

آسیب‌شناسی نقش دیوان محاسبات کشور در تحقق

پاسخگویی و حاکمیت قانون

جواد فاضلی نژاد^{۱*}، جعفر شفیعی سردهشت^{۲**}

۱. دانش آموخته مقطع دکتری حقوق عمومی دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران

۲. استادیار حقوق عمومی دانشگاه فردوسی، مشهد، ایران

تاریخ دریافت: ۹۹/۶/۹ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۳/۹

چکیده

امروزه حکمرانی خوب را می‌توان معیار و سنجه‌ای به‌منظور ارزیابی نهادهای و ساختارهای متعدد قدرت در نظام‌های مختلف سیاسی به‌شمار آورد. در نظام سیاسی ایران، دیوان محاسبات کشور با توجه به جایگاه قانونی و اهداف و رسالت خود به‌عنوان مؤسسه تخصصی و فنی ناظر بر چگونگی دخل و خرج دولت، می‌تواند نقش مؤثری در تحقق حکمرانی خوب، به‌ویژه حکمرانی مالی خوب ایفا کند. هدف اصلی این مقاله بررسی آسیب‌شناسانه این نهاد از منظر امکان تحقق پاسخگویی و حاکمیت قانون در دستگاه‌های اجرایی به‌عنوان دو مؤلفه اصلی حکمرانی خوب که در ارتباط نزدیکی با کارویژه‌های دیوان محاسبات کشورند، است. در این تحقیق از منابع متعدد برخط و کتابخانه‌ای در حوزه نظارت مالی و حکمرانی خوب استفاده شده است. نتیجه اجمالی به‌دست‌آمده مبین این است که در مسیر ایفای نقش سازنده دیوان محاسبات کشور در تحقق پاسخگویی و حاکمیت قانون خلأهای قانونی و فراقانونی متعددی وجود دارد.

واژگان کلیدی: پاسخگویی، حاکمیت قانون، حکمرانی خوب، دیوان محاسبات کشور، نظارت مالی.

* Email: javadfazeli2@gmail.com

نویسنده مسئول

** Email: jshafiee@ferdowsi.um.ac.ir

مقدمه

نظام بودجه‌ریزی صحیح که در آن معیارهای اصولی هر مرحله از فرایند بودجه‌ریزی (تدوین، تصویب، اجرا و نظارت) رعایت شده باشد، موجب تخصیص منابع عمومی کمیاب جهت کالاها و خدمات مورد نیاز شهروندان یک جامعه به‌گونه‌ای که به ارتقای کیفیت زندگی آنان منجر گردد، می‌شود. به عبارت دیگر، هدف غایی نظام بودجه‌ریزی ارتقا و بهبود مطلوبیت زندگی شهروندان جامعه است. از مسائل محوری در تدوین نظام بودجه‌ریزی، تعیین میزان و حدود دخالت دولت در اقتصاد است. در این خصوص پس از طی فراز و نشیب‌های مختلف در نهایت از اواخر قرن بیستم توجه نظام‌های سیاسی و اقتصادی دنیا به کیفیت و چگونگی دخالت دولت در اقتصاد بر پایه مفهوم «حکمرانی خوب» معطوف شد. حکمرانی خوب که ابتدا از طرف سازمان‌های جهانی همچون بانک جهانی و صندوق بین‌المللی پول به‌عنوان فرمولی برای رسیدن کشورهای جهان سوم به توسعه طراحی شده و الزامات و شاخصه‌های آن تبیین شده بود، امروزه به‌عنوان معیاری به‌منظور سنجش مطلوبیت یک حکومت در اغلب نظام‌های سیاسی پذیرفته شده است. ارزیابی نظام بودجه‌ای ایران براساس مؤلفه‌های حکمرانی خوب به معنای بی‌نقص بودن این مدل از حکمرانی نیست، اما می‌تواند تلاشی به‌منظور اصلاح برخی نقایص موجود باشد. تمام مراحل چهارگانه فرایند بودجه‌ریزی و نقش نهادهای متولی این مراحل بر پایه مدل حکمرانی خوب قابل ارزیابی و بررسی است. در این میان «نظارت بر بودجه» از مراحل اصلی و محوری فرایند بودجه‌ریزی است که امروزه در بیشینه نظام‌های مردم‌سالار بر عهده نمایندگان مردم در پارلمان است، اما از آن‌جا که از یک طرف نمایندگان منتخب مردم با تخصص‌ها و تجربه‌های مختلف در پارلمان گرد هم آمده‌اند و از طرف دیگر مسئله نظارت بر بودجه مسئله‌ای فنی و تکنیکی و مستلزم برخورداری از دانش و تجربه خاص است، قوانین اساسی به‌طور معمول در نظام‌های مردم‌سالار، این مسئولیت خطیر را بر عهده مؤسسات عالی حسابرسی قرار داده‌اند. پژوهش‌های انجام‌گرفته در خصوص دیوان محاسبات کشور اغلب با رویکرد حسابرسی بوده و از منظر حقوقی و به‌ویژه نقشی که این نهاد می‌تواند در تحقق حکمرانی خوب در سطح دولت-ملت ایفا کند، پژوهشی درخور انجام نگرفته است. از میان مؤلفه‌های مختلف حکمرانی خوب، دو مفهوم «حاکمیت قانون» و «پاسخگویی» بیشترین ارتباط را با کارویژه‌های مؤسسات عالی حسابرسی دارند. از این‌رو در این نوشتار ابتدا به تحلیل و تبیین این دو مؤلفه اساسی از حکمرانی خوب و نقش مؤسسات عالی حسابرسی در تحقق دو مؤلفه مذکور می‌پردازیم. در قسمت دوم نیز به آسیب‌شناسی دیوان محاسبات

کشور ایران از حیث چگونگی تحقق معیارهای پاسخگویی و حاکمیت قانون در دستگاه‌های اجرایی همت می‌گماریم و در این زمینه پیشنهادهایی را برای اصلاح رویکردهای نظارتی دیوان ارائه می‌کنیم. بدیهی است عملکرد دیوان محاسبات کشور در پرتو دو معیار حاکمیت قانون و پاسخگویی نیز می‌تواند به‌طور مجزا ارزیابی شود که خود مجال دیگری می‌طلبد.

۱. مؤسسات عالی حسابرسی و حکمرانی خوب

امروزه مؤسسات عالی حسابرسی در سراسر جهان بازوی قوی نظارتی بیرونی بر بودجه هستند. اگرچه عمده این مؤسسات زیر نظر قوه مقننه فعالیت می‌کنند، رسالت خطیر آنها ایجاد می‌کند از استقلال نهادی برخوردار بوده و به هیچ نهاد یا قوه‌ای وابسته نباشند. هدف و آرمان مشترک این مؤسسات به تشکیل سازمان‌های بین‌المللی مؤسسات عالی حسابرسی در دو سطح منطقه‌ای و جهانی منجر شده تا بتوانند با استفاده از تجربیات و دستاوردهای یکدیگر معیارها و استانداردهای مشترک را تدوین کنند. در این قسمت ضمن تبیین مفهوم حکمرانی خوب و معیارها و مؤلفه‌های آن، به نقش و تأثیر مؤسسات عالی حسابرسی در تحقق دو معیار اساسی حکمرانی خوب که همان پاسخگویی و حاکمیت قانون است، می‌پردازیم.

۱-۱- مفهوم و شاخصه‌های حکمرانی خوب

حکمرانی مفهوم جدیدی نیست، بلکه به اندازه پیشینه تمدن بشری قدمت دارد، با این حال از ابتدای دهه ۱۹۸۰ با رویکرد جدیدی در قالب مفهوم «حکمرانی خوب»^۱ ارائه شد که در حوزه‌های مختلف اقتصاد، فرهنگ، علوم سیاسی و حقوق عمومی مورد اقبال قرار گرفت (هداوند، ۱۳۸۴: ۵۲). حکمرانی از منظر «کمیسیون اقتصادی، اجتماعی ملل متحد برای آسیا و اقیانوس» به‌عنوان فرایند تصمیم‌سازی و اجرای تصمیمات تعریف شده است که در زمینه‌های مختلفی همچون حکمرانی شرکتی، حکمرانی بین‌المللی، حکمرانی ملی و حکمرانی محلی کاربرد دارد (Unescap, 2004: 2). بنابراین بسته به اینکه در چه بستری در مورد حکمرانی سخن به میان آید، با نقش‌آفرینان متنوعی روبه‌رو می‌شویم که اغلب شامل حکومت، جامعه مدنی و بخش خصوصی است. در دسته‌بندی دیگر دو معنا از این مفهوم برداشت شده است؛ در معنای اول که به دولت و نهادهای وابسته به آن مربوط می‌شود، در خصوص اصطلاحاتی همچون پاسخگویی عمومی، شفافیت، مدیریت کارآمد بخش‌های عمومی و . . . بحث می‌شود. در معنای دوم به حکمرانی از منظری فراتر از دولت و مؤسسات وابسته نگریسته می‌شود. تعریف برنامه عمران ملل متحد از حکمرانی را که دربردارنده اعمال قدرت سیاسی، اقتصادی و اداری برای مدیریت امور کشور در تمامی سطوح است، می‌توان در این گروه طبقه‌بندی کرد (Egbide, Agbude & Godwyns Ade, 2012: 54).

