




University of Tehran Press

“Performance audit or financial evaluation of managers’ performance results” The philosophy of the functions of the Court of Accounts of Iran from the perspective of a similar supervisory body in France

Ayat Mulaee^{1✉} | Farshid Bandehali²

1. Corresponding Author; Department of Public Law, Faculty of Law and Social Sciences, University of Tabriz, Iran. Email: amulaee@tabrizu.ac.ir
2. Department of Public Law, Faculty of Law and Social Sciences, University of Tabriz, Iran. Email: farshidbandehali@gmail.com

Article Info	Abstract
<p>Article Type: Research Article</p> <p>Received: 2022/07/23</p> <p>Received in revised form: 2022/11/17</p> <p>Accepted: 2022/11/21</p> <p>Published online: 2023/06/22</p>	<p>Conducting performance audit and upgrading the cost accounting system of government services are two approaches derived from the standards and financial system of the international community, which have been around a decade since their introduction and the legal requirements of their implementation by the executive bodies and especially the supervisory body of the Court of Accounts in the country. passed, but this implementation in the real world has failed so far. However, looking at the functions of the supervisory body similar to the French, which is basically at the service of a government system that considers rule of law and trust in all its activities as basic values, dealing with these legal matters does not face major challenges. It is an issue worthy of attention, the cause and why of which is the content of the conducted research. Therefore, in this research, the sources of which have been collected in a library method and subjected to a descriptive - analytical examination, an attempt is made to find out the cause of the issue from the perspective of public law and with a relatively deeper look at the intellectual-philosophical foundations of these approaches in the legal system. Ruler of the government and supervisory body of origin in France. The results show that what is carried out by the executive bodies and the Court of Auditors in France is part of a complex and chain system of fundamental principles and concepts and historical traditions of highly centralized administrative management and the culture of the legal state strengthened by It is the Napoleon era that can still be applied at the level of government governance, and due to this administrative culture, national accounting has adopted more or less different solutions from extraterritorial standard-setting institutions. But in our country, intellectual reflections on public law have not yet created a specific legal system that matches the administrative-financial needs of Iranian society. For this reason, the implementation of the discussed</p>
<p>Keywords: <i>Government, principle of equality, Court of Accounts, operational review, cost accounting.</i></p>	

Article Info	Abstract
	<p>approaches, which happen to be in an eclectic order of the western legal and financial tradition, cannot help the two categories of “being in place” and “being efficient” in the supervision of the treasury.</p>
How To Cite	<p>Mulaee, Ayat; Bandehali, Farshid (2023). “Performance audit or financial evaluation of managers, performance results” The philosophy of the functions of the Court of Accounts of Iran from the perspective of a similar supervisory body in France. <i>Comparative Law Review</i>, 14 (1), 513-538. DOI: https://doi.com/10.22059/jcl.2022.346204.634400</p>
DOI	10.22059/jcl.2022.346204.634400
Publisher	<p>University of Tehran Press.</p> 



حسابرسی عملکرد یا ارزیابی مالی نتایج عملکرد مدیران؛ فلسفه کارکردهای دیوان محاسبات ایران از منظر نهاد ناظر مشابه در فرانسه

آیت مولائی^۱ | فرشید بنده‌علی^۲

۱. نویسنده مسئول؛ گروه حقوق عمومی، دانشکده حقوق و علوم اجتماعی دانشگاه تبریز، ایران. رایانامه: amulaee@tabrizu.ac.ir

۲. گروه حقوق عمومی، دانشکده حقوق و علوم اجتماعی، دانشگاه تبریز، ایران. رایانامه: farshidbandehali@gmail.com

اطلاعات مقاله	چکیده
نوع مقاله: پژوهشی	حسابرسی عملکرد و ارتقای سیستم حسابداری بهای تمام شده خدمات دولتی، دو رویکرد برگرفته از نظام مالی جامعه بین‌المللی است که حدود یک دهه از ورود و الزامات قانونی اجرای آنها از سوی دستگاه‌های اجرایی و به‌ویژه نهاد ناظر دیوان محاسبات کشور می‌گذرد، اما این اجرا تاکنون در عالم واقع ناکام مانده است. حال آنکه با نگاهی به کارکردهای نهاد ناظر مشابه فرانسوی که اساساً در خدمت یک نظام دولتی است و قانون‌مداری و اعتماد در کلیه فعالیت‌های آن به عنوان ارزش‌های اساسی محسوب می‌شود، پرداختن به این امور قانونی چندان با چالش‌های اساسی مواجه نیست. این مسئله‌ای درخور توجه شمرده می‌شود که علت و چرایی آن نیازمند انجام تحقیق است. لذا در این تحقیق که منابع آن به روش کتابخانه‌ای گردآوری و مورد بررسی توصیفی-تحلیلی قرار گرفته، سعی بر آن است تا علت موضوع از منظر حقوق عمومی و با نگاهی نسبتاً عمیق به مبانی فکری-فلسفی این رویکردها در نظام حقوقی حاکم بر دولت و نهاد ناظر مبدأ در فرانسه پرداخته شود. نتایج نشان می‌دهد آنچه را که ارگان‌های اجرایی و دیوان محاسبات در فرانسه اجرا می‌کنند، بخشی از یک نظم پیچیده و زنجیروار از اصول و مفاهیم بنیادین و سنت‌های تاریخی به‌شدت متمرکز مدیریت اداری و فرهنگ دولت حقوقی تقویت‌شده از دوره ناپلئون است که هنوز در سطح حاکمیت دولت قابل اعمال است و عطف به همین فرهنگ اداری، حسابداری ملی خود راهکارهای کمابیش متفاوتی را از نهادهای استانداردگذار فراسرزمینی اتخاذ کرده است. اما در کشور ما تأملات فکری حقوق عمومی هنوز نظام حقوقی خاص و منطبق با نیازهای اداری-مالی جامعه ایرانی را به‌وجود نیاورده است. به همین
تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۰۵/۰۱	
تاریخ بازنگری: ۱۴۰۱/۰۸/۲۶	
تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۰۸/۳۰	
تاریخ انتشار برخط: ۱۴۰۲/۰۴/۰۱	
کلیدواژه‌ها: اصل برابری، بررسی عملیاتی، حسابداری بهای تمام‌شده، دولت، دیوان محاسبات.	

دلیل اجرای رویکردهای موردبحث که اتفاقاً در نظمى التقاطى از سنت حقوقى و مالى غربى وارد شده و مى‌شود، نمى‌تواند به دو مقوله «بجا بودن» و «کارآمد بودن» نظارت بر بیت‌المال کمک شایانى نماید.

مولائى، آیت؛ بنده‌على، فرشید (۱۴۰۲). حسابرسى عملکرد یا ارزیابى مالى نتایج عملکرد مدیران: فلسفه کارکردهای دیوان محاسبات ایران از منظر نهاد ناظر مشابه در فرانسه. *مطالعات حقوق تطبیقى*، ۱۴ (۱)، ۵۱۳-۵۳۸.

DOI: <https://doi.com/10.22059/jcl.2022.346204.634400>

10.22059/jcl.2022.346204.634400

استناد

DOI

ناشر



مؤسسه انتشارات دانشگاه تهران.

۱. مقدمه

در مباحث حقوق اداری هنگامی که سخن از دستگاه اداری به میان می‌آید، با ساختارهای سازمانی مواجه می‌شویم که توأمان در پیروی از دو نهاد اصلی اعمال‌کننده اقتدار حاکمیت دولت، یعنی پارلمان و قوه مجریه، عمل می‌نمایند. بنابراین، چگونگی برقراری ارتباط میان این دو نهاد که به‌ویژه در اندیشه تفکیک قوا رقم می‌خورد، علاوه بر آنکه تأثیر بسیار مهمی بر سازماندهی دولت و توزیع صلاحیت‌های آن دارد و دستگاه اداری را که مأمور به اجرا درآوردن این صلاحیت‌ها است ملزم به انطباق اعمال خود با قواعد رفتاری و اصول و مفاهیم بنیادین حاکمیت دولت می‌کند، شیوه‌های خاصی از نظارت را نیز بر این ساختارهای اداری حاکم می‌نماید که از الزامات مبتنی بر همان اصول و مفاهیم پیروی می‌کنند. اما برخلاف تجربه‌های ظهور یافته از این رابطه سیاسی - حقوقی در اندیشه حقوق عمومی غرب، در کشور ما به علت آنکه حقوق عمومی از ابتدا با رویکردی تقلیدگرایانه و اقتباس از سنت حقوقی غربی، به‌ویژه نظام رومی - ژرمنی، بنیان‌های اولیه حاکمیت دولت نظیر «تفکیک قوا»، «دولت»، «اصل اقتدار» و را پی‌ریزی نموده، ایجاد یک رابطه منطقی میان دو نهاد مجلس و دولت که تأمین‌کننده نیازهای داخلی در ابعاد گوناگون حقوقی، مالی، نظارتی و غیره باشد، تاکنون ناکام مانده است. حال آنکه در مقابل مشاهده می‌شود در کشوری مانند فرانسه که صلاحیت‌های سیاسی و اداری دولت تماماً در دست سازمان‌های مرکزی یا کارگزاران محلی فعال تحت مدیریت قدرت متمرکز در یک سطح مرکزی واحد جمع شده‌اند، علی‌رغم آنکه سیستم بین‌المللی حسابداری به‌منظور ارائه اطلاعات و عملکرد مالی دولت معرفی می‌شود، سیستم حسابداری کهن حذف نمی‌شود؛ چراکه این سیستم رویه‌های قانونی برای یک نظام دولتی و ابزاری برای کنترل مالی دولت است. اثرگذاری این ویژگی‌های مهم بر استقلال عمل و کارکرد نهاد نظارت‌کننده یعنی دیوان محاسبات آن است که این نهاد در انتخاب معیارهای ارزیابی عملکرد مدیران دولتی نمی‌تواند بدون هیچ‌گونه محدودیتی از داده‌های اطلاعاتی و استانداردهای وضع شده از سوی نظام رقیب یا جامعه بین‌المللی استفاده کند. بلکه این انتخاب در وهله اول محدود به رعایت رویه‌های قانونی و معیارهایی است که منطبق با مبانی و اصول بنیادین حقوق عمومی فرانسوی مورد شناسایی و گزینش قرار می‌گیرند. به همین دلیل این پژوهش سعی دارد تا از رهگذر پاسخ به سؤال زیر این نکته را مورد بررسی قرار دهد:

عواملی که بر پایه آنها دیوان محاسبات فرانسه نتایج مالی تصمیمات و اقدامات مدیران در این کشور را ارزیابی می‌کند، کدام‌اند؟

در همین راستا ابتدا در این مقاله نحوه توزیع قدرت عمومی میان پارلمان و دولت در فرانسه و سپس اصول بنیادین حقوق عمومی که نقش اساسی در پیدایش دیوان محاسبات فرانسه و کارکردهای بایسته آن به‌ویژه از حیث بررسی عملکردهای مالی مدیران دولتی دارند، تبیین و تحلیل می‌شود. سپس با لحاظ

نگاه مقایسه‌ای به موضوع و همچنین در نظر گرفتن شرایط فعلی حاکم بر نظام مالی بخش عمومی جامعه، امکان‌سنجی انجام حسابرسی عملکرد یا ارزیابی مالی نتایج عملکرد مدیران از سوی دیوان محاسبات در ایران، مورد تحلیل واقع می‌شود.

