

## نقش ارتباطات در همسان سازی اصول حقوق محاسباتی در نظام‌های بودجه‌بندی ایران و اتحادیه اروپا، در پرتو استانداردهای بودجه‌بندی بانک جهانی

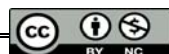
فرزاد باباخانی<sup>۱</sup> | محمد علی صلح‌چی<sup>۲</sup> | سارا صلح‌چی<sup>۳</sup>

۱. دکترای حقوق عمومی، دانشگاه تهران، تهران. رایانامه: farzad.babakhani@ut.ac.ir  
۲. دکترای حقوق بین‌الملل عمومی، دانشگاه علامه طباطبایی، تهران. رایانامه: solhchi@yahoo.com  
۳. کارشناسی ارشد حقوق مالکیت فکری، دانشگاه علامه طباطبایی، تهران. رایانامه: sara\_solhchi@atu.ac.ir

اطلاعات مقاله	چکیده
نوع مقاله: مقاله پژوهشی	ارتباطات جهانی و روابط متنوع بین‌المللی موجب گردیده است که اصول نسبتاً یکسانی در بودجه‌بندی کشورها طی سندی به‌صورت قانون انعکاس یافته و در تمامی مراحل بودجه‌مجزا و لازم‌الرعایه باشند. اصول مذکور اساساً باید در تمام مراحل بودجه‌مراعا باشند اما در عمل ممکن است تعدادی از آن‌ها در نظام محاسبات عمومی برخی از کشورها رعایت نگردند. از میان اصول بودجه‌ریزی، قانونی‌بودن، سالانه‌بودن، وحدت، جامعیت، شاملیت، عدم‌تهاوت، تعادل، تقدم درآمد‌ها بر هزینه‌ها، پیش‌بینی و تقدم، برآوردی‌بودن درآمد‌ها، محدود بودن مخارج، تخصیص، ناخالص‌بودن، انعطاف‌پذیری و تمرکز عایدات موردتصریح قانون‌گذار اساسی و عادی ایران قرارگرفته‌اند و اصول حاکمیت‌قانون، مسئولیت، صحت، تناسب، تناوب، کفایت، شفافیت، مدیریت، تنوع، تفکیک اعتبارات مستمر و غیرمستمر، قابلیت اعتماد، قابلیت پیش‌بینی، درعمل و به‌شکل ضمنی در نظام بودجه‌ریزی ایران کم‌وبیش موردتوجه قرار دارند. اصول وحدت، جامعیت، تخصیص، سالانه‌بودن، عدم‌تهاوت، تعادل، دقت، شفافیت، مدیریت‌صحیح مالی و محاسبه براساس واحد پول مشترک در مصوبه مالی شماره ۱۶۰۵ مصوب ۲۵ ژوئن ۲۰۰۲ شورای وزیران اتحادیه‌اروپا مورد اشاره قرارگرفته‌اند. از میان اصول مذکور، اصل تنظیم بودجه براساس واحد پول مشترک، خاص نظام بودجه‌بندی اتحادیه‌اروپا می‌باشد. بانک جهانی نیز در کتابچه راهنمای هزینه‌های عمومی که در سال ۱۹۹۸ منتشر نمود، اصول شاملیت، انضباط، قانونی‌بودن، انعطاف‌پذیری، قابلیت پیش‌بینی، قابلیت اعتراض، اطلاعات، درستی، شفافیت، مسئولیت و پاسخگویی را به‌عنوان معیار بودجه مطلوب بیان داشته است. پژوهش حاضر مطالعه‌ای تطبیقی در رابطه با اصول فوق بین نظام‌های محاسباتی ایران و اتحادیه‌اروپا در پرتو اصول معیار بودجه‌بندی در گزارش سال ۱۹۹۸ بانک جهانی می‌باشد.
تاریخ دریافت:	
۱۴۰۲/۰۳/۱۰	
تاریخ بازنگری:	
۱۴۰۲/۰۵/۱۰	
تاریخ پذیرش:	
۱۴۰۲/۰۵/۱۳	
تاریخ انتشار:	
۱۴۰۲/۰۶/۳۰	
کلیدواژه‌ها:	
اصول بودجه‌بندی، درآمدهای عمومی، هزینه- های عمومی، لایحه بودجه	

استناد: باباخانی، فرزاد؛ صلح‌چی، محمد علی؛ و صلح‌چی، سارا (۱۴۰۱). نقش ارتباطات در همسان سازی اصول حقوق محاسباتی در نظام‌های بودجه‌بندی ایران و اتحادیه اروپا، در پرتو استانداردهای بودجه‌بندی بانک جهانی. علوم

خبری، ۱۱ (۳)، ۲۰-۱.



## مقدمه

در علم مالیه از مخارج و هزینه‌های عمومی بحث می‌شود و می‌توان گفت که مالیه عمومی دو قسمت دارد: مخارج عمومی و درآمدهای عمومی. تطبیق هزینه‌های عمومی و درآمدهای عمومی در سندی به نام بودجه انجام می‌گیرد. به عبارت دیگر، بودجه سندی است که در یک قسمت آن مخارج عمومی برای یک دوره زمانی مشخص و به صورت دقیق تعیین و طبقه‌بندی شده و در قسمت دیگر آن درآمدهای عمومی که برای تأمین مخارج عمومی باید وصول شود مشخص گردیده است. (رنجبری و بادامچی، ۱۳۸۵: ۱۲۵) بودجه موضوعی کاملاً فنی و تخصصی است و باتوجه به اینکه امروزه در همه نظام‌های حکومتی از مسیر تصویب مجلس قانون‌گذاری می‌گذرد و شکل قانونی به خود می‌گیرد؛ لذا علاوه بر ماهیت اقتصادی و مالی، واجد ماهیت حقوقی نیز هست و از مفاهیم و مبانی خاصی برخوردار است. (رستمی، ۱۳۹۸: ۲۱۱) در تعریف بودجه آمده است که بودجه، صورت‌حسابی از دریافت‌ها و پرداخت‌های برنامه‌ریزی شده دولت برای یک دوره زمانی آینده (معمولاً یک ساله) است. (توکلی، ۱۳۹۱: ۱۴۲) تعریف قانونی بودجه در ماده ۱ قانون محاسبات عمومی کشور بدین صورت آمده است: «بودجه کل کشور برنامه مالی دولت است که برای یک سال مالی تهیه و حاوی پیش‌بینی درآمدها و سایر منابع تأمین اعتبار و برآورد هزینه‌ها برای انجام عملیاتی که منجر به نیل سیاست‌ها و هدف‌های قانونی می‌شود...»

از آنجائی که بودجه دارای ماهیت و شکل برنامه‌ای است، تبعاً مراحل را نیز طی می‌نماید تا به هدف مذکور در تعریف قانونی بودجه برسد. چهار مرحله در بودجه قابل تصور است. یعنی اداره امور مالی کشور، برای اینکه طبق اصول تنظیم و اجرای بودجه عملی گردد، باید چهار مرحله را طی کند.

مرحله نخست: تهیه و تنظیم بودجه

مرحله دوم: تصویب بودجه

مرحله سوم: اجرای بودجه

مرحله چهارم: نظارت بر اجرای بودجه

انجام مرحله نخست برعهده قوه مجریه و مرحله دوم از جمله اختیارات مجلس است. مرحله سوم یعنی اجرای بودجه به وسیله قوه مجریه و مرحله چهارم که نظارت بر اجرای بودجه است در حین اجرا توسط قوه مجریه و پس از اجرا به طور مستقیم و غیرمستقیم به وسیله مجلس و از طریق دیوان محاسبات انجام می‌شود. (امامی، ۱۳۸۹: ۱۲۹)

طی مراحل چهارگانه فوق، مستلزم اجرا و پیروی از اصول حقوقی مشخصی است که به اصول بودجه‌بندی یا بودجه‌ریزی مشهور هستند. [اصول بودجه] برای اولین بار در سال ۱۸۸۵ توسط لئون

سه<sup>۱</sup> تدوین و ارائه گردید. البته پیش از او نیز، این اصول به صورت پراکنده و در لابلای نوشته‌های دانشمندان اقتصاد و مالیه متقدم یافت [می‌شد]؛ ولی به صورت مدون درآوردن این اصول، کاری است که از «سه» به یادگار مانده است. (احمدی، ۱۳۸۲: ۴۳)

قبلاً بیان گردید که اغلب اصول بودجه‌ریزی در نظام‌های مختلف حقوقی مشترک هستند اما این نکته را نیز نباید از نظر دور داشت که در بین نظام‌های مختلف حقوقی در پیروی از اصول بودجه‌بندی تفاوت‌هایی مشاهده می‌شود بدین توضیح که ممکن است در برخی از نظام‌های حقوقی از تعدادی از این اصول پیروی نگردد. بسیاری از اصول بودجه‌بندی در نظام حقوق مالیه جمهوری اسلامی ایران مجرا هستند و از این نظر باید قانون اساسی و قانون محاسبات عمومی ایران را از قوانین کامل در زمینه پیروی از اصول بودجه دانست. اتحادیه اروپا به عنوان کنفدراسیونی سیاسی و اقتصادی، که پس از تأسیس در ۱۹۹۳ میلادی شروع به فعالیت نمود، نمونه‌ای است که در آن نظام مشترک مالی از جمله بودجه‌ریزی مشترک واحد پول مشترک برقرار است. در ماده ۲ مصوبه مالی این اتحادیه در ارتباط با اجرای مقررات مربوط به درآمدها و هزینه‌های بودجه‌ای چنین آمده است: «هر نوع مقررات مرتبط با درآمدها و هزینه‌های بودجه‌ای اتحادیه که در قوانین محاسباتی کشورهای عضو ذکر گردیده باشد، می‌بایست با اصول بودجه‌بندی مذکور در فصل دوم مصوبه حاضر منطبق گردد.» بند ۳ مقدمه مصوبه مالی مذکور، چهار اصل، وحدت، جامعیت، تخصیص و سالانه‌بودن را به عنوان اصول اساسی بودجه‌بندی اعلام نموده است. بدین ترتیب، دیگر اصول بیان شده در مصوبه مذکور را باید اصول فرعی بودجه‌بندی به حساب آورد. بر اساس بند ۴ مقدمه این مصوبه، می‌بایست موارد استثنائات وارده بر تمامی اصول اصلی و فرعی بودجه‌بندی را به حداقل رسانید. در جای خود به شرح و تفصیل هر کدام از اصول فوق خواهیم پرداخت. بانک جهانی در سال ۱۹۹۸ با انتشار کتابچه راهنمای مدیریت هزینه‌های عمومی، تعدادی از اصول مهم بودجه‌بندی را بیان داشت که می‌تواند چراغ راه توسعه حقوق محاسبات عمومی در تمام جهان قرار گیرد. در مختصر حاضر، به بررسی تطبیقی اصول حقوقی بودجه‌بندی در نظام محاسبات عمومی ایران و اتحادیه اروپا با امعان نظر به اصول مورد توجه بانک جهانی خواهیم پرداخت.

به نظر علمای علم مالیه عمومی، برای تهیه و تنظیم، تصویب، اجرا و نظارت بر اجرای بودجه، رعایت اصولی که اصول بودجه نامیده می‌شود لازم و ضروری است ... منظور از این اصول، لزوم رعایت قواعد و تشریفات است تا بودجه تنظیمی وسیله مفید و قاطعی برای شناسایی و کنترل دخل و خرج دولت باشد. فلسفه وجودی این اصول، جلوگیری از حیف و میل‌ها و به منظور نظارت و کنترل مالی مجلس [بر عملیات مالی دولت] است. (رستمی، ۱۳۹۸: ۲۱۹) اصول مذکور به شرح زیر می‌باشند:

## ۱. اصل حاکمیت قانون

یکی از اصول مهم حقوق مالیه عمومی، اصل حاکمیت قانون به معنای «شهری با چراغ‌های روشن» است. (رستمی و قهوه‌چیان، ۱۳۹۶: ۷۸) این اصل الهام‌بخش مفاهیم و اصول دیگری از قبیل قانون اساسی‌گرایی، قانونیت، صلاحیت، عدالت طبیعی، عدالت رویه‌ای، مسئولیت، پاسخگویی، کنترل قضائی، تفکیک قوا و سایر مفاهیم بوده که به نوبه خود شالوده حقوق اساسی و حقوق اداری و به تعبیری، کلیه گرایش‌های حقوق عمومی است ... در سنت حقوقی - سیاسی غرب، حاکمیت قانون در تقابل با حکومت شخص معنا شده است. از فیلسوفانی چون افلاطون و ارسطو تا نظریه‌پردازان معاصر، به این معنا که در واقع مفهوم حاکمیت قانون است، تأکید کرده‌اند. چنان که به عقیده یکی از صاحب‌نظران، هسته حاکمیت قانون متشکل از ارزش‌های پایدار نظم و محدودیت است که در شعار حکومت قوانین نه حکومت شخص متجلی شده است. حکومت شخص به‌طور کلی به حکومتی گفته می‌شود که تصمیمات حکومتی به نحو خودسرانه، هوس‌بازانه و با شیوه استبدادی اتخاذ می‌شود و ملاک اتخاذ تصمیمات، اراده و سلیقه متغیر حاکم یا جمعی از حاکمان است. اجماع حداقلی را، که شرط شناسایی مفهوم حاکمیت قانون است، می‌توان در دو گزاره صورت‌بندی کرد؛ اول اینکه حکومت باید به شیوه‌ای عقلایی تصمیم گرفته و عمل کند؛ بدین معنی که تصمیمات و اعمال تصمیمات باید بر مبنای دلایل باشد؛ و دوم اینکه دلایل به یک معنا باید قانونی باد. (مرکزالمیری، ۱۳۹۴: ۳۱ و ۸) مفهوم اجمالی حاکمیت قانون اشاره به این مطلب دارد که قانون بر تمام ارکان جامعه حاکمیت دارد و نهادی فراتر از آن یا حتی هم‌تراز با آن وجود نخواهد داشت ... اصل حاکمیت قانون از اصول متقن و برجسته‌ای است که بر مبنای آن کلیه حقوق سیاسی، اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی ضابطه‌ای قانونی یافته و در راستای حمایت از حیات اجتماعی شهروندان سامان می‌یابند. (پروین، ۱۳۹۶: ۳۸۲ و ۳۹۰)

اصل حاکمیت قانون، مهمترین، عام‌ترین و جامع‌ترین اصل حقوق عمومی است که تمامی اصول و مقررات حقوق عمومی را به گونه‌ای تحت الشعاع خود قرار داده است که عدم توجه به آن، تمامی اعمال و تصمیمات متخذه از سوی مقامات عمومی را باطل و بلااثر خواهد نمود و از آنجائی که این اصل بر تمامی اصول و مقررات حقوق عمومی احاطه و حاکمیت کامل دارد، تبعاً در نظام بودجه‌بندی هم باید مورد رعایت قرار گیرد. براساس اصل حاکمیت قانون، دستگاه‌های اجرایی همواره مکلف‌اند در تصمیماتی که می‌گیرند و اعمالی که انجام می‌دهند تخصص و صلاحیت خود و همچنین قوانین و مقررات را رعایت کنند. (موتمنی طباطبایی، ۱۳۹۳: ۳۰۴) در نتیجه در تمامی مراحل بودجه‌بندی که شرح آن‌ها گذشت، اصل حاکمیت قانون لازم‌الرعایه می‌باشد و

ضمانت اجرای عدم پیروی از این اصل نیز، بطلان تصمیمات و مصوبات بودجه‌ای در هر مرحله از مراحل آن می‌باشد.<sup>۱</sup>

