

بررسی مقایسه‌ای فرآیند اجرای بودجه شهرداری‌ها در ایران و فرانسه

معصومه عامری^۱ - زهرا عامری^۲

دریافت: ۱۳۹۵/۱۰/۲۱ - پذیرش: ۱۳۹۷/۷/۲۸

چکیده

یکی از مراحل بودجه‌ریزی در شهرداری‌ها مرحله اجرای بودجه است. هرچند در فرایند بودجه‌ریزی، تهیه و تصویب بودجه بر اساس اطلاعات و تجربیات و به یاری روش‌های سنجیده و جدید صورت می‌گیرد، اما در این فرایند، ضرورت اجرای صحیح بودجه بخش دیگر و مهم فعالیت خواهد بود. قوانین موضوعه در ایران و فرانسه به اجرای بودجه توسط شهرداری اذعان کرده‌اند. اجرای صحیح بودجه به فرآیندهایی نیاز دارد که وصول دقیق و قانونی درآمدها را ممکن سازد و پرداخت صحیح و قانونمند هزینه‌ها را در بر داشته باشد. بررسی‌ها نشان می‌دهد در دو نظام مورد بحث به فراخور دانش، تجربه و اهمیتی که برای حقوق شهروندان قائل‌اند فرآیند اجرای بودجه تبیین شده است که در این خصوص تفاوت‌های چشمگیری در دو نظام به چشم می‌خورد. با توجه به کاستی‌هایی که از این حیث در نظام حقوقی ایران وجود دارد، تدوین مراحل و شیوه اجرای بودجه به‌ویژه رفع نواقصی است که در بخش وصول درآمدها در ایران به چشم می‌خورد و تفکیک وظایف مقامات مسئول اجرای بودجه، از ملزومات سامان‌بخشی به شفافیت و قانونمند بودن فرآیند اجرای بودجه در شهرداری‌های ایران است که در این باره می‌توان از شیوه‌های حاکم بر نظام حقوقی شهرداری‌های فرانسه بهره برد.

واژگان کلیدی: بودجه، شهرداری، اجرا، ایران، فرانسه.

مقدمه

موضوع اجرای بودجه در شهرداری‌ها، چندان در تحقیقات علمی مطرح نشده که موضوعی تأمل‌برانگیز است؛ چراکه اجرای بودجه ویژگی بارز چرخه بودجه است و ابزار حیاتی برای مدیریت عمومی تلقی می‌شود. بسیاری از استانداردهای اجرای بودجه در پژوهش‌های مربوط به بودجه دولت یافت می‌شوند (Axelord, 1995: 38) و منابع علمی اندکی در حوزه بودجه‌ریزی به شکل مستقیم به دولت‌های محلی می‌پردازند (Bland et Rubin, 1997: 55).

اجرای بودجه کارکردی حیاتی در مدیریت دارد و باید یکی از ابزارهای مدیریتی کنترل برای تضمین پاسخ‌گویی دموکراتیک دانسته شود. این کارکرد، وجوه سیاسی و حقوقی و مدیریتی اجرای بودجه را به رسمیت می‌شناسد؛ برای مثال، کارکنان مجموعه تا چه میزان تصمیم‌های حقوقی، مدیریتی یا سیاسی را در فرآیند اجرای بودجه لحاظ می‌کنند؟ (Thurmaier, 2007: 101). بودجه آینده‌نگری است و به همین سبب گاهی با واقعیت‌ها تطبیق نمی‌کند و تغییراتی باید در آن انجام شود. برای جلوگیری از این وضع یا به حداقل رساندن تغییرات لازم، باید سعی شود با کمک روش‌های مناسب، برآوردها به واقعیت نزدیک شوند. پیش‌بینی صحیح، قسمتی از فعالیت است؛ ولی به‌تنهایی کافی نیست. هرچند بودجه بر اساس اطلاعات و تجربیات و به یاری روش‌های سنجیده و جدید به صورت صحیح تهیه شود؛ ضرورت اجرای صحیح بودجه بخش دیگر و مهم فعالیت خواهد بود. اگر به هنگام اجرای بودجه، تشکیلات صحیح، مدیریت قوی، افراد متخصص و ماهر در کار، روش‌های مناسب کنترل کارآمد و دیگر عوامل ضروری وجود نداشته باشند از اهداف بودجه دور خواهیم ماند؛ بنابراین، اهمیت اجرای بودجه کمتر از پیش‌بینی صحیح بودجه نخواهد بود. باید توجه داشت که در اجرای بودجه همواره محتوای بودجه موردنظر است؛ بر این اساس در هنگام اجرای بودجه تأکید بر مصرف صحیح اعتبارات برای وصول به اهداف مطرح است نه صرفه‌جویی. لذا صرفه‌جویی در اعتبارات در صورتی که بودجه به‌درستی برآورد شده باشد به معنای انجام نشدن قسمتی از عملیات و برنامه‌ها و عدم تحقق برخی از هدف‌های شهرداری است که نمی‌تواند مطلوب باشد (موسی‌خانی و منشی‌زاده، ۱۳۹۲: ۳۰۷). به‌علاوه، در اجرای بودجه نکات اساسی زیر باید مورد توجه باشد:

- اجرای بودجه در جهت وصول و تحقق اهداف منظور شده در قانون بودجه باشد؛

- تعهدات و هزینه‌ها خارج از اعتبارات مصوب نباشند؛

- از انجام هزینه‌هایی که برای وصول به اهداف و انجام برنامه‌ها ضرورت ندارد خودداری شود؛

- برخورداری و استقرار سیستم مناسب حسابداری که امکان نظارت بر تعهدات و پرداخت‌ها را فراهم کند لازمه اجرای صحیح بودجه خواهد بود (اقتداری و دیگران، ۱۳۵۴: ۲۴۹).
مراحل اجرایی برنامه‌ها و فعالیت‌های جاری و عمرانی طرح‌ها با آنچه که باید انجام شود مقایسه و نتایج مورد بررسی و رسیدگی قرار گیرد تا هر نوع مغایرت و اشکالی که در پیشرفت کارها به وجود می‌آید مرتفع گردد و امور مربوط به رشد و توسعه شهر دچار اختلال و انحراف نگردد (سمیعی، ۱۳۶۸: ۳۸).

بر پایه این نکات، کسب درآمدهای قانونی و پرداخت هزینه‌های مصوب در بودجه شهرداری‌ها را می‌توان اجرای بودجه نامید که به‌منظور نیل به اهداف و مقاصد درون شهری با رعایت کامل قوانین و مقررات مالی صورت می‌گیرد.

پرسش اصلی در این مقاله این است که اجرای بودجه مصوب شهرداری‌ها در ایران و فرانسه بر عهده چه مرجعی است و فرآیند اجرا چگونه است؟ و چه تفاوت‌هایی در فرآیند اجرای بودجه در این دو نظام وجود دارد؟ هدف پژوهش نیز این است که نقایص فرآیند اجرای بودجه در شهرداری‌های ایران شناسایی شود و با بهره‌گیری از مزیت‌های فرآیند اجرای بودجه در فرانسه و اصول حاکم بر آن، نقایص مذکور برطرف شوند.

علیرغم اهمیت مرحله اجرای بودجه در شهرداری‌ها، منابع علمی محدودی در این زمینه وجود دارند که این منابع نیز عمدتاً مسائل حسابداری را بررسی می‌کنند و از حیث حقوقی به رویه‌های موجود اشاره کرده‌اند بدون آنکه موضوع را از وجهه قانونی واکاوی کنند. در فرانسه با توجه به اهمیت شهرداری‌ها و جایگاه ارزشمند آن در مدیریت شهری منابع متعددی در خصوص شهرداری‌ها و چگونگی اجرای بودجه در آن‌ها به رشته تحریر درآمده است. با این وجود در نگارش این پژوهش دسترسی به منابع معتبر علمی دشوار بود. وجه تمایز این پژوهش با منابع فعلی موجود، ابتدای این پژوهش بر جنبه حقوقی، مطالعه و بررسی آخرین مقررات و نیز مقایسه با نظام حقوقی شهرداری‌های فرانسه است. به سبب موضوع و نوع پژوهش، این پژوهش دارای ماهیت توصیفی تحلیلی و مقایسه‌ای است و مطالعه‌ای کتابخانه‌ای محسوب می‌شود.

۱. مقامات مسئول اجرای بودجه در شهرداری‌های ایران و فرانسه

۱-۱. ایران

وفق قوانین و مقررات موضوعه اجرای بودجه از وظایف شهرداری و واحدهای تابعه آن است. شورا به علت بعد نظارتی و تقنینی از ورود به اجرای بودجه ممنوع است^۱ و ورود شورای شهر به عرصه اجرا، مخالف قوانین و تعرض به ماهیت اجرایی شهرداری و شخصیت حقوقی آن می‌باشد (زمانیان جهرمی، ۱۳۹۰: ۳۰۳). قوانین و مقررات موضوعه نیز بر این موضوع تأکید کرده‌اند. وفق بند ۸ ماده ۵۵ قانون شهرداری‌ها مصوب ۱۳۳۴/۴/۱۱، «اجرای بودجه شهرداری پس از تصویب شورای شهر از وظایف شهرداری است» که به حکم ماده ۲۶ آیین‌نامه مالی شهرداری‌ها مصوب ۱۳۴۶/۴/۱۲، «مراقبت در حسن اجرای آن به عهده شهردار و مسئول امور مالی گذاشته شده است و واگذاری این وظیفه از طرف شهردار به هر یک از مأمورین دیگر شهرداری رفع مسئولیت نخواهد کرد». دستورالعمل نظام جامع مالی شهرداری ابلاغی مورخ ۱۳۹۱/۱۲/۲۸ نیز در فصل اول با عنوان «کلیات دستورالعمل» طی بند ب از ماده ۲۶ مراقبت بر حسن اجرای بودجه را در زمره وظایف مدیر امور مالی قرار می‌دهد که به وظایف مدیر امور مالی در شهرداری‌ها اشاره دارد. ماده ۳۱ از بخش سوم از فصل سوم ذیل عنوان «اجرای بودجه» در بند ۲ از ماده ۳۱ تکلیف کرده که شهردار و مسئول امور مالی باید شخصاً در حسن اجرای بودجه نظارت و مراقبت‌های لازم را به عمل آورند. دستورالعمل در فصل نخست، پس از تبیین وظایف مدیر امور مالی در ماده ۲۶، در مواد بعدی زیرمجموعه‌های امور مالی در شهرداری‌ها را برشمرده است. در ماده ۲۷ زیرمجموعه «بودجه و اعتبارات» لحاظ شده است. در طلیعه این ماده بیان شده است: «مسئولیت امور مربوط به بودجه طبق ماده ۲۶ آیین‌نامه مالی شهرداری‌ها اساساً به عهده شهردار و مسئول امور مالی شهرداری (ذی حساب) است و نام‌برندگان باید در شهرداری‌های کوچک و متوسط رأساً اقدام نموده و در شهرداری‌های بزرگ مراقبت به عمل آورند که مسئول بودجه و اعتبارات وظایف خود را به‌موقع و به نحو احسن انجام دهد». پنج بند نخست این ماده به وظایف مسئول بودجه در مرحله تهیه و تنظیم بودجه اشاره دارد و بندهای پس از آن وظایف وی در مرحله اجرای بودجه را

۱. به موجب بند ۱۲ از ماده ۷۱ قانون تشکیلات، وظایف و انتخاب شوراهای اسلامی کشور و انتخاب شهرداران مصوب ۱۳۷۵/۳/۱ «تصویب بودجه، اصلاح و متمم بودجه و تفریغ بودجه سالانه شهرداری و مؤسسات وابسته به شهرداری» از وظایف شورای شهر است. این ماده بعد تقنینی و نظارتی شورای شهر بر بودجه شهرداری را تبیین می‌نماید و فارغ از بعد اجرا می‌باشد چراکه منطقی نیست که شورا بودجه را تصویب کند و خود اجرا نماید و خود نیز نظارت کند. بدیهی است در این حالت بیم خدشه به حقوق عمومی دو چندان می‌شود.

