

محدوده نظارتی دیوان محاسبات در نظام حقوقی جمهوری اسلامی ایران

محسن ابوالحسنی^{۱*}، محمدجواد رضایی زاده^{۲**}، ولی رستمی^{۳***}

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۰۳/۰۱ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۰۵/۰۱

نوع مقاله: پژوهشی

DOI: 10.22034/qjplk.2023.1856.1684

چکیده

اگرچه مقوله ایجاد یک نهاد ناظر تخصصی مالی در عموم نظام‌های حقوقی دنیا پذیرفته شده است، جایگاه شکل‌گیری این نهاد و وظایف و صلاحیت‌های آن، با توجه به اقتضات خاص هر نظام حقوقی، تعیین می‌شود. یکی از موضوعات مهم درباره وظایف و صلاحیت‌های دیوان محاسبات کشور، که بر اساس قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران به منزله نهاد ناظر مالی پیش‌بینی شده است، تعیین محدوده‌ای است که این دیوان بر آن نظارت می‌کند. محققان در این تحقیق در پی پاسخ دادن به این سؤال هستند که محدوده نظارتی دیوان محاسبات یا به عبارت دیگر دایره مشمولان نظارت دیوان محاسبات به چه میزان است؟ پژوهش حاضر با استفاده از داده‌های کتابخانه‌ای و در تحقیقی تحلیلی و کاربردی با بررسی رویکردهای مختلف مضیق تا موسع، ناظر به محدوده نظارتی دیوان محاسبات و تحلیل آن‌ها، چنین نتیجه داد که به‌رغم رویکرد غالب، که نظارت دیوان را محدود به اعتبارات مندرج در قانون بودجه می‌داند، نظارت دیوان بر «کلیه حساب‌های دستگاه‌هایی که از قانون بودجه کل کشور استفاده می‌نمایند»، بر اساس نص قانون اساسی و ادله دیگر، صحیح‌تر به نظر می‌رسد. رویکرد سوم در خصوص «نظارت بر مبنای مالکیت عمومی» نیز، اگرچه در قانون دیوان آمده و شاید با تفسیر غایت‌گرایانه از قانون اساسی قابل دفاع باشد، مخالفت آن با نص قانون اساسی پذیرش آن را دچار مشکل می‌سازد.

۱. دانشجوی دکتری گروه حقوق عمومی و بین‌الملل، دانشکده حقوق، هیات و علوم سیاسی، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران

* Email: abolhasani70@gmail.com

۲. دانشیار، گروه حقوق عمومی، دانشکده حقوق و علوم سیاسی، دانشگاه تهران، تهران، ایران (نویسنده مسئول)

** Email: rezaeizd@ut.ac.ir

۳. استاد، گروه حقوق عمومی، دانشکده حقوق و علوم سیاسی، دانشگاه تهران، تهران، ایران

*** Email: vrostami@ut.ac.ir



واژگان کلیدی: دیوان محاسبات کشور، بودجه، مالکیت عمومی، نظارت، نظارت مالی.

مقدمه

پیش‌بینی وجود نهادهای ناظر مالی، که به صورت مستقل یا غیر مستقل نحوه استفاده از منابع مالی را در کشور زیر ذره‌بین خود دارند، از اشتراکاتی است که فارغ از نوع اندیشه حاکم بر نظام‌های سیاسی در عموم دولت‌های مدرن قابل مشاهده است. با افزایش کیفی جایگاه مالیه عمومی در نظام حقوقی کشورها، در چند قرن اخیر، ساماندهی و نظام‌مندسازی دخل و خرج به تدریج در دستور کار همه حکومت‌ها قرار گرفت و مفهوم «بودجه» جای خود را در مباحث حقوقی و مالی کلان کشورها، به مثابه یکی از ارکان مالیه عمومی، باز کرد. بر این مبنا نظام بودجه‌ریزی در نظام‌های حقوقی مختلف بر اساس اصولی عمدتاً یکسان و اختلافاتی جزئی، متناسب با شرایط و اقتضائات هر کشور، تدوین شد. اما در فرایند نظام‌مند شدن امور مالی دولت‌ها آنچه شاید بیش از مرحله تصویب و اجرای بودجه خود را نشان می‌داد ضرورت نظارت بر چگونگی انجام دادن این برنامه‌ها بود.

نظارت در حوزه امور مالی به طور خلاصه اقداماتی است که به منظور بررسی و تطبیق عملیات با برنامه و جلوگیری از انحرافات عملیات مالی دولت در زمینه هدف‌های تعیین شده در برنامه و تصحیح انحرافات احتمالی صورت می‌پذیرد (امامی، ۱۳۸۷: ۱۷۲). به عبارت دیگر در نظارت بر امور مالی همه اقدامات حول اقدام مطابق با برنامه‌های پیشینی صورت می‌گیرد که در قالب قوانین یا آیین‌نامه‌ها و مهم‌تر از همه در قالب قانون بودجه سالیانه تهیه شده و به تصویب رسیده است. بدین معنا نظارت و کنترل بودجه به معنای نظارت بر بودجه از جهت صحت عملیات اجرایی و انطباق آن با هدف‌ها و برنامه‌های تصویب شده است (الماسی و اشرف‌پور، ۱۳۹۲: ۱۰۶).

عموم کشورها در ایجاد نهادهایی برای نظارت بر امور مالی در دولت با یکدیگر اشتراک دارند. اما در هر کشوری با توجه به مختصات خاص هر نظام حقوقی نهاد خاصی با نام و نشانی خاص و در جایگاه مشخصی از نظام حقوقی مشغول فعالیت می‌شود و از این حیث الگوهای مختلفی در نظام‌های حقوقی عملیاتی شده است.

در قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران دیوان محاسبات در مقام نهاد ناظر مالی، به موجب اصل ۵۴^۱ مستقیم زیر نظر مجلس شورای اسلامی قرار داده شده و اصل ۵۵ به موضوع وظایف و صلاحیت‌های این دیوان اختصاص داده شده است و به صورت مفصل و جزئی جوانب مختلف موضوع را تعیین کرده است. یکی از مسائلی که درباره دیوان محاسبات در این اصل نیز مورد تصریح قرار گرفته است «محدوده نظارتی دیوان محاسبات» است.

در بررسی صلاحیت و وظایف دیوان محاسبات، یکی از موضوعات مهم که باید بررسی شود این است که این نهاد محاسبات مالی در کدام محدوده صلاحیت دارد و وظیفه نظارتی خود در امور مالی را در ارتباط با کدام دستگاه‌ها و نهادها در جامعه اعمال خواهد کرد؟ به عبارت دیگر، آن‌گونه که اصل ۵۵ نیز به همین منوال عمل کرده است، مهم‌ترین پایه بحث درباره فعالیت نهاد ناظر مالی در نظام حقوقی کشور ما مشخص کردن این است که دیوان محاسبات، در جایگاه نهاد ناظر، متکفل رسیدگی به امور مالی کدام دستگاه‌ها، نهادها، و اشخاص است؟ و در مراحل بعدی و تحقیقات و مقالات دیگر این موضوع مشخص شود که در این محدوده صلاحیت نظارتی باید چه اموری را بررسی کند و چه صلاحیتی در رسیدگی به آن امور خواهد داشت و نتیجه نظارت خود را چگونه متبلور می‌سازد.

پژوهش‌های متعددی در حوزه صلاحیت دیوان محاسبات کشور انجام شده است که از آن‌ها می‌توان به مقاله «صلاحیت دیوان محاسبات کشور در نظارت مالی بر مؤسسات عمومی غیر دولتی (مطالعه موردی: رأی هیئت تخصصی دیوان عدالت اداری در خصوص نظارت دیوان محاسبات بر حساب شهرداری‌ها)» (کدخدایی و همکاران، ۱۳۹۸) و مقاله «صلاحیت دیوان محاسبات کشور در پاسداری از بیت‌المال با نگاهی بر نقش نظارت دیوان بر شهرداری‌ها» (مرادخانی و فرشیدبنده، ۱۳۹۷) اشاره کرد. اما آنچه این مقاله را از نوشتارهای پیشین متمایز و دارای خصیصه نوآوری می‌سازد آن است که: ۱. وجهه همت این مقاله تحلیل و بررسی مفاد مورد نظر قانون اساسی در خصوص محدوده نظارتی دیوان محاسبات است و نه تحلیل ایجابی یا سلبی در زمینه صلاحیت دیوان محاسبات نسبت به نهادهای خاص و ۲. تحلیل جامعی از رویکردهای قابل برداشت از اصل ۵۵ قانون اساسی در خصوص محدوده نظارت دیوان محاسبات ارائه می‌شود و ذیل هر یک از آن‌ها ضمن بیان ادله مطروحه مستندات قانونی رویکرد یادشده، از تفاسیر شورای نگهبان تا قوانین عادی مصوب مجلس، بر مبنای آن رویکردها تحلیل می‌شود تا از این رهاورد بتوان به نظریه مختار این نوشتار رسید. علاوه بر این، فرضیه مورد نظر این مقاله نیز با نگاهی انتقادی به نظریه غالب، از جمله رویکرد تفسیری شورای نگهبان، است و رویکرد متفاوت و نویی را متناسب با نص اصل ۵۵ قانون اساسی ارائه می‌کند.

