



# جزوه آموزشی آشنایی با دیوان محاسبات کشور و قانون محاسبات عمومی کشور

مدرس:

مجید بهارلو

مهرماه ۱۴۰۴

## مشخصات دوره آموزشی

- ❖ عنوان دوره: آشنایی با دیوان محاسبات کشور و قانون محاسبات عمومی
- ❖ نوع دوره: اختصاصی شغلی
- ❖ نحوه برگزاری: حضوری
- ❖ روش آزمون: کتبی
- ❖ مخاطبان دوره: کارشناسان و مسئولین امور قراردادها، کارشناسان و مسئولین امور اداری، کارشناسان امور مالی شهرداریهای استان فارس
- ❖ مدت دوره: ۴ ساعت
- ❖ اهداف آموزشی
  ۱. آشنایی با مفاهیم و تعاریف
  ۲. آشنایی با دیوان محاسبات کشور و قانون محاسبات عمومی
  ۳. ساختار و تشکیلات و وظایف قانونی دیوان محاسبات کشور
  ۴. حدود صلاحیت دیوان در رسیدگی و نظارت بر دستگاه ها

### ❖ اهداف آموزش

از مخاطبان محترم انتظار می رود بعد از مطالعه این جزوه بتوانند با ساختار، تشکیلات، حدود صلاحیت و وظایف دیوان محاسبات کشور و نیز قانون محاسبات عمومی آشنایی کامل داشته و در حوزه فعالیت خود با آگاهی کامل نسبت به انجام وظیف خود اقدام نمایند.

## فصل اول: تاریخچه و آشنایی با دیوان محاسبات و قانون محاسبات عمومی

### مقدمه

مهار یا کنترل قدرت یکی از مفاهیم محوری در طول تاریخ اندیشه حقوق اداری بوده است. با اینکه قدرت حکومت برای تحقق بخشیدن به بسیاری از ارزش ها در جامعه (از قبیل عدالت، آزادی و برابری ضروری است، اما هر حکومتی ممکن است فاسد شود و ارزش هایی که قرار بوده ترویج و تقویت کند، ویران نماید، لذا ابزار نظارتی گوناگونی برای جلوگیری از این مساله در نظر می گیرند که یکی از این سازوکارها تفکیک قواست که دیوان محاسبات بعنوان یکی از ابزارهای نظارت پارلمان بر قوه مجریه می تواند نقش عمده ای در مقابله با فساد اداری، مالی ایفا نماید. در این جزوه بدنبال آشنایی بیشتر با دیوان محاسبات کشور و نیز پاسخ به این سوال که: "چالشهای قانونی نظارت دیوان محاسبات کشور در مقابله با فساد اداری، مالی چیست و دیوان محاسبات در ایفای این وظیفه چه سهمی را داراست؟" و نیز " آیا دانشگاه ها منجمله دانشگاه علوم پزشکی کشور موظف به رعایت قانون محاسبات عمومی بوده و دیوان می تواند نقش نظارتی طبق قانون بر ایشان داشته باشد؟

"اصولاً تعریف قابل قبول همگانی در مورد فساد اداری، مالی وجود ندارد و در تمامی تعاریف ارائه شده آنچه مشترک است نوعی هنجارشکنی و تخطی از هنجارهای اخلاقی و قانونی در عملکرد سازمانی مستخدم دولت در ارتباط با اشخاص غیردولتی است و از اینروست که فساد و تعریف آن تابعی از هنجارهای مورد قبول در هر جامعه و فرهنگ می شود، لذا از کشوری به کشور دیگر متفاوت است. بانک جهانی در تعریف فساد اداری - مالی، آن را به معنی "سوء استفاده از منصب عمومی برای نفع شخصی" دانسته اما وبگاه شفافیت تعریف جامع تری از فساد اداری - مالی ارائه داده و فساد اداری - مالی را هرگونه سوء استفاده سیاسی - اقتصادی می داند. فساد اداری - مالی استفاده از قدرت گروهی و عمومی برای بدست آوردن افزونه یا منافع شخصی است. انحصار حکومت بر کنترل منابع عمومی و دسترسی انحصاری به اطلاعات خاص زمینه و بستر مناسبی را در جهت گسترش فساد اداری - مالی در بخش دولتی فراهم می کند. با توجه به تعاریف مذکور فساد اداری - مالی در بردارنده مصادیق متنوع و مختلفی است و الزاماً نمی توان در یک فعل یا عنوان مجرمانه واحد قرار داد. (فاضلی نژاد، ۱۳۹۵-۱۳۹۴) ۵۶ گفته می شود گسترش و افزایش فساد اداری - مالی عمدتاً معلول برنامه های نیمه کاره و غیرمنسجم اقتصاد بازار آزاد است. (ذاکرحالهی، ۱۳۸۸) ۴۴ همچنین فساد اداری - مالی را می توان به سوء استفاده از موقعیت عمومی برای نیل به نفع شخصی تعریف کرد. مصادیق بارز فساد اداری - مالی عموماً عبارتند از: سوء استفاده از موقعیت اداری یا نقض مقررات برای کسب منافع شخصی خود یا افراد دیگر، خویشاوندگاری، رشاء و ارتشاء<sup>۱</sup>، پولشویی<sup>۲</sup>، تصاحب دارایی های نامعلوم، تصاحب یا کنترل دارایی بوسیله خویشاوندان، پنهان سازی اموال نامشروع، تشویق و تحریک فرد دیگر برای انجام این اعمال و خرید رأی.

از نظر آژانس توسعه بین المللی (USAID)، فساد اداری - مالی، چالش جدی در سر راه توسعه است در قلمرو سیاسی، فساد اداری - مالی از طریق وارونه کردن فرآیندهای رسمی دموکراسی اداره خوب جامعه را تحلیل می برد. فساد اداری - مالی در انتخابات و هیات های مقننه باعث کاهش در پاسخگویی و نمایندگی در امر خط مشی گذاری می شود. در صورت فساد اداری - مالی قانونگذار، خط مشی گذاری واقعی نیست بصورت عمومی تر فساد اداری - مالی قابلیت های نهادی حکومت را از بین می برد، زیرا به رویه ها توجه نمی شود، منابع بلعیده می شوند و مقامات بدون توجه به عملکرد استخدام می شوند یا ارتقاء می یابند. در چنین وضعیتی فساد اداری - مالی پایه های مشروعیت

حکومت و ارزش های دموکراتیکی چون اعتماد و مدارا را نبود می کند. به هر حال در پاسخ به سوال به این نتیجه رسیدیم که علیرغم در اختیار داشتن ابزارهای قانونی و اجرایی، دیوان محاسبات سهم اندکی از مقابله با فساد اداری- مالی را برعهده دارد که ناشی از چالش های متعددی است که بخشی از آنها به قانون برمی گردد که یا بطور مستقیم معضلاتی را بوجود می آورد از جمله تعارض، تعدد و... و یا در ارتباط با قانون است که تفسیر نامناسب، جهل به قانون و... را می توان برشمرد.

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

### **سیر تاریخی قانون دیوان محاسبات کشور**

بطور کلی می توان تاریخ حساب را قبل از تاریخ خط و کتابت و از زمان انسان های ابتدائی تلقی کرده و شمارش را اولین رابطه کمی و عملی انسان ها دانست. زیرا قدیمی ترین مدارک مکتوب در جهان از صورتحساب و واژه نامه ها تشکیل می گردد. و بالطبع نگاهداشتن حساب چیزها یکی از نیازهای انسان اجتماعی است. حسابداری و حسابدگی از عصر سومری ها آغاز و در عصر رنسانس در اروپا حسابداری بعنوان دفترداری دو طرفه وجود پیدا کرده است و سپس دولت ها بعنوان اهرم کنترل دخل و خرج از آن استفاده نموده اند. «سیستم ثبت و ضبط معقول» ناشی از مسئولیت حکمرانان در برابر مردم و در میان سلسله مراتب خود، جایگاهی ویژه پیدا کرده و در ایران نیز از دوره هخامنشیان نظام مالی وجود داشته است. بعد از اینکه ایرانیان به دین اسلام مشرف شدند در اداره امور حسابداری مشاغل چون وزیر و والی، حاسب (به کلیه کارکنان امور مالی که در محاسبات دخل و خرج مملکت فعالیت داشته اند «حاسب» گفته می شد)، قاسم، عامل زکات و امثالهم وجود داشته است. در عهد صفویه با ورود خارجیان (مثل برادران شری) به ایران، اداره امور مالی گسترش یافت و در رأس این اداره مستوفی الممالک قرار گرفت که به امور دخل و خرج مملکت رسیدگی می نمود. دوران قاجاریه را باید به دو قسمت قبل و بعد از مشروطیت تقسیم کرد:

### **قبل از مشروطیت**

اقدامات و اصلاحات امیرکبیر در این دوره قابل ذکر است. وی امور اداری و مالی را اصلاح نموده و مالیات های معوق را جمع آوری کرد. وزارت مالیه از جمله شش وزارتخانه ای بود که به امر امیرکبیر تأسیس شد و با اهمیتی که امور مالی در این دوره حائز گردید، از همان آغاز تأسیس مدرسه دارالفنون، یکی از رشته های تحصیلی این مدرسه به علم دفتر داری «حسابداری» اختصاص یافت. در همین زمان تعدادی دانشجو به خارج از کشور اعزام شدند و پس از فراغت از تحصیل به کشور بازگشتند.

## بعد از مشروطیت

در این زمان ۱۲۸۶ (هجری شمسی) قانون اساسی و متمم آن به تصویب رسید و بنیاد و شالوده قانون مالی محاسباتی پی ریزی شد؛ و همچنین زمینه تصویب قانون محاسبات عمومی و دیوان محاسبات فراهم آمد. این دو قانون به تصویب مجلس دوره دوم رسید که با بررسی آنها می توان موقعیت قانونی دیوان محاسبات را مشخص ساخت. البته باید توجه داشت که قانون دیوان محاسبات همانند اکثر قوانین در ایران، از قانون کشور فرانسه اقتباس شده است. در فرانسه دیوان محاسبات اولین بار در زمان حکومت ناپلئون اول در سال ۱۸۰۷ به وجود آمد. البته قبل از ناپلئون و حتی قبل از انقلاب کبیر فرانسه نیز دیوان محاسبات به اسم اطاق محاسبات در فرانسه وجود داشت. با این حال اطاق محاسبات قبل از انقلاب کبیر فرانسه وظایف محدودی داشته؛ در صورتی که دیوان محاسبات در ردیف دیوان عالی کشور است و قانونگذار فرانسه همان امتیازی را که در مورد دیوان عالی کشور وجود داشته برای دیوان محاسبات هم قائل شده است. هدف دیوان محاسبات کشور اعمال کنترل و نظارت مستمر مالی به منظور پاسداری از بیت المال و نظارت بر عملیات و فعالیت های مالی وزارتخانه ها، مؤسسات و شرکت های دولتی و دستگاه هایی می باشد که به نحو ی از بودجه کل کشور استفاده نموده و یا مالکیت عمومی بر آنها مترتب است. دیوان هزینه ها، درآمدها و سایر منابع تأمین اعتبار را در ارتباط با سیاست های مالی - تعیین شده در بودجه مصوب - بررسی و حسابرسی نموده و گزارش تفریغ بودجه سالانه کل کشور را تهیه می نماید.

به موجب اصل هجدهم تسویه امور مالیه، جرح و تعدیل بودجه، تغییر در وضع مالیاتها و رد و قبول عوارض و فروعات و ممیزی های جدیدی که از طرف دولت اقدام خواهد شد، موکول به تصویب مجلسین گردید. اصل بیستم زمان تهیه بودجه وزارتخانه ها را تعیین نموده است و اصل چهل و ششم امور مالیه را مخصوص مجلس شورای ملی می داند. اصول نود و چهارم تا یک صد و دوم متمم قانون اساسی از نحوه برقراری مالیات و معافیت از دادن مالیات و میزان سالیانه و تساوی افراد در پرداخت مالیات و تعیین اعضای دیوان محاسبات به وسیله مجلس شورای ملی صحبت کرده و در نهایت در اصل یک صد و دوم به نحو نسبتاً مبسوطی درباره صلاحیت دیوان محاسبات و اختیارات آن سخن گفته است که عیناً ذکر می شود:

اصل یک صد و دوم: « دیوان محاسبات مأمور به معاینه و تفکیک محاسبات اداره مالیه و تفریغ حساب کلیه محاسبین خزانه است و مخصوصاً مواظب است که هیچ یک از فقرات مخارج معینه در بودجه از میزان مقرر خود تجاوز ننموده و تغییر و تبدیل نپذیرد و هر وجهی در محل خود به مصرف برسد و همچنین معاینه و تفکیک محاسبه مختلفه کلیه ادارات دولتی را نموده، اوراق سند خرج محاسبات را جمع آوری خواهد کرد و صورت کلیه محاسبات مملکتی را باید به انضمام ملاحظات خود تسلیم مجلس شورای ملی نماید. »

اصل یک صد و سوم: « ترتیب و تنظیم و اداره دیوان محاسبات به موجب قانون است. »

دیوان محاسبات کشور طبق اصول ۱۰۱ تا ۱۰۳ قانون اساسی و متمم آن در سالهای ۱۲۵۸ و ۱۲۸۶ هجری و شمسی موجودیت پیدا کرده و اولین قانون دیوان محاسبات در ۲۳ صفر ۱۳۲۹ قمری (دوره دوم قانونگذاری) در ۱۴۱ ماده به تصویب مجلس شورای ملی رسید، به موجب این قانون دیوان محاسبات دارای سه محکمه و شش نفر مستشار و دوازده ممیز داشته که ریاست کل دیوان محاسبات با رعایت شعبه اول و محل دیوان محاسبات در پایتخت بوده و

دیوان، دارای یک نفر مدعی العموم انتصابی بوده است. ریاست کل دیوان محاسبات به صورت فردی و بقیه به صورت جمعی با رأی مجلسین انتخاب می شدند.

اهم وظایف محاسبات همان بود که در اصل یک صد و دوم اشاره گردید: دیوان محاسبات تا اواخر حکومت صمصام السلطنه (۱۳۰۲) ادامه یافت و بعد عملاً منحل گردید. پس از انتصاب داور به وزارت دارایی، نامبرده قانون دیوان محاسبات را با تغییراتی در ۲۴ دی ماه ۱۳۱۲ به تصویب رسانید که به موجب این قانون امضای در خواستها و حواله ها پیش از پرداخت، به دیوان محاسبات واگذار گردید.

در ۲۷ شهریور ۱۳۱۳ ماده واحده ای به تصویب رسید که به وزیر مالیه اختیار می داد تا هر یک از مواد قانون دیوان محاسبات و قانون محاسبات عمومی را که محتاج به اصلاح بداند، تغییر داده و مواد لازم را تهیه نموده و پس از تصویب کمیسیون مالیه مجلس شورای ملی به جای قوانین فعلی به موقع اجرا بگذارد. قانون مذکور مقرر می داشت:

« این ماده پس از آزمایش یک سال در عمل به مجلس شورای ملی پیشنهاد خواهد شد ولی مادام که تکلیف آن از طرف مجلس معین نشود، به قوت خود باقی خواهد بود. »

به طور خلاصه در دوره های قانونگذاری، موادی به صورت اصلاح و یا الحاق به تصویب می رسید که احیاناً اختیارات دیوان محاسبات را محدود می نمود. (همانند ماده ۱۷ قانون متمم بودجه کل سال ۱۳۱۹ کشور که به موجب آن تسجیل درخواست ها و حواله ها به عهده اداره تطبیق اسناد و تعهدات وزارت دارایی محول گردید).

طبق این قانون دیوان سه شعبه مستشاری داشته و رئیس شعبه اول ریاست دیوان محاسبات را نیز عهده دار بود. هر شعبه تعداد کافی ممیز حساب داشته است.

در دیوان محاسبات یک نفر مدعی العموم (دادستان) و به تعداد کافی وکیل عمومی تعیین شده بوده است. در این زمان دیوان محاسبات وابسته به وزارت دارائی بوده است. وزیر مالیه ۲۷ نفر را از میان مستخدمین رسمی دولت به مجلس شورای ملی پیشنهاد می نمود و مجلس نیز از بین آنان ۱۸ نفر را انتخاب می کرد. وزیر مالیه (۹) نفر آنها را به ریاست و عضویت شعب سه گانه مستشاری منصوب نموده و (۹) نفر دیگر عضو قائم مقام بوده که در صورت فوت و استعفا یکی از رؤسا یا اعضاء شعب و یا اگر وزیر مالیه تغییر یکی از آنها را لازم می دانست به جانشینی منصوب می شده اند. انتخاب اعضاء دیوان از طرف مجلس هر سه سال یکبار تجدید می شد و اعضاء سابق را می توانستند مجدداً انتخاب کنند.

دادستان دیوان از طرف وزیر مالیه و بموجب فرمان شاه تعیین می شد و ممیزین و اعضاء دفتری دیوان را وزیر مالیه در حدود مقررات استخدامی انتخاب می کرد. از سال ۱۳۱۳ تا ۱۳۵۲ یعنی حدود ۴۰ سال تغییری در قانون دیوان محاسبات ایجاد نشد و کماکان دیوان محاسبات زیر نظر وزارت مالیه اداره می شده است.

در سال ۱۳۵۲ قانون دیوان محاسبات مورد تجدید نظر کلی قرار داده شد و وزیر دارائی مکلف بوده ظرف سه ماه پس از افتتاح هر دوره قانونگذاری مجلس شورای ملی به معرفی مستشاران و جانشین آنها اقدام و ۴۰ نفر از افراد واجد شرایط را به مجلس شورای ملی معرفی نماید. کمیسیون دارائی و بودجه مجلس از بین ۴۰ نفر ۱۵ نفر را بعنوان

مستشاران عضو اصلی و ۵ نفر را بعنوان جانشین یا عضو علی‌البدل انتخاب می‌کرد و ۱۵ نفر در ۵ شعبه مستشاری انجام وظیفه می‌نموده‌اند. رئیس شعبه اول هیات مستشاری رئیس کل دیوان محاسبات بود که با پیشنهاد وزیر دارائی و فرمان شاه منصوب می‌شد و قائم مقام رئیس کل نیز به پیشنهاد رئیس کل دیوان و حکم وزیر دارائی انتصاب می‌یافت.

دادستان دیوان از بین مستخدمین رسمی واجد شرایط وزارت دارائی و از طرف وزیر دارائی انتخاب و منصوب می‌شد که ریاست دادرسی دیوان محاسبات را عهده‌دار بوده و داد یاران دادرسی دیوان محاسبات نیز با پیشنهاد دادستان و حکم وزیر دارائی منصوب می‌گردیدند.

حاج میرزا شمس‌الدین جلالی، حسنعلی کمال هدایت، نصراله صبا، محمد مهدی شاهرخ، احمد ضرغام پور، اسداله اکرمی، مهدی شه‌ملکی، عبدالولی نور نعمت الهی، رؤسای دیوان محاسبات از ۱۳۱۲ تا ۱۳۵۸ بوده‌اند.

قابل ذکر است که کلیه مقررات گذشته، دیوان محاسبات را جزئی از قوه مجریه و وابسته به وزارت امور اقتصادی و دارایی می‌شناختند. در آن سیستم، دیوان محاسبات که می‌بایست یک دستگاه کنترل کننده و نظارتی خارجی باشد که حساب در آمد و هزینه را خارج از قوه مجریه، نظارت حسابرسی نماید، به صورت ممیزی درون دستگاهی و کنترل داخلی بود و نقش مهمی ایفا نمی‌نمود.

محاسبات عمومی ایران مانند قوانین مشابه در سایر کشورها قانونی است که به موجب آن بودجه و اعتبار و عواید عمومی تعریف شده و طرز تهیه بودجه و تصویب و اجرای آن را بیان می‌کند. همچنین، به موجب این قانون است که طرز انعقاد قراردادها و معاملات دولتی و طریق محاسبه کل مالیه و تفریح بودجه معین می‌شود.

تا قبل از مشروطیت چنین قانونی در ایران تنظیم و تدوین نگردیده بود و طبق مقررات و رسوم اداری که در دستگاه سلطنت و دولت وجود داشت عمل می‌شد. با این حال پس از برقراری مشروطه و تذکراتی که در قانون اساسی و متمم آن راجع به عواید و مخارج عمومی و نیز تصویب آن از مجلس شورای ملی داده شده بود، در دوره دوم تقنینیه، قانون محاسبات عمومی ایران در تاریخ ۲۱ صفر ۱۳۲۹ قمری به تصویب رسید و سپس در تاریخ ۲۳ صفر ۱۳۲۹ (همان سال) قانون راجع به دیوان محاسبات مورد تصویب قرار گرفت.

این قانون تا ۱۰ اسفند ۱۳۱۲ شمسی دارای اعتبار بود. در این تاریخ قانون محاسبات عمومی جدید از تصویب مجلس نهم گذشت که بعضی از مقررات آن با قانون اول تفاوت داشت. این قانون از اول فروردین ۱۳۱۳ به اجرا در آمد، در تاریخ ۲۷ شهریور همان سال قانون اجازه اجرای مواد اصلاح قانون دیوان محاسبات و قانون محاسبات عمومی پس از تصویب کمیسیون قوانین مالیه به تصویب مجلس رسید. به موجب قانون یاد شده به وزیر مالیه اختیار داده شد که اگر در آتیه هر یک از مواد قانون محاسبات عمومی و قانون دیوان محاسبات را که در تاریخ ۲۴ دی ماه ۱۳۱۲ به تصویب کمیسیون مالیه مجلس به جای قوانین فعلی به موقع اجرا بگذارد و پس از یک سال دوره آزمایشی آنها را به مجلس شورای ملی پیشنهاد نماید و مادام که تکلیف آنها از طرف مجلس معین نشود به قوت خود باقی خواهند بود.

بدین ترتیب کمیسیون قوانین دارایی قانوناً اختیار پیدا کرد که اصلاحات پیشنهادی وزارت دارایی را در مواد قوانین

نامبرده مورد رسیدگی و تصویب قرار دهد و در عمل چند مرتبه وزرای دارایی مواد اصلاحی را تهیه کردند و به تصویب آن کمیسیون رسانیدند. مهمترین تغییری که در این قانون داده شد، گرفتن حق تسجیل از دیوان محاسبات است که بدین منظور اصلاحاتی در قانون محاسبات عمومی و قانون دیوان محاسبات به عمل آمد که در بحث سیر تاریخی قانون مربوط به دیوان محاسبات به اهم آن اصلاحات اشاره گردید. از وظایف مهم دیوان محاسبات از بدو تأسیس تا کنون تهیه و ارائه گزارش تفریغ بودجه به مجلس بوده است.

طبق اصل ۱۰۲ متمم قانون اساسی مصوب ۱۲۸۶ هجری شمسی دیوان محاسبات مأمور به معاینه و تفکیک محاسبه مختلفه کلیه ادارات دولتی بوده که می بایست اوراق سند خرج محاسبات را جمع آوری نموده و صورت کلیه محاسبات مملکتی را به انضمام ملاحظات خود تسلیم مجلس شورای ملی نماید.

بر اساس ماده ۴۲ قانون محاسبات عمومی مصوب ۱۳۱۲ که از ابتدای سال ۱۳۱۳ لازم الاجرا بود: « پس از انقضای هر دوره عمل، وزراء حساب سنه های گذشته وزارتخانه خود از منتهی تا آخر ماه پنجم سال بعد به طرز متحد الشکلی مطابق تقسیمات فصول و مواد بودجه به ترتیب تهیه و تنظیم نموده و برای ارسال به دیوان محاسبات به وزارت مالیه تسلیم می نمایند.» به موجب ماده ۴۳ قانون مذکور: « ... حساب مخارج سنه مالی شامل کلیه عملیاتی خواهد بود که در یک دوره عمل انجام شده و باید حاوی اطلاعات مفصله ذیل بوده باشد:

#### الف: اعتبارات مصوبه:

۱) اعتبارات بودجه

۲) اعتبارات فوق العاده و اضافی

#### ب: حقوق ثابت دولت که تعهد و یا حواله شده است:

۱) مخارج حقیقی که به موجب حواله تا آخر دوره عمل تأدیه شده است.

۲) بقیه مخارجی که به موجب بند (ب) ماده ۳۷ از محل اعتبار معوقه در سنه بعد پرداخته می شود.

ج- صرفه جویی قطعی سنه مالی طبق ماده ۴۴ قانون مذکور « وزارت مالیه علاوه بر صورت مخارج که به دستور مواد ۴۲ و ۴۳ تنظیم می نماید، صورت کل عایدات مملکتی را که اطلاعات مفصله ذیل را حاوی باشد، باید در آخر ماه ششم سال بعد تهیه نموده، برای دیوان محاسبات بفرستد.

الف- عایدات پیش بینی شده در بودجه مملکتی با تفکیک منابع.

ب- وجوهی که از بابت هر یک از منابع تا آخر دوره عمل وصول شده است.

ج- تفاوت اعم از اضافه و نقصان در ماده ۴۵ نیز وزارت مالیه مکلف گردیده است که در آخر هر دوره صورت محاسبات کل مالیه را تهیه نموده منتهی تا آخر ماه هفتم سال بعد به دیوان محاسبات بدهد. بر اساس ماده ۴۶ « تفریغ بودجه به وسیله تصویب لایحه قانونی که وزیر مالیه به مجلس پیشنهاد می کند به عمل می آید.» طبق ماده ۴۷ موقع پیشنهاد کردن لایحه قانونی تفریغ بودجه از روز ختم سنه مالی (آخر اسفند) منتهی تا دوازده ماه خواهد بود و بدین

ترتیب پنج ماه پس از ارسال صورت محاسبات مالیه به دیوان محاسبات باید این لایحه تنظیم و به مجلس فرستاده شود و لازم است که قبل از انقضای این مدت دیوان محاسبات به حسابها رسیدگی کرده و نظر خود را اعلام نماید. در ماده ۴۸ نسبت به محتویات لایحه تفریغ بودجه حکم شده که طی آن آمده است: « لایحه مزبور باید حاوی گزارش امور مالی دوره عمل گذشته و متضمن صورت ارقام قطعی تمام اعتبارات و عایدات وصولی و مخارج سنه مالی قبل بوده و نتیجه قطعی معاملات کل بودجه مصوب را به طور روشن نشان دهد.» به موجب ماده ۵۱ باید اطلاعات زیر هم ضمیمه لایحه تفریغ بودجه گردد:

۱( صورت حساب وزارتخانه ها

۲( موضوع محاسبات کل مالیه

۳( راپرت سالیانه دیوان محاسبات

قانون محاسبات عمومی در سال ۱۳۴۹ مورد تجدید نظر کلی قرار گرفت و بر اساس آن نحوه تهیه لایحه تفریغ بودجه به شرح زیر بوده است:

طبق ماده ۷۸ قانون محاسبات عمومی مصوب ۱۳۴۹ وزارت دارایی مکلف بود لایحه تفریغ بودجه هر سال مالی را منتهی تا پایان ماه نهم سال مالی بعد تهیه و به دیوان محاسبات ارسال دارد. دیوان محاسبات نیز مکلف بود ظرف سه ماه رسیدگی لازم را به عمل آورده و عین لایحه را با اظهار نظرهای خود درباره گردش امور مالی وزارتخانه ها و مؤسسات و شرکتهای دولتی به وزارت دارایی اعاده دهد. وزارت دارایی در نهایت مکلف شده بود که ظرف یک ماه لایحه تفریغ بودجه را به مجلس شورای ملی تقدیم کند. در ماده ۷۹ درباره ماهیت لایحه و گزارش توضیح داده شده بود. طبق این ماده « لایحه تفریغ بودجه باید همراه اظهار نظر دیوان محاسبات و حاوی گزارش لازم درباره امور مالی سال مورد عمل بودجه و متضمن صورت ارقام قطعی درآمدهای وصول شده و هزینه های انجام یافته باشد.

