

Constituent Power and the Fiscal Design of the Constitution: Rethinking the Foundational Status of Taxation and the Budget



Mehdi
Moradi Berelian

Assistant Professor, Department of Public and International Law, Faculty of Law and Political Science, University of Mazandaran, Mazandaran, Babolsar, Iran
m.moradib@umz.ac.ir

Received: 2026-07-08

Accepted: 2026-09-12



Abstract

Taxation, the budget, the treasury, and audit oversight are, within public law, typically examined as separate domains. The problem arises when every fiscal decision is ostensibly grounded in statute, yet the dispersion of powers and financial flows leaves the true substance of Parliament's decision and the locus of ultimate responsibility uncertain. In such a state of affairs, the mere invocation of the term "tax" in a statute may be accompanied by the formation of a real burden within an implementing regulation; a lawful revenue source may fall outside the comprehensive picture of the budget; and a deviation recorded in the final settlement account (*tafrigh*) may remain without institutional response. Employing an analytical-theoretical method, this study

Journal of Research and Development
in Financial and Tax Law

Iranian Law and Legal Research
Institute

Vol. 1 | No. 1 | Spring & Summer 2026

(Original Article)

www.jftl.illrc.ac.ir

DOI:

10.22034/jftl.2026.2093802.1017

reconstructs the relationship between constituent power and the state's fiscal authority, and interprets Articles 51 through 55 of the Constitution in conjunction with Articles 75 and 126. Its hypothesis is that the foundational fiscal rules simultaneously determine both the legal form of the government's material capacity and the boundary of its fiscal self-constitution. On the basis of this hypothesis, four criteria are derived: the preservation of legislative decision-making authority over the essential elements of expenditure and tax privilege; the sufficiency of information bearing on budgetary consent; the visibility and traceability of flows resting on public power, assets, or guarantees; and the linkage of audit findings to institutional response and subsequent decisions. The study's conclusion does not propose a uniform enforcement mechanism for every deficiency; rather, the legal effect and the competent reviewing authority must be derived from the positive rules governing each respective stage. The practical value of this framework lies in identifying the actual locus of rupture and in preventing the separate legality of individual components from concealing a shift in jurisdiction or the escape of the aggregate fiscal outcome from public oversight.

Keywords: constituent power; fiscal constitution; principle of the legality of taxation; Parliament's budgetary authority; General Treasury; public audit; fiscal accountability



قدرت مؤسس و طراحی مالی قانون اساسی: بازاندیشی در جایگاه تأسیسی مالیات و بودجه

مهدی مرادی برلیان 

استادیار، گروه حقوق عمومی و بین الملل، دانشکده حقوق
و علوم سیاسی، دانشگاه مازندران، مازندران، بابلسر، ایران

m.moradib@umz.ac.ir

تاریخ دریافت: ۱۴۰۵/۰۴/۱۷

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۵/۰۶/۲۱

چکیده

مالیات، بودجه، خزانه و حسابرسی در حقوق عمومی غالباً در قلمروهای جداگانه بررسی می‌شوند. مسئله زمانی پدید می‌آید که هر تصمیم مالی در ظاهر مستند به قانون باشد، اما پراکندگی اختیارها و جریان‌های مالی، موضوع واقعی تصمیم مجلس و مسئولیت نهایی را نامعلوم کند. در چنین وضعی، ذکر عنوان مالیات در قانون ممکن است با شکل‌گیری بار واقعی در مقرر اجرایی همراه شود؛ منبعی قانونی می‌تواند بیرون از تصویر جامع بودجه قرار گیرد؛ و انحراف ثبت‌شده در تفریغ نیز بدون پاسخ نهادی باقی بماند. این پژوهش با روش تحلیلی - نظری، نسبت قدرت مؤسس و اقتدار مالی دولت را بازسازی و اصول ۵۱ تا ۵۵ قانون اساسی را در ارتباط با اصول ۷۵ و ۱۲۶ تفسیر می‌کند. فرضیه آن است که قواعد بنیادین مالی، صورت حقوقی ظرفیت مادی حکومت و مرز خودبنیادی مالی آن را هم‌زمان تعیین می‌کنند. بر پایه این فرضیه، چهار معیار به دست آمده است؛ حفظ تصمیم‌تقنینی درباره عناصر

دوفصلنامه تحقیق و توسعه در حقوق مالی و مالیاتی

پژوهشکده حقوق و قانون ایران

دوره ۱ | شماره ۱ | بهار و تابستان ۱۴۰۵

(مقاله پژوهشی)

www.jftl.illrc.ac.ir

DOI:

10.22034/jftl.2026.2093802.1017

اساسی هزینه و امتیاز مالیاتی؛ کفایت اطلاعات مؤثر بر رضایت بودجه‌ای؛ رؤیت‌پذیری و قابلیت ردیابی جریان‌های متکی بر قدرت، دارایی یا تضمین عمومی؛ و پیوند یافته‌های حسابرسی به پاسخ دستگاه و تصمیمات بعدی. نتیجه پژوهش، ضمانت اجرای یکسانی برای همه کاستی‌ها پیشنهاد نمی‌کند؛ اثر حقوقی و مرجع‌رسیدگی باید از قواعد مثبت هر مرحله استخراج شود. ارزش عملی این چارچوب در تعیین محل واقعی گسست و جلوگیری از آن است که قانونی بودن جداگانه اجزا، جابه‌جایی صلاحیت یا خروج برآیند مالی از نظارت عمومی را بیپوشاند.

کلیدواژه‌ها: قدرت مؤسس؛ قانون اساسی مالی؛ اصل قانونی بودن مالیات؛ اقتدار بودجه‌ای مجلس؛ خزانه‌داری کل؛ حسابرسی عمومی؛ پاسخگویی مالی.

مقدمه

مسئله این پژوهش از وضعیتی آغاز می‌شود که در آن، هر حلقه مالی می‌تواند در ظاهر مستند به قانون باشد و برآیند آنها همچنان مسئولیت مالی را پنهان کند. ممکن است عنوان مالیات در قانون ذکر شود، اما میزان واقعی بار مالیاتی در مقرر اجرایی شکل گیرد؛ منبعی به حکم قانون ایجاد شود، اما در تصویر بودجه و خزانه به صورت قابل مقایسه ظاهر نشود؛ اعتبار نیز به تصویب برسد، اما تغییر هدف یا یافته‌های تفریغ در تصمیمات بعدی اثر روشنی نداشته باشد. بررسی جداگانه هر سند در چنین وضعی ممکن است به تأیید صوری اجزا بینجامد، در حالی که پیچیدگی روابط نهادی گاه تا جایی پیش می‌رود که منشأ تصمیم، مسیر مصرف منابع عمومی و مرجع مسئول در برابر آثار آن به روشنی قابل تشخیص نیست؛ پیامد نظری نیز تقلیل قانون اساسی مالی به مجموعه‌ای از قواعد منفصل خواهد بود.

این دشواری به نحوه تصور تأسیس نظم در نظریه حقوق اساسی مربوط است. بحث کلاسیک عمدتاً منشأ حاکمیت، شکل حکومت، تفکیک قوا، حقوق بنیادین و نسبت قدرت مؤسس با قدرت‌های تأسیس شده را بررسی کرده است. سپس تقدم ملت بر صورت‌های تأسیس شده را توضیح می‌دهد و اشمیت قدرت مؤسس را اراده سیاسی تعیین‌کننده نوع و صورت وجود سیاسی می‌داند (Sieyès, 2003 : 136-138; Schmitt, 2008 : 125-127). این صورت‌بندی برای توضیح منشأ نهادها اهمیت دارد، اما درباره پیش شرط مالی عمل آنها پاسخ مستقیمی عرضه نمی‌کند. حکومت بدون امکان تحصیل و مصرف منابع قادر به اجرای صلاحیت‌هایش نیست و همین امکان، انتقال اجباری دارایی و انتخاب میان مصارف عمومی را در پی دارد. از این رو، قواعد مالی به سبب نقششان در توزیع صلاحیت و تعیین مسیر پاسخ‌خواهی وارد بحث تأسیس نظم می‌شوند؛ نرخ‌های مالیاتی و ردیف‌های سالانه همچنان در قلمرو تصمیمات عادی باقی می‌مانند.

اصطلاح «قانون اساسی مالی»^۱ در این پژوهش به مجموعه قواعد بنیادینی اشاره دارد

^۱ در این مقاله، اصطلاح «قانون اساسی مالی» به طراحی حقوقی قدرت مالی عمومی اشاره دارد و با قواعد صرف

که مرجع اخذ درآمد عمومی، ورود آن به قلمرو تصمیم عمومی، ابتکار و تصویب بودجه، حدود اجرای هزینه و حسابرسی را تعیین می‌کنند. در ادبیات اقتصاد سیاسی قانون اساسی، این اصطلاح علاوه بر محدودیت‌های مالی، قواعد تخصیص اختیار مالیاتی و هزینه‌ای میان نهادها و سطوح حکومت را نیز دربرمی‌گیرد (Blöchliger & Kantorowicz, 2015: 6-8). معیار این مقاله، اثر قاعده بر منشأ صلاحیت، توزیع اختیار و امکان انتساب و کنترل است. بر این اساس، اهمیت اقتصادی به‌تنهایی وصف تأسیسی ایجاد نمی‌کند؛ تعیین مرجع وضع مالیات، نوع اجازه لازم برای هزینه و نهاد سنجش اجرا به طراحی بنیادین قدرت عمومی مربوط است.

این زاویه دید در ادبیات موجود کمتر بسط یافته است. باتمن نشان می‌دهد که با وجود جایگاه مالیات، هزینه، بدهی و حسابرسی در عمل دولت، بُعد مالی قانون اساسی در مباحث اصلی حقوق عمومی کمتر بررسی شده و روایت سنتی کنترل پارلمانی نیز توزیع واقعی اقتدار میان مجریه، پارلمان و نهادهای دیگر را بیش از اندازه ساده کرده است (Bateman, 2020: 1-9). پژوهش وهنر درباره اقتدار بودجه‌ای مجلس^۱ نیز ظرفیت واقعی مجالس را تابع اختیار اصلاح، زمان بررسی، ساختار کمیسیون‌ها و دسترسی به اطلاعات می‌داند (Wehner, 2006: 767-772). هر دو مطالعه محدودیت تصویب رسمی را آشکار می‌کنند؛ مسئله این پژوهش یک گام پیش‌تر قرار دارد و چگونگی تعیین محل تصمیم، نوع مجوز و مسیر مسئولیت در کل چرخه مالی را بررسی می‌کند.

