



مدیریت وجوه عمومی در حقوق ایران

تاریخ دریافت: ۹۷/۱۰/۵

تاریخ پذیرش: ۹۷/۱۱/۱۶

ولی رستمی^۱

حمید قهوه چیان^۲

چکیده

هزینه وجوه عمومی و نقدینگی دولت نقش مهمی در تحقق احکام قوانین بودجه سنواتی ایفا می‌کند. آزادسازی متناسب اعتبارات و هزینه آن توسط دستگاه‌های اجرایی و نیز نقش نظام بانکی (اعم از بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران و بانک‌های عامل) ضمن اثربخشی و کارآمدی دولت‌ها، می‌تواند ضامن انضباط مالی و حفاظت از بیت‌المال گردد. این مقاله در تلاش است با رویکردی حقوقی، قوانین و مقررات مربوط به هزینه وجوه عمومی در حقوق ایران را تحلیل نماید. تدقیق در مبانی و منابع، مراحل هزینه و بررسی انتقادی آن‌ها، محورهای این مقاله را تشکیل می‌دهد. دستاورد این تحقیق، صرف‌نظر از تحلیل محتوایی این موضوع، بیان ضرورت‌ها، مبانی و راهکارهای اصلاح نظام حقوقی حاکم بر هزینه وجوه عمومی است.

واژگان کلیدی: مالیه عمومی، بودجه، هزینه، اعتبار، قانون محاسبات عمومی کشور، وجوه عمومی

۱- دانشیار حقوق عمومی دانشکده حقوق و علوم سیاسی دانشگاه تهران، رایانامه vrostami@ut.ac.ir

۲- دکترای حقوق عمومی، رایانامه Ha.gh.ch@gmail.com (نویسنده مسئول)



۱- مقدمه

از آنجا که بیشتر اقدامات دولت‌ها دارای بار مالی است، عدم توفیق در تأمین منابع درآمدی، عدم توزیع متناسب و پرداخت آن‌ها، موجب ناکارآمدی دولت‌ها خواهد شد. مالیه عمومی نقشه لازم برای انجام چنین فرایندی را پیش‌بینی می‌کند و از این‌رو، نقش مهمی در انجام خدمات عمومی و کارآمدی دولت‌ها دارد. در این مقاله، چرخه پرداخت وجوه عمومی در نظام مالی کشور شناسایی شده است. با وجود اهمیتی که این موضوع در کارآمدی دولت‌ها دارد، شاهد فقر پژوهشی مشهودی در این عرصه می‌باشیم و بجز محدود گزارش‌ها و ترجمه‌های مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی و بخش مختصری از کتب مالیه عمومی، مطلب منسجمی در این خصوص نمی‌بینیم، لذا انجام چنین تحقیقی اهمیت می‌یابد. مهم‌ترین سؤال این تحقیق آن است که وجوه عمومی بر اساس چه مبنا و منابعی هزینه می‌شود و مهم‌ترین چالش‌های موجود در نظام حقوقی حاکم بر هزینه وجوه عمومی چیست؟

دریافت و هزینه وجوه عمومی، نظام مشخصی در مالیه عمومی ایجاد کرده است که با تکیه بر مبانی و منابع مشخص، نیازهای مالی دولت را رفع می‌نماید. وجوه عمومی با «دریافت»^۳ کسب و با «هزینه» خرج می‌شود؛ در این معنا وجوه عمومی عبارت است از نقدینه‌های مربوط به وزارتخانه‌ها و مؤسسات و شرکت‌های دولتی و نهادها و مؤسسات عمومی غیردولتی و مؤسسات وابسته به سازمان‌های مذکور که متعلق به حق افراد و مؤسسات خصوصی نیست و صرفنظر از نحوه و منشاء تحصیل آن، منحصرأً برای مصارف عمومی و به موجب قانون، قابل دخل و تصرف است.^۴ بر این اساس وجوهی از قبیل سپرده و وجه الضمان که دریافت‌های موقت خوانده می‌شوند، وجوه عمومی محسوب نمی‌شوند^۵ اما اسناد و اوراق بهادار متعلق به دستگاه‌های اجرایی «در حکم وجوه عمومی» شمرده شده است.^۶ هدف از مدیریت وجوه عمومی را می‌توان کنترل کل مخارج، اجرای بودجه با حداکثر کارایی، به حداقل رساندن هزینه استقراض‌های دولت و به حداکثر رساندن بازدهی سپرده‌ها و سرمایه‌گذاری مالی دولت دانست. (شائو کامپو و توماسی، ۱۳۸۹، ۴۱)

قانون اساسی مهم‌ترین قانون لازم‌الاجرا و پرنفوذترین هنجار حقوقی هر کشوری است و تمامی قوانین و مقررات باید منطبق با اصول آن تصویب و اجرا شوند. بر این اساس و بدلیل اهمیت نظم مالی و بودجه عمومی، اصولی به طور مستقیم به پرداخت‌ها و هزینه‌کرد مالی دولت پرداخته که می‌توان از آن‌ها تحت عنوان «قواعد اساسی مستقیم ناظر به پرداخت‌های دولتی» یاد کرد. بر این اساس، هزینه اعتبارات دولتی تنها بر اساس اعتبارات مصوبی خواهد بود که در قانون بودجه درج گردیده و دولت مسئولیت تهیه و مجلس شورای اسلامی صلاحیت تصویب آن را به صورت انحصاری خواهند داشت.^۷

۳- ماده (۱۱) قانون محاسبات عمومی کشور مصوب ۱۳۶۶.

۴- ماده (۱۳) قانون محاسبات عمومی کشور.

۵- تبصره (۱) قانون محاسبات عمومی کشور.

۶- تبصره (۲) ماده (۱۳) قانون محاسبات عمومی کشور.

۷- اصل پنجاه و دوم قانون اساسی.



از جمله مهم‌ترین اصول قانون اساسی که به صورت مستقیم به پرداخت‌های دولتی پرداخته، اصل پنجاه و سوم قانون اساسی است که اذعان می‌کند کلیه دریافت‌های دولت در حساب‌های خزانه‌داری کل متمرکز می‌شوند و همه پرداخت‌ها در حدود اعتبارات مصوب به موجب قانون انجام می‌گیرند که دال بر قانونی بودن هزینه و جوجه دولتی است. همچنین بدلائل تاریخی و سیاسی هزینه‌کرد اعتبارات دولتی همواره با نظارت‌هایی متعددی همراه شده است. از این رو دیوان محاسبات کشور در قانون اساسی پیش‌بینی^۸ و مسئولیت نظارت بر هزینه‌کردهای دولت را برعهده گرفته تا هیچ هزینه‌ای از اعتبارات مصوب تجاوز نکرده و هر وجهی در محل خود به مصرف برسد.^۹ از سوی دیگر می‌توان از قواعد اساسی مستقیم ناظر به پرداخت‌های دولتی یاد کرد. بر این اساس موازین اقتصادی و مالی کشور نیز در اصول متعدد قانون اساسی بیان شده است و از این رو پرداخت‌های دولتی که برخلاف اصول مندرج در قانون اساسی انجام شوند، وجاهت قانونی نخواهند داشت. برخی از این اصول مانند اصل چهل و سوم قانون اساسی به طور غیرمستقیم به پرداخت‌های دولتی می‌پردازد. این اصول را «قواعد اساسی غیرمستقیم ناظر بر پرداخت‌های دولتی» می‌خوانیم؛ بر این اساس، نباید پرداخت‌های دولتی منجر به سلطه اقتصادی بیگانه بر اقتصاد کشور^{۱۰} و یا موجب اسراف و تبذیر^{۱۱} شوند و یا انجام هزینه برای عملیات‌های که منجر به تخریب محیط‌زیست می‌شود^{۱۲} ممنوع است.

۲- مبانی و چارچوب‌های نظری

برای تدقیق در موضوعات حقوق مالیه عمومی و بویژه مواردی که ابعاد فنی بیشتری دارند، نیازمند استفاده از روش تحلیلی‌تری هستیم تا با تکیه بر آن‌ها ارزیابی‌های منسجم‌تری داشته و در غیر این صورت، ناگزیر از آشفتگی و تحلیل‌های سردرگم خواهیم بود. بر این اساس نیازمند آن هستیم تا جهت شناخت بهتر موضوع به بررسی سه محور نظری ذیل بپردازیم:

۲-۱- تفکیک قواعد محاسباتی و مالی

اگر حقوق مالیه عمومی را به بیانی کلی، قوانین و مقررات حاکم بر دخل و خرج دولت بدانیم (پیرنیا، ۱۳۳۹، ۳) باید اذعان نمود که می‌توان قواعد حاکم بر آن را در دو قالب جدا از هم گنجاند. بخش اول که می‌توان آن را «احکام مالی» نامید مجموعه قواعدی هستند که حکم به موضوع و میزان درآمدها و هزینه‌های دولت می‌کنند. بخش زیادی از قواعد مندرج در سند چشم‌انداز، قوانین برنامه توسعه و بودجه سنواتی از این جمله‌اند. این قوانین زمان‌مند و موقت‌اند و حالت برنامه‌ای و دارند. فلسفه صدور احکام مالی آن است که بدانیم «چه هزینه یا درآمدی باید محقق شود؟». بخش

۸- اصل پنجاه و چهارم قانون اساسی.

۹- اصل پنجاه و پنجم همان قانون.

۱۰- بند هشتم اصل چهل و سوم قانون اساسی.

۱۱- بند ششم اصل چهل و سوم قانون اساسی.

۱۲- اصل پنجاهم قانون اساسی.



دیگری از قواعد حقوق مالیه عمومی شکلی و محاسباتی است و در آن بحثی از میزان درآمد یا هزینه نیست بلکه تشریفات محاسباتی ذکر می‌شود که از جمله آن می‌توان به قانون محاسبات عمومی کشور، قانون برنامه و بودجه کشور، بخشی از قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت، قانون الحاق موادی به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۱) - مصوب ۱۳۸۴ - و قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲) - مصوب ۱۳۹۳ - اشاره کرد. قواعد مندرج در احکام محاسباتی در پی یافتن پاسخ به این سؤال هستند که «هزینه یا درآمد چگونه باید انجام شود؟». با عنایت به تقسیم‌بندی فوق، موضوع این مقاله را می‌توان از جنس محاسباتی و شکلی دانست و در نتیجه میزان هزینه در نتایج تحقیق حاضر موضوعیت نداشته و از این رو برقراری انضباط مالی، دغدغه اصلی آن را تشکیل می‌دهد.

