

Scope and Legal Obligations of Financial Audit by the Supreme Audit Court of Iran in Light of the Opinions of the Guardian Council

Mostafa Mansourian • Assistant Professor, Department of Public Law, Faculty of Judicial Law,
University of Judicial Sciences and Administrative Services, Tehran. Iran.

mansourian@ujsas.ac.ir

Alireza Jafarzadeh Baha'abadi • LLM in Public Law, Faculty of Law, College of Farabi,
University of Tehran, Qom, Iran. (Corresponding Author)

ar.jafarzadeh@gcrc.ac.ir

Abstract

1. Introduction

The financial framework of a nation plays a crucial role in its overall health, akin to the function of a circulatory system in a living organism. An effective financial structure is essential for achieving the lofty goals set by a legal system. Central to this effectiveness is the systematic supervision of the annual budget execution, a responsibility primarily vested in the legislative branch. However, this oversight requires a dedicated entity to scrutinize actions, align them with plans, rectify deviations, and prevent potential financial misconduct. In Iran, this responsibility is bestowed upon the supreme audit court, as stipulated in articles 54 and 55 of the constitution. The court's duty, according to article 55, encompasses auditing and reviewing all accounts of budgetary entities nationwide, ensuring adherence to approved funds and proper fund utilization, and preparing and submitting the budget's fate report to the Islamic Consultative Assembly. Given the passage of time since the court's establishment and legal developments, a reevaluation of its scope and obligations, especially in light of the opinions of the Guardian Council, is imperative.



2. Research Question

The primary inquiry of this research centers on the "legal analysis and examination of the jurisdictional scope of financial oversight by the Supreme Audit Court of Iran and the obligations imposed by the opinions of the Guardian Council." This research aims to shed light on the limits outlined for financial oversight by the court after considering the opinions of the Guardian Council. Specifically, it seeks to discern what restrictions are set to prevent unauthorized transgressions in the court's oversight role.

3. Research Hypothesis

The authors posit that the Guardian Council, entrusted with safeguarding Islamic principles and constitutional provisions, may narrow the scope and obligations of the Supreme Audit Court in its opinions. This potential narrowing, driven by the Guardian Council's commitment to Islamic law and constitutional principles, could pose a risk to the oversight competence of the court. The hypothesis suggests that the opinions of the Guardian Council might set stringent parameters, potentially limiting the effectiveness of the Supreme Audit Court in fulfilling its financial supervision responsibilities.

4. Methodology & Framework, if Applicable

To test the hypothesis and address the research question, a critical analytical method will be employed. The research will comprehensively study and analyze the opinions of the Guardian Council, particularly focusing on their implications for the jurisdiction and obligations of the Supreme Audit Court. The critical analysis will involve evaluating the Guardian Council's opinions in comparison to the constitutional mandates outlined in articles 54 and 55. Additionally, the study will scrutinize the potential risks and challenges posed by any perceived narrowing of the court's oversight scope.

This comprehensive approach, examining the legal scope and obligations of financial auditing by the Supreme Audit Court through the lens of the Guardian Council's opinions, distinguishes this research as innovative and pioneering in its field. The aim is to provide nuanced insights into the intricate balance between the legal mandates, Islamic principles, and constitutional obligations shaping financial oversight in the Iranian legal system.

5. Results & Discussion

The comprehensive supervision conducted by the Iranian Supreme Audit Court aligns with the emphasized responsibilities of the Guardian Council in supervising parliamentary decisions. The court's duty to audit all budget allocations returning to the national budget is evident. However, the interpretative opinion of the Guardian Council, as outlined in article 55 of the Iranian constitution, imposes limitations on the Supreme Audit Court's authority. The council's stance restricts the court's auditing scope to allocations specified in the national budget, excluding matters beyond this purview. This restrictive interpretation, advocating for all-encompassing oversight, appears inconsistent with some ordinary laws.

Establishing a coherent and independent supervision mechanism for non-budgetary financial transactions or developing internal oversight structures within the organization emerges as potential solutions to enhance supervision and auditing effectiveness. The need for a balance between the court's oversight authority and the explicitness of the Guardian Council's opinion becomes apparent in ensuring comprehensive financial scrutiny without unnecessary constraints.

6. Conclusion

In conclusion, while the Guardian Council's interpretative opinion appears overly restrictive, it serves to maintain the clarity and specificity of the Supreme Audit Court's oversight authority. The council's stance, rooted in a desire for an idealistic interpretation of the constitution, underscores the necessity of the court's supervision over all financial matters of budgetary entities. However, its explicit limitations prevent unintended extensions of the Court's authority.

Specific obligations further shape the oversight and auditing scope of the Supreme Audit Court. The accurate disclosure of expenses and allocations in the budget document remains paramount, provided it aligns with the institution's authority and financial independence. Prohibitions on delegating unrelated authorities, emphasis on utilizing private auditors and approved budgetary capacities, and the exclusivity of the court in performing its duties under article 55 all contribute to defining the Court's responsibilities.

Moving forward, a delicate balance between upholding constitutional principles, meeting the Guardian Council's expectations, and ensuring the effectiveness of financial oversight is crucial. Adapting to evolving

legal landscapes and interpreting regulations in alignment with the Guardian Council's opinions will be key in preserving the integrity and purposefulness of the Supreme Audit Court's role in safeguarding the financial health of the Islamic Republic of Iran.

Keywords: Supreme Audit Court of Iran, Financial Supervision, Financial Auditing, Public Budget, Extrabudgetary Allocations, Article 55 of the Iranian Constitutional Law, Iranian Guardian Council.

گستره و الزامات حقوقی حسابرسی مالی دیوان محاسبات کشور در پرتو نظرات شورای نگهبان

مصطفی منصوریان * استادیار، گروه حقوق عمومی، دانشکده حقوق قضایی، دانشگاه علوم قضایی و خدمات اداری، تهران، ایران.
mansourian@ujss.ac.ir
علیرضا جعفرزاده بهاء‌آبادی * دانش‌آموخته کارشناسی ارشد حقوق عمومی، دانشکده حقوق، دانشکدگان فسرایی، دانشگاه تهران، قم، ایران. (نویسنده مسئول)
ar.jafarzadeh@gcrc.ac.ir

چکیده

به موجب اصل ۵۵ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، دیوان محاسبات، نظارت بر اجرای بودجه را از طریق رسیدگی به حساب‌های نهادهای برخوردار از بودجه کشور اعمال می‌کند. این نظارت هر آینه از دامنه و بایستگی‌های حقوقی برخوردار خواهد بود که بازشناسی آن، از رهگذر بررسی نظرات شورای نگهبان دارای نتایج درخور است. چه آنکه، نظرات مزبور در پدیدار شدن قوانین مرتبط نقشی کاملاً مؤثر دارند و همین مسأله، نقد و تحلیل رویکردهای حاکم بر این موضوع را ضروری ساخته است. از این رو، پژوهش حاضر در پی پاسخ به این پرسش است که با تأمل در آراء و نظرات شورای نگهبان، چه حدود و الزامات حقوقی را می‌توان برای صلاحیت نظارت مالی دیوان محاسبات کشور ترسیم کرد؟ یافته‌های این مقاله با رویکردی تحلیلی انتقادی بیان‌گر آن است که دیوان محاسبات مکلف و محدود به حسابرسی مالی تمامی اعتبارات بودجه‌ای دستگاه‌هاست و حق نظارت بر حساب‌های فرابودجه‌ای را ندارد، شرکت‌های دولتی و مجامع عمومی آن‌ها نیز در همین چارچوب تحت نظارت مالی دیوان خواهند بود. وانگهی، بر این نظارت الزاماتی نیز حاکم خواهد بود که «لزوم بیان دقیق و صحیح هزینه‌ها و اعتبارات در سند بودجه»، «منع سپردن هرگونه صلاحیت فراتر از صلاحیت اعطایی قانون اساسی به دیوان»، «لزوم استفاده از ظرفیت‌های حسابرسی مالی در حدود اعتبارات مصوب»، «لزوم انحصار دیوان محاسبات در انجام تکالیف مصرح در اصل ۵۵ فوق‌الاشعار» و نهایتاً «لزوم لحاظ نظریه تفسیری مبنی بر ممنوعیت نظارت بر اعتبارات فرابودجه‌ای در فهم مواد قانون عادی»، از جمله آن الزامات است.

واژگان کلیدی: دیوان محاسبات کشور، نظارت مالی، حسابرسی مالی، بودجه، اعتبارات فرابودجه‌ای، اصل ۵۵ قانون اساسی، شورای نگهبان.

مقدمه

برخوررداری نظام حقوقی از منظومه مالی منسجم و کارآمد به مثابه برخورداری موجود زنده از سیستم عصبی یا آوندی سالم و فعال است که بارقه‌های حیات را در سراسر اجزای آن می‌افروزد. کارآمدی و هدفمندی این ساختار مالی ارتباط مستقیمی با ارتقای کارایی نظام حقوقی و توفیق آن در تأمین اهداف عالیه خود دارد. بخش مهمی از کارآمدی ساختار مالی مزبور، از مجرای نظارت مؤثر و منظم بر اجرای سند بودجه حاصل می‌شود که قوه مقننه نسبت به این نظارت پیش از هر نهاد دیگر حق و بلکه اولویت دارد (طاهری، ۱۳۹۵، ص. ۹۷)؛ زیرا هموست که تدابیر، مقررات، محدودیت‌ها و شرایط حاکم بر بودجه را به تصویب رسانده و اجرای آن را به دولت سپرده است. از این رو بدون نظارت دقیق قوه مقننه بر چگونگی اجرای بودجه، مسئولیت پارلمان در این باره به اتمام نرسیده است (قاضی شریعت‌پناهی، ۱۳۹۸، ص. ۴۶۳). مجلس قانون‌گذار نیازمند نهادی است تا در فرایند نظارت مالی، اقدامات انجام‌شده را با برنامه‌های تعیین‌شده تطبیق دهد و انحراف‌های احتمالی را درست و از آن‌ها جلوگیری کند (امامی، ۱۳۸۷، ص. ۲۱۵). این مسئولیت مطابق اصول ۵۴ و ۵۵ قانون اساسی بر عهده دیوان محاسبات است. اصل ۵۵ تصریح می‌دارد که حسابرسی یا رسیدگی به همه حساب‌های دستگاه‌های برخورداری از بودجه کل کشور به منظور اطمینان نسبت به عدم تجاوز هزینه‌ها از اعتبارات مصوب و مصرف وجوه در محل خود و همچنین، تهیه گزارش تفریغ بودجه و تسلیم آن به انضمام نظرهای خود به مجلس شورای اسلامی از وظایف دیوان محاسبات است.

با گذشت سال‌ها از طراحی و عملیاتی شدن نهاد دیوان محاسبات در نظام حقوقی جمهوری اسلامی ایران، بازشناسی گستره و الزامات حسابرسی مالی این نهاد با توجه به رخدادهای حقوقی، ضروری به نظر می‌رسد. از جمله رخدادهای مؤثر در نظام حقوقی موجود، نظرهای شورای نگهبان است که در اصل ۹۱ قانون اساسی، مسئول پاسداری از احکام اسلام و قانون اساسی دانسته شده است. تعمق و تأمل در مبانی آرای این نهاد، افزون‌بر اینکه برای فهم قانون اساسی ضروری و ناگزیر است، کمک شایانی به قاعده‌گذاری و وضع ضابطه در راستای عملیاتی شدن آن می‌کند. مبتنی بر این ضرورت، ترسیم حدود صلاحیت و الزامات حسابرسی مالی دیوان محاسبات نیازمند بررسی همه‌جانبه نظرهای شورای نگهبان درباره این نهاد است و بدون توجه به آن‌ها نمی‌توان به فهم صحیحی درباره این صلاحیت و الزامات حاکم بر آن نائل شد. مسئله اصلی پژوهش حاضر

تحلیل و بررسی حقوقی قلمرو صلاحیت نظارت مالی دیوان محاسبات و الزامات حاکم بر آن در نظرهای شورای نگهبان است. در این راستا، مشخصاً باید به این پرسش‌ها پاسخ داده شود که پس از بررسی نظرهای شورای نگهبان، چه حدود و ثغوری می‌توان برای نظارت مزبور ترسیم کرد تا تعدی از آن‌ها غیرمجاز تلقی شود؟ برای تحقق حداکثری حسابرسی موضوع اصل ۵۵ قانون اساسی و تأمین مطلوب اهداف نظارت مالی این نهاد، چه الزاماتی بر آن حاکم است؟ پژوهش پیش رو از مجرای احصای جامع نظرهای مرتبط شورای نگهبان و بررسی آن‌ها با رویکردی تحلیلی - انتقادی، در پی یافتن پاسخ پرسش‌های یادشده است.

افزون بر تبیین صلاحیت حسابرسی دیوان محاسبات در آثاری مانند کتاب‌های مالیه عمومی^۱، مقالاتی نیز در این باره به رشته تحریر درآمده است که برای مثال می‌توان مقاله «محدوده نظارتی دیوان محاسبات در نظام حقوقی جمهوری اسلامی ایران» اثر ابوالحسنی و همکاران (۱۴۰۲) را مورد اشاره قرار داد. این آثار منحصراً با تأکید بر نظرهای شورای نگهبان و تحلیل و نقد آن‌ها به‌گونه‌ای که تنها بازشناسی تحلیلی صلاحیت مزبور در پرتوی نظرهای این شورا هدف باشد، همراه نبوده‌اند که همین موضوع نوآوری و ابتکار پژوهش پیش روست و آن را در نوع خود از آثار دیگر متمایز می‌سازد.

این پژوهش مشخصاً در راستای پاسخ به پرسش اصلی خود، تحت دو عنوان قلمرو نظارت دیوان محاسبات و بایسته‌های حاکم بر نظارت مالی آن، گستره و الزامات حقوقی حسابرسی یا نظارت مالی این دیوان را با تأکید بر نظرهای شورای نگهبان بررسی و تحلیل می‌کند.

۱. قلمرو نظارت دیوان محاسبات

در نخستین بخش به بررسی قلمرو یا حدود نظارت مالی دیوان محاسبات می‌پردازیم. این بخش شامل سه قسمت است. پس از تبیین الزام نظارت فراگیر دیوان محاسبات نسبت به همه اعتبارات بودجه، مباحث مربوط به دو موضوع ممنوعیت نظارت دیوان بر امور مالی خارج از بودجه و همچنین، وضعیت نظارت بر شرکت‌های دولتی توسط دیوان مزبور را از نظر می‌گذرانیم.

۱. مانند کتاب حقوق مالی و مالیه عمومی به ضمیمه قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ و اصلاحات بعدی آن (۱۳۹۰)، تهران: مجد، صص. ۱۶۹ - ۱۷۳) از ابوالفضل رنجبری و علی بادامچی؛ مالیه عمومی (۱۳۹۵)، تهران: بنیاد حقوقی میزان، صص. ۳۰۰ - ۳۳۰) نوشته ولی رستمی و مالیه عمومی (۱۳۹۸)، تهران: میزان، صص. ۴۲۰ به بعد) از ابراهیم موسی‌زاده و ...