پیشینه موجود اجزای مسئله را جداگانه پوشش داده است. نظریه قدرت مؤسس منشأ اقتدار و تمایز تأسیس از اصلاح را بررسی می‌کند (Loughlin, 2014: 218-224; Colón- (Ríos, 2020: 1-8؛ ادبیات قانون اساسی مالی قواعد پایدار محدودکننده قدرت مالی و توزیع اختیار مالیاتی و هزینه‌ای را بررسی می‌کند (Brennan & Buchanan, 2000: 11-18؛ و مطالعات اقتدار بودجه‌ای مجلس، فاصله

انضباط مالی یکسان نیست؛ معادل انگلیسی: Fiscal Constitution.

^۱ Power of the Purse.

تصویب اسمی و کنترل واقعی را سنجیده اند (Bateman, 2020: 1-9; Wehner, 2006: 767-). در ایران نیز اصل ۵۲ و اصلاح ساختار بودجه (شیرزاد، ۱۴۰۳: 15-22; Schick, 2002: 772). حدود رسیدگی مجلس (علم‌الهدی و دیگران، ۱۴۰۲: ۲۸۹-۲۹۷، ۳۰۴-۳۱۲)، اصل عدم تخصیص (نیکونهاد و قارلقی، ۱۳۹۶: ۱۱۴-۱۲۳)، صلاحیت بودجه‌ای رئیس‌جمهور (باقری زرین‌قبایی و دیگران، ۱۳۹۸: ۱۶۳-۱۶۵)، حساب واحد خزانه (کاکائی و فهیمی، ۱۴۰۰: ۴۵-۵۳) و حسابرسی دیوان محاسبات (منصوریان و جعفرزاده بهاء‌آبادی، ۱۴۰۳: ۳۷۱-۳۸۰) موضوع پژوهش‌های مستقل بوده‌اند. خلاً باقی‌مانده، صورت‌بندی رابطه صلاحیتی و بازگشتی این اجزاست؛ به‌ویژه در وضعی که قانونی بودن یک حلقه، اثر نقص حلقه بعدی را از نظر دور می‌کند.

پرسش اصلی آن است که قدرت مؤسس چه نسبتی با اقتدار مالی دولت دارد و قواعد اخذ، ثبت و تمرکز وجوه، تخصیص، اجرا و حسابرسی چگونه امکان عمل مالی را با کنترل آن جمع می‌کنند. دو پرسش فرعی دامنه بررسی را مشخص می‌سازد؛ قاعده تأسیسی مالی با چه معیاری از انتخاب عادی سیاست مالی متمایز می‌شود و آیا خوانش تلفیقی اصول ۵۱ تا ۵۵، ۷۵ و ۱۲۶ از روابط متنی و صلاحیتی قانون اساسی پشتیبانی می‌گیرد؟ بدون پاسخ روشن، ممکن است قانونی بودن هر جزء جای بررسی جابه‌جایی واقعی صلاحیت یا خروج یک جریان مهم از تصویر عمومی مالی را بگیرد و مرجع مسئول نیز در میان چند سند و چند نهاد نامعلوم بماند.

فرضیه پژوهش آن است که قواعد بنیادین مالی، ظرفیت مادی حکومت را ایجاد و خودبنیادی مالی قدرت‌های تأسیس‌شده را محدود می‌کنند. وابستگی مراحل مالی به معنای وحدت ماهیت یا ضمانت اجرای آنها نیست؛ هر مرحله رژیم حقوقی و مرجع خاص خود را حفظ می‌کند. اثر تحلیلی فرضیه در چهار معیار ظاهر می‌شود؛ تصمیم‌تقنینی باید عناصر اساسی بار و امتیاز مالیاتی را حفظ کند؛ رضایت بودجه‌ای به اطلاعات مؤثر و قابل اتکا نیاز دارد؛ جریان متکی بر قدرت، دارایی یا تضمین عمومی باید قابل شناسایی، تجمع و ردیابی باشد؛ و یافته حسابرسی باید به پاسخ دستگاه و تصمیمات بعدی مرتبط گردد. این معیارها ابتدا محل گسست را تعیین می‌کنند و سپس امکان انتخاب اثر حقوقی

متناسب با همان حوزه را می‌دهند.

روش پژوهش تحلیلی - نظری و مبتنی بر تفسیر ساختاری است. ابتدا، ادبیات قدرت مؤسس و قانون اساسی مالی برای استخراج معیار قاعده تأسیسی مقایسه می‌شود. سپس، قواعد مالیات، بودجه، خزانه و حسابرسی در یک زنجیره انتساب تحلیل و در نهایت، معیارهای حاصل بر اصول ۵۱ تا ۵۵، ۷۵ و ۱۲۶، قانون محاسبات عمومی و مطالعات رویه‌ای ایران اعمال می‌گردد. منابع تطبیقی نقش معیار توضیحی دارند و نتیجه مربوط به ایران تنها در حدود متن، ساختار و صلاحیت‌های مقرر در حقوق داخلی پذیرفته می‌شود. نوآوری پژوهش در افزودن یک اصل فراگیر نیست؛ در ارائه آزمون‌هایی است که تفویض مالیاتی، کفایت اطلاعات بودجه، جریان‌های کمتر آشکار و پیگیری تفریغ را در ارتباط با محل اخذ تصمیم و مسئولیت ارزیابی می‌کنند.

۱. از قدرت مؤسس تا طراحی مالی قانون اساسی

این بخش معیار ورود یک قاعده مالی به سطح قانون اساسی را روشن می‌کند. اهمیت اقتصادی یا بزرگی رقم برای این تشخیص کافی نیست؛ باید دید قاعده، مرجع تصمیم، شکل اجازه، حدود اختیار یا امکان انتساب و کنترل را تعیین می‌کند. این تفکیک از گسترش بی‌ضابطه مفاهیم قانون اساسی جلوگیری می‌کند و در همان حال، مالیات و بودجه را به فنون پس از تأسیس تقلیل نمی‌دهد. با این مبنا می‌توان سنجید کدام قسمت از مالیات، بودجه، خزانه و حسابرسی به طراحی بنیادین صلاحیت مربوط است.

۱-۱. نظریه قدرت مؤسس

قدرت مؤسس^۱ مفهومی برای توضیح صلاحیتی است که نظم حقوقی بنیادین را پدید می‌آورد و حدود عمل قدرت‌های تأسیس شده را تعیین می‌کند. در روایت کلاسیک، موضوع تصمیم مؤسس، موجودیت سیاسی، شکل حکومت و چارچوب قدرت عمومی است (Sieyès, 2003 : 136-138; Schmitt, 2008 : 125-127). مسئله مالی در همین چارچوب قرار می‌گیرد. نهادهای عمومی برای اجرای صلاحیت‌ها به منابع نیاز دارند و تعیین مرجع اخذ

¹ Constituent Power.

و مصرف این منابع بخشی از تعیین حدود قدرت‌های تأسیس شده است. مبنای ورود مالیه به این بحث، نقش قواعد آن در تعیین مرجع انتقال اجباری دارایی و اجازه مصرف عمومی است.

تمایز میان سطح تأسیسی و سیاست روزمره، دامنه بحث را مشخص می‌کند. قدرت مؤسس چارچوب مراجع، مجوزها و سازوکارهای کنترل را تعیین می‌کند؛ نهادهای عادی درون آن چارچوب درباره نرخ، مبلغ و اولویت تصمیم می‌گیرند. ادبیات پارادوکس قانون اساسی نیز بر همین نسبت میان ایجاد چارچوب و عمل نهادهای مشتق تمرکز دارد (Loughlin & Walker, 2007: 1-8; Colón-Ríos, 2020: 1-8). کاربست تمایز عام میان قدرت تأسیس و قدرت‌های ناشی از قانون اساسی در تحلیل حاضر این است که نرخ یک مالیات یا اعتبار یک دستگاه از حیث موضوع، تصمیم عادی است؛ تعیین مرجع تحمیل بار، نوع اجازه هزینه و نهاد سنجش اجرا به توزیع بنیادی صلاحیت مربوط می‌شود (Grimm, 2016: 2-4).

۲-۱. مالیه عمومی به مثابه اعمال قدرت عمومی

مالیات نمونه روشن اعمال قدرت عمومی است. برنان و بیوکنن قدرت اخذ مالیات را نمود آشنای اجبار حکومتی می‌دانند، زیرا انتقال منابع اقتصادی بدون رضایت موردی شخص تحمیل و اجرا می‌شود (Brennan & Buchanan, 2000: 11-12). در حقوق عمومی، چنین انتقالی باید به مرجع صاحب صلاحیت، موضوع معین و حدود قابل کنترل منتسب باشد. اصل قانونی بودن این انتساب را فراهم می‌کند و اجرای اداری را در چارچوب تصمیم تقنینی قرار می‌دهد. از این منظر، مالیات فقط منبع درآمد نیست و کیفیت مبنای حقوقی آن، مرز اقتدار عمومی را تعیین می‌کند.

۳-۱. حدود مفهومی قانون اساسی مالی

با جمع این بحث، قاعده مالی هنگامی وصف تأسیسی پیدا می‌کند که بر مرجع تصمیم، شکل مجوز، حدود اختیار یا امکان انتساب و کنترل اثر بگذارد. آزمون بر اهمیت اقتصادی یا عنوان سند تکیه ندارد و نتیجه حقوقی قاعده را می‌سنجد. تعیین یک نرخ یا

انتخاب یک برنامه معمولاً سیاست عادی است؛ واگذاری تعیین مؤدی و پایه، اجازه هزینه بدون تعیین هدف و مدت، یا خارج کردن دریافت عمومی از مسیر ثبت و رسیدگی می‌تواند توزیع صلاحیت را دگرگون کند. این معیار دامنه نظریه را محدود نگه می‌دارد و در عین حال، امکان استفاده از آن را در اختلافات مشخص حقوق مالی فراهم می‌سازد.

