فصلنامه حقوق اداری (علمی - پژوهشی)

سال ششم، شماره ۱۶، پائیز ۱۳۹۷

صلاحیت دیوان محاسبات کشور در پاسداری از بیت‌المال

«با نگاهی به نقش نظارت دیوان بر شهرداری‌ها»

فردین مرادخانی[۱]؛ فرشید بنده علی[۲]

تاریخ دریافت: ۱۳۹۶/۱۰/۲۴

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۷/۰۴/۱۹

چکیده

مدیریت امور شهری و ارائه خدمات عمومی توسط شهرداری‌ها نیازمند کسب منابع مالی است که هرچند ماهیت حقوقی این نهاد عمومی لزوم تأمین بیش از پنجاه درصد آن را از محل منابع غیردولتی ایجاب نموده، و در عمل موانعی همچون نظریه تفسیری اصل (۵۵) قانون اساسی شفافیت مالی و نظارتی کارآمد بر این منابع را با چالش مواجه ساخته است، لیکن وجود ظرفیت‌های قانونی از قبیل قانون دیوان محاسبات که صلاحیت عام نظارتی را برای این مرجع مالی نسبت به کلیه وزارتخانه‌ها، مؤسسات، شرکت‌های دولتی و هر واحد اجرائی که برطبق اصول (۴۴) و (۴۵) قانون اساسی مالکیت عمومی بر آن مترتب می‌شود در نظرگرفته است از یک‌سو، و ترتب مالکیت و وجوه عمومی بر اموال و نقدینگی‌های در اختیار شهرداری‌ها از سوی دیگر، نه تنها اعمال قانونی نظارت مالی دیوان محاسبات بر شهرداری‌ها را با محدودیت مواجه نمی‌نماید، بلکه انجام این نظارت به منظور پاسداری از بیت‌المال امری ضروری است.

واژگان کلیدی: اعتبار مصوب، مالکیت عمومی، وجوه عمومی، نهاد شهرداری، دیوان محاسبات.

۱. استادیار حقوق عمومی دانشگاه بوعلی سینا همدان: (نویسنده مسئول) moradkhani.fardin@yahoo.com

۲. دانشجوی کارشناسی ارشد حقوق عمومی دانشگاه بوعلی سینا همدان sorena_2013@yahoo.com

[Downloaded from qjal.smtc.ac.ir on 2026-11-04]

مقدمه

تحولات اقتصادی و اجتماعی جوامع در دهه‌های اخیر منجر به تغییر نقش‌پذیری دولت از اداره سنتی امور عمومی به شیوه مدیریت دولتی نوین گردید که از جمله ویژگی مهم آن جلب مشارکت مردم در انجام دادن امور و سپردن کارها به‌دست آنان بود. (نرگسیان،۱۳۸۷؛ ۱۶۹) در بحث پیرامون مشارکت در حوزه حقوق عمومی جامعه اغلب منابع آن را بیشتر در قالب سیاسی مورد مطالعه و بررسی قرار می‌دهند، لیکن مشارکت در معنای وسیع کلمه در برگیرنده انواع کنش‌های فردی و گروهی به منظور دخالت در تعیین سرنوشت خود و جامعه و تأثیر نهادن بر فرآیندهای تصمیم‌گیری درباره امور عمومی است.
(جمشیدزاده، غفاری، ۱۳۹۰: ۳۷)

یکی از مهم‌ترین نهادهای مشارکتی که در پی تحولات مذکور پا به عرصه وجود نهادند، شوراهای محلی می‌باشند که نقش اجرایی خود در ارائه خدمات عمومی و انجام اموری که عمدتاً جنبه غیرسیاسی دارد را از طریق شهرداری‌ها به انجام می‌رساند. این امر جایگاه ممتاز شهرداری را به عنوان نهادی تاثیرگذار در مدیریت امور شهری در میان سایر دستگاه‌های اجرایی نمایان می‌سازد. در کشور ما علی‌رغم اینکه سازمان شهرداری از زمان تصویب «قانون بلدیه» مصوب سال ۱۲۸۳ شمسی بیش از یک قرن است که تأسیس گردیده، لیکن بررسی روند قوانین و مقررات حاکم بر نهاد شهرداری موید این مطلب است که قانونگذار تاکنون تعریف جامع و شفاف از این نهاد مدیریتی در حوزه شهری جامعه به عمل نیاورده است.

فقدان چنین زیرساخت قانونی و تداوم این روند با توجه به دارا بودن وظایف و اختیارات نسبتاً وسیع شهرداری‌ها در حوزه شهری، نه تنها موجبات عدم توازن منطقی میان نقش‌پذیری روزافزون شهرداری‌ها در امور اجرایی و اعمال قیمومت اداری – مالی دولت بر عملکردهای محوله را به همراه داشته است، بلکه توسعه این نقش‌پذیری و راهکارهای تأمین مالی آن، که تحصیل منابع مالی قابل ملاحظه‌ای را برای شهرداری‌ها دربر داشته است، در فقدان وجود نظارتی کارآمد و اثربخش بر تمامیت این منابع، شفافیت مالی شهرداری‌ها را به یکی از بحث برانگیزترین مسائل در چرخه اقتصادی و حقوقی کشور تبدیل نموده است؛ لذا شناخت صحیح این موانع مستلزم بررسی ساختار مالی شهرداری‌ها و تعیین دامنه صلاحیت نظارتی مرجعی چون دیوان محاسبات کشور بر این ساختار است.

[Downloaded from qjal.smtc.ac.ir on 2026-11-04]

۱. شهرداری‌ها

۱-۱. ماهیت حقوقی

سازمان شهرداری در ایران پس از انقلاب مشروطه و با تصویب «قانون بلدیه» مصوب سال ۱۲۸۳ شمسی پا به عرصه وجود نهاد. بنابراین شهرداری نوعی نظام اداره شهر است و از دو واحد به نام شورای شهر و اداره شهرداری تشکیل شده که اولی قوه ناظر و تصمیم‌گیرنده در شهر و دومی مجری آن است. (طباطبایی مؤتمنی،۱۳۹۰: ۱۴۰)

بررسی روند تغییرات در قوانین و مقررات حاکم بر این نهاد که نهایتاً منجر به تصویب قانون شهرداری در سال ۱۳۳۴ گردید، موید این مطلب است که قانونگذار تاکنون تعریف جامع و کاملی از ماهیت حقوقی، جایگاه و درجه اهمیت این نهاد تأثیرگذار در مدیریت امور شهری جامعه به عمل نیاورده است. ادامه این روند در سال‌های پس از انقلاب قانونگذار را برآن داشت تا ضمن ارائه تعریفی از ماهیت حقوقی این قبیل نهادها در ماده (۵) قانون محاسبات عمومی مصوب سال ۱۳۶۶ و نهایتاً با تهیه فهرستی تحت عنوان «قانون فهرست نهادها و مؤسسات عمومی غیردولتی مصوب سال ۱۳۷۳» شهرداری‌ها را نیز در زمره مؤسسات مذکور محسوب نماید.

اعطای شخصیت حقوقی جدید به شهرداری که طی ماده (۳) قانون مدیریت خدمات کشوری سال ۱۳۸۶، شرط تأمین بیش از پنجاه درصد بودجه سالانه از محل منابع غیردولتی نیز به آن افزوده شد، در عمل به دلیل وجود برخی ابهاماتی که تعریف ارائه شده با ساختار سازمانی و نحوه فعالیت مؤسسات و نهادهای احصاء شده در فهرست مذکور داشته و دارد، از جمله ملاک قرار دادن شرط غیر قطعی و غیر شفاف یادشده در تعریف ماهیت حقوقی این قبیل نهادها، آن هم در شرایطی که نیاز مالی آنها به منابع دولتی دارای نوسانی از استقلال تا وابستگی کامل می‌باشد، تاکنون نتوانسته است در شناخت صحیح ماهیت حقوقی شهرداری‌ها و سایر ساختارهای اجرای مورد بحث مؤثر واقع شود. (امامی، استوارسنگری،۱۳۹۳: ۱۳۹)

لذا در چنین شرایطی، لزوم شناخت این ماهیت دست‌کم در خصوص شهرداری‌ها از دو منظر کلی قابل تأمل است. ۱- دارا بودن وظایف و اختیارت نسبتاً وسیع در حوزه شهری ۲- استقلال تصمیم‌گیری و اجرایی در امور محلی که گستره آن در عرصه جغرافیای سرزمینی، شهرداری‌ها را به

[Downloaded from qjal.smtc.ac.ir on 2026-11-04]

عنوان پیچیده‌ترین ساختارهای اداری کشور و چالش انگیزترین واحدهای اجرایی مشمول قیمومت اداری دولت مطرح نموده است.

در فقدان تعریفی قانونی و جامع از ماهیت حقوقی شهرداری، بحث پیرامون نظارت مالی بر این نهاد نیازمند بررسی ساختار مالی و سایر جنبه‌های سازمانی مرتبط با آن بوده که در ادامه بررسی می‌گردد.

