



دوره آموزشی کوتاه مدت

آشنایی با قانون محاسبات عمومی و قانون دیوان محاسبات کشور

و سایر قوانین و مقررات اساسی مرتبط

تهیه کننده: عباس محسنی

معاون اسبق دیوان محاسبات کشور - حسابدار رسمی عضو جامعه حسابداران رسمی - حسابرس خبره رتبه (۱) دیوان محاسبات کشور

• هنگامیکه بحث از قوانین و مقررات می شود به مجموعه انبوهی از احکام لازم الاجرا برخورد می نمائیم که توسط مراجع ذیصلاح تصویب و ابلاغ می گردد.
در قوانین و مقررات دولتی و عمومی تعریف مشخصی از **”قانون“** و **”مقررات“** نداریم. لکن در فرهنگ لغت علی اکبر دهخدا چنین تعریف شده است:

❖ **قانون:** حکم اجباری که از دستگاه حکومت مقتدر مملکتی صدور یابد و مبنی و متکی بر طبیعت عالم تمدن و متناسب با طبیعت انسان باشد و بدون استثنا شامل همه افراد مردم آن مملکت گردد و اغراض مستبدانه اشخاص را در آن دخالتی نباشد.

❖ **قانون اساسی -** قانون یک سلسله قواعدی است که شکل حکومت و سازمان قوای سه گانه کشور و امتیازات و تکالیف افراد را نسبت به دولت بیان می کند.

❖ **مقررات:** در اصطلاح اداری و حقوقی ایران در دو مورد بکار رود:
الف - به معنی عام شامل قانون، تصویب نامه، آئین نامه، بخشنامه و هرچه که ضمانت اجرا داشته باشد
ب - به معنی خاص در مقابل قانون (به معنی اخص) استعمال می شود.

مراجع قانونگذاری و تصویب قانون در ایران عبارتند از:

- مراجع قانونگذاری و تصویب قانون در ایران عبارتند از:
- مقام معظم رهبری باستناد اصل ۱۱۰ قانون اساسی
- مجمع تشخیص مصلحت نظام باستناد اصل ۱۱۲ قانون اساسی
- مصوبات مجلس شورای اسلامی پس از تایید شورای نگهبان فصل قانونگذاری در قانون اساسی
- مصوبات شورای عالی انقلاب فرهنگی باستناد دستورمورخ سال ۱۳۶۱ حضرت امام (ره)
- مصوبات شورای عالی اداری پس از تایید رئیس جمهور باستناد قانون مدیریت خدمات کشوری
- مصوبات هیأت امانت دانشگاهها و مراکز آموزش عالی پس از تایید وزیر مربوط باستناد **بند ب** ماده ۲۰ قانون برنامه پنجم توسعه اقتصادی و اجتماعی و فرهنگی
- شورای عالی امنیت ملی کشور باستناد اصل ۱۷۶ قانون اساسی پس از تایید رهبر

مراجع تصویب کننده "مقررات"

- هیأت وزیران - درمورد آئیننامه ها و تصویبنامه ها
- مصوبات شورای اقتصاد - شورای حقوق و دستمزد - شورای پول و اعتبار - شورای عالی بیمه
- و ...
- هر مصوبه ای که بصورت دستورالعمل اجرایی و بخشنامه قانونی توسط مراجع ذیصلاح تهیه و ابلاغ شود.
- تصویب و ابلاغ آئیننامه توسط هریک از وزیران و مقامات ذیصلاح

توضیح: آئین نامه ها و تصویب نامه های هیأت وزیران و وزرا نبایستی خلاف قوانین باشد و باستناد اصل ۱۳۸ قانون اساسی چنانچه خلاف باشد رئیس مجلس مغایرت آنرا به رئیس جمهور اعلام و رئیس قوه مجریه مکلف است ظرف یک هفته لغو یا اصلاح نماید.

اصول اقتصاد و مالی در قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران

در فصل اقتصاد و مالی قانون اساسی از اصل ۴۳ تا ۵۵ قانون مذکور درخصوص وضعیت اقتصاد دولتی خصوصی و تعاونی و وضعیت بودجه و امور مالی و خزانه داریکل بحث نموده است. در این قسمت صرفاً اصول مالی و بودجه اشاره می شود.

(اصل پنجاه و یکم)

هیچ نوع مالیات وضع نمی شود مگر بموجب قانون، موارد معافیت و بخشودگی و تخفیف مالیاتی بموجب قانون مشخص میشود.

(اصل پنجاه و دوم)

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 می گردد. هرگونه تغییر در ارقام بودجه نیز تابع مراتب مقرر در قانون خواهد بود.

(اصل پنجاه و سوم)

کلیه دریافتهای دولت در حسابهای خزانه داری کل متمرکز می شود و همه پرداختها در حدود اعتبارات مصوب بموجب قانون انجام میگردد.

اصول اقتصاد و مالی در قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران

(اصل پنجاه و چهارم)

دیوان محاسبات کشور مستقیماً زیر نظر مجلس شورای اسلامی می‌باشد. سازمان و اداره امور آن در تهران و مراکز استانها بموجب قانون تعیین خواهد شد.

(اصل پنجاه پنجم)

دیوان محاسبات به کلیه حسابهای وزارتخانه ها موسسات، شرکتهای دولتی و سایر دستگاه هائیکه به نحوی از انحاء از بودجه کل کشور استفاده می کنند به ترتیبی که قانون مقرر می دارد. رسیدگی یا حسابرسی می نماید که هیچ هزینه ای از اعتبارات مصوب تجاوز نکرده و هروجهی در محل خود بمصرف رسیده باشد.

دیوان محاسبات، حسابها و اسناد و مدارک مربوطه را برابرقانون جمع آوری و گزارش تفریغ بودجه هرسال را به انضمام نظرات خود به مجلس شورای اسلامی تسلیم می نماید. این گزارش باید دردسترس عمومی گذاشته شود.

آشنایی با قوانین بودجه کل کشور

اولین قانون بودجه کل کشور باستناد قانون اساسی دوره مشروطیت در سال ۱۲۹۰ شمسی به تصویب رسید و با تصویب قانون بودجه ۱۳۹۰ یک قرن از دوران بودجه ریزی در ایران می گذرد. اولین بودجه ایران از نظر ریالی مبلغ ۱۴۲/۰۰۰/۰۰۰ ریال و آخرین بودجه سال ۱۳۹۰ مبلغ ۵/۸۳۰/۰۰۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال می باشد.

عبارتی در اصل ۵۲ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران مشاهده می شود که می گوید:
(بترتیبی که قانون مقرر می دارد))

در واقع قسمتهای قوانین بودجه سنواتی بایستی طبق قانون مشخص باشد که لایحه دولت بر همان مبنا طبقه بندی و تهیه شود.

پس از ۳۲ سال از تصویب اصل ۵۲ قانون اساسی تاکنون حکم قانونی مشخصی وجود ندارد و لذا در طول ۳۲ سال طبقه بندی ها، جداول، عناوین، احکام، بودجه ریزی دهها بار تغییر نموده و تأثیرپذیری آن در فعالیتهای اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی قابل اندازه گیری نیست.

بودجه کل کشور همه ساله غیر قابل ارزشیابی شده و نظارت پذیری آن بنحو مؤثری کاهش می یابد. دولت های پس از انقلاب علاقمندی در خصوص تهیه و تنظیم یک بودجه عملیاتی، بهره ور کارآمد و اثربخش تهیه نکرده اند.

تاکنون نمایندگان ۸ دوره مجلس قانونگذاری نیز علاقمندی به دریافت یک لایحه بودجه مفید و مؤثر که مشکلات فرهنگی، اقتصادی و اجتماعی کشور را کاهش داده و به سمت شفافیت گام بردارد نشان نداده اند و اسیر لوایح بسیار ضعیف بودجه بوده اند.

فرایند بودجه در ایران دارای مراحل زیر است:

✓ تهیه و تنظیم بودجه کل کشور

✓ تصویب بودجه کل کشور

✓ اجرای بودجه

✓ نظارت بر بودجه

مراحل تهیه و تنظیم بودجه کل کشور

طبق اصل ۱۲۶ قانون اساسی: "رئیس جمهوری مسئولیت امور برنامه و بودجه و اموراداری و استخدامی کشور را مستقیماً برعهده دارد و میتواند اداره آنها را بعهدہ دیگری بگذارد." تا سال ۱۳۸۶ مسئولیت تهیه و تنظیم بودجه بعهدہ سازمان برنامه و بودجه سابق و سازمان مدیریت و برنامه ریزی قرارداشت که پس از انحلال سازمان مذکور بودجه سالانه توسط شخص حقیقی بنام **معاونت نظارت و راهبردی رئیس جمهور** تهیه و پس از طرح در هیأت وزیران و تصویب آن بصورت لایحه دو شوری به مجلس شورای اسلامی تسلیم می شود.

انواع بودجه ریزی کشورهای مختلف چهارگونه می باشد:

- ۱- بودجه ریزی سنتی یا افزایشی
- ۲- بودجه ریزی برنامه ای
- ۳- بودجه ریزی عملیاتی
- ۴- بودجه ریزی بر مبنای صفر که تعداد بسیار کمی از کشورهای گروه ۸ و گروه ۲۰ و فراصنعتی آنرا اجرا می کنند.

در ایران بودجه ریزی تا سال ۱۳۵۱ بصورت متداول یا سنتی و افزایشی تهیه می گردید. در واقع بصورت برنامه ای نبود و اعتبارات هرسال در بودجه کل کشور درصدی نسبت به سال قبل افزایش داشت.

در ۱۰/۱۲/۱۳۵۱ قانون برنامه و بودجه تصویب و تاریخ اجرای آن از ابتدای سال ۱۳۵۲ تعیین گردید. در ماده (۱۰) قانون فوق الذکر مقرر شد: "بودجه کل کشور طبق مقررات قانون محاسبات عمومی و با رعایت این قانون (قانون برنامه و بودجه) تهیه میشود."

زمانیکه قانون برنامه و بودجه تصویب گردید قانون محاسبات عمومی سال ۱۳۴۹ در مرحله اجرا بود و در قانون محاسبات عمومی نحوه بودجه ریزی بصورت برنامه ای تاکید شده بود. در ماده ۱۴ قانون برنامه و بودجه نیز مقرر شده بود:

دستگاههای وابسته به هریک از وزارتخانه ها باید قبل از ارسال به سازمان برنامه و بودجه برحسب مورد به تایید وزیر مربوط و یا مجمع عمومی و یا بالاترین مسوول دستگاه رسیده باشد تهیه و تنظیم بودجه از سال ۱۳۵۲ به صورت برنامه ای لکن بصورت ناقص و شکلی تهیه میگردید. اهداف برنامه ها هیچگاه مورد ارزیابی قرارنگرفته است.

قانون محاسبات عمومی چهارم در سال ۱۳۶۶ به تصویب مجلس شورای اسلامی رسید.