صورتهای ضمیمه لایحه مذکور باید با همان ترتیب و طبق تقسیمات و عناوین در آمد و سایر منابع تأمین اعتبار و اعتبارات مندرج در قانون بودجه سال مربوط تهیه شود و نیز صورت گردش نقدی خزانه را مشتمل بر اطلاعات زیر به همراه داشته باشد:

الف- صورتحساب دریافت های خزانه

۱) موجودی اول سال خزانه

۲) درآمدهای وصولی سال مورد عمل بودجه

۳) سایر منابع تأمین اعتبار

۴) واریز پیش پرداختها و علی الحسابهای سالهای قبل

ب- صورتحساب پرداخت های خزانه

۱) هزینه های سال مورد عمل بودجه

۲) پیش پرداختها و علی الحسابها

۳) پیش پرداختها و علی الحسابهای سالهای قبل که به هزینه قطعی منظور شده

۴) موجودی آخر سال

با وجود قوانین جامع و تاریخی که در خصوص تهیه و ارائه لایحه تفریغ بودجه وجود داشت، متأسفانه رژیم ستم شاهی چندان رغبتی به تهیه لایحه مزبور نداشت. بطوری که از سال ۱۳۳۶ تا ۱۳۵۱ که اوج دوران تهیه لایحه تفریغ بودجه بوده، تنها دوازده لایحه همراه با اظهار نظر دیوان محاسبات به مجلس سابق ارائه شده است. هر چند بحث تفریغ بودجه در جمهوری اسلامی ایران می بایست در بخش مربوط به جایگاه دیوان محاسبات در نظام جمهوری اسلامی مورد مطالعه قرار بگیرد، اما با توجه به ارتباط موضوع در همین قسمت خلاصه ای از بحث مزبور نیز عنوان می شود.

پس از پیروزی شکوهمند انقلاب اسلامی ایران، به منظور تسریع در تهیه تفریغ بودجه سالهای پس از انقلاب و رفع مشکلات اجرایی ناشی از جنگ تحمیلی و انقلاب اسلامی، قانونی با عنوان « قانون تفریغ بودجه سالهای پس از انقلاب » در تیر ماه ۱۳۶۵ از تصویب مجلس شورای اسلامی گذشت. به موجب این قانون وزارت امور اقتصادی و دارایی مکلف گردید: « صورتحساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور » را هر سال حداکثر تا پایان دی ماه سال بعد تنظیم کرده و پس از تأیید هیأت وزیران، جهت تهیه گزارش تفریغ بودجه که با بررسی حسابها و اسناد و تطبیق آنها با صورت حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور نسبت به تهیه تفریغ بودجه سالانه اقدام کرده و هر سال گزارش تفریغ بودجه سال قبل را به انضمام نظرات خود به مجلس شورای اسلامی تسلیم نموده و هر نوع تخلف از مقررات این قانون را رسیدگی و به هیأت های مستشاری ارجاع نماید. طبق ماده ۱۰۴ قانون محاسبات عمومی کشور مصوب ۰۱/۰۶/۱۳۶۶ نیز عیناً همین تکلیف بر عهده دیوان محاسبات کشور گذاشته شده است.

باید دانست که بر اساس ماده ۱۰۳ قانون اخیر وزارت امور اقتصادی و دارایی مکلف شده است، صورت حساب عملکرد هر سال مالی را حداکثر تا پایان آذر ماه سال بعد طبق تقسیمات و عناوین در آمد و سایر منابع تأمین اعتبار و اعتبارات مندرج در قانون بودجه سال مربوط تهیه و همراه با صورت گردش نقدی خزانه به طور همزمان یک نسخه به دیوان محاسبات کشور و یک نسخه به هیأت وزیران تسلیم نماید.

بنابراین تغییرات به عمل آمده، تفریغ بودجه دیگر همانند سابق از طریق لایحه به مجلس ارائه نمی گردد. بلکه صورت حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور که در حقیقت صورت مالی مربوط به عملکرد کل هیأت وزیران است، تهیه شده و به دیوان محاسبات کشور ارسال می شود. دیوان مزبور نیز که در طول سال بر اساس تبصره ۱ ماده ۹۵ قانون محاسبات عمومی کشور صورت حساب های ماهانه و نهایی وزارتخانه ها و مؤسسات دولتی را رسیدگی و حسابرسی نموده و گواهی حساب صادر کرده است، پس از مقایسه نتایج حاصل از رسیدگی و حسابرسی با صورت حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور، گزارش تفریغ بودجه را تهیه می کند. پس از تصویب قانون تفریغ بودجه سالهای پس از انقلاب و قانون محاسبات عمومی کشور مصوب ۰۱/۰۶/۱۳۶۶، صورت حساب عملکرد بودجه هر سال به دیوان محاسبات کشور ارسال می گردد و مجلس شورای اسلامی نیز گزارش تفریغ بودجه هر سال را استماع نموده است.

## اهداف و ساختار و تشکیلات دیوان محاسبات کشور

اهداف و ساختار و تشکیلات دیوان محاسبات کشور طبق قانون مصوب ۱۳۶۱ مجلس شورای اسلامی به شرح ذیل می باشد:

### اهداف

ماده (۱) هدف دیوان محاسبات کشور با توجه به اصول مندرج در قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران عبارت است از اعمال کنترل و نظارت مستمر مالی به منظور پاسداری از بیت المال از طریق:

الف: کنترل عملیات و فعالیتهای مالی کلیه وزارتخانه ها، مؤسسات، شرکتهای دولتی و سایر دستگاه هایی که به نحوی از انحاء از بودجه کل کشور استفاده می کنند.

ب: بررسی و حسابرسی وجوه مصرف شده و درآمدها و سایر منابع تأمین اعتبار در ارتباط با سیاست های مالی تعیین شده در بودجه مصوب با توجه به گزارش عملیاتی و محاسباتی مأخوذه از دستگاه های مربوطه.

ج: تهیه و تدوین گزارش حاوی نظرات در مورد لایحه تفریغ بودجه و ارائه آن به مجلس شورای اسلامی.

### وظایف و اختیارات

ماده (۲) حسابرسی یا رسیدگی کلیه حسابها درآمد و هزینه و سایر دریافت ها و پرداخت ها و نیز صورتهای مالی دستگاه ها از نظر مطابقت با قوانین و مقررات مالی و سایر قوانین مربوط و ضوابط لازم الاجراء.

تبصره: منظور از دستگاه ها در این قانون کلیه وزارتخانه ها، سازمان ها، مؤسسات، شرکت های دولتی و سایر واحدها که به نحوی از انحاء از بودجه کل کشور استفاده می نمایند و به طور کلی هر واحد اجرایی که بر طبق اصول ۴۴ و ۴۵ قانون اساسی مالکیت عمومی بر آنها مترتب بشود می باشد. واحدهایی که شمول مقررات عمومی در مورد آنها مستلزم ذکر نام است نیز مشمول این تعریف می باشند.

ماده (۳) بررسی وقوع عملیات مالی در دستگاه ها به منظور اطمینان از حصول و ارسال صحیح و به موقع درآمد و یا انجام هزینه و سایر دریافت ها و پرداخت ها.

ماده (۴) رسیدگی به موجودی حساب اموال و دارایی های دستگاه ها

ماده (۵) بررسی جهت اطمینان از برقراری روشها و دستورالعمل های مناسب مالی و کاربرد مؤثر آنها در جهت نیل به اهداف دستگاه های مورد رسیدگی.

ماده (۶) اعلام نظر در خصوص لزوم وجود مرجع کنترل کننده داخلی و یا عدم کفایت مرجع کنترل کننده موجود در دستگاه های مورد رسیدگی با توجه به گزارشات حسابرسی ها و رسیدگی های انجام شده جهت حفظ حقوق بیت المال.

ماده (۷) رسیدگی به حساب کسری ابواب جمعی و تخلفات مالی و هر گونه اختلاف حساب مأمورین ذیربط دولتی در اجرای قوانین و مقررات به ترتیب مقرر در این قانون.

ماده ۸) تجزیه و تحلیل لایحه تفریغ بودجه ارسالی از طرف قوه مجریه بر اساس نتایج حاصل از بررسی های، رسیدگی ها و یا حسابرسی های انجام شده و تهیه و ارائه گزارش حاوی نظرات به مجلس شورای اسلامی.

### سازمان و تشکیلات

ماده ۹) دیوان محاسبات کشور مستقیماً زیر نظر مجلس شورای اسلامی می باشد و در امور مالی و اداری استقلال داشته و اعتبار مورد نیاز آن با پیشنهاد دیوان مذکور پس از تأیید کمیسیون دیوان محاسبات و بودجه مجلس شورای اسلامی جداگانه در لایحه بودجه کل کشور منظور می شود. تشخیص، انجام تعهد و تسجیل هزینه های آن با رعایت قوانین و مقررات از وظایف رئیس دیوان محاسبات و یا کسانی است که از طرف وی مجاز به این امور بشوند.

ماده ۱۰) مقر دیوان محاسبات کشور پس از افتتاح هر دوره قانونگذاری به پیشنهاد/کمیسیون دیوان محاسبات و بودجه مجلس شورای اسلامی و تصویب نمایندگان ملت انتخاب می شود.

**تبصره:** برکناری رئیس دیوان محاسبات با پیشنهاد کمیسیون دیوان محاسبات و با تصویب اکثریت نمایندگان انجام می گیرد.

ماده ۱۱) رئیس دیوان محاسبات کشور پس از افتتاح هر دوره قانونگذاری به پیشنهاد کمیسیون دیوان محاسبات و بودجه مجلس شورای اسلامی و تصویب نمایندگان ملت انتخاب می شود.

ماده ۱۲) دیوان محاسبات کشور دارای ۴ هیأت مستشاری و یک دادسرا در تهران و ۴ هیأت مستشاری و دادیار مقیم در ۴ منطقه کشور می باشد. هر هیأت مرکب از سه مستشار است که یکی از آنها رئیس هیأت خواهد بود.

**تبصره:** هر منطقه شامل چند استان و مقر هر هیأت مستشاری در مرکز یکی از استانهای مربوط خواهد بود.

ماده ۱۳) دادسرای دیوان محاسبات کشور از یک دادستان و تعداد کافی دادیار و یک دفتر تشکیل می شود.

ماده ۱۴) دادستان دیوان محاسبات کشور پس از افتتاح هر دوره قانونگذاری به پیشنهاد کمیسیون دیوان محاسبات و بودجه مجلس شورای اسلامی و تصویب نمایندگان ملت انتخاب می شود، برکناری دادستان دیوان محاسبات به پیشنهاد کمیسیون دیوان محاسبات و با تصویب اکثریت نمایندگان مجلس خواهد بود.

ماده ۱۵) سایر اعضای تشکیلات دیوان محاسبات کشور عبارتند از:

الف - دو معاون

ب - تعداد مشاور لازم

ج - تعداد کافی حسابرس و ممیز حساب و کارشناس فنی

د - مستخدمین اداری.

ماده ۱۶) انتخاب هیأت های مستشاری از طریق زیر به عمل می آید: رئیس دیوان محاسبات کشور ظرف دو ماه پس از دریافت حکم اسامی ۴۰ نفر از میان افراد واجد شرایط در ماده ۱۷ را به کمیسیون دیوان محاسبات و بودجه مجلس شورای اسلامی پیشنهاد خواهد نمود. کمیسیون از بین افراد مذکور ۲۴ نفر را به عنوان اعضاء اصلی هیأت های

مستشاری و ۸ نفر را به عنوان عضو جانشین انتخاب و به رئیس دیوان محاسبات کشور معرفی خواهد کرد.

ماده (۱۷) مستشاران دیوان محاسبات کشور پس از افتتاح هر دوره قانونگذاری از بین کارکنان امین و متدین و متخصص در امور دیوان محاسبات و یا افراد دیگر واجد شرایط مذکور در این ماده انتخاب می شوند.

ماده (۱۸) رئیس و دادستان و اعضاء هیأت های مستشاری تا انتخاب و معرفی اعضاء جدید در هر دوره قانونگذاری به کار خود ادامه خواهند داد و انتخاب مجدد آنها بلامانع است.

ماده (۱۹) جلسات هیأت های مستشاری با حضور سه نفر رسمیت خواهد داشت و آراء صادره با اکثریت معتبر است. در مواردی که عده آنها کمتر از سه نفر باشد به درخواست هیأت از طرف رئیس دیوان محاسبات کشور کمبود از بین مستشاران سایر هیأتها انتخاب و در رسیدگی و اتخاذ تصمیم شرکت خواهند نمود.

ماده (۲۰) اعضاء جانشین موضوع ماده ۱۶ با انتخاب و از طرف رئیس دیوان محاسبات کشور در موارد ذیل به عضویت هیأت های مستشاری درخواست خواهند آمد:

در مورد فوت یا استعفا یا بازنشستگی یکی از اعضاء هیأت ها

در مواردی که هر یک از مستشاران به علتی برای مدتی بیش از ۴ ماه متوالی از انجام وظیفه بازماند.

**تبصره:** اعضاء جانشین قبل از این که به موجب این ماده به کار دعوت شوند وظایفی را که از طرف دستگاه های مربوط به آنها ارجاع می شود انجام خواهند داد.

ماده (۲۱) دادستان دیوان محاسبات کشور در حدود قوانین و مقررات مالی در حفظ حقوق بیت المال اقدام می نماید و در انجام وظایف خود می تواند به هر یک از دستگاه ها شخصاً مراجعه و یا این مأموریت را به یکی از دادیاران محول نماید.

ماده (۲۲) دیوان محاسبات کشور از لحاظ مقررات استخدامی تابع آیین نامه خاصی خواهد بود که از طرف دیوان مزبور تهیه و با رعایت اصل ۷۴ قانون اساسی به تصویب مجلس شورای اسلامی می رسد و تا تصویب آیین نامه فوق الذکر تابع قانون استخدام کشوری خواهد بود.

### **نحوه کار و رسیدگی در دیوان محاسبات کشور**

ماده (۲۳) موارد ارجاعی که در هیأت های مستشاری مورد رسیدگی و اعلام نظر قرار می گیرد علاوه بر موارد مذکور در این قانون عبارتند از:

الف: عدم ارائه صورتهای مالی، حساب درآمد و هزینه، دفاتر قانونی و صورتحساب کسری و یا اسناد و مدارک در موعد مقرر به دیوان محاسبات کشور.

ب: تعهد زائد بر اعتبار و یا عدم رعایت قوانین و مقررات مالی.

ج: عدم واریز به موقع درآمد و سایر منابع تأمین اعتبار منظور در بودجه عمومی به حساب مربوط و همچنین عدم واریز وجوهی که به عنوان سپرده یا وجه الضمان و یا وثیقه و یا نظائر آنها دریافت می گردد.

د: عدم پرداخت به موقع تعهدات دولت که موجب ضرر و زیان به بیت المال می گردد.

ه: سوء استفاده و غفلت و تسامح در حفظ اموال و اسناد و وجوه دولتی و یا هر خرج نادرست که باعث اتلاف یا تضییع بیت المال بشود.

و: پرونده های کسری ابواب جمعی مسئولین مربوط.

ز: ایجاد موانع و محظورات غیر قابل توجیه از ناحیه مسئولین ذیربط دستگاه ها در قبال ممیزین و یا حسابرسها و سایر کارشناسان دیوان محاسبات کشور در جهت انجام وظایف آنان.

ح: پرداخت و دریافتهایی که خلاف قوانین موجود به دستور کتبی مقامات مسئول صورت گیرد.

ط: تأیید و یا صدور رأی نسبت به گزارشات حسابرسان داخلی و خارجی شرکت ها و مؤسسات و سازمان های مربوطه.

**تبصره:** این هیأت ها در صورت احراز وقوع جرم و یا تخلف از ناحیه مسئول یا مسئولین ضمن اعلام رأی پرونده را جهت صدور حکم مقتضی به مراجع صالحه ارسال خواهند داشت.

ماده (۲۴) هر گاه ثابت شود که از ناحیه مسئولان بدون سوء نیت ضرری به بیت المال وارد شده است از طرف هیأت های مستشاری رأی به جبران آن طبق ماده ۲۸ این قانون صادر خواهد شد و در مورد تخلفاتی که ناشی از دستور رئیس جمهوری و نخست وزیر و وزراء بوده و اثر مالی داشته باشد علاوه بر جبران ضرر گزارش لازم حسب مورد جهت استحضار و اخذ تصمیم به مجلس داده خواهد شد.

ماده (۲۵) هر گاه دیوان محاسبات کشور ضمن انجام وظایف به یکی از جرایم عمومی برخورد نماید مکلف است موضوع را از طریق دادستان دیوان محاسبات کشور برای تعقیب به مراجع قضایی اعلام نماید. این امر مانع از ادامه رسیدگی مزبور در دیوان محاسبات کشور نخواهد بود.

ماده (۲۶) آراء دیوان محاسبات کشور را دادستان و یا نماینده او برای اجراء به دستگاه های مربوط ابلاغ و نسخه ای از آن را به وزارت امور اقتصادی و دارایی ارسال و در اجرای آنها مراقبت می نمایند. در صورتی که آراء مزبور بلااجرا بماند دادستان دیوان محاسبات کشور موظف است مراتب را به مجلس شورای اسلامی اعلام نماید.

ماده (۲۷) هیأت های مستشاری اسناد و مدارکی را که مورد تقاضای دادستان دیوان محاسبات کشور باشد در اختیار مشارالیه می گذارد.

ماده (۲۸) آراء هیأت های مستشاری ظرف بیست روز از تاریخ ابلاغ به محکوم علیه از طرف وی و دادستان قابل تجدید نظر است. مرجع تجدید نظر منحصرأً به موارد اعتراض رسیدگی و مبادرت به صدور حکم می نماید حکم صادره قطعی است. در صورتی که رأی صادره هیأت های مستشاری مستند به قبول محکوم علیه و دادستان باشد و یا حضوری بوده و ابلاغ نیز واقعی باشد با انقضای موعده مذکور این رأی قطعی و لازم الاجراء خواهد بود.

**تبصره ۱:** مرجع رسیدگی به تقاضای تجدید نظر محکمه صالحه است که تشکیل می شود از یک نفر حاکم شرع به انتخاب شورای عالی قضایی و دو نفر از مستشاران دیوان محاسبات به عنوان کارشناس و به انتخاب رئیس دیوان که در

پرونده مطروحه سابقه رأی نداشته باشند. محل تشکیل محکمه مذکور در تهران خواهد بود.

**تبصره ۲:** در مواردی که ابلاغ واقعی آراء هیأتها میسر نباشد و نیز در مورد آرای غیابی با انقضای موعد مقرر در ماده ۲۸ دادستان دیوان محاسبات مکلف است پرونده را به انضمام رأی صادره و با اظهار نظر به مرجع تجدید نظر مذکور در تبصره یک این ماده ارسال نماید. اعلام قطعیت با مرجع تجدید نظر مذکور در تبصره یک این ماده خواهد بود.

ماده (۲۹) تقاضای اعاده دادرسی در موارد زیر قبول می شود:

الف: در صورتی که در نوشتن ارقام یا در عملیات حسابداری اشتباهی شده باشد.

ب: در صورتی که ضمن رسیدگی به سایر حسابها ثابت شود که اقلامی به حساب نیامده و یا مکرر به حساب آمده است.

ج: هر گاه پس از صدور رأی و حکم اسنادی به دست آید که محرز شود اسناد مزبور در موقع رسیدگی موجود بوده لیکن به عللی در دسترس نبوده و یا مورد توجه هیأت قرار نگرفته باشد.

د: هر گاه رأی و حکم به استناد اسنادی صادر شده که مجعول بودن اسناد مزبور در مراجع دادگستری به حکم قطعی ثابت شده باشد.

**تبصره ۱:** تقاضای اعاده دادرسی در محکمه ای رسیدگی و مورد صدور حکم واقع می شود که حکم قبلی را صادر نموده است و منحصر به قسمت هایی از حساب است که مورد تقاضای اعاده دادرسی واقع شده است تقاضای اعاده دادرسی موجب توقف اجرای حکم نیست مگر پس از اخذ تأمین مقتضی.

**تبصره ۲:** محکمه مکلف است ظرف یک ماه نظر خود را مبنی بر قبول و یا رد تقاضای اعاده دادرسی اعلام نماید.

ماده (۳۰) تاریخ تشکیل و دستور جلسه رسیدگی هیأتهای دیوان محاسبات کشور و دادگاه مربوطه به دادستان و یا نماینده او و مسئول یا مسئولین امر ابلاغ می شود. حضور دادستان یا نماینده او در جلسات رسیدگی الزامی است لیکن عدم حضور مسئول یا مسئولین امر مانع رسیدگی و صدور رأی و حکم نخواهد بود و هیأت و دادگاه پس از استماع نظر دادستان یا نماینده او مبادرت به صدور رأی و حکم خواهد نمود.

ماده (۳۱) هر گاه یکی از هیأتهای مستشاری ضمن رسیدگی متوجه شود موردی که قبلاً رسیدگی و نسبت به آن رأی صادر گردیده است از موارد اعاده دادرسی است باید حسب مورد مراتب را کتباً به محکوم علیه یا دادستان اعلام کند.

ماده (۳۲) تصحیح و رفع ابهام آراء هیأتهای مستشاری و احکام دادگاه تجدید نظر با هیأتها و دادگاه صادر کننده رأی و حکم می باشد.

ماده (۳۳) مطالبات دولت ناشی از آراء و احکام قطعی صادره بر طبق مقررات اجرایی احکام مراجع قضایی خواهد بود.

ماده ۳۴) رسیدگی و صدور رأی از دیوان محاسبات کشور و همچنین احکام مرجع تجدید نظر مبنی بر جبران خسارت در مورد اشخاص مانع رسیدگی و محکومیت آنان به مجازاتهای اداری یا تعقیب کیفی در مراجع صالحه نخواهد بود.

ماده ۳۵) در مورد کسر ابواب جمعی مسئولین مالی دادسرای دیوان محاسبات کشور می توانند از مرجع تجدید نظر درخواست تأمین خواسته را بنمایند مرجع مربوط در صورتی که دلائل درخواست تأمین خواسته را کافی بداند قرار مقتضی صادر می نماید. قرار مذکور طبق مقررات اجرایی مربوط به احکام تأمین خواسته قابل اجرا می باشد.

ماده ۳۶) هیأت عمومی دیوان محاسبات کشور با حضور حداقل ۱۶ نفر اعضای اصلی هیأتهای مستشاری با دعوت و به ریاست رئیس دیوان محاسبات کشور برای رسیدگی به موارد زیر تشکیل می شود:

الف: ایجاد هماهنگی در انجام وظایف هیأتهای مستشاری.

ب: اظهار نظر در خصوص گزارش تفریح بودجه و گزارش نهایی.

ج: اظهار نظر در آیین نامه ها و روشهای اجرایی مربوط به نحوه کار دیوان محاسبات کشور.

د: سایر مواردی که رئیس دیوان محاسبات کشور تشکیل هیأت عمومی را لازم بداند.

**تبصره:** تصمیمات هیأت مذکور با رأی ۱۲ نفر از مستشاران حاضر در جلسه معتبر است تاریخ جلسات هیأت عمومی و دستور جلسه به دادستان دیوان محاسبات کشور اعلام می شود. دادستان دیوان محاسبات کشور می تواند در مذاکرات هیأت عمومی بدون داشتن حق رأی شرکت نماید.

ماده ۳۷) تخلفات اداری اعضای هیأت های مستشاری طبق دستور رئیس به وسیله دادستان دیوان محاسبات در هیأتی مرکب از سه نفر از رؤسای هیأت های مستشاری مورد رسیدگی قرار می گیرد. مرجع تجدید نظر در این مورد هیأت عمومی دیوان محاسبات کشور است.

ماده ۳۸) تخلفات اداری رئیس یا دادستان دیوان محاسبات کشور بنا به دستور رئیس مجلس و نظارت کمیسیون دیوان محاسبات و بودجه مجلس شورای اسلامی در هیأت عمومی که بدون حضور رئیس یا دادستان تشکیل می گردد بر اساس قوانین مربوط مورد رسیدگی و صدور رأی قرار می گیرد. مرجع تجدید نظر در این مورد دیوان عالی کشور خواهد بود.

ماده ۳۹) دستگاه ها مکلفند حساب های درآمد و هزینه، صورت های مالی، اسناد و مدارک مربوط را به نحوی که دیوان محاسبات کشور تعیین می نماید به دیوان مزبور تحویل نمایند. حسابرسی و رسیدگی آنها به تشخیص دیوان محاسبات کشور در ادارات دیوان یا محل خود آن دستگاه ها انجام می گیرد.

ماده ۴۰) تعیین نحوه حفظ و نگهداری و بایگانی صورت حسابهای مالی و اسناد و مدارک مربوط در دستگاه ها به عهده دیوان محاسبات کشور است.

## آشنایی با دیوان محاسبات کشور و قانون محاسبات عمومی

ماده (۴۱) دیوان محاسبات کشور علاوه بر موارد پیش بینی شده در این قانون موضوعات مرتبط با وظایف دیوان محاسبات را که از طرف مجلس شورای اسلامی حسب مورد به آن ارجاع می شود رسیدگی و اظهار نظر می نماید.

ماده (۴۲) دیوان محاسبات کشور برای انجام وظایف خود می تواند در تمامی امور مالی کشور تحقیق و تفحص نماید و در تمامی موارد مستقیماً مکاتبه برقرار نماید و تمام مقامات جمهوری اسلامی ایران و قوای سه گانه و سازمانها و ادارات تابعه و کلیه اشخاص و سازمان هایی که به نحوی از انحاء از بودجه کل کشور استفاده می نمایند مکلف به پاسخگویی مستقیم می باشند حتی در مواردی که از قانون محاسبات عمومی مستثنی شده باشند.

ماده (۴۳) دیوان محاسبات به حسابهای تا آخر سال ۱۳۵۹ به تفکیک قبل و بعد از انقلاب رسیدگی می نماید، نحوه رسیدگی به وسیله کمیسیونی مرکب از نمایندگان دیوان محاسبات کشور و وزارت امور اقتصادی و دارایی و با تصویب مجلس تعیین می گردد و متعاقباً لایحه تفریغ بودجه این حسابها از سوی وزارت امور اقتصادی و دارایی تهیه و به مجلس شورای اسلامی ارائه خواهد شد.

ماده (۴۴) آیین نامه های اجرایی این قانون و همچنین سازمان تفصیلی دیوان محاسبات کشور توسط دیوان مذکور تهیه و پس از تصویب مجلس شورای اسلامی قابل اجرا خواهد بود.

## فصل دوم : قانون محاسبات عمومی در ایران

### تاریخچه و سیر تطور

از زمان تصویب قانون محاسبات عمومی کشور در حدود صد سال می‌گذرد. از آن زمان تاکنون سه بار دیگر این قوانین دستخوش تغییرات گسترده شده است تا مطابق نیازهای زمان روزآمدسازی گردد.