۲-۱. ساختار مالی شهرداری‌ها

مدیریت امور شهری و ارائه خدمات عمومی نیازمند کسب منابع مالی است که لزوم تأمین بیش از پنجاه درصد آن از محل منابع غیردولتی، نظام مالی شهرداری‌ها را در میان دو طیف از نظام بودجه‌ریزی سالانه کل کشور و نیز نظام بودجه‌ای مستقل با ماهیت تقابل درآمد– هزینه قرار داده است. این امر باعث گردیده که منابع درآمدی پیش‌بینی شده این نهاد نیز در قالب دو گروه عمده طبقه‌بندی شوند. دسته اول: اعتبارات و منابع حاصل از کمک‌های اعطائی دولت و سازمان‌های دولتی و دسته دوم: منابع درآمدی که اعتبار آن از محلی غیر از بودجه کل کشور تأمین و اصطلاحاً «منابع داخلی» [1] شهرداری‌ها نامیده می‌شوند.

۱-۲-۱. منابع و اعتبارات دولتی

این دسته از منابع مالی در واقع بخشی از اعتبارات مصوب بودجه کل کشور بوده که به دو شکل کلی ۱- اعتبارات جاری و عمرانی ۲- اعتباراتی که تحت عنوان کمک در قانون بودجه پیش‌بینی شده‌اند، از سوی قانونگذار جهت اجرای برنامه‌های عمرانی شهری و تحقق اهداف توسعه ملی با رویکردی محلی به شهرداری‌ها اختصاص می‌یابند. در خصوص دسته اول؛ پرداخت این قبیل اعتبارات به شهرداری‌ها همانند اعتبار سایر دستگاه‌های اجرایی پس از مبادله موافقتنامه با سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور یا واحدهای استانی آن و تخصیص بودجه کل کشور در فواصل زمانی معین صورت پذیرفته و نحوه هزینه‌کرد آن نیز با توجه ماهیت حقوقی شهرداری، تابع ضوابط تعیین شده در قوانین و مقررات عمومی پیرامون مؤسسات و نهادهای عمومی غیردولتی می‌باشد.

1. Internal resources

[Downloaded from qjal.smtc.ac.ir on 2026-11-04]

چنانچه این اعتبارات از نوع هزینه‌ای باشند، مطابق تبصره (۳) ماده (۷۲) قانون محاسبات عمومی مصوب سال ۱۳۶۶، مصرف آن بجز در مواردی که در قانون مذکور صراحتاً برای آن تعیین تکلیف شده است، مطابق با مقررات مالی خاص شهرداری‌ها انجام پذیرفته و چنانچه در این راستا مقررات خاصی تدوین نشده باشد، مصرف این اعتبارات تابع آیین‌نامه مالی و معاملاتی مربوط به اعتبارات جاری مؤسسات و نهادهای عمومی غیردولتی مصوب سال ۱۳۸۰ هیات وزیران خواهد بود.

مصرف اعتبارات عمرانی شهرداری‌ها نیز که در قانون بودجه کل کشور منظور می‌شود، مطابق تبصره (۴) ماده (۷۲) قانون محاسبات عمومی، تابع این قانون و سایر قوانین و مقررات عمومی دولت بوده که از جمله آنها می‌توان به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت و اصلاحات و الحاقات بعدی آن و قوانین برنامه‌های توسعه اشاره نمود. لزوم تبعیت شهرداری‌ها از قوانین و مقررات عمومی دولت در مصرف اعتبارات عمرانی، که در وضعیتی مشابه مطابق قسمت اخیر تبصره (۲) ماده (۷۲) فوق‌الذکر برای شرکت‌های دولتی نیز لازم‌الاتباع می‌باشد، حاکی از آن است که دستگاه‌های مذکور حتی در صورتی که دارای قوانین و مقررات مالی و معاملاتی خاص نیز باشند، در مصرف این اعتبارات باید از قوانین عمومی تبعیت نمایند. (منتی‌نژاد، ۱۳۸۷: ۱۹۱)

در ارتباط با نحوه نظارت بر مصرف این دسته از منابع، مطابق تبصره (۵) ماده (۷۲) و ماده (۱۰۰) قانون محاسبات عمومی، حساب و اسناد هزینه مربوطه باید قبل از تصویب مراجع قانونی ذیربط بوسیله حسابرسان وزارت امور اقتصادی و دارایی رسیدگی و حساب سالانه آنها نیز برای حسابرسی و درج در گزارش تفریغ بودجه کل کشور به دیوان محاسبات کشور تحویل گردد.

دسته دوم منابع دولتی شهرداری‌ها اعتباراتی است که تحت عنوان کمک در قانون بودجه کل کشور یا ضمن اعتبارات دستگاه‌های اجرایی پیش‌بینی می‌شوند. بر اساس مواد (۶۷) و (۷۱) قانون محاسبات عمومی عناوین کمک مندرج در بودجه کل کشور منحصراً ناظر بر اعتبارات جاری بوده و پرداخت کمک از محل اعتبارات عمرانی به دستگاه‌های اجرایی مشمول، با ایراد قانونی مواجه می‌باشد. در موارد قانونی نیز مطابق بند (الف) ماده (۳۱) و تبصره ماده (۶۰) قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲) پرداخت این قبیل کمک‌ها، فقط بر اساس مفاد موافقتنامه و بعد از تخصیص اعتبار و در حدود آن مجاز و هرگونه دریافت و پرداخت وجهی در این زمینه تحت هر

[Downloaded from qjal.smtc.ac.ir on 2026-11-04]

عنوان توسط دستگاه‌های اجرایی بدون رعایت چارچوب قوانین کشور در حکم تصرف غیرقانونی در اموال دولتی محسوب می‌گردد.

شایان ذکر است که کمک‌های اعطائی دولت پس از پرداخت از سوی خزانه‌داری کل کشور به هزینه قطعی منظور می‌گردد. کمک محسوب شدن و قطعیت هزینه این منابع پس از پرداخت، در نگاه اول شائبه منتفی بودن حسابرسی و رسیدگی برعملکرد مالی این قبیل اعتبارات ایجاد می‌نماید. لیکن پذیرش این دیدگاه با توجه به پیش‌بینی نسبتاً قابل ملاحظه چنین اعتباراتی برای نهادهای عمومی غیردولتی و حتی مؤسسات دولتی مانند دانشگاه‌ها، نه تنها فلسفه وجودی بودجه سالانه دولت را که همانا لزوم شفافیت مالی و پاسخگویی مسئولین در مصرف اعتبارات منظور شده می‌باشد از اساس با امتناع مواجه می‌سازد، بلکه این امر با مفاد اصل (۵۵) قانون اساسی مبنی بر رسیدگی دیوان محاسبات کشور به کلیه حساب‌های دستگاه‌هایی که به نحوی از انحاء از بودجه کل کشور منتفع می‌گردند نیز مغایرت دارد. بند (خ) تبصره (۲۰) قانون بودجه سال ۱۳۸۴ نیز اعتبارات مربوط به وجوه اداره شده یا هزینه قطعی مذکور در این قانون را نافی اختیارات و وظایف دیوان محاسبات در اجرای اصل (۵۵) و سایر قوانین مربوط ندانسته است.

۲-۲-۱. منابع مالی داخلی

هر چند روند قانونگذاری پیرامون شهرداری‌ها دست‌کم از زمان تصویب قانون بلدیه مصوب سال ۱۳۰۹ و مشخص نمودن نحوه دریافت عوارض، حاکی از لزوم استقلال این نهاد از کمک‌های مالی دولت و حرکت به سمت خودکفایی در تأمین منابع درآمدی بوده است، لیکن به دلیل عدم تبیین شفاف موضوع وابستگی شهرداری‌ها به کمک مالی دولت نه تنها کاهش نیافت، بلکه تداوم این شیوه تا اواخر دهه ۱۳۵۰ نقش عمده‌ای را در تأمین مالی شهرداری‌ها ایفاء می‌نمود. (مظفری، پاپلی‌یزدی، ۱۳۹۵: ۲۵) ادامه این وضعیت تا سال ۱۳۶۲ باعث شد که قانونگذار بر اساس بند (ب) تبصره (۵۲) قانون بودجه این سال، دولت را موظف نماید تا حداکثر ظرف شش ماه لایحه‌ای را به مجلس ارائه دهد که به موجب آن شهرداری‌های کشور طی یک برنامه سه ساله به خودکفایی کامل برسند. علی‌رغم اینکه

[Downloaded from qjal.smtc.ac.ir on 2026-11-04]

پس از گذشت سه دهه از چنین تکلیفی لایحه مذکور تاکنون به تصویب مجلس نرسیده است،[۱] لیکن مطابق این طرح کمک‌های مالی دولت به شهرداری‌ها سیر نزولی یافته، بگونه‌ای که در حال حاضر وابستگی این نهاد به کمک‌های مذکور به کمتر از ۵ درصد رسیده و بیش از ۹۵ درصد منابع شهرداری‌ها از محل درآمدهای محلی منظور شده در نظام بودجه‌ریزی داخلی آنان تأمین می‌گردد. (هداوند، آل اسحاق، ۱۳۹۲: ۲)

این منابع مطابق ماده (۲۹) آیین‌نامه مالی شهرداری‌ها شامل؛ درآمد ناشی از عوارض عمومی (درآمدهای مستمر) و اختصاصی، بهاء خدمات و درآمدهای مؤسسات انتفاعی شهرداری، درآمدهای حاصله از وجوه و اموال شهرداری، اعانات و کمک‌های اهدایی اشخاص و سازمان‌های خصوصی می‌باشند. در وضعیت فعلی نقش دو دسته از این منابع تا حدودی با ثبات‌تر بوده و حائز اهمیت است. ۱- وضع و وصول عوارض ۲- اموال و دارایی‌ها که صرف نظر از منقول و غیرمنقول بودن آن بر اساس ماده (۴۵) آیین‌نامه مالی شهرداری‌ها مصوب سال ۱۳۴۶ و اصلاحات بعدی آن به دو نوع تقسیم می‌شوند.۱- اموال اختصاصی: شامل اموالی که شهرداری حق تصرف مالکانه نسبت به آنها را دارد، از قبیل اراضی و ابنیه. ۲- اموال عمومی: که متعلق به شهر بوده و برای استفاده عموم اختصاص یافته است مانند معابر عمومی، خیابان‌ها و میادین. با توجه به این تقسیم‌بندی در ادامه برای شناخت بهتری از نحوه نظارت بر این منابع و بایسته‌های آن ابتدا شرح مختصری ماهیت حقوقی این دو دسته از منابع بیان می‌شود.