نحوه تهیه و تنظیم بودجه کل کشور در ماده (۱) قانون فوق بشرح زیر می باشد:

ماده ۱ قانون محاسبات عمومی سال ۱۳۶۶:

((بودجه کل کشور برنامه مالی دولت است که برای یک سال مالی تهیه و حاوی پیش بینی درآمد ها و سایر منابع تامین اعتبار و برآورد هزینه ها برای انجام عملیاتی که منجر به نیل سیاستها و به هدفهای قانونی می شود، بوده و از سه قسمت بشرح زیر تشکیل می شود:

۱- بودجه عمومی دولت که شامل اجزا زیر است:

الف) پیش بینی دریافتها و منابع تامین اعتبار که بطور مستقیم و یا غیرمستقیم در سال مالی قانون بودجه بوسیله دستگاهها از طریق حسابهای خزانه داری کل اخذ می گردد.

ب) پیش بینی پرداختهائی که از محل درآمد عمومی و یا اختصاصی برای اعتبارات جاری و عمرانی و اختصاصی دستگاههای اجرائی می توان در سال مالی مربوط انجام دهد.

- ۲- بودجه شرکتهای دولتی و بانکها شامل پیش بینی درآمدها و سایر منابع تامین اعتبار.
- ۳- بودجه موسساتی که تحت عنوانی غیر از عناوین فوق در بودجه کل کشور منظور می شود.))
- با تعریف قانونی دولت بایستی بودجه های سنواتی را با این ویژگیها تهیه می کرد:
- بودجه برنامه ای مالی دولت
 - بودجه عملیاتی
 - معیارهای ارزیابی اهداف و سیاستهای تعیین شده با توجه به اعتبار مصوب

پاورقی:

- (۱) در طول تاریخ صد ساله بودجه ریزی در ایران چهار قانون کلی محاسبات عمومی به تصویب رسیده است.
- | | | |
|----------------------|------------------------|------------------------------------|
| قانون اول - سال ۱۲۸۹ | قانون دوم - ۱۳۱۲ | البته اصلاحاتی در بین تصویب قوانین |
| قانون سوم - سال ۱۳۴۹ | قانون چهارم - سال ۱۳۶۶ | ذکر شده معمول گردیده بود. |

چنانچه در ماده ۹۶ قانون محاسبات مقرری شود:

((دستگاه های اجرایی مکلفند به ترتیبی که هیات وزیران معین خواهد نمود حداکثر ظرف مدت شش ماه پس از پایان هر سال مالی گزارش عملیات انجام شده طی آن سال را براساس اهداف پیش بینی شده در بودجه مصوب به دیوان محاسبات کشور و وزارت برنامه و بودجه و وزارت اموراتصادی و دارائی ارسال دارند.))

توضیح: اولاً در طول ۲۵ سال پس از تصویب قانون محاسبات تاکنون : هیات وزیران ترتیب و نوع و محتوای این گزارشها را طبق قانون تعیین و تصویب نکرده است. و در همین رابطه همواره بودجه های سنواتی ناقص تر و بدون کیفیت و حتی بدون برنامه از سال قبل تهیه می شود. طبقه بندی بودجه ها کلی تر و بدون ارزیابی مالی و اجرائی انجام می شود و بطور کلی ماده ۹۶ قانون محاسبات عملکردی نداشته است.

پس از سالها کش و قوس بین دولت و مجلس و نیازهای بودجه ای در سال ۱۳۸۰ مجلس تبصره ۴۸ قانون بودجه را تصویب نمود که تصور این بود که تحولی در نظام بودجه ریزی فراهم گردد و کشور به سمت تهیه بودجه های عملیاتی حرکت نماید.

در اجرای تبصره ۴۸ ق. ب ۱۳۸۰ دستورالعمل بودجه ریزی بصورت G.F.S بانک جهانی و صندوق بین المللی پول ترجمه شد و ملاک تهیه بودجه سالهای ۱۳۸۱ به بعد قرار گرفت در همین راستا ماده ۷۷ قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت مصوب ۱۳۸۰ به شرح زیر تصویب گردید:

((ماده ۷۷- باتوجه به ارائه قانون بودجه سال ۱۳۸۱ کل کشور براساس نظام جدید بودجه ریزی و تغییر نظام طبقه بندی دریافتها و پرداختهای دولت به منظور هماهنگی بین تعاریف بکاربرده شده در نظام جدید با تعاریف مندرج در قوانین موجود مالی و محاسباتی، تعاریف زیر به ماده (۱) قانون برنامه و بودجه کشور مصوب ۱۳۵۱/۱۲/۱۰ اضافه می گردد.

قانون برنامه و بودجه کشور مصوب ۱۰/۱۲/۱۳۵۱

- ارزش خالص** - منظور ارزش کل دارائی ها منهای ارزش کل بدهی های بخش دولتی است.
- درآمد** - منظور آن دسته از دادوستدهای بخش دولتی است که ارزش خالص را افزایش می دهد.
- اعتبار هزینه** - منظور اعتبار آن دسته از دادوستد های بخش دولتی است که ارزش خالص را کاهش می دهد.
- دارایی های سرمایه ای** - منظور دارایی های تولید شده یا تولید نشده ای است که طی مدت بیش از یکسال در فرآیند تولید کالا و خدمات بکار می رود.
- دارایی های تولید شده** - منظور دارایی هایی است که در فرآیند تولید حاصل گردیده است.
- دارایی های ثابت** - منظور دارایی های تولید شده ای است که طی مدت بیش از یکسال بطور مکرر و مستمر در فرآیند تولید به کار برده می شود.

موجودی انبار- منظور کالاها و خدماتی است که توسط تولید کنندگان به منظور فروش، استفاده در تولید و یا سایر مقاصد در آینده نگهداری می شوند.

اقلام گرانبها- منظور اقلامی با ارزش قابل ملاحظه است که نه به منظور تولید و مصرف ، بلکه به دلیل ارزشی که دارند نگهداری می شود (مانند تابلو ، کتب خطی، فلزات گرانبها)

دارای های تولید نشده- منظور دارایی های مورد نیاز تولید است که خودشان تولید نشده اند (مانند زمین و ذخایر معدنی)

فعالیت- منظور یک سلسله عملیات و خدمات مشخصی است که برای تحقق بخشیدن به هدفهای سالانه برنامه طی یک سال اجرا می شود و منابع مورد نیاز آن از محل اعتبارات مربوط به هزینه تامین می گردد.

اعتبار طرح تملک دارایی های سرمایه ای

منظور اعتبار مجموعه عملیات و خدمات مشخصی است که براساس مطالعات توجیهی، فنی و اقتصادی و اجتماعی که توسط دستگاه اجرائی انجام می شود طی مدت معین و با اعتبار معین برای تحقق بخشیدن به هدفهای برنامه توسعه پنج ساله به صورت سرمایه گذاری ثابت یا مطالعه برای ایجاد دارایی و سرمایه ای اجرا می گردد و منابع مورد نیاز اجرای آن از محل اعتبارات مربوط به تملک دارائی های سرمایه ای تامین می شود و به دو نوع **انتفاعی** و **غیرانتفاعی** تقسیم می گردد.

در همین مورد تأکید گردید که در طول سه سال سیستم بودجه ریزی براساس قیمت تمام شده و عملیاتی تهیه شود. اعتبارات بدون برنامه که در ردیفهای متفرقه بدون کاربرد مشخص و بدون هدف و تعیین هزینه های مشخص تصویر می گردید حذف گردد. حسابداری تعهدی جایگزین حسابداری نقدی شود. لکن متأسفانه وضعیت بودجه ریزی بهتر که نشده بسیار سطحی تر ولی برنامه تر گردید. بودجه های غیربرنامه ای افزایش چشمگیر یافت و صرفاً عناوین درآمدها و هزینه ها تغییر گردید. تعداد تبصره ها و بندها افزایش بیشتری داشت.

قوانین ضروری مرتباً در احکام بودجه و برنامه چهارم (مواد ۱۳۸ و ۱۴۴) درخصوص بودجه ریزی عملیاتی تصویب گردید و دولت را مکلف نمود که بجای مراحل انجام کار، کنترل مرحله نهائی محصول را ارزیابی نماید.

لکن از سال ۱۳۸۵ قوانین بودجه با ارقام نجومی فاقد هر نوع نظارت پذیری مالی، عملیاتی هدفدار، اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی بوده و می باشد. در سالیان اخیر وضعیت بودجه ریزی آشفته تر شده است.

اعتبارات متفرقه بدون برنامه و نامشخص و بدون تعیین هزینه معین بویژه در اختیار قوه مجریه در صد بسیار بالائی از بودجه را تشکیل میدهد که چون محدوده مصرف توسط قانونگذار تعیین نشده است قابل ارزیابی و کنترل نیست و پاسخگویی دولت و مقامات ذیصلاح را توجیه نمی کند. لذا امکان بودجه ریزی عملیاتی و حسابرسی عملیاتی بنظر می رسد تا سالیان بسیار طولانی محال می باشد.

از سال ۱۳۸۱ بودجه های سنواتی با عناوین کلی زیر تهیه می شود:

ردیف	دریافتها	ردیف	پرداختها
۱	درآمد عمومی	۱	اعتبارات هزینه ای
۲	واگذاری داراییهای سرمایه ای	۲	اعتبارات تملک داراییهای سرمایه ای
۳	واگذاری داراییهای مالی	۳	اعتبارات تملک داراییهای مالی
۴	درآمدهای اختصاصی	۴	هزینه از محل درآمدهای اختصاصی
۵	درآمد شرکتهای دولتی - بانکها و موسسات انتفاعی وابسته به ولت	۵	هزینه بودجه شرکتهای دولتی

درستون دریافتها محتویات جزئی تر هریک از عناوین عبات است از:

- ۱- درآمد عمومی: شامل مالیاتهای مستقیم و غیر مستقیم - عوارص و حقوق گمرکی - فروش کالا و خدمات بیمه ها کمکهای بلاعوض و سایر درآمدهای متفرقه.
- ۲- واگذاری داراییهای سرمایه ای - وجوه حاصل از صادرات نفت خام و مشتقات نفتی گاز و فروش اموال منقول و غیرمنقول دولت
- ۳- واگذاری داراییهای مالی یا همان سایر منابع بودجه که جنبه درآمد ندارد شامل اوراق مشارکت - فروش سهام شرکتهای دولتی - استقراض داخلی و خارجی.

توضیح اینکه : عناوین - واگذاری دارائیهای سرمایه ای و واگذاری دارائیهای مالی در قوانین بودجه سالهای قبل از ۱۳۸۱ منظور نمی گردید و درآمدهای حاصل از فروش و صادرات نفت خام در درآمدهای عمومی لحاظ می گردید. لکن براساس سیستم G.F.S چون نفت و معادن و دارائیهای تولید نشده جز ثروت ملی محسوب میگردند نبایستی در ارقام درآمدی بودجه های سنواتی قرار گیرند.

