظرین نیز سرایت نماید یعنی قانونی که ملاک عمل مجریان و ناظرین است برای خود دستگاه نظارتی نیز مبهم و قابل برداشت متفاوت باشد، نظارت بر عملکرد مجریان مضاعف خواهد گردید. امروزه با گسترده شدن سازمان های دولتی در معنای اعم آن و جهت حسن انجام امور نظارت در ابعاد گوناگون اداری، قضایی، مالی و غیر بديهيات جوامع امروزی به شمار می آید. که از این انواع نظارت ما در این متن حاضر به نظارت مالی می پردازیم که در قوانین متعدد و در مراحل مختلف مقرر گردیده است. وقتی که حرف از نظارت مالی به میان می آید ناخودآگاه ذهن به سمت بودجه و مسائل نظارتی بر بودجه سوق پیدا می کند. چرا که: «بودجه تبلور سیاستهای مالی دولت است که در ایجاد تعادل های اقتصادی و مالی نقش مهمی دارد.

واژه های کلیدی: نظارت، بودجه، قانون، دولت، تعادل های اقتصادی و مالی

مقدمه

بشر از آغازین زمانی که پای بر زمین گذاشت برای حفظ خود در مقابل تهدیدات و مخاطرات مبادرت به پیش بینی تمهیداتی نمود تا محیط زندگی سازگاری را برای خود تهیه نماید و این امر ممکن نبود مگر با دو نیرویی که پروردگار عالم در وجود آدمی نهاده بود و آنها عبارت بودند از: ۱- نیروی تفکر و اندیشه ۲- نیروی بیان و گفتگو. بشر با توجه به نیازهای زندگی روزمره خود و با کمک و بهره گیری از دو نیروی فوق متوجه این امر گردید که برای تامین نیازهای خود، مجبور به ایجاد یک جامعه و زندگی با سایر همنوعان خود است. با گذشت زمان به تجربیات زندگی اجتماعی نائل آمد که برای تحقق زندگی اجتماعی و در نتیجه برطرف شدن نیازهای خود بایستی یکسری هنجارها و باید و نبایدهای خاصی حاکم بر زندگی اجتماعیش باشد. و شروع به تهیه و تدوین قوانین برای زندگی بهتر خویش نمود. به این ترتیب «قانون» واژه آشنایی برای آحاد بشر امروزی گردیده است، البته درست است که هر فرد فراخور فهم و سواد خود برای قانون محدوده ای را متصور می گردد و برخی تعیین حقوق افراد و برخی دیگر تحدید آزادی و برخی حکومت که اوامر و نواهی آن لازم التباع است، را از واژه قانون درک می کنند. تصویب قانون امری مهم در جامعه است. اما اجرای قانون تصویبی امری مهم تر جلوه می نماید. چرا که انتظام امور و راهبرد اهداف دستگاه های مجری قوانین بر هم دو امر یعنی تصویب قوانین مناسب و اجرای دقیق و بی نقص این قوانین بستگی دارد. و برای دستیابی به این هدف خواه ناخواه بحث نظارت مطرح می گردد. نظارت همواره از اصلی ترین دغدغه ها بوده است و در قوانین کشورها مورد اشاره و تایید قرار گرفته است. در کشور ما این امر در اصول متعددی از قانون اساسی اشاره گردیده است همچون اصل ۵۵، ۹۰، ۱۷۳ و... که می توان به آنها اشاره نمود.

در این راستا و با توجه به پذیرش اصل تفکیک قوا در ایران و وظایف هر قوه به ویژه قوه مجریه که بیشترین حجم مبادلات اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی را در درون خود جای داده و بالتبع از نظر مادی و مالی منابع متعددی را در اختیار دارد، نظارت قوه مجریه که نظارتی درونی و خود به خود است جلوه گر مورد اهمیت است. باید گفت که نظارت بر خود از اصلی ترین عوامل پیشگیری از نقض قوانین و در نتیجه حسن اجرای آن میباشد که قوه مجریه به طرق و مسائل متعدد و متفاوتی به این امر می پردازد که از جمله این طرق و روش ها می توان به هیأت های رسیدگی به تخلفات اداری و به لحاظ مالی، نظارت وزارت امور اقتصاد و دارایی که از طرق مختلف صورت می گیرد که می توان به نظارت ذیحساب به عنوان نمونه اشاره نمود، نام برد.

نظارت بر اجرای بودجه مرحله چهارم و آخرین مرحله از فرآیند بودجه است، تنظیم و نظارت بودجه دو مرحله متمایز از مراحل چهارگانه گردش بودجه را تشکیل می دهند اما کنترل بودجه تا حد قابل توجهی به چگونگی تنظیم برنامه ارتباط دارد. نظارت دقیق بر چگونگی اجرای بودجه از اهمیت خاصی برخوردار بوده و نقش مهمی در تحقق اهداف پیش بینی شده در بودجه و برنامه های دولتی خواهد داشت. نظارت با

توجه به قوای نظارت کننده به سه دسته نظارت اداری، نظارت قضایی و نظارت پارلمانی تقسیم می شوند. نظارت وزارت امور اقتصادی و دارایی، نظارت سازمان مدیریت و برنامه ریزی، نظارت قوه مقننه نوع دیگری از این تقسیم بندی می باشد. نظارت و کنترل قوه مجریه یا نظارت درونی از جمله مسائل بودجه می باشد که معمولاً از آن به عنوان نظارت درونی یاد می شود نظارت درونی به شکل نظارت مالی و نظارت عملیاتی توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی و سازمان مدیریت و برنامه ریزی صورت می گیرد. نوع نظارت وزارت امور اقتصادی و دارایی نظارت مالی است. چنانچه در ماده ۹۰ قانون محاسبات عمومی آمده است: «اعمال نظارت مالی بر مخارج وزارتخانه‌ها و موسسات دولتی و شرکت های دولتی از نظر انطباق پرداخت ها با مقررات این قانون سایر قوانین و مقررات راجع به هر نوع خرج، به عهده وزارت امور اقتصادی و دارایی است». نظارت مالی وزارت دارایی از طریق ذیحسابان، خزانه داری و سازمان های حسابرسی وابسته به عمل می آید. ذیحساب ماموری است که به موجب حکم وزارت امور اقتصادی و دارایی به این سمت منصوب می شود. درخواست وجه و تامین اعتبار از خزانه و تایید اسناد و مدارک هزینه در مراحل تفصیلی اجرای بودجه از جمله وظایف ذیحسابان می باشد. تامین اعتبار از لحاظ زمانی نظارت قبل از خرج محسوب می شود. درخواست وجه و نظارتی که ذیحساب هنگام پرداخت چک در وجه ذینفع به عمل می آورد از لحاظ زمانی نظارت حین خرج است. خزانه داری کل زیر نظر وزارت امور اقتصادی و دارایی قرار دارد. بر اساس اصل ۵۳ قانون اساسی کلیه دریافت های دولت در حساب خزانه داری کلی نمایندگی خزانه در استان ها متمرکز می شود و همه پرداخت ها در حدود اعتبارات مصوب به موجب قانون انجام می شود. نظارت خزانه از لحاظ زمانی نظارت حین خرج محسوب می گردد. از طریق تهیه صورتحساب عملکرد نظارت سازمان های حسابرسی وابسته به وزارت امور اقتصادی و دارایی انجام می گیرد. بر طبق ماده ۱۰۳ ق.م.ع «وزارت امور اقتصادی و اداری مکلف است صورتحساب عملکرد هر سال مالی را حداکثر تا پایان آذر ماه سال بعد طبق تقسیمات و عناوین درآمد و سایر منابع تامین اعتبار و اعتبارات مندرج در قانون بودجه سال مربوطه تهیه و همراه با صورت گردش نقدی خزانه به طور همزمان یک نسخه از آن را به دیوان محاسبات و یک نسخه را به هیات وزیران تسلیم نماید» این نوع نظارت اداری پس از خرج توسط سازمان های حسابرسی وابسته به این وزارتخانه انجام می گیرد. از طرفی نظارت عملیاتی نوع دیگری از نظارت قوه مجریه بر بودجه است چنانچه در بند ۶ ماده ۵ قانون برنامه و بودجه از جمله وظایف این سازمان به نظارت مستمر در اجرای برنامه ها و پیشرفت سالانه آنها طبق مفاد فصل نهم این قانون اشاره شده است. (پاکزاد، ۱۳۷۱ ص ۱۵۵)

نظارت عملیاتی سازمان مدیریت و برنامه ریزی (اکنون معاونت راهبردی ریاست جمهوری بعد از انحلال سازمان برنامه و بودجه توسط دولت احمدی نژاد این مسئولیت را دارد.) از طریق مبادله موافقت نامه و دریافت گزارشات پیشرفت کار دستگاه های اجرایی و کمیته تخصیص اعتبار که دبیرخانه آن در این سازمان مستقر انجام می شود. ماده ۳۵ قانون برنامه و بودجه به این امر اشاره دارد که: دستگاه های اجرایی

موظفند در پیشرفت فعالیت های جاری و عمرانی مراقبت دائم به عمل آورند و منضما به ترتیبی که از طرف سازمان (منظور سازمان مدیریت و برنامه ریزی است) تعیین می شود اطلاعات لازم را به این سازمان تسلیم نمایند و کلیه تسهیلات لازم برای نظارت و ارزشیابی سازمان بر نتایج اجرای فعالیت ها و طرح ها از هر حیث فراهم سازند. این نظارت از لحاظ زمانی، نظارت حین خرج است. (عیار رضایی، ۱۳۸۶ ص ۷۷)

به استناد ماده ۳۰ قانون برنامه و بودجه کلیه اعتبارات جاری و عمرانی که در بودجه عمومی دولت به تصویب می رسد بر اساس گزارش های اجرایی بوده و پیشرفت عملیات در دوره های معین شده توسط کمیته ای مرکب از نمایندگان وزارت دارایی و سازمان مدیریت و برنامه ریزی تخصیص داده می شود. اعضای کمیته تخصیص اعتبار مرکب از رئیس سازمان مدیریت و برنامه ریزی، معاون وزارت دارایی و خزانه دار کل کشور، معاون بودجه سازمان مدیریت و برنامه ریزی و یکی از صاحب منصبان آن سازمان، مدیر کل خزانه و مدیر کل نظارت بر اجرای بودجه است. ریاست کمیته با رئیس سازمان مدیریت و برنامه ریزی می باشد.

مفهوم بودجه

بند اول مفهوم لغوی

واژه (بوژه) که یک واژه فرانسوی قدیم است به کیف چرمی اطلاق می شده است که وجوه نقد را در آن نگهداری می کردند. در انگلستان کیف چرمی ای که محتوی صورت مخارج مورد نیاز پادشاه پارلمان عرضه می شد آن کیف (باجت) نامیده میشد. (پاکزاد، ۱۳۷۱: ۶۵) واژه بوژت یک واژه فرانسه قدیم است و به کیف چرم اطلاق می شده است که وجوه نقد را در آن نگهداری می کردند. بدین جهت ابتدا کیف چرمی که محتوی صورت مخارج و درآمدهای دولت انگلیس بوده و وزیر دارائی انگلیس آن را با خود به پارلمان می آورده و صورتهای مخارج و درآمدهای مملکتی را از کیف خارج کرده و برای تصویب به پارلمان عرضه می داشته است در انگلیس «بودگت»^۱ نامیده می شد. به تدریج معنی اصطلاح بودجه از خود کیف، تبدیل به محتویات آن شد. بعدا که به تدریج صورتهای مزبور در یک صورت واحد گنجانده شده است، این صورت بنام «باجت» در انگلیسی و بودجه در فرانسه نامیده شده و در سایر زبانها نیز همین کلمه بکار برده شد.

بند دوم مفهوم اصطلاحی

همچون بسیاری کشورهای دیگر، نخست موضوع تنظیم بودجه و سپس ضرورت تدوین برنامه مطرح شد. ولی بودجه های نخستین، در حقیقت جز سیاهه درآمدها و مخارج دربار و هدف از تدوین بودجه ها نیز جز انتظام بخشیدن به نظام مالی دربار نبود. (دکتر عظیمی) بودجه در واقع مهم ترین سند مالی دولت است.

^۱ Budget

قانون بودجه مملو از مجوزهای قانونی است که ارزش آن در آثار حقوقی است که ظاهر می نماید. بودجه یعنی پیش بینی های اقتصادی و جوازهای برای اخذ درآمد و پرداخت اعتبارات تخصیص یافته، بر این اساس بودجه یک ابزار مهم برای برنامه ریزی فعالتهای دولت و راهکار عملیاتی برای اجرای تکالیف دولت است و در واقع بدون وجود آن عملاً امکانی برای اجرای تکالیف دولت در برابر مردم وجود ندارد. اگر چه حقوقدانان در اطلاق لفظ قانون بر بودجه تردیدهایی دارند و سنخ آنرا مستقل از سنخ سایر قوانین بر می شمارند ولی فارغ از این موضوع در هر حال بودجه یک نظام پیچیده فنی و مالی و حقوقی است که باید بدان توجه ویژه نمود. بر این اساس با گسترش وظایف دولت و پیچیده تر شدن سازمانهای دولتی پیشرفت روشهای مدیریتی و کمبود منابع و افزایش نیازهای مالی برای تخصیص اعتبارات و وجود برنامه ای توسعه پنج ساله و وجود سند چشم انداز برای افق آینده کشور بر اهمیت بودجه افزوده شده و البته بر پیچیدگی آنهم افزوده میشود. بودجه همچنان ابزاری در دست حکومت برای کنترل ملت بود، نه ساز و کاری برای نظارت مردم بر فعالتهای دولت. به این صورت است که در ایران نقش اجتماعی، سیاسی بودجه وارونه میشود و حکومتهای خود کامه و مستبد اجازه نمیدهند که بودجه نقش اصلی خود در زمینه تحقق بخشیدن به حاکمیت ملت را بازی کند. در این راستا، به هنگام سلطنت رضا شاه به تدریج نفت، به صورت منبع مالی مهم دولت در آمد. البته در آن دوران، بخش اعظم درآمد نفت در حساب جداگانه ای نگهداری می شد و به مصرف هزینه های ارتش میرسید. (دکتر عظیمی، ۴۲۰) مردم عادی، بودجه را به معنای دخل و خرج، درآمدها و هزینه ها و دریافتها و پرداختهای دولت می شناسند؛ در حالیکه بودجه عبارتست از برآورد درآمدها و سایر منابع تأمین اعتبار و پیش بینی هزینه ها برای انجام برنامه ها و عملیات معین در دوره محدودی از زمان، به منظور دستیابی به هدف های از پیش تعیین شده. در این برآورد، درآمدها و هزینه های قطعی سال قبل و درآمدها و هزینه های مصوب سال جاری نیز ارائه می شود.

- یک طرح مالی است که نیازمندیهای پولی دولت به طور کامل برای مدت محدودی بر آورده می شود، در برابر

- نیازمندیهای هزینه اقلام درآمد پیش بینی می شود.
- برنامه مالی دولت است برای عملیات آتی.
- ابزاری است برای بهبود و تصویب برنامه های توسعه.
- یک سند مالی است مربوط به درآمدها و هزینه های دولت.
- بودجه دولت سندی است که معاملات دخل و خرج مملکتی برای مدت معینی در آن پیش بینی و تصویب می گردد. مدت موزبور را سند مالی گویند که عبارت از یک سال شمسی است. (قانون محاسبات عمومی مورخ ۲۱ صفر ۱۳۲۹ ه. ق/ ۱۲۸۹ ه. ش)
- بودجه لایحه پیش بینی کلیه عواید و مخارج مملکتی است برای مدت یک سال شمسی که به تصویب مجلس شورای ملی رسیده است. (قانون محاسبات عمومی مصوب ۱۶ اسفند ۱۳۱۲)

- بودجه کل کشور برنامه مالی دولت است که برای یک سال مالی تهیه و حاوی پیش بینی درآمد ها و سایر منابع تامین اعتبار و بر آورد هزینه ها برای انجام عملیاتی که منجر به وصول به هدفهای دولت می شود. (قانون محاسبات عمومی مصوب ۱۵ دی ماه ۱۳۴۹)

- بودجه کل کشور برنامه مالی دولت است که برای یک سال مالی تهیه و حاوی پیش بینی درآمدها و سایر منابع تامین اعتبار و بر آورد هزینه ها برای انجام عملیاتی که منجر به سیاستها و به هدفهای قانونی می شود. (قانون محاسبات مصوب ۱۳۶۶/۶/۱)

دیدگاهها، نظریه ها و تعاریف مختلفی در خصوص بودجه ارائه شده است. این تعاریف نیز متأثر از نظریه های اقتصادی در مورد دولت بوده است و دیدگاههای موجود در زمینه دولت نیز تحت تاثیر شرایط متفاوت سیاسی، اقتصادی و فرهنگی بوده است. (فرزب، ۱۳۸۱: ۲۲)

در یک بررسی کلی می توان گفت نظام بودجه بندی به عنوان یک ابزار مهم و حساس برنامه ریزی به موازات رشد و توسعه دولت و جامعه، مراحل و تحولات مهمی را پشت سر گذاشته و امروزه بصورت یک نظام پیچیده فنی و مالی درآمده است. این نظام در آغاز پیدایش خود به علت محدودیت حوزه فعالیت دولت و به علت نگرش منفی جامعه نسبت به فعالیتهای دولت، عمدتاً یک ابزار سیاسی بوده و از دهه سوم قرن میلادی به علت رواج اقتصاد کینزی که دولت را به مداخله در فعالیت اقتصادی و سرمایه گذاری اجتماعی تشویق و ترغیب می نمود. بودجه دولتی به عنوان ابزار اقتصادی و مالی، علاوه بر نقش های سیاسی، نقش های اقتصادی و مالی را نیز بر عهده گرفت و بالاخره با گسترش فعالیتهای دولتی در همه جنبه های زندگی و بزرگتر و پیچیده تر شدن سازمانهای دولتی و پیشرفت روش های مدیریت و برنامه ریزی و ظهور تکنولوژی اطلاعاتی امروزه، نظام بودجه بندی یک سیستم پیچیده ای از طرحها و برنامه هاست و بودجه علاوه بر نقش های سیاسی و اقتصادی، نقش حساس و مهم برنامه ریزی را نیز عهده دار شده است و امروزه بودجه منعکس کننده انواع برنامه ریزیهای سیاسی، اجتماعی و فرهنگی جامعه است. از طرفی چون مسلم شده که توسعه امری یک بعدی نبوده و توسعه اقتصادی می تواند به توسعه اجتماعی و فرهنگی بیانجامد، مهمترین عامل در وقوع این امور، گزینش درست اهداف، استراتژی ها و نهایتاً رسالت های سیستم برنامه ها و طرحهای بودجه است. بر این اساس در میان انواع تعاریفی که از بودجه به عمل آمده سه دسته عمده را می توان تشخیص داد:

الف- تعاریفی که بر جنبه سیاسی بودجه تاکید می ورزند.

ب- تعاریفی که بر جنبه های اقتصادی و مالی تاکید می ورزند.

ج- تعاریفی که بر جنبه های برنامه ای و مدیریت بودجه تاکید می ورزند. (فرزب، ۱۳۸۱: ۱۲۱)

تعریف قانونی بودجه

بودجه ریزی در بخش عمومی ناظر بر پیش بینی منابع و مصارف مالی برای انجام مأموریت ها و وظایف دولت است. در این تعریف اطلاعات بودجه ای بازتاب مالی و اعتباری تصمیم های اجرایی و محدوده بودجه ریزی مترادف یا منطبق با چارچوب فعالیتهای دولت است. از این رو، بررسی محتوایی و ارزیابی ماهوی تصمیم های بودجه ای و به تبع آن گستره بودجه ریزی و حجم عملیاتی آن در ساختارهای سیاسی سوسیالیست، دولت های مداخله گر، یا حاکمیت های ارشادی با تفاوت بسیار آشکار همراه خواهد بود. (بودجه ریزی در ایران، ۶۹) این امر مبین آنست که برخلاف ظاهر که قانون بودجه یک امر تکنیکی فرض میشود کاملاً با تئوری ها و نظریات دولت همراه است و قطعاً این موضوع در حکومت اسلامی با نگاهی متفاوت همراه است.

بودجه در اصطلاحات قانونی هم دارای تعاریفی است که از جمله به مواردی میتوان اشاره نمود: شاید اولین تعریف قانونی از بودجه به قانون محاسبات عمومی مصوب ۱۰ اسفند ماه ۱۳۱۲ شمسی مربوط است که مقرر میدارد:

ماده ۱- بودجه لایحه پیش‌بینی کلیه عواید و مخارج مملکتی است برای مدت یک سال شمسی (سنه مالی) که به تصویب مجلس شورای ملی رسیده‌باشد. البته از بودجه در قوانین موخر تر هم تعریف داده شده است از قانون محاسبات عمومی مصوب ۱۳۴۹. ۱۰. ۱۵ چنین مقرر میدارد: ماده ۱- بودجه کل کشور برنامه مالی دولت است که برای یک سال مالی تهیه و حاوی پیش‌بینی درآمدها و سایر منابع تأمین اعتبار و برآورد هزینه‌ها برای انجام عملیاتی که منجر به وصول به هدف‌های دولت می‌شود بوده. . . همچنین در قانون برنامه و بودجه کشور مصوب ۱۳۵۱ نیز از یک برنامه سالانه در کنار بودجه سالیانه نام برده شده است که البته هم اکنون نیز ما به ازایی ندارد و کاربردی نخواهد داشت.

این قانون چنین مقرر میدارد: ماده ۱- تعریف اصطلاحات مندرج در این قانون به قرار زیر است: . . . بند ۴- برنامه سالانه - منظور برنامه عملیات اجرائی دولت است که سالانه تنظیم و همراه بودجه کل کشور تقدیم مجلس شورای ملی میگردد و ضمن آن در قالب هدفها و سیاستهای مندرج در برنامه عمرانی پنجساله هدفهای مشخص و عملیات اجرایی سالانه هر دستگاه اجرایی با اعتبار مربوط تعیین می‌شود.

بند ۵- بودجه عمومی دولت - منظور بودجه‌ای است که در آن برای اجرای برنامه سالانه منابع مالی لازم پیش‌بینی و اعتبارات جاری و عمرانی دستگاههای اجرایی تعیین می‌شود.

بند ۶- اعتبارات جاری - منظور اعتباراتی است که در برنامه عمرانی پنجساله به صورت کلی و در بودجه عمومی دولت به تفکیک جهت تأمین هزینه‌های جاری دولت و همچنین هزینه نگهداشت سطح فعالیتهای اقتصادی و اجتماعی دولت پیش‌بینی می‌شود.

بند ۷- اعتبارات عمرانی - منظور اعتباراتی است که در برنامه عمرانی پنجساله به صورت کلی و در بودجه عمومی دولت به تفکیک جهت اجرای طرحهای عمرانی (اعتبارات عمرانی ثابت) و همچنین توسعه

هزینه‌های جاری مربوط به برنامه‌های اقتصادی و اجتماعی دولت (اعتبارات عمرانی غیر ثابت) پیش‌بینی می‌شود.

در ماده اول قانون محاسبات عمومی مصوب شهریور ماه ۱۳۶۶، بودجه کل کشور چنین تعریف شده است: «بودجه» کل کشور برنامه مالی دولت است که برای یک سال مالی تهیه و حاوی پیش‌بینی درآمدها، واگذاری دارائی‌های مالی، و برآورد هزینه‌ها، برای انجام عملیاتی که منجر به نیل سیاست‌ها و هدف‌های قانونی می‌شود بوده و از سه قسمت به شرح زیر تشکیل می‌شود:

الف. بودجه عمومی دولت

بودجه عمومی دولت که شامل اجزاء زیر است: الف - بودجه عادی برای وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی - این بودجه شامل اعتباراتی نیز خواهد بود که مستقیماً مربوط به وظایف یک وزارتخانه یا مؤسسه دولتی نیست و تحت عنوان خاص منظور می‌گردد. بودجه عمومی کشور؛ شامل اجزای زیر است:

۱- پیش‌بینی دریافت‌ها و واگذاری دارائیهای مالی که به طور مستقیم و غیر مستقیم در سال مالی قانون بودجه و به وسیله دستگاهها و از طریق حسابهای خزانه داری کل اخذ می‌گردد.

۲- پیش‌بینی پرداخت‌هایی که از محل درآمد عمومی یا اختصاصی برای اعتبارات هزینه و اعتبارات تملک دارائی‌های سرمایه‌ای و اختصاصی دستگاه‌های اجرایی می‌تواند در سال مالی مربوط انجام دهد.

ب. بودجه شرکت‌های دولتی و بانک‌ها؛ شامل پیش‌بینی درآمدها و واگذاری دارائی‌های مالی.

ج - بودجه عمرانی برای اجرای برنامه‌های عمرانی. بودجه شرکت‌های دولتی. بودجه مؤسساتی که تحت

عنوانی غیر از عناوین فوق در بودجه کل کشور منظور می‌شود. همچنین بر طبق قانون برنامه و بودجه کشور

مصوب ۱۳۵۱. ۱۲. ۱۰ اگر چه تعریفی از قانون بودجه ارائه نشده است ولی در باره فرآیند آن تعیین تکلیف

شده است که در قانون بودجه باید اعتبارات عمرانی و جاری دستگاهها درج گردد و طبق قانون محاسبات

عمومی تدوین و ارائه شود: ماده ۱۱ - بودجه کل کشور طبق مقررات قانون محاسبات عمومی و با رعایت

این قانون تهیه می‌شود. ماده ۱۲ - اعتبارات طرح‌های عمرانی در قالب برنامه‌های اجرایی همراه با اعتبارات

جاری دستگاه‌های اجرایی در بودجه کل کشور منظور و برای تصویب به مجلس شورای ملی تقدیم

می‌گردد

د. بودجه مؤسساتی که تحت عنوانی غیر از عناوین فوق در بودجه کشور منظور می‌شود. (عزیزی، ۱۳۸۵:

مراحل بودجه

دور یا گردش بودجه، از چهار مرحله جدا از هم تشکیل می‌شود که به ترتیب عبارتند از:

الف. تهیه و تنظیم بودجه؛

روش کلی در این مرحله به این شرح است که دستگاه‌های اجرایی، بودجه‌های پیشنهادی خود را در قالب پیش‌بینی درآمدها و برآورد هزینه‌ها و در چارچوب سیاست‌ها و برنامه‌های کلان کشور تهیه و تنظیم و پس از طی مراحل در قوه مجریه به وسیله رئیس آن قوه برای بررسی و تصویب به قوه مقننه تقدیم می‌شود؛

ب. تصویب بودجه

نمایندگان مردم با تصویب بودجه، کارهای دولت را بررسی و کنترل می‌نمایند؛ زیرا برنامه‌های دولت در بودجه تبلور پیدا می‌کند و قوه مقننه پیش از تصویب، ناگزیر است بودجه پیشنهادی دولت را دقیقاً رسیدگی نموده و آن را به منظور تطبیق با نیازهای جامعه که از طریق افکار عمومی دریافت داشته، اصلاح نماید؛ (نجار صراف، ۱۳۸۳: ۶۷)

ج. اجرای بودجه

در این مرحله، بودجه به وسیله قوه مجریه از حالت برنامه، به دنیای عمل و واقعیت‌ها وارد می‌شود و مرحله‌ای بسیار مهم در چرخه کار بودجه‌ریزی به شمار می‌آید، زیرا تمام عملیات دو مرحله پیش، به منظور اجرای بودجه صورت می‌گیرد و اگر بودجه به درستی و مطابق با روح و محتوای آن به اجرا درنیاورد، تمام تلاشی که برای تنظیم دقیق و کارا بودن آن به کار رفته و آنچه قانون‌گذار به تصویب رسانده، بیهوده و دولت به هدف‌های خود نمی‌رسد؛

د. نظارت بودجه

آخرین مرحله از چرخه کار بودجه، مرحله کنترل بودجه است، که توسط قوه قانون‌گذاری صورت می‌گیرد. مفهوم ساده کنترل، عبارت است از مقایسه و مطابقت آنچه که هست؛ با آنچه که باید باشد. به عبارتی دیگر، نظارت تطبیق بودجه مصوب مجلس نمایندگان مردم با چگونگی اجرای آن توسط دولت است. (انصاری، ۱۳۸۱: ۴۵)

اهمیت بودجه

بودجه بندی اهداف و کاربردهای مختلفی در تنظیم، تصویب، اجرا و کنترل سیاست‌های دولت و سازمانها دارد. در مرحله اول، بودجه چارچوبی را برای تنظیم سیاست‌های دولت و سازمانها فراهم می‌کند و فعالیتهای مختلف برای رسیدن به اهداف توسعه و تقسیم این فعالیتها بین مجریان فعالیتها تعیین می‌شود. در مرحله تصویب، بودجه وسیله کنترل قانونی است. (فرزب، ۱۳۸۱: ۹۶)

در مرحله اجرا، بودجه بندی راهنمای مدیران در اجرای سیاست‌های تدوین شده است و در نهایت بودجه بندی مهم ترین ابزار کنترل و نظارت بر عملکرد دولت و سازمانها محسوب می‌شود. بنابراین اهداف و

مقاصد بودجه بندی را در سطح کلان (دولت) که قابل تصمیم به سطوح سازمانی نیز می باشد، را می توان به شرح ذیل بیان کرد:

- الف- بودجه وسیله ای برای تدوین و تنظیم برنامه های دولت و سازمانها است.
- ب- بودجه وسیله تحصیل مجوز قانونی برای فعالیتهای دولتها و سازمانها است.
- ج- بودجه راهنمای اجرای سیاستهای دولتی و سازمانها است.
- د- بودجه قوی ترین وسیله کنترل قوه مجریه توسط قوه مقننه و وسیله آگاهی و اطمینان مردم از مصرف صحیح و قانونی منابع و وجوه عمومی است. (عربی، ۱۳۸۳: ۴۰)

فلسفه وجودی بودجه

انسانها در دوران مختلف همیشه درصدد بوده اند تا نیازها و خواسته های خود را به نوعی از امکاناتی که در طبیعت وجود دارد تأمین نمایند. اما با توجه به اینکه نیازها و خواسته های انسان نامحدود و در مقابل، منابع و امکاناتی که در اختیار دارد محدود است، می توان گفت که بشر با دنیایی مملو از کمیابی زندگی می کند و لذا در مواجهه با این مشکل از قوه تعقل و قدرت تجزیه و تحلیل و توان پیش بینی خود استفاده کرده و با توسل به برنامه ریزی درصدد برآید تا با حداقل امکاناتی که در اختیار دارد، حداکثر مطلوبیت را نصیب خود نماید. حتی آثار به جا مانده از زندگی بشر اولیه در صدها هزار سال پیش، قبل نشانه های زیادی از برنامه ریزی در امور دارد. با عنایت به مباحث مطرح شده، می توان گفت: فلسفه وجودی بودجه نویسی دو عامل است: یکی نیازهای نامحدود بشر و دوم منابع و امکانات محدودی که در اختیار دارد. (بابایی، ۱۳۷۸: ۵۴)

نظارت

نظارت از واژگانی است که کماکان در تمامی ارگانها و سیستمها در سراسر دنیا وجود دارد و این مسئله از اساسی ترین مباحث در حوزه گفتمان جامعه است.

مفهوم نظارت

نظارت از ماده «نظر» است و مرحوم «دهخدا» در کتاب لغت نامه ذیل واژه مذکور، آن را به 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، تدبیر، خیال، وهم، و اعتراض آورده است. (دهخدا، ۱۳۷۸: ۷۸۶) همچنین «ناظر» را به معنای نظر کننده، نگرنده، نگاه کننده، بیننده، شاهد و کنایه از جاسوسی، دیده بان و نگاهبان مطرح نموده و در نهایت «نظارت» را به معنای

نظر کردن و نگرستن به چیزی، مراقبت و در تحت نظر و دیده‌بانی داشتن کاری، نگرانی دیده‌بانی به سوی چیزی و مباشرت معنا کرده اند. (گروهی نویسندگان، ۱۳۷۹: ۲۷۳)

کارکرد نظارت

نظارت و کنترل یکی از مهمترین وظایف اساسی مدیریت است که در ارتباط با سایر وظایف مدیر مطرح می‌باشد چرا که از طریق نظارت، حداکثر کارایی و اثربخشی از منابع و فعالیت‌های اعضاء در جهت نیل به اهداف سازمان و جامعه حاصل می‌گردد. بنابر این از طریق نظارت و کنترل است که یک برنامه ریزی به صحت پیش بینی‌های خود پی خواهد برد و بدون توجه به نظارت، سایر وظایف مدیریت، مثل برنامه‌ریزی، سازماندهی و هدایت ناقص بوده و تضمینی برای انجام درست آن‌ها وجود ندارد. (بابایی، ۱۳۷۸: ۶۰)

یک سازمان و یا یک جامعه برای زنده ماندن و ادامه حیات، نیاز به بازنگری و نظارت دارد. بنا بر این نظارت یکی از وظایف مهم مدیران سازمان‌ها است. نظارت ضمن ارتباط با سایر وظایف، عاملی مؤثر در تحقق اهداف و برنامه‌های سازمان تلقی می‌شود. هنگامی که برنامه ریزان به پیش بینی وضعیت آینده می‌پردازند باید راهکارهایی را برای تصحیح خطاهای احتمالی در نظر بگیرند. بر همین اساس مفاهیم برنامه ریزی و نظارت معمولاً در کنار هم مطرح می‌شوند. زیرا مدیران در فراگرد نظارت و کنترل، وضعیت موجود را با وضعیت مطلوب مقایسه می‌کنند و بر اساس این مقایسه به برنامه ریزی مجدد مبادرت می‌ورزند.

تفاوت نظارت و کنترل

نظارت و کنترل معمولاً به صورت مترادف با هم بکار گرفته می‌شوند ولی در واقع این دو اصطلاح دارای معانی متفاوتی هستند با این حال کاملاً به هم مربوط و وابسته اند. نظارت و کنترل یعنی بازدید و مراقبت از طرز پیشرفت اجرای عملیات در مقایسه با وضع مطلوب و به دنبال آن تغییر عملیات به منظور جلوگیری از انحراف در تحقق اهداف پیش بینی شده سازمان می‌باشد.

تعریف فوق از دو قسمت تشکیل شده است:

قسمت اول کسب اطلاعات از طریق مشاهده و بررسی وضع موجود و تعیین پیشرفت کارها در مقایسه با وضع مطلوب است که نظارت نامیده می‌شود و قسمت دوم یعنی کنترل به منظور بازگرداندن سیستم اجرایی به شکل درست و مطلوب آن از طریق انجام کارهای اصلاح کننده می‌باشد که یک فرایند اجرایی و عملیاتی باشد. در حالیکه نظارت مهم تر و مقدم بر کنترل می‌باشد زیرا نظارت یک امر مشاهده‌ای و تحقیقی می‌باشد و اگر در یافتن انحرافات جریان عملیاتی سازمان موردی دیده نشود، نیازی به کنترل نخواهد بود. واژه کنترل در زبان‌های انگلیسی و فرانسه را در ترجمه به فارسی به نظارت برگردانده اند و در زبان عربی نیز مراقبت می‌نمایند. (انصاری، ۱۳۸۲: ۱۴۹)

فلسفه نظارت

منظور از فلسفه نظارت چرایی نظارت است، چون در یک سیستم لازم است به کارکرد آن نظارت صورت گیرد. پاسخ از یکطرف به رعایت قانون مربوط بر میگردد و از طرف دیگر علاوه بر قانون در هر سیستم حقوقی یا سیاسی، سیاست حاکم، اخلاق اجتماعی و... می تواند مبنای لزوم و مبین کیفیت نظارت باشد. (رسولی محلاتی، ۱۳۷۳: ۷۰)

الف - تأثیر اندیشه سیاسی بر فلسفه نظارت

یکی از حیطه‌هایی که در مباحث و اقدامات نظارتی به صورت گسترده کاربرد داشته و موضوعیت می‌یابد، حوزه حکومت دولت و سیاست است. از همین جا به رابطه سیاست و اندیشه سیاسی با نظارت می‌رسیم؛ زیرا نحوه رژیم سیاسی، نگرش سیاسی، فلسفه سیاسی با شیوه حکومت و ارکان دولت و نحوه مدیریت یک نظام سیاسی ارتباط تنگاتنگی دارد. (انصاری، ۱۳۸۲: ۱۴۹)

گرچه می‌توان در یک نگاه، اندیشه سیاسی غرب جدید را ذیل اندیشه سیاسی مدرن و اندیشه سیاسی جهان اسلام را ذیل اندیشه سیاسی سنتی بررسی کرد و آنها را در مقابل یکدیگر بازشناسی نمود، اما این تقسیم و تمیز نمی‌تواند نقش دو متغیر مستقل و متفاوت بر دو گونه فلسفه نظارت متفاوت را تفسیر کند...؛ زیرا در بستر اندیشه فلسفی و سیاسی غرب هم مکتب "آنارشیسیم" می‌جوشد که با نظارت و شیوه‌های نظارتی سر ستیز دارد و از این منظر، حکومت همچون شیطانی مطلق در نظر گرفته می‌شود که در تعبیر «پرودون» این شیطان با اقتدار تمام، بیش از ۶۰۰۰ سال انسانیت را لِه کرده است و تنها قوام دهنده انسانها نوعی معنویت مخفی بوده که همواره در پشت سر وقایع زندگی نسبی را برای بشریت ایجاد می‌کرده است. از نگاه این مکتب که در دهه‌های اخیر نیز جانبداران جدی در غرب دارد، نافرمانی (طغیان) فضیلت اصلی بشر است. پیشرفت، از راه نافرمانی و سرکشی به دست آمده است. در مقابل، اندیشه «توتالیتری» امثال هیتلر و موسولینی در غرب جدید سر بر می‌آورد که در آن نظارت نقش تعیین کننده و محوری دارد و در تفسیر «هانا آرنه»، این نظارت سلسله مراتبی است. او می‌نویسد: «این سلسله مراتب نوسان آمیز، که پیوسته لایه‌های تازه‌ای بدان افزوده می‌شود و مرکز اقتدار آن پیوسته از جایی به جایی دیگر منتقل می‌گردد، در سازمانهای نظارت کننده مخفی، از جمله پلیس مخفی یا خدمات جاسوسی، به روشنی مشهود است که در آنها، برای نظارت بر افراد، همیشه به نظارت‌های تازه نیاز است. (نوری، ۱۳۶۲: ۱۴۸)

در جهان اسلام نیز همانند اندیشه سیاسی غرب جدید، یک گونه نگاه و اندیشه سیاسی وجود نداشته و ندارد تا از یک گونه تأثیر آنها بر فلسفه نظارت سخن گفت. برای آزمون این مدعا کافی است که تنها اشاره‌ای کوتاه به مقطع مشروطه در ایران گردد. در این عصر، شیخ شهید «فضل الله نوری» و «آیه الله نائینی» به صورت مشخص، در بسیاری از مسائل سیاسی در برابر یکدیگر نظریه‌پردازی می‌کردند. به عنوان شاهد، در بحث آزادی بیان و مطبوعات، شیخ شهید از آن‌رو مخالفت می‌کرد که معتقد بود آزادی قلم و

بیان از جهات کثیره منافی با قانون الهی است و فایده آن این است که فرق ملحد و زنادقه بتوانند با نشر کلمات کفریه خود را در مناظر و لواحق نشان بدهند. علی القاعده، از این نگاه اگر قرار است قلم و زبان و بیان آزاد باشد، باید به شدت بر آنها نظارت شود و به تعبیر ایشان، از عیوب قانون اساسی آن عصر آن است که عامه مطبوعات، غیر از کتب ضلال و مواد مضره به دین مبین آزاد و ممیزی از آنها ممنوع است و به موجب این ماده، بسیاری از محرّمات ضروری الحرمه تحلیل شد. (نائینی، بیتا: ۶۴)

مرحوم نائینی در مقابل، از آن رو از قانون اساسی مشروطه و آزادی مطبوعات بدون ممیزی دفاع می‌کرد که معتقد بود مقصود همه ملتها در دفاع از حرّیت، آزادی از عبودیت پادشاهان و قدرتمندان خودسر است، نه آزادی از مقررات دین و شریعت و تعمیم بحث آزادی مطبوعات به حیطه‌های دینی را مغالطه می‌دانست. (محمدوند، ۱۳۷۸: ۲۱)

از نتایج اینگونه نگاه سیاسی، نظارت کمتر و محدودتر در حیطه‌های نشر است. در اندیشه سیاسی جهان اسلام، همواره دیدگاه‌های بازتر سیاسی در مقابل نگرش‌های بسته‌تر وجود داشته و دارد و از این رو در عین نگاه‌های توحیدی و دین‌مدار به سیاست، به برداشتهای متفاوت سیاسی و حکومتی رسیده که شیوه‌های نظارت مختلف و فلسفه نظارتی متفاوت را نتیجه می‌دهد. (همان: ۲۲)

در واقع میتوان فلسفه نظارت در اندیشه‌های اسلامی و غربی را در مقوله‌های زیر مورد بررسی قرار داد:

۱. تقابل اندیشه سیاسی غرب و جهان اسلام نمی‌تواند مفسر تفاوت نگاه در فلسفه نظارت برای حکومتها باشد (گرچه در شیوه‌های نظارت ممکن است تفاوت را دید و مثلاً این مدعا را به بحث گذاشت که در اندیشه‌های سیاسی اسلامی، نظارت از درون با تکیه بر اصولی چون تقوا و عدالت مطرح است و حال آنکه در احکام منبعث از فرهنگ غربی چنین اصولی با شرایطی که در اسلام مطرح است، پیش‌بینی نشده باشد.) و در غرب و جهان اسلام - هر دو - هم می‌توان به نظارت‌های قوی و جدّی حکومتی رسید و هم نظارت‌های با شدت و حدّت کمتر را دید و برای هر کدام از شیوه‌های نظارتی نیز ادله خاص خود را داشت.

۲- از زاویه دیگری تفاوت نگاه‌های نظارتی قابل فهم و تفسیر می‌شود و آن در صورتی است که بگوییم اگر مجموعه نگاه‌های سیاسی و حکومتی را بتوان به دو دسته تقبیل داد: اندیشه سیاسی حکومت و حاکم مدار؛ و اندیشه سیاسی مردم سالار. در این صورت می‌توان مدعی ارتباط اندیشه سیاسی به عنوان متغیر مستقل، بر فلسفه نظارت به عنوان متغیر وابسته شد.

۳- این نکته را باید تأکید کرد که اندیشه‌های سیاسی حکومت و حاکم‌مدار از نظارتی قوی، پیچیده و گسترده در ارتباط دولتمردان با مردم و در ساختار نظام سیاسی بین اجزای حکومت دفاع می‌کنند؛ زیرا در نظام‌های «توتالیتری» و «اوتالیتری» این دولت است که در حیطه‌های عمومی و جمعی همه امور را تعیین حدود نموده و کنترل می‌نماید.

۴- درچرایی این مضیق یا موسّع دیدن نظارت‌ها، می‌توان از جمله بدین نکته انسان‌شناختی اشاره داشت که در حکومت‌های حاکم‌مدار، اعتمادی به آدمیان نیست و اصل در آن نظامها آن است که افراد ذات بد و شرور

داشته و گرایش به بدی دارند، از این رو نباید آنها را آزاد گذاشت، بلکه نظارت قوی می‌طلبند. اما در حکومت‌هایی که سالار، محق و محور مردم‌اند، واضح است که اصل بر این است که آدمیان توانایند و قابل اعتماد و از این جهت دلیلی برای نظارت‌های گسترده، پیچیده و عمیق پیدا نمی‌شود.

۵- محصول نظارت و کارکرد نهایی نظارت جدی در حکومت‌های حاکم مدار، کنترل مردم و حفظ حقوق حکومت و حاکم و تقویت قدرت آنهاست و حال آنکه حکومت‌های مردم‌سالار فلسفه نظارتشان، حفظ حقوق و آزادی‌های مردم، به خصوص از دست صاحبان زر و زور می‌باشد.

۶- آثار و تبعات نظارت‌های جدی و یا ضعیف، با همان چرایی‌ها و فلسفه‌های یاد شده در یک نظام سیاسی، در ارکان اصلی و قوای اساسی خلاصه نمی‌شود و به تبع شیوه حکومتی متفاوت با دو گونه نظارت‌های یاد شده به ارکان جزئی‌تر و مدیریتهای تابعه و حتی در آموزش و پرورش و تربیت و... نیز سریان و جریان می‌یابد، لذا با دو گونه نظارت و با دو توجیه نظارتی در همه ارکان حکومتی از بالا تا پایین مواجهیم. (طاهری، ۱۳۸۴: ۶۷)

۷- نهایتاً از آنجا که جمهوری اسلامی ایران، منادی حکومتی مردم‌سالار است؛ (حکومت مردم‌سالاری یکی از اقسام دمکراسی‌ها می‌تواند فرض شود). بر این مبنا باید ضمن اینکه از نظارت در ابعاد مختلف (بالا به پایین، پایین به بالا و...) و در سطوح متفاوت (فردی، گروهی، دولتی و...) دفاع کند و نقضی در نظام کنترلی نداشته باشد، گرایش اصلی‌اش به سوی تشدید و تعمیق نظارت‌ها، به خصوص از حکومت بر «مردم» نباشد. بلکه به عکس، گرایش اصلی نظام بر اعتماد به مردم و آزادی روابط مردمی باشد.

براین اساس «بیانیه هشت ماده‌ای» امام خمینی رحمه‌الله، مؤسس نظام اسلامی که بر مبنای آن دولتمردان را در شرایط جنگی کشور (۱۳۶۱/۹/۲۴) به کم، سبک و محدود کردن نظارت‌ها فرمان می‌داد، قابل فهم و ادراک می‌شود. ایشان در بند ۶ این پیام؛ از جمله آورده‌اند که: «هیچکس حق ندارد به خانه یا مغازه و یا محل کار شخصی کسی بدون اذن صاحب آنها وارد شود، یا کسی را جلب کند یا به نام کشف جرم یا ارتکاب گناه تعقیب و مراقبت نماید... یا به تلفن یا نوار ضبط صوت دیگری به نام کشف جرم یا کشف مرکز گناه گوش کند و یا برای کشف گناه و جرم - هر چند بزرگ باشد - شنود بگذارد.»

ب- تأثیر برنامه‌ریزی بر فلسفه نظارت

از جمله عوامل مؤثر بر نظارت و چرایی آن، وجود و یا فقدان برنامه در فعالیت فردی یا جمعی است. این مدعا را به صورت موجز و به اشاره بدین نحو می‌توان به بحث گذاشت که در مهندسی گذار از نظر به عمل و در برنامه‌ریزی جهت محقق کردن یک عقیده و فکر، حداقل پنج گام زیر قابل تصور است:

گام نخست: هدف‌گذاری؛ گام دوم: تدوین دکترین، گام سوم: تعیین استراتژی؛ گام چهارم: طراحی خط‌مشی یا سیاست‌گذاری؛ و گام پنجم: پیش‌بینی تاکتیک. از آنجا که در عینی کردن یک فکر ابتدا اهداف مشخص می‌گردد و سپس سایر مراحل فوق‌الذکر طراحی می‌شود و همچنین چون ممکن است اولاً:

فرآیندگذار به درستی نشده و مرحله‌ای از مراحل یادشده به درستی تدوین و یا اجرا نگردد و یا بر اثر سهل‌انگاری و مسؤولیت ناشناسی مورد غفلت قرار گیرد؛ و ثانیاً مراحل پنج‌گانه فوق‌الذکر مترتب بر هم تنظیم نگردیده و تحقق نیابند و به دلیل احتمال وجود انحراف از اهداف، اصول و معیارهای این برنامه، نظارت از ابتدا تا انتهای فرآیند لازم و ضروری است. (هاشمی، ۱۳۷۷: ۷۵)

وجود برنامه‌ریزی، از عوامل مؤثر بر فلسفه نظارت است؛ چنانکه فقدان برنامه در زندگی فردی و جمعی نیز از عواملی است که نظارت را به حاشیه می‌راند. چون راه دقیقاً تعریف شده نیست، تا در طول مسیر فراز و فرودها مورد کنترل و نظارت قرار گیرند و نظارت، فلسفه خود را از دست می‌دهد

اهمیت نظارت

نظارت یا کنترل را به گونه‌های مختلف تعریف کرده‌اند. در همه این تعاریف کنترل را نوعی مقایسه بین آنچه هست و آنچه باید باشد، دانسته‌اند. یکی از این تعاریف، از استونر است که می‌گوید: کنترل مدیریتی، فرآیندی است جهت حصول اطمینان از این‌که فعالیت‌های انجام شده، با فعالیت‌های برنامه‌ریزی شده مطابقت دارد. در واقع، کنترل فراگیرتر از برنامه‌ریزی است. کنترل به مدیران کمک می‌کند تا مراقب اثربخشی فعالیت‌های برنامه‌ریزی، سازماندهی و هدایت باشند. بخش اصلی فرآیند کنترل، اعمال اقدامات اصلاحی مورد نیاز است. استونر کنترل را بر اساس عوامل اصلی فرآیند کنترل نیز تعریف کرده است: «کنترل مدیریتی، تلاشی منظم است برای تعیین استانداردهای اجرای عملیات، در جهت هدف‌های برنامه‌ریزی، طراحی نظام‌های بازخورد اطلاعات، مقایسه عملیات اجرا شده با استانداردهای پیش‌بینی شده، تعیین میزان انحرافات و سنجش اهمیت آن‌ها و اجرای هر اقدام ضروری برای اطمینان از این‌که با مؤثرترین و کارآمدترین شیوه، از همه منابع موجود، برای تحقق هدف‌های مشترک استفاده شده است.» در یک سازمان ممکن است برنامه‌ریزی انجام شده، ساختار سازمانی ایجاد و کارکنان هدایت و برانگیخته شده باشند، ولی هنوز هیچ اطمینانی وجود نداشته باشد که فعالیت‌ها آن‌گونه که برنامه‌ریزی شده‌اند و هدف‌ها آن‌طور که مدیران خواهانند، تحقق یابند. بنابر این، کنترل به عنوان آخرین حلقه زنجیره وظایف مدیر، دارای اهمیت است. با وجود این، ارزش وظیفه کنترل، بیش‌تر در رابطه با فعالیت‌های برنامه‌ریزی و تفویض اختیار تعیین می‌شود. یکی از عللی که موجب می‌شوند مدیران به سختی تفویض اختیار کنند، این است که آنان نگرانند زیردستان کاری را که مسؤولیتش برعهده آنان است، به درستی انجام ندهند. بنابر این، بسیاری از مدیران ترجیح می‌دهند که کارها را خودشان انجام دهند و از تفویض اختیار خودداری می‌کنند. اگر مدیر، نظام کنترل مؤثری به وجود آورد، این بی‌میلی به تفویض اختیار کاهش می‌یابد. چنین نظام کنترلی می‌تواند اطلاعات و بازخورد عملکرد زیردستانی را که اختیارات به آنان تفویض شده است، فراهم نماید. بنابر این، نظام کنترل مؤثر، داری اهمیت است؛ زیرا مدیرانی که اختیار خود را تفویض می‌کنند، چون خود نهایتاً مسؤول تصمیم‌هایی هستند که زیردستان می‌گیرند، به ساز و کار بازخورد نیازمندند.

انواع نظارت و اقسام آن

نظارت از حیث حدود و اختیار ناظر

بند اول) نظارت استطلاعی: نظارت استطلاعی بدین معنا است که نمایندگان مردم در مجلس حق دارند از چگونگی روند کار نهادهای اجرایی و قضائی اطلاع داشته باشند. این آگاهی توسط اطلاعات مردمی، تذکر، سؤال و تحقیق و تفحص به دست می آید که در قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران پیش بینی شده است. مجلس حق تحقیق و تفحص در تمام امور کشور، حتی نهادهای زیر نظر رهبری به استثنای نیروهای مسلح را دارد. اصل ۷۸: مجلس شورای اسلامی حق تحقیق و تفحص در تمام امور کشور را دارد. (احمدی، ۱۳۸۴: ۳۳)

بند دوم) نظارت استصوابی: یک نوع نظارت این است که ناظر از اختیارات لازم برای پیشگیری از تخلفات و جلوگیری از تقلب در انتخابات برخوردار باشد. در این قسم، ناظر در تمام مراحل تصمیم گیری حضور داشته و بر جریان امور کنترل دارد و اعمال مجری بدون تأیید و تصویب او اعتبار ندارد. بنابراین، در این نوع نظارت، ناظر خود تصمیم می گیرد و رأی او قطعی است. این نوع نظارت را در اصطلاح، نظارت «استصوابی» می گویند. (هاشمی، ۱۳۸۱: ۳۳)

نوع دیگر نظارت این است که ناظر فاقد اختیارات لازم برای تصمیم گیری در مورد تخلفات و اقدامات مغایر با قانون است. او در این رابطه تخلفات را به مرجع دیگری که به همین منظور پیش بینی شده است گزارش می کند و آن مرجع تصمیم گیرنده است. این نوع نظارت، نظارت «اطلاعی»، با وجود مرجع تصمیم گیرنده است. در ماده ۷۸ قانون مدنی به نظارت استصوابی و اطلاعی اشاره شده است. این ماده می گوید: واقف می تواند بر متولی ناظر قرار دهد که اعمال متولی به تصویب یا اطلاع او باشد.

نوع دیگری از نظارت را نیز می توان فرض کرد که ناظر فاقد اختیارات لازم برای مقابله با تخلفات باشد و هیچ مرجع دیگری نیز برای این مقصود وجود نداشته باشد. یعنی نظارت اطلاعی بدون وجود مرجع تصمیم گیرنده. حال، می توان پرسید که نظارت شورای نگهبان از کدام قبیل است و کدام یک از انواع نظارت ها با فلسفه نظارت سازگاری دارد. بدون شک نظارت شورای نگهبان از نوع اخیر نیست. زیرا این نوع نظارت کارآمد و کارساز نیست و بود و نبود آن هیچ تأثیری ندارد نظارت اطلاعی بدون وجود مجری تصمیم گیرنده نمی تواند مانع تخلف و تقلب در انتخابات باشد. (نیکزاد، ۱۳۸۰: ۴)

به نظر میرسد نظارت نوع اول و دوم هر دو کارساز و کارآمد هستند - خواه خود ناظر در مورد تخلفات تصمیم بگیرد و خواه مرجع دیگری در پی گزارش های ناظر تصمیم بگیرند. ممیزه اصلی این دو نوع نظارت همان وجود یا عدم وجود یک مرجع تصمیم گیرنده (غیر از خود ناظر) است. حال باید دید نظارت شورای نگهبان چگونه است. استصواب در لغت به معنای صواب دید است و مقصود از نظارت استصوابی، که در مقابل نظارت اطلاعی یا استطلاعی است، این است که ناظر علاوه بر کسب اطلاع، صواب دید هم می نماید؛ یعنی می تواند حکم و دستور هم صادر نماید و حکم او نیز مطاع و نافذ است؛ به عبارتی، منظور

از نظارت استصوابی این است که اعمال حقوقی زیر نظر مستقیم و با تصویب و صلاح دید ناظر انجام می‌شود. (هاشمی، ۱۳۷۸: ۳۸) شایان ذکر است که این اصطلاح از اصطلاحات فقهی است که ابتدا در حقوق خصوصی مورد استفاده قرار گرفته و سپس وارد حوزه حقوق عمومی و اساسی شده و در کتب فقهی بیش تر در باب وقف و وصیت مطرح است. مثلاً حضرت امام خمینی (ره) چنین می‌فرماید:

"واقف می‌تواند بر کار متولی وقف، ناظر تعیین کند. اگر معلوم شد که مقصود واقف از نظارت این است که ناظر برای حصول اطمینان صرفاً بر کار متولی اطلاع پیدا کند، متولی در تصرفات خود مستقل است و به اذن ناظر در صحت و نفوذ تصرفاتش نیاز نیست و صرفاً اطلاع او لازم است؛ و اگر روشن شود که اعمال نظر و تصویب ناظر مقصود واقف است متولی نمی‌تواند بدون اذن و تصویب ناظر تصرفی انجام دهد؛ و اگر معلوم نشد که مراد واقف از جعل ناظر چیست، لازم است که هر دو امر (اطلاع، و اذن و تصویب ناظر) رعایت شود." (خمینی، ۱۳۸۲: ۲۲۹)

این نوع نظارت در حقوق خصوصی نیز مورد استفاده قرار گرفته است؛ نظیر ماده ی ۱۲۴۲ قانون مدنی که مقرر می‌دارد: «قیم نمی‌تواند دعوی مربوط به موکلی علیه را به صلح خاتمه دهد، مگر با تصویب مدعی العموم». (مرندی، ۱۳۸۲: ۱۷)

این جا نظارت مدعی العموم بر کارهای قیم، نظارت استصوابی است. نظارت در حقوق عمومی و اساسی نیز می‌تواند مورد استفاده قرار گیرد؛ نظیر اصل ۸۲ قانون اساسی که برای مجلس نظارت استصوابی قایل است؛ آن جا که مقرر می‌دارد: «استخدام کارشناسان خارجی از طرف دولت ممنوع است، مگر در موارد ضرورت با تصویب مجلس شورای اسلامی.» (هاشمی، ۱۳۷۸: ۴۱)

بنابراین، اصطلاح نظارت با همان معنای منظور در حقوق خصوصی و منابع فقهی در حقوق عمومی و اساسی مورد استفاده قرار گرفته است و یک اصطلاح ابداعی نیست و با آن که لفظ استصواب در آن به کار نرفته است، از موارد استعمال این گونه نظارت ها این معنا انتزاع می‌شود. قانون اساسی وظایف و مسئولیت های سنگین و حساسی را بر عهده ی شورای نگهبان قرار داده است که در یک جمله کوتاه می‌توان گفت مهم ترین رسالت شورای نگهبان به عنوان یک نهاد رسمی، پاس داری و صیانت از جامعیت نظام، یعنی پاس داری از رهبریت، اسلامیت و جمهوریت است. نحوه ی تحقق این مسئولیت در قانون اساسی در سه محور «حراست» از احکام اسلامی، «صیانت» از قانون اساسی و «نظارت» در جهت تحقق جامعیت نظام بیان گردیده است. مبحث نظارت استصوابی از جمله مباحثی است که طی چند سال اخیر وارد ادبیات حقوقی - سیاسی جامعه ما شده است و موافقین و مخالفین در جهت اثبات و رد آن سخن ها گفته و فواید و مضرات ناشی از آن را مورد بحث قرار داده اند. نظارت استصوابی یک اصطلاح فقهی است - درمقابل نظارت استطلاعی به کار می‌رود. نظارت استصوابی، یعنی اینکه برخی اعمال حقوقی زیر نظر مستقیم و با تصویب و صلاح دید ناظر انجام می‌گیرد و بدون موافقت ناظر اعتبار قانونی ندارد. این موارد عبارتند از:

الف - نظارت تأسیسی

یک نوع نظارت استصوابی مجلس شورای اسلامی بر قوه مجریه، نظارت تأسیسی بر شروع کار دولت است؛ بدین معنا که رئیس جمهور پس از انتخاب وزیران و پیش از هر گونه اقدامی باید برای تک تک آنان رأی اعتماد مجلس را به دست آورد. به عبارت دیگر، نمایندگان مجلس باید بر تشکیل دولت نظارت داشته باشند و با توجه به برنامه‌های هر یک از افراد معرفی شده، شایستگی‌های اخلاقی، عملی و تجربی و صلاحیت‌های علمی به آنان رأی مثبت یا منفی بدهند. (بهرامی، ۱۳۷۸: ۷۵)

ب - نظارت سیاسی

نظارت سیاسی عبارتست از مطالعه، بازرسی و رسیدگی که از جانب نهادها یا مقام‌های سیاسی کشور بر مراجع و نهاد‌های حکومتی و مستخدمان و اموال آنان صورت می‌گیرد، تا از حسن جریان امور اطمینان حاصل شود. مجلس همواره رفتار و کردار سیاسی اعضای قوه مجریه را زیر نظر دارد. این نوع نظارت ناشی از مسؤلیت رئیس جمهور، هیأت وزیران و یا هر یک از وزیران به طور جداگانه در برابر مجلس است که در اصول ۱۳۴، ۱۲۲ و ۱۳۷ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران به آن اشاره شده است.

ج - نظارت مالی

نظارت مالی به مفهوم نظارت بر تمامی تصرفات دستگاه‌های دولتی و همه نهادهایی است که به نحوی از انحاء از بودجه دولتی استفاده می‌کنند به کار می‌رود. نظارت مالی مجلس بر قوه مجریه به دو شکل صورت می‌گیرد: اول، تصویب بودجه که بر اساس اصل ۵۲ قانون اساسی انجام می‌شود. به موجب این اصل، بودجه سالانه کشور پس از تهیه و تصویب در هیأت دولت، برای تصویب نهایی به مجلس فرستاده می‌شود. دوم، نظارت بر اجرای دقیق بودجه سالانه که از طریق دیوان محاسبات انجام می‌شود. به موجب اصول ۵۴ و ۵۵ قانون اساسی، دیوان محاسبات کشور زیر نظر مستقیم مجلس شورای اسلامی تشکیل می‌گردد. این دیوان بر همه حسابهای وزارتخانه‌ها، مؤسسه‌ها، شرکت‌های دولتی و دیگر دستگاه‌ها، که از بودجه کشور استفاده می‌کنند، رسیدگی می‌کند تا هیچ هزینه‌ای از اعتبارات مصوب تجاوز نکند و هر بودجه‌ای در محل خود به مصرف‌رسد. دیوان محاسبات حسابها، 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. البته اصول ۵۴ و ۵۵ مذکور در مورد تصویب گزارش تفریغ بودجه ساکت است، اما این گزارش در حال حاضر به تصویب نمایندگان می‌رسد.

د- نظارت قانونی

نظارت قانونی نیز بررسی انطباق اعمال دولتمردان و نهادها با قوانین و مقررات توسط مرجع و مقام ناظر، با هدف نظم حقوقی و قانونمند بودن همه امور حکومت و در نهایت رسیدن به حاکمیت قانون است. البته این نوع از نظارت را می توان شامل تمامی انواع پیش گفته قلمداد نمود اما مقصود از آن، بخشی از اقسام این نظارت است که ذیل سایر انواع نظارت قرار نگیرد.

ه- نظارت قضایی

مراد از نظارت قضایی، نظارتی است که از سوی قوه قضائیه اعمال می گردد و یکی از اصول پذیرفته شده ی حقوقی در غالب نظام های حقوقی دنیا به شمار می رود. این اصطلاح به طور خاص در خصوص نظارت نهاد قضایی بر اقدامات و تصمیمات مقامات اجرایی و قدرت های حکومتی به کار می رود.

و- نظارت اداری

نظارت اداری که از آن تحت عنوان نظارت سلسله مراتبی نیز یاد کرده اند، نظارتی است که در دستگاه اداری کشور، و از سوی این دستگاه اعمال می گردد. این نظارت از نظر سلسله مراتب نظارتی، مکملی بر نظارت سیاسی است که از سوی سازمان های دولتی یا سازمان های محلی صورت می گیرد.

ز- موارد دیگر

علاوه بر موارد فوق، تمام عهدنامه ها، مقاله نامه ها، قراردادها و موافقت نامه های بین المللی اصلاحات جزئی مرزها، برقراری حکومت نظامی و محدودیت های زمان جنگ و شرایط اضطراری، دریافت و اعطای وام یا کمک های بدون عوض داخلی و خارجی از طرف دولت، استخدام کارشناسان خارجی در موارد ضروری، انتقال بناها و اموال دولتی که از نفایس ملی باشد؛ و تصویب صلح دعوی یا ارجاع آنها به داوری درباره اموال عمومی و دولتی درجایی که طرف دعوا خارجی باشد و موارد مهم داخلی، باید به تصویب مجلس شورای ملی برسد. (میر محمدی، ۱۳۷۷: ۸۲) از این رو، این موارد نیز جزو نظارت استصوابی مجلس می باشد.

نظارت از حیث مرجع

می توان نظارت را نیز به درونی و بیرونی تقسیم نمود.

بند اول نظارت درونی

نظارتی است که توسط قوه مجریه در داخل و به وسیله خودش و به منظور اطمینان از اجرای صحیح قانون صورت می گیرد. این نوع نظارت را نظارت اداری نیز می نامند. (عمید زنجانی، ۱۳۸۹: ۷۸)

نظارت مالی و نظارت عملیاتی توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی و سازمان مدیریت و برنامه ریزی صورت می‌گیرد. (همان: ۷۹)

بند دوم) نظارت بیرونی

نظارت بیرونی، نظارت هایی هستند که از سوی شخص یا مقام یا سازمانی بر اعمال شخص یا مقام یا سازمان دیگر اعمال می‌شوند. نظارتی است که توسط سایر قوا بر قوه مجریه به منظور اطمینان از اجرای صحیح قانون بودجه صورت می‌گیرد. نظارت بیرونی معمولاً به دو نوع نظارت قضایی و نظارت پارلمانی تقسیم می‌شود. (جوان آراسته، ۱۳۸۸: ۱۸۳)

ویژگی های نظارت مطلوب در نظام حقوقی

عدم عصمت و احتمال بروز خطا: زمامداران و رهبران جامعه و نمایندگان آنها به جز معصومین علیهم السلام، از آن جهت که معصوم نیستند، احتمال خطا از طرف آن‌ها دور از ذهن نیست. بر این اساس منفعت و مصلحت عموم اقتضا میکند که بر کار زمامداران نظارت شود. (هاشمی، ۱۳۸۷: ۲۵۵)

بند اول اصلاح گری و فساد ستیزی

یکی از اهداف و کارکردهای اساسی نظارت، تحقق اصلاح و طرد و امحای فساد است؛ زیرا یکی از کارویژه‌های اصلی هر حکومتی اصلاح امور عمومی مردم می‌باشد و اساساً نظامات حکومتی به دنبال تحقق شعار مبارزه با فساد هستند و این مهم با نظارت راهی بس آسان تر طی خواهد نمود. (اخوان کاظمی، ۱۳۹۱: ۱۱۷)

افزایش مشارکت سیاسی شهروندان

نظام مردم سالارانه به نظارت و مشارکت مردم در حکومت و تصمیم‌گیری‌های خرد و کلان اهمیت زیادی می‌دهد. بدیهی است در این راستا هر قدر به نقش نظارت و حضور سیاسی مردم بهای بیشتری داده شود، میزان مشارکت سیاسی آن‌ها افزایش می‌یابد و عیار تعمیق مردم سالاری بالاتر خواهد رفت و البته در حکومت اسلامی این بروز در نظام مردم سالاری دینی نیز بسیار مورد تأکید بوده است. تحقق کارویژه‌های حکومت و افزایش کارآمدی آن: در هر نظام و سازمان مدیریتی، تحقق کارویژه‌ها و اهداف سازمانی مد نظر است و بدیهی است بنای نظارت نیز بالا بردن بهره‌وری و کارآمدی این اهداف است و هر نظام سیاسی و دولتی چنین نقش با اهمیتی را برای نظارت قائل است. بنابراین تحقق کارویژه‌های حکومت و افزایش کارآمدی آن از پیامدهای مثبت وجود یک نظارت مؤثر در بدنه سازمان دولت می‌باشد. مهار و کنترل قدرت سیاسی: مهم‌ترین وجه تمایز نظام‌های مردم سالار از غیر آن، وجه نظارت‌پذیری و پاسخگو بودن مسئولان در قبال مردم بوده و هست. در نظام‌های مردم سالار

به دلیل توجه به نظارت پذیری و پاسخگویی به مطالبات و نیازهای مردم و مصالح عمومی، قدرت بلامنازع دولت، مقید و مشروط گشته و رضایت مندی مردم جلب می شود.



فهرست منابع و مآخذ

- ابراهیمی نژاد، م. و فرج‌وند، ا. (۱۳۸۹). اصول تهیه و تنظیم و کنترل بودجه. تهران: انتشارات سمت.
- ابراهیمی نژاد، مهدی. فرج‌وند، اسفندیار. (۱۳۸۶). بودجه از تنظیم تا کنترل. تهران: سازمان مطالعه و تدوین کتب علوم انسانی دانشگاهها (سمت).
- ابوالحمد، عبدالحمید (۱۳۷۶)، مبانی سیاست جلد نخست، انتشارات توس، تهران.
- ابولحسنی؛ علی اصغر. (۱۳۸۴) مبانی امور مالی و تنظیم بودجه. جزوه درسی.
- احمدی نادر، (۱۳۷۸)، سیر اندیشه سیاسی در غرب، تهران، قومس،
- احمدی، توکتم (۱۳۸۴)، بررسی شرایط و ضوابط شرکتهای دولتی، تهران، نشر پارسین،
- اخوان کاظمی، بهرام، (۱۳۹۱)، نظارت در نظام اسلامی، تهران، پژوهشگاه فرهنگ و اندیشه اسلامی،
- ادريس آبادی، م. (۱۳۸۳). فرایند بودجه دولتی و مبانی اقتصادی آن. تهران: انتشارات توانا.
- بابایی، حسن؛ (۱۳۸۱)، بودجه‌ریزی دولتی "از نظریه تا سیاست"، تهران، شرکت چاپ و نشر بازرگانی،
- بشریه، حسین، (۱۳۸۴)، آموزش دانش سیاسی، تهران، نگاه معاصر، چهارم،
- بشریه. حسین (۱۳۸۰)، تاریخ اندیشه های سیاسی در قرن بیستم. نشر نی. چاپ سوم.
- بهادری، علی، (۱۳۸۹)، روابط میان قوا در حقوق اساسی ج. ا. ا. با نگاهی به نظریه کنترل و تعادل قوا، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشکده حقوق، دانشگاه امام صادق علیه السلام،
- بهمن آبادی، مهدی، (۱۳۸۲)، «مدیریت عملکرد با نگرش فرایندی»، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه صنعتی شریف، دانشکده اقتصاد و مدیریت.
- پاکزاد، فریبرز، (۱۳۷۱)، مبانی بودجه ریزی در شرکت های دولتی. تهران: انتشارات هیرمند،
- پرهیزگار، کمال، (۱۳۷۵)، تئوریهای مدیریت، تهران، کوشا
- رجوان آراسته، حسین، (۱۳۸۸)، گزینش رهبر و نظارت بر او در نظام جمهوری اسلامی ایران، قم، پژوهشگاه حوزه و دانشگاه،
- جونز، و. ت. (۱۳۸۳)، خداوندان اندیشه سیاسی ج ۱ ق ۲ ترجمه علی رامین، تهران، امیرکبیر،
- چالموز آلن، (۱۳۷۴)، چیستی علم، ترجمه سعید زیباکلام، شرکت انتشارات علمی و فرهنگی.
- خواجه سروی، غلامرضا، (۱۳۸۲)، رقابت سیاسی و ثبات سیاسی در جمهوری اسلامی ایران، تهران: نشر مرکز اسناد انقلاب اسلامی،
- داداش زاده، ی. و عسگری، م. (۱۳۸۹). بودجه ریزی از تئوری تا عمل. تبریز: انتشارات پارلا.
- دهخدا، علی اکبر، (۱۳۸۱)، فرهنگ لغت دخدا، جلد دوم، تهران، نشر فرهنگ،
- دوژوره، موريس، (۱۳۷۵)، احزاب سیاسی، ترجمه رضا علومی، انتشارات امیرکبیر، تهران،
- رسولی محلاتی، هاشم، (۱۳۷۳)، قصص قرآن یا تاریخ انبیا، ج ۲، انتشارات علمیه اسلامیة (چاپ چهارم).

- روابط عمومی شورای نگهبان، (۱۳۸۰)، شورای نگهبان در کلام ولایت، دفتر نظارت و بازرسی استان قم، چاپ اول،
- سلطانی، ایرج، (۱۳۸۱)، «مدیریت عملکرد، بستر ساز پژوهش منابع انسانی»، اصفهان: نشر ارکان.
- شبیری نژاد، علی اکبر (۱۳۷۵). گستره مالی و ساختار بودجه ایران. چاپ اول. نشر نی.
- شعبانی، قاسم (۱۳۸۶)، حقوق اساسی و ساختار حکومت جمهوری اسلامی، تهران، اطلاعات،
- صراف، فریدون (۱۳۵۴). بودجه ریزی دولتی و نظام بودجه ایران. چاپ سوم. انتشارات موسسه عالی بازرگانی.
- طاهری، ابوالقاسم، (۱۳۸۶)، تاریخ عقاید سیاسی، تهران، پیام نور.
- الظالمی، محمد صالح (۱۳۵۹)، فقه سیاسی در اسلام، ترجمه رضا رجب‌زاده، انتشارات پیام آزادی.
- عالم، عبدالرحمان، (۱۳۸۴)، تاریخ فلسفه سیاسی ج ۲، تهران، دفتر مطالعات بین‌المللی، هشتم
- عربی، محمود و هاشم سعادت‌مندی؛ (۱۳۸۳)، هزینه یابی بر مبنای فعالیت، نشریه حسابدار، سال چهاردهم، شماره ۱۳۶
- عزیزی، غ. (۱۳۸۷). فراگرد تنظیم و کنترل بودجه دولتی. تهران: اتحادیه ناشران.
- عسگری آزاد، محمد؛ (۱۳۸۶)، بودجه عملیاتی در ایران، کنفرانس بین‌المللی بودجه عملیاتی، تهران، سالن همایش‌های بین‌المللی رازی. ۱۳۸۶
- علوی طبری، سیدحسین؛ (۱۳۸۱)، اصول تنظیم و کنترل بودجه دولتی، تهران، انتشارات دانشگاه الزهراء،
- عمید زنجانی، عباسعلی، (۱۳۸۹)، نظارت بر اعمال حکومت و عدالت اداری، تهران، دانشگاه تهران،
- میرزائی اهرنجانی، حسن. (۱۳۸۱)، «اصول تنظیم و کنترل بودجه»، انتشارات دانشکده علوم اداری و مدیریت بازرگانی دانشگاه تهران
- نجار صراف، علیرضا؛ (۱۳۸۳)، چارچوب بودجه عملیاتی برای سازمانهای دولتی بر اساس قیمت تمام شده، مرکز توسعه فناوری و نوسازی اداری وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی؛
- نوری شیخ شهید فضل الله (۱۳۶۲)، رسائل، اعلامیه‌ها، مکتوبات و . . . ج اول (گردآورنده ترکمان محمد، مؤسسه خدمات فرهنگی رسا.
- نیکزاد، عباس (۱۳۸۰)، پاسخ به شبهات نظارت استصوابی، قم، دفتر نظارت و بازرسی انتخابات استان قم،
- قین لو، مهر انگیز، (۱۳۸۲)، «مدیریت بر مبنای عملکرد، فاصله از تئوری تا اجرا»، ماهنامه تدبیر، شماره ۱۴۲، سال ۱۴، اسفند
- کاتوزیان، ناصر (۱۳۸۱)، دولت و مسائل مربوط به آن در حقوق، فصلنامه حقوق و علوم سیاسی، شماره ۱۴۸-۱۴۹،
- نوری، رضا، (۱۳۸۷)، شرکتهای دولتی و ساختار آن، فصلنامه پگاه، شماره ۱۳۲-۱۳۸۷
- هاشمی، محمود، (۱۳۷۷)، محارب کیست و محاربه چیست؟ در فصلنامه فقه اهل بیت، ش ۱۳۱۲-۱۱:.

- هاشمی، سید محمد (۱۳۷۸)، «نظارت شورای نگهبان نظارت انضباطی»، مجموعه مقالات، نظارت استصوابی، تهران: نشر افکار،
- محرمی، سعید، (۱۳۷۵)، نظارت بر قدرت سیاسی در اسلام شیعه، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشکده علوم سیاسی، دانشگاه امام صادق علیه السلام،
- میر محمدی، سید محمد، (۱۳۷۷)، طراحی ساختار مطلوب نظارت در نظام اداری ج. ا. ایران، رساله دکتری، دانشگاه تهران



بررسی تطبیقی اقتدار قانونی نهاد نظارتی در بانکداری

دکتر مصطفی السان^۱

تاریخ پذیرش مقاله: ۱۳۹۱/۵/۲۴

تاریخ دریافت مقاله: ۱۳۹۱/۵/۱

چکیده

نظارت بر فعالیت‌ها و عملکرد بانک‌های مختلف از طریق نهادهایی انجام می‌گیرد که در «قانون» مشخص شده‌اند. در کشورهای مختلف، این نهادها به سه نوع دسته‌بندی می‌شوند که هر یک کارکرد و اهداف خاص خود را دارد. اول، نظارت و راهبری یک نهاد عالی (اغلب، بانک مرکزی) که برای صیانت از پول ملی و سیاست‌های کلان اقتصادی کشور، ضرورت دارد. دوم، نظارت‌درون‌سازمانی بر بانک‌ها و مؤسسات مالی که از طریق مجامع عمومی، هیأت‌مدیره و بازرسان به منظور حفظ حقوق بانک به عنوان «شخص حقوقی» و سهامداران آن، انجام می‌گیرد. سوم، نظارت سهامداران بر بانک‌های غیردولتی که به موجب لایحه قانونی اصلاح قسمتی از قانون تجارت مصوب ۱۳۴۷، در مسائل مهم، سهامداران بانک

* عضو هیأت علمی دانشکده حقوق دانشگاه شهید بهشتی، m_elsan@sbu.ac.ir

می‌توانند از طریق دعوت مجمع عمومی صاحبان سهام و تصمیماتی که این مجمع - به طور عادی یا فوق‌العاده - می‌گیرد، فعالیت‌های بانک، اعضای هیأت‌مدیره و مدیرعامل آن را کنترل کنند.

آنچه که در این مقاله، به طور خاص مورد بررسی قرار می‌گیرد آن است که برای اعمال وظایف و اختیارات قانونی نهادهای نظارت، قانون چه ابزارهایی را برای آنها فراهم ساخته است. «قانونی‌بودن نهادها و ابزارهای نظارت»، به تنهایی مفید این معناست که باید نهادهای نظارت در قبال وظایف کلان و جزئی خود «پاسخگو» باشند؛ شیوه‌های نظارت «شفافیت و دقت» لازم را داشته باشند و نتایج حاصل از اعمال نظارت از «پشتیبانی» قانون برخوردار باشد. به علاوه، هرگاه نتیجه نظارت، حاکی از تخلف بانک و یا مؤسسه مالی باشد، باید «سازوکارهای قانونی و متناسب» برای تضمین درستی عملکرد و حسب مورد، مسئولیت مدنی، کیفری یا اداری خاطیان فراهم باشد و «ضمانت اجرای صریح قانونی» به موقع و بدون تبعیض به اجرا گذاشته شود.

این مقاله به بحث درباره اقتدار قانونی نهاد نظارتی در بانکداری اختصاص دارد. در این بررسی، جنبه‌های مختلف موضوع از منظر حقوق تطبیقی مورد مطالعه قرار گرفته و راهکارهای اجرایی برای نظام نظارتی ایران ارائه می‌شود.

واژه‌های کلیدی: نظارت بر بانکها، بانک مرکزی، مطالعه تطبیقی، ابزارهای

نظارت، تضمین‌های نظارت، *انجمن ایرانی اطلاع‌رسانی علوم و فناوری*

طبقه‌بندی JEL: E59, E5, E58

مقدمه

ارتباط مسائل پولی و بانکی با اقتصاد ملی - در مفهوم خرد و کلان آن - و نیز وسوسه‌ای به نام «پول» که همیشه در بانک‌ها در جریان است، باعث طرح جدی این موضوع شده که چگونه می‌توان بهترین ابزارها و سازوکارها را برای نظارت بر بانک‌ها و مؤسسات مالی به کار گرفت. مطالعات کلی مبین آن است که میان اقتدار نهاد ناظر بر بانکداری و پیشگیری از بسیاری از بحران‌های مالی و اقتصادی رابطه مستقیم وجود دارد. به علاوه، بانک مرکزی در فرایند نظارت، دارای نقش و جایگاهی است که نمی‌توان آن را از ناظرین داخلی بانک‌ها و سهامداران آنها انتظار داشت.

اهمیت نظارت بر بانک‌ها بر هیچ‌کس پوشیده نیست. در کشورمان که بخش عمده‌ای از این نظارت به بانک مرکزی محول شده، باید نقش و جایگاه این نهاد را در نظارت بازشناخت. به علاوه، چنین نیست که در همه کشورهای جهان، نظارت بر بانک‌ها به نهادی به نام بانک مرکزی یا معادل آن سپرده شده باشد. از این‌رو، مطالعه تطبیقی نحوه نظارت بر بانکداری از حیث آگاهی نسبت به موضع دیگر کشورها ضروری به نظر می‌رسد.

مباحث این مقاله در قالب شش گفتار به این شرح بررسی می‌شود: اهمیت نظارت بانکی و مؤلفه‌های اصلی آن (گفتار اول)، رابطه استقلال و اقتدار نهاد ناظر (گفتار دوم)، تعدد نهادهای نظارتی و محدوده اختیارات و وظایف آنها (گفتار سوم)، تسری تمهیدات نظارتی به زمان تأسیس بانک (گفتار چهارم)، اختیارات، وظایف و تعهدات در نظارت بر بانک‌ها (گفتار پنجم) و تعیین تخلفات مشمول نظارت و ضمانت اجرای آنها (گفتار ششم).

گفتار اول. اهمیت نظارت بانکی و مؤلفه‌های اصلی آن

تجربه تاریخی نشان می‌دهد که هر جا بحران اقتصادی پیچیده‌ای به وجود آمده،

اقتصاددانان به نهاد ناظر خیره شده و تمام یا بخشی از مشکل را متوجه سازوکار نظارت بر بانکداری نموده‌اند (Englert, 1978-1979, p. 1659). همچنین بررسی تاریخی بیانگر این است که تحولات عمیق در قوانین و مقررات راجع به بانکداری پس از بحران‌های مالی شدید که منتهی به نوسان نرخ تورم یا بحران در بازار ارز شده، تحقق یافته است. به‌ویژه در اقتصادهای آزاد - مانند ایالات متحده - فرونشستن برخی از بانک‌ها در گل ورشکستگی، شمشیر اتهام را به سوی نهاد یا نهادهای ناظر بر بانک‌ها تیزتر کرده است. به عنوان مثال عینی، گفته می‌شود که وقتی یک بانک در حال خرابکاری در بازار ارز یا طلاست، باید نهاد ناظر به سرعت واکنش نشان داده و تأثیر این ورود بی‌منطق را به حداقل ممکن برساند.

نظارت بر بانک‌ها و مؤسسات مالی یک امر چندوجهی بوده و نیازمند همکاری و دخالت نهادهای مختلف می‌باشد. هرکدام از این نهادها، وظایف و مسئولیت‌های خاصی را در فرایند نظارت ایفا می‌کنند. به نحوی که می‌توان میان فرایند نظارت داخلی در مقایسه با نظارت بیرونی قائل به تفکیک شد.

در رأس چنین ساختاری، نهاد یا نهادهایی قرار دارند که به آنها «نهاد نظارتی» اطلاق می‌شود. این نهادها، در بسیاری از کشورها بانک مرکزی و در برخی دیگر، بانک مرکزی به همراه مؤسسه‌ای دیگر است. برای مثال، در اتریش، مرجع بازار مالی^۱ در کنار بانک مرکزی این کشور^۲ امر نظارت بر بانک‌ها را بر عهده دارند.

در هر کشور، بانک‌ها مهم‌ترین مرجع تجهیز و تخصیص منابع مالی هستند، بنابراین نحوه نظارت بر آنها به طور مستقیم در اقتصاد کلان کشور مؤثر خواهد بود. کیفیت نظارت به طور مستقیم به دو عامل ارتباط دارد: وجود مقررات دقیق برای نظارت بانکی و اجرای دقیق آن مقررات در عمل.

تحقق کامل اهداف نظارتی هم با متغیرهای مختلفی در ارتباط است؛ از جمله اینکه نهاد ناظر تا چه حد استقلال دارد و تا چه میزان واقعیت‌های اقتصادی و مالی

1- Austrian Financial Market Authority

2- Österreichische Nationalbank

داخلی در تنظیم و اجرای راهبردهای نظارتی ایفای نقش می‌کند. موضوع مهم دیگر آن است که نهاد ناظر، تا چه حد در صدور، تعلیق یا لغو مجوز بانکها و مؤسسات مالی نقش دارد و تا چه حد، تخلف از ضوابط و دستورهای نظارتی با تضمین‌های فوری، قاطع و مؤثر (کارآمد) روبه‌رو می‌شود؟ هماهنگی میان مقررات نظارتی و اهداف کلانی که در اقتصاد هر کشور پیگیری می‌شود، از موضوعات مهم دیگری است که باید مورد توجه قرار گیرد. داشتن ارتباط نزدیک با بانکها، از دیگر لوازم نظارت بانکی جامع است. بنابراین نظارت هرگز نباید برای بانک‌هایی که تحت نظارت بانک مرکزی فعالیت می‌کنند، معنای سوئی داشته باشد بلکه بانکها باید همواره نهاد ناظر را به عنوان مسئولی که در کنار آنها حضور دارد، احساس کنند. در این راستا، بانک مرکزی اطلاعات و آمار مربوط به اقتصاد خرد و کلان را که حسب وظیفه خود جمع‌آوری می‌کند، در اختیار بانکها قرار می‌دهد. همچنین، در صورت لزوم اقدامات احتیاطی را برای مدیریت مخاطرات یا بحران‌های مالی به بانکها ارائه داده و تا حد امکان از بانک‌های در معرض خطر پشتیبانی می‌کند. چهارچوب نظارت بر بانکها، اغلب در قوانین و مقرراتی تعیین می‌شود که به بانکداری اختصاص دارند. در برخی از کشورها مانند اتریش، به دلیل تعدد مراجع نظارتی، این قوانین هم متعدد هستند. در کشورمان، عناوین و اهداف اصلی نظارت بر بانکها در قانون پولی و بانکی کشور مشخص شده است. در کشورهایی که تعدد ناظر وجود دارد، برقراری هماهنگی میان این نهادها از اهمیت خاصی برخوردار است. به نحوی که تشریفات نظارت به دلیل تعدد ناظرین افزایش پیدا نکند یا در برقراری رابطه و امر و نهی بانکها، تداخل یا اشکالی پیش نیاید. در هر حال، تعدد نظارتی ممکن است در عمل با مشکلاتی مواجه شود، اما در برخی از کشورها به جهت پیشگیری از انحصار و تخصیصی شدن وظایف نظارتی، مورد حمایت قرار گرفته است.

گفتار دوم. رابطه استقلال و اقتدار نهاد ناظر

اقتدار نهاد ناظر بر بانکداری با عوامل متعددی در ارتباط است. صرف‌نظر از اینکه نظارت بر بانک‌ها به بانک مرکزی سپرده شود یا نهاد دیگری متصدی آن باشد؛ استقلال این نهاد از دولت و از بانک‌ها بسیار حائز اهمیت است. این استقلال از جمله می‌تواند با «اصل حاکمیت قانون» تا حدود زیادی تضمین شود. البته صلاحیت تخصصی قانونگذار یا تخصصی بودن مقررات مربوط به نظارت هم ضروری است.

بند اول. عوامل مؤثر در استقلال بانک مرکزی

پیش‌بینی استقلال و اقتدار نهاد ناظر در قانون، برای اقتدار واقعی آن کفایت نمی‌کند. شرایط اقتصادی و سیاسی حاکم بر کشور، وضعیت مالی بانک‌ها، درجه وابستگی بانک‌ها و مؤسسات مالی به دولت و حتی اوضاع و احوال حاکم بر روابط تجاری کشور با کشورهای دیگر، به طور مستقیم یا غیرمستقیم در اقتدار نهاد ناظر مؤثرند. به‌علاوه، تجربه عملی نشان می‌دهد که دولت به مفهوم قوه مجریه - که اغلب اختیار انتخاب عالی‌ترین مقام بانک مرکزی و دیگران مقامات عالی آن را دارد - در انتخاب رئیس بانک مرکزی و سایر مقامات عالی‌رتبه پولی و بانکی، نوعاً این موضوع را مورد توجه قرار می‌دهد که تا چه حد این مقامات، خواسته‌های - بعضاً فراقانونی - دولت را عملی خواهند کرد یا بر تخلف دولت از مقرراتی که بانک مرکزی مجری یا ناظر آن است، تا حد امکان سرپیچی خواهند گذاشت.

وجود قوانین متعدد که در طول زمان تلاش کرده‌اند تا اقتدار ازدست‌رفته را به بانک مرکزی برگردانند یا تغییرات مکرر در مقامات عالی‌رتبه پولی و بانکی در کشورهای در حال گذار، دلیل عمده‌ای بر عدم ثبات اوضاع پولی و فقدان یا ضعف شدید استقلال برای بانکداری مرکزی آنهاست. وقتی برای مثال، بند ج ماده ۹۸ قانون برنامه پنجم توسعه از «اصلاح ساختار بانک مرکزی در جهت تقویت نظارت بر نهادهای پولی و مالی به منظور تحقق اهداف کلان اقتصادی کشور» سخن به میان

می‌آورد؛ یعنی اینکه ساختار فعلی بانک مرکزی برای انجام وظایف قانونی آن، توانایی (و استقلال) لازم را ندارد و در وضعیت موجود، بانک مرکزی اختیار، اقتدار یا امکانات لازم را برای نظارت مطلوب بر بانک‌ها در اختیار ندارد.

قوانین برنامه توسعه سوم، چهارم و پنجم، همگی ارکان بانک مرکزی را مورد توجه قرار داده‌اند؛ تصریح به اینکه اعضای شورای پول و اعتبار چه اشخاصی هستند و (تلویحاً) تأکید بر اینکه رئیس جمهور عضو این شورا نیست، نشان می‌دهد که تا چه حد قوه مجریه می‌تواند از طریق مداخله در ارکان بانک مرکزی، دستگاه پولی و بانکی کشور را تحت تأثیر برنامه‌ها و اقدامات دلخواه خود قرار دهد.

بند دوم. استقلال نهاد نظارتی

با این فرض که نظارت بر بانک‌ها یکی از وظایف بانک مرکزی می‌باشد، استقلال این نهاد در کشورهای مختلف مورد تأکید قرار گرفته است. از اریتره تا مالت، فرانسه، قزاقستان، نیوزیلند و انگلیس تا شیلی در دو دهه اخیر مقرراتی را برای تضمین استقلال بانک مرکزی وضع کرده یا قوانین موجود خود را اصلاح نموده‌اند.

بین سال‌های ۱۹۹۰ تا ۱۹۹۵، حداقل ۳۰ کشور از پنج قاره جهان در این خصوص به وضع قاعده پرداخته‌اند (Maxfield, 1997, p.3). با این اوصاف امروزه کمتر کسی در ضرورت استقلال بانک مرکزی تردید دارد. گفته می‌شود که استقلال بانک مرکزی این امکان را به بانک مذکور می‌دهد که در برابر بحران‌های اقتصادی مختلف که در سطح داخلی یا بین‌المللی روی می‌دهد، بهترین تصمیم را با لحاظ منافع عمومی اتخاذ کند و تحت نفوذ سیاستمداران و به‌ویژه قوه مجریه نباشد (Arner and et al., 2010-2011, p.16).

ممکن است استقلال بانک مرکزی در مقررات مربوط به تشکیلات این بانک پیش‌بینی شود؛ اتفاقی که در آلمان افتاده است. به موجب بند ۱۷ اساسنامه بانک مرکزی آلمان، این نهاد در انجام وظایفی که در صلاحیت آن قرار دارد، مستقل از دولت فدرال عمل می‌کند. به همین نحو، در فرانسه، قانون مصوب ۴ آگوست ۱۹۹۴،

بر استقلال بانک فرانسه از دولت یا هر شخص دیگری تصریح می‌کند (Cranston, 1997, p.122). در حالی که در رویکرد سنتی، استقلال این بانک جزئی از ساختار ذاتی آن به شمار می‌آید که در طول زمان و تحت تأثیر تجربه ناگوار ناشی از دخالت دولت‌ها شکل گرفته است. بنابراین، امری بدیهی بوده و نیازی به تصریح قانونگذار ندارد.

قانون پولی و بانکی کشورمان از حیث به رسمیت شناختن استقلال بانک مرکزی، صراحت لازم را ندارد. هر چند از مواد متعدد آن می‌توان به این استنباط رسید که بانک مذکور دارای اختیارات و وظایفی است که در انحصار آن قرار دارد و قابل واگذاری به هیچ نهاد دیگری نمی‌باشد. برای مثال، بند الف ماده ۱۰ این قانون تصریح می‌کند که «بانک مرکزی ایران مسئول تنظیم و اجرای سیاست‌های پولی و اعتباری بر اساس سیاست کلی اقتصادی کشور می‌باشد». با توجه به اهمیت استقلال بانک مرکزی، عدم پیش‌بینی صریح آن در قانون پولی و بانکی و نقض آن در قانون عملیات بانکی بدون ربا (بهره) محل انتقاد است و این موضوع باید در اصلاحات آتی قوانین پولی، مورد توجه قرار گیرد.

رویکرد سوم و بهترین وضعیت ممکن آن است که استقلال بانک مرکزی در قانون اساسی پیش‌بینی شود. از آن جهت که قانون اساسی بر قانون عادی ترجیح (حکومت) دارد و قوانین اساسی به ندرت در معرض اصلاح و تغییر قرار می‌گیرند، این پیش‌بینی می‌تواند تضمین قانونی دائمی و بلاتردید را برای استقلال بانک مرکزی موجب شود.

در آفریقای جنوبی، به موجب قانون اساسی تصریح شده است که بانک رزرو این کشور، مسئولیت حفظ ارزش پول ملی و ثبات نرخ بهره را در راستای رشد اقتصادی بر عهده دارد. برای نیل به این اهداف، بانک مذکور باید، اختیارات خود را به طور مستقل اعمال کند و در اجرای فعالیت‌هایش از استقلال برخوردار باشد. رزرو بانک آفریقای جنوبی، به تصریح قانون تنها از وزیر مسئول در امور مالی داخلی مشورت می‌گیرد. در تعیین حدود اختیارات و فعالیت‌های این بانک، بند ۱۹۷ قانون اساسی

آفریقای جنوبی بیان می‌کند که این موارد با در نظر گرفتن اختیارات و اقداماتی که به طور مرسوم در صلاحیت بانک مرکزی است، تعیین می‌شود (Leaped, 1995, p.2). این نحو از حمایت از استقلال بانک مرکزی در اتحادیه اروپا هم دیده می‌شود. از آن جهت که دولت‌های عضو اتحادیه به موجب معاهده اتحادیه اروپا مکلف به احترام به این استقلال شده‌اند. ماده ۱۰۷ معاهده مذکور اظهار می‌دارد:

«به هنگام اعمال اختیارات و انجام وظایف و تکالیفی که به موجب این معاهده و مقررات مربوط به بانک‌های مرکزی اتحادیه به آنها اعطا شده، نه بانک مرکزی اروپا، نه بانک مرکزی ملی (هر یک از دولت‌های عضو) و نه هر یک از اعضای نهادهای تصمیم‌گیرنده در آنها، نباید در پی گرفتن دستوری از سازمان‌ها یا نهادهای اتحادیه، هر یک از دولت‌های عضو یا هر نهاد دیگری باشند و یا از دستورهای چنین نهادها و اشخاصی تبعیت کنند. در راستای اجرای این وظایف، سازمان‌ها و نهادهای اتحادیه و دولت‌های عضو موظف‌اند به این اصل احترام بگذارند و در صدد اعمال نفوذ بر اعضای تصمیم‌گیر در بانک مرکزی اروپا یا بانک‌های مرکزی کشورهای برنمایند».

این استقلال، با انتخاب رئیس، نایب رئیس و اعضای هیأت عامل بانک برای مدت هشت سال تکمیل گردیده است. همچنین، اعضای مذکور تنها با حکم دیوان اروپایی دادگستری کنار گذاشته می‌شوند (جزء الف، ۲ ب ماده ۱۰۹ معاهده اروپا و پروتکل ۳، مواد ۱۱-۲ و ۴-۱۱). علاوه بر این، باید توجه داشت که اصلاح عهدنامه فراملی همچون معاهده اروپا، بسیار دشوارتر از اصلاح قانون اساسی کشورها می‌باشد.

بررسی‌ها نشان می‌دهد که استقلال بانک مرکزی از دولت - حتی اگر واقعاً محقق شود - لزوماً به معنای اقتدار نهاد ناظر بر بانکداری نیست. زیرا ممکن است نهاد ناظر تحت نفوذ رکن سیاستگذاری بانک مرکزی باشد یا به شدت - و گاهی ناخواسته - از وضعیت حاکم بر بانک‌ها و بانکداری متأثر شود.

بنابراین، با این فرض که رکنی از بانک مرکزی به عنوان نهاد ناظر بر بانک‌ها محسوب گردد، باید استقلال آن در نظارت و حاکمیت قانونی آن در انجام وظایف و

اختیارات خود در قانون پیش‌بینی شود. مهم‌تر آنکه باید به موجب قانون، تضمین‌های کافی برای اعمال استقلال و حاکمیت نهاد یا ارکان نظارتی فراهم گردد.

گفتار سوم. تعدد نهادهای نظارتی و محدوده اختیارات و وظایف آنها

بررسی دقیق‌تر نشان می‌دهد که نظارت بر بانک‌ها تنها توسط یک نهاد انجام نمی‌شود و نهادها و عوامل مختلفی در این امر دخیل‌اند. پس از بررسی این موضوع، محدوده اختیارات و وظایف هر یک از نهادها و ارکان نظارتی بررسی خواهد شد.

بند اول. تعدد نهادهای ناظر بر بانکداری

وقتی بحث از نظارت بر بانک‌ها مطرح می‌شود، اولین نهادی که به ذهن می‌رسد بانک مرکزی (یا نهادی معادل آن مانند فدرال رزرو در امریکا یا بانک ملی (نشال بانک) در سوئیس) است. در واقع، این تصور وجود دارد که بانک مرکزی تنها یا مهم‌ترین ناظر بر بانک‌ها محسوب می‌شود، حال آنکه چنین نیست.