۱.۱. لزوم نظارت دیوان محاسبات بر تمام اعتبارات بودجه‌ای

واگذاری موضوع مهمی مانند اجرای بودجه به قوه مجریه، رافع مسئولیت نمایندگان مردم در کنترل اجرای آن نیست و تا نظارت دقیقی بر چگونگی اجرای بودجه از سوی مجلس به عمل نیاید، وظیفه مجلس در این زمینه پایان یافته تلقی نمی‌شود (رنجبری و بادامچی، ۱۳۸۲، ص. ۱۶۹)؛ زیرا بودجه مأموریتی است که قوه مقننه به دولت محول می‌کند (ابراهیمی‌نژاد و فرج‌وند، ۱۳۹۱، ص. ۴۳) و تمام عملیات اجرایی آن باید با اهداف و مقاصد نمایندگان مطابقت داشته باشد (ابراهیمی، ۱۳۸۲، ص. ۷۵). این موضوع اقتضا دارد که بازوی نظارتی مجلس شورای اسلامی یعنی دیوان محاسبات به گونه مطلوبی نسبت به آمار و ارقام بودجه اشراف و اطلاع داشته و جزئیات اعتبارات مصوب در سند بودجه در دسترس این نهاد باشد.

برای صیانت از هدف بالا، شورای نگهبان در رویه خود با مواردی که فرایند نظارت بر بودجه را با اخلال مواجه می‌کند، به استناد اصل ۵۵ قانون اساسی و کارویژه نظارتی دیوان محاسبات، به مخالفت پرداخته است. در تاریخ ۱۳۸۰/۱۰/۳۰، مجلس شورای اسلامی در بندهای الف و ب ماده ۹۰ «لایحه تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت» تصویب کرد:

«الف. به دولت اجازه داده می‌شود بر اساس پیشنهاد مشترک وزارت کشور و سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور، اعتبارات مصوب دستگاه‌های اجرایی را متناسب با واگذاری فعالیت مدیریت شهری به شهرداری‌ها، از اعتبارات دستگاه اجرایی مربوط کسر و در اختیار شهرداری ذی‌ربط قرار دهد.

ب. با رعایت احکام برنامه‌های توسعه، سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور مکلف است با تصویب هیئت دولت متناسب با واگذاری هریک از فعالیت‌های دستگاه‌های اجرایی به شوراهای اسلامی روستاها و دهیاری‌ها، اعتبارات دستگاه اجرایی مربوط را کسر و در اختیار شورای اسلامی روستا یا دهیاری‌های ذی‌ربط قرار دهد».

شورای نگهبان پس از بررسی این طرح، ماده بالا را مغایر با اصل ۵۵ قانون اساسی دانست.^۱ این تشخیص تغایر، به لزوم نظارت عام‌الشمول دیوان محاسبات مطابق با اصل یادشده بر اعتبارات بودجه بازمی‌گردد که در نتیجه ماده ۹۰ مصوبه یادشده، امکان نظارت مزبور سلب یا دست‌کم با

۱. نظر ۸۰/۲۱/۳۲۰۰ مورخ ۱۳۸۰/۱۱/۱۶. مراجعه شود به: <https://slink.shora-gc.ir/SBroh>

مواعنی روبه‌رو می‌شد. بنابراین، از آن‌رو که تغییر اعتبارات نهادها توسط غیرقانون‌گذار به سلب امکان نظارت نهاد مزبور منتهی می‌شود، ماده یادشده در بالا مغایر با قانون اساسی تشخیص داده شد. در مصوبه اصلاحی با افزودن یک تبصره^۱ به ماده ۹۰ که مفاد اصل ۵۵ و صلاحیت نظارتی دیوان محاسبات را مورد تأکید قرار می‌داد، دغدغه شورای نگهبان درباره حفظ صلاحیت و وظیفه قانونی این دیوان برطرف شد.

حساسیت شورای نگهبان نسبت به موضوع محل بحث که تنها با الحاق تبصره بدیهی یادشده برطرف شد، از این‌رو که اشاره به وجود مغایرت جدی با قانون اساسی ندارد، تأمل‌برانگیز به نظر می‌رسد؛ زیرا همان‌طور که در سطور بعدی می‌آید، مطابق نظر تفسیری شورای نگهبان، تمام اعتبارات بودجه‌ای دستگاه‌ها مشمول عمومیت حسابرسی و نظارت دیوان محاسبات خواهد بود و حتی اعتبارات مؤسسات غیردولتی که متصدی خدمات عمومی و عام‌المنفعه هستند و در عین حال، جزو بخش دولتی اصل ۴۴ قانون اساسی و از مصادیق موضوعات اصل ۴۵ قانون اساسی شمرده نمی‌شوند (مانند شهرداری‌ها) نیز (مشروط به برخورداری از اعتبار مصوب در بودجه و محدود به حدود آن) بدون هیچ ابهام و تردید قانونی، در محدوده صلاحیت نظارت دیوان محاسبات قرار می‌گیرند. با این توضیح، نیازی نیست که به دنبال تخصیص هر بودجه‌ای به مؤسسات غیردولتی، صلاحیت نظارتی دیوان محاسبات مورد تأکید واقع شود؛ زیرا چنین صلاحیتی در مبادی قانونی کاملاً مفروض است. بنابراین، برای پرهیز از زیاده‌گویی در قانون‌نویسی، بهتر است که به پیش‌فرض‌ها و مبانی قانونی حاکم تکیه کرد و از مانند این موارد، تعبیر به مغایرت با قانون اساسی نشود. نهایت اینکه، شورای نگهبان در صورت احتمال پیامدهای منفی و پیشامد دوگانگی و اختلاف برداشت از بیان موجود در ماده قانونی، با استفاده از تعبیر «ابهام» خواستار تبیین بیشتر شود و به جای اعلام مغایرت، از وجود ابهام و درخواست رفع آن بهره گیرد. این نقد به نظر مورخ ۱۳۶۹/۳/۱۷ این شورا ذیل «لایحه اجازه انجام هزینه‌های کشور در چهارماهه اول سال ۱۳۶۰» نیز که نظارت دیوان محاسبات می‌توانست بدیهی و مفروض تلقی شود، وارد است.^۲

۱. تبصره:

«رعایت مفاد اصل پنجاه و پنجم (۵۵) قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران در مورد اعتبارات مذکور در این ماده الزامی است.»

۲. مراجعه شود به: <https://slink.shora-gc.ir/78BNR>

نقد بالا زمانی صورت منطقی‌تری به خود می‌گیرد که اظهارنظرهای این شورا به‌گونه گسترده‌تری (اعم از موارد ایراد و تأیید) در نظر گرفته شود. شورای نگهبان در عمده موارد نظارت خود، اساساً نسبت به بیان لزوم نظارت دیوان محاسبات اهمیتی ندارد. برای مثال، ماده ۷ «اساسنامه سازمان هواپیمایی کشوری»، اعتبارات این مؤسسه دولتی را بر اساس قوانین بودجه سنواتی دانسته است، اما در نظارت شورای نگهبان، اثری از یادآوری صلاحیت دیوان محاسبات به چشم نمی‌خورد.^۱

۲.۱. عدم صلاحیت دیوان محاسبات کشور در نظارت بر امور مالی خارج از بودجه

قانون‌گذار اساسی در اصل ۵۵، رسیدگی و حسابرسی حساب‌های وزارتخانه‌ها، مؤسسات، شرکت‌های دولتی و دیگر دستگاه‌هایی را که به‌نحوی از انحاء بودجه کل کشور استفاده می‌کنند، بر عهده دیوان محاسبات می‌گذارد تا بدین‌گونه نسبت به عدم تجاوز هزینه‌ها از اعتبارات مصوب و صرف وجوه در محل خود اطمینان حاصل کند.

پرسشی که با توجه به اصل مزبور مطرح می‌شود، این است که آیا دیوان محاسبات تنها صلاحیت رسیدگی و حسابرسی آن دسته حساب‌هایی را دارد که اعتبارات آن‌ها از محل بودجه عمومی کل کشور تأمین می‌شود یا اینکه دایره صلاحیت نظارتی آن اعم از بودجه است و به دیگر حساب‌های موجود دستگاه‌ها نیز تسری می‌یابد؟ برای مثال، اگر مؤسسه‌ای مانند کمیته امداد امام‌خمینی (رحمت‌الله علیه)، افزون‌بر حساب مربوط به بودجه عمومی، خود حساب‌هایی داشت که اعتبار آن‌ها از طریق هدایا یا موقوفات تأمین می‌شد، آیا حساب‌های نوع دوم نیز مشمول نظارت و حسابرسی دیوان محاسبات خواهند بود یا خیر؟ این پرسش با توجه به اینکه نه در قانون اساسی و نه در قوانین عادی میان حساب‌های بودجه و غیر آن به‌صراحت تفکیکی نبوده است، دولت وقت را بر آن داشت تا در تاریخ ۱۳۷۵/۹/۶ نسبت به اصل ۵۵ از شورای نگهبان استعلام بگیرد. در این استعلام، دولت از شورای نگهبان خواست تا روشن سازد که آیا اصل مزبور ناظر بر همه حساب‌ها و هزینه‌های مؤسسات و نهادهای عمومی غیردولتی و مؤسسات تعاونی و خصوصی بهره‌مند از بودجه است یا اینکه به‌قرینه عبارت «اعتبارات مصوب» در اصول ۵۳ و ۵۵، صلاحیت دیوان محاسبات در رسیدگی و حسابرسی تنها محدود به اعتبارات منظور شده در بودجه

۱. مراجعه شود به: <https://slink.shora-gc.ir/M35jj>

کل کشور است و به دیگر قوانین و مقررات مالی سرایت ندارد^۱؛ شورای نگهبان نیز در نظر تفسیری شماره ۷۵/۲۱/۱۱۱۶ مورخ ۱۳۷۵/۹/۱۴ اعلام کرد «اصل ۵۵ قانون اساسی ناظر به اعتباراتی است که در بودجه کل کشور منظور شده و صلاحیت دیوان محاسبات در رسیدگی و حسابرسی، محدود به همان موارد است». بنابراین، صلاحیت نظارت مالی دیوان به اعتبارات منظور در بودجه کل کشور محدود شد^۲ که این نظر به خوبی از عبارات متن اصل، شایان استنباط و فهم است (تنگستانی، ۱۳۹۵، ص. ۱۵).

مانند ابهام و اطلاق موجود در اصل ۵۵ قانون اساسی، در قوانین عادی و به خصوص قانون دیوان محاسبات کشور نیز وجود دارد که جملگی باید به قید بودجه مقید شوند. برای مثال، بندهای ب و ج ماده ۱ قانون دیوان محاسبات^۳ به صراحت محدود به نظارت بر اجرای بودجه شده است، اما بند «الف» این صراحت را ندارد که با عنایت به نظر تفسیری شورای نگهبان، این ماده نیز باید محدود به فعالیت‌های مالی پیرامون قانون بودجه سالانه کل کشور شود. مثال دیگر، فصل دوم، خصوصاً ماده ۳۹ این قانون است که در هیچ یک از کارویژه‌ها تصریحی به قید بودجه نشده است. در نگاه کلی باید گفت که نظر تفسیری یادشده حاکم بر روح کلی قوانین عادی و به خصوص قانون دیوان محاسبات کشور خواهد بود (تنگستانی، ۱۳۹۵، ص. ۱۷).

اثر نظر تفسیری بالا در تدوین قوانین عادی دیگر نیز به خوبی محسوس است و متأثر از آن، محدود بودن نظارت دیوان محاسبات بر اجرای قانون بودجه سالانه کشور، مسلم تلقی شده است. برای مثال، مواد ۲۱۸ و ۲۱۹ ذیل مبحث سوم «قانون آیین‌نامه داخلی مجلس شورای اسلامی»، با عنوان «نحوه رسیدگی دیوان محاسبات به اجرای بودجه سالانه کل کشور» اشاره دارد که نظارت دیوان محاسبات محدود به اجرای قانون بودجه است و به دیگر قوانین و مقررات مالی سرایت ندارد^۴.

۱. استفسار ریاست جمهوری در خصوص اصل ۵۵ قانون اساسی (شماره ۱۰۴۱۵۱ مورخ ۱۳۷۵/۹/۶). مراجعه شود به:

<https://slink.shora-gc.ir/02KQ5>

۲. شورای نگهبان در پاسخ به پرسش مشابه استفسار رئیس جمهوری از سوی ریاست دانشگاه تهران (شماره ۸۲/۳۰/۳۹۵۲ مورخ ۱۳۸۳/۵/۲۵)، بر تفسیر سابق خود تأکید کرده است. مراجعه شود به:

<https://slink.shora-gc.ir/dAnLV>

۳. مراجعه شود به: <https://slink.shora-gc.ir/g53RN>

۴. مراجعه شود به: <https://slink.shora-gc.ir/v1njW>

شورای نگهبان در موارد دیگری نیز نظر تفسیری خود را مورد تأکید قرار داده و بر لزوم تصریح قوانین عادی مربوط به تحدید نظارت دیوان محاسبات بر اعتبارات بودجه اصرار ورزیده است. این شورا در نظر شماره ۹۵/۱۰/۵۰۳۲ مورخ ۱۳۹۵/۱۱/۱۹، پس از بررسی «لایحه برنامه پنج‌ساله ششم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران» مصوب ۱۳۹۵/۱۰/۲۹ که نسبت به نظارت مالی دیوان دارای اطلاق بود^۱، تصریح کرد «اطلاق جزء ۲ بند ب ماده ۱۴۲، در مواردی که نظارت مربوط به اعتبارات بودجه نیست، مغایر اصل ۵۵ قانون اساسی شناخته شد. همچنین اطلاق جزء ۳ این بند، در مواردی که خارج از اعتبارات تعیین‌شده در بودجه سالانه باشد، مغایر اصل ۵۵ قانون اساسی و نظریه تفسیری این شورا در خصوص اصل ۵۵ قانون اساسی شناخته شد». گفتنی است که پس از اصرار مجلس بر مصوبه خود در دو نوبت، اختلاف به مجمع تشخیص مصلحت نظام ارجاع داده شد و مجمع نیز در نظر ۹۴۳۳۳/۰۱۰۱ مورخ ۱۳۹۵/۱۲/۲۳، نظر شورای نگهبان را در خصوص بند ۲ ماده ۱۴۲ به تصویب رساند و جزءهای ۲ و ۳ بند ب ماده ۱۴۲ حذف شد.