تدوین می‌کند. وظایف مسئول بودجه و اعتبارات در مرحله اجرای بودجه عبارت‌اند از: مراقبت بر عملکرد شهرداری (درآمد و هزینه) در ارتباط با بودجه مصوب و جلوگیری از انحراف بودجه به استناد ماده ۲۸ آیین‌نامه مذکور؛ تهیه و تنظیم گزارش افزایش ردیف‌های هزینه نسبت به بودجه مصوب و ارسال آن به مدیر مالی؛ تهیه و تنظیم لوایح جابه‌جایی اعتبارات هزینه‌ای با هماهنگی مدیریت مالی جهت ارسال به شورای اسلامی شهر؛ پیگیری جهت اخذ مصوبه شورای اسلامی شهر در خصوص لوایح ارسالی وظایف.

شهردار بودجه را طبق نظر شورای شهر اجرا می‌کند. اگر شهرداری نتواند برنامه مالی را به‌صورت مناسب اجرا نماید هر قدر در تنظیم بودجه و برآورد ارقام هزینه و درآمد، صرف وقت شده باشد بی‌نتیجه خواهد ماند. به‌موجب قانون، شهردار مسئول اجرای بودجه است؛ اما به علت نداشتن فرصت کافی می‌بایست با توجه به وسعت شهر و حجم عملیات شهرداری وظایف لازم را به مسئولین واحدهای تابعه شهرداری واگذار و اختیارات لازم برای اجرای وظایف را به آنها تفویض نماید. در این حالت، شهردار موظف است بر کار شخص یا اشخاصی که امور مربوط به اجرای بودجه را به عهده دارند نظارت کافی داشته باشد. واحدهای مختلف شهرداری باید بدانند که مأمور مالی یا مسئول بودجه یا معاون اداری در این مورد قائم مقام شهردار است و به‌طور مستقل عمل نمی‌کند (سعادت آملی، ۱۳۹۰: ۱۹۶).

۲-۱. فرانسه

به‌موجب قوانین و مقررات موضوعه مقامات مسئول بودجه به‌صراحت تعیین شده‌اند و وظایف و مسئولیت‌های آنان به‌تفصیل مدنظر قرار گرفته است. وفق ماده ۸ دستورالعمل ۷ نوامبر ۲۰۱۲ مربوط به اداره بودجه‌ریزی و حسابداری عمومی^۲ «عملیات مربوط به اجرای بودجه منحصرأً به صادرکنندگان مجوز پرداخت هزینه‌ها و دستور وصول درآمدها^۳ و حسابداران عمومی^۴ مربوط می‌شود» و به‌موجب ماده ۹^۵ همین دستورالعمل، اقدامات و عملکرد این دو مختلف و متمایز هستند. در بخش عمومی، تفکیک وظایف صادرکننده مجوزها (مجوز پرداخت هزینه و وصول درآمد)

1. Article 8: Les opérations relatives à l'exécution du budget relèvent exclusivement des ordonnateurs et des comptables publics.

2. Décret N° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique.

3. Ordonnateurs : En vertu de l'article L.2122, 3° Code Général des Collectivités Territoriales, le maire est l'ordonnateur de la commune. (VALEMBOIS, 2015, 33), Article 10: Les ordonnateurs prescrivent l'exécution des recettes et des dépenses.

4. Comptables.

5. Article 9: Les fonctions d'ordonnateur et de comptable public sont incompatibles.

و حسابدار وفق اصل تخصصی بودن صورت می‌گیرد که در کمون^۱ به آن‌ها شهردار و خزانه‌دار شهرداری گفته می‌شود. هریک از آن‌ها نقشی دارند که دقیقاً به وسیله دستورالعمل مورد بحث تعریف شده‌اند. وظیفه مسئول اول این است که در خصوص عملیات مالی تصمیم‌گیری می‌کند و وظیفه دومی این است که آن‌ها را پس از کنترل با هدف رعایت بودجه عمومی و احترام گذاردن به مجوز بودجه‌ای اجرا کند که توسط نمایندگان اهالی از طریق شورای شهر اعطا شده است.^۲ اگرچه این نقش‌ها و مسئولیت‌ها به خوبی در متون تعریف شده‌اند؛ اما اهداف کمون که برآوردن نیازهای خود و دستیابی به تأثیر بیشتر مدیریت مالی محلی است، صادرکننده مجوزها و حسابدار را در جهت هم‌گرایی صلاحیت‌شان از طریق فعالیت‌های مشترکی راهنمایی و هدایت می‌کنند که با قلمرو کمون سازگار بوده و تناسب داشته باشد. به همین سبب، این امکان وجود دارد که صادرکننده مجوزها در اجرای بودجه بخشی از وظایف خود را به حسابدار تفویض کند یا هردو با یکدیگر در انجام وظیفه مشارکت کنند؛ اما این موضوع به حسابدار شخصیت حقوقی اعطا نمی‌کند و مسئولیت صادرکننده مجوزها را زایل نمی‌کند (Brigaud et Uher, 2014: 222). با لحاظ تفکیک وظایف مقامات مسئول اجرای بودجه، این بحث را با بررسی مسائل حقوقی صادرکننده مجوزها آغاز می‌کنیم و سپس حسابدار را بررسی خواهیم کرد.

الف: صادرکننده مجوزها

برای اجرای بودجه کمون، صادرکننده مجوز پرداخت هزینه‌ها و وصول درآمدها، شهردار است. این ویژگی یک درجه نیست، بلکه یک کارکرد است. شهردار، صادرکننده اصلی و مسئول اصلی اداری است که به تجویز ماده ۱۰^۳ دستورالعمل ۷ نوامبر ۲۰۱۲ می‌تواند امضای خود را تفویض کند و در صورت حضور نداشتن یا گرفتاری، جانشین انتخاب کند. عموماً یک نماینده‌گی در باب مسائل مالی به معاون امور مالی که نایب رئیس شورای شهر است و هم‌چنین به مدیر خدمات محلی اعطا شده است (Adam et Ferrand et Rioux, 2007: 204). به علاوه از زمان اجرای قانون ۲۱ دسامبر ۲۰۰۱ صادرکننده ویژه مجوزها می‌تواند جانشین صادرکننده اصلی مجوز

۱. در فرانسه واژه کمون ابهام معنایی دارد؛ کمون نه تنها بیانگر ناحیه‌ای جغرافیایی، بلکه بیانگر دولت محلی است که آن را مدیریت می‌کند (Prud'homme, 2006: 83). کمون، با وسعت سرزمینی تعیین می‌گردد که بر روی آن یک جمعیت توسط شهرداری اداره می‌شود (Dupuis et autre, 2007: 261).

2. Exécuter le budget, <http://www.collectivites-locales.gouv.fr/executer-budget>.

3. Article 10: Les ordonnateurs peuvent déléguer leur signature et se faire suppléer en cas d'absence ou d'empêchement.

شود که توسط شورای شهر به این سمت رسیده است. صادرکنندگان مجوزها جانشینان‌شان و هم‌چنین اشخاصی که به نمایندگی حق امضا دارند نزد حسابداران عمومی در حدود صلاحیت‌شان دارای اعتبار هستند (Albert et Saidj, 2013: 572).

اگرچه شهردار در مقام صادرکننده مجوزها، آزادی ویژه‌ای را به نمایش می‌گذارد؛ با این حال همچون تمام آزادی‌ها و اختیارات دیگر، مسئولیت‌هایی نیز دارد. مسئولیت سیاسی به‌علاوه مسئولیت‌های تعیین‌شده در ماده ۱۲ دستورالعمل ۷ نوامبر ۲۰۱۲ در خصوص اداره بودجه‌ریزی و حسابداری عمومی بر صادرکننده مجوزها تحمیل می‌شود. نخستین مسئولیت شهردار در این کارکرد، مسئولیت در مقابل شورای شهر از یک‌سو و مسئولیت در مقابل رأی‌دهندگان از سوی دیگر است. شورای شهر با تصویب بودجه به شهرداری مجوز اجرای هزینه‌ها و وصول درآمدها را اعطا می‌کند. در پایان اجرا، شهردار حساب عملکرد خود را در این رابطه به شورا پس می‌دهد که چگونه قدرتش را اعمال کرده است. شهردار حساب اداری خود را ارائه می‌کند و در معرض تصویب شورای شهر قرار می‌دهد (Valembois, 2015: 42-43). ماده ۱۲ دستورالعمل فوق «به دلیل اعمال اختیارات و به‌ویژه گواهی‌ها و تأییداتی که صادرکننده مجوزها تحویل می‌دهد وی را مطابق شرایط تعیین‌شده در قانون دارای مسئولیت» تلقی می‌کند.

ب: حسابدار

به‌موجب ماده ۲۱۳ دستورالعمل ۷ نوامبر ۲۰۱۲ «حسابداران عمومی نمایندگان حقوق عمومی‌اند که با توجه به شرایط مندرج در دستور حاضر، مسئولیت منحصر به فرد وصول مطالبات و نگه داشتن حساب‌های اشخاص حقوقی مندرج در ماده ۱ را به عهده دارند. تحت مقررات ویژه برای اشخاص حقوقی خاص، حسابداران عمومی به‌وسیله وزیر مسئول بودجه معرفی می‌شوند». قانون تمرکززدایی سال ۱۹۸۲ حکم می‌کند که انتصاب حسابدار توسط وزیر مسئول بودجه با اطلاع صادرکننده مجوز پرداخت هزینه‌ها باشد. بر اساس ماده ۱۴^۳ این دستورالعمل، «حسابداران

1. Article 12: A raison de l'exercice de leurs attributions et en particulier des certifications qu'ils délivrent, les ordonnateurs encourent une responsabilité dans les conditions fixées par la loi.

2. Article 13: Les comptables publics sont des agents de droit public ayant, dans les conditions définies par le présent décret, la charge exclusive de manier les fonds et de tenir les comptes de personnes morales mentionnées à l'article 1er.

3. Article 14: Les comptables publics assument la direction des postes comptables. Un même poste comptable est confié à un seul comptable public...A l'occasion de leur première installation, les comptables publics prêtent serment, selon les cas, devant la juridiction financière ou l'autorité compétente désignée par la loi ou le règlement. La publication de l'acte de nomination d'un comptable public emporte accréditation de ce dernier auprès d'un ou de plusieurs ordonnateurs.

عمومی، مدیریت پست‌های حسابداری را به عهده دارند. هر پست حسابداری به یک حسابدار عمومی سپرده می‌شود. در نخستین انتصاب، حسابداران عمومی بنا به موقعیت در پیشگاه دادگاه مالی یا دیگر مراجع صالح مالی تعیین شده توسط قانون یا مقررات ادای سوگند می‌کنند. ابلاغ انتصاب حسابدار عمومی موجب اعطای اعتبار بعدی نزد یک یا چند صادرکننده مجوزها می‌شود.^۱ ماده ۱۵ دستورالعمل، عنوان می‌کند که «حسابداران عمومی، اصلی یا ثانوی هستند. حسابداران اصلی آن‌هایی هستند که گزارش مدیریت حساب‌های خود را مستقیماً به قاضی حسابرسی پس می‌دهند. حسابداران ثانوی کسانی هستند که عملیات‌شان به وسیله حسابدار اصلی متمرکز می‌شود». به تجویز ماده ۱۶^۲ «حسابداران عمومی می‌توانند نمایندگان واجد صلاحیت را تحت نام و مسئولیت خود منصوب کند». اجرای این ماده مسئولیت حسابداران عمومی را زایل نمی‌کند.

