

## نظارت مالی بر مؤسسات و نهادهای عمومی غیر دولتی

ولی رستمی\*

استادیار گروه حقوق عمومی دانشکده حقوق و علوم سیاسی دانشگاه تهران

سید مجتبی حسینی پور

دانشجوی کارشناسی ارشد حقوق عمومی دانشکده حقوق و علوم سیاسی دانشگاه تهران

(تاریخ دریافت: ۱۳۸۸/۱/۱۷ - تاریخ تصویب: ۱۳۸۸/۳/۴)

### چکیده:

امروزه با پدیداری مفاهیمی همچون حکمرانی خوب به مثابه یکی از شروط اساسی توسعه پایدار، بحث نظارت و پاسخگویی سازمان‌های متصدی امور عمومی به عنوان یکی از ویژگی‌های حکمرانی خوب، اهمیتی روز افزون یافته است. مؤسسات و نهادهای عمومی غیر دولتی نیز به عنوان یکی از ارکان حکمرانی از این نظر مستثنی نمی باشند و نظارت مالی بر این‌گونه مؤسسات می‌تواند از ابزارهای مؤثر در پاسخ‌گویی این مؤسسات قلمداد گردد. برای اثر بخش و کارآمد بودن نظارت مالی انتشار منظم اطلاعات، شفافیت مالی، بیان جنبه‌های عملیاتی برنامه‌ها و نظارت توسط سازمان‌های مستقل حسابرسی از ضروریات است، که این عوامل در سیستم نظارت مالی بر مؤسسات و نهادهای عمومی غیردولتی بسیار ضعیف و ناکافی هستند. مقاله حاضر سعی دارد با بررسی مفاهیم کلیدی در ارتباط با امور مالی این مؤسسات به بررسی نظارت مالی بر این مؤسسات و کارآمدی آنها بپردازد.

### واژگان کلیدی:

مؤسسات و نهادهای عمومی غیر دولتی، نظارت مالی، نظارت پسینی، نظارت پیشینی، دیوان محاسبات کشور.

### مقدمه

امروزه واحدهای اداره کننده‌ی امور عمومی متنوعی متصدی تأمین نیازها و ارائه خدمات به عموم آحاد اجتماع هستند. تأمین این اهداف بدون کنترل مؤثر و دقیق ممکن نیست. مؤسسات و نهادهای عمومی غیردولتی نیز به عنوان یکی از اقسام مؤسسات عمومی عهده دار بخشی از این امور عمومی می‌باشند که بر اساس اصل عدم تمرکز فنی بنا نهاده شده‌اند. این مؤسسات دارای شخصیت حقوقی، دارایی و نهادهایی خاص جدا از سازمان مرکزی دولت هستند. (رضایی‌زاده، ۱۳۸۵، ص ۱۰۱). اما همان‌طور که استقلال و انفکاک قوای سه گانه مانع از نظارت قوا و کنترل آن‌ها توسط یکدیگر نمی‌باشد، استقلال مؤسسات و نهادهای عمومی غیر دولتی نیز موجب نمی‌شود که نظارت بر آنها نفی گردد. بنابراین با وجود تصریح بر استقلال این گونه مؤسسات، نظارت‌های مختلفی بر آنها اعمال می‌شود. اعمال این نظارت‌ها برای حسن اجرای قوانین، ایجاد هماهنگی بین دستگاه‌های مختلف کشوری، تحقق کارایی، اثر بخشی و شفافیت در اداره امور عمومی می‌باشد.

همچنین لازم به ذکر است که هرچند مؤسسات و نهادهای عمومی غیردولتی دارای استقلال هستند، اما این استقلال، استقلال مطلق نیست بلکه نوعی استقلال نسبی مد نظر می‌باشد. بدین صورت که این مؤسسات در اجرای قوانین مربوطه از استقلال برخوردارند، لیکن برای اجرای مناسب قوانین باید تضمینی وجود داشته باشد و نمی‌توان منکر این واقعیت شد که امور عمومی همواره یک مجموعه واحد را تشکیل می‌دهند که ارتباط بین آنها مسلم و غیر قابل تردید است. بالطبع دستگاه‌های اداره کننده این امور نیز باید هماهنگ باشند و از لوازم این هماهنگی نظارت می‌باشد. بدین منظور نظارت‌ها و کنترل‌های عمومی متعدد بر مؤسسات عمومی که به نحوی عهده دار مالکیت و امور عمومی هستند در اکثر نقاط دنیا اعمال می‌شود (Foulkes, 1990, p44). این نظارت‌ها در مؤسسات عمومی غیردولتی شکل خاص خود را دارد که آن را از نظارت بر سایر سازمان‌های اجرایی و عمومی مجزا می‌کند.

ما در این مقاله با توجه به قوانین و مقررات موجود و نظام حقوقی حاکم بر مؤسسات و نهادهای عمومی غیردولتی به بررسی نظارت مالی بر این مؤسسات به عنوان یکی از انواع نظارت‌های حاکم بر اعمال آنها و کارآمدی این‌گونه نظارت‌ها خواهیم پرداخت.

لازم به توضیح است که در نظارت مالی بر این مؤسسات مفاهیم امور مالی، استقلال مالی، نظارت مالی و پیوستگی مالی با سایر دستگاه‌های عمومی با هم ارتباط منطقی دارند. بنابراین در ابتدا به بررسی مفهوم و تعریف مؤسسه عمومی غیردولتی می‌پردازیم و سپس امور مالی آنها و در نهایت انواع نظارت‌های مالی بر این مؤسسات را مورد بررسی قرار خواهیم داد.

### گفتار اول: مفهوم مؤسسات و نهادهای عمومی غیر دولتی

امروزه در اکثر سیستم‌های حکومتی، تأسیساتی که دارای شخصیتی مجزا از سازمان‌های حکومت مرکزی می‌باشند برای اداره وظایف عمومی ایجاد شده‌اند. این سازمان‌ها ابزارهای مؤثری برای حکومت مرکزی می‌باشند که به منظور انجام وظایف اجرایی و عمومی تخصصی که نیازمند استقلال و دور بودن از مسایل سیاسی است ایجاد گردیده‌اند. البته در این خصوص الگوی همسانی وجود ندارد (Wade, 2004, p141). مؤسسات و نهادهای عمومی غیردولتی نیز از جدیدترین انواع این مؤسسات می‌باشند که پدیده‌ای نوین در اداره امور عمومی و نشان دهنده حد اعلائی عدم تمرکز در اداره امور عمومی می‌باشند. تا قبل از قانون محاسبات عمومی کشور مصوب ۱۳۶۶/۶/۱ علی‌رغم وجود این مؤسسات در نظام اداره امور عمومی کشور تعریفی از آنها ارائه نشده بود. ماده (۵) قانون محاسبات عمومی کشور در تعریف این مؤسسات مقرر داشت: «مؤسسات و نهادهای عمومی غیردولتی از نظر این قانون واحدهای سازمانی مشخصی هستند که با اجازه قانون به منظور انجام وظایف و خدماتی که جنبه عمومی دارد تشکیل شده یا می‌شود».

به موجب تبصره این ماده، فهرست این قبیل مؤسسات و نهادها با توجه به قوانین و مقررات مربوط از طرف دولت پیشنهاد و به تصویب مجلس شورای اسلامی خواهد رسید. در اجرای این تبصره قانون فهرست نهادها و مؤسسات عمومی غیردولتی در تاریخ ۱۳۷۳/۴/۱۹ از تصویب مجلس گذشت که به موجب آن ده سازمان و مؤسسات وابسته به آنها به عنوان مؤسسات عمومی غیردولتی شناخته شدند، مشتمل بر؛ شهرداری‌ها، بنیاد جانبازان انقلاب اسلامی، هلال احمر، کمیته امداد امام، بنیاد شهید و امور ایثارگران، بنیاد مسکن انقلاب اسلامی، کمیته ملی المپیک ایران، بنیاد خرداد، سازمان تبلیغات اسلامی و سازمان تأمین اجتماعی. تاکنون در حدود دوازده مؤسسه دیگر نیز به این فهرست افزوده شده است. از قبیل فدراسیونهای ورزشی آماتوری جمهوری اسلامی ایران و مؤسسه‌های جهاد نصر، استقلال و توسعه، جهاد دانشگاهی، دهیاری‌ها و ...