اولین قانون محاسبات عمومی کشور در سال ۱۳۲۹ هجری قمری در دوره دوم قانونگذاری بعد از مشروطیت به تصویب رسید. این قانون مشتمل بر ۵۷ ماده بوده است. دومین قانون محاسبات عمومی که جایگزین گر دید قانون مصوب ۱۳۱۲ هجری شمسی است. این قانون مشتمل بر ۵۳ ماده بوده و در چهار قسمت ارائه گردید. سومین قانون محاسبات عمومی که حاوی ۹۸ ماده، ۲۷ تبصره و مشتمل بر ۵ فصل بوده است در سال ۱۳۴۹ هجری به تصویب مجلس شورای ملی رسید. در نهایت چهارمین قانون محاسبات عمومی کشور مشتمل بر ۱۴۰ تبصره در ۶ فصل در مورخ ۰۱/۰۶/۱۳۶۶ هجری شمسی به تصویب مجلس شورای اسلامی رسیده و جایگزین قوانین قبلی شده است. (شیخ ودودی، ۱۳۸۲)

البته شاکله قانون محاسبات عمومی در این چهار مرحله با تغییر اساسی مواجه نبوده و حتی برخی از مواد با اندکی تغییر به تصویب رسیده است. برای نمونه ماده اول این قانون در هر چهار بار به تعریف بودجه پرداخته است و البته هر بار نسبت به گذشته تعریف کامل تری از بودجه دولت را ارائه داده است. امروز وجود این همه قانون و مقررات از یک طرف و از طرف دیگر مبهم بودن بسیاری از مواد قانونی، سبب شده است که تفسیر و برداشت‌های شخصی نقش پررنگی را در این حوزه از آن خود کند و حدود و ثغور جواز دستگاه‌های اجرایی را در مصرف اعتبارات دولتی با ابهام و بعضاً اشکال مواجه سازد. مجموعه این عوامل لزوم تغییر در قانون محاسبات عمومی کشور را اجتناب ناپذیر نموده است. (بختیاران، ۱۳۸۷)

در این جزوه در ابتدا مروری بر نخستین قانون محاسبات عمومی کشور صورت می‌گیرد. سپس سیر تحولات قانون محاسبات عمومی کشور طی سالیان بعدی ارائه می‌گردد. در نهایت لزوم تهیه و تصویب قانون جامع محاسبات عمومی مطرح می‌شود.

## اولین قانون محاسبات عمومی کشور

پس از دوره دوم قانونگذاری بعد از انقلاب مشروطه برای نخستین بار مجموعه قوانین حاکم بر مسائل مالی کشور تحت عنوان قانون محاسبات عمومی کشور گردآوری و تدوین گردید. این مجموعه قوانین که از مدتی پیشتر به صورت پراکنده عنوان گردیده بود سرانجام در بیست و یک صفر سال ۱۳۲۹ هجری قمری برابر با سوم اسفند ماه سال ۱۲۸۹ هجری شمسی در مجلس شورای ملی به تصویب رسید. (سیف، ۱۳۸۶)

این قانون شامل ۵۷ ماده بوده است. نخستین ماده این قانون به تعریف بودجه می پردازد. در این قانون بودجه به صورت زیر تعریف شده است: « بودجه دولت سندی است که معاملات دخل و خرج مملکتی برای مدت معینی در آن پیش بینی و تصویب شده باشد. مدت مزبوره را سنه مالیه می گویند و عبارت است از یک سال شمسی.» نکته جالب توجه این است که تعریف بودجه به عنوان ماده یک قانون محاسبات عمومی به صورت سنتی در اصلاحات بعدی مربوط به قانون محاسبات عمومی حفظ شده است و تنها به لحاظ محتوایی کمی تغییر کرده است. این روند در مورد سایر مواد قانون محاسبات عمومی در مراحل بعدی اصلاح و تدوین آن حفظ شده است. (محمودی، ۱۳۸۶)

جهت آنکه مقایسه قوانین محاسبات عمومی کشور طی ادوار گذشته مقدور گردد در ادامه به عناوینی که هر یک از قوانین چهارگانه مورد بحث در قالب آنها سازماندهی شده اند اشاره می شود. مواد ۷، ۸ و ۹ این قانون تحت عنوان تهیه بودجه بیان شده است. ماده ۱۰ مربوط به تصویب بودجه است. مواد ۱۱ و ۱۲ نیز تحت عنوان بودجه عایدات آورده شده است. مواد ۱۳ الی ۲۹ این قانون به بودجه مخارج مربوط می شود. عنوان بعدی تشخیص و حواله مخارج است که از ماده ۳۰ الی ۳۷ به آن اختصاص یافته است. مواد ۳۸، ۳۹ و ۴۰ به تأدیه مخارج اختصاص دارد. در ماده ۴۱ محاسبات وزرا مطرح گردیده است. مبحث حساب مخارج در مواد ۴۲ و ۴۳ بیان شده است. محاسبات کل مالیه نیز در مواد ۴۵ الی ۴۷ تعریف شده است. مواد ۴۸ تا ۵۱ به رسیدگی و تفتیش اداری حسابهای وزارتخانهها اختصاص یافته است. مبحث چالش برانگیز تفریغ بودجه نیز در مواد ۵۲ الی ۵۵ بیان شده است. در ماده ۵۶ بحث تعیین عایدات مطرح شده و در نهایت ماده ۵۷ به تعیین مخارج اختصاص یافته است.

## تغییرات بعدی در قانون محاسبات عمومی

همانطور که عنوان شد پس از انقلاب مشروطه اولین قانون محاسبات عمومی کشور به تصویب رسید. از آنجا که این اولین تجربه کشور در وضع چنین مجموعه قوانینی بوده است وجود ایراد و ابهام در آن اجتناب ناپذیر به نظر می رسد. با این وجود بیست و سه سال طول کشید تا قانون محاسبات عمومی کشور به طور کلی مورد تجدید نظر قرار گیرد و دومین قانون محاسبات عمومی کشور به سال ۱۳۱۲ جایگزین آن گردید.

ارائه گردید. سومین قانون محاسبات عمومی که حاوی ۹۸ ماده، ۲۷ تبصره و مشتمل بر ۵ فصل بوده است در سال ۱۳۴۹ به تصویب مجلس شورای ملی رسید. در نهایت چهارمین قانون محاسبات عمومی کشور مشتمل بر ۱۴۰ تبصره در ۶ فصل در مورخ ۱/۶/۱۳۶۶ هجری شمسی به تصویب مجلس شورای اسلامی رسیده و جایگزین قوانین قبلی شده است.

قانون محاسبات عمومی کنونی که مصوب ۱۳۶۶ می باشد پس از انقلاب و به تبع تغییرات پیش آمده و

الزامات جدید دستخوش تغییراتی گردیده است. در تدوین قانون محاسبات کنونی کوشش شد تا قوانین مالی و محاسباتی کشور مطابق با موازین جدید کشور تدوین شود با این وجود شاکله قوانین تفاوت چندانی با ادوار قبلی نداشته است. به همین علت طی سالیان بعد و به موازات الزامات جدید اصلاحیات زیادی برای آن ارائه شده است.

برای نمونه قانون اصلاح مواد ۶۳ و ۶۴ قانون محاسبات عمومی کشور ۳ در ۱۵ اسفند ۱۳۷۹ به تصویب رسید. براساس این اصلاحیه مهلت های مذکور در مواد ۶۳ و ۶۴ قانون محاسبات عمومی کشور مصوب ۱/۰۶/۱۳۶۶ برای تعهد و پرداخت هزینه های جاری و عمرانی (سرمایه گذاری ثابت) اعم از اینکه از محل اعتبارات عمومی و یا اختصاصی تامین شده و تا پایان سال مالی توسط خزانه داری کل در اختیار ذیحسابی دستگاه های ذی ربط قرار گرفته باشند به ترتیب برای هزینه های جاری پایان فروردین ماه و هزینه های عمرانی پایان تیرماه سال بعد اصلاح می گردد. مانده وجوه مصرف نشده تا تاریخ های مذکور پس از انقضای مهلت ظرف ده روز به خزانه واریز میگردند. کلیه قوانین و مقررات عام و خاص مغایر از تاریخ لازم الاجرا شدن این قانون لغو می گردند. این ماده واحده دارای ۳ تبصره می باشد.

قانون شمول ماده ۶۶ قانون محاسبات عمومی کشور به مجمع تشخیص مصلحت نظام و مقررات مالی آن مشتمل بر نه ماده و چهار تبصره در جلسه علنی روز سه شنبه مورخ پنجم اسفندماه ۱۳۷۶ به تصویب مجلس شورای اسلامی رسید. این قانون در بیست و دوم فروردین ۱۳۷۷ به تأیید مجمع تشخیص مصلحت نظام رسیده است. (دستورالعمل اجرائی مربوط به دیون بلامحل در اجرای مواد ۸ و ۵۸ قانون محاسبات عمومی کشور در تاریخ ۲۱/۰۴/۱۳۶۷ به تصویب رسید. آئین نامه اجرائی ماده ۳۶ قانون محاسبات عمومی کشور در ۲۸ دیماه ۱۳۶۷ تغییر نمود. آئین نامه موقت سپرده در اجرای ماده ۴۲ قانون محاسبات عمومی کشور در ۰۶/۰۷/۱۳۶۶ تغییر نمود. آئین نامه تمرکز وجوه درآمد و سپرده موضوع ماده ۴۳ قانون محاسبات عمومی کشور در ۲۶/۰۸/۱۳۶۶ اصلاح گردید. دستورالعمل اجرائی آئین نامه تمرکز وجوه درآمد و سپرده موضوع ماده ۴۳ قانون محاسبات عمومی کشور نیز پس از آن دستخوش تغییر شد. آئین نامه اجرائی موضوع تبصره ۳ ماده ۴۶ قانون محاسبات عمومی کشور ۲۸/۰۴/۱۳۶۸ اصلاح گردید.

این تغییرات در طی سالیان بعدی همچنان صورت گرفته است. دستورالعمل هزینه های مستمر و شرایط آن موضوع تبصره ماده ۵۱ قانون محاسبات عمومی کشور، آئین نامه نحوه واگذاری و میزان و موارد استفاده از انواع تنخواه گردان های موضوع ماده ۵۴ قانون محاسبات عمومی کشور، آئین نامه پیش پرداخت و علی الحساب موضوع ماده ۶۱ قانون محاسبات عمومی کشور، آئین نامه افتتاح اعتبار اسنادی موضوع ماده ۶۲ قانون محاسبات عمومی کشور، آئین نامه مالی و معاملاتی مربوط به اعتبارات جاری موسسات و نهادهای عمومی غیردولتی و... طی سالیان بعدی تغییر کرده اند.

### **لزوم تغییرات بنیادین در قانون محاسبات عمومی**

با توجه به مشکلات و نارسایی های قانون محاسبات عمومی کشور مصوب سال ۱۳۶۶، هیأت محترم وزیران مقرر نمود وزارت امور اقتصادی و دارایی با همکاری سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور طرح جامع اصلاح قانون محاسبات عمومی را تهیه و به هیأت دولت تقدیم نماید. در این راستا وزارت امور اقتصادی و دارایی از کلیه وزارتخانه ها،

سازمان ها، شرکت ها و ... درخواست نمود تا استراتژی ها و راهبردهایی که می تواند متناسب با تحولات اقتصادی، اجتماعی کشور راهگشای هر چه سریعتر، صحیحتر و کاملتر عملیات دولت باشد به همراه هرگونه پیشنهاد اصلاحی دیگر برای تدوین طرح جامع اصلاح قانون محاسبات عمومی کشور ارائه نمایند.

اگرچه در حدود یک قرن از تصویب قانون محاسبات عمومی کشور می گذرد و در چهار مرحله تغییر نموده است شاکله قانون محاسبات عمومی در این چهار مرحله با تغییر اساسی مواجه نبوده و حتی برخی از مواد با اندکی تغییر به تصویب رسیده است. برای نمونه ماده اول این قانون در هر چهار بار به تعریف بودجه پرداخته است و البته هر بار نسبت به گذشته تعریف کامل تری از بودجه دولت را ارائه داده است.

این ماده در قانون محاسبات چهار گانه به این ترتیب تصویب شده است:

ماده ۱ - بودجه دولت سندی است که معاملات دخل و خرج مملکتی برای مدت معینی در آن پیش بینی و تصویب شده باشد. مدت مزبوره را سنه مالی می گویند و عبارت است از یک سال شمسی. (مصوب ۱۲۸۹)

ماده ۱ - بودجه لایحه پیش بینی کلیه عواید و مخارج مملکتی است برای مدت یک سال شمسی (سنه مالی) که به تصویب مجلس شورای ملی رسیده باشد. (مصوب ۱۳۱۲)

ماده ۱ - بودجه کل کشور برنامه مالی دولت است که برای یک سال مالی تهیه و حاوی پیش بینی درآمدها و سایر منابع تامین اعتبار و برآورد هزینه ها برای انجام عملیاتی که منجر به وصول به هدف های دولت می شود، بوده و از سه قسمت تشکیل می شود. (مصوب ۱۳۴۹)

ماده ۱ - بودجه کل کشور برنامه مالی دولت است که برای یک سال مالی تهیه و حاوی پیش بینی درآمدها و سایر منابع تامین اعتبار و برآورد هزینه ها برای انجام عملیاتی که منجر به نیل سیاست ها و هدف های قانونی می شود، بوده و از سه قسمت به شرح زیر تشکیل می شود :

۱. بودجه عمومی دولت که شامل اجزای زیر است:

الف) پیش بینی دریافت ها و منابع تامین اعتبار که به طور مستقیم یا غیرمستقیم در سال مالی قانون بودجه به وسیله دستگاه ها از طریق حساب های خزانه داری کل اخذ می شود.

ب) پیش بینی پرداخت هایی که از محل درآمدهای عمومی یا اختصاصی برای اعتبارات جاری عمرانی و اختصاصی دستگاه های اجرایی می تواند در سال مالی مربوط انجام شود.

۲. بودجه شرکت های دولتی و بانک ها شامل پیش بینی درآمدها و سایر منابع تامین اعتبار.

۳. بودجه موسساتی که تحت عنوانی غیر از عناوین فوق در بودجه کل کشور منظور می شود. (مصوب ۱۳۶۶)

بسیاری از مواد دیگر این قانون هم به همین ترتیب و با تعدیل یا تکمیلی بر موضوع قبلی به تصویب رسیده است. اما توسعه بیش از پیش حجم دولت و رشد روز افزون بودجه آن، مصرف اعتبارات دولتی را با الزامات و قیودی مواجه ساخته است که قانون محاسبات ۱۳۶۶ جوابگوی آن نیست. به همین دلیل هم هر از چند سالی در کنار ماده

واحد‌ها و قوانین اصلاحی که موادی از قانون مذکور را اصلاح کرده است، چند قانون حجیم نیز به تصویب مجلس رسیده است. « قانون وصول برخی از درآمدهای دولت و مصرف آن در موارد معین » مصوب ۱۳۷۳ با ۹۳ ماده، « قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت » مصوب ۱۳۸۰ با ۱۱۴ ماده و « قانون الحاق موادی به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت » مصوب ۱۳۸۴ با ۶۹ ماده و تعداد قابل توجهی قوانین اصلاحی در خصوص مواد این سه قانون و بیش از آن تعداد بسیار بیشتری آیین‌نامه اجرایی مصوب هیات وزیران در ارتباط با این سه قانون و قوانین مشابه، نشانگر آن است که نیاز بخش عمومی به یک قانون جامع و مانع در خصوص امور مالی و محاسباتی بیش از پیش وجود دارد.

امروزه وجود این همه قانون و مقررات از یک طرف و از طرف دیگر مبهم بودن بسیاری از مواد قانونی، سبب شده است که تفسیر و برداشت‌های شخصی نقش پررنگی را در این حوزه از آن خود کند و حدود و ثغور جواز دستگاه‌های اجرایی را در مصرف اعتبارات دولتی با ابهام و بعضاً اشکال مواجه سازد. به عنوان نمونه ماده ۳۱ قانون محاسبات عمومی که به تعریف و جایگاه « ذی‌حساب » در دستگاه‌های اجرایی پرداخته است با وجود آنکه مسئولیتی جدی را بر دوش شخص ذی‌حساب گذاشته، فاقد ساز و کار اجرایی لازم برای اجرای خواسته قانون‌گذار بوده است. در این ماده قانونی می‌خوانیم: « ذی‌حساب ماموری است که به موجب حکم وزارت امور اقتصادی و دارایی از بین مستخدمین رسمی واجد صلاحیت به منظور اعمال نظارت و تامین هماهنگی لازم در اجرای مقررات مالی و محاسباتی در وزارتخانه‌ها و موسسات و شرکت‌های دولتی و دستگاه‌های اجرایی محلی و موسسات و نهادهای عمومی غیر دولتی به این سمت منصوب می‌شود و انجام سایر وظایف مشروحه زیر را به عهده خواهد داشت :

۱- نظارت بر امور مالی و محاسباتی و نگاهداری و تنظیم حساب‌ها بر طبق قانون و ضوابط و مقررات مربوط و صحت و سلامت آنها

۲- نظارت بر حفظ اسناد و دفاتر مالی

۳- نگاهداری و تحویل و تحول وجوه و نقدینه و سپرده‌ها و اوراق بهادار

۴- نگاهداری حساب و اموال دولتی نظارت بر اموال مذکور

این حجم از وظایف در کنار مسئولیت تامین اعتبار و تطبیق پرداخت باقوانین و مقررات که طی ماده ۵۳ همین قانون بر عهده ذی‌حساب گذاشته شده است، مسئولیتی است که در قالبی تشکیلاتی و سازمانی و با وجود اختیارات و نیروی انسانی کافی که در اختیار ذی‌حساب قرار می‌گیرد، محقق می‌شود؛ در حالی که در عمل نه تنها این قانون بلکه سایر قوانین و مقررات عمومی هم به طور جامع و مانع در صدد تعریف ساز و کار اجرای مواد اشاره شده بر نیامده‌اند و ضمن اینکه در عموم دستگاه‌های اجرایی تشکیلات سازمانی با عنوان ذی‌حسابی تعریف نشده است، جایگاه ذی‌حساب هم آن‌گونه که شایسته و بایسته است در دستگاه‌های اجرایی تعریف نشده و بعضاً مدیران دستگاه‌ها بی‌تمایل نیستند که نقش ذی‌حساب را به درخواست کننده وجه از خزانه و امضا کننده اسناد مالی تقلیل دهند.

## فصل سوم: انواع نظارت و جایگاه دیوان محاسبات کشور

نظارت عموماً به دو نوع داخلی و خارجی تقسیم می‌گردد.

نظارت داخلی، روشهای هماهنگ شده‌ای است که مدیریت بر ای افزایش کارایی عملیات و پیروی از خط مشی‌های تجویز شده اعمال می‌نماید. همچنین حسابرسی داخلی به عنوان کارمندی تعریف شده است که مسئولیت حسابرسی تمام یا بخشی از حسابها و یا عملیات یک سازمان یا شرکتهای وابسته را به عهده دارد. از طرف دیگر نظارت ممکن است توسط مراجعی خارج از واحد سازمانی صورت گیرد. بدین ترتیب حسابسان مستقل که افرادی خارج از سازمان مورد حسابرسی می‌باشند وارد عمل می‌شوند. در نظام جمهوری اسلامی ایران ذیحسابان و سازمان حسابرسی دو ارگان هستند که به عنوان ناظران داخلی عمل می‌نمایند. طبق ماده ۳۱ قانون محاسبات عمومی کشور «ذیحساب مأموری است که به موجب حکم وزارت امور اقتصادی و دارایی از بین مستخدمین رسمی واجد صلاحیت به منظور اعمال نظارت و تأمین هماهنگی لازم در اجرای مقررات مالی و محاسباتی در وزارتخانه‌ها و مؤسسات و شرکتهای دولتی و دستگاه‌های اجرایی محلی و مؤسسات و نهادهای عمومی غیر دولتی به این سمت منصوب می‌شود و انجام سایر وظایف مشروحه زیر را نیز بر عهده خواهد داشت:

(۱) نظارت بر امور مالی و محاسباتی و نگهداری و تنظیم حسابها بر طبق قانون و ضوابط و مقررات مربوط و صحت و سلامت آنها

(۲) نظارت بر حفظ اسناد و دفاتر مالی

(۳) نگاهداری و تحویل و تحول وجوه نقدینه‌ها و سپرده‌ها و اوراق بهادار

(۴) نگاهداری حساب اموال دولتی و نظارت بر اموال مذکور.

هم‌چنین بر اساس قسمتی از ماده ۵۳ قانون محاسبات عمومی کشور، مسئولیت تأمین اعتبار و تطبیق پرداخت با قوانین و مقررات به عهده ذیحساب می‌باشد. بنابراین در دروه هیأت اجرایی کشور فردی به نام ذیحساب از قوه مجریه (با حکم وزارت امور اقتصادی و دارایی) مسئولیت دارد تا علاوه بر نظارت بر امور مالی و محاسباتی و حفظ اسناد و نگاهداری و تحویل و تول وجوه و حساب اموال، نسبت به تأمین اعتبار (طبق ماده ۱۸ قانون محاسبات عمومی کشور، تأمین اعتبار عبارت است از اختصاص دادن تمام یا قسمتی از اعتبار مصوب برای هزینه معین) اقدام نماید. مهمترین وظیفه ذیحساب که در حقیقت بعد نظارتی مسئولیت وی است تطبیق دادن پرداختها با قوانین و مقررات است. در اینجا مشخص می‌گردد که قوه مجریه از درون خود ناظری را معین نموده تا کنترل نماید که هیچ پرداختی از قوانین و مقررات عدول نکند، لکن از آنجا که ناظر نمی‌تواند در امور اجرایی دخالت نماید و تنها می‌تواند موضوع را به مسؤولین ذیربط گزارش کند، در ماده ۹۱ قانون محاسبات عمومی کشور آمده است: «در صورتی که ذیحساب انجام خرجی را بر خلاف قانون و مقررات تشخیص دهد، مراتب را با ذکر مستند قانونی مربوط، کتباً به مقام صادر کننده دستور خرج اعلام می‌کند. مقام صادر کننده دستور پس از وصول گزارش ذیحساب چنانچه دستور خود را منطبق با قوانین و مقررات تشخیص داده و مسئولیت قانونی بو دن دستور خود را کتباً با ذکر مستند قانونی به عهده بگیرد و

مراتب را به ذیحساب اعلام نماید، ذیحساب مکلف است وجه سند هزینه مربوط را پس از ضمیمه نمودن دستور کتبی متضمن قبول مسئولیت مذکور پرداخت و مراتب را با ذکر مستندات قانونی مربوط به وزارت امور اقتصادی و دارایی و رو نوشت آن را جهت اطلاع به دیوان محاسبات کشور گزارش نماید. وزارت امور اقتصادی و دارایی در صورتی که مورد را خلاف تشخیص داد مراتب را برای اقدامات قانونی لازم به دیوان محاسبات کشور اعلام خواهد داشت». ملاحظه می شود که به دلیل درونی بودن نظارت، اولاً، از هزینه خلاف قانون توسط ذیحساب جلوگیری نمی شود، بلکه فقط گزارش تهیه و دلایل و مدارک جمع آوری و مستندات قانونی اعلام می گردد و ثانیاً، موضوع به قوه مجریه (وزارت امور اقتصادی و دارایی) گزارش می شود. با عنایت به وظایف و اختیارات ذیحساب، مشخص است که وی کارمندی است از داخل قوه مجریه که نقش نظارتی داشته و نمی تواند امور اجرایی را متوقف کرده و به سایر مراجع (قوای مقننه و قضائیه) در اجرای وظایف خود گزارش نماید. از طرف دیگر در تاریخ ۰۵/۱۰/۱۳۶۲ قانون تشکیل سازمان حسابرسی به تصویب مجلس شورای اسلامی رسید، در تبصره ۲ ماده واحده مزبور، وظایف سازمان حسابرسی به قرار زیر تعیین شده است:

۱- « انجام وظایف بازرسی قانونی و امور حسابرسی سالانه مؤسسات و شرکتهای دولتی و بانکها و سایر دستگاه های عمومی و سازمانهای وابسته به دستگاه های مذکور مانند بنیاد مستضعفان، بنیاد شهید و شرکتهای و مؤسسات تحت پوشش دولت که طبق اساسنامه و مقررات داخلی مربوط به خود ملزم به حسابرسی می باشند. وظیفه مزبور در انحصار سازمان حسابرسی است.

۲- ارائه خدمات مالی به وزارتخانه ها، مؤسسات و شرکتهای دولتی و سایر دستگاه های عمومی و سازمانهای وابسته به دستگاه های مذکور در صورت درخواست آنها.

۳- تربیت و آموزش افراد متعهد جهت تأمین کادر متخصص مورد نیاز.

۴- تدوین اصول و ضوابط فنی قابل قبول حسابداری و حسابرسی.»

اساسنامه سازمان حسابرسی در تاریخ ۱۷/۰۶/۱۳۶۶ به تصویب مجلس شورای اسلامی رسیده است که طبق ماده ۶ آن « موضوع سازمان عبارت است از تأمین نیازهای اساسی دولت در زمینه حسابرسی و ارائه خدمات مالی لازم به بخشهای دولتی و تحت نظارت دولت و تدوین و تعمیم اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی منطبق با موازین اسلامی و تحقیق و تتبع در روشهای علمی و عملی به منظور اعتلای دانش تخصصی منطبق با نیازهای کشور» وظایف و اختیارات سازمان در ماده ۷ اساسنامه بدین ذکر شده است:

الف- انجام وظایف بازرسی قانونی و امور حسابرسی کلیه دستگاه های که بر طبق اصول ۴۴ و ۴۵ قانون اساسی که مالکیت عمومی بر آنها مترتب می باشد از قبیل بانکها، مؤسسات و شرکتهای بیمه و همچنین شرکتهای دولتی و مؤسسات و سازمانهای انتفاعی دولتی، مراکز تهیه و توزیع وابسته به وزارت بازرگانی، بنیاد مستضعفان و بنیاد شهید و سایر نهادهای انقلاب اسلامی و مؤسسات و شرکتهای تحت پوشش آنها و شرکتهای و کارخانه ها و مؤسساتی که صرف نظر از چگونگی مالکیت سرمایه آنها به موجب قوانین و مقررات مربوط توسط مدیریت منتخب دولت و یا تحت پوشش دستگاه های اجرایی اداره می شوند و سایر دستگاه های عمومی که طبق اساسنامه و مقررات مورد عمل مکلف به

تعیین بازرسی قانونی و انجام حسابرسی می باشند.

ب- انجام وظایف بازرسی قانونی و امور حسابرسی شرکتها، مؤسسات و دستگاه هایی که در مجموع بیش از ۵۰٪ سرمایه آنها به طور مستقیم یا غیر مستقیم متعلق به دستگاه های موضوع بند الف فوق می باشد.

تبصره: انجام وظایف بازرسی قانونی و امور حسابرسی توسط سازمان در شرکتها و مؤسسات موضوع این بند که قسمتی از سهام آنها متعلق به بخش غیر دولتی ( تعاونی - خصوصی) می باشد، موکول به تصویب مجمع عمومی صاحبان سهام است و چنانچه در اساسنامه، اختیار تعیین بازرسی قانونی و امور حسابرسی از جمله وظایف مجمع عمومی نباشد، طبق اساسنامه عمل خواهد شد و در هر صورت نمایندگان صاحب سهام دولت و همچنین نمایندگان صاحب سهام شرکتهای دولتی و سایر دستگاه های مذکور در بند الف این ماده موظفند رأی به انتخاب سازمان بدهند.

ج - حسابرسی طرحهای عمرانی (سرمایه گذاری ثابت) مورد اجرا در دستگاه های موضوع بندهای الف و ب این ماده. د - انجام حسابرسی و خدمات مالی موردی ارجاعی توسط وزیر امور اقتصادی و دارایی در حدود امکانات سازمان.

ه - ارائه خدمات و مشاوره مالی به وزارتخانه ها و مؤسسات دولتی و دستگاه های مذکور در بندهای الف و ب فوق، در صورت نیاز و در خواست دستگاه های مزبور و در چارچوب امکانات و برنامه های سازمان.

