



مرکز پژوهش‌های  
مجلس شورای اسلامی

مشخصات طرح

دوره یازدهم - سال سوم

شماره ثبت:

۲۲۱

شماره چاپ:

—

تاریخ چاپ:

—

مشخصات گزارش:

شماره مسلسل:

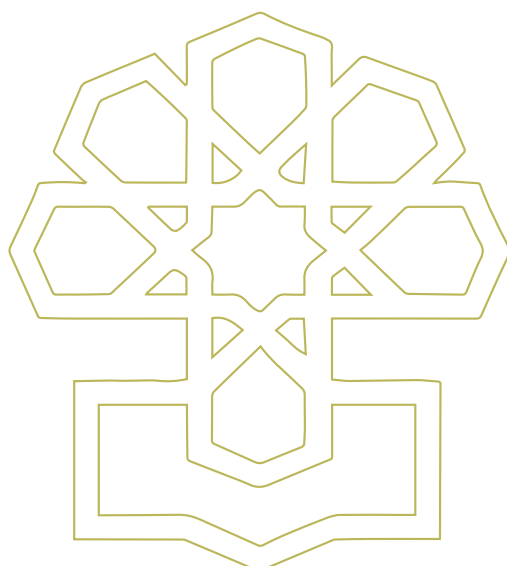
۲۳۰۱۹۲۰۰

تاریخ انتشار:

۱۴۰۲/۵/۱۶



دفتر مطالعات بخش عمومی



اظهار نظر کارشناسی درباره :

# «طرح اصلاح موادی از قانون دیوان محاسبات کشور»



مجتبی اسلامیان

## مقدمه

بر اساس اصل (۵۵) قانون اساسی، «دیوان محاسبات به کلیه حساب‌های وزارخانه‌ها، مؤسسات، شرکت‌های دولتی و سایر دستگاه‌هایی که به‌نحوی از انحاز بودجه کل کشور استفاده می‌کنند به ترتیبی که قانون مقرر می‌دارد رسیدگی یا حسابرسی می‌کند که هیچ هزینه‌ای از اعتبارات مصوب تجاوز نکرده و هر وجهی در محل خود به مصرف رسیده باشد. دیوان محاسبات، حساب‌ها و اسناد و مدارک مربوطه را برابر قانون جمع‌آوری و گزارش تفریغ بودجه هر سال را به‌انضمام نظرات خود به مجلس شورای اسلامی تسلیم می‌کند. این گزارش باید در دسترس عموم گذاشته شود». قانون دیوان محاسبات مصوب ۱۳۶۱/۱۱/۱۱ (از این پس، به‌اختصار، قانون) است که با اصلاحاتی مواجه شده است. پس از تصویب این قانون، شورای نگهبان به‌عنوان مفسر رسمی قانون اساسی، در خصوص حدود صلاحیت دیوان محاسبات نظرهای تفسیری متعددی را ابراز داشته است. طبق نظریه تفسیری شماره ۷۵/۲۱/۱۱۱۶ مورخ ۱۳۷۵/۹/۱۴ و نظریه تفسیری شماره ۸۲/۳۰/۳۹۵۲ مورخ ۱۳۸۲/۵/۲۵

شورای نگهبان، «اصل (۵۵) قانون اساسی ناظر به اعتباراتی است که در بودجه کل کشور منظور شده و صلاحیت دیوان محاسبات در رسیدگی و حسابرسی محدود به همان موارد است».