اما این تعریف که تا تصویب آزمایشی قانون مدیریت خدمات کشوری مصوب ۱۳۸۶/۱۱/۱۸ کمیسیون مشترک رسیدگی به لایحه مدیریت خدمات کشوری مجلس شورای اسلامی تنها تعریف ارائه شده از این مؤسسات در قوانین ما بود، با تعریف این مؤسسات در قانون جدید، دچار کمی تغییر شد. طبق تعریف ماده (۳) قانون مزبور از مؤسسه یا نهاد عمومی غیردولتی، لازم است بیش از پنجاه درصد بودجه سالانه این مؤسسات از طریق منابع غیردولتی تأمین گردد. این ویژگی می‌تواند تا حدودی باعث نوسان و چالش در احکام و ماهیت این مؤسسات شود. چرا که امکان دارد مؤسسه‌ای در یک سال بیش از پنجاه درصد

بودجه سالانه خود را از منابع غیردولتی تأمین کند و در سال دیگر این امکان برایش وجود نداشته باشد. ماده مزبور می‌گوید: «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 می‌گردد و عهده‌دار وظایف و خدماتی است که جنبه عمومی دارد». برای حل این مسأله می‌توان مؤسسات عمومی غیر دولتی را در ارتباط با امور مالی به دو دسته کلی تقسیم کرد: یک دسته مؤسساتی که درآمد آن‌ها تا حد زیادی تکافوی نیازهایشان را می‌کند و دسته‌ی دیگر مؤسساتی هستند که خود دارای هیچ‌گونه درآمد خاص نیستند و تنها ارائه دهنده‌ی خدمات هستند یا به نحوی درآمدهایشان تکافوی نیازهایشان نمی‌کند. به همین جهت مقنن حین ایجاد این مؤسسات و سپردن امور عمومی به آن‌ها برای تأمین مالی آن‌ها نیز تدبیری اندیشیده و منابع مالی برای آن‌ها در نظر گرفته است. این منابع به صورت حق‌السهم و یا عوارض خاص از پاره‌ای از فعالیت‌ها می‌باشد که توسط دستگاه‌های دولتی وصول و به خزانه واریز می‌شود. مانند چهل و دو درصد از درآمد حاصل از حق‌الثبت اسناد رسمی و معادل یک درصد قیمت هر بلیط هواپیما و کشتی که از هر مسافر اخذ می‌شود، برای جمعیت هلال احمر (ماده ۷ قانون اساسنامه جمعیت هلال احمر) یا عوارضی که شهرداری‌ها مطابق قانون مشهور به تجمیع عوارض و قانون مالیات بر ارزش افزوده دریافت می‌دارند و... این عوارض حق ثابت و عینی این مؤسسات بوده و پس از وصول به خزانه در بودجه‌ی سال بعد منعکس و عیناً در اختیار این مؤسسات قرار می‌گیرد. این اعتبارات در قالب کمک نبوده بلکه درآمد این مؤسسات تلقی می‌شود و چنانچه کفایت مخارج این مؤسسات را ننماید از کمک بودجه عمومی دولت هم بهره‌مند می‌شوند (بازرلو، ۱۳۷۹، ص ۲۱۷).

نکته‌ی دیگر که در تعریف جدید از مؤسسات عمومی غیردولتی وجود دارد این است که بر خلاف تعریف قانون محاسبات عمومی از این مؤسسات، لازم نیست که این مؤسسات به موجب قانون تحت این عنوان شناخته شوند. بنابراین مؤسساتی که دارای شرایط مزبور در ماده (۳) قانون مدیریت خدمات کشوری می‌باشند هر چند به این عنوان شناخته نشده باشند می‌توان آن‌ها را جزء مؤسسات و نهادهای عمومی غیر دولتی دانست، نظیر سازمان‌های حرفه‌ای، اتاق بازرگانی و صنایع و معادن و... البته به نظر می‌رسد مؤسسات عمومی غیردولتی مورد نظر قانون محاسبات عمومی می‌بایست به این عنوان شناخته شوند. چرا که از دلایل ذکر این قید محدود کردن مؤسساتی است که از مزایای مالی قانون محاسبات عمومی استفاده می‌کنند (همان، ص ۸۸).

### گفتار دوم: امور مالی مؤسسات و نهادهای عمومی غیر دولتی

بررسی امور مالی مؤسسات عمومی غیردولتی از لوازم ضروری برای شناخت نحوه‌ی نظارت مالی بر این مؤسسات می‌باشد. به نحوی که ضرورت و همچنین تفاوت نظارت مالی بر مؤسسات و نهادهای عمومی غیر دولتی به علت نظام مالی این‌گونه مؤسسات می‌باشد. ما بحث راجع به امور مالی مؤسسات عمومی غیردولتی را با بررسی مفهوم و دایره استقلال مالی این مؤسسات شروع می‌کنیم. چرا که از ارکان مهم نظام مالی مؤسسات و نهادهای عمومی غیردولتی و از علل موجه‌ی این مؤسسات، استقلال مالی این مؤسسات می‌باشد که در اکثر قوانین و یا اساس نامه‌های چنین مؤسساتی به صراحت یا به طور ضمنی این مفهوم مورد اشاره قرار گرفته است. سپس این موضوع را در تحت عنوان نظام بودجه‌ای این مؤسسات دنبال خواهیم کرد.

#### الف: استقلال مالی

یکی از صفات ممیزه خطوط کلی نظام حقوقی هر شخصیت حقوقی مستقل و از جمله مؤسسات عمومی غیردولتی داشتن دارایی و بودجه مخصوص به خود و به عبارتی دیگر استقلال مالی می‌باشد (رضایی‌زاده، ۱۳۸۵، ص ۱۹۲). از آثار و نتایج عملی استقلال مالی، آزادی عمل در نحوه هزینه کردن و کسب درآمد و تصمیم‌گیری راجع به امور مالی مربوط به خود می‌باشد (انصاری، ۱۳۷۴، ص ۲۱۶). سؤالی که در اینجا مطرح می‌شود این است که، آیا منظور از استقلال مالی این مؤسسات، استقلال مطلق می‌باشد؟ هر چند استقلال این‌گونه مؤسسات نسبت به سایر مؤسسات عمومی به مراتب بیشتر است، اما باید گفت که نظام مالی اغلب این مؤسسات به نحوی با سایر مؤسسات عمومی و دولت مرتبط می‌باشد و این امر ناشی از پیوستگی امور عمومی و دوام و تعطیل ناپذیری این امور می‌باشد. به همین علت هم استقلال مالی مؤسسات عمومی غیر دولتی به صورت مطلق و در یک درجه نمی‌باشد. بلکه برخی از این مؤسسات دارای نوعی استقلال مالی کامل می‌باشند؛ نظیر بنیاد مستضعفان، مؤسسات جهاد استقلال، توسعه و نصر، بنیاد ۱۵ خرداد و... که دارای نظام مالی خاص خود می‌باشند و برخی دیگر مانند هلال احمر، شورای هماهنگی تبلیغات اسلامی، و... که درآمدی ندارند و تنها مصرف‌کننده اعتبار هستند و برخی دیگر نیز در حالت بینابینی قرار دارند، مانند شهرداری‌ها، دهیاری‌ها، بنیاد فرهنگی و هنری رودکی و... . اکثر مؤسسات عمومی غیر دولتی جزء دسته‌ی اخیر هستند که اصل بر خود کفایی مالی آنها می‌باشد ولی در صورت کمبود درآمد و اعتبار به همان علت‌هایی که ذکر شد از سوی بودجه‌ی عمومی کل کشور مورد حمایت قرار می‌گیرند. بنابراین، منظور از استقلال مالی که نوعی استقلال نسبی مد نظر می‌باشد همان استقلال در

حساب‌های مالی، اجرای قوانین و مقررات مالی به صورت مستقل و جداگانه از سایر اشخاص حقوقی حقوق عمومی می‌باشد که به اقتضای اعمال این مؤسسات بین حداکثر استقلال عمل و حداقل استقلال نسبی در نوسان است (یازرلو، ۱۳۷۹، ص ۲۰۲).

### ب: بودجه

پیشتر بیان کردیم که بحث در خصوص نظام مالی مؤسسات عمومی غیردولتی به بررسی نظام بودجه‌ای آن‌ها مرتبط می‌باشد. بودجه که در حقیقت مهم‌ترین سند در دستگاه مالی و اداری است؛ سندی است که در آن مخارج عمومی و درآمدهای عمومی برای تأمین این مخارج دقیقاً مشخص گردیده‌اند (پیرنیا، ۱۳۳۹، ص ۲۹۲). قانون محاسبات عمومی مصوب سال ۱۳۶۶/۶/۱ بودجه کل کشور را چنین تعریف می‌کند «بودجه کل کشور برنامه مالی دولت است که برای یک سال مالی تهیه و حاوی پیش‌بینی درآمدها و سایر منابع تأمین اعتبار و برآورد هزینه‌ها برای انجام عملیاتی که منجر به نیل سیاست‌ها و هدف‌های قانونی می‌شود بوده و از سه قسمت تشکیل می‌شود...» (ماده ۱ قانون محاسبات عمومی کشور).<sup>۱</sup>

حال می‌خواهیم با توجه به تعریف قانونی مؤسسات عمومی غیردولتی و مفهوم استقلال این مؤسسات بدانیم که بودجه‌ی این مؤسسات در نظام بودجه‌ای کشور چه جایگاهی دارد. در این خصوص باید گفت مؤسسات عمومی غیردولتی از نظام بودجه‌ای خاص خود پیروی می‌کنند که بودجه‌ی قسمتی از آن‌ها داخل بودجه‌ی کل کشور بوده و قسمت سوم بودجه کل کشور را تشکیل می‌دهد و برخی دیگر نیز دارای بودجه‌ای کاملاً مستقل یا نیمه مستقل از بودجه‌ی کل کشور بوده و دارای نظام‌های خاص خود هستند. به گونه‌ای که در قانون موجد یا اساس‌نامه‌ی آن‌ها، راه کارهای تأمین درآمد و هزینه کردن آن‌ها و نحوه‌ی نظارت بر این تأمین و مصرف بیان شده است. بنابراین با توجه به این امر، مؤسسات عمومی غیر دولتی در ارتباط با چگونگی تأمین درآمدها و ارتباطشان با بودجه کل کشور به سه دسته تقسیم می‌شوند:

۱- مؤسساتی که خود با تحصیل درآمد از فعالیت‌های خود اسباب تأمین هزینه‌هایشان را فراهم می‌آورند و هیچ‌گونه ارتباطی با بودجه کل کشور ندارند. نه وجهی به خزانه واریز می‌کنند و نه وجهی از آن دریافت می‌کنند و درآمد آن‌ها درآمد عمومی و جزء دریافت‌های دولت محسوب نمی‌شود (مواد ۱۰ و ۱۱ قانون محاسبات عمومی کشور)، مگر این که بنا به جهاتی با کسری بودجه مواجه شوند و یا به عللی نیاز به کمک مالی پیدا کنند که در این

۱. برای کسب اطلاع بیشتر در خصوص مفاهیم و برداشت‌های گوناگون از بودجه رجوع کنید به ابراهیمی نژاد، مهدی و فرج‌وند، اسفندیار، بودجه از تنظیم تا کنترل، ص ۱ الی ص ۱۰ و پیرنیا، حسین، مالیه عمومی، ص ۲۳۵ الی ۲۵۰.

