

## نهادهای ناقض اصل عدم تخصیص در قوانین و مقررات ناظر بر بودجه

دکتر حامد نیکونهاد<sup>۱</sup>، صدیقه قارلغی<sup>۲</sup>

چکیده:

اصل عدم تخصیص یکی از مهم‌ترین اصول اقتصادی و مالی ناظر بر بودجه‌ریزی می‌باشد که دال بر نفی پیش‌بینی نهادهای ناقض این اصل برای نهادهای حکومتی می‌باشد. اصل عدم تخصیص ریشه در اصل پنجاه و سوم قانون اساسی دارد. اصلی که بیان می‌دارد: کلیه دریافت‌های دولت باید در حساب‌های خزانه‌داری کل متمرکز شود و همه پرداخت‌ها نیز در حدود اعتبارات مصوب و به‌موجب قانون انجام گیرد. بر مبنای این اصل هیچ هزینه‌ای نباید پیش از آغاز سال مالی و خارج از بودجه‌های سالانه از محل درآمد خاص تأمین و اعتبار شود. دغدغه تحقیق حاضر مبتنی بر روش توصیفی - تحلیلی در چارچوب دانش حقوق و مالیه عمومی با تکیه بر مطالعه کتابخانه‌ای، برای جست‌وجو در جایگاه اصل عدم تخصیص در نظام حقوقی ایران بوده که با بررسی قوانین و مقررات ناظر بر بودجه به دنبال پاسخگویی به این پرسش بوده است که چه نهادهایی پیش‌بینی شده‌اند که اصل عدم تخصیص را نقض می‌کنند؟ این مطالعه نشان می‌دهد اصل عدم تخصیص در قوانین و مقررات مذکور به‌صورت کامل اجرا نشده است. باوجود تأکید اصل ۵۳ قانون اساسی بر لزوم تمرکز کلیه دریافت‌های دولت در حساب‌های خزانه‌داری کل و عدم پذیرش موارد استثنا از سوی این اصل، در قوانین و مقررات ناظر بر بودجه، همانند قوانین برنامه پنج‌ساله توسعه و قانون وصول برخی از درآمدهای دولت و مصرف آن در موارد معین موارد قابل‌توجهی از نهادهای ناقض اصل عدم تخصیص مشاهده شد. باوجود نبودن ملاک و تعریف قانونی برای نهادهایی همچون درآمد- هزینه و جمعی- خرجی، تعداد موارد استفاده‌کننده از این نهادها در قوانین ناظر بر بودجه‌ریزی قابل‌ملاحظه بود.

---

<sup>۱</sup>. استادیار گروه حقوق عمومی دانشکده حقوق دانشگاه قم Hamednikoonahad@gmail.com

<sup>۲</sup>. دانشجوی کارشناسی ارشد حقوق عمومی دانشگاه قم (نویسنده مسئول) gharloughi.sedighe@gmail.com



کلمات کلیدی: اصل عدم تخصیص، اصل پنجاه و سوم قانون اساسی، بودجه‌ریزی، درآمد اختصاصی، درآمد- هزینه، جمعی- خرجی.

#### مقدمه

بودجه‌ریزی در هر کشوری می‌تواند نتیجه فراگرد برنامه‌ریزی استراتژیک آگاهانه یا نتیجه تکرار امری درباره زمانی طولانی یا چانه‌زنی سیاسی باشد.<sup>۱</sup> لایحه بودجه یکی از مهم‌ترین اسناد مالی در هر کشور محسوب می‌شود. اهمیت سند مزبور از این حیث می‌باشد که برنامه کار دولت و حساب دخل و خرج آن را برای سال مالی آینده معین می‌کند. در سطح کلان اقتصادی نیز هر سند بودجه دارای گرایش‌ها، جهت‌گیری‌ها و توجیهات خاصی است. بودجه به‌عنوان یک برنامه مالی به‌مانند هر برنامه دیگری تابع اصولی است که رعایت آن‌ها اثربخشی بودجه را در راستای اهداف در نظر گرفته شده میسر می‌سازد و امکان نظارت دقیق‌تر بر آن‌ها را فراهم می‌نماید. فلسفه وجودی این اصول را می‌توان جلوگیری از هدر رفتن منابع موجود و نظارت و کنترل مالی پارلمان بر اقدامات دولت دانست. این اصول کمابیش وارد نظام حقوقی کشورها شده‌اند و اصولی از قانون اساسی و موادی از قوانین مالی و محاسباتی را به خود اختصاص داده‌اند. از جمله اصول حاکم بر فرایند تهیه و تنظیم بودجه، اصل جامعیت و اصل عدم تخصیص است.<sup>۲</sup> اصول مذکور از اصل پنجاه و سوم قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران نشأت گرفته‌اند که یکی از مهم‌ترین اصول فصل چهارم این قانون تحت عنوان «اقتصاد و امور مالی» است. اصل ۵۳ قانون اساسی بیان می‌دارد: کلیه دریافت‌های دولت در حساب‌های خزانه‌داری کل متمرکز می‌شود و همه پرداخت‌ها در حدود اعتبارات مصوب به‌موجب قانون انجام می‌گیرد. به‌موجب این اصل دستگاه‌ها نباید بودجه اختصاصی داشته باشند و لازم است

<sup>۱</sup>. رستمی، ولی قهوه چیان، حمید، حقوق مالی و محاسباتی، چاپ اول، تهران، انتشارات دادگستر، ۱۳۹۶، ص ۳۱۸.

<sup>۲</sup>. مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی، نکاتی در مورد نقض اصل ۵۳ قانون اساسی و ماده ۳۹ قانون محاسبات

عمومی کشور در لایحه بودجه ۱۳۸۰، شماره مسلسل: ۵۸۹۶، کد موضوعی: ۱۶۰، ص ۱.



دریافت‌های خود را در حساب‌های خزانه‌داری کل متمرکز نموده، سپس به میزان اعتبارات مصوب و به‌موجب قانون هزینه‌های خود را مطالبه نمایند.<sup>۱</sup>

از این رو پرسش این است که در قوانین و مقررات ناظر بر بودجه چه نهادهایی پیش‌بینی شده‌اند که اصل عدم تخصیص را نقض می‌کنند؟ پرسشی که با استفاده از منابع کتابخانه‌ای و با تکیه بر روش توصیفی<sup>۲</sup> تحلیلی بررسی خواهد شد. لذا اهمیت پرداختن به این موضوع، ریشه در اهمیت انضباط مالی و منطق بودجه‌ریزی و مدیریت یکپارچه هزینه‌های عمومی و به‌علاوه شناسایی رویکرد و درون‌مایه قوانین و مقررات ناظر بر بودجه ناظر به این موضوع دارد.

در ارتباط با تعریف و مبانی اصل عدم تخصیص، در اکثر منابع مرتبط با بودجه و حقوق مالی به تعریف مشترکی از این اصل پرداخته‌اند. به‌عنوان مثال می‌توان به اثر دکتر ولی رستمی اشاره کرد که به‌صورت اجمالی به تعریف این اصل اشاره کرده است.<sup>۲</sup> البته باید خاطر نشان کرد که به‌طور کلی در خصوص اصل عدم تخصیص و جایگاه آن در نظام حقوق مالی ایران پژوهش مستقل و مفصلی صورت نگرفته است و حقوق‌دانان مالی و صاحب‌نظران اقتصادی یا صرفاً ضمن تبیین اصول ناظر بر بودجه‌ریزی به‌طور اجمالی به این اصل اشاره کرده‌اند و یا اساساً در آثار خود متعرض چنین بحثی نشده‌اند. لذا نوآوری این تحقیق، در نگاه تحلیلی و در سطح مالیه عمومی آن به یکی از مقولات پرکاربرد بودجه‌ریزی است. توجه به این نکته ضروری است که این اصل، ناظر به مرحله تهیه و تصویب بودجه سالانه است و نباید با تخصیص دادن یا ندادن بودجه مصوب در مرحله اجرای بودجه اشتباه شود.

در ابتدای این مقاله اصل عدم تخصیص در نظام بودجه‌ریزی ارزیابی می‌شود. پس از بررسی اجمالی اصل عدم تخصیص در نظام حقوقی ایران، به مقایسه نهادهای ناقص اصل عدم تخصیص با یکدیگر پرداخته می‌شود و در نهایت نیز بازتاب نهادهای مذکور را در قوانین و

<sup>۱</sup>. کرباسیان، اکبر، بودجه‌ریزی در ایران؛ نه شامل و جامع، نه کامل و متعادل، فصلنامه علوم سیاسی، ۱۳۷۵، ۷۵.

<sup>۲</sup>. رستمی، ولی، مالیه عمومی، چاپ سوم، بنیاد حقوقی میزان، ۱۳۹۳، ص ۲۲۰.



مقررات ناظر بر بودجه مورد تحلیل و ارزیابی قرار می‌دهیم. لازم به ذکر است که نظرات شورای نگهبان نیز به فراخور پوشش داده خواهد شد.

### ۱. اصل عدم تخصیص در نظام بودجه‌ریزی

در بخش نخست برای تبیین موضوع بحث از بعد اقتصادی، مالی و بودجه‌ای، ابتدا به توصیف این اصل می‌پردازیم، سپس به پیشینه اصل عدم تخصیص در نظام حقوقی پرداخته، آنگاه ضرورت وجودی اصل مزبور توضیح داده می‌شود.