و - تربیت و آموزش و جذب افراد متعهد جهت تأمین کار در متخصص مورد نیاز به منظور خودکفایی از طریق ایجاد مؤسسه آموزشی و همچنین تنظیم و اجرای برنامه های مداوم آموزشی به منظور ارتقای سطح دانش شاغلین در سازمان و همکاری با سازمانهای دولتی، دانشگاه ها، مراکز آموزشی و سایر سازمانها در زمینه آموزشی و آماده سازی نیروی انسانی مورد نیاز برای امور حسابرسی و حسابداری.

ز - مرجع تخصصی و رسمی تدوین اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی در سطح کشور این سازمان می باشد. گزارشهای حسابرسی و صورتهای مالی که در تنظیم آنها اصول و ضوابط تعیین شده از طرف سازمان رعایت نشده باشد در هیچ یک از مراجع دولتی قابل استفاده نخواهد بود.

ح- تدوین موازین اخلاقی و رفتار حرفه ای حسابرسان سازمان بر اساس اصول و موازین اسلامی.

ط- انجام تحقیقات و مطالعات لازم به منظور کسب آخرین اطلاعات در زمینه حسابداری و حسابرسی و سایر رشته های مربوط و نشر و اشاعه نتیجه حاصل به منظور افزایش مستمر سطح دانش تخصصی حسابداری و حسابرسی.»

با توجه به وظایف فوق مشخص است که این سازمان نیز در نهایت وظیفه ای به جز آنکه گزارشی تهیه و به مجامع عمومی شرکتها و مؤسسات موضوع قانون و اساسنامه ارائه دهد ندارد، مجامع عمومی شرکتها و مؤسسات یاد شده از قوه مجریه هستند که تعدی از وزرا در آن عضویت دارند. مجلس شورای اسلامی که از ارکان مهم نظام و محور حاکمیت ملت است، باید نسبت به چگونگی هزینه بودجه نظارت کامل داشته باشد: به طوری که هیچ هزینه ای از اعتبارات مصوب تجاوز نکند و هر وجهی در محل خود به مصرف برسد.

با توجه به اینکه ذیحسابی ها و سازمان حسابرسی ناظر داخلی و درون دستگاهی هستند و گزارشی به مجلس

شورای اسلامی نمی دهند، این وظیفه مهم به عهد دیوان محاسبات کشور است که تخطی دستگاه ها را به مجلس شورای اسلامی گزارش کند تا مجلس اطمینان حاصل نماید که دستگاه های اجرایی بر اساس ضوابط و خط مشی ها و قوانین تعیین شده عمل نموده و کشور را به جانب اهداف مطلوب سوق می دهند. به طور مسلم چنین اطمینانی از طریق حسابرسی و رسیدگی حاصل می شود. در این زمینه، دیوان محاسبات کشور که زیر نظر مستقیم مجلس شورای اسلامی است به طور کاملاً مستقل نسبت به حسابرسی، بررسی و رسیدگی حسابهای دریافت و پرداخت، درآمد و هزینه و صورتهای مالی کلیه وزارتخانه ها، مؤسسات دولتی، شرکتهای دولتی، واحدهایی که به نحوی از انحاء از بودجه کل کشور استفاده می نمایند و یا طبق اصول ۴ و ۴۵ قانون اساسی مالکیت عمومی بر آنها مترتب است و همچنین سازمانهایی که شمول قوانین و مقررات بر آنها مستلزم ذکر نام است اقدام کرده، نتیجه بررسیها و حسابرسیهای خود را در گزارشی تحت عنوان گزارش تفریغ بودجه خلاصه نموده، به مجلس شورای اسلامی تسلیم می دارد. به منظور حفظ استقلال دیوان محاسبات کشور آیین نامه استخدامی و مالی این دیوان نیز جدای از ضوابط و مقررات عمومی دولت به تصویب مجلس شورای اسلامی رسیده است.

### جایگاه دیوان محاسبات کشور در قوانین و مقررات نظام جمهوری اسلامی ایران

قبل از تصویب قانون اساسی جمهوری اسلامی، دیوان محاسبات زیر نظر قوه مجریه اداره می شد. اما به موجب اصل پنجاه و چهارم قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران از وزارت امور اقتصادی و دارایی جدا شده و زیر نظر مستقیم مجلس شورای اسلامی قرار گرفت. در اصل پنجاه و پنجم قانون اساسی نیز وظایف و اختیارات دیوان به نحو نسبتاً مشروحی بیان شده است.

شورای انقلاب در تاریخ ۱۷/۰۴/۱۳۵۸ با تصویب ماده واحده ای چنین مقرر کرد: «از تاریخ تصویب این قانون مدت خدمت مستشاران فعلی دیوان محاسبات منقضی می شود. وظایف دیوان محاسبات تا تشکیل مجلس شورای ملی و انتخاب مستشاران جدید به هیأتی مرکب از یک نفر رئیس و دو نفر عضو که از طرف وزارت امور اقتصادی و دارایی پیشنهاد و به تصویب هیأت وزیران خواهد رسید و با تصویب نهایی شورای انقلاب واگذار می شود.»

بعداً در تاریخ ۲۳/۰۵/۱۳۵۸ هیأت وزیران دولت موقت جمهوری اسلامی ایران در اجرای ماده واحد مذکور. بنا به پیشنهاد وزارت امور اقتصادی و دارایی - انتصاب آقای سید محمود روح الله ممیززاده را به سمت رئیس دیوان محاسبات و آقایان پرویز افشار راد و ذبیح الله ممیززاده را به سمت عضو هیأت مذکور در لایحه قانونی فوق تصویب نمود. هیأت مذکور علاوه بر وظایفی که در قوانین مربوط مقرر شده است، به عنوان مستشار دارای صلاحیت و اختیارات رسیدگی به اسناد و حسابها و صدور آرا در مراجع بدوی و تجدید نظر مندرج در قانون محاسبات نیز خواهد بود، مصوبه هیأت وزیران عیناً در جلسه مورخ ۰۱/۰۸/۱۳۵۸ به تصویب شورای انقلاب اسلامی ایران رسید.

در تاریخ ۱۱/۱۱/۱۳۶۱ قانون دیوان محاسبات کشور به تصویب مجلس شورای اسلامی رسید و اصلاحات جزئی در سالهای ۱۳۶۲ و ۱۳۶۳ در آن به عمل آمده و آخرین اصلاحیه در تاریخ ۰۵/۰۶/۱۳۷۰ به تصویب مجلس شورای اسلامی رسیده است.

با اعتدال از اطلاعیه بحث درباره تاریخ دیوان محاسبات اکنون تشکیلات و وظایف دیوان محاسبات با استفاده از

قوانین و مقررات به اختصار ارائه می گردد. وظیفه دیوان محاسبات کشور در ماده ۲ قانون دیوان محاسبات کشور مصوب ۱۱/۱۱/۱۳۶۱ چنین آمده است: «حسابرسی یا رسیدگی کلیه حسابهای 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 لازم الاجرا، تبصره: منظور از دستگاهها در این قانون، کلیه وزارتخانهها، سازمانها، موسسات، شرکتهای دولتی و سایر واحدها که به نحوی از انحاء از بودجه کل کشور استفاده می نمایند و به طور کلی هر واحد اجرایی که بر طبق اصول ۴۴ و ۴۵ قانون اساسی مالکیت عمومی بر آنها مترتب بشود، می باشد. واحدهایی که شمول مقررات عمومی در مورد آنها مستلزم ذکر نام است نیز، مشمول ای تعریف می باشند.» وظایف دیگر دیوان محاسبات کشور که در قانون فوق درج شده است به طور خلاصه عبارتند از،

« - بررسی وقوع عملیات مالی در دستگاهها به منظور اطمینان از حصول و ارسال صحیح و به موقع درآمد و یا انجام هزینه و سایر دریافتها و پرداختها. »

- « رسیدگی به موجودی حساب اموال و دارایی های دستگاهها »

- « بررسی جهت اطمینان از برقراری روشها و دستور العملهای مناسب مالی و کاربرد مؤثر آنها در جهت نیل به اهداف دستگاههای مورد رسیدگی »

- « اعلام نظر در خصوص لزوم وجود مرجع کنترل کننده داخلی و یا عدم کفایت مرجع کنترل کننده موجود در دستگاههای مورد رسیدگی با توجه به گزارشهای حسابرسیها و رسیدگیهای انجام شده جهت حفظ حقوق بیت المال. »

- « رسیدگی به حساب کسری ابواب جمعی و تخلفات مالی و هر گونه اختلاف حساب مأمورین ذیربط دولتی در اجرای قوانین و مقررات به ترتیب مقرر در این قانون. » طبق ماده ۲۳ قانون دیوان محاسبات کشور هیأت های مستشاری علاوه بر موارد مذکور در آن قانون نسبت به موارد زیر نیز رسیدگی و انشای رأی می نمایند:

الف - عدم ارائه صورتهای مالی، حساب درآمد و هزینه، دفاتر قانونی و صورتحساب کسری و یا اسناد و مدارک در موعد مقرر به دیوان محاسبات کشور.

ب - تعهد زائد بر اعتبار و یا عدم رعایت قوانین و مقررات مالی.

ج - عدم واریز به موقع درآمد و سایر منابع تأمین اعتبار منظور در بودجه عمومی به حساب مربوط و همچنین عدم واریز وجوهی که به عنوان سپرده یا وجه الضمان و یا وثیقه و یا نظایر آنها دریافت می گردد.

د - عدم پرداخت به موقع تعهدات دولت که موجب ضرر و زیان به بیت المال می گردد.

ه - سوء استفاده، غفلت و تسامح در حفظ اموال و اسناد و وجوه دولتی و یا هر خرج یا تصمیم نادرست که باعث اتلاف یا تضییع بیت المال شود.

ز - ایجاد موانع و محظورات غیر قابل توجیه از ناحیه مسؤولین ذیربط دستگاهها در قبال ممیزین و یا حسابرسیها و سایر کارشناسان دیوان محاسبات کشور در جهت انجام وظایف آنان.

ح - پرداخت و دریافت‌هایی که خلاف قوانین موجود به دستور کتبی مقامات مسؤول صورت گیرد.

ط - تأیید و یا صدور رأی نسبت به گزارشهای حسابرسان داخلی و خارجی شرکتها و مؤسسات و سازمانهای مربوطه.

ی - رسیدگی و صدور رأی نسبت به گزارشهای حسابرسی و گواهی حسابهای صادره توسط دیوان محاسبات کشور. بر اساس تبصره ۱ ماده مذکور، هیأتها در صورت احراز وقوع تخلف ضمن صدور رأی نسبت به ضرر و زیان وارده، متخلفین را حسب مورد به مجازاتهای اداری از توبیخ کتبی با درج در پرونده استخدامی تا انفصال دائم از خدمات دولتی محکوم می نمایند.

به موجب ماده ۲۸ قانون دیوان محاسبات کشور آرای هیأت های مستشاری ظرف بیست روز از تاریخ ابلاغ به محکوم علیه از طرف وی و دادستان قابل تجدید نظر است. آنچه که بحث آن ضروری به نظر می رسد این است که سیستم قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران با قانون اساسی گذشته کاملاً متفا وت است. همچنین با وجود شورای نگهبان و وظیفه ای که این شورا از حیث انطباق مصوبات مجلس شورای اسلامی با قانون اساسی و شرع مقدس اسلام به عهده دارد و نیز وظایفی که قانون اساسی برای قوه قضائیه کشور در نظر گرفته است، نه تنها وظایف دیوان محاسبات کشور بلکه تشکیلات این دیوان را تحت تأثیر قرار داده است. در کیفیت رسیدگی هم، نهایتاً اظهار نظر قضایی را نسبت به آرای هیأت های مستشاری لازم و ضروری دانسته و به همین جهت محکمه تجدید نظری برای دیوان محاسبات کشور در نظر گرفته که علاوه بر تجدید نظر آرای دیوان، صدور قرار تأمین را که قبلاً به عهده هیأت های مستشاری بوده به محکمه تجدید نظر محول کرده است.

#### نظریات شورای نگهبان در مورد دیوان محاسبات

طرح قانونی دیوان محاسبات که در ۰۸/۱۱/۱۳۶۰ به تصویب مجلس شورای اسلامی رسید مورد ایراد شورای نگهبان واقع شد که به منظور روشن شدن موضوع، خلاصه ای از آنچه در طرح مذکور در نظر گرفته شده بود و نظر شورای نگهبان ذیلاً ارائه می گردد:

طبق اصل طرح که بعداً بنا به نظر شورای نگهبان اصلاح شد، آرای دیوان محاسبات کشور را دادستان برای اجرا به دستگاه های مربوط ابلاغ و در اجرای آنها مراقبت می نماید. آرای هیأت های مستشاری ظرف بیست روز از تاریخ ابلاغ، از طرف محکوم علیه یا دادستان قابل تجدید نظر است. مرجع تجدید نظر هیأتی مرکب از ۵ نفر از مستشاران دیوان محاسبات کشور است که از طرف رئیس دیوان انتخاب می گردند. تصحیح و رفع ابهام آرای هیأت های مستشاری با هیأت صادر کننده رأی می باشد و در مورد کسری ابواب جمعی مسؤولین مالی، دادستان دیوان محاسبات کشور می تواند از هیأت مربوط درخواست تأمین خواسته را بنماید. هیأت در صورتی که دلایل در خواست تأمین خواسته را کافی بداند قرار مقتضی صادر می نماید. احکام فوق که طی مواد قانونی اصل طرح به تصویب مجلس شورای اسلامی رسیده بود بدین شرح مورد ایراد شورای نگهبان واقع شد.

«... مواد ۲۷، ۲۹، ۳۱ و تبصره آن، ۳۲ و تبصره هایش، ۳۳، ۳۵، ۳۶ و صدر ماده ۳۷ و ماده ۳۸ که اشعار می

دارد هیأت های مستشاری دیوان محاسبات بر اساس مقررات حقوقی رسیدگی کرده و به جبران خسارات وارده یا پرداخت مطالبات دولت رأی می دهند و تجدید نظر و اعاده دادرسی نیز در همان هیأت های مستشاری به عمل می آید

و سرانجام رأیشان قطعی و لازم الاجرا است، چون این نوع رسیدگی و اظهار نظر امر قضایی است، با اصول ۶۱ و ۱۵۶ قانون اساسی مغایر می باشد.»

پس از اظهار نظر به شرح فوق اصلاحاتی در قانون دیوان محاسبات کشور صورت گرفت و مجلس شورای اسلامی در تاریخ ۰۷/۰۶/۱۳۶۱ آن را با اصلاحاتی به تصویب رسانید. در خصوص رسیدگی و اصدار رأی هیأت های مستشاری طبق ماده ۲۸ آرای هیأت های مستشاری قابل تجدید نظر دانسته شد و وفق تبصره ۱ آن ماده مرجع رسیدگی به تقاضای تجدید نظر محکمه صالحه دانسته شد که تشکیل می شود از یک نفر حاکم شرع به انتخاب شورای عالی قضایی و دو نفر از مستشاران دیوان محاسبات به عنوان کارشناس و به انتخاب رئیس دیوان محاسبات که در پرونده مطروحه سابقه رأی نداشته باشند. تبصره های ۱ و ۲ ماده ۲۹ که اجازه می دهد هیأت های مستشاری به اعاده دادرسی رسیدگی نمایند، از نظر شرعی به تأیید اکثریت فقهای شورا نرسید؛ همچنین ماده ۳۵ طرح اصلاحی که به هیأت های مستشاری اجازه صدور قرار تأمین خواسته داده بود: از نظر اینکه صدور قرار تأمین خواسته از شئون قاضی است. مغایر قانون اساسی شناخته شد. بنابراین طرح قانونی، دیوان محاسبات کشور یک بار دیگر دستخوش اصلاحات گردید تا بالاخره در ۱۱/۱۱/۱۳۶۱ قانون اولیه به تصویب نهایی مجلس شو رای اسلامی رسید. با توجه به پیش بینی محکمه تجدید نظر با ریاست حاکم شرع و کارشناسی دو نفر از مستشاران، محکمه دیگری به محاکم موجود اضافه شد که بحث پیرامون این محکمه خصوصاً تفسیر مجلس شورای اسلامی قابل توجه است:

۱ - به موجب تبصره ۱ ماده ۲۸ قانون دیوان محاسبات کشور: « مرجع رسیدگی به تقاضای تجدید نظر محکمه صالحه است که تشکیل می شود از یک نفر حاکم شرع به انتخاب شورای قضایی، و دو نفر از مستشاران دیوان محاسبات به عنوان کارشناس و به انتخاب رئیس دیوان که در پرونده مطروحه سابقه رأی نداشته باشند. محل تشکیل محکمه مذکور در تهران خواهد بود.»

۲ - به موجب ماده ۲ لایحه قانونی تشکیل دادگاههای عمومی مصوب ۱۰/۰۷/۱۳۵۸، دادگاههای عمومی به دادگاههای حقوقی و جزایی و دادگاههای صلح تقسیم می شوند. همچنین بر اساس ماده ۲ قانون تشکیل دادگاههای کیفری یک و دو و شعب دیوانعالی کشور مصوب سال ۱۳۶۸ دادگاههای کیفری به دادگاههای کیفری یک و دادگاههای کیفری دو تقسیم می شوند و به موجب ماده ۱ قانون تشکیل دادگاههای حقوقی یک و دو مصوب ۰۳/۰۹/۱۳۶۴ دادگاههای حقوقی «یک» و دادگاههای حقوقی «دو» تقسیم می شوند.

۳ - به موجب تفسیر مجلس شورای اسلامی از تبصره مذکور، شرکت دو نفر از مستشاران الزامی بوده و محکمه بدون حضور آنان رسمیت ندارد؛ اما نظر مستشاران مشورتی بوده و مؤثر در حکم نخواهد بود ولی آنان موظف به اظهار نظر کتبی بوده و حاکم شرع بدون گرفتن نظر مشورتی مستشاران حکم نخواهد کرد. حال با توجه به اینکه مرجع تجدید نظر دیوان محاسبات به صورت دادگاه رسیدگی قضایی عمل می کند نه کمیسیون و هیأت، و با عنایت به اینکه دو نفر مستشار حاضر در محکمه صرفاً به عنوان کارشناس اعلام نظر می نمایند:

الف - اولاً: آیا محکمه تجدید نظر یک محکمه حقوقی است یا کیفری؟

ثانیاً: کدام قسم از این دو محکمه است، حقوقی یک یا دو و یا در صورت کیفری بودن، کیفری یک یا دو؟ شورای عالی

قضایی و قوه قضائیه در این مورد رویه معینی اعمال نکرده اند. چه، گاهی رئیس شعبه ای از دیوان عدالت اداری و زمانی رئیس شعبه ای از شعب حقوقی و گاهی ریاست محاکم کیفری تهران به این سمت منصوب شده اند که در هفته مثلاً یک یا چند روز به این امر می پردازند و مشخص نیست که این نحوه انتصاب بر چه مبنا و مأخذ قانونی بوده است.

ب - آیا رأی محکمه تجدید نظر که به موجب ماده ۲۸ قانون دیوان محاسبات کشور قطعی و لازم الاجرا است. منطبق بر ماده ۳۵ قانون تشکیل دادگاههای کیفری یک و دو و شعب دیوانعالی کشور می باشد یا نه؟ تا کنون رویه ای در این زمینه به وجود نیامده و عملاً نیز پاسخ مسأله روشن نیست، آنچه که طرداً للباب ذکر آن در این قسمت از بحث لازم است، این است که به موجب ماده ۲۳ قانون اصلاح قانون دیوان محاسبات کشور و تبصره های آن هیأت های مستشاری در صورت احراز وقوع جرم ضمن اعلام رأی نسبت به ضرر و زیان وارده، پرونده را از طریق دادرسی دیوان محاسبات کشور برای تعقیب به مراجع قضایی ارسال خواهد داشت.

همچنین آرای هیأت های مستشاری در موارد توبیخ کتبی با درج در پرونده استخدامی، کسر حقوقی و مزایا حداکثر تا یک سوم از یک ماه تا یک سال و انفصال موقت از یک ماه تا یک سال قطعی و لازم الاجرا بوده و در مورد اخراج از محل خدمت و انفصال دائم از خدمات دولتی، ظرف مدت ۲۰ روز از تاریخ ابلاغ در هیأتی مرکب از سه نفر از مستشاران که در پرونده مطروحه سابقه رأی نداشته باشند.

با تعیین رئیس دیوان محاسبات کشور قابل تجدید نظر است. حال با توجه به قطعیت آرای هیأت های مستشاری در فرازهای ماده مذکور و اینکه این آراء مسلماً در محکمه تجدید نظر دیوان محاسبات کشور قابل طرح نمی باشد، آیا این آراء به استناد مواد ۱۱ و ۲۵ قانون دیوان عدالت اداری در دیوان عدالت اداری قابل تجدید نظر می باشد یا نه؟ عملاً در این زمینه نیز رویه ای وجود ندارد. ان شاءالله با فعالیت دیوان محاسبات کشور در آینده پاسخ این مسائل روشن خواهد شد.

### حدود صلاحیت دیوان محاسبات در آینه قانون

نظارت بر عملکرد مالی دولت علاوه بر رسیدگی به حساب ها و صلاحیت قضایی، وظایف و اختیارات مشورتی نیز دارد که این صلاحیت از نخستین قانون دیوان در ایران مجری بوده است. طبق ماده ۵۷ قانون ۱۳۲۹، دیوان گزارشی را همراه با لایحه قانون تفریغ بودجه به مجلس شورای ملی حاوی:

۱- ملاحظات دیوان در باب اینکه ادارات مختلفه دولتی چگونه قواعد اداری راجعه به مالیه خود را مجری داشته اند.

۲- تغییرات و اصلاحاتی که برای تکمیل قوانین و نظامنامه های مالیه اداری و قواعد محاسبه وجوه دولتی مقتضی می داند ارائه می کرد. در قانون ۱۳۵۲ نیز وفق ماده ۱۷ دیوان محاسبات تاثیر قوانین و مقررات مالی را ضمن بررسی و نظرات اصلاحی خود به وزارت دارایی پیشنهاد می کرد. بعدازانقلاب نیز این مهم (اظهار نظر درآیین نامه ها و روشهای اجرایی مربوط به نحوه کار دیوان).

طبق بند ج ماده ۳۶ قانون ۱۳۶۱ در زمره اختیارات « هیأت عمومی » دیوان درآمد؛ اما این بند در اصلاحیه ۱۳۷۰ حذف شد و اکنون شاید بتوان ماده ۶ قانون دیوان را به نوعی مبین صلاحیت مشورتی این نهاد دانست. توجه به

این نکته که ماده قانونی یادشده ذیل فصل دوم قانون وظایف و اختیارات آمده و برخلاف سایر مواد این فصل (مواد ۲، ۳، ۴، ۵ و ۷) در آن از لفظ « بررسی یا رسیدگی » استفاده نشده است، نیز ما را در این ادعا یاری می کند. وفق این ماده اعلام نظر در خصوص لزوم وجود مرجع کنترل کننده داخلی یا عدم کفایت آن مرجع در دستگاه های مورد رسیدگی با توجه به گزارش ها، حسابرسی ها و رسیدگی های انجام شده برای حفظ حقوق بیت المال، از اختیارات دیوان قلمداد شده است. هم چنین دیوان می تواند نظریه های مشورتی خود را در قالب دیدگاه ها، ضمیمه گزارش تفریغ به مجلس ارائه کند.

### عمده کارکردهای دیوان محاسبات چیست؟

در این زمینه بهتر است، قانون دیوان را یادآور شویم. وفق ماده یک این قانون، هدف دیوان با توجه به اصول مندرج در قانون اساسی، کنترل و نظارت مستمر مالی است که با هدف پاسداری از بیت المال انجام می شود. اما به نحو تخصصی می توان حدود صلاحیت دیوان محاسبات را به رسیدگی محاسباتی و نظارتی تقسیم کرد که در این زمینه نیز مروری بر سیر تطور دیوان، به ما شناخت بهتری از وضع حقوقی کنونی دیوان می دهد.

به موجب اصل ۱۰۲ متمم قانون اساسی مشروطه دیوان مأمور به معاینه و تفکیک محاسبات اداره مالیه و تفریغ حساب کلیه محاسبین خزانه بود و مخصوصاً مواظب بود که هیچ یک از فقرات مخارج معینه در بودجه از میزان مقرر تجاوز ننموده، تغییر و تبدیل نپذیرد و هر وجهی در محل خود به مصرف برسد. پیرو این اصل در نخستین قانون دیوان وظایفی بر عهده این نهاد گذاردند که در قانون بعدی نیز تکرار شد:

۱ - نظارت و تفتیش دیوان موافق قوانین و مقررات در کلیه عایدات، مخارج و اموال دولت (ماده ۳۷ قانون ۱۳۲۹ و ماده ۶ قانون ۱۳۱۲)

۲ - مراقبت دیوان از اینکه مخارج از بودجه مصوب تجاوز نکند و انتقالات غیر قانونی در آن به عمل نیاید و تأدیه وجوه بر وفق قوانین و نظامات مقرر باشد (ماده ۴۹ قانون ۱۳۲۹ و ماده ۱۳ قانون ۱۳۱۲). اما به موجب ماده ۴ « قانون اصلاح موادی از قانون دیوان و قانون محاسبات عمومی » مصوب ۵/۱۲/۱۳۱۸، ماده ۱۳ اخیرالذکر حذف شد؛ حذفی که در واقع مهم ترین وظیفه دیوان در خصوص قانون بودجه یعنی مراقبت از عدم تجاوز دولت از اعتبارت مصوب را برخلاف نص صریح اصل ۱۰۲ متمم قانون اساسی مشروط از صلاحیت دیوان خارج کرد. به این ترتیب، از آنجا که اختیارات دیوان منافی با دیدگاه های شخصی و تمایلات متصدیان مالیه بود، با تصویب این قانون عملاً دیوان محاسبات تبدیل به دستگاهی بی اثر و فاقد کارایی شد.

اما با استقرار نظام جمهوری اسلامی، ماده ۱۳ محذوف، بار دیگر در قانون اساسی تکرار شد. وفق اصل ۵۵ این قانون « دیوان محاسبات به کلیه حساب ها... به ترتیبی که قانون مقرر می دارد رسیدگی یا حسابرسی می نماید که هیچ هزینه ای از اعتبارات مصوب تجاوز نکرده و هر وجهی در محل خود به مصرف رسیده باشد... ». بنابراین نظارت و کنترل واقعی در مواردی که بیشتر یا کمتر از بودجه مصوب هزینه شده، ضمن نظم دهی به مجاری معین شده در بودجه مصوب می تواند موجبات مصرف وجوه در محل صحیح خود را فراهم آورد. پیرو اصل ۵۵ وظایف دیوان در قانون کنونی به این شرح است:

- ۱) اعمال کنترل و نظارت مستمر مالی به منظور پاسداری از بیت المال از طریق بررسی و حسابرسی وجوه مصرف شده و درآمدها و سایر منابع تامین اعتبار در ارتباط با سیاست های مالی تعیین شده در بودجه مصوب (بند ب ماده ۱).
  - ۲) حسابرسی یا رسیدگی کلیه حساب های درآمد و هزینه و سایر دریافت ها و پرداخت ها و نیز صورت های مالی دستگاه ها از نظر مطابقت با قوانین و مقررات مالی (ماده ۲).
  - ۳) بررسی وقوع عملیات مالی در دستگاه ها به منظور اطمینان از حصول و ارسال صحیح و به موقع درآمدها یا انجام هزینه و سایر دریافت ها و پرداخت ها (ماده ۳).
  - ۴) رسیدگی به موجودی حساب اموال و دارایی دستگاه ها (ماده ۴).
  - ۵) بررسی جهت اطمینان از برقراری روشها و دستورالعمل های مناسب مالی و کاربرد موثر آنها در جهت نیل به اهداف دستگاه های مورد رسیدگی (ماده ۵).
  - ۶) رسیدگی به حساب کسری ابواب جمعی و تخلفات مالی و هرگونه اختلاف حساب مامورین ذی ربط دولتی در ارجاع قوانین و مقررات به ترتیب مقرر در قانون (ماده ۷).
  - ۷) رسیدگی و اظهار نظر در باب موضوعات مرتبط با وظایف خود، ارجاع شده از طرف مجلس شورای اسلامی (ماده ۴۱).
- در خصوص رسیدگی نظارتی نیز اصل ۱۰۲ متمم قانون اساسی مشروطه « معاینه و تفکیک محاسبات اداره مالیه، کلیه ادارات دولتی و محاسبان خزانه » را در صلاحیت دیوان می دانست. از مدلول این اصل می توان چنین فهمید که نویسندگان قانون اساسی سابق نظر به استثنای دستگاه یا سازمانی خاص نداشته اند که این دیدگاه در لفظ « کلیه محاسبان خزانه » نهفته بود با این حال در سیر قانونگذاری، در بسیاری موارد و برخلاف نص قانون اساسی مشروطه نهادهایی از شمول نظارت دیوان خارج شدند.