از این رو، این پژوهش در تحقیقی تحلیلی و کاربردی و با استفاده از داده‌های کتابخانه‌ای درصدد پاسخ دادن به این سؤال اصلی است که «محدوده نظارتی دیوان محاسبات شامل کدام دستگاه‌هاست؟». بدین منظور پس از بررسی روند تاریخی محدوده نظارتی دیوان محاسبات، از بدو تأسیس این نهاد ناظر مالی در نظام حقوقی ایران، به بیان سه رویکرد اصلی «نظارت در محدوده قانون بودجه» و «نظارت بر همه حساب‌های استفاده‌کنندگان از بودجه» و «نظارت بر

مبنای مالکیت عمومی» پرداخته خواهد شد و ضمن بیان هر یک از این نظرات و بررسی قوانین مصوب کشور و رویه شورای نگهبان در مورد این رویکردها هر سه رویکرد نقد و با بیانی مستدل به پذیرش رویکرد مختار این مقاله پرداخته خواهد شد.

۱. محدوده نظارتی دیوان محاسبات در قانون اساسی مشروطه و قوانین عادی مربوطه

اصولاً در نهادهای عالی محاسباتی دامنه حسابرسی دولتی نسبت به دیگر نهادها بسیار گسترده است و معمولاً حسابرسی دولتی شامل نهادهای دولتی، حسابرسی‌های داخلی^۲، و نهادهای استفاده‌کننده از بودجه می‌شود. این مقوله در کشورهایی که ساختار فدرال دارند شامل آژانس‌های فدرال، حسابرسی‌های داخلی، و شرکت‌هایی می‌شود که از حکومت فدرال کمک‌های مالی دریافت می‌کنند (شفیعی، ۱۳۹۵: ۸۹).

در ایران، در متمم قانون اساسی مشروطه، که برای اولین بار نهادی تحت عنوان «دیوان محاسبات» پیش‌بینی شده بود، اصل ۱۰۲، در کنار تبیین وظایف و صلاحیت‌ها، محدوده نظارتی دیوان محاسبات را نیز مشخص کرده بود: «دیوان محاسبات مأمور به معاینه و تفکیک محاسبات اداره مالیه و تفریغ حساب کلیه محاسبین خزانه است و مخصوصاً مواظب است که هیچ‌یک از فقرات مخارج معینه در بودجه از میزان مقرر تجاوز ننموده تغییر و تبدیل نپذیرد و هر وجهی در محل خود به مصرف برسد و همچنین معاینه و تفکیک محاسبه مختلفه کلیه ادارات دولتی را نموده اوراق سند خرج محاسبات را جمع‌آوری خواهد کرد و صورت کلیه محاسبات مملکتی را باید به انضمام ملاحظات خود تسلیم مجلس شورای ملی نماید.» بر این اساس، به موجب متمم قانون اساسی مشروطه، نظارت دیوان محاسبات اصولاً بر گزارش‌های حسابرسی که در اداره مالیه و همچنین توسط حسابرسان خزانه تهیه شده اعمال می‌شده و بدین معنا اگرچه «ادارات دولتی» در سطور بعدی دوباره تکرار شده است، می‌توان این‌گونه گفت که متمم قانون اساسی مشروطه هر سازمان یا نهادی را که از خزانه بهره می‌برده مشمول نظارت دیوان محسوب کرده است.

با توجه به اینکه اصل ۱۰۳ متمم قانون اساسی مشروطه ترتیب و تنظیم اداره دیوان را به قانون احاله داده است، بررسی قوانینی که در مجلس شورای ملی درباره دیوان محاسبات وضع شده نشان‌دهنده این است که محدوده نظارتی دیوان در قوانین مختلف دچار توسعه و تضییق شده است. در قانون دیوان محاسبات، مصوب ۱۳۲۹ قمری (۱۲۸۹/۱۲/۰۴ شمسی)، به منزله اولین قانون دیوان محاسبات در کشور، حدود اختیارات دیوان محاسبات در زمینه رسیدگی و

نظارت بر دخل و خرج دستگاه‌های مختلف کشور بسیار وسیع بوده و دیوان محاسبات بر دخل و خرج همه وزارتخانه‌ها و بانک‌ها و شرکت‌های دولتی و صاحبان امتیاز رسیدگی می‌کرده است.^۳ اما در قانون «راجع به دیوان محاسبات»، مصوب ۱۳۱۲/۱۰/۲۴ شمسی، حیطة نظارتی دیوان تا حد زیادی محدود شد و آن‌گونه که ماده ۷ این قانون بیان می‌کند^۴ به نظارت بر حساب‌های وزارتخانه‌ها و ادارات مستقل دولتی خلاصه شد و در نتیجه شرکت‌های دولتی و بانک‌ها و ... از شمول نظارتی دیوان خارج شدند (کیانی‌نژاد، ۱۳۴۲: ۷۸ و ۷۹). در ماده ۱ قانون دیوان محاسبات، مصوب ۱۳۵۲/۰۲/۳۱، نیز رسیدگی و اتخاذ تصمیم در زمینه حساب درآمد و هزینه و ... وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی و اظهارنظر درباره گردش امور مالی وزارتخانه‌ها و مؤسسات و شرکت‌های دولتی بر عهده دیوان محاسبات گذارده شده است که گویا، با یک تقسیم‌بندی، صرفاً اظهارنظر درباره گردش مالی شرکت‌های دولتی را پذیرفته و در حیطة وزارتخانه‌ها و ... نظارت را شامل رسیدگی و اتخاذ تصمیم دانسته است.^۵

۲. محدوده نظارتی دیوان محاسبات در قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران و قوانین مربوطه

پس از انقلاب اسلامی و با تصویب قانون اساسی، موضوع به این نحو مشخص شد که دیوان محاسبات «به کلیه حساب‌های وزارتخانه‌ها، مؤسسات، شرکت‌های دولتی، و سایر دستگاه‌هایی که به نحوی از انحاء از بودجه کل کشور استفاده می‌کنند» رسیدگی خواهد کرد. در اولین قانون دیوان محاسبات پس از پیروزی انقلاب اسلامی نیز، که تا کنون به‌رغم اصلاحات جزئی انجام‌شده به منزله قانون اصلی این دیوان مجراست، در ماده ۱، هدف دیوان محاسبات کشور با توجه به اصول مندرج در قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران اعمال کنترل و نظارت مستمر مالی به منظور پاسداری از بیت‌المال از طرق مختلف، از جمله «کنترل عملیات و فعالیت‌های مالی کلیه وزارتخانه‌ها، مؤسسات، شرکت‌های دولتی، و سایر دستگاه‌هایی که به نحوی از انحاء از بودجه کل کشور استفاده می‌کنند» اعلام شده بود و در ماده ۲ در بیان وظایف این دیوان «حسابرسی یا رسیدگی کلیه حساب‌ها، درآمد و هزینه و سایر دریافت‌ها و پرداخت‌ها و نیز صورت‌های مالی دستگاه‌ها، از نظر مطابقت با قوانین و مقررات مالی و سایر قوانین مربوط و ضوابط لازم الاجرا» به منزله موضوع نظارت تعیین شده بود و در تبصره این ماده با تعریف دستگاه‌ها به «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» عملاً محدوده نظارتی دیوان مورد تصریح قانون قرار گرفته بود. اگرچه در ظاهر امر، با توجه به تفصیل قانون اساسی، موضوع محدوده نظارتی دیوان به صراحت مشخص شده، در طول زمان و در فرایند تصویب قوانین اجرایی مربوط به دیوان محاسبات، برداشتهای مختلفی از این عبارت صورت گرفته است. اختلاف و تفاوت رویکردی حاصل شده در مورد محدوده نظارتی دیوان حاصل نگاه و برداشت موسع یا مضیق از نص قانون اساسی و البته با نیم‌نگاهی غایت‌گرایانه به فلسفه وجودی نهاد ناظر مالی است که منجر به وضعیتی شده است که آن را بتوان ذیل سه رویکرد اصلی تقسیم‌بندی کرد که در ادامه به بررسی و تحلیل آنها پرداخته خواهد شد.

۳. رویکردهای ناظر به محدوده نظارتی دیوان محاسبات

در ادامه، رویکردهای مربوط به محدوده نظارتی دیوان محاسبات به ترتیب مضیق به موسع بیان خواهد شد و ذیل هر یک به تحلیل و بررسی جوانب و آثار آن خواهیم پرداخت.

۳-۱. نظارت در محدوده قانون بودجه

اصل ۵۵ قانون اساسی، علاوه بر نام بردن تمثیلی از نهادهای دولتی، یعنی وزارتخانه‌ها و مؤسسات و شرکت‌های دولتی، به منزله مشمولان نظارت دیوان محاسبات، با ذکر یک قاعده، دستگاه‌های دیگری را نیز در محدوده نظارتی دیوان قرار داده است. بر اساس این ملاک و قاعده «استفاده از بودجه به هر نحوی از انحاء» موجب خواهد شد تا شخص حقوقی مربوطه، فارغ از عنوان و قالب شکل‌گیری و نحوه مالکیت و وابستگی مالکیتی آن، مشمول نظارت‌های دیوان محاسبات قرار گیرد و در محدوده نظارتی این دیوان تعریف شود. تعیین این قاعده دو نتیجه منطقی را در مورد دستگاه‌های غیر مذکور در اصل ۵۵ قانون اساسی به همراه دارد. اولاً صرفاً دستگاه‌هایی که از بودجه استفاده می‌کنند مشمول نظارت دیوان خواهند بود و ثانیاً دستگاه‌های یادشده صرفاً به میزان استفاده از بودجه مورد نظارت دیوان قرار خواهند گرفت. به این معنا، چنانچه یک شخصیت حقوقی با ماهیت «عمومی غیر دولتی» در یک سال بر اساس آنچه در جدول‌ها و ردیف‌های قانون بودجه کل کشور درج می‌شود از بودجه کل کشور استفاده کرد، نام آن دستگاه در زمره دستگاه‌های مورد نظارت دیوان محاسبات در آن سال قرار خواهد گرفت و البته چنانچه نهاد یادشده بخشی از درآمد خود را از محل بودجه عمومی کل کشور حاصل کند و بخشی از منابع نیز از محل‌های دیگر - نظیر موقوفات، هدایا، املاک، منابع موجود خود آن نهاد - تحصیل شود، دیوان محاسبات صلاحیتی برای رسیدگی به سایر اعتبارات و درآمدهای این نهادها نخواهد داشت (کدخدایی و همکاران، ۱۳۹۸: ۳۹).