لکن دولت و مجلس هر سال سهم بیشتری از درآمدهای نفتی رابه هزینه های جاری دولت اختصاص می دهد.

قراربود باستناد ماده (۲) قانون برنامه چهارم توسعه - تا پایان برنامه چهارم بودجه عمومی دولت دربخش هزینه ها هیچگونه سهمی از درآمدهای نفتی و گازی نداشته باشد که متأسفانه کماکان بیش از ۵۰٪ هزینه های دولت از محل درآمد نفت تأمین می شود.

۴- درآمدهای اختصاصی و هزینه از محل آن در قوانین بودجه سنواتی همواره متعادل است. هر مبلغی که بعنوان درآمد اختصاصی توسط دستگاههای اجرائی بصورت قانونی وصول می شود پس از واریز حسابهای خزانه قابل دریافت و مصرف می باشد. حتی چنانچه از مبلغ پیش بینی درآمد بیشتر بشود. عمده درآمدهای اختصاصی مربوط به دانشگاهها می باشد.

۵- درآمد شرکتهای دولتی باستناد ماده ۱۵ قانون محاسبات عمومی عبارتست از وجوه حاصل از فروش کالا یا خدمات حدود ۶۰٪ بودجه کل کشور را در آمد شرکتهای دولتی تشکیل می دهد.

۶- باتوجه به قسمت دوم اصل ۵۳ قانون اساسی و بدلیل روش نقدی سیستم حسابداری و پرداخت در ایران کلیه پرداختهای بودجه کل کشور هنگامی اجرایی می شود که دارای سه شرط باشند.

الف- وجود اعتبار مصوب یا تخصیص اعتبار یا بودجه شرکتهای دولتی

ب- قانون و مقررات تجویز شده

ج - نقدینگی در حسابهای بانکی قانونی

احکام بودجه ای و غیربودجه ای در بودجه های سنواتی کل کشور

از سال ۱۲۹۰ که اولین قانون بودجه تصویب گردید احکام بودجه (که البته تعریفی از آن وجود ندارد) شامل یک ماده واحده و تعدادی تبصره که هر کدام حکم قانون را داشتند بود. تبصره های قوانین بودجه سنواتی تا سال ۱۳۶۴ به دو دسته : موقت و دائم طبقه بندی می شدند. تبصره های موقت اعتبار یکساله داشتند و در صورتیکه در بودجه های سالهای بعد تکرار نمی شدند قابل استفاده نبودند. لکن تبصره های دائمی تا لغو نمی شدند قوت اجرایی داشتند مانند تبصره ۲۹ ق- ب سال ۱۳۴۴ (درمورد عضویت دریافت از دو صندوق).

از سال ۱۳۶۵ تبصره های دائمی در بودجه های سنواتی تصویب نمی شوند و کلیه تبصره ها یکساله می باشد البته هنوز هم تبصره هائی که تا سال ۱۳۶۴ دائمی بوده اند و لغو نشده اند. از سال ۱۳۸۶ - بجای "تبصره" ذیل ماده واحده از "بند" که آنهم حکم قانون را دارد در طبقه بندی احکام بودجه استفاده می شود. در سال ۱۳۹۰ تعداد بندهای ماده واحد قانون بودجه به ۱۳۶ "بند" مشتمل شده است.

بسیاری از این بندها هیچگونه ارتباطی به دریافتها و پرداختهای ارقام بودجه ندارد و مشخص نیست دلیل دولت و مجلس از تصویب اینگونه احکام یکساله که بسیاری از آنها در بلند مدت محقق می شود چیست •

نکته مهم دیگر اینکه بودجه کل کشور تنها قانونی است که طبق اصل ۵۲ قانون اساسی بایستی با ارائه لایحه دولت مورد بررسی و تصویب و قانون بشود (پس از تایید شورای نگهبان) سایر قوانین می تواند از طریق طرح نمایندگان نیز قانونی بشود.

حداکثر مهلت قانونی تحویل لایحه بودجه کل کشور برای سال بعد به قوه قانونگذاری (۱۵) آذر ماه هر سال می باشد این مهلت در طول تاریخ بودجه نویسی در ایران چندین بار تغییر کرده است.

۵ بهمن - ۱۵ دیماه - ۲۰ آذرماه - ۵ دیماه

لایحه بودجه سال ۱۳۹۰ با ۲/۵ ماه تأخیر در اول اسفند ۱۳۸۹ به مجلس تحویل شد. دولت می تواند حسب ضرورت و طبق ضوابط سه نوع لایحه بودجه ای دیگر را (غیر از لایحه بودجه کل کشور) به مجلس ارائه نماید. البته قوانین مدونی در حال حاضر وجود ندارد. در قانون محاسبات سال ۴۹ مواد ۲۶ تا ۳۰ قانون محاسبات عمومی تعیین تکلیف نموده بود:

۱- لایحه بودجه موقت یا ۱/۱۲ یا ۲/۱۲: در سالهای که لایحه بودجه کل کشور بدلائیل متعددی بموقع تهیه و تنظیم نشود و یا به مجلس ارائه نگردد و یا مجلس قادر به تصویب آن نباشد از بودجه های موقت یا ۱/۱۲ استفاده می شود. در این نوع لوایح به دولت اجازه داده می شود مثلاً برای مدت یک یا دو یا حتی سه ماه هزینه های خود را براساس بودجه سال قبل انجام دهد. می دانیم که وصول درآمدهای بودجه دارای قوانین لازم می باشد و حتی اگر بودجه نیز نباشد باستناد ماده ۳۸ قانون محاسبات عمومی کشور قابل وصول است. مانند قانون مالیاتها. لکن برای انجام هزینه مجوز مصرف برای هردور باید توسط قانونگذار صادر گردد. در مواردیکه از بودجه ای ۱/۱۲ یا ۲/۱۲ استفاده می شود. دولت و مجلس بایستی هرچه سریعتر قانون بودجه سالانه کل کشور را تصویب و عملکرد بودجه های موقت پایا خواهد شد.

در سالهای ۱۳۵۸-۱۳۵۹ - ۱۳۶۰-۱۳۹۰ از قوانین بودجه های موقت کشور استفاده شده است.

- ۲- لایحه قانون اصلاح قانون بودجه کل کشور- که دراین لایحه ارقام کلان بودجه تغییری نمی کند و ارقام طبقه بندی شده درآمدها و یا هزینه ها و اعتبارات دستگاهها و استانها جابجا و یا اصلاح می شود. معمولاً در اغلب سالها حداقل یک مورد لایحه اصلاح بودجه داشته ایم.
- ۳- لایحه متمم بودجه کل کشور متضمن افزایش ارقام هزینه و باتعین درآمد خواهد بود. در سالهای اخیر کمتر اتفاق افتاده است.

ب - مراحل تصویب لایحه بودجه کل کشور

در آئین نامه داخلی مجلس مدت و زمان و نحوه رسیدگی به بودجه کل کشور در کمیسیونهای مختلف و کمیسیون تخصصی و کمیسیون تلفیق و صحن علنی مجلس مشخص شده است مجلس حداقل بایستی برای رسیدگی به بودجه ۷۵ روز فرصت داشته باشد و قانون بودجه سال بعد نهایت باید تا اوایل اسفندماه سال قبل تصویب و به دولت و دستگاههای اجرایی ابلاغ شود تا در فرصت باقیمانده تا پایان سال بتوانند موافقنامه های اعتبارات جاری و عمرانی را مبادله و مقدمات اجرا را از اول فروردین سال بعد شروع نمایند. لکن متأسفانه کمتر سالی بوده است که بودجه در وقت اضافی نهائی نشده باشد.

طبق اصل ۵۲ قانون اساسی تصویب بودجه به عهده مجلس شورای اسلامی می باشد و در همین اصل کلمه ”رسیدگی“ نیز ذکر شده است. بنابراین مسوولیت نتیجه بخش شدن و موثر بودن و نیل به اهداف بودجه بعهدہ نمایندگان مجلس نیز می باشد.

ج- اجرای بودجه کل کشور

تمام مراحل تهیه و تنظیم و تصویب بودجه سال بعد در صورتیکه مطابق برنامه زمانبندی باشد حداکثر تا پایان اسفند همان سال می باشد.

از اول فروردین اجرای بودجه سنواتی شروع می شود و طبق ماده (۶) قانون محاسبات عمومی که سال مالی را یکسال هجری شمسی تعریف نموده است بایستی تا پایان اسفند اجرای بودجه خاتمه یابد.

متأسفانه سال مالی پرداختها برای اعتبارات هزینه ای تا آخر فروردین و اعتبارات تملک دارائیهای سرمایه ای تا پایان تیر ماه سال بعد تمدید شده است (اصلاح مواد ۶۳ و ۶۴ قانون محاسبات عمومی در سال ۱۳۷۹) که البته اقدام بودجه ای مؤثر نیست و مغایر ماده (۶) قانون محاسبات بوده است.

دلیل این است که از ابتدای انقلاب هیچ سالی اعتبارات عمرانی بموقع ابلاغ نشده، موافقتنامه ها بموقع مبادله نشده و اعتبارات و وجوه جهت انجام تعهدات در روزهای پایانی سال بدستگاه ابلاغ و بحسابهای بانکی پرداخت شده است. حتی در سالیان اخیر بخشی از وجوه سال قبل در اردیبهشت و خرداد سال بعد بحسابهای دستگاههای اجرائی واریز می گردد و دردفاتر خزانه در دفاتر سال قبل ثبت می شود.

چون فرصت مصرف وجوه طرحهای عمرانی وجود نداشت و یا برگشت می شد و یابدون دقت و رعایت ضوابط به هزینه های غیر مؤثر و غیر ضروری تبدیل می گردید نهایتاً قانون اصلاح گردید. دانشگاهها، مراکز آموزش عالی، پژوهشی و تحقیقاتی و برخی دیگر از دستگاهها مجوز قانونی دارند که وجوه مصرف نشده سال قبل خود را به سال بعد یا سالهای بعد منتقل و بعنوان منبع اعتباری و پولی طبق ضوابطی هزینه و مصرف نمایند.

راه کار فوق برای کلیه دستگاههای اجرائی باید تنفیذ شود که با اصلاح قانون میسر است دراین قسمت احکام مربوط به اجرای بودجه را در دو بخش دریافتها یا درآمدها و پرداختها یا هزینه ها و اعتبارات تجزیه و تحلیل می نماییم.

احکام مربوط به دریافتها و درآمدها

همانگونه که در اصل ۵۳ قانون اساسی مقرر شده است کلیه دریافتها نزد خزانه داری کل متمرکز می گردد و بایستی طبق مستندات ذیل مطابق قانون وصول شود.

۱- اصل ۵۱ قانون اساسی که قبلاً بیان گردید.

