



## ذی حساب و معاملات دولتی

محمد اعظمی<sup>۱</sup>

لیلا پورنجفی قوشچی<sup>۲</sup>

تاریخ دریافت: ۹۸ ۷/۲۵

تاریخ پذیرش: ۹۸/۹/۱۱

### چکیده

اگرچه به اعتقاد برخی، نظارت و تعدد آن، منجر به کندی امور می‌شود، بنظر می‌رسد فواید نظارت غالب باشد زیرا انضباط مالی، صحت عملکرد و.. از آثار آن محسوب می‌گردد. لذا در حقوق عمومی، نظارت بر دولت به طرق مختلف مطلوب و مورد انتظار است که در قوانین متعددی اعم از اساسی و عادی، مراتب و مراحل برای آن پیش بینی می‌گردد که می‌توان به اصول ۵۳، ۵۴، ۵۵ و ۱۷۳ و یا قوانین دیوان محاسبات کشور، سازمان بازرسی، سازمان حسابرسی و... اشاره داشت. یکی از شیوه‌های نظارت بر دولت، که درونی و نظارت بر خود تلقی می‌گردد، نظارت وزارت امور اقتصادی و دارایی از طریق ذیحساب، بموجب ماده ۳۱ قانون محاسبات عمومی کشور می‌باشد که نظر به کثرت قراردادهای اداری نقش گسترده‌ای در صحت مالی خواهد داشت. این مقاله در واقع نقش ذیحساب را در فرایند قراردادهای اداری مورد بررسی قرار می‌دهد.

**واژگان کلیدی:** ذیحساب، نظارت مالی، قراردادهای اداری، دیوان محاسبات

۱ کارشناس ارشد حقوق جزا و جرم‌شناسی، تهران ایران (نویسنده مسئول) mohamadazami12@yahoo.com  
 ۲ مدرس گروه حقوق، واحد بناب، دانشگاه آزاد اسلامی، بناب، ایران lealapornajafi@yahoo.com

## مقدمه

با توجه به گستردگی سازمان‌های دولتی (در معنای اعم) جهت حسن انجام امور، نظارت در ابعاد گوناگون اداری، قضایی، مالی و... از بدیهیات به شمار می‌آید. که از آن دست نظارت مالی است که در قوانین متعدد و در مراحل مختلف مقرر گردیده، لکن بررسی این مهم که چگونه با وجود مراحل نظارتی، پرونده‌های بسیاری در محاکم عام و خاص از جمله محاکم عمومی دادگستری و دیوان محاسبات و سازمان بازرسی و ... مطرح رسیدگی است، همواره مورد توجه می‌باشد و نیز توجه به نقش و جایگاه هر مرحله نظارتی و نمایاندن نقاط قوت و ضعف آن مرحله در صحت عمل نظارت بی تأثیر نخواهد بود. علی‌ایحال بودجه که مهمترین سند مالی دستگاه حکومتی است و بحث نظارت که مستلزم اجرای دقیق و تطبیق هزینه کردها با قوانین و مقررات جهت دستیابی به استقلال مالی و خودکفایی اقتصادی در ابعاد داخلی و خارجی می‌باشد مشوق ایجاد نظارت به شیوه‌های مختلفی گردیده که با توجه به پذیرش اصل تفکیک قوا در ایران و وظایف هر قوه، بویژه مجریه که عملاً با توجه به نوع عملکرد آن که اجرای مصوبات مقننه و تصمیمات قضائیه را عهده دار است و بیشترین حجم مبادلات اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی را در درون خود جای داده و بالتبع از نظر مادی و مالی منابع بیشتری را در اختیار دارد لذا از آنجاکه «هر اختیاری، مسئولیتی را به دنبال دارد» همواره مورد نظارت اعم از درونی یعنی «نظارت خود به خود» و بیرونی «سایر قوای اختیار دهنده یا ایجاد کننده تکلیف» قرار می‌گیرد.

نظارت بر خود از اصلی‌ترین عوامل پیشگیری از نقض قوانین و حسن اجرای آن است که به لحاظ اداری ایجاد هیأت‌های رسیدگی به تخلفات اداری و به لحاظ مالی، نظارت وزارت اقتصادی و دارایی که از طریق ذیحسابان متولی این امر، صورت می‌گیرد، ایجاد گردیده است. نظارت ذیحساب به موجب ماده ۳۱ قانون محاسبات عمومی کشور مسجل گردیده که در مواد مکملی از جمله مواد ۹۰، ۹۱ و ۹۲ این قانون اختیارات و وظایف وی مشخص شده است، حیثه اقتدار و اختیار ذیحساب که به موجب تبصره ۱ ماده ۳۱ قانون معنون زیر نظر رئیس دستگاه اجرایی وظایف خود را انجام می‌دهد و در صورت تغایر دیدگاه وی و رئیس دستگاه اجرایی، ماده ۹۱ قانون محاسبات ملاک اقدام است که در نظارت بر قراردادهای اداری نقش بسزایی ایفا خواهد نمود لکن با توجه به اختصاص حجم گسترده از تبادلات مالی به قراردادهای اداری، که همواره مورد واخواهی و ایراد حسابرسان دیوان محاسبات کشور قرار می‌گیرد، این سؤال مطرح می‌شود که نقش ذیحساب در کنترل مالی در این قراردادها چیست؟ و در صورت ایفای نقش عمده نباید انتظار کاهش تعداد پرونده‌های مربوط به این نوع اقدام اداری را در سایر مراجع داشت؟ مقاله با این هدف بدنبال بررسی موارد و اشکالات وارده بر آمد.

## ۱- نظارت ذیحساب

وقتی برنامه‌ای برای سازمان تهیه شد و تمهیدات لازم برای اجرای آن به عمل آمد، انتظار این است که هدف‌هایی که در برنامه پیش بینی شده است، تحقق پیدا کند و هنگام اجرای برنامه، این اطمینان وجود داشته باشد که حرکت سازمان کاملاً به سوی هدف‌های تعیین شده جهت گیری شده



است و جزئیات برنامه به صورت دقیق اجرا می‌شود.

دستیابی به این اطمینان که در صورت مشاهده انحراف، برای تصحیح آن اقدام لازم به عمل می‌آید، نیازمند فرآیندی است که آن را «نظارت و کنترل» می‌نامند. منظور از نظارت اداری نظارتی است که توسط قوه مجریه در داخل خودش و به وسیله خودش صورت می‌گیرد تا از صحت عملیات خود مطمئن شده و برابر سفارشی که از قوه مقننه دریافت کرده است عمل نماید. نظارت اداری می‌تواند قبل از خرج یا حین خرج به عمل آید. نظارتی که سازمان مدیریت و برنامه ریزی سابق در اجرای ماده ۳۴ و ۳۵ قانون برنامه و بودجه و تبصره ۳۴ قانون برنامه اول توسعه اقتصادی و اجتماعی و فرهنگی و تبصره ذیل ماده ۹۰ - قانون محاسبات عمومی کشور به عمل می‌آورد از جمله نظارت اداری است.