در راستای توجهات و دغدغه‌های نمایندگان محترم مجلس برای گسترش نظارت مالی قوه مقننه و صیانت از بیت‌المال در شرایط تحریمی و نامساعد، پیشنهاد اصلاح موادی از قانون دیوان محاسبات در کمیسیون برنامه، بودجه و محاسبات مطرح شده که موضوع آن افزایش دایره شمول نظارت دیوان محاسبات است. تقویت نظارت بر عملکرد مالی و اعمال حسابرسی بر کلیه منابع عمومی از رویکردهای این طرح بوده است. به‌نحوی که حدود و ثغور نظارت دیوان محاسبات به‌طور عام گسترش بسیاری پیدا می‌کند و نهادهایی از جمله شهرداری‌ها، سازمان تأمین اجتماعی و هلال احمر و دیگر واحدهایی که مستلزم ذکر یا تصریح نام هستند نیز تحت نظارت مستقیم و مستمر دیوان محاسبات قرار می‌گیرند. موضوع ترک فعل متولیان امور نیز از دیگر دغدغه‌های مطرح شده در طرح اصلاح موادی از قانون دیوان محاسبات است که در این گزارش مبتنی بر اسناد بالادستی و قوانین همسو ارزیابی کارشناسی شده است.

## نکات قابل توجه در بررسی مفاد طرح

### تحلیل و بررسی مواد (۱) و (۲) و (۳):<sup>۱</sup>

**۱** مطابق با اصل (۵۵) قانون اساسی دیوان محاسبات به کلیه حساب‌های وزارتی، دستگاه‌ها، مؤسسات، شرکت‌های دولتی و سایر دستگاه‌هایی که به‌نحوی از انحاز بودجه کل کشور استفاده می‌کنند به ترتیبی که قانون مقرر می‌دارد رسیدگی یا حسابرسی می‌کند. در قانون دیوان محاسبات مصوب سال ۱۳۶۱ به وظیفه دیوان محاسبات برای پاسبانی از بیت‌المال از طریق کنترل عملیات بودجه کشور اشاره شده است.<sup>۲</sup> با توجه به آنکه مبنای اصلی حیطه اختیارات و نظارت دیوان محاسبات باید از قانون اساسی استخراج شود بنابراین محدود به بودجه کل کشور خواهد بود. این مهم در نظریه‌های تفسیری شورای نگهبان از قانون اساسی به شماره ۷۵/۲۱/۱۱۱۶ مورخ ۱۳۷۵/۹/۱۴ و شماره ۸۲/۳۰/۳۹۵۲ مورخ ۱۳۸۲/۵/۲۵ نیز درج شده است.

**۲** در کنار مبنای قانونی فوق‌الذکر، از منظر کارشناسی نیز افزایش یک‌باره حوزه نظارت دیوان محاسبات به دلیل فقدان توانایی لازم و متفاوت بودن ماهیت دستگاه‌های استفاده‌کننده از بیت‌المال آن هم بدون تعیین نحوه نظارت و حسابرسی مطلوب نیست.

**۳** با فرض پذیرش حیطه تعیین شده در قانون اساسی، بحث مهم تعیین حدود بودجه کل کشور است. مطابق با تجربه برخی کشورها به جهت اطلاع مجلس از عملیات مالی دولت‌های محلی و هماهنگی سیاست‌های بودجه میان این نهادها و دولت، سند بودجه این نهادها نیز به مجلس جهت اطلاع ارسال می‌شود. همچنین در این کشورها بودجه صندوق‌های تأمین اجتماعی نیز برای تصویب به مجلس ارسال می‌شود. در این صورت دامنه نهاد ناظر نیز گسترش خواهد یافت. البته این موضوع خارج از دامنه طرح پیشنهاد شده است و باید در قوانین پایه بودجه اصلاح شود.

**۴** مفهوم بیت‌المال در امور حکمرانی مالی کشور و قوانین پیش از این تعریف نشده است و حدود آن پیش از تصویب این قانون باید مشخص شود. بنابراین در طرح پیش‌رو مشخص نیست حدود اختیارات و نحوه نظارت دیوان محاسبات در بیت‌المال چگونه باید باشد. به دلیل ماهیت دستگاه‌هایی که مصادیق مختلف بیت‌المال (شامل منابع عمومی) را استفاده می‌کنند یقیناً برداشت‌های مختلف باعث عدم هماهنگی و تشکیل پرونده‌های مختلف غیرقابل طرح در هیئت‌های مستشاری خواهد بود.

