



## چالش‌های قانونی نظارت دیوان محاسبات کشور در مقابله با فساد مالی و جرائم ناشی از آن در دستگاه‌های اجرایی

مهری حقیقی<sup>۱</sup>  
سعیدرضا ابدی<sup>۲</sup>  
اصغر عربیان<sup>۳</sup>  
محمد جلالی<sup>۴</sup>

تاریخ دریافت مقاله: ۹۷/۵/۲ تاریخ پذیرش نهایی: ۹۷/۷/۲۹

### چکیده

دیوان محاسبات در راستای اعمال وظیفه خود حسب اصول ۵۴ و ۵۵ قانون اساسی اقدام به حسابرسی، رسیدگی و مراقبت جهت عدم تجاوز هزینه از اعتبارات مصوب و هزینه هر وجه در محل خود می‌نماید که در صورت صحت انجام فرآیند، نقش بسزایی در مقابله با فساد اداری-مالی داشته و کاهش تخلفات مالی و جرائم ناشی از آن در دستگاه‌های اجرایی حاصل می‌شود. لکن بسیاری از نواقص موجود در سیستم نظارتی، اداری و... اعم از اشکالات ناشی از قانون از جمله: تعدد، تعارض، نقص، ابهام، اجمال و... و سایر ایرادات مرتبط با آن از جمله تفسیر نامناسب و جهل به قانون و... منجر به ضعف نظارت دیوان محاسبات می‌گردد که با توجه به گستره بستر فساد اداری-مالی در ایران و نهادینه شدن آن، نیازمند بازنگری در جایگاه نظارتی دیوان محاسبات و اصلاح برخی رویه‌های حقوقی اتخاذی هستیم. این تحقیق با روش اسنادی و کتابخانه‌ای نسبت به بررسی نقش دیوان محاسبات در مقابله با فساد اداری-مالی و جرائم ناشی از آن پرداخته و به این نتیجه دست یافت که دیوان محاسبات علی-رغم انتظار، سهم بسیار ضعیفی از مقابله با فساد اداری-مالی را بدلیل چالش‌های حقوقی عنوان شده دارد. که در نهایت با ارایه راهکارهایی سعی در تقویت این نقش خواهیم داشت.

<sup>۱</sup> دانشجوی دوره دکتری، دانشکده حقوق، الهیات و علوم سیاسی حقوق عمومی، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد علوم و تحقیقات، تهران، ایران. haghhighimehri@yahoo.com  
<sup>۲</sup> دانشیار گروه حقوق عمومی، دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران. (نویسنده مسئول): Saeeda@yahoo.com  
<sup>۳</sup> استادیار گروه فقه و حقوق، دانشکده حقوق، الهیات و علوم سیاسی، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد علوم و تحقیقات، تهران، ایران. a.arabian42@gmail.com  
<sup>۴</sup> استادیار گروه حقوق عمومی، دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران. mdjalali@gmail.com

## کلید واژه‌ها

نظارت، فساد مالی، تخلفات و جرایم، دیوان محاسبات کشور، دستگاه‌های اجرایی.

## مقدمه

مهار یا کنترل قدرت یکی از مفاهیم محوری در طول تاریخ اندیشه حقوق اداری بوده است. با اینکه قدرت حکومت برای تحقق بخشیدن به بسیاری از ارزش‌ها در جامعه (از قبیل عدالت، آزادی و برابری) ضروری است، اما هر حکومتی ممکن است فاسد شود و ارزش‌هایی که قرار بوده ترویج و تقویت کند، ویران نماید. (Jackson & Tushnet, 1999:19) لذا ابزار نظارتی گوناگونی برای جلوگیری از این مساله در نظر می‌گیرند که یکی از این سازوکارها تفکیک قواست که دیوان محاسبات بعنوان یکی از ابزارهای نظارت پارلمان بر قوه مجریه می‌تواند نقش عمده‌ای در مقابله با فساد اداری-مالی ایفا نماید. در این تحقیق بدنبال پاسخ به این سوال هستیم که: "چالش‌های قانونی نظارت دیوان محاسبات کشور در مقابله با فساد اداری-مالی چیست و دیوان محاسبات در ایفای این وظیفه چه سهمی را داراست؟"

اصولاً تعریف قابل قبول همگانی در مورد فساد اداری-مالی وجود ندارد و در تمامی تعاریف ارایه 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 اداری-مالی، آن را به معنی "سوءاستفاده از منصب عمومی برای نفع شخصی" دانسته اما وب‌گاه شفافیت تعریف جامع‌تری از فساد اداری-مالی ارایه داده و فساد اداری-مالی را هرگونه سوءاستفاده سیاسی-اقتصادی می‌داند. فساد اداری-مالی استفاده از قدرت گروهی و عمومی برای بدست 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 اداری-مالی در بخش دولتی فراهم می‌کند. با توجه به تعاریف مذکور فساد اداری-مالی در بردارنده مصادیق متنوع و مختلفی است و الزاماً نمی‌توان در یک فعل یا عنوان مجرمانه واحد قرار داد. (فاضلی نژاد، ۱۳۹۴-۱۳۹۵: ۵۶) گفته می‌شود گسترش و افزایش فساد اداری-مالی عمدتاً معلول برنامه‌های نیمه‌کاره و غیرمنسجم اقتصاد بازار آزاد است. (ذاکرحالهی، ۱۳۸۸: ۴۴) همچنین فساد اداری-مالی را می‌توان به سوءاستفاده از موقعیت عمومی برای نیل به نفع شخصی تعریف کرد. مصادیق بارز فساد اداری-

مالی عموماً عبارتند از: سوءاستفاده از موقعیت اداری یا نقض مقررات برای کسب منافع شخصی خود یا افراد دیگر، خویشاوندگماری، رشوا و تشا، پول شویی<sup>۳</sup>، تصاحب دارایی‌های نامعلوم، تصاحب یا کنترل دارایی بوسیله خویشاوندان، پنهان سازی اموال نامشروع، تشویق و تحریک فرد دیگر برای انجام این اعمال و خریداری. (انصاری، ۱۳۸۷: ۳۸) و ... از نظر آژانس توسعه بین‌المللی (USAID) فساد اداری-مالی، چالش جدی در سر راه توسعه است در قلمرو سیاسی، فساد اداری-مالی از طریق وارونه کردن فرآیندهای رسمی دموکراسی اداره خوب جامعه را تحلیل می‌برد. فساد اداری-مالی در انتخابات و هیات‌های مقننه باعث کاهش در پاسخگویی و نمایندگی در امر خط‌مشی‌گذاری می‌شود (در صورت فساد اداری-مالی قانونگذار، خط‌مشی-گذاری واقعی نیست بصورت عمومی تر فساد اداری-مالی قابلیت‌های نهادی حکومت را از بین می‌برد زیرا به رویه‌ها توجه نمی‌شود منابع بلعیده می‌شوند<sup>۳</sup> و مقامات بدون توجه به عملکرد استخدام می‌شوند یا ارتقاء می‌یابند. در چنین وضعیتی فساد اداری-مالی پایه‌های مشروعیت حکومت و ارزش‌های دموکراتیکی چون اعتماد و مدارا را نابود می‌کند<sup>۴</sup> بهرحال در پاسخ به سوال مقاله به این نتیجه رسیدیم که علی‌رغم در اختیار داشتن ابزارهای قانونی و اجرایی، دیوان محاسبات سهم اندکی از مقابله با فساد اداری-مالی را برعهده دارد که ناشی از چالش‌های متعددی است که بخشی از آنها به قانون برمی‌گردد که یا بطور مستقیم معضلاتی را بوجود می‌آورد از جمله تعارض، تعدد و... و یا در ارتباط با قانون است که تفسیر نامناسب، جهل به قانون و... را می‌توان برشمرد.

بهرحال اقدامات مغایر قانون همواره جنبه جزایی نداشته و بعنوان جرم مطرح نمی‌باشند؛ لکن نقض مقررات اداری تلقی خواهد گردید، که دیوان محاسبات صالح به رسیدگی است و می‌توان مدعی شد هر جرمی قطعاً تخلف هم محسوب می‌گردد اما هر تخلفی واجد وصف مجرمانه نمی‌باشد. این وصف مجرمانه خود در دو بخش فساد اداری و مالی قابل طرح و بررسی است بطور مثال استخدام یک فرد با پارتی بازی متضمن فساد اداری است که ممکن است جنبه مالی بیابد یا خیر، اما اخذ رشوه قالب فساد مالی بودن قوی تری را در خود دارد، البته جرائمی مانند قوم‌گرایی وجه فساد اداری پررنگتری را بدنبال خواهد داشت.

<sup>۱</sup> که بموجب تبصره ماده ۳۶ قانون مجازات اسلامی مصوب ۱۳۹۲ و همچنین فصل یازدهم از قانون مجازات اسلامی کتاب پنجم و نیز قانون تشدید مجازات مرتکبین ارتشاء، اختلاس و کلاهبرداری مصوب ۱۳۶۴/۶/۲۸ جرم‌انگاری گردیده است.  
<sup>۲</sup> که در ایران قانون مبارزه با پولشویی مصوب ۱۳۸۶/۲/۱۱ و آیین‌نامه اجرایی آن به تصویب رسیده است.

<sup>۳</sup> Siphoned off

<sup>۴</sup> USAID Anti-Corruption programs, 2000

بهرحال در این مقاله پس از ذکر مقدمه، اختصاراً دستگاه اجرایی مورد تعریف و تحدید واقع می‌گردد تا حوزه عملکردی دیوان محاسبات تبیین گردد سپس انواع فساد اداری-مالی مورد لحاظ قرار می‌گیرد و بعد از آن به نقش نظارتی دیوان محاسبات پرداخته می‌شود که با رویکرد مجرمانه به موضوع نگرینسته شده و به تفصیل در دو بخش چالش‌های قانونی و چالش‌های در ارتباط با قانون مورد بررسی قرار می‌گیرد.