نظارت ضمن خرج، که پس از ابلاغ بودجه مصوب و در مرحله هزینه کردن اعتبارات است به موجب مواد ۳۱، ۹۰ و ۹۱ قانون محاسبات عمومی کشور صورت می‌گیرد. این نوع نظارت عمدتاً از طریق تأمین اعتبار، تطبیق پرداختها با قوانین و مقررات، درخواست وجه و در صورت لزوم واخواهی و اعلام موارد خلاف به وزارت امور اقتصادی و دارایی و دیوان محاسبات کشور انجام می‌گیرد. براساس ماده ۳۱ قانون محاسبات عمومی، ذیحساب ماموری است که با حکم وزارت امور اقتصادی و دارایی از بین مستخدمین رسمی واجد صلاحیت به منظور «اعمال نظارت و تأمین هماهنگی لازم در اجرای مقررات مالی» انتخاب و نظارت بر امور مالی و محاسباتی، نظارت بر حفظ اسناد و دفاتر مالی، نگهداری و تحویل و تحول وجوه و سپرده‌ها و غیره، نگهداری حساب اموال دولتی را بر عهده می‌گیرد. به عبارت دیگر دولت نقش نظارت مالی و به اصطلاح رایج و معروف «نظارت حین خرج» را از طریق شخصی به نام ذیحساب که به نمایندگی از وزارت مذکور در دستگاههای اجرایی مستقر می‌گردد، انجام می‌دهد. ذیحساب طبق ماده ۵۳ قانون محاسبات عمومی وظیفه دارد تمام پرداختها را با قوانین و مقررات تطبیق و از انجام پرداختهای غیرمنطبق با قوانین و مقررات جلوگیری نماید. طبق ماده ۵ قانون مذکور کلیه مسئولان دستگاههای اجرایی و کارکنان ذیحسابی ها مکلف به همکاری و تشریک مساعی با ذیحساب در انجام وظایف محوله بوده و الا به مجازاتهای اداری موضوع قسمت آخر ماده ۱۰۵ قانون محاسبات عمومی محکوم می‌شوند. (منتی نژاد، ۱۳۸۷: ۸۹)

شرح وظایف ذیحساب که بیانگر چارچوب اختیار و مسئولیت وی در امر نظارت است، گویای تراکم این تکلیف می‌باشد، ذیحساب می‌باید از تمامی قوانین و مقررات مالی مطلع بوده و از اجرای خلاف آن جلوگیری نماید در غیر این صورت همواره یک پای ثابت پرونده در دیوان محاسبات و دیگر مراجع نظارتی، اوست.

مراحل هزینه عبارتست از تشخیص، تأمین اعتبار و ... که مسئولیت تأمین اعتبار و تطبیق با قوانین و مقررات و درخواست وجه از تکالیف مسلم ذیحساب خواهد بود. نظر به اینکه چرخه امور هر اداره و سازمان بویژه در عصر کنونی که بدون انجام هزینه، امور محوله معلق و معوق خواهد شد، می‌توان نقش برجسته ذیحساب را درک نمود. اگرچه به لحاظ اداری ذیحساب زیرمجموعه بالاترین مقام دستگاه ذیربط خواهد بود و بالاترین مقام دستگاه در اتخاذ هرگونه تصمیم، مستقل و بدون نیاز به

مجاز ذیحساب می‌باشد. لکن به غیر از برخی دستورات اداری که متضمن هزینه نیست، نهایتاً گذر وی به ذیحساب و ذیحسابی خواهد افتاد چرا که تصمیمات متضمن امر مالی خواه ناخواه از فیلتر ذیحساب خواهد گذشت که در چند مورد اختیار عدم رعایت سلسله مراتب اداری که از امور مسلم حقوق اداری است را داراست.

### ۱-۱- تأمین اعتبار

ذیحساب که اختیار امور مالی دستگاه را دارد با اعلام عدم اعتبار درخصوص دستور صادره از مقام مافوق تصمیم وی را منتفی می‌نماید. به عبارتی اگر بالاترین مقام دستگاه تشخیصی را که پشتوانه مالی ندارد و به موجب ضوابط و مقررات امکان تأمین اعتبار آن وجود نداشته باشد ذیحساب محق بلکه مکلف به گوشزد نمودن مطلب به رئیس دستگاه است.

### ۲-۱- تطبیق با قوانین و مقررات

در صورت وجود اعتبار و پیش بینی مورد در بودجه سنواتی و امکان تأمین اعتبار تشخیص متخذه، ذیحساب دستور صادره را با حجم وسیعی از مقررات مطابقت داده و مغایرت یا عدم مغایرت آن را اعلام می‌دارد و لذا در صورت عدم اتخاذ تصمیم صحیح بطور تضامنی در جبران زیان حاصله، همراه مقام تصمیم گیرنده خواهد بود.

### ۳-۱- درخواست وجه

پس از طی مراحل فوق درخواست وجه نیز از نه اختیارات، بلکه تکالیف ذیحساب به موجب قوانین، اخیرالاشاره خواهد بود. که پس از تأمین اعتبار و تطبیق تصمیم صادره با قوانین و سایر مراحل درخواست وجه صورت می‌گیرد. لذا همواره امکان خطا در هر یک از مراحل فوق و نتیجتاً عدم کارایی نظارت در این مرحله وجود دارد.

### ۴-۱- اعمال ماده ۹۱ قانون محاسبات عمومی کشور

از اصول اساسی و مهم حقوق اداری اصل رعایت سلسله مراتب و انضباط اداری است که در تسریع و صحت امور جایگاهی ویژه داشته و جلوگیری از وقفه و رکود در امور را تمهید می‌نماید. لذا اهداف و وظایف و اختیارات برخی اجزای حاکمیت مستلزم رعایت تشریفات سلسله مراتبی محض بوده ولی برخی مستخدمین اجزای دیگر از اختیاری نسبی در عدم رعایت برخی اوامر که در این دسته هم بنا به مورد و جایگاه مقام مافوق، برخوردارند و میزان اختیار متفاوت و گاهی کمتر و یا بیشتر است. از جمله نمایندگان مجلس، قضات، اساتید و مربیان دانشگاه و مثال‌هایی از این قبیل از استقلال رأی و نظر برخوردار می‌باشند البته این استقلال مطلق نمی‌باشد. به عبارت دیگر در سایر موارد غیر از اظهار نظر، مکلف به رعایت اصل سلسله مراتب خواهند بود.