از منظر بانک جهانی حکمرانی خوب مستلزم مدیریت صحیح بخش عمومی (بهره‌وری، اثربخشی و صرفه اقتصادی)، مسئولیت‌پذیری، تبادل و جریان آزاد اطلاعات (شفافیت) و چارچوب قانونی برای توسعه (عدالت، احترام به حقوق بشر و آزادی‌ها) است (Committee of Experts on Public Administration, 2006: 4). در مقایسه «حکمرانی بد» با عناوینی نظیر شخصی کردن قدرت، فقدان حقوق بشر، فساد نهادینه‌شده، دولت غیرپاسخگو و غیرمنتخب مترادف است. اداره توسعه بین‌المللی بریتانیا حکمرانی خوب را مبتنی بر چهار مؤلفه اساسی مشروعیت (حکومت باید رضایت حکومت‌شوندگان را داشته باشد)، پاسخگویی (تضمین شفافیت، جوابگو بودن در برابر فعالیت‌ها و آزادی رسانه‌ها)، صلاحیت (سیاستگذاری، اجرا و ارائه خدمات مؤثر) و احترام به قانون و حمایت از حقوق بشر می‌داند (Egbide & Agbude, 2012: 53). در برنامه توسعه سازمان ملل متحد، حکمرانی خوب کوششی است به‌منظور استقرار حاکمیت قانون، شفافیت، مسئولیت‌پذیری، مشارکت، برابری، کارایی، اثربخشی، پاسخگویی و دیدگاه راهبردی در اعمال اقتدار سیاسی، اقتصادی و اداری (دباغ و نفری، ۱۳۸۸: ۵). کمیسیون حقوق بشر سازمان ملل متحد نیز طی قطعنامه ۲۰۰۰/۶۴ و ویژگی‌های اساسی حکمرانی خوب را در شفافیت^۲، مسئولیت^۳، پاسخگویی^۴، مشارکت^۵، حاکمیت قانون^۶ و انعطاف‌پذیری^۷ خلاصه کرده است. کمیسیون مذکور در قطعنامه شماره ۲۰۰۰/۷۲ ضمن تأکید بر ویژگی‌های بیان‌شده، حکمرانی خوب را به معنای مشارکت بیشتر به‌همراه پاسخگویی افزون‌تر معرفی کرده است. از منظر بانک جهانی نیز حق اظهارنظر و پاسخگویی^۸، ثبات سیاسی^۹ و عدم خشونت و تروریسم، اثربخشی حکومت^{۱۰}، کیفیت مقررات‌گذاری^{۱۱}، حاکمیت قانون و مبارزه فساد^{۱۲}، مهم‌ترین شاخصه‌های حکمرانی خوب است (نقیبی مفرد، ۱۳۹۶: ۱۳۹۶).

۱-۲- نقش مؤسسات عالی حسابرسی در تحقق پاسخگویی و حاکمیت قانون

بودجه مهم‌ترین ابزار هر کشور در انجام اصلاحات اقتصادی است. تدوین و طراحی سیاست‌های صحیح بودجه‌ریزی، اصلاحات اقتصادی را در هر کشوری ممکن می‌سازد. اما تجربه دولت‌های مدرن ثابت کرده است هر اندازه که سیاست‌های بودجه‌ریزی درست و مبتنی بر معیارها و اصول اقتصاد سیاسی تنظیم شده باشد، در عمل بدون وجود سیستم نظارتی کارا و مؤثر راه به جایی نمی‌برد. امروزه مؤسسات عالی حسابرسی به‌عنوان متولیان اصلی نظارت بر اجرای صحیح بودجه دولت‌ها در همه نظام‌های حقوقی و سیاسی جایگاه تثبیت‌شده‌ای دارند که با به‌کارگیری مؤلفه‌های حکمرانی خوب همچون پاسخگویی و حاکمیت قانون در کارویژه‌های حسابرسی و نظارتی خود نقش مؤثری در تحقق حکمرانی

خوب خواهند داشت.

۱-۲-۱- پاسخگویی

با در نظر گرفتن تفاوت‌های بنیادین نظام‌های سیاسی دموکراتیک نسبت به نظام‌های سیاسی غیردموکراتیک می‌توان گفت نقطه ثقل تغییر نظام‌های سیاسی از استبدادی به دموکراسی، پاسخگو کردن حاکمیت در قبال مردم است؛ در این معنا و به‌طور نمونه می‌توان مؤلفه‌های پاسخگویی را در تعریف آبراهام لینکلن از دموکراسی با عنوان «حکومت مردم، بر مردم و برای مردم» مشاهده کرد (عبدالرحمان عالم، ۱۳۸۹: ۱۰۱). پاسخگو کردن نظام سیاسی در قبال مردم مستلزم حقوقی‌سازی قدرت در قالب نظام حقوقی و تدوین سازوکارهای نظارتی است. از میان انواع مختلف سازوکارهای نظارتی، از مهم‌ترین آن‌ها نظارت مالی بر بودجه و منابع عمومی است که نظارت جامع بر بودجه اغلب مستلزم بررسی کلی نظام‌های حسابداری و گزارش‌گیری است (آذر و امیرخانی، ۱۳۹۱: ۳۵۳).

پاسخگویی بدون مسئولیت و مسئولیت بدون وجود اختیارات معنا پیدا نمی‌کند. در بیان تفاوت این دو مفهوم می‌توان گفت مسئولیت به معنای الزام به انجام عمل یا وظیفه مشخصی است و پاسخگویی الزام به توضیح و تشریح چگونگی انجام مسئولیت از طریق ارائه گزارش‌های لازم مبتنی بر دلایل منطقی و قابل اتکاست (باباجانی، ۱۳۹۲: ۶۸). در این معنا در حقیقت پاسخگویی تعهد به جواب دادن در مقابل مسئولیتی است که به شخص یا نهاد عمومی واگذار شده است (IFAC, 2001: 15) بنابراین الزام به بیان دلایل تصمیم و مستدل ساختن آن از عناصر اصلی مفهوم پاسخگویی است که موجب ارتقای کیفیت تصمیم‌گیری می‌شود و علاوه بر آن فرصت بررسی میزان درستی و عقلانیت تصمیم یا اقدام را فراهم می‌کند و در مقابل، عدم بیان دلایل یک تصمیم یا اقدام، به عدم پاسخگویی دولت به مردم یا سایر مراجع پاسخگویی می‌انجامد (زارعی، ۱۳۷۶: ۳۲).

امروزه در جوامع دموکراتیک در کنار اعمال پاسخگویی عمودی به‌طور مستقیم و از طریق انتخاب حاکمان توسط مردم، سازوکارهای پاسخگویی افقی که توسط نهادهای نظارتی و قضایی پیش‌بینی شده در قوانین اساسی از جمله کمیسیون‌های پارلمانی، آلودزمان‌ها، مؤسسات عالی حسابرسی و قوه قضاییه اعمال می‌شود، نقش مهمی در فرایند پاسخگو کردن حاکمان و دستگاه‌های اجرایی دارند (Asif Shahan, 2014: 4). پاسخگو ساختن دستگاه‌های اجرایی رسالت و هدف اصلی مؤسسات عالی حسابرسی است که اغلب در قوانین اساسی و قوانین مختلف مالی به تشریح انواع، ابزار، سطوح و چگونگی پاسخ‌خواهی این مؤسسات پرداخته شده است. این حق قانونی که در بیشتر نظام‌های حقوقی مدرن ناشی از صلاحیتی است که

قوانین اساسی برای این مؤسسات شناسایی کرده‌اند، در واقع برگرفته از حق نظارت مردم و نمایندگان آن‌ها در پارلمان بر عملکرد دولت است. به عبارت دیگر، مؤسسات عالی حسابرسی متولی امر نظارت مالی بر بودجه به نمایندگی از سوی نمایندگان مردم هستند.

مؤسسات عالی حسابرسی با پاسخ‌خواهی نقش بی‌بدیلی در کنترل اعمال قدرت در نظام‌های مردم‌سالار به‌ویژه کشورهای ایفا می‌کنند که درگیر نرخ بالای فساد مالی و ناکارایی در مدیریت منابع عمومی‌اند. تقویت دموکراسی در کشورهای در حال توسعه مستلزم پاسخگویی مناسب در خصوص منابع عمومی است. فساد و ناکارایی در استفاده از این منابع دغدغه اصلی شهروندان این کشورهاست، بنابراین مؤسسه عالی حسابرسی باید به‌نحوی فعالیت کند که نتایج فعالیت‌های آن برای شهروندان قابل مشاهده و ملموس باشد. البته نیل به این هدف با دشواری‌های فراوانی روبه‌روست، زیرا مسائل مورد بررسی این مؤسسات اغلب تخصصی و برای عموم شهروندان جامعه غیرقابل فهم است. بنابراین این مؤسسات در ابتدا باید با ابزارها و روش‌های تخصصی دستگاه‌های اجرایی را به پاسخگویی وادارند و سپس با ادبیاتی قابل فهم نتایج حاصل از اقدامات و فعالیت‌های خود را به مراجع ذی‌ربط از جمله پارلمان، قوه مجریه و عموم شهروندان عرضه کنند (بادامچی و رنجبری، ۱۳۹۳: ۱۲۷). از این منظر، فرایند پاسخگویی شامل دو موضوع حسابرسی و گزارشگری است.