۲. جدال پارلمان و دولت بر سر کسب امتیازات قدرت عمومی

پارلمان دو صلاحیت عمده و اصلی، یعنی تصویب قوانین و نظارت بر دولت دارد که نمونه آن را می‌توان در تمامی کشورها مشاهده نمود، اما به‌اجرا در آوردن هر کدام از این صلاحیت‌ها در فرانسه امری پیچیده و متفاوت با دیگر نظام‌ها است. پس از انقلاب به‌موجب قانون اساسی ۱۹۷۳، قدرت اجرایی و قانون‌گذاری به مجلس نمایندگان واگذار شد و مجلس به‌عنوان پیکره قانون‌گذاری، هر دو قوه مقننه و مجریه را در اختیار داشت. به این ترتیب، جمهوری اول اصل تفکیک قوای منتسکیو را در عمل زیر پا گذاشت. در دوران کنسول اول، قوه مجریه که به شورایی به نام کنسول واگذار شده بود، ابتکار عمل را در قانون‌گذاری از آن خود کرد و زمینه را برای گذار از نظام پارلمانتاریستی و حاکمیت بی‌چون و چرای دولت بر مجلس فراهم ساخت. پس از ناپلئون، در دوران لویی هجدهم نیز پارلمان همچنان در حاشیه و فاقد هرگونه قدرت ابتکاری بود و حاکمیت بار دیگر به پادشاه بازگشت. در دوران جمهوری دوم فرانسه، ابتکار قانون‌گذاری که تنها از آن پادشاه بود بین شاه و مجلس تقسیم شد و مجلس هم توانست طرح‌هایی را برای تصویب مطرح کند. اما در دوران امپراطوری دوم (۱۸۷۰-۱۸۵۲) ابتکار عمل در تصویب قانون بازهم به انحصار امپراطور درآمد و قوه مقننه زیر سلطه قوه مجریه قرار گرفت تا آنجا که آیین‌نامه‌های داخلی و حتی رئیس آن را نیز قوه اجرایی تعیین می‌کرد (ایوبی، ۱۳۹۱: ۷۷). اما در دوران جمهوری سوم (۱۹۴۰-۱۸۷۰) اختیارات فراوانی به مجلس داده شد به‌گونه‌ای که می‌توان این نظام را پادشاهی پارلمانی نامید. رئیس‌جمهور در برابر پارلمان مسئول و از اختیاراتش بسیار کاسته شد. مجلس از راه فشار بر رئیس دولت می‌توانست رئیس‌جمهور و دولت را زیر سیطره خود قرار دهد. با این حال در جمهوری چهارم که نظام پارلمانی سابق پذیرفته شده بود و دولت ژنرال دوگل در برابر مجلس مسئول بود، رئیس دولت که ریاست‌جمهور را نیز برعهده داشت، همچنان از قدرت انحلال مجلس برخوردار بود. در نتیجه این جمهوری نیز اختیارات مجلس را کاهش داد و بر قدرت قوه مجریه افزود. درنهایت در جمهوری پنجم که در آغاز آن، دولت مقتدر و بی‌همورد نخستین اصل ژنرال دوگل، و ایجاد موازنه جدید قدرت بین پارلمان و قوه مجریه، اصل دیگر وی بود، رئیس‌جمهور به‌عنوان بالاترین مقام دولتی که در برابر هیچ نهادی به معنای حقوقی مسئول نیست، مورد شناسایی و در مقابل رئیس مجلس نیز از جایگاه و مرتبه‌ای بااهمیت برخوردار گردید. بنابراین، مسئله حاکمیت در این جمهوری عملاً به نظامی بینابین تبدیل شد که در عین حال، دست قوه مجریه را برای اجرای برنامه‌هایش باز گذاشت و پارلمان نیز راه‌هایی

برای نظارت بر قوه مجریه یافت (همان، ۱۰۸)؛ امری که قانون اساسی ۱۹۵۸ به شکلی محسوس محدودیت‌هایی بر آن وارد کرد، هرچند تغییر و تحولات دهه‌های بعد موجب کمتر شدن این تنگناها گردید. در نتیجه، جدال دو قرن پارلمان و دولت بر سر کسب قدرت حاکمیت، قانون اساسی فعلی در قیاس با قوانین اساسی قبلی، یک انقلاب واقعی در زمینه ورود و مداخله دولت به حوزه قانون پدید آورد، به نحوی که امروزه بود یا نبود این مداخله، دیگر وابسته به خواست و اراده پارلمان نیست. به علاوه قانون اساسی ابزارها و شیوه‌های اثرگذاری دولت در آیین و رویه قانون‌گذاری را افزایش داد تا آنجا که دولت نه تنها دستور کار فعالیت‌ها و جلسات پارلمان را تحت کنترل خود دارد، بلکه گزینه‌های کارآمدی را هم برای مخالفت با متون قانونی و اصلاحاتی که از دیدگاه دولت ناخوشایند به حساب می‌آیند، در اختیار دارد که ماهیت محتوای آن پیشگیرانه است و مانع از آن می‌شود تا پارلمان از حوزه عملش که همانا وضع قانون است، خارج شود و از مدنظر قراردادن جرح و تعدیل‌های پیشنهادی دولت یا اصلاحاتی که دولت پذیرفته است، امتناع نماید. وضعیتی که محدودیت عمده‌ای بر حق ارایه اصلاحات وارده از سوی نمایندگان ایجاد می‌کند و نگاه به گذشته آن نشان می‌دهد که دولت‌ها داوطلبانه و با کمال میل از اعمال این محدودیت استفاده می‌نمایند. لذا در یک نگاه کلی به نحوه توزیع اختیارات قانون‌گذاری که مواد ۳۴ و ۳۷ قانون اساسی آن را معین می‌کند، باید گفت حوزه قانون‌گذاری که پیش‌تر هیچ محدودیتی برای آن وجود نداشت، محدود به اموری معین گردید و دولت که پیش از این، قدرت و اختیار مقررات‌گذاری خود را تنها می‌توانست جهت اجرای قوانین (وضع دستورالعمل‌ها) به اجرا درآورد، امروزه از حوزه‌های فعالیت مستقل برخوردار شده است که قانون‌گذار حق دسترسی و ورود به آن را ندارد (لگراند، وینه، ۱۳۹۸: ۱۲۹-۱۲۳).

البته دوره‌های تنزل جایگاه پارلمان‌ها که اغلب برجسته می‌شوند، در کشورهای متعددی مانند کشور انگلستان که جایگاه رفیع حاکمیت را از دیرباز به پارلمان داده است، مشاهده می‌شود. اما فرانسه ید طولایی در سلب صلاحیت از پارلمان به نفع دولت دارد و همان‌گونه که عنوان شد، قانون اساسی به دولت توأمان یک نقش اثرگذار غالب در آیین و رویه قانون‌گذاری با حوزه استقلال عمل (از طریق وضع آیین‌نامه‌ها) و نیز ضمانت‌هایی قطعی برای استمرار حیات دولت (به دلیل مشکل بودن استیضاح دولت) داده که هرچند با وجود اصلاحات انجام‌شده در سال ۱۹۹۵، قانون اساسی ۱۹۵۸ با سخت‌گیری کمتری اجرا می‌شوند و بازنگری سال ۲۰۰۸ این قانون نیز تا حدودی حق دولت در این زمینه‌ها را محدود کرده است. اما با این حال، رئیس‌جمهور همچنان جایگاه برتر را در نظام سیاسی دارد و به همان نسبت نیز از نقش نخست‌وزیر به عنوان تنها فرد پاسخگو در برابر مجلس ملی کاسته شده است. بنابراین، با وجود تصور از نقش برتر پارلمان در اعمال حاکمیت دولت و روابط میان قوا در فرانسه، اما با فاصله بسیار زیاد از این

شعار مشروطه‌خواهی، کمتر می‌توان شاهد نمود مجلس‌محوری بود. با وجود این شیوه از تقسیم اختیارات حاکمیت و دردست داشتن نامساوی ابتکار عمل از سوی دولت، حصار محافظت از دایره قوانین همچنان مستحکم باقی مانده است!!! (همان، ۱۴۱-۱۴۰)

حال سؤال این است که در نظام توزیع نامتقارن قدرت حاکمه، اختیارات و صلاحیت‌های دو ارگان اصلی آن که می‌بایست بر اساس آمیزه‌های منتسکیو و روسو، به نحو برابر و مستقل از یکدیگر اعمال گردند، چگونه در نظم «متعادل و منظم»، مدنظر و همسو با اهداف نظام جمهوری و حاکمیت تجزیه‌ناپذیر فرانسوی قرار می‌گیرند؟ بی‌شک در فقدان توافق سیاسی میان دو نهاد یادشده در ادوار مختلف، ناکامی ایده منتسکیو در مهار قدرت به‌وسیله قدرت در حوزه حقوق اساسی، شکوفایی خود را ابتدا در «حقوق اداری» جستجو و محقق می‌نماید و توزیع نامتوازن قدرت سیاسی به نفع دولت در قانون اساسی، تحت سیطره کنترل‌های قانونی و فراقانونی نهادهای ناظر در حوزه حقوق اداری تنظیم و تعدیل می‌گردد و به این صورت مفهوم نهادی «تفکیک قوا» جایگاه خود را باز می‌یابد و معنا پیدا می‌کند. معنایی که موریس هوریو آن را این‌گونه تعبیر می‌کند: «موج‌های آبی که آرام آرام با خود شن‌ها را جلو می‌آورد تا اینکه همین شن‌ها در نهایت باعث می‌شوند تا از پیشروی موج‌های آب جلوگیری شود» (Hauriou, 1910: 80-82). اما این فقط اصل تفکیک قوا نیست که اجرای سازوکارهای نظارتی خاص و پیچیده‌ای را برای کنترل اقتدار دولت در فرانسه الزامی می‌کند، بلکه دیگر اصول و مفاهیم بنیادین حقوق عمومی در این کشور، به‌ویژه اصل برابری که اساس نظام جمهوری فرانسوی به‌شمار می‌رود نیز این الزامات را ضروری می‌نماید.

۳. بنیادی‌ترین اصل پایه‌گذار نظام حقوقی و ساختارهای اجرایی در فرانسه

اولین اصلی که نقش بسیار بنیادین بر ساختارهای حقوقی و سازمان اجرایی فرانسه پس از انقلاب داشته و دارد، اصل برابری است. به نقل از دوتوکویل: «..... اگر تحولات اتفاقی گوناگونی که این دگرگونی تعیین‌کننده [انقلاب ۱۷۸۹] را پدید آوردند، نادیده بگیریم، درخواهیم یافت که دستاورد عمده و پایدار انقلاب فرانسه، سرکوبی نهادهایی سیاسی بود که عموماً نهادهای فئودالی خوانده می‌شوند و این انقلاب بر آن شده بود تا به جای این نهادها، نظام اجتماعی و سیاسی نوینی را بنشانند که ساده‌تر و یکنواخت‌تر و نیز مبتنی بر مفهوم برابری همه انسانها باشد» (دوتوکویل، ۱۳۹۱: ۲۱)؛ لذا اگر واقعیت دوران انقلاب را در نظر بگیریم، همان‌طور که هوریو اشاره می‌کند: «بدون شک برابری نماینده "تیروی محرکه انقلاب" بود» (Hauriou, 1896: 80)؛ به همین دلیل، اصل برابری نه تنها به‌عنوان عنصر مرکزی «هویت قانون اساسی فرانسه»، بلکه به‌عنوان یکی از ارکان اصلی قانون اساسی محسوب می‌شود که با طیف گسترده‌ای از بازنمایی‌ها در این قانون نمایان می‌شود. حتی در صورتی که محتوایی از این اصل را نتوان به‌سادگی از

متن قانون اساسی یافت، اصل برابری در منابع متنی حقوق اساسی که مجموعه‌ای متشکل از حداقل پانزده متن است و در مقایسه با منابع دیگر، هم از لحاظ الهام فلسفی و هم در محتوا، از غنای بی‌نظیری برخوردارند، وجود دارد. روند مستمر و رو به گسترش جایگاه منحصر به فرد اصل برابری به‌عنوان یک حق اساسی و حتی شرط یا نوعی «حق قیم» برای اجرای سایر حقوق اساسی ضروری است (Mélin- 32: 1997). بنابراین، شکی نیست که اصل برابری به‌عنوان بخشی از مقوله «حقوق و آزادی‌هایی عمومی» است که قانون اساسی تضمین می‌کند و بر اساس این اصل، قانون‌گذاری در مسائل مختلف نمی‌تواند «حقوق و آزادی‌های تضمین‌شده از سوی قانون اساسی» را نقض کند. لذا همان‌گونه که پیتر وستن می‌نویسد: «حمایت یکسان از قوانین نمی‌تواند به‌خودی خود یک معیار حقوقی مستقل باشد. زیرا فقط یک شکل خالی بدون محتوای اساسی خود را نشان می‌دهد» (Westen, 1982: 596)؛ پس این اصل برابری است که پتانسیل تخریب تقریباً تمام متون قانون‌گذاری را در خود دارد.