از سوی دیگر نظر به حجم و گستردگی امور، مقام مافوق از ابزار تفویض اختیار جهت کنترل و اداره بهتر امور استفاده می‌نماید. مثلاً در هر وزارتخانه یک نفر وزیر به عنوان رئیس و مقام مافوق بوده و مابقی کارکنان آن وزارتخانه تحت امر ایشان می‌باشند و وزراء برای خود معاونان و مدیران کلی داشته که وزیر بخشی از وظایف خود را به این افراد تفویض می‌کند و همین تفویض موجب ایجاد مقامات مافوق متعددی (در محدوده اختیارات تفویضی) در یک سازمان می‌گردد. این تفویض



اختیار به معنای سلب اختیار و مسؤولیت از تفویض کننده نبوده و وی اختیار صدور دستورهای لازم به اشخاص حتی در پایین‌ترین سلسله مراتب اداری را دارا می‌باشد. لذا مقام مافوق مقامی موسع بوده و منحصر به رئیس مستقیم و بلاواسطه مستخدم نمی‌باشد. البته این امر محدود به مطالبی است که در فوق به آنها اشاره کرده‌ایم. همچنین استحضار در این مورد که در حقوق عمومی اصل بر منع است بر خلاف حقوق خصوصی و قرار دادها که اصل بر جواز است مگر اینکه خلافش ثابت شود یعنی در حقوق عمومی مستخدم مجاز به اجرای هیچ امری نیست مگر اینکه مجوز آن صراحتاً در قوانین و مقررات صادر شده باشد بر خلاف حقوق خصوصی که اصل جواز و اباحه حاکم است مگر اینکه منع قانونی وجود داشته باشد، ما را به مفهوم ماده ۹۱ نزدیک می‌سازد و تبلور منظور مقنن را آشکارتر می‌سازد. (منتی نژاد، صادق (مقاله اجرای امر مقام فوق در ایران))

در ورود به مبحث با اشاره‌ای به ماده ۱۸ قانون محاسبات عمومی که تأمین اعتبار را عبارت از اختصاص دادن تمام یا قسمتی از اعتبار مصوب برای هزینه معین دانسته و در تکمیل این ماده اشاره به ماده ۵۲ قانون محاسبات عمومی که مراحل پرداخت هزینه‌ها را با اعمال نظارت مالی احصا می‌نماید ضروری به نظر می‌رسد. در خصوص همین ماده دو دیدگاه در نظارت مالی قابل طرح است. (منتی نژاد، ۱۳۸۷: ۱۳۵-۱۳۶) وظیفه اعمال نظارت مالی (تطبيق پرداختها با قوانین و مقررات) توسط ذیحساب، پس از طی مراحل تشخیص و تأمین اعتبار و تعهد صورت می‌گیرد. اعمال نظارت مذکور به صورت مستمر و در طول تمام مراحل خرج و حداقل از مرحله تأمین اعتبار شروع می‌شود. پذیرش نظر اول سبب می‌شود که ذیحساب نظارت مالی را وقتی اعمال نماید که دولت در اثر مراحل قبلی هزینه نموده و متعهد و مدیون گردیده است ولی پذیرش نظر دوم موجب می‌شود، رؤسای دستگاه‌ها در همان مراحل اولیه خرج و قبل از ایجاد هر گونه تعهدی، از مدیون و متعهد نمودن دولت به صورت غیر قانونی جلوگیری نمایند.

اگر چه به اعتقاد برخی این تقسیم بندی نمی‌تواند مناط عمل باشد چراکه پرداخت، زمانی صورت می‌گیرد که ذیحساب تأمین اعتبار نموده باشد به عبارت دیگر بانظر به ماده ۵۲ قانون محاسبات عمومی که مراحل خرج رامعین نموده و مقنن بلافاصله پس از تشخیص، تأمین اعتبار را آورده و در مواد دیگری از جمله ۱۷ الی ۲۲ به تعریف هریک از آنها پرداخته (که به ترتیب تشخیص - تأمین اعتبار - تعهد - تسجیل - حواله و در خواست وجه می‌باشد) لذا ایجاد تعهد قبل از تأمین اعتبار امری محال به نظر می‌رسد.

اشکال دیگری که بر تقسیم بندی فوق الاشاره می‌توان وارد نمود اینست که نظارت ذیحساب نمی‌تواند به صورت مستمر و در طول تمام مراحل خرج باشد بلکه مقام مجاز در تشخیص و تعهد و... مستقلاً عمل می‌نماید و تحت نظارت ذیحساب نخواهد بود. برای توضیح بیشتر بیان می‌دارد وزارت امور اقتصادی و دارایی به استناد ماده ۹۰ قانون محاسبات عمومی نظارت مالی بر هزینه کرد وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی و شرکتهای دولتی را از نظر انطباق پرداختها با مقررات قانون محاسبات عمومی و سایر قوانین بر عهده دارد که از طریق ذیحساب منصوب، در دستگاهها این نظارت را اعمال می‌نماید (ماده ۵۳ قانون محاسبات عمومی که مقرر میدارد: «... و مسؤولیت تأمین اعتبار و

تطبیق پرداختها با قوانین و مقررات به عهده ذیحساب می‌باشد». لذا ذیحساب فقط مسئولیت تأمین اعتبار و تطبیق پرداختها با قوانین رابر عهده داشته واز دخالت در امور داخل در حیطه اختیارات مقام مجاز محذور است.

مسئولیت تشخیص و انجام تعهد و تسجیل و صدور حواله به عهده وزیر یا رئیس مؤسسه و مسئولیت تأمین اعتبار و تطبیق پرداخت با قوانین و مقررات بر عهده ذیحساب می‌باشد که در مرحله تطبیق با قوانین، در صورت احراز مغایرت مکلف به اعمال ماده ۹۱ قانون اخیر الذکر می‌باشد که مشروحاً مورد مذاقه قرار خواهد گرفت.<sup>۳</sup>

ماده ۹۱ قانون محاسبات عمومی مقرر می‌دارد «در صورتی که ذیحساب انجام خرجی را بر خلاف قانون و مقررات تشخیص دهد، مراتب را با ذکر مستند قانونی مربوط، کتباً به مقام صادر کننده دستور خرج اعلام می‌کند. مقام صادر کننده دستور، پس از وصول گزارش ذیحساب، چنانچه دستور خود را منطبق با قوانین و مقررات تشخیص داده و مسئولیت قانونی بودن دستور خود را کتباً با ذکر مستند قانونی به عهده بگیرد و مراتب را به ذیحساب اعلام نماید. ذیحساب مکلف است، وجه سند هزیننه مربوط را پس از ضمیمه نمودن دستور کتبی متضمن قبول مسئولیت مذکور، پرداخت و مراتب را با ذکر مستندات قانونی مربوط به وزارت امور اقتصادی و دارایی و رونوشت آن را جهت اطلاع به دیوان محاسبات کشور گزارش نماید. وزارت امور اقتصادی و دارایی در صورتی که مورد را خلاف تشخیص دهد مراتب را برای اقدامات قانونی لازم به دیوان محاسبات کشور اعلام خواهد داشت.» (ماده ۹۱ ق. م. ع. ک)

