



The University of Tehran Press

The Rationale for the Legal Inspectorate in Public Law in Iran and France

Ayat Mulaee¹  | Farshid Bandehali² 

1. Corresponding Author; Associate Professor of Law, Faculty of Law and Social Sciences, University of Tabriz, Iran. Email: amulaee@tabrizu.ac.ir
2. Ph.D student in Public Law, Faculty of Law and Social Sciences, University of Tabriz, Iran. Email: farshidbandehali@gmail.com

Title Info	Abstract
Article Type: Research Article	The legal inspectorate is a professional entity whose existence is defined by the inspection of all administrative and financial activities of commercial units to ensure compliance with laws and prevent any misuse of legal regulations. This evaluation is, in its simplest form, a continuous duty that requires the inspector's permanent presence in a reporting unit, which contrasts with the profession of auditing that depends on the professional judgment of an "expert" and "independent" individual known as the auditor. The auditor's role is to assess the extent to which claims regarding economic activities and events conform to predetermined criteria and to report the results to interested parties. Therefore, considering these differences that have led to the emergence of various models of these professional entities, including the "French model," the research conducted—where the informational data was gathered through library methods and analyzed descriptively—aims to provide a comparative perspective and a brief introduction to the legal nature of the legal inspectorate, as well as the challenges faced by this profession in our country. It seeks to address the question of how the adoption of the legal inspectorate from the French Commercial Code has impacted the establishment and development of this professional activity in our country.
Pages: 1813-1837	
Received: 2023/10/28	
Received in Revised form: 2023/12/30	
Accepted: 2024/04/15	
Published online: 2025/09/23	
Keywords: <i>legal inspector, public company, audit organization, supervision, public service.</i>	
How To Cite	Mulaee, Ayat; Bandehali, Farshid (2025). The Rationale for the Legal Inspectorate in Public Law in Iran and France. <i>Public Law Studies Quarterly</i>, 55 (3), 1813-1837. DOI: https://doi.com/10.22059/jplsqt.2023.367289.3422
DOI	10.22059/jplsqt.2023.367289.3422
Publisher	The University of Tehran Press. 



چرایی نهاد بازرسی قانونی در حقوق عمومی ایران و فرانسه

آیت مولائی^۱ | فرشید بنده‌علی^۲

۱. نویسنده مسئول؛ دانشیار گروه حقوق، دانشکده حقوق و علوم اجتماعی دانشگاه تبریز، ایران. رایانامه: amulaee@tabrizu.ac.ir
 ۲. دانشجوی دکتری حقوق عمومی، دانشکده حقوق و علوم اجتماعی، دانشگاه تبریز، ایران. رایانامه: farshidbandehali@gmail.com

اطلاعات مقاله	چکیده
نوع مقاله: پژوهشی صفحات: ۱۸۳۷-۱۸۱۳ تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۰۸/۰۶ تاریخ بازنگری: ۱۴۰۲/۱۰/۰۹ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۰۱/۲۷ تاریخ انتشار برخط: ۱۴۰۴/۰۷/۰۱ کلیدواژه‌ها: بازرسی قانونی، خدمات عمومی، شرکت دولتی، سازمان حسابرسی، نظارت.	بازرسی قانونی نهادی حرفه‌ای است که فلسفه وجودی آن را تفتیش تمامی فعالیت‌های اداری و مالی واحدهای تجاری به منظور رعایت قوانین و جلوگیری از هرگونه سوءاستفاده از ضوابط قانونی تعریف کرده‌اند. ارزیابی‌ای که در ساده‌ترین شکل وظیفه‌ای مستمر و مستلزم حضور دائم بازرسی در یک واحد گزارشگر است و این بر خلاف حرفه حسابرسی است که به قضاوت حرفه‌ای فردی «متخصص» و «مستقل» از واحد گزارشگر به نام حسابرسی وابسته است و وظیفه آن ارزیابی میزان انطباق ادعاهای مربوط به فعالیت‌ها و وقایع اقتصادی با معیارهای از پیش تعیین شده و گزارش نتایج به اشخاص ذی‌نفع است. از این رو با فرض وجود این تفاوت‌ها که موجب پدیداری الگوهای مختلفی از این نهادهای حرفه‌ای و مورد اقتباس، از جمله «الگوی فرانسوی» شده است، تحقیق انجام شده که داده‌های اطلاعاتی آن به روش کتابخانه‌ای گردآوری و به شیوه توصیفی - تحلیلی بررسی گردیده است، سعی دارد تا رهگذر نگاه تطبیقی و درآمدی مختصر در خصوص ماهیت حقوقی نهاد بازرسی قانونی، چالش‌های حاکم بر این حرفه در کشور ما را با ارائه پاسخی به این پرسش که اقتباس نهاد بازرسی قانونی از قانون تجارت فرانسه، چه تأثیری بر ایجاد و توسعه این فعالیت حرفه‌ای در کشور ما داشته است؟ به بحث گذارد.
استناد	مولائی، آیت؛ بنده‌علی، فرشید (۱۴۰۴). چرایی نهاد بازرسی قانونی در حقوق عمومی ایران و فرانسه. <i>مطالعات حقوق عمومی</i> ، ۵۵ (۳)، ۱۸۱۳-۱۸۳۷. DOI: https://doi.com/10.22059/jpls.2023.367289.3422
DOI	10.22059/jpls.2023.367289.3422
ناشر	مؤسسه انتشارات دانشگاه تهران.



۱. مقدمه

سابقه تشکیلاتی حوزه نظارت و بازرسی در ایران را می‌توان به اداره کل تفتیش، نظارت و محاسبات که مطابق قانون تشکیل ترتیبات مالیاتی مملکت ایران در وزارت مالیه تشکیل شد و وظیفه اساسی آن بازرسی و نظارت مسائل مالی و بررسی دخل و خرج وزارتخانه‌ها بود، نسبت داد. با این حال علی‌رغم سابقه تشکیلاتی و اهمیت نهاد بازرسی قانونی، متأسفانه تاکنون ماهیت حقوقی و جایگاه این نهاد به‌ویژه در رویارویی با فساد اقتصادی و اداری به‌درستی شناخته نشده، تا آنجا که سازمان حسابرسی به‌عنوان یکی از اصلی‌ترین دستگاه‌های متولی اجرای وظایف این نهاد در بخش عمومی، وظایف توأمان «حسابرسی مستقل و بازرسی قانونی» شرکت‌ها و مؤسسات انتفاعی دولت را بر عهده دارد. دو نهاد حقوقی که تفاوت کارکردی آنها را می‌توان این‌گونه برشمرد. حسابرسی، قضاوت حرفه‌ای است که باید توسط فردی «متخصص» و «مستقل» از واحد گزارشگر به نام حسابرس انجام شود. درحالی‌که در مورد نهاد بازرسی قانونی، برخی ولو با اختلاف در دیدگاه آن را از ارکان تعریف‌شده برای حاکمیت شرکتی قلمداد می‌کنند. از این‌رو با فرض وجود این تفاوت‌ها و به‌طور کلی تفکیک شخصیت حقوقی حسابرسان از بازرسان قانونی که سبب پدیداری الگوهای مختلفی از ارائه خدمات حرفه‌ای این نهاد شده و در حال حاضر دو نمونه از مهم‌ترین آنها یعنی «الگوی انگلوساکسونی» و «الگوی فرانسوی» مورد اقتباس سایر کشورها قرار دارند، تحقیق انجام‌شده که داده‌های اطلاعاتی آن به روش کتابخانه‌ای گردآوری و مورد بررسی توصیفی - تحلیلی قرار گرفته، سعی دارد تا رهگذر نگاه تطبیقی و درآمدی مختصر در خصوص ماهیت حقوقی نهاد بازرسی قانونی، چالش‌های حاکم بر این حرفه در کشور ما را با ارائه پاسخی به این پرسش که اقتباس نهاد بازرسی قانونی از قانون تجارت فرانسه چه تأثیری بر ایجاد و توسعه این فعالیت حرفه‌ای در کشور ما داشته است؟ به بحث بگذارد.

در این زمینه ابتدا سابقه تأسیس نهاد بازرسی قانونی در فرانسه و سپس در ایران مورد بحث قرار می‌گیرد و در ادامه به برخی تداخلات وظایف دو نهاد «حسابرسی» و «بازرسی قانونی» از منظر کارکرد ناظران متولی فعالیت‌های این دو نهاد حقوقی یعنی سازمان حسابرسی، دیوان محاسبات و سازمان بازرسی کل کشور پرداخته می‌شود و در نهایت نیز به‌منظور تأمل در چرایی موضوع و ایجاد زمینه فکری مناسب برای برون‌رفت از این معضل، تأثیر تحولات مفهومی خدمت عمومی در توسعه فعالیت‌های دیوان محاسبات فرانسه به سمت نظارت و بازرسی مالی تمامی منابع عمومی تشریح می‌شود.

۲. حرفه حسابرسی و بازرسی قانونی در الگوی فرانسوی

بر خلاف تحول تاریخی الگوی لیبرال حسابرسی که شکل‌گیری و توسعه بعدی شرکت‌های سهامی باعث آن بودند، در فرانسه این شرکت‌های تضامنی بودند که از نظر تاریخی با گذشته طولانی خود که

برخی ریشه آن را به حقوق رم ارجاع می‌دهند، به تدریج موجبات ظهور اولیه شرکت‌های با مسئولیت محدود و تضامنی امروزی و به رسمیت شناخته شدن اصل شخصیت حقوقی در این شرکت‌ها را فراهم کردند. هرچند متداول شدن این اصل که اصولاً در کشورهای انگلوساکسون موضوعیت ندارد، مرهون تحولات بعدی در حقوق فرانسه و گسترده شدن روند تجاری انواع شرکت‌هاست (مجاهد، ۱۴۰۰: ۳)، اما علی‌رغم تحولات مذکور که به‌ویژه پس از جدا شدن جامعه از ساختار کهن پیش از انقلاب در حوزه سیاسی و ایجاد یک دولت بوروکراتیک قوی به دنبال اصلاحات ناپلئون شکل گرفت و از این طریق زمینه تحقق نظام سرمایه‌داری در نظام حقوقی عقلانی فرانسه فراهم نشد. واقعیت آن بود که جامعه فرانسه حداقل تا اواسط سده نوزدهم دارای نظام اقتصاد سرمایه‌داری با رشد شرکت‌های بزرگ سهامی به مانند انگلستان نشد و به همین دلیل فعالیت حرفه حسابداری رسمی و حسابرسی در فرانسه تا سالیان متمادی به صورت محدود و اساساً با همان شکل اولیه و محلی باقی ماند.^۱

از طرفی رابطه بین حرفه حسابداری و دولت و نزدیکی اعضای حرفه به مقامات دولتی که موجب عدم جذابیت این حرفه برای متقاضیان دارای سرمایه بزرگ اقتصادی و اجتماعی بود، در واقع پارادوکس‌های یک پروژه تحرک جمعی را نشان می‌داد که برای موفقیت همانند الگوهای حرفه‌ای دیگر می‌بایست «وابستگی اجتماعی» را در قانون توجه خود قرار می‌داد. حال آنکه به دلیل وابستگی یادشده جایگزینی الگوی فعلی حسابرسی با الگویی دیگر برای نهادینه کردن درونی الزامات حرفه‌ای فقط می‌توانست با کمک حامی قدرتمند این حرفه، یعنی دولت اتفاق بیفتد. از این رو فقدان یک نهاد حرفه‌ای استانداردگذار برای تنظیم روابط مالی ذی‌نفعان با یکدیگر و همچنین عدم تمایل ذی‌نفعان به حداقل الزامات رویه‌ای وضع شده در درون حرفه حسابرسی به منظور ارزیابی قابل اتکای این روابط سبب شد در فرانسه ابتدا برای حل این مشکل راه حل متفاوتی که عبارت از وضع قانون تجارت ۱۸۰۷ و جدایی قوانین تجاری و مدنی از یکدیگر بود، طرح و اختیار شود. با این راهکار قانونی دخالت حداکثری دولت نه برای حمایت از حرفه، بلکه برای قاعده‌گذاری در این زمینه به کار گرفته شد و سیاست همیشگی بی‌اعتمادی به دولت که همواره از سوی قانونگذاران در این کشور دنبال می‌شد، به سمت روابط اقتصادی و بازرگانی دولت و حتی بخش خصوصی سوق یافت. به موجب این قانون، مجمع عمومی صاحبان سهام هریک از شرکت‌ها مکلف به انتخاب «بازرس» یا «بازرسانی» شدند تا حساب‌های شرکت را رسیدگی و در خصوص صورت‌های مالی تهیه شده توسط مدیریت اظهار نظر کنند. اما این راه حل با وجود اصلاحات متعدد و تکمیل آن با برقراری نظام حرفه‌ای «بازرسان قانونی» حساب، به علت بی‌توجهی به عامل

۱. برای اطلاع بیشتر از تحولات نظام اقتصادی و دولت بوروکراتیک فرانسه در آن دوران رک: زارعی و باباخانی، ۱۳۹۵: ۲۲۹-۲۳۰.

