




The University of Tehran Press

## Principles and Rules of Conduct Governing the Performance Audit by the UK National Audit Office

Ayat Mulae<sup>1</sup>  | Farshid Bandehali<sup>2</sup> 

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

Article Info	Abstract
<b>Article Type:</b> Research Article	<p>The National Audit Office of the United Kingdom is a supervisory body which, from a perspective of its functional role, presents a seemingly similar image as other financial supervisory bodies in the Western world, such as the French Court of Auditors. However, contrary to these perceptions, its main activity is not to question the policies and executive programs of the government vis-à-vis the law. Rather, its function is a professional and administrative adjudication on how to preserve the value of public funds. This adjudication is entitled "performance auditing", which provides the necessary insight into the more effective management of taxpayers' money by providing facts about emerging issues in public spending. Therefore, assuming these differences, the present study, whose data was collected through a library and descriptive-analytical research, aims to answer the question: what are the fundamental principles and requirements, based on the behavioral rules of the government's governance, around which the performance audits conducted by the National Audit Office of the United Kingdom are formed? The results of the present paper show that; these principles and foundations, despite their verbal commonality in all financial control systems, reveal a specific approach to the process of monitoring the public budget of a centralized government system based on credit creation through the protection and development of the interests of the multitude of macroeconomic investors, without which the implementation and monitoring of the budget itself will become a place for political conflicts and disputes.</p>
<b>Pages:</b> 307-340	
<b>Received:</b> 2024/05/01	
<b>Received in Revised form:</b> 2024/10/28	
<b>Accepted:</b> 2025/02/03	
<b>Published online:</b> 2026/03/21	
<b>Keywords:</b> <i>Right of ownership, transparency, right of access to information, accrual accounting, performance audit.</i>	
<b>How To Cite</b>	Mulae, Ayat; Bandehali, Farshid (2026). Principles and Rules of Conduct Governing the Performance Audit by the UK National Audit Office. <i>Public Law Studies Quarterly</i> , 56 (1), 307-340. DOI: <a href="https://doi.com/10.22059/jplsq.2025.375760.3521">https://doi.com/10.22059/jplsq.2025.375760.3521</a>
<b>DOI</b>	10.22059/jplsq.2025.375760.3521
<b>Publisher</b>	The University of Tehran Press. 



انتشارات دانشگاه تهران

Homepage: <http://jplsq.ut.ac.ir>

شاپا الکترونیکی: ۸۱۳۹-۲۴۲۳

دوره: ۵۶، شماره: ۱

بهار ۱۴۰۵

## فصلنامه مطالعات حقوق عمومی

### اصول و قواعد رفتاری حاکم بر انجام حسابرسی عملکرد

### توسط اداره ملی حسابرسی انگلستان

آیت مولائی<sup>۱</sup> | فرشید بنده‌علی<sup>۲</sup>

۱. نویسنده مسئول؛ دانشیار گروه حقوق، دانشکده حقوق و علوم اجتماعی دانشگاه تبریز، تبریز، ایران. رایانامه: [amulaee@tabrizu.ac.ir](mailto:amulaee@tabrizu.ac.ir)

۲. دانشجوی دکتری حقوق عمومی، دانشکده حقوق و علوم اجتماعی، دانشگاه تبریز، تبریز، ایران. رایانامه: [farshidbandehali@gmail.com](mailto:farshidbandehali@gmail.com)

اطلاعات مقاله	چکیده
<p><b>نوع مقاله:</b> پژوهشی</p> <p><b>صفحات:</b> ۳۴۰ - ۳۰۷</p> <p><b>تاریخ دریافت:</b> ۱۴۰۳/۰۲/۱۲</p> <p><b>تاریخ بازنگری:</b> ۱۴۰۳/۰۸/۰۷</p> <p><b>تاریخ پذیرش:</b> ۱۴۰۳/۱۱/۱۵</p> <p><b>تاریخ انتشار برخط:</b> ۱۴۰۵/۰۱/۰۱</p> <p><b>کلیدواژه‌ها:</b> حسابداری تعهدی، حسابرسی عملکرد، حق مالکیت، حق دسترسی به اطلاعات، شفافیت.</p>	<p>اداره ملی حسابرسی انگلستان نهاد نظارتی است که هرچند به لحاظ کارکرد، تصویری ظاهراً مشابه با دیگر ناظران مالی دنیای غرب مانند دیوان محاسبات فرانسه را نمایان می‌سازد، اما برخلاف این تصورات، فعالیت اصلی آن به زیر سؤال بردن سیاست‌ها و برنامه‌های اجرایی دولت در مصادف با قانون نیست، بلکه قضایای حرفه‌ای و ماهیتاً از جنس اداری درباره نحوه حفظ ارزش وجوه عمومی با عنوان «حسابرسی عملکرد» است که با ارائه حقایقی در مورد مسائل نوظهور هزینه‌های عمومی، بینش لازم برای مدیریت مؤثرتر پول مالیات‌دهندگان را فراهم می‌کند. از این‌رو با فرض این تفاوت‌ها، تحقیق فرارو که داده‌های آن به شیوه کتابخانه‌ای و بررسی توصیفی-تحلیلی گردآوری شده، سعی دارد به این پرسش که حسابرسی عملکرد توسط اداره ملی حسابرسی انگلستان، حول کدام اصول بنیادین و الزامات مبتنی بر قواعد رفتاری حاکمیت دولت شکل می‌گیرد؟ پاسخ دهد. نتایج نشان می‌دهد این اصول و مبانی با وجود اشتراک لفظی در تمام نظام‌های کنترل مالی، رویکردی خاص را در فرایند نظارت بر بودجه عمومی یک نظام متمرکز دولتی مبتنی بر خلق اعتبار از طریق حمایت و توسعه منافع انبوه سرمایه‌گذاران کلان اقتصادی از خود نمایان می‌سازند که بدون اجرای آن نظارت بر بودجه به محل منازعات و تعارضات سیاسی تبدیل خواهد شد.</p>
<b>استناد</b>	مولائی، آیت؛ بنده‌علی، فرشید (۱۴۰۵). اصول و قواعد رفتاری حاکم بر انجام حسابرسی عملکرد توسط اداره ملی حسابرسی انگلستان. <i>مطالعات حقوق عمومی</i> ، ۵۶ (۱)، ۳۰۷ - ۳۴۰.
<b>DOI</b>	DOI: <a href="https://doi.com/10.22059/jplsq.2025.375760.3521">https://doi.com/10.22059/jplsq.2025.375760.3521</a>
<b>DOI</b>	10.22059/jplsq.2025.375760.3521
<b>ناشر</b>	مؤسسه انتشارات دانشگاه تهران.



## ۱. مقدمه

در مباحث حقوق اداری غرب هنگامی که سخن از نظارت و پاسخگویی مقامات حکومتی در استفاده از امکانات و منابع عمومی به میان می‌آید، موضوع در واقع دلالت بر وجود ساختارهای سازمانی دارد که شیوه‌های خاص نظارتی آنها برگرفته از همان اصول و قواعد رفتاری است که در به اجرا درآوردنشان توسط دیگر دستگاه‌های حکومتی، اصرار دارند. از این رو نهادهای نظارتی که از آنها با عناوین مختلف از جمله «اداره ملی حسابرسی» یا «دیوان محاسبات» نام برده می‌شود، با وجود اشتراک در اهداف و برخی ویژگی‌های مشابه مانند شکل‌گیری در ذیل پارلمان و کمک به آن در پاسخگو کردن مقامات و دستگاه‌های برخوردار از منابع عمومی، دارای شیوه‌های کارکردی یکسان برای دستیابی به این اهداف نیستند، بلکه برعکس در ارتباط با چگونگی فعالیت نظارتی آنها، ما با یک منظومه منظم، پیچیده و در عین حال متمایز به لحاظ ماهیت و معنا از نظر اصول و ارزش‌های متفاوت سیاسی، حقوقی، اجرایی مورد حمایت در هر نظام حقوقی مواجه می‌شویم که همگی آنها در به تصویر کشیدن فعالیت‌های موردنظر نقش عینی و مستقیم ایفا می‌کنند.

کافی است نگاهی دقیق‌تر به فلسفه حاکمیت مردمی انگلستان پس از انقلاب ۱۶۸۸ و مسیری که این حاکمیت از آن زمان تا به حال برای اجتماعات بازیگران سیاست که بخش‌های عمومی و خصوصی را به هم پیوند می‌زند، انداخته شود. ویژگی اصلی تدوین سیاست در این کشور برخلاف نظام‌های سوسیالیستی فزونی سیاست‌هاست که می‌تواند دموکراسی را دچار رکود کرده و حتی شاید به بی‌قاعدترین اصطلاح در عرصه امور عمومی تبدیل کند (هیوود، ۱۴۰۰: ۱۰۱). اگرچه اجرای کامل این سیاست‌ها ممکن است نه میسر و نه مطلوب باشد، اما در مقابل اینکه گفته شود همه این بازیگران به‌طور کامل و یکسان در تدوین سیاست‌ها نقش دارند، نیز خطاست، بلکه در فرایند تدوین سیاست یا بهترین حالت، اولویت‌های کلی سیاست را سیاستمداران تعیین می‌کنند. با این حال مشکلی که این وضعیت ایجاد می‌کند مربوط به آنهایی است که سیاست‌ها را تدوین می‌کنند و می‌توانند منافع گسترده‌ای در نظام برنامه‌ریزی مرکزی داشته باشند، وضعیتی که انتظارات از سیاست مداخله‌گرایانه حکومت را افزایش می‌دهد. در ورای ساحت این دو مشکل اصلی است که مراحل چندگانه تدوین تا اجرای مناسب سیاست و تهیه بازخوردها، به‌طور عمده از لحاظ مدیریتی تحلیل شده است، یعنی در فرایند سیاست به کار حکومت چندان توجهی ندارند، بلکه در مقابل به کاری که باید انجام شود، توجه دارند. شیوه‌ای که بیان می‌کند سیاست‌سازی چقدر اثربخش، کارآمد و اقتصادی است و بیش از آنکه بر اساس تحمیل اصل اقتدار به واسطه نهادهای سنتی اعمال کننده آن، قانونگذار یا دادگاه‌ها باشد، بر پایه «مشورت» است (هیوود، ۱۴۰۰: ۵۸۰-۵۸۴).

در هر حال با فرض وجود این تفاوت‌ها خاصه میان دو نظام نظارتی اروپای قاره‌ای و انگلوساکسونی و

ضرورت درک آنها به منظور گزینش کارکردهای نظارتی متناسب با نظام حقوقی داخلی، تحقیق انجام شده که داده‌های اطلاعاتی آن به شیوه کتابخانه‌ای گردآوری و بررسی توصیفی - تحلیلی شده است، سعی دارد با ارائه پاسخی به این پرسش که حسابرسی عملکرد منابع عمومی توسط اداره ملی حسابرسی انگلستان از کدام اصول و الزامات مبتنی بر قواعد رفتاری حاکمیت دولت پیروی می‌کند؟ موضوع را به بحث گذارد.