صورت امکان دریافت کمک‌هایی از بودجه کل کشور و دولت در چارچوب ضوابط خاص خود (که اصولاً در اساس نامه یا قانون این مؤسسات مقرر شده است) امکان‌پذیر می‌باشد. از جمله‌ی این مؤسسات شهرداری‌ها، سازمان تأمین اجتماعی، مؤسسات جهاد استقلال، نصر، توسعه، کتابخانه آیت ... مرعشی نجفی و... می‌باشد.

۲- دسته‌ی دیگر از این مؤسسات دارای درآمدهایی می‌باشند ولی با توجه به وظایف و کارکردهایی که دارند اصولاً هزینه‌های آن‌ها فراتر از درآمدهایشان می‌باشد. این مؤسسات برای این که بتوانند به فعالیت‌های عمومی خود ادامه بدهند و به عبارت دیگر امور عمومی متوقف نشود و تداوم داشته باشد، نیاز به کمک مالی دولت دارند. این مؤسسات اغلب هر ساله میزان اعتبار مورد نیاز خود را به معاونت برنامه‌ریزی و نظارت راهبردی رئیس جمهور اعلام می‌کنند که پس از بررسی، در بودجه پیشنهادی به هیأت وزیران قرار داده می‌شود و در صورت تصویب آن توسط هیأت وزیران در لایحه بودجه گنجانده و در نهایت با تصویب مجلس شورای اسلامی قادر به اخذ آن از خزانه کل کشور خواهند بود. اکثر مؤسسات عمومی غیردولتی در این دسته قرار می‌گیرند. کمیته امداد امام خمینی(ره)، کمیته ملی المپیک، سازمان تبلیغات اسلامی، بنیاد شهید و امور ایثارگران، فدراسیون‌های ورزشی آماتوری جمهوری اسلامی ایران و... از این دسته‌اند.

۳- دسته‌ی دیگر از مؤسسات عمومی غیر دولتی به کلی فاقد درآمد بوده و برای ادامه‌ی بقا نیاز به تأمین مالی دارند و همواره نیازمند دریافت کمک مالی از سوی دولت و از بودجه‌ی کل کشور می‌باشند و به نحوی امکان این که خود دارای درآمد مستقلی شوند غیرممکن می‌باشد. بسیاری از مؤسسات و نهادهای عمومی غیردولتی نظیر، هیأت امنای صرفه‌جویی ارزی در معالجه بیماران، بنیاد امور بیماری‌های خاص، سازمان دانش آموزی جمهوری اسلامی ایران، جمعیت هلال احمر، شورای هماهنگی تبلیغات اسلامی و... جزء این دسته هستند.

### گفتار سوم- مراحل نظارت مالی بر مؤسسات و نهادهای عمومی غیر دولتی

در این قسمت ما به بررسی مراحل و نحوه‌ی نظارت مالی بر مؤسسات و نهادهای عمومی غیردولتی خواهیم پرداخت. پیشتر بیان کردیم که استقلال این‌گونه مؤسسات منافاتی با نظارت بر آنها ندارد و منظور از استقلال مالی، استقلال در اجرای قوانین و مقررات و اداره‌ی امور مالی خود می‌باشد. از طرف دیگر نظارت‌های مالی می‌تواند عاملی اساسی در تعیین حد و مرزهای استقلال مالی به شمار رود. آنچه که در این رابطه مهم می‌نماید حفظ توازن میان اعطای استقلال عمل و نظارت بر این مؤسسات به موجب قانون می‌باشد به نحوی که نظارت جلوی اداره‌ی مبتکرانه امور عمومی محول شده به این مؤسسات را نگیرد و از طرف دیگر

نظارت ضعیف بر این مؤسسات باعث نشود که آنها به نام ارائه خدمات عمومی و استفاده از امکاناتی که در اختیار دارند، با ایجاد وضعیتی نامشخص در خصوص نحوه فعالیت‌ها و امور مالی خود نظارت بر امور مالی خود را با مسائلی گنگ و نامفهوم مواجه سازند. در این خصوص تبصره ماده (۲) قانون فهرست نهادها و مؤسسات عمومی غیر دولتی قابل ملاحظه می‌باشد. به موجب این تبصره اجرای قانون در مورد مؤسسات و نهادهای عمومی که تحت نظر مقام ولایت فقیه هستند با اذن معظم‌له خواهد بود. این امر می‌تواند تا حدودی بحث نظارت بر این دسته از مؤسسات را با مشکل مواجه سازد.

امروزه در اکثر کشورهای دنیا با افزایش چشمگیر کمک‌های مالی دولت به مؤسسات غیر دولتی که به نوعی عهده‌دار امور عمومی هستند، بحث نظارت مالی کارآمد بر این مؤسسات به صورت روز افزون مطرح شده است. در این گونه نظارت اهداف نظارت باید فراتر از افشاء و شرمندگی مأموران یابیگیری اهمال‌ها باشد. بلکه علاوه بر آن جستجو باید به‌بودهای پایدار در مدیریت اقتصادی برای کاهش تکرار اشتباهات را نیز شامل شود (پریمچاند، ۱۳۸۵، ص ۳۰۵).

ابزارهای اصلی نظارت مالی؛ بودجه‌های دولت، داده‌های ادواری درباره مالیه عمومی، حساب‌های سالانه و گزارش‌های تحقیقی و سایر گزارش‌های عمومی سازمان‌های مستقل است (همان، ص ۳۱۰). البته تمام این ابزارها در همه ی کشورها استفاده نمی‌شوند. بلکه برخی کشورها دارای ابزارهای حداقلی مانند بودجه سالانه و مجموعه‌ای از حساب‌های سالانه هستند و هنوز ابزارهای دیگر از پذیرش و مقبولیت لازم برخوردار نیستند و به کار نمی‌روند. در کشور ما نیز بودجه و گزارش عملکرد مالی مهم‌ترین ابزارهای نظارت مالی می‌باشند. بدین ترتیب که نظارت مالی پیش از طرح و بررسی بودجه شروع و تا تدوین و تنظیم آن ادامه دارد (فرزب، ۱۳۷۷، ص ۱۱۲) و پس از آن نیز در هنگام اجرا بر نحوه‌ی اجرا و در مرحله‌ی آخر بر چگونگی اجرای آن نظارت می‌شود. بنابراین نظارت‌های مزبور بر بودجه چارچوب نظارت مالی را ترسیم می‌نمایند (امامی و نادری، ۱۳۸۶، ص ۴۴). برای اعمال این نظارت، نهادها و رویه‌هایی ایجاد شده است که در اینجا ما به بررسی این رویه‌ها و نهادها و اینکه تا چه حد این نظارت‌ها می‌تواند تضمینی در جهت عملکرد مالی مناسب این مؤسسات و در نهایت تضمین حقوق و منافع عمومی باشد، خواهیم پرداخت.

### الف- نظارت پیشینی بر عملکرد مالی (نظارت پیش از اجرای عملکرد مالی)

نظارت پیشینی بر عملکرد مالی مؤسسات عمومی غیر دولتی مربوط به مرحله‌ی تدوین، تهیه و تصویب بودجه این مؤسسات می‌باشد. اصولاً از اهداف اصلی تنظیم بودجه به عنوان



نخستین مرحله از مراحل تنظیم بودجه (پیرنیا، ۱۳۳۹، ص ۳۰۳) قضاوت در خصوص توزیع وجوه و برقراری یک سیستم پاسخگویی و نظارت بر مؤسسات عمومی می‌باشد (ابراهیمی نژاد، و فرج‌وند، ۱۳۸۵، صص ۱۰ و ۱۱).

اما آنچه در این خصوص حائز اهمیت می‌باشد نحوه‌ی تنظیم بودجه به طور کلی و به طور اخص بودجه مؤسسات و نهادهای عمومی غیردولتی می‌باشد چرا که نحوه‌ی تنظیم بودجه ارتباط کاملی با اعمال نظارت بر بودجه در مراحل بعدی دارد. امروزه با مطرح کردن بودجه‌ریزی عملیاتی سعی می‌شود که نظارت بر بودجه کارآمدتر باشد. بودجه‌ریزی عملیاتی به دنبال ایجاد پیوند میان شاخص‌های عملکرد و تخصیص منابع است (پناهی، ۱۳۸۴، ص ۱۲). در بودجه‌ی عملیاتی یک برنامه‌ی سالانه به همراه بودجه‌ی سالانه که رابطه میان میزان وجوه تخصیص یافته به هر برنامه با نتایج به دست آمده از اجرای آن برنامه را نشان می‌دهد وجود دارد (همان، ص ۱۱) که این امر باعث ایجاد چارچوبی مشخص برای نظارت بر بودجه‌ی مؤسسات می‌باشد. بنابراین بنیاد نظارت صحیح بر بودجه‌ی مؤسسات در مرحله‌ی تنظیم بودجه ریخته می‌شود.