مثال دیگر از تأکید شورای نگهبان بر لزوم رعایت تفسیر یادشده ذیل اصل ۵۵، نظر این شورا پس از بررسی «لایحه بودجه سال ۱۳۹۶ کل کشور» مصوب ۱۳۹۵/۱۲/۱۷ بود که در آن محدودیت صلاحیت نظارتی دیوان محاسبات بر اعتبارات بودجه یادآوری شد؛ توضیح اینکه، در بند الحاقی ۲ تبصره ۷ لایحه یادشده در بالا، مجلس شورای اسلامی مصوب کرده بود که «سازمان تأمین اجتماعی مکلف است تمامی سهم درمان از مجموع مأخذ کسر حق بیمه موضوع مواد ۲۸ و ۲۹ قانون تأمین اجتماعی مصوب ۱۳۵۴/۴/۳ و سایر منابع مربوط را در حسابی با عنوان بیمه درمان تأمین اجتماعی متمرکز نماید. دیوان محاسبات کشور عملکرد این حساب را در چهارچوب قانون تأمین اجتماعی مورد پایش قرار می‌دهد و ضمن لحاظ نمودن در گزارش تفریغ بودجه، هر سه ماه یک بار نتیجه را به مجلس شورای اسلامی ارائه می‌کند». اقتضای اطلاق این بند آن بود که دیوان محاسبات موظف به بررسی عملکرد مالی همه منابع یادشده در ماده ۲۸ قانون تأمین اجتماعی مصوب ۱۳۵۴/۴/۳ باشد درحالی‌که منابع درآمد سازمان تأمین اجتماعی اعم از بودجه دولتی و غیر آن است و تنها ۳ درصد از حق بیمه توسط دولت در لایحه بودجه منظور و پرداخت

۱. مراجعه شود به: <https://slink.shora-gc.ir/VCCz3>

می‌شود. تعارض این ماده با تفسیر شورای نگهبان از اصل ۵۵ که نظارت دیوان محاسبات را تنها ناظر به اعتبارات بودجه می‌داند، موجب شد که این شورا در مقام اظهارنظر در نظر شماره ۵۹۳۲/۱۰۰/۹۵ مورخ ۱۳۹۵/۱۲/۲۴ اعلام کند «اطلاق بند الحاقی ۲ تبصره ۷، از این جهت که شامل رسیدگی سایر منابع حساب مذکور در این بند می‌شود، مغایر اصل ۵۵ قانون اساسی شناخته شد». بدین ترتیب، مجلس شورای اسلامی در مصوبه اصلاحی خود، پایش و گزارش عملکرد بند یادشده را بر عهده سازمان تأمین اجتماعی قرار داد و بدین گونه نظر شورای نگهبان را تأمین کرد.^۱ گفتنی است که در بخش دیگری از همین نظر، شورا به دلیل ابهام در اینکه آیا نظارت در نظر گرفته شده برای دیوان محاسبات، موافق با تفسیر خود از اصل ۵۵ است یا خیر، از اظهارنظر خودداری و آن را به رفع ابهام منوط کرده است. در صدر نظر شورای نگهبان آمده است «در جزء ۲ بند ز، از این جهت که مشخص نیست آیا رسیدگی دیوان محاسبات شامل موارد غیربودجه‌ای نیز می‌شود یا خیر ابهام دارد؛ پس از رفع ابهام اظهارنظر خواهد شد».^۲ در رویه معمول شورای نگهبان نسبت به دیوان محاسبات کشور، تاکنون در نظر گرفتن هر نوع نظارتی برای دیوان که خارج از نظارت بر اعتبارات بودجه‌ای باشد، مطابق با تفسیر این شورا از اصل ۵۵، مغایر این اصل شناخته شده است.

به تناسب بیان این رویه، توجه به ماده ۲ قانون دیوان محاسبات بیان‌کننده نوعی تناقض در قانون‌گذاری و نظارت شورای نگهبان است که پرداختن به آن ضروری است. در نظر یادشده در بالا، نظارت مالی دیوان محاسبات محدود به اعتبارات بودجه دانسته شده است و چنان‌که در عناوین بعدی نیز می‌آید، واگذاری صلاحیت‌های مازاد بر اصل ۵۵ قانون اساسی، به هیچ وجه از سوی شورای نگهبان پذیرفته نیست. در این باره ماده ۲ قانون دیوان محاسبات^۳ واجد اشکالاتی است که به اختصار به آن‌ها اشاره می‌شود.

اولاً، این ماده هدف از رسیدگی حساب‌ها توسط دیوان محاسبات را اطمینان از «مطابقت با

۱. مراجعه شود به: <https://slink.shora-gc.ir/FOhZP>.

۲. مجلس شورای اسلامی برای رفع ایرادات شورای نگهبان ناظر به تفسیر اصل ۵۵، در جلسه علنی مورخ ۱۳۹۵/۱۲/۲۴ مصوب کرد «در سطر ششم جزء ۲ بند ز تبصره ۱، عبارت «قوانین بودجه توسط» جایگزین کلمه "قانون" شد و در سطر نهم کلمه "قضایی" حذف شد». این عبارت ابهام شورای نگهبان را برطرف ساخت.

۳. شورای نگهبان این ماده را هنگام بررسی مغایر با قانون اساسی شناخته است.

قوانین و مقررات مالی و سایر قوانین مربوط و لازم‌الاجرا» و نه «مطابقت با قانون بودجه کل کشور» دانسته که محل تأمل است؛ زیرا با وجود نظر تفسیری مزبور و مفاد اصل ۵۵، دیوان محاسبات تنها بر امور مالی مربوط به بودجه نظارت دارد درحالی‌که عبارت کلی و عام‌الشمول «مطابقت با قوانین و مقررات مالی و سایر قوانین مربوط و لازم‌الاجرا» موهم این معناست که دیوان نهاد صالح نظارت بر نظام مالی و عملکرد اقتصادی تمام دستگاه‌ها فارغ از ارتباط آن با بودجه یا غیر آن است و حال اینکه چنین نیست. ازاین‌رو مغایر ندانستن ذکر این قید با قانون اساسی از سوی شورای نگهبان محل اشکال است.

ثانیاً، در تبصره این ماده ذیل تعریف و توضیح مقصود از «دستگاه‌ها»، واژگان «کلیه»، «سازمان‌ها» و عبارت «به‌طورکلی، هر واحد اجرایی که بر طبق اصول ۴۴ و ۴۵ قانون اساسی مالکیت عمومی بر آن‌ها مترتب بشود، می‌باشد. واحدهایی که شمول مقررات عمومی در مورد آن‌ها مستلزم ذکر نام است نیز مشمول این تعریف می‌باشند»، آمده است که اثری از آن‌ها در اصل ۵۵ به چشم نمی‌خورد؛ توضیح اینکه اطلاق عبارت کلیه سازمان‌ها از آن‌رو که می‌تواند با گستره خود، نهادها و مؤسسات عمومی غیردولتی مانند سازمان تبلیغات اسلامی، تأمین اجتماعی، سازمان دانش‌آموزی جمهوری اسلامی ایران و... را نیز دربرگیرد^۱ و همچنین، اطلاق واژه «مؤسسات» از لحاظ شمول مؤسسات غیردولتی که کمتر از ۵۰ درصد از بودجه سالانه آن‌ها از محل منابع غیردولتی تأمین می‌شود، می‌تواند در زمینه میزان و حدود صلاحیت نظارت دیوان محاسبات بر این مؤسسات ابهام‌آفرین باشد^۲. این همه افزون‌براین است که انفال و ثروت‌های عمومی کشور، موضوع اصول ۴۴ و ۴۵ قانون اساسی نیز اصولاً ممکن است قابلیت درج در بودجه کل کشور را نداشته باشند تا مطابق نظریه تفسیری شورای نگهبان مورد بررسی دیوان محاسبات قرار گیرند. بنابراین، با توجه به اینکه برخلاف رویه‌های یادشده، شورای نگهبان در نظارت خود بر قانون دیوان، اشکال مغایرت با قانون اساسی را به ماده ۲ وارد نکرده است، نظارت دیوان بر بخش زیادی از منابع و مصارف کشور و همچنین، از لحاظ انطباق با قوانین مالی غیربودجه‌ای، با ابهام مواجه شده است. (سلسله‌ذاکری، ۱۳۹۰، ص. ۵۷).

۱. ماده‌واحد «قانون فهرست نهادها و مؤسسات عمومی غیردولتی» مصوب ۱۳۷۳/۴/۱۹ مجلس شورای اسلامی.

۲. در این زمینه ر. ک به: فتاحی زعفرندی و همکاران (۱۳۹۷).

موارد یادشده در تعارض با تصریح قانون اساسی است و با رویه‌های موجود شورای نگهبان همخوانی ندارد و در اصلاحات بعدی قانون دیوان محاسبات هیچ‌گاه اقدام به اصلاح آن‌ها نشده است.

آنچه در مقام تبیین و تحلیل این رویه لازم است بیان شود، پاسخ به این پرسش است که اساساً چه مبنایی برای تفسیر شورای نگهبان از اصل ۵۵ وجود دارد؟ آیا این تفسیر موافق با انگیزه و هدف قانون‌گذار اساسی و رافع ابهام است یا خیر؟ در پاسخ به این پرسش می‌توان به چند دلیل به‌عنوان مبنای تفسیر و میزان اعتبار هریک اشاره کرد.

دلیل نخست، تقیید صدر اصل با ذیل آن است. بدین معنا که اطلاق صلاحیت نظارتی دیوان محاسبات در صدر اصل ۵۵ که با عبارت «کلیه حساب‌ها» استفاده می‌شود، با عبارت «هیچ هزینه‌ای از اعتبارات مصوب تجاوز نکرده و هر وجهی در محل خود به مصرف رسیده باشد»، مقید به نظارت بر حساب‌های مربوط به بودجه می‌شود؛ زیرا معیار رسیدگی و حسابرسی، سند بودجه دانسته شده و دیوان مکلف به نظارت بر «اعتبارات مصوب» است درحالی‌که دیگر منابع مصرفی مؤسسات عمومی غیردولتی که در پرسش دولت مطرح بود، اساساً به تصویب مجلس شورای اسلامی نمی‌رسد، بلکه تصویب آن مطابق با اساسنامه و مقررات هر مؤسسه صورت می‌پذیرد. افزون‌براینکه، اساساً در تعریف قانونی «اعتبار» چنین آمده است که «اعتبار عبارت از مبلغی است که برای مصرف یا مصارف معین به‌منظور نیل به اهداف و اجرای برنامه‌های دولت به تصویب مجلس شورای اسلامی می‌رسد»^۱. بنابراین، نظارت دیوان محاسبات محدود به حساب‌های مرتبط با اعتبارات بودجه‌ای مؤسسات عمومی غیردولتی می‌شود و به دیگر حساب‌ها تسری نمی‌یابد (فتاحی زفرقندی و همکاران، ۱۳۹۷، ص. ۳۴).

دلیل دوم، وظیفه‌ای است که قانون‌گذار اساسی در اصل ۵۵ برای دیوان در نظر می‌گیرد و آن تسلیم «گزارش تفریغ بودجه» است که خود قرینه‌ای برای موضوعیت نظارت بر بودجه و درنتیجه، آگاهی نمایندگان از چگونگی اجرای قانون بودجه به شمار می‌رود و به‌طبع، حساب‌ها و امور غیربودجه‌ای را خارج می‌سازد.

دلیل سوم، فضای حاکم بر مجلس بررسی نهایی قانون اساسی هنگام بحث درباره اصل ۵۵ است

۱. ماده ۷ قانون محاسبات عمومی کشور.

(اداره کل امور فرهنگی و روابط عمومی مجلس شورای اسلامی، ۱۳۶۴، ص. ۱۳۵۸) که وجود رویکرد محدودیت نظارت مالی دیوان محاسبات بر اعتبارات مصوب در بودجه، به‌خوبی از آن استنباط می‌شود و این نکته که دیوان محاسبات برای بودجه مملکت است و باید در اختیار نمایندگان باشد، مورد تأکید است.^۱

دلیل چهارمی که می‌تواند در راستای تأیید تفسیر مزبور مورد استناد قرار گیرد، روح حاکم بر اصل ۵۵ و سیاق پیش از آن است؛ با این توضیح که اصل ۵۲ قانون اساسی به بودجه سالانه و لزوم تصویب آن توسط مجلس می‌پردازد. سپس در اصل ۵۳، همه دریافت‌ها و پرداخت‌های دولت را در حدود اعتبارات مصوب و به‌موجب قانون می‌داند و پس از آن در دو اصل پایانی فصل ۴، به وضع دیوان محاسبات و بیان وظیفه آن می‌پردازد. می‌توان از این سیاق چنین برداشتی را داشت که رسیدگی و حسابرسی دیوان بر همه حساب‌ها بر اساس اعتبارات مصوب و در راستای تکمیل بودجه‌ریزی و تدبیر برای مرحله چهارم آن یعنی نظارت بر بودجه بوده است و در پی اعطای صلاحیت نظارتی عام به دیوان محاسبات نیست، بلکه هدف، تنها نظارت تصویب‌کنندگان بودجه بر اجرای آن است.

دلیل پنجم نیز به هدف اصلی از تأسیس دیوان محاسبات بازمی‌گردد که به‌منظور اعمال آن قسمت از وظایف و اختیارات نظارت مالی (ناظر بر بودجه) قوه مقننه بر قوه مجریه به وجود آمد (رستمی، ۱۳۹۵، ص. ۳۰۰) بنابراین، نمی‌توان نظارت آن بر امور غیربودجه‌ای مؤسسات عمومی غیردولتی را پذیرفت. از این‌رو دیوان محاسبات ناظر بر اجرای بودجه است و گزارش‌های خود را به‌طور منظم تقدیم پارلمان می‌کند (قاضی شریعت‌پناهی، ۱۳۹۸، ص. ۲۴۶). درنهایت، می‌توان گفت که شورای نگهبان با در نظر گرفتن دلایل یادشده، در تفسیر خود از اصل ۵۵، نظارت دیوان محاسبات را محدود به بودجه دانسته است.

به نظر می‌رسد تفسیر شورای نگهبان با برداشت غایت‌گرایانه از اصل ۵۵ مغایرت دارد؛ زیرا قانون‌گذار اساسی با تصویب اصل مزبور و ایجاد دیوان محاسبات به دنبال نظارت مالی این نهاد بر

۱. برای مثال، سخن آقای سید حسن طاهری خرم‌آبادی هنگام بررسی نهایی اصول ۱۳۵ و ۱۳۶ (۵۴ و ۵۵) شایان توجه است که «عرض من این است که محاسبات مال بودجه ملت است و برای بودجه ملت [و] طبق موازین شرع باید افرادی باشند برگزیده از خود ملت.

تمام درآمدها و هزینه‌های مجموعه‌های بودجه‌بر بوده است^۱ نه اینکه با تجویز ممانعت دستگاه‌ها از نظارت و حسابرسی دیوان نسبت به دیگر حساب‌های مالی غیربودجه‌ای، محدودیت آن را به نظارت بر بودجه اساسی‌سازی کند. این معنا به‌خوبی از سخنان نایب‌رئیس مجلس بررسی نهایی قانون اساسی (اداره کل امور فرهنگی و روابط عمومی مجلس شورای اسلامی، ۱۳۶۴، صص. ۱۴۲۳-۱۴۲۴) درباره علت تصویب اصل ۵۵ و فلسفه وجودی تشکیل دیوان محاسبات شایان استنباط است^۲ و چه‌بسا اگر قانون‌گذار اساسی قصد این محدودیت را می‌داشت، شایسته بود تا به‌جای عبارت «کلیه حساب‌ها» که در صدر اصل آمده است، از عبارت «دیوان محاسبات بر اجرای بودجه کل کشور رسیدگی و حسابرسی می‌کند»، استفاده می‌کرد حال آنکه قانون‌گذار در مقام بیان صلاحیت‌ها و وظایف دیوان بوده است و صلاحیت عام در بیان آن، فاقد دلیل موجه قانونی و حقوقی برای تخصیص به بودجه است.