نظارت بر فعالیت‌ها و عملکرد بانک‌های مختلف از طریق نهادهایی انجام می‌گیرد که در «قانون» مشخص شده‌اند. در کشورهای مختلف، این نهادها به سه نوع دسته‌بندی می‌شوند که هر یک کارکرد و اهداف خاص خود را دارد. اول، نظارت و راهبری یک نهاد عالی (اغلب، بانک مرکزی) که برای صیانت از پول ملی و سیاست‌های کلان اقتصادی کشور، ضرورت دارد. دوم، نظارت درون‌سازمانی بر بانک‌ها و مؤسسات مالی که از طریق مجامع عمومی، هیأت‌مدیره و بازرسان به منظور حفظ حقوق بانک به عنوان «شخص حقوقی» و سهامداران آن، انجام می‌گیرد. سوم، نظارت سهامداران بر بانک‌های غیردولتی که به موجب لایحه قانونی اصلاح قسمتی از قانون تجارت مصوب ۱۳۴۷، در مسائل مهم، سهامداران بانک می‌توانند از طریق دعوت مجمع عمومی صاحبان سهام و تصمیماتی که این مجمع

- به طور عادی یا فوق‌العاده - می‌گیرد، فعالیت‌های بانک، اعضای هیأت‌مدیره و مدیرعامل آن را کنترل کنند.

وجود این نهادهای نظارتی که هرکدام، حسب مورد به موجب قوانین، مقررات یا اساسنامه داخلی بانک‌ها وظایف خاص خود را دارند، تضمین کافی برای اجرای دقیق سیاست‌های پولی و بانکی از یک طرف و حفظ حقوق بانک‌ها، سهامداران و مشتریان آنها از سوی دیگر فراهم می‌نماید. واضح است که در مورد بانک‌های دولتی، از آن جهت که «سهامدار» در مفهوم قانون تجارت وجود ندارد، ممکن است نهادهای درون بانکی نظارت تحت نفوذ دولت (قوه مجریه) تضعیف شوند و اقتدار کافی را برای انجام وظایف قانونی یا تشکیلاتی نداشته باشند. از آن جهت که در کشورهای توسعه‌نیافته، بانک‌های دولتی سهم عمده‌ای از بازار پولی و بانکی کشور را در اختیار دارند، ضعف نظارت بر آنها می‌تواند سایر نهادهای بانکی و مالی و در نهایت اقتصاد کشور را تحت تأثیر قرار دهد.

از آنچه گفته شد، مشخص می‌شود که اقتدار ناظران درون بانکی هم باید به طور خاص مورد توجه قانونگذار قرار گیرد. در کشورهای مختلف استقلال اداری شرکت‌های تجاری از سوی دولت به رسمیت شناخته شده است و در مورد بانک‌ها، جز در راستای اهداف کلان اقتصادی و در چهارچوب قوانین و مقررات موجود، دولت نمی‌تواند در امور بانک‌ها و مؤسسات مالی مداخله نماید. به علاوه، بانک مرکزی به تعامل با بانک‌ها در جهت بهبود و کارآمدی نظارت مکلف شده است.

در فرانسه به موجب ماده ۱۴-۷۰ از قانون پولی و مالی، هیأت بازرسی داخلی بانک می‌تواند برای کنترل و بازرسی بانک در تمام طول سال هر اقدام ضروری را به عمل آورد. این هیأت موظف است در چهارچوب وظایف قانونی خود به هیأت مدیره گزارش دهد، از مدیران بانک گزارش بخواهد و یا به مجمع عمومی بانک گزارش ارائه نماید. در حقوق مالزی، به موجب ماده ۴۰ قانون بانک مرکزی مالزی (۲۰۰۹)، بانک مرکزی این کشور ملزم است با سایر نهادهای نظارتی همکاری و تعامل داشته باشد و اطلاعات ضروری برای نظارت و بازرسی را با آنها مبادله نماید.

در حقوق ایران به موجب ماده ۲۵۸ قانون تجارت مصوب کمیسیون قضایی و حقوقی مجلس،^۱ «بازرس یا بازرسان باید هرگونه تخلف و یا تقصیر مدیر یا مدیران و مدیرعامل در انجام وظایف مربوط به شرکت را به اولین مجمع عمومی گزارش کنند».

علاوه بر بانک مرکزی یا نهاد معادل آن و نیز بازرسان بانکها (به عنوان شرکت) و سهامداران بانکهای سهامی، نهادهای دیگری نیز هستند که در مواردی، حق نظارت آنها نسبت به بانکداری پیش‌بینی شده است. مجلس شورای اسلامی، هیأت دولت و وزارت امور اقتصادی و دارایی هرکدام، بر حسب مورد و در صورت لزوم به عنوان نماینده قانونگذاری مردم یا در مقام اجرای قانون یا بر حسب دستور هیأت دولت، می‌توانند نظارت‌ها یا محدودیت‌های خاصی را بر بانکها اعمال نمایند. طبیعی است که این اقدام از طریق بانک مرکزی و در صورت لزوم با صدور بخشنامه‌ها و دستورالعمل‌های لازم انجام می‌گیرد. برای مثال، مجلس می‌تواند ارائه خدمات بانکی به کشور معین یا معاملات ارزی مشخصی را ممنوع اعلام نماید که در آن صورت بانکها ملزم به تبعیت خواهند بود.

در چنین شرایطی، اقتدار قانونی این نهادهای نظارتی که حسب مورد در طول یا عرض هم قرار دارند، زمانی واقعاً تضمین می‌شود که اولاً، حدود اختیارات و تعهدات هرکدام به موجب قانون تعیین شده باشد و واقعاً (در عمل) نیز چنین حدودی رعایت شود. ثانیاً، این اشخاص و نهادها تا حد امکان - در حدود وظایف و اختیارات خود - استقلال عمل داشته و از دخالت بی‌مورد و بیش‌بیش نشده مقامات عالی و اجرایی در امان باشند.

بند دوم. تعیین محدوده برای نهادهای نظارتی

پیش‌تر گفته شد که در عمل، بانکداری تحت نظارت یک نهاد قرار ندارد. در واقع،

۱- این قانون در دی‌ماه ۱۳۹۰ به تصویب کمیسیون قضایی و حقوقی مجلس رسیده است و در حال طی مراحل نهایی (موافقت مجلس با اجرای آزمایشی و تأیید شورای نگهبان) می‌باشد.

بانکداری در هر کشوری یک ناظر اصلی (برای مثال، بانک مرکزی) و چندین ناظر فرعی دارد که حسب مورد دارای موقعیتی بالاتر یا پایین‌تر از بانک مرکزی بوده یا در مقایسه با بانک مرکزی، اهداف متفاوتی را از نظارت دنبال می‌کنند. اقتدار هر یک از این نهادها، زمانی تأمین می‌شود که حدود اختیارات و وظایف هر کدام به موجب قانون تعریف گردد و تضمین‌های عملی لازم برای اجرای قانون اندیشیده شود.

برای اینکه خلأ نظارتی در برخی از حوزه‌ها پیش نیاید، لازم است که یک نهاد ناظر در مرکزیت ساختار نظارتی پذیرفته شود. بدین معنا که باید ناظر بی‌طرفی برای رعایت اصول فنی، احتیاط‌های لازم، اجتناب و پیشگیری از بزهکاری و حمایت از حقوق مصرف‌کنندگان اندیشیده شود و به نظر می‌رسد که جز در مورد جرائم و تخلفات که به نهادهای انتظامی و قضایی ارتباط می‌یابد، بانک مرکزی گزینه خوبی برای نظارت محسوب می‌گردد.

البته باید توجه داشت که نظارت بانک مرکزی بر بانکداری، تنها به طور کلی و در جهت اهدافی انجام می‌گیرد که این نهاد بر عهده دارد؛ به همین دلیل، نمی‌توان از بانک مرکزی انتظار داشت که به حسابداری تک‌تک بانک‌ها بپردازد. ثبات قیمت‌ها، تعیین نرخ سود بانکی و نظارت بر اجرای راهبردهای کلان دولت از طریق بانک‌ها - آنجا که اجرای آنها به حکم قانون بر عهده آنهاست - از جمله این وظایف به شمار می‌آید (Schooner, 1999, p. 431).

پارلمان به عنوان نماینده افکار عمومی در قانونگذاری، تنها باید خط‌مشی‌های کلی (کلان) نظارتی را تدوین نماید و اجرای آنها را تنها حد امکان به همان نهاد ناظری که در مرکزیت قرار دارد، محول کند. قوانین پارلمان باید تا حد امکان با وضعیت اقتصادی کشور هماهنگی داشته باشند و به اصطلاح «قابل پیش‌بینی» باشند. برای تحقق این هدف، پارلمان باید راهبردهایی را که در عمل کارایی دارند و از سوی نهاد سیاستگذاری پولی و بانکی و یا نهاد ناظر به آن مرجع منعکس می‌شوند - پس از جرح و تعدیل‌های لازم - در قالب قانون الزام‌آور تنظیم و برای اجرا ابلاغ نماید.

پارلمان در انجام چنین اموری، نباید از حدودی که به اقتصاد کشور مربوط می‌شود، تعدی کند و وارد آن بخش از امور نظارتی شود که به طور مستقل از سوی بانک مرکزی (نهاد ناظر) قابل انجام است یا اینکه بانک‌ها خود، می‌توانند فرایند بازرسی و نظارت داخلی بر آن را عهده‌دار شوند.

به لحاظ تطبیقی، در ایالات متحده، فدرال رزرو به موجب قانون مصوب ۱۹۹۹ (Gramm-Leach-Bliley Act of 1999)، مسئول سیاستگذاری و مدیریت بر خدمات چندگانه مالی اعم از بیمه و بانکداری شده است. در عین حال، حدود اختیارات و وظایف آن کاملاً مشخص می‌باشد. از حیث ساختار اداری، فدرال رزرو یک نهاد شبه‌دولتی محسوب می‌شود. از آن جهت که از یک سو دولت در انتخاب هیأت مدیره آن نقش دارد و از سوی دیگر، اشخاص خصوصی متعددی در کمیته‌ها و کمیسیون‌های آن عضویت دارند و در تصمیمات آن به شدت تأثیرگذار هستند.

در عین حال، فدرال رزرو نهادی مستقل از دولت محسوب می‌شود. هیأت مدیره موظفانده به طور منظم به مجلس سنا گزارش بدهند. همچنین هیأت رئیسه مسئول تنظیم سیاست‌های پولی می‌باشد. چنین ساختاری از سال ۱۹۱۳ و به موجب قانون فدرال رزرو ایجاد شده است.

تمرکز فدرال رزرو بر نظارت بر سه چیز استوار است: اطمینان از اجرای صحیح مقررات و سیاست‌های پولی و بانکی در بانک‌ها، آگاهی نسبت به ارائه خدمات سالم (قانونی) از سوی بانک‌ها و سرانجام اطمینان از این امر که تمامی بانک‌ها خدمات منصفانه و مناسبی را به مشتریان ارائه می‌دهند. به این اهداف می‌توان ضرورت تنظیم بازار، ارائه معیارهای احتیاطی برای کنترل اوضاع مالی و در نهایت، حفظ ثبات اقتصاد کلان کشور را نیز اضافه کرد.

نظارت فدرال رزرو بر بانکداری و سایر خدمات مالی در ایالات متحده به معنای انحصار این نهاد در این زمینه نیست. در حقیقت، سازمان‌های مختلفی در این امر به فدرال رزرو کمک می‌کنند. حتی اف. بی. آی (سازمان تحقیقات فدرال) هم در حدود اختیارات و وظایف خود بر اعمال شرکت‌های ارائه‌دهنده خدمات مالی نظارت دارد.

اما آنچه که اهمیت دارد این است که در نهایت، زمام امور با فدرال رزرو است. زیرا این نهاد، بر اکثریت قریب به اتفاق شرکت‌های سهامی مالی در امریکا سیاستگذاری و نظارت کامل دارد.

گفتار چهارم. تسری تمهیدات نظارتی به زمان تأسیس بانک

اقتدار نهاد ناظر بر بانکداری، زمانی به طور کامل تحقق می‌یابد که این نظارت از همان ابتدا، یعنی زمانی که اندیشه تأسیس یک بانک در ذهن عده‌ای مؤسس مطرح است، اعمال شود. در حقیقت، ساختارهای غلط پولی و بانکی که بدون مجوز از بانک مرکزی تأسیس می‌شوند یا بانک مرکزی به نوعی مجبور به اعطای مجوز به آنها می‌شود، همواره مشکل‌آفرین بوده‌اند.

در ایالات متحده، نظارت بر بانکداری از زمان اقدام به تأسیس آن شروع می‌شود. به این معنا که دولت فدرال، اشخاص را به موجب قانون ملزم کرده که برای ورود به عرصه بانکداری شرایط خاصی را احراز نمایند. قانون بانکداری ملی^۱ مهم‌ترین مقرر در این خصوص است.

جهت اخذ مجوز، به طور معمول باید دو دسته از معیارها رعایت شوند: اول، موازین دولت فدرال از طریق تقدیم تقاضا به اداره عالی پول^۲ منطبق با قانون بانکداری ملی؛ دوم، هماهنگی با مقررات ایالتی که قرار است اقامتگاه اصلی بانک در آنجا دایر شود. صرف نظر از محلی که قرار است بانک در آنجا دایر شود، داشتن حداقل یک میلیارد دلار سرمایه اولیه تأسیس بانک لازم است. تقاضا باید به همراه برنامه تجاری (کسب‌وکار) شفاف تقدیم شود؛ به نحوی که مبین صلاحیت بانک در محقق ساختن نیازهای تجاری و خدمات مشتریان باشد، منتهی به تحصیل سود کافی شود و هیأت مدیره (پیشنهادی) نیز خوشنام باشند.

1- National Banking Act

2- Office of the Comptroller of the Currency

آنچه که باید در اساسنامه بانک در شرف تأسیس قید گردد، شامل موارد زیر است: منابع تجهیز منابع بانک در آینده، ویژگی‌های اصلی هیأت مدیره، تصریح به مبلغ یک میلیارد دلار به عنوان حداقل سرمایه، هماهنگی با شرایط و استانداردهای اتحادیه تخصصی (با توجه به تخصص بانک)، ذکر پیشینه و شرایط بانک و هماهنگی با قانون بانکداری ملی. اگر درخواست ثبت (به عنوان) بانک رد شود، نقض این تصمیم از طریق دادگاه به سختی امکان‌پذیر است. در یک پرونده^۱ اعلام شد که دادگاه، ابزارهای قانونی لازم را برای به‌چالش کشیدن این موضوع ندارد که آیا معیارها و پیش‌شرط‌های الزامی برای ثبت بانک، مستبدانه‌اند یا بی‌ثبات و متزلزل؟ در این پرونده اعلام شد که احراز شرایط «تأسیس بانک» به موجب قانون به اداره عالی پول واگذار شده و در نتیجه دادگاه یا پارلمان نمی‌تواند در مورد اینکه آیا شخص خاصی حائز این شرایط شده است یا نه، اظهار نظر کند. زیرا موضوع در تخصص همان نهاد است و ورود غیرمتخصص به چنان حوزه‌ای، محمل قانونی و منطقی ندارد.

در اصول بنیادین برای بانکداری مؤثر^۲ که به وسیله بانک تسویه بین‌المللی منتشر گردیده، تصریح شده که باید نهادی برای اعطای مجوز وجود داشته باشد و این نهاد، باید اختیار تعیین معیارهای حداقلی برای اعطای مجوز، تأسیس و اداره بانک را داشته باشد. به عنوان حداقل لوازم، فرایند اعطای مجوز شامل ارزیابی ساختار مالکیت و نحوه مدیریت چنین مؤسسه‌ای است. برای مثال، احراز این موضوع که نهادی که درخواست ثبت به عنوان بانک را دارد، آیا حداقل سرمایه لازم برای بانک بودن را داراست و نیز، اینکه هیأت مدیره آن، شرایط مدیریت یک بانک را دارد یا خیر؟

علاوه بر این معیارهای حداقلی، امروزه داشتن برنامه عملیاتی، سازمان منظم بازرسی و نظارت داخلی، مدیریت ریسک و سازماندهی هدفمند منابع بانک از جمله

1- Camp v. Pitts, 411 US 138 - 1973

2- Core Principles for Effective Banking Supervision

لوازم صدور و استمرار مجوز یک بانک به شمار می‌آیند. در مورد بانک‌های خارجی، رضایت ناظر در کشورهای متبوع آن بانک، از جمله لوازم حداقلی اعطای مجوز محسوب می‌شود.

به موجب معیارهای اساسی مقرر برای اصل ۱۴ از اصول بال (۲۰۱۱)، این نهاد ناظر است که تعیین می‌کند، هیأت مدیره و مدیر عامل نسبت به ساختار عملیاتی و ریسک‌هایی که بانک یا گروه بانکی را تهدید می‌کند، آگاهی کافی دارند یا خیر. همچنین نهاد ناظر می‌تواند، در صورتی که لازم باشد، تعیین کند که چنین مخاطره‌ای به نحو مؤثری مدیریت شده یا کاهش یافته‌اند.

نهاد مجوزدهنده، به منظور صدور مجوز، هیأت مدیره و مدیر عامل پیشنهادی از سوی بانک را از حیث تخصص و صلاحیت و اینکه آیا با بانک تعارض منافع دارد یا نه، مورد ارزیابی قرار می‌دهد. معیارهای احراز صلاحیت با همان معیارهایی که نهاد ناظر مورد توجه قرار می‌دهد، مشترک هستند و شامل داشتن مهارت و تجربه لازم و همچنین نداشتن سابقه سوء کیفری مؤثر یا تصمیمات نظارتی مغایر می‌باشد که شخص را برای چنین سمت‌های مهمی در بانک، بی‌کفایت می‌سازد. نهاد مجوزدهنده، در مورد دانش کافی مدیران بانک در خصوص موضوعاتی که بانک در زمینه آنها فعالیت دارد نیز، اظهار نظر می‌کند.

نهاد مجوزدهنده، برنامه عملیاتی و راهبردی پیشنهادی از سوی بانک را مورد ارزیابی قرار می‌دهد. این ارزیابی، شامل تعیین این است که آیا سازوکار مناسبی برای مدیریت شرکتی، مدیریت ریسک و کنترل‌های داخلی (شامل سازوکارهای کشف و پیشگیری از فعالیت‌های مجرمانه و بازرسی عملیاتی برون‌سپاری شده)، ارائه شده است یا خیر. در ساختار عملیاتی لازم است برآوردی از امکان تحقق عملیات و موضوعات مد نظر بانک به عمل آمده باشد.

نهاد مجوزدهنده باید پیش‌نویس اظهارنامه‌های مالی و برآوردهای مالی بانک در شرف تأسیس را مورد ارزیابی قرار دهد. این ارزیابی، شامل بررسی این موضوع می‌باشد که آیا توان مالی بانک در حدی است که برنامه راهبردی (استراتژیک) آن را

پشتیبانی کند یا خیر؟ همچنین اطلاعات مالی سهامداران اصلی بانک مورد بررسی قرار می‌گیرد.

در مواردی که یک بانک خارجی در صدد تأسیس شعبه در داخل کشور باشد، پیش از صدور مجوز، نهاد ناظر در کشور میهمان (محل شعبه) باید این موضوع را احراز کند که از سوی نهاد ناظر در کشور میزبان (کشوری که بانک خارجی در آنجا ثبت شده)، هیچ نوع اعتراض یا اظهارنامه اعتراضی ابراز نشده است.

نهاد ناظر، ضوابطی دارد که با تطبیق آنها با تأییدیه مجوز از این امر اطمینان می‌یابد که آیا به هنگام صدور مجوز، لوازم نظارتی به درستی صدور مجوز، مورد توجه قرار گرفته است یا خیر؟ (اصل ۵ از اصول بنیادین برای بانکداری مؤثر).

گفتار پنجم. اختیارات، وظایف و تعهدات در نظارت بر بانکها

نظارت مطلوب زمانی انجام می‌شود که حدود اختیارات، وظایف و مسئولیت‌های هر یک از بانکها و مدیران و کارکنان آن و نیز نهاد ناظر و عوامل و بازرسان آن در قبال نظارت و اقدامات نظارتی مشخص شده باشد. بررسی‌های این مبحث به مسائل مذکور پرداخته است.

بند اول. اختیارات قانونی نهاد ناظر بر بانکداری

در جهت تحقق نظارت صحیح، سریع و کارآمد، نهاد ناظر بر بانکداری باید دارای اختیارات زیر باشد:

- دسترسی به اسناد و مدارک بانکها و مؤسسات مالی و نیز شعب و نمایندگی‌های آنها. تنها با این قید که مأمورین نهاد ناظر مدرکی دال بر احراز هویت خود ارائه نمایند و در روزها و ساعات کاری حاضر شوند. نیز باید محدودیت‌های دیگری که بنا بر طبیعت کار یا ماهیت و نوع بازرسی ضرورت می‌یابد، رعایت گردد. در بند دوم ماده ۵۷ قانون بانک

مرکزی جمهوری فدراتیو روسیه، این حق صراحتاً برای بانک روسیه به رسمیت شناخته شده است.

- به اجرا گذاشتن یا عمل کردن بر مبنای هر نوع اظهارنامه مالی، اطلاعات حسابرسی یا عملیات و به طور کلی هر نوع اطلاعاتی که می‌تواند در تحقیقات و اقدامات مرتبط با بازرسی و نظارت، مؤثر باشد.

به موجب تبصره ماده ۹۰ قانون برنامه پنجم توسعه «کلیه بانک‌ها و مؤسسات اعتباری و دستگاه‌های اجرایی مذکور در این ماده موظف‌اند اطلاعات و آمار مورد درخواست بانک مرکزی را در اختیار آن بانک قرار دهند. حفظ اسرار حرفه‌ای آمار و اطلاعات دریافتی بر عهده بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران است». در سوئیس، به موجب ماده ۱۴ قانون بانک ملی سوئیس، این بانک - به عنوان بانک مرکزی این کشور - باید اطلاعات و آمار مورد نیاز را جمع‌آوری کند و در جهت تمهید اندیشه‌های نظارت صحیح در اختیار مرجع نظارت بر بازار مالی سوئیس^۱ قرار دهد.

بند دوم. وظایف، تعهدات و حقوق مؤسسات تحت نظارت

بانک‌ها و دیگر نهادهای مالی تحت نظارت بانک مرکزی باید هر نوع اطلاعاتی را که در اختیار آنها یا کارکنان ایشان می‌باشد و به طور مستقیم یا غیرمستقیم در ارتباط با نظارت است را در اختیار بازرسان بانک مرکزی قرار دهند. همچنین آنها موظف‌اند شرایط کاری لازم را برای بازرسان فراهم کنند و به بازرسان اجازه دهند هر اقدامی که به لحاظ اداری برای مقاصد نظارتی ضروری می‌باشد را در حوزة تحت مدیریت یا مأموریت آنها انجام دهند.

در راستای تحقق کامل اهداف نظارتی، هر یک از بانک‌ها موظف به ارائه موارد زیر می‌باشند:

- اظهارنامه مالی مؤسسات مالی به صورت ادواری (منظم)

1- Swiss Financial Market Supervisory Authority

- توضیحات ضروری در خصوص وام‌های اعطایی
- تحلیل سپرده‌ها و روش‌های تجهیز منابع
- توزیع سررسید پرداخت‌ها و بازپرداخت‌ها
- توضیحات مربوط به نرخ بهره انواع سپرده‌ها
- وضعیت ارزهای خارجی
- وضعیت سپرده احتیاطی
- سایر اطلاعاتی که ارائه آنها از دیدگاه نهاد ناظر، ضروری باشد.

تمامی مدیران و بازرسان بانک‌ها و مؤسسات مالی به اقتضای وظایفی که به موجب مقررات اساسنامه در خصوص نظارت بر بانک خود دارند، موظف‌اند گزارش لازم را به بازرسان ناظر آنها ارائه دهند.

هر بانکی در حال افزایش سرمایه اختیاری است، موظف به ارائه اطلاعات لازم در خصوص میزان پیشرفت اقدامات صورت گرفته در این خصوص و نیز وضعیت سهامداران قبلی یا جدید در این زمینه می‌باشد.

بانک‌ها موظف‌اند به نحوی که جزئیات آن از سوی بانک مرکزی تعیین می‌شود، در تأمین هزینه نظارت و بازرسی بانک‌ها مشارکت نمایند.

بانک‌ها و مؤسسات مالی تحت بازرسی مکلف‌اند، بلافاصله پس از دریافت گزارش نهاد ناظر، آن را به سمع و نظر بالاترین مقام در مؤسسه خود برسانند. این مقام نیز موظف است که نظر خود را نسبت به گزارش، اثباتاً یا نفیاً به همراه توضیحات ضروری، حداکثر ظرف مدت ۳۰ روز به نهاد ناظر پاراموری که از سوی این نهاد تعیین می‌شود، تحویل دهد. هرگونه اظهارنظری باید مکتوب بوده و به امضای بالاترین مقام بانک یا مؤسسه مالی رسیده باشد. در صورت مخالفت با گزارش، باید دلایل و مدارک این مخالفت به اظهارنظر کتبی ضمیمه شود (Cuba: Regulations on Banking Supervision, Article 28).

گزارش نهاد ناظر، پس از بررسی اظهارنظر بانک یا مؤسسه مالی، مجدداً (با جرح و تعدیل‌های ضروری) اعلام می‌شود. این گزارش، از روز ابلاغ برای بانک یا بانک‌هایی

که مخاطب آن هستند، الزام آور است. به این معنا که بانک‌ها موظفاند محتوای آن را از حیث اصلاح یا تجدیدنظر در سازمان خود به نحوی که در گزارش مقرر شده، به مورد اجرا گذارند.

در مقابل تعهدات و وظایفی که برای بانک‌های تحت بازرسی مقرر شده است، قاعدتاً آنها در زمینه بازرسی و اعمال بازرسان، حقوق و اختیاراتی نیز دارند. این حقوق و اختیارات را می‌توان به شرح زیر خلاصه کرد:

- اگر در فرایند تصدیق اظهارنامه‌های مالی بانک‌ها، ممیزی خارج از بانک مرکزی دخالت کرده باشند، این مؤسسات حق دارند که تأیید بانک مرکزی را در خصوص چنین گزارش‌هایی درخواست کنند.
- بانک‌ها و مؤسسات مالی می‌توانند از بازرسان بخواهند مدرکی را که دلالت بر وابستگی آنها به نهاد ناظر دارد و آنها را در انجام اقدامات نظارتی و بازرسی مجاز می‌سازد، ارائه نمایند.
- بانک‌ها و مؤسسات مالی حق دارند تخلف از مقررات بازرسی یا بی‌نظمی یا بی‌احترامی در اجرای چنین مقرراتی از سوی بازرسان را به مرجع یا مقام مجاز در بانک مرکزی گزارش دهند.
- این مؤسسات حق دارند که مخالفت خود را با نتایج بازرسی یا مجازات و ضمانت اجرایی که بر اساس گزارش بازرسی برای آنها تعیین شده، اعلام نمایند. مرجع رسیدگی به چنین شکایت‌هایی باید به موجب قانون یا سایر مقررات تعیین شود.
- بانک‌ها و مؤسسات مالی حق دارند که در صورت مداخله موقت بانک مرکزی در مورد مؤسسه (تحت نظارت)، فهرست دقیقی از دارایی‌ها و مدارکی که نشانگر وضعیت مالی مؤسسه باشد را مطالبه نمایند.
- در صورت اعاده وضعیت سابق بانک یا مؤسسه مالی (پس از اعمال ضمانت اجراهای مقرر)، بانک مرکزی موظف است به هنگام بازگرداندن آن به حالت عادی مدرکی را دال بر صورت وضعیت بانک یا مؤسسه مالی ارائه نماید.

گفتار ششم. تعیین تخلفات مشمول نظارت و ضمانت اجرای آنها

تعیین دقیق مصادیق تخلفات بانکی که مشمول نظارت می‌باشند، به تفکیک ضمانت اجرایی که برای هر کدام وجود دارد و اینکه بررسی و احراز هر کدام از این تخلفات به کدام بخش نظارتی مربوط می‌شود، در سازوکار نهادینه کردن اقتدار نهاد نظارتی از اهمیت خاصی برخوردار است. در برخی از کشورها - ملموس‌تر از همه در جمهوری خلق چین و کوبا - مقررات راجع به نظارت بر بانکداری، مصادیق اعمال و اقداماتی را که جزء تخلفات بانکی محسوب می‌شوند، مورد تصریح قرار داده‌اند. ضمانت اجرای تخلف از مقررات نظارتی هم، موضوع مهمی است که نیاز به بررسی جداگانه دارد.

بند اول. تخلفات بانکی مشمول نظارت

تخلفات بانک و مقامات بانکی از چشم‌انداز نظارت بر بانکداری را می‌توان به شرح زیر خلاصه کرد:

- ۱- شروع هر نوع عملیات یا فعالیت بانکی، بدون طی تمامی مراحل قانونی مربوط به بانک مرکزی یا اداره ثبت؛ به نحوی که هنوز مجوز فعالیت به عنوان بانک برای چنین شخصی صادر نشده باشد.
- ۲- انجام هر نوع عملیات یا فعالیتی که در مجوز اعطایی به آن تصریح نشده یا خارج از اساسنامه تقدیمی برای دریافت مجوز باشد.
- ۳- انجام هرگونه عملیات یا فعالیت بانکی در خارج از محل استقرار بانک یا در مناطق آزاد یا پارک‌های صنعتی بدون داشتن مجوز صریح در این زمینه.
- ۴- اقدام به هر نوع عملیات یا فعالیت بانکی در خارج از محل استقرار بانک (شعبه مرکزی) یا مناطق آزاد یا پارک‌های صنعتی بدون انجام تشریفات حسابرسی، آماری و ثبت و غیره در محل‌های مذکور.

- ۵- نادیده گرفتن مقررات مندرج در مجوز تأسیس و اعلامی از سوی بانک مرکزی در فرایند تبلیغات و به طور کلی تخلف از مقرراتی که رعایت آنها برای راه‌اندازی یک بانک یا مؤسسه مالی ضرورت دارد.
- ۶- استفاده از هر نوع واژه‌ای در نام تجاری یا عنوان مؤسسه که باعث ایجاد شبهه‌های زیر شود:
- مؤسسه مالی به حساب دولت یا یکی از نهادهای دولتی فعالیت می‌کند یا به نوعی با دولت یا یکی از نهادهای دولتی در ارتباط است.
 - مؤسسه مالی، اعمال و فعالیت‌هایی انجام می‌دهد که در مجوز اعطایی به آن مؤسسه، چنین اختیاری به آن داده نشده است.
- ۷- خودداری از انجام عملیات دریافت و پرداخت به وجه رایج داخلی در مواردی که باید با این وجه اقدام شود یا انجام عملیات به وجه رایج داخلی، مشکلی در فرایند دریافت و پرداخت ایجاد نمی‌کند یا انجام فرایندهای مذکور - به موجب قانون - به ارز خارجی ممنوع است.
- ۸- نقض اقتدار انحصاری بانک مرکزی از طریق اعمالی همچون چاپ و نشر اسکناس، ضرب سکه یا جعل پول داخلی و خارجی.
- ۹- اعمال فشار یا محدودیت به سهامداران یا هر یک از ارکان بانک به منظور مجبور ساختن آنها به عدم انجام وظایف خود یا گزارش نکردن تخلفات به بانک مرکزی یا هر مرجع قانونی دیگر.
- ۱۰- تحت پیگرد بودن هر یک از سهامداران عمده یا مدیران و دیگر مقامات مالی بانک به دلیل هرگونه تخلف یا جرم مالی که می‌تواند اعتبار بانک مذکور یا نظام بانکی را مخدوش سازد.
- ۱۱- خودداری بانک از استخدام ایرانیان در شعب مرکزی و داخلی خود؛ مگر اینکه بانک دلایل موجهی برای نیاز به متخصص خارجی و نبود تخصص وی در ایران ارائه نماید.

- ۱۲- سرمایه‌گذاری و داشتن سهم در تأسیس بانک‌های داخلی یا خارجی یا سایر مؤسسات بدون داشتن مجوز لازم از بانک مرکزی.
- ۱۳- تغییر در سرمایه بانک بدون اعلام کتبی به بانک مرکزی، حداقل ۳۰ روز پیش از هرگونه اقدامی در این مورد.
- ۱۴- تجهیز منابع یا تحصیل اموال به شیوه‌هایی که در مقررات راجع به بانک‌ها و بانکداری پیش‌بینی نشده است.
- ۱۵- اختصاص مبلغی کمتر از آنچه که بانک مرکزی تعیین کرده، به عنوان اندوخته قانونی برای مخاطرات و خسارت‌های آینده.
- ۱۶- اعلام، تهاتر یا پرداخت هر نوع سود، پیش از بازگشت زبانی که به سرمایه بانک وارد شده است.
- ۱۷- اعلام یا تقسیم سود (میان سهامداران) در حالی که این احتمال وجود دارد که بانک، به دلایلی همچون رسیدن سررسید بدهی‌ها پیش از پرداخت سود، از عهده تعهدات خود برنیاید.
- ۱۸- دست‌زدن به اقداماتی همچون افزایش سرمایه یا گسترش اعتبارات؛ در حالی که نیاز بانک به حمایت بانک مرکزی قبلاً احراز شده است.
- ۱۹- خودداری از نگاهداری اصل اسناد، مدارک و قراردادهای مدتی که به موجب قانون یا دستور بانک مرکزی، نگاهداری آنها الزامی است.
- ۲۰- انعقاد قرارداد با حساب‌برسان یا ممیزانی که در فهرست مورد تأیید بانک مرکزی قرار ندارند؛
- ۲۱- عدم رعایت مقرراتی که از سوی بانک مرکزی و سایر نهادهای ذی‌صلاح قانونی برای تبلیغات بانک‌ها یا مؤسسات مالی اعلام شده است.
- ۲۲- انجام فعالیت‌های مخاطره‌آمیز در اعطای اعتبار.
- ۲۳- اعطای وام به اشخاص حقیقی یا حقوقی که به طور مستقیم یا غیرمستقیم با مدیران بانک یا صاحبان سرمایه آن مرتبط هستند. به

نحوی که شرایط وام بسیار مناسب تر از وامی باشد که برای فعالیت مشابه به اشخاص ثالث داده می شود. مگر اینکه مقررات خاصی در خصوص اعطای وام به کارکنان، قبلاً به تصویب بانک مرکزی رسیده باشد.

۲۴- ناهماهنگی با استانداردهای مربوط به کنترل ریسک، سرمایه، اندوخته مستمر، رعایت نصاب سرمایه، حداقل اندوخته، نسبت نقدینگی، نرخ بهره به وجه رایج، کارمزد انواع خدمات، عملیات تبدیل ارز، عملیات های تجهیز و تخصیص منابع و سایر اعمالی که برای آنها حدودی در قوانین و مقررات تعیین شده است.

۲۵- همکاری نکردن با بازرسان و حسابرسان از طریق ارائه ندادن اطلاعات به آنها، خودداری از اطلاع رسانی در وقت مقرر به ایشان یا ندادن اجازه دسترسی به تجهیزات و واحدهایی که باید مورد بازرسی قرار گیرند یا از آنها در بازرسی استفاده شود.

۲۶- همکاری نکردن در هر زمینه نظارتی که از سوی بانک مرکزی ضروری تشخیص داده می شود.

۲۷- تقلب در اطلاعاتی که بانک موظف به ارائه آنها به سهامداران، دارندگان اوراق قرضه، مشتریان و عموم مردم می باشد.

۲۸- همکاری نکردن با مجمع عمومی صاحبان سهام در مورد وظایف و مسئولیت هایی که به موجب قانون بر عهده هیأت مدیره قرار گرفته است.

۲۹- تطبیق ندادن بانک با توصیه ها و دستورهای که از سوی نهادهای نظارتی ابلاغ می شود.

۳۰- ناهماهنگی با دستورات بانک مرکزی در زمینه نحوه تأمین یا هزینه بودجه نظارتی.

۳۱- نقض مقررات مربوط به حفظ اسرار بانک.

- ۳۲- همکاری نکردن یا عدم تطبیق بانک در زمینه مبارزه با پولشویی.
- ۳۳- همکاری نکردن یا عدم تطبیق بانک با سایر مقرراتی که توسط مراجع ذیصلاح اعلام می‌گردد.

بند دوم. ضمانت اجرای تخلف از مقررات نظارتی

پرسشی که طرح آن در اینجا مناسب به نظر می‌رسد این است که چه ضمانت اجرایی برای اعمال وظایف نظارتی بانک مرکزی بر بانکداری وجود دارد؟ در پاسخ باید اشاره کرد که در ایالات متحده، بانک فدرال رزرو، نسبت به صحت اقدامات انجام گرفته از سوی شرکت‌ها و مؤسسات مالی، مسئولیت مستقیم دارد و به همین دلیل، انگیزه‌های نظارتی در نهاد مذکور بسیار بالاست. متناسب با این مسئولیت، فدرال رزرو از اختیارات بیشتری برای بازرسی و نظارت در مؤسسات مالی برخوردار است. دلیل مهم گسترده شدن چتر نظارتی بانک فدرال رزرو بر مؤسسات مذکور، تعریف تشریفات دقیق قانونی برای نحوه نظارت آن است. حال آنکه برای مثال، در بریتانیا، نظارت بانک انگلیس بر بانک‌های این کشور از تشریفات خاصی تبعیت نمی‌کند و همین امر باعث شده است که بانک مزبور، در عمل جایگاه نظارتی خود را در طول زمان از دست بدهد (Schooner, op. cit, p. 621).

در کشورمان، علاوه بر وظایف «اداره نظارت بر امور بانک‌ها» که تحت مدیریت عالی بانک مرکزی انجام می‌گیرد، می‌توان از ضمانت اجرای مقرر در ماده ۴۴ قانون پولی و بانکی کشور که تخلف از مقررات آن قانون را موجب مجازات‌های انتظامی دانسته، استفاده کرد. ضمن مقایسه با نظام نظارتی مؤسسات مالی در انگلیس می‌توان ادعا کرد که در کشورمان نیز تشریفات خاصی برای نظارت بر عملکرد بانک‌ها در جهت تحقق سیاست‌های پولی و بانکی وجود ندارد و در صورت تخلف یک بانک از تصویب‌نامه‌های بانک مرکزی، اگر اقداماتی همچون عزل مدیرعامل بانک یا تعلیق خدمت هیأت مدیره آن انجام گیرد، صرفاً عمل حاکمیتی محسوب می‌گردد که هر چند می‌توان آن را به لحاظ سیاسی و بر مبنای ضرورت همگامی مؤسسات

مالی با سیاست‌های کلان دولت توجیه کرد، اما هیچ توجیه حقوقی برای آن وجود ندارد.

برای رفع این خلأ، لازم است که ضمن قانون، ضمانت اجرای تخلف بانک از راهبردهای بانک مرکزی یا هیأت دولت به صورت موردی و خاص و در قالب قانون مصوب مجلس تعیین گردد. این شفافیت، به‌ویژه در صورتی که ارائه خدمات بانکی اینترنتی در کشورمان از سوی بانک‌های خارجی مورد تصویب قرار گیرد، از حیث اجتناب از بهانه‌جوهای ایشان مبنی بر اعمال ضمانت اجرایی که به آنها هیچ تصریحی در قانون نشده، بسیار ضروری به نظر می‌رسد.

به عنوان یک قاعده مناسب، هرگاه مدیران، مجمع عمومی، سهامداران، بازرسان یا کارکنان بانک تحت نظارت (بازرسی) با هم یا به طور مستقل از اجرای قوانین، مقررات یا دستورهای بانک مرکزی خودداری نمایند یا آنها را به طور ناقص اجرا کنند، مسئول مستقیم و نهایی چنین تخلفاتی خود «بانک» می‌باشد. این تضمین از آن جهت ضروری به نظر می‌رسد که از یک سو، بانک یک شخص حقوقی است که اصولاً از نتیجه عدول از قوانین و مقررات منتفع می‌شود. از سوی دیگر، اشخاص ثالث در روابط مالی و اداری خود، «بانک» را می‌شناسند و از نظر آنها هرگونه تخلفی منتسب به بانک است و زیان‌های آن به طور مستقیم یا غیرمستقیم به اشخاصی تحمیل می‌شود که مشتری بانک بوده یا به عنوان دیگر با بانک طرف قرارداد هستند. از این رو، منافع اشخاص ثالث بی‌طرف اقتضا می‌کند که نتیجه تخلفات اعضای بانک (اعم از مدیران عالی یا کارمندان جزء) از طریق تحمیل ضمانت اجرا به بانک، برای اشخاص ثالث منعکس شود و آنها - بسته به درجه تخلف و ضمانت اجرا - در صورت لزوم، در روابط خود با بانک تجدیدنظر نموده یا احتیاط لازم را به عمل آورند.

به عنوان یکی از آخرین اراده‌های قانونی در کشورمان، به موجب تبصره ۳ ماده ۹۶ قانون برنامه پنجم، «بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران بر اساس مقررات

قانونی، اختیار سلب صلاحیت حرفه‌ای و لغو مجوز و محکومیت متخلفین فعال در حوزه پولی به پرداخت جریمه را دارد.

در صورت سلب صلاحیت حرفه‌ای، اعضای هیأت مدیره و مدیران عامل بانک‌ها و مؤسسات اعتباری توسط بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران از مسئولیت مربوطه منفصل می‌گردند.

ادامه تصدی مدیران مربوطه در حکم دخل و تصرف غیرقانونی در وجوه و اموال عمومی محسوب می‌شود».

نتیجه‌گیری

از بررسی‌های انجام‌شده می‌توان دریافت که امروزه تحول در نهاد یا نهادهای نظارتی، نسبت به گذشته بیشتر احساس می‌شود. دلایل این نیاز را می‌توان بدین شرح خلاصه کرد: اول، ظهور نوآوری‌ها و فنون جدید در امور مالی و تغییراتی که در سازماندهی خدمات مالی روی داده است. دوم، پیدایش خدمات مالی مختلط (آمیخته) همچون بانکداری و بیمه در کنار هم که تعدد نهادهای ناظر بر آنها می‌تواند در عمل دشوار بوده یا منتهی به اهدافی نشود که از نظارت مدنظر می‌باشد. برای مثال، شرکتی که به عنوان بانک ثبت می‌شود و سپس به نام تجاری خود، شرکت بیمه تأسیس می‌کند، می‌تواند از تسهیلات مشتریان بانک خود در عملیات بیمه‌ای (یا برعکس) استفاده کند؛ که این وضعیت - بر فرض مطابقت با قوانین و مقررات - از حیث نظارت در نظام نظارت چندگانه می‌تواند با اشکالاتی مواجه شود. سوم، بی‌ثباتی مالی (در سطح اقتصاد کلان) و ورشکستگی برخی از شرکت‌ها (به طور خاص) که گاه انگشت اتهام را متوجه نهاد ناظر می‌نماید. چهارم، پیچیده‌تر شدن اهدافی که از نظارت بر خدمات مالی مدنظر می‌باشد. پنجم، افزایش خدمات و عملیات مالی بین‌المللی که منجر به کافی نبودن ضوابط و ساختارهای نظارتی داخلی (سنتی) می‌شود و مقتضیات جدیدی را به قانونگذار و مجری قانون تحمیل می‌کند.

پیشرفت اقتصادی هر کشور به عوامل مختلفی بستگی دارد و اقتدار نهاد ناظر بر خدمات مالی و از جمله بانکداری، تنها یکی از این عوامل محسوب می‌شود؛ برای تحقق واقعی این اقتدار، قانونگذاری صحیح و به‌موقع، استقلال از دولت و اقتدار در اجرای قوانین و مقررات و نیز وجود و اجرای تضمین‌های مناسب و بدون تبعیض برای تخلفات می‌تواند ضامن اقتدار نهاد ناظر باشد. با رعایت چنین معیارهایی، مهم نیست نهاد ناظر چه شخص یا اشخاصی باشد؛ آنچه اهمیت دارد این است که یک گام به سوی اقتصاد پایدار و قانونمندی واقعی حرکت کرده‌ایم.



منابع و مأخذ

فارسی

- قانون برنامه پنج‌ساله پنجم توسعه جمهوری اسلامی ایران (۱۳۹۰-۱۳۹۴)، مصوب ۱۳۸۹/۱۰/۱۵ مجلس شورای اسلامی.
- قانون پولی و بانکی کشور مصوب ۱۳۵۱/۴/۱۸.
- قانون تجارت (نسخه مصوب دی‌ماه ۱۳۹۰)، کمیسیون قضایی و حقوقی مجلس شورای اسلامی.

انگلیسی

- Arner D.W., Panton M.A. and Lejot P.L. (2010-2011), *Central Banks & Central Bank Cooperation in the Global Financial System*, Pacific McGeorge Global Business & Development Law Journal, Vol.23.
- *Banking Supervision Law of the People's Republic of China* (2003), December 27.
- Basel Committee on Banking Supervision Consultative Document, *Core Principles for Effective Banking Supervision*, Issued for comment by 20 March 2012, December 2011, Available on the BIS website (www.bis.org).
- *Camp v. Pitts*, 411 US 138 - 1973.
- *Central Bank of Malaysia Act*, 2009.
- Cranston, Ross (1997), *Principles of Banking Law*, Oxford University Press, First Edition.
- Englert, Roy T (1978-1979), *Bank Supervision in Historical Perspective*, Business Lawyer, Vol. 34.

- *Federal Act on the Swiss National Bank*, (3 October 2003), Status as at 1 January 2009.
- *Federal Law on the Central Bank of the Russian Federation* (Bank of Russia), Updated until 2010.
- *Federal Reserve Act* (ch. 6, 38 Stat. 251, enacted December 23, 1913, 12 U.S.C. ch.3).
- *Gramm-Leach-Bliley Act*, Financial Services Modernization Act of 1999.
- Leaped, J (1995), *Independence and Accountability: the Role and Structure of the South African Reserve Bank*, Les Crefsa Q Rev, Jan.
- Maxfield, Sylvia (1997), *Gatekeepers of Growth: The International Political Economy of Central Banking in Developing Countries*, Princeton University Press.
- *National Banking Act*, USA 1964.
- Resolution No. 79/(1998), *Cuba: Regulations on Banking Supervision for Banks and Non-Banking Financial Institutions and Representative Offices*, August 21st.
- Schooner, Heidi Mandanis & Michael Taylor (1999), *Convergence and Competition: The Case of Bank Regulation in Britain and the United States*, Michigan Journal of International Law, Vol. 20.



تاریخ دریافت: ۹۰/۸/۲۵

تاریخ پذیرش: ۹۰/۹/۵

سال یازدهم / شماره ۴۴ / صفحه ۹۵-۱۲۱

امر آمر قانونی و چالش مسئولیت نظارتی در محدوده ماده ۹۱ قانون محاسبات عمومی

اصغر عربیان *

مهتری حقیقی **

چکیده

مسئولیت نظارتی ذیحساب در محدوده هزینه کرد اعتبارات، در راستای نظارت قوه مجریه (وزارت امور اقتصادی و دارایی) و حاصل از ماده ۹۰ قانون محاسبات عمومی است و محدوده این تکلیف نیز در ماده ۵۳ همان قانون مشخص شده است. ذیحساب از نظر اداری، تحت نظر رئیس دستگاه اجرایی، و از نظر نظارتی (تطبیق پرداختها با قوانین و مقررات) تحت اوامر وزارت امور اقتصادی و دارایی است، ضمن اینکه در هر حال مجاز به اجرای دستورات خلاف قانون مقامات مافوق نمی‌باشد.

این رویکرد قانونگذار جمهوری اسلامی ایران است که نظریه اطاعت کورکورانه را نپذیرفته و در مواد ۵۶ و ۵۷ قانون مجازات اسلامی تمام مأمورین و مستخدمین اداری را مکلف به تطبیق دستورات صادره با شرع و قانون نموده است. مع الوصف ذیحساب در مواجهه با دستور مالی خلاف، وفق ساز و کار ماده ۹۱ قانون محاسبات کشور مکلف به اخطار مکتوب به رئیس دستگاه و در صورت پذیرش مسئولیت از سوی وی، موظف به اقدام شده و این تخلف از قوانین را قانونگذار از علل موجهه تخلف یا جرم و یا از علل رافع مسئولیت قلمداد نموده است.

این ساز و کار، در قانون محاسبات عمومی برای عامل ذیحساب پیش‌بینی نشده اما در آیین‌نامه اجرایی ماده ۳۶ آن با شرایطی امکان پذیر اعلام گردیده است.

ضمن اینکه به حکم اصل استمرار مسئولیت در حقوق اداری، ذیحساب با وصف اعمال ماده ۹۱ در غیر از مورد خاص - که از سوی قانونگذار فارغ از مسئولیت اعلام شده - در سایر موارد مبرا از تکلیف نبوده و در قبال همان دستور خلاف نیز تا حدودی که از ضررهای بیشتر جلوگیری نماید، مسئولیت خواهد داشت.

کلید واژه: ذیحساب، نظارت مالی، اعمال ماده ۹۱، امر آمر قانونی، علل موجهه، رافع مسئولیت

* استادیار دانشگاه آزاد اسلامی، واحد علوم و تحقیقات، گروه فقه و حقوق، تهران، ایران
** کارشناس ارشد حقوق عمومی، دانشکده حقوق، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد تهران مرکز

۱- تبیین موضوع:

دستورات مالی رئیس دستگاه اجرایی و مقاومت ذیحساب در اجرای آنها، همواره چالشی است که در مسیر اعمال مدیریت و لزوم اجرای برنامه‌های دستگاه‌های اجرایی از یک سو و تکلیف قانونی ذیحساب در نظارت بر مطابقت هزینه کردها با قوانین و مقررات از سوی دیگر، مطرح می‌شود. اگر چه گاهی دستور صادره رئیس دستگاه، واقعاً خلاف قوانین و مقررات است و زمانی نیز برداشت ذیحساب اعمال نظر وی، از پشتوانه قانونی برخوردار نبوده و ممکن است از باب جمود به مقررات غیر منعطف و با رویکرد سختگیرانه، از تأیید هزینه، خودداری کرده باشد.

با ساز و کاری که در ماده ۹۱ قانون محاسبات عمومی پیش‌بینی شده غالباً با اخطار کتبی ذیحساب و پذیرش مکتوب مسئولیت دستور صادره از سوی رئیس دستگاه، بن بست حاصله در امور جاری، مرتفع می‌شود، اما راجع به اصل مسئولیت‌پذیری و محدوده آن و نیز علل و عواملی که موجهه جرم و تخلف و یا به قولی رافع مسئولیت باشند، بحثها و نظرهای مختلفی مطرح می‌شود، بویژه این که رویکرد قانونگذار در امور اداری بر تبعیت مطلق کارکنان از دستورات مقام مافوق است (ماده ۵۴ قانون استخدام کشوری و ماده ۹۶ قانون مدیریت خدمات کشوری) و در صورت مغایرت آن با قوانین و مقررات، با تذکر به مقام دستور دهنده، تکلیف تبعیت، به قوت خود باقی خواهد بود. همچنین در مورد دامنه نفوذ این رویکرد و حدود و ثغور آن، و این که قانونگذار در امور جزائی و مدنی، صرف دستور مقام مافوق را در توجیه اقدام خلاف قانون نپذیرفته و حتی اشتباه را نیز بطور مطلق از علل موجهه یا علل رافع مسئولیت قلمداد نکرده است. لذا بررسی امر آمر در مقررات مالی و محدوده اختیار و تکلیف مأموری به نام ذیحساب - که وظیفه نظارتی قانونی دارد و از طرفی مکلف به عدم ایجاد موانع غیر منطقی در مسیر اجرای امور و برنامه‌های دستگاه اجرایی است - در این مقال ضروری به نظر می‌رسد. لذا ابتدا کلیاتی راجع به نظارت مالی و مفهوم آن و سپس به امر آمر قانونی و چالش مسئولیت نظارتی پرداخته خواهد شد.

۲- مفهوم نظارت

در تعریف ناظر گفته شده (جعفری لنگرودی ۱۳۸۱) کسی که بر کار دیگری نظارت می‌کند تا عمل صحیحاً صورت گیرد. نظارت عبارتست از کنترل یک فرآیند و تطبیق آن با معیارهای نظارتی مربوطه و اعلام نتیجه به مرجع ذیربط (فرهنگ حقوقی ۱۳۸۱). این تعریف کلی می‌تواند مبتنی

بر تکالیف قانونی یا عرف اجتماعی و نیز در محدوده حاکمیت و حقوق عمومی یا در حوزه حقوق خصوصی باشد. و ممکن است نتیجه نظارت به مرجع مشخصی گزارش شود و یا نظارت کننده رأساً نسبت به آن تصمیم گیری نماید و ممکن است نتیجه حاصله با ضمانت اجرائی قانونی همراه و یا استحضانی و توصیه‌ای باشد. همچنین ممکن است نظارت شونده مکلف به اجرای نتیجه نظارت و پیشنهادهای اصلاحی آن باشد و یا در حد نظریه‌ای مشورتی تلقی شود.

نظارت ممکن است درون سازمانی باشد یا برون سازمانی:

- نظارت درون سازمانی از سوی خود دستگاه اعمال می‌شود و ممکن است مرجع خاصی برای چنین نظارتی تشکیل و در نمودار سازمانی و پستهای آن مصوب شده باشد، مانند: ادارات نظارت و بازرسی دستگاههای اجرائی - واحدهای حراست و یا بازرسی عضو هیات مدیره شرکتها. و ممکن است چنین واحد مشخصی پیش‌بینی نشده و این امر در راستای نظارت عام حاصل از مدیریت و مسئولیت دستگاه یا شرکت و به طرق مختلف نسبت به عملکرد مجموعه تحت مدیریت اعمال شود. نظارت هم میتواند حاصل از تکلیف قانونی باشد و یا اینکه دستگاه، برای ارتقاء عملکردی و پیشگیری از انحراف، خود اعمال نماید.

- نظارت برون سازمانی لاجرم به موجب قانون است و از سوی سایر دستگاههای نظارتی اعمال می‌شود مانند: نظارت مالی دیوان محاسبات کشور (اصل ۵۵ قانون اساسی) که به منظور کنترل عملکرد مالی و حسابهای دریافت و پرداخت و نیز صیانت از بیت‌المال (قانون دیوان محاسبات کشور) صورت می‌گیرد و نیز نظارت سازمان بازرسی کل کشور (اصل ۱۷۴ قانون اساسی) که نظارت عام به عملکرد دستگاههاست. علاوه بر این مراجع شاخص نظارتی، می‌توان به نظارت کمیسیون اصل ۹۰ قانون اساسی نسبت به تمام دستگاههای قوای سه‌گانه و نیز نظارت دیوان عالی کشور به محاکم، و نظارت دادستانی کل کشور به دادرها اشاره کرد. همچنین نظارت سازمان حسابرسی که از طریق وزارت امور اقتصادی و دارایی نسبت به عملکرد مالی شرکتهای دولتی اعمال می‌شود.

۳- نظارت مالی ذی‌حساب

نظارت مالی ذی حساب به اعتبار اینکه از درون قوه مجریه نسبت به رعایت مقررات مالی در هزینه کرد دستگاههای اجرائی صورت می‌گیرد، می‌تواند نظارت درون سازمانی تلقی و از جهت اینکه نظارت وزارت امور اقتصادی و دارایی بعنوان دستگاه دارای شخصیت حقوقی مستقل نسبت

به عملکرد مالی سایر دستگاههای اجرایی - که آنها نیز شخصیت حقوقی مستقل دارند - اعمال می‌شود، می‌تواند نظارت بیرونی قلمداد شود.

در این راستا ماده ۹۰ قانون محاسبات عمومی کشور مقرر می‌دارد: «اعمال نظارت مالی بر مخارج وزارتخانه‌ها 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.» بدیهی است این نظارت از طریق ذیحسابان، خزانه‌داری کل و سازمان حسابرسی صورت می‌گیرد.

در تعریف قانونی ذیحساب و شرح وظایف نظارتی آن در ماده ۳۱ قانون محاسبات عمومی کشور چنین آمده است: «ذیحساب مأموری است که به موجب حکم وزارت امور اقتصادی و دارایی از بین مستخدمین رسمی واجد صلاحیت به منظور اعمال نظارت و تأمین هماهنگی لازم در اجرای مقررات مالی و محاسباتی در وزارتخانه‌ها و مؤسسات و شرکتهای دولتی و دستگاههای اجرایی محلی و مؤسسات و نهادهای عمومی غیردولتی به این سمت منصوب می‌شود و انجام سایر وظایف مشروحه زیر را به عهده خواهد داشت:

- ۱- نظارت بر امور مالی و محاسباتی و نگهداری و تنظیم حسابها بر طبق قانون و ضوابط و مقررات مربوط و صحت و سلامت آنها.
- ۲- نظارت بر حفظ اسناد و دفاتر مالی.
- ۳- نگاهداری و تحویل و تحول وجوه و نقدینها و سپرده‌ها و اوراق بهادار.
- ۴- نگاهداری حساب اموال دولتی و نظارت بر اموال مذکور.

از ویژگیهایی که ذی حساب را در تقسیم بندی، بیشتر از صیغه نظارت درون سازمانی برخوردار کرده، فعالیتش زیر نظر رئیس دستگاه اجرایی (نظارت شونده) است. در تبصره یک ماده ۳۱ قانون محاسبات عمومی کشور آمده: ذیحساب زیر نظر رئیس دستگاه اجرایی وظایف خود را انجام می‌دهد. ماده ۵۳ قانون محاسبات عمومی کشور نیز اختیار و مسئولیت تشخیص، انجام تعهد، تسجیل و حواله را به عهده وزیر یا رئیس مؤسسه و مسئولیت تأمین اعتبار و تطبیق پرداخت با قوانین و مقررات را به عهده ذیحساب گذارده است.

بنابراین اداره امور دستگاه اجرایی بر عهده رئیس آن بوده و در صورتی که رئیس دستگاه، انجام یک عمل مالی را ضروری تشخیص دهد، ذیحساب نمی‌تواند مانع از تحقق تصمیم وی گردد. البته

ذی حساب برای براءت ذمه خویش از مسئولیت کیفری و مدنی، موظف به اعمال مکانیزم ماده ۹۱ قانون محاسبات عمومی کشور می باشد. مطابق این ماده: «در صورتی که ذیحساب انجام خرجی را برخلاف قانون و مقررات تشخیص دهد، مراتب را با ذکر مستندات قانونی مربوط کتباً به مقام صادر کننده دستور خرج اعلام می کند. مقام صادر کننده دستور پس از وصول گزارش ذیحساب چنانچه دستور خود را منطبق با قوانین و مقررات تشخیص داده و مسئولیت قانونی دستور خود را کتباً با ذکر مستند قانونی به عهده بگیرد و مراتب را به ذیحساب اعلام نماید، ذیحساب مکلف است وجه سند هزینه مربوط را پس از ضمیمه نمودن دستور کتبی متضمن قبول مسئولیت مذکور، پرداخت، و مراتب را با ذکر مستندات قانونی مربوط به وزارت امور اقتصادی و دارایی و رونوشت آن را جهت اطلاع به دیوان محاسبات کشور گزارش نماید. وزارت امور اقتصادی و دارایی در صورتی که مورد را خلاف تشخیص دهد مراتب را برای اقدامات قانونی لازم به دیوان محاسبات کشور اعلام خواهد داشت.

۴- حدود اختیار و مسئولیت ذیحساب

با توجه به اختیارات و تکالیف مصرحه قانونی ذی حساب در ماده ۵۳ قانون محاسبات عمومی باید گفت اولاً: وظیفه تأمین اعتبار بعهده اوست و در این قسمت، مسئولیتی متوجه رئیس دستگاه نیست مگر اینکه از باب وجوب مقدمه. یعنی رئیس دستگاه بمنظور انجام به موقع وظایف خود در تشخیص، تعهد و تسجیل، مسئولیتی نیز در قبال انجام یا عدم انجام وظیفه تأمین اعتبار از سوی ذی حساب دارد. به این معنی که در قبال تعلل وی در تأمین اعتبار، - که ممکن است امور جاری و برنامه های دستگاه را با اختلال مواجه کند- وظیفه پیگیری از مراجع بالاتر و عنداللزوم پیگیری تخلف احتمالی ذیحساب و سببیت وی در عدم انجام به موقع وظایف دستگاه اجرایی را به عهده دارد، اما این وظیفه به منزله امکان دخالت در وظیفه ذیحساب تلقی نمی شود.

همچنین پس از تأمین اعتبار و تطبیق دستورات صادره رئیس دستگاه با قوانین، و طی سایر مراحل و اطمینان از عدم وجود منع قانونی در هر یک از این مراحل، درخواست وجه از دیگر تکالیف ذیحساب به شمار می آید.

لذا تطبیق با قوانین و مقررات نه تنها وظیفه ذیحساب، بلکه وظیفه رئیس دستگاه اجرایی و هر مسئول دیگر و تمام مستخدمین دولت در محدوده عملکردی آنهاست. این تطبیق در هر مرحله ای

انجام می‌گیرد و در صورتی که نتیجه همسوئی با اقدامات اجرایی رئیس دستگاه نداشته باشد، به تعبیر دیگر؛ هر گاه ذیحساب در تطبیق هر یک از اقدامات رئیس دستگاه اجرایی - که با هزینه کرد بودجه و اموال دولت مرتبط است - آن را خلاف قانون بیابد، نه تنها مکلف به اجرای آن نیست بلکه با توجه به اصل مسئولیت‌پذیری و پاسخگویی - که در چارچوب مقررات قانونی است - مکلف به عدم اجراء و نیز تذکر غیر قانونی بودن آن به رئیس دستگاه اجرایی است.

این رفتار قانونی ذیحساب ممکن است از سوی رئیس دستگاه اجرایی که فاقد سوء نیت است، پذیرفته شده و امور در مجرای صحیح خود قرار گیرد، اما زمانی ممکن است با عدم پذیرش و اصرار وی مواجه و برنامه‌های دستگاه اجرایی را دچار تعارض تصمیم‌گیری و نظارت عملی (در مرجع اجرایی و نظارتی) و در نتیجه با توقف و بن بست همراه سازد. چرا که اجرای یک تعهد صورت گرفته از سوی رئیس دستگاه منوط به تأمین اعتبار و پرداخت آن است که در اجرای شرط، با اعلام عدم انطباق و مآلاً با عدم پرداخت ذیحساب مواجه شده است.

در نگرش شکلی به قضیه، هر یک از دو طرف مکلفند به اعتقاد قانونی بودن تصمیم خود پای بند بوده و بر مبنای آن عمل نمایند و نتیجه حاصله خلاف نظر قانونگذار و مغایر با تکالیف برنامه‌ای باشد، صرف نظر از آثار احتمالی زیانبار آن که ممکن است در اثر عدم اجرای برنامه‌های مصوب دستگاه اجرایی حاصل شود.

قانونگذار برای این بن بست شکنی چاره‌ای جز انتقال مسئولیت به یکی از این دو (رئیس دستگاه و ذی حساب) ندیده و سازو کاری را برای آن در قانون محاسبات عمومی (ماده ۹۱) پیش بینی کرده است. ظاهر رویکرد قانونگذار در این ماده بر تأکید مسئولیت رئیس دستگاه اجرایی در اجرا و پاسخگویی نسبت به برنامه‌های دستگاه اجرایی و دولت است. لذا ذیحساب با این اتمام حجت قانونی، تمام مسئولیت‌های مدنی و کیفری ناشی از تأمین اعتبار و پرداخت را از خود رفع، و به ذمه رئیس دستگاه اجرایی منتقل می‌نماید.

وظیفه ذیحساب در عرض مسئولیت رئیس دستگاه اجرایی

اگرچه قانونگذار در قانون محاسبات عمومی کشور وظیفه تطبیق پرداختها با قوانین و مقررات را بر عهده ذیحساب قرار داده است، اما باید توجه نمود که مستفاد از عموماًت قانونی و به حکم اصل مسئولیت‌پذیری و لزوم اقدام در چارچوب قانونی، چنین تکلیفی (انطباق هزینه با قوانین و مقررات)

بر عهده رئیس دستگاه اجرایی نیز می‌باشد، چرا که علاوه بر مفاد ماده ۹۱ قانون محاسبات عمومی کشور - که به نوعی به تشخیص مطابقت هزینه مورد نظر با قوانین و مقررات توسط وی دلالت دارد - ماده ۵۳ آن قانون نیز «انجام تعهد» را از زمره وظایف رئیس دستگاه قرار داده است. لذا چنین تکلیفی نمی‌تواند عاری از انطباق آن با قوانین و مقررات باشد و یا اینکه بخشی از مسئولیت بعهدۀ فرد دیگری (ذی حساب) گذاشته شود در حالی که وی هیچگونه اختیاری در کم و کیف این «تعهد» و تسجیل ندارد.

بنابراین مفاد ماده ۵۳ قانون محاسبات عمومی کشور که اختیار و مسئولیت تأمین اعتبار و تطبیق با مقررات را بر عهده ذی حساب و مسئولیت و اختیار تشخیص، تعهد و تسجیل و حواله را بر عهده وزیر یا رئیس مؤسسه بار نموده، تکلیف و پاسخگویی راجع به تأمین اعتبار را - که تماماً قابل تفکیک از تکلیف و پاسخگویی رئیس دستگاه است - بعهدۀ ذی حساب گذاشته، اما تطبیق با قوانین و مقررات را - که عنصر غیر قابل تفکیک از وظایف رئیس دستگاه (تشخیص، تعهد، تسجیل) است - بدون اینکه مفهوم مخالفی داشته باشد، متوجه ذی حساب نموده و این به معنی سلب آن از مجموعه وظایف رئیس دستگاه اجرایی نخواهد بود. به تعبیر دیگر، تأمین اعتبار تکلیف یا اختیاری است مستقل از تعهد و تسجیل که می‌تواند صرفاً بعنوان وظیفۀ ذی حساب تلقی شود بدون اینکه این مسئولیت متوجه رئیس دستگاه نیز باشد. اما تطبیق با قوانین و مقررات، وظیفۀ عامی است که به تمام اختیارات قانونی و تکالیف بار می‌شود، چه این تکلیف صرفاً متوجه ذی حساب باشد، مانند: تأمین اعتبار، و یا متوجه رئیس دستگاه باشد مانند ایجاد تعهد. لذا بهتر بود این نحو تقسیم وظایف ذی حساب و رئیس دستگاه در ماده قانونی ذکر نمی‌شد تا توهم مفهوم مخالف (یعنی متوجه ذی حساب است پس متوجه رئیس دستگاه نخواهد بود) پیش نیاید.

نکته قابل توجه در بحث تکلیف و اختیار ذی حساب این است که مشخص شود؛ آیا وی با اعمال ماده ۹۱ قانون محاسبات عمومی فارغ از تمام مسئولیت و پاسخگویی خواهد بود و تکلیف دیگری در این میسر از نظر ترتب امور تالی یا در زمانهای بعدی نخواهد داشت؟

رسیدن به این پاسخ و تبیین مسئولیت ذی حساب مستلزم بررسی کیفیت امر آمر قانونی و علل و عوامل موجهه تخلف علی الاطلاق و نیز موارد منصوص قانونی این علل (ماده ۹۱) و نیز اصل استمرار مسئولیت و لوازم آن است.

۵- امر آمر قانونی در مقررات جزایی

امر آمر در مقررات جزایی در زیر مجموعه علل موجهه جرم یا جهات مشروعیت جرم و زائل شدن عنصر قانونی مورد بررسی قرار می‌گیرد. در توضیح علل موجهه جرم باید گفت؛ قانونگذار در مواردی به علت وجود اوضاع و احوال خاص، ارتکاب عملی را که علی‌الاصول و در شرایط عادی جرم است، جرم نمی‌شناسد و مجازاتی برای آن در نظر نمی‌گیرد. این اوضاع و احوال عواملی هستند که ارتکاب جرم را توجیه کرده و جنبه مجرمانه آن را از بین می‌برند.

حقوقدانان در توضیح علت عدم توجه مسئولیت به اشخاصی که در شرایط خاص مرتکب اعمال مجرمانه می‌شوند، اتفاق نظر دارند، اما در تبیین دلیل زائل شدن مسئولیت اختلاف نظر وجود دارد. برخی بر این عقیده‌اند که در این موارد، قصد مجرمانه وجود ندارد، لذا عمل ارتكابی بلحاظ فقر عنصر معنوی، حیثیت مجرمانه نخواهد داشت. به عنوان مثال در دفاع مشروعی که در مقابل حمله غیر، صورت می‌گیرد، در لحظه‌ای که عمل ضرب و جرح یا قتل محقق می‌شود، هر چند انگیزه عمل، دفع حمله‌ای باشد که از طرف شخص مهاجم صورت گرفته، ولی به هر صورت در ایراد ضرباتی که منجر به تحقق جرم «ضرب و جرح یا قتل» می‌شود، قصد و اراده در فعل وجود دارد. در این راستا گفته شده (صانعی، صص ۲۳۲ و ۲۳۳) : در این موارد قانونگذار اعمالی را به طور کلی جرم شناخته، خود با تصویب متن قانونی دیگر، آن را در اوضاع و احوال خاص، فاقد وصف مجرمانه دانسته و در واقع با زائل کردن اثر آن در شرایط خاص، عمل مجرمانه را موجه شناخته است.

۶- عوامل مؤثر در رفع تقصیر یا عدم توجه مسئولیت

این عوامل می‌توانند داخلی باشند یا خارجی:

عوامل داخلی یا ذهنی و دماغی، که از زمره این سنخ از عوامل می‌توان به سن مسئولیت اشاره کرد. سنی که در غیر از آن، فرد فارغ از مسئولیت است و آن تا زمان بلوغ است. همچنین کهولت و پیری که در اثر فرسودگی قوای دماغی حادث می‌شود مؤثر در عدم ثبوت مسئولیت است. جنون و بیماریهای روانی و نیز در پاره‌ای موارد، عوارضی چون مستی و استعمال مواد مخدیری ممکن است در رفع مسئولیت اثرگذار باشند. ضمن اینکه اکراه و در مواردی اشتباه از جمله عوامل رافع مسئولیت کیفری هستند.

عوامل خارجی، که از جمله این عوامل می‌توان به؛ حکم قانون و امر آمر قانونی، دفاع مشروع، اضطرار و در مواردی رضایت مجنی علیه اشاره داشت. عده‌ای از حقوق‌دانان عوامل مذکور را تحت عنوان «مسئولیت کیفری در حقوق جزا» در بحث عنصر معنوی جرم مورد بررسی قرار داده و معتقدند در تمام موارد فوق، عدم مسئولیت، ناشی از فقدان عنصر معنوی است. مانند: دفاع مشروع که در اینجا نیز مانند جنون، قصد و اراده جهت ارتکاب جرم وجود ندارد.

عده‌ای دیگر، قائل به تفصیل شده و عوامل مزبور را به دو گروه (علل عدم انتساب یا علل درونی عدم مسئولیت و علل موجهه جرم یا علل خارجی عدم مسئولیت) تقسیم کرده و معتقدند؛ علل درونی مسئولیت، خصیصه روانی دارند و در نهایت موجب عدم مسئولیت شخص دارنده چنین حالت روحی می‌گردند، ولی خصیصه مجرمانه بودن عمل را از بین نمی‌برند. بنابراین شرکاء و معاونین جرم نیز مورد تعقیب و مجازات قرار می‌گیرند، مانند: مورد جنون و صغر. در حالیکه عوامل خارجی یا موجهه جرم، (مثل دفاع مشروع و امر آمر قانونی) همانطور که از عنوان آن پیدا است، با توجه به خارجی بودنشان، حیثیت مجرمانه عمل را زایل می‌کنند و با از میان رفتن جرم، عمل مجرم و کلیه کسانی که به نحوی از انحاء در ارتکاب آن با وی مشارکت یا معاونت داشته‌اند نیز فاقد وصف مجرمانه خواهد بود. این قول به نظر موجه‌تر از قول دیگر است، زیرا در مثال دفاع مشروع نمی‌توان گفت قصد مجرمانه منتفی است، چرا که با وصف اینکه انگیزه ایراد ضرب و جرح و قتل، دفع حمله است، قصد فعل (ایراد ضرب) وجود دارد و این قانون است که برای این عمل همراه با ضرب و جرح یا قتل، وصف مجرمانه قائل نشده است.

در این رویکرد گفته شده: با وجود علل توجیه‌کننده جرم، دیگر بحث تحقق جرم مطرح نمی‌شود، زیرا یکی از عناصر تشکیل‌دهنده آن که عنصر قانونی است، به وسیله متن دیگری از قانون زائل شده و بر همین اساس غالباً این عوامل در مبحث؛ عنصر قانونی تحت عنوان «زائل شدن عنصر قانونی» مورد بررسی قرار می‌گیرد (افراسیابی، صص ۲۲۸-۲۲۷).

علل موجهه استثنایی و عمومی

از مصادیق عوامل موجهه استثنایی، می‌توان به قوانینی اشاره کرد که وضع می‌شوند و ارتکاب جرائمی را در گذشته مشمول عفو می‌سازند؛ مانند: قوانین و مصوبات زمان جنگ، انقلاب، بحران و ... اما عوامل موجهه عمومی، عواملی هستند که در قوانین کیفری پیش‌بینی می‌شوند تا با تحقق هر

یک از این علل و عوامل، مرتکب اعمال مجرمانه را از مجازات معاف سازند. عوامل موجههٔ عمومی که در قوانین جزائی مطرح و مورد تصویب قرار گرفته‌اند عبارتند از: ۱- حکم قانون و دستور مقام صلاحیتدار ۲- دفاع مشروع ۳- حالت اضطرار ۴- رضایت مجنی‌علیه (صانعی ص ۱۸۲).

نظر به این که بحث چالش مسئولیت ذی حساب صرفاً در بند یک این مصادیق (حکم قانون و دستور مقام صلاحیتدار) مطرح است صرفاً به بررسی این علت می‌پردازیم:

در بعضی موارد ارتکاب یک عمل مجرمانه، به حکم قانونی خاص موجه شناخته می‌شود و گاه حکم قانون، مستقیماً شخص یا مقام خاصی را به انجام عملی - که در شرایط عادی جرم محسوب می‌شود - موظف می‌نماید. در برخی موارد نیز انجام چنین عمل واجد وصف مجرمانه، با امر مقام بالاتر، در سلسله مراتب اداری صورت می‌گیرد. به هر صورت عاملی که باعث توجیه جرم در شرایط خاص می‌شود، حکم قانون است. لکن در مواردی که حکم قانون مستقیماً وظیفه‌ای برای شخص به وجود نمی‌آورد، مستخدم رأساً نمی‌تواند مرتکب آن عمل شود بلکه باید امر مقام صلاحیتدار هم وجود داشته باشد تا عمل مجرمانه او موجه شناخته شود (صانعی صص ۲۳۲ و ۲۳۳).

در حقوق کیفری، حکم قانون (امر قانونگذار) و حکم مقام صلاحیت دار (امر آمر اداری) از جمله عواملی هستند که تحت شرایطی موجب توجیه عمل مجرمانه می‌شوند، اما نکته قابل بحث در ارتباط با این دو عامل این است که آیا هر یک از آنها به تنهایی می‌توانند ارتکاب عمل مجرمانه را توجیه نمایند؟ یا اینکه برای موجه دانستن عمل مجرمانه، اجتماع این دو عامل ضروری است. در بررسی مصادیق عوامل موجهه، به سه شق از این نوع عللی که در قوانین مطرح شده‌اند اشاره می‌شود:

الف - حکم قانون همراه با امر آمر قانونی:

در این فرض وجود حکم قانونگذار به تنهایی علل موجههٔ جرم محسوب نمی‌گردد و لازم است همراه با امر مافوق باشد. نمونه آن کارکنان و مستخدمینی هستند که در سلسله مراتب اداری قرار گرفته‌اند و از یک مقام مافوق دستور می‌گیرند. در این حالت حکم قانون به تنهایی رافع مسئولیت نیست و در صورت نبود اذن و امر مقام صلاحیت دار، اگر مستخدم مرتکب فعل مجرمانه‌ای شود، مجازات خواهد شد.

گفته شده (افراسیابی ص ۲۳۰) افسر پلیس تنها به دستور مقامات قضایی می‌تواند افراد را بازداشت کند و یا وارد منزل شخصی شود و اگر بدون حکم آمر قانونی چنین اعمالی را انجام دهد

مسئول خواهد بود. همچنین مأمور اجرا نمی‌تواند رأساً اقدام به اعدام کسی که به موجب حکم دادگاه محکوم به مرگ شده است کند و لازم است در این خصوص دستور اجرای حکم به وی داده شده باشد.

ب - حکم قانون بدون دستور مقام صلاحیت‌دار

نفس وجود حکم قانون، رافع مسئولیت مأموری که عملش جنبه مجرمانه دارد نیست. با این وصف در بعضی موارد حکم قانون به تنهایی عامل موجهه تلقی می‌گردد:

۱- وقتی خود مأموری که به اجرای حکم قانون می‌پردازد در بالاترین حد سلسله مراتب اداری قرار گرفته باشد.

۲- وقتی افراد یا صنوف خاصی مستقیماً مخاطب حکم قانون قرار گرفته باشند که دیگر نیازی به دستور مقام صلاحیت‌دار نخواهد بود. مانند: افشاء اسرار توسط اطباء و کسان دیگر - که در مواردی مانند: شهادت در محکمه و... - مجاز، و حتی ضروری اعلام شده در حالی که نفس این عمل جرم است.

۳ - مواردی که مأمورین نظمیه و سایر قوای دولتی مخاطب قانون بوده و موظفند بدون آنکه نیاز به امر و دستور مقام صلاحیت‌دار باشد، به انجام وظیفه پردازند، مانند: ضابطین دادگستریکه مجازند بمنظور جلوگیری از محو شدن آثار جرم، و یا به طور مطلق در جرائم مشهود، رأساً ورود کرده و مجرم را بازداشت نمایند. از این سنخ است وقتی که افراد برای نجات جان کسی بدون اذن، وارد حریم شخصی دیگران شوند و ...

ج - امر مقام صلاحیت‌دار بدون حکم قانون

در بند ۱ ماده ۵۶ قانون مجازات اسلامی یکی از شروط جرم تلقی نشدن عمل مجرمانه افراد، این عنوان شده که: «ارتکاب عمل به امر آمر قانونی بوده و خلاف شرع هم نباشد». ظاهراً این حکم قانونی به مأمور و مستخدم اجازه می‌دهد به امر مقام مافوق عمل نماید ولو اینکه حکم قانونی برای این عمل، وجود نداشته باشد. یا به تعبیر دیگر ولو اینکه عمل وی خلاف قانون باشد، البته به شرط عدم مخالفت با شرع.

با این رویکرد قانونگذار، مستخدم در صورت رعایت این شرط، اگر از دستور مقام مافوق ذی‌صلاح تبعیت نکند، از نظر اداری متخلف بوده و تمسک به عدم وجود حکم قانونی یا مخالفت با حکم قانون، به تنهایی رافع مسئولیت وی نیست مگر اینکه اثبات کند که دستور صادره، خلاف شرع بوده است.

با این وصف دستور مقام مافوق، از علل موجهه محسوب می‌شود مگر اینکه به نص قانونی دیگر، موجه نباشد یا شرط دیگری مقرر شده باشد. البته اجرای امر مقام صلاحیت دار منوط است به اینکه اولاً؛ مشخص شود؛ آن مقام دارای صلاحیت قانونی هست یا خیر؟ ثانیاً صلاحیت وی تا زمان صدور دستور به اعتبار خود باقی است یا نه؟ که در صورت فقدان هر یک، امر آمر، قانونی تلقی نخواهد شد. نمونه مورد اخیر در زمان جنگ جهانی دوم، در رابطه با حکومت ویشی پیش آمد و کارمندان و مأمورین حکومت به علت انجام دستورات مقامات حکومتی، که از ناحیه سازمان مقاومت فرانسه خائن و غیر قانونی اعلام شده بودند، مجازات گردیدند (افراسیابی ص ۲۳۴).

این شق از علل موجهه در عملکرد مالی دستگاهها و در مواجهه با دستور مقامات مافوق، با مصادیق فراوانی روبروست. از این رو بررسی بیشتر و تشخیص قانونی بودن دستور صادره و کم و کیف تبعیت از آن ضرورت دارد.

نحوه تشخیص قانونی بودن دستور صادره

در مواردی مقنن خود صریحاً امر آمر قانونی را علت موجهه تشخیص داده و مأمور و مستخدم را از مسئولیت مبرا کرده است مانند ماده ۵۷۴ قانون مجازات اسلامی که به موجب ماده مذکور: «اگر مسئولین و مأمورین بازداشتگاهها و ندامتگاهها از ارائه دادرسی یا تسلیم کردن زندانی به مقامات صالح قضائی، یا از ارائه دفاتر خود به اشخاص مزبور امتناع کنند یا از رسانیدن تظلمات محبوسین به مقامات صالح ممانعت یا خودداری نمایند... (به دو ماه الی دو سال حبس محکوم خواهند شد) مگر اینکه ثابت نمایند که به موجب امر کتبی رسمی از طرف رئیس مستقیم خود، مأمور به آن بوده‌اند، که در اینصورت مجازات مزبور درباره آمر مقرر خواهد شد.» در ماده ۵۷ قانون مجازات اسلامی نیز چنین آمده است: هرگاه به امر غیر قانونی یکی از مقامات رسمی، جرمی واقع شود، آمر و مأمور به مجازات مقرر در قانون محکوم می‌شوند ولی مأموری که امر آمر را به علت اشتباه قابل قبول و به تصور اینکه قانونی است اجراء کرده باشد، فقط به پرداخت دیه یا ضمان مالی محکوم خواهد شد.

اگر چه این ماده قانونی برخلاف مفهوم مخالف تبصره یک ماده ۵۶ - که بدون ذکر شرط قانونی بودن دستور، نفس دستور آمر قانونی را جز در موارد خلاف شرع، از علل رافع مسئولیت جزائی قلمداد نموده - به لزوم قانونی بودن دستور صادره نیز توجه کرده و غیر قانونی نبودن آن را شرط رافعیست مسئولیت جزائی تلقی نموده است. به عبارت دیگر، آیا مأمور و مستخدم مادون موظف است

اوامری را که از طرف مقام مافوق صادر می‌شود، ارزیابی نماید و قانونی یا غیرقانونی بودن آنها را احراز کند و تنها در صورت انطباق داشتن با مواد قانونی به موقع اجرا بگذارد؟ و یا صرف صدور دستور از سوی مقام ذیصلاح، برای توجیه عمل مستخدم کفایت می‌کند؟ (آنگونه که از مفهوم تبصره یک ماده ۵۶ مستفاد است).

در این خصوص سه نظریه متفاوت ارائه شده است :

۱- نظریه کورکورانه^۳

مطابق این قول، توجه اصلی به سلسله مراتب اداری و اهمیت نظم و انضباط در امور است لذا برای نیل به این هدف لازم است از مافوق اطاعت نموده و دستور او را به مورد اجرا بگذارد. بدیهی است هدف اصلی از انضباط و اطاعت، اجرای صحیح و متحدالشکل قوانین است. هر مأموری بخواهد بنا به میل و اراده خود قانون را تعبیر و تفسیر کند و به تشخیص خود، قوانین را به مورد اجرا گذارد، هماهنگی در کارها از بین می‌رود. لذا مأموری که به حکم قانون موظف به اجرای امر مافوق است، باید امر او را اطاعت کند، هر چند این اطاعت، مستلزم ارتکاب جرم باشد (شامبیاتی، ۱۳۸۴، ص ۳۲۱).

بر این نظر این انتقاد وارد شده که رابطه بین مقام مافوق و مستخدم مادون از یک فرآیند منطقی و اخلاقی تبعیت نخواهد کرد و در نتیجه با این رویکرد سلسله مراتبی، افراد مادون در حد ابزار بی‌حرکتی در دست آمر خواهند شد (علی آبادی، ۱۳۶۸ ص ۲۴۵).

البته طرفداران نظریه کورکورانه معتقدند که افراد مادون حق ندارند وارد سنجش مطابقت حکم صادره با قوانین شوند و در صورت سکوت قانون، افراد مادون از جهت اطاعت از دستور صادره بی‌گناه محسوب و تقصیری متوجه آنان نخواهد بود. گفته شده این سیستم خطرناک بوده و به همین جهت مردود است. چرا که مستلزم تحقق نوعی معاونت اجباری در ارتکاب جرم بین مافوق و مادون خواهد شد (نوربها، ۱۳۶۹، ص ۲۰۹).

۲- نظریه سرنیزه آگاه^۴

برخلاف نظریه قبلی در این نظریه برای مادون حق و یا تکلیف ارزیابی دستورهای صادره و تشخیص قانونی بودن یا قانونی نبودن آنها لحاظ شده است. طرفداران این قول معتقدند که هر گاه مافوق، مادون را مأمور به اجرای امری برخلاف قانون نماید، مادون نباید از آن اطاعت کند، چرا که مرز اطاعت از مافوق تا جایی است که قانون نقض نشود. لذا به این نظریه «طرز تفکر سرنیزه آگاه»

گفته شده و با تشبیه نظم و انضباط مورد تاکید در قول کور کورانه، به مقررات یک ارتش، مأمور مادیون می‌بایست آگاهانه امر مافوق را به طریقی ارزیابی و احراز کند که اجرای آن موجب ایجاد خطر و تزلزل در انضباط آن ارتش نشود.

بر این نظریه نیز اینگونه ایراد شده (شامبیاتی، ص ۳۲۲) که: اگر مأمور و مستخدم موظف به ارزیابی و تطبیق اوامر مقامات مافوق با متون قانونی شود، حس انضباط و اطاعت از میان می‌رود و در تشخیص قانونی بودن و یا قانونی نبودن دستورات صادره سلیقه‌های متعددی بروز کرده و برداشت‌ها و تفاسیر متفاوت را در پی خواهد داشت. چرا که هر مأموری ممکن است قانون را به میل و تشخیص خود تعبیر و تفسیر نموده و در نتیجه با توسل به بهانه‌های گوناگون از اجرای اوامر قانونی مافوق سر باز زند، به ویژه در مثال ارتش - که نظم و انضباط عامل مهمی است - موجب تزلزل قدرت فرماندهی و سلسله مراتب آن خواهد شد.

۳- نظریه بینابین

قائلین به نظریه بینابین معتقدند؛ نظر به نتایج سوء و نا مطلوبی که دو نظریه فوق در بردارد، لازم است میان دستوراتی که واضح و برخلاف قانون است با دستوراتی که ظاهر قانونی دارد، تفاوتی باشد. اجرای اوامری که به طور وضوح مغایر با قانون است، رافع مسؤولیت نیست ولی دستوراتی که قانونی بودن یا نبودن آن همراه با شک و تردید باشد، عدم مسؤولیت زیردستی را که مجری آن اوامر بوده به دنبال خواهد داشت.

سه نظریه فوق تحت نظریه‌های؛ «اطاعت محض»، «مسئولیت مأمور»، «رعایت ظواهر» نیز آورده شده است (صانعی، ص ۲۳۹).

۷- رویکرد تقنینی قانون مجازات اسلامی

با امعان نظر به این نظریه‌ها باید دید قانونگذار جمهوری اسلامی ایران از کدامیک از این روش‌ها بهره جسته است.

مقنن در ماده ۵۶ قانون مجازات اسلامی چنین مقرر می‌دارد:

اعمالی که برای آنها مجازات مقرر شده است در موارد زیر جرم محسوب نمیشود:

۱- در صورتی که ارتکاب عمل به امر آمر قانونی بوده و خلاف شرع هم نباشد.

۲- در صورتیکه ارتکاب عمل برای قانون اهم لازم باشد.

ماده ۵۷ همان قانون نیز چنین مقرر داشته است :

«هرگاه به امر غیر قانونی یکی از مقامات رسمی، جرمی واقع شود، آمر و مأمور به مجازات مقرر در قانون محکوم میشوند ولی مأموری که امر را به علت اشتباه قابل قبول و به تصور اینکه قانونی است اجرا کرده باشد، فقط به پرداخت دیه یا ضمان مالی محکوم میشود».

در بند یک ماده ۵۶ قانون مجازات اسلامی قانون‌گذار به دنبال امر آمر قانونی، عبارت «و خلاف شرع هم نباشد» را اضافه نموده از این عبارت می‌توان چنین نتیجه گرفت که مأمورین مادون موظف هستند که اوامر مافوق را از این بعد مورد ارزیابی قرار داده و در صورتی که خلاف شرع نباشد، آن را به مورد اجرا بگذارند.

در ظاهر عبارات این دو ماده نوعی تعارض به چشم می‌خورد و آن اینکه در این بند عمل به امر آمر قانونی به صرف اینکه خلاف شرع نباشد، از علل موجهه جرم قلمداد شده و با توجه به اینکه جمله، از نوع شرطی است و دارای مفهوم مخالف است، در چنین حالتی مأمور مکلف نیست راجع به خلاف قانون نبودن هم بررسی کند. یعنی اگر چه دستور صادره، خلاف قانون هم باشد، به صرف اینکه آمر، قانونی است و مأمور بنا به دستور او مرتکب جرم می‌گردد، برای مأمور، معذور خواهد بود. در حالی که در ماده ۵۷ قانون مجازات اسلامی تصریح شده: «هر گاه به امر غیر قانونی یکی از مقامات رسمی، جرمی واقع شود، آمر و مأمور به مجازات مقرر در قانون محکوم می‌شوند ولی مأموری که امر را به علت اشتباه قابل قبول و به تصور اینکه قانونی است اجرا کرده باشد، فقط به پرداخت دیه یا ضمان مالی محکوم خواهد شد».

در این ماده برخلاف ماده قبل بررسی و اطمینان از قانونی بودن امر آمر ولو اینکه خود آمر، قانونی باشد، ضرورت دارد و بی‌توجهی به این امر و اطاعت کورکورانه، از موجبات مسئولیت کیفری و مدنی قلمداد شده و صرفاً اشتباه قابل قبول مأمور، از علل زایل‌کننده عنصر معنوی و در نتیجه رافع مسئولیت کیفری عنوان شده است، ضمن اینکه در هر حال مسئولیت مدنی و جبران خسارت، بعهده مأمور خواهد بود.

صرف نظر از تسامح صورت گرفته در بند ۱ ماده ۵۶ مورد اشاره بلحاظ اینکه بحث ناظر به رویکرد قانونگذار ایران در مواجهه با امر آمر قانونی در امور کیفری است، پرداختن به تعارض موجود و نحوه حمل این عبارات و امکان جمع آن از حوصله این مقال خارج است اما آنچه از جمع بین این دو ماده میتوان استفاده کرد اینکه؛ نگاه قانونگذار ایران از نوع اول (لزوم اطاعت کورکورانه از امر

مقام صلاحیت دار) نبوده و در واقع بند یک ماده ۵۶ و قسمت اول ماده ۵۷ مذکور، بیانگر اختیار و قدرت ارزیابی دستورات صادره از مقام مافوق توسط مأمور می باشد. به عبارت دیگر لزوم توجه مأمور و بررسی دستور صادره از جهت مطابقت با شرع (در ماده ۵۶) و تعیین کیفر برای مأموری که در اجرای امر غیر قانونی آمر، به غیرقانونی بودن آن توجه نداشته باشد، (موضوع ماده ۵۷)، مهر تاییدی است بر رویکرد مقنن در لزوم تشخیص قانونی بودن یا نبودن امر آمر از سوی مأمور و مستخدم. با این توضیح که در بخش انتهایی ماده معنون، اشتباه قابل قبول مأمور با تصور قانونی بودن امر آمر، پذیرفته شده و به پرداخت دیه یا ضمان مالی اکتفاء گردیده است، که این بخش در حقوق جزا تحت عنوان علل رافع مسئولیت مطرح است.

با این وصف باید گفت رویکرد قانونگذار ایران مطابق با نظریه «بینابین» نیز نمی تواند باشد چرا که در بحث راجع به نظریه بینابین گفته شد که؛ دستوری که قانونی بودن یا نبودن آن محل تردید باشد، رافع مسئولیت است، ولی مقنن در ماده ۵۷ قانون مجازات اسلامی، اجرای امر غیر قانونی مقام مافوق را در مطلق اشتباه مأمور نیز نپذیرفته و آن را از موجبات مسئولیت کیفری و مدنی عنوان کرده و آنجایی که «اشتباه قابل قبول» را به قید قابل قبول بودن - که احراز است و لازم است برای قاضی احراز و اثبات شود - پذیرفته، آن را صرفاً رافع مسئولیت کیفری دانسته و از مسئولیت مدنی و جبران ضرر و زیان مبرا نموده است.

بنابراین باید گفت رویکرد قانون مجازات اسلامی، بیشتر با نظریه «سرنیزه آگاه» در انطباق است. زیرا در آن نظریه است که مأمور مکلف گردیده دقیقاً دستور مقام مافوق را با قوانین تطبیق دهد و در صورتی که آن را مخالف قانون نیابد (نه اینکه صرفاً انطباق یا عدم انطباق آن، با قانون محل تردید باشد) می تواند از آن اطاعت کند والا حسب مورد مسئولیت کیفری و مدنی و یا مسئولیت مدنی (در اشتباه قابل قبول) متوجه او خواهد بود.

۸- آیا اشتباه از علل رافع مسئولیت است؟

یکی از مباحث تعیین کننده این است که اشتباه می تواند از جمله علل رافع مسئولیت قرار گیرد یا تأثیری در ثبوت ضمان و مسئولیت کیفری نخواهد داشت. این علل، در منابع روایی و فقهی بسیار مورد توجه است.

حدیث رفع

حدیث معروف به «حدیث رفع»^۵ که منسوب به نبی مکرم اسلام (ص) است و با عبارات مختلفی (رفع القلم عن ثلاثه ... عن سته ... ویا ؛ وضع عن امتی ...) در کتب روایی شیعه و سنی نقل گردیده، ناظر به رافعیّت برخی علل و عوامل در مسئولیت کیفری و حتی در مسئولیت مدنی است. این علل در پاره‌ای از نقل‌ها از ۳ تا ۹ علت ذکر شده است.

این علت‌ها عبارتند از: اشتباه، خطا، فراموشی، اکراه، ناتوانی، و ...

ملاحظه میشود خطا و اشتباه در این کلام نبی اکرم (ص) بطور مطلق از علل رافع مسئولیت کیفری قلمداد شده است. و بنا به قولی که دیه را مجازات قلمداد میکند، در موارد اشتباه و خطا - که قصد فعل و قصد نتیجه (هر دو) در قتل و جرح، مفقود باشند، با توجه به ثبوت دیه بر عاقله، باید گفت مسئولیت مدنی هم می‌تواند منتفی شود.

مع الوصف قانونگذار، برای اشتباه، در امور مدنی رافعیّت قائل نبوده و در امور کیفری نیز، جز در موارد قابل قبول (ماده ۵۷ قانون مجازات اسلامی)، رافع مسئولیت کیفری اعلام نکرده است. البته در ماده ۵۶ قانون مجازات اسلامی، در مقررات جزایی به صراحت تحت عنوان یکی از عوامل موجهه جرم (زائل شدن عنصر قانونی) مورد تأکید قرار گرفته، اگر چه با آوردن شرط «خلاف شرع نبودن»، از یک طرف آن را از اطلاق خارج ساخته، و از طرف دیگر شبهه عدم تأثیر «خلاف قانون بودن امر آمر» را در ثبوت مسئولیت، وارد کرده است.

نتیجه این‌که؛ به اعتقاد برخی (صانعی، ص ۵۴۰)، در مواد قانون مجازات اسلامی، «نفس اشتباه» جزء عوامل رافع مسئولیت جزایی عنوان نشده، اگر چه برخی معتقدند اشتباه می‌تواند رافع مسئولیت باشد و عدم پیش بینی صریح آن در مقررات قانونی، مانعی در راه تأثیر آن به وجود نمی‌آورد. چرا که مقررات کلی حقوق جزا، حتی اگر به صورت ماده قانون در نیامده باشد، در مواردی که مفید به حال متهم است، مورد عمل قرار می‌گیرد.

۹- امر آمر قانونی در قوانین اداری

بحث دستور مقام مافوق و شرایط و نحوه اطاعت مأمورین و مستخدمین مادون در امور اداری نیز مستلزم بررسی نگاه قانونگذار به این مقوله است.

اصل تداوم خدمات عمومی و اداری^۶ ناشی از ضرورت‌های مربوط به اداره اجتماع است. برخی

ضرورتها از قبیل: امنیت عمومی، خدمات بهداشتی و فوریت‌های غذایی اصولاً نمی‌توانند تعطیل بردار باشند. این اصل تکلیفی را بردوش مقامات عمومی و اداری می‌گذارد که به موجب آن باید تداوم خدمات اداری به نحو مناسبی تضمین گردد. تداومی که ممکن است به گونه‌ای موقتی و یا دائمی دچار وقفه شود. در هر صورت در برابر این تکلیف ممکن است مسئولیت انتظامی و مدنی مقامات عمومی مطرح گردد. گفته شده نقض این اصل در حقوق اداری ضمان آور است.^۲

با اتکاء به این اصل، در هر حال مستخدم عمومی مکلف است به طور مستمر به انجام وظایف قانونی خود بپردازد و از انجام هرگونه عملی که موجب تعطیل و اختلال اداره شود، خودداری ورزد. این تکلیف، ناشی از اصل ثبات و مداومت امور عمومی است، که حکم می‌کند در کار سازمانهای اداری وقفه و تأخیری روی ندهد (طباطبایی مومنی، ص ۲۱۷).

از یک طرف مستخدم عمومی مکلف است در اجرای وظایف خویش همواره قوانین و مقررات کشور را معیار عمل خود قرار دهد. چرا که تخطی از این قوانین موجبات مسئولیت را فراهم می‌آورد. از طرفی دیگر ممکن است اصل احترام به قوانین و مقررات با اصل اطاعت از اوامر مافوق در تعارض قرار گیرد. اطاعت مستخدمین از اوامر رؤسای مافوق نیز، از جمله تکالیف مهم و اساسی آنهاست و این اصل یکی از اصول مهم سازمانی است. فلسفه این اصل آن است که مافوق اداری مسئول حسن اداره امور است و اصل مسئولیت ایجاب می‌کند که وی برای اداره امور اختیارات لازم را داشته باشد و کارها طبق دستور و با نظر او انجام گیرد. بدون شک، این قدرت به منظور اجرای قوانین به رؤسای ادارات داده شده است، ولی چنانچه دستورهایی که از طرف مقامات مافوق صادر می‌شود، برخلاف قوانین باشد، در این صورت با این سؤال مواجه خواهیم بود که آیا مستخدم باز مکلف به اطاعت از مافوق است و باید دستورهای او را اجرا کند یا نه؟

گفته شده (طباطبایی مومنی صص ۲۱۷ و ۲۱۸): مستخدم قبل از اطاعت از اوامر مافوق، مکلف به اطاعت از قوانین و مقررات است، یعنی امر قانون، برتر از امر دیگران است و مستخدمین باید در حدود قوانین و نظامات، از احکام و اوامر رؤسای خود اطاعت کنند (مفاد ماده ۵۴ قانون استخدامی کشور).