الف) حسابرسی

پاسخگویی مالی دولت به معنای تشریح چگونگی هزینه‌کرد بودجه و بیان عملکردها و نتایج حاصل از آن است (عباسی، ۱۳۸۹: ۱۶۴). بیش از ۸۰ درصد اطلاعات در خصوص پاسخگویی مالی از طریق حسابداری و حسابرسی ارائه می‌شود؛ بنابراین سیستم‌های حسابداری خوب برای مدیریت بودجه، پاسخگویی مالی و تصمیم‌سازی کارا ضروری هستند (Maher, 2015: 15). دولت به نهادهای درونی و بیرونی متعددی پاسخگویی مالی دارد. از اصلی‌ترین نهادهای مسئول در این خصوص، مؤسسات عالی حسابرسی‌اند. سازمان بین‌المللی مؤسسات عالی حسابرسی، «آینتوسای»^{۱۳} همواره در اجلاس‌ها و بیانیه‌های خود توجه ویژه‌ای به مسئله پاسخگویی داشته است، به‌گونه‌ای که مطابق بند ۳ بخش هجدهم «بیانیه لیما»^{۱۴}، تمامی عملیات مالی در بخش دولتی صرف‌نظر از اینکه به چه صورت در قانون بودجه ذکر شده باشد، باید توسط مؤسسات عالی حسابرسی رسیدگی شود. تفکیک بخش‌هایی از مدیریت مالی از بودجه کشور نباید سبب معافیت بخش‌های مذکور از حسابرسی مؤسسه عالی حسابرسی شود.

پاسخگویی مالی مراتبی دارد که شامل تأیید انطباق حساب‌های مالی با قانون و مقررات و اطمینان از کارایی، کارآمدی و صرفه اقتصادی در نحوه استفاده از منابع عمومی می‌شود (Lord & Sharman of Redlynch, 2001:10). در این زمینه به‌کارگیری روش‌های مختلف حسابرسی صورت‌های مالی، حسابرسی رعایت و حسابرسی عملکرد، مهم‌ترین ابزار اعمال این وظیفه قانونی است. نتایج حسابرسی‌های مذکور از عملیات مالی دولت بر پایه پنج نرم یا استاندارد شامل درستی، قانونیت، صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی، ارزیابی می‌شود. در بیشتر موارد، حسابرسی صورت‌های مالی مرتبط با معیارهای درستی و قابل قبول بودن صورت‌های مالی به استناد موازین حسابداری و حسابرسی دولت است (حسینی عراقی، ۱۳۸۳: ۷)، درحالی‌که در حسابرسی رعایت ضوابط و موازین قانونی اساسی‌ترین رکن حسابرسی و هدف از آن بررسی انطباق اطلاعات با قوانین و مقررات است (Mayne, 2006: 13). از سوی دیگر حسابرسی عملکرد بر مبنای سه محور کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی صورت می‌گیرد (Maher, 2015: 5).

امروزه سیستم‌های نظارت و کنترل سنتی که بر «ایجاد محدودیت» تأکید دارند، شرایط لازم برای تحقق اهداف و کسب نتایج برنامه‌ها و فعالیت‌های مصوب دولت را فراهم نمی‌کنند. به همین دلیل در دنیای امروز مفهوم کنترل از «عامل محدودیت» به مفهوم نوین «عامل هدایت» تغییر یافته است تا نه تنها با مفهوم اختیار و نوآوری و خلاقیت که بر کسب نتایج تأکید دارد، تناقض نداشته باشد، بلکه همچنین مکمل مفاهیم مذکور باشد (باباجانی، ۱۳۸۲: ۱۱۲). در میان انواع مختلف حسابرسی، حسابرسی عملکرد با توجه به تناسب بیشتر با اقتضائات مدیریت نوین دولتی از جمله نتیجه‌گرا بودن، بیشتر مورد توجه مؤسسات عالی حسابرسی قرار گرفته و سبب شده تا کشورهای مختلف از حسابرسی صورت‌های مالی مبتنی بر استانداردهای سنتی قانونیت و نظم، به حسابرسی عملکرد مبتنی بر معیارها کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی تغییر مسیر دهند. حسابرسی عملکرد یعنی اول، حسابرسی اقتصادی بودن فعالیت‌های اداری منطبق با اصول و رویه‌های اداری و سیاست‌های مدیریتی صحیح؛ دوم، حسابرسی کارایی در استفاده از منابع انسانی، مالی و دیگر منابع که شامل بررسی سیستم‌های اطلاعاتی، معیارهای عملکردی و ترتیبات و رویه‌های کنترلی می‌شود که توسط دستگاه‌های حسابرسی شده برای اصلاح کاستی‌های شناسایی شده مورد متابعت قرار می‌گیرد؛ سوم، حسابرسی کارآمدی و اثربخشی عملکرد در ارتباط با دستیابی به اهداف مؤسسات حسابرسی شده و حسابرسی اثرگذاری واقعی فعالیت‌ها در مقایسه با برنامه‌ریزی‌های صورت گرفته است (Maher, 2015: 14).

ب) گزارشگری

هدف از گزارشگری مالی فراهم کردن اطلاعات مالی سودمند به‌منظور تصمیم‌گیری‌های

اقتصادی، سیاسی و اجتماعی و انجام وظایف پاسخگویی و ارزیابی عملکرد سازمانی و مدیریتی است. در بسیاری از کشورها هیأت‌ها و کمیته‌های استاندارد حسابداری و مجامع حرفه‌ای به صورت فعال در تدوین اصول و استانداردهای حسابداری و گزارشگری بخش عمومی مشارکت دارند، برای نمونه «هیأت استانداردهای حسابداری دولتی» و «هیأت مشورتی استانداردهای حسابداری دولت فدرال» دو نمونه از این هیأت‌ها در نظام مالی آمریکا هستند که استانداردها و چارچوب‌های مهمی در زمینه مفهوم گزارشگری مالی بخش عمومی وضع کرده‌اند (باباجانی، ۱۳۸۳: ۱۵۹). ارائه یافته‌های حسابرسی به اشخاص و نهادهای ذی‌نفع جزء جدایی‌ناپذیر و مکمل حسابرسی است. شرایط لازم برای ارائه گزارش‌های حسابرسی اغلب در قوانین مربوط به تأسیس مؤسسات عالی حسابرسی تشریح می‌شود. این گزارش‌ها ممکن است به صورت جداگانه یا خلاصه گزارش در مقاطع زمانی ماهانه، فصلی یا سالانه ارائه شوند.

در بسیاری از کشورها، تمامی گزارش‌های حسابرسی مؤسسه عالی در دسترس عموم قرار می‌گیرد، مگر اینکه به دلایل امنیت ملی انتشار آن‌ها با محدودیت مواجه باشد. از طرف دیگر، از آن‌جا که به نظر نمی‌رسد عموم مردم به تفسیر نتایج حسابرسی علاقه‌مند باشند یا به طور مستقیم صلاحیت تفسیر آن‌ها را داشته باشند، نقش رسانه‌های عمومی و به ویژه رسانه‌های تخصصی در این خصوص اهمیت ویژه‌ای می‌یابد. حسابرسان باید نقش رسانه‌های جمعی را در آگاه‌سازی مردم از عملیات مالی دولت به رسمیت بشناسند و اقداماتی برای اطمینان از آگاهی نمایندگان رسانه‌ها از گزارش‌های مهم حسابرسی به عمل آورند (شیائو کامپو و ماری، ۱۳۸۹: ۴۰۸). نظام گزارشگری مالی دولت با برقراری جریان صحیح و منصفانه از اطلاعات بین مردم یا نمایندگان قانونی ایشان و دولت، از یک سو با تولید و انتشار حقایق و اطلاعاتی که باید افشا شود، دولت را مورد حمایت قرار می‌دهد و از سوی دیگر با فراهم ساختن دسترسی شهروندان به اطلاعات لازم و کافی در مورد عملکرد و نتایج برنامه‌های اجرایی دولت، حقوق شهروندان را تأمین می‌کند، بنابراین توأمان به عنوان ابزاری برای تحقق مسئولیت پاسخگویی مقامات عمومی و همچنین ابزاری برای ارزیابی آن مسئولیت که در جوامع دموکراتیک از طریق شهروندان صورت می‌گیرد، عمل می‌کند (باباجانی، ۱۳۸۳: ۳۰).

به طور کلی گزارشگری باید مبتنی بر اصول و استانداردهای مشخص صورت بگیرد. استانداردهای گزارشگری به حدی اهمیت دارد که فقدان استانداردهای پذیرفته شده گزارشگری از اصلی‌ترین موانع دستیابی به پاسخگویی و شفافیت مالی دولت‌ها و نهادهای آن است (Sutcliffe, 2002: 15).