### ۱- فساد در دستگاه‌های اجرایی؛ از تخلف اداری تا جرم مالی:

در مواد ۲، ۳ و ۴ قانون محاسبات عمومی کشور مصوب ۱۳۶۶ و مواد ۱، ۲ و ۴ قانون مدیریت خدمات کشوری مصوب ۱۳۸۶ مصادیق دستگاه‌های اجرایی مورد تعریف قرار گرفته که لازم بذکر است در قانون محاسبات عمومی کشور صرف‌نظر از تعریف مصادیق بطور ویژه دستگاه اجرایی مورد تعریف واقع نشده ولی در ماده ۵ قانون مدیریت خدمات کشوری علاوه بر ذکر مصادیق به تعریف دستگاه اجرایی پرداخته و عنوان داشته: "کلیه وزارتخانه‌ها، موسسات دولتی، موسسات یا نهادهای عمومی غیردولتی، شرکت‌های دولتی و کلیه دستگاه‌هایی که شمول قانون بر آنها مستلزم ذکر و یا تصریح نام است از قبیل شرکت ملی نفت ایران، سازمان گسترش و نوسازی صنایع ایران، بانک مرکزی، بانک‌ها و بیمه‌های دولتی، دستگاه اجرایی نامیده می‌شوند." اینکه آیا در مباحث اداری و مالی می‌توان قائل به تفکیک بود و عدم استناد به ماده ۵ قانون مدیریت خدمات کشوری در امور مالی را عنوان کرد بحث دیگری است ولی در حال حاضر با توجه به رویه اتخاذی موجود استناد به ماده ۵ قانون مدیریت خدمات کشوری مصطلح و مورد استفاده است. بحث دیگر اینکه آیا نظارت دیوان محاسبات، ناظر بر همین دستگاه‌های اجرایی است یا دیگر ارگان‌ها و سازمان‌ها را هم دربر می‌گیرد؟ پاسخ به این سوال در مبحث کلی "صلاحیت دیوان محاسبات" قابل بررسی است. بهر حال؛ در راستای صلاحیت دیوان، سه گروه را مدنظر قرار داده‌اند: ۱- ساختارگرا ۲- بودجه‌گرا ۳- مالکیت عمومی. (شیری‌ده‌پیری، ۱۳۸۲: ۷۰-۷۵) با فرض تحدید چارچوب دستگاه اجرایی و صلاحیت ورود دیوان محاسبات جهت کنترل فساد اداری-مالی در دستگاه‌های اجرایی، فساد را در دو بخش اداری و مالی مورد بررسی قرار می‌دهیم؛ اگرچه این دو به شیوه‌های مختلف در هم گره‌خورده و تنیده‌اند و در موارد بسیاری نمی‌توان آن دو را از هم تفکیک کرد و عموماً یکی بستر آماده‌سازی و تحقق دیگری می‌شود. اما اصولاً تخلفات اداری ساده منجر به جرایم مالی گسترده‌ای می‌شوند که ضمن خروج از صلاحیت دیوان محاسبات جهت رسیدگی، پیگیری از

طریق دیوان محاسبات هم با ابهام روبرو می‌شود.

### ۱-۱- فساد اداری؛ تخلفی اداری:

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 بفرد 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 بشکند درمان دردهای نهادی دیگری آسان‌تر خواهد شد، چنان‌که اصلاح نسبی ضعف‌های نهادی دیگر مهار فساد را آسان‌تر می‌کند (ذاکر صالحی، ۱۳۸۸: ۶۲) از جمله علل فساد، نارسایی‌های نظام اداری است که می‌تواند شامل: ضعف‌گزینش و انتصاب و ارتقای مدیران و تاثیر زیاد نظام سیاسی بر آن، ضعف در نظام ارزیابی، کارآیی کم، ضعف شدید نظام کنترل و نظارت، عدم برنامه‌ریزی مطلوب، نارسایی در هدایت کارکنان، کاهش انگیزش کارکنان، قوانین و مقررات و دستورالعمل‌های دست‌وپاگیر، بی‌دانشی و عدم آگاهی، مهارت، توانایی و انگیزه در برخی از کارکنان و مدیران، جابجایی اهداف سازمان با اجرای خشک دستورالعمل (انضباط اداری) (ذاکر صالحی، ۱۳۸۸: ۹۵) است. البته بنظر نگارندگان تعدد قوانین اصولاً موجد تعارض یا ایجاد گپ و خلایی در اجرا خواهد گردید که منشاء سوءاستفاده و فساد خواهد بود. بیش‌ترین تخلفات اداری مشاهده شده عبارتند از:

- ۱- سهل‌انگاری و کم‌کاری در وظایف محوله
- ۲- تسامح در حفظ اموال، وجوه و اسناد دولتی<sup>۱</sup>
- ۳- عدم رعایت نظم و انضباط اداری
- ۴- سوءاستفاده از موقعیت شغلی<sup>۲</sup>
- ۵- سوءاستفاده مالی (اختلاس و...)<sup>۳</sup>
- ۶- عدم انجام وظایف مدیریتی بنحوی مطلوب
- ۷- اسراف در هزینه‌های اداری<sup>۴</sup>

<sup>۱</sup> که فصل سیزدهم از کتاب پنجم تعزیرات قانون مجازات اسلامی قابل توجه است.

<sup>۲</sup> که در این راستا می‌توان به لایحه قانونی راجع به منع مداخله وزراء و نمایندگان مجلسین و کارمندان دولت در معاملات دولتی و کشوری مصوب ۱۳۳۷/۱۰/۲۲ اشاره داشت؛ همچنین ماده ۱۲۶ قانون مجازات جرایم نیروهای مسح در خصوص نیروهای مسلح قابل ذکر است.

<sup>۳</sup> که قانون تشدید مجازات مرتکبین ارتشاء، اختلاس و کلاهبرداری قابل لحاظ است.

<sup>۴</sup> که قانون نحوه اعمال نظارت بر کاهش هزینه‌های غیرضرور و جلوگیری از تجمل‌گرایی در ۱۳۷۰/۹/۲۷ به تصویب رسیده است.

۸- اعمال سلايق شخصي در امور و اصرار بر آن ۹- تخلف نزديكان مدير به پشتيباني وي  
۱۰- تبعيض بين افراد (ذاکرسالحي، ۱۳۸۸: ۱۳۵) لذا می‌توان مدعی شد فساد اداری اغلب موجب تسهیل زمینه برای فساد مالی می‌باشد به همان نحو که در بالا گفتیم البته نمی‌توان گفت لزوماً فساد اداری باید به فساد مالی منجر شود مثلاً انتصاب فرد از طریق پارتی بازی ممکن است زمینه ساز ایجاد باند و سوءاستفاده‌های مالی گردد و ممکن است صرفاً در حد یک فساد اداری باقی بماند. بموجب ماده ۱ قانون دیوان محاسبات، اعمال کنترل و نظارت مستمر مالی برای پاسداری از بیت‌المال و بموجب ماده ۲ همان قانون حسابرسی یا رسیدگی حساب‌های درآمد و هزینه و ... نیز صورت‌های مالی دستگاه‌ها از نظر مطابقت با قوانین و مقررات مالی و... برعهده دیوان محاسبات قرار گرفته که اقدامات انجام شده را از بعد تخلف اداری مورد بررسی قرار می‌دهد؛ در حالیکه جنبه جرم و فساد اداری- مالی بطور ویژه مورد ملاحظه قرار نگرفته است. بموجب ماده ۲ قانون مجازات مصوب ۱۳۹۲ صرفاً رفتاری جرم تلقی می‌گردد که در قانون برای آن مجازات تعیین شده باشد اما نقض صرف قانون حاوی یک تخلف می‌تواند تلقی گردد. پس تخلفات اداری بسیاری می‌توان یافت که جرم نیستند اما هیچ جرمی را نمی‌توان یافت که مشتمل بر یک تخلف اداری نباشد.

## ۲-۱- فساد مالی؛ پدیده‌ای مجرمانه:

کاری‌ترین ضربت فساد بر پیکر اقتصاد بهم‌ریختن ترکیب مخارج دولت است. سیاست‌مدارانی که فاسد باشند منابع مالی را بیشتر به جاهایی سوق می‌دهند که رشوه‌های کلان عایدشان کند و صدای آن هم در نیاید (Mauro, 1998: 147). فساد مالی از مهم‌ترین دغدغه‌های کنونی جامعه جهانی است که به موازات توسعه دیوان‌سالاری بوروکراسی پیچیده اداری و در نبود سازوکارهای کارآمد مبارزه با آن، به اشکال مختلفی رخ می‌نماید. فارغ از دغدغه‌ها و تلاش‌های فراگیر در درون کشورها برای مبارزه با فساد، در سطح بین‌المللی نیز به ویژه در اواخر قرن بیستم و با گسترش گفتمان "حکمرانی خوب" توجه ویژه‌ای نسبت به این معضل فراگیر صورت گرفت و تلاش‌های سازمان ملل متحد نهایتاً منجر به صدور اعلامیه مجمع عمومی آن سازمان علیه فساد و رشوه‌خواری در ۱۶ دسامبر ۱۹۹۶ گردید. این اعلامیه علی‌رغم نداشتن ضمانت اجرا تعاریف جامعی را از اعمال فسادآلود ارائه نموده و همچنین دولت‌ها را به انجام اقدامات ضروری برای اتخاذ قوانین علیه این رویه‌ها موظف می‌کند، از جمله توسعه یا کنترل موازین حسابرسی و همین‌طور تنظیم ضوابط شغلی مناسب و موازین رفتار شایسته

(رنجبر، ۱۳۸۴: ۱۱۲). بهرحال فساد مالی استفاده از قدرت گروهی و عمومی برای بدست 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 دربردارنده مصادیق متنوع و مختلفی است و الزاماً نمی‌توان در یک فعل یا عنوان مجرمانه واحد قرار داد. (فاضلی‌نژاد، ۱۳۹۴-۱۳۹۵: ۵۶) تانزی می‌گوید فساد نقش "تخصیص دهنده دولت" را از مسیر طبیعی منحرف می‌سازد:

۱- از طریق استفاده دل‌بخواه (بی‌ضابطه) قوانین و مقررات که در نتیجه، بعضی افراد بر دیگران مقدم شمرده می‌شوند این امر در تخصیص سهمیه واردات، اعتبارات کم‌بهره (سوبسیددار) و جواز منطقه‌ای و جواز کسب، اهمیت دارد.