۲-۲- دلایل ماهوی وجود تشریفات مالی

ضرورت وجود تشریفات برای هزینه وجوه عمومی بر اساس فهم مدرن از دولت ایجاد می‌شود. «دولت مدرن» در روندی تاریخی و بواسطه تحول مفهوم دولت، از امپراتوری، دولت شهرها، دولت فئودالی و دولت مطلقه ایجاد شد. برای دولت مدرن، تعاریف متعددی ارائه شده که غالب آن‌ها بر پایه نظریه دولت ماکس وبر^{۱۳} شکل گرفته است. از دیدگاه وبر، نهاد دولت^{۱۴} بالاترین مرجع قانون و قدرت می‌باشد که در یک منطقه جغرافیایی تعیین شده و بر مردمی که در قلمرو آن زندگی می‌کنند، حاکم است. این نهاد، دارای یک مجموعه قوانین اداری و حقوقی بوده که تمام شهروندان ملزم به رعایت آن می‌باشند.^{۱۵} نظم، دیوان‌سالاری و کارآمدی از مشخصه‌های دولت مدرن می‌باشند که می‌توان از آن‌ها به عنوان مبانی تشریفات مالی دولت یاد کرد. هسته حاکمیت قانون را می‌توان در مولفه‌هایی همچون نظم و محدودیت خلاصه کرد. (مرکز مال‌میری، ۱۳۸۵، ۲۱) از نظر وبر، محتوای انضباط، چیزی نیست جز عقلانی کردن مداوم، آموزش روشمند و اجرای دقیق فرمان‌های دریافت‌شده. در این فرایند، همه انتقادهای شخصی، یکسره منتفی و بازیگران آن بی‌چون و چرا و بدون تردید، دستور را انجام می‌دهند. (وبر، ۱۳۸۹، ۲۸۷) دیوان‌سالاری نیز به سلسله‌مراتبی از اقتدار و مسئولیت اطلاق می‌شود که یک سازمان رسمی، برای هماهنگ ساختن فعالیت‌ها و رسیدن به اهداف تعیین‌شده‌اش،

13- Max Weber

۱۴- حکومت (government) و دولت (state) دارای دو مفهوم متفاوت‌اند. حکومت، شخص یا گروهی است که وظایف حکمرانی را به‌جا می‌آورد در حالی که دولت، نمایانگر شکل تاریخی خاصی است که حکومت به خود گرفته است. برای توضیح بیشتر لاگلین، مارتین، مبانی حقوق عمومی، تهران، نشر نی، چاپ اول ۸۸، ص ۷۳.

۱۵- تعاریف دیگری نیز از مفهوم دولت ارائه شده است؛ برای نمونه می‌توان به تعریفی که در کتاب بایسته‌های حقوق اساسی دکتر قاضی آمده است، اشاره نمود: «گروه انسانی که در درون محدوده جغرافیایی معین، تشکیل جامعه‌ای سیاسی دهد و در آن، قدرت برتر رقابت‌ناپذیری بر کلیه اعضا، حاکم شود و سازمان ویژه‌ای مجهز به قهر اجتماعی، حفظ نظم عمومی را بر عهده داشته باشد، تجسم بخش دولت ملت است» برای توضیح بیشتر، قاضی، ابوالفضل، بایسته‌های حقوق اساسی، تهران، نشر میزان، چاپ بیست و یکم آبان ۱۳۸۴، گفتار سوم. همچنین نک وینسنت، اندرو، نظریه‌های دولت، ترجمه حسین بشریه، تهران، نشر نی، چاپ ششم ۱۳۸۷.



از آن استفاده می‌کند. (کوتن، ۱۳۷۵، ۲۸۳) نهایتاً می‌توان از اثربخشی یا کارآمدی دولت به عنوان دلایل موجه در وجود تشریفات مالی نام برد. مراد از اثربخشی دولت، توانایی آن در تدوین و اجرای سیاست‌های صحیح است و طبیعتاً لازمه چنین امری، برخورداری از یک دستگاه اداری کارآمد می‌باشد. یک دستگاه اداری کارآمد باید از قدرت و مهارت لازم برای اداره امور کشور برخوردار بوده و قادر باشد از بروز تغییرات چشمگیر در سیاست‌ها پیشگیری کند و از فشارهای سیاسی تأثیر نپذیرد. چنین امری مستلزم نهادینه ساختن قوانین و هنجارهایی است که به مقامات دولتی انگیزه می‌دهد تا طبق منافع جمعی عمل کنند و در عین حال فساد و فعالیت خودسرانه^{۱۶} را نیز محدود سازند.

۲-۳- ضرورت تبیین وظایف دولت برای استخراج مفهوم هزینه‌های عمومی

هدف از هزینه اعتبارات بودجه، نیل به اهداف و اجرای برنامه‌های دولت است. بنابراین قبل از ورود به هر حوزه‌ای از مالیه عمومی باید وظایف دولت را در آن کشور تحلیل نمود. یکی از قوانینی که در مقام بیان ماموریت‌های دولت قرار گرفته، قانون مدیریت خدمات کشوری- مصوب ۱۳۸۶- است که در مواد (۸) تا (۱۱) آن وظایف و ماموریت‌های دولت به تفکیک بیان شده است و در این معنا، هر هزینه‌ای که انجام می‌شود از وظایف حاکمیتی، اجتماعی، فرهنگی و خدماتی، زیربنایی و اقتصادی دولت خارج نخواهد بود. احکام و حدود مربوط به ماموریت‌های یادشده علاوه بر قانون مدیریت خدمات کشوری در قوانین دیگری نیز بیان شده است.^{۱۷}

۳- شمول قوانین محاسباتی بر هزینه وجوه عمومی

مصرف اعتبارات جاری و عمرانی منظور در بودجه کل کشور تابع مقررات قانون محاسبات عمومی کشور و سایر قوانین و مقررات عمومی دولت می‌باشد. با این وجود و به موجب قانون، مواردی از این اصل مستثنی شده‌اند. در هر کشوری موارد مستثنی شده که وجوه فرابودجه‌ای نیز نامیده می‌شوند به دلایل خاصی ایجاد می‌شوند. حفاظت از هزینه‌های اولویت‌دار، پرهیز از مشکلات اجرایی و طفره رفتن از برخی قواعد دست‌وپاگیر از این جمله‌اند. (شائو کامپو و توماسی، ۱۳۸۹، ۷۳) در ایران نیز این گونه هزینه‌ها شناسایی شده‌اند؛ هزینه‌های اضطراری موضوع ماده (۷۸) قانون محاسبات عمومی کشور، اعتبارات سری^{۱۸}، دیون بلا محل^{۱۹}، هزینه‌های پیش‌بینی نشده^{۲۰}، بودجه شورای نگهبان، مجلس شورای اسلامی و مجمع تشخیص مصلحت نظام^{۲۱}، مصرف اعتبارات از محل

16- Arbitrary

۱۷- برای نمونه می‌توان به قانون اجرای سیاست‌های اصل چهل و چهارم قانون اساسی- مصوب ۱۳۸۷- اشاره کرد.

۱۸- ماده (۵۷) قانون محاسبات عمومی کشور.

۱۹- ماده (۵۸) قانون محاسبات عمومی کشور.

۲۰- ماده (۵۵) قانون محاسبات عمومی کشور.

۲۱- ماده (۶۶) اصلاحی قانون محاسبات عمومی کشور.

درآمدهای اختصاصی^{۲۲}، مصرف درآمدها و سایر منابع تأمین اعتبار در شرکت‌های دولتی و مصرف اعتبارات مربوط به مؤسسات و نهادهای عمومی غیردولتی^{۲۳} به صورت جزیی یا کلی از شمول قاعده عام مستثنی شده‌اند.

موارد اضطراری:

در خصوص مخارج مربوط به حوادث مهم و ناگهانی مملکتی از قبیل جنگ، آتش‌سوزی، زلزله، سیل، بیماری‌های همه‌گیر و بیماری‌های مربوط به حوادث فوق، حصر اقتصادی و همچنین موارد مشابه که به فرمان رهبر یا شورای رهبری به عنوان ضرورت‌های اسلامی و یا مملکتی اعلام گردد، رعایت مقررات قانون محاسبات عمومی کشور الزامی نیست لذا مصرف این اعتبارات تابع قانون نحوه هزینه کردن اعتباراتی که به موجب قانون از شمول قانون محاسبات عمومی و سایر مقررات عمومی دولت مستثنی هستند، می‌باشد.

مطابق ماده واحده قانون نحوه هزینه کردن اعتباراتی که به موجب قانون از شمول قانون محاسبات عمومی و سایر مقررات عمومی دولت مستثنی هستند، مصرف اعتبارات جاری و عمرانی که به نحوی از قانون محاسبات عمومی و سایر مقررات عمومی دولت و یا آیین‌نامه معاملات دولتی مستثنی بوده و تابع مقررات خاص گردیده است (به استثنای هزینه‌های جنگی که با رعایت تبصره (۹) و (۴۵) قانون بودجه سال ۱۳۶۴ انجام می‌گیرد) تحت ضوابطی که در این قانون اعلام شده، مجاز می‌باشد. وجوه لازم برای انجام هزینه از محل اعتبارات مندرج در بودجه سالیانه در مورد دستگاه‌های اجرایی که دارای ذیحساب هستند، با درخواست وجه از طرف ذیحساب و در مورد دستگاه‌هایی که طبق قانون فاقد ذیحساب هستند، با درخواست وجه از طرف مسئول امور مالی، که توسط خزانه به حساب بانکی دستگاه مربوط واریز می‌گردد. حساب‌های مذکور با حداقل دو امضای مجاز که یکی از آن‌ها حسب مورد امضای ذیحساب یا مسئول امور مالی مربوط خواهد بود، قابل استفاده می‌باشد.^{۲۴}

برای هزینه کردن اعتبارات در حالت استثنایی تحقق شرایط زیر لازم است:

۱- مبادله موافقتنامه بین دستگاه‌های اجرایی و سازمان برنامه و بودجه در مورد هر یک از برنامه‌ها الزامی است.^{۲۵}

۲- کلیه اسناد هزینه‌های انجام شده باید متکی به مدارکی مانند قرارداد، فاکتور و گواهی انجام کار از طرف مقامات مجاز باشد.^{۲۶}

۲۲- تبصره (۱) ماده (۷۲) قانون محاسبات عمومی کشور.

۲۳- تبصره (۲) ماده (۷۲) قانون محاسبات عمومی کشور.

۲۴- بند (ج) قانون نحوه هزینه کردن اعتباراتی که به موجب قانون از رعایت قانون محاسبات عمومی و سایر مقررات عمومی دولت مستثنی هستند مصوب ۱۳۶۴.

۲۵- بند (الف) قانون نحوه هزینه کردن اعتباراتی که به موجب قانون از رعایت قانون محاسبات عمومی و سایر مقررات عمومی دولت مستثنی هستند.

۲۶- بند (و) قانون نحوه هزینه کردن اعتباراتی که به موجب قانون از رعایت قانون محاسبات عمومی و سایر مقررات عمومی دولت مستثنی هستند.

۳- مسئولیت تشخیص، تعهد، تسجیل و صدور حواله در مورد دستگاه‌های اجرایی و نهادهای انقلاب اسلامی حسب مورد بعده وزیر یا بالاترین مقام دستگاه اجرایی مربوط یا مقامات مجاز از طرف آن‌ها خواهد بود.^{۲۷}

۴- در کلیه موارد اسناد هزینه با امضای مسئول امور مالی یا ذیحساب مربوط و وزیر یا بالاترین مقام دستگاه اجرایی مربوط و یا مقامات مجاز از طرف آن‌ها به حساب قطعی منظور می‌شود.^{۲۸}

۵- تشخیص موارد اضطراری توسط بالاترین مقام دستگاه اجرایی یا مقامات مجاز از طرف ایشان خواهد بود.^{۲۹}

۶- مصرف اعتبار هزینه‌های خارج از کشور با امضای وزیر یا بالاترین مقام دستگاه اجرایی ذیربط و امضای مسئول امور مالی آن دستگاه به هزینه قطعی منظور خواهد شد.^{۳۰}

اعتبارات سری

مصرف اعتباراتی که تحت عنوان “سری” به تصویب می‌رسد تابع قانون محاسبات عمومی کشور و سایر قوانین عام مالی نیست و در مورد وزارت اطلاعات با موافقت نخست‌وزیر (رییس‌جمهور) و صدور حواله از طرف وزیر اطلاعات و در مورد دستگاه‌های نظامی و انتظامی با تأیید شورای عالی دفاع (شورای عالی امنیت ملی) و صدور حواله از طرف وزیر مربوط پرداخت و به ترتیب با گواهی مصرف نخست‌وزیر (رییس‌جمهور) و شورای عالی دفاع به هزینه قطعی منظور می‌گردد.