در این قسمت ابتدا به نحوه‌ی تنظیم بودجه مؤسسات و نهادهای عمومی غیردولتی می‌پردازیم و سپس به این مسئله باز می‌گردیم که آیا نحوه‌ی تنظیم بودجه‌ی این مؤسسات به گونه‌ای هست که نظارت مالی بر آن‌ها به صورت کارآمد باشد.

همان‌طور که در مبحث امور مالی مؤسسات عمومی غیردولتی بیان کردیم بودجه این مؤسسات به نحو یکسان تنظیم نمی‌شوند؛ بودجه برخی از این مؤسسات یا قسمتی از بودجه‌ی آنها در بودجه کل کشور منعکس می‌شود و بودجه برخی دیگر مسیری متفاوت را می‌پیماید و به گونه‌ای دیگر مقرر می‌شود. با در نظر گرفتن همین امر نظارت پیشینی بر امور مالی مؤسسات عمومی غیردولتی نیز به دو سیستم تقسیم می‌شود یکی نظارت پیشینی بر بودجه مؤسسات عمومی غیردولتی که در بودجه کل کشور منعکس می‌شود یا در آن قسمت که در بودجه کل کشور منعکس می‌شود و دیگری نظارت پیشینی بر بودجه‌ی مؤسسات عمومی غیردولتی که در بودجه کل کشور منعکس نمی‌گردد یا در آن قسمت که در بودجه کل کشور منعکس نمی‌شود.

در نظارت پیشینی بر بودجه مؤسسات عمومی غیردولتی که در بودجه‌ی کل کشور منعکس می‌شود، نظارت همانند نظارت پیشینی بر بودجه سایر مؤسسات عمومی و دستگاه‌های اجرایی که به نحوی از انحاء از بودجه‌ی کل کشور استفاده می‌کنند می‌باشد. به طور کلی این دستگاه‌ها و مؤسسات پس از ابلاغ بخشنامه بودجه در قالب سیاست‌های اساسی دولت و طبق بخش‌نامه بودجه و بر اساس خط مشی‌ها ابلاغ شده و داخلی مراتب را به واحدهای اجرایی خود ابلاغ

می‌کنند و این واحدها پیشنهادهای خود را جهت هماهنگی به دستگاه متبوع خود ارسال می‌کنند. بودجه پیشنهادی پس از تأیید بالاترین مقام دستگاه اجرایی مربوطه (ماده ۱۴ قانون برنامه و بودجه) به معاونت برنامه‌ریزی و نظارت راهبردی رئیس جمهور ارسال می‌گردد (ماده ۱۳ قانون برنامه و بودجه). مفاد بخش نامه بودجه هدایت‌گر دستگاه‌های دولتی در تهیه و تنظیم بودجه در راستای اهداف و برنامه‌های مصوب میان مدت توسعه‌ی اقتصادی است (ابراهیمی و فرج‌وند، ۱۳۸۵، ص ۱۴۶). معاونت مزبور درخواست‌های بودجه را مورد بررسی قرار داده و پس از تعدیل‌های لازم در پیشنهادها، پیش‌نویس لایحه بودجه را تهیه (ماده ۱۸ قانون برنامه و بودجه) و پس از طرح در هیئت رئیسه سازمان به شورای اقتصاد عرضه می‌کند. این پیش‌نویس ابتدا در شورای اقتصاد مطرح می‌گردد (ماده ۳ قانون برنامه و بودجه) و سپس در هیأت وزیران به تصویب می‌رسد و به صورت لایحه بودجه‌ی کل کشور همراه با گزارش اقتصادی کشور، توسط رئیس‌جمهور به مجلس شورای اسلامی جهت تصویب تقدیم می‌شود. مجلس در این خصوص وظیفه دارد که تکلیف قوه‌ی مجریه را در مسائل مالی و بودجه‌ای روشن سازد و از طریق کمیسیون‌های مربوط، عمل دولت را در تهیه و تنظیم بودجه ارزیابی و مشخص نماید که آیا اصول تنظیم بودجه که مقررات کشور آن را طلب می‌نماید رعایت شده است یا خیر (کرباسیان، ۱۳۷۲، ص ۵۲). تصویب بودجه سالانه دولت به معنی مجاز شمردن دولت و همچنین مؤسسات عمومی غیردولتی که به نحوی از انحاء از بودجه‌ی کل کشور استفاده می‌کنند در کسب درآمدها و انجام هزینه مورد نیاز خود است (قاضی، ۱۳۷۰، ص ۵۱۵). بنابراین مشاهده شد که نظارت پیشینی بر امور مالی مؤسسات عمومی غیردولتی که به نحوی از انحاء از بودجه کل کشور استفاده می‌کنند (در قسمتی که استفاده می‌کنند) مربوط به همان مراحل تهیه، تدوین و تصویب بودجه کل کشور می‌باشد.

اما همان‌طور که پیشتر گفتیم دسته‌ای از مؤسسات عمومی غیردولتی دارای بودجه‌ی خاص خود هستند. حال سؤالی که مطرح می‌گردد این است که آیا نظارت پیشینی بر امور مالی این دسته از مؤسسات در این قسمت از بودجه آن‌ها وجود دارد و اگر وجود دارد به چه نحوی می‌باشد؟

اصولاً این دسته از مؤسسات بودجه پیشنهادی خود را قبل از اجرا به تصویب ارکان داخلی خود می‌رسانند و یا این که جهت اعمال نظارت پیشینی به تصویب مقام یا دستگاهی خارجی از سازمان خود می‌رسانند. برای مثال در خصوص جمعیت هلال احمر، شورای عالی آن، بودجه را تنظیم و جهت تصویب به مجمع عمومی ارائه می‌دهد (مواد ۸ و ۱۰ قانون اساسی نامه جمعیت هلال احمر). در خصوص بنیاد فرهنگ و هنری رودکی بودجه توسط مدیر عامل تهیه می‌شود و جهت بررسی به هیأت مدیره ارسال می‌شود و هیأت مدیره پس از بررسی، آن

را جهت تصویب در هیأت امناء مطرح می‌نماید (مواد ۸، ۱۱ و ۱۳ اساس نامه بنیاد فرهنگی و هنری رودکی). تصویب بودجه شهرداری‌ها نیز پس از تنظیم به وسیله شهردار و مسئول امور مالی شهرداری توسط شورای شهر صورت می‌گیرد (ماده ۲۶ آئین نامه مالی شهرداری‌ها و بند ۱۲ ماده ۷۱ قانون تشکیلات، وظایف و انتخابات شوراهای اسلامی کشور و انتخاب شهرداران). بودجه بنیاد مستضعفان نیز توسط رئیس بنیاد تهیه و به منظور تصویب تقدیم مقام رهبری می‌شود (ماده ۱۱ اساسنامه بنیاد مستضعفان).

مشخص شد که نظارت پیشینی بر بودجهی مؤسسات و نهادهای عمومی غیردولتی مربوط به مرحله تهیه و تصویب بودجه این مؤسسات می‌باشد. حال به مسئله‌ای که در ابتدای بحث طرح کردیم بر می‌گردیم و آن اینکه آیا بودجهی این مؤسسات به نحو عملیاتی تنظیم می‌شوند به گونه‌ای که همراه بودجهی سالانه، برنامه‌ی سالانه‌ای که رابطه‌ی میان وجوه تخصیص یافته به هر برنامه با نتایج به دست آمده از اجرای آن برنامه را نشان دهد وجود داشته باشد. در خصوص آن قسمت از بودجهی مؤسسات عمومی غیردولتی که در بودجهی کل کشور منعکس می‌شود باید گفت که از سال ۱۳۸۲ اصولاً به عملیاتی کردن بودجه در قوانین بودجه سالیانه اشاره شده است (بند ر تبصره یک قانون بودجه ۱۳۸۲). همچنین ماده (۱۳۸) قانون برنامه چهارم توسعه، سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور را موظف کرده است اقداماتی را جهت اصلاح نظام بودجه‌ریزی به روش هدفمند و عملیاتی انجام دهد به نحوی که نظام موجود تبدیل به نظام کنترل نتیجه و محصول گردد. علاوه بر این موارد در قانون محاسبات عمومی دستگاه‌های اجرایی به ارائه گزارش عملیاتی خود به دیوان محاسبات، وزارت امور اقتصادی و دارایی و معاونت برنامه‌ریزی و نظارت راهبردی رئیس جمهور مکلف شده‌اند (تبصره ماده ۹۰ و ماده ۹۶ قانون محاسبات عمومی و ماده ۳۴ قانون برنامه و بودجه)، که این امر به نظارت عملیاتی دولت بر اجرای بودجه بر می‌گردد (رستمی، ۱۳۸۷، ص ۱۱۰). اما در آن قسمت از بودجهی مؤسسات عمومی غیردولتی که در بودجهی کل کشور منعکس نمی‌شود و بصورت مستقل تنظیم می‌شود وضع بسیار دشوارتر است چرا که تقریباً در هیچ‌یک از قوانین و اساس نامه‌های مربوط به این مؤسسات در خصوص نحوه ی تنظیم بودجهی مستقل این مؤسسات دستورالعملی که مربوط به تنظیم بودجه به صورت عملیاتی باشد وجود ندارد و همین امر نظارت مالی بر این مؤسسات را با مشکلات فراوانی روبه رو می‌کند. بنابراین ایجاد چارچوب مناسب برای نظارت ایجاب می‌کند که اصول لازم الرعایه در بودجه ریزی عملیاتی نظیر اصول برنامه‌ریزی، مسئولیت، مدیریت، تناسب، تعادل و غیره در تهیه بودجه این مؤسسات مورد توجه قرار بگیرد (احمدی، ۱۳۴۴، صص ۱۳ الی ۳۲).