#### ۱-۱. تعریف اصل عدم تخصیص

اصل عدم تخصیص یکی از مهم‌ترین اصول اقتصادی<sup>۱</sup> مالی ناظر بر بودجه‌ریزی است. منظور از اصل مذکور این است که در قانون بودجه هیچ درآمدی برای هزینه یا هزینه‌های خاصی تخصیص نیابد و هیچ هزینه‌ای از محل درآمدهای خاص تأمین و اعتبار نشود، بلکه باید همه درآمدهای دولت به خزانه واریز شود و همه اعتبارات مربوط به هزینه‌های دولت نیز از محل درآمدهای عمومی واریزی به خزانه تأمین و پرداخت شود.<sup>۱</sup> به عبارت دیگر هر نوع درآمد از هر نوع واحد دولتی بایستی به حساب خزانه دولتی واریز و ثبت گردد و هر نوع هزینه‌ای نیز باید دقیقاً بر اساس محورهای قانونی و تحت نظارت برنامه‌بودجه و تحت نظارت وزارت اقتصاد و دارایی صورت گیرد.<sup>۲</sup> اصل عدم تخصیص در مالیه عمومی یکی از نموده‌های اصل جامعیت بودجه است. در واقع، این اصل بیانگر دومین مفهوم اصل جامعیت بودجه است: یعنی ارقام بودجه هر دستگاه اجرایی باید به‌طور ناخالص منظور شود و نهادهای عهده‌دار تهیه، تنظیم و تصویب بودجه حق تهاثر منابع و مصارف یک دستگاه اجرایی را ندارد. طبق این اصل دستگاه‌های اجرایی نباید درآمد اختصاصی داشته باشند و آن را به مصرف هزینه‌های خاص

<sup>۱</sup>. رستمی، ولی، همان، ص ۲۲۰.

<sup>۲</sup>. دادگر کرم‌اجانی، یدالله، مالیه عمومی و اقتصاد دولت، چاپ اول، تهران، انتشارات مؤسسه فرهنگی، هنری بشیر علم و

ادب، ۱۳۷۸، ص ۱۹۰.



خود برسانند.<sup>۱</sup> بنابراین این اصل بدان معنی است که هر دستگاه اجرایی که دارای درآمدی است، لازم است آن را در حساب‌های خزانه‌داری کل متمرکز نموده و هر هزینه‌ای که مورد نیاز اوست تقاضا نماید که برای آن تصویب شود.

در بیشتر منابعی که به بررسی و تبیین این اصل پرداخته‌اند، پس از ارائه تعریف اصل عدم تخصیص بیشتر تمرکز خود را معطوف به عبارت «درآمد اختصاصی»<sup>۲</sup> کرده‌اند. در واقع می‌توان این‌گونه برداشت نمود که تنها موردی که به‌عنوان عدم رعایت و نقض اصل عدم تخصیص از سوی اکثر صاحب‌نظران اقتصادی و مالیه عمومی مطرح می‌شود، درآمد اختصاصی است. در صورتی که با توجه به استنباطی که از تعاریف این اصل می‌شود هر موردی که قانون‌گذار درآمد دستگاه اجرایی را از پیش به هزینه‌ای خاص اختصاص دهد، هر چند که در قالب درآمد اختصاصی نباشد، منجر به نقض این اصل و به‌تبع آن اصل پنجاه و سوم خواهد شد.

## ۱-۲. پیشینه اصل عدم تخصیص در نظام حقوقی

در ارتباط با پیشینه اصل عدم تخصیص در نظام حقوق اساسی ایران در قانون اساسی مشروطه و نیز متمم آن موردی مشاهده نگردید، ولی با نگاهی گذرا به تاریخ بودجه‌ریزی ایران، می‌توان ساختمان راه‌آهن سراسری را که از محل درآمدهای حاصل از مالیات‌های قند و شکر و چای وضع گردیده بود شاهد آورد.<sup>۳</sup> از آغاز اجرای قانون انحصار قند و چای، دولت موظف شده بود عوارض قند و شکر و چای را در حساب مخصوصی ذخیره کند و به موارد مصرح در قانون مربوط که عبارت از منظور کردن برای سرمایه انحصار دولتی قند و چای و

۱. عباسی، ابراهیم، بودجه‌ریزی نوین در ایران، چاپ اول، تهران، انتشارات سمت، ۱۳۹۰، ص ۵۸.

۲. در ادامه در این زمینه بیشتر سخن خواهیم گفت.

۳. عزیز، غلامرضا، فراگرد تنظیم و کنترل بودجه دولتی بر اساس نظام آمارهای مالی دولت GFS (علمی- کاربردی)، چاپ اول، تهران، انتشارات شهرآشوب، ۱۳۸۲، ص ۵۹.

همچنین ساختن راه‌آهن و احتیاجات مربوط به آن بود برساند.<sup>۱</sup> همچنین در سالهای اخیر، درآمدهای اختصاصی دستگاه‌های دولتی که اجازه خرج از همان محل در قوانین بودجه به آن‌ها داده شده را به‌عنوان مثال ذکر کرد.<sup>۲</sup> در گذشته قسمتی از درآمد نفت، برای خرید اسلحه و قسمتی برای خرید وسائل راه‌آهن بود. عوارض راهداری برای ساختمان راههای شوسه صرف می‌شد.<sup>۳</sup> در سالهای اخیر نیز بخشی از اعتبار ساخت سالن‌های ورزشی و نیز بخشی از هزینه‌های دانشکده‌های علوم قرآنی از محل عوارض بر هر نخ سیگار تأمین می‌شد.

با توجه به مطالب پیش گفته می‌توان این‌گونه برداشت نمود که این نوع تخصیص بودجه برخلاف اصول قانون اساسی و مواد قانون محاسبات عمومی کشور بوده و به‌عنوان یکی از چالش‌های نظام بودجه‌ریزی، اصل جامعیت بودجه را نقض می‌کند.<sup>۴</sup> به‌عبارتی دیگر اگر شیوه و راهکار چنین باشد، هر مالیات و یا عوارضی را می‌توان پیشنهاد و دریافت نمود تا در اختیار دستگاه خاص و برای مخارج ویژه‌ای قرار داده شود. در آن صورت بودجه‌نویسی و کنترل بودجه تا حدود زیادی منتفی می‌شود و نیز سیستم گزارش‌گیری و نظارت کم‌رنگ و مبهم می‌گردد.

با توجه به مطالبی که بیان گردید این نتیجه حاصل می‌شود که در ایران اصل عدم تخصیص هیچ‌وقت به‌طور کامل اجرا نشده است. به‌استثنای سال ۱۳۴۵ که دفتر مرکزی بودجه توانسته بود بامنظور کردن دخل و خرج، بودجه کلیه مؤسسات انتفاعی و بازرگانی، اصل جامعیت بودجه را رعایت نماید. بدین ترتیب دخالت دولت از نظر توسعه اقتصادی همیشه باعث می‌شد که درآمدهایی را برای مخارج بخصوصی تخصیص دهند.<sup>۵</sup> ماده ۲۴ قانون محاسبات عمومی

۱. صراف، فریدون، بودجه‌ریزی دولتی و نظام بودجه‌ای ایران، چاپ چهارم، تهران، انتشارات مدرسه عالی بازرگانی، ۱۳۵۶، ص ۲۵۳.

۲. عزیزی، غلامرضا، اصول تنظیم و کنترل بودجه دولتی، چاپ اول، تهران، انتشارات شهرآشوب، ۱۳۷۹، ص ۵۸.

۳. زندی حقیقی، منوچهر، مالیه عمومی بودجه و خزانه، چاپ چهارم، تهران، انتشارات پیام، ۱۳۵۲، ص ۱۱۸.

۴. الماسی، حسن، مدیریت بودجه‌ریزی دولتی در ایران، چاپ اول، اصفهان، انتشارات سپاهان، ۱۳۸۹، ص ۶۸.

۵. کیا کجوری، داوود، بودجه و بودجه‌ریزی بخش دولتی، چاپ اول، تهران، مؤسسه کتاب مهربان نشر، ۱۳۸۹، ص ۳۹.



مصوب سال ۱۳۱۲ مجلس شورای ملی نیز به نوعی مؤید اصل عدم تخصیص می باشد چراکه بیان می دارد: «کلیه عواید دولت باید به وسیله متصدیان مربوط مستقیماً به خزانه تحویل شود و کلیه مخارج در حدود قوانین و نظام نامه های مربوط و مقررات راجع به هر نوع خرجی به موجب حواله و نظارت مستقیم وزارت مالیه و به خزانه دولت پرداخته شود.»

### ۳-۱. ضرورت و اهمیت اصل عدم تخصیص

همان گونه که پیش از این بیان گردید: اصل عدم تخصیص یکی از مهم ترین اصول اقتصادی- مالی ناظر بر بودجه ریزی است. با توجه به تعریفی که از اصل مذکور در منابع مختلف حقوقی و اقتصادی به عمل آمده است، درآمدهای یک دستگاه اجرایی نباید به هزینه های آن دستگاه تخصیص یابد و هیچ هزینه ای نیز از محل درآمدهای خاص تأمین و اعتبار نشود. بر مبنای این اصل، تمامی درآمدهای دولت باید به حساب خزانه داری کل واریز شود و همه اعتبارات نیز از محل درآمدهای عمومی تأمین و پرداخت شود. آن چنانکه در اصل ۵۳ قانون اساسی آمده است: کلیه دریافت های دولت در حساب های خزانه داری کل متمرکز می شود و همه پرداخت ها در حدود اعتبارات مصوب به موجب قانون انجام می گیرد.

