چالش‌های قانونی نظارت دیوان محاسبات بر شرکت‌های دولتی

■ ولی رستمی[۱]
■ صادق منتی‌نژاد[۲]
■ مهری حقیقی[۳]

تاریخ دریافت:۹۸/۸/۳
تاریخ پذیرش: ۹۸/۹/۱۱

چکیده

یکی از انواع نظارت بر شـــرکت‌های دولتی، نظارت دیوان محاسبات کشور بموجب اصل ۵۵ قانون اساسی اســـت. از آنجا که شـــرکت‌های دولتی، ابزار دخالت دولت در اقتصادند، شناخت ماهیت آنها مســـتلزم بکارگیری قوانین و مقررات تجاری و بازرگانی بوده لکن ماهیت دولتی آنها حاکمیت قوانین و مقررات ناظر بر دستگاه‌های دولتی را به ذهن متبادر می‌سازد. بدلیل برخی معضلات ناشی از قانون، نظارت دیوان محاســـبات کشـــور به کارایی منجر نمی‌شود و بهنگام رســـیدگی، هریک از آنها عموماً مورد چالش واقع می‌گردد. بموجب ماده ۲ قانون دیوان محاســـبات کشور، حسابرسی یا رسیدگی به کلیه درآمد و هزینه و ســـایر دریافتها و پرداختها از تکالیف دیوان محاســـبات کشـــور تلقی می‌گردد که هیاتهای مستشـــاری بموجب ماده ۲۳ همان قانون، رســـیدگی و انشاء رأی می‌نمایند. لذا تبیین معضلات حقوقی نظارت بر شـــرکت‌های دولتی و بویژه تنویر ذهن ناظر (دیوان محاســـبات کشور) و منظور (شـــرکت‌های دولتـــی) مبنی بر انتخاب هریک از این قوانین و ارائـــه راهکار، هدف این مقاله می‌باشـــد که اهم این موانع؛ تعدد، تورم، تعارض، فقدان و نقص قانون می‌باشـــد که موارد دیگری از جمله اجرای نادرســـت و قانون‌گریزی و همچنین تفســـیر نامناســـب از قانون به ناکارایی بیشتر این نظارت دامن می‌زند و رسیدگی دیوان محاسبات را با چالش روبرو می‌سازد.

واژگان کلیدی: پارلمان، نظارت‌کارآ، دیوان‌محاســـبات کشـــور، شـــرکت‌های دولتی، رســـیدگی وحسابرسی، چالش‌های قانونی

---

۱ دانشـــیار گروه حقوق، دانشـــکده حقوق و علوم سیاســـی، دانشـــگاه تهران، تهران، ایران (نویســـنده مسئول)، ایمیل: valirostami@yahoo.com

۲ استادیار گروه حقوق، دانشکده حقوق، دانشگاه پیام نور، تهران، ایران.

۳ دکتری تخصصی حقوق عمومی، گروه حقوق عمومی و بین الملل، دانشـــکده حقوق، الهیات و علوم سیاســـی، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد علوم وتحقیقات، تهران، ایران.

مقدمه

ابزارهای حقوق عمومی چه در حقوق اساسی و چه در حقوق اداری ساخته و پرداخته شدند تا مراقب دولت باشند، مقامات عمومی را کنترل کنند، اقتدار آنها را مهار نمایند، آن‌ها را در مقابل مردم پاسخگو کنند و بدین ترتیب از شهروندان بی‌پناه در مقابل دولتی که غالباً تجاوزگر و ماهیتاً مستعد فساد است، حمایت کنند (Wade, Forsyth, 2004: 4) کنترل مالی هم بعنوان فرآیندی در جهت اطمینان از اینکه منابع مالی مبتنی بر رعایت اصل صرفه اقتصادی بدست آمده و بطور مؤثر و کارآمد برای دست‌یابی به اهداف تعیین شده هزینه‌شده است، تعریف می‌شود (Oshisami, ۱۹۹۲: ۲۹). همچنین نظارت و سازمان‌های نظارتی در بخش دولتی همواره حائزاهمیت بوده و مورد توجه خاص مدیران قرار داشته‌اند و از سوی‌دیگر تغییر و تحولات در محیط سازمان‌ها آنها را به تغییر و تحول داخلی فراخوانده و برای کارآیی و اثربخش شدن بیش‌ازپیش نظام نظارتی ویژگی‌هایی را بر شمرده‌اند. درحالیکه جهان سوم اعمال نظارت و کنترل را به‌عنوان یک سیاست بازدارنده امور اجرایی کشور، در حکم هزینه‌های اضافی تلقی می‌کنند در کشورهای به اصطلاح پیشرفته و توسعه‌یافته به آن اهمیت ویژه‌ای داده شده و تقویت می‌شود (الوانی، ۱۳۸۰: ۱۹) اگرچه در ساختار اداری و مالی کشور ما مؤسسات زیادی به عنوان نهادهای کنترلی در بخش عمومی مأموریت دارند اما باز هم اطمینان معقولی از وجود و حاکمیت انضباط مالی در بخش عمومی در دست نیست (مبینی دهکردی،۱۳۸۶-۱۳۸۷: ۳۱) نکته حائز اهمیت اینست که»کنترل حقوقی منحصراً در اختیار قوه قضاییه نیست و از سوی پارلمان و اداره نیز اعمال می‌شود»(Transparency International Source Book, ۲۰۰۰b: ۱۷) که دیوان محاسبات کشور هم در این راستا ابزار نظارت پارلمان بر قوه مجریه تلقی می‌گردد؛ لکن عوامل مختلفی موجب ناکارامدی این نظارت می‌گردد که این مقاله بدنبال بررسی موانع ناشی از قانون که نظارت کارامد دیوان محاسبات را مختل می‌نماید، می‌باشد.

در جمهوری اسلامی ایران، شرکت‌های زیادی تحت پوشش دولت و نهادهای دولتی وجود دارد. تعداد شرکت‌هایی که در اوضاع کنونی به گونه‌های مختلف مالکیت عمومی بر آنها مترتب است، ۲۵۰۰ شرکت برآورد می‌شوند. از این تعداد، شرکت‌های دولتی مشمول شرایط معین و مقرر ماده ۴ در قانون محاسبات عمومی کشور ۱۱۰۰ شرکت بوده‌اند و اموال و دارایی‌ها و منابع زیادی از بیت‌المال مسلمین در اختیار این شرکت‌هاست. درحال‌حاضر نهادها و سازمان‌ها و تشکیلاتی که هریک به گونه‌ای کار نظارت، بازرسی، رسیدگی و کنترل بر این شرکت‌ها را بر عهده دارند، عبارتند از دیوان محاسبات، سازمان برنامه‌وبودجه، مجلس‌شورای‌اسلامی، وزارت امور اقتصادی‌ودارایی، سازمان حسابرسی، سازمان بازرسی کل‌کشور، شورای عالی اقتصاد، سازمان اداری و استخدامی و دیوان عدالت اداری (ودیعی، ۴۹۶) که با توجه به محدودیت مقاله، از آن‌ها عبور کرده و نظارت دیوان محاسبات را بررسی خواهیم کرد. بهرحال ماهیت تجاری شرکتها و لزوم تحرک و چابکی آن، مستلزم استفاده از قوانین تجارت، کار، تأمین اجتماعی و...است که در راستای رقابت با بازار و یا ایجاد زمینه رقابت در بازار و یا به جهت جبران شکست بازار (هداوند، ۱۳۸۹: ۴۸) در راستای اعمال سیاستهای اقتصادی دولت، در تولید، توزیع و.. و به مفهوم عام در اقتصاد، ایفای نقش می‌کند. از سوی دیگر با

توجه به تعریف ماده ۴ قانون مدیریت خدمات کشوری، شرکت دولتی دستگاه اجرایی است و مشمول کلیه قوانین حاکم بر دولت و دستگاههای دولتی؛ که در رسیدگی‌های دیوان محاسبات همواره انتخاب قانون حاکم بر اقدام و اتهام انتسابی از سوی دادسرای دیوان محاسبات، از موارد چالش برانگیز و حاوی ابهام از سوی دیوان محاسبات جهت رسیدگی و صدور حکم و از سوی شرکت دولتی مورد رسیدگی، جهت اتخاذ قانون ملاک عمل در رویه‌های بعدی می‌باشد.