۲. مالیات به مثابه صلاحیت تأسیس شده

کاربرد نخست این معیار در تعیین حدود اصل قانونی بودن مالیات آشکار می‌شود. مسئله عملی زمانی پدید می‌آید که قانون، اصل مالیات را مقرر کرده باشد، اما تعیین مؤدی، واقعه مشمول مالیات، پایه، نرخ مؤثر یا شرایط برخورداری از معافیت به مقررات اجرایی واگذار شود؛ به گونه‌ای که بخش مهمی از بار واقعی مالیات در مرحله اجرا تعیین گردد. در چنین وضعی، صرف وجود تفویض نمی‌تواند ملاک دآوری باشد. باید بررسی کرد قانونگذار چه عناصر اساسی را مستقیماً تعیین کرده، اختیار مقام اداری را با چه ضوابطی محدود ساخته و مقرر اجرای تا چه اندازه بر میزان و توزیع واقعی بار مالیاتی اثر گذاشته است. با چنین معیاری، اصل ۵۱ افزون بر الزام به مستند بودن مالیات به قانون، مبنایی برای نظارت بر حدود واگذاری صلاحیت تقنینی در امور مالیاتی نیز فراهم می‌کند.

۲.۱. از نیاز مالی دولت تا مسئله مشروعیت

نیاز دولت به درآمد، به خودی خود منشأ صلاحیت مالیاتی نیست. ضرورت اجرای خدمات عمومی توضیح می‌دهد چرا منابع لازم‌اند، اما مرجع و حدود انتقال اجباری دارایی را تعیین نمی‌کند. یادداشت تطبیقی اداره کل پژوهش و اسناد دیوان دادگستری اتحادیه اروپا، هسته مشترک اصل قانونی بودن را در ضرورت مبنای تقنینی و تعیین عناصر اساسی مالیات در قانون گزارش می‌کند (Court of Justice of the European Union, 2018: 2-4, 7-). اهمیت این مطالعه برای بحث حاضر در انتقال یک الگوی خارجی نیست؛ تفکیک تصمیم تقنینی از اجرای فنی، معیاری برای سنجش آن است که چه مقدار از قدرت تحمیل بار مالی در اختیار اداره قرار گرفته است.

قانونی بودن، انتقال اجباری منابع را به تصمیم عمومی قابل انتساب بازمی‌گرداند و

امکان پاسخ‌خواهی از مرجع تصمیم را فراهم می‌کند. همین اصل اختیار اداره را نیز محدود می‌سازد و با تعیین معیارهای پیشینی، احتمال رفتار موردی با مؤدیان را کاهش می‌دهد. عبارت «به موجب قانون» در این برداشت هم به صلاحیت مرجع مربوط است و هم به تراکم هنجاری قانون. اگر تنها عنوان مالیات در قانون ذکر شود و تعیین مؤدی، واقعه مشمول، پایه یا میزان مؤثر بار بدون ضابطه به مقررۀ ثانوی واگذار گردد، صورت تقنینی حفظ شده، اما تصمیم اصلی در سطح اداری اتخاذ شده است.

۲-۲. حدود تفویض در امور مالیاتی

نظام مالیاتی بدون مقررات اجرایی قادر به کار نیست و اصل قانونی بودن نیز نگارش همه فرم‌ها، مواعد، روش‌های اظهار و جزئیات فنی در قانون را اقتضا نمی‌کند. مرز از جایی اهمیت می‌یابد که مقررۀ، اجرای تصمیم تقنینی را تسهیل نمی‌کند و بخشی از بار مالی را از نو شکل می‌دهد. مطالعه تطبیقی یادشده نیز اختیار اجرایی در امور فنی را با این شرط می‌پذیرد که عناصر مهم مالیات در قانون باقی بمانند و مقررۀ نتواند ساختار بار مالیاتی را تغییر دهد (Court of Justice of the European Union, 2018: 7-10, 15).

در تشخیص این مرز، هویت مؤدی، واقعه مشمول، پایه، نرخ یا معیار محاسبه و ضوابط اصلی معافیت و بخشودگی عناصر هویتی بار مالی‌اند. قانون لازم نیست همه جزئیات را خود تنظیم کند، ولی باید این عناصر و جهت اختیار اجرایی را چنان روشن سازد که اداره میان گزینه‌های نامحدود توزیعی انتخاب نکند. شیوه اظهار، قالب داده، ترتیب پرداخت و روش‌های فنی اجرای معیار روشن اصولاً قابلیت تفویض دارند. عنوان «آیین‌نامه اجرایی» یا «دستورالعمل» نتیجه را تعیین نمی‌کند؛ اثر واقعی مقررۀ بر دامنه اشخاص و میزان بار معیار اصلی است.

اصل ۵۱ محل اتخاذ تصمیم اصلی را در سطح قانون قرار داده است و کنترل جابه‌جایی صلاحیت باید در دو سطح انجام شود. در نظارت بر قانون، پرسش این است که عناصر هویتی و معیارهای محدودکننده اختیار به اندازه کافی تعیین شده‌اند یا خیر؛ در رسیدگی به مقررۀ، باید سنجید اداره در همان فضای تصمیم عمل کرده یا با تغییر دایره مؤدیان،

پایه، نرخ مؤثر یا شرایط امتیاز، تصمیم تازه‌ای گرفته است. هرچه اثر توزیعی مقرر و گستره اختیار بیشتر باشد، ضرورت ضابطه تقنینی روشن‌تر خواهد بود. این معیار با تنظیم فنی مخالفتی ندارد و تنها از انتقال پنهان تصمیم اصلی جلوگیری می‌کند.

۳-۲. مالیات، معافیت و سویه هزینه‌ای تصمیم

معافیت، بخشودگی و تخفیف مالیاتی این مرز را آشکارتر می‌کند. عدم دریافت مستقیم وجه، اثر توزیعی تصمیم را از میان نمی‌برد؛ ظرفیت درآمدی کاهش می‌یابد و بار میان مؤدیان جابه‌جا می‌شود. تصریح اصل ۵۱ به این امتیازها نشان می‌دهد که معیار برخورداری، دامنه، مدت و حدود اثر مالی آنها باید به تصمیم قانونگذار قابل انتساب باشد. امتیاز مالیاتی مهم، افزون بر مبنای قانونی، باید در اسناد مالی به نحوی منعکس شود که اثر آن بر درآمد و انتخاب‌های بودجه‌ای قابل ارزیابی باشد. این الزام اطلاعاتی، معافیت را عین هزینه بودجه‌ای نمی‌کند، اما مانع از آن است که تصمیم توزیعی مهم تنها به سبب شکل «عدم اخذ» از ارزیابی مالی عمومی دور بماند.

۳. بودجه: از سند حسابداری تا مجوز قانون اساسی

در بودجه، پرسش محوری این است که رضایت مجلس بر تصویری کافی و قابل انتساب از منابع و مصارف تعلق گرفته یا بخشی از تعهدات، خطرها و انعطاف‌های اجرایی از موضوع واقعی تصمیم دور مانده است. بودجه از حیث قانون اساسی مجوزی موضوع‌دار، مبلغ‌دار و زمان‌مند محسوب می‌شود. اعتبار نهادی آن به کفایت اطلاعات تصمیم‌ساز، حفظ رابطه ابتکار دولت و رضایت مجلس، و امکان بازگشت دوره‌ای به تصمیم بودجه‌ای وابسته است.

۳-۱. بودجه به عنوان تصمیم درباره پول عمومی

ماده ۱ قانون محاسبات عمومی، بودجه کل کشور را برنامه مالی یک‌ساله شامل پیش‌بینی منابع و برآورد هزینه‌ها تعریف می‌کند. این تعریف برای اداره مالی لازم است، اما کارکرد قانون اساسی بودجه با «برنامه» پایان نمی‌یابد. در تحلیل کیت استیث، اختصاص اعتبار هم محدودیت قوه مجریه است و هم تکلیف نهاد قانون‌گذاری برای تعیین روشن

موضوع، مبلغ و مدت مجوز (Stith, 1988: 1344-1357, 1392-1394). لاینرت نیز چارچوب حقوقی مالیه عمومی را حاصل پیوند قانون اساسی، قوانین مالیاتی و قواعد نظام بودجه می‌داند (Lienert, 2013: 63-67). بنابراین، بودجه در این مقاله مجوزی موضوع‌دار، مبلغ‌دار و زمان‌مند است که مسئولیت پیشنهاد، تصویب و اجرا را قابل انتساب می‌کند.

تصویب صوری برای ایجاد اقتدار بودجه‌ای مؤثر کافی نیست. وه‌نر صلاحیت مجلس را به اختیار اصلاح، زمان بررسی، ساختار کمیسیون‌ها، حدود انعطاف مجریه و دسترسی به اطلاعات وابسته می‌داند (Wehner, 2006: 767-772). رویه‌های پیشنهادی سازمان همکاری و توسعه اقتصادی نیز بررسی آگاهانه، نظارت بر اجرا و استفاده از حسابرسی را اجزای یک چرخه واحد می‌شمارد (OECD, 2023: 5-6). پس رضایت بودجه‌ای زمانی معنا دارد که مجلس بتواند موضوع مالی را بفهمد، درباره آن تصمیم بگیرد و اجرای همان تصمیم را پیگیری کند.

تمرکز اطلاعات و ظرفیت اجرا در قوه مجریه، بودجه را با عدم تقارن اطلاعاتی همراه می‌کند (Bateman, 2020: 1-9; Lienert, 2010: 1-6). ابتکار دولت در اصل ۵۲ از این واقعیت نهادی ناشی می‌شود و مسئولیت ارائه تصویری منسجم، واقع‌بینانه و قابل اجرا را بر عهده مجریه قرار می‌دهد. تصویب مجلس نیز مسئولیت متفاوتی دارد و باید رضایت تقنینی نسبت به اخذ و مصرف پول عمومی را بر پایه اطلاعات کافی شکل دهد. سلامت طراحی بودجه به حفظ هر دو مسئولیت وابسته است؛ بازنویسی نامحدود لایحه، انتساب اجرا را دشوار می‌کند و ابتکار انحصاری دولت نیز نباید به تصویب تشریفاتی مجلس بینجامد.

۲-۳. ابتکار دولت و رضایت مجلس: رابطه مکمل

مناقشه «شاکله بودجه» در حقوق ایران باید با همین مسئله انتساب مسئولیت سنجیده شود. تحلیل اصول و رویه شورای نگهبان محدودیت‌هایی برای تغییر لایحه نشان می‌دهد (علم‌الهدی و دیگران، ۱۴۰۲: ۳۰۴-۳۱۲) و بازخوانی اصل ۵۲ نیز پیوند اصلاح ساختار بودجه با مسئولیت دولت را برجسته می‌کند (شیرزاد، ۱۴۰۳: ۲۰۱۱-۲۰۲۰).