۲- ماده ۱۰ قانون محاسبات عمومی مقرر می دارد: در آمد عمومی عبارت از درآمدهای وزارتخانه ها و موسسات دولتی و مالیات و سود سهام شرکتهای دولتی و درآمد حاصل از انحصارات و مالکیت و سایر درآمدهایی که در قانون بودجه کل کشور تحت عنوان درآمد عمومی منظور می شود.

۳- دریافتهای دولت عبارت است از : ماده ۱۱ قانون محاسبات کشور

کلیه وجوهی که تحت عنوان درآمد عمومی و درآمد اختصاصی و درآمد شرکتهای دولتی و سایر منابع تامین اعتبار و سپرده ها و هدایا به استثنای هدایایی که برای مصارف خاصی اهدا می گردد و مانند اینها و سایر وجوهی که بموجب قانون باید در حسابهای خزانه داری کل متمرکز شود.

۴- ماده ۱۲ قانون محاسبات عمومی در مورد سایر منابع تامین اعتبار مقرر می دارد: سایر منابع تامین اعتبار عبارتند از منابعی که تحت عنوان وام، انتشار اوراق قرضه، برگشتی از پرداختهای سالهای قبل و عناوین مشابه در قانون بودجه کل کشور پیش بینی می شود و ماهیت درآمد ندارند.

نکته مهم اینکه: در سیستم جدید بودجه ریزی G.F.S از سال ۱۳۸۱ « عنوان سایر منابع تامین اعتبار» به « واگذاری دارایی های مالی» تغییر نموده است.

۵- وجوه عمومی در ماده ۱۳ قانون محاسبات عمومی: وجوه عمومی عبارتست از نقدینه های مربوط به وزارتخانه ها و موسسات دولتی و شرکتهای دولتی و نهادهای و موسسات عمومی غیر دولتی و موسسات وابسته به سازمان مذکور که متعلق حق افراد و موسسات خصوصی نیست و صرفنظر از نحوه و منشاءتحصیل آن منحصرأ برای مصارف عمومی بموجب قانون قابل دخل و تصرف می باشد.

۶- در ماده ۱۴ قانون محاسبات عمومی درآمد اختصاصی چنین تعریف شده است: درآمد اختصاصی عبارت است از درآمدهایی که بموجب قانون برای مصرف یا مصارف خاصی در بودجه کل کشور تحت عنوان درآمد اختصاصی منظور می گردد.

۷- ماده ۱۵ قانون محاسبات عمومی درخصوص درآمد شرکتهای دولتی:

درآمد شرکتهای دولتی عبارت است از درآمدهایی که در قبال ارائه خدمت و یا فروش کالا و سایر فعالیتهایی که شرکتهای مذکور بموجب قوانین و مقررات مجاز به انجام آنها هستند عاید آن شرکتهای می گردد.

۸- ماده ۱۶ قانون محاسبات عمومی درخصوص سایر منابع تامین اعتبار شرکتهای دولتی:

سایر منابع تامین اعتبار شرکتهای دولتی عبارت است از منابعی که شرکتهای مزبور تحت عنوان کمک دولت، وام، استفاده از ذخائر، کاهش سرمایه در گردش و یا عناوین مشابه بموجب قانون مجاز به منظور کردن در بودجه های مربوط هستند.

تبصره: منظور از سرمایه در گردش مذکور در این ماده مزاد داراییهای جاری بر بدهی های جاری است.

۹- ماده ۳۷ قانون محاسبات عمومی - در مورد مسئولیت وصول درآمدها:

پیش بینی درآمد و یا سایر منابع تامین اعتبار در بودجه کل کشور مجوزی برای وصول از اشخاص تلفی نمی گردد و در هر مورد احتیاج به مجوز قانونی دارد مسئولیت حصول صحیح و بموقع درآمدها بمعده روسای دستگاههای اجرایی مربوط می باشد.

۱۰- ماده ۳۸ قانون محاسبات عمومی - درمورد درآمدها:

وصول درآمدهایی که در بودجه کل کشور منظور نشده باشد طبق قوانین و مقررات مربوط به خود مجاز است.

۱۱- ماده ۲ قانون دیوان محاسبات کشور مصوب ۱۳۶۱:

حسابرسی یا رسیدگی کلیه حسابهای درآمد و هزینه و سایر دریافتها و پرداختها و نیز صورتهای مالی دستگاهها از نظر مطابقت با قوانین و مقررات مالی و سایر قوانین مربوط و ضوابط لازم الاجرا.

۱۲- ماده ۳ قانون دیوان محاسبات کشور مصوب ۱۳۶۱ :

بررسی وقوع عملیات مالی در دستگاهها بمنظور اطمینان از حصول و ارسال صحیح و به موقع درآمد و یا انجام هزینه و سایر دریافتها و پرداختها

۱۳- ماده ۴ قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت مصوب ۱۳۸۰ :

دریافت هرگونه وجه، کالا و یا خدمات تحت هر عنوان از اشخاص حقیقی و حقوقی توسط وزارتخانه ها، موسسات و شرکتهای دولتی غیر از مواردی که در مقررات قانونی مربوط معین شده یا می شود. همچنین اخذ هدایا و کمک نقدی و جنسی در قبال کلیه معاملات اعم از داخلی و خارجی توسط وزارتخانه ها و موسسات دولتی و شرکتهای دولتی و موسسات و نهادهای عمومی غیر دولتی، موسسات و شرکتهایی که شمول قانون بر آنها مستلزم ذکر نام یا تصریح نام است و یا تابع قوانین خاص هستند ممنوع می باشد.

تجزیه و تحلیل بخش درآمدها و دریافت های بودجه:

الف - سال مالی درآمدها و دریافت های دولت تا پایان اسفند ماه همان سال می باشد.

ب - مسئولیت حصول صحیح و بموقع درآمدها و دریافتها بعهده بالاترین مقام دستگاه اجرایی می باشد.

ج - کلیه دریافتها بایستی بموجب قانون باشد.

د - هر در آمد و یا دریافتی که قانون داشته باشد هر چند در بودجه کل کشور مبلغی پیش بینی نشده باشد باید وصول شود.

هـ - ارقام (۴) عنوان از دریافت‌های دولت در قوانین بودجه سنواتی درج نمی‌گردد. لکن احکام قانونی در مورد آنها لازم الاجرا می‌باشد.

۱- هدایا ،

۲- کمک‌های مردمی،

۳- سپرده‌ها،

۴- سایر وجوه قانونی

احکام مربوط به پرداختها و هزینه ها:

مصرف کنندگان وجوه حاصل از اعتبارات و بودجه های سنواتی ۵ گروه از دستگاههای اجرایی می باشند.

❖ تعریف دستگاه اجرایی در بند ۱۱ ماده (۱) قانون برنامه و بودجه مصوب ۱۳۵۱:
دستگاه اجرایی: منظور وزارتخانه، نیروها و سازمانهای تابعه ارتش جمهوری اسلامی ایران، استانداری یا فرمانداری کل، شهرداری و موسسه وابسته به شهرداری، موسسه دولتی، موسسه وابسته به دولت، شرکت دولتی، موسسه عمومی عام المنفعه و موسسه اعتباری تخصصی است که عهده دار اجرای قسمتی از برنامه سالانه بشود.

❖ تعریف دستگاه اجرایی در ماده ۵ قانون مدیریت خدمات کشور:
دستگاه اجرایی : کلیه وزارتخانه ها، موسسات دولتی، موسسات یا نهادهای عمومی غیردولتی، شرکتهای دولتی و کلیه دستگاههایی که شمول قانون بر آنها مستلزم ذکر و یا تصریح نام است از قبیل شرکت ملی نفت ایران، سازمان گسترش و نوسازی صنایع ایران، بانک مرکزی و بیمه های دولتی، دستگاه اجرایی نامیده می شوند.

انواع دستگاههای اجرایی از نظر شخصیت حقوقی:

۱- وزارتخانه: در ماده ۲ قانون محاسبات عمومی و در ماده ۱ قانون مدیریت خدمات کشوری تعریف شده است. واحد سازمانی مشخصی است که بموجب قانون تشکیل شده یا بشود. طبق ماده ۵۳ قانون برنامه پنجم توسعه تعداد وزارتخانه ها بایستی ۱۷ دستگاه باشد.

۲- موسسه دولتی: باستناد ماده ۳ قانون محاسبات عمومی و ماده ۲ قانون مدیریت خدمات کشوری: واحد سازمانی مشخصی است که بموجب قانون تشکیل و زیر نظر یکی از قوای سه گانه اداره شود. وظایف موسسات دولتی همانند وزارتخانه ها حاکمیتی است. مانند دانشگاهها و مراکز آموزش عالی - دیوان محاسبات - سازمان بازرسی کل کشور - نهاد ریاست جمهوری - سازمان ثبت احوال و ثبت اسناد - گمرک ایران و حدود ۲۵۰ موسسه دولتی در بودجه کل کشور ردیف بودجه دارد.

هر دستگاهی که در قانون اساسی نامبرده شده است موسسه دولتی شناخته می شود. مجلس خبرگان، سازمان صدا و سیما، سازمان بازرسی کل کشور، دیوان عدالت اداری، از این نوع موسسات می شوند.

۳- شرکتهای دولتی و بانکها: طبق ماده ۴ قانون محاسبات عمومی و ماده ۴ قانون مدیریت خدمات کشوری تعریف شده اند. واحدهای سازمانی مشخصی هستند که بیش از ۵۰٪ سرمایه یا سهام آنها متعلق به دولت یا شرکتهای دولتی و یا وزارتخانه ها و موسسات دولتی می باشد.

۴- موسسات و نهادهای عمومی غیر دولتی: طبق ماده ۵ قانون محاسبات عمومی مصوب ۶۶/۶/۱ و ماده ۳ قانون مدیریت خدمات کشوری مصوب ۱۳۸۶ تعریف شده است.

اینگونه دستگاه ها عهده دار قسمتی از برنامه های دولت می باشند و با اجازه قانون تشکیل می شوند. تعداد این دستگاهها بیش از ۶۰ دستگاه می باشد مهمترین آنها :

- شهرداریها و شرکتهای تابعه آنها که بیش از ۵۰٪ سرمایه آنها متعلق به شهرداری ها باشد. بیش از ۱۱۰۰ شهرداری در کشور تشکیل و فعال می باشد.

- سازمان تامین اجتماعی - سازمان و بنیاد جانبازان - مسکن - ۱۵ خرداد - بنیاد شهید - هلال احمر - کمیته ملی المپیک - جهاد دانشگاهی.

بطور کلی هر شخص حقیقی یا حقوقی که از بودجه کل کشور وجوهی دریافت نماید و شخصیت حقوقی آن منطبق با وزارتخانه - موسسه دولتی - شرکت دولتی و موسسه و نهاد عمومی غیر دولتی نباشد از نظر حسابرسیها و رسیدگیها و مصارف بودجه به عنوان موسسه و نهاد عمومی غیردولتی باید محسوب گردد.