در نظام حقوقی ایران، علاوه بر اصولی از جمله اصول ۱۴۱ و ۱۴۲ قانون اساسی، قوانین متعددی ازجمله: قانون منع مداخله وزراء و نمایندگان مجلس و کارمندان در معاملات دولتی و کشوری، قانون مربوط به رسیدگی به دارایی وزرا و کارمندان دولت، قانون ممنوعیت اخذ پورسانت در معاملات خارجی اصولاً راه‌های فراخی برای تخلف است، قانون تشکیل سازمان حسابرسی، قانون محاسبات و قانون برنامه‌وبودجه، برخی مواد قانون مجازات و قانون تشدید مجازات مرتکبین ارتشاء، اختلاس و کلاهبرداری، قانون مجازات تبانی در معاملات دولتی، قانون مجازات اخلالگران در نظام اقتصادی کشور، قانون نحوه اجرای اصل ۴۹ قانون اساسی، قانون دیوان محاسبات کشور، قانون تشکیل سازمان بازرسی کل کشور، قانون اعمال نفوذ بر خلاف حق و مقررات قانونی، قانون رسیدگی به تخلفات اداری، قانون دیوان عدالت اداری، قانون ارائه لایحه ارتقای سلامت اداری و مقابله با فساد و هزاران قانون دیگر وجود دارد که فقط بر یک عمل و اقدام حاکم است. به‌عبارتی بر یک اقدام خاص چندین مقرره و قانون تسلط دارد که اولاً ناظر باید نسبت به همه آنها آگاه باشد ثانیاً باید با کمال بی‌طرفی انتخاب کند که کدام قانون بر این اقدام تسلط دارد، با فرض براینکه ناظر، مطلع بر همه این قوانین است (اگرچه بعید به نظر می‌رسد با این همه قانون به‌خاطر سپرده شوند) به‌دلیل تعدد، قابلیت تفسیر و در نهایت فرار از مجازات را دارند، زیرا در فرض تعدد، احتمال نقض یک قانون بوسیله دیگری یا وجود شرط و.. وجود دارد، لذا این مساله چند ایراد دارد اولاً حاکمیت قانون متزلزل می‌شود زیرا با مبنا قرار دادن هریک از این قوانین، دیگری مستندی برای اجرا نمی‌یابد؛ ثانیاً در مرحله مجازات، با تفسیر از قانون دیگری که ملاک حسابرسی یا محاکمه قرار نگرفته از مجازات خواهند گریخت. ثالثاً صلاحیتی تشخیصی و اختیاری در انتخاب نوع قانون، به ناظر اعم از حسابرس و قاضی و... داده‌شده که عدم‌دسترسی به هدف نهایی نظارت را بدنبال دارد که همین مساله در مورد دستگاه اجرایی (شرکت دولتی) هم تبعات و مصائب بسیاری را در پی دارد که این مقاله به بررسی چالشهای رسیدگی دیوان محاسبات کشور مبتنی بر نظارت بر شرکتهای دولتی که ناشی از قانون می‌باشد؛ در نظام حقوقی فعلی می‌پردازد.

۱-شرکت‌های دولتی و نظارت دیوان محاسبات کشور

بموجب ماده ۴ قانون محاسبات عمومی کشور مصوب ۱۳۶۶/۶/۱، شرکت دولتی عبارتست از:»واحد سازمانی مشخصی که با اجازه قانون بصورت شرکت ایجاد می‌شود و یا بحکم قانون و یا بحکم دادگاه صالح ملی شده یا مصادره شده و بعنوان شرکت دولتی شناخته‌شده‌باشد و بیش از ۵۰ درصد سرمایه آن هم متعلق به دولت می‌باشد» ماده مذکور در عمل نوعی مشارکت بین بخش خصوصی و دولت

و نهادهای عمومی به‌وجودآورده‌است و از این‌راه شرکت‌ها یا مؤسساتی ایجاد می‌شود که واقعاً دولتی است ولی عملاً از نظارت دولت خارج است (نصیری، ۱۳۸۲: ۱۶۴-۱۶۳). که عمده دلیل آن انتخاب رویکردهای خاص و برداشـــت متفاوت از قوانین و انتخاب رویکردهای نظارتی مختلف هم در دستگاه اجرایی (شرکت دولتی) و هم در دیوان محاسبات می‌باشد.

ماده ۴ قانون مدیریت خدمات کشـــوری هم عنوان می‌دارد: «شرکت دولتی، بنگاه اقتصادی است که بموجب قانون برای انجام قســـمتی از تصدی‌های دولت بموجب سیاست‌های کلی اصل ۴۴ قانون اساســـی، ابلاغی از ســـوی مقام معظم رهبری جزء وظایف دولت محسوب می‌گردد، ایجاد و بیش از ۵۰٪ ســـرمایه و سهام آن متعلق به دولت می‌باشد.»که در مقایسه این دو تعریف تفاوت‌هایی نمایان می‌گردد؛ از جمله در تبصره ۱ ماده ۴ قانون مدیریت خدمات کشوری تشکیل شرکت دولتی صرفاً با تصویب مجلس شـــورای اسلامی است درحالیکه ماده ۴ قانون محاسبات عمومی کشور شرط «اجازه قانون» را در نظر گرفته که قانون می‌تواند مرجع دیگری را غیر از خود مجلس بعنوان مؤسس شرکت دولتی اعلام نماید. شـــرکت‌های دولتی همانند سایر ســـازمان‌ها و دستگاه‌های اجرایی، دستگاه‌های نظارتی معمول و ســـایر ارگان‌های نظارتـــی بر فعالیت آنها نظارت دارند که این خود مشـــکلاتی را مانند تعدد پاســـخگویی‌ها، وجود روش‌ها و توقعات متعدد و ناهماهنگ و متناقض، درخواست آمار و اطلاعات متعدد، مراجعه مســـتقیم به شـــعب و نمایندگان تحت‌سرپرستی اداره مرکزی و.. مشکلاتی برای شـــرکت‌های دولتی بعنوان یک بنگاه اقتصادی فراهم‌آورده است. (آقارضی، ۱۳۹۲: ۳۳) به نظر می‌رسد؛ این شرکت‌ها در دو بخش قابل بررسی است:

۱-۱-شرکت‌های دولتی

در قوانین متعددی ضمن بکار بردن واژه دستگاه‌اجرایی تعریفی از آن به چشم نمی‌خورد و در عمل موجبات ایجاد مشـــکلاتی می‌گردید که با تصویب ماده ۵ قانون مدیریت خدمات کشوری تا حدودی مشـــکل تعریف مرتفع گردید؛ البته ممکن است، برخی مدعی عدم شمول این قانون در امور مالی و محاسباتی باشند لکن با توجه به سکوت قانون محاسبات و عام بودن قانون مدیریت خدمات کشوری بکارگیری آن مواجه با ایرادی به نظر نمی‌رســـد، اگرچه نقیصه عدم تعریف دســـتگاه اجرایی بر قانون محاســـبات وارد است. از منظری دیگر تعریف متعدد از یک واژه در قوانین متعدد از جمله در این دو قانون مصداق تعدد قانون و منشاء تفاوت خواهد گردید. به تفصیل در این‌خصوص در بخش‌های دیگر بررســـی خواهد گردید. علی‌ایحال؛ آنچه در اینجا مطرح بررسی است شرکت‌های دولتی می‌باشد، که با توجه به تعاریف مندرج در قوانین محاســـبات عمومی و مدیریت خدمات کشـــوری، جهت سهولت نظارت بر شرکتهای موضوع بحث، می‌توان بشرح ذیل تقسیم بندی نمود:

۱-۱-۱-شرکت‌های ۱۰۰٪ دولتی

این شـــرکت‌ها تماماً سرمایه متعلق به دولت می‌باشـــد لذا از جهت شمول کلیه قوانین و مقررات عام و خاص بر آنها شـــائبه‌ای وجود ندارد و تابع عمومات کلی و سیاســـت‌های کلان دولت می‌باشند. درآمد شرکت‌های دولتی عبارت است از درآمدهایی که در قبال ارائه خدمات و یا فروش کالا و سایر فعالیت‌هایی که شرکت‌های مذکور بموجب قوانین و مقررات مجاز به انجام آنها هستند عاید شرکت

می‌گردد. (که در ماده ۴ قانون محاسبات عمومی کشور به تفصیل مورد تبیین قرار گرفته است) لذا شائبه‌ای بر صلاحیت دیوان محاسبات جهت نظارت و رسیدگی به نظر نمی‌رسد.

۱-۱-۲-شرکت‌هایی که بیش از ۵۰٪ تا ۹۹٪ سرمایه‌شان دولتی است

طبق تعریف ماده ۴ قانون محاسبات کشور که در سطور بالا ذکر کردیم شرکت دولتی در بردارنده شرکتی است که بیش از ۵۰٪ سرمایه یعنی از ۵۰ تا صددرصد سرمایه متعلق به دولت است به عبارتی تا ۴۹٪ سهام می‌تواند متعلق به دولت نباشد؛ مساله مطروحه شمول قوانین و مقررات ناظر بر قسمت‌های خارج از حکم دولتی است در این‌خصوص تبصره ماده ۳۹ قانون محاسبات عمومی کشور مقرر داشته این شرکت‌ها که قسمتی از سهام آنها به بخش غیردولتی (خصوصی و تعاونی) متعلق می‌باشد در صورتی که اساسنامه آنها با هر یک از مواد این قانون مغایر باشد با موافقت صاحبان سهام مذکور قابل اجرا می‌باشد و در غیر اینصورت مواد این قانون نسبت به سهام مربوط به بخش دولتی لازم‌الاجرا است. لذا خروج بخش غیردولتی از رعایت مقررات عام و خاص دولتی به صراحت برجسته گردیده، صرف‌نظر از نحوه تعامل این دو بخش چالش مطروحه این است که چطور می‌توان هم شرکت دولتی تلقی گردید و هم مشمول خروج از قوانین آن. اما قدر متقین همین است که با توجه به تعاریف مندرج در قوانین مالی محاسباتی، با توجه به اطلاق عنوان شرکت دولتی به شرکتهای بالای ۵۰٪ سهام دولتی، چالش نظارت دیوان محاسبات بر این شرکتها با دغدغه کمتری مواجه است و در رسیدگی‌های دیوان محاسبات عموماً خدشه‌ای وارد نمی‌گردد؛ اما شرکتهای با تقسیم بندی در ذیل به مراتب با ابهاماتی مواجه است که در ذیل مطرح می‌گردد:

