

تحلیل عملکرد دیوان محاسبات کشور در گزارش

تفریغ بودجه سال ۱۳۹۵^۱

ولی رستمی*

محمدحسین صادقی**

چکیده

بودجه، یک برنامه و برشی از برنامه‌های میان مدت و بلند مدت توسعه برای یک سال مالی است، لذا آسیب شناسی و تامل بر چالش‌های حقوقی حاکم بر اجرا و نظارت بر آن، رهنمودهای برای برنامه ریزی توسعه در ایران بدست خواهد داد. از لوازم اجتناب ناپذیر تصویب قانون بودجه توسط پارلمان نظارت بر اجرای آن است. مجالس عمده نظارت مالی خویش را به رکنی تخصصی می‌سپارند. در قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران ضمن تحول نهادی قرارگرفتن دیوان محاسبات از ذیل وزارت دارایی (قبل از انقلاب اسلامی) به نهادی زیرنظر مجلس شورای اسلامی، اصل ۵۵ قانون اساسی صلاحیت نظارت مالی و حسابرسی سنتی به حساب دستگاه‌های اجرایی را به دیوان محاسبات کشور سپرده است و از مجموع این نوع نظارت، گزارش تفریغ بودجه تهیه و اعلام می‌شود. تعادل میان قوای مقننه و مجریه اقتضاء می‌کند در صدور مفادحساب تفریغ بودجه برای دولت از سوی مجلس، متقاضی مفادحساب یعنی دولت آغازکننده باشد، لذا قوانین موضوعه، صورتحساب عملکرد سالانه را کانون مرکزی تعادل میان قوا در این موضوع قرار داده‌اند. با روش اکتشافی درصدد پاسخگویی به این پرسش هستیم آیا تهیه و ارائه گزارش تفریغ بودجه از سوی دیوان محاسبات راجع به اجرای بودجه سال مالی ۱۳۹۵، منطبق با تشریفات قانونی تهیه و اعلام این گزارش بوده است؟ تحلیل عملکرد دیوان محاسبات در سال ۱۳۹۵ با تاکید بر گزارش تفریغ بودجه هرچند ظاهراً محدود به یک سال مالی است، اما تعمق و آسیب شناسی قوانین و مقررات موضوعه مجموعه‌ای از راهبردهای کلان در اختیار

^۱ تاریخ دریافت ۱۳۹۷/۲/۲۰ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۷/۴/۵

* دانشیار حقوق عمومی، دانشکده حقوق و علوم سیاسی دانشگاه تهران (نویسنده مسئول)

** دانشجوی دکتری حقوق عمومی دانشکده حقوق و علوم سیاسی دانشگاه تهران

نهاد ناظر و مجری برنامه ریزی توسعه در ایران قرار می‌دهد.

کلید واژه‌ها:

تفریغ بودجه، دیوان محاسبات کشور، سازمان برنامه و بودجه، صورتحساب عملکرد سالانه، نظارت مالی.

مقدمه

گزارش تفریغ در تنظیم مناسبات میان قوه مقننه و مجریه یک نقش راهبردی دارد. زیرا قوه مقننه بخش مهمی از نظارت مالی خویش بر اجرای بودجه را به یک رکن تخصصی به نام دیوان محاسبات کشور سپرده که در طول سال مالی بر اجرای بودجه نظارت و حسابرسی مالی دارد و گزارش تفریغ بودجه جمع بندی نظارت این نهاد در طول یک سال مالی است. در نظام های حقوق اساسی دنیا امروز تفکیک مطلق قوا عملاً نه ممکن و نه مطلوب است، لذا سنت رواداری، تعامل و هماهنگی میان قوا ضمن حفظ استقلال و رعایت حدود مرزها و صلاحیتها، منفعت عمومی را بیش تر تضمین می کند. لذا دیوان محاسبات به عنوان یک مرجع حسابرسی مستقل مالی می بایست در چهارچوب این سنت و رهیافت عمل نماید و در عین حال با نظارت موثر از تخلفات مالی دستگاه های اجرایی جلوگیری کند.

۳۱

سنت رواداری و تعامل میان قوا در گزارش تفریغ بودجه یک کلید واژه دارد و آن صورتحساب عملکرد سالانه است. دیوان محاسبات می بایست یافته های نظارتی خود را با صورتحساب مالی دولت تطبیق دهد. رعایت این تشریفات شکلی از مجادلات و مناقشات میان دو قوه جلوگیری می کند. اما در سال ۱۳۹۵ عملکرد دولت و دیوان محاسبات به گونه ای بود که منجر به بالاگرفتن اختلافات میان وزارت نفت و سازمان برنامه و بودجه از یک سو و دیوان محاسبات از سوی دیگر شد. چالش اصلی اعلام گزارش تفریغ بودجه توسط دیوان محاسبات در اوایل بهمن ماه ۱۳۹۶ و پاسخ های دولت از سوی «سازمان برنامه و بودجه» و «وزارت نفت» است که هنوز هم اصل اختلافات ماهوی ادامه دارد، اما جدال لفظی کاهش یافته است.

انگیزه این تحقیق راستی آزمایی و تطبیق عملکرد دولت با مولفه های حکمرانی شایسته از جمله شفافیت، انضباط مالی و اصل حاکمیت قانون است. هرچند عنوان تحقیق تحلیل عملکرد دیوان محاسبات می باشد، اما ایرادات و نظرات مرجع نظارتی به طور ضمنی بررسی عملکرد نهاد مورد نظارت یا مجری نیز خواهد بود. ضمن رعایت بی طرفی در تحلیل حقوقی عملکرد نهاد ناظر با قوانین و مقررات موضوعه نسبت سنجی می گردد.

در این نوشتار روش گردآوری اطلاعات، کتابخانه ای و نوع تحقیق، کیفی و کاربردی است. با روش اکتشافی درصدد پاسخگویی به این پرسش اصلی هستیم آیا تهیه و ارائه گزارش تفریغ بودجه از سوی دیوان محاسبات راجع به اجرای بودجه سال مالی ۱۳۹۵، منطبق با تشریفات قانونی تهیه و اعلام این گزارش بوده است؟ محقق در تحقیقات اکتشافی اصولاً فرضیه ای نباید تصور و ترسیم نماید، لذا در این تحقیق نیز فرضیه اولیه ارائه نمی‌شود.

برای نسبت سنجی عملکرد دیوان با قوانین موضوعه نخست می‌بایست قواعد و احکام حقوقی و خصوصاً شکلی موضوع تهیه گزارش تبیین و تحلیل گردد و سپس عملکرد دیوان با قوانین تطبیق داده شود. لذا تحقیق در دو گفتار سامان دهی خواهد شد: ۱- صلاحیت دیوان محاسبات در تهیه و اعلام گزارش تفریغ بودجه سنواتی؛ ۲- عملکرد دیوان در گزارش تفریغ بودجه سال ۱۳۹۵.

۱. صلاحیت دیوان محاسبات در تهیه و اعلام گزارش تفریغ

بودجه سنواتی

۱-۱. سیر تحول نهاد دیوان محاسبات

دیوان محاسبات از سازمان های اقتباس شده از کشور فرانسه است که ابتدا در کشور مذکور در سال ۱۸۰۷ میلادی به وسیله ناپلئون تاسیس شد. در کشور ما پس از انقلاب مشروطیت، اصول ۱۰۱، ۱۰۲ و ۱۰۳ قانون اساسی مشروطیت با الهام از قانون اساسی فرانسه به دیوان محاسبات اختصاص یافت. با تصویب قانون دیوان محاسبات مصوب ۱۳۱۲ هجری شمسی این دیوان تشکیل و عملاً از سال ۱۳۱۳ شروع به کار کرد.^۲ دیوان محاسبات کشور از نظر ساختاری و سازمانی وابسته به وزارت امور اقتصادی و دارایی بود که با دریافت صورتحساب های عملکرد از این وزارتخانه، تفریغ بودجه را تهیه و همراه با نظرات خود به وزارت یاد شده اعاده می کرد تا وزارت اقتصاد لایحه تفریغ بودجه را تقدیم مجلس شورای ملی کند و مجلس

^۲ پیرنیا، حسین، **مالیه عمومی و بودجه**، تهران، نشر کتابخانه ابن سینا، چاپ سوم، ۱۳۴۴، ص ۳۸۰ به نقل از رستمی، ولی، **مالیه عمومی**، تهران، نشر میزان، چاپ پنجم، ۱۳۹۵، ص ۳۰۴.

غالباً گزارش را تصویب می‌کرد. «در اجرای مواد ۴۵ تا ۴۸ قانون محاسبات عمومی مصوب ۱۳۱۲ و مواد ۷۸ و ۷۹ قانون محاسبات عمومی مصوب ۱۳۴۹ جمعاً ۱۴ لایحه تفریغ بودجه توسط وزارت امور اقتصاد و دارایی (وزارت مالیه وقت) تهیه شد»^۳ که ۱۲ لایحه آن به تصویب مجلس رسید. فرآیند مذکور در ماده ۷۸ قانون محاسبات عمومی^۴ مصوب ۱۳۴۹ پیش بینی شده بود و صراحتاً از لایحه تفریغ بودجه که به وسیله وزارت دارایی به مجلس تقدیم می‌گشته نام برده شده است.

پس از انقلاب اسلامی به موجب اصل ۵۴ قانون اساسی^۵، این نهاد زیر نظر مجلس شورای اسلامی قرار گرفت و به موجب قانون مصوب ۱۳۶۱/۱۱/۱۱ اداره می‌شود. به نظر می‌رسد تحول نهادی صورت گرفته در راستای تضمین شئون نظارتی و کنترلی قوه مقننه بر دولت انجام گرفته است. توضیح آنکه چون قوه قانونگذاری در آغاز و زمان تصویب بودجه مأموریت و اجازه ای به قوه مجریه داده، طبیعی است از نحوه پایان کار و درست انجام شدن آن مأموریت آگاهی پیدا نماید. نظارت تطبیق بودجه مصوب مجلس نمایندگان مردم است با چگونگی اجرای آن که توسط دولت انجام می‌شود»^۶.