افزون‌بر تفسیر غایتگرایانه و دلالت نص اصل ۵۵، ماده ۲ «قانون دیوان محاسبات کشور» نیز ذیل فصل مربوط به وظایف و اختیارات دیوان محاسبات، عمومیت صلاحیت این نهاد نظارتی را با عبارت «حسابرسی یا رسیدگی کلیه حساب‌ها، درآمد و هزینه و سایر دریافت‌ها و پرداخت‌ها و نیز صورت‌های مالی دستگاه‌ها از نظر مطابقت با قوانین و مقررات مالی و سایر قوانین مربوط و ضوابط لازم‌الاجرا» مورد تأکید قرار می‌دهد. تبصره این ماده نیز به‌صورت واضح‌تری این ادعا را ثابت می‌سازد؛ زیرا در راستای تبیین نهادهای مشمول نظارت دیوان محاسبات مقرر می‌دارد

۱. نظارت بر هزینه‌ها و درآمدها به‌رغم اینکه در مذاکرات مجلس بررسی نهایی قانون اساسی با عناوینی مانند نظارت بر «دخل و خرج» محل بحث قانون‌گذار در زمان تصویب بوده، اما در اصل ۵۵ وجود نظارت دیوان محاسبات تنها بر مصرف اعتبارات مصوب مورد تصریح قرار گرفته است نه چگونگی کسب درآمدها. به عبارتی، نظارت بر چگونگی تأمین درآمدهای عمومی مغفول یا مطرود مانده است، اما در ماده ۲ قانون دیوان محاسبات کشور، نظارت بر درآمدها نیز به‌صراحت از وظایف دیوان دانسته شده است.

۲. نایب‌رئیس مجلس بررسی نهایی قانون اساسی «منظور اساسی از دیوان محاسبات، نظارت ملت بر وضع مالی کشور است و چون این نظارت ملت - [یعنی] به‌اصطلاح آن کسی که این کار را انجام می‌دهد - یعنی [کسی که] درآمد و هزینه را تنظیم می‌کند، [توسط] دولت است، پس درحقیقت، نقش اساسی دیوان محاسبات این است که ملت یک راه قابل اعتماد نظارت داشته باشد که این درآمد و هزینه‌هایی را که به‌عنوان ریش و قیچی دست دولت داده است، آیا درست انجام گرفته است یا نه... . این‌ها فقط حق رسیدگی دارند و می‌توانند هر هزینه و درآمدی را رسیدگی کنند و نظرات خودشان را برای تفریغ بودجه بدهند».

«منظور از دستگاه‌ها در این قانون، کلیه وزارتخانه‌ها، سازمان‌ها، مؤسسات، شرکت‌های دولتی و سایر واحدها که به‌نحوی از انحا از بودجه کل کشور استفاده می‌نمایند و به‌طورکلی، هر واحد اجرایی که بر طبق اصول ۴۴ و ۴۵ قانون اساسی مالکیت عمومی بر آن‌ها مترتب بشود، می‌باشد. واحدهایی که شمول مقررات عمومی در مورد آن‌ها مستلزم ذکر نام است نیز مشمول این تعریف می‌باشند». با توجه به صراحت این تبصره، واجد عنوان «مالکیت عمومی» بودن برخی دارایی‌ها و اموال مؤسسات عمومی غیردولتی و نیز تعریف قانونی مؤسسات عمومی غیردولتی^۱ و تأمین بخشی از منابع مالی این مؤسسات از طریق بودجه کل کشور، می‌توان صلاحیت نظارت دیوان محاسبات را بر همه حساب‌های دستگاه‌های بهره‌مند از بودجه مدلل ساخت (وحیدزاده، ۱۳۷۳، ص. ۴۰)، اما در آن سوی قضیه، صراحت و دلالت واضح نظریه تفسیری مانع این استنباط خواهد بود؛ هرچند باین‌همه، حق نقد چنین نظری سلب نمی‌شود و می‌توان گفت که این نظر مانع از نظارت جامع و مطلوب مالی دیوان محاسبات مبتنی بر تفسیر غایتگرایانه از این اصل شده است.

دیدگاه برگزیده این است که بدون تردید، تفسیر رسمی قانون اساسی لازم‌الاجراست (بهادری جهرمی، ۱۳۹۵، ص. ۵۱) و بیشتر حقوق‌دانان، تفسیر قانون اساسی را واجد ارزشی برابر با متن این قانون دانسته‌اند و با تعابیر و الفاظ گوناگونی مانند «دارای همان ارزش قانون اساسی است» (خلف‌رضایی، ۱۳۹۳، ص. ۷۴؛ نجفی اسفاد و محسنی، ۱۳۸۸، ص. ۲۴۴؛ لطفی، ۱۳۹۱، ص. ۲۸۳)، «اعتبار آن در حد قانون اساسی است» (مدنی، ۱۳۷۶، ج ۴، ص. ۶۸؛ وفادار، ۱۳۸۲، ص. ۵۳۰؛ ویژه، ۱۳۸۸، ص. ۱۴)، «به‌منزله خود قانون اساسی است» (مجیدی، ۱۳۸۹، ص. ۲۱۱) و «به معنی قانون اساسی است» (یزدی، ۱۳۷۵، ص. ۵۰۹)، جای هیچ تردیدی باقی نمی‌ماند که تخطی از صریح تفسیر قانون اساسی، مساوی با تخطی از خود قانون اساسی است. ازاین‌رو به‌هیچ‌وجه نمی‌توان تفسیر شورای نگهبان ذیل اصل ۵۵ را که بر محدودیت صلاحیت رسیدگی و حسابرسی دیوان محاسبات به اعتبارات منظور شده در بودجه کل کشور تصریح دارد، نادیده گرفت. ازاین‌رو قدر مسلم این است که حساب‌های مرتبط با بودجه مورد نظارت دیوان و دیگر حساب‌ها از این صلاحیت خارج خواهد بود. در این دیدگاه به دلایل پیش‌گفته و نیز به دلیل اینکه گستردگی وظایف دیوان در نظارت بر همه حساب‌های تمام دستگاه‌های بهره‌مند از بودجه، منجر

۱. ماده ۳ قانون مدیریت خدمات کشوری مصوب ۱۳۷۶/۷/۸ مجلس شورای اسلامی.

به هدررفت هزینه‌ها و کاهش کارکرد و بازدهی دیوان می‌شود، رویکرد دوم پذیرفتنی نیست و نمی‌توان چنین توسعه صلاحیتی را برای این نهاد قائل شد؛ البته می‌توان ضعف و خلأ رویکرد دوم یعنی خروج حجم وسیعی از جریان مالی کشور از حوزه شمول صلاحیت نظارت دیوان محاسبات را با پیش‌بینی ساختار یا ساختارهای جداگانه نظارت برطرف ساخت؛ بدین صورت که برای نظارت کلان مالی بر تمام حساب‌های غیرمرتبط با بودجه، در پی تدبیر ساختاری یکپارچه برآمد یا ساختارها و نهادهای نظارتی خرد درون‌دستگاهی را توسعه بخشید. هم‌اکنون نیز قوانین و مقررات مرتبط یا اساسنامه مؤسسات عمومی غیردولتی، نهادهایی را برای نظارت مالی بر این مؤسسات مشخص کرده است (رستمی و حسینی‌پور اردکانی، ۱۳۸۸، ص. ۲۰۸). برای مثال، بند ۳۰ ماده ۷۱ «قانون تشکیلات، وظایف و انتخاب شوراهای اسلامی کشور و انتخاب شهرداران» مصوب سال ۱۳۷۵ با اصلاحات بعدی، «نظارت بر حسن اداره امور مالی شهرداری و کلیه سازمان‌ها، مؤسسات و شرکت‌های وابسته و تابعه شهرداری و حفظ سرمایه، دارایی‌ها، اموال عمومی و اختصاصی شهرداری [و] همچنین، نظارت بر حساب درآمد و هزینه آن‌ها با انتخاب حسابرسان رسمی و اعلام موارد نقض و تخلف به شهردار و پیگیری‌های لازم بر اساس مقررات قانون» را ازجمله وظایف شوراهای اسلامی شهر قرار می‌دهد. همچنین، شورای عالی تأمین اجتماعی بر اساس ماده ۹ «اساسنامه تأمین اجتماعی»، نظارت بر بودجه این نهاد را بر عهده دارد. بر اساس ماده ۱۴ «قانون اساسنامه جمعیت هلال احمر جمهوری اسلامی ایران»، وظیفه نظارت مالی بر تنظیم و اجرای بودجه و مصرف هزینه‌ها بر عهده خزانه کل قرار گرفته است.

به نظر می‌رسد با این دیدگاه، اشکال دوگانگی ناکارآمدی نظارت دیوان محاسبات در اثر محدودیت صلاحیت آن به اعتبارات بودجه‌ای^۱ و ناکارآمدی این نهاد در اثر توسعه گسترده صلاحیت نظارتی آن به جزء جزء امور مالی کشور تا حدی برطرف خواهد شد.^۲

۱. ممکن است برای رفع این خلأ در امور مالی خارج از بودجه به وجود نهادهای نظارتی مانند سازمان بازرسی کل کشور استناد شود، اما ازآنجا که دیوان محاسبات تنها مرجع نظارتی مالی و تخصصی موجود در قانون اساسی است، می‌توان استناد یادشده را شایان نقد دانست.

۲. برای مطالعه بیشتر در این باره رک. به: فتاحی زعفرندی و همکاران (۱۳۹۷).

۳.۱. نظارت بر بودجه شرکت‌های دولتی

در نظر تفسیری یادشده در بالا، دولت از شورای نگهبان درباره «مؤسسات عمومی غیردولتی و مؤسسات خصوصی و تعاونی» می‌پرسد و جواز یا عدم جواز نظارت بر اعتبارات غیربودجه‌ای این مؤسسات را استفهام می‌کند، اما ممکن است در امتداد این استفسار درباره صلاحیت نظارت دیوان محاسبات بر حساب‌های «شرکت‌های دولتی»^۱، مشخصاً دو پرسش مطرح شود. نخست اینکه، آیا این نظارت، حوزه مالی غیربودجه‌ای شرکت‌هایی را که صددرصد سهام آن‌ها از آن دولت نیست، نیز پوشش می‌دهد یا خیر و دوم اینکه، آیا نظارت مزبور تنها شامل هزینه‌ها و درآمدهای کلی یادشده در جداول پیوست بودجه^۲ است یا اینکه به بررسی ریز دخل و خرج مصوب مجمع عمومی شرکت‌ها نیز تسری می‌یابد؟

در پاسخ به پرسش نخست باید گفت که اطلاق تفسیر شورای نگهبان این‌گونه متبادر می‌سازد که دیوان محاسبات حق نظارت بر آن دسته از اعتباراتی را که در قانون بودجه کشور درج نشده است، ندارد. در نتیجه، بخش مهمی از امور مالی کشور از دایره نظارت و رسیدگی دیوان محاسبات خارج می‌شود که این موضوع خود نقض غرض قانون‌گذار اساسی در تأسیس نهاد دیوان محاسبات شمرده می‌شود و اصل شفافیت تفسیر را مخدوش می‌سازد، اما دلایل و قرائنی در قوانین موجود به چشم می‌خورد که با عدم نظارت دیوان محاسبات بر امور مالی مازاد بر بودجه اعم از درآمدها و هزینه‌ها مبتنی بر تفسیر یادشده در تناقض است و با توجه به این مستندات نمی‌توان گردش و امور مالی اضافه بر سهم دولت در این شرکت‌ها را خارج از کنترل دیوان محاسبات دانست. یکی از این ادله، اطلاق قید «شرکت‌های دولتی» در اصل ۵۵ قانون اساسی است که به‌وضوح بر مورد نظارت دیوان بودن مطلق حساب‌های این شرکت‌ها تصریح دارد. به تبعیت از نص این اصل، ماده ۲ «قانون دیوان محاسبات کشور» نیز بر این مسئله تأکید کرده است. همچنین، ماده ۱ «قانون محاسبات عمومی کشور»، بودجه شرکت‌های دولتی اعم از پیش‌بینی درآمدها و دیگر منابع تأمین اعتبار را ذیل تعریف بودجه کل کشور یاد کرده است و آن را جزئی از قانون بودجه سالانه می‌داند. مجموع این قرائن باعث می‌شود که نسبت به جواز و بلکه تکلیف

۱. ماده ۴ قانون محاسبات عمومی کشور مصوب ۱۳۶۶/۶/۱ و ماده ۴ قانون مدیریت خدمات کشوری مصوب ۱۳۷۶/۷/۸ مجلس شورای اسلامی.

۲. برای مثال، مراجعه شود به پیوست ۳ بودجه سال ۱۴۰۱.

دیوان محاسبات در نظارت بر بودجه مستقل شرکت‌های دولتی تردید کمتری وجود داشته باشد (رستمی، ۱۳۹۵، ص. ۳۱۰). همچنین، باید به این نکته اشاره کرد که درآمدهای دولت از طریق این شرکت‌ها نیز بخشی از بودجه است و بدین‌گونه این شرکت‌ها همواره به‌صورت غیرمستقیم از حمایت کلان مالی دولت بهره‌مند هستند. اساساً یکی از مؤلفه‌های بنیادین بودجه، تخمین و طبقه‌بندی درآمدهای دولت است و نمی‌توان آن‌ها را از نظارت دیوان محاسبات مستثنا دانست.

این همه اما رافع لزوم و ضرورت شفافیت قانونی و حقوقی بیشتر درباره بودجه شرکت‌های دولتی و انواع مستقل و غیرمستقل آن که به تأمین حداکثری اصل شمولیت یا تفصیل بودجه کمک و شمول و جامعیت سند بودجه را متحول می‌کند، نیست و با توجه به رویه عملی و قوانین موجود، همچنان پیرامون صلاحیت نظارتی دیوان محاسبات در این زمینه ابهاماتی وجود دارد.^۱ بخش مهمی از درآمدهای این شرکت‌ها در اختیار دولت قرار دارد که به مقتضای اصل جامعیت یا کاملیت بودجه، همه درآمدهای دولت باید در سند بودجه کشور پیش‌بینی شود (رنجبری و بادامچی، ۱۳۸۲، ص. ۱۳۷). از آنجاکه شرکت‌های دولتی از حمایت بودجه‌ای دولت برخوردارند و عمده سهام آن‌ها متعلق به دولت است، می‌توان درآمدهای آن‌ها را که به پشتوانه حمایتگری دولت حاصل می‌شود نیز به‌نوعی حمایت مالی دولتی به شمار آورد. در نتیجه، این منابع هم باید توسط قوه نظارتی مجلس مورد نظارت قرار گیرد؛ زیرا بخش کلانی از آن در زمره درآمدهای مستقیم و هزینه‌های غیرمستقیم دولت قرار می‌گیرد. این موضوع فارغ از واقعیت عملی جاری درباره ذکر یا عدم ذکر بودجه کلی یا جزئی شرکت‌های دولتی در سند بودجه است.

درباره پرسش دوم نیز باید این موضوع را مورد اشاره قرار داد که اهداف و اساس وجود دیوان محاسبات مقتضی مورد رسیدگی قرار دادن مصوبات مجمع عمومی برآمده از اساسنامه شرکت‌های دولتی است. جواز و بلکه لزوم این رسیدگی را می‌توان به راحتی از عبارت «اعتبارات مصوب» در اصل ۵۵ قانون اساسی که اعم از اعتبارات مصوب مجلس و اعتبارات مصوب مجمع عمومی است، استنباط کرد؛ هرچند که شکل کنونی ذکر کلی ارقام در سند بودجه شایان نقد است و اصل

۱. بررسی رویه شورای نگهبان در سال‌های اخیر پیرامون شرکت‌های دولتی بیان‌کننده حساسیت بیش‌ازپیش این شورا در خصوص شفافیت بودجه شرکت‌های دولتی است. برای مثال مراجعه شود به: <https://slink.shora-gc.ir/ijoHe> و <https://slink.shora-gc.ir/k0liP>

جامعیت و تفصیلی بودن بودجه اقتضا دارد که اعتبارات موردی و خرد مجمع عمومی نیز مبتنی بر اعتبارات کلی پیش‌بینی و در سند بودجه گنجانده شود و کلیات آن تا جایی که با پویایی این شرکت‌ها در تعارض نباشد، به تأیید نمایندگان مردم برسد.