۱-۲-شرکت‌های غیردولتی دارای سهم دولتی

بموجب ماده ۴ قانون محاسبات عمومی کشور شرکتهایی دولتی محسوب می‌گردند که سهام دولت در آنها بیش از ۵۰٪ باشد، لذا بحث در جایی مطرح می‌گردد که دولت در شرکت‌هایی، سهامی کمتر از ۵۰٪ دارد که با تعریف پیش‌گفته مصداق شرکت دولتی تلقی نمی‌گردد و از سوی دیگر ۱۰۰٪ سهام آن متعلق به بخش خصوصی نیست که در برخی متون به «خصولتی» معروف گردیده‌اند. که بیانگر ماهیت میانه خصوصی – دولتی آنهاست که بموجب ماده ۴ قانون محاسبات عمومی کشور و ماده ۴ قانون مدیریت خدمات کشوری به اعتقاد برخی از شمول مقررات عمومی و دولتی خارج بوده و نظارت دیوان محاسبات با چالش و اماواگر روبرو می‌شود. اما صرف‌نظر از عدم شمول مقررات عام و دولتی در این شرکت‌ها نمی‌توانیم منکر سهام دولت باشیم، تکلیف نظارت بر این بخش از سهام از بعد نظارت دیوان محاسبات کشور چیست؟ با دو رویکرد مواجهیم؛ رویکرد اول که به دلیل تفسیر از عبارت»بیش از ۵۰٪» و دولتی نبودن این شرکت‌ها قائل به عدم حق نظارت دیوان محاسبات بر این شرکت‌ها به هر صورت است؛ اما رویکرد دوم معتقد است صرف‌نظر از اینکه این شرکت‌ها از منابع دولتی استفاده کنند یا نکنند دولت (به مفهوم کلی) به اندازه مالکیت سهام، حق نظارت بر این شرکت‌ها را دارد؛ لذا دیوان محاسبات بموجب ماده ۲ قانون دیوان محاسبات و ماده ۴۲ این قانون ضمن پیگیری نحوه اعمال این سهام، حق نظارت هم خواهد داشت که با منطوق اصل ۵۵ قانون اساسی هم سازگارتر بنظر می‌رسد؛ زیرا درج «بنحوی از انحاء از بودجه کل کشور

اســـتفاده می‌نماید» معیار نظارت دیوان محاسبات قرار می‌گیرد و ناظر سهام دولت در این شرکت‌ها خواهد بود.

در این مختصر بنا نداریم مزایا و معایب خصوصی‌سازی را بررسی کنیم قطعاً با تغییر رویکرد دولت و تغییر ســـهم دولت قوانین ناظر بر این شـــرکت‌ها در حال تغییر خواهد بود، همچنین نحوه نظارت حداکثری که در شـــرکت‌های دولتی وجود دارد با تغییر این ســـهام به نظارت حداقلی یا میانه و یا حتی حذف نظارت (با توجه به رویکرد اول) منتهی خواهد شـــد. هدف در این مجال بررســـی نحوه نظارت دیوان محاسبات در این شرکت‌ها است که در این میان نحوه نظارت دیوان محاسبات بر آنها با چالش‌های مختلفی روبروست که تحت عناوین ذیل بررسی می‌کنیم:

۱-۲-۱-شرکت‌های در حال‌واگذاری

از عمده مسائل مورد توجه، تردید، در شمول انواع قوانین در شرکت‌هاست که با نماد واگذار شده یا خصوصی‌شـــده با چالش‌های مختلفی روبرو می‌گردد. در زمان خصوصی‌سازی کنترل فساد اداری نیز باید مدنظر قرار گیرد زیرا در غیر این‌صورت مسئولان اداری می‌توانند به اعمال نفوذ در واگذاری کارخانه‌ها و ســـایر خدمات دولتی (قیمت‌گذاری کمتر از حد) به افزایش بیشـــتر فســـاد اداری دامن بزنند در چنین شرایطی حتی سیاست خصوصی‌سازی نیز که سیاست بسیار موثری است مورد شک و تردید قرار می‌گیرد. برخی از خدمات دســـتگاه‌های دولتی اساساً قابل واگذاری به بخش خصوصی نیســـت (مثلاً وزارت دادگســـتری، وزارت امور خارجه، وزارت دارایی و...) افزایش کنترل و نظارت بر این دســـتگاه‌ها می‌تواند در کاهش فســـاد اداری مؤثر باشد. برابر نتایج حاصله علاوه بر کوچک‌کردن بخش دولتی افزایش انضباط مالی و اقتصادی در هزینه‌کردن بودجه دستگاه‌های دولتی امری ضروری است. در این راستا پوشش بیشتر و موثرتر دستگاه‌های حسابرسی و نظارتی گامی مهم بشمار می‌رود. افزایش انضباط مالی و اقتصادی نه تنها در کاهش کسری بودجه دولت و در نتیجه کنترل نرخ تورم مؤثر اســـت بلکه عامل مهمی در کنترل جرائم اداری به حســـاب می‌آید. (نگاهی به مفاهیم اقتصاد جرم و فســـاد اداری و کارکرد آنها در ایـــران، ۱۳۷۷: ۱۲۹) درهرحال صرف‌نظر از علل، اهداف، آثار، ویژگی‌ها و... شـــرکت‌های دولتی طبق سیاست‌های اصل ۴۴ قانون اساسی عمدتاً در مرتبه واگذاری قـــرار می‌گیرنـــد که نکته قابل توجه ما شـــمول مقررات عام و دولتی بر این شرکت‌هاســـت. رویکرد نظارتی دیوان محاســـبات درخصوص شرکت‌های درحال‌واگذاری عموماً عدم شمول مقررات و خروج موضوعی این شـــرکت‌ها از تابعیت قوانین و مقررات عام اســـت اما مشروط به اینکه بموجب ماده ۳ قانون سیاســـت‌های کلی اصل ۴۴ قانون اساســـی اساسنامه این شـــرکت‌ها تغییر نموده‌باشد، که در صورت عدم‌حصول این شرط، طبق رویه موجود و بموجب رأی هیات عمومی دیوان محاسبات کشور شـــرکت‌های درحال‌واگذاری مشـــمول کلیه مقررات اعم از عام و خاص دولتی بوده و نظارت دیوان محاسبات کشور بر آن مفروض و مسلم است.

۱-۲-۲-شرکت‌های واگذارشده

این شـــرکت‌ها را می‌توان در دو دسته تقســـیم کرد اول شرکت‌های واگذار شده‌ای که دولت هیچ سهمی از آنها ندارد؛ مسلم است دولت در این موارد از بعد تسلط قوانین و مقررات دولتی صلاحیتی

ندارد (صرف‌نظر از مقرراتی که بر شـــرکت‌های خصوصی حاکم اســـت) و اما دسته دوم شرکت‌هایی هســـتند که دولت از یک تا ۴۹٪ سهام این شـــرکت‌ها را به فراخور مطلب در اختیار نگه می‌دارد که در ســـطور پیشـــین به تفصیل مطرح نمودیم. البته در همه این شـــرکت‌ها در هنگام واگذاری، سود ســـهام دولت، مالیات و... که به این شـــرکت‌ها تعلق گرفته در صورت شـــرط انتقال این بدهی‌ها به شـــرکت‌های واگذارشده قابلیت پیگیری و نظارت از ابعاد جلوگیری از تضییع حقوق دولت را داراست که در رویه عملی دیوان محاســـبات و هیات‌های مستشـــاری آرایی مشاهده می‌گردد. لذا در صورتی که این شـــرکت‌ها واگذار گردد، بدون لحاظ حقوق دولت قابلیت پیگیری در شـــرکت‌های خصوصی جهت استرداد وجوه و یا پیگیرد مسئولین زمان واگذاری به جهت عدم رعایت مقررات نحوه واگذاری را دارد. لـــذا به موجـــب ماده ۳ قانون اجرای سیاســـت‌های کلی اصل ۴۴ قانون اساســـی یا قرارداد واگذاری باید حقوق دولت لحاظ گردد که درغیراینصورت تبعات آن بشـــرح فوق دامن‌گیر مسئولین و شـــرکت‌های واگذارشـــده خواهد بود. می‌توان از منظری دیگر شرکت‌های دولتی را به شرکت‌های مســـتلزم تصریح یا ذکر نام و غیر آن هم تقسیم کرد که بدلیل چالش شمول یا عدم شمول قوانین و نظارت بر شـــرکت‌های مســـتلزم ذکر یا تصریح نام، جای بحث فراوانی دارد که درجای دیگری به آن خواهیم پرداخت.

۲-انواع رویکردهای نظارت دیوان محاسبات

دیوان محاســـبات عهده‌دار وظایفی همچون حسابرســـی تمامی حساب‌های درآمد و هزینه و سایر دریافت‌ها و پرداخت‌ها و نیز صورت‌های مالی دستگاه از نظر مطابقت با قوانین و مقررات مالی و سایر قوانین و ضوابط لازم‌الاجرا، بررســـی وقوع عملیات مالی در دستگاه‌ها به منظور اطمینان از حصول و ارســـال صحیح و بموقع درآمد و یا انجام هزینه و سایر دریافت‌ها و پرداخت‌ها است. (رستمی،۱۳۹۰: ۲۲) همواره از عمده‌ترین چالش‌های مطرح در نظارت دیوان محاسبات گستره صلاحیت این رسیدگی می‌باشـــد؛ این چالش در برگیرنده چند مطلب اســـت اول اینکه چه دستگاه‌هایی تحت نظارت دیوان محاســـبات قرار می‌گیرند و دوم اینکه در صورت تعیین دستگاه اجرایی، کدام اعتبار و اقدام دستگاه، مورد نظارت دیوان قرار می‌گیرد؛ سوم اینکه تحت چه قانون و مستندی رسیدگی می‌نماید؟

می‌توان با مباحث مطرح در امر صلاحیت دیوان محاسبات بیان داشت که نظارت دیوان محاسبات باتوجه به برداشت‌های متفاوت به انواع زیر قابل تفکیک است: (شیری‌ده‌پیری، ۱۳۸۲: ۷۰)

۲-۱-نظارت دستگاه‌محور

«بموجب اصل ۵۵ قانون اساســـی، دیوان محاسبات به کلیه حســـاب‌های وزارتخانه‌ها، مؤسسات، شـــرکت‌های دولتی و سایر دســـتگاه‌هایی که بنحوی از انحاء از بودجه کل کشور استفاده می‌کنند ... رسیدگی یا حسابرسی می‌نماید...» اصل حاکمیت قانون که اقتضاء دارد که تدقیق ویژه‌ای در کلمات بکاربرده‌شـــده، داشته باشیم؛ در قســـمت اول اصل، کلیه وزارتخانه‌ها، مؤسسات و شرکت‌های دولتی مشـــمول نظارت دیوان محاسبات قرارگرفته‌اســـت که هریک از این عناوین در مواد ۲، ۳ و ۴ قانون محاســـبات عمومی کشـــور و مواد ۱، ۲ و ۴ قانون مدیریت خدمات کشوری بطور دقیق مورد تعریف

قرار گرفته است.

