

# ذی حساب و نظارت مالی

دکتر رحیم ممینی

دکتر مہری حقیقی





بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ



# ذی حساب و نظارت مالی

تالیف:

دکتر رحیم ممینی

دکتر مہری حقیقی



انتشارات موجک



سرشناسه: ممبینی، رحیم، ۱۳۳۴-

عنوان و نام پدیدآور: ذیحساب و نظارت مالی / تالیف رحیم ممبینی، مهری حقیقی.

مشخصات نشر: تهران: انتشارات موجک، ۱۳۹۹.

مشخصات ظاهری: ۲۳۱ ص.

شابک: ۶-۲۵۹-۹۹۴-۶۰۰-۹۷۸، ۶۷۰۰۰۰ ریال

وضعیت فهرست نویسی: فیبا

یادداشت: کتابنامه: ص. ۲۱۵-۲۲۳؛ همچنین به صورت زیرنویس.

موضوع: بودجه -- ایران

موضوع: Budget -- Iran

موضوع: سازمان‌های دولتی -- ایران -- امور مالی -- حسابداری

موضوع: Administrative agencies -- Iran -- Finance -- Accounting

موضوع: هزینه -- کنترل

موضوع: Cost control

موضوع: ذیحسابان -- ایران

موضوع: Government accountants -- Iran

شناسه افزوده: حقیقی، مهری، ۱۳۵۸-

رده بندی کنگره: HJ ۲۱۵۴/۴

رده بندی دیویی: ۳۵۲/۴۸۰۹۵۵

شماره کتابشناسی ملی: ۷۵۲۱۴۲۵

انتشارات موجک

واتساپ: ۰۹۳۶۳۰۳۱۲۵۸ کانال: telegram.me/mojak1

تلفن مرکز پخش: ۰۲۶۳۲۷۰۵۳۱۸ - ۰۲۶۳۲۷۲۱۸۱۹ - ۰۲۱۶۶۱۲۷۵۹۳ - ۰۲۱۶۶۴۲۹۷۳۳

ایمیل: mojakpublication@yahoo.com

سایت: www.mojak.ir



عنوان: ذیحساب و نظارت مالی

تالیف: دکتر رحیم ممبینی، دکتر مهری حقیقی

مشخصات ظاهری: ۲۳۱ صفحه، قطع وزیری

چاپ اول: زمستان ۱۳۹۹، تیراژ: ۵۰۰ جلد

قیمت: ۶۷۰۰۰۰ ریال، شابک: ۶-۲۵۹-۹۹۴-۶۰۰-۹۷۸

کلیه حقوق مادی و معنوی این اثر برای انتشارات موجک محفوظ است. هیچ شخص حقیقی و حقوقی حق چاپ و تکثیر این اثر را به هر شکل و صورت اعم از فتوکپی، چاپ کتاب و ... را ندارد. متخلفین به موجب بند ۵ ماده قانون حمایت از ناشرین تحت پیگرد قانونی قرار می‌گیرند.

# فهرست مطالب

صفحه

عنوان

---

علائم اختصاری	۱
مقدمه	۳
<b>فصل اول: کلیات</b>	<b>۷</b>
مبحث اول: بودجه	۷
بند اول: مفهوم بودجه	۷
بند دوم: تاریخچه و ساختار بودجه در ایران	۱۶
۱-۱ چارچوب حقوقی نظام بودجه ریزی	۱۹
۲-۱ بودجه عمومی دولت	۲۰
۳-۱ نظارت بر بودجه	۲۶
۱-۳-۱ فرآیند بودجه ریزی	۲۶
۲-۳-۱ نظارت بر اجرای بودجه	۳۰
۴-۱ ابلاغ بودجه	۳۳
۱-۴-۱ مبادله موافقتنامه	۳۳
۲-۴-۱ تخصیص اعتبار	۳۵
۳-۴-۱ مصرف اعتبارات	۳۹
۵-۱ نظارت مقننه بر اجرای بودجه	۴۶
۱-۵-۱ فرآیند حسابرسی و بررسیهای فنی و مالی در دیوان محاسبات کشور	۵۳
۲-۵-۱ معایب نظارت مالی پارلمان	۵۸
مبحث دوم: نظارت	۶۵

