

## An Exploration of Theoretical Foundations and Practical Procedures Constraining the Jurisdiction of the Supreme Audit Court of Iran

Mohammad Mazhari · Associate Professor, Department of Law, Faculty of Law and Social Sciences, University of Tabriz, Tabriz, Iran. (Corresponding Author)  
m.mazhari@tabrizu.ac.ir

Farshid Bandehali · PhD Student in Public Law, Faculty of Law and Social Sciences, University of Tabriz, Tabriz, Iran.  
farshidbandehali@gmail.com

### Abstract

#### 1. Introduction

The modern democratic framework is underpinned by the concept of representation, particularly within the realm of public finance. Central to this concept is the principle that any imposition of taxation must be sanctioned by the representatives of the people, establishing a foundation for governmental accountability in financial and budgetary matters to the parliament. The role of parliamentary oversight, executed by supervisory organizations like the "National Supreme Audit Institutions," is pivotal in ensuring transparency and adherence to financial regulations. This study aims to unravel the intricate relationship between the theoretical foundations and practical procedures that delineate the jurisdiction of the Iranian Supreme Audit Court of Iran, tracing its historical origins and examining its evolution through legislative procedures.

#### 2. Research Question

This research endeavors to address a fundamental question: what are the challenges and requirements constraining the Supreme Audit Court's oversight of the government's financial performance in the current legal system of Iran? By scrutinizing the legal constraints imposed on the court since the Iranian Constitutional Revolution [Asr-e-Mashrooteh] and exploring their impact on the Court's goals post the Islamic Revolution, this study seeks to uncover the nuanced dynamics shaping the institution's jurisdiction.



### **3. Research Hypothesis**

The research is grounded in the hypothesis that misunderstandings inherited from the Constitutional Era regarding the functions and duties of the Supreme Audit Court, coupled with the post-revolutionary Constitutional Council's inability to rectify these misconceptions, have resulted in the exclusion of a significant portion of public treasury resources from the Court's oversight. This exclusion has relegated financial supervision to the considerations of the national budget. The overarching hypothesis posits that a comprehensive oversight role for the Supreme Audit Court over the entire public treasury is an imperative that has been neglected.

### **4. Methodology & Framework, if Applicable**

The methodology employed in this research is primarily descriptive-analytical. Drawing on extensive library documents, legal texts, and scientific and legal procedures, the study meticulously examines the evolution of the Supreme Audit Court's jurisdiction from its establishment to the present. A thorough exploration of legislative procedures, both constitutional and ordinary, is undertaken to unravel ambiguities and challenges in depicting the relationship between the Court's goals and the obligation of audited institutions. The framework of analysis is rooted in the examination of intellectual-legal backgrounds, with a focus on understanding the theoretical foundations and practical procedures that have shaped the court's jurisdiction.

The study aims to provide a comprehensive overview of the challenges and limitations faced by the Supreme Audit Court in its financial oversight activities. Notably, it seeks to identify essential requirements governing the court's jurisdiction and evaluate the impact of historical legal constraints on its ability to achieve the lofty goals envisioned by the framers of the Persian Constitutional Amendment of 1907 and the Constitution of the Islamic Republic of Iran.

We will delve into the detailed results and discussions of the research findings, followed by a conclusive synthesis of the identified challenges and potential avenues for reform within the jurisdiction of the Supreme Audit Court of Iran.

### **5. Results & Discussion**

The historical trajectory of the Supreme Audit Court of Iran reveals a complex evolution marked by significant jurisdictional fluctuations.

Established under the principles (101) and (103) of the Persian Constitutional Amendment of 1907, the Court initially operated under the supervision of the Ministry of Finance. However, the lack of expertise among its founders, coupled with inadequate awareness and the influence of translated texts and Western models, resulted in inefficiencies. Notably, the Court's supervisory position over the government's financial affairs was transferred to the internal auditor of the executive branch in the 1352 SH amendments to the Audit Court Law. The inefficiencies persisted due to the absence of systematic accountability and regular financial management responsiveness by the political-administrative currents of the time.

Post the Islamic Revolution in Iran in 1357 SH, the Court's fundamental role as the guardian of the public treasury was preserved within the Islamic framework. However, deficiencies in the regulatory text of Article (55) of the Constitution of the Islamic Republic of Iran hindered the complete establishment of the Court's role. Challenges emerged, including the interpretative theory of the Guardian Council, leading to the exclusion of a significant portion of the public treasury's financial resources from the Court's oversight.

Despite interpretative theories, it is argued that the term "approved credits" mentioned in Article (55) may be confined to the overall national budget, but limiting the jurisdiction of the Supreme Audit Court in addressing these matters is deemed unacceptable. This potential limitation not only casts doubt on the legal functions of the Court but fundamentally challenges its legal personality in safeguarding the public treasury. The conflict between constitutional principles and provisions of current Audit Court laws raises substantial concerns regarding the Court's ability to fulfill its supervisory role effectively.

## **6. Conclusion**

The journey of the Supreme Audit Court of Iran reflects the intricate interplay between historical developments, constitutional principles, and evolving legislative frameworks. While the Court's establishment aimed to be an independent and comprehensive supervisor of the country's income and expenditure, its early inefficiencies, rooted in a lack of expertise and awareness, led to jurisdictional adjustments over time. The post-revolution preservation of the Court's role as the guardian of the public treasury encountered challenges due to deficiencies in the constitutional text.

The research underscores the need for clarity and precision in delineating the foundations and limits of the audit jurisdiction of the Supreme Audit Court. The recommendation is put forth that Article (55) of the Constitution of the Islamic Republic of Iran be revised, transferring these matters to ordinary law. This move, it is argued, will enable a more specialized, detailed, and non-constitutional approach to defining the Court's audit jurisdiction. Such a step is imperative to address the identified challenges, ensuring the Court can effectively fulfill its role as a vital safeguard of the public treasury within the evolving legal landscape of Iran.

**Keywords:** Supreme Audit Court of Iran, Article 55 of the Constitutional Law, Public Budget, Guardian Council.



## جستاری در بسترهای نظری و رویه‌های عملی محدودکننده صلاحیت دیوان محاسبات کشور

محمد مظهری • دانشیار، گروه حقوق، دانشکده حقوق و علوم اجتماعی، دانشگاه تبریز، تبریز، ایران. (نویسنده مسئول)  
m.mazhari@tabrizu.ac.ir  
فرشید بنده‌علی • دانشجوی دکتری حقوق عمومی، دانشکده حقوق و علوم اجتماعی، دانشگاه تبریز، تبریز، ایران.  
farshidbandehali@gmail.com

### چکیده

دیوان محاسبات کشور نهاد ناظری است که سابقه تأسیس آن به دوران مبارزات مشروطه‌خواهی ایرانیان باز می‌گردد. نهادی حدوداً یکصد ساله با شأنی برگرفته از اصل ۱۰۱ متمم قانون اساسی مشروطه، و سپس اصول ۵۴ و ۵۵ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، که اگر چه هدف ایجاد آن از همان بدو تأسیس نظارت بر در دخل و خرج مملکت بود، اما این هدف در گذر زمان فراز و فرودهای متعدد به خود دیده است. با وجود چنین سابقه نظارتی دیوان محاسبات، این پژوهش سعی در این امر دارد تا با مطالعه توصیفی تحلیلی، و با مراجعه به اسناد و رویه‌های قانونی موجود، به این پرسش پاسخ دهد که «چالش‌ها و بایسته‌های حاکم بر صلاحیت نظارتی دیوان محاسبات کشور نسبت به عملکرد مالی دولت در نظام کنونی حقوق اداری ایران چیست؟»، پاسخی درخور و منطبق با قصد واضعان قانون اساسی از تأسیس این دیوان. پژوهشگران در این مقاله به این نتیجه رسیده‌اند که بدفهمی‌های فکری برجای مانده از دوران مشروطه در خصوص کارکردها و وظایف دیوان و متعاقباً عدم توانایی قوه مؤسس اساسی بعد از انقلاب اسلامی ایران در برطرف نمودن آن بدفهمی‌ها، نهایتاً منجر به خروج بخش عمده‌ای از منابع مالی بیت‌المال از شمول نظارت دیوان و مآلاً فروکاستن این نظارت به اعتبارات بودجه کل کشور گردیده است، حال آنکه نظارت تمام‌عیار دیوان محاسبات بر عموم بیت‌المال ضرورتی انکارناپذیر است.

واژگان کلیدی: دیوان محاسبات کشور، اصل ۵۵ قانون اساسی، بودجه، شورای نگهبان.



## مقدمه

اگر بپذیریم نمایندگی، مفهوم بنیادین شکل‌دهنده دولت مدرن است، افزون‌بر اینکه بحث مالیه عمومی و این قاعده که وضع هر مالیات باید به تصویب نمایندگان مردم برسد، نقش کلیدی در شکل‌گیری این مفهوم ایفا می‌کند، پاسخ‌گویی مقامات دولتی در امور مالی و بودجه‌ای در برابر پارلمان، مفهوم نمایندگی را به جزء ضروری حکومت دموکراتیک تبدیل می‌کند که بدون آن جوهره دموکراسی تحقق نمی‌یابد. به همین مناسبت در دموکراسی‌های ادعایی مدرن یکی از راهکارهای مؤثر کنترل اقتدار عمومی، نظارت پارلمان بر همه فعالیت‌های مالی نهادهای حکومتی از طریق سازمان‌های نظارتی است که با عناوین مختلف مانند «اداره ملی حسابرسی» یا «دیوان محاسبات» شناخته می‌شوند (Sarker & Hasan, 2010, p. 2).

سابقه تأسیس دیوان محاسبات در کشور به متمم قانون اساسی مشروطه که در تاریخ ۲۹ شعبان سال ۱۳۲۵ (۱۲۸۶) به تصویب رسید، بازمی‌گردد. با تصویب این سند، دیوان محاسبات با هدف نظارت مستقل و تمام‌عیار بر دخل و خرج مملکت و به‌عنوان نهاد ناظر بر «حکومت» تأسیس شد که البته بیان این اهداف عالیه توسط مشروطه‌خواهان به دلیل برخورداری روابط مالی-اقتصادی دولت از نوعی نظام جمع‌گرایانه و مدافع منافع عمومی جامعه، چندان راه ناصوابی نبود. دیوان محاسبات از آن زمان تاکنون با اتخاذ رویکردهای نظارتی عمدتاً معطوف به کنترل و رعایت قوانین و مقررات مالی، تلاش‌های عمده‌ای در دفاع از این اهداف داشته است. دستیابی به هدفی مانند لزوم صیانت از بیت‌المال که واضعان قانون اساسی مشروطه و کنونی برای دیوان محاسبات در نظر داشته‌اند، بیش از هر چیز مستلزم شناخت و ارائه پیش‌زمینه‌ای دقیق و شفاف از اصول و مفاهیم بنیادین حاکم بر مالیه عمومی مانند «بودجه»، «بیت‌المال»، «خزانه‌داری کل» و... است که بتواند ارتباط معنادار و منطقی را میان اهداف و فعالیت‌های نهاد ناظر و الزام نهاد نظارت‌شونده به تبعیت از آن‌ها برقرار سازد درحالی‌که رویه‌های قانون‌گذاری چه اساسی و چه عادی تا به حال در به تصویر کشیدن این ارتباط با اشکال و ابهامات فراوان همراه بوده است؛ موضوعی که دست‌کم موجب شده است دیوان محاسبات کشور در دوران حیات نظارتی خود فراز و فرودهای صلاحیتی بسیاری را متحمل شود. در این باره تحقیقات زیادی انجام شده است از جمله مقاله ابوالحسنی و همکاران (۱۴۰۲) با عنوان «محدوده نظارتی دیوان محاسبات در نظام حقوقی جمهوری اسلامی ایران» که به بررسی تحلیلی و کاربردی رویکردهای حاکم بر صلاحیت دیوان پرداخته یا تحقیق

عباسعلی کدخدایی و همکاران که صلاحیت دیوان محاسبات کشور را در نظارت مالی بر مؤسسات عمومی غیردولتی با واکاوی حقوقی نظارت دیوان بر حساب‌های شهرداری‌ها به بحث گذاشته است. این تحقیق با نگاهی هرچند مختصر به کارکرد دیوان از بدو تأسیس تاکنون، سعی در شناسایی زمینه‌های بروز چالش و ایجاد محدودیت در اعمال نظارت مالی دیوان محاسبات بر منابع عمومی و بازشناسی بایسته‌های حاکم بر این صلاحیت دارد. برای همین، ضمن گردآوری اسناد قانونی و منابع اطلاعاتی موجود در این باره به روش کتابخانه‌ای و بررسی توصیفی-تحلیلی آن‌ها، قصد دارد به این پرسش که در نظام کنونی حقوق اداری ایران، چالش‌ها و بایسته‌های نظارت دیوان محاسبات بر عملکرد مالی دولت کدام‌اند، پاسخی مناسب ارائه دهد. در این راستا، ابتدا محدودیت‌های قانونی وضع شده بر صلاحیت دیوان از ابتدای مشروطه تا زمان انقلاب اسلامی بررسی و سپس به تأثیرگذاری این پیش‌زمینه‌های فکری-قانونی در تدوین اهداف اساسی برای دیوان پس از انقلاب و بروز چالش‌های جدید ناشی از آن در مسیر توسعه صلاحیت این نهاد ناظر پرداخته می‌شود.