۵- دستگاههای اجرای محلی یا استانی : واحدهای استانی وزارتخانه ها و موسسات دولتی در ۳۱ استان کشور می باشند مانند استانداریها - سازمانهای آموزش و پرورش - اقتصاد و دارایی - ثبت احوال - ثبت اسناد و... حدود ۳۳ دستگاه اجرایی استانی در هر استان بصورت ذیحسابی فعالیت دارند.

سازمانها و شرکتهایی که قوانین و مقررات عمومی نسبت به آنها مستلزم ذکر نام یا تصریح نام است: طبق تبصره ۲۸ قانون بودجه سال ۱۳۵۴ (تبصره دائمی) به وزارتخانه ها و موسسات دولتی و شرکتهای دولتی که دارای قوانین خاص اجرایی می باشند و در قوانین تشکیل آنها حکمی وجود دارد که قوانین و مقررات عمومی هنگامی به آنها تسری دارد که نام آنها ذکر گردد. حدود ۵۰ دستگاه از وزارتخانه ها و موسسات و شرکتهای دولتی در این حکم قرار دارند. وزارت جهاد کشاورزی، سازمان انرژی اتمی، بانک مرکزی، بانک ملی، شرکت ملی نفت ایران، شرکت گاز، صدا و سیما، سازمان گسترش و توسعه صنایع ایران، بیمه های دولتی و طبق ماده ۲۲۶ قانون برنامه پنجم توسعه کلیه قوانین عمومی در طول برنامه به اینگونه سازمانها تسری خواهد داشت. (احکام قوانین مقرراتی که لغو یا اصلاح آنها مستلزم ذکر یا تصریح نام است در صورت مغایرت با احکام این قانون در طول برنامه موقوف الاجرا می گردد.)

احکام مربوط به پرداختها و هزینه در قانون محاسبات عمومی

فرآیند مراحل پرداخت در دستگاههای اجرایی بشرح زیر است:

۱- ابلاغ اعتبار مصوب و بودجه مصوب دستگاههای اجرایی توسط معاونت راهبردی رئیس جمهور براساس برنامه و فصول هزینه و بودجه شرکتهای دولتی مطابق مصوبه مجمع عمومی طبق قوانین بودجه سنواتی .

۲- مبادله موافقت نامه ها باستناد ماده (۱۹) قانون برنامه و بودجه، ماده ۷۵ قانون محاسبات عمومی و ماده ۷۸ قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت درخصوص اعتبارات ملی بودجه عمومی دولت و اعتبارات استانی مطابق ماده ۴۴ قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت.

توضیح مهم: حداکثر مهلت مبادله موافقت نامه برای طرحهای عمرانی تا پایان اردیبهشت هر سال پس از ابلاغ بودجه مصوب سالانه در نظر گرفته شده است که در طول سالهای پس از انقلاب بیش از ۷۰٪ موافقنامه های متبادله بویژه در مورد طرحهای ملی و تملک داریهای سرمایه ای در شش ماهه دوم هر سال بویژه ماههای پایانی سال انجام شده است. جهت اعتبارات هزینه ای کلیه برنامه های یک دستگاه حاکمیتی یک موافقت نامه و اعتبارات هزینه ای ردیف های متفرقه موافقت نامه جداگانه مبادله می شود. برای هر طرح عمرانی ملی که در پیوست شماره (۱) قوانین بودجه سنواتی درج می گردد در طول برنامه های پنجساله یک موافقنامه جداگانه مبادله می شود. مفاد و مبالغ و سایر ویژگیهای موافقت نامه ها بایستی مطابق قانون تنظیم و مبادله گردد.

۳- تخصیص اعتبار: بخشی از اعتبارات مصوب هر دستگاه (بودجه عمومی دولت) بایستی باستناد ماده ۳۰ قانون برنامه و بودجه و آییننامه اجرایی آن بصورت سه ماهه تخصیص داده شود وجوه آن از خزانه درخواست وجه و دریافت گردد.

درآمدهای اختصاصی باتوجه به میزان وصولی دستگاه مشمول درخواست وجه می گردد. شرکتهای دولتی باستناد ماده ۳۹ قانون محاسبات عمومی مکلفند درآمدهای پیش بینی شده خود را مطابق قوانین و مقررات وصول و بحسابهای درآمدی متمرکز درخزانه و بانک مرکزی واریز نمایند.

معادل وصولی درآمدها مطابق بودجه مصوب، هزینه های مورد نیاز از درآمدهای وصولی دریافت و طبق قوانین و مقررات مصرف می شود.

درآمدهای خاص موسسات و نهادهای عمومی غیر دولتی در بودجه کل کشور منظور نمی گردد و دریافت و پرداخت آنها با رعایت مقررات قانونی مربوط به خود آنها انجام می شود.

چنانچه این دستگاهها از بودجه کل کشور وجوهی دریافت نمایند مطابق ماده ۷۲ قانون محاسبات عمومی مشمول مقررات عمومی بوده و برای این مبالغ بایستی ذیحساب منتخب وزارت اقتصاد و دارایی منصوب شود.

۴- تنخواه گردان: مطابق ماده ۵۴ قانون محاسبات عمومی کشور: بمنظور تسریع و تسهیل در امور پرداختها وجوهی بصورت موقت (یکساله) در اختیار مسئولین مرتبط با پرداخت دستگاه اجرایی مربوط بعنوان تنخواه گردان و در سقف آییننامه قراردادده می شود.

انواع تنخواه گردان در مواد ۲۴ ، ۲۵ ، ۲۶ و ۲۷ قانون محاسبات عمومی تعریف و حکم اجرایی آنها در آیین نامه ماده ۵۴ قانون محاسبات ابلاغ شده است.

- **تنخواه گردان خزانه:** اعتباری است که بانک مرکزی در اختیار خزانه داریکل قرار می دهد. میزان آن معادل ۳٪ بودجه عمومی دولت مطابق ماده (۱) قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت می باشد.

- **تنخواه گردان استان:** وجوهی است که خزانه داریکل از محل تنخواه خزانه در اختیار معین خزانه استانها قرار می دهد.

- **تنخواه گردان حسابداری:** وجوهی است که خزانه داریکل یا معین خزانه استان در اختیار ذیحسابان و مدیران مالی با تقاضای دستگاههای اجرایی جهت انجام برخی از هزینه قرار می دهند.

- **تنخواه گردان پرداخت:** وجوهی است که توسط ذیحسابان و مدیران مالی دستگاههای اجرایی در اختیار کارپردازان و عاملین ذیحساب و واحدهای تدارکاتی مطابق آیین نامه مربوط قرار می دهند.

در حال حاضر میزان تنخواه گردان پرداخت که در اختیار هر یک از کارپردازان می باشد مبلغ پنجاه میلیون (۵۰,۰۰۰,۰۰۰) ریال است. پرداختهای بعدی منوط به ارایه اسناد و مدارک مثبت پرداخت شده به امور مالی می باشد.

توضیحات مهم:

- کلیه مشاغل، امنای اموال، کارپردازان، عاملین ذیحساب، ذیحساب، و معاون ذیحساب باستناد مواد ۳۴، ۳۵، ۳۶، ۳۱، و ۳۲ قانون محاسبات عمومی کشور باید از کارکنان رسمی تصدی گردد.
- انواع تنخوان گردان هزینه ای حداکثر تا پایان اسفند ماه هر سال و تنخواه گردان طرحهای تملک داراییهای سرمایه ای تا ۲۰ تیرماه سال بعدی واریز گردد و قابل انتقال بسال بعد نمی باشد.
- تبدیل سرفصل تنخواه گردان پرداخت که واریز نشده به سرفصل پیش پرداخت و علی الحساب تخلف از مقررات و استاندارد های حسابداری و حسابرسی می باشد.

- ۵- عناوین پرداخت عبارت است از : هزینه قطعی - دارایی در جریان ساخت و ایجاد - موجودی جنسی - پیش پرداخت و علی الحساب.
- باتوجه به سیستم نقدی در کشور هر پرداخت باید سه شرط داشته باشد.
- الف) بموجب قانون باشد.
- ب) دارای اعتبار یا بودجه مصوب باشد.
- ج) نقدینگی در حساب بانکی موجود بوده و صدور دستور پرداخت با صدور چک روز هماهنگ باشد.
- مطابق مواد ۱۷، ۱۸، ۱۹، ۲۰، ۲۱، ۲۲، ۲۳، ۲۸، ۲۹، ۳۱، ۵۰، ۵۱، ۵۲ و ۵۳ و ۹۱ قانون محاسبات عمومی و ماده ۷۷ قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت احکام مربوط به پرداختها مشخص شده است.
- مسئولیت‌های مراحل انجام هزینه: مواد ۱۷ تا ۲۲ قانون محاسبات عمومی مسئولیت‌های مراحل انجام هزینه را تعیین می کند.

ماده ۱۷ - تشخیص: عبارتست از تعیین و انتخاب کالا و خدمات و سایر پرداختهایی که تحصیل یا انجام آنها برای نیل به اجرای برنامه های دستگاههای اجرایی ضروری است.

ماده ۱۸ - تامین اعتبار: عبارت است از اختصاص دادن تمام یا قسمتی از اعتبار مصوب برای هزینه معین.

ماده ۱۹ - تعهد: از نظر این قانون (قانون محاسبات عمومی) عبارتست از ایجاد دین بر ذمه دولت ناشی از:

الف - تحویل کالا یا انجام دادن خدمت

ب - اجرای قراردادهایی که با رعایت مقررات منعقد شده باشد.

ج - احکام صادره از مراجع قانونی و ذیصلاح

د - پیوستن به قراردادهای بین المللی و عضویت در سازمانها یا مجامع بین المللی با اجازه قانون

ماده ۲۰ - تسجیل : عبارت است از تعیین میزان بدهی قابل پرداخت به موجب اسناد و مدارک اثبات کننده بدهی.

ماده ۲۱ - حواله: اجازه ای است که کتباً وسیله مقامات مجاز وزارتخانه یا موسسه دولتی و یا شرکت دولتی یا دستگاه اجرایی محلی و یا نهادهای عمومی غیر دولتی و یا سایر دستگاههای اجرایی برای تادیه تعهدات و بدهیهای قابل پرداخت از محل اعتبارات مربوط عهده ذیحساب در وجه ذینفع صادر می شود.

ماده ۲۲ - درخواست وجه: سندی است که ذیحساب برای دریافت وجه به منظور پرداخت حواله های صادر شده موضوع ماده (۲۱) این قانون و سایر پرداخت هائیکه بموجب 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 صادر می کند.