همچنان که ماده ۱۷^۳ مقرر می‌دارد «حسابداران عمومی مسئولیت شخصی و مالی در خصوص اقدامات و کنترل‌هایی دارند که در اجرای مقررات مواد ۱۸، ۱۹ و ۲۰ تحت شرایط تعیین شده به وسیله ماده ۶۰ قانون مالی مورخ ۲۳ فوریه ۱۹۶۳ درج شده است». به دستور این ماده، مسئولیت شخصی و مالی حسابداران عمومی با لحاظ اصل تفکیک عملکرد صادرکننده مجوز پرداخت هزینه‌ها و حسابدار یکی از دو اصل اساسی و ساختاری قانون حسابداری عمومی است. اصل مسئولیت شخصی و مالی موجب می‌شود که چنانچه حسابدار عمومی یا مأموران منتخب از جانب وی در اجرای وظایف‌شان دچار اشتباهاتی از جمله عدم وصول درآمدها یا پرداخت غیر الزامی هزینه‌ها شده باشند، تنها حسابدار عمومی به‌عنوان مأمور مسئول دولتی دارای مسئولیت باشد. ماده ۶۰ به تفصیل شرح می‌دهد که حسابداران عمومی به‌طور شخصی و مالی مسئول کنترل‌هایی هستند که در خصوص درآمدها، هزینه‌ها و دارایی‌ها تحت شرایط تعیین شده به وسیله دستورالعمل ۲۹ دسامبر ۱۹۶۲ موضوع قواعد کلی حسابداری عمومی لحاظ می‌شوند. دستورالعمل مزبور مربوط به اداره بودجه‌ریزی و حسابداری عمومی است که دستورات پیش‌بینی شده به وسیله ماده ۶۰ را در بر دارد (Picard et Sottou, 2004: 81-82).

1. Article 15: Les comptables publics sont principaux ou secondaires. Les comptables principaux sont ceux qui rendent directement leurs comptes au juge des comptes. Les comptables secondaires sont ceux dont les opérations sont centralisées par un comptable principal.

2. Article 16: Les comptables publics peuvent désigner des mandataires ayant qualité pour agir en leur nom et sous leur responsabilité.

3. Article 17: Les comptables publics sont personnellement et pécuniairement responsables des actes et contrôles qui leur incombent en application des dispositions des articles 18, 19 et 20, dans les conditions fixée par l'article 60 de la loi du 23 février 1963 visée ci-dessus.

حسابدار کمون الزاماً به شبکه مدیریتی مالیه عمومی تعلق دارد. حسابدار در واقع کارمند دولت است و شهرداری‌ها به‌هیچ‌وجه حق انتخاب حسابدار را ندارند. برای کمون‌ها مأمور وصول درآمدهای شهرداری، خزانه‌دار و حسابدار کمون است که حسابدار مؤسسات عمومی محلی چندین کمون است و بنابراین، در قلمرو جغرافیایی یک کمون استقرار ندارد. از حیث شبکه نیز، شبکه مدیریتی مالیه عمومی در رأس یک خزانه‌داری یا خزانه‌داری اصلی قرار گرفته است که مسئول وصول مالیات مستقیم (مالیات‌های دولتی و مالیات‌های محلی) است و به‌علاوه وظیفه حسابداری چندین واحد محلی را عهده دار است (Brigaud et Uher, 2014: 218).

۲. روند اجرای بودجه در شهرداری‌های ایران و فرانسه

قوانین و مقررات موضوعه برای اجرای بودجه، فرآیندهایی تعریف کرده‌اند که قانونی بودن اقدامات متولیان این کار را تضمین می‌کند. اجرای بودجه مهم‌ترین فعالیت مالی سالانه شهرداری است که ارتباط مستقیم و مستمر با حقوق شهروندان دارد. وصول درآمدها و پرداخت هزینه‌ها دو حوزه اصلی در فرآیند اجرای بودجه است که خود مشتمل بر مراحل است:

۲-۱. وصول درآمدها

الف- ایران

در ایران آیین‌نامه مالی شهرداری‌ها در فصل دوم از قسمت هشتم طی مواد ۲۹ تا ۳۲ درآمدها را بررسی کرده است. به‌موجب ماده ۳۰ آیین‌نامه: «هر شهرداری دارای تعرفه‌ای خواهد بود که در آن کلیه عوارض و بهای خدمات و سایر درآمدهایی که به‌وسیله شهرداری و مؤسسات تابعه و وابسته به آن وصول یا تحصيل می‌شود درج و هر نوع عوارض یا بهای خدمات جدیدی که وضع و تصویب می‌گردد یا هر تغییری که در نوع و میزان نرخ آن‌ها صورت می‌گیرد در تعرفه مذکور منعکس می‌شود». آیین‌نامه اجرایی نحوه وضع و وصول عوارض توسط شوراهای اسلامی شهر، بخش و شهرک در اجرای تکالیف شورای شهر مندرج در بند ۱۶ و ۲۶ ماده ۷۱ قانون تشکیلات، وظایف و انتخابات شوراهای اسلامی کشور وضع شده است. مطابق بند ۱۶ «تصویب لوایح برقراری یا لغو عوارض شهر و هم‌چنین تغییر نوع و میزان آن با در نظر گرفتن سیاست عمومی دولت که از سوی وزارت کشور اعلام می‌شود» و بند ۲۶ «تصویب نرخ خدمات ارائه شده توسط شهرداری و سازمان‌های وابسته به آن با رعایت آیین‌نامه مالی و معاملات شهرداری‌ها» از وظایف

شورای شهر است. در اجرای این وظایف و به موجب ماده ۲ آیین نامه اجرایی نحوه وضع و وصول عوارض توسط شوراهای اسلامی مصوب ۱۳۷۸/۷/۷ «وضع عوارض توسط شوراهای اسلامی شهر، شهرک و بخش، در حدود درآمدها، عرضه کالاها و خدمات و سایر موضوع‌هایی است که مربوط به شهر، شهرک یا بخش ذی ربط باشد» و به استناد ماده ۴ همین آیین نامه «وصول عوارضی که طبق این آیین نامه توسط شورای شهر وضع می شود در مورد عوارض شهر بر عهده شهرداری است». مواد قانونی اشاره شده، مؤید اصل قانونی بودن درآمدها است. تعیین نحوه وصول عوارض به حکم ماده ۵ این آیین نامه به شورا واگذار شده است. حکم مندرج در ماده ۵ به خوبی بیانگر دلیل تعدد رویه‌ها در وصول درآمدهای شهرداری است. هر شورا مطابق با نظر خود می تواند نحوه وصول درآمدهای محلی شهرداری را تعیین کند و در این مورد الزامی به تبعیت از رویه شهرداری‌های دیگر ندارد. دستورالعمل نظام جامع مالی شهرداری‌ها نیز شیوه وصول درآمدها را تبیین نکرده است؛ اگرچه نوآوری‌هایی در باب درآمدها داشته است. دستورالعمل برای نخستین مرتبه، درآمد شهرداری را تعریف کرده است. مطابق ماده ۲ از فصل اول «درآمد عبارت است از به دست آوردن منابع برای شهرداری ناشی از هرگونه افزایش ناخالص دارایی‌ها (با فرض ثابت ماندن بدهی‌ها) یا کاهش ناخالص بدهی‌ها (با فرض ثابت ماندن دارایی‌ها) که در اجرای قوانین و مقررات جاری شهرداری و کشور رخ دهد. تحقق درآمد در شهرداری ناشی از موارد ذیل خواهد بود: الف- انجام دادن خدمات قانونی شهرداری که به ازای آن بهای خدمات تعریف شده باشد؛ ب- واگذاری یا فروش اموال منقول و غیرمنقول شهرداری بر اساس قوانین و مقررات؛ ج- اجرای قوانین و مقررات کشوری که در آن عوایدی برای شهرداری در نظر گرفته شده باشد».

دستورالعمل به صورت پراکنده و بدون انسجام در خصوص اجرای بودجه در بخش وصول درآمدها مواردی را برشمرده است. وفق بند «ه» از ماده ۲۷ فصل اول، مراقبت بر عملکرد شهرداری (درآمد) نسبت به بودجه مصوب از وظایف مسئول بودجه و اعتبارات (زیرمجموعه امور مالی) در شهرداری‌ها است. ماده ۳۰ نیز در شرح وظایف خزانه‌داری، بند الف را به پیگیری وصول تمرکز درآمدها و تنظیم حساب وصولی‌های روزانه و مراقبت در توزیع به موقع درآمدها در حساب‌های مربوطه بانکی اختصاص داده است.

در این خصوص تبصره بند ۱۲ ماده ۷۱ قانون تشکیلات، وظایف و انتخابات شوراهای اسلامی

کشور تکلیف می‌نماید که کلیه درآمدهای شهرداری به حساب‌هایی که با تأیید شورای شهر در بانک‌ها افتتاح می‌شود واریز شود. در همین راستا، ماده ۳۷ آیین‌نامه مالی شهرداری‌ها استفاده از وجوه حاصله از درآمدها قبل از منظور داشتن آن‌ها به حساب قطعی درآمد به هر عنوان، حتی به‌طور علی‌الحساب یا برای پرداخت هزینه‌های ضروری و فوری را ممنوع دانسته است. از مفاد مواد فوق دو مفهوم مستفاد می‌شود: نخست آنکه کلیه دریافت‌های شهرداری در حساب‌های خزانه باید متمرکز شود و همه پرداخت‌ها در حدود اعتبارات مصوب و به‌موجب قانون انجام گیرد و دیگر اینکه واریز وجوه دریافتی به حساب‌های خزانه به‌طور ناخالص خواهد بود (بهرامی، ۱۳۸۸: ۳۴).

در قانون شهرداری ماده ۷۵، وصول عوارض و درآمد شهرداری به عهده مأمورین مخصوصی قرار گرفته که از طرف شهرداری به نام مأمور وصول تعیین می‌شوند و به‌موجب این ماده مأمورین وصول باید طبق مقررات مالی تضمین کافی بسپارند. ماده ۳۱ آیین‌نامه مالی شهرداری‌ها نیز «تطبيق وضع هر مؤدی با تعرفه عوارض درآمدها و تعیین و تشخیص بدهی مؤدی را به عهده مأمورین تشخیص یا کسانی گذارده که از طرف شهرداری یا سازمان‌های تابعه و وابسته اختیار تشخیص به آن‌ها داده شده است. مأمورین مذکور مکلف‌اند رعایت بی‌نظری را در تشخیص‌های خود به کار برند و در صورت تخلف به وضع آن‌ها در دادگاه اداری شهرداری رسیدگی و تنبیهات مقرر درباره آن‌ها اتخاذ و به‌موقع اجرا گذارده خواهد شد». شایان ذکر است که دادگاه اداری شهرداری در حال حاضر وجود ندارد و این مسئله را می‌توان یک واپس‌گرایی مهم در حفظ حقوق شهروندان و نظارت بر عملکرد مأمورین شهرداری دانست. با این وجود، جهت رسیدگی به تخلفات مأمورین شهرداری در وصول درآمدها می‌توان به ماده ۸۳ آیین‌نامه استخدامی کارکنان شهرداری‌ها مصوب ۱۳۸۱/۰۸/۱۵ استناد کرد. وفق ماده مزبور «انواع مجازات‌ها و ترتیب رسیدگی به تخلفات و تقصیرات اداری مستخدمان شهرداری همان است که در مورد مستخدمان رسمی مشمول قانون استخدام کشوری و قانون نظام هماهنگ پرداخت کارکنان دولت اعمال می‌شود و در این مورد شهردار تهران دارای همان اختیاراتی است که در مقررات یادشده به رئیس مؤسسه مستقل دولتی تفویض شده است و این اختیارات در سایر شهرداری‌ها با پیشنهاد شهرداری و تأیید شورا اعمال می‌شود».