یکی از صلاحیت‌های مجلس شورای اسلامی نظارت مالی بر قوه مجریه است که ناشی از نمایندگی آنان در تصویب قانون بودجه و درآمدها و هزینه های کشور می‌باشد؛ بدین معنا که در انگلستان نیز بدو نیاز به ضرورت نظارت پارلمان در اخذ مالیات به این اصل برمی‌گردد که نمایندگان مردم باید مجوز مالیاتی که دولت می-

^۳ درویشی، بابک، تحلیل حقوقی نظارت قوه مقننه بر اجرای بودجه در ایران و فرانسه، رساله دوره دکتری رشته حقوق عمومی دانشکده حقوق و علوم سیاسی دانشگاه تهران، ۱۳۹۲، ص ۱۸۵.
^۴ «ماده ۷۸ - وزارت دارایی مکلف است لایحه تفریغ بودجه هر سال مالی را منتهی تا پایان ماه نهم سال مالی بعد تهیه و به دیوان محاسبات ارسال دارد. دیوان محاسبات مکلف است ظرف سه ماه رسیدگی‌های لازم را به عمل آورده و عین لایحه را با اظهار نظرهای خود درباره گردش امور مالی وزارتخانه‌ها و مؤسسات و شرکتهای دولتی به وزارت دارایی اعاده دهد وزارت دارایی مکلف است ظرف یک ماه لایحه تفریغ بودجه را به مجلس شورای ملی تقدیم کند».

^۵ «اصل پنجاه و چهارم - دیوان محاسبات کشور مستقیماً زیر نظر مجلس شورای اسلامی می باشد. سازمان و اداره امور آن در تهران و مراکز استان ها بموجب قانون تعیین خواهد شد».

^۶ انصاری، شاهرخ، بودجه و بودجه ریزی دولتی در ایران، تهران، موسسه انتشاراتی یکان، چاپ دوم، ۱۳۸۱، ص ۴۵.

تواند از ملت وصول نماید به تصویب رسانند.

از تصویب قانون بودجه به وسیله پارلمان، نظارت بر اجرای بودجه نیز استنباط می‌شود و «نظارت بر اجرای بودجه یکی از ارکان حق نظارت مالی قوه مقننه را تشکیل می‌دهد که در این راستا این وظیفه برعهده دیوان محاسبات کشور قرار داده شده است».^۷ از میان اقسام نظارت های دیوان محاسبات به یک عنوان رکن نظارت مالی پارلمان، گزارش تفریغ بودجه از این ویژگی برخوردار است که به لحاظ بازه زمانی اجرای بودجه در یک سال مالی توسط دولت را پوشش می‌دهد و در مجموع قرار گرفتن دیوان محاسبات به عنوان یک رکن زیرمجموعه پارلمان با اصل نمایندگی مجلس از مردم در تصویب بودجه و نظارت بر آن و استقلال قوا مندرج در اصل ۵۷ سازگاری به مراتب بیشتری دارد، نسبت به وضعیتی که لایحه تفریغ بودجه توسط دولت تهیه گردد، منتها اعمال حق نظارتی توسط دیوان محاسبات نیازمند تعامل، هماهنگی و رواداری میان قوا می‌باشد که جزئیات آن در ادامه خواهد آمد.

۲-۱. قواعد حقوقی موجد صلاحیت تهیه و اعلام گزارش تفریغ بودجه

۲-۱-۱. اصل ۵۵ قانون اساسی

بنا بر اصل سلسله مراتب میان قواعد حقوقی نخست باید از اصل ۵۵ قانون اساسی به عنوان اصل موجد صلاحیت دیوان محاسبات سخن گفت. در این اصل مقرر شده: «دیوان محاسبات به کلیه حساب های وزارتخانه‌ها، مؤسسات، شرکت‌های دولتی و سایر دستگاه‌هایی که به‌نحوی از انحاء از بودجه کل کشور استفاده می‌کنند به ترتیبی که قانون مقرر می‌دارد رسیدگی یا حسابرسی می‌نماید که هیچ هزینه‌ای از اعتبارات مصوب تجاوز نکرده و هر وجهی در محل خود به مصرف رسیده باشد. دیوان محاسبات، حساب ها و اسناد و مدارک مربوطه را برابر قانون جمع آوری و گزارش تفریغ بودجه هر سال را بانضمام نظرات خود به مجلس شورای اسلامی تسلیم می‌نماید. این گزارش باید در دسترس عموم گذاشته شود».

^۷ کدخدایی، عباسعلی و وکیل، امیرساعد و عسگری، پوریا، قانون اساسی در نظم حقوقی

کنونی، تهران، نشر مجد، چاپ سوم، ۱۳۸۸، ص ۱۷۷.

بنابراین، مطابق قانون اساسی صلاحیت اصلی دیوان محاسبات حسابرسی و اعمال نظارت مالی بر عملیات مالی و اجرایی دولت در اجرای بودجه است و گزارش تفریغ رابطه ای مستقیم با نظارت مالی خواهد داشت. منظور از نظارت مالی «کنترل حساب هزینه های ارگان های حکومتی است که بنا بر اصل به دست کارشناسان مالی و زیرنظر نمایندگان ملت انجام می شود و نتیجه نظارت مالی تفریغ بودجه است»^۸. «تفریغ در لغت به معنی پرداخته کردن، فارغ ساختن، واریز کردن حساب و فراغت از آن می باشد و تفریغ بودجه در واقع به معنی فراغت دولت از واریز کردن حساب بودجه است. به عبارت دیگر، قوه مقننه یک بار پیشنهاد دولت را برای بودجه سال آینده تصویب می کند و یک بار هم از طریق بررسی مجدد آن پس از اجراء عملیات مالی قوه مجریه را کنترل می نماید»^۹. از معنای تفریغ نیز می توان پی به ضرورت تعامل میان دولت و دیوان محاسبات برد. زیرا تفریغ به معنی صدور مفاصاحساب برای دولت از سوی پارلمان است و بدیهی است مرجعی که متقاضی است ابتدا باید درخواست صدور مفاصاحساب نماید، لذا دولت با تهیه و ارسال صورتحساب عملکرد سالانه گویی تقاضای مفصا نموده و دیوان محاسبات به نمایندگی از مجلس به این تقاضا رسیدگی کرده و به پارلمان گزارش می نماید. بنابراین، فرآیند باید از مجری (دولت) شروع شود و ناظر مستقل بدون این مقدمه الزامی صلاحیت رسیدگی نخواهد داشت.

آنچه مربوط به تعامل در اجرای قانون میان دیوان محاسبات و دولت در تهیه گزارش تفریغ می شود و قابل استنباط از اصل ۵۵ قانون اساسی خواهد بود دو گونه قابلیت تفسیر دارد: ۱- نخستین قرائت اینکه برابر اصل مزبور دیوان محاسبات می باید حساب را برابر قانون از مجریان بودجه و وزارت امور اقتصادی و دارایی جمع آوری کند و از آنجا که به دنبال آن از تکلیف به تهیه گزارش تفریغ بودجه نام برده شده بدیهی است یکی از مهم ترین حساب هایی که می بایست جمع آوری و در تهیه گزارش تفریغ رسیدگی شود صورتحساب عملکرد سالانه وزارت امور اقتصاد و دارایی

^۸ راسخ، محمد، نظارت و تعادل در نظام حقوق اساسی، تهران، نشر دراک، چاپ نخست،

۱۳۸۸، ص ۲۵ و ۳۶.

^۹ انصاری، شاهرخ، پیشین، ص ۸۹.

خواهد بود؛ ۲- منظور از جمع آوری حساب‌ها، حساب‌هایی است که ذیحسابان پس از پرداخت هزینه‌ها می‌بایست به موجب ماده ۹۵ قانون محاسبات عمومی مصوب ۱۳۶۶ به دیوان محاسبات تحویل دهند و سپس دیوان به موجب ماده ۱۰۴ قانون محاسبات عمومی بررسی حساب‌ها را با صورتحساب عملکرد سالانه تطبیق خواهد داد.

این دو قرائت در هر حال موکول به تفسیر از قوانین عادی ذیل این اصل قانون اساسی و بر ضرورت اخذ صورتحساب عملکرد سالانه تاکید دارند. در اصل آمده «برابر قانون» و در ادامه تشریفات شکلی صورتحساب عملکرد سالانه با تاکید بر تکلیف دیوان محاسبات تشریح می‌گردد.

هم چنین، از این اصل استنباط می‌شود گزارش باید زمینه ساز نظارت عمومی آحاد مردم بر عملکرد دولت در اجرای بودجه و شفافیت باشد، منتها با توجه به مفاد آیین نامه داخلی مجلس شورای اسلامی این گزارش نهایی نیست و انتشار عمومی آن ممکن است شبهه‌اتی جدی در افکار عمومی ایجاد نماید. به نظر می‌رسد باید به این ضرورت جمع نمود و صرفاً به علت غیرقطعی بودن گزارش، حق مردم در نظارت عمومی را مخدوش ننمود. جمع به این دو ضرورت مندرج در قانون اساسی، رعایت تشریفات تعامل و نظرخواهی از دولت در تهیه گزارش است تا شبهات غیرقطعی چالشی غیرواقعی برای دولت‌ها نزد افکار عمومی ایجاد نکند، هرچند دولت‌ها نیز از ابزارهای پاسخگویی بهره‌مند بود و انتشار علنی گزارش به مردم قضاوت را به آنان خواهد سپرد.

۲-۲-۱. قانون موجد صلاحیت دیوان؛ «قانون دیوان محاسبات کشور»

مصوب ۱۳۶۱/۱۱/۱۱

در اصل ۵۴ قانون اساسی پس از تعیین تکلیف قرارگرفتن دیوان محاسبات زیرنظر مجلس شورای اسلامی می‌خوانیم «سازمان و اداره امور آن در تهران و مراکز استان‌ها بموجب قانون تعیین خواهد شد». لذا صلاحیت تکلیفی برای مجلس در تصویب قانون برای تعیین سازمان و اداره امور دیوان محاسبات پیش‌بینی شده و در سال ۱۳۶۱ مجلس شورای اسلامی در «قانون دیوان محاسبات کشور» سازمان

تفصیلی و حدود صلاحیت های یکی از موثرترین بازوهای نظارتی خود را معین نموده است و در مواردی حتی اختیاراتی فراتر از آنچه قانون اساسی در اصل ۵۵ مقرر داشته، وضع می نماید از جمله در تبصره ماده ۲ علاوه بر آنچه در قانون اساسی آمده، دایره دستگاه های تحت شمول نظارت دیوان را گسترش داد و هر واحد اجرائی را که مطابق اصول ۴۴ و ۴۵ قانون اساسی مالکیت عمومی بر آن ها مترتب بشود، مشمول رسیدگی و حسابرسی این نهاد می داند و یا اینکه در تبصره ۱ ماده ۲۳ اختیار اعمال مجازات های اداری را پیش بینی نموده است.

گزارش تفریغ بودجه یکی از طرق تامین هدف دیوان محاسبات است. در ماده ۱ قانون مزبور آمده: «هدف دیوان محاسبات کشور با توجه به اصول مندرج در قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران عبارت است از اعمال کنترل و نظارت مستمر مالی به منظور پاسداری از بیت المال از طریق: ... ج - تهیه و تدوین گزارش حاوی نظرات در مورد لایحه تفریغ بودجه و ارائه آن به مجلس شورای اسلامی».