اولین محدودیت ها با ما ده ۳۹ قانون ۱۳۱۲ به حیطة نظارت دیوان وارد و مقرر شد: « حساب و مخارج و اموال و اسناد راجع به معاملات و تعهدات و تصویب مخارجی که افشا و مداخله در آن بر خلاف مصالح مملکتی باشد، مشمول مقررات این قانون نخواهد بود ». این ماده حتی حساب این نوع مخارج و اموال و اسناد را نه به قانونی دیگر که به نظام نامه مصوب هیات وزیران ارجاع می داد. در اصلاحیه ۱۳۱۴ طبق ماده یک به استثنای مواد مربوط به « تسجیل تعهدات و معاملات، حساب های بلدی و نظارت و تفتیش عایدات و مخارج اموال بلدی » دیگر موارد در حوزه صلاحیت های دیوان قرار گرفت؛ اما اصلاحیه ۱۹/۳/۱۳۱۶ تحت عنوان « اصلاح ماده ۶ قانون دیوان » محدودیت دیگری را اضافه کرد مبنی بر اینکه « دیوان، عایدات، مخارج و اموال دولت... را در وزارت جنگ و اداره امنیه موافق با نظامات موضوعه از طرف وزارت جنگ نظارت و تفتیش می نماید. »

این محدودیت در اصلاحیه ۰۵/۱۲/۱۳۱۸ نیز ادامه یافت و حتی در نهایت تعجب رسیدگی به حساب های بلدی که در ۱۳۱۴ به صلاحیت های دیوان اضافه شده بود، حذف شد که بنابراین، جهت گیری کلی اصلاحیه ۱۳۱۸ را می توان در راستای تحمیل اراده و نظریات متصدیان امور در مصرف اعتبارات دانست. در آخرین قانون دیوان قبل از انقلاب اسلامی نیز با حفظ تزییقات قانونی ۱۳۱۲، بازهم قلمرو نظارت دیوان محدودتر شد. ماده ۱۵ این قانون همچون ماده ۳۹ قانون ۱۳۱۲ رسیدگی به اسناد هزینه هایی را که افشای آن خلاف مصالح مملکت باشد، از صلاحیت دیوان خارج کرد و مشمول آیین نامه ای خاص دانست. همچنین طبق ماه ۱۶ رسیدگی به حساب های وزارت در بار و دو

مجلس شورای ملی و سنا از شمول قانون دیوان محاسبات خارج شد و تابع مقررات مربوط به خود قرار گرفت.

با پیروزی انقلاب اسلامی بار دیگر قلمرو نظارت دیوان در قانون اساسی جلوه کرد. اصل ۵۵ رسیدگی به کلیه حساب های وزراتخانه ها، موسسه ها، شرکت های دولتی و سایر دستگاه هایی را که به نحوی از انحا از بودجه کل کشور استفاده می کنند، در صلاحیت دیوان می داند. همچنین قانونگذار در تبصره ماده ۲ قانون دیوان، در بیان معنای دستگاه های استفاده کننده از بودجه کل کشور مذکور در اصل ۵۵ و به عبارتی تفسیر این اصل برآمده و مقرر کرده است: «... به طور کلی هر واحد اجرایی است که طبق اصول ۴۴ و ۴۵ قانون اساسی مالکیت عمومی به آنها مترتب شود. واحدهایی که شمول مقررات عمومی در مورد آنها مستلزم ذکر نام است نیز مشمول این تعریف می باشند».

از آنجا که طبق اصل ۴۴ نظام اقتصادی به سه بخش دولتی، تعاونی و خصوصی استوار شده و «بخش دولتی شامل کلیه صنایع بزرگ و مادر، بازرگانی خارجی و... مانند اینهاست که به صورت مالکیت عمومی در اختیار دولت است»، همچنین طبق اصل ۴۵ نیز «انفال و ثروت های عمومی از قبیل معادن، جنگل ها و... در اختیار حکومت اسلامی است»، می توان ادعان داشت که قانون کنونی دیوان از نظر صلاحیت نظارت و رسیدگی نقصی ندارد چون هم استفاده کنندگان از بودجه به هر نحو و هم دستگاه هایی را که با وجود عدم استفاده از بودجه، اموال عمومی در اختیار آنهاست، تحت نظارت خود دارد.

#### آیا نظارت دیوان محاسبات بر موسسه های عمومی غیردولتی مدخل قانونی دارد؟

مؤسسه های عمومی غیردولتی نظیر شهرداری ها، هلال احمر و... نیز در محدوده حسابرسی دیوان قرار می گیرند. اما در نهایت تعجب، شورای نگهبان که در سال ۶۱ قانون دیوان از جمله تبصره ماده ۲ را تایید کرده بود، در نظریه ۱۱۱۶/۲۱/۷۵ مورخ ۱۴/۰۹/۱۳۷۵ و در پاسخ به سؤال رئیس جمهوری وقت با این مضمون که «آیا دیوان محاسبات در خصوص مؤسسات غیر دولتی نظیر کمیته امداد امام (ره) و شهرداری ها که متصدی خدمات عمومی و عام المنفعه بوده و در عین حال جزو بخش دولتی اصل ۴۴ و از مصادیق موضوعات اصل ۴۵ نبوده و البته از بودجه کل کشور استفاده می کنند، مکلف به رسیدگی تمامی حساب های این نهادهاست یا با توجه به عبارت «اعتبارات مصوب» در اصول ۵۳ و ۵۵ صرفاً در حدود اعتبارات تخصیص یافته مشمول رسیدگی دیوان محاسبات است؟» اشعار می دارد:

«اصل ۵۵ ناظر به اعتباراتی است که در بودجه کل کشور منظور شده و صلاحیت دیوان در رسیدگی و حسابرسی محدود به همان موارد است». به دیگرسخن با تفسیر شورای نگهبان از اصل ۵۵، بخش مهمی از تبصره ماده ۲ که ذکر آن رفت، محدود شد. حال آنکه با توجه به دو خصیصه این نهادها که در متن سؤال هم آمده است یعنی تصدی خدمات عمومی و عام المنفعه و استفاده از بودجه کل کشور، چگونه می توان پذیرفت که نهادی متصدی خدمات عمومی و عام المنفعه باشد ولی مالکیت عمومی بر آن مترتب نباشد؟ این امر جای تامل است.

#### اهمیت و جایگاه دیوان محاسبات کشور در بیانات مقام معظم رهبری (مدظله العالی)

مقام معظم رهبری در دیدار اعضای کمیسیون دیوان محاسبات مجلس شورای اسلامی و مسئولان دیوان محاسبات در تاریخ ۲۷/۰۱/۱۳۷۵، دیوان محاسبات را ابزاری کارآمد و بسیار مهم خواندند و فعال شدن آن در مجلس شورای اسلامی را از کارهای خوب مجلس چهارم توصیف کردند. رهبر معظم انقلاب اسلامی سپرده شدن دیوان

محاسبات را به مجلس در قانون اساسی نشانه اهمیت کار اجرایی - قضایی این دیوان دانستند و تاثیر نتایج فعالیت های دیوان محاسبات را در اوضاع کشور، بسیار فراتر از نتایج حسابرسی های صرفاً مالی خواندند. معظم له بودجه عمومی کشور را بخش مهمی از ثروت جامعه و وسیله ای برای اداره کشور و حیات ملت خواندند و فرمودند: اگر خدای ناکرده بر اثر بی دقتی، بی ملاحظه گی، عدم اشراف و مراقبت های لازم در این مسأله، اسراف به وجود آید؛ فاجعه ای حاصل خواهد شد و به همین دلیل نیز کار دیوان محاسبات بسیار مهم است. ایشان با اشاره به برخی زیاده روی ها که در بیان اسراف در دستگاه های دولتی دیده می شود، تصریح کردند: اگر دیوان محاسبات در وسط صحنه، حضور فعالی پیدا کند هم از زیاده گویی ها جلوگیری می شود و هم به سئوالات افکار عمومی پاسخ گفته خواهد شد و مردم خاطر جمع می شوند و می فهمند که واقعیت چیست.

حضرت آیت الله خامنه ای تأکید کردند: دیوان محاسبات باید با کمال دقت و شجاعت و بدون هراس از عکس العمل های احتمالی بر دستگاه ها نظارت و مراقبت و در کار آنها موشکافی کند و با توکل به خدا و بدون خستگی به فعالیت های خود ادامه دهد. مقام معظم رهبری با اشاره به لزوم مراقبت و نظارت دیوان محاسبات بر شرکت های دولتی افزودند: در قضیه مخارج انتخاباتی نیز سئوالاتی در ذهن مردم وجود دارد که باید پاسخ آن روشن شود، البته دستگاه هایی مشغول این کار هستند و دستگاه قضایی هم بحمدالله با قوت این مسائل را تعقیب می کند اما در آن جایی که مسئله به بودجه عمومی مربوط می شود، دیوان محاسبات نیز باید مراقبت و دقت نماید.

حضرت آیت الله خامنه ای رهبر انقلاب اسلامی ایران در دیدار نمایندگان محترم مجلس هفتم شورای اسلامی در تاریخ ۲۷/۰۳/۱۳۸۳ با معظم له فرمودند: اگر قرار باشد یک روز دستگاهی بخواهد موفق ترین مجلس ایران را در دوره بعد از انقلاب ارزیابی کند، بلاشک موفق ترین مجلس، مجلسی است که توانسته از همه ظرفیت کاری خود استفاده کند. ظرفیت قانونگذاری، یکی از ظرفیت های بسیار مهم است. ابزارهای نظارت در دست شما قرار دارد. دیوان محاسبات را دست کم نگیرید. من در مجالس قبلی مکرر به مسئولان و دست اندرکاران می گفتم دیوان محاسبات را خیلی جدی بگیرید؛ این ابزار بسیار مهمی است. به شما هم این نکته را عرض می کنم. البته بعضی گوش کردند، بعضی هم گوش نکردند، اما شما گوش کنید. دیوان محاسبات خیلی مهم است. بودجه عظیم این ملت، تنها درآمد عمده عمومی ملت است که در اختیار دستگاه ها قرار می گیرد؛ باید مشخص باشد که این بودجه چگونه خرج شد. مسأله تفریح بودجه و تشخیص صحت و سقم کاری که انجام گرفته، یکی از مهمترین ابزارهای نظارتی شماس، از این غفلت نکنید. اگر بخواهید از ابزارهای نظارتی استفاده کنید، همه تلاش خود را بر این قرار دهید که ارتباط با دستگاه های اجرایی و تحت نظارتان، قانونی باشد.

### جایگاه دیوان محاسبات در برخی قوانین و مقررات موضوعه کشور قانون اساسی

دیوان محاسبات، اصلی ترین نهاد نظارتی مجلس شورای اسلامی در بخش مالی کشور است که بر اساس اصل ۵۴) قانون اساسی، مستقل از قوه مجریه و به عنوان نهاد تخصصی و فنی قوه مقننه در امور مالی کشور عمل می کند و سازمان، تشکیلات و اداره امور آن نیز بر اساس قوانین عادی تعریف و تعیین شده است. بر اساس اصل ۵۵) قانون اساسی نیز « دیوان محاسبات به کلیه حساب های وزارتخانه ها، مؤسسات، شرکت های دولتی و سایر دستگاه هایی که به نحوی از انحاء از بودجه کل کشور استفاده می کنند، به ترتیبی که قانون مقرر می دارد، رسیدگی یا حسابرسی

می نماید تا هیچ هزینه ای از اعتبارات مصوب تجاوز نکرده و هر وجهی در محل خود به مصرف رسیده باشد. دیوان محاسبات، حساب ها، اسناد و مدارک مربوط را برابر قانون، جمع آوری و گزارش تفریغ بودجه هر سال را به انضمام نظرات خود به مجلس شورای اسلامی تسلیم می نماید. این گزارش باید در دسترس عموم گذاشته شود.» با توجه به این اصل که دیوان محاسبات را ناظر و مسئول رسیدگی به اجرای صحیح بودجه کشور می شناسد، می توان اصول ۵۲ (و) ۵۳ قانون اساسی را نیز که مربوط به بودجه سالانه کشور است، همسو با نقش و جایگاه دیوان به صورت غیر مستقیم تلفی کرد.

### قانون محاسبات عمومی

وفق ماده (۱۰۴) قانون محاسبات عمومی، دیوان محاسبات کشور مکلف است (مطابق اصل ۵۵ قانون اساسی) با بررسی حساب ها و اسناد و مدارک و تطبیق با صورت حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور نسبت به تهیه تفریغ بودجه سالانه اقدام و هر سال گزارش تفریغ بودجه سال قبل را به انضمام نظرات خود به مجلس شورای اسلامی تسلیم و هر نوع تخلف از مقررات این قانون را رسیدگی و به هیات های مستشاری ارجاع نماید.

### آیین نامه داخلی مجلس شورای اسلامی

۱) مطابق تبصره ۲ ماده ۸ آیین نامه داخلی مجلس شورای اسلامی، رئیس و دادستان دیوان محاسبات، معاون امور مجلس هر یک از وزیران و آن عده از کارکنان مجلس که حضور آنان در صحن مجلس ضروری باشد و معاونان امور مجلس دیگر دستگاه ها و نهادها با اجازه هیات رئیسه حق حضور در جلسات را دارند. این افراد می توانند در جلساتی که موضوع دستور مجلس مرتبط با وزارتخانه و سازمان آنها باشد شرکت نمایند.

۲) وفق بند (ه) ماده ۱۱۲ آیین نامه داخلی مجلس شورای اسلامی، پیش از اخذ رأی برای انتخاب حقوقدانان شورای نگهبان و همچنین رئیس و دادستان دیوان محاسبات، هر نامزد می تواند حداکثر ده دقیقه در جلسه علنی مجلس مشخصات، سوابق کاری، تحصیلات و برنامه های خود را به اطلاع نمایندگان برساند.

۳) مطابق ماده ۱۴۶ آیین نامه داخلی مجلس شورای اسلامی، همزمان با وصول طرح ها و لوایح توسط کمیسیونها در صورت ضرورت و با تصویب کمیسیون اصلی، طرح یا لایحه به کارگروه کارشناسی مرکز پژوهش های مجلس شورای اسلامی ارجاع می شود. رئیس مرکز پژوهش های مجلس موظف است متناسب با موضوع و مواد طرح یا لایحه کارگروهی جهت بررسی طرح یا لایحه ارجاعی، متشکل از کارشناسان آن مرکز و اشخاص حقیقی و حقوقی صاحب نظر اعم از نمایندگان فعلی و ادوار مجلس، کارشناس معاونت قوانین مجلس، دیوان محاسبات، مراکز علمی و پژوهشی حوزه و دانشگاه، دستگاه های اجرایی، بخش خصوصی و دستگاه های مرتبط با طرح یا لایحه، تشکیل دهد و در بدو کار رئیس و دبیر آن را تعیین کند. رئیس کارگروه موظف است پس از بحث و بررسی کارشناسی در کارگروه و در صورت لزوم پس از مطالعه تطبیقی قوانین و مقررات و تجربیات سایر کشورها و با بررسی سوابق قانونگذاری و پیشنهادهای کمیسیون های فرعی و نمایندگان، گزارش کارگروه را با رعایت اسناد بالادستی از جمله قانون اساسی، سند چشم انداز، سیاستهای کلی نظام و قانون برنامه توسعه، همراه با مشخصات اعضای کارگروه به کمیسیون اصلی ارائه کند. رئیس یا نماینده کارگروه موظف

است با شرکت در جلسات کمیسیون از گزارش ارائه شده دفاع کند. در صورت عدم نیاز به قانونگذاری جدید در موضوع مورد بحث، رئیس کارگروه گزارش خود را با ذکر دلایل رد طرح یا لایحه به کمیسیون اصلی ارائه می کند.

**۴) مطابق ماده (۱۴۷) آیین نامه داخلی مجلس شورای اسلامی، کمیسیون اصلی موظف است در رسیدگی به طرح ها و لوایح از وزرا و یا بالاترین مقام دستگاه های اجرایی مرتبط با موضوع، مرکز پژوهش ها، دیوان محاسبات، نمایندگان کمیسیونهای فرعی و نمایندگانی که در موعد مقرر پیشنهاد خود را ارائه نموده اند و عنداللزوم نماینده بخش خصوصی اعم از اتاق های: بازرگانی و صنایع و معادن، کشاورزی، تعاون، اصناف، تشکل های کارگری، انجمنها و اتحادیه ها و مجامع صنفی، صنعتی، معدنی و کشاورزی حسب مورد دعوت نماید و پس از رسیدگی گزارش خود را در مهلت مقرر به هیأت رئیسه مجلس تقدیم کند.**

**۵) براساس ماده (۲۲۰) آیین نامه داخلی مجلس شورای اسلامی، وفق اصول پنجاه و چهارم (۵۴) و پنجاه و پنجم (۵۵) قانون اساسی، نظارت مجلس شورای اسلامی بر اجرای بودجه سالانه کل کشور برعهده دیوان محاسبات کشور است که زیر نظر مجلس شورای اسلامی می باشد. سازمان و اداره امور آن به موجب قانون خاص می باشد. همچنین مطابق ماده (۲۲۱) آیین نامه مذکور، رئیس دیوان محاسبات کشور موظف به اجرای موارد زیر است:**

۱) گزارش تفریغ بودجه سالانه کشور را حداکثر تا پایان دی ماه سال بعد تهیه و برای رسیدگی به مجلس شورای اسلامی تسلیم نماید.

۲) پیشنهاد بودجه سالانه دیوان محاسبات را تا پایان شهریور ماه هر سال و گزارش تفریغ بودجه سالانه دیوان را تا پایان شهریور ماه سال بعد تهیه و برای رسیدگی به کمیسیون برنامه و بودجه و محاسبات تسلیم نماید.

۳) در اجرای وظایف نظارتی مجلس شورای اسلامی پاسخ درخواستهای رئیس مجلس، رؤسای کمیسیون ها، نمایندگان مجلس، هیأت های تحقیق و تفحص و معاونت نظارت را که به صورت مکتوب دریافت می نماید در چارچوب قانون دیوان محاسبات کشور تهیه و به صورت رسمی تسلیم نماید.

**تبصره ۱-** رئیس دیوان هنگام تقدیم گزارش تفریغ بودجه سالانه کل کشور حداکثر به مدت یک ساعت درباره آن در جلسه علنی توضیح می دهد. هیأت رئیسه گزارش کامل تفریغ بودجه را به کمیسیون برنامه و بودجه و محاسبات به عنوان کمیسیون اصلی و بخش های مرتبط با کمیسیونهای دیگر را به عنوان کمیسیون فرعی ارجاع می نماید تا حداکثر ظرف یک ماه گزارش خود را به کمیسیون اصلی تقدیم نمایند. کمیسیون اصلی موظف است حداکثر ظرف سه ماه از تاریخ تسلیم گزارش به مجلس با توجه به گزارش کمیسیون های فرعی و اخذ توضیحات از دستگاه های اجرایی، گزارش بررسی نهایی خود را تهیه و به هیأت رئیسه تسلیم نماید. این گزارش خارج از نوبت در دستور هفته بعد مجلس قرار می گیرد و قرائت می شود.

**تبصره ۲-** کمیسیون برنامه و بودجه و محاسبات موظف است کلیه گزارش های واصله از دیوان محاسبات را بررسی و نتیجه آن را به اطلاع نمایندگان برساند.

**تبصره ۳-** رئیس دیوان محاسبات موظف است چگونگی برخورد با متخلفین و پیگیری قانونی موارد تخلف را برای رئیس مجلس گزارش نماید.

دیوان محاسبات کشور مؤسسه ای دولتی است که در امور مالی و اداری مستقل می باشد و زیر نظر مجلس شورای اسلامی بعنوان بازوی نظارتی آن عمل می نماید. این دیوان به کلیه حسابهای وزارتخانه، مؤسسات، شرکتهای دولتی و سایر دستگاه هایی که به نحوی از انحاء از بودجه کل کشور استفاده می کنند به ترتیبی که قانون مقرر می دارد رسیدگی یا حسابرسی می نماید که هیچ هزینه ای 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 جمع آوری و گزارش تفریح بودجه هر سال را به انضمام نظارت خود به مجلس شورای اسلامی تسلیم می نماید. دیوان محاسبات در اصطلاح حقوقی چنین تعریف شده است :

دیوان محاسبات دادگاهی است مالی که مأمور معاینه و تفکیک محاسبات اداره مالیه و تفریح کلیه حسابداران خزانه بوده و نیز نظارت می کند که هزینه های معینه در بودجه از میزان معین شده تجاوز نکند و تغییر و تبدیل نیابد و هر وجهی در محل خود صرف شود و نیز مکلف است که در امر معاینه و تفکیک محاسبات ادارات دولتی و جمع آوری سند خرج محاسبات و صورت کلیه محاسبات مملکتی اقدام نماید.

با توجه به صحت قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران چگونگی ساختاری و مفهوم چنین تعریفی بطور صریح در اصول ۵۴ و ۵۵ قانون اساسی آمده است.

دیوان محاسبات کشور علاوه بر ستاد مرکزی مستقر در پایتخت، در کلیه مراکز استانها نیز به موجب قانون تشکیلات استانی دارد.

#### **اهداف، وظایف و اختیارات دیوان محاسبات کشور**

مطابق قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران و مقررات جاری مربوط، اهداف دیوان محاسبات کشور عبارتند از:

الف- اعمال کنترل و نظارت مستمر مالی به منظور پاسداری از بیت المال.

ب - عدم تجاوز هرگونه هزینه از اعتبارات مصوب در بودجه کل کشور.

ج- مصرف هرگونه وجهی از بودجه کل کشور در محل مصرف قانونی تعیین شده.

د- کنترل عملیات و فعالیت های مالی کلیه وزارتخانه ها، مؤسسات شرکتهای دولتی و سایر دستگاه هایی که به نحوی از انحاء از بودجه کل کشور استفاده می کنند.

ه - بررسی و حسابرسی وجوه مصرف شده و درآمدها و سایر منابع تأمین اعتبار در ارتباط با سیاست های مالی تعیین

شده در بودجه مصوب با توجه به گزارش عملیاتی و محاسباتی مأخوذه از دستگاه های مربوطه.  
و- تهیه و تدوین گزارش تفریح بودجه بانضمام نظرات خود و ارائه آن به مجلس شورای اسلامی.  
همچنین وظایف و اختیارات دیوان محاسبات کشور بر اساس مقررات جاری مربوط عبارتست از :

الف- حسابرسی یا رسیدگی کلیه حسابهای درآمد و هزینه و سایر دریافت ها و پرداخت ها و نیز صورت های مالی دستگاه ها از نظر مطابقت با قوانین و مقررات مالی و سایر قوانین مربوط و ضوابط لازمالاجراء، اعم از وزارتخانه ها، مؤسسات، شرکت های دولتی و سایر واحدها که به نحوی از انحاء از بودجه کل کشور استفاده می نمایند و هر گونه واحد اجرایی که بر طبق اصول ۴۴ و ۴۵ قانون اساسی مالکیت عمومی بر آنها مترتب است و یا واحدهایی که شمول مقررات عمومی در مورد آنها مستلزم ذکر نام است.

ب - بررسی وقوع عملیات مالی در دستگاه ها به منظور اطمینان از حصول و ارسال صحیح و بموقع درآمد و یا انجام هزینه و سایر دریافتها و پرداخت ها.

ج- رسیدگی به موجودی حساب اموال و دارائی های دستگاه ها

د- بررسی جهت اطمینان از برقراری روش ها و دستورالعمل های مناسب مالی و کاربرد مؤثر آنها در جهت نیل به اهداف دستگاه های مورد رسیدگی.

ه - اعلام نظر در خصوص لزوم وجود مرجع کنترل کننده داخلی و یا عدم کفایت مرجع کنترل کننده موجود در دستگاه های مورد رسیدگی با توجه به گزارشات حسابرسی ها و رسیدگی های انجام شده جهت حفظ حقوق بیت المال.

و- رسیدگی به حساب کسری ابواب جمعی و تخلفات مالی و هرگونه اختلاف حساب مأمورین ذیربط دولتی در اجرای قوانین و مقررات مربوط.

ز- اقدام در حفظ حقوق بیت المال در حدود قوانین و مقررات مالی.

ح- تنظیم دادخواست علیه مسئول یا مسئولین خاطی از مقررات مالی و طرح در هیأت های مستشاری.

ط- رسیدگی به مورد کسری ابواب جمعی مسئولین و طرح دادخواست علیه آنها و صدور آراء متناسب با موضوع مطروحه.

ی- رسیدگی و انشاء رأی نسبت به:

۱- عدم ارائه صورت های مالی - حساب درآمد و هزینه - دفاتر قانونی و صورتحساب کسری و یا اسناد و مدارک در موعد مقرر به دیوان محاسبات کشور.

۲- تهیه زائد بر اعتبار و یا عدم رعایت قوانین و مقررات مالی.

۳- عدم واریز بموقع درآمد و سایر منابع تأمین اعتبار منظور در بودجه عمومی به حساب مربوط و همچنین عدم واریز وجوهی که به عنوان سپرده یا وجه الضمان و یا وثیقه و یا نظائر آنها دریافت می گردد.