دیون بلامحل

اعتبارات مندرج در بودجه وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی تحت عنوان “دیون بلامحل” در مورد اعتبارات جاری با موافقت وزارت امور اقتصادی و دارایی و در مورد اعتبارات عمرانی وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی و سایر دستگاه‌های اجرایی با تأیید سازمان برنامه و بودجه کشور قابل مصرف است. دیون بلامحل عبارت است از بدهی‌های قابل پرداخت سال یا سال‌های گذشته که در بودجه مربوط اعتباری برای آن‌ها منظور نشده و یا زاید بر اعتبار مصوب و در هر دو صورت بدون اختیار دستگاه ایجاد شده باشد.^{۳۱}

۲۷- بند (ب) قانون نحوه هزینه کردن اعتباراتی که به موجب قانون از رعایت قانون محاسبات عمومی و سایر مقررات عمومی دولت مستثنی هستند.

۲۸- بند (۵) آیین‌نامه اجرایی بند (م) قانون نحوه هزینه کردن اعتباراتی که به موجب قانون از رعایت قانون محاسبات عمومی و سایر مقررات عمومی دولت مستثنی هستند مصوب ۱۳۶۵.

۲۹- جزء (الف) آیین‌نامه اجرایی بند (م) قانون نحوه هزینه کردن اعتباراتی که به موجب قانون از رعایت قانون محاسبات عمومی و سایر مقررات عمومی دولت مستثنی هستند.

۳۰- جزء (۵) بند (و) قانون نحوه هزینه کردن اعتباراتی که به موجب قانون از رعایت قانون محاسبات عمومی و سایر مقررات عمومی دولت مستثنی هستند.

۳۱- ماده (۱) دستورالعمل اجرایی مربوط به دیون بلامحل موضوع مواد (۸) و (۵۸) قانون محاسبات عمومی کشور (بخشنامه شماره ۵۶/۴۹۶۶۶ مورخ ۱۳۹۴/۳/۲۴ وزارت امور اقتصادی و دارایی).

هزینه‌های پیش‌بینی نشده

اعتباری که تحت عنوان "هزینه‌های پیش‌بینی نشده" در قانون بودجه کل کشور منظور می‌شود، بنا به پیشنهاد وزرای ذیربط و تأیید سازمان برنامه و بودجه کشور و تصویب هیئت وزیران با رعایت مقررات قانون محاسبات عمومی و سایر مقررات عمومی دولت قابل مصرف می‌باشد و هیئت وزیران مجاز است در مورد دستگاه‌های اجرایی که دارای مقررات قانونی خاص می‌باشند اجازه دهد که اعتبار واگذاری از محل این اعتبارات طبق مقررات خاص دستگاه مربوط مصرف شود.

بودجه شورای نگهبان، مجلس شورای اسلامی و مجمع تشخیص مصلحت نظام

مطابق ماده (۶۶) قانون محاسبات عمومی کشور در مورد بودجه شورای نگهبان و مجلس شورای اسلامی و مجمع تشخیص مصلحت نظام رعایت مقررات قانون محاسبات عمومی کشور الزامی نیست و مصرف اعتبارات هر یک از آنها تابع آیین‌نامه داخلی خاص هر کدام خواهد بود و اعتبارات مزبور بر اساس درخواست وجه از طرف دبیر شورای نگهبان و رئیس مجلس شورای اسلامی و رئیس مجمع تشخیص مصلحت نظام و یا مقاماتی که از طرف ایشان مجاز هستند توسط خزانه قابل پرداخت می‌باشد.

هزینه درآمدهای اختصاصی

وجوه فرابودجه‌ای اغلب از طریق درآمدهای اختصاصی^{۳۲} تأمین می‌شود. (شائو کامپو و توماسی، ۱۳۸۹، ۷۵) اختصاصی کردن درآمدها حتی زمانی که تحت چارچوب بودجه قرار می‌گیرند، انعطاف‌پذیری در تخصیص منابع ملی و اولویت‌بندی‌های برنامه‌ها را مختل می‌سازد. اختصاصی کردن درآمدها مانع از آن می‌شود که برنامه هزینه‌های دولت به عنوان برنامه‌ای واحد به دقت بررسی و بازبینی شود و در صورت لزوم موازنه‌ای میان هزینه‌های مختلف صورت گیرد. مصرف اعتبارات از محل درآمدهای اختصاصی بر اساس بودجه‌های مصوب جز در مواردی که در قانون محاسبات عمومی کشور برای آنها تعیین تکلیف شده است، تابع مقررات قانونی مربوط می‌باشد و در صورتی که دستگاه‌های اجرایی ذیربط دارای مقررات قانونی خاص برای این موضوع نباشند اعتبارات مذکور بر اساس قوانین و مقررات عمومی دولتی قابل مصرف خواهد بود.

بودجه شرکت‌های دولتی

مصرف درآمدها و سایر منابع تأمین اعتبار شرکت‌های دولتی بر اساس بودجه‌های مصوب جز در مواردی که در قانون محاسبات عمومی کشور برای آنها تعیین تکلیف شده است تابع مقررات قانونی مربوط می‌باشد لکن اجرای طرح‌های عمرانی شرکت‌های مذکور از نظر مقررات مالی و معاملاتی تابع مفاد قانون محاسبات عمومی کشور و سایر قوانین و مقررات عمومی دولت خواهد بود. شرکت‌ها و



سازمان‌های دولتی که شمول مقررات عمومی به آن‌ها مستلزم ذکر نام است نیز مشمول مفاد ماده (۷۲) قانون محاسبات عمومی کشور خواهند بود. بر این اساس مصرف اعتبارات جاری و عمرانی منظور در بودجه کل کشور تابع مقررات این قانون و سایر قوانین و مقررات عمومی دولت می‌باشد.

بودجه مؤسسات و نهادهای عمومی غیردولتی

در صورتی که مؤسسات و نهادهای عمومی غیردولتی دارای مقررات قانونی خاصی برای مصرف اعتبارات خود باشند، می‌توانند اعتبارات جاری را که از محل اعتبارات منظور در قانون بودجه کل کشور در اختیار آن‌ها گذارده می‌شود جز در مواردی که در قانون محاسبات عمومی کشور صراحتاً برای آن تعیین تکلیف شده است طبق مقررات مربوط به خود به مصرف برسانند. در مواردی که اعتبارات موضوع این تبصره از محل اعتبارات منظور در بودجه وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی به عنوان کمک در اختیار مؤسسات و نهادهای عمومی غیردولتی گذارده می‌شود. ذیحساب دستگاه پرداخت‌کننده کمک وجوه پرداختی از این بابت را با اخذ رسید موسسه دریافت‌کننده به هزینه قطعی منظور خواهد نمود. با این حال اعتبارات طرح‌های عمرانی مؤسسات و نهادهای عمومی غیردولتی تابع قانون محاسبات عمومی کشور و سایر قوانین و مقررات عمومی دولت می‌باشند.^{۳۳}

پرداخت‌های موضوع انتشار اوراق بهادار دستگاه‌های اجرایی

معاملات و دریافت‌ها و پرداخت‌های موضوع انتشار اوراق بهادار دستگاه‌های اجرایی موضوع ماده (۵) قانون مدیریت خدمات کشوری از طریق نهاد واسطه موضوع بند (د) ماده (۱) قانون توسعه ابزارها و نهادهای مالی جدید به منظور تسهیل اجرای سیاست‌های کلی اصل چهارم و چهارم (۴۴) قانون اساسی به‌منظور تأمین مالی از طریق انتشار اوراق بهادار در مواردی که خرید، فروش و اجاره دارایی جزء لاینفک ابزار تأمین مالی است با تأیید خزانه‌داری کل کشور از رعایت تشریفات مقرر در قانون محاسبات عمومی کشور و قوانین مربوط به مناقصات و مزایده‌ها مستثنی است.^{۳۴}

پرداخت کمک

ماده (۷۱) پرداخت کمک و یا اعانه به افراد و مؤسسات غیردولتی از محل بودجه وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی و شرکت‌های دولتی جز در مواردی که به اقتضای وظایف قانونی مربوط ناگزیر از تأدیه چنین وجوهی می‌باشند، ممنوع است. پرداخت کمک و یا اعانه به افراد و مؤسسات غیردولتی از محل بودجه وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی و شرکت‌های دولتی جز در مواردی که به اقتضای وظایف قانونی مربوط ناگزیر از تأدیه چنین وجوهی می‌باشند، ممنوع است. پرداخت کمک و یا اعانه به اشخاص حقیقی و حقوقی غیردولتی از محل بودجه وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی و شرکت‌های دولتی در صورتی که دستگاه‌های اجرایی یادشده به تشخیص بالاترین مقام اجرایی ذی‌ربط و یا مقام مجاز از طرف او به اقتضای طبع و ماهیت وظایف قانونی مربوط ناگزیر از تأدیه چنین وجوهی باشند

۳۳- تبصره (۳) و (۴) ماده (۷۲) قانون محاسبات عمومی کشور.

۳۴- ماده (۱۴) قانون رفع موانع تولید رقابت‌پذیر و ارتقای نظام مالی کشور مصوب ۱۳۹۴.

بودجه و اعتبار لازم برای این منظور ضمن بودجه‌های آن دستگاه‌ها به تصویب رسیده باشد با رعایت موارد مذکور در قانون ضوابط پرداخت کمک و یا اعانه به افراد و مؤسسات غیردولتی موضوع ماده (۷۱) قانون محاسبات عمومی کشور - مصوب ۱۳۷۸ - مجاز خواهد بود.^{۳۵}

۴- مراحل پرداخت وجوه عمومی

اجرای بودجه به دو بخش وصول درآمدها و پرداخت هزینه‌ها مطابق اعتبارات مصوب قانونی تقسیم می‌شود که پرداخت هزینه‌ها با انتقال وجوه عمومی محقق می‌شود. توجه به این نکته ضروری است که نتایج اجرای بودجه از چگونگی تهیه و تصویب آن برمی‌گردد، بر این اساس نمی‌توان بودجه‌ای که به صورت نادرستی تنظیم شده است را خوب اجرا کرد. هزینه وجوه عمومی در نظام مالی ایران طی دو مرحله^{۳۶} تعیین و تخصیص اعتبارات مصرف اعتبارات انجام می‌شود.