شایان ذکر است در خصوص مفهوم حسابرسی عملکرد تحقیقات داخلی زیادی انجام شده است، از جمله مقاله «شناخت عوامل مؤثر حسابرسی عملکرد بر پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی در شرکت‌های دانش‌بنیان» (مرادی و مرتضی‌نیا، ۱۴۰۱) که در آن عوامل حسابرسی عملکرد که بیشترین تأثیر را در پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی در ایران دارند، بررسی شده است. در تحقیق دیگری با عنوان «ارزیابی وضع موجود حسابرسی عملکرد در نهادهای بخش عمومی ایران و ارائه راهکارهایی جهت بهبود آن» (باباجانی و همکاران، ۱۳۹۸) نیز ابعاد، مؤلفه‌ها و شاخص‌های الگوی حسابرسی عملکرد، وضعیت هر شاخص ارزیابی و با استفاده از دیدگاه خبرگان میزان تفاوت موجود بین وضعیت موجود و مطلوب، بررسی شده است. با این حال ویژگی عموم این تحقیقات ارائه چارچوبی مشترک از مفاهیم نظری علوم حسابداری و حسابرسی در پرداختن به موضوع است. درحالی‌که واضح است وقتی نظام حسابداری یا حسابرسی دولتی در یک کشور یا مجموعه‌ای از آنها بررسی می‌شود، برای این مهم باید شرایط و ویژگی‌های اصلی‌ترین محیط کنترل، یعنی دولت‌ها و انواع قواعد رفتاری حاکم بر اعمال اقتدارات عمومی آنها نیز مدنظر قرار گیرند. به همین دلیل مشاهده می‌شود علی‌رغم تلاش‌های مذکور که سالیان متمادی برای برقراری نظام حسابرسی عملکرد در حوزه نظارت مالی کشور ما در جریان است، این نظام تاکنون استقرار نهایی نیافته است، زیرا همان‌گونه که برخی صاحب‌نظران عرصه حقوق عمومی به درستی بیان کرده‌اند، رویکرد کلی نظام نظارت مالی دیوان محاسبات کشور مستند بر اصل ۵۵ قانون اساسی و مجموعه قوانین و مقررات مالی محاسباتی از جمله قانون دیوان محاسبات کشور مصوب ۱۳۶۱ و قانون محاسبات عمومی کشور مصوب ۱۳۶۶، اساساً مبتنی بر «حسابرسی رعایت قوانین و مقررات و حسابرسی صورت‌های مالی» است و دیوان جایگاه خود را به‌عنوان یک دادگاه اداری باز یافته و رسیدگی‌های خود را در چارچوب موازین قانونی مطرح در حقوق عمومی که لزوماً همسان با حقوق خصوصی نیست، تنظیم کرده است. الگوی نظارتی که از الزامات فنی-حقوقی کاملاً متفاوتی نسبت به «حسابرسی عملکرد» برخوردار است.<sup>۱</sup> به همین دلیل تحقیق انجام شده با نگرشی متفاوت به بستر داخلی مطالعاتی موضوع، زمینه‌های لازم برای استقرار این نوع نظام نظارتی را در عرصه حقوق عمومی و البته محدود به انگلستان به‌عنوان یکی از خاستگاه‌های اصلی و اولیه برای انجام حسابرسی عملکرد، بررسی کرده است.

۱. برای اطلاع بیشتر ر.ک: زارعی و فاضلی‌نژاد، ۱۳۹۵: ۲۶۹-۲۸۸.

## ۲. ضرورت دفاع از حق مقدس مالکیت

در خصوص توسعه تعهدات مالی دولت مدرن بریتانیا، بی شک این روند بیش از همه مدیون و وابسته به «حقوق مالکیت» به عنوان حقی مقدس در انگلستان است؛ حقی که پیش از انقلاب در این کشور نیز به همان شکل اولیه وجود داشته و دارای امنیتی نسبی بود و تنها شکل آن رفته رفته تغییر کرد. از این منظر، انقلاب ۱۶۸۸م به علی چون توافقات قانونی مانند اعلامیه حقوق ۱۶۸۹<sup>۱</sup> میان پادشاه و پارلمان که در آن پارلمان در مسئله صلاحیت مالی و اخذ مالیات پیشی گرفت، واقعه‌ای حیاتی محسوب می‌شود. زیرا نتیجه تعهد حکومت به ایفای وظایف خود در مورد توافقات مالی، بخشی از یک تعهد کلان برای تأمین امنیت حقوق مالکیت نیز شکل گرفت. موضوعی که موجب افزایش فرصت‌ها و ایجاد روابط قوی‌تری میان رشد استفاده از دارایی‌ها به عنوان وثیقه و توسعه نهادهای مالی به خصوص در انقلاب مالی اوایل سال ۱۷۰۰م شد. با وجود این مسئله اصلی تأمین امنیت حقوق مالکیت، صرفاً تهدید مصادره از جانب سلطنت و حذف دولت مصادره محور توسط انقلاب نبود، بلکه در اثر وقایعی بود که زود یا دیر اتفاق می‌افتادند (هاجسن، ۱۳۹۵: ۸۰-۸۱).

در جمع‌بندی این وقایع می‌توان گفت در تأمین امنیت حقوق مالکیت چهار ایراد اساسی تاریخی، تحلیلی، انگیزشی، توزیعی وجود داشت. از لحاظ تاریخی حقوق مالکیت اغلب در انگلستان قرن سیزدهم به بعد فقط برای طبقه اشراف و نجیب‌زادگان قابل تأمین بود. ضمن آنکه برخی از انواع حقوق مالکیت با افزایش قدرت پارلمان، امنیت کمتری نیز پیدا کردند (مانند حذف اجباری قانون وراثت انحصاری). از جنبه تحلیلی، یکی از مشکلات کلان حقوق مالکیت قدیمی برای توانمندسازی نظام سرمایه‌داری، نه نامنی آنها، بلکه طبیعت درهم‌تنیده فئودالی آنها بود. در واقع باید گفت مشکل از کمبود حقوق مالکیت نبود، بلکه زیادی این حقوق بود. از نظر انگیزشی اثر منافع شخصی بر حفاظت از طبیعت فئودالی حقوق مالکیت ارضی نادیده گرفته می‌شد و طبقه نجیب‌زادگان که از ثروت و قدرت بیشتری بهره‌مند بودند، در برابر اصلاحات حقوق مالکیت ارضی، شامل حذف قوانین وراثت انحصاری و واگذاری اجباری، مقاومت می‌کردند. بنابراین سال‌ها پس از افول نگاه فئودالیستی سنتی در انگلستان، حقوق مستحکم و صحیح تنظیم‌شده مالکیت مانع رشد بازارها، تأمین مالی و سرمایه‌داری می‌گردید و این منافع شخصی بلافاصله پس از وقایع سال‌های ۱۶۸۸ تا ۱۶۸۹م از میان برداشته نشد. از این‌رو بزرگ‌ترین مانع برای توسعه بازرگانی و امنیت حقوق مالکیت طبیعت فئودالی حقوق ارضی بود. بنابر این دلایل باید گفت اگر حقوق مالکیت در انگلستان، از قرن سیزدهم تا پیش از انقلاب صنعتی برای افراد کمی نسبتاً امن بود، اما در دوره انقلاب صنعتی حتی برای اکثریت نیز ناامن به‌شمار می‌آمد. با این همه این امر لزوماً اهمیت

1. Bill of Rights

سیاسی-اقتصادی انقلاب را از بین نمی‌برد و هرچند در مورد تأثیرات بنیادین آن اغراق شده باشد، اما به‌واسطه این جریان پارلمان موفق شد بزرگ‌ترین مانع برای رشد نظام سرمایه‌داری و اقتصاد لیبرال انگلستان یعنی مشکل نسخه فئودالی «منافع غیرمشترک»<sup>۱</sup> را به «منافع مشترک»<sup>۲</sup> تبدیل کند و با تحت نظارت درآوردن علنی تمامی درآمدها و تعهدات اقتصادی-مالی حکومت در نهایت راهکارهای مهم جدیدی را نیز برای نظارت بر این امور و امتیازات مالی دولت به‌وجود آورد (هاجسن، ۱۳۹۵: ۸۵).

### ۳. ناکارآمدی پارلمان و دادگاه‌ها در کنترل مالی دولت مبتنی بر نظام سرمایه‌داری

اگرچه برداشت‌های نویسندگان و صاحب‌نظران قرون پیشین انگلستان در مورد اهمیت پارلمان پس از انقلاب ۱۶۸۸ در شکل‌گیری نظام اقتصادی نوین برای دولت درست می‌نماید. اما به‌نظر می‌رسد بسیاری از عللی که ایشان برای این اهمیت در نظر گرفته‌اند، از جمله تغییر توازن رسمی و غیررسمی قدرت میان سلطنت و پارلمان که این نهاد را برای قانونگذاری قدرتمندانه در زمینه‌های مختلف به‌ویژه هدایت امور اقتصادی جامعه تحت فشار قرار داد، چندان درست نیست، زیرا مرور زمان نشان داد طبیعت و سرعت قانونگذاری‌ها در این زمینه، نه تنها به افزایش بلافاصله سرعت رشد نظام اقتصادی و سرمایه‌داری این کشور منجر نشد، بلکه نقش پارلمان در زمینه حقوق مالکیت نیز احکام معدودی را به‌وجود آورد، به‌گونه‌ای که گفته می‌شود این انقلاب هیچ قانونی در زمینه دارایی و مالکیت به‌وجود نیاورد (هاجسن، ۱۳۹۵: ۸۸).

دلیل این موضوع را شاید بتوان در آرای پردون جست‌وجو کرد که در این باره می‌گوید: «اگر بخواهم در مورد اصل حیاتی دولت و نهادهای آن، یعنی مالکیت بحث کنم، باید بگویم نظریات در این باره متفاوت است. نویسندگانی می‌گویند، مالکیت یک حق مدنی ناشی از تصرف است که توسط قانون تأیید شده و دیگری معتقد است که این یک حق طبیعی است که از کار نشأت می‌گیرد. حال آنکه به‌نظر می‌رسد اینها آموزه‌های قابل‌نکوهش است، زیرا بنیانگذاران قدیمی قلمرو مالکیت، پیش‌بینی نمی‌کردند که حق دائمی و مطلق برای حفظ دارایی خود، حقی که در باور آنها منصفانه به‌نظر می‌رسید - شامل حق انتقال، فروش، دادن، به‌دست آوردن و از دست دادن دارایی - به چیزی کمتر از تخریب برابری که آنها برای حفظ آن نظام خود را برپا کردند، تمایل دارد. به‌عبارت دیگر پدران ما پیش‌بینی نمی‌کردند که اگر حق ارث چیزی غیر از روش طبیعت برای حفظ برابری ثروت باشد، خانواده‌ها به‌زودی قربانی فاجعه‌بارترین محرومیت‌ها خواهند شد و چنین جامعه‌ای با یکی از مقدس‌ترین اصولش [حق مالکیت] به‌زودی از طریق ثروت و بدبختی به مرگ خواهد رسید. از این‌رو شناخت قانونی حق مالکیت ولو آنکه

1. Non-Common interests

2. Common interests

جهانی باشد، این حق را مشروع نمی‌سازد؛ چه اینکه انسان در تشکیل جامعه و ماهیت حق‌های آن و اعمال عدالت همواره در اشتباه است. به همین دلیل من ادعا می‌کنم که نه کار، نه شغل و نه قانون نمی‌توانند مالکیت را ایجاد کنند، بلکه مالکیت یک معلول بدون علت است و از این قاعده که واقعیت دلیل بر حق بودن نیست، مستثنا نمی‌شود» (Proudhon, 1876: 70-78).