در قسمت دوم اصل مذکور «سایر دستگاه‌هایی که بنحوی از انحاء از بودجه کل کشور استفاده می‌کنند»درج گردیده که مستلزم تبیین حدود آن می‌باشیم. لازم‌بذکر است در عبارت مندرج از دولتی یا خصوصی‌بودن دستگاه سخنی به میان نیامده لذا بنظر می‌رسد هم دستگاه‌های دولتی و هم دستگاه‌های خصوصی که از اعتبارات مندرج در بودجه استفاده کنند مشمول نظارت دیوان محاسبات قرار خواهند گرفت که بلحاظ عدم سوءاستفاده و مبانی نوین نظارت مالی الزام به این رعایت محرزتر بنظر می‌رسد؛ چه‌بسا در غیر این‌صورت با شیوه‌های مختلف قانونی و غیرقانونی، بودجه کشور به مبادی خارج از نظارت دیوان محاسبات سرازیر گردیده و ضعف در پاسداری از بیت‌المال را بدنبال داشته‌باشد. درواقع پیش‌شرط نظارت دیوان محاسبات «استفاده از بودجه کل کشور» است نه هیچ قید دیگری؛ لذا دیوان محاسبات حق ورود و پیگیری بودجه کل کشور در هر دستگاهی را داراست. اگرچه با توجه به وجود رویکرد دیگر در دیوان محاسبات کشور، برخی از ورود و نظارت دیوان در دستگاه خصوصی بابت نظارت امتناع می‌نمایند که بنظر می‌رسد مغایر قانون اساسی است.

همچنین مندرجه‌مذکور اعم است از عنوان اعطایی در بودجه اعم از درآمد اختصاصی، عمومی، کمک و...؛ یعنی « استفاده از بودجه تحت هر عنوانی تاثیری در نظارت دیوان محاسبات نخواهد داشت و به‌صرف استفاده از بودجه کل کشور مصداق نظارت دیوان محاسبات قرار خواهد گرفت. بطور مثال یک موسسه خصوصی کمک مندرج در بودجه را دریافت می‌کند طبق قانون اساسی مشمول نظارت دیوان محاسبات قرار خواهد گرفت.

۲-۲-نظارت بودجه‌محور

همانطور که می‌دانیم بسیاری از دستگاه‌های اجرایی جهت تدارک فرآیند رسالت خود، باید اقدامات و فعالیت‌های گوناگونی را به انجام برسانند، و همین‌طور، جهت این تدارک که مستلزم هزینه است انواع اعتبارات را در خود جای خواهند داد. مواد ۱۰ تا ۱۶ قانون محاسبات عمومی کشور کلیه اعتبارات متصوره در یک دستگاه اجرایی را به دامن تعریف می‌کشاند، لذا کلیه اعتبارات تحت عنوان درآمد عمومی، اختصاصی، دریافت، سایر منابع تأمین اعتبار و درآمد شرکت دولتی و...»که در بودجه کل کشور منظور گردد» مشمول رسیدگی و نظارت دیوان محاسبات قرار خواهد گرفت. بنظر می‌رسد در صورت بکارگیری معیار «استفاده از بودجه» آنچه خارج از بودجه طبق مقررات وصول یا هزینه گردد مشمول نظارت دیوان محاسبات قرار نگیرد موید این برداشت، نظریه تفسیری شورای نگهبان در خصوص نظارت دیوان محاسبات بر سایر اعتبارات مؤسسات عمومی غیردولتی می‌باشد. همانطور که در صدر عنوان داشتیم در مؤسسات و دستگاه‌های خصوصی هم دیوان محاسبات تسلطی بر نظارت ندارد مگر با قید» استفاده از بودجه» که ماده ۴۲ قانون دیوان محاسبات در راستای استحکام این برداشت قابل‌توجه است.

۲-۳-نظارت مبتنی برمالکیت عمومی

تبصره ماده ۲ قانون دیوان محاسبات کشور مقرر می‌دارد:»منظور از دستگاه‌ها در این قانون.. کلیه وزارتخانه‌ها،... و بطور کلی هر واحد اجرایی که بر طبق اصول ۴۴ ۴۵ قانون اساسی مالکیت عمومی بر

آنها مترتب بشود می‌باشد .....» بنظر می‌رسد در این فرض دستگاه‌هایی که دولتی نباشند و از بودجه دولت استفاده نکنند مشمول نظارت دیوان محاسبات قرارخواهند گرفت لذا در فرض عدم درج بودجه شـــرکت‌هایی در داخل بودجه سالانه کل کشورمثل ســـازمان‌های مناطق آزادتجاری – صنعتی(که شرکت دولتی محســـوب می‌شوندوطبق قانون چگونگی اداره مناطق آزادتجاری – صنعتی جمهوری اســـلامی ایران مصوب ۱۳۷۲ بودجه آنها به تصویب هیئت وزیران می‌رســـد، مفری از نظارت نخواهد بود زیرا در این فرض هیچ نظارت جایگزینی برای دیوان محاســـبات وجود ندارد و منجر به فساد و یا به اصطلاح « حیاط خلوت» دیگر دستگاه‌ها تبدیل خواهد شد.

در تکمیل دیدگاههای موجود نظارت دیوان هفت دیدگاه ارائه و به تفصیل مورد بررسی قرار گرفته است.[۴]

۳-چالش‌های قانونی نظارت دیوان محاسبات بر شرکت‌های دولتی

به دلیل تعدد، تراکم و تعارض قوانین همواره مشکلاتی برای ناظر و منظور بوجود می‌آید که موجب سردرگمی هر دو می‌گردد که به نمونه‌هایی اشاره می‌کنیم:

عموماً شرکت‌های دولتی به دلیل ساختار تجاری و ماهیت بازرگانی خود، طبق قانون تجارت اداره می‌شـــوند، طبق ماده ۳۰۰ قانون تجارت پرداخت پاداش به اعضای هیـــات مدیره صورت می‌پذیرد درحالیکه بموجب ماده ۵۰ قانون برنامه پنجم توســـعه، پرداخت پـــاداش بیش از این مبلغ مواجه با منع قانونی است؛ لذا تعارض حاصل می‌شود زیرا پرداخت پاداش به استناد قانون تجارت منعی ندارد؛ لکن قوانین عام دولتی از جمله قانون برنامه پنجســـاله توســـعه و محاسبات و... پرداخت را مواجه با منع قانونی می‌داند.

در خصوص، برخی پرســـنل و نیروهای بکار گرفته شده در شرکت‌های دولتی و مؤسسات عمومی غیردولتی مطابق با قانون کار اداره می‌شـــوند طبق این قانون پرداخت عیدی به کارکنان مشـــمول قانون کار تا سه برابر حقوق امکان‌پذیر است[۵] درحالیکه قانون نحوه پرداخت عیدی به کارکنان دولت[۶] پرداخت بموجب مصوبه هیات‌وزیران را مجاز می‌داند و در برگیرنده کارکنان مشـــمول قانون کار در ادارات هم می‌شـــود لذا پرونده‌های کثیری جهت اصلاح رویه، تشـــکیل شد تا نهایت اینکه با صدور آرایی از دیوان عدالت اداری، نحوه پرداخت به کارکنان در دســـتگاه‌های دولتی که مشمول قانون کار هستند اصلاح شد.

شـــرکت‌های دولتی طبق اساسنامه خود اداره می‌شـــوند و به دلیل تنوع و تعدد آنها تفاوت قوانین ناظر موجب تفاوت در اداره این شرکت‌ها خواهد شد بویژه در امور اداری، مالی، استخدامی و.. لذا در ســـال ۱۳۸۶ قانون مدیریت خدمات کشوری جهت هماهنگی در امور استخدامی و پرداخت پرسنلی

---

۴ منتـــی نـــژاد، صادق، (۱۳۹۷). حقوق مالیـــه اختصاصی-صلاحیت و طرز عمل دیوان محاســـبات در نظارت بر اجرای بودجه-انتشارات مجد، صص ۱۸-۲۳

۵ ماده ۷۴ قانون کار مصوب ۱۳۷۰/۵/۳۰

۶ قانون نحوه پرداخت عیدی به کارکنان دولت مصوب ۱۳۷۴/۱۰/۲۰

و.. به تصویب رسید که اولاً سنواتی چند در اجرای آن تردید بوجود آمد و شرکت‌های فراوانی از عمل به آن سرباز زدند، نهایتاً در سال ۱۳۹۲ غالب شرکت‌ها از جمله شرکت‌های تابع وزارت نیرو مکلف به اجرای قانون مدیریت خدمات کشوری شدند که متاسفانه برخی شرکت‌ها از جمله نفت بموجب ماده ۱۰ قانون نفت مستثنی گردیدند لذا هنوز که هنوز است استثنائات موجود باعث عدم کارآمدی نظارت دیوان محاسبات گشته است.