#### ۱. دیوان محاسبات از مشروطه تا انقلاب اسلامی

پس از انقلاب مشروطه، مشروطه‌خواهان در کنار توجه به مسائل سیاسی، یکی از مهم‌ترین دلایل درگیر شدن خود با حکومت موجود را فقر خزانه ایران و نبود نظارت بر دخل و خرج حکومت می‌دانستند و خواستار قانونمند شدن گردش مالی خزانه ملی و مصارف و مخارج لازمه عادی و فوق‌العاده سالانه کشور بودند (مرادی‌نیا، ۱۳۹۴، ص. ۳۳)؛ خواستی که سرانجام با وضع قانون اساسی مشروطیت سال ۱۳۲۴ق، شکلی رسمی به خود گرفت؛ هرچند در این سند بنیادین فهم درستی از اصول، مبانی و چگونگی نظارت مالی بر منابع عمومی به چشم نمی‌خورد؛ شرایطی که موجب شد تا دیوان محاسبات برای نخستین بار طبق اصول ۱۰۱ تا ۱۰۳ متمم قانون اساسی مشروطیت، زیر نظر وزارت مالیه تأسیس شود. مطابق اصل ۱۰۱، تعیین اعضای دیوان محاسبات بر عهده مجلس شورای ملی قرار گرفت و اصل ۱۰۲ نیز وظیفه دیوان محاسبات را این‌گونه تعریف

کرد «دیوان محاسبات مأمور به معاینه و تفکیک محاسبات اداره مالیه و تفریغ<sup>۱</sup> حساب کلیه محاسبین خزانه است و مخصوصاً مواظب است که هیچ‌یک از فقرات مخارج معینه در بودجه از میزان مقرر تجاوز ننموده، تغییر و تبدیل نپذیرد و هر وجهی در محل خود به مصرف برسد و همچنین، معاینه و تفکیک محاسبه کلیه ادارات دولتی را نموده، اوراق سند خرج محاسبات را جمع‌آوری خواهد کرد و صورت کلیه محاسبات مملکتی را باید به انضمام ملاحظات خود تسلیم مجلس شورای ملی نماید». با تصویب این سند، افزون‌بر ایجاد شخصیت حقوقی دیوان، مفاهیم محاسبات و تفریغ حساب نیز که از اصول زیربنایی در امور حسابداری و حسابرسی دولتی شمرده می‌شوند، جنبه رسمی به خود گرفتند. از سویی بیان مفاهیمی عام مانند «حساب کلیه محاسبین خزانه»، «محاسبه کلیه ادارات دولتی»، «اوراق سند خرج محاسبات و صورت کلیه محاسبات مملکتی» در این سند نشان می‌دهد که واضعان قانون اساسی بر آن بودند تا دیوان محاسبات به‌صورت نهاد مستقل با آزادی به تمام امور مالی حکومت نظارت و درباره محاسبات خزانه مملکت اظهار نظر کند و نتیجه کار خود را به عرض مجلس شورای ملی برساند. باین‌همه، وضع نخستین قانون دیوان محاسبات حدود چهار سال (۱۳۲۵-۱۳۲۹ق) یعنی تا اواخر دوره دوم مجلس به تأخیر افتاد. در خلال این مدت، دیوان به‌طور موقت طبق نظام‌نامه‌ای از طرف کمیسیون مالیه در سال ۱۳۲۷ق تأسیس شد (محمدی و همکاران، ۱۳۹۸، صص. ۱۲۶-۱۲۸) و هنگامی هم که در مجلس نوبت بحث و رسیدگی درباره این قانون رسید، روشن شد که دست همگان خالی است و کمتر کسی بود که چیز زیادی درباره دیوان محاسبات، چگونگی کارکرد، وظایف و دیگر مسائل آن بداند؛ زیرا با نگاهی به فهرست اسامی افرادی که هیئت‌مدیره موقت انقلاب مشروطه آن‌ها را مأمور به دایر کردن دیوان محاسبات کرده بود، جز یکی دو نفر، هیچ‌کدام حتی سابقه مستوفی‌گری نداشتند و گروه مزبور فقط «محل امانت و دیانت» بود و بس. از این‌رو وکلایی مانند آقا شیخ محمدعلی، وکیل‌التجار، آقا میرزامحمود، حاج امام‌جمعه و تقی‌زاده، ترجمه قوانین دیگر کشورها به‌خصوص ایتالیا و فرانسه را پیش کشیدند و متن ترجمه‌شده این قوانین را در اختیار نمایندگان قرار دادند تا بحث‌ها با محوریت این قوانین سروسامان بگیرد (مرادی‌نیا، ۱۳۹۴، ص.

۱. کلمه تفریغ در لغت به معنی فارغ شدن است، اما در معنای اصطلاحی منظور از تفریغ بودجه، ارائه و بررسی حساب‌های دولت طبق بودجه و برنامه مصوب و در واقع، حسابرسی کلی عملیات مالی دولت توسط قوه مقننه از طریق تطبیق عملیات انجام‌شده با هدف‌ها و برنامه‌های پیش‌بینی‌شده است (دانشفرد و قزلباش، ۱۳۸۹، ص. ۹۵).



(۳۸).

به موجب مواد ۱۲ و ۱۳ نخستین قانون دیوان، انتخاب اعضا شامل رئیس‌کل، سه نفر برای ریاست محاکم، مستشاران و ممیزان حساب، موافق اصل ۱۰۱ متمم قانون اساسی از وظایف مجلس شورای ملی بود. حسب ماده ۱۵ همین قانون، مدعی‌العموم (دادستان دیوان) نیز از طرف دولت و به موجب فرمان هماپوئی تعیین می‌شد. فصول بعدی این قانون نیز در مواد متعدد، وظایفی را بر عهده دیوان محاسبات قرار داده بود که برخی از اهم آن به این قرار است «نظارت و تفتیش کلیه عایدات، مخارج و اموال دولت (ماده ۳۷)، رسیدگی به حساب‌های وزارتخانه‌ها و اشخاصی که نقود دولتی یا اجناس در حکم نقود را متصدی هستند (ماده ۳۹)، رسیدگی و تفتیش همه ساله کلیه حساب‌های بانک‌ها و کمپانی‌های داخله، خارجه و اشخاصی که دارای امتیاز هستند و باید حقی به دولت بدهند (ماده ۴۰)، مراقبت دیوان بر عدم تجاوز مخارج از بودجه مصوبه و انتقالات غیرقانونی در آن و تأدیه وجوه بر وفق قوانین و نظامات مقررہ (ماده ۴۹)، رسیدگی و صدور حکم توسط دیوان درباره حساب‌های صاحبان جمع نقدی دولت و اجناس در حکم نقود و حساب کارگزاران دیوانی که مأمور یا متصدی دریافت و پرداخت و محافظه وجوه دولتی بودند و حساب‌های خزانه‌داران و مأمورین سایر تأسیسات عمومی که رسیدگی آن را قانون به دیوان محول کرده بود (ماده ۵۹). جالب آنکه، طبق ماده ۱۴۱ این قانون، مجلس شورای ملی برای حفظ استقلال دیوان محاسبات حتی نحوه پرداخت حقوق رئیس‌کل و اعضای آن را در قانون تعیین و به‌عنوان سندی مجزا از سایر مواجب دولتی قید نموده بود»<sup>۱</sup>.

مجلس شورای ملی وقت که در آن زمان متأثر از جو انقلابی مشروطه بود، موافق با نظر واضعان قانون اساسی، خواستار ورود و نظارت دیوان به‌عنوان ناظر مالی تمام‌عیار و قبل از خرج بر همه مسائل مالی حکومت بود و اختیارات زیادی به دیوان اعطا کرد، اما متأسفانه اختیارات مزبور تنها روی کاغذ بسیار گسترده بود و در وادی عمل با توجه به فقدان ثبات سیاسی و مطلوب نبودن اوضاع اقتصادی و اجتماعی داخلی که ناشی از نفوذ دوباره و تدریجی جریان‌های سیاسی وقت در امور مملکتی بود، این قانون عملاً به مرحله اجرا درنیامد و حتی تداوم موانع و چالش‌ها باعث شد تا تشکیلات دیوان محاسبات در سال ۱۳۰۲ (شمسی) منحل و دوباره در سال ۱۳۱۲

۱. قانون دیوان محاسبات (مصوب ۱۳۲۹ق).

با اصلاحات قانونی راه‌اندازی شود (مرادی‌نیا، ۱۳۹۴، ص. ۴۰). با اصلاحاتی که بعدها در این قانون به تصویب مجلس شورای ملی وقت رسید، اختیارات دیوان محدودتر و در مقابل، میزان اختیارات وزیر دارایی ابتدا در تشکیلات و سپس در صلاحیت دیوان محاسبات بیشتر شد که پایه‌های اولیه نفوذ قوه مجریه بر دیوان و زمینه انحراف از اصول ۱۰۱ تا ۱۰۳ متمم قانون اساسی را بنیاد نهاد. تا آنجا که برای انتصاب اشخاص به ریاست و عضویت شعب سه‌گانه دیوان محاسبات، مجلس می‌توانست عده لازم را تنها از میان اشخاص پیشنهادی وزیر مالیه آن هم بدون تعیین سمت انتخاب کند. میزان و اعضای دفتری را هم وزیر مالیه در حدود مقررات قانون استخدام می‌کرد. مدعی‌العموم نیز مانند رویه پیشین از سوی وزیر مالیه و به‌موجب فرمان همایونی تعیین می‌شد، اما اختیارات وی برخلاف رویه سابق که حق اطلاع نسبت به هر حسابی را داشت،<sup>۱</sup> دیگر مطلق نبود و محدود به موارد مشمول این قانون شد. از سویی دیوان محاسبات تنها می‌توانست به حساب وزارتخانه‌ها و ادارات مستقل نظارت و رسیدگی کند و بانک‌ها، شرکت‌ها و موسسات مهم دیگری که با سرمایه دولت اداره می‌شدند، به‌عنوان مختلف از نظارت و رسیدگی دیوان خارج شدند. حساب وزارتخانه‌ها هم به‌جای آنکه پیش از پرداخت و هنگام عمل اسناد مربوط برای رسیدگی و تسجیل به دیوان فرستاده شود، پس از اتمام کارها و پرداخت وجوه اسناد فرستاده می‌شد که غالباً به علت گذشت زمان و تغییر و تبدیل متصدیان مربوط، تحقیق و رسیدگی مشکل و گاه غیرممکن می‌شد.<sup>۲</sup> محدودیت اساسی دیگری که بعدها دنبال شد، ماده ۳۹ قانون اصلاحی دیوان بود که طبق آن «حساب، مخارج، اموال و اسناد راجع به معاملات و تعهدات و تصویب مخارجی که افشا و مداخله در آن برخلاف مصالح مملکتی باشد، از شمول مقررات این قانون خارج و این نوع مخارج، اموال و اسناد به‌موجب نظام‌نامه‌ای که به تصویب هیئت وزرا رسید، معین می‌گردید»<sup>۳</sup>.

افزون‌براین، اصلاحات سال‌های ۱۳۱۳، ۱۳۱۷ و ۱۳۱۸ این قانون و وضع دیگر قوانین مطرح در حوزه مالیه عمومی کشور، هریک لطمات بزرگ‌تری به اختیارات و امتیازات دیوان محاسبات

۱. ماده ۶۶ دیوان محاسبات (مصوب ۱۳۲۹ق).

۲. البته مطابق ماده ۳۱ این قانون، حوالجات وزرا باید پیش از پرداخت طبق قانون دیوان محاسبات که مصوب همین سال بود، در دیوان مزبور ثبت و تسجیل شود.

۳. قانون دیوان محاسبات (مصوب ۱۳۱۲).

وارد آوردند. برای مثال، به موجب قانون تشکیل اداره خزانه‌داری کل سال ۱۳۰۱، هیچ‌گونه مخارج مملکتی اعم از نقدی یا جنسی تأدیه نمی‌شد مگر اینکه صحت خرج آن به تصدیق و تطبیق مأموران مستقل از تحت امر اجزای اداره و مسئولیت خزانه‌داری کل می‌رسید.<sup>۱</sup> طبق ساختار خرج نخستین قانون محاسبات عمومی (سال ۱۲۸۹ شمسی) نیز حواله یا دستور پرداخت صادره توسط وزرا ابتدا به تأیید و تسجیل دیوان محاسبات می‌رسید و پس از آن وزیر مالیه دستور پرداخت را به تحویل‌داران صادر می‌کرد و از این طریق سازوکارهای قانونی تفکیک وظایف در امور تشخیص، تسجیل و پرداخت هزینه‌ها به ترتیب بر عهده وزرا، وزرات مالیه از طریق دیوان محاسبات و خزانه‌داری کل قرار داشت. با تصویب ماده ۱۷ قانون متمم بودجه ۱۳۱۹ کل کشور، «اداره تطبیق اسناد و تعهدات» وزارت دارایی وقت جایگزین دیوان در کنترل اعتبارات و نظارت بر رعایت قوانین و مقررات قبل از خرج شد و درنهایت، طبق ماده ۴۵ قانون محاسبات عمومی مصوب ۱۳۴۹، تأمین اعتبار به عهده ذی‌حسابان<sup>۲</sup> منصوب وزارت دارایی (وقت) و مسئولیت تشخیص و انجام دادن تعهد و تسجیل به عهده وزیر یا رئیس مؤسسه یا اشخاص مجاز از طرف آنان محول شد. به این ترتیب، با تغییرات بنیادی در سیستم نظارت مالی دستگاه‌های دولتی که به صورت تدریجی پس از دوران مشروطه صورت گرفت، مسئولیت نظارت قبل از خرج دستگاه‌های اجرایی بر عهده ذی‌حساب قرار گرفت و عملاً با حذف دیوان محاسبات از این جریان، مسئولیت‌های آن محدود به نظارت بعد از خرج همراه با کاهش دامنه دستگاه‌های اجرایی قابل نظارت شد درحالی‌که هدف اصلی از اعمال نظارت مالی بعد از خرج، انجام دادن تمام کنترل‌هایی است که پس از مصرف منابع مالی و با همان اهداف نظارت پیش از خرج صورت می‌گیرد. از این رو چگونگی اجرای سیستم نظارت پیش از خرج که ارتباط نزدیکی با مخارج مربوط به طرح‌ها، فعالیت‌ها و برنامه‌های مورد نظر دارد، همواره مورد انتقاد صاحب‌نظران بوده و هست (باباجانی، ۱۳۸۲، صص. ۱۰۷-۱۰۰). همچنین، نظارت پس از خرج دیوان اثر نهایی خود را بر تفریغ بودجه باقی‌گذارند. لازم به توضیح است که سیاست‌های مالی دولت عمدتاً از طریق

۱. ماده‌های ۴ و ۵ قانون تشکیل اداره خزانه‌داری کل (۱۳۰۱).

۲. برای نخستین بار در این قانون واژه «ذی‌حساب» که شکل تکامل‌یافته تحویل‌داران حساب بود، وارد ادبیات حقوق اداری شد.

بودجه اعمال می‌شود و در فرایند اجرایی بودجه، مرحله نظارت بر آن از جایگاه ویژه‌ای برخوردار است؛ زیرا این نظارت شامل دستورات و توصیه‌هایی می‌شود که قبل یا حین اجرا به مجری یا مأموریت اجرا داده می‌شود و با مشاهده عملیات انجام‌شده و بررسی‌های نمونه‌ای یا مستمر آن شایان ارزشیابی و بیان‌کننده صحت و سقم مسئله است. پس هر قدر از اهرم نظارت درست‌تر، مناسب‌تر و به‌موقع‌تر استفاده شود، ضریب بهره‌وری نظام اداری و مالی افزایش می‌یابد حال آنکه در فرایند یادشده به‌واسطه نوع نظارت ایجادشده برای دیوان، تسویه بودجه از طریق تطبیق اطلاعات صورت حساب عملکرد تهیه‌شده توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی با اطلاعات تهیه‌شده توسط دیوان محاسبات کشور و تجزیه و تحلیل نتایج حاصل از آن صورت می‌پذیرد. صرف نظر از اینکه فرایند تفریغ بودجه در چنین شرایطی روبه‌ای تکراری، مضاعف و همراه با تداخلات شایان توجه ثبت داده‌های مالی را برای هر دو نهاد تهیه‌کننده آن به همراه داشته است که تاکنون نیز ادامه دارد، اجرای آن بر مدت زمان تنظیم و ارائه لایحه تفریغ بودجه اثری نامطلوب دارد که با نگاه به قوانین مربوط شایان مشاهده است (الماسی و اشرف‌پور، ۱۳۹۲، صص. ۱۱۲-۱۱۳). به‌موجب ماده ۴۷ قانون محاسبات عمومی ۱۳۱۲، زمان پیشنهاد لایحه قانونی تفریغ بودجه، از پایان سال مالی تا ۱۲ ماه بعد بود؛ مهلتی که در قوانین بعدی نیز تنفیذ و درنهایت، قانون تفریغ بودجه سال‌های پس از انقلاب (مصوب ۱۳۶۵) بر آن شد تا بررسی‌های بودجه‌ای سالانه و تهیه تفریغ آن توسط دیوان محاسبات همواره یک سال از زمان اجرای بودجه سال جدید که باید به‌نگام رسیدگی شود، عقب‌تر باشد.<sup>۱</sup>

نکته تأمل‌برانگیز دیگر، محتوای تفریغ بودجه بود که ماده ۴۶ قانون محاسبات عمومی ۱۳۱۲ آن را این‌گونه بیان می‌کرد «تفریغ بودجه به‌وسیله تصویب "لایحه قانونی" که وزیر مالیه به مجلس شورای ملی پیشنهاد می‌کند، به عمل می‌آید». همچنین، «وزارت مالیه مکلف بود تا افزون‌بر صورت کل عایدات مملکتی، صورت محاسبات کل مالیه شامل تمام عملیات راجع به وصول و مصرف وجوه دولتی و موجودی اول و آخر دوره تمام صندوق‌های عمومی مملکت را تهیه [کند] و

۱. به‌موجب ماده ۷۸ قانون محاسبات عمومی ۱۳۴۹، این مهلت به پایان آذر سال مالی بعد تقلیل یافته بود.

