

## صلاحیت دیوان محاسبات کشور در نظارت مالی بر مؤسسات عمومی غیردولتی

### (مطالعه موردی رأی هیئت تخصصی دیوان عدالت اداری در خصوص نظارت دیوان محاسبات بر حساب‌های شهرداری‌ها)

عباسعلی کدخدایی<sup>۱\*</sup>، سید محمد طباطبائی نژاد<sup>۲\*\*</sup>، علی فتاحی زفرقندی<sup>۳\*\*\*</sup>

۱. استاد دانشکده حقوق و علوم سیاسی دانشگاه تهران، تهران، ایران

۲. دانشیار دانشکده حقوق و علوم سیاسی دانشگاه تهران، تهران، ایران

۳. دانشجوی دکتری حقوق عمومی دانشگاه تهران، تهران، ایران

تاریخ پذیرش: ۹۷/۱۱/۲۳

تاریخ دریافت: ۹۷/۸/۵

#### چکیده

بر اساس اصل ۵۵ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران دیوان محاسبات کشور به‌عنوان مرجع نظارت مالی بر حساب‌های وزارتخانه‌ها، مؤسسات، شرکت‌های دولتی و سایر دستگاه‌هایی که به نحوی از انحاء از بودجه کل کشور استفاده می‌کنند، تعیین شده است. این در حالی است که در خصوص حدود صلاحیت‌های این نهاد در نظارت مالی بر مؤسسات عمومی غیردولتی به‌عنوان یکی از نهادهای عدم تمرکز فنی در نظام حقوقی ایران ابهاماتی وجود دارد. از همین رو سؤال اصلی این پژوهش به حدود صلاحیت‌های دیوان محاسبات در نظارت مالی بر مؤسسات عمومی غیردولتی اختصاص یافته است. پژوهش حاضر با استفاده از داده‌های کتابخانه‌ای و در تحقیقی تحلیلی و کاربردی بر این باور است که مستند به منابع قانونی، به‌ویژه آراء و نظرات شورای نگهبان به‌عنوان مفسر و نهاد دادرسی قانون اساسی و همچنین با استناد به ادله حقوقی، دیوان محاسبات کشور در نظارت مالی بر مؤسسات عمومی غیردولتی محدود به رسیدگی و حسابرسی به اعتبارات مذکور در بودجه کل کشور است. هرچند، در نبود صلاحیت دیوان، طراحی حسابرسی نهاد مالی مستقل به‌عنوان نهاد ناظر باید مد نظر قانونگذار قرار گیرد.

**واژگان کلیدی:** نظارت مالی، دیوان محاسبات کشور، مؤسسات عمومی غیردولتی، بودجه کل کشور

\* Email: Aliyary1385@gmail.com

\*\* Email: Sm.tabatabaei@ut.ac.ir

\*\*\* Email: A.fattahi.zafarghandi@gmail.com

## مقدمه

نظام‌های حقوقی برای تحقق اهداف و برنامه‌های طراحی شده‌شان، از یک سو نیازمند ساختارها و نهادهای گوناگون و از سوی دیگر نیازمند منابع مالی کافی هستند. آنچه در فرآیند اجرای برنامه‌ها و تحقق اهداف اهمیت فراوان دارد، نظارت بر نحوه هزینه‌کرد اموال عمومی است. از همین رو، همه نظام‌ها، فارغ از نوع اندیشه حاکم بر آنها، اقدام به پیش‌بینی نهادهای ناظر مالی کرده‌اند؛ نهادی با هدف بررسی و تطبیق عملیات‌های مالی با برنامه‌های طراحی شده برای جلوگیری از انحرافات نسبت به هدف‌های تعیین شده در برنامه‌ها و تصحیح انحرافات احتمالی (امامی، ۱۳۸۷، ۲۱۵). به بیان دقیق‌تر در فرآیند نظارت مالی، نهاد ناظر همه اقدامات را با برنامه‌های تدوین شده در قالب‌های گوناگون، اعم از قانون و مقرره، انطباق می‌دهد تا از انحرافات احتمالی جلوگیری کند (الماسی و اشرف‌پور، ۱۳۹۲، ۱۰۶).

مبثنی بر همین ضرورت، قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران نیز در اصل ۵۵، دیوان محاسبات کشور را به عنوان مرجع رسیدگی و نظارت مالی بر بودجه کشور تعیین کرده و در این خصوص مقرر می‌دارد:

دیوان محاسبات به کلیه حساب‌های وزارتخانه‌ها، مؤسسات، شرکت‌های دولتی و سایر دستگاه‌هایی که به نحوی از انحاء از بودجه کل کشور استفاده می‌کنند به ترتیبی که قانون مقرر می‌دارد رسیدگی یا حسابرسی می‌نماید که هیچ هزینه‌ای از اعتبارات مصوب تجاوز نکرده و هر وجهی در محل خود به مصرف رسیده باشد.

هرچند این اصل در مقام اساسی‌سازی صلاحیت‌های دیوان محاسبات کشور در نظارت مالی بر مؤسسات عمومی برآمده است، اما مفاد آن سؤالات و ابهامات فراوانی را در خصوص حدود صلاحیت‌های دیوان محاسبات در نظارت مالی بر مؤسسات و نهادهای عمومی ایجاد کرده است. در طول چند دهه فعالیت دیوان، همواره چالش‌هایی در خصوص محدوده صلاحیت‌های نظارتی این نهاد وجود داشته است؛ از جمله مهم‌ترین چالش‌های نظری و اجرایی در حوزه صلاحیت‌های نظارت دیوان محاسبات کشور که مطالعه و تحلیل حقوقی آن بر اساس مبانی حقوقی و ادله قانونی ضروری به نظر می‌رسد، محدوده صلاحیت دیوان محاسبات کشور در نظارت مالی بر مؤسسات عمومی غیردولتی است.

ضرورت تحلیل این موضوع هنگامی بیشتر روشن می‌شود که اختلاف برداشت‌ها از صلاحیت دیوان، وارد عرصه عمل شود. در این راستا یک فرض صلاحیت دیوان محاسبات را محدود به موارد مذکور در بودجه کل کشور می‌داند و صلاحیت نظارتی این نهاد را بر مؤسسات عمومی

غیردولتی محدود می‌کند و فرض دیگر دیوان را مرجع عام نظارتی بر همه حساب‌های ناشی از اموال و دارایی‌های عمومی می‌داند و صلاحیت این نهاد را در نظارت بر مؤسسات عمومی غیردولتی عام و بر کلیه حساب‌ها می‌داند. هیئت تخصصی دیوان عدالت اداری، دیوان محاسبات را مرجع صالح برای نظارت بر حساب‌های شهرداری‌ها تعیین کرده است، در حالی که شهرداری‌ها با استناد به ادله قانونی، خود را مشمول نظارت مالی دیوان محاسبات نمی‌دانند. در این راستا سؤال اصلی پژوهش حاضر عبارت است از تحلیل و بررسی حقوقی صلاحیت دیوان محاسبات کشور در نظارت مالی بر مؤسسات عمومی غیردولتی. به بیان دقیق‌تر محدوده صلاحیت‌های دیوان محاسبات در نظارت مالی بر مؤسسات عمومی غیردولتی چه میزانی است؟ پاسخ‌گویی به سؤال اصلی مطرح شده منوط به پاسخ‌گویی به سؤالات فرعی همانند چیستی مفهوم نظارت مالی، مفهوم و جایگاه مؤسسات عمومی غیردولتی در نظام جمهوری اسلامی ایران، شمول صلاحیت دیوان در نظارت بر مؤسسات عمومی غیردولتی بر حسب قوانین و مقررات و شمول این نظارت بر حسب ادله حقوقی است.

تا کنون پژوهش‌های متعددی در حوزه صلاحیت دیوان محاسبات کشور به صورت عام و کلی انجام شده است. در خصوص نظارت مالی دیوان محاسبات عمومی بر برخی مصادیق مؤسسات عمومی غیردولتی نیز مقالاتی به رشته تحریر درآمده است که از جمله می‌توان به مقاله «صلاحیت دیوان محاسبات کشور در پاسداری از بیت‌المال با نگاهی بر نقش نظارت دیوان بر شهرداری‌ها» نوشته فردین مرادخانی و علی فرشیدبنده منتشر شده در شماره ۱۶ مجله حقوق/داری در پاییز ۱۳۹۷ و مقاله «نظارت قضایی بر مؤسسات و نهادهای عمومی غیردولتی» نوشته ولی رستمی و سیدمجتبی حسینی‌پور منتشر شده در شماره ۵ فصلنامه دانش حقوق عمومی در پاییز ۱۳۹۲ اشاره کرد. نوآوری پژوهش حاضر نسبت به پژوهش‌های بیان شده از دو جهت است؛ (۱) این مقاله به نظارت مالی بر همه مؤسسات عمومی غیردولتی اشاره دارد و دایره این پژوهش شامل تعریف ارائه شده از مؤسسات عمومی غیردولتی است و محدود به موارد خاص نیست؛ (۲) در مقام تحلیل به نظرات تفسیری شورای نگهبان در این خصوص توجه شده است؛ در حالی که مقالات بیان شده صرفاً ناظر بر خصوصیات برخی از مؤسسات عمومی غیردولتی همانند شهرداری‌ها هستند. علاوه بر این، بر خلاف مقاله «صلاحیت دیوان محاسبات کشور در پاسداری از بیت‌المال با نگاهی بر نقش نظارت دیوان بر شهرداری‌ها» فرضیه این مقاله نیز بر محدود بودن صلاحیت دیوان محاسبات به رسیدگی و حسابرسی نسبت به اعتبارات مذکور در بودجه کل کشور است.