## ۲. اصل قانونی بودن

در یک بیان کلی که شامل اصل قانونی بودن مالیات‌ها نیز می‌گردد، وصول پول از افراد حقیقی و حقوقی، خرج پول، ارائه خدمات و اعطای معافیت باید طبق قانون و دستورالعمل‌های قانونی مجاز باشد. (عباسی، ۱۳۸۸: ۵۳) اولیه‌ترین اصل بودجه که مورد تصریح قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران نیز قرار گرفته، اصل قانونی بودن بودجه است. به موجب اصل قانونی بودن، بودجه یک سند قانونی است. (ابراهیمی‌نژاد و فرجوند، ۱۳۸۵: ۱۲۹) در اصل پنجاه و دوم قانون اساسی جمهوری اسلامی در رابطه با اصل قانونی بودن بودجه چنین می‌خوانیم: بودجه سالانه کل کشور به ترتیبی که در قانون مقرر می‌شود از طرف دولت تهیه و برای رسیدگی و تصویب به مجلس شورای اسلامی تسلیم می‌گردد. هرگونه تغییر در ارقام بودجه نیز تابع مراتب مقرر در قانون خواهد بود. «وصول کلیه درآمدهای پیش‌بینی شد در بودجه، نیازمند تصویب قانون مربوطه آن است و صرف استناد به تصویب بودجه، مجوز وصول نخواهد بود. در بخش هزینه‌ها نیز، برآورد آن‌ها در بودجه، به منزله پرداخت نیست و زمانی می‌توان اعتبارات مصوب را به مصرف رسانید که مراحل مختلف قانونی، دقیقاً رعایت شده باشد. (احمدی، ۱۳۸۲: ۵۹) اصل پنجاه و دوم قانون اساسی ناظر بر اصل قانونی بودن بودجه است بدین شرح که تمامی مراحل بودجه، مشتمل بر تهیه و تنظیم، تصویب، اجرا و نهایتاً نظارت بر اجرای بودجه، باید با رعایت قوانین مربوطه، مخصوصاً قانون محاسبات عمومی، انجام گیرد. قانونی بودن بودجه متکی بر دو وجه است: یکی آنکه، اصل حاکمیت ملی به مردم و نمایندگان آن‌ها این حق را می‌دهد که هزینه‌های عمومی را که پرداخت‌کننده اصلی آن همان مردم هستند، تأیید یا رد کنند. دیگر اینکه، بر اساس اصل تفکیک قوا تصویب بودجه کار قوه مقننه و اجرای آن به عهده قوه مجریه است و همانند سایر امور عمومی، تصویب بودجه شرط اجرای آن می‌باشد. (هاشمی، ۱۳۷۵: ۲۴۰)

یکی از نتایج اصل قانونی بودن بودجه، تشریفات بودن آن است؛ بدین شرح که از آنجایی که بودجه یک سند قانونی است، رعایت تمامی تشریفات مربوطه مراحل بررسی، تصویب، لازم‌الاجرا شدن و نهایتاً نظارت بر اجرای آن باید رعایت گردد. یعنی، دولت پس از طی کردن مراحل مربوطه تهیه و تنظیم بودجه (تهیه و تصویب بخشنامه بودجه، ابلاغ بخشنامه بودجه به دستگاه‌های اجرایی، ارائه پیشنهادات بودجه دستگاه‌های اجرایی، بررسی نهائی بودجه در

<sup>۱</sup> تفصیل اصل حاکمیت قانون از حوصله مختصر حاضر خارج است؛ لذا جهت مطالعه بیشتر، ر.ک. به مرکز مالیری: ۱۳۹۴

هیئت دولت، تصویب لایحه بودجه در هیئت دولت) ، لایحه را در اجرای ماده ۲۱۶ قانون آئین نامه داخلی مجلس شورای اسلامی مصوب ۱۳۸۷، حداکثر تا پانزدهم آذرماه هر سال آماده نموده و به مجلس تقدیم می نماید و مجلس نیز به نوبه خود موظف است تا پیش از پایان سال مالی، لایحه را با رعایت کلیه مراحل قانونی مذکور در ماده فوق، تصویب نموده و در اجرای اصل نود و چهارم قانون اساسی، جهت بررسی انطباق آن با قانون اساسی و موازین شرعی به شورای نگهبان ارسال نموده باشد. شورای نگهبان نیز در اجرای همان اصل، می باید حداکثر ظرف مدت ۱۰ روز از تاریخ وصول، نظر خود را بیان نماید. تشریفات بودن بودجه همچنین در مرحله نظارت بر اجرای آن نیز باید رعایت گردد و دیوان محاسبات در اجرای اصل پنجاه و پنج قانون اساسی، به حساب های کلیه وزارتخانه ها، مؤسسات، شرکت های دولتی و سایر دستگاه هایی که به نحوی از انحاء از بودجه کل کشور استفاده می کنند، به ترتیبی که قانون مقرر می دارد رسیدگی یا حسابرسی می نماید و در پایان، گزارش تفریح بودن بودجه هر سال را به انضمام نظرات خود به مجلس شورای اسلامی تسلیم می نماید.

اصل قانونی بودن بودجه در گزارش بانک جهانی<sup>۱</sup> بدین صورت بیان گردیده است: «اصل قانون بودن [بودجه] بدین معناست که مقاماتی که اختیار [تصویب یا] تغییر در مقررات بودجه ای را دارند، می باید مقررات بالادستی مالی، اعم از اینکه به طور مستقل یا در طی تدوین سند بودجه ایجاد گردیده باشند، را مدنظر داشته باشند. اصل مذکور همچنین بدین معناست که تصمیمات متخذه در طول تدوین سند بودجه باید با امعان نظر به مقررات مالی موجود انجام گیرند.»

### ۳. اصل سالیانه بودن

مطابق اصل استمرار قوانین و مقررات، هنجارهای حقوقی باید به شکل مستمر اجرا گردند مگر اینکه برای آن ها مدت زمان مشخصی تعیین شده باشد و یا به موجب هنجار مؤخری، نسخ یا تخصیص شوند. بر این اساس، قوانین بودجه سالانه بهترین سند برای درج احکام مالی است. (رستمی و قهوه چیان، ۱۳۹۶: ۷۶) اصل سالانه بودن بودجه [به این معنی] است که بودجه کشور باید برای یک سال تدوین گردد؛ زیرا برنامه ریزی بودجه از عظیم ترین برنامه های اقتصادی هر دولت است. این برنامه هزینه قابل توجهی را نیز بر اقتصاد کشور تحمیل می کند و در نتیجه مناسب است که برای زمان طولانی تر - مثلاً یک سال - تنظیم گردد تا فشارهای هزینه ای ناشی از آن کمتر باشد. از این گذشته، دستگاه های مربوط می توانند با توجه به سالانه بودن بودجه، بررسی دقیق تری از عملکردها صورت دهند. (دادگر، ۱۳۸۹: ۹۵) معنای این اصل آن است که در انتهای سال مالی، یعنی

<sup>۱</sup> منظور از گزارش بانک جهانی در این مختصر، همان کتابچه راهنمای هزینه های عمومی است که از سوی بانک جهانی در سال ۱۹۹۸ انتشار یافت. توضیحات مربوط به اصول بودجه بندی در مقدمه کتابچه مذکور بیان گردیده اند.

پایان اسفندماه، هیچ هزینه‌ای، اگرچه در قانون بودجه آمده باشد، قابل انجام نیست، مگر آنکه در طول سال مالی تعهد شده باشد. در [غیر] این صورت پرداخت آن پس از سال مالی قانونی نیست. (توکلی، ۱۳۹۱: ۱۴۶) این اصل حاصل تجربیات بودجه‌نویسی است و مهمترین دلیل پذیرش و اعمال آن، سیاستی است که به لزوم نظارت قوه‌مقننه بر اجرای بودجه برمی‌گردد. این نوع نظارت ایجاب می‌کند که دوره‌زمانی بودجه خیلی کوتاه نباشد به نحوی که قوه‌مجریه اختیارات لازم [را] برای اجرای آن نداشته باشد و قوه‌مقننه نیز فرصت کافی برای بررسی و نظارت بر اجرای آن نداشته باشد. همچنین خیلی [بلند] نباشد به گونه‌ای که نظارت قوه‌مقننه بر اجرای آن دچار سستی و کم‌توجهی [گردد]. (رستمی، ۱۳۹۸، ۲۲۰) اصل سالانه بودن بودجه و پیش‌بینی درآمدها و هزینه‌های عمومی برای یک سال مالی در برخی مواقع و به دلیل بروز مسائلی نظیر جنگ، بحران‌های اقتصادی، سیاسی و مالی و ... در عمل نادیده گرفته می‌شود. به عبارت دیگر دولت (قوه‌مجریه) [درچنین مواردی] قادر به پیش‌بینی درآمدها و هزینه‌های عمومی نیست و ناگزیر با توجه به ضرورت اداره کشور از بودجه چند دوازدهم ... استفاده می‌کند. (رنجبری و بادامچی، ۱۳۸۵: ۱۳۱) استثنائات وارد بر اصل سالانه بودن بودجه، بودجه‌های یک‌ماهه، دو ماهه و سه ماهه<sup>۱</sup> است. به موجب بودجه‌های مزبور، مجلس به دولت اجازه می‌دهد به علت عدم تصویب بودجه و سپری شدن سال مالی تا فرصت تصویب بودجه، براساس یک یا دو یا سه ماه پیش‌بینی‌های بودجه سال قبل در سال جاری هزینه نماید. (امامی، ۱۳۸۹: ۱۲۲) لزوم رعایت اصل سالانه [بودن] بودجه را می‌توان از دو جنبه فنی و سیاسی مورد بررسی قرار داد. الف - جنبه‌های فنی: ... تهیه بودجه برای مدت کمتر از یک سال، نتیجه حاصل در مقایسه با کار عظیمی که برای بودجه‌نویسی صرف خواهد شد، بسیار بیهوده و متضمن هزینه گزافی می‌باشد. از طرف دیگر، چون درآمدهای دولت و بالطبع برنامه‌ریزی‌ها، تخمینی است، در مدت‌های زمانی بیش از یک سال نیز، تقریب بسیار زیادی در بودجه راه یافته و از قابلیت اتکای آمار و ارقام پیش‌بینی شده در بودجه کاسته می‌شود ... ب - جنبه‌های سیاسی: ... تهیه و تصویب بودجه سالانه، از این جهت جنبه‌سیاسی قوی دارد که در نظام‌های حکومتی مردم‌سالار، قوه‌مقننه به‌عنوان نماینده و منتخب مردم جامعه، با تصویب بودجه دولت، روند و جهت فعالیت‌ها و عملیات سالیانه دولت را تعیین و درنهایت، بر آن نظارت می‌کند. حال چنانچه بودجه برای مدت‌زمانی بیش از یک سال تهیه و تنظیم گردد؛ بالطبع بین نمایندگان مردم و دولت فاصله افتاده و در این حال، نمایندگان نخواهند توانست بر کار دولت نظارت داشته باشند. بنابراین، در هر سال دولت مجبور است نظر موافق پارلمان را به‌خود جلب کند و

<sup>۱</sup> منظور از چنین بودجه‌هایی، همان بودجه‌های چند دوازدهم است.

درباره برنامه‌هایش رأی اعتماد بگیرد. (احمدی، ۱۳۸۲: ۴۴) به این اصل در نظام حقوقی کشورمان در اصل پنجاه و دوم قانون اساسی و نیز ماده ۱ قانون محاسبات عمومی کشور اشاره رفته است. لازم به ذکر است که اصل سالیانه بودن بودجه یکی از دو وجه اصل کلی موقت بودن هنجارهای مالی است. وجه دیگر این اصل، اصل سالانه بودن مالیات‌هاست که شرح آن از حوصله مختصر حاضر خارج است. اصل سالانه بودن براساس بند ۳ مقدمه مصوبه مالی اتحادیه اروپا، یکی از چهار اصل اساسی بودجه‌بندی است. ماده ۶ مصوبه مالی فوق در بیان اصل سالانه بودن بودجه چنین اشعار می‌دارد: «تخصیص بودجه صرفاً برای یک‌سال مالی، از اول ژانویه الی ۳۱ دسامبر هر سال مجاز خواهد بود.»

#### ۴. اصل وحدت

منظور از اصل وحدت این است که کل کشور باید دارای یک بودجه باشد و در این بودجه واحد، کلیه درآمدها و هزینه‌های تمام دستگاه‌ها و سازمانها [ی] دولتی پیش‌بینی شود. به عبارت دیگر بودجه کل کشور باید در سند واحدی تنظیم و پیشنهاد شود و یکجا به تصویب مجلس برسد. این امر نظارت قوه مقننه بر اجرای بودجه را تسهیل می‌کند و به وسیله آن، ایجاد تعادل در بودجه نیز امکان‌پذیر می‌شود. (رستمی، ۱۳۹۸: ۲۲۵) البته رعایت چنین ضرورتی همواره امکان‌پذیر نیست و در عمل مواجه با مشکلاتی می‌گردد. به همین جهت تعدیلاتی در اجرای آن به عمل آمده است. در دوران عادی رعایت [اصل وحدت بودجه] قابل تحقق است در صورتی که در دوران بحرانی رعایت آن مواجه با مشکل می‌گردد به طوری که در دوران بحرانی رفع مشکلات مالی ایجاب می‌کند که دولت بودجه فوق‌العاده تقدیم مجلس نماید. (امامی، ۱۳۸۹: ۱۲۵) همچنین باید دانست که «اصل وحدت بودجه موجب حفظ هماهنگی امور و حفظ شخصیت حقوقی دولت می‌باشد و [دولت] از این طریق به راحتی حقوق و تکالیف خود را اعمال می‌نماید. (رنجبری و بادامچی، ۱۳۸۵: ۱۳۵) ذکر این نکته نیز لازم است که رعایت این اصل در بسیاری از کشورهای جهان، فقط در چند دهه اخیر رایج شده است. قبل از آن، هر دستگاهی یا هر استانی، بودجه خاص و جداگانه‌ای برای خود تهیه و تدوین می‌کرد. بدین ترتیب هماهنگی‌های لازم میان برنامه‌ها و عملیات تأمین نمی‌گردید، پراکندگی کارها افزایش می‌یافت و احتمال دوباره کاری‌ها و هزر رفتن منابع چشمگیر می‌شد.

(احمدی، ۱۳۸۲: ۴۸)

اصل ۵۲ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران بایان نحوه پیشنهاد و تصویب بودجه سالانه کل کشور و با قید عبارت «کل کشور»، این اصل را مورد پذیرش و تأکید قرار داده است و در قوانین عادی از جمله قانون محاسبات عمومی کشور و قوانین بودجه سالانه کل کشور نیز این عبارت به کار



رفته است. (رستمی، ۱۳۹۸: ۲۲۵) این اصل نیز مانند اصل سالانه بودن، یکی از چهار اصل اساسی نظام بودجه بندی از نظر مصوبه اتحادیه اروپا می باشد. در رابطه با این اصل در بند ۱ ماده ۴ مصوبه اتحادیه اروپا چنین آمده است: «بودجه سندی است که در آن برای هر سال مالی، تمامی عایدات و هزینه ای لازم برای اعضای اتحادیه پیش بینی و مورد تصویب قرار می گیرد.»