۲. بر اساس ماده ۱ قانون یادشده، برای تسریع در تفریغ بودجه، وزارت امور اقتصادی و دارایی مکلف است «صورت حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور» هر سال را حداکثر تا پایان دی سال بعد تنظیم و پس از تأیید هیئت وزیران برای تهیه گزارش تفریغ بودجه به دیوان محاسبات کشور ارسال کند.

به دیوان بدهد و این صورت حساب می‌بایست ضمیمه "لایحه" مذکور گردد<sup>۱</sup> در حالی که مطابق ماده ۷۹ قانون محاسبات عمومی ۱۳۴۹، اولاً، ماهیت تفریغ بودجه از لایحه قانونی به یک «گزارش» بلا تکلیف تقلیل یافت؛ هرچند همین گزارش غیر اثربخش و غیرکارا نیز در طول عمر ۶۰ ساله دیوان پیش از انقلاب تنها ۱۳ بار به مجلس تقدیم شد که نخستین گزارش در سال ۱۳۳۶ و آخرین آن سال ۱۳۵۲ بود. ثانیاً، این گزارش تنها اطلاعات لازم درباره امور مالی مورد عمل بودجه سالانه و متضمن صورت ارقام قطعی درآمدهای وصول شده و هزینه‌های انجام یافته آن بود و این برخلاف اصل ۱۰۲ متمم قانون اساسی مشروطه بود که بیان می‌داشت صورت همه محاسبات مملکتی به انضمام ملاحظات دیوان باید به مجلس شورای ملی تسلیم شود (پروین و شهپازی، ۱۳۷۳، ص. ۱۴۵)؛ موضوعی چالش برانگیز که تاکنون هیچ‌یک از صاحب‌نظران واجد صلاحیت داخلی به آن نپرداخته و بدین لحاظ، ماهیت حقوقی، جایگاه و منزلت لایحه تفریغ بودجه سالانه کل کشور به عنوان سند مهم نظارت بر امور مالی دستگاه‌های دولتی و دستاورد یک‌سال فعالیت نظارتی دیوان محاسبات، همچنان نامشخص و غیرکاربردی باقی مانده است.<sup>۲</sup> بدین ترتیب، با اصلاحات مکرر قانونی وارده بر صلاحیت دیوان که آخرین آن قانون دیوان محاسبات مصوب ۱۳۵۲ بود، نه تنها از نظر سازمانی و تشکیلاتی سیطره قوه مجریه بر دیوان بیش از پیش افزوده شد، بلکه به لحاظ کارکردی نیز جایگاه دیوان محاسبات در پیش از انقلاب از ناظری تمام‌عیار بر عملکرد مالی حکومت، به حسابرس داخلی قوه مجریه و نهادی رها شده در گوشه‌ای از وزارت دارائی تنزل یافت.<sup>۳</sup>

## ۲. دیوان محاسبات از ابتدای انقلاب اسلامی تاکنون

با آغاز به کار مجلس بررسی نهایی قانون اساسی (مجلس خبرگان قانون اساسی)، بار دیگر بحث و بررسی بر سر تشکیلات و صلاحیت دیوان محاسبات مطرح شد. پیش‌نویس آن قانون در این

۱. مواد ۴۵ و ۵۱ از قانون محاسبات عمومی، مصوب ۱۳۱۲.

۲. در قسمت اخیر اصل ۵۵ قانون اساسی کنونی نیز از این لایحه به عنوان «گزارش» نام برده شده است.

۳. این مسئله را اساتیدی که درباره دیوان بحث کرده‌اند و در رژیم سابق به‌ویژه در امور مالی صاحب منصب و مقام بودند از جمله دکتر شمس‌الدین جزایری و دکتر حسین پیرنیا، اشاره و تأیید داشته‌اند (مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی، ۱۳۷۵، ص. ۷؛ پیرنیا، ۱۳۴۸).

رابطه دو اصل را پیش‌بینی کرده بود، و در ادامه جلسات پیشنهاداتی از جمله متن تنظیمی تعدادی از کارکنان دیوان محاسبات به مجلس ارائه شد که تشکیلات دیوان را به جای دو اصل در یک اصل به این شرح بیان می‌کرد «دیوان محاسبات عالی کشور مستقل و تحت نظارت عالی مجلس شورای ملی است. سازمان و اداره امور آن در تهران و مراکز استان‌ها به موجب قانون تعیین خواهد شد». نایب‌رئیس مجلس در موافقت با اصل پیشنهادی، دلایل توجیهی آن را این‌گونه بیان کرد «توضیح این است که منظور اساسی از دیوان محاسبات، نظارت ملت بر وضع مالی کشور است... درحقیقت، نقش اساسی دیوان محاسبات این است که ملت یک راه‌حل قابل اعتماد برای نظارت داشته باشد. چون نقش اصلی دیوان محاسبات این کار است، این نقش را باید مستقیماً زیر نظر نمایندگان ملت قرار بدهیم». در ادامه بحث، با وجود برخی مخالفت‌ها با متن پیشنهادی، در مجموع، نظر موافقان این بود که «دیوان محاسبات بازرسی مالی مجلس است و نظارت، امر فنی است که پایه اصلی کار دیوان را تشکیل می‌دهد و دیگر وظایف دیوان جنبه فرعی دارد. لذا چیزی که آقایان [کارکنان دیوان محاسبات] داده‌اند، خیلی محکم و خوب است و جلوی خیانت را هم می‌گیرد... از طرفی با توجه به فلسفه دیوان محاسبات که ناظر بر دخل و خرج مملکت است، وقتی ملت می‌خواهد یک چنین کاری بکند باید یک سازمان داشته باشد. پس طبیعی است که دیوان محاسبات یکی از سازمان‌های مجلس شورای ملی می‌شود». با این تفاسیر، متن پیشنهادی با اندک اصلاحاتی در کلمات، با اکثریت آرا به‌عنوان اصل ۵۴ قانون اساسی کنونی تصویب شد و دیوان محاسبات توانست پس از ۷۰ سال از عمر وجودی خود، جایگاه واقعی خود را که همانا ارائه نتایج حاصل از نظارت مالی حکومت به پیشگاه نمایندگان ملت بود، دوباره بازیابد (صورت مشروح مذاکرات مجلس، ۱۳۶۴، ج ۳، صص. ۱۴۲۳-۱۴۲۸)؛ البته در ارتباط با جایگاه یادشده باید گفت برخلاف این اصل که دیوان را زیر نظر مستقیم مجلس شورای اسلامی قرار داد، اصل ۱۰۱ متمم قانون اساسی مشروطه وابستگی سازمانی دیوان محاسبات را معین نکرده بود و تنها تعیین اعضای دیوان را به مجلس شورای ملی سپرده بود. از این رو با توجه به تأکید اصل ۵۴ بر ویژگی استقلال دیوان محاسبات، بهتر بود تا مجلس خبرگان قانون اساسی نیز برای جلوگیری از هرگونه شائبه دخالت‌های سیاسی در وظایف تخصصی دیوان، با پیروی از دیدگاه بالا، این نهاد

۱. برای مشاهده اختصاری این نظرها بنگرید به: ورعی، ۱۳۸۵، صص. ۳۴۴-۳۴۶.

ناظر را به‌عنوان «مؤسسه حرفه‌ای و مستقل دولتی» که ذی‌نفع اصلی گزارش‌های آن، مجلس است، معرفی<sup>۱</sup> و تنها به انتخاب ریاست و دادستان دیوان توسط مجلس شورای اسلامی بسنده می‌کرد.

به‌هرروی، به‌رغم کسب این جایگاه، نقش‌آفرینی دیوان در اعمال صلاحیت‌ها و وظایف قانونی خود نتوانست نتیجه‌چندان مطلوبی را کسب کند. دلیل این موضوع تصویب اصل ۱۳۶ متن پیشنهادی یا همان اصل ۵۵ کنونی توسط مجلس خبرگان قانون اساسی بود. مطابق این اصل، «دیوان محاسبات به کلیه حساب‌های وزارتخانه‌ها، مؤسسات، شرکت‌های دولتی و سایر دستگاه‌هایی که به‌نحوی از انحاز بودجه کل کشور استفاده می‌کنند، به ترتیبی که قانون مقرر می‌دارد، رسیدگی یا حسابرسی می‌نماید که هیچ هزینه‌ای از اعتبارات مصوب تجاوز نکرده و هر وجهی در محل خود به مصرف رسیده باشد. دیوان محاسبات، حساب‌ها و اسناد و مدارک مربوطه را برابر قانون جمع‌آوری و گزارش تفریغ بودجه هر سال را به انضمام نظرات خود به مجلس شورای اسلامی تسلیم می‌نماید. این گزارش باید در دسترس عموم گذاشته شود». از مقایسه مفاد این اصل با اصل ۱۰۲ متمم قانون اساسی مشروطه که «معاینه و تفکیک محاسبات اداره مالیه و تفریغ حساب کلیه محاسبین خزانه»، «معاینه و تفکیک محاسبه کلیه ادارات دولتی»، «جمع‌آوری اوراق سند خرج محاسبات و صورت کلیه محاسبات مملکتی» را بر عهده دیوان قرار داده بود، چنین برمی‌آید که اصل ۵۵ به شکل اختصاری و با جمله‌بندی مبهم و نارسا، دامنه صلاحیت دیوان محاسبات را بیان و حتی ظاهراً حوزه اعمال این صلاحیت‌ها را تنها ناظر و محدود به «اعتبارات مصوب بودجه کل کشور» کرده است حال آنکه با رجوع به مشروح مذاکرات مجلس خبرگان قانون اساسی که پیش‌تر عنوان شد، به نظر می‌رسد واضعان قانون اساسی نه تنها چنین قصدی از تدوین این اصل نداشتند، بلکه خواستار آن بودند تا دیوان بر دخل و خرج مملکت نظارتی تمام‌عیار داشته باشند. همچنین، ایشان درصدد نبودند تا تمام صلاحیت‌های نظارتی ممکن دیوان محاسبات را در متنی کوتاه جمع کنند. ازاین‌رو با ذکر مهم‌ترین وظیفه دیوان یعنی «نظارت بر بودجه کل

۱. در حال حاضر مطابق ماده ۲ قانون مدیریت خدمات کشوری مصوب ۱۳۸۶، همه سازمان‌هایی که در قانون اساسی نام برده شده‌اند، «در حکم مؤسسه دولتی» شناخته می‌شوند؛ هرچند این ماده مشخص نمی‌کند که این سازمان‌ها از چه بابت در حکم ماهیت حقوقی یادشده هستند و میزان درجه استقلال آن‌ها نسبت به دیگر ارگان‌های دولتی مطرح در سازمان اداری کشور تا چه اندازه است.

کشور»، بر آن شدند تا کیفیت کار و جزئیات دیگر وظایف دیوان را قانون عادی تعیین کنند، اما آنچه در واقع اتفاق افتاد، بروز چالش‌های اساسی در صلاحیت و کارکرد دیوان بود که تأثیرات بعدی بسیار مهمی را در حوزه نظارت مالی بر دولت از خود بر جا نهاد.

### ۳. نگاهی به زمینه‌های ایجاد چالش در تدوین متن اصل ۵۵ قانون اساسی

با رجوع به صورت مشروح مذاکرات مجلس خبرگان قانون اساسی، نمی‌توان این نکته را دور از ذهن داشت که مذاکره‌کنندگان این مجلس مانند نهاد خلف خود، عموماً اطلاعی از کارکردهای فنی-تخصصی نهادی ناظر مانند دیوان محاسبات نداشتند و برای همین، فضای فکری حاکم بر تصویب این اصل بیشتر تحت تأثیر آخرین قانون دیوان که پیش از انقلاب در سال ۱۳۵۲ تصویب شده و اندک رمق‌های صلاحیتی و نظارتی یعنی «مراقبت بر عدم تجاوز مخارج از بودجه و اعتبارات مصوب آن»<sup>۱</sup> را برای دیوان محاسبات باقی گذارده بود، قرار داشت.<sup>۲</sup> همچنین، ضرورت توجه به مسائل اجتماعی و اقتصادی جامعه در تدوین این اصل عامل مهم دیگری بود که به نظر می‌رسد مشروطه‌خواهان ایرانی در زمان خود بهتر از آن بهره برده‌اند؛ زیرا نبود نظارت بر خزانه مملکتی و هزینه‌های بی حساب و کتاب دربار حکومت بی‌قانون قاچار از عواملی بودند که موجب شدند مشروطه‌خواهان در جریان مباحثی مانند لزوم نظارت‌پذیری امور مالی حکومت، تمام محاسبان خزانه و ادارات دولتی را مشمول نظارت دیوان محاسبات قرار دهند؛ اقدامی که خواسته یا ناخواسته ویژگی آینده‌نگری اصل ۱۰۲ متمم قانون اساسی مشروطه را تقویت می‌کرد. لازم به توضیح است که رشد و گسترش سازمان اداری کشور که از زمان وضع این اصل تا اوایل دوره حکومت پهلوی دوم از آهنگ تدریجی برخوردار بود و در این باره بررسی قوانین اداری-مالی آن

۱. آقای منتظری «من نفهمیدم دیوان محاسبات، حساب‌ها و اسناد و مدارک را برابر قانون جمع می‌کند، یعنی چه؟». نایب‌رئیس «یعنی قانون باید کیفیت این‌ها را معین کند» (صورت مشروح مذاکرات مجلس، ۱۳۶۴، ج ۳، ص. ۱۴۳۰)

۲. مواد ۱ و ۱۴.

۳. دکتر آیت «یک قانونی ما داریم به نام قانون دیوان محاسبات؛ من نمی‌دانم وقتی این اصل تنظیم می‌شده، آن قانون مطالعه شده یا نه؛ قانون مفصلی است و من معتقدم با توجه به آن قانون و سوابق آن قانون این اصل تنظیم بشود. آقای تهرانی «مطالعه شده است». [دکتر آیت] «بسیار خوب؛ اگر شده که حرفی نیست» (صورت مشروح مذاکرات مجلس، ۱۳۶۴؛ صص.