۲. ماهیت حقوقی منابع داخلی شهرداری

۲-۱. وضع و وصول عوارض

واژه «عوارض»[۲] به صیغه جمع به معنی نوعی باج است. فرق عمده عوارض با مالیات در این است وصول آن جبران هزینه‌های انجام کار یا خدماتی است که یک موسسه عمومی مانند شهرداری ارایه می‌نماید. (قدمی، سیدرضایی، آزادی‌قطار، ۱۳۹۲: ۳۵) لزوم رعایت اصولی همچون عدم صلاحیت و

---

۱. لازم به ذکر است «طرح درآمد پایدار شهرداری‌های کشور» پیشنهادی توسط کمیسیون‌های مشترک اقتصادی، عمران، شوراها و امور داخلی، برنامه و بودجه و محاسبات در سال ۱۳۹۶ به مجلس شورای اسلامی ارائه گردیده است. (دفتر مطالعات اقتصاد بخش عمومی، ۱۳۹۶؛ شماره مسلسل ۱۵۴۳۵)

2. Toll

[Downloaded from qjal.smtc.ac.ir on 2026-11-04]

قانونی کلیه اقدامات و تصمیمات کارگزاران و اشخاص حقوقی حقوق عمومی، ایجاب می‌کند که وضع و وصول هرگونه عوارض به حکم صریح قانونگذار یا اذن قبلی او صورت پذیرد. در تأیید موضوع می‌توان به دادنامه شماره ۲۵۰ مورخ ۱۳۸۱/۷/۲۱ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری اشاره نمود که تعیین مرجع و مقام وضع عوارض و تغییر میزان آن را از وظایف و اختیارات خاص قانونگذار دانسته است. بر این اساس عوارض شهرداری‌ها را می‌توان به دو دسته کلی تقسیم نمود. ۱- عوارضی که قانونگذار راساً و در ضمن قوانین مختلف برای تأمین مالی شهرداری وضع نموده است. مانند عوارض آلایندگی موضوع تبصره (۱) موضوع ماده (۳۸) قانون مالیات بر ارزش افزوده. ۲- عوارضی که قانونگذار اجازه وضع و وصول آن را به شوراهای محلی و شهرداری‌ها اعطاء نموده است.

۱- تصمیم‌گیری مستقل هر یک از شوراهای محلی در وضع این عوارض. ۲- وضع، وصول و مصرف این عوارض و لازم الاجراء بودن مصوبات ناشی از آن صرفاً در سطح همان محل. ۳- وضع این عوارض در قبال ارائه خدمات و تأمین هزینه‌های عمرانی شهری.

انواع مختلف عوارض وضع شده، ناپایداری این منابع به دلیل تغییرات قوانین و نیز نادیده انگاشتن ضوابط قانونی و ویژگی‌های یادشده در بسیاری از موارد توسط شوراها، قانونی بودن منشاء درآمدهای وصولی ناشی از عوارض شهرداری‌ها را با ابهام مواجه نموده و لزوم بازنگری اداری، مالی و قضایی در این زمینه را با توجه به نقش مستقل شوراها در وضع عوارض محلی، با چالشی قابل ملاحظه روبرو ساخته است. بررسی نمونه‌ای موضوع حاکی از صدور بیش از ۲۰ مورد رأی وحدت از سوی رویه هیأت عمومی دیوان عدالت اداری به شرح ذیل طی سال‌های ۸۸ الی ۹۵ در خصوص ابطال عوارض وصولی شهرداری‌ها پیرامون «افتتاح، استقرار و محل فعالیت و خدمات بانکها و مؤسسات مالی و اعتباری و قرض الحسنه و تعاونی‌های اعتبار» می‌باشد که علی‌رغم وحدت موضوع مورد رسیدگی و ابطال آن از سوی هیات مذکور، لیکن مجدداً از سوی شورای شهر و شهرداری‌ها در حوزه‌های مختلف شهری وضع و وصول گردیده‌اند.

با این وجود صرف نظر از چنین مشکلاتی لزوم رعایت اصل قانونی بودن عوارض وضع شده، لازم‌الاجراء بودن مصوبات تنظیمی برای مشمولین و مصرف درآمدهای حاصله جهت مصارف عمومی در حوزه مدیریت شهری حاکی از آن است که اقدام به وضع عوارض از سوی قانونگذار و شوراهای محلی جهت تأمین مالی شهرداری‌ها، ضمن آنکه ماهیتاً عملی حاکمیتی تلقی می‌گردد، مطابق ماده

[Downloaded from qjal.smtc.ac.ir on 2026-11-04]

(۱۳) قانون محاسبات عمومی نقدینگی حاصل از این عمل صرف نظر از منشاء و نحوه تأمین آن به عنوان «وجوه عمومی» شناخته می‌شود.

۲-۲. اموال و مشترکات عمومی

در حقوق اسلام به دلیل عدم رواج اصطلاح اموال عمومی مترادفی جز «انفال» را نمی‌توان برای آن یافت. انفال در لغت به معنای هر شیء زائد بر اصل و زیاده بر استحقاق آمده است. (هاشمی، تقی‌زاده، ۱۳۹۱: ۱۱۶ و ۱۲۰) البته آنچه که در آیه شریفه در باب تأویل این واژه ذکرشده، صرفاً مشخص نمودن مالکیت بر انفال بوده و بیان شفافی از ماهیت و مصادیق این قبیل اموال ارائه نمی‌دهد. لذا فقها در تعریف اصطلاحی انفال، مفهوم لغوی آن را لحاظ کرده و منابع عمومی چون زمین‌های موات، سواحل دریا، رودخانه‌ها، قله کوه‌ها، غنایم جنگی، ارث بلاوارث و غیره را انفال تلقی و مالکیت آن در اختیار رهبر جامعه اسلامی می‌دانند. (صباحیان، ۱۳۹۳؛ ۱۵ و ۱۸) آنچه از این تعاریف بر می‌آید این است که دایره انفال گسترده‌تر از منابع طبیعی بوده و بین انفال و ثروت‌های طبیعی نسبت عموم و خصوص من وجه برقرار است. (فراهانی‌فرد، ۱۳۸۹: ۷۶)

قانون اساسی نیز با الهام از دیدگاه‌های رایج فقهی در اصل (۴۹) مالکیت انفال را در اختیار حکومت اسلامی دانسته است. لذا با وجود اینکه مالکیت این اموال متعلق به رهبری جامعه اسلامی است، لیکن این مالکیت مجازاً بکار برده شده و در حقیقت قائم بر شخص امام و متعلق به منصب امامت امت بوده (و نه شخص امام) و از امامی به امام دیگر منتقل می‌شود، نه به وارثان شخصی امام. (هادوی‌نیاء، ۱۳۸۲: ۳) فلذا اموال مذکور به عموم مردم تعلق داشته و از قابلیت تملک شخصی برخوردار نبوده و بدین لحاظ لزوم اذن امام در انتفاع انفال نیز بدلیل تأمین منفعت عمومی جامعه است.

در کنار انفال می‌توان به دسته دیگری از اموال تحت عنوان «مشترکات و مباحات عمومی» اشاره نمود که استفاده از آنها برای عموم آزاد است. در فقه شیعه «راه‌ها، خیابان‌ها، مسجدها، مدارس، کاروانسراها، آب‌ها» جزو دسته مشترکات محسوب می‌شوند. (میرمعزی، ۱۳۹۱؛ ۳۰۴) و مباحات عامه نیز شامل آن دسته از منابع طبیعی مانند آبزیان و پرندگان است که در مالکیت خصوصی قرار ندارند و همه مسلمانان می‌توانند به این منابع دسترسی و نسبت به بهره‌برداری آنها اقدام نمایند. (شریف‌زاده، نادران، ۱۳۸۸: ۲۱) با توجه به ویژگی اساسی هر سه دسته اموال مذکور یعنی مالک خاص نداشتن و

[Downloaded from qjal.smtc.ac.ir on 2026-11-04]

تعلق به عموم جامعه، بنظرمی‌رسد تقسیم‌بندی‌های رایج فقهی در ارتباط با این اموال ناشی ازغلبه کارکردهای قدیمی دولت بوده، و در عصر حاضر به دلیل تحول این مفهوم چنین تمایزاتی رواج معنایی خود را از دست داده است، به‌گونه‌ای که می‌توان از تمامی این اموال تحت عنوان «اموال عمومی» [1] نام برد که بهره‌برداری از آن بر طبق مصالحه عامه امکان‌پذیر بوده و در مواردی نیز که این بهره‌برداری به اشخاص اعطاء می‌گردد، این امر تحت نظارت دولت انجام و مانع از استفاده دیگران نیست.