با این حال، از رویه‌های قضایی به‌ویژه آرای شورای قانون اساسی در خصوص اصل برابری این چنین برداشت می‌شود که این اصل با نوعی محدودیت یا «خودمحدودیتی» نیز مواجه است. شورای قانون اساسی در تصمیم ۹ آوریل ۱۹۹۶ خود بیان می‌کند: «اصل برابری مانع از آن نیست که قانون‌گذار شرایط مختلف را به‌گونه‌ای متفاوت تنظیم کند یا به دلایل مصلحت عمومی از برابری عدول کند، مشروط بر اینکه در هر دو مورد، نتیجه تفاوت در رفتار مستقیماً با هدف قانونی که آن را تعیین می‌کند، مرتبط باشد». علاوه بر این، ماده ۶ اعلامیه حقوق بشر و شهروند مصوب ۱۷۸۹ بیان می‌کند: «قانون بیانگر اراده عمومی است و باید برای همگان در هر زمان یکسان باشد. همه شهروندان در برابر قانون برابرند». پس اصل برابری نمی‌تواند یک حق اساسی مطلق و بدون قید و شرط باشد، بلکه برعکس یک هنجار نسبی و اقتضایی است. به عبارت دیگر، ماهیت تبعیض‌آمیز فعالیت قانون‌گذاری به‌خودی خود نیست و صرفاً باید به دلیل فقدان ارتباط مستقیم بین تفاوت‌های رفتاری ایجادشده از سوی قانون و هدفی که آن قانون دنبال می‌کند، باشد (Westen, 1982: 596). با وجود این، در حوزه‌های مختلفی مانند بخشودگی مالیاتی، اعطای امتیازات نابرابر قدرت عمومی دولت به کارکنانش به‌عنوان ویژگی حقوق اداری فرانسوی، حوزه‌های عدالت اجتماعی، خدمات مالی و یا سایر خدمات عمومی، به‌واسطه اهداف منافع عمومی، متن قانون‌گذاری می‌تواند در ماهیت امر ناقض اصل برابری باشد. لذا همان‌طور که فرانسیسکو روبیو یورتنه^۲ تأکید می‌کند، به‌وضوح «..... اصل برابری، کانون تنش بین قانون‌گذار و قاضی، بین سیاست و قانون است و در نتیجه، کاربرد آن چیزی است که غالباً اتهامات فعالیت قضایی یا کناره‌گیری قاضی در برابر خودسری قانون‌گذار را به‌همراه دارد» (Bon, 2007: 141).

1. Déc. n. 1996-375 DC, Rec., p. 60.

2. Francisco Rubio Llorente

به همین دلیل در بسیاری از حوزه‌های قضایی قانون اساسی، اصل برابری به دلیل انعطاف‌پذیری و ماهیت مضاعف خاص آن به‌عنوان یک حق اساسی به‌خودی‌خود و شرط اعمال سایر حقوق اساسی، نقش یک اصل «همه منظوره» را ایفا می‌کند.^۱ نتیجه این نقش‌پذیری در ارتباط دیوان محاسبات کاملاً مشخص است. از یک سو به‌موجب مواد ۱۳، ۱۴، ۱۵ اعلامیه حقوق بشر و شهروند مصوب ۱۷۸۹ فرانسه که «مشارکت همگانی و برابر ملت در تأمین مخارج مدیریتی و نگهداشت نیروهای همگانی»، «حق تصمیم‌گیری و نیز آگاهی آنان درباره میزان مالیات‌ها، چگونگی جمع‌آوری و خرج شدن آنها» و «حق بازخواست مأموران و مسئولان به خدمت عمومی» را برای جامعه فرانسوی به رسمیت می‌شناسد، نهاد دیوان محاسبات از جایگاه تثبیت‌شده‌ای در نظام حقوق اساسی و عمومی فرانسه برخوردار است. بنابراین، به‌واسطه اصل برابری است که ماهیت وجودی و شأن اساسی دیوان محاسبات فارغ از هرگونه ضرورت بیان در ضمن اصول قانون اساسی شکل می‌گیرد.

از سوی دیگر وظیفه و کارکرد دیوان محاسبات نیز تحت‌الشعاع این اصل قرار دارد. بر اساس ماده ۱ اعلامیه حقوق بشر و شهروند که برابری حقوق انسان‌ها را به رسمیت شناخته و وضع تفاوت‌های اجتماعی را تنها در صورتی که صلاح همگانی در میان باشد، مورد پذیرش قرار داده است، دفاع از اصول و حقوق بنیادین تضمین‌شده در اصل برابری مانند «حق مشارکت همگانی» و «نفع عمومی» - البته در معنا و مفهوم فرانسوی این اصول - در چارچوب صلاحیت دیوان محاسبات به‌عنوان وظیفه این نهاد شناخته می‌شود. لذا در این خصوص، آنچه مسلم است اینکه درک کامل و درست اصل برابری از سوی قاضی اداری عملاً می‌تواند تهدیدی برای تمام انتخاب‌های دولت و پارلمان باشد. البته با یادآوری این محدودیت که قاضی اداری «قدرت ارزیابی و تصمیم‌گیری مشابه با پارلمان» را ندارد. بنابراین اجرای این اصل را باید بنابر دلایل نظری و عملی، مبتنی بر اصول دموکراتیک قابل توجیه دانست و اصل برابری همان‌گونه که اغلب متقاضیان طرح مسئله اولویت‌دار قانون اساسی به آن استناد می‌کنند، «به‌عنوان آخرین راه‌حل و ابزار قانون اساسی در مواردی که این اصل به دلیل سایر حقوق و آزادی‌های تضمین‌شده از سوی قانون اساسی از بین رفته است، به کار گرفته می‌شود».^۲ در هر حال، نتایج انجام این وظایف از جانب دیوان محاسبات که از ماهیت پیچیده و همه‌منظوره اصل برابری نشئت می‌گیرد، در ماده ۲-۴۷ قانون اساسی کنونی فرانسه این‌گونه بیان می‌شود: «دیوان محاسبات به پارلمان در نظارت بر عملکرد دولت «کمک» می‌کند». با وجود این، در بازگشت به سیر تکاملی مفاهیم بنیادینی چون اصول تفکیک قوا، برابری و نفع عمومی، تردیدی نیست که از منظر حقوق عمومی در فرانسه، معنای واقعی واژه

۱. برای اطلاع بیشتر در این زمینه، نک: مقاله ارائه‌شده در کنفرانس ۱۰ مارس ۲۰۱۰ شورای قانون اساسی از:

- Ferdinand, Melin-soucramanien (2010).

2. Wendell Holmes, Oliver (1927). (U.S. 200, 47 S. Ct., 584).

«کمک» به کاررفته در این ماده، همانا ایجاد «نظم و تعادل» در اعمال اقتدار حاکمیت دولت از سوی دیوان محاسبات در حوزه صلاحیتی خود است.^۱

۵. ایجاد نظم و تعادل در کارکردهای مالی دولت به واسطه کارکرد متعادل اداری-

قضای دیوان محاسبات

ماده ۲-۴۷ قانون اساسی در ادامه بیان می‌کند: «دیوان محاسبات در «ارزیابی سیاست‌های عمومی» به پارلمان کمک می‌کند. از طریق گزارش‌های عمومی خود به اطلاع‌رسانی به شهروندان کمک می‌کند. همچنین [دیوان این اطمینان را ایجاد می‌کند که] حساب‌های ادارات دولتی منظم و صادقانه است و آنها «تصویری واقعی از نتیجه مدیریت»، دارایی‌ها و وضعیت مالی خود ارائه می‌دهند». آنچه در این خصوص اهمیت دارد، نحوه انجام این کمک است که دیوان آن را در یک نظم پیچیده از کارکردهای دوگانه قضایی-اداری به پیش می‌برد. یکی از وجوه مهم کارکردی دیوان محاسبات که علاوه بر معرفی جایگاه این نهاد در میان مجموعه ارگان‌های تشکیل‌دهنده ساختار سیاسی و نظام اداری کشور فرانسه، تمایز بسیار ظریفی از این جایگاه را نیز نسبت به آنچه که در مورد نهادهای ناظر مشابه در نظام‌های رقیب آنگلو ساکسونی مطرح است به‌نمایش می‌گذارد، موضوعی که باعث شده است جایگاه و ساختار سازمانی دیوان محاسبات فرانسه برای مطالعه‌کنندگان و مفسرانی که در خارج از حوزه حقوق عمومی این کشور به موضوع می‌پردازند- به‌ویژه صاحب‌نظران داخلی در کشور ما- محل مناقشات بسیاری شود. حال آنکه در مقابل این ابهامات یک چیز مسلم است و آن اینکه قانون اساسی فرانسه هر دو صلاحیت دیوان را بدون هیچ‌گونه تفکیکی در کنار یکدیگر و در یک متن واحد قرار داده و این به آن معناست که صلاحیت‌های یادشده اساساً نمی‌توانند در مقام اجرا تعارضی با یکدیگر داشته باشند و در یک شأن برابر قابل اعمال هستند. البته در دوره‌های مختلف از رقابت سیاسی میان پارلمان و دولت که یکی از این دو نهاد اعمال‌کننده قدرت حاکمیت کمابیش در دوران فترت به‌سر می‌برد، طبیعی است که به اقتضای اوضاع و احوال حاکم بر امور عمومی، اعمال یکی از این صلاحیت‌ها از سوی دیوان بر دیگری برتری یابد. اما این وضعیت را نباید به معنای کنار گذاشتن و یا نسخ دائم بخشی از صلاحیت‌ها و اختیارات دیوان به نفع دیگر صلاحیت‌های آن دانست. چراکه مطابق کد L. 111-1 قانون صلاحیت‌های مالی

۱. بنا بر آنچه عنوان شد، اگر بخواهیم تفسیری از این ماده بر اساس اصل برابری ارائه دهیم، می‌توان گفت: کمکی که دیوان محاسبات به پارلمان ارائه می‌دهد، به نقل از توکویل به دلیل «اشتقاق پرشور، سیری‌ناپذیر، ابدی، شکست‌ناپذیری» است که فرانسویان در امکان زنده کردن هرچه بیشتر اصل انقلابی و جمهوری خواهانه برابری، آن را دنبال می‌کنند.
(See more: Tocqueville, 1981: 123)

فرانسه، دیوان محاسبات این امکان قانونی را دارد که در مورد حساب‌های حسابداران عمومی «قضاوت» کند و این اقدام دقیقاً در متن قانون با واژه juge به معنی قضاوت کردن در مورد امری نشان داده شده است. لذا دلیل اصلی که دیوان محاسبات سازمان خود را بر اساس الگوی دیوان عالی کشور تعریف کرد، همچنان یک صلاحیت قضایی و به‌ویژه نقشی رویه‌گذار در حقوق اداری فرانسه محسوب می‌شود و به همین دلیل ماده ۲ قانون اصلاح ساختار دیوان محاسبات فرانسه، دیوان را «عالی‌ترین نهاد کنترل دارایی‌های عمومی» معرفی می‌کند. در هر حال، با پذیرش این نکته که فرانسویان همواره در پی حفظ حقوق و آزادی‌های بنیادین خود از مسیر تتبعات فلسفی بوده‌اند، پاسخ به این ابهام چندان ساده به‌نظر نمی‌رسد. بنابراین برای آنکه پاسخ ارائه‌شده تعبیری گویا از کارکرد پیچیده قضایی-اداری دیوان محاسبات را به منصه ظهور گذارد، باید کارکردهای یادشده واکاوی شود.