**۵** به هر حال باید اذعان داشت که عملکرد دیوان نشان می‌دهد بررسی و انتشار گزارش تفریغ بودجه کشور توسط این سازمان با دشواری‌هایی مواجه است، حال آنکه موظف کردن این سازمان به اعمال کنترل و نظارت مستمر مالی بر گستره‌ای که با عنوان بیت‌المال در طرح آمده است، نیازمند پیش‌نیازهایی نظیر ارتقای نیروی انسانی و امکانات نرم‌افزاری و سخت‌افزاری است که هنوز وجود ندارد.

۱. به دلیل اینکه اصلاحات پیشنهادی برای مواد (۱، ۲ و ۳) مرتبط با هم و در خصوص میزان دسترسی دیوان محاسبات و حسابرسی بیت‌المال است، در این بخش توأمان تحلیل و بررسی شده است.

۲. ماده (۱) قانون دیوان محاسبات مصوب سال ۱۳۶۱: «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 بیت‌المال از طریق:

الف - کنترل عملیات و فعالیت‌های مالی کلیه وزارتخانه‌ها، مؤسسات، شرکت‌های دولتی و سایر دستگاه‌هایی که به‌نحوی از انحاز بودجه کل کشور استفاده می‌کنند».



۶ در متن ماده (۱) عبارت «به‌طور کلی هر واحد اجرایی» درج شده است. این عبارت به لحاظ حقوقی تعریف نشده و از این جهت کاربرد آن منطقی نیست. نزدیک‌ترین عبارت دارای تعریف «دستگاه‌های اجرایی» است که در ماده (۵) قانون مدیریت خدمات کشوری مصوب ۱۳۸۶ تصریح شده است. اگرچه افزودن دستگاه‌های اجرایی خارج از حیطه بودجه کل کشور می‌تواند مورد ایراد شورای نگهبان باشد، ولی در صورت اصرار نمایندگان محترم پیشنهاد می‌شود دستگاه‌هایی که تاکنون تحت نظارت دیوان محاسبات نبوده‌اند و لازم است نظارت مالی تخصصی بر آنها باشد به‌صورت مصداقی ذکر شوند. برای این منظور همان گونه که در مقدمه طرح اشاره شده می‌توان به‌صراحت هلال احمر، سازمان تأمین اجتماعی و دیگر ارگان‌ها که ماهیت عمومی دارند مثل بانک‌ها، دانشگاه‌ها، صداوسیما و صندوق‌های تأمین اجتماعی را ذیل نظارت دیوان محاسبات برشمرد.

۷ عبارت «حقوق عمومی» نیز در متن طرح پیشنهادی محل ابهام است و تعریف مشخصی ندارد. همچنین در عبارت «کلیه اموال، دارایی‌ها، ثروت‌ها» اولاً، واژه (کلیه) زائد است. ثانیاً، با توجه به اینکه ثروت، شامل اموال و دارایی می‌شود، واژگان (اموال) و (دارایی) زائد هستند.

۸ درباره عبارت «و به‌طور کلی هر واحد اجرایی که براساس اصول (۴۴ و ۴۵) قانون اساسی، مالکیت عمومی بر آنها مترتب بشود یا به‌نحوی از انحایبیت‌المال را در اختیار داشته و یا از آن استفاده می‌کنند»، همان ایراد مغایرت با قانون اساسی براساس نظریه شماره ۷۵/۲/۱۱۱۶ مورخ ۱۳۷۵/۹/۱۴ و نظریه شماره ۸۲/۳۰/۳۹۵۲ مورخ ۱۳۸۲/۵/۲۵ شورای نگهبان وجود دارد. با توجه به توضیحات گفته شده، حذف یا اصلاح اساسی مواد مذکور در طرح ضروری است.