این پژوهش در تحقیقی تحلیلی و کاربردی و با استفاده از داده‌های کتابخانه‌ای در راستای

پاسخ‌گویی به سؤال اصلی‌اش به تحلیل مفهومی نظارت مالی و مؤسسات عمومی غیردولتی می‌پردازد. سپس حدود صلاحیت دیوان در نظارت مالی بر مؤسسات عمومی غیردولتی را بر حسب قوانین و مقررات و با استناد به ادله حقوقی مبتنی بر ادله موافقین عام بودن نظارت دیوان محاسبات و ادله محدودیت نظارت دیوان محاسبات بر مؤسسات عمومی غیردولتی تحلیل می‌کند.

### ۱. مفهوم‌شناسی

اولین گام ضروری در هر پژوهش علمی تبیینی مفهومی از واژگان کلیدی آن پژوهش است تا از این طریق فهم مشترکی میان نویسنده و مخاطبان ایجاد شود. از همین رو در ادامه مفاهیم «نظارت مالی» و «مؤسسات عمومی غیردولتی» را که مهم‌ترین واژگان مطرح در مسیر پاسخ‌گویی به سؤال اصلی این پژوهش هستند، بررسی می‌کنیم.

#### ۱-۱. نظارت مالی

واژه نظارت از ریشه «ن ظ ر» است. اصل این ماده در معنای رؤیت و مشاهده بادقت و تحقیق در موضوعات مادی و معنوی با چشمان ظاهری یا چشم بصیرت به کار رفته است (مصطفوی، ۱۴۰۲، ج ۱۲: ۱۶۶). بر مبنای همین ریشه لغوی، نظارت در ادبیات عرب در معانی بازرسی، رسیدگی، مطالعه دقیق، تفتیش، بررسی، کنترل و مراقبت استعمال شده است (آذرتاش، ۱۳۸۳، ذیل مدخل نظر؛ ابن فارس، بی تا، ج ۵: ۴۴۴).

نظارت در اصطلاح، مفهومی مبهم و سردرگم کننده به نظر می‌رسد (راسخ، ۱۳۹۰، ۱۵) و متناسب با حوزه‌های گوناگون معرفتی، تعاریف مختلفی از آن بیان شده است. برخی از رویکردها به چگونگی نظارت توجه دارد، برخی غایت نظارت را مد نظر قرار می‌دهد. برخی با توجه به گزاره‌های موجود در فلسفه سیاسی یا علم مدیریت این اصطلاح را تعریف می‌کنند (ایزدهی، ۱۳۸۶، ۲۵).

از منظر حقوقی، تعاریف متعددی از اصطلاح نظارت بیان شده است؛ اما مبتنی بر آموزه‌های حقوق عمومی، نظارت به مفهوم کنترل و بررسی اقدامات یک مقام و نهاد حکومتی از سوی مقام و نهادهای دیگر است که غایت آن حصول اطمینان از رعایت حدود و ثغور قانونی اعمال و اقدامات نهاد تحت نظارت است. به عبارت دیگر نظارت کنترل قدرت با قدرت است (راسخ، ۱۳۹۰، ۲۱). بنابراین، نظارت عبارت است از آن‌که شخص، مقام یا سازمانی مشخص، اعمال شخص، مقام یا سازمان دیگری را به استناد صلاحیت قانونی زیر نظر قرار دهد و درستی یا نادرستی آن را بررسی کند (هاشمی، ۱۳۷۸، ۳۸). این گونه از نظارت که به آن نظارت سیاسی نیز اطلاق می‌شود، شامل بازرسی و رسیدگی‌هایی است که به وسیله افراد، نهادها،

سازمان‌ها یا مقامات سیاسی در خصوص جریان امور عمومی کشور، مراجع و نهادهای حکومتی و مستخدمان و اموال آنها انجام می‌گیرد تا از حسن جریان امور اطمینان حاصل شود (ارسطا، ۱۳۹۲، ۸).

بر اساس تعاریف ارائه شده می‌توان مفهوم نظارت را در دو حوزه کلان و خرد بررسی کرد. مقصود از نظارت کلان مقایسه هست‌ها با باید‌ها، موجودها با مطلوب‌ها و عملکردها با پیش‌بینی‌ها و اهداف است (مرتضایی، ۱۳۹۲: ۴۶). مقصود از نظارت خرد فرآیند بررسی و ارزیابی فعالیت مقامات و نهادهای عمومی به وسیله مقامات و نهادهای دارای صلاحیت و انطباق اعمال آنها با تکالیف مربوطه قانونی است که هدف آن تضمین حسن اجرای امور عمومی و جلوگیری از انحراف مسیر طراحی شده به وسیله مقامات صالح است. در کنار تقسیم‌بندی فوق می‌توان نظارت را بر اساس غایت آن نیز تقسیم کرد. فرآیند نظارت یا همان بررسی و ارزیابی اعمال مقامات حکومتی گاهی ارزیابی و بررسی سیاسی، گاهی قضایی، گاهی اداری و گاهی مالی است. بر این اساس نظارت بر حسب موضوع به نظارت سیاسی، حقوقی، تقنینی، قضایی، اداری و مالی تقسیم می‌شود. مقصود از نظارت سیاسی نظارت مستمری است که از طریق برخی از مقامات حکومتی بر اعمال و فعالیت‌های افراد یا نهادهای خاص انجام می‌شود. چنانچه عملکرد آنها نامطلوب و ناکارآمد باشد از ابزارهای سیاسی مانند سؤال، استیضاح و سلب مسئولیت استفاده می‌شود (راسخ، ۱۳۹۰، ۲۴). نظارت حقوقی انطباق اعمال و عملکرد دولت‌مردان با قانون و مقررات، توسط نهادهای ناظر است و شامل ارزیابی فعالیت نهادها و مقامات و روابط حکومت با مردم می‌شود و هدف از آن تحقق نظم عمومی و قانون‌مند کردن مسیر حرکت حکومت است (عمید زنجانی و موسی‌زاده، ۱۳۸۶، ۵۴). نظارت قضایی ارزیابی و بررسی‌ای است که از سوی مراجع قضایی بر اعمال و تصمیمات مقامات حکومتی انجام می‌گیرد (جوان آراسته، ۱۳۸۸، ۱۸۴). در این قسم از نظارت مرجع قضایی اقدامات و تصمیمات مقامات حکومتی را کنترل و بازبینی می‌کند که نتیجه آن در قالب کیفرخواست علیه متخلفین یا لغو و ابطال تصمیمات مقامات حکومتی ظهور و بروز می‌یابد (راسخ، ۱۳۹۰، ۳۶). نظارت اداری گونه‌ای از رسیدگی و بررسی است که از جانب مقامات یا هیئت‌های ویژه اداری بر مجموعه اداره و اعمال آن انجام می‌شود (عمید زنجانی و موسی‌زاده، ۱۳۸۶، ۵۵). نظارت مالی نیز مجموعه اقداماتی است که به منظور بررسی و تطبیق عملیات مالی دولت با قوانین و برنامه‌ها، با هدف جلوگیری یا تصحیح انحرافات احتمالی صورت می‌پذیرد (امامی و نادری، ۱۳۸۶، ۳۴).

بر این اساس مقصود مورد نظر این پژوهش از نظارت مالی، فرآیند بررسی و ارزیابی مالی

نهادهای عمومی به وسیله دیوان محاسبات کشور به عنوان نهاد صالح نظرات مالی در ایران و انطباق آن فرآیندها با تکالیف مربوطه قانونی است که هدف آن تضمین حسن اجرای امور عمومی و جلوگیری از انحرافات است.

## ۲-۱. مؤسسات عمومی غیردولتی

بر اساس آموزه‌های حقوق اداری، عدم تمرکز اداری به آن نظام‌هایی اطلاق می‌شود که در آن صلاحیت تصمیم‌گیری و اداره یک یا چند امر عمومی به مقامات یا نهادهای مستقل اداری اعطا می‌شود و قدرت تصمیم‌گیری درباره امور کشور علاوه بر مقامات مرکزی، در سطوح گوناگون اداری، سازمانی و جغرافیایی تقسیم می‌گردد. نهادهای عدم تمرکز اداری با شخصیت مستقل حقوقی صلاحیت تصمیم‌گیری و اداره یک یا چند امر عمومی را بر عهده دارند (امامی و استوارسنگری، ۱۳۹۶، ۵۶-۵۸).

تقسیم صلاحیت‌ها در نظام‌های عدم تمرکز گاهی به صورت عدم تمرکز سرزمینی و گاهی به صورت عدم تمرکز فنی است. در عدم تمرکز محلی صلاحیت تصمیم‌گیری به نهادهای مستقل محلی که منتخب مردم هستند، اعطا می‌شود و در عدم تمرکز فنی صلاحیت و اختیار تصمیم‌گیری درباره یک یا چند امر عمومی که جنبه‌های تخصصی و فنی دارد، به نهادهایی که شخصیت مستقل حقوقی دارند، اعطا می‌شود. نهادهای عدم تمرکز فنی در نظام حقوقی ایران به شرکت‌های دولتی، مؤسسات دولتی و نهادهای عمومی غیردولتی تقسیم می‌شوند (امامی و استوارسنگری، ۱۳۹۶، ۱۳۷-۱۳۸). بر اساس این، امروزه در اکثر نظام‌های حقوقی تأسیساتی در نظر گرفته می‌شود که شخصیتی مجزا از سازمان‌ها و نهادهای مرکزی حکومتی دارند و برای انجام وظایف عمومی ایجاد می‌شوند. البته درباره آنها الگوهای یکسانی وجود ندارد. مؤسسات عمومی غیردولتی نیز یکی از انواع این مؤسسات در نظام حقوقی جمهوری اسلامی ایران هستند که پدیده‌ای جدید در ساختار اداره امور کشورها به حساب می‌آیند (رستمی و حسینی‌پور، ۱۳۸۸، ۱۹۳).