محوری تخصص، تجربه و استقلال رأی، چندان مؤثر واقع نشد و حتی یکی از نتایج سوء این اقدام دوره‌ای با رسوایی‌های بزرگ سیاسی و مالی بود که به صدور فرمان قانونی ۸ اوت ۱۹۳۵ منتهی شد (Ramirez, 2001: 391- 418)

با صدور این فرمان اگرچه محدودیت‌هایی برای استخدام بازرسان در شرکت‌هایی که فراخوان عمومی برای جلب سرمایه می‌دادند ایجاد شد و در عین حال دامنهٔ مأموریت آنها گسترش یافت، اما بی‌ربطی کارفرمایان به این قبیل بازرسی‌ها و اتکای به لزوم رازداری تجاری برای آنها و از طرفی اهمیت کمتر بازارهای مالی برای رشد اقتصاد، رکودی نسبتاً پایدار را در ظهور حرفهٔ واقعی بازرسان قانونی ایجاد و مقامات دولتی را تا سال ۱۹۴۲ با چالش‌های جدی در این زمینه مواجه کرد. بنابراین نیاز به ایجاد نظم حرفه‌ای جدید از حسابداران خبره برای به کارگیری در پروژهٔ عقلانی‌سازی اقتصاد و در عین حال دارای جایگاه کافی برای تبدیل شدن به حرفه‌ای بزرگ موجب شد تا از نظر تئوری و به دلایل فنی که به همان مسیر اجتماعی حرفهٔ حسابداران رسمی ختم می‌شد، با تفکیک اعضای جامعهٔ حسابداران رسمی به دو بخش، به اقلیتی از این حسابداران مأموریت‌های مربوط به «نظارت و سازماندهی حساب‌ها» محول و اکثریت حسابداران رسمی نیز مسئولیت «حفظ و تضمین حساب‌ها» را عهده‌دار شدند. اما این بار نیز به دلیل عدم تفکیک صریح فعالیت‌های حسابداری و بازرسی قانونی شرکت‌ها، حرفهٔ مستقلی برای حسابرسان ایجاد نشد، بلکه رایج شدن اصطلاح «حسابرس قانونی» تحت تأثیر این اصلاحات، کماکان تابعی از سرمایهٔ اجتماعی اشخاصی بود که تنها به دلیل تسلط بر دانش حسابداری و بازرسی قانونی، اولویت در انجام وظایف حسابرسی را داشتند. در واقع آنچه تأسیس شد شکل ترکیبی با عنوان «بازرس قانونی و حسابرس مستقل» گزارشگران اقتصادی بود که با وجود اصلاحات سال ۱۹۶۶ و وضع قانون اصلاح قانون شرکت‌ها و حتی تأسیس انجمن ملی حسابرسان (CNCC) در سال ۱۹۶۹ کماکان تداوم یافت، تا آنکه در نهایت این روند با راهبرد تمایز میان «حسابداران» و «حسابرسان حرفه‌ای» و تغییرات ساختاری برای تمرکز بر فعالیت‌های حسابرسان که با هدف توسعهٔ «حسابرسی» و نه «حسابداران» قانونی به تأسیس انجمن فرانسوی توسعهٔ حسابرسی (AFDA) در سال ۱۹۸۲ منجر شد، تغییر و توسعه‌های بعدی آن نیز ارتباط منطقی میان حرفهٔ حسابرسی محصول الگوی فرانسوی و نمایندگان این حرفه در الگوی آنگلو ساکسونی را به وجود آورد (Anderson & Matthews, 1996: 18-23)

البته هرچند دگرگونی الگوی حرفه‌ای حسابرسی فرانسوی با تفکیک میان دو حرفهٔ «حسابداری» از «حسابرسی» و ادغام این اصطلاح با «بازرسی قانونی» ضمن عبور از مسیر تقریباً یکصدسالهٔ مباحث اقتصادی، اجتماعی و فنی - تخصصی، کمابیش به پذیرش همان راه حل سادهٔ الگوی حرفه‌ای حسابرسی آنگلو ساکسونی منتهی شد. اما نباید این نکته را نادیده گرفت که الگوی لیبرال فرانسوی حسابرسی برای یافتن این شیوه‌های حرفه‌ای و معتبر، هرگز از تقلید محض الگوی حرفه‌ای آنگلو ساکسون ناشی

نمی‌شود، بلکه تنها نقطه اشتراک این دو الگو گسترش شرکت‌های بزرگ و بازارهای اقتصادی و تبعات روند رو به رشد مبادلات سرمایه‌ای به‌عنوان پدیده‌ای که استانداردسازی حرفه حسابرسی را ضروری می‌نمود، محسوب می‌شود. پس از آن برای نمایندگان حرفه حسابرسی فرانسوی انتخاب این بود که یا به‌دنبال الگوی حرفه‌ای حسابرسی فردگرا بروند که با ویژگی‌هایی مانند خودتنظیمی بازار و توسل به ابزارهای حمایتی کابینه‌های آنگلو ساکسون، نمی‌توانست وضعیت جدید نظام اقتصادی فرانسوی را از نظر تقاضا برای خدمات حسابرسی برآورده کند و در نتیجه خطر ناتوانی انجام وظایف در برابر مقاومت طولانی مدت بازارهای تجاری اروپای قاره‌ای را به‌همراه داشته باشد و یا برای خروج از این وضعیت و تطبیق نظام اقتصادی در حال تغییر با یک ساختار نظارتی ویژه، اقدامات خاص خود را انجام دهند. ایجاد ساختار جدیدی که هرچند تشکیل آن در ابتدا از طریق جدایی دو حرفه «حسابداران رسمی» و «حسابرسان قانونی» و استانداردسازی آنها رقم خورد، اما با تداوم این جدایی و رقابت میان مقامات رسمی یعنی وزارت دارایی و ریاست عالی انجمن ملی حسابرسان - و حتی حضور افرادی خارج از دنیای حسابداری - برای کنترل و نظارت بر این دو نهاد حرفه‌ای، عملاً تمایز حرفه‌ای و تخصصی را که پیشتر بین نخبگان دولت پلیسی و متخصصان حسابداری رسمی و حسابرسان وجود داشت، تقویت کرد. حال آنکه ماهیت خود نهاد حسابرسی هرگز از ذیل نظارت‌های مستقیم دولت خارج نشد؛ پدیده‌ای که اتفاقاً می‌توان آن را جایگزین کردن الگوی حرفه‌ای مبتنی بر فردیت و شهرت با الگوی مبتنی و متمرکز بر ساختارهای جمعی مقدار زیادی از سرمایه اقتصادی، فرهنگی (شامل پتانسیل استفاده از پیچیده‌ترین تکنیک‌های حسابداری) و اجتماعی (که شبکه‌ای از روابط دنیای تجارت‌های بزرگ و مقامات دولتی را در برمی‌گیرد) و همچنین محصول نمادین انباشت انواع سرمایه در یک دوره تاریخی طولانی به‌حساب آورد. ویژگی‌هایی برای حرفه حسابرسی فرانسوی که فقط می‌توانست با کمک حامی قدرتمند آن یعنی دولت شکل بگیرد. این حرفه بیش از هر چیز ثمره یک تصمیم عمومی با هدف اصلاح بازارهای مالی است تا فرانسه را برای یکپارچگی اقتصادی و تأمین منافع عمومی بیشتر در بین جامعه اروپا آماده کند (Ramirez, 2003: 62 -79).

۳. پیدایش حرفه بازرس قانونی در ایران

در ایران وضعیت برای شکل‌گیری حرفه بازرس قانونی متفاوت بود. پس از انقلاب مشروطه پیدایش اندیشه وجود بازرس در واحدهای اقتصادی و تحولات آن برای نخستین بار در قانون تجارت ۱۳۱۱ بازتابی قانونی یافت. به موجب مواد ۵۴ تا ۶۳ این قانون که با الگوبرداری از قانون تجارت ۱۸۰۷ فرانسه تدوین شد، مدیران هر شرکت سهامی باید صورتحسابی که متضمن دارایی منقول، غیرمنقول، صورت‌مطالبات و قروض و همچنین بیلان حساب نفع و ضرر شرکت را مرتب و به «مفتش» یا

«مفتشین» بدهند. مفتشین مزبور که توسط مجمع عمومی سالیانه و ممکن است غیر از شرکا نیز انتخاب شوند، مأموریت خواهند داشت که در موضوع اوضاع عمومی و صورت حساب‌های مذکور راپرتی به مجمع عمومی سال آینده بدهند. تصمیماتی که بدون این راپرت در خصوص تصدیق بیلان و صورت حساب‌های مدیران اخذ می‌شود معتبر نخواهد بود». همچنین هر صاحب سهم می‌تواند از پانزده روز قبل از انعقاد مجمع عمومی در مرکز شرکت به صورت حساب و صورت اسامی صاحبان سهام مراجعه کرده و از بیلان شرکت و راپرت مفتشین سواد بگیرد. بر اساس ماده ۶۴ قانون نیز «حدود مسئولیت مفتشین و اثرات آن همان است که راجع به حدود مسئولیت وکلا و اثرات آن در مقابل موکلان قانوناً معین است».