در خصوص ماده مبحوث عنه اولاً کتبی بودن مراتب ملاک است ثانیاً ذیحساب در صورتی از مسئولیت مبرا می‌شود که صادر کننده دستور خرج از نظر اداری و قانونی صلاحیت صدور دستور خرج را داشته و کتباً و با ذکر مستند قانونی مسئولیت صدور دستور خرج را بپذیرد. اگر چه رویه عملی در هیأت‌های مستشاری به گونه دیگر می‌باشد و صرف پذیرش و قبول مسئولیت بطور کتبی توسط مقام صالح صدور دستور خرج، ذیحساب را از مسئولیت مبرا می‌سازد یعنی قبول مسئولیت مافوق بدون ذکر مستند، ذیحساب را تبرئه می‌کند. همچنین ذیحساب با جری تشریفات فوق اشاره و اعلام مراتب مذکور به وزارت امور اقتصادی و دارایی و ارسال رونوشت آن به دیوان محاسبات، مکلف به اجرای دستور بوده، هیچ گونه مسئولیت دیگری ندارد و پیگیری مراحل بعد از آن با دستگاه‌ها و مراجع اخیر الذکر است. با عنایت به ماده ۵۴ قانون استخدام کشوری و ماده ۹۶ قانون مدیریت خدمات کشوری به شرحی که قبلاً گذشت، بر خلاف قانون محاسبات عمومی در قانون استخدام کشوری مقام مافوق، در صدور دستور مجدد خود نیازی به ذکر مبنا و مستند قانونی ندارد.

در همین راستا به اعتقاد برخی، گاهی برداشت متفاوت از یک ماده امکان استناد ذیحساب و مقام مجاز به همان ماده را فراهم می‌آورد لذا در صورت اصرار مقام مجاز به صحت تشخیص خود امر او مطاع و اعمال ماده ۹۱ از سوی ذیحساب متصور است.

به دیگر سخن همواره مستندات این دو متفاوت نیست یعنی مقام مجاز مستند دیگری غیر از

۳ ماده ۵۳ قانون محاسبات عمومی کشور



آنچه ذیحساب به آن استناد می‌کند ندارد. من باب مثال رعایت مفاد موافقتنامه به الزام ماده ۱۹ قانون برنامه و بودجه کشور می‌باشد که در صورت استناد ذیحساب به مغایرت مفاد موافقتنامه جهت خرید یک دستگاه خود رو با مشخصات خاص، به غیر از آنچه در موافقتنامه پیش بینی شده و ماده ۱۹ قانون اخیر الاشارة، اقدام مقام مجاز در خرید با استناد به مواد دیگر (به غیر از موارد محدودی) قابل توجیه نخواهد بود.

در قسمت انتهایی ماده ۹۱ قانون محاسبات عمومی با گزارش به وزارت اقتصادی و دارایی و ارائه رونوشت به دیوان محاسبات کشور مسئولیت ذیحساب پایان می‌پذیرد و وزارت امور اقتصادی و دارایی در صورتی که مورد را خلاف، تشخیص داد، مراتب را به دیوان محاسبات کشور ارجاع می‌نماید که نظر به محدودیت این مقال از ورود به رسیدگی در دیوان امتناع می‌گردد و به گستره دیگری واگذار می‌شود. لذا مخلص کلام اینکه تشخیص مقام مجاز، توسط مقامات دیگری غیر از ذیحساب از جمله وزارت امور اقتصادی و دارایی- دیوان محاسبات کشور - سازمان بازرسی و کمیسیون اصل ۹۰ مورد بررسی و تفحص قرار می‌گیرد.

در این که آیا عامل ذیحساب هم می‌تواند، اقدام به اعمال ماده ۹۱ قانون محاسبات عمومی کشور نماید، اختلاف نظر وجود دارد لیکن وزارت امور اقتصادی و دارایی در بند «ط» قسمت یک دستور العمل اجرایی تبصره یک ماده یک آیین‌نامه اجرایی ماده ۳۶ قانون محاسبات عمومی کشور مصوب سال ۱۳۶۶، آورده که «وظایف ذیحساب موضوع ماده ۹۱ قانون محاسبات عمومی کشور، صرفاً به عاملین ذیحساب که در خارج از شهر محل استقرار ذیحساب مستقر باشند، با رعایت ردیف «ح» از بند سه این دستور العمل قابل تفویض خواهد بود. در صورت تفویض وظایف مذکور، چنانچه عامل ذیحساب انجام خرجی را بر خلاف قانون و مقررات تشخیص دهد، با رعایت تشریفات که در ماده ۹۱ قانون مذکور مقرر شده است، نسبت به پرداخت وجه سند هزینه اقدام و مراتب به همراه دستور کتبی متضمن قبولی مسئولیت دستور دهنده خرج و ذکر مستندات قانونی مربوطه جهت اقدامات بعدی به ذیحساب اعلام خواهد نمود». در ردیف «ح» از بند ۳ دستور العمل مذکور نیز مقرر شده که گزارش به وزارت امور اقتصادی و دارایی و دیوان محاسبات، موضوع ماده ۹۱ قانون محاسبات عمومی کشور از طرف ذیحساب قابل تفویض به عامل ذیحساب نمی‌باشد. (منتی نژاد، ۱۳۸۷: ۳۲۴)

## ۲- نقش ذیحساب در قراردادهای دولتی

در غالب قراردادهای اداری و دولتی که مشتمل بر پرداخت است ذیحساب نقش بسزایی ایفا خواهد نمود.

تأمین اعتبار عبارتست از اختصاص دادن تمام یا قسمتی از اعتبار مصوب برای هزینه معین<sup>۴</sup> که بموجب ماده ۵۲ قانون محاسبات عمومی کشور پرداخت هزینه‌ها پس از طی مراحل تشخیص و تأمین اعتبار و تعهد و تسجیل و حواله و با اعمال نظارت مالی به عمل خواهد آمد. که تبصره همان ماده مقرر می‌دارد: «اختیار و مسئولیت .... تأمین اعتبار و تطبیق پرداخت با قوانین و مقررات به عهده

۴ ماده ۱۸ قانون محاسبات عمومی کشور، مصوب ۱۳۶۶

ذیحساب می‌باشد.» و از آنجا که غالب قراردادهای و معاملات دولتی همراه با پرداخت است حضور ذیحساب در آن‌ها فاقد مانع به نظر می‌رسد.