تغییر پارلمانی هنگامی از حیث شاکله مسئله‌ساز می‌شود که منبع غیرواقعی ایجاد کند، توازن و انسجام کلان منابع و مصارف را برهم زند، یا امکان انتساب اجرای سند به دولت را به نحو اساسی از میان ببرد. صرف مخالفت دولت یا جابه‌جایی یک ردیف برای تحقق این معیار کافی نیست.

مسئولیت دولت وجه متقابل همین معیار است. انتقال تعهدات مهم به پیوست‌های کم‌وضوح، بیش‌برآورد منابع، حذف مفروضات اصلی یا بیرون گذاشتن خطرات مالی می‌تواند موضوع واقعی تصمیم مجلس را تغییر دهد. کفایت اطلاعات به معنای انباشتن همه داده‌های اجرایی در متن قانون نیست؛ اطلاعاتی لازم است که بر مجموع منابع و مصارف، اولویت‌ها، تعهدات مهم، خطرات قابل پیش‌بینی و امکان مقایسه اجرای بعدی اثر دارد. شفافیت در این سطح از شرایط رضایت آگاهانه است، زیرا تصویب نسبت به تصویری ناقص، انتساب مسئولیت را مخدوش می‌کند (OECD, 2002: 7-12; OECD, 2017: 48, 63-66).

اصل ۷۵ حداقل صریحی برای این مسئولیت اطلاعاتی مقرر کرده است. پیشنهاد کاهنده درآمد یا افزایش هزینه باید با طریق جبران همراه باشد. طریق جبران زمانی واجد معناست که واقعی، معین و قابل ارزیابی باشد؛ ذکر منبعی مبهم یا برآوردی که نسبت آن با بار جدید سنجیده نمی‌شود، کارکرد اصل را تأمین نمی‌کند. این برداشت مصونیت سیاست مالی دولت را در پی ندارد و اختیار اصلاح مجلس را نیز حذف نمی‌کند؛ تنها تصمیم هزینه‌زا را به آشکارسازی پیامد مالی و منبع تأمین آن مقید می‌سازد.

۳-۳. سالانه بودن: زمان به‌مثابه حد قدرت

سالانه بودن، محدودیت زمانی اختیار هزینه و وسیله بازگشت منظم دولت به سازوکار نمایندگی است. اعتبار در پایان دوره نیازمند تصمیم تازه می‌شود و عملکرد گذشته می‌تواند در تخصیص بعدی اثر بگذارد. تعهد چندساله یا برنامه بلندمدت با این منطق ناسازگار نیست، مشروط بر آنکه بار سال‌های آتی، مفروضات و حدود الزام آن در اسناد مالی آشکار باشد. تعهدی که تصمیمات بعدی را به‌طور عملی مقید می‌کند، نمی‌تواند تنها با

اشاره به ماهیت بلندمدت خود از ارزیابی دوره‌ای دور بماند. اهمیت سالانه بودن در تجدید امکان تصمیم و پاسخ‌خواهی است، نه در رعایت صوری یک تقویم دوازده‌ماهه.

۴-۳. جامعیت و وحدت: شرط دیدن کل

رضایت بودجه‌ای به تصویری نیاز دارد که منابع، هزینه‌ها، تعهدات و خطرات مهم را قابل جمع و مقایسه کند. جامعیت به معنای درج همه عملیات در یک جدول نیست؛ معیار آن است که پراکندگی سازمانی یا حسابی، اثر تجمعی جریان‌های بااهمیت را از دسترس تصمیم‌گیر خارج نکند. مطالعات وجوه خارج از بودجه نشان می‌دهد استقلال حقوقی یا بانکی این وجوه می‌تواند با کمبود اطلاعات به ارزیابی نادرست وضعیت مالی بینجامد، در حالی که ادغام آنها در گزارش مالی تلفیقی، بدون حذف کارکرد تخصصی، امکان نظارت را حفظ می‌کند (Allen & Radev, 2010: 2-5, 10-15).

درآمد اختصاصی، صندوق خاص یا حساب عملیاتی جداگانه به‌خودی‌خود مغایر طراحی مالی قانون اساسی نیست. ارزیابی باید منشأ منبع، میزان اتکا به امتیاز یا تضمین عمومی، اهمیت مبلغ، تعهدات احتمالی و کیفیت گزارش‌دهی را در نظر گیرد. هرچه اثر احتمالی یک سازوکار بر بودجه عمومی بیشتر باشد، ضرورت انعکاس منابع، مصارف و خطرات آن در تصویر تلفیقی نیز افزایش می‌یابد. قانونی بودن تأسیس صندوق فقط نخستین پرسش را پاسخ می‌دهد؛ امکان مقایسه، ردیابی و بازبینی مصرف همچنان باید جداگانه سنجیده شود.

۴. پیوند میان اخذ درآمد، مصرف عمومی و حسابرسی

تا اینجا هر مرحله مالی جداگانه بررسی شد. مسئله این بخش آن است که رعایت قاعده در یک مرحله، کاستی مرحله دیگر را برطرف نمی‌کند و تعیین ضمانت اجرا نیز پیش از شناخت محل گسست ممکن نیست. زنجیره انتساب مالی، مسیر درآمد را از ایجاد بار تا ثبت، تخصیص، اجرا و حسابرسی دنبال می‌کند. در هر مرحله دو امر سنجیده می‌شود؛ مجوز حقوقی تصمیم و قابلیت انتقال اطلاعات لازم برای کنترل مرحله بعد.

۱-۴. وابستگی مراحل مالی به یکدیگر

برای توضیح وابستگی مراحل می‌توان از «زنجیره انتساب مالی» استفاده کرد. اخذ درآمد، ثبت و تمرکز وجوه، تخصیص، اجرا و حسابرسی رژیم‌های حقوقی متفاوتی دارند، اما هر حلقه باید مرجع تصمیم و مسیر انتقال نتیجه به حلقه بعد را معلوم کند. قانونی بودن مالیات درباره منشأ بار پاسخ می‌دهد؛ ثبت خزانه‌ای، منبع را در دسترس تصمیم عمومی قرار می‌دهد؛ بودجه موضوع، مبلغ و زمان مصرف را تعیین می‌کند؛ اجرا باید با همان مجوز منطبق باشد؛ و حسابرسی فاصله مجوز و عملکرد را قابل اثبات می‌سازد. وحدت این زنجیره در ضمانت اجرا نیست، در قابلیت بازگرداندن هر تصمیم و هر جریان به مرجع مسئول است.

۲-۴. تجمیع منابع و منطق خزانه

اصل ۵۳ تمرکز دریافت‌ها در حساب‌های خزانه‌داری کل و پرداخت در حدود اعتبارات مصوب را در یک حکم جمع کرده است. اثر نهادی این پیوند، قطع رابطه تصرفی میان دستگاه وصول‌کننده و منبع وصول شده است. درآمد حاصل از قدرت عمومی، دارایی سازمانی دستگاه نیست تا خود درباره مصرف آن تصمیم بگیرد؛ ورود به سازوکار خزانه، منبع را در معرض اولویت‌گذاری عمومی قرار می‌دهد. تمرکز در این معنا صرفاً مدیریت نقدینگی نیست و از انتقال تصمیم تخصیصی به واحدهای وصول‌کننده جلوگیری می‌کند. تمرکز لزوماً وجود یک حساب فیزیکی واحد را اقتضا نمی‌کند. ادبیات حساب واحد خزانه بر نمای جامع نقدینگی، قابلیت جمع‌زدن مانده‌ها و کاهش پراکندگی تأکید دارد (Pattanayak & Fainboim, 2010: 5-8). حساب‌های عملیاتی متعدد ممکن است با مشاهده کامل و انتقال منظم داده سازگار باشند؛ یک حساب اسمی نیز می‌تواند در کنار ترتیبات کم‌شفاف کارکرد خود را از دست بدهد. معیار حقوقی آن است که منبع عمومی قابل شناسایی، مقایسه با بودجه، ردیابی تا پرداخت و دسترس‌پذیر برای حسابرسی باشد.

۳-۴. تخصیص و اجرا: تفاوت مجوز با تصرف

اعتبار مصوب مالکیت مبلغ را به دستگاه منتقل نمی‌کند و مجوزی محدود در موضوع،

مبلغ، زمان و مرجع اجراست. پرداخت ممکن است سقف را رعایت کند اما هدف را تغییر دهد، یا برای هدف درست از اعتبار فراتر رود. انعطاف اجرایی برای مواجهه با تحول شرایط ضروری است، ولی انتقال اعتبار یا تغییر هدف باید بر مبنای اختیار از پیش تعیین شده، سقف روشن و الزام گزارش دهی انجام شود (Wehner, 2006: 770, 773; OECD, 2023: 6). هر جا جابه جایی مهم، موضوع یا میزان تصمیم مجلس را دگرگون کند، استفاده از سازوکار بودجه تکمیلی یا اجازه تقنینی تازه با منطق مجوز بودجه ای سازگارتر است (OECD, 2023: 6).

۴-۴. حسابرسی و بازگشت اطلاعات به تصمیم مالی

حسابرسی، رعایت حدود مجوز را پس از اجرا قابل اثبات می کند و از این جهت جزئی از ساختار صلاحیت است. استقلال، دسترسی اطلاعاتی و امکان انتشار، شرایط پایه برای این کارکردند (INTOSAI, 2019a: 9-11, 13-14; INTOSAI, 2019b: 8-11). باین حال، گزارش زمانی در پاسخگویی مالی اثر کامل پیدا می کند که یافته مهم به دستگاه ذی ربط ابلاغ شود، پاسخ و اقدام اصلاحی آن قابل پیگیری باشد و مجلس نتیجه را در رسیدگی های نظارتی یا بودجه بعدی ملاحظه کند. توصیه های سازمان همکاری و توسعه اقتصادی نیز پایش پاسخ به گزارش و ورود نتیجه به مباحث بودجه بعدی را ضروری می داند (OECD, 2023: 6).

در برخی پژوهش ها نیز نظارت چرخه ای بر اجرای قوانین بر پایش مستمر، بررسی داده های اجرا و استفاده از بازخورد برای اصلاح قانون استوار شده است (بهادری جهرمی و فتاحی زفرقندی، ۱۴۰۴: ۲۵-۲۶). این وجه از تحلیل آنان با ضرورت پیگیری نتایج حسابرسی ارتباط دارد. در حوزه مالی، پیوند یادشده هنگامی قابل ارزیابی است که مجلس بتواند سرنوشت یافته های تفریغ و پاسخ دستگاه را در تصمیم بودجه ای بعدی دنبال کند.