۲- از طریق واگذاری کارهای دولتی یا خریدها و قراردادهای به کسانی که نه بدان سبب که می‌توانند کار را به نازل‌ترین قیمت انجام دهند بلکه به سبب ارتباطات و رشوه‌هایی که می‌پردازند رقیبان را کنار می‌گذارند.

۳- از طریق استخدام و ارتقای مقام بی‌ضابطه افرادی که بر پایه معیارهای واقعی و منصفانه گزینش نشده یا ترفیع نگرفته‌اند. گزینش چنین افرادی بلایی برای اقتصاد کشور است نه فقط به این سبب که کیفیت تصمیم‌هایی که این افراد می‌گیرند پایین است و شمار خطاها افزایش می‌یابد بلکه سبب دیگر آنست که اشخاص توانا و با کفایت که در شبکه ارتباطات دستشان بجایی بند نیست عطای بعضی از شغل‌های دولتی را به لقایش می‌بخشند (تانزی، ۱۳۷۴: ۲۹).

فساد نه تنها بر کاهش بهره‌وری اقتصادی موثر است عقلانیت اقتصادی<sup>۱</sup> را هم تحت تاثیر قرار می‌دهد بگونه‌ای که اگرچه دولت‌ها سعی دارند با قوانین و عقلا جامعه، یک اقتصاد صحیح و درست حاکم کنند ولی فساد اداری این تصمیمات را بی‌اثر کرده و هرج و مرج اقتصادی بوجود می‌آید زیرا پروژه‌های سنگین دولت بر اساس زدوبندها با مقامات دولتی صورت می‌گیرد و نتیجه این پروژه‌ها از نظر اقتصادی بی‌ارزش و پرهزینه می‌شود (ذاکر صالحی، ۱۳۸۸: ۷۰). اصلی‌ترین بستر تحقق فساد مالی در بخش دولتی در تمامی نظام‌های حقوقی هنگامه هزینه‌کرد منابع عمومی در قالب اجرای بودجه می‌باشد، از این رو یکی از مبانی و اهداف اصلی

<sup>۱</sup> Economic Rationality

نظارت بر بودجه جلوگیری از تالی فاسدهای اجرای بودجه که از جمله مهم‌ترین آنها بروز فساد مالیست، می‌باشد. لکن در ماده ۲۵ قانون دیوان محاسبات رسیدگی به جنبه جرم اقدامات انجام شده در حیطه صلاحیت مرجع قضایی واقع گردیده و دیوان محاسبات اختیاری در سروسامان دادن به جرایم واقع شده در دستگاه‌های اجرایی ندارد.

## ۲- نقش نظارتی دیوان محاسبات در مقابله با جرم فساد اداری - مالی:

اهمیت توجه به بحث فساد و راهکارهای مقابله و مبارزه با این پدیده بالاخص بدلیل آثار سویی است که فساد و بویژه فساد مالی بر تمام ابعاد ساختار سیاسی یک جامعه در بردارد، از جمله اینکه فساد مالی توسعه اقتصادی را کند و تضعیف می‌کند، پایداری سیاسی و حقانیت دولت را با چالش مواجه می‌سازد، باعث تضعیف ساختار و زیربنای اجتماعی می‌گردد، تسهیم منابع بین بخش‌های حیاتی توسعه را به خطر می‌اندازد و فرصت‌های غیرقانونی را تشویق می‌کند و تداوم می‌بخشد Conceptualizing corruption (www.icae.org.hk/news/issueoeng/button4.htm) دیوان محاسبات نقش بسزایی در کاهش جرایم ارتكایی در دستگاه‌های اجرایی می‌تواند داشته باشد مشروط به اینکه بستر برای اعمال این نقش فراهم باشد که در ذیل فساد اداری - مالی را بعنوان پدیده ای مجرمانه خواهیم شناخت و سپس چالش‌های پیش روی دیوان محاسبات در مقابله با این پدیده را مورد بررسی قرار می‌دهیم:

### ۲-۱- فساد مالی، پدیده ای مجرمانه:

برخی از انواع جرایمی که می‌تواند موردنظر 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 موسسات و شرکت‌های وابسته به دولت ۵- انجام معامله و خریدوفروش 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 آگهی‌های تجاری دروغین و... با وجود گسترش دامنه و شیوع این نوع جرایم عکس‌العملی چندان جدی نمی‌بینیم زیرا در بسیاری از موارد کشف نمی‌شود از سوی دیگر مجریان و قوای انتظامی نیز معمولاً به جرایم طبقات پایین توجه کرده و چندان دقتی روی جرایم مقامات عالی‌رتبه ندارند (ذاکر صالحی، ۱۳: ۵۵). برخی از این جرایم از جمله اختلاس، ارتشاء، جعل، کلاهبرداری،



رباخوااری، خیانت در امانت، تصدی بیش از یک شغل، دریافت از دو صندوق، و... جرم انگاری شده و در قوانین مختلفی مثل قانون مجازات، قانون تشدید مجازات مرتکبین ارتشاء اختلاس و کلاهبرداری، منع تصدی بیش از یک شغل، منع دریافت از دو صندوق و... مستندی جهت نظارت یافته اگرچه دیوان محاسبات صالح به رسیدگی به جرم نمی‌باشد لکن ماده ۲۵ قانون دیوان محاسبات کشور، تکلیف اعلام به مرجع قضایی را به دیوان محاسبات اعطا نموده است؛ اما در خصوص بسیاری از جرایم از قبیل سوءاستفاده از موقعیت، استخدام نیرو با رابطه‌بازی و... جرم انگاری صورت نگرفته و یا حداقل بصورت شفاف و واضح مطمح نظر قانونگذار قرار نگرفته و علی‌رغم تاثیر مالی این جرایم و تخلفات دیگر و تاثیر غیرمستقیم در بودجه، اصولاً اینها مورد نظارت دیوان محاسبات قرار نگرفته یا لاقلاً دست‌آویز قانونی جهت نظارت دیوان مشاهده نمی‌شوند. در واقع اینها تخلفات نانوشته‌ای هستند که بر بودجه، اقتصاد و امور مالی کشور موثر می‌باشد اما سهم ضعیفی از نظارت را دارند لذا بسیاری از مقامات متخلف با انطباق ظاهر اقدامات با قانون و یا اینکه با استفاده از خلاءهای قانونی با توجه به اشراف و اطلاع از آن از نظارت می‌گریزند و هیچ فاکتوری برای جلوگیری از این مسله نیست. البته به نظر می‌رسد با توجه به بسترهای مذهبی و فرهنگی کشور و تقویت و نهادینه‌کردن ارزش‌های اخلاقی و تدوین قوانین مستحکم و همخوان با ارزش‌ها و ترویج این ارزش‌ها و تقویت بنیه اخلاقی و علمی ناظرین و حساب‌رسان در برخورد با این تخلفات قطعاً راهگشای بسیاری از چالش‌ها و نارسایی‌های موجود خواهد بود. 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 هزینه‌کرد بودجه عمومی حجم عظیمی از نقدینگی را وارد چرخه مالی کشور می‌نماید و همین امر زمینه‌ساز رخداد انواع فسادهای مالی می‌باشد، مکانیزم‌های نظارت بر بودجه باید بنحوی باشد که توجه ویژه‌ای به امر مقابله با فساد مالی داشته باشد. از اینرو 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: ۴۷).