با وجود این حکم صریح قانونی که برای اولین بار اصطلاح «بازرس قانونی» را تحت عنوان «مفتش» وارد ادبیات تجاری کشور کرد، تا سال ۱۳۳۵ اقدام مؤثری در خصوص شناسایی اهمیت این حرفه و از طرفی ایجاد نظام حرفه‌ای حسابداران و حسابرسان مستقل از حرفه مذکور انجام نگرفت. تا آنکه در سال‌های بعد از جنگ جهانی دوم با بازگشت عده‌ای از تحصیل‌کردگان در رشته حسابداری و حسابرسی که به انگلستان سفر کرده بودند، اندیشه حسابداری و حسابرسی مستقل در کشور به تدریج مطرح و با تصویب قانون مالیات بر درآمد و املاک مزروعی و مستغلات و حق تمبر مصوب ۱۳۳۵، نخستین گام به رسمیت شناختن این حرفه در ایران برداشته شد. به موجب ماده ۳۳ این قانون: «هر موقعی که انجمن محاسبان و کارشناسان قسم‌خورده تشکیل شود، وزارت دارایی مکلف است نتیجه رسیدگی محاسبان قسم‌خورده را در مورد حساب یا ترازنامه هر بازرگان یا شرکت بپذیرد. در این صورت برای تشخیص مالیات مؤدی دیگر حاجت به رسیدگی دفاتر و اوراق مؤدی نخواهد بود». پس از تشکیل این انجمن و با وضع قانون مالیات‌های سال ۱۳۴۵ مقرر شد به منظور استفاده از حسابداران متخصص در امور رسیدگی به دفاتر و حساب سود و زیان و ترازنامه برای تشخیص درآمد مشمول مالیات مؤدیان عده‌ای به نام «حسابداران رسمی» تعیین شوند و اصلاحیه قانون تجارت مصوب ۱۳۴۷ نیز شرکت‌های سهامی عام را مکلف کرد که به صورت حساب سود و زیان و ترازنامه شرکت، گزارش حسابداران رسمی را ضمیمه کنند و در مقابل حسابداران نیز مکلف شدند تا در گزارش خود علاوه بر اظهارنظر درباره حساب‌های شرکت، گواهی کنند که صورت‌های مالی تنظیم‌شده از طرف هیأت مدیره وضع مالی شرکت را به نحو صحیح و روشن نشان می‌دهد. از طرفی در بین سال‌های ۱۳۴۵ تا ۱۳۵۷ و در پی افزایش روزافزون تعداد شرکت‌ها و ایجاد انواع و اقسام مؤسسات انتفاعی دولتی، در نهایت به منظور انجام خدمات حسابرسی در سال ۱۳۵۰ «شرکت سهامی حسابرسی» که سهام آن تماماً متعلق به دولت بود، در زیرمجموعه شرکت‌های تابعه وزارت دارایی قرار گرفت و حسابرسی اغلب شرکت‌های دولتی به آن واگذار شد. تشکیل این مرجع حسابرسی به عنوان ماحصل تحولات انجام‌گرفته در امور حسابرسی و بازرسی قانونی بخش عمومی پیش از انقلاب در حالی بود که بر اساس مفاد اولین قوانین تجاری و مالیات‌ها

تصور بر این بود که وظایف «حسابداران رسمی»، «حسابرسی» و «بازرس قانونی» مجزا و قابل تفکیک از یکدیگر نیستند. بنابراین حسابرسی پیش‌بینی‌شده در اصلاحیه قانون تجارت به عهده حسابداران رسمی موضوع قانون مالیات‌ها محول شد و در بیشتر شرکت‌های سهامی عام نیز عده‌ای از حسابداران رسمی به عنوان بازرس قانونی انتخاب شدند که وظایف به‌ظاهر جداگانه بازرسی و حسابرسی را یکجا به‌عهده گرفتند، اما دو گزارش جداگانه به مجامع عمومی شرکت‌ها ارائه می‌کردند (رحیمی، ۱۳۹۵: ۷-۸).

پس از پیروزی انقلاب اسلامی که شرکت‌ها و مؤسسه‌های انتفاعی و غیرانتفاعی متعددی ملی یا تحت مدیریت دولت قرار گرفتند، تحولات در حرفه بازرس قانونی ادامه یافت تا آنکه در نهایت در سال ۱۳۶۲، «سازمان حسابرسی» به‌عنوان تشکیلات واحد دولتی و دارای شخصیت حقوقی، استقلال مالی و وابسته به وزارت امور اقتصادی و دارایی تأسیس شد. اساسنامه قانونی این سازمان موضوع تشکیل آن را از یک‌سو تأمین نیازهای اساسی دولت در زمینه حسابرسی و ارائه خدمات مالی لازم به بخش‌های دولتی و تحت نظارت دولت و تدوین و تعمیم اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی می‌داند؛^۱ از سوی دیگر وظایف و اختیارات سازمان به موجب اساسنامه عبارت‌اند از: «انجام وظایف بازرس قانونی و امور حسابرسی بانک‌ها، مؤسسات و شرکت‌های بیمه، شرکت‌های دولتی، مؤسسات و سازمان‌های انتفاعی دولتی، مؤسسات و شرکت‌های تحت پوشش نهادهای انقلاب اسلامی، شرکت‌ها و مؤسساتی که شمول قانون بر آنها مستلزم ذکر نام است و کلیه دستگاه‌هایی که بر طبق اصول ۴۴ و ۴۵ قانون اساسی که مالکیت عمومی بر آنها مترتب است». همچنین امور بازرسی قانونی، حسابرسی، ارائه خدمات و مشاوره مالی و طرح و استقرار نظام‌های مالی سایر دستگاه‌ها بنا به درخواست ارگان مجاز آنها در صلاحیت سازمان است.^۲ به‌علاوه سازمان مرجع تخصصی و رسمی تدوین اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی در سطح کشور است و برای انجام این وظایف ضمانت اجرایی نیز در نظر گرفته شده که اساسنامه سازمان آن را این‌گونه بیان می‌کند: «گزارش‌های حسابرسی و صورت‌های مالی که در تنظیم آنها اصول و ضوابط تعیین‌شده از طرف سازمان رعایت نشده باشد در هیچ‌یک از مراجع دولتی قابل استفاده نخواهد بود».^۳ در هر حال به‌زعم این تحولات قانونی که بر پایه تغییرات ساختاری برای تمرکز بر فعالیت‌های حسابرسی انجام و ظاهراً به‌نحو جامع‌تری نسبت به قوانین سابق بر اشاعه فرهنگ رسمی حسابرسی و بازرسی قانونی و لزوم اجرای آنها در شرکت‌ها و مؤسسات ذی‌ربط تأکید داشت، موضوع ایجاد و چگونگی

۱. ر.ک: ماده ۶ اساسنامه سازمان حسابرسی مصوب ۱۳۶۶.

۲. برای مشاهده فهرست کامل شرکت‌ها و مؤسسات مشمول رسیدگی سازمان، ر.ک: ماده ۷ اساسنامه سازمان حسابرسی مصوب ۱۳۶۶.

۳. همان؛ بند «ز» ماده ۷.

تشکیل این دو نظام حرفه‌ای و قلمرو فعالیت آنها به‌خصوص در بخش‌های دولتی و عمومی در یک سازمان دولتی با تعریف گسترده‌ای از انجام وظایف حسابرسی و بازرسی قانونی توسط آن سازمان به‌ویژه عدم ترسیم حدود فعالیت و وظایف سازمان حسابرسی با دیگر نهادهای ناظر، کمی بعد با اشکالات فراوان اجرایی همراه شد و نظامی از ساختارهای موازی متولی امر را ترسیم کرد.

۴. تداخل وظایف سازمان حسابرسی با دیوان محاسبات و سازمان بازرسی کل کشور در

اجرای فعالیت بازرسی قانونی مؤسسات و شرکت‌های دولتی

از زمان تدوین قانون تجارت ۱۳۱۱ که برای اولین بار اصطلاح «بازرس قانونی» را تحت عنوان «مفتش» وارد ادبیات تجاری کشور کرد، واقعیت آن است که رسیدگی به حساب‌ها در معنای متعارف حسابرسی توسط بازرسان در کار نبود و هنوز هم نیست، زیرا وظیفه بازرسی قانونی در ساده‌ترین شکل وظیفه‌ای مستمر است که حضور دائم بازرس را در جریان بازبینی و تفتیش امور اداری و مالی تمامی فعالیت‌های واحد تجاری به‌منظور رعایت قوانین و جلوگیری از هرگونه سوءاستفاده و نفع‌طلبی شخصی مدیران و مسئولان واحد تحت نظارت از ضوابط قانونی را الزامی می‌سازد. بر اساس ویژگی مستمر بودن وظیفه بازرسی است که تبصره ذیل ماده ۱ قانون اصلاح موادی از قانون تشکیل سازمان بازرسی کل کشور مصوب ۱۳۹۳، نظارت و بازرسی از نظر این قانون را: «مجموعه فعالیت‌های مستمر و منظم و هدفدار به‌منظور جمع‌آوری اطلاعات لازم درباره مراحل، حین و بعد از اقدامات دستگاه‌های مشمول، تجزیه و تحلیل آنها، تطبیق عملکرد دستگاه با اهداف و تکالیف قانونی و ارائه پیشنهادی مناسب در جهت حسن جریان امور»، تعریف می‌کند. اما وظیفه حسابرسی مستقل به صورت مقطعی و تنها پس از تهیه و ارائه اسناد و صورت‌های مالی قابل انجام است و حسابرس اظهار نظر حرفه‌ای خود را بر اساس رویدادها، نظام‌های کنترل داخلی، روش‌های استاندارد و سایر روش‌های آماری از پیش تعیین‌شده استوار می‌سازد و نتیجه کار وی نیز ارائه گزارش به‌منظور اطمینان خاطر ذی‌نفعان از رعایت شیوه‌های استاندارد و افشای تمامی اطلاعات بااهمیت در صورت‌های مالی است و نه قضاوت در خصوص ماهیت واقعی آنچه بررسی و ارزیابی شده است. از طرفی چنین فرد یا نهادی از ویژگی تخصص حرفه‌ای نیز برخوردار است، درحالی که قانون تجارت کنونی هیچ مشخصه یا محدودیتی نسبت به صلاحیت فنی بازرس قانونی ارائه نداده است و بازرس می‌تواند هر شخصی ولو از بین صاحبان سهام و با هر درجه‌ای از صلاحیت فنی و اخلاقی باشد. همچنین وظایف دیگری مانند حصول اطمینان از رعایت حقوق صاحبان سهام، تهیه گزارش جامع درباره وضعیت شرکت، دعوت مجمع در موارد خاص، گزارش وقوع جرم از طرف مدیران به مراجع قضایی^۱، به بازرس قانونی محول شده که انجام آنها به‌طور معمول از وظایف یک حسابرس مستقل نیست.

۱. ر.ک: مواد ۱۴۹ تا ۱۵۶ لایحه قانونی اصلاحات قانون تجارت ۱۳۴۷.

با این حال با تشکیل سازمان حسابرسی در حالی وظایف «بازرسی قانونی و حسابرسی» با یکدیگر تلفیق و انجام توأمان آنها به‌طور رسمی و منحصرأ به سازمان حسابرسی محول شد که بر تفکیک و تفاوت ماهوی کارکردهای نهاد بازرس قانونی از حسابرسی، این دو وظیفه پیش از تصویب اساسنامه قانونی سازمان، به موجب قانون دیوان محاسبات سال ۱۳۶۱ بر دیوان محول^۱ شد و به‌طور کلی رسیدگی و کنترل عملیات و فعالیت‌های مالی و رعایت قوانین و مقررات مربوط، رسیدگی به تمامی حساب‌های درآمد و هزینه و سایر دریافت و پرداخت‌ها به‌منظور حصول اطمینان از وقوع عملیات مالی و وصول و ایصال به‌موقع آنها، رسیدگی به حساب کسری ابواب جمعی و تخلفات مالی مأموران ذی‌ربط دولتی، بررسی و کنترل برقراری روش‌ها، استانداردها و دستورالعمل‌های مناسب مالی و همچنین وجود مرجع کنترل‌کننده داخلی همراه با اظهارنظر در خصوص کفایت یا عدم کفایت آن جهت نیل به اهداف قانونی در تمامی دستگاه‌های اجرایی^۲، از جمله وظایف ذاتی دیوان محاسبات است. البته شایان ذکر است هرچند قانون مربوطه از این فعالیت‌ها تماماً به‌عنوان حسابرسی یاد کرده و بدین‌لحاظ نیز دیوان حسابرس دولت شناخته می‌شود. اما با توجه به ماهیت حقوقی بسیاری از این فعالیت‌ها باید آنها را «بازرسی مالی» تلقی کرد و دستگاه مجری آنها را «بازرس مالی» دولت به‌حساب آورد و نه حسابرس آن.