۵-۴. قانونی بودن اجزا و مسئله گریز از نظارت کلی

ممکن است هر جزء یک ترتیب مالی به تنهایی مجوز قانونی داشته باشد؛ یعنی منبع با قانون ایجاد شده، حساب مجاز است و هزینه بر سندی معتبر تکیه دارد. جمع این اجزا

با وجود این می‌تواند جریان مهمی را از تصویب سالانه، گزارش تلفیقی یا حسابرسی هم‌سطح دور کند. موضوع کنترل در چنین وضعی بطلان خودکار همه اجزا نیست؛ باید بررسی شود آیا تفکیک میان اشخاص، حساب‌ها و اسناد، تشخیص مسئول تصمیم و پیگیری مسیر مصرف را به نحو مؤثر دشوار کرده است. این همان نقطه‌ای است که ارزیابی صرفاً جزءنگر کفایت خود را از دست می‌دهد.

نگاه پیوندی ضمانت اجرای فراگیر یا صلاحیت نامحدود قضایی ایجاد نمی‌کند. نقص در وضع مالیات، ثبت خزانه‌ای، تخصیص، اجرا یا حسابرسی آثار و مراجع متفاوتی دارد. فایده چارچوب در تشخیص محل واقعی شکاف پیش از انتخاب ضمانت اجراست. پس از این تشخیص، اثر حقوقی باید از نصوص همان حوزه و حدود صلاحیت شورای نگهبان، دیوان عدالت اداری، دیوان محاسبات، مجلس یا سایر مراجع مربوط استخراج شود.

۵. بازخوانی طراحی مالی قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران

معیارهای پیشین در این بخش بر ساختار حقوق اساسی ایران اعمال می‌شود. هدف، استنباط اصلی فرامتن یا صلاحیتی فراگیر نیست؛ خوانش پیوندی برای تفکیک نوع ایراد و مرجع آن به کار می‌رود. تفویض عنصر اساسی مالیات، تصویب بودجه بر مبنای اطلاعات ناکافی، پراکندگی جریان متکی بر قدرت عمومی و بی‌پاسخ ماندن یافته تفریغ، مسائل متفاوتی‌اند که در یک نقطه اشتراک دارند، و آن این است که تصمیم یا منبع مالی از مسیر مقرر انتساب و کنترل فاصله نگیرد.

۱-۵. پیوند درونی اصول ۵۱ تا ۵۵

فصل چهارم قانون اساسی، اصول ۵۱ تا ۵۵ را از قانونی بودن مالیات به بودجه سالانه، تمرکز دریافت‌ها و حدود پرداخت، استقرار دیوان محاسبات و تفریغ بودجه می‌رساند. این ترتیب به‌تنهایی دلیل قطعی بر وجود طرحی از پیش‌ساخته نیست، اما پیوند موضوعی اصول را آشکار می‌کند؛ به‌گونه‌ای که اصل ۵۱ به منشأ اخذ می‌پردازد، اصول ۵۲ و ۵۳ مسیر تصمیم درباره منابع و پرداخت‌ها را سامان می‌دهند و اصول ۵۴ و ۵۵ امکان رسیدگی پس از اجرا را فراهم می‌کنند. ارزش این خوانش در آن است که کارکرد هر اصل را در ارتباط

با قواعد مجاور آن بسنجد، نه آنکه پنج موضوع مستقل را صرفاً کنار هم قرار دهد. تفسیر این اصول را نمی‌توان صرفاً بر ترتیب قرار گرفتن آن‌ها در قانون اساسی و فرض وجود قصدی قطعی نزد مؤسسان استوار کرد. استدلال محکم‌تر از ارتباط صریح میان خود اصول به دست می‌آید. اصل ۵۳ پرداخت‌های دولت را به اعتبارات «مصوب» مقید می‌کند و از این حیث با اصل ۵۲ ارتباط مستقیم دارد. اصل ۵۵ نیز رعایت همان اعتبارات و مصرف وجوه در محل مقرر را موضوع نظارت قرار می‌دهد. از سوی دیگر، اصل ۵۴ دیوان محاسبات را زیر نظر مجلسی قرار داده است که بودجه را تصویب می‌کند. بنابراین، فهم این اصول به عنوان اجزای مرتبط نظام مالی قانون اساسی، پشتوانه متنی قابل توجهی دارد؛ با این همه، قلمرو و آثار حقوقی هر یک از صلاحیت‌های مقرر در آن‌ها باید مستقلاً و با توجه به حدود خاص همان اصل تعیین شود.

۲-۵. اصل ۵۱ و بازسازی «به موجب قانون»

عبارت «به موجب قانون» در اصل ۵۱ دست‌کم دو نتیجه روشن دارد. نخست، اداره نمی‌تواند با مقرر مستقل، مالیاتی تازه ایجاد کند. دوم، قانون نباید تصمیم اصلی را به اندازه‌ای تهی کند که تعیین واقعی مؤدی، پایه یا میزان بار مالی در اختیار مقام اجرایی قرار گیرد. تصریح همان اصل به معافیت، بخشودگی و تخفیف نیز مهم است؛ زیرا نشان می‌دهد توزیع صلاحیت مالیاتی فقط به ایجاد بار مالی مربوط نیست و تصمیم مؤثر درباره کاستن از آن را نیز دربرمی‌گیرد.

کاربرد اصل ۵۱ مستلزم دو پرسش جد است. در نظارت تقنینی باید سنجید آیا قانون، مؤدی، واقعه مشمول، پایه، نرخ یا معیار محاسبه و چارچوب معافیت را به اندازه‌ای تعیین کرده که تصمیم اصلی قابل انتساب باشد. در کنترل مقرر اجرایی نیز موضوع، میزان اثر تصمیم ثانوی بر همین عناصر است. اگر اداره از طریق تعریف، فرمول یا شرط تازه دایره اشخاص یا بار مؤثر را تغییر دهد، ایراد تنها خروج از قانون عادی نیست؛ محل اخذ تصمیم مالی از سطح مقرر در اصل ۵۱ جابه‌جا شده است. در مقابل، تنظیم روش اظهار، قالب اطلاعات و اجرای معیارهای روشن در قلمرو صلاحیت اجرایی باقی می‌ماند.

نمونه‌ای مرتبط با این مسئله، اختلاف درباره درآمد دانستن خسارت تأخیر تأدیه است. شماری با تأکید بر ماهیت جبرانی این خسارت، تفسیر موسع اداره از مفهوم درآمد را از جهت مبنای قانونی مالیات‌ستانی نقد کرده‌اند (صفایی و درویش‌زاده، ۱۴۰۴: ۲۵۸-۲۵۹). ارتباط این بحث با استدلال حاضر در آن است که تعریف اجرایی موضوع مالیات می‌تواند دامنه بار مالی شهروند را تغییر دهد؛ بنابراین، احراز مجوز قانونی باید وصف حقوقی مبلغ دریافتی و حدود اختیار اداره در تفسیر آن را نیز دربرگیرد.

۳-۵. اصل ۵۲؛ ابتکار، شاکله و مسئولیت

اصل ۵۲، تهیه بودجه را به دولت و رسیدگی و تصویب را به مجلس می‌سپارد. این تقسیم، دولت را مسئول انسجام پیشنهاد و صحت مفروضات اجرایی و مجلس را مسئول رضایت تقنینی نسبت به اخذ و مصرف منابع می‌کند. پژوهش درباره اصل ۱۲۶ نیز نشان می‌دهد که انتساب صلاحیت برنامه و بودجه در درون مجریه نیازمند حفظ مسئولیت رئیس‌جمهور است (باقری زرین‌قبایی و دیگران، ۱۳۹۸: ۱۶۳-۱۶۵). بنابراین، ابتکار دولت تشریفات تقدیم نیست و تصویب مجلس نیز اختیار بازسازی نامحدود سند را در پی ندارد.

مفهوم «شاکله» تنها با معیارهای قابل سنجش ارزش حقوقی پیدا می‌کند. تغییر مجلس باید از حیث واقع‌بینی منبع، اثر تجمعی بر توازن منابع و مصارف، پیوند با اهداف اصلی لایحه و امکان پاسخگو دانستن دولت بررسی شود. تحلیل رویه شورای نگهبان وجود محدودیت‌هایی بر تغییر لایحه را تأیید می‌کند (علم‌الهدی و دیگران، ۱۴۰۲: ۳۰۴-۳۱۲)، اما از این سابقه مصونیت کلی لایحه یا منع هر اصلاح استنباط نمی‌شود. بار استدلال بر عهده کسی است که تغییر را مختل‌کننده انسجام و انتساب مسئولیت می‌داند.

دولت نیز باید منابع، تعهدات، مفروضات و خطرات بااهمیت را به نحوی عرضه کند که موضوع واقعی تصمیم مجلس قابل فهم باشد. حذف یک تعهد عمده یا درج منبع غیرقابل اتکا می‌تواند رضایت تقنینی را مخدوش کند، هرچند همه ردیف‌ها از حیث شکلی در سند حضور داشته باشند. اصل ۷۵ حداقل مشابهی برای پیشنهادهای نمایندگان مقرر می‌کند

و طریق جبران را می‌طلبد. در هر دو سو، معیار کفایت آن است که اثر مالی تصمیم و مسئولیت مرجع پیشنهاددهنده قابل ارزیابی باشد.

۴-۵. اصل ۵۳؛ خزانه به مثابه نهاد قانون اساسی

اصل ۵۳ مرکز اتصال درآمد و هزینه است: کلیه دریافت‌های دولت در حساب‌های خزانه‌داری کل متمرکز می‌شود و همه پرداخت‌ها باید در حدود اعتبارات مصوب و به موجب قانون باشد. پژوهش نیکونهاد و قارلقی، پیوند تمرکز خزانه‌ای و اصل عدم تخصیص را با امکان تصمیم‌گیری عمومی درباره منابع برجسته می‌کند (نیکونهاد و قارلقی، ۱۳۹۶: ۱۱۴-۱۲۳). از این منظر، صدر و ذیل اصل را نباید دو دستور بدون ارتباط دید. امکان سنجش پرداخت در حدود اعتبار، تا حدی به این وابسته است که منابع عمومی در تصویری قابل اتکا ظاهر شوند و از تصرف سازمانی پنهان نمانند.