به عبارتی زمانی که قراردادی منعقد می‌گردد اگرچه ذیحساب در تشخیص انعقاد یا عدم آن نقشی بر عهده ندارد لکن در زمان پرداخت وظیفه تأمین اعتبار و تطبیق با قوانین و مقررات را از باب وظایف مندرج در ماده ۳۱ قانون محاسبات داراست لذا تکلیف گسترده‌ای در خصوص معاملات دولتی بر عهده دارد.

بموجب بند ب ماده ۱ قانون برگزاری مناقصات، قوای سه گانه جمهوری اسلامی ایران موظفند در برگزاری مناقصه مقررات این قانون را رعایت کنند و در ماده ۵ همان قانون ذی حساب یا بالاترین مقام مالی دستگاه مناقصه گزار را دومین رکن کمیسیون مناقصه معرفی می‌کند بطوریکه کمیسیون با حضور هر سه نفر (رئیس دستگاه، ذیحساب و مسئول فنی) رسمیت دارد و تمام اعضا مکلف به حضور در جلسه و ابراز نظر بوده و تصمیمات کمیسیون با اکثریت اعضا معتبر خواهد بود.

همانطور که مفاد مواد صدرالاشاره نمایان است ذیحساب در همه مراحل قراردادهای منتهی به امر مالی نه تنها حضور پررنگی دارد بلکه در راستای ایفای وظایف مقرر در ماده ۳۱ قانون محاسبات عمومی کشور، نظارت مالی و انضباط مالی را تداوم خواهد بخشید.

بموجب شرایط عمومی پیمان، در کلیه قراردادهای پیمانکاری، علیرغم نام نبردن از ذیحساب، در امور مالی مربوط به پیمان از ابتدای امر، بطور مثال اخذ ضمانتنامه‌های حسن انجام کار و... تا در حین کار انجام پرداختهای پیمانکار، نقش ذیحساب در کنترل و نظارت انکارناشدنی است. قابل ذکر است «کارفرمای» مندرج در شرایط عمومی پیمان را که عموماً دستگاه اجرایی است را می‌توان با مسامحه رئیس دستگاه اجرایی که تشخیص و... را انجام داده و ذیحساب که تأمین اعتبار و هزینه و... را صورت می‌دهد، دانست.

لذا در صورت تشخیص نادرست و انعقاد ناصحیح یک قرارداد، بموجب ماده ۹۱ قانون محاسبات عمومی کشور ذیحساب مکلف است اگر خرجی را برخلاف قانون و مقررات تشخیص دهد، مراتب را با ذکر مستند قانونی مربوط کتباً به مقام صادر کننده دستور خود را منطبق با قوانین و مقررات تشخیص داده و مسئولیت قانونی بودن دستور خود را کتباً با ذکر مستند قانونی به عهده بگیرد و مراتب را به ذیحساب اعلام نماید او مکلف است وجه سند هزینه مربوط را پس از ضمیمه کردن دستور کتبی متضمن قبول مسئولیت مذکور پرداخت و مراتب را با ذکر مستندات قانونی به وزارت امور اقتصادی و دارایی و رونوشت آن را جهت اطلاع به دیوان محاسبات کشور گزارش نماید. وزارت امور اقتصادی و دارایی در صورتی که مورد را خلاف تشخیص داد مراتب را برای اقدامات قانونی لازم به دیوان محاسبات کشور اعلام خواهد داشت.

مشابه این حکم در تمام قوانین و مقررات مالی و معاملاتی دستگاه‌های تابع قوانین و مقررات خاص پیش بینی شده است. در ماده ۹۱ قانون محاسبات عمومی، اعلام مغایرت دستور خرج با قوانین و مقررات توسط ذیحساب به صورت شفاهی به لحاظ عدم قابلیت اثبات پذیرفته نشده و لازم است





به صورت مکتوب و شفاف ذمه خود را از مسئولیت فارغ نموده و با مدیر اجرایی اتمام حجت نماید. ذیحساب نمی‌تواند به صورت کلی و مطلق، دستور خرج را خلاف قوانین و مقررات اعلام کند، بلکه باید در اعلام ایراد خود، مستند قانونی مربوطه را ذکر نماید. در ماده مزبور به بالاترین مقام دستگاه اجرایی یا مقام مجاز از طرف وی، با عنوان شخص دستور دهنده خرج اشاره شده و ممکن است از این ماده چنین استنباط شود که گویی قانونگذار صدور دستور خرج را برای هر مقامی در دستگاه اجرایی مجاز دانسته است، در حالی که مقام دستور دهنده خرج باید صلاحیت اداری و قانونی این امر را داشته باشد و لذا ذیحساب مجاز نیست دستور خرج و پذیرش مسئولیت قانونی دستور خرج توسط هر شخصی را مستمسک اقدام خود قرار دهد و در صورتی از مسئولیت مبری می‌شود که شخص صادر کننده دستور خرج صلاحیت لازم را داشته و کتاباً ذکر مستند قانونی، مسئولیت دستور خرج را بپذیرد. در این حال ذیحساب پس از اعمال ماده ۹۱ و اعلام مراتب مذکور به وزارت امور اقتصادی و دارایی و ارسال رونوشت آن به دیوان محاسبات، فارغ از مسئولیت خواهد بود. (منتهی نژاد، ۱۳۸۷: ۳۴۱)

مستفاد از ماده ۹۲ قانون محاسبات عمومی، در مواردی که بر اثر تعهد زائد بر اعتبار یا عدم رعایت مقررات این قانون خدمتی انجام شود یا مالی به تصرف دولت درآید، دستگاه اجرایی ذیربط مکلف به رد معامله مربوط می‌باشد و در صورتی که رد عین آن میسر نبوده و یا فروشنده از قبول امتناع کند و همچنین در مورد خدمات انجام شده، مکلف به قبول بوده و وجه مورد معامله در حدود اعتبارات موجود یا اعتبارات سال بعد دستگاه اجرایی مربوط قابل پرداخت است. البته اقدامات فوق مانع تعقیب قانونی متخلف نخواهد بود. (غفاری، ۱۳۹۰: ۵۶)