۱-۲-۲- حاکمیت قانون

فارغ از معانی لغوی و اصطلاحی متعدد واژه «قانون»، در بیان حقوقی دو معنای خاص و عام برای این واژه در نظر گرفته می‌شود. در معنای عام کلمه قانون به تمامی قواعد کلی لازم‌الاجرا در یک نظام حقوقی اطلاق می‌شود، اعم از اینکه توسط پارلمان، قوه مجریه یا هر نهاد ذی‌صلاح دیگری وضع شده باشد. اما در معنای خاص قانون به قواعد عام، کلی و لازم‌الاجرای مصوب پارلمان گفته می‌شود (امیرارجمند، ۱۳۸۵: ۵۰). در اصطلاح حاکمیت قانون، کلمه قانون به معنای اعم آن استعمال شده است (مؤتمنی طباطبایی، ۱۳۸۴: ۴۰۳) و مقصود تمام مقرراتی است که از طرف یکی از سازمان‌های صالح دولت وضع شده است، خواه قوه مقننه یا رئیس دولت یا یکی از اعضای قوه مجریه باشد. در تبیین درست حاکمیت قانون ضرورت دارد که بین «مفهوم» و «برداشت»‌های مختلف از این اصطلاح تفکیک قائل شویم. مفهوم حاکمیت قانون را که همان درک حداقلی و مشترک از این اصطلاح است، می‌توان در دو گزاره صورت‌بندی کرد؛ اول اینکه حکومت باید به شیوه‌ای عقلانی تصمیم بگیرد و عمل کند؛ بدین معنا که تصمیمات و اعمال آن باید بر مبنای «دلایل» باشد و دوم اینکه این دلایل باید «قانونی» باشد (مرکز مالگیری، ۱۳۹۴: ۳۲). در مقابل در سطح برداشت، نظریه‌های مختلف متأثر از آبشخورهای فکری متفاوت فلسفی، حقوقی و سیاسی وجود دارد که به تشتت آرا و برداشت‌های گوناگون از این اصطلاح منجر شده است.

توسل به مفهوم قانون به‌مثابه ابزاری به‌منظور کنترل حکومت، از عصر فیلسوفان یونان باستان مورد توجه بوده و در واقع سرکشی ارباب قدرت و تجاوز به حقوق بنیادین بشر نقشی بسزا در احراز جایگاه رفیع قانون داشته است. اما آنچه به‌عنوان قانون و حکومت قانون در نظام‌های حقوقی و سیاسی بیشتر کشورهای دموکراتیک و حتی غیردموکراتیک مطرح می‌شود، مفهومی مدرن است که از قرن هفدهم به بعد بر دو محور نظام‌مند ساختن ساختارهای قدرت در چارچوب قواعد کلی، عام و از پیش تعیین‌شده و شناسایی و دفاع از حقوق و آزادی‌های بنیادین بشر استوار شده است. در نظام‌های حقوقی مختلف این مفهوم با عبارات و تعابیر مختلف همچون Rule of Law، Due Process of Law، Rechtsstaat، یا می‌شود که همگی متضمن تبعیت قدرت سیاسی از قواعد حقوقی و محدود ساختن آن است (امیرارجمند، ۱۳۸۱: ۷۵).

حاکمیت قانون اصلی‌ترین شاخصه ارزیابی عملکرد مالی دولت در نظام‌های حقوقی قانون‌مدار تلقی می‌شود. از این رو تطبیق هزینه‌کرد درآمدها و منابع عمومی براساس اصول و موازین قانونی، کارویژه اصلی مؤسسه عالی حسابرسی به‌عنوان بخش مهمی از سیستم نظارتی است. براساس بند ۱ بخش سوم بیانیه لیما، رسیدگی به قانونی بودن مدیریت مالی و

حسابداری وظیفه سنتی مؤسسات عالی حسابرسی است. اگرچه مؤسسات عالی حسابرسی در پی اهدافی همچون پاسخگویی، شفافیت مالی و . . . هستند و در حسابرسی‌های خود به معیارهای جدیدی همچون کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی توجه می‌کنند، معیار حاکمیت قانون همچنان سنگ بنای فعالیت‌های این مؤسسات است و همه اهداف دیگر باید از این رهگذر تأمین شود.

۲. ارزیابی نقش دیوان محاسبات کشور در تحقق پاسخگویی و حاکمیت قانون در نظام حقوقی ایران

در قسمت اول این نوشتار با تبیین مهم‌ترین اصول حکمرانی مالی خوب، به چگونگی تحقق دو مؤلفه اساسی حکمرانی خوب یعنی حاکمیت قانون و پاسخگویی توسط مؤسسات عالی حسابرسی سطح یک نظام سیاسی پرداختیم و روشن شد که مؤسسات عالی حسابرسی می‌توانند در پیشبرد این دو مفهوم نقش بسزایی داشته باشند. در این قسمت به نقش دیوان محاسبات کشور در پیاده‌سازی این دو معیار حکمرانی خوب در نظام حقوقی ایران می‌پردازیم.

۲-۱- پاسخگویی و دیوان محاسبات کشور

ایجاد سازوکار صحیح پاسخگویی مالی و تدوین معیارهای اصولی در ارزیابی مسئولیت پاسخگویی مسئولان دستگاه‌های اجرایی در چگونگی مدیریت و جوه عمومی می‌تواند نقطه عطفی در ارتقای نظام سیاسی ایران به سوی آرمان حکمرانی خوب باشد. دیوان محاسبات کشور در ایفای رسالت اصلی خود یعنی پاسخ‌خواهی مالی و محاسباتی از مسئولان دستگاه‌های اجرایی با چالش‌های اساسی مواجه است. اصلاح این چالش‌ها و رسیدن به نقطه مطلوب نیازمند تغییر نگرش‌ها، ظرفیت‌سازی و فرهنگ‌سازی است و از این رو صرف بهره‌گیری از ابزارهای حقوقی راهگشا نیست. مهم‌ترین آسیب‌های پیش روی دیوان محاسبات در این زمینه عبارت‌اند از:

الف) نبود معیارهای صحیح ارزیابی مسئولیت پاسخگویی

معیارهای موجود در نظام حقوقی ایران در ارزیابی عملکرد مالی دستگاه‌ها و مسئولان اجرایی بیشتر معطوف به رعایت قوانین و مقررات شکلی است و این مسئله که رعایت این قوانین و مقررات چه نتایج مثبت یا منفی به بار خواهد آورد، جزء اولویت‌های مرجع نظارتی نبوده است. از بین انواع رویکردهای حسابرسی بخش دولتی از جمله حسابرسی رعایت، حسابرسی صورت‌های مالی و حسابرسی عملیاتی و عملکرد مدیریت، آنچه در عمل و در

رویه حسابرسی و نظارتی دیوان محاسبات انجام می‌گیرد، حسابرسی رعایت قوانین و مقررات و حسابرسی بررسی صورت‌های مالی است و به دلایل مختلف حقوقی، مدیریتی و فنی، حسابرسی عملکرد اجرایی نشده است.

طبق اصل ۵۵ قانون اساسی «دیوان محاسبات به تمامی حساب‌های وزارتخانه‌ها، مؤسسات، شرکت‌های دولتی و سایر دستگاه‌هایی که به‌نحوی از انجا 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». بنابراین، از منظر قانون اساسی نظارت بر هزینه‌کرد وجوه دولتی در محل قانونی و به میزانی که قانون (بودجه) مشخص کرده (حسابرسی رعایت) کارویژه اصلی دیوان محاسبات کشور است و مفاد قانون محاسبات عمومی کشور مصوب ۱۳۶۶ نیز بر این نوع حسابرسی تأکید دارد. برای نمونه، ماده ۹۵ این قانون مقرر می‌کند دیوان بر صورت‌حساب‌های دریافت و پرداخت ماهانه و سالیانه وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی نظارت کند. ماده ۱۰۱ همان قانون به نظارت بر صورت‌حساب دریافت‌ها و پرداخت‌های ماهانه حساب‌های درآمد متمرکز در خزانه اشاره می‌کند و ماده ۱۰۴ تهیه گزارش تفریغ بودجه را از طریق بررسی حساب‌ها و اسناد و مدارک و تطبیق با صورت‌حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور از وظایف دیوان می‌داند. در این میان صرفاً در ماده ۲ آیین‌نامه نحوه حسابرسی و رسیدگی دیوان محاسبات کشور مصوب ۱۳۹۴ به موضوع انجام حسابرسی عملکرد اشاره شده است که با توجه به عدم تحقق کامل بودجه‌ریزی عملیاتی، نبود زیرساخت‌های مناسب و عدم درک درست از این مفهوم و الزامات آن در بخش‌های مختلف ساختار دیوان (به‌ویژه داسرا و هیأت‌های مستشاری) تاکنون این نوع حسابرسی در رویه‌های دیوان به‌طور کامل اجرایی نشده است. اگرچه در تدوین الگوی مطلوب نظارت مالی، انجام حسابرسی رعایت و حسابرسی صورت‌های مالی شرط اولیه و لازم است، شرط کافی نیست. امروزه در نظام‌های مردم‌سالار شهروندان و نمایندگان آنها نیازمند سازوکارها و روش‌های مناسب برای آگاهی از عملکرد مسئولان از حیث صرفه اقتصادی (نسبت داده‌های برنامه‌ریزی شده و داده‌های واقعی با مقیاس)، کارایی (نسبت داده‌های واقعی به ستانده‌های واقعی) و اثربخشی (نسبت ستانده‌های واقعی به ستانده‌های برنامه‌ریزی شده) هستند که تنها با انجام حسابرسی عملکرد که دربردارنده سه مؤلفه مذکور است، می‌توان به این هدف نائل شد.