در نظام حقوقی ایران تا پیش از تصویب قانون محاسبات عمومی تعریفی از «مؤسسات عمومی غیردولتی» وجود نداشت. بر اساس ماده ۵ قانون محاسبات عمومی کشور مصوب ۱۳۶۶ مؤسسات و نهادهای عمومی غیردولتی واحدهای سازمانی مشخصی بودند که با اجازه قانون، به منظور انجام وظایف و خدماتی که جنبه عمومی دارد، تشکیل می‌شوند. تبصره این ماده، مجلس شورای اسلامی را مکلف کرده بود که فهرست این مؤسسات را تصویب کند.

به این منظور مجلس شورای اسلامی در سال ۱۳۷۲ قانون فهرست نهادها و مؤسسات عمومی غیردولتی را تصویب کرد. در حال حاضر و با توجه به اصلاحات بعدی صورت گرفته، ۲۰

نهاد و مؤسسه به عنوان مؤسسات عمومی غیردولتی شناخته می‌شوند. این مؤسسات عبارت‌اند از: شهرداری‌ها و شرکت‌ها تابعه آنان مادام که بیش از ۵۰ درصد سهام و سرمایه آنان متعلق به شهرداری‌ها باشد، بنیاد مستضعفان و جانبازان انقلاب اسلامی، صندوق کارآفرینی امید، هلال احمر، کمیته امداد امام خمینی، نهاد کتابخانه‌های عمومی کشور، بنیاد شهید انقلاب اسلامی، بنیاد مسکن انقلاب اسلامی، کمیته ملی المپیک ایران، بنیاد پانزده خرداد، سازمان تبلیغات اسلامی، سازمان تأمین اجتماعی، فدراسیون‌های ورزشی آماتوری جمهوری اسلامی ایران، مؤسسه‌های جهاد نصر، جهاد استقلال و جهاد توسعه، کتابخانه حضرت آیت‌الله مرعشی نجفی (قم)، جهاد دانشگاهی، بنیاد امور بیماری‌های خاص، سازمان دانش‌آموزی جمهوری اسلامی ایران، صندوق بیمه روستاییان و عشایر، و صندوق تأمین خسارت‌های بدنی. ماده ۳ قانون مدیریت خدمات کشوری مصوب ۱۳۸۶ در مقام تعریف مؤسسات عمومی غیردولتی مقرر داشته است:

مؤسسه یا نهاد عمومی غیردولتی واحد سازمانی مشخصی است که دارای استقلال حقوقی است و با تصویب مجلس شورای اسلامی ایجاد شده یا می‌شود و بیش از پنجاه درصد (۵۰٪) بودجه سالانه آن از محل منابع غیردولتی تأمین گردد و عهده‌دار وظایف و خدماتی است که جنبه عمومی دارد.

بر اساس این تعریف مؤسسات عمومی غیردولتی چند خصوصیت ذاتی دارند:

۱. استقلال حقوقی دارند و به بیان دقیق‌تر دارای شخصیت حقوقی مستقل هستند.
۲. با تصویب مجلس شورای اسلامی ایجاد می‌شوند.
۳. عهده‌دار خدمات و وظایفی هستند که جنبه عمومی دارد.
۴. از حیث بودجه سالیانه نیز بیش از پنجاه درصد (۵۰٪) بودجه سالانه آن از محل منابع غیردولتی تأمین می‌گردد.

عنصر چهارم تعریف مطرح در ماده ۳ قانون مدیریت خدمات کشوری موجب ایجاد چالش در احکام و ماهیت این مؤسسات شد؛ چراکه امکان دارد مؤسسه‌ای با خصوصیتی مثل استقلال حقوقی، تصویب مجلس شورای اسلامی و عهده‌دار بودن وظایف و خدمات عمومی که نام آن نیز در قانون فهرست ذکر شده است امکان تهیه بیش از ۵۰ درصد بودجه سالانه خودش را از منابع غیردولتی نداشته باشد. از همین رو باید مؤسسات عمومی غیردولتی را از جهت ویژگی چهارم به دو دسته تقسیم کرد؛ ۱) مؤسساتی که مطابق با تعریف ارائه شده امکان تأمین بیش از ۵۰ درصد بودجه خود را از منابع غیردولتی دارند؛ ۲) مؤسساتی که هیچ‌گونه درآمد اختصاصی ندارند یا درآمدهای آنها پاسخگوی نیازها و هزینه‌های آنها نیست. از همین جهت مقنن برای

تأمین نیازهای آنها منابع مالی ویژه‌ای را برای آنها در نظر گرفته است. این درآمدها در قالب حق‌السهم یا عوارض خاص پاره‌ای از فعالیت‌ها است و توسط دستگاه‌های دولتی وصول و به خزانه واریز می‌شود. در این خصوص می‌توان به عوارض اختصاصی شهرداری‌ها بر اساس قانون مالیات بر ارزش افزوده یا حق‌السهم هلال احمر از ثبت اسناد رسمی و قیمت بلیط هواپیما و کشتی اشاره کرد. این اعتبارات به منزله کمک دولت نیست و درآمد مؤسسه تلقی می‌شود (یازرلو، ۱۳۷۹، ۲۱۷). در واقع هر چند مبالغ مذکور از طریق خزانه به نهادهای عمومی غیردولتی پرداخت می‌شود، اما به این معنا نیست که دولت از بودجه دولتی به این نهادها پرداخت می‌کند. بنابراین ماهیت این منابع مالی همچنان غیردولتی باقی می‌ماند.

## ۲. نحوه اداره امور مالی مؤسسات عمومی غیردولتی

پس از تبیین مفاهیم نظارت مالی و مؤسسات عمومی غیردولتی به‌عنوان کلیدواژگان اصلی پژوهش، در راستای پاسخ‌گویی به سؤال اصلی مقاله در خصوص حیطه صلاحیت‌های نظارت مالی دیوان محاسبات بر مؤسسات عمومی غیردولتی، آنچه اهمیت دارد مطالعه نحوه اداره امور مالی مؤسسات عمومی غیردولتی است. به بیان دقیق‌تر باید به این پرسش پاسخ داد که منابع مالی هزینه‌های این مؤسسات چگونه تأمین می‌شود.

مؤسسات عمومی غیردولتی به دلیل داشتن شخصیت مستقل حقوقی، می‌توانند دارای حق و تکلیف باشند، طرف دعوا قرار بگیرند و حقوق، اموال و دارایی‌ها و منافع مستقل از اعضای تشکیل‌دهنده خود داشته باشند. یکی از آثار مهم در نظر گرفتن شخصیت مستقل حقوقی برای مؤسسات عمومی غیردولتی داشتن دارایی و بودجه‌های مختص به خود و به تعبیر دقیق‌تر استقلال مالی است (رضایی‌زاده، ۱۳۸۵، ۱۹۲). در اثر این استقلال، مؤسسات عمومی غیردولتی می‌توانند در نحوه کسب درآمدها و هزینه‌کرد مستقل عمل کنند. هرچند به علت وابستگی بخشی از درآمدهای مؤسسات عمومی غیردولتی به بودجه کل کشور استقلال مالی این نهادها نسبی به نظر می‌رسد و میزان استقلال مؤسسات عمومی غیردولتی به میزان وابستگی آنها به بودجه کل کشور متفاوت است، اما در این استقلال نسبی مؤسسات عمومی غیردولتی در حساب‌های مالی، اجرای قوانین و مقررات مالی مستقل از سایر اشخاص حقوقی عمومی هستند (یازرلو، ۱۳۷۹، ۲۰۲).

بر اساس این، با نگاهی به مفهوم مؤسسات عمومی غیردولتی، استقلال مالی آنها و میزان برخورداری آنها از بودجه کل کشور می‌توان این مؤسسات را از حیث نحوه تأمین منابع مالی به سه دسته کلی تقسیم کرد:

۱) مؤسساتی که خود با تحصیل درآمد از فعالیت‌هایی که در چارچوب وظایف و اختیارات



آنها قرار دارد هزینه‌های سالیانه خود را تأمین می‌کنند و جز در موارد خاص، که گرفتار کسری بودجه می‌شوند یا به عللی نیازمند به کمک‌های دولتی هستند، هیچ ارتباطی با بودجه کشور ندارند؛ نه وجهی به خزانه واریز می‌کنند، نه وجهی از آن دریافت می‌کنند. شهرداری‌ها، سازمان تأمین اجتماعی، مؤسسات جهاد، استقلال، نصر، توسعه و کتابخانه آیت‌الله مرعشی از این دست هستند.

۲) مؤسسات عمومی غیردولتی‌ای که درآمدهایی دارند، اما درآمدهای آنها برای انجام تکالیف و وظایفی که بر عهده دارند، کافی نیست. از آنجایی که این مؤسسات ارائه خدمات عمومی را بر عهده دارند، اصل استمرار و بقای خدمات عمومی اقتضا می‌کند که دولت به این مؤسسات کمک کند. از همین رو در قانون بودجه کل کشور بودجه مشخصی برای این مؤسسات در نظر گرفته می‌شود. کمیته امداد امام خمینی، کمیته ملی المپیک، بنیاد شهید و امور ایثارگران و فدراسیون‌های ورزشی آماتوری جمهوری اسلامی ایران جزو این مؤسسات عمومی غیردولتی هستند.

۳) مؤسسات عمومی غیردولتی‌ای که درآمدی ندارند و برای ادامه فعالیت‌های خود نیازمند تأمین مالی از طریق دولت هستند و بودجه‌های مستقلی برای آنها در بودجه کل کشور در نظر گرفته می‌شود. هلال احمر، سازمان امور بیماری‌های خاص و شورای هماهنگی تبلیغات اسلامی در این دسته قرار می‌گیرند (رستمی و حسینی‌پور، ۱۳۸۸، ۱۹۷).