۵.۱. علل و نحوه شکل‌گیری کارکردهای قضایی-اداری برای دیوان محاسبات فرانسه

إعمال حاکمیت قانون بر دولت که بیشتر از منطق نظارت‌های پارلمانی صورت می‌پذیرد، ویژگی‌های خاص خود را دارد که تنها بخشی از این ویژگی‌ها متعلق به مقوله قاعده‌مند بودن عملیات مالی است. با این همه، بایستی به این نکته اذعان داشت که نظارت‌های یادشده در همه زمان‌ها، به‌ویژه در کشوری مثل فرانسه که حوزه عملیاتی فراتر از قانون دولت، گستردگی زیادی دارد، توقعات را برآورده نکرده است. بنابراین، نظارت پارلمانی بر عملیات مالی دولت خصیصه‌های متفاوت دیگری نیز نسبت به ویژگی‌های یادشده دارد که پارلمان طی روندی فزاینده به دنبال تقویت آنها به‌عنوان راه‌حل دغدغه‌های یادشده است (لگراند، وینه، ۱۳۹۸: ۱۰۵).

برخی از این ابزارها که در ماده ۲-۴۷ قانون اساسی با عباراتی چون «توسعه آیین و رویه‌های اطلاع‌رسانی»، «ارزیابی سیاست‌های عمومی»، «ارزیابی نتایج عملکرد مدیریت از طریق حساب‌ها» بیان شده، در واقع به‌منظور کنترل منطقه عملیاتی مستقل و فراتر از مداخله مستقیم قانون بوده که در نظام برتر اقتدار دولت نسبت به پارلمان، به قوه مجریه اعطا شده و اختیارات و تصمیم‌گیری‌های گسترده‌ای را برای این قوه به‌همراه داشته است. پس آنچه را که عبارات پیش‌گفته در اختیار دیوان می‌گذارد، معیارهای اساسی برای کنترل و ارزیابی اقدامات مدیران دولتی است. البته نکته اینجاست که بر مبنای پذیرش معنا و مفهوم حاکمیت قانون در کشور فرانسه که هیچ منطقه‌ای فارغ از قانون را برای نهاد ناظر و نظارت‌شونده باقی نمی‌گذارد، اعطای این حوزه صلاحیتی به دیوان، با اینکه اهدافی فراتر از قانون نوشته را دنبال می‌کند، نامحدود نیست. بلکه کلیه اقداماتی که دیوان محاسبات بر اساس رویه‌های قضایی، معیارها، اصول و استانداردهای مالی-محاسباتی در این زمینه به‌کار می‌گیرد، در ذیل حاکمیت قانون قرار دارد و در وادی

عمل بیش از یک صلاحیت وجود ندارد و آن، صلاحیت ناشی از حاکمیت قانون است. وحدت موضوع در عین کثرت آنکه باز هم از مجموعه اصول دولت متعادل و قانونمند فرانسوی نشئت می‌گیرد.

۵.۲. نحوه ارزیابی سیاست‌های عمومی و نتایج عملکرد مدیریت از طریق حساب‌ها از سوی دیوان

ارزیابی و سنجش سیاست‌های عمومی که به‌طور خاص در سال‌های اخیر دغدغه اساسی اعضای پارلمان به‌منظور ضرورت آگاهی یافتن از بسط حوزه اختیارات دولت و اراده جدی برای مدرن‌سازی نحوه اجرای نظارت بر این سیاست‌ها را نشان می‌دهد، با تکیه بر همکاری تنگاتنگ دیوان محاسبات و کمیسیون‌های ارزیابی‌کننده پارلمان، تحلیلی از بخش‌های گوناگون اداری - مالی مانند سیاست‌گذاری مدیریت دانشگاه‌ها یا تأمین مالی و مدیریت حوزه‌های آب و انرژی به‌عمل می‌آورد. مشارکتی قوی و جدی درباره مخارج مالی عمومی که دامنه نظارتی آن بر نهادها و مقامات محلی نیز کشیده شده و دیوان در این زمینه با توفیقی بی‌نظیر هرساله چندین گزارش ارائه می‌نماید. این مسئله که قانون اساسی آن را از طریق برقرار نمودن یک طبقه جدید نظارتی یعنی نظارت بر قوانین مربوط به تأمین مالی تأمین اجتماعی به‌تصویر کشیده و ابعاد گسترده‌ای از آن نیز تأثیرات فراوانی بر روی قوانین مالی داشته، حاکی از تغییر و تحول در نحوه نظارت به سمت ارزیابی‌های کلی و جامع سیاست‌های عمومی در تمامی ابعاد است و منجر به تغییر این رویکرد می‌شود که دیگر برداشت‌های اختیاری یا علی‌الحساب اجباری منابع مالی، رویدادهایی غالب در دولت مرکزی نیستند که بتوان نسبت به آنها بی‌توجه بود. شاهد این ادعا مأموریت ارزیابی و نظارت از سوی مجلس نمایندگان (۱۹۹۹) و مأموریت ارزیابی و نظارت بر قوانین تأمین مالی تأمین اجتماعی (۲۰۰۴) و در نتیجه تأسیس کمیته ارزیابی و نظارت بر سیاست‌های عمومی (۲۰۰۹) است که در ایجاد آنها نقش بی‌بدیل دیوان محاسبات از طریق کشاندن پیش‌تر و بیشتر نظارت به سمت دغدغه‌هایی امروزی پارلمان و ملت فرانسه که نمی‌توانند به تأثیرات عملکرد مدیریت بر نفع عمومی بی‌توجه باشند، انکارناپذیر است. این مأموریت که هرساله وظیفه تحقیق و تفحص از مسئولان سیاسی و اداری در مورد مدیریت و اعتبارات ایشان را به‌همراه دارد، تنها به تقاضای کمیسیون‌های مرتبط مجلس و یا دیگر مقامات دولت مرکزی انجام نمی‌شود، بلکه در خصوص دایره کوچک اما متعددی از سیاست‌های عمومی که قانون اساسی از آن به‌عنوان «ارائه تصویری واقعی از سوی حساب‌های دولتی از نتایج عملکرد مدیریت» نام می‌برد نیز قابل انجام است. این قبیل ارزیابی‌ها در قیاس با سیاست‌های کمیسیون‌های پارلمان سنتی، ویژگی‌هایی قوی و خاص خود را دارد که می‌تواند عملکرد مدیران را در مسیر صحیح خود هدایت کند (لگران، وینه، ۱۳۹۸: ۱۰۸-۱۰۷). عبارت یادشده بر این واقعیت تأکید دارد که مدیران اجرایی مسئولیت اداره سازمان‌ها طرح‌ها و برنامه‌ها را برعهده دارند. آنان باید در چارچوب دستیابی به هدف‌های سازمانی و کسب رضایتمندی

ذی‌نفعان، فعالیت‌های مختلف و وظایف متفاوتی را انجام دهند که برای مدیران مشکلات زیادی به‌همراه خواهد داشت؛ از جمله آنکه آنان باید به‌منظور دستیابی به هدف‌های تعیین‌شده، نه فقط روی تخصیص منابع، بلکه درباره تخصیص منطقی و بهینه آنها دقت لازم را به‌عمل آورند. از این رو، اثربخشی سیستم‌های برنامه‌ریزی و کنترل مدیریت، سیاست‌ها، روش‌های سازمان، شناسایی هزینه فرصت تعریف‌نشده، نارسایی‌های ساختار سازمانی، محدودیت‌ها (فعلی و بالقوه) و راهکارهای جایگزین آنها، کیفیت گزارش‌های مدیریت از نظر قابل اعتماد و مربوط بودن و غیره، همگی باید مورد ارزیابی قرار گیرد. به‌ویژه که انجام این ارزیابی‌ها از لحاظ سطح بالای انتظارات عمومی و نگرش‌های افراد جامعه پیرامون برخی از فعالیت‌های دولتی بسیار حائز اهمیت است. بدین لحاظ نهادها و متخصصان حرفه‌ای مستقل و بی‌طرف با ایفای نقش اعتباردهی به اطلاعات مالی یادشده، دارای موقعیتی منحصر‌به‌فرد و بسیار اساسی در جامعه هستند.^۱ بنابراین، انجام این قبیل ارزیابی‌ها از سوی دیوان محاسبات بیشتر حول دو محور اصلی، یعنی هدف از «سنجش عملکرد مدیریت» و «معیارهای ارزیابی» مورد استفاده مطرح می‌باشند.

در کتاب‌ها و نشریه‌های فارسی در مورد نحوه سنجش عملکرد مدیریت به‌منظور فرهنگ‌سازی و ایجاد شناخت لازم در این خصوص، ابتدا از ترکیب واژگانی «حسابرسی مدیریت» و سپس از «حسابرسی عملیاتی» و در سال‌های اخیر از عبارت «حسابرسی عملکرد مدیریت» استفاده شده است. اما برخلاف باور بسیاری از صاحب‌نظران مالیه عمومی داخلی که در دیدگاه‌های خود ماهیت کاملاً یکسانی برای این دسته از فعالیت‌ها در نظر گرفته‌اند و واژه‌پردازی متفاوت از آنها را بی‌اهمیت به حساب می‌آورند، تدقیق نظر در مبانی فکری تابعان دو نظام حقوقی رومی-ژرمنی و کامن‌لا، نشان می‌دهد که این طیف از فعالیت‌های ارزیابی‌کننده، دست‌کم از لحاظ هدف یکسان نیستند. برای مثال، در فرهنگ‌های مالی-محاسباتی تابعه حقوق رومی-ژرمنی از مجموعه اقدامات ارزیابی‌کننده عملیات منتهی به آثار مالی مدیران، بیشتر با عنوان Operational Auditing یا Comprehensive Audit، یعنی حسابرسی عملیاتی نام می‌برند. حال آنکه فرهنگ آکسفورد (در انگلستان) این ترکیب واژگانی را به معنی «بررسی فعالیت‌های سازمان برای دستیابی به این نتیجه که تا چه اندازه کارا و اثربخش انجام شده‌اند» به‌کار برده و در مقابل همین فرهنگ معنای خالص و معادل مجموعه اقدامات ارزیابی‌کننده عملیات مالی مدیران را با عبارت Value-for-Money Audit^۲ نشان داده است.^۳ در فرهنگ کهلر (در ایالات متحد) نیز ترکیب واژگانی Management Audit وجود دارد که با سه مولفه کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی

۱. برای اطلاعات بیشتر در خصوص این ویژگی‌ها، نک: Department of the Auditor General of Pakistan, (1993).