## ۵. اصل جامعیت یا کاملیت

بر اساس این اصل، کلیه درآمدهای سازمان های دولتی اعم از وزارتخانه ها [و] مؤسسات دولتی و هزینه های آن ها باید عیناً در بودجه سالانه کل کشور پیش بینی شود و به عبارت دیگر بودجه باید جامع و کامل باشد و تمام درآمدها و هزینه های عمومی (منابع و مصارف) را شامل شود. بنابراین وصول درآمدی خارج از موارد پیش بینی شده در قانون بودجه کل کشور و انجام هزینه ای بدون درج در آن ممنوع و حسب مورد تخلف اداری و جرم محسوب می شود. (رستمی، ۱۳۸۹: ۲۲۸) به عبارت دیگر، بودجه باید شامل همه درآمدها و همه هزینه های تمام دستگاه ها، شرکت ها و مؤسسات دولتی باشد. در عین حال هزینه و درآمد هر دستگاه یا نهاد دولتی تهاتر نشود، یعنی از یکدیگر کسر نشود و خالص درآمد منهای هزینه، منعکس نگردد. رعایت این اصل و اصل وحدت، زمینه ساز تخصیص بهینه منابع است. (توکلی، ۱۳۹۱: ۱۴۶) اصل جامعیت یا کاملیت بودجه باید در ارتباط با اصل تمرکز عایدات مورد بررسی قرار گیرد. به موجب این اصل، کلیه سازمان های مأمور وصول درآمدهای دولت، باید درآمدهای مزبور را عیناً و به همان میزانی که دریافت کرده اند به خزانه واریز نمایند ... (رنجبری و بادامچی، ۱۳۸۵: ۱۳۷) کاملیت بودجه یکی از جنبه های سالانه بودن بودجه [نیز] هست. به این معنی که پیشنهادی که دولت جهت کسب مجوز به مجلس می دهد باید به شکل خاصی معرفی شود. یعنی در بودجه پیشنهادی به مجلس ارقام درآمد و هزینه باید به شکل ناخالص نوشته شود. (امامی، ۱۳۸۹: ۱۲۴) علت وجودی این قاعده از لحاظ سیاسی این است که مجلس قادر به کنترل مالی دولت باشد؛ یعنی به مجلس اجازه داده شود که همه جریان های مالی دولت را تحت کنترل قرار دهد. به عبارت دیگر، صحت اقلام بودجه و بازرسی آن، وقتی برای مجلس امکان پذیر خواهد بود که همه هزینه ها و درآمدها به تفکیک در بودجه انعکاس داشته باشند. (احمدی، ۱۳۸۲: ۴۶) علاوه بر این، در رابطه با اصل جامعیت بودجه باید گفت که این اصل، دو قاعده مهم را در حقوق مالیه عمومی بیان می کند: اول؛ قاعده لزوم انعکاس کلیه درآمدها و هزینه های عمومی در بودجه سالانه<sup>۱</sup> و دوم؛ قاعده منع تهاتر بین درآمدها و هزینه های عمومی. (رستمی و قهوه چیان، ۱۳۹۶: ۷۱)

<sup>۱</sup> این قاعده تحت عنوان اصل ناخالص بودن در همین نوشتار شرح داده شده است.

اصل مذکور در نظام حقوقی ایران در اصل پنجاه و سوم قانون اساسی و ماده ۳۹ قانون محاسبات عمومی کشور بیان گردیده است. این اصل در ماده ۱۷ مصوبه مالی اتحادیه اروپا بدین صورت بیان گردیده است: «تمامی عایدات باید پوشش دهنده تمامی هزینه‌ها باشند. تمامی درآمدها و هزینه‌ها باید به صورت ناخالص بدون تهاتر [در سند بودجه درج گردند].»

## ۶. اصل عدم تهاتر<sup>۱</sup>

به موجب این اصل که نتیجه اصل جامعیت یا کاملیت بودجه به حساب می‌آید، باید کلیه درآمدهای عمومی، عیناً و بدون هیچ‌گونه هزینه‌ای و به صورت ناخالص در بودجه درج شود و تمام هزینه‌ها نیز دقیقاً طبق اعتبارات مربوط منظور گردد. بنابراین هیچ دستگاهی حق ندارد ارقام درآمدها و هزینه‌های مربوط به خود را تهاتر نماید و خالص آن را در بودجه منعکس کند. (رستمی، ۱۳۹۸: ۲۲۸) این مفهوم [قید ارقام در بودجه به صورت ناخالص] مربوط به بندی است به نام تمرکز عایدات که بر طبق آن درآمدها از یک طرف وارد و هزینه‌ها از طرف دیگر خارج می‌گردد. اگر بودجه به طور خالص - کاستن هزینه از درآمد - قید شود، برای نمایندگان قوه مقننه یا کسانی که باید بودجه را کنترل کنند، مشکل است که مسئله را بررسی و کنترل نمایند. (ابراهیمی نژاد و فرچوند، ۱۳۸۷: ۱۱۸) پس کارکرد اساسی این اصل، تسهیل نظارت بر بودجه است؛ چه نظارت تأسیسی و چه نظارت اجرایی. در رابطه با اصل تمرکز عایدات در ادامه سخن خواهیم راند.

اصل پنجاه و سوم قانون اساسی و ماده ۳۹ قانون محاسبات عمومی کشور ناظر بر اصل عدم تهاتر می‌باشند. قسمت دوم ماده ۱۷ مصوبه مالی اتحادیه اروپا، پوشش دهنده این اصل می‌باشد آنچه بیان می‌دارد: «تمامی درآمدها و هزینه‌ها باید به صورت ناخالص بدون تهاتر [در سند بودجه درج گردند].»

---

<sup>۱</sup> لازم به توضیح است که، عدم تهاتر، بیشتر به عنوان یک قاعده شناخته شده است تا یک اصل حقوق مالی و محاسباتی. در رابطه با تفاوت های اصل (Principle) و قاعده (Rule) باید بیان داشت که اصل از کلیت و عمومیت بیشتری نسبت به قاعده برخوردار است و نیز اینکه قاعده دارای وجهه حقوقی بیشتری نسبت به اصل بوده و دارای ضمانت اجرای بهترین نیز می باشد. در بیان تفاوت این دو مفهوم چنین آمده است: «اصول حقوقی مفهومی متمایز از قواعد حقوقی دارند. قواعد حقوقی، احکامی کلی، الزام آور و دارای ضمانت اجرا هستند که از سوی مرجعی ذی صلاح، به منظور ایجاد نظم در روابط اجتماعی وضع می گردند؛ بنابراین قواعد حقوقی مصنوع قانونگذار ذی صلاح [اند]، در حالی که اصول حقوقی جایگاهی فراقانونی [دارند] و تبعیت از آن [ها] حتی برای قانونگذار [نیز] الزامی است. اصول حقوقی اهمیتی بالاتر از قواعد حقوقی دار[ند] و قانونگذار نباید قاعده حقوقی وضع نماید که مغایر با اصول حقوقی باشد.» (حیاتی، ۱۳۹۷: ۱۵)

## ۷. اصل شمولیت یا تفصیل

طبق این اصل باید در بودجه کل کشور تمام درآمدها و هزینه‌های عمومی به تفکیک و به صورت ریز، مشروح و مفصل درج و پیشنهاد و تصویب گردد [و] از پیش‌بینی درآمدها و هزینه‌ها (اعتبارات) به صورت کلی خودداری شود زیرا در غیر این صورت نظارت قوه مقننه بر اجرای بودجه امکان‌پذیر نخواهد بود. (رستمی، ۱۳۹۸: ۲۲۹) طبق این اصل، ارقام بودجه باید به ریزترین صورت ممکن و با عنایت به ارقام جزئی تدوین گردیده، به مجلس ارائه گردد. حتی اگر درآمد خاصی در منطقه‌ای خاص از یک استان کشور وجود دارد که به نحوی به بودجه دولت مربوط می‌شود باید با ذکر مشخصات، میزان، چگونگی حصول و زمان‌بندی مربوط به آن ذکر گردد. (دادگر، ۱۳۸۹: ۹۶) این اقدام مشابه مفهوم افشا در حسابداری است. طبق مفهوم افشا، یک حسابدار باید همه تغییرات و رویدادهای مهم برای تصمیم‌گیری مدیران را که در وضعیت مالی شرکت اثر دارد، جهت اطلاع استفاده‌کنندگان، اظهار و افشا کند. (عباسی، ۱۳۸۸: ۳۷) همچنین [براساس اصل شمولیت]، بودجه دولت و دستگاه‌های اجرایی، ضمن تأکید بر افشاء اجزای تشکیل‌دهنده بودجه، بایستی دارای ضمایمی جهت توجیه برنامه‌ها و عملیات محتوی آن نیز باشد؛ چراکه بودجه فقط به صورت یک مجموعه از اعداد و ارقام خشک نیست؛ بلکه بایستی در قالب گزارش‌های مفصل و مستدل، ضرورت تهیه و اجرای آمار و برنامه‌های مندرج در بودجه، تهیه و مطرح گردد. امروزه، قوانین بودجه با جداول و پیوست‌هایی حاوی جزئیات هزینه‌های دولت، در کتاب‌های قطوری چاپ و مورد استفاده قرار می‌گیرد. (احمدی، ۱۳۸۲: ۴۹) باید دانست که اصول جامعیت و شمولیت بودجه، دو وجه از اصل کلی وحدت نظام مالیه عمومی به حساب می‌آیند.<sup>۱</sup>

به اصل شمولیت در ماده ۶۸ قانون محاسبات عمومی کشور اشاره رفته است؛ همچنین، می‌توان گفت که از اصل ۵۵ قانون اساسی نیز اصل مذکور مستفاد می‌شود که در مقام بیان وظیفه دیوان محاسبات کشور مقرر می‌دارد که دیوان محاسبات به کلیه حساب‌های دستگاه‌های اجرایی وفق قانون به نحوی رسیدگی می‌نماید که هیچ هزینه‌ای از اعتبارات مصرف تجاوز نکرده و هر وجهی در محل خود به مصرف رسیده باشد. (رستمی، ۱۳۹۸: ۲۳۰)

گزارش بانک جهانی، اصل مذکور را به همراه اصل انضباط، مهمترین اصل در بودجه‌بندی معرفی نموده و در شرح آن چنین بیان می‌نماید: «... بودجه باید تمامی عملکردهای مالی دولت را تحت پوشش قرار داده و همچنین موجب تصویب مقررات سیاسی دارای مضامین مالی در راستای جلوگیری از زمینه‌های محدودکننده بودجه‌ای که به نوعی، مانع بر سر راه دیگر نیازمندی‌های مالی هستند، عمل نماید...»

<sup>۱</sup> جهت مطالعه بیشتر در این زمینه ر.ک. به رستمی و قهوه چیان، پیشین، ص ۷۰

## ۸. اصل تعادل

این اصل یکی از اصول قدیمی بودجه است که توسط دانشمندان اقتصاد کلاسیک جهت جلوگیری از کسری و نیز مازاد بودجه ابداع گردید. منظور از اصل تعادل بودجه این است که در بودجه کل کشور باید هزینه‌ها و درآمدهای عمومی باهم برابر و یک اندازه باشند و بین آن‌ها موازنه و تعادل برقرار شود. (رستمی، ۱۳۹۸: ۲۲۳) به عبارت دیگر، اصل تعادل به حفظ موازنه بین درآمدها و مخارج اشاره دارد، به گونه‌ای که دولت بتواند بدون توسل به استقراض، تعهدات مالی خود را بپردازد. بنابراین اصل، جمع ارقام کلیه منابع درآمدهای پیش‌بینی شده باید با جمع کلیه ارقام هزینه‌هایی که برای سال بودجه در اجرای برنامه‌ها و فعالیت‌های مصوب محاسبه یا برآورد می‌شود برابر و مساوی باشد. به عبارت دیگر، بودجه دولت بایستی نه کسری داشته باشد و نه مازاد. (ابراهیمی نژاد و فرجوند، ۱۳۸۵: ۱۲۵) توضیح بیشتر آنکه، اگر میزان هزینه‌های عمومی بیشتر از درآمد عمومی باشد، بودجه با کسری مواجه خواهد شد که اصطلاحاً کسری بودجه گفته می‌شود. کسری بودجه در اغلب موارد دارای آثار تورمی و کاهش قدرت خرید مردم است زیرا با استقراض از بانک مرکزی و راه‌های دیگر جبران می‌شود ... (رنجبری و بادامچی، ۱۳۸۵: ۱۳۳) از سوی دیگر ممکن است برعکس حالت فوق، دولت بنابه علل و عواملی مانند افزایش قیمت بین‌المللی صادرات با افزایش درآمدهای عمومی مواجه شود به نحوی که مازاد بر هزینه‌های عمومی پیش‌بینی شده در بودجه باشد. (رستمی، ۱۳۹۸: ۲۲۴)

باید دانست که در رابطه با این اصل دو دیدگاه وجود دارد که عبارت‌اند از تعادل سالانه و تعادل ادواری. [در تعادل سالانه] باید بین درآمدها و هزینه‌های دولت در هر سال توازن برقرار شود. یعنی دولت‌ها به اندازه درآمدهای سالانه پیش‌بینی شده خود حق دارند هزینه‌هایی را داشته باشند. این دیدگاه از تعادل تأکید بر تراز عملیات جاری دولت در هر سال دارد و مخالف کسری یا مازاد بودجه است. عدم تعادل منفی در این تراز به معنی آن است که دولت بیش از آنچه را که به عنوان درآمد وصول می‌کند هزینه می‌نماید. عدم تعادل منفی، کسری بودجه نامعقول را به دنبال دارد. عدم تعادل مثبت تراز عملیات جاری دولت به معنی آن است که دولت کمتر از درآمدهای سال جاری خود هزینه می‌کند و لذا تراز عملیات جاری دولت مازاد دارد، یعنی درآمدهای سال مالی دولت بیش از اعتبارات هزینه‌ای پیش‌بینی شده است ... در تعادل ادواری بودجه صرفاً برقراری تعادل سالانه در تراز عملیات جاری (رابطه درآمدها و اعتبارات هزینه‌ای) مطرح نیست بلکه لازم است برای یک دوره بلندمدت ۵ - ۱۰ سال آینده دولت‌ها به تدریج هر سه تراز را متعادل کنند. در ساختار بودجه‌ای جدید علاوه بر تراز عملیات جاری، دو تراز دیگر یکی تراز ثروت و دارایی طبیعی و مادی و دیگری تراز انتقال منابع مالی بین

نسل‌های مختلف وجود دارد. از دیدگاه تعادل ادواری بودجه، اگرچه ممکن است به دلیل ضرورت‌های رشد و توسعه اقتصادی و بحران‌های اقتصادی و اجتماعی، عدم تعادل در تراز عملیات جاری را از محل عدم تعادل مثبت در دو تراز دیگر تأمین کرد، اما دولت‌ها در بلندمدت باید هر سه تراز را متعادل کنند. (عباسی، ۱۳۸۸: ۴۸-۵۰)

در صورت بروز حالت مازاد بودجه، معمولاً نحوه استفاده از درآمد اضافی در قانون بودجه پیش‌بینی می‌شود. غالباً مازاد درآمدهای عمومی به مصرف بازپرداخت دیون دولت می‌رسد یا به حساب صندوق ذخیره‌ارزی مخصوصی واریز و نگهداری می‌شود تا در جهت امور ویژه‌ای به منظور توسعه و پیشرفت اقتصادی کشور هزینه گردد یا برای بحران‌های اقتصادی و مالی احتمالی پس‌انداز شود. (رستمی، ۱۳۹۸: ۲۲۴)

در ایران پس از افزایش قیمت بین‌المللی نفت خام صادراتی در اوایل دهه ۸۰ شمسی، طرح ایجاد حساب ذخیره‌ارزی در قالب ماده ۶۰ قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی کشور در سال ۱۳۷۹ باهدف ایجاد ثبات در میزان درآمدهای ارزی و ریالی حاصل از صدور نفت خام به تصویب مجلس رسید. فعالیت حساب مذکور در ماده ۱ قانون برنامه چهارم توسعه و نیز ماده ۸۵ قانون برنامه چهارم توسعه تداوم یافت. علاوه بر حساب ذخیره‌ارزی، در ماده ۸۵ قانون برنامه پنجم توسعه، صندوقی تحت عنوان صندوق توسعه ملی باهدف تبدیل بخشی از عواید حاصل از فروش نفت و گاز و میعانات گازی و فرآورده‌های نفتی به ثروت‌های ماندگار و سرمایه‌های مولد اقتصادی ایجاد گردید که در حال حاضر براساس ماده ۱۶ قانون احکام دائمی برنامه‌های توسعه کشور مصوب ۱۳۹۵/۱۱/۱۰ باهمان اهداف به فعالیت خود ادامه می‌دهد. لازم به ذکر است که در حال حاضر نیز حساب ذخیره‌ارزی با توجه به جزء اول بند «ب» ماده ۷ قانون برنامه ششم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران مصوب ۱۳۹۵/۱۲/۱۴ نیز تداوم دارد. بند ۱ ماده ۱۴ مصوبه مالی اتحادیه اروپا در بیانی مختصر و مفید، اصل تعادل را چنین بیان می‌نماید: «عایدات و هزینه‌های مذکور در سند بودجه باید با یکدیگر متعادل باشند.»