### ۳. محدوده صلاحیت دیوان محاسبات در نظارت مالی بر مؤسسات عمومی

#### غیردولتی

مطابق با آنچه پیش از این بیان شد بر اساس اصل ۵۵ قانون اساسی فرآیند نظارت مالی در نظام حقوقی جمهوری اسلامی ایران بر عهده دیوان محاسبات کشور است. دیوان محاسبات به کلیه حساب‌های وزارتخانه‌ها، مؤسسات، شرکت‌های دولتی و سایر دستگاه‌هایی که به نحوی از انحاء از بودجه کل کشور استفاده می‌کنند، رسیدگی می‌کند. هرچند اصل ۵۵ در ظاهر محدوده صلاحیت‌های دیوان را در نظارت مالی بر مؤسسات عمومی روشن کرده بود، اما در طول زمان و در فرآیند اجرایی شدن این اصل، برداشت‌های مختلفی از محدوده صلاحیت نظارتی دیوان محاسبات بیان شد و در پاسخ به اینکه دیوان محاسبات صلاحیت رسیدگی و حسابرسی به کدام دسته از حساب‌های مؤسسات و نهادهای عمومی را بر عهده دارد، نظرات متفاوتی بیان شد. برخی برای دیوان صلاحیت مضیق قائل‌اند و این نهاد را محدود به بررسی بودجه کرده‌اند (امامی و نادری، ۱۳۸۶، ۵۳). در مقابل، برخی صلاحیت نظارتی دیوان را فراتر از بودجه و شامل کلیه حساب‌های نهادهایی می‌دانند که به نحوی از انحاء از بودجه کل کشور استفاده می‌کنند. برخی نیز قائل به صلاحیت موسع برای نظارت مالی دیوان بوده، بر این باورند

که دیوان صلاحیت نظارت مالی بر همه حساب‌های هر واحد اجرایی را که عنوان مالکیت عمومی بر آن صدق می‌کند، خواهد داشت.

آنچه در مقام تحلیل حوزه صلاحیت دیوان محاسبات کشور در نظارت بر مؤسسات عمومی غیردولتی اهمیت دارد، تبیین این نکته است که کدام‌یک از نظریات مطرح شده، ادله حقوقی و قانونی مستحکم‌تری نسبت به سایر نظرات در ترسیم ارتباط میان صلاحیت نظارت مالی دیوان محاسبات بر مؤسسات عمومی غیردولتی دارند. به بیان دقیق‌تر، حدود صلاحیت نظارت مالی مذکور در اصل ۵۵ قانون اساسی با استناد به ادله حقوقی و قانونی نسبت به مؤسسات عمومی غیردولتی تا کجا است؟

برای پاسخ به این سؤال در ابتدا باید مبتنی بر تقسیم‌بندی بیان شده از نسبت میان مؤسسات عمومی غیردولتی و بهره‌مندی آنها از بودجه کل کشور، درآمدهای مؤسسات عمومی غیردولتی را به دو دسته تقسیم کرد؛ دسته اول آن بخش از درآمدهایی از مؤسسات عمومی غیردولتی که از بودجه کل کشور تأمین می‌شود و بخش دوم آن بخش از درآمدهایی که از محل منابع غیردولتی و خارج از بودجه کل کشور تأمین می‌گردد. با استناد به صراحت نص اصل ۵۵ قانون اساسی نظارت بر آن بخش از درآمدهای مؤسسات عمومی غیردولتی که ناشی از بودجه کل کشور است بر عهده دیوان محاسبات است؛ چراکه اصل ۵۵ مقرر می‌دارد: «دیوان محاسبات به کلیه حساب‌های وزارتخانه‌ها، مؤسسات، شرکت‌های دولتی و سایر دستگاه‌هایی که به نحوی از انحاء از بودجه کل کشور استفاده می‌کنند به ترتیبی که قانون مقرر می‌دارد رسیدگی یا حسابرسی می‌نماید». همه صاحب‌نظران حوزه حقوق عمومی با استناد به این اصل بر این نکته اتفاق نظر دارند که قدر متیقن صلاحیت نظارت مالی دیوان محاسبات کشور موضوع بودجه را در بر می‌گیرد. در نتیجه، آن دسته از درآمدهای مؤسسات عمومی غیردولتی که ناشی از بودجه کل کشور است، تحت نظارت مالی دیوان محاسبات کشور قرار دارد.

این در حالی است که محل چالش و اختلاف نظر حقوقی در خصوص درآمدهای غیربودجه‌ای مؤسسات عمومی غیردولتی است. در این خصوص باید بیان کرد که مطابق با تعریف قانونی مؤسسات عمومی غیردولتی، یکی از عناصر اصلی تشکیل‌دهنده مفهوم این مؤسسات تأمین بیش از ۵۰ درصد بودجه سالانه آنها از منابع غیردولتی است. بر اساس این تعریف، آیا حوزه صلاحیت نظارت مالی دیوان محاسبات شامل منابع غیربودجه‌ای این مؤسسات نیز می‌شود و آیا همه درآمدهای مؤسسات عمومی غیردولتی مشمول نظارت دیوان محاسبات می‌گردد؟ برای نمونه برخی مؤسسات عمومی غیردولتی همانند هلال احمر و کمیته امداد امام خمینی (ره) بخشی از درآمدهای سالانه خود را از طریق هدایا و کمک‌های مردمی به

دست می‌آورند؛ آیا این بخش از درآمدهای مؤسسات عمومی غیردولتی نیز شامل نظارت دیوان محاسبات می‌گردد یا خیر؟ در نمونه دیگر، بر اساس ماده ۲۹ آیین‌نامه مالی شهرداری‌ها، درآمدهای این نهاد به شش دسته تقسیم می‌شود: ۱. درآمدهای ناشی از عوارض عمومی (درآمدهای مستمر)، ۲. درآمدهای ناشی از عوارض اجتماعی، ۳. بهاء خدمات و درآمدهای مؤسسات انتفاعی شهرداری، ۴. درآمدهای حاصله از وجوه و اموال شهرداری، ۵. کمک‌های اعطایی دولت و سازمان‌های دولتی و ۶. اعانات و کمک‌های اهدایی اشخاص و سازمان‌های خصوصی و اموال و دارایی‌هایی که به طور اتفاقی یا به موجب قانون به شهرداری تعلق می‌گیرد. فقط بخش ۵ جزو درآمدهای ناشی از کمک‌های دولتی است. آیا پنج بخش دیگر نیز ذیل نظارت دیوان محاسبات قرار می‌گیرد؟

در این خصوص دو نظریه با استناد به ادله حقوقی و قانونی در مقام پاسخ‌گویی به سؤالات بیان شده برآمده‌اند. برخی بر این باورند که محدوده صلاحیت دیوان در نظارت مالی بر مؤسسات عمومی غیردولتی شامل همه درآمدهای این مؤسسات می‌شود، اعم از اینکه ناشی از بودجه کل کشور و منابع دولتی باشد یا ناشی از منابع غیردولتی. در مقابل، برخی دیوان را محدود به نظارت مالی بر بودجه کل کشور می‌دانند و بر این باورند که دیوان محاسبات صلاحیت نظارت بر درآمدهای غیربودجه‌ای مؤسسات عمومی غیردولتی را ندارد. در ادامه ادله و مستندات قانونی این نظریات را تبیین و تحلیل می‌کنیم.

### ۳-۱. شمول نظارت مالی دیوان محاسبات بر کلیه درآمدهای مؤسسات عمومی غیردولتی

بر اساس نظریه اول نظارت دیوان محاسبات کشور محدود به سند قانون بودجه سالیانه کل کشور نیست و کلیه حساب‌های مؤسسات عمومی غیردولتی تحت نظارت مالی دیوان محاسبات قرار دارد. به بیان دقیق‌تر صلاحیت نظارتی دیوان محاسبات در نظارت مالی بر مؤسسات عمومی غیردولتی صرفاً در چارچوب نظارت بر بودجه نیست و هر گونه درآمدی از مؤسسه‌های عمومی غیردولتی باید تحت نظارت نهاد ناظر مالی قرار گیرد. ادله و مبانی این نظریه را می‌توان ذیل دو دسته ادله قانونی شمول نظارت مالی دیوان محاسبات بر کلیه درآمدهای مؤسسات عمومی غیردولتی و ادله حقوقی عدم شمول نظارت مالی دیوان محاسبات بر کلیه درآمدهای مؤسسات عمومی غیردولتی بررسی کرد.

#### ۳-۱-۱. تحلیل قانونی شمول نظارت مالی دیوان محاسبات بر کلیه درآمدهای مؤسسات عمومی غیردولتی

با مطالعه منابع قانونی، مهم‌ترین مستندات عدم محدودیت صلاحیت نظارت مالی دیوان

محاسبات بر مؤسسات عمومی غیردولتی به نظارت بر بودجه کل کشور عبارت‌اند از:

### الف) استناد به اصل ۵۵ قانون اساسی

با استناد به نص صریح اصل ۵۵ قانون اساسی، صلاحیت دیوان محاسبات رسیدگی به کلیه حساب‌های نهادهای تحت شمول نظارت مالی دیوان محاسبات در صلاحیت این نهاد قرار دارد و دیوان محدود به رسیدگی صرف به بودجه کل کشور نیست. در این خصوص باید بیان کرد که عبارت اصل ۵۵ قانون اساسی در مقام تبیین وظایف دیوان در خصوص حدود صلاحیت‌های نظارتی این نهاد مقرر می‌دارد:

دیوان محاسبات به کلیه حساب‌های وزارتخانه‌ها، مؤسسات، شرکت‌های دولتی و سایر دستگاه‌هایی که به نحوی از انحاء از بودجه کل کشور استفاده می‌کنند به ترتیبی که قانون مقرر می‌دارد رسیدگی یا حسابرسی می‌نماید.