۲. بایسته‌های حقوقی نظارت مالی دیوان محاسبات

در این بخش، به تبیین و تحلیل پنج ضابطه یا الزام حاکم بر حسابرسی مالی دیوان محاسبات که در راستای تأمین مطلوب اهداف نظارت مالی است، خواهیم پرداخت.

۱.۲. لزوم بیان دقیق و صحیح هزینه‌ها و اعتبارات در سند بودجه

اصل شمولیت یا تفصیل بودجه دولت را ملزم می‌سازد تا در تدوین و پیشنهاد بودجه به قوه قانون‌گذار، درآمدها را به صورت مشروح طبقه‌بندی و هزینه‌های دستگاه‌های اجرایی را به تفصیل و در چهارچوب برنامه‌ها و فصول هزینه به تفکیک مشخص کند. این اصل موجب می‌شود که نظارت مجلس و دیوان محاسبات دقیق‌تر تحقق یابد (ابراهیمی‌نژاد و فرج‌وند، ۱۳۹۱، ص. ۱۲۱). گذشته از اصل تفصیل بودجه که تقریباً جنبه عمومی دارد، اصل وضوح و شفافیت شکل و محتوای بودجه نیز اقتضا دارد که به منظور خدشه‌دار نشدن «نظارت عمومی بر هزینه‌ها»، هیچ ابهامی در محتوای بودجه وجود نداشته باشد (ابراهیمی‌نژاد و فرج‌وند، ۱۳۹۱، ص. ۱۲۹).

ازجمله لوازم انکارناپذیر نظارت مالی کارآمد دیوان محاسبات این است که ارقام، هزینه‌ها و اعتبارات به صورت شفاف و دقیق در لایحه بودجه بیان و ریز ارقام و مواد هزینه در آن ذکر شود. در صورت فقدان این عنصر در لایحه بودجه، نظارت دیوان محاسبات بر اساس مأموریت آن در اصل ۵۵ قانون اساسی به گونه مطلوب به سرانجام نخواهد رسید؛ زیرا عبارت «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»، به‌خوبی بر لزوم تعیین دقیق، شفاف و تفصیلی ریز اعداد و ارقام هزینه‌ها و اعتبارات برای نظارت نتیجه‌بخش دیوان دلالت، بلکه صراحت دارد. بنابراین، هرگونه ابهام و کلی‌گویی که موجب فقدان این شاخص باشد، مغایر با قانون اساسی تلقی

خواهد شد.^۱ در رویه شورای نگهبان در قبال دیوان محاسبات نظریاتی وجود دارد که این مهم را مورد تأکید قرار می‌دهد. یکی از این نظرها، نظر شماره ۱۰۸۹۵ این شورا در تاریخ ۱۳۶۲/۲/۲۹ ذیل «لایحه بودجه سال ۱۳۶۳ کل کشور» بود که کلیت آن با اصل ضروری یادشده در تضاد بود.^۲ این نظر اشعار می‌دارد «از لحاظ اصل ۵۲ قانون اساسی ایرادی که بر لایحه بودجه سال ۱۳۶۳ وارد است، این است که مفهوم بودجه صورت تفصیلی متعارف خرج و دخل و هزینه و اعتبارات است؛ به طوری که در هر دو مورد به طور متعارف، بررسی و اظهار نظر و تعدیل در مجلس شورای اسلامی ممکن باشد و تصویب آن آگاهانه و با توجه به جوانب لازم انجام شود و با توجه به اینکه در لایحه تقدیمی، تفصیل خرج و دخل به همان مفهومی که حتی در بند ح تبصره ۲۰ به آن توجه شده، بیان نشده است، با اصل ۵۲ قانون اساسی تطبیق ندارد و از لحاظ اصل ۵۵ قانون اساسی نیز دیوان محاسبات را مأمور می‌نماید که حسابرسی را به نحوی انجام دهد که هر وجهی در محل خود به مصرف رسیده باشد». بدیهی است که مقتضای اطمینان از صرف هزینه‌ها در محل خود این است که میزان و مورد اعتبار کاملاً مشخص شود و هیچ گونه موضوع پنهان و پوشیده و بدون ضابطه‌ای در تخصیص اعتبارات بودجه‌ای وجود نداشته باشد.^۳

نظر بالا که نمایان‌کننده تفکیک ناپذیری تفصیلی بودن ریز اعتبارات و هزینه‌های بودجه از نظارت مدنظر قانون‌گذار اساسی در اصل ۵۵ است، در نظر شماره ۸۱/۳۰/۲۵۰۹ شورای نگهبان نیز مورد تأکید قرار گرفته است؛ توضیح اینکه مجلس شورای اسلامی در بند الحاقی ۲ تبصره ۱۷ «لایحه بودجه سال ۱۳۸۲ کل کشور» مصوب کرده بود «اعتبارات کلیه دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی و پژوهشی به استناد ماده ۱۰۳ قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت و مواد ۲، ۳ و ۴ قانون نحوه انجام امور مالی و معاملاتی دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی و تحقیقاتی مصوب ۱۳۶۹/۱۰/۱۸، صرفاً در قالب برنامه و طرح و به صورت کمک و بدون رعایت فصول

۱. البته نباید از نظر دور داشت که لزوم بیان تفصیلی نباید استقلال و اختیار اعمال مالی مجموعه‌های بهره‌مند از بودجه را تضعیف کند. از این رو اقدامات و تصمیم‌گیری‌های ناگزیر و متداول مالی که لازمه حسن عمل است، مقصود نوشتار فوق نیست.

۲. مراجعه شود به: <https://slink.shora-gc.ir/B6qPI>.

۳. توجه به این نکته ضروری است که شورای نگهبان هم‌زمان به انعطاف بودجه نیز توجه دارد و در مواردی این موضوع را تأیید کرده است که یکی از مثال‌های آن ماده ۷۹ «قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت» است که در آن مقنن اجازه جابجایی اعتبارات فصول هزینه را تا درصد معینی داده است.

خواهد بود و فصول درج شده در پیوست‌های این قانون صرفاً اطلاعی می‌باشد»، اما از آنجاکه این عبارت به صراحت لزوم فصل‌بندی این اعتبارات را نفی می‌کرد و درج فصول در پیوست را صرفاً برای اطلاع می‌دانست، عملاً در تغایر با اصل لزوم بیان ریز هزینه‌ها و اعتبارات بیان شده بود که با ایراد شورای نگهبان مواجه شد. این شورا در تاریخ ۱۳۸۱/۱۱/۲۸ پس از بررسی لایحه یادشده در نظر خود تصریح کرد «در بند الحاقی ۲ تبصره ۱۷ چون اجازه داده شده است اعتبارات بدون فصول هزینه گردد، لذا از این جهت مغایر اصول ۵۳ و ۵۵ قانون اساسی شناخته شد». به دنبال این نظر شورای نگهبان، مجلس شورای اسلامی در اصلاحات به عمل آمده، بند الحاقی ۲ تبصره ۱۷ را از کلیت و غیرقابل نظارت بودن یادشده خارج ساخت و بدین ترتیب، نظر شورای نگهبان را تأمین کرد.^۱

اگر در زمینه بیان صحیح هزینه‌ها و اعتبارات در سند بودجه اهمیتی وجود نداشته باشد و مشخص نشود که تخصیص و خرج اعتبار بودجه با چه کیفیتی صورت پذیرفته است، دیوان محاسبات هرگز نخواهد توانست رسالت خود را به عنوان ناظر کنشگر مجلس انجام دهد. بنابراین، در چنین مواردی اهتمام شورای نگهبان در حفظ صلاحیت‌ها و اختیارات نظارتی مجلس شورای اسلامی که توسط قانون اساسی به آن بخشیده شده، بسیار بیشتر از خود مجلس است.

۲.۲. ممنوعیت اعطای وظایف و اختیارات خارج از قانون اساسی به دیوان محاسبات

یکی از ویژگی‌های قانون اساسی کلی بودن مفاد آن است؛ زیرا امکان پرداختن به امور جزئی در این سند حقوقی - سیاسی وجود ندارد و تنها به بیان سرخط‌ها، اصول و راهبردهای کلی اکتفا می‌شود (زراعت و معین، ۱۳۹۵، ص. ۷۰). صلاحیت‌های پیش‌بینی شده برای دیوان محاسبات توسط قانون‌گذار اساسی نیز مرزبندی مشخصی ندارد و هرآینه در این زمینه تخطی از قانون اساسی محتمل است. از این رو شورای نگهبان موظف است در نظارت خود هرگونه انحراف احتمالی درباره اعطای صلاحیت و وظیفه یا سلب آن از دیوان محاسبات را ردیابی و بر اساس اصل سلسله‌مراتب در قانون‌گذاری مردود اعلام کند.

در این راستا، شورای نگهبان در نظرات خود بر لزوم انطباق مسئولیت‌های محوله به دیوان

۱. در مصوبه اصلاحی شماره ۳۶۲۷۴ مورخ ۱۳۸۱/۱۲/۵ چنین آمده است «در سطر چهارم بند الحاقی ۲ تبصره ۱۷ عبارت "و بدون رعایت فصول... صرفاً اطلاعی" حذف گردید».

محاسبات با حدود اصل یادشده تأکید کرده است. این شورا در نظر شماره ۴۳۰۶ مورخ ۱۳۶۰/۱۱/۲۹ درباره «طرح دیوان محاسبات کشور» اعلام کرد اعطای اختیارات مازاد بر اصل ۵۵ به دیوان محاسبات مردود است.^۱ در طرح مزبور، مصوب ۱۳۶۰/۱۱/۱۳ مجلس شورای اسلامی، «بررسی حدود اعمال سیاست‌های مالی تعیین‌شده در بودجه مصوب» و «بررسی به‌منظور اطمینان از وجود و کفایت روش‌های مالی مؤثر و تعیین قابلیت بهره‌وری و کارایی دستگاه‌ها در ارتباط با هدف‌های تعیین‌شده»، از اهداف دیوان محاسبات کشور دانسته شده بود و ماده ۱ تصریح می‌داشت که این اهداف برآمده از اصول مندرج در قانون اساسی است، اما این موارد در نظر یادشده شورای نگهبان با استناد به عدم شمول اصل مزبور نسبت به موارد یادشده مغایر با قانون اساسی شناخته شد. همچنین، برخی مواد دیگر نیز به دلیل استناد بیان‌شده، مغایر با قانون اساسی تشخیص داده شد. نظر ۴۳۰۶ این شورا ذیل طرح دیوان محاسبات بیان می‌دارد «بند ب و بند ج ماده ۱ و مواد ۴، ۵، ۶، ۷، ۸، ۹ و قسمت اخیر ماده ۱۰ و مواد ۲۶ و ۴۴ چون وظایف و اختیاراتی را به دیوان محاسبات داده که در قانون اساسی چنین وظایف و اختیاراتی برایش پیش‌بینی نشده، مغایر اصل ۵۵ قانون اساسی است».

با اصلاحاتی که در مصوبه اصلاحی مجلس شورای اسلامی صورت گرفت، ایرادات شورای نگهبان به‌جز یک مورد برطرف شد. به‌رغم تجدیدنظر در ماده ۲۶ مصوبه اولیه و اصلاح آن، شورای نگهبان همچنان معتقد بود که این ماده وظایف و اختیاراتی خارج از وظیفه قانونی مندرج در اصل ۵۵ قانون اساسی به دیوان محاسبات اعطا کرده است.^۲ سرانجام مجلس شورای اسلامی در تاریخ ۱۳۶۱/۱۱/۱۴ با اصلاح این ماده در مصوبه اصلاحی خود، نظر شورای نگهبان را تأمین کرد^۳ که البته این ماده در «طرح اصلاح قانون دیوان محاسبات کشور مصوب ۱۳۶۱/۱۱/۱۱ مجلس شورای اسلامی و الحاق یک ماده به آن» مورخ ۱۳۷۰/۵/۲۰ دوباره مورد اصلاح قرار گرفت.

شایان توجه است که در قانون خاص مربوط به دیوان محاسبات نیز رعایت اصل سلسله‌مراتب

۱. مراجعه شود به: <https://slink.shora-gc.ir/mxAmJ>

۲. نظر شماره ۵۰۳۷ شورای نگهبان در تاریخ ۱۳۶۱/۶/۱۸.

۳. نظر ۷۵۰۳ مورخ ۱۳۶۱/۱۱/۱۷. مراجعه شود به: <https://slink.shora-gc.ir/fmgGQ>

قانون و لزوم عدم مغایرت و تحمیل کارویژه‌هایی فراتر از قانون اساسی بر دیوان محاسبات مورد توجه قرار گرفته است. برای مثال، می‌توان به ماده ۴۱ قانون دیوان محاسبات اشاره کرد که درباره ارجاع موضوعات خاص مجلس شورای اسلامی به دیوان محاسبات، قید «ارتباط با وظایف دیوان محاسبات» ذکر شده است و دیوان را در قبال موضوعات خارج از محدوده وظایف خود که از سوی مجلس ارجاع می‌شود، مسئول ندانسته است. این همه به‌خوبی ضرورت عدم دریافت هرگونه صلاحیت و وظیفه خارج از قانون اساسی توسط دیوان محاسبات را تأکید و روشن می‌کند.

به نظر می‌رسد در نظارت بر مصوبات ناظر به دیوان محاسبات و صلاحیت‌های اعطایی به این نهاد، همواره باید یک معیار مورد توجه قرار گیرد و آن اینکه، آیا صلاحیت مزبور در راستای تکمیل و تنمیم^۱ وظایف اساسی آن است یا خیر؟ اگر چنین باشد، دلیلی برای مغایرت با اصل ۵۵ وجود نخواهد داشت؛ هرچند قانون اساسی به آن اشاره نکرده باشد. به تعبیر دیگر، آنچه حائز اهمیت است، انجام دادن رسالت محوله به دیوان محاسبات به بهترین وجه است و منطقی است که به این نهاد نظارتی هرگونه اختیاراتی که نقش مؤثری در اجرای مطلوب وظایف آن دارد، اعطا شود. بنابراین، در اعلام نظر شورای نگهبان مبنی بر مغایرت یا عدم مغایرت صلاحیت اعطایی به دیوان محاسبات، آنچه در وهله نخست باید مورد توجه قرار گیرد، این است که آیا با فرض یاد نشدن از این صلاحیت در قانون اساسی، می‌توان آن را در راستای وظایف دیوان دانست یا خیر؟ بدیهی است اگر پاسخ مثبت باشد، اشکال اعطای صلاحیت خارج از چهارچوب قانون اساسی وارد نخواهد بود. مثال این ملاک در ماده ۴۲ قانون دیوان محاسبات به‌وضوح شایان ملاحظه است. در این ماده به دیوان محاسبات اجازه داده شده است که در تمام امور مالی کشور، تحقیق و تفحص و مستقیماً مکاتبه برقرار کند. این در حالی است که در قانون اساسی، اشاره‌ای به تحقیق و تفحص در امور مالی کشور به‌عنوان صلاحیت دیوان محاسبات نشده است، اما قید «برای انجام وظایف خود» در صدر این ماده به‌خوبی این اشکال را برطرف می‌کند. بنابراین، اگر در مصوبات مجلس، اعطای صلاحیت مقید به قید «برای انجام وظایف» شود و شورای نگهبان امکان بهره‌گیری

۱. البته تکمیل و تنمیم نباید با مفهوم نزدیک اصلاح یا توسعه صلاحیت خلط شود؛ زیرا مقصود از مفهوم نخست در اینجا تنها لوازم ضروری صلاحیت اصلی است برخلاف مفهوم دوم که به معنای تغییر صلاحیت اولیه یا افزودن صلاحیتی اضافه بر آن با ماهیتی متفاوت است.