۲. معنای تحت‌اللفظی این واژه را می‌توان این‌گونه تعبیر نمود: «از پولی که مصرف می‌شود، چه منفای حاصل می‌شود».

3. Oxford Dictionary of Accounting, (1999).

به سنجش و ارزیابی عملکرد مدیران می‌پردازد؛ حال آنکه ارزیابی‌های عملیاتی فوق با ترکیب Comprehensive Audit، یعنی نوعی حسابرسی جامع، معرفی می‌شوند.^۱

در تفاوت این تعبیر باید اشاره داشت علی‌رغم آنکه تعبیر حسابرسی عملکرد، این ایده را به شنونده منتقل می‌کند که در واقع عملکرد مدیران است که مورد بازبینی قرار می‌گیرد، اما فلسفه این بازبینی در کشورهایی که از سنت کامن‌لا پیروی می‌کنند، بر نتایج حاصل از کنترل‌های مدیریتی تأکید می‌نماید و به عملکرد مدیران کاری ندارد. زیرا به باور این سنت، ضعف عملکرد مدیران معلول وجود نارسایی‌های خارجی در این زمینه است و تا زمانی که آن نارسایی‌ها اصلاح نشود، تعویض مدیران مشکلات را برطرف نخواهد کرد. لذا هدف از حسابرسی عملکرد، بیش از سنجش مطلوبیت و درستی عملکرد مدیران، بر کارایی و اثربخشی کنترل‌ها و فعالیت‌های انجام‌شده از سوی آنها تأکید دارد؛ چراکه این کنترل‌های اعمال‌شده مدیریتی هستند که حرکت نظام‌مند دولت را هدایت می‌کنند. بنابراین، ترکیب واژگانی «حسابرسی عملکرد» چیزی را بیان می‌کند که به مدیریت گزارش می‌شود و منظور از آن، کمک به مدیریت یا مسئولان درباره عملیات و نتایج آن است. حال آنکه در سنت رومی-ژرمنی، به‌ویژه در فرانسه که نماد اصلی این سنت است، تأکید ترکیب حسابرسی عملیاتی بر فرایندها است و منظور از فرایند، عملیات و کارهایی از پیش تعیین‌شده است که باید از سوی مدیران انجام شود تا نتایج حاصل که منظور از آن، ستانده و پیامدهای آینده این کارها است، به‌دست آید. پس این ترکیب واژگانی که رویه‌ها و عملکردهای قبلی مدیران را با توجه به نتایج کسب‌شده آینده آنها بررسی می‌کند، چیزی را گزارش می‌دهد که درباره مدیریت است؛ یعنی ارائه گزارش مستقل درباره مسئولیت پاسخگویی مدیریت. لذا هدف از این حسابرسی «ارزیابی مستقل، هدفمند و نظام‌مند از عملکردها و بویژه فعالیت‌های مالی سازمان دولت [نسبت به آثار آنچه که صورت پذیرفته] به منظور بهبود پاسخگویی عمومی و نیز سهولت تصمیم‌گیری واحدهای عملیاتی» است. به همین دلیل در این نوع حسابرسی، صرفه اقتصادی فعالیت‌های دولت بیش از اثربخشی و کارایی آنها دارای اهمیت است (نیکخواه آزاد، ۱۳۷۷: ۴۳-۳۵).

بنابراین به‌منظور تمایز قائل شدن بین دو مفهوم «حسابرسی عملیاتی» و «حسابرسی عملکرد» در ادبیات مالیه و حقوق عمومی فرانسوی، به‌نظر می‌رسد اهداف خاصی که ماده ۲-۴۷ قانون اساسی از بیان این عبارت، یعنی «اطمینان بخشی دیوان محاسبات در خصوص ارائه تصویر واقعی حساب‌های دولتی از نتایج عملکرد مدیریت» دنبال می‌کند، با معنا و مفهوم «حسابرسی عملیاتی» انطباق بیشتری دارد. البته برای کاربرد این مفهوم در مباحث مالیه عمومی فرانسه، به‌ویژه اقدامات کنترلی دیوان محاسبات، هنوز هم باید قائل به معناشناسی دقیق‌تری از موضوع بود؛ چراکه این نوع خدمات ماهیتاً دربرگیرنده بررسی

1. Kohlers Dictionary for Accountants, (1983).

روشمند فعالیت‌های سازمان یا بخش مشخصی از آن برای دستیابی به هدف‌های مشخص نامبرده است. به این ترتیب، این خدمات با «بررسی» فعالیت‌های سازمان - و نه با «حسابرسی» آن - انجام می‌شود. چنان‌که مأموران و کارگزاران دیوان در ارائه این خدمات از همان اختیارات «تفتیش»، «بازبینی» و «تحقیق و تفحص» در مورد کنترل و رعایت قوانین و مقررات مالی از سوی دولت برخوردارند و حتی می‌توانند کلیه تصمیمات و اقدامات مالی مدیران و نتایج حاصله را فارغ از بازبینی موردی و فردی اسناد مالی مورد قضاوت حرفه‌ای قرار دهند. طبیعی است که در این حالت دامنه اسناد و مدارک مورد مطالبه و بازبینی و به‌طور کلی اقدامات دیوان بسیار فراتر از حالتی است که صرفاً رعایت قوانین و مقررات مد نظر قرار گیرد. از طرف دیگر، برخلاف انجام خدمات حسابرسی از سوی حسابداران خبره ذی‌صلاح که به‌نوبه خود بر این پیش‌فرض استوار است که یک بینش عمومی از سوی ذی‌نفعان نسبت به فعالیت‌های مورد حسابرسی وجود دارد و بدین لحاظ اصلی‌ترین هدف این خدمات، فراهم کردن مبنای تصمیم‌گیری، یعنی اطمینان‌بخشی به ذی‌نفعان در خصوص تهیه و تنظیم حساب‌ها و اسناد مالی واحد گزارشگر بر اساس اصول و استانداردهای حسابداری و افشای کلیه اطلاعات مهم و ضروری تصمیم‌گیری است. در بررسی عملیاتی فعالیت‌های دولت از سوی دیوان، اصل بر عدم آگاهی تخصصی عمومی جامعه نسبت به چگونگی این فعالیت‌ها به‌منظور قضاوت در خصوص نتایج آنهاست. لذا خالص ماندن «نفع عمومی» و «پاسخگویی عمومی» در بالاترین حد ممکن در یک نظام جمهوری اقتضای آن را دارد تا نهادی ناظر قضاوت حرفه‌ای در خصوص نتایج فعالیت‌های مختلف مالی نهاد اداره و دولت را عهده‌دار شود و رأی خود را در این باره جهت اعمال حق نظارت عمومی به شهروندان اطلاع‌رسانی نماید. پس این نوع بررسی‌ها یک حسابرسی عادی و منظم با اظهارنظرهای رسمی از قبل تعیین شده نیست، بلکه بررسی مستقلی است که ماهیتاً درخور قضاوت و تفسیر بوده و اساس آن غیرتکراری و گستره اظهار نظر آن وسیع است. به همین دلیل نمی‌توان ریشه‌های چنین اقداماتی را در حسابرسی صورت‌های مالی به‌مانند آنچه که در بخش خصوصی رایج است، جستجو نمود.^۱ پس تعبیر «بررسی عملیاتی» برای انجام این فعالیت‌ها از سوی دیوان محاسبات فرانسه اصطلاح دقیق‌تری است.

۱. اما از آنجا که همواره در بخش خصوصی از حسابرسان خواسته می‌شود که به ارائه این خدمات بپردازند و از طرفی در بسیاری از مراحل کار حسابرسی مالی و بررسی عملیاتی فعالیت‌های مشابهی انجام می‌شود، در نتیجه واژه حسابرسی عموماً برای توصیف این نوع عملیات به‌کار می‌رود. درحالی که بخش خدمات مشاوره مدیریت انجمن حسابداران رسمی آمریکا که در سال ۱۹۸۷ این موضوع را مورد بحث قرار داده، در گزارش خود تأکید می‌کند که اطلاق واژه «حسابرسی» برای توصیف این خدمات ممکن است گمراه‌کننده باشد. لذا به‌نظر می‌رسد که برای نام‌گذاری این نوع خدمات، حتی در بخش خصوصی نیز استفاده از عبارت «بررسی عملیاتی» از سایر واژه‌های دیگر مناسب‌تر باشد. نک: گزارش کمیته حسابرسی عملیاتی و مدیریت وابسته به انجمن حسابداران رسمی آمریکا (AICPA)، (۱۳۷۶).

ویژگی دوم این دسته از فعالیت‌ها، «معیارهای ارزیابی» مورد استفاده دیوان محاسبات به‌منظور بررسی عملیاتی فعالیت‌های مدیران است. برخلاف حسابرسی صورت‌های مالی که در آن از استانداردهای نسبتاً ثابتی استفاده می‌شود، بررسی عملیاتی مدیریت دولتی به‌طور کلی تابع انتظارات و الزامات معین و مشخصی نیست و این نوع بررسی‌ها در انتخاب موضوعات، روش‌ها و اظهارنظرهای حرفه‌ای بسیار انعطاف‌پذیرند و از این رو، مجموعه متنوعی از روش‌های ارزیابی و تحقیقی را برای انتخاب ارائه می‌دهند و مبنای علمی متفاوت با حسابرسی‌های سنتی را برای خود به‌کار می‌گیرد و این به آن معناست که بررسی‌کنندگان در اجرای وظایف و اختیارات خود برای رسیدگی به کلیه فعالیت‌های دولت و روشن ساختن جوانب مختلف آن، آزادی عمل لازم را دارند (رحیمیان، ۱۳۸۲: ۱۴)؛ با این همه، به‌نظر می‌رسد اختیارات دیوان در به‌کارگیری این معیارها چندان وسیع نیست. صرف‌نظر از پیچیدگی موضوعات مورد بررسی که به انتخاب معیارهای متفاوتی در هر وضعیت خاص منجر می‌شود، ماهیت سیستم‌های مالی مورد رسیدگی نیز در دامنه انتخاب و کاربرد این معیارها مؤثر است. به عبارت ساده، اگر قرار است دیوان محاسبات فرانسه طی بررسی‌های عملیاتی خود صرفه اقتصادی تصمیمات و فعالیت‌های مدیران را ارزیابی نماید، در آن سوی نظام ارزیابی نیز باید سیستم حسابداری باشد که بتواند بهای تمام‌شده هر واحد فعالیت و یا خدمت را تعیین کرده، در اختیار ارزیابی‌کننده قرار دهد. پس وقتی سخن از نظام حسابداری بهای تمام‌شده در حسابداری و مالیه عمومی فرانسه به‌میان می‌آید، نمی‌توان و نباید نادیده گرفت که این نظام به تاسی از نظم دولت قانونمند فرانسوی شکل گرفته و در پی آن، نقشی به‌مراتب خاص‌تر و بااهمیت‌تری را در مالیه عمومی این کشور نسبت به سیستم حسابداری مشابه در نظام‌های رقیب آنگلو‌ساکسونی ایفا می‌کند. ناگفته پیداست در دنیای غرب، حسابداری دولتی در بین کشورها ولو آنکه ظاهر رویه‌های به‌کار گرفته‌شده مشابه باشد، به دلیل تفاوت در سیستم‌های ثبت و قواعد سنجش و افشای اطلاعات، اختلاف پیدا می‌کند. درحالی که رویکرد آنگلو‌ساکسون تحت تأثیر مدل تجاری قرار دارد، سیستم حسابداری اروپای قاره‌ای عموماً با اصول حسابداری و استانداردهایی در ارتباط است که همانند حقوق یا قوانین اداری در بخش‌های دولتی به‌کار برده می‌شوند. در این رویکرد که به‌عنوان «حسابداری یکسان» شناخته می‌شود، حسابداری استاندارد، یکنواخت بودن اندازه‌گیری، افشا و ارائه این امکان را فراهم می‌آورد تا از اطلاعات حسابداری برای کنترل تمامی ابعاد فعالیت‌های برنامه‌ریزان دولتی، مقامات مالیاتی و دیگر مدیران استفاده شود. از طرفی، نظام حسابداری و گزارشگری مالی کشور فرانسه که یکی از حامیان اصلی حسابداری ملی یکسان است، بر تأیید و انطباق رویه‌ها و ثبت‌های انجام‌شده با قوانین تمرکز دارد و ثبت‌های حسابداری مورد استفاده در این طرح اجباری یکسانی حساب‌ها که به‌طور گسترده در این کشور پذیرفته شده، به‌جای این‌که مبنای تصمیم‌گیری قرار گیرند، باید قانوناً مقاصد اثبات و ارزیابی را برآورده سازند، زیرا آنها ابزار کنترل قانونی هستند؛ ویژگی‌ای که یکی از آثار آن، ثبت و وارد کردن الزامی تمامی رویدادهای مالی در دفاتر قانونی است.