بارزترین مصادیق فساد مالی در نظام‌های حقوقی که در مورد عمده آنها نیز جرم‌انگاری گردیده است عبارتند از: رشوه،<sup>۱</sup> اختلاس،<sup>۲</sup> رانت‌جویی یا رانت‌خواری،<sup>۳</sup> تقلب،<sup>۴</sup> سوءاستفاده از موقعیت،<sup>۵</sup> تبعیض و تبارگماری (الیگارشی فامیلی)،<sup>۶</sup> قوم‌گرایی<sup>۷</sup> و پارتی‌بازی<sup>۸</sup> دامنه اعمال فسادپذیر چنان گسترده است که یک نظام حقوقی هرچند کامل و جامع، اما نمی‌تواند تمامی مصادیق فساد مالی را احصاء کرده و جرم‌انگاری نماید. در حقیقت در یک تحقیق صورت‌گرفته در خصوص مصادیق قانونی فساد مالی در نظام حقوقی ایران، نویسنده بیش از ۲۷ مورد از مصادیق آن را در قوانین مختلف بر شمرده است که قانون‌گذار نسبت به عمده آنان جرم‌انگاری نموده است (همدمی‌خطبه‌سرا، ۱۳۸۳: ۸۶-۱۱۲). که در خصوص جرم‌انگاری قانونی می‌توان به این قوانین اشاره داشت: ۱- قانون مجازات اسلامی مصوب ۱۳۹۲<sup>۹</sup> ۲- قانون تشدید مجازات مرتکبین ارتشاء، اختلاس و کلاهبرداری مصوب ۶۴/۶/۲۸. ۳- قانون ممنوعیت اخذ پورسانت در معاملات خارجی ۴- کتاب پنجم قانون مجازات اسلامی (تعزیرات) در فصول پنجم، ششم، هشتم، نهم، یازدهم و سیزدهم که بویژه این دو مورد اخیر مربوط به ارتشاء و ربا و کلاهبرداری و تعدیات مأمورین دولتی نسبت به دولت (مواد ۵۹۸ الی ۶۰۶) می‌باشد. ۵- لایحه قانونی راجع به منع مداخله وزراء و نمایندگان مجلسین و کارمندان دولت در معاملات دولتی و کشوری مصوب ۱۳۳۷/۱۰/۲۲. ۶- قانون ممنوعیت تصدی بیش از یک شغل مصوب ۱۳۷۳/۱۰/۱۱. ۷- قانون مبارزه با پولشویی مصوب ۱۳۸۶/۱۱/۲ و آیین‌نامه اجرایی آن ۸- قانون ارتقاء سلامت اداری و مقابله با فساد مصوب ۹۰/۱۰/۳. ۹- آیین‌نامه پیشگیری و مبارزه با رشوه در دستگاه‌های اجرایی مصوب ۱۳۸۳/۹/۱. ۱۰- قانون جرایم رایانه‌ای مصوب ۱۳۸۸/۳/۵. ۱۱- تبصره ۲۹ قانون بودجه سال ۱۳۴۴ کل کشور. ۱۲- آیین‌نامه اجرایی قسمت اول تبصره ۲۹ قانون بودجه

<sup>1</sup> Bribery

<sup>2</sup> Embezzlement

<sup>3</sup> Rent-seeking

<sup>4</sup> Fraud

<sup>5</sup> Straddling favoritisms

<sup>6</sup> Nepotism

<sup>7</sup> Cronyism

<sup>8</sup> Patronage

<sup>۹</sup> که می‌توان به تبصره ماده ۲۶ قانون مجازات اشاره داشت که عبارتست از: "انتشار حکم محکومیت قطعی در رسانه ملی یا یکی از روزنامه‌های کثیرالانتشار را مربوط به جرایم رشا و ارتشاء-اختلاس-اعمال نفوذ برخلاف حق و مقررات قانونی در صورت تحصیل مال توسط مجرم یا دیگری - مداخله وزرا و نمایندگان مجلس و کارمندان دولت در معاملات دولتی و کشوری- تبانی در معاملات دولتی- اخذ پورسانت در معاملات خارجی- تعدیات مأموران دولتی نسبت به دولت- جرایم گمرکی- قاچاق کالا و ارز- جرایم مالیاتی- پولشویی - اختلال در نظم اقتصادی کشور- تصرف غیرقانونی در اموال عمومی و یا دولتی الزامی است."

سال ۱۳۴۴ کل کشور مصوب ۱۳۴۴/۱۱/۱۸ کمیسیون مشترک دارایی مجلسین. ۱۳- قانون مجازات تبانی در معاملات دولتی ۱۴- قانون ممنوعیت اخذ پورسانت در معاملات خارجی مصوب ۱۳۷۲/۴/۲۷. ۱۵- دستورالعمل تشکیل مجتمع قضایی امور اقتصادی منتشره در روزنامه رسمی به شماره ۱۷۹۰۱ مورخ ۸۵/۵/۲۱. ۱۶- لایحه قانونی نحوه استفاده از اتومبیل‌های دولتی و فروش اتومبیل‌های زائد مصوب ۱۳۵۸/۷/۴. ۱۷- ممنوعیت استفاده از خودروهای با پلاک قرمز<sup>۲</sup> ۱۸- قانون ممنوعیت وزارتخانه‌ها و موسسات و شرکت‌های دولتی از چاپ و انتشار نشریات غیرضرور مصوب ۱۳۶۵/۷/۲۹ و آیین‌نامه اجرایی آن. ۱۹- قانون نحوه نظارت مجلس شورای اسلامی بر انعقاد قراردادها در دستگاه‌های اجرایی. ۲۰- قانون نظارت بر مسافرت‌های خارجی کارکنان دولت مصوب ۱۳۷۳/۶/۲۳. ۲۱- قانون نحوه اعمال نظارت بر کاهش هزینه‌های غیرضرور و جلوگیری از تجمل‌گرایی مصوب ۱۳۷۰/۹/۲۷ و...

البته در ایران برخی تخلفات از جمله تبعیض و پارتی‌بازی جرم‌انگاری نشده و در هیچ جای قوانین از عناوینی همچون تبعیض و پارتی‌بازی استفاده نشده اگرچه شاید در تطبیق اقدام مورد نظر با مصادیق مجرمانه مورد احصاء در قوانین بتوان با عناوین دیگری از جمله رانت- خواری، کلاهبرداری و... موضوع را پیگیری نمود اما احصاء این عناوین بطور مجزا، از الزامات به نظر می‌رسد؛ اما تلاش در جرم‌انگاری در واقع تحدید دامنه‌های یک جرم بوسیله قانون است که با ابزار حاکمیت قانون بتوان چالش‌های ناشی از آن را کاهش داد. بدهیسیت این قانون معیارها و ملاک‌های خاصی دارد که در صورت عدم رعایت آن تبدیل به اهرم و ابزار وقوع تخلف و جرم در دستگاه‌های اجرایی خواهد گردید. بطور نمونه مساله تعدد قانون امکان‌گریز و عدم اجرای قانون را ممکن و یا تسهیل می‌کند که به انجام تخلف یا جرم کمک شایانی خواهد نمود. همچنین مبحث حاکمیت قانون هم بر خود ناظر (دیوان محاسبات) هم مجری ناظر است بعبارتی؛ نظارت خود باید بموجب قانون باشد و انجام نظارت هم طبق قانون عمل آید که در مثال مذکور تعدد قانون به ناظر هم اختیار انتخاب قانون و در واقع سلیقه‌ای شدن آن را می‌دهد که با توجه به عوامل انسانی موجب نقض حاکمیت قانون خواهد شد.

بموجب ماده ۲۵ قانون دیوان محاسبات کشور هرگاه ضمن انجام وظایف به یکی از جرائم عمومی برخورد نماید دادستان دیوان مکلف است برای تعقیب به مراجع قضایی اعلام نماید. این

<sup>۱</sup> که در ماده ۵ استفاده غیرمجاز از اتومبیل دولتی را مشمول مقررات تصرف قانونی در اموال دولت کرده است.

<sup>۲</sup> که در صورت استفاده بدون مجوز متصرف غیرمجاز در اموال عمومی تلقی می‌گردد.

ماده بیانگر عدم صلاحیت دیوان محاسبات در ورود و رسیدگی به جرم است ولی قابل توجه است اعلام جرم ارتكابی به مرجع قضایی نه تنها در صلاحیت دیوان قرار داده شده بلکه جزو صلاحیت تکلیفی آن محسوب می‌شود. اما اینکه بعد از اعلام می‌تواند بعنوان یک طرف دعوا؛ موضوع را پیگیری نماید مسکوت است و ظاهراً حق نظارتی دیوان محاسبات به یک نظارت اعلامی و نه تعقیبی منتهی می‌شود لذا احتمال اینکه سرنوشت این گزارش اعلامی در قوه قضاییه معطل رها شود وجود دارد که می‌توان مدعی شد در راستای افزایش کارایی دیوان محاسبات جهت کاهش جرم در دستگاه‌های اجرایی بهتر بود حق پیگیری و تعقیب موضوع توسط دیوان محاسبات در قوه قضاییه پیش‌بینی می‌گردید. اما بهر حال، نقش دیوان محاسبات در گزارش به مراجع قضایی جایگاه خود را خواهد داشت زیرا همان‌طور که می‌دانیم همواره نظارت منتهی به رسیدگی نخواهد گردید بلکه گاهی صرف اعلام، اثربخشی شایانی در کاهش جرم و جنایت خواهد داشت. البته حسابرس، دادیار و مستشار و... در دیوان محاسبات نیازمند اطلاعات و آگاهی جهت تشخیص این جرم در دستگاه اجرایی می‌باشند و نقش نظارتی دیوان محاسبات در راستای کاهش جرم در همین بخش نمود چشم‌گیری دارد. زیرا اصل ۵۵ قانون اساسی رسیدگی و حسابرسی کلیه حساب‌های وزارتخانه‌ها، موسسات، شرکت‌های دولتی و سایر دستگاه‌هایی که بنحوی از انحاء از بودجه کل کشور استفاده می‌کنند را در اختیار دیوان محاسبات قرار داده؛ همچنین ماده ۱ قانون دیوان محاسبات نظارت مستمر مالی به منظور پاسداری از بیت المال و ماده ۲ همان قانون حسابرسی یا رسیدگی کلیه حساب‌های درآمد و هزینه و.. از نظر مطابقت با قوانین و مقررات مالی و سایر قوانین و ضوابط لازم الاجرا را از تکالیف دیوان محاسبات تلقی نموده است، لذا گستره وسیع این اختیار، انتظار نقش موثرتر دیوان محاسبات در پیشگیری از جرم و یا کاهش آن را بوجود می‌آورد، این درحالیست که افزایش روزافزون فساد در ادارات و دستگاه‌های اجرایی بیانگر ضعف نهادهای ناظر از جمله دیوان محاسبات است که ناشی از عوامل متعددی می‌باشد که در ذیل به بررسی صرفاً چالش‌های حقوقی آن می‌پردازیم:

## ۲-۲- چالش‌های پیش‌روی دیوان محاسبات در مقابله با پدیده مجرمانه فساد اداری-مالی:

چالش‌های متعددی در مقابله با پدیده فساد مشاهده می‌گردد که از آن جمله می‌توان عدم در اختیار داشتن ابزار نوین نظارت از جمله ناهماهنگی با پیشرفت‌های تکنولوژی که نظارت دیوان یک گام عقب تر از سیستم پیشرفته فساد می‌باشد. از دیگر معضلات، عدم تخصص افراد

حسابرس و دادیار و ... در رویارویی با این پدیده مجرمانه است. گاهی چالش‌های نظارت دیوان محاسبات از نقائص قانون موجود و یا ناشی از آن منتج می‌گردد که در این مقاله همین مبحث بطور ویژه مورد بررسی قرار می‌گیرد.