- ۴- عدم پرداخت به موقع تعهدات دولت که موجب ضرر و زیان به بیت‌المال می‌گردد.
- ۵- سوء استفاده و غفلت و تسامح در حفظ اموال و اسناد و وجوه دولتی و یا هر خرج یا تصمیم نادرست که باعث اتلاف یا تضییع بیت‌المال شود.
- ۶- گزارش های حسابرسی و گواهی حسابهای صادره توسط دیوان محاسبات کشور.
- ۷- پرونده‌های کسری ابواب جمعی مسئولین ذیربط.
- ۸- ایجاد موانع و محظورات غیرقابل توجیه از ناحیه مسئولین ذیربط دستگاه ها در قبال ممیزین و یا حسابرس ها و سایر کارشناسان دیوان محاسبات کشور در جهت انجام وظایف آنان
- ۹- پرداخت و دریافت‌هایی که خلاف قوانین موجود به دستور کتبی مقامات مسئول صورت گیرد.
- ۱۰- تأیید و یا صدور رأی نسبت به گزارشات حسابرسان داخلی و خارجی شرکتها و مؤسسات و سازمانهای مربوط.
- ۱۱- اعمال مجازات اداری متخلفین علاوه بر صدور رأی نسبت به ضرر و زیان وارده به بیت‌المال.
- ۱۲- ارسال پرونده‌های مربوط به وقوع جرم به مراجع قضائی جهت تعقیب متهمین.
- ۱۳- پرونده‌های مسئولین امر که بدون سوء نیت ضرری به بیت‌المال وارد کرده‌اند.
- ۱۴- تخلفات ناشی از دستور رئیس جمهوری و معاون اول و وزراء و صدور حکم مبنی بر جبر ان ضرر وارده و اعلام گزارش نحوه تخلف به مجلس شورای اسلامی.
- ۱۵- تعقیب جرائم عمومی از طریق مراجع قضائی
- ک- اجراء آراء دیوان محاسبات کشور و اعلام گزارش موارد بلااجراء به مجلس شورای اسلامی
- م- درخواست تأمین خواسته و یا محکوم به
- ن- ایجاد هماهنگی و وحدت رویه در انجام وظایف هیأت های مستشاری
- س- صدور رأی در خصوص تفریح بودجه و گزارش نهائی آن
- ع- حسابرسی و رسیدگی به حسابهای درآمد و هزینه، صورتهای مالی، اسناد و مدارک مربوط به دستگاه ها
- ف- تهیه دستورالعمل مربوط به مدت و نحوه نگهداری، حفظ اسناد دفاتر، صورت حسابهای مالی و مدارک مزبور که توسط دستگاه ها به دیوان محاسبات کشور ارسال می‌شود و یا مدارکی که توسط دیوان محاسبات کشور تهیه می‌گردد بصورت عین و همچنین طرز تبدیل آنها به عکس یا فیلم و یا میکروفیلم و یا میکروفیش یا نظائر آن و همچنین طریقه محو اسناد و مدارک مزبور
- ض- تعیین نحوه حفظ و نگهداری و بایگانی صورت حسابهای مالی و اسناد و مدارک مربوط در دستگاه ها
- ق- رسیدگی به موضوعاتی که حسب مورد از طرف مجلس شورای اسلامی ارجاع می‌شود.
- ر- تحقیق و تفحص در کلیه امور مالی کشور

ش- عضویت در سازمانهای بین‌المللی مربوط نظیر سازمان بین‌المللی مؤسسات عالی حسابداری (این‌توسای) و سازمان آسیائی مؤسسات عالی حسابداری (آسوسای)

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

اهمیت توجه به بحث فساد و راهکارهای مقابله و مبارزه با این پدیده بالاخص بدلیل آثار سوئی است که فساد و بویژه فساد مالی بر تمام ابعاد ساختار سیاسی یک جامعه در بردارد، از جمله اینکه فساد مالی توسعه اقتصادی را کند و تضعیف می‌کند، پایداری سیاسی و حقانیت دولت را با چالش مواجه می‌سازد، باعث تضعیف ساختار و زیربنای اجتماعی می‌گردد، تسهیم منابع بین بخش‌های حیاتی توسعه را به خطر می‌اندازد و فرصت‌های غیرقانونی را تشویق می‌کند و تداوم می‌بخشد.

دیوان محاسبات نقش بسزایی در کاهش جرایم ارتكابی در دستگاه‌های اجرایی می‌تواند داشته باشد مشروط به اینکه بستر برای اعمال این نقش فراهم باشد که در ذیل فساد اداری - مالی را بعنوان پدیده‌ای مجرمانه خواهیم شناخت و سپس چالش‌های پیش روی دیوان محاسبات در مقابله با این پدیده را مورد بررسی قرار می‌دهیم:

### فساد مالی، پدیده‌ای مجرمانه

برخی از انواع جرایمی که می‌تواند مورد نظر در این مبحث قرار گیرد چنین است:

- ۱- استفاده از جاه و مقام در رقابت سیاسی
- ۲- عدم رعایت موازین قانونی در مورد استخدام، حقوق و پاداش کارکنان (۳ اختلاس، جابجایی و نقل و انتقال غیرقانونی پول در شبکه بانکی)
- ۳- تقلب در تنظیم قیمت‌ها در مؤسسات و شرکتهای وابسته به دولت
- ۴- انجام معامله و خرید و فروش اجناس دولتی بصورت غیرقانونی و خارج از شبکه توزیع کشور (۶ دستکاری اوراق قرضه و اسناد بهادار)
- ۵- جعل اسناد دولتی، سندسازی و ادعای مالکیت
- ۶- پخش آگهی‌های تجاری دروغین و ... با وجود گسترش دامنه و شیوع این نوع جرایم عکس‌العملی چندان جدی نمی‌بینیم. زیرا در بسیاری از موارد کشف نمی‌شود. از سوی دیگر مجریان و قوای انتظامی نیز معمولاً به جرایم طبقات پایین توجه کرده و چندان دقتی روی جرایم مقامات عالی رتبه ندارند.

برخی از این جرایم از جمله اختلاس، ارتشاء، جعل، کلاهبرداری، رباخواری، خیانت در امانت، تصدی بیش از یک شغل، دریافت از دو صندوق، و... جرم انگاری شده و در قوانین مختلفی مثل قانون مجازات، قانون تشدید مجازات مرتکبین ارتشاء، اختلاس و کلاهبرداری، منع تصدی بیش از یک شغل، منع دریافت از دو صندوق و... مستندی جهت نظارت یافته اگرچه دیوان محاسبات صالح به رسیدگی به جرم نمی‌باشد. لکن ماده ۲۵ قانون دیوان محاسبات کشور، تکلیف اعلام به مرجع قضایی را به دیوان محاسبات اعطا نموده است؛ اما در خصوص بسیاری از جرایم از قبیل سوءاستفاده از موقعیت، استخدام نیرو با رابطه بازی و ... جرم انگاری صورت نگرفته و یا حداقل بصورت شفاف و واضح مطرح نظر قانونگذار قرار

نگرفته و علیرغم تاثیر مالی این جرایم و تخلفات دیگر و تاثیر غیرمستقیم در بودجه، اصولاً اینها مورد نظارت دیوان محاسبات قرار نگرفته یا لاقلاً دستاویز قانونی جهت نظارت دیوان مشاهده نمی شوند. در واقع اینها تخلفات نانوشته ای هستند که بر بودجه، اقتصاد و امور مالی کشور موثر می باشد اما سهم ضعیفی از نظارت را دارند. لذا بسیاری از مقامات متخلف با انطباق ظاهر اقدامات با قانون و یا اینکه با استفاده از خلاءهای قانونی با توجه به اشراف و اطلاع از آن از نظارت می گریزند و هیچ فاکتوری برای جلوگیری از این مسئله نیست. البته به نظر می رسد با توجه به بسترهای مذهبی و فرهنگی کشور و تقویت و نهادینه کردن ارزشهای اخلاقی و تدوین قوانین مستحکم و همخوان با ارزشها و ترویج این ارزشها و تقویت بنیه اخلاقی و علمی ناظرین و حسابرسان در برخورد با این تخلفات قطعاً راهگشای بسیاری از چالشها و نارسایی های موجود خواهد بود. بدون یک سیستم حسابداری، حسابرسی و گزارش مالی، نظارت بر مخارج و صحت حسابها غیرممکن است. بدون چنین سیستم هایی، تخصیص ناصواب بودجه و سوء استفاده از وجوه عمومی به سهولت روی می دهد و فساد نامکشوف باقی می ماند. بنابراین از آنجا که هزینه کرد بودجه عمومی حجم عظیمی از نقدینگی را وارد چرخه مالی کشور می نماید و همین امر زمینه ساز رخداد انواع فسادهای مالی می باشد، مکانیزم های نظارت بر بودجه باید بنحوی باشد که توجه ویژه ای به امر مقابله با فساد مالی داشته باشد. از اینرو برای کشورها یافتن نظام و ساز و کاری برای حفظ شفافیت منابع سرمایه های عمومی و نحوه استفاده و تخصیص آنها، خواه از طریق قانون یا به نحوی دیگر، گریز ناپذیر است و این مهمترین بعد مدیریت مالی برای جامعه ای است که خواهان ایجاد محیطی عاری از فساد است.

بارزترین مصادیق فساد مالی در نظام های حقوقی که در مورد عمده آنها نیز جرم انگاری گردیده است عبارتند از: رشوه<sup>۴</sup>، اختلاس<sup>۵</sup>، رانت جوئی یا رانت خواری<sup>۶</sup>، تقلب<sup>۷</sup>، سوءاستفاده از موقعیت<sup>۸</sup>، تبعیض و تبارگماری (الیگارشی فامیلی)<sup>۹</sup>، قومگرایی<sup>۱۰</sup> و پارتی بازی<sup>۱۱</sup> دامنه اعمال فسادپذیر چنان گسترده است که یک نظام حقوقی هرچند کامل و جامع، اما نمی تواند تمامی مصادیق فساد مالی را احصاء کرده و جرم انگاری نماید. در حقیقت در یک تحقیق صورت گرفته در خصوص مصادیق قانونی فساد مالی در نظام حقوقی ایران، نویسنده بیش از ۲۷ مورد از مصادیق آن را در قوانین مختلف بر شمرده است که قانونگذار نسبت به عمده آنان جرم انگاری نموده است (همدمی خطبه سرا، ۱۳۸۳: ۸۶-۱۱۲) که در خصوص جرم انگاری قانونی می توان به این قوانین اشاره داشت:

۱- قانون مجازات اسلامی مصوب ۱۳۹۲ (که می توان به تبصره ماده ۳۶ قانون مجازات اشاره داشت که عبارتست از: "انتشار حکم محکومیت قطعی در رسانه ملی یا یکی از روزنامه های کثیرالانتشار را مربوط به جرایم رشا و ارتشا- اختلاس- اعمال نفوذ برخلاف حق و مقررات قانونی در صورت تحصیل مال)

۲- قانون تشدید مجازات مرتکبین ارتشاء، اختلاس و کلاهبرداری مصوب ۲۸/۰۶/۱۳۶۴.

۳- قانون ممنوعیت اخذ پورسانت در معاملات خارجی

۴- کتاب پنجم قانون مجازات اسلامی (تعزیرات) در فصول پنجم، ششم، هشتم، نهم، یازدهم و سیزدهم که بویژه این دو مورد اخیر مربوط به ارتشاء و ربا و کلاهبرداری و تعدیات مامورین دولتی نسبت به دولت (مواد ۵۹۸ الی ۶۰۶) می باشد.

۵- لایحه قانونی راجع به منع مداخله وزراء و نمایندگان مجلسین و کارمندان دولت در معاملات دولتی و کشوری

۲۲/۱۰/۱۳۳۷ مصوب

- ۶- قانون ممنوعیت تصدی بیش از یک شغل مصوب. ۱۱/۱۰/۱۳۷۳
- ۷- قانون مبارزه با پولشویی مصوب ۰۲/۱۱/۱۳۸۶ و آیین نامه اجرایی آن
- ۸- قانون ارتقاء سلامت اداری و مقابله با فساد مصوب. ۰۳/۱۰/۱۳۹۰
- ۹- آیین نامه پیشگیری و مبارزه با رشوه در دستگاه های اجرایی مصوب. ۰۱/۰۹/۱۳۸۳
- ۱۰- قانون جرایم رایانه ای مصوب. ۰۵/۰۳/۱۳۸۸
- ۱۱- تبصره ۲۹ قانون بودجه سال ۱۳۴۴ کل کشور.
- ۱۲- آیین نامه اجرایی قسمت اول تبصره ۲۹ قانون بودجه سال ۱۳۴۴ کل کشور مصوب ۱۸/۱۱/۱۳۴۴ کمیسیون مشترک دارایی مجلسین.
- ۱۳- قانون مجازات تبانی در معاملات دولتی.
- ۱۴- قانون ممنوعیت اخذ پورسانت در معاملات خارجی مصوب. ۲۷/۰۴/۱۳۷۲
- ۱۵- دستورالعمل تشکیل مجمع قضایی امور اقتصادی منتشره در روزنامه رسمی به شماره ۱۷۹۰۱ مورخ ۲۱/۰۵/۱۳۸۵.
- ۱۶- لایحه قانونی نحوه استفاده از اتومبیل های دولتی و فروش اتومبیل های زائد مصوب ۰۴/۰۷/۱۳۵۸.<sup>۱۳</sup>
- ۱۷- ممنوعیت استفاده از خودروهای با پلاک قرمز.
- ۱۸- قانون ممنوعیت وزارتخانه ها و موسسات و شرکتهای دولتی از چاپ و انتشار نشریات غیرضرور مصوب ۲۹/۰۷/۱۳۶۵ و آیین نامه اجرایی آن.
- ۱۹- قانون نحوه نظارت مجلس شورای اسلامی بر انعقاد قراردادها در دستگاه های اجرایی.
- ۲۰- قانون نظارت بر مسافرتهاى خارجى کارکنان دولت مصوب. ۲۳/۰۶/۱۳۷۳
- ۲۱- قانون نحوه اعمال نظارت بر کاهش هزینه های غیرضرور و جلوگیری از تجمل گرایی مصوب ۲۷/۰۹/۱۳۷۰ و ...
- البته در ایران برخی تخلفات از جمله تبعیض و پارتی بازی جرم انگاری نشده و در هیچ جای قوانین از عناوینی همچون تبعیض و پارتی بازی استفاده نشده اگرچه شاید در تطبیق اقدام مورد نظر با مصادیق مجرمانه مورد احصاء در قوانین بتوان با عناوین دیگری از جمله رانت-خواری، کلاهبرداری و... موضوع را پیگیری نمود اما احصاء این عناوین بطور مجزا، از الزامات به نظر می رسد؛ اما تلاش در جرم انگاری در واقع تحدید دامنه های یک جرم بوسیله قانون است که با ابزار حاکمیت قانون بتوان چالشهای ناشی از آن را کاهش داد. بدهی است این قانون معیارها و ملاکهای خاصی دارد که در صورت عدم رعایت آن تبدیل به اهرم و ابزار وقوع تخلف و جرم در دستگاه های اجرایی خواهد گردید. بطور نمونه مساله تعدد قانون امکان گریز و عدم اجرای قانون را ممکن و یا تسهیل می کند که به انجام تخلف یا جرم کمک شایانی خواهد نمود. همچنین مبحث حاکمیت قانون هم بر خود ناظر (دیوان محاسبات) هم

مجری ناظر است بعبارتی؛ نظارت خود باید بموجب قانون باشد و انجام نظارت هم طبق قانون عمل آید که در مثال مذکور تعدد قانون به ناظر هم اختیار انتخاب قانون و در واقع سلیقه ای شدن آن را می دهد که با توجه به عو امل انسانی موجب نقض حاکمیت قانون خواهد شد.

به موجب ماده ۲۵ قانون دیوان محاسبات کشور هرگاه ضمن انجام وظایف به یکی از جرائم عمومی برخورد نماید دادستان دیوان مکلف است برای تعقیب به مراجع قضایی اعلام نماید. این ماده بیانگر عدم صلاحیت دیوان محاسبات در ورود و رسیدگی به جرم است ولی قابل توجه است اعلام جرم ارتكابی به مرجع قضایی نه تنها در صلاحیت دیوان قرار داده شده بلکه جزو صلاحیت تکلیفی آن محسوب می شود. اما اینکه بعد از اعلام می تواند بعنوان یک طرف دعوا؛ موضوع را پیگیری نماید مسکوت است و ظاهراً حق نظارتی دیوان محاسبات به یک نظارت اعلامی و نه تعقیبی منتهی می شود. لذا احتمال اینکه سرنوشت این گزارش اعلامی در قوه قضاییه معطل رها شود وجود دارد که می توان مدعی شد در راستای افزایش کارایی دیوان محاسبات جهت کاهش جرم در دستگاه های اجرایی بهتر بود حق پیگیری و تعقیب موضوع توسط دیوان محاسبات در قوه قضاییه پیش بینی می گردید. اما به هر حال، نقش دیوان محاسبات در گزارش به مراجع قضایی جایگاه خود را خواهد داشت. زیرا همان طور که می دانیم همواره نظارت منتهی به رسیدگی نخواهد گردید بلکه گاهی صرف اعلام، اثربخشی شایانی در کاهش جرم و جنایت خواهد داشت. البته حسابرس، دادیار و مستشار و ... در دیوان محاسبات نیازمند اطلاعات و آگاهی جهت تشخیص این جرم در دستگاه اجرایی می باشند و نقش نظارتی دیوان محاسبات در راستای کاهش جرم در همین بخش نمود چشم گیری دارد. زیرا اصل ۵۵ قانون اساسی رسیدگی و حسابرسی کلیه حساب های وزارتخانه ها، موسسات، شرکتهای دولتی و سایر دستگاه هایی که بنحوی از انحاء از بودجه کل کشور استفاده می کنند را در اختیار دیوان محاسبات قرار داده؛ همچنین ماده ۱ قانون دیوان محاسبات نظارت مستمر مالی به منظور پاسداری از بیت المال و ماده ۲ همان قانون حسابرسی یا رسیدگی کلیه حساب های درآمد و هزینه و.. از نظر مطابقت با قوانین و مقررات مالی و سایر قوانین و ضوابط لازم الاجرا را از تکالیف دیوان محاسبات تلقی نموده است، لذا گستره وسیع این اختیار، انتظار نقش موثرتر دیوان محاسبات در پیشگیری از جرم و یا کاهش آن را بوجود می آورد، این درحالیست که افزایش روزافزون فساد در ادارات و دستگاه های اجرایی بیانگر ضعف نهادهای ناظر از جمله دیوان محاسبات است که ناشی از عوامل متعددی می باشد که در ذیل به بررسی صرفاً چالش های حقوقی آن می پردازیم:

### **چالش های پیش روی دیوان محاسبات در مقابله با پدیده مجرمانه فساد اداری- مالی**

چالش های متعددی در مقابله با پدیده فساد مشاهده می گردد که از آن جمله می توان عدم در اختیار داشتن ابزار نوین نظارت از جمله ناهماهنگی با پیشرفت های تکنولوژی که نظارت دیوان یک گام عقب تر از سیستم پیشرفته فساد می باشد. از دیگر معضلات، عدم تخصص افراد حسابرس و دادیار و ... در رویارویی با این پدیده مجرمانه است. گاهی چالش های نظارت دیوان محاسبات از نقائص قانون موجود و یا ناشی از آن منتج می گردد که در این مقاله همین مبحث بطور ویژه مورد بررسی قرار می گیرد.

### **چالش های قانونی**

ما معضلات نظارتی دیوان محاسبات کشور را به چالش های مربوط به قانون و غیر آن تقسیم می کنیم و در

بخش اول تعدد، تعارض، نقص و اجمال قانون را بررسی می‌نماییم:

## تعدد و تورم قانون

در ارتباط با مفاسد اداری و مالی قوانین متعددی در کشور ما وجود دارد؛ بنابراین معضل جدی در ارتباط با تنوع قوانین احساس نمی‌شود بلکه مشکل در میزان کارایی، ضمانت اجرا و نحوه تحقق آنها، ضعف در تربیت قضات و کارشناسان متخصص، کمبود محاکم تخصصی و فقدان قانون در زمینه مصادیق جدید و پیچیده فساد اداری و مالی و بروزرسانی قوانین قبلی است. به اعتقاد برخی محققان در شرایط موجود مهمترین ابزار فساد مالی و اقتصادی سوءاستفاده از قوانین نامناسب موجود، عدم وجود قوانین و مقررات در پاره‌ای موارد و روشن-نبودن بسیاری از قوانین و مقررات است. مقررات صدور مجوزهای مختلف، مقررات تعیین محدوده و مقرراتی که ارزش اقتصادی زیادی بر آنها مترتب است و مقرراتی که بسیاری از هزینه‌ها و اعتبارات را از شمول قانون محاسبات عمومی خارج میسازد از این جمله هستند (عباسزادگان، ۱۳۸۳: ۱۳۹). در هر حال سه گونه قانون در مبارزه با فساد مشاهده می‌گردد؛ دسته اول قوانین و مقرراتی هستند که ناظر به قبل از وقوع و بروز فساد مالی بوده و قانونگذار آنها را بعنوان ابزارهایی جهت پیشگیری از وقوع فساد وضع نموده است. دسته دوم مقرراتی می‌باشند که قانونگذار از طریق ابزارها و دستگاه‌های قانونی و کارکنان دستگاه‌های مذکور و از مجرای اینگونه قوانین و مقررات سعی می‌نماید با یک نظارت همزمان با

فعالیت قانونی دستگاه از وقوع فساد جلوگیری نماید. بدیهی است اینگونه قوانین و مقررات نیز تا حدودی جنبه پیشگیرانه داشته ولی بلحاظ اینکه همزمان با وقوع عملیات مالی غیرفاسد صورت می‌گیرد می‌توان از آنها بعنوان قوانین و مقررات جداگانه اشاره نمود. دسته سوم قوانین و مقرراتی هستند که حاکم بر مرحله پس از بروز وقوع فساد می‌باشند و نهایتاً دسته آخر قوانین و مقررات حاکم بر دستگاه‌های نظارتی می‌باشد که در کلیه مراحل وقوع یک عمل فساد بار چه قبل، چه حین و چه بعد از وقوع آن با اینگونه فعالیت‌های فاسد و نامشروع مبارزه می‌نمایند (منتی‌نژاد، ۱۳۸۴: ۱). دسته اول عبارتند از: قانون اساسی (اصول ۴۳-۴۴)، قانون مجازات، قانون ممنوعیت دولت از مذاکره و عقد قرارداد راجع به امتیاز نفت با خارجی‌ها مصوب ۱۳۲۳/۹/۱۱، قانون راجع به منع مداخله ۱۳۳۷، قانون مربوط به رسیدگی دارایی وزراء و کارمندان دولتی مصوب ۱۳۳۷، قانون ممنوعیت تصدی بیش از یک شغل مصوب ۱۳۷۳، قانون ممنوعیت اخذ پورسانت در معاملات خارجی ۱۳۷۲، قانون نحوه اعمال نظارت بر کاهش هزینه‌های غیرضرور و ... مصوب ۱۳۷۰، قانون ممنوعیت ادامه تحصیل کارگزاران کشور در ساعات اداری مصوب ۱۳۷۲.

برخی مقررات همزمان با فعالیت دستگاه از فساد جلوگیری می‌کنند که عبارتند از: قانون محاسبات، قانون برنامه و بودجه و ... از جمله قوانین و مقررات مبارزه با فساد اداری و مالی بعد از تحقق فساد را چنین می‌توان برشمرد: لایحه قانونی راجع به مجازات مقامات و مسئولانی که برخلاف قوانین و مقررات استخدامی وجوه عمومی را به کارکنان دولت پرداخت می‌کنند مصوب ۱۳۵۹، قانون مجازات، دادگاه موضوع اصل ۴۹ قانون اساسی، دیوان محاسبات، قانون رسیدگی به تخلفات اداری ۱۳۷۳ و از دستگاه‌های مختلط ناظر بر این مبحث می‌توان برشمرد: سازمان بازرسی، کمیسیون اصل ۹۰، وزارت اطلاعات و دیوان محاسبات.

با وجود این حجم از قوانین ضدفساد در نظام حقوقی ایران و نهادهای متعدد متولی مبارزه با فساد مالی آمار سازمان شفافیت بین‌المللی بیانگر آن است که رتبه فساد مالی در طی سال‌های اخیر بطور روز افزونی افزایش یافته، بطوریکه در سال ۲۰۰۵ رتبه ایران در میان کشورهای دنیا ۹۵ بوده و در سال ۲۰۱۴ این رتبه به ۱۳۶ افزایش یافته و در

این سال ایران در کنار کشورهایی همچون نیجریه، کامرون، قرقیزستان و لبنان قرار گرفته است.

گاهی بر یک اقدام خاص چندین مقرر و قانون تسلط دارد که اولاً ناظر باید نسبت به همه آنها آگاه باشد ثانیاً باید با کمال بی طرفی انتخاب کند که کدام قانون بر این اقدام تسلط دارد، با فرض براینکه ناظر، مطلع بر همه این قوانین است (اگرچه بعید به نظر می رسد با این همه قانون به خاطر سپرده شوند) به دلیل تعدد، قابلیت تفسیر و در نهایت فرار از مجازات را دارند، زیرا در فرض تعدد احتمال نقض یک قانون بوسیله دیگری یا وجود شرط و... وجود دارد، لذا این مساله چند ایراد دارد اولاً حاکمیت قانون متزلزل می شود زیرا با مبنا قرار دادن هر یک از این قوانین، دیگری مستندی برای اجرا نمی یابد؛ ثانیاً در مرحله مجازات، با تفسیر از قانون دیگری که ملاک حسابرسی یا محاکمه قرار نگرفته از مجازات خواهند گریخت. ثالثاً صلاحیتی تشخیصی و اختیاری در انتخاب نوع قانون، به ناظر اعم از حسابرس و قاضی و... داده شده که عدم دسترسی به هدف نهایی نظارت را بدنبال دارد و تاسف جایست که ناظر با مولفه های فساد اداری که سابقاً گفتیم انطباق بیابد، لذا نه تنها فاتحه حاکمیت قانون را باید خواند بلکه مفهوم نظارت هم تهی می شود.

گاهی برخی از مقررات ممکن است صرفاً به این منظور وضع شود که به برخی از مقامات دولتی برای تامین منافع خویش قدرت و اختیار بیشتری ببخشد. غالباً بدرستی، این فراوانی مقررات است که زمینه ای مساعد برای فساد ایجاد می کند. از سوی دیگر بسته بودن دست مقامات دولتی می تواند مقررات را بصورتی خیلی خشک درآورد و گردش مطلوب چرخ های اقتصاد و بویژه سازمان را با موانع روبرو سازد. گاه کارگرانی که خواسته اند چوب لای چرخ سازمان بگذارند، محکم به مقررات موجود چسبیده اند و سازمان را فلج کرده اند.

گاهی اوقات ممکن است پارلمان دست به انجام کاری بزند که باعث شود تا امکان نظارت مناسب بر حسن اجرای قانون از او گرفته شود. در صورتیکه قوانین زیاد و بیش از حد در پارلمان به تصویب برسد و اصطلاحاً تورم تقنینی به وجود آید، قاعدتاً این احتمال وجود دارد که امکان نظارت بر حسن اجرای قانون هم، کمتر و کمتر می شود. در این زمینه طرح سوالی مناسب به نظر می رسد و آن اینست که آیا افزایش کمیت قانونگذاری به خودی خود امری مذموم شمرده می شود؟ که بنظر می رسد اگر این مساله مضر نباشد مفید هم نخواهد بود و صرفنظر از معایب تعدد و تورم قوانین، تراکم بیش از حد این قوانین بر کیفیت قانون هم تاثیر خواهد گذاشت که آشکار است ضعف در کیفیت قانونگذاری به مراتب آثار سوء بیشتری را بدنبال دارد لذا تورم تقنینی حاوی دو اشکال عمده است :

(۱) حجم اطلاعات و مصوباتی که تسلط بر آن را برای کسانی که نظارت می کنند یا مکلف به اجرا هستند خارج از اراده می سازد و همچنین موجب آشکار شدن مواردی از تعارض و ... در مصوبات می گردد.

(۲) از سوی دیگر بر کیفیت قانون بسیار تاثیرگذار می باشد.

از جمله مواردی که می توان در راستای اشکالات این مطلب عنوان کرد، تولید انبوه قوانین در قالب تبصره های بودجه است؛ همچنین حاکمیت قانون کار، تجارت و... همزمان با قانون محاسبات عمومی کشور، قانون مدیریت خدمات کشوری، بودجه و... بر دستگاه های اجرایی است که منجر به تراکم پرونده ها و .. در دیوان محاسبات می گردد که در راستای تایید این ادعا صدور احکام متعارض در مورد یک موضوع از هیات های مستشاری را می توان اشاره کرد.