نخستین تکلیفی که قانون استخدام کشوری برای مستخدمین دولت تعیین کرده «رعایت سلسه مراتب اداری» است. ماده ۵۴ این قانون مقرر می‌دارد: مستخدم مکلف است در حدود قوانین و مقررات، احکام و اوامر رؤسای مافوق خود را در امور اداری اطاعت نماید...».

با این وصف، مستخدم در مواردی مجاز به نقض برخی از این اصول گردیده و آن در صورتی است که وقفه در خدمات عمومی ایجاد شود. چرا که این وقفه ممکن است موجب بروز بحران گردد (موسی‌زاده، ص ۲۴۰).

لذا ضرورت دارد این مطلب در قانون استخدام کشوری و قانون مدیریت خدمات کشوری مورد بررسی قرار گیرد:

الف: قانون استخدام کشوری

گفته شده (طباطبایی مؤتمنی، ۱۳۸۷ صص ۲۱۷-۲۲۲) لزوم اطاعت مستخدمین و مأمورین از مقام مافوق، در قانون امور استخدامی دارای دو شرط است:

۱- اینکه مربوط به «وظایف اداری» و شغلی او باشد و از طرف رؤسای مافوق او صادر شده باشد، به عبارت دیگر مستخدم فقط مکلف به اطاعت از اوامری است که با شغل اداری او تناسب و سنخیت داشته باشد. لذا در امور خارج از شغل اداری، هیچ گونه تکلیفی به اطاعت از اوامر مافوق خود ندارد. قسمت اول ماده ۵۴ قانون استخدام کشوری، در این راستا تأکید دارد: «مستخدم مکلف است در حدود قوانین و مقررات، احکام و اوامر رؤسای مافوق خود را در امور اداری اطاعت کند».

۲- دستورات صادره از سوی مافوق از لحاظ صوری و ماهوی منطبق با قوانین و مقررات باشد. یعنی دستور مافوق برای مستخدم وقتی لازم‌الرعایه است که لااقل از نظر شکل ظاهری صحیح و منطبق با قانون باشد. به عبارت دیگر اولاً: آمر، مقام صلاحیت‌داری باشد، یعنی صلاحیت او متکی به قانون باشد. ثانیاً: مأمور، صلاحیت اجرای آن دستور را داشته باشد. یعنی اطاعت امر مقام مافوق، جزء وظایف او باشد. ثالثاً: امر با رعایت تشریفات و شرایط قانونی صادر شده باشد.

همچنین دستور مافوق برای مستخدم به شرطی لازم‌الرعایه است که آن دستور از لحاظ ماهوی مخالف قوانین نباشد. مثلاً چنانچه دستور و امر مقام مافوق مخالف و ناقض قوانین جزایی باشد و اجرای آن، برای مستخدم دولت مسؤولیت جزایی ایجاد کند، چون برابر قوانین جزایی، دستور و امر اداری نمی‌تواند رافع مسؤولیت جزایی مرتکب شود، مستخدم باید از اطاعت آن دستور خودداری کند.

علاوه براین در صورتی که دستور مافوق با قوانین غیر جزایی نیز تضاد داشته باشد، مستخدم می‌تواند از اجرای دستور، سر باز زند، زیرا او مکلف به رعایت قوانین و مقررات است. قسمت آخر ماده ۵۴ قانون استخدام کشوری - که به منظور حفظ انضباط اداری وضع گردیده - ناظر به این تکلیف

قانونی است: «اگر مستخدم، حکم یا امر مافوق را بر خلاف قوانین و مقررات تشخیص دهد مکلف است کتباً، مغایرت دستور را با قوانین و مقررات، به مقام مافوق اطلاع دهد. در صورتی که بعد از این اطلاع، مقام مافوق کتباً اجرای دستور خود را تأیید کرد، مستخدم مکلف به اجرای دستور صادره خواهد بود.»

ب: قانون مدیریت خدمات کشوری

در ماده ۹۶ قانون مدیریت خدمات کشوری (مصوب ۸۶/۷/۸) که موخر بر قانون استخدام کشوری است، با تغییرات اندکی، نحوه اجرای حکم و امر مقام مافوق بدین شرح مطرح شده است: «کارمندان دستگاه‌های اجرایی مکلف هستند در حدود قوانین و مقررات، احکام و اوامر رؤسای مافوق خود را در امور اداری اطاعت نمایند، اگر کارمندان، حکم یا امر مقام مافوق را بر خلاف قوانین و مقررات اداری تشخیص دهند مکلفند کتباً مغایرت دستور را با قوانین و مقررات، به مقام مافوق اطلاع دهند. در صورتی که بعد از این اطلاع مقام مافوق کتباً اجرای دستور خود را تأیید کرد، کارمندان مکلف به اجرای دستور صادره خواهند بود و از این حیث مسؤولیتی متوجه آنان نبوده و پاسخگویی با مقام دستور دهنده می‌باشد.»

تفاوت این ماده با ماده ۵۴ قانون استخدام کشوری سابق این است که اولاً: قوانین و مقررات موضوع این ماده قانونی - که از سوی کارمند و پس از اعلام کتبی به مقام مافوق و با دستور مجدد وی می‌تواند نقض شود- منحصر به مقررات و قوانین اداری گردیده و به نظر می‌رسد اگر دستور مقام مافوق بر خلاف قوانین جزایی و در مواردی برخلاف قوانین مالی و محاسباتی باشد از شمول این حکم خارج خواهد بود. ثانیاً در انتهای حکم ماده ۹۶ توجه مسؤولیت به مقام دستور دهنده، بطور شفاف ذکر شده و سکوت و نقص ماده ۵۴ قانون سابق بر طرف گردیده است.

برخی معتقدند (ابوالحمد، ۱۳۸۳ ص ۱۱۲)؛ امر امر، هنگامی قانونی است که در «امور اداری» باشد. یعنی مامور مکلف است فقط آن دسته از دستورهای مقام مافوق را که مربوط به «امور اداری» است و در صلاحیت اداری اوست اجرا کند و دستورهایی که مربوط به «امور اداری» نیست دستور غیرقانونی است.

۱۰- امر امر در مقررات مالی

همان گونه که بیان شد، اصل رعایت سلسله مراتب و انضباط اداری از اصول اساسی و مهم

حقوق اداری است که در سرعت بخشی به امور و انسجام سازمانی، جایگاهی ویژه داشته و اصل استمرار مسئولیت و جریان صحیح امور را در پی دارد. لذا وظایف و اختیارات برخی اجزای حاکمیت، مستلزم رعایت تشریفات سلسله مراتبی محض بوده ولی بعضی دیگر، از اختیارات نسبی در عدم رعایت برخی اوامر مافوق را دارا هستند که البته در این دسته هم متناسب با جایگاه مقام مافوق و نیز موقعیت کسی که اختیار عدم اجرای دستور را دارد، میزان اختیار متفاوت است. از جمله این قبیل کارکنان می‌توان به نمایندگان مجلس، قضات، اساتید و مربیان دانشگاه و ... - که از استقلال رأی و نظر برخوردارند- اشاره کرد. البته این استقلال نسبی بوده و محدود به مقررات قانونی است که اصل رعایت سلسله مراتب را تخصیص می‌زند.

لازم به یاد آوری است؛ واژه «مقام مافوق» منحصر در یک یا چند مقام نبوده و به اعتبار تقسیم مسئولیتها در دستگاههای اجرائی، مدیران میانی هم نسبت به کارکنان زیر مجموعه، مسئولیت و اختیار دارند و در این چارچوب سایر کارکنان موظفند در قالب تکلیف اداری ماده ۹۶ قانون مدیریت خدمات، از دستورات اداری آنها تبعیت نمایند. همچنین در پاره‌ای موارد، مقامات می‌توانند بخشی از وظایف خود را به دیگران (در چارچوب قانون) تفویض نمایند (مانند: تفویض اختیار حاصل از ماده ۵۳ قانون محاسبات عمومی) و این تفویض اختیار می‌تواند برای سایر کارکنان، تکلیف تبعیت از دستور اداری مقام تفویض اختیار شده را در پی داشته باشد.

قابل ذکر است که در حقوق عمومی، اصل بر عدم اختیار است مگر به تصریح قانونی، بر خلاف حقوق خصوصی و عقود اشخاص، که اصل بر جواز و اباحه است مگر اینکه ممنوعیت آن در مقررات تکلیفی تصریح شده و یا در حقوق وضعی بر عدم جواز آن تاکید شده باشد.

به حکم ماده ۵۳ قانون محاسبات عمومی کشوری، مسئولیت تأمین اعتبار و تطبیق پرداخت با قوانین و مقررات، بر عهده ذیحساب است که در مرحله تطبیق با قوانین، در صورت احراز مغایرت قانونی مکلف به اعمال ماده ۹۱ همان قانون است.

نظر به اینکه تکلیف حاصل از ماده ۹۶ قانون مدیریت خدمات کشوری، ناظر به کارکنان یک مجموعه و رابطه اداری آنها با مدیریت است، این تکلیف به دو دلیل نمی‌تواند متوجه ذیحساب در انجام وظایف خود شود:

- اولاً: به تصریح ماده ۹۶ مورد اشاره، تکلیف قانونی حاصله در حوزه دستورات اداری است و با وصف اینکه تبصره ۱ ماده ۳۱ قانون محاسبات عمومی کشور تاکید به انجام وظیفه ذیحساب، زیر

نظر رئیس دستگاه اجرائی نموده است، مع الوصف دو وظیفه اختصاصی مصرحه در ماده ۵۳ قانون اخیرالذکر (یعنی تأمین اعتبار و تطبیق با قوانین و مقررات) ناظر به امور مالی است. لذا در تبعیت از رئیس دستگاه با توجه به رویکرد قانونگذار در ماده ۵۷ قانون مجازات اسلامی (بشرح مباحث قبل)، ذیحساب مکلف است این دستورات را ابتدا با قوانین و مقررات تطبیق داده و در صورت اجراز عدم مخالفت با آن نسبت به اجرای دستور اقدام نما. ثانیاً ذیحساب کارمند وزارت امور اقتصادی و دارایی است که بعنوان مأمور، در دستگاه اجرایی انجام وظیفه می کند و با وصف حکم تبصره ۱ ماده ۳۱ - که او را زیر نظر رئیس دستگاه اجرایی قرار داده - نمی تواند مخاطب خاص تکلیف ماده ۹۶ قانون مدیریت خدمات کشوری در لزوم تبعیت از دستورات اداری مقام مافوق آن دستگاه قرار گیرد، مگر در موارد دستورات اداری مرتبط با وظایف خاص ذیحساب. لذا قانونگذار برای جلوگیری از امکان ارتکاب خلاف قانون، در تأمین اعتبار و مجوز پرداخت وجوه و هزینه کردهای دستگاه از سوی ذیحساب، با وضع ساز و کار ماده ۹۱ قانون محاسبات عمومی کشور، و بالحاظ اهدافی از جمله؛ عدم ایجاد وقفه در امور جاری و اصالت بخشی به مدیریت، چنین مقرر داشته است: «در صورتی که ذیحساب انجام خرجی را بر خلاف قانون و مقررات تشخیص دهد، مراتب را با ذکر مستند قانونی مربوط، کتباً به مقام صادر کننده دستور خرج اعلام می کند. مقام صادر کننده دستور، پس از وصول گزارش ذیحساب، چنانچه دستور خود را منطبق با قوانین و مقررات تشخیص داده و مسؤولیت قانونی بودن دستور خود را کتباً با ذکر مستند قانونی به عهده بگیرد و مراتب را به ذیحساب اعلام نماید، ذیحساب مکلف است، وجه سند هزینه مربوط را پس از ضمیمه نمودن دستور کتبی متضمن قبول مسؤولیت مذکور، پرداخت، و مراتب را با ذکر مستندات قانونی مربوط به وزارت امور اقتصادی و دارایی و رونوشت آن را جهت اطلاع به دیوان محاسبات کشور گزارش نماید. وزارت امور اقتصادی و دارایی در صورتی که مورد را خلاف تشخیص دهد مراتب را برای اقدامات قانونی لازم به دیوان محاسبات کشور اعلام خواهد داشت.»

دو نکته در این ساز و کار به نحو بارز به چشم می خورد: ۱- ذیحساب در اعلام غیر قانونی بودن دستور رئیس دستگاه اجرائی، مراتب را به صورت مکتوب به وی اعلام می کند و رئیس دستگاه نیز دستور مجدد خود را باید بصورت مکتوب به ذی حساب ابلاغ نماید. ۲- اعلام تخلف بودن دستور از ناحیه ذیحساب، و پذیرش مسؤولیت قانونی و کیفری آن از سوی رئیس دستگاه، باید مستند باشد. اگر چه این تکلیف قانونی، زمینه شفافیت و رفع ابهام را فراهم می آورد و ممکن است در

مسیر مستند سازی، کاشفیتی برای هر یک از دو طرف حاصل شود و از یک تخلف مالی احتمالی پیشگیری گردد، اما صرف اعلام از سوی طرفین برای تحقق حکم ماده ۹۱ مذکور و هشدار قانونی ذی حساب و پذیرش مسئولیت کیفری و مدنی از سوی دستور دهنده، کفایت می کند.

رویه بخشهای رسیدگی دیوان محاسبات کشور نیز مبتنی بر تسامح در مواجهه با این بخش از تکلیف (مستند کردن خطا و پذیرش مسئولیت) است. اگر چه اجرای بدون استناد ساز و کار ماده ۹۱، در صورت غیر قانونی بودن اعمال آن از سوی ذیحساب، موجبات تعقیب اداری و توجه مسئولیت مدنی به وی را فراهم خواهد آورد.

البته در راستای تعیین کننده نبودن استناد ذیحساب در اعمال ماده ۹۱، باید گفت ممکن است سبب اخطار وی همان نباشد که رئیس دستگاه آن را قانونی تلقی می نماید. به تعبیر دیگر گاهی برداشتهای مختلف و متفاوت ذیحساب و رئیس دستگاه، مبنای اعمال این ماده می شود. یعنی جهت دستور پرداخت و جهت اخطار ذیحساب، با یکدیگر متفاوت هستند. مثلاً ممکن است رئیس دستگاه به قانونی بودن اصل هزینه کرد اصرار ورزد و ذیحساب هم اقدام او را از این جهت خلاف قانون نداند اما تخلف از مقررات را در عدم رعایت مفاد موافقتنامه ببیند (ماده ۱۹ قانون برنامه و بودجه کشور).

بنابراین مستند کردن اخطار، جز برای تفهیم و تفاهم و جلوگیری از عواقب احتمالی تخلف رئیس دستگاه یا اشتباه ذیحساب در اعمال ماده ۹۱ ممکن است عملاً ثمره چندانی در بر نداشته باشد.

۱۱- استمرار مسئولیت ذیحساب

با توجه به مباحث پیش گفته مبنی بر مسئولیت ذیحساب در تطبیق دستورات مالی صادره از سوی رئیس دستگاه با قوانین و مقررات، و استمرار مسئولیت مدنی و کیفری وی در قبال عملکرد مالی خود و دستگاه اجرایی - که صرفاً با ساز و کار ماده ۹۱ قانون محاسبات عمومی از هر دو مسئولیت فارغ خواهد بود- این سؤال اساسی مطرح می شود که آیا با اعمال این ماده، تمام مسئولیتهای ذیحساب منتفی خواهد بود یا با توجه به اصل استمرار مسئولیت، اعمال ساز و کار ماده ۹۱ و اخطار پذیرش مسئولیت به رئیس دستگاه صرفاً از توجه مسئولیت مدنی و کیفری در مورد عمل غیر قانونی ارتكابی به ذیحساب جلوگیری خواهد کرد؟ (بنا بر هر یک از دو نظریه که

علل موجهه را موجب رفع عنوان مجرمانه از جرم می‌دانند یا با تأکید بر بقای عناوین جرم و وصف مجرمانه، آن را صرفاً رافع مسئولیت از مرتکب جرم می‌شمارند).

نظر به تکالیف عمومی مستخدمین دولت اعم از وزیر و رئیس موسسه، ذیحساب و ... و لزوم استمرار فعالیت دستگاهها و اصل استمرار مسئولیت کارکنان دارای ابلاغ و حکم سازمانی، و اینکه ماده ۹۱ قانون محاسبات عمومی برای جلوگیری از توقف برنامه و امور جاری دستگاه، قانونگذاری شده، به نظر می‌رسد تکلیف مقرر در ماده ۵۳ قانون محاسبات عمومی کشور را نمی‌توان با اعمال ماده ۹۱ مذکور منتفی و این ساز و کار را پایان مسئولیت ذیحساب در تطبیق مقررات دانست، چرا که اصل استمرار و تداوم خدمات عمومی و لزوم جلوگیری از ایجاد وقفه در امور اداری، ماده ۹۱ قانون محاسبات عمومی کشور بعنوان راه‌گریزی از بن‌بست احتمالی، مورد توجه قانونگذار قرار گرفته است. چرا که در صورت مواجهه ذیحساب با دستور خلاف صادره از سوی رئیس دستگاه - که وظیفه عدم اجرای آن را دارد - از یک سو، و اعتقاد قانونی بودن دستور صادره از سوی مقام دستور دهنده - که مستلزم جریان امور و عدم وقفه در برنامه‌های دستگاه است - از سوی دیگر، ممکن است چنین بن‌بستی حاصل شود. لذا قانون‌گذار صرفاً در حد رفع بن‌بست و وقفه، اقدام ذیحساب را در اجرای دستور خلاف (البته پس از اخطار) - ولو اینکه واجد وصف تخلف باشد - تخلف قلمداد نکرده است و این استثناء منحصر به شرایط خاص بوده، نمی‌تواند اصل مسئولیت سازمانی را از دوش وی بردارد.

شاهد این مدعا، اقدامات و تکالیفی است که قانونگذار، پس از اعمال ماده ۹۱ قانون محاسبات عمومی از سوی ذیحساب بر عهده او گذاشته است. از قبیل: اعلام موضوع به وزارت امور اقتصادی و دارایی و دیوان محاسبات کشور.

در نتیجه اگر اقدام غیر قانونی رئیس دستگاه اجرایی - که پس از اخطار ذیحساب - واقع می‌شود، استمرار داشته یا توالی دیگری در پی داشته باشد و به هرنحوی ضرر و زیانی به بیت‌المال وارد شود، ذیحساب وظیفه پیگیری آن را دارد.

وظیفه عامل ذیحساب در قبال ماده ۹۱

در این که آیا عامل ذیحساب هم می‌تواند، اقدام به اعمال ماده ۹۱ قانون محاسبات عمومی کشور نماید، از ظاهر قانون چنین چیزی مستفاد نیست، لیکن وزارت امور اقتصادی و دارایی در بند «ط»

قسمت یک دستورالعمل اجرایی تبصره یک ماده یک آیین نامه اجرایی ماده ۳۶ قانون محاسبات عمومی کشور (مصوب سال ۱۳۶۶)، اشاره کرده که «وظایف ذیحساب در ماده ۹۱ قانون محاسبات عمومی کشور، صرفاً به عاملین ذیحساب - که در خارج از شهر محل کار ذیحساب مستقر باشند، با رعایت مفاد ردیف (ح) از بند سه این دستورالعمل قابل تفویض خواهد بود. در صورت تفویض وظایف مذکور، چنانچه عامل ذیحساب انجام خرجی را بر خلاف قانون و مقررات تشخیص دهد، همانند ذیحساب، نسبت به اعمال سازو کار ماده ۹۱ مذکور با شرایط مقرر در آن اقدام خواهد نمود».

البته در ردیف «ح» از بند ۳ دستورالعمل مذکور تصریح شده که گزارش به وزارت امور اقتصادی و دارایی و دیوان محاسبات، قابل تفویض به عامل ذیحساب نمی باشد.

۱۲- نتیجه گیری

نتیجه پژوهش را میتوان در محورهای زیر مطرح کرد:

۱- مسئولیت نظارتی ذیحساب در راستای تکالیف حاصل از ماده ۹۰ قانون محاسبات عمومی و در راستای نظارت وزارت امور اقتصادی و دارایی نسبت به دخل و خرج دستگاههای اجرایی است که در ماده ۵۳ همان قانون در «تأمین اعتبار و تطبیق پرداختهای دستگاه اجرایی با قوانین و مقررات»، متجلی شده است. ضمن اینکه با وصف تصریح تبصره ۱ ماده ۳۱ قانون محاسبات عمومی، مبنی بر فعالیت ذیحساب زیر نظر رئیس دستگاه اجرایی، مسئولیت وی در عرض مسئولیت رئیس دستگاه بوده و با اختیار استقلالی حاصل از ماده ۵۳ نمی تواند در طول مدیریت تحت امر او تلقی شود (البته در تکالیف نظارتی).

۲- امر آمر قانونی در محدوده دستورات اداری، برای کارکنان زیر مجموعه لازمالاتباع است. این لزوم در ماده ۵۴ قانون امور استخدامی و نیز در ماده ۹۶ قانون مدیریت خدمات کشوری تصریح شده، لذا مأمورین و مستخدمین، مکلف به تبعیت از دستور مقام مافوق در محدوده امور اداری هستند، اما در حوزه مسئولیت کیفری، برآیند مفاد مواد ۵۶ و ۵۷ قانون مجازات اسلامی نشاندهنده رویکردی دیگر از قانونگذار است و آن اینکه اطاعت کورکورانه از دستور مقام مافوق در صورتی که خلاف قانون باشد واجد مسئولیت مدنی (در هر حال) و مسئولیت کیفری (جز در موارد اشتباه قابل قبول) شناخته شده و به لزوم بررسی دستورات صادره و تطبیق آنها با شرع و قانون تأکید گردیده است.

۳- با لحاظ رویکرد قانون گذار در دستورات اداری مقام مافوق در قوانین اداری - که مبتنی بر

لزوم تبعیت مادون است - از یک طرف، و تأکید به مسئولیت کیفری ومدنی وی در قوانین کیفری از طرف دیگر، - که مبتنی بر تبعیت شروط (مطابقت با شرع و قانون) است - میتوان نتیجه گرفت که دستورات مالی مقام مافوق که دارای مسئولیت مدنی و احیاناً کیفری است از نظریه «سرنیزه آگاه»، در حقوق جزا پیروی کرده و در نتیجه ذیحساب را مجاز به اطاعت از دستورات غیر قانونی رئیس دستگاه ندانسته است.

نتیجه این نگاه ممکن است به اختلاف وتعارض در تصمیمات مالی دستگاه اجرایی و توقف امور و برنامه‌ها بیانجامد. لذا قانونگذار با پیش‌بینی سازوکار رهایی از مسئولیت کیفری و مدنی در ماده ۹۱ قانون محاسبات عمومی و در صورت پذیرش آگاهانه تمام این مسئولیتها از سوی رئیس دستگاه، تصمیم وی را برای خروج از بن بست، صائب عنوان نموده است.

۴- با توجه به اعمال ماده ۹۱ مورد اشاره، شبهه فراغت ذیحساب از تمام مسئولیتها مطرح می‌شود در حالی که با توجه به اصل استمرار مسئولیت در حقوق اداری، ساز و کار ماده مذکور، از علل موجهه یا علل رافع مسئولیت بوده و محدود به همان مورد است. لذا اصل مسئولیت نظارتی کماکان حتی در همان مورد نیز -بعهد ذیحساب بوده و وی مکلف است نسبت به گزارش موضوع به مقامات و دستگاههای نظارتی ذی ربط اقدام و از ضروهای بیشتر احتمالی جلوگیری نماید.

۵- سازو کار ماده ۹۱ قانون محاسبات عمومی بنا به ظاهر قانون، صرفاً در اختیار ذیحساب است و عامل ذی حساب یا جانشین تفویض اختیار شده نمی تواند از این علل موجهه بهره‌مند شود اما در آیین‌نامه اجرای ماده ۳۶ همان قانون، در برخی موارد عامل ذیحساب هم از این اختیار برخوردار شده ضمن اینکه مسئولیت قانونی حاصل از ماده ۵۷ قانون مجازات اسلامی نیز علی‌الاطلاق برای تمام مستخدمین و مأمورین، تکلیف عدم اجرای دستورات غیر قانونی در امور کیفری و مدنی (مستلزم ضرر و زیان) ایجاد کرده است.

پی‌نوشت‌ها

۱. پست الکترونیک: arabian@dmk.ir

2 - Supervising

3 - Obeissance passive

4 - Baionette Intelligente

۵ - قَالَ الْاَنْبِيَّيْنِ (ص): وَضِعَ عَنْ اُمَّتِي تِسْعَةَ اَشْيَاءَ السُّهُوِّ وَالْخَطَا وَالتَّسْيَانِ وَ مَا اَكْرَهُوا عَلَيْهِ وَ مَا لَا يَعْلَمُونَ وَ مَا لَا يَطِيقُونَ

- و الطَّيْرَةُ وَ الْحَسَدُ وَ التَّفَكُّرُ فِي الْوَسْوَسَةِ فِي الْخَلْقِ مَا لَمْ يَنْطِقِ الْإِنْسَانُ بِشَفْهِ (من لا يحضره الفقيه؛ ج ۱، ص: ۵۹).
- 6- principe de la continuité des services publics
- 7-Dupuis, Georges, droit administratif, sirey, paris, 2007, P55

منابع

- ۱- ابوالحمد، عبدالحمید، ۱۳۷۹، حقوق اداری ایران، انتشارات توس، چاپ ششم
- ۲- اردبیلی، محمدعلی، پاییز ۱۳۸۳، حقوق جزای عمومی، نشر میزان، چاپ هفتم، جلد دوم
- ۳- افراسیابی، محمد اسماعیل، حقوق جزای عمومی، انتشارات فردوسی، چاپ دوم، جلد اول
- ۴- انصاری، ولی‌الله، بهار ۱۳۸۹، کلیات حقوق اداری، نشر میزان، چاپ هشتم
- ۵- باهری، محمد ۱۳۳۹، حقوق جزای عمومی، انتشارات دانشگاه تهران، جلد اول، ص ۲۵۰
- ۶- پاد، ابراهیم، ۱۳۴۷، حقوق کیفری اختصاصی انتشارات دانشگاه تهران، چاپ دوم
- ۷- جعفری لنگرودی، ۱۳۸۱، محمد جعفر، مبسوط در ترمینولوژی حقوق، کتابخانه گنج دانش
- ۷- شامبیاتی، هوشنگ، ۱۳۸۶، حقوق جزای عمومی، انتشارات مجد، چاپ دوازدهم، جلد اول
- ۸- صانعی، پرویز، ۱۳۸۸، حقوق جزای عمومی، انتشارات طرح نو، چاپ دوم
- ۹- صدوق، محمد بن علی بن بابویه، ۱۴۱۳ ه ق، من لا يحضره الفقيه، دفتر انتشارات اسلامی وابسته به جامعه مدرسین حوزه علمیه قم، ج اول
- ۱۰- طباطبایی موتنی، منوچهر، ۱۳۸۷، حقوق اداری تطبیقی، انتشارات سمت، چاپ دوازدهم
- ۱۱- علی‌آبادی، عبدالحسین، ۱۳۶۸، حقوق جنایی، انتشارات فردوس، چاپ دوم، جلد اول
- ۱۲- فرزب، علیرضا، ۱۳۷۶، بودجه ریزی دولتی در ایران، انتشارات مرکز آموزش مدیریت دولتی.
- ۱۳- گلدوزیان، ایرج، ۱۳۷۶، حقوق جزای عمومی ایران، انتشارات جهاد دانشگاهی (ماجد)، جلد دوم.
- ۱۴- موسی‌خانی و منشی‌زاده، مرتضی و مسعود، ۱۳۸۱، اصول و مبانی نظام نوین بودجه در ایران، انتشارات دانشگاه آزاد قزوین
- ۱۵- نوربها، رضا، ۱۳۶۹، زمینه حقوق جزای عمومی، انتشارات کانون وکلای دادگستری تهران
- ۱۶- هداوند، مهدی، زمستان ۱۳۸۹، حقوق اداری تطبیقی، انتشارات سمت، چاپ اول، جلدهای اول و دوم
- ۱۷- هداوند، مهدی و دیگران، ۱۳۸۹، آیین‌های تصمیم‌گیری در حقوق اداری، (مطالعه تطبیقی) انتشارات خرسندی
- ۱۸- معاونت پژوهش، تدوین و تنقیح قوانین و مقررات، معاونت حقوقی ریاست جمهوری ۱۳۸۱، فرهنگ حقوقی، 19-Dupuis, Georges, droit administratif, sirey, paris, 2007

قوانین

- ۱- قانون اساسی
- ۲- قانون استخدام کشوری
- ۳- قانون دیوان محاسبات کشور
- ۴- قانون مجازات اسلامی
- ۵- قانون محاسبات عمومی
- ۶- قانون مدیریت خدمات کشوری

جایگاه نظارت مالی در قانون اساسی و بررسی آن در آرای شورای نگهبان

علیرضا سایبانی^۱، زهرا جعفری^۲

چکیده

امروز در قوانین اسلامی، جایگاه نظارت بر قانون اساسی از مهم‌ترین موضوعاتی است که مورد توجه قانونگذاران قرار گرفته است. در جمهوری اسلامی ایران به هنگام تدوین قانون اساسی، از موضوعاتی که مورد بحث فراوان قرار گرفته است، مبحث نظارت بر بدنه حکومت می‌باشد. اصل نظارت در قانون اساسی ایران به منظور تضمین اصول مسلم قانون اساسی، نهادینه شدن دموکراسی و طرد استبداد و خودکامگی بود. نظارت در قانون اساسی به انواعی چون سیاسی، مالی و قضایی مورد شناسایی قرار گرفته است. نظارت مالی به مفهوم نظارت بر تمامی تصرفات مالی دستگاه‌های دولتی و همه نهادهایی که از بودجه دولتی استفاده می‌کنند، است. مهم‌ترین نظارت مالی در خصوص بودجه عمومی کشور است که در این خصوص و کشف و پیگیری هرگونه سوء استفاده مالی، اختلاس، جابه‌جایی اموال و هزینه کردن آنها در غیر موارد تعیین شده در قانون است که دارای اهمیت و نقش تعیین کننده در سلامت نظام کشور دارد. این تحقیق در پی شناسایی این نظارت در قانون اساسی و بررسی نظرات شورای نگهبان می‌باشد.

واژگان کلیدی: قانون اساسی، نظارت مالی، مجلس شورای اسلامی، شورای نگهبان، دولت.

^۱ دکتری حقوق جزا و جرم‌شناسی، عضو هیأت علمی دانشگاه آزاد اسلامی واحد بندرعباس (نویسنده مسئول)

^۲ دانشجوی دکتری حقوق عمومی، دانشگاه آزاد اسلامی واحد بندرعباس

مقدمه

حقوق عمومی، وضع مالیات را در صلاحیت اختصاصی مجلس شورای اسلامی قرار داده است. از سوی دیگر یکی از مراحل اصلی بودجه نظارت بر اجرای آن است که این امر، همانند نظارت بر تدوین بودجه، حق قوه مقننه محسوب می‌شود. این نظارت از باب اطمینان خاطر نسبت به اجرای دقیق و صحیح مصوبات بودجه است. معیار اصلی در نظارت مالی و نظارت بر اجرای بودجه آن است که تصمیمات مجلس در زمینه بودجه به نحو دقیق اجرا شود. همچنین نظارت بر امور مالی بودجه، جلوگیری از افراط و تفریط در صرف بیت‌المال است.

مفهوم نظارت

گرچه واژه‌های نظارت و بازرسی اغلب به صورت مترادف به کار می‌رود لکن در معنی و مفهوم با یکدیگر تفاوت‌هایی دارند. به عبارت دیگر بازرسی یکی از روش‌های اعمال نظارت است. بازرسی در لغت یعنی بررسی و تفحص و در اصطلاح اداری، تحقیق و تفحص در نظام اداری کشور به منظور حفظ سلامت کارکنان و پیشگیری از شروع هرگونه فساد و پاسخگویی به شکایات ارباب رجوع از دستگاه متبوع با رعایت و حفظ حیثیت افراد تعریف شده است و در هر دستگاه اداری واحدی بنام بازرسی و پاسخگویی به شکایات مستقر است که به این امور می‌پردازد. در حقوق عمومی نظارت مفهوم گسترده‌ای دارد که علاوه بر نهادهای تشکیل دهنده اجزای حکومت و دولت، به طرقی دیگر نظارت بر مشروعیت حکومت را هم شامل می‌شود. به این معنا که فراتر از نظارت بر اعمال حکومت، نظارت بر مشروعیت اصل نظام سیاسی هم مورد توجه و بحث قرار می‌گیرد. نظارت

حکومت از یک سلسله نهادهای اساسی و دستگاه‌های سیاسی، اقتصادی، فرهنگی و اجتماعی تشکیل شده که هرکدام در حوزه مسئولیت‌ها و اختیارات قانونی خود، اعمال گسترده و متفاوتی را انجام می‌دهند و از آنجا که حاکمیت دولت شامل قلمرو مرزهای کشور است، اعمال حکومت همه جامعه را فرا می‌گیرد، بطوریکه همه افراد (شهروندان) مستقیم یا غیرمستقیم از اعمال حکومت متأثر و زیان یا نفعی را احساس می‌کنند.

یکی از راهکارهای اصولی که عقل، تجربه و علم به ضرورت آن پی برده، نظارت بر اعمال کارگزاران برای فراهم آوردن زمینه‌های ارزیابی است. بی‌شک گستردگی عرصه اعمال حکومت و رفتار کارگزاران در پهنه تشکیلات و سازماندهی دولتی نه تنها کار نظارت را مشکل و ناممکن نمی‌کند بلکه به ضرورت و بایستگی آن می‌افزاید، مشروعیت نهادهای و دستگاه‌های حکومتی امری دائمی و اجتناب‌ناپذیر است و باید همواره با معیارهای خاص سنجیده و ارزیابی شود. بر همین اساس انسان از آنجا که بار مسئولیت اعمال خویش را به دوش می‌کشد، باید ناظر اعمال خویش بوده و نظارت و ارزیابی درونی را در خود بپروراند تا راه آینده خویش را دریابد. این حقیقت را می‌توان از مفاد آیه «یا ایها الذین امنوا اتقوا الله ولتنظر نفس ما قدمت لغد» (سوره حشر: آیه ۱۸) دریافت. بی‌گمان نظارت بر اعمال هر فرد بیانگر راهی است که در آینده خواهد پیمود. یکی از راه‌های کسب درآمد عمومی برای تأمین هزینه‌های عمومی، گرفتن مالیات از مردم است. قانون اساسی ج.ا.ا. با توجه به اهمیت موضوع و جلوگیری از خودسری‌ها و تجاوز قوه مجریه به



و اساساً هدف اصلی آن تعیین میزان دستیابی به اهداف سازمانی و تحقق برنامه‌های پیش‌بینی شده توسط مدیران است. مدیران و بازرسان در جهت نیل به اهداف کنترل و نظارت باید از انواع کنترل‌ها تحت عناوین پیش از عمل و بعد از عمل بهره‌جویند و فعالیت‌های سازمان را با تلفیق انواع کنترل‌ها، در مراحل گوناگون تحت بررسی قرار دهند. حاکمیت متشکل از سلسله نهادهای اساسی که هرکدام در حوزه مسئولیت‌ها و اختیارات قانونی خود، اعمال گسترده و متفاوتی را انجام می‌دهند که این اعمال بطور کل همه جامعه را در بر می‌گیرد و زیان یا نفع آن به کل مجموعه حاکمیت باز می‌گردد. پیشگیری از تخلفات در نهادها تنها با نظارت امکان‌پذیر خواهد بود. با نظارت بر عملکردها می‌توان زمینه‌هایی را که منجر به تخلفات و جرائم می‌شود از پیش قابل رویت شمرد و امکان پیشگیری را فراهم کرد. همچنین با توجه به آیه ۳۰ سوره اسراء، هر موجود نیازمند چشم بینا است تا به تشخیص‌های لازم برای تصمیم‌گیری‌های قابل اعتماد دسترسی پیدا کند. این حقیقت در مورد کل آفرینش جهان حاکم است. این می‌تواند بهترین الگو برای حکومت و دولت باشد. نظام اداری در هر کشوری یکی از ارکان اساسی تصمیم‌گیری و اجراء محسوب می‌شود. اگر یک دولت از نظام اداری قاعده‌مند و سالمی برخوردار باشد هم در درون می‌تواند اعتماد مردم را به دست آورد و هم در عرصه بین‌الملل مورد اعتماد دیگر ملت‌ها و دولت‌ها قرار می‌گیرد. چرا که مافیای فساد سهم مهلکی است که ریشه‌های توسعه و تعالی کشور را می‌خشکاند، دولت‌ها را از درجه مشروعیت و مقبولیت ساقط نموده و امنیت جوامع را به مخاطره می‌اندازد. در این

در اصل، مربوط به زبان عربی است که از ماده نظر و به معنای نگاه توأم با تأمل و اعتبار آمده است و بیشتر به معنای حاصل مصدر یعنی به رأی صادره از سوی ناظر بکار می‌رود. در لغت به معنای فراست، مهارت و خلاقیت است (زنجانی و موسی‌زاده، ۱۳۸۹: ۱۴). در استدلال فقها، نظارت عمل ناظر است و ناظر چنانکه از نوشته‌های معاصر بر می‌آید در ظاهر در بحث وقف مفهومی است مترادف با متولی (کاتوزیان، ۱۳۷۹: ۲۴۱). امام خمینی از نگاه فقهی نوشته‌اند، نظارت عبارت از حقی است که فرد یا جمعی به مقتضای شرع (قانون) و یا صاحب اختیاری برای کنترل و عیب‌یابی کار مورد اهتمامی، آن را بدست می‌آورد و به عنوان 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 بازدارد (نظارت استطاعی) و یا اصولاً اعمال خلاف و مغایر با نظر ناظر بی‌اعتبار باشد (خمینی، ۱۳۶۹: ۱۰۰). در اصطلاح حقوقی، ناظر عنوان مقامی است که به منظور بازرسی و ارزیابی اقدامات مقاماتی چون وصی و متولی تعیین می‌شود، بی‌آنکه خود در اداره امور مورد وصایت و موقوفات، مداخله مستقیم داشته باشد. بطور خلاصه نظارت در مفهوم حقوقی عبارت است از بازرسی و سنجش و ارزیابی اقدامات مجربان و ناظر کسی است که به منظور انجام چنین بازرسی و ارزیابی و سنجش تعیین می‌شود (زنجانی، ۱۳۸۴: ۵۳۹).

ضرورت نظارت

اهمیت امر نظارت و کنترل به گونه‌ای است که اگر اعمال نگردد در تحقق اهداف سازمان باید با دیده تردید نگریست

عملیاتی مالی دولت، نسبت به هدف‌های تعیین شده در برنامه و تصحیح انحرافات احتمالی صورت می‌پذیرد (امامی، ۱۳۸۴: ۱۷۲). یکی از عوامل مهم در اثربخشی مطلوب نظارت مالی وجود هماهنگی میان شاخصه‌های مرتبط با رشته‌های مذکور است. سیستم نظارت مالی باید با ملاحظه ابعاد مختلف سازماندهی می‌شود تا اجرای هر بعد زمینه اجرای ابعاد دیگر را فراهم کند، در غیر این صورت به لحاظ عملی شاهد تعارض و تناقض در نحوه اعمال نظارت و نتایج به دست آمده خواهد بود (شیرازی، ۱۳۷۵: ۳۴).

اهداف نظارت مالی

بودجه، مأموریت و اجازه‌ای است که قوه مقننه به قوه مجریه داده است و به همین دلیل، قوه مقننه می‌خواهد از چگونگی اجرای مأموریت آگاهی داشته باشد و اهداف نظارت بر بودجه را می‌توان به شرح زیر بیان کرد:

۱- تأمین منظور قانونگذار یعنی انطباق دریافت‌ها، پرداخت‌ها و عملیات مالی دولت با مقاصد مجلس قانونگذاری.

۲- حفظ محدودیت‌های مالی یعنی میزان پرداخت‌های قطعی و تعهدات از اعتبارات مصوب تجاوز نکرده و پرداخت‌ها، براساس مقررات بوده و اجرای عملیات با برنامه‌ها و هدف‌های پیش‌بینی شده در قانون بودجه مطابقت داشته باشد (فرزب، ۱۳۷۶: ۱۱۰).

میان مهم‌ترین عامل در بروز فساد اداری عامل اقتصادی است که در ایجاد «رشوه»، «اختلاس» و دیگر فسادها اعم از اخلاقی، سیاسی، فرهنگی و اجتماعی نقش به‌سزایی دارد.

راهکارهای نظارت و کنترل

مهم‌ترین مسئله در نظارت، انتخاب راه مناسب و شیوه مطلوب برای رسیدن به اهداف نظارت است. اعمال روش‌های بازدارنده و کندکننده فعالیت‌ها و یا از بین برنده انگیزه کار و دلسوزی کارگزاران، نه تنها به مدیریت‌ها کمک

نمی‌کند بلکه موجب دلسردی و از دست دادن انگیزه کار می‌شود. بیش از اصل نظارت، کیفیت نظارت ایفاگر نقش

اساسی است. گاه فقدان نظارت، نسبت به نظارت به شیوه نادرست آثار منفی کمتری دارد. قوت و ضعف مدیریت‌ها را می‌توان از نوع انتخاب‌شان نسبت به شیوه‌های نظارت تشخیص داد. در درجه اول، شیوه نظارت باید با ماهیت کار

سازمان و کارگزار، متناسب و همسو باشد و بی‌گمان شیوه نظارت در گزینش مسئولان با شیوه نظارت که در کسب درآمدها، صرف هزینه‌های دولتی اعمال می‌شود متفاوت

است. در درجه دوم باید نظارت را به دو گونه درونی و بیرونی تقسیم‌بندی نمود و متناسب با وظایف و مسئولیت‌ها راهکارهای نظارتی را به دو نوع نظارت قضایی و اجرایی تقسیم نمود (زنجان، پیشین: ۴۴).

مفهوم نظارت مالی

محمد امامی نظارت را شامل اقداماتی می‌داند که به منظور بررسی و تطبیق عملیات با برنامه و جلوگیری از انحرافات



انواع نظارت مالی

۱- اداری

نظارت دستگاه‌های اداری یکی از مسائل مهم حقوق عمومی به ویژه علوم مدیریت است. و این مسأله همواره مورد توجه مردان سیاست و امور عمومی بوده است:

چه کیفیت اداره سازمان‌های عمومی، انعکاس مستقیمی در سیاست اداره، همچنانکه سیاست نیز در اداره امور بی‌تأثیر نیست. کنترل اداره، باید طوری تعبیه شود که بتوان به آسانی، اعمال و فعالیت‌های اداره را با قوانین، روشها و خط‌مشی‌هایی که از طرف هیأت حاکمه و قدرت سیاسی وضع شده است مطابقت داد و از صحت اجرای آن اطمینان حاصل کرد. کنترل اداره ممکن است از راههای مختلف صورت گیرد:

اولین راه کنترل اداره، ممکن است کنترل سیاسی باشد: زیرا اداره، مجری تصمیمات قدرت سیاسی است و چه بهتر که خود او، در حقیقت دارنده و مجری حاکمیت باشد، نیز کنترل و نظارت دستگاه اداری را به عهده بگیرد. اما باید دانست این امر، دو اشکال در بردارد. اشکال اول این است که هیأت حاکمه و قدرت سیاسی برای تمام جزئیات و دقایق امور، قاعده وضع نمی‌کند و عملاً هم نمی‌تواند بکند. از اینرو او نمی‌تواند همه اعمال اداری و اجرائی را به درستی کنترل نماید. اشکال دوم این است که امروزه، اعمال و فعالیت‌های اداری بسیار وسیع و متعدد است و هیأت حاکمه و قدرت سیاسی عملاً وقت کافی و صلاحیت فنی لازم برای کنترل این کار ندارد. از کنترل سیاسی فقط می‌توان برای بررسی و ارزیابی سیاست کلی و هدف‌های عمومی سازمانهای اداری که از طرف قدرت سیاسی معین

شده است، استفاده کرد، کنترل جزئیات امور، خواهی خواهی نخواهی باید به عهده خود دستگاه اداری و یا دستگاه قضائی واگذار شود تا آنها با آگاهی و فرصت بیشتری که دارند به این کار اقدام نمایند. کنترل اداری، ممکن است به وسیله سرپرستان اداری و یا به وسیله هیأت‌های عالی بازرسی، که در سطح بالای مدیریت، تعیین می‌شوند، به عمل آید.

اشکال این کنترل، آن است که نظارت در سطح بالای مدیریت همواره همراه با سختی و دشواریها است، زیرا هر چه به رأس هرم سازمانی نزدیک می‌شویم امر کنترل مشکل‌تر و سرپیچی و عدم اطاعت کارمندان از بازرسان بیشتر است. کنترل قضائی اداره از نقطه نظر رعایت قانون در دستگاه‌های عمومی و حفظ منافع ارباب مراجعه حائز اهمیت است. چه از این راه، افراد می‌توانند با طرح دعوی و شکایت خود در دادگاه‌ها اداره را به رعایت قانون مجبور سازند.

کنترل مزبور مستلزم دو چیز است. یکی وجود قواعد و قوانین قبلی که مورد رعایت اداره باشد دوم وجود راه‌هایی که افراد بتوانند به آسانی از آن راه‌ها به قاضی مراجعه و احقاق حق نمایند باید افزود که به غیر از کنترل‌های سه‌گانه فوق‌الذکر سیستم نظارتی دیگری نیز وجود دارد که در حقیقت، مخلوطی از کنترل‌های مزبور می‌باشد، و نمونه بارز سیستم مختلط، سیستم آمبودزمان است که ویژه کشورهای اسکاتلندیای است و امروزه در کشورهای فرانسه و انگلستان نیز هوادارانی پیدا کرده، رواج یافته است. در این جا باید خاطر نشان ساخت که ما نمی‌توانیم به نفع یکی از کنترل‌های یاد شده در بالا اظهار نظر کنیم زیرا این

لازم است کار بررسی کنترل به دست نمایندگان پارلمانی بصیر و متخصص، صورت گیرد. باید افزود که به غیر از پارلمان، احزاب سیاسی و گروه‌های فشارآور نیز از راه‌های مختلف در جریان امور دستگاه اداری موثرند که نسبت به آنها نمی‌توان بی‌اعتناء بود.

نمایندگان پارلمان از راه‌های مختلف به نظارت دستگاه اداری می‌پردازند که مهمترین آنها عبارتند از:
الف) رسیدگی به شکایات: نمایندگان پارلمان به علت شکایات مختلفی که معمولاً از طرف افراد و موکلین خود دریافت می‌دارند از وضع دستگاه و جریان آن آگاه و باخبر می‌شوند. رسیدگی به شکایات مزبور چه از طرف پارلمان و چه از طرف خود نمایندگان پارلمان عملاً به توصیه‌ها و مکاتباتی با دستگاه‌ها، می‌انجامد که تا حدی در بهبود وضع ادارات مفید و موثر است.

ب) سوال: سوال از وزیران ممکن است شفاهی یا کتبی باشد. معمولاً در کشورهای خارج، سوال در روزنامه رسمی درج می‌شود و وزیران مکلفند در ظرف یک ماه به آن پاسخ دهند. سوالات از لحاظ آنکه پاسخ آنها، در وزارتخانه‌ها، به وسیله متخصصان، بادقت و باتوجه به جهات امر تهیه می‌شود، ارزش چندانی ندارد. در فرانسه هفته‌ای یک جلسه از وقت پارلمان صرف پاسخ به سوالات نمایندگان می‌شود.

ج) استیضاح

د) تشکیل کمیسیون تحقیق: کمیسیون‌های تحقیق ممکن است دائمی یا اتفاقی باشند و نیز ممکن است اعضاء آن از بین اشخاص متخصص و یا غیرمتخصص تشکیل شود. کمیسیون‌های متخصص چون صلاحیت فنی کافی در امور دارند بهتر می‌توانند در مسائل تحقیق نمایند.

ه) تصویب قانون و یا مخالفت با تصویب آن

کنترل‌ها مکمل یکدیگر هستند و با وجود آوردن همه این کنترل‌ها است که می‌توان دارای یک دستگاه اداری خوب و موثر و قاطع گردید.
اینکه، ما ذیلاً به شرح هر یک از کنترل‌های مذکور می‌پردازیم:

- کنترل سیاسی یا پارلمانی

این وظیفه نمایندگان ملت است که از راه‌های مختلف به ویژه بودجه، نظارت و مراقبت نمایند تا سازمان‌های اداری از حدود مقررات قانونی و سیاست تعیینی منحرف نگردند. با آنکه، اختیار بازرسی دستگاه‌ها در تمام کشورها، برای نمایندگان پارلمان، شناخته شده است ولیکن اجرای آن عملاً مواجه با دو مانع است که در نتیجه، از کیفیت و اهمیت آن می‌کاهد.

مانع اول آن است که در نظام پارلمانی چون قوه مجریه، تحت نظارت مجالس قانونگذاری انجام وظیفه می‌کند، و از طرفی طرح مسئولیت اداره و سرپرستان آن به طور غیرمستقیم مسئولیت وزیران را به میان می‌کشد از اینرو نمایندگان پارلمان برای حفظ مقام و موقعیت خود کمتر حاضرند که با مطرح ساختن مسئولیت اداره و با مال مسئولیت وزیران، برای خود درد سر ایجاد نمایند، به همین علت هم است که کنترل سیاسی در نظام ریاست جمهوری، که وزیران در برابر مجالس قانونگذاری مسئول نیستند، بهتر و موثرتر از نظام پارلمانی اجراء می‌گردد.

مانع دوم آن است که کنترل اداره، یک امر دقیق و فنی است و انجام آن به وسیله نمایندگان پارلمان، که غالباً از افراد غیرمتخصص تشکیل یافته‌اند، امر بسیار دشواری می‌باشد. برای اینکه بتوان از کنترل پارلمانی نتیجه گرفت



است که در هنگام نظارت، باید معیارها و خطوط آن را مشخص و معلوم سازد. در این نوع نظارت، بازرسی در ارزیابی اعمال اداره از آزادی عمل بیشتری برخوردار است.

۳- انطباق اعمال اداره با اقتصاد و کارایی: این نوع نظارت مانند نظارت نوع دوم مبتنی بر ملاحظات و قضاوت‌های شخصی است:

مقصود از نظارت از نظر اقتصادی و صرفه‌جویی، آن است که ببینیم آیا میان ارزش خدمات اداری و بهای تمام شده آن، توازن و تعادلی وجود دارد یا نه؟ در حالیکه در نظارت از نقطه نظر کارایی مقصود آن است که ببینیم اداره، با صرف چه میزان از نیرو، قادر به انجام هدف‌های خود می‌باشد؟ به عبارت دیگر منظور از کارایی آن است که، بتوان با صرف حداقل تلاش حداکثر سود را به دست آورد و تطبیق این اصل در کار برای به دست آوردن آن می‌شود، متعادل و متناسب است و یا آنکه ارزش آن تلاش را ندارد. بازرسی اخیر اقتضاء می‌کند که برای قضاوت دقیق درباره کارایی دستگاهی، فعالیت‌ها و عملیات آن با فعالیت‌ها و عملیات دستگاه‌های مشابه دیگر مقایسه شود و حتی روش‌های انجام کار نیز در، دو یا چند دستگاه از نزدیک مورد بررسی و سنجش قرار گیرد. مثلاً بررسی اینکه تأمین بهداشت و سلامت همگانی به وسیله واحدهای وزارت بهداشتی بهتر انجام می‌گیرد و کارایی بیشتری دارد یا به وسیله واحدهای فلان موسسه خیریه و یا موسسات خصوصی دیگر و یا مثلاً به کار بستن فلان روش و شیوه، کارایی بیشتری دارد یا روش و شیوه دیگر، مستلزم بررسی موضوع در موسسات مشابه می‌باشد. باید یادآور شد که محرمانه بودن اطلاعات و اخبار مانع بزرگی در راه کنترل اداری است و به صحت و قاطعیت آن لطمه می‌زند.

و) تصویب اعتبار پیشنهادی دولت و یا تقلیل یا رد آن به عنوان مخالفت با سیاست دولت.

– کنترل اداری

کنترل و نظارت اداری، در حقیقت نظارت بر خود است. بدین معنی که دستگاه اداری توسط مأمورانی بر اعمال خود نظارت می‌کند و منظور از آن مطابقت دادن اعمال اداره با قانون مقتضیات، اقتصاد، و کارایی است. کنترل اداری باید طوری باشد که بتواند به خوبی و به آسانی اعمال و اقدامات اداره را در نیل به هدف‌های فوق بررسی و ارزیابی کند. در اینجا لازم است درباره هدف‌های فوق توضیحاتی داده شود.

۱- انطباق اعمال اداره با قانون: نظارت از نقطه نظر قانون و مقررات آن است که ببینیم آیا مقررات قانونی که از طرف مجالس قانونگذاری وضع شده است، مورد رعایت دستگاه اداری قرار گرفته است یا نه؟ این نوع نظارت، اصولاً مربوط به اعمال حقوقی و عملیات و اقدامات مالی دولت است که معمولاً از طرف مراجع قضائی صورت می‌گیرد ولی ممکن است از راه‌های اداری و به وسیله مراجع و مقامات اداری نیز انجام شود.

۲- انطباق اعمال اداره با مقتضیات اداری: در نظارت قانونی، هدف بررسی این امر است که آیا اعمال اداره با قوانین و مقررات مطابقت دارد یا نه؟ در حالیکه برعکس در نظارت اخیر مقصود از نظارت، مطابقت دادن اعمال اداره با مقتضیات اداری است یعنی مصالح عالی اجتماعی است که اداره، باید در ضمن انجام وظایف خود رعایت نماید و ما می‌دانیم که (مصلحت) یک مفهوم عام‌تر از مفهوم قانون و مقررات، و آن تصور و ایده‌آلی است که بازرسی، از یک مدیریت خوب در جامعه، در ذهن قرار دارد و این خود او

مقدمات و مأموران کنترل کننده:

لازم را در دستگاه خود بکند و از گردش صحیح امور اطمینان حاصل نماید.

ب) در سیستم عدم تمرکز محلی برخلاف آنچه در سیستم تمرکز اداری گفته شد، بازرسی در عدم تمرکز اداری وسیع نیست، بلکه محدود به مواردی است که دقیقاً و به طور صریح از طرف قانونگذار پیش‌بینی شده است. به علاوه در این سیستم، بازرسی بیشتر از جنبه قانون و مقررات است تا مقتضیات اداری.

در بسیاری از کشورها نظارت نسبت به واحدهای غیرمتمرکز محلی معمولاً به وسیله مأموران عالی رتبه وزارت کشور، مانند استانداران و فرمانداران صورت می‌گیرد. در حالیکه برعکس در انگلستان این نظارت به عهده دادگاه‌های قضائی گذاشته شده است. در این کشور اصولاً قدرت مرکزی نظارت مستقیمی به انجمن‌های محلی ندارد.

ج) در سیستم عدم تمرکز فنی، نظارت قدرت مرکزی در شرکت‌های دولتی بر عهده هیأت عالی بازرسی است که از طرف مجمع سهامداران شرکت انتخاب می‌شوند و در برابر او هم مسئول می‌باشند در موسسات دولتی این نظارت به وسیله وزراء مربوطه صورت می‌گیرد. وظیفه هیأت‌های بازرسی معمولاً انجام وظایف بازرسی است ولی ضمناً ممکن است ارزشیابی کارمندان عالی رتبه وزارتخانه و یا برگزیدن داوطلبان برای احراز مشاغل بسیار مهم، در اختیار آنها گذاشته شود. و گاهی نیز ممکن است هیأت‌های بازرسی عهده‌دار مشاغل مدیریت شوند. اشتغال به مشاغل مدیریت، به بازرسان این امکان را می‌دهد که از نزدیک با واقعیات و مقتضیات زندگی اداری آشنایی پیدا کرده و تجارب

الف) در سیستم تمرکز، بازرسی اداری در وزارتخانه‌ها اصولاً به وسیله وزیران اعمال می‌شود، ولی ممکن است بازرسی به عهده هیأت‌ها و کمیسیون‌هایی خارج از وزارتخانه که هیچگونه وابستگی با او ندارند، گذاشته شود تا گزارش کار و نتایج بررسی‌های خود را به وزیران و سرپرستان دستگاه‌های مورد نظارت تسلیم نمایند. در سیستم تمرکز، اختیارات وزیران در بازرسی واحدهای زیر سرپرستی خود نسبتاً وسیع است نظارت آنها هم از نقطه نظر قانون و هم از لحاظ مقتضیات اداری است.

توضیح آنکه در هر یک از مدارج سلسله مراتب اداری، هر سرپرست به اعمال زیردستان خود اختیار نظارتی وسیعی دارد و می‌تواند در صورتی که اعمال و تصمیمات آنها را برخلاف قانون و یا احیاناً برخلاف مقتضیات اداری تشخیص دهد آنها را لغو و باطل نماید و این اختیار، ناشی از مسئولیتی است که اصولاً و قانوناً بر دوش او گذاشته شده است. ممکن است بعضی‌ها خرده بگیرند که چون مأموران بازرسی خود جزء دستگاه و حقوق‌بگیر آن هستند چنانکه شاید و باید نمی‌توانند در قضاوت و داوری جانب بی‌طرفی و بی‌نظری را نگاه دارند و همین امر ممکن است به بی‌طرف بودن نظارت و بالمال به حسن مدیریت لطمه وارد سازد. ولی باید در نظر داشت که بازرسی مزبور به هیچ وجه مانع بازرسی دستگاه از خارج نیست. چه هر موقع، می‌توان به وسیله مأمورانی که هیچ وابستگی به دستگاه ندارند نسبت به بازرسی آن اقدام کرد. فایده نظارت از داخل آن خواهد بود که سرپرست اداری لااقل مجبور می‌شود واریسی‌های



دهنده خرج، تفویض اختیار را در زمینه امور مالی با لحاظ شرایطی، برای این مقامات به رسمیت شناخته است. در این زمینه تبصره اول ماده ۵۳ اعلام می‌دارد: مقامات مافوق می‌توانند اختیار موضوع ماده ۵۳ در خصوص مسئولیت تشخیص، تعهد، تسجیل و حواله را به سایر مقامات دستگاه مربوطه کلاً یا بعضاً تفویض کنند اما این امر از مقام تفویض اختیار کننده، سلب مسئولیت نخواهد کرد.

۲- نظارت قضایی

قوه قضائیه اساسی‌ترین قوای سه‌گانه است که در مدیریت هر حکومتی نقش دارد و در نظام اسلامی هم به دلیل خصیصه‌های خود نقش مؤثری دارد، چه با وجود حتی عالی‌ترین قانون و مجریان شایسته در صورتی که نظارتی در کار نباشد و با متخلف برخورد نشود، نظام حکومتی موفق نخواهد بود. این وظیفه مهم نظارت و برخورد با متخلف از جمله وظایف قوه قضائیه است. اختلافات حقوقی و مسائل مدنی و یا جرایمی که کم و بیش در هر جامعه‌ای وجود دارد و باید به آنها رسیدگی و حل و فصل شود و در یک کلام استقرار عدالت و گسترش آن باز به عهده همین قوه است. راز اصلی استقلال این قوه طبیعت نوع وظایفی است که به عهده دارد که اگر تحت تأثیر و نفوذ دیگر قوا به خصوص قوه مجریه و سازمان‌های وابسته به آنها قرار گیرد هرگز نمی‌تواند حق و عدل را رعایت کرده و امنیت و آرامش را برای همه فراهم کند. به همین دلیل یک فصل مستقل برای آن در قانون اساسی باز شده و عمده وظایف آن برای پشتیبانی حقوق فردی و اجتماعی و استقرار عدالت آمده است. مقام رهبری در رابطه وظایف قوه قضائیه می‌فرماید: تکلیف اصلی قوه قضائیه، عبارت از اقامه قسط و

سودمندی به دست آورند. اشتغال بازرسان به مشاغل مدیریت ممکن است موقت و یا کم و بیش طولانی باشد. در فرانسه برای اینکه بازرسان، در برابر دستگاه‌هایی که باید بازرسی آنها را به عهده بگیرند، از استقلال واقعی برخوردار باشند دو راه اندیشیده شده است:

در بعضی دستگاه‌ها مانند وزارت آموزش ملی، مشاغل بازرسی، جزء بالاترین مشاغل اداری در وزارتخانه است، در بعضی دیگر، بازرسان از میان فارغ‌التحصیلان قدیمی مدرسه ملی مدیریت از طریق مسابقه و امتحان انتخاب می‌شوند و تمام عمر خود را به بازرسی وقف می‌کنند.

به طور کلی هیأت‌های بازرسی، از نظر استخدامی و سلسله مراتب اداری در سطح بالا قرار دارند. هیأت‌های بازرسی در وزارتخانه‌ها و موسسات، معمولاً هر کدام تحت ریاست یک نفر رئیس انجام وظیفه می‌کنند و مکلفند نتیجه گزارش‌های خود را به وزین مربوطه تقدیم نمایند.

نظارت اداری، نظارتی است که توسط قوه مجریه در داخل خودش و به وسیله خودش انجام می‌شود تا در صحت عملیات خود یقین و برابر سفارشی که از قوه مقننه دریافت کرده عمل کند، این نظارت می‌تواند قبل از خرج یا حین خرج به عمل آید (همان، ۱۱۱). با امعان نظر در قوانین مالی و محاسباتی به ویژه قانون محاسبات عمومی، مشخص می‌شود که مراحل تشخیص، تعهد، تسجیل و صدور حواله بر عهده وزیر یا روسای دستگاه و موسسات دولتی و مراحل تأمین اعتبار، درخواست وجه و تطبیق پرداخت با قوانین و مقررات بر عهده ذیحساب است (ماده ۵۳ قانون محاسبات). قانونگذار با وقوف به مشکلات امر مدیریت، در کنار مسئولیت‌های محوله به عهده مدیران و مقامات دستور

است. هدف بازرسی، تحکیم حاکمیت و تأمین امنیت و نظارت بر اجرای مقررات حکومتی است و این نظارت با توجه به نوع حکومت متفاوت است. نظارت قضایی بر امور مالی بر عهده دیوان محاسبات است. براساس ماده اول قانون دیوان محاسبات: اعمال کنترل و نظارت مستمر به منظور پاسداری از بیت‌المال هدف دیوان محاسبات است. این ماده سه راه را برای کنترل مالی معین کرده است (صراف، ۱۳۵۴: ۸۳).

۱- کنترل عملیات و فعالیت‌های مالی کلیه وزارتخانه‌ها، موسسات، شرکت‌های دولتی و سایر دستگاه‌هایی که به نحوی از انحا از بودجه کل کشور استفاده می‌کنند (بند الف ماده یک قانون دیوان محاسبات).

۲- بررسی و حسابرسی وجوه مصرف شده و درآمدها و سایر منابع تأمین اعتبار در ارتباط با سیاست‌های تعیین شده در بودجه مصوب، با توجه به گزارش عملیاتی و محاسباتی مأخوذه از دستگاه مربوطه (بند ب ماده یک قانون دیوان محاسبات).

۳- تهیه و تدوین گزارش تفریق بودجه به انضمام نظرات خود و ارائه آن به مجلس را بر عهده دیوان محاسبات نهاده است. به عبارت بهتر نظارت پارلمانی (بند ج ماده یک قانون دیوان محاسبات).

۳- نظارت پارلمانی

مجلس شورای اسلامی بر اجرای بودجه از حیث زمان در دو مرحله نظارت می‌کند: یکی نظارت در طی سال مالی و دیگری پس از پایان سال مالی. نظارت در سال مالی از راه‌هایی چون سوال، استیضاح محقق می‌شود (اصول ۸۸).

عدل است. این در حرکت و دعوت انبیاء شاید اصلی‌ترین امر مربوط به زندگی مردم باشد ... درعین حال، در آنچه که مربوط به اداره زندگی مردم می‌شود، هیچ چیز به قدر عدل و قسط (نه در قرآن و نه در حدیث) مورد توجه قرار نگرفته است. اهمیت امر نظارت و کنترل به گونه‌ای است که اگر اعمال نگردد در تحقق اهداف سازمان باید با دیده تردید نگریست و اساساً هدف اصلی آن تعیین میزان دستیابی به اهداف سازمانی و تحقق برنامه‌های پیش‌بینی شده توسط مدیران است. مدیران و بازرسان در جهت نیل به اهداف کنترل و نظارت باید از انواع کنترل‌ها تحت عناوین پیش از عمل، مکانی، تفکیکی و بعد از عمل بهره جویند و فعالیت‌های سازمان را با تلفیق انواع کنترل‌ها، در مراحل گوناگون تحت بررسی قرار دهند.

بازرسی در اصطلاح حقوق عمومی به معنی نظارتی است که از سوی قدرت عمومی یا دولت بر عملکرد مأموران اداری و ادارات اعمال می‌شود، این نوع بازرسی به دلایل عقلی و شرعی ضروری است، در شرع مقدس اسلام نیز به دلایلی از جمله رعایت عدالت و جلوگیری از تکاثرطلبی عده‌ای منفعت‌طلب، در آیات و روایات به وجود چنین بازرسی تأکید شده است. اما بازرسی در حقوق عمومی به اعتبارات مختلف تقسیم‌بندی شده است که مهم‌ترین آن تقسیم‌بندی بازرسی به اعتبار مراجع بازرسی‌کننده و موضوعات مورد بازرسی است. به این اعتبار بازرسی و نظارت به سیاسی، اداری و قضایی تقسیم شده است و مراجعی که نظارت قضایی را اعمال می‌دارند، به مراجع ترافیعی و غیرترافیعی دسته‌بندی شده‌اند و سازمان بازرسی کل کشور یکی از مراجع نظارت قضایی غیرترافیعی



نظارت در پایان سال مالی به وسیله دیوان محاسبات صورت می‌گیرد و بر طبق اصل ۵۵: دیوان محاسبات به کلیه حساب‌های وزارتخانه، موسسات، شرکت‌های دولتی و سایر دستگاه‌هایی که به نحوی از انحا 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 تفریق هر سال به انضمام نظرات خود به مجلس شورای اسلامی تسلیم می‌نماید. این گزارش باید در دسترس عموم گذاشته شود.

تقدیم می‌گردد. در صورتی که مجلس لایحه بودجه را تصویب نمود به صورت قانون درآمده و در اختیار دولت قرار می‌گیرد. دولت اختیار پیدا می‌کند از منابع درآمدی پیش‌بینی شده هزینه‌های عمومی لازم را انجام دهد. در لایحه بودجه، ارقام مربوط به درآمد و پیش‌بینی میزان آن از منابع مربوطه و نیز ارقام هزینه و چگونگی مصرف شدن درآمد در هزینه‌های پیش‌بینی شده تعیین می‌گردد. تغییر ترتیب مقرر در لایحه بودجه مصوب جزء با تصویب مجلس و ترتیب مقرر قانونی مجاز نیست. لایحه بودجه بصورت ماده واحده و تعداد متنابهی تبصره تنظیم و تصویب می‌شود. بخشی از تبصره‌ها مربوط به منابع درآمد دولت و بخشی مربوط به هزینه است. قانون محاسبات عمومی مصوب سال ۱۳۶۶ در ماده یک، بودجه کل کشور را اینگونه تعریف کرده است: بودجه کل کشور منابع مالی دولت است که برای یک‌سال مالی تهیه و حاوی پیش‌بینی درآمدها و سایر منابع تأمین اعتبار و برآورد هزینه‌ها برای انجام عملیاتی که منجر به نیل به سیاست‌ها و به هدف‌های قانونی دولت می‌شود، می‌باشد (مجموعه قوانین، ۱۳۶۶: ۴۸۱). البته در برخی موارد که دولت نتواند به موقع بودجه را به مجلس ارائه کند یا در وضعیت نامناسب اقتصادی که دولت نتواند منابع درآمد را برای یک‌سال پیش‌بینی کند، لایحه بودجه به صورت یک دوازدهم برای یک ماه یا دو ماه تعیین می‌شود. برخلاف لوایح دیگر، نمایندگان مجلس به هنگام طرح و بررسی لایحه بودجه، می‌توانند پیشنهادات مختلفی را مطرح کنند، هرچند این پیشنهادات نسبت به لایحه تقدیمی دولت موجب افزایش هزینه عمومی و یا تقلیل درآمد عمومی می‌باشد زیرا با تصویب مجلس

نظارت در پایان سال مالی به وسیله دیوان محاسبات صورت می‌گیرد و بر طبق اصل ۵۵: دیوان محاسبات به کلیه حساب‌های وزارتخانه، موسسات، شرکت‌های دولتی و سایر دستگاه‌هایی که به نحوی از انحا 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 تفریق هر سال به انضمام نظرات خود به مجلس شورای اسلامی تسلیم می‌نماید. این گزارش باید در دسترس عموم گذاشته شود.

بررسی نظام مالی در قانون اساسی و آراء شورای نگهبان

۱- بودجه کل کشور

به موجب اصل ۵۲ قانون اساسی، بودجه سالانه کل کشور به ترتیبی که در قانون مقرر می‌شود از طرف دولت تهیه و برای رسیدگی و تصویب به مجلس شورای اسلامی تسلیم می‌گردد. هرگونه تغییر در ارقام بودجه نیز تابع مراتب مقرر در قانون خواهد بود. بودجه سالانه کل کشور، طی یک‌سال صورت دخل و خرج دولت را مشخص می‌کند و ابتدا به صورت لایحه از سوی دولت تهیه و جهت تأیید نهایی به مجلس تقدیم می‌گردد. در مجلس کمیسیون تلفیق برای بررسی جزء به جزء موارد پیشنهادی دولت در لایحه تشکیل و پس از بررسی نهایی به صحن علنی مجلس

درآمدها و هزینه‌های عمومی مشخص می‌شود، طبق اصل ۵۷ قانون اساسی نمی‌توان طرح یا پیشنهادی که موجب تقلیل درآمد عمومی یا افزایش هزینه عمومی می‌گردد در مجلس مطرح کرد ولی تا لایحه بودجه تصویب نشده هرگونه پیشنهادی از سوی نمایندگان قابل طرح و بررسی خواهد بود (مهرپرور، ۱۳۷۸: ۱۰۱).

۲- اصول حاکم بر بودجه

الف) اصل قانونی بودن: یکی از بنیادی‌ترین اصول جاری در بودجه در علم مالیه، اصل قانونی بودن است. این اصل دو وجه دارد، یکی از آنکه اصل حاکمیت ملی به مردم و نمایندگان آنها این حق را می‌دهد که هزینه‌های عمومی را که پرداخت کننده اصلی آن همان مردم هستند تأیید و یا رد کند. دیگر اینکه براساس اصل تفکیک قوا تصویب بودجه کار قوه مقننه و اجرای آن بر عهده قوه مجریه و مانند سایر امور عمومی، تصویب بودجه شرط اجرای آن می‌باشد (هاشمی، ۱۳۸۸: ۲۰۱).

ب) اصل پیش‌بینی و تقدم: منظور پیش‌بینی قبلی بودجه قبل از فرا رسیدن دوران اجراء به منظور اجتناب از توقف امور کشور است.

ج) اصل وحدت: برنامه مالی دولت کل کشور را در بر می‌گیرد و درآمدها و هزینه‌های مندرج در بودجه تمام طرح‌ها و برنامه‌ها و امور جاری کشور را در یک سند واحد شامل می‌شود (رضایی، ۱۳۹۴: ۲).

د) اصل سالانه بودن: بودجه برای یک سال مالی تهیه می‌شود که مطابق ماده ۶ قانون محاسبات از اول فروردین تا پایان اسفند ماه است (ابراهیمی‌نژاد، ۱۳۸۶: ۴۲).

ریاست مجلس شورای اسلامی از دبیر محترم شورای در موارد اصل ۵۲ قانون دریافت استعلام نظر مشورتی کردند با این عنوان: خواهشمند است باتوجه به اصول ۵۲ و ۵۳ و ۹۸ قانون اساسی اعلام نظر فرمائید آیا بودجه سالانه کل کشور و متمم آن و اصلاحات مربوط به قانون باید به صورت لایحه از سوی دولت تقدیم مجلس شورای اسلامی می‌گردد یا به صورت طرح هم ممکن است. شورای نگهبان در نظر تفسیری خود به شماره ۲۷۸ مورخ ۱۳۷۴/۰۳/۱۷ اعلام نمودند: بودجه سالانه کل کشور و متمم آن و اصلاحات بعدی مربوط در غیر مورد تغییر در ارقام بودجه می‌بایست به صورت لایحه تقدیم مجلس گردد. همچنین در مورد امکان تغییر در ارقام بودجه از طریق طرحی که نمایندگان محترم تقدیم مجلس می‌کنند شورای نگهبان به رأی نرسید. همچنین شورای نگهبان در نظریه تفسیری دیگری به شماره ۷/۲۱/۵۱۴۶ مورخ ۱۳۷۸/۰۵/۲۴ اعلام نظر کرده است: نظر به اینکه عبارت هرگونه اصلاحات در قانون بودجه کلی است باید مصادیق آن مشخص گردد:

۱- تغییر در ارقام بودجه به نحوی که در کل بودجه تأثیر بگذارد به وسیله طرح قانونی با توجه به اصل ۵۲ قانون اساسی امکانپذیر نیست.

۲- تصویب متمم و چند دوازدهم بودجه از طریق طرح قانونی باتوجه به اصل ۵۲ قانون اساسی جایز نمی‌باشد.

۳- در خصوص تغییر ارقام در بودجه به وسیله طرح قانونی در صورتی که در بودجه کل کشور تأثیرگذار تفسیری نیاورده است.

۴- الحاق و حذف نیز همانند تغییر در ارقام بودجه است.



۳- نظارت خزانه‌داری کل

بودن جمعیت هلال احمر به عنوان یک جمعیت عام‌المنفعه مغایر قانون اساسی است و وجوهاتی که به عنوان کمک و اعانه در بودجه دولت برای کمک به خدمات خیریه و امدادی این جمعیت منظور می‌شود نیاز به پاسخگویی یک نفر وزیر در مجلس دارد؟ درآمدهای اختصاصی جمعیت هلال احمر که مطابق قانون مصوب به نام این جمعیت توسط دولت وصول می‌شود آیا دریافتی دولت تلقی می‌شود و بایستی مطابق اصل ۵۳ قانون اساسی به خزانه واریز شود یا این درآمدها به جمعیت هلال احمر اختصاص دارد بایستی به خزانه واریز شود یا این درآمدها به جمعیت هلال احمر اختصاص دارد و بایستی صرف انجام خدمات خیریه و امدادی آن شود (مجموعه اساسی، ۱۳۹۱: ۱۰۷-۱۰۸). شورای نگهبان در نظریه تفسیری خود به شماره ۶۶۷۱ مورخ ۱۳۶۱/۰۹/۲۲ در پاسخ به دبیرکل هلال احمر اعلام داشته است: استقلال و غیردولتی بودن جمعیت هلال احمر مغایر قانون اساسی نیست. وجوهی که به عنوان کمک و اعانه در بودجه دولت برای کمک به خدمات خیریه و امدادی جمعیت هلال احمر منظور می‌شود از نظر قانون اساسی نیاز به اینکه وزیر یا شخص دیگری مسئول پاسخگویی آن در مجلس باشد ندارد. درآمدهای اختصاصی جمعیت هلال احمر که مطابق قانون توسط دولت وصول می‌شود دریافتی دولت تلقی نمی‌شود به هلال احمر اختصاص دارد.

۴- نظارت مالی از طریق دیوان محاسبات

پس از تصویب لایحه بودجه در مجلس و ارجاع آن به دولت، کار نظارت تمام نمی‌شود به آن دلیل که بودجه نباید از مسیر خود منحرف گردد. نظارت بر اجرای بودجه

به موجب اصل ۵۳ قانون اساسی: کلیه دریافت‌های دولت در حساب خزانه‌داری کل متمرکز می‌شود و همه پرداخت‌ها در حدود اعتبارات مصوب به موجب قانون انجام می‌گیرد.

وزارتخانه و موسسات دولتی که مخارج و هزینه‌هایی دارند ممکن است به مناسبت نوع فعالیتی که دارند دریافت و درآمدی هم داشته باشند. برخی از وزارتخانه‌ها دریافت زیادی دارند، علی‌الاصول به وزارتخانه‌ها و دستگاه‌های دولتی اجازه داده نشده که از محل دریافت و درآمد خود هزینه‌های خود را تأمین نمایند بلکه کلیه دریافت‌های دولت باید به حسابی در خزانه‌داری کل وارد و متمرکز شود و هرگونه هزینه‌ای که در دستگاه‌های دولتی دارند باید به موجب قانون و براساس اعتبارات مصوب پرداخت گردد (مهرپرور، پیشین: ۱۰۲). از آنجائیکه مجموعه حکومت یک شخصیت حقوقی واحد و مستقل را تشکیل می‌دهد، درآمدهای مختلفی که از منابع گوناگون عاید شخص حقوقی دولت می‌شود متعلق و منحصر به فرد یا ارگان خاصی نیست. بنابراین خزانه‌داری کل به عنوان نماینده دولت مسئولیت جمع‌آوری این اعتبارات را برعهده خواهند داشت. همچنین از آن لحاظ که تهیه و تدوین بودجه می‌بایست مراحل قانونی خود را طی نمایند و اصل قانونی بودن بودجه به عنوان یک اصل اساسی جاری است، هرگونه پرداخت و انجام هزینه نیز می‌بایست پس طی مراحل

قانونی و منطبق با مفاد مصوب بر بودجه انجام گیرد (وکیل و عسگری، ۱۳۷۸: ۱۷۷-۱۷۶). دبیرکل جمعیت هلال احمر در تاریخ ۱۳۶۱/۰۸/۲۲ طی نامه‌ای به شورای نگهبان نظر مشورتی درخواست نمود که اینکه آیا استقلال و غیردولتی

ب) وظایف دیوان محاسبات

در اصل ۵۵ قانون اساسی وظایف دیوان محاسبات مشخص گردیده است: دیوان محاسبات به کلیه حساب‌های وزارتخانه‌ها، موسسات، شرکت‌های دولتی و سایر دستگاه‌های که به نحوی از انحاء 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 تفریق بودجه هر سال را به انضمام نظرات خود به مجلس شورای اسلامی تسلیم می‌نماید. این گزارش باید در دسترس عموم گذاشته شود. به موجب ماده اول، هدف اصلی دیوان مذکور پاسداری از بیت‌المال می‌باشد که از طریق نظارت بر عملیات و فعالیت‌های کلیه دستگاه‌ها، بررسی و حسابرسی وجوه مصرف شده و تهیه گزارش تفریق بودجه و تقدیم آن به مجلس صورت می‌گیرد. همچنین دیوان در انجام خود، از طریق تحقیق و تفحص و تماس با تمام مقامات و قوای سه‌گانه و همه ساله سازمان‌ها بدون استثناء موظف به دادن اطلاعات و پاسخگویی مستقیم می‌باشد (ماده ۲۳).

ج) رسیدگی در دیوان

دیوان محاسبات برطبق قانون مصوب رسیدگی به کلیه حساب‌هایی که از بودجه کل کشور استفاده می‌نمایند برعهده دارد. به موجب ماده ۲۵، هیأت‌های مستشاری دیوان کار بررسی و اعلام‌نظر نسبت به پرونده‌های موردتخلف را برعهده دارند. این هیأت‌ها به موجب ماده ۴۲ قانون دیوان محاسبات پس از بررسی چنانچه تخلفاتی

به همانند نظارت بر تدوین بودجه، حق مجلس است، در غیر اینصورت تصویب بودجه بی‌معنی خواهد شد. در تصویب بودجه، قوه مقننه صرفاً به وضع قواعد لازم می‌پردازد اما در مرحله نظارت بر اجراء، کار بررسی نیازمند دقت فراوان و ورود در جزئیات ارقام به مراتب بیشتر از مرحله تصویب می‌باشد. فلذا این نظارت باید بر مبنای اصول و ضوابط معین صورت گیرد. بدین منظور است که یک گروه مجرب و متخصص به نمایندگی از سوی قوه مقننه کار نظارت و بررسی دقیق را بر عهده می‌گیرد. قانون اساسی امر نظارت بر اجرای بودجه را بر عهده دیوان محاسبات قرار داده است (هاشمی، پیشین: ۵۰).

الف) تشکیل دیوان محاسبات

برطبق اصل ۵۴ قانون اساسی: دیوان محاسبات کشور مستقیماً زیر نظر مجلس شورای اسلامی می‌باشد سازمان و اداره امور آن در تهران و مرکز استانها به موجب قانون تعیین خواهد شد. به موجب ماده ۹ قانون دیوان محاسبات مصوب ۱۳۶۱/۱۱/۱۱، مقر سازمان دیوان محاسبات که دارای استقلال مالی و اداری است در تهران است. در مرکز استانها نیز دارای تشکیلات استان می‌باشد (ماده ۱۰). دیوان دارای یک رئیس می‌باشد که پس از افتتاح هر دوره قانونگذاری به پیشنهاد کمیسیون دیوان محاسبات و بودجه مجلس شورای اسلامی و تصویب نمایندگان ملت انتخاب می‌شود (ماده ۱۱). همچنین به موجب ماده ۱۵ دیوان، دو معاون و تعدادی مشاور، حسابرسی، ممیز، کارشناس فنی و عده‌ای مستخدمین اداری در انجام وظایف دیوان با رئیس دیوان همکاری می‌کنند.



مضمون: براساس اصل ۵۵ قانون اساسی، دیوان محاسبات مسئولیت رسیدگی و حسابرسی به کلیه حساب‌های وزارتخانه‌ها و موسسات دولتی را در رابطه با تفریق بودجه به عهده داشته دارد. شورای محترم نگهبان نیز در پاسخ به استفساریه شماره ۱۰۴۱۵۱ مورخ ۱۳۷۵/۰۹/۰۶ ریاست محترم جمهوری اسلامی ایران به شرح نظریه شماره ۲۱/۱۵/۱۶ مورخ ۱۳۷۵/۰۹/۱۴ اعلام داشته است که: اصل ۵۵ قانون اساسی ناظر به اعتباراتی است که در بودجه کل کشور منظور شده و صلاحیت دیوان محاسبات در رسیدگی و حسابرسی محدود به همان موارد است. علیرغم اصل ۵۵ قانون اساسی و نظریه تفسیری مذکور، دیوان محاسبات به استناد مواد ۲ و ۴۲ قانون دیوان محاسبات کشور مدعی است که مسئولیت رسیدگی و حسابرسی به کلیه امور مالی و حساب‌های خارج از بودجه تحفیضی من جمله حساب هدایا و کمک‌های مردمی را نیز به عهده دارد.

نظریه تفسیری شماره ۸۲/۳۰/۳۹۵۲ مورخ ۱۳۸۲/۰۵/۲۵ شورای نگهبان: درخصوص شمول اصل ۵۵ قانون اساسی و صلاحیت دیوان محاسبات نسبت به رسیدگی و حسابرسی کلیه امور مالیاتی و حساب‌های خارج از بودجه تحفیضی من جمله حساب هدایا و کمک‌های مردمی به اطلاع می‌رساند اصل مذکور در جلسه مورخ ۱۳۷۵/۰۹/۱۴ شورای نگهبان مطرح و منجر به نظریه تفسیری بدین شرح شده است: اصل ۵۵ قانون اساسی ناظر به اعتباراتی است که در بودجه کل کشور منظور شده و صلاحیت دیوان محاسبات در رسیدگی و حسابرسی محدود به همان موارد است.

شورای نگهبان در نظریه شماره ۷۸/۲۱/۵۸۵۸ مورخ ۱۳۷۸/۰۹/۳۰ شورای نگهبان درخصوص لایحه برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی

بدون سوءنیت مشاهده نمایند مبادرت به صدور رأی می‌نمایند. ماده ۲۴ مقرر می‌دارد: در صورت مشاهده سوءنیت و برخورد به یکی از جرائم عمومی علاوه بر رسیدگی مالی، موضوع را از طریق دادستان دیوان محاسبات برای تعقیب به مراجع قضایی اعلام می‌دارند.

د) گزارش تفریق بودجه توسط دیوان محاسبات

به موجب ذیل اصل ۵۵ قانون اساسی: دیوان گزارش تفریق بودجه هر سال را به انضمام نظرات خود به مجلس شورای اسلامی تسلیم می‌نماید. این گزارش باید در دسترس عموم گذاشته شود. نحوه اجرای تفریق بودجه در ماده ۱۰۴ و ۸ قانون دیوان محاسبات پیش‌بینی شده است: پس از وصول گزارش کامل دولت در مورد بودجه کل کشور در سال قبل، دیوان نسبت به بررسی حسابها و اسناد و مدارک تطبیق با صورتحساب عملکرد سالانه اقدام می‌نماید و سپس گزارش تفریق بودجه را همراه با تجزیه و تحلیل‌های لازم به مجلس تقدیم می‌دارد. مطابق ماده ۲۳ قانون دیوان، دیوان در انجام وظایف خود به طرق گوناگونی عمل می‌کند از قبیل: تحقیق و تفحص، تماس با مقامات و قوای سه‌گانه و ... و همه ساله سازمان‌ها بدون استثناء موظف به از سال اطلاعات و پاسخگویی مستقیم هستند. شورای نگهبان در خصوص اصل ۵۵ قانون در نظریه تفسیری خود به شماره ۷۵/۲۱/۱۱۱۶ مورخ ۱۳۷۵/۰۹/۱۴ به رئیس‌جمهور اعلام داشته: اصل ۵۵ قانون اساسی ناظر به اعتباراتی است که در بودجه کل کشور منظور شده و صلاحیت دیوان محاسبات در رسیدگی و حسابرسی محدود به همان موارد است.

دکتر فرجی دانا ریاست وقت دانشگاه تهران با نوشتن نامه‌ای نظر شورای نگهبان را درخواست نموده‌اند با این

نتیجه گیری

ایران مصوب ۱۳۷۸/۰۹/۰۷ مجلس شورای اسلامی: نظر به اینکه ماده ۳ قانون شامل دستگاه‌های نظارتی غیراجرایی می‌شود مغایر اصول ۵۴ و ۵۷ و ۱۷۴ قانون اساسی شناخته شد. همچنین چون عبارت مذکور در ماده شامل اعضای که خارج از قوه مجریه هستند می‌گردد. (مانند رئیس سازمان بازرسی و رئیس سازمان دیوان عدالت اداری) از جهت تشکیل شورا مغایر اصل ۵۷ قانون اساسی شناخته شد. به عنوان اطلاق تهیه لایحه مذکور در ماده ۳ که شامل تهیه لایحه قضایی نیز می‌گردد مغایر با اصل ۱۵۸ قانون اساسی شناخته شد.

۵- نظارت مالیاتی

دولت برای خدمت‌رسانی به مردم و تأمین هزینه‌های عمومی (غیر از انفال و ثروت‌های عمومی که در اختیار دولت است) از منبع دیگری عنوان مشارکت دارد مالیات استفاده می‌نماید. تقریباً در همه قوانین اساسی کشورها به مسئله مالیات و وظیفه آحاد مردم در پرداخت مالیات و مشارکت در هزینه‌های عمومی دولت تأکید شده است و در واقع در کنار حقوقی که برای ملت ذکر شده، چند وظیفه هم ذکر شده که یکی از آنها مالیات است، مالیات درصدی از درآمد و یا احياناً دارایی فرد است که به موجب قانون باید به دولت پرداخت شود (مهرپرور، پیشین: ۱۰۳).

به موجب اصل ۵ قانون اساسی: هیچ نوع مالیات وضع نمی‌شود مگر به موجب قانون، موارد معاف و بخشودگی و تخفیف مالیاتی به موجب قانون مشخص می‌شود (وکیل و عسگری، پیشین: ۱۱۵). نکته مهم این اصل آن است که هرگونه مالیات به موجب قانون است و دولت نمی‌تواند خودسرانه اقدام به دریافت مالیات نماید.

به یقین می‌توان گفت که در تمامی قوانین اساسی مسئله نظارت بر درون مجموعه حاکمیت مورد شناسایی قرار گرفته است اما در نوع نظارت تفاوت‌هایی مشاهده می‌گردد. قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، برای نهادهای درون مجموعه نظارت‌های متفاوتی را پیش‌بینی نموده است. بیشترین نظارت‌ها از سوی قوه مقننه مرکب از مجلس شورای اسلامی و شورای نگهبان صورت می‌گیرد. نظارت مجلس شورای اسلامی بر امور مالی در کشورها به صورت استصوابی بر قوه مجریه اعمال می‌شود. در این نوع نظارت احتمال سوء استفاده‌ها بیشتر است و بر اینکه اموال بیت‌المال به درستی در کشور و به صورت عادلانه صورت گیرد قانون اساسی قوه مجریه را به تبعیت از دستورات مجلس ملزم نموده است و البته باید گفت دست مجلس نسبت به تغییرات گسترده در لایحه بودجه چندان باز نیست که این هم می‌تواند به دلیل عدم تخصص مجلس نسبت به این امر باشد. نظارت بر تغییرات جزئی در کمیون تلفیق و نظارت جامع بعد از تصویب توسط دیوان محاسبات که زیر مجموعه مجلس شورای اسلامی است نشان از اقتدار مجلس بر قوه مجریه می‌باشد و به نظر نگارنده نظارت بر تغییرات بودجه حتی به صورت جزئی نوعی دخالت در قوه دیگری است و اگر نظارتی هم باید باشد پس از تصویب و در حین اجراء بودجه صورت می‌گیرد. می‌طلبید قانونگذار اساسی در این زمینه نظارت مطلوب‌تری داشته باشد.

**فهرست منابع**

۱۷- هاشمی، محمد (۱۳۸۸)، **حقوق اساسی**، جلد دوم، تهران:

انتشارات میزان.

۱- قرآن کریم.

۲- ابراهیمی نژاد، مهدی (۱۳۸۶)، **بودجه از تنظیم تا کنترل**، جلد اول، تهران: انتشارات سمت.

۳- امامی، محمد (۱۳۸۴)، **کلیات حقوق مالی**، جلد اول، تهران: انتشارات میزان.

۴- خمینی، روح اله (۱۳۶۹)، **تحریرالوسیله**، جلد چهارم، تهران: انتشارات امیرکبیر.

۵- رضایی، رسول (۱۳۹۴)، «تعاریف بودجه و تاریخچه و اصول حاکم بر بودجه»، **فصلنامه دانشنامه**، شماره ۱.

۶- شبیری نژاد، علی (۱۳۷۵)، **گستره مالی و ساختار بودجه ایران**، جلد اول، تهران: نشر نی.

۷- صراف، فریدون (۱۳۵۴)، **بودجه‌ریزی دولتی و نظام بودجه ایران**، جلد اول، تهران: موسسه عالی بازرگانی.

۸- عمیدزنجانی، عباسعلی (۱۳۸۴)، **مبانی حقوق عمومی**، جلد اول، تهران: انتشارات امیرکبیر.

۹- عمیدزنجانی، عباسعلی و موسی‌زاده، ابراهیم (۱۳۸۹)، **نظارت بر اعمال حکومت**، جلد اول، تهران: انتشارات دانشگاه تهران.

۱۰- فرزیب، علیرضا (۱۳۷۶)، **بودجه‌ریزی دولتی در ایران**، جلد اول، تهران: مرکز آموزشی مدیریت دولتی.

۱۱- کاتوزیان، ناصر (۱۳۷۹)، **حقوق مدنی (عقود معین)**، جلد چهارم، تهران: انتشارات سهامی انتشار.

۱۲- **مجموعه اساسی** (۱۳۹۱)، تهران: انتشارات ریاست جمهوری.

۱۳- **مجموعه نظرات مشورتی شورای نگهبان** (بی تا)، تهران: انتشارات شورای نگهبان.

۱۴- **مجموعه قوانین** (۱۳۶۶)، تهران: انتشارات مجلس شورای اسلامی.

۱۵- مهرپرور، حسین (۱۳۸۷)، **مختصر حقوق اساسی**، جلد اول، تهران: انتشارات دادگستر.

۱۶- وکیل، امیرساعد و عسگری، پوریا (۱۳۷۸)، **حقوق اساسی در نظم کنونی**، جلد اول، تهران: انتشارات مجد.

بررسی جایگاه و نقش نظارتی ذیحساب در نظام مالی و محاسباتی کشور از دیدگاه
مسئولین دستگاه‌های اجرایی

A Study of Treasury Officer's Role in Financial Regulation;
Heads of Executives Entities Aspect

S.R.Akrami*, H.Khodabakhshi**,
M.Jabbari***, F.Fazilat****

سید رحمت الله اکرمی*، هادی خدابخشیشی**،
مهرداد جبباری***، فرهاد فضیلت****

Received: 2014/11/22 Accepted: 2015/6/2

تاریخ دریافت: ۱۳۹۳/۹/۱ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۴/۳/۱۲

Abstract

چکیده

The present study was to study the role of the before and during supervisory challenges on the expenditures of the Executive entities applied by treasury officers to improve supervision payments. Pay attention to the supervision and control of budget implementation, is inevitable in the country's management. The existence of an effective surveillance system for the financial aspects to a large extent helps implementation of the country's economic development and social justice. The population of the study is the heads of the Central Executives and the research method is qualitative content analysis for the analysis and the conclusion. As the results of research 19 axioms has been extracted in the field of the role and performance of the treasury officers from viewpoints of the Executives heads which are presented and described in the results of the research.

تحقیق حاضر به بررسی نقش و چالش‌های اجرایی نظارت قبل و حین خرج که توسط ذیحسابان دستگاه‌های اجرایی اعمال می‌شود پرداخته تا با شناسایی چالش‌ها و نارسایی‌های موجود پیشنهادهایی به منظور بهبود نظارت بر پرداخت‌ها در دستگاه‌های اجرایی ارائه نماید. توجه به نظارت و کنترل در اجرای بودجه، امری اجتناب‌ناپذیر در مدیریت کشور است. وجود یک سیستم نظارتی اثربخش از جنبه مالی کمک شایانی به اجرای عدالت اجتماعی و توسعه اقتصادی کشور خواهد نمود.

جامعه آماری تحقیق، رؤسای دستگاه‌های اجرایی مرکزی بوده و از روش تحلیل محتوای کیفی برای تحلیل و استنتاج استفاده می‌کند. نتایج تحقیق در ۱۹ محور از دیدگاه‌های رؤسای دستگاه‌های اجرایی در زمینه نقش و عملکرد ذیحساب استخراج گردیده است.

Keywords: Supervision Before Payments, Treasury Officer, General Treasury.

واژه‌های کلیدی: نظارت قبل و حین خرج، ذیحساب، خزانه داری کل.

JEL Classification: E63

طبقه‌بندی موضوعی: E63

*Deputy Economy Minister for Financial Supervision and Treasury Affairs, Iran

**The Head of Supervisory Department for Treasury Officers, Iran

***Deputy The Head of Supervisory Department for Treasury Officers, Iran

****Ph.D Student in Accounting, Islamic Azad University Tehran Science and Research, Tehran, Iran

*معاون نظارت مالی و خزانه دار کل کشور

**مدیر کل نظارت بر ذیحسابی‌ها

***معاون مدیر کل نظارت بر ذیحسابی‌ها

****دانشجوی دکتری حسابداری واحد علوم و تحقیقات تهران، نویسنده مسئول:

ffarhad_auditor@yahoo.com

مقدمه

نگاهی گذرا به بودجه سالانه کشور که شامل برنامه‌ها و طرح‌هایی است که دولت در دست اجرا دارد، نشان‌دهنده این حقیقت است که نقش دولت‌ها در اداره امور جامعه بیش از پیش افزایش یافته و منابع قابل توجهی از طریق دستگاه‌های اجرایی در قالب اعتبارات جاری و عمرانی به مصرف می‌رسد. مصرف صحیح و مناسب بودجه مستلزم تعیین ضوابط و معیارهایی است که بتوان از مصرف کارا و اثربخش منابع در راستای اهداف بودجه اطمینان حاصل کرد که این ضوابط و معیارها معمولاً در قوانین و مقررات مربوطه تصویب و به مرحله اجرا گذاشته می‌شود.

در جمهوری اسلامی ایران اصل ۵۳ قانون اساسی مقرر می‌دارد: کلیه دریافت‌ها در حساب‌های خزانه‌داری کل متمرکز می‌شود و همه پرداخت‌ها در حدود اعتبارات مصوب در قانون انجام می‌گیرد (قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران).

این اصل بیانگر نقش و اهمیت نظارت و کنترل بر منابع و مصارف بودجه کل کشور است. در همین راستا ماده ۹۰ قانون محاسبات عمومی کشور که از قوانین پایه در کشور است، اعمال نظارت مالی بر مخارج وزارتخانه‌ها و مؤسسات و شرکت‌های دولتی از نظر انطباق پرداخت‌ها با قوانین و مقررات را بر عهده وزارت امور اقتصادی و دارایی قرار داده است. همچنین براساس ماده ۳۱ همان قانون ذیحساب، مأموری است که به موجب حکم وزارت امور اقتصادی و دارایی از بین مستخدمین واجد صلاحیت به منظور اعمال نظارت و تأمین هماهنگی‌های لازم در اجرای مقررات مالی و محاسباتی در وزارتخانه‌ها و مؤسسات و شرکت‌های دولتی و نهادهای عمومی غیردولتی منصوب می‌شود (قانون محاسبات عمومی کشور، ۱۳۶۶).

بنابراین روشن است که قانونگذار جایگاه ویژه‌ای را برای امر نظارت از طریق ذیحسابان که توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی منصوب می‌گردند، قائل است.

با توجه به جایگاه نظارتی ذیحسابان، تحقیق حاضر برآن است تا نظرات رؤسای دستگاه‌های اجرایی در خصوص نقش و شیوه نظارتی ذیحسابان و مشکلات و نارسایی‌های موجود در این زمینه را بررسی نماید.