۱۴۲۹-۱۴۳۰).



زمان از جمله قانون استخدام کشوری مصوب ۱۳۴۵ همراه با اصلاحات بعدی آن<sup>۱</sup> و قانون محاسبات عمومی مصوب ۱۳۴۹ نشان می‌دهد به جز وزارتخانه‌ها، مؤسسات و شرکت‌های دولتی، شهرداری‌ها، سازمان تأمین اجتماعی، هلال احمر و برخی مؤسساتی که بند ۱۱ ماده ۱ قانون برنامه و بودجه کشور مصوب ۱۳۵۱ از آن‌ها با عنوان کلی «مؤسسه عمومی عام‌المنفعه» نام برده است، عموماً موارد بااهمیت دیگری از ایجاد شخصیت‌های حقوقی مستقل دولتی به چشم نمی‌خورد، اما پس از این دوران به دلیل حاکم شدن مبانی فکری نظریه دولت-رفاه اجتماعی در کشور، توسعه کمی واحدهای عمومی ارائه‌دهنده خدمات عمومی تحول‌شتابانی به خود گرفت؛ به‌گونه‌ای که قاطبه پیکره دولت از لحاظ تأمین منابع مالی، یا به‌طور مستقیم وابسته به بودجه کل کشور بودند یا به انحای مختلف از کمک‌های مالی خزانه‌داری دولت استفاده می‌کردند. تا آنجا که برای قطع این وابستگی، در آن دوران تلاش‌هایی ولو ناموفق صورت گرفت، اما با وجود این شرایط و به‌استثنای قوانین عادی محدودکننده صلاحیت دیوان که به دلیل وضعیت سیاسی موجود مغایر با این اصل وضع می‌شدند، عمومیت و جامعیت مفاد اصل یادشده به‌گونه‌ای بود که ایرادات و ابهامات تفسیربرداری از خود در خصوص شمولیت نظارت دیوان محاسبات بر دستگاه‌های حکومتی آن زمان بر جا نمی‌گذاشت. در مقابل، اصل ۵۵ قانون اساسی در شرایطی تدوین شد که به‌رغم آشکار شدن تردیدها درباره بنیان‌های نظری اندیشه دولت-رفاه اجتماعی، روند نادرست توسعه ساختارهای اجرایی دولت همچنان در دوران انقلاب و پس از آن ادامه یافت. با توجه به اینکه قانون اساسی به‌عنوان هنجاری برتر باید از ویژگی‌هایی مانند عمومیت، شفافیت، آینده‌نگری و... آن هم در حد اعلائی خود برخوردار باشد تا قوانین و مقررات مادون بتوانند به‌درستی و آسانی و بدون ابهام با اصول آن انطباق یابند<sup>۲</sup>، شایسته بود که تدوین‌کنندگان قانون اساسی ضمن توجه بیشتر به این ویژگی‌ها به تدوین اصل ۵۵ می‌پرداختند تا از این طریق جلوی هرگونه ابهام و ایراد

۱. مواد ۱ و ۲.

۲. نمونه بارز این وابستگی سازمانی به بودجه کل کشور، شهرداری‌ها هستند که دست‌کم از زمان تصویب قانون بلدییه مصوب ۱۳۰۹، بر لزوم استقلال آن‌ها از کمک‌های مالی دولت و حرکت به سمت خودکفایی در تأمین منابع درآمدی تأکید شده بود، اما بنا بر دلایلی چند از جمله نبود شفافیت در طرح‌ها و برنامه‌های مربوط، این وابستگی نه تنها کاهش نیافت، بلکه تداوم این شیوه تا سال ۱۳۶۲ نقش عمده‌ای در تأمین مالی شهرداری‌ها ایفا کرد (مظفری و همکاران، ۱۳۹۵، ص. ۲۵).

۳. برای اطلاع بیشتر در این باره رک به: قاضی، ۱۳۹۲، ص. ۴۰.

وارد بر صلاحیت دیوان را در برابر توسعه روزافزون ساختارهای سازمان‌یافته دولتی بگیرند، اما این‌گونه نشد و ایشان به دلیل خلط جزئیات امور با اصول و مفاهیم بنیادینی که شأن اساسی دیوان محاسبات را رقم می‌زد و همچنین، ابهامات و کاستی‌های متن تنظیمی اصل ۵۵ در این زمینه، مواردی مانند تعیین دامنه صلاحیت نظارتی دیوان را به قانون‌گذار عادی سپردند؛ غافل از اینکه این اقدام بعدها به چالشی اساسی در پیشبرد اهداف عالی دیوان محاسبات تبدیل خواهد شد. برای همین، به‌رغم اینکه سیاق عبارات قانون دیوان محاسبات مصوب ۱۳۶۱ تا حدودی ابهامات یادشده را جبران کرد و صلاحیت نظارتی دیوان را ارتقا بخشید، اما باعث نشد تا جایگاه اساسی و پایسته دیوان در مرحله نهایی به‌طور کامل استقرار یابد.

#### ۴. دلایل صدور نظریه تفسیری شورای نگهبان از اصل ۵۵ قانون اساسی

بنا بر آنچه عنوان شد، باید عبارت «بودجه کل کشور» را که در اصل ۵۵ به کار رفته است، مهم‌ترین کلیدواژه تعیین حدود صلاحیت نظارت مالی دیوان به شمار آورد، اما موضوع تنها به این عبارت ختم نمی‌شود، بلکه واژگان دیگر و به‌طورکلی، عبارت‌پردازی این اصل است که صلاحیت عام دیوان را به مخاطره می‌اندازد از جمله عبارت «سایر دستگاه‌هایی» است که بنا بر ادبیات ابتدایی این اصل به‌نحوی از انحا از بودجه کل کشور استفاده می‌کنند. این دستگاه‌ها که اصل یادشده بدون قید هیچ نشانه دیگری به بیان آن‌ها پرداخته، بیش از همه مرتبط با ساختارهای اجرایی است که به‌ویژه پس از انقلاب اسلامی با توجه به زمینه‌های قانونی مانند عدم تمرکز اداری، واحدهای بزرگ اقتصادی را به‌صورت مالکیت عمومی خارج از اداره مستقیم دولت پدید آوردند (هاشمی، ۱۳۹۱، ج ۱، ص. ۳۵۸)؛ ساختارهایی که قانون‌گذار با قصد سامان بخشیدن به ماهیت حقوقی‌شان، عنوان «مؤسسات و نهادهای عمومی غیردولتی» را برای آن‌ها برگزید، اما به واقع، ماهیت حقوقی بسیاری از آن‌ها هنوز هم نامعلوم است و تنها از حیث استفاده از منابع و اعتبارات بودجه کل کشور در حکم این عنوان شناخته می‌شوند. این وضعیت در کنار چگونگی و میزان استفاده واحدهای اجرایی یادشده از بودجه‌های دولتی که در بازه‌ای از استقلال تا وابستگی کامل قرار دارند، افزون‌بر پیچیده‌تر شدن ساختار سازمانی دولت، باعث عدم یکپارچگی در

۱. تبصره ذیل ماده ۱۳۰ قانون محاسبات عمومی مصوب ۱۳۶۶ و مواد ۴۰ و ۵۰ قوانین الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۱) و (۲).

بهره‌برداری از منابع مالی عمومی و تفکیک آن به دو بخش «پیش‌بینی شده» و «سایر منابع» در بودجه کل کشور شده است؛ نوسان و تفکیکی که دست‌کم گستره صلاحیت نظارتی دیوان بر منابع مالی اخیر را در سال‌های پس از انقلاب همواره به محل مناقشه‌ای میان این بازوی نظارتی مجلس و موسسات و نهادهای یادشده تبدیل کرد و منجر به صدور نظریه تفسیری شماره ۷۵/۲۱/۱۱۱۶ مورخ ۱۳۷۵/۹/۱۴ شورای نگهبان از اصل ۵۵ قانون اساسی شد. مفاد این نظریه به این شرح است «اصل ۵۵ قانون اساسی ناظر بر اعتباراتی است که در بودجه کل کشور منظور شده و صلاحیت دیوان محاسبات در رسیدگی و حسابرسی محدود به همان موارد است». نگاه حداقلی به کارکردهای دیوان محاسبات که در سال‌های بعد در نظریه تفسیری شماره ۸۲/۳۰/۳۹۵۲ مورخ ۱۳۸۳/۵/۲۵ آن شورا دوباره تنفیذ شد، محدودیت اساسی در نظارت دیوان بر آن بخش از منابع مالی موسسات و نهادهای عمومی که از محلی غیر از بودجه کل کشور تأمین می‌شود، ایجاد کرد؛ وضعیتی که همراهی آن با عدم شناخت درست ماهیت حقوقی، جایگاه و کارکرد این واحدهای اجرایی در نظام اداری کشور<sup>۱</sup> به انضمام تأکید بر لزوم حفظ استقلال شخصیت حقوقی‌شان از قوای حکومتی و پاره‌ای مسائل خاص دیگر، در نهایت منجر به پایداری نظریه تفسیری اصل ۵۵ قانون اساسی شد<sup>۲</sup> (مولایی و بنده‌علی، ۱۳۹۹، صص. ۲۶۴-۲۹۷).

البته تنها مؤسسات و نهادهای عمومی غیردولتی نیستند که از شمول نظارت دیوان خارج شده‌اند، بلکه ساختارهای اجرایی متنوع و نوظهور دیگری نیز وجود دارند که مستقل از قوای

۱. مطابق ماده ۵ قانون محاسبات عمومی و ماده ۳ قانون مدیریت خدمات کشوری، «موسسات و نهادهای عمومی غیردولتی واحدهای سازمانی هستند که هدف از ایجاد آنها انجام وظایف و خدماتی است که جنبه عمومی دارند».

۲. از جمله تلاش‌های قانونی سال‌های اخیر که برای شفاف‌سازی دامنه صلاحیت نظارتی دیوان محاسبات بر برخی مؤسسات و نهادها انجام، اما مفاد نظریه تفسیری اصل ۵۵ مانع از اجرای آن شد، جزء ۳ بند ب ماده ۱۴۲ قانون برنامه ششم توسعه است. به موجب این جزء، نمایندگان با اصلاح تبصره ماده ۲ قانون دیوان محاسبات کشور به این شرح موافقت کردند «بعد از عبارت "هر واحد اجرایی که بر طبق اصول ۴۴ و ۴۵ قانون اساسی مالکیت عمومی بر آنها مترتب بشود"، عبارت از جمله کلیه فعالیت‌های مالی و درآمد هزینه و منابع، مصارف شهرداری‌ها، سازمان تأمین اجتماعی، هلال احمر و واحدهای وابسته به آنها و مناطق آزاد و ویژه و موارد کمک اشخاص حقیقی و حقوقی اضافه می‌شود». با ارسال مصوبه به شورای نگهبان، این شورا بر اساس نظریه تفسیری اصل ۵۵ قانون اساسی که شرح آن گذشت، موارد اصلاحی را مغایر با قانون اساسی تشخیص داد و مصوبه را برای اصلاح به مجلس اعاده کرد، اما با اصرار نمایندگان بر موضوع، مصوبه به مجمع تشخیص مصلحت نظام ارسال شد و در نهایت، با پذیرش نظر شورای نگهبان از سوی مجمع، تصویب موارد اصلاحی مورد اختلاف منتفی شد.

حکومتی به ارائه خدمات عمومی می‌پردازند، اما ماهیت حقوقی آن‌ها در نظام حقوق اداری کشور تاکنون شناخته نشده است. تا آنجا که حتی وضع قانونی مانند تبصره ذیل ماده ۱۳۰ قانون محاسبات عمومی سال ۱۳۶۶ نیز که این ساختارهای عموماً اجرایی را مکلف به انطباق وضعیت حقوقی خود با یکی از اشکال سازمانی مطرح در مواد ۲، ۳، ۴ و ۵ این قانون می‌کند، در رفع این ابهام مؤثر واقع نشده است و این وضعیت همچنان پس از گذشت سال‌ها از وضع تبصره یادشده ادامه دارد.<sup>۱</sup> از این رو به رغم اینکه رعایت اصل حاکمیت قانون، اعمال کنترل‌های مختلف اداری، مالی مراجع نظارتی مانند دیوان را بر این قبیل واحدها ضروری می‌نماید، اما در شرایط فقدان ماهیت حقوقی شفاف و مشخص برای آن‌ها در نظام اداری کشور، سخن گفتن از چنین نظارتی از اساس مواجه با امتناع است. اصولاً کارکرد نهادهایی مانند دیوان محاسبات باید رسیدگی به واحدهای عمومی و نه صرفاً دولتی باشد؛ زیرا لزوماً واحدهای دولتی نیستند که در راستای ارائه خدمات عمومی به جامعه از امتیازات قدرت عمومی بهره می‌برند، بلکه واحدهای عمومی نیز فراخور اهداف و فعالیت‌های خود از چنین امتیازی بهره‌مند هستند و در این باره از منابع عمومی جامعه استفاده می‌کنند. از این رو توسعه قلمرو اعمال نظارت‌گریز موجب تضعیف پایه‌های دولت قانون‌مدار و سازکارهای نظارتی در نظر گرفته‌شده برای آن می‌شود. در مقابل، هرچه قلمرو اشخاص، نهادها و موضوعات نظارت‌پذیر گسترده باشد، افزون‌بر تأمین بهتر حاکمیت قانون، اهداف نظارتی در نظر گرفته‌شده نیز بیشتر تقویت می‌شود (شفیعی سردشت و همکاران، ۱۳۹۵، ص. ۵۷). بنابراین، عدم نظارت‌پذیری بخش مهمی از این منابع کاملاً تعجب‌برانگیز و نپذیرفتنی است؛ زیرا نه اعمال صلاحیت ذاتی نظارت دیوان در حفظ بیت‌المال موضوعی است که قابل تفکیک به چگونگی تأمین منابع مالی این واحدهای اجرایی - اعم از بودجه کل کشور یا منابع غیربودجه‌ای - باشد و نه لزوم حفظ منافع و منابع عمومی در برابر تصمیمات و اقدامات مقامات عمومی امکان چنین تفکیکی را در خصوص صلاحیت مقام نظارت‌کننده و مسئولیت پاسخ‌گویی

۱. این وضعیت را می‌توان در قوانینی مانند ماده ۵۰ قانون الحاق موادی به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت مصوب ۱۳۸۴، بند ۷۴ قانون بودجه ۱۳۹۰، بند ۹۸ قانون بودجه ۱۳۹۱ و تبصره ۱ بند ۱ ماده ۸۴ قانون برنامه پنجم توسعه مشاهده کرد.