از صلاحیت داده‌شده را در راستای به نتیجه رساندن وظایف اصلی دیوان تشخیص دهد، دلیلی برای مغایرت با قانون اساسی وجود نخواهد داشت.

به‌طورکلی، آنچه در چنین موضعی باید مورد توجه قرار گیرد، این است که بررسی و اعلام‌نظر نباید تنها متمرکز در نص قانون و بدون در نظر گرفتن اهداف قطعی و مهم قانون اساسی باشد. در همین مثال اخیر، اگر موضوع بدون توجه به ابعاد گوناگون آن مورد سنجش قرار گیرد، این پرسش ایجاد می‌شود که آیا اطمینان از اینکه دستگاه مورد نظارت اعتبار را در جای خود مصرف کرده و فراتر نرفته است، به‌تنهایی برای نظارت مطلوب کفایت می‌کند؟ آیا اگر میزان کارایی و کارآمدی روش‌های موجود به‌منظور اطمینان از وجود و کفایت اعمال مالی مؤثر و تعیین قابلیت بهره‌وری و کارایی دستگاه‌ها در ارتباط با هدف‌های تعیین‌شده بررسی و سنجش نشود، نظارت مقصود قانون اساسی حاصل می‌شود؟ مسلماً نمی‌توان از قانون اساسی چنین برداشتی داشت و با دیگر ایده‌هایی که در راستای ارتقای مطلوبیت نظارت مقصود طرح می‌شود، با استناد به عدم فهم آن از متن مخالفت کرد؛ زیرا اگر بنا بر مخالفت با هرگونه اعطای صلاحیت فاقد ارتباط مستقیم با مفاد اصل ۵۵ قانون اساسی باشد، بسیاری از صلاحیت‌های دیگر دیوان محاسبات در قوانین موجود نیز نباید مورد تأیید قرار می‌گرفت.^۱

مثال دیگر از واگذاری مسئولیت مازاد بر سازمان بر عهده دیوان محاسبات، ماده ۹۲ «طرح محاسبات عمومی کشور» مصوب ۱۳۶۵/۱۱/۶ مجلس شورای اسلامی است که در آن مقرر شد در صورت معامله فضولی دستگاه‌های اجرایی و پیشامد اشکال امتناع فروشنده از قبول یا عدم امکان رد عین مال، دیوان محاسبات مرجع مراجعه ذی‌نفع است و می‌تواند با او توافق کند^۲، اما از نگاه شورای نگهبان، سپردن چنین مرجعیت و مسئولیتی به دیوان محاسبات با وظایف و اختیارات

۱. برای مثال، شورای نگهبان موظف شدن دیوان محاسبات نسبت به تهیه آیین‌نامه اجرایی نحوه و زمان‌بندی اجرای کامل حسابداری تعهدی (حداکثر ظرف مدت سه سال) تبصره بند ۱ ماده ۲۶ قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲) را مغایر با قانون اساسی ندانسته است. همچنین، این شورا وظیفه دیوان محاسبات در بخش ز تبصره ۱ قانون بودجه سال ۱۳۹۶ کل کشور مصوب ۱۳۹۵/۱۲/۲۴، ناظر به لزوم رسیدگی به اقدامات متضمن نقض قوانین بودجه توسط مسئولان ذی‌ربط وقت، ارائه جمع‌بندی خود به کمیسیون برنامه و بودجه و محاسبات و همچنین، پیگیری‌های لازم در مورد متخلفان را مغایر وظایف این نهاد در اصل ۵۵ ارزیابی نکرده است. این همه توجیهی جز در راستای تکمیل و تنمیم وظایف مصرح در اصل مزبور را ندارد.

۲. مراجعه شود به: <https://slink.shora-gc.ir/NY5DW>

قانونی این نهاد در تضاد است و نمی‌توان برای آن مبنای قانونی قائل شد. لذا شورای مزبور آن را به استناد مغایرت با اصل ۵۵ قانون اساسی مردود دانست. نظر ۷۷۰۵ مورخ ۱۳۶۵/۱۱/۲۱ این شورا ذیل «طرح قانونی محاسبات عمومی کشور» تصریح می‌دارد که «...توافق دیوان محاسبات با اصل ۵۵ قانون اساسی مغایرت دارد...». به دنبال این ایراد، مجلس شورای اسلامی در اصلاحیه این ماده، مرجع و مجری بودن دیوان محاسبات در توافق با ذی‌نفع را حذف کرد و بدین روی ماده ۹۲ مورد تأیید شورای نگهبان قرار گرفت.^۱

مبنای بیان‌شده در رویه شورای نگهبان مبنی بر ممنوعیت اعطای صلاحیت خارج از چهارچوب قانون اساسی، نظر این شورا مبنی بر عدم صلاحیت معاون دیوان محاسبات برای عضویت در هیئت نظارت بر مسافرت‌های خارجی کارکنان دولت را توجیه می‌کند؛ توضیح اینکه در «طرح نظارت بر مسافرت‌های خارجی کارکنان دولت» مصوب ۱۳۷۳/۴/۱۵ مجلس شورای اسلامی، در راستای نظارت بر مسافرت‌های خارجی کارکنان دولت، صدور گذرنامه و بلیت برای مأموران دولت و پرداخت همه مخارج مسافرت، منوط به صدور مجوز از سوی هیئتی بود که معاون دیوان محاسبات کشور نیز یکی از شش عضو آن به شمار می‌رفت.^۲ شورای نگهبان پس از بررسی طرح مذکور، در نظر شماره ۶۵۶۸ مورخ ۱۳۷۳/۴/۲۲ درباره این ماده چنین نظر داد «عضویت معاون دیوان محاسبات در هیئت مذکور در ماده ۱ با توجه به وظیفه‌ای که برای این هیئت در ماده ۲ آمده است، خروج از محدوده اختیاراتی است که در قانون اساسی برای دیوان محاسبات ذکر شده است و خلاف اصل ۵۵ قانون اساسی می‌باشد.» ازاین‌رو مجلس در مصوبه اصلاحی خود، معاون دیوان محاسبات را از هیئت پیش‌بینی‌شده حذف و نماینده رئیس‌جمهوری را به‌عنوان رئیس هیئت جایگزین کرد.

مشابه این نظرات در رویه شورای نگهبان، نظر این شورا ذیل «طرح محاسبات عمومی کشور» بود که به علت تعیین تکلیفی خارج از قانون اساسی برای دیوان محاسبات مغایر اصل ۵۵ اعلام شد. ماده ۱۲۶ این طرح تصریح می‌داشت «حقوقی که بر اثر تخلف از شرایط مندرج در قراردادها برای دولت ایجاد می‌شود جز در مورد احکام قطعی محاکم دادگستری که لازم‌الاجرا خواهد بود،

۱. البته به نظر می‌رسد که نمی‌توان به‌آسانی، صلاحیت مزبور را در راستای توسعه صلاحیت و نه تکمیل صلاحیت ارزیابی کرد. ازاین‌رو این نظر شورای نگهبان نیز تأمل‌برانگیز است.

۲. مراجعه شود به: <https://slink.shora-gc.ir/i0kfs>

کلاً یا بعضاً قابل بخشودن نیست مگر اینکه به موجب رأی دیوان محاسبات قبل از صدور حکم قطعی محرز شده باشد که تخلف از شرط ناشی از حوادثی بوده که از اختیار طرف قرارداد خارج بوده است». از نظرگاه شورای نگهبان، اعطای این مرجعیت به دیوان محاسبات خارج از صلاحیت‌ها و وظایف اساسی این نهاد و از این رو با قانون اساسی که به تحدید کلی وظایف دیوان پرداخته، مغایر است. این شورا در نظر شماره ۷۷۰۵ مورخ ۱۳۶۵/۱۱/۲۱ درباره طرح فوق بیان داشت «در ماده ۱۲۶ قرار دادن تشخیص این امر (که تخلف از شرط ناشی از حوادثی بوده که از اختیار طرف قرارداد خارج بوده است) به عهده دیوان محاسبات با اصل ۵۵ قانون اساسی مغایر است...»^۱. این رویکرد نیز چنان‌که گذشت، با توجه به مبنای لوازم صلاحیت تأمل‌برانگیز به نظر می‌رسد؛ زیرا اگر بنا بر مخالفت با هرگونه اعطای صلاحیت فاقد ارتباط مستقیم با مفاد اصل ۵۵ قانون اساسی باشد، بسیاری از صلاحیت‌های دیگر دیوان محاسبات در قوانین موجود نیز نباید مورد تأیید قرار می‌گرفت.

۳.۲. جواز استفاده از خدمات حسابرسان بخش خصوصی در حدود اعتبارات مصوب

مجلس شورای اسلامی در «طرح الحاق یک ماده به قانون دیوان محاسبات کشور مصوب ۱۳۶۱» مورخ ۱۳۸۱/۱/۲۵، به صورت مطلق به دیوان محاسبات اجازه می‌داد که برای وظایف قانونی خود از ظرفیت حسابرسان بخش خصوصی استفاده کند^۲، اما از آنجاکه این ماده با اطلاق خود نوعی تحمیل مالی خارج از اعتبارات مصوب را بدون تدبیر تأمین هزینه بر دیوان محاسبات و به طور کلی اقتصاد کشور بار می‌کرد، مستند به اصل ۷۵ مورد ایراد شورای نگهبان واقع شد^۳.

۱. مراجعه شود به: <https://slink.shora-gc.ir/MlgNQ>.

۲. اساساً با بررسی نظرات تأییدمحور شورای نگهبان نسبت به مصوبات مجلس شورای اسلامی، کاملاً روشن می‌شود که در موارد بسیاری، وظایفی فراتر از مفاد اصل ۵۵ قانون اساسی به دیوان محاسبات سپرده شده، اما درعین حال با ایرادی از سوی این شورا مواجه نشده است. برای مثال، دیوان محاسبات در بندهای ۱ و ۲ بخش ۱ تبصره ۱ قانون بودجه سال ۱۳۹۶ کل کشور مصوب ۱۳۹۵/۱۲/۲۴، عضو کارگروهی دانسته شده است که وظیفه دارد نسبت به تسویه برداشت بیش از مجوز قانونی دولت و همچنین، تسویه بدهی نیروی انتظامی جمهوری اسلامی ایران به شرکت ملی نفت ایران اقدام کند!

۳. مراجعه شود به: <https://slink.shora-gc.ir/Sdtsj>.

۴. نظر شماره ۲۰۰/۳۰/۸۱ مورخ ۱۳۸۱/۲/۲ «اطلاق ماده ۸... از این جهت که باعث افزایش هزینه عمومی است و طریق تأمین آن معلوم نشده است، مغایر اصل ۷۵ قانون اساسی تشخیص داده شد». مجلس شورای اسلامی در مصوبه اصلاحی

رای یادشده شورای نگهبان حاکی از وجود قاعده کلی و فراگیری مبنی بر لزوم پیش‌بینی طریق جبران کاهش درآمد یا تأمین هزینه جدید در طرح‌ها و لوایح قانونی است، اما در مورد دیوان محاسبات نمایان‌کننده این حقیقت خاص و مهم است که اگر بنا بر استفاده از ظرفیت بخش خصوصی یا بهره‌مندی از هر نوع امکانات دیگری در راستای عمل به وظایف قانونی باشد، ضروری است این موضوع در حدود اعتبارات مصوب و موجود باشد و تحمیل هزینه‌ای فراتر بر دولت نباشد. ضرورت یادشده برآمده از اصل ۷۵ قانون اساسی است که بر اساس آن، مجلس پس از مرحله تصویب بودجه (جمعی از نویسندگان، ۱۴۰۰، ص. ۳۲۱) حق ندارد در طرح پیشنهادها و اصلاحات خود نسبت به بودجه مصوب، هزینه‌های عمومی را افزایش یا درآمدهای عمومی را کاهش دهد مگر آنکه روش جبران کاهش درآمد یا تأمین هزینه جدید را پیش‌بینی کند (جمعی از نویسندگان، ۱۴۰۰، ص. ۲۹۸).

۴.۲. ممنوعیت مشارکت مجموعه یا افراد خارج از دیوان محاسبات در انجام دادن وظایف خاص مصرح در اصل ۵۵

اصل ۵۵ قانون اساسی مشخصاً دو وظیفه مهم را برای دیوان محاسبات کشور در نظر گرفته است. نخستین وظیفه، رسیدگی یا حسابرسی همه حساب‌های وزارتخانه‌ها، مؤسسات، شرکت‌های دولتی و دیگر دستگاه‌هایی است که به‌نحوی از انحصار بودجه کل کشور استفاده می‌کنند که این همه باید بر اساس قانون باشد. وظیفه دوم نیز جمع‌آوری حساب‌ها، اسناد و مدارک مربوط برابر با قانون و تسلیم سالانه گزارش تفریغ بودجه به همراه نظرات خود به مجلس شورای اسلامی است که البته این گزارش باید در دسترس عموم قرار گیرد. وضع این تکالیف برای دیوان محاسبات یک هدف اساسی را دنبال می‌کند و آن، اطمینان از عدم تجاوز هزینه‌ها از اعتبارات مصوب و مصرف هر وجه در محل خود است. این اصل ضمن عدم نفی نظارت‌های مجاز و قانونی دیگر دستگاه‌های نظارتی در حیطه وظایف خود، اشاره می‌دارد که نظارت بر امور مالی مربوط به بودجه دولتی مجموعه‌های برخوردار از آن، بر عهده دیوان محاسبات کشور است و هم‌او حق اظهارنظر نهایی در محدوده خاص صلاحیت‌های نظارتی خود دارد. بنابراین، هرگونه مداخله نهادهای دیگر یا

خود این ماده را به قید «در حدود اعتبارات مصوب» مقید کرد و ایراد شورای نگهبان را برطرف ساخت. این ماده آخرین اصلاحیه بود و هم‌اکنون معتبر است.

اشخاص خارج از دیوان محاسبات در عمل به وظایف مصرح اصل ۵۵، مغایر با قانون اساسی به شمار می‌رود و نهادهای نظارتی دیگر باید برای نظارت مالی از مجاری صلاحیت مشخص خود، بدون دخالت در مأموریت‌های قانونی دیوان اقدام کنند.