۶۵	.....بند اول: مفهوم نظارت
۷۱	.....۶-۱ قانون اساسی
۷۲	.....۷-۱ قانون دیوان محاسبات کشور
۷۲	.....۸-۱ قانون محاسبات عمومی کشور
۷۷	.....۹-۱ سایر قوانین مرتبط
۷۸	.....۱۰-۱ حسابرسی و کنترل عملیات مالی دستگاه‌های اجرایی
۷۸	.....بند دوم: انواع نظارت
۷۸	.....۱۱-۱ اقسام نظارت از حیث حدود و اختیار ناظر
۷۹	.....۱-۱۱-۱ نظارت استصوابی
۸۲	.....۲-۱۱-۱ نظارت استطلاعی
۸۴	.....۱۲-۱ اقسام نظارت از حیث مرجع
۸۴	.....۱-۱۲-۱ نظارت بیرونی
۸۵	.....۲-۱۲-۱ نظارت درونی
۸۵	.....۳-۱۲-۱ نحوه نظارت بر اشخاص حقوقی عمومی
۸۹	.....۱۳-۱ اقسام نظارت از حیث ماهیت
۸۹	.....۱-۱۳-۱ نظارت همگانی
۹۱	.....۲-۱۳-۱ نظارت سیاسی
۹۳	.....۱۴-۱ اقسام نظارت از حیث فرآیند نظارت و کنترل
۹۳	.....۱-۱۴-۱ تعیین استانداردها و معیارها
۹۳	.....۲-۱۴-۱ جمع آوری اطلاعات و اندازه‌گیری عملکرد
۹۴	.....۳-۱۴-۱ مقایسه اطلاعات به دست آمده از عملکرد با استانداردها
۹۴	.....۴-۱۴-۱ پیگیری و انجام اقدامات اصلاحی
۹۴	.....۵-۱۴-۱ تدابیر و وسایل کنترل و نظارت
۹۵	.....۶-۱۴-۱ کنترل عملیات
۹۵	.....۷-۱۴-۱ بودجه
۹۵	.....۸-۱۴-۱ گزارش‌های بررسی آماری
۹۶	.....۹-۱۴-۱ گزارش‌های عملیاتی ویژه
۹۶	.....۱۰-۱۴-۱ ارزشیابی عملکرد واحدها
۹۶	.....۱۱-۱۴-۱ کنترل مستمر
۹۷	.....۱۲-۱۴-۱ کنترل عملکرد مدیریت
۹۷	.....۱۳-۱۴-۱ انواع نظارت و کنترل



۹۸	..... نظارت از حیث نظارت آشکار و پنهان	۱۵-۱
۹۸	..... نظارت و کنترل آشکار و علنی	۱-۱۵-۱
۹۸	..... نظارت و کنترل مخفی و پنهانی	۲-۱۵-۱
۹۹	..... نظارت و کنترل از حیث مستقیم و غیرمستقیم	۱۶-۱
۹۹	..... نظارت از حیث نظارت بر اجرای بودجه	۱۷-۱
۹۹	..... نظارت بیرونی	۱-۱۷-۱
۱۰۲	..... نظارت درونی	۲-۱۷-۱
۱۰۵	..... نظارت عملیاتی	۳-۱۷-۱
۱۰۹	..... نظارت بر حسب مراحل اجرا و اقدامات دستگاه‌های نظارت شونده	۱۸-۱
۱۱۰	..... دستگاه‌های ناظر مالی بر دولت (به مفهوم عام)	۱۹-۱
۱۱۰	..... دستگاه‌های نظارتی برون سازمانی	۱-۱۹-۱
۱۱۴	..... دستگاه‌های نظارتی درون سازمانی	۲-۱۹-۱
۱۱۵	..... بند سوم: نظارت ذیحساب	
۱۱۵	..... نظارت مالی	۲۰-۱
۱۱۸	..... نظارت عملیاتی	۲۱-۱
۱۲۲	..... مبحث سوم: ذیحساب	
۱۲۲	..... بنیادول: مفهوم ذیحساب	
۱۲۴	..... بند دوم: شرح وظایف قانونی	
۱۳۲	..... بند سوم: انواع اعتبارات	
۱۳۲	..... ۲۲-۱ طبقه بندی اقتصادی اعتبارات	
۱۳۴	..... ۲۳-۱ پیش پرداخت و علی الحساب	

## ۱۴۱..... فصل دوم: نظارت مالی ذیحساب

۱۴۱	..... مبحث اول: نظارت قبل از خرج	
۱۴۲	..... بند اول: ذیحساب	
۱۴۳	..... ۱-۲ تأمین اعتبار	
۱۴۳	..... ۲-۲ تطبیق با قوانین و مقررات	
۱۴۳	..... ۳-۲ درخواست وجه	
۱۴۴	..... بند دوم: مشکلات نظارت ذیحساب در اجرای بودجه	
۱۴۴	..... ۴-۲ مشکلات اجرایی	