### ب- نظارت اداری بر عملکرد مالی (نظارت در حین اجرا)

نظارت اداری، نظارتی است که توسط خود سازمان در داخل خودش انجام می‌گیرد تا در صحت عملیات خود یقین و برابر سفارشی (مجوزی) که از مراجع ذی صلاح دریافت کرده است عمل نماید (فرزیب، ۱۳۷۶، ص ۱۱۰ و امامی و نادری، ۱۳۸۶، ص ۴۵). اما منظور از نظارت در حین اجرا عبارت است از اینکه بر فعالیت‌های فعلی و در حال انجام نظارت می‌شود تا از انطباق آن با استانداردها اطمینان حاصل گردد. در این نوع نظارت، بر ارزیابی فعالیت‌های فعلی اتکا می‌شود (میرمحمدی، ۱۳۸۳، ص ۱۴). علت ضرورت این مرحله از نظارت این می‌باشد که نظارت پیشینی کفایت نمی‌کند. چرا که نظارت پیشینی به تنظیم سیاست‌های بودجه‌ای و هماهنگی آن‌ها در قالب یک کل واحد کمک می‌کند. از طرف دیگر امور مالی، اموری فنی و تخصصی هستند و عدم تسلط کامل بر این موضوع باعث اختلال در عملکردهای مالی می‌شود و این نیز قرار گرفتن افراد خبره و مسلط را در کنار مدیران مؤسسات ضروری می‌سازد، همچنان که این خطر همواره وجود دارد در صورتی که گردش امور مالی یک مؤسسه بر عهده یک نفر باشد، سوء استفاده‌هایی در آن واقع شود، به همین لحاظ با نظارت مستمر بر نحوه‌ی هزینه کردن و وصول درآمد می‌توان جلوی چنین مشکلاتی را گرفت (یازرلو، ۱۳۷۹، ص ۲۵۱). به همین جهت مقنن نظارت اداری یا همان نظارت در حین اجرا بر امور مالی دستگاه‌های اجرایی را با هدف انطباق عملکرد مالی با قوانین و مقررات ضروری دانسته است.

نظارت بر امور مالی مؤسسات عمومی غیردولتی در حین اجرای برنامه‌ی مالی به طرق مختلفی انجام می‌گیرد. در این خصوص نیز باید بین نظارت بر آن قسمت از بودجه‌ی این مؤسسات که از طریق کمک‌های بودجه عمومی دولت در اختیار این مؤسسات قرار می‌گیرد یا از محل اعتبارات مخصوص تأمین می‌شود که از محل وصول عوارض خاص به خزانه واریز شده و در اختیار این مؤسسات قرار می‌گیرد، با آن قسمت از بودجه این مؤسسات که از محل درآمدهای خاص این مؤسسات تأمین می‌گردد قائل به تفکیک شد که به بررسی هر کدام از این موارد می‌پردازیم.

در خصوص آن قسمت از بودجه مؤسسات عمومی غیردولتی که در بودجه کل کشور منعکس می‌شود این نظارت شبیه نظارت بر عملکرد مالی دیگر دستگاه‌های اجرایی می‌باشد. به استناد ماده (۹۰) قانون محاسبات عمومی، اعمال نظارت مالی بر مخارج وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی و شرکت‌های دولتی از نظر انطباق پرداخت‌ها با مقررات این قانون و سایر قوانین و مقررات راجع به هر نوع خرج بر عهده وزارت امور اقتصادی و دارایی است.

همان‌گونه که مشاهده می‌شود این امر ناظر بر نظارت حین اجرا است که بر عهده‌ی مأمورینی به نام ذی حساب نهاده شده است که از سوی وزارت امور اقتصادی و دارایی انجام

وظیفه می‌کند. ذی حساب مأموری است که به موجب حکم وزارت امور اقتصادی و دارایی از بین مستخدمین رسمی واجد صلاحیت به منظور اعمال نظارت و تأمین هماهنگی لازم در اجرای مقررات مالی و محاسباتی در وزارتخانه‌ها و مؤسسات و شرکت‌های دولتی و دستگاه‌های اجرایی محلی و مؤسسات و نهادهای عمومی غیردولتی به این سمت منصوب می‌شود (ماده ۳۱ قانون محاسبات عمومی). لیکن در ارتباط با مؤسسات عمومی غیردولتی ذی حساب فقط در رابطه با وجوهی که از محل درآمدهای عمومی به این مؤسسات تحویل داده می‌شود نظارت می‌نماید و در سایر موارد حق نظارت ندارد. (تبصره ۲، ماده ۳۱ همان قانون) و در خصوص سایر اعتبارات نظارت‌های دیگری بر آن‌ها اعمال می‌شود که در دنباله بحث به آن‌ها خواهیم پرداخت. اما نحوه نظارت مأموران ذی حساب بر امور مالی دستگاه‌های اجرایی بدین صورت است که این مأموران مسئولیت تأمین اعتبار و تطبیق پرداخت با قوانین و مقررات را بر عهده دارند (ماده ۵۳ قانون محاسبات عمومی). در صورتی که ذی حساب انجام خرجی را بر خلاف قانون و مقررات تشخیص دهد مراتب را با ذکر مستند قانونی مربوط کتباً به مقام صادرکننده دستور خرج اعلام می‌کند. در صورتی که مقام صادرکننده دستور خرج، دستور خود را پس از وصول گزارش ذی حساب منطبق با قوانین و مقررات تشخیص دهد و مسئولیت قانونی بودن دستور خود را با ذکر مستند قانونی به عهده بگیرد و مراتب را به ذی حساب اعلام نماید، ذی حساب مکلف است وجه سند هزینه مربوط را پس از ضمیمه نمودن دستور کتبی متضمن قبول مسئولیت مذکور پرداخت و مراتب را با ذکر مستندات قانونی مربوط به وزارت امور اقتصادی و دارایی ارسال و رونوشت آن را جهت اطلاع به دیوان محاسبات گزارش نماید. در صورتی که وزارت مزبور مورد را خلاف تشخیص داد مراتب را برای اقدامات قانونی لازم به دیوان محاسبات کشور اعلام خواهد داشت (ماده ۹۱ همان قانون). همچنین مؤسسات عمومی غیردولتی مکلفند تمام اطلاعات مالی مورد درخواست وزارت امور اقتصادی و دارایی را که برای انجام وظایف خود لازم بدانند مستقیماً در اختیار وزارتخانه مذکور قرار دهد (ماده ۳۷ قانون محاسبات عمومی).

بخشی دیگر از نظارت در حین اجرا توسط خزانه انجام می‌شود که جزئی از تشکیلات وزارت امور اقتصادی و دارایی است. درخواست وجه طبق ماده (۲۲) قانون محاسبات عمومی توسط ذی حساب عهده خزانه در مرکز یا عهده نماینده خزانه در استان صادر می‌شود. بدیهی است خزانه در صورت احراز صحت درخواست وجه و انطباق آن با اعتبارات مصوب و تخصیص یافته، وجه درخواستی را به حساب دستگاه مربوطه واریز می‌کند. همچنین می‌توانیم بگوییم که بالاترین مقام اجرایی دستگاه با اعمال اختیار و مسئولیت مراحل تشخیص، تعهد، تسجیل و حواله موضوع مواد (۱۷)، (۱۹)، (۲۰) و (۲۱) قانون محاسبات عمومی، در حین

اجرای عملکرد مالی نظارت می‌کند (رسمی، ۱۳۷۸، ص ۱۱۰). علاوه بر این موارد، قسمتی از نظارت اداری بر امور مالی سازمان‌هایی که به نحوی از انحاء از بودجه کل کشور استفاده می‌کنند توسط معاونت برنامه‌ریزی و نظارت راهبردی رئیس جمهور صورت می‌گیرد که به نظارت عملیاتی دولت بر اجرای بودجه بر می‌گردد (تبصره ماده ۹۰ قانون محاسبات عمومی).