درواقع ملاک و معیار رعایت این اصل، تمرکز دریافت های دستگاه های اجرایی به حساب های خزانه داری کل و برداشت ها از محل اعتبارات مصوب به موجب قانون می باشد. لذا دستگاه های مختلف موظفند دریافت های خود را از هر منبع درآمدی که کسب می نمایند در حساب های خزانه داری متمرکز نمایند و همه پرداخت های آن ها به موجب بودجه سالانه و مطابق اعتبارات مصوب تأمین شود. از این روی در نظر گرفتن جایگاه مشخص برای هزینه کرد درآمدهای دستگاه های مختلف پیش از آغاز سال مالی و مطابق با قوانین و مقررات مختلف و جدای از بودجه سالانه مغایر با تعریف اصل عدم تخصیص می باشد.

یکی از صاحب نظران بنام اقتصاد<sup>۱</sup> در دهه ۵۰ دسته‌بندی درخور توجهی از موارد انحراف از اصل عدم تخصیص به عمل آورده است که در ادامه به صورت کلی اشاره‌ای به آن خواهیم داشت.

۱- انحراف از اصل عدم تخصیص و مخارج اجتماعی.

۲- انحراف از اصل عدم تخصیص و مخارج اقتصادی.

۳- انحراف از اصل عدم تخصیص و مخارج مالی.

۱- انحراف از اصل عدم تخصیص و مخارج اجتماعی: امروزه در کشورهای مرفقی مخارج مربوط به بیمه‌های اجتماعی توسعه زیادی یافته است، به طوری که پس از جنگ بین‌الملل دوم برای اجرای هزینه‌های فوق دولت سازمان‌های بخصوصی به وجود آورده است. درآمد سازمان‌های فوق از محل برداشت‌هایی است که دولت به صورت حق بیمه از مجموع حقوق و کمک یا مزد کارمندان یا کارگران دریافت می‌دارد. البته گاهی بر اثر اوضاع و احوال اقتصادی برداشت‌های دولت تکاپوی پرداخت‌های دولت را به صورت هزینه‌های اجتماعی نمی‌کند، چنانکه دولت مجبور است کسری را به طرق دیگر جبران سازد، ولی از نظر مخارج اجتماعی اغلب انحراف از اصل عدم تخصیص معمول است، بدین معنی که درآمدهای وصول شده از محل حق بیمه برای پرداخت بیمه‌های اجتماعی تخصیص می‌یابد.

۲- انحراف از اصل عدم تخصیص و مخارج اقتصادی: در حدود مخارج اقتصادی سالهای متمادی است که اقتصاد ارشادی انحراف از اصل عدم تخصیص را معمول داشته است، بدین معنی که بعضی از درآمدها برای بعضی از مخارج تخصیص می‌یابد. در ایران درآمد نفت از سال ۱۳۲۸ به بعد برای فعالیت مالی و اقتصادی سازمان برنامه تخصیص یافته است.

۳- انحراف از اصل عدم تخصیص و مخارج مالی: مخارج مالی بودجه مربوط به پرداخت دیون دولتی است. یکی از موارد انحراف از اصل عدم تخصیص تأمین مالی پرداخت اصل و فرع قروض دولتی است، بدین معنی که دولت‌ها برای تسهیل در استهلاك قروض خود و بخصوص

۱. زندگی حقیقی، منوچهر، همان، صص ۱۱۹-۱۲۰.





برای کسب اعتبار از نظر استقراض و تحصیل وام دسته‌ای از درآمدهای عمومی را که بازده وصول آن‌ها مورد اعتماد عامه است برای استهلاک قروض دولت تخصیص می‌دهند: از این نظر ملاحظه می‌شود که با توسعه برنامه‌های عمرانی در اقتصاد امروز دولت، بیش از پیش افزایش یافته است و به موازات این افزایش اصل عدم تخصیص در چهارچوب برنامه‌های اقتصادی دیگر نمی‌تواند رعایت گردد.

اشکال اساسی در اجرا نمودن اصل عدم تخصیص این است که چنانچه این امر رواج پیدا کند (که صورت می‌گیرد)، هزینه‌های هر دستگاه و برنامه به‌طور مستقیم تابعی از درآمدهای همان دستگاه و برنامه خواهد شد و برنامه‌ریزی جامع را دچار خدشه می‌نماید و دیگر درآمدهای عمومی معنا و محتوای خود را از دست خواهند داد.<sup>۱</sup> زیاده‌روی در تخصیص درآمد برای اجرای امر خاص، ممکن است از حسن تدبیر بودجه در اصلاح و حفظ موازنه احتیاجات با منابع مالی به‌شدت بکاهد.

شاید این تصور پیش آید که چه اشکالی دارد درآمدی کسب گردد و به مصرف هزینه‌های وصول آن درآمد منتهی شود و یا درصدی از آن در اختیار دستگاه وصول‌کننده قرار گیرد تا انگیزش و کارایی در نیروی انسانی متبلور گردد. اگر درآمدهای مندرج در سند بودجه در این جهت حرکت کند و فراوانی آن هر سال بیشتر گردد، هزینه در واقع تابعی از درآمدهای درآمدی خواهد بود. برنامه‌ریزی نیز در این روش دچار خلل خواهد شد، زیرا دیگر منابع عمومی وجود نخواهد داشت و یا آن قدر کم خواهد بود که امکانات تخصیص در جهت اهداف تعیین شده را نخواهد داد و اعمال حاکمیت دولت که غالباً از محل دریافت درآمدهای عمومی تأمین می‌شود، دچار دگرگونی خواهد شد، زیرا درآمدهای بودجه‌ای عموماً در این شرایط درآمدهای اختصاصی است.<sup>۲</sup>

۱. قلی زاده، رحمانقلی، نظام بودجه‌ریزی در ایران (نظریه و عمل)، چاپ اول، تهران، نشر چاپار، ۱۳۹۱، صص ۶۰-۶۱.

۲. قادری، محمدرضا، بودجه‌ریزی نوین دولتی، چاپ دوم، تهران، انتشارات سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور، ۱۳۸۶.

نقض اصل عدم تخصیص، یعنی پیش‌بینی یک منبع درآمد مشخص و در پی آن، کاستن و کوچک کردن بودجه عمومی دولت. ضرورت و اهمیت این اصل بودجه‌ریزی، وامدار لزوم برنامه‌ریزی در قالب بودجه است. هدف مالیه عمومی، تطبیق دادن درآمدهای عمومی به هزینه‌های عمومی است که به‌وسیله سندی به نام بودجه صورت می‌گیرد. بودجه کل کشور، آن سندی است که در آن همه هزینه‌ها و درآمدهای عمومی که برای تأمین این هزینه‌های عمومی باید وصول شود برای دوره زمانی خاص (یک سال) تعیین می‌شود. بودجه مهم‌ترین سند در سازمان مالی و اداری دولت و یکی از عوامل و ابزارهای مهم برای برنامه‌ریزی، هدایت و کنترل عملیات و فعالیت‌های دولت و سازمان‌های دولتی است. انعکاس سیاست‌های مالی دولت در بودجه نشان‌دهنده اولویت‌ها و ترجیحات واقعی دولت است. با بی‌اعتنایی به اصل عدم تخصیص، قدرت برنامه‌ریزی دولت به‌مثابه مغز متفکر اداره کشور، سلب شده و لوث مسئولیت و عدم پاسخگویی مجری بودجه را در پی خواهد داشت.

## ۲. انواع نهادهای ناقض اصل عدم تخصیص و نسبت میان آنها

در این بخش ضمن معرفی درآمد اختصاصی، درآمد- هزینه و جمعی- خرجی به‌عنوان نهادهای ناقض اصل عدم تخصیص به بازتاب هر یک از نهادهای مذکور در قوانین و مقررات ناظر بر بودجه می‌پردازیم.

### ۱-۲. درآمد اختصاصی و بازتاب آن در قوانین و مقررات ناظر بر بودجه

در ابتدای امر به معرفی یکی از مهم‌ترین و قدیمی‌ترین موارد نقض‌کننده اصل عدم تخصیص در مقایسه با سایر نهادهای ناقض این اصل با تفصیل بیشتر می‌پردازیم. درآمد اختصاصی از جمله درآمدهایی است که طبق قانون، یک دستگاه اجرایی خاص وصول و به خزانه واریز می‌کند و معادل درآمدهای اختصاصی مصوب طی درخواست وجه از خزانه وصول شدنی است و صرفاً به‌منظور مصارف معین برای دستگاه وصول‌کننده است.<sup>۱</sup>

۱. عباسی، ابراهیم، همان ص ۳۳۶.



درآمدهای مزبور آن قسمت از درآمدهایی است که به منظور معین و به موجب قوانین و مقررات خاصی تحصیل می‌شوند و تمام یا قسمتی از آنها طبق قانون محاسبات عمومی و یا مقررات خاص به وسیله خود مؤسسات وصول و مصرف می‌شوند.<sup>۱</sup>

#### ۱-۲-۱. ورود درآمد اختصاصی به نظام حقوقی

بعد از سال ۱۳۴۹ که در قانون محاسبات عمومی کشور برای نخستین بار درآمد اختصاصی<sup>۲</sup> تعریف شد، مهم‌ترین تحول در حوزه قانون‌گذاری، لایحه قانونی راجع به درآمدهای اختصاصی بود که به تصویب شورای انقلاب اسلامی رسید. این ماده واحده که در تاریخ (۱۳۵۸/۰۹/۱۴) به تصویب رسیده مقرر می‌دارد: کلیه درآمدهای اختصاصی وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی به استثنای درآمدهای مستثنا شده در تبصره ۲۸<sup>۳</sup> قانون بودجه سال ۱۳۵۸ باید به درآمد عمومی منتقل شود. درآمدهای اختصاصی مؤسسات دولتی که شمول مقررات عمومی

۱. اقتداری، علی محمد، تهرانی، منوچهر، اتحاد، مهرداد، همان، ص ۱۰۷.