## ۲-۱-۲ - چالش‌های قانونی:

ما معضلات نظارتی دیوان محاسبات کشور را به چالش‌های مربوط به قانون و غیر آن تقسیم می‌کنیم و در بخش اول تعدد، تعارض، نقص و اجمال قانون را بررسی می‌نماییم:

### ۲-۱-۱-۲ - تعدد و تورم قانون:

در ارتباط با مفاسد اداری و مالی قوانین متعددی در کشور ما وجود دارد؛ بنابراین معضل جدی در ارتباط با تنوع قوانین احساس نمی‌شود بلکه مشکل در میزان کارایی، ضمانت‌اجرا و نحوه تحقق آنها، ضعف در تربیت قضات و کارشناسان متخصص، کمبود محاکم تخصصی و فقدان قانون در زمینه مصادیق جدید و پیچیده فساد اداری و مالی و بروزرسانی قوانین قبلی است. به اعتقاد برخی محققان در شرایط موجود مهم‌ترین ابزار فساد مالی و اقتصادی سوءاستفاده از قوانین نامناسب موجود، عدم وجود قوانین و مقررات در پاره‌ای موارد و روشن نبودن بسیاری از قوانین و مقررات است. مقررات صدور مجوزهای مختلف، مقررات تعیین محدوده و مقرراتی که ارزش اقتصادی زیادی بر آنها مترتب است و مقرراتی که بسیاری از هزینه‌ها و اعتبارات را از شمول قانون محاسبات عمومی خارج می‌سازد از این جمله هستند (عباس‌زادگان، ۱۳۸۳: ۱۳۹). در هر حال سه‌گونه قانون در مبارزه با فساد مشاهده می‌گردد؛ دسته اول قوانین و مقرراتی هستند که ناظر به قبل از وقوع و بروز فساد مالی بوده و قانونگذار آنها را بعنوان ابزارهایی جهت پیشگیری از وقوع فساد وضع نموده است. دسته دوم مقرراتی می‌باشند که قانونگذار از طریق ابزارها و دستگاه‌های قانونی و کارکنان دستگاه‌های مذکور و از مجرای اینگونه قوانین و مقررات سعی می‌نماید با یک نظارت همزمان با فعالیت قانونی دستگاه از وقوع فساد جلوگیری نماید. بدیهیست اینگونه قوانین و مقررات نیز تا حدودی جنبه پیشگیرانه داشته ولی بلحاظ اینکه همزمان با وقوع عملیات مالی غیرفاسد صورت می‌گیرد می‌توان از آنها بعنوان قوانین و مقررات جداگانه اشاره نمود. دسته سوم قوانین و مقرراتی هستند که حاکم بر مرحله پس از بروز وقوع فساد می‌باشند و نهایتاً دسته آخر قوانین و مقررات حاکم بر دستگاه‌های نظارتی می‌باشد که در کلیه مراحل وقوع یک عمل فسادبار چه قبل، چه حین و چه بعد از وقوع

آن با اینگونه فعالیت‌های فاسد و نامشروع مبارزه می‌نمایند (منتی‌نژاد، ۱۳۸۴: ۱). دسته اول عبارتند از: قانون اساسی (اصول ۴-۴۳-۴۷-۱۴۲)، قانون مجازات، قانون ممنوعیت دولت از مذاکره و عقد قرارداد راجع به امتیاز نفت با خارجی‌ها مصوب ۱۳۲۳/۹/۱۱، قانون راجع به منع مداخله مصوب ۱۳۳۷، قانون مربوط به رسیدگی دارایی وزراء و کارمندان دولتی مصوب ۱۳۳۷- قانون ممنوعیت تصدی بیش از یک شغل مصوب ۱۳۷۳، قانون ممنوعیت اخذ پورسانت در معاملات خارجی ۱۳۷۲، قانون نحوه اعمال نظارت بر کاهش هزینه‌های غیرضرور و ... مصوب ۱۳۷۰، قانون ممنوعیت ادامه تحصیل کارگزاران کشور در ساعات اداری مصوب ۱۳۷۲ برخی مقررات همزمان با فعالیت دستگاه از فساد جلوگیری می‌کنند که عبارتند از: قانون محاسبات، قانون برنامه و بودجه و... از جمله قوانین و مقررات مبارزه با فساد اداری و مالی بعد از تحقق فساد را چنین می‌توان برشمرد: لایحه قانونی راجع به مجازات مقامات و مسئولانی که برخلاف قوانین و مقررات استخدامی وجوه عمومی را به کارکنان دولت پرداخت می‌کنند مصوب ۱۳۵۹، قانون مجازات، دادگاه موضوع اصل ۴۹ قانون اساسی، دیوان محاسبات، قانون رسیدگی به تخلفات اداری ۱۳۷۳ و از دستگاه‌های مختلط ناظر بر این مبحث می‌توان برشمرد: سازمان بازرسی، کمیسیون اصل ۹۰، وزارت اطلاعات و دیوان محاسبات.

با وجود این حجم 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 بطور روزافزونی افزایش یافته، بطوری‌که در سال ۲۰۰۵ رتبه ایران در میان کشورهای دنیا ۹۵ بوده و در سال ۲۰۱۴ این رتبه به ۱۳۶ افزایش یافته و در این سال ایران در کنار کشورهایی همچون نیجریه، کامرون، قرقیزستان و لبنان قرار گرفته است (Available at: <http://www.transparency.org/cpi2013/results>).

گاهی بر یک اقدام خاص چندین مقرر و قانون تسلط دارد که اولاً ناظر باید نسبت به همه آنها آگاه باشد ثانیاً باید با کمال بی‌طرفی انتخاب کند که کدام قانون بر این اقدام تسلط دارد، با فرض براینکه ناظر، مطلع بر همه این قوانین است (اگرچه بعید به نظر می‌رسد با این همه قانون به‌خاطر سپرده شوند) به دلیل تعدد، قابلیت تفسیر و در نهایت فرار از مجازات را دارند، زیرا در فرض تعدد احتمال نقض یک قانون بوسیله دیگری یا وجود شرط و... وجود دارد، لذا این مساله چند ایراد دارد اولاً حاکمیت قانون متزلزل می‌شود زیرا با مبنا قرار دادن هر یک از این قوانین، دیگری مستندی برای اجرا نمی‌یابد؛ ثانیاً در مرحله مجازات، با تفسیر از قانون دیگری که ملاک حسابرسی یا محاکمه قرار نگرفته از مجازات خواهند گریخت. ثالثاً صلاحیتی تشخیصی و اختیاری در انتخاب نوع قانون، به ناظر اعم از حسابرس و قاضی و... داده شده که

عدم دسترسی به هدف نهایی نظارت را بدنبال دارد و تاسف جایست که ناظر با مولفه‌های فساد اداری که سابقاً گفتیم انطباق بیابد، لذا نه تنها فاتحه حاکمیت قانون را باید خواند بلکه مفهوم نظارت هم تهی می‌شود.

گاهی برخی از مقررات ممکن است صرفاً به این منظور وضع شود که به برخی از مقامات دولتی برای تامین منافع خویش قدرت و اختیار بیشتری ببخشد. غالباً بدرستی، این فراوانی مقررات است که زمینه‌ای مساعد برای فساد ایجاد می‌کند. از سوی دیگر بسته بودن دست مقامات دولتی می‌تواند مقررات را بصورتی خیلی خشک درآورد و گردش مطلوب چرخ‌های اقتصاد و بویژه سازمان را با موانع روبرو سازد. گاه کارگرانی که خواسته‌اند چوب لای چرخ سازمان بگذارند، محکم به مقررات موجود چسبیده‌اند و سازمان را فلج کرده‌اند (تانزی، ۱۳۷۴). گاهی اوقات ممکن است پارلمان دست به انجام کاری بزند که باعث شود تا امکان نظارت مناسب بر حسن اجرای قانون از او گرفته شود. در صورتی که قوانین زیاد و بیش از حد در پارلمان به تصویب برسد و اصطلاحاً تورم تقنینی به وجود آید، قاعدتاً این احتمال وجود دارد که امکان نظارت بر حسن اجرای قانون هم، کمتر و کمتر می‌شود. در این زمینه طرح سوالی مناسب به نظر می‌رسد و آن اینست که آیا افزایش کمیته قانون‌گذاری به خودی خود امری مذموم شمرده می‌شود؟ (ذبیحی، ۱۳۹۲: ۳۲) که بنظر می‌رسد اگر این مساله مضر نباشد مفید هم نخواهد بود و صرف نظر از معایب تعدد و تورم قوانین، تراکم بیش از حد این قوانین بر کیفیت قانون هم تاثیر خواهد گذاشت که آشکار است ضعف در کیفیت قانون‌گذاری به مراتب آثار سوء بیشتری را بدنبال دارد لذا تورم تقنینی حاوی دو اشکال عمده است ۱- حجم اطلاعات و مصوباتی که تسلط بر آن را برای کسانی که نظارت می‌کنند یا مکلف به اجرا هستند خارج از اراده می‌سازد و همچنین موجب آشکار شدن مواردی از تعارض و ... در مصوبات می‌گردد ۲- از سوی دیگر بر کیفیت قانون بسیار تاثیرگذار می‌باشد.