۴-۱- تعیین و تخصیص اعتبارات:

مرحله تعیین اعتبارات مرحله‌ای است که طی آن میزان اعتبارات مربوط به هر دستگاه تعیین و به حساب وی واریز می‌شود. این مرحله شامل تصویب، ابلاغ، انعقاد موافقتنامه‌ها، تخصیص و توزیع بودجه می‌شود. لایحه بودجه هر سال توسط دولت جهت سیر مراحل تصویب به مجلس شورای اسلامی ارسال و پس از تصویب آن در مجلس برنامه مالی دولت برای درآمدها و هزینه‌های سال جاری مشخص می‌شود. پس از تصویب قانون بودجه سالانه کل کشور در مجلس شورای اسلامی، رئیس‌جمهور باید ظرف مدت پنج روز آن را به روزنامه رسمی و رئیس سازمان برنامه و بودجه کشور جهت اجرا ابلاغ کند. روزنامه رسمی رسمی نیز موظف است ظرف مدت هفتاد و دو ساعت پس از ابلاغ آن را منتشر نماید. در صورت استنکاف رئیس‌جمهور از امضا یا ابلاغ قانون در مدت مذکور به دستور رئیس مجلس شورای اسلامی، روزنامه رسمی موظف است ظرف مدت هفتاد و دو ساعت قانون بودجه سالانه را چاپ و منتشر نماید.

پس از ابلاغ قانون بودجه اعتبارات هر دستگاه حسب مورد به همان دستگاه ابلاغ می‌شود. به منظور اجرای بودجه، دستگاه‌های اجرایی مکلفاند بر اساس شرح فعالیت‌ها و طرح‌ها که بین دستگاه و سازمان مورد توافق واقع شده است در حدود اعتبارات مصوب عمل نمایند^{۳۷} که بدان «موافقتنامه» گفته می‌شود. موافقتنامه‌های بودجه‌ای از جمله مهم‌ترین اسناد در نظام مالی و محاسباتی شمرده می‌شوند که نشان‌دهنده چارچوب کلی عملیات اجرایی دستگاه‌ها برای انجام هزینه‌های خود می‌باشند. انعقاد موافقتنامه‌های بودجه به منظور اجرای بودجه و متعاقب ابلاغ

۳۵- ماده (۱) قانون ضوابط پرداخت کمک و یا اعانه به افراد و مؤسسات غیر دولتی موضوع ماده (۷۱) قانون محاسبات عمومی کشور - مصوب ۱۳۷۸ و اصلاحات بعدی.

۳۶- این تقسیم‌بندی در دکتترین حقوق مالی معمولاً به مراحل مقدماتی اجرای بودجه، مراحل تفصیلی و خزانه تقسیم شده است. برای نمونه نگاه کنید به رستمی، ولی، مالیه عمومی، تهران، نشر میزان، چاپ اول ۱۳۹۰، فصل چهاردهم.

۳۷- ماده (۱۹) قانون برنامه و بودجه کشور.

قانون بودجه انجام می‌شود. بر اساس این موافقتنامه‌ها دستگاه‌های اجرایی موظف‌اند بر اساس شرح فعالیت و طرح‌ها که بین دستگاه‌های دارای اعتبار و سازمان برنامه و بودجه کشور توافق می‌شود در حدود اعتبارات مصوب عمل کنند. قانون بودجه و به تبع آن موافقتنامه‌های بودجه‌ای تنها در همان سال معتبر بوده و نمی‌توان از موافقتنامه‌های سال قبل استفاده کرد. اما در خصوص موافقتنامه‌های اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای در همان سال اول موافقتنامه منعقد می‌شود و تکرار آن برای سال‌های بعد لازم نیست. مصرف اعتبارات مصوب به استناد قانون محاسبات عمومی کشور و یا قانون نحوه هزینه‌کرد اعتباراتی که به موجب قانون از شمول قانون محاسبات عمومی و سایر مقررات عمومی دولت مستثنی هستند در هر حال در محل خود و به موجب شرح موافقتنامه مربوط الزامی است.^{۳۸}

موافقتنامه‌های بودجه‌ای در دو قالب “موافقتنامه‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای” و “موافقتنامه‌های اعتبارات هزینه‌ای و منابع” تنظیم می‌شود. دستگاه‌های اجرایی مکلف‌اند پس از ابلاغ اعتبارات مربوط به تملک دارایی‌های سرمایه‌ای توسط سازمان برنامه و بودجه کشور، موافقتنامه شرح عملیات مربوط به طرح‌های تملک دارایی سرمایه‌ای جدید مندرج در قوانین بودجه سنواتی را برای مبادله به سازمان برنامه و بودجه کشور ارسال نمایند و سازمان موظف است ظرف مدت یک ماه موافقتنامه‌های مذکور را بررسی، اصلاح و ابلاغ و یا با ذکر دلیل اعاده نماید. از سوی دیگر دستگاه‌های اجرایی و سازمان مکلف شده‌اند موافقتنامه شرح فعالیت‌های مربوط به اعتبارات هزینه‌ای را بر اساس فرم‌های ابلاغی به سازمان ارسال کنند. سازمان موظف است نسبت به تأیید، ابلاغ و یا اعاده موافقتنامه مذکور جهت اصلاح اقدام نماید.^{۳۹} با عنایت به تبصره ماده (۷۵) قانون محاسبات عمومی کشور، انعقاد این موافقتنامه‌ها نباید از اول اردیبهشت هر سال تجاوز کند.^{۴۰} تعیین چگونگی تکمیل فرم‌های مربوط به موافقتنامه‌های بودجه‌ای و دستورالعمل‌های مربوط با سازمان برنامه و بودجه می‌باشد. موافقتنامه‌های اعتبارات دارایی سرمایه‌ای دربردارنده فرم‌های مختلفی در خصوص خلاصه طرح، گزارش توجیهی طرح، خلاصه پروژه، اعتبارات بر حسب فصول سرمایه‌گذاری، خلاصه پروژه‌ها و سایر فرم‌های مربوط به تشریح فعالیت‌های عمرانی و سرمایه‌ای، تعداد، محل اجرا و میزان اعتبارات است.

موافقتنامه اعتبارات هزینه‌ای و منابع نیز دربردارنده فرم‌های مختلفی از جمله خلاصه بودجه دستگاه‌ها، اعتبارات هزینه‌ای بر حسب برنامه، شرح فصول هزینه‌ها (جبران خدمت کارکنان، استفاده از کالا و خدمات، هزینه‌های اموال و دارایی، یارانه، کمک‌های بلاعوض، رفاه اجتماعی، سایر هزینه‌ها و

۳۸- رأی هیات سوم مستشاری دیوان محاسبات کشور در خصوص شماره پرونده ۹۰/۱۰۰۳ مورخ ۱۳۹۲/۳/۱۲

۳۹- ماده (۷۸) قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت.

۴۰- مطابق ماده (۷۵) قانون محاسبات عمومی کشور، مقررات مربوط به نحوه درخواست وجه برای هزینه‌های دستگاه‌های اجرایی در مرکز و شهرستان‌ها و نیز مقررات مربوط به ابلاغ اعتبار و حواله‌های نقدی به موجب دستورالعملی خواهد بود که از طرف وزارت امور اقتصادی و دارایی تهیه و به موقع اجرا گذارده خواهد شد. بر اساس تبصره این ماده، حداکثر تا اول اردیبهشت ماه هر سال باید بودجه عمرانی مصوب آن سال و اعتبارات کلیه دستگاه‌ها و موافقتنامه‌ها به آن‌ها ابلاغ و مقداری از اعتبارات طبق قانون به دستگاه‌های مجری تخصیص داده شود.

مصرف سرمایه‌های ثابت یا استهلاک)، انتساب هزینه‌های پرسنلی و غیرپرسنلی، درآمدها دربردارنده واگذاری دارایی سرمایه‌ای و مالی و توزیع استانی اعتبارات می‌باشد.^{۴۱} در برخی رویه‌های ایجاد شده گاهی موافقتنامه اعتبارات به صورت عمده با یک سازمان یا وزارتخانه منعقد می‌شود و آن وزارتخانه یا سازمان با سازمان یا نهادهای که انجام‌دهنده بخشی از فعالیت‌های مربوط به آن اعتبارات را به صورت موافقت‌نامه‌های جزئی‌تری منعقد می‌نماید. در هر حال وجود یک موافقتنامه مادر توسط سازمان برنامه و بودجه و استفاده‌کنندگان از اعتبار مصوب لازم است.

پس از تصویب، ابلاغ و انعقاد موافقتنامه‌های بودجه و به منظور عملیاتی شدن اعتبارات مصوب باید آن‌ها را تخصیص داد. بسیاری از کشورها درباره تخصیص به قوه مجریه اعتماد می‌کنند. در آلمان به موجب قانون اصول بودجه‌ای، وجوه تخصیص‌یافته باید به گونه‌ای مدیریت شود که برای تمام هزینه‌های ضروری در راستای دستیابی به اهداف کفایت کند، در فرانسه تخصیص‌های سالیانه به وسیله دولت بین وزارتخانه‌های توزیع می‌شود و در انگلستان پادشاه به خزانه اجازه می‌دهد تا وجوه لازم را برای انجام هزینه‌ها در اختیار وزارتخانه‌ها قرار دهد. (لاینرت، ۱۳۸۷، ۱۳۴)

تخصیص اعتبار، تعهد و پرداخت در اجرای موافقتنامه‌های متبادله با دستگاه‌های اجرایی، مشروط به رعایت شرح عملیات و فعالیت‌های موضوع موافقتنامه که توسط سازمان برنامه و بودجه کشور درج می‌شود، خواهد بود.^{۴۲} پس از تصویب، ابلاغ و انعقاد موافقتنامه‌های بودجه و به منظور عملیاتی شدن اعتبارات مصوب، اعتبارات توسط کمیته موضوع ماده (۳۰) قانون برنامه و بودجه کشور که کمیسیون تخصیص اعتبارات نیز نامیده می‌شود تخصیص می‌یابد. تخصیص اعتبارات عبارت است از تعیین حجم اعتباری که برای یک سال یا دوره معین در سال جهت تأمین هزینه‌های اجرای برنامه‌ها و عملیات و یا سایر پرداخت‌های دولت ضروری به نظر می‌رسد و هرگونه پرداخت توسط خزانه پس از تخصیص اعتبار مجاز می‌باشد. از مهم‌ترین ایرادات تخصیص در نظام حقوقی می‌توان به اعتبارات «تخصیص‌یافته تلقی‌شده» اشاره کرد. بر این اساس، مجلس شورای اسلامی یا هیات‌وزیران در مصوبات خود و به دلیل ضرورت‌های اجرایی، اعتباری را از پیش، تخصیص‌یافته تلقی می‌کنند.^{۴۳} کمیته تخصیص اعتبار پس از تصویب بودجه کل کشور به دعوت سازمان برنامه و بودجه کشور تشکیل و بر اساس گزارش پیش‌بینی دریافت‌ها^{۴۴} و درخواست‌های تخصیص اعتبار^{۴۵} خط‌مشی‌های تخصیص اعتبار را تعیین و به وسیله معاون بودجه سازمان به واحدهای مربوط در سازمان ابلاغ

۴۱- تصاویر مربوط به فرم‌های یادشده در سایت سازمان برنامه و بودجه کشور موجود می‌باشد.

۴۲- بند (الف) ماده (۲۴) قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲).