ب) عدم رعایت موازین دادرسی منصفانه در دیوان محاسبات کشور

نقطه عطف پاسخگویی مالی مسئولان دستگاه‌های اجرایی به دیوان محاسبات کشور کامل

بودن چرخه پاسخگویی است، بدین معنا که برخلاف نظر برخی اساتید حقوق که ماهیت صرف اداری برای این نهاد قائل‌اند (راسخ، ۱۳۹۰: ۶۸)، همه فرایندهای این مهم شامل حسابرسی، رسیدگی، صدور و اجرای آرای صادرشده در این نهاد انجام می‌گیرد. از این رو دیوان محاسبات از جمله مؤسسات حسابرسی است که دارای تشکیلات شبه قضایی و قضایی تعقیب متخلفان و صدور رأی در خصوص تخلفات مالی است و اساساً یکی از ملاک‌هایی که براساس آن برخی از دیوان محاسبات کشور ایران به‌عنوان نهاد نظارتی مالی قدرتمند و مستقل یاد می‌کنند، همین وجود تشکیلات مستقل و کامل شبه قضایی است. بنابراین تحقق پاسخگویی دقیق، به موقع و روشن مسئولان دستگاه‌های اجرایی به این نهاد در درجه اول مستلزم وجود آیین رسیدگی و سازوکارهای قانونی مشخص و در نهایت منصفانه بودن این روند است. در این زمینه ماده ۲۳ قانون دیوان محاسبات کشور تخلفات مالی مورد رسیدگی هیأت‌های مستشاری دیوان محاسبات را احصا و در تبصره ۱ به انواع مجازات اداری از توبیخ کتبی تا انفصال دائم از خدمات دولتی اشاره می‌کند. اعمال مجازات اداری توسط هیأت‌های مستشاری و محکمه تجدیدنظر موضوع تبصره ۱ ماده ۲۸ قانون دیوان محاسبات کشور مستلزم رعایت موازین دادرسی منصفانه است، زیرا رعایت موازین دادرسی منصفانه که مبتنی بر قانون آیین دادرسی مدون و شفاف باشد، در ارتقای پاسخگویی دیوان نقش بسزایی دارد.

در فرایند رسیدگی شبه قضایی و قضایی دیوان محاسبات با اشکالات متعددی از این حیث مواجهیم؛ نخست، ماده ۱۶ قانون دیوان محاسبات کشور در بیان شرایط اعضای هیأت‌های مستشاری به امین، متدین، کاردان و حتی الامکان مستخدم دیوان محاسبات بودن آنان اکتفا کرده و از شرط قاضی بودن یا حداقل حقوقدان بودن که از الزامات اساسی منصب قضایی است، سخنی به میان نیاورده است. بنابراین اعضا ضرورتاً حقوقدان و قاضی نیستند که در جای خود ایرادی جدی بر ترکیب هیأت‌ها تلقی می‌شود؛ دوم، ماده ۳۰ قانون دیوان محاسبات کشور رسیدگی به پرونده‌ها در هیأت‌های مستشاری و محکمه تجدیدنظر را تابع تشریفات دادرسی نمی‌داند که این موضوع سبب شده است به جز چند ماده قانونی محدود در قانون دیوان محاسبات کشور که دربردارنده کلیات رسیدگی در آن مرجع است، عملاً هیچ‌گونه آیین و دستورالعمل رسیدگی مدون و لازم‌الاجرائی که مقامات و مسئولان پاسخگو در مقام دفاع بتوانند به آن استناد کنند، وجود نداشته باشد. از این رو، فرایندها، مواعد، چگونگی انجام تحقیقات توسط دادسرا و هیأت‌های مستشاری ابهام دارد و این مراجع در برخی موارد به استناد ماده ۳۰ مذکور حتی از پذیرش وکلای دادگستری به منظور دفاع از مسئولان خودداری

می‌کنند که این امر ناقض حقوق شهروندی و برخلاف اطلاق اصل ۳۵ قانون اساسی است. شایان توضیح است شورای نگهبان قانون اساسی طی نظریه مشورتی شماره ۶۶۱۷ مورخ ۱۳۷۳/۴/۲۹ در پاسخ به درخواست تفسیر رئیس کمیسیون اصول نظارتی مجلس شورای اسلامی در خصوص دایره شمول اصل ۳۵ قانون اساسی اظهار می‌دارد: «به لحاظ اینکه اصل سی‌وپنجم قانون اساسی حق انتخاب وکیل را در غیر دادگاه‌ها نفی نمی‌کند از این رو اصل مذکور نیاز به تفسیر ندارد و مرجع تفسیر قوانین عادی شورای نگهبان نمی‌باشد».

بنابراین استتนา کردن دیوان محاسبات کشور از فرایند آیین دادرسی عمومی بدون آیین دادرسی ویژه مصوب مجلس شورای اسلامی هر دلیلی داشته باشد، نمی‌تواند موجه باشد، زیرا موجب تضییع حقوق افراد، اطاله در رسیدگی‌ها، نبود ابزارهای قضایی لازم در فرایند رسیدگی، نبود ضمانت اجراهای مؤثر قضایی به منظور اجرای آرا و . . . می‌شود. شایان یادآوری است که در خصوص رعایت تشریفات دادرسی منصفانه، اخیراً آیین دادرسی دیوان محاسبات در هیأت عمومی آن دیوان به تصویب رسیده است که با توجه به ابهام در جایگاه قانونی و الزام‌آور بودن آن، در رویه‌های جاری دیوان مورد استناد قرار نمی‌گیرد. این امر ضرورت تصویب آیین دادرسی دیوان در مجلس شورای اسلامی را روشن می‌سازد.

ج) تفریغ بودجه مطلوب

هدف تفریغ بودجه به منزله مهم‌ترین مصداق گزارشگری مالی دیوان محاسبات کشور، نه صرف کشف تخلفات مالی مسئولان دستگاه‌های اجرایی، بلکه تأثیرگذاری آن در تهیه و تصویب بودجه سنوات آتی است. از این رو ارائه به موقع این گزارش به مجلس شورای اسلامی اولین شرط و ویژگی لازم گزارش تفریغ مطلوب است. اعتماد مجلس شورای اسلامی به کار کارشناسی دیوان محاسبات کشور به عنوان نهاد متولی تهیه گزارش تفریغ، در ترتیب اثر دادن به نتایج و پیشنهادهای ارائه شده در این گزارش تأثیر بسزایی دارد و از طرفی به لحاظ اینکه صورت حساب سالیانه ارائه شده توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی مبنای تهیه گزارش تفریغ بودجه است، همان‌طور که در ماده ۶ قانون دیوان محاسبات کشور بیان شده است، اطمینان دیوان محاسبات از وجود مرجع کنترل‌کننده داخلی و کفایت آن از دیگر شروط ضروری است. مضاف بر این، اراده پارلمان و کمیسیون‌های داخلی آن بر مبنای قرار دادن داده‌های موجود در این گزارش‌ها به منظور بررسی عملکرد دولت و تصویب بودجه سال مالی جدید نیز در اثربخش بودن گزارش تفریغ بودجه مؤثر است (OECD, 2002: 14).

به لحاظ ماهیتی گزارش تفریغ باید شامل شناسایی ضعف‌های سیستماتیک در یک نظام مالی و ارائه راهکارها و پیشنهادهایی مبنی بر چگونگی اصلاح این ضعف‌ها در بودجه‌های

سنوات آتی باشد (دانشفرد و قزلباش، ۱۳۸۹: ۹۴). این گزارش همچنین باید فعالیت‌هایی را که قوه مجریه به منظور اصلاح تخلفات شناسایی شده و پیشنهادهای ارائه شده در گزارش قبلی انجام داده است، مورد توجه قرار دهد (OECD, 2002: 41).

امروزه در نظام حقوقی ایران، نمایندگان مجلس شورای اسلامی تمایل چندانی به مطالعه و مذاقه در گزارش تفریغ بودجه نشان نمی‌دهند و بالتبع این گزارش نقش چندانی در تهیه و تصویب قوانین بودجه سنوات آتی ندارد. از طرف دیگر، گزارش تفریغ بودجه که آینه تمام‌نمای اجرای بودجه سالانه نیز است، در زمان انتشار خود حساسیت چندانی را در رسانه‌های عمومی ایجاد نمی‌کند. دلایل مختلفی را می‌توان در خصوص ضعف نظام تفریغ بودجه در ایران برشمرد:

نخست، همان‌طور که اشاره شد، در وضعیت فعلی در دیوان محاسبات با توجه به فقدان بدنه کارشناسی قوی و متناسب (متأثر از عدم اعمال کامل نظام شایسته‌سالاری در فرایند گزینش و جذب کارکنان)، گزارش تفریغ بودجه هرچند به لحاظ کمی و زمانی به صورت مستمر و منظم تهیه می‌شود، اما به لحاظ کیفی بیشتر بر مبنای خوداظهاری دستگاه‌های اجرایی انجام می‌گیرد و کمتر خود دیوان محاسبات در این زمینه ابتکار عمل نشان می‌دهد که در جای خود اثربخشی این گزارش را کاهش داده است.