تحلیل و بررسی ماده (۴) (شماره این ماده در طرح، به اشتباه ماده (۳) درج شده است که باید اصلاح شود و ماده (۴) نوشته شود): ۱. افراد و مسئولان علاوه بر آنچه انجام می‌دهند باید در مورد آنچه می‌توانستند انجام بدهند و کاهلی اتفاق افتاده است و انجام نشده پاسخ‌گو باشند بنابراین این ماده الحاقی به‌نظر عاملی بازدارنده از ترک فعل قلمداد می‌شود. از سویی وقتی اختیار قانونی برای فرد در نظر گرفته شده است، نمی‌توان ماهیت آن را خدشه‌دار کرد. ناظر نمی‌تواند مبتنی بر تصمیمی که ناشی از اختیار عامل اجرایی بوده است وی را متهم به ترک فعل یا تحمیل هزینه کند. تفویض توأمان اختیار و ترک فعل به‌نحوی که در پیشنهاد ذکر شده، متناقض محسوب می‌شود زیرا تفسیر درستی نشده است. اطلاق مجازات کردن بابت عدم استفاده از مجوزها و اختیارات قانونی در صورتی که منجر به عدم وصول درآمد یا تحمیل هزینه به بیت‌المال شود، محل تأمل است. باید در این باره به‌جهت و دلیل اعطای اختیار توجه شود. توضیح اینکه براساس اصل حقوقی تناسب، مقام اداری حق ندارد قوانین و مقررات را به‌نحوی تفسیر کند که موجب محرومیت اشخاص ذی‌نفع از حقوق قانونی خویش شود؛ بلکه مقام اداری باید تفسیری مناسب از قانون ارائه کرده و اعمال قانون باید در راستای هدف قانون باشد. در همه موارد، هدف قانونگذار از اعطای صلاحیت اختیاری، صرفه اقتصادی نیست بلکه در برخی موارد، هدف تضمین حداکثری حقوق مردم و منافع عمومی است.

۲. طبق ماده (۲۷) قانون محاسبات عمومی کشور مسئولیت وصول صحیح و به‌موقع درآمد کلیه دریافتی‌های دولت به عهده بالاترین مقام دستگاه اجرایی بوده و عدم اجرای آن تخلف محسوب می‌شود و در مورد هزینه‌ها و پرداختی‌ها طبق مواد (۹۲ و ۹۳) قانون محاسبات عمومی پرداخت‌های غیرقانونی و بدون اعتبار، تصرف در اموال و وجوه عمومی محسوب و درواقع جرم بوده که از حکم بند «ک» الحاقی کامل‌تر و قوی‌تر است. به‌موجب بندهای «د و ه» ماده (۲۳) قانون دیوان محاسبات «عدم پرداخت به‌موقع تعهدات دولت که موجب ضرر و زیان به بیت‌المال می‌شود» و «سوءاستفاده و غفلت و تسامح در حفظ اموال و اسناد و وجوه دولتی و یا هر خرج نادرست که باعث اتلاف یا تضییع بیت‌المال شود» از جمله مواردی است که می‌تواند در هیئت‌های مستشاری بررسی و اعلام‌نظر (صدور حکم) شود.

۳. در عبارت «عدم انجام تکالیف قانونی و یا عدم استفاده از مجوزها و اختیارات قانونی که در قالب ترک فعل منجر به عدم وصول درآمد یا تحمیل هزینه به بیت‌المال شود»، عبارت «در قالب ترک فعل» زائد است؛ زیرا مفهوم عبارت، بیانگر تحقق در قالب ترک فعل بودن است.

۴. تقویت رویکرد حسابرسی عملکرد در گزارش‌های دیوان محاسبات می‌تواند جانشین مناسبی برای شناسایی ترک فعل باشد.