نکته حائز اهمیت که در اینجا لازم به ذکر است این است که بخشی از بودجه مؤسسات عمومی غیردولتی کمک‌هایی می‌باشد که از محل بودجه وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی و شرکت‌های دولتی و یا از محل اعتبارات منظور در سایر ردیف‌های بودجه کل کشور به مؤسسات غیردولتی و از جمله مؤسسات عمومی غیردولتی پرداخت می‌شود و دولت مکلف است بر این موارد نظارت مالی اعمال کند (تبصره ماده ۷۱ قانون محاسبات عمومی). نحوه‌ی نظارت مذکور طبق ماده (۷۱) قانون محاسبات عمومی تابع آئین‌نامه‌ای است که بنا به پیشنهاد وزارت امور اقتصادی و دارایی و وزارت برنامه و بودجه به تصویب هیأت وزیران خواهد رسید. این آئین‌نامه تحت عنوان آئین‌نامه نحوه‌ی نظارت بر مصرف کمک‌های پرداختی به مؤسسات غیردولتی در تاریخ ۱۳۸۵/۳/۲۴ به تصویب هیأت وزیران رسیده است. به استناد ماده (۳) آئین‌نامه مزبور مقررات مالی مورد عمل در مصرف اعتبارات موضوع این آئین‌نامه در مورد مؤسساتی که مقررات خاص داشته یا مشمول مقررات عمومی می‌باشند، مقررات مورد عمل مؤسسه است و در مورد مؤسساتی که فاقد مقررات خاص در مصرف منابع خود می‌باشند مقررات ناظر بر مصرف وجوه پرداختی و چگونگی نظارت بر آن در چارچوب مفاد موافقتنامه اعتبار مربوط، توسط دستگاه اجرایی پرداخت‌کننده وجوه تعیین و به مؤسسه گیرنده وجه ابلاغ می‌شود. به موجب ماده (۵) همین آئین‌نامه گردش عملیات مالی و حساب سالانه مؤسساتی که از کمک موضوع این آئین‌نامه استفاده می‌کنند و همچنین انطباق هزینه‌های انجام شده توسط دستگاه کمک‌گیرنده با اهداف اعلام شده توسط دستگاه اجرایی پرداخت‌کننده کمک باید توسط حسابرس و بازرس قانونی مؤسسه کمک‌گیرنده و یا یکی از مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابرسان رسمی ایران رسیدگی شود و نتیجه رسیدگی در مورد انطباق هزینه‌های دستگاه کمک‌گیرنده با اهداف اعلام شده توسط دستگاه اجرایی کمک‌کننده باید حداکثر تا پایان خرداد سال بعد به دستگاه پرداخت‌کننده کمک و سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور (معاونت برنامه‌ریزی و نظارت راهبردی رئیس جمهور) ارسال شود. نکته دیگر که می‌تواند در نظارت بر کمک‌های مالی دستگاه‌های اجرایی به مؤسسات و نهادهای عمومی غیردولتی مؤثر باشد، ترس از دست دادن حمایت و کمک‌های مالی دستگاه‌های کمک‌کننده می‌باشد که باعث می‌شود مؤسسات دریافت‌کننده کمک، به برنامه‌ها و پروژه‌هایی که کمک‌های مالی برای انجام آن دریافت کرده‌اند توجهی ویژه معطوف سازند.

اما در خصوص آن دسته از مؤسسات عمومی غیردولتی که بودجه آن‌ها از درآمدهای خاص آنها و یا از منابعی غیر از بودجه کل کشور تأمین می‌گردد و در آن قسمت که از بودجه کل کشور استفاده نمی‌کنند، نظارت اداری یا همان نظارت در حین اجرا بسیار ضعیف و غیر کارآمد می‌باشد به گونه‌ای که از حد ارائه گزارش‌های مالی توسط ارکان اجرایی داخلی این مؤسسات به مجامع عمومی یا هیأت امنای این مؤسسات یا امضای تعهدات و امور مالی این مؤسسات فراتر نمی‌رود که این امر از نواقص عمده سیستم نظارت مالی بر این‌گونه مؤسسات می‌باشد. چرا که این ارکان هیچ‌گونه استقلال سازمانی و عملی از مؤسسات مادر خود ندارند.

### ج- نظارت پسینی بر عملکرد مالی (نظارت پس از اجرای عملکرد مالی)

از دیگر نظارت‌های مالی که بر عملیات مالی مؤسسات عمومی غیردولتی اعمال می‌گردد نظارت پس از اجرای برنامه مالی این مؤسسات می‌باشد. این‌گونه نظارت را می‌توان تکمیل کننده نظارت قبلی دانست که به علت لزوم کنترل دقیق در جهت اعمال صحیح برنامه‌ی مالی این مؤسسات اعمال آن لازم می‌نماید. این نوع نظارت واجد این حسن است که از آن می‌توان به عنوان نظارتی بر عملکرد مأمورین ناظر بر امور مالی مؤسسات عمومی غیردولتی نیز تعبیر کرد. در خصوص این مرحله از نظارت چند سؤال مطرح می‌شود که باید به بررسی آن‌ها پرداخت. اول اینکه این‌گونه نظارت در چه زمانی بر این مؤسسات اعمال می‌شود؟ آیا همه‌ی آن‌ها از نظام واحدی پیروی می‌کنند؟ چه نهادی مسئول این نظارت است و به چه نحوی عمل می‌کند؟ این نظارت مربوط به پس از اتمام سال مالی و مرحله‌ای است که عملیات و برنامه‌ی مالی این مؤسسات به پایان رسیده است. اما در خصوص اینکه آیا اعمال این نوع نظارت در تمام این‌گونه مؤسسات به یک نحو می‌باشد باید گفت که دوباره بحث به همان تقسیم‌بندی سابق از مؤسسات عمومی غیردولتی باز می‌گردد. بدین معنی که این نظارت، بر امور مالی تمام مؤسسات عمومی غیردولتی که به نوعی از بودجه کل کشور بهره‌مند می‌شوند به طور یکسان اعمال می‌گردد که در این مورد نظارت بر عهده دیوان محاسبات کشور می‌باشد (اصل پنجاه و پنجم قانون اساسی و ماده ۲ قانون دیوان محاسبات کشور). البته لازم به ذکر است که آن دسته از مؤسساتی که قسمتی از بودجه خود را به صورت مستقل تأمین می‌کنند تنها قسمتی از اعتبارات آن‌ها توسط بودجه کل کشور تأمین می‌شود، نظارت دیوان محاسبات تنها ناظر بر همین اعتبارات اخیر می‌باشد که در بودجه کل کشور منظور شده است<sup>۱</sup> و سایر

۱. نظریه شماره ۷۵/۲۱/۱۱۶- مورخ ۱۳۷۵/۹/۱۴ شورای نگهبان در خصوص اصل پنجاه و پنجم قانون اساسی در پاسخ به استعلام رئیس جمهور در خصوص تفسیر اصل پنجاه و پنجم قانون اساسی: «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».

اعتبارات و درآمدهای آن‌ها را در بر نمی‌گیرد و نظارت بر این دسته از امور مالی مؤسسات عمومی غیر دولتی از نظامی متفاوت تبعیت می‌کند. ما ابتدا در این قسمت به بررسی نظارت دیوان محاسبات بر عملیات مالی مؤسسات عمومی غیر دولتی پس از اجرا پرداخته و سپس به نحوه‌ی نظارت پسینی بر سایر اعتبارات و امور مالی این مؤسسات خواهیم پرداخت.

دیوان محاسبات کشور به عنوان یکی از مؤسسات دولتی وابسته به قوه‌ی مقننه (اصل پنجاه و پنجم قانون اساسی) عهده دار تفریح بودجه و نظارت بر امور مالی دستگاه‌های اجرایی پس از اتمام عملیات مالی سالیانه است و این بدین علت است که قوه‌ی مقننه نظارت بر اجرای دقیق قانون را حق خود می‌داند. بدین منظور است که یک گروه مجز و متخصص به نمایندگی از سوی قوه‌ی مقننه کار نظارت و بررسی دقیق را به عهده می‌گیرند (هاشمی، ۱۳۸۲، ص ۲۰۵). ما در این جا قصد بیان و تشریح سازمان و تشکیلات دیوان محاسبات را نداریم، بلکه تنها به نحوه‌ی نظارت این دیوان بر بودجه آن دسته از مؤسسات عمومی غیردولتی که به نحوه‌ی از انحاء از بودجه‌ی کل کشور استفاده می‌کنند و تنها در همین قسمت می‌پردازیم. به موجب اصل پنجاه و پنجم قانون اساسی: «دیوان محاسبات به تمام حساب‌های وزارتخانه‌ها، مؤسسات، شرکت‌های دولتی و سایر دستگاه‌هایی که به نحوه‌ی 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. دیوان محاسبات، حساب‌ها و اسناد و مدارک مربوطه را برابر قانون جمع‌آوری و گزارش تفریح بودجه هر سال را به انضمام نظرات خود به مجلس شورای اسلامی تسلیم می‌نماید. این گزارش باید در دسترس عموم گذاشته شود.»