باتوجه به تعاریف مراحل خرج یا هزینه احکام پرداختها بقرار زیر باید اجرا شود:

- ۱- **باستناد ماده ۵۲ قانون محاسبات عمومی کشور مراحل انجام هزینه بترتیب : تشخیص، تامین اعتبار، تعهد، تسجیل و صدور حواله باید انجام شود.**
یعنی اینکه درخواست خرید یا قرارداد طبق مقررات بعنوان تشخیص آماده شود. با رعایت قوانین مربوط به پرداختهای پرسنلی (قانون مدیریت خدمات کشور - قانون کار و ...) و آییننامه معاملات دولتی و قانون مناقصات و سایر قوانین مرتبط کارمند یا فروشنده و یا پیمانکار و... مشخص گردد.
- کار ارجاعی یا کالای مورد خریداری در اختیار دستگاه قرار گیرد و سپس میزان بدهی تشخیص و پرداخت گردد.
- چنانچه دستگاهی ابتدا کالائی یا خدمتی را در اختیار بگیرد و سپس درخواست خرید و قرارداد بتاريخ بعد تنظیم نماید تخلف محسوب می گردد.
- بنابراین انعقاد قرارداد از مصادیق تشخیص خرج می باشد.

۲- اختیار و مسئولیت مراحل تشخیص، تعهد، تسجیل و صدور حواله بعهده وزیر یا رئیس موسسه دولتی و یا مدیرعامل شرکت دولتی و مسئولیت تامین اعتبار و تطبیق پرداخت با قوانین و مقررات بعهده ذیحساب می باشد.

” متن ماده ۵۳ قانون محاسبات عمومی “: اختیار و مسئولیت تشخیص و انجام تعهد و تسجیل و حواله به عهده وزیر یا رئیس موسسه و مسئولیت تامین اعتبار و تطبیق پرداخت با قوانین و مقررات بعهده ذیحساب می باشد.

۳- تبصره (۱) ماده ۵۳ مقرر می دارد: اختیارات و مسئولیتهای موضوع این ماده حسب مورد مستقیماً و بدون واسطه از طرف مقامات فوق به سایر مقامات دستگاه مربوطه کلاً یا بعضاً قابل تفویض خواهد بود لکن در هیچ مورد تفویض اختیار و مسئولیت سلب اختیار و مسئولیت از تفویض کننده نخواهد کرد.

۴- تبصره (۲) ماده ۵۳ قانون محاسبات مقرر می دارد: تفویض اختیار رئیس دستگاه و ذیحساب به یک شخص واحد ممنوع است و مسئولیتهای وزیر یا رئیس موسسه به ذیحساب و یا مدیران مالی و یا کارکنان آنها مجاز خواهد بود.

۵- چنانچه در انجام پرداختی کلیه مراحل خرج (تشخیص، تامین اعتبار، تعهد، تسجیل و صدور حواله) انجام شده باشد آن پرداخت تحت عنوان "هزینه قطعی" یا "دارایی در جریان ساخت و ایجاد" ثبت می شود.

ماده ۲۳ قانون محاسبات عمومی هزینه را تعریف نموده است:
"هزینه عبارت از پرداختهایی است که بطور قطعی به ذینفع در قبال تعهد یا تحت عنوان کمک یا عناوین مشابه با رعایت قوانین و مقررات مربوط صورت می گیرد."
احکام پرداختهای قطعی از ماده ۷۷ قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت:
"**اعتبار هزینه:** منظور اعتبار آن دسته از داد و ستدهای بخش دولتی است که ارزش خالص را کاهش می دهد."

"**اعتبار طرح تملک داراییهای سرمایه ای:** منظور اعتبار مجموعه عملیات و خدمات مشخصی است که براساس مطالعات توجیهی، فنی و اقتصادی و اجتماعی که توسط دستگاه اجرایی انجام می شود طی مدت معین و با اعتبار معین برای تحقق بخشیدن به هدفهای برنامه توسعه پنج ساله بصورت سرمایه گذاری ثابت یا مطالعه برای ایجاد دارایی سرمایه ای اجرا می گردد و منابع مورد نیاز اجرای آن از محل اعتبارات مربوط به تملک دارایی های سرمایه ای تامین می شود و دو نوع انتفاعی و غیر انتفاعی تقسیم می گردد."

ع چنانچه پس از مرحله تامین اعتبار و قبل از انجام تعهد طبق ضوابط پرداختی انجام شود تحت عنوان "پیش پرداخت" ثبت می گردد. احکام قانونی پیش پرداخت:

ماده (۲۸) محاسبات عمومی: "پیش پرداخت عبارت است از پرداختی که از محل اعتبارات مربوط براساس احکام و قراردادهای طبق مقررات پیش از انجام تعهد صورت می گیرد." ماده (۵۹) قانون محاسبات عمومی: "در مواردی که لازم است قبل از انجام تعهد براساس شرایط مندرج در احکام یا قراردادهای طبق مقررات و جهی پرداخت شود می توان به تشخیص مقامات مجاز مبالغی بعنوان پیش پرداخت تادیه نمود."

توضیحات مهم:

الف - حداکثر میزان پیش پرداخت در معاملات مختلف ۲۵٪ و در معاملات با مشاور ۲۰٪ می باشد.

ب - تادیه پیش پرداخت از اختیارات بالاترین مقام دستگاه است.

ج - در مقابل تادیه پیش پرداخت بایستی ضمانتنامه معتبر بانکی یا اوراق مشارکت یا سهام قابل عرضه در بورس و یا در مقابل مطالبات تایید شده طرف قرارداد اخذ و یا پرداخت گردد.

در مورد کارهای عمرانی در مقابل اخذ سفته دستگاه (ذیحساب) می تواند پیش پرداخت را بحساب مشترک واریز و با دو امضا نماینده کارفرما و نماینده پیمانکار قابل پرداخت می باشد.

۷- چنانچه پس از انجام تعهد تحت شرایطی که در ماده ۶۰ قانون محاسبات عمومی و آیین نامه پیش پرداخت و علی الحساب پرداختی قطعی نشود. ذیحساب می تواند با موافقت رئیس دستگاه وجوهی بعنوان علی الحساب پرداخت نمایند.

احکام مربوط به علی الحساب:

ماده ۲۹ قانون محاسبات عمومی: "علی الحساب عبارتست از پرداختی که بمنظور ادای قسمتی از تعهد با رعایت مقررات صورت می گیرد."

ماده ۶۰ قانون محاسبات عمومی: "در مواردی که بنا به عللی تسجیل و یا تهیه اسناد و مدارک لازم برای تادیه تمام دین مقدور نبوده و یا پرداخت تمام وجه مورد تعهد میسر نباشد می توان قسمتی از وجه تعهد انجام شده را تحت عنوان علی الحساب به تشخیص مقامات مجاز پرداخت نمود."

ماده (۵) از آیین نامه پیش پرداخت و علی الحساب موضوع ماده (۶۱) قانون محاسبات عمومی مصوب ۱۳۸۰ علی الحساب در موارد زیر به تشخیص بالاترین مقام دستگاه اجرایی و یا مقام مجاز از طرف او قابل پرداخت است:

(الف) تسجیل و یا تهیه اسناد و مدارک مثبت برای تادیه تمام دین مقدور نمی باشد.

(ب) وجه کافی از محل اعتبار مربوط برای تادیه تمام دین در اختیار ذی حساب نباشد.

تبصره (۱): مبلغ ناخالص پرداختی بابت علی الحساب موضوع بند (الف) این ماده نباید از هفتاد درصد بهای کالای تحویلی یا خدمت انجام شده تجاوز نماید و به هر حال کسور قانونی مربوط باید متناسب با مبلغ پرداختی محاسبه و به حساب های ذیربط واریز گردد.

تبصره (۲): مساعده حقوق تحت عنوان "علی الحساب" ثبت می شود.

توضیحات آسان در خصوص احکام علی الحساب:

الف - تعهد انجام شده است . لکن تسجیل توسط مقام مسئول منوط به شرایطی می باشد و دستور پرداخت صادر نمی گردد. با دستور مقام مسئول و باستناد آییننامه پیش پرداخت و علی الحساب ذیحساب یا مدیر امور مالی مجاز است حداکثر تا ۷۰٪ تعهد انجام شده را بصورت علی الحساب و پس از کسر کسورات قانونی (مالیات و بیمه) کسر و مانده را به ذینفع پرداخت نماید. پس از صدور دستور پرداخت قطعی شده، امور مالی سند حسابداری قطعی صادر و مبلغ تعهد را پس از کسر علی الحساب اولیه و کسورات قانونی و درصدی از پیش پرداخت (مطابق قرارداد) به حساب ذینفع واریز می نماید.

ب - تعهد و تسجیل انجام می شود. دستور پرداخت همراه با حواله به ذیحسابی ارسال می گردد تا نسبت بپرداخت قطعی اقدام نماید.

ذیحساب نقدینگی کافی معادل تعهد انجام شده در حساب بانکی مربوط ندارد اولاً مجاز نمی باشد از موجودی سایر حسابهای بانکی پرداخت نماید و ثانیاً چون سیستم پرداخت نقدی می باشد بایستی چک بتاریخ روز صادر و اقدام نماید. لذا ذینفع بایستی تحمل نماید تا موجودی بانکی تامین شود. در صورت درخواست و نیاز ذینفع، ذیحساب مجاز است مبلغی بعنوان علی الحساب پس از کسر کسورات پرداخت نماید. در این قسمت درصد مشخصی ندارد و پس از تامین منابع مالی و صدور سند قطعی همانند حکم الف این بند عمل شود.

ج - تعهد انجام شده است، تسجیل می شود. پرداخت و حواله نیز توسط رئیس دستگاه به ذیحسابی ارسال می گردد. ذیحساب نقدینگی کافی هم دارد و قادر می باشد سند حسابداری قطعی صادر و پرداخت را قطعی نماید. لکن هنگام رسیدگی به مدارک مثبت مشخص می شود مدارک مهمی باید توسط ذینفع ارایه گردد در غیر اینصورت پرداخت و اخواهی خواهد شد. لذا بدلیل فقدان مدارک اثبات کننده بدهی پرداخت قطعی میسر نمی شود. در این قسمت نیز با رعایت مقررات امور مالی سند علی الحساب تا ۷۰٪ تعهد انجام شده صادر و پس از کسر کسورات قانونی پرداخت می نماید و پس از رفع موانع پرداخت قطعی می شود.

۸ - اختیار و مسئولیت درخواست وجه باستناد ماده (۲۲) قانون محاسبات عمومی شخصاً بعهده ذیحساب یا مدیر مالی می باشد و قابل تفویض به سایر کارکنان ذیحسابی یا معاون ذیحساب نمی باشد.

توضیح مهم: در کلیه قوانین و مقررات مالی و غیر مالی چنانچه بعد از عبارت : ”وزیر یا رئیس موسسه یا مدیرعامل“ و یا عبارت ”بالاترین مقام دستگاه اجرایی“ عبارتهای : ”یا نمایندگان آنها“ و یا ”مقامات مجاز از طرف آنها“ ذکر گردد این حکم قابل تفویض به سایر مقامات می باشد در غیر اینصورت مسئولیت مستقیم با رئیس دستگاه اجرایی است و قابل تفویض اختیار نمی باشد.