برگزیدن ملاک «استفاده از بودجه» برای تعیین سایر دستگاه‌های مورد نظارت دیوان باعث

شده است به موجب این رویکرد نسبت وثیقی میان دیوان محاسبات و قانون بودجه برقرار شود که البته در شکل‌گیری نهاد ناظر مالی در نظام‌های مختلف حقوقی مسبوق به سابقه است. یکی از ادله رویکرد «وابستگی نهاد ناظر مالی به پارلمان» در نظام‌های مختلف حقوقی این استدلال است که نهادی که متکفل تصویب بودجه کشور است باید بر اجرایی شدن قانون بودجه نیز نظارت داشته باشد (هاشمی، ۱۳۸۰، ج ۲: ۲۰۵). از این رو در جریان تصویب قانون اساسی نیز این نگاه که محاسبات مربوط به بودجه مملکت است و در نتیجه باید در اختیار نمایندگان مردم باشد (طاهری اصفهانی، مشروح مذاکرات مجلس بررسی نهایی قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، ج ۳: ۱۴۲۷) در میان نمایندگان مجلس بررسی نهایی قانون اساسی وجود داشته است.

بر این اساس دیوان محاسبات صرفاً رکن اجرایی اعمال مرحله چهارم از مراحل چهارگانه «نظام بودجه»- یعنی تدوین، تصویب، اجرا، و نظارت بر بودجه (رستمی، ۱۳۹۰: ۲۰۳)- است که به منزله بازوی نظارتی مجلس شورای اسلامی اجرای این امر را بر عهده دارد. ظاهراً بر همین مبناست که گزارش «تفریغ بودجه» در اصل ۵۵ خروجی نظارت‌های دیوان محاسبات شناخته شده است. زیرا وقتی قرار است دیوان بر اجرای بودجه نظارت کند خروجی آن نیز منطقی‌تر گزارش تفریغ بودجه خواهد بود. از این رو می‌توان این‌گونه استدلال کرد که از منظر قانون‌گذار اساسی نظارت بر اجرایی شدن قانون بودجه وظیفه ذاتی دیوان محاسبات به شمار می‌رود و به همین دلیل ملاک شمول محدوده نظارتی دیوان نسبت به سایر دستگاه‌های ذکر نشده در اصل «استفاده از بودجه» قرار داده شده است؛ با این تأکید که نحوه این استفاده موضوعیت ندارد و «به هر نحوی از انحاء» که استفاده صورت گیرد مشمول نظارت‌های دیوان محاسبات خواهد شد.

یکی از دلایلی که این رویکرد مضیق و محدود نسبت به محدوده نظارتی دیوان محاسبات را تأیید می‌کند، نظریات تفسیری شورای نگهبان در مقام نهاد قانونی متولی تفسیر قانون اساسی از این اصل است. شورای نگهبان در نظریه تفسیری شماره ۷۵/۲۱/۱۱۱۶ خود، در تاریخ ۱۳۷۵/۰۹/۱۴، در پاسخ به استفساریه رئیس‌جمهور وقت، درباره محدوده نظارتی دیوان محاسبات در زمینه همه حساب‌های دستگاه‌های بهره‌مند از بودجه عمومی یا نظارت در محدوده قانون بودجه به صراحت اعلام می‌دارد: «اصل پنجاه و پنجم (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». شورای نگهبان هشت سال بعد از این در پاسخ به استفسار رئیس دانشگاه تهران در خصوص شمول اصل ۵۵ قانون اساسی و صلاحیت دیوان

محاسبات درباره رسیدگی و حسابرسی همه امور مالیاتی و حساب‌های خارج از بودجه تخصیصی، از جمله حساب هدایا و کمک‌های مردمی، نیز همان نظر سابق را عیناً اعلام کرده است تا مؤکداً بیان کند از نگاه نهاد مفسر قانون اساسی محدوده صلاحیت نظارتی دیوان محاسبات مضیق و محدود به اعتباراتی است که در قانون بودجه سالیانه مشخص شده است. به این معنا و بر اساس این رویکرد، مؤسساتی که قسمتی از بودجه خود را به صورت مستقل تأمین می‌کنند و فقط قسمتی از اعتبارات آن‌ها توسط بودجه کل کشور تأمین می‌شود نیز تنها در حیطه اعتبارات مندرج در بودجه تحت نظارت دیوان محاسبات قرار خواهند گرفت (رستمی و حسینی‌پور، ۱۳۸۹: ۲۰۵). شورای نگهبان در رویه خود در زمینه مصوبات مجلس شورای اسلامی نیز این نظر را اعمال کرده است و جزء ۳ بند «ب» ماده ۱۴۲ مصوبه اولیه برنامه پنج‌ساله ششم توسعه را، که با اصلاح تبصره ماده ۲ قانون دیوان محاسبات محدوده نظارتی دیوان را به نهادهای دیگری از جمله شهرداری‌ها و سازمان تأمین اجتماعی و ... تعمیم داده بود، با همان استدلال محدودیت صلاحیت دیوان محاسبات به اعتبارات قانون بودجه، خلاف اصل ۵۵ و نظر تفسیری شورا قلمداد کرده است.

بر این اساس این رویکرد، با استفاده از قرائن درج‌شده در اصل و با نگاه به دیوان محاسبات، به عنوان نهاد متولی کارویژه مرحله چهارم نظام بودجه‌ریزی، شکل گرفته و نگاه غالب نظام حقوقی کشور ایران است که البته نقدهایی نیز درباره آن وجود دارد که منجر به ایجاد رویکردهای بعد شده است. اما، فارغ از نقدها و برداشتهای متفاوتی که در ادامه بیان خواهد شد، به فرض پذیرش این رویکرد، یکی از مسائلی که در منابع حقوقی در این فرض بدون پاسخ مانده آن است که آیا اگر دستگاه یا مؤسسه‌ای به صورت غیر مستقیم از بودجه کشور بهره‌مند شود نیز مشمول نظارت خواهد بود یا خیر؟ توضیح آنکه اگر یک شخص حقوقی بدون اینکه از ردیف بودجه مشخصی در قانون بودجه کل کشور برخوردار باشد، به صورت غیر مستقیم از بودجه وزارتخانه‌ها یا سایر نهادهای دولتی در قالب کمک یا ... استفاده کند، در این صورت نیز مشمول ملاک «استفاده از بودجه به هر نحوی از انحاء» و در نتیجه در محدوده نظارتی دیوان خواهد بود؟

پاسخ به استناد ظاهر اصل قطعاً مثبت خواهد بود. چون قطعاً «نحوی از انحاء» استفاده غیر مستقیم از منابع بودجه عمومی کل کشور را نیز در بر خواهد گرفت. لکن در عمل در قوانین و رویه دیوان محاسبات به این موضوع کمتر پرداخته شده و محدوده صلاحیتی دیوان تا کنون به این حد گسترده نشده است. مثلاً، به موجب تبصره ۶۳ قانون برنامه پنج‌ساله دوم توسعه اقتصادی و اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران، مصوب ۱۳۷۳/۰۹/۲۰، دولت

مكلف شده است همه ساله مبلغی را که به همین منظور در بودجه سالیانه منظور می شود به صندوق ذخیره فرهنگیان پرداخت کند. تصویب نامه «کسر ۵ درصد حقوق و فوق العاده شغل ماهیانه فرهنگیان و واریز آن به حساب صندوق ذخیره فرهنگیان»، مصوب ۱۳۷۴/۰۲/۰۳، در اجرای تبصره فوق مقرر داشته است: «سازمان برنامه و بودجه، پس از انجام مقدمات لازم، اعتبار مصوب را تخصیص و در اختیار آموزش و پرورش قرار داده و این وزارتخانه نیز آن را به حساب صندوق ذخیره فرهنگیان واریز کرده و با اخذ رسید از صندوق مذکور به عنوان هزینه قطعی منظور نماید». بدین معنا، با هزینه قطعی تلقی شدن این پرداخت، دیوان محاسبات دیگر تکلیفی در قبال مبلغ واریز شده ندارد و بر نحوه هزینه کرد آن مطابق با مصوبات و ... نظارت نخواهد کرد. این در حالی است که این صندوق از بودجه کل کشور استفاده کرده، اما، فرایندی برای نظارت بر آن توسط دیوان محاسبات پیش بینی نشده است و به نظر می رسد دیوان محاسبات باید بر اینکه این کمک دولت به آن مجموعه در محل مربوطه صرف شده است یا خیر امکان نظارت داشته باشد؛ اما نظارت فعلی در این مثال صرفاً درباره وزارت آموزش و پرورش صورت می گیرد که آیا مبلغ تعیین شده را به صندوق ذخیره فرهنگیان داده است یا خیر و هیچ نظارتی بر عملکرد دستگاه اصلی بهره مند از بودجه وجود ندارد. این در حالی است که دیوان مکلف شده است بر مصرف وجوه در محل تعیین شده نظارت کند و باید این حق را داشته باشد که بر این موضوع نظارت کند که آیا دستگاه بهره مند از بودجه آن را در محلی که قانون گذار بدان دلیل بودجه را به آن اختصاص داده است استفاده کرده است؟ این موضوع در مورد مصادیق دیگری نیز صدق می کند که در قانون بودجه برای بعضی از دستگاه ها تحت عنوان کمک و به صورت مستقیم در نظر گرفته می شود. در آن موارد نیز دیوان باید بر مصرف وجوه در محلی که قانون گذار به آن واسطه شخصیت حقوقی را مشمول کمک در بودجه دانسته است نظارت داشته باشد.