علی‌رغم این که در ماده ۹۲ قانون محاسبات عمومی و بند (ب) ماده ۲۳ قانون دیوان محاسبات، تعهد زائد بر اعتبار به عنوان یک تخلف اعلام شده، اما در هیچ یک از قوانین و مقررات، چگونگی و شرایط تحقق این تخلف، مشخص نگردیده است. در این ماده، صرفاً به عدم رعایت مقررات قانون محاسبات عمومی اشاره شده و می‌بایست به سایر قوانین و مقررات عمومی نیز تصریح می‌شد. در ماده مزبور، قانونگذار ابتدائاً دستگاه اجرایی را مکلف به رد معاملاتی دانسته که در اثر تعهد زائد بر اعتبار یا بدون رعایت مقررات قانون محاسبات عمومی منعقد شده است و ثانیاً در صورت عدم امکان رد معامله و یا امتناع فروشنده از قبول رد معامله و همچنین در مواردی که خدمت موضوع قرارداد انجام شده باشد، دستگاه را مکلف به قبول معامله نموده است. (غفاری، ۱۳۹۰: ۸۲)

شرایط انعقاد قراردادهای مذکور به گونه‌ای است که نمی‌توان حکم به بطلان مطلق<sup>۵</sup> آنها صادر نمود زیرا این قراردادها واجد شرایط اساسی صحت قراردادها می‌باشند و ارکان اصلی صحت عقد در آنها وجود دارد. از طرفی مواردی که بتوان بر آن اساس قرارداد را غیر نافذ دانست، نظیر اکراه و اشتباه به چشم نمی‌خورد. قانونگذار در ماده ۹۲، صرفاً دستگاه را در وهله اول مکلف به رد معامله دانسته و

۵ عنوان بطلان، خود به بطلان مطلق و بطلان نسبی تقسیم می‌شود. بطلان مطلق حالتی است که عقد نسبت به طرفین و تمام افراد دیگر باطل است. اما بطلان نسبی حالتی است که عقد بین طرفین نافذ ولی در برابر دیگران غیر قابل استناد است.

در مرحله دوم مقرر نموده در صورتی که فروشنده (یا طرف قرارداد) از قبول رد معامله امتناع نماید، دستگاه مکلف به قبول معامله و پرداخت وجه آن می‌باشد؛ چرا که اشخاص طرف قرارداد هیچ گونه تکلیفی در به هم زدن قرارداد ندارند. (منتی نژاد، ۱۳۸۷: ۳۱۸)

به موجب ماده ۹۳ قانون محاسبات عمومی در صورتی که بر اساس گواهی خلاف واقع ذیحساب نسبت به تأمین اعتبار و یا اقدام یا دستور وزیر یا رئیس موسسه دولتی یا مقامات مجاز از طرف آنها زائد بر اعتبار مصوب و یا برخلاف قانون وجهی پرداخت یا تعهدی علیه دولت امضاء شود، هریک از این تخلفات در حکم تصرف غیر قانونی در وجوه و اموال دولتی محسوب خواهد شد. صرف گواهی خلاف واقع ذیحساب نسبت به تأمین اعتبار و یا صرف دستور وزیر یا رئیس موسسه دولتی یا مقامات مجاز از طرف آنها، تصرف غیر قانونی در وجوه و اموال دولتی نبوده، بلکه لازم است گواهی خلاف واقع و یا دستور مقامات مذکور، منجر به پرداخت خلاف قانون وجه و یا امضای تعهدی علیه دولت شود. صرف دستور مقامات مذکور در ماده ۹۳ نباید مستمسکی برای پرداخت خلاف قانون وجه یا امضای تعهد غیر قانونی علیه دولت شود، بلکه اگر دستور صادره توسط مقامات مورد اشاره، به عنوان ذیحساب صادر شود، نامبرده مکلف است ابتدا ساز و کار ماده ۹۱ قانون محاسبات عمومی را اعمال نماید. ضمن آنکه دستور صادره نباید متضمن پرداختی باشد که عنوان مجرمانه (نه تخلف اداری) نظیر پرداخت رشوه و غیره دارد؛ چرا که در این صورت شخص ذیحساب مجاز به اعمال ماده ۹۱ نیز نمی‌باشد. اما اگر دستور صادره به عنوان سایر اشخاص دستگاه باشد، افراد دستور گیرنده مکلف به اعمال ماده ۹۶ قانون مدیریت خدمات کشوری هستند. اگر این دستور نیز واجد عنوان مجرمانه باشد، افراد مذکور مانند ذیحساب مجاز به تبعیت نیستند والا قابل پیگرد خواهند بود. (منتی نژاد، ۱۳۸۷: ۳۲۲)

در ماده ۹۴ قانون محاسبات عمومی وزارت امور اقتصادی و دارایی مکلف شده است با رعایت قوانین و مقررات نسبت به ایجاد وحدت رویه در مورد اعمال نظارت قبل از خرج اقدام نماید. (غفاری، ۱۳۹۰: ۲۷)

هر چند قانونگذار در این ماده مکانیزم خاصی را برای ایجاد وحدت رویه توسط وزارت مزبور تعبیه ننموده است، ولیکن این ماده می‌تواند از جایگاه بسیار وسیع، پر اهمیت و پویایی در مجموعه اعمال نظارت قبل از خرج برخوردار باشد؛ زیرا مجموعه مواد نظارت مصرح در این فصل در ماده مزبور خلاصه می‌شود. (حسینی عراقی، ۱۳۸۵: ۱۹۲)

البته تکلیف وزارت امور اقتصادی و دارایی در ایجاد وحدت رویه قبل از خرج در مورد اعمال نظارت اولاً محدود به ایجاد وحدت رویه جهت اعمال نظارت مالی است و اعمال نظارت عملیاتی و غیره را

ماده ۹۶ قانون مدیریت خدمات کشوری: کارمندان دستگاه‌های اجرایی مکلف می‌باشند در حدود قوانین و مقررات، احکام و اوامر رؤسای مافوق خود را در امور اداری اطاعت نمایند، اگر کارمندان حکم یا امر مقام مافوق را برخلاف قوانین و مقررات اداری تشخیص دهند، مکلفند کتباً مغایرت دستور را با قوانین و مقررات با مقام مافوق اطلاع دهند. در صورتی که بعد از این اطلاع، مقام مافوق کتباً اجرای دستور خود را تأیید کرد، کارمندان مکلف به اجرای دستور صادره خواهند بود و از این حیث مسئولیتی متوجه کارمندان نخواهد بود و پاسخگویی با مقام دستور دهنده می‌باشد.



شامل نمی‌شود ثانیاً وحدت رویه مذکور باید در چارچوب قوانین و مقررات باشد. باتوجه به مستند فوق الذکر که به ذیحساب قدرت بی بدیلی در نظارت بر امور مالی از جمله قراردادها و معاملات دولتی می‌دهد ذکر نکاتی ضروری بنظر می‌رسد.