نظارت‌شونده برمی‌تابد؛<sup>۱</sup> موضوعی که موجب شده است در حال حاضر در بسیاری از موارد، دیوان به جای اعمال صلاحیت‌ها بر نهاد نظارت‌شونده برای ایفای نقش خود در دفاع از بیت‌المال، همواره در پی احراز صلاحیت خود به استناد قانون مربوط باشد.<sup>۲</sup>

### ۵. بررسی نظریه تفسیری اصل ۵۵ بر اساس مفاد این اصل و قانون دیوان محاسبات

با توجه به آثار سوء دیدگاه‌های حداقلی بر لزوم نظارت‌پذیری مالی سازمان اداری کشور، قاعده اصلی و کلی این است که دولت مورد بحث در مفهوم حاکمیتی آن مطرح باشد و دامنه امور مالی مشمول نظارت دیوان کل وجوه عمومی جامعه را دربرگیرد. دیدگاه‌هایی که صلاحیت دیوان را بر اساس مالکیت عمومی مورد بررسی قرار می‌دهند، قائل به این رویکرد حداکثری هستند که اساس آن بر گستردگی سازمانی بیشتر، برجسته‌ترین نقش تصمیم‌گیری در ارتباط با کارکنان، منافع عمومی، شهروندان و اعمال بیشترین اقتدارات حاکمیتی در عرصه داخلی و بین‌المللی برای دولت قرار دارد. در واقع، به باور این دیدگاه، قوه اجرایی مشمول نظارت دیوان محاسبات را باید سازوکاری فراتر از وزارتخانه‌ها و سازمان‌های موجود در درون قوه مجریه به شمار آورد.<sup>۳</sup> به استناد برخی اسناد و قوانین مالی و محاسباتی کشور، پذیرش این دیدگاه در ارتباط با صلاحیت دیوان مقبول می‌نماید و شایان اثبات است. برای مثال، مطابق ماده ۱۳ قانون محاسبات عمومی مصوب ۱۳۶۶ «تقدینه‌های مربوط به وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی و شرکت‌های دولتی و نهادها و مؤسسات عمومی غیردولتی و مؤسسات وابسته به سازمان‌های مذکور که متعلق به حق افراد و مؤسسات خصوصی نیست و صرف‌نظر از نحوه و منشأ تحصیل آن، منحصرأً برای مصارف عمومی

۱. ماده ۵ قانون مدیریت خدمات کشوری مصوب ۱۳۸۶، دستگاه‌های اجرایی را شامل «کلیه وزارتخانه‌ها، مؤسسات دولتی، مؤسسات یا نهادهای عمومی غیردولتی، شرکت‌های دولتی و کلیه دستگاه‌هایی که شمول قانون بر آن‌ها مستلزم ذکر یا تصریح نام است»، می‌داند.

۲. به‌موجب تبصره ذیل ماده ۲ قانون دیوان محاسبات، «هر واحد اجرایی که بر طبق اصول ۴۴ و ۴۵ قانون اساسی مالکیت عمومی بر آن مترتب می‌شود»، مشمول نظارت دیوان قرار دارد.

۳. اصطلاح «قوه اجرایی» به این معناست که عمل اداری و عمل سیاسی هر دو از امور عمومی هستند، اما مفهومی متفاوت از یکدیگر دارند. تا آنجا که به باور اندیشمندانی مانند ویلویی آمریکایی، عمل اداری فعالیت مستقل است که در عرض قوای سه‌گانه قرار دارد و به تعبیر او، قوه اداری، قوه چهارم شمرده می‌شود. بنابراین، دیدگاه عمل اداری در معنای عام، اداره امور قوای سه‌گانه است. به تعبیر دیگر، امور اداری، تنظیم و تنسيق امور حکومت به‌طورکلی است (انصاری، ۱۳۹۲، ص. ۴۷).

به موجب قانون قابل دخل و تصرف می‌باشند؛ مستند قانونی که به وضوح بیان می‌کند منابع مالی که به هر شکل در اختیار دستگاه‌های اجرایی قرار دارد، بنا بر ماهیت اسلامی نظام مالی-اقتصادی کشور، «بیت‌المال» هستند که به قرینه اصول ۴۴ و ۴۵ قانون اساسی در اختیار حکومت اسلامی قرار دارند تا صرف مصالحه عامه شوند. بی‌شک مراقبت از این ظرفیت کلان مالی به عنوان خواست عمومی، همان‌گونه که واضعان قانون اساسی در نظر داشته‌اند، نیاز به دستگاه نظارتی دارد که از توان تخصصی در همه ابعاد این مراقبت برخوردار باشد.<sup>۱</sup> برای همین ماده ۱ قانون دیوان محاسبات مصوب ۱۳۶۱ «اعمال کنترل و نظارت مستمر مالی به منظور پاسداری از "بیت‌المال" را به موجب اصول مندرج در قانون اساسی، هدف اصلی دیوان محاسبات دانسته است» و هم‌راستا با این هدف، مفاد ماده ۲ این قانون نیز کنترل عملیات و فعالیت مالی دستگاه‌ها را که شامل «کلیه وزارتخانه‌ها، سازمان‌ها، مؤسسات، شرکت‌های دولتی و به‌طورکلی، هر واحد اجرایی که بر طبق اصول ۴۴ و ۴۵ قانون اساسی تحت مالکیت عمومی می‌باشد»، بر عهده دیوان قرار داده است. این صلاحیت گسترده و موارد بیشتری از آن که در قانون دیوان محاسبات سال ۱۳۶۱ و اصلاحات بعدی آن به تصویب مجلس شورای اسلامی رسیده است و جملگی مورد تأیید شورای نگهبان نیز هست، حاکی از عدم مغایرت صلاحیت‌های اعطاشده به دیوان با مفاد قانون اساسی و به‌ویژه اصول ۵۴ و ۵۵ آن قانون است. با وجود این، باید قائل بود که مفاد کنونی اصل ۵۵ با همه ابهامات فراوانی که در بطن خود دارد، باز هم ظرفیت نظارتی بیشتری را نسبت به آنچه در نظریه شورای نگهبان آمده، برای دیوان قائل شده است. برای درک بهتر موضوع کافی است به بار معنایی برخی اصطلاحات به‌کاررفته در اصل ۵۵ قانون اساسی نگاه دقیق و تخصصی‌تر کرد؛ زیرا این عبارات در واقع اصطلاحات فنی-تخصصی در نظام مالیه عمومی هستند که برداشت صحیح از معنای آن‌ها مستلزم شناخت همه‌جانبه ابعاد کاربردی‌شان است.

۱. نایب‌رئیس مجلس خبرگان قانون اساسی «ببینید دوستان! باز هم من این مطلب را تکرار می‌کنم. از نظر قانون اساسی و از مبنای حکومتی، فلسفه تشکیل دیوان محاسبات همیشه این است که کسی که باید ناظر بر دخل و خرج مملکت باشد، یک سازمان می‌خواهد و وقتی که ملت می‌خواهد این کار را بکند و اختیار این کار دست ملت است، ملت باید چنین دستگاهی داشته باشد» (صورت مشروح مذاکرات مجلس، ۱۳۶۴، ص. ۱۴۲۶).

## ۱.۵. «اعتبارات مصوب» کلیدواژه نظریه تفسیری اصل ۵۵

در ارتباط با عبارت «اعتبارات مصوب»<sup>۱</sup> که تفسیر شورای نگهبان بر آن معطوف شده است، موافقان تفسیر شورای نگهبان از اصل ۵۵ عموماً به استناد ماده ۷ قانون محاسبات عمومی مصوب ۱۳۶۶ بر این باورند که «اعتبار مبلغی است که به منظور نیل به اهداف و اجرای برنامه‌های دولت به تصویب مجلس شورای اسلامی می‌رسد». از سویی عموم برنامه‌های دولت نیز در بودجه کل کشور لحاظ می‌شود. از نظر ایشان، «اعتبارات مصوب» عبارتی است که تنها درباره منابع پیش‌بینی شده در بودجه به کار می‌رود و بدین لحاظ، برداشت شورای نگهبان از این عبارت که صلاحیت دیوان را محدود به رسیدگی به اعتبارات قانون بودجه کل کشور می‌کند، صحیح است.<sup>۲</sup> با این حال، بررسی قوانین و مقررات حاکم بر نهادها و مؤسسات فعال در بخش عمومی جامعه حاکی است که اصطلاح «اعتبار مصوب» به‌وضوح درباره آن بخش از منابع مالی آن‌ها که در قالب بودجه‌های داخلی به تصویب مراجع ذی‌صلاح غیر از مجلس شورای اسلامی می‌رسد، به کار رفته است. مثال بارز از موضوع بندهای ۶ ماده ۱۱ و ۸ ماده ۱۴، اساسنامه کمیته امداد امام خمینی (رحمت‌الله علیه) مصوب ۱۳۹۴ است که تصویب بودجه سالانه کمیته امداد امام (رحمت‌الله علیه) و تخصیص «اعتبارات مصوب» آن را به ترتیب از اختیارات هیئت امنا و وظایف رئیس کمیته امداد امام (رحمت‌الله علیه) دانسته است؛ اقدامی که مصادیق مشابه آن را در دیگر اساسنامه‌ها یا آیین‌نامه‌های مالی و معاملاتی دیگر مؤسسات و نهادها نیز می‌توان مشاهده کرد. افزون‌بر این موارد، چنانچه صلاحیت دیوان تنها محدود به اعتبارات مصوب بودجه کل کشور شود، بخش مهمی از این بودجه که مربوط به شرکت‌های دولتی است و در قالب «بودجه مصوب» (و نه اعتبارات مصوب) به‌صورت سرجمع در ضمن بودجه کل کشور به تصویب مجلس شورای اسلامی می‌رسد، از دامنه این نظارت خارج می‌شود حال آنکه در عالم واقع تردیدی بر بقای این صلاحیت وجود ندارد. بنابراین، برخلاف تصورات پیشین، اصطلاحاتی مانند اعتبار مصوب، بودجه مصوب، تأمین اعتبار و... تنها معطوف به بودجه کل کشور نیست، بلکه در نظام بودجه‌ریزی داخلی همه

1. Credit Approved

۲. برای دیدن این نظر ر.ک به: کدخدایی و همکاران، ۱۳۹۸، ص. ۳۴.

دستگاه‌ها، شرکت‌ها، نهادها و مؤسسات عمومی به گونه الزامی رواج واژگانی دارد<sup>۱</sup> (مرادخانی و بنده‌علی، ۱۳۹۷، ص. ۱۹۶). این نظم که در ارتباط با امور مالی دولت تابع اصول و استانداردهای حسابداری و حسابرسی دولتی است، تا آن اندازه اهمیت دارد که عدم رعایت آن موجب می‌شود گزارش‌ها و صورت‌های مالی تنظیم‌شده در هیچیک از مراجع دولتی قابلیت استناد نداشته باشد<sup>۲</sup>.

### ۲.۵. عبارت «کلیه حساب‌ها» یبانی عام و مطلق در اصل ۵۵ برای اعمال صلاحیت دیوان

اصطلاح بعدی عبارت «کلیه حساب‌ها» است که با وجود بیان عام و مطلق آن در صدر اصل ۵۵، موافقان نظریه شورای نگهبان هیچ دلیل قانع‌کننده‌ای برای ضرورت آن ارائه نداده‌اند درحالی‌که دلیل موضوع کاملاً روشن است. با نگاهی به نظام بودجه‌ریزی دولتی و روش حسابداری رایج آن که هم‌اکنون مطابق نظام مالی GFS<sup>۲</sup> اجرا می‌شود، بودجه دستگاه‌های دولتی برحسب امور به چهار دسته ۱. امور عمومی، ۲. امور دفاعی، ۳. امور اجتماعی و ۴. امور اقتصادی تقسیم می‌شوند و برنامه‌های دولت نیز که برای اجرای این امور لازم هستند بر اساس مواد ۸ تا ۱۱ قانون مدیریت خدمات کشوری مصوب ۱۳۸۶ شامل پنج موضوع کلی حاکمیتی، اجتماعی، فرهنگی و خدماتی، زیربنایی و اقتصادی می‌شوند. اجرای بخش عمده‌ای از این برنامه‌ها مطابق مواد ۱۳ تا ۱۵ همین قانون از طریق مشارکت دولت با نهادها و مؤسسات عمومی، اعمال حمایت، خرید خدمات یا واگذاری مدیریت امور یادشده به آن‌ها، میسر می‌شود. این مشارکت ایجاب می‌کند تا افزون‌بر اینکه برنامه‌ها و طرح‌های مصوب در بودجه‌های داخلی نهادها و مؤسسات هم‌راستا با اهداف و سیاست‌های کلان مندرج در قوانین برنامه‌های توسعه و بودجه‌های سنواتی کل کشور تنظیم شود، منابع اجرای آن‌ها نیز فراخور سیاست‌های در نظر گرفته‌شده، از محل بودجه کل کشور یا دیگر منابع عمومی در اختیار مؤسسات و نهادهای عمومی یا هم‌زمان از هر دو محل بودجه‌ای تأمین اعتبار شود. در چنین شرایطی طبیعی است که همه حساب‌ها و اسناد مالی مشارکت‌کنندگان در اداره امور عمومی جامعه - به‌ویژه آن دسته از اسناد مالی برنامه‌ها و طرح‌های اجراشده که

۱. در تأیید این دیدگاه، ماده ۶ قانون محاسبات عمومی مصوب ۱۳۴۹، «اعتبار را مبلغی می‌داند که برای مصرف یا مصارف معین در بودجه مربوط به تصویب می‌رسد».

۲. بند ۷ ماده ۷ قانون اساسنامه سازمان حسابرسی مصوب ۱۳۶۶.



هم‌زمان از بودجه کل کشور و دیگر منابع غیربودجه‌ای تأمین اعتبار می‌شوند - مورد نظارت دیوان محاسبات قرار گیرند. در غیر این صورت و در وادی عمل امکان تفکیک این منابع از یکدیگر برای حصول اطمینان از اجرای کامل برنامه‌ها و سیاست‌های در نظر گرفته‌شده یا آن‌گونه که مدنظر اصل ۵۵ است، «هزینه‌کرد هر وجهی در محل خود» مقدور نخواهد بود. این ایرادی است مغایر با اهداف عالی دیوان محاسبات که متأسفانه در حال حاضر به دلیل نظریه شورای نگهبان وجود دارد. بنابراین، دست‌کم هر مؤسسه و نهادی که نام آن در بودجه کل کشور برده شود، باید همه اسناد و حساب‌های مالی آن فارغ از چگونگی تأمین مالی مربوط، توسط دیوان مورد نظارت قرار گیرد؛ هرچند این‌گونه نظارت با حسابرسی اسناد مالی دستگاه‌های اجرایی دولتی تفاوت‌های معناداری دارد.