۴۳- برای دیدن سایر مشکلات مربوط به تخصیص اعتبارات در نظام بودجه‌ای نگاه کنید به دفتر مطالعات برنامه و بودجه، (۱۳۸۲)، «بودجه‌ریزی در ایران مسائل و چالش‌ها»، چاپ اول، تهران، مرکز پژوهش‌های مجلس، ص ۲۲۸.

۴۴- پیش‌بینی دریافت‌ها عبارت است از برآورد وصولی‌های دولت از بابت کلیه درآمدها و استفاده از سایر منابع منظور در بودجه عمومی دولت در دوره‌های تخصیص اعتبار که به صورت مشترک توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی و سازمان برنامه و بودجه کشور صورت می‌گیرد.

۴۵- درخواست تخصیص اعتبار درخواستی است که به وسیله دستگاه اجرایی بر اساس پیش‌بینی پیشرفت کار، وضع قراردادها، شرایط اقلیمی محل انجام کار و سایر خصوصیات امر تهیه و به سازمان برنامه و بودجه کشور ارسال می‌شود.

می‌نماید تا تخصیص اعتبار سه ماهه اول سال دستگاه‌های اجرایی بر اساس خط‌مشی‌های تعیین‌شده تهیه و پس از تصویب کمیته، توسط سازمان برنامه و بودجه کشور برای ابلاغ به واحد و دستگاه‌های اجرایی به وزارت امور اقتصادی و دارایی ارسال شود. این روش برای تخصیص دوره‌های سه ماهه بعدی نیز اعمال می‌گردد. هرگونه پرداخت توسط خزانه از جمله پرداخت حقوق و مزایای مستمر دستگاه‌های اجرایی و موارد ضروری یا از محل تنخواه‌گردان^{۴۶} خزانه با رعایت سازوکار قانونی تخصیص اعتبارات مجاز است.^{۴۷}

توزیع اعتبارات بخش نهایی مرحله تعیین اعتبارات است. توزیع اعتبارات بخش آخر از مرحله تعیین اعتبارات به شمار می‌آید. توزیع اعتبارات هزینه‌ای و سرجمع اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای شهرستان‌ها برعهده شورای برنامه‌ریزی و توسعه استان می‌باشد.^{۴۸} این شورای توزیع اعتبارات را حداکثر ظرف پانزده روز پس از ابلاغ بودجه مصوب استان بر اساس موازین مشخص توزیع می‌نماید.^{۴۹}

تعیین اعتبارات علاوه بر ضابطه‌های حقوقی از چانه‌زنی‌ها و اولویت‌بندی‌های سیاسی و رویه‌های عملی موجود میان سازمان برنامه و بودجه کشور و وزارت امور اقتصادی و دارایی متأثر می‌شود. (قاسمی، ۱۳۸۷، ۱۱۰) همچنین عدم تصویب بودجه و آیین‌نامه‌های آن، عدم تناسب قوانین و مقررات با فعالیت‌های اجرایی، ناهماهنگی‌های موجود میان دستگاه اجرایی، سازمان برنامه و بودجه کشور و خزانه‌داری و تنظیم سلیقه‌ای موافقتنامه‌ها از ایرادات موجود در مرحله تعیین بودجه عنوان گردیده است. (قاسمی، ۱۳۸۷، ۱۱۲) نتیجه حاصل از مرحله تعیین اعتبارات، تصویب، انعقاد موافقتنامه، تخصیص، توزیع و واریز اعتبارات به حساب‌های بانکی دستگاه‌های اجرایی است. گذراندن مرحله تعیین اعتبارات برای هرگونه پرداختی در کشور ضروری است.^{۵۰}

۴-۲- مصرف اعتبارات:

مصرف اعتبارات به تشریفات مربوط به هزینه و پرداخت اعتبارات توسط دستگاه‌های اجرایی اطلاق می‌شود که باید در راستای هدف تشکیل و فعالیت مصرف‌کنندگان بودجه انجام شود. این مرحله پس از طی مراحل تشخیص، تأمین اعتبار، تعهد، تسجیل، حواله و با اعمال نظارت مالی انجام می‌شود.^{۵۱} اختیار و مسئولیت تشخیص، انجام تعهد، تسجیل و حواله به عهده وزیر یا رئیس موسسه و مسئولیت تأمین اعتبار و تطبیق پرداخت با قوانین و مقررات به عهده ذیحساب می‌باشد. مصرف اعتبارات طی

46- Imprest system

۴۷- بند (ب) ماده (۲۸) قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲).

۴۸- ماده (۱۷۹) قانون برنامه پنجم توسعه.

۴۹- بند (ب) ماده (۴۴) قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲).

۵۰- استثنائاتی که در این تحقیق ذکر شد مربوط به مرحله مصرف اعتبارات است و در هر حال اعتبارات این بخش نیز باید تعیین گردند.

۵۱- ماده (۵۲) قانون محاسبات عمومی کشور.

پنج انجام می‌شود.

اولین قدم برای مصرف اعتبارات دستگاه‌های اجرایی تعیین و انتخاب کالا و خدمات و سایر پرداخت‌هایی که تحصیل و انجام آن‌ها برای رسیدن به اهداف دستگاه‌ها لازم است که به این مرحله تشخیص گفته می‌شود. مرحله دوم از مصرف اعتبارات تأمین اعتبار است که به معنای اختصاص دادن تمام یا قسمتی از اعتبارات مصوب برای هزینه معین می‌باشد. عملیات انجام شده در این مرحله بیشتر از جنس فعالیت حسابداری است که در آن ذیحساب نوع و مقدار کالا یا خدمات، واحد درخواست‌کننده، بهای تقریبی کالا یا خدمات و محل تأمین اعتبار را بررسی و تأیید می‌کند. بر این اساس پس از موافقت با درخواست خرید کالا یا خدمات توسط بالاترین مقام دستگاه، ذیحساب یا مدیر امور مالی درخواست مذکور را که بهای آن توسط واحد درخواست‌کننده برآورد شده، مورد بررسی قرار داده و در صورتی که خرید کالا یا خدمات منع قانونی نداشته باشد و اعتبار تخصیص‌یافته برای تهیه آن کافی باشد دستور اختصاص اعتبار برای خرید یا تهیه آن صادر می‌نماید.

پس از انجام مراحل تشخیص و تأمین اعتبار، واحد مربوطه در دستگاه اجرایی (مثل واحد تدارکات) نسبت به خرید کالا و خدمات، عقد قرارداد و یا تحویل آن‌ها اقدام می‌کند که به این مرحله "تعهد"^{۵۲} می‌گویند.^{۵۳} تعهد عبارت است از ایجاد دین بر ذمه دولت که از طریق تحویل کالا یا انجام خدمات یا اجرای قراردادهایی که با رعایت مقررات منعقد شده یا احکام صادره از مراجع قانونی و ذیصلاح و یا پیوستن به قراردادهای بین‌المللی و عضویت در سازمان‌های بین‌المللی با اجازه قانون ایجاد می‌شود. انجام هرگونه تعهد و پرداخت در اجرای قوانین و مقررات مختلف از جمله ماده (۷۰) قانون محاسبات عمومی کشور^{۵۴} بدون رعایت سقف اعتبارات مصوب و الزامات قانونی در خصوص محدودیت‌های تخصیص و نیز شرح عملیات موافقتنامه‌های متبادله ممنوع است. تعریف دقیق تعهد، بستگی به طبقه‌بندی اقتصادی هزینه‌ها دارد. (شائو کامپو و توماسی، ۱۳۸۹، ۲۸۳)

52-Commitment

۵۳- موضوع ماده (۱۹) قانون محاسبات عمومی کشور.

۵۴- مطابق ماده (۷۰) قانون محاسبات عمومی کشور، کلیه وجوهی که خارج از منابع داخلی شرکت‌های دولتی و اعتبارات دستگاه‌های اجرایی بابت خرید و تدارک مواد غذایی و کالاهای اساسی مورد نیاز عامه اختصاص داده می‌شود باید منحصر به مصرف تدارک همان مواد و کالاها برسد. وجوه حاصل از فروش مواد و کالاهای مزبور باید مستقیماً به منظور واریز وجوه دریافتی از این بابت به حساب‌های بانکی مربوط تودیع شود. زیان احتمالی حاصل از خرید و فروش این قبیل مواد و کالاها بر اساس قوانین و مقررات مربوط و در حدود اعتبارات مصوب پس از رسیدگی و تأیید حسابرس منتخب وزارت امور اقتصادی و دارایی قابل پرداخت و احتساب به هزینه قطعی می‌باشد.

تبصره ۱ - حساب خرید و فروش مواد و کالاهای مزبور باید به طور مجزا از عملیات مالی دستگاه اجرایی مربوط نگهداری شود به ترتیبی که رسیدگی حساب‌های مذکور به طور مستقل امکانپذیر باشد.

تبصره ۲ - در موارد لزوم بنا به پیشنهاد دستگاه اجرایی مربوط و موافقت سازمان برنامه و بودجه کشور قبل از رسیدگی حسابرس منتخب وزارت امور اقتصادی و دارایی حداکثر تا معادل (۷۰) درصد مبلغ زیان پیش‌بینی شده مربوط به خرید و فروش کالاهای موضوع این ماده به طور علی‌الحساب قابل پرداخت می‌باشد.

تبصره ۳ - هر نوع تخلف از مقررات این ماده در حکم تصرف غیرقانونی در وجوه و اموال دولتی محسوب خواهد شد.



مرحله دیگر در مصرف اعتبارات تسجیل^{۵۵} است. تسجیل در لغت به معنای تأیید، محکم کردن، ثبت و ضبط بوده و در معنای دیگر تأیید ادعای یک شخص بر احراز صحت ادعا یا سند دیگری است و در مالیه عمومی به معنای تعیین میزان بدهی قابل پرداخت به موجب اسناد و مدارک اثبات کننده بدهی می باشد. در مرحله تسجیل، وجه مندرج در فاکتور، صورتحساب و یا صورت وضعیت مورد تأیید مقام مجاز دستگاه دولتی قرار گیرد. در این مرحله وجود اسناد و مدارک مثبت و نیز ضرورت طی تشریفات قانونی از جمله شرایط تسجیل شمرده شده است.

پس از طی مرحله تسجیل، مقامات مجاز کتباً اجازه تأدیه تعهدات و بدهی های قابل پرداخت از محل اعتبارات مربوط به عهده ذیحساب و در وجه ذینفع را صادر می کنند که به آن حواله گفته می شود. صدور حواله شرط لازم برای پرداخت مخارج دولتی است و برای اینکه شخص بتواند طلب تسجیل شده از خزانه را دریافت کند باید اجازه مذکور را داشته باشد. برای پرداخت حواله های صادره از محل اعتبارات دستگاه ها باید درخواست وجه به عمل آید. بر اساس ماده (۲۲) قانون محاسبات عمومی کشور، درخواست وجه سندی است که ذیحساب برای دریافت وجه به منظور پرداخت حواله های صادر شده موضوع ماده (۲۱) قانون یادشده و سایر پرداخت هایی که به موجب قانون از محل وجوه متمرکز شده در خزانه مجاز می باشد حسب مورد از محل اعتبارات و یا وجوه مربوط عهده خزانه در مرکز و یا عهده نمایندگی خزانه در استان در وجه حساب بانکی پرداخت دستگاه اجرایی ذیربط صادر می کند.