به هر حال با وجود کارکردها و اهداف قانونی مشابه و حتی ماهیت حقوقی یکسان تحت عنوان «مؤسسه دولتی» برای هر دو دستگاه ناظر یادشده، تداخل جدی در اجرای وظایف نظارتی توسط آنها امری اجتناب‌ناپذیر می‌نماید و این موضوع به‌ویژه در ارتباط با شرکت‌ها و مؤسسات انتفاعی دولتی که حسابرسان سازمان حسابرسی - و دیگر مؤسسات حسابرسی منتخب - به لحاظ الزامات قانونی، همانند دیوان محاسبات موظف به اظهارنظر در خصوص رعایت یا عدم رعایت برخی قوانین و مقررات مالی توسط واحد گزارشگر و افشای این اظهارنظرها در ضمن بندهای گزارش مربوطه هستند، کاملاً مشهود است.^۳ افزون بر اینکه به لحاظ دامنه رسیدگی نیز فعالیت دیوان محاسبات با آنکه بر اساس پاره‌ای قوانین و مقررات حال حاضر محدود به دستگاه‌های استفاده‌کننده از بودجه عمومی دولت و در محدوده اعتبارات دریافت‌شده از این بودجه است، اما مطابق ماده ۱ قانون دیوان محاسبات، دیوان به‌عنوان ناظر مستقل حفظ و حراست از بیت‌المال شناخته می‌شود. از طرفی این اختیار گسترده و تمام‌عیار قانونی را با توجه به

۱. ر.ک: مواد ۱ تا ۷ این قانون.

۲. تبصره ذیل ماده ۲ این قانون منظور از دستگاه‌ها را به‌طور کلی هر واحد اجرایی می‌داند که طبق اصول ۴۴ و ۴۵ قانون اساسی که مالکیت عمومی بر آنها مترتب شود.

۳. برای اطلاع بیشتر ر.ک: «دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی نسبت به صورت‌های مالی» موضوع بخشنامه شماره ۱۴۰۱/۱۸۳۹۵ مورخ ۱۴۰۱/۰۹/۱۶ سازمان حسابرسی.

دامنه گسترده دستگاه‌ها و واحدهای اجرایی مشمول حسابرسی و بازرسی قانونی سازمان حسابرسی که فارغ از ماهیت حقوقی و یا میزان استفاده آنها از بودجه عمومی کشور قابل اعمال است، باید برای این سازمان نیز جاری دانست و سازمان حسابرسی می‌تواند این وظایف قانونی را رأساً یا از طریق نظارت بر مؤسسات حسابرسی خصوصی انجام دهد.

البته با توجه به ویژگی‌هایی که از شخصیت حقوقی نهاد بازرسی قانونی و نحوه فعالیت آن بیان شد، در نگاه اول به نظر می‌رسد شناسایی گسترده فعالیت‌ها و دستگاه‌های مشمول بازرسی قانونی برای سازمان حسابرسی را بتوان به عنوان دلیل و معیاری جهت تفکیک کارکرد سازمان از دیوان محاسبات به حساب آورد. اما پذیرفتن این نظر خود باب ابهام و تداخل وظایف سازمان را با آنچه قانوناً بر عهده سازمان بازرسی کل کشور محول شده است، می‌گشاید، زیرا مطابق بند «الف» ماده ۲ قانون تشکیل سازمان مصوب ۱۳۶۰ و اصلاحات بعدی: «بازرسی و نظارت مستمر کلیه وزارتخانه‌ها و ادارات و امور اداری و مالی دادگستری، سازمان‌ها و دستگاه‌های تابعه قوه قضاییه و نیروهای نظامی و انتظامی و مؤسسات و شرکت‌های دولتی و شهرداری‌ها و مؤسسات وابسته به آنها و دفاتر اسناد رسمی و مؤسسات عام‌المنفعه و نهادهای انقلابی و سازمان‌هایی که تمام یا قسمتی از سرمایه یا سهام آنان متعلق به دولت است یا دولت به نحوی از انحا بر آنها نظارت یا کمک می‌نماید و کلیه سازمان‌هایی که شمول قانون بر آنها مستلزم ذکر نام آنهاست، بر عهده سازمان قرار دارد». از این رو با توجه به عنوان سازمان مزبور و کارکردهای قانونی شناسایی شده برای آن، سازمان بازرسی کل کشور را باید مرجعی با وظیفه خاص بازرسی دانست. به همین علت این سازمان مصداق بارز سازوکار نظارت از بیرون به شمار می‌رود. با این حال، در ایراد به این برداشت که به حوزه صلاحیت سازمان بازمی‌گردد، باید گفت اشخاص موضوع بازرسی سازمان، دولتی و نهادهای عمومی بدون توجه به تجاری یا غیرتجاری آنها هستند که به تبع شرکت‌های دولتی موضوع این قانون نیز از جمله آنهاست (پاسبان، ۱۳۹۱: ۹۳). از طرفی در نظام حقوقی ایران مفهومی بسیار مضیق‌تر از معنای کنترل واقعی دولت بر یک شرکت که سبب دولتی شناخته شدن آن می‌شود، در نظر گرفته شده و در ماده ۴ قانون مدیریت خدمات کشوری، صرفاً ملاک اکثریت سهام و سرمایه را برای دولتی دانستن یک شرکت به رسمیت شناخته شده است، خواه کنترل واقعی آنها در اختیار دولت باشد یا نباشد (ر.ک: طجلو، همکاران، ۱۴۰۱: ۲۳۸).

بنابراین جایگاه قانونی و کارکردی سازمان بازرسی کل کشور را نمی‌توان با مفهوم بازرسی از بیرون منطبق دانست و اساساً بررسی نقش سازمان‌ها و نهادهایی که امکان تلقی آنها به عنوان بخشی از سازوکار نظارت از بیرون وجود دارد و ملاحظه موضع حقوق ایران، حاکی از آن است که راهکار نظارت از بیرون برای شرکت‌های تجاری در این نظام به طور خاص تعبیه نشده است (پاسبان، ۱۳۹۱: ۹۳-۹۴). افزون بر اینکه سازمان بازرسی به عنوان یکی از مراجع نظارتی زیرمجموعه قوه قضاییه از جایگاهی

به مراتب بالاتر، مستقل تر و به نحوی مسئولیت پذیرتر در زمینه نظارت بر اجرای صحیح قوانین و حسن جریان امور توسط تمامی مؤسسات عمومی برخوردار است. به همین سبب بازرسان قانونی مؤسسات، شرکت ها و دستگاه های مشمول بازرسی و حتی مسئولان سازمان حسابرسی دولتی مکلف اند تا چنانچه به سوء جریانی در رسیدگی به عملکرد مالی و اداری دستگاه های اجرایی و شرکت های دولتی و وابسته به دولت رسیدند که مربوط به وظایف سازمان بازرسی کل کشور باشد، مراتب را به اطلاع آن سازمان برسانند.^۱ به همین دلیل به باور برخی صرف اشتراک در انجام یک وظیفه یعنی بازرسی که علی الظاهر نهادهای بازرسی مفهومی مشترک است، این اشتباه را حاصل کرده که سازمان بازرسی دارای همان کارکردهای خاص دیگر نهادهای بازرسی است. حال آنکه دست کم به لحاظ حیطة گستردۀ نظارتی، کنترل نهاد بازرسی مورد تحقیق حتی بر مقام یا نهاد انتصاب کننده امری متداول و مرسوم است. درحالی که سازمان بازرسی کل کشور نه تنها بر رئیس قوه قضاییه که رئیس این سازمان را منصوب می کند هیچ نظارتی ندارد، بلکه به لحاظ برنامه های رسیدگی محدودیت هایی نیز از سوی این مقام بر سازمان قابل اعمال است (صادقی و بهنیا، ۱۳۹۹: ۱۶۰).

با وجود این ساختارهای متعدد و سلسله مراتبی از حرفۀ بازرس قانونی، برخی صاحب نظران معتقدند بازرسان منتخب اشخاص حقوقی به سبب نداشتن دانش حرفه ای و وجود تعارض منافع، الزامی نبودن مسئولیت بازرسان و همچنین عدم اشاره قانونگذار به تخصص بازرس و شرایط لازم برای احراز صلاحیت حرفه ای، خود را مقید به ایفای صحیح نقش و اعمال وظیفۀ بازرسی نمی دانند و نتیجه اینکه به وظایف موضوع ماده ۱۵۱ اصلاحی قانون تجارت نیز عمل نمی کنند. همچنان که سازمان حسابرسی وابسته به دولت در مقام بازرس قانونی شرکت های دولتی و مؤسسات بخش عمومی بیشتر به کنترل اسناد حسابداری و رعایت استانداردهای حسابرسی می پردازد.^۲ حال آنکه در باور قانونگذاران رکن بازرسی اشخاص حقوقی سازوکار مناسبی در درون شرکت ها و سایر شخصیت های حقوقی برای پیشگیری از وقوع جرم، مبارزه و کشف فساد مالی و اقتصادی است. اما با توجه به مؤثر واقع نشدن این اقدام قانونی در رفع نواقص و کاستی های موجود در ایفای وظایف از سوی بازرسان قانونی، کمی بعد قانونگذار بر آن شد تا حرفۀ حسابرسی را از بازرسی قانونی تفکیک کرده و ظاهراً بر مبنای سیاست نهادینه سازی امر بازرسی و نظارت در کشور و تنظیم و تنسيق امور حرفه ای مربوط به آن، بازرسی را به عنوان حرفۀ مستقل و یکی از ارکان اشخاص حقوقی شناسایی کند.^۳ از این رو در «طرح اساسنامه سازمان نظام بازرسی جمهوری اسلامی

۱. ر.ک: ماده ۱۲ قانون اصلاح موادی از قانون تشکیل سازمان بازرسی کل کشور مصوب ۱۳۹۳.

۲. ر.ک: مقدمۀ طرح اساسنامۀ سازمان نظام بازرسی جمهوری اسلامی ایران، شماره ثبت ۷۸۱، (۱۴۰۱).