کنکاش در حقوق تطبیقی و سیر تحولات حقوق فرانسه نیز حاکی است. که در حال حاضر در این کشور، با تصویب قانونی مجزا با عنوان «قانون جامع اموال اشخاص عمومی» مصوب سال ۲۰۰۶، اموال عمومی «آن دسته از اموال یک شخص عمومی تلقی می‌شود که به استفاده مستقیم عمومی یا به یک خدمت عمومی اختصاص داده شده است». (آجری‌آیسک، ۱۳۹۵: ۱۸۷) نکته مهم این تعریف آن است که مالکیت شخص عمومی باید «تمام» و «کامل» یا به تعبیر حقوقی «طلق» باشد. پس اگر حقی از مالکیت جدا شود، مانند ملکی که میان شخص خصوصی و عمومی مشاع است آن مال قابلیت ورود به ثروت عمومی را ندارد. (جلالی، کرمی، ۱۳۹۳: ۳۲۶) با این توصیف اموال عمومی را می‌توان در قالب ذیل تعریف نمود.

«اموال و مشترکات عمومی به کلیه منابع طبیعی و ثروت‌های عمومی محصور در قلمرو جغرافیای سرزمینی گفته می‌شود که مالکیت عین و منافع آن، متعلق به عموم ملت اعم از نسل‌های کنونی وآیندگان بوده و دولت به نمایندگی از آنان وظیفه و حراست از این منابع و بهره‌برداری از آن را در سطح ملی یا محلی در چارچوب موازین قانونی معین جهت ارائه خدمات و تأمین منفعت عمومی جامعه و دستیابی به اهداف و سیاست‌های کلان رشد و توسعه همه جانبه کشور بر عهده دارد».

با در نظر گرفتن این تعریف آنجا که تبصره (۶) ماده (۹۶) قانون شهرداری‌ها اموالی مانند؛ اراضی کوچه‌های عمومی و میدان‌ها، پیاده‌روها، معابر، باغ‌های عمومی را که در محدوده شهر واقع و مورد استفاده عموم است، ملک عمومی محسوب و در مالکیت شهرداری می‌داند، این مالکیت از نوع خصوصی آن که مالک را مجاز به هرگونه انتفاع از مایملک خود می‌نماید نبوده، بلکه صرفاً گویای

1. Public property.

[Downloaded from qjal.smtc.ac.ir on 2026-11-04]

مدیریت بر حفظ و نگهداری این اموال جهت استفاده عمومی است. بنابراین اموال مذکور اموال عمومی جامعه محسوب می‌شود.

۳-۲. اموال اختصاصی

در ارتباط با معنای اختصاصی بکار رفته برای این اموال باید گفت از آنجا که اموال مذکور به شخصیت حقوقی شهرداری و نه اشخاص خصوصی تشکیل دهنده آن تعلق دارد، بی‌شک حق بهره‌برداری خصوصی افراد از این اموال معنای متصور این واژه نمی‌باشد. در این رابطه باید افزود با توجه به اینکه هدف اصلی از اختصاص اموال یادشده به شهرداری‌ها ارائه خدمات عمومی توسط این نهاد اجرایی است، لذا به‌نظر می‌رسد تعبیر صحیح اختصاصی بودن اموال شهرداری‌ها منوط به شناخت مفهوم دولت است. این مفهوم که در معنای عام خود، شامل همه نهادهای حاکمیتی و اشخاص عمومی می‌باشد برای بقاء و حفظ کارکردهای خود در عرصه‌های مختلف نیازمند بهره‌گیری از برخی اموال و امکانات مادی و معنوی جامعه بطور اختصاصی بوده که این اموال را اصطلاحاً «اموال دولتی» [1] می‌نامند. بنابراین اموال اختصاصی شهرداری‌ها در واقع همان اموال دولتی است که جهت انجام وظایف و حفظ کارکردهای مطلوب این نهاد اختصاصاً به شهرداری‌ها تعلق یافته است.

در بحث پیرامون اموال دولتی شهرداری‌ها در حقوق موضوعه دو نکته باید مورد توجه قرار گیرد. نکته اول مربوط به تعریف این اموال است. ماده (۲) آیین‌نامه اموال دولتی اموالی را که توسط وزارتخانه‌ها، مؤسسات دولتی خریداری می‌شود یا به هر طریق قانونی دیگر به تملک دولت درآمده یا می‌آیند را اموال دولتی معرفی می‌کند. همچنین ماده (۶۹) قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت مصوب سال ۱۳۸۰ نیز؛ کلیه اراضی، املاک و ابنیه‌ای که برای استفاده وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی به یکی از طرق قانونی تملک شده یا با نام آن وزارتخانه، موسسه خریداری شود یا می‌شود را متعلق به دولت می‌داند.

نگاهی به تعاریف این مطلب را به ذهن متبادر می‌سازد که قانونگذار اموال دولتی را صرفاً معطوف به اموال وزارتخانه و مؤسسات دولتی دانسته و اموال نهادها و موسساتی چون شهرداری‌ها از شمول این تعاریف خروج موضوعی دارند. لیکن تدقیق نظر در پاره‌ای قوانین و مقررات دیگر، این وضعیت را

1. Government property.

[Downloaded from qjal.smtc.ac.ir on 2026-11-04]

بگونه‌ای متفاوت نمایان می‌سازد. به عنوان مثال آیین‌نامه چگونگی استفاده از خودروهای دولتی مصوب سال ۱۳۸۶ هیات وزیران، ضمن ارائه تعریفی از خودروهای دولتی به عنوان: وسایط نقلیه‌ای که برای انجام امور اداری و خدماتی در اختیار دستگاه‌های اجرایی قرار می‌گیرند، مؤسسات عمومی غیردولتی مثل شهرداری‌ها را نیز مشمول احکام وضع شده در خصوص نحوه استفاده از این خودروها می‌داند.

از سویی دیگر در برخی مقررات جزایی استفاده غیرمجاز هر یک از کارمندان ادارات، سازمان‌ها، شوراها، شهرداری‌ها، نهادهای انقلابی، از اموال متعلق به این سازمان‌ها و مؤسسات و یا تضییع آن را به علت اهمال یا تفریط کارمندان تصرف غیرقانونی در اموال دولتی دانسته و برای آن ضمانت اجرایی در نظر گرفته است. بیان چنین احکامی از سوی قانونگذار در خصوص اموال شهرداری‌ها هم‌راستا با اموال سایر دستگاه‌های اجرایی، بجز تلقی نمودن این اموال به عنوان اموال دولتی در معنا و مفهوم عام آن، راه به جایی نمی‌برد.

نکته دیگر مرتبط با ماهیت اموال دولتی است. اموال دولتی را نباید در مقابل اموال عمومی قرار داد. به عبارتی دیگر با توجه به ویژگی‌های مشترک میان این دو دسته از اموال می‌توان گفت که مالکیت عمومی در معنای عام خود شامل «اموال دولتی» و «اموال عمومی» و به‌طورکلی اموال غیرخصوصی می‌شود. (هاشمی، تقی‌زاده،۱۳۹۱: ۸۵) از جمله ویژگی‌های مشترک میان این اموال با اموال عمومی منع مالکیت خصوصی و استفاده انحصاری افراد، امتیاز هیات حاکمه کشور در نگهداری و اداره، عدم هرگونه دخل و تصرف در این اموال اعم از نقل و انتقال، فروش، معاوضه، اعطای امانت و هبه توسط کارکنان دولت و سایر اشخاص بدون وجود جواز قانونی است. در تأیید این مطلب می‌توان به مواد (۴۵ و ۴۸) آیین‌نامه مالی شهرداری‌ها اشاره نمود که اموال عمومی و اختصاصی شهرداری را در کنار یکدیگر بیان و وظیفه حفظ و حراست این اموال را بر عهده شهرداری محول نموده است. بنابراین اموال دولتی را می‌توان چنین تعریف نمود:

«اموال دولتی بخشی از اموال و مشترکات عمومی است که قوای سه‌گانه و سایر نهادهای حکومتی و اجرایی غیر از قوه مجریه، جهت انجام وظایف و کارکردهایی که به نمایندگی از جامعه عهده‌دار شده‌اند، از حق دخل و تصرف مالکانه و بهره‌برداری اختصاصی آن (و نه انحصاری) برخوردار

[Downloaded from qjal.smtc.ac.ir on 2026-11-04]

بوده، به نحوی که ضمن حفظ و حراست این اموال هرگونه استفاده از آنها توسط دستگاه‌های مذکور صرفاً در راستای اهداف و ضوابط از پیش تعیین شده امکان‌پذیر می‌باشد».

این تعریف نیز همانند تعریف اموال عمومی که پیشتر بیان شد موید این مطلب است که اموال دولتی در اختیار شهرداری‌ها و منافع حاصل از آن بخشی از بیت‌المال محسوب می‌شود.