همانطور که در تمثالهای ذکر شده مواردی از مشکلات نظارت و رسیدگی دیوان محاسبات به چشم می‌خورد، جهت سهولت این چالش‌ها را در دو بخش ناشی از قانون و در ارتباط با قانون مورد بررسی قرار می‌دهیم:

۳-۱-چالش‌های ناشی از قانون

مقررات حاکم بر شرکت‌های دولتی نیز مقررات واحدی نیستند برخی از شرکت‌های دولتی تابع قانون شرکت‌های دولتی و برخی دیگر تابع قوانین خاص و بالاخره تعدادی نیز تابع مقررات دوگانه (قانون شرکت-های دولتی و قانون خاص) می‌باشند[۷] قوانین و مقررات مالی عام که به آن بخش از قوانین و مقررات مالی کشور اطلاق می‌گردد که حوزه عمل و دامنه شمول و تأثیر این قوانین مختص به یک دستگاه اجرایی خاص یا یک موضوع خاص نبوده و کلیه دستگاه‌های اجرایی یا به تعبیر دیگر بخش زیادی از دستگاه‌های اجرایی و یا موضوعات متعدد را تحت تأثیر قرار می‌دهد. این دسته از قوانین و مقررات در انجام فرآیندهای مالی و عملکرد دستگاه‌های اجرایی نقش مرجع را داشته و انجام بسیاری از فعالیت‌ها را تحت تأثیر قرار داده و دارای احکام کلی و گسترده لازم در ارتباط با نحوه عمل دستگاه‌های اجرایی در شرایط متفاوت می‌باشند. متاسفانه تعداد این قوانین و مقررات به بیش از صد عنوان می‌رسد که هر کدام نیز دارای چندین فصل، ماده و تبصره‌های گوناگون هستند و بعضاً دارای تناقض، تضاد، ابهام و سکوت بوده و لذا آشنایی و فراگیری آنان نیز به جای خود کار آسانی نیست که در ذیل به صورت فهرست‌وار تعدادی از مهم‌ترین قوانین و مقررات مالی عام اشاره می‌گردد: (مبینی دهکردی، ۱۳۸۶-۱۳۸۷: ۲۳)

بخشی از اصول قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، قانون محاسبات عمومی کشور، قوانین برنامه‌های پنج‌ساله توسعه، قانون برنامه و بودجه، قوانین بودجه سالانه، قانون تأمین اجتماعی، قانون دیوان محاسبات کشور، قانون مالیات‌های مستقیم، قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت، قانون کار، قانون منع مداخله کارکنان دولت در معاملات دولتی، قانون نحوه هزینه‌کردن اعتبارات خارج از شمول، قانون وصول برخی از درآمدهای دولت، قانون پرداخت عیدی و.... قوانینی عام تلقی می‌شوند؛ همچنین قوانین و مقررات مالی خاص هم به آن بخش از قوانین و مقررات مالی کشور اطلاق می‌گردد که در حوزه عمل و دامنه شمول آن مختص به یک موضوع خاص یا دستگاه اجرایی خاص بوده و کلیه دستگاه‌های اجرایی کشور را تحت تأثیر قرار نمی‌دهد. در طول سنوات گذشته بخش قابل‌توجهی از دستگاه‌های اجرایی به لحاظ گریز از دامنه شمول قوانین و مقررات

---

۷ همان. ص.۱۳۳

مالی عام موجود و تسهیل در فرآیند عملیات و فعالیت‌های در دست اجرا، اقدام به پیشنهاد و تصویب مقـــررات مالی خاص نموده‌اند که این مقررات موجود علاوه بـــر ایجاد چندگانگی، تعارض و تبعیض در عملکرد دســـتگاه‌های اجرایی، دارای ابهامات و یا ســـکوت و خلاءهای بســـیار زیادی در ارتباط با بخش قابل‌توجهی از فرآیندهای مالی دســـتگاه‌های خاص استفاده‌کننده بوده، دستگاه‌های مشمول به دفعات مجبور به اســـتناد و اســـتفاده از مقررات عام می‌شوند. تعداد این قوانین و مقررات مالی در کشـــور نیز کم نبوده که در ذیل به صورت فهرســـت‌وار به تعدادی از مهم‌ترین آنان اشاره می‌گردد: (مبینی دهکـــردی، ۱۳۸۶-۱۳۷۸:۲۴) قانون نحوه انجام امور مالی و معاملاتی دانشـــگاه‌ها و مراکز آموزشی وابســـته به وزارت علوم و فناوری و وزارت بهداشت و درمان و آموزش، قانون مقررات مالی، استخدامی، تشـــکیلاتی وزارت جهاد کشاورزی و دستگاه‌های وابسته از جمله سازمان امور عشایری، سازمان دامپزشکی، سازمان منابع طبیعی و ...، آیین‌نامه مالی خاص شرکت‌های دولتی (شرکت نفت، ذوب آهن، شرکت‌های مستلزم ذکر نام و ...)، قانون نحوه کمک به مؤسسات عمومی غیردولتی و....

در خصوص چالش‌های در ارتباط مستقیم با قانون می‌توان موارد ذیل را مورد لحاظ قرار داد:

۳-۱-۱-تعدد، تورم و تعارض قوانین

از جمله مواردی که می‌توان در راســـتای اشـــکالات این مطلب عنوان کرد، تولید انبوه قوانین در قالب تبصره‌های بودجه اســـت؛ همچنین حاکمیت قانون کار، تجارت و... همزمان با قانون محاسبات عمومی کشـــور، قانون مدیریت خدمات کشوری، بودجه و... بر دستگاه‌های اجرایی است که منجر به تراکم پرونده‌ها و.. در دیوان محاســـبات می‌گردد که در راستای تأیید این ادعا صدور احکام متعارض در مورد یک موضوع از هیات‌های مستشاری را می‌توان اشاره کرد.

از جمله مشـــکلات حاصل از تعدد قانون، تعارض آنها در حکم و مصداق اســـت که گاهاً در عمل مشـــکلات بســـیاری را به وجود می‌آورد؛ به‌هرحال، تعارض قوانین دربردارنده معضلات تعدد قوانین اســـت؛ علاوه‌براینکه این مساله حاوی اشکال بزرگ‌تری نسبت به تعدد قوانین است زیرا ممکن است در تعدد قوانین همه قوانین همســـو باشند و در مسائل جزیی ناقض هم قرار گیرند و یا صرفاً شکل و رویه متفات جهت دســـت‌یابی به یک هدف صورت گیرد؛ اما اینجا هریک از قوانین حکم قانون دیگر را نقض می‌کنند لذا احتمال تالی فاســـد و انحرافات جدی‌تر پیش خواهد آمد. طبیعتاً هم ناظر و هم منظور دچار اشـــکالات اساسی خواهند شـــد، مثلاً از تقابل ماده ۶۸ قانون مدیریت و ماده ۱۰ قانون نفت و.. قانون نحوه پرداخت عیدی و قانون کار- که در شـــرکتهای دولتی اعمال می‌گردد_ نشـــان از تعارضات حاصله در رســـیدگی‌ها را دارد که با لحاظ هریک از آنها دیگری محمل اجرا نداشـــته و رویه‌های اتخاذی در دوره‌های مختلف در دیوان محاسبات متفاوت و متعارض خواهد شد.

وقتـــی «قانون علیه قانـــون» (انبارلویی، ۱۳۸۶: ۱۹) در تقابل می‌ایســـتد و «وقتی مجری، مقنن را دور می‌زنـــد» (انبارلویـــی، ۱۳۸۶: ۱۲۱) نه حاکمیت قانون به چشـــم می‌خورد نه اصلاحات و نه هیچ‌چیز دیگر؛ اینکه همواره از مشکلات شکایت داشته باشیم اما در حل آن گامی برنداریم مشکلات و چالش‌هـــا، بزرگ‌تـــر از روز قبل تمام نظام مملکت را در خود فرا می‌گیـــرد و پیدا کردن راه‌حل را مشکل‌ترمی‌نماید؛ به عنوان مصداقی از این موارد می‌توان به این نمونه اشاره داشت:

بموجب تبصره ۴ قانون ممنوعیت تصدی بیش از یک شـــغل[۸] ریاست و مدیریت عامل یا عضویت هیات مدیره انواع شـــرکت‌های خصوصی برای کارکنان دولت ممنوع اســـت اما در اظهارنظر متفاوت بعمل آمده از ســـوی معاونت حقوقی و امور مجلس رییس جمهور طی ابلاغیه شماره ۴۵۰۰۱ مورخ ۱۳۷۳/۱۰/۲۶، عضویت کارکنان دولت در هیات مدیره شـــرکت‌های خصوصی جهت اعمال وظایف و اختیارات قانون تجارت در خصوص سهام‌داران، بلااشکال تلقی گردیده است.