### ۳.۵. تعیین دامنه صلاحیت نظارتی دیوان محاسبات با قید عبارت «رسیدگی یا حسابرسی» در اصل ۵۵

اصطلاح دیگر که تفاوت معنادار یادشده را نشان می‌دهد، عبارت «رسیدگی یا حسابرسی» است که به‌نوعی مفهوم عبارت بعدی خود یعنی «عدم تجاوز از اعتبارات مصوب و مصرف هر وجهی در محل خود» را بیان می‌کند. از مطالعه صورت مشروح مذاکرات مجلس خبرگان قانون اساسی چنین برمی‌آید که تنها بحث تخصصی این مجلس بر سر فعالیت‌های دیوان، پرداختن به این عبارت آن هم به‌گونه مبهم و بسیار مختصر به این شرح بوده است «آقای منتظری! دیوان رسیدگی یا حسابرسی می‌نماید، یعنی چه؟!» پاسخ «رسیدگی و حسابرسی دو مطلب است. رسیدگی یعنی مستقیماً رسیدگی می‌نماید، ولی حسابرسی یعنی دفاتر آن‌ها را ممکن است، بررسی کند». [در جای دیگر] «آقای یزدی! مراقبت خواهد کرد که هیچ هزینه‌ای از اعتبارات مصوب تجاوز نکرده، درحقیقت با کار حسابرسی نمی‌خواند؛ زیرا کار حسابرسی یعنی ببیند آیا خرج با اجازه‌ای که به آن داده‌اند، اضافه شده یا نشده و مراقبت خواهد کرد یعنی در موقع خرج کردن مواظبت کند. این معنایش این است که اگر اشتباهی در حساب است، رسیدگی کند». (صورت مشروح مذاکرات مجلس، ۱۳۶۴، ج ۳، ص. ۱۴۲۹). از این رو برخی اعضای این مجلس، حسابرسی را موضوعی موقت و بررسی را دائمی و برخی دیگر عکس این را بیان داشته‌اند که به نظر دیدگاه اخیر بیشتر با ماهیت تخصصی این مفاهیم همخوانی دارد؛ با این توضیح که مطابق نظر کمیته تدوین مفاهیم بنیادی حسابرسی، «حسابرسی فرایندی است بسامان به شکل جمع‌آوری و ارزیابی بی‌طرفانه

شواهد درباره ادعاهای مربوط به فعالیت‌ها و وقایع اقتصادی برای تعیین میزان انطباق این ادعاها با معیارهای از پیش تعیین‌شده و گزارش نتایج به اشخاص ذی‌نفع» ( Committee on Basic Auditing Concepts, 1973, p. 2). بسامان بودن حسابرسی بر این نکته دلالت دارد که این فرایند باید بر اساس برنامه‌ریزی مناسب و از پیش تعیین‌شده صورت پذیرد. به همین دلیل، اصطلاح حسابرسی به‌کاررفته در اصل ۵۵ را باید فرایندی مستمر دانست که هدف آن بیش از هر فعالیت مالی دیگر بر کنترل اعتبارات منظور شده در بودجه مصوب کل کشور تمرکز دارد؛ زیرا این بودجه در سطحی بسیار کلان به برنامه‌ها و طرح‌های مالی دولت می‌پردازد و اساس برنامه‌ریزی‌های مالی کشور را که در طول یک سال مالی شایان تحقق و هزینه‌کرد هستند، پی‌ریزی می‌کند. پس حسابرسی ارتباط معناداری با عبارت «عدم تجاوز هزینه‌ها از اعتبارات مصوب» دارد. در خصوص بودجه‌های داخلی دستگاه‌هایی که شخصیت حقوقی مستقل از دولت دارند، این‌گونه حسابرسی کاملاً تخصصی و رایج است و نهاد ناظری مانند دیوان محاسبات در فرانسه سالیان متمادی است که به آن مبادرت می‌ورزد، اما در کشور ما دیدگاه‌های حداقلی مورد اشاره، به این‌گونه حسابرسی توسط دیوان محاسبات باور ندارد در حالی که این حسابرسی وضعیتی کلی را در ارتباط با تقابل درآمدها-هزینه‌ها یا به عبارت بهتر، تراز نهایی منابع مالی نهادهای حکومتی نشان می‌دهد که با آن می‌توان از موفقیت‌آمیز بودن سیاست‌ها و برنامه‌های عمومی مورد بهره‌برداری دستگاه‌های یادشده اطمینان معقول حاصل کرد یا دلایل کمبود منابع یا فعالیت‌های زیان‌بار مالی این برنامه‌ها را شناسایی کرد. با این حال نمی‌توان گفت قانون‌گذار اساسی لزوم این‌گونه حسابرسی بودجه‌ای توسط دیوان را درباره نهادها و مؤسسات عمومی به‌طور کامل انکار کرده، بلکه در واقع، عبارت‌پردازی‌های ناقص و نارسای اصل ۵۵، بیان آنچه را مقصود است به حداقل‌های ضروری مورد انتظار از واژه حسابرسی تقلیل داده است.

واژه «رسیدگی» مندرج در اصل ۵۵ که تاکنون نیز تعریف دقیق و واحدی از آن در مقررات مالی و محاسباتی موجود ارائه نشده، در مقام بیان همین حداقل‌های ضروری است. برخی ضوابط مانند دستورالعمل نظام جامع مالی شهرداری‌های کشور، این واژه را برای موضوعاتی که جنبه

تکرار و استمرار در امور مالی دارند، استفاده کرده است<sup>۱</sup> و برخی دیگر مانند قانون دیوان محاسبات در مواد متعددی از این واژه برای فعالیت‌های خاص که جنبه استمرار از آن‌ها برداشت نمی‌شود، بهره برده است. از این رو با معیار قرار دادن این قانون و در تفاوتی معنا‌دار میان دو واژه «رسیدگی» و «حسابرسی»، به نظر می‌رسد رسیدگی متضمن آن دسته فعالیت‌هایی است که علی‌الاصول جنبه استمرار ندارد و شامل مواردی مانند گزارشگری‌های خاص، تحقیق و تفحص‌های موردی و ارجاعی از طرف مقامات حکومتی<sup>۲</sup>، بررسی رؤس کلی برنامه‌ها بدون پرداختن به جزئیات آن‌ها می‌شود که تنها برای حصول اطمینان از انجام دادن فعالیت یا کارکرد مورد نظر، بدون دخالت مستقیم، پیشینی یا پسینی مقام ناظر در تصمیمات و اقدامات اتخاذشده انجام می‌شود. بنابراین، بیشترین بار معنایی واژه رسیدگی به عبارت «هر وجهی در محل خود به مصرف برسد» در اصل ۵۵ بازمی‌گردد و این وضعیت که درباره مؤسسات عمومی برخوردار از منابع عمومی غیر از بودجه کل کشور یا اشخاص کمک‌گیرنده از این بودجه که منابع در اختیار را مطابق مقررات داخلی خود، اما بر اساس اهداف و سیاست‌های عمومی دولت هزینه می‌کنند، موضوعیت می‌یابد<sup>۳</sup>، بیان می‌کند که دیوان در رسیدگی به این منابع، همین اندازه که اطمینان معقول حاصل کند که وجوه مربوط مطابق رؤس برنامه‌ها و سیاست‌های تعیین شده و دیگر موضوعات تحت رسیدگی، هزینه شده و در محل خود به مصرف رسیده‌اند، موضوع نظارت تحقق یافته است. با این تفاوت که حسابرسی دیوان درباره دستگاه‌های اجرایی دولتی نتیجه‌محور است و به واخواهی تخلفات مالی احراز شده و برخورد با متخلفان از طریق دادسرای دیوان منجر می‌شود، اما درباره دیگر نهادها و مؤسسات عمومی باید تنها قائل به گزارش دهی یافته‌های رسیدگی شده

۱. مطابق بندهای الف تا ج ماده ۲۸ این دستورالعمل، «رسیدگی و بررسی مدارک و اسناد مثبت جهت حصول اطمینان از مبلغ تسجیل و اصالت و کفالت درخواست انجام می‌گیرد و مأمور رسیدگی موظف است در اسرع وقت اسناد ارائه شده را رسیدگی و امضا نماید».

۲. طبق ماده ۴۲ قانون دیوان محاسبات، «دیوان در راستای وظایف قانونی خود می‌تواند در تمام امور مالی کشور تحقیق و تفحص نموده و مستقیماً مکاتبه برقرار نماید و تمام مقامات، قوای سه‌گانه، سازمان‌ها و ادارات تابعه، کلیه اشخاصی که به‌نحوی از آنجا از بودجه کل کشور استفاده می‌نمایند، مکلف به پاسخ‌گویی مستقیم می‌باشند ولو از شمول قانون محاسبات عمومی مستثنا شده باشند».

۳. به استناد ماده ۵۰ قانون محاسبات عمومی مصوب ۱۳۶۶، «وجود اعتبار در بودجه کل کشور نیز به‌خودی‌خود برای اشخاص ایجاد حق نمی‌کند و استفاده از اعتبارات باید با رعایت مقررات مربوط به خود به عمل آید».

توسط دیوان به ذی نفعان بود؛ زیرا به باور مخالفان، چنین تفسیری نافی شخصیت حقوقی مستقل و فلسفه وجودی مؤسسات و نهادهای عمومی یعنی رها بودن از قیود تکلیفی و نظارتی مستقیم دستگاه‌های حکومتی برای ارائه بهتر خدمات عمومی به جامعه هدف است؛ هرچند که در بازگشت به اندیشه مشروطه‌خواهان و حتی قصد واضعان قانون اساسی کنونی از بیان اصل ۵۵، رسیدگی‌های دیوان در این حالت را نیز باید نتیجه‌محور قلمداد کرد؛ دیدگاهی که برخی مواد قانون دیوان نیز بر آن تأکید دارند.<sup>۱</sup> نکته دیگری که به نظر می‌رسد پذیرش این تفسیر را با تردید مواجه می‌سازد، به‌ویژه به استفاده از واژه نامأنوس «حسابرسی» در اصل ۵۵ قانون اساسی برای فعالیت‌های دیوان بازمی‌گردد. به کار بردن این واژه در حالی صاحب‌نظران داخلی را به این باور رسانده است که دیوان محاسبات «حسابرس دولت» شمرده می‌شود که این اصطلاح بیش از هر چیز در ارتباط با فعالیت آن دسته از ناظران مالی مطرح در سنت آنگلو ساکسونی - مانند اداره ملی حسابرسی انگلستان - کاربرد دارد که تنها به بررسی و انطباق فعالیت حسابداری و صورت‌های مالی واحد گزارشگر با اصول و استانداردهای حسابداری و حسابرسی می‌پردازند و نتایج فعالیت خود را تنها به پیشگاه ذی نفعان گزارش ارائه می‌دهند حال آنکه دیوان محاسبات مرجع عالی قضاوت‌کننده درباره هرگونه استفاده از منابع مالی دولت - در مفهوم حاکمیتی آن - و به تعبیر اصل ۱۰۱ ممتن قانون اساسی مشروطه، «مأمور به معاینه و تفکیک محاسبات اداره مالیه و تفریغ حساب کلیه محاسبین خزانه» است و به واسطه چنین کارکردی است که تشکیلات ویژه‌ای شامل دادسرا، هیئت‌های مستشاری و یک محکمه تجدیدنظر در ساختار سازمانی دیوان معنا و مفهوم می‌یابد.<sup>۲</sup> از این رو شایسته بود برای جلوگیری از هرگونه سوء برداشت نسبت به موضوع،

۱. مطابق تبصره اصلاحی ذیل ماده ۴۲ این قانون، «خلاصه گزارشات رسیدگی یا حسابرسی کلیه دستگاه‌های اجرایی پس از رسیدگی دادستان دیوان و هیئت‌های مستشاری ظرف مدت یک ماه از تاریخ تنظیم هر گزارش باید جهت اطلاع به کمیسیون دیوان محاسبات و بودجه و امور مالی مجلس شورای اسلامی ارسال گردد». برای اطلاع بیشتر درباره دستگاه‌های اجرایی مدنظر این حکم قانونی رک به: تبصره ذیل ماده ۲ این قانون و نیز ماده ۵ قانون مدیریت خدمات کشوری مصوب ۱۳۸۶.

۲. البته برخی با الگوبرداری حسابرسی سنت آنگلو ساکسونی، قائل بر این‌اند که وجود این دادسرا برای دیوان برخلاف اصل تفکیک قواست و آن را موجب خلط نهاد ناظر و قاضی دانسته‌اند (راسخ، ۱۳۹۵، ص. ۷۲).

لازم به توضیح است که در جریان تصویب طرح اجازه تجدیدنظر در قوانین دیوان محاسبات در سال ۱۳۵۹ نیز شورای نگهبان در نامه شماره م/۳۹ مورخ ۱۳۵۹/۹/۲۰ بیان داشت «چون ماده واحده و خصوصاً بند ۳ آن به صورتی تنظیم شده که دیوان محاسبات را نوعی محکمه قضایی اختصاصی قرار می‌دهد، با اصل ۵۵ و صراحت اصل ۶۱ قانون اساسی مغایرت دارد».

آن‌گونه که مفاد اصل ۱۰۱ ممتن قانون اساسی مشروطه و مشروح مذاکرات اصل ۵۵ کنونی تصریح می‌دارد، دیوان مأمور به «تفتیش حساب و بازرس مالی دولت» معرفی می‌شد و نه حسابرس آن<sup>۱</sup>. در این صورت می‌توان ماهیت حقوقی نظارت‌های دیوان محاسبات را از جنس «شبه‌قضایی» دانست و به واسطه این شأن، دیوان را باید همان‌گونه که در متن پیشنهادی گروهی از کارکنان دیوان به مجلس خبرگان قانون اساسی آمده بود، «مؤسسه عالی دولتی» قلمداد کرد؛ عنوانی که به دلایل نامعلوم در جریان مذاکرات نهایی این مجلس از متن پیشنهادی حذف شد.

بنابراین، با معناسازی عام و تخصصی عبارات موجود در اصل ۵۵ قانون اساسی، این مطلب برداشت می‌شود که دامنه صلاحیتی که مفاد این اصل برای دیوان محاسبات در نظر گرفته، در محدوده به مراتب بیشتری است که برخی با استناد به نظریه شواری نگهبان قائل به آن هستند؛ هرچند که نمی‌توان دیگر کاستی‌های عدیده در متن اصل ۵۵ قانون اساسی را که با هیچ تفسیر موسعی خلاء ناشی از آن‌ها جبران‌شدنی نیست، نادیده انگاشت. برای مثال، در ضمن معناسازی واژه حسابرسی، به دلیل ضعف‌های موجود در تدوین مبادی قانونی این واژه، حداکثر شأن نظارتی در نظر گرفته شده برای دیوان، انجام دادن «حسابرسی رعایت» است؛ یعنی رعایت قوانین و مقررات در هزینه‌ها و «عدم تجاوز از اعتبارات مصوب و مصرف هر وجهی در محل خود». بنابراین، نمی‌توان صلاحیت دیگر حسابرسی‌ها<sup>۲</sup> را برای دیوان محاسبات به رسمیت شناخت<sup>۳</sup>. همچنین، با امعان نظر به لزوم «کلی بودن» و «عام‌الشمول بودن» اصول این قانون، باید به جای واژه

---

بررسی مشروح مذاکرات مجلس وقت نیز حاکی از تأیید این نظر است «صدر حاج سیدجوادی: ملاحظه بفرمایید شورا به این طرح ایراد کرد که امکان دارد شعب دیوان محاسبات به صورت محکمه اختصاصی اداره بشود و این محکمه اختصاصی خلاف قانون اساسی است که خارج از قوه قضائیه دارد به مسائل قضایی رسیدگی کند. ما هم تمکین کردیم که این قسمت را برداریم» (روزنامه رسمی، ۱۳۵۹، ص. ۲۲).