دوم، در نظام حقوقی فعلی، گزارش تفریغ برخلاف قوانین قبل از انقلاب و ساختار تفریغ کشورهایی همچون فرانسه، به صورت لایحه به مجلس ارسال نمی‌شود. تصویب لوایح تفریغ بودجه در پارلمان به معنای تأیید اجرای بودجه توسط قوه مجریه بوده و از اهمیت سیاسی فوق‌العاده‌ای برخوردار است، اما هم‌اکنون این گزارش صرفاً قرائت می‌شود و در معرض عموم قرار می‌گیرد. این مسئله در کنار بودجه‌ریزی براساس معیارهای سیاسی و غیرفنی موجب کاهش اثربخشی این گزارش شده است.

سوم، فضای عمومی جامعه نیز در خصوص اهمیت گزارش تفریغ توجه نیست و نه تنها عموم مردم، بلکه حتی متخصصان و رسانه‌های جمعی نیز به دلیل فقدان درک درست از اهمیت این گزارش چندانی بدان نمی‌پردازند. در این خصوص هرچند به موجب اصل ۵۵ قانون اساسی گزارش تفریغ بودجه می‌بایست در دسترسی عموم گذاشته شود، هر ساله فقط خلاصه‌ای از آن در صحن علنی مجلس قرائت و منتشر می‌شود و حتی در خلاصه گزارش تفریغ بودجه ۱۳۹۸، گزارش تبصره ۱ این قانون به صورت محرمانه به مجلس ارائه شد و منتشر نشد، با وجود این هیچ‌گونه حساسیت و مطالبه‌گری نیز از سوی رسانه‌های عمومی مشاهده نشد.

۲-۲- حاکمیت قانون و دیوان محاسبات کشور

از نخستین قانون دیوان محاسبات کشور که به حکم اصول ۱۰۱ و ۱۰۲ متمم قانون اساسی مشروطیت در سال ۱۲۸۹ هجری شمسی در مجلس ملی ایران تصویب شد، بیش از یک قرن می‌گذرد و در این مدت این تأسیس حقوقی مرحله به مرحله جایگاه خود را به‌عنوان نهاد نظارتی مالی و محاسباتی تثبیت کرده است. در نظام حقوقی جمهوری اسلامی ایران به موجب اصل ۵۴ قانون اساسی دیوان محاسبات کشور مستقیماً زیر نظر مجلس شورای اسلامی فعالیت می‌کند و طبق اصل ۵۵ همان قانون، به تمامی حساب‌های وزارتخانه‌ها، مؤسسات، شرکت‌های دولتی و سایر دستگاه‌هایی که به‌نحوی از انحا از بودجه کل کشور استفاده می‌کنند، به‌ترتیبی که قانون مقرر می‌دارد، رسیدگی یا حسابرسی می‌کند که هیچ هزینه‌ای از اعتبارات مصوب تجاوز نکرده و هر وجهی در محل خود به مصرف رسیده باشد. مستفاد از اصول مزبور دیوان محاسبات پاسدار حاکمیت قانون در امور مالیه عمومی است که از طریق نظارت بر قانونمند بودن هزینه‌کرد اعتبارات توسط دستگاه‌های اجرایی به این مهم مشغول است. در قانون دیوان محاسبات کشور نیز در مواد متعددی به نقش این نهاد در نظارت بر رعایت قوانین و مقررات مالی توسط دستگاه‌های اجرایی پرداخته شده است، از جمله در ماده ۲ این قانون در بیان وظایف و اختیارات دیوان محاسبات به انطباق تمامی حساب‌های درآمد و هزینه با قوانین و مقررات مالی تصریح شده و در بند «ب» ماده ۲۳ قانون مذکور در بیان موارد و اختیارات هیأت‌های مستشاری «عدم رعایت قوانین و مقررات مالی» را از جمله مواردی دانسته است که هیأت‌ها باید رسیدگی کنند. با وجود این، دیوان محاسبات کشور در تحقق حاکمیت قانون در امور مالی با چالش‌های ذیل مواجه است.

الف) ابهام در سلسله‌مراتب قوانین و مقررات

در برداشت شکلی از اصل حاکمیت قانون، رعایت سلسله‌مراتب قوانین در نظام حقوقی بدین‌معنا که قاعده عالی، شأن، چارچوب و مرجع وضع قاعده تالی را مشخص کند و در نهایت هر قاعده در هرم قواعد حقوقی دارای جایگاه مشخصی باشد، از اصول بنیادین محسوب می‌شود و از چنان اهمیتی برخوردار است که بدون رعایت آن اصولاً یک نظام حقوقی به‌طور کامل شکل نمی‌گیرد، به‌عبارت دیگر یک نظام در راه مانده است (امیرارجمند، ۱۳۸۵: ۲). ابهامات مسئله سلسله‌مراتب قوانین در نظام حقوقی ایران از جمله تعدد مراجع وضع قواعد الزام‌آور مالی و محاسباتی، روشن نبودن صلاحیت هر مرجع و نامشخص بودن رابطه هر قاعده با دیگر قواعد در سلسله‌مراتب قوانین و مقررات مالی امر نظارت مالی دیوان محاسبات کشور را به‌ویژه در حوزه رسیدگی و صدور رأی، تعیین مسئولیت مدیران

دستگاه‌های اجرایی و محاسبه ضرر و زیان وارد شده با چالش‌های فراوانی روبه‌رو کرده است. برای نمونه ذیل قانون اساسی که در رأس هرم قواعد حقوقی قرار دارد، جایگاه مصوبات مراجعی همچون مجمع تشخیص مصلحت نظام، شورای عالی انقلاب فرهنگی و به‌ویژه مصوبات هیأت امنای دانشگاه‌ها و نسبت آنها با قوانین عادی مصوب مجلس شورای اسلامی روشن نیست. در این میان قوانین برنامه پنج‌ساله توسعه با واگذاری اختیارات قاعده‌گذاری گسترده به هیأت امنای دانشگاه‌ها، چگونگی نظارت مالی دیوان محاسبات بر امور مالی آنان را با ابهام مواجه کرده است، چراکه در قوانین مذکور در خصوص جایگاه و چگونگی ارتباط مصوبات هیأت امنای با سایر قوانین و مقررات جاری کشور پیش‌بینی لازم به‌عمل نیامده است (بنایی اسکویی، ۱۳۹۴: ۴۵) و در فرض تعارض مصوبات هیأت امنای با مصوبات مجلس شورای اسلامی تکلیف و معیار نظارت و ارزیابی مالی دانشگاه‌ها شفاف نیست. از طرف دیگر، ذیل قوانین عادی، سلسله‌مراتب مصوبات مراجعی همچون وزراء، انواع شوراهای عالی، ستاد تدابیر ویژه مقابله با تحریم، ستاد ملی مبارزه با کرونا، مصوبات مجامع عمومی شرکت‌ها و سازمان‌های مختلف مانند هیأت عالی واگذاری سازمان خصوصی‌سازی، استانداردهای حسابرسی سازمان حسابرسی، بخشنامه‌های سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی، سازمان اداری و استخدامی و . . . شأن حقوقی مصوبات مذکور نسبت به یکدیگر و تعیین مسئولیت اداری و مدنی هریک از مراجع مذکور در صورت نقض قوانین مصوب مجلس بر ابهامات معیاری نظارت مالی دیوان محاسبات کشور و مآلاً اصل حاکمیت قانون افزوده است. البته گاهی اوقات ابهام از این موضوع ناشی نمی‌شود که جایگاه هریک از هنجارهای پیش‌گفته در هرم قواعد حقوقی نامشخص است، بلکه از این‌جا شکل می‌گیرد که مقام مجری به حکم قانون، براساس مقرره‌ای که توسط نهاد صالح وضع شده، عمل کرده است، لکن چون آن مقرره خارج از حدود اختیارات آن مرجع یا خلاف قانون بوده، به حاکمیت قانون آسیب زده است.

ب) نظارت مالی دیوان محاسبات کشور در شرایط استثنایی ۱۵

حاکمیت قانون ایجاب می‌کند تمامی تصمیمات و اعمال مقامات و دستگاه‌های اجرایی منطبق بر قوانین اساسی و عادی با در نظر داشتن سلسله‌مراتب میان آنها باشد، اما مجریان قانون هنگام اجرای این اصل ممکن است با موانع و محدودیت‌های پیش‌بینی‌ناپذیر و در عین حال ضروری مواجه شوند که استمرار و بقای حکومت قانون نه‌تنها گره‌ای از مشکلات نمی‌گشاید، بلکه امکان دارد به ساختار سیاسی و نظام حقوقی صدماتی جبران‌ناپذیر وارد شود (مشهدی، دارایی و قارلقی، ۱۳۹۹: ۴۳). با این حال در نظام حاکمیت قانون، وضعیت استثنایی

نیز باید دارای مختصات، محدودیت‌ها و قواعد ذکر شده در قانون باشد، به عبارت دیگر در این شرایط نیز قانونمندی نباید ترک شود (ویژه، ۱۳۹۰: ۲۹۱).