مشاهده می‌شود که هر گونه دستگاه اجرایی که به نحوی از انحاء از بودجه کل کشور استفاده می‌کنند از جمله مؤسسات عمومی غیردولتی که از بودجه‌ی کل کشور استفاده می‌کنند مشمول رسیدگی دیوان محاسبات می‌شوند. به موجب ماده (۱۰۰) قانون محاسبات عمومی تمام مؤسسات و نهادهای عمومی غیردولتی مکلفند صورت حساب دریافت و پرداخت سالانه خود را مطابق دستورالعملی که از طرف وزارت امور اقتصادی و دارایی تهیه و ابلاغ خواهد شد تنظیم و پس از تصویب مراجع قانونی ذی ربط حداکثر تا پایان شهریور ماه سال بعد جهت درج در صورت حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور به وزارت امور اقتصادی و دارایی ارسال دارند. وزارت امور اقتصادی و دارایی نیز مکلف است صورت حساب عملکرد سالانه را حداکثر تا پایان آذرماه سال بعد به دیوان محاسبات کشور تسلیم نماید. در این خصوص دیوان محاسبات عهده دار وظایفی همچون؛ حسابرسی تمامی 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 و ضوابط لازم الاجرا (ماده ۲ قانون دیوان محاسبات کشور)، بررسی وقوع عملیات مالی در دستگاه‌ها به منظور اطمینان از حصول و ارسال صحیح و به موقع درآمد و یا انجام هزینه و سایر دریافت‌ها و پرداخت‌ها (ماده ۳ همان قانون)، رسیدگی به موجودی حساب اموال و دارایی‌های دستگاه‌ها (ماده ۴ همان قانون)، بررسی جهت اطمینان از برقراری روش‌ها و دستورالعمل‌های مناسب مالی و کاربرد مؤثر آن‌ها در جهت نیل به اهداف دستگاه‌های مورد رسیدگی (ماده ۵ همان قانون)، اعلام نظر در خصوص لزوم وجود مرجع کنترل کننده داخلی و یا عدم کفایت مرجع کنترل کننده موجود در دستگاه‌های مورد رسیدگی (ماده ۶ همان قانون)، رسیدگی به حساب کسری ابواب جمعی و تخلفات مالی و هر گونه اختلاف حساب مأمورین ذی ربط دولتی در اجرای قوانین و مقررات (ماده ۷ همان قانون)، تهیه تفریغ بودجه سالانه بوسیله بررسی حساب‌ها و اسناد و مدارک و تطبیق با صورت حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور و همچنین تهیه گزارش تفریغ بودجه سال قبل به انضمام نظرات خود و تسلیم آن‌ها به مجلس شورای اسلامی (ماده ۱۰۴ همان قانون).

همان‌طور که مشاهده می‌شود اکثر موارد نظارتی دیوان محاسبات به نظارت بر اجرای قوانین و مقررات مالی محدود می‌شود و نظارتی بر تحقق اهداف و برنامه‌ها با توجه به بودجه‌های اختصاص یافته به آن‌ها صورت نمی‌پذیرد. همچنین در خصوص وظیفه دیوان محاسبات کشور در تهیه گزارش تفریغ بودجه نیز این گزارش آثار محسوس و قابل توجه ندارد چرا که مجلس تنها از گزارش تفریغ بودجه اطلاع حاصل می‌کند (اصل پنجاه و پنجم قانون اساسی) و تکلیفی به تصویب آن وجود ندارد که این امر به نوعی باعث تضعیف نظارت دیوان بر امور مالی مؤسسات عمومی و از جمله مؤسسات عمومی غیردولتی می‌باشد. در حالی که در کشورهایی که مجلس نقش نظارتی بر بودجه دارد لایحه تفریغ بودجه (لایحه عملکرد بودجه) باید به تصویب مجالس قانون‌گذاری برسد، اگر این لایحه به تصویب مجلس برسد، معلوم می‌شود که مجلس نحوه به مصرف رسیدن بودجه را تصدیق کرده و پذیرفته است و در صورتی که به تصویب نرسد ممکن است نسبت به تعقیب و محاکمه مقامات اجرایی به دلیل تخلف از قوانین مالی اقدام شود (زارعی، ۱۳۸۴، ص ۵۶۶).

اما در مورد آن قسمت از بودجه مؤسسات عمومی غیردولتی که در بودجه‌ی کل کشور منعکس نمی‌شود نیز اساس‌نامه یا قانون موجد آن‌ها در خصوص نظارت پسینی بر برنامه‌ی مالی آن‌ها اغلب متکی به این روش است که گزارش عملکرد مالی توسط ارکان اجرایی مؤسسه نظیر هیأت مدیره یا مدیر عامل (یا هر دو) یا مسئول مالی نظیر خزانه دار تهیه و جهت بررسی و تصویب به مجمع عمومی یا هیأت امناء و یا بالاترین رکن تصمیم‌گیرنده‌ی آن

مؤسسه یا بازرس قانونی مؤسسه ارسال می‌گردد. برای مثال در خصوص جهاد دانشگاهی ترازنامه سالانه توسط رئیس جهاد تهیه و تنظیم می‌شود و جهت تصویب هیأت امناء به این هیأت ارسال می‌شود (بند ۴ ماده ۷ و بند ۵ ماده ۸ اساس‌نامه جهاد دانشگاهی). در خصوص کمیته ملی المپیک این امر بر عهده‌ی خزانه دار کل می‌باشد که ترازنامه سالیانه و بررسی بودجه را برای تقدیم به مجمع عمومی تهیه و تنظیم می‌نماید (ماده ۲۸ قانون اصلاح اساس‌نامه کمیته ملی المپیک). در مورد شهرداری‌ها نیز تفریح بودجه پس از تنظیم توسط شهردار و مسئول امور مالی به وسیله شورای شهر بررسی و تصویب می‌شود (ماده ۱۲ آئین‌نامه مالی شهرداری‌ها و بند ۱۲ ماده ۷۱ قانون تشکیلات، وظایف و انتخابات شوراهای اسلامی کشور و انتخاب شهرداران). در خصوص مؤسسات و نهادهای زیر نظر مقام رهبری نیز باید گفت که اصولاً نظارت پسینی بر امور مالی آن‌ها بر عهده ارگان حسابرسی وابسته به بیت مقام معظم رهبری می‌باشد که بر اساس دستورالعمل ایشان اقدام به بررسی عملکرد این مؤسسات می‌نمایند. البته نظارت این نهاد تنها محدود به عملکرد مالی پس اجرا نیست و ممکن است حسب مورد هر زمانی به اعمال نظارت پردازند (<http://www.leader.ir/langs/fa/>). متأسفانه در خصوص نحوه عمل این نهاد حسابرسی اطلاعات چندانی در دسترس نیست ولی به نظر می‌رسد این نهاد نیز مطابق اصول پذیرفته شده در حسابرسی مربوط به سازمان‌های دولتی و یا شرکت‌های دولتی به اعمال نظارت پردازد.

مشاهده می‌شود که دیوان محاسبات کشور در خصوص آن قسمت از بودجه مؤسسات عمومی غیردولتی که در بودجه کل کشور منعکس نشده است نظارتی ندارد. این امر با وجود برخی مفاهیم نظیر بیت‌المال در قانون دیوان محاسبات و تعیین صلاحیت گسترده در تبصره ماده (۲) قانون دیوان محاسبات کشور که تمام واحدهای اجرایی، که بر طبق اصول (۴۴) و (۴۵) قانون اساسی مالکیت عمومی بر آن‌ها مترتب بشود را مشمول رسیدگی و حسابرسی دیوان قرار داده از یکسو و تحدید نظارت دیوان بر نحوه مصرف بودجه در اصل پنجاه و پنجم قانون اساسی از سوی دیگر، به لحاظ عملی موجب ابهام در زمینه تعیین حدود واقعی صلاحیت دیوان در ابعاد مختلف نظارت گردیده است (امامی و نادری، ۱۳۷۶، ص ۵۶). به علاوه این موضوع از دیدگاه نظری تضعیف نقش دیوان را در نظارت بر بودجه مؤسساتی که دارای بودجه مستقل می‌باشند، موجب شده است. از طرف دیگر نظارت مالی توسط ارکان غیر مستقل و وابسته به این مؤسسات نمی‌تواند تأمین‌کننده یک نظارت کارآمد و مؤثر باشد. بلکه ضرورت دارد این نظارت‌ها توسط سازمان‌های مستقل حسابرسی صورت پذیرد تا هم استقلال این مؤسسات از بین نرود و هم باعث بی‌انضباطی مالی در این گونه مؤسسات نشود.

**د- نظارت قضایی- مالی بر مؤسسات و نهادهای عمومی غیر دولتی**

وظیفه اصلی دیوان محاسبات کشور در زمینه نظارت بر امور مالی دستگاه های اجرایی و از جمله مؤسسات عمومی غیردولتی که به نحوی از انحاء از بودجه ی کل کشور استفاده می کنند رسیدگی قضایی محاسبات عمومی است (امامی، ۱۳۸۴، ص ۱۸۱). در این جا دیوان به صورت یک مرجع اختصاصی مالی عمل می کند که به تخلفات مالی دستگاه های اجرایی رسیدگی می کند (همان، ص ۱۸۷). دیوان محاسبات کشور دارای یک دادسرا و حداقل سه و حداکثر هفت هیأت مستشاری می باشد. هر هیأت مرکب از سه مستشار است که یکی از آنها رئیس هیأت خواهد بود (ماده ۱۲ قانون دیوان محاسبات کشور). دادسرای دیوان محاسبات کشور از یک دادستان و تعداد کافی دادیار و یک دفتر تشکیل می شود (ماده ۱۳ همان قانون). اصولاً نحوه ی رسیدگی در دیوان محاسبات بر این گونه است که دادستان موارد تخلف را جهت طرح در هیأت های مستشاری به صورت دادخواست تنظیم و به رئیس دیوان محاسبات کشور ارسال می نماید. رئیس دیوان نیز موظف است حداکثر ظرف ده روز دادخواست دادستان را به هیأت های مزبور ارجاع دهد (تبصره ۳ ماده ۲۱ همان قانون). این هیأت ها در صورت احراز وقوع تخلف ضمن صدور رأی به ضرر و زیان وارده، متخلفین را برحسب مورد به مجازات های اداری که از توبیخ کتبی با درج در پرونده استخدامی شروع و تا انفصال دائم از خدمات دولتی می باشد محکوم می نمایند (تبصره ۱ ماده ۲۳ همان قانون). در صورتی که ثابت شود از ناحیه مسئولان بدون سوءنیت ضرری به بیت المال وارد شده است از طرف هیأت های مستشاری رأی به جبران آن صادر خواهد شد (ماده ۲۴ همان قانون). هیأت ها در صورت احراز وقوع جرم در رسیدگی های خود ضمن اعلام رأی نسبت به ضرر و زیان وارده پرونده را از طریق دادسرای دیوان محاسبات کشور برای تعقیب به مراجع قضایی ارسال خواهند داشت (تبصره ۲ ماده ۲۳ همان قانون). این امر مانع از ادامه رسیدگی مزبور در دیوان محاسبات کشور نخواهد بود (ماده ۲۵ قانون دیوان محاسبات کشور). آرای دیوان محاسبات را دادستان یا نماینده او برای اجرا به دستگاه های مربوطه ابلاغ و نسخه ای از آن را به وزارت امور اقتصادی و دارایی ارسال و در اجرای آن ها مراقبت می نماید. در صورتی که آرای مزبور بلااجرا بماند دادستان دیوان محاسبات کشور موظف است مراتب را به مجلس شورای اسلامی اعلام نماید (ماده ۲۶ همان قانون).