## ۹. اصل تقدم درآمدها بر هزینه‌ها

بودجه پیش‌بینی درآمدها و هزینه‌های عمومی برای یک سال مالی است. براساس اصل تقدم درآمد بر هزینه، به هنگام پیش‌بینی بودجه، باید ابتدا میزان درآمد عمومی از منابع مختلف را تخمین و مشخص ساخت و سپس میزان و موارد هزینه‌های عمومی را تعیین نمود. به عبارت دیگر نباید اول هزینه‌ها تعیین شوند و بعد برای آن منبع درآمد پیدا نمود. به همین جهت، در ترتیب نوشتن بودجه، ابتدا قسمت درآمدها نوشته می‌شود. نظر مخالف این

اصل هم وجود دارد. به موجب این نظر، اول باید تکلیف دولت از لحاظ وظایف معلوم باشد وقتی این وظایف در ابعاد مختلف مشخص شد، هزینه این اقدامات [نیز] باید معین گردد و براساس هزینه، دولت باید در مقام کسب درآمد باشد نه اینکه فکر کند چگونه درآمد را به مصرف برساند. (رنجبری و بادامچی، ۱۳۸۵:۱۳۲) باین حال روال بودجه‌نویسی بدین صورت است که [براساس اصل تقدم درآمد بر هزینه]، در رسیدگی به لایحه بودجه سالانه کل کشور ابتدا بخش درآمدها و منابع تأمین اعتبار درج می‌شود و سقف آن معین و به تصویب می‌رسد و بعد از آن در چهارچوب این سقف، هزینه‌های عمومی به موجب تبصره‌ها تعیین و تصویب می‌شود. (رستمی، ۱۳۹۸:۲۲۷) سازوکار تهیه و تنظیم بودجه کل کشور ایجاب می‌کند که ابتدا توان دریافتی‌های دولت در سال بودجه‌ای مربوط پیش‌بینی [شود] و سپس بر آن اساس، پرداخت‌ها مشخص گردند ... در مورد درآمدها امکان این وجود دارد که با توجه به قانون و نیز اینکه، چون درآمدها جنبه تخمینی دارند، درآمدها بیشتر از آنچه پیش‌بینی شده است، دریافت گردد؛ اما در هر حال، هزینه‌ها نایستی از میزان تنظیم شده در بودجه بیشتر شده باشد؛ به دلیل اینکه هزینه‌ها حالت تحدیدی دارند. (احمدی، ۱۳۸۲:۵۸) در نظام حقوقی کشورمان به این اصل در بند ۴ ماده ۲۱۶ قانون آئین‌نامه داخلی مجلس اشاره رفته است.

#### ۱۰. اصل پیش‌بینی و تقدم

منظور از اصل مذکور این است که بودجه سالانه کل کشور باید قبل از فرارسیدن سال اجرای آن، پیش‌بینی و تصویب شود و آماده اجرا باشد. زیرا انجام وظایف عمومی و فعالیت‌های دولت بدون پیش‌بینی قبلی بودجه امکان‌پذیر نیست و بدون بودجه مشخص، امور کشور متوقف و مختل می‌شود. بنابراین، اصل پیش‌بینی و تقدم قبل از فرارسیدن دوران اجرا، امری ضروری و اجتناب‌ناپذیر است. (رستمی، ۱۳۹۸:۲۳۳)

در قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران اشاره‌ای به اصل پیش‌بینی و تقدم نشده است اما اصل بیستم قانون اساسی مشروطیت به اصل مذکور اختصاص داشت.<sup>۱</sup> در نظام حقوقی حال حاضر ایران، ماده ۲۱۶ قانون آئین‌نامه داخلی مجلس شورای اسلامی مصوب ۱۳۸۷ بدین شکل به اصل مذکور اشاره می‌نماید: «دولت موظف است لایحه بودجه سالانه کل کشور را حداکثر تا پانزدهم آذرماه هر سال به مجلس تسلیم نماید...»

۱. اصل بیستم قانون اساسی مشروطیت مصوب ۱۲۸۵: «بودجه هر یک از وزارتخانه‌ها باید در نیمه آخر هر سال از برای سال دیگر تمام شده، پانزده روز قبل از عید نوروز حاضر باشد.»

## ۱۱. اصل برآوردی بودن درآمدها

یکی از اصول بودجه ریزی آن است که ابتدا درآمدها و منابع وجوه برآورد شود سپس مصارف وجوه و مخارج پیش بینی گردد. (عباسی، ۱۳۸۸: ۴۵) به دیگر سخن، به موجب این اصل، درآمدها یا به عبارتی منابع بودجه، جنبه تخمینی و درآمدی دارد و بنابراین وصول درآمد به مبلغی بیشتر یا کمتر از مبلغ پیش بینی شده در قانون سالانه بودجه کل کشور توسط دستگاه های اجرائی بارعایت مقررات قانونی بلامانع است و اشکالی ندارد مشروط بر اینکه برای وصول درآمد مجوز قانونی وجود داشته باشد. (رستمی، ۱۳۹۸: ۲۳۱) منظور از وجود مجوز قانون برای وصول درآمد نیز این است که به مجرد مصوب شدن رقم خاصی از نوع درآمدی معین، اخذ آن از مردم جایز نیست؛ بلکه هرگونه دریافت از مردم باید طبق قانون مربوط صورت گیرد. اصل پنجاه و یکم قانون اساسی در این باره مقرر می دارد: هیچ نوع مالیاتی وضع نمی شود، مگر به موجب قانون ... البته اخذ مالیات قانونی اگر از حد پیش بینی شده در بودجه تجاوز کند مانعی ندارد، ولی برای تحقق رقم [هزینه] پیش بینی شده در بودجه، نمی توان بیش از حد مقرر قانون، مالیات از هر فرد ستاند. (توکلی، ۱۳۹۱: ۱۴۷) در رابطه با این اصل می توان مواد ۳۷ و ۳۸ قانون محاسبات عمومی مصوب ۱۳۶۶ را مثال آورد.

## ۱۲. اصل محدود بودن مخارج

اعتبارات مصوب برای هر نوع هزینه تا حد همان اعتبار مصوب قابل خرج است نه بیشتر. منظور از تحدیدی بودن هزینه ها این است که ... وقتی اعتباری به مبلغ ۱۰۰ واحد برای خرید کالایی تصویب می شود، نمی توان ۱۱۰ واحد هزینه کرد (مگر در حدی که جابجایی اعتبار به موجب قانون مجاز باشد). (ابراهیمی نژاد و فرجوند، ۱۳۸۵: ۱۲۴) به عبارت دیگر، برعکس درآمدها که رقم آن برآوردی است و احتمال افزایش در عمل وجود دارد و مجاز است، ارقام مخارج پیش بینی شده در بودجه، سقف مجاز هزینه هر اقدامی است و نباید از آن تجاوز کند ... (ابراهیمی نژاد و فرجوند، ۱۳۸۵: ۱۴۸) مطابق این اصل، هزینه های دستگاه های اجرایی محدود به میزان اعتبارات مصوب تخصیص یافته است و نباید از آن فراتر برود. لذا پرداخت هرگونه وجه یا ایجاد هرگونه تعهد زائد بر اعتبارات مصوب ممنوع بوده و جرم و تخلف محسوب می گردد. (رستمی، ۱۳۹۸: ۲۳۲) البته در بحث از اصل تحدیدی بودن هزینه ها، به این نکته نیز باید توجه داشت که منظور شدن اعتبار در بودجه یک دستگاه دولتی، از نظر حقوقی تکلیفی برای هزینه کردن آن توسط دستگاه مزبور ایجاد نمی کند. به عبارت دیگر، تصویب اعتبارات اجازه خرج است نه تکلیف [به خرج]. (ابراهیمی نژاد و فرجوند، ۱۳۸۵: ۱۲۵) به اصل مذکور در ماده ۵۰ قانون محاسبات عمومی مصوب ۱۳۶۶ اشاره رفته است.

### ۱۳. اصل تخصیص

هر خرجی باید دقیقاً طبق آنچه در قانون بودجه آمده است صورت گیرد. مجریان نمی‌توانند اعتبار دستگاهی را برای اقدامات دستگاه دیگری تخصیص دهند و نیز در یک وزارتخانه، اعتبار یک برنامه را (مثلاً آموزشی) برای برنامه دیگری (مثلاً پژوهشی) اختصاص دهند. یا اعتبارات استانی برنامه خاصی را در یک وزارتخانه به طرح‌های ملی اختصاص دهند. (توکلی، ۱۳۹۱: ۱۴۶) در رابطه با این اصل همچنین گفته شده است که هر قدر اعتبارات، به ارقام ریزتری به هزینه‌ها اختصاص یابند کنترل مصارف اعتبارات دقیق‌تر خواهد بود. برای اینکه تخصیص اعتبارات به ریز ترتیب داده شود قوه مجریه بایستی بودجه را به‌طور مفصل تهیه نماید، بدین صورت که اعتبارات بدو در قالب فصول به خدمات اختصاص می‌یابد. هر فصل به چند ماده و هر ماده نیز به چند فعالیت تقسیم می‌شود. (امامی، ۱۳۸۹: ۱۲۶) به‌دیگرسخن، طبق اصل تخصیص، اعتبارات منظور در تبصره‌های (بند‌های) قانون بودجه سالانه کل کشور که طبق فصول و مواد مربوط برای هزینه‌های مشخص تعیین شده‌اند یا اصطلاحاً تخصیص یافته‌اند باید فقط در همان موارد معین قانونی به مصرف برسند و هزینه شوند و نمی‌توان برخلاف آن عمل کرد و اعتبار مصوب برای هزینه یک موضوع معین را در جای دیگری هزینه نمود. (رستمی، ۱۳۹۸: ۲۳۸)

اصل تخصیص بودجه مورداشاره قانون اساسی جمهوری اسلامی نیز قرار گرفته است. در اصل پنجاه و پنجم قانون اساسی در این رابطه چنین می‌خوانیم: «دیوان محاسبات به کلیه حساب‌های وزارتخانه‌ها و مؤسسات و شرکت‌های دولتی و سایر دستگاه‌هایی که به‌نحوی از انحاء از بودجه کل کشور استفاده می‌کنند به‌ترتیبی که قانون مقرر می‌دارد رسیدگی یا حسابرسی می‌نماید که هیچ هزینه‌ای از اعتبار مصوب تجاوز نکرده و هر وجهی در محل خود به مصرف رسیده باشد...» در این ارتباط همچنین لازم به ذکر است که تخصیص بودجه نباید تابع عنصری غیر از قانون بودجه باشد [اما در عین حال] باید توجه داشت که اصل تخصیص لزوماً به معنای عدم انعطاف بودجه نیست. یعنی اگر پس از تصویب بودجه برخی از زمینه‌های درآمدی و یا هزینه‌ای به کلی تغییر یابد، سازمان برنامه و بودجه<sup>۱</sup>، وزارت دارایی و در مواردی ریاست جمهوری و هیئت دولت می‌توانند در یک مطالعه کارشناسی، زمینه استفاده عقلایی و احیاناً تعدیل و اصلاح مسیر درآمدی و یا هزینه‌ای مذکور را فراهم آورده، با توجیه کافی و در یک روند قاعده‌مند به آن اقدام کنند. (دادگر، ۱۳۸۹: ۹۷) یعنی، در صورتی که تغییر در ارقام بودجه متضمن افزایش اعتبار یا تحصیل اعتبار جدید باشد، لایحه متمم بودجه تقدیم مجلس می‌گردد [و] در صورتی که تغییر در ارقام بودجه محدود به نقل و انتقال اعتبار در داخل جمع اعتبارات بودجه باشد، لایحه اصلاح بودجه تقدیم مجلس می‌شود. آنچه در رابطه با تعدیل

<sup>۱</sup> در حال حاضر، سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور



و اصلاح مسیر درآمدی و یا هزینه‌ای بیان گردید درواقع استثنائی بر اصل تخصیص است که به اصل دیگری از اصول بودجه تحت‌عنوان اصل انعطاف‌پذیری اشاره دارد که درجای خود بیان خواهدگردید. استثناء دیگری که بر اصل تخصیص وارد گردیده است، هزینه‌های پیش‌بینی‌نشده و سری هستند. گاهی در بودجه دولت اعتباراتی پیش‌بینی می‌شود که ترتیب مصرف آن‌ها تابع اصل تخصیص نمی‌باشد. در قانون محاسبات عمومی دو نوع هزینه تحت‌عنوان هزینه‌های پیش‌بینی‌نشده و هزینه‌های سری در نظر گرفته شده است که دست دولت در استفاده از آن‌ها برای مقابله با پاره‌ای از مشکلات باز گذاشته شده است و مصرف آن‌ها تابع مقررات مربوطه هزینه‌های جاری نمی‌باشد. (امامی، ۱۳۸۹: ۱۲۷)

ماده ۲۱ مصوبه مالی اتحادیه اروپا در ارتباط با اصل تخصیص چنین بیان می‌دارد: «تخصیص منابع صرفاً به اهداف مشخص و براساس ردیف‌ها و فصل‌های بودجه‌ای خاص انجام خواهدگردید. فصل‌های بودجه نیز به‌نوبه خود به بخش‌ها و مواد مربوطه تقسیم می‌شوند.»