در رأی وحدت رویه شـــماره ۱/۷۵۸۶۸ مورخ ۱۳۷۴/۱۲/۲۸ هیات عمومی دیوان محاسبات کشور بدین صورت انشاء گردیده است:

«بموجب ماده واحده قانون ممنوعیت تصدی بیش از یک شغل هر شخص می‌تواند تنها یک شغل دولتی عهده دار شود و به استناد تبصره ۴ ماده واحده، تصدی هرنوع شغل دولتی دیگر در موسساتی که تمام یا قســـمتی از ســـرمایه آن متعلق به دولت و یا مؤسسات عمومی است و نمایندگی مجلس شـــورای اسلامی، وکالت دادگستری، مشاوره حقوقی و ریاست و مدیریت یا عضویت در هیات مدیره انواع شـــرکتهای خصوصی جز شرکتهای تعاونی ادارات و مؤسسات برای کارکنان دولت ممنوع است. لذا با توجه به صراحت تبصره، ممنوعیت‌های تصدی شغل دولتی دیگر مشخص شده و کارکنان دولت نمی‌توانند تصدی ریاســـت و مدیریت عامل یا عضویت در هیات مدیره انواع شرکتهای خصوصی و یا موسساتی که تمام یا قسمتی از سرمایه آن متعلق به دولت یا مؤسسات عمومی است را علاوه بر سایر موارد مندرج در تبصره ۴ قانون ممنوعیت تصدی بیش از یک شـــغل، بطور همزمان با شـــغل اصلی داشـــته باشـــند. ضمناً با توجه به ماده ۱۱۰ قانون تجارت و اصلاحیه آن[۹] و همچنین امکان استفاده از اشـــخاص حقیقی خارج از محدوده کارکنان دولت بعنوان عضو هیات مدیره شرکت‌های خصوصی بمنظور اعمال وظایف و اختیارات قانون تجارت از ناحیه آن دســـته از ســـهام‌دارانی که دستگاه‌های دولتی می‌باشند اجرای تبصره ۴ قانون ممنوعیت بیش از یک شغل تکلیف ملایطاقی را اعمال ننموده بلکه اجرای آن عمل به قانون می‌باشد.» که در رویه دیوان محاسبات استنتاج و برداشت از آن صورت

---

۸ ۱-قانون ممنوعیت تصدی بیش از یک شغل مصوب ۱۳۷۳

تبصره ۴-تصدی هر نوع شغل دولتی دیگر در موسساتی که تمام یا قسمتی از سرمایه آن متعلق به دولت و یا مؤسسات عمومی است و نمایندگی مجلس شورای اسلامی، وکالت دادگستری، مشاوره حقوقی و ریاست و مدیریت عامل یا عضویت در هیات مدیره انواع شرکتهای خصوصی جز شرکتهای تعاونی ادارات و مؤسسات برای کارکنان دولت ممنوع است.

۲-همان قانون

ماده واحده- باتوجه به اصل ۱۴۱ قانون اساســـی جمهوری اســـلامی ایران هر شـــخص می‌تواند تنها یک شغل دولتی را عهده دار شود.

۹ لایحه قانونی اصلاح قسمتی از قانون تجارت مصوب سال ۱۳۴۷

ماده ۱۱۰-اشـــخاص حقوقی را می‌توان به مدیریت شرکت انتخاب نمود. در اینصورت شخص حقوقی همان مسئولیتهای مدنی شخص حقیقی عضو هیات مدیره را داشته و باید یک نفر را به نمایندگی دائمی خود جهت انجام وظایف مدیریت معرفی نماید. چنین نماینده‌ای همان شرایط و تعهدات و مسئولیت‌های منی و جزایی عضو هیات مدیره بوده و از جهت مدنی با شـــخص حقوقی که او را به نمایندگی تعیین نموده است. مسئولیت تضامنی خواهد داشت. شخص حقوقی عضو هیات مدیره می‌تواند نماینده خود را عزل کند به شرط آن که در همان موقع جانشین او را کتباً به شرکت معرفی نماید وگرنه غایب محسوب می‌شود.

تعابیر مختلفی را به خود گرفته و منجر به تشـــتت تصمیمات جهت نظارت بر شرکتهای دولتی تلقی می‌گردد.

۳-۱-۲-فقدان، سکوت، نقص و ابهام قانون

گاه به‌جهت ســـکوت قانون، اجرای امر، معطل رها می‌شود و یا متاسفانه جایگزین و رویه‌ای خلاف دنبـــال می‌گردد. بطور نمونه بموجب ماده ۶۳ قانون محاســـبات اعتبارات جاری و عمرانی منظور در بودجه کل کشـــور تا آخر ســـال مالی قابل تعهد و پرداخت است و مانده وجوه اعتبارات مصرف‌نشده باید به خزانه برگشـــت داده شـــود. بسیاری از دســـتگاه‌های اجرایی بویژه شرکت‌های دولتی، جهت عدم اســـترداد اعتبارات طرح‌های نیمه‌تمام یا درحال‌اتمام اقدام به تخلفاتی از قبیل سندســـازی و.. می‌کنند درحالی‌که به نظر می‌رســـد حکم ماده ۶۳ و اصلاحیه آن حکمی عام اســـت و می‌توان بابت این طرح‌ها ماده را تخصیص زد و به مشـــکلات دستگاه اجرایی بویژه شرکت‌های دولتی در خصوص چالش‌هـــای اخذ اعتبار و.. توجه نمود و از تشـــکیل پرونده‌های بی‌حاصل که صرفـــاً به دنبال اتمام طرح‌های نیمه‌تمام بوده‌اند خودداری کرد و به‌این‌وســـیله از تحمیل بار مالی و... بر بیت‌المال، دیوان محاسبات و سایر دستگاه‌های ناظر و دستگاه اجرایی جلوگیری کرد. در موارد فقدان یا سکوت قانون ما با عدم مواجهیم یعنی تکلیفی در موارد مختلف مشـــخص نشده است اما در نقص قانون در واقع با قانونی نیمه‌کاره مواجهیم که به مراتب آثارســـوء فراوانی بر آن مترتب اســـت. نگارش نامناسب قانون که منتهی به ابهام در قانون می‌شـــود و رویکردهای مختلف در قانون مدنظر قرار نمی‌گیرد منجر به سوءاستفاده از قانون و ایجاد بی‌انضباطی‌های بی‌شمار می‌گردد که هم ناظر و هم منظور را با دوراهی و بلاتکلیفی مواجه می‌نماید.

برخی نارسایی‌های مربوط به قانون محاسبات عمومی به عدم تنظیم دستورالعمل‌ها و آیین‌نامه‌های اجرایی مواد بر می‌گردد: به‌عنوان مثال بر اساس ماده ۹۶ قانون محاسبات عمومی کشور دستگاه‌های اجرایی مکلفند به‌ترتیبی‌که هیات‌وزیران معین خواهد کرد گزارش عملیات انجام شـــده را به دیوان محاسبات کشور و سازمان مدیریت‌وبرنامه‌ریزی و وزارت اموراقتصادی‌ودارایی ارسال دارند درحالی‌که دســـتورالعمل اجرای این ماده توسط هیات‌وزیران تهیه نشده است. (گزارش تفریغ بودجه، ۱۳۸۲:۶) همچنین بموجب ماده ۷۱ قانون محاســـبات عمومی کشور دولت مکلف شده بر مصرف اعتباراتی که به عنوان کمک از محل بودجه وزارت‌خانه‌ها و مؤسســـات دولتی و شـــرکت‌های دولتی و یا از محل اعتبار منظور در ســـایر ردیف‌های بودجه کل کشـــور به مؤسسات غیردولتی پرداخت می‌شود نظارت مالی اعمال کند آیین‌نامه لازم دراین‌باره که باید بنا به پیشنهاد وزارت اموراقتصادی‌ودارایی و سازمان مدیریت‌وبرنامه به تصویب هیات‌وزیران می‌رســـید تاکنون تهیه نشـــده است. (گزارش تفریغ بودجه، ۱۳۸۳: ۶) لذا امر نظارت همواره با یک توقف روبروســـت که ناشی از فقدان قانون تلقی می‌گردد که البته در حوزه اجرا هم این چالش بطور گسترده به چشم می‌خورد.

۳-۲-چالش‌های در ارتباط با قانون

در جوامع پسامدرن از افزایش محصولات قانون‌گذاری و رسیدن تعداد آنها به مرحله خطرناک و از تولید انبوه قانون سخن به میان آمده است. (ذبیحی،۱۳۹۲: ۳۲) در کشور ماهم قانونگذار، زمان و منابع محدودی

در اختیـــار دارد و نیز برای کمیت قانون، محدودیتی وجود دارد که اگر از این محدودیت‌ها تجاوز شـــود محصولات تقنینی نامطلوبی به‌بار خواهد آورد. بااین‌حال در برخی جوامع که وظیفه قانونگذار چندپاره شده، از اهمیت این محدودیت‌ها کاسته شده است. قانون‌گذاران رسمی که نمونه اعلای آن مجالس انتخابی ملی هستند تنها یک حلقه در زنجیره قانون‌گذاری شمرده می‌شوند، مهم‌ترین محورهای سیاسی در قانونگذاری معمولاً از دولت ناشـــی می‌شـــوند و تهیه پیش‌نویس یک قانون در یک وزارتخانه انجام می‌شـــود. اصولاً محدودیتـــی برای تعداد کارمندان وزارتخانه‌ها یا نهادهای این‌چنینی که می‌توانند در فرآیند قانونگذاری دخالت کنند وجود ندارد هرچند محدودیت‌های سیاسی، مالی و دیگر محدودیت‌های عملی درباره حجم دستگاه‌های دولتی وجود دارد. در مجالس تقنینی ملی ناگزیر با محدودیت زمانی مواجه هستیم به این‌معنا کـــه تنها یک مجلس تقنینی ملی وجود دارد و بـــا وجود برخی قوانین داخلی پارلمانی، محدودیت صرفاً فیزیکی برای حجم و تعداد قوانینی که امکانات بحث و بررسی آنها در مجلس وجود دارد به چشم می‌خورد که ضمن اشکال بر نحوه قانونگذاری گاهی، تفسیر، اجرا و یا حتی عدم اجرای آن قانون معضلات بسیاری برای جامعه ما در پی دارد؛ آنچه در صدر ذکر گردید گوشه‌ای از معضلات مربوط به قانون می‌باشد که ضعف نظارت دیوان محاسبات نسبت به شرکتهای دولتی را در پی خواهد داشت. در بخش دوم چالش‌هایی که می‌توان مدعی شد اصولاً خارج از ماهیت قانون ولی در ارتباط با آن می‌باشد را مشروحاً بررسی می‌کنیم:

۳-۲-۱-اجرای نادرست قانون و قانون‌گریزی

اگرچه قانون مناسب از مرجع صالح صادر گردد؛ جهت حصول نتیجه مطلوب، نیازمند اجرای خوب و مناسب است در غیر اینصورت اهداف تصویب قانون محقق نخواهد شد که می‌توان مدعی شد که در واقع حاکمیت قانون رعایت نگردیده است. هر کشوری در حوزه اقتدار قلمرو جغرافیایی خود قوانین و مقررات لازم‌الاجرایی دارد که باید هم از سوی مجریان و هم از سوی دیگران محترم شناخته شود فقد توان تجربی و عدم اطلاع برخی از مسئولان اجرایی از این اصل واضح و مبرهن، موجب می‌شود قوانین و مقررات لازم‌الاجرا رعایت نشده و دامنه تخلف، آن‌قدر گسترده شود که قبح آن از بین‌رفته و تبدیـــل به رویه گردد (انبارلویی،۱۳۸۶: ۸۴). بنابراین اولاً تصویب قوانین متناســـب و مورد نیاز از الزامات و وظایف قوه مقننه اســـت اما اجرای درســـت و صحیح از تکالیف مجریه محســـوب می‌گردد که در واقع این دو مکمل هم هســـتند زیرا نقص در هریک موجب ناتوانی در حصول نتیجه و هدف نظـــارت کارامد می‌گردد؛ لذا هم قانون و هم مجری قانون بـــر نتیجه حاصله از اجرای قانون موثرند، اگرچه به نظر می‌رســـد مجری نقش موثرتری را ایفاء می‌کند. (درویشـــی، ۸۹-۹۰) که گاها به عمد یا ناعمد موجبات بی‌انضباطی‌هـــای مالی می‌گردد که در صورت وقوع عمدی مصداق قانون_گریزی می‌شـــود. آســـیب‌های قانون‌گریزی و فرار از قانون سهم عمده‌ای در ضعف نظارت‌های مالی دارد، که همـــواره دغدغه گـــذر از آن، اذهان مقامات دولتی و حکومتی را فراهـــم نموده «مقام معظم رهبری در شـــهریور ماه سال ۱۳۸۵ در دیدار هیات دولت ۲۰ شـــاخص اصول‌گرایی را یادآور شدند و دولت را به مراعات آن توصیه فرمودند: ایشـــان مســـئولیت‌پذیری، پاسخ‌گویی و نیز قانون‌گرایی را از جمله شـــاخص‌های اصول‌گرایی دانســـتند» (انبارلویی، ۱۳۸۶: ۲۷۲). یکی از مولفه‌های کاهش بهره‌وری نظارت، قانون‌گریزی اســـت به‌عبارتی قانون موجود اســـت اما بنا به دلایلـــی اعم از وجود زمینه‌های

فســاد و عوامل انسانی، منجر به عدم اجرا یا به اصطلاح فرار از قانون می‌شود. بدیهی است هریک از ضعف‌هایی که مطرح می‌شــود سهمی در ضعف نظارت و عدم دسترسی به هدف حکمرانی مطلوب و نظارت کارامد خواهد داشت.

یکی از عمده مواردی که بویژه در شــرکتهای دولتی، در راســتای جلوگیری از برگشت اعتبار به خزانه صورت می‌گیرد، تهیه اســناد صوری مناقصه انجام شده و هزینه اعتبار عمرانی در جاری است که ضمن انجام تخلف اداری ارتکاب جرم هم محرز می‌باشــد. همچنین هزینه از محل درآمدلاوصول در بخصوص شــرکت‌های دولتی و مؤسسات عمومی انتفاعی به فراوانی مشاهده می‌شود؛ زیرا، قاعده کلی برآن است که هزینه در هر بنگاه اقتصادی از محل درآمد آن انجام می‌شود و تا درآمدی وصول نشــود هزینه‌ای از محل تحقق پیدا نخواهد کرد اما بر این قاعده اســتثنائاتی مترتب است که ریشه در ســوءجریان مالی دارد. حتی گاهی سازمان‌ها قبل از ایجاد سند و ... برای یک امر توافق می‌کنند و جابجایی هزینه صورت می‌گیرد و منجر به عدم وصول درآمد در حیطه یک مســاله می‌شوند مثلاً توافق می‌شــود که جهت وصول ســهم دولت در مقابل منفعتی به دیگران واگذار شــود. (انبارلویی، ۱۳۸۶: ۴۳) که منجر به ناکارامدی نظارت دیوان محاسبات می‌شود.

۳-۲-۲-جهل به قانون و تفسیر نامناسب قانون

جهــل بــه قانون، عدم اطلاع از قانون و تفاســیر نابجا و مخالف مفهوم از قانون توســط مدیران و سوءاســتفاده از اختیار و ... فشــارها و مسائل سیاســی از عمده چالش‌های نظارت است که در این مــوارد بکارگیری نیروهای بی‌تخصــص و ناکارآمد، منجر به عدم رعایت قانــون و یا ایجاد تخلفات و بی‌انضباطی‌هــای مالی فراوانی می‌شــود؛ اگرچه همه قائل به قاعــده حقوقی «جهل به قانون رافع مســئولیت نیست» هســتند و منجر به مجازات جاهل می‌گردد اما در عمل و رویه عملی مشهود در دیوان محاســبات موارد زیادی مشاهده می‌شــود که در راستای جهل به قانون مرتکب تخلف شده و بی‌انضباطی مالی زیادی همراه داشــته‌اند؛ که از علل عمده آن عدم تخصص نیروهای انســانی، عدم اطلاع‌رســانی بموقع قوانین توسط سازمان و عدم بکارگیری فن‌آوری‌های نوین چه از سوی کارمند و چه از ســوی دستگاه را می‌توان برشــمرد و با اتخاذ راهکارهایی در جهت رفع یا کاهش آن می‌تواند نظارت کارآمد را بدنبال داشــته باشــد. در این بین می‌توان مدعی شد «شایسته_سالاری» یکی از عوامل مؤثر در این مساله می‌باشد.

تعدد و تعارض قوانین قطعاً منجر به تفســیر قانون خواهد شــد، صرف‌نظر از اینکه ماهیت برخی قوانین به اقتضای انطباق با مصادیق، الزام به تفســیر دارند، در صورت تفسیر نامناسب یا نادرست از ســوی ناظر، یا مجری قانون یا قاضی، از چالش‌های مطروحه در ضعف نظارت به شــمار خواهد آمد. هرچند، در صورت فرض بر عدم مصادیق نارســایی‌های قانــون که در مباحث بالا ذکر کردیم برخی قوانیــن به دلیل ماهیت خود قابلیت تفاســیر گوناگونی دارند کــه در واقع در صلاحیت مجری یا به تناسب، در صلاحیت ناظر قرار می‌گیرد. که در راستای آن و با سوءاستفاده از اختیار اقدام به تصویب مقــررات جدید نموده و قانون مصــوب مجلس بلااجرا می‌ماند. لذا هــدف از تصویب یک قانون ابتر خواهد ماند و حتی ممکن است در راستای عکس هدف مذکور، مجریان اقدام نمایند. البته این تفسیر

منحصر به مجری نیســت ناظر(دیوان محاســبات» و قاضی و... هم با تفاسیر مختلف و گاهاً متهافت موجب تغییر مسیر یک مقرره و قانون می‌شوند.

اگرچه جهل به قانون رافع مســئولیت نیســت لکن در موارد عدیده‌ای ملاحظه می‌شود که بدلیل جهل به آن از سوی کارمند یا دستگاه یا هردو تخلفاتی صورت می‌پذیرد و همین امر بی‌انضباطی‌های مالی و اداری فراوانی را در عملکرد شرکت‌های دولتی منجر می‌گردد.