دامنه اصل ۵۳ را نمی‌توان فقط با شکل سازمانی اشخاص تعیین کرد. در ارزیابی یک جریان باید منشأ آن در مالیات یا الزام عمومی، استفاده از امتیاز یا دارایی عمومی، تضمین صریح یا ضمنی خزانه، کنترل عمومی بر تصمیم مصرف و احتمال انتقال زیان به بودجه سنجیده شود. تراکم این نشانه‌ها دلیل قوی‌تری برای ثبت و گزارش در تصویر مالی عمومی فراهم می‌کند. این آزمون، شخص حقوقی مستقل را خودبه‌خود جزء دولت موضوع اصل ۵۳ نمی‌شمارد؛ اثر آن شناسایی نیاز اطلاعاتی و احتمال وجود خلأ در پوشش قانونی است.

تمرکز خزانه‌ای نیز باید نسبت به فناوری بی‌طرف و نسبت به پنهان ماندن جریان حساس باشد. با استفاده از الگوی فنی حساب واحد خزانه، معیار پیشنهادی این پژوهش برای ارزیابی سازگاری حساب‌های عملیاتی جداگانه با اصل ۵۳ آن است که اطلاعات آنها به‌موقع تجمیع شود، امکان مقایسه با مجوز بودجه‌ای وجود داشته باشد و پرداخت تا دریافت‌کننده و هدف قابل ردیابی بماند (Pattanayak & Fainboim, 2010: 5-8). شمار حساب‌ها به‌تنهایی معیار نیست؛ کیفیت اتصال اطلاعات و امکان اعمال کنترل، کارکرد قانون اساسی تمرکز را تعیین می‌کند.

۵.۵. اصول ۵۴ و ۵۵؛ حسابرسی و مسئولیت مجلس

اصول ۵۴ و ۵۵، حسابرسی را به رابطه‌ای میان قوه مجریه و مجلس پیوند می‌زنند. مجلس برای سنجش اجرای مجوز خود به منبع اطلاعاتی نیاز دارد که صرفاً روایت دستگاه اجراکننده نباشد. این منطق با استانداردهای عمومی استقلال حسابرسی هم‌جهت است؛ نهاد عالی حسابرسی باید برای انجام وظیفه از نفوذ واحد مورد حسابرسی مصون و از اختیار اطلاعاتی کافی برخوردار باشد (INTOSAI, 2019a: 9-11, 13-14; INTOSAI, 2019b: 8-11). بااین‌حال، استناد تطبیقی به استقلال نمی‌تواند دامنه صلاحیت را در حقوق ایران خودبه‌خود توسعه دهد؛ دامنه باید از اصول ۵۴ و ۵۵ و قوانین مربوط استخراج شود.

اصل ۵۵ دو محدودیت صریح را موضوع رسیدگی قرار می‌دهد؛ تجاوز نکردن از اعتبار و مصرف وجه در محل خود. گزارش تفریغ باید انحراف را به دستگاه، مبلغ، هدف و مبنای قانونی پیوند دهد تا پاسخ مشخص امکان‌پذیر شود. مرحله بعدی نیز به ثبت پاسخ دستگاه، اقدام اصلاحی، تصمیم مرجع صالح و انعکاس نتیجه در بررسی‌های بعدی نیاز دارد. انتشار عمومی گزارش شرط مهم پاسخگویی است، اما اگر سرنوشت یافته بااهمیت قابل پیگیری نباشد، ارتباط میان حسابرسی و بودجه بعدی ناقص می‌ماند.

مطالعات داخلی نشان می‌دهد دامنه نظارت دیوان محاسبات، به‌ویژه درباره اشخاص عمومی غیردولتی، محل اختلاف و وابسته به نصوص صلاحیتی است (کدخدایی و دیگران، ۱۳۹۸: ۲۰-۴۳؛ منصوریان و جعفرزاده بهاء‌آبادی، ۱۴۰۳: ۳۷۱-۳۸۹). از «عمومی بودن کارکرد» نمی‌توان صلاحیت نامحدود دیوان را استنباط کرد. ممکن است یک جریان مالی از حیث منشأ یا اثر عمومی باشد و در عین حال، نصوص موجود درباره مرجع نظارت بر آن ابهام داشته باشند. چنین وضعی خلأ یا گسست را آشکار می‌کند، اما پاسخ نهادی باید از تفسیر قانون یا اصلاح تقنینی به دست آید. تمایز میان تشخیص این مشکل و افزودن صلاحیتی که قانون پیش‌بینی نکرده است، برای اعتبار استدلال ضروری است.

۶.۵. اصول ۷۵ و ۱۲۶ در کنار اصل ۵۲

اصول ۷۵ و ۱۲۶ نیز در تعیین مسئولیت مالی دولت و مجلس اهمیت دارند. اصل ۷۵

مقرر می‌کند پیشنهادی که به کاهش درآمد عمومی یا افزایش هزینه‌ها می‌انجامد، باید همراه با راه جبران آن باشد؛ راهکاری که از حیث میزان و امکان تحقق، با بار مالی ایجادشده تناسب داشته باشد. از سوی دیگر، اصل ۱۲۶ مسئولیت امور برنامه و بودجه را بر عهده رئیس‌جمهور قرار داده است، حتی اگر اداره این امور به دیگری واگذار شود. با در نظر گرفتن اصل ۵۲، می‌توان گفت دولت مسئول تهیه پیشنهادی است که آثار مالی آن روشن و اجرای آن امکان‌پذیر باشد و مجلس نیز در مقام تصویب یا اصلاح بودجه باید آثار مالی تصمیم خود را بسنجد و الزامات مقرر در قانون اساسی را رعایت کند.

۶. دلالت‌های تفسیری برای حقوق مالی عمومی ایران

حاصل این تحلیل را می‌توان در قالب معیاری عملی برای تصمیم‌گیری حقوقی بیان کرد. در این معیار، عنوان سند یا قالب سازمانی به‌تنهایی تعیین‌کننده نیست؛ آنچه اهمیت دارد اثر واقعی تصمیم بر بار مالی، حدود موضوعی که باید به تصویب برسد، امکان پیگیری مسیر منابع و نحوه برخورد با نتایج حساسی است. چنین معیاری قرار نیست برای همه موارد یک پاسخ از پیش تعیین‌شده ارائه کند. نخست باید محل و ماهیت اختلال در فرایند مالی مشخص شود و سپس، با مراجعه به قواعد حاکم بر همان حوزه، مرجع صالح و ضمانت اجرای متناسب تعیین گردد.

۱-۶. تفویض مالیاتی و مرز تصمیم قانونگذار و اداره

در ارزیابی تفویض مالیاتی، ابتدا باید عناصر هویتی بار مالیاتی شامل مؤدی، واقعه مشمول، پایه، نرخ یا معیار محاسبه و چارچوب امتیازها از متن قانون استخراج شود. سپس دامنه اختیار اجرایی، شدت اثر مقرر بر بار واقعی و وجود ضوابط و تضمین‌های رویه‌ای سنجیده می‌شود. اگر قانون انتخاب اصلی را انجام داده و مقرر تنها روش اجرا را معین کند، تفویض در قلمرو فنی قرار دارد؛ اگر تصمیم ثانوی یکی از عناصر هویتی را بسازد یا تغییر دهد، احتمال جابه‌جایی صلاحیت افزایش می‌یابد. این معیار برای قانونگذار و شورای نگهبان در بررسی کفایت تصمیم تقنینی و برای دیوان عدالت اداری در کنترل حدود مقرر، پرسش‌های متفاوت اما مرتبط فراهم می‌کند.

۲-۶. سنجش کفایت تصمیم بودجه‌ای و انتساب مسئولیت

کفایت تصمیم بودجه‌ای را نمی‌توان از روی حجم سند یا تعداد اطلاعات مندرج در آن

سنجید. آنچه اهمیت دارد این است که مجلس بتواند تصویری روشن از مجموع منابع و مصارف، تعهدات و مخاطرات مؤثر، میزان اتکاپذیری برآوردهای درآمدی و آثار مالی اصلاحات پیشنهادی دولت یا مجلس به دست آورد. همچنین باید مشخص باشد اجرای بودجه و پیامدهای آن به کدام مرجع قابل انتساب است. از این منظر، اطلاعات زمانی بااهمیت‌اند که حذف، ابهام یا تحریف آن‌ها بتواند ارزیابی مجلس را درباره میزان هزینه یا درآمد، اولویت‌ها، مخاطرات مالی یا امکان اجرای بودجه تغییر دهد. این الزام تنها متوجه دولت در مرحله تهیه و ارائه لایحه نیست؛ مجلس نیز هنگام اصلاح و تصویب بودجه باید آثار تصمیم خود را بر همان مبانی ارزیابی کند.

۳-۶. معیار رؤیت‌پذیری جریان‌های عمومی

در بررسی جریان‌های مالی که کمتر در معرض دید قرار دارند، عنوان حساب یا قالب حقوقی نهاد به‌تنهایی تعیین‌کننده نیست. باید منشأ منابع، ارتباط آن‌ها با دارایی‌ها یا امتیازات عمومی، وجود تضمین خزانه، میزان کنترل عمومی بر نحوه مصرف و احتمال انتقال زیان به بودجه را در کنار اهمیت مالی آن جریان در نظر گرفت. هرگاه مجموعه این عوامل از ارتباط معنادار یک جریان مالی با منابع عمومی حکایت کند، اطلاعات مربوط به آن باید به‌گونه‌ای ارائه شود که امکان شناسایی، انعکاس در تصویر کلی مالی، سنجش با مجوزهای قانونی و پیگیری مسیر مصرف وجود داشته باشد. بنابراین، وجود درآمد اختصاصی یا صندوق تخصصی فی‌نفسه محل ایراد نیست؛ مسئله زمانی پدید می‌آید که استقلال عملیاتی، دسترسی نهادهای ناظر به اطلاعات و امکان مطالبه پاسخ را دشوار کند.

البته احراز چنین ارتباطی الزاماً به این نتیجه نمی‌انجامد که اصل ۵۳ قانون اساسی مستقیماً قابل اعمال است یا دیوان محاسبات در همه موارد صلاحیت نظارت دارد. ممکن است یک جریان مالی از نظر منشأ یا آثار اقتصادی ماهیتی عمومی داشته باشد، اما قوانین موجود آن را در قلمرو صلاحیت نهاد معینی قرار نداده باشند. در این وضعیت، تحلیل حقوقی باید میان دو مسئله تمایز بگذارد؛ آنچه با تفسیر موجه قوانین موجود قابل حل است و آنچه به اصلاح یا تکمیل قانون نیاز دارد. همان‌گونه که کنار ماندن منابع مهم عمومی از نظارت و پاسخ‌گویی قابل دفاع نیست، گسترش صلاحیت نهادهای نظارتی نیز

بدون مستند قانونی نمی‌تواند پذیرفته شود.