با استناد به این عبارت دیوان صلاحیت رسیدگی به «کلیه حساب‌ها»ی نهادهایی که از بودجه کل کشور استفاده می‌نمایند را بر عهده دارد و این حدود صلاحیت دیوان محدود به بودجه نیست و عبارت نهادهایی که «به نحوی از انحاء از بودجه کل کشور استفاده می‌کنند» در مقام تبیین نهادهایی است که تحت نظارت مالی دیوان قرار دارند، نه حدود صلاحیت دیوان در رسیدگی به صلاحیت آنها؛ چراکه صدر اصل با عبارت «دیوان محاسبات به کلیه حساب‌های... رسیدگی یا حسابرسی می‌نماید» در خصوص عدم محدودیت دیوان در رسیدگی به بودجه کل کشور و صلاحیت عام نظارتی این نهاد صراحت دارد و هر گونه تخصیص در خصوص این صلاحیت عام نیازمند ادله موجه قانونی و حقوقی است؛ چراکه قانونگذار اساسی در مقام بیان وظایف و صلاحیت‌های دیوان محاسبات بوده است.

### ب) استناد به ماده ۲ قانون دیوان محاسبات کشور مصوب ۱۳۶۱ و تبصره آن

مجلس شورای اسلامی در مقام تصویب اولین قانون عادی، در خصوص حوزه صلاحیت‌های دیوان محاسبات کشور و در مقام بیان وظایف و اختیارات این نهاد در ماده ۲ این قانون با تکرار عبارت مذکور در اصل ۵۵ قانون اساسی مقرر می‌دارد:

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 الاجراء.

به استناد این ماده که به تأیید شورای نگهبان نیز رسیده است، رسیدگی و حسابرسی به کلیه حساب‌های درآمدی و هزینه‌ای نهادهای مشمول این قانون بر عهده دیوان محاسبات است. در این راستا، تبصره این ماده در مقام تبیین نهادهای مشمول نظارت دیوان محاسبات مقرر می‌دارد:

منظور از دستگاه‌ها در این قانون کلیه وزارتخانه‌ها، سازمان‌ها، مؤسسات، شرکت‌های دولتی و سایر واحدها که به نحوی از انحاء از بودجه کل کشور استفاده می‌نمایند و به طور کلی هر واحد اجرایی که بر طبق اصول ۴۴ و ۴۵ قانون اساسی مالکیت عمومی بر آنها مترتب بشود، می‌باشد. واحدهایی که شمول مقررات عمومی در مورد آنها مستلزم ذکر نام است نیز مشمول این تعریف می‌باشند.

با استناد به تبصره این ماده، به دلایل متعددی از جمله عبارات «سایر واحدها که به نحوی از انحاء از بودجه کل کشور استفاده می‌نمایند» و «به طور کلی هر واحد اجرایی که بر طبق اصول ۴۴ و ۴۵ قانون اساسی مالکیت عمومی بر آنها مترتب بشود» نظارت دیوان شامل مؤسسات و نهادهای عمومی غیردولتی می‌شود؛ چراکه مستند به تعریف بیان شده از مؤسسات عمومی غیردولتی، بخشی از منابع مالی این مؤسسات از طریق منابع دولتی و بودجه کل کشور تأمین می‌شود. از سوی دیگر، بر مبنای تبصره ذکر شده، هر واحد اجرایی که عنوان مالکیت عمومی بر آن صدق کند، در زمره نظارت دیوان محاسبات قرار می‌گیرد که برخی از دارایی‌ها و اموال مؤسسات عمومی غیردولتی از جمله اموال و دارایی‌های شهرداری‌ها و تأمین اجتماعی تابع مالکیت عمومی است و مطابق با این تبصره قانونی، ذیل نظارت مالی دیوان محاسبات قرار می‌گیرد (وحیدزاده، ۱۳۷۳، ۴۰).

در تبیین این موضوع باید بیان کرد که بر اساس تبصره ماده ۲ قانون دیوان محاسبات کشور، این دیوان صلاحیت نظارت مالی بر هر واحد اجرایی‌ای که طبق اصول ۴۴ و ۴۵ قانون اساسی مالکیت عمومی بر آنها مترتب بشود، را دارد و بر اساس ماده ۱۳ قانون محاسبات عمومی وجوه متعلق به نهادهای عمومی غیردولتی وجوه عمومی محسوب می‌شود. در نتیجه، مستند به تبصره مذکور و ماده ۱۳ قانون محاسبات عمومی، نهادهای عمومی غیردولتی تحت صلاحیت نظارت مالی دیوان محاسبات قرار دارند.

## ۲-۱-۳. تحلیل حقوقی شمول نظارت مالی دیوان محاسبات بر درآمدهای

### مؤسسات عمومی غیردولتی

تفسیر غایت‌گرایانه از اصل ۵۵ قانون اساسی اقتضا دارد که نظارت مالی دیوان محاسبات بر کلیه حساب‌های نهادهای مشمول نظارت دیوان، جاری باشد. در تبیین این موضوع باید گفت که قانونگذار اساسی در مقام تصویب اصل ۵۵ قانون اساسی به دنبال تشکیل نهادی برای نظارت مالی بر همه درآمدها و هزینه‌های کشور است که به نحوی از انحاء از بودجه کل کشور استفاده می‌کنند. سخنان نایب رییس مجلس بررسی نهایی قانون اساسی در خصوص علت تصویب اصل ۵۵ قانون اساسی نیز بیانگر آن است که فلسفه تشکیل دیوان محاسبات

وجود ناظران حکومتی با استناد به قانون اساسی، بر دخل و خرج مملکت است (اداره کل امور فرهنگی و روابط عمومی مجلس شورای اسلامی، ۱۳۶۴، ج ۳: ۱۴۲۶). مبتنی بر این تفسیر با تخصیص صلاحیت دیوان محاسبات و محدود کردن آن به رسیدگی و حسابرسی درآمدهای بودجه‌ای مؤسسات عمومی غیردولتی، غایت و هدف قانونگذار اساسی از تصویب این اصل محقق نمی‌شود.

مبتنی بر این دیدگاه، قانونگذار اساسی با ملاک قرار دادن بودجه کل کشور بر این باور است که هر شخص حقوقی که به هر دلیلی از بودجه استفاده می‌کند، شخصیتی است که باید تحت نظارت مالی دیوان محاسبات قرار گیرد و چنانچه قانون اساسی به دنبال تعیین نهادی بود که صرفاً بر درآمدهای بودجه‌ای نظارت کند، می‌توانست به عبارت «دیوان محاسبات به اجرای بودجه کل کشور رسیدگی و حسابرسی می‌کند» بسنده نماید؛ در حالی که با استفاده از عبارت «کلیه حساب‌ها» هدف خود را نظارت بر دخل و خرج‌ها مملکت قرار داده است.

علاوه بر این می‌توان با استناد به منطق قانونگذار اساسی در وضع اصول ۵۳، ۵۴ و ۵۵ قانون اساسی نیز به این نتیجه دست یافت که نظارت مالی دیوان محاسبات شامل کلیه حساب‌های مؤسسات عمومی غیردولتی است؛ چراکه مطابق اصل ۵۳ قانون اساسی باید «کلیه دریافت‌های دولت در حساب‌های خزانه‌داری کل متمرکز» شود تا با پیش‌بینی در بودجه کل کشور «همه پرداخت‌ها در حدود اعتبارات مصوب به موجب قانون انجام» گیرد و هیچ پرداختی از پرداخت‌های دستگاه‌های اجرایی خارج از خزانه کشور نباشد. در ادامه نیز دیوان محاسبات را مرجع نظارت مالی تعیین کرده است. در این راستا، استثنا کردن بخشی از درآمدهای دولتی (به معنای اعم آن) همانند درآمدهای داخلی، هدایا، سایر منابع تأمین اعتبار از نظارت مالی دیوان محاسبات، مغایر با هدف قانونگذار از تصویب اصول ۵۳ و ۵۴ قانون اساسی در مقام تعیین خزانه کل کشور و نظارت بر آن است.

مبتنی بر همین ادله و مبانی، هیئت تخصصی اقتصادی، مالی و اصناف دیوان عدالت اداری در خصوص شکایت شهرداری تهران به‌عنوان یکی از مؤسسات عمومی غیردولتی با موضوع ابطال تصمیم دیوان محاسبات کشور مبنی بر استقرار هیئت حسابرسی در محل ستاد و مناطق تابع شهرداری تهران مقرر داشت:

در خصوص شکایت شهرداری تهران به طرفیت دیوان محاسبات کشور به خواسته ابطال تصمیم دیوان محاسبات کشور در خصوص استقرار هیئت حسابرسی در محل ستاد و مناطق تابع شهرداری تهران، نظر به اینکه طبق تبصره ماده (۲) قانون دیوان محاسبات کشور واحدهایی که مالکیت عمومی برای آنها مترتب است را مشمول نظارت دیوان محاسبات

اعلام نموده و شهرداری تهران نیز از واحدهایی است که مالکیت عمومی بر آن مترتب است و از طرفی نظارت شوراهاى اسلامى مانع نظارت دیوان محاسبات نبوده و ناسخ مقررات قبلى نیز نمى‌باشد و از سویی ماده (۱) قانون دیوان محاسبات کشور، کنترل عملیات و فعالیت‌های مالی کلیه وزارتخانه‌ها، مؤسسات، شرکت‌های دولتی و سایر دستگاه‌هایی که به نحوی از بودجه عمومی استفاده می‌کنند بر عهده دیوان محاسبات قرار داده و شهرداری نیز در مواردی که از بودجه عمومی استفاده می‌کند، بنابراین بخشنامه مورد شکایت خلاف قانون و خارج از اختیار نبوده و به استناد بند (ب) ماده (۸۴) قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ رأی به رد شکایت صادر و اعلام می‌کند.