۲. ماده ۹ - درآمد اختصاصی عبارت است از درآمدهایی که به موجب قانون برای مصرف یا مصارف خاص در بودجه کل کشور تحت عنوان درآمد اختصاصی منظور می‌گردد.

۳. تبصره ۲۸ - کلیه وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی مکلف‌اند درآمدهای اختصاصی خود را به استثنای درآمدهای مراکز آموزش حرفه‌ای و صندوق کارآموزی و بیمارستان‌های آموزشی و درآمد موقوفات و اماکن متبرکه و درآمد حق‌اللهم صاحبان دفاتر اسناد رسمی و صندوق تأمین را به درآمد عمومی کشور منظور و در خزانه‌داری کل واریز نمایند. در مورد آن قسمت از هزینه‌هایی که تا سال گذشته از محل درآمدهای اختصاصی انجام می‌شده و در این قانون اعتباری برای انجام آن پیش‌بینی نشده است استثنائاً در سال ۱۳۵۸ دستگاه‌های اجرائی می‌توانند پس از موافقت وزارت امور اقتصادی و دارائی و سازمان برنامه و بودجه بر طبق مقررات مربوط به خود عمل نمایند مشروط بر آنکه جمع مبلغی که از این بابت پرداخت می‌شود از ده درصد (۱۰٪) کل وصولی درآمدهای فوق در سال ۱۳۵۸ تجاوز ننماید. استفاده از درآمدهای مزبور تا میزان بیست و پنج درصد (۲۵٪) پس از موافقت وزارت امور اقتصادی و داری و سازمان برنامه و بودجه منوط به تصویب هیئت وزیران خواهد بود. مانده درآمدهای اختصاصی قبل دستگاه‌های اجرائی مشمول حکم این تبصره در پایان شهریورماه ۱۳۵۸ به درآمد عمومی منتقل می‌شود.

نسبت به آن‌ها مستلزم ذکر نام است نیز مشمول این حکم خواهند بود. در ادامه و در تبصره ۱ این ماده واحده مقرر گردیده که: درآمدهای اختصاصی وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی که مجوز وصول و یا نحوه مصرف آن‌ها پس از تصویب قانون بودجه سال ۱۳۵۸ اخذ گردیده است نیز مشمول این قانون می‌باشد. هرچند بعضی از تبصره‌های<sup>۱</sup> این ماده واحده به موجب قانون بودجه سال ۱۳۵۹ لغو گردید،<sup>۲</sup> اما اثر خود را بر تعریف درآمد اختصاصی در قانون محاسبات عمومی مصوب ۱۳۶۶ گذاشت به طوری که در قسمت انتهایی ماده ۱۴ این قانون مقرر شد ظرف سه سال از تصویب این قانون درآمدهای اختصاصی حذف شود. این موضوع بیانگر این مهم است که قانون‌گذار با اشراف به اینکه درآمد اختصاصی با اصول بودجه‌ریزی در تناقض است و امری استثنایی به شمار می‌آید، تنها به صورت موقت با تداوم آن برای مدت سه سال آن‌هم در شرایطی که کشور در حال جنگ بود موافقت کرد.<sup>۳</sup> اما با وجود الزامی که در ماده مذکور برای حذف بودجه اختصاصی پس از گذشت سه سال در نظر گرفته شد، پس از گذشت ۷ سال با

۱. تبصره ۲ (منسوخه ۱۳۵۹/۰۲/۳۰) - آن قسمت از هزینه‌های ضروری و اجتناب‌ناپذیر وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی که درآمد اختصاصی آن‌ها به درآمد عمومی منتقل شده و در قانون بودجه سال ۱۳۵۸ اعتباری برای انجام آن‌ها پیش‌بینی نشده و یا با وجود پیش‌بینی شدن اعتبار، مقررات عمومی اجازه انجام آن‌ها را نمی‌دهد با تایید وزارت امور اقتصادی و دارایی و سازمان برنامه و بودجه با رعایت مقررات حاکم بر نحوه وصول و خرج درآمدهای اختصاصی مربوط از محل درآمدهای مزبور قابل پرداخت است مشروط بر آنکه این قبیل هزینه‌ها حداکثر از بیست و پنج درصد (۲۵٪) کل وصولی درآمدهای فوق در سال تجاوز ننماید.

تبصره ۳ (منسوخه ۱۳۵۹/۰۲/۳۰) - تعهدات انجام شده از محل درآمدهای اختصاصی تا تاریخ تصویب این قانون از محل مانده سالهای قبل درآمدهای مذکور تا پایان سال ۱۳۵۸ قابل پرداخت می‌باشد و در صورت نداشتن مانده از محل با سه درصد (۳٪) و یا درآمد عمومی، این گونه تعهدات قابل پرداخت می‌باشد.

تبصره ۴ (منسوخه ۱۳۵۹/۰۲/۳۰) - اعتبار مورد نیاز اداره کل تصفیه امور ورشکستگی ضمن بودجه وزارت دادگستری منظور و درآمدهای اداره مزبور نیز مشمول این قانون می‌باشد.

۲. تبصره ۴۶ - از تاریخ تصویب این قانون، تبصره‌های ۲ و ۳ و ۴ لایحه قانونی راجع به درآمدهای اختصاصی مصوب (۱۳۵۸/۰۹/۱۴) لغو می‌شود.

۳. حسینی، سید محمدرضا، فاتحی زاده، محسن، ماهیت درآمد اختصاصی و وضعیت آن در قوانین بودجه، فصلنامه مجلس و راهبرد، ۱۳۹۴، ص ۳۰۷.



تصویب ماده ۹۲ قانون وصول برخی از درآمدهای دولت و مصرف آن در موارد معین مصوب ۱۳۷۳ مجلس شورای اسلامی، قسمت انتهایی ماده مذکور حذف گردید و این رویه موقت (پیش‌بینی درآمد اختصاصی) به رویکردی دائمی در بودجه‌ریزی کشور تبدیل شد.

سپس قانون دیگری در سال ۱۳۷۶ به نام قانون لغو موارد مصرف قانون وصول،<sup>۱</sup> به تصویب مجلس شورای اسلامی رسید که به‌موجب آن موارد مصرف کلیه وجوهی که از بابت درآمدهای موضوع مواد مختلف قانون وصول مصوب (۱۳۷۳/۱۲/۲۸) مجلس شورای اسلامی و اصلاحیه‌های بعدی آن که به‌عنوان درآمد برای مصرف یا موارد خاص در بودجه کل کشور منظور می‌شود لغو گردید. در واقع از ماده‌واحده فوق و تبصره آن این‌گونه برداشت می‌شود که اجازه اختصاص درآمدهای خاص به هزینه‌های مشخص تنها در لایحه بودجه سالانه صادر شده است. با وجود تصویب ماده‌واحده فوق و لغو محل مصرف مشخص برای دستگاه‌ها، در واقع در عمل با توجه به تصویب قوانین بعدی ناظر بر بودجه از جمله قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت با اصلاحات و الحاقات بعدی مصوب سال‌های (۱۳۸۰، ۱۳۸۴، ۱۳۹۳) مجلس شورای اسلامی، قوانین برنامه پنج‌ساله، شاهد عدم اجرای قانون مزبور هستیم.

## ۲-۱. ویژگی‌های درآمد اختصاصی

با عنایت به ماده ۱۴ قانون محاسبات عمومی می‌توان ۲ ویژگی مهم برای درآمد اختصاصی برشمرد، ویژگی‌هایی که این نوع از درآمد را از سایر درآمدها و نهادها متمایز می‌کند:

قانون‌گذار به آن عنوان درآمد اختصاصی را اطلاق کرده باشد؛ به‌عبارت‌دیگر نوع و میزان درآمدها و همچنین نوع و میزان هزینه‌ها باید تحت عنوان «درآمد اختصاصی» و «اعتبارات

۱. ماده‌واحده- از اول فروردین‌ماه سال ۱۳۷۷ موارد مصرف کلیه وجوهی که از بابت درآمدهای موضوع مواد مختلف قانون وصول مصوب (۱۳۷۳/۱۲/۲۸) مجلس شورای اسلامی و اصلاحیه‌های بعدی آن به‌عنوان درآمد برای مصرف یا موارد خاص در بودجه کل کشور منظور می‌شود لغو می‌گردد.

تبصره- دولت می‌تواند متناسب با فعالیت‌های درآمدی دستگاه‌های ذینفع اعتبارات مناسبی را در لایحه بودجه سالانه منظور نماید.



اختصاصی» به ترتیب در قسمت درآمدها و اعتبارات بودجه سالانه کل کشور پیش‌بینی شود. به دیگر سخن تحصیل درآمد اختصاصی توسط وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی مستلزم مجوز قانونی است که از طریق تصویب قانون توسط قوه مقننه تحقق می‌یابد. «ذکر درآمد اختصاصی در متن قانون ضروری است تا به‌عنوان درآمد اختصاصی قلمداد گردد»<sup>۱</sup>

محل مصرف این نوع از درآمد باید به‌موجب قانون مشخص باشد.