#### ۱۴. اصل ناخالص بودن

[اصل ناخالص بودن بودجه] یعنی تخصیص ندادن درآمدهای یک دستگاه اجرایی به هزینه‌ها و مخارج آن دستگاه. (ابراهیمی‌نژاد و فرجوند، ۱۳۸۷: ۴۰) در نگاه اول به این اصل ممکن است امر بدین صورت مشتبه گردد که اصل مذکور در تناقض با اصل تخصیص بوده و بدین ترتیب نقض غرض روی داده است اما باید دانست که منظور از اصل مذکور این است که در قانون بودجه هیچ درآمدی برای هزینه یا هزینه‌های خاصی تخصیص نیابد و هیچ هزینه‌ای از محل درآمدهای خاص تأمین و اعتبار نشود بلکه باید همه درآمدهای دولت به خزانه واریز شود و همه اعتبارات مربوطه هزینه‌های دولت نیز از محل درآمدهای عمومی واریزی به خزانه تأمین و پرداخت شود. (رستمی، ۱۳۹۸: ۲۳۶) اصل مذکور ارتباط بسیار مهمی با اصل تمرکز عایدات دارد بدین صورت که اصل تمرکز عایدات، اجرای اصل ناخالص بودن را عملی می‌سازد. توضیحات بیشتر در این مورد در اصل تمرکز عایدات ارائه خواهد شد. اصل [ناخالص بودن] به همراه قاعده منع تهاتر یا بودجه ناخالص از نتایج منطقی اجرای اصل جامعیت یا کاملیت بودجه محسوب می‌شود. (قدیری- اصل، ۱۳۶۶: ۵۳۶) بدین صورت که ارقام بودجه هر دستگاه اجرایی باید به‌طور ناخالص منظور شود و بودجه ریز حق تهاتر منابع و مصارف یک دستگاه اجرایی را ندارد. طبق این اصل، دستگاه‌های اجرایی نباید درآمدهای اختصاصی داشته باشند و آن را به مصرف هزینه‌های خود برسانند. (عباسی، ۱۳۸۸: ۴۰)

قانون اساسی نیز در اصل پنجاه و سوم خود در تأیید آنچه گفته شد چنین بیان می‌دارد: «کلیه دریافت‌های دولت در حساب‌های خزانه‌داری کل متمرکز می‌شود و همه پرداخت‌ها در حدود

اعتبارات مصوب به موجب قانون انجام می‌گیرد.» ماده ۳۹ قانون محاسبات عمومی مصوب ۱۳۶۶ نیز در بیان اصل ناخالص بودن اشعار می‌دارد که: «وجوهی که از محل درآمدها و سایر منابع تأمین اعتبار منظور در بودجه کل کشور وصول می‌شود و همچنین درآمدهای شرکت‌های دولتی به استثنای بانک‌ها و مؤسسات اعتباری و شرکت‌های بیمه باید به حساب‌های خزانه که در بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران افتتاح می‌گردد تحویل شود.»

نهایت آنکه اصل مزبور ... وجود درآمد اختصاصی و ردیف‌های درآمد- هزینه در قانون بودجه کل کشور را منتفی می‌کند. (رستمی، ۱۳۹۸: ۲۳۶) در رابطه با این اصل لازم به ذکر است که با وجود تأکید بسیار بر رعایت اصل ناخالص بودن در تهیه و تنظیم بودجه، به ویژه در اصل پنجاه و سوم قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران و ماده ۳۹ قانون محاسبات عمومی مصوب اول شهریور ۱۳۶۶؛ اما متأسفانه، حتی در حال حاضر نیز، شاهد موارد نقض و عدم اجرای قاطع این اصل می‌باشیم. برای اثبات این مدعا می‌توان به درآمدهای اختصاصی دستگاه‌های دولتی اشاره کرد که اجازه خرج از همان محل را در قوانین بودجه و در تبصره‌های آن فراهم نموده است، به طوری که تعدد و فراوانی آن‌ها، هر ساله در قوانین بودجه چشمگیرتر می‌شود. (احمدی، ۱۳۸۲: ۵۱)<sup>۱</sup>

## ۱۵. اصل انعطاف‌پذیری

گفته شد که بودجه، برنامه مالی دولت است و به لحاظ اینکه برنامه به تصویب نمایندگان مجلس می‌رسد، اجرای دقیق آن توسط دولت و مسئولان دستگاه‌های دولتی ضرورت قانونی دارد. بنابراین دستگاه‌های دولتی فقط می‌توانند مطابق بودجه مصوب خود، وظایف محول را انجام دهند [اما] چون بودجه جنبه پیش‌بینی دارد، لازم است تاحدودی به مدیران دستگاه‌های دولتی اختیار داده شود برای رفع برخی از مشکلات اجرایی، تغییراتی در بودجه مصوب سالانه خود بدهند. (ابراهیمی‌نژاد و فرجوند، ۱۳۸۵: ۱۲۱) در اینجا است که اصل انعطاف‌پذیری بودجه به عنوان استثنائی بر اصل تخصیص، قابلیت اعمال می‌یابد. همچنان که گفته شد، اصل انعطاف‌پذیری استثنائی بر اصل تخصیص محسوب می‌گردد. با توجه به تخمینی بودن ارقام بودجه، اجرای اصل تخصیص در برخی موارد مشکلاتی را برای مدیران دستگاه‌های اجرایی ایجاد می‌کند و با اعمال اصل انعطاف‌پذیری و اصلاح ارقام بودجه در حدودی که قانون‌گذار اجازه داده است، تاحدی مشکلات موصوف در اداره دستگاه مربوط برطرف می‌شود. نکته اساسی در اصل انعطاف‌پذیری، رعایت موازین مقرر در قانون است. البته باید توجه داشت که در زمانی که اوضاع و احوال اقتصادی کشور دچار نوسانات شدید و غیرمنتظره است، اصل انعطاف‌پذیری بودجه بیشتر مطلوب و مورد نیاز

<sup>۱</sup> نمونه بارز نقض اصل ناخالص بودن را می‌توان در ماده ۲۲ قانون وصول برخی از درآمدهای دولت و مصرف آن در موارد معین مصوب ۱۳۷۴ ملاحظه نمود.

می باشد ... در حال حاضر، در نظام حقوقی ایران ماده (۷۹) قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت - مصوب ۱۳۸۰ - را می توان نمونه ای از پذیرش اصل انعطاف پذیری از سوی قانون گذار در نظام بودجه ای دانست. به موجب ماده مزبور، افزایش اعتبار هزینه هریک از برنامه ها و فصول هزینه وزارتخانه ها و مؤسسات دولتی منظور در قوانین بودجه سالانه، از محل کاهش دیگر برنامه ها و فصول هزینه دستگاه ذی ربط، مشروط به آنکه در جمع اعتبارات هزینه ای آن دستگاه تغییری حاصل نشود حداکثر تا سی درصد به پیشنهاد بالاترین مقام دستگاه اجرایی و تأیید سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور مجاز می باشد. (رنجبری و بادامچی، ۱۳۸۵: ۱۳۸) اصل انعطاف پذیری، هم زمان با معرفی بودجه برنامه ای و بودجه عملیاتی شکل گرفته است. هم اکنون، آنچه اهمیت دارد، پیشرفت سریع عملیات و استفاده حداکثر از نیروی انسانی و منابع دیگر است که گویای نقش مؤثر بودجه در مدیریت می باشد. بنابراین، نباید شکل قانون بودجه به صورت مواد، هزینه و مانند آن، از تحرک مدیران بکاهد ... لذا مسئولان دستگاه های اجرایی، ضمن آن که تابع مقررات و نظم مالی هستند، باید تا حدودی نیز، آزادی عمل داشته باشند تا بدون مراجعه به قوه مقننه، مشکلات خود را حل نمایند ... روش های مختلف انعطاف پذیری در بودجه به قرار زیر است: الف - اصلاح بودجه. ب - متمم بودجه. ج - اعتبار هزینه های پیش بینی نشده. د - اعتبارات دولت. (احمدی، ۱۳۸۲: ۵۲)

در گزارش بانک جهانی در ارتباط با این اصل چنین می خوانیم: «اصل انعطاف پذیری به مفهومی بازمی گردد که در آن اتخاذ تصمیمات مالی مبتنی بر اطلاعات کامل انجام گرفته باشد. براساس این اصل، مدیران مالی باید عملاً دارای اختیارات کافی در ارتباط با تصمیمات مالی خود باشند و از لحاظ برنامه ای نیز شخص وزرا باید دارای اختیارات مالی لازم باشند. البته اختیارات مذکور باید با شفافیت و پاسخگویی آنان نیز همراه باشد. باید دانست که لازمه چنین اختیاراتی، اتخاذ تدابیر جدی [در جهت نظارت بر مسئولین مذکور] می باشد زیرا در بخش عمومی در اغلب موارد، اجرای تصمیمات با جدیت انجام می گیرد در حالی که تدابیر لازم در این زمینه وجود ندارد.»

## ۱۶. اصل تمرکز عایدات

به موجب این اصل، تمام درآمدهای دولت از هر منبعی که باشد باید در یک محل جمع شود و آن محل صندوقی است که اصطلاحاً خزانه نامیده می شود و همه دستگاه های دولتی که قانوناً مأمور وصول درآمدی هستند و هر نوع درآمد قانونی که دارند را باید به حساب های خزانه واریز کنند و اگر برای انجام وظیفه و مأموریت های خود هزینه ای لازم داشته باشند باید در حدود اجازه قانون گذار طبق اعتبارات مصوب از آن محل برداشت کنند. این اصل موجب ایجاد انضباط مالی و هماهنگی در اجرای بودجه می شود و در واقع مکمل و لازمه اصل جامعیت بودجه است. (رستمی، ۱۳۹۸: ۲۳۴)

همان‌گونه که قبلاً بیان‌گردید، این اصل با اصل ناخالص‌بودن مرتبط بوده و اجرای اصل ناخالص‌بودن را ممکن می‌سازد. توضیح آنکه در بیان اصل ناخالص‌بودن گفته شد که منظور از این اصل این است که در قانون بودجه هیچ درآمدی برای هزینه یا هزینه‌های خاصی تخصیص نیابد و هیچ هزینه‌ای از محل درآمدهای خاص تأمین و اعتبار نشود بلکه باید همه درآمدهای دولت به خزانه واریز شود و همه اعتبارات مربوط به هزینه‌های دولت نیز از محل درآمدهای عمومی واریزی به خزانه تأمین و پرداخت شود.

اجرای اصل ناخالص‌بودن نیازمند محلی است که در آن تمامی درآمدها و عایدات دولت جمع‌آوری و متمرکز گردد؛ محل مذکور همان خزانه بوده و در واقع عمل جمع‌آوری و تمرکز درآمدها در خزانه به وسیله اعمال اصل تمرکز عایدات انجام می‌گیرد؛ پس با اجرای اصل تمرکز عایدات است که عملاً امکان اجرای اصل ناخالص‌بودن ممکن خواهد شد.

در رابطه با اصل مزبور، اصل پنجاه و سوم قانون اساسی چنین مقرر می‌دارد: «کلیه دریافت‌های دولت در حساب‌های خزانه‌داری کل متمرکز می‌شود و همه پرداخت‌ها در حدود اعتبارات مصوب به موجب قانون انجام می‌گیرد.» به این اصل در ماده ۳۹ قانون محاسبات عمومی کشور نیز اشاره رفته است.

## ۱۷. اصل مسئولیت و پاسخگویی

اصل مسئولیت مقرر می‌دارد که وظایف و مسئولیت‌های هر یک از مجریان باید روشن، صریح و مدون باشد و در حدود مسئولیت‌ها، اختیارات مناسبی به مجریان مربوط تفویض شود. سازمان باید طبق اصول علمی و براساس شرح وظایف و سلسله‌مراتب اداری مشخص، عمل کند. (ابراهیمی‌نژاد و فرجوند، ۱۳۸۵: ۱۳۱) از اصل مسئولیت همچنین به عنوان یکی از اصول حاکمیت [مطلوب] در مدیریت مالی دولت یاد شده است؛ مسئولیت فردی هر یک از وزرا و روسای دستگاه‌های اجرایی درباره خرید، تحصیل، مصرف و گزارش‌دهی منابع عمومی برای جلوگیری از سوءاستفاده از منابع تعیین شود. (عباسی، ۱۳۸۸: ۵۳) با اجرای اصل مسئولیت و به تبع آن مشخص شدن وظایف و مسئولیت‌های هر یک از مجریان، میزان بودجه مورد نیاز دستگاه اجرایی تحت نظر وی در راستای اجرای وظایف و مسئولیت‌های مربوطه نیز به راحتی مشخص می‌گردد و این امر منجر به شفافیت هرچه بیشتر در بودجه و اجرای آن خواهد شد. به دیگر سخن، با کلی عنوان نمودن وظایف و مسئولیت‌های مجریان دستگاه‌های اجرایی، در واقع زمینه ابهام در بودجه دستگاه مربوطه فراهم خواهد شد و این یعنی عدم شفافیت در بودجه مورد نیاز آن. اصل مسئولیت را از نگاهی دیگر

می‌توان چنین بیان نمود که مسئولین دستگاه‌های اجرایی در مقابل بودجه‌ای که دریافت می‌دارند، می‌باید در برابر نهادهای ناظر بر اجرای بودجه<sup>۱</sup>، مسئول و پاسخگو باشند.

گزارش بانک جهانی در مورد این اصل چنین اشعار می‌دارد: «مقامات مصدر تصمیمات مالی باید در رابطه با اختیاراتی که بدان‌ها داده شده است مسئول [و پاسخگو] باشند. این اصل به تناسب ارتقاء خود، اصل قابلیت انعطاف بودجه را نیز ارتقاء می‌دهد و همچنین نیاز به اطلاعات دقیق و زمان‌بندی شده را نیز افزایش می‌دهد.»<sup>۲</sup>

### ۱۸. اصل صحت

بنابه اصل صحت بودجه، برنامه، عملیات و فعالیت‌ها باید توسط متخصصان براساس اصول منطقی و علمی تهیه شود تا اینکه برآوردهای بودجه‌ای صحیح و درست باشد. (ابراهیمی‌نژاد و فرچوند، ۱۳۸۵: ۱۲۹) به عبارت ثانی، بودجه برنامه‌ای پیش‌بینی شده است و مانند هر برآوردی خطای اندازه‌گیری دارد. اما هر قدر مفروضات بودجه‌ریزی صحت بیشتری داشته باشد و برآوردها و محاسبات براساس روش‌های آماری و علمی انجام شود، درجه خطای پیش‌بینی کاهش و در نتیجه صحت ارقام بودجه افزایش می‌یابد. (عباسی، ۱۳۸۸: ۵۵) در نتیجه، اصل صحت بودجه یعنی توجه به صحت داده‌ها و مفروضات بودجه و نیز رعایت اصول صحیح بودجه‌ریزی در تدوین آن.

### ۱۹. اصل تناسب

براساس اصل تناسب بودجه، دولت [ها] باید بودجه خود را با در نظر گرفتن واقعیات روند اقتصادی هر کشور تهیه کنند. (ابراهیمی‌نژاد و فرچوند، ۱۳۸۵: ۱۳۱) تناسب بودجه یعنی رشد بودجه عمومی و بودجه کل کشور متناسب با رشد اقتصادی کشور باشد؛ برای مثال اگر رشد درآمد ملی بالاست باید سهم مالیات‌ها را در برآورد درآمدهای عمومی افزایش داد و همچنین اگر منابع حاصل از فروش نفت رو به کاهش است، حجم و اندازه دولت را کاهش دهد. (عباسی، ۱۳۸۸: ۵۷) بودجه باید با اقتصاد کشور از لحاظ منبع و میزان درآمد و رشد اقتصادی تناسب داشته باشد و آلا در اجرا با مشکلات عدیده‌ای برخورد خواهد نمود. یکی از موارد عدم تناسب بودجه‌ای، عدم توجه به وضعیت

<sup>۱</sup> مانند دیوان محاسبات کشور.

<sup>۲</sup> لازم به ذکر است که آنچه در رابطه با ارتباط مستقیم اصل مسئولیت و اصل انعطاف پذیری بیان گردید، در رابطه با اصل شفافیت نیز صادق است زیرا ابتدای جمله آخر با ضمیر اشاره These آغاز می‌گردد که مرجع آن، دو اصل مسئولیت و شفافیت است که در ابتدای عبارت توصیف کننده دو اصل مذکور بدین صورت آمده است: ... **Transparency and accountability** require that decisions

کشور از لحاظ حالت عادی یا بحرانی بودن در تدوین بودجه است که می‌تواند در عمل موجب عدم امکان اجرای بودجه گردیده و در نتیجه اصل تناوب و توالی بودجه‌ای را خدشه‌دار نماید زیرا همان‌گونه که بیان خواهد گردید، اصل تناوب و توالی بودجه یعنی در هر زمان از سال مالی، بودجه در حال اجرا باشد اما با عدم رعایت اصل تناسب، در واقع تناوب و توالی بودجه غیرممکن خواهد شد.