۳. موافقان این دیدگاه معتقدند «از آنجا که قانون وظایف و تکالیف بازرس را معین می کند، بازرسی رکنی از ارکان شرکت

ایران» که آخرین اقدام حال حاضر قانونگذار در این زمینه است، نهاد بازرسی به عنوان یک سازمان مستقل و غیردولتی و تابع قوانین و مقررات عمومی حاکم بر مؤسسات غیرانتفاعی شناسایی و وزارت دادگستری موظف به سازماندهی مناسب برای تصدی مشاغل «بازرسی» از طریق تأسیس این سازمان شده است.^۱ در این طرح که هدف از آن مشارکت بازرسان در انتظام امور حرفه‌ای خود و افزایش نقش «بازرس» در بازدارندگی و خودکنترلی اشخاص حقوقی در پیشگیری از بروز فساد مالی و اقتصادی و زمینه‌ساز ارتقای سطح سلامت نظام اداری و مالی بخش عمومی (دولت) بیان شده، اصول و استانداردهایی برای حرفه بازرسی فعالیت بازرسان همراه با تعیین شرایط لازم برای احراز صلاحیت آنها تدوین شده و تهیه و تصویب آیین‌نامه‌ای نیز برای تعیین صلاحیت حرفه‌ای بازرسان موضوع تبصره ۱ ماده ۹۱ قانون مدیریت خدمات کشوری^۲ که در دستگاه‌های اجرایی اشتغال دارند، در نظر گرفته شده است.^۳

بازرسان احراز صلاحیت‌شده نیز مکلف‌اند تا وفق وظایف مقرر در قانون تجارت، نسبت به رعایت تمامی قوانین و مقررات عام و خاص مرتبط با تأسیس و فعالیت شخص حقوقی که با حقوق صاحبان سرمایه و حقوق دولتی مربوط است اعم از رویه‌های حاکمیتی، تصویب‌نامه‌ها، بخشنامه‌ها، دستورالعمل‌ها، مقررات اساسنامه، حقوق دولتی و سایر موارد مرتبط اطمینان حاصل کنند و نتیجه را به اطلاع صاحبان حقوق مذکور برسانند.^۴ همچنین سازمان تازه تأسیس ارائه خدمات دیگری مانند مشاوره به نهادهای تقنینی، اجرایی و نظارتی به منظور بهبود مستمر فعالیت و حفظ رکن بازرسان قانونی اشخاص حقوقی را بر عهده دارد. با این حال، به نظر می‌رسد تفکیک ماهیت حقوقی بازرس قانونی از حسابرس مستقل و سازماندهی یک نهاد جدید برای انجام وظیفه بازرسی اشخاص حقوقی در این طرح ایرادات مهمی نیز به همراه دارد که در جای خود قابل تأمل هستند؛ اول آنکه انتخاب بازرس قانونی برای شرکت‌ها الزاماً از بین فهرست‌های رسمی تعیین صلاحیت مجاز در این طرح که مسبوق به سابقه نیز است^۵، «بازرسی» را که اکنون «سمت» است، به یک

است». اما به باور مخالفان در رابطه میان بازرس با شرکت، رکن بودن «بازرسی» مورد تردید است، زیرا ماده ۲۷۰ لایحه اصلاحی قانون تجارت ۱۳۴۷ فقط ارگان‌های تصمیم‌گیرنده شرکت را که بازرسی جزو آنان نیست، «رکن» قلمداد کرده و از طرفی نمی‌توان گفت هر ماهیت حقوقی که قانون وظایف و تکالیف برای آن معین کرده، رکن است. ر.ک: قلی‌زاده، ۱۳۹۰: ۲۴۶.

۱. ر.ک: مواد ۱ و ۲ طرح اساسنامه سازمان نظام بازرسی جمهوری اسلامی ایران، شماره ثبت ۷۸۱، (۱۴۰۱).
۲. به موجب این تبصره: «دستگاه‌های اجرایی موظف‌اند علاوه بر نظارت مستقیم مدیران از طریق انجام بازرسی‌های مستمر داخلی توسط بازرسان معتمد و متخصص در اجرای این ماده نظارت مستقیم نمایند».

۳. ر.ک: تبصره ۱ ماده ۱ این طرح.

۴. همان؛ ماده ۵.

۵. ر.ک: تبصره ماده ۱۴۴ لایحه اصلاحی قانون تجارت ۱۳۴۷.

«شغل» تبدیل می‌کند و از آنجا که حق الزحمه این بازرسان می‌بایست از طرف دستگاه نظارت‌شونده تأمین شود، جایگزینی «مزد» و «حقوق» به جای حق الزحمه به نوبه خود سبب وابستگی سازمانی هرچه بیشتر امرار معاش بازرسان به نهاد تحت نظارت می‌شود، موضوعی که استقلال شخصیت حقوقی نهاد بازرسی را زیر سؤال خواهد برد؛ دوم، سابقه تهیه فهرست برای اسامی اشخاص واجد شرایط بازرسی در دوران اولیه شکل‌گیری نهاد حسابرسی قانونی برای شرکت‌ها در فرانسه، نشان می‌دهد اجرای چنین سیاستی توسط کمیسیون دولتی علاوه بر آنکه موجب تنزل جایگاه نهاد بازرسی در میان ذی‌نفعان به دلیل احتمال سرایت اطلاعات تجاری در میان رقبا می‌شود، به دخالت دولت در امور شرکت‌ها نیز منجر می‌شود و تشکیلاتی تحت عنوان «کانون بازرسان» نه تنها بوروکراسی اداری زائد و مضاعف در تشکیل و فعالیت نهادهای ناظر را افزایش می‌دهد، بلکه هزینه‌های اغلب فزاینده چنین تشکیلاتی به ارائه‌دهندگان خدمات عمومی و لاجرم به شهروندان به عنوان استفاده‌کنندگان از این خدمات تحمیل می‌شود.^۱ همچنین گستردگی دستگاه‌های دولتی و مراجع غیردولتی مشمول این نظارت، بالا بودن حجم و تنوع فعالیت‌های نظارتی بدون همکاری و هماهنگی نظام‌مند دیگر مراجع نظارتی و مشخص نبودن حد و مرز دقیق وظایف مراجع یادشده، از دیگر ایرادات وارد به طراحی نظام نظارتی بازرسی قانونی است که موجب می‌شود تا در سطح نهادی سازوکار مذکور به دلیل اکتفا به ایجاد صرفاً یک نهاد یا سازمان خاص بدون فراهم کردن مقدمات مقتضی به نتایج موردنظر نائل نشود (تنگستانی، ۱۴۰۰: ۶۲-۶۳).

اینکه چرا نهادسازی متنوع وضعیت نابسامان نهاد «بازرسی قانونی» اشخاص حقوقی را دست‌کم در بخش عمومی سامان نمی‌بخشد و مقدمات این اقدام چیست؟ مسئله‌ای است که به نظر می‌رسد پاسخ به آن را باید در لزوم تحول در مفاهیم بنیادین و نهادساز دولت مدرن جست‌وجو کرد. نمونه‌ای از این موضوع تحول در مفهوم خدمات عمومی در فرانسه است.

۵. تأثیر تحولات مفهومی خدمات عمومی بر شیوه‌های حسابرسی و بازرسی قانونی

شرکت‌ها و مؤسسات عمومی

پس از آنکه لزوم حاکمیت تجزیه‌ناپذیر و تمرکز قدرت سیاسی آن در موجودیتی واحد، توسط حامیان این ویژگی خاص حاکمیت دولت فرانسوی مطرح شد، قوام و پایداری این برداشت مفهومی از دولت توسط موریس هوریو این گونه معرفی می‌شود: «دولت یک نهاد برخاسته از درون ملت و تجسم حقوقی آن است که به شکل یک نظام «متعادل و منظم» ظهور یافته، با این تفاوت مهم که دولت بعد از پیدایش در بطن اجتماع با ویژگی قدرت حاکمیتی خود که باعث سلطه بر دیگران می‌گردد، از سایر نهادها متمایز می‌شود

۱. برای دیدن نظرهای موافق ر.ک: قلی‌زاده، ۱۳۹۰: ۲۴۲ - ۲۴۶.

و به همين دليل ضرورت دارد تا اين قدرت در چارچوب نظريه او نهادينه سازي و کنترل گردد.^۱ اما در عين حال که بنیان دانش حقوق عمومي توسط هوريو در اواخر سده نوزدهم بر مفهوم «اقتدار عمومي، امتيازهای دولت و سازمان آن» به منظور تأمین منافع و ارائه خدمات عمومي استوار می‌شود، دکترین جدایی اعمال حاکمیت از اعمال تصدی دولت نیز شکل می‌گیرد. لئون دوگی در بیان این اندیشه که از قدرت دولت ناشی می‌شود، عقیده داشت: «اعمال اداری باید به دو بخش اعمال حاکمیت که دولت در مقابل انجام آنها فاقد مسئولیت مدنی خواهد بود و اعمال تصدی که در سیطره حقوق خصوصی قرار می‌گیرند، تقسیم شوند». اما این نظریه که در زمان خود از طرف «هوريو» و «بارتلمی» نیز دفاع می‌شد و هنوز هم در تئوری‌های امروزی طرفداران آن زيادند، با استقرار نظام حکومتی دموکراتیک و رژیم پارلمانی، ضعف‌های خود را نمایان ساخت و سبب شد تا دست‌کم در فرانسه مکتب بوردو آن را اساساً تفکری نادرست تلقی کرده و اندیشه خدمت عمومي را ملاک عمل دولت‌ها اعلام کند. دکترینی که حقوق اداری نوین فرانسه را پایه‌گذاری کرد و در گسترش بعدی حتی دولت‌ها را به مداخله در فعالیت‌های اقتصادی و اجتماعی وادار ساخت. اما بعدها این نظریه و حتی پیدایش تفکر جدید منفعت عمومي که کامل‌تر از دو نظریه قبلی بود، به دلیل قلمرو گسترده خود که شامل امور اداری و غیراداری تقنینی، قضایی و حتی امور عام‌المنفعه نیز می‌شوند، از انتقاد مصون نماندند تا آنکه در نهایت نظریه‌ای جدید که بر پایه ترکیب و تعدد نظریات قبلی استوار است، با این باور که لازم نیست حقوق اداری مبتنی بر پایه و اساس عقیدتی باشد، بلکه جمع بین چند نظریه هم می‌تواند مورد پذیرش و عمل قرار گیرد، به وجود آمد که در آن مفهوم خدمت عمومي از جایگاه ویژه‌ای برخوردار بود (انصاری، ۱۳۹۲: ۷۵-۷۷).

بنابراین ملاحظات مفهوم خدمت عمومي یکی از مهم‌ترین و پیچیده‌ترین مفاهیم حقوق اداری فرانسه است که تاریخ پرفراز و نشیب اندیشه‌پردازی‌های مربوط به خود را دیده است. از یک سو بیشتر حقوقدانان آن را به عنوان توجیهی برای وجود قدرت عمومي و امتیازات در اختیار آن ارزیابی کرده‌اند. برای نمونه دوگی به طور خاص دولت را تنها مجموعه‌ای از همکاران خدمات عمومي می‌دید و هوريو نیز علی‌رغم نگاه محافظه کارانه‌تری که نسبت به بسط دامنه حوزه این خدمات دارد، آن را ابزار و شیوه‌ای برای تحریک دولت به تبعیت انحصاری از مؤلفه‌ای مانند کاربری و سودمندی می‌داند. پیروی از دو مؤلفه «محدودسازی عینی قدرت» و «مشروعیت‌سازی دولت» برای خدمت عمومي بود که بعدها الهام‌بخش نگارندگان متن دیباچه قانون اساسی ۱۹۴۶ با این عنوان شد: «هر مال یا بنگاه که بهره‌برداری از آن ویژگی یک خدمت عمومي ملی و یا یک خدمت دارای انحصار عملی را کسب می‌نماید و یا کسب کرده است، باید به تملک تشکیلات سرزمینی درآید». از سوی دیگر ویژگی و خصیصه‌ای مانند ساده بودن

1. See more: - Hauriou, Maurice, (1910), Principes de droit public. Paris: Dalloz, (2010), p: 70.

خدمت عمومی تقلیل و در مقابل قالب‌های مدیریتی بسیار تنوع می‌یابد، به نحوی که امروزه بسط چشمگیر دامنه آن در معنای وسیع‌تر از بدو پیدایش که محدود به خدمات و وظایف حاکمیتی دولت به عنوان جزئی پیوسته از خود مفهوم حاکمیت که هیچ‌گاه مورد اعتراض نبودند یا خدمات اداری که از دیدگاه نظری طبیعی‌ترین و بدیهی‌ترین نوع خدمات عمومی را تشکیل می‌دهند، فراتر رفته و تقریباً به تمامی حوزه‌های حیات اجتماعی جوامع و به ویژه حوزه اقتصادی کشیده شده است. از این رو هرچند ملاحظات مربوط به این قبیل خدمات در بدو امر به دلیل تعارض با اصل آزادی تجارت و صنعت مواردی از سکوت و کتمان ارائه این خدمات توسط دولت را پدید آورد و در سال‌های آغازین سده بیستم شورای دولتی این مداخلات را تنها برای مواردی استثنایی موجه می‌دانست، اما سی سال بعد همین شورا مداخلات مذکور را این گونه ارزیابی کرد که وقوع شرایط خاص زمانی و مکانی شرط کافی برای مشروعیت بخشی به آنهاست و امروزه شورا در ابعاد گسترده‌تر این امر را پذیرفته است که ایجاد خدمت عمومی یک عمل رقابت غیرقانونی با بخش خصوصی نخواهد بود، البته زمانی که این رقابت جهت تأمین منفعت عمومی باشد (لگراند و سلین، ۱۳۹۸: ۱۶۵-۱۶۸).