البته با اینکه از این موضوع استنباط می‌شود که فرانسه فاقد هیئت تدوین استانداردهای حسابداری مطرح در کشورهای انگلوساکسونی است و این، قوانین تصویب‌شده‌ای مانند قانون تجارت، قوانین حسابداری، قوانین مربوطه به طرح جامع حسابداری هستند که در این کشور معادل اصول و استانداردهای حسابداری دولتی محسوب می‌شوند، اما نباید نادیده گرفت شکل دادن به مدل حسابداری دولتی مستقل به آن معنا نیست که این کشور به سازمان فراملی گزارش‌دهی اطلاعات مالی خود بی‌اعتنا است، بلکه برعکس استانداردهای بین‌المللی حسابداری نیز در تحولات بعدی این نظام مالی مؤثر است؛ با این تفاوت که این استانداردها آن قدر که در گزارشگری مالی تجاری و بخش خصوصی اهمیت دارند، در بخش دولتی مهم نیستند و همان‌گونه که عنوان شد، توسعه بعدی حسابداری و گزارشگری مالی به‌وسیله این استانداردها به شرطی پذیرفته می‌شود که ثبت‌های قطعی حسابداری بتواند تأییدی لازم در قضاوت نسبت به آنچه ارائه شده را برآورده سازد. چراکه از دیدگاه حقوق عمومی، فرانسه دارای یک نظام جمهوری با سنت‌های دولتی قانونی است. سنت‌های تاریخی و به‌شدت متمرکز بر تصمیم‌گیری مدیران و فرهنگ اداری دولت حقوقی که از دوره ناپلئون تقویت شد، هنوز با وجود معرفی عناصر عدم تمرکز اداری و طریق تقسیم وظیفه اعمال قدرت بین دولت مرکزی و محلی در دهه ۸۰ قرن گذشته، در سطح حاکمیت دولت قابل اعمال است. به همین دلیل این حاکمیت در فرانسه عطف به فرهنگ اداری، نظام سیاسی و نهادی و همچنین فرهنگ حسابداری ملی یکسان کشوری، راهکارهای کمابیش متفاوتی را از نهادهای استانداردگذار فراسرزمینی، مانند کمیسیون اروپا، برای استفاده از این استانداردها اتخاذ کرده است (نک: خوش‌طینت، ۱۳۸۲: ۵-۲).

از ویژگی‌های این راهکارهای متمایز، ایجاد سیستم حسابداری به‌اصطلاح دوگانه دولتی است. فرانسه در حالی سیستم بین‌المللی حسابداری را به‌منظور ارائه اطلاعات در مورد موقعیت مالی و عملکرد دولت معرفی می‌کند که سیستم حسابداری کهن حذف نمی‌شود و این سیستم ساده همچنان برای مدیریت بودجه و حساب‌های خزانه دارای مجوز قانونی است (Gray, B., 2006: 135). هرچند به باور برخی علت استفاده از این سیستم، اعمال تدریجی تغییرات برای پروژه انتقال هزینه‌ها، سنن تاریخی، خصلت‌های کارکنان اجرایی و خصوصیات دولت مرکزی در زمان حسابداری نقدی به سطح استانداردهای حسابداری (IFAC - PSC) است.^۱ اما باز هم دو ابزار اصلی برای تحقق برنامه‌های سیستم بین‌المللی حسابداری، آیین‌نامه مالی و قوانین مکمل هستند که نسخه‌های نوین آنها از سوی پارلمان به تصویب می‌رسد. اقدامی که به‌نوبه خود نشان می‌دهد فرانسه تا آنجا خواهان مطرح کردن استانداردهای بین‌المللی حسابداری در گزارش‌های مالی بخش دولتی است که در چارچوب مفهومی دولت و اصول بنیادین این کشور به‌کار

1. See more: IFAC - PSC, (2003).

گرفته شوند. با وجود این، می‌توان گفت در فرانسه اولاً اظهارنظرهای نهادهای حرفه‌ای بخش خصوصی حالت رسمی ندارد و توصیه‌های آنها ممکن است مد نظر قانون‌گذاران قرار گیرد. ثانیاً سیستم حسابداری فرانسه اساساً برای یک نظام دولتی و به‌عنوان ابزاری برای کنترل اداری از جانب دولت مورد استفاده قرار می‌گیرد و برخلاف نظام‌های رقیب انگلوساکسونی خود، برای برآورده ساختن نیاز اطلاعاتی سرمایه‌گذاران طرح‌ریزی نشده است. ثالثاً قانون‌مداری و اعتماد در کلیه فعالیت‌های دولتی به‌عنوان ارزش‌های اساسی محسوب می‌شود. اثرگذاری این ویژگی‌های مهم بر کارکرد نهاد نظارت‌کننده آن است که دیوان محاسبات در انتخاب معیارهای ارزیابی عملکرد مدیران دولتی نمی‌تواند بدون هیچ‌گونه محدودیتی از داده‌های اطلاعاتی و استانداردهای وضع‌شده از سوی نظام رقیب یا جامعه بین‌المللی استفاده کند. بلکه این انتخاب در مرحله اول محدود به رعایت رویه‌های قانونی است و در مرحله دیگر که قوانین و مقررات مربوط صراحتی در این زمینه ندارند، این قضاوت حرفه‌ای کارگزاران و ارکان دیوان همچون هیئت عمومی آن است که معیارهای صحیح و منطبق با مبانی و اصول بنیادین حقوق عمومی فرانسوی را شناسایی و مورد گزینش قرار می‌دهند. این نحو از انتخاب معیارها، ارزیابی فعالیت‌ها و ارائه نتایج آن که نشان می‌دهد آنچه انتخاب می‌شود و آنچه مورد قضاوت قرار می‌گیرد در نهایت خواست عمومی است، یادآور این وصف کهن است که اگرچه «پرنس واجد اعتبار فراتر از قانون است، اما باید حقوق را رعایت کند». لذا در بازگشت به ابهامات مطرح‌شده در خصوص چگونگی همخوانی کارکردهای از دو جنس متفاوت اداری - قضایی در یک ساختار سازمانی واحد، باید گفت که اتفاقاً وجود این کارکردهای اداری موجب شده است تا آن دسته از فعالیت‌های چشمگیر رویه‌سازی که دادگاه‌های قضایی در نظام رقیب لیبرال برای دفاع از منافع عمومی جامعه خود به‌منصه ظهور می‌گذارند، در کشور فرانسه دادگاه‌های اداری مانند دیوان محاسبات به‌اجرا درآورند. با وجود این، برخلاف تصور عمومی، کارگزارانی که این فعالیت‌های اصلی را انجام می‌دهند، عنوان مصطلح و رایج «حسابرس» را ندارند، بلکه آنان «بازرسان مالی» و «مفتشان حساب» هستند؛ معنایی از کارکردهای اداری که قرار گرفتن آن در کنار شئون قضایی دیوان، این نهاد ناظر را به‌عنوان یک دادگاه تمام‌عیار قضایی معرفی می‌کند.

۶. حسابرسی عملکرد یا ارزیابی مالی نتایج عملکرد مدیران از سوی دیوان محاسبات

کشور؛ امکان یا امتناع

بنابر آنچه در خصوص حسابداری به‌ای تمام‌شده و ارزیابی مالی نتایج عملکرد مدیران به‌وسیله این سیستم از سوی دیوان محاسبات فرانسه بیان شد، اجرای مؤثر این کارکرد نظارتی حاصل دو عامل مهم بوده است: ۱- فرهنگ حقوقی به‌شدت متمرکز و قانون‌مدار اداری حتی در حوزه رویه‌ها و استاندارددگذاری

فراقانونی؛ ۲- گسترش هرچه بیشتر دامنه این سنت نظارتی به سمت عملکردهای مالی تمامی مدیران دولتی و نهادهای محلی، مانند تأمین اجتماعی و شهرداری‌ها، به منظور کنترل حاکمیت اقتدارگرایی دولت فرانسه. حال بر مبنای این دو عامل باید دید که آیا سنت تقلیدگرایی نظارت دیوان محاسبات کشور بر عملکرد مالی دولت می‌تواند تأثیراتی مشابه با کارکرد نظارتی همتای غربی خود داشته باشد؟

در این خصوص با آنکه نظارت‌پذیری تصمیمات و عملکرد دولت در مقام اجرا و عمل - و نه حوزه سیاسی - نقطه تلاقی دیدگاه‌های مختلف در باب صلاحیت دیوان محاسبات کشور است، اما در یک نگاه کلی به محتوای این دیدگاه‌ها می‌توان آنها را به دو طیف حداکثری و حداقلی تفکیک نمود. رویکردهای حداکثری، اساس دیدگاه خود را بر گستردگی سازمانی بیشتر، برجسته‌ترین نقش تصمیم‌گیری در خصوص منافع عمومی و شهروندان، اعمال بیشترین اقتدار حاکمیتی در عرصه داخلی و بین‌المللی از سوی دولت قرار می‌دهند. لذا به باور طرف‌داران این دیدگاه، قوه اجرایی مشمول نظارت دیوان محاسبات را باید سازوکاری فراتر از وزارتخانه‌ها و سازمان‌های موجود در درون قوه مجریه به حساب آورد.^۱ بر همین مینا است که کلیه دریافت‌های دولت در حساب‌های خزانه‌داری کل متمرکز و همه پرداخت‌ها در حدود اعتبارات مصوب و به موجب قانون باید انجام شود.^۲ همچنین مطابق ماده ۱ قانون دیوان محاسبات مصوب ۱۳۶۱، اعمال کنترل و نظارت مستمر مالی به منظور پاسداری از «بیت‌المال» به موجب اصول مندرج در قانون اساسی، هدف اصلی از تشکیل دیوان محاسبات محسوب می‌شود. در مقابل، رویکردهای حداقلی به این مقوله با نگاه سنتی به دولت، از قوه مجریه به عنوان دولت در مفهوم «خاص» آن یاد می‌کند.^۳ حاصل این دیدگاه از بُعد نظارتی آن است که ارگان‌های اجرایی کشور معطوف به وزارتخانه‌ها و سازمان‌های دولتی موجود در بطن قوه مجریه است. نظریه‌های تفسیری شماره ۸۳/۳۰/۹۳۸۷ مورخ ۲۱ دی ۱۳۸۳ شورای نگهبان از اصل ۱۷۰ قانون اساسی که حدود نظارت نسبت به تصویب‌نامه‌ها و آیین‌نامه‌های «دولتی» را به «قوه مجریه» و نظریه شماره ۷۵/۲۱/۱۱۱۶ مورخ ۱۴ آذر ۱۳۷۵ آن شورا از اصل ۵۵ که صلاحیت حسابرسی و نظارتی دیوان محاسبات را از «بیت‌المال» به اعتبارات منظور شده در «بودجه کل کشور» تقلیل داده‌اند، از همین دیدگاه پیروی می‌کنند. همچنین، این دیدگاه‌ها چالش‌های

۱. اصطلاح «قوه اجرایی» به این معناست که اگرچه عمل اداری و عمل سیاسی هر دو از امور عمومی هستند، اما مفهومی متفاوت از یکدیگر دارند. تا آنجا که به باور اندیشمندانی چون ویلوی امریکایی، عمل اداری یک فعالیت مستقل است که در عرض قوای سه‌گانه قرار دارد و به تعبیر او قوه اداری، قوه چهارم محسوب می‌شود. بر اساس این دیدگاه، عمل اداری در معنای عام، اداره امور قوای سه‌گانه است. به تعبیر دیگر، امور اداری یعنی تنظیم و تنسيق امور حکومت به‌طور کلی (نک: انصاری، ۱۳۹۲: ۴۷).