در این رویکرد، حسابرس، عملکرد دستگاه را از نظر انطباق با مؤلفه‌های صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی نیز مورد ارزیابی قرار می‌دهد. حسابرسی عملکرد با پاسخ به این سؤالات که آیا تصمیمات اخذ شده به شیوه‌ای کارآمد اخذ شده و آیا خدمات ارائه شده متناسب با منابع استفاده شده است، می‌تواند منجر به تقویت پاسخ‌گویی شود. البته باید توجه داشت که برای اثربخشی این گزارش‌ها تخلف‌انگاری لازم و حتی مطلوب نیست و صرفاً با انتشار این گزارش‌ها و پیگیری نمایندگان مجلس و رسانه‌ها برای پاسخ‌گویی دستگاه‌ها می‌توان انتظار بهبود پاسخ‌گویی داشت. نکته دیگر آنکه حتی در صورت تصمیم برای چنین اقدامی لازم است تا ملازمات اجرای چنین سیاستی نظیر آموزش نیروی انسانی مناسب در دیوان محاسبات تأمین شود.

با توجه به نکات و ابهامات مطرح شده درباره تخلف‌انگاری ترک فعل و همچنین وجود مواد قانونی لازم برای جلوگیری از عدم انجام تکالیف قانونی، حذف این ماده پیشنهاد می‌شود.

تحلیل و بررسی ماده (۵) (شماره این ماده در طرح، به اشتباه ماده (۴) درج شده است که باید اصلاح شود و ماده (۵) نوشته شود):

۱. از آنجا که فرایند شناسایی تخلف تا احراز و صدور رأی در هیئت مستشاری و تأیید نهایی آن توسط قاضی شرع می‌تواند بسیار طولانی شده و تا چند سال طول بکشد، بنابراین ضروری است تا تصرف کننده علاوه بر استرداد وجه مورد تصرف، هزینه فرصت وجوه تصرف شده و هرگونه عایدی از آن را به خزانه عمومی بازگرداند. در این راستا الحاق تبصره پیشنهادی به ماده (۲۳) قانون دیوان محاسبات<sup>۱</sup> که در خصوص کشف و صدور حکم این هیئت است می‌تواند در اجرا مفید باشد و در قانون، بازدارندگی بیشتری نسبت به قبل داشته باشد.

۲. در تبصره ماده (۳) طرح، منظور از دستگاه‌ها تعیین شده است نه دستگاه‌های اجرایی که کاربرد این عبارت در صدر این ماده واجد ابهام است. همچنین در خصوص عبارت «وجوه یا منابع عمومی»، باید اشاره کرد که صرفاً در ماده (۱۳) قانون محاسبات عمومی کشور مصوب ۱۳۶۶، وجوه عمومی تعریف شده است و مطابق بند «۹» سیاست‌های کلی نظام قانونگذاری باید منظور از «منابع عمومی» را به جهت شفافیت و عدم ابهام مشخص کرد.

۳. طبق ماده (۵۳) قانون محاسبات عمومی کشور و تبصره‌های آن تطبیق پرداخت با قوانین و مقررات به عهده ذی حساب یا مدیر مالی است. بنابراین تخلف عدم رعایت قانونی و اجرایی پرداخت‌ها با ذی حساب است. در مرحله بعدی هیچ کارمندی نیز مجاز به دریافت وجوه غیرقانونی نیست (تبصره «۲۹» قانون بودجه سال ۱۳۴۴) و از طرف دیگر عبارت «وجوه عمومی» در ماده (۱۳) قانون محاسبات عمومی تعریف دارد بنابراین پیشنهاد می‌شود اصلاح تبصره «۲» ماده (۲۳) قانون دیوان محاسبات به شرح ذیل نگاشته شود:

در حقوق و مزایای مستمر و غیرمستمر و سایر وجوه عمومی که برخلاف قوانین و مقررات پرداخت می‌شود، مسئولیت با ذی حساب و یا مدیر امور مالی بوده و دریافت کننده چنانچه من غیر حق وجوهی دریافت کند باید مسترد نماید در غیر این صورت تخلف محسوب و در هیئت‌های مستشاری اصل تخلف همراه با جبران خسارت تأدیه به عنوان جریمه براساس شاخص بانک مرکزی مطرح خواهد شد.