مبتهی بر این رأی، دیوان محاسبات کشور مرجع عام نظارت مالی در نظام حقوقی ایران است؛ مستند به ماده ۱ قانون دیوان محاسبات کشور که کنترل عملیات و فعالیت‌های مالی کلیه وزارتخانه‌ها، مؤسسات، شرکت‌های دولتی و سایر دستگاه‌هایی که به نحوی از بودجه عمومی استفاده می‌کنند از جمله مؤسسات عمومی غیردولتی و مبتنی بر تبصره ماده ۲ قانون دیوان محاسبات که بر اساس آن واحدهایی که مالکیت عمومی برای آنها مترتب است، مشمول نظارت دیوان محاسبات قرار خواهند گرفت.

در نتیجه، بر اساس این فرضیه، دیوان محاسبات صلاحیت نظارت بر کلیه حساب‌های مؤسسات عمومی غیردولتی را دارد و در این خصوص محدود به درآمدهای بودجه‌ای این مؤسسات نیست و نظارت مالی دیوان شامل همه درآمدها و کلیه حساب‌های نهادهای مذکور در اصل ۵۵ قانون اساسی، از جمله نهادهای عمومی غیردولتی، می‌شود.

## ۲-۳. محدودیت نظارت مالی دیوان محاسبات بر درآمدهای بودجه‌ای مؤسسات عمومی غیردولتی

بر خلاف نظریه اول که دیوان محاسبات را در نظارت مالی بر مؤسسات عمومی غیردولتی شامل کلیه درآمدهای آنها اعم از درآمدهای بودجه‌ای و غیر بودجه‌ای می‌داند، نظریه دوم با استناد به ادله قانونی و حقوقی بر این باور است که نظارت دیوان محاسبات بر مؤسسات عمومی غیردولتی محدود به درآمدهای بودجه‌ای آنها است و سایر حساب‌های این مؤسسات تحت صلاحیت نظارتی دیوان محاسبات قرار ندارد. بر اساس این، دیوان محاسبات در خصوص نظارت بر درآمدهای غیربودجه‌ای مؤسسات عمومی غیردولتی هیچ صلاحیت نظارتی ندارد. ادله و مبانی این نظریه را می‌توان ذیل دو دسته مطالعه کرد: ادله قانونی محدودیت نظارت مالی دیوان محاسبات بر درآمدهای بودجه‌ای مؤسسات عمومی غیردولتی و تحلیل حقوقی محدودیت

نظارت مالی دیوان محاسبات بر درآمدهای بودجه‌ای مؤسسات عمومی غیردولتی.

### ۱-۲-۳. تحلیل قانونی محدودیت نظارت مالی دیوان محاسبات بر درآمدهای بودجه‌ای مؤسسات عمومی غیردولتی

این نظریه با استناد به قانون اساسی، تفاسیر شورای نگهبان از قانون اساسی، رویه‌های عملی شورای نگهبان در انطباق مصوبات مجلس شورای اسلامی با قانون اساسی و همچنین قوانین و مقررات عادی، نظارت مالی دیوان محاسبات بر مؤسسات عمومی غیردولتی را محدود به درآمدهای بودجه‌ای می‌داند.

#### الف) استناد به اصل ۵۵ قانون اساسی

بر اساس این دیدگاه، هرچند در صدر اصل ۵۵ قانون اساسی به عبارت «به کلیه حساب‌های وزارتخانه‌ها، مؤسسات، شرکت‌های دولتی و سایر دستگاه‌هایی که به نحوی از انحاء از بودجه کل کشور استفاده می‌کنند به ترتیبی که قانون مقرر می‌دارد رسیدگی یا حسابرسی می‌نماید» تصریح می‌کند، اما بلافاصله مقصود مدنظر خود از کلیه حساب‌ها را بیان می‌کند و با استفاده از عبارت «هیچ هزینه‌ای از اعتبارات مصوب تجاوز نکرده و هر وجهی در محل خود به مصرف رسیده باشد» نشان می‌دهد که مقصود از صلاحیت نظارتی دیوان محاسبات صرفاً صلاحیت نظارتی در چارچوب بودجه کل کشور است. نمی‌توان با استناد به عبارت «کلیه حساب‌ها» صلاحیت عام نظارتی را بر عهده دیوان محاسبات قرار داد.

با استناد به متن اصل ۵۵ دایره صلاحیت‌های دیوان به کلیه حساب‌های بودجه‌ای وزارتخانه‌ها، مؤسسات، شرکت‌های دولتی و سایر دستگاه‌هایی محدود است که به نحوی از انحاء از بودجه کل کشور استفاده می‌کنند؛ چراکه معیار و ملاک نظارت را سند بودجه می‌داند و نظارت را محدود به اعتبارات مصوب می‌کند. ماده ۷ قانون محاسبات عمومی در تعریف «اعتبار» مقرر می‌دارد: «اعتبار عبارت از مبلغی است که برای مصرف یا مصارف معین به منظور نیل به اهداف و اجرای برنامه‌های دولت به تصویب مجلس شورای اسلامی می‌رسد». بر اساس مفهوم قانونی اعتبار، مقصود از اصل ۵۵ قانون اساسی آن است که دیوان محاسبات بر کلیه حساب‌های وزارتخانه‌ها، مؤسسات، شرکت‌های دولتی و سایر دستگاه‌هایی است که به نحوی از انحاء از بودجه کل کشور استفاده می‌کنند رسیدگی یا حسابرسی می‌نماید که هیچ یک از مبالغی که برای مصرف یا مصارف معین به منظور نیل به اهداف و اجرای برنامه‌های دولت به تصویب مجلس شورای اسلامی می‌رسد از محل قانونی خود تجاوز نکرده باشد و هر هزینه‌ای در محل خود انجام پذیرد. این در حالی است که بخش غیربودجه‌ای درآمدهای مؤسسات عمومی غیردولتی به تصویب مجلس شورای اسلامی نمی‌رسد و مطابق با اساسنامه و مقررات



مرتبط با هر مؤسسه تصویب می‌شود.

به بیان دقیق‌تر عبارت «کلیه حساب‌ها» با استناد به عبارت «هیچ هزینه‌ای از اعتبارات مصوب تجاوز نکرده و هر وجهی در محل خود به مصرف رسیده باشد» تخصیص خورده است. مبتنی بر این عبارت، صلاحیت نظارتی دیوان محاسبات کشور در اصل ۵۵ قانون اساسی، محدود به نظارت بر بودجه کل کشور است و نظارت مالی بر درآمدهای غیربودجه‌ای در شمول نظارت دیوان قرار نمی‌گیرد.

### ب) نظریه تفسیری شورای نگهبان از اصل ۵۵ قانون اساسی

در سال ۱۳۷۵ رئیس‌جمهور وقت در استفساریه‌ای در خصوص حدود نظارت مالی دیوان بر مؤسسات غیردولتی از شورای نگهبان درخواست تفسیر اصل ۵۵ قانون اساسی را کرد:

در مورد مؤسسات غیردولتی که متصدی خدمات عمومی و عام‌المنفعه هستند و در عین حال جزء بخش دولتی اصل (۴۴) قانون اساسی و از مصادیق موضوعات اصل (۴۵) قانون اساسی محسوب نمی‌شوند از قبیل کمیته امداد امام، کمیته ملی المپیک، شهرداری‌ها، هلال احمر، مدیریت حوزه علمیه قم، کتابخانه حضرت آیت الله العظمی مرعشی، قانونگذار اعتباراتی را در بودجه سالیانه منظور می‌نماید تا تداوم خدمات آنان میسر گردد. بدین ترتیب این قبیل مؤسسات تعاونی، خصوصی و یا عمومی غیردولتی به اصطلاح از بودجه کل کشور استفاده می‌کنند. اخیراً این توهم ایجاد شده است که دیوان محاسبات کشور مکلف است به کلیه حساب‌های این مؤسسات، هم در آن قسمت که از محل بودجه عمومی کل کشور تأمین شده است و هم قسمت‌های دیگر که مربوط به درآمدهای داخلی و موقوفات و هدایا و دیگر منابع باشد رسیدگی و حسابرسی نماید. خواهشمند است با توجه به اصل (۹۸) قانون اساسی تفسیر فرمایند آیا اصل (۵۵) قانون اساسی ناظر به کلیه حساب‌ها و هزینه‌های مؤسسات عمومی غیردولتی و مؤسسات خصوصی و تعاونی است که جزئی از اعتباراتشان از محل بودجه کل کشور تأمین می‌شود یا اینکه با توجه به دلالت عبارت «اعتبارات مصوب» در اصول (۵۳ و ۵۵) قانون اساسی، حساب‌های این مؤسسات صرفاً در حدود اعتباراتی که در بودجه کل کشور برای آنان منظور شده و تخصیص یافته است مشمول رسیدگی دیوان محاسبات می‌باشد؟ (نامه شماره ۱۰۴۱۵۱ مورخ ۶/۹/۱۳۷۵).

از آنجا که بر اساس اصل ۹۸ قانون اساسی صلاحیت تفسیر قانون اساسی بر عهده شورای نگهبان قرار دارد و هرگاه هریک از اصول قانون اساسی نیازمند به تفسیر باشد با نظر سه‌چهارم اعضای شورای نگهبان تفسیر خواهد شد، شورای نگهبان در مقام پاسخ به این استفساریه و تفسیر اصل ۵۵ قانون اساسی مقرر داشت:

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 (نظر شماره ۱۱۱۶/۲۱/۷۵ مورخ ۱۴/۹/۱۳۷۵).