## ۲۰. اصل تناوب و توالی

به موجب این اصل، بودجه باید همه‌ساله و به‌طور مستمر تهیه، برآورد، تصویب، اجرا و نظارت شود و نتایج حاصل از اجرای بودجه نیز باید بررسی و تجزیه و تحلیل شود. (عباسی، ۱۳۸۸: ۵۷) به موجب اصل تناوب، یکی از خصوصیات بودجه این است که ... هیچ زمانی مشاهده نشود که بودجه‌ای در حال اجرا نیست؛ چه در این صورت اهمیت بودجه از بین خواهد رفت. (احمدی، ۱۳۸۲: ۶۰) قبلاً در تعریف بودجه بیان گردید که بودجه برنامه مالی دولت است. از خصوصیات برنامه‌ها و اعمال برنامه‌ای، استمرار قاعده‌مند و پیش بردن مرحله به مرحله آن‌هاست. در ذات برنامه، امر استمرار و تناوب مستتر است؛ یعنی زمانی که برای مدت زمان معینی برنامه‌ای ریخته می‌شود، فرض بر این است که در تمام طول مدت مذکور، برنامه به نسبت مرحله موجود در حال اجرا می‌باشد. بی‌برنامگی در بازه زمانی داخل در برنامه، نشان از نقض غرض دارد و از نظر منطقی امکان‌پذیر نیست؛ پس نمی‌توان تصور نمود که در مقطعی از سال مالی، بودجه در حال اجرا نباشد.

## ۲۱. اصل کفایت

بنا بر اصل کفایت، بودجه باید برای انجام حوائج جامعه کافی باشد و تمام نیازمندی‌های ضروری جامعه را برآورده سازد. وجوه بودجه باید طوری خرج شود که حداکثر فایده اجتماعی نصیب گردد؛ یعنی اگر بودجه به شیوه دیگری خرج شود، به جامعه به این اندازه منفعت نرساند. این نظریه را که براساس اصل اقتصادی هزینه فرصت مطرح شده است، «نظریه بودجه‌بندی» می‌گویند. (احمدی، ۱۳۸۲: ۶۰) و در نقطه مقابل آن، عدم کفایت بودجه هر فعالیت و عملیاتی به معنی عدم تحقق اهداف مورد نظر آن فعالیت است. (عباسی، ۱۳۸۸: ۵۶) پس رعایت اصل کفایت، تأثیر بسیاری در وصول به اهداف بودجه و نهایتاً کارآمدی آن دارد.

## ۲۲. اصل شفافیت

شفافیت مالی به معنای این است که ساختار عملکردهای دولت، تصمیمات سیاست‌گذاری مالی، حساب‌های بخش عمومی و پیش‌بینی‌های مالی همگی در معرض اطلاع عام قرار داشته باشند ...

(دفتر مطالعات برنامه و بودجه مرکز پژوهش های مجلس شورای اسلامی، ۱۳۸۹: ۳۸) به‌دیگرسخن، بنا بر اصل وضوح و شفافیت، شکل و محتوای بودجه باید کاملاً روشن باشد و نکته ابهامی در آن باقی نماند تا اصل نظارت عموم بر هزینه‌ها دچار خدشه نگردد. (ابراهیمی‌نژاد و فرجوند، ۱۳۸۵: ۱۲۸) شفافیت مالی و اطلاعاتی ایجاب می‌کند که نه‌تنها اطلاعات افشا و گزارش شوند، بلکه اطلاعات بودجه‌ای و برنامه‌های دولت مطابق با استانداردهای بین‌المللی به عموم گزارش شود ... برای سهولت در نظارت همگانی بر هزینه‌ها و مخارج دولت، باید بودجه از نظر شکلی و محتوایی شفافیت‌اطلاعاتی داشته‌باشد؛ برای مثال، وجود اعتبارات خارج‌ازشمول و یا ردیف‌های متفرقه و عدم گزارش‌دهی دستگاه‌های اجرایی به دیوان محاسبات کشور، شفافیت بودجه را کاهش می‌دهد. درنهایت لازم‌به‌ذکر است که شفافیت مستلزم آن است که تصمیم‌گیران قبل از اتخاذتصمیم، دارای همه اطلاعات لازم باشند؛ زیرا آنان در قبال تصمیمات خود باید مسئول و پاسخگو باشند. (عباسی، ۱۳۸۸: ۵۳ و ۵۵ و ۵۸) عدم رعایت این اصل، یعنی تهیه بودجه‌ای که فقط برای کارشناسان و متخصصان قابل فهم باشد، می‌تواند به‌صورتی ضمنی، مخالف روح بودجه‌نویسی و برنامه‌ریزی تلقی شود؛ زیرا در این حالت، بودجه قابل فهم برای عموم نبوده و مردم نمی‌توانند از کمیت و کیفیت برنامه‌ها و عملیات دولت اطلاع حاصل کنند. با خدشه‌دار شدن اصل نظارت عموم بر هزینه‌ها، مداخله و کنترل برنامه‌ها نیز، به‌صورت جدی مطرح نخواهد شد. (احمدی، ۱۳۸۲: ۵۸)

مصوبه مالی اتحادیه اروپا در ماده ۲۹ خود درمورد اصل شفافیت چنین بیان می‌دارد: «۱- تدوین و اجرای بودجه و نیز انعکاس تمامی حساب‌ها در بودجه براساس اصل شفافیت خواهند بود. ۲- رئیس پارلمان اتحادیه اروپا مسئول انتشار بودجه و اصلاحات نهائی آن در مجله رسمی اتحادیه اروپا می‌باشد. متن قانون بودجه ظرف سه‌ماه از تاریخ تصویب نهایی به چاپ خواهد رسید. کلیه حساب‌های تجمیعی سالانه و نیز گزارش مدیریت بودجه و امور مالی که از هر موسسه‌ای منتشر گردیده باشد نیز باید در مجله رسمی اتحادیه اروپا انتشار یابد.»

گزارش بانک جهانی نیز در بیان اصل شفافیت بودجه چنین اشعار می‌دارد: «اصل شفافیت نیازمند این است که کلیه تصمیمات همراه با مبانی، نتایج و هزینه‌های مالی مربوطه، به شکل واضح تدوین گردیده و در دسترس عموم جامعه قرار گیرد. این اصل همچنین نیازمند این است که مقامات هنگام اتخاذتصمیمات خود، تمامی مسائل و اطلاعات مرتبط را در اختیار داشته‌باشند ... این اصل به تناسب ارتقاء خود، اصل قابلیت انعطاف بودجه را نیز ارتقاء می‌دهد و همچنین نیاز به اطلاعات دقیق و زمان‌بندی شده را نیز افزایش می‌دهد.» باید دانست که اصل شفافیت تاحدودی مورد توجه نظام حقوق محاسباتی ایران نیز قرار گرفته است زیرا قسمت اخیر اصل ۵۵ قانون اساسی به لزوم انتشار عمومی گزارش تفریح بودجه دیوان محاسبات کشور اشاره رفته است. در اصل مذکور چنین می‌خوانیم: «دیوان محاسبات به کلیه حساب‌های وزارتخانه‌ها، مؤسسات، شرکت‌های دولتی و سایر

دستگاه‌هایی که به‌نحوی از انحاء از بودجه کل کشور استفاده می‌کنند به‌ترتیبی که قانون مقرر می‌دارد رسیدگی یا حسابرسی می‌نماید که هیچ هزینه‌ای از اعتبارات مصوب تجاوز نکرده و هر وجهی در محل خود به مصرف رسیده باشد. دیوان محاسبات، حساب‌ها و اسناد و مدارک مربوطه را برابر قانون جمع‌آوری و گزارش تفریغ بودجه هر سال را به انضمام نظرات خود به مجلس شورای اسلامی تسلیم می‌نماید. این گزارش باید در دسترس عموم گذاشته شود.<sup>۱</sup>

با توجه به آنچه بیان گردید، اصل شفافیت در نظام محاسباتی ایران به‌صورت ناقص مورد شناسایی قرار گرفته و صرفاً به انتشار گزارش تفریغ بودجه سالانه دیوان محاسبات کشور محدود گردیده است که آن هم پس از اتمام اجرای بودجه انجام می‌گیرد نه در طی اجرای آن؛ و این مسئله در واقع اصل شفافیت را از محتوا خالی می‌نماید زیرا فاقد هر نوع تأثیر و کارایی بودجه‌ای است. البته انتشار گزارش مذکور را نباید به‌طور کلی خالی از ارزش دانست زیرا اطلاع عموم از بودجه و دیگر مسائل آن معیار مناسبی جهت ارزیابی عملکرد مالی دولت است. انتشار این گزارش افکار عمومی را در جریان فعالیت‌های مالی دولت قرار داده و می‌تواند بر وجهه دولت بسیار تأثیرگذار باشد؛ به‌دیگر سخن، انتشار گزارش تفریغ بودجه دارای ارزش سیاسی بالایی است اما از دیدگاه حقوق محاسباتی، صرفاً اجرای ناقص اصل شفافیت در بودجه‌بندی به حساب می‌آید. اصل شفافیت در مصوبه مالی اتحادیه اروپا به‌خوبی اعمال می‌گردد زیرا عموم جامعه را در زمان اجرای بودجه در جریان قرار می‌دهد.

وجه دیگر شفافیت، لزوم پاسخگویی مدیران دستگاه‌های اجرایی در قبال بودجه‌ای است که به دستگاه مورد تصدی آنان اختصاص یافته است. به‌نظر می‌رسد که دلیل ذکر اصل مسئولیت و پاسخگویی در کنار اصل شفافیت در گزارش بانک جهانی نیز همین امر باشد زیرا امر پاسخگویی مالی مسئولین دستگاه‌های اجرایی بیشتر در مراحل اجرا و پس از اجرای بودجه مصداق پیدا می‌کند. مسئولین باید در مقابل نهادهای ناظر بر اجرای بودجه، پاسخگویی نحوه هزینه‌کرد بودجه در دستگاه خود باشند و این امر به‌نوبه خود یعنی شفافیت در اجرای بودجه.

## ۲۳. اصل مدیریت صحیح مالی

بنابراین اصل، کارشناسان متخصص مالی، اداری، برنامه‌ریزی و حسابداری باید بودجه را تهیه و پیش‌بینی کنند. اجرای بودجه برای تحقق اهداف، مستلزم اتخاذ تدابیر مدیریتی است تا بتوان به نتایج مورد نظر رسید. (احمدی، ۱۳۸۲: ۵۶) اصل مدیریت [همچنین] مقرر می‌دارد که در موقع تنظیم

<sup>۱</sup> در رابطه با گزارش تفریغ بودجه سالانه، ماده ۱۰۴ قانون محاسبات عمومی نیز مقرراتی را بیان داشته است اما اشاره ای به لزوم انتشار گزارش تفریغ بودجه ننموده است.



بودجه، باید تمام شرایط مدیریت و دستگاه مربوط به طور صحیح و دقیق موجود باشد. رعایت این اصل موجب می‌شود که در موقع انتصاب و انتقال، اصل لیاقت و شایسته‌سالاری رعایت شود؛ یعنی کار به کاردان و متخصص سپرده شود. در این صورت، کارها سریع‌تر، بهتر و با هزینه کمتر انجام می‌شود و از بالا رفتن هزینه‌های دولت جلوگیری می‌گردد. (ابراهیمی نژاد و فرجوند، ۱۳۸۵: ۱۳۰)

مبنای این اصل، اصل بسیار معروف «سپردن کار به کاردان»<sup>۱</sup> است. براساس این اصل، اداره هر امر تخصصی باید به فرد یا افرادی سپرده شود که دارای تخصص، توانایی و کاردانی لازم در آن امر باشند. توجه به این اصل بازتاب‌های بسیار مفیدی در دستگاه‌های اجرای دارد که یکی از آن‌ها کاهش قابل توجه هزینه‌های دولتی است. تخصص در مدیریت سبب می‌گردد که با کمترین هزینه، بهترین و بیشترین نتایج حاصل گردد و از هدر رفتن بودجه‌های اختصاصی به دستگاه‌های اجرایی جلوگیری به عمل آید.

ماده ۲۷ مصوبه مالی اتحادیه اروپا در رابطه با اصل مدیریت صحیح مالی چنین مقرر داشته است: «اختصاص بودجه [به دستگاه‌های اجرایی] براساس اصل مدیریت صحیح مالی انجام می‌گیرد بدین معنی که این اصل با توجه به اصول اقتصاد، مؤثر بودن و کارایی باید به اجرا در آید. اصل اقتصاد بدین معناست که منابع مورد نیاز دستگاه‌های اجرایی در راستای فعالیت‌هایشان می‌باید در زمان مقرر، با کمیت و کیفیت مناسب و با مناسب‌ترین قیمت در اختیارشان قرار گیرد. اصل کارایی در ارتباط با رابطه مطلوب بین منابع و نتایج به دست آمده تعریف می‌گردد و اصل مؤثر بودن نیز در ارتباط با رسیدن به مجموعه اهداف معین وصول به نتایج مورد انتظار تبیین می‌شود.»

## ۲۴. اصل تنوع

براساس اصل تنوع، بودجه باید هم نتایج فوری و آنی داشته باشد و هم نتایج و هدف‌های بلندمدت، یعنی همه نتایج را مشخص کند. بنابراین، دولت‌ها باید هم بودجه جاری تنظیم کنند و هم بودجه سرمایه‌ای و بلندمدت. (ابراهیمی نژاد و فرجوند، ۱۳۸۵: ۱۳۰) همچنین، در نظام بودجه‌ریزی مطلوب، ترکیب منابع وجوه و دریافت‌های دولت متنوع است. به عبارت دیگر، عدم تنوع در ترکیب منابع و دریافت‌های دولت وابستگی بودجه را به منابع محدودی افزایش می‌دهد و لذا آسیب‌پذیری بودجه دولت را نسبت به نوسانات اقتصادی و تغییر منابع وجوه افزایش می‌دهد. ضمناً تنوع دریافت‌ها و منابع مالی دولت بهتر از تنوع پرداخت‌ها و مخارج دولت است. (عباسی، ۱۳۸۸: ۵۶)

وجود منابع متنوع و مختلف درآمدی برای دولت، به خودی خود ریسک‌پذیری بودجه دولت را کاهش می‌دهد، بدین شرح که به عنوان مثال، دولتی که دارای منابع متنوع مالی از جمله، درآمدهای

<sup>۱</sup>. اصل شایسته‌سالاری

ناشی از ذخایر طبیعی، مالیات، درآمدهای ناشی از تصدی‌گری و ... باشد، در صورت کاهش بهای بین‌المللی قیمت ذخایر طبیعی، یا ورشکستگی بنگاه‌های ناشی از تصدی‌گری، ریسک‌پذیری کمتری نسبت به حالتی که درصد بالایی از درآمدهای دولت را صرفاً یک یا دو منبع درآمدی تشکیل دهد، در بر خواهد داشت. رابطه تنوع منابع درآمدی دولت با ریسک‌پذیری بودجه‌ای، رابطه‌ای معکوس است؛ بدین‌صورت که هرچه تنوع منابع درآمدی دولت بیشتر باشد، ریسک‌پذیری بودجه‌ای دولت کمتر خواهد بود.