فقط در صورت تحقق این امر می توان نظارت بر اساس این رویکرد را کامل و جامع دانست و چنانچه نظارت بر این قالب های استفاده از بودجه صورت نگیرد این رویکرد اول به صورت ناقص اجرایی شده است.

۲-۳. نظارت بر کلیه حساب های استفاده کنندگان از بودجه

رویکرد دوم در مورد محدوده صلاحیت نظارتی دیوان محاسبات نگاهی موسع تر از رویکرد اول به موضوع مندرج در اصل ۵۵ دارد و برخلاف رویکرد قبل، که صرفاً اعتبارات مندرج در بودجه را مشمول نظارت دیوان محاسبات قرار می داد تا هیچ هزینه ای از اعتبارات مصوب تجاوز نکند و هر وجهی در محل خود به مصرف برسد، «کلیه حساب های دستگاه های مندرج در اصل»

را به منزلهٔ محدودهٔ نظارتی دیوان محاسبات قلمداد می‌کند. بر اساس این رویکرد همهٔ دستگاه‌هایی که به نحوی از انحاء از بودجهٔ کل کشور بهره‌مند می‌شوند به صورت کامل تحت نظارت مالی دیوان محاسبات خواهند بود و همهٔ درآمدها و هزینه‌های ایشان فارغ از اینکه به موجب قانون بودجه باشد یا از طرق دیگر باید تحت نظارت دیوان محاسبات قرار گیرد تا بر اساس قانون رسیدگی و حسابرسی شود. برخلاف تفسیر شورای نگهبان از اصل ۵۵ قانون اساسی، که نظارت دیوان را در حیطهٔ اعتبارات مندرج در بودجهٔ کل کشور دانسته است، این رویکرد به جای تمرکز بر قید «بودجه»، به منزلهٔ ملاک محدودهٔ نظارتی دیوان، به عبارت «کلیهٔ حساب‌ها» در ابتدای اصل توجه کرده است. بر اساس این رویکرد، تعیین ملاک «استفاده از بودجه به نحوی از انحاء» برای این است که مشخص شود کدام دستگاه مشمول نظارت مالی دیوان محاسبات قرار خواهد گرفت و دربارهٔ اینکه کدام بخش از درآمد و هزینه‌های این دستگاه‌ها مشمول نظارت قرار گیرد باید به صدر اصل رجوع کرد و «کلیهٔ حساب‌های» این دستگاه‌ها را مشمول نظارت تلقی کرد. این برداشت از اصل، که همهٔ حساب‌های دستگاه‌ها باید تحت نظارت قرار گیرد، دقیقاً مطابق با صراحت نص اصل است که قانون‌گذار اساسی در جایی که در مقام بیان محدودهٔ نظارتی دیوان است مشخصاً اعلام می‌کند: «دیوان محاسبات به کلیهٔ حساب‌های ... رسیدگی یا حسابرسی می‌نماید». بنابراین، برداشتی خلاف این نیازمند دلیلی قانع‌کننده است که این تخصیص و نگاه مضیق را موجه سازد. قانون‌گذار در این اصل به طور مشخص در مقام بیان وظایف و صلاحیت‌های دیوان محاسبات بوده است و به صورت تفصیلی به این موضوع پرداخته است. با توجه به این موضوع که قانون‌گذار در ابتدای اصل در مقام بیان محدودهٔ صلاحیتی دیوان محاسبات است، ذکر نظارت بر کلیهٔ حساب‌های دستگاه‌های یادشده به عنوان این محدوده را نمی‌توان مورد غفلت قرار داد و به اعتبار اماراتی دیگر نص بیان قانون‌گذار اساسی را فاقد مفهوم دانست یا آن را تخصیص زد.

دقیقاً بر اساس همین نص بوده است که قانون‌گذار عادی نیز در مقام تصویب قانون دیوان محاسبات، مصوب ۱۳۶۱/۱۱/۱۱، به منزلهٔ اولین قانون جامع دیوان محاسبات در کشور، که به موجب اصل ۵۴ قانون اساسی به تصویب مجلس شورای اسلامی رسید، با تکرار عبارت قانون‌گذار اساسی در مادهٔ ۲ وظیفهٔ دیوان محاسبات را «حسابرسی یا رسیدگی کلیهٔ 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 لازم‌الاجرا» معرفی می‌کند که از نظر شورای نگهبان نیز تأیید می‌شود. بدین معنا، بر اساس قانون، کلیهٔ دریافت‌ها و پرداخت‌ها و صورت‌های مالی دستگاه‌های مشمول قانون، که در تبصرهٔ این ماده نیز ذکر شده‌اند، مشمول

نظارت و حسابرسی دیوان خواهند بود.

پرسش احتمالی در این موضوع این خواهد بود که مگر در دستگاه‌های دولتی به جز آنچه در ردیف درآمدها و هزینه‌های یک دستگاه در قانون بودجه کشور وضع می‌شود دریافت و پرداخت دیگری نیز وجود دارد که مشمول نظارت دانستن همه حساب‌های این دستگاه‌ها باعث ایجاد رویکردی جدید در محدوده نظارت دیوان محاسبات شود؟

با توجه به اصل ۵۳ قانون اساسی ایران «همه دریافت‌های دولت در حساب‌های خزانه‌داری کل متمرکز می‌شود و همه پرداخت‌ها در حدود اعتبارات مصوب به موجب قانون انجام می‌گیرد». بدین معنا در دولت- که مصادیق آن یعنی وزارتخانه‌ها، مؤسسات، و شرکت‌های دولتی^۶ در اصل ۵۵ ذکر شده است- و در قبال بعضی از مخاطبان نظارت دیوان محاسبات، یعنی وزارتخانه‌ها و غالب مؤسسات دولتی، پیش‌بینی تفاوت در موضوع یادشده خالی از وجه خواهد بود. چون هر دستگاه دولتی مکلف است همه دریافت‌های خود را به حساب خزانه واریز و در حدود اعتبار مصوب به موجب قانون هزینه کند و حساب‌های دیگری برای درآمدهای اختصاصی نداشته باشد.^۷ اما نکته قابل توجه و ایجادکننده تفاوت در موضوع در خصوص دستگاه‌هایی است که به نحوی از انحاء از بودجه کل کشور استفاده می‌کنند. آن‌گونه که در استفسار رئیس‌جمهور وقت از شورای نگهبان نیز بیان شده بود، مؤسسات عمومی غیر دولتی و بعضی از شرکت‌های خصوصی و تعاونی به نحوی از انحاء از بودجه کل کشور استفاده می‌کنند. بعضی از آن‌ها به صورت مستمر دارای ردیف بودجه مستقل‌اند و بعضی نیز حسب شرایط خاص در بعضی از لوایح بودجه رقمی به ایشان تعلق می‌گیرد. رویکرد دوم در اینجا عملیاتی می‌شود که در این مؤسسات عمومی غیر دولتی یا شرکت‌هایی که دولت در آن‌ها سهم کمتر از پنجاه درصد داشته و به هر حال به هر نحوی از انحاء از بودجه کشور بهره‌مند هستند نیز همه حساب‌ها باید تحت نظارت دیوان محاسبات واقع شود؛ ولو اینکه آن دریافت و پرداخت‌ها در قانون بودجه سالیانه مشخص نشده و از محل‌های دیگری صورت گرفته باشند. چون عبارت «کلیه حساب‌ها» در ابتدای اصل افاده مفهومی جز این نمی‌کند.