٤-۲. نحوه نظارت بر منابع داخلی شهرداری‌ها

رسیدگی و نظارت بر این منابع رویکردی داخلی داشته و مطابق مواد (۲۶) و (۴۴) آیین‌نامه مالی شهرداری‌ها پس از انجام رسیدگی‌های لازم از سوی مسئولین مربوطه شهرداری و ارائه تفریغ بودجه توسط شهردار، در مرحله اول عملکرد این منابع توسط حسابرسان قسم خورده یا کارشناسان رسمی دادگستری رسیدگی و سپس به وسیله شورای شهر از طریق بررسی گردش مالی حساب‌ها و گزارش حسابرسان مذکور انجام می‌شود. بنابراین بر خلاف اعتبارات دولتی شهرداری که حسابرسی و تأیید عملکرد آن به‌وسیلهٔ دیوان محاسبات انجام می‌شود، عملکرد منابع داخلی از طریق حسابرسان منتخب شورای شهر حسابرسی و نتیجتاً توسط این شورا تأیید می‌شود، که بنظر می‌رسد این نحو رسیدگی بنابر جهات ذیل دارای اشکال و منجر به عدم شفافیت این طیف از منابع مالی شهرداری‌ها است.

۱. تائید نهایی تفریغ بودجه شهرداری توسط مرجع تصویب کننده این بودجه، یعنی شوراهای محلی، از مبنای صحیح و منطقی برخوردار نبوده و می‌تواند زمینه‌های بروز رانت‌های مالی در ساختار اجرایی شهرداری‌ها و بی‌اعتمادی شهروندان جهت مشارکت در تأمین هزینه‌های عمومی شهر را فراهم نماید.

۲. مطابق اصول و استانداردهای مسلم گزارشگری مالی، فقدان مرجع رسیدگی کننده مستقل به عملیات مالی دستگاه اجرایی از جمله عوامل مؤثر در عدم قابلیت اتکاء صورت‌های مالی واحد گزارشگر نزد تصمیم‌گیرندگان و استفاده‌کنندگان برون سازمانی به شمار می‌آید. (سازمان حسابرسی، ۱۳۹۱: ۴۸)

۳. نقش دوگانه شوراهای محلی در وضع و رسیدگی نهایی به عوارض شهرداری به عنوان مهمترین منبع درآمدی بودجه داخلی این نهاد، و ضرورت بازنگری قضایی بسیاری از این مصوبات و ابطال آنها توسط دیوان عدالت اداری به علت مغایرت با قوانین جاریه، ناپایداری منابع درآمدی شهرداری‌ها را به عنوان یکی از چالش‌های مهم فراروی برنامه‌ریزان شهری قرار داده است.

[Downloaded from qjal.smtc.ac.ir on 2026-11-04]

نقاط ضعف یاد شده در گزارشگری منابع مالی داخلی شهرداری‌ها در شرایطی ایجاد گردیده، که علی‌رغم عدم تأمین این منابع از بودجه کل کشور، لیکن مطابق ماده (۱۳) قانون محاسبات عمومی و بر اساس آنچه که پیشتر عنوان شد در زمره وجوه عمومی و بخشی از بیت‌المال محسوب شده که بالتبع پاسداری از این بیت‌المال در قالب نظارت مالی مستمر در صلاحیت ذاتی دیوان محاسبات کشور قرار دارد. در حالی که در هیچ‌یک از مقررات قانونی نهاد شهرداری اشاره‌ای به لزوم ارائه عملکرد این منابع به دیوان محاسبات و پذیرش صلاحیت عام نظارتی آن در این زمینه نشده، فلذا گستره این صلاحیت در سال‌های پس از انقلاب اسلامی همواره محل مناقشه میان این بازوی نظارتی مجلس و مسئولین ذیربط شهرداری‌ها بوده، که این امر در نهایت منجر به تفسیر اصل (۵۵) قانون اساسی با محوریت شفاف‌سازی دامنه صلاحیت نظارتی دیوان محاسبات و صدور نظریه تفسیری شماره ۷۵/۲۱/۱۱۱۶ مورخ ۷۵/۹/۱۴ شورای نگهبان از اصل مذکور به شرح ذیل گردید.

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

بدین‌ترتیب تفسیر یادشده با محدود نمودن اطلاق عبارت اعتبارات مصوب تصریح شده در اصل مذکور به بودجه کل کشور، محدودیتی اساسی را در ارتباط با نظارت مالی دیوان محاسبات کشور برآن بخش از منابع مالی مؤسسات و نهادهای عمومی غیردولتی مانند شهرداری‌ها که از محلی غیر از بودجه مذکور تأمین می‌شود، ایجاد نمود.[۱] این محدودیت و فروکاستن شأن صلاحیتی دیوان محاسبات‌کشور از پاسداری بیت‌المال به بودجه کل کشور، بنابر دلایلی که ذیلاً به برخی از آنها پرداخته می‌شود لزوم بازنگری در نظریه مذکور را ضروری می‌نماید.

۱. البته محدودیت مذکور اولین بار نیست که در ارتباط با نظارت مالی دیوان محاسبات ایجاد می‌شود. مطابق ماده (۴۰) قانون دیوان محاسبات مصوب سال ۱۳۲۹ قمری نیز مقررگردیده بود: «دیوان محاسبات به کلیه حساب‌های بانک‌ها و کمپانی‌های داخله و خارجه و اشخاصی که دارای امتیاز بوده و باید به دولت حقی بدهند، رسیدگی و تفتیش می‌نماید». در صورتی که در قانون مصوب سال ۱۳۱۲ خورشیدی و اصلاحات بعدی آن اختیارات مذکور محدود و حقوقی از دیوان محاسبات سلب گردید. نک: کیانی‌نژاد، زین‌الدین، (۱۳۴۲)، «دیوان محاسبات و قدرت قانونی آن»، نشریه کانون وکلا، شماره ۸۸، ص ۷۸.

[Downloaded from qjal.smtc.ac.ir on 2026-11-04]

۳. بررسی نظریه تفسیری اصل (۵۵) قانون اساسی

اصول کلی قانون اساسی در واقع خط مشی‌های عمومی هستند که از ارزش‌های مورد قبول جامعه و نگرش‌های سیاسی، اجتماعی، اقتصادی موجود در آن نشأت گرفته و رئوس کلی اقدامات و برنامه‌های اجرایی جامعه را طراحی می‌کنند. (الوانی،۱۳۷۶: ۲۵-۲۴) بی‌شک برای دستیابی به اهداف یادشده میسر نمی‌گردد، مگر آنکه اصول قانون اساسی از ویژگی‌هایی چون استمرار داشتن و ثبات برخوردار باشند. وجود این ویژگی‌ها نیز به نوبه خود مستلزم آن است که در تدوین اصول قانون اساسی به معیارهایی مانند کلیت و عمومیت، انطباق‌پذیری با واقعیات موجود و ضرورت آینده‌نگری توجه شود. این معیارها نه تنها در زمان تدوین قانون اساسی، بلکه چنانچه عبارات عام و موسع قانون اساسی در مرحله اجرا با مشکل ابهام مجریان روبرو شود، و تفسیر این اصول به منظور حفظ و پاسداری از میثاق ملت ضرورت یابد، نقش موثری در بقاء و تداوم ثبات و استمرار اصول قانون اساسی ایفاء می‌نمایند. لذا به‌نظر می‌رسد بررسی تفسیر اصل (۵۵) قانون اساسی از رهگذر معیارهای مذکور می‌تواند به درک صحیحی از موضوع و شناخت بهتر تأثیر این نظریه بر دامنه صلاحیت نظارتی دیوان محاسبات کشور منجر شود.

۱-۳. عدم توجه به عمومیت واژگان مورد تفسیر

محدود نمودن عبارت «اعتبارات مصوب» [1] به‌کار رفته در اصل (۵۵) به اعتبارات منظور شده در بودجه‌کل کشور، در حالی است که کلیت و عمومیت واژه مذکور در واقعیت امر بسیار موسع‌تر از آنچه که در تفسیر مورد بحث بیان گردیده می‌باشد. زیرا اصطلاحاتی مانند اعتبار مصوب، بودجه مصوب، تأمین اعتبار و غیره، نه تنها در سیستم بودجه‌ای دستگاه‌های اجرایی رواج واژگانی دارد، بلکه این اصطلاحات در واقع بخشی از تعابیر موجود بکار رفته در استانداردهای حسابداری بخش عمومی می‌باشد که استفاده از آن در نظام حسابداری مالی کلیه اشخاص حقوقی حقوق عمومی از جمله مؤسسات و نهادهای عمومی غیردولتی و شهرداری‌ها اعم از اینکه از بودجه کل کشور استفاده نمایند یا نه الزامی بوده، بطوری که گزارشات حسابرسی و صورت‌های مالی که در تنظیم آنها اصول و ضوابط

1. Credit approved.

[Downloaded from qjal.smtc.ac.ir on 2026-11-04]

مذکور رعایت نشده باشد در هیچ‌یک از مراجع دولتی قابل استناده نخواهد بود. [۱] لزوم چنین وحدت رویه‌ای که بی‌شک دستیابی به اهدافی همچون شفافیت مالی و مسئولیت پاسخگویی مسئولین در استفاده از منابع بیت‌المال را به همراه دارد، به معنای آن است که عبارت اعتبارات مصوب به‌کار رفته در اصل (۵۵) قانون اساسی صرفاً محدود به بودجه کل کشور نبوده و نظام بودجه‌ریزی داخلی بخش عمومی جامعه را نیز دربر می‌گیرد. پذیرش چنین معنای عامی از این واژه منجر به حفظ کلیت و عمومیت مفاد اصل مذکور شده و جایگاه واقعی و صلاحیت عام نظارتی را که قانون اساسی برای دیوان محاسبات در نظر گرفته است نمایان می‌سازد.