چنانچه اختلافی بین شهرداری و شهروند در میزان بدهی به شهرداری که عمدتاً ناشی از

عوارض و بهای خدمات است پیش آید، کمیسیون ماده ۷۷ قانون شهرداری به رفع اختلاف خواهد پرداخت. به موجب ماده ۷۷ «رفع هرگونه اختلاف بین مؤدی و شهرداری در مورد عوارض به کمیسینی مرکب از نمایندگان وزارت کشور و دادگستری و شورای شهر ارجاع می‌شود و تصمیم کمیسیون مزبور قطعی است...». ماده ۷۷ در باب عوارض تعیین تکلیف نموده؛ اما در مورد بهای خدمات به عنوان یکی از مهم‌ترین درآمدهای محلی شهرداری متعرض هیچ نظری نشده است. اگرچه برخی عوارض و بهای خدمات را مفهومی واحد تلقی می‌نمایند؛ اما این دو مفهوم از ماهیت حقوقی متفاوتی برخوردارند. عوارض مبلغی است که شهرداری به موجب قانون به اجبار در قبال انجام خدمتی عمومی محلی و بدون تناسب با قیمت آن از استفاده‌کنندگان خاص آن خدمت وصول می‌کند؛ مثل عوارض نوسازی و پسماند شهرداری. اما بهای خدمات وجوهی است که شهرداری در قبال خدماتی که انجام می‌دهد به عنوان بهای این خدمات دریافت می‌کند (رستمی، ۱۳۹۰: ۸۳).

به لحاظ تفاوت در ماهیت حقوقی عوارض و بهای خدمات و با صراحت مندرج در ماده ۷۷ قانون شهرداری که به کمیسیون اجازه رفع اختلاف بین مودی و شهرداری صرفاً در باب عوارض داده و اینکه قانون از جهت تعیین تکلیف نکردن مرجع اعتراض به بهای خدمات ناقص است، قانون اصلاح ماده ۷۷ قانون شهرداری مصوب ۱۳۳۴ با اصلاحات و الحاقات بعدی به شرح ذیل تصویب شد: «در سطر اول ماده ۷۷ قانون شهرداری بعد از کلمه «عوارض» عبارت «و بهای خدمات ارائه شده توسط شهرداری و سازمان‌های وابسته به آن» اضافه می‌شود».

با وحدت ملاک بودجه دولت^۱ و با پیروی از تکالیف مندرج در قوانین مرتبط، ویژگی‌های ذیل را برای بودجه شهرداری برمی‌شمیریم:

نخست، ارقام مندرج در بودجه شهرداری منشأ حقوقی مطالبات شهرداری نیست؛ بلکه منشأ حقوقی آن‌ها تعرفه عوارض و بهای خدماتی است که مطابق آیین‌نامه مربوطه به تصویب شورای شهر رسیده است. ماده ۳۷ قانون محاسبات عمومی کشور در این باره مقرر می‌دارد: «پیش‌بینی درآمد یا سایر منابع تأمین اعتبار در بودجه کل کشور مجوزی برای وصول از اشخاص تلقی نمی‌گردد و در هر مورد احتیاج به مجوز قانونی دارد». با در نظر گرفتن اثر و نتایج حقوقی مشابه

۱. در سطح ملی، دولت اقدام به تنظیم بودجه می‌نماید و پس از تصویب مجلس، آن را مطابق قوانین و مقررات به اجرا می‌گذارد. با توجه به قانون شهرداری و قانون تشکیلات، وظایف و انتخابات شوراهای اسلامی کشور و آیین‌نامه‌های مربوطه، شهرداری عملکرد مشابه دولت را در سطح محلی ایفا می‌کند و به این سبب است که شهرداری‌ها را دولت‌های محلی نامیده‌اند. بنابراین در نبود اصول کلی حاکم بر بودجه شهرداری‌ها می‌توان از اصول حاکم بر بودجه‌ریزی دولتی برای شهرداری‌ها نیز بهره برد.

بین درآمدهای دولت و درآمدهای شهرداری در وصول از شهروندان، ارجاع به ماده مزبور در خصوص درآمدهای شهرداری از وجاهت منطقی و قانونی برخوردار است و موافق با اصل انصاف و رعایت حقوق مالکانه افراد است؛

دوم اینکه ذکر ارقام بودجه در مورد درآمدها برای شهرداری و واحدهای مالی ایجاد تکلیف و وظیفه می‌کند. قسمت پایانی ماده ۳۷ قانون محاسبات عمومی کشور مصوب ۱۳۶۶/۶/۱ در این باره بیان کند: «...مسئولیت حصول صحیح و به‌موقع درآمد به عهده رؤسای دستگاه‌های اجرایی^۱ مربوط می‌باشد». بنا به دستور ماده ۳ از فصل ششم دستورالعمل نظام جامع مالی شهرداری‌ها «مدیر مالی و مسئول اعتبارات مکلف است در صورت عدم تحقق درآمدهای شهرداری متناسب با پیش‌بینی انجام شده در بودجه مصوب مراتب را مرتباً به شهردار اعلام و مراقبت لازم را در خصوص ایجاد تعادل بین درآمدها و هزینه‌های شهرداری معمول نماید». در باب ضمانت اجرای این تکلیف، یکی از مهم‌ترین دلایل تذکر، سؤال و استیضاح شهردار به مسئله بودجه شهرداری و به‌ویژه عملکرد ناموفق شهرداری‌ها در وصول درآمدهای پیش‌بینی شده بازمی‌گردد؛

واپسین و سومین ویژگی به تخمینی بودن ارقام بودجه در بخش درآمدهای شهرداری اشاره دارد. لذا وصول درآمد بیشتر از مبلغ برآورده شده در بودجه مصوب به شرط رعایت ضوابط و تشریفات قانونی بلامانع است (رستمی، ۱۳۹۰: ۲۵۵).

ب- فرانسه

در فرانسه فرآیند وصول درآمدها به دو مرحله تقسیم می‌شوند. این فرآیند در دو مرحله اداری و حسابداری مطالعه می‌شود:

* مرحله اداری: این مرحله اصولاً به‌وسیله شهردار انجام می‌شود و دربرگیرنده دو اقدام است: - استقرار درآمدها: دستورالعمل ۷ نوامبر ۲۰۱۲، دو مرحله را پیش‌بینی کرده است: نخست، باید بررسی شود که عناوین درآمدی کمون در قوانین و مقررات ذکر شده باشد که به مفهوم اجازه وصول درآمدهای مندرج در قانون است؛ دوم احصاء مطالبات که تعیین مبلغ درآمد را ممکن می‌سازد.

۱. ماده ۵ قانون مدیریت خدمات کشوری مصوب ۱۳۸۶/۷/۸، دستگاه‌های اجرائی را برشمرده است. مطابق این ماده «کلیه وزارتخانه‌ها، مؤسسات عمومی دولتی، مؤسسات یا نهادهای عمومی غیر دولتی، شرکت‌های دولتی و کلیه دستگاه‌هایی که شمول قانون بر آن‌ها مستلزم ذکر و یا تصریح نام است...دستگاه اجرائی نامیده می‌شوند». به موجب بند ۱ ماده واحده قانون فهرست نهادها و مؤسسات عمومی غیردولتی مصوب ۱۳۷۳/۰۴/۱۹ «شهرداری‌ها و شرکت‌های تابعه آنان...» در زمره مؤسسات و نهادهای عمومی غیردولتی قلمداد می‌شوند.

- صدور دستور وصول مطالبات: در این مرحله نخست یک عنوان درآمدی محقق می‌شود و برای برخورداری از قدرت الزام آور بودن در فهرست اجمالی ثبت و سپس در حساب اداری درج می‌شود. استقرار عنوان درآمدی، از سوی شهردار انجام می‌شود که پس از ملاحظه استقرار یک طلب به نفع شهرداری و تعیین مبلغ آن، وصول آن توسط حسابدار الزامی می‌شود. در نهایت، فهرست همراه با اسناد مدلل برای حسابدار ارسال می‌شود (Labie, 1992: 65).

* مرحله حسابداری: این مرحله به وسیله حسابدار انجام نمی‌شود. پس از انجام مرحله اداری، مسئولیت مرحله حسابداری به حسابدار محول می‌شود. اقدامات وی در دو قسمت صورت می‌گیرد:

- کنترل و بررسی اسناد مدلل تنظیم شده: به تجویز ماده ۱۹ دستورالعمل ۷ نوامبر ۲۰۱۲ کنترل اقدامات انجام یافته به عهده حسابدار است. بررسی رعایت مقررات مجوز وصول درآمدها و قانونی بودن عنوان درآمد از وظایف حسابدار است. پیش از انجام دستور و وصول، حسابدار باید قانونی بودن درآمد به ویژه در تأیید وجود مجوز قانونی وصول را کنترل کند (Bourdin, 2008: 149).

- وصول مطالبات: حسابدار مسئول وصول درآمدهایی است که دستور آن توسط شهردار صادر شده است.^۲ ماده ۱۸ دستورالعمل ۷ نوامبر ۲۰۱۲ در بندهای خود تکالیف حسابدار را بر شمرده است. بند ۴^۳ مسئولیت اجرای دستورات وصول، بند ۵^۴ بررسی وصول مطالبات از محل دستورات وصول و نیز مطالبات ثبت شده ناشی از یک قرارداد، یک عنوان درآمدی مناسب یا هر عنوان اجرایی دیگر و بند ۵۶^۵ وصول حقوق و درآمدها به صورت نقدی را در زمره تکالیف حسابدار دانسته است. حسابدار مجموع بدهکاری بدهکار را به وی اعلام می‌کند و تسویه حساب بدهکار از طریق تحویل پول نقد یا به وسیله چک بانکی یا یک عنوان بین بانکی یا به وسیله کارت بانکی صورت می‌گیرد.

در مورد پرداخت نشدن توسط بدهکار، حسابدار این امکان را دارد که به اجرای قهری وظیفه اش علیه بدهکار مبادرت کند، به استثنای توقیف اموال غیر منقول که در دادگاه صالح طرح شده باشد. در یک مهلت دو ماهه بدهکار می‌تواند به توقیف اموال غیر منقول به عنوان طلب یا به

1. Article 19: Le comptable public est tenu d'exercer le contrôle... .

2. La procédure d'exécution des recettes et des dépenses publiques, www.FallatiPasFaireDuDroit.fr

3. 4° De la prise en charge des ordres de recouvrer... .

4. 5° Du recouvrement des ordres de recouvrer et des créances constatées par un contrat, un titre de propriété ou tout autre titre exécutoire.

5. 6° De l'encaissement des droits au comptant et des recettes... .

قانونی بودن شکل عملیات انجام شده نزد دادگاه صالح اعتراض کند. پس از چهار سال از پرداخت نشدن مطالبات شهرداری، عملیات وصول قهری مطالبات تجویز می‌شود. حسابدار باید تمام مراحل لازم جهت وصول درآمد و واریز پول به خزانه کمون را رعایت کند. او در حقیقت مسئولیت شخصی و مالی دارد (Picard et Sottou, 2004: 33).