۱. استعمال واژه «حسابرسی» به جای «بازرسی مالی» برای بیان کارکردهای دیوان موجب خلط وظایف آن با سازمان حسابرسی که به موجب قانون مربوط وظیفه اصلی و انحصاری‌اش حسابرسی صورت‌های مالی دستگاه‌ها برای حصول اطمینان از رعایت استانداردهای حسابداری و حسابرسی در تهیه این اسناد است نیز می‌شود (بند ۱ ماده واحده قانون تشکیل سازمان حسابرسی مصوب ۱۳۶۲).

۲. مهم‌ترین انواع حسابرسی عبارت از «حسابرسی رعایت، صورت‌های مالی، عملیاتی، عملکرد، قانونی و داخلی» است.

۳. در خصوص تفسیرهای تحول‌گرایانه در این راستا، قانونی بودن یا نبودن این نوع تفاسیر محل اختلاف نظر است. برای دیدن نظر موافق رک به: زارعی و فاضلی‌نژاد، ۱۳۹۵، ص. ۲۷۷.

«هزینه» از اصطلاح «خرج» استفاده می‌شود<sup>۱</sup> تا بتوان به درک واقع بینانه‌تری از فعالیت‌های دیوان و دامنه نظارت‌های آن نسبت به منابع عمومی جامعه و پاسخ‌گویی اشخاص و مقامات عمومی در این باره نائل شد. این موضوعی است که به مفهوم بیت‌المال در امور حکمرانی مالی کشور و ضرورت تعریف و تعیین حدود آن حتی پیش از تصویب قانون اساسی مربوط می‌شود؛ زیرا در وضعیتی که مشخص نیست حدود اختیارات و نظارت دیوان محاسبات بر بیت‌المال باید چگونه باشد و به دلیل ماهیت دستگاه‌هایی که مصادیق مختلف بیت‌المال (شامل منابع عمومی) را استفاده می‌کنند، به یقین وجود برداشت‌های مختلف که باعث عدم هماهنگی در اعمال صلاحیت و نظارت بر بیت‌المال می‌شوند نیز اجتناب‌ناپذیر خواهد بود. بنابراین، شاید مهم‌ترین اشکالی که بتوان در محدوده نظارتی دیوان محاسبات در نظام حقوقی کشور ایران وارد کرد، به نظام بودجه‌ریزی کشور برمی‌گردد. این مطلب را می‌توان این‌گونه بیان کرد که تلقی قانون‌گذار اساسی همان‌گونه که در اصل ۵۳ مقرر شده، این بوده است که اصول حقوقی مالیه عمومی گویای این هستند که جامعیت بودجه رعایت می‌شود که در این صورت تفاوت جدی میان رویکردهای مختلف بیان‌شده باقی نمی‌ماند و با درج همه مخارج و هزینه‌های کشور در قانون بودجه، نظارت بر اجرای بودجه به معنای نظارت بر منابع عمومی کشور شمرده می‌شود، اما وجود مشکلات کنونی نظام بودجه‌ریزی در کشور باعث شده غایت هدف قانون‌گذار اساسی با اتخاذ رویکرد نخست که منطبق با تفسیر شورای نگهبان است، عملیاتی نشود و برای همین، رویکردهای دیگری ایجاد شود و دیوان محاسبات نیز در راستای تحقق اهداف خود همواره در پی افزایش محدوده صلاحیت نظارتی خود بر دستگاه‌هایی باشد که از منابع عمومی استفاده می‌کنند؛ چاره‌اندیشی‌ای که با تفسیر شورای نگهبان، در محدوده نظارتی دیوان قرار نمی‌گیرد (ابوالحسنی و همکاران، ۱۴۰۲، صص. ۱۲۲-۱۲۳). از این رو با فرض پذیرش حیطة صلاحیت تعیین‌شده در قانون اساسی، بحث مهم، تعیین حدود بودجه کل کشور است که مطابق با تجربه برخی کشورها برای اطلاع مجلس از عملیات مالی دولت‌های محلی و هماهنگی سیاست‌های بودجه میان این نهادها و دولت، سند بودجه این نهادها نیز برای اطلاع به مجلس ارسال می‌شود. همچنین، در این کشورها بودجه صندوق‌های تأمین اجتماعی نیز برای تصویب به

۱. اصطلاح «خرج» اعم از «هزینه» است. هر خرجی که در قبال آن کالا یا خدماتی دریافت شود، هزینه نام دارد و هر خرج‌کردی که دریافت کالا و خدمات و به‌طورکلی، منفعت عقلایی از آن حاصل نشود، زیان نامیده می‌شود.

مجلس ارسال می‌شود که در این صورت دامنه نهاد ناظر نیز گسترش خواهد یافت (اسلامیان، ۱۴۰۲، ص. ۳). این‌ها همه موضوعاتی است که خارج از دامنه اصل یادشده است و به قوانین پایه‌ای در زمینه بودجه و مالیه عمومی که باید اصلاح شود، بازمی‌گردد. به بیان دیگر، هنگامی که بودجه مبنای مسئولیت پاسخ‌گویی حاکم بر تحصیل و مصرف منابع مالی و اقتصادی قرار می‌گیرد، حسابداری، گزارشگری مالی و وجود ناظران آن به‌عنوان خرده‌نظام فعال در نظام پاسخ‌گویی، ابزار لازم را برای ایفا و ارزیابی این مسئولیت فراهم می‌کند. بنابراین، نه تنها این ابزارها تحت تأثیر نظام بودجه‌بندی قرار می‌گیرد، بلکه هر دوی آن‌ها متناسب با نقشی که در فرایند مسئولیت پاسخ‌گویی ایفا می‌کنند، تحت تأثیر نظام پاسخ‌گویی قرار دارند<sup>۱</sup> (باباجانی و همکاران، ۱۳۹۲، ج ۲، ص. ۳۵). پس ذکر این اندیشه که شاید مسیر صدساله به تصویر کشیدن صلاحیت‌های بایسته دیوان محاسبات آن هم تنها با عبارت پردازی از طریق متون کوتاه و کلی قانون اساسی ایده‌ای ناکارآمد می‌نماید، اندیشه‌ای نه نادرست، بلکه تأمل‌برانگیز است.

### نتیجہ گیری

یکی از نهادہای ناظری که در تکاپوی صلاحیت از زمان تأسیس تاکنون فراز و فرودہای بسیار به خود دیدہ، دیوان محاسبات کشور است؛ نهادی که به‌موجب اصول ۱۰۱ و ۱۰۳ متمم قانون اساسی مشروطہ زیر نظر وزارت مالیه تأسیس شد، اما از همان ابتدا اجرای وظایف آن به دلیل فقدان

۱. در ارتباط با ضرورت و اهمیت پرداختن به این موضوع می‌توان به دستگاہ‌های اجرایی اشاره کرد که حتی در شرایط کنونی و با وجود قید بودجه آن‌ها در ضمن بودجه کل کشور، باز هم در قبال ناظرانی مانند دیوان محاسبات، برداشت‌های مختلفی از مسئولیت پاسخ‌گویی خود در زمینه استفاده از منابع بودجه‌ای ارائه می‌دهند. در مثالی از این موارد می‌توان به ماده ۵۵ اصلاحی آیین‌نامه مالی و معاملاتی دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی، مصوب ۱۳۹۰ وزارت علوم، تحقیقات و فناوری که مفہم عدم لزوم ارسال اسناد و مدارک لازم در راستای رسیدگی و حسابرسی به دیوان محاسبات کشور است، اشاره کرد که رأی شماره ۱۹۵ مورخ ۱۳۹۰/۴/۲۷ هیئت عمومی دیوان عدالت اداری در مقام ابطال آن با اشاره به این نکته مهم که با وجود وضع قوانین متعدد در این باره، وظایف و تکالیف مقرر در قانون دیوان محاسبات کشور مصوب سال ۱۳۶۱ نسخ نشده و به قوت خود باقی است، دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی و تحقیقاتی را مکلف کرده است تا حساب همه اعتبارات و هزینه‌ها را نگهداری و صورت‌حساب دریافت و پرداخت هر ماه و حساب نهایی هر سال را تنظیم کنند و پس از گواهی ذی‌حساب به همراه اسناد و مدارک مربوط برای رسیدگی یا حسابرسی در اختیار دیوان محاسبات قرار دهند و یک نسخه از صورت‌حساب دریافت و پرداخت هر ماه و حساب نهایی هر سال را نیز به وزارت امور اقتصادی و دارایی ارسال دارند.

تخصص و آگاهی لازم برای مؤسسان، بیان مبانی نظری و ساختاری دیوان محاسبات با ترجمه متون و الگوی برداری غربی و عدم تمایل جریانات سیاسی-اداری حکومت‌های وقت به حساب‌دهی قاعده‌مند و پاسخ‌گویی منظم امور مالی، با ناکارآمدی فراوان مواجه شد. تا آنجا که سرانجام در آخرین اصلاحات قانون دیوان محاسبات در سال ۱۳۵۲، جایگاه و شأن نظارتی دیوان از ناظر تمام‌عیار امور مالی حکومت به حساب‌برس داخلی قوه مجریه تنزل یافت. بعد از انقلاب اسلامی و با توجه به ماهیت اسلامی نظام، جایگاه اساسی دیوان محاسبات با قصد نقش‌آفرینی به‌عنوان پاسدار بیت‌المال حفظ شد، اما به دلیل نارسایی‌های متن تنظیمی اصل ۵۵ قانون اساسی به‌ویژه در سایه نگاه‌های حداقلی برجامانده به کارکردهای دیوان، استقرار کامل نیافت و حتی از برخی جنبه‌ها با چالش‌های جدیدی مانند نظریه تفسیری شورای نگهبان از این اصل و خارج شدن بخش عمده‌ای از منابع مالی بیت‌المال از شمول نظارت دیوان مواجه شد. با این‌همه، به نظر می‌رسد با معناشناسی عام و تخصصی عبارت قیدشده در اصل ۵۵ قانون اساسی و ارائه تفسیر متن‌محور از آن حتی اگر موافق نظریه شورای نگهبان، اصطلاح اعتبارات مصوب به‌کاررفته در این اصل محدود به بودجه کل کشور تلقی شود، قسمت دوم نظریه یعنی محدود بودن صلاحیت دیوان محاسبات در رسیدگی به همین موارد، موضوعی ناپذیرفتنی است؛ زیرا در غیر این صورت تعارض میان اصل قانون اساسی با بسیاری از مفاد قانون کنونی دیوان محاسبات اجتناب‌ناپذیر است؛ موضوعی که نه تنها کارکردهای قانونی دیوان، بلکه اساساً بقای شخصیت حقوقی این نهاد ناظر را در پاسداری از بیت‌المال با تردیدهای جدی مواجه می‌سازد. در پایان با توجه به اینکه عبارت‌پردازی لازم در زمینه تعیین مبانی و حدود صلاحیت نظارتی دیوان محاسبات از جمله امور تخصصی، تفصیلی و خارج از شئون قانون اساسی است، پیشنهاد می‌شود اصل ۵۵ قانون اساسی حذف و بیان این موارد به قانون عادی سپرده شود.



## منابع

- ۱) قانون تشکیل اداره خزانهداری کل، مصوب ۱۳۰۱.
- ۲) قانون دیوان محاسبات، مصوب ۱۳۱۲.
- ۳) قانون دیوان محاسبات، مصوب ۱۳۲۹ ق.
- ۴) قانون دیوان محاسبات، مصوب ۱۳۵۲.
- ۵) قانون دیوان محاسبات، مصوب ۱۳۶۱.
- ۶) قانون محاسبات عمومی، مصوب ۱۳۴۹.
- ۷) قانون محاسبات عمومی، مصوب ۱۳۶۶.
- ۸) قوانین الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۱) و (۲).
- ۹) ابوالحسنی، محسن، رضایی‌زاده، محمدجواد و رستمی، ولی (۱۴۰۲). محدوده نظارتی دیوان محاسبات در نظام حقوقی جمهوری اسلامی ایران. فصلنامه دانش حقوق عمومی، شماره ۴۱، صص. ۹۷-۱۲۶. doi:10.22034/qjplk.2023.1856.1684
- ۱۰) اسلامیان، مجتبی (۱۴۰۲). طرح اصلاح موادی از قانون دیوان محاسبات کشور. مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی، شماره مسلسل: ۲۳۰۱۹۲۰۰.
- ۱۱) انصاری، ولی‌الله (۱۳۹۲). کلیات حقوق اداری. چاپ ۱۰، تهران: میزان.
- ۱۲) باباجانی، جعفر (۱۳۸۲). تحلیلی نظری پیرامون سیستم نظارت مالی کشور از منظر پاسخ‌گویی. مجله بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، شماره ۳۱، صص. ۹۷-۱۳۰.
- ۱۳) باباجانی، جعفر و همکاران (۱۳۹۲). مبانی نظری حسابداری و گزارشگری مالی شهرداری‌ها (جلد ۲). تهران: مرکز مطالعات و برنامه‌ریزی شهر تهران.
- ۱۴) پروین، خیرالله و شهبازی، علی (۱۳۷۳). سیری در تحولات حقوقی دیوان محاسبات از آغاز تا به امروز دیوان؛ محاسبات در آینه حقوق. نشریه مجلس و راهبرد، شماره ۱۳، صص. ۱۴۳-۱۶۰.
- ۱۵) پیرنیا، حسین (۱۳۴۸). مالیه عمومی؛ مالیات‌ها و بودجه‌ها. تهران: کتابخانه ابن سینا.
- ۱۶) دانشفرد، کرم‌الله و قزلباش، حسن (۱۳۸۹). بررسی نقش گزارش تفریغ بودجه در اعمال نظارت پارلمانی بر عملکرد دولت. مجله حسابداری مدیریت، شماره ۴، صص. ۲۰۳-۲۲۶.
- ۱۷) راسخ، محمد (۱۳۹۵). نظارت و تعادل در نظام حقوق اساسی. چاپ ۳، تهران: دراک.
- ۱۸) روزنامه رسمی (۱۳۵۹). مشروح مذاکرات جلسه علنی مجلس شورای اسلامی. جلسه ۱۲۵، شماره ۱۲۰۸۵.
- ۱۹) زارعی، محمدحسین و فاضلی‌نژاد، جواد (۱۳۹۵). الزامات حقوقی تحقق حسابرسی عملکرد در دیوان