۴-۶. پیگیری حسابرسی و تعیین مرجع پاسخ

پیگیری حسابرسی باید برای هر یافته بااهمیت چهار جزء را قابل مشاهده کند؛ انحراف دقیق و مبنای قانونی آن، دستگاه و مقام پاسخگو، پاسخ یا اقدام اصلاحی، و تصمیم نهایی مرجع صالح. ارتباط این اطلاعات با بررسی بودجه بعدی، امکان می‌دهد انحراف تکرارشونده بر تخصیص، شروط هزینه یا اصلاح قاعده اثر بگذارد. این سازوکار صلاحیت تازه‌ای برای دیوان محاسبات ایجاد نمی‌کند؛ اثر آن استفاده کامل‌تر مجلس از اطلاعاتی است که بر پایه اصول ۵۴ و ۵۵ در اختیار دارد.

مرجع صالح و ضمانت اجرای مناسب را باید با توجه به مرحله‌ای تعیین کرد که اختلال در آن رخ داده است. اگر مسئله به حدود تفویض مربوط باشد، بررسی در قلمرو تقنین و نظارت بر مقررات قرار می‌گیرد؛ اگر مشکل از نقص یا ابهام در تصویر بودجه ناشی شود، رابطه دولت و مجلس اهمیت پیدا می‌کند؛ و در مسائل مربوط به ثبت، جابه‌جایی و مصرف منابع، خزانه، دیوان محاسبات و مجلس هر یک در حدود صلاحیت خود نقش دارند. این تفکیک، هم از تمرکز همه مسئولیت‌ها در یک مرجع جلوگیری می‌کند و هم مانع آن می‌شود که پراکندگی تصمیمات میان چند سند و نهاد، تشخیص مسئولیت را دشوار سازد.

نتیجه‌گیری

پاسخ پژوهش به پرسش اصلی آن است که قواعد بنیادین مالی جزئی از طراحی قدرت‌های تأسیس شده‌اند، زیرا هم ظرفیت مادی عمل حکومت را فراهم می‌کنند و هم محل اتخاذ تصمیم و مسیر پاسخ‌خواهی را تعیین می‌نمایند. هر قاعده مهم مالی وصف تأسیسی ندارد. معیار این وصف، اثر قاعده بر مرجع تصمیم، شکل مجوز، حدود اختیار یا امکان انتساب و کنترل است. بر این مبنا، نرخ‌ها و اولویت‌های سالانه در قلمرو سیاست عادی باقی می‌مانند، در حالی که مرجع وضع بار مالیاتی، اجازه مصرف، ورود دریافت عمومی به مسیر تصمیم و نهاد سنجش اجرا به ساختار صلاحیت مربوط‌اند.

تحلیل مراحل مالی چهار نتیجه مشخص به دست داد. اصل قانونی بودن مالیات باید تصمیم‌تقنینی درباره عناصر هویتی بار مالیاتی و امتیاز را حفظ کند؛ رضایت بودجه‌ای به اطلاعاتی وابسته است که مبلغ، هدف، تعهد و خطرات بااهمیت را قابل فهم می‌سازد؛ تمرکز خزانه‌ای با قابلیت شناسایی، جمع‌ی، مقایسه و ردیابی جریان سنجیده می‌شود؛ و حسابرسی هنگامی چرخه پاسخگویی را کامل می‌کند که یافته بااهمیت با پاسخ دستگاه، تصمیم مرجع صالح و بررسی‌های بعدی مرتبط گردد. مشروعیت مرحله اخذ، جایگزین الزامات ثبت و تخصیص نیست و تصویب اعتبار نیز انطباق اجرای واقعی را مفروض نمی‌گیرد.

در نظام حقوقی ایران، روابط متنی اصول ۵۱ تا ۵۵ و پیوند آنها با اصول ۷۵ و ۱۲۶ از این خوانش پشتیبانی می‌کند. نتیجه عملی، چهار معیار برای کنترل تفویض مالیاتی، کفایت تصمیم بودجه‌ای، رؤیت‌پذیری جریان‌های عمومی و پیگیری حسابرسی است. این معیارها در اختلافاتی کاربرد دارند که عنوان قانونی هر جزء روشن است، اما تصمیم مؤثر در مقرر ثانوی شکل گرفته، تعهد یا منبع مهم در تصویر کل منعکس نشده، یا یافته تفریغ بدون پاسخ قابل پیگیری باقی مانده است. از این طریق، فایده نظری بحث نیز در مقام عمل روشن می‌شود؛ می‌توان مشخص کرد اختلال در کدام مرحله رخ داده و مسئولیت پاسخ‌گویی بر عهده کدام مرجع است.

این تحلیل به گسترش مطلق صلاحیت نهادها نمی‌انجامد. عمومی بودن یک جریان مالی، به‌تنهایی برای احراز صلاحیت دیوان محاسبات کافی نیست؛ همان‌گونه که ضرورت حفظ انسجام بودجه، اختیار مجلس در اصلاح لایحه را از میان نمی‌برد و هر کاستی اطلاعاتی نیز الزاماً اعتبار کل سند را مخدوش نمی‌کند. پس از آنکه نوع و محل اختلال مشخص شد، باید آثار حقوقی آن را با توجه به نصوص و قواعد حاکم بر همان حوزه تعیین کرد. اهمیت این رویکرد در آن است که بررسی را از قانونی بودن جداگانه هر تصمیم فراتر می‌برد و امکان سنجش نتیجه مجموع ترتیبات مالی را فراهم می‌کند؛ به‌ویژه در مواردی که توزیع اختیار میان چند نهاد یا چند سند، تشخیص مسئولیت و حدود قدرت مالی را دشوار کرده است.

فهرست منابع

منابع فارسی

۱. باقری زرین‌قبایی، حسین؛ توسلی نایینی، منوچهر؛ و احمدی، سید محمدصادق (۱۳۹۸). «بررسی حدود صلاحیت رئیس‌جمهور در امور بودجه، تحدید و ابهام در قانون اساسی». مجلس و راهبرد، ۲۶(۹۹)، ۱۴۷-۱۸۲.
۲. بهادری جهرمی، علی؛ و فتاحی زفرقندی، علی (۱۴۰۴). «نظارت چرخه‌ای بر اجرای قوانین با بهره‌گیری از هوش مصنوعی و ارتقاء حکمرانی قانون‌مدار». تحقیق و توسعه در حقوق عمومی، ۲(۴)، ۲۱-۵۶. <https://doi.org/10.22034/jrpl.2025/20677611168>
۳. شیرزاد، امید (۱۴۰۳). «بازخوانی اصل ۵۲ قانون اساسی در پرتو قانون اصلاح ساختار بودجه کل کشور». مطالعات حقوق عمومی، ۵۴(۳)، ۲۰۱۱-۲۰۳۲. <https://doi.org/10.22059/jpls.2023/3541663255>
۴. صفایی، سید حسین؛ و درویش‌زاده، محمدجواد (۱۴۰۴). «تحلیل فقهی و حقوقی مشروعیت مالیات‌ستانی از خسارت تأخیر تأدیه با تأکید بر نقد درآمدنگاری خسارت». تحقیق و توسعه در حقوق عمومی، ۲(۳)، ۲۵۴-۲۸۸. <https://doi.org/10.22034/jrpl.2025/20643851156>
۵. علم‌الهدی، سید حجت‌الله؛ کدخدامرادی، کمال؛ و فراهانی، محمدصادق (۱۴۰۲). «ضوابط حاکم بر رسیدگی به لایحه بودجه». مجلس و راهبرد، ۳۰(۱۱۳)، ۲۸۹-۳۲۱. <https://doi.org/10.22034/mr.2022/49424769>
۶. نیکونهاد، حامد؛ و فارلقی، صدیقه (۱۳۹۶). «اصل عدم تخصیص در نظام حقوق اساسی ایران با نگاهی به نظرها و رویه شورای نگهبان». دانش حقوق عمومی، ۶(۱۷)، ۱۰۹-۱۳۳.
۷. کاکائی، جمال؛ و فهیمی، بهاره (۱۴۰۰). «ارزیابی حساب واحد خزانه در ایران». پژوهش‌های برنامه و توسعه، ۲(۴)، ۴۵-۷۲. <https://doi.org/10.22034/pbr.2022/3025851160>
۸. کدخدایی، عباسعلی؛ طباطبایی‌نژاد، سیدمحمد؛ و فتاحی زفرقندی، علی (۱۳۹۸). «صلاحیت دیوان محاسبات کشور در نظارت مالی بر مؤسسات عمومی غیردولتی (مطالعه موردی رأی هیئت تخصصی دیوان عدالت اداری در خصوص نظارت دیوان محاسبات بر حساب‌های شهرداری‌ها)». دانش حقوق عمومی، ۸(۲۳)، ۱۹-۴۲. <https://doi.org/10.22034/qjplk.2019/1464219>
۹. منصوریان، مصطفی؛ و جعفرزاده بهاء‌آبادی، علیرضا (۱۴۰۳). «گستره و الزامات حقوقی حسابرسی مالی دیوان محاسبات کشور در پرتو نظرات شورای نگهبان». پژوهش‌نامه حقوق اسلامی، ۲۵(۲)، ۳۷۱-۴۰۶. <https://doi.org/10.30497/law.2024/2452793432>
۱۰. قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، مصوب ۱۳۵۸، با بازنگری ۱۳۶۸.
۱۱. قانون محاسبات عمومی کشور، مصوب ۱۳۶۶، با اصلاحات و الحاقات بعدی.