پیشینه تحقیق

سید رحمت اله اکرمی و همکاران (۱۳۹۱)، در تحقیقی به بررسی تطبیقی عملکرد مالی دستگاه‌های اجرایی مشمول مقررات مالی معاملاتی خاص (نظیر: دانشگاه‌ها و مؤسسات پژوهشی و آموزشی) و دستگاه‌های اجرایی مشمول قانون محاسبات عمومی کشور از طریق توزیع پرسشنامه بین مسؤولین دستگاه‌های اجرایی ذیربط، کادر نظارتی دیوان محاسبات کشور و سازمان بازرسی کل کشور پرداخته است. نتایج بیانگر این است که از منظر دستگاه‌های نظارتی، تفاوت معنی داری میان دستگاه‌های دارای ذیحساب منصوب وزارت امور اقتصادی و دارایی و دستگاه‌های اجرایی دارای مدیر مالی منصوب از طرف دستگاه اجرایی، وجود دارد. یافته‌های پژوهش همچنین حاکی از آن است که از نظر قانونمندی و رعایت ضوابط و معیارهای قانونی واحدهای دارای ذیحساب از عملکرد و اثربخشی بالاتری در مقایسه با واحدهایی که دارای مدیر مالی هستند برخوردارند. نتایج پژوهش زمینه یابی انجام شده، دلیل اثربخشی و سودمندی روش ذیحسابی راه، استقلال سازمانی و حرفه‌ای ذیحسابان از دستگاه‌های اجرایی و غیر ذیحسابان (مدیران مالی) معرفی می‌کند.

علامه حائری و میرزایی (۱۳۸۸)، در تحقیقی به بررسی نقش نظارتی ذیحسابان و حسابرسان مالی در اجرای بودجه سازمان‌های دولتی در استان چهارمحال و بختیاری پرداختند. یافته‌های تحقیق بیانگر آن است که ذیحسابان و حسابرسان مالی نقش مؤثری در مصرف بهینه منابع تخصیص یافته، بهبود برنامه‌های آتی سازمان‌های دولتی، افزایش کنترل داخلی، ارتقای گزارش‌دهی و پاسخگویی، ایجاد وحدت رویه در اجرای قوانین و مقررات و دستیابی به نتایج پیش‌بینی شده در بودجه دارند.

مهدوی (۱۹۹۶)، ساختار کنترل مالی، پاسخگویی و حسابداری جمهوری اسلامی ایران را مورد بررسی و آن را با کشور استرالیا مقایسه نموده و عنوان می‌کند که حسابداری، گزارش‌دهی مالی بودجه و حسابرسی دولتی ایران که قبل از انقلاب اسلامی سال ۱۹۷۹ برقرار گردیده استنکافی نبوده و اطلاعات مالی بیشتری جهت ارتقای

رویکرد کیفی و با به کارگیری فنون مختلف، به تحلیل نظام‌مند متون حاصل از مصاحبه‌ها، یادداشت‌های روزانه و یا اسناد می‌پردازد. در تحلیل محتوای کیفی فرضیه وجود ندارد، بلکه پیش فرض‌های ذهنی پژوهشگر منجر به طرح پرسش‌های تحقیق می‌شود.

تعریف متغیرهای تحقیق

نظارت: نظارت عبارت است از فعالیتی منظم، متضمن انطباق نتایج مورد انتظار در قالب استانداردهای انجام عملیات معین، طراحی سیستم دریافت اطلاعات، مقایسه عملیات پیش بینی شده و انجام شده، ارزیابی اختلافات و انحرافات مشاهده شده و تشخیص اهمیت آنها و انجام اصلاحات لازم برای تحقق هدف‌ها.

به نظر Stoner، نظارت، فعالیت منظمی است که ضمن آن نتایج مورد انتظار در قالب استانداردهای انجام عملیات معین می‌شود (Santiso, 2005).

از نظر Woiter، نظارت چیزی نیست مگر ارسال پیام‌هایی که به طور مؤثر رفتار گیرنده پیام را تغییر می‌دهد، به عبارت دیگر تلاش منظمی در جهت نیل به اهداف، استانداردها، سازخورد اطلاعات، مقایسه با استانداردهای تعیین شده می‌باشد (Schaeffer, 2008).

سیستم نظارت مالی: نظارت مالی سیستمی است که با هدف استفاده صحیح از منابع مالی در راستای تحقق برنامه‌های مصوب، حفظ و حراست از بیت المال، حصول اطمینان از صحت، 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 طراحی و به مورد اجرا گذاشته می‌شود (باباجانی، ۱۳۸۲).

ابزار گردآوری اطلاعات: پاسخ به پرسش‌های تحقیق مستلزم جمع‌آوری اطلاعات در زمینه مربوطه می‌باشد. برای جمع‌آوری اطلاعات از روش‌هایی شامل: مطالعه اسناد و مدارک، مصاحبه‌های فنی با صاحب‌نظر و همچنین پرسشنامه استفاده شده است. سؤالات

اثربخشی امور ذیحسابی و پاسخگویی مورد نیاز است.

سؤالات تحقیق

توجه به اصل ۵۳ قانون اساسی و ماده ۹۰ قانون محاسبات عمومی کشور، اهمیت نظارت و کنترل را در راستای اجرای بودجه آشکار می‌سازد. اما دامنه شمول وظایف و اختیارات قانونی در اجرا، موضوعی است که توافق چندانی در مورد آن وجود ندارد و همواره محل بحث و اختلاف نظر بین صاحب‌نظران و مجریان امور بوده است. از این رو در مرحله اجرای قانون سواردی وجود دارد که در مرز بین تشخیص و انطباق با قوانین و مقررات مشخص و روشن نیست و یا اینکه از یک قانون تفسیرهای متفاوتی وجود دارد که موجب بروز اختلاف نظر بین ذیحساب با مسؤولین ذیربط در دستگاه اجرایی می‌شود. به منظور فراهم شدن مبنایی برای قضاوت در این خصوص، سؤالاتی به شرح زیر مطرح شد:

نظر پرسش شوندگان (مقامات تشخیص دستگاه‌های اجرایی) و مجموعه مرتبط با امورمالی در دستگاه‌های اجرایی با توجه به وظایف و مسؤولیت‌های محوله در خصوص ذیحساب مجموعه و واحد ذیحسابی چیست؟
به طور اصولی اعتقاد بر این است که اشکالاتی در این زمینه وجود دارد، چه پیشنهاداتی جهت اصلاح امور ارائه می‌دهید؟

نظر رؤسای دستگاه‌های اجرایی نسبت به ذیحساب و مدیرکل امور مالی فعلی چیست؟

روش تحقیق

این پژوهش از نظر هدف کاربردی و از نظر نحوه گردآوری داده‌ها میدانی است. همچنین این تحقیق از نوع تحقیق توصیفی-پیمایشی می‌باشد؛ توصیفی از این نظر که به بیان نظرات دریافت شده از رؤسای دستگاه‌های اجرایی در زمینه نظارت ذیحساب می‌پردازد و پیمایشی از این نظر که تجارب و نظرات رؤسای دستگاه‌های اجرایی که متولی اجرای بودجه بوده و ارتباط کاری مستقیم با ذیحسابان دستگاه‌های اجرایی دارند، جمع‌آوری و تحلیل می‌شود.

روش‌شناسی تحقیق نیز تحلیل محتوای کیفی است. تحلیل محتوای کیفی روشی است که با استفاده از

پرسشنامه به صورت سؤالات باز طراحی شده است.

گردید که در جدول شماره ۱ نشان داده شده است. دستگاه‌های پرسش شونده، پاسخ‌دهنده، سؤالات و محورهای استخراج شده از پاسخ‌ها به لحاظ کمی در جدول شماره ۲ نشان داده شده است. محورهای استخراج شده از پاسخ‌های دریافتی مرتبط با هر سؤال به شرح زیر می‌باشد:

محورهای مرتبط با سؤال اول: وجود ذیحساب در دستگاه اجرایی موجب اجرای دقیق قوانین و مقررات در حوزه مالی محاسباتی می‌گردد.

انتصاب ذیحساب از کارکنان وزارت دارایی (مستقل از دستگاه اجرایی) در دستگاه اجرایی ذیربط موجب اجرای دقیق قوانین و مقررات در حوزه مالی محاسباتی می‌گردد.

محورهای مرتبط با سؤال دوم: انتصاب ذیحساب از

جامعه و نمونه آماری تحقیق: جامعه آماری تحقیق شامل دستگاه‌های اجرایی مرکزی تابع نظام بودجه ملی می‌باشد. بر این اساس سؤالات تحقیق به مقامات تشخیص ۷۹ دستگاه ارسال گردید که در مجموع پاسخ‌های ۵۹ دستگاه دریافت و به‌عنوان نمونه مورد بررسی قرار گرفت.

تجزیه و تحلیل

پس از جمع‌آوری پاسخ‌ها ابتدا دستگاه‌های پاسخ‌دهنده کدگذاری گردید. سپس با مطالعه پاسخ‌های دریافتی محورهای مشترک و دیدگاه‌های مقامات تشخیص دستگاه‌های اجرایی به‌عنوان واحدهای تحلیل استخراج و ماتریسی از محورهای مشترک دیدگاه‌ها و نقطه نظرات هر مقام تشخیص استخراج و کدگذاری

جدول (۱). دستگاه‌ها، سؤالات و محورهای استخراج شده

دستگاه	سؤال ۱		سؤال ۲				سؤال ۳	
	محور ۱	محور ۲	محور ۱	محور ۲	محور ...	محور ۱۴	محور ۱	محور ۲
دستگاه ۱								
دستگاه ۲								
دستگاه ۳								
دستگاه ...								
دستگاه ۵۹								

جدول (۲). مقادیر کمی دستگاه‌های پرسش‌شونده، پاسخ‌دهنده، سؤالات و محورها

دستگاه‌های پرسش‌شونده	۷۹ دستگاه
دستگاه‌های پاسخ‌دهنده	۵۹ دستگاه
تعداد سؤالات	۳ سؤال
محورهای استخراج شده از سؤال اول	۲ محور
محورهای استخراج شده از سؤال دوم	۱۴ محور
محورهای استخراج شده از سؤال سوم	۳ محور

جدول (۳). توزیع پاسخ‌ها بر اساس محورهای استخراج شده

رد	تأیید	دستگاه‌های پاسخ‌دهنده (تعداد)	محورها	سؤالات
	۳۳	۳۳	محور ۱	سؤال ۱
۲	۱	۳	محور ۲	
	۱۴	۱۴	محور ۱	سؤال ۲
	۳	۳	محور ۲	
	۵	۵	محور ۳	
۱	۷	۸	محور ۴	
	۴	۴	محور ۵	
	۳	۳	محور ۶	
	۵	۵	محور ۷	
	۱	۱	محور ۸	
	۵	۵	محور ۹	
	۵	۵	محور ۱۰	
	۸	۸	محور ۱۱	
	۲	۲	محور ۱۲	
	۲	۲	محور ۱۳	
	۱	۱	محور ۱۴	
۲	۳۹	۴۱	محور ۱	سؤال ۳
	۳	۳	محور ۲	
۱		۱	محور ۳	
۶	۱۴۰	۱۴۶	جمع	

طرف وزارت دارایی سبب بروز مسائل و مشکلات زیر در اجرای امور دستگاه اجرایی می‌شود:

- عدم شفافیت و صراحت قوانین و مقررات یکی از مسائل و مشکلات در حوزه مالی و محاسباتی است.
- ورود ذیحساب به حوزه تشخیص خرج، سبب بروز مسائل و مشکلات اجرای امور در دستگاه اجرایی می‌گردد.

- عدم ارائه راهکارهای عملی توسط ذیحساب (به عنوان یک مشاور مالی) در هنگام مواجهه با پرداخت‌های ضروری مغایر با قوانین و مقررات یکی از نقاط ضعف عملکرد ذیحساب است.

- عدم تسلط ذیحساب دستگاه اجرایی به قوانین و مقررات مالی محاسباتی نقطه ضعف عملکرد ذیحساب است.

- با توجه به نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، کنترل‌های مالی دیگر پاسخگوی نیازهای نظارتی نبوده و لزوم استقرار کنترل‌های عملیاتی و نتیجه‌گرا در امر نظارت احساس می‌شود.

- عدم آشنایی ذیحساب به مأموریت‌ها، وظایف و چالش‌های دستگاه اجرایی سبب بروز مسائل و مشکلات در اجرای امور دستگاه اجرایی می‌شود.

- انتصاب یک فرد به عنوان ذیحساب دو یا چند دستگاه اجرایی سبب بروز مسائل و مشکلات در اجرای امور دستگاه اجرایی می‌شود.

- عدم تفکیک وظیفه نظارتی از مدیریت امور مالی سبب بروز مسائل و مشکلات در اجرای امور دستگاه اجرایی و همچنین تضعیف امر نظارت می‌شود.

- برداشت‌های شخصی از قوانین و مقررات توسط ذیحساب سبب بروز مسائل و مشکلات در اجرای امور دستگاه اجرایی و همچنین امر نظارت می‌شود.

- عدم وجود وحدت رویه بین ذیحسابان دستگاه‌های اجرایی سبب بروز مسائل و مشکلات در اجرای امور دستگاه اجرایی و همچنین امر نظارت می‌شود.

- عدم مشورت با دستگاه اجرایی برای انتخاب و انتصاب ذیحساب.

- عدم وجود آموزش حرفه‌ای مستمر موجب تضعیف امر نظارت توسط ذیحساب می‌شود.

- عدم استقلال حرفه‌ای ذیحساب موجب تضعیف امر

نظارت توسط ذیحساب می‌شود.

جدول (۴). رتبه پاسخها بر اساس محورهای استخراج شده

رد	تأیید	دستگاه‌های پاسخ‌دهنده (تعداد)	محورها	سؤالات
۲	۳۹	۴۱	محور ۱	سؤال ۳
	۳۳	۳۳	محور ۱	سؤال ۱
	۱۴	۱۴	محور ۱	سؤال ۲
	۸	۸	محور ۱۱	سؤال ۲
۱	۷	۸	محور ۴	سؤال ۲
	۵	۵	محور ۳	سؤال ۲
	۵	۵	محور ۷	سؤال ۲
	۵	۵	محور ۹	سؤال ۲
	۵	۵	محور ۱۰	سؤال ۲
	۴	۴	محور ۵	سؤال ۲
	۳	۳	محور ۲	سؤال ۳
	۳	۳	محور ۲	سؤال ۲
	۳	۳	محور ۶	سؤال ۲
	۲	۲	محور ۱۲	سؤال ۲
	۲	۲	محور ۱۳	سؤال ۲
۲	۱	۳	محور ۲	سؤال ۱
	۱	۱	محور ۸	سؤال ۲
	۱	۱	محور ۱۴	سؤال ۲
۱		۱	محور ۳	سؤال ۳
۶	۱۴۰	۱۴۶		جمع

محورهای مرتبط با سؤال سوم: شامل موارد زیر

می‌باشد:

- ذیحساب فعلی هماهنگی خوبی در اجرای امور با دستگاه اجرایی دارد.

- ذیحساب فعلی دارای دانش و تخصص لازم در حوزه مالی و محاسباتی است.

- ذیحساب فعلی به لحاظ خصوصیات فردی شخص مناسبی برای حرفه ذیحسابی است.

پس از استخراج محورهای مشترک در پاسخ‌های دریافتی، فراوانی پاسخ‌ها در موافقت (تأیید) یا عدم موافقت (رد) موضوعات مطرح شده در هر محور مشخص گردید. فراوانی پاسخ‌ها در جدول شماره ۳ نشان داده شده است.

با توجه به جدول شماره ۳ مشخص می‌شود که در مجموع ۱۴۶ دیدگاه در قالب ۱۹ محور از محتوای پاسخ‌های دریافتی استخراج گردیده که در ۱۴۰ پاسخ بر موافقت (تأیید) و ۶ پاسخ بر عدم موافقت (رد) با محورهای فوق‌الذکر تأکید داشته‌اند.

با توجه به مقادیر جدول شماره ۳، نمودار فراوانی پاسخ‌ها در هر محور، موافقت (تأیید) یا عدم موافقت (رد) با موضوع مطرح شده در هر محور در نمودارهای شماره ۱، ۲ و ۳ نشان داده شده است.

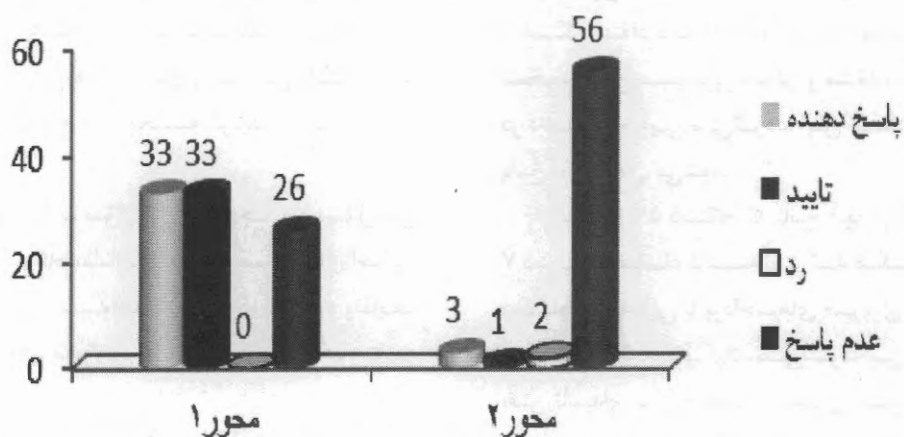
پس از بررسی و تلخیص پاسخ‌های دریافتی در قالب محورهای ذکر شده، رتبه‌بندی پاسخ‌ها بر اساس فراوانی آنها در محورها، به منظور تعیین اهمیت موضوعات مورد بحث انجام شد که نتایج آن در جدول شماره ۴ نشان داده شده است.

جدول شماره ۴ نشان می‌دهد که محورهای ۱ مربوط به سؤالات اول و سوم به ترتیب بیشترین فراوانی و محورهای ۸ و ۱۴ و مربوط به سؤال دوم و محور ۳ مربوط به سؤال سوم کمترین فراوانی را داشته‌اند.

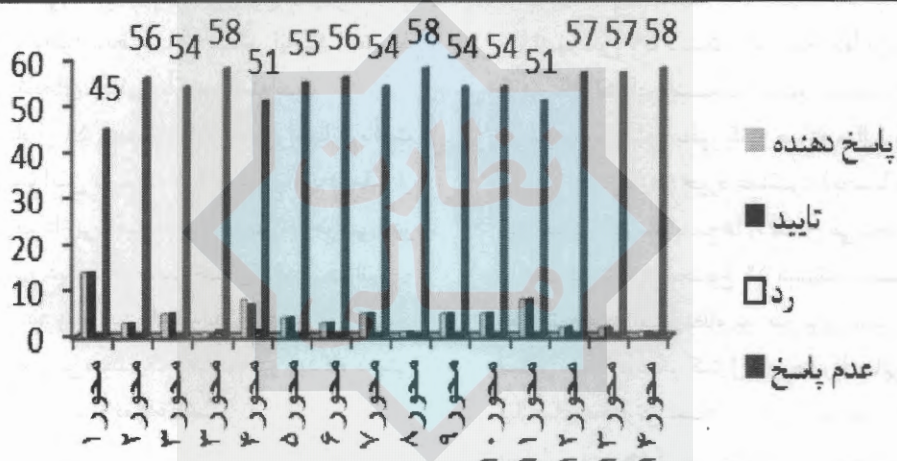
بحث و نتیجه‌گیری

با توجه به موارد احصا شده نتایج حاصل از یافته‌های تحقیق به شرح زیر تشریح می‌گردد. لازم به ذکر است با توجه به اینکه این تحقیق از طریق پرسشنامه باز اجرا گردیده، پاسخ‌دهندگان از دیدگاه

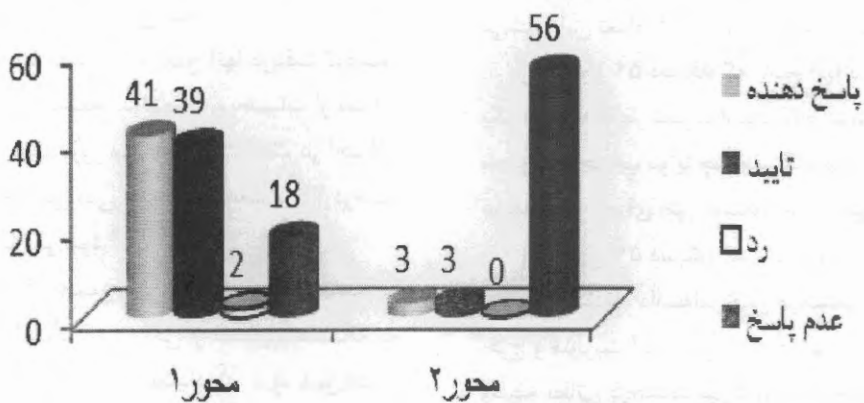
نمودار (۱). فراوانی پاسخ های مربوط به سؤال اول در محورها



نمودار (۲). فراوانی پاسخ های مربوط به سؤال دوم در محورها



نمودار (۳). فراوانی پاسخ های مربوط به سؤال سوم در محورها



خود به هر سؤال پاسخ داده‌اند و عدم اظهار نظر در یک محور به منزله مطرح نبودن چالشی در آن زمینه از دیدگاه پاسخ‌دهنده فرض شده است. مقادیر برآوردی بر اساس نسبت پاسخ‌های دریافتی به کل پاسخ‌ها در محورهای استخراج شده محاسبه گردیده است.

نتایج مربوط به سؤال اول: با توجه به سؤال اول تحقیق که دیدگاه مقامات تشخیص دستگاه‌های اجرایی در خصوص ذیحساب واحد ذیحسابی با توجه به وظایف و مسؤولیت‌های محوله مورد پرسش قرار می‌دهد، نتایج به شرح زیر می‌باشد:

از مجموع ۵۹ دستگاه که پاسخ آنها دریافت گردیده، ۳۳ دستگاه اظهار نموده‌اند وجود ذیحساب در دستگاه اجرایی موجب اجرای دقیق قوانین و مقررات در حوزه مالی محاسباتی می‌گردد. در واقع ۵۵ درصد از پاسخگویان بر وجود ذیحساب به منظور ایجاد انضباط مالی در دستگاه‌های اجرایی تأکید داشته‌اند.

دو دستگاه از ۵۹ دستگاه که پاسخ آنها دریافت گردیده است این دیدگاه که انتصاب ذیحساب از کارکنان وزارت دارایی (مستقل از دستگاه اجرایی) در دستگاه اجرایی ذیربط موجب اجرای دقیق قوانین و مقررات می‌گردد را مردود دانسته‌اند. این دیدگاه ۳ درصد پاسخ‌ها را شامل می‌شود. یک دستگاه نیز دیدگاه مثبتی راجع به این قضیه ابراز نموده است.

نتایج مربوط به سؤال دوم: با توجه به سؤال دوم تحقیق که دیدگاه مقامات تشخیص دستگاه‌های اجرایی در خصوص مسائل و مشکلات ذیحسابی با توجه به وظایف و مسؤولیت‌های ذیحسابان را مورد پرسش قرار می‌دهد، نتایج به شرح زیر می‌باشد:

از مجموع ۵۹ دستگاه که پاسخ آنها دریافت گردیده، ۱۴ دستگاه اعتقاد داشته‌اند انتصاب ذیحساب از طرف وزارت دارایی سبب بروز مسائل و مشکلات در اجرای امور دستگاه اجرایی می‌شود. این تعداد ۲۳ درصد پاسخ‌ها را شامل می‌شود.

سه دستگاه از مجموع ۵۹ دستگاه عدم شفافیت و صراحت قوانین و مقررات را یکی از مسائل و مشکلات در این حوزه دانسته‌اند. این تعداد ۵ درصد پاسخ‌ها را

شامل می‌شود.

از مجموع ۵۹ دستگاه که پاسخ آنها دریافت گردیده، ۵ دستگاه اعتقاد داشته‌اند که ورود ذیحساب به حوزه تشخیص خرج سبب بروز مسائل و مشکلات اجرای امور در دستگاه اجرایی می‌گردد. این تعداد ۱۱ درصد پاسخ‌ها را شامل می‌شود.

از مجموع ۵۹ دستگاه که پاسخ آنها دریافت گردیده، ۷ دستگاه اعتقاد داشته‌اند که هنگام مواجهه دستگاه‌های اجرایی با پرداخت‌های ضروری راهکارهای عملی توسط ذیحساب ارائه نمی‌شود. این دستگاه‌ها نقش ثانویه‌ای برای ذیحساب به‌عنوان مشاور مالی علاوه بر نقش نظارتی قائل هستند. این تعداد ۱۱ درصد پاسخ‌ها را شامل می‌شود. یک دستگاه نیز نظر مثبتی در خصوص عملکرد ذیحساب در این زمینه ابراز داشته است.

از مجموع ۵۹ دستگاه که پاسخ آنها دریافت گردیده، ۴ دستگاه اعتقاد داشته‌اند عدم تسلط ذیحساب به قوانین و مقررات و بطور کلی حوزه مالی و محاسباتی یکی از چالش‌ها در حوزه عملکرد ذیحساب می‌باشد. این تعداد ۷ درصد پاسخ‌ها را شامل می‌شود.

سه دستگاه از مجموع ۵۹ دستگاه معتقد می‌باشند که با توجه به تغییر نظام بودجه‌ریزی به بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد دیگر کنترل‌های صرفاً مالی پاسخگوی نیازهای نظارتی نبوده و لزوم استقرار کنترل‌های عملیاتی و نتیجه‌گرا در امر نظارت احساس می‌شود.

از مجموع ۵۹ دستگاه که پاسخ آنها دریافت گردیده، ۵ دستگاه اعتقاد داشته‌اند عدم آشنایی ذیحساب به مأموریت‌ها، وظایف و چالش‌های دستگاه اجرایی عامل ایجاد مسائل و مشکلات در اجرای امور دستگاه اجرایی می‌شود. این تعداد ۱۱ درصد پاسخ‌ها را شامل می‌شود.

از مجموع ۵۹ دستگاه که پاسخ آنها دریافت گردیده، یک دستگاه اظهار نموده است که انتصاب یک فرد به‌عنوان ذیحساب دو یا چند دستگاه سبب بروز مسائل و مشکلات در اجرای امور دستگاه اجرایی می‌شود.

از مجموع ۵۹ دستگاه که پاسخ آنها دریافت گردیده، ۵ دستگاه اعتقاد داشته‌اند نقش ذیحساب به‌عنوان ناظر خرج و مدیریت امور مالی بطور همزمان سبب اختلال در وظیفه نظارتی ذیحساب می‌گردد. این تعداد ۱۱ درصد

زمینه‌های زیر ابراز کرده‌اند:

۳۹ دستگاه رضایت خود را از عملکرد کلی ذیحسابان ابراز نموده‌اند. در واقع ۹۰ درصد دستگاه‌ها اظهار نموده‌اند ذیحساب هم‌هنگی خوبی با دستگاه اجرایی در راستای وظایف نظارتی و مدیریت واحد ذیحسابی داشته است.

به عقیده ۳ دستگاه ذیحساب فعلی دستگاه ذیربط دارای دانش تخصصی لازم در امور مرتبط با ذیحسابی است. این تعداد ۷ درصد پاسخ‌ها را شامل می‌شود. یکی از دستگاه‌های اجرایی ذیحساب فعلی دستگاه اجرایی را به لحاظ خصوصیات فردی و شخصیتی فرد مناسبی برای مدیریت واحد ذیحسابی دانسته است.

پیشنهاد‌های مبتنی بر نتایج تحقیق

با جمع‌بندی نظرات مقامات تشخیص دستگاه‌های اجرایی به‌عنوان افرادی که در ارتباط کاری مستقیم با ذیحسابان می‌باشند، پیشنهاد می‌گردد: معاونت نظارت مالی و خزانه‌داری کل کشور به‌عنوان متولی امر نظارت بر مخارج بودجه عمومی اهتمام بیشتری در راستای ایجاد وحدت رویه بین ذیحسابان، آموزش مستمر حرفه‌ای و توصیه به همکاران ذیحساب به آشنایی با اهداف و وظایف دستگاه اجرایی محل مأموریت قبل از شروع به کار به‌عنوان ذیحساب دستگاه اجرایی داشته باشد.

محدودیت‌های تحقیق

اصلی‌ترین محدودیت تحقیق ناشی از روش اجرای پژوهش است، چرا که ممکن است برداشت محقق در شناسایی دیدگاه پاسخ‌دهندگان و جاگزینی آنها در محورهای استخراج شده و اهمیت موضوع با مقصود پاسخ‌دهندگان منطبق نباشد. اگرچه سعی گردیده که با مطالعه دقیق نظرات ابراز شده این انحراف به حداقل کاهش یابد، لکن این امر موجب عدم وجود انحراف در برداشت‌های غیر واقع از نظر پرسش‌شوندگان نخواهد بود.

منابع

• اکرمی، سید رحمت اله؛ خدابخشی، هادی؛ جبّاری،

پاسخ‌ها را شامل می‌شود.

از مجموع ۵۹ دستگاه که پاسخ آنها دریافت گردیده، ۵ دستگاه اعتقاد داشت‌اند که برداشت‌های شخصی از قوانین و مقررات توسط ذیحساب سبب بروز مسائل و مشکلات در اجرای امور دستگاه اجرایی و همچنین امر نظارت می‌شود. این تعداد ۱۱ درصد پاسخ‌ها را شامل می‌شود.

از مجموع ۵۹ دستگاه که پاسخ آنها دریافت گردیده، ۸ دستگاه اعتقاد داشته‌اند عدم وجود وحدت رویه بین ذیحسابان دستگاه‌های اجرایی یکی از چالش‌های اجرایی در زمینه عملکرد ذیحسابان است. که ۱۳ درصد کل پاسخ‌ها را شامل می‌شود. فراوانی چنین دیدگاهی در دستگاه‌هایی که از نظام بودجه متمرکز پیروی می‌کنند بیشتر بوده است.

از مجموع ۵۹ دستگاه که پاسخ آنها دریافت گردیده، ۲ دستگاه عدم مشورت معاونت نظارت مالی و خزانه داری کل کشور با دستگاه اجرایی برای انتخاب و انتصاب ذیحساب را موضوعی قابل تأمل در انتصاب ذیحسابان در دستگاه اجرایی دانسته‌اند. این تعداد ۳ درصد پاسخ‌ها را شامل می‌شود.

از مجموع ۵۹ دستگاه که پاسخ آنها دریافت گردیده، ۲ دستگاه فقدان آموزش مستمر حرفه‌ای را به‌عنوان عاملی که موجب ضعف عملکرد ذیحساب می‌گردد مد نظر قرار داده‌اند. این تعداد ۳ درصد پاسخ‌ها را شامل می‌شود.

از مجموع ۵۹ دستگاه که پاسخ آنها دریافت گردیده، یک دستگاه عدم استقلال حرفه‌ای ذیحساب را عامل تضعیف نظارت دانسته است. سایر دستگاه‌های اجرایی در این رابطه اظهار نظری ننموده‌اند.

نتایج به سؤال سوم: با توجه به سؤال سوم تحقیق که دیدگاه مقامات تشخیص دستگاه‌های اجرایی در خصوص ذیحساب مستقر در دستگاه اجرایی را مورد پرسش قرار می‌دهد، نتایج به شرح زیر می‌باشد:

از مجموع ۵۹ دستگاه که پاسخ آنها دریافت گردیده ۴۳ دستگاه از ذیحساب فعلی خود ابراز رضایت نموده‌اند. این تعداد ۷۲ درصد پاسخ‌ها را شامل می‌شود. دستگاه‌های اجرایی رضایت خود از ذیحسابان را در

- Santiso, C. & Uilmaz, S. (2005). "Budget Institutions and Fiscal Responsibility". *United Kingdom Department for International Development (DFID)*.
- Schaeffer, M. (2008). "Strengthening Local Government Budgeting And Accountability". *The World Bank*.
- مهرداد. (۱۳۹۳). "بررسی تطبیقی عملکرد مالی دستگاه های اجرایی مشمول مقررات مالی و معاملاتی خاص و دستگاه های اجرایی مشمول قانون محاسبات عمومی کشور"، ۱۴ (۷۸)، ۳۵-۵.
- باباجانی، جعفر. (۱۳۸۲). "تحلیلی نظری پیرامون سیستم نظارت مالی کشور از منظر پاسخگویی". *بررسی های حسابداری و حسابرسی*، ۱۰ (۳۱)، ۹۷-۱۳۰.
- علامه حائری، فریدالدین؛ میرزایی بروجنی، بهرام. (۱۳۸۹، تابستان). "نقش نظارتی ذی‌حسابان در عملکرد بودجه کل کشور". *حسابرس*، ۴، ۴۷-۶۵.
- قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران.
- قانون محاسبات عمومی کشور مصوب شهریور ماه ۱۳۶۶.



WWW

متن کامل مقاله در مرکز اطلاع‌رسانی اینترنتی حسابرس نشریه حسابرس ،
مقاله‌های الکترونیکی در آدرس زیر در دسترس شماست :
<http://hesabras.org/site/433/default.aspx>

نقش سامانه نظارت الکترونیکی در

برقراری نظم و انضباط مالی دستگاه‌های دولتی

کوروش حیدری
جمال محمدی

مقدمه

امروزه تحولات شگرفی در زمینه فناوری اطلاعات رخ داده و پیشرفت‌های آن فراگیر شده، به‌طوری که موجب دگرگونی در زمینه‌های مختلف شده است. فناوری اطلاعات عصری کلیدی در حذف محدودیت زمانی و مکانی، دسترسی بهتر و سریع‌تر به اطلاعات، بروز بودن و... است. به‌عبارت دیگر، فناوری اطلاعات روش انجام کارها را دگرگون کرده و باعث شده بستری که بر کاغذ بنا شده بود به بسترهای الکترونیکی تبدیل شود که آن را در اصطلاح تبادل الکترونیکی اطلاعات می‌نامند (الهی، ۱۳۷۸). فناوری اطلاعات، استفاده از رایانه و ارتباط‌های راه دور برای جمع‌آوری، پردازش، ذخیره‌سازی و انتشار اطلاعات صوتی، تصویری، متنی و عددی است (Tansey, 2003). مهمترین ویژگی فناوری اطلاعات، سرعت زیاد در پردازش داده‌ها، دقت فوق‌العاده زیاد، سرعت بالای دسترسی به اطلاعات، بروز بودن، امکان مبادله الکترونیکی اطلاعات، کیفیت بالا و قیمت تمام‌شده پایین است (اعتمادی، ۱۳۸۵).

گسترش حجم عملیات، پیچیده شدن معاملات و انجام آنها به‌صورت الکترونیکی، باعث شده که اسناد الکترونیکی جایگزین اسناد کاغذی شود. به تبع آن، روش‌های حسابرسی نیز دچار تغییر و تحول زیادی شده است. از این‌رو ضروری است که حسابرسان به دلیل این تغییرها و تاثیر آن بر سیستم‌های حسابداری و فرایند حسابداری به‌صورت الکترونیکی و بدون استفاده از اسناد کاغذی، با فناوری اطلاعات آشنا شوند؛ چون فناوری اطلاعات بهترین ابزار برای ارتقای کیفیت پرونده‌های حسابرسی و کار حسابرسان است. به‌عبارت دیگر، این فناوری کمک می‌کند تا حسابرسان برای حمایت از نظر خود شواهد حسابرسی بهتری را در مورد صورتهای مالی به‌دست آورند (رحیمیان، ۱۳۷۷). از طرفی، در حالی که بیشتر متنهای امروزی بر خودکارسازی حسابرسی تمرکز دارند.



مدیریت مالی و نظارت مطلوب

مؤلف: گیدئون یانگ ان جینی (ACPA)

ترجمه و تلخیص: علیرضا خلیلی

مدرس دانشگاه - عضو کمیته مالی انجمن مدیریت ایران

۱. مقدمه

- اعمال قوانین و مقررات انضباطی کارکنان
- استخدام و ارزیابی عملکرد کارکنان
- اخراج و انفصال کارکنان از کار (بازنشستگی)
- طرح های انگیزشی رفاهی کارکنان
- سازماندهی رویدادهای اجتماعی کارکنان
- مشورت با کارکنان و ایجاد کارگروهها
- تدوین پیش نویس قرار دادها و لیزینگ با در اختیار گرفتن مشاوران
- تضمین این که، قوانین مقررات داخلی و خارجی هر دو مورد احترام قرار دارند.
- تضمین امنیت دارایی های سازمانی و غیره

مدیریت مالی یکی از وظایف بنیادی است که در همه سازمانها صورت می پذیرد و آینده را برای انجام عملیات سازمانی روشن می سازد. از طریق این رویکرد، مبانی سطوح اختیارات کنترل مالی، بودجه ریزی و پردازش اطلاعات مالی مشخص می گردند. یک برنامه مالی، ورود و خروج نقدینگی از خزانه را نشان می دهد. برخی از سازمانها در طول زمان و آن گونه که مستلزم عملیات است، نقش مدیریت مالی را با نظارت یکی کرده و در نتیجه عناوینی همچون رئیس مالی و اداری، مالی و پشتیبانی یا مدیر خدمات پشتیبانی و... را بیان نموده اند. سیستم نظارتی خوب سیستمی است که فرایند سیاست گذاریها و روشهای سازمانی را مورد توجه قرار داده و از آنها پیروی نماید. در این سیستم باید کنترلها، موازنهها و تفکیک وظایف رعایت گردد. نظارت خوب تمرکز وظایف را در یک فرد نخواهد داشت، بطوری که بایستی مشوق جداسازی پستهایی باشد که هر نیروی کار در آن محدوده اختیاراتش را در سازمان مذکور مورد توجه قرار می دهد. تا جایی که به نظارت سازمانی مربوط می شود، امور مالی و اداری دو وظیفه جداگانه بوده که جداسازی آنها ضروری است. در غیر این صورت هیچ جداسازی یا تفکیک وظایفی وجود نخواهد داشت. چرا که ممکن است فردی وظایف امور مالی و اداری را اجرا می کند و یا شدیداً بر این وظایف تاثیر گذار باشد. یکی شدن خدمات، مشاغل یا وظایف در سازمان های کوچک امری عادی است، مانند: وظایف پروژه ای، کمک های خیریه، مدیریت نهاد عمومی در برخی از اختیارات قانونی و به خصوص در یک محیط با ایده ی پروژه ای. در حقیقت، چه چیزی مربوط به امور مالی و اداری می شود؟ شاید بهترین راه برای پاسخ به این پرسش بررسی نقش های عملی ایفا شده توسط هر دو وظیفه باشد.

۳. وظایف مالی

- وظایف مالی سازمان به موارد زیر مربوط می شود:
- برنامه ریزی، سیاست گذاری و رهنمودهای مالی
- نظارت های مالی
- کارهای تخصصی فنی مالی
- ارائه خدمات مالی به سایر بخشها با بررسی وظایف اداری و مالی.
- این مقاله در پی این است که چرا این دو خدمات یا وظایف بسیار پراهمیت تحت کنترل یک مدیر اجرایی در بعضی از سازمانها قرار دارند. این امر به خاطر اطلاعات هزینه ای یا به دلایل به حداکثر رساندن عملکرد سازمانی است. از بررسی های مالی و اداری در موارد ۲ و ۳ بالا بر می آید که وظایف اداری عناصر عملی بیشتری دارد تا وظایف مالی. مدیریت به عنوان خدمات پشتیبانی برای عملکرد سازمان، اساساً بیشتر بر جنبه منابع نیروی انسانی متمرکز گردیده است. مدیریت این حقیقت را تشخیص می دهد که منابع نیروی انسانی مهم ترین منبع برای موفقیت همه سازمانها به شمار می آیند.
- ممکن است با سازمان های کوچک تر یا محیط های پروژه محور فرهنگ کاری، عذریایی برای یکی کردن نقش منابع انسانی با وظایف اداری توجیه گردد، در صورتی که این نقش به خاطر پروژه ای باشد که پس از یک سال هیچ نفعی در بر نخواهد داشت. یکی سازی وظایف اداری، مالی با منابع انسانی و آن را به فردی تخصیص دادن

۲. وظایف اداری

- وظایف اداری سازمان به موارد زیر مربوط می شود:
- برنامه ریزی مرخصی سالانه و محاسبه حقوق و دستمزد کارکنان

فرایند نظارتی خوب را بی معنی می سازد. این سه وظیفه متمایز که توسط کارکنان اجرا می شود. مهمترین دغدغه این مقاله هستند.

۴. مدیریت مالی و سوپاپ های اطمینان حسابداران

از آنجائی که کار حسابداران رسمی مبتنی بر تاریخچه سازمان است، آن ها معمولاً در وضعیت دشواری برای تصحیح سوابق تاریخی گذشته سازمان قرار می گیرند. از این طریق حسابداران به این نتیجه می رسند که هیچ سازمانی اعم از کوچک، متوسط یا بزرگ از تقلب، خطا، سرقت و موارد دیگر مصون نخواهد بود. به همین دلایل حسابداران بر کنترل های داخلی سازمانی اصرار داشته و از آن جانبداری می کنند، که باید

کنترل های مالی باشد و یا در غیر این صورت جدا سازی و تفکیک وظایف صورت پذیرد.

۵. تعریف کنترل های داخلی در مدیریت مالی

سیستم کنترل داخلی به عنوان "سیستم کلی کنترل ها، مالی و اداری که توسط مدیریت به منظور انجام کار سازمان به صورت منظم و اثربخش و به منظور تضمین پیروی از سیاست های مدیریت، حفاظت از دارایی ها و تا حد امکان امنیت، جامعیت و دقت فایل ها ایجاد گردیده اند را دربرگیرد."

۱.۵ محیط کنترل مطلوب

هسته اصلی هر سازمانی کارکنانش است، ویژگی های فردی از جمله ارزش های اخلاقی منسجم، صلاحیت ها و محیطی که آن ها در آن فعالیت دارند است. این ویژگی ها موتور هستند که سازمان و پایه ای که هر چیزی بر آن استوار است را حرکت می دهند. این محیط کنترل کننده از، عملیات، سیاست گذاری ها و روش هایی تشکیل گردیده که بازتاب نگرش همه جانبه مدیریت مالی سازمان است. این محیط کنترل کننده بر درجه پیروی از سیاست ها و روش های سازمان تاثیر گذار است. آن هماهنگی سازمان را با تاثیر گذاری بر آگاهی کنترل کارکنانش برقرار می سازد.

۲.۵ فلسفه مدیریت و سبک عملکرد

مدیریت، فلسفه ی رفتار مناسب را از طریق مقررات و آئین نامه مدیریت که استانداردهای کلی رفتار را مورد بررسی قرار می دهد، انتقال می دهد. مدیران بر این باورند که گزارش دهی مالی دارای اولویت بوده و به دست آوردن ساختار کنترل داخلی کارآمد نیز حائز اهمیت است.

۳.۵ تاثیرات بیرونی

نهادهای قانون گذاری و انتظامی بر محیط کنترلی سازمان تاثیر گذارند. مؤسسان و سهامداران معمولاً آگاهی مدیریت را در موارد مربوط به گزارش دهی دقیق و مناسب بالا می برند. مدیریت باید سیاست گذاری های کنترل داخلی را در خصوص این که مقررات اجرایی گردند فراهم نماید. هدف تاثیرات خارجی در بیشتر موارد راهنمایی در خصوص امنیت وجوه سرمایه گذاران یا سهامداران است. در جائی که تاثیر بیرونی، به خصوص، از نوع مالیات و غیره، بر سازمان تاثیر منفی بگذارد، سهامداران و مدیریت هر دو از به حداکثر رسانی وجوه مطلوب جانبداری می کنند.

۴.۵ تفکیک وظایف

هدف تفکیک وظایف کاهش فرصت هایی برای افراد است که نتوانند مرتکب خطاهای پنهانی و ارتكابی یا بی نظمی گردند، در حالی که وظایف تعیین شده را انجام می دهند، تفکیک بهینه ی وظایف مقرر می دارد که هیچ کارمندی نباید مسئولیت بیش از یکی از وظایف زیر را به عهده بگیرد.

- اختیار داد و ستدها

- ثبت داد و ستدها

- انجام داد و ستدها یا داشتن

سرپرستی دارایی ها

۵.۵ کنترل های داخلی کلیدی

- **کنترل های مالی** - این کنترل ها نشان می دهند که چگونه پول در سازمان دست به دست می گردد، چه کسی اختیار پرداخت ها را دارد و این که کنترل ها و موازنه ها برای خاتمه دادن به هزینه سازی های غیر قانونی و کلاه برداری کدام اند.

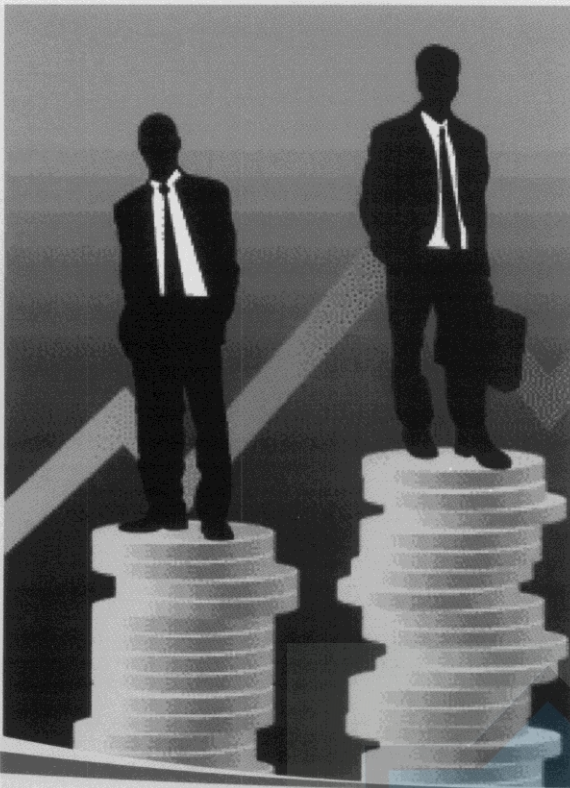
- **کنترل دارایی ها** - این کنترل نشانگر این است که چگونه دارایی های به دست آمده، استفاده شده و نگهداری می شوند.

- **کنترل های اداری** - این کنترل ها جهت هدایت فعالیت ها در راستای رسیدن به اهداف پروژه (پروژه ها) برای ایجاد انگیزه، مشاوره، ارزشیابی و تشویق عملکرد کارکنان طراحی شده است.

- **سیستم ها** - اگر سیستم های بخشی وجود داشته باشند چگونه می توان آن ها را با هم سازگار کرد.

بنابراین کنترل داخلی فرایند ارتقاء کیفیتی است که به دنبال نظارت و اصلاح روش های مدیریتی و برون دادها از طریق بررسی سیستماتیک سیستم ها با موازین و معیارهای روشن و تحقق اصلاح و تحول صورت می گیرند.

کنترل ها فعالیت محوری برای مدیریت مالی به شمار می آیند.



آن‌ها سنگ بنای منابع مدیریت شده به طور اثربخش هستند. کنترل‌ها فعالیت کارکنان شرکت را نظم داده و هدایت می‌کنند. هر نیروی کاری می‌داند که مسئولیتش در کجا شروع و پایان می‌یابد. سیستم‌های کنترل‌کننده فاکتورهای انگیزش کار برای عملکردهای سطح بالا محسوب می‌شوند. اخلاقیات کارکنان در محیط سازمان یافته‌ی کنترلی در سطح بالایی است. آن‌ها فرصت‌های موفقیت را به وجود آورده و برای تثبیت این موفقیت سودمندند. ارزش‌ها و فرهنگ در مرکز ویژگی‌های عملکرد است که در واقع به ما شناختی از سیستم‌های گوناگون عملیاتی را ارائه می‌دهند.

۶. فعالیت‌های مالی و اداری

مقاله حاضر تلاش دارد که خدمات مالی و اداری را آن‌طور که هم‌اکنون در برخی از سازمان‌ها صورت می‌گیرد را توصیف نماید.

۱.۶. وظیفه مالی و ترکیب مالی

این مقاله "ترکیب مالی" را به عنوان موازنه ترکیب اجزاء اداری و مالی‌ای که به بهترین وجهی جهت رسیدن به اهداف مالی یک سازمان محاسبه گردیده است را تعریف می‌کند. مقاله حاضر این دو واژگان یا فعالیت‌های کلیدی‌ای که عناصر مربوط به مالی و اداری (FA) Finance & administration می‌باشند را تعریف خواهد کرد. جهت سهولت فهمیدن فلسفه‌ی این مقاله موضوع ترکیب مالی را مطالعه فرمایید.

۲.۶. ترکیب مالی به عنوان زیرمجموعه‌ی وظایف مالی

فعالیت مالی تضمین‌کننده برنامه ریزی، بودجه بندی، نظارت، کنترل، تجزیه و تحلیل و گزارش دهی می‌باشد. انجام این فعالیت‌ها اطمینان می‌دهد که تبعات مالی هر یک از تصمیمات در نظر گرفته شده است. این فعالیت‌ها سیاست‌گذاری‌ها و ابزارهای مالی را نیز مستقر می‌سازد. فعالیت‌های مالی تضمین می‌دهند که وجوه، زمانی که مورد نیاز باشند در دسترس قرار می‌گیرند. برنامه‌های آن برای خزانه جهت مدیریت نقدینگی یک فرصت به شمار می‌آید. زیرمجموعه آن مسیرهای استراتژیک را برای جابجایی وجوه و نقدینگی نشان می‌دهد. کارآیی عملکرد ترکیب مالی تکمیل‌کننده دومین زیرمجموعه آن (ترکیب اداری) است.

۳.۶. ترکیب اداری به عنوان زیرمجموعه‌ی وظایف مالی

فعالیت اداری مربوط به نظم و ترتیب فعالیت‌های جریان کار می‌باشد. این‌ها عبارت‌اند از: فایل سازی، ذخیره سازی و بازیابی اطلاعات مالی، دستورالعمل‌ها و تخصیص وجوه با آن تعیین و مدیریت می‌گردد. مدیریت منابع و پرسنل توسط این زیرمجموعه صورت می‌گیرد. عملکرد درست سیستم‌های IT از مسئولیت‌های این مدیریت به شمار می‌آید. با اقتضات قانونی گزارش‌های مالی با هدف گزارش مرجع باید ذخیره سازی گردند. این زیرمجموعه برجسته‌های محرمانه اسناد و مدارک نظارت دارد. توانایی رئیس

قسمت برای محول کردن کارها به معاونین مهم است، چرا که این محول کردن فرصتی برای انجام بیشتر وظایفی که طبیعت فنی - تخصصی دارند فراهم می‌سازد. نگرانی در این است که حتی اگر رئیس مالی اداری کارها را به روسای بخش مالی، اداری و پرسنلی محول نماید، این روسای زیرمجموعه‌ای که مرتبه‌ی سازمانی زیر دست را به عنوان مسئول اداره مینمایند تحت نفوذ و کنترل یک مقام ارشد قرار می‌گیرند. مسلماً سه وظیفه مهمی که در سازمان تحت کنترل و نفوذ فرد قرار می‌گیرد کنترل‌ها و موازنه‌ها را خنثی و اثربخشی نظارت را ضعیف می‌سازد.

۴.۶. نقش کنترل‌کننده مدیریت مالی

خدمات مدیریت مالی در نقش کنترل‌کننده شان جهت اطمینان از پیروی سیاست‌های مدیریت عمل می‌کنند. آن‌ها اطمینان می‌دهند که دستورات و قوانین و مقررات مقام مدیریت مالی تنظیم و تدوین گردیده است. به ویژه، آن‌ها تضمین می‌دهند که موارد زیر به جا بوده و عملکردی به شرح زیر دارند:

- سیاست‌های صحیح کنترلی برای اجرا در شرکت در جای خود قرار دارند.
- کنترل‌های داخلی امور مالی و طرح‌های عملیاتی سازمان؛
- همه‌ی روسای بخش‌ها از جایگاه سازمانی خود در مورد بودجه‌هایشان آگاه‌اند.
- روسای بخش‌ها برای ارزیابی‌های تکمیلی محیطی تأییدات لازم را به دست می‌آورند.

۵.۶ کارهای فنی - تخصصی مدیریت مالی

مدیران مالی در انجام کارهای فنی - تخصصی وجوه سرمایه ای را مدیریت خواهند کرد. مدیریت متکی بر گزارش کارشناسی مدیر مالی و اداری برای تصمیم گیری های مربوط به امور مالی است. آن ها به مدیران سایر واحدها اجازه خواهند داد تا به اطلاعات مالی دست یابند. آن ها این کار را جهت صرفه جویی در وقت برای کارهای فنی - تخصصی تری انجام می دهند.

۶.۶ سیاست گذاری و رهنمودهای مدیریت مالی

این همان جایی است که رئیس خدمات مالی بنای خدمات مالی را بنیان می گذارد. راه اندازی سیستم ها و روش های مدیریت مالی و نیز رهنمودهایی در موارد سیاست های مالی به مدیریت در مسئولیت آن ها قرار دارد. رئیس امور مالی اجرایی شدن این سیستم ها و روش ها را نظارت کرده و اطمینان می دهد که قوانین و مقررات فرایندی اثربخش داشته و قابل اجرا می باشند. آن ها مدیران بخش را هنگام تسلیم گزارش های مالی درگیر فعالیت های گروهی می کنند و مشکلات را شخصاً شفاف ساخته و بدین وسیله نگرانی های مدیر اداری، پشتیبانی را بر طرف می نمایند.

۷.۶ خدمات مدیریت مالی به سایر دپارتمان ها،

کارکنان و مشتریان

لازم است که رئیس امور مالی خدمات بخش شان را بازاریابی نماید. او باید از خواسته ها و نیازهای نمایندگان و مشتریان آگاهی داشته باشد. این نقش مدیر مالی است که بودجه ها را بازنگری کرده و روسای سایر بخش ها را با هم هماهنگ کند، در جایی که لازم است به دنبال تعویض رئیس بودجه ریزی هم باشد. تدارک و پرداخت حقوق و دستمزدها و ارائه رهنمودهای لازم برای کارکنان در مورد برنامه ریزی حقوق بازنشستگی و مستماری و موارد مصرف اعتبارات یکی از جنبه های مهم وظایف مدیر به شمار می آید.

۸.۶ مدیران امور مالی و کنترل های داخلی

این امر در حوزه مدیر مالی قرار دارد. آن ها اجزاء سازنده ای جهت اطمینان از پیروی سیاست گذاری های مدیریت به شمار می آیند. آن ها تضمین می دهند که فرایند و نظم و ترتیب مقتضی سر جای خود هستند. آن ها عملیات سایر اپراتورهای شرکت را کنترل و درست سنجی می کنند. کنترل ها، اطمینان بخش پیروی سیستم ها به منظور تضمین تبعیت از مقررات و عملیات محسوب می گردند. کنترل هایی که احتمالات بدگمانی در مورد کارکنان امین را بر طرف می سازند ابزارهای بسیار مشوق آمیز مدیریت در مورد اثربخشی می باشند که از دارایی ها محافظت نموده و ارتباط و یکپارچگی اطلاعات را تامین می نمایند. کنترل های داخلی مستقیماً به مدیریت عالی گزارش می دهند و باید خط مشخصی از استقلال میان مدیر مالی با مدیریت اجرایی دیده شود که تضمین گر تفکیک وظایف و انسجام سیستم می باشد.

۷. راهی به سوی پیشرفت

فرایند مدیریت سازمان به توانمندی جهت عملکردهای مطلوب نیازمند بوده و حسابداران مورد تأیید باید به صورت واسطه های تغییر و تحول در شناساندن بهترین رهنمودهای عملیاتی، نظارت خوب سازمانی و در تصحیح انحرافات پیش بینی شده در عملکرد مدیریت مالی عمل نمایند. درست است که اینها در حوزه ی مدیریت مالی قرار داشته و ما باید دوره ی تغییرات و بهینه سازی عملکرد را کنترل نمائیم. این محیط نو ظهور (بازارهای جهانی) مقرر می دارد که هیچ فرد یا موجودیتی تا ابد در فعالیتهای انحصاری نخواهد بود. اگر حسابداران خبره رهبری را به عهده نگیرند، آن گاه نیروهای تازه به دوران رسیده (بی تجربه) آن را به عهده خواهند گرفت یا بهتر بگوئیم، این تغییرات توسط سایرین اعمال خواهد شد. حسابداران با آموزش هایشان و فعالیت های مداوم پیشرفت های حرفه ای افراد آینده نگر به شمار می آیند. فعالیت مدیریت امور مالی باید این طور باشد:

هیچ مدیریت اجرایی نتواند وظایف را انحصاری کند، و مبادرت به ترکیب کردن وظایف مالی با اداری نماید. ارزش سازی و نوآوری حوزه ای است که باید توسط حسابدارانی که به روشنی بهترین مدیران فعال امور مالی می باشند، مورد حمایت قرار گیرد. ممکن است پروژه ها یا سازمان هایی بیش از یک سال دوام نداشته باشند، در نتیجه امور مالی و اداری به عنوان یک خدمات ادغامی به طور استثنایی برای این که مایه ی آسایش گردند اعمال شوند.

۸. نتیجه گیری

در مورد عملکرد نظارت مطلوب، نقش ترکیبی مدیریت مالی و اداری آن طور که هم اکنون در بعضی از سازمان ها اعمال می گردد باید مورد بررسی قرار گیرد. نظارت مطلوب به دنبال تفکیک وظایف و عملکردها است که فضای مناسبی را برای بهترین عملکرد به وجود آورد. زمانی که همه کارهای استخدام، بازنشستگی، انگیزش، مدیریت، ارزیابی های سالانه و انفصال کارکنان از محل کار در دست یک نفر باشد، در این صورت مشکل یا مشکلات بالقوه ای با سازمان به وجود می آید.

کنترل های سازمانی که حسابداران به عنوان ارزیابی تاریخچه مالی سازمان حامی آن می باشند در صورتی که برنامه ریزی و نظارت تحت نفوذ یک مدیر اجرایی باشد بدون انسجام خواهند بود. شرکت های کوچک، میانه یا بزرگ و سازمان های خیریه یا نهادهای عمومی در صورتی که چندین پروژه کاری را که کمتر از یک سال به طول انجامند اجرایی نمایند، اما نگران برنامه های فعلی شان هستند باید نقش های ترکیبی وظایف مالی و اداری سازمانهایشان را بازنگری کنند. حسابداران رسمی متخصصین کلیدی در موارد نظارتی هستند که جهت تقویت کنترل ها به عنوان چارچوب مدیریت امور مالی مطلوب، آموزش دیده اند، با این حق که باید پشتیبان تفکیک وظایف باشند ■

بررسی چالش‌های مالی در دستگاه‌های اجرایی

سهراب صادق

مدرس دانشکده مدیریت دانشگاه علوم دریایی امام خمینی (ره)

چکیده:

مسئولین و کارکنان مالی امروزه در محیطی پر ابهام از لحاظ شناخت مقررات و مملو از موانع و مشکلات عدیده و چالش‌های پیرامون آن خصوصا در بعد تأمین منابع مالی و نحوه هزینه فعالیت می نمایند از آنجایی که عناصر یاد شده یکی از مهم‌ترین و حساس‌ترین جایگاه‌ها در دستگاه‌های اجرایی خصوصا در نیروی دریایی ارتش جمهوری اسلامی ایران دارند، نیاز به بسترسازی مناسبی به منظور ارائه توانمندی‌های خویش به جهت عملکردی که از آنان انتظار می‌رود می‌باشد. یکی از عواملی (بسیار حائز اهمیتی) که می‌تواند در راستای دستیابی به اهداف سازمانی میزان بهره‌وری آنان را در دستگاه‌های اجرایی ارتقا دهد ضرورت شفاف سازی قوانین و مقررات مالی موجود و تغییر در قوانین متناسب با شرایط زمان می‌باشد، زیرا با توجه به اهمیت قراردادهای دولتی و ضرورت رعایت تشریفات قانونی، گاه‌اوقات مشکلات عدیده در انجام تعهدات سازمانی حادث می‌گردد که نیاز است به این امر مهم توجه ویژه‌ای وجود داشته باشد. در نتیجه این فکر پدید آمد که یک بار دیگر قوانین و مقررات مالی را که مکلف به اجرای آن هستیم، مرور بنماییم و پیامد آن ضرورت تأمین منابع مالی را در انعقاد قراردادهای روشن نماییم. در پایان در این مقاله سعی شده است ضمن اشاره به خلاءهای قانونی و معاذیر آن راهکارهای ممکنه برای بهبود سیستم اجرایی ارائه گردد.

واژگان کلیدی:

ذیحساب - عامل ذیحساب - تنخواه گردان - اعتبار

مقدمه :

با نگاهی دقیق به نحوه انجام تعهدات در دستگاه‌های دولتی با ملحوظ نمودن ساختار بروکراسی اداری در مرحله تسجیل از مراحل هزینه و مقررات مالی موجود می‌توان فرایند انجام معاملات را در هاله‌ای از مسایل درون و بیرون سیستمی مشاهده کرد که به صورت یک پارچه و هموزون؛ موانع و بازدارندگی‌های بسیاری را در فراروی جذب صحیح و به موقع اعتبارات دستگاه‌های اجرایی بالاخص در سطح نیروی دریایی ارتش جمهوری اسلامی ایران باقی می‌گذارد.

در نتیجه پیدایش این تفکر جدید در بین کارکنان مالی ضروری و منطقی می‌رسد که قوانین و مقررات مالی موجود، نیاز به مرور دوباره و تغییراتی متناسب با شرایط زمانی با توجه به پیشرفت غیر قابل تصور در عصر حاضر خصوصاً در بحث تجارت الکترونیک دارد.

مقاله حاضر با نگرش صحیح به دنبال شناخت کلیه مسایل مالی دولت مشتمل بر انجام معاملات دولتی است به گونه‌ای که واقعیت‌های سیستم مالی را به تصویر کشیده و به تحلیل ابعاد این مسایل پردازد.

در ابتدا از قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران اصل پنجاه و پنجم قانون اساسی از فصل چهارم با عنوان اقتصاد و امور مالی را مطالعه می‌کنیم:

اصل ۵۵

دیوان محاسبات به کلیه حساب‌های وزارتخانه‌ها، موسسات، شرکت‌های دولتی و سایر دستگاه‌هایی که به نحوی 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 جمع آوری 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.

در همین راستا با توجه به اینکه بحث اعتبارات مصوب مطرح گردیده ماده‌های ۱ و ۱۳ و ۱۴ از آیین‌نامه تخصیص اعتبار بودجه عمومی دولت موضوع ماده ۳۰ قانون برنامه و بودجه کشور نیز نظری داشته باشیم:

ماده ۱ :

تخصیص اعتبار عبارت است از تعیین حجم اعتباری که برای یک سال یا دوره های معین در سال جهت هزینه اجرا برنامه ها و عملیات و سایر پرداخت ها مورد لزوم است .

ماده ۱۳ :

تخصیص اعتبارات هر دوره باید منتهی تا پانزده روز قبل از پایان دوره تخصیص قبلی اعتبار دوره بعد ابلاغ شود .

ماده ۱۴ :

کلیه دستگاه های اجرایی که از اعتبارات مصوب در بودجه عمومی دولت استفاده می نمایند مشمول این آیین نامه است .

بالطبع تخصیص اعتبارات هر سال نیروی دریایی نیز تا ۱۵ روز قبل از شروع سال مالی بعد می بایست اعلام گردد .

نمودار وضعیت اعتبارات مصوب دانشگاه دریایی امام خمینی (ره) در سال ۸۳ به عنوان مثال شرح پیوست شماره (۱).


تنخواه گردان

ماده ۵۴ - به منظور ایجاد تسهیل در پرداخت هزینه های وزارتخانه ها و مؤسسات دولتی و واحدهای تابعه آنها در مرکز و شهرستانها و خارج از کشور وزارت امور اقتصادی و دارایی وجوه لازم بعنوان تنخواه گردان در اختیار ذیحسابان مربوط و نمایندگی های خزانه در استانها قرار خواهد داد . آئین نامه نحوه واگذاری و میزان و موارد استفاده از انواع تنخواه گردان هائی که واگذاری آنها بر حسب این ماده و سایر مواد این قانون ضرورت پیدا می کند و همچنین ترتیب واریز آنها از طرف وزیر امور اقتصادی و دارایی تصویب و ابلاغ خواهد گردید .

در مورد عاملین ذیحساب ارتش جمهوری اسلامی ایران نوع تنخواه گردانی که از متن قانونی فوق استفاده می نمایند تنخواه گردان پرداخت است که در ماده ۲۷ همین قانون تعریف شده است . به همین دلیل نیاز است که آیین نامه مربوط به نحوه واگذاری این تنخواه گردان و

میزان و موارد استفاده از آن در موضوع ماده ۵۴ قانون محاسبات عمومی کشور مورد بررسی قرار گیرد:

تنخواه گردان پرداخت به منظور ایجاد تسهیل در پرداخت برخی از هزینه ها توسط ذیحساب از محل تنخواه گردان حسابداری در اختیار به میزان و ترتیب زیر واگذار می گردد.

نکات مهمی که لازم است از این آیین نامه بیان گردد عبارتست از:

بند ۱- به واحدهایی که دارای عامل ذیحساب هستند در شهرستان محل استقرار ذیحساب تا میزان پرداخت های یک ماه و در شهرستان های خارج از محل استقرار ذیحساب تا میزان پرداخت های دو ماه از محل اعتبارات جاری به تفکیک برنامه و مواد هزینه .

بند ۴- به واحدهای مستقر در خارج از محل استقرار ذیحساب که دارای عامل ذیحساب هستند تا میزان ۱۰٪ هر یک از طرح ها یا پروژه های عمرانی مورد عمل .

بند ۵- به منظور خرید برای خریدهای جزئی حداکثر مبلغ ۵۰۰۰۰۰ ریال.

وضعیت اعتبارات دریافتی دانشگاه دریایی امام خمینی (ره) در ۲ سال متوالی به عنوان مثال به شرح پیوست شماره (۲) و (۳).

وجوهات دریافتی در قالب تنخواه گردان که با رعایت ماده ۷۶ قانون محاسبات عمومی کشور برای حساب های دولتی افتتاح شده واریز و در معاملات دولتی به صورت ذیل مورد استفاده قرار می گیرد:

معاملات دولتی

ماده ۸۰ - معاملات دولتی به سه دسته جزئی، متوسط و عمده بشرح زیر تقسیم می شود:

الف - معاملات جزئی: معاملاتی است که مبلغ آن از دو میلیون ریال تجاوز نکند.

ب - معاملات متوسط: معاملاتی است که مبلغ آن از دو میلیون ریال بیشتر باشد و از سی میلیون ریال تجاوز ننماید.

ج - معاملات عمده: معاملاتی است که مبلغ آن از سی میلیون ریال بیشتر باشد.

ماده ۸۱ - مناقصه در معاملات به طریق زیر انجام می پذیرد:

الف - در مورد معاملات جزئی به کمترین بهای ممکن به تشخیص و مسؤلیت کارپرداز.

ب - در مورد معاملات متوسط به کمترین بهای ممکن به تشخیص و مسؤولیت کارپرداز و مسؤول واحد تدارکاتی مربوط و تأیید وزیر یا بالاترین مقام دستگاه اجرایی در مرکز و یا استان و یا مقامات مجاز از طرف آنها .

ج - در مورد معاملات عمده با انتشار آگهی مناقصه عمومی و یا ارسال دعوتنامه (مناقصه محدود) به تشخیص وزیر یا بالاترین مقام دستگاه اجرایی و یا مقامات مجاز از طرف آنها .

ماده ۸۳ - در مواردی که انجام مناقصه یا مزایده بر اساس گزارش توجیهی دستگاه

اجرایی مربوط به تشخیص یک هیأت سه نفره مرکب از مقامات زیر :

بند ز - در مورد معاملات مربوط به نیروهای سه گانه ارتش جمهوری اسلامی ایران در مرکز ، فرمانده نیروی مربوط و یک نفر به انتخاب رئیس ستاد مشترک ارتش جمهوری اسلامی ایران و در خارج از مرکز به ترتیب نماینده فرمانده نیروی مربوط و عامل ذیحساب در محل و نماینده رئیس ستاد مشترک ارتش جمهوری اسلامی ایران .

ح - در مورد معاملات وزارت دفاع به ترتیب مقرر در بند (الف) این ماده و در مورد معاملات مربوط به ستاد مشترک ارتش جمهوری اسلامی ایران ، ذیحساب مربوط و دو نفر به انتخاب رئیس ستاد مشترک ارتش جمهوری اسلامی ایران . در ماده ۸۴ این قانون میسر یا به مصلحت نباشد ، می توان معامله را به طریق دیگری انجام و در این صورت هیأت مزبور با رعایت صرفه و صلاح دولت ترتیب انجام اینگونه معاملات را با رعایت سایر مقررات مربوط در هر مورد یا به طور کلی برای یک نوع کالا یا خدمات تعیین و اعلام خواهد نمود .

شایان ذکر است در مبالغ بالای دو میلیارد ریال باید به تأیید رئیس ستاد مشترک نیز برسد که یقیناً با توجه به مفاد قانونی فوق اگر انجام هزینه ها در ارتش خصوصاً در مناطق جذب اعتباراتی که بنا به تشخیص نیاز است از طریق ترک مناقصه انجام پذیرد با توجه به کمبود زمان و بروکراسی اداری حاکم امکان پذیر نمی باشد . و بالاچار مناطق می بایست برای جذب سریع اعتبارات دریافتی و تأمین نیازمندی ها از روش مناقصه اقدام نمایند . (به دلایل شرایط مکانی و زمانی وعدم امکان دسترسی سریع به رده های بالا و کسب نتیجه) .

حالا که با توجه به تورم موجود و سقف اعتبارات دریافتی عمدتاً نحوه انجام معاملات دستگاه‌های دولتی می‌بایست برابر قوانین موجود بصورت مناقصه انجام پذیرد پس نیاز است بخش‌هایی از مفاد آیین نامه معاملات دولتی در این بحث مرور گردد.

الف: آگهی مناقصه

ماده ۶- آگهی مناقصه یک نوبت در روزنامه رسمی جمهوری اسلامی ایران به تشخیص دستگاه مناقصه گزار از یک تا سه نوبت به اقتضای اهمیت معامله در یکی از روزنامه‌های کثیرالانتشار محل منتشر می‌گردد و اگر در آن محل روزنامه منتشر نشود در روزنامه مرکز شهرستان یا استان مربوط یا تهران منتشر خواهد شد.

ماده ۱۲- دعوت‌نامه شرکت در مناقصه محدود برای اشخاصی ارسال می‌شود که صلاحیت آنها برای شرکت در معامله موردنظر قبلاً تشخیص داده شده و نام آنها در فهرست واجدین صلاحیت درج شده باشد.

این نکته مطرح است که در بسیاری از مناطق نیروی دریایی با توجه به تنوع آیت‌های نیازمندی تهیه فهرست واجدین صلاحیت با شرایط قید شده در ماده ۱۳ همین آیین نامه بسیار کار مشکلی است و مشکلات عدیده در عملیات خرید برای نداجا ایجاد می‌کند بالاخص اینکه برای هر آیت نیازمندی در ماده ۱۴ عنوان شده که واجدین صلاحیت کمتر از ۵ نفر نباشد.

با توجه به مشکلات مطروحه قانونی برای انجام تعهد در عملیات خرید و تأمین نیازمندی‌های نداجا نگاهی می‌کنیم به زمان در اختیار گذاشته شده برابر قانون برای دستگاه‌های اجرایی جهت جمع بندی اطلاعات و نهایی نمودن گزارشات و مهلت در اختیار برای جذب و تسویه نهایی اعتبارات ماده واحده.

مهلت مذکور در مواد ۶۳ و ۶۴ قانون محاسبات عمومی کشور برای تعهد و پرداخت هزینه‌های جاری و عمرانی از محل اعتبارات عمومی و یا اختصاصی تأمین شده که تا پایان سال مالی (؟؟؟) بعد از سال مالی هم اعتبار می‌گیریم (؟؟؟) توسط خزانه داری کل در اختیار ذیحسابی دستگاه‌های ذیربط قرار گرفته باشد به ترتیب برای اعتبارات هزینه ای پایان فروردین ماه و اعتبارات تملک سرمایه ای تا پایان تیرماه سال بعد اصلاح می‌گردد.

مانده وجوهات مصرف نشده تا تاریخ‌های مذکور پس از انقضای مهلت ظرف ۱۰ روز به خزانه داری کل واریز گردد.

نکاتی که بیان آن بسیار حائز اهمیت است توجه ویژه به مفاد تبصره های ذیل است.

تبصره ۱:

آخرین مهلت تهیه و ارائه صورت حساب دریافت و پرداخت نهایی موضوع ماده ۹۵ قانون محاسبات عمومی کشور پایان مرداد ماه سال بعد است.

تبصره ۲:

تخلف از این قانون در حکم تصرف غیر قانونی در وجوه و اموال دولتی محسوب و متخلف برابر مقررات قانونی تعقیب خواهد شد.

با در نظر داشتن مفاد قانونی یاد شده معضلات دستگاه اجرایی را مرور می کنیم:

مشکلات اجرایی:

- ۱- وجود اختلاف فاحش بین اعتبار پیش بینی شده سالانه و اعتبار مصوب در خصوص اعتبارات جاری و عمرانی در نذاجاو مناطق تابعه.
- ۲- عدم دریافت میزان اعتبار مصوبه در ابتدای سال و نامشخص بودن وضعیت اعتباری برنامه ریزی انجام شده برای انجام طرح‌ها و پروژه های مصوب در سال جاری برای دستگاه که منجر به عدم برنامه ریزی صحیح و سریع برای جذب اعتبارات می گردد.
- ۳- عدم دریافت بموقع وجوه اعتبارات مصوبه سالانه و دریافت عمده اعتبار در سه ماهه چهارم سال یا بعد از سال مالی در سطح نذاجا.
- ۴- با توجه به اینکه تضمینی در دریافت وجوهات طرح‌ها و پروژه ها بصورت متوالی در هر سه ماهه وجود ندارد لذا امکان عقد قرارداد تا دریافت کل وجه مورد معامله با پیمان کاران برای مناطق نذاجا وجود ندارد.
- ۵- وجود بروکراسی شدید اداری در سیستم تنظیم اسناد هزینه در نیروی دریایی با توجه به شرایط موجود موجب اتلاف وقت و صرف انرژی زیادی از سیستم می شود.
- ۶- کمبود زمانی با لحاظ نمودن زمان دریافت وجوه و نداشتن فرصت مناسب برای جذب صحیح اعتبار.

- ۷- کمبود نیروهای انسانی متخصص در واحدهای هزینه کننده در سطح نداجا.
- ۸- عدم آشنایی کامل با قوانین و مقررات که نهایتاً منجر به واخواهی اسناد و عدم تسویه به موقع عاملین خرید می گردد.
- ۹- محدودیت منابع موجود در تأمین نیازمندی‌ها در سطح مناطق نداجا.
- ۱۰- درمورد خرید اقلام نخصیصی نیروی دریایی با توجه محدودیت شرکت‌ها و منابع از طریق روزنامه های کثیرالانتشار جواب گوی نیازمندی نمی باشد.
- ۱۱- در خرید اقلام فاسدشدنی اگر برابر روش قانونی نفر برنده از بیرون از منطقه استقرار باشد، یگان با مشکلات عدیده در دریافت جنس مواجه می باشد.
- ۱۲- عدم رعایت صرفه و صلاح دولت با لحاظ نمودن ضرب الاجل زمانی برای تسویه حساب عاملین خرید.
- ۱۳- مبهم بودن تعاریف و اصطلاحات مالی برای واحدهای اجرایی با توجه به تغییر در سیستم بودجه ریزی جدید.
- ۱۴- بروکراسی اداری مربوط به اخذ تأییدیه اسناد با سازمان‌های تأمین اجتماعی و دارایی شهرستان برای دریافت مقاصد حساب و گزارشات مالی و پرداخت مالیات حق الزحمه.
- ۱۵- عدم استقبال کارکنان بدلیل مشکلات مطروحه به جهت فعالیت در قسمت‌های مالی و نبود فاکتورهای انگیزشی.
- ماده ۱۰۵ - ذیحسابان و سایر مأموران مالی در اجرای تکالیف و مسؤولیت‌هایی که توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی به آنها محول می‌شود، موظفند به تکالیف و مسؤولیت‌های محوله عمل نمایند و کلیه مسؤولان دستگاه‌های اجرایی و کارکنان ذیحسابی‌ها مکلف به همکاری و تشریک مساعی در این مورد خواهند بود.
- متخلفین با اعلام وزارت امور اقتصادی و دارایی و یا دادستان دیوان محاسبات کشور به موجب رأی هیأت‌های مستشاری دیوان مزبور حسب مورد به مجازات‌های زیر محکوم خواهند شد:
- ۱- اخطار کتبی بدون درج در پرونده استخدای.

- ۲- تویخ کتبی بدون درج در پرونده استخدایمی .
- ۳- کسر حقوق و مزایا تا حداکثر یک سوم از یک ماه تا سه ماه .
- ۴- انفصال موقت از سه ماه تا یکسال .

نتیجه گیری :

با درنظر داشتن مشکلات و نارسای‌های مالی و اعتباری و عدم واگذاری اعتبارات مصوب به میزان کامل با ملحوظ نمودن برنامه ریزی نیرو برای پیشبرد اهداف سازمانی بر مبنای مصوبه که مشکلات عدیده را برای مناطق مربوطه ایجاد می نماید و از طرفی مشکلات غیر اعتباری و قانونی خصوصاً در انجام عملیات خرید و معاملات دولتی مضاف بر علت شده است توصیه‌های کاربردی بشرح ذیل جمع‌بندی و ارائه می‌گردد.

- ۱- توجه خاص به بودجه پیش بینی شده توسط دستگاه‌های اجرایی و تأکید بر تأمین اعتبار در صورت امکان و لحاظ نمودن نیازمندی‌های دستگاه در گزارش تفریغ بودجه.
- ۲- اعلام به موقع اعتبار به دستگاه اجرایی از طریق مبادی ذیربط.
- ۳- واگذاری به موقع و برابر قانون وجوه مربوط به اعتبارات مصوب.
- ۴- ارائه آموزش‌های لازم به مدیران و کارکنان مالی به منظور تسهیل در شناخت قوانین و ایجاد زبان مشترک جهت اجرای صحیح مقررات مالی .
- ۵- بررسی ستادی لازم به منظور تدوین یک روش درست و هماهنگ برای تنظیم اسناد جهت بروز کردن و اختصار در تسجیل اسناد.
- ۶- گزینش نیروی انسانی جدید متخصص برابر قوانین و مصوبات استخدایمی کشور در نداجا.

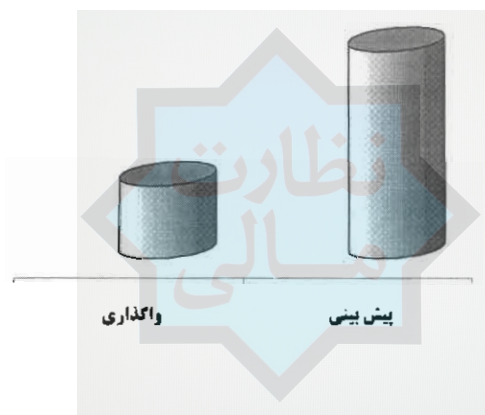
نیاز است باز هم موضوع اول طرح شده در مقاله را برای بار دیگر مطالعه نماییم :

دیوان محاسبات به کلیه حساب‌های وزارتخانه ها، مؤسسات، شرکت‌های دولتی و سایر دستگاه‌هایی که به نحوی از بودجه کل کشور استفاده می کنند به ترتیبی که قانون مقرر می‌دارد، رسیدگی یا حسابرسی می نماید که هیچ هزینه ای از اعتبارات مصوب تجاوز نکرده و هر وجهی در محل خود به مصرف رسیده باشد. دیوان محاسبات، حساب‌ها و اسناد و مدارک

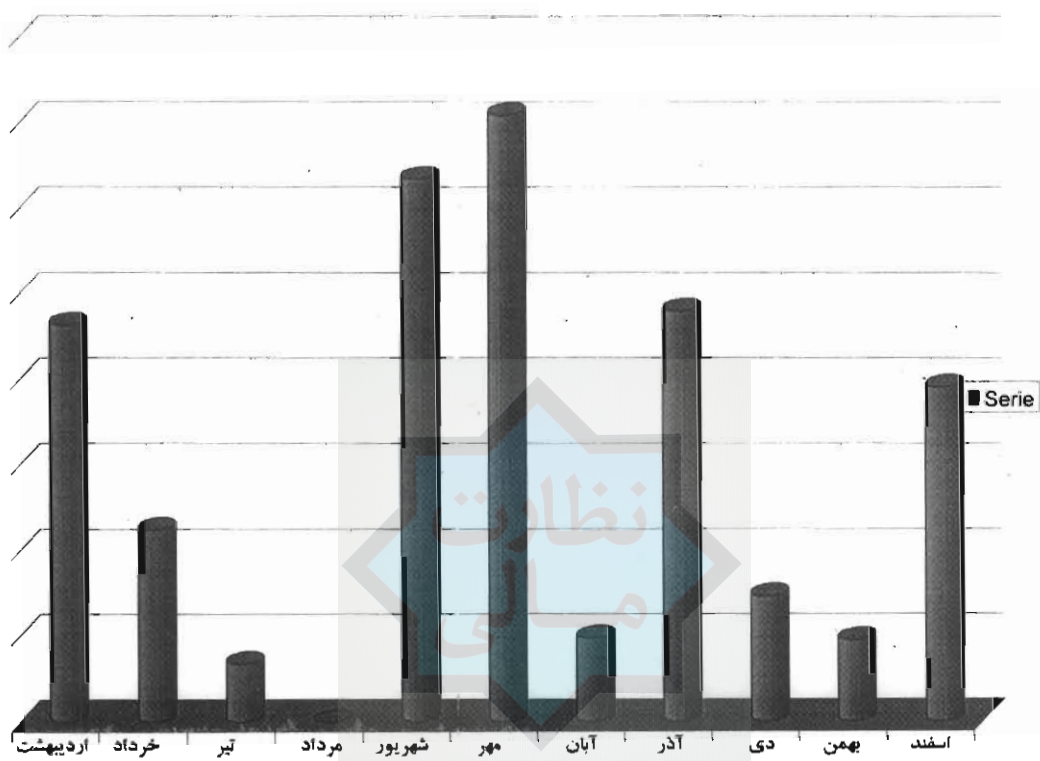
مربوطه را برابر قانون جمع آوری و گزارش تفریح بودجه هر سال را به انضمام نظرات خود به مجلس شورای اسلامی تسلیم می نماید. این گزارش باید در دسترس عموم گذاشته شود. پس می توان نتیجه گرفت که چقدر این نظرات جمع بندی دیوان محاسبات می تواند برای دستگاه های دولتی خصوصا نیروی دریایی ارتش جمهوری اسلامی مفید و سودمند باشد .

پیوست ۱

83

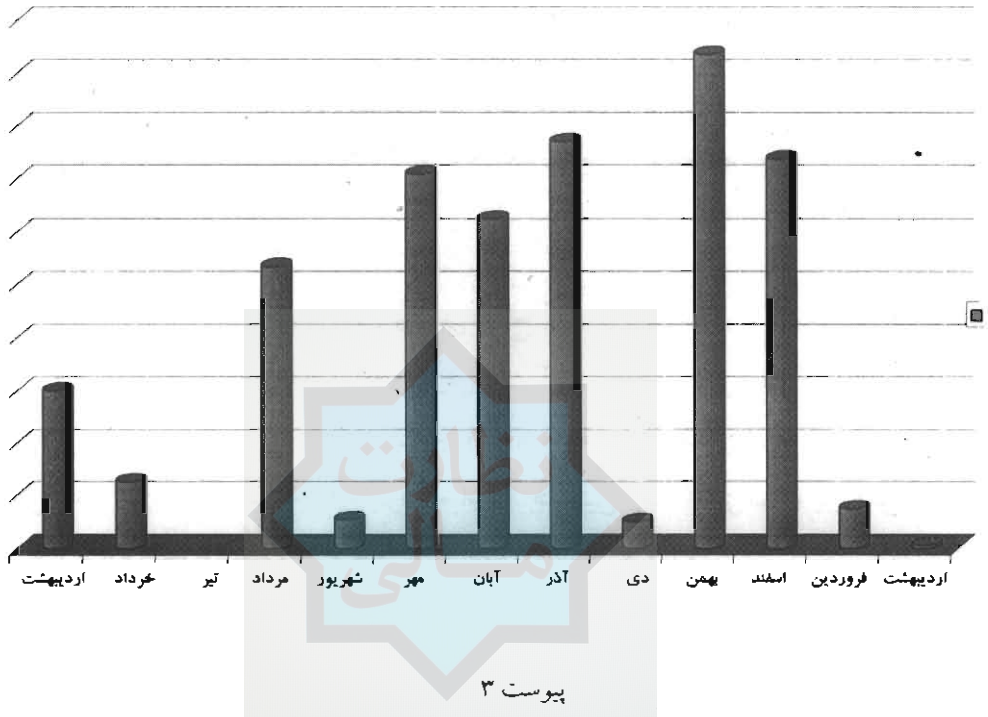


دریافت وجوهات ۸۲



پیوست ۲

دریافت وجوهات ۸۳



منابع:

- ۱- قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران
- ۲- قانون دیوان محاسبات کشور
- ۳- آیین نامه معاملات دولتی
- ۴- آیین نامه نحوه واگذاری و میزان استفاده از انواع تنخواه گردان های موضوع ماده ۵۴ ق م ع ک
- ۵- مجموعه قوانین مقررات مالی محاسباتی تدوین آقای غلامرضا حجتی



بررسی مشکلات نظارت مالی بر اجرای بودجه سالانه کل کشور

محمد نوروزی^۱
 نفیسه آقامیری^۲
 مهديه اسفندیارپور^۳
 مریم صابری^۴

چکیده:

قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، نظارت بر بودجه را از وظایف دیوان محاسبات کشور دانسته است لیکن با توجه به اهمیت موضوع نظارت و گستردگی بودجه و لزوم انجام نظارت درونی از سوی قوه مجریه، قانون محاسبات عمومی کشور امر نظارت بر بودجه را بر عهده قوه مجریه نیز نهاده است، این نظارت شامل دو بخش نظارت عملیاتی (توسط معاونت برنامه ریزی و نظارت راهبردی رئیس جمهور) و نظارت مالی (توسط وزارت امور اقتصادی و دارائی) است که با توجه به گستردگی و حجم بالای عملیات مالی بودجه و وجود قوانین و مقررات مختلف انجام نظارت مالی اهمیت فوق العاده ای یافته و شناخت و واکاوی مشکلات آن می تواند موجبات انجام هرچه دقیقتر، بهتر، و سریعتر آنرا فراهم و بدینوسیله زمینه اجرای دقیقتر بودجه و تصریح بیشتر عملکرد مالی دولت ها را فراهم آورد و این تحقیق بدنبال بررسی بیشتر و بیان مشکلات نظارت مالی بر بودجه سالیانه کل کشور می باشد. برای آزمون فرضیات مطرح شده از روش آزمون علامت یک نمونه ای استفاده شد که نتایج بدست آمده نشان دهنده این است که ارتقای برنامه ریزی و هدفگذاری در کاهش مشکلات نظارت مالی بر بودجه کل کشور موثر بوده اما بهبود در سازماندهی و تشکیلات در کاهش مشکلات نظارت مالی بر بودجه کل کشور موثر نمی باشد.

واژه های کلیدی

نظارت مالی، بودجه کشور، نظارت عملیاتی

مقدمه

بودجه ریزی و بودجه نویسی یکی از مهمترین وظایف دولتها در هر کشوری است که دولتها هر ساله بمنظور تعیین میزان اختصاص منابع مادی به هر یک از بخشهای جامعه به آن مبادرت می ورزند، در بودجه های سالانه معمولاً دو بخش درآمدها و هزینه ها مورد توجه قرار می گیرد بر اساس اصولی که در بودجه ریزی مطرح شده است در بودجه ابتدا درآمدها پیش بینی و بر اساس آن، میزان هزینه های هر دولت برای حصول اهداف و انجام وظایف محوله تعیین می گردد. در انجام هر امری وجود نظارت مناسب برای تعیین و اصلاح انحرافات و نیل به اهداف تعیین شده ضروریست و در زمینه نظارت مالی بر بودجه با توجه به گستردگی و حجم بالای عملیات مالی، وجود قوانین و مقررات خاص و سایر شرایط انجام نظارت مالی

^۱ کارشناس ارشد مدیریت بازرگانی (مالی) دانشگاه تربیت مدرس، تهران، ایران. m.norozii5272@yahoo.com

^۲ دانشجوی دکتری مالی دانشگاه تهران، تهران، ایران، nafisehaqamiri@yahoo.com

^۳ کارشناس ارشد اقتصاد، دانشگاه الزهراء، تهران، ایران، mahdieh_is@yahoo.com

^۴ دانشجوی دکتری حسابداری، دانشگاه تربیت مدرس، تهران، ایران، accsabri@gmail.com



مشکلاتی وجود دارد که شناخت و واکاوی آنها میتواند امر نظارت مالی را تسهیل و موجبات انجام هرچه دقیقتر، بهتر، و سریعتر آنرا فراهم و بدینوسیله زمینه اجرای دقیقتر بودجه و عملکرد شفافتر مالی را برای دولت فراهم آورد.

بودجه ریزی و بودجه نویسی یکی از مهمترین وظایف دولتها در هر کشوری است که دولتها هرساله بمنظور تعیین میزان اختصاص منابع مادی به هر یک از بخشهای جامعه به آن مبادرت می ورزند، در بودجه های سالانه معمولاً دو بخش درآمدها و هزینه ها مورد توجه قرار می گیرد بر اساس اصولی که در بودجه ریزی مطرح شده است در بودجه ابتدا درآمدها پیش بینی و بر اساس آن، میزان هزینه های هر دولت برای حصول اهداف و انجام وظایف محوله تعیین می گردد. در انجام هر امری وجود نظارت مناسب برای تعیین و اصلاح انحرافات و نیل به اهداف تعیین شده ضروریست و درزمینه نظارت مالی بر بودجه با توجه به گستردگی و حجم بالای عملیات مالی، وجود قوانین و مقررات خاص و سایر شرایط انجام نظارت مالی مشکلاتی وجود دارد که شناخت و واکاوی آنها میتواند امر نظارت مالی را تسهیل و موجبات انجام هرچه دقیقتر، بهتر، و سریعتر آنرا فراهم و بدینوسیله زمینه اجرای دقیقتر بودجه و عملکرد شفافتر مالی را برای دولت فراهم آورد.

بیان مسئله

در حکومت هایی که تابع نظام پارلمانی و قایل به تفکیک قوا هستند بطور معمول بودجه دارای سیکل خاصی شامل چهار مرحله تهیه و تدوین بودجه، تصویب بودجه، اجرای بودجه و نظارت بر بودجه می باشد.

صاحبنظران متفق القولند که در صورتی که تمام مراحل یاد شده بخوبی انجام گیرد اما نظارت مطلوب و مناسب صورت نگیرد اهداف متصور در بودجه حاصل نخواهد گردید بویژه اینکه مهمترین برنامه مالی و عملیاتی دولت در طی سال اجرای بودجه سالانه است، این برنامه به لحاظ گستردگی در حیطه عمل، حوزه های اقتصادی، اجتماعی، فرهنگی و حتی سیاسی را تحت تاثیر قرار می دهد و چنانچه هر یک از مراحل و علی الخصوص نظارت بر بودجه به درستی انجام شود، تحقق اهداف، تعادل و رشد اقتصادی و توسعه همه جانبه کشور را بدنبال خواهد داشت.

در کشور ما نظارت بر اجرای بودجه سالانه بر اساس قوانین و مقررات، از سوی دستگاه های مختلفی صورت می گیرد، بر اساس قانون اساسی تهیه و تدوین بودجه و اجرای بودجه بر عهده دولت (خاص) و تصویب بودجه و نظارت بر بودجه بر عهده مجلس شورای اسلامی می باشد، هرچند قانون اساسی نظارت بر بودجه را از وظایف قوه مقننه (دیوان محاسبات کشور) دانسته است لیکن با توجه به اهمیت موضوع نظارت و گستردگی بودجه و لزوم انجام نظارت درونی از سوی قوه مجریه بر اجرای بودجه های سالانه و ارائه عملکرد قوانین بودجه، قانون محاسبات عمومی کشور امر نظارت بر بودجه را بر عهده قوه مجریه نیز نهاده است این نظارت که نوعی نظارت از درون محسوب می شود نوعاً از نظارت های قبل و حین اجراست و خود شامل دو بخش نظارت عملیاتی و نظارت مالی است و بر اساس قانون یاد شده، به ترتیب توسط معاونت برنامه ریزی و نظارت راهبردی رئیس جمهور (سازمان مدیریت و برنامه ریزی سابق) و وزارت امور اقتصادی و دارایی انجام می گیرد این نظارت بمنظور اجرای هرچه دقیقتر قوانین بودجه سالیانه و باتبع آن پاسخگویی بهتر قوه مجریه در خصوص میزان پایبندی به قوانین بودجه به سایر قوا می باشد.

در تمام زمینه هایی که مباحث مالی مطرح است موضوع نظارت نیز مورد توجه قرار دارد و در مورد برنامه جامع و سالانه و تاثیر گذاری همچون بودجه این موضوع از اهمیت دو چندان برخوردار خواهد بود.

از جمله مهمترین وظایف وزارت امور اقتصادی و دارایی، تخصیص اعتبارات لازم برای هزینه های جاری و عمرانی با همکاری سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور و ابلاغ آن به دستگاههای اجرائی مربوط، پرداخت اعتبارات مصوب بودجه کل



کشور، تسلیم صورتحساب دریافتها و پرداختهای ماهانه مربوط به حسابهای درآمد بودجه عمومی دولت و سپرده‌های وزارتخانه‌ها و موسسات دولتی به دیوان محاسبات کشور، دریافت صورتحسابهای ماهانه و سالانه از دستگاههای اجرایی برای بررسی و درج در صورتحساب عملکرد بودجه سالانه کل کشور، تهیه و تنظیم صورتحساب عملکرد بودجه سالانه کل کشور و پیشنهاد وضع و یا اصلاح قوانین و مقررات مالی کشور می باشد و از طرفی، بر اساس قانون محاسبات عمومی ذیحساب ماموری است از طرف وزارت امور اقتصادی و دارایی به منظور اعمال نظارت و تامین هماهنگی لازم در اجرای مقررات مالی و محاسباتی در وزارتخانه‌ها و موسسات و شرکتهای دولتی و دستگاههای اجرایی محلی و موسسات و نهادهای عمومی غیر دولتی به این سمت منصوب می شود.

کنکاش در وضعیت فعلی نظارت مالی بیانگر مشکلات و موانعی در این زمینه است که بررسی، شناخت و واکاوی آنها می تواند موجب رفع مشکلات شده و نظارت مالی را تسهیل نماید و زمینه انجام هرچه دقیقتر، بهتر، و سریعتر آنها فراهم و نهایتاً اجرای دقیقتر بودجه و عملکرد شفافتر مالی را برای دولت فراهم آورد تا از این طریق دستیابی به اهداف مورد نظر در بودجه‌های سالانه و برنامه‌های میان مدت و بلند مدت تحقق یابد.

در راستای بررسی و شناخت مشکلات موجود سوالات زیر مطرح است :

۱. آیا برنامه ریزی و هدفگذاری مناسب در تقلیل مشکلات موجود موثر است؟
۲. آیا سازماندهی و ساختار فعلی تشکیلات رسمی تعبیه شده از سوی وزارت امور اقتصادی و دارایی برای نظارت مالی کفایت لازم را دارد و نیازی به تغییر و تحول ندارد؟
۳. نقش و تاثیر هر یک از مولفه‌های فوق‌الذکر در انجام نظارت مالی بهتر و کاهش مشکلات فعلی نظارت مالی چگونه است؟

پیشینه تحقیق

در سالهای اخیر پژوهش‌های مختلفی برای بررسی نحوه اجرای بودجه ریزی عملیاتی و آثار آن بر مبنای نظر سنجی از مقامات بودجه در ایالت‌های مختلف آمریکا صورت گرفته است. به عنوان نمونه ملکرز و ویلافبی^۳ (۱۹۹۸) برای پاسخ به این سؤال نظر سنجی‌های مختلفی را برای ایالت‌های آمریکا انجام دادند و دریافتند که بجز سه ایالت، همه ایالت‌ها دارای الزامات بودجه ریزی عملیاتی بوده‌اند و اکثر آن‌ها زمینه‌های قانونی را در دهه ۹۰ میلادی ایجاد کرده‌اند. جوردن و هکبارت^۴ (۱۹۹۹) نتایج نظرسنجی از مقامات اجرایی بودجه ایالتی را به منظور تعیین آثار عملیاتی کردن بودجه بر تصمیمات بودجه‌ای را، ارائه نمودند. آنها تایید کردند که بودجه ریزی عملیاتی به نحو گسترده‌ای در آمریکا به کار می‌رود، ولی این تنها شیوه ارزیابی عملکرد است که بر تخصیص منابع اثر می‌گذارد.

آندروز^۵ (۲۰۰۴) نشان داده است که امکان اجرای بودجه ریزی عملیاتی در ایالت‌هایی وجود دارد که در آنها توانایی حرفه‌ای و کارشناسی برای چنین تغییراتی بیشتر وجود دارد و مقامات برای اعمال چنین تغییراتی اختیارات بیشتری دارند، و میزان پذیرش

^۳. Melkers and Willoughby

^۴. Jordan and Hackbart

^۵. Andrews



تغییر نیز بیشتر است. برنز و لی^۴ (۲۰۰۴) دریافتند که استفاده از شاخص‌های اثربخشی عملکرد، نرخ‌های بهره‌وری در بودجه‌های ایالتی، از سال ۱۹۹۰ تا ۲۰۰۰ کمی کاهش یافته است. آنها همچنین دریافتند، در دوره‌های زمانی که سطوح منابع مالی تغییر کرده، این شاخص‌ها نیز به میزان زیادی بهبود یافته‌اند.