## تعارض قوانین

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

## فقدان و سکوت قانون

گاه به جهت سکوت قانون، اجرای امر، معطل رها می شود و یا متاسفانه جایگزین و رویه ای خلاف دنبال می گردد. بطور نمونه بموجب ماده ۶۳ قانون محاسبات اعتبارات جاری و عمرانی منظور در بودجه کل کشور تا آخر سال مالی قابل تعهد و پرداخت است و مانده وجوه اعتبارات مصرف نشده باید به خزانه برگشت داده شود. بسیاری از دستگاه های اجرایی جهت عدم استرداد اعتبارات طرحهای نیمه تمام یا در حال اتمام اقدام به تخلفاتی از قبیل سندسازی و ... می کنند. درحالیکه به نظر می رسد حکم ماده ۶۳ و اصلاحیه آن حکمی عام است و می توان بابت این طرحها ماده را تخصیص زد و به مشکلات دستگاه اجرایی در خصوص چالش های اخذ اعتبار و ... توجه نمود و از تشکیل پرونده های بیحاصل که صرفاً به دنبال اتمام طرحهای نیمه تمام بوده اند خودداری کرد و به این وسیله از تحمیل بار مالی و ... بر بیت المال، دیوان محاسبات و سایر دستگاه های ناظر و دستگاه اجرایی جلوگیری کرد.

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

## نقص و ابهام در قوانین موجود

در موارد فقدان یا سکوت قانون ما با عدم مواجهه ایم یعنی تکلیفی در موارد مختلف مشخص نشده است اما در نقص قانون در واقع با قانونی نیمه کاره مواجهیم که به مراتب آثار سوء فراوانی بر آن مترتب است.

نگارش نامناسب قانون که منتهی به ابهام در قانون می شود و رویکردهای مختلف در قانون مدنظر قرار نمی گیرد منجر به سوءاستفاده از قانون و ایجاد بی انضباطی های بیشمار می گردد. همانطور که در صدر هم اشاره داشتیم از جمله نقائص موجود، عدم وجود قانون آیین رسیدگی مصوب مجلس در دیوان محاسبات است که رویه ها و سلیقه های بکارگیری مواد قانونی و اقدامات مختلف در رسیدگی را شامل می شود و از گذر این تفاوتها بی عدالتی و سوء استفاده و ... متصور است. در بند الف ماده ۳۶ قانون دیوان محاسبات کشور ایجاد هماهنگی و وحدت رویه در انجام وظایف هیات های مستشاری را وظیفه هیات عمومی دانسته است که تصویب دستورالعمل داخلی کفایت از امر نمی کند. بویژه بدلیل

نقائص فاحش مندرج در آن.

### چالشهای در ارتباط با قانون

آنچه در صدر ذکر گردید گوشه ای از معضلات مربوط به قانون می باشد که ضعف نظارت دیوان محاسبات را در پی خواهد داشت. در بخش دوم چالشهای حقوقی که می توان مدعی شد اصولاً خارج از ماهیت قانون ولی در ارتباط با آن می باشد مشروحاً در ذیل بررسی می کنیم:

### اجرای نادرست قانون

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

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

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

بطور مثال اجرای طرح مهرآفرین نمونه ای از مصوبات خلاف است که در زمان تصویب خود منجر به معضلات

عديده ای گردید.

### جهل به قانون

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

### تفسیر نامناسب قانون

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

### سوءاستفاده از اختیار

قوه مجریه در تصویب قوانین دارای دو صلاحیت تکلیفی و اختیاری است؛ از جمله صلاحیت تکلیفی مجریه تصویب آیین نامه های اجرایی قوانین مصوب پارلمان و از جمله مصوبات اختیاری می توان به برخی مصوبات هیات وزیران اشاره کرد. صرفنظر از حسن و قبح مربوط به این صلاحیت و مراجع مقررات گذار، در قوه مجریه گاهی به عمد یا ناعمد مصوباتی به تصویب می رسند که در واقع مقدمه عدم اجرای قانون مصوب پارلمان را فراهم می آورند و در نهایت به این نتیجه منجر می شود که قانون به هدف خود نائل نیاید. طبعاً وقتی زنجیره ای از یک نظام جهت دسترسی به

نظارت کارآمد مختل شود و کارایی بهینه نداشته باشد در نتیجه نهایی منعکس شده و ضعف نظارت را همراه خواهد داشت. اگرچه مصوبات قوه مجریه تحت نظارت قرار می گیرد از جمله هیات تطبیق، محاکم دادگستری، دیوان محاسبات، دیوان عدالت اداری و... لکن اثر این مصوبه در کشور و نهاد مالی را نمی توان نادیده گرفت. بطور مثال مصوبه طرح کارآفرین که علیرغم لغو آن با توجه به نقض قانون در برهه ای و ایجاد آثاری از جمله برخی حقوق مکتسب برای کارمندان، پیامدهای ناقص اهداف نظارت این مصوبات را نمی توان نادیده گرفت.

### تصویب مصوبات خلاف قانون

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

۱- مقنن در ماده ۶۲ قانون برنامه سوم توسعه اجازه تجدید ارزیابی دارایی های ثابت را فقط برای یکبار به شرکتهای دولتی داده است (نه شرکتهای دولتی مستلزم ذکر نام) شرکت ملی نفت برای استفاده از مزیت معافیت مالیاتی اجرای ماده ۶۲ بدون آنکه ماده ۶۲ بر آن شمولیت داشته باشد آن را اجرا کرده، وجه مازاد ارزیابی را اندوخته، هیات دولت بدون توجه به ۶۲ موصوف طی مصوبه شماره ۵۴۲۰۲/ت ۲۹۹۲۱ مورخ ۰۱/۱۱/۱۳۸۲ مقرر داشته که سرمایه شرکت را از محل اندوخته غیرقانونی به مبلغ بیش از ۱۴۶ هزار میلیارد افزایش داده است. پس این با نص ماده ۶۲ قانون برنامه سوم در سال حاکمیت برنامه سوم مغایر بوده و رویداد مالی مترتب، به دلیل اثر وضعی بر مالیات شرکتهای به عنوان درآمد عمومی در حکم تصرف غیرقانونی در وجوه و اموال دولت در شرکت محسوب می شود.

قانونگذار در بند ک از تبصره ذیل تبصره ۶ ماده ۷ قانون برنامه چهارم، مفاد ماده ۶۲ قانون برنامه سوم را برای شرکتهای مستلزم ذکر نام هم تنفیذ کرده آنها را برای یکبار اما بنا به پیشنهاد نفتی ها هیات دولت با مصوبه ۱۰۹۴۲۰/ت ۳۵۹۵۵ هـ مورخ ۰۶/۰۹/۱۳۸۵ یعنی ۳ سال بعد از مصوبه قبلی مجدداً از محل اندوخته مازاد تجدید ارزیابی و سایر محلها که مورد بحث ما نیست سرمایه شرکت را از ۱۴۶ هزار به ۱۹۹ هزار میلیارد ریال افزایش داده و یکبار دیگر شرکت را از مزیت معافیت های مالیاتی منغیرحق بهره مند می نماید. نتیجه آنکه شرکت ملی نفت ما ده قانونی را که مشمول اجرائش نیست به دلیل اثر وضعی که بر سود و زیان شرکت از طریق معافیت مالیاتی دارد اجرا می کند آنها را نه یکبار بلکه دوبار و در هر بار هیات دولت به بهانه افزایش سرمایه تلویحاً - عدم رعایت یکبار - ولی هیچیک از دو مصوبه از سوی رییس مجلس مغایر شناخته نمی شود چرا؟ برای اینچنین رویکردی چه نامی می توان نهاد؟ زرنگی کارگزاران نفتی یا غفلت دولت؟ به نظر نگارنده زرنگی و غفلت بعلاوه ضعف تئوریک مبانی استدلال در هیات تطبیق مصوبات دولت باقانون که مسئولیت آن متوجه رییس محترم مجلس است.

### قانون گریزی و یا فرار از قانون

این مولفه را می توان عدم اجرای قانون هم دانست. آسیب های قانون گریزی و فرار از قانون سهم عمده ای در ضعف نظارتهای مالی دارد، که همواره دغدغه گذر از آن، اذهان مقامات دولتی و حکومتی را فراهم نموده "مقام معظم

رهبری در شهریور ماه سال ۱۳۸۵ در دیدار هیات دولت ۲۰ شاخص اصولگرایی را یادآور شدند و دولت را به مراعات آن توصیه فرمودند: ایشان مسئولیت پذیری، پاسخگویی و نیز قانونگرایی را از جمله شاخصهای اصولگرایی دانستند" (انبارلویی، ۱۳۸۶: ۲۷۲). یکی از مولفه های کاهش بهره وری نظارت، قانون گریزی است به عبارتی قانون موجود است اما بنا به دلایلی اعم از وجود زمینه های فساد که به تفصیل آمده است و عوامل انسانی، منجر به عدم اجرا یا به اصطلاح فرار از قانون می شود. بدیهی است هر یک از ضعف هایی که مطرح می شود سهمی در ضعف نظارت و عدم دسترسی به هدف حکمرانی مطلوب و نظارت کارآمد خواهد داشت.

به هر حال؛ موسسات عالی حسابرسی نقش بنیادینی در کنترل اعمال قدرت در نظام های دموکراتیک به خصوص کشورهایی که با نرخ بالای فساد مالی و عدم کارایی در مدیریت منابع عمومی مواجه هستند، ایفا می کنند. تقویت دموکراسی در کشورهای در حال توسعه مستلزم پاسخگویی مناسب در ارتباط با منابع عمومی است.

فساد و عدم کارایی در استفاده از این منابع مورد توجه روزافزون شهروندان این کشورها می باشد، بنابراین در این کشورها موسسه عالی حسابرسی باید بنحوی فعالیت کند که نتایج آن برای شهروندان قابل مشاهده و ملموس باشد. این هدف با دشواریهای فراوانی روبروست چرا که مسائل مورد بررسی این موسسات بیشتر تخصصی و غیرقابل فهم برای عموم شهروندان جامعه است. بنابراین موسسات در ابتدا باید با ابزارها و روشهای تخصصی خود اقدام به پاسخ خواهی از دستگاه های اجرایی نمایند و سپس در مرحله بعد با ادبیاتی قابل فهم نتایج حاصل از اقدامات و فعالیتهایشان را به مراجع ذیربط از جمله پارلمان، قوه مجریه و عموم شهروندان عرضه دارند.

مقررات و شیوه های خاص حسابرسی می تواند بویژه در مبارزه علیه فساد اداری موثر افتد دانش تخصصی حسابرسان و تجارب آنان در تحلیل روابط و فعالیتهای تجاری پیچیده می تواند برای پیگیری موارد فساد اداری و تهیه شواهد لازم برای اجرای قانون بسیار ارزنده باشد محسوب نمودن فساد اداری به عنوان جرمموجب خواهد شد که در بسیاری کشورها حسابرسان و ادارات مالی کشور به آن عنایت داشته باشند. به هر حال دیوان محاسبات کشور در ایران بدلائل چالشهای حقوقی و قانونی پیشگفته به اهداف نظارت کارآمد دست نیافته و افزایش نوع و تعداد تخلفات و جرایم موید این برداشت تلقی می گردد.

# قانون دیوان محاسبات کشور

## فصل اول - هدف

**ماده ۱ -** هدف دیوان محاسبات کشور با توجه به اصول مندرج در قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران عبارت است از اعمال کنترل و نظارت مستمر مالی به منظور پاسداری از بیت المال از طریق:

**الف -** کنترل عملیات و فعالیتهای مالی کلیه وزارتخانه ها، مؤسسات، شرکتهای دولتی و سایر دستگاههایی که به نحوی از انحاء از بودجه کل کشور استفاده می کنند.

**ب -** بررسی و حسابرسی وجوه مصرف شده و درآمدها و سایر منابع تأمین اعتبار در ارتباط با سیاستهای مالی تعیین شده در بودجه مصوب با توجه به گزارش عملیاتی و محاسباتی مأخوذه از دستگاههای مربوطه.

**ج (اصلاحی ۱۳۷۰، ۰۵، ۲۰) -** تهیه و تدوین گزارش تفریغ بودجه به انضمام نظرات خود و ارائه آن به مجلس

شورای اسلامی .

## فصل دوم - وظایف و اختیارات

**ماده ۲ -** 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 لازم الاجراء.

**تبصره -** منظور از دستگاهها در این قانون کلیه وزارتخانه ها، سازمانها، مؤسسات، شرکتهای دولتی و سایر واحدها که به نحوی از انحاء از بودجه کل کشور استفاده می نمایند و به طور کلی هر واحد اجرایی که بر طبق اصول ۴۴ و ۴۵ قانون اساسی مالکیت عمومی بر آنها مترتب بشود می باشد. واحدهایی که شمول مقررات عمومی در مورد آنها مستلزم ذکر نام است نیز مشمول این تعریف می باشند.

**ماده ۳ -** بررسی وقوع عملیات مالی در دستگاهها به منظور اطمینان از حصول و ارسال صحیح و به موقع درآمد و یا انجام هزینه و سایر دریافتها و پرداختها.

**ماده ۴ -** رسیدگی به موجودی حساب اموال و داراییهای دستگاهها.

**ماده ۵ -** بررسی جهت اطمینان از برقراری روشها و دستورالعملهای مناسب مالی و کاربرد م و اثر آنها در جهت نیل به اهداف دستگاههای مورد رسیدگی.

**ماده ۶ -** اعلام نظر در خصوص لزوم وجود مرجع کنترل کننده داخلی و یا عدم کفایت مرجع کنترل کننده موجود در دستگاههای مورد رسیدگی باتوجه به گزارشات حسابرسیها و رسیدگیهای انجام شده جهت حفظ حقوق بیت المال.

**ماده ۷ -** رسیدگی به حساب کسری ابوابجمعی و تخلفات مالی و هرگونه اختلاف حساب مأمورین ذیربط دولتی در اجرای قوانین و مقررات به ترتیب مقرر در این قانون.

**ماده ۸ -** تجزیه و تحلیل لایحه تفریغ بودجه ارسالی از طرف قوه مجریه بر اساس نتایج حاصل از بررسیهای، رسیدگیها و یا حسابرسیهای انجام شده و تهیه و ارائه گزارش حاوی نظرات به مجلس شورای اسلامی.

**ماده ۸ (الحاقی ۱۵، ۲، ۱۳۸۱) -** دیوان محاسبات کشور در جهت انجام وظایف قانونی خود در حدود اعتبارات مصوب می تواند از خدمات حسابرسان بخش خصوصی استفاده نماید. حسابرسان مذکور پس از تأیید صلاحیت توسط دیوان محاسبات به عنوان حسابرس مورد تأیید آن دیوان محسوب می گردند .

**تبصره (الحاقی ۱۵، ۲، ۱۳۸۱) -** آئین نامه اجرائی این قانون ظرف سه ماه توسط دیوان محاسبات کشور تهیه و به تصویب کمیسیون برنامه و بودجه و محاسبات مجلس شورای اسلامی خواهد رسید .

## **فصل سوم - سازمان و تشکیلات**

**ماده ۹ -** دیوان محاسبات کشور مستقیماً زیر نظر مجلس شورای اسلامی می باشد و در امور مالی و اداری استقلال داشته و اعتبار مورد نیاز آن با پیشنهاد دیوان مذکور پس از تأیید کمیسیون دیوان محاسبات و بودجه مجلس شورای اسلامی جداگانه در لایحه بودجه کل کشور منظور می شود. تشخیص، انجام تعهد و تسجیل هزینه های آن با رعایت قوانین و مقررات از وظایف رئیس دیوان محاسبات و یا کسانی است که از طرف وی مجاز به این امور بشوند.

**تبصره (الحاقی ۲۰، ۵، ۱۳۷۰) -** (دیوان محاسبات کشور از لحاظ مقررات مالی تابع آئیننامه خاصی خواهد بود که ظرف مدت دو ماه از تاریخ تصویب این اصلاحیه تهیه و با رعایت اصل ۷۴ قانون اساسی جهت تصویب به مجلس شورای اسلامی تقدیم می گردد.

**ماده ۱۰ -** مقر دیوان محاسبات کشور پس از افتتاح هر دوره قانونگذاری به پیشنهاد کمیسیون دیوان محاسبات و بودجه مجلس شورای اسلامی و تصویب نمایندگان ملت انتخاب می شود.

**تبصره -** برکناری رئیس دیوان محاسبات با پیشنهاد کمیسیون دیوان محاسبات و با تصویب اکثریت نمایندگان انجام می گیرد.

**ماده ۱۱ -** رئیس دیوان محاسبات کشور پس از افتتاح هر دوره قانونگذاری به پیشنهاد کمیسیون دیوان محاسبات و بودجه مجلس شورای اسلامی و تصویب نمایندگان ملت انتخاب می شود.

**تبصره -** برکناری رئیس دیوان محاسبات با پیشنهاد کمیسیون دیوان محاسبات و با تصویب اکثریت نمایندگان انجام می گیرد.

**ماده ۱۲ (اصلاحی ۱۳۷۰، ۰۵، ۲۰)** - (دیوان محاسبات کشور دارای یک دادسرا و حداقل سه و حداکثر هفت هیأت مستشاری می‌باشد. هر هیأت مرکب از سه مستشار است که یکی از آنها رئیس هیأت خواهد بود .

**تبصره (منسوخه ۱۳۷۰، ۰۵، ۲۰)** - هر منطقه شامل چند استان و مقر هر هیأت مستشاری در مرکز یکی از استانهای مربوط خواهد بود .

**ماده ۱۳** - دادسرای دیوان محاسبات کشور از یک دادستان و تعداد کافی دادیار و یک دفتر تشکیل می‌شود.

**ماده ۱۴** - دادستان دیوان محاسبات کشور پس از افتتاح هر دوره قانونگذاری به پیشنهاد کمیسیون دیوان محاسبات و بودجه مجلس شورای اسلامی و تصویب نمایندگان ملت انتخاب می‌شود، برکناری دادستان دیوان محاسبات به پیشنهاد کمیسیون دیوان محاسبات و با تصویب اکثریت نمایندگان مجلس خواهد بود.

**ماده ۱۵** - سایر اعضای تشکیلات دیوان محاسبات کشور عبارتند از:

**الف (اصلاحی ۱۳۷۰، ۰۵، ۲۰)** - چهار معاون

ب - تعداد مشاور لازم.

**ج (اصلاحی ۱۳۷۰، ۰۵، ۲۰)** - تعداد کافی حسابرس و کارشناس .

د - مستخدمین اداری.

**ماده ۱۶ (اصلاحی ۱۳۷۰، ۰۵، ۲۰)** - انتخاب هیأت‌های مستشاری از طریق زیر به عمل می‌آید:

رئیس دیوان محاسبات کشور پس از دریافت حکم حداقل اسامی پانزده نفر از افراد امین و متدین و کاردان را حتی‌الامکان از میان افراد واجد شرایط دیوان محاسبات کشور به کمیسیون دیوان محاسبات، بودجه و امور مالی مجلس پیشنهاد خواهد نمود. کمیسیون از بین افراد مذکور حداقل ۹ نفر را به عنوان اعضای اصلی هیأت مستشاری و سه نفر را به عنوان اعضای جانشین انتخاب و به رئیس دیوان محاسبات کشور معرفی خواهد کرد .

**تبصره (منسوخه ۱۳۷۰، ۰۵، ۲۰)** - چنانچه معرفی ۴۰ نفر جهت انتخاب اعضای هیئتهای مستشاری برای رئیس دیوان محاسبات بدلیل موجه در یک نوبت ممکن نباشد، رئیس دیوان مزبور موظف است ظرف دو ماه پس از دریافت حکم در نوبت اول اسامی حداقل ۲۰ نفر را به کمیسیون دیوان محاسبات معرفی، و در صورتیکه در مدت مذکور معرفی نکرد مستعفی شناخته میشود و پس از ۴ ماه از معرفی بیست نفر اول باید بیست نفر دوم را معرفی نماید .

**تبصره ۱ (الحاقی ۱۳۷۰، ۰۵، ۲۰)** - (افزایش تعداد هیأت‌های مستشاری، تعیین رؤسای هیأت‌ها و صدور حکم مستشاران از وظایف رئیس دیوان محاسبات کشور می‌باشد.

**تبصره ۲ (الحاقی ۱۳۷۰، ۰۵، ۲۰)** - در صورت نیاز به افزایش هیأت های مستشاری رئیس دیوان محاسبات کشور به ازای هر هیأت پنج نفر را که واجد شرایط مذکور در این ماده باشند، به کمیسیون دیوان محاسبات، بودجه و امور مالی مجلس معرفی خواهد نمود. کمیسیون از میان افراد پیشنهادی سه نفر را به عنوان عضو اصلی هیأت مستشاری و یک نفر را به عنوان عضو جانشین انتخاب و به رئیس دیوان محاسبات کشور معرفی خواهد کرد.

**ماده ۱۷ (منسوخه ۱۳۷۰، ۰۵، ۲۰)** - مستشاران دیوان محاسبات کشور پس از افتتاح هر دوره قانونگذاری از بین کارکنان امین و متدین و متخصص در امور دیوان محاسبات و یا افراد دیگر واجد شرایط مذکور در این ماده انتخاب می شوند.

**ماده ۱۸** - رئیس و دادستان و اعضاء هیأت های مستشاری تا انتخاب و معرفی اعضاء جدید در هر دوره قانونگذاری به کار خود ادامه خواهند داد و انتخاب مجدد آنها بلامانع است.

**ماده ۱۹** - جلسات هیأت های مستشاری با حضور سه نفر رسمیت خواهد داشت و آراء صادره با اکثریت معتبر است . در مواردی که عده آنها کمتر از سه نفر باشد به درخواست هیأت از طرف رئیس دیوان محاسبات کشور کمبود از بین مستشاران سایر هیأت ها انتخاب و در رسیدگی و اتخاذ تصمیم شرکت خواهند نمود.

**ماده ۲۰** - اعضاء جانشین موضوع ماده ۱۶ با انتخاب و از طرف رئیس دیوان محاسبات کشور در موارد ذیل به عضویت هیأت های مستشاری در خواهند آمد:

۱- در مورد فوت یا استعفا یا بازنشستگی یکی از اعضاء هیأت ها.

۲- در مواردی که هر یک از مستشاران به علتی برای مدتی بیش از ۴ ماه متوالی از انجام وظیفه بازماند.

**تبصره** - اعضاء جانشین قبل از این که به موجب این ماده به کار دعوت شوند وظایفی را که از طرف دستگاه های مربوط به آنها ارجاع می شود انجام خواهند داد.

**ماده ۲۱** - دادستان دیوان محاسبات کشور در حدود قوانین و مقررات مالی در حفظ حقوق بیت المال اقدام می نماید و در انجام وظایف خود می تواند به هر یک از دستگاه ها شخصاً مراجعه و یا این مأموریت را به یکی از دادیاران محول نماید.

**تبصره ۱ (الحاقی ۱۳۷۰، ۰۵، ۲۰)** - هر گاه در مواعد مقرر حساب ماهانه یا سالانه و صورت های مالی و هر نوع سند و یا مدرک مورد نیاز در اختیار دیوان محاسبات کشور قرار نگیرد، دادستان دیوان محاسبات کشور موظف است به محض اعلام، علیه مسوول یا مسوولین امر دادخواست تنظیم و جهت طرح در هیأت های مستشاری به رئیس دیوان محاسبات کشور ارسال نماید .

**تبصره ۲ (الحاقی ۱۳۷۰، ۰۵، ۲۰)** - دادستان دیوان محاسبات کشور موظف است به مورد کسری ابواب جمعی مسوولین و موارد مذکور در ماده ۲۳ این قانون و همچنین سایر مواردی که رسیدگی به آنها در صلاحیت دیوان محاسبات

کشور می باشد، رسیدگی و پس از تکمیل پرونده با صدور دادخواست مراتب را جهت طرح در هیأت‌های مستشاری به رئیس دیوان محاسبات کشور اعلام دارد .

**تبصره ۳ (الحاقی ۱۳۷۰، ۰۵، ۲۰)** - رئیس دیوان محاسبات کشور مکلف است حداکثر ظرف ده روز دادخواست دادستان را به هیأت‌های مذکور ارجاع دهد .

**ماده ۲۲** - دیوان محاسبات کشور از لحاظ مقررات استخدامی تابع آیین نامه خاصی خواهد بود که از طرف دیوان مزبور تهیه و با رعایت اصل ۷۴ قانون اساسی به تصویب مجلس شورای اسلامی می رسد و تا تصویب آیین نامه فوق الذکر تابع قانون استخدام کشوری خواهد بود.

### **فصل چهارم - نحوه کار هیأت‌های مستشاری**

**ماده ۲۳ (اصلاحی ۱۳۷۰، ۰۵، ۲۰)** - هیأت‌های مستشاری علاوه بر موارد مذکور در این قانون به موارد زیر نیز رسیدگی و انشاء رأی می نمایند :

**الف** - عدم ارائه صورتهای مالی، حساب درآمد و هزینه، دفاتر قانونی و صورتحساب کسری و یا اسناد و مدارک در موعد مقرر به دیوان محاسبات کشور.

**ب** - تعهد زائد بر اعتبار و یا عدم رعایت قوانین و مقررات مالی.

**ج** - عدم واریز به موقع درآمد و سایر منابع تأمین اعتبار منظور در بودجه عمومی به حساب مربوط و همچنین عدم واریز وجوهی که به عنوان سپرده یا وجه الضمان و یا وثیقه و یا نظائر آنها دریافت می گردد.

**د** - عدم پرداخت به موقع تعهدات دولت که موجب ضرر و زیان به بیت المال می گردد.

**ه (اصلاحی ۱۳۷۰، ۰۵، ۲۰)** - سوء استفاده، غفلت و تسامح در حفظ اموال و اسناد و وجوه دولتی و یا هر خرج یا

تصمیم نادرست که باعث اتلاف یا تضییع بیت‌المال شود .

**و** - پرونده‌های کسری ابوابجمعی مسئولین مربوط.

**ز** - ایجاد موانع و محظورات غیرقابل توجیه از ناحیه مسئولین ذیربط دستگاهها در قبال ممیزین و یا حسابرسها و سایر کارشناسان دیوان محاسبات کشور در جهت انجام وظایف آنان.

**ح** - پرداخت و دریافت‌هایی که خلاف قوانین موجود به دستور کتبی مقامات مسئول صورت گیرد

**ط** - تأیید و یا صدور رأی نسبت به گزارشات حسابرسان داخلی و خارجی شرکت‌ها و مؤسسات و سازمانهای مربوطه.

ی (الحاقی ۲۰، ۰۵، ۱۳۷۰) - رسیدگی و صدور رأی نسبت به گزارش های حسابرسی و گواهی حسابهای صادره توسط دیوان محاسبات کشور.

تبصره ۱ (اصلاحی ۲۰، ۰۵، ۱۳۷۰) - هیأت ها در صورت احراز وقوع تخلف ضمن صدور رأی نسبت به ضرر و زیان وارده متخلفین را حسب مورد به مجازاتهای اداری ذیل محکوم می نمایند:

الف - توبیخ کتبی با درج در پرونده استخدامی.

ب - کسر حقوق و مزایا حداکثر یک سوم از یک ماه تا یک سال.

ج - انفصال موقت از یک ماه تا یک سال.

د - اخراج از محل خدمت.

ه - انفصال دائم از خدمات دولتی .