این بند بعدها در سال ۷۰ به موجب «قانون اصلاح قانون دیوان محاسبات کشور مصوب ۱۳۶۱/۱۱/۱۱ مجلس شورای اسلامی و الحاق یک ماده به آن» بدین ترتیب اصلاح می شود: «ج - تهیه و تدوین گزارش تفریغ بودجه به انضمام نظرات خود و ارائه آن به مجلس شورای اسلامی».

هم چنین، در ماده ۸ فصل وظایف و اختیارات آمده بود: «تجزیه و تحلیل لایحه تفریغ بودجه ارسالی از طرف قوه مجریه بر اساس نتایج حاصل از بررسی های، رسیدگی ها و یا حسابرسی های انجام شده و تهیه و ارائه گزارش حاوی نظرات به مجلس شورای اسلامی»، اما در قانون فعلی ماده ۸ با این مفاد حذف شده و موضوعی دیگر (غیرمرتبط با تفریغ) جایگزین شده است.

نکته قابل تأمل و حائز اهمیت تصویب گزارش دیوان در هیأت عمومی دیوان به عنوان بالاترین مرجع تخصصی این نهاد است. در ماده ۳۶ آمده: «هیأت عمومی... برای رسیدگی به موارد زیر تشکیل می شود:

... ب - صدور رأی در خصوص تفریغ بودجه و گزارش نهایی آن».

۳-۱. قواعد حقوقی تعامل دیوان محاسبات با دولت در تهیه گزارش

هم چنانکه آمد به موجب اصل ۵۵ قانون اساسی دیوان محاسبات وظیفه دارد حساب ها و اسناد و مدارک را برابر قانون جمع آوری کند. یکی از مهم ترین صورت حساب ها، صورت حساب عملکرد سالانه است. وزارت امور اقتصادی و دارایی مطابق ماده ۹۰ قانون محاسبات عمومی نهاد نظارت مالی درون دولت بر حساب وزارتخانه ها، موسسات دولتی و شرکت های دولتی است. از نتایج این نظارت صورتحساب عملکرد سالانه است. توضیح آنکه «نتایج اقدامات مرحله اجرای بودجه منجر به کارنامه یکساله مالی دولت می شود. این صورتحساب در مقایسه با بودجه مصوب گویای حدود توانائی ها و ضعف های قوه مجریه در رابطه با متغیرهای کلان اقتصادی جامعه است. این صورتحساب یکی از شاخصه های کلیدی و زیربنایی است که در معادلات خارجی مورد محاسبه کشورهای طرف معامله قرار می گیرد و مراجع بین المللی نظیر بانک جهانی به آن توجه خاصی دارند»^{۱۰}. گذشته از اهمیت فوق العاده این صورتحساب، باید اشاره کرد این صورتحساب، گزارش اجرای بودجه سالیانه توسط دولت است که توسط ناظر مالی قوه مجریه تهیه می شود و دیوان محاسبات به موجب اصل ۵۵ و قوانین عادی موظف به استفاده و بررسی این صورتحساب خواهد بود، لذا در ارزیابی و تحلیل عملکرد دیوان محاسبات رعایت و عدم رعایت تشریفات و آیین نظرخواهی از مجری بودجه در نظارت بر اجرای بودجه منجر به تعامل و هماهنگی میان قوا در عین حفظ استقلال مرجع نظارتی می گردد.

۳-۱-۱. قانون تفریغ بودجه سال های پس از انقلاب مصوب ۱۳۶۵

قوانین عادی با درک اهمیت صورتحساب سالانه و ضرورت های تعامل و رواداری میان قوا در احکام شکلی متعددی روابط میان دو نهاد نظارتی (وزارت امور اقتصادی و دارایی به عنوان مرجع نظارتی درون قوه مجریه) و حسابرسی مستقل (دیوان محاسبات) را تنظیم نموده اند. قانونگذار بعد از تصویب قانون دیوان محاسبات،

^{۱۰} حسینی عراقی، سید حسین، کنکاشی در قوانین مالی و محاسباتی کشور، نشر پژوهشکده امور اقتصادی، چاپ نخست، ۱۳۸۰، ص ۱۶۱ و ۱۶۲.

برای عملیاتی نمودن و واقعی کردن نظارت مالی قانون تفریغ بودجه سال های پس از انقلاب مصوب ۱۳۶۵ را تصویب نمود. توضیح آنکه «تهیه و تنظیم صورتحساب عملکرد بودجه سالانه کل کشور از سال ۱۳۵۲ تا آخر سال ۱۳۶۵ به تعویق افتاده بود. به علت اهمیتی که این صورتحساب دارد قانون تفریغ مذکور به تصویب مجلس رسید»^{۱۱}.

به منظور اجرایی نمودن اصل ۵۵ ماده ۱ قانون تفریغ بودجه سال های پس از انقلاب مقرر داشته: «به منظور تسریع در امر تفریغ بودجه و انجام وظیفه قانون دیوان محاسبات کشور مطابق اصل ۵۵ قانون اساسی وزارت امور اقتصادی و دارایی مکلف است بر اساس ضوابط مقرر در این قانون «صورت حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور» هر سال را حداکثر تا پایان دی ماه سال بعد^{۱۲} تنظیم و پس از تأیید هیأت وزیران جهت تهیه گزارش تفریغ بودجه به دیوان محاسبات کشور ارسال نماید.

تبصره - دستورالعمل چگونگی تهیه و تنظیم «صورت حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور» و همچنین نمونه فرم های مورد نیاز و چگونگی تنظیم و ارائه آن با رعایت مفاد این قانون توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی و دیوان محاسبات کشور مشترکاً تعیین و ابلاغ خواهد شد».

لزوم تعامل میان دو مرجع نظارتی مالی یکی از ناحیه دولت و دیگری از سوی پارلمان از حکم شکلی فوق قابل استنباط است: ۱- به منظور تسریع و انجام وظیفه دیوان محاسبات، وزارت اقتصاد مکلف به تهیه صورتحساب عملکرد سالانه شده است. یک نهاد زمینه اعمال نظارت مرجع نظارتی دیگر را فراهم می کند؛ ۲- دستورالعمل شکلی تعامل به صورت مشترک تهیه می شود و خود نشانگر ضرورت هماهنگی است.

نکته قابل تامل اینکه وزارت اقتصاد مکلف است با اخذ صورت حساب از بدنه

^{۱۱} همان، ص ۱۷۲.

^{۱۲} تاریخ «پایان دی ماه» به موجب قوانین موخر، نسخ ضمنی شده است که توضیح آن خواهد آمد.

دولت، صورت حساب عملکرد را تهیه و به دیوان ارسال کند، تصویب هیات وزیران به این معنا است که این گزارشی از سوی مجموعه دولت بوده و منعکس کننده نظر این قوه است، لذا در صورتی که مستند گزارش دیوان محاسبات قرار گیرد دولت می تواند صرفاً تطبیق صورت گرفته توسط دیوان را مورد ایراد قرار دهد و آیین نظرخواهی، رعایت شده و محل مناقشه نخواهد بود.

در ماده ۶ قانون مزبور می خوانیم: «دیوان محاسبات کشور مکلف است (مطابق اصل ۵۵ قانون اساسی) با بررسی حساب ها و اسناد و مدارک و تطبیق با صورت حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور نسبت به تهیه و 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 هیأت های مستشاری ارجاع نماید».

۴۰

لذا دیوان محاسبات هم مکلف است حسابرسی های خود را با صورت حساب ارسالی از سوی دولت تطبیق دهد. این تکلیف به معنای لزوم رعایت آیین نظرخواهی اجباری است. توضیح آنکه یکی از شرایط الزامی اتخاذ تصمیم رعایت آیین نظرخواهی است که خود به سه قسم اختیاری، اجباری و نظر موافق تقسیم می شود. هنگامی که قوانین و مقررات، نظرخواهی اجباری را پیش بینی می کنند، مرجع موظف به گرفتن این نظر است، ولی در عین حال مکلف به پیروی از آن نیست. در فرانسه هنگامی که نهاد مورد مشورت خود شورای دولتی باشد، این شورا با یکی دانستن فقدان مشورت با عدم صلاحیت و نه یک ایراد ساده آیینی از اختیارات و امتیازات خود پاسداری می کند^{۱۳}. در قانون تفریغ بودجه نیز به تبعیت از اصل ۵۵ قانون اساسی دیوان محاسبات مکلف به تطبیق حسابرسی های خود با حسابرسی تجمیع شده و نهایی دولت است. به دلیل آنکه مطابق ماده ۹۵ قانون محاسبات عمومی ذیحسابان در طول سال مالی و اجرای بودجه وضعیت حسابرسی های خود را به دیوان گزارش می کنند و طبیعتاً دیوان با بررسی مستمر این حساب ها توانایی نظارت

^{۱۳} عباسی، بیژن، **حقوق اداری تطبیقی**، تهران، نشر دادگستر، چاپ نخست، ۱۳۹۵، ص

دارد، اما آنچه در صورتحساب عملکرد سالانه می آید گزارش نهایی مجموع دولت است که به صورت جمعی توسط هیات وزیران تصویب شده است و دیوان مکلف به تطبیق یافته های خود با نظر نهایی دولت می باشد.

ارجاع تخلفات احتمالی به هیات های مستشاری به معنای غیرقطعی بودن است که هم چنین از مفاد آیین نامه داخلی مجلس شورای اسلامی مبنی بر رسیدگی دوباره به اختلاف محاسبات در کمیسیون ها غیرقطعی بودن گزارش تفریغ بودجه استنباط می شود. لذا گزارش تفریغ ماهیتی غیرقطعی دارد که در قضاوت پیرامون نحوه ارائه گزارش رئیس دیوان محاسبات در صحن مجلس حائز اهمیت است. نحوه بیان و توضیح رئیس دیوان باید غیرقطعی بودن گزارش را منعکس نماید.

۳-۲-۱. از قانون محاسبات عمومی مصوب ۱۳۶۶

قانون محاسبات عمومی قانونی عام در حسابرسی دولتی نظام حقوقی ایران محسوب می شود و فصل چهارم آن «تنظیم حساب و تفریغ بودجه» نام دارد. ماده ۱۰۳ مجدداً تکلیف وزارت اقتصاد به تهیه صورتحساب عملکرد سالانه را مقرر داشته با این تفاوت که جزئیات مفاد صورتحساب احصاء شده است. در این ماده می خوانیم:

«ماده ۱۰۳ - وزارت امور اقتصادی و دارائی مکلف است صورتحساب عملکرد هر سال مالی را حداکثر تا پایان آذر ماه سال بعد طبق تقسیمات و عناوین درآمد و سایر منابع تأمین اعتبار و اعتبارات مندرج در قانون بودجه سال مربوط تهیه و همراه با صورت گردش نقدی خزانه حاوی اطلاعات زیر:

الف - صورتحساب دریافت های خزانه شامل:

۱ - موجودی اول سال خزانه.