تفسیر غایت‌گرایانه از اصل ۵۵ قانون اساسی نیز این برداشت را تأیید می‌کند. آن‌گونه که در مشروح مذاکرات مجلس بررسی نهایی قانون اساسی نیز مورد اشاره قرار گرفته است، فلسفه تشکیل دیوان محاسبات وجود ناظرانی با مبنای حکومتی و قانون اساسی بر دخل و خرج مملکت است (بهشتی، مشروح مذاکرات مجلس بررسی نهایی قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، ج ۳: ۱۴۲۶). بدین معنا نگاه قانون‌گذاران اساسی کشور در مورد دیوان محاسبات تشکیل نهادی برای نظارت مالی بر درآمدها و هزینه‌های کشور است که ملاک آن نیز همه

دستگاه‌هایی قرار داده شده است که به نحوی از انحاء از بودجه کل کشور استفاده می‌کنند. با توجه به نظر قانون‌گذار اساسی، تحدید موضوع نظارت مالی به قانون بودجه کل کشور نمی‌تواند اهداف ایشان را از پیش‌بینی چنین نهادی به صورت کامل محقق سازد. بدین معنا شاید بتوان این‌گونه گفت که قانون اساسی با ملاک قرار دادن بهره‌مندی از بودجه کل کشور به هر صورت ممکن دستگاه‌ها و اشخاص حقوقی استفاده‌کننده از بودجه عمومی کل کشور را به نوعی شخصیت حقوقی عمومی تلقی کرده است که باید مورد نظارت مالی قرار گیرند؛ یعنی قانون‌گذار این‌گونه قرارداد کرده است که هر شخص حقوقی که به هر دلیلی و به هر میزان از بودجه کل کشور استفاده می‌کند شخصیت عمومی به حساب می‌آید که دخل و خرج آن‌ها در زمره دخل و خرج عمومی کشور محسوب می‌شود و از این رو باید به صورت کلی مورد نظارت قرار گیرند. چنانچه قانون اساسی، آن‌گونه که در رویکرد اول برداشت شده است، نظارت بر مبنای قانون بودجه را مد نظر داشت، نیازی به این تفصیل در متن و ذکر مصادیق مورد نظارت و تعیین ملاک برای نظارت وجود نداشت و آن مفهوم با این عبارت که «دیوان محاسبات به اجرای قانون بودجه کل کشور رسیدگی و حسابرسی می‌کند» منتقل می‌شد؛ حال آنکه در این اصل کلیه حساب‌های مجموعه‌ای از اشخاص حقوقی با این ملاک که «به هر نحوی از انحاء از بودجه کل کشور استفاده می‌کنند» علت قرار گرفتن یک دستگاه در صلاحیت نظارت مالی دیوان محاسبات قرار گرفته است که از کنار این موضوع نمی‌توان به سادگی گذشت.

گذشته از این، اصولاً حتی نظارت بر بخش اموال بودجه‌ای یک دستگاه نیز بدون احاطه و حسابرسی بر همه حساب‌های آن دستگاه کاملاً ممکن نخواهد بود. چون عملاً دست دستگاه مربوطه در سندسازی در زمینه منابع بودجه‌ای و غیر بودجه‌ای خود باز خواهد بود تا اعتبارات بودجه‌ای در محل غیر خود یا به صورت برعکس استفاده شود.

البته شاید بتوان گفت علت تفاوت میان این دو رویکرد را باید در جای دیگری جست. اگرچه در ظاهر امر و بر اساس موازین حقوقی، که در مالیه عمومی تحت عنوان اصول بودجه‌ریزی از آن یاد می‌شود، کشور باید دارای یک بودجه باشد و در بودجه واحد همه درآمدها و هزینه‌های دستگاه‌ها و سازمان‌های دولتی پیش‌بینی شود (اصل وحدت بودجه) و بر اساس اصل جامعیت بودجه باید همه درآمدها و هزینه‌های عمومی را شامل شود (رستمی، ۱۳۹۰: ۲۱۰-۲۱۴) و به عبارت دیگر بر اساس ادله یادشده همه مبادلاتی را که با منابع مالی عمومی تأمین مالی می‌شود پوشش دهد (آذر و امیرخانی، ۱۳۹۰: ۴۵)، بودجه‌ای که هم‌اکنون به عنوان قانون بودجه کل کشور نوشته می‌شود واقعاً بودجه کل کشور نیست. منابع پنهان و

غیر پنهان لحاظ شده در بودجه در قالب شرکت‌ها، بنگاه‌ها، نهادها، و وزارتخانه‌ها بسیار زیاد است (رحمانی فضلی، ۱۳۸۸: ۹). در نظام حقوقی کشور ایران، به صورت متعدد، در قوانین مختلف، غیر از قانون بودجه سالیانه، درآمدها و هزینه‌هایی برای بعضی از دستگاه‌های عمومی معین شده است که این درآمدها و هزینه‌ها به هیچ وجه ارتباطی با خزانه ندارد و در بودجه کل کشور نیز درج نمی‌شود. مثلاً، به موجب قانون تشکیلات، وظایف، و انتخاب شوراهای اسلامی کشور و انتخاب شهرداران مصوب سال ۱۳۷۵ مجلس شورای اسلامی شهر، که تصویب بودجه و اصلاح و متمم بودجه و تفریح بودجه سالیانه شهرداری و مؤسسات و شرکت‌های وابسته به آن را بر عهده دارد، به منزله یکی از وظایف خود، حق تصویب لوایح برقراری یا لغو عوارض شهر و همچنین تغییر نوع و میزان آن را خواهد داشت. به موجب همان قانون، این‌گونه درآمدهای حاصل از عوارض و سایر طرق به حساب‌هایی که با تأیید شورای شهر در بانک‌ها افتتاح می‌شود واریز و طبق قوانین مربوطه هزینه خواهد شد. این موضوع که مصادیق بسیار متعددی در نظام حقوقی ایران دارد بدین معناست که بسیاری از درآمدها و هزینه‌ها در بخش عمومی کشور خارج از عناوینی است که در قانون بودجه سالیانه بیان می‌شود و به این سبب محدود کردن نظارت نهاد ناظر مالی کشور به اعتبارات مندرج در بودجه عملاً به معنای خارج کردن بخش بسیار بزرگی از گردش حساب مالی بخش عمومی از نظارت نهاد اصلی متولی نظارت مالی در کشور است که قطعاً منظور نظر قانون‌گذار اساسی نبوده است. بدین معنا، چنانچه نظام بودجه‌ریزی کشور، آن‌گونه که در ادامه توضیح داده می‌شود، اصلاح شود که به معنای واقعی بودجه عمومی کل کشور باشد، این مشکل نیز حل خواهد شد و چه بسا نیازی به تفاوت‌گذاری میان رویکرد اول و دوم وجود نداشته باشد.

در مقابل این نگاه به محدوده صلاحیتی دیوان، این ایراد نیز ممکن است مطرح شود که اصل ۵۵، با بیان خروجی دیوان محاسبات در قالب تفریح بودجه، عملاً نشان داده که به بودجه کشور نظر داشته است و از این رو قابل تعمیم به سایر موارد نیست. در پاسخ به این ایراد باید گفت دقت در متن اصل نشان می‌دهد که دیوان محاسبات در محدوده مقرر خود «به ترتیبی که قانون مقرر می‌دارد رسیدگی یا حسابرسی می‌نماید». بررسی قانون دیوان محاسبات کشور، مصوب ۱۳۶۱/۱۱/۱۱، نشان می‌دهد که از میان هفت وظیفه‌ای که برای دیوان در مواد ۲ تا ۸ این قانون برشمرده شده است آخرین آن‌ها به تهیه گزارش تفریح بودجه اختصاص دارد و شش مورد دیگر به بررسی و رسیدگی به مسائل مختلفی اختصاص دارد که به موجب بند «ی» ماده ۲۳ همان قانون منجر به صدور رأی توسط هیئت‌های مستشاری خواهد شد و طبق تبصره همان ماده در صورت وقوع جرم جهت صدور حکم مقتضی به مراجع صالحه ارسال خواهد

شد. از سوی دیگر به موجب ماده ۶ قانون تفریغ بودجه سال‌های پس از انقلاب، مصوب ۱۳۶۵/۰۴/۲۲، که به موضوع چگونگی تفریغ بودجه می‌پردازد، دیوان محاسبات، با بررسی حساب‌ها و اسناد و مدارک، گزارش تفریغ بودجه سال قبل را به انضمام نظرات خود به مجلس شورای اسلامی ارسال و در کنار آن تخلف از مقررات قانونی را رسیدگی می‌کند و به هیئت‌های مستشاری ارجاع می‌دهد. بدین معنا، تهیه گزارش تفریغ بودجه و رسیدگی در هیئت‌های مستشاری دو کار مجزا و هم‌عرض یک‌دیگرند که هر دو توسط دیوان محاسبات صورت می‌گیرد. این تصور که صلاحیت دیوان محاسبات صرفاً تهیه گزارش تفریغ بودجه است ظاهراً از اینجا نشئت گرفته است که دیوان محاسبات به موجب اصل ۵۴ قانون اساسی مستقیم زیر نظر مجلس شورای اسلامی قرار گرفته و این باعث شده با توجه به جنس نظارت مجلس، که از نوع نظارت سیاسی است، شائبه صلاحیت محدود دیوان محاسبات به تهیه گزارش تفریغ بودجه در اذهان ایجاد شود. این در حالی است که گزارش تفریغ، حسب آنچه در قوانین کشور پیش‌بینی شده است، صرفاً یکی از خروجی‌های نظارت دیوان محاسبات خواهد بود که در مورد مندرجات قانون بودجه اعمال می‌شود که باید به مجلس ارسال شود و به اطلاع عموم مردم نیز برسد. اما رسیدگی و حسابرسی دیوان مطابق با قانون اساسی در مورد پرونده‌ها و اسناد مالی - از نوع اداری یا قضایی که در مباحث آتی به آن‌ها پرداخته خواهد شد - لزوماً ارتباطی با قانون بودجه کشور نخواهد داشت و با توجه به آنچه پیش از این مطرح شد می‌تواند همه حساب‌ها را در بر گیرد.