بودجه شهرداری در وصول درآمدها دارای ویژگی‌هایی است. مهم‌ترین ویژگی، قانونی بودن درآمد است. شهرداری بر اساس بودجه نمی‌تواند طلب را وصول کند. منابع درآمدی شهرداری باید توسط قانون ایجاد شده باشند. از سوی دیگر شهرداری زمانی که هیچ مهلتی برای وصول درآمدهای مالیاتی مشخص نشده، نمی‌تواند مبلغی را بدون وجود متون قانونی الزام آور وصول کند (Dosiere et Wolf, 1988: 74).

۲-۲. پرداخت هزینه‌ها

به موجب قانون، وجود اعتبار در بودجه برای اشخاص اعم از حقیقی یا حقوقی ایجاد حق نمی‌کند و استفاده از اعتبارات باید با رعایت مقررات مربوط به خود صورت گیرد. این روشن‌ترین پیام ممکن برای انجام هزینه در مرحله اجرای بودجه است. مرحله انجام هزینه از اهمیت بسزایی برخوردار است و به همین دلیل قانون محاسبات عمومی و قانون شهرداری‌ها و سایر قوانین مالی با دقت بیشتری به آن توجه کرده‌اند. در فرانسه نیز قوانین و مقررات به تفصیل به این مبحث پرداخته‌اند.

الف- ایران

در ایران آیین‌نامه مالی شهرداری‌ها در ماده ۳۳ و دستورالعمل نظام جامع مالی شهرداری‌ها در فصل ششم خود که در اجرای ماده ۴۳ آیین‌نامه پیش‌گفته، به دستورالعمل نحوه گردش مالی و معاملاتی و نحوه تهیه اسناد هزینه اختصاص یافته، به تفصیل مراحل اجرای هزینه در شهرداری را لحاظ کرده‌اند که به شرح ذیل بررسی می‌شوند:

۱. پرداخت هزینه‌ها مطابق ماده ۳۳ آیین‌نامه مالی شهرداری‌ها:

بر اساس این ماده، پرداخت هزینه‌ها در شهرداری مستلزم طی مراحل سه‌گانه زیر است:
- تعهد: ایجاد تعهد در حدود اعتبارات مصوب و مقررات جاری و تحقق یافتن تعهد از طریق

کار یا خدمتی که انجام گرفته یا اموالی که به تصرف شهرداری درآمده و بدین وسیله دینی برای شهرداری ایجاد شده باشد؛

- تشخیص: به مبلغی گفته می‌شود که باید به هریک از دائنین (طلبکاران) پرداخت شود؛
- صدور حواله: صدور حواله در وجه دائن یا دائنین در قبال اسناد مثبت است. اجرای مراحل سه‌گانه فوق در صلاحیت شهردار یا کسانی است که از طرف شهردار به‌طور کتبی و منجز، اختیارات لازم به آن‌ها تفویض می‌شود.

۲. مراحل انجام هزینه در شهرداری مطابق دستورالعمل نظام جامع مالی شهرداری‌ها: با بررسی دستورالعمل که در اجرای ماده ۲۵ آیین‌نامه مالی شهرداری‌ها وضع شده و به‌طور خاص فصل ششم آن، می‌شود فرآیند قانونی گردش انجام هزینه‌های شهرداری را به هفت مرحله تقسیم کنیم:

- درخواست اولیه که شامل درخواست خرید کالا و درخواست انجام خدمات می‌شود؛
- صدور دستور جهت موافقت با انجام هزینه (تشخیص و ایجاد تعهد): یکی از مراحل اصلی در گردش مالی و انجام هزینه در شهرداری‌ها موافقت با انجام هزینه و صدور دستور آن که به منزله تشخیص و ایجاد تعهد بر ذمه شهرداری است، می‌باشد. ماده ۳ در فصل اول تشخیص را «تعیین و انتخاب کالا و خدمات و سایر پرداخت‌هایی که تحصیل یا انجام آن‌ها برای نیل به اجرای برنامه‌های شهرداری ضروری است» تعریف می‌نماید. در ماده ۵ نیز تعهد را عبارت از «انجام دین بر ذمه شهرداری ناشی از تحویل کالا یا انجام دادن خدمت، اجرای قراردادهایی که با رعایت مقررات منعقد شده باشد، احکام صادر شده از مراجع قانونی و ذیصلاح و پیوستن به قراردادهای بین‌المللی و عضویت در سازمان‌ها یا مجامع بین‌المللی با اجاره قانون» می‌داند.

وفق تبصره ماده ۳۳ آیین‌نامه مالی شهرداری‌ها، ایجاد تعهد و تشخیص در صلاحیت شهردار یا کسانی است که از طرف شهردار کتبیاً و به‌طور منجز اختیارات لازم به آن‌ها تفویض می‌شود. در بند ۲ از فصل ۶ قید شده است که در راستای بند ۱۴ ماده ۷۱ قانون تشکیلات، وظایف و انتخابات شوراهای اسلامی کشور و بند ۳ اصلاحی ماده ۴۵ قانون شهرداری و ماده ۳۵ آیین‌نامه، شورای شهر می‌تواند برخی از اختیارات خود در انجام معاملات را به شهردار تفویض نماید.

- تأمین اعتبار: مستند به ماده ۴ از فصل اول، تأمین اعتبار عبارت است از «اختصاص دادن تمام یا قسمتی از اعتبار مصوب برای هزینه معین». مطابق ماده ۷۹ قانون شهرداری «کلیه پرداخت‌های

شهرداری در حدود بودجه مصوب و با اسناد مثبت و با رعایت مقررات آیین‌نامه مالی به عمل خواهد آمد. این اسناد باید به امضای رئیس حسابداری و شهردار که ذی‌حساب خواهند بود یا قائم مقام آنان که مورد قبول شورای شهر باشد برسد». همین حکم در تبصره بند ۳۰ ماده ۷۱ قانون تشکیلات، وظایف و اختیارات شوراهای اسلامی کشور نیز درج شده است. دستورالعمل نظام جامع مالی شهرداری‌ها تکلیف کرده که در فرآیند تأمین اعتبار موارد ذیل لحاظ شوند: «تأمین اعتبار و ایجاد تعهد با لحاظ شدن درآمدهای پیش‌بینی‌شده در بودجه و میزان تحقق آن‌ها صورت پذیرد و حتی‌الامکان در هزینه‌های جاری سهم ۱/۱۲ ماهانه لحاظ گردد».

به حکم دستورالعمل، «در صورتی که اعتبار مورد نیاز درخواست ارائه شده در بودجه سالانه فاقد یا دارای کسر اعتبار باشد، به‌منظور جلوگیری از هرگونه هزینه خارج از بودجه مصوب و مقررات مالی مسئول اعتبارات موظف است مراتب را به بالاترین مقام مسئول با ارائه پیشنهادی مندرج در آن اعلام نماید و در مواقعی که گزارش‌های ماهانه هزینه‌ها نشان دهد که مصرف بعضی از اعتبارات از حدود بودجه مصوب تجاوز خواهد کرد. شخصی که مسئولیت بودجه شهرداری به عهده او می‌باشد باید توجه شهردار و مدیر امور مالی را به موضوع جلب نموده و در صورت تنظیم و پیشنهاد اصلاح بودجه اقدام و آن را برای تصویب شهردار در صورتی که منطبق با ماده ۲۸ آ.م.ش باشد یا تصویب شورای شهر (در صورتی که مازاد بر حد نصاب مندرج در ماده ۲۸ باشد) به شهردار تسلیم نماید».

ماده ۲۸ آیین‌نامه مالی شهرداری‌ها قاعده ویژه‌ای را با رعایت اصل انعطاف‌پذیری لحاظ کرده است. مطابق ماده ۲۸ «شهردار می‌تواند اعتبارات مصوب در بودجه برای هر یک از مواد هزینه یا فعالیت‌های داخل در یک وظیفه را تا ده درصد تقلیل یا افزایش دهد؛ به‌نحوی که از اعتبار کلی برای آن وظیفه تجاوز نشود».

به‌موجب بند ص ماده ۲۶ از فصل اول دستورالعمل، تأمین اعتبار بر اساس بودجه مصوب از وظایف مدیر امور مالی است.

- عملیات خرید کالا و خدمات مورد نیاز شهرداری: خرید کالا و خدمات مورد نیاز شهرداری از دو طریق ممکن خواهد بود: تأمین کالا و خدمات از طریق واحد تدارکات، تأمین کالا و خدمات از طریق پیمان و امور قراردادها.

- تصویب معامله: به‌موجب بند ۱۴ از ماده ۷۱ قانون تشکیلات، وظایف و انتخابات شوراهای

اسلامی کشور، فصل سوم در باب وظایف شوراها، «تصویب معاملات و نظارت بر آنها اعم از خرید، فروش، مقاطعه، اجاره و استیجاره که به نام شهر و شهرداری صورت می‌پذیرد با در نظر گرفتن صرفه و صلاح و با رعایت مقررات آیین‌نامه مالی و معاملاتی شهرداری از وظایف شورای شهر» است. تبصره ذیل بند ۱۴ از ماده ۷۱ قانون مذکور نیز چنین مقرر می‌کند: «به منظور تسریع در پیشرفت امور شهرداری، شورا می‌تواند اختیار تصویب و انجام معاملات را تا میزان معینی با رعایت آیین‌نامه معاملات شهرداری، به شهردار واگذار نماید». اختیارات و مسئولیت‌های موضوع این تبصره مستقیماً و بدون واسطه از طرف شورای شهر کلاً یا بعضاً قابل تفویض خواهد بود؛ اما در هیچ مورد تفویض اختیار و مسئولیت از تفویض کننده سلب اختیار و مسئولیت نخواهد کرد.

تصویب معاملات، از نظر کنترل هزینه‌ها به دو علت اهمیت خاصی دارد: نخست این که چون سهم عمده‌ای از وجوه شهرداری، صرف هزینه‌های اداری و سرمایه‌گذاری ثابت، شامل هزینه‌های غیر ثابت وابسته در دوره مطالعه و اجرا یا مطالعات اجرای طرح‌های عمرانی می‌شود طبعاً شورای شهر حساسیت خاصی نسبت به نحوه مصرف اعتبار و رعایت اصول صرفه‌جویی در مورد خرید و معاملات شهرداری خواهد داشت، دوم آن که شورای شهر خواستار اجرای صحیح بودجه می‌باشد بر این اساس معاملات انجام شده شهرداری را کنترل می‌کند و می‌خواهد بداند خدمات و کالاهای خریداری شده به چه مصرفی رسیده است. مهم‌ترین دغدغه شورای شهر در مورد انجام معاملات، اطمینان از صحت انجام آن از جنبه سازمانی و روش اجرای کار است و این که مسئولیت کار را به صورتی به شهردار تفویض نماید که ضمن رعایت حداکثر صرفه‌جویی وقفه و مشکلی در کار واحدهای عملیاتی شهرداری ایجاد نگردد (نیامی، ۱۳۴۷: ۵۳).

- نحوه تحویل کالا یا خدمت: واحد انبار و اموال که زیرمجموعه امور مالی می‌باشد پس از دریافت کالا و اموال شهرداری با رعایت دستورالعمل‌ها و بخشنامه‌های صادره پس از ثبت و ضبط آمار کالاها و اموال با دریافت حواله‌های صادره نسبت به تحویل کالا و اموال اقدام خواهد نمود. مطابق ماده ۱۱ آیین‌نامه مالی شهرداری‌ها، «جنس یا کار انجام شده هرگاه جزیی باشد تحویل آن به وسیله انباردار یا اداره درخواست کننده انجام خواهد شد و در مورد معاملات متوسط و عمده باید تحویل با نظارت کمیسیون تحویل انجام پذیرد».