۱۴۷	۵-۲ مشکلات قانونی .....
۱۴۸	۶-۲ مشکلات اداری .....
۱۴۹	مبحث دوم: ماده ۹۱ قانون محاسبات عمومی .....
۱۴۹	بند اول: امر آمر و قوانین .....
۱۴۹	۷-۲ امر آمر در مقررات جزایی .....
۱۵۴	۸-۲ امر آمر قانونی در قوانین اداری .....
۱۵۸	۹-۲ امر آمر در مقررات مالی .....
۱۶۲	مبحث سوم: نقش ذیحساب در برخی جرایم مالی .....
۱۶۲	بند اول: تصرف غیر قانونی در وجوه و اموال دولتی .....
۱۶۴	بند دوم: هزینه غیر قانونی اعتبارات .....
۱۶۶	بند سوم: هزینه زاید بر اعتبارات .....
۱۶۷	بند چهارم: جرایم در حکم تصرف غیر قانونی در وجوه و اموال دولتی .....
۱۶۸	مبحث سوم: نقش نظارت قبل از خرج در نظارت بعد از خرج (دیوان محاسبات) .....
۱۶۸	بند اول: انضباط مالی .....
۱۷۲	۱۰-۲ نقش نظارت ذیحساب در تامین انضباط مالی .....
۱۷۶	۱۱-۲ تفویض اختیار در قالب ماده ۵۳ ق.م.ع.ک .....
	بند سوم: تقابل نظارت قبل و بعد از خرج (و تاثیر نظارت ذیحساب در نظارت دیوان محاسبات کشور) .....
۱۸۵	.....
۲۰۳	بند چهارم: عمدترین معایب نظارت مالی قبل از خرج .....
۲۱۹	نتیجه گیری .....

## منابع و ماخذ ..... ۲۲۳

۲۲۳	الف) فارسی .....
۲۲۳	کتاب .....
۲۲۶	مقالات .....
۲۲۸	متفرقه (قوانین، رسالات، پایان نامه ها و...) .....
۲۳۰	ب) انگلیسی .....

## علائم اختصاری

ق.ا	قانون اساسی
ق.م.ع.ک	قانون محاسبات عمومی کشور
ق.د.م.ک	قانون دیوان محاسبات کشور
ق.ب.ب	قانون برنامه و بودجه
ق.ب.ت	قانون برنامه توسعه
ق.م.ا	قانون مجازات اسلامی
ق.ت.ب.م.م.د	قانون تنظیم برخی مقررات مالی دولت



## مقدمه

حاکمیت قانون سنگ بنای نظام مالیه عمومی مدرن است. تقریباً در تمامی نظام‌های حقوقی اصل دریافت مالیات بر اساس قانون مصوب پیش‌بینی گردیده است و در بسیاری از نظام‌های حقوقی تخصیص منابع عمومی نیز باید به موجب سازوکارهای قانونی باشد. حاکمیت قانون در مالیه عمومی موجب پیش‌بینی پذیری و اعتماد می‌گردد. تمام فعالیت‌های مدیریت مالی عمومی باید مبنای قانونی داشته و خود سند بودجه نیز تحت یک مقرر قانونی می‌باشد.<sup>۱</sup>

بنابراین، «قانون» واژه‌آشنایی برای آحاد بشر امروزی است و لو اینکه هر کس فراخور فهم خود برای آن، حدود و ثغوری تصور کرده و در وجوه گوناگون زندگی اجتماعی، در قضایای سلبی و ایجابی تصدیقی نماید. برخی از آن، تعیین حقوق افراد را استنباط می‌کنند و برخی دیگر تحدید آزادی، گروهی نیز آن را به مثابه حکومت می‌دانند که اوامر و نواهی آن لازم‌الاتباع است.<sup>۲</sup> به عبارتی، قانون مجموعه ضوابط عام و مدونی است که برای همگان بطور مساوی ایجاد حق و تکلیف می‌کند. حدود و مرز اعمال را قانون مشخص می‌نماید و به تنظیم روابط گروه‌ها و جامعه می‌پردازد.<sup>۳</sup> لذا تصویب قانون امری مهم به نظر می‌رسد؛ لکن اجرای آن مهم‌تر، چرا که انتظام امور و راهبرد اهداف دستگاه‌های دولتی مبتنی بر اولاً تصویب قوانین مناسب و ثانیاً اجرای دقیق آن می‌باشد به همین منظور و در راستای کنترل اجرای صحیح قانون، نظارت همواره از اصلی‌ترین دغدغه‌ها بوده و هست آن گونه که در اصول مختلفی از قانون اساسی، از جمله اصول: ۱۵۵، ۹۰، ۱۷۴ و ... نظارت و دستگاه‌های نظارتی مورد مذاقه قرار گرفته است.