یکی دیگر از ایراداتی که درباره این رویکرد ممکن است مطرح شود این است که با توجه به تصریح اصل ۵۵ در مورد موضوع نظارت دیوان محاسبات به اینکه «هیچ هزینه‌ای از اعتبارات مصوب تجاوز نکرده و هر وجهی در محل خود به مصرف رسیده باشد» - که در جای خود در این نوشتار شرح آن بیان خواهد شد - در عمل، احکام و جدول‌های قانون بودجه معیار نظارت دیوان قرار گرفته است و نمی‌توان این نگاه موسع‌تر به موضوع را پذیرفت و در نتیجه مأموریت دیوان حداکثر به اجرای صحیح قانون بودجه محدود خواهد بود. در پاسخ به این ایراد نیز می‌توان این‌گونه گفت که اگرچه قانون بودجه بارزترین سند برای تصویب اعتبارات و محل مصرف آن‌هاست، مجموعه‌ای از آیین‌نامه‌ها و قوانین هستند که نحوه هزینه‌کرد منابع مالی در دستگاه‌های مختلف را مقرر و محل مصرف آن‌ها را مشخص می‌کنند. بدین معنا می‌توان منظور از اعتبارات مصوب را هر گونه اعتبار به تصویب رسیده از مجاری صالحه دانست که محل هزینه آن‌ها نیز در مجموعه‌ای از قوانین و مقررات مالی کشور و حتی اساسنامه‌های سازمان‌ها و مؤسسات عمومی غیر دولتی قید شده است که دیوان محاسبات مکلف است با در

نظر گرفتن این مجموعه مقررات درآمدها و هزینه‌ها را با آن سنجه‌ها رسیدگی و حسابرسی کند (جوهری طهرانی، ۱۳۹۲: ۵۴ و ۵۵). مثلاً به موجب بند «ج» ماده ۷ قانون تشکیل هیئت امنای دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی و پژوهشی، مصوب جلسات ۱۸۱ و ۱۸۳، مورخ ۱۳۶۷/۱۲/۲۳، شورای عالی انقلاب فرهنگی، یکی از وظایف هیئت امنای دانشگاه‌ها بررسی و تصویب بودجه مؤسسه است که از طرف رئیس مؤسسه پیشنهاد می‌شود. بدین معنا، اگرچه بر اساس رویکرد اول در مورد یک دانشگاه، نظیر دانشگاه تهران، دیوان محاسبات صرفاً امکان نظارت بر مبلغی را خواهد داشت که در قانون بودجه برای دانشگاه تهران اختصاص یافته است، بر اساس این رویکرد و با تفسیر موسع‌تر، دیوان محاسبات بر همه حساب‌های این دانشگاه نظارت خواهد کرد و انطباق عملیات مالی انجام‌شده را با مجموعه مقررات حاکم بر دانشگاه تهران، اعم از قوانین و مصوبات هیئت امنای، رسیدگی و حسابرسی خواهد کرد یا در مورد شهرداری‌ها، که در نظام حقوقی ایران نهاد عمومی غیر دولتی شناخته شده‌اند و بودجه آن‌ها بر اساس بند ۱۲ ماده ۸۰ قانون تشکیلات، وظایف و انتخابات شوراهای اسلامی کشور و انتخاب شهرداران مصوب ۱۳۷۵/۰۳/۰۱ و اصلاحات بعدی آن به تصویب شورای اسلامی شهر می‌رسد، بر اساس این رویکرد، چنانچه بخشی از درآمد خود را از محل بودجه عمومی کل کشور تأمین می‌کنند، دیوان محاسبات باید به همه حساب‌های آن‌ها رسیدگی کند و عملیات مالی این دستگاه را بر اساس بودجه مصوب شورای اسلامی شهر رسیدگی و حسابرسی کند.

۳-۳. نظارت بر مبنای مالکیت عمومی

اگرچه در اصل ۵۵ قانون اساسی، علاوه بر نهادهای یادشده، استفاده از بودجه به هر نحوی از انحاء معیار شمول محدوده نظارتی دیوان محاسبات بیان شده است، در تبصره ماده ۲ قانون دیوان محاسبات، علاوه بر این معیار، ضابطه دیگری بیان شده است که می‌توان آن را نوعی توسعه محدوده نظارتی دیوان و به نوعی رویکرد سوم در مورد محدوده نظارتی دیوان محاسبات دانست.

به موجب این 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».

بر مبنای تعریف مندرج در این تبصره، هر واحد اجرایی که عنوان «مالکیت عمومی» بر آن

صدق کند در زمره نظارت دیوان محاسبات قرار می‌گیرد. بدین معنا، قانون‌گذار عادی، با نگاه موسع به محدوده نظارتی دیوان، معیار را، فراتر از آنچه در قانون اساسی مشخص شده، مالکیت عمومی قرار داده و هر آنچه را بر اساس اصول دیگر قانون اساسی در مالکیت عمومی قرار دارد مشمول نظارت دیوان معرفی کرده و شورای نگهبان نیز در سال ۱۳۶۱ آن را مغایر قانون اساسی تشخیص نداده و در نتیجه تبدیل به قانون مورد عمل دیوان محاسبات شده است. بنابراین، با این نگاه، مؤسسات عمومی غیر دولتی، نظیر شهرداری‌ها و هلال احمر و ...، حتی اگر از بودجه عمومی استفاده نکنند، با توجه به اینکه اموال عمومی در اختیار آنهاست، در محدوده حسابرسی دیوان قرار می‌گیرند (وحیدزاده، ۱۳۷۳: ۴۰، به نقل از منصوریان و آگاه، ۱۳۸۹: ۳۷۷). عدم توجه به این رویکرد باعث می‌شود با توسعه غیر منطقی اختیارات مالی برخی واحدهای اجرایی، مانند شهرداری‌ها، دیوان نیز امکان نظارت بر آنها را نیابد و زمینه مشکلات عدیده‌ای ایجاد شود (مرادخانی و بنده‌علی، ۱۳۹۷: ۲۰۲).

معیار قرار دادن مالکیت عمومی، اگرچه با نص اصل ۵۵ قانون اساسی تطابق ندارد، هدف از تشکیل دیوان محاسبات، آن‌گونه که در قانون نیز آمده است، نظارت بر امور مالی کشور توسط نهادی مستقل از دستگاه‌های اجرایی است. با این نگاه کلان، سپردن نظارت بر هر آنچه در مالکیت عمومی قرار دارد دور از ذهن نیست و در پرتو نگاه قانون‌گذار اساسی قابل تأمل است. اگرچه از قانون اساسی مدون و مصوب فعلی چنین چیزی برنمی‌آید، به مثابه رویکردی ایده‌آل که به سمت آن باید حرکت کرد، می‌توان از این رویکرد نام برد تا در آینده بتوان مقدمات آن را ایجاد کرد. چون، با توجه به فلسفه وجودی و مأموریت سازمانی دیوان محاسبات در نظر تدوین‌کنندگان قانون اساسی و همچنین ضرورت شرعی و عقلانی صیانت از بیت‌المال در برابر اتلاف احتمالی، شایسته است به گونه‌ای تدبیر شود که هر گونه دخل و تصرف در اموال عمومی از نظارت مالی دور نماند. به عبارت دیگر، اگر مانع و معذوریت نص قانون اساسی وجود نداشت، با تفسیر غایت‌گرا از اصل ۵۵ قانون اساسی نیز می‌شد چنین امری را توجیه کرد. لکن در وضعیت فعلی پذیرش این رویکرد، با همه محسناتش، مبتنی بر قانون اساسی، بسیار دشوار و چه‌بسا غیر ممکن است.

توجه به این نکته نیز ضروری است که گسترش چتر نظارتی بر اموال عمومی به هیچ وجه نباید به معنای جلوگیری از فعالیت‌های ایشان و مانعی بر سر راه تحقق اهداف تلقی شود. چون نظارت مالی، آن‌گونه که بیان شد، اقداماتی است که به منظور بررسی و تطبیق عملیات با برنامه و جلوگیری از انحرافات عملیات مالی در ارتباط با هدف‌های تعیین‌شده در برنامه و تصحیح انحرافات احتمالی صورت می‌پذیرد (امامی، ۱۳۸۷: ۱۷۲). با این نگاه، افزایش محدوده

نظارتی دستگاه‌های ناظر، به شرط پیش‌بینی فرایندهای صحیح و قوانین مناسب، اقدامی پیش‌گیرانه است در جهت جلوگیری از هر گونه انحراف که بدیهی است حکومت باید در زمینه همه اموال عمومی آن را پیش‌بینی کند.