در تحقیقات انجام شده داخلی سهراب جهان دوست (۱۳۷۴) در پایان نامه کارشناسی ارشد خود موضوع تدوین بودجه عملیاتی در سازمان بنادر و کشتیرانی جمهوری اسلامی ایران را مورد مطالعه قرارداد که هدف از این تحقیق تهیه و تنظیم بودجه فعالیت‌های سازمان بنادر و کشتیرانی با استفاده از روش‌های تمام شده کالاها و خدمات بوده است.

مصطفی مقدس (۱۳۸۳) در پایان نامه کارشناسی ارشد خود به بررسی نظام بودجه بندی در ارتش جمهوری اسلامی ایران پرداخته است که هدف از این تحقیق انتخاب نظام بودجه بندی مناسب و کارا در راستای نیازهای ارتش جمهوری اسلامی ایران بوده است. تقی نمازی یوسفی در سال ۱۳۸۳ در پایان نامه کارشناسی ارشد خود موضوع امکان‌سنجی بودجه ریزی عملیاتی در فعالیت‌های آموزشی سپاه را مورد مطالعه قرارداد. هدف از این تحقیق این بود که آیا می‌توان بودجه فعالیت‌های آموزشی سپاه را به روش عملیاتی تهیه و تنظیم نمود؟ همچنین علی ابریشم در سال ۱۳۸۵ موضوع "استقرار بودجه ریزی عملیاتی در شهرداریها" را بعنوان موضوع پایان نامه خود انتخاب نمود.

جمشید بابایی در سال ۱۳۸۵ موضوع پایان نامه خود را تحت عنوان "تحلیل ساختار و فرآیند بودجه ریزی در ناجا با رویکرد نظام مند" انتخاب نمود و در پژوهشی علی پناهی در پژوهشی تحت عنوان "بررسی نظام بودجه ریزی موجود استان تهران و طراحی روش‌های اجرایی بودجه ریزی عملیاتی" به بررسی چگونگی اجرایی کردن بودجه ریزی عملیاتی در استان تهران پرداخته است.

به طور کلی روند پژوهش‌ها در پی تأیید اهمیت بودجه عملیاتی بوده است اما به زعم پژوهشگر دیگر زمان آن نیست که صرفاً از مزایای بودجه عملیاتی صحبت شود. لذا در این پژوهش با گردآوری مبانی بودجه عملیاتی و بیان نقاط ضعف و قوت آن مدلی مفهومی برای اجرای بودجه عملیاتی ارائه شده است.

سیر تطور قانون محاسبات عمومی کشور

بکارگیری بودجه سنتی مستلزم رعایت قوانین مندرج در قانون محاسبات عمومی است لذا اشاره ای گذرا به سیر تطور قانون محاسبات عمومی ضروری است. اگرچه در حدود یک قرن از تصویب قانون محاسبات عمومی کشور می‌گذرد و در چهار مرحله تغییر نموده است شاکله قانون محاسبات عمومی در این چهار مرحله با تغییر اساسی مواجه نبوده و حتی برخی از مواد با اندکی تغییر به تصویب رسیده است (سیف، ۱۳۸۶).

پس از دوره دوم قانونگذاری بعد از انقلاب مشروطه برای نخستین بار مجموعه قوانین حاکم بر مسائل مالی کشور تحت عنوان قانون محاسبات عمومی کشور گردآوری و تدوین گردید. با وجود همه نقائص موجود بیست و سه سال طول کشید تا قانون محاسبات عمومی کشور به طور کلی مورد تجدید نظر قرار گیرد و دومین قانون محاسبات عمومی کشور به سال ۱۳۱۲ جایگزین

^۴. Brones and Lie



آن گردید. قانون محاسبات عمومی کنونی که مصوب ۱۳۶۶ می باشد پس از انقلاب و به تبع تغییرات پیش آمده و الزامات جدید دستخوش تغییراتی گردیده است (شیخ ودودی، ۱۳۸۲).

در تدوین قانون محاسبات کنونی کوشش شد تا قوانین مالی و محاسباتی کشور مطابق با موازین جدید کشور تدوین شود با این وجود شاکله قوانین تفاوت چندانی با ادوار قبلی نداشته است. به همین علت طی سالیان بعد و به موازات الزامات جدید اصلاحیات زیادی برای آن ارائه شده است (محمودی، ۱۳۸۱).

سیر تطور بودجه و بودجه ریزی

از زمان پیدایش واژه بودجه، تعاریف متعددی از آن بعمل آمده است که با توجه به نوع برداشت و نگاه افراد به موضوع بودجه متفاوت می باشد. در ابتدای امر، بودجه صرفاً "به معنای بودجه نویسی مطرح بود. به همین دلیل تعاریفی که از این واژه صورت گرفته، معنای بودجه نویسی را در اذهان تداعی می نمایند (یوسفی نژاد، ۱۳۸۶). مفهوم و تعریف بودجه را از دیدگاه علمی و دیدگاه قانونی می توان مورد بررسی قرار داد.

از دیدگاه عرفی و علمی عموماً مشتمل بر تعاریفی است که از سوی صاحب نظران و اندیشمندان اقتصادی ارائه گردیده است. به عنوان نمونه در تعریفی از بودجه آمده است: بودجه عبارتست از نگاه داشتن حساب دخل و خرج دولت و ایجاد توازن میان درآمدها و هزینه ها تا در اثر آن کسری بودجه پیش نیاید (بابائی، ۱۳۸۱).

از نظر قانونی نیز در ماده یک قانون محاسبات عمومی کشور مصوب یکم شهریور ماه سال ۱۳۶۶ کشور بودجه به صورت زیر تعریف شده است: "بودجه کل کشور برنامه مالی دولت است که برای یک سال مالی تهیه می گردد و حاوی پیش بینی درآمدها و سایر منابع تامین اعتبار و برآورد هزینه ها برای انجام عملیاتی که منجر به نیل سیاست ها و هدفهای قانونی می شود بوده و از سه قسمت به شرح زیر تشکیل می شود" (شیخ ودودی، ۱۳۸۲).

بطور کلی قبل از مشروطیت و در دوران طولانی حکومت شاهنشاهی در ایران، نظارت مردم بر بودجه در حداقل بوده و شاهان در راس حکومت قراردادشوند و چگونگی اخذ مالیات از مردم توسط آنان صورت می گرفت. با پیدایش انقلاب مشروطه، در زمینه بودجه قوانینی رواج یافت که عمدتاً از قوانین فرانسه نشأت گرفته بود. در ایران اولین بودجه کشور را به روش جدید پس از مشروطیت، صنیع الدوله هدایت در سال ۱۲۸۹ هجری شمسی تهیه و تقدیم مجلس نمود. این روش تا سال ۱۳۲۰ هجری شمسی به همین منوال ادامه داشت و اداره امور بودجه بر عهده وزارت دارایی بود. در سالهای ۱۳۲۷ همراه با بودجه جاری، بودجه عملیات شرکت های دولتی نیز تهیه و به مجلس تسلیم شد. در سال ۱۳۴۰ کلیه امور مربوط به بودجه عمرانی به سازمان برنامه و تمامی امور مربوط به بودجه عادی به وزارت دارایی محول شد. از سال ۱۳۴۶ وظیفه تهیه بودجه عادی و عمرانی که به طور جداگانه در دفتر مرکزی برنامه ریزی و دفتر مرکزی بودجه تهیه می شدند به واحد جدیدی بنام «دفتر مرکزی طرح و بودجه» واگذار شد. در سال ۱۳۴۷ برنامه پنجساله چهارم تصویب گردید و برنامه عمرانی پنجساله پنجم از سال ۱۳۵۲ اجرایی شد و تا سال ۱۳۵۶ ادامه داشت (احمدی، ۱۳۸۲).



از سال ۱۳۵۸ تا سال ۱۳۶۷ مصادف با پیروزی انقلاب و شروع جنگ، بخاطر مشکلات پدید آمده عملاً^۱ اتفاق مهمی در روند تهیه و تنظیم بودجه کل کشور بوجود نیامد. در سال ۱۳۶۸ برنامه اول توسعه بعد از انقلاب اسلامی به تصویب مجلس رسید و تا سال ۱۳۷۳ ادامه داشت. در این سالها اهداف بودجه در قالب برنامه های پنج ساله اداه یافت تا در سال ۱۳۸۴ تهیه بودجه بروش عملیاتی مورد تأکید مسئولین قرار گرفت و بخشنامه بودجه سال ۱۳۸۵ نیز بر همین اساس تهیه و به کلیه دستگاههای اجرایی ابلاغ و در نهایت به مجلس تقدیم و به تصویب رسید(کردبچه، ۱۳۸۵).

مسیر وخاستگاه بودجه ریزی عملیاتی

رکود اقتصادی سالهای ۱۹۳۰ ناشی ازجنگ جهانی دوم منجر به مجموعه مشکلات جدیدی شد که درجهت حل این مشکل ایجاد نظام بودجه دوگانه هزینه های جاری و سرمایه ای بعمل آمد. هدف این اصلاح که بخصوص درکشورهای اسکاندیناوی انجام شد ایجادیک بودجه سرمایه ای بود که فقط ازطریق استقراض تامین مالی شده ودارائیهای حاصل ازآن دارای طول عمر بیشتری بوده وقادر به ایجاد درآمد ودر نتیجه بازپرداخت هزینه های وام اخذشده درآینده باشد. با گسترش فعالیتهای دولت آقای سرجان هیکس برای اولین بار درکارهای خود ابعاد اقتصادی را وارد ساختار بودجه دولت کرد که این اقدام او تاثیر بسزایی درساختار بودجه کشور انگلیس داشت- دردهه ۱۹۵۰ اصلاحات بودجه ای دووجه متمایزداشت: ۱- درکشورهای صنعتی توجه بیشتر به سوی کاهش کنترلهای قانونی معطوف گردید در حالیکه درکشورهای درحال توسعه بودجه بعنوان عاملی برای حرکت درآوردن برنامه های توسعه وبه حداقل رساندن تفاوتهای نهادی بین دستگاههای مالی سنتی ودستگاههای برنامه ریزی سازمان یافته مورد تاکید قرارگرفت. کاهش کنترل قانونی نهایتاً^۲ منجر به ایجاد نظام بودجه ریزی عملیاتی شد که برای اولین بار توسط کمیسیون اول «هوور»^۳ به کنگره آمریکا پیشنهاد شد وکنگره نیز اجرای آنرا درارتش پیشنهاد نمود ودرسال بعد ازآن استفاده ازاین نظام دردولت فدرال الزامی شد. این نظام دردهه ۱۹۶۰ با شکست روبرو شد- دراین دهه جنبش تغییرات بودجه ای ازکشورهای انگلیس، کانادا و آمریکا آغاز شد. در آمریکا آقای مک ناما را به همراه آقای چارلز هیتچز بودجه ریزی PPBS را مطرح ودروزارت دفاع آنرا بکار گرفت که ۳۵ سال ازاین روش استفاده شد(البته در بعضی از دستگاههای دیگر نیز بکار گرفته شد) ضمن اینکه درهمین دهه (۱۹۶۰) نوع دیگری از بودجه بنام بودجه ریزی برمبنای صفر توسط آقای پیتر فییر مطرح ودروزارت کشا ورزی آمریکا بکار گرفته شد که با موفقیت همراه نبود. اصلاحات دهه ۱۹۶۰ وتغییرات دهه قبل تلاش برای اجرای شقوق جدید بودجه ریزی عملیاتی درکشورهای درحال توسعه ایجاد شد. دردهه ۱۹۷۰ بودجه ریزی برمبنای صفر در ایالت جورجیای آمریکا بکار گرفته شد که بدلیل مشکلاتی که بوجود آمد درسال ۱۹۸۱ کنار گذاشته شد. درهمین دهه نوعی از بودجه ریزی بنام بودجه ریزی اضافی درکشورکانادا مورد استفاده قرارگرفت که بودجه به ۹ لفاف تقسیم می شد- درهمین زمان روش دیگری بنام بودجه بندی برمبنای مدیریت هدفمند مطرح که بنا به دلایلی مورد استفاده قرارنگرفت. دردهه ۱۹۸۰ بودجه ریزی برمبنای عملکرد(عملیاتی) در ۴۷ ایالت از ۵۰ ایالت آمریکا مورد استفاده قرارگرفت ودرسال ۲۰۰۴ سازمان مدیریت وبودجه آمریکا از سازمانهای دولتی

^۱ - Hover Commission



درخواست کرد که برای سال مالی ۲۰۰۵ و سالهای بعد از آن نظام بودجه ریزی عملیاتی را مبنای کار خود قرار دهند^۸ (سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور، ۱۳۸۵).

فرضیه های تحقیق

فرضیه های این تحقیق عبارتند از:

۱. ارتقای برنامه ریزی و هدفگذاری در کاهش مشکلات نظارت مالی بر بودجه کل کشور موثر است.
۲. بهبود در سازماندهی و تشکیلات در کاهش مشکلات نظارت مالی بر بودجه کل کشور موثر است.

روش تحقیق

روش تحقیق در این پایان نامه به لحاظ اینکه واقعیتها همانطور که هست و بدون هیچگونه دخل و تصرف تشریح و تفسیر می شوند از نوع توصیفی می باشد. قلمرو مکانی تحقیق حاضر به لحاظ استقرار وزارتخانه ها ، سازمانها ، و دستگاههای اجرایی و اشتغال ذیحسابان از سوی وزارت امور اقتصادی و دارائی در هریک از وزارتخانه ها و سازمانهای مورد اشاره به منظور اعمال نظارت و تامین هماهنگی لازم در اجرای مقررات مالی و محاسباتی و ارتباط و تعامل مستقیم آنان با اداره کل نظارت مالی و امور ذیحسابیهای وزارت امور اقتصادی و دارائی، وزارتخانه ها ، سازمانها ، و دستگاههای اجرایی دولتی مستقر در شهر تهران می باشد.

بر اساس ماده (۹۰) قانون محاسبات عمومی اعمال نظارت مالی بر مخارج وزارتخانه ها و موسسات دولتی و شرکتهای دولتی از نظر انطباق پرداختها با مقررات قانون مذکور و سایر قوانین و مقررات راجع به هر نوع خرج ، بر عهده وزارت امور اقتصادی و دارائی قرار گرفته است و بر اساس ماده (۳۱) همان قانون ، ذیحساب ماموری است که به حکم وزارت امور اقتصادی و دارائی برای اداره امور حسابداری وزارتخانه ، سازمانها و موسسات دولتی و تطبیق پرداختها با قوانین و مقررات مالی و حفظ اسناد و دفاتر مربوط به این سمت منصوب می شود ، لذا قلمرو موضوعی این تحقیق مواد (۳۱) و (۹۰) قانون محاسبات عمومی کشور می باشد.

جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری این تحقیق شامل کلیه ذیحسابان شاغل در وزارتخانه ها ، سازمانها، دستگاهها، موسسات و شرکتهای دولتی مستقر در شهر تهران است که تعداد آنان حدود ۶۰ نفر می باشد. در این تحقیق با توجه به محدود بودن جامعه آماری، برای تمامی افراد پرسشنامه تهیه و توزیع شد که از تعداد ۶۰ نفر، تعداد ۴۸ پرسشنامه تکمیل شده و قابل استفاده واصل گردید و مورد استفاده قرار گرفت لذا در این تحقیق جامعه و نمونه آماری با هم برابر هستند.

بررسی فرضیات تحقیق

به منظور بررسی فرضیات تحقیق، از آزمون علامت یک نمونه ای برای بررسی میانه یک صفت در جامعه استفاده گردید.

چنانچه M میانه یک صفت در جامعه آماری باشد، می توان در خصوص آن فرض یک دنباله ای زیر را مورد آزمون قرار داد:

$$\begin{cases} H_1: M \leq m. \\ H_0: \end{cases}$$

^۸ -[http:// www.Mporg.Com](http://www.Mporg.Com)



$$M > m.$$

که در آن m یک عدد ثابت است، که در اینجا عدد ۳، یعنی حد متوسط، برای آن در نظر گرفته شده است. برای انجام این آزمون، هر یک از مقادیر داده‌ها با عدد m مقایسه شده و سپس تعداد داده‌هایی که بزرگتر از m ، مساوی m و کوچکتر از m هستند، مشخص شده و سپس از توزیع دوجمله‌ای جهت انجام آزمون استفاده می‌شود.

فرض صفر (H_0) وقتی رد می‌شود که سطح معنی‌داری به دست آمده، کوچکتر از سطح آزمون ($\alpha=0/05$) باشد. فرضیه اول:

«ارتقای برنامه‌ریزی و هدفگذاری در کاهش مشکلات نظارت مالی بر بودجه کل کشور مؤثر است.»

به منظور بررسی این فرضیه، میانگین ارزش عددی ۷ شاخص مربوطه (سوالات ۱ تا ۷ پرسشنامه) برای هر یک از پاسخگویان محاسبه و سپس از آزمون علامت جهت آزمودن فرض زیر استفاده گردید که نتایج این آزمون در جدول زیر درج شده است:

(ارتقای برنامه‌ریزی و هدفگذاری در کاهش مشکلات نظارت مالی بر بودجه کل کشور مؤثر نیست.)

$$\left\{ \begin{array}{l} H_0 : M \leq 3 \\ H_1 : M > 3 \end{array} \right.$$

(ارتقای برنامه‌ریزی و هدفگذاری در کاهش مشکلات نظارت مالی بر بودجه کل کشور مؤثر است.)

جدول ۱: نتایج آزمون علامت جهت بررسی تأثیر ارتقای برنامه‌ریزی و هدفگذاری در کاهش مشکلات نظارت مالی بر بودجه

کل کشور

سطح معنی‌دار (Sig.)	میان	تعداد داده‌های			تأثیر ارتقای برنامه‌ریزی و هدفگذاری
		کوچکتر از ۳	مساوی ۳	بزرگتر از ۳	
۰/۰۰۰۰	۳/۵۰۰	۵	۱	۴۴	دار

با توجه به سطح معنی‌داری به دست آمده ($\text{Sig.} = 0/0000$) که کوچکتر از سطح آزمون ($\alpha=0/05$) است، فرض صفر (H_0) رد می‌شود، یعنی با ۹۵ درصد اطمینان می‌توان گفت ارتقای برنامه‌ریزی و هدفگذاری اثر معنی‌داری در کاهش مشکلات نظارت مالی بر بودجه کل کشور دارد، به عبارت دیگر فرضیه اول تحقیق، مورد تأیید قرار می‌گیرد. فرضیه دوم:

«بهبود در سازماندهی و تشکیلات در کاهش مشکلات نظارت مالی بر بودجه کل کشور مؤثر است.»

به منظور بررسی این فرضیه، میانگین ارزش عددی ۷ شاخص مربوطه (سوالات ۸ تا ۱۴ پرسشنامه) برای هر یک از پاسخگویان محاسبه و سپس از آزمون علامت جهت آزمودن فرض زیر استفاده گردید که نتایج این آزمون در جدول زیر درج شده است:

(بهبود در سازماندهی و تشکیلات در کاهش مشکلات نظارت مالی بر بودجه کل کشور مؤثر نیست.)

$$\left\{ \begin{array}{l} H_0 : M > 3 \end{array} \right.$$



$H_1: M \leq 3$ (بهبود در سازماندهی و تشکیلات در کاهش مشکلات نظارت مالی بر بودجه کل کشور مؤثر است).

جدول ۲: نتایج آزمون علامت جهت بررسی تأثیر بهبود در سازماندهی و تشکیلات در کاهش مشکلات نظارت مالی بر بودجه کل کشور

سطح معنی‌دار (Sig.)	میانہ	تعداد داده‌های			
		بزرگتر از ۳	مساوی ۳	کوچکتر از ۳	
۰/۰۷۱۹	۳/۱۴۳	۲۹	۳	۱۸	تأثیر بهبود در سازماندهی و تشکیلات

با توجه به سطح معنی‌داری به دست آمده (Sig. = ۰/۰۷۱۹) که بزرگتر از سطح آزمون ($\alpha=0/05$) است، فرض صفر (H_0) رد نمی‌شود، یعنی می‌توان گفت بهبود در سازماندهی و تشکیلات اثر معنی‌داری در کاهش مشکلات نظارت مالی بر بودجه کل کشور ندارد، به عبارت دیگر فرضیه دوم تحقیق، مورد تأیید قرار نمی‌گیرد.

نتیجه گیری

نتیجه گیری از یافته های مشخصات عمومی

اولین سوال مربوط به مشخصات فردی در خصوص میزان تجربه یا سنوات خدمتی افراد است که نتایج بدست آمده نشان می‌دهد که بیشترین تعداد افراد پاسخ دهنده دارای سابقه کاری در سطح ۲۰ الی ۲۵ سال قرار دارند که این خود نشانگر اینست که افراد مورد سوال، از افراد با تجربه در امور مالی می‌باشند و از نظر میزان سابقه کار برای انجام تحقیق و پاسخگویی به سئوالات در سطح خوب و قابل قبولی می‌باشند لذا تحقیق انجام شده می‌تواند از اعتبار بالاتری برخوردار گردد.

دومین سوال مربوط به مشخصات فردی در خصوص میزان تحصیلات افراد است که نتایج بدست آمده نشان می‌دهد هر چند بیشترین فراوانی در اختیار افراد دارای مدرک تحصیلی لیسانس است لیکن درصد بسیار کمی دارای مدرک تحصیلی فوق دیپلم و درصد بسیار قابل توجهی از افراد دارای مدرک تحصیلی فوق لیسانس بوده اند نگاه به سطح تحصیلی پاسخ دهندگان به پرسشنامه تحقیق بیانگر این است که پرسش شونده‌گان این تحقیق از نظر تحصیلات نیز در سطح بسیار خوب و قابل قبولی قرار دارند لذا تحقیق حاضر از این نظر نیز در شرایط خوبی قرار دارد.

نتیجه گیری از یافته های فرضیات

فرضیه اول

فرضیه اول تأثیر ارتقای برنامه‌ریزی و هدفگذاری در کاهش مشکلات نظارت مالی بر بودجه کل کشور را مورد بررسی قرار داده است که نتیجه بدست آمده از آزمون این فرضیه نشان دهنده این است که با توجه به سطح معنی‌داری به دست آمده که کوچکتر از سطح آزمون است، فرض صفر (عدم تأثیر ارتقای برنامه‌ریزی و هدفگذاری در کاهش مشکلات نظارت مالی بر



بودجه کل کشور) رد می‌شود، بنابر این در این تحقیق این نتیجه بدست می‌آید که ارتقاء و بهبود بر نامه ریزی در کاهش مشکلات نظارت مالی موثر بوده و می‌توان این نتیجه را گرفت که این مولفه اثر معنی‌داری در کاهش مشکلات نظارت مالی بر بودجه کل کشور دارد، لذا فرضیه اول تحقیق، مورد تأیید قرار می‌گیرد.

فرضیه دوم

فرضیه دوم به تاثیر بهبود در سازماندهی و تشکیلات در کاهش مشکلات نظارت مالی بر بودجه کل کشور پرداخته است که نتیجه بدست آمده از آزمون این فرضیه گویای این است که با توجه به سطح معنی‌داری به دست آمده که بزرگتر از سطح آزمون است، فرض صفر (عدم تاثیر بهبود در سازماندهی و تشکیلات در کاهش مشکلات نظارت مالی بر بودجه کل کشور) رد

نمی‌شود، یعنی می‌توان گفت که عامل سازماندهی و تشکیلات تاثیر چندان قابل توجهی در کاهش مشکلات نظارت مالی نداشته و حتی شاید بتوان این نتیجه را بدست آورد که سازماندهی و ساختار فعلی از دید پاسخگویان در تحقیق نیاز به تغییر و تحول ندارد لذا فرضیه دوم تحقیق، مورد تأیید قرار نمی‌گیرد.

پیشنهادات

پیشنهادات در راستای فرضیات تحقیق

در راستای فرضیات تحقیق و با عنایت به نتایج بدست آمده از آزمون فرضیات تحقیق پیشنهاد می‌گردد:

۱- ارتقاء برنامه ریزی و هدفگذاری بعنوان یک مسئله مهم و تاثیر گذار در کاهش مشکلات نظارت مالی بر بودجه کل کشور، در اداره کل نظارت مالی و امور ذیحسابیهای وزارت امور اقتصادی و دارائی مورد توجه بیشتری قرار گرفته و با جدیت بیشتری دنبال شود.

۲- در راستای افزایش دانش تخصصی نیروی انسانی بویژه ذیحسابان وزارتخانه ها ، سازمانها و دستگاه های اجرایی دولتی بهره مندی از دوره های آموزشی مرتبط شغلی به نظر یک ضرورت جدی بوده و بعنوان یک پیشنهاد مطرح می‌گردد، علی الخصوص دوره های آموزشی مرتبط با قوانین و مقررات مالی که از نظر پرسش شوندگان و صاحب نظران ، بسیار حائز اهمیت بوده و می‌تواند موجب کاهش مشکلات نظارت مالی گردد در سرلوحه کار مسئولین امر قرار گیرد .

منابع فارسی

- ۱- امیر کبیری، ع و همکاران، ۱۳۸۰، "مروری جامع بر نظریه های مدیریت و سازمان"، تهران ، انتشارات نگاه دانش .
- ۲- بابایی، ح، ۱۳۷۹، " بودجه ریزی دولتی در ایران از نظریه تا سیاست"، تهران، شرکت چاپ و نشر بازرگانی.
- ۳- تقوی، م، ۱۳۶۸، "مالیه عمومی"، تهران، چاپخانه احمدی.
- ۴- رنگریز، ح. و همکاران، ۱۳۸۳، " دولت و بودجه ریزی نوین دولتی"، تهران، انتشارات شکوه اندیشه.
- ۵- روابط عمومی وزارت امور اقتصادی و دارائی، ۱۳۸۸، "نمای سی ساله وزارت امور اقتصادی و دارائی"، تهران، چاپخانه بانک رفاه
- ۶- سعادت، ا، ۱۳۸۴، "مدیریت منابع انسانی"، تهران، سازمان مطالعه و تدوین کتب علوم انسانی (سمت).
- ۷- شیخ ودودی، ا، ۱۳۸۲، "کلیات قانون محاسبات عمومی کشور"، (شیخ ودود (تهران)، اول



دانشگاه شهید بهشتی - اردیبهشت ۱۳۹۵

- ۸- علیی، ح. و همکاران، ۱۳۸۷، "آمار و احتمالات کاربردی"، اراک، نشر نویسنده.
- ۹- فرج‌وند، ا، ۱۳۸۳، "فراگرد تنظیم تا کنترل بودجه"، نشر فروش (تبریز)، اول
- ۱۰- فرزب، ع، ۱۳۷۹، "بودجه ریزی دولتی در ایران"، تهران مرکز آموزش مدیریت دولتی
- ۱۱- کرد بچه، م، ۱۳۸۵، "مبانی نظری، سیر تحولات بین‌المللی، بررسی تطبیقی، تحولات نظام بودجه‌ریزی در ایران"، ناشر سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور
- ۱۲- موسی‌خانی، م و مسعود منشی‌زاده، ۱۳۸۵، "اصول و مبانی بودجه‌ریزی نوین در ایران"، انتشارات دانشگاه آزاد اسلامی قزوین.
- ۱۳- مومنی، م، ۱۳۸۶، "تحلیل داده‌های آماری با استفاده از spss"، تهران، انتشارات کتاب نو.
- ۱۴- میرسپاسی، ن، ۱۳۷۷، "مدیریت منابع انسانی و روابط کار"، تهران، انتشارات میر.
- ۱۵- واحد پژوهش مجد، ۱۳۷۵، "قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران"، ناشر مجمع علمی و فرهنگی مجد (تهران).
- ۱۶- یکتائی، م، ۱۳۴۰، "تاریخ داریی ایران"، تهران، نشر پیروز.
- ۱۷- Brets cheider , alfred and vihelm revtersward ; performance budgeting in brief – central concepts and procedures final version , ۲۰۰۲
- ۱۸- Diamond , jack. Performance budgeting: managing the reform process international monetary fund imf working paper. february ۲۰۰۳.
- ۱۹- Friedman mark , “performance measures in results – baysed budgeting “ prepared for the finance project , may ۱۹۹۷.
- ۲۰- Cooper,R. Activity – Based Costing AND THE Len Enterprise. Journal of Cost Management , Winter , ۱۹۹۶, P: ۶-۱۴.
- ۲۱- Diamond, jack, " performance Budgeting – is Accrual Accounting Required? " IMF working paper , Desamr , ۲۰۰۲.
- ۲۲- Ronald, McGill, " performance budgeting in the least Developed Countries", October, ۹-۱۱, ۲۰۰۶.
- ۲۳- Johan, J.A. posseth & Frans, K.M. Van Nispen, performance budgeting in the netherlans : From policy budget to accounting , June, ۱-۳, ۲۰۰۶.

منابع اینترنتی

۱. <http://www.mefa.ir/home-fa.html>
۲. <http://www.gio.ir/home-fa.html>
۳. SAI of Korea <http://www.bai.go.kr>
۴. SAI of the United Kingdom <http://www.open.gov.uk/nao/home.htm>

نقش و کارکرد دیوان محاسبات در تحقق نظارت مالی

محمد هدایتی زفرقندی^۱

چکیده

کارآمدی و پویایی نظام‌های سیاسی و اجتماعی، رابطه مستقیمی با نحوه نظارت دارد. بخش دولتی به خصوص در ایران باتوجه به گستردگی و تأثیرگذاری که دارد، یکی از بخش‌های مهم در نظام مالی هر کشور محسوب می‌شود که ضرورت نظارت مالی بر عملکرد آن از اهمیت فراوان برخوردار است. یکی از انواع این نظارت‌های مالی نظارت دیوان محاسبات به عنوان یکی از جلوه‌های نظارت مالی پارلمانی است؛ نظارتی که براساس قانون اساسی و قانون محاسباتی عمومی به منظور نحوه عمل در خصوص بودجه سنواتی انجام می‌پذیرد، لذا به دلیل اهمیت بودجه سنواتی این نوع نظارت هم باتوجه به جایگاه مجلس شورای اسلامی در ساختار قدرت در ایران و نوع عمل در این خصوص واجد ویژگی‌ها و ترتیبات خاصی است و بررسی آن ضروری می‌باشد. در این مقاله ضمن بررسی مفهوم نظارت و نظارت مالی سعی شده است باتوجه به قوانین به بررسی نحوه نظارت دیوان محاسبات و نقش آن در تحقق نظارت مالی پارلمانی پرداخته شود. مهمترین هدف، بررسی این موضوع است که دیوان محاسبات بر کلیه امور مالی دستگاه‌ها و نهادها نظارت دارد یا صرفاً این دیوان نظارت بر بودجه سنواتی را برعهده دارد. بررسی‌ها نشان می‌دهد وظایف دیوان محاسبات کشور مبنی بر نظارت مالی دستگاه‌ها صرفاً بودجه سنواتی را شامل و سایر درآمدها و هزینه‌ها را در بر نمی‌گیرد و نیاز است به منظور رفع این نقیصه اصلاحاتی در قوانین انجام تا مجلس شورای اسلامی به عنوان نماینده مردم از طریق دیوان محاسبات به عنوان مرجع تخصصی حسابرسی، نظارت بر کلیه درآمد و هزینه‌های دستگاه‌ها را برعهده داشته باشد.

واژگان کلیدی: دیوان محاسبات، نظارت مالی، مجلس شورای اسلامی، کارکرد.

^۱ دانشجوی دکتری حقوق عمومی، دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران جنوب

مقدمه

به بودجه شامل تصویب و نظارت بر اجراء پس از خرج برعهده مجلس شورای اسلامی قرار گرفته است. در تصویب بودجه، مجلس موضوع را از طریق بررسی اولیه در کمیسیون تلفیق بودجه مرکب از نمایندگان کمیسیون برنامه و بودجه و سایر کمیسیون‌های تخصصی عملیاتی می‌نماید تا پس از تصویب آنرا جهت تصویب نهایی به صحن علنی مجلس برسد. اما با تصویب لایحه در مجلس شورای اسلامی کار این نهاد و نقش‌آفرینی در حوزه بودجه به پایان نمی‌رسد چرا که براساس اصل پنجاه و چهار و پنجاه و پنج قانون اساسی در این خصوص وظیفه دیگری هم برای مجلس پیش‌بینی شده است، آنجائیکه مجموعه‌ای به نام دیوان محاسبات را ذکر کرده است. پس از تصویب بودجه سالیانه توسط رئیس‌جمهور به دستگاه‌های اجرایی و الزام این دستگاه‌ها به اجرای آن، در قوانین موضوعه دو نوع نظارت در خصوص اجرای بودجه پیش‌بینی شده است: یکی نظارت در حین خرج و دیگری نظارت پس از خرج، که اولی توسط وزارت اقتصاد و امور دارایی و از طریق ذیحساب هر دستگاه انجام و نوع دوم نظارت برعهده دیوان محاسبات قرار گرفته است. دیوان محاسبات براساس قانون به شکل مستقیم زیرنظر مجلس شورای اسلامی قرار گرفته است، زیرا در ابتدای هر دوره مجلس شورای اسلامی، رئیس و دادستان آن بنا به پیشنهاد کمیسیون برنامه و بودجه به مجلس معرفی و با اخذ رأی موافق نمایندگان مشغول به فعالیت خواهد شد، حتی بودجه و ساختار این دیوان نیز توسط کمیسیون یاد شده بررسی و به تصویب می‌رسد تا هیچگونه وابستگی با سایر نهادها نداشته و بتواند به طور مستقل نظارت مالی مجلس را محقق کند.

می‌گویند «قدرت مطلق، فساد مطلق، می‌آورد» (آنسیکلوپدیا آمریکا، ۱۲۹)، پس ضمن توجه به نحوه توزیع قدرت در جوامع مردم‌سالار، ضروری می‌نماید هر قسمت از قدرت توسط بخش دیگری مهار شود و سازوکاری برای قدرت پیش‌بینی گردد، موضوعی که هدف اصلی حاکمیت قانون را هم محقق می‌کند.

این موضوع در آموزه‌های دینی و اعتقادی ما نیز مورد توجه قرار گرفته است که قدرت بی‌حد و حصر باعث ایجاد فساد و طغیان می‌گردد تا جائیکه خداوند متعال در قرآن می‌فرماید: هنگامی که انسان خود را بی‌نیاز و مستغنی ببیند، طغیان می‌کند (سوره علق/۶ و ۷۱). حضرت علی (ع) نیز در این خصوص می‌فرماید: کسی که مالک شود، خویشان را بر دیگران مقدم می‌شمارد (نهج‌البلاغه حکمت ۱۶۰۲). پس در تمام نظام‌های مردم‌سالار ترتیبات و شرایط متعددی برای نظارت بر اعمال حکومت پیش‌بینی و براساس اصل پاسخگویی هر شخص مسئول موظف به پاسخگویی در برابر نهادهای ناظر پیش‌بینی شده در قوانین است تا حدود و ضوابط را رعایت کرده باشد.

براساس اصول قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، دو موضوع قانونگذاری و نظارت به عنوان وظایف اصلی مجلس پیش‌بینی شده که یکی از جلوه‌های نظارت پارلمانی، نظارت مالی قوه مقننه بر اجرای بودجه است. مطابق اصل پنجاه دوم قانون اساسی وظیفه تهیه بودجه کل کشور به عنوان سند مالی سالیانه مشتمل بر میزان دخل و خرج سنواتی برعهده قوه مجریه است، اما دو بخش دیگر مربوط



حوزه مسئولیت‌ها و اختیارات قانونی خود؛ اعمال گسترده و متفاوتی را انجام می‌دهند و اعمال حکومت همه جامعه را فرا می‌گیرد به صورتی که همه افراد از اعمال حکومت متأثر و زیان یا نفعی را احساس می‌کنند. یکی از راهکارهای اصولی، نظارت بر اعمال کارگزاران برای فراهم کردن زمینه ارزیابی است (عمیدزنجانی و موسی‌زاده، ۱۳۸۹: ۲۹). و از جمله مهمترین این نوع نظارت‌ها نظارت بر اعمال مالی کارگزاران است، اینکه آیا اعمال مالی ایشان براساس قانون بوده است و به چه میزان اهداف قانونگذار را در راه اجرای بودجه محقق کرده‌اند؟ پس اهمیت بررسی نظارت مالی و نقض دیوان محاسبات در این راه از اهمیت به سزایی برخوردار است. کارآمدی و پویایی نظام‌های سیاسی و اجتماعی، رابطه مستقیمی با نحوه نظارت دارد. بخش دولتی به خصوص در کشور ما باتوجه به گستردگی و تأثیرگذاری که دارد، یکی از بخش‌های مهم در نظام مالی هر کشور محسوب که ضرورت نظارت مالی بر عملکرد آن از اهمیت فراوان برخوردار است، زیرا موفقیت و پیشرفت هر دولت مرهون نظارت‌های مالی موثر و کارآ است که در مراحل مختلف و تحت عناوین گوناگون اعمال می‌شود.

یکی از انواع این نظارت‌های مالی نظارت دیوان محاسبات به عنوان یکی از جلوه‌های نظارت مالی پارلمانی است؛ نظارتی که براساس قانون اساسی و قانون محاسباتی عمومی به منظور نحوه عمل در خصوص بودجه سنواتی انجام می‌پذیرد، لذا به دلیل اهمیت بودجه سنواتی این نوع نظارت هم باتوجه به جایگاه مجلس شورای اسلامی در ساختار قدرت در ایران و نوع عمل در این خصوص واجد

نظارتی که به جزء رسیدگی و صدور حکم در هیأت‌های مستشاری در قالب گزارش تفریغ بودجه نیز تجلی می‌یابد، چون دیوان محاسبات موظف است گزارش یاد شده را که به نوعی نشان دهنده میزان موفقیت دولت در اجرای بودجه است را تقدیم مجلس نماید (اصل ۵۵ قانون اساسی)، اما همچنان میزان تأثیرگذاری این گزارش در بودجه‌های سال‌های بعد، دچار سوال و اشکال است چون این گزارش پس از تصویب بودجه سال آینده تقدیم مجلس می‌شود و صرفاً در این بخش جنبه اطلاعی یافته و کارکرد خود برای تصمیم‌گیری در سال بعد را از دست خواهد داد و گویا فقط در یک سال گزارش تفریغ بودجه قبل از تصویب بودجه سال بعد تقدیم مجلس شده است که این موضوع نیز جای تأمل فراوانی دارد. بررسی قوانین در نظام حقوقی ایران نشان می‌دهد بسیاری از بخش‌ها و دستگاه‌های حکومتی از نظارت این چنینی در حوزه مالی مستثنی هستند و عملاً هدف قانونگذار در این خصوص به نحو صحیح محقق نمی‌شود. فرضیه اصلی بر این است که نظارت دیوان محاسبات کشور به عنوان یکی از انواع نظارت‌های پارلمانی بر دستگاه‌های دولتی فقط شامل قوه مجریه و آن بخش از بودجه دستگاه‌هایی می‌شود که از بودجه سنواتی برخوردار هستند و سایر درآمدها از جمله درآمدهای اختصاصی دستگاه‌ها را شامل نمی‌شود و از این بابت دچار خلاء قانونی هستیم.

اهمیت و ضرورت موضوع

حکومت از سلسله نهادهای اساسی و دستگاه‌های سیاسی، اقتصادی، فرهنگی و اجتماعی تشکیل شده که هر کدام در

ویژگی‌ها و ترتیبات خاصی است و بررسی آن ضروری می‌باشد. بررسی آثار و پیشینه موضوع نشان می‌دهد اکثر اساتید در کتاب‌های حقوق اساسی بسیار گذرا به موضوع نظارت دیوان محاسبات اشاره داشته و صرفاً براساس اصول قانون اساسی آنرا مورد توجه قرار داده‌اند.

مفهوم نظارت و انواع آن

۱- مفهوم نظارت

از نظر لغوی کلمه نظارت به فتح و کسر نون به کار می‌رود و ریشه آن نظر است. نظر در لغت به معنی مشاهده، تأمل و تفکر در چیزی آمده است. نظر در معانی دیگری نظیر مهلت، انتظار، حکم و فصل دعاوی نیز به کار رفته است. کلمه ناظر نیز از همین ریشه و به معنی نگاه کننده، چشم، مراقب و نگهبان استعمال شده است. نظارت از ریشه عربی نظر به معنای نگرستن، مشاهده همراه با تدبیر و تفکرات (معین، ۱۳۸۷: ۱۱۶۱). معادل لاتین نظارت (کنترل) یا بازنگری است که در معنای اعمال محدودیت می‌باشد مانند کنترل سیاسی یا کنترل پارلمانی که مراقبت عمومی از مسئله یا امری را معنا می‌دهد. نظارت به طور خاص در علمی مانند مدیریت دولتی، اقتصاد و بودجه‌بندی معنای مشخص خود را دارد. در علم مدیریت غالباً همراه با واژه ارزیابی می‌آید و به فرآیندی اطلاق می‌شود که مجموعه هیأت‌ها، مراقبت‌ها و عملکردهای مدیران را به منظور مقایسه فعالیت‌های انجام شده با اصول مدرن و همچنین اعمال اصلاحات لازم در جهت کاهش انحرافات احتمالی از اهداف تعیین شده تحت نظر دارند. در اصطلاح حقوقی ناظر

عنوان مقامی است که به منظور بازرسی و ارزیابی اقدامات مقاماتی چون وصی و قیم تعیین می‌شود (جعفری لنگرودی، ۱۳۷۰: ۴۳۲). یکی از اساتید حقوق نیز نظارت را تطبیق فعالیت‌های یک موسسه با اهداف تعیین شده طبق موازین قانونی و همچنین انطباق فعالیت‌های مردم با موازین قانونی و نظم اجتماعی تعریف کرده است (انصاری، ۱۳۸۶: ۱۴۹). در اصطلاح حقوق عمومی نظارت به معنای کنترل قدرت و جلوگیری از سوء استفاده از قدرت است و عبارت از: کنترل و بررسی اقدامات یک مقام یا نهاد حکومتی از سوی مقام یا نهاد حکومتی دیگر که غایت آن حصول اطمینان از باقی ماندن اقدامات یاد شده در حدود و ثغور قانونی است (راسخ، ۱۳۸۸: ۲۱). نظارت عبارت از آن است که شخص، مقام یا سازمانی، اعمال شخص، مقام یا سازمانی را قانوناً زیر نظر قرار دهد و به درستی یا نادرستی آن اعمال پی ببرد (هاشمی، ۱۳۸۲: ۱۸۷). «نظارت» در کنار «اصل مسئولیت» و «اصل حاکمیت قانون»، سه اصل ضروری و اساسی حقوق عمومی به شمار می‌رود. یکی از اصول مهم در عرصه عمومی، اصل نظارت است که اقتضاء دارد اعمال اختیارات تمامی مراجع و مقام‌های حکومتی به نفع تعیین حق‌ها و آزادی شهروندان و منافع عمومی تحت نظارت قرار گیرد (ویژه، ۱۳۹۲: ۳۶). نظارت یکی از واژه‌های حقوق عمومی و شرط لازم برای تحقق تمامی اصول دیگر نظیر تفکیک قوا، صیانت از قانون اساسی و قانون‌مداری است. هنگامی که از نظارت سخن گفته می‌شود از دو جنبه می‌توان بدان نگریست. اسکان نظارت برای یک مرجع (صلاحیت نظارتی) و اعمال آن صلاحیت (کارکرد نظارتی) (همان، ۱۷۲).



۲- انواع نظارت

ج) نظارت قضایی: این اصطلاح به طور خاص در خصوص نظارت نهاد قضایی به اقدامات و تصمیمات مقامات اجرایی و قدرت‌های حقوقی به کار می‌رود (بهادری، ۱۳۸۹: ۳۲).

د) نظارت مالی: هرچه در جریان تصویب برویم یا هر نوع برنامه‌های دولت، قوه مقننه با وضع قواعد و قوانین به اعمال نظارت بپردازیم، اما در مرحله نظارت بر اجرای آنها کار بررسی، نیازمند دقت فراوان و ورود در جزئیات ارقام به مراتب بیشتر از مرحله تصویب می‌باشد. به این منظور گروه‌ها و مراجع تخصصی و فنی به نمایندگی از سوی قوای مقننه و مجریه به کار نظارت بر دخل و خرج دولت و اجرای بودجه را برعهده می‌گیرند که این نوع نظارت را نظارت مالی می‌نامند (موسی‌زاده، ۱۳۸۷: ۷۶).

نظارت مالی نیز مانند سایر نظارت‌های مقرر در حقوق عمومی منحصر به روش خاصی نبوده و برحسب مورد به انواع متعددی اعمال می‌شود. دیوان محاسبات علاوه بر اعمال نظارت استطلاعی، در مواردی نیز مبادرت به رسیدگی و صدور رأی می‌نمایند، بدون اینکه موضوع را به مرجع دیگری ارجاع یا ارسال نماید (ماده ۲۳ قانون دیوان محاسبات). به جزء دیوان محاسبات، براساس ماده ۹۰ قانون محاسبات عمومی، اعمال نظارت مالی بر مخارج وزارتخانه‌ها، موسسات دولتی و شرکت‌های دولتی از طریق ذیحسابان به عهده وزارت اقتصاد و امور دارایی قرار گرفته است. البته برخی مؤلفین حقوقی، نظارت رئیس قوه قضائیه بر اموال و دارایی‌های مسئولین براساس اصل ۱۴۲ قانون اساسی نیز در زمره انواع نظارت‌های مالی قرار گرفته است (موسی‌زاده، پیشین: ۲۴۷).

در بررسی نظارت بر اعمال حکومت با چند تقسیم‌بندی شامل نظارت پارلمانی، نظارت اداری، نظارت قضایی و نظارت مالی مواجه هستیم، که هر کدام را به صورت جداگانه مورد بررسی قرار می‌دهیم:

الف) نظارت پارلمانی: در نظام تفکیک قوا، قوه مجریه با در اختیار داشتن بیشترین امکانات، قسمت اعظم قدرت زمامداری را اعمال می‌کند، به همین دلیل امکان بروز خطر ناشی از این قدرت علیه حقوق و آزادی‌های مردم می‌باشد. این نوع نظارت یکی از مفاهیم و نهادهای حقوق عمومی می‌باشد، که منحصر به یکی از نظارت‌های مقرر در حقوق خصوصی (اطلاعی، استصوابی) نبوده بلکه به مقتضای امر و برحسب موضوع از ابعاد مختلفی برخوردار است که گاهی جنبه اطلاعی (اصل ۹۰ قانون اساسی) و گاهی استصوابی (اصل ۷۸ قانون اساسی) و گاهی هیچکدام (استیضاح وزرا یا دولت). نظارت پارلمانی یک فرآیند می‌باشد که به منظور تحقق نظارت مؤثر و کارآمد از سوی پارلمان نسبت به دولت و دستگاه‌های اجرایی اعمال می‌شود. لیکن اعمال آن محدود به نوع خاصی از استصوابی یا استطلاعی نشده و حسب مورد فرق می‌کند (موسی‌زاده، ۱۳۸۷: ۷۱).

ب) نظارت اداری: که از آن تحت عنوان نظارت سلسله مراتبی نیز یاد کرده‌اند، نظارتی است که در دستگاه اداری کشور از سوی این دستگاه اعمال می‌گردد. این نظارت از نظر سلسله مراتب نظارتی مکملی به نظارت سیاسی است که از سوی سازمان‌های دولتی و محلی صورت می‌گیرد (همان، ۱۳۲).

ضرورت وجودی و دستگاه‌های متولی نظارت مالی

۱- ضرورت وجودی نظارت مالی

در هر نظام سیاسی، برنامه و بودجه و نظارت مالی، لازم و ملزوم یکدیگرند، همانگونه که اصل نظارت لازمه هر حرکتی است، به تعبیری نظارت یقیناً کمتر از ضرورت نفس حکومت نیست چرا که بقاء حکومت بسته به نظارت است (عربی‌ان، ۱۳۹۰: ۳۸). در حقوق ایران ایجاد سازوکارهای مربوط به نظارت مالی از دیرباز مورد توجه و عنایت قرار گرفته است و قانونگذار سعی داشته با ایجاد سازوکارهای قانونی نسبت به تحقق نظارت مالی بکوشد.

اولین نهاد نظارتی مالی در سال ۱۲۸۹ و با تشکیل دیوان محاسبات محقق گردید، این نهاد نظارتی مسئولیت حسابرسی و رسیدگی به درآمدها و اسناد و هزینه دستگاه‌های اجرایی و در نهایت تنظیم گزارش تفریغ بودجه به مجلس به منظور اعلام نتیجه نظارتی را برعهده داشت.

دیوان محاسبات یکی از نهاد‌های مهم برآمده از انقلاب مشروطه بود که با هدف صیانت از منابع ثروت یا کشور در مقابل دست‌اندازی‌های ارباب قدرت شکل گرفت.

صاحب‌نظران و نظریه‌پردازانی که پیش از اختلاف مشروطه درباره لزوم انجام اصلاحات یا انقلاب در ایران سخن می‌گفتند، در کنار توجه به مسائل سیاسی و فرهنگی، گوشه چشمی به اصلاحات اقتصادی و نظام‌مند شدن گردش مالی خزانه ملی نشان می‌دادند. آنها در نطق‌ها و رساله‌های خویش بر ضرورت تعیین و تشخیص رسیدگی به حساب دخل و خرج مملکت تأکید کرد و خواستار حفظ وجوه خزانه و نیز مصارف و مخارج لازمه عادی و فوق‌العاده سالانه کشور بودند (منهاج‌العلی، ۱۲۸۰: ۲۸۶).

بحث تشکیل دیوان محاسبات با همه سر و صدایی که بر پا کرد، به دلیل نیمه تمام ماندن مجلس اول به سرانجامی نرسید و تا برافتادن استبداد صغیر و تشکیل مجلس دوم به تعویق افتاد، مجلس دوم سرانجام در عملیات ۱۲۴ تا ۱۴۵ یعنی ۱۲ جلسه قانون دیوان را مورد بررسی و آن را در ۲۲ صفر ۱۲۲۱ تصویب کرد. براساس قانون مزبور، رسیدگی به محاسبات اداره مالیه و خزانه برعهده این نهاد گذاشته شد و مجلس شورای ملی نیز به عنوان مرجع انتخاب اعضای دیوان محاسبات شناخته شد (مرادی‌نیا، ۱۳۹۴: ۳۲). پس از انقلاب اسلامی ایران نیز براساس اصل ۵۵ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران دیوان محاسبات مسئولیت رسیدگی یا حسابرسی بودجه کل کشور را برعهده گرفت و موفق به تنظیم گزارش تفریغ بودجه به سنواتی گردیده است.

۲- نهاد‌های متولی امر نظارت مالی

بررسی وضعیت نظارت مالی در نظام حقوقی ایران نشان می‌دهد به لحاظ دستگاه ناظر بر عملکرد مالی سازمان‌ها و نهادها، با دو نوع نظارت مواجه هستیم. یکی نظارت درونی و دیگری نظارت بیرونی که هرکدام را به صورت جداگانه مورد بررسی قرار خواهیم داد. البته در برخی از کتاب‌های حقوقی (موسی‌زاده، پیشین: ۲۴۲)، باتوجه به ابعاد مختلف موضوع نظارت مالی به دسته دیگری از نظارت‌های مالی نیز مواجه خواهیم بود. در قوانین مالی و محاسباتی ایران، سه نوع نظارت پیش‌بینی شده که این نظارت‌ها چارچوب نظارت مالی را تشکیل می‌دهند. بر این اساس برای کشف مسائل و نارسایی‌های مربوط به نظارت مالی باید ابعاد نظارت‌های اداری، قضایی و پارلمانی به طور مجزا مشخص شوند. نظارت اداری، نظارتی است که توسط قوه مجریه در



۳- انواع نظارت مالی

در تقسیم‌بندی مدنظر ما و با توجه به قوانین مالی و محاسباتی باید قائل به دو نوع نظارت در حوزه مالی شویم: نظارت درونی و نظارت بیرونی.

الف) نظارت درونی

نظارت مالی درونی که در تقسیم‌بندی یاد شده در بالا تحت عنوان نظارت اداری از آن یاد شد را می‌توان به عنوان نظارت درونی نام برد. نظارتی که از طریق ذیحساب هر دستگاه به عنوان نماینده وزارت اقتصاد و امور دارایی انجام می‌شود. براساس ماده ۹۰ قانون محاسبات عمومی کشور، اعمال نظارت مالی بر مخارج وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی و شرکت‌های دولتی از نظر انطباق پرداخت‌ها با مقررات این قانون و سایر قوانین و مقررات راجع به هر نوع خرج، برعهده وزارت امور اقتصاد و دارایی است.

در صورتی که ذیحساب انجام خرجی را برخلاف قانون و مقررات تشخیص دهد، مراتب را با ذکر مستند قانونی مربوطه کتباً به مقام و دستور خرج اعلام می‌کند، مقام صادرکننده دستور پس از وصول گزارش ذیحساب چنانچه دستور خود را منطبق بر قوانین و مقررات تشخیص داده و مسئولیت قانونی بودن دستور خود را کتباً با ذکر مستند قانونی برعهده نگیرد و مراتب را به ذیحساب اعلام نماید ذیحساب مکلف است وجه سند مزبور را پس از ضمیمه نمودن دستور پرداخت و مراتب را به وزارت اقتصاد و رونوشت آن را به دیوان محاسبات گزارش نماید. پس براساس مندرجات قانونی کنترل درونی توسط ذیحساب انجام تا کلیه اقدامات و دستورات مالی منطبق بر قوانین انجام پذیرد. البته براساس فصل چهارم قانون محاسبات

داخل خودش و به وسیله خودش انجام می‌شود تا در صحت عملیات خود یقین و برابر مجوزی که از قوه مقننه دریافت کرده عمل می‌کند. این نظارت می‌تواند قبل از خرج یا حین خرج به عمل آید (فرزیب، ۱۳۷۶: ۱۱۰).

براساس دیدگاه یاد شده در ابعاد نظارت مالی با نوعی نظارت قضایی هم مواجه هستیم، براساس رویکرد محتواگرا و فارغ از جایگاه دیوان محاسبات به عنوان نهادی خارج از قوه قضائیه، این نهاد رسیدگی به تخلفات مالی را برعهده دارد. بر مبنای این رویکرد، رسیدگی و ضمانت اجراهای به کار گرفته از سوی یک نهاد را باید بررسی و براساس آن ماهیت رسیدگی را مشتمل کرد. بر این اساس اگرچه دیوان محاسبات از حیث ساختاری وابسته به قوه قضائیه نیست، اما اینکه نهاد مذکور خود اسناد و مدارک مالی را رسیدگی کرده و عملیات مالی را کشف می‌کنند و ضمن تعیین میزان ضرر و زیان وارده به بیت‌المال، حکم به جبران زیان وارده صادر خواهد کرد و مقامات و مأموران خاطی را به مجازات‌های مقرر در قانون دیوان محکوم می‌کند نباید تردیدی در ماهیت قضایی این رسیدگی وجود داشته باشد.

براساس این دیدگاه بعد سوم نظارت مالی نوعی نظارت پارلمانی است که از حیث زمان در دو مرحله انجام می‌شود یکی نظارت در طی سال مالی و دیگری پس از پایان سال مالی. نظارت مجلس در طی سال از راه سازوکار سوال و استیضاح از وزیر یا هیأت وزیران یا شخص رئیس‌جمهور محقق می‌شود. علاوه بر اینکه نظارت مذکور، می‌تواند از راه اجرای سازوکارهایی به وسیله کمیسیون اصل نود هم تحقق یابد. در پایان سال مالی نیز نظارت از راه دریافت گزارش تفریغ بودجه از دیوان محاسبات و اطلاع از مفاد این گزارش صورت می‌گیرد (موسی‌زاده، پیشین: ۲۴۵).

نظارت نمایندگان مجلس شورای اسلامی بر دولت از طریق ابزاری به نام استیضاح نیز امکان ظهور و بروز دارد، زیرا نمایندگان مجلس شورای اسلامی می‌توانند^۱ در مواردی که لازم می‌دانند هیأت وزیران یا هریک از وزراء را استیضاح کنند، استیضاح وقتی قابل طرح در مجلس شورای اسلامی است که با امضای حداقل ده نفر از نمایندگان به مجلس تقدیم شود. هیأت وزیران یا وزیر مورد استیضاح باید ظرف مدت ده روز پس از طرح آن در مجلس حاضر شود و به آن پاسخ گوید و از مجلس رأی اعتماد بخواهد. در صورتی که حداقل یک سوم از نمایندگان مجلس شورای اسلامی رئیس‌جمهور را در مقام اجرای وظایف مدیریت قوه مجریه و اداره امور اجرایی کشور مورد استیضاح قرار دهند، رئیس‌جمهور باید ظرف مدت یک ماه پس از آن در مجلس حاضر شود و در خصوص مسائل مطرح شده توضیحات کافی بدهد. پس موضوعات مالی و نظارت بر عملکرد وزراء، هیأت وزیران و حتی شخص رئیس‌جمهور در این مورد از طریق سوال و استیضاح نیز قابلیت پیگیری و نظارت خواهد داشت که بسته به نظر مجلس مورد استفاده قرار خواهد گرفت. دیگر جلوه نظارتی بیرونی بر بودجه را می‌توان در اصل نودم قانون اساسی دید. در این اصل آمده است هرکس شکایت از طرز کار مجلس یا قوه مجریه یا قوه قضائیه را داشته باشد می‌تواند شکایت خود را کتباً به مجلس شورای اسلامی عرضه کند. مجلس موظف است به

عمومی و در راستای نظارت بیرونی تنظیم حساب و تفریح بودجه نیز در زمره وظایف ذیحساب محسوب می‌گردد که صورتحساب دریافت‌ها و پرداخت‌های ماهیانه و نهایتاً حساب نهایی هر سال دستگاه را باید به دیوان محاسبات تقدیم نماید.

ب) نظارت بیرونی

نظارت بیرونی یا برون‌دستگاهی بر اجرای بودجه در دستگاه‌های دولتی به چند شکل انجام می‌شود. در این نوع نظارت دستگاه‌های خارج از دولت و براساس ضوابط قانونی به عملکرد مالی نظارت خواهند داشت. یکی از جلوه‌های این نوع نظارت را می‌توان در قالب سوال از وزراء یا حتی شخص رئیس‌جمهور دید. براساس اصل هشتماد و نهم قانون اساسی در هر مورد که حداقل یک چهارم کل نمایندگان مجلس شورای اسلامی از رئیس‌جمهور و یا هریک از نمایندگان از وزیر مسئول، درباره یکی از وظایف آنان سوال کنند، که قاعدتاً یکی از وظایف اصلی وزراء یا رئیس‌جمهور موضوعات مالی است و پاسخگویی در این حوزه به مجلس شورای اسلامی نیز جزء وظایف ایشان خواهد بود. البته موضوع مسئولیت رئیس‌جمهور در حوزه بودجه در اصل یکصد و بیست و شش^۱ قانون اساسی نیز تجلی می‌یابد که به جای اصل یکصد و بیست و دوم^۲ مسئولیت‌های پاسخگویی بر آنها نیز در مقابل ملت، رهبر و مجلس برعهده ایشان قرار دارد.

^۱ اصل ۱۲۶ قانون اساسی: رئیس‌جمهور مسئولیت امور برنامه و بودجه و امور اداری و استخدامی کشور را مستقیماً برعهده دارد و می‌تواند اداره آنها را به عهده دیگری بگذارد.

^۲ اصل ۱۲۲ قانون اساسی: رئیس‌جمهور در حدود اختیارات و وظایفی که به موجب قانون اساسی و یا قوانین عادی به عهده دارد در برابر ملت و رهبر و مجلس شورای اسلامی مسئول است.

^۳ اصل هشتماد و نهم قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران.

باشد تصویب بی‌معنا خواهد بود. این نظارت قوه مقننه از باب اطمینان خاطر نسبت به اجرای دقیق و صحیح مصوبات بودجه می‌باشد در تصویب بودجه قوه مقننه صرفاً به وضع قواعد لازم می‌پردازد، اما در مرحله نظارت بر اجراء، کار بررسی نیازمند دقت فراوان و ورود در جزئیات ارقام به مراتب بیشتر از مرحله تصویب می‌باشد. فلذا این نظارت باید بر مبنای اصول و ضوابط معین صورت گیرد، بدین منظور است که یک گروه مجرب و متخصص به نمایندگی از سوی قوه مقننه کار نظارت و بررسی دقیق را به عهده می‌گیرد، که قانون اساسی امر نظارت بر اجرای بودجه را بر عهده دیوان محاسبات کشور قرار داده است (هاشمی، ۱۳۷۷: ۲۵).

جایگاه دیوان محاسبات کشور

به موجب اصل ۵۴ قانون اساسی، دیوان محاسبات کشور مستقیماً تحت نظر قوه مقننه قرار دارد و لذا طبق استانداردهای بین‌المللی حسابرسی، در زمره حساب‌رسان مستقل درآمد است. این اصل یکی از ضرورت‌های اجتناب‌ناپذیر در جهت استقلال حساب‌رسان محسوب می‌گردد. کما اینکه امروزه دیوان محاسبات کلیه کشورهای پیشرفته وابسته به قوه مقننه می‌باشد (حسینی‌عراقی، ۱۳۸۰: ۲۱۳). در این بخش به بحث و بررسی در خصوص جایگاه و نحوه عمل دیوان محاسبات خواهیم پرداخت.

این شکایت رسیدگی کند و پاسخ کافی از آنها بخواهد و در مدت مناسب نتیجه را اعلام نماید و در موردی که مربوط به عموم باشد به اطلاع عامه برساند که قاعدتاً یکی از موارد رسیدگی در اصل نود و از طریق کمیسیون با همین نام می‌تواند موضوعات مالی و بودجه‌ای باشد (هانری، ۱۳۷۶: ۵۵). بررسی قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران نشان می‌دهد مجلس شورای اسلامی ابزار نظارتی دیگری در حوزه مسائل مالی دارد که آن را باید برگرفته از اصل هشتاد و ششم قانون بدانیم. در این اصل، حق تحقیق و تفحص در تمام امور کشور به مجلس اعطاء شده است، اما موضوع نظارت بیرونی بر عملکرد مالی و بودجه‌ای دولت به همین عرصه‌ها ختم نمی‌شود چون قانونگذار نظارت بر این موضوع را فقط منحصر به ابعاد یاد شده قرار نداده است بلکه دیوان محاسبات را نیز برای تحقق منظور یاد شده قرار داده است. 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 در قانون^۱ 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. نظارت بر اجرای بودجه، همانند نظارت بر تدوین بودجه، حق قوه مقننه است؛ زیرا اگر چنین نظارتی وجود نداشته

^۱ در قانون محاسبات عمومی کشور (مصوب ۱۳۶۶/۰۶/۰۱ با اصلاحات بعدی آن) و قانون دیوان محاسبات کشور (مصوب ۱۳۶۱/۱۱/۱۱ با اصلاحات و الحاقات بعدی آن) حدود و ثغور محقق اصل پنجاه و پنج قانون اساسی را مشخص کرده است.

۱- تشکیلات و وظایف دیوان محاسبات

براساس ماده یک قانون دیوان محاسبات کشور، هدف این دیوان باتوجه به اصول مندرج در قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران عبارت است از اعمال کنترل و نظارت مالی به منظور پاسداری از بیت‌المال از طریق:

- کنترل عملیات و فعالیت‌های مالی کلیه وزارتخانه‌ها، موسسات، شرکت‌های دولتی و سایر دستگاه‌هایی که به نحوی از انحاء از بودجه کل کشور استفاده می‌کنند.

- بررسی و حسابرسی وجوه مصرف شده و درآمدها و سایر منابع تأمین اعتبار در ارتباط با سیاست‌های مالی تعیین شده در بودجه مصوب باتوجه به گزارش‌های عملیاتی و محاسباتی مأخوذه از دستگاه‌های مربوطه.

- تهیه و تدوین گزارش تفریغ بودجه به انضمام نظرات خود و ارائه آن به مجلس شورای اسلامی.

پس وظیفه اصلی این نهاد اعمال کنترل و نظارت مالی است که از سه طریق کنترل عملیات و فعالیت‌های مالی، حسابرسی و نهایتاً تدوین گزارش تفریغ بودجه محقق می‌شود. قاعدتاً دیوان برای تحقق اهداف یاد شده مندرج در قانون نیاز به ساختاری مناسب دارد، ساختاری که براساس

قانون اساسی وابسته به مجلس شورای اسلامی است، چون قرار بر تحقق وظیفه نظارتی پارلمان از این طریق است. به علت نقش و اهمیت مرحله نظارت که یکی از ارکان اساسی

مدیریت در بخش‌های عمومی و خصوصی به شمار می‌رود، دیوان محاسبات کشور که متولی نظارت بر اجرای بودجه پس از انجام خرج می‌باشد، زیرنظر مستقیم قوه مقننه قرار گرفت تا اصل استقلال حسابرس که یکی از اصول بنیانی استانداردهای عمومی حسابرسی اعم از بخش عمومی و

بخش خصوصی محسوب می‌شود، تحقق یابد. در صورتی که تا قبل از تصویب قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، دیوان محاسبات وابسته به قوه مجریه بود و زیر مجموعه وزارت دارایی به حساب می‌آمد، از اینرو طبق استانداردهای بین‌المللی حسابرسی در زمره حساب‌رسان داخلی قرار می‌گرفت که در نتیجه به معنای واقعی از استقلال برخوردار نبود. این امر موجب شده بود که نقش مرحله نظارت بر اجرای بودجه در سطح کلان بسیار کم‌رنگ گردد. با تصویب اصل پنجاه و چهارم قانون اساسی به عنوان اصلی پیشرفته و همگام با زمان، دیوان محاسبات جایگاه اصلی خود را به عنوان یک حسابرس مستقل با رسالتی سنگین پیدا نمود (همان، ۲۲).

الف) تشکیلات دیوان محاسبات

بدین منظور دیوان محاسبات مستقیماً زیرنظر مجلس شورای اسلامی می‌باشد و در امور مالی و اداری استقلال داشته و اعتبار مورد نیاز آن با پیشنهاد دیوان مذکور پس از تأیید کمیسیون دیوان محاسبات و بودجه مجلس شورای اسلامی جداگانه در لایحه بودجه کشور منظور می‌شود و از لحاظ مقررات مالی نیز تابع آئین‌نامه خاص است. اعضای تشکیلات دیوان عبارتند: رئیس دیوان، دادسرای دیوان، هیأت‌های مستشاری، چهار معاون، تعداد مشاور لازم، تعداد کافی حسابرس و کارشناس فنی و مستخدمین اداری.

رئیس دیوان محاسبات پس از افتتاح هر دوره قانونگذاری به پیشنهاد کمیسیون دیوان محاسبات و بودجه مجلس و تصویب نمایندگان انتخاب می‌شود. عزل رئیس دیوان نیز به همین ترتیب انجام می‌شود. دیوان محاسبات کشور دارای یک دادسرا و هیأت‌های مستشاری می‌باشد (ویژه، ۱۳۹۱:



دیوان محاسبات کشور برای انجام وظایف خود می‌تواند در تمامی امور مالی کشور تحقیق و تفحص نماید و در تمامی موارد مستقیماً مکاتبه برقرار نماید و تمام مقامات جمهوری اسلامی ایران و قوای سه‌گانه و سازمان‌ها و ادارات تابعه و کلیه اشخاص و سازمان‌هایی که به نحوی از انحاء از بودجه کل کشور استفاده می‌نمایند مکلف به پاسخگویی مستقیم می‌باشند حتی در مواردی که از قانون محاسبات عمومی مستثنی شده باشند (ماده ۴۲). البته موضوعی که در خصوص رسیدگی‌های دیوان وجود دارد این است که این نهاد فقط به اعتبارات بودجه‌ای در قانون بودجه سالیانه رسیدگی می‌کند و اجازه ورود در سایر اعتبارات دستگاه‌ها را ندارد این در حالی است که با این شرایط امکان تحقق نظارت کامل مالی توسط پارلمان از طریق دیوان سلب شده است و عملاً حوزه‌های مختلف از جمله شهرداری‌ها، موسسات عمومی در خصوص سایر اعتبارات از این نوع نظارت خارج شده‌اند، تا جایی که شورای نگهبان نیز در نظر مشورتی خود این رویکرد را مورد توجه قرار داده است.

۲- هیأت‌های مستشاری

مطابق ماده دوازده قانون دیوان محاسبات کشور، دیوان دارای حداقل سه و حداکثر هفت هیأت مستشاری می‌باشد (مرتضایی، ۱۳۹۳: ۶۰). هر هیأت مرکب از سه مستشار است که یکی از آنها رئیس هیأت خواهد بود. انتخاب اعضای هیأت‌های مستشاری نیز برعهده مجلس شورای اسلامی است که این موضوع را از طریق کمیسیون محاسبات و بودجه اعمال می‌کند تا وابستگی تام و تمام این نهاد به مجلس را اثبات کند.

۲۰۰). دادسرای دیوان از یک دادستان و تعداد کافی دادیار و یک دفتر تشکیل می‌شود. انتخاب و برکناری دادستان دیوان نیز توسط مجلس و بنابر پیشنهاد کمیسیون محاسبات و بودجه می‌باشد.

ب) وظایف دیوان محاسبات

قانون دیوان محاسبات کشور در موارد مختلف وظایف زیر را برای این نهاد تعیین نموده است:

- 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 ضوابط لازم‌الاجراء؛
- بررسی وقوع عملیات مالی در دستگاه‌ها به منظور اطمینان از حصول و ارسال صحیح و به موقع درآمد و یا انجام هزینه و سایر دریافت‌ها و پرداخت‌ها (ماده ۳)؛
- رسیدگی به موجودی حساب اموال و دارایی‌های دستگاه‌ها (ماده ۴)؛
- بررسی جهت اطمینان از برقراری روش‌ها و دستورالعمل‌های مناسب مالی و کاربرد موثر آنها در جهت نیل به اهداف دستگاه‌های مورد رسیدگی (ماده ۵)؛
- اعلام نظر در خصوص لزوم وجود مرجع کنترل کننده داخلی و یا عدم کفایت مرجع کنترل کننده موجود در دستگاه‌های مورد رسیدگی باتوجه به گزارشات حسابرسی‌ها و رسیدگی‌های انجام شده جهت حفظ حقوق بیت‌المال (ماده ۶)؛
- رسیدگی به حساب کسری ابواب جمعی و تخلفات مالی و هرگونه اختلاف حساب مأمورین ذیربط دولتی در اجرای قوانین و مقررات به ترتیب مقرر در این قانون (ماده ۷).

الف) نحوه انتخاب اعضای هیأت‌های مستشاری

به منظور انتخاب اعضای هیأت‌های مستشاری، رئیس دیوان پس از دریافت حکم حداقلی اسامی پانزده نفر از میان افراد امین و متدین و کاردان را حتی‌الامکان از میان افراد واجد شرایط دیوان به کمیسیون محاسبات و بودجه پیشنهاد خواهد نمود تا کمیسیون از این میان حداقل نه نفر را به عنوان اعضای اصلی هیأت‌های مستشاری و سه نفر را به عنوان اعضای جانشین انتخاب و به رئیس دیوان معرفی کند. البته براساس تبصره یک و دو الحاقی به ماده شانزده قانون دیوان محاسبات کشور (الحاقی ۱۳۷۰/۰۵/۲۰)، مسئولیت افزایش تعداد هیأت‌های مستشاری، تعیین روسای هیأت‌ها و صدور حکم مستشاران برعهده رئیس دیوان است و در صورت نیاز به افزایش هیأت نیز رئیس دیوان به ازای هر هیأت باید پنج نفر واجد شرایط را به کمیسیون محاسبات و بودجه معرفی تا این کمیسیون از میان افراد پیشنهادی سه نفر را به عنوان عضو اصلی و یک نفر را به عنوان عضو جانشین انتخاب و به رئیس دیوان معرفی کند. جلسات هیأت‌های مستشاری با حضور سه نفر رسمیت و آرای صادره با اکثریت معتبر است.

ب) وظایف هیأت‌های مستشاری

این هیأت‌های به موارد زیر رسیدگی و انشاء رأی می‌نماید:

- ۱- عدم ارائه صورت‌های مالی، حساب درآمد و هزینه، دفاتر قانونی و صورت حساب کسری و یا اسناد و مدارک در موعد مقرر به دیوان محاسبات کشور.
- ۲- تعهد زائد بر اعتبار و یا عدم رعایت قوانین و مقررات مالی.

۳- عدم واریز به موقع درآمد و سایر منابع تأمین اعتبار منظور در بودجه عمومی به حساب مربوط و همچنین عدم واریز وجوهی که به عنوان سپرده یا وجه‌الضمان و یا وثیقه و یا نظایر آنها دریافت می‌گردد.

۴- عدم پرداخت به موقع تعهدات دولت که موجب ضرر و زیان به بیت‌المال می‌گردد.

۵- سوء استفاده و غفلت و تسامح درحفظ اموال و اسناد و وجوه دولتی و یا هر خرج یا تصمیم نادرست که باعث اتلاف یا تضییع بیت‌المال بشود.

۶- رسیدگی و صدور رأی نسبت به گزارش‌های حسابرسی و گواهی حساب‌های صادره توسط دیوان محاسبات کشور.

۷- پرونده‌های کسری ابواب جمعی مسئولین مربوط.

۸- ایجاد موانع و محظورات غیرقابل توجیه از ناحیه مسئولین ذیربط دستگاه‌ها در قبال ممیزین و یا حسابرس‌ها و سایر کارشناسان دیوان محاسبات کشور در جهت انجام وظایف آنان.

۹- پرداخت و دریافت‌هایی که خلاف قوانین موجود به دستور کتبی مقامات مسئول صورت گیرد.

۱۰- تأیید و یا صدور رأی نسبت به گزارشات حساب‌رسان داخلی و خارجی شرکت‌ها و مؤسسات و سازمان‌های مربوط

(عربیان، ۱۳۹۰: ۵۵).

در تمام این موارد آغاز رسیدگی با دادستان بوده و وی موظف است بدو رسیدگی کند و در صورت احراز تخلف پس از تکمیل پرونده با صدور قرار کیفرخواست مراتب را برای طرح در هیأت‌های مستشاری به رئیس دیوان اعلام کند و رئیس دیوان نیز ظرف مدت ده روز آنرا به هیأت‌های مستشاری ارجاع دهد. اما سوالی که در اینجا حادث

می‌شوند هم می‌توان یافت (عمیدزنجانی و موسی زاده، پیشین: ۲۴۱). هیأت‌ها در صورت احراز وقوع تخلف ضمن صدور رأی نسبت به ضرر و زیان وارده متخلفین را حسب مورد به مجازات‌های اداری محکوم می‌نمایند.

ج) تجدیدنظر از آرای هیأت‌های مستشاری

آراء هیأت‌های مستشاری در سه مورد «توبیخ کتبی با درج در پرونده استخدامی»، «کسر حقوق و مزایا حداکثر یک‌سوم از یکماه تا یکسال» و «انفصال موقت از یکماه تا یکسال» قطعی و لازم‌الاجرا است و در مورد اخراج از محل خدمت و انفصال دائم از خدمات دولتی در مدت ۲۰ روز از تاریخ ابلاغ در هیأتی مرکب از سه نفر از مستشاران که در پرونده مطروحه سابقه رأی نداشته باشند با تعیین رئیس دیوان محاسبات کشور قابل تجدیدنظر می‌باشد. براساس ماده ۲۸ قانون دیوان محاسبات، آراء هیأت‌های مستشاری ظرف بیست روز از تاریخ ابلاغ به محکوم‌علیه، از طرف وی و دادستان قابل تجدیدنظر است. مرجع تجدیدنظر منحصراً به موارد اعتراض رسیدگی و مبادرت به صدور حکم می‌نماید. حکم صادره قطعی است. در صورتی که رأی صادره هیأت‌های مستشاری مستند به قبول محکوم‌علیه و دادستان باشد و یا حضوری بوده و ابلاغ نیز واقعی باشد با انقضای موعده مذکور این رأی قطعی و لازم‌الاجرا خواهد بود. مرجع رسیدگی به تقاضای تجدیدنظر محکمه صالحه است که تشکیل می‌شود از یک‌نفر حاکم شرع به انتخاب قوه قضائیه و دو نفر از مستشاران دیوان محاسبات بعنوان کارشناس و به انتخاب رئیس دیوان که در پرونده مطروحه سابقه رأی نداشته باشند. محل تشکیل محکمه مذکور در تهران خواهد بود.

می‌شود این است که آیا رسیدگی دیوان محاسبات کشور، ماهیت قضایی دارد؟ در پاسخ به این سوال می‌بایست دو رویکرد را مورد توجه قرار داد: رویکرد ساختارگرا و رویکرد محتواگرا. برمبنای رویکرد ساختارگرا رسیدگی قضایی عمدتاً در مراجع وابسته به قوه قضائیه انجام می‌گیرد و سایر رسیدگی‌ها توسط نهادهای وابسته به سایر قوا جنبه قضایی ندارد این در حالی است که سازمان بازرسی کل کشور به عنوان یک نهاد وابسته به قوه قضائیه دارای رسیدگی و بازرسی با جنبه‌های تحقیقی، تفتیشی و اداری است نه قضایی. بنابراین می‌توان گفت که پذیرش مطلق دیدگاه ساختارگرا ما را در یک حصار لفظی محدود می‌کند. برمبنای رویکرد محتواگرا، رسیدگی و ضمانت اجراهای به کار گرفته شده از سوی یک نهاد را باید بررسی و براساس آن ماهیت رسیدگی را مشخص کرد. بر این اساس اگر چه دیوان محاسبات کشور از حیث ساختاری وابسته به قوه قضائیه نیست اما به لحاظ اینکه نهاد مذکور خود اسناد و مدارک مالی را رسیدگی کرده تخلفات مالی را کشور می‌کند و ضمن تعیین میزان ضرر و زیان وارده به بیت‌المال حکم به جبران زیان وارده صادر خواهد کرد و مقامات و مأموران خاطی را به مجازات‌های اداری مقرر در قانون محکوم می‌کند نباید تردیدی در ماهیت قضایی آنی رسیدگی وجود داشته باشد. علاوه بر اینکه به منظور رعایت اصل تفکیک قوا، از آرای صادره توسط این نهاد تنها به وسیله مرجع تجدیدنظر می‌توان تقاضای تجدیدنظرخواهی و اعاده دادرسی کرد (بهادری، ۱۳۸۹: ۱۴۲)، نظیر این صلاحیت‌ها و اختیارات را در دیوان محاسبات بعضی کشورها که در اصطلاح سازمان حسابرسی دولتی نامیده

مانند اختیار دیوان محاسبات در رسیدگی به حساب‌های دستگاه‌های منتفع از بودجه فقط ناظر به اعتبارات در بودجه کل کشور است و سایر اعتبارات دستگاه‌ها را شامل نمی‌شود و این نکته نشان دهنده این است که دستگاه‌ها در این خصوص نیز پاسخگویی به دیوان محاسبات نخواهند داشت تا این اشکال نیز در تحقق نظارت کامل مالی باقی بماند (امامی و دهقان، ۱۳۹۲: ۲۳). شورای نگهبان نیز در نظریه تفسیری شماره ۷۵/۲۱/۱۱۱۶ مورخ ۱۳۷۵/۰۹/۱۴ و نظریه تفسیری شماره ۸۲/۳۰/۳۹۵۲ مورخ ۱۳۸۳/۰۵/۲۵ در تفسیر اصل یاد شده بیان داشته است: «اصل ۵۵ قانون اساسی ناظر به اعتباراتی است که در بودجه کل کشور منظور شده و صلاحیت دیوان محاسبات در رسیدگی و حسابرسی محدود به همان موارد است.»

نتیجه‌گیری

نظارت در حوزه حقوق عمومی را می‌توان به معنای کنترل قدرت و جلوگیری از سوء استفاده از قدرت دانست. به بیانی دیگر، در امر نظارت، کنترل و بررسی اقدامات یک مقام یا نهاد حکومتی از سوی مقام یا نهاد حکومتی دیگر که غایت آن حصول اطمینان از باقی ماندن اقدامات یاد شده در حدود و ثغور قانونی است، محقق می‌گردد. در حقیقت، شخص، مقام یا سازمانی، اعمال شخص، مقام یا سازمانی دیگر را قانوناً زیر نظر قرار می‌دهد تا به درستی یا نادرستی آن اعمال پی ببرد. اصل نظارت را می‌توان یکی از اصول مهم در عرصه عمومی برشمرد که اقتضاء دارد اعمال اختیارات تمامی مراجع و مقامات حکومتی به نفع تعیین حق‌ها و آزادی شهروندان و منافع عمومی و همچنین تحقق اصولی همچون اصل حاکمیت قانون، تحت نظارت قرار

در خصوص اعاده دادرسی نیز قانون دیوان محاسبات در ماده ۲۹ اینگونه تعیین تکلیف نموده است که تقاضای اعاده دادرسی در موارد زیر قبول می‌شود:

- در صورتی که در نوشتن ارقام یا در عملیات حسابداری اشتباهی شده باشد.

- در صورتی که ضمن رسیدگی به سایر حساب‌ها ثابت شود که اقلامی به حساب نیامده و یا مکرر به حساب آمده است.

- هرگاه پس از صدور رأی و حکم اسنادی بدست آید که محرز شود اسناد مزبور در موقع رسیدگی موجود بوده لیکن به عللی در دسترس نبوده و یا مورد توجه هیأت قرار نگرفته باشد.

- هرگاه رأی و حکم به استناد اسنادی صادر شده که معمول بودن اسناد مزبور در مراجع دادگستری به حکم قطعی ثابت شده باشد.

تقاضای اعاده دادرسی در محکمه‌ای رسیدگی و مورد صدور حکم واقع می‌شود که حکم قبلی را صادر نموده است و منحصر به قسمت‌هایی از حساب است که مورد تقاضای اعاده دادرسی واقع شده است. تقاضای اعاده دادرسی موجب توقف اجرای حکم نیست مگر پس از اخذ تأمین مقتضی.

۳- گزارش تفریغ بودجه

براساس ذیل اصل ۵۵ قانون اساسی، دیوان محاسبات، حساب‌ها و اسناد و مدارک مربوط به بودجه 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 مردم گذاشته شود. این گزارش نیز



زیان وارده به بیت‌المال، حکم به جبران زیان وارده صادر خواهد کرد و مقامات و مأموران خاطی را به مجازات‌های مقرر در قانون دیوان محکوم می‌کند نباید تردیدی در ماهیت قضایی این رسیدگی وجود داشته باشد. در راستای اعمال نظارت مالی دیوان محاسبات کشور می‌توان اذعان داشت، نظارت بر اجرای بودجه، همانند نظارت بر تدوین بودجه، حق قوه مقننه است؛ زیرا اگر چنین نظارتی وجود نداشته باشد تصویب بودجه بی‌معنا خواهد بود. این نظارت، از باب اطمینان خاطر نسبت به اجرای دقیق و صحیح مصوبات بودجه می‌باشد. بنابراین این نظارت باید برمبنای اصول و ضوابط معین صورت گیرد، بدین منظور است که یک گروه مجهز و متخصص به نمایندگی از سوی قوه مقننه کار نظارت و بررسی دقیق را به عهده می‌گیرد.

براساس ماده یک قانون دیوان محاسبات کشور، هدف این دیوان باتوجه به اصول مندرج در قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران عبارت است از: اعمال کنترل و نظارت مالی است که از سه طریق کنترل عملیات و فعالیت‌های مالی، حسابرسی و نهایتاً تدوین گزارش تفریغ بودجه محقق می‌شود. مرحله نظارت را می‌توان یکی از ارکان اساسی مدیریت در بخش‌های عمومی و خصوصی به شمار آورد. دیوان محاسبات کشور متولی امر نظارت بر اجرای بودجه پس از انجام خرج بوده و زیرنظر مستقیم قوه مقننه قرار گرفته است تا اصل استقلال حسابرس که یکی از اصول بنیادین استانداردهای عمومی حسابرسی اعم از بخش عمومی و بخش خصوصی محسوب می‌شود، تحقق یابد. این مسأله در حالی است که تا قبل از تصویب قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، دیوان محاسبات وابسته به قوه

گیرد. در یک تقسیم‌بندی متداول و معمول، نظارت بر اعمال حکومت را می‌توان از منظر؛ نظارت پارلمانی، نظارت اداری، نظارت قضایی و نظارت مالی مورد بحث و بررسی قرار داد. لکن آنچه در این میان برای ما حائز اهمیت قرار دارد مباحث مطروحه پیرامون مسأله نظارت مالی است؛ بدین جهت که در هر نظام سیاسی، برنامه و بودجه و نظارت مالی، لازم و ملزوم یکدیگرند، همانگونه که اصل نظارت لازمه هر حرکتی است، به تعبیری نظارت یقیناً کمتر از ضرورت نفس حکومت نیست چرا که بقاء حکومت بسته به نظارت است. با این وجود، نظارت مالی نیز مانند سایر نظارت‌های مقرر در حقوق عمومی منحصر به روش خاصی نبوده و بر حسب مورد به انواع متعددی اعمال می‌شود. در حقوق ایران ایجاد سازوکارهای مربوط به نظارت مالی از دیرباز مورد توجه و عنایت قرار گرفته است. در همین راستا، اولین نهاد نظارتی مالی در سال ۱۲۸۹ و با تشکیل دیوان محاسبات محقق گردید که وظیفه نظارتی مسئولیت حسابرسی و رسیدگی به درآمدها و اسناد و هزینه دستگاه‌های اجرایی و در نهایت تنظیم گزارش تفریغ بودجه به مجلس به منظور اعلام نتیجه نظارتی را برعهده داشت.

در حال حاضر براساس اصل ۵۵ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، دیوان محاسبات کشور، مسئولیت رسیدگی یا حسابرسی بودجه کل کشور را برعهده داشته و همچنین موظف به تنظیم گزارش تفریغ بودجه و تسلیم آن به مجلس شورای اسلامی می‌باشد. اگرچه دیوان محاسبات از حیث ساختاری وابسته به قوه قضائیه نیست، اما اینکه نهاد مذکور خود اسناد و مدارک مالی را رسیدگی کرده و عملیات مالی را کشف می‌کنند و ضمن تعیین میزان ضرر و

۹- عمیدزنجانی، عباسعلی و ابراهیم موسی‌زاده (۱۳۸۹)، **نظارت بر اعمال حکومت و عدالت اداری**، تهران: مؤسسه انتشارات دانشگاه تهران.

۱۰- فرزیب، علیرضا (۱۳۷۶)، **بودجه‌ریزی دولتی در ایران**، تهران: مرکز آموزش مدیریت دولتی.

۱۱- مرادی‌نیا، محمدجواد (۱۳۹۴)، «**تحلیل عملکرد دیوان محاسبات پس از مشروطه**»، **فصلنامه گنجینه اسناد**، دوره ۲۵، ش ۲.

۱۲- مرتضایی، سیداحمد (۱۳۹۳)، «**نظام نظارتی در فقه حکومتی**»، **مجله اندیشه‌های حقوق عمومی**، سال ۳، ش ۲.

۱۳- معین، محمد (۱۳۸۷)، **فرهنگ فارسی معین**، تهران: انتشارات فرهنگ‌نما.

۱۴- منهای، العلی (۱۲۸۰)، **در رسائل سیاسی عصر قاجار**، مصحح: غلامحسین زرگری‌نژاد، تهران: انتشارات کتابخانه ملی ایران.

۱۵- موسی‌زاده، ابراهیم (۱۳۸۷)، «**نظارت انتخاباتی**»، **فصلنامه حکومت اسلامی**، سال سیزدهم، ش دوم.

۱۶- ویژه، محمدرضا (۱۳۹۱)، «**نظارت قضایی دیوان عدالت اداری بر مقامات اجرایی**»، **فصلنامه پژوهش حقوقی**، دوره ۱۴، ش ۳۷.

۱۷- ویژه، محمدرضا (۱۳۹۲)، «**روش‌های نظارت بر رفتار حرفه‌ای نمایندگان پارلمان**»، **فصلنامه مجلس و راهبرد**، دوره ۲۰، ش ۷۴.

۱۸- هاشمی، سیدمحمد (۱۳۹۲)، «**نظارت شورای نگهبانی انضباطی است نه استصوابی و نه استطلاعی**»، **فصلنامه مدرس علوم انسانی**، ش ۳۱.

۱۹- هاشمی، سیدمحمد (۱۳۷۷)، **حقوق اساسی جمهوری اسلامی ایران**، جلد دوم، تهران: نشر دادگستر.

۲۰- هانری، لوی برول (۱۳۷۶)، **جامعه‌شناسی حقوقی**، مترجم: ابوالفضل قاضی، تهران: نشر دادگستر.

مجریه بود و زیرمجموعه وزارت دارایی به حساب می‌آمد، از اینرو طبق استانداردهای بین‌المللی حسابرسی در زمره حساب‌برسان داخلی قرار می‌گرفت که در نتیجه به معنای واقعی از استقلال برخوردار نبود. این امر موجب شده بود که نقش مرحله نظارت بر اجرای بودجه در سطح کلان بسیار کم‌رنگ گردد. لکن در حال حاضر با تصویب اصل پنجاه و چهارم قانون اساسی، دیوان محاسبات کشور به عنوان یک حساب‌برس مستقل و البته با مسئولیت‌های سنگین مورد توجه قانونگذار قرار گرفته است.

فهرست منابع

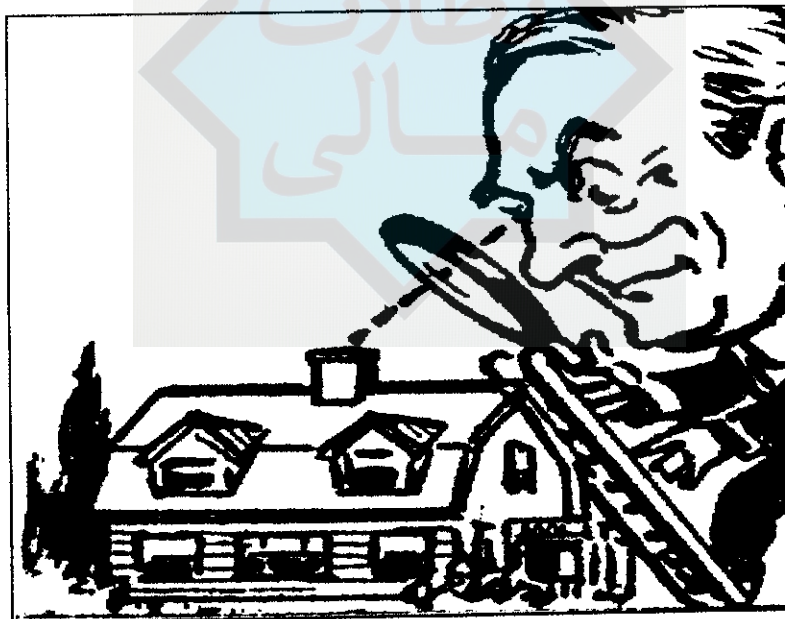
- ۱- قرآن کریم
- ۲- امامی، محمد و دهقان، فرشته (۱۳۹۲)، «**نظارت درونی سلسله مراتبی بر دستگاه‌های اداری در نظام حقوقی ایران**»، **مطالعات حقوقی دانشگاه شیراز**، دوره ۵، ش ۱.
- ۳- انصاری، ولی‌اله (۱۳۸۶)، **کلیات حقوق اداری**، تهران: انتشارات میزان.
- ۴- بهادری، علی (۱۳۸۹)، «**روابط میان قوا در نظام جمهوری اسلامی ایران**»، **پایان‌نامه کارشناسی‌ارشد**، دانشکده حقوق دانشگاه امام صادق(ع).
- ۵- جعفری‌لنگرودی، محمدحسین (۱۳۷۰)، **ترمیم نو لوزی حقوق**، تهران: انتشارات گنج دانش.
- ۶- حسینی‌عراقی، سیدحسین (۱۳۸۰)، **کنکاشی در قوانین مالی و محاسباتی**، تهران: پژوهشکده امور اقتصادی.
- ۷- راسخ، محمد (۱۳۸۸)، **نظارت و تعادل در نظام حقوق اساسی ایران**، تهران: انتشارات دراک.
- ۸- عربیان، اصغر (۱۳۹۰)، «**رسیدگی شبه قضایی در دیوان محاسبات کشور**»، **فصلنامه دانش حسابرسی**، سال یازدهم، ش ۴.

نظارت جامع مالی

دکتر حسین عبده تبریزی

این مقاله در همایش "نظارت در صنعت بانکداری" که در اردیبهشت ماه ۸۴ در مرکز همایش‌های محمد بن زکریای رازی برگزار گردید توسط جناب آقای دکتر حسین عبده تبریزی ارائه گردید. که متن کامل این مقاله در اختیار کلیه علاقه‌مندان و دانش‌پژوهان قرار می‌گیرد.

گرفته‌اند که نظارت مالی را به خارج از مجموعه خود واگذار کنند (outsource). در بسیاری از کشورها که بانک مرکزی استقلال یافته است، و سیاست پولی مستقل کشور را به اجرا درمی‌آورد، امور نظارت بر بانک‌ها از بانک مرکزی منفک شده، و به نهاد



چکیده
الگوهای نظارتی در بازار مالی هر کشور متفاوت‌اند؛ گاهی این نظارت در نهاد نظارتی واحدی متمرکز است، و نظارت بر هر سه بازار پول، بیمه، و سرمایه تحت نظر مدیر واحدی انجام می‌شود، و گاه نیز سه مقام ناظر مستقل بر این بازارها نظارت دارند. فارغ از

نظارتی‌ای واگذار شده است که نهایتاً ساختار خصوصی دارد. ساختار خصوصی نظارت در بخش بیمه و بازار سرمایه نیز به اجرا درآمده است. بنابراین، در سازماندهی امر نظارت،

در کشورهای با عمق مالی متفاوت، با یکدیگر فرق می‌کند. هرچند که نظارت موضوعی "حاکمیتی" است، و علی‌الاصول در حوزه عمل دولت‌هاست، اما دولت‌های بسیاری فرا

ساختار تشکیلاتی نظارت حاکم بر بازارهای مالی، نظارت بر بخش مالی اقتصاد از قواعد روشنی تبعیت می‌کند، و چارچوب‌های جاافتاده‌ای دارد. ۱۶ درجه دخالت دولت بر امر نظارت

این‌که چه بخش‌هایی از نظارت در حیطه عمل مستقیم دولت باقی می‌ماند، قابل بررسی است.

با توجه به قدرت نظارتی سازمان‌های خودانتظام و حتی فراتر از آن، اعمال نظارت بازیگران این بازارها (مثال بازارگردان در بازار سرمایه)، مسئله سازماندهی امر نظارت، به گونه‌ای که بخش عمده از آن به فعالیتی خودانتظام (self-regulatory) بدل شود، همواره می‌تواند مورد بررسی و تحلیل قرار گیرد، و موضوعی جالب است که در طراحی ساختار نظارت مالی در ایران نیز باید در کانون توجه سیاست‌گذاران قرار گیرد.

در این مقاله همه موضوعات بالا با تفصیل قابل قبول و در حوصله مقاله‌ای که ظرف نیم‌ساعت باید قرائت شود، آمده است. نخست از شکل‌بندی متمرکز و غیرمتمرکز نظارت مالی سخن به میان می‌آید. آنگاه نظارت خارج از دولت (outsource) بیان می‌شود، و نهایتاً به لحاظ همه عوامل و متغیرها، تلاش می‌شود طراحی اولیه ساختار نظارت مالی متناسب با شرایط ایران ارائه شود.

مقدمه

بخش مالی اقتصاد مرکب از سه بخش بازار پول، بیمه، و بازار سرمایه است. "بیمه" به لحاظ حجم و اهمیت آن از "بازار سرمایه" جدا شده و مستقلاً از آن یاد می‌شود، هرچند که بخشی از "بازار سرمایه" است. کارآمدی این سه بخش نقش عمده‌ای در تشکیل سرمایه، تبدیل پس‌اندازها به سرمایه‌گذاری،

تولید و خلق ارزش، اشتغال و تقویت ثروت خانوارها دارد. همه این‌ها در گرو اعمال نظارت صحیح بر بخش مالی است.

اهداف نظارت بر بازارهای مالی

نظارت بر فعالیت‌های بخش مالی که برای حفظ سلامتی و کارایی فعالیت‌های مالی و ارائه خدمات مالی کارآمد برقرار می‌شود، اهداف زیر را دنبال می‌کند:

- ۱- ارتقای کیفیت، کارایی و مؤثر بودن فعالیت بازارهای مالی تا حد ایده‌آل، و آماده‌سازی فضای پس‌انداز و سرمایه‌گذاری در هر کشور، و بزرگ‌کردن کسب‌وکار پس‌اندازی و نهایتاً گردآوری وجوه کافی برای توسعه کشور.
- ۲- برقراری سیستم‌های مالی با ثبات و مناسب، حفظ ثبات بلندمدت نظام مالی و قابل اعتماد بودن اجزای متشکله آن، و نیز حصول اطمینان از انجام معاملات عادلانه و منظم.
- ۳- آزادسازی بازارهای خدمات مالی.
- ۴- حمایت از حقوق مصرف‌کنندگان یعنی سپرده‌گذاران، سرمایه‌گذاران و سایر گروه‌های ذی‌نفع.
- ۵- مبادله سریع اطلاعات مناسب و دارای کیفیت.

هدف آن است که با توسعه بازارهای مالی که یکی از مهم‌ترین ارکان جوامع مدرن‌اند، به ثبات اقتصادی و سیاسی کشورها کمک شود، عامه مردم به این بازارها اعتماد داشته باشند، و ثبات بلندمدت نظام مالی حفظ شود و اجزای تشکیل‌دهنده نظام مالی مورد اتکا و اعتماد باشند.

هدف آزادسازی بازارهای خدمات مالی در نظام‌های با اقتصاد کنترلی، دولت در همه‌ی اجزای بازارهای مالی دخالت می‌کند، یعنی در تعیین نرخ‌ها، شرایط معاملات، نوع محصولات مالی، صندوق‌های ضمانت دولتی، و ... ایفای نقش می‌کند.