۲ - درآمدهای وصولی سال مالی مربوط.

۳ - سایر منابع تأمین اعتبار.

۴ - واریز پیش پرداخت های سالهای قبل.

ب - صورتحساب پرداخت های خزانه شامل:

۱ - پرداختی از محل اعتبارات و سایر منابع تأمین اعتبار منظور در قانون بودجه سال مربوط.

۲ - پیش پرداخت ها.

۳ - پیش پرداخت های سال های قبل که به پای اعتبارات مصوب سال مالی منظور شده است.

۴ - موجودی آخر سال. بطور همزمان یک نسخه به دیوان محاسبات کشور و یک نسخه به هیأت وزیران تسلیم نماید».

ماده ۱۰۳ قانون محاسبات عمومی ماده ۱ قانون تفریغ بودجه سال های پس از انقلاب مصوب ۱۳۶۵ را نسخ ضمنی نموده و مهلت وزارت اقتصاد تا پایان آذرماه است، اما هیأت وزیران هم طبق آیین نامه اجرایی یک ماه مهلت دارد. عملاً صورت حساب رسمی تا پایان دی ماه مهلت دارد که این همزمانی زمانی با مهلت دیوان محاسبات در ارائه گزارش به مجلس تا پایان دی ماه منجر به نادیده گرفتن نظرات دولت در تهیه گزارش اولیه می شود.

«ماده ۱۰۴ - دیوان محاسبات کشور مکلف است (مطابق اصل ۵۵ قانون اساسی) با بررسی حساب ها و اسناد و مدارک و تطبیق با صورت حساب 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 هیأت های مستشاری ارجاع نماید».

این ماده دقیقاً مفاد ماده ۶ قانون تفریغ بودجه سال های پس از انقلاب که متضمن تکلیف دیوان محاسبات بر تطبیق یافته های خود با صورتحساب ارسالی از سوی دولت است. برخی نویسندگان با تاکید بر اهمیت صورتحساب عملکرد سالانه معتقدند «از آنجائی که صورتحساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور منبع اصلی تهیه گزارش تفریغ بودجه می باشد، لذا خصوصیات صورت حساب مذکور که توسط دولت تهیه شده است بایستی در گزارش منعکس گردد»^{۱۴}. لزوم انعکاس گزارش به معنای

^{۱۴} درویشی، بابک، پیشین، ص ۱۹۱.

تبعیت مرجع نظارتی از نظرات و حسابرسی دولت نیست، زیرا دیوان محاسبات یک مرجع مستقل حسابرسی بوده و پیروی آن از صورتحساب خلاف شان نظارتی این نهاد خواهد بود و اساساً از آنجا که پس از انقلاب اسلامی این نهاد زیرنظر مجلس شورای اسلامی قرار گرفته در صورتی که در حسابرسی ملزم به پذیرش حسابرسی وزارت اقتصاد و دارایی باشد، نقض غرض بوده و تحول نهادی صورت گرفته بی خاصیت و بی معنا می‌گردد.

نکته قابل تامل در تحلیل صلاحیت دیوان محاسبات این است که نوع نظارت دیوان محاسبات یک نظارت مالی بوده و نه عملیاتی. در تفکیک میان نظارت مالی از نظارت عملیاتی باید اشاره کرد هدف عمده و غایی از اعمال نظارت، تحقق پاسخگویی دولت به مردم است و نظارت از جمله نظارت مالی را می‌توان متناسب با سطوح پاسخگویی دسته بندی کرد. توضیح آنکه «استوارت» مسئولیت

پاسخگویی عمومی را به ۵ سطح تقسیم کرد که به نردبان پاسخگویی موسوم گردید و در سال ۱۹۹۳ مبنای بیانیه استانداردهای حسابداری دولت فدرال آمریکا قرار گرفت: سطح یک مسئولیت پاسخگویی خط مشی (ارزش)؛ سطح دو مسئولیت پاسخگویی برنامه شامل پاسخگویی در مورد اجرا و میزان دست یابی به اهداف و برنامه ها (نتایج و اثربخشی)؛ سطح سه مسئولیت پاسخگویی عملکرد شامل پاسخگویی در مورد چگونگی عملکرد (کارایی و صرفه اقتصادی)؛ سطح چهار مسئولیت پاسخگویی فرآیند شامل پاسخگویی درباره فرآیندها و روش های اجرایی و سطح پنج پاسخگویی مشروعیت مصرف منابع (رعایت قوانین و مقررات)^{۱۵}. نظارت عملیاتی پاسخگویی سطح دو و سه نردبان پاسخگویی را شامل می شود و از پاسخگویی مشروعیت مصرف یعنی نظارت مالی ذیحسابان مجزا خواهد بود. نظارت دیوان محاسبات نیز هم چنانکه در ماده ۲ و ۳ قانون موجد دیوان محاسبات آمده نظارت مالی و نظارت رعایت مشروعیت هزینه ها است؛ در ماده ۲ قانون مزبور وظیفه و اختیار دیوان محاسبات حسابرسی کلیه حساب های درآمد و هزینه و صورت های

^{۱۵} خدابخشی، هادی و جباری، مهرداد، «لزوم نظارت قبل و حین خرج در نظام بودجه ریزی

مبتنی بر عملکرد»، *مجله اقتصادی*، شماره های ۱ و ۲ فروردین و اردیبهشت ۱۳۹۴، ص ۵۴.

مالی دستگاه ها از نظر مطابقت با قوانین و مقررات مالی و سایر قوانین مربوط و ضوابط لازم الاجراء که نظارت رعایت یا مشروعیت مصرف است. در ماده ۳ قانون موجد «بررسی وقوع عملیات مالی در دستگاه ها به منظور اطمینان از حصول و ارسال صحیح و به موقع درآمدها و یا انجام هزینه و سایر دریافت ها و پرداخت ها» بر عهده این مرجع مستقل نظارتی است، بدین معنا که بر مرجع نظارت داخلی دستگاه ها (ذیحسابان) نظارت دارد، هم چنانکه در تعریف نظارت مالی آمده «در این نوع از حسابرسی سیستم کنترل های داخلی موسسه مورد رسیدگی به منظور بررسی نقاط ضعف و قوت آن و تعیین حدود حسابرسی مورد توجه قرار گرفته، سپس صورت های مالی تهیه شده توسط موسسه مذکور از نظر رعایت اصول و موازین و استانداردهای پذیرفته شده حسابداری حسابرسی می گردد»^{۱۶}. هم چنین از مواد ۵ و ۶ قانون^{۱۷} نظارت مالی استنباط می شود چراکه نظارت بر مرجع کنترل کننده داخلی است. اما نظارت عملیاتی به معنای انطباق عملیات انجام شده با اهداف مقرر شده توسط قانونگذار در قوانین برنامه، بودجه و موافقت نامه است که در درون قوه مجریه و توسط سازمان برنامه و بودجه اعمال می گردد و از نوع نظارت اداری است. نظارت عملیاتی در حدود صلاحیت دیوان محاسبات نیست، زیرا اصل ۵۵ قانون اساسی صرفاً بر حسابرسی سنتی یا مالی نظر داشته و بدیهی است قوانین عادی نمی تواند مغایر قانون برتر تفسیر شود، کما اینکه قانون عادی نیز به شرحی که گذشت صرفاً نظارت مالی را پیش بینی نموده است. البته مطلوب خواهد بود اعمال نظارت عملیاتی در حدود صلاحیت دیوان محاسبات پیش بینی شود هم چنانکه در نظام مالیه عمومی

^{۱۶} حبشی، نعمت، «مطالعه نحوه ارزیابی عملکرد توسط دیوان محاسبات (موسسات عالی حسابرسی) دوازده کشور توسعه یافته و در هر حال توسعه در مقایسه با کشور جمهوری اسلامی ایران»، دانش حسابرسی، شماره ۵۹، تابستان ۱۳۹۴، ص ۱۴۹.

^{۱۷} «ماده ۵ - بررسی جهت اطمینان از برقراری روش ها و دستورالعمل های مناسب مالی و کاربرد مؤثر آن ها در جهت نیل به اهداف دستگاه های مورد رسیدگی.

ماده ۶ - اعلام نظر در خصوص لزوم وجود مرجع کنترل کننده داخلی و یا عدم کفایت مرجع کنترل کننده موجود در دستگاه های مورد رسیدگی با توجه به گزارشات حسابرسی ها و رسیدگی های انجام شده جهت حفظ حقوق بیت المال».

کشورهای فرانسه و آمریکا^{۱۸} این اختیار برای نهاد دیوان محاسبات آنان وجود دارد، اما این امر در نظام حقوقی ایران مستلزم بازنگری در اصل ۵۵ قانون اساسی است.

۳-۳-۱. از قانون آیین نامه داخلی مجلس شورای اسلامی

«ماده ۲۲۱- رئیس دیوان محاسبات موظف است: گزارش تفریغ بودجه را

حداکثر تا پایان دی ماه سال بعد تهیه و برای رسیدگی به مجلس تسلیم نماید.

تبصره ۱- رئیس دیوان هنگام تقدیم گزارش حداکثر به مدت یک ساعت درباره

آن در جلسه علنی توضیح می دهد. هیات رئیسه گزارش کامل تفریغ را به کمیسیون

برنامه و بودجه و محاسبات به عنوان کمیسیون اصلی و بخش های مرتبط با

کمیسیون های دیگر را به عنوان کمیسیون فرعی ارجاع می نماید تا حداکثر ظرف

یک ماه گزارش خود را به کمیسیون اصلی تقدیم نمایند. کمیسیون اصلی موظف

است حداکثر ظرف ۳ ماه از تاریخ تسلیم گزارش به مجلس با توجه به گزارش

کمیسیون های فرعی و اخذ توضیحات دستگاه های اجرایی گزارش بررسی نهایی

خود را تهیه و به هیات رئیسه تسلیم نماید. این گزارش خارج از نوبت در دستور هفته

بعد مجلس قرار می گیرد و قرائت می شود».