از جمله مواردی که می‌توان در راستای اشکالات این مطلب عنوان کرد، تولید انبوه قوانین در قالب تبصره‌های بودجه است؛ همچنین حاکمیت قانون کار، تجارت و... همزمان با قانون محاسبات عمومی کشور، قانون مدیریت خدمات کشوری، بودجه و... بر دستگاه‌های اجرایی است که منجر به تراکم پرونده‌ها و .. در دیوان محاسبات می‌گردد که در راستای تایید این ادعا صدور احکام متعارض در مورد یک موضوع از هیات‌های مستشاری را می‌توان اشاره کرد.

## ۲-۱-۲- تعارض قوانین

از جمله مشکلات حاصل از تعدد قانون، تعارض آنها در حکم و مصداق است که گاه‌ا در

عمل مشکلات بسیاری را به وجود می‌آورد؛ به هر حال، تعارض قوانین در بردارنده معضلات تعدد قوانین است؛ علاوه بر اینکه این مساله حاوی اشکال بزرگ تری نسبت به تعدد قوانین است زیرا ممکن است در تعدد قوانین همه قوانین همسو باشند و در مسائل جزئی ناقض هم قرار گیرند و یا صرفاً شکل و رویه متفاوت جهت دستیابی به یک هدف صورت گیرد؛ اما اینجا هر یک از قوانین حکم قانون دیگر را نقض می‌کنند لذا احتمال تالی فاسد و انحرافات جدی‌تر پیش خواهد آمد. طبیعتاً هم ناظر و هم منظور دچار اشکالات اساسی خواهند شد، مثلاً از تقابل ماده ۶۸ قانون مدیریت و ماده ۱۰ قانون نفت و.. قانون نحوه پرداخت عیدی و قانون کار که نشان از تعارضات حاصله در رسیدگی‌ها را دارد که با لحاظ هر یک از آنها دیگری محمل اجرا نداشته و رویه‌های اتخاذی در دوره‌های مختلف در دیوان محاسبات متفاوت و متعارض خواهد شد.

### ۲-۱-۳- فقدان سکوت قانون

گاه به جهت سکوت قانون، اجرای امر، معطل رها می‌شود و یا متاسفانه جایگزین و رویه‌ای خلاف دنبال می‌گردد. بطور نمونه بموجب ماده ۶۳ قانون محاسبات اعتبارات جاری و عمرانی منظور در بودجه کل کشور تا آخر سال مالی قابل تعهد و پرداخت است و مانده وجوه اعتبارات مصرف نشده باید به خزانه برگشت داده شود. بسیاری از دستگاه‌های اجرایی جهت عدم استرداد اعتبارات طرح‌های نیمه‌تمام یا در حال اتمام اقدام به تخلفاتی از قبیل سندسازی و.. می‌کنند در حالی که به نظر می‌رسد حکم ماده ۶۳ و اصلاحیه آن حکمی عام است و می‌توان بابت این طرح‌ها ماده را تخصیص زد و به مشکلات دستگاه اجرایی در خصوص چالش‌های اخذ اعتبار و.. توجه نمود و از تشکیل پرونده‌های بی‌حاصل که صرفاً به دنبال اتمام طرح‌های نیمه‌تمام بوده‌اند خودداری کرد و به این وسیله از تحمیل بار مالی و... بر بیت‌المال، دیوان محاسبات و سایر دستگاه‌های ناظر و دستگاه اجرایی جلوگیری کرد.

البته فقدان و سکوت قانون در مورد خود ناظر هم مشهود است، یعنی؛ گاهی هنگام نظارت و در انطباق با مل دستگاه اجرایی قانون مسکوت است گاهی به هنگامه عمل خود دیوان محاسبات مشمول فقدان و سکوت قانون می‌گردد. بطور مثال عدم تصویب قانون آیین رسیدگی در دیوان از شواهد بسیار روشن و قابل ذکر است.

### ۲-۱-۴- نقص و ابهام در قوانین موجود:

در موارد فقدان یا سکوت قانون ما با عدم مواجهیم یعنی تکلیفی در موارد مختلف مشخص نشده است اما در نقص قانون در واقع با قانونی نیمه‌کاره مواجهیم که به مراتب آژرسوء فراوانی



بر آن مترتب است.

نگارش نامناسب قانون که منتهی به ابهام در قانون می‌شود و رویکردهای مختلف در قانون مدنظر قرار نمی‌گیرد منجر به سوءاستفاده از قانون و ایجاد بی‌انضباطی‌های بی‌شمار می‌گردد. همانطور که در صدر هم اشاره داشتیم از جمله نقائص موجود، عدم وجود قانون آیین رسیدگی مصوب مجلس در دیوان محاسبات است که رویه‌ها و سلیقه‌های بکارگیری مواد قانونی و اقدامات مختلف در رسیدگی را شامل می‌شود و از گذر این تفاوت‌ها بی‌عدالتی و سوءاستفاده و... متصور است. در بند الف ماده ۳۶ قانون دیوان محاسبات کشور ایجاد هماهنگی و وحدت رویه در انجام وظایف هیات‌های مستشاری را وظیفه هیات عمومی دانسته است که تصویب دستورالعمل داخلی کفایت از امر نمی‌کند. بویژه بدلیل نقائص فاحش مندرج در آن.

## ۲-۲-۲- چالش‌های در ارتباط با قانون

آنچه در صدر ذکر گردید گوشه‌ای از معضلات مربوط به قانون می‌باشد که ضعف نظارت دیوان محاسبات را در پی خواهد داشت. در بخش دوم چالش‌های حقوقی که می‌توان مدعی شد اصولاً خارج از ماهیت قانون ولی در ارتباط با آن می‌باشد مشروحاً در ذیل بررسی می‌کنیم:

### ۲-۲-۲-۱- اجرای نادرست قانون:

اگرچه قانون مناسب از مرجع صالح صادر گردد؛ جهت حصول نتیجه مطلوب، نیازمند اجرای خوب و مناسب است در غیر اینصورت اهداف تصویب قانون محقق نخواهد شد که می‌توان مدعی شد که در واقع حاکمیت قانون رعایت نگردیده است. هر کشوری در حوزه اقتدار قلمرو جغرافیایی خود قوانین و مقررات لازم‌الاجرائی دارد که باید هم از سوی مجریان و هم از سوی دیگران محترم شناخته شود فقد توان تجربی و عدم اطلاع برخی از مسئولان اجرایی از این اصل واضح و مبرهن، موجب می‌شود قوانین و مقررات لازم‌الاجرا رعایت نشده و دامنه تخلف، آن قدر گسترده شود که قبح آن از بین رفته و تبدیل به رویه گردد (انبارلویی، ۱۳۸۶: ۸۴). بهرحال؛ از جمله مواردی که موجب تسهیل وقوع این مساله می‌شود تعدد و تعارض قوانین است و احتمال اینکه این نقیصه منجر به تداخل صلاحیتی مجری یا قانون ناظر بر یک اقدام شود، فراوان می‌شود به عبارتی بر یک اقدام واحد همزمان چند قانون مترتب می‌شود که موجب سردرگمی ناظر و منظور و ایجاد تخلفات بی‌شماری می‌شود. همچنین تقسیم یک عمل در چند ارگان بطوری که همزمان چندین مجری داشته باشد از دیگر علل وقوع تخلفات مالی محسوب می‌شود.

بنابراین اولاً تصویب قوانین متناسب و مورد نیاز از الزامات و وظایف قوه مقننه است اما اجرای درست و صحیح از تکالیف مجریه محسوب می‌گردد که در واقع این دو مکمل هم هستند زیرا نقص در هریک موجب ناتوانی در حصول نتیجه و هدف نظارت کارآمد می‌گردد؛ لذا هم قانون و هم مجری قانون بر نتیجه حاصله از اجرای قانون موثرند، اگرچه به نظر می‌رسد مجری نقش موثرتری را ایفاء می‌کند. (درویشی، ۸۹-۹۰)

نوع قانون	نوع مجری	نتیجه
خوب	خوب	+
خوب	بد	-
بد	بد	-
بد	خوب	+

بطور مثال اجرای طرح مهرآفرین نمونه‌ای از مصوبات خلاف است که در زمان تصویب خود منجر به معضلات عدیده‌ای گردید.

#### ۲-۲-۲-۲- جهل به قانون:

جهل به قانون، عدم اطلاع از قانون و تفاسیر نابجا و مخالف مفهوم از قانون توسط مدیران و سوءاستفاده از اختیار و ... فشارها و مسایل سیاسی از عمده چالش‌های نظارت است که در این موارد بکارگیری نیروهای بی تخصص و ناکارآمد، منجر به عدم رعایت قانون و یا ایجاد تخلفات و بی‌انضباطی‌های مالی فراوانی می‌شود؛ اگرچه همه قائل به قاعده حقوقی "جهل به قانون رافع مسئولیت نیست" هستند و منجر به مجازات جاهل می‌گردد اما در عمل و رویه عملی مشهود در دیوان محاسبات موارد زیادی مشاهده می‌شود که در راستای جهل به قانون مرتکب تخلف شده و بی‌انضباطی مالی زیادی همراه داشته‌اند؛ که از علل عمده آن عدم تخصص نیروهای انسانی، عدم اطلاع‌رسانی بموقع قوانین توسط سازمان و عدم بکارگیری فن‌آوری‌های نوین چه از سوی کارمند و چه از سوی دستگاه را می‌توان برشمرد و با اتخاذ راهکارهایی در جهت رفع یا کاهش آن می‌تواند نظارت کارآمد را بدنبال داشته باشد. در این بین می‌توان مدعی شد "شایسته‌سالاری" یکی از عوامل موثر در این مساله می‌باشد همانطور که در مبحث فساد اداری عنوان نمودیم عدم اعمال درست انتصابات افراد ضمن کمک به بروز زمینه فساد در ابعاد مختلف از جمله جهل به قانون می‌باشد.