مجلس شورای اسلامی در تاریخ ۱۳۶۳/۹/۲۴ ماده‌واحدی را با عنوان «لایحه تمديد مهلت مقرر در قانون رسیدگی به پرونده‌های کسری جمع‌داری مصوب ۱۳۶۰/۶/۱» تصویب کرد که در آن کمیسیون برای رسیدگی مالی به پرونده‌های کسری ابواب جمعی پیش‌بینی شده بود. این کمیسیون مرکب از پنج نفر بود که دو نفر آن، از اعضای دیوان محاسبات و سه نفر دیگر خارج از دیوان بودند.^۱ این ماده‌واحد تصمیم‌گیری پیرامون پرونده‌های موضوع این قانون را به عهده کمیسیون مزبور می‌گذاشت که این تصمیمات با اکثریت سه‌پنجم آرا در صورت عدم اعتراض، قطعی و لازم‌الاجرا می‌شد، اما شورای نگهبان در نظر شماره ۲۳۴۱ مورخ ۱۳۶۳/۹/۲۲ اعلام کرد «نظر به اینکه ظاهراً رسیدگی به کسری ابواب جمعی در ماده‌واحد رسیدگی‌ای است که طبق اصل ۵۵ قانون اساسی به عهده دیوان محاسبات است و نظر به اینکه در ضمن اعضای کمیسیون افرادی از خارج دیوان در نظر گرفته شده [است] نسبت به موارد بعد از تصویب قانون اساسی با اصل ۵۵ قانون اساسی مغایرت دارد و از لحاظ شرعی نظر به اینکه رسیدگی قضایی و صدور رأی از وظایف قوه قضائیه است، قطعیت رأی کمیسیون مذکور به نظر اکثریت فقها با موازین شرعی مغایرت دارد.»

ایراد قانونی شورای نگهبان در مصوبه اصلاحی ۱۳۶۳/۱۱/۳ این‌گونه تصحیح شد «به‌منظور تسهیل و تسریع در رسیدگی و اتخاذ تصمیم نسبت به پرونده‌هایی که تحت عنوان کسری جمع‌داری (اعم از نقدی و جنسی و اوراق بهادار) در اجرای ماده ۶۳ قانون محاسبات عمومی مصوب دی ۱۳۴۹ تا تاریخ ۱۳۶۱/۱۱/۱۱ در دیوان محاسبات یا وزارت امور اقتصادی و دارایی تشکیل شده است، به رئیس دیوان محاسبات کشور اجازه داده می‌شود کمیسیونی مرکب از پنج نفر از اعضای دیوان محاسبات کشور تشکیل دهد» و ایراد شرعی شورای نگهبان با عدم قطعی و لازم‌الاجرا خواندن آرای هیئت مذکور در صورت عدم قبول مدعی‌علیه یا قائم‌مقام او برطرف شد. ایراد شورای نگهبان به ماده‌واحد فوق مبنی بر عدم جواز واگذاری وظایف خاص دیوان

۱. مراجعه شود به: <https://slink.shora-gc.ir/xDsUD>

محاسبات کشور مصرح در اصل ۵۵ به مجموعه یا افراد دیگر خارج از دیوان، بعدها به «لایحه ماده واحد تعیین تکلیف حساب‌های سنواتی وزارت جهاد سازندگی در سال‌های ۱۳۶۳ تا ۱۳۷۰» مصوب ۱۳۷۵/۱۲/۱۱ مجلس شورای اسلامی نیز وارد شد. مجلس در این ماده واحد نیز هیئت مشابهی را در محدوده صلاحیت‌های خاص دیوان محاسبات در اصل ۵۵ پیش‌بینی کرده بود^۱، اما شورای نگهبان در نظر شماره ۷۵/۲۱/۱۵۴۸ در تاریخ ۱۳۷۵/۱۲/۲۱ اعلام داشت: «ماده واحد به لحاظ اینکه وظایف خاص دیوان محاسبات را به هیئتی دیگر واگذار نموده [است]، مغایر اصل ۵۵ قانون اساسی شناخته شد و تبصره‌های ماده واحد که مبتنی بر آن است، اشکال دارد». مجلس شورای اسلامی در مصوبه اصلاحی ۱۳۷۶/۲/۳، از قطعی و لازم‌الاجرا بودن تصمیمات هیئت یادشده تنزل و تصریح کرد «تصمیمات این هیئت که به اکثریت آرا اتخاذ می‌شود و تنها ناظر بر ایجاد تسهیلات در امر تنظیم حساب‌های مذکور می‌باشد، مانع از رسیدگی دیوان محاسبات کشور بر اساس وظایف مندرج در اصل ۵۵ قانون اساسی و مانع تعقیب قانونی متخلفین نخواهد بود. وزارت جهاد سازندگی مکلف است اطلاعات و مدارک مورد نیاز هیئت را در اختیار آنان قرار داده و همکاری لازم را به عمل آورد». این اصلاحیه نظر شورای نگهبان مبنی بر ممنوعیت واگذاری وظایف خاص دیوان محاسبات به هیئتی دیگر را تأمین کرد، اما تبصره ۴ آن که اشعار می‌داشت «پرونده‌های تشکیل‌شده در دیوان محاسبات کشور ناشی از عدم تنظیم حساب‌ها و تهیه صورت حساب عملکرد سالانه بودجه وزارت جهاد سازندگی اعم از اینکه منتهی به صدور رأی شده یا نشده باشد، بر اساس تصمیم این هیئت تعیین تکلیف خواهد شد»، همچنان با اصل ۵۵ مغایر بود که در نهایت، مجلس آن را در مصوبه اصلاحی ۱۳۷۶/۳/۷ حذف کرد. بنابراین، نظر شورای نگهبان تأمین شد و اختیارات و وظایف دیوان محاسبات در اصل ۵۵ برای این دیوان شد.

مانند این حساسیت، در نظر شورای نگهبان پیرامون «لایحه بودجه سال ۱۳۸۴ کل کشور» نیز وجود داشت. این شورا در نظر شماره ۱۰۵۷۲/۳۰/۸۳ مورخ ۱۳۸۳/۱۲/۲۳ بیان کرد «کلیه مواردی که در این مصوبه، اعتبارات به‌عنوان وجوه اداره‌شده یا هزینه قطعی ذکر شده و همچنین،

۱. مراجعه شود به: <https://slink.shora-gc.ir/eNadg>

قسمت اخیر جزء ۳ بند ر تبصره ۱۱^۱ که عملکرد مالی این جزء را با تصویب کارگروه موضوع این بند قطعی تلقی نموده، از این جهت که آیا نافذ اختیارات و وظایف دیوان محاسبات مذکور در اصل ۵۵ می‌باشد یا خیر، دارای ابهام است. پس از رفع ابهام اظهار نظر خواهد شد. مطابق با تصریح اصل ۵۵ قانون اساسی، رسیدگی و حسابرسی عملکرد مالی دستگاه‌ها و مجموعه‌های بهره‌مند از بودجه، از اختیارات و وظایف دیوان محاسبات کشور است تا نسبت به مصرف اعتبارات مصوب در محل مشخص، اطمینان حاصل شود، اما در لایحه یادشده و همچنین فراز مشارالیه در نظر شورای نگهبان، به برخی از عملکردهای مالی بدون اشاره به لزوم رسیدگی دیوان محاسبات قطعیت بخشیده شده بود که همین نسبت به اینکه آیا وظایف و اختیارات دیوان در راستای تحقق اهداف قانونی خود لحاظ شده است یا خیر، ایجاد ابهام می‌کرد. شورای نگهبان با توجه به اصلاح صورت‌گرفته در مصوبه که مقرر می‌داشت «متن ذیل در انتهای جزء ۳ بند ر تبصره ۱۱ اضافه شود [که] دیوان محاسبات کشور موظف است حساب‌های این بند را رسیدگی و به مجلس شورای اسلامی گزارش نماید»، ایراد مطرح‌شده را مرتفع دانست. قید یادشده و اصلاحات صورت‌گرفته در نهایت توانست تأیید شورای نگهبان را به دست آورد. این رأی و آرای مانند آن حاکی از اهتمام شورای نگهبان به حراست از اختیارات خود وفق قانون اساسی است که اجازه هیچ‌گونه اخلاف یا نقص در صلاحیت‌های دیوان محاسبات را نمی‌دهد.

۵.۲. لزوم لحاظ نظریه تفسیری در فهم مواد قانون عادی

آخرین نکته، تأکید بر حکومت تفسیر موجود ذیل اصل ۵۵ قانون اساسی بر تمام مواد قانونی مربوط به نظارت دیوان است^۲؛ زیرا قوانین عادی و فرودین محکوم به مطابقت با قانون فرازین یعنی قانون اساسی هستند (دانش‌پژوه، ۱۳۹۲، صص. ۱۶۹-۱۷۱). در این باره می‌توان به دو مثال شفاف اشاره کرد.

مثال نخست، ماده ۴۱ قانون دیوان محاسبات است که رسیدگی و اظهار نظر درباره موضوعات

۱. مراجعه شود به: <https://slink.shora-gc.ir/ROe7i>.

۲. در این زمینه نسبت به قوانین عادی که پیش از صدور نظر تفسیری، تصویب و توسط شورای نگهبان تأیید شده‌اند، باید تأمل کرد؛ زیرا اگر به صراحت فرامینی برخلاف نظر تفسیری داشته باشند، تنها راه استوار ماندن نظر تفسیری، اصلاح مواد قانون عادی است؛ البته این موضوع درباره مواد قانونی ذووجهین و قابل تفسیر صادق نخواهد بود.

ارجاعی از سوی مجلس را بخشی از وظایف و اختیارات دیوان محاسبات دانسته است، اما قید «موضوعات مرتبط با وظایف دیوان محاسبات» در این ماده را لزوماً باید با در نظر داشتن تفسیر یادشده معنا کرد. بنابراین، مجلس شورای اسلامی حق ارجاع امور مالی مرتبط با اعتبارات خارج از بودجه به دیوان را ندارد. مثال دوم نیز ماده ۴۲ قانون یادشده است که ضمن اعطای حق تحقیق، تفحص و مکاتبه مستقیم با مقامات، قوای سه‌گانه، سازمان‌ها و... به دیوان، آن‌ها را مکلف به پاسخ‌گویی می‌داند. این ماده هم باید با توجه به قید «برای انجام وظایف خود» یادشده در آن اجرایی شود که بنا بر آن نه دیوان محاسبات حق تحقیق، تفحص و مکاتبه نسبت به امور مالی غیر بودجه‌ای افراد و نهادها را دارد و نه ایشان مکلف به پاسخ‌گویی هستند.^۱

در پایان گفتنی است که قاعده مزبور مبنی بر عدم صلاحیت دیوان محاسبات برای اعمال نظارت مالی بر نهادهای غیردولتی از جمله شهرداری‌ها، در متن یکی از آرای شرعی شورای نگهبان نه صراحتاً و نه ضمناً مورد اشاره قرار نگرفته و احاله تشخیص آن به دیوان عدالت اداری منجر به نقض رویه جاری و صحیح شده است؛ توضیح اینکه، دیوان عدالت اداری در تاریخ ۱۳۹۶/۸/۲۲ در استعلامی^۲ از شورای نگهبان، درباره دادخواستی دال بر مغایرت دستورالعمل‌های دیوان محاسبات کشور مبنی بر حق اعمال نظارت مالی این دیوان بر شهرداری‌ها با شرع مقدس، از فقهای شورای نگهبان خواسته است که نظر خود حول مسئله مطروح در دادخواست را از حیث مغایرت یا عدم مغایرت با شرع بیان دارند. در پاسخ، شورای نگهبان دستورالعمل‌های مورد شکایت را خلاف شرع تشخیص نداد، اما تشخیص وجود یا عدم وجود حق قانونی نظارت دیوان محاسبات بر نهادهایی مانند شهرداری‌ها را بر عهده دیوان عدالت اداری دانست. هیئت تخصصی اقتصادی-مالی دیوان عدالت اداری نیز در رأی خود، اعمال نظارت مالی دیوان محاسبات کشور را بر شهرداری‌ها از اختیارات این نهاد دانست و آن را مغایر با قوانین موجود تشخیص نداد؛ البته این اقتضای حقوقی که لزوماً آرای دیوان عدالت اداری باید در چهارچوب نظرات تفسیری شورای

۱. نکته شایان توجه و تأمل اینکه، شورای نگهبان در مواردی از این دست در مقام اظهارنظر، به مغایرت اعطای چنین اختیاراتی به دیوان محاسبات برخلاف موارد یادشده اشاره‌ای نداشته و گویی حکومت تفسیر موجود بر این مواد را مفروض گرفته است. بنابراین، شورای نگهبان در ایراد مزبور فاقد رویه یکسان است.

۲. استعلام شماره ۲۰۰/۱۴۸۵۰۸/۲۱۰/۹۰۰۰ دیوان عدالت اداری مورخ ۱۳۹۶/۸/۲۲. مراجعه شود به:

نگهبان تحلیل و معنی شود، مفروض و انکارناپذیر است، اما نکته مورد اشکال، احاله تشخیص این مسئله به دیوان عدالت اداری از سوی شورای نگهبان به رغم تصریح نظر تفسیری ذیل اصل ۵۵ قانون اساسی و همچنین، عدم التفات یا تصریح رأی دیوان به این نظر است.

نتیجه‌گیری

نظارت فراگیر دیوان محاسبات بر تمام اعتبارات بودجه، از امور مورد تأکید شورای نگهبان در نظارت بر مصوبات مجلس است که مطابق با آن، هر اعتباری که به بودجه کل کشور بازگشت دارد، باید مورد حسابرسی دیوان مزبور قرار گیرد. در مقابل، بر اساس نظر تفسیری شورای نگهبان ذیل اصل ۵۵ قانون اساسی، صلاحیت رسیدگی و حسابرسی دیوان محاسبات محدود به اعتبارات منظور در بودجه کل کشور است و فراتر از آن مشمول این حسابرسی نخواهد بود. این نظر شورای نگهبان که خود از مبانی متعددی برخوردار است، در ماده ۲ قانون دیوان محاسبات ازاین‌رو که موهم نظارت دیوان بر نظام مالی و عملکرد اقتصادی تمام دستگاه‌ها، فارغ از ارتباط آن با بودجه یا غیر آن است و همچنین، ازاین‌رو که نظارت این نهاد را بر برخی نهادها و مؤسسات عمومی غیردولتی و نیز برخی منابع و مصارف مالی با ابهام مواجه کرده است، بروز و ظهوری ندارد که اقتضای آن اصلاح ماده مزبور خواهد بود. نظر تفسیری شورای نگهبان هرچند با برداشت غایت‌گرایانه از اصل مزبور مبنی بر لزوم نظارت عام‌الشمول دیوان محاسبات نسبت به همه امور مالی دستگاه‌های برخوردار از بودجه و همچنین منطوق، یا مفهوم برخی قوانین عادی ناسازگار و ناهمخوان است، اما صراحت آن از هرگونه توسعه صلاحیت نظارتی دیوان منع می‌کند. ایجاد ساختار نظارتی منسجم، مستقل و فراگیر برای نظارت بر گردش مالی غیربودجه‌ای نهادهای بودجه‌بر یا توسعه ساختارهای نظارتی خرد درون‌دستگاهی را می‌توان بهترین راهکار برای جلوگیری از خروج حجم وسیعی از جریان مالی کشور از نظارت و حسابرسی مؤثر دانست. مبتنی بر این دو ضابطه حاکم بر حدود حسابرسی دیوان محاسبات، در نظارت بر شرکت‌های دولتی نیز هر آنچه به گونه‌ای منتسب به ماهیت بودجه می‌شود، تحت نظارت دیوان محاسبات قرار خواهد گرفت که از جمله آن‌ها حمایت‌های مالی دولت و مصوبات مجامع عمومی این شرکت‌ها خواهد بود، اما این مهم نباید تبدیل به مداخله گسترده در بودجه شرکت‌های دولتی و پویایی آن‌ها که جزء ذاتی آن‌هاست، شود.