تکلیف دیوان محاسبات به ارائه گزارش تا پایان دی ماه با تصویب نهایی

صورتحساب عملکرد سالانه در هیات وزیران به موجب آیین نامه قانون تفریغ بودجه

سال های پس از انقلاب هم پوشانی زمانی دارد و در صورتی که دولت تا پایان دی

ماه صورتحساب را نهایی ننماید عملاً امکان استفاده رسمی ممکن نخواهد بود، اما به

^{۱۸} حسابرسی اداره پاسخگویی دولت یا دیوان محاسبات آمریکا «محدوده گسترده ای را در

برمی گیرد که از بررسی رعایت قوانین و کنترل های مالی گرفته تا اجرای حسابرسی های عملکرد

با تاکید بر تعیین سهم برنامه های عمومی در اهداف که نتایج ملی مهم را در برمی گیرد. از

اختیارات حسابرس کل تحلیل هزینه های هر سازمان قوه مجریه به منظور کمک به کنگره در

زمینه قضاوت درباره استفاده اثربخش و همراه با صرفه جویی وجوه عمومی است. حسابرس کل

می تواند نتایج برنامه ها و فعالیت هایی را که به موجب قوانین کنونی به وسیله وزارتخانه ها و

سازمان ها انجام شده است با ابتکار خود یا براساس دستور هریک از دو مجلس کنگره ارزیابی

کند». رجوع کنید به: لاینرت، یان، بودجه ریزی در جهان؛ چهارچوب حقوقی نظام های

بودجه ای (مطالعه موردی برخی کشورهای عضو سازمان همکاری اقتصادی و توسعه)،

ترجمه افشین خاکباز و بهزاد لامعی، تهران، نشر مرکز پژوهش های مجلس شورای اسلامی، چاپ

نخست، ۱۳۸۹، ص ۴۵۶.

نظر می‌رسد از آنجا وزارت امور اقتصادی و دارایی در پایان مهلت قانونی خود یعنی پایان آذرماه همزمان با ارسال به هیات وزیران، نسخه‌ای از صورتحساب عملکرد سالانه را به دیوان محاسبات ارسال می‌کند، لذا امکان استفاده برای دیوان وجود دارد، منتها نظر نهایی دولت نیست، چراکه به تصویب جمعی هیات وزیران نرسیده است.

نکته قابل تامل دیگر مستنبط از آیین نامه داخلی مجلس، تکلیف رئیس دیوان محاسبات به توضیح در مورد گزارش تفریغ است. تکلیف به توضیح دادن به معنای گزارش دادن یک مقام منصوب پارلمان به انتصاب کنندگان خود^{۱۹} از شیوه کار نهاد تحت مدیریت وی در تهیه گزارش است و در صورتی که موارد اختلافی و چالش برانگیز در صحن علنی مطرح شود با توجه به ویژگی غیرقطعی گزارش در این مرحله و مقطع زمانی (قبل از طرح در کمیسیون‌ها) می‌تواند سنت رواداری و تعامل میان قوا را مخدوش کند.

۲. عملکرد دیوان در گزارش تفریغ بودجه سال ۹۵

در این گفتار به طور مشخص با بررسی زمانی رویدادهای مهم موثر در اعلام گزارش تفریغ بودجه درصد تطبیق اقدامات وزارت امور اقتصادی و دارایی و دیوان محاسبات خصوصاً رئیس دیوان محاسبات می‌پردازیم. مختصر آنکه پس از تهیه صورتحساب عملکرد در اوایل دی ماه ۱۳۹۶ توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی، دیوان محاسبات در همین ماه گزارش خود را تهیه و رئیس دیوان در اوایل بهمن ماه گزارش را در صحن علنی قرائت می‌کند. منتها نکته قابل تامل عدم ذکر و استناد به صورتحساب عملکرد سالانه در گزارش تفریغ اعلامی از سوی دیوان محاسبات است که تمامی قواعد تعامل میان این دو نهاد نظارتی را زیرسوال می‌برد. به نظر می‌رسد تحت تاثیر همین عامل اختلافاتی میلیاردری تحت عنوان عدم واریز درآمد حاصل از

^{۱۹} «ماده ۱۱ - رئیس دیوان محاسبات کشور پس از افتتاح هر دوره قانونگذاری به پیشنهاد کمیسیون دیوان محاسبات و بودجه مجلس شورای اسلامی و تصویب نمایندگان ملت انتخاب می‌شود».

فروش گاز طبیعی توسط رئیس دیوان مطرح می شود که پاسخ وزیر نفت و رئیس سازمان برنامه و بودجه را در پی دارد. در این گفتار ضمن تحلیل حقوقی مواضع طرفین ضمن رعایت بی طرفی در ارزیابی حقوقی تلاش می شود اقدامات طرفین با قوانین و مقررات نسبت سنجی شود.

خزانة دار کل کشور (معاون وزیر امور اقتصادی و دارایی) در تاریخ ۱۳۹۶/۱۰/۰۶ به رسانه ها اعلام می کند صورتحساب عملکرد سالانه را تهیه و به هیات دولت ارسال نموده اند^{۲۰}. این به معنای تخلف ۶ روزه در عمل به تکلیف مقرر (پایان آذرماه) در ماده ۱۰۳ قانون محاسبات عمومی است. هم چنین، در متن خبری اشاره ای به ارسال همزمان صورتحساب به دیوان محاسبات مطابق ذیل ماده ۱۰۳ مذکور نشده که باید شفاف سازی می گردید.

سپس، در تاریخ ۱۳۹۶/۱۱/۰۴ رئیس دیوان محاسبات خلاصه ای ۱۸ صفحه ای از گزارش تفریغ بودجه در مجلس قرائت می کند (اصل گزارش ۲۸۰ صفحه است)^{۲۱}. آنچه از اخبار جلسه علنی مجلس بر می آید قرائت گزارش ۱۸ صفحه ای از متنی تهیه شده از قبل است، حال آنکه در تبصره ۱ ماده ۲۲۱ آیین نامه داخلی مجلس شورای اسلامی آمده رئیس دیوان درباره گزارش توضیح می دهد. با توجه به انتخاب رئیس دیوان توسط مجلس، منظور از توضیح، تشریح فعالیت دیوان درباره فرآیند تهیه گزارش است.

۱-۲. گزارش تفریغ بودجه سال ۱۳۹۵

گزارش سه بخش عمده دارد^{۲۲}:

^{۲۰} اکرمی، سید رحمت الله، «صورتحساب عملکرد سالانه بودجه ۹۵ به دست دولت رسید»، <http://www.irna.ir>، کد خبر ۸۲۷۷۷۷۳۳، تاریخ مراجعه ۱۳۹۷/۰۴/۰۲، دسترسی در: <http://www.irna.ir/fa/News/82777733>.

^{۲۱} خبرگزاری مجلس شورای اسلامی خانه ملت، «متن کامل گزارش تفریغ بودجه ۱۳۹۵»، <http://www.icana.ir>، تاریخ مراجعه ۱۳۹۷/۰۴/۰۲، دسترسی در:

<http://www.icana.ir/Fa/News/367376/1395>

^{۲۲} خبرگزاری مجلس شورای اسلامی خانه ملت، «متن کامل گزارش تفریغ بودجه ۱۳۹۵»، <http://www.icana.ir>، تاریخ مراجعه ۱۳۹۷/۰۴/۰۲، دسترسی در:

<http://media.icana.ir/File/2018/01/1801240000.pdf>

۱- منابع و مصارف؛

۲- تبصره های ماده واحده بودجه؛

۲- پیشنهاداتی برای بهبود فرآیند بودجه نویسی.

در راستای آشنایی با محتوای گزارش و صالبتیه بررسی ذکر یا عدم ذکر صورت حساب عملکرد سالانه برخی جداول مندرج در گزارش از این قرار است:

۱-۲. جداول منابع و مصارف اجرا شده بودجه سال ۱۳۹۵

جدول شماره (۱) پیش بینی و تحقق منابع بودجه سال ۱۳۹۵ کل کشور - مبالغ به میلیارد تومان			
عنوان	پیش بینی پس از اعمال تغییرات	تحقیق یافته	درصد
منابع عمومی دولت	۲۹۴,۳۹۴	۲۸۶,۶۲۲	۹۷/۴
منابع اختصاصی	۴۱,۱۳۴	۳۱,۶۲۹	۷۶/۹
منابع بودجه شرکت های دولتی، بانک ها و مؤسسات انتفاعی وابسته به دولت	۶۸۷,۰۴۳	۶۵۲,۴۷۹	۹۵
کسر می شود: ارقام دوبار منظور شده	۳۹,۷۵۴	۴۱,۰۳۴	۱۰۳/۲
منابع بودجه کل کشور	۹۸۳,۸۱۷	۹۲۹,۷۰۶	۹۴/۶

جدول شماره (۲) پیش بینی و تحقق اجزاء تشکیل دهنده درآمدهای مالیاتی - مبالغ به میلیارد تومان			
عنوان	پیش بینی	تحقیق یافته	درصد
مالیات اشخاص حقوقی	۳۳,۵۶۸	۳۲,۰۷۰	۹۵/۵
مالیات بر درآمدها	۱۴,۰۷۲	۱۴,۶۴۰	۱۰۴
مالیات بر ثروت	۲,۵۰۸	۲,۷۱۲	۱۰۸/۱
مالیات بر واردات	۱۶,۹۳۰	۲۲,۰۲۹	۱۳۰/۱
مالیات بر کالاها و خدمات	۳۶,۷۴۹	۳۲,۷۳۱	۸۹
جمع درآمدهای مالیاتی	۱۰۳,۸۲۷	۱۰۴,۱۷۲	۱۰۰/۳

جدول شماره ۳) پیش‌بینی و تحقق منابع حاصل از فروش نفت‌خام و میعانات گازی - مبالغ به میلیارد تومان			
عنوان	پیش‌بینی	تحقق یافته	درصد
جمع منابع حاصل از نفت‌خام و میعانات گازی	۷۴,۵۰۲	۷۳,۸۸۲	۹۹/۲

جدول شماره ۴) میزان پیش‌بینی و تحقق مهمترین بخش‌های واگذاری دارایی‌های مالی - مبالغ به میلیارد تومان			
عنوان	پیش‌بینی	تحقق یافته	درصد
منابع حاصل از فروش اسناد خزانه اسلامی، اوراق مشارکت و صکوک اجاره	۴۰,۰۰۰	۲۴,۵۰۷	۶۱/۳
منابع حاصل از واگذاری شرکت‌های دولتی	۱۶,۰۵۰	۷,۸۶۲	۴۸/۹
منابع حاصل از استفاده از صندوق توسعه ملی	۵۹۹	۵۹۹	۱۰۰
منابع حاصل از فروش اسناد خزانه اسلامی، اوراق مشارکت و صکوک بر اساس قانون اصلاح قانون بودجه	۱	۲۹,۲۹۷	-