با شرح این انتقاد، آنچه از مطالعات سیاسی انگلستان پیداست، گواهی عملکرد گذشته بسیاری از نهادهای سیاسی امروزی که از لحاظ تاریخی قابل توضیح‌اند، بر کل فعالیت‌های جامعه شکاف‌های هشداردهنده‌ای دارد و این مسئله عواقب و ناکامی‌های واضحی در ارتباط اثربخشی ظرفیت قانونگذاری پارلمان برای تأمین امنیت حقوق مالکیت و حفظ برابری این حقوق در برابر توسعه مالی دولت را آشکار می‌سازد. در نقطه مقابل این مشکل، مسئله تراژدی منافع مشترک قرار دارد که نشان می‌دهد، منابع عمومی دارای صاحبان بسیار زیادی است که تصمیمات احتمالی آنها بر استفاده بیش از حد از این منابع چگونه موجب نابودی آن می‌شود. در این زمینه هرچند تعداد انبوهی شرکت‌های سهامی ایجاد شده همراه با افزایش بی‌شمار درخواست‌ها برای سهام آنها و نیز ملی‌سازی منافع عمومی که به‌خصوص پس از قانون مدون دولت کارگری در اواخر سال ۱۹۴۰ به اوج خود رسید، سبب شد تا قوانین موضوعه ملی مانند، قوانین حفاظت و حمایت از مصرف‌کنندگان به‌وجود آیند. اما این قوانین فاقد هرگونه الگوی منسجم در این زمینه و مبهم و به‌سختی قابل تفسیر بودند و نمی‌توانستند مبنایی برای حقوق مالکیت و خدمات عمومی به‌وجود آورند. به‌ویژه آنکه سیاستگذاران در انگلستان، هیچ‌گاه قصد جدی برای وارد کردن اصول خدمات عمومی آن‌گونه که در حقوق فرانسه ظاهر شد به حقوق موضوعه خود نداشتند، اگرچه سیاست حمایت از اقشار آسیب‌پذیر در مقابل قطع برخورداری از خدمات ضروری ناشی از ملی‌سازی منافع عمومی دستاوردهایی چون مفهوم «خدمات همگانی» را به‌وجود آورد که به‌صورت زیرساختی برای تأمین حقوق شهروندی در سراسر انگلستان گسترش یافت (محمدنژاد، ۱۳۹۷: ۸۶-۸۷). با این حال بروز ناکارآمدی‌های مذکور نشان داد توافقات کاربردی میان سلطنت و مجلس در وقایع و منافع مشترک، به‌خصوص هنگام سروکار داشتن با روابط و مسائل خارجی آنها را در کنار هم نگه می‌دارد، والا مشخص است که از لحاظ صاحبان منافع، احترام قانون به‌عنوان یک اصل چندان جدی تلقی نمی‌شود و حتی در بسیاری مواقع بیان این ادعا تضعیف‌کننده تمامیت اصل حاکمیت قانون محسوب می‌شود.

دو رویکرد نظارت‌پذیری و حاکمیت قانون در بریتانیا را شاید بتوان از طریق بازنگری قضایی که از جمله کارکردهای مهم آن حمایت از حقوق فردی و منافع مشترک است، توجیه کرد، زیرا بازنگری قضایی که مهم‌ترین و شاید از منظر کلاسیک تنها موضوع مورد بررسی در حقوق اداری انگلستان است، نتیجه استقرار اصل حاکمیت قانون است. به‌خصوص آنکه دادگاه‌ها به‌طور مشخص معیارهای سخت‌گیرانه و دقیقی را نسبت به دیگر نهادهای نظارتی از قبیل دادگاه‌های اختصاصی اداری تصمیم‌گیر

در مورد حق‌های قانونی، اعمال می‌کنند. اما در مقابل بر مبنای یک تعریف فنی‌تر باید گفت، بازنگری قضایی به‌ویژه در کشوری مانند انگلستان شیوه‌ای است که به‌وسیله آن قضات دادگاه عالی، اعمال حقوق عمومی را که با طرح دعوا نزد آنها مطرح می‌شود با توجه به صلاحیت دادگاه در صدور رأی به «ابطال»، «ممانعت»، «الزام»، «وضوح بخشیدن» و «جبران خسارت» بررسی می‌کنند و این اقدامات به‌منظور قضاوت در مورد درستی و حسن تصمیم‌گیری مقام عمومی به‌کار نمی‌رود (هداوند، ۱۳۹۴: ۵۳۵).

در کنار این محدودیت‌های صلاحیتی دادگاه‌ها برای رسیدگی به دعاوی اداری، جنبش نوسازی حقوق نیز که در قرن نوزدهم آغاز شد، با ویژگی‌های جدید به‌ویژه در حوزه اداره دولت و حقوق اداری حاکم بر آن روبه‌رو می‌شود که ناشی از جریان جامعه‌گرایی نوین قرن بیستمی و عصر رفاه اجتماعی است و جای جریان محض آزادی‌خواهانه نظام لیبرال حاکم تا ۱۹۱۴ میلادی را می‌گیرد و بدین سبب شیوه‌های مورد به‌مورد ایجاد حقوق ناشی از آرای قضایی که در آغاز مشخصه کامن‌لا بود، دیگر با دگرگونی‌های عمیق و سریع ایجادشده در جامعه سازگار نبود. از طرفی قوانین، آیین‌نامه‌ها و مهم‌تر سیاستگذاری دولتی نیز در مقایسه با وضع پیشین اهمیتی فوق‌العاده می‌یابند و اجرای آنها مسائل عدیده و تازه‌ای از جمله دعاوی بی‌شمار بین مردم و ادارات را پدید می‌آورد که وجود آنها سازمان قضایی انگلستان را به مرکز تراکم شدید دعاوی تبدیل می‌ساخت. به‌دلیل بروز این مشکلات، دادگاه‌های سنتی در حل دعاوی جدیدی که به آنها واگذار می‌شود، نه توانایی انجام این کار را به‌نحو مطلوب دارند و نه تمایل دارند در تصمیماتی مداخله کنند که مستلزم استفاده از صلاحیت‌های اختیاری برای تخصیص منابع محدود است. افزون بر اینکه شیوه بازنگری قضایی در انگلستان حتی نشان داده که قادر است اختیارات ویژه سلطنت و دیگر اختیاراتی را که در قوانین برای آن تعریف نشده است، توجیه کند (هداوند، ۱۳۹۴: ۵۳۶).

علاوه بر ناکامی‌های یادشده، مسائلی مانند توسل و مراجعه متعدد شهروندان به مراجع عمومی علیه تصمیمات منافع عمومی و لزوم حفظ حقوق شهروندی در این زمینه و نیز دفاع از اصولی چون برابری، عدالت و انصاف که حاصل تصمیمات و کارکردهای سیاسی و نه حقوقی کابینه وزیران بود، دولت در انگلستان را بر آن داشت تا حد امکان کنترل و نظارت خود را به‌عنوان روش جایگزین دخالت پارلمان و دادگاه‌ها و مراجعه غیرضروری اشخاص به آنها جهت احقاق حقوق قانونی اجرا کند. سلسله اقداماتی که موجب تغییرات بزرگ و مهمی در اندازه و ساختار دستگاهی دولت، امور مالی و سیاسی آن و به‌طور کلی یک «انقلاب اداری» یا دست‌کم رشد شایان توجه در قدرت و بهره‌وری دولت پس از انقلاب ۱۶۸۸ را دوباره نمایان ساخت و در کانون توجه قرار داد، چراکه این نحوه مدیریت دولت و رشد تعداد کارمندان تمام‌وقت درگیر در بوروکراسی اداری به‌ویژه در حوزه گمرکات، مالیات، پست، خزانه‌داری همراه با رشد درآمدهای مالیاتی که بخش اعظم منابع دولت به‌منظور تأمین هزینه عملکردهای گسترش‌یافته اداری به‌شمار می‌رفت، پایگاه مالی قدرتمندی را در زمینه تأمین مالی در درون سازمان دولت بنیان نهاده بود که

بی‌شک بودجه عمومی را تحت‌الشعاع خود قرار می‌داد و تمامی این چالش‌ها مسائل مهمی بود که یک اجماع سیاسی برای ایجاد دولت مالی کارآمد و بنیان نهادن نظام نوین نظارت بر آن را تقویت می‌کرد (هاجسن، ۱۳۹۵: ۸۹).

#### ۴. چگونگی تأسیس و شیوه اعمال نظارت‌های مالی اداره ملی حسابرسی

اینکه منابع مالی نهادهای دولتی از طریق بودجه تأمین می‌شود و این نهادها باید در مقابل نحوه مصرف بودجه در پیشگاه عموم پاسخگو باشند، عنصر و عامل سرنوشت‌ساز دموکراسی‌هایی است که به‌طور روزافزونی زیر سلطه قدرت قوه اجرایی قرار می‌گیرند. با این حال در بریتانیا پاسخگو بودن کابینه در معنای واقعی پیچیدگی‌های خاص خود را دارد؛ چه اینکه قوه اجرایی از درون پارلمان به‌عنوان برترین اصل این کشور بیرون می‌آید و از طرفی بریتانیا دست‌کم از اواخر قرن هجدهم یک روند توسعه فزاینده صنعتی را به خود دیده و از پیشگامان نظام سرمایه‌داری بر پایه اقتصاد آزاد در غرب است، شکلی از اقتصاد مالکیت خصوصی که به شکل عمده بر خلق اعتبار دارد (ر. بال، ب. گای، ۱۳۹۵: ۲۱۱). از این‌رو ساختار مدیریت دولت مبتنی بر نظام مالی مدرن و استفاده از دارایی‌های خصوصی به‌عنوان مالیات، وثایق و ... برای تأمین مالی است که پیش‌نیاز مهمی برای رشد سریع اقتصادی، اجتماعی و سیاسی است. این موضوع علاوه بر آنکه بودجه دولتی را به مهم‌ترین ابزار در اختیار کابینه برای سیاستگذاری در زمینه هدایت منابع مالی جمع‌کننده و اجرای تصویب بودجه و نظارت بر آن آثار درخور توجهی به‌همراه دارد که جملگی بار مالی سنگین تدوین و اجرای سیاست‌های بودجه‌ای ناشی از واقعیت قدرت فزاینده و ایستادگی قوای اجرایی در برابر نفوذ مؤثر و نظارت مستقیم پارلمان به‌ویژه در بریتانیا را آشکار می‌کنند. به‌نحوی که حتی مستقل‌ترین مجلس‌ها نیز محدودیت‌هایی بر اعمال سیاست نفوذ بر پارلمان از راه نظارت مالی بر قوه مجریه دارند (ر. بال، ب. گای، ۱۳۹۵: ۲۱۷). واقعیت آشکار شکل‌گرفته در ورای ویژگی‌های ذکرشده از نظام سیاسی و اقتصادی بریتانیا که به لحاظ نظارت مالی بر بودجه دولت، مرجع ناظر را ناگزیر به اجرای شیوه‌های متفاوت از روش‌های پلیسی و قضایی به‌کارگرفته‌شده در نظام‌های رقیب، می‌سازد.