نتیجه طی مراحل یادشده هزینه اعتبارات است. هزینه در مالیه عمومی به پرداخت های دولت اطلاق می گردد که به موجب قانون از محل درآمدهای عمومی و یا اختصاصی برای اعتبارات جاری عمرانی و اختصاصی دستگاه های اجرایی انجام و مواد و نوع هزینه ها در داخل بودجه و یا قسمتی از فعالیت یک وزارتخانه یا موسسه دولتی مشخص می شود.^{۵۶} مواد (۵۰) تا (۷۸) قانون محاسبات عمومی کشور، قواعد مربوط به هزینه ها و سایر پرداخت ها را بیان کرده است. هدف از هزینه در مالیه عمومی، اجرای برنامه های دولت بوده و هزینه ها همواره باید بر اساس میزان مندرج در قوانین بودجه سنواتی و سایر اسناد مالی قانونی و بر اساس قواعد و موازین محاسباتی و شکلی قانون محاسبات و سایر قوانین و مقررات مربوط انجام شود. هزینه ها به صورت قطعی، علی الحساب، پیش پرداخت و اعتبارات اسنادی (LC) دسته بندی می شوند و در هر صورت پرداخت های دولتی با رعایت ضوابط قانونی و طی تشریفات مقرر انجام خواهد شد. بر این اساس هزینه ها یا نهایی اند یا غیرنهایی؛ (رستمی، ۱۳۹۰، ۲۶۹) مراد از نهایی بودن هزینه به این معنی است که تمامی دین دولت در مورد تعهد ایجاد شده، پرداخت گردد و در صورتی که تنها بخشی از آن پرداخت شود، هزینه

غیرنهایی است. هزینه‌های غیرنهایی نیازمند ثبت هزینه^{۵۷} و رسیدگی‌های بعدی^{۵۸} هستند و طی مرحله تسویه در مورد آن‌ها ضروری است.^{۵۹} پیش‌پرداخت و علی‌الحساب نمونه‌هایی از هزینه‌های غیرنهایی می‌باشند. پیش‌پرداخت عبارت از پرداختی است که به طور قطعی به ذینفع در قبال تعهد یا تحت عنوان کمک یا عناوین مشابه با رعایت قوانین و مقررات مربوط صورت می‌گیرد.^{۶۰} بر این اساس در مواردی که لازم است قبل از انجام تعهد بر اساس شرایط مندرج در احکام یا قراردادهای وجهی پرداخت شود می‌توان مبالغی به عنوان پیش‌پرداخت، تأدیه نمود.^{۶۱} چنین پرداختی در حدود اعتبارات مربوط از محل وجوهی که توسط خزانه یا خزانه معین استان به حساب بانکی دستگاه مربوط و یا وجوهی که توسط ذیحساب به حساب بانکی واحدهای تابعه دستگاه مربوط واریز می‌گردد، پرداخت می‌شوند.^{۶۲} با عنایت به بند (و) ماده (۱) آیین‌نامه پیش‌پرداخت و علی‌الحساب، موارد پرداخت پیش‌پرداخت حضری است و در صورتی که طبق مقررات قانونی خاص (علاوه بر بندهای (الف)، (ب)، (ج)، (د) و (ه) ماده (۱) آیین‌نامه یادشده) پیش‌پرداخت تجویز شده باشد، تأدیه آن ممکن است.

علی‌الحساب نمونه دیگر پرداخت‌های غیرنهایی به شمار می‌رود. بر این اساس در مواردی که بنا به عللی، تسجیل و یا تهیه اسناد و مدارک لازم برای تأدیه تمام دین مقدور نبوده و یا پرداخت تمام وجه مورد تعهد میسر نباشد، می‌توان قسمتی از وجه تعهد انجام شده را تحت عنوان علی‌الحساب به تشخیص مقامات مجاز پرداخت نمود.^{۶۳} دستگاه‌های اجرایی مکفند نسبت به تسویه علی‌الحساب از اولین پرداخت قطعی بعدی و حداکثر ظرف مدت شش ماه اقدام نمایند.^{۶۴} وجوهی که تحت عنوان مساعده حقوق یا مزایا حقوق به کارکنان دولت پرداخت می‌شود در حکم علی‌الحساب است.

۵- انتقال وجوه عمومی

نتیجه طی مراحل مربوط به مصرف اعتبارات، انتقال وجوه عمومی است و زمانی آغاز می‌شود که پس از تشریفات قانونی لازم و صدور مجوز خرج، وجوه عمومی از درآمدهای عمومی کسر و جهت

۵۷ مطابق ماده (۱۰۲) قانون محاسبات عمومی کشور و ماده (۸) آیین‌نامه پیش‌پرداخت و علی‌الحساب موضوع ماده (۶۱) قانون محاسبات عمومی کشور پیش‌پرداخت‌ها در سالی که به مرحله تعهد می‌رسند و علی‌الحساب‌ها در سالی که تسویه می‌شوند از یک طرف به پای پیش‌پرداخت یا علی‌الحساب حسب مورد و از طرف دیگر به حساب هزینه قطعی سنواتی محسوب و در صورت حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور منظور می‌شوند.

۵۸ «رسیدگی‌های بعدی به پیش‌پرداخت یا علی‌الحساب» موضوع تبصره (۲) ماده (۵) آیین‌نامه پیش‌پرداخت و علی‌الحساب مصوب ۱۳۸۰.

۵۹ «تسویه پیش‌پرداخت‌ها» موضوع ماده (۳) آیین‌نامه پیش‌پرداخت و علی‌الحساب.

۶۰ ماده (۲۳) قانون محاسبات عمومی کشور.

۶۱ ماده (۵۹) قانون محاسبات عمومی کشور.

۶۲ ماده (۲) آیین‌نامه پیش‌پرداخت و علی‌الحساب.

۶۳ ماده (۶۰) قانون محاسبات عمومی کشور.

۶۴ ماده (۷) آیین‌نامه پیش‌پرداخت و علی‌الحساب.



مصارف دولت به حساب سپرده دولتی کارگزاری شود. این مرحله را برخی از کارشناسان «جریان‌های خروجی»^{۶۵} و جوه بودجه عمومی دولت» نامیده‌اند. (لامعی، ۱۳۹۱، ۱۷) یکی از اصول اجرای بودجه آن است که وجوه بودجه‌ای^{۶۶} باید به موقع آزاد شده و در اختیار دستگاه‌های اجرایی قرار گیرد. (شائو کامپو و توماسی، ۱۳۸۹، ۴۰) هدف اصلی کنترل جریان‌های خروجی وجوه نقد، عبارت است از اطمینان از وجود وجوه نقد کافی تا هنگام سررسید پرداخت‌ها، به حداقل رساندن هزینه مبادلات و حفظ سازگاری جریان‌های خروجی وجوه نقد با جریان‌های ورودی وجوه نقد و همین طور با محدودیت‌های مالی. (شائو کامپو و توماسی، ۱۳۸۹، ۳۴۷). در خصوص انتقال وجوه عمومی می‌توان نکات زیر را شناسایی و مورد توجه قرار داد:

۱- پرداخت‌ها ممکن است به طرق مختلفی صورت گیرد، همچون چک، وجه نقدی، نقل و انتقال الکترونیکی، توافق پایاپای، کسر از مالیات، ضمانت‌نامه‌های نقدی. (شائو کامپو و توماسی، ۱۳۸۹، ۲۸۳) در ایران به موجب ماده (۷۶) قانون محاسبات عمومی کشور کلیه پرداخت‌های دستگاه‌های اجرایی منحصراً از طریق حساب‌های بانکی که از طرف خزانه و یا نمایندگی خزانه در استان‌ها در بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران و یا سایر بانک‌های دولتی که از طرف بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران نمایندگی داشته باشند، مجاز می‌باشد. عدم رعایت مفاد ماده (۷۶) قانون محاسبات عمومی کشور در مورد حساب‌هایی که خلاف مقررات مذکور گشایش یافته است «تصرف غیرقانونی در اموال عمومی» محسوب می‌شود. بانک‌های عامل حسب اعلام بانک مرکزی و خزانه‌داری کل کشور موظفانند نسبت به بستن حساب‌هایی که خلاف مقررات مذکور افتتاح شده‌اند، اقدام کنند.^{۶۷} در خصوص افتتاح حساب بانکی، منابع متفاوت قانونی در نظام حقوقی ایران وجود دارد:

ماده (۷۶) قانون محاسبات عمومی کشور، برای وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی و شرکت‌های دولتی (به استثنای بانک‌ها و شرکت‌های بیمه و مؤسسات اعتباری) و واحدهای تابعه آن‌ها در مرکز و شهرستان‌ها حسب مورد از طرف خزانه و یا نمایندگی خزانه در استان‌ها در بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران و یا سایر بانک‌های دولتی که از طرف بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران نمایندگی داشته باشند، به تعداد مورد نیاز حساب‌های بانکی برای پرداخت‌های مربوط افتتاح خواهد شد.^{۶۸}

بر اساس ماده (۹۴) قانون برنامه پنجم توسعه، نحوه تعیین بانک عامل بنگاه‌ها، مؤسسات، شرکت‌ها و سازمان‌های دولتی و مؤسسات و نهادهای عمومی غیردولتی برای دریافت خدمات بانکی در چارچوب دستورالعملی است که به پیشنهاد مشترک وزارت امور اقتصادی و دارایی، سازمان برنامه و بودجه کشور و بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران به تصویب شورای پول و اعتبار می‌رسد. در همین راستا شورای پول و اعتبار در مصوبه یک هزار و یکصد و چهل و هفتمین جلسه مورخ ۱۳۹۱/۷/۲۵ اعلام کرد سازمان‌های مشمول موظفانند؛ تمامی دریافت‌ها و پرداخت‌های خود را صرفاً

65- Out flows

66- Budget funds

۶۷- ماده (۳) قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲).

۶۸- ماده (۷۶) قانون محاسبات عمومی کشور.

از طریق حساب‌های افتتاح شده نزد بانک مرکزی انجام دهند.^{۶۹} همچنین بر اساس مصوبه یادشده مقرر شد تمامی حساب‌های بانکی اعم از ریالی و ارزی برای سازمان‌های مشمول، به استثنای مؤسسات و نهادهای عمومی غیردولتی، صرفاً از طریق خزانه‌داری کل کشور و نزد بانک مرکزی افتتاح نماید.^{۷۰}

بند (الف) ماده (۱۲) قانون پولی و بانکی کشور در این خصوص اذعان می‌دارد نگاهداری حساب‌های وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی و وابسته به دولت و شرکت‌های دولتی و شهرداری‌ها و همچنین موسساتی که بیش از نصف سرمایه آن‌ها متعلق به وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی و وابسته به دولت و شرکت‌های دولتی و یا شهرداری‌ها می‌باشند و انجام کلیه عملیات بانکی آن‌ها در داخل و خارج از کشور را از وظایف بانک مرکزی دانسته است.^{۷۱} با این حال خدمات بانکی غیر از موضوع بند یادشده با عنایت به حکم بند (د) ماده (۱۰) قانون برنامه چهارم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران، مؤسسات و سازمان‌های دولتی و دیگر نهادهای عمومی و شهرداری‌ها، برای دریافت خدمات بانکی، بنگاه‌های مذکور مجازند بانک عامل را رأساً انتخاب نمایند.