البته آن‌گونه که پیش از این به صورت مختصر اشاره شد یکی از دلایلی که باعث ایجاد چنین رویکردی می‌شود وجود نقصی جدی در نظام بودجه‌ریزی کشور ایران است. قوانین بودجه مصوب مجلس شورای اسلامی، به گواه گزارش تفریغ بودجه دیوان محاسبات، به دلیل عدم درج بودجه برخی از دستگاه‌های عمومی، نظیر شهرداری‌ها و تعداد کثیری از شرکت‌های دولتی، که نام آن‌ها در قوانین بودجه نیامده است، از قبیل مناطق آزاد تجاری-صنعتی، همچنین عدم درج منابع و مصارف ۸۹ شرکت دولتی مندرج در فهرست واگذاری اصل جامعیت بودجه کل کشور را نقض می‌کند (خلاصه گزارش تفریغ بودجه سال ۱۳۹۴ کشور). مثلاً، به موجب ماده ۱ قانون محاسبات عمومی کشور، بودجه شرکت‌های دولتی از اجزای تشکیل‌دهنده بودجه کل کشور است که باید در لایحه بودجه کل کشور منعکس شود. بر این اساس، بودجه شرکت‌های دولتی از ارکان بودجه کل کشور به حساب می‌آید که بر اساس رویه شکل‌گرفته طی سالیان مختلف، پیوست شماره ۳ لایحه بودجه، به «بودجه شرکت‌های دولتی، بانک‌ها، و مؤسسات انتفاعی وابسته به دولت» اختصاص داده می‌شود. بر این اساس، هر شرکتی که تحت تعریف شرکت دولتی قرار گیرد، باید در قانون بودجه مورد اشاره قرار گیرد، این در حالی است که بنا بر اعلام دولت شرکت‌های دولتی متعددی وجود دارد که بودجه آن‌ها در لایحه بودجه درج نشده است. رئیس‌جمهور اواخر سال ۱۳۹۵ در سخننامه‌ای خطاب به همه شرکت‌های دولتی آن‌ها را مکلف به تجمیع حساب‌هایشان در حساب‌های خزانه‌داری کل کشور نزد بانک مرکزی کرد و در پیوست فهرست شرکت‌های دولتی درج شده بود. اما از مقایسه فهرست شرکت‌های دولتی مندرج در سخننامه یادشده و قانون بودجه فهرست بلندبالایی از شرکت‌ها حاصل می‌شود که بودجه آن‌ها در بودجه کل کشور منظور نشده است که از آن‌ها می‌توان به صندوق بیمه کشاورزی، سازمان صنایع دریایی، شرکت پارس گرما، شرکت دارویی و تجهیزات پزشکی کشور اشاره کرد.

این بدین معناست که قانونی که باید قانون بودجه عمومی کل کشور باشد معطوف به بودجه نهادهای دولتی شده است که البته از همان حیث نیز دارای نقایص جدی است. این موضوع باعث می‌شود رویکردهای مختلفی درباره محدوده نظارتی دیوان محاسبات ایجاد شود؛ وگرنه چنانچه قانون بودجه عمومی کل کشور از جامعیت کافی برخوردار باشد، شاید تفاوتی میان رویکردهای سه‌گانه مطرح‌شده وجود نداشته باشد و نیازی به بحث از اختلافات آن‌ها نشود.

حتی بالاتر از این شاید بتوان این گونه ادعا کرد که قانون‌گذار اساسی کشور ما با این پیش‌فرض که اصول ۵۲ و ۵۳ قانون اساسی به طور کامل اجرا شده و سند بودجه سالیانه کل کشور نشان‌دهنده همه هزینه‌ها و درآمدهای عمومی است این گونه اصل را تنظیم کرده است. این در حالی است که ایرادات نظام بودجه‌ریزی در کشور باعث می‌شود دغدغه نظارت مالی بر اموال عمومی و حراست از بیت‌المال، رویکردهایی موسع‌تر از نگاه حداقلی غالب، مطرح و در جهت تحقق آن تلاش شود؛ هرچند بعضی از آن‌ها، نظیر رویکرد دوم مطروحه، از جهت نص قانون اساسی نیز قابل دفاع به نظر می‌رسد. با این حال، از آنجا که این نوشتار در مقام بحث در مورد نظام بودجه و ایرادات آن نیست، موضوع محدوده نظارتی دیوان نیز با توجه به وجود این ایرادات و با پیش‌فرض قرار دادن شرایط فعلی در نظام حقوقی کشور ایران مطرح شد.

نتیجه

در نظام قانونی ایران در مورد محدوده صلاحیتی دیوان محاسبات ابهاماتی وجود دارد که این ابهامات از جمله عوامل تضعیف دیوان در طول سال‌های فعالیت خود بوده است (امامی و نادری باب‌اناری، ۱۳۸۶: ۵۳). در حال حاضر، بر اساس نظریه تفسیری شورای نگهبان، رسیدگی و حسابرسی دیوان محاسبات محدود است به اعتبارات مندرج در بودجه برای وزارتخانه‌ها، مؤسسات، شرکت‌های دولتی، و سایر دستگاه‌هایی که به نحوی از انحاء از بودجه کل کشور استفاده می‌کنند و این دیوان صرفاً بر آنچه در قانون بودجه درج شده است رسیدگی و حسابرسی می‌کند. اما، با توجه به استدلال‌های مختلفی که در مباحث قبلی بیان شد، به نظر می‌رسد بتوان گفت امکان رسیدگی دیوان محاسبات به «کلیه حساب‌های» دستگاه‌های فوق با قانون اساسی، قانون عادی، و سایر ادله حقوقی و عقلی بیشتر سازگار است و از این حیث نظریه تفسیری شورای نگهبان را قابل نقد دانست. بر این اساس، دیوان محاسبات، با ملاک استفاده از بودجه به هر نحو، دستگاه‌ها و اشخاص حقوقی را تقسیم‌بندی کرده و بر همه حساب‌های همه دستگاه‌های بهره‌مند از بودجه عمومی کل کشور نظارت خواهد کرد. از طرف دیگر، گسترش محدوده نظارتی دیوان به همه اموال عمومی، آن گونه که در قانون دیوان محاسبات آمده، از قانون اساسی قابل برداشت نیست و نمی‌توان آن را اثبات کرد. اما، بر اساس غایتی که از ایجاد دستگاه‌های نظارتی در کشور مورد انتظار است، قابل توجیه است و نقطه ایده‌آل و قابل پیشنهاد برای تغییرات آتی به حساب می‌آید.

مهم‌ترین اشکالی که در محدوده نظارتی دیوان محاسبات در نظام حقوقی کشور ایران وجود دارد به نظام بودجه‌ریزی کشور برمی‌گردد. شاید بتوان این گونه گفت که تلقی قانون‌گذار اساسی این بوده است که همان گونه که در اصل ۵۳ مقرر شده و اصول حقوقی مالیه عمومی

گویای آن هستند جامعیت بودجه رعایت می‌شود که در آن صورت تفاوت جدی میان رویکردهای مختلف بیان‌شده باقی نمی‌ماند و با درج همه مخارج و هزینه‌های کشور در قانون بودجه نظارت بر اجرای بودجه به معنای نظارت بر منابع عمومی کشور محسوب می‌شود. اما وجود مشکلات فعلی نظام بودجه‌ریزی در کشور باعث شده است غایت هدف قانون‌گذار اساسی با اتخاذ رویکرد اول عملیاتی نشود و به این دلیل رویکردهای دیگری ایجاد شود و دیوان محاسبات نیز در جهت تحقق اهداف خود همواره به دنبال افزایش محدوده صلاحیت نظارتی خود بر دستگاه‌هایی باشد که از منابع عمومی استفاده می‌کنند، اما، با تفسیر شورای نگهبان در محدوده نظارتی دیوان قرار نمی‌گیرند.

یادداشت‌ها

۱. اصل پنجاه و چهارم - دیوان محاسبات کشور مستقیماً زیر نظر مجلس شورای اسلامی می‌باشد. سازمان و اداره امور آن در تهران و مراکز استان‌ها به موجب قانون تعیین خواهد شد.
۲. بر اساس نظریات ارائه شده، حسابرسی داخلی به‌عنوان یک فعالیت ارزیابی داخلی در خدمت سازمان به کار می‌رود و بر روی حوزه وسیعی از فعالیت مجموعه که شامل امور مالی و دیگر عملیات است، فعالیت و کنترل دارد. (کورت‌منج، ۱۳۷۶، ۳۵) شمول حسابرسی دولتی بر حسابرسی‌های داخلی بدین معناست که نهادهای عالی محاسباتی علاوه بر نظارت جداگانه بر نهادهای دولتی و بهره‌مندان از بودجه، بر عملکرد حساب‌برسان داخلی نیز نظارت کرده و گزارش‌های حسابرسی ایشان را نیز با واقعیت تطبیق می‌دهند.
۳. ماده ۳۹: دیوان محاسبات حساب‌های وزارتخانه‌ها را به ترتیبی که در فصل (۴) ذکر می‌شود رسیدگی کرده در صورت صحت تصدیق‌نامه مطابقت می‌دهد و درباره اشخاصی که نقود دولتی و یا اجناسی را که در حکم نقود است متصدی می‌باشند و باید حساب خود را به دیوان محاسبات بدهند رسیدگی کرده و حکم می‌دهد.
- ماده ۴۰: دیوان محاسبات همه‌ساله به کلیه حساب‌های بانک‌ها و کمپانی‌های داخله و خارجه و اشخاصی که دارای امتیاز بوده و باید حقی به دولت بدهند رسیدگی و تفتیش می‌نماید.
۴. ماده ۷: دیوان محاسبات در حدود قوانین و نظامنامه‌های مربوطه حساب‌های وزارتخانه‌ها و ادارات مستقلة دولتی و صاحبان جمع را رسیدگی کرده، در صورت صحت حساب تصدیق‌نامه مطابقت و مفاسد می‌دهد.
۵. ماده ۱: بمنظور رسیدگی و اتخاذ تصمیم نسبت بحساب درآمد و هزینه و اسناد هزینه و سایر دریافت‌ها و پرداخت‌ها و کلیه عملیات محاسباتی و مدارک و اسناد هزینه وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی و تفریح حساب‌های مربوط و همچنین اظهارنظر درباره گردش امور مالی وزارتخانه‌ها و مؤسسات و شرکت‌های دولتی و نیز اجرای وظائف مندرج در قانون محاسبات عمومی و سایر قوانین و مقررات مربوط دیوان محاسبات طبق مقررات این قانون اداره می‌شود.
۶. البته شرکت‌های دولتی که در قانون بودجه کل کشور ذکر می‌شوند و درآمدها و مصارف آن‌ها در قانون بودجه به تصویب مجلس شورای اسلامی می‌رسند. با توجه به اینکه به اعتقاد بعضی کارشناسان، اسامی شرکت‌های دولتی مذکور در پیوست سه لایحه بودجه سالانه کل کشور، جامع نیست، این رویکرد نسبت به آن دسته از شرکت‌های دولتی که در قانون بودجه تعیین تکلیف نمی‌شوند نیز محل تفاوت خواهد بود.
۷. برای بررسی بیشتر این موضوع می‌توان به نظرات متعدد شورای نگهبان در مغایرت قوانین متعدد مصوب