برای این منظور در انگلستان به‌طور معمول در پایان سال گزارشی توسط دپارتمان‌ها و نهادهای دولتی تهیه می‌شود که در آن اطلاعات مربوط به میزان منابع دریافتی از طریق بودجه و چگونگی مصرف آنها مشخص می‌شود و سپس این صورتحساب‌های مالی توسط اداره حسابرسی ملی که تحت ریاست یک فرد به‌عنوان «حسابرس کل»<sup>۱</sup> قرار دارد، حسابرسی می‌شوند. با اینکه این مرجع حسابرسی زیر نظر پارلمان

فعالیت می‌کند، اما ناظر مستقل بر مخارج عمومی بریتانیا است و حسابرسی و گزارش عملکرد مالی تمامی ادارات دولتی و سایر نهادهای عمومی در مورد ارزش پولی و وجوه عمومی که خرج می‌شود و همچنین سایر خدمات این نهاد حرفه‌ای همراه با اظهارنظرهای آن که از طریق ممیزی‌های با کیفیت و حسابرسی به‌نحو کاملاً مستقل و به دور از هرگونه شائبه دخالت یا جانبداری دپارتمان مختلف پارلمان یا دیگر نهادها و مقامات حکومتی انجام می‌شود.<sup>۱</sup> به لحاظ کارکردی نیز، از زمان تصویب قانون حسابرسی ۱۸۶۶ که راه برای پاسخگویی نسبت به بودجه عمومی کشور با صدور مجوز انجام هزینه‌ها توسط مجلس عوام هموار ساخت و رئیس اداره حسابرسی را نیز مکلف رسیدگی به صندوق وجوه عمومی کرد، تا به حال وظایف و اختیارات حسابرسی این اداره توسعه و گسترش چشمگیر داشته است. به‌طور سنتی انجام حسابرسی رعایت به موجب قانون حسابرسی ۱۹۲۱ به دیوان اجازه می‌دهد تا گزارشی از نحوه مصرف بودجه توسط دولت و اینکه آیا تمام هزینه‌های پیش‌بینی شده در محل خود به مصرف رسیده‌اند یا نه؟ تهیه و به پارلمان ارسال کند. همچنین قانون منابع و حساب‌های دولتی مصوب ۲۰۰۰ حسابرس کل را موظف می‌کند خدمات گواهی‌دهی را صادر کند با این مضمون که به نظر وی حساب‌ها تصویری منصفانه و واقعی از عملکرد مدیران را نشان می‌دهند، منابع عمومی مصوب پارلمان برای اهداف موردنظر هزینه شده‌اند و معاملات مالی مطابق مجوز مربوط انجام شده‌اند. با این حال مهم‌ترین وظیفه اداره حسابرسی ملی بریتانیا را باید «حسابرسی عملکرد مدیریت» در راستای اجرای سیاست‌های تدوین شده دانست که با تصویب قانون حسابرسی ملی سال ۱۹۸۳ جنبه رسمی یافت و در حال حاضر نیز ادامه دارد.<sup>۲</sup>

اولویت بخشیدن به انجام این نوع حسابرسی که در آن رسیدگی به عملکرد دستگاه‌های دولتی به لحاظ استفاده از منابع و امکانات، منوط به تشخیص حدود اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی فعالیت‌ها و برنامه‌های انجام شده سازمانی است، مهم‌ترین وجه تمایز فعالیت اداره ملی حسابرسی نسبت به هم‌تایان رقیب اروپای قاره‌ای خود است، زیرا اختیارات ویژه‌ای را برای اداره ملی حسابرسی به‌منظور استفاده از شاخص‌های عملکردی جهت مقایسه برنامه‌های انجام شده با اهداف و استانداردهای از پیش تعیین شده فراهم می‌کند و این امتیاز مهمی است که بر استفاده تنها از شاخص رعایت قوانین و مقررات جهت سنجش عملکرد مدیران دولتی ارجحیت دارد. به‌عبارت دیگر هدف از استفاده این روش اظهارنظر در خصوص مسائل اقتصادی، اثربخشی و کارایی استفاده از بودجه عمومی توسط دستگاه‌های دولتی و سنجش عملکرد مدیریت در مجموعه فعالیت دستگاه رسیدگی است و آنچه مورد حسابرسی قرار می‌گیرد،

1. See more: Corporate information, *NAO Annual Report and Accounts*, 2022-23.

2. National Audit Act 1983

نحوه اجرای برنامه‌هاست و نه خود طرح‌ها و برنامه‌ها.<sup>۱</sup> به‌ویژه آنکه قانون حسابرسی ملی به‌صراحت حسابرس کل را از زیر سؤال بردن اهداف طرح‌ها و سیاست‌های مقرر در این زمینه منع می‌کند. با وجود این برخلاف کارکرد شبه‌قضایی دیوان محاسبات فرانسه که نظارت بر اجرای قوانین و مقررات توسط مدیران دولتی در اولویت کاری آن قرار دارد، اداره ملی حسابرسی انگلستان یک نهاد غیرقضایی است که تنها گزارشگر عملکرد مالی نهادهای عمومی به پیشگاه ذی‌نفعان است و قضاوت نهایی درباره آنچه گزارش می‌شود بر عهده این ذی‌نفعان قرار دارد. مجموعه اقداماتی که سبب شده است فعالیت حرفه‌ای اداره ملی حسابرسی در حال حاضر به لحاظ جایگاه حکومتی از یک نهاد وابسته به خزانه‌داری کل، به‌صورت سازمانی کاملاً مستقل و غیروابسته دولتی که به شیوه هیأت مدیره‌ای اداره می‌شود، فعالیت کند (رنجبر، ۱۳۹۵: ۱۸ - ۲۰). البته نباید تصور شود این نحو فعالیت حرفه‌ای تنها یک گزارشگری معمولی بدون ضمانت اجرایی کارآمد است؛ چه اینکه مخاطب اصلی این گزارش‌ها که با آزادی عمل و استقلال در اظهارنظر حسابرسان تهیه می‌شوند، پارلمان به‌عنوان حافظ منافع عمومی است. به همین دلیل در مجلس عوام بریتانیا کمیته انتخابی محاسبات عمومی که تنها بازمانده اصلی از نظام قدیم پارلمانی بریتانیا و متشکل از پانزده عضو به ریاست عضو برجسته حزب مخالف دولت است، گزارش‌های مذکور را با همکاری اداره ملی حسابرسی بررسی و از این طریق اطلاعات باارزشی را به اعضای پارلمان می‌دهد. هرچند این کمیته هیچ‌گونه قدرت و اختیار اجرایی ندارد و فقط یافته‌های خود را مجلس عوام گزارش می‌دهد، اما اعلام نتایج تفریغ بودجه یا دیگر حسابرسی‌های ارجاع‌شده به این کمیته از معرفتی انکارناپذیر برخوردار است و می‌تواند کابینه‌ها را به دلیل اعلام احتمالی گزارش‌های نامساعد عملکرد مالی توسط این کمیته، با مسئولیت سیاسی وزیران روبه‌رو سازد و این کمیته یکی از توانمندی‌های بخش دولتی متضمن پاسخگویی مقامات انتصابی در برابر سیاستمداران انتخابی و از طریق آنها در برابر عموم مردم است (ر. بال، ب. گای، ۱۳۹۵: ۲۰۹).

## ۵. درک معنایی متفاوت از اصول و مبانی حاکم بر حسابرسی عملکرد در انگلستان

اینکه هسته اصلی نظام سرمایه‌داری، نه بنیان نهادن حقوق مالکیت، بلکه رشد تأمین مالی را در مرکز توجه خود برای توصیف ظهور این نظام قرار می‌دهد و از طرفی ساختار مدیریت دولت مبتنی بر یک نظام مالی مدرن استفاده‌کننده از دارایی‌های اشخاص - در سطح خرد و کلان - پیش‌نیاز مهمی برای رشد سریع اقتصادی دولت لیبرال محسوب می‌شود، ویژگی‌هایی است که به نوبه خود نمایانگر نفع عمومی در

۱. برای اطلاع بیشتر در مورد این نوع حسابرسی رک:

- Special Committee on Operational and Management Auditing (1982). Operational Auditing, New York: American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). 2-5.

انگلستان است. مفهومی که به‌عنوان واضح‌ترین اثر انقلاب ۱۶۸۸، حاصل برآیند تمامی نفع‌های شخصی است و علاوه بر تغییر شکل نظام قدرت نهادی و گسترش قابل تأمل بوروکراسی دولت در انگلستان، موجب شده است تا پارلمان با درک بهتر طبیعت نظام مالکیت مبتنی بر نفع عمومی و روابط آن با تأمین مالی اداری و سیاست‌های دولت، راهکار جدیدی برای تحت نظارت درآوردن علنی همه امتیازات، درآمدها و تعهدات مالی-اقتصادی حکومت به اجرا درآورد که مناسب‌تر و نزدیک‌تر به ارزش‌های بازار است و حوزه عمل و تأثیر آن بر دولت و افراد مبتنی بر اجبار پلیسی خارجی نیست، بلکه فشار درونی از طرف مشرب اخلاقی است که طبیعت عقلانی آنها را آزاد می‌سازد. ویژگی معنادار برای یک نظام نظارت و کنترل که اصول و مبانی تشکیل‌دهنده آن در اروپای قاره‌ای به شیوه‌ای دیگر قابل فهم و اجرا هستند.<sup>۱</sup> این تفاوت‌های قابل تأمل از درک مفاهیم بنیادین حقوقی عمومی علاوه بر آنکه سبب شده است تا در محدوده حاکمیت داخلی هر یک از این دولت‌ها، سازمان‌ها، شرکت‌ها و مؤسسات عمومی به لحاظ اجرا و عمل و نظارت بر این فرایندها با شیوه‌های خاص خود اداره شوند، بلکه این سنت‌های حقوقی در خارج از چارچوب مرزهای سرزمینی نیز مورد دفاع و مجادله واقع شود.<sup>۲</sup> جالب آنکه، تفاوت‌های مذکور حتی در اجزای سازنده نظام اداری و مالی هر دو کشور وجود دارد تا آنجا که در سیستم حسابداری و گزارشگری مالی دولت مرکزی در نظام‌های حقوقی مذکور - که بخشی از آن در ادامه تحقیق به بحث

۱. برای درک بهتر موضوع کشور فرانسه مثال خوبی در این زمینه است، زیرا نظام سیاسی این کشور به‌عنوان یک جمهوری نیمه‌ریاستی، دارای سنت‌های تاریخی دولت قانونی و به‌شدت متمرکز در تصمیم‌گیری و مدیریت اداری تقویت‌شده از دوره ناپلئون است. فرهنگ اداری دولت حقوقی که هرچند از اوایل دهه ۸۰ قرن گذشته فرایند معرفی عناصر عدم تمرکز اداری در آن از طریق تقسیم قدرت و وظیفه بین دولت مرکزی و محلی آغاز شد و با تصویب قانون اساسی در ۲۸ مارس ۲۰۰۳ به اوج خود رسید و پس از آن فرانسه به‌عنوان یک جمهوری غیرمتمرکز با اصول اختیار تصمیم‌گیری و استقلال مالی دستگاه اداری مطرح شد. با این حال فرهنگ بی‌اعتمادی به دولت و لزوم قانونمند بودن آن کماکان در میان تلاش‌ها برای اصلاحات متنوع اداری، بودجه‌ای و گزارشگری مالی دولت مرکزی قابل مشاهده است. علت موضوع نیز اصول و تعالیمی مانند خدمات عمومی، نفع عمومی و .... است که موجب شده هدف از عادی‌سازی فرایندهای دولتی درک بازنمایی‌های مشترکی باشد که مالکیت عمومی را مشروعیت می‌بخشد و این درست برخلاف دولت در نظام سیاسی لیبرال انگلستان است که به شکل یک دولت خصوصی‌سازی شده بر پایه حمایت نفع عمومی متشکل از مجموع منافع اشخاص شناخته می‌شود.
۲. برای مثال در انگلستان به‌دلیل نبود عرف و سنت‌های خاص ارائه خدمات اجتماعی، از گذشته هیچ تمایل به ارزش‌گذاری خدمات عمومی به‌مثابه فرانسویان در نظام حقوقی خود نداشته است. حال آنکه این مفهوم در مرکز توجه حقوق اداری فرانسویان قرار دارد. تمایزات رفتاری که سبب شده است تا دیوان دادگستری اروپا و کمیسیون اروپا نیز تمایلی به پیشبرد هر مفهوم خاصی از خدمات عمومی نداشته باشند و این موضوع به‌دلیل ترس از مخالفت کشورهای عضو به‌ویژه فرانسه است.