۱. ماده (۲۳) - موارد ارجاعی که در هیئت‌های مستشاری مورد رسیدگی و اعلام نظر قرار می‌گیرد 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 نظایر آنها دریافت می‌شود.

د - عدم پرداخت به موقع تعهدات دولت که موجب ضرر و زیان به بیت‌المال می‌شود.

ه - سوءاستفاده و غفلت و تسامح در حفظ اموال و اسناد و وجوه دولتی و یا هر خرج نادرست که باعث اتلاف یا تضییع بیت‌المال شود.

و - پرونده‌های کسری ابواب جمعی مسئولین مربوط.

ز - ایجاد موانع و محظورات غیرقابل توجیه از ناحیه مسئولین ذی ربط 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.



طرح «اصلاح موادی از قانون دیوان محاسبات کشور» با هدف افزایش دامنه نظارت دیوان محاسبات از حیث منابع غیر از بودجه عمومی و رسیدگی به مصادیق ترک فعل تدوین شده است. مطابق با بررسی‌های انجام شده، به نظر می‌رسد رویکرد اتخاذ شده در طرح با ابهامات و ایراداتی همراه است که اهم آنها به شرح زیر است:

● ماده (۱) طرح اصلاح موادی از قانون دیوان محاسبات به دنبال افزایش گستره نظارت مالی دیوان محاسبات بوده است که با توجه به اصل (۵۵) قانون اساسی و نظریات تفسیری شورای نگهبان در این باره، نظارت دیوان محاسبات محدود به بودجه کل کشور خواهد بود. بنابراین بهتر است افزایش دامنه نظارتی دیوان محاسبات از طریق گستره بودجه عمومی پیگیری شود که در موضوع این طرح نیست.

● در مواد (۲۷)، (۹۲) و (۹۳) و بندهای «د» و «ه» ماده (۲۳) قانون دیوان محاسبات، موارد مهمی از مصادیق ترک فعل نظیر عدم وصول صحیح و به موقع درآمدها، عدم پرداخت به موقع تعهدات دولت و سوءاستفاده و تسامح در حفظ اموال و اسناد دولتی و یا هر گونه خرج نادرستی ذکر شده که قابل پیگیری توسط دیوان است.

● از آنجاکه سازوکار مشخصی برای احراز ترک فعل وجود ندارد، تقویت رویکرد حسابرسی عملکرد بدون نیاز به تخلف‌انگاری در گزارش‌های دیوان محاسبات می‌تواند جانشین مناسبی برای شناسایی ترک فعل باشد و صرفاً با انتشار این گزارش‌ها و پیگیری نمایندگان مجلس و رسانه‌ها می‌توان انتظار بهبود پاسخ‌گویی داشت.

با توجه به نکات کارشناسی مطرح شده، محتوای طرح پیشنهادی مطلوب نیست. ولی با توجه به آنکه اصلاح برخی رویه‌های اجرایی دیوان محاسبات و تحول و تکمیل وظایف این نهاد مهم نظارتی کشور با توجه به تحولات ادبیات علمی و تجربه بین‌المللی یک امر مهم به حساب می‌آید؛ پیشنهاد می‌شود محتوای طرح مورد بازنگری قرار گرفته و موارد جدیدی به آن افزوده شود.

همچنین در مجلس شورای اسلامی دو طرح اصلاح قانون دیوان محاسبات در جریان است. علاوه بر طرحی که در گزارش حاضر به آن پرداختیم، طرح اصلاح موادی از قانون دیوان محاسبات با شماره ثبت ۴۶۳ در کمیسیون اصل (۹۰) در حال بررسی است. پیشنهاد می‌شود با رعایت تشریفات مقرر در آیین‌نامه داخلی مجلس، برای رسیدن به نتیجه مطلوب هر دو طرح در کمیته‌ای متشکل از نمایندگان کمیسیون‌های برنامه و بودجه و محاسبات و کمیسیون اصل نودم قانون اساسی، بررسی و جمع‌بندی شود.