---

<sup>۱</sup> Ute Eckardt, " Good financial governance- good governance in public finance", p.4

<sup>۲</sup> عربیان، اصغر، (۱۳۸۹)، "سخن سردبیر"، فصلنامه دانش حسابرسی، سال دهم، شماره پیاپی ۴۰، انتشارات دیوان محاسبات کشور.

<sup>۳</sup> هاشمی، سید محمد، (۱۳۷۴)، حقوق اساسی جمهوری اسلامی ایران - اصول و مبانی کلی نظام - جلد اول، تهران نشر

اما لازمه فهم واقعی کنترل درک سه اصل اساسی است، کنترل چیست؟ چه چیزی کنترل می‌شود؟ و چه کسی کنترل می‌کند؟ پاسخ به این پرسش‌ها فرآیند نظارت نام دارد که در واقع اقدامات انجام شده را با استانداردهای تعیین شده از قبل مقایسه نموده و نقاط ضعف و قوت را می‌نمایاند.

در «نظارت قانونی»، معیاری جز خود قوانین موضوعه برای سنجش عملکرد نیست لذا این معیار سنجش باید بسیار دقیق و شفاف باشد تا نتیجه آن مورد مناقشه از سوی دستگاه‌های نظارت شونده قرار نگیرد. وقتی قانون موضوعه در مرحله تصویب یا اجرا مواجه با ابهام باشد و اصل ایجاد تکلیف محل تردید واقع شود مخاطب قانون در نفس باید و نباید و اینکه حکم قانونی، تکلیفی است یا نه دچار شک و تردید خواهد گردید. دایره موضوع و مصادیق نیز نامعین و نامشخص بوده، اقدامات اجرایی مجری چنین قانونی ممکن است گاهی عنوان تعدی از چارچوب و گاهی تعلل و کم کاری به خود بگیرد. در چنین فرضی امر نظارت و حسابرسی با مشکل مواجه خواهد بود؛ چرا که سنجش عملکرد یک مدیر با معیار غیر شفاف اولاً: نتیجه دقیق و خروجی اطمینان بخشی نخواهد داشت. ثانیاً: امتیاز مثبت یا منفی برای نتیجه چنین نظارتی نمی‌توان منظور نمود. ثالثاً: نتیجه حسابرسی و نظارت در موضوع واحد و مصادیق مختلف (دستگاه‌های نظارت شونده) ممکن است با اختلاف و حتی تعارض همراه باشد که در این صورت اعتبار نظارت قانونی نیز با چالش مواجه خواهد شد و نظارت قانونی بر عملکرد مجریان زمانی مضاعف می‌شود که ابهام و اجمال به ناظرین سرایت کند یعنی قانونی که ملاک عمل مجریان و ناظرین است برای خود دستگاه نظارتی نیز مبهم و قابل برداشت متفاوت باشد که در این صورت تشتت مورد اشاره در عملکرد مجریان، در برخورد ناظرین نیز بروز خواهد کرد<sup>۱</sup> که این چالش در کنار گسترده دستگاه‌های اجرایی<sup>۲</sup> و مسائل مختلف مربوط به آن دوچندان می‌شود چراکه با توجه به گستردگی مفهوم دستگاه اجرایی جهت حسن انجام امور، نظارت در ابعاد گوناگون اداری، قضایی، مالی و... از بدیهیات به شمار می‌آید؛ بویژه نظارت مالی که در قوانین متعدد و در مراحل مختلف، الزام آن مقرر گردیده است. لکن بررسی این مهم که چگونه با وجود مراحل نظارتی، پرونده‌های بسیاری در محاکم عام و خاص از جمله محاکم عمومی دادگستری و دیوان محاسبات و سازمان بازرسی و... مطرح رسیدگی است، همواره مورد توجه

<sup>۱</sup> عربیان، اصغر، پیشین، سخن سردبیر.

<sup>۲</sup> ماده ۵ قانون مدیریت خدمات کشوری

می‌باشد و نیز توجه به نقش و جایگاه هر مرحله نظارتی و نمایاندن نقاط قوت و ضعف آن مرحله، در صحت عمل نظارت، بی‌تأثیر نخواهد بود.