منابع انگلیسی

1. Allen, R., & Radev, D. (2010). Extrabudgetary Funds. IMF Technical Notes and Manuals, 2010/09. Washington, DC: International Monetary Fund. <https://doi.org/10.5089/9781455279470.005>
2. Bateman, W. (2020). Public Finance and Parliamentary Constitutionalism. Cambridge: Cambridge University Press.
3. Blöchliger, H., & Kantorowicz, J. (2015). Fiscal Constitutions: An Empirical Assessment. OECD Economics Department Working Papers, No. 1248. Paris: OECD Publishing. <https://doi.org/10.1787/5jrxjctrxp8r-en>
4. Brennan, G., & Buchanan, J. M. (2000). The Power to Tax: Analytical Foundations of a Fiscal Constitution. Indianapolis: Liberty Fund. (Original work published 1980).
5. Colón-Ríos, J. (2020). Constituent Power and the Law. Oxford: Oxford University Press. <https://doi.org/10.1093/oso/9780198785989.001.0001>
6. Court of Justice of the European Union, Directorate-General for Research and Documentation. (2018). Scope of the Principle of the Legality of Taxation, Particularly in Relation to Value Added Tax. Research Note.
7. Grimm, D. (2016). Constituent Power and Limits of Constitutional Amendments in German Perspective. Nomos: Le attualita nel diritto, 2, 1-8.
8. INTOSAI. (2019a). INTOSAI-P 1: The Lima Declaration. Vienna: International Organisation of Supreme Audit Institutions.
9. INTOSAI. (2019b). INTOSAI-P 10: Mexico Declaration on SAI Independence. Vienna: International Organisation of Supreme Audit Institutions.
10. Lienert, I. (2010). Role of the Legislature in Budget Processes. IMF Technical Notes and Manuals, 2010/04. Washington, DC: International Monetary Fund. <https://doi.org/10.5089/9781462398973.005>
11. Lienert, I. (2013). The Legal Framework for Public Finances and Budget Systems. In R. Allen, R. Hemming, & B. H. Potter (Eds.), The International Handbook of Public Financial Management (pp. 63-83). London: Palgrave Macmillan. https://doi.org/10.1057/9781137315304_4
12. Loughlin, M. (2014). The Concept of Constituent Power. European Journal of Political Theory, 13(2), 218-237. <https://doi.org/10.1177/1474885113488766>
13. Loughlin, M., & Walker, N. (Eds.). (2007). The Paradox of Constitutionalism: Constituent Power and Constitutional Form. Oxford: Oxford University Press.
14. OECD. (2002). OECD Best Practices for Budget Transparency. OECD Journal on Budgeting, 1(3), 7-14. <https://doi.org/10.1787/budget-v1-art14-en>
15. OECD. (2017). OECD Budget Transparency Toolkit: Practical Steps for Supporting Openness,

- Integrity and Accountability in Public Financial Management. Paris: OECD Publishing.
<https://doi.org/10.1787/9789264282070-en>
16. OECD. (2023). OECD Best Practices for Parliaments in Budgeting. OECD Journal on Budgeting, 23(1). <https://doi.org/10.1787/33109e15-en>
 17. Pattanayak, S., & Fainboim, I. (2010). Treasury Single Account: Concept, Design and Implementation Issues. IMF Working Paper No. 10/143. International Monetary Fund.
<https://doi.org/10.5089/9781455201266.001>
 18. Schick, A. (2002). Can National Legislatures Regain an Effective Voice in Budget Policy? OECD Journal on Budgeting, 1(3), 15-42. <https://doi.org/10.1787/budget-v1-art15-en>
 19. Schmitt, C. (2008). Constitutional Theory (J. Seitzer, Trans. & Ed.). Durham, NC: Duke University Press.
 20. Sieyès, E. J. (2003). Political Writings (M. Sonenscher, Ed.). Indianapolis: Hackett Publishing.
 21. Stith, K. (1988). Congress' Power of the Purse. Yale Law Journal, 97(7), 1343-1396.
 22. Wehner, J. (2006). Assessing the Power of the Purse: An Index of Legislative Budget Institutions. Political Studies, 54(4), 767-785. <https://doi.org/10.1111/j.1467-9248.2006.00628.x>

References

1. Alamolhoda, S. H., Kadkhodamoradi, K., & Farahani, M. S. (2023). Criteria governing the consideration and approval of the budget bill. *Majles and Rahbord*, 30(113), 289-321. <https://doi.org/10.22034/mr.2022.4942.4769> (in Persian)
2. Allen, R., & Radev, D. (2010). *Extrabudgetary Funds*. IMF Technical Notes and Manuals, 2010/09. Washington, DC: International Monetary Fund. <https://doi.org/10.5089/9781455279470.005>
3. Bagheri Zarrin-Ghabaei, H., Tavassoli Naeini, M., & Ahmadi, M. S. (2019). The Survey of Presidential Authority over Budget Affairs, Constitutional Limitation and Ambiguity. *Majles and Rahbord*, 26(99), 147-182. (in Persian)
4. Bahadori Jahromi, A., & Fattahi Zafarghandi, A. (2026). Enhancing Rule-Based Governance through Cyclical Oversight of Law Implementation and the Use of Artificial Intelligence. *Journal of Research and Development in Public Law*, 2(4), 21-56. <https://doi.org/10.22034/jrpl.2025.2067761.1168> (in Persian)
5. Bateman, W. (2020). *Public Finance and Parliamentary Constitutionalism*. Cambridge: Cambridge University Press.
6. Blöchliger, H., & Kantorowicz, J. (2015). *Fiscal Constitutions: An Empirical Assessment*. OECD Economics Department Working Papers, No. 1248. Paris: OECD Publishing. <https://doi.org/10.1787/5jrxjctrxp8r-en>
7. Brennan, G., & Buchanan, J. M. (2000). *The Power to Tax: Analytical Foundations of a Fiscal Constitution*. Indianapolis: Liberty Fund. (Original work published 1980).
8. Colón-Ríos, J. (2020). *Constituent Power and the Law*. Oxford: Oxford University Press. <https://doi.org/10.1093/oso/9780198785989.001.0001>
9. Constitution of the Islamic Republic of Iran. (1979, revised 1989). (in Persian)
10. Court of Justice of the European Union, Directorate-General for Research and Documentation. (2018). *Scope of the Principle of the Legality of Taxation, Particularly in Relation to Value Added Tax*. Research Note.
11. Grimm, D. (2016). Constituent Power and Limits of Constitutional Amendments in German Perspective. *Nomos: Le attualita nel diritto*, 2, 1-8.
12. INTOSAI. (2019a). *INTOSAI-P 1: The Lima Declaration*. Vienna: International Organisation of Supreme Audit Institutions.
13. INTOSAI. (2019b). *INTOSAI-P 10: Mexico Declaration on SAI Independence*. Vienna: International Organisation of Supreme Audit Institutions.
14. Kadkhodaei, A., Tabatabaei Nejad, S. M., & Fattahi Zafarghandi, A. (2019). The jurisdiction of the Supreme Audit Court over the financial supervision of non-governmental public institutions:

- A case study of the Administrative Justice Court specialist panel ruling on the audit of municipal accounts. *Public Law Knowledge*, 8(23), 19-42. <https://doi.org/10.22034/qjplk.2019.146> (in Persian)
15. Kakaie, J., & Fahimi, B. (2022). Evaluation of Treasury Single Account in Iran. *Planning and Development Research*, 2(4), 45-72. <https://doi.org/10.22034/pbr.2022.302585.1160> (in Persian)
 16. Lienert, I. (2010). Role of the Legislature in Budget Processes. IMF Technical Notes and Manuals, 2010/04. Washington, DC: International Monetary Fund. <https://doi.org/10.5089/9781462398973.005>
 17. Lienert, I. (2013). The Legal Framework for Public Finances and Budget Systems. In R. Allen, R. Hemming, & B. H. Potter (Eds.), *The International Handbook of Public Financial Management* (pp. 63-83). London: Palgrave Macmillan. https://doi.org/10.1057/9781137315304_4
 18. Loughlin, M. (2014). The Concept of Constituent Power. *European Journal of Political Theory*, 13(2), 218-237. <https://doi.org/10.1177/1474885113488766>
 19. Loughlin, M., & Walker, N. (Eds.). (2007). *The Paradox of Constitutionalism: Constituent Power and Constitutional Form*. Oxford: Oxford University Press.
 20. Mansourian, M., & Jafarzadeh Bahaabadi, A. (2024). Scope and Legal Obligations of Financial Audit by the Supreme Audit Court of Iran in Light of the Opinions of the Guardian Council. *Islamic Law Research Journal*, 25(2), 371-406. <https://doi.org/10.30497/law.2024.245279.3432> (in Persian)
 21. Nikoonahad, H., & Gharloghi, S. (2017). The principle of non-earmarking in Iranian constitutional law, with reference to the opinions and practice of the Guardian Council. *Public Law Knowledge*, 6(17), 109-133. (in Persian)
 22. OECD. (2002). OECD Best Practices for Budget Transparency. *OECD Journal on Budgeting*, 1(3), 7-14. <https://doi.org/10.1787/budget-v1-art14-en>
 23. OECD. (2017). *OECD Budget Transparency Toolkit: Practical Steps for Supporting Openness, Integrity and Accountability in Public Financial Management*. Paris: OECD Publishing. <https://doi.org/10.1787/9789264282070-en>
 24. OECD. (2023). OECD Best Practices for Parliaments in Budgeting. *OECD Journal on Budgeting*, 23(1). <https://doi.org/10.1787/33109e15-en>
 25. Pattanayak, S., & Fainboim, I. (2010). Treasury Single Account: Concept, Design and Implementation Issues. IMF Working Paper No. 10/143. International Monetary Fund. <https://doi.org/10.5089/9781455201266.001>
 26. Public Accounting Law of Iran. (1987, as amended). (in Persian)
 27. Safaai, S. H., & Darvishzadeh, M. J. (2025). Juristic and Legal Assessment of Taxation on Delay

- Damages : A Critical Review of Income-Based Reasoning. *Journal of Research and Development in Public Law*, 2(3), 254–288. <https://doi.org/10.22034/jrpl.2025.2064385.1156> (in Persian)
28. Schick, A. (2002). Can National Legislatures Regain an Effective Voice in Budget Policy? *OECD Journal on Budgeting*, 1(3), 15–42. <https://doi.org/10.1787/budget-v1-art15-en>
29. Schmitt, C. (2008). *Constitutional Theory* (J. Seitzer, Trans. & Ed.). Durham, NC: Duke University Press.
30. Shirzad, O. (2024). Rereading Article 52 of the Constitution in light of the Law on Reforming the Structure of the National Budget. *Public Law Studies*, 54(3), 2011–2032. <https://doi.org/10.22059/jpls.2023.354166.3255> (in Persian)
31. Sieyès, E. J. (2003). *Political Writings* (M. Sonenscher, Ed.). Indianapolis: Hackett Publishing.
32. Stith, K. (1988). Congress' Power of the Purse. *Yale Law Journal*, 97(7), 1343–1396.
33. Wehner, J. (2006). Assessing the Power of the Purse : An Index of Legislative Budget Institutions. *Political Studies*, 54(4), 767–785. <https://doi.org/10.1111/j.1467-9248.2006.006>