- تنظیم سند هزینه و پرداخت قیمت کالا یا کار: مطابق بند ۱ ماده ۷، برای پرداخت قیمت کالاهای خریداری شده یا کار انجام شده باید سند هزینه حداقل در دو نسخه تنظیم و به امضای

مجاز شهرداری برسد. وفق بند ۲ امضاهای مجاز در این مرحله امضای شهردار و مدیر امور مالی (ذی حساب شهرداری) است که به تجویز بند ۳ در شهرداری‌های بزرگ ممکن است اختیار ذی حسابی شهردار به یکی از معاونان یا مدیر امور مالی واگذار شود و رئیس حسابداری به عنوان ذی حساب دوم که باید در معیت شهردار مسئولیت امور مالی را به عهده بگیرد عمل نماید.

لازم به ذکر است که وفق ماده ۲۴ آیین‌نامه مالی شهرداری‌ها «دوره عمل بودجه هر سال تا ۱۵ اردیبهشت سال بعد خواهد بود و هزینه‌هایی که تا آخر اسفند هر سال تحقق یافته باشد تا خاتمه دوره عمل بودجه از محل اعتبار مربوط قابل پرداخت است».

از مطالعه آیین‌نامه مالی شهرداری‌ها و دستورالعمل نظام جامع مالی شهرداری‌ها می‌توانیم به نکات ذیل اشاره کنیم:

اگرچه ماده ۳۳ آیین‌نامه از تشخیص به عنوان یکی از مراحل پرداخت هزینه‌ها نام برده است؛ ولی تعریفی که از آن ارائه داده مطابق با تسجیل است؛ هم‌چنان که تشخیص پیش از مرحله ایجاد تعهد است و نه پس از آن. ذکر مرحله تشخیص پس از ایجاد تعهد در ماده مذکور گواه نظر فوق است.

اگرچه در دستورالعمل، هفت مرحله به ترتیب به عنوان مراحل هزینه ذکر شده است؛ اما در مقایسه با ترتیبات مقرر در قانون محاسبات عمومی به نظر می‌رسد ایراداتی بر این ترتیب وارد باشد. همان‌گونه که ذکر شد مراحل مزبور بدین ترتیب است: درخواست اولیه، صدور دستور جهت موافقت با انجام هزینه (تشخیص و ایجاد تعهد)، تأمین اعتبار، عملیات خرید کالا و خدمات مورد نیاز شهرداری، تصویب معامله، نحوه تحویل کالا و خدمات، تنظیم سند هزینه و پرداخت قیمت کالا یا کار. با توجه به اینکه از حیث منطقی مرحله تعهد بایستی پس از مرحله تأمین اعتبار باشد در غیر این صورت ممکن است برای شهرداری تعهدی ایجاد شود که بابت آن امکان تأمین اعتبار وجود نداشته باشد این نتیجه حاصل می‌شود که ذکر عبارت «ایجاد تعهد» به همراه «تشخیص» به این معناست که «موافقت می‌شود تعهد ایجاد گردد»؛ اما به مفهوم تعهد نیست؛ به‌ویژه آن‌که از صدور دستور جهت موافقت با انجام هزینه به عنوان تشخیص و ایجاد تعهد یاد شده و در موافقت با انجام هزینه هنوز تعهدی حاصل نشده است. اگر عملیات خرید کالا و خدمات مورد نیاز شهرداری را به عنوان شیوه‌ای از تعهد تلقی می‌کنیم، همان‌گونه که در ماده ۱۹ قانون محاسبات عمومی کشور مندرج است درستی این فرض محقق می‌شود.

از سوی دیگر ذکر مرحله تصویب معامله در ردیف پنجم از ردیف‌های هفت گانه و پس از مرحله تعهد، نظارت شورا در این باب موضوع بند ۱۴ ماده ۷۱ قانون تشکیلات، وظایف و انتخابات شوراهای اسلامی کشور را تشریفاتی و غیرمؤثر می‌سازد؛ همچنان که تصویب نکردن معامله‌ای که پیش از تصویب، تعهد برای شهرداری حاصل شده است، بی‌نظمی و نابسامانی مسائل مالی و عملیاتی شهرداری را به همراه داشته و موجبات نارضایتی طرف قراردادها را فراهم می‌آورد. در این خصوص به نظر می‌رسد مرحله تصویب معامله باید بین مرحله تأمین اعتبار و مرحله تعهد قرار گیرد. شهرداری پس از اطمینان از تأمین اعتبار که پس از مرحله تشخیص و ایجاد تعهد صورت گرفته معامله را قبل از تعهد جهت تصویب به شورا ارسال می‌کند. واضح است چنانچه معامله به تصویب شورا نرسید با لحاظ این که تعهدی برای شهرداری حاصل نشده است مسائل حقوقی بعدی به همراه نخواهد داشت.

گمان می‌رود ذکر مرحله «نحوه تحویل کالا و خدمات» در مجموعه مراحل پرداخت هزینه‌ها زاید باشد؛ به این سبب که در این خصوص اثر حقوقی خاصی بر آن مترتب نبوده از جنبه مادی بیشتری برخوردار است.

قانون محاسبات عمومی کشور، مراحل تسجیل، حواله، درخواست وجه و هزینه را به‌عنوان مراحل مجزا برشمرده؛ حال آنکه دستورالعمل در واپسین مرحله که به تنظیم سند هزینه و پرداخت قیمت کالا یا کار اختصاص یافته سعی کرده است تمام این مراحل را به شیوه‌ای دیگر بگنجانند که نتیجه آن مغفول ماندن و فقدان اشاره صریح به این مراحل است. ضرورت دقت بیشتر در تعیین و ترتیب مراحل، حذف برخی مراحل زاید و افزودن مراحل لازم، لزوم بازنگری در دستورالعمل را می‌طلبد. اصلاح موردنظر به شرح ذیل است: درخواست کالا، تشخیص، تأمین اعتبار، تصویب معامله، تعهد، تسجیل، حواله، تنظیم سند هزینه و پرداخت وجه.

با پیروی از تکالیف مندرج در قوانین مربوطه می‌توان ویژگی‌های ذیل را برای بودجه شهرداری در بخش هزینه‌ها برشمرد: نخست آنکه ارقام هزینه مندرج در بودجه منشأ تعهدات شهرداری برای این هزینه‌ها نیست، بلکه پرداخت بهای کالاها یا خدماتی که شهرداری قانوناً خریداری یا تحصیل کرده است منشأ بدهکاری و تعهدات شهرداری است؛

دوم اینکه اعتبارات بودجه فقط برای استفاده شهرداری در راستای برنامه‌ریزی فعالیت‌های هدفمند آن تصویب می‌شود و اشخاص برای احقاق حقوق خود یا دعاوی علیه شهرداری

نمی‌توانند به آن استناد و و از آن استفاده کنند. ماده ۵۰ قانون محاسبات عمومی کشور در این باره مقرر می‌کند: «وجود اعتبار در بودجه کل کشور به‌خودی‌خود برای اشخاص اعم از حقیقی یا حقوقی ایجاد حق نمی‌کند و استفاده از اعتبارات باید با رعایت مقررات مربوط به خود به عمل آید»؛

سوم آن‌که ارقام هزینه و درج اعتبار بابت آن در بودجه شهرداری از نظر حقوقی تکلیفی برای هزینه کردن آن توسط شهرداری ایجاد نمی‌کند. البته انجام نشدن فعالیت‌های شهرداری می‌تواند منجر به استیضاح شهردار گردد؛

چهارمین ویژگی آن است که ارقام بودجه در بخش هزینه‌ها واجد جنبه تحدیدی است؛ به نحوی که شهرداری نمی‌تواند بیشتر از اعتبار پیش‌بینی شده هزینه کند؛

واپسین ویژگی نیز به مصرف اعتبارات در حوزه شهرداری اشاره دارد. مطابق تبصره ۱ ماده ۶۸ قانون شهرداری «مصرف اعتباراتی که به تصویب شورای شهر می‌رسد باید منحصرأ در حوزه همان شهرداری و با نظارت شورای شهر باشد». ماده ۷۳ همین قانون نیز ابراز می‌دارد: «کلیه عوارض و درآمد هر شهرداری منحصرأ به مصرف همان شهر خواهد رسید». ماده ۶ آیین‌نامه اجرایی نحوه وضع و وصول عوارض نیز به همین مقوله اشاره کرده است. وفق ماده مزبور «عوارضی که به‌موجب این آیین‌نامه توسط شوراهای اسلامی شهر، بخش یا شهرک وضع می‌شوند، حسب مورد برای تأمین هزینه‌های همان شهر، روستا یا شهرک در قالب بودجه مصوب شهرداری و شوراهای شهر، شهرک و بخش مربوط مصرف خواهد شد».

ب- فرانسه

در فرانسه همانند درآمدها اجرای هزینه‌ها نیز در دو مرحله انجام می‌شود. مرحله مرتبط به صادرکننده مجوز پرداخت هزینه‌ها، مرحله اداری و مرحله مرتبط به حسابدار، مرحله حسابداری است. با این وجود، در کمون‌های بزرگ که از یک چارت سازمانی تفصیلی برخوردارند، اجرای بودجه در قسمت هزینه‌ها به تفصیل بین مدیران تقسیم می‌شود که مسئول اعمال سیاست‌های کمون هستند؛ تقسیمی که به‌نحوی به اجرای عملکردی بودجه اختصاص پیدا می‌کند. مدیریت بودجه‌ای، تعهدات مالی و زمان‌بندی هزینه‌ها از جمله وظایفی هستند که بین واحدهای زیادی تقسیم شده‌اند و به‌وسیله کارکنان زیادی اجرا می‌شوند که سمت نمایندگی دارند (Deruel, 1995: 99).

۱. مرحله اداری: این مرحله توسط صادرکننده مجوز پرداخت هزینه‌ها انجام می‌شود و سه اقدام را دربرمی‌گیرد:

- تعهد: به موجب ماده ۳۰ دستورالعمل ۷ نوامبر ۲۰۱۲ تعهد عبارت است از: «عملی حقوقی به وسیله شخص حقوقی مندرج در ماده ۱ که هزینه‌ای را که ناشی از انجام وظیفه وی است بر ذمه وی ایجاد یا مستقر می‌کند. تعهد، هدف و محدودیت‌های مجوز بودجه‌ای را رعایت خواهد نمود». موضوع عبارت است از یک درخواست یا سفارش کالا یا یک قرارداد. صادرکننده مجوز پرداخت هزینه‌ها باید هزینه‌ها را متعهد شود که به آن ایجاد یا استقرار تعهد به عهده شهرداری گفته می‌شود که در راستای انجام کار یا مسئولیت وی تحقق می‌یابد (Lapie, 1992: 61). به عبارت دیگر، مقصود این است که ایجاد بدهی یا ملاحظه وجود بدهی باید لحاظ شود. این مرحله به دو زمان تقسیم شده است. نخست، یک تعهد حقوقی است که در نتیجه عمل و فعالیت حقوقی وجود دارد. به عنوان نمونه قرارداد خرید عمومی برای قضیه‌ای که تعهد شهرداری در آن الزامی است. سپس حسابدار در خصوص اعتبارات بودجه‌ای متعهد می‌شود که توسط صادرکننده مجوز پرداخت هزینه‌ها در جهت اجرای هزینه‌ها، اختصاص داده می‌شود، با فرض اینکه او از دارایی‌های بودجه‌ای مطمئن شده و در محدوده مجوز مقرر در قوانین مالی عمل کرده است.