وفق ماده (۱) آیین‌نامه بانکداری دولتی موضوع تصویب‌نامه شماره ۹۱۹۶۴/ت/۴۳۶۰۵ هـ مورخ ۱۳۹۲/۴/۱۹، تمامی حساب‌های بانکی وزارتخانه‌ها، بنگاه‌ها، مؤسسات، شرکت‌ها و سازمان‌های دولتی اعم از ریالی و ارزی باید از طریق خزانه‌داری کل کشور و نزد بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران افتتاح گردد. بانک‌ها، شرکت‌های بیمه و مؤسسات اعتباری مادامی که از شمول مفاد مواد (۳۹) و (۷۶) قانون محاسبات عمومی کشور مستثنی باشند، از رعایت مفاد این ماده نیز مستثنی می‌باشند.^{۷۲} بر اساس ماده (۸) آیین‌نامه موضوع ماده (۷۴) قانون محاسبات عمومی کشور به منظور ایجاد تسهیلات لازم در پرداخت‌های جاری و عمرانی دستگاه‌های اجرایی محلی تابع نظام بودجه استانی برای نمایندگی خزانه حساب لازم تحت عنوان تنخواه‌گردان استان نزد شعبه مرکزی بانک ملی ایران در مرکز استان و عنداللزوم حساب‌های دیگری برای پرداخت‌های نمایندگی مذکور به درخواست خزانه‌دار کل کشور و یا مقام مجاز از طرف او افتتاح می‌شود.

۲- به لحاظ عملیاتی و اجرایی «ردیف‌های هزینه‌ای» و «حساب‌های سپرده دولتی» وسیله تزریق و مسیر بازگشت وجوه ورودی (درآمدها) به خزانه از طریق نظام بانکی است. به منظور انجام پرداخت‌های دولت لازم است وجوه جمع‌شده در حساب تمرکز وجوه عمومی نزد بانک مرکزی به میزان مورد نیاز به حساب‌های سپرده دولتی نزد بانک عامل انتقال داده شود. (لامعی، ۱۳۹۱، ۱۸)

۶۹- ماده (۶۵) همان قانون و نیز ماده (۸) دستورالعمل نگاهداری انواع حساب برای وزارتخانه‌ها، مؤسسات و شرکت‌های دولتی و نهادها و مؤسسات عمومی غیردولتی (مصوبه یک هزار و یکصد و چهل و هفتمین جلسه مورخ ۱۳۹۱/۷/۲۵ شورای پول و اعتبار).

۷۰- ماده (۳) دستورالعمل نگاهداری انواع حساب برای وزارتخانه‌ها، مؤسسات و شرکت‌های دولتی و نهادها و مؤسسات عمومی غیردولتی.

۷۱- همچنین نگاه کنید به تبصره (۲) بند (د) ماده (۱۰) قانون برنامه چهارم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران.

۷۲- ماده (۱) آیین‌نامه بانکداری دولتی موضوع تصویب‌نامه شماره ۹۱۹۶۴/ت/۴۳۶۰۵ هـ مورخ ۱۳۹۲/۴/۱۹.

مطابق نظام حقوقی مالی در ایران تمامی درآمدها باید به حساب‌های متمرکز وجوه ریالی و ارزی که از طریق خزانه‌داری کل کشور نزد بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران افتتاح می‌شود، واریز شود.^{۷۳} حساب‌های دریافت منابع عمومی دولت، حساب خزانه‌داری کل کشور محسوب شده و دستگاه‌های اجرایی وصول‌کننده منابع، صاحب حساب تلقی نمی‌شوند. حق برداشت از حساب‌های یاد شده به عهده صاحبان امضای مجاز خزانه‌داری کل کشور در مرکز و خزانه معین استان در استان‌ها می‌باشد و هیچ مرجع دیگری حق برداشت از حساب‌های یاد شده را ندارد. برداشت از حساب‌های پرداخت دستگاه‌های اجرایی با رعایت قانون نحوه پرداخت محکوم‌به دولت و عدم تأمین و توقیف اموال دولتی مصوب ۱۳۶۵/۸/۱۵ امکان‌پذیر است.^{۷۴}

۳- وزارت امور اقتصادی و دارایی عهده‌دار پرداخت اعتبارات مصوبه بودجه کل کشور اعم از اعتبارات جاری و عمرانی می‌باشد.^{۷۵} از این رو تصمیمات کمیته موضوع ماده (۳۰) قانون برنامه و بودجه کشور جهت پرداخت به وزارت امور اقتصادی و دارایی و سپس برای انتقال وجوه اعتبارات جاری، عمرانی، اختصاصی و نیز وجوه بازنشستگی، سپرده‌ها و تنخواه‌گردان به حساب‌های ذیحسابی‌ها و نمایندگی‌های خزانه در استان‌ها به درخواست آن‌ها جهت انجام پرداخت‌های مربوط به «معاونت نظارت مالی و خزانه‌داری کشور» و سپس به «اداره کل خزانه» ارجاع داده می‌شود. بر این اساس وجوه لازم از حساب تمرکز وجوه درآمد عمومی برداشت و به حساب بانک عامل نزد اداره معاملات ریالی بانک مرکزی واریز می‌شود.

۴- به منظور ایجاد تسهیل در پرداخت هزینه‌های وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی و واحدهای تابعه آن‌ها در مرکز و شهرستان‌ها و خارج از کشور وزارت امور اقتصادی و دارایی وجوه لازم به عنوان تنخواه‌گردان در اختیار ذیحسابان مربوط و نمایندگی‌های خزانه در استان‌ها قرار خواهد داد.^{۷۶} که عبارت‌اند از: تنخواه‌گردان خزانه (موضوع ماده (۲۴) قانون محاسبات عمومی کشور)^{۷۷}، تنخواه‌گردان استان (موضوع ماده (۲۵) قانون محاسبات عمومی کشور)^{۷۸}، تنخواه‌گردان حسابداری (موضوع ماده

۷۳- ماده (۳۹) قانون محاسبات عمومی کشور، بند (ز) ماده (۱) و ماده (۳) قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲).

۷۴- بند (۵) ماده (۲۶) قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲).

۷۵- ماده (۲۹) قانون برنامه و بودجه کشور.

۷۶- ماده (۵۴) قانون محاسبات عمومی کشور.

۷۷- تنخواه‌گردان خزانه عبارت است از اعتبار بانکی در حساب درآمد عمومی نزد بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران که به موجب قانون اجازه استفاده از آن به میزان معین در هر سال مالی برای رفع احتیاجات نقدی خزانه در همان سال به وزارت امور اقتصادی و دارایی داده می‌شود و منتها تا پایان سال واریز می‌گردد. میزان تنخواه‌گردان خزانه حداکثر تا سه درصد بودجه عمومی دولت تعیین می‌گردد.

۷۸- تنخواه‌گردان استان عبارت است از وجهی که خزانه از محل اعتبارات مصوب به منظور ایجاد تسهیلات لازم در پرداخت هزینه‌های جاری و عمرانی دستگاه‌های اجرایی محلی تابع نظام بودجه استانی در اختیار نمایندگی‌های خزانه در مرکز هر استان قرار می‌دهد.

(۲۶) قانون محاسبات عمومی کشور^{۷۹} و تنخواه‌گردان پرداخت (موضوع ماده (۲۷) قانون محاسبات عمومی کشور)^{۸۰}. احکام مربوط به چگونگی استفاده از تنخواه‌های فوق، طی آیین‌نامه نحوه واگذاری و میزان و موارد استفاده از انواع تنخواه‌گردان‌های دولت موضوع ماده (۵۴) قانون محاسبات عمومی کشور و اصلاحات بعدی مصوب ۱۳۶۷/۲/۷ ابلاغ گردید.

۵- بانک عامل پس از وصول وجوه از بانک مرکزی و بر اساس دستور خزانه به حساب یا حساب‌های مدنظر خزانه تخصیص می‌دهد. در این مرحله وجوه واریزی به عنوان سپرده دولتی نزد بانک عامل ثبت می‌شوند. (لامعی، ۱۳۹۱، ۱۹) این اعتبارات می‌بایست تا آخر سال مالی قابل پرداخت است و مانده وجوه اعتبارات مصرف نشده هر سال باید حداکثر تا پایان فروردین ماه سال بعد به خزانه برگشت داده شود.^{۸۱}

۶- استفاده از حساب‌های دستگاه‌های اجرایی در بانک‌های عامل در مورد وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی با امضای مشترک ذیحساب و یا مقام مجاز از طرف او و لااقل یک نفر دیگر از مقامات مسئول و مجاز دستگاه مربوط به معرفی خزانه و یا نمایندگی خزانه در استان به عمل خواهد آمد و کلیه پرداخت‌های دستگاه‌های نامبرده منحصرأ از طریق حساب‌های بانکی مذکور مجاز خواهد بود که می‌تواند از طریق انتقال وجه، پرداخت وجه و حواله در وجه ذینفع انجام شود. استفاده از حساب‌های بانکی شرکت‌های دولتی با امضای مشترک مقامات مذکور در اساسنامه آن‌ها و ذیحساب شرکت یا مقام مجاز از طرف او ممکن خواهد بود.^{۸۲} بنابراین با دستور واحد دولتی صاحب حساب، بانک عامل وجه مورد نظر را از حساب‌های سپرده دولتی خارج و به حساب ذینفع خصوصی واریز می‌کند.

نتیجه‌گیری

نظام حقوقی حاکم بر حقوق محاسباتی و بودجه‌ای در ایران وارث ساختار معیوبی است که همواره از نقایص بنیادی رنج می‌برد. ادامه چنین روندی از سویی موجب کاهش کارایی و از سوی دیگر سبب ناتوان شدن بودجه از خلق نظم مالی خواهد گردید. در چنین وضعیتی، بودجه تنها شکلی از سیستم حقوقی بر تن کرده تا اوامر کارگزاران دولتی را موجه و حقانی جلوه دهد. از این‌رو اگر ادعا کنیم که بودجه و نظام حقوقی حاکم بر آن تفاوتی با خزانه قبل از مشروطه ندارد، ادعای گزافی نکرده‌ایم؛ چرا که سرپیچی و انحراف از قوانین و مقررات حاکم بر بودجه تبدیل به رویه‌ای همیشگی شده و

۷۹- تنخواه‌گردان حسابداری عبارت است از وجهی که خزانه و یا نمایندگی خزانه در استان از محل اعتبارات مصوب برای انجام بعضی از هزینه‌های سال جاری و تعهدات قابل پرداخت سال‌های قبل در اختیار ذیحساب قرار می‌دهد تا در قبالت حواله‌های صادر شده واریز و با صدور درخواست وجه مجدداً دریافت گردد.

۸۰- تنخواه‌گردان پرداخت عبارت است از وجهی که از محل تنخواه‌گردان حسابداری از طرف ذیحساب با تأیید وزیر یا رئیس موسسه و یا مقامات مجاز از طرف آن‌ها برای انجام برخی از هزینه‌ها در اختیار واحدها و یا مأمورینی که به موجب این قانون و آیین‌نامه‌های اجرایی آن مجاز به دریافت تنخواه‌گردان هستند قرار می‌گیرد تا به تدریج که هزینه‌های مربوط انجام می‌شود اسناد هزینه تحویل و مجدداً وجه دریافت دارند.