تبصره ۲ (الحاقی ۲۰، ۰۵، ۱۳۷۰) - هیأت ها در صورت احراز وقوع جرم ضمن اعلام رأی نسبت به ضرر و زیان وارده، پرونده را از طریق دادسرای دیوان محاسبات کشور برای تعقیب به مراجع قضایی ارسال خواهد داشت.

تبصره ۳ (الحاقی ۲۰، ۰۵، ۱۳۷۰) - (آرای هیأت های مستشاری در موارد بندهای «الف» و «ب» و «ج» تبصره ۱ این ماده قطعی و لازم الاجرا است و در مورد بندهای «د» و «ه» در مدت بیست روز از تاریخ ابلاغ در هیأتی مرکب از سه نفر از مستشاران که در پرونده مطروحه سابقه رأی نداشت باشند با تعیین رئیس دیوان محاسبات کشور قابل تجدید نظر می باشد.

ماده ۲۴ - هرگاه ثابت شود که از ناحیه مسئولان بدون سوء نیت ضرری به بیت المال وارد شده است از طرف هیأت های مستشاری رأی به جبران آن طبق ماده ۲۸ این قانون صادر خواهد شد و در مورد تخلفاتی که ناشی از دستور رئیس جمهوری و نخست وزیر و وزراء بوده و اثر مالی داشته باشد علاوه بر جبران ضرر گزارش لازم حسب مورد جهت استحضار و اخذ تصمیم به مجلس داده خواهد شد.

ماده ۲۵ - هرگاه دیوان محاسبات کشور ضمن انجام وظایف به یکی از جرایم عمومی برخورد نماید مکلف است موضوع را از طریق دادستان دیوان محاسبات کشور برای تعقیب به مراجع قضایی اعلام نماید این امر مانع از ادامه رسیدگی مزبور در دیوان محاسبات کشور نخواهد بود.

ماده ۲۶ - آراء دیوان محاسبات کشور را دادستان و یا نماینده او برای اجراء به دستگاههای مربوط ابلاغ و نسخه ای از آن را به وزارت امور اقتصادی و دارایی ارسال و در اجرای آنها مراقبت می نمایند. در صورتی که آراء مزبور بلا اجرا بماند دادستان دیوان محاسبات کشور موظف است مراتب را به مجلس شورای اسلامی اعلام نماید.

ماده ۲۷ - هیأت های مستشاری اسناد و مدارکی را که مورد تقاضای دادستان دیوان محاسبات کشور باشد در اختیار مشارالیه می گذارد.

**ماده ۲۸** - آراء هیأت‌های مستشاری ظرف بیست روز از تاریخ ابلاغ به محکوم علیه از طرف وی و دادستان قابل تجدیدنظر است. مرجع تجدیدنظر منحصرأً به موارد اعتراض رسیدگی و مبادرت به صدور حکم می نماید حکم صادره قطعی است. در صورتی که رأی صادره هیأت‌های مستشاری مستند به قبول محکوم علیه و دادستان باشد و یا حضوری بوده و ابلاغ نیز واقعی باشد با انقضای موعده مذکور این رأی قطعی و لازم الاجراء خواهد بود.

**تبصره ۱** - مرجع رسیدگی به تقاضای تجدید نظر محکمه صالحه است که تشکیل می شود از یک نفر حاکم شرع به انتخاب شورای عالی قضایی و دو نفر از مستشاران دیوان محاسبات به عنوان کارشناس و به انتخاب رئیس دیوان که در پرونده مطروحه سابقه رأی نداشته باشند. محل تشکیل محکمه مذکور در تهران خواهد بود.

**تبصره ۲** - در مواردی که ابلاغ واقعی آراء هیأت‌ها میسر نباشد و نیز در مورد آرای غیابی با انقضای موعده مقرر در ماده ۲۸ دادستان دیوان محاسبات مکلف است پرونده را به انضمام رأی صادره و با اظهار نظر به مرجع تجدیدنظر مذکور در تبصره یک این ماده ارسال نماید. اعلام قطعیت با مرجع تجدیدنظر مذکور در تبصره یک این ماده خواهد بود.

**ماده ۲۹** - تقاضای اعاده دادرسی در موارد زیر قبول می شود:

**الف** - در صورتی که در نوشتن ارقام یا در عملیات حسابداری اشتباهی شده باشد.

**ب** - در صورتی که ضمن رسیدگی به سایر حسابها ثابت شود که اقلامی به حساب نیامده و یا مکرر به حساب آمده است.

**ج** - هرگاه پس از صدور رأی و حکم اسنادی به دست آید که محرز شود اسناد مزبور در موقع رسیدگی موجود بوده لیکن به عللی در دسترس نبوده و یا مورد توجه هیأت قرار نگرفته باشد.

**د** - هرگاه رأی و حکم به استناد اسنادی صادر شده که مجعول بودن اسناد مزبور در مراجع دادگستری به حکم قطعی ثابت شده باشد.

**تبصره ۱** - تقاضای اعاده دادرسی در محکمه ای رسیدگی و مورد صدور حکم واقع می شود که حکم قبلی را صادر نموده است و منحصر به قسمتهایی از حساب است که مورد تقاضای اعاده دادرسی واقع شده است تقاضای اعاده دادرسی موجب توقف اجرای حکم نیست مگر پس از اخذ تأمین مقتضی.

**تبصره ۲** - محکمه مکلف است ظرف یک ماه نظر خود را مبنی بر قبول و یا رد تقاضای اعاده دادرسی اعلام نماید

**ماده ۳۰ (اصلاحی ۰۵،۲۰، ۱۳۷۰)** - رسیدگی به پرونده ها در هیأت های مستشاری و محکمه تجدید نظر تابع تشریفات آیین دادرسی نبوده و هیأت های مستشاری و یا حاکم شرع از طریق دیوان محاسبات کشور دستور تعیین وقت رسیدگی خواهند داد. دفتر بلافاصله به هر نحوی که ابلاغ وقت ممکن باشد ، وقت رسیدگی را به اطلاع اشخاصی که حضور آنان در جلسه رسیدگی لازم است، می‌رساند. هیأت و یا محکمه پس از استماع نظر دادستان و یا نماینده او مبادرت به صدور رأی و یا حکم می نماید. ابلاغ آرای هیأت های مستشاری و محکمه تجدید نظر نیز بلافاصله به ترتیب فوق انجام می‌گیرد. عدم حضور اشخاص ذیربط پس از ابلاغ وقت مانع رسیدگی نخواهد بود .

**تبصره ۱ (الحاقی ۰۵،۲۰،۱۳۷۰)** - در صورتیکه ابلاغ وقت به وسیله دفتر دیوان محاسبات کشور میسر نباشد، ضابطین دادگستری سراسر کشور مکلف به ابلاغ اوراق دفتر مذکور می‌باشند .

**تبصره ۲ (الحاقی ۰۵،۲۰،۱۳۷۰)** - ابلاغ آرای هیأت‌های مستشاری و محکمه تجدید نظر نیز بلافاصله به ترتیب فوق انجام می‌گیرد .

**ماده ۳۱** - هرگاه یکی از هیأت‌های مستشاری ضمن رسیدگی متوجه شود موردی که قبلاً رسیدگی و نسبت به آن رأی صادر گردیده است از موارداعاده دادرسی است باید حسب مورد مراتب را کتباً به محکوم علیه یا دادستان اعلام کند.

**ماده ۳۲** - تصحیح و رفع ابهام آراء هیأت‌های مستشاری و احکام دادگاه تجدیدنظر با هیأت‌ها و دادگاه صادرکننده رأی و حکم می‌باشد.

**ماده ۳۳** - مطالبات دولت ناشی از آراء و احکام قطعی صادره بر طبق مقررات اجرایی احکام مراجع قضایی خواهد بود.

**ماده ۳۴** - رسیدگی و صدور رأی از دیوان محاسبات کشور و همچنین احکام مرجع تجدیدنظر مبنی بر جبران خسارت در مورد اشخاص مانع رسیدگی و محکومیت آنان به مجازات‌های اداری یا تعقیب کیفری در مراجع صالحه نخواهد بود

**ماده ۳۵ (اصلاحی ۰۵،۲۰،۱۳۷۰)** - دادرسی دیوان محاسبات کشور می‌تواند درخواست تأمین خواسته و یا محکوم به را از محکمه تجدید نظر بنماید . محکمه مذکور در صورتی که دلایل درخواست تأمین را کافی بداند، قرار مقتضی صادر می‌نماید. قرار مذکور طبق مقررات اجرائی مربوط به احکام تأمین خواسته قابل‌اجراء می‌باشد .

**ماده ۳۶ (جایگزین ۲۰/۰۵/۱۳۷۰)** - هیأت عمومی با حضور حداقل سه چهارم از مستشاران اصلی دیوان محاسبات کشور با دعوت و به ریاست رئیس دیوان محاسبات کشور برای رسیدگی به موارد زیر تشکیل می‌شود. تصمیمات هیأت با رأی اکثریت مطلق حاضرین در جلسه معتبر است

الف - ایجاد هماهنگی و وحدت رویه در انجام وظایف هیأت‌های مستشاری

ب - صدور رأی در خصوص تفریح بودجه و گزارش نهایی آن

ج - سایر مواردی که رئیس دیوان محاسبات کشور تشکیل هیأت عمومی را لازم بداند .

**تبصره (الحاقی ۰۵،۲۰،۱۳۷۰)** - تاریخ جلسات هیأت عمومی و دستور جلسه به دادستان دیوان محاسبات کشور اعلام می‌شود و دادستان مکلف به حضور در این جلسه بودو دارای حق رأی می‌باشد .

## **فصل پنجم - مقررات متفرقه**

**ماده ۳۷ (اصلاحی ۱۳۷۰، ۰۵، ۲۰)** - تخلفات اعضای هیأت‌های مستشاری با اعلام رئیس دیوان محاسبات کشور در کمیسیون دیوان محاسبات، بودجه و امور مالی مجلس شورای اسلامی مورد رسیدگی قرار می‌گیرد. دستورالعمل اجرایی این ماده توسط کمیسیون دیوان محاسبات مجلس تصویب خواهد شد.

**ماده ۳۸ (منسوخه ۱۳۷۰، ۰۵، ۲۰)** - تخلفات اداری رئیس یا دادستان دیوان محاسبات کشور بنا به دستور رئیس مجلس و نظارت کمیسیون دیوان محاسبات و بودجه مجلس شورای اسلامی در هیأت عمومی که بدون حضور رئیس یا دادستان تشکیل می‌گردد بر اساس قوانین مربوط مورد رسیدگی و صدور رأی قرار می‌گیرد. مرجع تجدید نظر در این مورد دیوان عالی کشور خواهد بود.

**ماده ۳۹** - دستگاهها مکلفند حسابهای درآمد و هزینه، صورتهای مالی، اسناد و مدارک مربوط را به نحوی که دیوان محاسبات کشور تعیین می‌نماید به دیوان مزبور تحویل نمایند. حسابرسی و رسیدگی آنها به تشخیص دیوان محاسبات کشور در ادارات دیوان یا محل خود آن دستگاهها انجام می‌گیرد.

**تبصره (الحاقی ۱۳۷۰، ۰۵، ۲۰)** - مدت و نحوه نگهداری، حفظ اسناد، دفاتر صورت حساب های مالی و مدارک مزبور که توسط دستگاهها به دیوان محاسبات کشور ارسال می‌شود و یا مدارکی که توسط دیوان محاسبات کشور تهیه می‌گردد، به صورت عین و همچنین طرز تبدیل آنها به عکس یا فیلم یا میکروفیلم و یامیکروفیش یا نظایر آن و همچنین طریقه محو اسناد و مدارک مزبور به موجب دستورالعملی خواهد بود که با پیشنهاد رئیس دیوان محاسبات کشور به تصویب کمیسیون دیوان محاسبات، بودجه و امور مالی مجلس شورای اسلامی خواهد رسید. اسناد تبدیلی به نحو فوق در حکم اسناد اصلی است.

**ماده ۴۰** - تعیین نحوه حفظ و نگهداری و بایگانی صورت حسابهای مالی و اسناد و مدارک مربوط در دستگاهها به عهده دیوان محاسبات کشور است.

**ماده ۴۱** - دیوان محاسبات کشور علاوه بر موارد پیش بینی شده در این قانون موضوعات مرتبط با وظایف دیوان محاسبات را که از طرف مجلس شورای اسلامی حسب مورد به آن ارجاع می‌شود رسیدگی و اظهار نظر می‌نماید.

**ماده ۴۲** - دیوان محاسبات کشور برای انجام وظایف خود می‌تواند در تمامی امور مالی کشور تحقیق و تفحص نماید و در تمامی موارد مستقیماً مکاتبه برقرار نماید و تمام مقامات جمهوری اسلامی ایران و قوای سه گانه و سازمانها و ادارات تابعه و کلیه اشخاص و سازمانهایی که به نحوی از انحاء از بودجه کل کشور استفاده می‌نمایند مکلف به پاسخگویی مستقیم می‌باشند حتی در مواردی که از قانون محاسبات عمومی مستثنی شده باشند.

**تبصره (منسوخه ۱۳۷۰، ۰۵، ۲۰)** - خلاصه گزارشات رسیدگی یا حسابرسی کلیه دستگاههای اجرایی پس از رسیدگی دادستان دیوان محاسبات و هیأت‌های مستشاری ظرف مدت یک ماه از تاریخ تنظیم هر گزارش باید جهت اطلاع کمیسیون دیوان محاسبات و بودجه و امور مالی مجلس شورای اسلامی ارسال گردد.

**ماده ۴۳ (منسوخه ۱۳۷۰، ۰۵، ۲۰)** - دیوان محاسبات به حسابهای تا آخر سال ۱۳۵۹ به تفکیک قبل و بعد از انقلاب رسیدگی می‌نماید، نحوه رسیدگی به وسیله کمیسیونی مرکب از نمایندگان دیوان محاسبات کشور و وزارت امور

اقتصادی و دارایی و با تصویب مجلس تعیین می گردد و متعاقباً لایحه تفریح بودجه این حسابها از سوی وزارت امور اقتصادی و دارایی تهیه و به مجلس شورای اسلامی ارائه خواهد شد .

**ماده ۴۴ (اصلاحی ۱۳۷۶، ۰۷، ۰۲)** - تشکیلات تفصیلی دیوان محاسبات کشور و هرگونه تغییرات و اصلاحات بعدی آن و آئین نامه اجرایی و سایر آئین نامه های این قانون توسط دیوان مذکور تهیه و به تصویب کمیسیون مشترک امور اداری و استخدامی و دیوان محاسبات و بودجه و امور مالی مجلس خواهد رسید .

**ماده ۴۵** - قانون دیوان محاسبات مصوب سال ۱۳۵۲ و مواد اصلاحی آن به طور کلی و کلیه قوانین و مقررات خاص در مواردی که با این قانون مغایر است از تاریخ اجرای این قانون ملغی است.

**تبصره ۵** - تا زمانی که آیین نامه های اجرایی این قانون به تصویب نرسیده مقررات آیین نامه های مورد عمل تا حدی که با مفاد این قانون مغایر نباشد قابل اجرا خواهد بود.

**ماده ۴۶** - اداره کلیه امور مالی و استخدامی و اداری دیوان محاسبات با رئیس دیوان است.

**ماده ۴۷ (الحاقی ۱۳۷۰، ۰۵، ۲۰)** - ادامه عضویت دیوان محاسبات کشور جمهوری اسلامی ایران در سازمان بین المللی مؤسسات عالی حسابرسی (اینیتوسای) و سازمان آسیائی مؤسسات عالی حسابرسی (آسوسای) بلا مانع می باشد.

قانون فوق مشتمل بر چهل و شش ماده و یازده تبصره در جلسه روز دوشنبه یازدهم بهمن ماه یکهزار و سیصد و شصت و یک مجلس شورای اسلامی تصویب و در تاریخ ۱۷ / ۱۱ / ۶۱ به تأیید شورای نگهبان رسیده است.

## **وظایف جدید دیوان محاسبات در اصلاح جدید آئین نامه داخلی مجلس**

نمایندگان مجلس شورای اسلامی در ادامه بررسی طرح اصلاح موادی از آیین نامه داخلی مجلس شورای اسلامی مواد (۲۶) تا (۳۳) را بررسی و به شرح ذیل به تصویب رساندند:

۱- معاونت نظارت موظف است گزارش نماینده ناظر و کمیسیون را بررسی و نظرات خود را حسب مورد به رئیس مجلس، دستگاه مربوط، دیوان محاسبات، کمیسیون ذیربط و نماینده ناظر اعلام نماید.

۲- معاونت نظارت موظف است عدم شرکت نماینده ناظر در جلسات را به رئیس مجلس اعلام کند.

۳- حضور نماینده ناظر در جلسات موضوع این ماده مأموریت اداری محسوب می گردد. نماینده ناظر به تشخیص رئیس کمیسیون ذیربط با غیبت غیر موجه در سه جلسه متوالی یا پنج جلسه غیر متوالی مستعفی شناخته می شود. کمیسیون مکلف است نسبت به انتخاب فرد جدید طبق این آیین نامه اقدام نماید.

ماده ۲۸- ماده زیر به قانون آیین نامه داخلی الحاق می شود:

ماده الحاقی- روسای قوه مجریه و قضائیه موظفند حداکثر تا پایان اردیبهشت هر سال با حضور در مجلس، ضمن ارائه گزارش شفاهی، گزارش مکتوبی نیز از عملکرد قوه تحت نظارت خود و تغییرات خود و تغییرات شاخص‌ها در سال قبل را به مجلس شورای اسلامی تقدیم نمایند.

شهرداری‌های کلان شهرها و سایر نهادهای عمومی غیردولتی، سازمان صدا و سیما و نهادهای تحت نظر رهبری با اذن ایشان نیز موظفند گزارش مکتوب خود را نیز عملکرد سال قبل به مجلس شورای اسلامی ارسال نمایند تا به کمیسیون‌های تخصصی ارجاع شود. کمیسیون‌های تخصصی مجلس موظفند بخش‌های مرتبط با کمیسیون خود را ارزیابی و نتایج را حداکثر یک ماه پس از دریافت گزارش به معاونت نظارت مجلس ارائه نمایند. معاونت نظارت موظف است جمع‌بندی نهایی به همراه گزارش‌های مذکور و نظرات کمیسیون‌ها را برای بررسی بیشتر و تطبیق موارد مربوط به اعتبارات پیش‌بینی شده در بودجه کل کشور با گزارش تفریغ بودجه به دیوان محاسبات ارائه نماید. دیوان محاسبات موظف است در گزارش تفریغ بودجه نظر خود را در این باره اعلام کند.

ماده ۲۹- ماده زیر به قانون آیین‌نامه داخلی الحاقی می‌شود:

ماده الحاقی- رئیس نظارت مجلس موظف است حداکثر تا پایان اردیبهشت هر سال گزارشی از اقدامات نظارتی مجلس شورای اسلامی در سال قبل را تهیه و به هیأت رئیسه ارسال کند تا در صورت صلاحدید در جلسه علنی قرائت شود.

ماده ۳۰- ماده زیر به قانون آیین‌نامه داخلی الحاقی می‌شود:

ماده الحاقی- رئیس دیوان محاسبات کشور موظف به اجرای موارد زیر است:

- ۱- گزارش تفریغ بودجه سالانه کشور را حداکثر تا پایان ماه سال بعد تهیه و برای رسیدگی به مجلس شورای اسلامی تقدیم نماید.
- ۲- گزارش تفریغ بودجه سالانه دیوان محاسبات را تا پایان شهریور ماه سال بعد و بودجه سالانه آن را در پایان شهریور ماه سال قبل تهیه و برای رسیدگی به کمیسیون برنامه بودجه و محاسبات تسلیم نماید.
- ۳- در اجرای وظایف نظارتی مجلس شورای اسلامی، پاسخ درخواست‌های رئیس مجلس، روسای کمیسیون‌ها، نمایندگان مجلس، هیأت‌های تحقیق و تفحص و معاونت نظارت را که به صورت مکتوب دریافت می‌نماید در چهارچوب قانون دیوان محاسبات کشور تهیه و به صورت رسمی تسلیم نماید.

تبصره-۱ رئیس دیوان هنگام تسلیم گزارش تفریغ بودجه سالانه کشور حداکثر به مدت یکساعت درباره آن در جلسه علنی توضیح می‌دهد. هیأت رئیسه گزارش کامل تفریغ بودجه را به کمیسیون برنامه و بودجه و محاسبات به عنوان کمیسیون اصلی و بخش‌های مرتبط با کمیسیون‌های دیگر را به عنوان کمیسیون فرعی ارجاع می‌نماید تا حداکثر ظرف ماه گزارش خود را به کمیسیون اصلی تقدیم نمایند. کمیسیون اصلی موظف است حداکثر ظرف سه ماه از تاریخ تسلیم گزارش به مجلس با توجه به گزارش کمیسیون‌های فرعی و اخذ توضیحات از دستگاه‌های اجرایی، گزارش بررسی نهایی خود را تهیه و به هیأت رئیسه تسلیم نماید. این گزارش خارج از نوبت در دستور هفته بعد مجلس قرار گرفته و قرائت می‌شود.

تبصره ۲- کمیسیون برنامه بودجه و محاسبات موظف است کلیه گزارشهای واصله از دیوان محاسبات را بررسی و نتیجه آن را به اطلاع نمایندگان برساند.

تبصره ۳- رئیس دیوان محاسبات موظف است چگونگی برخورد با متخلفین و پیگیری قانونی موارد تخلف را برای رئیس مجلس گزارش نماید.

ماده ۳۱- ماده زیر به قانون آیین نامه داخلی الحاق می شود:

ماده الحاقی- چنانچه لایحه بودجه سالانه کشور تا تاریخ تعیین شده در این آیین نامه به مجلس تسلیم نشود دولت موظف است لایحه چند دوازدهم بودجه را به مجلس تقدیم نماید. این لایحه پس از چاپ توزیع در دستور کار مجلس قرار می گیرد. ابتدا نماینده دولت و سپس د مخالف و دو موافق به ترتیب هر کدام به مدت پنج دقیقه صحبت می کنند و سپس کلیات لایحه به رأی گذاشته می شود. در صورت تصویب، رسیدگی به لایحه در ردیف اول دستور جلسه علنی بعد قرار می گیرد. ابتدا پیشنهاد نمایندگان در خصوص میزان چند دوازدهم پیشنهادی دولت رأی گیری می شود.

تبصره ۱- چند دوازدهم بودجه بر مبنای آخرین قانون بوجه سالانه مصوب مجلس است.

تبصره ۲- حداکثر مدتی که مجلس می تواند برای بودجه چند دوازدهم تصویب نماید سه دوازدهم خواهد بود. تبصره ۳- در صورت عدم تصویب بودجه سالانه کل کشور یا عدم ارائه لایحه چند دوازدهم دولت تا پانزدهم اسفند ماه نمایندگان می توانند با اراده طرح، اجرای آخرین قانون بودجه سالانه را حداکثر برای مدت یک ماه تمدید نمایند. این طرح طبق روال طرح های دو فوریتی رسیدگی می شود.

ماده ۳۲- ماده زیر به قانون آیین نامه داخلی الحاق می شود:

ماده الحاقی- نمایندگان مجلس می توانند برای برقراری ارتباط با مجالس کشورهای خارجی به تشکیل گروه های دوستی پارلمانی اقدام نمایند.

تبصره- آیین نامه چگونگی تشکیل، کشورهای هدف، تعداد گروهها و نحوه فعالیت و روابط با آن کشورها توسط هیأت رئیسه مجلس تهیه می شود و به تصویب کمیسیون تدوین آیین نامه داخلی می رسد.

ماده ۳۳- اصلاحات عبارتی در برخی از موارد آیین نامه به تصویب رسید.

ماده ۲- تبصره زیر به ماده (۲۵) قانون آیین نامه داخلی الحاق می شود:

تبصره ۴- نحوه رسیدگی به اعتراض در مورد ایفاء وظایف رئیس کمیسیون اصل نودم قانون اساسی و نیز رئیس و دادستان دیوان محاسبات و سایر افرادی که با رای مجلس انتخاب می شوند ولی در این آیین نامه برای رسیدگی به اعتراض در مورد ایفاء وظایف آنان روشی مشخص نشده است.

## دستورالعمل تبصره ماده ۳۹ قانون دیوان محاسبات کشور

ماده ۱ - به موجب این دستورالعمل و به منظور تسهیل و رفع تکرار ، عناوین صورتحسابهای مالی ، حسابهای درآمد و هزینه و دفاتر و اسناد و مدارک مربوط و گزارشاتی که توسط دستگاه ها به دیوان محاسبات تحویل و یا توسط دیوان تهیه می گردد و همچنین اسناد و مدارکی که حسب مورد قانونی و یا به تشخیص دیوان محاسبات تحویل آنها به دیوان مذکور مقرر شده یا بشود تحت عبارت 'اسناد و مدارک مالی' خلاصه می شود.

ماده ۲ - اسناد و مدارک مالی که به تدریج و با اعلام دیوان محاسبات کشور توسط دستگاه ها به دیوان مزبور تحویل می گردد پس از تبدیل به میکروفیلم یا میکروفیش، آماده برای امحاء خواهد بود. تعیین اسناد و مدارک مالی قابل تحویل به دیوان محاسبات و تبدیل به میکروفیلم یا میکروفیش یا نگهداری عین آنها با دیوان محاسبات کشور می باشد.

ماده ۳ - آمادگی امحاء اسناد و مدارک مالی که مراتب مقرر در ماده ۲ را طی نموده باشند توسط دیوان محاسبات به اطلاع سازمان اسناد ملی ایران رسانده می شود تا سازمان مذکور برابر مقررات و ظرف مهلت مورد توافق نسبت به حمل و فروش آنها اقدام نماید. اوراق فروخته شده الزاماً به خمیر تبدیل و دیوان محاسبات کشور تا اجرای مرحله نهائی نظارت خواهد نمود.

تبصره ۱ - فهرست آن دسته از اسناد و مدارک مالی موضوع این دستورالعمل که طبق مقررات بایستی توسط سازمان اسناد ملی ایران عیناً نگهداری شود در هر مرحله به وسیله سازمان مذکور تهیه و به تأیید دیوان محاسبات کشور می رسد.

تبصره ۲ - امحاء اسناد و مدارک مالی سنوات آتی و سنوات قبل به شرط تبدیل به میکروفیلم یا میکروفیش مشمول حکم کلیه مواد این دستورالعمل می باشد چنانچه به علت عدم ضرورت و یا کمبود امکانات نیازی به تبدیل آنها به میکروفیلم نبوده و یا میسر نباشد با سپری شدن ۱۵ سال از عمر آنها قابل امحاء خواهد بود.

ماده ۴ - از عواید حاصل از فروش اسناد و مدارک مالی موضوع این دستورالعمل که توسط سازمان اسناد ملی ایران به حساب درآمد عمومی کشور واریز می گردد، پنجاه درصد مشمول بند ج ماده ۶۰ قانون وصول برخی از درآمدهای دولت و مصرف آن در موارد معین ی بوده و معادل پنجاه درصد بقیه همه ساله اعتباری تحت عنوان 'برنامه تحقیق و بررسی' در لایحه بودجه کل کشور ذیل ردیف بودجه ای دیوان محاسبات کشور منظور خواهد شد تا صرف امور برنامه مذکور گردد.

ماده ۵ - دیوان محاسبات کشور می تواند به تشخیص خود تبدیل اسناد به میکروفیلم را در محل خود دستگاه ها انجام دهد. بدیهی است تهیه کلیه امکانات لازم برای انجام کار به عهده دستگاه های مربوط خواهد بود.

ماده ۶ - میکروفیلم و میکروفیش های تهیه شده پس از عکسبرداری طبق این دستورالعمل پس از مدت ۲۰ سال قابل امحاء می باشد.