مبتهی بر متن استفساریه که سؤال مطرح شده در آن صراحت در تعیین حدود صلاحیت دیوان محاسبات در رسیدگی به حساب‌های مؤسسات عمومی غیردولتی دارد و خواهان تبیین حدود عبارت «کلیه حساب‌ها» در اصل ۵۵ قانون اساسی است، شورای نگهبان نظارت مالی دیوان محاسبات بر مؤسسات عمومی غیردولتی را محدود به بودجه کل کشور می‌داند. بر اساس این، دیوان محاسبات صلاحیت نظارت بر درآمدهای غیربودجه‌ای مؤسسات عمومی غیردولتی را نخواهد داشت. پس از اعلام نظریه تفسیری شورای نگهبان در خصوص حدود صلاحیت‌های نظارتی دیوان بر مؤسسات عمومی غیردولتی، دیوان محاسبات به استناد قانون دیوان محاسبات کشور مدعی مسئولیت رسیدگی و حسابرسی به کلیه امور مالی و حساب‌های خارج از بودجه تخصیصی از حساب هدایا و کمک‌های مردمی دستگاه‌های اجرایی بود. از همین رو، شورای نگهبان در پاسخ به استفساریه رییس وقت دانشگاه تهران با تکرار نظریه تفسیری سابق خود مقرر داشت: 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 (نظر شماره ۳۵۹۲/۳۰/۸۲ مورخ ۲۵/۵/۱۳۸۳).

یکی از سؤالاتی که پس از ارائه نظریه تفسیری شورای نگهبان در خصوص حدود صلاحیت‌های دیوان محاسبات در نظارت بر مؤسسات عمومی غیردولتی مطرح شد، تعارض میان نظریات تفسیری بیان شده با قانون دیوان محاسبات کشور و صلاحیت‌هایی بود که در مواد ۲، ۱، ۲۲ و ۳۴۲ این قانون به دیوان محاسبات اعطا شده بود. به بیان دقیق‌تر قانون دیوان محاسبات بر اساس صلاحیت‌های مذکور در قانون دیوان محاسبات کشور مصوب ۱۳۶۱ قائل به نظارت بر کلیه حساب‌های دستگاه‌های بهره‌مند از بودجه کل کشور بود، در حالی که نظریات تفسیری شورای نگهبان این صلاحیت را محدود به ناظر به اعتباراتی می‌دانست که در بودجه کل کشور منظور شده بود.

در خصوص این تعارض باید بیان کرد که نظام‌های حقوقی مبتنی بر حاکمیت قانون و اصل سلسله‌مراتب قوانین طراحی شده‌اند. با استناد به این اصل، هنجارهای حقوقی پایین‌تر امکان تعارض با هنجارهای حقوقی برتر را ندارند (قاضی، ۱۳۸۹، ۴۷) به بیان دقیق‌تر بر اساس این اصل، انطباق هر تصمیم قانونی با تصمیمات قانونی بالاتر و سازگاری هنجارهای فرودین با هنجارهای فرازین نتیجه منطقی اصل قانونی بودن است که مورد قبول همه نظام‌های حقوقی واقع شده است. در این سلسله‌مراتب، قانون اساسی در رأس هنجارهای حقوقی قرار دارد و قوانین عادی، آیین‌نامه‌ها و

تصویب‌نامه‌های قوه مجریه، مصوبات انجمن‌ها و شوراها و ... به ترتیب در سلسله مراتب هنجارهای حقوقی قرار می‌گیرد. بر این اساس، هیچ قانونی نمی‌تواند مغایر با قانون اساسی باشد. از سوی دیگر تفسیر قانون اساسی در حکم قانون اساسی است و ارزش و اعتباری برابر با ارزش و اعتبار اصول قانون اساسی دارد (هاشمی، ۱۳۸۷، ۲۵۱). در نتیجه، با اعلام نظریه تفسیری شورای نگهبان در خصوص حدود صلاحیت‌های دیوان محاسبات کشور در نظارت مالی بر نهادهای عمومی و دولتی، همه قوانین معارض با این تفسیر فاقد الزام حقوقی خواهد بود.

### ج) رویه عملی شورای نگهبان در انطباق مصوبات مجلس با قانون اساسی

علاوه بر نظریات تفسیری بیان شده، شورای نگهبان در رویه عملی و در مقام انطباق مصوبات مجلس شورای اسلامی با قانون اساسی، در هر موردی که قانونگذار عادی به دنبال توسعه صلاحیت نظارت مالی دیوان محاسبات بوده، این صلاحیت را مغایر با اصل ۵۵ قانون اساسی اعلام کرده است. این رویه بیان‌گر نحوه برداشت نهاد دادرسی اساسی در جمهوری اسلامی ایران از اصل ۵۵ و حدود صلاحیت‌های دیوان محاسبات است.

برای نمونه مجلس شورای اسلامی در جزء ۲ بند ب ماده ۱۴۲ لایحه برنامه پنج‌ساله ششم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران و در مقام اصلاح ماده ۲ قانون دیوان محاسبات کشور مصوب کرده بود:

بعد از عبارت «هر واحد اجرائی که بر طبق اصول (۴۴) و (۴۵) قانون اساسی مالکیت عمومی بر آنها مترتب بشود» عبارت «از جمله کلیه فعالیت‌ها و درآمد - هزینه و منابع، مصارف شهرداری‌ها، سازمان تأمین اجتماعی، هلال‌احمر و واحدهای وابسته به آنها و مناطق آزاد و ویژه و موارد کمک به اشخاص حقیقی و حقوقی» اضافه می‌شود.

مبتنی بر این تغییر، برخی از حساب‌های غیربودجه‌ای برخی نهادهای عمومی غیردولتی از جمله شهرداری‌ها، سازمان تأمین اجتماعی و هلال‌احمر تحت نظارت مالی دیوان محاسبات قرار می‌گرفت. شورای نگهبان در مقام انطباق این مصوبه با قانون اساسی مقرر داشت:

اطلاق جزء ۲ بند (ب) ماده ۱۴۲، در مواردی که نظارت مربوط به اعتبارات بودجه نیست، مغایر اصل ۵۵ قانون اساسی شناخته شد. همچنین اطلاق جزء ۳ این بند، در مواردی که خارج از اعتبارات تعیین شده در بودجه سالانه باشد، مغایر اصل ۵۵ قانون اساسی و نظریه تفسیری این شورا در خصوص اصل ۵۵ قانون اساسی شناخته شد.<sup>۴</sup>

گفتنی است که مجلس شورای اسلامی با اصرار بر مصوبه خود موضوع را برای حل اختلاف به مجمع تشخیص مصلحت نظام ارجاع کرد. این نهاد در جلسه مورخ ۱۳۹۵/۱۲/۲۱، نظر شورای نگهبان را تأیید کرد و در نهایت، در متن قانونی که ابلاغ و در روزنامه رسمی منتشر شد، این صلاحیت حذف شده است.

## ۲-۲-۳. تحلیل حقوقی محدودیت نظارت مالی دیوان محاسبات بر درآمدهای

### بودجه‌ای مؤسسات عمومی غیردولتی

نگاهی به جایگاه دیوان محاسبات کشور در نظام حقوقی جمهوری اسلامی ایران، به‌ویژه اصل ۵۵ قانون اساسی، بیان‌گر آن است که دیوان محاسبات به‌عنوان بازوی نظارتی مجلس در امر بودجه کل کشور محسوب می‌شود. تمایل مجلس به توسعه صلاحیت، بیش از هر چیز به ماهیت این دیوان به‌عنوان ابزار نظارتی مالی مجلس شورای اسلامی برمی‌گردد. در واقع در کنار صلاحیت مجلس شورای اسلامی در راستای اصل نود قانون اساسی که صلاحیت عام و مطلق و موردی است، صلاحیت نظارتی مجلس در امور تخصصی مالی و به صورت مستمر، از طریق دیوان محاسبات انجام می‌شود. این در حالی است که تفکیک قوا و ایجاد نهادهایی در قالب مؤسسات عمومی غیردولتی مانند شهرداری‌ها، با هدف تمرکززدایی در تصمیم‌گیری و اعمال حاکمیت و واگذاری بخشی از امور عمومی به مردم بوده است. در همین راستا صلاحیت نظارت مالی آنها نیز محدود به انطباق مفاد بودجه با نحوه عملکرد مالی دستگاه‌های اجرایی است.

دلیل وابستگی نهاد نظارت مالی به نهاد پارلمان در نظام‌های حقوقی مختلف، لزوم نظارت بر اجرای بودجه به وسیله نهاد تصویب‌کننده بودجه است (هاشمی، ۱۳۸۷، ۲۰۵). قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران در اصل ۵۴ در مقام تبیین ساختاری دیوان محاسبات کشور مقرر می‌دارد: «دیوان محاسبات کشور مستقیماً زیر نظر مجلس شورای اسلامی است» و دیوان محاسبات را از لحاظ ساختاری ذیل مجلس شورای اسلامی قرار داده است. همچنین بر اساس اصل ۵۵ قانون اساسی، نظارت مالی دیوان محاسبات صرفاً از طریق تفریغ بودجه خواهد بود که موجبات آگاهی و اطلاع نمایندگان از نحوه اجرای بودجه و همچنین موجبات اعمال نظارت سیاسی نمایندگان همانند استیضاح و سؤال از مقامات اجرایی را فراهم می‌آورد. مبتنی بر این دو گزاره باید این‌گونه استدلال کرد که از منظر قانونگذار اساسی، وظیفه دیوان محاسبات به‌عنوان نهاد زیر مجموعه قوه مقننه، نظارت بر اجرایی شدن قانون بودجه است، به همین دلیل ملاک شمول نظارت مالی دیوان نسبت به سایر دستگاه‌های ذکر نشده در اصل، «استفاده از بودجه» تعیین شده است. در مقام تعیین حدود نظارتی نیز عدم تجاوز هزینه‌ها از اعتبارات مصوب در بودجه و صرف آنها در محل، به‌عنوان ملاک تعیین شده است. این رویکرد که دیوان محاسبات در نظارت مالی خود محدود به اعتبارات مصوب در بودجه است در میان نمایندگان مجلس بررسی نهایی قانون اساسی وجود داشته است و بر این نکته تأکید شده است که دیوان محاسبات برای بودجه مملکت است و باید در اختیار نمایندگان مردم باشد (اداره کل امور فرهنگی و روابط عمومی مجلس شورای اسلامی، ۱۳۶۴، ج ۳: ۱۴۲۷).  
گفتنی است که عدم صلاحیت نظارت مالی دیوان محاسبات بر درآمدهای غیر بودجه‌ای