۲. نک: اصل (۵۳) قانون اساسی.

۳. برای اطلاع بیشتر در خصوص مفاهیم و معنای دولت، نک: قاضی، ۱۳۸۳: ۴۷۰.

بیشتری را نسبت به آنچه عنوان شد در خصوص نظارت دیوان بر عملکردهای مالی قوه اجرایی کشور ایجاد کرده‌اند که می‌توان آن را در سه حوزه مختلف اداری زیر قابل بررسی دانست.

دسته اول، سازمان داخلی قوه مجریه است. اصل حاکمیت قانون و احترام به حقوق شهروندی ایجاب می‌کند، به استثنای برخی اعمال که در شئون اساسی و یا سیاسی در صلاحیت قوه مجریه و مقامات آن قرار دارد، سایر اقدامات و تصمیمات این قوه، ولو آنکه از جنس تصویب‌نامه و یا آیین‌نامه دولتی باشند، مشمول بازنگری واقع شوند. لذا به نظر می‌رسد حداقل از جنبه نظری، نظارت مالی دیوان بر تصمیمات و اقدامات کارگزاران این قوه با منع یا ایراد قانونی مواجه نباشد؛ درحالی که عملاً قوانین متعارض و مبهم که به انحای مختلف همچون مستلزم ذکر نام و یا تصریح نام بودن و یا ایجاد شرایط ناپایدار برای شناسایی شخصیت حقوقی مؤسسات، سازمان‌ها، بانک‌ها، شرکت‌های دولتی و... از سوی قانون‌گذار وضع شده‌اند، همراه با مقررات‌گذاری سایر نهادهای تصمیم‌گیر در خصوص مسائل اداری-مالی کشور، علاوه بر جایگاه حاکمیت قانون، صلاحیت نظارتی دیوان بر این ساختارها را که تا حد زیادی متأثر از فضای قانونی یادشده می‌باشد، به‌مخاطره انداخته، در هاله‌ای از ابهامات قرار داده است. ماده ۴۹ قانون برنامه چهارم توسعه و بند «ب» ماده ۲۰ قانون برنامه پنجم توسعه و درنهایت ماده ۱ قانون احکام دائمی برنامه‌های توسعه کشور مصوب ۱۳۹۵ که منجر به استقلال همه‌جانبه شخصیت حقوقی دانشگاه‌ها از اعمال حاکمیت قانون شده‌اند، نمونه‌ای از این قبیل قوانین است.

دسته دوم، مؤسسات و نهادهای عمومی غیردولتی هستند که ماهیت حقوقی آنها در وضعیت بحث‌برانگیزی از جانب قانون‌گذار ترسیم شده است.^۲ البته در سال‌های بعد از تأسیس این مؤسسات و نهادها و نیز با تکامل روند قانون‌گذاری، حداقل مستندات قانونی لازم (ولو دارای نقص) مانند ماده ۵ و تبصره ذیل ماده ۱۳۰ قانون محاسبات عمومی مصوب ۱۳۶۶ و ماده واحده قانون فهرست نهادها و مؤسسات عمومی غیردولتی مصوب ۱۳۷۳ و حتی تفسیر ترکیب واژگانی «واحدهای دولتی» به‌کاررفته در

۱. مطابق این احکام قانونی: «دانشگاه‌ها، مراکز و مؤسسات آموزش عالی و پژوهشی و فرهنگستان‌ها و پارک‌های علم و فناوری، بدون رعایت قوانین و مقررات عمومی حاکم بر دستگاه‌های دولتی به‌ویژه قانون محاسبات عمومی کشور، فقط در چارچوب مصوبات و آیین‌نامه‌های مالی، معاملاتی، اداری، استخدامی و تشکیلاتی مصوب هیأت امانت، عمل می‌کنند». وجود این قوانین تأمل‌برانگیز که حاکمیت قوانین عمومی را به نحو مطلق نسبت به تصمیمات و اقدامات اداری-مالی دانشگاه‌ها نفی می‌کند، موجب شده تا بسیاری از مسئولان مربوطه اقدام قانون‌گذار را به‌منزله منطقه فارغ از هرگونه مسئولیت پاسخگویی در قبال عملکردهای سازمانی، به نهادهای ناظری مانند دیوان محاسبات، دریابند. حال آنکه برخلاف سنت آموزشی غربی، دست‌کم دانشگاه‌های دولتی در کشور ما تماماً از بودجه عمومی دولت استفاده می‌کنند.

۲. مطابق ماده ۵ قانون محاسبات عمومی و ماده ۳ قانون مدیریت خدمات کشوری: «مؤسسات و نهادهای عمومی غیردولتی واحدهای سازمانی هستند که هدف از ایجاد آنها انجام وظایف و خدماتی است که جنبه عمومی دارند».

ماده ۱۱ قانون دیوان عدالت اداری از سوی مجلس در سال ۱۳۷۴، برای اینکه دیوان محاسبات نیز این مؤسسات و نهادها را در زمره دستگاه‌های مشمول نظارت خود قلمداد نماید، پدیدار گشت.^۱ اما به هر حال، عدم شناخت صحیح ماهیت حقوقی^۲، جایگاه و کارکرد مطلوبشان در نظام اداری کشور، تأکید بر لزوم حفظ استقلال شخصیت حقوقی آنها از قوای حکومتی و پاره‌ای مسائل خاص، از جمله مفهوم‌شناسی واژه «غیردولتی» بکاررفته در ماهیت حقوقی آنها و تقابل آن با مفهوم «دولتی بودن» سایر ساختارهای اجرایی که تحت نظارت دیوان قرار دارند، از همان ابتدای تصویب قانون دیوان در سال ۱۳۶۱ خود به چالشی قابل توجه برای اعمال صلاحیت ذاتی دیوان بر این قبیل واحدهای اجرایی تبدیل و در نهایت به نظریه تفسیری اصل ۵۵ قانون اساسی منجر گردید؛ امری که کاملاً تعجب‌انگیز است، زیرا نه اعمال صلاحیت ذاتی نظارت دیوان بر بیت‌المال موضوعی است که قابل تفکیک به نحوه تأمین منابع مالی - اعم از بودجه کل کشور یا منابع غیربودجه‌ای - این واحدهای اجرایی باشد و نه لزوم حفظ منافع و منابع عمومی در برابر اقدامات اداری این واحدها، امکان چنین تفکیکی در خصوص صلاحیت مقام نظارت‌کننده و مسئولیت پاسخگویی مقام نظارت‌شونده را برمی‌تابد.

دسته سوم، ساختارهای اجرایی متنوع و نوظهوری هستند که مستقل از قوای حکومتی به ارائه خدمات عمومی می‌پردازند، اما ماهیت حقوقی آنها در نظام حقوق اداری کشور تاکنون ناشناخته مانده است؛ تا آنجا که حتی وضع قانونی مانند تبصره ذیل ماده ۱۳۰ قانون محاسبات عمومی سال ۱۳۶۶ نیز که این نهادها و مؤسسات را مکلف به انطباق وضعیت حقوقی خود با یکی از اشکال سازمانی مطرح در مواد ۲، ۳، ۴ و ۵ همان قانون می‌نماید، در رفع این ابهام مؤثر واقع نشده و این وضعیت مبهم همچنان و پس از گذشت سال‌ها از وضع این تبصره، در قوانینی مؤخری همچون ماده ۵۰ قانون الحاق موادی به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت مصوب ۱۳۸۴، بند ۷۴ قانون بودجه ۱۳۹۰، بند ۹۸ قانون بودجه ۱۳۹۱، تبصره ۱ بند «ی» ماده ۸۴ قانون برنامه پنجم توسعه کشور به چشم می‌خورد. لذا با آنکه رعایت اصل حاکمیت قانون،

۱. به موجب تبصره ذیل ماده ۲ قانون دیوان: «هر واحد اجرایی که بر طبق اصول (۴۴) و (۴۵) قانون اساسی مالکیت عمومی بر آن مرتب می‌شود»، مشمول نظارت دیوان قرار دارد.

۲. توضیح آنکه علی‌رغم باور قائلان به یکسان بودن شخصیت حقوقی نهادها و مؤسسات عمومی غیردولتی و حتی وجود برخی آرای صادره هیئت عمومی دیوان که با همین دیدگاه یکسان‌انگاری صادر گردیده، اما رویه‌های جدید قانون‌گذار حاکی از تمایز مفهومی شخصیت نهادها از مؤسسات عمومی غیردولتی است. برای مثال، ماده واحده قانون تأسیس دهیاری‌های خودکفا در روستاهای کشور مصوب ۱۳۷۷، به صراحت دهیاری‌ها را به‌عنوان نهاد عمومی غیردولتی تلقی کرده، در حالی که ماده ۵ قانون بازار اوراق بهادار جمهوری اسلامی ایران مصوب ۱۳۸۴، سازمان بورس و اوراق بهادار را به‌عنوان مؤسسه عمومی غیردولتی می‌شناسد. برای اطلاع بیشتر در این زمینه، نک: آیت، مولایی و فرشید، بنده علی (۱۳۹۹). ماهیت پژوهی نهادهای عمومی غیردولتی، چالش‌ها و بایسته‌ها. فصلنامه مجلس و راهبرد، ش ۱۷.

کنترل‌های مختلف اداری، مالی را بر این قبیل واحدها از طریق مراجع نظارتی مانند دیوان ضروری می‌نماید، لیکن در شرایط فقدان ماهیت حقوقی شفاف برای آنها در نظام اداری کشور، سخن گفتن از چنین نظارتی از اساس با امتناع مواجه است. این درحالی است که اصولاً کارکرد نهادهایی چون دیوان محاسبات باید رسیدگی به واحدهای عمومی و نه صرفاً دولتی باشد، زیرا لزوماً این واحدهای دولتی نیستند که از امتیازات قدرت عمومی بهره می‌برند، بلکه واحدهای عمومی نیز از چنین امتیازی بهره‌مند هستند.^۱ بنابراین، توسعه قلمرو تصمیمات و اقدامات مالی نظارت‌گریز اشخاص و نهادهای اداری، دست‌کم دومین عامل مؤثر کنترل مالی حاکمیت دولت، یعنی گسترش هرچه بیشتر دامنه نظارت‌های دیوان محاسبات کشور به سمت عملکردهای مالی تمامی مدیران دولتی و نهادهای محلی را به‌مانند آنچه در خصوص دیوان محاسبات فرانسه مطرح است به‌مخاطره انداخته، موجب تضعیف سازوکارهای به‌کار گرفته‌شده در این زمینه، اعم از «حسابداری بهای تمام‌شده» و «حسابرسی عملیاتی» می‌شود.