جدول شماره ۵) پیش‌بینی و تحقق مصارف بودجه سال ۱۳۹۵ کل کشور - مبالغ به میلیارد تومان			
عنوان	پیش‌بینی پس از اعمال تغییرات	تحقق یافته	درصد
مصارف عمومی دولت	۳۱۸,۵۷۹	۲۷۶,۵۶۶	۸۶/۸
مصارف اختصاصی	۳۹,۹۲۴ *	۳۱,۵۶۶	۷۹
مصارف بودجه شرکت‌های دولتی، بانک‌ها و مؤسسات انتفاعی وابسته به دولت	۶۸۷,۰۴۲ **	۶۵۲,۴۷۹	۹۵
کسر می‌شود: ارقام دوبار منظور شده	۳۹,۷۵۴	۴۱,۰۲۴	۱۰۳/۲
مصارف بودجه کل کشور	۱,۰۰۵,۸۰۳	۹۱۹,۵۷۷	۹۱/۴

جدول شماره ۶) پیش‌بینی و تحقق مصارف عمومی دولت به تفکیک نوع اعتبار - مبالغ به میلیارد تومان			
نوع اعتبار	پیش‌بینی پس از اعمال تغییرات	تحقق یافته	درصد
هزینه‌های	۲۲۰,۶۷۳	۲۰۷,۲۰۱	۹۳/۹
تملك دارایی‌های سرمایه‌ای	۶۰,۶۸۶	۳۴,۷۵۹	۵۷/۳
تملك دارایی‌های مالی	۳۷,۲۲۰	۳۴,۶۰۷	۹۳
جمع مصارف عمومی دولت	۳۱۸,۵۷۹	۲۷۶,۵۶۷	۸۶/۸

هم چنانکه آمد، در جداول گزارش تفریغ بودجه سال ۱۳۹۵ به صورت‌حساب

عملکرد سالانه استناد داده نشده است، حال آنکه به عنوان مثال در سال‌های ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۳

۳۳ پایگاه دیوان محاسبات کشور، «گزارش تفریغ بودجه سال ۱۳۹۱»،

<http://www.dmk.ir>، تاریخ مراجعه ۱۳۹۷/۰۴/۰۲، دسترسی در:

تقریب « خلاصہ بودجه سال ۱۳۹۴ کل کشور »

[illegible]

آنچه در افکار عمومی و روابط میان دو نهاد دیوان محاسبات و دولت موجب چالش و اختلاف جدی گردید عدم واریز میلیاردها تومان از منابع حاصل از فروش گاز به عنوان یک سرمایه ملی به حساب خزانه است. در متن گزارش تفریغ آمده: «مبلغ یازده هزار و چهارصد و هفتاد و نه میلیارد (۱۱,۴۷۹,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰) تومان از منابع حاصل از فروش داخلی گاز طبیعی توسط شرکت ملی گاز ایران تاکنون به حساب خزانه واریز نشده است». این ایراد دیوان محاسبات از جهت رعایت اصل ۵۳ قانون اساسی مبنی لزوم تمرکز تمامی درآمدهای عمومی به حساب خزانه داری کل کشور که اصل تمرکز عایدات نامیده می شود، اهمیتی فوق العاده دارد. اصل تمرکز عایدات از اصول سیاسی مهم بودجه است که در تحلیل روابط میان دو قوه مقننه و اجرای تاثیرگذار است. اصولاً اصول سیاسی بودجه زمینه نظارت مجلس بر دولت را

http://www.dmk.ir: تاریخ مراجعه ۱۳۹۷/۰۴/۰۲، دسترسی در:
http://www.dmk.ir/ShowPage.aspx?page_=form&order=show&lang=1&
sub=0&PageId=2095&PageIDF=0&tempname=dmktemplate

فراهم می کنند. «اصل جامعیت برای اعمال نظارت قوه مقننه بر اجرای بودجه موثر و ضروری است. در غیر این صورت اعمال این نوع نظارت با مشکل مواجه و حتی می توان گفت که غیرممکن خواهد شد»^{۲۵}. منظور از اصل جامعیت بودجه این است که «بودجه باید شامل همه درآمدها و همه هزینه های تمام دستگاه ها باشد. در عین حال هزینه و درآمد هر دستگاه یا نهاد دولتی تهاتر نشود یعنی از یکدیگر کسر نشده و خالص درآمد منهای هزینه منعکس نگردد»^{۲۶}. تمرکز عایدات همان اصل جامعیت بودجه است که یک ابزار مهم اقتصادی - مالی تلقی می گردد. «به موجب اصل تمرکز عایدات 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 [اما] لازم به ذکر است کلیه دریافت های دولت الزاماً به حساب درآمدهای عمومی کشور واریز نمی شود، بلکه برای برخی دریافت های دولت حساب های مخصوصی وجود دارد»^{۲۷}.

دیوان محاسبات به عدم انتشار اوراق مشارکت در میادین مشترک نفتی ورود ماهوی کرده و عملکرد دولت در منتشر نکردن اوراق مزبور را خلاف اهداف قانونگذار در اجازه اعطاء شده به وزارت نفت دانسته است. در گزارش دیوان می خوانیم: «به منظور سرمایه گذاری در طرح های نفت و گاز با اولویت میادین مشترک به وزارت نفت اجازه داده شده است که پنج هزار میلیارد (۵,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰) تومان اوراق مشارکت منتشر کند. علی رغم ضرورت توجه ویژه به توسعه و بهره برداری از میادین مشترک نفت و گاز و صیانت از حقوق جمهوری اسلامی ایران، از این ظرفیت قانونی استفاده نشده و در نتیجه اهداف قانونگذار محقق نگردیده است». تحلیل اعمال نظارت فوق مستلزم تعیین حدود صلاحیت دیوان در نظارت عملیاتی است. همچنان که آمد نظارت عملیاتی نظارت بر تطبیق عملکرد با اهداف مقرر در قوانین برنامه توسعه و قانون بودجه است و در نظام حقوقی ایران نهاد ناظر به موجب

^{۲۵} رستمی، ولی، پیشین، ص ۲۲۹.

^{۲۶} توکلی، احمد، **مالیه عمومی برای رشته های علوم انسانی**، تهران، نشر سمت، چاپ

سیزدهم، ۱۳۸۷، ص ۱۴۶.

^{۲۷} رستمی، ولی، پیشین، ص ۲۳۴ و ۲۹۴.

تبصره ماده ۹۰ قانون محاسبات عمومی^{۲۸}، «سازمان برنامه و بودجه» می باشد. لذا تطبیق عملیات وزارت نفت با اهداف قانون بودجه برعهده سازمان برنامه و بودجه است.

هم چنین، اجازه پیش بینی شده در قانون به وزارت نفت مبنی بر انتشار اوراق مشارکت یک صلاحیت اختیاری یا تشخیصی است. صلاحیت اختیاری «عبارت است از اختیار تصمیم مقام اداری در راستای انجام وظایف و در شرایط اوضاع و احوال خاص و شخصی براساس گزینه های پیش رو که براساس آن مقام اداری در انتخاب یک یا چند تصمیم آزادی نسبی دارد و بتواند در مورد هرکاری که برای منافع و مصالح عمومی مقتضی و صلاح می داند، تصمیم بگیرد»^{۲۹}.

۱-۳- پیشنهادها برای بهبود فرآیند بودجه نویسی

یکی از ایرادات دیوان محاسبات عدم رعایت انضباط مالی توسط دولت بوده است: «انضباط بودجه ای: عدم تصویب به موقع آیین نامه ها، دستورالعمل ها و عدم اجرای به موقع احکام بودجه». به نظر می رسد نظارت نهاد ناظر نباید به صورت کلی و غیرمستند باشد. می بایست به طور مشخص اعلام می گردید که کدام آیین نامه ذیل کدام تکلیف قانونی بودجه به تصویب دولت نرسیده است. از سوی دیگر، در صورت عدم تصویب آیین نامه های ذیل قانون بودجه دولت «خودداری در انجام وظیفه» مرتکب شده که موضوع حقوق اداری است و در ماده ۱۲ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری ذکر گردیده و نمی توان آن را «بی انضباطی بودجه ای» نامید.

دیوان محاسبات به موجب صلاحیت ارائه پیشنهادات برای بهبود قانون

^{۲۸} تبصره ماده ۹۰- «نظارت عملیاتی دولت بر اجرای فعالیت ها و طرح های عمرانی که هزینه آن ها از محل اعتبارات جاری و عمرانی منظور در قانون بودجه کل کشور تأمین می شود. بمنظور ارزشیابی و از نظر مطابقت عملیات و نتایج حاصله با هدفها و سیاست های تعیین شده در قوانین برنامه عمرانی و قوانین بودجه کل کشور و مقایسه پیشرفت کار با جدول های زمان بندی به ترتیبی که در قانون برنامه و بودجه کشور مقرر شده و یا خواهد شد کماکان به عهده وزارت برنامه و بودجه می باشد».

^{۲۹} مشهدی، علی، صلاحیت تخییری، تهران، نشر معاونت تحقیقات، آموزش و حقوق شهروندی معاونت حقوقی ریاست جمهوری، چاپ نخست، ۱۳۹۱، ص ۳۱.

نویسی اعلام داشته ادبیات حقوقی بودجه نویسی رعایت نشده و عباراتی مشابه بدون تعریف مناسب به کار برده شده است. دیوان در توضیح این ایراد آورده: «ادبیات حقوقی بودجه نویسی: در قوانین بودجه سنواتی بعضاً از عبارت «مکلف است» و در برخی موارد «موظف است». عبارت «اجازه داده می‌شود» یا «مجاز است» نیز مکرر به کار برده شده است که به دلیل نبود تعریف مناسبی از آن‌ها، محل مناقشه است؟» به نظر می‌رسد عبارات مذکور مترادف هستند و نمی‌توان از آن‌ها ایراد بودجه نویسی گرفت. عبارات ذکر شده معنای متفاوتی ندارند و از سوی دیگر، در صورت وارد دانستن عدم دقت در تنظیم قانون این اشکال بر قانون گذار بیش از دولت صدق می‌کند، زیرا متن نهایی قانون بودجه از سوی مجلس تصویب می‌شود، هرچند نقش دولت در تهیه لوایح خصوصاً لایحه بودجه با اقتضائات خاص آن پررنگ تر است. در هر حال با توجه به مترادف بودن معانی عبارات ایراد مزبور چندان محل اعتناء نمی‌باشد.