مصادق : کمیسیون ترک تشریفات مناقصه در قانون مناقصات

۹- طبق ماده ۶۷ قانون محاسبات عمومی کشور: دستگاههای اجرایی صرفاً مجازند از محل اعتبارات هزینه ای نسبت به پرداخت کمک یا اعانه اشخاص و یا به بخش غیر دولتی اقدام نمایند اعم از اینکه در بودجه کل کشور ردیف اعتباری داشته باشند و یا از محل اعتبارات مصوب پیش بینی شده در دستگاه مربوط.

- البته کمک باید مجوز قانونی داشته و اعتبار ویژه به تصویب مجلس رسیده باشد. توضیح مهم: در بودجه های سنواتی اخیر میزان و مبلغ و مشخصات اشخاص حقیقی و یا حقوقی کمک بگیر درجه اول مشخص می شود. چنانچه دستگاه اجرایی اعتبار کمک داشته باشد صرفاً در قالب ماده (۵) قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت مجاز است کمک یا اعانه پرداخت نماید.

۱۰- باستناد ماده ۶۵ قانون محاسبات عمومی کشور: دستگاههای اجرایی مجاز به پرداخت وجوه نقد به اشخاص ذینفع و اخذ رسید دستی نمی باشند و بایستی هر پرداختی از طریق چک مستقیم به ذینفع و یا حواله به حساب بانکی وی یا قائم مقام او انجام شود.

باستناد بخشنامه سال ۱۳۸۶ وزارت امور اقتصادی و دارایی مطالبات بیش از پنجاه میلیون ریال اشخاص ذینفع پس از صدور سند حسابداری بایستی به شماره حساب بانکی آنها در بانک معرفی شده واریز گردد.

۱۱- باستناد ماده ۵۰ قانون محاسبات عمومی کشور: وجود اعتبار به خودی خود برای اشخاص دولتی و غیر دولتی و حقیقی و حقوقی ایجاد حق نمی کند و استفاده از اعتبارات باید با رعایت قوانین و مقررات مطابق اصل ۵۳ قانون اساسی و ماده ۹۳ قانون محاسبات انجام شود.

د - نظارت بر بودجه کل کشور

نظارت بودجه کل کشور در دو مرحله در کشور ما انجام می شود:

۱- نظارت قبل و ضمن فعالیتهای مالی (خرج)

باستناد فصل سوم قانون محاسبات عمومی (مواد ۹۰ تا ۹۴) و مواد ۳۴ تا ۳۷ قانون برنامه و بودجه نظارت مالی بعهدہ وزارت امور اقتصادی و دارایی و سازمان برنامه و بودجه سابق بوده و می باشد.

”باستناد ماده ۹۰ قانون محاسبات عمومی کشور اعمال نظارت مالی بر مخارج وزارتخانه ها و موسسات دولتی و شرکتهای دولتی از نظر انطباق پرداختها با مقررات این قانون و سایر قوانین و مقررات راجع به هر نوع خرج، بعهدہ وزارت امور اقتصادی و دارایی است.“
وزارت مذکور این وظیفه را از طریق ”ذیحساب“ انجام می دهد.

ذیحساب در ماده ۳۱ قانون محاسبات عمومی تعریف شده است: ذیحساب باید کارمند رسمی دولت باشد. با حکم وزیر امور اقتصادی و دارایی در دستگاه های اجرایی که از بودجه کل کشور استفاده می نمایند منصوب می گردد. ووظیفه های متعددی دارد که در قانون محاسبات در مواد مختلف از جمله ماده ۳۱، ماده ۲۶، ماده ۵۳، ماده ۹۵، ماده ۱۰۵، ماده ۹۱ و ... تعریف و حکم شده است.

- بااستناد تبصره ماده ۹۰ قانون محاسبات عمومی و مواد ۳۴ تا ۳۷ قانون برنامه و بودجه نظارت عملیاتی و اجرایی درخصوص اعتبارات هزینه ای و تملک داراییهای سرمایه ای در قبل و ضمن اجرا بعهده سازمان برنامه و بودجه می باشد.
(معاونت راهبردی رئیس جمهور)

فرآیند نظارت قبل از خرج

۱- کارکنان ذیحسابی و امور مالی دستگاه اجرایی اسناد هزینه و اسناد حسابداری را پس از دریافت و پرداخت منابع و عملیات حسابداری و مالی مطابق موارد پیش گفته و قوانین و مقررات و ضوابط و دستورالعمل ها در دفاتر مالی و قانونی و سیستم های یارانه ای ثبت می نمایند.
- نحوه ثبت دفاتر و اسناد حسابداری در وزارتخانه ها و موسسات دولتی و موسسات و نهادهای عمومی غیردولتی طبق ماده ۱۲۸ قانون محاسبات عمومی و مطابق دستورالعملهای مشترک وزارت امور اقتصادی و دارایی و دیوان محاسبات کشور تعیین شده است:

”متن ماده ۱۲۸ ق.م.عمومی“: نمونه اسنادی که برای پرداخت هزینه ها مورد قبول واقع میشود و همچنین مدارک و دفاتر و روش نگهداری حساب با موافقت وزارت دارایی و تایید دیوان محاسبات کشور تعیین می شود و دستورالعملهای اجرایی این قانون از طرف وزارت مزبور ابلاغ خواهد شد.

۱-۲ - نحوه ثبت دفاتر و اسناد مالی و حسابداری و تهیه صورتهای مالی در شرکتهای دولتی که مطابق وضعیت حسابداری بازرگانی انجام می شود. مطابق استانداردهای حسابداری و حسابرسی که توسط سازمان حسابرسی تهیه و ابلاغ شده یا می شود صورت می گیرد.

- ۲- دستگاههای اجرایی مکلفند صورتحساب دریافت و پرداخت و صورتهای مالی وجوه دریافتی و پرداختی را مطابق دستورالعملهای مربوط تهیه و توسط ذیحساب و مدیر امور مالی به مراجع ذیصلاح ارایه نمایند. مسئولیت صحت اطلاعات بعهدہ مسئولین دستگاه می باشد:**
- وزارتخانه ها و موسسات دولتی و دستگاه های اجرایی استانی (که از بودجه استانی استفاده می نمایند) مطابق ماده ۹۵ قانون محاسبات عمومی کشور. صورتهای مالی بایستی توسط رئیس دستگاه و ذیحساب گواهی شود.
 - موسسات و نهادهای عمومی غیردولتی در مورد وجوهی که از بودجه کل کشور دریافت می نمایند مطابق ماده (۱۰۰) قانون محاسبات عمومی
 - شرکتهای دولتی، بانکها و موسسات انتفاعی وابسته به دولت مطابق ماده ۱۳۲ قانون محاسبات عمومی

۳- ذیحسابان و مدیران امور مالی دستگاههای اجرایی بایستی کلیه پرداختها را مطابق قوانین و مقررات انجام دهند. در خصوص پرداختهایی که بنظر آنها غیر قانونی می باشد از راه کار ماده ۹۱ قانون محاسبات عمومی و حکم مشابه در قوانین خاص استفاده نمایند.

ماده ۹۱ می گوید: در صورتی که ذیحساب انجام خرجی را برخلاف قوانین و مقررات تشخیص دهد، مراتب را با ذکر مستندات قانونی به مقام دستور دهنده خرج اعلام و چنانچه مقام مذکور بر قانونی بودن دستور خود اصرار نماید ذیحساب ملکف است پرداخت را انجام و به وزارت اقتصاد و دارایی و دیوان محاسبات کشور اعلام نماید. وزارت دارایی در صورت تایید مراتب را جهت رسیدگی و صدور حکم مقتضی به دیوان محاسبات کشور و هیات مستشاری اعلام نماید.

۴- ماده ۹۳ قانون محاسبات عمومی کشور مقرر می دارد: در صورتیکه براساس گواهی خلاف واقع ذیحساب نسبت به تامین اعتبار و یا اقدام یا دستور وزیر یا رئیس موسسه دولتی یا مقامات مجاز از طرف آنها زائد بر اعتبار مصوب و یا برخلاف قانون وجهی پرداخت یا تعهدی علیه دولت امضا شود هریک از این تخلفات در حکم تصرف غیر قانونی در وجوه و اموال دولتی محسوب خواهد شد.

۵- نسخه اول کلیه صورتهای مالی و صورتحسابهای دستگاههای اجرایی همراه با اسناد و مدارک مثبت به دیوان محاسبات کشور نسخه دوم بدون مدارک به وزارت امور اقتصادی و دارایی ارسال می گردد.

۶- در اجرای ماده ۱۰۳ قانون محاسبات عمومی کشور: وزارت امور اقتصادی و دارایی پس از جمع آوری صورتحسابهای دستگاهها نسبت به تهیه صورتحساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور براساس عملکرد قسمتهای مختلف قانون بودجه کل کشور اقدام و حداکثر تا پایان آذرماه سال بعد صورتحساب عملکرد سال قبل را همزمان یک نسخه برای هیات وزیران و یک نسخه به دیوان محاسبات کشور تحویل می دهد.

ب - نظارت بعد از دریافت و پرداخت (خرج)

در این بخش دستگاههای نظارتی متعددی بنوعی نظارت و کنترل و حسابرسی نسبت به منابع و مصارف بودجه انجام می دهند که دستگاههای نظارتی اصلی و مهم عبارتند از :

۱- دیوان محاسبات کشور

۲- سازمان بازرسی کل کشور

۳- سازمان حسابرسی

در این مقاله به اهداف و وظایف دیوان محاسبات کشوری می پردازیم:

آشنایی با تاریخچه دیوان محاسبات کشور:

دیوان محاسبات در سال ۱۲۹۰ شمسی تشکیل گردید. ابتدا زیر نظر وزارت مالیه قرار داشت و وظایف دیوان نظارت بر نحوه منابع و مصارف بودجه بود. در سالهای ۱۳۱۱ و ۱۳۵۲ قانون دیوان محاسبات اصلاح گردید. پس از انقلاب، دیوان محاسبات در اجرای اصل ۵۴ قانون اساسی زیر نظر مستقیم مجلس شورای اسلامی اداره می شود.

در اجرای اصل ۵۵ قانون اساسی، قانون اهداف و وظایف دیوان محاسبات کشور در سالهای ۱۳۶۱ و ۱۳۷۰ به تصویب مجلس شورای اسلامی رسیده است.

بنابراین دیوان محاسبات کشور همانند قانون محاسبات عمومی و قانون بودجه سنواتی عمر ۱۰۰ ساله دارد.