۸۱- مواد (۶۳) و (۶۴) قانون محاسبات عمومی کشور.

۸۲- ماده (۷۶) قانون محاسبات عمومی کشور.

تنها تفاوت، وجود پیکره‌ای صوری و تشریفاتی است. بی‌گمان تا زمانی که حکمرانی خوب، توسعه، نظام توانمند حقوق مالکیت خصوصی و از همه مهم‌تر اصلاحات اساسی در ساختار دولت تحقق نیابد سخن‌راندن از نظام حقوقی بودجه و تشریفات مالی که منجر به نظم مالی و بهبود حکمرانی شود، بیهوده به نظر می‌رسد. از سوی دیگر حکمرانی خوب مستلزم وجود نظام مالیه عمومی شفاف، کارآمد و هدفمند است. در پایان پیشنهادات ذیل جهت اصلاح نظام هزینه وجوه عمومی ارائه می‌گردد:

۱- کیفیت اجرای بودجه و هزینه وجوه عمومی در گرو تعاریف ما از «دولت»، «بخش عمومی غیردولتی»، «منافع عمومی» و «وجوه فرا بودجه‌ای» متفاوت خواهد بود. بنابراین نیازمند تعریف دقیق تر این عناوین در قوانین و مقررات مربوط می‌باشیم.

۲- پرداخت وجوه عمومی که بخش مهمی از مدیریت مالی دولت‌ها است باید از طریق کنترل‌های شدیدتر، نظارت‌های دوره‌ای، تقویت پاسخگویی، مشارکت بیشتر شهروندان و علاوه بر همه این‌ها شفافیت بیشتر تضمین شود که این موضوع در راستای بند (۳) سیاست‌های کلی نظام در بخش مالی (مصوبه مورخ ۱۳۸۳/۱۰/۱۲ مجمع تشخیص مصلحت نظام) نیز ارزیابی می‌شود.

۳- در کشورهایی که حکمرانی ضعیفی دارند، نظام پرداخت متمرکز موجب افزایش انحراف و اخلال در اجرای بودجه می‌شود. بر همین اساس سیاست عدم تمرکز و واگذاری بخشی از تصمیم‌گیری در خصوص هزینه وجوه عمومی به دستگاه‌های محلی می‌تواند به بهبود چرخه تصمیم‌گیری در این خصوص بینجامد.

۴- اگرچه فساد مالی در دولت‌ها غالباً از کانال هزینه‌های دولتی انجام می‌شود لیکن هزینه‌های عمومی تنها منشأ فساد نیست. با این وجود بسامان کردن نظام هزینه عمومی با تاکید بر قابلیت بالقوه ایجاد فساد در آن، می‌تواند مانع سوءاستفاده‌های احتمالی گردد. در همین خصوص تقویت نظام حسابداری، گزارش دهی و حسابرسی پیشنهاد می‌شود که می‌تواند متضمن دقت بر هزینه وجوه عمومی در مقابل سرعت آن باشد. بر این اساس، اجرای بودجه نیازمند ثبت رویدادهای مالی به منظور ردیابی و کنترل آن‌هاست، این عملیات باید مستند و شفاف انجام شود.

۵- برای بهبود نظام مدیریت وجوه عمومی ناگزیر از تقویت چهار رکن اصلی حکمرانی خوب (پاسخ‌گویی، شفافیت، پیش‌بینی پذیری و مشارکت) هستیم که از طریق تمرکززدایی کارآمد بودجه به همراه مسئولیت پذیری و تشویق مشارکت و اظهار نظر آزادانه شهروندان حاصل خواهد شد.

۶- روش‌های جدید پرداخت مانند انتقال الکترونیک^{۸۲} و استفاده از فناوری‌های موجود به صورت محافظه کارانه‌ای وارد نظام حقوقی می‌شود. توجه به این موضوع و به رسمیت شناختن پیشرفت‌های نوین در این حوزه در قوانین و مقررات مربوط می‌تواند در بهبود چرخه هزینه وجوه عمومی مؤثر باشد.

منابع:

کتاب و مقالات

- ۱- پیرنیا، حسین، مالیه عمومی، تهران، نشر شرق، چاپ اول ۱۳۳۹.
- ۲- دفتر مطالعات برنامه و بودجه، بودجه‌ریزی در ایران مسائل و چالش‌ها، تهران، مرکز پژوهش‌های مجلس، چاپ اول ۱۳۸۲.
- ۳- رستمی، ولی، مالیه عمومی، تهران، نشر میزان، چاپ اول ۱۳۹۰.
- ۴- شائو کامپو، سالواتور و توماسی، دانیل، مدیریت هزینه عمومی، گروه مترجمان، به کوشش دکتر محمد قاسمی و بهزاد لامعی، تهران، مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی، ۱۳۸۹.
- ۵- قاضی، ابوالفضل، بایسته‌های حقوق اساسی، تهران، نشر میزان، چاپ بیست و یکم ۱۳۸۴.
- ۶- قاسمی، محمد، بودجه‌ریزی در ایران، بودجه و دست اندرکاران، تهران، مرکز پژوهش‌های مجلس، ۱۳۸۷.
- ۷- کوئن، بروس، درآمدی به جامعه‌شناسی، محسن ثلاثی، تهران، توتیا، ۱۳۷۵.
- ۸- لاگلین، مارتین، مبانی حقوق عمومی، تهران، نشر نی، چاپ اول ۱۳۸۸.
- ۹- لاینرت، یان، بودجه‌ریزی در جهان، چارچوب حقوقی نظام‌های بودجه‌ای، ترجمه افشین خاکباز، تهران، مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی، ۱۳۸۷.
- ۱۰- لامعی، بهزاد، بررسی گردش وجوه بودجه عمومی دولت از طریق نظام بانکی در ایران، مرکز پژوهش‌های مجلس، گزارش کارشناسی ۱۲۵۹۴، ۱۳۹۱.
- ۱۱- مرکز مالیری، احمد، حاکمیت قانون (مفاهیم، مبانی و برداشت‌ها)، تهران، مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی، چاپ اول ۱۳۸۵.
- ۱۲- وینسنت، اندرو، نظریه‌های دولت، ترجمه حسین بشریه، تهران، نشر نی، چاپ ششم ۱۳۸۷.
- ۱۳- ویر، ماکس، دین، قدرت، جامعه، ترجمه احمد تدین، تهران، انتشارات هرمس، چاپ چهارم ۱۳۸۹.
- ۱۴-
- ۱۵- قوانین و مقررات:
- ۱۶- قوانین:
- ۱۷- قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران مصوب ۱۳۵۸ و اصلاحات ۱۳۶۸
- ۱۸- قانون محاسبات عمومی کشور ۱۳۶۶ و اصلاحات آن.
- ۱۹- قانون برنامه و بودجه کشور مصوب ۱۳۵۱ و اصلاحات آن.
- ۲۰- قانون پولی و بانکی کشور مصوب ۱۳۵۱ و اصلاحات آن.
- ۲۱- قانون عملیات بانکی بدون ربا (بهره) مصوب ۱۳۶۲.
- ۲۲- قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت مصوب ۱۳۸۰.
- ۲۳- قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲) مصوب ۱۳۹۳
- ۲۴- قانون رفع موانع تولید رقابت‌پذیر و ارتقای نظام مالی کشور مصوب ۱۳۹۴
- ۲۵- قانون مجازات اسلامی مصوب ۱۳۹۲



- ۲۶- قانون دیوان محاسبات کشور مصوب ۱۳۶۱ و اصلاحات بعدی
- ۲۷- قانون ضوابط پرداخت کمک و یا اعانه به افراد و مؤسسات غیر دولتی موضوع ماده (۷۱) قانون محاسبات عمومی کشور و اصلاحات بعدی مصوب هفدهم آبان ۱۳۷۸
- ۲۸- قانون نحوه هزینه کردن اعتباراتی که به موجب قانون از رعایت قانون محاسبات عمومی کشور و سایر مقررات عمومی دولت مستثنی هستند مصوب ششم بهمن ۱۳۶۴
- ۲۹- قانون طرز استفاده از تبصره (۲) ماده (۱۲) قانون پولی و بانکی کشور مصوب ۱۳۵۵
- ۳۰- قانون برنامه چهارم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران مصوب ۱۳۸۳
- ۳۱- قانون برنامه پنجم توسعه قانون برنامه پنجساله پنجم توسعه جمهوری اسلامی ایران مصوب ۱۳۸۹
- ۳۲- مقررات:
- ۳۳- آیین نامه موضوع ماده (۷۴) قانون محاسبات عمومی کشور مصوب ۱۳۶۷ وزارت امور اقتصادی و دارایی
- ۳۴- آیین نامه بانکداری دولتی مصوب ۱۳۹۲ هیات وزیران
- ۳۵- دستورالعمل نگهداری انواع حساب برای وزارتخانه‌ها، مؤسسات و شرکت‌های دولتی و نهادها و مؤسسات عمومی غیردولتی موضوع ماده (۹۴) قانون برنامه پنجم توسعه جمهوری اسلامی ایران مصوب ۱۳۹۱ شورای عالی پول و اعتبار
- ۳۶- دستورالعمل انواع هزینه‌های مستمر و شرایط آن موضوع تبصره ماده ۵۱ قانون محاسبات عمومی کشور مصوب وزیر امور اقتصادی و دارایی و وزیر برنامه و بودجه
- ۳۷- آیین نامه نحوه واگذاری و میزان و موارد استفاده از انواع تنخواه گردان‌های دولت موضوع ماده ۵۴ قانون محاسبات عمومی کشور و اصلاحات بعدی مصوب ۱۳۶۷/۲/۷
- ۳۸- دستورالعمل اجرای مربوط به دیون بلامحل مصوب وزیر امور اقتصاد و دارایی مورخ ۱۳۶۷/۴/۲۱
- ۳۹- آیین نامه پیش پرداخت و علی الحساب موضوع ماده (۶۱) قانون محاسبات عمومی کشور مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۱۶ هیئت وزیران
- ۴۰- آیین نامه اجرایی موضوع ماده (۷۴) قانون محاسبات عمومی کشور و اصلاحات بعدی آن مصوب ۱۳۶۷/۷/۳ وزیر امور اقتصادی و دارایی
- ۴۱- دستورالعمل اجرایی روش ابلاغ اعتبار موضوع ماده (۷۵) قانون محاسبات عمومی کشور مصوب ۱۳۷۹/۷/۱۶ وزیر امور اقتصادی و دارایی
- ۴۲- آیین نامه اجرایی بند (م) قانون نحوه هزینه کردن اعتباراتی که به موجب قانون از رعایت قانون محاسبات عمومی کشور و سایر مقررات عمومی دولت مستثنی هستند مصوب ۱۳۶۵/۲/۲۸ هیئت وزیران
- ۴۳- آیین نامه تخصیص اعتبار بودجه عمومی دولت (موضوع ماده (۳۰) قانون برنامه و بودجه) مصوب ۱۳۵۲