- See more:

Klarić, Mirko. (2009). *Basic aspects of public services in law of European Union Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu, god, str. 571 -584.*

گذاشته شده - نیز می‌توان مشاهده کرد با آنکه این دو کشور از اعضای مؤسس اتحادیه اروپا هستند و هر دو در مورد گزارش داده‌های مالی به سازمان فراملی که به آن تعلق دارند<sup>۱</sup>، ملزم به در نظر گرفتن استانداردهای اقتصادی و مالی اتحادیه اروپا هستند، اما سازوکارهای نهادی، سازمانی و کاری سیستم حسابداری دولتی آنها با درجه‌ای از پیچیدگی و ناهمگونی از یکدیگر مشخص شده است که حتی بر ماهیت فراملی اتحادیه اروپا نیز تأثیر می‌گذارد.<sup>۲</sup> از این رو با وجود این تفاوت‌های تأثیرگذار بر نظام نظارتی هر دو کشور، طبیعی است هنگام بحث در خصوص اصول و مبانی به ظاهر مشترک مانند «اصل تخصص»، «اصل شفافیت»، «حق دسترسی به اطلاعات» و غیره، معنا و مفهومی متفاوت از آنها در ارتباط موضوع مورد بحث اداره ملی حسابرسی انگلستان نسبت به همتایان رقیب خود در اروپای قاره‌ای قابل برداشت و نظارت باشد که ادامه به آن پرداخته می‌شود.

### ۵.۱. اصل تخصص؛ مبنای ضروری برای انجام حسابرسی عملکرد

بی‌تردید اصل تخصص مبنایی مشابه برای سنجش کارایی سازمان حرفه‌ای در تمامی جوامع به‌شمار می‌آید. اما زمانی که قرار است این اصل به‌عنوان معیاری برای سنجش تلاش‌های انجام‌گرفته سازمان حرفه‌ای مانند اداره ملی حسابرسی و انگلستان به کار رود، تفاوت‌های به‌کارگیری و اهداف ناشی از اجرای این اصل نسبت به آنچه همتایان نظارتی سازمان مذکور از آن انتظار دارند، غیرقابل چشم‌پوشی است. دلیل موضوع به لزوم تبدیل توسعه حقوق رقابتی در یک نظام سرمایه‌داری به نفع کارایی و اثربخشی منابع اقتصادی دولت و نیز کاهش انحرافات بازاری ایجادشده به‌وسیله قدرت و نفوذ انحصاری دولتمردان در یک جامعه مشترک‌المنافع، بازمی‌گردد. به‌عبارت ساده‌تر اداره ملی حسابرسی قرار است به‌وسیله نظارت‌های خود بر منابع مالی عمومی، از نبود هرگونه نفع‌طلبی گروهی و ایجاد انحرافات یادشده که مانع از تبدیل «منافع غیرمشترک» به «منافع مشترک» جامعه می‌شود، اطمینان معقول حاصل کرده و این اطمینان را در گزارش‌های ارائه‌شده به ذی‌نفعان بازنمایی کند. البته ایجاد سازگاری میان حقوق مالکیت و حقوق اجتماعی در وهله اول باید از طریق تجلی جمعی اراده‌ها یعنی دولتی صورت گیرد که هرگونه تعیین نیازها برای انتقال حقوق مالکیت و دارایی‌ها از اراده اشخاص به سمت خود را بر اساس اصل اقتدار توجیه می‌کند. افزون بر این دولت مداخله‌گرا - که پیشتر دولت رفاه مظهر کامل آن به‌شمار می‌رفت - با سوق دادن عرصه فزاینده سیاست به جنبه‌هایی از زندگی اجتماعی که تا پیش از این در

۱. شایان توضیح آنکه در حال حاضر انگلستان از عضویت اتحادیه اروپا خارج شده است.

2. See more:

- Chevauchez B. (2002). Government budgeting and accounting reforms in France, in OECD, *Models of public budgeting and accounting reforms*, OECD, Paris. 285 -304.

اجتماعات محلی و پدرسالارانه مانند بنگاه‌های تدارک خدمات اداره می‌شدند، آنها را از حالت خصوصی و طبیعی خارج می‌سازد. سیاست مداخله‌گرایانه‌ای که می‌تواند بازنمایی برنامه‌ها، عملکردها و اراده‌های دیگر اشخاص و فعالان بالقوه در این عرصه‌ها را مقید سازد (Yeatman, 1990: 234-235). پس اصرار بر اجرای بی‌قیدوشرط این سیاست‌ها، اصل تفاوت دیدگاه‌ها درباره تصمیمات و راهکارهای قابل اعمال در عرصه‌های مذکور را که خود اصل پدرمداری دولت را متزلزل می‌سازد، در وضعیت چالشی حل‌نشده باقی می‌گذارد. بنابراین سیاست تابع اصل پدرمداری دولت دیگر برای همگون‌سازی کارکردهای اقتصادی و اجتماعی جامعه کافی نیست. از این‌رو به‌جای آنکه دولت در مقام فرمانده روشنفکر و پدرمآب اجتماع مشترک ظاهر شود، صرفاً باید به‌عنوان ابزاری برای یکپارچگی و کارایی سیستم پنداشته شود و این تأکید بر لزوم کارآمدی در دولت به‌منزله اصلی از حاکمیت است که مناسبات کارکردی دقیق میان دولت و محیط درونی و بیرونی‌اش را تعیین می‌کند و به مرزهای قانونی دولت اجازه می‌دهد که به روی جریان‌های ورودی و خروجی اطلاعات سرمایه گشوده شود و به وظایف نظارتی دولت و نحوه اعمال آنها در مهار آسیب‌های اجتماعی، اقتصادی و حتی دعاوی آنها علیه دولت رسمیت می‌بخشد (Lyotard, 1984: 11). تأمین این کارآمدی که دارای مزیت منحصربه‌فرد تأمین فراگفتمان برای سیاست عمومی است، با دو چالش عمده روبه‌روست.

چالش اول آنکه، واقعیت دولتی که قرار است بر مبنای فرهنگ کارآمدی اداره می‌شود، دولتی مرموز و تودار است که گرایش به معاملات مخفیانه با ذی‌نفعانی دارد که می‌توانند به‌نحو چشمگیری بر کارآمدی دولت تأثیر بگذارند. در این شرایط دولت اطلاعات در خصوص معاملات و فعالیت‌های خود را تنها تا آن حد که به تحقق راهبردهای اداره امور عمومی در قلمرو درونی‌اش کمک کند، در اختیار عموم می‌گذارد. در نتیجه بخش شایان توجهی از فعالیت‌های دولت به‌جای انتشار عمومی به‌صورت فعالیتی خصوصی باقی می‌ماند و تنها در شرایطی که گروه‌های ذی‌نفع و یا نمایندگان احزاب اقلیت در قوه قانونگذاری به آنها اعتراض کنند و با این کار زمینه لازم برای شفافیت و بازنمایی سیاست‌های دولت را که جنبه عمومی دارد فراهم کنند، ممکن است افشا شوند (Cerny, 1990: 230). بنابراین اگر قرار است دولت عرصه عمومی را از محتوای واقعی تهی نسازد و این عرصه به احقاق حق بینجامد، معیار صحیح این است که به خواست‌های کسانی که شهروندان قانونی دولت هستند و اغلب به‌منزله اهرم قوی دسترسی و اداره اموال و خدمات این اجتماع تلقی می‌شوند، احترام گذاشته شود، زیرا این احترام هویت مشترک آنان و همه کسانی است که به‌عنوان کمک‌کنندگان بالفعل اجرای سیاست‌های دولت تلقی می‌شوند و این یعنی همان حاکمیت مردم که این بار در وجه بوروکراتیک دولت توجیه می‌شود. پس نقطه عطف معیارهای «کارایی» و «با صرفه بودن» فعالیت‌ها و همچنین یکپارچگی ساختاری دولت لیبرال مدرن که در کانون تأمین منافع مشترک قرار دارد، مدیون مراحل نخستین حیات دولت، یعنی تأمین حقوق و آزادی‌ها و ویژگی رقابتی

است که تجلی توسعه طبیعی فرهنگ عمومی و حقوق اجتماعی شهروندی است. ویژگی‌ای که نگرش عقل‌گرایانه به مناسبات میان دولت و گروه‌های ذی‌نفع دارد و از این تحول به‌مثابه چرخشی از دولت رفاه به دولت رقابت یاد می‌کند که همچنان با تأثیر متقابل و تبلور فزاینده بازارها مشخص شده و دولت هم‌مجبور می‌شود، هرچه بیشتر به مانند بازاری عمل کند که سیاست‌هایش را با هدف افزایش کنترل و برای به حداکثر رساندن بازده نیروهای آن تعیین می‌کند (Cerny, 1990: 230).

چالش بعدی آن است که جنبش‌های اجتماعی، اقتصادی یا دیگر دعاوی علیه دولت زمانی می‌توانند دموکراتیزه‌سازی را به شعارهای کارکردگرایانه و مدیریت‌گرایانه مبدل سازند که «واقعی» و مبتنی بر یک «گرایش سیستمی» باشند، زیرا مرزهای دولت به‌مثابه برنامه این جریان‌ها عمل می‌کند و حدود این برنامه به‌صورت تصمیمات سیاسی دولت تعیین، تجدیدنظر و اصلاح می‌شود و سیاست دسترسی به اموال و خدمات تقریباً به‌طور کامل بر اساس مقتضیات کارآمدی دولت رقابت تعریف می‌شود. از این‌رو صرف‌نظر از اینکه سیاست دولت لیبرال باید موجب تبدیل شهروندان به نیروی‌های کار فعال بازار و حذف غیر کمک‌کنندگان به این مشارکت شود، اساساً متکی و موکول به شفاف ساختن مسائل و اطلاعات مورد نیاز از رهگذر ایجاد حوزه‌های عمومی مربوط و نه صرفاً سیاست بازنمایی تعهدات یا راهکارهای پلیسی و تحت نظارت دولت است. در غیر این صورت به نقل از ژان فرانسوا لیوتار: «تصمیم‌گیران زندگی ما را وقف توسعه قدرت می‌سازند و دولت مدرن دستخوش پویش‌های کارآمدی و دموکراتیزه‌سازی مغایر با هم می‌شود» (Lyotard, 1984: 17). پس وقتی می‌توان تصمیماتی مانند آنچه دولت مشترک‌المنافع اتخاذ می‌کند را گرفت که اصل پاسخ به نیازهای ابرازشده اشخاص مبنای تعیین نحوه کارکرد دولت تلقی شود. در این شرایط آنچه «امور شخصی» نامیده می‌شود، منبعث از رویکرد افراد نیازمند به پندار جمعی حق تعیین سرنوشت و اعمال آن در حوزه تدارک خدمات انسانی، اجتماعات کثیری از اشخاص و به‌طور کلی شهروندان را به‌وجود می‌آورند که امور دولت را به‌عنوان امری کاملاً جدا و بسیار مهم‌تر از نیازهای طبیعی و خصوصی خود پیگیری می‌کنند. فرهنگ عمومی خردگرایانه‌ای که به‌عنوان بازنمایی تاریخی حقوق و آزادی‌ها، با به چالش کشیدن اصل اقتدار و مقاومت دولت مصادره‌محور راه را نیز برای گشایش حوزه‌های عمومی به سمت مالکیت آزاد باز می‌کند (Melucci, 1988: 258-260). البته نباید نادیده انگاشت سیاست گشایش حوزه‌های عمومی در برآورده ساختن توقعات ارائه خدمات عمومی به نوبه خود می‌تواند فرهنگ دولت لیبرال را در حوزه تعریف و تأمین نیازها مورد تهدید قرار دهد، زیرا هرچند اصل پاسخ به نیازهای ابرازشده اشخاص به‌مثابه خط‌مشی ارزیابی‌های متعدد درباره اینکه نیاز چیست و چگونه به بهترین وجه برآورده می‌شود، عمل می‌کند، اما اصل تنش‌های جاری میان دیدگاه‌های مختلف در زمینه نیاز را از میان نمی‌برد. به‌ویژه در صورتی که مجموعه‌ای از اهداف اساسی مشترک میان شهروندان قانونی - همان نیروی‌های فعال

بازار - نتواند به وجود آید و ناسازگاری دیدگاه‌های متکثر با تفاوت حل‌ناشدنی آغاز و برنامه‌های محرک عمل آنها صرفاً به این دلیل که نمی‌توانند تنوع و کثرتی را که لازمه گرد هم آمدن در یک حوزه عمومی واحد است، تلفیق شود. در چنین شرایطی معقول‌ترین جریان مبارزه علیه سیاست‌های مخرب دولت لیبرال، در وجه منفی آن یعنی استفاده از روش‌های خاص پلیسی جهت همسو ساختن، منافع اشخاص با اهداف مشترک و عمومی ظاهر می‌شود؛ ابزاری که در وهله اول با حقوق و آزادی‌های شهروندی جامعه لیبرال ارتباطی ندارد (یتمن، ۱۳۸۱: ۲۳۰-۲۴۲).