نظام دخل و خرج دولت و چگونگی نظارت بر آن نیز در شرایط اضطراری باید تابع نظام حقوقی متفاوتی باشد، چراکه از یک سو در شرایط اضطراری وصول درآمدها و انجام هزینه‌ها با رعایت قوانین و مقررات معمول امکان‌پذیر نیست و از سوی دیگر رعایت قوانین مذکور بعضاً امور جاری کشور را به بن‌بست می‌کشاند و از سوی دیگر رها کردن نظام مالیه عمومی از قید قوانین در آن شرایط به فساد گسترده مالی و اداری منجر می‌شود. اعمال تحریم‌های مستمر اقتصادی علیه ایران که در سنوات اخیر بعضاً به ایجاد شرایط اضطراری منجر شده است، ایجاب می‌کند نظام حقوقی توجه ویژه‌ای به ایجاد سازوکارهای قانونی ویژه به‌منظور مواجهه نظام مالیه عمومی با این شرایط و چگونگی نظارت دیوان محاسبات کشور متناسب با آن داشته باشد. در این باره ماده ۷۸ قانون محاسبات عمومی مقرر می‌دارد: «در مورد مخارج مربوط به حوادث مهم و ناگهانی مملکتی از قبیل جنگ، آتش‌سوزی، زلزله، سیل، بیماری‌های همه‌گیر و بیماری‌های مربوط به حوادث فوق، حصر اقتصادی و همچنین موارد مشابه که به فرمان رهبر یا شورای رهبری به‌عنوان ضرورت‌های اسلامی و یا مملکتی اعلام گردد، رعایت مقررات این قانون الزامی نیست و تابع (قانون نحوه هزینه کردن اعتباراتی که به موجب قانون از شمول قانون محاسبات عمومی و سایر مقررات عمومی دولت مستثنا هستند) می‌باشد. . . .»

مع‌ذک در شرایط حصر اقتصادی سنوات اخیر در عمل ماده مذکور محجور مانده و براساس سازوکارهای تعیین شده توسط «ستاد تدابیر ویژه مقابله با تحریم» عمل می‌شود که این رویه با اشکالات حقوقی مواجه است؛ نخست، هرچند ستاد مذکور در سال ۱۳۸۹ براساس دستور رئیس‌جمهور وقت تشکیل شد، با وجود این تا سال ۱۳۹۲ که در ماده ۱۳۹ قانون بودجه آن سال و سپس در ماده ۵۸ قانون رفع موانع تولید رقابت‌پذیر پیش‌بینی شد، فاقد مبنای حقوقی بود؛ دوم، با توجه به اینکه مصوبات ستاد مذکور به موجب ماده ۵۸ قانون رفع موانع تولید رقابت‌پذیر نباید مغایر قانون باشد، علی‌الاصول آن ستاد نمی‌تواند فراتر از قوانین موجود و متناسب با شرایط اضطراری چاره‌اندیشی کند؛ سوم، مصوبات مذکور اغلب موردی است، درحالی‌که تحریم‌های اعمال شده با اخلال در نظام مالیه عمومی موجب ایجاد چالش کلی در انعقاد قراردادهای بین‌المللی، نظام وصول درآمدهای خارجی و انجام مخارج وفق قوانین و موافقت‌نامه‌های مربوط شده است.

بنابراین نظارت مالی دیوان محاسبات کشور در شرایط اضطراری با توجه به نبود نظام حقوقی منسجم و ویژه این شرایط، در میانه راه دوگانگی اعمال حاکمیت قانون از یک طرف و

در نظر گرفتن اقتضائات ویژه این شرایط از سوی دیگر مانده است.

نتیجه‌گیری و پیشنهادها

هرچند نظارت مالی بر بودجه اصالتاً از کارکردهای اصلی متعلق به نمایندگان مردم در پارلمان است، اما امروزه با پیچیدگی مدیریت امور عمومی و بیش از پیش تخصصی شدن نظارت مالی به‌مثابه یک فن، و توجه به این نکته که «حسابرسی» مؤلفه اصلی نظارت مالی است، بار اصلی این کارکرد پارلمان به مؤسسات عالی حسابرسی واگذار شده است و این مؤسسات امروزه در تمامی نظام‌های حقوقی و بیشتر در سطح قانون اساسی از جایگاه مهم و تثبیت‌شده‌ای برخوردارند. از طرفی در پرتو تلاش‌های بین‌المللی نهادهایی همچون بانک جهانی و صندوق بین‌المللی پول، اصول و معیارهای مشخصی با عنوان «حکمرانی خوب» به‌منظور روایی حکمرانی تعریف شده است و نظام‌های سیاسی مختلف جهان سعی در انطباق ماهیت، رویه‌ها و ساختارهای حکمرانی خود با این اصول و موازین هستند. سازمان بین‌المللی مؤسسات عالی حسابرسی (ایتوسای) که متشکل از مؤسسات عالی حسابرسی بیش از دویست کشور است، برای هدایت مؤسسات مذکور به سمت مؤلفه‌ها و اصول حکمرانی مالی خوب استانداردها و رهنمودهای مشخصی را به‌ویژه در بیانیه‌های لیما و مکزیک تدوین کرده است و مؤسسات مذکور نیز در تلاش به‌منظور بهبود کیفیت نظارت مالی خود بر چگونگی هزینه‌کرد منابع عمومی این رهنمودها را به‌کار می‌گیرند.

در این تحقیق با بررسی چالش‌های دیوان محاسبات کشور در خصوص پاسخگویی دستگاه‌های اجرایی که در بستر نظام حقوقی فعلی براساس سازوکارهای حسابرسی رعایت و حسابرسی صورت‌های مالی صورت می‌گیرد، هیچ انطباقی با اقتضائات مدیریت دولتی نوین و همچنین حکمرانی خوب مشاهده نشد و در این خصوص باید اصلاحات لازم در نظام حقوقی مربوط انجام گیرد تا بستر مناسب برای اجرای حسابرسی عملکرد بر پایه سه مؤلفه کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی فراهم شود. از سوی دیگر، هرچند مؤسسات عالی حسابرسی از طریق نظارت بر عملکرد مالی دستگاه‌های اجرایی بر معیار قوانین و مقررات نقش اساسی در حاکمیت قانون به‌ویژه در حوزه قوانین مالی ایفا می‌کنند، این مهم در خصوص دیوان محاسبات کشور با موانعی روبه‌روست. دیوان محاسبات از طریق نظارت بر قانونیت فرایند دخل و خرج دستگاه‌های اجرایی اهتمام ویژه‌ای در تحقق این اصل در نظام مالی و بودجه‌ای ایران دارد، با وجود این مراجع متعدد واضح مقررات مالی و روشن نبودن سلسله‌مراتب قوانین و مقررات مالی و همچنین نبود نظام حقوقی ویژه شرایط اضطراری که چگونگی نظارت این نهاد را در آن شرایط مشخص

سازد، مانع اساسی در تحقق این اصل ایجاد کرده است. از طرف دیگر، سرانجام اینکه بدون نظارت کارآمد بر دخل و خرج دولت تحقق حکمرانی خوب رؤیایی دست‌نیافتنی می‌نماید و در این زمینه باید با برطرف کردن چالش‌ها و موانع مختلف حقوقی و غیرحقوقی پیش روی دیوان محاسبات کشور از ظرفیت‌های این نهاد در تحقق اصول حکمرانی خوب از جمله پاسخگویی و حاکمیت قانون در دستگاه‌های اجرایی استفاده شود.

یادداشت ها

- 1 . Good Governance.
- 2 . UNESCAP.
- 3 . Transparency.
- 4 . Responsibility.
- 5 . Accountability.
- 6 . Participation.
- 7 . Rule of law.
- 8 . Responsiveness.
- 9 . Voice and Accountability.
- 10 . Political Effectiveness.
- 11 . Government Effectiveness.
- 12 . Regularity Quality.
- 13 . Control of Corruption .
- 14 . International Organization of Supreme Audit Institutions.

۱۵. بیانیه لیما در نهمین کنگره ایتنوسای (سازمان بین‌المللی مؤسسات عالی حسابرسی) در سال ۱۹۹۷ در شهر لیما پایتخت پرو به تصویب رسید.

16 . Exceptional circumstances

۱۷. نظریه تفسیری شماره ۸۲/۳۰/۳۹۵۲ مورخ ۱۳۸۳/۵/۲۵ شورای نگهبان در پاسخ به رئیس وقت دانشگاه تهران و نظریه تفسیری شماره ۱۳۷۵/۲۱/۱۱۱۶ مورخ ۱۳۷۵/۹/۱۴ آن شورا در پاسخ به رئیس‌جمهور وقت.

منابع

الف: فارسی

۱. آذر، عادل؛ امیرخانی، طیبه (۱۳۹۱)، بودجه‌ریزی عمومی: نهادهای بودجه‌ریزی و بودجه محلی، تهران: سمت.
۲. امیرارجمند، اردشیر (۱۳۸۱)، «سیاست‌های کلی نظام در پرتو اصل حاکمیت قانون و جمهوریت»، فصلنامه راهبرد، ش ۲۶. ص ۷۰-۹۰
۳. ----- (۱۳۸۵)، جزوه حقوق اداری ایران، کارشناسی ارشد حقوق عمومی دانشگاه شهید بهشتی.
۴. باباجانی، جعفر (۱۳۸۳)، «ارزیابی ظرفیت مسئولیت پاسخگویی نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولت جمهوری اسلامی ایران»، فصلنامه مطالعات حسابداری، ش ۶. ص ۲۶-۵۴
۵. ----- (۱۳۸۳)، «گزارشگری مالی نوین در بخش عمومی»، مجموعه سخنرانی‌ها و مقالات همایش گزارشگری مالی، تحولات پیش روی، تهران: کیومرث.
۶. ----- (۱۳۸۲)، «تحلیل نظری پیرامون سیستم نظارت مالی کشور از منظر پاسخگویی»، مجله بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، دانشکده مدیریت دانشگاه تهران، ش ۳۱. ص ۷۷-۱۳۰
۷. ----- (۱۳۹۲)، حسابداری و کنترل‌های مالی دولت، تهران: دانشگاه علامه طباطبایی، چ دهم.
۸. بادامچی، علی؛ رنجبری، ابوالفضل (۱۳۹۳)، حقوق مالی و مالیه عمومی، تهران: مجد، چ دوازدهم.
۹. بنایی اسکویی، مجید (۱۳۹۴)، «جایگاه و قلمرو مصوبات هیأت‌های امنای دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزشی و پژوهشی»، فصلنامه پژوهش حقوق عمومی، ش ۴۷. ص ۳۶-۶۹
۱۰. حسینی عراقی، حسین (۱۳۸۳)، حسابرسی دولتی، دانشکده امور اقتصادی، چ دوم.