### ۲-۲-۳- تفسیر نامناسب قانون:

تعدد و تعارض قوانین قطعاً منجر به تفسیر قانون خواهد شد، صرف نظر از اینکه ماهیت برخی قوانین به اقتضای انطباق با مصادیق، الزام به تفسیر دارند، در صورت تفسیر نامناسب یا نادرست از سوی ناظر، یا مجری قانون یا قاضی، از چالش‌های مطروحه در ضعف نظارت به شمار خواهد آمد. هرچند، در صورت فرض بر عدم مصادیق نارسایی‌های قانون که در مباحث بالا ذکر کردیم برخی قوانین به دلیل ماهیت خود قابلیت تفسیر گوناگونی دارند که در واقع در صلاحیت مجری یا به تناسب، در صلاحیت ناظر قرار می‌گیرد. که در راستای آن و با سوءاستفاده از اختیار اقدام به تصویب مقررات جدید نموده و قانون مصوب مجلس بلااجرا می‌ماند. لذا هدف از تصویب یک قانون ابتر خواهد ماند و حتی ممکن است در راستای عکس هدف مذکور، مجریان اقدام نمایند. البته این تفسیر منحصر به مجری نیست ناظر(دیوان محاسبات" و قاضی و... هم با تفسیر مختلف و گاهاً متهافت موجب تغییر مسیر یک مقرر و قانون می‌شوند که در ذیل به دو نکته اشاره می‌کنیم:

### ۲-۲-۳-۱- سوءاستفاده از اختیار

مجریه در تصویب قوانین دارای دو صلاحیت تکلیفی و اختیاری است؛ از جمله صلاحیت تکلیفی مجریه تصویب آیین‌نامه‌های اجرایی قوانین مصوب پارلمان و از جمله مصوبات اختیاری می‌توان به برخی مصوبات هیات وزیران اشاره کرد. صرف نظر از حسن و قبح مربوط به این صلاحیت و مراجع مقررات‌گذار، در قوه مجریه گاهی به عمد یا ناعمد مصوباتی به تصویب می‌رسند که در واقع مقدمه عدم اجرای قانون مصوب پارلمان را فراهم می‌آورند و در نهایت به این نتیجه منجر می‌شود که قانون به هدف خود نائل نیاید. طبعاً وقتی زنجیره‌ای از یک نظام جهت دسترسی به نظارت کارآمد مختل شود و کارایی بهینه نداشته باشد در نتیجه نهایی منعکس شده و ضعف نظارت را همراه خواهد داشت. اگرچه مصوبات قوه مجریه تحت نظارت قرار می‌گیرد از جمله هیات تطبیق، محاکم دادگستری، دیوان محاسبات، دیوان عدالت اداری و... لکن اثر این مصوبه در کشور و نهاد مالی را نمی‌توان نادیده گرفت. بطور مثال مصوبه طرح کارآفرین که علی‌رغم لغو آن با توجه به نقض قانون در برهه‌ای و ایجاد اثری از جمله برخی حقوق مکتسب برای کارمندان، پیامدهای ناقض اهداف نظارت این مصوبات را نمی‌توان نادیده گرفت.

## ۲-۲-۳-۲- تصویب مصوبات خلاف قانون:

به موجب اصل ۱۳۸ قانون اساسی اختیار صدور مصوبات با دولت و بموجب قانون نحوه اجرای اصل ۱۳۸ مصوب سال ۶۸ مسئولیت انطباق یا عدم انطباق آن با قانون و همچنین وظیفه اعلام ابطال آن بر عهده رییس مجلس است. قراین و شواهد نشان می‌دهد که نه دولت و نه مجلس به این مهم عنایت لازمه را ندارند مصداق زیر به عنوان یک مشت نمونه خروار ارایه می‌شود: (انبارلویی، ۱۳۸۶: ۲۵۶-۲۵۸)

۱- مقنن در ماده ۶۲ قانون برنامه سوم توسعه اجازه تجدید ارزیابی دارایی‌های ثابت را فقط برای یکبار به شرکت‌های دولتی داده است (نه شرکت‌های دولتی مستلزم ذکر نام) شرکت ملی نفت برای استفاده از مزیت معافیت مالیاتی اجرای ماده ۶۲ بدون آنکه ماده ۶۲ بر آن شمولیت داشته باشد آن را اجرا کرده، وجه مازاد ارزیابی را اندوخته، هیات دولت بدون توجه به ماده ۶۲ موصوف طی مصوبه شماره ۵۴۲۰۶/ت مورخ ۲۹۹۲۱ مورخ ۸۲/۱۱/۱ مقرر داشته که سرمایه شرکت را از محل اندوخته غیرقانونی به مبلغ بیش از ۱۴۶ هزار میلیارد افزایش داده است پس این با نص ماده ۶۲ قانون برنامه سوم در سال حاکمیت برنامه سوم مغایر بوده و رویداد مالی مترتب، به دلیل اثر وضعی بر مالیات شرکت‌ها به عنوان درآمد عمومی در حکم تصرف غیرقانونی در وجوه و اموال دولت در شرکت محسوب می‌شود.

قانونگذار در بند ک از تبصره ذیل تبصره ۶ ماده ۷ قانون برنامه چهارم، مفاد ماده ۶۲ قانون برنامه سوم را برای شرکت‌های مستلزم ذکر نام هم تنفیذ کرده آن‌هم برای یکبار اما بنا به پیشنهاد نفتی‌ها هیات دولت با مصوبه ۱۰۹۴۲۰/ت ۳۵۹۵۵ مورخ ۸۵/۹/۶ یعنی ۳ سال بعد از مصوبه قبلی مجدداً از محل اندوخته مازاد تجدید ارزیابی و سایر محل‌ها که مورد بحث ما نیست سرمایه شرکت را از ۱۴۶ هزار به ۱۹۹ هزار میلیارد ریال افزایش داده و یکبار دیگر شرکت را از مزیت معافیت‌های مالیاتی من‌غیرحق بهره‌مند می‌نماید. نتیجه آنکه شرکت ملی نفت ماده قانونی را که مشمول اجرائش نیست به دلیل اثر وضعی که بر سود و زیان شرکت از طریق معافیت مالیاتی دارد اجرا می‌کند آن‌هم نه یکبار بلکه دوبار و در هر بار هیات دولت به بهانه افزایش سرمایه تلویحاً - عدم رعایت یکبار - ولی هیچ‌یک از دو مصوبه از سوی رییس مجلس مغایر شناخته نمی‌شود چرا؟ برای اینچنین رویکردی چه نامی می‌توان نهاد؟ زرنگی کارگزاران نفتی یا غفلت دولت؟ به نظر نگارنده زرنگی و غفلت به‌علاوه ضعف تئوریک مبانی

استدلال در هیات تطبیق مصوبات دولت با قانون که مسئولیت آن متوجه رییس محترم مجلس است (انبارلویی، ۱۳۸۶: ۲۵۶-۲۵۸).

## ۲-۲-۲-۴- قانون‌گریزی و یا فرار از قانون:

این مولفه را می‌توان عدم اجرای قانون هم دانست. آسیب‌های قانون‌گریزی و فرار از قانون سهم عمده‌ای در ضعف نظارت‌های مالی دارد، که همواره دغدغه گذر از آن، اذهان مقامات دولتی و حکومتی را فراهم نموده "مقام معظم رهبری در شهریور ماه سال ۱۳۸۵ در دیدار هیات دولت ۲۰ شاخص اصول‌گرایی را یادآور شدند و دولت را به مراعات آن توصیه فرمودند: ایشان مسئولیت‌پذیری، پاسخ‌گویی و نیز قانون‌گرایی را از جمله شاخص‌های اصول‌گرایی دانستند" (انبارلویی، ۱۳۸۶: ۲۷۲). یکی از مولفه‌های کاهش بهره‌وری نظارت، قانون‌گریزی است به عبارتی قانون موجود است اما بنا به دلایلی اعم از وجود زمینه‌های فساد که به تفصیل آمده است و عوامل انسانی، منجر به عدم اجرا یا به اصطلاح فرار از قانون می‌شود. بدیهی است هریک از ضعف‌هایی که مطرح می‌شود سهمی در ضعف نظارت و عدم دسترسی به هدف حکمرانی مطلوب و نظارت کارآمد خواهد داشت.