۲-۲. پاسخ های دولت به ایرادات وارده از سوی دیوان محاسبات کشور

پاسخ های دولت به دو بخش شکلی و ماهوی تقسیم می‌شود: ۱- عدم رعایت تشریفات شکلی و غیرقانونی بودن عمل دیوان؛ ۲- ورود ماهوی به ایرادات در خصوص عدم واریز به خزانه و عدم انتشار اوراق مشارکت میادین نفتی. رئیس سازمان برنامه و بودجه و وزیر نفت در تاریخ های ۱۳۹۶/۱۱/۰۷ و ۹۶/۱۱/۰۸ مصاحبه مطبوعاتی برگزار می نمایند^{۳۰}. رئیس سازمان برنامه و بودجه تلویحاً به مفاد مواد ۱۰۳ قانون محاسبات عمومی و ۲۲۱ آیین نامه داخلی مجلس شورای اسلامی استناد می‌کند. دو دلیل اصلی و عمده این مقام عبارتند از: ۱- عدم استماع نظرات دولت؛ ۲- گزارش غیرقطعی بوده و نهایی نیست. زیرا توسط کمیسیون های مجلس شورای اسلامی باید رسیدگی نهایی شود.

^{۳۰} نوبخت، محمدباقر و زنگنه، بیژن، «گزارش دیوان محاسبات از تفریغ بودجه سال ۹۵ نادرست است/سازمان برنامه و بودجه به همه ابهامات پاسخ تفصیلی و کارشناسی داده است»، <https://mporg.ir>، تاریخ مراجعه ۱۳۹۷/۰۴/۰۲، دسترسی در:

پاسخ های ماهوی: عدم واریز ۱۱ هزار و ۴۷۹ میلیارد تومان فروش داخلی گاز طبیعی به حساب خزانه از اشکالاتی بود که دیوان محاسبات به آن اشاره کرده بود. پاسخ رئیس سازمان برنامه و بودجه کشور بدین شرح است: «بر اساس ساز و کار اولیه توافق شده بین شرکت ملی گاز ایران و خزانه داری کل کشور در مقطع ده ماهه ابتدای سال ۱۳۹۵ تمامی سهم هر یک از ذینفعان منابع حاصل از فروش گاز طبیعی از جمله عوارض و مالیات بر ارزش افزوده، مالیات و سود سهام شرکت ها، سهم هدفمندی و ... مستقیماً به حساب آنها نزد خزانه واریز شده است در این راستا سازمان حسابرسی به عنوان حسابرِس و بازرس قانونی این شرکت نیز مغایرتی را اعلام نکرده است. در دو ماه انتهای سال نیز تمامی درآمدهای آن شرکت از همان مبدا وصول از مشتریان، به حساب خزانه نزد بانک مرکزی واریز شده است و مغایرت و ابهامی در این زمینه وجود ندارد»^{۳۱}.

وزیر نفت نیز در این خصوص با بیان اینکه دیوان محاسبات اعلام کرده است که ۱۱ هزار و ۴۹۷ میلیارد تومان از درآمد شرکت ملی گاز ایران به خزانه واریز نشد اظهار می دارد: «در حالی که مبالغ وصولی ناشی از فروش گاز در داخل کشور در سال ۹۵ در مجموع ۱۷ هزار و ۸۰۰ میلیارد تومان است که ۸ هزار میلیارد تومان از آن به حساب سازمان هدفمندی یارانه ها واریز شده است و ۹ هزار میلیارد تومان هم هزینه داخلی شرکت ملی گاز ایران است. وی افزود: همه منابع هدفمندی یارانه ها از سوی شرکت های ملی گاز ایران و پالایش و پخش فرآورده های نفتی پرداخت شده است»^{۳۲}.

در تحلیل ایراد وارده از سوی دیوان محاسبات مبنی بر عدم واریز میلیاردها تومان به حساب خزانه داری کل از سوی شرکت گاز تحلیل رعایت اصل ۵۳ قانون اساسی (اصل تمرکز عایدات) و در عین حال اختیارات ناشی از کارآمدی امر اداره کشور که به موجب قوانین عادی به دستگاه های اجرایی اعطاء می شود، ضروری است. هرچند به موجب اصل مزبور «کلیه دریافت های دولت در حساب های خزانه

^{۳۱} همان^{۳۲} همان

داری کل متمرکز می شود و همه پرداخت ها در حدود اعتبارات مصوب به موجب قانون انجام می گیرد»، اما ماده ۱۲ قانون هدفمند کردن یارانه ها مصوب ۱۳۸۸/۱۰/۱۵ مقرر می دارد «دولت مکلف است تمام منابع حاصل از اجرای این قانون را به حساب خاصی به نام هدفمندسازی یارانه ها نزد خزانه داری کل واریز کند». به موجب بند (ب) ماده ۱ قانون هدفمند کردن یارانه ها دولت مکلف به اصلاح قیمت فروش داخلی گاز طبیعی است و بدیهی است یکی از منابع حاصل از اجرای قانون اصلاح قیمت گاز طبیعی بوده که باید به موجب بند (الف) ماده ۷ قانون مذکور در قالب یارانه و پرداخت نقدی و غیرنقدی به خانوارها هزینه شود. ماده ۱۲ درصدد تضمین کارآمدی، کارایی و تسریع در اجرای امور پرداخت یارانه ها به خانوار یک حساب مخصوص به نام هدفمندی یارانه ها در خزانه داری کل ایجاد نموده است که متفاوت از حساب درآمدهای عمومی خزانه می باشد. بنابراین، ادعای دولت مبنی بر واریز منابع حاصل از فروش گاز به حساب هدفمندی در خزانه در راستای اختیار قانونی ماده ۱۲ قانون هدفمندکردن یارانه ها و اقتضائات خاص اداره کشور می باشد. هر ماه می بایست میلیاردها تومان مستقیماً به حساب سرپرست خانوار واریز شود و عدم واریز به موقع این مبلغ تبعات اجتماعی گسترده و فراگیری خواهد داشت. البته، احتمالاً منظور دیوان محاسبات از عدم واریز منابع به خزانه، واریز نشدن به حساب درآمدهای عمومی بوده که با مجوز مذکور ایراد وارد نخواهد بود.

از ایرادات دیگر دیوان محاسبات عدم انتشار اوراق مشارکت در میادین نفتی مشترک بوده که منجر به عدم تحقق اهداف قانونگذار از نظر این مرجع نظارتی شده است. رئیس سازمان برنامه و بودجه با بیان اینکه انتشار این اوراق یک اجازه بود و تکلیف نبوده اظهار می دارد: «از آنجایی که انتشار اوراق راهی پرهزینه است و از آن تحت عنوان آینده فروشی کشور یاد می شود بنابراین این روش همواره به عنوان آخرین راهکار از سوی دولت استفاده می شود. وی در ادامه افزود: با توجه به استفاده مناسب شرکت نفت از ظرفیت های ماده ۱۲ قانون رفع موانع تولید رقابت پذیر برای توسعه میادین مشترک به خصوص پارس جنوبی و غرب کارون در سال ۹۵ نیاز مالی طرح های توسعه ای برآورده شده بود که عملکرد آن موید این مساله است».

به نظر می‌رسد اساساً مطرح ساختن این ایراد در چهارچوب صلاحیت های دیوان نمی‌باشد و خروج از صلاحیت رخ داده است. «خروج از صلاحیت» یا همان قاعده "Ultra vires" به معنای تصمیم گیری خارج از منطوق و مفهوم قواعد موجود صلاحیت مرجع تصمیم گیر است. دیوان محاسبات با اعلام این گزارش یک تصمیم نظارتی اتخاذ نموده که با بنیان های حدود صلاحیت آن تعارض دارد. در اصل ۵۵ قانون اساسی و فصل دوم قانون دیوان محاسبات کشور مصوب ۱۳۶۱ تحت عنوان وظایف و اختیارات صرفاً نظارت مالی یا حسابرسی سنتی در صلاحیت دیوان است و نظارت عملیاتی در شرایط موجود خارج از اختیار این نهاد خواهد بود.

از سوی دیگر، در انتشار اوراق مشارکت قانونگذار یک صلاحیت اختیاری یا تشخیصی به مقامات اجرایی اعطاء کرده که تشخیص استفاده از آن با مجری است و نه ناظر. اجراء و نظارت باید از یکدیگر تفکیک شود و نظارت نباید تبدیل به مداخله در امور اجرایی گردد.

۳- پاسخ های دیوان محاسبات در تایید گزارش تفریغ

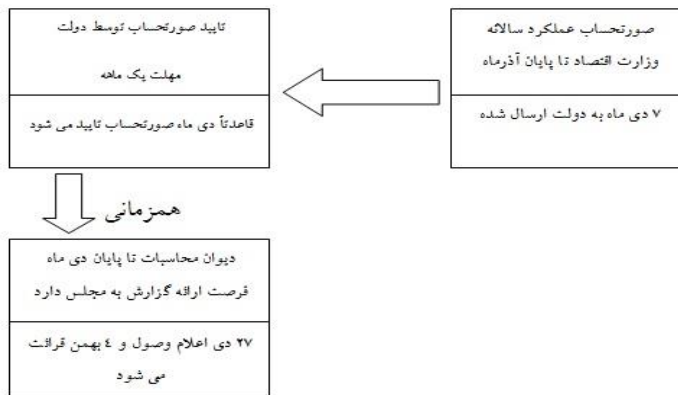
دیوان محاسبات در مقام اصرار بر مواضع قبلی بیانیه ای صادر نموده و ضمن قانونی دانستن مبانی گزارش، دفاعیات مقامات دولتی را در مرحله دادسرا و هیات های مستشاری قابل استماع می داند.

دادستان دیوان نیز در یادداشتی مورخ ۹۶/۱۱/۱۴ در خصوص پاسخ دولت مبنی بر عدم تکلیف به انتشار اوراق مشارکت بیان می دارد: «این اشتباه است که دولت از اجازه، استنباط تخییر و اختیار کند و هیچ عملکردی در این خصوص نداشته باشد»^{۳۳}. هم چنین، راجع به توافق صورت گرفته میان شرکت گاز و خزانه داری کل معتقد است: «خزانه داری کل نمی تواند توافقی خلاف قانون اتخاذ نماید. منابع حاصل از فروش گاز طبیعی مصداق درآمدی است و بایستی طبق اصل ۵۳ قانون اساسی در خزانه داری کل متمرکز و سپس از آن محل حسب مجوزهای قانونی

^{۳۳} شجاعی، فیاض، «یادداشت در پاسخ به اظهارات رئیس سازمان برنامه و بودجه و سخنگوی دولت»، <http://www.dmk.ir>. تاریخ مراجعه ۱۳۹۷/۰۴/۰۲.