- محاسبات کشور. نشریه دانش حسابرسی، شماره ۶۳، صص. ۲۶۹-۲۸۸.
- ۲۰) شفیعی سردشت، جعفر و همکاران (۱۳۹۵). اعمال نظارت‌ناپذیر قضایی دولت در نظام حقوقی ایران. مجله حقوقی دادگستری، شماره ۹۶، صص. ۱۲۵-۱۵۳. doi:10.22106/zlj.2016.24722
- ۲۱) صورت مشروح مذاکرات مجلس (۱۳۶۴). بررسی نهایی قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران (جلد ۳). تهران: اداره کل امور فرهنگی و روابط عمومی مجلس شورای اسلامی (جلسه ۵۲).
- ۲۲) قاضی، ابوالفضل (۱۳۹۲). بایسته‌های حقوق اساسی. چاپ ۴۷، تهران: میزان.
- ۲۳) کدخدایی، عباسعلی و همکاران (۱۳۹۸). صلاحیت دیوان محاسبات کشور در نظارت مالی بر مؤسسات عمومی غیردولتی. فصلنامه دانش حقوق عمومی، شماره ۲۳، صص. ۲۰-۴۳. doi:10.22034/qjplk.2019.146
- ۲۴) الماسی، حسن و اشرف‌پور، ابوالفضل (۱۳۹۲). شناسایی مبانی قانونی و حقوقی تفریغ بودجه و جایگاه دیوان محاسبات کشور در تهیه آن. دوفصلنامه بررسی‌های حقوقی، شماره ۵، صص ۱۰۵-۱۴۲.
- ۲۵) محمدی، امین و همکاران (۱۳۹۸). دیوان محاسبات و مسئله پرداخت حقوق در دوره قاجار (۱۳۲۷-۱۳۲۹ق). فصلنامه علمی تاریخ اسلام و ایران، دانشگاه الزهراء، شماره ۴۴، صص. ۱۲۷-۱۵۹. doi:10.22051/hii.2020.26698.2031
- ۲۶) مرادخانی، فردین و بنده‌علی، فرشید (۱۳۹۷). صلاحیت دیوان محاسبات کشور در پاسداری از بیت‌المال با نگاهی به نقش نظارتی دیوان بر شهرداری‌ها. فصلنامه حقوق اداری، شماره ۱۶، صص. ۱۸۱-۲۰۴.
- ۲۷) مرادی‌نیا، محمدجواد (۱۳۹۴). تحلیل عملکرد دیوان محاسبات پس از مشروطه. فصلنامه گنجینه اسناد، شماره ۹۸، صص. ۳۲-۴۷.
- ۲۸) مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی (۱۳۷۵). تحولات و جایگاه قانونی دیوان محاسبات کشور. کد گزارش: ۲۷۰۱۳۱۴.
- ۲۹) مظفری، غلامحسین و همکاران (۱۳۹۵). ارائه الگوی پایدارسازی نظام درآمدی و تأمین منابع مالی شهرداری‌ها. فصلنامه تحقیقات جغرافیایی، شماره ۴، صص. ۲۴-۴۴.
- ۳۰) مولایی، آیت و بنده‌علی، فرشید (۱۳۹۹). ماهیت پژوهی نهادهای عمومی غیردولتی؛ چالش‌ها و بایسته‌ها. فصلنامه مجلس و راهبرد، شماره ۱۷، صص. ۲۶۷-۲۹۴.
- ۳۱) ورعی، سیدجواد (۱۳۸۵). مبانی و مستندات قانون اساسی به روایت قانون‌گذار. قم: دبیرخانه مجلس خبرگان رهبری.
- ۳۲) هاشمی، سیدمحمد (۱۳۹۱). حقوق اساسی (جلد ۱). چاپ ۱۱، تهران: میزان.

- 33) Committee on Basic Auditing Concepts (1973). A Statement of Basic Auditing Concepts, Sarasota, Fla: American Accounting Association.
- 34) Sarker, Abu Elias & Hassan, Mostafa (2010). "Civic Engagement and Public Accountability: An Analysis with Particular Reference to Developing Countries", 14th Annual IRSPM Conference (At The University Of Bern, April 7 - 9, Switzerland).



## References

- 1) Qānūn-e Dīvān-e Moḥāsebāt [Law of the Court of Audit, Enacted 1312 SH].
- 2) Qānūn-e Dīvān-e Moḥāsebāt [Law of the Court of Audit, Enacted 1329 AH].
- 3) Qānūn-e Dīvān-e Moḥāsebāt [Law of the Court of Audit, Enacted 1352 SH].
- 4) Qānūn-e Dīvān-e Moḥāsebāt [Law of the Court of Audit, Enacted 1361 SH].
- 5) Qānūn-e Moḥāsebāt-e 'Ommūmī [Public Accounting Law, Enacted 1349 SH].
- 6) Qānūn-e Moḥāsebāt-e 'Ommūmī [Public Accounting Law, Enacted 1366 SH].
- 7) Qānūn-e Taškīl-e Edāre-ye Khazānedārī Kol [Law on the Establishment of the General Treasury, Enacted 1301 SH].
- 8) Qavānīn-e Elḥāq-e Barkī Mavād be Qānūn-e Tanzīm-e Bakhshī az Moqarrarāt-e Mālī-ye Dowlat (1) va (2) [Laws on the Addition of Some Articles to the Law Regulating Some Financial Regulations of the Government (1) and (2)].
- 9) Abūalḥasanī, Moḥsen; Rezāizādeh, Moḥammad Javād; Rostamī, Valī (1402 SH). Maḥdūde-ye Neẓārati Dīvān Moḥāsebāt dar Neẓām-e Ḥoqūqī Jomhūrī-e Eslāmī Irān [The Supervisory Scope of the Court of Audit in the Legal System of the Islamic Republic of Iran]. Faṣḥnāme-ye Dāneš-e Ḥoqūq-e 'Ommūmī [Public Law Knowledge Quarterly], Issue 41, pp. 97-126. doi:10.22034/qjplk.2023.1856.1684 [in Persian].
- 10) Almāsī, Ḥasan; Ashraf-Pour, Abūalfazl (1392 SH). Shenāsāi-ye Mobānī-ye Qānūnī va Ḥoqūqī-ye Tafriḡ-e Būdje va Jāygāh-e Dīvān Moḥāsebāt-e Kešvar dar Taḥīye-ye Ān [Identification of Legal and Juridical Foundations of Budget Discharge and the Position of the Country's Court of Audit in its Preparation]. Dofaṣḥnāme-ye Barrasīhā-ye Ḥoqūqī [Bi-quarterly Legal Studies], No. 5, pp. 105-142 [in Persian].
- 11) Anṣārī, Valī-Allāh (1392 SH). Kolīyāt-e Ḥoqūq-e Edārī [Principles of Administrative Law]. 10th ed., Tehrān: Mīzān [in Persian].
- 12) Bābājānī, Ja'far (1382 SH). Taḥlīlī Nazārī Pīrāmūn-e Sīstem-e Neẓārat-e Mālī Kešvar az Manẓar-e Pāsokh-gūyī [A Theoretical Analysis on the Country's Financial Supervision System from the Perspective of Accountability]. Majalle-ye Barrasīhā-ye Ḥesābdārī va Ḥesābresī [Accounting and Auditing Review], Issue 31, pp. 97-130 [in Persian].
- 13) Bābājānī, Ja'far and colleagues (1392 SH). Mobānī-ye Nazārī-ye Ḥesābdārī va Gozārešgīrī-ye Mālī Šahrīārīhā (Volume 2) [Theoretical Foundations of Accounting and Financial Reporting of Municipalities Volume 2]. Tehrān: Markaz-e Moṭāle'āt va Barnāmeḥ-rīzī-ye Šahr-e Tehrān [in Persian].
- 14) Committee on Basic Auditing Concepts (1973). A Statement of Basic Auditing Concepts, Sarasota, Fla: American Accounting Association.
- 15) Dānešfard, Karam-Allah; Qazalbāš, Ḥasan (1389 SH). Barrasī-ye Naqš-e Gozāreš-e Tafriḡ-e Būdje dar E'māl-e Neẓārat-e Parlāmanī bar 'Amalkard-e Dowlat [The Role of Budget Discharge Report in Applying Parliamentary Supervision over Government Performance]. Majalle-ye Ḥesābdārī-ye Modīrīāt [Management Accounting Journal], No. 4, pp. 203-226 [in Persian].
- 16) Eslāmīān, Mojtāba (1402 SH). Taḥe-e Ešlāḥ Mavādī az Qānūn-e Dīvān Moḥāsebāt-e Kešvar [Proposal for the Amendment of Some Articles of the

- Country's Court of Audit Law]. Markaz-e Pažūhešhā-ye Majles-e Shorā-ye Eslāmī, Serial Number: 23019200 [in Persian].
- 17) Hāšemī, SeyedMoḥammad (1391 SH). Ḥoqūq-e Asāsī (Volume 1) [Constitutional Law Volume 1]. 11th ed., Tehrān: Mizān [in Persian].
  - 18) Kādkhodāi, 'Abbās'Alī and colleagues (1398 SH). Šalāḥiyat-e Divān Moḥāsebāt-e Kešvar dar Nežarat-e Mālī bar Mo'assesāt-e 'Ommūmī Ghayr-e Dowlatī [The Jurisdiction of the Country's Court of Audit in Financial Supervision over Non-Governmental Public Institutions]. Fašlnāme-ye Dāneš-e Ḥoqūq-e 'Ommūmī [Public Law Knowledge Quarterly], No. 23, pp. 20-43. doi:10.22034/qjplk.2019.146 [in Persian].
  - 19) Markaz-e Pažūhešhā-ye Majles-e Shorā-ye Eslāmī (1375 SH). Taḥavvolāt va Jāygāh-e Qānūnī-e Divān Moḥāsebāt-e Kešvar [Developments and Legal Position of the Country's Court of Audit]. Report Code: 2701314 [in Persian].
  - 20) Moḥammadī, Amīn and colleagues (1398 SH). Divān Moḥāsebāt va Mas'ale-ye Pardākht-e Ḥoqūq dar Dore-ye Qājār [The Court of Audit and the Issue of Salary Payment during the Qajar Period]. Fašlnāme-ye 'Elmī Tāriq-e Eslām va Irān, Dānešgāh-e Alzahrā, No. 44, pp. 127-159. doi:10.22051/hii.2020.26698.2031 [in Persian].
  - 21) Morādiniā, MoḥammadJavād (1394 SH). Taḥlīl-e 'Amalkard-e Divān Moḥāsebāt Pas az Mashrūte [Analysis of the Court of Audit's Performance After the Constitutional Revolution]. Fašlnāme-ye Ganjīne-ye Asnād [Treasury of Documents Quarterly], No. 98, pp. 32-47 [in Persian].
  - 22) Morādkhāni, Fardīn; Bande-'Alī, Faršīd (1397 SH). Šalāḥiyat-e Divān Moḥāsebāt-e Kešvar dar Pāsdāri az Bit-al-Māl bā Negāhī be Naqš-e Nežaratī-e Divān bar Šahrdārihā [The Jurisdiction of the Country's Court of Audit in Protecting the Public Treasury with a Look at the Supervisory Role of the Audit over Municipalities]. Fašlnāme-ye Ḥoqūq-e Edārī [Administrative Law Quarterly], No. 16, pp. 181-204 [in Persian].
  - 23) Mozaḥfārī, GholāmḤossein and colleagues (1395 SH). Era'e-ye Algooye Pāydārsāzi-ye Nežām-e Darāmadī va Tāmīn-e Manābe'-e Mālī-ye Šahrdārihā [Presentation of a Model for Sustainable Income System and Financial Resource Provision for Municipalities]. Fašlnāme-ye Taḥqīqāt-e Joğrāfiāi [Geographical Research Quarterly], No. 4, pp. 24-44 [in Persian].
  - 24) Mūlāyi, Āyat; Bande-'Alī, Faršīd (1399 SH). Māhiyat-Pažūhi-ye Neḥād-hāye 'Ommūmī Ghayr-e Dowlatī; Čāleš-hā va Bāyestehā [Research on the Nature of Non-Governmental Public Institutions; Challenges and Necessities]. Fašlnāme-ye Majles va Rāhborād [Parliament and Strategy Quarterly], No. 17, pp. 267-294 [in Persian].
  - 25) Parvīn, Kheyr-Allāh; Shahbāzi, Alī (1373 SH). Sīri dar Taḥavvolāt-e Ḥoqūqī Divān Moḥāsebāt az Āghāz tā be Emrūz; Divān; Moḥāsebāt dar Āyene-ye Ḥoqūq [A Journey Through the Legal Developments of the Court of Audit from the Beginning to the Present; The Court of Audit in the Mirror of Law]. Našriye-ye Majles va Rāhbord [Parliament and Strategy Journal], Issue 13, pp. 143-160 [in Persian].

- 26) Pirniā, Ḥossein (1348 SH). Māliye ‘Ommūmī; Māliyāt-hā va Būdje-hā [Public Finance; Taxes and Budgets]. Tehrān: Ketābkhāne-ye Ibn Sīnā [in Persian].
- 27) Qāzī, Abūalfazl (1392 SH). Bāyestehā-ye Ḥoqūq-e Asāsī [Essentials of Constitutional Law]. 47th ed., Tehrān: Mīzān [in Persian].
- 28) Rāsekh, Moḥammad (1395 SH). Nezārat va Ta‘adol dar Nezām-e Ḥoqūq-e Asāsī [Supervision and Balance in the Constitutional Law System]. 3rd ed., Tehrān: Drāk [in Persian].
- 29) Rūznāme-ye Rasmi (1359 SH). Mashrūḥ-e Mozākerāt-e Jalse-ye ‘Olnī-ye Majles-e Shorā-ye Eslāmī [Detailed Discussions of the Public Session of the Islamic Consultative Assembly], Session 125, No. 12085 [in Persian].
- 30) Sarker, Abu Elias & Hassan, Mostafa (2010). "Civic Engagement and Public Accountability: An Analysis with Particular Reference to Developing Countries", 14th Annual IRSPM Conference (At The University Of Bern, April 7 - 9, Switzerland).
- 31) Shafī‘ī Sardasht, Ja‘far and colleagues (1395 SH). E‘māl-e Nezārat-nāpazīr-e Qazāī-ye Dowlat dar Nezām-e Ḥoqūqī-ye Īrān [The Exercise of Judicially Unsupervised Government Oversight in the Iranian Legal System]. Majalle-ye Ḥoqūqī Dādgoštārī [Judicial Law Journal], No. 96, pp. 125-153. doi:10.22106/jlj.2016.24722 [in Persian].
- 32) Šurat-e Mashrūḥ-e Mozākerāt-e Majles (1364 SH). Barrasī-ye Nihāī-e Qānūn-e Asāsī-ye Jomhūrī-e Eslāmī-ye Īrān [Final Review of the Constitution of the Islamic Republic of Iran], Vol. 3, Tehrān: Edāre-ye Kol-e Amūr-e Farhangī va Rabṭ-e ‘Ommūmī-ye Majles-e Shorā-ye Eslāmī (Session 52) [in Persian].
- 33) Vara‘ī, SeyedJavād (1385 SH). Mobānī va Mostanadāt-e Qānūn-e Asāsī be Revāyat-e Qānūngožār [Foundations and Documents of the Constitution as Narrated by the Legislator]. Qom: Dabīrkhāne-ye Majles-e Khebragān-e Rahbarī [in Persian].
- 34) Zāre‘ī, MoḥammadḤosseīn; Fāzelinejād, Javād (1395 SH). Alzāmāt-e Ḥoqūqī-ye Tahqīq-e Ḥesābrasi-ye ‘Amalkard dar Divān Moḥāsebāt-e Kešvar [Legal Requirements for Performance Audit in the Country's Court of Audit]. Našriye-ye Dāneš-e Ḥesābrasi [Auditing Knowledge Journal], No. 63, pp. 269-288 [in Persian].