مجلس شورای اسلامی با اصل ۵۳ قانون اساسی اشاره کرد که به موجب آن هرگونه درآمد اختصاصی برای دستگاه‌های دولتی بدون واریز به خزانه و برداشت به موجب قانون، مغایر اصل ۵۳ قانون اساسی شناخته شده است. برای مشاهده این نظرات رک: (فتحی و کوهی اصفهانی، ۱۳۹۴، ج ۱، ۶۴۴-۸۰)

منابع و مأخذ

الف) فارسی و عربی

۱. آذر، عادل؛ طیبه امیرخانی (۱۳۹۰). بودجه‌ریزی عمومی: نهادهای بودجه‌ریزی و بودجه محلی، تهران: سازمان مطالعه و تدوین کتب علوم انسانی دانشگاه‌ها (سمت).
۲. الماسی، حسن؛ ابوالفضل اشرف‌پور (۱۳۹۲)، «شناسایی مبانی قانونی و حقوقی تفریح بودجه و جایگاه دیوان محاسبات کشور در تهیه آن»، بررسی‌های حقوقی، شماره ۵.
۳. امامی، محمد؛ مسعود نادری باباناری (۱۳۸۶)، «تأملاتی پیرامون نظارت مالی بر دستگاه‌های دولتی در ایران»، حقوق اساسی، شماره ۸.
۴. امامی، محمد (۱۳۸۷)، حقوق مالیه عمومی، تهران: میزان، چ ۲.
۵. جواهری طهرانی، محمد (۱۳۹۲)، «تحلیلی بر جایگاه و صلاحیت‌های دیوان محاسبات در نظام حقوقی جمهوری اسلامی ایران»، گزارش پژوهشی پژوهشکده شورای نگهبان، شماره مسلسل ۱۳۹۲۰۰۶۱.
۶. خلاصه گزارش تفریح بودجه سال ۱۳۹۴ کشور، قابل دسترسی در: yon.ir/j232.
۷. رحمانی فضلی، عبدالرضا (۱۳۸۸)، «چالش‌های نظام بودجه‌ریزی کنونی و مزایای بودجه‌ریزی عملیاتی از منظر دیوان محاسبات کشور»، دانش حسابرسی، شماره ۳۵.
۸. رستمی، ولی؛ سید مجتبی حسینی‌پور (۱۳۸۹)، «نظارت مالی بر مؤسسات و نهادهای عمومی غیر دولتی»، حقوق، شماره ۴.
۹. رستمی، ولی (۱۳۹۰)، مالیه عمومی، تهران: میزان.
۱۰. شفیعی، مهدی (۱۳۹۵)، «مطالعه تطبیقی ماهیت و حدود نظارت دیوان محاسبات در ایران و ایالات متحده آمریکا»، پایان‌نامه کارشناسی ارشد حقوق عمومی، تهران: دانشگاه شهید بهشتی (ره).
۱۱. صورت مشروح مذاکرات مجلس بررسی نهایی قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، تهران، اداره کل امور فرهنگی و روابط عمومی مجلس شورای اسلامی، ج ۳.
۱۲. فتحی، محمد؛ کاظم کوهی اصفهانی (۱۳۹۴)، اصول قانون اساسی در پرتو نظرات شورای نگهبان (۱۳۵۹ - ۱۳۹۴)، تهران: پژوهشکده شورای نگهبان، ج ۱، اصول ۱ تا ۵۵ قانون اساسی.



۱۳. کدخدایی، عباس‌علی؛ سید محمد طباطبایی نژاد؛ علی فتاحی زفرقندی (۱۳۹۸)، «صلاحیت دیوان محاسبات کشور در نظارت مالی بر مؤسسات عمومی غیر دولتی (مطالعه موردی: رأی هیئت تخصصی دیوان عدالت اداری در خصوص نظارت دیوان محاسبات بر حساب‌های شهرداری‌ها)»، *دانش حقوق عمومی*، شماره ۲۳.
۱۴. کورت‌منچ، جی (۱۳۷۶)، «تکامل حرفه حسابرسی داخلی»، مترجم: عیسی مشایخی، *حسابدار*، شماره ۱۱۹.
۱۵. کیانی‌نژاد، زین‌الدین (۱۳۴۲)، «دیوان محاسبات و قدرت قانونی آن»، *کانون وکلا*، شماره ۸۸.
۱۶. مرادخانی، فردین؛ فرشید بنده‌علی (۱۳۹۷)، «صلاحیت دیوان محاسبات کشور در پاسداری از بیت‌المال؛ با نگاهی به نقش نظارت دیوان بر شهرداری‌ها»، *حقوق اداری*، شماره ۱۶.
۱۷. منصوریان، ناصرعلی؛ وحید آگاه (۱۳۸۹)، «جایگاه دیوان محاسبات در نظام حقوقی ایران و فرانسه (مطالعه تطبیقی)»، *پژوهش حقوق و سیاست*، شماره ۳۱.
۱۸. هاشمی، محمد (۱۳۸۰)، *حقوق اساسی جمهوری اسلامی ایران؛ حاکمیت و نهادهای سیاسی*، تهران: دادگستر، چ ۵، ج ۲.

References

A) Books

1. Adel, Azar & Amirkhani Tayebah (2010), Budget-rizi Omoomi: Nahadhave Budget-rizi va Boodje Mahali, Tehran: Samt Publications. (In Persian)
2. Emami, Mohammad (2008), Huquqe Maliye Omoomi, Second Edition. (In Persian)
3. Rostami, Vali (2011), Maliye Omoomi, Tehran: Mizan Publications. (In Persian)
4. Shafiei, Mahdi (2015), Motaleye Tatbighie Mahiat va Hodoode Nezarat Divan Mohasebat dar Iran va America, Master's thesis in public law, Shahid Beheshti University, Tehran. (In Persian)
5. Annotated deliberations of the Parliament of the final review of the Constitution of the Islamic Republic of Iran, General Department of Cultural Affairs and Public Relations of the Islamic Council, Volume three. (In Persian)
6. Fathi, Mohammad & Kouhi esfahani Kazem (2015), The Principles of the Constitution in light of the Opinions of the Guardian Council (1359-1394), Tehran: Guardian Council Research Institute, Volume one. (In Persian)
7. Hashemi Mohammad, (2001) Hoquq Asasie Jomhuri Eslami Iran: Hakemiyat va Nahadhave Siaisi, Tehran: Publications of Dadgostar. (In Persian)

Persian)

B) Articles

1. Almasi, Hasan & Ashrafpour Abolfazl (2013), Identifying the Legal and Legal Bases of Budget Discharge and the Position of the Court of Accounts in Preparing it, Quarterly Journal of Legal Studies, Issue ۳, Spring & Summer. (In Persian)
2. Emami mohammad & Naderi bab Anari masoud (2007), Reflections on Financial Supervision of Government Institutions in Iran, Quarterly Journal Constitutional Rights, Issue 8, Summer. (In Persian)
3. Javaheri Tehrani Mohammad (2013), An Analysis of the Position and Competences of the Court of Accounts in the Legal System of the Islamic Republic of Iran, Guardian Council Research Institute, No. 13920061. (In Persian)
4. Rahmani Fazli Abdolreza (2009), The Challenges of the Current Budgeting System and the Advantages of Operational Budgeting from the Perspective of the Country's Audit Court, Journal of Audit knowledge, Issue ۳۳, (In Persian)
5. Rostami Vali & Hoseinipour Seyed Mojtaba (2011) Financial Supervision of Non-governmental Public Institutions, Quarterly Journal of Law, No. ۴, winter. (In Persian)
6. Kadkhodaei Abbasali & Tabatabaeinejad seyed Mohammad & Fattahi Zafarghandi Ali (2019), Qualification of the State's Supreme Audit Court in Financial Supervision on Public Non-Governmental Institutions, Quarterly Journal of Public Law Knowledge, No. 23, spring. (In Persian)
7. Kurt Mench J (۱۹۹۷), Development of internal audit profession, Translated by Isa Mashaikhi, Journal of Accountant, No. 119. (In Persian)
8. Kianinijad, Zeinoldin (1964), Court of Accounts and its legal power, Journal Bar association, March, No. 88. (In Persian)
9. Moradkhani, Fardin & Bandeh ali Farshid (2018), The Jurisdiction of the Country's court of Computation for Protecting Bait "Looking at the Role of the Court in Municipality Supervision", Administrative Law Quarterly, Fall, No. 16. (In Persian)
10. Mansourian Naserali & Agah Vahid (2011), Court of Accounts in the Legal System of Iran and France (Comparative Study), Quarterly Journal Law and Politics Research, Winter, No. 31. (In Persian)

C) documents

1. Summary of the Budget Discharge Report for the Year 2014 of the Islamic Republic of Iran.