پرداخت شود»^{۳۴}. حال آنکه به نظر می رسد با توجه به صراحت ماده ۱۲ قانون هدفمندکردن یارانه ها دولت مکلف بوده مستقیماً منابع حاصل از فروش داخلی گاز طبیعی را به حساب مخصوص هدفمندی در خزانه واریز کند و از آنجا که این حساب در خزانه ایجاد شده اصل ۵۳ قانون اساسی نیز رعایت می گردد. با نظارت نظام مند و اصولی شورای نگهبان که هنگام تصویب قانون عادی مذکور اعمال شده نمی توان ادعا نمود ماده ۱۲ با اصل ۵۳ قانون اساسی مغایرت دارد. هم چنانکه ایجاد حساب مخصوص در نظام حقوق مالیه ایران مسبوق به سابقه بوده و حساب های مخصوص دیگری نزد خزانه داری ایجاد شده است از قبیل حساب درآمدهای اختصاصی، حساب درآمدهای شرکت های دولتی که همگی در جهت دست یابی سریع به نتیجه (کارایی) ارزیابی می گردد. تبعات اجتماعی ناکارآمدی در مدیریت یارانه ها این اقتضائات را دوچندان می کند.

خلاصه قوانین و مقررات موضوعه در تکالیف و مناسبات فی مابین وزارت امور اقتصادی و دارایی و دیوان محاسبات کشور و آنچه در عمل راجع به تفریغ بودجه سال ۱۳۹۵ رخ داده به شرح جداول زیر است:



نتیجہ گیری

دیوان محاسبات کشور در سال ۱۳۹۵ برخلاف سال‌های گذشته صورتحساب عملکرد سالانه را مستند گزارش خود قرار نداده که منجر به اختلاف محاسباتی و مجادله راجع به عدم واریز منابع حساسیت برانگیز درآمدی به خزانه شده است، از طرفی دولت نیز قبل از ارائه گزارش شفاف سازی لازم و مقتضی اهمیت موضوع راجع به عدم واریز منابع حساسیت برانگیز درآمدی به خزانه نداشته است. تحلیل عملکرد دیوان محاسبات در سال ۱۳۹۵ با تاکید بر گزارش تفریغ بودجه هرچند ظاهراً محدود به یک سال مالی است، اما تعمق و آسیب شناسی قوانین و مقررات موضوعه مجموعه ای از راهبردهای کلان در اختیار نهاد ناظر و مجری قرار می دهد که از قرار زیر است:

۱- تفریغ بودجه به معنای فراغت یافتن و اخذ مفاصاحساب دولت از مجلس است و بدیهی بوده که مجلس در صدور این مفاصاحساب باید با دولت تعامل کند؛

۲- دیوان محاسبات باید حسابرسی‌های خود را با صورتحساب عملکرد دولت تطبیق دهد تا پس از رفع اشکالاتی که برطرف شدنی هستند گزارش خود را به مجلس تسلیم کند در عملکرد سال ۱۳۹۵ آیین نظرخواهی اجباری از سوی دیوان

رعایت نشده است. زیرا در محتوای گزارش صورتحسابات عملکرد سالانه مشاهده نمی شود؛

۳- در قوانین و مقررات موضوعه، ایراد همزمانی صورتحساب و گزارش وجود دارد؛ عملاً نظرات دولت لحاظ و استماع نشده است؛

۴- قرائت موارد چالش برانگیز، اختلافی و غیرقطعی، منجر به مجادله می شود، لذا رئیس دیوان در توضیحات خود می تواند فرآیند حسابرسی ها را توضیح دهد و نه اینکه با بزرگنمایی منابع حساسیت برانگیز (نفت و گاز)، شبهه «خلاف قانون عمل کردن» ایجاد نماید؛

۵- نهاد ناظر می بایست میان «حاکمیت قانون» و «کارآمدی امر اداره کشور» تعادل برقرار کند؛ تئوری چراغ زرد در مقابل چراغ قرمز و چراغ سبز بر لزوم حفظ توازن و جمع میان دو ضرورت اصل حاکمیت و کارآمدی اداره کشور تاکید دارد؛

۶- در شرایط حساس کنونی، سختی اداره کشور این اختلافات را موجب می شود و لذا تمامی نهادها خصوصاً نهادهای اجرایی و نظارتی باید با یکدیگر تعامل و تفاهم در اجرای احکام قانونی نمایند.

فهرست منابع:

الف: فارسی

- انصاری، شاهرخ، **بودجه و بودجه ریزی دولتی در ایران**، تهران، موسسه انتشاراتی یکان، چاپ دوم، ۱۳۸۱.
- پیرنیا، حسین، **مالیه عمومی و بودجه**، تهران، نشر کتابخانه ابن سینا، چاپ سوم، ۱۳۴۴.
- توکلی، احمد، **مالیه عمومی برای رشته های علوم انسانی**، تهران، نشر سمت، چاپ سیزدهم، ۱۳۸۷.
- حسینی عراقی، سید حسین، **کنکاشی در قوانین مالی و محاسباتی کشور**، نشر پژوهشکده ی امور اقتصادی، چاپ نخست، ۱۳۸۰.
- درویشی، بابک، **تحلیل حقوقی نظارت قوه مقننه بر اجرای بودجه در ایران و فرانسه**، رساله دوره دکتری رشته حقوق عمومی دانشکده حقوق و علوم سیاسی دانشگاه تهران، ۱۳۹۲.
- راسخ، محمد، **نظارت و تعادل در نظام حقوق اساسی**، تهران، نشر دراک، چاپ نخست، ۱۳۸۸.
- رستمی، ولی، **مالیه عمومی**، تهران، نشر میزان، چاپ پنجم، ۱۳۹۵.
- عباسی، بیژن، **حقوق اداری تطبیقی**، تهران، نشر دادگستر، چاپ نخست، ۱۳۹۵.
- کدخدایی، عباسعلی و وکیل، امیرساعد و عسگری، پوریا، **قانون اساسی در نظم حقوقی کنونی**، تهران، نشر مجد، چاپ سوم، ۱۳۸۸.
- لاینرت، یان، **بودجه ریزی در جهان؛ چهارچوب حقوقی نظام های بودجه ای (مطالعه موردی برخی کشورهای عضو سازمان همکاری اقتصادی و توسعه)**، ترجمه افشین خاکباز و بهزاد لامعی، تهران، نشر مرکز پژوهش های مجلس شورای اسلامی، چاپ نخست، ۱۳۸۹.

- مشهدی، علی، **صلاحیت تخییری**، تهران، نشر معاونت تحقیقات، آموزش و حقوق شهروندی معاونت حقوقی ریاست جمهوری، چاپ نخست، ۱۳۹۱.

ب: اینترنتی

- اکرمی، سید رحمت الله، «**صورتحساب عملکرد سالانه بودجه ۹۵ به دست دولت رسید**»، <http://www.irna.ir>، کد خبر ۸۲۷۷۷۷۳۳، تاریخ مراجعه ۱۳۹۷/۰۴/۰۲، دسترسی در: <http://www.irna.ir/fa/News/82777733>.
- پایگاه دیوان محاسبات کشور، «**گزارش تفریغ بودجه سال ۱۳۹۱**»، <http://www.dmk.ir>، تاریخ مراجعه ۱۳۹۷/۰۴/۰۲، دسترسی در: http://www.dmk.ir/ShowPage.aspx?page_=form&order=show&lang=1&sub=0&PageId=1945&PageIDF=1558&tempname=main
- پایگاه دیوان محاسبات کشور، «**گزارش تفریغ بودجه سال ۱۳۹۴**»، <http://www.dmk.ir>، تاریخ مراجعه ۱۳۹۷/۰۴/۰۲، دسترسی در: http://www.dmk.ir/ShowPage.aspx?page_=form&order=show&lang=1&sub=0&PageId=2095&PageIDF=0&tempname=dmktemplate
- خبرگزاری مجلس شورای اسلامی خانه ملت، «**متن کامل گزارش تفریغ بودجه ۱۳۹۵**»، <http://www.icana.ir>، تاریخ مراجعه ۱۳۹۷/۰۴/۰۲، دسترسی در: <http://www.icana.ir/Fa/News/367376/1395>
- خبرگزاری مجلس شورای اسلامی خانه ملت، «**متن کامل گزارش تفریغ بودجه ۱۳۹۵**»، <http://www.icana.ir>، تاریخ مراجعه ۱۳۹۷/۰۴/۰۲، دسترسی در: <http://media.icana.ir/File/2018/01/1801240000.pdf>
- شجاعی، فیاض، «**یادداشت در پاسخ به اظهارات رئیس سازمان برنامه و بودجه و سخنگوی دولت**»، <http://www.dmk.ir>، تاریخ مراجعه ۱۳۹۷/۰۴/۰۲، دسترسی در: http://dmk.ir/PrintPage.aspx?Page_=dorsaetoolsnewspanel&PageID=2737&PageIDF=0&lang=1&tempname=dmktemplate&sub=0
- نوبخت، محمدباقر و زنگنه، بیژن، «**گزارش دیوان محاسبات از تفریغ**

بودجه سال ۹۵ نادرست است/سازمان برنامه و بودجه به همه

ابهامات پاسخ تفصیلی و کارشناسی داده است»، <https://mporg.ir>.

تاریخ مراجعه ۱۳۹۷/۰۴/۰۲، دسترسی در:

<https://mporg.ir/home/wid/news/id/53aa2d97-307e-4a78-8821-0b313d4fd061>

Analysis of the performance of the National Court of Auditors in the Settlement funding report of the year of 1395 SH

Vali ROSTAMI

Mohamad Hossein SADEGHI

Abstract

The budget is a plan and a breakdown of mid-term and long-term development plans for a fiscal year, so pathology and consideration of the legal challenges governing implementation and monitoring will provide guidelines for development planning in Iran. From the inevitable effects of the adoption of the budget law by the parliament, monitoring its implementation. The constitutions will focus their financial oversight on a specific basis. In the constitution of the Islamic Republic of Iran, under Article 55 of the Constitution, In the constitution of the Islamic Republic of Iran, under Article 55 of the Constitution, under the authority of the Ministry of Finance (before the Islamic Revolution), enters into the jurisdiction of the National Court of Auditors and out of all this type of monitoring, the budget report is prepared and announced. The balance between the legislature and the executive board requires that the issuing of a budget allocation for the government by the legislature be the applicant for the account, that is, the initiating government, so statutory laws put the annual performance bill in the center of the central balance of power in this matter. With the method of exploration, we are trying to answer this question. Has the preparation and presentation of the draft budget report from the Court of Auditors regarding the implementation of the fiscal year of 1395SH comply with legal procedures for the preparation and publication of this report? Analysis of the performance of the National Court of Auditors in 1395 SH,

with an emphasis on budget Settlement, is apparently limited to one financial year, but the deliberation and pathology of the laws and regulations of the subject set a set of macro-strategies to the supervisory and implementing entity of development planning in Iran.

Key Words:

Settlement funding, National Court of Auditors, Planning and Budget Organization, Annual Performance Invoicing, Financial Supervision.