نکته ای که لازم به ذکر است این است که نظارت قضایی دیوان تنها مربوط به آن قسمت از بودجه مؤسسات عمومی غیر دولتی است که در بودجه کل کشور آمده است و شامل آن بخشی که در بودجه کل کشور ذکر نشده نمی شود. این امر هرچند موجب تحکیم استقلال این مؤسسات می شود اما از طرف دیگر می تواند نظارت مالی را در این مؤسسات خدشه دار سازد.

## نتیجه‌گیری

از آنچه تاکنون بیان شد چنین نتیجه گرفته می‌شود که تکیه اصلی در نظارت مالی بر مؤسسات و نهادهای عمومی غیر دولتی نظارت بر بودجه این مؤسسات به صورت تطابق عملکرد مالی آنها با بودجه مصوب می‌باشد. در حالی که امروزه براساس دکترین «اداره خوب» که به عنوان یک رویکرد جدید، بسیاری از مفاهیم و نهادهای حقوق اداری معاصر را تحت تأثیر قرار داده است، نظارت مالی محدود به اطمینان خاطر از اینکه مبالغ مندرج در بودجه هزینه شده‌اند نمی‌باشد (هر چند این معیار همچنان دارای اهمیت اساسی می‌باشد) بلکه سنجش عملکرد برنامه‌ای، کارآمدی، اثربخشی، مصرف بهینه وجوه عمومی و حفظ تعادل مالی جامعه، بخش تفکیک ناپذیری از نظارت مالی را تشکیل می‌دهند.

در خصوص نظارت مالی بر مؤسسات و نهادهای عمومی غیردولتی موانعی همچون عدم شمول مجامع نظارتی نظیر دیوان محاسبات، وزارت امور اقتصادی و دارایی بر بخشی از بودجه این مؤسسات، عدم شفافیت بودجه و امور مالی برخی از مؤسسات و نهادهای عمومی غیردولتی، عدم توجه به اقدامات و نتایج به دست آمده، توسعه نیافتن حسابرسی کارآیی به جای حسابرسی رعایت قوانین و مقررات و در کنار همه‌ی این‌ها مستثنی بودن تعدادی از این مؤسسات از شمول قانون (تبصره ۲ ماده واحده قانون فهرست مؤسسات و نهادهای عمومی غیر دولتی)، نظارت مالی بر این مؤسسات را با چالشی اساسی روبرو کرده است.

به نظر می‌رسد برای تأمین نظارت مالی مطلوب، برخی اصلاحات قانونی، اداری و مالی در خصوص مؤسسات عمومی غیردولتی ضروری است؛ از جمله تدوین چارچوب شفافیت مالی برای مؤسسات عمومی غیردولتی توسط مراجع ذی صلاح، ایجاد مؤسسات مستقل حسابرسی تخصصی که هیچ‌گونه وابستگی به این مؤسسات نداشته باشند، تدوین بودجه این مؤسسات به نحو عملیاتی و همچنین تدوین سنجش‌های عملکرد توسط قانون‌گذار و گروه‌های ذینفع و انعکاس بودجه آنها در بودجه کشور، که همگی می‌توانند در کارآمدی و اثربخشی نظارت مالی بر این مؤسسات مؤثر باشند. البته حفظ توازن میان استقلال مالی این مؤسسات به عنوان یکی از علل موجد آنها با نظارت بر عملکرد مالی آنها بسیار مهم می‌باشد چرا که تأکید بیش از اندازه بر نظارت نسبت به این مؤسسات می‌تواند بر جریان طبیعی انجام خدمات عمومی توسط آنها تأثیر منفی داشته باشد.

## منابع و مأخذ

### الف - فارسی

۱. ابراهیمی نژاد، مهدی و فرج‌وند، اسفندیار؛ (۱۳۸۵)، بودجه از تنظیم تا کنترل، چاپ ششم، قم، انتشارات سمت.

۲. احمدی، محمد علی؛ (۱۳۴۴)، لزوم اعمال بودجه برنامه‌ای در ایران، رساله دکتری دانشگاه تهران، دانشکده حقوق و علوم سیاسی.
۳. امامی، محمد؛ (۱۳۸۴)، کلیات حقوق مالی، چاپ اول، تهران، نشر میزان.
۴. امامی، محمد و نادری، مسعود؛ (۱۳۸۶)، «تأملاتی پیرامون نظارت مالی بر دستگاه‌های دولتی در ایران»، نشریه حقوق اساسی، شماره هشتم، صفحه ۴۳ الی ۵۸.
۵. انصاری، ولی الله؛ (۱۳۷۴)، کلیات حقوق اداری، چاپ اول، تهران، نشر میزان.
۶. پریمیچاند، آریگا پودی؛ (۱۳۸۵)، «پاسخگویی مالی در بخش عمومی»، ترجمه؛ قاسمی، محمد و خاکباز افشین، مجلس و پژوهش، شماره پنجاه و یکم، صفحه ۲۹۹ الی ۳۳۳.
۷. پناهی، علی؛ (۱۳۸۴)، «بودجه‌ریزی عملیاتی (مفاهیم و الزامات)»، مجلس و پژوهش، شماره چهل و هفتم، صفحه ۱۱ الی ۳۰.
۸. پیرنیا، حسین؛ (۱۳۳۹)، مالیه عمومی (مالیات‌ها و بودجه)، چاپ اول، تهران، انتشارات کتابخانه ابن سینا.
۹. رستمی، ولی؛ (۱۳۸۷)، مالیه عمومی، جزوه درس مالیه عمومی دانشکده حقوق و علوم سیاسی دانشگاه تهران.
۱۰. رضایی زاده، محمد جواد؛ (۱۳۸۵)، حقوق اداری (۱)، چاپ اول، تهران، نشر میزان.
۱۱. زارعی، محمد حسین؛ (۱۳۸۴)، مطالعه تطبیقی مجالس قانون‌گذاری، چاپ اول، تهران، انتشارات مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی.
۱۲. فرزب، علی رضا؛ (۱۳۷۷)، بودجه‌ریزی دولتی در ایران، چاپ پنجم، تهران، انتشارات مرکز آموزش مدیریت دولتی.
۱۳. قاضی (شریعت پناهی)، ابوالفضل؛ (۱۳۷۰)، حقوق اساسی و نهادهای سیاسی، چاپ دوم، تهران، انتشارات دانشگاه تهران.
۱۴. کرباسیان، اکبر؛ (۱۳۷۲)، «هفت مؤلفه اساسی در یک لایحه بودجه مطلوب»، مجلس و پژوهش، شماره ششم، صفحه ۴۷ الی ۵۲.
۱۵. میرمحمدی، سید محمد؛ (۱۳۸۳)، الگوی نظارت و کنترل در نظام اداری جمهوری اسلامی ایران، چاپ اول، تهران، انتشارات سمت.
۱۶. مجموعه نظریات شورای نگهبان (تفسیری و مشورتی در خصوص اصول قانون اساسی)؛ (۱۳۸۱)، چاپ اول، انتشارات مرکز تحقیقات شورای نگهبان.
۱۷. هاشمی، سید محمد؛ (۱۳۸۲)، حقوق اساسی جمهوری اسلامی ایران، جلد دوم، انتشارات میزان.
۱۸. یازرلو، حجت الله؛ (۱۳۷۹)، نظام حقوقی مؤسسات عمومی، پایان نامه کارشناسی ارشد دانشکده حقوق دانشگاه شهید بهشتی.

## ب- خارجی

- 1- Foulkes, David Llewelin; (1990) , **Administrative law** , London , Butterworths Press , Seven Edition.
- 2- Wade (H.W.R) Henry William rawson; (2004) , **Administrative Law**, New York , Oxford University Press , ninth Ed.

از این نویسنده تاکنون مقالات زیر در همین مجله منتشر شده است:

- «مشارکت مردم در فرآیند کیفری (بررسی سیاست جنایی کشورهای غربی)» سال ۱۳۸۶، شماره ۲.
- «مشارکت مردم در قانون‌گذاری جمهوری اسلامی ایران»، سال ۱۳۸۷، شماره ۱. «اقتدارات و اختیارات دستگاه مالیاتی در حقوق مالیاتی ایران»، پاییز ۱۳۸۷، شماره ۳. «حقوق مؤدیان مالیاتی»، سال ۱۳۸۸، شماره ۱.