البته ویژگی دوم با نهادهای دیگر (درآمد- هزینه و جمعی<sup>۲</sup> خرجی) مشترک می‌باشد و نمی‌توان آن را تنها مختص به درآمد اختصاصی دانست. برخی<sup>۲</sup> بر این عقیده می‌باشند که: «موکول کردن شناسایی درآمد اختصاصی به تسمیه قانون‌گذار بدون اینکه ملاکی برای این نام‌گذاری وجود داشته باشد، باعث ابهام در فهم و برداشت‌های غلط از قانون می‌شود، به‌عبارت‌دیگر اینکه هر جا قانون‌گذار درآمدی را اختصاصی نامید، آن را بدون توجه به ماهیت درآمد، اختصاصی بنامیم، سبب خلط معانی خواهد شد.» از نظر ایشان ملاک ماده ۱۴ قانون محاسبات عمومی برای شناسایی درآمد اختصاصی کافی نیست و در موارد شک راهگشا نخواهد بود. به نظر می‌رسد برداشت ایشان درست و منطقی باشد. این مسئله آنجا نمود پیدا خواهد کرد که در قوانین و مقررات ناظر بر بودجه‌ریزی به بررسی و تفکیک بین درآمد اختصاصی با سایر نهادها بپردازیم، چراکه در بعضی از مواد قانونی، قانون‌گذار صراحتاً نام دستگاه استفاده‌کننده از درآمد، محل مصرف درآمد و یا جایگاه کسب درآمد را به‌وضوح بیان نکرده است.

برخی دیگر بر این باورند که: «در مقام اجرا درآمد اختصاصی تحت نام دستگاه تولیدکننده درآمد ثبت شده و برای انجام وظایف مشخص بدان تحویل می‌شوند؛ یعنی مهم‌ترین تفاوت

<sup>۱</sup>. فرزیب، علیرضا، برخی از مفاهیم و اصطلاحات بودجه‌ریزی، تهران، مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی، کد گزارش: ۱۶۰۵۷۶۹، شماره مسلسل: ۱۲۹۴۲، تاریخ انتشار: (۱۳۷۹/۰۹/۰۲)، ص ۳۳۷.

<sup>۲</sup>. حسینی، سید محمدرضا، فاتحی زاده، محسن، همان، ص ۳۱۶.



این نوع از درآمد با سایر انواع درآمدهای دولت این است که خزانه حق ندارد این درآمدها را در کنار سایر درآمدها طبقه‌بندی کرده و تخصیص دهد.<sup>۱</sup>

ویژگی دیگری که خارج از ماده ۱۴ قانون محاسبات عمومی می‌توان برای درآمد اختصاصی برشمرد: واریز و جوهی که تحت عنوان درآمد اختصاصی دریافت می‌شود به خزانه می‌باشد هر چند می‌توان گفت که دیگر نهادها نیز ممکن است در این ویژگی با درآمد یادشده مشترک باشند.

اولین نظری که شورای نگهبان در خصوص درآمدهای اختصاصی صادر نموده است نظر شماره (۶۳۵۷) مورخ (۲۵/۴/۱۳۶۵) در خصوص لایحه استفاده از درآمدهای اختصاصی وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی مصوب (۱۳۶۵/۰۴/۲۵) مجلس شورای اسلامی می‌باشد. در لایحه مذکور که در قالب ماده‌واحد تنظیم و مقرر شده بود: درآمدهای اختصاصی موضوع لایحه قانونی نحوه اداره واحدهای بهداشتی و درمانی و آموزشی وزارت بهداشتی و بهزیستی مصوب (۱۳۵۸/۱۰/۱۲) شورای انقلاب جمهوری اسلامی ایران از شمول مقررات تبصره (۳۸) قانون بودجه سال ۱۳۵۹<sup>۲</sup> مستثنا است. شورای نگهبان در نظر صادره خود این‌گونه بیان نمود: ماده‌واحد مربوط به استفاده از درآمدهای اختصاصی وزارت بهداشت و درمان و آموزش پزشکی با اصل ۵۳ قانون اساسی مغایرت دارد. در صورتی که جهت استفاده از خدمات پزشکان مقرر شود که پزشکان و پرستاران و مسئولین خدمات بیمارستان‌های دولتی در غیر وقت اداری و با تعیین سقف کار در وقت اداری در بیمارستان‌ها مجاز به انجام خدمات درمانی باشند و تعیین دستمزد آن‌ها با کمیسیون فنی مذکور باشد اشکالی ندارد. تذکراً چنانچه در بودجه پرداخت درآمدهای اختصاصی موضوع ماده‌واحد پیش‌بینی شده است قانوناً باید پرداخت شود و عدم تصویب ماده‌واحد مانع از پرداخت آن نیست. مصوبه اصلاحی (نهایی)

۱. باباجانی، جعفر، حسابداری و کنترل‌های مالی دولتی، تهران، انتشارات دانشگاه علامه طباطبائی، چاپ ششم، ۱۳۸۸، ص ۱۶۹.

۲. درآمدهای اختصاصی که مجوز ایجاد و یا مصرف آن بعد از تاریخ تصویب لایحه قانونی راجع به درآمدهای اختصاصی مصوب (۱۳۵۸/۰۹/۱۴) اخذ شده است، نیز مشمول مقررات قانون مزبور خواهد بود.

مجلس به منظور رفع ایراد شورای نگهبان به این شرح می‌باشد: درآمدهای اختصاصی موضوع لایحه قانونی نحوه اداره واحدهای بهداشتی و درمانی و آموزشی وزارت بهداشتی و بهزیستی مصوب (۱۳۵۸/۱۰/۱۲) شورای انقلاب جمهوری اسلامی ایران همه‌ساله در ردیف‌های جداگانه‌ای (درآمدها و هزینه‌ها) ضمن لایحه بودجه کل کشور منظور و به تصویب مجلس شورای اسلامی خواهد رسید.

با توجه به صراحت نظر شورای نگهبان و مطرح نمودن ایراد مغایرت با اصل ۵۳ قانون اساسی این برداشت حاصل می‌شود که از دیدگاه شورای نگهبان وجود درآمد اختصاصی برای دستگاه مذکور به این دلیل مغایر با اصل ۵۳ قانون اساسی می‌باشد که نباید در قوانین و مقررات مختلف و جدای از بودجه سالیانه برای دستگاه‌ها درآمد اختصاصی در نظر گرفته شود. به نظر می‌رسد که شورای نگهبان پیش از تصویب ماده (۱۴) قانون محاسبات عمومی مصوب ۱۳۶۶ با دقت و امعان نظر بیشتری به عدم تصویب درآمدهای اختصاصی برای دستگاه‌های اجرایی در قالب قوانین و مقررات مستقل از قانون بودجه سالیانه می‌پرداخت.

درآمدهای اختصاصی دارای طبقه‌بندی خاص نبوده و مشابه طبقه‌بندی درآمدها از بخش‌های درآمدی است. با این تفاوت که خارج از طبقه‌بندی‌های فوق قرار گرفته‌اند؛ به عبارت دیگر درآمدهای اختصاصی برگرفته از دل درآمدهای عمومی بوده و هر چه حجم درآمدهای مزبور گسترش یابند از حجم درآمدهای عمومی کاسته می‌شود.<sup>۱</sup> طی سالهای ۱۳۶۸-۱۳۸۰ درآمدهای عمومی ۳۳ برابر و درآمدهای اختصاصی ۵۴ برابر شده است.<sup>۲</sup> این افزایش، بیانگر علاقه دستگاه‌های اجرایی در تبدیل درآمدهای عمومی به درآمدهای اختصاصی است. در این راستا برخی از ردیف‌های اعتباری از درآمدهای عمومی به درآمدهای اختصاصی

۱. موسی زاده، رضا، مالیه عمومی، چاپ اول، تهران، نشر میزان، ۱۳۸۵، صص ۱۲۰-۱۲۱.

۲. برای مثال در کشور فیلیپین نرخ رشد بودجه‌های اختصاصی در طی سالهای ۱۹۵۵ تا ۱۹۶۶ ۱۲/۶ درصد بود. مازاد کل بودجه‌های اختصاصی در پایان سال ۱۹۶۴ حدود ۴۴۴ میلیون «پ سو» یا معادل یک‌پنجم کل بودجه دولت بود. (آرون ویلداوسکی، برنامه‌ریزی و بودجه‌بندی در کشورهای فقیر، ترجمه علی پارسایان، چاپ اول، تهران، انتشارات دانشگاه علامه طباطبائی، ۱۳۷۱، ص ۱۶۷).





جابه‌جاشده‌اند، برای مثال درآمدهای اختصاصی حاصل از خدمات مهندسی بخش دفاعی، درآمد اختصاصی سازمان هلال‌احمر و برخی از درآمدهای آموزش و پرورش در بودجه عمومی به ردیف‌های درآمدهای اختصاصی جابه‌جاشده‌اند.<sup>۱</sup>

لازم به ذکر است که در قوانین ناظر بر بودجه‌ریزی موارد قابل‌ملاحظه‌ای از استفاده دستگاه‌های مختلف از درآمد اختصاصی به چشم می‌خورد. به‌عنوان مثال می‌توان قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت مصوب ۱۳۸۰ همراه با الحاقیه‌های بعدی آن را نام برد. موادی همانند: «مواد ۱۴، ۱۵، ۲۲، ۲۳، ۲۴، ۲۵، ۲۶، ۲۸، ۲۹، ۳۵، ۶۷» قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت مصوب ۱۳۸۴، «مواد ۲۵، ۳۹، بند ج ماده ۴۳، بندهای ۱ و ۲ ماده ۵۸ قانون وصول برخی از درآمدهای دولت و مصرف آن در موارد معین مصوب ۱۳۷۳» اجازه استفاده از درآمد اختصاصی را برای دستگاه‌های مختلف صادر نموده است.