## ۲۵. اصل تفکیک اعتبارات مستمر و غیرمستمر

[براساس] این اصل [که به آن] «اصل تفکیک هزینه‌های جاری از هزینه‌های سرمایه‌ای» نیز گفته می‌شود، به‌منظور تدارک شرایط بررسی بهتر آثار اقتصادی و اجتماعی تهیه و اجرای بودجه، بایستی هزینه‌های سرمایه‌ای یا عمرانی را [از هزینه‌های جاری] تفکیک کرد. هزینه‌های جاری یا هزینه‌های عملیاتی، هزینه‌هایی هستند که برای انجام امور روزمره دستگاه، پرداخت آن‌ها ضروری است ... و هزینه‌های سرمایه‌ای یا عمرانی هزینه‌هایی هستند که بازده مستقیم و نسبتاً مشهورتری دارند، به مصرف زیربنایی می‌رسند و نهایتاً، موجب افزایش تولید می‌شوند. (احمدی، ۱۳۸۲: ۵۶)

به‌بیان‌دیگر، براساس اصل تفکیک اعتبارات مستمر و غیرمستمر، مخارجی که برای جریان امور ادارات و مؤسسات در یک‌سال مالی لازم است [یعنی هزینه‌های جاری]، از قبیل خدمات پرسنلی، لوازم‌تحریر، سوخت و روشنایی، بایستی از مخارجی که برای انجام عملیاتی چون ایجاد تأسیسات، خرید کارخانه یا احداث ابنیه یا ساختمان‌های دیگر لازم خواهد بود و زمان آن محدود به مدت معین است [یعنی هزینه‌های سرمایه‌ای یا عمرانی]، تفکیک گردد. (ابراهیمی‌نژاد و فرجوند، ۱۳۸۵: ۱۳۰)

در توضیح اصل تنوع درآمدهای دولت بیان گردید که بودجه باید هم نتایج فوری و آنی داشته باشد و هم نتایج و هدف‌های بلندمدت. نتایج فوری و آنی بودجه با هزینه‌های جاری ارتباط داشته و نتایج بلندمدت نیز مربوط به هزینه‌های سرمایه‌ای و عمرانی هستند. در اینجا است که فایده اجرای اصل تنوع در بودجه‌بندی مشخص می‌گردد و آن این است که اجرای اصل تفکیک اعتبارات مستمر و غیرمستمر را ممکن می‌سازد.

## ۲۶. اصل قابلیت اعتماد

اصل قابلیت اعتماد مقرر می‌دارد که طرق تعیین هزینه‌ها و درآمدها باید متحدالشکل باشد. مثلاً چنانچه دستمزد کارگری با کارگر مشابه و دارای مشخصات یکسان در سازمان دیگری در همان شهر همخوانی نداشته باشد، اصل قابلیت اعتماد متزلزل می‌شود. (احمدی، ۱۳۸۲: ۵۹) اصل

قابلیت اعتماد بیان می‌دارد که طرق تعیین درآمدها و هزینه‌ها در دستگاه‌های اجرایی مختلف، باید به شیوه یکسانی باشد؛ یعنی دستگاه‌های اجرایی مختلف درآمدها و هزینه‌های خود را می‌باید به شیوه مشابهی وصول و هزینه نمایند. با اجرای صحیح این اصل، فرض بر سلامت شیوه بودجه‌ریزی خواهد بود وصول درآمد و انجام هزینه در تمام دستگاه‌های اجرایی به اسلوب مشابه، قابلیت اعتماد به بودجه، نظام بودجه‌ریزی و نظارت بر اجرای بودجه را به همراه خواهد داشت.

## ۲۷. اصل قابلیت پیش‌بینی

اگر ثبات در خط‌مشی‌های راهبردی، کلان و تأمین مالی وجود داشته‌باشد، بخش عمومی بهتر می‌تواند عمل کند و تأمین مالی طرح‌ها و برنامه‌ها قابل پیش‌بینی خواهد بود. برای مقابله با عدم تعادل‌های بودجه‌ای، تهیه بودجه میان مدت الزامی است. (عباسی، ۱۳۸۸: ۵۸) این اصل در شرایط بحرانی مانند جنگ یا تحریم‌های اقتصادی، عملاً قابلیت اجرایی خود را از دست می‌دهد زیرا با تغییر روزمره نرخ کالاها و خدمات در چنین شرایطی، احتمال صحت پیش‌بینی‌های مالی به حداقل خود خواهد رسید؛ پس قابلیت اجرای اصل مذکور را باید محدود به شرایط ثبات اقتصادی دانست. گزارش بانک جهانی در زمینه این اصل بیان می‌دارد که: «اصل قابلیت پیش‌بینی در راستای اجرای مؤثر و کارای سیاست‌ها و برنامه‌های مالی بسیار حائز اهمیت است. بخش عمومی در حالت ثبات در سیاست‌های کلان و راهبردی و تأمین مالی سیاست‌های موجود است که می‌تواند عملکرد بهتری داشته‌باشد و این امر نیز به نوبه خود نیازمند هماهنگی بین [سیاست‌های] کوتاه مدت و بلندمدت می‌باشد. سیاست‌های مالی باید به نیاز به تضمین به موقع منابع مالی برنامه‌ها و پروژه‌های مختلف آگاه باشد و این مسئله نیز به نوبه خود نیازمند طی یک مسیر میان مدت جهت تطبیق ناهماهنگی‌های بودجه‌ای و نیز توسعه و ارزیابی برنامه‌ای می‌باشد.»

## ۲۸. اصل اعتراض پذیری

این اصل این امکان را می‌دهد که خط‌مشی‌ها در معرض رسیدگی و ارزیابی قرار گیرند و در نتیجه، عملکرد دستگاه‌های اجرایی بهبود مستمر داشته‌باشد. (عباسی، ۱۳۸۸: ۵۸) در رابطه با این اصل باید بیان داشت که اعتراض به بودجه باید کاملاً مستدل و فنی باشد زیرا نفس بودجه‌بندی امری کاملاً تخصصی و فنی است. لذا در زمینه اجرای این اصل باید سازوکارهای دقیقی معین نمود. اولاً مراجع صالح به اعتراض به بودجه باید دقیقاً احصاء گردند، یعنی اعتراض به بودجه صرفاً در صلاحیت مراجعی باشد که از تخصص فنی لازم برخوردار باشند و ثانیاً موارد امکان اعتراض نیز باید به طور تخصصی و فنی معین شوند. در صورت عدم چهارچوب‌بندی برای اعتراض به بودجه،

ممکن است امر تصویب و اجرای آن مدت‌ها به تعویق بیفتد که همین امر خود تبعات منفی فراوانی را می‌تواند به دنبال داشته باشد که یکی از این تبعات، نقض اصل تناوب و توالی بودجه و تصویب بودجه‌های چند دوازدهم به دلیل تأخیر در تصویب بودجه است.

در این رابطه همچنین باید برای اعتراض به بودجه باز زمانی مشخصی تعیین نمود و نیز با وضع و اعمال سازوکارهای معین، از موارد اعتراض به بودجه با اهداف سیاسی حتی المقدور پیش‌گیری کرد و اجازه نداد که از ابزار قابلیت اعتراض بودجه، از طرف جناح‌های مخالف دولت استفاده‌های نامطلوب به عمل آید.

در گزارش بانک جهانی در مورد این اصل چنین می‌خوانیم: «رعایت اصل اعتراض پذیری در توسعه سیاسی و مقررات خدماتی، قابلیت پیش‌بینی بهتری را به همراه می‌آورد زیرا اصل مذکور تضمین می‌نماید که سیاست‌های موجود همواره در معرض بازنگری و تکمیل قرار دارند و نیز اینکه عوامل عملکرد مستمر همیشه در مسیر ارتقاء پایدار حرکت می‌کنند.»

### ۲۹. اصل درستی

اصل مذکور بیانگر آن است که بودجه، پیش‌بینی بدون تعصب درآمدها و مخارج دولت است. پیش‌بینی خوش‌بینانه، محدودیت‌های بودجه را در تدوین اولویت‌های راهبردی کاهش می‌دهد و باعث عدم اجرای خط‌مشی‌های اولویت‌دار می‌شود. (عباسی، ۱۳۸۸: ۵۸) به بیان دیگر، اصل بر این است که پیش‌بینی درآمدها و مخارج دولت که در سند قانونی بودجه تبلور می‌یابد، از طرف دولت به درستی انجام گرفته است؛ در غیر این صورت همیشه پیکان بدبینی به سوی سیاست‌های مالی دولت نشانه خواهد رفت که به نوبه خود می‌تواند در درازمدت افکار عمومی را تحت الشعاع خود قرار دهد.

بانک جهانی اصل درستی در بودجه‌بندی را چنین بیان می‌نماید: «اصل درستی در بودجه‌بندی بدین معناست که بودجه براساس محاسبات درآمدها و هزینه‌ها به صورت بی‌طرفانه و به دور از تعصب انجام گرفته است. جانب‌داری در این زمینه می‌تواند هم فنی و هم سیاسی باشد. محاسبات خوش‌بینانه، محدودیت‌های بودجه‌ای در زمینه اولویت‌بندی‌ها را کاهش داده و به صورتی مؤثر و کارآمد، موجب عدم اجرای سیاست‌های اولویت‌بندی خواهد شد.»

### ۳۰. اصل دقت

براساس آنچه در مصوبه مالی اتحادیه اروپا در رابطه با اصل دقت بیان شده است، اصل مذکور با مسئله هزینه‌های عمومی ارتباط پیدا می‌کند؛ بدین شرح که براساس اصل دقت، کلیه هزینه‌های

مذکور در بودجه، باید دقیقاً درجای خود خرج گردند. بندهای اول، دوم و سوم ماده ۵ مصوبه مالی اتحادیه اروپا در این زمینه چنین عنوان می‌دارند: «۱- هیچ درآمدی کسب و هیچ هزینه‌ای انجام نخواهد گرفت مگر اینکه دقیقاً در ردیف‌های مشخصی در سند بودجه منعکس شده باشند. ۲- هیچ هزینه‌ای مزاد بر هزینه‌های اختصاص یافته در سند بودجه مجاز نبوده و تعهد نخواهد گردید. ۳- هیچ ردیف درآمدی‌ای در سند بودجه تعریف نخواهد شد مگر اینکه ردیف هزینه‌ای لازمی برای آن تخصیص یافته باشد.»

### ۳۱. اصل انضباط در بودجه‌بندی

در گزارش بانک جهانی در رابطه با اصل انضباط در بودجه‌بندی چنین آمده است: «محدودیت‌های مؤثر [در بودجه‌بندی] نیازمند پوشش حداکثری [درآمدها و هزینه‌ها] و نیز انتخاب مناسب‌ترین راهکارها در جهت نیل به اهداف راهبردی خاص می‌باشند؛ بدین معنا که برای مدیریت صحیح هزینه‌های عمومی، تصمیمات مربوط به هزینه‌های جاری و کلان باید در یک راستا قرار گیرند. اصل نظم در بودجه‌بندی، به همراه اصل اقتصاد، همچنین بدین مضمون است که صرفاً باید منابعی در بودجه ذکر گردند که برای اجرای سیاست‌های دولت لازم باشند.»

### ۳۲. اصل اطلاعات

اصل اطلاعات بر اتخاذ تصمیمات مالی و بودجه‌ای به صورت صحیح تأکید دارد. اصل مذکور در گزارش بانک جهانی بدین شکل مورد اشاره قرار گرفته است: «داشتن اطلاعات دقیق و زمانمند در زمینه هزینه‌ها، عایدات و نتایج مالی بودجه از اهمیت حیاتی برخوردار است.» در پایان جا دارد به یکی از اصول مورد تأکید مصوبه مالی اتحادیه اروپا در رابطه با بودجه‌بندی؛ یعنی اصل تدوین و اجرای بودجه بر اساس واحد پول مشترک اشاره نمایم. بر اساس این اصل که در ماده ۱۶ مصوبه مالی اتحادیه اروپا مورد شناسایی قرار گرفته و در واقع اصلی است که خاص نظام محاسباتی اتحادیه مذکور است، بودجه اتحادیه می‌بایست بر اساس واحد پول مشترک اتحادیه اروپا - یورو، تنظیم و اجرا گردد. اجرای این اصل در نگاه نخست ممکن است بدیهی به نظر برسد اما در عمل و اجرا ممکن است با مشکلاتی روبرو شود زیرا تعدادی از کشورهای عضو اتحادیه اروپا، عضو حوزه پولی یورو نیستند و این امر، می‌تواند مسئله اجرای اصل تدوین و اجرای بودجه اتحادیه بر اساس واحد پول مشترک در این کشورها را با چالش مواجه نماید.

بدون ورود به بحث دلایل عدم ورود این کشورها به حوزه یورو، که مهمترین آن، حفظ استقلال در سیاست‌های پولی و مالی کشورهاست<sup>۱</sup>، باید عنوان داشت، از آنجایی که این کشورها وارد حوزه یورو نشده‌اند، آیا رعایت اصل تدوین و اجرای بودجه براساس یورو، برای آنان الزامی می‌باشد یا خیر؟ و آیا این امر، اجرای بودجه اتحادیه در آن کشورها را با مشکل روبرو نمی‌نماید یا نه؟ در این رابطه، مصوبه مالی اتحادیه، علی‌الخصوص فصول سوم و چهارم آن که مفصلاً به بحث تدوین و اجرای بودجه اتحادیه پرداخته‌اند، در رابطه با اصل تدوین و اجرای بودجه براساس واحد پول مشترک در کشورهای خارج از حوزه یورو ساکت هستند. در نتیجه در پاسخ به سؤالات فوق باید به استدلال علمی متوسل شد.

در این رابطه دو فرض را می‌توان در نظر گرفت. فرض اول در رابطه با مسئله فوق این است که مصوبه مالی اتحادیه برای کشورهای خارج از حوزه یورو الزام‌آور نبوده و این کشورها می‌توانند از مقررات محاسباتی داخلی خود پیروی نمایند. در رد این تئوری اولاً باید بیان داشت که اهمیت اصل تدوین و اجرای بودجه براساس یورو تا آن حد نیست که به خاطر عدم امکان اجرای آن، دامنه جغرافیایی اجرای مصوبه مالی اتحادیه تا این حد محدود گردد؛ مخصوصاً که تعداد کشورهای خارج از حوزه یورو نسبت به کل اعضای اتحادیه، چشمگیر است. به عبارت دیگر، این اصل، بیشتر یک اصل شکلی است تا ماهوی و به راحتی می‌توان با تطبیق مبالغ مبتنی بر یورو موجود در بودجه با واحدهای پولی کشورهای مذکور، آن را به طریقی دیگر به اجرا در آورد و ثانیاً براساس ماده ۱ مصوبه مالی اتحادیه که در راستای بیان حوزه اجرای این مصوبه است، دامنه اجرای مصوبه مذکور، بدون هیچ قیدی، کشورهای عضو اتحادیه اروپا را در بر گرفته است. در این ماده می‌خوانیم: «این مصوبه بیان‌کننده مقررات مربوط به تنظیم و اجرای بودجه عمومی در کشورهای عضو اتحادیه می‌باشد...» در نتیجه مطلق کشورهای عضو اتحادیه اروپا از این مصوبه و اصول مذکور در آن پیروی می‌نمایند و در این رابطه تقيیدی در حوزه اجرای مصوبه مذکور در ماده ۱ ملاحظه نمی‌گردد. در این ارتباط همچنین باید به ماده ۲ این مصوبه در ارتباط با اجرای مقررات مربوط به درآمدها و هزینه‌های بودجه‌ای اشاره نمود. در این ماده می‌خوانیم: «هر نوع مقررات مرتبط با درآمدها و هزینه‌های بودجه‌ای اتحادیه که در قوانین محاسباتی کشورهای عضو ذکر گردیده باشد، می‌بایست با اصول بودجه‌بندی مذکور در فصل دوم مصوبه حاضر منطبق گردد.» یعنی کشورهای عضو اتحادیه اروپا باید مقررات محاسباتی و بودجه‌بندی خود را با اصول بودجه‌بندی اتحادیه منطبق

<sup>۱</sup>. زیرا کشورهای حوزه پولی یورو می‌بایست از سیاست‌ها، خط‌مشی‌ها و برنامه‌های پولی و مالی بانک مرکزی اتحادیه اروپا پیروی نمایند، در نتیجه، در این زمینه استقلالی برای دولت‌های عضو حوزه یورو در جهت طرح ریزی چنین سیاست‌هایی با در نظر گرفتن وضعیت اقتصادی خاص خود باقی نخواهد ماند.