با وجود این وقتی صحبت از تأمین حقوق و آزادی‌هایی مانند دسترسی آزاد و شفاف به اطلاعات در یک دولت مدرن لیبرال که همزمان گرایش‌های دموکراتیک را نیز دنبال می‌کند، به میان می‌آید، این بدان معناست که اندیشمندان معاصر در حوزه مفهومی و کارکردی دولت توجه خود را بیش از هر چیز دیگر به ارائه تعاریفی از «عقلانیت و شعور» یا به عبارت دیگر «هویت جمعی» نظام لیبرال معطوف کرده‌اند که با تحدید فزاینده زندگی خصوصی و جمعی افراد توسط قدرت انعطاف‌ناپذیر، رسمی و فن‌سالاری دولت تبیین دارد و در عین حال محدودیت‌های زیادی نیز بر حقوق و آزادی‌ها به واسطه اعمال حاکمیت وارد می‌آورد. در اینجاست که شکل‌دهی علمی و آگاهانه به نیازها، به‌عنوان فرهنگ اصلی دولت لیبرال پدیدار می‌شود. فرهنگی که شناخت تخصصی نیازها را بر سیاست باز شکل‌دهی به نیازها فردی ترجیح می‌دهد و از شعار وفاق عقلانی در مقابل دیدگاه‌های خودمختارانه افراد که با اجرای شعار مذکور و شکل‌دهی نیازهای مشترک به هیچ‌وجه عملی و سازگار نیست، جانبداری می‌کند (یتمن، ۱۳۸۱: ۲۴۳).

پس در وضعیت یادشده که افراد عادی به این نیازها صرفاً به‌مثابه نیازهای خودشان نگاه می‌کنند و از طرفی کارآمدی دولت و همه آنچه حکومت می‌تواند انجام دهد، تصریح به سیاست شکل‌دهی به این نیازها است، متخصصان به آن دسته از نیازهایی می‌پردازند که «واقعی» یا «عینی» هستند و مطابق با مبنای علمی برآورد می‌شوند. به همین دلیل است که جهت‌گیری سیاست‌گذاران در قبال نیازها و خدماتی که این نیازها را مرتفع می‌سازند، تحت تأثیر نظر حرفه‌ای کارشناسان قرار می‌گیرد. بنابراین «اصل تخصص» و فرهنگ «قضاوت حرفه‌ای امور»<sup>۱</sup> در مهار چالش اول با دفاع از ارزش‌های خاصی همچون حق دسترسی آزاد به اطلاعات و توزیع شفاف آن میان ذی‌نفعان، به دیدگاه‌های بسیار متفاوت درباره شیوه‌های نظارتی به کارگرفته‌شده که در شرایط عادی تنها می‌توانند با ایجاد نهادهای دولت پلیسی برای پاسخ به آنها مرتفع شوند، خاتمه دهد و موجب می‌شود تا محیط سیستمی دولت و تصمیمات و راهکارهای متخذه برای اداره امور عمومی از رهگذر کاهش این اختلاف‌ها به‌نحو اثربخش، قابل اعتماد و خلاق به تشخیص و حل مسائلی که باید با آنها روبه‌رو شود، پردازد و مدیریت عمومی حوزه‌های

خدماتی نسبتاً جدید ایجاد شده را به منبع غنی از نوآوری و تحول سیستمی تبدیل کند. اصل تخصص همچنین در پاسخ به چالش دوم کارآمدی مؤثر دولت لیبرال یعنی حاکمیت مردم، با حضور سازمانی محدود و از لحاظ سلسله‌مراتبی همگون در سطح جامعه به بازنمایی و چپستی مغایرت‌های متعدد میان سیاست‌ها و انتخاب‌های اشخاص مختلف می‌پردازد و سبب می‌شود این دیدگاه‌های مخالف که محل نزاع‌های متعدد واقع می‌شوند، با تبدیل شدن به شبکه‌های انطباق‌پذیری از چندگانگی و کثرت‌گرایی اجتماعی، همسویی و همزیستی مسالمت‌آمیزی را با خط‌مشی‌های عمومی پیدا کنند و اشخاص راه‌های متفاوت اداره زندگی جمعی را بپذیرند. به همین دلیل از منظر اصل تخصص حوزه عمومی که به‌طور کاملاً مشخص از حوزه خصوصی جدا و محدود شده باشد، وجود ندارد (یتمن، ۱۳۸۱: ۲۴۴-۲۴۶). کارکردهایی که تعریف اصل تخصص را این‌گونه نمایان می‌سازد: «توافق‌های نظری را باید پیوسته و به‌سرعت از نو تعریف کرد، زیرا تفاوت‌ها موضوعاتی پویا هستند و تعارض‌ها و برخوردها نیز همراه تحول می‌یابند. آشکال جدید سلطه پیوسته به منصفه ظهور می‌رسند». این تعریف همان چیزی است که می‌توان آن را ضرورت حفظ «کمون»<sup>۱</sup> یعنی سنت‌ها، حقوق عرفی و آزادی‌ها در زندگی مردمان جامعه مشترک‌المنافع نامید (Melucci, 1988: 251-252).

## ۵.۲. حق دسترسی آزاد به اطلاعات

پس از ظهور رشته حقوق بحث شکل‌گیری کارآمد مالکیت خصوصی و عمومی در قالب تخصیص بهینه منابع از طریق کاربرد برخی تکنیک‌ها و معیارهای اقتصادی مانند «هزینه-فایده» و «کارایی» در حقوق عمومی بسیار گسترش یافت، زیرا به‌نظر می‌رسید التزام به قواعد جدید حقوق و تلاش برای بازاری کردن فعالیت‌های حقوقی می‌تواند نوعی انگیزه جدی‌تر برای انجام فعالیت اقتصادی تلقی شود. این نگرش در ادامه تحولات علمی بین سال‌های ۱۹۷۳ و ۱۹۵۸ زمینه تثبیت گرایش جدید حقوق و اقتصاد به یکدیگر را تقویت و بر این مطلب تأکید کرد که پیامدهای جانبی ناکارآمدی مالکیت خصوصی و عمومی و حل‌وفصل آنها مستلزم حضور دولت در اقتصاد نیست، بلکه به‌دلیل عدم تعریف دقیق مالکیت در آن عرصه‌ها پدید می‌آید. همچنین نوعی تأکید بر بازنگری هزینه به‌ویژه «هزینه مبادله» صورت گرفت که هم اهمیت اقتصادی و هم حقوقی داشت (یادی‌پور، ۱۳۸۹: ۱۹۰).

هزینه مبادله مجموعه‌ای از هزینه‌های مربوط به انتقال حق مالکیت از یک طرف به طرف دیگر است که در اقتصادهای بازارمحور به مانند انگلستان وجود دارد و ممکن است در جریان این انتقال و مبادله اطلاعات ناشی از آن امکان بروز اختلاف‌نظر و کشانده شدن موضوع به قضاوت قانونی به‌وجود آید و این

عوامل هزینه مبادله را افزایش می‌دهند. از این رو تنها راه چاره این پیامدهای مثبت و منفی نه دخالت حقوقی و تکلیفی دولت به منظور ارائه تعریف حق مالکیت در حوزه اقتصاد که در قالب تحلیل بازار قرار نمی‌گیرد، بلکه یافتن راهکارهای حقوقی برای کاهش هزینه مبادله و افزایش کارایی اقتصادی است. در عین حال موضوعی که می‌تواند پارادایم حقوق و اقتصاد را تماماً به رویکرد ارتدکس نئوکلاسیک<sup>۱</sup> که تنها امور اثباتی را معتبر می‌داند، تبدیل نسازد، توجه به نقش امور هنجاری و ارزشی است که مقوم امور اثباتی محسوب می‌شوند. بنابراین صاحب‌نظران از اواخر دهه ۱۹۵۰ در نوشته‌های خود در مورد مبانی منطقی حق مالکیت و هزینه‌های مبادله به‌عنوان یکی از عوامل اصلی آسیب‌های این حق، زمینه‌ای برای پاسخ به این تعبیر همیشگی در مورد عقلانیت که: «مردم واقعاً در محاسبات آگاهانه خود معقول نیستند و با سرعتی چشمگیر حساسگری می‌کنند» فراهم آوردند و به قلم «داور بی‌طرف روابط اجتماعی» وارد عمل شده تا هر آنچه از سازوکار بازار و سایر نیروهای اجتماعی منحرف می‌شود، تصحیح کنند (یادی‌پور، ۱۳۸۹: ۱۹۱-۱۹۰). البته طرفداران نظریه انتخاب عمومی که به دیده شک و تردید به عقلانیت مذکور می‌نگرند، با این فرض زیربنایی که دنیای اقتصاد و سیاست و به‌عبارتی کلی‌تر دنیای منافع از بازیگرانی تشکیل شده است که هر یک به‌نوعی به‌دنبال حداکثر کردن منافع خویش هستند و بدین ترتیب منافع را به سمت انتخاب‌کنندگان خود سوق می‌دهند و در نتیجه انتظار می‌رود که فعالیت گروه‌های ذی‌نفع برای منفعت رساندن به اعضای خود در نظام بازار به «رانت‌جویی»<sup>۳</sup> منتهی شود، اصلاح این‌گونه فعالیت‌های بازار را نمی‌توان تنها در نظام «داوری بی‌طرف» یافت، زیرا اطلاعات موجود در بازار ناکافی، غیرقابل اطمینان و پیچیده‌تر از آن است که افراد بتوانند در قالب فعالیت در بازار به‌طور مستقیم و خودکار به آنها دسترسی و به نتیجه مطلوب نائل شوند و مبادله کماکان هزینه‌بر است. از این رو برای رفع این مشکل تنها نهادها هستند که می‌توانند کارساز باشند، زیرا نهادها از طریق هنجارهای رسمی مثل قوانین و غیررسمی مانند ارزش‌های رفتاری، عرف و آداب و رسوم قراردادهای و... محدودیت‌هایی را بر انتخاب‌های در دسترس و عملکرد رفتاری افراد تحمیل و از این رهگذر ضمن کاهش نااطمینانی حاصل از فعالیت در بازار به‌نحو چشمگیری رفتار افراد را برای دیگران قابل پیش‌بینی می‌سازند و با لزوم پیروی از الگوهای رفتاری که به لحاظ نهادی تأیید شده‌اند، مشکلات تصمیم‌گیری اشخاص در مورد منافعشان را ساده‌تر می‌سازند و موجب می‌شوند تا آنها به‌صورت مستقل و کامل‌تری بتوانند فعالیت‌ها و طرح‌های خود را با نظام بازار هماهنگ سازند (Posner, 2000: 342).