بر مبنای آنچه گفته شد از مفاد اصل (۵۵) چنین برمی‌آید که دیوان محاسبات؛ کلیه حساب‌های وزارتخانه‌ها، مؤسسات، شرکت‌های دولتی و سایر دستگاه‌هایی که به نحوی از انحاء از بودجه کل کشور استفاده می‌کنند (صرف نظر از میزان آن) به ترتیبی که قانون مقرر می‌دارد رسیدگی یا حسابرسی می‌نماید که هیچ هزینه‌ای از اعتبارات مصوب (اعم از اعتبارات دولتی یا منابع داخلی دستگاه‌های مذکور) تجاوز نکرده و هر وجهی در محل خود به مصرف رسیده باشد.

۲-۳. عدم انطباق این تفسیر با برخی واقعیات بودجه‌ای

محدودیت مورد بحث با برخی واقعیت‌های بودجه کل کشور نیز تناسب چندانی ندارد. به عنوان مثال صرف نظر از اعتبارات مصوبی که از سوی قانونگذار جهت اجرای طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای شرکت‌های دولتی در قوانین بودجه سنواتی لحاظ می‌گردد، بخش دیگری از اعتبارات شرکت‌های مذکور شامل پیش‌بینی منابع مالی داخلی است که اصطلاحاً از آن به عنوان «بودجه مصوب» یاد می‌گردد. این بودجه که مطابق بند (۲) ماده (۱) قانون محاسبات عمومی می‌بایست مجزا از بودجه عمومی دولت لحاظ گردد، به صورت سرجمع از سوی مجلس شورای اسلامی تصویب و در جداول مندرج در پیوست شماره (۳) قانون بودجه نشان داده می‌شود. بنابراین در فرض پذیرش محدود بودن صلاحیت نظارتی دیوان محاسبات به اعتبارات مصوب منظور شده در قانون بودجه کل کشور، بودجه مصوب شرکت‌های دولتی نیز که در وضعیتی مشابه با مؤسسات و نهادهای عمومی غیردولتی، منابع داخلی این شرکت‌ها محسوب می‌گردد، علی‌الظاهر می‌بایست از شمول صلاحیت نظارتی دیوان

---

۱. رجوع شود به قانون اساسنامه سازمان حسابرسی مصوب سال ۱۳۶۶.

[Downloaded from qjal.smtc.ac.ir on 2026-11-04]

خارج گردد. اما در واقع امر این چنین نبوده و گزارش نهایی عملکرد این بودجه نیز به عنوان بخشی از گزارشات تفریغ بودجه سالانه کل کشور از سوی دیوان محاسبات به مجلس شورای اسلامی ارائه و تاکنون نیز از سوی شورای نگهبان و یا مرجع ذیربط دیگری ایرادی بر موضوع وارد نگردیده است.

۳-۳. عدم انطباق با تحولات روزافزون اقتصادی و اجتماعی

نگاهی به تحولات اقتصادی و اجتماعی ادوار مختلف حاکی از پویایی مفهوم دولت و تغییر حدود وظایف و دخالت آن در امور عمومی متناسب با نیازهای جامعه است. در چنین شرایطی شفافیت یکی از مهم‌ترین پیش شرط‌های کارآیی و حفظ بهره‌وری مطلوب عملکرد این نهادها و مانع از بروز فساد اداری است.

وضع قوانین متعدد مبارزه با مفاسد اقتصادی در برهه‌های زمانی مختلف، خود دلیلی بر توجه قانونگذار نسبت به این ضرورت است. به عنوان نمونه می‌توان قانون نحوه اعمال نظارت بر کاهش هزینه‌های غیرضرور و جلوگیری از تجمل‌گرایی مصوب سال ۱۳۷۰، قانون ممنوعیت وزارتخانه‌ها و مؤسسات و شرکت‌های دولتی از چاپ و انتشار نشریات غیرضرور مصوب سال ۱۳۶۵ و قانون استفساریه آن مصوب سال ۱۳۷۳، قانون مبارزه با پولشویی مصوب سال ۱۳۸۶، قانون ارتقاء سلامت نظام اداری و مقابله با فساد مصوب سال ۱۳۹۰ را نام برد، که اجرای کارآمد این قوانین مستلزم اعمال نظارت مالی عام دیوان محاسبات کشور بر کلیت منابع و امکانات مالی در اختیار نهادها و موسساتی چون شهرداری‌ها فارغ از نوع و منبع تحصیل آن می‌باشد. در حالی که نظریه تفسیری مورد بحث نه تنها محدودیت اساسی را در راستای ایفاء این نقش ایجاد نموده، بلکه این نگرش تحدیدکننده موجب شده که در قوانین سایر دستگاه‌های نظارتی از جمله سازمان حسابرسی و دستگاه قضایی تکلیفی در خصوص اعلام سوء جریانات مالی به دیوان محاسبات وجود نداشته باشد که این امر نیز به لحاظ عملی تضعیف هر چه بیشتر نقش دیوان محاسبات را دربر داشته است. (امامی، نادری، ۱۳۸۶: ۵۶)

با توجه به آنچه عنوان شد به‌نظر می‌رسد تفسیر شورای نگهبان از اصل (۵۵) قانون اساسی در حد مطلوب از ویژگی یک تفسیر متکی بر اصول منطقی، قابل اتکاء و تثبیت‌کننده ارزش‌های عنوان شده برخوردار نبوده و در وضعیت کنونی نمی‌تواند به عنوان معیاری مناسب جهت تحدید دامنه صلاحیت

[Downloaded from qjal.smtc.ac.ir on 2026-11-04]

نظارتی دیوان محاسبات، بکار رود. حال باید دید که گستره این صلاحیت تا کجاست؟ و آیا این صلاحیت نظارتی بر شهرداری‌ها نیز مترتب می‌باشد؟

٤. بازشناسی صلاحیت ذاتی دیوان محاسبات کشور

اصل حاکمیت ملی به مردم و نمایندگان آنان این حق را می‌دهد که هزینه‌های عمومی را که تامین کننده اصلی آن همانا مردم هستند، تائید یا رد کنند. (هاشمی، ۱۳۹۴: ۲۰۵) بدین لحاظ پارلمان ابزارهای مختلفی برای اعمال نقش نظارتی خود در اختیار دارد از جمله؛ نهادهای نظارتی تابعه که البته از آن به عنوان مرجع ملی حسابرسی یا دیوان محاسبات یا هر نام دیگری یادشده و تقریباً در همه کشورها وجود دارد. مرجع ملی حسابرسی، نهادی است حرفه‌ای، مجرب و مستقل که بر مدیریت مالی نهادها و واحدهای اجرایی و ارگان‌های دولتی دولتی نظارت می‌کند. (رنجبر، مرشدی‌زاد، ۱۳۸۴: ۸-۷)

در کشور ما نیز پس از انقلاب مشروطه برای اولین بار دیوان محاسبات بر اساس اصول (۱۰۱) و (۱۰۳) قانون اساسی مشروطیت تأسیس و نخستین قانون آن در سال ۱۲۹۰ خورشیدی به تصویب رسید. بعد از پیروزی انقلاب اسلامی نیز بر اساس اصل (۵۴) قانون اساسی دیوان محاسبات که اداره امور آن پیشتر بر اساس لایحه خاتمه خدمت مستشاران دیوان محاسبات به وزارت امور اقتصادی و دارایی واگذارگردیده بود، از وزارت مذکور منفک و به عنوان موسسه دولتی مستقل زیر نظر مجلس شورای اسلامی موجودیت یافت. (مرکز پژوهش‌های مجلس، ۱۳۷۵: ۷-۶) با توجه به اصل ۵۵ قانون اساسی قانون دیوان محاسبات مصوب سال ۱۳۶۱ هدف دیوان را اعمال کنترل و نظارت مستمر مالی به منظور پاسداری از بیت‌المال از طریق کنترل عملیات و فعالیت‌های مالی دستگاه‌های اجرایی برشمرده است. بدین ترتیب حسابرسی و رسیدگی به کلیه حساب‌های درآمد، هزینه و سایر دریافت‌ها و پرداخت‌ها، صورت‌های مالی و همچنین موجودی حساب اموال، دارایی‌ها و سایر امور مالی مرتبط دستگاه‌های اجرایی بر عهده دیوان محاسبات کشور قرار داشته و در این راستا کلیه وزارتخانه‌ها، سازمان‌ها، مؤسسات، شرکت‌های دولتی و به طور کلی هر واحد اجرائی که بر طبق اصول (۴۴) و (۴۵) قانون اساسی مالکیت عمومی بر آن مرتب می‌شود، مکلفند اسناد و مدارک مربوطه را به نحوی که دیوان محاسبات کشور تعیین می‌نماید به دیوان مزبور تحویل دهند.