در این حالت به زعم آنکه ورود این خدمات با مداخله در حوزه‌های بخش خصوصی در شرایطی مشابه بنگاه‌های خصوصی رخ می‌دهد و تعیین مرزبندی میان حقوق عمومی و حقوق خصوصی را کاری دشوار و پیچیده می‌سازد، اما این نوع خدمات که اغلب در قالب تجاری و صنعتی ارائه می‌شوند، به شکلی مشابه با سایر خدمات عمومی قابل ارائه در بخش دولتی هدف تحقق و تأمین منفعت عمومی را دنبال می‌کنند. به همین دلیل برای اعطای عنوان خدمات عمومی به این فعالیت‌ها و تفکیک آن از خدمات عمومی اداری دولتی و حتی بنگاه‌های خصوصی، رویه قضایی به تحقق مؤلفه مضاعف هر سه شرط؛ ۱. هدف از خدمت عمومی تجاری و صنعتی باید تولید یا فروش کالا و یا حتی ارائه خدمات با رویکرد منافع عمومی باشد؛ ۲. نحوه تأمین مالی خدمت عمومی تجاری که اساساً منبع آن نه از محل بودجه عمومی، بلکه از محل درآمد حاصل از ارائه خدمات به مشتریان باشد؛ ۳. شیوه‌های سازماندهی و کارکرد خدمات بر پایه یافتن یک تعادل و تراز مالی مربوط به بهره‌برداری از این خدمات و ماهیت حقوقی روابط میان خدمت و خواسته کاربران و نیز اراده ابراز شده از سوی تشکیلات محلی یا دولتی ایجادکننده آن خدمت استوار باشد، توأمان نیاز دارد.^۱ با تمام این اوصاف و در ماورای ظرایف اثرگذار در تعیین ماهیت و نیز تعیین نظام

۱. البته این مولفه را نمی‌توان با اطمینان کامل و مطلق یک مؤلفه شناسایی نوع خدمت دانست، چراکه مواردی از خدمت عمومی اداری نیز وجود دارند که استفاده از آنها منوط به پرداخت مبلغ است، مانند عوارض تأسیسات عمومی. از این رو در این قبیل موارد قاضی اداری باید برای هر مورد به طور جداگانه، اطلاق عنوان خدمت عمومی اداری یا تجاری را احراز کند (لگراند و سلین، ۱۳۹۸: ۱۷۱).

حاکم بر آشکال مختلف خدمت عمومی، منطقی که این خدمات بر پایه و اساس آن قرار دارد، یک منطق قابل درک و قابل توضیح است و آن اینکه مفهوم خدمت عمومی جایگاه مرکزی در مأموریت‌های محوله به دولت دارد و توأمان حوزه عمل و هدف غایی حقوق اداری را معین می‌کند. منطقی که توانسته ضرورت تأمین خدمات منافع عمومی را که به بهترین وجه برای نیازهای مردم اروپا مناسب باشد، به بطن مباحث اتحادیه اروپا بکشد. تا آنجا که یک قطعنامه تحت عنوان «خدمات عمومی برای مردم اروپا» در ششمین مجمع عمومی اتحادیه اروپا (EPSU) تصویب شده و دو کنفرانس خدمات عمومی در فلورانس (۲۰۰۲) و پاریس (۲۰۰۳) به طور مفصل رابطه بین اتحادیه اروپا و خدمات عمومی را بررسی کرده‌اند. از طرفی اگرچه تعریف دقیق نوع خدمات عمومی به دلیل تفاوت در معیارها در بین کشورهای عضو دشوار است، اما EPSU خواستار به رسمیت شناختن خدمات منافع عمومی به عنوان ستونی از الگوی اجتماعی اروپا، تضمین حقوق اساسی شهروندان و جوامع و به عنوان بخشی جدایی‌ناپذیر از انسجام اقتصادی، سرزمینی و اجتماعی است و تأکید بر آن دارد تا اصولی که خدمات صحیح منافع عمومی بر آن استوار است، در سیاست تجارت خارجی اتحادیه اروپا منعکس شود (Klarić, 2009; 571-584). به همین دلیل با جدیت این موضوع را مطرح می‌کند که دولت به جای اینکه یک توانمندکننده صرف ارائه خدمات عمومی توسط بخش خصوصی در نظر گرفته شود، باید مسئول در تأمین مالی و ارائه این خدمات نیز باشد. طرحی که بر این اندیشه استوار است، اگر رقابت در بازار به عنوان یک «هدف فی‌نفسه» در نظر گرفته شود، در حالت مطلوب، نتیجه باید افزایش رضایت از خدمات بخش عمومی در میان شهروندان باشد. بنابراین تعادل لازم بین حق رقابت و حقوق اساسی شهروندان این مسئولیت را برای دولت‌های عضو ایجاد کرده تا از عرضه خدمات عمومی بدون توجه به سودآور بودن آنها در بازار آزاد اطمینان حاصل کنند. همچنین ارائه‌کنندگان این خدمات باید مشمول کنترل دموکراتیک و پاسخگویی به مصرف‌کنندگان باشند. ویژگی‌هایی که توسعه بعدی آنها از طریق پذیرش اصطلاح اساسی «خدمات منافع اقتصادی عمومی» توسط EPSU و این پیش‌فرض ایدئولوژیک که بخش خصوصی لزوماً کارآمدتر از بخش دولتی است، زمینه سیاسی لازم برای ارتقای مدیریت عمومی در دولت را فراهم آورده است.^۱

با وجود این تحولات اسطوره «نفع عمومی» که دولت مشروعیت خود را بر اساس آن بنا می‌کرد و به عنوان ملک مطلق، انحصاری و شاخص متمایزکننده آن از دیگر بخش‌ها تلقی می‌شد، در حوزه مدیریت امور عمومی دچار بحران شد و ساختار و موجودیت نمادین دولت که به‌ویژه در فرانسه از آن سود می‌جست، به نحو جدی مورد تعرض قرار گرفت. در نتیجه این فروپاشی بنیادهای مشروعیت دولت، مشروعیت مقارن با ارتقای ارزش‌های مؤسسات خصوصی پدیدار شد و مرزهای دوگانه عمومی -

1. See more: -EU Presidency conclusions, Lisbon European Council, 23-24/03/00, p.6, para 24.

خصوصی که در دوره‌ای طولانی سیطره قطعی داشت، جای خود را به مفهومی انعطاف‌پذیرتر که روابط متقابل و تعاملات هرچه بیشتر منافع عمومی و خصوصی را گریزناپذیر می‌ساخت، واگذار کرد و این فرهنگ اداری که «علم و عمل» را باید از بخش خصوصی اتخاذ کرد، همانا دومین تغییر عمیق در به چالش کشیدن فرض برتری مدیریت عمومی دولت بود. بنابراین در حال حاضر فرضی که بر اساس آن مدیریت عمومی در خدمت نفع عمومی قادر به تأمین کارآمدی و سودمندی نیست، جای خود را به این اندیشه داده که اداره ملزم است همچون اشخاص خصوصی بدون وقفه کارکردهای خود را بهبود بخشد و هزینه‌های خدمات خود را کاهش دهد. چنین اداره‌ای متعهد به انجام مأموریت‌های خود در بهترین شرایط ممکن و مراقبت بر کیفیت خدمات خود با استفاده از بهترین ابزارها و امکانات در دسترس است (شوالیه، ۱۳۹۶: ۸۲-۸۴). با این حال اندیشه کارآمدی و خلاقیت بسترهای مربوط به سازماندهی مدیریت دولتی به معنای آن نیست که شیوه‌ها و ابزارهای وصول بدان نیز باید الزاماً در سنت‌های دولت‌ساز مورد بحث یکسان و مشابه باشد. بلکه در فرانسه برای نظام اقتصادی استوار شده بر این اصل که شرکت‌ها و مشاغل آنها در مالکیت دولت هستند و نه مردم، بر خلاف مدیریت دولتی نوین فهم‌شده در کشورهای آنگلوساکسون، سیاستگذاری مدیریت عمومی در پی بهبود اقدامات اجرایی عمومی و فراهم ساختن امکان دستیابی اداره به اهداف مذکور توسط مقامات سیاسی تعیین می‌شود. به بیان دیگر، در این سنت نه تنها اهداف هر دو بخش خصوصی و عمومی یکسان نیستند، بلکه مآخذ الزامات حاکم بر سازماندهی آنها نیز متفاوت است. از این رو کارآمدی در هرگونه واحد دولتی در درجه اول بر اساس میزان تحقق اهداف تعیین‌شده توسط مدیران مؤسسه ارزیابی شود و نه به واسطه «سودآوری» مالی آن و اراده معطوف به متعادل‌سازی رابطه جدید میان دو حوزه عمومی و خصوصی به وسیله تحولات کنونی حقوق اداری بازشناخته می‌شود.

در هر حال در پی تحولات یادشده از سال‌های ۱۹۶۰ به بعد واحدهای دولتی که واجد قابلیت اقدام مستقل‌اند، دیگر به واسطه روابط عمودی «هرم تبعیت» از قدرت حاکمیت متحد نمی‌شوند، بلکه از طریق روابط افقی عمل متقابل و تعاملی «جلوه پسامدرن شبکه» به چنین ویژگی‌ای می‌رسند و ادارات مستقل به زعم آنکه در نهایت به دولت وابسته‌اند، واجد وضعی بسیار شایان توجه در بطن ساختارهای دولتی‌اند، به نحوی که جدای از مقامات اداری و خارج از دستگاه اداری دولت واجد صلاحیت رسمی برای اقدام مستقل‌اند. فرمول «اداره مأموریت‌محور» برای مقابله با مشکلات جدید (مانند آمایش سرزمین) به تناسب شرایط و برای حل مسائل مختلف واجد قابلیت قوی عملیاتی، با فراهم کردن مجموعه‌ای از ابزارهای اداری و مالی در چارچوب برنامه‌ای مشخص امکان فائق آمدن بر وظایف پیچیده‌ای را دارند و در نهایت تفکر ذاتی تنظیم‌گری بدان معنا که تنظیم‌گری نمی‌تواند کارآمد واقع شود، مگر آنکه مراجع متصدی آن دارای آزادی عمل در بطن ساختارهای دولتی باشند، به‌ویژه در حوزه اقتصادی و اجتماعی متناسب با