بنابر فرضیات مذکور، این نظریه با ارائه فهمی جدید از نیروهای کنترل‌کننده رفتار فعالان بازار و تدارک

1. Orthodox (or Neoclassical) Economics

۲. برای اطلاع بیشتر درباره نقش و رویکرد این سنت فکری در حوزه اقتصاد لیبرال ر.ک: - متوسلی و همکاران، ۱۳۹۰: ۱۷۵-۲۰۵.

3. Rent-seeking

عوامل دولتی برای «بازتوزیع اقتصادی»، تحلیل اقتصادی حقوق را غنای بیشتری می‌بخشد و از بُعد نظارتی امکان به‌کارگیری ابزارهای تحلیلی ویژه روش‌شناسی علم اقتصاد در حوزه رفتارهای فاعلان اقتصادی را فراهم می‌آورد. نتیجه این امر پیدایش نهادگرایی جدیدی بود که نسل اول مؤسسات حسابرسی بخشی از آن هستند که به باور طرفدارانشان انتخاب آنها دقیق‌تر، واقع‌گرایانه‌تر و آزمون‌پذیرتر از ابزارهای موجود در نظریه‌های قدیمی می‌توانند تصمیم‌گیران منافع فردی به‌عنوان مشارکت‌کنندگان در یک تعامل پیچیده فردی و اداری را به‌طور دقیق منتهی به تحلیل‌های منطقی برای تصمیم‌گیری‌های اقتصادی، سیاسی و مقررات‌گذاری درون‌سازمانی و برون‌سازمانی دولت تبدیل کنند (Ogus, 1994: 161).

### ۵.۳. اصل شفافیت؛ ضرورت انکارناپذیر تأمین حق دسترسی آزاد به اطلاعات

پس از شکل‌گیری مکتب نهادگرایی جدید، گروهی از نهادگرایان ضمن تأکید بر لزوم دسترسی آزاد به اطلاعات، توجه خود را نیز به اطلاعات نامتقارن<sup>۱</sup> و سایر هزینه‌های مبادله معطوف داشتند. در این رویکرد جدید علاوه بر انگیزه‌های نفع‌طلبانه شخصی، «کارایی» و «توزیع» نیز در کنار «عدالت» و «انصاف» مورد توجه قرار گرفت. به همین دلیل از دهه ۱۹۶۰ همواره بر این نکته تأکید می‌شود که «بحث در مورد فرایند مبادله بدون مشخص کردن موقعیت نهادی جایی که تجارت در آن رخ داده است، تقریباً برای اقتصاددانان بی‌معناست، چراکه این امر انگیزه‌های مالی و هزینه‌های معاملاتی را متأثر می‌کند». در پی این تلاش‌ها که در جهت فهم عمیق‌تری از تعامل بین حقوق و انگیزه‌های پنهان بازاری و تأکید بر این دغدغه که «روی‌هم‌رفته حقوق و اقتصاد مدرن همچنان ریشه در سنت حقوق عرفی دارند»، صورت می‌پذیرفت، علاوه بر اینکه نقش مهم نهادها بیشتر مورد توجه قرار گرفت، برنامه‌های

#### 1. Asymmetric information

اطلاعات نامتقارن ضرورتاً امری چالش‌برانگیز نیست، بلکه در واقع می‌تواند تلاش فزاینده‌ای برای درک درست مبانی و کارکردهای حوزه‌های فعالیت انتخابی و به‌ویژه اقتصادی در نظر گرفته می‌شود که تحت عنوان تخصص پیدا کردن، ارزش بیشتری را برای فعالیت در این زمینه‌ها فراهم کند. از این‌رو افزایش اطلاعات نامتقارن نتیجه مطلوب یک اقتصاد بازار سالم نیز محسوب می‌شود. اما به هر حال، از آنجا که توزیع اطلاعات بین تمامی استفاده‌کنندگان از آن، ناهمسان می‌باشد. به‌عنوان یک وضعیت نامطلوب، پدیده‌ای را توصیف می‌کند که در آن یک طرف مبادله از پنهان کردن این اطلاعات سود می‌برد، در حالی احتمال ایجاد زیان قابل توجه برای طرف دیگر مبادله وجود دارد و گاهی می‌تواند سبب خراب شدن معاملات یا در بدترین حالت به شکست بازار بینجامد. به همین دلیل تلاش‌های تخصصی در این باره همواره به سمت کاهش میزان عدم تقارن اطلاعات در جریان است، زیرا هر قدر یک مبادله دارای شفافیت اطلاعاتی بیشتر باشد و بدون ابهام انجام شود، در نهایت تقسیم کار و تخصص در جامعه نیز بیشتر خواهد شد. برای اطلاع بیشتر در این زمینه رک:

– John O. Ledyard. (2008). "market failure," *The New Palgrave Dictionary of Economics*, 2nd Ed, March 2017.

تحقیقاتی نیز برای برقراری تعادل اطلاعاتی و سایر هزینه‌های معاملاتی که به‌عنوان تصحیح شکست‌های بازار تلقی و توجیه اصلی حضور دولت در مدل نئوکلاسیک اقتصاد بودند، به‌کار گرفته شدند (یادی‌پور، ۱۳۸۹: ۲۰۰-۲۱۰).

شایان توضیح آنکه در بینش کلاسیک نظام لیبرال، واحد نهایی تحلیل صرفاً «بنگاه» بود، حال آنکه در داخل بنگاه مبادلاتی صورت می‌گیرد که اصولاً دارای ماهیت متفاوت با یکدیگرند و حتی این تفاوت می‌تواند با مبادلات انجام‌شده مشابه در دیگر بنگاه‌ها نیز وجود داشته باشد و بدین سبب نمی‌توان آنها را به‌صورت یکجا تصور کرد. اما در بینش نهادگرایی واحد نهایی تحلیل «مبادله» است و مبادله، معاوه کالاها نیست، بلکه واگذاری و تحصیل حقوق مالکیت و آزادی خلق‌شده توسط جامعه و کنش جمعی در این زمینه است. در واقع نکته کلیدی و اغلب مورد غفلت آن بود که قبل از اینکه کالایی توسط بنگاه تولید شود یا آنکه بتوان کالایی را معاوضه کرد، باید طرفین درگیر معاوضه ابتدا در خصوص حق مالکیت و آزادی انتخاب آن به مذاکره بپردازند. این نگرش که نقش برجسته‌ای به منافع مشترک جمع کثیر اشخاص می‌دهد، دقیقاً همان تحلیلی است که پیش‌شرطی ضروری و لازمی تحت عنوان «اصل شفافیت» را برای دسترسی آزاد به اطلاعات فراهم می‌آورد. پیش‌شرطی که به‌عنوان زمینه پیوند بین علم حقوق و اقتصاد و اخلاق، هرچند در نظریه‌های جدید اقتصاد نهادگرا مطرح می‌شد، اما دیوید هیوم<sup>۱</sup> از جمله اولین اندیشمندانی بود که به ضرورت وحدت این سه علم اجتماعی در اصل کمیابی و تضاد منافع پی برده بود، درست برخلاف آدام اسمیت که با فرض هارمونی منافع، علم اقتصاد را از دیگر علوم جدا می‌ساخت (یادی‌پور، ۱۳۸۹: ۱۸-۱۹).

در واقع آنچه هیوم دنبال می‌کرد، همان تکمیل دیدگاه اسمیت در فهم واضحی از پیچیدگی تعاملات انسانی بود. به همین دلیل او در آثارش حقوق را به‌عنوان مجموعه‌ای از قراردادهای برمی‌شمرد که انسان‌ها مطابق با آن در دنیایی که پیشگویی‌هایش محدود و کمیاب است، به ایجاد تعاون و همکاری مسالمت‌آمیز می‌پردازند و این‌گونه با پی بردن به وحدت یادشده برای حل تناقضات موجود در کارهای جمعی در مورد یک «ثروت مشترک کامل» همان‌طور که امروزه نظریه انتخاب عمومی به‌روشنی بیانگر آن است، آگاهی دقیقی را نسبت به پویایی‌های نظام لیبرال به‌وجود می‌آورد و به آن وجه دموکراتیک‌تری می‌بخشد.<sup>۲</sup> این بینش که اساس نهادسازی جدید برای دفاع از دارایی‌های، حق مالکیت و سنت حقوق عرفی است، بر دو بدیل مطرح‌شده آدام اسمیت در رساله *ثروت ملل*، یعنی «دست نامرئی بازار» یا

1. David Hume

2. See more, look at:

David, Hume. (1739). *A Treatise of Human Nature*, by L. A. Selby-Bigge, M.A. Oxford: Clarendon Press, (1896).

«مردان نظام»<sup>۱</sup> که از نظر وی تنها دارای مزیت خاص تحقق یافتن برای برقراری رابطه‌ای نفع‌طلبانه در دادوستد با دیگران هستند، خط بطلان می‌کشد، زیرا رفتارهای اقتصادی انسان‌ها بسیار پیچیده‌تر از این دیدگاه است و به هیچ‌وجه صرفاً تابعی از کنش‌ها و مبتنی بر ترجیحات فردی به نحوی که بتوان تمامی امور را برحسب عاملیت فرد تبیین کرد، نیستند. به همین دلیل نهادگرایی جدید بر اصل «متفاوت اجتماعی بودن» (اشتراک منافع) دلالت دارد. مسئله‌ای که «تا زمانی که مورد بحث است، یک بازی زبانی و اکتشافی است. اما به محض آنکه درخواست‌کننده مخاطب و مصداق آن را مشخص می‌سازد، دیگر تمهد اجتماعی است» (Lyotard, 1984: 15). این بینش نهادگرایان نقطه عزیمت بسیار مهمی بود که موجب شد به جای آنکه روابط اقتصادی مبتنی بر رابطه بشر با طبیعت — آنچنان که در اقتصاد کلاسیک مطرح است — قرار گیرد، مبتنی بر رابطه بشر با بشر باشد و استفاده از سازوکارهای بازار به‌ویژه دو بحث مهم «دسترسی آزاد به اطلاعات» و «شفافیت اطلاعات ارائه‌شده» برای بهبود بخشیدن به انتخاب‌های عرصه عمومی شکل گیرد. دو اصل بسیار مهم که لزوم اثبات وجود و تأیید آنها در گزارشگری‌های مالی و به‌ویژه در حوزه حسابرسی عملکرد مدیران، بیش از هر چیز برای نشان دادن واقعیتی تحت عنوان «اثربخش بودن» سیاست‌ها و برنامه‌های اجراشده و همچنین عملکردهای مالی و اداری مدیران در راستای اجرای آنها، ضروری است.

با این توضیح که پشتیبانی از آموزه «مسئولیت وزارتی» کلیدواژه اصلی برای انجام چنین وظایف نظارتی توسط اداره ملی حسابرسی است. افزون بر اینکه در کنار اصل مسئولیت سیاسی وزیران که در بریتانیا به افراطی‌ترین شکل گسترش یافته، قاعده مهم دیگری مبنی بر لزوم تمایز بین سیاست و مدیریت بین سیاستمداران و مقامات عمومی نیز وجود دارد که به مدیران آزادی عمل زیادی در اجرای سیاست‌های کابینه آن هم به دور از هرگونه سیاست‌زدگی وابسته به رأس هرم سیاست یعنی وزیران اعطا می‌کند؛ قاعده‌ای که در مقابل مسئولیت مذکور را مبهم نیز می‌سازد، زیرا این مسئولیت بدین معناست که کارمندان در برابر وزیر خود و بنابراین در برابر حکومت مسئولیت انحصاری دارند. حال آنکه تمایز بین سیاست و مدیریت، پیوند بین بوروکراسی و صاحبان منافع سازمان یافته را بیشتر تقویت می‌کند. به عبارت دیگر بوروکراسی به‌ویژه در نظام‌های اقتصادی حامی بازار آزاد به مانند بریتانیا به مثابه میانجی بزرگ بین حکومت و گروه‌های ذی‌نفع دیگر می‌تواند اتحادهای پرتوانی را به وجود بیاورد که نقش تعیین‌کننده‌ای در تدوین و بازبینی گزینه‌های سیاسی داشته باشد (هیوود، ۱۴۰۰: ۵۲۲).