نمایند که یکی از این اصول، اصل تدوین و اجرای بودجه براساس یورو است و این یعنی لزوم تطبیق واحدهای پولی کشورهای خارج از حوزه یورو به واحد پولی مذکور در راستای اجرای اصل فوق.

فرضیه دیگر در این ارتباط که باتوجه به مواد ۱ و ۲ مذکور در فوق، بسیار قابل اتکا به نظر می‌رسد این است که کشورهای غیر عضو حوزه یورو در راستای اجرای این اصل، به تطبیق مبالغ یورویی مذکور در بودجه اتحادیه با واحدهای پولی خود اقدام نمایند که توضیح آن گذشت.

### نتیجه‌گیری

اصول مراعا در بودجه‌ریزی که به نوبه خود، منبعث از ارتباطات بین‌المللی و روابط حقوقی نظام‌های حقوقی مختلف هستند، عبارت‌اند از: حاکمیت قانون، قانونی بودن، سالانه بودن، وحدت، جامعیت، شمولیت، عدم تهاتر، تعادل، تقدم درآمدها بر هزینه‌ها، پیش‌بینی و تقدم، برآوردی بودن درآمدها، محدود بودن مخارج، تخصیص، ناخالص بودن، انعطاف‌پذیری، تمرکز عایدات، صحت، تناسب، تناوب، کفایت، شفافیت، مدیریت صحیح مالی، تنوع، تفکیک اعتبارات مستمر و غیرمستمر، قابلیت اعتماد، قابلیت پیش‌بینی، درستی، دقت، انضباط، قابلیت اعتراض، اطلاعات، مسئولیت و پاسخگویی.

اصل حاکمیت قانون به دلیل اهمیت و گستردگی فراوان خود در حقوق عمومی، بر حقوق محاسباتی نیز سایه افکنده و به حق باید عنوان نمود که اصل حاکمیت قانون در حقوق محاسباتی، کلید اجرای دیگر اصول بودجه‌بندی است. غیر از اصل حاکمیت قانون، تعداد دیگری از این اصول نیز نقش پیش‌نیاز اعمال اصول بودجه‌بندی را بازی می‌نمایند؛ مثلاً اصل تمرکز عایدات زمینه‌ساز اجرای اصل ناخالص بودن بوده و اصل تناسب نیز اجرای اصل تناوب و توالی بودجه را ممکن می‌سازد. از میان اصول فوق، عدم تهاتر و ناخالص بودن در واقع بیشتر دارای وجه قاعده‌حقوقی هستند تا اصل و هر دو نیز از نتایج اصل جامعیت یا کلیت بودجه محسوب می‌گردند.

بسیاری از اصول مذکور را می‌توان در نظام حقوق محاسباتی ایران یافت بدین صورت که به تعدادی از آن‌ها در قانون اساسی و قانون محاسبات عمومی تصریح گردیده و تعدادی دیگر نیز در عمل مورد پذیرش نظام حقوقی مذکور قرار گرفته‌اند. در مصوبه مالی شماره ۱۶۰۵ مصوب ۲۵ ژوئن ۲۰۰۲ شورای وزیران اتحادیه اروپا، تعدادی از این اصول مورد تصریح قرار گرفته‌اند که از میان آن‌ها، برجستگی اصل شفافیت تا حدودی نمایان‌تر از دیگر اصول است. اصل تدوین بودجه براساس واحد پول مشترک اتحادیه اروپا - یورو، خاص نظام محاسباتی اتحادیه مذکور است. در این اتحادیه

به دلیل خصلت کنفدرالی اقتصادی آن، وجود یک واحد پولی مشترک از الزامات مالی محسوب گردیده و متعاقب آن، لزوم تنظیم بودجه اتحادیه براساس واحد پولی مشترک نیز توجیه می‌گردد. بانک جهانی به دلیل ارتباط تنگاتنگ و تخصصی خود با اقتصاد و امور مالی جهان، در سال ۱۹۹۸ اقدام به انتشار کتابچه راهنمای هزینه‌های عمومی نمود و در آن تعدادی از اصول بودجه را نیز به عنوان معیارهای لازم جهت بودجه‌بندی معرفی کرد. کتابچه راهنمای بانک جهانی که در واقع نوعی گزارش از عملکرد وضعیت اقتصادی و مالی کشورهای جهان است، به ترتیب در سال‌های ۲۰۰۲، ۲۰۰۵ و ۲۰۰۷ نیز انتشار یافت و ارجاعات آن‌ها به اصول بودجه‌بندی مشابه مطالب گزارش سال ۱۹۹۸ نهاد مذکور می‌باشد. در گزارشات بانک جهانی تأکید بر اصول شمولیت و انضباط بیشتر از دیگر اصول نمایان است.

نتیجه منطقی بسیاری از اصول بودجه، تسهیل امر نظارت بر آن توسط قوه مقننه و دیگر نهادهای ناظر بر بودجه می‌باشد و در واقع باید این مسئله را به عنوان مهمترین هدف اصول بودجه‌بندی قلمداد نمود. هدف دیگر از پی‌ریزی اصول بودجه، افزایش حداکثری و تضمین کارآمدی بودجه است که به نوبه خود از اهمیت فراوانی برخوردار است. بودجه کارآمد، نشان‌دهنده و در عین حال تضمین‌کننده رشد و توسعه اقتصادی یک جامعه است؛ به عبارت دیگر بودجه کارآمد موجب سلامت دستگاه اقتصادی می‌گردد. تأمین استقلال اقتصادی کشورها دیگر هدف لزوم رعایت اصول بودجه‌ریزی محسوب می‌شود زیرا رعایت دقیق اصول بودجه‌بندی موجب سلامت نظام محاسباتی گردیده و سلامت نظام محاسباتی نیز به نوبه خود از مفاسدی مانند کسری بودجه که می‌تواند در موارد حاد خود، به استقراض از دولت‌های بیگانه، بانک جهانی یا صندوق بین‌المللی پول بینجامد، جلوگیری به عمل آورد.



## منابع

- ابراهیمی نژاد، مهدی و فرج وند اسفندیار. (۱۳۸۷). *اصول تهیه و تنظیم بودجه*، چاپ نهم، تهران: انتشارات سازمان مطالعه و تدوین کتب علوم انسانی دانشگاه‌ها (سمت).
- ابراهیمی نژاد، مهدی، فرج وند، اسفندیار. (۱۳۸۵). *بودجه از تنظیم تا کنترل*، چاپ ششم، تهران: انتشارات سازمان مطالعه و تدوین کتب علوم انسانی (سمت).
- احمدی، علی محمد. (۱۳۸۲). *مبانی و اصول بودجه‌ریزی*، چاپ اول، همدان: انتشارات نور علم.
- امامی، محمد. (۱۳۸۹). *حقوق مالیه عمومی*، چاپ سوم، تهران: انتشارات بنیاد حقوقی میزان.
- پروین، خیرالله. (۱۳۹۶). *مبانی حقوق عمومی*، چاپ سوم، تهران: انتشارات سازمان مطالعه و تدوین کتب علوم انسانی دانشگاه‌ها (سمت).
- توکلی، احمد. (۱۳۹۱). *مالیه عمومی برای رشته‌های علوم انسانی*، چاپ هفدهم، انتشارات سازمان مطالعه و تدوین کتب علوم انسانی دانشگاه‌ها (سمت).
- حیاتی، علی عباس. (۱۳۹۷). *مفهوم اصل حقوقی و مقایسه آن با قاعده حقوقی (مطالعه تطبیقی در حقوق ایران و فرانسه)*، دو فصلنامه علمی-پژوهشی دانش حقوق مدنی.
- دادگر، یدالله. (۱۳۸۹). *مالیه عمومی و اقتصاد دولت*، چاپ پنجم، تهران: انتشارات نور علم.
- دفتر مطالعات برنامه‌بودجه مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی. (۱۳۸۹). *بودجه‌ریزی در ایران - مسائل و چالش‌ها*، چاپ چهارم، تهران: انتشارات مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی.
- راهنمای مدیریت هزینه‌های عمومی، (۱۹۹۸)، بانک بین‌المللی برای بازسازی و توسعه/ بانک جهانی، واشنگتن، دی سی.
- رستمی، ولی. (۱۳۹۸). *مالیه عمومی*، چاپ هفتم، تهران: انتشارات بنیاد حقوقی میزان.
- رستمی، ولی و قهوه‌چیان، حمید. (۱۳۹۶). *حقوق مالی و محاسباتی - بایسته‌های حقوقی نظام مالیه عمومی در ایران*، چاپ اول، تهران: انتشارات دادگستر.
- رنجبری، ابوالفضل و بادامچی، علی. (۱۳۸۵). *حقوق مالی و مالیه عمومی*، چاپ هفتم، تهران: انتشارات مجمع علمی و فرهنگی مجد.
- عباسی، ابراهیم. (۱۳۸۸). *بودجه‌ریزی نوین در ایران*، چاپ اول، تهران: انتشارات سازمان مطالعه و تدوین کتب علوم انسانی (سمت).
- قدیری اصل، باقر. (۱۳۶۶). *کلیات علم اقتصاد*، چاپ پنجم، تهران: انتشارات سپهر.

- مرکزالمیری، احمد. (۱۳۹۴). *حاکمیت قانون: مفاهیم، مبانی و برداشت‌ها*، چاپ سوم، ویراست دوم، تهران: مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی - اداره کل هماهنگی و برنامه‌ریزی پژوهشی - اداره انتشارات و مجله.
- مؤتمنی طباطبایی، منوچهر. (۱۳۹۳). *حقوق/داری*، تهران: انتشارات سازمان مطالعه و تدوین کتب علوم انسانی دانشگاه‌ها (سمت).
- هاشمی، سیدمحمد. (۱۳۷۵). *حقوق اساسی جمهوری اسلامی ایران*، ج ۲، حاکمیت و نهادهای سیاسی، چاپ دوم، قم: مجمع آموزش عالی قم.

### قوانین و مقررات

- قانون آئین‌نامه داخلی مجلس شورای اسلامی مصوب ۱۳۸۷
- قانون احکام دائمی برنامه‌های توسعه کشور مصوب ۱۳۹۵
- قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران اصلاحی ۱۳۶۸
- قانون اساسی مشروطیت ۱۲۸۵
- قانون برنامه پنجم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران مصوب ۱۳۸۹
- قانون برنامه چهارم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران مصوب ۱۳۸۳
- قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران مصوب ۱۳۷۹
- قانون برنامه ششم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران مصوب ۱۳۹۵
- قانون محاسبات عمومی کشور مصوب ۱۳۶۶
- قانون وصول برخی از درآمدهای دولت و مصرف آن در موارد معین مصوب ۱۳۷۴
- مقررات (EC, Euratom) شماره ۲۰۰۲/۱۶۰۵ - مورخ ۲۵ ژوئن ۲۰۰۲ در مورد مقررات مالی قابل اجرا در بودجه عمومی جوامع اروپایی.

### References

- Abbasi, Ebrahim. (2008). *Modern budgeting in Iran*, first edition. Tehran, Publications of Organization for the Study and Compilation of Humanities Books (Samt). (in persian)
- Ahmadi, Ali Mohammad. (1382). *Basics and principles of budgeting*, first edition. Hamedan, Noor Alam Publications. (in persian)

- Dadgar, Yadullah. (1389). *Public Finance and Government Economy*, 5th edition. Tehran, Noor Alam Publications. (in persian)
- Ebrahiminejad, Mehdi, Faraj Vand, Esfandiar. (2006). *budget from regulation to control*, 6th edition. Tehran, Publications of Organization for the Study and Compilation of Humanities Books (Samt). (in persian)
- Ebrahiminejad, Mehdi and Faraj Vand Esfandiar. (2007). *Principles of budget preparation and adjustment*, 9th edition. Tehran, Publications of Organization for Studying and Compiling Humanities Books of Universities (Samt). (in persian)
- Emami, Mohammad. (1389). *Public Finance Law*, 3rd edition. Tehran, Mizan Legal Foundation Publications. (in persian)
- Hashemi, Seyyed Mohammad. (1375). *Fundamental Laws of the Islamic Republic of Iran*, Volume 2, Sovereignty and Political Institutions, Second Edition. Qom, Qom Higher Education Assembly. (in persian)
- Hayati, Ali Abbas. (2017). *the concept of legal principles and its comparison with legal rules (an applied study in Iranian and French law)*, two scientific-research quarterly journals of Civil Law. (in persian)
- Malmiri Center, Ahmad. (2014). *Rule of Law: Concepts, Basics and Concepts*, 3rd edition, 2nd edition. Tehran, Islamic Council Research Center - General Directorate of Coordination and Research Planning - Publications and Magazine Department. (in persian)
- Motamani Tabatabai, Manouchehr. (2013). *Administrative Law*. Tehran, Publications of Organization for Studying and Compiling Humanities Books of Universities (Samt). (in persian)
- Parvin, Khairullah. (2016). *Basics of Public Law*, 3rd edition. Tehran, Publications of Organization for Studying and Compiling Humanities Books of Universities (Samt). (in persian)
- Program and Budget Studies Office of Islamic Council Research Center. (2009). *Budgeting in Iran - Issues and Challenges*, 4th

- edition. Tehran, Islamic Council Research Center Publications. (in persian)
- *Public Expenditure Management Handbook*. (1998). The International Bank for Reconstruction and Development/ THE WORLD BANK, Washington, D.C.
  - Qadiri Asl, Baqir. (1366). *Generalities of Economics*, 5th edition. Tehran, Sepehr Publishing House. (in persian)
  - Ranjbari, Abolfazl and Badamchi, Ali. (2016). *Financial Law and Public Finance*, 7th edition. Tehran, Majd Scientific and Cultural Assembly Publications. (in persian)
  - Rostami, Vali. (2018). *Public Finance*, 7th edition. Tehran, Mizan Legal Foundation Publications. (in persian)
  - Rostami, Vali and Kafichian, Hamid. (2016). *Financial and Accounting Laws - Legal Requirements of the Public Finance System in Iran*, First Edition. Tehran, Dadgstar Publications. (in persian)
  - Tawakli, Ahmad. (2012). *Public Finance for Humanities*. 17th edition. Publications of Organization for Studying and Compiling Humanities Books of Universities (Samt). (in persian)

### **Terms and Conditions**

- Constitutional Law of 1285. (in persian)
- REGULATION (EC, Euratom) No 1605/2002 - of 25 June 2002 on the Financial Regulation applicable to the general budget of the European Communities.
- The amended Constitution of the Islamic Republic of Iran 1368. (in persian)
- The country's public accounting law approved in 1366. (in persian)
- The Law of Internal Regulations of the Islamic Council approved in 1387. (in persian)
- The Law of the Fourth Plan of Economic, Social and Cultural Development of the Islamic Republic of Iran approved in 2013. (in persian)

- Law of the fifth program of economic, social and cultural development of the Islamic Republic of Iran approved in 2019. (in persian)
- The Law of the Sixth Plan of Economic, Social and Cultural Development of the Islamic Republic of Iran approved in 2015. (in persian)
- The Law of the Third Plan of Economic, Social and Cultural Development of the Islamic Republic of Iran, approved in 1379. (in persian)
- The law on collection of some government revenues and its use in certain cases, approved in 1374. (in persian)
- The law on permanent orders of the country's development programs approved in 2015. (in persian)