تقویت ابزارهای مالی و انسانی به آنها امکان اتخاذ سیاست‌های واقعی را به مسئولان می‌دهد. این موارد جملگی نشان از آن دارند که اداره نوین فرانسوی سبب فراوانی متراکم عمل عمومی (اداری) شده که شکل مجموعه‌ای همجوار از مقررات‌گذاری بخشی را به خود گرفته و از این رو، این نهادها معرف یک «دولت چندگانه و متکثر» از واحدهای بسیار متنوع و متشکل از مجموعه عناصر ناهمگن هستند که مفهوم جدیدی از دولت را گسترش می‌دهند؛ مفهومی که با تحت تأثیر قرار دادن سنت به شدت تمرکزگرای الگوی فرانسوی سبب شد تا دولت به جای آنکه دارای سلطه متمرکز و قوی بر سرزمین باشد، به «دولت سرزمینی» تبدیل شود که نزدیک‌تر به شهروندان و قدرت آن با در نظر گرفتن اهمیت ویژه‌گرایی محلی ضروری شده است. با این همه حمایت قیومیتی دولت بر زیست اجتماعی، در سده بیستم همزمان با تداوم نهضت تمرکزگرایی همراه بود و در نتیجه گسترش وظایف ناشی از تأسیس نظام حمایتی دولتی بر زیست اجتماعی به طور واقعی به چالش کشیده نشد، بلکه گسترش مسئولیت‌ها در چارچوب الگوی یکپارچگی کلاسیک دولت صورت پذیرفته است. به همین دلیل از دهه ۱۹۸۰ دولت در فرانسه به عنوان یک «دولت عادی‌سازی شده» (و نه دولت خصوصی‌سازی شده) شناخته می‌شود که در آن ادارات به شیوه‌های مختلف و بر اساس ماهیت مأموریت خود فهم و شناسایی می‌شوند؛ تحولاتی که تماماً بر پایه معنای جدید خدمات عمومی و بسط مفهومی آن استوار بوده است.^۲

از آنجا که هدف مفهوم عادی‌سازی درک بازنمایی‌های مشترکی است که مالکیت عمومی را مشروعیت می‌بخشد و آنها را با شیوه‌های مشخص در حوزه دولت و شرکت‌های دولتی بیان می‌کند، استانداردسازی کنترل‌های بخش دولتی نیز بر خلاف ادبیات رایج که این کنترل‌ها را ضروری می‌داند یا به عنوان یک روش منحصربه‌فرد از رابطه با دولت فرض می‌کند، شکل می‌گیرد و در واقع این استانداردسازی تحول در طراحی کنترل‌هاست و آنها را با بسیج «مفهوم کنترل» - که به عنوان ترکیبی از دولت، سرمایه، اهداف یک شرکت و بازاری که در آن فعالیت می‌کند، تعریف می‌شود - مرتبط می‌کند. بدان معنا که طراحی کنترل هریک از حوزه دولتی به مانند شرکت‌های دولتی با توجه به ویژگی‌های اساسی حاکم بر ماهیت و نحوه فعالیت آنها انجام می‌شود. این همان فرایندی است که تجزیه و تحلیل تاریخی آن نشان می‌دهد دگرگونی در حوزه کنترل شرکت‌های دولتی بخشی از دگرگونی‌های کنش

۱. برای اطلاع بیشتر درباره تحولات مدیریت عمومی دولت در فرانسه از سال ۱۹۶۰ به بعد، ر.ک: شوالیه، ۱۳۹۶: ۸۶-۱۱۰.

۲. این تفاوت معنادار در ساخت دولت تحت تأثیر مفهوم خدمات عمومی، واقعیت جایگاه خاص خدمات عمومی در اروپای قاره‌ای را نشان می‌دهد که بر مبنای آن دیوان دادگستری اروپا و کمیسیون اروپا تمایلی به پیشبرد هر مفهوم خاصی از خدمات عمومی ندارند و این موضوع به دلیل ترس از مخالفت کشورهای عضو (مانند فرانسه) بود که خدمات عمومی را مشابه بخش عمومی و در نتیجه با اعمال قدرت عمومی تشخیص دادند (ر.ک: Klarić, 2009: 571-584).

دولت در اقتصاد بوده که به واسطه تحول در مفهوم خدمت عمومی رخ داده است. توصیفی که تحول در استانداردسازی کنترل شرکت‌های دولتی را در فرانسه از دهه ۱۹۶۰ امکان‌پذیر ساخت و کنترل مالی این شرکت‌ها را که تا قبل از اصلاحات سال ۱۹۷۶ به کمیسیون حسابرسی - یک کمیسیون اداری ساده زیر نظر وزیر دارایی - سپرده شده بود، به دیوان محاسبات محول کرد و دیوان مأموریت کنترل شرکت‌ها و مؤسسات دولتی و شرکت‌های تابعه آنها را با حفظ اصول و رویه‌های مورد تبعیت خود به عهده گرفت.^۱ به همین دلیل در فرانسه طبق ماده ۶ مکرر قانون دیوان محاسبات مصوب ۱۹۶۷ میلادی صلاحیت رسیدگی به حساب‌ها، مدیریت مالی مؤسسات عمومی با خصوصیت صنعتی و تجاری، بنگاه‌ها و شرکت‌های ملی، شرکت‌های اقتصادی مختلط یا سهامی که اکثریت سرمایه آنها متعلق به دولت است، بر عهده دیوان قرار دارد. همچنین با رعایت صلاحیت اعطاشده به شعبات استانی دیوان محاسبات، دیوان می‌تواند حساب‌ها و مدیریت مالی نهادهایی مانند ۱. مؤسسات و دستگاه‌های عمومی که فعالیت صنعتی یا تجاری انجام می‌دهند، با هر وضع حقوقی؛ ۲. شرکت‌ها یا دستگاه‌هایی با هر وضع حقوقی که دولت یا اشخاص و یا مؤسسات عمومی جداگانه یا به اتفاق بیش از نصف آرا یا سرمایه را در نهادهای تصمیم‌گیرنده آنها دارا باشند؛ ۳. اشخاص حقوقی که با دولت یا دستگاه‌های تحت نظارت دیوان، مستقیم یا غیرمستقیم جداگانه یا به اتفاق دارای مشارکتی باشند که اعمال قدرت مؤثر در تصمیم‌گیری یا مدیریت را فراهم سازد، کنترل و نظارت کند. ماده ۷ همان قانون نیز در بیان جنبه‌های دیگری از قلمرو نظارت دیوان اشعار می‌دارد: «کلیه بنگاه‌های حقوق خصوصی واجد شخصیت حقوقی یا استقلال مالی که کلاً یا جزئاً مدیریت یک نظام قانون اجباری را بر عهده دارند، تابع نظارت دیوان هستند».

نمونه‌ای از این نظارت دستگاه‌هایی است که مدیریت مالی آنها تابع حسابداری دولتی نبوده ولی از مالیات‌های مخصوص، سهمیه‌های قانونی اجباری، یارانه و سایر کمک‌های مالی دولت یا شخص حقوقی تابع نظارت دیوان استفاده می‌کنند. دیوان همچنین می‌تواند بر مصرف کمک‌های مالی که توسط دستگاه‌های تأمین اجتماعی به مؤسسات به هر شکل و ترتیب و مبلغ اختصاص داده می‌شود، نظارت کند. صلاحیتی که هر استثنایی را غیرممکن می‌سازد و همان‌گونه که اشاره شد، دامنه گسترده آن به دلیل تحول در مفهوم خدمات عمومی است که به شکل‌های مختلف و شیوه‌های گوناگون ارائه می‌شود و بر محدوده کنترل و نظارت تأثیرگذار است. تا آنجا که در نظام حقوقی فرانسه چنانچه بین دو شخص خصوصی، راجع به یک موضوع یا امر عمومی قراردادی منعقد شود، باز هم از قراردادهای عمومی شناخته شده و قابل کنترل در مراجع مربوطه از جمله دیوان محاسبات است (گنجی‌اشتیجه و همکاران،

۱. برای اطلاع بیشتر در زمینه کمک‌های دیوان محاسبات در کنترل امور مالی بخش عمومی ر.ک:

Descheemaeker, Potton, (2016)

۱۳۹۹: ۴۷-۴۵)؛ موضوعی که یکی از ویژگی‌های مهم کنترل اعمال مالی به‌شمار می‌رود و می‌توان از آرایه‌ای که در خلال دهه‌های ۱۹۵۰ به بعد در دادگاه‌های اداری فرانسه صادر شده، این‌گونه مشاهده کرد «آن دسته از خدماتی که یک نیاز عمومی را برطرف می‌سازند و با مشارکت (نه لزوماً مدیریت) یک مقام عمومی انجام می‌شوند و برای انجام آنها از امتیازات و اختیارات ویژه اقتداری و حقوق عمومی استفاده می‌شود (ولو آنکه به بخش خصوصی واگذار شود)، می‌توانند موضوع یک دعوای اداری قرار گیرند و بالطبع مقام یا سازمان مربوطه در این خصوص در موقعیت خواننده قرار خواهد داشت. این یعنی سازمان‌هایی مشمول نظارت دادگاه‌های اداری به مانند دیوان محاسبات قرار می‌گیرند که علاوه بر انجام خدمت عمومی از اقتدارات حقوق عمومی نیز بهره‌مندند و علی‌رغم برجسته شدن این دو معیار به‌عنوان تحول ملاک کنترل قضایی اعمال دولت در حقوق اداری فرانسه، ملاک بهره‌مندی از وجوه و منابع عمومی نیز در تعیین صلاحیت دیوان محاسبات نقش دارد. برای درک بهتر این مطلب که چگونه اندیشه منتسکیو در مهار قدرت از طریق قدرت در حوزه حقوق اساسی، شکوفایی خود را تحت سیطره کنترل‌های قانونی و فراقانونی نهادهای ناظر در حوزه حقوق اداری می‌یابد، ضرورت دارد تا به مباحث مطرح در حقوق مالیه عمومی فرانسوی توجه بیشتر شود. البته نحوه کارکرد دیوان که مربوط به حوزه محاسبات عمومی این حقوق است، از موضوع بحث خارج است، اما به دلیل تعلق مالیه عمومی به حقوق که تنظیم‌گر روابط اجتماعی است و بدین لحاظ مراد از تعبیر «عمومی» بودن آن که درآمدها و هزینه‌های جامعه سیاسی یا همان دولت - کشور است، اگر قرار باشد موضوع این حقوق را بررسی دخل و خرج دولت بدانیم، این جامعیت نه به معنای اشاره گذرا به همه رویکردها، بلکه اتقان در تحلیل از منظر حداقل یک رهیافت - که در اینجا به‌ویژه رهیافت اقتصادی مدنظر است - نیازمند موجود بودن قیود، شرایط و ابزارهای ویژه‌ای است که در فقدان توجه به آنها حقوق مالیه عمومی و بالاتر از آن نفع عمومی که در خوانش حقوقی فرانسویان هیچ‌گونه نفعی فراتر از آن در نظر گرفته نمی‌شود، دچار نقصان جدی می‌شود (ر.ک: حبیب‌نژاد، ۱۳۹۸: ۱۵-۱۷).

بنابراین تحقق همزمان اهداف حقوق مالیه، اداری و اساسی در فرانسه به‌سبب ایجاد ضمانت اجرای مناسب در کنار حقوق مذکور است که می‌تواند سبب ایجاد نظم و انضباط مالی بیشتر و بالاتر از دفاع تمام‌عیار از اصول کلی حقوق عمومی و اداری فرانسویان و حتی خلق قاعده در این زمینه شود. همین امر نقش دیوان محاسبات را به‌عنوان دادگاه ممیزی دولت و بازرسی و قضاوت در خصوص حساب‌های مقام عمومی و محلی بیش از پیش در کانون توجه قرار داده است.^۱

۱. با این توضیح که رسیدگی در این دادگاه ممیزی کاملاً نامعمول است. چنانکه برای مثال نیازی نیست اشخاص ثالث رسیدگی را درخواست کنند، بلکه دادگاه هر سال برای بررسی و قضاوت در باب حساب‌های عمومی رأساً اقدام می‌کند.