فرایند آزادسازی شامل ایجاد بازارهایی است که تحت شرایط رقابتی کار می‌کنند و در آن‌ها هیچ بازیگری در بازار نقش مسلط ندارد. با انجام آزادسازی خدمات مالی، نتایج زیر حاصل می‌شود:

- ۱- شفافیت و کیفیت اطلاعات به گونه‌ای تقویت می‌شود که خریداران و فروشندگان خدمات مالی امکان "آخذ تصمیمات مبتنی بر دانش و اطلاعات" کافی را می‌یابند.
- ۲- سازوکار تعیین قیمت توسط دولت دیگر وجود ندارد، و نرخ‌ها و طراحی محصولات مالی را نیروهای بازار برعهده می‌گیرند.
- ۳- خصوصی‌سازی و برقراری قواعد رقابت، اجازه‌ی ورود بازیگران جدید داخلی و غالباً خارجی را به بازارهای مالی فراهم می‌آورد.

اما آزادسازی به معنای حذف مقررات زائد^۱ نیست، بلکه باید گفته شود که نوعی تدوین مقررات جدید^۲ است. چرا که ماهیت دخالت دولت تغییر می‌کند، اما دخالت و نظارت دولت متوقف نمی‌شود. نقش دولت بیشتر "برقرارکردن قواعد بازار" و حاکم کردن "مقررات دوراندیشانه‌ی پیش‌گیرانه" است؛ اموری از قبیل وضع مقرراتی که برای اجتناب از ورشکستگی و رعایت

حقوق مصرف‌کنندگان لازم است. هدف اصلی آزادسازی البته تخصیص بهینه منابع از طریق نیروهای بازار است.

اختیارات مقام ناظر

اختیارات مقام ناظر را قانون تعریف می‌کند. اهدافی که مقام ناظر دنبال می‌کند به شرح زیر است:

- ۱- ثبات بازارهای مالی.
- ۲- حمایت از مصرف‌کننده که در این مورد به معنای حمایت از سرمایه‌گذاران، سپرده‌گذاران، ناشران، و نهادهای مالی و سایر گروه‌های ذی‌نفع در بازار است.
- ۳- بسط سلامت و استقلال بازارهای مالی.

برای انجام وظایف خود، حفظ استقلال کامل مقام ناظر امری ضروری است. به علاوه، مقام ناظر می‌باید بودجه کسافی در اختیار داشته باشد، و این بودجه به شیوه‌ای تأمین مالی می‌شود که استقلال مقام ناظر حفظ شود. معمول‌ترین شیوه آن است که مقام ناظر هزینه ادامه کار خود را از نهادهایی دریافت کند که بر کار آن‌ها نظارت می‌کند.

وظایف مقام ناظر

مقام ناظر انجام وظایف زیر را برعهده دارد:

- ۱- ثبت و صدور مجوز^۳
- ۲- نظارت بر عملیات^۴
- ۳- اطمینان از توانایی پرداخت بدهی^۵ توسط نهاد مالی
- ۴- حصول اطمینان از وجود حداقل سرمایه^۶
- ۵- وجود اسدوخته‌های لازم برای

اطمینان از توانایی پرداخت بدهی^۷

۶- تعیین ذخایر^۸

۷- تدوین آیین‌نامه سرمایه‌گذاری نهاد مالی

۸- ارزیابی ریسک

۹- کنترل رفتار بازار^۹

۱۰- سایر وظایف

به شکل دیگری نیز می‌توان وظایف مقام ناظر را توضیح داد:

(۱) تولید محصولاتی مقرراتی که از تصویب آیین‌نامه‌ها و دستورالعمل‌ها نتیجه می‌شود، و اطلاع‌رسانی مقام ناظر در مورد تعرفه‌ها، نرخ‌ها، فرم‌های اطلاعاتی، ...

(۲) بازاریابی: تبلیغ محصولات و خدمات مالی و اطلاع‌رسانی صحیح در مورد آن‌ها، و نیز رفع ابهام از بازاریابی‌ای که نهادهای مالی انجام می‌دهند.

(۳) جلوگیری از کلاه‌برداری در سطح شرکت‌ها و نیز در سطح واسطه‌های مالی.

(۴) حصول اطمینان از وجود سیستم‌های اطلاعاتی مؤثر در سطح شرکت‌ها و نسب در سطح مصرف‌کنندگان، یعنی سپرده‌گذاران، ناشران، سرمایه‌گذاران، ...

(۵) اعمال سازوکارهای دخالت از قبیل پیشگیری^{۱۰}، نوسازی و ترمیم، و اطمینان از برقراری نظامات تسویه و تصفیه.

(۶) برقراری همکاری‌های بین‌المللی جهت تقویت بازارهای مالی کشور. ضرورت‌های این همکاری روشن است؛ اتحادیه‌ها و انجمن‌های بسین‌المللی متعددی در حوزه‌های مختلف مالی فعالیت می‌کنند. ایجاد

شبکه همکاری، محدود به ارتباط با صندوق بین‌الملل پول، بانک جهانی، کمیته بال^{۱۱} و اتحادیه اروپا، تشکل‌های مربوط به (او. ای. سی. دی)^{۱۲} و آیسکو^{۱۳} نمی‌باشد، و می‌تواند بسیار فراتر از این محدوده برود.

عناصر تشکیل‌دهنده چارچوب نظارتی مدرن

چارچوب نظارت شامل قواعدی برای بازارها و بازیگران آن‌هاست. برای ایجاد ضوابط لازم، اشکال سازمانی نظارت بر بازارهای مالی متنوع است. قواعد نظارتی البته باید به دقت تعریف شود؛ باید اطمینان حاصل شود که تعداد کافی کارشناسان حائز شرایط در حوزه نظارت وجود دارد.

کلیات در مورد ساختار

برای نظارت، ساختار ایده‌آل و منحصر بفردی وجود ندارد. طبعاً، هدف، دستیابی به ساختار معینی نیست، بلکه ساختار وسیله‌ای است که نظارت همه‌جانبه و کارآمد را ممکن می‌کند. در طراحی ساختار البته محیط قانونی، فرهنگی و تاریخی کشورها نباید نادیده گرفته شود. ضمن ضرورت برقراری هماهنگی و یکپارچگی نظارت مالی، ویژگی‌های بخش باید مورد توجه قرار گیرد. در صورت ادغام نظارت، استراتژی روشن و مهارت‌های مدیریتی مناسب برای انتقال به وضعیت جدید مورد نیاز است.

دو نوع ساختار موجود

به‌طور کلی دو نوع ساختار نظارتی

قابل طراحی است:

۱- سازمان‌های نظارتی چندگانه

۲- سازمان‌های نظارتی یکپارچه

در کشورهای با ساختارهای جداگانه غالباً هیئتی برای ایجاد هماهنگی^{۱۴} وجود دارد. ترکیه و یونان نمونه‌ای از کشورهایایی است که ساختارهای جداگانه نظارتی دارند.

در کشورهای با ساختار یکپارچه،^{۱۵} سازمان مستقلی هر سه بخش پولی، بیمه، و بازار سرمایه را کنترل می‌کند. در کشور آلمان، Ba Fin عهده‌دار این مسئولیت است. در انگلستان همه بازارهای مالی در سال ۲۰۰۲ تحت نظارت مقام ناظر واحد درآمدند.^{۱۶} در کره نیز این مهم در سال ۱۹۹۸ به واقعیت پیوست. در مجارستان نیز در سال ۲۰۰۰ مقام ناظر مالی مستقلی^{۱۷} شکل گرفت.

بانک مرکزی مجارستان هرگز وظایف نظارتی نداشته است، و در این کشور نظارت یکپارچه به یکباره شروع می‌شود. البته، در دهه ۹۰ نظارت بر بانک‌ها، بیمه‌ها، صندوق‌های بازنشستگی و اوراق بهادار و بورس به شکل جداگانه شروع می‌شود، اما بلافاصله این سازمان‌ها تلفیق شده و سازمان یکپارچه‌ای ایجاد می‌شود. در کشور سوئیس نیز مقررات جدیدی برای ایجاد سازمان واحد تدوین شده است.

برای ایجاد سازمان یکپارچه، لازم است، وظایف نظارتی بانک مرکزی از بانک مرکزی جدا شود تا بدین ترتیب شرایط برای استقلال بانک مرکزی فراهم شود. استقلال بانک مرکزی با هدف:

۱) تقویت استقلال و کارایی

خط مشی پولی و اعتباری،

۲) مسؤلیت وسیع‌تر برای سیستم

عملیات پرداخت و تسویه، و

۳) تقویت رابطه بین تدوین سیاست

و اجرای آن‌ها

عملی می‌شود. هدف اصلی از استقلال بانک مرکزی ثبات قیمت‌هاست.

ویژگی‌های ساختار یکپارچه نظارتی

ساختار یکپارچه نظارتی ویژگی‌های

عمده زیر را دارد:

۱- هزینه‌های نظارت را خود بخش‌های مالی می‌پردازند

۲- تصمیمات و آرای مقام ناظر قطعی است، و فقط با مراجعه به دادگاه قابل تجدیدنظر است.

۳- مصوبات نظارتی، از جمله جرایم، برای تک‌تک نهادهای مالی الزامی و لازم‌الاجراء است.

۴- یکپارچگی نظارت حاصل شکل‌گیری ابزارهای مالی دو زیستی یا چندزیستی و نهادهای مالی با وظایف گسترده و سوپرمارکت‌های مالی است.

واحدبندی درون ساختار یکپارچه

واحدهای اصلی در ساختار یکپارچه به شرح زیر است:

۱- در داخل ساختار، بخش‌های تخصصی وجود دارد: بانکداری، بیمه، اوراق بهادار، صندوق‌های بازنشستگی، ... توسط بخش‌های تخصصی نظارت می‌شود.

۲- مقام ناظر در درون ساختار یکپارچه وظایف زیر را برعهده دارد:

● زیر بخش نظارت در محل نهاد مالی

و خارج از آن (on-site و off site)

● خدمات حمایت از مصرف‌کنندگان

(به ویژه سرمایه‌گذاران)

● صدور مجوز با رعایت مقررات

● توسعه روابط بین‌الملل

● واحد فن‌آوری اطلاعات (IT)

مثلاً، در نمونه کشور کره، برای افزایش

کارایی نظارت، ساختار یکپارچه نظارتی

به وجود آمده است. شرکت خدمات

نظارت مالی^{۱۸} که نهاد نظارتی یکپارچه

کره است، شامل شش بخش می‌شود:

● بخش پشتیبانی نظارت و امور عمومی

● بخش نظارت بر نهادهای مالی

● بخش سیستم‌های حسابداری و

حسابرسی

● بخش حمایت از مصرف‌کننده

(پس‌اندازکننده) یا سرمایه‌گذار

● بخش رسیدگی به نهادهای مالی

● بخش رسیدگی و برخورد با معاملات

مالی غیرقانونی

۳- رأس هرم سازمانی در ساختار

سازمانی با موقعیت یکپارچه، در

کشورهای مختلف اشکال متنوعی دارد.

به عنوان نمونه، می‌توان مثال مجارستان

را توضیح داد. در این کشور، انتخاب

رئیس کل سازمان نظارت توسط پارلمان

انجام می‌شود. وی به وزیر دارایی

پاسخ‌گوست. این سازمان در عین حال مدیر

ارشد اجرایی^{۱۹} دارد که توسط نخست

وزیر برای شش سال انتخاب می‌شود.

ویژگی‌های بخش‌های مالی در کشورهای با

سیستم نظارتی یکپارچه

به منظور استقرار نظام یکپارچه

نظارتی، لازم است بخش‌های مالی^{۱۹}

کشورها از ویژگی‌های معینی برخوردار باشند. اگر این بازارها کنترلی و تحت نظارت دولت باشند، استقرار سیستم نظارتی یکپارچه دشوار است.

۱- در این کشورها بازارهای مالی باز باید مستقر باشد.

۲- مشارکت گسترده خارجی‌ها در بازارهای مالی رواج دارد. مثلاً در مجارستان، ۹۵ درصد بانک‌ها و ۹۰ درصد بیمه‌ها دست خارجی‌هاست. ذکر این مثال به معنی آن است که در این کشورها محدودیتی برای خارجی‌ها وجود ندارد.

۳- بانکداری همه‌جانبه^{۲۰} رواج دارد. یعنی، بانک‌ها هم‌زمان دیگر فعالیت‌های مالی را انجام می‌دهند؛ محصولات بیمه‌ای و محصولات بازار سرمایه را هم می‌فروشند. اصطلاحاً به نوعی سوپرمارکت محصولات مالی بدل شده‌اند.

۴- گروه‌های مالی بزرگ در بازارهای مالی نقش عمده دارند. شرکت‌های مالی بزرگی که انواع محصولات و خدمات مالی را ارائه می‌کنند، در بازار فعال‌اند.

۵- محصولات مالی چندزیستی متنوع طراحی و تولید شده است.

۶- آثار جهانی شدن، پیشرفت فن‌آوری ECNs، و رقابت بین‌الملل در آن کشورها آشکار است.

مشکلات نبود سیستم نظارتی یکپارچه در صورت عدم استقرار سیستم یکپارچه نظارتی مشکلات زیر امکان بروز دارد:

۲۰- ۱- همه ساختارهای نظارتی سه‌گانه

پول، بیمه و بازار سرمایه دارای سطوح مختلف استقلال عملیاتی‌اند. ارتقا و تقویت استقلال عملیاتی می‌تواند باعث عدم هماهنگی نظارتی شود. برعکس، نظام یکپارچه به کارایی عملیاتی بالاتر می‌انجامد.

۲- رویکردهای مختلف و زمینه‌های نظارتی مختلف نسبت به رسیدگی‌های on site و off site می‌تواند باعث عدم هماهنگی شود. در نظام یکپارچه، رویکرد واحدی استقرار می‌یابد.

۳- همکاری ضعیف و کند بین نهادهای نظارتی مختلف پیش‌بینی می‌شود. برعکس در نظام یکپارچه، همکاری مناسب بین همه ناظران بازارهای مالی به وجود می‌آید.

۴- وقتی مقام‌های نظارتی متعدّداند، تأثیر کم روی قانون‌گذاری دارند. برعکس، استقرار نظام یکپارچه نظارتی به معنای ایجاد زمینه‌های قانونی مناسب و ایجاد هم‌افزایی^{۲۱} است.

۵- در ساختار نظام نظارت مالی چندگانه، اطلاعات کم و به اشکال غیرهماهنگ توزیع می‌شود. هدایت همه اطلاعات موجود به داخل یک نهاد نظارتی در سیستم یکپارچه ممکن است.

۶- در سیستم نظارتی چندگانه، پراکندگی دانش نظارتی وجود دارد. تجمیع همه دانش نظارت مالی در یک نهاد در ساختار یکپارچه ممکن است.

۷- در نظام نظارتی چندگانه، نهاد مالی با وظایف متنوع توسط چند نهاد نظارتی کنترل می‌شود. کنترل نهادهای مالی با وظایف متنوع (سوپر مارکت‌های مالی) توسط نظارت متمرکز و یکپارچه ممکن است.

۸- در ساختار چندگانه، استفاده از امکانات مقیاس انبوه وجود ندارد. در مقابل، استفاده از امکانات مقیاس انبوه تنها در ساختار متمرکز و یکپارچه ممکن است.

۹- ساختار چندگانه با استانداردها و گرایش‌های بین‌المللی جاری کمتر انطباق دارد. این انطباق با استانداردهای بین‌المللی در ساختار یکپارچه ممکن است.

۱۰- برعکس، نسازیده گرفته شدن جنبه‌های بخشی در ساختار یکپارچه ممکن است، و می‌باید نگران آن بود.

۱۱- تسلط بخش بانکداری به عامل متوازن‌کننده^{۲۲} در ساختار یکپارچه نیز ممکن است.

مسائل نظارت مالی

در امر استقرار نظام نظارت مالی، توجه به نکات زیر حائز اهمیت است:

۱- ارتقای نظارت مؤثر باید به امری مستمر بدل شود.

۲- یکدست‌کردن فعالیت‌های نظارتی با روندهای جاری جهانی منطبق است و باید دنبال شود.

۳- پاسخ‌گویی مقرر به نیازها ضروری می‌سازد که نظارت مالی به‌طور دائمی مورد جرح و تعدیل و اصلاح قرار گیرد.

۴- کارایی هزینه‌های نظارتی باید به‌طور دائمی مورد تحلیل و بررسی قرار گیرد.

۵- موقعیت درست سازمان نظارتی در مجموعه سازمان‌های عمومی از اهمیت بسیار برخوردار است. دستگاه نظارت مالی به هر حال دستگاهی حاکمیتی است، و باید در آرایش سازمان‌های

نظارت جامع مالی

نظارت عمومی کشور، موقعیت مناسبی داشته باشد.

۶- ارتباطات مناسب سازمان نظارتی با بازیگردان بازارهای مالی باید برقرار شود.

۷- مسائل مدیریتی به‌ویژه در ساختار یکپارچه بروز می‌کند. اداره چنین تشکیلاتی مشکل است، و به‌ویژه پیدا کردن کارکنان با سابقه امری بس دشوار است.

۸- تامین مالی نظارت از طریق خود افرادی که موضوع نظارت‌اند انجام می‌شود. بانک‌ها هزینه نظارت خود را می‌پردازند. بیمه‌ها و کارگزاران بورس نیز چنین وضعی دارند.

۹- رابطه سازمان نظارتی یکپارچه با بانک‌های مرکزی اهمیت دارد. پس از تشکیل سازمان نظارتی یکپارچه، وظیفه بانک مرکزی به تعیین سیاست‌های پولی و کنترل تورم محدود می‌شود. با این‌همه، بین تصمیمات پولی و عملکرد کل نظام مالی رابطه مستقیمی وجود دارد، و مقام ناظر مالی یکپارچه باید در ارتباط با بانک مرکزی باشد.

۱۰- مرور مجدد همه ابزارهای نظارتی ضرورت دارد:

● راهنماها^{۲۳}

● ضوابط^{۲۴}

● روش‌های گردآوری اطلاعات

● تنظیم مقررات

● تعیین ممنوعیت‌ها

همه و همه باید مستمراً مرور شود.

۱۱- یکپارچه کردن فن‌آوری اطلاعات برای نظارت و تهیه بانک‌های اطلاعاتی لازم اهمیت بسیار دارد.

۱۲- جلب توجه مردم برای جدی گرفتن

امر نظارت ضرورت بسیار دارد. عامه پس‌اندازکنندگان باید از استقرار نظامات کنترلی مطمئن شوند، و این اقدامات را به نفع وضعیت بلندمدت بازارهای مالی بدانند.

۱۳- "اتخاذ تصمیم در مورد مراحل" ۲۵ نکته‌ای اساسی است. تقدم و تأخر مراحل نظارت باید با وسواس و دقت بسیار انجام شود.

۱۴- نظارت بر امر clearing به دلیل ارتباط بورس‌ها و بازارهای مالی باید در سطح بین‌المللی انجام شود.

ایران

در ایران، هنوز نهادهای نظارتی جداگانه هم به‌طور کامل مستقر نشده است. بنابراین، تلاش لایحه جدید بازار سرمایه آن است که مقام ناظر مالی جدید را حاکم کند. البته، روند آتی در ایران نیز آن خواهد بود که سیستم یکپارچه‌ای مستقر شود. پیش‌بینی می‌شود این مهم ظرف ۵ تا ۱۰ سال آینده به واقعیت بدل شود.

لایحه جدید بازار اوراق بهادار

لایحه بازار اوراق بهادار جمهوری اسلامی ایران از حدود سه سال قبل در دولت مورد بررسی قرار گرفته و نهایتاً پس از تصویب دولت و تأیید مواد ۴۶ تا ۵۴ آن توسط قوه قضاییه، برای مجلس شورای اسلامی فرستاده شد. مجلس شورای اسلامی نیز این گزارش را برای مرکز پژوهش‌های مجلس ارسال نمود؛ در این مرکز، با حضور نمایندگان دانشگاه‌ها، دست‌اندرکاران بازار

سرمایه، و نمایندگان بورس، لایحه مورد بررسی قرار گرفت. اکنون موضوع در کمیسیون اقتصادی مجلس مورد بررسی است، و پس از آن، جهت تصویب به صحن مجلس خواهد رفت.

ویژگی‌های لایحه جدید

طبق این لایحه، شورایی به نام شورای عالی بورس اوراق بهادار که عمدتاً مرکب از وزرای اقتصادی دولت و خبرگان مالی است، تشکیل می‌شود. بازوی اجرایی این شورا "سازمان بورس و اوراق بهادار" است که سازمانی حاکمیتی است و بدنه کاملاً کارشناسی دارد و به‌طور مداوم وضعیت بازار سرمایه کشور را نظارت می‌کند. در واقع، مقام ناظر در این لایحه "سازمان بورس و اوراق بهادار" است. بورس‌های مختلف به شکل شرکت‌های سهامی عام تشکیل خواهند شد.

همان‌طور که گفته شد، در این لایحه، بورس‌ها به شکل شرکت‌های سهامی عام خواهند بود و تشکیلاتی خودانتظام‌اند. کارگزاران، معامله‌گران و سایر دست‌اندرکاران بازار در تشکیلاتی مربوط به خود که کانون نامیده می‌شوند، فعالیت خواهند کرد. لایحه راه را برای کنترل بازار اولیه، ایجاد بازارهای مشتقه، معرفی بازیگران جدیدی چون کارگزار معامله‌گر، بازارگردان، مشاور سرمایه‌گذاری، سبدگردان، شرکت تأمین سرمایه و ... هموار می‌کند. به‌علاوه، لایحه جدید راه را برای خلق ابزارهای جدید مورد استفاده در بورس نیز باز می‌گشاید.

سیستم پیشرفته دفتر داری

دو زبانه (انگلیسی و فارسی)
چند ارزی

چند شرکت
چند شعبه

عملیات بانکی

ساخت گزارشات دلخواه

گزارشات مقایسه‌ای
دوره مشابه سنوات قبل



موسسه کنترل و طرح سیستمها
گروه نرم‌افزاری سیستمی - آیس - دی

دفتر فروش: (۱۰ خط) ۸۸۸۲ ۴۸ ۱۲

دفتر مدیریت: تلفکس ۸۸۸۳ ۶۹ ۹۸

۸۸۸۴ ۶۵ ۹۳

Email: CSD_Company@yahoo.com

می‌شود، سودی عادلانه و مبتنی بر ارزش‌های ذاتی باشد. بنابراین، در صورت تصویب این لایحه، دو ویژگی مهم که در حال حاضر خلا مقرراتی تلقی می‌شود، در بازار سرمایه کشور استقرار می‌یابد.

بی‌نوشت‌ها

- 1- de-regulation
- 2- re-regulation
- 3- licensing & registration
- 4- monitoring of operations
- 5- financial solvency
- 6- capital adequacy
- 7- solvency margins
- 8- reserving
- 9- market conduct
- 10- preventive
- 11- basle
- 12- OECD
- 13- IOSCO
- 14- coordination board
- 15- integrated
- 16- FSA 2002 as single regulator

در این مورد مراجعه کنید به جزوه "سازمان نظارت بر خدمات مالی در انگلستان" که توسط سازمان بورس اوراق بهادار در سال ۱۳۸۲ منتشر شده است.

- 17- Hungarian Financial Supervisory Authority
- 18- Financial Supervisory Service (FSS)
- 19- director general
- 20- universal banking
- 21- synergy
- 22- counter balance
- 23- manuals
- 24- guidelines
- 25- sequencing of steps

محورهای اصلی لایحه جدید لایحه از دو ویژگی عمده برخوردار است. اول این‌که بازار اولیه را سامان می‌بخشد. در حال حاضر، در بازار سرمایه ایران، بازار اولیه تحت نظارت مقام ناظر نمی‌باشد. هر روز می‌شنویم که چند نفر گردهم می‌آیند و شرکت سهامی عامی تشکیل می‌دهند و عامه مردم را مخاطب قرار می‌دهند و از آن‌ها پول دریافت می‌کنند. چنین امری در هیچ کجای دنیا اتفاق نمی‌افتد. یعنی، آن‌جا که مردم عادی مخاطب قرار می‌گیرند، مثلاً نهادی که سپرده از عامه مردم جمع‌آوری می‌کند یا به آن‌ها اوراق مشارکت و سهام می‌فروشد، باید تحت نظارت مقام ناظری قرار بگیرد. برای اولین بار در تاریخ کشور، لایحه جدید این مهم را پوشش می‌دهد و بازار اولیه تحت نظارت حاکمیت قرار می‌گیرد.

ویژگی دوم لایحه به جداکردن عملیات از نظارت برمی‌گردد. در حال حاضر، در بورس اوراق بهادار عملیات از نظارت جدا نشده است. لایحه این کمک اساسی را می‌کند که عملیات را از نظارت جدا می‌سازد. بدین ترتیب، عملیات در درون بورس‌ها شکل می‌گیرد که بنگاه‌های اقتصادی عمومی‌اند، و صرفاً برای حفظ منافع خود، نظارت‌های خود انتظامی را انجام می‌دهند. اما، نظارت به یک دستگاه حاکمیتی که البته بدنه تخصصی دارد، برمی‌گردد و نظارت کاملاً مستقل از بورس صورت می‌گیرد. بدین ترتیب، مقام ناظر از سلامت معاملات اطمینان می‌یابد و تلاش می‌کند اطمینان حاصل شود سودی که در بازار سرمایه توزیع

بررسی نقش دستگاه‌های نظارتی و حسابرسی در قبال قانون مبارزه با پولشویی

تاریخ دریافت: ۹۴/۰۸/۳۰

تاریخ پذیرش: ۹۶/۰۲/۳۰

ابراهیم عباسی^۱

محمد صادق رومی^۲

چکیده:

هدف از این پژوهش شناخت نقش دستگاه‌های نظارتی و حسابرسی در مبارزه با پولشویی که از مصوبات دیوان محاسبات کشور تا سال ۱۳۹۳ استخراج شده است، می‌باشد. به منظور جمع‌آوری اطلاعات از کارکنان ارشد دستگاه‌های نظارتی و حسابرسی، از پرسشنامه استفاده شده و همچنین از تجربیات حسابرسان دستگاه‌های نظارتی مربوط مورد استفاده شده است. جامعه آماری کارشناسان دستگاه‌های نظارتی و حسابرسی مسئول بوده که حسابرسان دیوان محاسبات کشور در آنجا حضور دارند. به منظور نمره‌گذاری پرسشنامه‌ها از طیف لیکرت و برای تجزیه و تحلیل اطلاعات دریافتی از آزمون‌های آلفای کرون باخ، فریدمن، رگرسیون و همخطی در نرم‌افزار SPSS استفاده شده است. نتایج نشان می‌دهد متغیرهای اراده (۶۵٪)، دانش (۷۸٪)، تعامل (۶۶/۷٪) و شناخت (۷۱/۶٪) در مجموع با شدت ۹۸،۶٪ در مبارزه با پولشویی نقش دارند. کلمات کلیدی: مبارزه با پولشویی، دستگاه‌های نظارتی و حسابرسی

۱- دانشیار و عضو هیات علمی دانشگاه الزهراء، نویسنده مسئول، ایمیل: abbasiebrahim2000@yahoo.com

۲- کارشناس ارشد مدیریت دولتی

□ مقدمه

پولشویی یا تطهیر پول‌های کثیف فرآیندی است که طی آن مرتکبین جرائم مختلف سعی در پنهان و تبدیل کردن منبع و مالکیت اصلی منافع ناشی از فعالیت‌های مجرمانه و خلاف قانون مانند تجارت مواد مخدر، فعالیت‌های تروریستی و... به جهت مصون ماندن از پیگیری مسئولین قضایی و استفاده از این منافع را دارند. بر اساس تعریف پلیس بین‌المللی پولشویی عبارت است از، هر عمل یا سعی و کوششی که برای پنهان یا مخفی کردن منافع حاصل از فعالیت‌های غیرقانونی صورت گیرد و به ظاهر این منافع قانونی و مشروع جلوه داده شود بر اساس ماده ۲ قانون مبارزه با پولشویی ایران که در سال ۱۳۸۶ به تصویب رسیده است باید به این موضوع توجه داشت که پولشویی به عنوان جرم دوم شناخته می‌شود، به عبارتی باید جرمی اتفاق افتاده باشد و عواید حاصل از آن توسط خود افراد و یا به وسیله افراد دیگر مورد پولشویی قرار گرفته و به ظاهر مشروع و قانونی گردد. از منظر دیگر بر اساس مفادی از کنوانسیون مبارزه بر علیه قاچاق مواد مخدر سازمان ملل در سال ۱۹۸۸ و آیین‌نامه‌های سازمان مبارزه با پولشویی تعاریف زیر از پولشویی مورد تصویب واقع شده است:

- تبدیل یا انتقال دارایی (پول) ناشی از جرائم اقتصادی جهت پنهان کردن منشأ اصلی آن و یا همکاری با شخصی که در ارتکاب با چنین جرایمی است.

- پنهان کردن یا تغییر دادن ماهیت، منبع، مکان و موقعیت یا مالکیت دارایی‌های حاصل شده از فعالیت‌های غیرقانونی و مجرمانه.

سابقه پولشویی و مباحث مربوط به آن بیش از این است. درباره واژه پولشویی به عنوان یک جرم، چندین دیدگاه و نظریه متفاوت وجود دارد.

نظریه اول، معتقد است که این لغت ریشه در قرن بیستم دارد، و به زمانی که قمار در ایالات متحده ممنوع شد باز می‌گردد. و ریشه اصطلاح پولشویی به مالکیت باند مافیایی بر شبکه‌ای از رختشوی‌خانه‌های ماشینی در ایالات متحده در دهه ۱۹۳۰ برمی‌گردد.

نظریه دوم، دلیل رواج واژه پولشویی را فرآیندی می‌داند که در آن پول کثیف و غیرقانونی با عبور از صافی‌های پولی و مالی مختلف و نقل و انتقالات پیچیده و تودرتو شسته شده و ظاهری تمیز به خود می‌گیرد. در این حالت ردیابی ریشه‌های اصلی آن به مراتب دشوارتر می‌شود. اصطلاح پولشویی نخستین بار در جریان رسوایی واترگیت در اواسط دهه هفتاد توسط مشاور حقوقی نیکسون رییس جمهوری وقت ایالات متحده امریکا مطرح گردید.

نظریه سوم که استرلینگ سیگریو مطرح کرده است تاریخچه پولشویی به ۳۰۰۰ سال قبل برمی‌گردد که بازرگانان دارایی خود را از حکامی که ثروتشان را تصاحب کرده و خودشان را نابود می‌کردند، پنهان می‌نمودند.

نظریه چهارم، سابقه پولشویی و مطرح شدن آن در سطح بین‌المللی را در پی دزدیده شدن بیش از ۱۰ میلیارد دلار از درآمد کشور زئیر توسط رییس‌جمهوری وقت، موبوتو و همچنین دزدیده شدن حدود ۶ میلیارد دلار از کشور نیجریه توسط آباچا می‌داند.

□ بیان مساله پژوهش:

پولشویی از مفاسدی است که همزمان با شکل‌گیری جوامع جدید پدید آمد و همگام و متناسب با پیشرفت و ترقی سیستم‌های پولی و مالی کشورها، پیچیدگی و گستردگی بیشتری پیدا کرد. به طوری که می‌توان گفت: درآمدها و پول‌هایی که از روش‌های غیر قانونی مانند قاچاق مواد مخدر، شرط‌بندی‌های نامرسوم، فحشا و... حاصل می‌شود برای این که قابلیت استفاده داشته باشند باید به هر طریقی وارد چرخه معاملات و مبادلات قانونی شوند که همین فرآیند پولشویی را شکل می‌دهد. به عبارت دیگر، اگر قرار باشد صاحبان این درآمدهای نامشروع نتوانند پول‌های خود را وارد سیستم بانکی و مبادلات تجاری قانونی کنند، این پول برای آن‌ها هیچ استفاده‌ای نخواهد داشت. این افراد به روش‌های مختلف سعی دارند درآمدهای نامشروع خود را قانونی جلوه دهند. این روش‌ها را اصطلاحاً پولشویی می‌گویند.

یکی از چالش‌های اساسی فراروی مبارزه با پدیده پولشویی در اقتصاد ایران، ناشناخته ماندن پیامدها و آثار زیان بار آن است که باعث شده تاکنون عزمی جدی یا حساسیتی ویژه برای رویارویی با این پدیده شوم در کشور ایجاد نشود. به طور کلی پولشویی، روشی است که تبهکاران برای مخفی ساختن منبع غیرقانونی ثروت و محافظت از دارایی‌های خود و در نتیجه اجتناب از برانگیختن شک و ظن نهادهای اجرای قانون و جلوگیری از برجا گذاشتن هرگونه ردی که موجب تشکیل پرونده علیه آنان گردد، به کار می‌گیرند. به علاوه تروریست‌ها و سازمان‌های تروریستی هم به منظور حفظ بقاء خود و انجام فعالیت‌های تروریستی، به تکنیک‌های پولشویی توسل می‌جویند.

در مجموع، پولشویی، فساد و جرائم سازمان یافته را تغذیه می‌نماید که این امر آشفته‌گی بازارهای مالی را موجب شده و بطور کلی اثرات منفی بر رفاه و بهزیستی جامعه می‌گذارد. جمهوری اسلامی ایران در سال ۱۳۸۶ (۲۰۰۸ میلادی) قانون مبارزه با پولشویی را تصویب کرد. آیین‌نامه‌های مربوط در سال بعد به تصویب رسید که اجرایی شدن قانون مبارزه با پولشویی و هم‌چنین تأسیس شورای عالی مبارزه با پولشویی، دبیرخانه اجرایی و واحد اطلاعات مالی را موجب گردید.

□ فرضیه‌ها یا سؤالات تحقیق:

- آیا کارکنان ارشد دستگاه‌های نظارتی اراده لازم و کافی را برای مبارزه با پولشویی دارند؟
- آیا کارکنان ارشد دستگاه‌های نظارتی دارای آگاهی و دانش لازم برای مبارزه با پولشویی می‌باشند؟
- آیا کارکنان ارشد دستگاه‌های نظارتی دارای تعامل درون سازمانی و برون سازمانی برای مبارزه با پولشویی می‌باشند؟
- آیا کارکنان ارشد دستگاه‌های نظارتی دارای شناخت کافی برای مبارزه با پولشویی هستند؟

□ روش شناسایی پژوهش:

پژوهش حاضر از نظر نوع تحقیق بر مبنای هدف آن، یک تحقیق نظری می‌باشد؛ لذا این تحقیق عوامل تاثیرگذار بر بحث مبارزه با پولشویی را در دستگاه‌های نظارتی، مورد تاکید قرار داده می‌تواند

مورد استفاده تصمیم‌گیران و سیاست‌گذاران سازمان‌های متولی در مباحث مربوط قرار گیرد. به عبارتی تحقیق حاضر به آنچه که در ذهن تصمیم‌گیران و تصمیم‌سازان یعنی کارکنان ارشد دستگاه‌های نظارتی در قبال قانون مبارزه با پولشویی است می‌پردازد. در تقسیم‌بندی بر اساس روش جمع‌آوری داده‌ها، تحقیق فوق تحقیقی تحلیلی توصیفی می‌باشد و متغیرها به عنوان یکی از عناصر اصلی تحقیق، به شکل‌های مختلف تعریف شده‌اند که به علت تعریف‌های زیادی که از آن در علوم تحقیقاتی شده است بر حسب نیاز و موارد کاربرد آن‌ها در این تحقیق به آن‌ها پرداخته می‌شود. با توجه به این مطلب به شناسایی متغیرها در این تحقیق می‌پردازیم و برای اینکه اهداف تحقیق به طور کامل مورد بررسی قرار بگیرند و از تمامی جهات قابل بررسی باشند چهار متغیر مستقل و یک متغیر وابسته وجود دارد که متغیرهای مستقل آن عبارتند از:

۱. اراده ۲. دانش (آگاهی) ۳. تعامل ۴. شناخت

همچنین مدل تحقیق در برگیرنده مفاهیم، ابعاد، متغیرها و شاخص‌های مورد نظر در پژوهش است که بر اساس چک‌لیست‌های مصوب دیوان محاسبات کشور و همچنین ساختار مفهومی برگرفته از آن توسط محقق طراحی و اجرا گردیده است و ارتباط بین ابعاد و مفاهیم که در فرضیه‌ها در چارچوب محدوده تحقیق مشخص شده‌اند، در مدل تحلیلی پژوهش آمده است. در مدل تحقیق به بررسی طبقاتی فرضیات تحقیق پرداخته شده است و با رد هر یک از فرضیات فرعی تحقیق، فرضیه اصلی رد می‌گردد. به منظور راستی‌آزمایی و ارتقا قابلیت اتکا پرسشنامه‌های توزیع شده نسبت به تطبیق اطلاعات به دست آمده با گزارشات عمومی دیوان محاسبات کشور اقدام گردیده است.

در این تحقیق تصمیم‌گیران و تصمیم‌سازان دستگاه‌های نظارتی متولی و به عبارتی کارکنان ارشد دستگاه‌های متولی در مبارزه با پولشویی جامعه آماری این تحقیق هستند که در این ارتباط دستگاه‌های اجرایی بانک، بیمه، مالیات، گمرک، وزارت امور اقتصادی و دارایی و شورای عالی مبارزه با پولشویی جامعه آماری این تحقیق هستند که قلمرو زمانی این تحقیق از ابتدای تصویب قانون مبارزه با پولشویی تا پایان سال ۱۳۹۳ بوده و روش‌های جمع‌آوری آمار و اطلاعات پرسشنامه‌ای می‌باشد.

$n =$ حداقل حجم نمونه

$$n = \frac{Z_{\alpha}^2 \times S^2}{d^2}$$

$Z_{\alpha} =$ توزیع نرمال (سطح اطمینان ۹۵ درصد)

$d =$ درصد خطای مجاز = ۰/۰۸

$$n = \frac{1/96^2 \times 0/283}{.08^2} \approx 170$$

$S^2 =$ واریانس نمونه اولیه = ۰/۲۸۳

با توجه به نمونه برآورد شده پرسشنامه بین افراد جامعه آماری که ۳۰۰ نفر می‌باشند، تعداد ۱۷۰ پرسشنامه دریافت شده که قابل استفاده بودند.

روایی پرسشنامه حکایت از آن دارد که روش یا روش‌های جمع‌آوری داده دقیقاً همان چیزی را که تصمیم دارند اندازه‌گیری کنند، اندازه‌گیری می‌کنند. در این پژوهش برای بررسی روایی پرسشنامه از روش روایی صوری استفاده شده است. بدین صورت که پرسشنامه ابتدا به تعدادی از صاحب نظران دیوان محاسبات کشور توزیع گردید که به اتفاق پرسشنامه را تأیید نمودند. لازم به ذکر است روایی از طریق توزیع پرسشنامه آزمایشی نیز مدنظر قرار گرفته است.

در این پژوهش از روش‌های موجود در آمار توصیفی مانند جداول توزیع فراوانی، میانگین، انحراف معیار، واریانس و آمار استنباطی و آزمون آلفای کرونباخ، آزمون فریدمن برای تجزیه و تحلیل داده‌های پژوهش استفاده گردید. نرم‌افزار آماری مورد استفاده در این پژوهش نیز SPSS می‌باشد و به منظور نمره گذاری پاسخ‌های دریافتی از طیف لیکرت استفاده شده است. برای محاسبه ضریب آلفای کرونباخ ابتدا باید واریانس نمره‌های هر زیرمجموعه سؤال‌های پرسشنامه و واریانس کل را محاسبه کرد. سپس با استفاده از فرمول زیر مقدار ضریب آلفا را محاسبه می‌کنیم.

$$r_{\alpha} = \frac{J}{J-1} \left(1 - \frac{\sum_{j=1}^n s_j^2}{S^2} \right) \quad \text{که در آن:}$$

J = تعداد زیر مجموعه‌های سؤال‌های پرسشنامه یا آزمون

S_j^2 = واریانس زیر آزمون J ام

S^2 = واریانس کل پرسشنامه یا آزمون

بنابراین به منظور اندازه‌گیری قابلیت اعتماد، از روش آلفای کرونباخ و با استفاده از نرم‌افزار Spss انجام شده است. بدین منظور یک نمونه اولیه شامل ۱۰ پرسشنامه پیش آزمون گردید و سپس با استفاده از داده‌های به دست آمده از این پرسشنامه‌ها و به کمک نرم‌افزار آماری Spss میزان ضریب اعتماد با روش آلفای کرونباخ محاسبه شد از نظر آماری نتیجه به دست آمده باید بزرگتر از ۰/۷۹۲ است که نشانه پایایی پرسشنامه می‌باشد و به صورت زیر تعریف می‌گردد.

فرض صفر: قابلیت اعتماد (پایایی) پرسش‌نامه تحقیق در حد قابل قبول است.

فرض یک: قابلیت اعتماد (پایایی) پرسش‌نامه تحقیق در حد قابل قبول نیست.

$H_0: \text{Alpha} > 0.70$

$H_1: \text{Alpha} < 0.70$

آمارهای توصیفی

جدول ۱- آزمون آلفای کرونباخ

شماره سؤال	تعداد نمونه	دامنه	حداقل	حداکثر	میانگین	ایزلف استاندارد
۱	۱۷۰	۳	۱	۵	۳,۰۴	.۹۳۲
۲	۱۷۰	۴	۱	۵	۴,۱۶	۱,۰۷۵
۳	۱۶۹	۴	۱	۵	۲,۳۸	.۷۴۰
۴	۱۶۵	۴	۱	۵	۲,۸۲	۱,۵۵۵
۵	۱۷۰	۴	۱	۵	۳,۵۹	.۸۰۴
۶	۱۶۸	۴	۱	۵	۲,۷۵	۱,۱۹۸
۷	۱۶۸	۴	۱	۵	۳,۷۰	۱,۰۰۶
۸	۱۶۱	۴	۱	۵	۳,۱۶	۱,۱۵۱
۹	۱۷۰	۴	۱	۵	۴,۳۳	۱,۰۱۹
۱۰	۱۷۰	۴	۱	۵	۴,۰۱	.۹۵۵
۱۱	۱۶۹	۴	۱	۵	۳,۸۸	۱,۰۰۷
۱۲	۱۶۹	۴	۱	۵	۲,۸۴	۱,۲۱۲
۱۳	۱۶۵	۴	۱	۵	۲,۸۳	۱,۲۴۳
۱۴	۱۵۵	۴	۱	۵	۲,۵۲	۱,۲۲۹
۱۵	۱۷۰	۴	۱	۵	۳,۶۱	۱,۱۹۳
۱۶	۱۶۸	۴	۱	۵	۳,۸۸	۱,۰۷۷
۱۷	۱۷۰	۴	۱	۵	۳,۱۱	۱,۳۵۵
۱۸	۱۶۹	۴	۱	۵	۳,۲۴	۱,۲۱۶
۱۹	۱۶۶	۴	۱	۵	۳,۱۴	۱,۲۶۹
۲۰	۱۵۶	۴	۱	۵	۲,۸۱	۱,۲۹۹
۲۱	۱۶۹	۴	۱	۵	۲,۹۸	۱,۲۵۱
۲۲	۱۶۹	۴	۱	۵	۳,۵۹	۱,۱۳۶
۲۳	۱۶۵	۴	۱	۵	۲,۸۹	۱,۱۴۸
۲۴	۱۶۱	۴	۱	۵	۳,۰۵	۱,۱۷۷
۲۵	۱۵۳	۴	۱	۵	۲,۵۰	۱,۱۷۶
۲۶	۱۶۹	۴	۱	۵	۳,۴۶	۱,۱۸۰
۲۷	۱۷۰	۴	۱	۵	۳,۸۶	۱,۰۲۸

جدول ۱- آزمون آلفای کرونباخ

شماره سؤال	تعداد نمونه	دامنه	حداقل	حداکثر	میانگین	اینترف استاندارد
۲۸	۱۷۰	۴	۱	۵	۴,۰۹	.۹۸۱
۲۹	۱۶۸	۴	۱	۵	۳,۱۸	۱,۱۲۳
۳۰	۱۶۲	۴	۱	۵	۳,۰۱	۱,۱۳۷
۳۱	۱۵۴	۴	۱	۵	۲,۵۰	۱,۱۶۲
۳۲	۱۷۰	۴	۱	۵	۳,۵۴	۱,۲۳۶
۳۳	۱۶۷	۴	۱	۵	۲,۶۴	۱,۱۹۹
۳۴	۱۶۹	۴	۱	۵	۲,۶۶	۱,۱۷۰
۳۵	۱۶۶	۴	۱	۵	۲,۶۰	۱,۱۸۱
۳۶	۱۶۹	۴	۱	۵	۳,۰۵	۱,۳۲۲
۳۷	۱۶۸	۵	۱	۵	۳,۹۹	.۹۱۹
۳۸	۱۷۰	۴	۱	۵	۴,۱۵	.۹۸۵
۳۹	۱۷۰	۴	۱	۵	۳,۲۱	۱,۲۱۶
۴۰	۱۷۰	۴	۱	۵	۳,۱۵	۱,۱۲۴
۴۱	۱۶۸	۴	۱	۵	۳,۱۸	۱,۱۲۳
۴۲	۱۶۹	۴	۱	۵	۲,۶۷	۱,۱۷۲
۴۳	۱۶۶	۴	۱	۵	۲,۶۷	۱,۱۸۳
۴۴	۱۶۹	۴	۱	۵	۳,۰۱	۱,۳۵۴
۴۵	۱۶۸	۵	۱	۵	۳,۹۷	.۹۱۷
۴۶	۱۷۰	۴	۱	۵	۴,۱۶	.۹۸۶
۴۷	۱۶۹	۴	۱	۵	۳,۰۹	۱,۳۲۰
۴۸	۱۶۹	۴	۱	۵	۳,۰۸	۱,۳۲۸
۴۹	۱۶۸	۵	۱	۵	۳,۹۶	.۹۲۷
۵۰	۱۷۰	۴	۱	۵	۴,۱۹	.۹۸۸

ضرایب اعتبار

تعداد موردها = ۱۷۰ تعداد اقلام = ۳۶
Alpha = 0/792

فرض صفر پذیرفته می‌شود زیرا Alpha (۰,۷۰) شده است، یعنی این که قابلیت اعتماد پرسش‌نامه در حد قابل قبول است. بنابراین پرسش‌نامه طراحی شده برای ارزیابی ابعاد مسأله نیز دارای اعتبار و روایی قابل قبولی است.

در این بخش علاوه بر آزمون‌های بالا برای تعیین میزان تغییر اعتبار پرسش‌نامه در صورت حذف هر یک از زیرسؤالات از آزمون (Alpha if Item Deleted) استفاده شده است که نتایج آن در جدول زیر آورده شده است.

جدول شماره ۲- تأثیر حذف هریک از ابعاد متغیر اراده در آلفای برآورده شده برای اعتبار پرسش‌نامه			
ردیف	ابعاد متغیر اراده	الفای جدید پرسش‌نامه در صورت حذف متغیر	
۱	سؤال ۱ طراحی سیستم اقتصادی در کاهش پولشویی	٪۷۸,۸	
۲	سؤال ۲ پایش حسابهای بانکی برای شناسایی پولشویی	٪۷۹,۲	
۳	سؤال ۳ سرمایه‌گذاری پولهای کثیف در زیرساختها	٪۷۸,۴	
۴	سؤال ۴ نظر منافع ملی در پرداخت هزینه سلامت اروپا در مبارزه با ترانزیت مواد مخدر	٪۷۸,۸	
۵	سؤال ۵ پذیرش سیاستهای سایر کشورها در پالایش سرمایه و پول	٪۷۸,۶	
۶	سؤال ۶ ایجاد صدمه در منافع فردی افراد در اتخاذ سیاستهای پولشویی	٪۷۸,۵	
۷	سؤال ۷ ارتباط پولشویی و فرار مالیاتی	٪۷۸,۷	
۸	سؤال ۸ گزارش به مراجع در صورت مشاهده فرار مالیاتی در سازمان	٪۷۸,۶	
۹	سؤال ۹ برخورد قانونی با افراد فراری مالیاتی	٪۷۹,۵	
۱۰	سؤال ۱۰ پذیرش ریسک در برخورد پولشویی از نظر مخاطرات شغلی	٪۷۹,۱	

طبق جدول ۲ حذف هریک از متغیرهای مربوط باعث حفظ اعتبار پرسش‌نامه شده است.

جدول ۳- تأثیر حذف هریک از ابعاد متغیر دانش (آگاهی) در آلفای برآورد شده برای اعتبار پرسشنامه

ردیف	ابعاد متغیر دانش (آگاهی)	الفای جدید پرسشنامه در صورت حذف متغیر
۱	سؤال ۱۱ آشنایی نسبی با قوانین و مقررات مربوط به پولشویی	٪۷۸,۴
۲	سؤال ۱۲ آشنایی نسبی با قوانین و مقررات بین‌المللی جهت جلوگیری از پولشویی	٪۷۸,۹
۳	سؤال ۱۳ آشنایی نسبی با سازوکار حوزه نظام‌های پرداخت و بانکداری الکترونیکی در خصوص مقابله با پولشویی	٪۷۹
۴	سؤال ۱۴ کارآمدی سیاست‌های اتخاذ شده در مقابله با پولشویی توسط سایر کشورها نسبت به سیاست‌های کشور ما	٪۷۸,۹
۵	سؤال ۱۵ اطلاع نسبی از مصادیق پولشویی در بازار مسکن و سازوکار مقابله با آن	٪۷۸,۸
۶	سؤال ۱۶ اطلاع نسبی از مصادیق پولشویی در بازار اوراق بهادار و سازوکار مقابله با آن	٪۷۹,۴
۷	سؤال ۱۷ آگاهی از نقش صرافی‌ها و سازوکار مربوط به مقابله با پولشویی	٪۷۷,۹
۸	سؤال ۱۸ اطلاع نسبی از نقش مناطق آزاد در پولشویی و سازوکار مبارزه با آن در مناطق آزاد	٪۷۹,۵
۹	سؤال ۱۹ دانستن مصداق خرید و فروش خودروهای لوکس در پولشویی	٪۷۸,۸
۱۰	سؤال ۲۰ دانستن مصداق فعالیت شرکت‌های هرمی در پولشویی	٪۷۷,۴

در این بخش نیز همچون قسمت قبل حذف تمام متغیرهای بعد دانش ضمن دارا بودن اعتبار موجب افزایش اعتبار پرسشنامه نیز خواهند شد به عنوان مثال حذف سؤال ۱۶ که بمنظور داشتن اطلاع نسبی از مصادیق پولشویی و سازوکار مقابله با آن سؤال ۱۶ طرح شده است مقدار آلفا رابه عدد ٪۷۹,۴ افزایش داد.

جدول ۴- تأثیر حذف هریک از ابعاد متغیر تعامل در آلفای برآورد شده برای اعتبار پرسشنامه			
ردیف	ابعاد متغیر تعامل	الفای جدید پرسشنامه در صورت حذف متغیر	
۱	سؤال ۲۱ طراحی نظام مالیاتی در کمک به مقابله با پولشویی	٪۷۹,۳	
۲	سؤال ۲۲ وجود بازدارندگی کافی در مجازات‌های مقابله با پولشویی	٪۷۹,۰	
۳	سؤال ۲۳ تاثیرات اقدامات قوه قضائیه در رسیدگی به پولشویی	٪۷۸,۶	
۴	سؤال ۲۴ ایجاد واحد مبارزه با پولشویی در سازمان	٪۷۸,۵	
۵	سؤال ۲۵ گذراندن دوره‌های آموزشی مرتبط با مبارزه با پولشویی	٪۷۸,۹	
۶	سؤال ۲۶ نگهداری سوابق عملیات مالی طرفین در سازمان بصورت الکترونیکی	٪۷۹,۳	
۷	سؤال ۲۷ نحوه شناسایی ارباب رجوع در دستگاه‌های اجرایی به منظور مبارزه با پولشویی	٪۷۸,۴	
۸	سؤال ۲۸ نشست جلسات مشترک بین دستگاه‌های اجرایی جهت شناخت نقاط ضعف مبارزه با پولشویی	٪۷۹,۶	
۹	سؤال ۲۹ اقدامات ساختاری در دستگاه‌های اجرایی جهت مقابله با پولشویی	٪۷۹,۲	
۱۰	سؤال ۳۰ ارتقا سازوکار و تعاملات مقابله با پولشویی در سطح بین‌المللی توسط دستگاه اجرایی	٪۷۸,۷	

در این بخش حذف هر کدام از متغیرهای تحقیق صرفاً باعث حفظ مقدار آلفای تعیین شده برای اعتبار پرسشنامه شده بطوری که مثلاً حذف سؤال ۲۲ که برای تعیین میزان وجود بازدارندگی کافی در مجازات‌های مقابله با پولشویی سؤال ۲۲ طرح شده است مقدار آلفا به عدد (٪۷۹,۰) رسید که این امر باعث برقراری اعتبار پرسشنامه می‌شود.

در بخش آخر حذف هر کدام از متغیرهای تحقیق صرفاً باعث حفظ مقدار آلفای تعیین شده برای اعتبار پرسشنامه شده بطوری که مثلاً حذف سؤال شماره ۳۹ که برای تعیین میزان تأثیر ثبت اطلاعات تفصیلی در بانک اطلاعات منسجم طراحی شده است مقدار آلفا را به عدد (٪۷۸,۶) می‌رساند که این امر موجب برقراری اعتبار پرسشنامه می‌شود.

جدول ۵- تأثیر حذف هریک از ابعاد متغیر شناخت در آلفای برآورد شده برای اعتبار پرسشنامه

ردیف	ابعاد متغیر شناخت	الفای جدید پرسشنامه در صورت حذف متغیر
۱	سؤال ۳۱ اهمیت شناسایی کامل ارباب رجوع هنگام ارائه خدمات	٪۷۸٫۹
۲	سؤال ۳۲ اهمیت بازنگری منظم و سالانه در سیاستها و رویه‌های مدرن مشتریان	٪۷۸٫۸
۳	سؤال ۳۳ استفاده از دستگاه‌های رابط جهت ارتقا کنترل‌های داخلی	٪۷۹٫۴
۴	سؤال ۳۴ اهمیت بررسی خلاصه اطلاعات گردش مالی مشتریان بصورت دوره‌ای از طریق سامانه الکترونیکی	٪۷۸٫۵
۵	سؤال ۳۵ نگهداری سوابق عملیات مالی به مدت حداقل ۵ سال	٪۷۷٫۹
۶	سؤال ۳۶ تطبیق مشخصات مشتریان به صورت دوره‌ای با پایگاه اطلاعاتی دستگاه‌های اجرایی	٪۷۹٫۶
۷	سؤال ۳۷ نحوه عملکرد واحد مبارزه با پولشویی در ساختار دستگاه اجرایی	٪۷۸٫۵
۸	سؤال ۳۸ اهمیت طراحی نرم‌افزار جهت پایش فرآیندهای مشکوک	٪۷۸٫۷
۹	سؤال ۳۹ ثبت اطلاعات تفصیلی در بانک اطلاعات منسجم	٪۷۸٫۶
۱۰	سؤال ۴۰ برگزاری دوره‌های تخصصی آموزشی کارکنان با روش‌های نوین پولشویی	٪۷۹٫۸
۱۱	سؤال ۴۱ برخورد قوانین داخلی دستگاه اجرایی با مرتکبین پولشویی	٪۷۹٫۵
۱۲	سؤال ۴۲ مسدود نمودن خدمات اقتصادی افراد حقیقی و حقوقی توسط دستگاه‌های اجرایی	٪۷۸٫۸
۱۳	سؤال ۴۳ بروزرسانی اطلاعات پایگاه‌های ذیربط و تطبیق آن‌ها بصورت دوره‌ای	٪۷۹٫۳
۱۴	سؤال ۴۴ نگهداری فایل پشتیبانی الکترونیکی سوابق عملیات اجرایی و ارائه خدمات مرتبط با سوابق	٪۷۸٫۵
۱۵	سؤال ۴۵ اهمیت ساختار فعلی شورای عالی پولشویی متناسب با وظایف قانونی آن	٪۷۹٫۰
۱۶	سؤال ۴۶ دارا بودن کد اختصاصی منحصر بفرد گیرندگان خدمات	٪۷۸٫۸
۱۷	سؤال ۴۷ ارائه واقعیت‌های موجود در دستگاه‌های اجرایی در خصوص پولشویی	٪۷۹٫۲
۱۸	سؤال ۴۸ اهمیت ساختار حقوقی منسجم در مبارزه با پولشویی	٪۷۸٫۶
۱۹	سؤال ۴۹ فرآیند خود کنترلی مبارزه با پولشویی در دستگاه اجرایی	٪۷۸٫۸
۲۰	سؤال ۵۰ اهمیت شفافیت عملکردی و اقتصادی برای مبارزه با پولشویی در دستگاه اجرایی	٪۷۹٫۶

- آزمون فرضیه اول پژوهش: بین متغیر اراده کارکنان ارشد دستگاه‌های نظارتی در مبارزه با پولشویی رابطه معناداری وجود دارد.
فرض صفر: بین متغیر اراده کارکنان ارشد دستگاه‌های نظارتی در مبارزه با پولشویی ارتباط معناداری وجود ندارد.
فرض یک: بین متغیر اراده کارکنان ارشد دستگاه‌های نظارتی در مبارزه با پولشویی ارتباط معناداری وجود دارد.

$$H_0 : P = 0$$

$$H_1 : P \neq 0$$

جدول ۶- آزمون ضریب همبستگی بین متغیر اراده کارکنان ارشد دستگاه‌های نظارتی در مبارزه با پولشویی				
متغیر مستقل	متغیر وابسته	سطح معنی داری	میزان خطا	ضریب همبستگی
اراده کارکنان ارشد دستگاه‌های نظارتی	مبارزه با پولشویی	۰/۰۰	۰/۰۵	٪۶۵

نتیجه آزمون نشان می‌دهد که با توجه به اینکه سطح معنی داری کمتر از پنج درصد است (Sig $\geq 0,05$) لذا فرض صفر رد می‌گردد. یعنی بین اراده کارکنان ارشد دستگاه‌های نظارتی در مبارزه با پولشویی، ارتباط معنادار بصورت مستقیم وجود دارد و شدت آن برابر ٪۶۵ است.

- آزمون فرضیه دوم پژوهش: بین متغیر دانش کارکنان ارشد دستگاه‌های نظارتی در مبارزه با پولشویی رابطه معناداری وجود دارد.
فرض صفر: بین متغیر دانش کارکنان ارشد دستگاه‌های نظارتی در مبارزه با پولشویی ارتباط معناداری وجود ندارد.
فرض یک: بین متغیر دانش کارکنان ارشد دستگاه‌های نظارتی در مبارزه با پولشویی ارتباط معناداری وجود دارد.

$$H_0 : P = 0$$

$$H_1 : P \neq 0$$

جدول ۷- آزمون ضریب همبستگی بین متغیر دانش کارکنان ارشد دستگاه‌های نظارتی در مبارزه با پولشویی				
متغیر مستقل	متغیر وابسته	سطح معناداری	میزان خطا	ضریب همبستگی
دانش کارکنان ارشد دستگاه‌های نظارتی	مبارزه با پولشویی	۰/۰۰	۰/۰۵	٪۷۸

نتیجه آزمون نشان می‌دهد که با توجه به اینکه سطح معنی‌داری کمتر از پنج درصد است ($\text{Sig} \geq 0,05$) لذا فرض صفر رد می‌گردد. یعنی اینکه بین دانش کارکنان ارشد دستگاه‌های نظارتی در مبارزه با پولشویی، ارتباط معنی‌داری و مستقیم وجود دارد و شدت آن برابر ۷۸٪ است.

- آزمون فرضیه فرعی سوم پژوهش: بین متغیر تعامل دستگاه‌های نظارتی در مبارزه با پولشویی رابطه معناداری وجود دارد.

فرض صفر: بین متغیر تعامل دستگاه‌های نظارتی در مبارزه با پولشویی ارتباط معناداری وجود ندارد.

فرض یک: بین متغیر تعامل دستگاه‌های نظارتی در مبارزه با پولشویی ارتباط معناداری وجود دارد.

$$H_0 : P = 0$$

$$H_1 : P \neq 0$$

جدول ۸- آزمون ضریب همبستگی بین متغیر تعامل دستگاه‌های نظارتی در مبارزه با پولشویی				
متغیر مستقل	متغیر وابسته	سطح معناداری	میزان خطا	ضریب همبستگی
تعامل دستگاه‌های نظارتی	مبارزه با پولشویی	۰/۰۰	۰/۰۵	٪۶۶,۷

نتیجه آزمون نشان می‌دهد سطح معنی‌داری کمتر از پنج درصد است ($\text{Sig} \geq 0,05$) لذا فرض صفر رد می‌گردد. یعنی بین تعامل دستگاه‌های نظارتی، ارتباط معنی‌داری و مستقیم وجود دارد و شدت آن برابر ۶۶,۷٪ می‌باشد.

آزمون فرضیه چهارم پژوهش: بین متغیر شناخت دستگاه‌های نظارتی در مبارزه با پولشویی رابطه معناداری وجود دارد.

فرض صفر: بین متغیر شناخت دستگاه‌های نظارتی در مبارزه با پولشویی ارتباط معناداری وجود ندارد.

فرض یک: بین متغیر شناخت دستگاه‌های نظارتی در مبارزه با پولشویی ارتباط معناداری وجود دارد.

$$H_0 : P = 0$$

$$H_1 : P \neq 0$$

جدول ۹- آزمون ضریب همبستگی بین متغیر شناخت دستگاه‌های نظارتی در مبارزه با پولشویی				
متغیر مستقل	متغیر وابسته	سطح معناداری	میزان خطا	ضریب همبستگی
شناخت دستگاه‌های نظارتی	مبارزه با پولشویی	۰/۰۰	۰/۰۵	٪۷۱,۶

نتیجه آزمون نشان می‌دهد سطح معناداری کمتر از پنج درصد است ($\text{Sig} \geq 0,05$)، لذا فرض صفر رد می‌گردد. یعنی اینکه بین شناخت دستگاه‌های نظارتی در مبارزه با پولشویی، ارتباط مستقیم و معناداری وجود دارد و شدت آن برابر $71,6\%$ می‌باشد. با توجه به آزمون‌های انجام گرفته و نتایج بدست آمده می‌توان این‌گونه نتیجه‌گیری کرد که متغیر دانش کارکنان ارشد دستگاه‌های نظارتی بیشترین ارتباط را با مبارزه با پولشویی داراست.

□ سایر یافته‌های پژوهش

جدا از فرضیه‌های مطرح شده در پژوهش حاضر برای مشخص کردن بهتر بین عناصر دستگاه‌های نظارتی در مبارزه با پولشویی به تجزیه و تحلیل داده‌ها از ابعادی دیگر نیز پرداخته شد که در این قسمت به آزمون‌ها و تشریح سایر یافته‌ها حاصل از پژوهش پرداخته می‌شود:

۱- رتبه بندی متغیرها

به منظور دانستن این مطلب که آیا پاسخ و نظرات پاسخگویان به سؤالات یکسان بوده است یا خیر؟ و دیگر اینکه رتبه اهمیت هر کدام از متغیرها چیست؟ از آزمون فریدمن (Friedman Test) استفاده کرده‌ایم (جهانبخش، ۱۳۸۲، ۵۷). نتیجه‌های به‌دست آمده در این قسمت از چند بعد اهمیت دارند. یکی اینکه می‌توانیم مطمئن شویم که پاسخ‌دهندگان بدون غرض به سؤالات پاسخ گفته‌اند و دوم اینکه آیا اصولاً پاسخ‌دهندگان تفاوت بین سؤالات را درک کرده‌اند یا خیر؟ اگر پاسخ‌دهندگان تفاوت میان سؤالات را درک کرده باشند نتایج آن در بحث قابل اعتماد بودن پرسش‌نامه نیز کاربرد خواهد داشت. یعنی قابل اعتماد بودن پرسش‌نامه از این موضوع سرچشمه می‌گیرد که آیا پاسخ‌دهندگان اصولاً سؤالات را درک کرده‌اند یا خیر؟ اگر از نظر آماری مشخص شود که آنها سؤالات را درک کرده‌اند پس بشکلی دیگر تأیید شده است که ابزار جمع‌آوری داده‌ها و اطلاعات یعنی پرسش‌نامه، قابل اعتماد است.

فرض صفر: نظرات پاسخگویان نمونه آماری در مورد تمامی سؤالات تحقیق یکسان بوده است.
فرض یک: نظرات پاسخگویان نمونه آماری در مورد سؤالات تحقیق حداقل در یک مورد یکسان نبوده است.

$$H_0: \mu_1 = \mu_2 = \mu_3 = \dots = \mu_{36}$$

حداقل یکی از میانگین‌ها برابر نمی‌باشد: H^1

جدول ۱۰- رتبه بندی کلیه سؤالات

رتبه	میانگین	متغیر	رتبه	میانگین	متغیر	رتبه	میانگین	متغیر
۱	۲۹,۳۵	سؤال ۴۰	۱۸	۱۸,۷۶	سؤال ۱۳	۳۵	۱۵,۲۱	سؤال ۹
۲	۲۹,۱۶	سؤال ۴۶	۱۹	۱۸,۴۰	سؤال ۲۰	۳۶	۱۵,۱۸	سؤال ۱۷
۳	۲۸,۷۷	سؤال ۵۰	۲۰	۱۷,۶۳	سؤال ۴۸	۳۷	۱۴,۸۹	سؤال ۳۳
۴	۲۸,۴۶	سؤال ۴۴	۲۱	۱۷,۵۱	سؤال ۶	۳۸	۱۴,۷۲	سؤال ۳۰
۵	۲۵,۴۹	سؤال ۴۳	۲۲	۱۷,۳۵	سؤال ۲۹	۳۹	۱۴,۶۳	سؤال ۲۵
۶	۲۴,۹۷	سؤال ۴۹	۲۳	۱۷,۲۸	سؤال ۳۳	۴۰	۱۴,۵۸	سؤال ۵
۷	۲۴,۶۴	سؤال ۳۲	۲۴	۱۷,۱۳	سؤال ۱۸	۴۱	۱۴,۰۴	سؤال ۲۶
۸	۲۳,۸۱	سؤال ۳۵	۲۵	۱۶,۹۶	سؤال ۱۴	۴۲	۱۳,۸۱	سؤال ۱۶
۹	۲۳,۱۴	سؤال ۱۱	۲۶	۱۶,۸۴	سؤال ۷	۴۳	۱۳,۶۵	سؤال ۴۱
۱۰	۲۲,۷۹	سؤال ۳۴	۲۷	۱۶,۵۲	سؤال ۲۳	۴۴	۱۳,۴۴	سؤال ۴
۱۱	۲۲,۴۷	سؤال ۱۵	۲۸	۱۶,۵۱	سؤال ۱۲	۴۵	۱۳,۳۸	سؤال ۱۰
۱۲	۲۱,۹۳	سؤال ۸	۲۹	۱۶,۴۷	سؤال ۳۷	۴۶	۱۳,۱۹	سؤال ۴۲
۱۳	۲۱,۷۵	سؤال ۳۶	۳۰	۱۶,۳۹	سؤال ۲۷	۴۷	۱۲,۹۷	سؤال ۲۱
۱۴	۲۰,۸۲	سؤال ۴۷	۳۱	۱۶,۳۱	سؤال ۲۸	۴۸	۱۲,۸۸	سؤال ۲
۱۵	۲۰,۴۲	سؤال ۱۹	۳۲	۱۵,۹۴	سؤال ۳۹	۴۹	۱۲,۴۸	سؤال ۳۱
۱۶	۱۹,۸۴	سؤال ۲۴	۳۳	۱۵,۷۱	سؤال ۲۲	۵۰	۱۲,۲۶	سؤال ۱
۱۷	۱۹,۳۷	سؤال ۳۸	۳۴	۱۵,۶۴	سؤال ۳			

Test Statistics^a

N	170
Chi-Square	928.584
df	38
Asymp. Sig.	.000

a. Friedman Test

نتیجه آزمون نشان می‌دهد که با توجه به اینکه سطح معنیاداری محاسبه شده کمتر از پنج درصد است ($\text{Sig} \geq 0,05$) لذا فرض صفر رد می‌گردد. یعنی اینکه نظرات پاسخگویان نمونه آماری در مورد سؤالات متغیرهای فرعی تحقیق حداقل در یک مورد یکسان نبوده است.

جدول فوق نشان می‌دهد که هر کدام از سؤالات متغیرهای فرعی تا چه حد بر متغیر مبارزه با پولشویی مدل تحقیق حاضر یعنی مدل عوامل دستگاه‌های نظارتی در مبارزه با پولشویی تأثیرگذار هستند. بر این اساس هر متغیری که میانگین رتبه بیشتری داشته باشد اثرگذاری بیشتری بر مبارزه با پولشویی تحقیق دارد. در این تحقیق متغیر سؤال ۱ یعنی متغیر طراحی سیستم اقتصادی در کاهش پولشویی با میانگین ۱۲,۲۶ و متغیر سئوال ۴۰ یعنی متغیر برگزاری دوره‌ای تخصصی آموزشی کارکنان با روش‌های نوین پولشویی با میانگین ۲۹,۳۵ به ترتیب کمترین و بیشترین اثرگذاری را در مدل تحقیق داشته‌اند.

۲- رتبه بندی اهمیت هر یک از سؤالات متغیرهای فرعی

الف- سؤالات ابعاد متغیر اراده

فرض صفر: نظرات پاسخگویان نمونه آماری در مورد سؤالات متغیرهای فرعی اراده کارکنان تحقیق یکسان بوده است.

فرض یک: نظرات پاسخگویان نمونه آماری در مورد سؤالات متغیرهای فرعی اراده کارکنان تحقیق حداقل در یک مورد یکسان نبوده است.

$$H^0: \mu_1 = \mu_2 = \mu_3 = \dots = \mu_{12}$$

H^1 : حداقل یکی از میانگین‌ها برابر نمی‌باشد

جدول ۱۱- رتبه بندی سؤالات اراده کارکنان		
رتبه	رتبه میانگین	سؤالات اراده کارکنان
۱	۵,۴۹	ارائه گزارش در خصوص پولشویی
۲	۴,۶۹	صدمه سیاست‌های پولشویی
۳	۴,۴۵	ارتباط بین فرار مالیاتی و پولشویی
۴	۴,۰۴	سرمایه گذاری پول‌های کثیف
۵	۳,۹۸	برخورد قانونی با فرار مالیاتی
۶	۳,۶۱	پذیرش هرگونه سیاست‌های مالی
۷	۳,۲۱	پرداخت هزینه‌های مبارزه با مواد مخدر
۸	۳,۰۴	پذیرش مخاطرات ناشی از پولشویی
۹	۲,۷۷	پایش حساب‌های بانکی
۱۰	۲,۱۹	کاهش پولشویی از طریق ساختار اقتصادی کشور

Test Statistics^a

N	159
Chi-Square	250.355
df	6
Asymp. Sig.	.000

a. Friedman Test

نتیجه آزمون نشان می‌دهد که با توجه به این که سطح معناداری محاسبه شده کمتر از پنج درصد است ($\text{Sig} \geq 0,05$)، لذا فرض صفر رد می‌گردد. یعنی این که نظرات پاسخگویان نمونه آماری در مورد سؤالات متغیرهای فرعی اراده کارکنان تحقیق حداقل در یک مورد یکسان نبوده است.

جدول فوق نشان می‌دهد که هر کدام از سؤالات متغیرهای فرعی اراده کارکنان با رتبه‌های معین شده تأثیر دارند بر این اساس هر متغیری که میانگین رتبه بیشتری داشته باشد اثرگذاری بیشتری بر مدل تحقیق دارد. که در تحقیق حاضر متغیر ارائه گزارش در خصوص پولشویی با میانگین ۵,۴۹ و متغیر کاهش پولشویی از طریق ساختار اقتصادی کشور با میانگین ۲,۱۹ به ترتیب بیشترین و کمترین اثرگذاری را در اراده کارکنان دستگاه‌های نظارتی مسئول در مبارزه با پولشویی مدل تحقیق داشته‌اند.

ب- متغیرهای فرعی دانش کارکنان

فرض صفر: نظرات پاسخگویان نمونه آماری در مورد سؤالات متغیرهای فرعی دانش کارکنان دستگاه‌های نظارتی تحقیق یکسان بوده است.

فرض یک: نظرات پاسخگویان نمونه آماری در مورد سؤالات متغیرهای فرعی دانش کارکنان دستگاه‌های نظارتی تحقیق حداقل در یک مورد یکسان نبوده است.

$H_0: \mu_1 = \mu_2 = \mu_3 = \dots = \mu_9$
 H_1 : حداقل یکی از میانگین‌ها برابر نمی‌باشد

جدول ۱۲- رتبه بندی سؤالات دانش کارکنان دستگاه‌های نظارتی			
سؤالات دانش کارکنان دستگاه‌های نظارتی		رتبه میانگین	رتبه
سؤال ۱۱	آشنایی با قوانین و مقررات داخلی	۶,۴۷	۱
سؤال ۱۵	تأثیر پولشویی بر بازار مسکن	۵,۹۴	۲
سؤال ۱۹	پولشویی و خودروهای لوکس	۵,۳۳	۳
سؤال ۱۳	نظام پرداخت و تأثیر آن بر پولشویی	۴,۹۳	۴
سؤال ۲۰	فعالیت شرکت‌های هرمی	۴,۹۲	۵
سؤال ۱۸	رابطه مناطق آزاد و پولشویی	۴,۵۶	۶
سؤال ۱۴	تأثیر گذاری سیاست سایر کشورها	۴,۵۱	۷
سؤال ۱۲	آشنایی با قوانین و مقررات بین‌المللی	۴,۴۲	۸
سؤال ۱۷	ارتباط صرافی‌ها و پولشویی	۳,۹۴	۹
سؤال ۱۶	ارتباط پولشویی و بازار بورس	۳,۴۱	۱۰

Test Statistics^a

N	147
Chi-Square	122.113
df	8
Asymp. Sig.	.000

a. Friedman Test

نتیجه آزمون نشان می‌دهد که با توجه به این که سطح معنی‌داری محاسبه شده کمتر از پنج درصد است (Sig > ۰,۰۵) لذا فرض صفر رد می‌گردد. یعنی اینکه نظرات پاسخگویان نمونه آماری در مورد سؤالات متغیرهای فرعی دانش کارکنان دستگاه‌های نظارتی تحقیق حداقل در یک مورد یکسان نبوده است. جدول فوق نشان می‌دهد که هر کدام از سؤالات متغیرهای فرعی دانش کارکنان دستگاه‌های نظارتی با رتبه‌های معین شده تأثیر دارند بر این اساس هر متغیری که میانگین رتبه بیشتری داشته باشد اثرگذاری بیشتری بر مبارزه با پولشویی تحقیق دارد. که در تحقیق حاضر متغیر آشنایی با قوانین و مقررات داخلی با میانگین ۶,۴۷ و متغیر ارتباط پولشویی و بازار بورس با میانگین ۳,۴۱ به ترتیب بیشترین و کمترین اثرگذاری را در مدل تحقیق تأثیر داشته‌اند.

ج- متغیرهای فرعی تعامل دستگاه‌های نظارتی

فرض صفر: نظرات پاسخگویان نمونه آماری در مورد سؤالات متغیرهای فرعی تعامل دستگاه‌های نظارتی تحقیق یکسان بوده است.
فرض یک: نظرات پاسخگویان نمونه آماری در مورد سؤالات متغیرهای فرعی تعامل دستگاه‌های نظارتی حداقل در یک مورد یکسان نبوده است.

$$H^0: \mu_1 = \mu_2 = \mu_3 = \dots = \mu_7$$

H^1 : حداقل یکی از میانگین‌ها برابر نمی‌باشد

جدول ۱۳- رتبه بندی سؤالات تعامل دستگاه‌های نظارتی			
سؤالات تعامل دستگاه‌های نظارتی		رتبه میانگین	
سؤال ۲۴	ایجاد واحد پولشویی در دستگاه اجرایی	۵,۱۸	۱
سؤال ۲۹	اقدامات ساختاری در دستگاه‌های اجرایی	۴,۶۶	۲
سؤال ۲۳	اقدامات قوه قضایه در رسیدگی به پولشویی	۴,۴۳	۳
سؤال ۲۷	نحوه شناسایی ارباب رجوع	۴,۳۷	۴
سؤال ۲۸	جلسات مشترک دستگاه اجرایی	۴,۲۶	۵
سؤال ۲۲	مجازات‌های مقابله با پولشویی	۴,۱۳	۶
سؤال ۳۰	ارتقای سازوکار پولشویی در سطح بین الملل	۳,۷۴	۷
سؤال ۲۵	دوره‌های آموزشی	۳,۶۶	۸
سؤال ۲۶	ثبت سوابق الکترونیکی معاملات	۳,۴۸	۹
سؤال ۲۱	نظام مالیاتی و پولشویی	۲,۸۸	۱۰

Test Statistics^a

N	149
Chi-Square	145.451
df	6
Asymp. Sig.	.000

a. Friedman Test

نتیجه آزمون نشان می‌دهد که با توجه به اینکه سطح معناداری محاسبه شده کمتر از پنج درصد است ($\text{Sig} \geq 0,05$) لذا فرض صفر رد می‌گردد. یعنی اینکه نظرات پاسخگویان نمونه آماری در مورد سؤالات متغیرهای فرعی تعامل دستگاه‌های نظارتی تحقیق حداقل در یک مورد یکسان نبوده است. جدول فوق نشان می‌دهد که هر کدام از سؤالات متغیرهای فرعی تعامل دستگاه‌های نظارتی با رتبه‌های معین شده تأثیر دارند بر این اساس هر متغیری که میانگین رتبه بیشتری داشته باشد اثرگذاری بیشتری بر مبارزه با پولشویی تحقیق دارد. که در تحقیق حاضر متغیر ایجاد واحد پولشویی در دستگاه نظارتی با میانگین ۵,۱۸ و متغیر نظام مالیاتی و پولشویی با میانگین ۲,۸۸ به ترتیب بیشترین و کمترین اثرگذاری را در تعامل دستگاه‌های نظارتی در مبارزه پولشویی مدل تحقیق تأثیر داشته‌اند.

د- متغیرهای فرعی شناخت دستگاه‌های نظارتی

فرض صفر: نظرات پاسخگویان نمونه آماری در مورد سؤالات متغیرهای فرعی شناخت دستگاه‌های نظارتی تحقیق یکسان بوده است.

فرض یک: نظرات پاسخگویان نمونه آماری در مورد سؤالات متغیرهای فرعی شناخت دستگاه‌های نظارتی حداقل در یک مورد یکسان نبوده است.

$$H^0: \mu_1 = \mu_2 = \mu_3 = \dots = \mu_{13}$$

H^1 : حداقل یکی از میانگین‌ها برابر نمی‌باشد

جدول ۱۴- رتبه بندی سؤالات شناخت دستگاه‌های نظارتی		
رتبه	رتبه میانگین	سؤالات شناخت دستگاه‌های نظارتی
۱	۹,۹۶	برگزاری دوره‌های تخصصی آموزشی کارکنان با روشهای نوین پولشویی
۲	۹,۶۷	دارا بودن کد اختصاصی منحصر بفرد گیرندگان خدمات
۳	۹,۳۵	اهمیت شفافیت عملکردی و اقتصادی برای مبارزه با پولشویی در دستگاه نظارتی
۴	۸,۲۰	نگهداری فایل پشتیبانی الکترونیکی سوابق عملیات اجرایی و ارائه خدمات مرتبط با سوابق
۵	۶,۸۶	بروز رسانی اطلاعات پایگاه‌های ذیربط و تطبیق آن‌ها با صورت دوره‌ای
۶	۶,۷۹	اهمیت شناسایی کامل ارباب رجوع هنگام ارائه خدمات
۷	۶,۷۷	اهمیت بازنگری منظم و سالانه در سیاستها و رویه‌های مدرن مشتریان
۸	۶,۶۴	نگهداری سوابق عملیات مالی به مدت حداقل ۵ سال
۹	۶,۳۱	اهمیت بررسی خلاصه اطلاعات گردش مالی مشتریان بصورت دوره‌ای از طریق سامانه الکترونیکی

جدول ۱۴- رتبه بندی سؤالات شناخت دستگاه‌های نظارتی			
سؤالات شناخت دستگاه‌های نظارتی		رتبه میانگین	رتبه
سؤال ۳۶	تطبیق مشخصات مشتریان به صورت دوره‌ای با پایگاه اطلاعاتی دستگاه‌های نظارتی	۵,۴۱	۱۰
سؤال ۴۷	ارائه واقعیت‌های موجود در دستگاه‌های نظارتی در خصوص پولشویی	۵,۳۸	۱۱
سؤال ۳۸	اهمیت طراحی نرم افزار جهت پایش فرآیندهای مشکوک	۵,۱۱	۱۲
سؤال ۴۸	اهمیت ساختار حقوقی منسجم در مبارزه با پولشویی	۴,۸۶	۱۳
سؤال ۳۳	استفاده از دستگاه‌های رابط جهت ارتقا کنترل‌های داخلی	۴,۶۵	۱۴
سؤال ۳۷	نحوه عملکرد واحد مبارزه با پولشویی در ساختار دستگاه نظارتی	۴,۴۱	۱۵
سؤال ۳۹	ثبت اطلاعات تفصیلی در بانک اطلاعات منسجم	۴,۱۶	۱۶
سؤال ۴۵	اهمیت ساختار فعلی شورای عالی پولشویی متناسب با وظایف قانونی آن	۳,۸۷	۱۷
سؤال ۴۱	برخورد قوانین داخلی دستگاه نظارتی با مرتکبین پولشویی	۳,۲۲	۱۸
سؤال ۴۲	مسدود نمودن خدمات اقتصادی افراد حقیقی و حقوقی توسط دستگاه‌های نظارتی	۲,۹۱	۱۹
سؤال ۳۱	فرآیند خود کنترلی مبارزه با پولشویی در دستگاه نظارتی	۲,۴۶	۲۰

Test Statistics^a

N	150
Chi-Square	457.544
df	12
Asymp. Sig.	.000

a. Friedman Test

نتیجه آزمون نشان می‌دهد که با توجه به اینکه سطح معناداری محاسبه شده کمتر از پنج درصد است ($\text{Sig} \geq 0,05$)، لذا فرض صفر رد می‌گردد. یعنی اینکه نظرات پاسخگویان نمونه آماری در مورد سؤالات متغیرهای فرعی شناخت دستگاه‌های نظارتی تحقیق حداقل در یک مورد یکسان نبوده است.

جدول فوق نشان می‌دهد که هر کدام از سؤالات متغیرهای فرعی شناخت دستگاه‌های نظارتی با رتبه‌های معین شده تأثیر دارند بر این اساس هر متغیری که میانگین رتبه بیشتری داشته باشد اثرگذاری بیشتری بر مبارزه با پولشویی تحقیق دارد. که در تحقیق حاضر متغیر برگزاری دوره‌ای

تخصصی آموزشی کارکنان با روش‌های نوین پولشویی با میانگین ۹,۹۶ و متغیر اهمیت فرآیند خود کنترلی مبارزه با پولشویی در دستگاه اجرایی با میانگین ۲,۴۶ به ترتیب بیشترین و کمترین اثرگذاری را در مدل تحقیق تأثیر داشته‌اند.

هـ- رتبه بندی عناصر تاثیرگذار دستگاه‌های نظارتی بر مبارزه با پولشویی
فرض صفر: نظرات پاسخگویان نمونه آماری در مورد متغیرهای اصلی تاثیرگذار دستگاه‌های نظارتی بر مبارزه با پولشویی تحقیق یکسان بوده است.
فرض یک: نظرات پاسخگویان نمونه آماری در مورد متغیرهای اصلی تاثیرگذار دستگاه‌های نظارتی بر مبارزه با پولشویی تحقیق حداقل در یک مورد یکسان نبوده است.

$$H^0: \mu_1 = \mu_2 = \mu_3 = \mu_4$$

H^1 : حداقل یکی از میانگین‌ها برابر نمی‌باشد

اولویت	رتبه میانگین
۱	۳,۲۵
۲	۲,۳۳
۳	۲,۲۶
۴	۲,۱۶

Test Statistics^a

N	170
Chi-Square	79.059
df	3
Asymp. Sig.	.000

a. Friedman Test

نتیجه آزمون نشان می‌دهد که با توجه به اینکه سطح معناداری محاسبه شده کمتر از پنج درصد است ($\text{Sig} \geq 0,05$) لذا فرض صفر رد می‌گردد. یعنی اینکه نظرات پاسخگویان نمونه آماری در مورد متغیرهای اصلی تحقیق حداقل در یک مورد یکسان نبوده است.
جدول فوق نشان می‌دهد که هر کدام از متغیرهای اصلی تا چه حد بر متغیر مبارزه با پولشویی مدل تحقیق حاضر یعنی مدل عوامل دستگاه‌های نظارتی بر مبارزه با پولشویی تأثیرگذار هستند. بر

این اساس هر متغیری که میانگین رتبه بیشتری داشته باشد اثرگذاری بیشتری بر مبارزه با پولشویی تحقیق دارد. که در تحقیق حاضر متغیر آمیخته دانش با میانگین ۳,۲۵ و متغیر آمیخته اراده با میانگین ۲,۱۶ به ترتیب بیشترین و کمترین اثرگذاری را در مدل تحقیق داشته‌اند.

□ نتایج و یافته‌ها

طبق نتایج حاصله از آزمون فرضیه اصلی پژوهش بابت میزان موفقیت دستگاه‌های نظارتی در مبارزه با پولشویی مشخص گردید بین عناصر دستگاه‌های نظارتی در مبارزه با پولشویی ارتباط معنادار بصورت مستقیم و شدت برابر ۹۸,۶٪ می‌باشد به عبارتی متغیرهای مدنظر این تحقیق قادرند ۹۸,۶٪ نقش دستگاه‌های نظارتی در مبارزه با پولشویی را تبیین نمایند.

طبق نتایج حاصله از آزمون فرضیه فرعی اول پژوهش بابت تعیین میزان رابطه بین متغیر اراده کارکنان ارشد دستگاه‌های نظارتی در مبارزه با پولشویی مشخص گردید بین اراده کارکنان ارشد دستگاه‌های نظارتی در مبارزه با پولشویی، ارتباط معنادار بصورت مستقیم برقرار است که شدت آن برابر ۶۵٪ می‌باشد.

طبق نتایج حاصله از آزمون فرضیه فرعی دوم پژوهش بابت تعیین میزان رابطه بین متغیر دانش کارکنان ارشد دستگاه‌های نظارتی در مبارزه با پولشویی مشخص گردید بین دانش کارکنان ارشد دستگاه‌های نظارتی در مبارزه با پولشویی، ارتباط معناداری بصورت مستقیم و با شدت ۷۸٪ برقرار است.

طبق نتایج حاصله از آزمون فرضیه فرعی سوم پژوهش بابت تعیین میزان رابطه بین متغیر تعامل دستگاه‌های نظارتی در مبارزه با پولشویی مشخص گردید بین متغیر تعامل دستگاه‌های نظارتی در مبارزه با پولشویی ارتباط معناداری بصورت مستقیم و با شدت ۶۶,۷٪ برقرار می‌باشد.

طبق نتایج حاصله از آزمون فرضیه فرعی چهارم پژوهش بابت تعیین میزان رابطه بین متغیر شناخت دستگاه‌های نظارتی در مبارزه با پولشویی مشخص گردید بین متغیر شناخت دستگاه‌های نظارتی در مبارزه با پولشویی ارتباط معناداری بصورت مستقیم و شدت آن برابر ۷۱,۶٪ می‌باشد.

طبق نتایج حاصله از آزمون فرضیه‌های تعیین شده در پژوهش بابت میزان موفقیت دستگاه‌های نظارتی در مبارزه با پولشویی مشخص گردید متغیر دانش کارکنان ارشد دستگاه‌های نظارتی ارتباط معناداری بصورت مستقیم و با بیشترین شدت آن به میزان ۷۸٪ است.

طبق نتایج حاصله از آزمون بر هر کدام از سؤالات متغیرهای تحقیق که تا چه حد بر متغیر مبارزه با پولشویی مدل تحقیق حاضر یعنی مدل عوامل دستگاه‌های نظارتی در مبارزه با پولشویی تأثیرگذار هستند. مشخص گردید که در تحقیق حاضر متغیر سؤال ۱ یعنی متغیر طراحی سیستم اقتصادی در کاهش پولشویی با میانگین ۱۲,۲۶ و متغیر سؤال ۴۰ یعنی متغیر برگزاری دوره‌های تخصصی آموزشی کارکنان با روش‌های نوین پولشویی با میانگین ۲۹,۳۵ به ترتیب کمترین و بیشترین اثرگذاری را در مدل تحقیق داشته‌اند. لازم به ذکر است با توجه به آن که سؤال اول تحقیق به صورت منفی طرح گردیده بود بدین معنی که آیا سیستم اقتصادی و مالی کشور به گونه‌ای طراحی شده

است که امکان‌پذیری پولشویی را کاهش دهد لذا کمترین تاثیرگذاری مبین حالت عکس از نظر پرسش شونده‌گان می‌باشند به عبارتی صرفاً میانگین ذکر گردیده برای سؤال اول افرادی هستند که اعتقاد دارند سیستم اقتصادی فعلی امکان پولشویی را کاهش می‌دهد.

طبق نتایج حاصله از آزمون بر هر کدام از سؤالات متغیرهای اراده کارکنان دستگاه‌های نظارتی در مبارزه با پولشویی مشخص گردید در تحقیق حاضر متغیر ارائه گزارش در خصوص پولشویی با میانگین ۵,۴۹ و متغیر کاهش پولشویی از طریق ساختار اقتصادی کشور با میانگین ۲,۱۹ به ترتیب بیشترین و کمترین اثرگذاری را در مدل تحقیق داشته‌اند. لازم به ذکر است توضیح بالا در خصوص ساختار اقتصادی کشور در اینجا نیز مصداق دارد.

طبق نتایج حاصله از آزمون بر هر کدام از سؤالات متغیرهای دانش کارکنان دستگاه‌های نظارتی در مبارزه با پولشویی مشخص گردید در تحقیق حاضر متغیر آشنایی با قوانین و مقررات داخلی با میانگین ۶,۴۷ و متغیر ارتباط پولشویی و بازار بورس با میانگین ۳,۴۱ به ترتیب بیشترین و کمترین اثرگذاری را در مدل تحقیق تأثیر داشته‌اند.

طبق نتایج حاصله از آزمون بر هر کدام از سؤالات متغیرهای تعامل دستگاه‌های نظارتی در مبارزه پولشویی مشخص گردید در تحقیق حاضر متغیر ایجاد واحد مبارزه با پولشویی در دستگاه نظارتی با میانگین ۵,۱۸ و متغیر نظام مالیاتی و پولشویی با میانگین ۲,۸۸ به ترتیب بیشترین و کمترین اثرگذاری را در تعامل دستگاه‌های نظارتی در مبارزه پولشویی مدل تحقیق تأثیر داشته‌اند. لازم به ذکر است با توجه به سؤال یعنی نظام مالیاتی به نحوی طراحی و اجرا می‌شود که به مقابله با پولشویی کمک می‌کند میانگین ۲,۸۸ بالا اعتقاد داشته‌اند که این نظام مالیاتی مناسب طراحی گردیده است.

طبق نتایج حاصله از آزمون بر هر کدام از سؤالات متغیرهای شناخت دستگاه‌های نظارتی در مبارزه پولشویی مشخص گردید در تحقیق حاضر متغیر برگزاری دوره‌ای تخصصی آموزشی کارکنان با روش‌های نوین پولشویی با میانگین ۹,۹۶ و متغیر اهمیت فرآیند خود کنترلی مبارزه با پولشویی در دستگاه اجرایی با میانگین ۲,۴۶ به ترتیب بیشترین و کمترین اثرگذاری را در مدل تحقیق تأثیر داشته‌اند.

نتیجه‌گیری تحلیلی برای آنکه سیاست‌های مبارزه با پولشویی در دستگاه‌های نظارتی مربوط موفق گردد می‌بایست با چهار متغیر این تحقیق شامل اراده، دانش، تعامل و شناخت برنامه‌ای منسجم تهیه گردد.

پیشنهادها

۱. اجرا نمودن تحقیق حاضر با مدل مفهومی ارائه شده در جامعه‌های دیگر و تطبیق یافته‌های تحقیق فوق با آنها.
۲. بررسی اجرای قانون مبارزه با پولشویی در جوامع پیشرفته و مقایسه آن با تحقیق فوق.
۳. بررسی و رصد فعالیت نقاط پر ریسک پولشویی و فساد در کشور.

۴. بررسی دستاوردها و نتایج اقدامات و فعالیت‌های تحقیقاتی مرتبط در حوزه مبارزه با فساد و پولشویی در کلیه دستگاه‌های اجرایی.
۵. بر اساس یافته‌های بالا نسبت به ارتقا ساختار اقتصادی کشور به منظور مقابله با پولشویی اقدام نمایند.
۶. بر اساس یافته‌های تحقیق برگزاری دوره‌های آموزشی می‌تواند سبب ارتقا مقابله با پولشویی گردد.
۷. استفاده از شفافیت بیشتر اقتصادی می‌تواند سبب ارتقا قدرت مقابله با پولشویی در سیستم اقتصادی گردد.
۸. بررسی قوانین و مقررات و دستورالعمل‌های مرتبط با حوزه فساد با هدف بومی‌سازی در دستگاه‌های اجرایی.

□ منابع فارسی

- ۱- باقرزاده، احد، ۱۳۸۳؛ جرائم اقتصادی و پولشویی در پیش‌نویس کنوانسیون سازمان ملل متحد علیه فساد مالی و سایر اسناد بین‌المللی؛ انتشارات مجد.
- ۲- باقرزاده، احد، ۱۳۸۸؛ مطالعه تطبیقی پولشویی در حقوق دیوان انگلستان؛ نشر میزان؛ چاپ دوم.
- ۳- بولتن مطالعات امنیت اقتصادی، پولشویی مبتنی بر تجارت؛ موسسه تحقیقاتی تدبیر اقتصاد؛ ۱۳۸۷؛ تهران.
- ۴- تجلی، سید آیت‌اله، ۱۳۹۰؛ مبارزه با پولشویی و تأمین مالی تروریسم در بانک‌ها؛ چاپ اول؛ انتشارات آراد کتاب؛ تهران.
- ۵- تذهیبی، فرید، ۱۳۸۹؛ پولشویی و روش‌های مبارزه با آن؛ انتشارات جنگل.
- ۶- رهبر، فرهاد، میرزاوند، فضل‌الله؛ ۱۳۸۷؛ پول‌شویی و روش‌های مقابله با آن؛ چاپ اول؛ موسسه انتشارات و چاپ دانشگاه تهران؛ تهران.
- ۷- شهریاری، محمد، ۱۳۸۶؛ پولشویی در اسناد بین‌المللی؛ انتشارات دادیار.
- ۸- باسورث دیویس، روان و مالت مارش، گراهام؛ پولشویی؛ ترجمه نصر... امیربشیری؛ چاپ اول؛ معاونت آموزش نیروی انتظامی.
- ۹- احمدی، الهام، ۱۳۹۱؛ شیوه‌های پولشویی در بانک و راه‌کارهای جلوگیری از آن؛ پایان‌نامه کارشناسی ارشد؛ دانشگاه آزاد اسلامی.
- ۱۰- برنا، جمشید، ۱۳۹۲؛ بررسی پولشویی از طریق نظام بانکی، مؤسسات مالی و رویارویی با آن در حقوق بین‌الملل؛ پایان‌نامه کارشناسی ارشد؛ دانشگاه آزاد اسلامی.
- ۱۱- حبیب‌زاده، محمدجعفر، و سایرین، ۱۳۸۹؛ نقش بانکداری الکترونیکی در پولشویی و روش‌های مقابله با آن؛ دانشگاه تربیت مدرس.
- ۱۲- حیدری، علی‌مراد، ۱۳۸۲؛ «تطهیر پول در اسناد بین‌المللی و حقوق کیفری ایران»؛ پایان‌نامه

- کارشناسی ارشد حقوق جزا و جرم‌شناسی مجتمع آموزش عالی قم.
- ۱۳- خواجهی، ملیحه و سایرین؛ ۱۳۸۹؛ برآورد پول‌های کثیف و بررسی پیامدهای آن در اقتصاد ایران: رهیافت آزمون کرانه‌ها؛ فصل‌نامه اقتصاد مقداری دوره ۷ شماره ۴
- ۱۴- خوشنود، زهرا، ۱۳۹۱؛ گذری بر آیین‌نامه اجرایی قانون مبارزه با پولشویی؛ تازه‌های اقتصاد سال هفتم شماره ۱۲۵.
- ۱۵- رهبر، فرهاد، ۱۳۸۲؛ مفاهیم، آثار و پیامدهای پولشویی، نشریه مجلس و پژوهش، ش ۳۷
- ۱۶- زرین‌قلم، بهرام فیض، حاج نوروزی، مجید، ۱۳۸۴؛ مقررات پیشگیری از پولشویی در مؤسسات مالی؛ بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران.
- ۱۷- شاکری، ابوالحسن و فتحی، مرتضی؛ ۱۳۹۲؛ بررسی آیین‌نامه اجرایی قانون مبارزه با پولشویی؛ فصلنامه حقوق مجله دانشکده حقوق و علوم سیاسی.
- ۱۸- شهریار، محمد، ۱۳۸۳؛ شستشوی اموال کثیف ناشی از جرم پولشویی؛ پایان‌نامه کارشناسی ارشد حقوق جزا و جرم‌شناسی؛ دانشگاه قم.
- ۱۹- قناد، فاطمه؛ ۱۳۸۶؛ پولشویی در بستر فناوری‌های اطلاعات و ارتباطات؛ دانشگاه شهید بهشتی.
- ۲۰- ملاحسینی، مصطفی، ۱۳۹۲؛ اشکال، عوامل مؤثر و راه‌کارهای پیشگیری از آن در پرتو اسناد سازمان ملل متحد (کنوانسیون مبارزه با جرائم سازمان یافته فراملی) ۲۰۰۰؛ پایان‌نامه کارشناسی ارشد؛ دانشگاه آزاد اسلامی.
- ۲۱- میرانزاده، ابراهیم، ۱۳۸۸-۱۳۸۹؛ جرائم شبکه‌ای با تاکید بر پولشویی در ایران؛ پایان‌نامه کارشناسی ارشد؛ دانشگاه پیام‌نور؛ مرکز برون مرزی.
- ۲۲- بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران؛ دستورالعمل‌های دهگانه برای مبارزه با پولشویی؛ موضوع بخشنامه شماره ۹۰/۴۱۴۷۸ مورخ ۹۰/۰۲/۲۶. ۱۳۹۰.