نکات مهم از قانون دیوان محاسبات کشور

- ۱- اسامی رئیس و دادستان دیوان محاسبات کشور در شروع هر دوره قانونگذاری مجلس شورای اسلامی توسط کمیسیون برنامه و بودجه و محاسبات به هیات رئیسه مجلس پیشنهاد و چنانچه در جلسه علنی رای اعتماد بیاورد با حکم رئیس مجلس منصوب می گردند.
- ۲- دیوان محاسبات ۴ معاون و ۴ هیات مستشاری که هر هیات مرکب از سه نفر می باشد و تعدادی حسابرس و کارشناس و دادیار و کارکنان اداری دارد.
- ۳- رئیس دیوان محاسبات همتراز وزیر، دادستان همتراز استاندار، معاونین و اعضای هیاتهای مستشاری همتراز معاونین وزیر می باشند.
- ۴- رئیس دیوان محاسبات پس از دریافت حکم نسبت به معرفی ۲۰ نفر از متخصصین مالی و مدیریتی و قضائی و متعهد در امور دیوان محاسبات و سایر مسائل مرتبط به کمیسیون برنامه و بودجه مجلس اقدام که از بین آنها ۱۲ نفر بعنوان اعضای اصلی چهار هیات مستشاری و ۴ نفر علی البدل انتخاب می شوند.

۵- دیوان محاسبات کشور طبق اصل ۵۴ قانون اساسی مستقیماً زیر نظر مجلس شورای اسلامی اداره می شود.

۶- مقر دیوان محاسبات در تهران و در ۳۱ استان کشور تشکیلات در سطح اداره کل دارد.

۷- دیوان محاسبات کشور، نسبت به رسیدگی و حسابرسی کلیه دستگاههای اجرایی موضوع ماده ۵ قانون مدیریت خدمات کشوری و مواد ۲ تا ۵ قانون محاسبات عمومی و تبصره ماده ۲ قانون دیوان محاسبات کشور و دارندگان ردیف در بودجه کل کشور را در محدوده بودجه های سنواتی دریافتی اقدام می کند.

۸- حسابرسیهای دیوان محاسبات عمدتاً حسابرسی مالی، حسابرسی صورتهای مالی و حسابرسی رعایت می باشد. تاکنون حسابرسیهای عملیاتی شامل صرفه اقتصادی، اثر بخشی، کارایی و محیط زیست بنحو موثری در کشور انجام نمی شود.

۹- چنانچه حسابرسان دیوان محاسبات حین حسابرسیها و رسیدگیها به تخلفات مالی، نقض قوانین و مقررات برخورد نمایند. موضوع را مستنداً بدستگاه اجرایی منعکس و در صورت قانع نشدن از دلایل دستگاه و یا عدم پاسخ موضوع را به مراجع بالاتر گزارش و نهایتاً موضوع جهت طرح پرونده و در صورت ضرورت صدور دادخواست به دادستان دیوان محاسبات کشور ارسال می گردد.

دادستان موضوع را به دادیاران و شعبات دادرسی ارجاع تا پس از بررسی و اخذ اطلاعات و مدارک مورد نیاز از دستگاه تصمیم گیری شود. در صورت احراز تخلف دادخواست با امضاء دادستان صادر و جهت طرح در یکی از هیاتهای مستشاری به ریاست دیوان تسلیم می گردد. رئیس دیوان به یکی از شعبات هیات مستشاری جهت رسیدگی، تشکیل جلسه و صدور رای براءت یا محکومیت ارجاع می دهد.

۱۰- هیاتهای مستشاری دیوان محاسبات کشور طبق ماده ۲۳ قانون دیوان محاسبات و تبصره های آن با دعوت از خواندگان نسبت به موارد زیر رسیدگی و انشا به رای می نمایند.

ماده ۲۳ قانون دیوان محاسبات کشور:

هیات های مستشاری علاوه بر موارد مذکور در قانون به موارد زیر نیز رسیدگی و انشاء رای می نمایند. (اصلاحی مصوب ۱۳۷۰/۵/۲۰)

الف - عدم ارایه صورتهای مالی، حساب درآمد و هزینه، دفاتر قانونی و صورتحساب کسری و یا اسناد و مدارک در موعد مقرر به دیوان محاسبات کشور.

ب - تعهد زائد بر اعتبار و یا عدم رعایت قوانین و مقررات مالی

ج - عدم واریز بموقع درآمد و سایر منابع تامین اعتبار منظور در بودجه عمومی به حساب مربوط و همچنین عدم واریز وجوهی که بعنوان سپرده یا وجه الضمان و یا وثیقه و یا نظایر آنها دریافت می گردد.

د - عدم پرداخت بموقع تعهدات دولت که موجب ضرر و زیان به بیت المال می گردد.

ه - سوء استفاده ، غفلت و تسامح در حفظ اموال و اسناد و وجوه دولتی و یا هر خرج یا تصمیم نادرست که باعث اتلاف یا تضییع بیت المال شود.

و - پرونده های کسری احوالجمعی مسئولین مربوط.

ز - ایجاد موانع و محظورات غیر قابل توجیه از ناحیه مسئولین ذیربط دستگاهها در قبال ممیزین و یا حسابرسیها و سایر کارشناسان دیوان محاسبات کشور در جهت انجام وظایف آنان.

ح - پرداخت و دریافت‌هایی که خلاف قوانین موجود به دستور کتبی مقامات مسئول صورت گیرد.
ط - تایید و یا صدور رای نسبت به گزارشات حسابرسان داخلی و خارجی شرکتی و موسسات و سازمانهای مربوطه.

ی - رسیدگی و صدور رای نسبت به گزارشهای حسابرسی و گواهی حسابهای صادره توسط دیوان محاسبات کشور.

تبصره ۱: هیاتها در صورت احراز وقوع تخلف ضمن صدور رای نسبت به ضرر و زیان وارده متخلفین را حسب مورد به مجازاتهای اداری ذیل محکوم می نمایند:

الف - توبیخ کتبی یا درج در پرونده استخدامی

ب - کسر حقوق و مزایا حداکثر یک سوم از یکماه تا یک سال

ج - انفصال موقت از یکماه تا یک سال

د - اخراج از محل خدمت

هـ - انفصال دائم از خدمات دولتی

تبصره ۲: هیاتها در صورت احراز وقوع جرم ضمن اعلام رای نسبت به ضرر و زیان وارده، پرونده را از طریق دادسرای دیوان محاسبات کشور برای تعقیب به مراجع قضایی ارسال خواهند داشت.

تذکر: چنانچه هیاتهای مستشاری تخلفاتی را احراز ننمایند می توانند نسبت به صدور رای برائت و مختومه نمودن پرونده اقدام نمایند.

۱۲- چنانچه رای بر تخلف و مجازات خواندگان مطابق تبصره (۱) ماده ۲۳ قانون دیوان محاسبات صادر شود خواندگان می توانند مطابق ماده ۲۸ قانون دیوان ظرف مدت ۲۰ روز تقاضای تجدید نظر نمایند. مرجع صدور حکم محکمه تجدید نظر می باشد که متشکل از یک حاکم شرع که توسط قوه قضائیه تعیین می شود و دو نفر مستشار که در رای مربوط سابقه ندارند و توسط رئیس دیوان محاسبات انتخاب می شوند. محل تشکیل محکمه تجدید نظر در تهران خواهد بود. محکمه تجدید نظر نسبت به صدور حکم: تایید رای هیات یا لغو حکم هیات مستشاری اقدام می نماید.

۱۳- چنانچه خوانده یا خواندگان و محکومین پرونده مطروحه بدلائلی به آرا هیات مستشاری و محکمه تجدید نظر اعتراض داشته باشند می توانند طبق ماده ۲۹ قانون دیوان محاسبات تقاضای اعاده دادرسی نمایند که بایستی شرایط مندرج در این ماده محقق شده باشد.

۱۴- در خصوص وظیفه مهم دیوان محاسبات کشور که نظارت پارلمانی می باشد بحث تفریغ بودجه را ملاحظه نمایید.

تهیه تفریغ بودجه و گزارش آن همراه با اظهار نظر کلی و مهم طبق اصل ۵۵ قانون اساسی و ماده ۱۰۴ قانون محاسبات عمومی بعهده دیوان محاسبات کشور می باشد.

دیوان محاسبات پس از جمع آوری صورت حسابها و اسناد و مدارک مالی گزارش تفریغ بودجه هر سال بودجه را حداکثر تا پایان سال بعد بایستی تهیه و همراه با نظرات خود به مجلس شورای اسلامی تسلیم نماید.

ماده ۱۰۴ قانون محاسبات عمومی می گوید:

دیوان محاسبات کشور مکلف است (مطابق اصل ۵۵ قانون اساسی) با بررسی حسابها و اسناد و مدارک و تطبیق با صورتحساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور نسبت به تهیه تفریغ بودجه سالانه اقدام و هر سال گزارش تفریغ بودجه سال قبل را به انضمام نظرات خود به مجلس شورای اسلامی تسلیم و هر نوع تخلف از مقررات این قانون را رسیدگی و به هیاتهای مستشاری ارجاع نمایند.

توجه: آخرین گزارش تفریغ بودجه که توسط دیوان محاسبات تهیه و به مجلس شورای اسلامی تقدیم شده است (تا تاریخ تهیه این مقاله) مربوط به بودجه سال ۱۳۸۸ کل کشور بوده است.

قابل ذکر اینکه مرجع نهایی تفریغ بودجه طبق ماده ۳۶ قانون دیوان محاسبات، هیات عمومی دیوان می باشد.

ماده ۳۶ قانون دیوان محاسبات مقرر می دارد:

هیات عمومی با حضور حداقل سه چهارم از مستشاران اصلی دیوان محاسبات کشور با دعوت و به ریاست رئیس دیوان محاسبات کشور برای رسیدگی به موارد زیر تشکیل می شود. تصمیمات هیات با رای اکثریت مطلق حاضرین در جلسه معتبر است:

الف - ایجاد هماهنگی و وحدت رویه در انجام وظایف هیاتهای مستشاری

ب - صدور رای درخصوص تفریق بودجه و گزارش نهایی آن

ج - سایر مواردی که رئیس دیوان محاسبات کشور تشکیل هیات عمومی را لازم بداند.

تبصره - تاریخ جلسات هیات عمومی و دستور جلسه به دادستان دیوان محاسبات کشور اعلام می شود و دادستان مکلف به حضور در این جلسه بوده و دارای حق رای می باشد.

صورت حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور و گزارش تفریغ بودجه دو سند مالی مهم و موثر در تعیین وضعیت اجرای بودجه های سنواتی می باشد که متاسفانه ضمانت اجرایی قانونی ندارد.

به نظرات کلی و پیشنهادات اصلاحی و تغییرات عمده دیوان محاسبات کشور در زمینه بودجه ریزی کارآمد و عملیاتی ویژه در مراحل تهیه و تنظیم و اجرا و بهبود وضعیت نظارت پذیری بودجه توجهی نمی شود و بودجه های سنواتی سالیان اخیر بشدت شیوه های نظارتی را مخدوش نموده است و قابل ارزیابی نمی باشد. گزارشهای تفریغ بودجه به صورت شکلی در کمیسیون برنامه و بودجه و محاسبات مجلس بررسی و در صحن علنی قرائت و هیچگونه بازخوردی ندارد.

پایان