شورای نگهبان در نظر شماره (۱۰۰۱) مورخ (۱۳۶۹/۰۸/۰۹) و نظر شماره (۱۰۲۲) مورخ (۱۳۶۹/۰۸/۱۳) خود در خصوص لایحه وصول برخی از درآمدهای دولت و مصرف آن در موارد معین مصوب (۱۳۶۹/۰۷/۱۱) گروه مشترک امور اقتصادی و دارایی و برنامه‌وی بودجه مجلس شورای اسلامی بیان می‌دارد: صدر ماده (۲۰) و بند (الف) و (ب) ماده (۲۱) که مقرر می‌دارد درآمدهای ارزی وزارت امور خارجه و وزارت فرهنگ و ارشاد اسلامی در حساب ارزی خودشان واریز گردد و به واریز نمودن آن در خزانه تصریح نشده و نیز بند (ب) که بدون الزام به آوردن در بودجه، وزارت فرهنگ و ارشاد اسلامی مجاز به خرید اتومبیل‌های جدید از حساب ارزی خود شده است، مغایر با اصل ۵۳ قانون اساسی شناخته شد.

با توجه به نظر صادره شورای نگهبان این برداشت حاصل می‌شود که شورای نگهبان تنها بر این نکته تأکید داشته که درآمد دستگاه‌های مذکور باید به حساب‌های خزانه‌داری کل واریز شود و به اختصاص دادن درآمدهای کسب‌شده به هزینه‌های مشخص ایرادی وارد نکرده است.

<sup>۱</sup>. محسنی، عباس، اصلانی، رشید، بودجه‌ریزی در ایران (مسائل و چالش‌ها)، تهران، دفتر مطالعات برنامه‌وی بودجه مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی، شماره چهارم، سال ۱۳۸۱، ص ۲۶۳.

همچنین در ادامه این گونه اظهار نظر نموده است: در صدر ماده ۶۰ باید تصریح شود که درآمد حاصله باید به خزانه واریز گردد، زیرا عدم واریز درآمد موضوع ماده مزبور به خزانه، مغایر اصل ۵۳ قانون اساسی است و بند (الف) و (ج) شق (۴)، مغایر با اصل ۵۳ قانون اساسی است. مواد مذکور پس از اضافه نمودن عبارت «واریز نمودن درآمد حاصل به درآمد عمومی» از نظر شورای نگهبان مورد تأیید قرار گرفته است.

با توجه به مطالب پیش گفته، این نتیجه حاصل می‌شود که تنها ملاک و معیار قانونی برای تفکیک بین درآمد اختصاصی از سایر انواع درآمدها و نهادهای مشابه، ماده ۱۴ قانون محاسبات عمومی می‌باشد. هر چند ماده مزبور دارای نقایصی برای معرفی و شناساندن این نوع از درآمدها می‌باشد، ولی در حال حاضر تنها منبع مستند قانونی است

نکته مهمی که در پایان مبحث مربوط به درآمد اختصاصی لازم است به آن پرداخته شود ماده ۶۴ قانون محاسبات عمومی است که برای مانده وجوه درآمد اختصاصی در پایان سال مالی تعیین تکلیف نموده و بیان می‌دارد: مانده وجوه اعتبارات از محل درآمد اختصاصی مصرف نشده هر سال باید تا پایان فروردین ماه سال بعد به خزانه برگشت داده شود تا به حساب درآمد عمومی کشور منظور گردد. «از سویی دیگر با توجه به استنباطی که از اصل ۵۲ قانون اساسی حاصل می‌گردد، اعتبارات مصوب فقط در طول یک سال قابل مصرف است و قابل انتقال به سال بعد نیست. لذا باید مانده اعتبارات در پایان سال مالی به خزانه برگشت داده شود.<sup>۱</sup> با وجود تأکید به لزوم واریز مانده وجوه مصرف نشده درآمد اختصاصی به حساب درآمد عمومی کشور، در برخی از بودجه‌های سالانه شاهد نقض این مهم هستیم. به عنوان نمونه می‌توان به مواردی همچون: «جزء ۱ بند تبصره ۹ بودجه سال ۱۳۸۵، جزء ۱ بند تبصره ۹ بودجه سال ۱۳۸۴» که در بازه زمانی این تحقیق وجود دارد اشاره نمود.

۱. شریفی، بهزاد، مبانی و فراگرد تنظیم تا کنترل بودجه، چاپ اول، تهران، انتشارات رامان، ۱۳۸۹، ص ۴۱.



بند د ماده ۱۲۲۴ و جزء ۲ بندم ماده ۲۲۲۴ قانون برنامه پنجم نیز به نوعی ماده ۶۴ قانون محاسبات عمومی را نقض می‌کنند. چراکه برای مانده وجوه درآمد اختصاصی دستگاه‌های اجرایی، دانشگاه‌ها، مؤسسات آموزش عالی و مانند این‌ها تعیین تکلیف نموده و به همان دستگاه اختصاص می‌دهند.

### ۳-۲-۱. مقایسه درآمد اختصاصی با نهاد درآمد- هزینه

از منظر قانونی برای نهاد درآمد- هزینه تعریفی ارائه نشده است. فرهنگ اصطلاحات و عناوین مالی<sup>۱</sup> محاسباتی<sup>۲</sup> در تعریف اصطلاح مزبور آورده است: «تجویز، وصول تمام و یا درصدی از درآمد عمومی و اریزی به حساب خزانه‌داری کل کشور به موجب قانون به دستگاه اجرایی و مصرف آن در راستای اهداف و موارد مورد نظر قانون‌گذار»<sup>۳</sup>.  
برخی<sup>۴</sup> بیان می‌دارند: اگر درآمدی مجوز قانونی مصرف در موارد معین را داشته، ولی فاقد شرط دوم یعنی «درج تحت عنوان درآمد اختصاصی در قانون بودجه»<sup>۵</sup> باشد، درآمد اختصاصی

۱. د - مازاد درآمدهای اختصاصی دستگاه‌های اجرایی از سقف رقم پیش‌بینی شده در قوانین بودجه سنواتی کل کشور به نسبت مقرر در بودجه سنواتی با تأیید معاونت توسط همان دستگاه قابل هزینه است.

۲. مازاد درآمد اختصاصی دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی و پژوهشی که دارای مجوز از شورای گسترش آموزش عالی وزارتخانه‌های علوم، تحقیقات و فناوری و بهداشت، درمان و آموزش پزشکی و سایر مراجع قانونی ذی‌ربط می‌باشند در سقف اعتباراتی که برای این منظور در قوانین بودجه سنواتی پیش‌بینی می‌شود حسب مورد به همان دانشگاه و مؤسسه‌ای که درآمد را کسب کرده‌اند، اختصاص می‌یابد.

۳. عبدالملکی، محمدرضا، فرهنگ اصطلاحات و عناوین مالی - محاسباتی، چاپ اول، تهران، مرکز آموزش و بهسازی منابع انسانی دیوان محاسبات کشور، ۱۳۸۵، ص ۱۲۸.

۴. حسینی، سید محمدرضا، فاتحی زاده، محسن، همان، ص ۳۱۶.

نخواهد بود. به دیگر سخن عدم پیش‌بینی نوع و میزان درآمدها در بودجه سالانه کل کشور تحت عنوان «درآمد اختصاصی» به‌رغم وجود مجوز قانونی برای تحصیل نوعی درآمد برای مصرف یا مصارف خاص، موجب می‌شود درآمدهایی تحصیل و برای هزینه‌های خاصی مصرف شود لیکن نگهداری حساب و ارائه گزارش‌های مالی آن از طریق حساب مستقل دیگری نظیر حساب مستقل وجوه اعتبارات هزینه‌ای صورت پذیرد. برای مثال در صورتی که بر اساس قانون به دستگاه اجرایی اجازه داده شود نوعی از درآمد را وصول و به حساب درآمد عمومی واریز نماید، سپس معادل وجوه واریزی و یا درصدی از وجوه واریزی به خزانه را به مصرف هزینه‌های خاص برساند، این نوع از درآمدها و هزینه‌ها به‌رغم محدودیت در مصرف اختصاصی تلقی نمی‌شوند. در واقع این نوع از درآمدها از این جهت که در قانون بودجه ذیل عنوان درآمد عمومی طبقه‌بندی می‌شود با درآمد عمومی و از جهت اینکه مصارف آن معین شده است با درآمد اختصاصی مشابهت دارد. با توجه به اینکه موارد مصرف این نوع از درآمدها مشخص شده، به نظر می‌رسد این نوع از درآمدها از جنس درآمد اختصاصی باشند و بنابراین می‌توان آن‌ها را در دسته درآمد اختصاصی به معنای عام جای داد. شاید به همین دلیل است که عنوان «درآمد- هزینه» برای این نوع از درآمدها برگزیده شده است.

نکته مهم دیگری که در تفکیک بین درآمد- هزینه و درآمد اختصاصی بیان کرده‌اند وحدت دستگاه وصول‌کننده و مصرف‌کننده درآمد در درآمد اختصاصی است. در واقع به عقیده ایشان درآمد وقتی اختصاصی محسوب می‌شود که تحت همین عنوان در قانون آمده باشد، اما لزومی به ذکر عبارت درآمد- هزینه برای شناسایی تحت این عنوان نیست<sup>۱</sup> و همین‌که قانون‌گذار مصرفی خاص برای درآمدی خاص معین کند، اصل بر درآمد- هزینه‌ای بودن آن است.<sup>۲</sup> نویسنده دیگری در اثر خود به این نکته اشاره می‌کند که: منابع به‌صورت «درآمد- هزینه» طی سال مالی توسط خزانه‌داری کل کشور قابل مصرف برای پرداخت سایر اعتبارات بودجه

<sup>۱</sup> این ویژگی هنگام بررسی قوانین و مقررات نمود پیدا خواهد کرد.