موفه‌های کارآمدی دولت در نظارت مالی کارآ و کاهش جرائم و تخلفات مالی در دستگاه‌های اجرایی

تاریخ دریافت: ۹۶/۱۰/۰۵

تاریخ پذیرش: ۹۷/۰۸/۱۲

مهری حقیقی^۱

سعیدرضا ابدی^۲

اصغر عربیان^۳

محمد جلالی^۴

چکیده:

اغلب صاحب‌نظران 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 بکارگیری موفه‌هایی از قبیل حاکمیت قانون، آزادی اطلاعات، شفافیت، مقررات‌گذاری، پاسخگویی و... است؛ از سوی دیگر دستگاه‌های اجرایی به‌دلیل 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 بویژه مالی، امری ضروری تلقی می‌گردد. نکته مهم در این خصوص عبارتست از اینکه ضعف نظارت، منجر به ناکارآمدی و ضعف دولت می‌گردد و خود هم معلول ناکارآمدی دولت می‌باشد؛ به‌عبارتی کارآمدی دولت و نظارت کارآ، رابطه‌ای دوسویه دارند؛ یعنی، اگر دولت، کارآمد باشد منجر به نظارت کارآ خواهد شد و بالعکس؛ نتیجه نظارت کارآ تحقق دولت کارآمد می‌باشد که با تحقق هر یک از آنها کاهش تخلفات مالی در دستگاه‌های اداری و دولتی منتج می‌شود.

کلمات کلیدی: دولت کارآمد، نظارت کارآ، جرائم و تخلفات مالی، دستگاه‌های اجرایی

۱- دانشجوی دوره دکتری، حقوق عمومی، دانشگاه آزاد واحد علوم و تحقیقات، تهران، ایران

۲- استادیار گروه حقوق عمومی، دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران، نویسنده مسئول. پست الکترونیک: s_abadi@sbu.ac.ir

۳- استادیار گروه فقه و حقوق، دانشگاه آزاد واحد علوم و تحقیقات، تهران، ایران

۴- استادیار گروه حقوق عمومی، دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران

۱- مقدمه:

برتری و تفوق دولت و دولت‌مردان بر امور یک کشور و مملکت از ادوار گذشته همواره مطرح و در غالب موارد ضامن استقلال، آزادی، امنیت، رفاه و... می‌باشد؛ زمانی که دولتی بر ملت و کشوری حاکمیت می‌یابد نه تنها تفوق و تسلط را دنبال می‌کند جهت ادامه حکومت، کسب موفقیت در ایفای نقش مؤثر در امور مختلف و تأمین رضایت‌مندی و همراه ساختن افکار عمومی را در گرو تعبیه تقییدهایی برای خود و الزام به رعایت آن می‌داند که درجه پایبندی و رعایت آنها از دولتی به دولت دیگر متفاوت می‌باشد و در حال حاضر شاخص‌هایی جهت دستیابی به این اهداف مورد توجه می‌باشد که دولت‌ها با توجه به بستر فرهنگی، اقتصادی و اجتماعی خود آن را برمی‌گزینند و ملاک و معیار مقایسه دولت‌ها قرار می‌گیرد که در این مقاله تحت عنوان «مؤلفه‌های کارآمدی دولت» مطرح و شناسایی خواهند شد؛ همچنین، تفوق و برتری دولت و دولت‌مردان گاهاً زمینه بروز و ظهور فساد و امکان سوءاستفاده از موقعیت را فراهم می‌کند که بحث نظارت را به میان آورده و جهت دستیابی به دولت کارآمد و جلوگیری از خروج از جایگاه قانونی، نقش مهم و موثری ایفاء می‌کند که متأسفانه گاهاً مقوله نظارت هم دچار انحطاط و رکود گردیده و کارکرد خود را به درستی ایفا نمی‌کند لذا خود از مؤلفه‌های ناکارآمدی دولت تلقی می‌گردد؛ به‌هرحال به نظر می‌رسد دولت‌ها به دنبال ایفای نقش مؤثر و مفید در سرنوشت یک کشور هستند که نظارت کارآ هم در راستای تحقق آن گام بر می‌دارد؛ این تحقیق در وهله اول مؤلفه‌های کارآمدی یک دولت را بیان خواهد نمود و در مبحث بعدی، نقش نظارت را در حصول آن، بررسی می‌نماید. به عبارت دیگر در صورتی که دولت کارآمد باشد منجر به کارایی بحث نظارت هم خواهد شد؛ با توجه به جمیع موارد صدرالذکر؛ در این مقاله به دنبال پاسخ به این سؤال هستیم که «آیا دولت کارآمد به نظارت کارآ منتهی می‌شود یا نتیجه نظارت کارآ، تحقق یک دولت کارآمد است؟ و نقش هر یک در کاهش جرائم و تخلفات مالی و اداری در دستگاه‌های دولتی چیست؟»

در پاسخ به این پرسش، فرضیه این تحقیق عبارتست از «دولت کارآمد و نظارت کارآ رابطه دو سویه‌ای دارند و ضمن تأثیر و تأثر هر یک از این دو مؤلفه بر روی هم، هر دو در کاهش جرائم و تخلفات در دستگاه‌های دولتی نقش بسزایی خواهند داشت.»

این پژوهش، از نظر روش پژوهش، کتابخانه‌ای و اسنادی و از نظر نتیجه و دست آورد از نوع پژوهش کاربردی و از نظر فرآیندی، از نوع پژوهش کیفی و از نظر هدف پژوهش از نوع پژوهش تحلیلی و علت و معلولی است.

۲- مبانی نظری:

۲-۱- کارآمدی:

در بررسی تاریخ اقتصادی از آغاز شکل‌گیری نظام سرمایه‌داری می‌توان سه دوره تاریخی یا سه نگرش اساسی در مورد دخالت دولت را مدنظر قرار داد. از آغاز شکل‌گیری سرمایه‌داری و تشکیل دولت -ملت‌ها تا اوایل قرن بیستم، تأمین کالاهای عمومی وظیفه اساسی دولت‌ها بوده و ارائه

کالاهایی مانند امنیت، تعلیم و تربیت و ... جزء مهم‌ترین وظایف دولت به شمار می‌آمده‌است. از اواخر قرن بیستم چند عامل موجب گسترش نقش دولت در کشورهای صنعتی شد: انقلاب شوروی، رکود اقتصادی ۱۹۳۰ و شکل‌گیری دولت‌های رفاه. بر این اساس دخالت دولت بعد از جنگ دوم جهانی بر حول سه محور استوار شد: ۱- لزوم ارائه خدمات رفاهی به اقشار کم‌درآمد ۲- مطلوب بودن اقتصاد مختلط ۳- ارائه یک سیاست کلان اقتصادی هماهنگ در کشورهای در حال توسعه، گسترش نقش دولت معلول شکل‌گیری و پیدایش دولت‌های ملی بود. بنابراین طبق نظر اکثر تئوری‌پردازان توسعه، سازوکار بازار فاقد توان لازم برای جهت‌دهی و تسریع جریان توسعه تلقی می‌شود و بنابراین وظیفه دولت است که منابع را در جهت رشد سریع اقتصادی بسیج کند. بر مبنای چنین تفکری بود که در سال‌های ۱۹۶۰ تا ۱۹۸۰ اکثر کشورهای در حال توسعه، نقش مسلط دولت در توسعه را پذیرفتند و در کلیه زمینه‌های اقتصادی، مداخلات وسیعی از طرف دولت‌های در حال توسعه صورت گرفت و اموری مانند کنترل قیمت‌ها، تنظیم بازار کار، نرخ ارز و بازارهای مالی تماماً در دست دولت‌ها قرار گرفت. در این دوران بسیاری از کشورهای صادرکننده نفت از درآمد نفت به منظور گسترش اندازه دولت استفاده کردند و تا زمانی که این درآمدها وجود داشت، ضعف‌های نهادی و بنیانی در این گروه از کشورها مخفی بود. با فروپاشی بلوک شرق و ظهور مجدد لیبرالیسم اقتصادی و همچنین بروز مسائلی همچون فساد اداری، زیان‌دهی شرکت‌های دولتی و ناکارایی‌های مختلف، الگوی توسعه دولت‌محور به تدریج جای خود را به الگوی دولت‌حداقل داد و به دنبال آن در بسیاری از کشورها حداقل کردن مداخلات دولت (چه مداخلات خوب و چه بد) هدف اصلی قرار گرفت. در این راه دولت‌ها به کاهش وسیع مداخلات خود دست زدند و هزینه‌هایی چون تعلیم و تربیت و یارانه‌های پرداختی کاهش زیادی یافت. در مقابل بنگاه‌های دولتی ضررده همچنان به کار خود ادامه دادند (به دلیل فشار سیاسی مدیران ارشد) و به این ترتیب در عمل کاهش مداخله دولت متوجه مواردی شد که که مداخله در آن ضروری بود. نتیجه این فرآیند آن شد که اجرای شعار دولت‌حداقل موجب کاهش شدید در کارایی دولت گردید. همچنین قطع مداخلات دولت در بسیاری از کشورها، آشوب و بی‌ثباتی‌های اقتصادی و اجتماعی را به بار آورد که خود این بی‌ثباتی‌ها عامل دیگری در جهت کاهش رشد درآمد ملی آنها بود. مجموعه این عوامل و نتایج حاصل از حداقل‌سازی دولت، تمام نظرها را به سمت بحران در کارایی دولت معطوف ساخت. برآیند نظرگاه‌های فوق این بود که توسعه بدون دخالت دولت با شکست مواجه خواهد شد و اصولاً توسعه بدون وجود یک دولت کارآمد ناممکن است. (شرکاء، ۱۳۷۸، ص ۲۶-۲۷) گام اول برای یک رهیافت اساسی جهت افزایش کارایی دولت این است که دولت‌ها باید در هر زمان و مکانی نقش خود را با ظرفیت و قابلیت خود هماهنگ کنند. به عبارت بهتر دولت‌ها باید متناسب با توان خود در عرصه جامعه دخالت کنند و در پی وضع ساختارهای نهادی و سازمانی و ارائه معیارهایی جهت عرضه کارا و کم هزینه کالاها و خدمات عمومی باشند. در این حالت دولت‌ها به جای قطع مداخله باید در پی انجام مداخله یا حداقل‌سازی هزینه آن باشند. نتیجه چنین رهیافتی این است که در بسیاری از موارد بر دامنه مداخلات دولت افزوده گردد. در چنین فرآیندی است که دولت‌ها یک وظیفه معین را از راه‌هایی متفاوت انجام

داده و از ابزارهای جان‌شینی استفاده می‌کنند. گام دوم با وضع قواعد مدیریتی و سیاسی، انجام مشارکت مردمی و اعمال فشارهای رقابتی بر دستگاه دولتی، توان و ظرفیت دولت برای انجام وظایف مختلف تقویت گردد. این کار نیز از راه‌های متفاوتی انجام می‌گیرد. تفکیک قوا، ایجاد رقابت بین دستگاه‌های دولتی و غیردولتی و گسترش سازمان‌های غیردولتی (NGO)^۵ها از جمله مهم‌ترین راهکارهای مطرح شده است. در این راستا، محدود کردن عملیات خودسرانه دولتی و وادار کردن دولت به پاسخگویی از ضروری‌ترین اهداف هرگونه سیاستی است. به این ترتیب کارآمدی دولت و نه حداقل‌سازی آن به عنوان کلید اساسی برای تسریع روند توسعه قلمداد می‌شود. دولت کارآمد نیز دولتی است که از یک طرف قدرت نظارت بر شهروندان را دارا باشد و از طرف دیگر رفتار او تحت نظارت جامعه قرار گیرد. در حقیقت معمای اصلی پیدایش دولت کارآمد این است که جامعه از ابزارهای لازم برای محدودسازی قدرت دولت برخوردار باشد. در دولت کارآمد قدرت اقتصادی و اجتماعی نباید به طور انحصاری در دست سیاستمداران قرار گیرد. نهادهای مدنی مانند مطبوعات تبلور قدرت اجتماعی مستقل هستند که با ایفای نقش خود می‌توانند روند همه‌جانبه توسعه از طریق کارآمدی دولت را تقویت کنند لذا ایجاد نهادهای مدنی و بسط توسعه سیاسی در جهان در حال توسعه، گامی مهم در راه نیل به توسعه اقتصادی خواهد بود. (Costa, 2007, p. 261) دستیابی به دولت کارآمد حاصل تحقق چهار مؤلفه مهم و اساسی قانونمداری، باز بودن، ابزارمدنی و پاسخگویی است که موجب نظارت مالی کارآ و کاهش جرائم و تخلفات است در حالیکه؛ نظارت ناکارآ، نه تنها موجب کاهش جرائم، تخلفات و بی‌انضباطی‌های مالی نخواهد گردید بلکه از عوامل افزایش آن هم محسوب می‌گردد همانگونه که دولت ناکارآمد نه تنها در توسعه متعالی نقش مثبتی ندارد بلکه به سبب رانت‌ها، سوءاستفاده از مناصب و ... بستری آماده جهت ایجاد فساد خواهد بود.

۲-۲- قانون‌مداری (حاکمیت قانون):

دولت قانون‌مدار در دکتترین حقوق عمومی معاصر فرانسه دو مفهوم گسترده دارد: ۱- دولت فقط از یک طریق حقوقی اقدام می‌کند یعنی دولت با ابزارهای حقوقی اداره می‌شود. ۲- دولت مشروط و مقید به حقوق است و با ابزارهای حقوقی چهارچوب بندی می‌شود. (Pietro and Danilo Zolo, 2007, p. 261) حمایت از حق‌های فردی در مقابل خودسری‌های احتمالی دولت، هدف اصلی دولت قانون‌مدار است و برای این منظور دولت باید به «خودتجدیدی» اقتدار حاکمیتی‌اش از طریق ملتزم کردن آن به رعایت قواعد ارزشی لازم‌الاتباع از سوی همگان گردن نهد. (هداوند، ۱۳۸۹، ص ۲۲۰) در واقع دولت قانونمند به معنی مجموعه اصول سیاسی و حقوقی است که بر اعمال قدرت عمومی در یک دموکراسی حاکم است.^۶

5- Non-profit organization

6- Principes generaux du droit

۲-۳- شفافیت:

کنترل از یک سو مستلزم دسترسی افراد جامعه به اطلاعات موجود در مؤسسات عمومی است تا در برابر حکومت از خود دفاع کرده و از سوءاستفاده احتمالی حکومت از قدرت خود علیه آنها جلوگیری کنند. از سوی دیگر کنترل اساساً برای جلوگیری از سوءاستفاده‌های اشخاصی که مردم برای حکومت بر خود انتخاب کرده‌اند ضروری است. آگاهی و بصیرت ناظر و کنترل کننده بیرونی، پیش شرط نظارت و کنترل است که این پیش شرط در نتیجه شفافیت حاصل می‌شود و هرچه بصیرت عمومی افزایش پیدا کند زمینه‌های سوءمدیریت یا کتمان سوءمدیریت‌ها از بین رفته یا کاهش پیدا می‌کند. (Achim, 2000, p. 8)

۲-۴- ابزارمندی:

دولت کارآمد جهت تحقق کارآیی نیازمند بکارگیری ابزارهای مختلفی از جمله مقررات گذاری و ساختارمندی است که مؤلفه اخیر در بردارنده بکارگیری ساختار نیروهای متخصص (شایسته‌سالاری) و سازوکار نظارتی، ایجاد مؤسسات و سازمان‌های مورد نیاز از جمله، مؤسسات عالی حسابرسی و... می‌باشد که به جهت تلخیص، مقررات گذاری و ایجاد مؤسسات عالی حسابرسی کارآمد مورد بررسی قرار خواهد گرفت.

۲-۴-۱- مقررات گذاری:

براساس انگاره حکمرانی خوب، حکمرانی بین سه بخش دولت و بخش خصوصی و جامعه مدنی تقسیم شده است و از این رو نقش دولت اعمال حاکمیت یعنی ایجاد محیط سیاسی و حقوقی بارور به وسیله نهادسازی و سیاست‌های حمایتی، نقش بخش خصوصی، تولید کالا و خدمات و در نتیجه اشتغال و درآمدزایی است. به این ترتیب نقش‌های سنتی دولت به عنوان «تولیدکننده کالا و عرضه‌کننده خدمات»، «کارفرما» و «مالک» کم رنگ شده و سایر نقش‌های دولت، یعنی «سیاست‌گذار و خط‌مشی‌ساز»، «توزیع‌کننده ثروت» و به ویژه «مقررات‌گذار» تقویت و گسترش یافته است. (هداوند، ۱۳۸۶، ص ۵۴) دولت‌ها در این کسوت جدید به ابزارهایی توسعه یافته، متنوع و تخصصی برای برخورد با پدیده‌های اجتماعی و اقتصادی نیازمندند. در یک تقسیم بندی مرسوم می‌توان ابزارهای اجرایی و اداری دولت را در سه گروه «ابزارهای داوطلبانه»، «ابزارهای اجباری» و «ابزارهای نیمه اجباری - نیمه داوطلبانه» دسته‌بندی کرد. (Salamon, 2003, P. 3) مقررات‌گذاری از جمله ابزارهای اجباری دولت محسوب می‌شود. مقررات گذاری فرآیند یا اقدامی است که دولت در آن فعالیت‌های خاصی را برای افراد و بنگاه‌ها، مجاز یا غیرمجاز می‌سازد. مقررات گذاری که از آن به ساماندهی، تنظیم، تمشیت یا تعدیل نیز تعبیر می‌شود ابزار یا فرآیندی است که تا حد زیادی بیانگر حضور مؤثر دولت در مناسبات اجتماعی و اقتصادی است. (هداوند، ۱۳۸۶، ص ۵۵) در گذشته دولت‌ها یک حکمرانی مستقیم از بالا به پایین داشتند و در حوزه

اقتصاد هم دولت خود مالک و کارفرما و تولید کننده بود اما با تقویت جامعه مدنی و دموکراسی، حکومت کردن مستقیم دولت به حکمرانی غیرمستقیم تبدیل شد؛ در این وضعیت دولت نهادسازی می‌نماید و اجازه می‌دهد که بخش خصوصی به حل امور بپردازد دولت در این مدل غیرمستقیم در بستر بازار از دو دسته ابزارهای اجباری و نیمه‌اجباری استفاده می‌کند؛ از جمله ابزارهای اجباری دولت مقررات‌گذاری می‌باشد برای نمونه مقررات‌گذاری در خصوص کنترل کیفیت کالا، نرخ‌گذاری، مقررات بازار بورس و اوراق بهادار، مقررات حمایت از حقوق مصرف‌کنندگان، الزام به اخذ پروانه، ملزم کردن به انتشار اطلاعات، مقررات‌گذاری در خصوص حجم پول در گردش، مقررات‌گذاری مربوط به استفاده از علایم تجاری و... اما ابزارهای نیمه‌اجباری همچون ابزارهای تشویقی می‌باشد. از جمله این ابزارها می‌توان به اختصاص وام به شرایط بویژه دادن یارانه به برخی تولیدات و... اشاره کرد. (ابدی، ۱۳۹۵) ابتدا دولت‌ها در حوزه اقتصادی به امر مقررات‌گذاری و تنظیم‌گری پرداختند از همین رو واژه مقررات‌گذاری در بادی امر برای تنظیم‌گری در حوزه اقتصاد به کار می‌رود. اما پس از آن در عرصه‌های دیگر از جمله عرصه‌های اجتماعی، فرهنگی و... قواعدی وضع شد. مقررات‌گذاری دولت‌ها در عرصه اجتماعی با اصطلاح مقررات‌گذاری اجتماعی^۸ شناخته می‌شود در واقع هرکجا دولت اهداف اجتماعی را دنبال کند باید از مقررات‌گذاری اجتماعی یاد کنیم اگرچه این مقررات‌گذاری‌ها ممکن است اثرات اقتصادی داشته باشند اما از آنجا که هدف از وضع آنها اهداف اجتماعی است در حوزه مقررات‌گذاری اجتماعی تعریف می‌شوند بنابراین با توجه به اهدافی که از مقررات‌گذاری دنبال می‌شود می‌توان مقررات‌گذاری را اقتصادی و یا اجتماعی دانست. (ابدی، ۱۳۹۵: ۲)

مقررات‌گذاری می‌تواند به عنوان تمام روش‌هایی تعریف شود که به وسیله آنها دولت با ابزارهای اداری یا قانونگذاری (و بویژه با وضع مقررات اداری، آیین‌نامه‌ها و استانداردها از سوی سازمان‌های اداری و مؤسسات عمومی) در اقتصاد مداخله می‌کند تا رفتار بازیگران بازار را کنترل و تنظیم کند. در این مفهوم دولت‌ها همواره بازار را تمشیت و تنظیم می‌کرده‌اند. (هداوند، ۱۳۸۶، صص ۴۸-۴۹) دولت‌ها باید در چارچوب اصل حاکمیت قانون با رعایت حقوق بنیادین شهروندان و در راستای موازین حکمرانی خوب، نسبت به مداخله در بازار اقدام کنند. در این مسیر باید عدالت طبیعی^۹ نیز رعایت شود. (هداوند، ۱۳۸۶، ص ۵۰) در محدوده‌ای خارج از شمول دولت، خصوصی‌سازی به مقررات‌گذاری اقتصادی (به عنوان جایگزینی برای مدیریت دولتی) انجامید. تمرکز اولیه دولت از قدرت و به جریان انداختن قدرت به سوی «خطمشی‌گذاری»، منتقل و جابه‌جا شده است. (Pierson, ۱۹۹۶, p. ۹۴) و حتی به نظر می‌رسد که استفاده از آن در سراسر دنیا در حال گسترش است. (Ibid, p ۱۲۵)

۲-۴-۲- ساختارمندی:

ایجاد و بکارگیری ساختارهای مادی از قبیل استفاده از نیروهای انسانی متخصص و کارآمد، ایجاد مؤسسات عالی حسابرسی و نظارتی، بکارگیری ابزارهای نوین الکترونیکی و... ساختار مورد نیاز دولت،

8- social regulation

9- Natural Justice

جهت حصول کارآیی است.

۲-۵- پاسخگویی:

هیچ سیستم دموکراتیکی بدون شفافیت و پاسخگویی و مسئولیت‌پذیری نمی‌تواند وجود داشته باشد و به حیات خود ادامه دهد. گزارش ابزارهای نظارت پارلمانی ۱، ۱۳۸۹، صص ۱-۲) و یکی از مولفه‌های حاکم بر حقوق عمومی نوین، پاسخگویی است. پاسخگویی یکی از عمده‌چالش‌هایی است که تمامی نهادها و تاسیس‌های حقوقی امروزه با آن مواجه هستند. امروزه همه نهادهای مبتنی بر قانون باید نسبت به خط‌مشی‌ها و اقداماتشان پاسخگو باشند. هر نهادی (حتی نهاد مردم‌نهاد) نیازمند یک سیستم پاسخگوست و امروزه پاسخگویی مبنای هر جامعه‌ای است که ادعا می‌کند دموکراتیک است. (زارعی، ۱۳۹۳، صص ۲۳۷-۲۶۳) از اوایل قرن بیستم به بعد در کشورهای پیشرفته و توسعه‌یافته، پاسخگویی عمومی به عنوان یکی از مسئولیت‌های اساسی مورد پذیرش قرار گرفت. نظام حسابداری و گزارشگری مالی به عنوان ابزار اصلی ایفای مسئولیت پاسخگویی عمومی نقش مهمی بر عهده دارد. (Ijiri, ۱۹۸۳) بر اساس نظریه‌ی اجیری هدف حسابداری ایجاد یک سیستم مناسب جریان بین پاسخگو^{۱۰} و پاسخ‌خواه^{۱۱} است. این چارچوب بر پایه ارتباطی دو طرفه بنا شده است. بر اساس این رابطه (مسئولیت پاسخگویی) پاسخ‌خواه حق دارد بداند همانطور که پاسخگو حق دارد در افشای اطلاعات، حریمی قانونی برای خود قائل شود. (باباجانی، ۱۳۹۰، ص ۳۹) به هر حال نگرانندگان این چند مؤلفه را به عنوان مهم‌ترین فاکتور کارآمدی یک دولت یافتند که در بطن خود هم مشتمل بر عناصر دیگری خواهند بود که در ذیل، به آن خواهیم پرداخت.

□ ۳- مولفه‌های دولت کارآمد در نظارت مالی و کاهش تخلفات و جرائم در دستگاه‌های

دولتی:

۳-۱- دولت قانونمدار:

یکی از مهم‌ترین پیامدهای اقتصادی حاکمیت قانون، فراهم شدن زمینه برای رقابت برابر اقتصادی است در جامعه‌ای که در آن امکان رقابت وجود دارد. حاکمیت قوانین عام، ضروری است. چرا که فرض بر این است چنین جامعه‌ای متشکل از عده زیادی سرمایه‌گذار است که به لحاظ قدرت اقتصادی کم و بیش برابرند. (مرکزالمیری، ۱۳۸۵، ص ۲۰۰) با وجود این، آنچه در بحث حاکمیت قانون مورد توجه است، تنظیم قوانین عام و اعمال بی‌طرفانه آن بر همگان به نحو برابر و نتیجتاً فراهم شدن زمینه رقابت برابر و آزادانه است. (هاف و استیگلیتز، ۱۳۸۴، ۲۶۹) نکته دیگر این که اصول حاکمیت قانون در مسائل مربوط به بودجه (تدوین، مصرف و نظارت)، و بطور کلی مدیریت مالی شفاف، دارای اهمیت هستند. (مرکزالمیری، ۱۳۸۵، ص ۳۵۵) در این رابطه اشاره به یکی از اسناد تنظیم شده توسط صندوق بین‌المللی پول مفید به نظر می‌رسد. در بند ۱-۲ «کد (یا مجموعه)

10- Accountor

11- Accountee

تجربیات مفید صندوق در باب شفافیت مالی»^{۱۲} لازمه مدیریت مالی، چارچوب روشن حقوقی، اداری بیان شده و سه عامل اصلی در چارچوب حقوقی بدین شرح برشمرده است: (مرکزالمیری، ۱۳۸۵، ص ۲۰۱)

۱- چارچوبی جامع برای فعالیت‌های بودجه‌ای و فرابودجه‌ای

۲- پایگاه قانونی برای وضع مالیات

۳- شاخص‌های رفتاری برای حمایت از شفافیت مدیریت» (برای مطالعه بیشتر ر.ک: صالح خو، ۱۳۸۱، ص ۳۶-۳۷)

حکومت قانون در صورتی به کارکرد خود ادامه خواهد داد که بکوشد به جای یک حضور سلبی و بیرونی، از درون و از طریق مشارکت و همزیستی بیشتر با فرآیندهای اداری نقش خود را ایفاء کند. مفهوم و روش‌های کنترل و پاسخگویی متحول می‌شوند و دولت از شیوه‌های موجه‌سازی جدید (به ویژه شفاف‌سازی، دولت باز و امکان دسترسی به اطلاعات عمومی) برای توجیه مداخلات خود بهره خواهد برد و ابزارهای عمل دولت متنوع می‌شود و نقش مقررات‌گذاری و انواع روش‌های همکاری میان بخش عمومی با بخش خصوصی و جامعه مدنی گسترش می‌یابد. در حوزه سازمان‌های اداری نیز روش‌های متنوع تمرکززدایی و چگونگی نظارت و مساله پاسخگویی نهادهای مستقل و غیرمستقل که اینک نقش‌های کلاسیک اداره را برعهده دارند، از مسائل جدی حقوق اداری‌اند. (هداوند، ۱۳۸۹، جلد اول، ص ۳۹)

بدین ترتیب آموزه‌های حاکمیت قانون از طرفی پیش‌نیاز مدیریت شفاف و نظام‌مند مالی محسوب می‌شوند و از طرف دیگر، حاکمیت قانون وضعیتی است که با رعایت اصول و مقررات مالی و بودجه‌ای استقرار می‌یابد (Law, the Rule of law and property, 2001, <http://www.questia.com>). سرمایه‌گذاران برای انتخاب کشور مناسب برای سرمایه‌گذاری، اغلب با نگرانی‌هایی مواجهند که مهم‌ترین آنها عبارتند از: تعدد و گستردگی قوانین و آیین‌نامه‌ها، قابلیت نظام حقوقی برای اجرای قراردادهای و تعهدات، کارایی بوروکراسی حاکم در آن کشور، احتمال مصادره اموال آنها توسط دولت یا دادگاه‌ها و بالاخره گستردگی و شیوع فساد در میان مقامات حکومتی (Barro, 2000, pp. 31-49) حاکمیت قانون امروزه یکی از اجزای ضروری آنچه به زعم برخی از نهادهای بین‌المللی و صاحب‌نظران، «حکمرانی خوب» خوانده می‌شود، تبدیل شده است. (مرکزالمیری، ۱۳۸۵، ص ۲۰۳) حکومت قانون صرفاً در مفهوم بیرونی و سلبی آن به کار نمی‌رود. هدف از حکومت قانون فقط مهار کردن و محدود کردن مقامات عمومی نیست. با اینکه ممانعت از خودسری‌های مقام اداری هنوز از اهداف مهم حقوق اداری است، اما در دولت‌های مدرن چاره‌ای جز فراهم آوردن فضای مناسب برای دولت در جهت ایفای وظایف سنگینی که بر عهده دارد باقی نمانده است، بدین دلیل، حکومت قانون باید تنها به نقش بازدارنده خود دلخوش نباشد و نقشی درونی و ایجابی بر عهده بگیرد. اگر نظریه حکومت قانون می‌خواهد نقشی در محدود کردن صلاحیت اختیاری دولت ایفاء کند باید بداند که این اختیارات وجود دارد و باید با این مساله کنار بیاید ... و

در حکومت کردن مشارکت داشته‌باشد. حقوق اداری باید با آنهایی که تصمیم‌گیری می‌کنند پیوند و ارتباط داشته باشد و به کار آنها بیاید و فقط در این صورت می‌تواند در تصمیم‌گیری‌هایی که به صورت روزمره در درون دولت اتفاق می‌افتد، اثر بگذارد حقوق اداری باید برای کنترل اداره "درست در همان وقتی که آنها تصمیم می‌گیرند" حضور داشته باشد و این مستلزم استفاده از روش‌های جدید و تحول الگوهای پاسخگویی و توجه به نظریه توجیه‌پذیری است. (هداوند، ۱۳۸۹، جلد اول، ص ۴۳) و این در واقع همان کارآمدی دولت تلقی می‌شود که با نظارت کارآ، به مشارکت در اداره کردن، شفافیت پاسخگویی اداری و مالی و آزادی اطلاعات منجر شده است.

۳-۲- دولت باز^۳:

معمولاً به دست آوردن اطلاعاتی که موفقیت‌ها و محسنات یک دولت را نشان می‌دهند با دشواری چندانی مواجه نیست، اما چنانچه اطلاعات به اشتباهات و خطاهای دولت مربوط باشد دشواری‌ها ظاهر می‌شود و نباید انتظار داشت که دولت داوطلبانه این اطلاعات را در اختیار مردم قرار دهد. چنانچه آزادسازی اطلاعات به تشخیص سیاست‌مداران و یا مقامات و مدیران مؤسسات عمومی واگذار شود هراس از اینکه مبادا با افشاسازی اطلاعات خودشان را در معرض شک و تردید دیگران قرار دهند اغلب مانع از تصمیم به آزادسازی اطلاعات می‌شود. (Transparency International, ۲۰۱۶) دولت‌ها بطور معمول به افکار عمومی توجه دارند و در تصمیم‌گیری‌های خود به آن توجه می‌کنند. به علاوه در حوزه‌های متعددی به شیوه‌های مختلف امکان مشارکت عمومی در تصمیم‌گیری‌ها فراهم شده است. البته بدون وجود یک دولت باز مشارکت عمومی بسیار کم و ناچیز است دولت باز مستلزم دسترسی عمومی به اطلاعات مربوط و فعالیت‌ها و تصمیمات دولت است علنی بودن برای امکان مشارکت پارلمان، گروه‌های مردم در تعیین خط‌مشی‌ها و امکان مراقبت، واری و ارزیابی اقدامات دولت و پاسخگویی تصمیم‌سازان ضروری است. (هداوند، ۱۳۸۹، جلد اول، ص ۲۸۸) دولت باز که یکی از ارکان دولت کارآمد تلقی می‌گردد؛ خود در بردارنده مولفه‌هایی از قبیل آزادی اطلاعات و شفافیت می‌باشد.

۳-۲-۱- آزادی اطلاعات

از نظر حقوقی در یک جامعه مردم‌سالار کل حکومت و اطلاعات آن به مردم تعلق دارد (Richard, Article <http://www.foitainers manual.pdf>, p.۱۹) و حاکمان و مدیران جامعه بطور مستقیم یا غیرمستقیم نماینده و وکیل و امین مردم هستند. بر این اساس هر مالکی می‌تواند به دارایی خود دسترسی داشته باشد و از کم و کیف اداره آن مطلع شود. اطلاعات موجود در دستگاه‌های حکومتی به حکومت تعلق ندارد بلکه از آن مردم است و حکومت به نمایندگی از مردم از آن اطلاعات نگهداری می‌کند. (Declaration of Principles on Freedom of

Expression in Africa, ۲۰۰۲)، همچنین مردم به عنوان موکل هر زمان که مایل باشند می‌توانند از وکیل خود بخواهند تا حساب دوره تصدی خود را پس بدهند: با بودجه عمومی چه کرده است و امور آنها را چگونه اداره کرده است؟ (Transparency International; Source) BOOK, ۲۰۰۰, p. ۲۳۸) لذا سازمان‌هایی که به وسیله بیش از یک نفر مدیریت می‌شوند، به موجب «قانون دولت زیر نور خورشید» (Government in the Sunshine Act, ۵ U.S.C & ۵۵۲۶) مکلف شده‌اند که همه نشست‌های خود را به صورت علنی برگزار کنند. (قانون آزادی اطلاعات نه تنها باید به شهروندان حق قانونی نسبت به دسترسی به اطلاعات اعطا کند بلکه باید بر عهده حکومت نیز تکالیفی جهت تسهیل این دسترسی بگذارد. با وجود این نباید فراموش کرد که صرف وجود یک قانون درباره آزادی اطلاعات تضمین کننده مؤثر بودن آن نیست. قانون وسیله‌ای است که بین حکومت و شهروندان توازن قدرت را به نفع شهروندان تغییر می‌دهد اما حتی با وجود قانون آزادی اطلاعات هم، حکومت‌ها می‌توانند تحت عناوین مختلف، اطلاعات را از مردم دریغ کنند و از افشای اطلاعاتی که ایرادهای آنها را آشکار می‌سازد یا به انتقاد مردم از آنها کمک می‌کند یا سیاست‌های کلیدی دولت را تضعیف می‌کند و یا فشار ناخواسته به حکومت وارد می‌کند جلوگیری کنند. (هداوند، ۱۳۸۹، جلد دوم، ص ۳۰۲) لذا دولتی که به دنبال کارآیی در همه زمینه‌ها از جمله نظارت مالیست ابایی از افشای پشت پرده‌ها نخواهد داشت زیرا همانطور که در سطور پیشین عنوان نمودیم چه با رویکرد پاسخگویی صرف، چه با نظریه جبران نه تنها به دنبال تأمین منافع برخی اقشار نیست بلکه خود را مکلف به تعقیب و الزام به پاسخگویی کارگزاران خود خواهد نمود. بدیهی است با ذره بین نظارت، چه از سوی ملت، چه از سوی حکومت ارتکاب تخلفات و جرائم، محو یا به حداقل خود خواهد رسید.

مقدمه پیش‌نویس اولیه لایحه آزادی اطلاعات چنین عنوان نموده بود: «به منظور ایجاد شفافیت و پاسخگویی در مؤسسات عمومی و کمک به سیر آنها به سمت مردم‌سالاری مشارکتی ایجاد حق دسترسی اشخاص حقیقی و حقوقی به اطلاعات موجود مؤسسات عمومی و ایجاد تکلیف بر عهده مؤسسات مذکور نسبت به افشای اطلاعات تحت کنترل خود پیش‌بینی حق دسترسی به اطلاعات موجود در مؤسسات خصوصی در صورتی که این امر برای اجرای حقوق افراد یا حمایت از آن ضروری باشد قانون آزادی اطلاعات به تصویب می‌رسد.» عمق الزام به شفافیت حکومت در قانون آزادی اطلاعات را در این مقرر بدین شرح می‌توان یافت «هر سازمان اداری، به محض هر درخواستی... باید اسناد مورد تقاضا را به فوریت در اختیار هر شخصی قرار دهد» (قانون انتشار و دسترسی آزاد به اطلاعات) مبانی آزادی اطلاعات عبارتند از: ۱- شفاف سازی حکومت^{۱۲} ۲- انضباط اداری و مالی و مبارزه با فساد اداری ۳- گسترده و مستمر ساختن مشارکت و نظارت مردمی ۴- مسئول شناسی و پاسخگویی که در واقع مبنای نظارت نیز قرار گرفته‌اند. اگرچه مبنای دیگری هم احتمال دارد در این امر دخیل باشند. لکن اصلاح قوانین و مقررات مغایر با آزادی اطلاعات، آموزش و ترویج فرهنگ آزادی اطلاعات هم برای دارندگان اطلاعات و هم برای استفاده‌کنندگان از آن و همچنین تعیین

دقیق استثنای این قانون از الزامات اساسی جهت بهره‌مندی از فواید این مؤلفه است.

۳-۲-۲- شفاف‌سازی:

شفافیت یک اصطلاح سیاسی است که شکل حقوقی نیز به خود گرفته است. ((Achim, ۲۰۰۰, p. ۸. اولاً تقریباً سنتی‌ترین دلیل برای شفاف‌سازی حکومت‌ها این است که شفافیت حکومت، کنترل کنش و واکنش‌های مؤسسات عمومی را تسهیل می‌کند. سخن مذکور مبتنی بر این پیش فرض است که قدرت فسادآور است و باید کنترل شود (۲. Ibid; p). ثانیاً افزایش عقلانیت ابعاد مشورتی و کارآمدی فرآیندهای تصمیم‌سازی و در نتیجه اعتماد عمومی به حکومت در گرو شفاف‌سازی حکومت است. زیرا حاکمان پاسخگو - یعنی حاکمانی که می‌توان از آنها خواست تا فعالیت‌های خود را به مردم توضیح دهند- بیشتر می‌توانند به تصمیمات بهتر، منطقی‌تر، آن هم با روش‌های موثرتر نائل شوند. (<http://www.eipa.ni/publications/summaries/>, ۱۹۹۷-۲۰۰۰/working, Amaryllis), ثالثاً به نظر برخی از اندیشمندان مهم‌ترین و عقلانی‌ترین دلیل برای شفافیت آن است که مشارکت فعال شهروندان را در امور سیاسی تقویت می‌کند. شفافیت، یکی از شروط اساسی برای جهت‌گیری اراده اشخاص است که این اراده، برای ایجاد جامع مردم‌سالار نقش حیاتی دارد. این مبنای شفافیت بر نظریه‌های دموکراسی مشورتی تکیه دارد که معتقدند شفافیت باید شامل طیف وسیعی از سازوکارهایی باشد که مشارکت شهروندان در سیاست‌گذاری را از طریق دسترسی مؤثر به روندهای سیاست‌گذاری و اظهار نظر در آن روندها ممکن می‌سازد (۵. Ibid; p). این شفافیت هم در بعد سیاسی و هم در بعد مالی در یک نظام، ضمن تسهیل دستیابی به دولت کارآمد در ایفای رسالت خود، نظارت مالی و به دنبال آن انضباط مالی را در پی خواهد داشت که جرائم و تخلفات مالی را در دستگاه‌های اداری به حداقل خواهد رساند و در صورت تحقق جرم، طبق نظریه «جبران» در اسرع وقت و با صرف کمترین هزینه، جبران و رویکرد اصلاحی، صورت خواهد گرفت.

جامعیت، وضوح اتکاپذیری، به موقع بودن و مربوط بودن گزارش‌گری همگانی درباره گذشته، حال و آینده وضعیت امور مالی عمومی - برای پاسخگویی و مدیریت مالی اثربخش، حیاتی است. شفافیت مالی کمک می‌کند تا اطمینان به دست آید که دولت‌ها زمانی که تصمیم‌های اقتصادی می‌گیرند تصویر دقیقی از امور مالی خود از جمله مخارج و منافع، تغییرات سیاست و ریسک نهان در امور مالی عمومی دارند. افزون بر این شفافیت مالی اطلاعات مورد نیاز قانونگذاران، بازارها و شهروندان برای پاسخگو ساختن دولت‌ها را فراهم می‌آورد. (Fiscal Transparency Code and Evaluation) بنابراین شفافیت پیش‌شرطی است برای مشارکت شهروندان در نظام سیاسی. تنها یک نظام باز می‌تواند منافع شهروندان را تأمین کرده و اطلاع‌رسانی کند و در نتیجه از التزام و تعهد بیشتر شهروندان خود استفاده کند. (Achim, ۲۰۰۰, p. ۱۱) به همین دلیل، برخی صاحب‌نظران معتقدند که شفافیت و مردم‌سالاری دو اصل توأمان هستند. (Deirdre, ۱۹۹۶, p. ۹۵) با تحقق شفافیت مالی و سیاسی، نظارت مردمی و افکار عمومی قادر به ایفای نقش خود و تحقق انضباط موضوع بحث می‌باشند.

۳-۲-۳- انضباط اداری و مالی و مبارزه با فساد:

اگرچه در ساختار اداری و مالی کشور ما مؤسسات زیادی به عنوان نهادهای کنترلی در بخش عمومی مأموریت دارند اما باز هم اطمینان معقولی از وجود و حاکمیت انضباط مالی در بخش عمومی در دست نیست. (مبیینی دهکردی، ۱۳۸۶-۱۳۸۷: ۳۱) لکن در تحقق این انضباط، مبارزه با فساد الزامی است. اصولاً تعریف قابل قبول همگانی در مورد فساد وجود ندارد و در تمامی تعاریف ارائه شده آنچه مشترک است نوعی هنجارشکنی و تخطی از هنجارهای اخلاقی و قانونی در عملکرد سازمانی مستخدم دولت در ارتباط با اشخاص غیردولتی است و از این روست که فساد و تعریف آن تابعی از هنجارهای مورد قبول در هر جامعه و فرهنگ می‌شود، لذا از کشوری به کشور دیگر متفاوت است. بانک جهانی در تعریف فساد، آن را به معنی «سوءاستفاده از منصب عمومی برای نفع شخصی» دانسته اما وب‌گاه شفافیت تعریف جامع‌تری از فساد ارائه داده و فساد را هرگونه سوءاستفاده سیاسی - اقتصادی می‌داند. فساد مالی استفاده از قدرت گروهی و عمومی برای به دست آوردن افزونه یا منافع شخصی است. انحصار حکومت بر کنترل منابع عمومی و دسترسی انحصاری به اطلاعات خاص زمینه و بستر مناسبی را در جهت گسترش فساد مالی در بخش دولتی فراهم می‌کند. با توجه به تعاریف مذکور فساد مالی در بردارنده مصادیق متنوع و مختلفی است و الزاماً نمی‌توان در یک فعل یا عنوان مجرمانه واحد قرار داد. (فاضلی نژاد، ۱۳۹۴-۱۳۹۵، ص ۵۶) به هر حال، فساد اداری را می‌توان به سوءاستفاده از موقعیت عمومی برای نیل به نفع شخصی تعریف کرد. مصادیق بارز فساد عموماً عبارتند از: سوءاستفاده از موقعیت اداری یا نقض مقررات برای کسب منافع شخصی خود یا افراد دیگر، خویشاوندگاری، رشاء و ارتشاء، پول شویی، تصاحب دارایی‌های نامعلوم، تصاحب یا کنترل دارایی بوسیله خویشاوندان، پنهان‌سازی اموال نامشروع، تشویق و تحریک فرد دیگر برای انجام این اعمال و خرید رأی (انصاری، ۱۳۸۷، ص ۳۸) فساد، بیشتر در جایی لانه می‌کند که ضعف‌های نهادی مانند بی‌ثباتی سیاسی، کاغذبازی اداری وجود داشته باشد و نظام‌های قانونگذاری و قضایی نیز ضعیف باشد؛ با وجود این نمی‌توان با قطع و یقین گفت که آیا فساد علت منحصر به فرد لنگی رشد اقتصادی است یا اینکه ضعف‌های مرتبط با آن نیز نقش دارد. حقیقت اینست که تمام این نقص‌ها و نقطه‌های ضعف با یکدیگر ارتباط درونی دارند و یکدیگر را تقویت می‌کنند (مثلاً کاغذبازی راه فساد را می‌گشاید و ماموران یا مقام‌های اداری فاسد نیز بر کاغذبازی و تشریفات می‌افزایند تا رشوه‌های بیشتری بگیرند) بنابراین اگر کشوری بتواند ریشه فساد را بخشکاند درمان دردهای نهادی دیگرش آسان‌تر خواهد شد، چنان که اصلاح نسبی ضعف‌های نهادی دیگر مهار فساد را آسان‌تر می‌کند. (ذاکر صالحی، ۱۳۸۸، ص ۶۲) در یک دولت ناکارآمد، بروز زمینه‌های فساد به وفور مشاهده می‌شود و نمی‌توان از تبعات آن پیشگیری نمود در حالیکه از کارآمدی یک دولت، نحوه و نقش مبارزه آن با فساد در ابعاد مختلف مورد نظر قرار خواهد گرفت. همچنین، حق دسترسی به اطلاعات موجود در مؤسسات عمومی علاوه بر فراهم نمودن زمینه مشارکت مردم در تصمیم‌گیری‌های راجع به مسائل عمومی و امکان نظارت مردم بر عملکرد مدیران جامعه ابزار مهمی برای مبارزه با فساد اداری است. (Amaryllis, ۲۰۰۰, p. ۲). اصلی‌ترین بستر تحقق فساد مالی در

بخش دولتی در تمامی نظام‌های حقوقی هنگامه هزینه کرد منابع عمومی در قالب اجرای بودجه می‌باشد، از این رو یکی از مبانی و اهداف اصلی نظارت بر بودجه جلوگیری از تالی فاسدهای اجرای بودجه که از جمله مهم‌ترین آنها بروز فساد مالیست، می‌باشد. مبارزه با فساد مالی در دو مرحله قبل از تحقق فساد مالی از طریق اتخاذ تدابیر پیشگیرانه و بعد از تحقق فساد مالی از طریق معرفی خاطیان به مراجع ذیصلاح و اعمال مجازات (عنداللزوم) صورت می‌گیرد. تمرکز اصلی نهادهای ناظر بیرونی بر بودجه از جمله پارلمان‌ها و مؤسسات عالی حسابرسی به طور ویژه‌ای بر مرحله مبارزه پیشگیرانه با فساد مالی استوار است و از میان مدل‌های مختلف مؤسسات عالی حسابرسی صرفاً مدل ناپلئونی است که با در اختیار داشتن صلاحیت و اختیارات قضایی امکان پسینی مبارزه با فساد مالی را در دل ساختارهای خود دارد. پارلمان‌ها و مؤسسات عالی حسابرسی از طریق ارتقاء مدیریت مالی صحیح و ترغیب و تشویق مکانیزم‌های کنترل داخلی قدرتمند در دستگاه‌های اجرایی مصرف‌کننده بودجه، نقش موثری در مبارزه با فساد مالی ایفاء می‌کنند. (Borge, ۱۹۹۹)

برخی از انواع جرایمی که می‌تواند مورد نظر در این مبحث قرار گیرد چنین است: ۱- استفاده از جاه و مقام در رقابت سیاسی ۲- عدم رعایت موازین قانونی در مورد استخدام، حقوق و پاداش کارکنان ۳- اختلاس، جابجایی و نقل و انتقال غیرقانونی پول در شبکه بانکی ۴- تقلب در تنظیم قیمت‌ها در مؤسسات و شرکت‌های وابسته به دولت ۵- انجام معامله و خرید و فروش اجناس دولتی بصورت غیرقانونی و خارج از شبکه توزیع کشور ۶- دستکاری اوراق قرضه و اسناد بهادار ۷- جعل اسناد دولتی، سندسازی و ادعای مالکیت ۸- پخش اگهی‌های تجاری دروغین و... با وجود گسترش دامنه و شیوع این نوع جرائم عکس‌العملی چندان جدی نمی‌بینیم زیرا در بسیاری از موارد کشف نمی‌شود از سوی دیگر مجریان و قوای انتظامی نیز معمولاً به جرائم طبقات پایین توجه کرده و چندان دقتی روی جرائم مقامات عالی‌رتبه ندارند. (ذاکر صالحی، ۱۳۸۸، ص ۵۵) علیرغم تأثیر مالی این جرائم و تخلفات دیگر و تأثیر غیرمستقیم در بودجه، اصولاً اینها مورد نظارت دیوان محاسبات و حتی دیگر مراجع نظارتی، قرار نگرفته و از نظر قانونی موجبات تأثیر نامحسوس بر اقتصاد کشور می‌شوند. در واقع اینها تخلفات نانوشته‌ای هستند که بر بودجه، اقتصاد و امور مالی کشور مؤثر می‌باشد اما سهم ضعیفی از نظارت را دارند لذا بسیاری از مقامات متخلف با انطباق ظاهر اقدامات با قانون از نظارت می‌گریزند و هیچ فاکتوری برای جلوگیری از این مساله نیست. بدون یک سیستم حسابداری، حسابرسی و گزارش مالی، نظارت بر مخارج و صحت حساب‌ها غیرممکن است. بدون چنین سیستم‌هایی، تخصیص ناصواب بودجه و سوءاستفاده از وجوه عمومی به سهولت روی می‌دهد و فساد نامکشوف باقی می‌ماند. بنابراین از آنجا که هزینه کرد بودجه عمومی حجم عظیمی از نقدینگی را وارد چرخه مالی کشور می‌نماید و همین امر زمینه ساز رخداد انواع فسادهای مالی می‌باشد، مکانیزم‌های نظارت بر بودجه باید به نحوی باشد که توجه ویژه‌ای به امر مقابله با فساد مالی داشته باشد. از این رو برای کشورها یافتن نظام و سازوکاری برای حفظ شفافیت منابع سرمایه‌های عمومی و نحوه استفاده و تخصیص آنها، خواه از طریق قانون یا به نحوی دیگر، گریزناپذیر است و این مهم‌ترین بعد مدیریت مالی برای جامعه‌ای است که خواهان ایجاد محیطی عاری از فساد است. (رنجبر، ۱۳۸۴، ص ۴۷)

با وجود حجم قابل توجهی از قوانین ضدفساد در نظام حقوقی ایران و نهادهای متعدد متولی مبارزه با فساد مالی آمار سازمان شفافیت بین‌المللی بیانگر آن است که رتبه فساد مالی در طی سال‌های اخیر به طور روزافزونی افزایش یافته است، به طوری که در سال ۲۰۰۵ رتبه ایران در این خصوص در میان کشورهای دنیا ۹۵ بوده و در سال ۲۰۱۴ این رتبه به ۱۳۶ افزایش یافته است. (۲۰۱۳/Available at: <http://www.transparency.org/cpi>) برخی از مقررات ممکن است صرفاً به این منظور وضع شود که به برخی از مقامات دولتی برای تأمین منافع خویش قدرت و اختیار بیشتری ببخشد. غالباً به درستی، این فراوانی مقررات است که زمینه‌ای مساعد برای فساد ایجاد می‌کند. از سوی دیگر بسته بودن دست مقامات دولتی می‌تواند مقررات را به صورتی خیلی خشک درآورد و گردش مطلوب چرخ‌های اقتصاد و به ویژه سازمان را با موانع روبرو سازد. (تانزی، ۱۳۷۴، ص ۲۶) در بسیاری از موارد «راشی و مرتشی» ممکن است درباره چنین پرداختی هیچ‌گاه حرفی با هم نزده باشند. تفاهم رایج این است که مساعدت امروز احتمال یا حتی تعهدی برای مساعدتی متقابل در آینده ایجاد می‌کند به بیانی دیگر این نوع مساعدت‌ها به رشد «سرمایه اجتماعی» مساعده گر کمک می‌کند. (ذاکر صالحی، ۱۳۸۸، ص ۳۷) که در عمق مطلب، به ناکارایی دولت خواهد انجامید؛ به دیگر سخن این موارد مانند حلقه‌های یک زنجیر به هم متصل‌اند، با فقد حتی یک حلقه ناکارآمدی دولت منتج خواهد شد.

۳-۲-۴- گسترده و مستمر ساختن مشارکت و نظارت مردمی:

از آنجا که تحقق هر برنامه اجتماعی با سطوح مختلفی از ذی‌نفعان مواجه است که به دلایل گوناگون با آن برنامه دست‌به‌گریبانند و یا نتایج آن برنامه بر ایشان تأثیر می‌گذارد، لذا بدون توجه به علایق و انگیزه‌های ایشان، به نتیجه رساندن یک برنامه تحول اجتماعی، امکانپذیر نمی‌باشد. بنابراین جلب و ارتقای مشارکت ذی‌نفعان در هر فرآیندی از این دست، نیازمند ظرفیت‌سازی است. ظرفیت‌سازی اجتماعی^{۱۵} که به آن ظرفیت‌سازی توسعه نیز می‌گویند عموماً به تقویت توانایی‌ها، مهارت‌ها و رقابت‌های مردم و گروه‌های اجتماعی در جوامع توسعه یافته اشاره داشته که به آن وسیله بتوانند بر محدودیت‌ها (محرومیت‌ها) و عوارض منفی ناشی از آنها فائق آیند. در بیانی دیگر ظرفیت‌سازی، توسعه نظام‌یافته (یا ارتقاء) دانش، نتایج، سطح، مدیریت، مهارت‌ها و دیگر استعداد‌های یک سازمان از طریق اکتساب‌ها، انگیزش‌ها، تکنولوژی و یا آموزش است. برای این منظور باید مداخلات هدفمند افراد و گروه‌ها در یک فرایند توسعه‌ای افزایش یافته و ضریب حساسیت ایشان بالاتر رود، لذا برنامه‌های ظرفیت‌سازی مبتنی بر اصلاح و تغییر نگرش‌ها همچنین اصلاح ساختارها از سطح خرد و کلان فیما بین ذی‌نفعان بوده و حرکت به سوی حکمرانی به جای حکومت کردن و مشارکت و مذاکره به جای آمریت و تفوق، استراتژی راهبردی این معناست. بالطبع فعال کردن نهادهای مدنی، سندیکاها و اتحادیه‌ها و رسانه‌ها می‌تواند در فرایند حکمرانی به مشارکت هرچه بیشتر ذی‌نفعان کمک می‌کند. (ابدی، ۱۳۹۴، ص ۲۱۰) بر اساس ایده «اداره خوب» تصمیمات اداری باید مستدل بوده و مقام تصمیم‌گیرنده مکلف است که با ارائه دلایل و مستندات خود را توجیه کند

کالاهای عمومی نیست به سمت انحصار و نفی رقابت سالم می‌رود، از توزیع منصفانه ثروت ملی ناتوان است، نسبت به گروه‌های آسیب‌پذیر بی‌رحم است، دغدغه تأمین اشتغال را ندارد، عوارض بیرونی به ویژه برای محیط زیست دارد، نگران تأمین بهداشت، سلامت و رفاه عمومی نیست، بی‌ثباتی اقتصادی و سیکل‌های تورم و رکود را در پی دارد و از تخصیص متوازن و بهینه عاجز است، بر اساس ایده حکمرانی خوب دولت و بازار و جامعه مدنی در کنار هم می‌توانند نواقص یکدیگر را رفع کنند دولت باید چالاک باشد و آن گاه بازار و جامعه مدنی را توانمند کند تا آنها نیز بتوانند نقش‌های مورد انتظار خود را ایفاء کنند. نقش دولت این است که سیاست‌گذاری کند، بازارها را مقررات‌گذاری کند، نارسایی‌های بازار را مرتفع کند زیرساخت‌ها را توسعه دهد، جریان آزادی اطلاعات را برقرار کند به عنوان نهاد نهادها، نهادسازی کند، توسعه پایدار خود را هدف قرار دهد و از حجم مالکیت کارفرمایی، تولیدکنندگی و تصدی‌گری خود، تا جایی که اوضاع و احوال اجازه دهد می‌کاهد و بر نقش‌های مقررات‌گذاری، سیاست‌گذاری و بازتوزیعی خود می‌افزاید. (هداوند، ۱۳۸۹، جلد اول، ص ۴۰-۴۱) که در واقع همه موارد ذکر شده دولت کارآمد را در پی خواهد داشت. در واقع توجه به حکمرانی نوین^{۱۷} در کنار ظرفیت‌سازی اجتماعی^{۱۸}، رویکرد مقررات‌گذاری پاسخگو (مسئولانه)^{۱۹} می‌تواند در حسابرسی مورد توجه قرار گیرد. حکمرانی اشاره به تغییرات نقش، ساختار و کارکرد دولت داشته و به دنبال راهکاری برای حل مشکلات اجتماعی است. کارایی، دموکراسی، پاسخگویی و شفافیت دولت، هدف نهایی تئوری‌های قدیمی و نوین اداره عمومی است آنچه بین تئوری‌های قدیمی و جدید تفاوت ایجاد می‌کند اهداف فوق نیست، بلکه ابزارها و شیوه‌هایی است که برای رسیدن به این اهداف استفاده می‌شود. (ابدی، ۱۳۹۴، ص ۲۰۷) رویکرد مقررات‌گذاری پاسخگو یک آرمان دموکراتیک و ترکیبی است از نظریات دموکراسی مذاکره‌ای و عدالت‌بازیابی شده. مقررات‌گذاری پاسخگو به وسیله شبکه‌های مقررات‌گذار دولتی و غیردولتی اجازه می‌دهد کاستی‌های ظرفیت شبکه‌های پیرامونی جبران شود در این راستا NGO ها نقش حیاتی در این نوع مقررات‌گذاری ایفاء می‌کنند. با استفاده از NGO ها و فشارهای محلی کشورهای در حال توسعه با کنار گذاشتن دولت مقررات‌گذار به یک جامعه مقررات‌گذار می‌رسند. (p. Braithwaite, ۴۷۶) این رویکرد که در ابتدا در حوزه تجارت مطرح و سپس به سایر حوزه‌ها از جمله علوم جنایی راه یافته، امروزه بیشتر در سه حوزه مالیات، محیط زیست و حقوق مالی به طور اعم مورد توجه مقررات‌گذاری است. آن هم با خط‌مشی ارتباط برقرار کردن با حوزه‌های موضوع مقررات‌گذاری به جای دیکته کردن قوانین در فرآیند دستوردهی و کنترل. این رویکرد مبتنی بر روابط غیرشخصی و نیز تعامل قانونی ضمن احترام به مذاکره در درک نیازهای قانونی هر حوزه و ارائه پاسخ قانونی از طریق مقررات‌گذاری به آنهاست. این مدل از مقررات‌گذاری نمادی از دموکراسی در مقررات‌گذاری بوده و با مشارکت و حسن نیت به دنبال حل مسائل اجتماعی است. (ابدی، ۱۳۹۴، ص ۲۱۱)

17- New Governance

18- Community Capacity Building(CCB)

19- Responsive regulation

بریت ویت^{۲۰} معتقد است تعمق در زمینه‌ها و بسترهای موضوع مقررات‌گذاری، استماع فعال نظرات ذی‌نفعان حوزه مربوطه، مشارکت با فعالان با حسن‌نیت، قدردانی از طرف‌های متعهد و اصرار بر ضروری بودن حمایت و آموزش برای ایجاد ظرفیت‌های لازم، مدیریت (حکمرانی) هرمی از طریق درگیر کردن شبکه‌های وسیع‌تری از مخاطبان حوزه مقررات‌گذاری، آموزش و... الزامی است و در تشریح مدیریت (حکمرانی) هرمی، دو هرم حمایت و مجازات را مطرح نموده که بطور متقابل بر یکدیگر اثر می‌گذارند. در هرم حمایت مقررات‌گذار با رویکرد آموزش و تشویق و اعطاء جایزه و کمک و ایجاد تسهیلات تا مرحله اعطای مجوز در جهت گسترش فعالیت مخاطب و نهایتاً عالی‌ترین سطح پیش می‌رود و در هرم مجازات نیز مقررات‌گذار باز از آموزش و تشویق شروع کرده و در برابر رفتار خلاف‌انتظار مخاطب به تقبیح و مجازات تا تعقیب قضایی و سلب مجوز فعالیت پیش می‌رود. استراتژی فوق‌الاجاب می‌کند مقررات‌گذار مشکلات را دسته‌بندی نموده و مشکلات جزئی را که با واکنش‌های حداقلی همراه هستند در پایین‌ترین نقطه هرم و مشکلات جدی‌تر را در سطح میانی و مشکلات بزرگ را بالاترین هرم نقطه قرار دهد که این دسته با واکنش‌های به مراتب شدیدتر همراهند. (Brathwiate, p. ۴۷۶)

۳-۳-۲- دولت ساختارمند:

«مؤسسات عالی حسابرسی می‌توانند در خصوص افزایش شفافیت، تقویت پاسخگویی، بهبود عملکرد و مبارزه با فساد مالی و بهبود حاکمیت ملی و افزایش انصاف و عدالت در کشورشان تلاش نمایند... که از طریق استانداردهای حسابرسی به مسئولان تصمیم‌گیرنده در کشورشان، برای حفاظت از پایداری سیاست‌های مالی، رعایت سیاست‌های مالی از طریق افزایش شفافیت، ارائه گزارش در خصوص عملکرد مدیریت مالی کشور و مشخص کردن ریسک‌های موجود، کمک می‌کند.» (اسدی، ۱۳۹۲) همچنین ویژگی‌های کمیته حسابرسی از قبیل استقلال، اندازه، تعداد جلسات و مهارت اعضای کمیته برای اثربخشی کمیته حسابرسی، اهمیت زیادی دارند. نتایج مطالعات نشان می‌دهد که ویژگی‌های واقعی کمیته حسابرسی برای اثربخش بودن کمیته در انجام وظایفش حیاتی است. (Alzban, & sawan, ۲۰۱۵, pp. ۶۱-۷۱ در یک جمع‌بندی کلی؛ ویژگی‌های این مؤسسات عبارتند از استقلال، بکارگیری تخصص و تجربه دانش حسابرسی، مراقبت حرفه‌ای، بکارگیری ابزارهای الکترونیکی، استفاده از رویکرد حسابرسی بر مبنای ریسک، استفاده از رویکرد حسابرسی بر مبنای عملکرد و...)

۳-۴- دولت پاسخگو:

پاسخگویی در حال گذار از قالب‌های قدیمی مسئولیت به سمت سایر شکل‌ها بویژه سیستم‌های مدیریت کارآمدتر و پاسخگوتر است. هدف اصلی رویکرد مدیریتی پیش از آنکه رعایت قوانین و مقررات باشد تحقق اهداف پاسخگویی به مشتری، جامعه هدف و اعضاء، جهت بذل توجه به

هزینه‌ها و استفاده از منابع محدود به موثرترین شکل است. (هیوز، ۱۳۸۰، ص ۲۹۴) در یک «دولت مقررات‌گذار» سازوکارهای سنتی پاسخگویی که عبارتند از پاسخ دادن به وزراء، پارلمان و دادگاه‌ها، تنها بخشی از شبکه پیچیده و چندوجهی پاسخگویی اداره را تشکیل می‌دهند که به آن «پاسخگویی توسعه‌یافته» می‌گویند. (Dunsire, ۱۹۸۴, p. ۱۱۹) حق دسترسی مردم به اطلاعات موجود در دستگاه‌های حکومتی مقدمه پاسخگویی حکومت و مسئول‌شناسی است. (Toby, ۱۹۹۹, p. ۱) یکی از بارزترین نمودهای تحول در مفهوم کنترل، تنوع و شبکه‌ای شدن شیوه‌های کنترل و پاسخگویی در حقوق اداری معاصر است. الگوهای سنتی معمولاً بر کنترل سیاسی و کنترل قضایی تاکید داشتند، در حالی که امروزه، وجوه دیگر کنترل در حال گسترش است. کنترل قدرت در حال حاضر چندوجهی، متکثر و همه‌جانبه است. (هداوند، ۱۳۸۹، جلد دوم، ص ۴۹۳) اگر فعالیت‌های حکومت و فرآیند تصمیم‌گیری‌ها از نظارت عمومی پنهان داشته شوند قضاوت آگاهانه و ارزیابی‌های مردم و رسانه‌ها از آنها دشوار و حتی بی‌ثمر می‌شوند. ممکن است؛ علاوه بر این آزادی اطلاعات کمک می‌کند که در صورت بروز اشتباهات و خطاها و وقوع جرائم در مؤسسات عمومی، شناسایی مسئول واقعی با سرعت و سهولت انجام شود. (انصاری، ۱۳۸۷، ص ۳۶) ایده حکومت محدود و پاسخگو، متضمن آن است که شهروندان فرصت و امکان انتقاد از مقامات عمومی را داشته باشند و بتوانند از حمایت‌ها و جبران‌های مناسب در مقابل اشتباهات حکومت که بر آنها تأثیر نامطلوب داشته است، برخوردار شوند. همچنین ایده مزبور متضمن آن است که حکومت مکلف باشد با ارائه توضیح، اعمال و اقدامات خود را توجیه کند، به اعتراضات پاسخ دهد و اشتباهات خود را جبران کند. بنابراین پاسخگویی و جبران، دست‌درست یکدیگر به پیش می‌روند. وجود انواع نظام‌های جبرانی لازمه پاسخگویی است و پاسخگویی نیز عنصر ضروری در به دست آوردن انواع جبران‌ها و برخورداری از حمایت‌هاست. بنابراین پاسخگویی به معنی:

الف) تکلیف به حساب پس‌دادن، پاسخ دادن به سؤالات، ارائه توضیح و توجیه اقدامات و سیاست‌های اتخاذ شده است (پاسخگویی توضیحی)

ب) قبول پیامدها، تحمل سرزنش‌ها و جبران اشتباهات است (پاسخگویی اصلاحی-جبرانی). بدین ترتیب پاسخگویی اقتضا می‌کند مقامات عمومی بتوانند مورد سؤال قرار گیرند، اشتباهات آنها از پرده بیرون بیاید، مجبور به ارائه توضیح شوند، بپذیرند که باید اقداماتی را برای جبران اشتباهات خود انجام دهند و آسیب‌های وارد شده به آنها را که صدمه دیده‌اند جبران کنند. (Le Sueur, ۱۹۹۷, pp. ۳۵۹-۳۶۰)

روی دیگر سکه نظارت پاسخگویی است، یعنی نتیجه طبیعی پذیرش مسئولیت عمومی و در اختیار گرفتن قدرت سیاسی در نظام‌های حقوق اساسی پاسخگویی است. هر یک از مقام‌های عمومی و نهادهای حکومتی در مقابل یک یا چند مقام و نهاد دیگر باید پاسخگویی تصمیمات و اقدامات خود باشند بدین وسیله احتمال تجاوز از اختیارات قانونی پایین می‌آید و زمینه دستیابی به اهداف موردنظر فراهم می‌شود. بنابراین درست به تعداد انواع نظارت و متناظر با آنها پاسخگویی وجود دارد و مقام یا نهاد تحت نظارت موظف به پاسخگویی به مقام ناظر است. (ذبیحی، ۱۳۹۲، ص ۳۰) در

زمانی که پاسخگویی نهادها و مسئولین آنها اتفاق می‌افتد کیفیت عملکرد هر نهاد، دستگاه و در سطح کلی‌تر هر دولتی از طرف مردم مورد قضاوت عمومی قرار می‌گیرد و آنها باید در برابر مردم با کیفیت این عملکرد پاسخگو باشند به عبارت دیگر پاسخگویی نشان‌دهنده حساسیت یک نظام در برابر کیفیتی است که خروجی آن نظام نشان می‌دهد. (صادقی، ۱۳۸۴، ص ۳۱۸) برای تحقق پاسخگویی در دولت‌های مقررات‌گذار، ترکیبی از روش‌های گوناگون در قالب شبکه‌های چندوجهی مورد نیاز است (Bronwen & Yeung, ۲۰۰۷, pp. ۲۲۹-۲۳۳) بی‌شائبه پاسخگویی منجر به پویایی و رفع نقص و «خودکنترلی» که در مبانی نوین نظارت مالی به شدت مورد توجه قرار گرفته، خواهد شد و دولت را تحریک به کارایی می‌کند.

□ ۴- جمع‌بندی و نتیجه‌گیری:

حاصل این تحقیق عبارتست از اینکه تحقق دولت کارآمد، منوط به بکارگیری اصول و مولفه‌هایی از قبیل، قانون‌مداری، آزادی اطلاعات، شفافیت، انضباط اداری و مالی، مبارزه با فساد، ابزارمندی، مقررات‌گذاری، ایجاد ساختارهای نظارتی و مؤسسات عالی حسابرسی و پاسخگویی می‌باشد؛ که با کاربست آن جرائم و تخلفات ارتكابی در دستگاه‌های اجرایی به وضوح کاهش خواهند یافت. همه این مولفه‌ها در کارایی نظارت مؤثر واقع می‌شود؛ بطوریکه با حذف و نادیده گرفتن هر یک از آنها بخشی از عدم تحقق اهداف حاصل می‌گردد؛ از سوی دیگر فلسفه وجودی نظارت، اصلاح و بهبود عملکرد است که در جامعه هدف این تحقیق که دولت می‌باشد کیفیت مطلوب مدیریت و استفاده بهینه از امکانات و در نتیجه آبادی و توسعه کشور را به دنبال دارد؛ بی‌شائبه مقررات‌گذاری، پاسخگویی، آزادی اطلاعات، شفافیت و.. مولفه‌های نظارت کارا هم هستند؛ بهر حال، با توجه به رویکرد نظارت مالی در این مقاله، بویژه با استفاده از مقررات‌گذاری پاسخگو، مقررات و شیوه‌های خاص حسابرسی می‌تواند بویژه در مبارزه علیه فساد اداری مؤثر افتد. بی‌شک حصول همه این مراتب در کوتاه‌مدت میسر نبوده و نیازمند برنامه‌ریزی بلندمدت و اقدام قاطعانه خواهد بود و مستلزم همکاری ناظر و منظور (دیوان محاسبات و دیگر دستگاه‌های ناظر و دستگاه‌های اجرایی) می‌باشد. با قاطعیت می‌توان گفت؛ از مهم‌ترین عوامل مؤثر در کاهش جرائم و تخلفات در دستگاه‌های اجرایی، نظارت یک دولت کارا و کارآمد می‌باشد. همانطور که نظارت کارا به تحقق یک دولت کارآمد منجر خواهد شد که همسو با نظریه پردازانی چون بریت‌ویت که در تشریح مدیریت (حکمرانی) هرمی، دو هرم حمایت و مجازات را مطرح نموده که بطور متقابل بر یکدیگر اثر می‌گذارند. در هرم حمایت مقررات‌گذار با رویکرد آموزش و تشویق و اعطاء جایزه و کمک و ایجاد تسهیلات تا مرحله اعطای مجوز در جهت گسترش فعالیت مخاطب و نهایتاً عالی‌ترین سطح پیش می‌رود و در هرم مجازات نیز مقررات‌گذار باز از آموزش و تشویق شروع کرده و در برابر رفتار خلاف انتظار مخاطب به تقبیح و مجازات تا تعقیب قضایی و سلب مجوز فعالیت پیش می‌رود، معتقد به استفاده متناسب از هر دو هرم هستیم که ضمن نظارت کامل و کارا، به توانمندی دولت کمک کرده و نتیجه آن دستیابی به دولتی بدون فساد یا با حداقل فساد خواهد بود.

□ منابع و ماخذ:

- ۱- ابدی، سعیدرضا، (۱۳۹۴) تنظیم مشارکتی مالیات، الگویی جدید در نظام مالیاتی، فصلنامه تحقیقات حقوقی، شماره ۷۱
- ۲- ابدی، سعیدرضا، (۱۳۹۵) تقریرات جزوه حقوق اقتصادی، دوره دکتری، حقوق عمومی، دانشگاه آزاد، واحد علوم و تحقیقات تهران
- ۳- انصاری، باقر، (۱۳۸۷)، زمستان. آزادی اطلاعات، چاپ اول، نشر دادگستر
- ۴- باباجانی، جعفر، (۱۳۹۰). بررسی تطبیقی فرازو فرود ایفاء و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی مالی از طریق گزارشگری مالی دولتی در سده گذشته، فصلنامه دانش حسابرسی، سال یازدهم، شماره ۴۴
- ۵- بیانیه پکن در خصوص حکمرانی خوب توسط مؤسسات عالی حسابرسی، بیست و یکمین کنگره بین المللی اینتوسای -پکن-چین، (۲۰۱۳) اکتبر، ترجمه مرتضی اسدی (۱۳۹۲). آبان، اداره کل روابط عمومی و امور بین الملل دیوان محاسبات کشور
- ۶- تانزی، ویتو، (۱۳۷۴) تیر و مرداد، فساد فعالیت‌های دولتی و بازار، ترجمه عزیز کیانود، گزیده شماره ۱۵۲ و ۱۵۳
- ۷- تقوی، مهدی و خلیلی عراقی، مریم (۱۳۸۴). عوامل مؤثر بر سرکوب مالی در اقتصاد ایران، فصلنامه پژوهش‌های اقتصادی ایران، دانشکده اقتصاد دانشگاه علامه طباطبایی، شماره ۲۲
- ۸- دلبلیو پاتی افسوس، امه، راج سوپرامانین، کیشور آپرتی، (۱۳۸۴) چارچوب‌های حقوقی مقابله با فساد مالی، ترجمه احمد رنجبر، دفتر مطالعات سیاسی، مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی
- ۹- ذاکر صالحی، غلامرضا، (۱۳۸۸) راهبردهای مبارزه با فساد اداری، چاپ اول، انتشارات جنگل
- ۱۰- ذبیحی، محمد، (۱۳۹۲). بررسی تأثیر نظارت پارلمانی در تأمین حسن اجرای قانون در ایران، دانشگاه آزاد، واحد اراک، کارشناسی ارشد، حقوق عمومی
- ۱۱- زارعی، جهان بین، عبدالله، محمدحسین، (۱۳۹۳) زمستان، نگرشی بر ضرورت‌های مقررات گذاری مطلوب در صنعت بیمه کشور (با نگاهی به استانداردهای IAIS)، پژوهشنامه بیمه علمی پژوهشی، شماره ۱۱۶
- ۱۲- شرکاء، حمیدرضا و همکاران، (۱۳۷۹) مرداد و شهریور. (ترجمه) نقد و بررسی "کتاب نقش دولت در جهان در حال تحول (گزارش بانک جهانی)"، موسسه مطالعات و پژوهش‌های بازرگانی
- ۱۳- صادقی، محمد علی، (۱۳۸۴) نقش نظارت در استقرار و تقویت فرهنگ پاسخگویی، مجلس و پژوهش، سال ۱۲، شماره ۴۹ - ۵۰
- ۱۴- صالح خو، قاسم، (۱۳۸۱). توصیه‌های بین المللی در باب موازین و معیارهای شفافیت مالی، در بودجه ریزی در ایران: مسائل و چالش‌ها؛ (تهران: مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی
- ۱۵- فاضلی نژاد، جواد. (۱۳۹۴-۱۳۹۵) الگوی مطلوب نظارت مالی برون قوه‌ای بر بودجه در ایران با مطالعه تطبیقی فرانسه، آمریکا و انگلستان رساله دکتری، دانشگاه شهید بهشتی، دانشکده حقوق
- ۱۶- قانون انتشار و دسترسی آزاد به اطلاعات
- ۱۷- قانون ارتقاء سلامت نظام اداری و مقابله با فساد

- ۱۸- گزارش ابزارهای نظارت پارلمانی (۱)، (۱۳۸۹) تیسر، مطالعه تطبیقی ۸۸ پارلمان، مطالعات سیاسی، مجلس شورای اسلامی، مرکز پژوهش‌ها، شماره مسلسل ۱۰۳۰۹
- ۱۹- مرکز مالگیری، احمد، (۱۳۸۵) زمستان، حاکمیت قانون (مفاهیم، مبانی و برداشت‌ها)، چاپ دوم، دفتر مطالعات حقوقی، مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی
- ۲۰- مبینی دهکردی، ساسان، (۱۳۸۶-۱۳۸۷) بررسی تأثیر عملکرد دیوان محاسبات استان در کاهش موارد عدم رعایت قوانین ومقررات مالی توسط مسئولین دستگاه‌های اجرایی از دیدگاه مدیران و کارشناسان مالی استان، چهارم‌حال وبختیاری: موسسه آموزش وپژوهش مدیریت و برنامه ریزی استانداری، کارشناسی ارشد، رشته مدیریت دولتی
- ۲۱- هاف، کارلا و استیگلیتز، جوزف، موانع برقراری حاکمیت قانون در کشورهای سوسیالیستی سابق، در چند مقاله در زمینه موانع نهادی توسعه اقتصادی، ترجمه زهرا کریمی، (۱۳۸۴)، تهران: مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی
- ۲۲- هداوند، مهدی. (۱۳۸۹) زمستان، حقوق اداری تطبیقی، جلد‌های اول و دوم، چاپ اول، انتشارات سمت
- ۲۳- هداوند، مهدی، (۱۳۸۶) تابستان. درآمدی بر مقررات گذاری اقتصادی، علوم سیاسی، مجلس و راهبرد، شماره ۵۶
- ۲۴- هیوز، آون (۱۳۸۰)، مدیریت دولتی نوین، ترجمه سیدمهدی الوانی و دیگران، چاپ سوم، تهران: انتشارات مروارید

1. Achim Berg; Improved rules on public access to documents? Stockholm University, 2000
2. Alzban, w., & sawan, N. (2015). The impact of audit committee characteristics on the implementation of internal audit recommendations pp.61-71
3. Amaryllis Verhoeven; The Right to Information: A Fundamental RIGHT?
4. Lecture at EIPA (Maastricht, May 29, 2000). p.1 available at: http://www.eipa.nl/publications/summaries/1997-2000/working_papers/conference_proceedings/Amaryllis_Pdf
5. Barro, R.J. "Rule of Law, Democracy and Economic Performance", 2000 Index of Economic Freedom, pp.31-49; Available online at: <http://www.heritage.org/research/features/index/chaper.PDF/2000-CHAPTER-2.PDF>.
6. Borge, M. (1999). "The role of Supreme Audit Institution (SALs)

in Combating Corruption “,paper prepared for the Workshop on public Sector Financial Transparency and Accountability:The Emerging Global Architecture and Case Studies”, 9th International ANTI-Corruption Conference, Durban, October 1999

7.Brathwiate, John, “The Essence of Responsive Regulation”, UBC Law Review, Vol. 44: 3,p 476

8.Brathwiate, John, “The Essence of Responsive Regulation”, UBC Law Review, Vol. 44: 3,p 476

9.Code of Good practices on Fiscal Transparency

10.Costa Pietro and Danilo Zolo, (2007), The Rule of Law History, Theory and Criticism, Springer

11.. Declaration of Principles on Freedom of Expression in Africa, Principle IV,32nd Ordinary Session of the AFRICAN Commhssion on Human and peoples Rights, 1723 october 2002, Banjul, The Gambia, available at: [http://www.awate. Com /artman/ publish/article 3194. Shml](http://www.awate.Com/artman/publish/article3194.Shml)

12.Deirdre M. Curtin; Betwixt and Between: Democracy and transparency in the governance of the European Union; in: winter, Jan A.//Deirde M Curtin/ kellermann Alfered E./de witte, Bruno, Reforming the European Union- The Legal Debate, Den Haag 1996, p.95, available at: [http://www. agromontpellier.fr/sus /researchthemes / traderefdocreform 2.htm](http://www.agromontpellier.fr/sus /researchthemes / traderefdocreform 2.htm).

13.Dunsire, Andrew (1984), “Administrative Law and Control Over Government”, Malaya Law Review,26

14.Fiscal Transparency Code and Evaluation

15.Government in the Sunshine Act

16.Le Sueur, Andrew & Maurice Sunkin, public Law, Longman 1997

17.Maurice Frankel; Freedom of Information: Some International Characteristics, The Campaign for Freedom of Information, February 2001

18.Morgan Bronwen & Karen Yeung, An Introduction to Law and Regulation, Text and Material, Cambridge University press 2007

19.Pierson, Christopher, (1996), The Modern State, Routledge, p.94

20.Ponce, Juli (2005), “Good Administration and Administrative Procedures”, Global Legal Studies, 552

21.Quoted in: Reed,O.L.”Law,the Rule of law and property:A Foundation

for the private Market and Business Study”, American Business Law Journal, VOL. 38,ISSUE3, 2001,Available online at: <http://www.questia.Com>

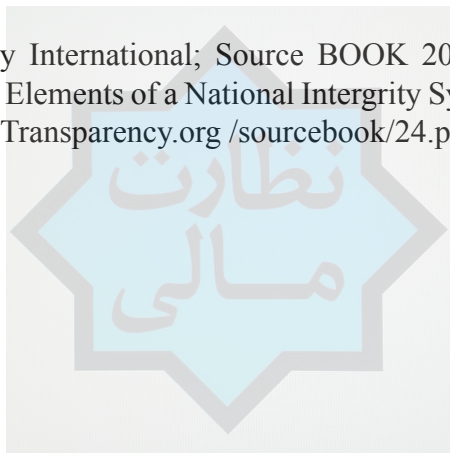
22.Richard Carver; Freedom of Information: Training Manual for Public Officials, p.25, available at: <http://www.Article19.org/pdfs/tools/foitrainersmanual.pdf>

23.Salamon, Lester M, 2003. The Tools of Government: A Guide to New Governance, Oxford University PRESS P. 3

24.Toby Mendel; Freedom of Information as an Internationally protected Human Right, at: www.article19.org

25.Toby, Mendel; The Publics Right to Know: Principles on Freedom of Information Legislation, London: Jun 1999, preface, at:<http://www.Article19.org>.

26.Transparency International; Source BOOK 2000 a &b, confronting corruption: The Elements of a National Intergrity System, p.238, available at: <http://www.Transparency.org/sourcebook/24.pdf>.



بررسی جایگاه و صلاحیت‌های دیوان محاسبات کشور در چرخه نظارت بر سیاست‌های کلی نظام

محمد مهدی رضوانی فرا^۱

تاریخ دریافت: ۹۶/۴/۱۷

تاریخ پذیرش: ۹۶/۷/۲۷

چکیده:

سیاست‌های کلی نظام در ترادف با مفهوم سیاستگذاری عمومی، به مثابه خط مشی نظام سیاسی-حقوقی و نقشه راه حرکت در نظام حقوقی جمهوری اسلامی ایران تلقی شده است، هرچند مقرر ای رسمی، مفهوم و جایگاه این سیاست‌ها را در نظام حقوقی و سیاسی تعریف نکرده است اما تبیین این سیاست‌ها ذیل اصل ۱۱۰ قانون اساسی، خود بیان کننده اهمیت سیاست‌های کلی می‌باشد.

از سویی پیش بینی نظارت بر اجرای سیاست‌های کلی در اصل مذکور موید آن است که این سیاست‌ها مبتنی بر «مساله» بوده و مقرر است به نتیجه ای خاص برسند و بنابراین نمی‌توان آن‌ها را آرمان-سیاستی صرف تلقی کرد که فقط دور نمایی از آینده مطلوب نظام حقوقی-سیاسی را ترسیم می‌کنند. بر این مبنا و با لحاظ چرخه سیاستگذاری عمومی و فارغ از وظیفه ذاتی مجمع تشخیص مصلحت در رصد سیاست‌های کلی، با لحاظ مفاد مقررات نظارت بر حسن اجرای سیاست‌های کلی نظام و آئین نامه نظارت مصوب مجمع تشخیص مصلحت نظام، دستگاه‌های نظارتی همچون دیوان محاسبات کشور، به عنوان ابزار نظارتی مجلس، با لحاظ صلاحیت‌ها و ظرفیت‌های قانونی خویش، در چرخه نظارت بر سیاست‌های کلی نظام، دارای نقش خواهند بود.

کلمات کلید: سیاست‌های کلی نظام، سیاستگذاری عمومی، دیوان محاسبات، نظارت مالی، نظارت بودجه ای

Supreme audit courts qualifications in supervisions process on general policy

۱ - دانشجوی دکتری حقوق عمومی، دانشکده حقوق و علوم سیاسی دانشگاه علامه طباطبایی (ره)
رایانامه: Rezvanifar1388@yahoo.com

□ مقدمه

سیاست‌های کلی نظام^۲ گزاره ای است که با اصلاح قانون اساسی در سال ۱۳۶۸ وارد منظومه حقوق اساسی نظام حقوقی ایران شد، تا پیش از شناسایی رسمی این عنوان، مجموعه بیانات و فرامین رهبری انقلاب امام خمینی (ره) به مثابه سیاست‌های راهبردی نظام تلقی می‌شد که بر مبنای آن‌ها قوانین تصویب و مقررات تنظیم می‌گردید. با تدوین اصل ۱۱۰ قانون اساسی در شورای بازنگری قانون اساسی، صلاحیت تدوین و ابلاغ سیاست‌های کلی در محدوده اختیارات رهبری نظام تعریف گردید و مجمع تشخیص مصلحت نظام نیز به عنوان مستشار در کنار رهبری به عنوان کانون تولید این سیاست‌ها معرفی شد.

هرچند ماهیت سیاست‌های کلی نظام هنوز محل مناقشه بوده و از «حکم حکومتی» تا «خوانشی از قانون اساسی» تفسیر شده است اما واقعیت آن است که با صدور و ابلاغ این سیاست‌ها از ناحیه رهبری نظام، موقعیت‌های حقوقی و سیاسی جدیدی ایجاد شده که لاجرم اثرات سیاسی خود را داراست و بنابراین می‌بایست ابزارهای قانونی اجرا و رصد این سیاست‌ها مورد واکاوی قرار گیرد. از سویی نزدیک‌ترین مفهوم به سیاست‌های کلی نظام «سیاست‌گذاری عمومی^۳» است که روش‌های تدوین، اجرا و رصد آن مبتنی بر انگاره‌های سیاستی و مدیریتی است و بنابراین گره برداری از اسلوب‌های آن می‌تواند در تبیین مفهوم و چگونگی اجرای سیاست‌های کلی نظام مؤثر واقع گردد و بدین طریق نقش هر کدام از بازیگران و دستورکار آنان مشخص و ضمانت اجرای عدول از این سیاست‌ها برای تمامی اجزاء نظام سیاسی و حقوقی تبیین گردد. تدوین خط مشی گذاری عمومی مبتنی بر چرخه ای پنج یا هفت مرحله ای است که در طی آن، مشکل یا مساله مورد شناسایی قرار گرفته و برای حل آن راهکارهای اجرا محور تدوین می‌شود. یکی از مهم‌ترین این مراحل، مرحله نظارت یا ارزیابی^۴ سیاست می‌باشد که هم کارنامه ای برای بررسی موفقیت سیاست تدوین شده گذشته می‌باشد و هم می‌تواند پیشنهادی برای اصلاح در سیاست‌های آینده تلقی گردد. در واقع مرحله نظارت، رصد چگونگی هدایت گری «سیاست» تدوین شده در عرصه‌های قانونگذاری، اجرائی و قضائی محسوب می‌شود و بنابر این بدون این مرحله نمی‌توان سیاست را در حل «مساله» موفق یا ناکام ارزیابی کرد. بر این مبنا لازم است که اسلوب‌های نظارت در تمامی زمینه‌ها در ارزیابی سیاست به کار گرفته شوند.

در این بین نقش دیوان محاسبات کشور به عنوان دیده بان بودجه و بازوی نظارتی مجلس شورای اسلامی بسیار حائز اهمیت است، ظرفیت‌های شبه قضایی این نهاد نظارتی، در نظام حقوقی ایران می‌تواند نقش بسزایی در اجرا شدن سیاست‌های کلی طراحی شده ایفاء نماید، همانگونه که در ماده ۹ مقررات نظارت بر حسن اجرای سیاست‌های کلی نظام، نهادهای نظارتی همچون دیوان محاسبات ملزم به اعمال نظارت در حیطه وظائف خود شده‌اند، در واقع هرچند در بادی امر این دیوان، نظارت

2- General policy

3- Public policy making

4- Evaluating public policy

بر بودجه را بر عهده دارد و بنابراین صلاحیت این نهاد اختصاصی تلقی می‌گردد، اما با توجه به جایگاه و صلاحیت‌های این نهاد نظارتی، می‌توان در ایام گذار و تا تفکیک مسئولیت‌ها در زمینه نظارت بر سیاست‌های کلی، رصد سیاست‌های مالی را به دیوان محاسبات سپرد.

در هر حال قوانین و مقررات مالی، راهبردی برای عملیاتی شدن سیاست‌ها تلقی می‌گردد و دیوان محاسبات نیز به عنوان دستگاه ناظر مالی کشور می‌تواند بر این اساس، مکانیزمی برای عملیاتی شدن سیاست‌های کلی تلقی گردد. در بررسی موضوع حاضر سعی خواهد شد با تلقی این همانی سیاست‌های کلی و سیاستگذاری عمومی، پتانسیل‌ها و راهکارهای سیاستگذاری عمومی برای نظارت بر سیاست تدوینی مورد بررسی قرار گرفته و بدین سان بدیلی برای مساله نظارت بر سیاست‌های کلی با تاکید بر نهاد دیوان محاسبات پیشنهاد شود.

سؤال اصلی تحقیق: صلاحیت‌های قانونی و ظرفیت‌های نظارتی دیوان محاسبات کشور در چرخه نظارت بر اجرای سیاست‌های کلی نظام با لحاظ آئین نامه نظارت بر اجرای سیاست‌های کلی نظام چگونه قابل ارزیابی می‌باشد؟ آیا سیاست‌های کلی، قابلیت رصد از سوی دیوان محاسبات کشور را دارد؟

سؤالات فرعی: آیا چرخه تدوین و نظارت بر سیاست‌های کلی نظام قابلیت انطباق با چرخه سیاستگذاری عمومی را دارد؟ ظرفیت‌های قانونی برای نظارت بر اجرای این سیاست‌ها در سه مرحله تقنین، اجرا و قضا کدام هستند؟ آیا می‌توان سیاست‌های کلی نظام را به عنوان الگوی عملیاتی در تدوین برنامه‌های میان مدت به کار گرفت و بر این مبنا با سازکار نظارت مالی، رعایت این سیاست‌ها را رصد کرد؟ چگونه ضمانت اجرایی می‌تواند ضامن رعایت و اجرای سیاست‌های کلی نظام در نظام حقوقی باشد.

فرضیه اصلی: با لحاظ صلاحیت‌های قانونی دیوان محاسبات کشور، متبلور در اصول ۵۴ و ۵۵ قانون اساسی، قانون دیوان محاسبات و قانون محاسبات عمومی کشور و با عنایت به مقررات نظارت بر سیاست‌های کلی نظام، دیوان محاسبات از نظر ظرفیت‌های قانونی؛ توانایی لازم برای رصد و نظارت بر اجرای سیاست‌های کلی نظام از منظر مالی را دارد لیکن به لحاظ صلاحیت‌های قانونی نیازمند تقنین و یا تفویض قانونی در این خصوص می‌باشد.

فرضیه‌های فرعی: ۱- هرچند چرخه سیاستگذاری عمومی قابلیت انطباق تام با جریان تدوین سیاست‌های کلی نظام را ندارد لیکن مراحل تدوین خط مشی می‌تواند در مراحل پیش از اعلام سیاست‌های کلی و به عنوان فعالیتی کارشناسی، به کارگرفته شوند.

۲- با لحاظ مختصات نظام حقوقی ایران و جایگاه ویژه سیاست‌های کلی نظام در اسناد بالادستی نظام حقوقی و سیاسی ایران، تدوین قوانین خاص، مقررات اجرایی و تعریف ضمانت اجرای کیفی می‌تواند ضامن اجرای سیاست‌های کلی نظام باشند.

۳- بسندگی اجرای سیاست‌های تدوین شده به اعتبارات بودجه ای، تعریف سازکار نظارت مالی را برای اجرای سیاست‌های کلی نظام بایسته و لازم نموده است.

پیشینه تحقیق: پژوهش‌های فراوانی در خصوص شناخت ماهیت سیاست‌های کلی نظام به عنوان

تأسیس جدید نظام حقوقی ایران در قالب مقالات پژوهشی و پایان نامه تحصیلی صورت پذیرفته است، از سویی جایگاه دیوان محاسبات کشور در نظام حقوقی و سیاسی نیز به عنوان موضوعی قابل تأمل در حوزه‌های حقوقی و مالی، همواره مورد توجه پژوهشگران بوده است، لیکن تأمل در جایگاه و نقش دیوان محاسبات در جریان نظارت بر سیاست‌های کلی نظام، بنظر بدیع می‌نمایند که سعی شده با مطالعه ای بین رشته ای این موضوع در پژوهش حاضر مورد بررسی قرار گیرد.

□ یکم: چیستی سیاست‌های کلی نظام

هرچند عنوان سیاست‌های کلی نظام، مفهومی ابداعی در ساحت نظام حقوقی ایران می‌باشد، اما به لحاظ مصداقی و با عنایت مشروح مذاکرات شورای بازنگری قانون اساسی^۵ بنظر می‌آید مجموعه مفاهیم مرتبط با خط مشی گذاری مورد توجه نهاد بازنگری برای مفهوم مذکور بوده است. به هر حال واقعیت این است که با عنایت به مباحث مطروحه پیرامون گزاره مذکور، مسلم است که این سیاست‌ها که دارای ارتباط وثیقی با احکام حکومتی هستند، چارچوب و مبنای جهت گیری کلی کشور را در همه عرصه‌های حکومتی به منظور حرکت قوا و نهادهای حکومتی جهت نیل به اهداف تعیین شده مشخص می‌کند و حلقه پیوندی بین اهداف و اصول نظام با وظائف دستگاه‌ها و نهادهای حکومتی است و بدون آن‌ها قوای سه گانه و بخشهای مختلف اقتصادی، فرهنگی و اجتماعی در خط می‌های خود دچار سردرگمی خواهند شد (اسماعیلی و طحان، ۱۳۹۱، ص ۸۹) لذا واکاوی مفهومی این گزاره اولین قدم در جایگاه شناسی و چگونگی عملکرد سیاست‌های کلی نظام خواهد بود چرا که به واسطه فقر در منابع و عدم ورود قانونگذار به مفهوم و مصداق شناسی این گزاره، ناچار باید مفاهیم مرتبط را مورد بررسی قرار داد.

الف- نقشه راه^۶، خط مشی گذاری و سیاست کلی

سیاست یا خط مشی اعمالی برآمده از متن فعالیت‌های حکومتی و سیاسی و برنامه‌هایی برای تمشیت امور اجتماع است؛ مساله ای که سالیان متمادی ذهن متفکران را به خود مشغول داشته و هریک را به سخن پردازی یا قلم فرسائی واداشته، سقراط شناخت چیستی سیاست را مقدم بر دیگر دانش‌ها می‌داند. افلاطون در کتاب جمهوری خود حکومت و سیاست را با محک فلسفه اخلاق سنجیده و برای آن تعریفی می‌آورد. ارسطو با رد نظرات اساتید خود در کتاب سیاست تلاش می‌کند کلید واژه «سیاست» را در کنار مفاهیمی چون شهروند، جمهوری و حکومت باز تعریف کند. اومفهوم سیاست را از آسمان اعتبارات به عالم واقعیات آورده و حکومت قانون را بهترین شکل از سیاست ورزی می‌داند.^۷ براین اساس می‌توان گفت مفاهیم «خط مشی»، «نقشه راه» و به گونه ای «سیاست

۵- ن ک: مشروح مذاکرات شورای بازنگری قانون اساسی، جلد دوم، ص ۶۷۹

6- Road map

۷- برای مطالعه بیشتر ر ک: مقدمه کتاب سیاست ارسطو، ترجمه حمید عنایت، انتشارات خوارزمی، چاپ ششم، ۱۳۸۶، صص ۲۱-۳۳

کلی» در معنایی مترادف به جهت دهی کلی نظام حقوقی سیاسی اطلاق می‌شود بدون آنکه وارد جزئیات شده و شانی مانند قانون، مقررره یا آئین نامه پیدا کند.

بنابراین می‌توان سیاستگذاری را فرآیندی دانست که طی آن حاکمیت، سیاست‌های مورد نظر خود را از طریق قوای سه گانه به منصفه ظهور می‌رساند. در واقع نقطه آغازین و شروع به عینیت بخشی سیاست‌های خام دولتی و برنامه‌های طراحی شده سیستم سیاسی، فرآیند تعریف شده ای است که طی آن مطلوب‌ها به آرمان‌ها نزدیک شده و خطی مشی به اجرا درمی‌آید.

به هر حال سیاستگذاری تجلی اراده حکومت در عمل بوده و آن را می‌توان به عنوان مجموعه‌هایی ساختاری و مرتبط متشکل از مقاصد، تصمیمات و اعمال که قابل نسبت به اقتدار عمومی در سطوح ملی، محلی و بین المللی است در نظر گرفت (وحید، ۱۳۸۳، ص ۱۶) بر این مبنا پروسه تعریف و تولید خط مشی کاملاً هوشمند و مبتنی بر اراده ای سیاسی است که در آن مقام سیاستگذار می‌کوشد تمامی سیکل‌های حقوقی، سیاسی و مدیریتی را در راستای هدف از پیش تعیین شده «راهبری» نماید، در واقع انگیزه اصلی مقام «سیاستگذار» هدایت تمامی عناصر سیاسی و حقوقی بدون دخالت و ورود جزئی در آن‌هاست، لذا می‌توان گفت سیاستگذاری به گونه ای ریل گذاری نظام سیاسی محسوب می‌شود.