۱۱. دانشفرد، کرم‌الله؛ قزلباش، حسن (۱۳۸۹)، «بررسی نقش گزارش تفریغ بودجه در اعمال نظارت پارلمانی بر عملکرد دولت»، مجله حسابداری مدیریت، ش ۴، ص ۹۳-۱۰۳
۱۲. دباغ، سروش؛ نفری، ندا (۱۳۸۸)، «تبیین مفهوم خوبی در حکمرانی خوب»، نشریه مدیریت دولتی، دوره ۱، ش ۳، ص ۱۸-۳
۱۳. زارعی، محمدحسین (۱۳۷۶)، «تحلیلی از پیوند حقوق اداری و مدیریت دولتی بر پایه حاکمیت قانون»، فصلنامه مدیریت و توسعه، ش ۳۸، ص ۲۷-۴۴
۱۴. راسخ، محمد (۱۳۹۰)، نظارت و تعادل در نظام حقوق اساسی، تهران: دراک، چ دوم.
۱۵. شیائوکامپو، سالواتور؛ توماس، دانیل (۱۳۸۹)، مدیریت هزینه‌های عمومی، ترجمه گروه مترجمان دفتر مطالعات برنامه و بودجه مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی.
۱۶. عباسی، ابراهیم (۱۳۸۹)، رویکردهای پیشرفته در بودجه‌ریزی دولت، تهران: سمت.
۱۷. مرکز مالگیری، احمد (۱۳۸۵) حاکمیت قانون: مفاهیم، مبانی و برداشت‌ها، تهران: مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی، چ اول.
۱۸. مشهدی، علی (۱۳۹۱)، صلاحیت تخییری: نظام حقوقی صلاحیت‌های تخییری در قوه مجریه، تهران: معاونت تحقیقات، آموزش و حقوق شهروندی معاونت حقوقی ریاست جمهوری، چ اول.
۱۹. مشهدی، علی؛ دارایی، علی؛ قارلقی، صدیقه (۱۳۹۹)، «شرایط استثنایی و استثناء حاکمیت قانون»، فصلنامه علمی پژوهش‌های نوین حقوق اداری، سال دوم، ش ۴، ص ۳۹-۵۶
۲۰. مؤتمنی طباطبایی، منوچهر (۱۳۸۴)، حقوق اداری، تهران: سمت.
۲۱. نقیبی مفرد، حسام (۱۳۹۶)، حکمرانی مطلوب در پرتو جهانی شدن حقوق بشر، تهران: مؤسسه مطالعات و پژوهش‌های حقوقی، چ دوم.
۲۲. ویژه، محمدرضا (۱۳۹۰)، مبانی نظری و ساختار دولت حقوقی، چ اول، تهران: جنگل.

۲۳. هداوند، مهدی (۱۳۸۴)، «حکمرانی خوب، توسعه و حقوق بشر»، نشریه حقوق اساسی، سال سوم، ش ۴، ص ۸۶-۵۲

ب: لاتین

1. Committee of Experts on Public Administration (2006), **Definition of basic concepts and terminologies in governance and public administration**, The UN Economic and Social Council, New York.
2. Egbide, Ben- Caleb and Agbude, Godwyns Ade (2012), "Good Budgeting and Good Governance", **The Public Administration and Social Policies Review** ,IV Year, No. 29.
3. IFAC (2001), **Governance in the Public Sector: A Governing Body Perspective**.
4. INTOSAI-P10 (2007), **Mexico Declaration On SAI Independence**.
5. Lord Sharman of Redlynch (2001), "Holding to Account", **the Review of Audit and Accountability for Central Government**, (www. hm-treasury. gov. uk)
6. Maher, Neva (2015), "How Supreme Audit Institution Should Perform and is to be Managed for External Audit", Available at: <https://fliphtml5.com/bjmv/vwfj/basic>.
7. Mayne, John (2006), "Audit and evaluation in public management: challenges, reforms, and different roles", **The Canadian Journal of Program Evaluation**, Vol. 21.
8. OECD (2002), **Best Practices for Budget Transparency**. Available at: [www. Oecd. Com](http://www.Oecd.Com).
9. Sutcliffe (2002), **Public Fund Digest**, International Federation of Accountants(IFAC), (www. ifac. org).
10. Unescap (2004), **What is good governance?**

References

- 1- Azar, Adel; Amirkhani, Tayebbeh (2012), **General Budgeting: Local Budgeting Institutions**, Tehran: Samt Publication.
- 2- Amir Arjmand Ardeshir(2002), "The general policies of the system in the light of the principle of the rule of law and the republic", **Rahbord Quarterly**, Vol 26, PP.70-99
- 3- Amir Arjmand Ardeshir(2005) ,**Iranian Administrative Law Booklet**, Master of Public Law, Shahid Beheshti University
- 4- Babajani, Jafar (2004), "Assessing the Accountability Capacity of Accountability and Financial Reporting System of the Government of the Islamic Republic of Iran", **Quarterly Journal of Accounting Studies**, Vol. 6. pp. 54-26
- 5- Babajani Jafar (2004), "New Financial Reporting in the Public Sector", a collection of lectures and articles of the Financial Reporting Conference, Developments, Tehran: Kiomars
- 6- Babajani Jafar (2003), "Theoretical Analysis of the country's Financial Supervision System from the Perspective of Accountability", **Journal of**

- Accounting and Auditing Studies, Faculty of Management, University of Tehran, Vol. 31, pp. 130-77
- 7- Babajani Jafar (2013), Accounting and Financial Controls of the Government, Tehran: Allameh Tabatabai University, 10th edition.
- 8- Badamchi, Ali; Ranjbari, Abolfazl (2014), Financial Law and Public Finance, Tehran: Majd, Twelfth Edition.
- 9- Banai Oskooi, Majid (2015), "Status and scope of approvals of boards of trustees of universities and educational and research institutions", Quarterly Journal of Public Law Research, Vol. 47, pp. 69-36
- 10- Hosseini Iraqi, Hossein (2004), Government Audit, Faculty of Economics, Second Edition
- 11- Daneshfard, Karmallah; Ghezelbash, Hassan (2010), "Study of the Role of Budget Appropriation Report in Parliamentary Oversight of Government Performance", Journal of Management Accounting, Vol. 4. pp. 103-93
- 12- Dabbagh, Soroush; Nafri, Neda (2009), "Explaining the Concept of Good in Good Governance", Journal of Public Management, Volume 1, Issue 3, pp. 3-18
- 13- Zarei, Mohammad Hossein (1997), "An Analysis of the Relationship between Administrative Law and Public Management Based on the Rule of Law", Quarterly Journal of Management and Development, Vol. 38, pp. 44-27
- 14- Rasekh, Mohammad (2011), Supervision and Balance in the Constitutional Law System, Tehran: Drak, Second Edition.
- 15- Xiaocampo, Salvatore; Thomas, Daniel (2010), Public Expenditure Management, Translation of the Translation Group of the Office of Program and Budget Studies of the Research Center of the Islamic Consultative Assembly.
- 16- Abbasi, Ebrahim (2010), Advanced Approaches in Government Budgeting, Tehran: Samat.
- 17- Malmiri Markaz, Ahmad (2006) Rule of Law: Concepts, Principles and Perceptions, Tehran: Research Center of the Islamic Consultative Assembly, First Edition.
- 18- Mashhadi, Ali (2012), Discretionary Jurisdiction: The Legal System of Discretionary Jurisdiction in the Executive Branch, Tehran: Vice President for Research, Education and Citizenship Legal Vice President, First Edition
- 19- Mashhadi, Ali; Daraei, Ali; Gharleghi, Sedigheh (1399), "Exceptional Conditions and Exceptions to the Rule of Law", Scientific Quarterly of New Research in Administrative Law, Second Year, Vol. 4. pp. 56-39
- 20- Motameni Tabatabai, Manouchehr (2005), Administrative Law, Tehran: Samt Publication.
- 21- Naghibi Mofrad, Hesam (2017), Good Governance in the Light of Globalization of Human Rights, Tehran: Institute of Legal Studies and Research, Second Edition
- 22- Vije, Mohammad Reza (2011), Theoretical Foundations and Structure of the Rule of Law, First Edition, Tehran: Jangal Publication.
- 23- Hadavand, Mehdi (2005), "Good Governance, Development and Human Rights", Journal of Constitutional Law, Third Year, Vol. 4. pp. 86-52.