<sup>۲</sup> حسینی، سید محمدرضا، فاتحی زاده، محسن، همان، صص ۳۲۳-۳۲۱.



نیز می‌باشد. لیکن «درآمد اختصاصی» تا پایان سال مالی مربوط، صرفاً قابل اختصاص و مصرف در دستگاه اجرایی ذی‌ربط می‌باشد، مگر اینکه تا پایان سال مالی دستگاه اجرایی ذی‌ربط نیاز به مصرف آن نداشته باشد و یا مازاد بر رقم پیش‌بینی شده در بودجه عمومی دولت وصول شود که در این صورت در پایان همان سال مالی قابل انتقال به حساب درآمدهای عمومی دولت خواهد بود.<sup>۱</sup>

## ۲-۲. نهاد درآمد - هزینه در قوانین و مقررات ناظر بر بودجه

علیرغم نبود تعریف قانونی برای نهاد مذکور در قوانین و مقررات ناظر بر بودجه و نیز در بودجه‌های سالانه، قانون‌گذار اجازه استفاده از این نهاد را به دستگاه‌های مختلف داده است. نکته درخور تأمل آنکه در برخی از قوانین و مقررات ناظر بر بودجه و بودجه‌های سالانه تعداد دستگاه‌هایی که از نهاد درآمد<sup>۲</sup> هزینه استفاده کرده‌اند به مراتب بیشتر از دستگاه‌های استفاده‌کننده از درآمد اختصاصی می‌باشد. به‌عنوان نمونه می‌توان به قانون وصول برخی از درآمدهای دولت و مصرف آن در موارد معین اشاره نمود.<sup>۲</sup> به دیگر سخن باوجود اجازه قانون‌گذار برای استفاده از درآمد اختصاصی و عدم تعریف و اجازه برای استفاده از نهاد درآمد<sup>۳</sup> هزینه، شاهد کاربرد بیشتر این نهاد در قوانین و مقررات ناظر بر بودجه هستیم. به‌عنوان مثال در قانون مذکور، موادی همانند: "مواد ۱۳، ۱۴، ۱۵، ۳۴، ۳۵، ۳۶، بندهای الف و ب ماده ۶۳، بند الف ماده ۷۹" به دستگاه‌های مختلف اجازه استفاده از درآمدهای خود را برای هزینه مشخص صادر نموده است. در دیگر قوانین ناظر بر بودجه موارد نقض اصل عدم تخصیص به‌واسطه استفاده از نهاد درآمد- هزینه وجود دارد. مواردی همانند: "جزء ۱ بند ب ماده ۶، جزء ۱ بند ب ماده ۷، جزء ۳ بند الف ماده ۲۶، بند پ ماده ۴۳، بند ب ماده ۶۴ قانون برنامه

۱. فاطمی زاده، سید ابوالفضل، بررسی و چگونگی ترکیب درآمدها و هزینه‌های دولت در قانون بودجه سالانه کل

بی‌جا، ص ۴.

۲. تعداد دستگاه‌های استفاده‌کننده از درآمد اختصاصی ۶ مورد و تعداد دستگاه‌های استفاده‌کننده از نهاد درآمد- هزینه ۱۰۰

مورد می‌باشد.

ششم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی مصوب ۱۳۹۵<sup>۱</sup>، "بند الف تبصره بودجه سال ۱۳۹۶ کل کشور"، "مواد ۲۶، ۴۰، ۱۰۶ قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت"، "مواد ۵۴، ۵۷، ۵۹ قانون الحاق موادی به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت مصوب ۱۳۸۴"<sup>۲</sup> را می‌توان به‌عنوان نمونه نام برد.

### ۳-۲. نهاد جمعی - خرجی در قوانین و مقررات ناظر بر بودجه

در این قسمت ابتدا ویژگی‌های نهاد جمعی - خرجی را ذکر نموده، سپس به مقایسه این نهاد با درآمد اختصاصی می‌پردازیم.

#### ۳-۲-۱. ویژگی‌های نهاد جمعی - خرجی

نهاد جمعی<sup>۱</sup> خرجی در قانون تعریف مشخصی ندارد اما سازوکاری مورد استفاده در امر بودجه‌ریزی می‌باشد. فرهنگ اصطلاحات و عناوین مالی<sup>۲</sup> محاسباتی<sup>۱</sup> از اصطلاح مذکور تحت عنوان «جمعاً - خرجاً» نام برده است و در تعریف آن بیان می‌دارد: هرگاه اعتباری نقش کاتالیزور را داشته باشد و از یک طرف به‌عنوان هزینه و از طرف دیگر به‌عنوان درآمد در بودجه کل کشور ظاهر گردد اصطلاحاً «جمعاً - خرجاً» نامیده می‌شود. در مقام اجرا حالت جمعی<sup>۳</sup> خرجی هنگامی اتفاق می‌افتد که یک دستگاه اجرایی هم‌زمان از خزانه طلبکار و به آن بدهکار شود.<sup>۲</sup> درجایی دیگر در معرفی این نهاد چنین آمده است: منابع به‌صورت «جمعی - خرجی» در عمل فاقد گردش ریالی در خزانه‌داری کل کشور و در دستگاه‌های اجرایی ذی‌ربط آن می‌باشد. همانند واگذاری سهام دولت بابت رد دیون به دستگاه‌های اجرایی، یا تسویه بدهی مالیاتی یک بنگاه اقتصادی، یا تسویه حقوق ورودی کالاهای وارده به کشور توسط برخی از دستگاه‌های اجرایی با مجوز قانونی خاص.<sup>۳</sup> در این سازوکار، مبالغ تکلیف شده به دستگاه‌ها

<sup>۱</sup>. عبدالملکی، محمدرضا همان، ص ۹۵.

<sup>۲</sup>. حسینی، سید محمدرضا، فاتحی زاده، محسن، همان، ص ۳۲۳.

<sup>۳</sup>. فاطمی زاده، سید ابوالفضل همان، ص ۳.



به صورت واقعی به خزانه واریز نمی‌شود، بلکه دریافت‌ها و پرداخت‌ها تنها به صورت حسابداری در اسناد خزانه ثبت می‌شوند. یک نتیجه‌گیری از این روش تسویه این است که به دلیل عدم واریز واقعی و جوه به خزانه، این سازوکار مغایر با اصل ۵۳ قانون اساسی است. حالت دوم استفاده از جمعی<sup>۱</sup> خرجی، زمانی است که یک دستگاه به دستگاه دیگر بدهکار و هم‌زمان بابت همان دین از خزانه طلبکار شده و از طرفی دستگاه دوم به خزانه بدهکار است. این حالت ترکیبی از عقد حواله و تهاتر است. در این فرض، دستگاه اول برای دریافت خدمتی از دستگاه دوم، به آن بدهکار می‌شود. برای پرداخت مبلغ این بدهی اعتباری در بودجه مصوب شده است؛ بنابراین، در صورت اتخاذ رویه معمول، لازم است دستگاه اول، اعتبار مصوب را از خزانه دریافت کند و به دستگاه دوم پرداخت کند؛ اما با استفاده از سازوکار جمعی<sup>۲</sup> خرجی این روش بدین گونه تغییر پیدا می‌کند که ابتدائاً دین دستگاه اول به دستگاه دوم به ذمه دولت منتقل (خزانه) می‌شود و سپس با بدهی دستگاه دوم به خزانه تسویه می‌شود.<sup>۱</sup>

### ۲-۳. مقایسه نهاد جمعی - خرجی با درآمد اختصاصی

با عنایت به توضیحاتی که در قسمت قبل بیان شد می‌توان تفاوت‌های درآمد اختصاصی را با نهاد جمعی<sup>۳</sup> خرجی این گونه بیان نمود:

- ۱- در نهاد جمعی<sup>۴</sup> خرجی واریز واقعی به خزانه صورت نمی‌گیرد و تنها تسویه حساب به صورت دفتری در حساب‌های خزانه ثبت می‌شود.
- ۲- در سازوکار جمعی<sup>۵</sup> خرجی، هم‌زمان دین (بدهی دستگاه به خزانه) و طلب (طلب دستگاه از خزانه) با یکدیگر وجود دارد، اما در درآمد اختصاصی لزومی به وجود هم‌زمان این دو عنوان نیست، چراکه اصولاً ایجاد درآمد در درآمد اختصاصی مقدم بر هزینه آن است.<sup>۲</sup>

<sup>۱</sup>. حسینی، سید محمدرضا، محسن فاتحی زاده، همان، ص ۳۲۵.

<sup>۲</sup>. همان، ص ۳۲۵.