[Downloaded from qjal.smtc.ac.ir on 2026-11-04]

اعطاء چنین صلاحیت نظارتی به دیوان از سوی قانونگذار صرفاً محدود به رسیدگی اسناد و مستندات مالی دستگاه‌های اجرایی نبوده، بلکه دیوان محاسبات در راستای انجام وظایف قانونی خود می‌تواند در تمامی امور مالی کشور تحقیق و تحفص نموده و در تمامی موارد مستقیماً مکاتبه برقرار نماید و تمام مقامات جمهوری اسلامی ایران و قوای سه‌گانه 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، ولو از شمول قانون محاسبات عمومی مستثنی شده باشند.

گستره اختیارات و صلاحیت‌ذاتی دیوان محاسبات بدان حد است که نه تنها مواردی همچون سوء استفاده، غفلت و تسامح در حفظ اموال، اسناد، وجوه دولتی و نیز دریافت و پرداخت‌های انجام شده مغایر قوانین توسط اشخاص یادشده را شامل می‌شود، بلکه مطابق بند (هـ) ماده (۲۳) قانون دیوان محاسبات، هر نوع خرج یا تصمیم نادرستی که باعث اتلاف یا تضییع بیت‌المال شود نیز مشمول این رسیدگی و دارای ضمانت اجرایی می‌باشد. قید عبارت «تصمیم نادرست» [1] در کنار سایر تخلفات مالی احصاء شده در قانون دیوان، حاکی از آن است که تصمیم نادرست مقوله‌ای متفاوت از تصمیم غیر قانونی است. این قبیل تصمیمات به حوزه اختیارات یا به تعبیر دیگر صلاحیت گزینشی کارگزاران دولتی باز می‌گردد. این نوع صلاحیت به مقام اداری درجه‌ای از آزادی عمل برای تصمیم‌گیری واگذار می‌کند و او را مجاز می‌سازد میان تصمیمات متعدد و قانونی تصمیمی را که از نظر او مناسب‌تر است اتخاذ نماید. (هداوند و دیگران، ۱۳۸۹، نقل از: گرجی، فتحی،۱۳۹۱: ۱۱۳) در اِعمال این صلاحیت اصل بر این است که مقام اِعمال کننده فارغ از کنترل قضایی است، مگر آنکه این صلاحیت‌ها را به منظور یک هدف غیرقانونی به خدمت گرفته، یا آنکه اقدام وی خارج از حدود اختیارات اعطاء شده باشد. (طباطبایی‌موتمنی، افشاری، اسدی، ۱۳۹۴: ۲) با این وصف چنانچه دامنه تصمیمات تخییری اتخاذ شده مقامات از قیود و حدود اختیارات قانونی فراتر رود و از این رهگذر ضرری به بیت‌المال وارد آید موضوع از مصادیق تصمیم نادرست و مشمول رسیدگی دیوان محاسبات کشور است. ولو اینکه این تصمیم بدون سوء نیت اتخاذ شده باشد.

ضمانت اجرای رسیدگی به ضرر و زیان‌های وارده به بیت‌المال، جبران زیان و وجود مجازات‌های اداری است که برای اِعمال آن تشکیلات ویژه‌ای در درون ساختار سازمانی دیوان محاسبات کشور در

1. Wrong decision.

[Downloaded from qjal.smtc.ac.ir on 2026-11-04]

نظر گرفته شده که عبارتند از؛ وجود دادسرای دیوان متشکل از یک دادستان و تعداد کافی دادیار، هیات‌های سه الی هفت نفره مستشاری و همچنین یک محکمه تجدیدنظر مرکب از یک نفر حاکم شرع به انتخاب رئیس قوه قضائیه و دو مستشار (به عنوان کارشناس) به انتخاب رئیس دیوان است که منحصراً به موارد اعتراض رسیدگی و مبادرت به صدور حکم قطعی می‌نماید. وجود چنین تشکیلاتی باعث گردیده برخی علاوه بر اینکه دیوان را یک مرجع اختصاصی مالی می‌دانند، ماهیت رسیدگی دیوان به تخلفات مالی را قضایی محسوب نمایند. (نک؛ امامی، ۱۳۸۴: ۱۸۱) در حالی که اولاً: همانگونه که عنوان شد دیوان محاسبات یک موسسه دولتی مستقل (و نه یک مرجع قضایی تمام عیار) زیر نظر مجلس شورای اسلامی است که پیکره اصلی ساختار سازمانی آن را حسابرسان و واحدهای تخصصی حسابرسی تا سطح ادارات کل استانی تشکیل می‌دهد. ثانیاً: علی‌رغم اینکه حاکم شرع محکمه تجدیدنظر دیوان دارای شأن قضایی است، اما این شأن قائم به شخص بوده و قابل تسری به ماهیت حقوقی دیوان نیست. چرا که در یک مرجع قضایی تمام عیار مقام تصمیم‌گیرنده نهایی در ارتباط با موضوع پرونده صرفاً خود قاضی است (مولایی، ۱۳۹۳: ۴۵۰) در حالی که مطابق تبصره (۱) ماده (۲۸) قانون دیوان محاسبات محکمه تجدیدنظر آرای صادره از هیات‌های مستشاری متشکل از یک نفر حاکم شرع و دو نفر مستشار به عنوان کارشناسانی که در پرونده مطروحه سابقه رأی ندارند. با این وجود حداقل استماع نظرات این کارشناسان در انشأء رأی توسط حاکم شرع محکمه ضروری بوده و این نظرات بر نتیجه و تصمیم نهایی اتخاذ شده مؤثر است. لذا ماهیت رسیدگی دیوان محاسبات به تخلفات مالی را حداکثر می‌توان به عنوان یک مرجع «شبه قضایی» دانست.

به هر جهت با توجه به آنچه که از تبیین صلاحیت نظارتی دیوان محاسبات کشور بیان گردید، دامنه این صلاحیت از رسیدگی به حساب‌ها و عمکرد مالی بخش عمومی جامعه تا آثار مالی تصمیمات مسئولین مملکتی حتی در حوزه اختیارات قانونی اعطاء شده به آنان را شامل شده و این صلاحیت نهاد اجرایی شهرداری و تمامیت منابع مالی آن را نیز دربر می‌گیرد. [۱]

۱. از جمله تلاش‌های اخیری که بمنظور شفاف‌سازی دامنه صلاحیت دیوان محاسبات انجام گردید، می‌توان به بررسی لایحه برنامه ششم توسعه توسط مجلس شورای اسلامی اشاره نمود که در جریان آن نمایندگان با جز (۳) بند (ب) ماده (۱۴۲) لایحه؛ مبنی بر اصلاح تبصره ماده (۲) قانون دیوان محاسبات کشور بدین شرح موافقت نمودند:

[Downloaded from qjal.smtc.ac.ir on 2026-11-04]

نتیجه‌گیری

در ارتباط نظارت مالی دیوان محاسبات کشور بر شهرداری‌ها، لزوم شناخت ماهیت حقوقی این نهاد اجرایی به دلیل دارا بودن وظایف، اختیارات، منابع و امکانات مالی متنوع جهت اداره امور شهری و ارائه خدمات عمومی به شهروندان، حائز اهمیت است. هر چند سیر تاریخی قانونگذاری پیرامون شهرداری‌ها حاکی از عدم ارائه تعریفی شفاف و جامع از این ماهیت است، لیکن با بررسی برخی قوانین و مقررات موجود، از جمله قانون محاسبات عمومی مصوب سال ۱۳۶۶ و قانون مدیریت خدمات کشوری مصوب سال ۱۳۸۶، مشخص می‌شود که شهرداری‌ها نیز به عنوان مؤسسات عمومی غیردولتی هم‌راستا با سایر دستگاه‌های اجرایی علاوه بر تشکیلات و ساختار اداری پایدار، فراخور وظایف و اختیارات قانونی تعیین شده، از منابع و امکانات عمومی و دولتی اختصاص یافته برخوردارند.

در خصوص نحوه تأمین منابع مالی شهرداری‌ها، با وجود شخصیت حقوقی مستقل و لزوم استقلال مالی که باعث گردیده بخش عمده‌ای از منابع مالی مورد نیاز شهرداری‌ها که تحت عنوان منابع داخلی شناخته می‌شود، در قالب نظام بودجه‌ریزی مستقل پیش‌بینی و تامین‌گردد، لیکن دارا بودن وظایف نسبتاً وسیع در حوزه شهری با گستره‌ای پراکنده در عرصه جغرافیای سرزمینی و عدم وجود طرحی جامع در خصوص تأمین منابع مالی پایدار، موجب تداوم وابستگی مالی به منابع دولتی و تأمین بخشی از اعتبارات مورد نیاز شهرداری‌ها را از طریق بودجه کل کشور شده است.