۷. نتیجه‌گیری

در یک نگاه کلی به کارکردهای دیوان محاسبات فرانسه، این کارکردها تنها شامل موارد احراز تخلف و گزارش تمامی بی‌قاعدگی‌های حساب‌ها و مخارج دولتی نمی‌شود، بلکه شئون دیگری نیز دارد که به‌ویژه از حیث کنترل اختیارات فراقانونی مدیران دولت و بیان دغدغه‌هایی که عدم توجه به آنها به بروز فساد و بحران‌های مالی دولت و در نهایت ناکارآمدی نهاد ناظر در اجرای برنامه‌های نظارتی خود منجر می‌شود، بسیار بااهمیت است. این کارکردها که بخشی از آنها در ماده ۲-۴۷ قانون اساسی با عباراتی چون «ارزیابی سیاست‌های عمومی» و «بررسی نتایج عملکرد مدیریت از طریق حساب‌ها» بیان شده‌اند، بی‌شک اثربخشی لازم در پاسخگویی به خواست‌های عمومی و جلوگیری از چالش‌های یادشده را ندارند، مگر آنکه در هماهنگی کامل با اصول و مفاهیم بنیادین حقوق عمومی فرانسوی مانند اصل برابری که نظام پیچیده حاکمیت دولت و نظم-تعادل در اعمال اقتدار آن را رقم می‌زنند، به‌اجرا درآیند. به همین دلیل، قانون‌گذار اساسی و در پی آن، دیوان محاسبات فرانسه، با بی‌اعتمادی به سنت حقوقی به‌شدت متمرکز و اقتدارگرای دولت در اعمال حاکمیت، رویکرد نظارتی خود را بیش از آنکه بر پایه «حسابرسی عملکرد مدیران» که در کشورهای پیرو نظام کامن‌لا مطرح است قرار دهند، «ارزیابی عملیاتی نتایج عملکرد مدیریت از طریق حساب‌ها» را که بر لزوم صرفه اقتصادی تصمیمات و اقدامات مالی مدیران دولتی تأکید بیشتری دارد، مد نظر قرار داده‌اند؛ رویکردی که داده‌های اطلاعاتی آن از سوی سیستم

۱. برای اطلاع بیشتر در این زمینه، نک: شفیع سردشت و همکاران (۱۳۹۵). اعمال نظارت‌ناپذیر قضایی دولت در نظام حقوقی ایران. مجله حقوقی دادگستری، ش ۹۶.

حسابداری بهای تمام شده و گزارشگری مالی کشور فرانسه تأمین می‌شود. بنابراین، سیستم حسابداری بهای تمام شده نیز که خود به عنوان رویکرد «حسابداری یکسان» در سطح کل دولت شناخته می‌شود، هم‌راستا با اهداف رویکرد نظارتی در نظر گرفته شده برای آن، بیش از آنکه به عنوان مبنای تصمیم‌گیری مدیران به کار رود، ابزاری قانونی برای کنترل و ارزیابی نتایج مالی این تصمیمات است و مقاصد اثباتی در این زمینه را برآورده می‌سازد و این یعنی برقراری نظم و تعادل در اعمال اقتدار مالی حاکمیت دولت از سوی نهاد ناظر و نظارت‌شونده.

در مقابل، اگرچه حاصل نگاه تقلیدگرایانه به سیستم‌های مالی و محاسباتی مورد اقتباس، دیوان محاسبات را به اجرای رویکرد «ارزیابی عملیاتی نتایج عملکرد مدیریت از طریق حساب‌ها» و یا رویکردهای نوین‌تر مانند «حسابرسی عملکرد» ملزم می‌نماید، اما واقعیت‌های حال حاضر حاکم بر مالیه عمومی کشور ما به گونه‌ای است که حتی امکان اجرای این رویکردها به طور مطلوب فراهم نیست، زیرا اولاً این رویکردها حول یک سنت نظارتی خاص که نیازهای داخلی را برآورده سازد، شکل نگرفته‌اند. ثانیاً به فرض تعامل‌پذیری داخلی آنها، اساساً این رویکردها به منظور کنترل اختیارات فراقانونی مدیران دولتی به کار می‌روند، حال آنکه نگاه سنتی قانون‌گذار به اصل حاکمیت قانون، عملاً منطقه فراقانونی را برای تصمیمات و اختیارات مدیران دولتی باقی نمی‌گذارد. ثالثاً از همه مهم‌تر اینکه پیاده‌سازی این رویکردها به پیش‌زمینه‌ای از شناخت دقیق اصول و مفاهیم بنیادین حقوق مالیه عمومی، به‌مانند «بودجه»، «بیت‌المال»، «خزانه‌داری کل»، و ارتباط معنادار با آنها نیاز دارد که تاکنون ایجاد نشده است. در این شرایط به نظر نمی‌رسد اجرای برنامه‌های یادشده از سوی دیوان محاسبات بتواند کمک شایانی به دو مقوله «بجا بودن» و «کارآمد بودن» نظارت بر بیت‌المال نماید. بنابراین پیشنهاد نگارندگان مقاله آن است که قانون‌گذار توجه هرچه بیشتر خود را از قانون‌گذاری درباره مسائل مختلف اداری و الزام نهاد نظارت‌شونده به رعایت قانون و نهاد ناظر به کنترل قانون‌پذیری اداره، به پاسخ نیازمندی‌های یادشده معطوف نماید و استانداردهای حرفه‌ای مالی - محاسباتی (مانند قانون صلاحیت‌های مالی فرانسه) که ارتباط صحیح و منطقی میان فلسفه کارکردهای دیوان محاسبات با اصول و مفاهیم بنیادین حقوق مالیه عمومی کشور را مشخص می‌کنند، مورد تصویب قرار دهد.

منابع

الف) فارسی

۱. انصاری، ولی‌اله (۱۳۹۲). کلیات حقوق اداری. چاپ دهم، تهران: نشر میزان.
۲. ایوبی، حجت‌اله (۱۳۹۱). دو قرن منازعه بین دولت و مجلس در فرانسه. فصلنامه مطالعات روابط بین‌الملل، (۲۱)، ۷۷.

۳. خوش طینت، محسن (۱۳۸۲). گزارشگری مالی بین‌المللی (نظام حسابداری و گزارشگری مالی در فرانسه). مجله حسابرس، (۲۱)، ۵-۲.
۴. رحیمیان، نظام‌الدین (۱۳۸۲). حسابرسی عملیاتی: ابزاری برای پاسخگویی و کمک به مدیریت. فصلنامه حسابرس، (۲۰)، ۱۴.
۵. شفیعی سردشت، جعفر و همکاران (۱۳۹۵). اعمال نظارت‌ناپذیر قضایی دولت در نظام حقوقی ایران. مجله حقوقی دادگستری، (۹۶)، ۱۲.
۶. قاضی، ابوالفضل (۱۳۸۳). حقوق اساسی و نهادهای سیاسی. چاپ دوازدهم، تهران: نشر میزان.
۷. گزارش کمیته حسابرسی عملیاتی و مدیریت وابسته به انجمن حسابداران رسمی آمریکا (AICPA) (۱۳۷۶). حسابرسی عملیاتی کارایی، اثربخشی، صرفه اقتصادی. ترجمه محمدجواد صفار، سازمان حسابرسی، (۱۱۲).
۸. لگراند، آندر و وینه، سلین (۱۳۹۸). حقوق عمومی، جلد اول: حقوق اساسی فرانسه. ترجمه روح اله موذنی، تهران: انتشارات مجد.
۹. مولایی، آیت و بنده‌علی، فرشید (۱۳۹۹). ماهیت پژوهی نهادهای عمومی غیردولتی، چالش‌ها و بایسته‌ها. فصلنامه مجلس و راهبرد، (۱۷)، ۲۶۷-۲۹۴.
۱۰. نیکخواه آزاد، علی (۱۳۷۷). تبیین جایگاه حسابرسی عملیاتی در مدیریت استراتژیک. فصلنامه حسابرس، (۶)، ۳۵-۴۳.

ب) انگلیسی

1. Ansari, Wali Elah (2013). *Generalities of administrative law*, 10th edition, Tehran: Mizan publication (In Persian).
2. Ayubi, Hojjat-Ala (2012). "Two centuries of conflict between the government and parliament in France", *International Relations Studies Quarterly*, No. 21 (In Persian).
3. Cf: Bon (P), (2007). *Louis Favoreu et l'exception d'inconstitutionnalité*, Dits et écrits à propos de Louis Favoreu, Puam.
4. Department of the Auditor General of Pakistan (1993). *Performance Audit Guidelines*, Book 1, Introduction on Performance Audit, Annex 2, Performance Auditing: a Tool for Accountability and An Assistance to Management.
5. Ghazi, Abulfazl (2004). *Fundamental rights and political institutions*, 12th edition, Tehran: Mezan publishing house (In Persian).
6. Gray.B, (2006). *Accounting standards and accrual accounting: the new challenges of the financial reporting system of the European Commission*, in S. Zambon (ed.), *I principi contabili per le amministrazioni pubbliche*, Franco Angeli, Milan.
7. Hauriou, Maurice (1896). *La science sociale traditionnelle*, Larose, Paris.
8. Hauriou, Maurice (1910). *Principes de droit public*, Paris: Dalloz, (2010).
9. IFAC - PSC, *The modernization of government accounting in France: the current situation, the issues, the outlook, series Occasional papers* (2003). n. 6, IFAC, New York.
10. Khushtaint, Mohsen (2003). "International Financial Reporting (Accounting and Financial Reporting System in France)", *Auditor Magazine*, No. 21 (In Persian).

11. Legrand, Andre, Vine, Celine (2018). *Public law*, first volume: French constitutional law, translator: Ruholah Mozni, Tehran: Majd publishing house ([In Persian](#)).
12. Mélin-Soucramanien (F.), (1997). *Le principe d'égalité dans la jurisprudence du Conseil constitutionnel*, Economica - Puam, coll. «Droit public positif», Paris.
13. Mulaee, Ayat, Bande Ali, Farshid (2019). Researching the nature of non-governmental public institutions, challenges and needs, "Majlis and Strategy Quarterly", No. 17 ([In Persian](#)).
14. Nikkhah Azad, Ali (1998). "Explaining the position of operational audit in strategic management", Auditor Quarterly No. 6 ([In Persian](#)).
15. Perelman (C.), (1984). Les notions à contenu variable en droit, essai de synthèse, Le raisonnable et le déraisonnable en droit – Au-delà du positivisme juridique, L.G.D.J.,
16. Rahimian, Nizamuddin (2003). "Operational auditing: a tool to answer and help management", Auditor's Quarterly, No. 20 ([In Persian](#)).
17. Report of the operational audit and management committee affiliated with the American Association of Certified Public Accountants (AICPA) (2016). "Operational Audit of Efficiency, Effectiveness, Economic Efficiency", Translator: Mohammad Javad Safar, Audit Organization, Publication 112 ([In Persian](#)).
18. Shafiei-Sardasht, Jafar, colleagues (2015). "Uncontrollable acts of the government in Iran's legal system", Judicial Law Journal, No. 96 ([In Persian](#)).
19. Tocqueville (A. de), (1981). *De la démocratie en Amérique*, Tome II, Garnier – Flammarion.
20. Wendell Holmes, Oliver (1927). *Cette formule a été utilisée pour la première fois par le juge à la Cour suprême des États-Unis*, dans l'arrêt Buck vs. Bell de (U.S. 200, 47 S. Ct., 584).
21. Westen (P.), (1982). The empty idea of equality, *Harvard law review*, vol. 95.