به موجب بند ج ماده ۵۱ قانون الحاق موادی به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت مصوب ۱۳۸۴<sup>۱</sup> دولت مکلف به منظور نمودن اعتبارات لازم برای تأمین حقوق ورودی تجهیزات پزشکی و توان بخشی مورد نیاز جانبازان به صورت جمعی - خرجی در لوایح بودجه سنواتی است. همان طور که پیشتر اشاره شد نهاد جمعی<sup>۲</sup> خرجی مغایر با اصل عدم تخصیص و اصل جامعیت بودجه و نیز اصل ۵۳ قانون اساسی می باشد. سازوکار جمعی<sup>۳</sup> خرجی در این بند به این صورت می باشد که ابتدا دستگاه اجراکننده حکم تجهیزات پزشکی را وارد می کند و بابت حقوق گمرکی به گمرک بدهکار می شود. دستگاه واردکننده تجهیزات به جای اینکه اعتبار مصوب اختصاص یافته برای تأمین هزینه حقوق ورودی را مستقیماً از خزانه دریافت کند و به حساب گمرک واریز نماید، این دین را به ذمه خزانه منتقل می کند؛ بنابراین، از این پس گمرک از خزانه بابت حقوق ورودی تجهیزات پزشکی از خزانه طلبکار می شود. خزانه نیز با توجه به مطالبات و بدهی هایی که به گمرک دارد، مبلغ مورد نظر را تسویه حساب می کند (تهاثر).<sup>۱</sup> با این وجود عملاً وجهی در حساب خزانه داری تمرکز نمی یابد و تنها با عملیات حسابداری دریافت و پرداخت وجه صورت می گیرد که این امر مغایر اصل ۵۳ قانون اساسی و نیز اصل عدم تخصیص می باشد.

### نتیجه گیری

اصل عدم تخصیص نتیجه اجرای منطقی اصل ۵۳ قانون اساسی می باشد. اصل ۵۳ قانون اساسی اشاره ای به پذیرش موارد استثناء برای نقض این اصل نکرده است. لذا اصل عدم تخصیص هم به عنوان اصلی که نتیجه منطقی این اصل می باشد هیچ گونه استثنایی را نمی پذیرد. نقض اصل عدم تخصیص، یعنی پیش بینی یک منبع درآمد مشخص و در پی آن، کاستن و کوچک کردن بودجه عمومی دولت. ضرورت و اهمیت این اصل بودجه ریزی، وامدار لزوم برنامه ریزی در قالب بودجه است. هدف مالیه عمومی، تطبیق دادن درآمدهای عمومی به

۱. همان.





هزینه‌های عمومی است که به وسیله سندی به نام بودجه صورت می‌گیرد. بودجه کل کشور، آن سندی است که در آن همه هزینه‌ها و درآمدهای عمومی که برای تأمین این هزینه‌های عمومی باید وصول شود برای دوره زمانی خاص (یک سال) تعیین می‌شود.

همان‌گونه که ملاحظه گردید، بدون هیچ دلیل منطقی و علمی قسمت اخیر ماده ۱۴ قانون محاسبات عمومی به موجب ماده ۹۲ قانون وصول برخی از درآمدهای دولت و مصرف آن در موارد معین حذف شد و رویکرد موقت استفاده از درآمد اختصاصی در نظام بودجه‌ریزی به رویه دائمی مبدل گردید. با توجه به عدم تعریف قانون‌گذار از نهادهای درآمد- هزینه و جمعیتی - خرجی در قوانین و مقررات ناظر بر بودجه، در موارد متعددی از نهادهایی همچون نهاد درآمد- هزینه و نهاد جمعیتی<sup>۵</sup> خرجی استفاده می‌شود. از سویی دیگر با وجود شباهت‌هایی که میان درآمد اختصاصی و نهاد درآمد- هزینه وجود دارد، به نظر می‌رسد، در برخی از موارد قانون‌گذار این دو را با یک هدف و مفهوم به کار می‌برد.

پیشنهاد می‌شود قوانین و مقررات ناظر بر بودجه همگی در راستای اصل ۵۳ قانون اساسی و اصل عدم تخصیص و منطبق باهدف از تعبیه این اصول تهیه، تنظیم و به تصویب برسند. از سویی دیگر انتظار می‌رود که رئیس‌جمهور به‌عنوان رئیس دولت و مسئول مستقیم امور برنامه‌بودجه که مطابق اصل ۱۲۶ این مسئولیت بر عهده وی گذاشته شده است، به هنگام تهیه و تنظیم لایحه بودجه، قانون اساسی را به‌عنوان ملاک خود برای تنظیم سند مذکور در نظر بگیرد و طبق مسئولیتی که به موجب اصل ۱۱۳ قانون اساسی به‌عنوان مجری قانون اساسی برای وی تعریف شده، دقت و توجه بیشتری در ارتباط با مطابقت مهم‌ترین سند مالی کشور با اصول مالی و اقتصادی قانون اساسی قبل از تأیید آن داشته باشد.

#### منابع

#### الف: کتب و مقالات

اقتداری، علی محمد؛ تهرانی، منوچهر، اتحاد، مهرداد. بودجه. تهران، چاپ میهن، بی‌چا، ۱۳۴۷.  
 باباجانی، جعفر، حسابداری و کنترل‌های مالی دولتی، تهران، انتشارات دانشگاه علامه طباطبائی، چاپ ششم،

- حسینی، سید محمدرضا، فاتحی زاده، محسن، ماهیت درآمد اختصاصی و وضعیت آن در قوانین بودجه، فصلنامه مجلس و راهبرد، ۱۳۹۴.
- دادگرکرماجانی، یدالله، مالیه عمومی و اقتصاد دولت، چاپ اول، تهران، انتشارات مؤسسه فرهنگی، هنری بشیر علم و ادب، ۱۳۷۸.
- رستمی، ولی، مالیه عمومی، چاپ سوم، بنیاد حقوقی میزان، ۱۳۹۳.
- رستمی، ولی، قهوه‌چیان، حمید، حقوق مالی و محاسباتی، چاپ اول، تهران، انتشارات دادگستر، ۱۳۹۶.
- زندى حقیقی، منوچهر، اقتصاد و مالیه عمومی؛ بودجه و خزانه، چاپ چهارم، تهران، انتشارات پیام، ۱۳۵۲.
- شریفی، بهزاد، مبانی و فراگرد تنظیم تا کنترل بودجه، چاپ اول، تهران، انتشارات رامان، ۱۳۸۹.
- صراف، فریدون، بودجه‌ریزی دولتی و نظام بودجه‌ای ایران، چاپ چهارم، تهران، انتشارات مدرسه عالی بازرگانی، ۱۳۵۶.
- عباسی، ابراهیم، بودجه‌ریزی نوین در ایران، چاپ اول، تهران، انتشارات سمت، ۱۳۹۰.
- عبدالمالکی، محمدرضا، فرهنگ اصطلاحات و عناوین مالی<sup>۵</sup> محاسباتی، چاپ اول، تهران، مرکز آموزش و بهسازی منابع انسانی دیوان محاسبات کشور، ۱۳۸۵.
- عزیزی، غلامرضا. فراگرد تنظیم و کنترل بودجه دولتی بر اساس نظام آمارهای مالی دولت GFS (علمی<sup>۶</sup> کاربردی). تهران: انتشارات شهرآشوب، چاپ اول، ۱۳۸۲.
- عزیزی، غلامرضا، اصول تنظیم و کنترل بودجه دولتی (علمی- کاربردی)، چاپ اول، تهران، انتشارات شهرآشوب، ۱۳۷۹.
- فاطمی زاده، سید ابوالفضل، بررسی و چگونگی ترکیب درآمدها و هزینه‌های دولت در قانون بودجه سالانه کل کشور، بی‌جا.
- فرزب، علیرضا، برخی از مفاهیم و اصطلاحات بودجه‌ریزی، تهران، مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی، کد گزارش: ۱۶۰۵۷۶۹، شماره مسلسل: ۱۲۹۴۲، تاریخ انتشار: (۱۳۷۹/۰۹/۰۲).
- قادری، محمدرضا، بودجه‌ریزی نوین دولتی، چاپ دوم، تهران، انتشارات سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور، ۱۳۸۶.
- قلی زاده، رحمانقلی، نظام بودجه‌ریزی در ایران (نظریه و عمل)، چاپ اول، تهران، نشر چاپار، ۱۳۹۱.
- کرباسیان، اکبر، بودجه‌ریزی در ایران؛ نه شامل و جامع، نه کامل و متعادل، فصلنامه علوم سیاسی، یکم، ۱۳۷۵.
- کیاکجوری، داوود، بودجه و بودجه‌ریزی بخش دولتی، چاپ اول، تهران، مؤسسه کتاب مهربان نشر، ۱۳۸۹.
- کیومرثی، فیروز، بودجه و بودجه‌ریزی دولتی، چاپ اول، تهران، انتشارات بال، ۱۳۸۷.
- الماسی، حسن، مدیریت بودجه‌ریزی دولتی در ایران، چاپ اول، اصفهان، انتشارات سپاهان، ۱۳۸۹.



محسنی، عباس، اصلانی، رشید، بودجه‌ریزی در ایران (مسائل و چالش‌ها)، تهران، دفتر مطالعات برنامه‌بودجه مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی، شماره چهارم، سال ۱۳۸۱.  
مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی، نکاتی در مورد نقض اصل ۵۳ قانون اساسی و ماده ۳۹ قانون محاسبات عمومی کشور در لایحه بودجه ۱۳۸۰، شماره مسلسل: ۵۸۹۶، کد موضوعی: ۱۶۰.  
موسی‌زاده، رضا، مالیه عمومی، چاپ اول، تهران، نشر میزان، ۱۳۸۵.

### ب: قوانین و اسناد

قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران.  
قانون الحاق موادی به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت مصوب ۱۳۸۴.  
قانون برنامه پنجم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران مصوب ۱۳۸۹.  
قانون برنامه ششم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران مصوب ۱۳۹۵.  
قانون بودجه سال ۱۳۹۶ کل کشور.  
قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت مصوب ۱۳۸۰.  
قانون محاسبات عمومی مصوب ۱۳۶۶.  
قانون وصول برخی از درآمدهای دولت و مصرف آن در موارد معین