نتیجه‌گیری

ماهیت نظارت و کنترل، اصلاح و بهبود است و اگر این ویژگی در نظام کنترلی نادیده گرفته شود، نظام؛ نه تنها کارایی، دوام و فلســفه وجودی خود را از دســت خواهد داد بلکه به عاملی پیش‌گیرنده از توســعه و پیشرفت، مانع و تحمیل‌کننده هزینه مبدل خواهد گردید. بنابراین نهادهای نظارتی باید تلاش کنند تا موانع و مشــکلات را شناسایی و ریشه‌یابی کنند و راه‌حل‌های اصلاحی را ارائه نمایند. نظام نظارت و کنترل، نظامی همه‌جانبه اســت که ضمن بررســی عملیات سازمانی کمک می‌کند تا ســازمان‌ها به طور هماهنگ و جامع فعالیت‌های خود را صورت داده و به اهداف مورد نظر نائل آیند. از جمله این موارد رفع نارســایی‌های ناشــی از قانون جهت حصول نظارت کاراســت که بدیهیست چالش‌های برشــمرده شــده، تنها نمونه‌ای از این موانع نظارت کارامد تلقــی می‌گردد، تعدد، تورم، تعارض، فقدان، سکوت و نقص قانون به همراه تفسیر نامناسب و اجرای نادرست آن، حاکمیت قانون را که از مؤلفه‌های نوین نظارت مالی می‌باشــد، متزلزل نموده و دســتیابی دیوان محاسبات کشور به هدف پاســداری از بیت‌المال و انضباط مالی در دستگاههای اجرایی را غیرممکن یا حداقل با کندی مواجه می‌نماید. تنقیح و اصلاح، راهکارهای همیشــه همراه قانون هســتند که بســیاری از معایب و چالشــهای برخواسته از قانون را مرتفع می‌سازد که علیرغم وقوف همگان بویژه حوزه تقنین، همواره در غربتی خود خواسته، نه تنها دست آویز قرار نمی‌گیرد بلکه گاهی حتی با تعمد به چالشهای ناشی از آن از جمله تعدد و تعارض قانون دامن زده می‌شود و هرج و مرج قانونی فعلی را بسط می‌دهد. البته نمی‌توان منکر نقش و جایگاه دستگاه اجرایی، در تصویب مقررات، آیین نامه و ... و همچنین معضلات ناشــی از تنفسیر نابجا و اجرای نادرســت در کمک به افزایش چالشهای ناشی از قانون شد، بهرحال؛ حساســیت نقش نظارتی دیوان محاسبات به عنوان یکی از بازوهای نظارت پارلمان، انکارناپذیر است که در صورت صحت عمل، کاهش جرائم و تخلفات مالی و نظم و انضباط مالی در کشور را در پی دارد که چالشهای مذکور در این مقاله از موانع دستیابی دیوان محاسبات به نظارت کارا تلقی می‌گردد لذا راهکارهای ذیل پیشنهاد می‌شود:

۱-تربیــت نیروی انســانی خبره و متخصص در حوزه ناظر و منظــور جهت هماهنگی هردو حوزه نظارت و اجرا.

۲-تنقیح و تصویب قوانین واحد ناظر بریک اقدام و ایجاد هماهنگی و وحدت رویه در اعمال نظارت از سوی دیوان محاسبات بر شرکت‌های دولتی

۳-دسته‌بندی شرکت‌های دولتی جهت شفاف‌سازی و سهولت نظارت از طریق دیوان محاسبات کشور

۴-تعریف و تدوین انواع شـــاخص‌ها واســـتانداردهای مالی برای نظارت مؤثر بر فعالیت شرکت‌های دولتی.

منابع

۱-آقارضی، مصطفی. (۱۳۹۲). بررسی نظارت مالی در صنعت بیمه ایران، کارشناسی‌ارشد، مدیریت دولتی، قزوین: دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد قزوین.

۲-الوانی، سید مهدی. (۱۳۸۰) تصمیم‌گیری و تعیین خط‌مشی دولتی، چاپ اول، تهران: انتشارات پیام نور

۳-انبارلویی، محمدکاظم. (۱۳۸۶). آسیب‌شناسی مالیه عمومی، چاپ اول، قم: انتشارات وثوق.

۴-درویشی، بابک، جزوه درســـی، دوره کارشناسی ارشد، تهران مرکز، نیمسال تحصیلی اول سال تحصیلی ۸۹-۹۰

۵-محمد ذبیحی زمســـتان (۱۳۹۲) بررسی تأثیر نظارت پارلمانی در تأمین حسن اجرای قانون در ایران، کارشناسی ارشد رشته حقوق عمومی، دانشگاه ازاد اسلامی، واحد اراک.

۶-رستمی، ولی. (۱۳۹۵). مالیه عمومی، چاپ پنجم، تهران: انتشارات میزان.

۷-شـــیری ده‌پیری، علی. (۱۳۸۲). سخنی در صلاحیت دیوان محاسبات کشور، قسمت اول، سال سوم، تهران: دانش حسابرسی.

۸-گزارشـــی پیرامون تفریغ بودجه سال ۱۳۸۰ کل کشـــور. (۱۳۸۲). بهار، اداره کل هماهنگی و تلفیق بودجه. فصلنامه دانش حسابرسی دیوان محاسبات کشور، سال سوم، شماره ۷.

۹-مبینی‌دهکردی، ساســـان. (۱۳۸۶-۱۳۸۷) بررســـی تأثیر عملکرد دیوان محاســـبات استان در کاهش موارد عدم رعایت قوانین و مقررات مالی توســـط مســـئولین دســـتگاه‌های اجرایی از دیدگاه مدیران و کارشناسان مالی اســـتان، چهارمحال وبختیاری: پایان‌نامه کارشناسی‌ارشد، رشته مدیریت دولتی، موسسه آموزش وپژوهش مدیریت و برنامه‌ریزی استانداری.

۱۰-نصیری، مرتضی. (۱۳۸۲). ملاحظه‌ای پیرامون شـــرکت‌های دولتی، نشریه مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی، سال دهم، شماره ۳۸

۱۱-منتی نژاد، صادق، (۱۳۹۷). حقوق مالیه اختصاصی-صلاحیت و طرز عمل دیوان محاسبات در نظارت بر اجرای بودجه-انتشارات مجد.

۱۲-نگاهی به مفاهیم اقتصاد جرم و فساد اداری و کارکرد آنها در ایران-بازشناسی مؤلفه‌های مؤثر بر اختلاس در ایران. (۱۳۷۷) شـــهریور. مجله مجلس و پژوهش، دفتر بررسی‌های اقتصادی مجلس، سال پنجم، شماره ۲۵.

۱۳-ودیعی، محمدحسین. جایگاه و نقش ارزیابی عملکرد در بازرسی و نظارت شرکت‌های دولتی، مجموعه مقالات نخستین همایش نظارت و بازرسی، شماره ۹۵۷۵۱

۱۴-هداوند، مهدی. (۱۳۸۹). حقوق اداری تطبیقی، جلد دوم، چاپ اول، تهرن: انتشارت سمت.

۱۵-انبارلویی، محمدکاظم. (۱۳۸۶). آسیب‌شناسی مالیه عمومی، چاپ اول، قم: انتشارات وثوق.

۱۶-آقارضی، مصطفی. (۱۳۹۲). بررسی نظارت مالی در صنعت بیمه ایران، کارشناسی‌ارشد، مدیریت دولتی، قزوین: دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد قزوین.

۱۷-درویشی، بابک، جزوه درسی، دوره کارشناسی ارشد، تهران مرکز، نیمسال تحصیلی اول سال تحصیلی ۸۹-۹۰

۱۸-رستمی، ولی. (۱۳۹۵). مالیه عمومی، چاپ پنجم، تهران: انتشارات میزان.

۱۹-شیری ده‌پیری، علی. (۱۳۸۲). سخنی در صلاحیت دیوان محاسبات کشور، قسمت اول، سال سوم، تهران: دانش حسابرسی.

۲۰-گزارشی پیرامون تفریغ بودجه سال ۱۳۸۰ کل کشور. (۱۳۸۲). بهار، اداره کل هماهنگی و تلفیق بودجه. فصلنامه دانش حسابرسی دیوان محاسبات کشور، سال سوم، شماره ۷.

۲۱-مبینی‌دهکردی، ساسان. (۱۳۸۶-۱۳۸۷) بررسی تأثیر عملکرد دیوان محاسبات استان در کاهش موارد عدم رعایت قوانین و مقررات مالی توسط مسئولین دستگاه‌های اجرایی از دیدگاه مدیران و کارشناسان مالی استان، چهارمحال وبختیاری: پایان‌نامه کارشناسی‌ارشد، رشته مدیریت دولتی، موسسه آموزش وپژوهش مدیریت و برنامه‌ریزی استانداری.

۲۲-محمد ذبیحی زمستان (۱۳۹۲) بررسی تأثیر نظارت پارلمانی در تأمین حسن اجرای قانون در ایران، کارشناسی ارشد رشته حقوق عمومی، دانشگاه ازاد اسلامی، واحد اراک.

۲۳-منتی نژاد، صادق، (۱۳۹۷). حقوق مالیه اختصاصی-صلاحیت و طرز عمل دیوان محاسبات در نظارت بر اجرای بودجه-انتشارات مجد.

۲۴-نصیری، مرتضی. (۱۳۸۲). ملاحظه‌ای پیرامون شرکت‌های دولتی، نشریه مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی، سال دهم، شماره ۳۸

۲۵-نگاهی به مفاهیم اقتصاد جرم و فساد اداری و کارکرد آنها در ایران-بازشناسی مؤلفه‌های مؤثر بر اختلاس در ایران. (۱۳۷۷) شهریور. مجله مجلس و پژوهش، دفتر بررسی‌های اقتصادی مجلس، سال پنجم، شماره ۲۵.

۲۶-الوانی، سید مهدی. (۱۳۸۰) تصمیم‌گیری و تعیین خط‌مشی دولتی، چاپ اول، تهران: انتشارات پیام نور

۲۷-ودیعی، محمدحسین. جایگاه و نقش ارزیابی عملکرد در بازرسی و نظارت شرکت‌های دولتی، مجموعه مقالات نخستین همایش نظارت و بازرسی، شماره ۹۵۷۵۱

۲۸-هداوند، مهدی. (۱۳۸۹). حقوق اداری تطبیقی، جلد دوم، چاپ اول، تهرن: انتشارت سمت.

Government Accounting and Financial Control,(۱۹۹۲) .Oshisami, K Ibadan: Spectrum

۲۰۰۰b), Judicial Review of) ,Transparency International Source Book Administrative Action, TI

Administrative Law,,(۲۰۰۴) ,Wade, William and Christopher Forsyth Oxford niversity press, Ninth Edition