با این وجود و نظر به شمولیت قوانین و مقررات عمومی بر نحوه هزینه‌کرد اعتبارات دولتی شهرداری‌ها، نظارت مالی دیوان محاسبات بر عملکرد مالی این قبیل اعتبارات مواجه با ممنوعیت یا محدودیت کلی نبوده و اسناد هزینه و عملکرد مالی این منابع می‌بایست جهت رسیدگی در اختیار دیوان محاسبات کشور قرار گیرد. اما در ارتباط با صلاحیت دیوان در نظارت مالی بر منابع داخلی شهرداری‌ها در حال حاضر موانعی همچون نظریه تفسیری اصل (۵۵) قانون اساسی با فروکاستن شان

«بعد از عبارت «هر واحد اجرایی که بر طبق اصول ۴۴ و ۴۵ قانون اساسی مالکیت عمومی بر آنها مترتب بشود»" عبارت از جمله؛ کلیه فعالیت‌های مالی و درآمد هزینه و منابع، مصارف شهرداری‌ها، سازمان تأمین اجتماعی، هلال احمر و واحدهای وابسته به آنها و مناطق آزاد و ویژه و موارد کمک اشخاص حقیقی و حقوقی اضافه می‌شود»

اما با ارسال مصوبه به شورای نگهبان، آن شورا بر اساس نظریه تفسیری اصل (۵۵) قانون اساسی که شرح آن گذشت موارد اصلاحی را مغایر با قانون اساسی تشخیص و مصوبه را جهت اصلاح به مجلس اعاده نمود که با توجه به اصرار نمایندگان بر موضوع، مصوبه به مجمع تشخیص مصلحت نظام ارسال شد. لیکن در نهایت با پذیرش نظر شورای نگهبان از سوی آن مجمع، تصویب موارد اصلاحی مورد اختلاف منتفی گردید.

[Downloaded from qjal.smtc.ac.ir on 2026-11-04]

صلاحیتی مذکور به نظارت بر بودجه کل کشور منجر به توسعه غیر منطقی اختیارات مالی برخی واحدهای اجرایی مانند شهرداری‌ها و عدم امکان نظارت دیوان بر این منابع گردیده است. این محدودیت در شرایطی ایجاد می‌گردد که توجه صحیح به ظرفیت‌های قانونی اصل مذکور و نیز قانون دیوان محاسبات که به منظور پاسداری از بیت‌المال گستره نظارتی عامی را برای این مرجع مالی نسبت به کلیه وزارتخانه‌ها، مؤسسات، شرکت‌های دولتی و واحدهای اجرائی که بر طبق اصول (۴۴) و (۴۵) قانون اساسی مالکیت عمومی بر آنها مترتب می‌شود، در نظر گرفته است، لزوم کنترل و اِعمال نظارت مستمر مالی دیوان بر منابع مالی داخلی شهرداری‌ها که با توجه به ماده (۱۳) قانون محاسبات عمومی در زمره وجوه عمومی و جزئی از بیت‌المال محسوب می‌شوند، ضرورتی محرز و بایسته است.

[Downloaded from qjal.smtc.ac.ir on 2026-11-04]

فهرست منابع

الوانی، سیدمهدی، (۱۳۷۶)، تصمیم‌گیری و تعیین خط‌مشی دولتی، چاپ پنجم، تهران: انتشارات سمت.

امامی، محمد، (۱۳۸۴)، کلیات حقوق مالی، چاپ اول، تهران: نشر میزان.

امامی، محمد، استوارسنگری، کوروش، (۱۳۹۳)، حقوق اداری، جلد اول، چاپ هجدهم، تهران: نشر میزان.

امامی، محمد، نادری، مسعود، (۱۳۸۶)، «تاملاتی پیرامون نظارت مالی بر دستگاه‌های دولتی در ایران»، نشریه حقوق اساسی، شماره ۸، دوره تابستان، صص ۴۳ تا ۵۸.

آجری‌آیسک، عاطفه، (۱۳۹۵)، «بررسی قابلیت خصوصی‌سازی اموال عمومی»، پژوهشنامه بازرگانی، شماره ۷۸، دوره بهار، صص ۱۷۹ تا ۲۰۲.

جلالی، محمد، کرمی، حامد، (۱۳۹۳)، «تمایز میان اموال اشخاص عمومی در حقوق فرانسه»، مطالعات حقوق تطبیقی، شماره ۲، دوره پاییز و زمستان، صص ۳۱۷ تا ۳۳۳.

جمشیدزاده، ابراهیم، غفاری، غلامرضا، (۱۳۹۰)، «مشارکت‌های مردمی و امور شهری»، چاپ اول، تهران: نشر جامعه و فرهنگ.

دفتر مطالعات اقتصاد بخش عمومی مجلس شورای اسلامی، (۱۳۹۶)، «طرح درآمد پایدار شهرداری‌های کشور»، شماره مسلسل ۱۵۴۳۵)

رنجبر، احمد، مرشدی‌زاد، علی، (۱۳۸۴)، «حسابرسی و نظارت مالی در بخش عمومی و نقش پارلمان‌ها»، مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی، شماره مسلسل ۷۵۵۴.

سازمان حسابرسی، (۱۳۹۱)، استانداردهای حسابرسی، چاپ دوازدهم، تهران: ناشر کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی سازمان حسابرسی.

شریف‌زاده، محمدجواد، نادران، الیاس، (۱۳۸۸)، «تحلیل اقتصادی حقوق مالکیت در اسلام»، فصلنامه اقتصاد اسلامی، شماره ۳۶، دوره زمستان، صص ۵ تا ۳۲.

طباطبایی‌موتمنی، منوچهر، افشاری، فاطمه، اسدی، حمید، (۱۳۹۴)، «سوء استفاده از صلاحیت اختیاری در رویه قضایی انگلستان و ایران و مقایسه آن با فقه و حقوق خصوصی» فصلنامه قضاوت، شماره ۸۳، دوره پاییز، صص ۱ تا ۳۶.

طباطبایی‌موتمنی، منوچهر، (۱۳۹۰)، حقوق اداری، چاپ شانزدهم، تهران: انتشارت سمت.

فراهانی‌فرد، سعید، (۱۳۸۹)، اقتصاد منابع طبیعی از منظر اسلام، چاپ اول، تهران: سازمان انتشارات فرهنگ و اندیشه اسلامی.

قدمی، مصطفی، سیدرضایی، میریعقوب، آزادی‌قطار، سعید، (۱۳۹۲)، «تحلیلی بر مبانی حقوقی منابع درآمدی شهرداری‌ها با تاکید بر عوارض»، فصلنامه مطالعات و برنامه‌ریزی شهری، شماره ۴، دوره زمستان، صص ۲۷ تا ۵۲.

کیانی‌نژاد، زین‌الدین، (۱۳۴۲)، «دیوان محاسبات وقدرت قانونی آن»، نشریه کانون وکلا، شماره ۸۸، ص ۷۴ تا ۷۹.

مظفری، غلامحسین، پاپلی‌یزدی، محمدحسین، وثوقی، فاطمه، حاتمی‌نژاد، حسین، (۱۳۹۵)، «ارائه الگوی پایدارسازی نظام درآمدی و تأمین منابع مالی شهرداری‌ها»، فصلنامه تحقیقات جغرافیایی، شماره ۴، دوره زمستان، صص ۲۴ تا ۴۴.

[Downloaded from qjal.smtc.ac.ir on 2026-11-04]

معاونت پژوهشی مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی، (۱۳۷۵)، «تحولات و جایگاه قانونی دیوان محاسبات کشور»، شماره مسلسل ۱۳۱۴، فروردین ماه.

منتی‌نژاد، صادق، (۱۳۸۷)، محشای قانون محاسبات عمومی، تهران: مرکز آموزش و بهسازی منابع انسانی دیوان محاسبات کشور، ص ۱۹۱.

مولایی، آیت، (۱۳۹۳)، قراردادهای اداری (مطالعه تطبیقی بسترها، مبانی، ماهیت و اصول)، چاپ اول، تهران: نشر میزان، ص ۴۵۰.

میرمعزی، سیدحسین، (۱۳۹۱)، نظام اقتصادی اسلام مبانی اهداف اصول راهبردی و اخلاق، چاپ دوم: تهران، ناشر سازمان انتشارات پژوهشگاه فرهنگ و اندیشه اسلامی.

نرگسیان، عباس، (۱۳۸۷)، «نگاهی به سیر تطور مدیریت دولتی»، مجله فرهنگ مدیریت، شماره ۱۷، دوره تابستان، صص ۱۵۷ تا ۱۹۸.

هادوی‌نیاء، علی‌اصغر، (۱۳۸۲)، «مبانی نظری ساختار مالکیت از دیدگاه قرآن»، فصلنامه اقتصاد اسلامی، شماره ۱۲، دوره زمستان، صص ۱۱ تا ۳۶.

هاشمی، احمدعلی، تقی‌زاده، ابراهیم، (۱۳۹۱)، حقوق اموال و مالکیت، چاپ هجدهم، تهران: انتشارات پیام نور.

هاشمی، محمد، (۱۳۹۴)، حقوق اساسی، جلد دوم، چاپ بیست و ششم، تهران: نشر میزان.

هداوند، مهدی، آل اسحاق، پریسا، (۱۳۹۲)، «بررسی منابع نوین درآمدی شهرداری‌ها»، فصلنامه تحقیقات حقوقی آزاد، شماره ۲۲، دوره زمستان، صص ۱ تا ۱۶.

پایان نامه‌ها:

– صباحیان، منوچهر، (۱۳۹۳)، «مطالعه فقهی و حقوقی مدیریت اموال عمومی در جمهوری اسلامی ایران»، به راهنمایی: ارسلان ثابت سعیدی، دانشگاه آزاد اسلامی پردیس علوم و تحقیقات هرمزگان، کارشناسی ارشد حقوق عمومی.

[Downloaded from qjal.smtc.ac.ir on 2026-11-04]