از اصول اساسی و مهم حقوق اداری اصل رعایت سلسله مراتب و انضباط اداری است که در تسریع و صحت امور جایگاهی ویژه داشته و جلوگیری از وقفه و رکود در امور را تمهید می‌نماید. لذا اهداف و وظایف و اختیارات برخی اجزای حاکمیت مستلزم رعایت تشریفات سلسله مراتبی محض بوده ولی برخی مستخدمین اجزای دیگر از اختیاری نسبی در عدم رعایت برخی اوامر که در این دسته هم بنا به مورد و جایگاه مقام مافوق، برخوردارند و میزان اختیار متفاوت و گاهی کمتر و یا بیشتر است. از جمله نمایندگان مجلس، قضات، اساتید و مربیان دانشگاه و مثال‌هایی از این قبیل از استقلال رأی و نظر برخوردار می‌باشند البته این استقلال مطلق نمی‌باشد. به عبارت دیگر در سایر موارد غیر از اظهار نظر، مکلف به رعایت اصل سلسله مراتب خواهند بود.

از سوی دیگر نظر به حجم و گستردگی امور، مقام مافوق از ابزار تفویض اختیار جهت کنترل و اداره بهتر امور استفاده می‌نماید. مثلاً در هر وزارتخانه یک نفر وزیر به عنوان رئیس و مقام مافوق بوده و مابقی کارکنان آن وزارتخانه تحت امر ایشان می‌باشند و وزراء برای خود معاونان و مدیران کلی داشته که وزیر بخشی از وظایف خود را به این افراد تفویض می‌کند و همین تفویض موجب ایجاد مقامات مافوق متعددی (در محدوده اختیارات تفویضی) در یک سازمان می‌گردد. این تفویض اختیار به معنای سلب اختیار و مسؤولیت از تفویض کننده نبوده و وی اختیار صدور دستورهای لازم به اشخاص حتی در پایین‌ترین سلسله مراتب اداری را دارا می‌باشد. لذا مقام مافوق مقامی موسع بوده و منحصر به رئیس مستقیم و بلاواسطه مستخدم نمی‌باشد. همچنین استحضار در این مورد که در حقوق عمومی اصل بر منع است بر خلاف حقوق خصوصی و قراردادها که اصل بر جواز است مگر اینکه خلافش ثابت شود یعنی در حقوق عمومی مستخدم مجاز به اجرای هیچ امری نیست مگر اینکه مجوز آن صراحتاً در قوانین و مقررات صادر شده باشد بر خلاف حقوق خصوصی که اصل جواز و اباحه حاکم است مگر اینکه منع قانونی وجود داشته باشد، ما را به مفهوم ماده ۹۱ نزدیک می‌سازد و تبلور منظور مقنن را آشکارتر می‌سازد. (منتی نژاد، مقاله امر امر قانونی)

وظیفه اعمال نظارت مالی (تطبیق پرداخت‌ها با قوانین و مقررات) توسط ذیحساب، پس از طی مراحل تشخیص و تأمین اعتبار و تعهد صورت می‌گیرد. اعمال نظارت مذکور به صورت مستمر و در طول تمام مراحل خرج و حداقل از مرحله تأمین اعتبار شروع می‌شود.

پذیرش نظر اول سبب می‌شود که ذیحساب نظارت مالی را وقتی اعمال نماید که دولت در اثر مراحل قبلی هزینه نموده و متعهد و مدیون گردیده است ولی پذیرش نظر دوم موجب می‌شود، رؤسای دستگاه‌ها در همان مراحل اولیه خرج و قبل از ایجاد هرگونه تعهدی، از مدیون و متعهد نمودن دولت به صورت غیر قانونی جلوگیری نمایند.

اگر چه به اعتقاد برخی این تقسیم بندی نمی‌تواند مناط عمل باشد چراکه پرداخت، زمانی صورت می‌گیرد که ذیحساب تأمین اعتبار نموده باشد به عبارت دیگر بانظر به ماده ۵۲ قانون محاسبات

عمومی که مراحل خرج را معین نموده و مقنن بلافاصله پس از تشخیص، تأمین اعتبار را آورده و در مواد دیگری از جمله ۱۷ الی ۲۲ به تعریف هریک از آنها پرداخته (که به ترتیب تشخیص - تأمین اعتبار - تعهد - تسجیل - حواله و درخواست وجه می‌باشد) لذا ایجاد تعهد قبل از تأمین اعتبار امری محال به نظر می‌رسد. (عربیان و حقیقی، ۱۳۹۱: شماره ۴۴)

اشکال دیگری که بر تقسیم بندی فوق الاشاره می‌توان وارد نمود اینست که نظارت ذیحساب نمی‌تواند به صورت مستمر و در طول تمام مراحل خرج باشد بلکه مقام مجاز در تشخیص و تعهد و... مستقلاً عمل می‌نماید و تحت نظارت ذیحساب نخواهد بود. برای توضیح بیشتر بیان می‌دارد وزارت امور اقتصادی و دارایی به استناد ماده ۹۰ قانون محاسبات عمومی نظارت مالی بر هزینه کرد وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی و شرکتهای دولتی را از نظر انطباق پرداختها با مقررات قانون محاسبات عمومی و سایر قوانین بر عهده دارد که از طریق ذیحساب منصوب، در دستگاهها این نظارت را اعمال می‌نماید (ماده ۵۳ قانون محاسبات عمومی که مقرر میدارد: «... و مسئولیت تأمین اعتبار و تطبیق پرداختها با قوانین و مقررات به عهده ذیحساب می‌باشد»). لذا ذیحساب فقط مسئولیت تأمین اعتبار و تطبیق پرداختها با قوانین را بر عهده داشته و از دخالت در امور داخل در حیطه اختیارات مقام مجاز محذور است.

مسئولیت تشخیص و انجام تعهد و تسجیل و صدور حواله به عهده وزیر یا رئیس مؤسسه و مسئولیت تأمین اعتبار و تطبیق پرداخت با قوانین و مقررات بر عهده ذیحساب می‌باشد که در مرحله تطبیق با قوانین، در صورت احراز مغایرت مکلف به اعمال ماده ۹۱ قانون اخیر الذکر می‌باشد.<sup>۷</sup> ماده ۹۱ قانون محاسبات عمومی مقرر می‌دارد «در صورتی که ذیحساب انجام خرجی را بر خلاف قانون و مقررات تشخیص دهد، مراتب را با ذکر مستند قانونی مربوط، کتباً به مقام صادر کننده دستور خرج اعلام می‌کند. مقام صادر کننده دستور، پس از وصول گزارش ذیحساب، چنانچه دستور خود را منطبق با قوانین و مقررات تشخیص داده و مسئولیت قانونی بودن دستور خود را کتباً با ذکر مستند قانونی به عهده بگیرد و مراتب را به ذیحساب اعلام نماید. ذیحساب مکلف است، وجه سند هزینه مربوط را پس از ضمیمه نمودن دستور کتبی متضمن قبول مسئولیت مذکور، پرداخت و مراتب را با ذکر مستندات قانونی مربوط به وزارت امور اقتصادی و دارایی و رونوشت آن را جهت اطلاع به دیوان محاسبات کشور گزارش نماید. وزارت امور اقتصادی و دارایی در صورتی که مورد را خلاف تشخیص دهد مراتب را برای اقدامات قانونی لازم به دیوان محاسبات کشور اعلام خواهد داشت.» (ماده ۹۱ ق.م.ع.ک)