مؤسسات عمومی غیردولتی به معنای عدم نظارت مالی بر آنها نیست؛ چراکه قوانین و مقررات مرتبط و یا اساسنامه مؤسسات عمومی غیردولتی، نهادهای مشخصی را برای نظارت مالی بر این مؤسسات مشخص کرده است (رستمی و حسینی‌پور، ۱۳۸۸، ۲۰۸)؛ برای نمونه بند ۳۰ ماده ۷۱ قانون تشکیلات، وظایف و انتخاب شوراهای اسلامی کشور و انتخاب شهرداران مصوب ۱۳۷۵ با اصلاحات بعدی «نظارت بر حسن اداره امور مالی شهرداری و کلیه سازمان‌ها، مؤسسات، شرکت‌های وابسته و تابعه شهرداری و حفظ سرمایه، دارائی‌ها، اموال عمومی و اختصاصی شهرداری، همچنین نظارت بر حساب درآمد و هزینه آنها با انتخاب حسابرس رسمی و اعلام موارد نقض و تخلف به شهردار و پیگیری‌های لازم بر اساس مقررات قانون» را از جمله وظایف شوراهای اسلامی شهر قرار می‌دهد.

همچنین شورای عالی تأمین اجتماعی بر اساس ماده ۹ اساسنامه تأمین اجتماعی نظارت بر بودجه این نهاد را بر عهده دارد. بر اساس ماده ۱۴ اساسنامه هلال احمر وظیفه نظارت مالی بر تنظیم و اجرای بودجه و مصرف هزینه‌ها بر عهده خزانه‌دار کل قرار گرفته است (رستمی و حسینی‌پور، ۱۳۸۸، ۲۰۸).

در نتیجه مبتنی بر این نظریه که دارای مستندات قانونی و ادله‌ی حقوقی بیان شده است، نظارت مالی دیوان محاسبات بر مؤسسات عمومی غیردولتی محدود به حساب‌ها و درآمدهای بودجه‌ای آنها است و دیوان محاسبات صلاحیت رسیدگی به سایر اعتبارات و درآمدهای مؤسسات عمومی غیردولتی را ندارد.

### نتیجه‌گیری

مبتنی بر ادله قانونی همانند اصل ۵۵ قانون اساسی، نظریه تفسیری شورای نگهبان، رویه عملی این نهاد در انطباق مصوبات مجلس با قانون اساسی که حاکی از فهم و برداشت دادرسی اساسی از محتوای اصول قانون اساسی است، جایگاه دیوان محاسبات کشور در قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران که زیر نظر مستقیم مجلس شورای اسلامی قرار دارد و همچنین ضمانت اجرای این نهاد در نظارت مالی بر اجرای بودجه که محدود به گزارش تفریغ بودجه سالانه است، دیوان محاسبات در نظارت بر مؤسسات عمومی غیردولتی محدود به نظارت بر درآمدها و حساب‌های ناشی از بودجه است و صلاحیت نظارت بر سایر درآمدهای نهادهای عمومی غیردولتی را ندارد. نظارت بر این موضوعات در صلاحیت نهادهای قانونی تعیین شده است.

بر اساس این، رأی هیئت تخصصی اقتصادی، مالی و اصناف دیوان عدالت اداری در خصوص شکایات شهرداری تهران از دیوان محاسبات که دلالت بر شمول صلاحیت نظارتی دیوان بر کلیه درآمدهای نهادهای عمومی غیردولتی دارد، مغایر با نظریه تفسیری شورای نگهبان و منطق حقوقی حاکم بر اصل ۵۵ قانون اساسی با استناد به جایگاه و ضمانت اجرای نظارتی دیوان محاسبات

## یادداشت ها

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 بیت‌المال».
۲. «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 الاجراء. تبصره- منظور از دستگاه‌ها در این قانون کلیه وزارتخانه‌ها، سازمان‌ها، مؤسسات، شرکت‌های دولتی و سایر واحدها که به نحوی از انحاء از بودجه کل کشور استفاده می‌نمایند و به طور کلی هر واحد اجرایی که بر طبق اصول ۴۴ و ۴۵ قانون اساسی مالکیت عمومی بر آنها مترتب بشود، می‌باشد. واحدهایی که شمول مقررات عمومی در مورد آنها مستلزم ذکر نام است نیز مشمول این تعریف می‌باشند».
۳. «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 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، حتی در مواردی که از قانون محاسبات عمومی مستثنی شده باشند».
۴. نظر شماره ۱۰۴/۵۸۷۵۱ مورخ ۱۰۱۳۹۵/۲۹.

## منابع

### الف: کتب و مقالات:

۱. ابن فارس، احمد بن فارس (بی تا)، معجم مقاییس اللغة، قم: مکتب الاعلام الاسلامی.
۲. اداره کل امور فرهنگی و روابط عمومی مجلس شورای اسلامی (۱۳۶۴)، صورت مشروح مذاکرات مجلس بررسی نهائی قانون اساسی، تهران: روابط عمومی مجلس شورای اسلامی.
۳. آذرتاش، آذرنوش (۱۳۸۳)، فرهنگ معاصر عربی- فارسی، تهران: نشر نی.
۴. ارسطا، محمدجواد و زهرا عامری (۱۳۹۲)، «نظارت سیاسی بر قدرت در اندیشه علوی»، فصلنامه علوم سیاسی، شماره ۶۳.
۵. امامی، محمد و کوروش استوار سنگری (۱۳۹۶)، حقوق اداری، تهران: انتشارات میزان، جلد ۱.
۶. امامی، محمد و مسعود نادری باب اناری (۱۳۸۶)، «تأملاتی پیرامون نظارت مالی بر دستگاه‌های دولتی در ایران»، حقوق اساسی، ش ۸، تابستان ۱۳۸۶.
۷. امامی، محمد (۱۳۸۷)، حقوق مالیه عمومی، تهران: میزان، چاپ دوم.
۸. ایزدهی، سجاد (۱۳۸۶)، نظارت بر قدرت در فقه سیاسی، قم: پژوهشگاه علوم و فرهنگ اسلامی.
۹. جوان آراسته، حسین (۱۳۸۸)، گزینش رهبر و نظارت بر او در نظام جمهوری اسلامی ایران، قم: پژوهشگاه حوزه و دانشگاه.
۱۰. راسخ، محمد (۱۳۹۰)، نظارت و تعادل در نظام حقوق اساسی، تهران: نشر دراک.
۱۱. رستمی، ولی و سیدمجتبی حسینی پور اردکانی (۱۳۸۸)، «نظارت مالی بر مؤسسات عمومی غیردولتی»، فصلنامه حقوق و علوم سیاسی، دوره ۳۹، شماره ۴.
۱۲. رضایی زاده، محمدجواد (۱۳۸۵)، حقوق اداری، تهران: انتشارات میزان.
۱۳. عمید زنجانی، عباسعلی و ابراهیم موسی زاده (۱۳۸۶)، نظارت بر اعمال حکومت و عدالت اداری، تهران: انتشارات دانشگاه تهران.
۱۴. قاضی، ابوالفضل (۱۳۸۹)، بایسته‌های حقوقی اساسی، تهران: انتشارات میزان.
۱۵. الماسی، حسن و ابوالفضل اشرف پور (۱۳۹۲)، «شناسایی مبانی قانونی و حقوقی تفریغ بودجه و جایگاه دیوان محاسبات کشور در تهیه آن»، نشریه بررسی‌های حقوقی، ش ۵، بهار و تابستان ۱۳۹۲.

۱۶. مرتضایی، سید احمد (۱۳۹۲)، مبانی و سازوکارهای نظارت در حکومت اسلامی، قم: انتشارات مؤسسه آموزشی و پژوهشی امام خمینی (ره).
۱۷. مصطفوی، حسن (۱۴۰۲ق)، التحقیق فی کلمات القرآن الکریم، ۱۴ جلد، تهران: مرکز کتاب لترجمه و النشر.
۱۸. طباطبائی حصارى، نسرین (۱۳۹۶)، «نظارت مالی بر سازمان تأمین اجتماعی»، فصلنامه پژوهش حقوق عمومی، دوره ۱۹، شماره ۵۷.
۱۹. هاشمی، سید محمد (۱۳۸۷)، «نظارت شورای نگهبان انضباطی است نه استصوابی و نه استطلاعی»، کتاب نظارت استصوابی، تهران: نشر افکار.
۲۰. هاشمی، سید محمد (۱۳۸۷)، حقوق اساسی جمهوری اسلامی ایران، تهران: انتشارات میزان، جلد ۲.
۲۱. وحیدزاده، رضا (۱۳۷۳)، «حدود رسیدگی‌های دیوان محاسبات کشور»، فصلنامه دانش حسابرسی، پیش‌شماره، بهار ۱۳۷۳.
۲۲. یازرلو، حجت‌الله (۱۳۷۹)، نظام حقوقی مؤسسات عمومی، پایان‌نامه کارشناسی ارشد دانشگاه شهید بهشتی.

#### ب: قوانین و مقررات:

۱. قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران.
۲. قانون محاسبات عمومی مصوب ۱۳۶۶ و اصلاحات بعدی.
۳. قانون دیوان محاسبات کشور مصوب ۱۳۶۱ و اصلاحات بعدی.
۴. قانون فهرست نهادها و مؤسسات عمومی غیردولتی مصوب ۱۳۷۲ و اصلاحات بعدی.
۵. قانون مدیریت خدمات کشوری مصوب ۱۳۸۶.