- تصفیه (تأیید صحت بدهی و تعیین مبلغ هزینه):^۲ مطابق ماده ۳۱^۳ دستورالعمل: «تصفیه به منظور بررسی واقعی بودن بدهی و مشخص کردن مبلغ آن به وجود آمده است و دربرگیرنده دو موضوع است: ۱. تأیید خدمت انجام شده و ۲. تعیین مبلغ هزینه به موجب اسناد یا تصمیماتی که حقوقی را برای طلبکار مستقر کرده است». دو مرحله مزبور دو اقدام متمایز و متوالی‌اند. نخستین اقدام که به استقرار خدمت انجام یافته اشاره دارد، قاعده اساسی حسابداری عمومی مبنی بر انجام خدمت را لحاظ می‌کند که طلبکاری از یک شخص عمومی (شهرداری) را نشان می‌دهد و باید به همراه اسناد باشد. دومین اقدام، مشخص کردن مبلغ بدهی شهرداری است. این فعالیت با ملاحظه مصادیق مؤید حقوق طلبکاران (فاکتورها، صورت بدهی) صورت می‌گیرد. مرحله تصفیه

1. Article 30: L'engagement est l'acte juridique par lequel une personne morale mentionnée à l'article 1er crée ou constate à son encontre une obligation de laquelle il résultera une dépense. L'engagement respecte l'objet et les limites de l'autorisation budgétaire.

۲. این مرحله را می‌توان تا حدودی معادل مرحله «تسجیل» دانست. به موجب ماده ۲۰ قانون محاسبات عمومی کشور مصوب ۱۳۶۶ «تسجیل عبارت است از تعیین میزان بدهی قابل پرداخت به موجب اسناد و مدارک اثبات کننده بدهی».

3. Article 31: La liquidation consiste à vérifier la réalité de la dette et à arrêter le montant de la dépense. Elle comporte: 1° La certification du service fait, par laquelle l'ordonnateur atteste la conformité à l'engagement de la livraison ou de la prestation, 2° La détermination du montant de la dépense au vu des titres ou décisions établissant les droits acquis par les créanciers.

با ملاحظه عناوین و اسناد مدلل تحقق می‌یابد که تأیید خدمت و کار انجام شده و در نتیجه تأیید صحت بدهی و سپس برآورد بسیار دقیق مبلغ هزینه بر اساس کار انجام یافته را اجازه می‌دهند (Valembois, 2015: 831).

- صدور مجوز پرداخت هزینه‌ها: وفق ماده ۳۲ دستورالعمل ۷ نوامبر ۲۰۱۲ «صدور مجوز، دستوری است که به وسیله صادرکننده مجوز پرداخت هزینه‌ها خطاب به حسابدار مبنی بر پرداخت هزینه صادر می‌شود». این مرحله یک عمل اداری است که به موجب آن شهردار، بر اساس مرحله تصفیه، دستور پرداخت هزینه‌ها را می‌دهد (Dosiere et Wolf, 1988: 74). شهردار تنها مرجع صالح جهت صدور دستور پرداخت است؛ اگرچه او می‌تواند یک جانشین یا معاون جهت اجرای این کار داشته باشد. در این حالت، لازم است بین ترتیبات صدور دستور پرداخت توسط صادرکنندگان اصلی مجوز با صادرکنندگان ثانوی تمایز قایل شد و باید حدود اعتبار نمایندگی اعطا شده از جانب صادرکننده اصلی را مدنظر قرار داد. دستورات پرداخت و ثبت هر دستور در فهرست اجمالی که مطابق قانون نشان از دقت و توجه در خصوص تأیید خدمت مستلزم هزینه دارد و ویژگی لازم‌الاجرا بودن اسناد مدلل را تأیید می‌کند، به همراه اسنادی که وجود و اهمیت بدهی را نشان می‌دهند به حسابدار منتقل می‌شوند. این اسناد مدلل به حسابدار اجازه می‌دهند که نظارت خود بر قانونی بودن عملکرد شهردار را اعمال کند (Bourdin, 2008: 213).

۲. مرحله حسابداری: این بخش مربوط به حسابدار بوده و دربرگیرنده دو اقدام است:

- کنترل و بررسی اسناد مدلل: مرحله مربوط به حسابدار با کنترل قانونی بودن دستور پرداخت هزینه‌ها و بررسی اسناد مدلل آغاز می‌شود (Albert et Saidj, 2013: 175). حسابدار وجود اسناد مدلل را تأیید می‌کند. به عبارت دیگر، او لازم‌الاجرا بودن اسناد اداری را بررسی و تأیید می‌کند. این بدان معناست که نه تنها مطمئن می‌شود اسناد موضوع هزینه‌ها به درستی به نماینده دولت منتقل شده‌اند، بلکه اطمینان حاصل می‌کند که این اسناد ابطال یا فسخ شده‌اند (Adam, 2007: 204). نهایتاً حسابدار کنترل‌های مندرج در ماده ۱۹ دستورالعمل ۲۰۱۲ را اعمال می‌کند:

«عنوان صادرکننده مجوز پرداخت هزینه‌ها، صحت وجود هزینه‌ها در فصول مربوطه، وجود

1. Article 32 : L'ordonnancement est l'ordre, quelle qu'en soit la forme, donné par l'ordonnateur au comptable de payer une dépense.

2. Article 19 : Le comptable public est tenu d'exercer le contrôle ...^{2°} S'agissant des ordres de payer ; a) De la qualité de l'ordonnateur; b) De l'exacte imputation des dépenses au regard des règles relatives à la spécialité des crédits; c) De la validité de la dette dans les conditions prévues à l'article 20.

اعتبارات و صحت بدهی مطابق شرایط پیش‌بینی شده در ماده ۲۰. موارد مندرج در ماده ۲۰^۱ «با موضوع کنترل حسابداران عمومی بر صحت بدهی به این شرح است: سند کار یا خدمت انجام یافته (مدرک مثبت ارائه خدمت)، دقت و صحت در تعیین بدهی، بررسی یا اعلان قبلی نظارت بودجه‌ای بر تعهدات در چارچوب قواعد مناسب برای هریک از اشخاص حقوقی مندرج در ماده ۲۱، ایجاد اسناد مدلل، اعمال قواعد الزام‌آور». در صورت بی‌نظمی، حسابدار باید پرداخت را معلق کند و مراتب را به صادرکننده مجوز پرداخت هزینه‌ها اطلاع دهد که در این حالت، صادرکننده می‌تواند به حسابدار تقاضای قانونی جهت پرداخت بدهد؛ این تقاضا برای انتقال مسئولیت از حسابدار به صادرکننده لازم است. با این وجود، حسابدار باید از دستور تقاضای قانونی در وضعیت‌های خاص تخطی کند، از جمله تأمین نشدن اعتبارات و فقدان خدمت انجام شده (Coblentz et Calvez, 2013: 35).

- پرداخت هزینه: ماده ۱۸^۲ دستورالعمل در بند ۱ خود ثبت در حسابداری، در بند ۴ مسئولیت اجرای دستورات پرداخت که به وسیله شهردار صادر شده است، در بند ۷ پرداخت هزینه‌ها، در بند ۸ پیگیری در صورت توقف پرداخت و موضوعات مشابه، در بند ۱۰ مدیریت بودجه و کنترل سطح خزانه‌داری و در بند ۱۱ نگهداری اسناد مدلل عملیات انتقال و نگهداری اسناد حسابداری را به عهده حسابدار گذارده است. انجام کامل پرداخت از وظایف حسابدار است که ممکن است با انتقال پول از حسابی به حساب دیگر یا دیگر روش‌های انفورماتیک صورت پذیرد.

مرحله حسابداری به عملیات مادی پرداخت مربوط بوده، در مسئولیت انحصاری حسابدار عمومی قرار دارد (Labie, 2007: 62). چگونگی تنظیم روابط با تهیه‌کنندگان کالا و ارائه دهندگان خدمات مستلزم تعبیه جایگاه مشارکتی بین صادرکننده مجوز پرداخت هزینه‌ها و

1. Article 20 : Le contrôle des comptes publics sur la validité de la dette porte sur : 1° La justification du service fait; 2° L'exactitude de la liquidation; 3° L'intervention des contrôles préalables prescrits par la réglementation; 4° Dans la mesure ou les règles propres à chaque personne morale mentionnée à l'article 1er le prévoient, l'existence du visa ou de l'avis préalable du contrôleur budgétaire sur les engagements; 5° La production des pièces justificatives; 6° L'application des règles de prescription et de déchéance.

۲. در ماده ۱ دستورالعمل ۷ نوامبر ۲۰۱۲، ادارات و نهادهایی که مشمول مقررات این دستور هستند ذکر شده‌اند. بند ۲ این ماده به واحدهای محلی و مؤسسات وابسته به آن‌ها اشاره می‌کند.

3. Article 18: Dans le poste comptable qu'il dirige, le comptable public est seul chargé: 1° De la tenue de la comptabilité générale; 4° De la prise en charge des ordres de recouvrer et de payer qui lui sont remis par les ordonnateurs; 7° Du paiement des dépenses, soit sur ordre émanant des ordonnateurs, soit au vu des titres présentés par les créanciers, soit de leur propre initiative; 8° De la suite à donner aux oppositions à paiement et autres significations; 10° Du maniement des fonds et des mouvements de comptes de disponibilités; 11° De la conservation des pièces justificatives des opérations transmises par les ordonnateurs et des documents de comptabilité.

حسابدار برای جلوگیری از تأخیر در پرداخت است. دستورالعمل ۲۶۹ مورخ ۲۹ مارس ۲۰۱۳^۱ درباره مبارزه با تأخیر در پرداخت قراردادهای خرید عمومی، این قاعده را تحمیل می‌کند که مطالبات طلبکاران کمون باید ظرف یک بازه زمانی حداکثر ۳۰ روزه پرداخت شود. این زمان هم شامل مهلت صادرکننده مجوز پرداخت و هم مهلت حسابدار است که از زمان دریافت درخواست طلبکار مبنی بر پرداخت از طریق ارائه فاکتور و ... آغاز و به زمان پرداخت توسط حسابدار منتهی می‌شود. شهردار ظرف بیست روز باید دستور پرداخت هزینه‌ها را صادر کند و حسابدار ظرف ده روز اجرا کند. حسابدار باید فرصت کافی برای اعمال نظارت‌هایش داشته باشد و این به نفع هر دو سمت است که به دلیل پرداخت بر مبنای اسناد غیرواقعی تعهدی نداشته باشند. انقضای مهلت پرداخت از ضمانت اجرای کاملی برخوردار است. در صورت پرداخت نشدن در بازه زمانی مقرر، سودی به میزان سود اعمال شده توسط بانک مرکزی اروپایی در اقدامات مالی معادل ۸ درصد به طلبکار تعلق می‌گیرد (Valembois, 2015: 910).

بودجه شهرداری در پرداخت هزینه‌ها دارای ویژگی‌ها و محدودیت‌هایی است. در مرحله نخست، شهردار نمی‌تواند انتقال اعتبار را از یک فصل به فصل دیگر انجام دهد. در این خصوص وی باید مجوز شورا را اخذ کند. شهردار می‌تواند انتقال اعتبار از یک ماده قانونی به دیگر ماده قانونی را در داخل یک فصل داشته باشد، مگر آنکه ماده قانونی تخصصی باشد. در مرحله دوم، اعتبارهای تخصیص داده شده به یک فصل یا احتمالاً به یک ماده قانونی که تخصصی است محدود هستند. شهردار نمی‌تواند از آن مبلغ بیشتر پرداخت کند و بر اوست که اصل تحدیدی بودن هزینه‌ها را لحاظ کند. در مرحله سوم، اعتباراتی برای هزینه‌های غیرقابل پیش‌بینی در نظر گرفته می‌شود (Fougere, 2002: 146).