بهرحال؛ موسسات عالی حسابرسی نقش بنیادینی در کنترل اعمال قدرت در نظام‌های دموکراتیک به خصوص کشورهایی که با نرخ بالای فساد مالی و عدم کارآیی در مدیریت منابع عمومی مواجه هستند، ایفا می‌کنند. تقویت دموکراسی در کشورهای درحال توسعه مستلزم پاسخگویی مناسب در ارتباط با منابع عمومی است. فساد و عدم کارایی در استفاده از این منابع مورد توجه روزافزون شهروندان این کشورها می‌باشد، بنابراین در این کشورها موسسه عالی حسابرسی باید بنحوی فعالیت کند که نتایج آن برای شهروندان قابل مشاهده و ملموس باشد. این هدف با دشواری‌های فراوانی روبروست چرا که مسائل مورد بررسی این موسسات بیشتر تخصصی و غیرقابل فهم برای عموم شهروندان جامعه است. بنابراین موسسات در ابتدا باید با ابزارها و روش‌های تخصصی خود اقدام به پاسخ‌خواهی از دستگاه‌های اجرایی نمایند و سپس در مرحله بعد با ادبیاتی قابل فهم نتایج حاصل از اقدامات و فعالیت‌های‌شان را به مراجع ذیربط از جمله پارلمان، قوه مجریه و عموم شهروندان عرضه دارند (فاضلی‌نژاد، ۱۳۹۴-۱۳۹۵: ۶۸).

مقررات و شیوه‌های خاص حسابرسی می‌تواند بویژه در مبارزه علیه فساد اداری موثر اقتد دانش تخصصی حسابرسان و تجارب آنان در تحلیل روابط و فعالیت‌های تجاری پیچیده می‌تواند برای پیگیری موارد فساد اداری و تهیه شواهد لازم برای اجرای قانون بسیار ارزنده باشد

محسوب نمودن فساد اداری به عنوان جرم موجب خواهد شد که در بسیاری کشورها حساب‌برسان و ادارات مالی کشور به آن عنایت داشته باشند (ذاکرسالحی، ۱۳: ۱۱۷). بهر حال دیوان محاسبات کشور در ایران بدلائل چالش‌های حقوقی و قانونی پیش‌گفته به اهداف نظارت کارآمد دست نیافته و افزایش نوع و تعداد تخلفات و جرایم موید این برداشت تلقی می‌گردد.

### نتیجه‌گیری:

تحقق اهداف هر مساله‌ای در گستره دولت اولاً نیازمند تبیین آن، سپس آماده‌سازی بستر فرهنگی و اقتصادی و سازمانی می‌باشد. در خصوص موضوع مانحن‌فیه دستیابی دیوان محاسبات مستلزم اصلاح ساختارهای گوناگونی از جمله ساختار حقوقی و قانونی است. در تحقیق حاضر با بررسی چالش‌های قانونی نظارت دیوان محاسبات، به این مهم دست یافتیم که بحث کیفیت، تعدد، نقص و... اجرا و تفسیر نادرست و... از قانون، رسیدگی دیوان محاسبات را در همه زمینه‌ها بویژه در بحث مبارزه با فساد اداری-مالی مواجه با نقائص عمیق می‌نماید که منجر به عدم کارآمدی نظارت مطروحه می‌گردد؛ زیرا ضمن عدم نقش دیوان محاسبات در پیگیری فعالانه جرایم احصائی در رسیدگیها، در هنگامه جرم‌انگاری نیز با توجه به چالش‌های قانونی مطرح در مقاله، عملکرد ضعیفی از دیوان محاسبات بدست می‌آید. در واقع دیوان محاسبات با ظرفیت‌های قانونی فعلی قادر به نظارت اکمل در خصوص فساد اداری-مالی نیست که در راستای ارایه راهکار، پیشنهاد می‌شود:

- ۱- قوه مقننه و گاهاً مجریه و هر ارگانی که بموجب قانون قابلیت تصویب قانون، آیین‌نامه، تصویب‌نامه، بخشنامه، دستورالعمل و... دارد در تصویب قوانین با دقت و وسواس بسیار نسبت به تصویب آن اقدام نماید زیرا اجرای آن تبعات مختلفی را بر جامعه دارد.
- ۲- تدوین و تنظیم قوانین ساختارها، تشکیلات و رویه‌هایی که بتوانند سازمان نظارتی مجلس را تصویب نموده و راهکارهای موثرتری را بوجود آورد ضروری بنظر می‌رسد (زارعی، محمدحسین، جایگه نظارتی مجلس، ۲۸۵-۲۸۶).
- ۳- مجریه و نهادهای اجرای قانون ضمن احترام به اصول شایسته‌سالاری، بی‌طرفی، انصاف، عدالت و... اقدام به اجرای صحیح قانون متناسب نمایند.
- ۴- اصلاح ایرادات وارد بر قوانین فعلی از جمله رفع تعدد و تعارضات قانون و... و به حداقل رساندن امکان تفسیر و... زیرا از جمله چالش‌ها ماهیت قانون است که خواه‌ناخواه قابلیت تفسیر و برداشت متهافت دارد زیرا برای بیان منظور هرچه تلاش کنیم نقص و اجمال مواد

را برطرف نماییم در هر صورت ناگزیریم از کلمات استفاده کنیم که با توجه به دو پهلو بودن برخی کلمات و .....گریز از این مطلب راهی ندارد لکن به حداقل رساندن آن از وظایف مقنن می‌باشد.

۵- جهت اطلاع از قوانین متعدد و متکثر از سیستم متمرکز الکترونیکی و نوین مورد استفاده قرار گیرد.

۶- تدوین استاندارد عملیاتی واحد در همه دستگاه‌ها و الزام به تبعیت همگان به بهره‌گیری از آن

۷- تربیت نیروی انسانی خبره

۸- ایجاد سایتی جهت اطلاع عموم از اقدامات صورت گرفته (که در نهایت منجر به نظارت افکار عمومی می‌شود) جهت دسترسی به اطلاعات و اقدامات انجام شده و نباید به بهانه مسائل سیاسی و امنیتی و... از شفافیت کار یا پاسخگویی دستگاه‌های اجرایی یا دیوان محاسبات کاسته شود. تعریف دقیق چارچوب‌های نکات یا مسائلی که باید در پرده بماند و بقول معروف محرمانه باشد؛ زیرا این رویکرد با توجه به قدرت مجریان دولتی (که دیوان محاسبات نیز به طریقی در زمره آن قرار می‌گیرد، قابلیت سوءاستفاده و فرار از پاسخگویی را خواهد داشت بویژه اینکه اگر در نهایت مردم را مالک منابع عمومی و طبیعی و دولت را صرفاً نماینده این مردم در بهره‌برداری و آرایه خدمات بدانیم چه کسی از خود مردم صالح‌تر به نظارت. عموماً در جوامع جهان سوم با استفاده از مسائل امنیتی و سیاسی و... سعی در پنهان کردن اقدامات انجام شده و در نتیجه نتایج پدید آمده هستند که این رویکرد نیاز به بازبینی و اصلاح دارد.

## منابع و ماخذ:

### الف - فارسی

- ۱- انبارلویی، محمدکاظم. (۱۳۸۶). آسیب‌شناسی مالیه عمومی، چاپ اول، قم: انتشارات وثوق.
- ۲- انصاری، باقر، (۱۳۸۷). زمستان، آزادی اطلاعات، چاپ اول، تهران: انتشارات دادگستر.
- ۳- تانزی، ویتو، (۱۳۷۴) تیر و مرداد فساد، فعالیت‌های دولتی و بازار، ترجمه عزیز کیاوند، گزیده شماره ۱۵۲ و ۱۵۳.
- ۴- درویشی، بابک، جزوه درسی، دوره کارشناسی ارشد، تهران مرکز، نیمسال تحصیلی اول سال تحصیلی ۸۹-۹۰.

- ۵- ذاکر صالحی، غلامرضا. (۱۳۸۸). راهبردهای مبارزه با فساد اداری، چاپ اول، انتشارات جنگل.
- ۶- ذبیحی، محمد. (۱۳۹۲). بررسی تاثیر نظارت پارلمانی در تامین حسن اجرای قانون در ایران، دانشگاه آزاد، واحد اراک.
- ۷- رنجبر، احمد. (۱۳۸۴). چارچوب‌های حقوقی مقابله با فساد مالی، دفتر مطالعات سیاسی، مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی.
- ۸- زارعی، محمدحسین، جایگاه نظارتی مجلس، تهران: مجلس و پژوهش، سال ۱۲، شماره ۴۸
- ۹- شیرینی ده‌پیری، علی. (۱۳۸۲). تابستان، سخنی در صلاحیت دیوان محاسبات کشور، قسمت اول، دانش حسابرسی، سال سوم.
- ۱۰- عباس زادگان، سیدمحمد، (۱۳۸۳)، فساد اداری، دفتر پژوهش‌های فرهنگی.
- ۱۱- فاضلی نژاد، جواد، (۱۳۹۴-۱۳۹۵)، الگوی نظارت مالی برون قوه ای بر بودجه در ایران با مطالعه تبیینی فرانسه، آمریکا و انگلستان رساله دکتری، دانشگاه شهید بهشتی، دانشکده حقوق، حقوق عمومی.
- ۱۲- فکوهی، ناصر، (۱۳۷۵)، شهرپور، توسعه نیافتگی فساد پرور است، صنعت حمل و نقل، شماره ۱۵۳
- ۱۳- منتهی نژاد، صادق، (۱۳۸۴)، جایگاه مبارزه با فساد مالی در قوانین و مقررات اداری، نشریه الکترونیک حقوق، شماره ۱.
- ۱۴- همدی خطبه سرا، ابوالفضل، (۱۳۸۳) فساد مالی (علل، زمینه ها و راهبردهای مبارزه با آن، پژوهشکده مطالعات راهبردی، چاپ اول.

#### ب - انگلیسی

- 1- 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
- 2- Conceptualizing corruption :forms, causes, types and consequences, montesh mosés: www.icae.org.hk/news/Issues/eng/button4.htm
- 3- Jackson, Viki C. and mARK Tushnet, (1999), Comparative Constitutional Law, Foundation Press.
- 4- Wade, William and Christopher Forsyth, (2004), Administrative Law, Oxford niversity press, Ninth Edition.