۶. نتیجه

نهاد «بازرس قانونی» موسسات و شرکت‌های دولتی در غرب به دو دسته «بازرسی درونی» و «بازرسی بیرونی» قابل تقسیم و تفکیک است. در این رابطه کشورهایی مانند انگلستان که نظارت بیرونی را به نحو خاص در حقوق خود پیش‌بینی کرده‌اند، فاقد نهاد بازرسی درونی هستند و در برخی دیگر از کشورها مانند فرانسه، از شیوه نظارت بازرسی درونی برای موسسات و شرکت‌های خصوصی و نظام بازرسی‌های بیرونی برای کنترل و نظارت بر بخش عمومی استفاده می‌گردد. با این حال، حتی در نظام حقوقی فرانسه نیز تأکید در به‌کارگیری توأمان این دو نظام نظارتی با هدف اعمال کنترل مؤثرتر بر موسسات و شرکت‌های دولتی شیوه‌ای معمول نبوده و نیست. بلکه آنچه این نظام حقوقی را در زمینه حرفه بازرس قانونی بخش عمومی متحول نموده، تغییر نگرش شیوه‌های قدیمی کنترل اقتدارات حاکمیت است که دولت تابع قواعد متمایز از حقوق عادی را مغایر با ضرورت نزدیکی مدیریت عمومی به مدیریت خصوصی می‌داند. تغییرات اساسی که بیش از هر چیز حاصل تحول در مفهوم بنیادین خدمات عمومی بوده است. در مقابل، الگوبرداری نهاد بازرس قانونی از نظام‌های حقوقی غربی، برای نظارت بر موسسات و شرکت‌های دولتی کشور ما در شرایطی انجام گردید که از همان ابتدا مشکل مغفول ماندن اندیشه‌های داخلی از اصول و ارزش‌های بنیادین نهادساز در غرب و بویژه تحولات بعدی این اصول که کارکردهای ناظران را با نیازهای روز جامعه هدف هم‌سو و بهینه می‌سازند، ضعف اساسی این اقتباس به شمار می‌رود. مشخصاً در ارتباط با نهاد بازرس قانونی باید گفت، آنچه تا به حال این ضعف اساسی را پوشش داده، کاربست نظریه «عمل حاکمیتی و تصدی‌گری دولت» در بخش عمومی و بسط مفهومی این نظریه عملاً منسوخ شده، از زمان پیدایش در حقوق اداری داخلی تا دوران اخیر قوانین مؤخری مانند قانون مدیریت خدمات کشوری و قانون اجرای سیاست‌های کلی اصل (۴۴) قانون اساسی بوده است. حال آنکه ماحصل بکارگیری و تأکید بر این نظریه که از یک‌سو؛ بر محدود نمودن فعالیت‌های دولت به اموری مانند؛ سیاست‌گذاری، برنامه‌ریزی و نظارت در بخش‌های اقتصادی و اجتماعی و لزوم واگذاری تصدی‌گری‌های آن به بخش خصوصی تأکید و از سوی دیگر؛ به دلیل فراهم نبودن زیرساخت‌های فکری و عملی چنین تفکیکی، بویژه برای اداره امور بسیاری از شرکت‌ها و بنگاه‌های اقتصادی، تداوم سهامداری، مدیریت و کنترل‌های دولتی بر این بخش‌های مهم اقتصادی را به همراه داشته، علاوه بر ایجاد چالش‌های گوناگون در حوزه عمل و اجراء، به لحاظ نظارتی نیز باعث شکل‌گیری یک نظام التقاطی از نهاد بازرس قانونی برای نظارت موسسات و شرکت‌های یادشده بوده است. رویکردی که نه به درستی می‌تواند اصول بنیادین مطرح در نظام‌های لیبرال برای انجام فعالیت‌های اقتصادی و نظارت‌های حاکم بر آن‌ها را به

اجراء درآورد و نه می‌تواند وضعیتی از یک دولت ساده‌سازی شده به مانند نظام حقوقی فرانسه را جهت اجراء و نظارت بر ارایه مطلوب خدمات عمومی، نمایان سازد.

انجام وظایف سازمانی چندگانه و توأمان «استانداردگذاری» و «حسابرسی مستقل» و «بازرسی قانونی» شرکت‌ها و بنگاه‌های اقتصادی دولتی توسط سازمان حسابرسی کشور، نمونه‌ای بارز از نظام التقاطی مذکور است که بازنمایی آثار سوء آن، ضمن آنکه پیچیدگی حاکم بر شناسایی دقیق ماهیت حقوقی دو حرفه تخصصی «حسابرسی» و «بازرسی قانونی» و همچنین امکان ارتباط منطقی میان دستگاه‌های متولی این فعالیت‌های حرفه‌ای را دو چندان می‌کند، گویای این مطلب است که درک بسیج مفهوم کنترل در نظام حقوقی کشور ما، بجای آنکه در معنای طراحی کنترل‌های مناسب برای هر یک از حوزه‌های دولتی با توجه به ویژگی‌های ماهوی و کارکردی آنها به کار رود، معطوف به نهادسازی‌های نظارتی متنوع و دارای تلاقی و تعارض در کارکردها، برای برون رفت از چالش‌های نظارتی موجود در بخش عمومی جامعه می‌باشد.

با این حال، به دلیل فعالیت هم‌پوشان و موازی دست‌کم دو نهاد ناظر مالی شرکت‌ها و موسسات دولتی در کشور ما، یعنی نظام نظارتی شبه قضائی دیوان محاسبات و نظام گزارشگری مالی سازمان حسابرسی، پیشنهاد می‌گردد، انجام وظایف «حسابرسی مستقل» و «بازرس قانونی حساب» موسسات و شرکت‌های مذکور از سازمان حسابرسی منتزع و این وظایف به ترتیب در اختیار موسسات حسابرسی خصوصی و دیوان محاسبات قرار گیرند و متعاقباً فعالیت سازمان حسابرسی در قالب نظام شورایی، صرفاً به تدوین اصول و استانداردهای حسابداری و حسابرسی، سیاست‌گذاری راهبردی نظارتی برای هر دو بخش عمومی و خصوصی جامعه و نظارت عالیه بر فعالیت‌های موسسات حسابرسی خصوصی، معطوف شود.

منابع

۱. فارسی

الف) کتاب

۱. انصاری، ولی‌الله (۱۳۹۲). کلیات حقوق اداری. چ دهم، تهران: میزان.
۲. الیوت، کاترین؛ ورنون، کاترین (۱۳۸۷). نظام حقوقی فرانسه. ترجمه صفر بیگزاده، تهران: سمت.
۳. حبیب‌نژاد، سیداحمد (۱۳۹۸). حقوق مالیه عمومی. قم: پژوهشگاه حوزه و دانشگاه.
۴. شوالیه، ژاک (۱۳۹۶). دولت پسامدرن (مطالعه تطبیقی تحولات معاصر در حقوق اساسی و اداری). ترجمه سیدمجتبی واعظی، تهران: مجد.
۵. لگراند، آندره؛ وینه، سلین (۱۳۹۸). حقوق عمومی، (جلد دوم: حقوق اداری فرانسه چاپ (۲۰۱۷)). مترجم: روح‌اله مؤذنی، تهران: مجد.

(ب) مقالات

۶. پاسبان، محمدرضا (۱۳۹۱). بازبینی نظام بازرسی در شرکت‌های تجاری ایران: بررسی تطبیقی با حقوق انگلستان. *فصلنامه پژوهش حقوق و سیاست*، ۸۳-۱۱۵.
۷. تنگستانی، محمدقاسم (۱۴۰۰). الزامات حقوقی کارآمدی نظام نظارت و بازرسی با تأکید بر روابط مراجع عام نظارتی. *فصلنامه مجلس و راهبرد*، (۱۱۲)، ۶۱-۹۰.
۸. رحیمی، بدالرسول (۱۳۹۵). تاریخچه حسابداری در ایران. *دانشنامه اقتصاد و مدیریت*، ۸-۱۵.
۹. زارعی، محمدحسین؛ باباخانی، فرهاد (۱۳۹۵). بررسی جامعه‌شناختی عوامل و موانع تحقق حاکمیت قانون در فرانسه قرن هجدهم. *مجله تحلیل اجتماعی نظم و نابرابری اجتماعی*، ۴(۷۰)، ۱۸۵-۲۳۲.
۱۰. صادقی، امیرحسین؛ بهنیا، مسیح (۱۳۹۹). آمودزمان بخش عمومی در نظام حقوقی انگلستان با نگاهی به نهادهای ناظر در نظام حقوقی ایران. *فصلنامه علمی پژوهش‌های نوین حقوق اداری*، (۵)، ۱۳۹-۱۶۵.
۱۱. طجزلو، رضا؛ فراهانی، محمدصادق؛ قلیخانی، روح‌الله (۱۴۰۱). مطالعه تطبیقی سازوکارهای تضمین شفافیت در شرکت‌های دولتی. *فصلنامه علمی پژوهش‌های نوین حقوق اداری*، (۱۰)، ۲۳۵-۲۶۰.
۱۲. قلی‌زاده، احد (۱۳۹۰). تحلیل مسائل حقوقی نظام بازرسی شرکت‌های سهامی، دولتی و عمومی. *فصلنامه پژوهشنامه بازرگانی*، (۵۸)، ۲۳۷-۲۷۲.
۱۳. گنجی‌اشتیجه، مسیح؛ حسینی صدآبادی، ایرج؛ برزگر، عبدالرضا (۱۳۹۹). پایداری حکمرانی خوب بر پایه نقش دیوان محاسبات فرانسه در کنترل هزینه‌های عمومی. *فصلنامه پژوهش‌های سیاسی و بین‌المللی*، (۲۲)، ۴۱-۵۷.
۱۴. مجاهد، افشین (۱۴۰۰). مطالعه تطبیقی آثار شرکت‌های تضامنی در حقوق ایران و انگلستان. *فصلنامه علمی حقوق و مطالعات نوین*، (۲)، ۹۳-۹۸.

(ج) قوانین و مقررات

۱۵. اساسنامه سازمان حسابرسی مصوب ۱۳۶۶.
۱۶. طرح اساسنامه سازمان نظام بازرسی جمهوری اسلامی ایران، شماره ثبت ۷۸۱، (۱۴۰۱).
۱۷. قانون تشکیل سازمان بازرسی کل کشور مصوب ۱۳۹۳.
۱۸. قانون دیوان محاسبات مصوب ۱۳۶۱.
۱۹. لایحه قانونی اصلاحات قانون تجارت ۱۳۴۷.

۲. انگلیسی

A) book

1. Christian Descheemaeker, Jean-François Potton (2016). *La Cour des comptes et les entreprises publiques La réforme de 1976*. Comité d'histoire de la Cour des comptes, Editeur: La documentation française, Parution.

2. Hauriou, M. (1910). *Principes de droit public*. Paris, Éditeur: Bibliotheque Dalloz, 13 Octobre 2010.
3. Klarić, M. (2009). *Basic aspects of public services in law of European Union Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu*. god, str.

B) Articles

4. Carlos, R. (2003). Du commissariat aux comptes à l'audit. In: Actes de la recherche en sciences sociales. Vol. 146 -147, *Espaces de la finance*.
5. EU Presidency conclusions, Lisbon European Council, 23-24/03/00, p.6, para 24.
6. Voir C., R. (2001). Understanding Social Closure in its Cultural Context: Accounting Practitioners in France (1920–1939). *Accounting Organizations and Society*, 26.
7. Voir M. Anderson, J. R. Edwards et D. Matthews (1996). A Study of the Quoted Company Audit Market in 1886. *Accounting, Business and Financial History*, 6 (3).

C) Laws and regulations

8. The charter of the audit organization approved in 1987.
9. Draft of the Statute of the Inspection System Organization of the Islamic Republic of Iran, registration number 781, (2022).
10. The Law on the establishment of the General Inspection Organization of the country approved in 2013.
11. Law of the Court of Accounts approved in 1982.
12. The legal bill for the amendments to the trade law.