نتیجه‌گیری

مرحله اجرای بودجه به شهرداری امکان می‌دهد تا بر اساس بودجه مصوب شورا، برنامه‌های خود را جهت نیل به اهداف تعیین شده اجرا کند. در دو نظام مورد مطالعه وظیفه اجرای بودجه به عهده شهرداری است که در قوانین موضوعه نیز به آن اشاره شده است. در هر دو نظام اجرای بودجه در دو بخش وصول درآمدها و پرداخت هزینه‌ها صورت می‌گیرد؛ اگرچه از حیث نحوه اجرا، تفاوت‌های چشمگیری در دو نظام وجود دارد. در نظام حقوقی فرانسه اصلی بنیادین و پایه-

1. Décret n°2013-269 mars 2013 relatif à lutte contre les retards de paiement dans les contrats de la commande publique.

ای در این مرحله حاکم است: اصل تفکیک وظایف صادرکننده مجوزها (مجوز پرداخت هزینه‌ها و دستور وصول درآمدها) و وظایف حسابداران عمومی. این اصل محدوده اختیارات و تکالیف مسئولان اجرای بودجه را تمایز می‌دهد و نوعی نظارت اداری بر رعایت قوانین و مقررات را محقق می‌سازد؛ همچنان که شفافیت و پاسخ‌گویی را به همراه دارد. در ایران چنین اصلی تعریف نشده است.

در نظام حقوقی ایران، در قانون شهرداری، آیین‌نامه مالی شهرداری‌ها و دستورالعمل نظام جامع مالی شهرداری‌های کشور در بحث وصول درآمدها، به نحوه و فرآیند وصول اشاره‌ای نشده و به صورت کلی به آن پرداخته شده است؛ بدون آنکه تشریفات و آیین شکلی آن را تبیین کند یا وظایف مسئولان ذی‌ربط را تمایز بخشد و ضمانت اجرایی برای اجرای ناصحیح بودجه در این بخش متصور شود. به همین دلیل، هر شهرداری به فراخور توان و خواست و دانش خود، درآمدها را وصول می‌کند؛ حال آنکه در نظام حقوقی فرانسه به دقت و تفصیل به نحوه و فرآیند وصول درآمدها اشاره شده و ضمانت اجرای استتکاف از پرداخت مطالبات شهرداری لحاظ شده است؛ حتی تا این پایه که در جهت سهولت وصول مطالبات، حسابدار می‌تواند اموال بدهکار را توقیف کند.

در پرداخت هزینه‌ها نظام حقوقی ایران در مقایسه با بخش وصول درآمدها، رویه متفاوتی را برگزیده است. آیین‌نامه مالی شهرداری‌ها، مراحل پرداخت هزینه‌ها و مقام مسئول اجرا را برشمرده است. اگرچه با توجه به کاستی‌هایی که در آن وجود دارد، در دستورالعمل به گونه کامل و مفصل‌تری مراحل پرداخت هزینه‌ها ذکر شده است. حرکت روبه‌جلوی دستورالعمل در شفاف‌سازی مراحل و تفصیلی که در این باب صورت داده، ارزشمند است؛ هرچند ایراداتی بر آن به‌ویژه از حیث ترتیب مراحل یا ضرورت درج برخی مراحل وارد باشد. تلاش قانونی انجام یافته مبنی بر این است که منابعی که با صعوبت حاصل آمده به نیکی و صحت خرج شود، قابل احترام بوده و نیل به سلامت در نظام مالی شهرداری را موجب خواهد شد.

در فرانسه در بخش پرداخت هزینه‌ها همچون بخش وصول درآمدها، مراحل اجرای بودجه با ذکر دقیق مسئولیت‌ها و مقامات مسئول و ضمانت اجراهای تخطی از وظایف برشمرده شده است. اصل تفکیک وظایف در این بخش نیز موجب نظارت اداری بر عملکردها می‌شود. از مهم‌ترین نقاط مثبت در نظام حقوقی فرانسه تعیین بازه زمانی برای پرداخت هزینه‌ها است؛ به این

نحو که شهردار به‌عنوان صادرکننده مجوز پرداخت هزینه‌ها و حسابدار به‌عنوان پرداخت‌کننده مکلف‌اند در زمان مقرر قانونی وظایف خود را انجام دهند، در غیر این صورت مطالبات افراد از شهرداری بر اساس نرخ مندرج در قانون افزایش خواهد یافت. موضوعی که در نظام حقوقی ایران مغفول مانده است.

واپسین سخن آنکه اجرای بودجه را شاید بتوان مهم‌ترین مرحله بودجه‌ریزی تلقی کرد. نتایج تمام تلاش‌ها، سیاست‌گذاری‌ها، برنامه‌ریزی‌ها در این مرحله توان تحقق می‌یابد. چنانچه بودجه به نیکوترین وجه تنظیم شود و با برترین شیوه از حیث شکل و ماهیت مصوب شود و لکن در اجرا اراده‌ای بر انجام آن نباشد یا اراده به‌صورت معیوب ظاهر شود، اثری بر بودجه مصوب خوب مترتب نخواهد بود. با توجه به کاستی‌هایی که در قوانین و مقررات ایران وجود دارد، تدوین مراحل و شیوه اجرای بودجه به‌ویژه رفع نواقصی که در بخش وصول درآمدها در ایران به چشم می‌خورد و نیز تفکیک وظایف و عملکردهای مقامات مسئول، از ملزومات سامان‌بخشی به قانونمند بودن اجرای بودجه شهرداری است که در این باب می‌توان از فرآیند اجرای بودجه در شهرداری‌های فرانسه و اصول حاکم بر آن بهره برد. همچنان که در اصلاح قوانین و مقررات باید حقوق شهروندان از جمله تعیین بازه زمانی برای پرداخت مطالبات افراد از شهرداری و تعیین ضمانت اجرا در صورت انجام نشدن وظایف در موعد مقرر قانونی لحاظ شود.

منابع

الف - فارسی

کتابها

- اقتداری، علی محمد و تهرانی، منوچهر و اتحاد، مهرداد، (۱۳۵۴)، بودجه، تهران: دانشکده علوم اداری و مدیریت بازرگانی دانشگاه تهران.
- بهرامی، پورهنک، (۱۳۸۸)، بودجه شهرداری و مدیریت بودجه‌ریزی در شهرداری‌های ایران، تهران: انتشارات سازمان شهرداری‌ها و دهیاری‌های کشور.
- رستمی، ولی، (۱۳۹۰)، مالیه عمومی، تهران: بنیاد حقوقی میزان.
- زمانیان جهرمی، علی، (۱۳۹۰)، حقوق نظارت قدرت عمومی بر شهرداری‌ها، تهران: دانشگاه امام صادق (ع).
- سعادت آملی، شهرام، (۱۳۹۰)، اصول بودجه‌نویسی و اجرای بودجه در شهرداری‌ها، تهران: سازمان شهرداری‌ها و دهیاری‌های کشور
- سمیعی، عبدالمحمد، (۱۳۶۸)، حسابداری دولتی در ایران، تهران: مرکز آموزش مدیریت دولتی.
- موسی‌خانی، مرتضی و منشی‌زاده نائین، مسعود، (۱۳۹۲)، اصول و مبانی نظام نوین بودجه در ایران، قزوین: دانشگاه آزاد اسلامی واحد قزوین.
- نیامی، علی، (۱۳۴۹)، مدیریت شهرداری: شهرداری در ایران، ج ۳، تهران: چاپخانه بانک بازرگانی.

قوانین و مقررات

- قانون اصلاح ماده ۷۷ قانون شهرداری مصوب ۱۳۳۴ با اصلاحات و الحاقات بعدی مصوب ۱۳۹۲/۵/۱.
- قانون تشکیلات، وظایف و انتخابات شوراهای اسلامی کشور و انتخاب شهرداران مصوب ۱۳۷۵/۳/۱.
- قانون شهرداری مصوب ۱۳۳۴/۴/۱۱.
- قانون محاسبات عمومی کشور مصوب ۱۳۶۶/۶/۱.
- قانون مدیریت خدمات کشوری مصوب ۱۳۸۶/۷/۸.
- ماده واحده قانون فهرست نهادها و مؤسسات عمومی غیردولتی مصوب ۱۳۷۳/۴/۱۹.
- آیین‌نامه اجرایی نحوه وضع و وصول عوارض توسط شوراهای اسلامی شهر، بخش و شهرک

موضوع قانون تشکیلات، وظایف و انتخابات شوراهای اسلامی کشور و انتخاب شهرداران مصوب ۱۳۷۵.

- آیین‌نامه مالی شهرداری‌ها مصوب ۱۳۴۶/۴/۱۲.

- آیین‌نامه استخدامی کارکنان شهرداریهای کشور ۱۳۸۱/۸/۱۵.

- دستورالعمل نظام جامع مالی شهرداری‌های کشور ابلاغی ۱۳۹۱/۱۲/۲۸.

ب- انگلیسی و فرانسوی

Books

- Adam, François, Ferrand, Olivier et Rioux, Rémy, (2007), *Finances Publiques*, Paris, Presses de Sciences Po/ Dalloz.
- Albert, Jean-Luc et Saïdj, Luc, (2013), *Finances Publiques*, Paris, Dalloz.
- Axelrod, Donald, (1995), *Budgeting of Modern Government*, New York, Martin's Press.
- Bland, Robert and Rubin, Irene, (1997), *Budgeting: A Guide for Local Governments*, Washington, DC: International City/Country Management Association.
- Boudin, Joël, (2008), *Les finances communales*, Paris, Economisa.
- Brigaud, Frédéric et Uher, Vincent, (2014), *Finances Publiques*, Paris, SEDES.
- Coblenz, Jean-Pierre et Calvez, Rozenne, (2013), *le budget communal: Mode d'emploi*, Voiron, Territorial.
- Deruel, François, (1995), *Finances Publiques*, Paris, Dalloz.
- Dossière, René et Wolf, Michel, (1988), *La commune, son budget, ses comptes*, ouvrières Paris.
- Fougère, Louis, Machelon, Jean-Pierre et Monnier, François, (2002), *Les communes et le pouvoir. Histoire politique des communes françaises de 1789 à nos jours*, PUF (Presses Universitaires de France).
- Huyghe, Francois, (1995), *Savoir Piloter le Budget Communal*, Paris, De L'Atelier.
- Labie, François, (1992), *La Commune: Sa Gestion Budgetaire*, Paris, Broché.

- Picard, Christophe, Sottou, Frank, (2004), *Le budget local en pratique; savoir lire, préparer, voter et analyser un budget communal*, Paris, Le Moniteur.
- Piole, Guy, (2007), *les chambres régionales des comptes*, Paris, Dexia.
- Valembois, François, (2015), *Réussir son budget communal*, 2^o édition, Paris, Berger-Levrault.
- Dupuis, Georges, Guédon, Marie-José, (2007), *Droit administratif*, 10^{ème} édition, Paris, Dalloz.

Articles

- Prud'homme, Rémy, (2006), “Local Gouvernement Organisation and Finance: France”, *Local Budgeting*, Anwar Shah, Washington, The World Bank.
- Gomez,Pamela.Friedman,joel & Shapiro,isaac(2005), Opening Budgets to Public Understanding and Debate : Results from 36 countries, OECD journal on Budgeting,Volume 5, No 1
- Thurmaire, Kurt, (2007), “Local Budget Execution”, in: *Local Budgeting*, Anwar Shah, Washington, The World Bank.

Laws and Regulations

- Code Général des Collectivités Territoriales.
- Décret N° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique.

Sites

- Exécuter le budget, <http://www.collectivites-locales.gouv.fr/executer-budget>.
- Finances, <http://evron.fr/finances>, 30htm. La procédure d'exécution des recettes et des dépenses publiques, [www:FallatiPasFaireDuDroit.fr](http://www.FallatiPasFaireDuDroit.fr).