بر قلمرو نظارتی و حسابرسی دیوان محاسبات الزاماتی حاکم است. نخست، لزوم بیان دقیق و صحیح هزینه‌ها و اعتبارات در سند بودجه (مشروط به عدم منافات با اختیار و استقلال مالی نهاد در اعمال خود) است که بدون آن، نظارت مالی دیوان با چالش‌ها و موانعی روبه‌رو خواهد بود. دوم، ممنوعیت سپردن صلاحیت‌های نامربوط خارج از قانون اساسی به دیوان محاسبات است که البته این نباید مانعی برای پیش‌بینی و تعبیه صلاحیت‌های متمم و مکمل صلاحیت‌های اساسی دیوان به منظور ارتقای کارکرد اصلی آن باشد. الزام سوم حاکم بر حسابرسی دیوان محاسبات، لزوم استفاده از ظرفیت حسابرسان بخش خصوصی و به‌طور کلی امکانات و خدمات دیگر در حدود اعتبارات مصوب است که ضرورت عدم تخطی دیوان از حدود مالی معینه را خاطرنشان می‌کند. لزوم انحصار دیوان محاسبات در وظایف مذکور در اصل ۵۵ قانون اساسی یا به عبارتی، ممنوعیت مشارکت مجموعه یا افراد خارج از دیوان محاسبات در انجام دادن این وظایف، الزام و ضابطه چهارم حاکم بر نظارت مالی و حسابرسی دیوان محاسبات است که در نظرات متعدد شورای مورد تأکید قرار گرفته است. در نهایت و به عنوان الزام پنجم، ضرورت دارد که در فهم تمام مقررات و دست‌کم قوانین عادی مصوب پس از صدور نظر تفسیری در خصوص نظارت مالی دیوان محاسبات، نظر یادشده لحاظ شود و با توجه به آن معنا شوند.

این مقاله به اذعان نگارندگان مستخرج از طرح پژوهشی صورت گرفته در پژوهشکده شورای نگهبان تحت عنوان «واکاوی نظرات شورای نگهبان در خصوص دیوان محاسبات» می‌باشد.

منابع

- ۱) ابراهیمی، جهانبخش (۱۳۸۲). حقوق مالیه عمومی. تهران: دانشور.
- ۲) ابراهیمی‌نژاد، مهدی و فرج‌وند، اسفندیار (۱۳۹۱). اصول تهیه و تنظیم و کنترل بودجه. تهران: انتشارات سمت.
- ۳) اداره کل امور فرهنگی و روابط عمومی مجلس شورای اسلامی (۱۳۶۴). صورت مشروح مذاکرات مجلس بررسی نهایی قانون اساسی. تهران: روابط عمومی مجلس شورای اسلامی.
- ۴) امامی، محمد (۱۳۸۷). حقوق مالیه عمومی. چاپ ۲، تهران: میزان.
- ۵) بهادری جهرمی، محمد (۱۳۹۵). جایگاه حقوقی تفسیر رسمی قانون اساسی در مقایسه با متن قانون اساسی با تأکید بر نظام حقوقی ایران. دانش حقوق عمومی، شماره ۱۴.
- ۶) تنگستانی، محمدقاسم (۱۳۹۵). نظام حقوقی هماهنگی و انتظام روابط میان دیوان محاسبات کشور و سازمان بازرسی کل کشور. مرکز مطبوعات و انتشارات قوه قضائیه.
- ۷) جمعی از نویسندگان (۱۴۰۰). حقوق بودجه؛ تحلیل نظام حقوقی حاکم بر تهیه، تصویب و تغییر بودجه در آینه قانون اساسی و رویه شورای نگهبان. تهران: انتشارات پژوهشکده شورای نگهبان.
- ۸) خلف‌رضایی، حسین (۱۳۹۳). رویکردهای تفسیر قانون اساسی با نگاهی به نظریات شورای نگهبان. دانش حقوق عمومی، شماره ۷.
- ۹) دانش‌پژوه، مصطفی (۱۳۹۲). مقدمه علم حقوق. قم: پژوهشگاه حوزه و دانشگاه.
- ۱۰) رستمی، ولی (۱۳۹۵). مالیه عمومی. تهران: میزان.
- ۱۱) رستمی، ولی و حسینی‌پور اردکانی، سیدمجتبی (۱۳۸۸). نظارت مالی بر مؤسسات عمومی غیردولتی. حقوق و علوم سیاسی، شماره ۴.
- ۱۲) رنجبری، ابوالفضل و بادامچی، علی (۱۳۸۲). حقوق مالی و مالیه عمومی. تهران: مجد.
- ۱۳) زراعت، عباس و معین، محمدرضا (۱۳۹۵). مقدمه علم حقوق (کلیات). تهران: جنگل و جاودانه.
- ۱۴) سلسله‌ذاکری، امید (۱۳۹۰). محشای قانون دیوان محاسبات کشور. تهران: مجد.
- ۱۵) طاهری، محسن (۱۳۹۵). محشای قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران. تهران: جنگل.
- ۱۶) فتاحی زفرقندی، علی، کدخدایی، عباسعلی و طباطبایی‌نژاد، سیدمحمد (۱۳۹۷). صلاحیت دیوان محاسبات کشور در نظارت مالی بر مؤسسات عمومی غیردولتی. دانش حقوق عمومی، شماره ۲۳.
- ۱۷) قاضی شریعت‌پناهی، سیدابوالفضل (۱۳۹۸). حقوق اساسی و نهادهای سیاسی. تهران: میزان.
- ۱۸) لطفی، اسدالله (۱۳۹۱). حقوق اساسی و ساختار نظام جمهوری اسلامی ایران. تهران: جنگل.
- ۱۹) مجیدی، محمدرضا (۱۳۸۹). آشنایی با قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران (حقوق اساسی جمهوری

اسلامی ایران). قم: نشر معارف.

- ۲۰) مدنی، سیدجلال‌الدین (۱۳۷۶). حقوق اساسی جمهوری اسلامی ایران (جلد ۴). تهران: سروش.
- ۲۱) نجفی اسفاد، مرتضی و فرید محسنی (۱۳۸۸). حقوق اساسی جمهوری اسلامی ایران. تهران: الهدی.
- ۲۲) وحیدزاده، رضا (۱۳۷۳). حدود رسیدگی‌های دیوان محاسبات کشور. دانش حسابرسی، پیش‌شماره.
- ۲۳) وفادار، علی (۱۳۸۲). حقوق اساسی و تحولات سیاسی. تهران: وفادار.
- ۲۴) ویژه، محمدرضا (۱۳۸۸). تأملی بر سلسله‌مراتب هنجارها در نظام حقوقی جمهوری اسلامی ایران. راهبرد، شماره ۵۰.
- ۲۵) یزدی، محمد (۱۳۷۵). قانون اساسی برای همه. تهران: امیرکبیر.

26) www.nazarat.shora-rc.ir

27) www.sajed.divan-edalat.ir

References

- 1) Bahādorī Jahrumī, Moḥammad (1395 SH/2016). Jāygāh-e Ḥuqūqī-e Tafrīr-e Rasmī-e Qānūn-e Asāsī dar Moqāyesé bā Matn-e Qānūn-e Asāsī bā Ta'kid bar Neẓām-e Ḥuqūqī-e Īrān [The Legal Position of Official Interpretation of the Constitution Compared to the Text of the Constitution with Emphasis on the Iranian Legal System]. Dāneš-e Ḥuqūq-e 'Omūmī, 14 [in Persian].
- 2) Dāneš-Pazhūh, Moṣṭafā (1392 SH/2013). Moqaddame-ye 'Ilm-e Ḥuqūq [Introduction to Law]. Qom: Puzheškāh-e Ḥawza wa Dānešgāh [in Persian].
- 3) Ebrāhīmī, Jahānbakhš (1382 SH/2003). Ḥuqūq-e Mālīya-ye 'Omūmī [Public Financial Law]. Tehran: Dānešvar [in Persian].
- 4) Ebrāhīmīneẓād, Mahdī & Farajvand, Esfandiār (1391 SH/2012). Oṣūl-e Tehīye wa Tanzīm wa Konṭrol-e Būdjē [Principles of Budget Preparation, Organization, and Control]. Tehran: Enteshārāt-e Samt [in Persian].
- 5) Edāra-ye Koll-e Omūr-e Farhangī wa Ravābeṭ-e 'Omūmī-ye Maḡles-e Šurā-ye Eslāmī (1364 SH/1985). Šurat-e Mašrūḥ-e Mošāverāt-e Maḡles-e Barresī-ye Nahāyī-ye Qānūn-e Asāsī [Detailed Proceedings of the Final Review of the Constitution]. Tehran: Ravābeṭ-e 'Omūmī-ye Maḡles-e Šurā-ye Eslāmī [in Persian].
- 6) Emāmī, Moḥammad (1387 SH/2008). Ḥuqūq-e Mālīya-ye 'Omūmī [Public Financial Law]. (2nd ed.). Tehran: Mīzān [in Persian].
- 7) Fattāhī Zafarqandī, 'Alī, Kadkōdā'i, 'Abbās 'Alī & Ṭabāṭabā'īneẓād, Seyyed Moḥammad (1397 SH/2018). Šalāḥīyat-e Dīvān-e Maḡsabāt-e Kešvar dar Neẓarat-e Mālī bar Mo'assasāt-e 'Omūmī-ye Ġeyr-e Dowlatī [Jurisdiction of the Supreme Audit Court of Iran in Financial Supervision Over Non-Governmental Public Institutions]. Dāneš-e Ḥuqūq-e 'Omūmī, 23 [in Persian].
- 8) Jam'i az Nevisandegān (1400 SH/2021). Ḥuqūq-e Būdjē; Taḥlīl-e Neẓām-e Ḥuqūqī-ye Hākem bar Tehīye, Taṣvīb wa Taḡyīr-e Būdjē dar Āyene-ye Qānūn-e Asāsī wa Ruye-ye Šurā-ye Negahbān [Budget Law; Analysis of the Legal System Governing the Preparation, Approval, and Amendment of the Budget in Light of the Constitution and Guardian Council's Practice]. Tehran: Enteshārāt-e Puzheškade-ye Šurā-ye Negahbān [in Persian].
- 9) Khalaf-Rezā'i, Ḥoseyn (1393 SH/2014). Ravīkerdhā-ye Tafrīr-e Qānūn-e Asāsī bā Negāhī be Naẓariyāt-e Šurā-ye Negahbān [Approaches to the Interpretation of the Constitution with a View on the Opinions of the Guardian Council]. Dāneš-e Ḥuqūq-e 'Omūmī, 7 [in Persian].
- 10) Lotfī, Asadallāh (1391 SH/2012). Ḥuqūq-e Asāsī wa Sākhtār-e Neẓām-e Jomhūrī-e Eslāmī-e Īrān [Constitutional Law and the Structure of the Islamic Republic of Iran]. Tehran: Jangal [in Persian].
- 11) Madanī, Seyyed Jalāl al-Dīn (1376 SH/1997). Ḥuqūq-e Asāsī-ye Jomhūrī-e Eslāmī-e Īrān (Vol. 4) [Constitutional Law of the Islamic Republic of Iran (Vol. 4)]. Tehran: Sorūš [in Persian].
- 12) Maḡīdī, Moḥammad Rezā (1389 SH/2010). Āšenā'i bā Qānūn-e Asāsī-ye Jomhūrī-e Eslāmī-ye Īrān (Ḥuqūq-e Asāsī-ye Jomhūrī-e Eslāmī-e Īrān) [Introduction to the Constitution of the Islamic Republic of Iran]. Qom: Našr-e Ma'āref [in Persian].
- 13) Najafī Esfād, Morteẓā & Farīd Moḡsenī (1388 SH/2009). Ḥuqūq-e Asāsī-ye Jomhūrī-e Eslāmī-e Īrān [Constitutional Law of the Islamic Republic of Iran]. Tehran: al-Hodā [in Persian].
- 14) Qāzī Šarī'atpanāhī, Seyyed Abū al-Faẓl (1398 SH/2019). Ḥuqūq-e Asāsī wa

- Nehādhā-ye Sīāsī [Constitutional Law and Political Institutions]. Tehran: Mizān [in Persian].
- 15) Ranjbarī, Abū al-Faẓl & Bādāmchī, ‘Alī (1382 SH/2003). Huqūq-e Mālī wa Mālīya-ye ‘Omūmī [Financial Law and Public Finance]. Tehran: Majd [in Persian].
 - 16) Rostamī, Valī & Hoseynipūr Ardakānī, Seyyed Mojtabā (1388 SH/2009). Nezārat-e Mālī bar Mo’assasāt-e ‘Omūmī-ye Ġeyr-e Dowlatī [Financial Supervision Over Non-Governmental Public Institutions]. Huqūq wa ‘Olūm-e Sīāsī, 4 [in Persian].
 - 17) Rostamī, Valī (1395 SH/2016). Mālīya-ye ‘Omūmī [Public Finance]. Tehran: Mizān [in Persian].
 - 18) Selseledākārī, Omīd (1390 SH/2011). Maḥṣā-ye Qānūn-e Dīvān-e Maḥāsabāt-e Kešvar [Annotated Law of the Supreme Audit Court of Iran]. Tehran: Majd [in Persian].
 - 19) Tāherī, Moḥsen (1395 SH/2016). Maḥṣā-ye Qānūn-e Asāsī-ye Jomhūrī-e Eslāmī-e Īrān [Annotated Constitution of the Islamic Republic of Iran]. Tehran: Jangal [in Persian].
 - 20) Tangestānī, Moḥammad Qāsem (1395 SH/2016). Nezām-e Huqūqī-e Hamāhangī wa Entezām-e Ravābeṭ-e Miān-e Dīvān-e Maḥāsabāt-e Kešvar wa Sāzmān-e Bāzrasī-ye Koll-e Kešvar [The Legal System of Coordination and Regulation of Relations Between the Supreme Audit Court of Iran and the General Inspection Organization]. Markaz-e Maṭbū‘āt wa Enteshārāt-e Qowwa-ye Qazā’iyya [in Persian].
 - 21) Vafādār, ‘Alī (1382 SH/2003). Huqūq-e Asāsī wa Taḥavolāt-e Sīāsī [Constitutional Law and Political Developments]. Tehran: Vafādār [in Persian].
 - 22) Vaḥīdzāde, Rezā (1373 SH/1994). Ḥodūd-e Rasīdegihā-ye Dīvān-e Maḥāsabāt-e Kešvar [Limits of the Supreme Audit Court's Investigations]. Dāneš-e Ḥesābrāsī, Pīš-Šomāre [in Persian].
 - 23) Vižeh, Moḥammad Rezā (1388 SH/2009). Ta’molī bar Selsele-Marāteb-e Henjārḥā dar Nezām-e Huqūqī-e Jomhūrī-e Eslāmī-e Īrān [A Reflection on the Hierarchy of Norms in the Legal System of the Islamic Republic of Iran]. Rāhbord, 50 [in Persian].
 - 24) Yazdī, Moḥammad (1375 SH/1996). Qānūn-e Asāsī barāye Hame [The Constitution for Everyone]. Tehran: Amīr Kabīr [in Persian].
 - 25) Zarā‘at, ‘Abbās & Mo‘īn, Moḥammad Rezā (1395 SH/2016). Moqaddame-ye ‘Ilm-e Huqūq (Koliyāt) [Introduction to Law (Generalities)]. Tehran: Jangal wa Jāvedāne [in Persian].
 - 26) www.nazarat.shora-rc.ir
 - 27) www.sajed.divan-edalat.ir