از سوی دیگر خط مشی گذاری از یک دیدگاه معادل با تصمیم گیری است، یعنی می‌توان آن را نوعی تصمیم گیری دانست؛ زیرا هنگامی که خط مشی تعیین می‌شود در همان جایگاه تصمیمی اتخاذ شده است، با این تفاوت که خط مشی نسبت به تصمیمات موردی و ثانویه، بالاتر و اساسی تر است. خط مشی اقدامی است که از پس آن تصمیمات گرفته می‌شوند. بنابر این خط مشی ترسیم می‌شود و سپس تصمیم با رعایت موازین پیش بینی شده در خط مشی اتخاذ می‌شود (تسلیمی، ۱۳۸۶، ص ۱۱) بدین لحاظ می‌توان گفت در قاموس تصمیم سازی سیاستی، مفاهیم خط مشی، سیاست گذاری و سیاست کلی در ارتباط با همدیگر می‌باشند. در واقع تصمیمات اجرائی به گونه ای منشعب از سیاست‌های کلی و خط مشی‌های نظام سیاسی است و بنابراین در تحلیلی جایگاه شناسانه این سیاست‌ها به مثابه نقشه راه نظام سیاسی محسوب می‌شوند.

ب. سیاست‌های کلی و سیاستگذاری؛ این همانی یا تفارق؟

گفته شد که سیاست‌های کلی نظام در ساحت نظام حقوقی ایران واژه ای جدید و در عین حال مهم است، بخش مهمی از اسناد بالا دستی و لازم الرعایه بعد از انقلاب در قالب این سیاست‌ها تدوین و بر اساس آن بسیاری از مقررات و برنامه‌ها شکل گرفته‌اند. اما آیا سیاست‌های کلی نظام واجد مفهوم و معنای سیاستگذاری و یا خط مشی گذاری به معنای علمی و رایج آن است؟ آیا شرایط تدوین و شکل گیری این سیاست‌ها همانند فرآیندهای سیاستگذاری عمومی، علمی، تجربی و مبتنی بر واقعیت است؟ آیا هدف گذاری و مطلوب خواهی این سیاست‌ها منطبق با هدف نگاری سیاستگذاری عمومی است؟ آیا خروجی کار هر دو واجد یک مطلوب است؟ پاسخ به این سؤالات مستلزم بررسی جایگاه و شناخت مفهوم سیاست‌های کلی در ساحت نظام حقوقی ایران و تبیین سلسله مراتبی آن

در بین قواعد حقوقی این نظام و تطبیق آن با مفهوم سیاستگذاری عمومی است. در یک بیان کلی خط مشی عمومی، اصولی کلی‌اند که از ارزش‌های حاکم بر جامعه، ایدئولوژی و ساختار اجتماعی و سیاسی موجود در کشور نشأت گرفته، به عنوان الگوی اصلح در عملکردها و اقدامات جامعه به کار می‌روند (الوانی، ۱۳۸۹، ص ۱۴) این الگوها مبتنی بر شناخت «مساله» بوده و در یک پروسه تعریف شده می‌کوشد سیاست تدوین شده در دستور کار نهاد سیاستگذار را از طریق مجریان امر به مرحله اجرا درآورده و در نهایت با تمسک به اسلوب‌های نظارت رصد نماید.

از سوی دیگر گفته شده که سیاست‌های کلی ابزاری است که از طریق آن اهداف آرمانی نظام به مرحله اجرا نزدیک تر شده و اصول قانون اساسی نیز از انعطاف و همخوانی بیشتری با شرایط متغیر برخوردار می‌گردند، همچنین تأمین انضباط در روند برنامه ریزی‌ها و خط مشی گذاری‌های عمومی با عنایت به موقتی بودن دوره تصدی مقامات حکومتی از دیگر مزایای این سیاست‌ها به شمار می‌رود (غلامی و جهرمی، ۱۳۹۲، ص ۶۴) بنابراین می‌توان گفت که سیاست کلی بلحاظ مفهومی و روش شناسی به مثابه خط مشی گذاری نظام سیاسی حقوقی تلقی می‌گردد، در واقع هرچند ممکن است که سیاست کلی همچون پروسه سیاستگذاری مبتنی بر حل «مشکل» نباشد اما در همان حال بر پایه اراده ای هدایت گرایانه شکل گرفته‌اند.

بر مبنای این تحلیل، سیاست کلی، آرمان سیاست نظام حقوقی-سیاسی تلقی می‌گردد که از سوی عالی‌ترین مقام سیاسی کشور و بر مبنای صلاحیت‌های گسترده فقهی حقوقی ایشان تدوین و ابلاغ می‌گردد و بنابراین هرچند تطابق تام و تمامی با مفهوم خط مشی گذاری عمومی به معنای علمی آن ندارد اما قرابت معنایی و مفهومی وسیعی با جریان سیاستگذاری عمومی را دارد. در واقع می‌توان گفت سیاست کلی در شکل از سیاستگذاری عمومی متفاوت بوده و در محتوا و هدف با آن همسان می‌باشد چرا که در نظام حقوقی سیاسی ایران صلاحیت تدوین این سیاست‌ها با عالی‌ترین مقام سیاسی کشور است و حتی نهاد مجمع تشخیص مصلحت نیز نمی‌تواند الزامی به مفاد تصویبی آن داشته باشد در حالیکه سیاستگذاری عمومی در علم مدیریت پروسه محور بوده و بر مبنای مشکل^۸ شکله گرفته و بسیار وسیع مورد استفاده قرار می‌گیرد ولی در عین حال نیز سیاست در جریان خط مشی گذاری عمومی به دنبال راهبری و ایجاد رضایت عمومی شکل گرفته است.

ج. جایگاه حقوقی سیاست‌های کلی

مهم‌ترین نکته در خصوص جایگاه حقوقی سیاست‌های کلی، تعریف آن در پرتو اصل ۱۱۰ قانون اساسی می‌باشد، در واقع وزانت این سیاست‌ها به گونه ای در ارتباط با جایگاه فرامین و اعمال اختیارات از سوی مقام رهبری می‌باشد، جایگاهی که هم بلحاظ فقهی و هم بلحاظ حقوقی در نظام حقوقی سیاسی ایران بسیار ممتاز می‌نمایند، لذا فارغ از شناخت سلسله مراتبی این سیاست‌ها می‌توان بلحاظ منشأ صدور آن، جنس این سیاست‌ها را در محدوده صلاحیت‌های قانونی رهبری

به گونه ای همشان دیگر اقتدارات این مقام دانست^۹. بر این مبنا از آنجا که طبق اصل ۵۷ قانون اساسی، ولایت مطلقه فقیه بر قوای سه گانه نظارت و اشراف دارد، در بدو امر می‌توان پذیرفت که سیاست‌های کلی نظام به محض تصویب و اعلام می‌بایست مورد پذیرش و اجرای تمام قوای سه گانه و زیر مجموعه‌های ساختاری آنان گیرد (خلیلی، ۱۳۸۳، ص ۶۶) و لذا تصویب این سیاست‌ها در آن واحد به معنای اجرایی شدن آن‌ها می‌باشد که البته مبتنی بر ظرفیت‌های حقوقی نظام حقوقی ایران این امر امکانپذیر خواهد شد. امام‌ساله مهم در باب سیاست‌های کلی، روشن کردن این موضوع است که آیا این سیاست‌ها قاعده حقوقی هستند یا خیر؟ و در صورت عدم تطابق قانون یا مقرر و یا تصمیم با مفاد این سیاست‌ها چه باید کرد؟ آیا از آن جهت که نه اصل قانون اساسی هستند و نه قانون، نمی‌توان رعایت آن‌ها را ضمانت نمود؟ و یا اینکه با قرار گرفتن این سیاست‌ها در محدوده اختیارات رهبری نظام و با امان نظر به صلاحیت‌های شرعی و فقهی این مقام باید به اجرائی شدن و ضمانت اجرای نظارت فقهای شورای نگهبان معتقد بود؟

به هر حال مبتنی بر هیچ قاعده الزام آوری مشخص نیست در صورت عدم تبعیت نهاد قانونگذار یا مقام اجرا، سرنوشت این مقررات چه خواهد شد، آیا ضمانت اجرایی می‌توان یافت تا سیاست تدوینی در حد یک «رهنمود» باقی نماند^{۱۰} و آیا می‌توان همچون مرحله ارزیابی در چرخه سیاست‌گذاری عمومی، سیاست را ارزیابی و سپس در آن تجدید نظر کرد یا خیر؟ در واقع روشن نیست که آیا سیاست بعد از ابلاغ به صورت الزام آور قابلیت پیگیری دارد یا خیر؟ که البته صرف استحقاق مجمع تشخیص مصلحت نظام به نظارت بر سیاست‌ها و یا تشکیل کمیسیون نظارت نمی‌تواند تضمینی بر اجرای آن‌ها تلقی گردد، نظارت و ارزیابی وقتی کارساز خواهد بود که در ورای آن ضمانتی نهفته و یا امکانی برای تغییر آن سیاست فراهم باشد.

البته هرچند جنس این سیاست‌ها با لحاظ مواد موجود در حقوق اساسی منطبق با اصل قانون اساسی یا قانون و مقرر نمی‌باشد لیکن با لحاظ آنکه صلاحیت تدوین و ابلاغ این سیاست‌ها در اصل با مقام رهبری می‌باشد برای حل مشکل می‌توان با در نظر گرفتن موقعیت سیاسی رهبری معتقد به آن بود که سیاست‌های کلی در واقع گونه ای اعمال صلاحیت شرعی و فقهی محسوب می‌شود و

۹- به زعم رئیس فقید مجمع تشخیص مصلحت نظام، مهم‌ترین تضمین برای اجرائی شدن سیاست‌های کلی، اصل ۱۱۰ قانون اساسی است که در بند یک آن به تعیین سیاست‌های کلی نظام توسط رهبری و پس از مشورت با مجمع تشخیص مصلحت نظام اشاره شده است، یعنی ابلاغ رهبری که با استناد به همین اصل صورت می‌گیرد و در حکم دستور حکومتی است و برای همه لازم الاجرا می‌باشد (بشیری، ۱۳۸۸، ص ۱۱۵) بنابراین مهم‌ترین نکته در جایگاه حقوقی سیاست‌های کلی نظام، صدور آن از سوی هرم تصمیم سازی نظام سیاسی و حقوقی ایران می‌باشد و لذا موضوع ضمانت اجرائی این سیاست‌ها را باید در همین محدوده بررسی کرد.

۱۰- در متن پیشنهادی کمیسیون رهبری و مجمع تشخیص مصلحت شورای بازنگری قانون اساسی اختیار انحلال مجلس شورای اسلامی پس از موافقت مجمع تشخیص مصلحت نظام در ذیل اصل ۱۱۰ برای رهبری پیش بینی شده بود، این ضمانت اجرا آنقدر سنگین بود که در همان مرحله حذف گردید، اما به هر حال همین موضوع بیانگر آن است که از دیدگاه شورای مذکور اجرای این سیاست‌ها آنقدر مهم است که حتی نهاد قانونگذار در صورت عدم رعایت مفاد این سیاست‌ها در معرض انحلال قرار می‌گرفت.

بنابراین بر مبنای اصل چهارم قانون اساسی می‌بایست در همه مراحل قانونگذاری مورد نظر باشند. ساختار سیاست گذاری در جمهوری اسلامی ایران منحصر بفرد است و نظریه ولایت فقیه و سیاست گذاری توسط رهبری در ساختارهای سیاسی موجود یگانه است، از اینرو بایستی بر اساس تصمیمات، اهداف و فلسفه وجودی نظام سیاسی به تعریفی قراردادی دست یافت، بنظر می‌آید در نظام جمهوری اسلامی ایران، سیاست کلی معطوف به فلسفه سیاسی حکومت است (اشتریان، ۱۳۸۹، ص ۸) و بنابر این باید در سپهر مفاهیم بنیادین نظام مورد بررسی قرار گرفته و رعایت آن‌ها به مثابه حفظ اصول اساسی و مبنایی حکومت فرض شوند، لذا نمی‌توان «سیاست کلی» را خارج از قواعد خاص نظام حقوقی ایران ارزیابی کرد و البته در محدوده همین نظام حقوقی نیز می‌بایست بررسی شود، در واقع وزانت این سیاست‌ها را نیز باید در رابطه با مرجع صدور آن یعنی رهبری نظام مورد واکاوی قرار داد که در آن صورت در شکل همانند سیاستگذاری عمومی بوده و در ماهیت از آن برتر خواهد بود.

□ دوم: نظارت و ارزیابی سیاست در چرخه خط مشی گذاری عمومی

ماهیت سیاستگذاری عملی حاکمیتی و وابسته به اقتدار عمومی است، در واقع حاکمیت ورژیم سیاسی، سیاست ورزی و چاره اندیشی در قبال حوزه تحت اقتدار خود را از طریق جریان خط مشی گذاری هدایت کرده و آن را به اجرا در می‌آورد. پس سیاستگذاری جلوه ای از اقتدار نظام حاکم در راهبری مسائل عمومی است.

به این دلیل سیاستگذاری عمومی به عنوان مجموعه اقدامات رژیم سیاسی در حوزه عمومی بررسی و در سایه حقوق مترتب بر بخش عمومی، مسائل مربوط به این حوزه مورد واکاوی قرار می‌گیرد، البته مقوله مدیریت عمومی امری است کلی که مقتضای آن دست یازیدن به مبنای معرفت شناسانه حقوق عمومی در شناخت مسائل و ماهیت مفاهیم مندرج در آن است، بدین لحاظ است که مساله سیاستگذاری عمومی به عنوان علمی میان رشته ای هم در دانش مدیریت و هم در علوم سیاسی و حقوق مورد مطالعه قرار گرفته است. در این بین از مراحل تهیه دستور کار، تنظیم راه حل، اتخاذ سیاست، اجرای سیاست و ارزیابی سیاست، آخرین مرحله، سبقه سیاسی و حقوقی بیشتری دارد چرا که به گونه ای تمامی فعالیت‌های منتهی به اجرای سیاست؛ هم به لحاظ نرم افزاری و هم سخت افزاری مورد واکاوی قرار می‌گیرد.

به هر حال سیاستگذاری عمومی عرضه کننده الگویی تحلیلی-راهبردی در مقام تصمیم گیری و تصمیم سازی است (فروزنده، ۱۳۸۸، ص ۱۸۱) و بنابراین می‌بایست دائماً مورد ارزیابی قرار گیرد تا اهداف پیش بینی شده با واقعیت عینی این سیاست‌ها در عمل مورد سنجش قرار گیرد، چرا که عدم تطابق با واقعیات، موجب می‌گردد سیاست در عمل بی ارزش شده و یا در نهایت به هدفی رها در مجموعه نظام حقوقی تبدیل شود.

از سویی اصولاً مرحله ارزیابی سیاست می‌تواند به تجدید نظر در سیاست منجر شود، در واقع هدف از ارزیابی این است که روشن شود که سیاست تاچه حد در برآوردن اهداف موفق بوده است (Suborto, 2011, p25) و لذا این بخش از سیاستگذاری به گونه ای زنده‌ترین بخش آن محسوب

می‌شود و چرخه سیاستگذاری بدون این مرحله ای ابتر مانده و نمی‌توان انتظار داشت که سیاست در دوره ای مشخص به نتیجه مطلوب و پیش فرض برسد، لذا تمرکز بر روش‌ها و راهکارهای ارزیابی و نظارت، می‌تواند وصول به اهداف را برای نهاد سیاستگذار ممکن ساخته و جریان سیاستگذار را هوشمند سازد.

الف. اهمیت نظارت بر خط مشی

سؤال اصلی این است که آیا سیاست نظارت پذیر است؟ اگر این امکان وجود دارد که سیاست مورد رصد قرار گیرد، آیا نحوه نظارت و ارزیابی خط مشی همچون قوانین و مقررات دیگر است؟ به بیان دیگر آیا مکانسیم‌های اجرا و ضمانت عدم انحراف در سیاست همچون قوانین و مقررات است؟ اصولاً ارزیابی سیاست برای نقش هدایت‌گری سیاست‌ها اهمیت دارد، ارزیابی سیاست را می‌توان به عنوان مکانسیمی ارتباطی تصور کرد (p17,2009, trochin) که در آن همه اجزاء تدوین و اجرا کننده سیاست در تعامل با هم می‌کوشند، هدف تعبیه شده در دل سیاست را به منصف ظهور برسانند و عملکرد خود را در آئینه ارزیابی نمایان سازند، نقش تعاملی همه اجزاء تدوین کننده و اجرا کننده خط مشی یا سیاست در واقع در فرآیند ارزیابی نمایان می‌شود.

در واقع ارزیابی خط مشی، شاخص‌ها و معیارهای متعدد و مناسبی برای خط مشی گذاری بهتر ارائه می‌دهد، نظام بازخورد توانایی یادگیرنده بودن فرآیند خط مشی گذاری که در پیوند ناگسستنی با ارزیابی می‌باشد زمینه‌های خط مشی گذاری بهتر را تقویت نموده و منجر به شکل‌گیری خط مشی‌های مناسب با ویژگی‌هایی همچون شفافیت، واقعی بودن و انسجام داشتن خواهد شد (دانش فرد، ۱۳۸۹، ص ۲۶۲) و بنابراین مهم‌ترین کارکرد مرحله نظارت در خط مشی سعی در هدایت‌گری شفاف سیاست و جلوگیری از انحراف آن در مرحله اجرا می‌باشد.

چرخه سیاستگذاری در مرحله اجرا تمام می‌شود اما در مرحله ارزیابی است که ارزش ذاتی سیاست اتخاذی مشخص می‌شود، اصولاً سیاست تدوین می‌شود تا مشکلی حل شود و بنابراین اولین نکته در مرحله ارزیابی سنجش موفقیت سیاست می‌باشد، در واقع بدون اعمال نظارت، سیاست‌های تدوینی تنها اهدافی رها شده در فضای حقوقی سیاسی محسوب می‌شوند که بدون هیچ پشتوانه ای فقط از چرخه سیاستگذاری خارج شده و دیگر به هدف اولیه باز نمی‌گردند.

در این مرحله تمامی علل شکست‌ها بررسی می‌شوند، عدم تمکین بخش‌های مختلف سیاسی و اقتصادی در برابر سیاست می‌تواند علل مختلفی داشته باشد که بخشی از آن ناکافی بودن علل توجیه کننده اتخاذ سیاست می‌باشد. اقتصاددانان عموماً شکست سیاست‌ها را به فقدان ساختارهای انگیزشی که افراد را به استقامت در راه هدف جلب کند نسبت می‌دهند (p703,2010, fotaki) بنابراین حتی می‌توان سیاست را مورد تجدیدنظر قرار داد تا انگیزه‌های کافی برای قبول مشروعیت آن ایجاد شده و بنابراین سیاست اجرا گردد.

پرواضح است که مشروعیت یک سیاست با قانونی بودن آن متفاوت است، قانونی بودن به عنوان یک فرآیند، با تصویب نهاد قانونگذار صورت می‌پذیرد اما مشروعیت یک سیاست تنها با اعتقاد

مخاطبان سیاست به عقلانی بودن آن ممکن است، بنابراین ارزیابی و نظارت بر سیاست می‌بایست مبتنی بر انگاره ای جامعه شناختی و حتی روانشناسی نیز باشد.

ب. مکانیزم‌های ارزیابی در سیاستگذاری عمومی

سیاست اتخاذی در وهله اول باید اجرا محور باشد، به بیان دیگر خود سیاست باید امکان عملیاتی شدن برنامه و هدف نهایی را پیش بینی کرده باشد، سیاستی که اصلاً تطابقی با جغرافیای سیاسی و حقوقی کشور نداشته باشد در بهترین حالت آرمان-سیاستی است که فقط بیان کننده آمال نظام سیاسی است بی آنکه بخواهد راهکاری برای حل مشکلات پیرامونی خود ارائه دهد؛ پس غنای یک سیاست هم رایبی و همگامی آن با واقعیات سیاسی و حقوقی پیرامونی آن است.

اصولاً توجه و عنایت خط مشی گذاران به پیش بینی ابزارهای اجرا در متون خط مشی‌ها ضامن توفیق سیاست‌ها بوده و امکان نظارت و پیگیری‌های بعدی را نیز ساده تر می‌کند (الوانی، ۱۳۸۷، ص ۵۱) در غیر این صورت حتی سخت‌ترین ضمانت اجراها نیز نخواهد توانست که ضمانتی برای اجرای صحیح و به موقع سیاست اتخاذی باشد، البته سیاست اجرایی فقط سیاست کمی محور نیست، اما قطعاً سیاست می‌بایست فارغ از فضای رؤیایی صرف باشد.

البته باید توجه داشت که در ارزیابی سیاست نه تنها موفقیت آن بلکه نتایج میزان مشروعیت آن هم ارزیابی می‌شود (قلی پور و آهنگر، ۱۳۸۹، ص ۷۳) در واقع «پذیرش عمومی» در سطح نخبگان و پذیرش از سوی مخاطبان سیاست مهم‌ترین اهرم برای اجرای سیاست می‌باشد، سیاست هماهنگ با واقعیات سیاسی و حقوقی به سرعت مورد پذیرش همگان قرار گرفته و به راحتی در قالب قانون یا مقرر اجرایی می‌گردد.

پس مهم‌ترین و اولین مکانیزم در ارزیابی سیاست، تعبیه نظارت درون سیاستی است، در واقع خود سیاست باید با تشریح علل اهمیت خود نتایج تخطی از سیاست را بیان نماید، وقتی ضمانت اجرای عدول از سیاست در متن سند سیاست درج گردد، نهاده‌های سیاسی خود را ملزم به رعایت آن می‌کنند و به گونه ای شرایط خود را با شرایط مندرج در سیاست تطبیق می‌دهند.

در مرحله دوم مکانیزم برون سیاستی برای تضمین اجرای آن است، در این مرحله است که قانونگذاری به مثابه تضمینی برای اجرای سیاست به میان می‌آید، در واقع قانونگذار ضمانت‌های حقوقی یا کیفری را برای جلوگیری از نقض سیاست به کار می‌گیرد، هر چند صرف تولید ضمانت اجراهای کیفری یا حقوقی نمی‌تواند موجبی بر موفقیت سیاست تلقی گردد. این موضوع در خصوص سیاست‌های کلی در نظام حقوقی ایران نیز حائز اهمیت است، جایگاه سیاست‌های کلی در قاموس قانونگذاری ایران موضوعی است که باید مورد توجه قانونگذار ایران قرار گیرد، به هر حال بنظر می‌رسد اگر سیاست به زبان قاعده و قانون در آید بهتر می‌توان با توجه به مکانیزم‌های قانونی آن را رصد کرد و ضمانت‌های عدول از آن را نیز اجرائی نمود، البته سیاستگذاری تقنینی خود به مثابه راهکاری برای اجرای سیاست تلقی می‌گردد.

البته از سوئی شاید بتوان اجرای سیاست‌های کلی نظام را به معنای ایجاد یک تعهد منفی و انفعالی برای مجلس دانست (دولت رفتار حقیقی، ۱۳۸۹، ص ۱۴۸) به این معنا که قانونگذار ما می‌بایست از

تصویب هرگونه مقرر و قانون مخالف سیاست‌ها بپرهیزد، التزام به این تعهد موجب می‌گردد، اجرای سیاست حداقل در حوزه قوانین و مقررات مواجه با تضاد و تقابل نشود و این معنا شاید مهم‌ترین وجه اجرا سیاست تلقی می‌گردد، تصویب قانون مخالف سیاست به معنای ناهماهنگی عناصر تصمیم ساز و تصمیم گیر در ساحت نظام حقوقی محسوب می‌گردد، بالعکس وقتی سیاست‌های تقنینی به بهترین شکل تصویب و تدوین می‌گردند، سیاست دارای ضمانت اجرای بسیار قوی می‌گردد.

به هر حال نظارت برون سیاستی و ابطال پذیری مقررات خارج از سیاست یکی از مهم‌ترین مکانیزم‌های کنترل سیاست می‌باشد، در واقع در این مرحله به کمک ابزارهای حقوقی و سیاسی سعی خواهد شد ضمن جلوگیری از تخطی از سیاست ضمانت‌هایی را نیز برای مجازات متخپیان از سیاست پیش بینی کرد. ارزیابی رسمی سیاست^{۱۱} به وسیله نهادهای رسمی متولی تدوین و اجرای سیاست، همچون دولت و یا پارلمان از طریق تحلیل و ارزیابی و اندازه گیری میزان موفقیت سیاست و ارائه گزارش‌های منظم و ارزیابی غیر رسمی^{۱۲} به وسیله افکار عمومی، ارزیابی بودجه ای و یا نظارت غیر رسمی نهاد قانونگذاری می‌تواند به عنوان مهم‌ترین مکانیزم‌های تعریف شده تلقی گردند. از سوئی ارزیابی سلامت فرآیند^{۱۳} و ارزیابی نتیجه اجرای خط مشی هم می‌تواند بیان کننده وضعیت سیاست تدوین شده باشد، به این معنا که سیاست به لحاظ شرائط شکلی و مکانیزم‌های اجرائی فاقد هرگونه نقصی باشد.

به هر حال دولت‌ها قدرت و تعهد به اجرای سیاست‌های اتخاذی را دارند، این موضوع نه تنها بر مبنای قابلیت ذاتی که با بکارگیری ابزارهایی برای فراهم کردن رژیم مقررات گذاری بر پایه قانونگذاری و استفاده از قدرت قانونی امکانپذیر است (p۲,۲۰۵,brown) لذا می‌بایست با لحاظ شرائط خاص نظام حقوقی و سیاسی این ابزارها را مورد شناسایی قرار داد، ابزارهایی که به سبب حاکمیتی بودن پروسه سیاست گذاری، لاجرم دولتی و سیاسی خواهند بود، هرچند در وجهی دیگر بخشی از وظیفه اجرای سیاست‌ها بر عهده بخش خصوصی خواهد بود، اما این نهادها به گونه ای تحت سیطره سیاستگذاری های کلان سیستم حقوقی سیاسی قرار داشته و در بهترین حالت در مسیر اهداف مشخص شده در حرکت خواهند بود.

ج: روش‌های ارزیابی خط مشی و پیشنهاداتی برای سیاست‌های کلی

سیاستگذاری عمومی به عنوان فرآیندی منطق محور جریانی است چند مرحله ای، که از شناسایی مشکل تا ارائه راه حل و در نهایت ارزیابی سیاست، با هدفی معین می‌کوشد نظمی پیش بینی شده را به موضوع مورد نظر بدهد، بنابراین مهم‌ترین نکته در باب سیاستگذاری عمومی «فرآیند محور» بودن آن است، که این مساله البته مهم‌ترین مشخصه و فارق آن از تصمیم گیری‌های ساده می‌باشد. در واقع در ساخت یک سیاست همه عوامل سیاسی، اقتصادی و فرهنگی مد نظر قرار می‌گیرد و بنابراین دور از نظر نخواهد بود اگر به راحتی بتوان نتایج سیاست را اندازه گیری کرد و بر روند اجرای

11- Formal evaluation

12- Informal evaluation

13- Process evaluation

آن نظارت نمود، این ارزیابی می‌تواند متفاوت بوده و عرصه‌های مختلفی را دربر بگیرد، رویکردهای سیاسی، حقوقی و مدیریتی از مهم‌ترین این عرصه‌ها خواهد بود.

ارزیابی خط مشی با رویکرد حقوقی به جنبه‌های قانونی شیوه‌هایی می‌پردازد که برنامه‌های دولتی به کمک آن‌ها به اجرا در می‌آیند (قلی پور، ۱۳۸۹، ص ۲۴۵) در واقع در این روش کوشیده می‌شود تا با کمک ابزارهای حقوقی و قانونی نحوه اجرا و نتایج سیاست مورد بررسی قرار گیرد. به هر حال مهم‌ترین نمود خارجی سیاست، قانونگذاری است، سیاست وقتی به زبان قانون درمی‌آید در مسیر بایدها و نبایدها قرار گرفته و همانند قانون رصد می‌شود. پس به راحتی می‌توان با رصد سیاست‌های تقنینی، میزان موفقیت و اثر گذاری سیاست را مورد سنجش قرار داد.

در نظام حقوقی ایران مجمع تشخیص مصلحت نظام وظیفه نظارت بر سیاست‌های کلی را بر عهده دارد، بنابراین همین نهاد است که می‌بایست تمامی مکانیزم‌های قانونی برای نظارت بر سیاست‌های کلی را نیز تعریف و شناسایی نماید، در فرض یکسان انگاری جریان علمی سیاستگذاری عمومی و سیاست‌های کلی، مرجع تولید سیاست است که می‌تواند وظائف مجریان را تبیین و مکانیسم‌های نظارت را ترسیم نماید، البته نظارت مجمع در حال حاضر بر سیاست‌های تولیدی قبل از اجرا، حین اجرا و بعد از اجرا به گونه‌های تعریف شده است. که البته به نظر می‌رسد ارزیابی‌های فوق صرفاً جنبه اطلاع رسانی به رهبری داشته باشد، سازوکار اجرائی بخصوصی، برای الزام نهادها به کاربست یافته‌های گزارش‌های مجمع در سطوح تصمیم‌گیری و پاسخ‌گویی تعیین نشده و انعکاس عمومی نیز نداشته باشد (اشتریان و میبیدی، ۱۳۹۱، ص ۱۴) و بنابراین مرحله نظارت و ارزیابی در حال حاضر فاقد ضمانت اجرا می‌باشد و در نهایت به ارائه گزارشی ختم می‌شود بی آنکه خود سیاست را تحت تأثیر قرار دهد.

هر چند تشکیل مجمع تشخیص مصلحت نظام برخواسته از مفاهیم مختص نظام اسلامی ایران است و سابقه‌ای به مفهوم جامع آن در سایر نظام‌های حقوقی ندارد (دوست محمدی، ۱۳۹۰، ص ۱۱۱) اما همین مرکز می‌تواند به مثابه کانون خط مشی سازی کلان در نظام حقوقی ایران تعریف شود. البته گستردگی سیاست‌های تولیدی اقتضای آن را دارد که فعالیت نظارتی از سوی بخش‌های اجرائی و نظارتی سیستم حقوقی کشور همچون شورای نگهبان، سازمان بازرسی کل کشور و دیوان محاسبات کشور مورد رصد قرار گیرد. اما مهم‌ترین نهاد در این بین مجلس شورای اسلامی است که می‌بایست رعایت سیاست‌های کلی را در تمامی مراحل قانونگذاری مد نظر قرار دهد، در واقع سیاست کلی تدوین شده می‌بایست در قامت قوانین و مقررات خود را نشان دهد و نمایندگان مجلس نیز با استفاده از مکانیزم‌های قانونی به رصد سیاست‌های کلی در پهنه قانونگذاری بپردازند. به هر حال در وهله اول در صورتی که مجلس شورای اسلامی بتواند هماهنگی مصوبات خود را با سیاست‌های کلی نظام تضمین بنماید، حسن اجرای سیاست‌ها در بالاترین و مهم‌ترین سطح این مهم به نتیجه رسیده است (اسماعیلی، ۱۳۹۱، ص ۳) و بدینسان سیاست‌ها رنگ اجرا به خود خواهند گرفت. در واقع خط مشی‌های عمومی در راستای به وجود آمدن مسائل عمومی شکل می‌گیرند، با هدف حل آن‌ها اجرا می‌شوند و نتیجه آن‌ها بهبود وضع موجود خواهد بود، امری که بدون تحلیل و ارزیابی به

انجام نخواهد رسید (قلی پور، ۱۳۸۹، ص ۲۳۰) بنابراین پارلمان به عنوان مظهر مردمسالاری می‌تواند خود کانونی برای هدایت سیاست‌های کلی تلقی گردد.

□ سوم: دیوان محاسبات و نظارت بر سیاست‌های کلی نظام

جایگاه و صلاحیت‌های دیوان محاسبات با توجه به اصول ۵۴ و ۵۵ قانون اساسی و مواد قانون دیوان محاسبات کشور و قانون محاسبات عمومی بسیار گسترده است، این نهاد نظارتی به عنوان بازوی نظارتی مجلس شورای اسلامی می‌تواند با توجه به فعالیت تخصصی خود که همانا رصد فعالیت‌های مالی دستگاه‌های دولتی است در جهت سنجش قوانین مالی در پرتو سیاست‌های کلی اتخاذی گام بردارد. به دیگر سخن هرچند در مجموعه مقررات اساس این نهاد، وظیفه ای برای کنترل اعمال سیاست‌های مالی پیش بینی نشده اما با لحاظ اهداف پیش بینی شده در مواد ۱،۲۱ و ۴۲ قانون دیوان محاسبات کشور و شناسایی این نهاد به عنوان حافظ «بیت المال» می‌توان پیش بینی نمود که دیوان بتواند اثرات سیاست‌های مالی را در نهادهای ذیربط ردیابی نماید.

در هر حال در این بخش سعی خواهد شد تا با توجه مطالب معنون در خصوص نحوه و چرایی ارزیابی و نظارت بر خط مشی، پیشنهاداتی برای ایفای وظائف نظارتی دیوان محاسبات ارائه گردد، در واقع با توجه به آنکه اولاً هنوز وضعیت و جایگاه سیاست‌های کلی نظام، در مجموعه قواعد حقوقی مشخص نیست و مآلاً نمی‌توان به قطع بین این سیاست‌ها و مفهوم علمی سیاستگذاری عمومی این همانی برقرار کرد و ثانیاً نحوه و چگونگی ارزیابی و نظارت بر سیاست‌های کلی نظام نیز مشخص نمی‌باشد و همانگونه که گفته شد فاقد ضمانت اجرایی کافی است، بنابراین در وهله باید بررسی شود که آیا درگیر شدن نهادهای نظارتی کنونی در بحث رصد و نظارت بر سیاست‌های کلی نظام با لحاظ شرایط موجود امکانپذیر می‌باشد؟

الف. صلاحیت‌های نظارتی دیوان محاسبات

از بررسی مجموعه مقررات مربوط به دیوان محاسبات، صلاحیت‌هایی بدین شرح قابل استخراج می‌باشد، رصد فعالیت‌های مالی دستگاه‌های اجرائی^{۱۴} برای آنکه هیچ هزینه ای از اعتبار مصوب تجاوز نکرده و هر وجهی در محل خود هزینه شود^{۱۵}، اعمال کنترل و نظارت مستمر مالی به منظور پاسداری از بیت المال، اعلام نظر در خصوص وجود مرجع کنترل کننده داخلی و یا عدم کفایت آن جهت حفظ بیت المال، بررسی جهت اطمینان از برقراری روش‌ها و دستورالعمل‌های مناسب مالی جهت نیل به اهداف دستگاه^{۱۶}، صلاحیت‌های که شاید بتوان در عنوان «پاسداری از بیت المال» خلاصه شود.

اصولاً در نظام حقوقی کنونی، دیوان محاسبات و سازمان بازرسی کل کشور با جواز حاصله از اصول

۱۴- طبق تعریف ماده ۵ قانون مدیریت خدمات کشوری

۱۵- اصل ۵۵ قانون اساسی

۱۶- مواد اول تا هفتم قانون دیوان محاسبات کشور

۵۵ و ۱۷۴ قانون اساسی، نظارت قضایی را اعمال می‌نمایند (منصوریان و آگاه، ۱۳۸۹، ص ۳۵۴) و بنابراین به گونه ای این دونهاد، طیف گسترده ای از پروسه نظارت دولتی را برعهده دارند و البته این دیوان محاسبات است که نظارت مالی را برای حفظ حقوق بیت المال برعهده دارد، نظارتی که با تمسک به اختیارات شبه قضائی این نهاد می‌تواند اثرگذار تلقی شود. هر چند در خصوص حدود صلاحیت‌های نظارتی دیوان محاسبات؛ با توجه به مجموعه قوانین و مقررات و منطق نظارت، می‌توان گفت دیوان از ماهیتی اداری و تخصصی برخوردار است که ابزار نظارتی مجلس است (راسخ، ۱۳۹۰، ص ۶۸) اما واقعیت آن است که این نهاد نظارتی که در حال حاضر اقدام به «رسیدگی قضایی» نیز می‌نماید نقش بسیار مهمی در برقراری انضباط مالی در کشور دارد. به هر حال وجود برخی مفاهیم و وظایف تعریف شده نظیر حفظ بیت المال در قانون دیوان محاسبات، این نهاد را در جایگاهی قرار داده که حداقل به صورت بالقوه می‌تواند نقشی مؤثر در اجرای سیاست‌های مالی ایفاء نماید، گرچه کنترل قوانین و مقررات مالی و همچنین نظارت بر اجرای بودجه کل کشور، خود به نحوی اجرای سیاست‌های مالی کلان محسوب می‌شود. به بیان دیگر هرچند نظارت بر سیاست به صورت صریح در عداد صلاحیت‌های دیوان محاسبات نیامده اما بنظر این نهاد با توجه به پتانسیل‌های قانونی خود بتواند در این خصوص فعال باشد.

نظارت بر بودجه در پرتو سیاست‌های کلی نظام می‌تواند منشاء دو اثر جداگانه باشد، هم انجام وظیفه ذاتی در راستای تحقق سیاست‌های مالی و هم رصد آثار مالی سیاست‌ها و کنش‌های مالی دستگاه‌های مرتبط با سیاست‌های مالی. به این معنا که گاهی دیوان محاسبات خود می‌تواند موضوع سیاست باشد و صلاحیت‌هایش در راستای تحقق خط مشی‌های مالی مورد استفاده قرار گیرد و گاهی در انجام وظائف ذاتی خود آثار مالی سیاست‌های اتخاذی و چگونگی عملکرد دستگاه‌های اجرایی را رصد نماید. در واقع حتی در شرایط موجود و بدون نیاز به تدوین سیاستی جدید، دیوان محاسبات می‌تواند این دو نقش را بر عهده بگیرد.

در جزء اول این اثر گذاری، وظیفه ذاتی دیوان در برقراری و اعلام نظر در خصوص ساختار کنترل داخلی دستگاه‌های اجرائی در راستای سیاست‌های اقتصادی و مالی اتخاذی مورد تاکید می‌باشد، چرا که در مفهوم کلی؛ مقصود از ساختار کنترل داخلی در سطح دولت، عبارت است از مجموعه قوانین، مقررات، خط مشی‌ها و روش‌های توأم با واحدهایی که امر نظارت را در سطح خرد و کلان به منظور حصول اطمینان معقول نسبت به دستیابی هدف‌های از قبل تعیین شده بر عهده دارند (حسینی عراقی، ۱۳۸۳، ص ۱۱۱) و بنابراین دیوان می‌تواند با انجام وظائف ذاتی خود، انتظام امور را در فعالیت‌های مالی دستگاه‌های اجرائی سبب شود، گزارش‌های کارشناسی دیوان در خصوص تطابق عملکرد دستگاه‌های اجرایی با سیاست‌های تدوینی بخشی از این صلاحیت می‌باشد.

و در جزء دوم هم نحوه عمل سیاست‌های مالی در دستگاه‌های ذیربط رصد می‌شود و هم وضعیت مالی دستگاه‌های مرتبط تحت نظر قرار می‌گیرد، به هر حال از این نکته نمی‌توان غافل شد که اجرای هر سیاستی هم آثار مالی دارد و هم احتیاج به منابع مالی، قطعاً سیاست مالی مطلوب می‌بایست واجد اثر منفعت زائی برای دولت باشد و هزینه‌های دولتی را نیز کاهش دهد، رصد آثار

مالی سیاست‌های مالی می‌تواند در تجدید نظر در سیاست‌ها مؤثر واقع شود. موضوع مهم در ردیابی و نظارت بر بودجه دولتی و هزینه‌های عمومی، گرایش نهادهای رسمی برای جابجایی مؤلفه‌های هزینه ای از یک برنامه به برنامه دیگر است (Jones, 2015: ۳۴۰). و این مساله خود بخود موجب تشتت در اجرای سیاست‌های مالی می‌گردد، در واقع دیوان محاسبات با انجام وظیفه ذاتی خود در رصد بودجه می‌تواند به گونه ای اجرای سیاست‌های تقنینی دولت را تضمین نماید^{۱۷} چرا که همانگونه که مذکور گردید، اجرای سیاست هم می‌تواند آثار مالی داشته باشد و هم خود برای اجرا شدن احتیاج به منابع مالی لازم دارد، در این راستا و با تاکید بر حسابرسی عملکرد، بخشی از فرآیند رسیدگی در دیوان محاسبات می‌تواند رصد سیاست‌های مالی در دستگاه‌های اجرایی باشد.

ب. دیوان محاسبات و نظارت بر سیاست‌های کلی

رصد سیاست‌های کلی مبتنی بر ظرفیت‌های نهفته در صلاحیت‌های دیوان محاسبات، موضوعی است که از مجموعه مقررات مورد استناد دیوان محاسبات قابل دریافت می‌باشد، در واقع هرچند در عمل و در بادی امر دیوان به عنوان ناظر بر عملکرد بودجه شناخته می‌شود اما ارتباط وثیق این نهاد با پارلمان و جایگاه آن در سیستم نظارت در نظام حقوقی جمهوری اسلامی ایران، ظرفیت ورود و رصد «سیاست» را برای این سازمان فراهم می‌آورد. برای تثبیت این ادعا هم می‌توان صلاحیت‌های کنونی دیوان محاسبات را مورد توجه قرار داد و هم می‌توان به این قائل بود که در دستور کار احتمالی نظارت بر سیاست‌های کلی، می‌توان رصد آثار مالی سیاست‌ها را به دیوان محاسبات سپرد. در این میان سند بودجه به عنوان مهم‌ترین برنامه عملیاتی مالی در سطح کشور، لاجرم اولین موضوعی است که هم به لحاظ شکلی و هم به لحاظ ماهوی مورد توجه سیاست‌های مالی احتمالی قرار می‌گیرد، در واقع در فرض صدور چنین سیاستی این بودجه و مسائل مربوط به آن است که بیشترین تأثیر را از سیاست خواهد پذیرفت، چرا که دولت در وهله اول مورد خطاب سیاست مالی در اقتصاد دولتی خواهد بود^{۱۸}. به عنوان مثال در سیاست‌های کلی اصل ۴۴ که به گونه ای خوانشی جدید از اصل مذکور تلقی می‌گردد، این دولت است که می‌بایست مسیر را برای گذار به اقتصاد غیر دولتی فراهم آورد و بنابراین همین دولت و مهم‌ترین فعالیت برنامه محور مالی اش یعنی «بودجه» است که می‌بایست مورد رصد قرار گیرد، در واقع دیوان محاسبات در راستای وظیفه ذاتی خود می‌تواند بودجه را مبتنی بر سیاست‌های کلی اصل ۴۴ رصد نماید.

البته دیوان در ایفاء وظایف خود تنها قانون و مقررات را مد نظر قرار می‌دهد و بنابراین در مثال مذکور نیز در واقع «قانون اصلاح موادی از قانون برنامه چهارم توسعه و اجرای سیاست‌های کلی اصل

۱۷- ماده ۱۹ قانون برنامه و بودجه جابجایی اعتبار و مصرف آن در غیر مورد معین قانونی را برای دستگاه‌های اجرای ممنوع اعلام کرده است.

۱۸- ماده یک قانون محاسبات عمومی کشور در تعریف سند بودجه؛ انجام عملیاتی که منجر به نیل سیاست‌ها و هدف‌های قانونی شود را به عنوان شاخصه بودجه نام می‌برد، در واقع قانونگذار آنگونه که در بند ۴ قانون برنامه و بودجه نیز ذکر شده است فرض را بر آن قرار داده که تدوین بودجه مبتنی بر یک سیاست تعریف شده مالی است.

۴۴ قانون اساسی» را رصد می‌نماید و نه صرف سیاست‌های کلی ابلاغی را، و البته در این پروسه نیز دیوان یک گام از نظارت صرف بودجه ای نیز گذر کرده است، چرا که قانون مذکور در واقع سیاستگذاری تقنینی دولت در راستای سیاست کلی ابلاغی در خصوص اصل ۴۴ محسوب می‌شود. به هر حال به منظور رفع موانع و اطمینان از روند موفقیت در پیشبرد اجرای سیاست‌های کلی اصل ۴۴، وجود یک سیستم نظارتی قوی و منسجم در راستای اجرای سیاست‌ها در مراحل قبل، حین و پس از واگذاری ضروری می‌باشد (قنبری و سپانلو، ۱۳۸۷، ص ۷۷) که در غیر این صورت مقاومت اقتصاد دولتی و یا عدم پذیرش بنگاه‌های خصوصی ممکن است اصل سیاستگذاری صورت گرفته در خصوص اصل ۴۴ قانون اساسی را تحت الشعاع قرار دهد. البته شفافیت قانونی و پیش بینی نظارت دیوان بر سیاست‌های کلی در سیاست ابلاغی یا قانون الصاقی به سیاست، قطعاً می‌تواند مسیر را برای یک ارزیابی حقیقی و مبتنی بر استانداردهای حسابرسی بگشاید، اما در مسیر گذار نیز این دیوان می‌تواند با تمرکز بر وظائف ذاتی خود چگونگی اجرای سیاست‌های مالی را در پهنه اقتصاد دولتی رصد بنماید.

ج. ابزارهای نظارتی دیوان بر اجرای سیاست‌های کلی

دیوان محاسبات کشور در راستای انجام وظائف خود مجهز به ابزارهایی است که در برنامه نظارت بر سیاست‌های کلی می‌توان ضمن بهره جستن از آن‌ها، تضمینی بر اثر گذاری جریان سیاستگذاری مالی صورت گرفته احتمالی یافت، این ابزارها گرچه در خدمت هدف اصلی این نهاد است اما قطعاً در حالت آرمانی نیز می‌توانند به تناسب با انجام اصلاحاتی در راستای نظارت بر سیاست مورد استفاده قرار گیرند، مهم‌ترین این ابزارها، یکی گزارشگری و دیگری فرآیند رسیدگی قضایی است. گزارش تفریغ بودجه در واقع سندی بر نحوه چگونگی عملکرد مالی دولت محسوب می‌شود، و بهترین دلیل بر سلامت عملکرد دولت نیز انطباق مجموعه عملیات مالی با اسناد بالادستی و سیاست‌های مالی اتخاذی می‌باشد، بنابراین گزارش سالانه دیوان محاسبات می‌تواند، نتیجه اجرای سیاست‌ها و انطباق عملکرد مالی دولت با این سیاست‌ها را به پارلمان اعلام نماید، و البته این مجلس است که می‌تواند با استفاده از ابزارهای قانونی خود اجرای این سیاست‌ها را تضمین نماید. در واقع سیاستگذاری تقنینی مالی، خود راهکاری برای اجرای سیاست مالی محسوب می‌شود و قانونگذار هم می‌تواند با تصویب قوانین و رصد فعالیت‌ها بر مبنای قوانین اجرای سیاست‌ها را تضمین نماید و گزارش تفریغ بودجه در سطحی کلان تر می‌تواند به نحوی بیانگر نحوه اقدام و عمل دولت در رعایت مفاد بودجه بر مبنای سیاست‌های مالی اعلامی باشد. علاوه بر گزارش تفریغ بودجه که خود می‌تواند به عنوان سندی برای بازنگری یا اصلاح سیاست‌های مالی مورد استفاده قرار گیرد، می‌توان به ظرفیت تدوین گزارش‌های کارشناسی با تمرکز بر آسیب شناسی سیاست‌ها، آسیب شناسی دستگاه‌های اجرایی و آسیب شناسی ابزارهای اجرای سیاست‌ها، توسط دیوان محاسبات به عنوان یگانه نهاد تخصصی ناظر بر بودجه اشاره کرد. چگونگی تدوین این گزارش‌ها و مراجعی که این گزارش‌ها باید ارائه شوند خود می‌تواند موضوع دستور کار سیاستگذاری مالی کشور باشد.

از سویی از آنجا که دیوان محاسبات در وضعیت کنونی نیز ابزار اصلی و داخلی برخوردار با متخلفین از بودجه را در اختیار دارد و در چارت سازمانی خود دارای تشکیلات مربوط به این موضوع (دادسرا) می‌باشد، توانسته است در کاهش تخلفات و پاسخگویی وزارتخانه‌ها و شرکت‌های دولتی تأثیرگذار باشد (دانشفرد و قزلباش، ۱۳۸۹، ص ۱۰۰) بنابراین می‌توان رسیدگی شبه قضایی دیوان را در خدمت اجرای سیاست‌های مالی گرفت. البته در حال حاضر نیز رسیدگی شبه قضائی به تخلفات از سیاست‌های کلی، هرچند ممکن است به صراحت در عداد صلاحیت‌های دیوان محاسبات قرار نگرفته باشد اما تمرکز دیوان بر سیاستگذاری‌های تقنینی و مقرراتی که به گونه‌ای در راستای این سیاست‌ها تدوین شده‌اند در واقع ورود به مساله نظارت بر سیاست‌های مالی تلقی می‌گردد. به هر حال وجود فرآیند رسیدگی قضائی امتیاز قابل توجهی است که به لحاظ ارتباط نزدیک با بخشهای عملیاتی و فهم مشترک، در تحقق اهداف دستگاه نظارتی بسیار تعیین کننده بوده و به عنوان ضمانت اجرای قوی در پیشگیری از وقوع تخلف تأثیر گذار است (عربیان، ۱۳۹۰، ص ۳۸) و بنابراین می‌توان از این اهرم در راستای رسیدگی به تخلف از اجرای سیاست‌های کلی در برنامه احتمالی پیش رو بهره جست، رسیدگی به چنین تخلفاتی البته پیشگیرانه نیز خواهد بود چرا که به تبع عدم نقض سیاست، قوانین و مقررات نیز از گزند تخلف مصون خواهند بود.

به هر حال بهبود ساختار تصمیم‌گیری دولت در بخش مالی مستلزم ارائه یک چارچوب منسجم، گسترده و نهادمند است؛ که بتواند نهادهای پیرامون تصمیم‌گیری عمومی را به گونه‌ای سازماندهی کند که در فرآیند انتخاب و تصمیم‌گیری؛ سیاستگذاری و برنامه‌ریزی و بودجه‌ریزی کاملاً متصل و مؤثر بر هم باشند (جوادی و زنگنه، ۱۳۹۰، ص ۴۹) و بنابراین نمی‌توان از نظارت مالی بر سیاست‌های مالی و یا حتی نظارت بر آثار مالی سیاست‌های دیگر غافل شد ولی قطعاً این امر مستلزم تدوین نقشه راهی جامع برای مشارکت همه نهادهای حقوقی و سیاسی مرتبط می‌باشد.

□ نتیجه گیری:

«سیاست کلی» به عنوان گزاره مهم حقوقی در فضای تصمیم‌گیری و تصمیم‌سازی کشور ظهور و بروز یافته است، هرچند نمی‌توان انطباق تام و تمامی بین سیاست کلی و سیاستگذاری عمومی برقرار کرد اما می‌توان اذعان داشت که فصل مشترک هر دو مفهوم، راهبری و تصمیم‌سازی کلان سیاسی و حقوقی برای نیل به اهداف از پیش تعیین شده می‌باشد، این برداشت از بررسی صورت مشروح مذاکرات شورای بازنگری قانون اساسی نیز مستفاد می‌گردد.

همانگونه که مهم‌ترین حلقه در چرخه سیاستگذاری عمومی، ارزیابی و نظارت بر سیاست تدوین شده می‌باشد، سیاست کلی نیز نمی‌تواند بدون نظارت رها شود، چه در این صورت به مثابه آرمان-سیاستی ابتر در فضای حقوقی سیاسی می‌ماند، از سویی هرچند مجمع تشخیص مصلحت نظام با لحاظ بند دوم اصل ۱۱۰ قانون اساسی صلاحیت مشاوره رهبری در خصوص تولید این سیاست‌ها را بر عهده دارد و به گونه‌ای کانون تولید این سیاست‌هاست و در واقع نیز همین نهاد با لحاظ تفویض صورت گرفته اختیار رصد سیاست را از طریق کمیسیون نظارت بر عهده دارد اما پر واضح است که

نمی‌توان انتظار داشت که این مجموعه محدود، همه سیاست‌های قانونی، اجرائی و قضایی صادره را کنترل نماید.

نهادهایی همانند دیوان محاسبات با توجه به سازوکارها و ظرفیتهای قانونی می‌توانند در کنار انجام فعالیت ذاتی خود، سیاست‌های مالی ابلاغی را نیز رصد نمایند، در واقع این نهاد می‌تواند سیاست‌های مالی را در پهنه مقررات مالی و بودجه ای کنترل نماید و نتیجه نظارت خود را به مبادی مربوط اعلام نماید، از سویی می‌توان با ترسیم دستورکار نظارت به عنوان بخشی از چرخه سیاستگذاری عمومی؛ به نهادی چون دیوان محاسبات اجازه داد با توجه به مکانیزمهایی چون گزارش تفریغ بودجه یا رسیدگی‌های شبه قضایی در دادسرا در پروسه نظارت بر خط مشی مالی مشارکت نماید، در واقع ظرفیت گزارشگری و رسیدگی قضایی هر دو می‌توانند در خدمت اجرایی شدن سیاست‌های مالی تدوین شده قرار گیرند.

البته تعریف چنین نقشی، مستلزم ورود نهاد سیاستگذار یا قانونگذار به موضوع می‌باشد تا با اعطاء اختیارات قانونی، نقش دیوان محاسبات را در مورد نظارت بر سیاست‌های کلی مورد شناسایی قرار دهد، اما در ایام گذار به چنین وضعیت و جایگاهی، می‌توان با توجه به ظرفیتهای کنونی این نهاد نظارتی، راه را برای اجرایی شدن سیاست‌های کلی مالی یا سیاست‌هایی با اثرات مالی احتمالی و عینیت بخشی به آن‌ها فراهم نمود.

□ منابع و ماخذ:

۱. اسماعیلی، محسن و هادی طحان نظیف، ۱۳۹۱؛ «نسبت سیاست‌های کلی نظام با احکام حکومتی در حقوق اساسی ایران» پژوهشنامه حقوق اسلامی شماره ۳۵
۲. اسماعیلی، محسن و مصطفی منصوریان؛ ۱۳۹۱ «درآمدی بر نقش مجلس شورای اسلامی در حسن اجرای سیاست‌های کلی نظام» فصلنامه بررسی‌های حقوق عمومی، سال اول، شماره دوم
۳. اشترینان، کیومرث؛ ۱۳۸۹ «ملاحظات در باب سیاست‌های کلی نظام و توصیه‌های سیاستی برای نظام سیاستگذاری در جمهوری اسلامی ایران»، فصلنامه سیاست، نشریه دانشکده حقوق و علوم سیاسی دانشگاه تهران، دوره چهارم، شماره یک
۴. اشترینان، کیومرث و راضیه امامی میبیدی، ۱۳۹۱ «طراحی نظام ارزیابی سیاست‌های عمومی در جمهوری اسلامی ایران» پژوهشنامه علوم سیاسی، سال هفتم، شماره دوم
۵. الوانی، سیدمهدی، ۱۳۸۷؛ «خط مشی عمومی و اجرا» فصلنامه حقوق و مصلحت، سال اول
۶. الوانی، سید مهدی، ۱۳۸۹، تصمیم‌گیری و تعیین خط مشی دولتی، چاپ چهاردهم، انتشارات سمت
۷. بشیری، عباس؛ ۱۳۸۸؛ گفتگو با آیه الله هاشمی رفسنجانی، پیشینه و کارنامه مجمع تشخیص مصلحت نظام، چاپ دوم، نشر صدق سماء
۸. تسلیمی، محمد سعید، ۱۳۸۶؛ تحلیل فرآیندی خط مشی گذاری تصمیم‌گیری؛ چاپ دوم؛ انتشارات سمت

۹. حسینی عراقی، سیدحسین؛ ۱۳۸۳، حسابرسی دولتی، چاپ اول، دانشکده امور اقتصادی
۱۰. خلیلی، محسن؛ ۱۳۸۳؛ «نظارت بر حسن اجرای سیاست‌های کلی نظام، بررسی انتقادی» نشریه حقوق اساسی، شماره ۳
۱۱. دانش فرد، کرم الله؛ ۱۳۸۹، فرآیند خط مشی گذاری عمومی؛ چاپ اول، انتشارات دانشگاه آزاد اسلامی،
۱۲. دانش فرد، کرم الله وحسن قزلباش، ۱۳۸۹ «بررسی نقش گزارش تفریغ بودجه در اعمال نظارت پارلمانی بر عملکرد دولت»، مجله حسابداری مدیریت، سال سوم، شماره چهارم
۱۳. دوست محمدی، احمد و محمد مهدی باباپور؛ ۱۳۹۰؛ «مجمع تشخیص مصلحت نظام، زمینه‌های پیدایش، منازعات گفتمانی و قانونمندی»، فصلنامه سیاست، مجله دانشکده حقوق و علوم سیاسی، دوره ۴۱، شماره یک
۱۴. دولت رفتار حقیقی، محمد رضا و مسلم آقائی طوق، ۱۳۸۹؛ مفهوم و جایگاه سیاست‌های کلی نظام، چاپ اول، معاونت پژوهشی دانشگاه آزاد اسلامی
۱۵. راسخ، محمد؛ ۱۳۹۰، تعادل و نظارت در نظام حقوق اساسی؛ انتشارات دراک، چاپ دوم
۱۶. جوادی، شاهین و محمد زنگنه؛ ۱۳۸۹ «مقدمه ای بر ارتباط سیاستگذاری، برنامه ریزی و بودجه ریزی»، فصلنامه مجلس و پژوهش، سال دوازدهم شماره ۴۷
۱۷. عربیان، اصغر؛ ۱۳۹۰؛ «رسیدگی شبه قضائی در دیوان محاسبات کشور؛ چالش‌ها و فرصت‌ها، فصلنامه دانش حسابرسی، سال یازدهم، شماره ۴
۱۸. غلامی، علی و علی بهادری جهرمی؛ ۱۳۹۲ «مفهوم، ماهیت و نظارت بر سیاست‌های کلی نظام» نشریه بررسی‌های حقوق عمومی، سال دوم شماره سوم
۱۹. فروزنده، لطف الله و فؤاد وجدانی، ۱۳۸۸ «سیاستگذاری عمومی چیست؟» اطلاعات سیاسی-اقتصادی، شماره ۵۶
۲۰. قلی پور، رحمت الله، تصمیم گیری سازمانی و خط مشی گذاری عمومی، ۱۳۸۹، چاپ دوم، انتشارات سمت
۲۱. قلی پور، رحمت الله و ابراهیم غلام پور آهنگر؛ فرآیند سیاستگذاری عمومی در ایران، ۱۳۸۹، چاپ اول، انتشارات مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی
۲۲. قنبری، علی و هاشم سپانلو؛ ۱۳۸۷ «موانع ومشکلات اجرای سیاست‌های کلی اصل ۴۴ و وظائف نهادهای نظارتی»، فصلنامه راهبرد توسعه شماره ۱۴
۲۳. منصوریان، ناصر علی و وحید اگاه؛ ۱۳۸۹ «جایگاه دیوان محاسبات در نظام حقوقی ایران و فرانسه»، فصلنامه پژوهش حقوق و سیاست، سال دوازدهم، شماره ۳۱
۲۴. وحید، مجید، ۱۳۸۳؛ سیاستگذاری عمومی؛ چاپ اول، نشر میزان

□ منابع خارجی

- 1- Brown,ashley, regulators, policy makers and the making of policy: who does what and when do they do ot?international journal of regulation and governance vole 3 no 1
- 2- William trochin, evaluation policy and evaluation practice, new directions for Eva paper, www.interscience.wiley.com.1001002/ev.303
- 3- Bryan D. Jones, The Comparative Policy Agendas Projects asmeasurement systems: response to Dowding,Hindmoor and Martin, Journal of Public Policy / FirstView Article / June 2015 /http://journals.cambridge.org/abstract_S0143814X15000161
- 4- Athorsuborto, Understanding Complexities in Public Policy Making Process through Policy Cycle Model: A System Dynamics Approach, II Conference of WCSA-World Complexity Science Academy, September 26 the – 27 th, 2011, Palermo, Italy. Available at: <http://ssrn.com/abstract=1992756>
- 5- Marianna Fotaki, Why do public policies fail so often? Exploring health policy-making as an imaginary and symbolic construction, The University of Manchester, Manchester M15 6PB, <http://org.sagepub.com>



نتایج این مقاله نشان داده که برخلاف تصور فعلی که ظهور علم حسابداری مربوط به دوره صنعتی شدن می دانند، از دوران باستان شاهد استفاده از روش های کتبی مالی بوده ایم. حسابداری دولتی، حسابرسی، نمونه گیری، آرایه گزارش های مالی و سه صورت های مالی نمونه هایی از واقعیت های تاریخی این علم می باشند.

واژه های کلیدی: ایران، بین النهرین، حسابرسی، باستان شناسی.

مقدمه

علم حسابداری با تمامی پیچیدگی های خاص خود از معدود علوم است که گسترش اجرایی زیادی یافته است. از گذشته دور بشر به نوعی نیازمند استفاده از علم حساب بود و به فراخور نیاز، هر چه سیستم از حالت سنتی خارج می گردید، نیاز به این علم نیز گسترده تر می شده است. شواهد مکتوب به دست آمده از تمدن های باستان مویده این واقعیت است که نیاز به ثبت حساب مالیات، درآمد و هزینه ضروریاتی غیر قابل انکار بوده اند. مدارک حسابداری به دست آمده گواه بر سیستماتیک و پیچیده بودن دانش بشری در این حوزه است. که برای اداره امور حکومتی و انجام فعالیت های اقتصادی و در پاسخ به نیاز های زمان ابداع گردیده اند. در دیاچه اغلب کتب حسابداری تاریخچه این علم بررسی می گردد. اکثریت قریب به اتفاق نویسندگان، علم حسابداری را منسوب به دوره صنعتی زندگی اجتماعی بشر می دانند که با پیدایش سازمان های جدید خصوصی و دولتی و دگرگونی، شیوه های تولید و توزیع پیشرفت نموده است در حالی که شواهد بررسی شده نشان از قدمت بسیار زیاد این علم است.

در این مقاله به دنبال آن هستیم تا شواهدی دال بر استفاده از روش های اعجاب انگیز مالی و حسابداری و حسابرسی در عصر باستان بیابیم. زمانی حکومت های مرکزی با تمرکز بر ساختارهای نظامی، اجتماعی و اقتصادی سیستم های پیچیده دولتی را به وجود می آوردند که دهها هزار نفر کارمند، کارگر و سرباز در آن مشغول به فعالیت بودند، در این حالت استفاده از روش های منظم جهت پرداخت حقوق، انجام

نگاهی بر شیوه های کنترل حساب و نظارت مالی در عصر باستان

یوسف محمدی فر* یعقوب محمدی فر**

تاریخ دریافت مقاله: ۸۸/۸/۱
تاریخ پذیرش مقاله: ۸۸/۹/۱۲

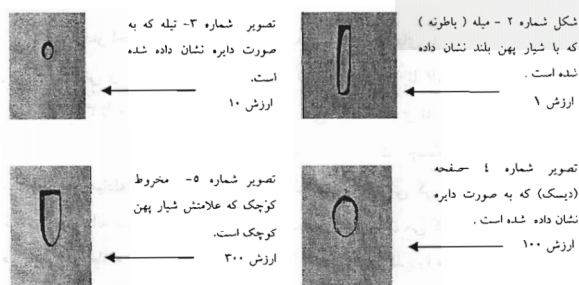
چکیده

استفاده از مفاهیم علم حساب که امروزه شیوه تکامل یافته آن در علم حسابداری تبلور یافته است با تمدن بشر همزمان می باشد که در گذر زمان به فراخور توسعه جوامع و افزایش مبادلات بازرگانی گسترش یافته است. در تمدن های کهن به دلیل حکمرانی مطلق دولت بر قسمت اعظم ثروت جامعه و تصدی گری در حوزه های نظامی، اجتماعی و اقتصادی نیازی به استفاده از شیوه هایی جهت کنترل های مالی ضروری به نظر می رسیده است.

بررسی ها نشان دهنده این واقعیت است که در اعصار کهن به فراخور گستردگی حکومت ها شاهد استفاده از روش های کنترل مالی بوده ایم که در این مقاله شیوه شمارش، اسناد معید اوووک و لوح آمارسین مورد مطالعه قرار گرفته و سپس سنگ نوشته حمورابی به عنوان سندی تاریخی بررسی شده است، پس از آن داده های مربوط به تمدن عیلامی مطالعه گردیده و در نهایت به شیوه های حسابرسی در عصر هخامنشیان پرداخته ایم.

* کارشناس ارشد مدیریت بازرگانی دانشگاه شهید بهشتی
** استادیار گروه باستان شناسی دانشگاه بوعلی سینا

شمارشی، علایم ابداعی را که بصورت شیارهای پهن، کوتاه، بلند و دوار کوچک و بزرگ بودند، روی گلوله گلی مذکور گود می کردند. میزان ارزشهای عددی این اشیاء و علایم شمارشی را فرانسوا والا^۱ مشخص و تعریف کرده است (Vallat, 1978; pp. 193- 195)



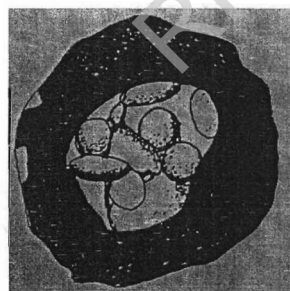
مقدار حساب موجود در داخل گلوله با مقدار علایم شمارشی شده روی آن یکی بوده در نتیجه شوشی ها دریافتند که با وجود علایم شمارشی روی گلوله، احتیاجی به وجود علایم شمارشی در داخل آن نیست. به همین دلیل اشیای شمارشی داخل گلوله ها را حذف کردند.

با حذف اشیای شمارشی احتیاجی به وجود گلوله نبود. بنابراین علایم شمارشی را روی تکه گلی پهن شده نقر کرده و در حقیقت اولین تابلت^۲ را ابداع نمودند که به همراه کالا ارسال می شد، در دوره بعد علایم خطی که به آنها پیکتوگرافیک^۳ می گویند

فعالیت های عمرانی، دریافت مالیات و کنترل مخارج ضروری بوده است، در این حالت کلیه حسابها ثبت شده، کنترل گردیده و به فراخور نیاز گزارش هایی آرایه می شده است. در این مقاله ابتدا شیوه شمارش مورد بررسی قرار می گیرد، سپس وارد مباحث حسابداری و حسابرسی می شویم.

آغاز علم حساب

قبل از اختراع و بکارگیری خط، به استناد داده های باستان شناسی به دست آمده از شوش و در لایه های تپه اکروپل (لایه های ۲۲ تا ۱۷) که از نظر تاریخی سالهای ۳۵۰۰ تا ۳۰۰۰ پیش از میلاد را در بر می گیرد تعدادی اشیای شمارشی به شکل مخروط، کره (تپه) و میله (باطرنه) به دست آمده است. اجسام برای مشخص کردن مقدار جنس مبادله شده در داخل یک گلوله گلی قرار می گرفت، این گلوله های گلی را بر دهانه ظروف می گذاشتند و به همراه کالا ارسال می کردند (شکل شماره ۱) طرف مورد معامله برای مطمئن شدن از مقدار کالا گلوله گلی را می شکست و حساب موجود در گلوله گلی را بررسی می نمود. (صالحی، ۱۳۷۱/ص. ۲۵۰)



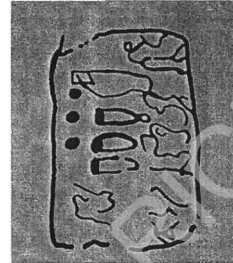
تصویر شماره (۱) - گلوله گلی محتوی اشیاء شمارشی

بعد از آن شوشی ها علایم را به جای اشیای شمارشی بکار بردند که می توان آنرا نخستین گام به طرف اختراع خط دانست. با ابداع این علایم علاوه بر اشیای

جانشین غلام شمارشی شد (صالحی، ۱۳۷۶، ص. ۲۵۲). که این مسأله را می توان اولین گام به سوی صدور فاکتور همراه کالا دانست.

علاوه بر شوش در چغامیش در نزدیکی شوش نیز داده هایی مثل مهر های شمارشی و گلوله های شمارشی و همچنین گِل نوشت های اقتصادی که نشان دهنده شمارش و همچنین ثبت روابط اقتصادی است به دست آمده است (Alizade, 1971; p. 34).

در شرق استان فارس نیز در تپه میلان گِل نوشته های آغاز دوره عیلامی به



تصویر شماره ۶- نمونه گِل نوشته از گودین تپه (کنگاور)

دست آمده است که پس از بررسی های علمی مشخص شده است که نمونه های تکامل یافته تری از داده های اولیه شوشی است (Stopler, 1985; p. 5).

اسناد معبد اوروک

در کهن ترین اسناد مکتوب جهان یعنی گِل نبشته های دوران آغاز نگارش در بین النهرین عراق که از اوروک^۱ به دست آمده است و تاریخ آن به ۳۲۰۰ سال قبل از میلاد بر می گردد، شاهد عیلامی تصویری هستیم که زبان شناسان آنها را جمع آوری کننده مالیات و یا رییس جمع آوری مالیات، لقب داده اند، این عیلامی تصویری نشان دهنده آن است که در این دوره و شاید از دوره های قبل برای جمع آوری مالیات

قوانینی وجود داشته است که آنرا نمسد^۱ که بلند مرتبه ترین مقام اداری بوده است، وضع می کرده است (عبیدی، ۱۳۷۳/صص. ۷-۸). برخی از نویسندگان نظیر دوفن مونیته معتقدند که بدون تردید سومریان با نظام حسابرسی آشنا بوده اند. بسیاری از اسناد حسابرسی از معابدی نظیر معبد قرمز اوروک، نشان دهنده گسترش استفاده از مفاهیم علم حسابداری بوده است.

دوفن معتقد است که خدایان معبد با تجارت و صنعت رابطه نزدیکی داشتند،

این ارتباط از طریق هدایایی صورت می گرفت که علاوه بر رعایای ساده، شخصیت های مهم و پادشاهان نیز به معابد اعطا می کردند از این مرحله یعنی اهدای ارادی به مرحله مشارکت اجباری یک گام باقی مانده بود که آن هم مدتی بعد برداشته شد. زمانی که مشارکت ها اجباری شد معابدی که ثروت هایی عظیم را در اختیار داشتند، توانستند وام هایی را با سود مشخص به افراد بپردازند و با تکامل شیوه بانکداری، امکان مدیریت مناسب امانت ها را فراهم آورند. تمامی عملیات بانکی حسابرسی می شد، دریافت رسید الزامی بود تا از نظر نهادهای مذهبی و دولتی مشکل خاصی بوجود نیاید و کارکنان بتوانند از طریق آن کیفیت بالای سیستم اجرایی خود را در معرض نمایش قرار دهند (شیل، ۱۳۸۴).

ژوزف ولیمیک در اثر خود که در سال ۱۸۵۶ منتشر کرد و متون سلسله سوم پادشاهی (اور) را مورد مطالعه قرار داده است، به خوبی سیر پیشرفت در این زمینه را نشان می دهد. وی می گوید:

از همان دوران، در الواح تمامی عناصر شاخص حساب ثبت می شد، نوع اشیای معامله شده، نام معامله گران، مقدار پول پرداختی، مبلغ معامله و در بسیاری از الواح شرایط فروش، افزایش یا کاهش و مانده پایان دوره نیز ذکر شده است. در این حسابها افزایشها در بالا و کاهشها در پایین لوح و در بین النهرین عراق بالعکس نوشته می شده است (شیل، ۱۳۸۴).

1. Namesda

2. Uruk

صفر نشان داده شده است. فروش بالاتر نشان دهنده این است که در سال های آتی برای تهیه مواد اولیه می بایست قرض یا وام گرفته شود (شیل، ۱۳۸۴).

امروزه حسابداران گزارش های مالی را در قالب و قواعد خاص حسابداری تهیه می کنند مثلاً اموال متعلق به یک موسسه را دارایی و دیون، یا تعهدات آن را بدهی و حق مالی صاحب موسسه را سرمایه می گویند، گزارشی را که در فواصل معین برای نشان دادن دارایی، بدهی و سرمایه یک موسسه منتشر می شود، ترازنامه می نامند از سوی دیگر در هر دوره زمانی برای اندازه گیری نتایج عملیات یک موسسه درآمد تحقق یافته را در یک دوره مالی با هزینه های انجام شده در همان دوره مقایسه می کنند.

دوره تمدن عیلامی

در دوره تمدن عیلامی نیز نیاز به استفاده از فنون ثبت مالی از اهمیت زیادی برخوردار بوده است، آنچه از کاوشهای علمی در دوران عیلامی به اثبات رسیده است وجود املاک وسیعی است که از طرف مردم و طبقه حاکم به خدایان اهدا می شد و این املاک در اختیار کاهنان قرار می گرفته است، بنابراین به دلیل وجود درآمد ضرورت جمع بندی اطلاعات حسابداری مشهود است. شواهد نیز تایید کننده این واقعیت است بعنوان مثال بر طبق سندی که از شوش به دست آمده مشخص شده است که الهه خارجی "انوتینوم" با احترام توسط کاهن خود یک مزرعه بزرگ را اجاره داده است. در شهر و روستا برای معامله نقره و طلا، خدای خورشید و فرمانروا اراد - کوبی شریک هم هستند، همچنانکه پدرش قبل از او بود، آنچه پدرش معامله می کرده او هم برای خدای خورشید کرده است (هینس، ۱۳۷۷/ص. ۷۱).

نه فقط کاهنان بلکه راهبه ها هم خدمتگزاران خدایان ایلام بودند. این کهنه ها همانند مردان به اداره امور اقتصادی می پرداختند بر طبق یک متن راهبه ای مقادیر زیادی جو دریافت کرده است، طبق سند دیگر یک راهبه فروش خانه ای را در معامله

لوح آمارسین - لوح الهه معبد شارا

کلود کوسو^۱ در سال ۱۹۹۶ طی نظریه ای که ارائه داد چنین اظهار نظر کرده است: آنچه که در اسناد مکشوفه به چشم می خورد نوعی نگاه مدرن و اعجاب انگیز به مقوله حسابداری است. حسابداران هنگام بررسی ها، تحلیل های سالیانه ای را همانند آنچه که در حسابرسی امروزی دیده می شود، ارائه می دادند.

وی برای اثبات نظریه خود به لوح بزرگی که امروزه در موزه لوور نگهداری می شود اشاره می کند که از منطقه باستانی آمارسین^۲ یافت شده است. در این لوح که بر روی آن ۱۰ ستون مشاهده می شود، منابع مالی و موارد استفاده سود کشاورزی در طول یک سال را جمع بندی کرده اند.

آندره لایک من^۳ باستان شناس معروف، این لوح را چنین توصیف می کند: "این لوح در نوع خود دفترچه ای است که بر روی آن حساب ها، عایدی ها و هزینه ها در بخش های مختلف و در ستون های متعدد نوشته شده اند. متن لوح حساب مواد مصرفی و تعداد روزهای کاری کارگران را نشان می دهد. ریز جزئیات فهرست نیروی کار، مواد به کار رفته نظیر چوب، درخت خرما، نی های بافته شده، حصیر، گل مواد هزینه شده و تفاوت آن در خصوص کم یا زیاد بودن با مواد فاکتور شده در کارگاه ها را نشان می دهد." لوح آمارسین را نمی توان نمونه منحصر به فرد دانست. کلوا کوسو نمونه مشابهی از آن را که از معبد الهه شارا^۴ در آپسال^۵ یافت شده است، معرفی می کند که در آن کل نقل و انتقال های ثبت شده در انبارهای معبد در طول دوازده ماه جمع بندی شده اند. در این لوح جمع موجودی انبار در ابتدای سال، میزان مواد برداشتی و موجودی انبار در پایان سال نوشته شده است. همچنین نسبت بین کل موجودی و خروج مواد در طول سال آتی با احتمال فروش بالاتر، پایین تر و یا

1. Claude Cossu
2. Amarsin
3. Andre Leickman
4. Shara
5. Apisal

با یک تاجر به انجام رسانده است و قرارداد را با ناخن خود مهر کرده است که اثر آنرا بر لوح می توان دید (هینس، ۱۳۷۷/ص. ۷۳).

سنگ نبشته حمورابی

سنگ نبشته حمورابی از مهمترین مدارک تاریخی مکتوب به زبان بابلی قدیم است. این سنگ نبشته ستونی است به ارتفاع ۲/۲۵ متر که قسمت فوقانی آنرا نقش برجسته ای به بلندای ۶۵ سانتی متر فرا گرفته است. این نقش برجسته، حمورابی را در برابر خدای خورشید و عدالت نشان می دهد. شمس بر روی سربر معبد نشسته است و ریش بلند و تاج شاخدار و حلقه قدرت و عصای سلطنتی و شعله های آتش که از شانه های او زیانه می کشند نشانه های خدایی او هستند. حمورابی نیز با کلاه مرسوم سومری و بابلی و ردای بلند و در حالی که دست راست خود را با حالت احترام در مقابل دهان خود گرفته است نقش شده است (عبدی، ۱۳۷۳/ص. ۱۵).

در مقدمه لوح، حمورابی بدون هیچگونه توضیحی چنین می گوید:

آنگاه که انوم و ان لیل نام مرا بردند تا رفاه مردم را گسترش دهم

من حمورابی پارسا شاهزاده ای خداترس

تا عدالت را بر زمین حکمفرما کنم

تا شرارت و بدی را نابود کنم و ...

هنگامی که مروک مرا گذاشت که مردم را به راستی هدایت کنم

من نیز نظم و قانون را برقرار ساختم

تا آسایش مردم را توسعه دهم (عبدی، ۱۳۷۳/ص. ۲۳).

این متن از سه قسمت مقدمه، موخره و مجموعه قوانین تشکیل شده است

موخره به صورت ادبی در غالب انشایی نوشته شده است و مجموعه قوانین در ۴۹

ستون عمودی و در ۲۸۲ ماده تقسیم شده است.

از مواد این قانون، بند های زیر ارتباط بیشتری با مفاهیم حسابداری و

حسابرسی دارند:

مواد ۹۹-۸۸ مربوط به وام های بازرگانی و نرخ بهره

ماده ۱۰۷- روابط بازرگانی و تاجر دوره گرد

مواد ۱۲۶-۱۲۰ انبار کردن اجناس

ماده ۸۸- اگر بازرگانی در ازای بهره غله (قرض داد) او باید برای هر کور شصت قو غله دریافت کند اگر او پول را به ربا داد، باید برای بهره یک ششم یا شش ششم (یک پنجم شکل) در ازای هر شکل نقره دریافت کند (از آنجا که در یک کور ۳۰۰ قو وجود دارد، لذا نرخ بهره ۲۰٪ است).

ماده ۸۹- اگر شخصی که مقروض بود پول نداشت تا (قرض خود) را پس دهد ولی غله داشت بازرگان باید به جای پول خود به همراه بهره (آن) و براساس نرخ که شاه تعیین کرده است، غله بردارد.

ماده ۹۰- اگر بازرگان بهره را از شصت قو برای هر کور غله بالاتر برد و آن را گرفت، او باید جریمه آنچه قرض داده است را بدهد.

ماده ۹۸- اگر شخصی پولی را برای شراکت به شخص دیگری داد آنان باید در مقابل خدا سود و زیان را به نحوی مساوی بین خود تقسیم کنند.

ماده ۱۰۰- اگر تاجری برای فروش کالا یا تجارت، پولی را در اختیار مأمور دولت قرار دهد، و اگر مأمور دولت را به مأموریت بفرستند، مأمور دولت در طول مأموریت خود، می تواند به تجارت بپردازد. اگر مأمور دولت در محل مأموریت سودی را به دست آورد، وی کل سود دریافتی را محاسبه خواهد کرد، سپس مدت زمان اقامت خود را نیز حساب کرده و سود لازم را به تاجر پرداخت خواهد کرد.

ماده ۱۰۴- اگر تاجری، جو (جو به عنوان سکه به کار می رفت) پشتم، روغن و یا اموال منقول دیگری را در اختیار مأمور دولت قرار دهد، مأمور دولت پول آنها را

نظارت

گرفته که در طول قرون متمادی از این قدرت خود بهره مند بودند و این موضوع در بسیاری از اسناد باستان شناسی مورد تایید قرار گرفته است. در نیپور^۱ خانواده ثروتمند دیگری به نام موراشو^۲ زندگی می کردند که به فعالیت های مالی می پرداختند. آنها دارای اصل و نسب یهودی بودند. در طول بیش از یک قرن در بسیاری از معاملات تجاری و مالی منطقه ای از آسیای مرکزی تا سرحدات امپراطوری پارس نام این خانواده به چشم می خورد. آنها نشانه و تصویری از اهمیت علم اقتصاد در امپراطوری بابل به شمار می روند. سومر و بابل تمدن هایی که گل و خشت ماده اصلی ابزار مادی آن به شمار می رفت، به موادی نظیر چوب، فلز و ... نیاز پیدا کردند. مدیریت اداری سیستم، نیاز به منطق قوی در علم حسابداری، مدیریت و اقتصاد داشت که از طریق آموزش ریاضیات، حساب و علوم اداری به منشی ها به دست می آمد. این آموزش بعدها در شکوفایی و پویایی کارها خود را نشان می داد. لازم بود که مواد اولیه مدیریت شوند، پشتیبانی حمل و نقل تضمین شود، نیروی کار کنترل گردد و زمانی که برنامه ریزی های بزرگی صورت می گرفت موضوع پرورش دام و زراعت و بسته های غلات مدیریت شوند. در تمامی این موارد رعایا از اختیار کافی برخوردار نبودند. مقامات سیاسی و مذهبی قدرت را به شکل متمرکز در دست داشتند و معابد و پادشاهان قادر بودند مسایل را پیش بینی کنند، طرح ها را از لحاظ کمی ارزیابی کنند و گزارش این را ارائه دهند (شیل، ۱۳۸۴).

شیوه های حسابرسی

از دیرباز دغدغه کنترل مالی وجود داشته است، ژوزف ولمینک^۳ در اثر خود که در سال ۱۸۵۶ منتشر کرد، این مساله را با دقت مورد مطالعه قرار داده است، وی شیوه سومریان را در ثبت مسایل مالی تحلیل کرده است.

محاسبه کرده و به تاجر پرداخت خواهد کرد. مأمور دولت سند مهر شده ای را از تاجر خواهد گرفت که در آن مقدار پول پرداختی به تاجر ذکر شده است.

ماده ۱۰۵- اگر مأمور دولت فراموش کرد و سند مهور مربوط به پول پرداختی به تاجر را از وی نگرفت، پولی که در سند مهر شده ذکر نشده است، محاسبه نمی شود.

ماده ۱۲۱- اگر شخصی در خانه شخص دیگری غله انبار کرد او باید به ازای هر کور له پنج قو برای مخارج سالانه انبار بدهد.



تصویر شماره ۷- قانون نامه حمورابی

با بررسی این قوانین و الواح و شواهد به دست آمده می توان نتیجه گرفت که دقت عمل خاصی در مکتوب نمودن وقایع مالی وجود داشته است. در ماده ۱۰۴ ضرورت ارائه رسید مهور مشخص شده است. در ماده ۱۰۵- نیز به صراحت این مساله مطرح شده که سند مهر نشده، فاقد اعتبار قانونی است.

متممکز ساختن قدرت مالی

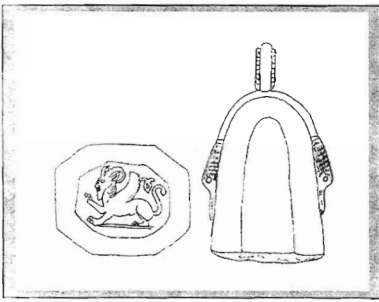
در طول زمان و به تدریج معابد به تشکیلات مالی و بانکی عظیمی تبدیل می شوند. در زمان حکومت داریوش اول هخامنشی در قرن ۶ قبل از میلاد فعالیت های بانکی و پرداخت وام تحت نظارت خانواده های قدرتمند نظیر اژییسی^۱ قرار

شیوه ثبت سومریان بیشتر فرم ادبی داشت تا ریاضی اما در بسیاری از اسناد در کنار اعداد علامت های متنوعی دیده می شود که نشان دهنده آن است که در حین بررسی و کنترل اعداد در کنار آنها نقطه یا خطی به جای گذاشته شده است، در مواردی الواح مشابهی نیز به دست آمده است که می توان چنین تصور کرد که آنها را از روی یکدیگر کپی برداری کرده اند (ونسال شل، ۱۳۸۴).

از میان داده های به دست آمده اطلاعات مربوط به شیوه های حسابرسی عصر هخامنشیان قابل توجه می باشد. خانم پرفسور هاید ماری کخ^۱ در کتاب از زبان داریوش و بر طبق اسناد حفاری های سال های ۱۹۳۳ و ۱۹۳۴ در تخت جمشید و با یافتن حدود ۳۰۰۰۰ لوح گلی که به خط میخی عیلامی بوده، اطلاعات ذی قیمتی را ارائه داده است. این الواح متعلق به بایگانی دیوانی داریوش بزرگ بوده است. متن های این الواح بیشتر به صورت کوتاه و حاوی مطالبی درباره درآمدها و مخارج می باشد. لوح ها به صورت خام نگهداری می شده اند اما وقتی اسکندر در سال ۳۳۰ پس از میلاد تخت جمشید را تسخیر کرد، مجموعه کاخ ها را به آتش کشید، در حالی که تعداد نا مشخصی از الواح نابود گردید. بخشی از آنها در لهیب آتش بزرگ پخته شد و برای ما محفوظ ماند این الواح سرچشمه ای غنی از منابع دست اول است که اکثر آنها مربوط به داده های اداری و مالی است.

امپراطوری هخامنشیان از پایگاهی واقع در بخش غربی ایران برای نظارت بر تمامی آسیای غربی و پاره ای از مرزمنهای وابسته گسترش یافته بود که با حاکمیتی گسترده و پیچیده مواجه بود (والا، ۱۳۷۶، صفحه ۲۰۷) و حاکمیت بر این سرزمین علاوه بر مسایل خاص سیاسی و اجتماعی و مدیریتی نیاز به سیستم مالی خاصی داشت که حسابها نگهداری شده و دائماً مورد بررسی قرار گیرد.

I. Heid Mary Kokh



تصویر شماره ۸ - نمونه مهر اداری دربار هخامنشی

به سبب ویژگی های خاص تخت جمشید و شکوه و عظمت ویرانه های آن، مدتها چنین گمان می رفت که تخت جمشید تنها به منظور نشان دادن زرق و برق داریوش و برگزاری آیین های نوروزی بنا شده است (Walsler, 1980; P.8) اما اکنون با لوح های گوناگونی که بدست آمده است می دانیم که تخت جمشید مرکز کل سازمان اداری پارس بوده است.

در این سیستم هر عضو دربار شاهنشاهی هخامنشی که به نحوی با سازمان اداری - مالی سروکار داشت دارای مهری بود که همیشه می بایست این مهر را همراه خود داشته باشد از همین روی برخی از کارمندان مهرها را به گردن می آویختند. این مهرها اغلب به صورت زیور تزئینی کوچکی بودند و دارای نقش و نگاری خاص بودند و کارمندان در فعالیت های اداری مجبور بودند خود را با مهر های رؤسا وفق دهند هر گاه مهری گم و یا عوض می شد مطابق نامه ای اداری این مسئله اعلام می گردید بعنوان مثال، زمانی که فرنکه که بلند پایه ترین مقام تخت جمشید بود، مهر خود را گم کرده بود، کارمندان ناگزیر بودند خود را به مهر جدید عادت دهند، از این رو فرنکه به آنها بخشنامه کرد که:

نوشیدنی آبادی نامه کارش^۱ حواله تیکوش^۲ سال ۲۳۳^۳ سپس بر هر برچسب نام کالا، محل صدور سند، نام مأمور و سال تحویل قید می شد.

پیش از این که سندی در درون سبد جای گیرد یک بار دیگر به دقت کنترل می شده، مثلاً ماموری به نام وهوک^۴ که مسئول کشت غله در منطقه نریه ایشته^۵ (حوزه اداری شماره ۳) بود در سال ۲۰ پنجاه لیتر بذر جو به مردی به نام خومنکه^۶ تحویل داده و به هنگام برداشت محصول ۱۵۳۰ لیتر یعنی ۳۰ برابر بذر دریافت کرده است اما سند به تخت جمشید نرسیده بود این تسامح از دید خومنکه^۷ که کارمند مسئول در تخت جمشید بود دور نمانده و جویای امر از وهوک می شود وهوک نیز رونوشتی تهیه کرده و به تخت جمشید می فرستد و بر آن می نویسد که: ((آن رونوشتی است که خومنکه نه خواسته است))^۸

پیش از اینکه سند ثبت گردد با دقت کنترل می شود اما نظم کنترل شاهنشاهی هخامنشی تنها در جمع آوری و بایگانی یکایک این سندها خلاصه نمی شد هر دو ماه یک بار گزارشی از عملکرد همه حوزه ها تهیه می شد. این روند کار کنترل مرکزی در تخت جمشید را راحت می نمود. در میان لوح های به دست آمده در تخت جمشید گاهی سندهای یک حوزه و گزارش جمع بندی (دو ماهه و سالانه) موجود است.

لوح های گزارش های دو ماهه یا سالانه از اندازه بزرگتری برخوردار بوده است، سند های سالانه شامل گزارش همه دریافت ها و پرداخت ها یک سال بوده است که تصدیق درستی این سند با سه کارمند بوده که نخست، از کسی که مسئول بخش مربوط در آبادی بوده است نام برده است، مقام دوم همیشه یک "آتش ریز" است. این مقام، مقام رسمی روحانی محل است که از سوی حکومت برای انجام

1. Namakarar
2. Tikus

6. Xvaminaka
7. Xvantsanah

۳. لوح PF1913

4. Vahuka
5. Naryaitsya

۸. لوح PF531



تصویر شماره ۹- مهر فرنکه رییس

مهری که بیش از این از آن من بود گم شد، اکنون مهری که بر این لوح خورده است مهر من است^۱

زمانی که یک مأمور در سفر بود همیشه گذرنامه ای مهور را با خود به همراه داشت. در این گذرنامه نوع مأموریت، مسیر، میزان آرد، نوشیدنی و گوشت برای مصرف و در صورت لزوم برای همراهان و همکاران زیر دست باید دریافت کند، نوشته شده بود. الواح بر روی گل هایی خام به کمک قلم مخصوص ثبت می شدند. سپس کارمند مسئول با مهر خود نوشته را تایید می کرد و دریافت کننده نیز نقش خود را بر مهر می زد. وی دو لوح دیگر را نیز مهر می کرد. یکی از این الواح (شبه فاکتور ها) برای بایگانی محلی و نسخه ای دیگر برای بایگانی مرکزی و نسخه سوم مستقیماً به تخت جمشید ارسال می شد (ماری کخ، ۱۳۷۶/ص ۳۸).

به دلیل اینکه روزانه الواح بسیار زیادی به تخت جمشید ارسال می شد نگهداری آنها بسیار مشکل بود بنابراین مجبور به طبقه بندی آنها شدند. برای جلوگیری از آشفته گی، الواح را در سبد می ریختند. بررسی ها نشان می دهد که این الواح را بر اساس مکان و سال طبقه بندی می کردند و سپس سبدها را در قفسه می گذاردند. برای جلوگیری از آشفته گی، هر سبد برچسبی خاص داشت، تکه طنابی را به گوشه ای از سبد می بستند و سپس ضمیر برچسب را می نوشتند. مثلاً "اسناد مربوط به

مراسم آیین ها تعیین می شد و می بایست همزمان امور مالی را کنترل کند و با مهر خود مسئولیت صحت صدور سند را برعهده می گرفت (ماری کخ، ۱۳۷۶، ۴۰). این که به روحانی ها وظیفه ای سپرده شود، در بین النهرین از دیرباز یک تجربه شناخته شده بود که داریوش نیز این شیوه را مؤثر تشخیص داد زیرا روحانیون مورد اعتماد بودند. مقام سوم نگهبان انبار نامیده شده است که اغلب به تأکید در زیر اسناد آمده است.

در کنار این ها یک حسابرسی ویژه نیز وجود داشت که این حسابرسها مسئولیت رسیدگی به همه حسابهای یک حوزه را برعهده داشتند آنها در همه جا سرکشی کرده و موجودی محل را کنترل و صورت حساب تهیه می کردند. کار این گروه بیشتر در پایان سال و در ماه های اول سال بعد بود و در پایان سالها بیشتر انبارگردانی انجام می شد. بعنوان مثال در یکی از الواح مطرح شده است که ((این حسابرسی را برای سال ۱۸ و ۱۹، در سال ۱۹ به انجام رسانده است)) و زمانی که توانسته است یکی از انبارها را به صورت کامل بررسی کند نوشته است ((ذخیره نگهبانان انبار را در مکنه^۲ خودم ندیدم حسابها را براساس گفته نگهبان انجام دادم))، (ماری کخ، ۱۳۷۶، ص. ۴۱). سپس مهر حسابرسی بر روی اسناد زده می شد. مهر مسیکه برای بسیاری از اسناد مربوط به میوه و نوشیدنی دیده می شود. اما همین حسابرسی یکبار دیگر کنترل می شد. مثلا در تسویه حساب میوه های یک آبادی به نام ندینیش^۳ که مهور به مهر مسیکه بود یکبار دیگر تاییده شده و چنین آمده است ((حساب سال ۲۲ را در ماه دوم سال ۲۳ هو سه وه^۴ کنترل کرده است)) ریز نوشته هایی از این دست فراوان هستند.

علاوه بر موارد فوق در سیستم مالی هخامنشیان، سرحسابرس هایی نیز وجود داشته اند بعنوان نمونه در منطقه عیلام به فردی به نام مرتنشانه^۵ با سمت کنترل

۱. لوح PF1984

2. Makna
3. Nadinis
4. Hussavah
5. Mrntsanah

حسابرس با مهر شماره ۵۷ بر می خوریم که به کلیه درآمدها و دریافتی ها فرآورده های کشاورزی تا مالیات و پرداخت ها تسلط کافی داشته است او مسرور اقدام لازم برای دریافت مازاد درآمد نیز بوده است. البته در برخی موارد کشاکشها نیز با کارمندان سهل انگار داشته که ناگزیر می شد برای این سهل انگاری اختراهای را صادر کند بعنوان مثال در لوحی آمده است که "چرا حساب درآمد از بابت بهره سال، ۱۹ میوه آبادی زرشویش^۱ در ماه ۶ سال ۲۲ به او رسیده است". حساب درآمدها و مخارج بایستی با دقت ثبت می شد و سندها را از هفت خوان کنترل می گذراندند تا سرانجام از بایگانی تخت جمشید سر در آورد (ماری کخ، ۱۳۷۶، ص. ۴۱).

نتیجه گیری

بررسی ها موید این واقعیت است که از گذشته دور سیستم هایی منظم جهت ثبت و کنترل دادهای مالی و ارایه گزارش وجود داشته است، کنکاش پیرامون تاریخچه این علم اغلب ما را به سده های اخیر رهنمود می سازد اما با نگاهی واقع گرایانه به اسناد تاریخی، شاهد این واقعیت هستیم که حسابداری از اعصار کهن به عنوان یک ضرورت اقتصادی - اجتماعی و تاریخی مطرح بوده است. وجود امپراطوری های عظیم که بر منابع اقتصادی سیطره مطلق داشته اند و فعالیت های نظامی، سیاسی و اجتماعی و عمرانی را کنترل می کرده اند، ضرورت استفاده از سیستم هایی پویا جهت ثبت و پردازش داده های مالی را مشخص می کند.

اکنون به این نتیجه دست یافته ایم که از دیرباز جدای از ثبت داده های مالی، روش های منظم و کارا جهت پردازش، ارایه گزارش و حسابرسی مالی وجود داشته است.

پرداخت حقوق دهها هزار کارمند و کارگر در دربار، وصول مالیات از رعایا، پرداخت هزینه های اداری - نظامی و عمرانی و ... نشان از ضرورت بهره برداری از مفاهیم این علم است و گزارشهای مالی همانند لوح آمارسین، اسناد معبد اوروک و اسناد

I. Zrasvatis



شگفت انگیز مالی عصر هخامنشیان و دهها هزار لوح های گلی بدست آمده مربوط به ثبت اطلاعات مالی، نشان از پیچیده بودن سیستم های حسابداری عصر کهن است. وجود اسناد تاریخی حسابداری که در آن، افزایش حساب در بالا و کاهش حساب در پایین لوح (اسناد معبد اوروک) نشان داده شده و یا لوح آمارسین که منابع مالی و موارد استفاده سود کشاورزی را در طول یک سال جمع بندی نموده است و اسناد مالی تحلیل شده عصر هخامنشیان و سایر گزارش مالی - حسابداری نیز نشان داد که جدای از ثبت داده های مالی، صورت های مالی نیز از اهمیت برخوردار بوده اند.

منابع

- ۱- عبدی، کامیار (۱۳۷۳). قانون حمورابی، سازمان میراث فرهنگی.
- ۲- صالحی، محمد صالح (۱۳۷۶). احتمال وجود اشیاء شمارشی در تپه زاغه، یادنامه گردهمایی باستان شناسی شوش، فروردین ۱۳۷۳، جلد اول، انتشارات سازمان میراث فرهنگی صفحه ۲۵۰.
- ۳- شیل، ونسال، سومر و لوح حمورابی، نقطه آغاز علم حسابداری ترجمه رضا مصطفی زادگان سایت سازمان میراث فرهنگی CHN.IR.
- ۴- ماری کخ، هاید، از زبان داریوش، ترجمه دکتر پرویز رجبی انتشارات نیک، ۱۳۷۶، صفحه ۳۸.
- ۵- والا، ف. (۱۳۷۶). شوش و جنوب غربی ایران (سیر تکاملی اجتماعی و فرهنگی از هزاره هفتم قبل از میلاد تا یورش منول) گزارش گردهمایی بین المللی شوش و سمینار بلو، زیر نظر ژان پرو، ترجمه هاید اقبال، مرکز نشر دانشگاهی.
- ۶- هینس والتر (۱۳۷۷). دنیای گمشده عیلام، ترجمه فیروز فیروزنیا، شرکت انتشارات علمی فرهنگی، چاپ اول.
- 7- Alizade, A. (1971). CHOGAMICH. The First Five Sessions of Excavations 196-71. The Oriented Institut of Chicago, p.34.
- 8- Vallat, F. (1978). Le Materiel E Pigraphique Des Couches 18 a 14 De Acropole In Paleorient , Vol.4. pp. 193- 195.
- 9- Stopler, M.W. (1985). Proto - Elamite Tablets From Tal-I Malyan p.5
- 10- Walsler, B.G. (1980). Persepolise, p.8.