در خصوص ماده مبحوث عنه اولاً کتبی بودن مراتب ملاک است ثانیاً ذیحساب در صورتی از مسئولیت مبرا می‌شود که صادر کننده دستور خرج از نظر اداری و قانونی صلاحیت صدور دستور خرج را داشته و کتباً و با ذکر مستند قانونی مسئولیت صدور دستور خرج را بپذیرد. اگر چه رویه عملی در هیأت‌های مستشاری به گونه دیگر می‌باشد و صرف پذیرش و قبول مسئولیت بطور کتبی توسط مقام صالح صدور دستور خرج، ذیحساب را از مسئولیت مبرا می‌سازد یعنی قبول مسئولیت

۷ ماده ۵۳ قانون محاسبات عمومی کشور

مافوق بدون ذکر مستند، ذیحساب را تبرئه می‌کند. همچنین ذیحساب با جری تشریفات فوق‌الاشاره و اعلام مراتب مذکور به وزارت امور اقتصادی و دارایی و ارسال رونوشت آن به دیوان محاسبات، مکلف به اجرای دستور بوده، هیچ‌گونه مسؤولیت دیگری ندارد و پیگیری مراحل بعد از آن با دستگاه‌ها و مراجع اخیرالذکر است. با عنایت به ماده ۵۴ قانون استخدام کشوری و ماده ۹۶ قانون مدیریت خدمات کشوری به شرحی که قبلاً گذشت، بر خلاف قانون محاسبات عمومی در قانون استخدام کشوری مقام مافوق، در صدور دستور مجدد خود نیازی به ذکر مبنا و مستند قانونی ندارد.

در همین راستا به اعتقاد برخی، گاهی برداشت متفاوت از یک ماده امکان استناد ذیحساب و مقام مجاز به همان ماده را فراهم می‌آورد لذا در صورت اصرار مقام مجاز به صحت تشخیص خود امر او مطاع و اعمال ماده ۹۱ از سوی ذیحساب متصور است.

به دیگر سخن همواره مستندات این دو متفاوت نیست یعنی مقام مجاز مستند دیگری غیر از آنچه ذیحساب به آن استناد می‌کند ندارد. من باب مثال رعایت مفاد موافقتنامه به الزام ماده ۱۹ قانون برنامه و بودجه کشور می‌باشد که در صورت استناد ذیحساب به مغایرت مفاد موافقتنامه جهت خرید یک دستگاه خود رو با مشخصات خاص، به غیر از آنچه در موافقتنامه پیش بینی شده و ماده ۱۹ قانون اخیرالاشاره، اقدام مقام مجاز در خرید با استناد به مواد دیگر (به غیر از موارد محدودی) قابل توجیه نخواهد بود.

در قسمت انتهایی ماده ۹۱ قانون محاسبات عمومی با گزارش به وزارت اقتصادی و دارایی و ارائه رونوشت به دیوان محاسبات کشور مسؤولیت ذیحساب پایان می‌پذیرد و وزارت امور اقتصادی و دارایی در صورتی که مورد را خلاف، تشخیص داد، مراتب را به دیوان محاسبات کشور ارجاع می‌نماید که نظر به محدودیت این مقال از ورود به رسیدگی در دیوان امتناع می‌گردد و به گستره دیگری واگذار می‌شود. لذا مخلص کلام اینکه تشخیص مقام مجاز، توسط مقامات دیگری غیر از ذیحساب از جمله وزارت امور اقتصادی و دارایی - دیوان محاسبات کشور - سازمان بازرسی و کمیسیون اصل ۹۰ مورد بررسی و تفحص قرار می‌گیرد.

### نتیجه گیری

از آنجا که بموجب اصل عدم جواز در حقوق عمومی، ذیحساب هم مستثنی از این قاعده نیست و جواز اقدام خود را از مواد مختلفی در قوانین مذکور از جمله قانون محاسبات عمومی کشور، قانون برگزاری مناقصات، شرایط عمومی پیمان و... حاصل می‌نماید که در همه این موارد از باب نظارت مالی و ایجاد انضباط مالی در دستگاه‌های اجرایی نقش عمده‌ای ایفا می‌کند که قراردادهای و معاملات دولتی هم از آن مجزا نیستند، با اعمال دقیق هریک از این اختیارات در صحت معاملات دولتی حضور بسزایی خواهد داشت که با استفاده از اختیارات مندرج در مواد مختلف از جمله ماده ۹۱ قانون محاسبات عمومی کشور حتی در موارد عدیده‌ای تشخیص رییس دستگاه اجرایی را به چالش خواهد کشید.

## منابع

- ۱- انصاف پور، غلامرضا، (۱۳۸۴). کامل فرهنگ فارسی، چاپ ششم، انتشارات زوار.
- ۲- حسینی عراقی، (۱۳۸۵). کنکاشی در قوانین مالی و محاسباتی کشور
- ۳- عربیان، اصغر، حقیقی، مهری (۱۳۹۱). «امر امر قانونی» فصلنامه دانش حسابرسی، شماره پیاپی ۴۴
- ۴- عمید، حسن، (۱۳۷۷) فرهنگ فارسی عمید، چاپ دوازدهم، انتشارات امیر کبیر.
- ۵- غفاری، معصومه، (۱۳۹۰)، پایان نامه کارشناسی ارشد «معایب و محاسن نظارت دیوان محاسبات کشور»، دانشگاه آزاد تهران مرکز.
- ۶- قانون مدنی
- ۷- قانون محاسبات عمومی کشور
- ۸- قانون برگزاری مناقصات
- ۹- قانون شرایط عمومی پیمان
- ۱۰- قانون برنامه و بودجه
- ۱۱- قانون دیوان محاسبات کشور
- ۱۲- صیادی، حسن، (۱۳۸۸-۱۳۸۹)، پایان نامه کارشناسی ارشد «گذر از بودجه ریزی سنتی به بودجه ریزی عملیاتی در ایران.
- ۱۳- منتهی نژاد، صادق (مقاله اجرای امر مقام فوق در ایران)»
- ۱۴- منتهی نژاد، صادق، (۱۳۸۷). محشای قانون محاسبات عمومی، چاپ دوم، انتشارات دیوان محاسبات کشور (مرکز آموزش و بهسازی منابع انسانی)