از آنجا که بودجه مهم‌ترین سند مالی دستگاه حکومتی است و بحث نظارت که مستلزم اجرای دقیق و تطبیق هزینه کردها با قوانین و مقررات جهت دستیابی به استقلال مالی و خودکفایی اقتصادی در ابعاد داخلی و خارجی می‌باشد مشوق ایجاد نظارت به شیوه‌های مختلفی گردیده که با توجه به پذیرش اصل تفکیک قوا در ایران و وظایف هر قوه، بویژه مجریه که عملاً با توجه به نوع عملکرد آن که اجرای مصوبات مقننه و تصمیمات قضائیه را عهده دار است و بیشترین حجم مبادلات اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی را در درون خود جای داده و بالتبع از نظر مادی و مالی منابع بیشتری را در اختیار دارد لذا آن گونه که معروف است «هر اختیاری، مسئولیتی را به دنبال دارد» همواره مورد نظارت اعم از درون خود یعنی «نظارت خود بر خود» و از بیرون «سایر قوای اختیار دهنده یا ایجاد کننده تکلیف» قرار می‌گیرد. به عبارتی حق و تکلیف دوروی یک سکه است و هر جا اختیار و حقی باشد تکلیف به پاسخگویی و پاسخ دهی، هم وجود دارد.

از جمله نظارت‌های مقننه بر مجریه نظارت از طریق کمیسیون اصل ۹۰ و دیوان محاسبات کشور است و نظارت قوه قضائیه بر مجریه از طریق سازمان بازرسی و دیوان عدالت اداری صورت می‌پذیرد. لکن نظارت بر خود از اصلی‌ترین عوامل پیشگیری از نقض قوانین و حسن اجرای آن است که به لحاظ اداری ایجاد هیات‌های رسیدگی به تخلفات اداری و به لحاظ مالی، نظارت وزارت اقتصادی و دارایی که از طریق ذیحسابان متولی این امر، صورت می‌گیرد، ایجاد گردیده است.

نظارت ذیحساب به موجب ماده ۳۱ قانون محاسبات عمومی کشور مسجل گردیده که در مواد مکملی از جمله مواد ۹۰، ۹۱ و ۹۲ این قانون اختیارات و وظایف مشخص شده است، حیثه اقتدار و اختیار ذیحساب که به موجب تبصره ۱ ماده ۳۱ قانون معنون زیر نظر رئیس دستگاه اجرایی وظایف خود را انجام می‌دهد و در صورت تغایر دیدگاه وی و رئیس دستگاه اجرایی، ماده ۹۱ قانون محاسبات ملاک اقدام است که شاکله این نوشتار را فراهم نموده است. در واقع به دنبال بررسی نقش ذیحساب در بهبود فرایند نظارت و ارتباط این نظارت درون قوه با سایر نظارت‌های درون و بیرون قوه و همچنین تحدید مسئولیت‌های ذیحساب و سایر زیرمجموعه‌های تحت امر ذیحساب، در موارد مختلف می‌باشیم؛ با این امید که نظارت مالی ذیحساب انضباط مالی را بوجود آورد که نقش

سایر نظارت‌ها بویژه برون قوه را ناچیز گردانند؛ به عبارتی نظارت قوی و توانمند ذیحساب به قدری موجب کاهش جرائم و تخلفات گردد که نیاز به سایر نظارت‌ها مرتفع شود یا حداقل کاهش یابد.



# Accounting and Financial Supervision

**Dr. Rahim Mombeini**

**Dr. Mehri Haghghi**

مطابق ماده ۳۱ قانون محاسبات عمومی کشور، ذیحساب مأموری است که بموجب حکم وزارت امور اقتصادی و دارائی از بین مستخدمین رسمی و مستخدمین ثابت و عناوین مشابه در شرکت‌های دولتی و نهادهای عمومی غیردولتی که فاقد عنوان رسمی می‌باشند و در سایر دستگاه‌های اجرائی مستخدمین پیمانی واجد صلاحیت به منظور اعمال نظارت و تأمین هماهنگی لازم در اجرای مقررات مالی و محاسباتی در وزارتخانه‌ها و مؤسسات و شرکت‌های دولتی و دستگاه‌های اجرائی محلی و مؤسسات و نهادهای عمومی غیردولتی به این سمت منصوب می‌شود و انجام سایر وظایف مشروحه زیر را به عهده خواهد داشت:

نظارت بر امور مالی و محاسباتی و نگاهداری و تنظیم حساب‌ها بر طبق قانون و ضوابط و مقررات مربوط و صحت و سلامت آنها.

نظارت بر حفظ اسناد و دفاتر مالی.

نگاهداری و تحویل و تحول وجوه و نقدینه‌ها و سپرده‌ها و اوراق بهادار.

نگاهداری حساب اموال دولتی نظارت بر اموال مذکور.