بی‌شک این موقعیت که شبکه‌های سیاسی پیچیده‌ای از روابط بین بوروکرات‌های ارشد و نمایندگان گروه‌های ذی‌نفع در برابر نفوذ سیاستمداران یا انتخاب‌های عمومی را ایجاد می‌کند نیز نیازمند کنترل از

سوی سیاستمداران است. این همان ضرورت اصل شفافیت است که عرصه کنترل آن خیلی محدود است، زیرا سیاستمداران مجبورند اجرای سیاست‌های تدوین شده را در اختیار بوروکراسی قرار دهند که در آن رابطه عملیاتی و توزیع امتیازها بین وزیران و کارمندان در بریتانیا مانند سایر نظام‌های اداری، همواره به نفع کارمندان بوده و این یعنی برای عملی کردن سیاست و مسئولیت اداری کارمندان لزوماً اختیار بسیار زیادی نیز به آنها داده می‌شود. از طرفی این رابطه به علت ناهماهنگی بین مهارت‌ها و ویژگی‌های لازم برای پیشبرد و دست یافتن به مدیریت مؤثر توسط وزیران به‌ویژه در نظام‌های پارلمانی که وزیران از میان جمع بسیار کوچکی از نیروهای مستعد انتخاب می‌شوند و خیلی کم اتفاق می‌افتد درباره وزارتخانه‌های تحت اختیار خود اطلاعات تخصصی داشته باشند یا از تجربه مدیریت سازمانی گسترده برخوردار باشند، به کارمندان این فرصت را می‌دهد تا محتوای سیاست را بازتفسیر کنند یا اجرای آن را به تأخیر بیندازند و به‌طور عملی این کارمندان و مدیران ارشد هستند که کنترل اجرا یا حتی ماهیت سیاست تدوین شده را در دست می‌گیرند. چالشی که با عنوان قدرت بی‌کنترل بوروکراسی موجب زوال حکومت نمایندگی و مسئولیت‌مدار یک سیستم دولتی حامی نظام سرمایه‌داری است (هیوود، ۱۴۰۰: ۵۲۵). از این رو برای معنادار بودن دموکراسی سیاسی، علاوه بر آنکه مقامات انتصابی باید به هر صورت در برابر سیاستمدارانی که به نوبه خود در برابر عموم مردم مسئول‌اند، پاسخگو باشند. وزیران نیز -به‌ویژه وزیران تازه‌وارد به کابینه- برای اداره کارآمد وزارتخانه‌های خود به دانش تخصصی نیاز دارند و بسیار نیازمند مشورت و پشتیبانی‌اند و باید در برابر فساد، مدیریت بد، کاربرد دلخواه قدرت حکومت و نیاز به پیشبرد کارایی در بوروکراسی باید تضمین‌هایی شود. به عبارت ساده‌تر آنچه به‌عنوان سیاست‌های کلان و مختلف اجتماعی تدوین و آنچه در این راستا اجرا می‌شود، باید کارآمد و به‌خصوص «اثربخش» باشد. کنترل‌هایی که متناسب با وضعیت نظام سیاسی و اقتصادی در انگلستان لاجرم باید از جنس سیاسی باشد و ساختارهایی نیز که برای پشتیبانی از این کارایی یا کمک به سیاستمداران برای کاربرد آن در مقابل بوروکراسی رسمی برقرار شده‌اند، سازوکار نهایی این کنترل سیاسی‌اند (هیوود، ۱۴۰۰: ۵۲۷-۵۲۸). به همین دلیل مشاهده می‌شود کوشش در راه کارآمد ساختن مدیریت و کاهش هزینه‌های عمومی، بهای سیاسی دارد و این کوشش‌ها که برای جبران ناکارایی، بی‌اعتنایی و بی‌تأثیری در مدیریت وجوه عمومی توسط اداره ملی حسابرسی صورت گرفته، به استفاده گسترده‌تر از معیاری مانند «اثربخش» بودن اهداف اجرایی و چگونگی سنجش کیفی این منابع انجامیده است. معیاری که تأمین بودجه و تمایل به آگاه کردن عموم از مراحل اجرای آن یا همان دسترسی آزاد به اطلاعات در این زمینه را با تحولاتی مانند جدایی سیاست‌سازی از اجرای سیاست، پیوند زده و البته دسترسی به مهم میسر نمی‌شود، مگر آنکه ابتدا

اثبات شود اطلاعات ارائه شده توسط سیاستگذاران و مدیران اجرایی درباره آنچه تدوین و اجرا شده، شفاف بوده است. این ارتباط مستقیم و پیچیده میان عناصر مذکور، علاوه بر نشان دادن معنا و کاربرد خاص «حق دسترسی آزاد به اطلاعات» و «شفافیت اطلاعات ارائه شده» در مباحث بودجه و مالیه عمومی انگلستان، اثبات پذیری آن یکی از توانمندی‌های نظام کنترل بخش دولتی بریتانیا نیز است که توافق بر سر اجرا و لزوم یکپارچگی آن سبب شده است تا در سال ۲۰۰۱ دولت موافقت کند، تمامی دستگاه‌هایی که از بودجه دولتی استفاده می‌کنند، باید مورد حسابرسی قرار گیرند؛ توافقی که حتی تا آنجا پیش می‌رود که علاوه بر حوزه اجرا و عمل بودجه، تأکید دارد انتصاب اعضا و کارکنان دیوان محاسبات نیز باید خارج از بدنه دولت صورت گیرد.

## ۶. حسابداری تعهدی؛ پیش شرط اساسی اصل شفافیت در نظام مالی جامعه مشترک المنافع

با توجه به تحولات انجام شده در زمینه تعریف حقوق مالکیت و پیش شرط‌های مهم برای توسعه این حق یعنی «حق دسترسی آزاد» و «شفاف به اطلاعات مالی بازار» علاوه بر انجام اصلاحات و تحول در حوزه بازرگانی بخش خصوصی، شرایط لازم برای تحول در نظام بودجه‌ریزی و نظام حسابداری بخش عمومی و به طور کلی مدیریت مالی انگلستان را نیز فراهم ساخت. مهم‌ترین این اصلاحات، تغییر مبنای «نقدی حسابداری» و «بودجه‌ریزی عملیاتی» به عنوان مبنای سنتی رایج در نظام‌های مالی مذکور بود و این اقدام در حالی صورت پذیرفت که نظام رقیب فرانسوی کماکان از آنها به عنوان مبنای گزارشگری مالی بخش دولتی خود استفاده می‌کند، زیرا با وجود مزایایی که نوع نظام حسابداری داراست، محدودیت‌هایی همچون در دسترس نبودن اطلاعات دارایی‌ها و بدهی‌ها و تمرکز صرف بر جریان‌های نقدی ورودی و خروجی واحدهای گزارشگر در دوره مالی مشخص نیز بر آن حاکم است که برای نظام مبتنی بر ارزش‌های بازار بزرگ‌ترین چالش محسوب می‌شود.<sup>۱</sup> البته این تغییر به سادگی انجام نشد، زیرا در ابتدا به دلیل فقدان الزامات قانونی مشروح در روش‌های گزارشگری مالی و حسابداری و مبنای آنها، فعالان بازار در انتخاب روش‌های حسابداری و پیشرفت آنها از آزادی و اختیار عمل عمده و فراوانی بهره‌مند بودند و هر روشی را که احساس می‌کردند مناسب شرایط و احوال اقتصادی حرفه خاص آنهاست، برمی‌گزیدند. بنابر چنین مخاطراتی در سال ۱۹۴۲ میلادی «انجمن حسابداران خبره انگلستان و ولز»<sup>۲</sup> به انتشار یک سری توصیه‌نامه‌ها در این زمینه مبادرت کرد (جلین و همکاران، ۱۳۷۷: ۲۹). اما تا دهه ۱۹۶۰

1. See more:

- South Asian Federation of Accountants (SAFA). (2006). A Study on Base Accrual Accounting for Government and PSEs in SAARC Countries, September.

2. institute of chartered accountants of england and wales (ICAEW).

نمونه‌های واقعی از فعالان بازار که عملاً با انعطاف بسیار زیاد از این اصول حق انتخاب روش‌ها و رویه‌های حسابداری را برای خود قائل بودند و از این اقدام به نفع خود سوءاستفاده می‌کردند، بسیار زیاد بود. به همین دلیل منتقدان بر این اعتقاد بودند که پارلمان باید بیشتر در این موضوع دخالت کند و رویه‌های مذکور توسط قانون تعیین شود و این یعنی حق انتخاب اصول و روش‌های حسابداری از خود حرفه حسابداری و حسابرسی سلب می‌شد. پاسخ و واکنش حرفه نسبت به این انتقادات به تشکیل «کمیته هدایت استانداردهای حسابداری»<sup>۱</sup> در سال ۱۹۷۰ با هدف تعریف مفاهیم حسابداری، نزدیک‌تر ساختن تفاوت‌های موجود در آن و انتخاب بهترین روش از میان روش‌های گوناگون تهیه و گزارشگری صورت‌های مالی که بر پایه آن بتوان اطلاعات کافی و سودمندی را به ذی‌نفعان ارائه دهد، منجر شد. در نهایت با توجه تغییرات عمده‌ای که در گزارشگری مالی انگلستان در سال ۱۹۸۹ پدید آمد، کاربرد اصول و استانداردهای حسابداری تعیین‌شده رسمی در تنظیم صورت‌های مالی از سوی بازار الزامی و برای آن ضمانت اجرای قضایی در نظر گرفته شد (چلین و همکاران، ۱۳۷۷: ۳۱-۳۳).

دلیل این الزام‌آوری و وحدت رویه‌ها نیز روشن بود. در بحث در خصوص ارائه آزاد اطلاعات به‌منظور توزیع منافع مشترک، «قضاوت» و «تخمین» دو عنصر مکمل یکدیگرند و بر اساس آنها، رویکرد حسابداری به‌عنوان خدمتی در نظر گرفته می‌شود که مفاهیم و اصول خود را در وهله اول از «چرخه تجاری»<sup>۲</sup> که در خدمت آن است، اتخاذ و بعد به دیگر حوزه‌های اقتصاد، حقوق و سیاست عطف توجه می‌کند. به همین دلیل نظام حسابداری انگلستان یک حسابداری تجاری با رویکرد مستقل است که از جهت‌گیری خرد به سمت اهداف کلان متمایل می‌شود و توسعه آن بر اساس مبنای غیررسمی است و بیشتر تلاش آن معطوف به مسائل حرفه‌ای و نه نظری می‌شود. در چنین شرایطی که نظام حسابداری در این کشور توانسته است زمینه لازم برای فائق آمدن بر پیچیدگی‌ها و ابهامات همیشگی در مسیر دستیابی و دفاع از «حق مقدس مالکیت» را فراهم آورد. بنابراین تفاوت مهم مبنای «تعهدی حسابداری» با مبنای «نقدی حسابداری» به‌کار گرفته‌شده در گزارشگری مالی و بودجه‌ریزی دولتی نظام رقیب فرانسوی این است که نظام نقدی با پیش‌فرض بی‌اعتمادی به دولت تمامی جریان‌های نقدی، تعهدات مالی، اموال و دارایی‌ها را به محض ورود به بنگاه یا واحد گزارشگر مستلزم شناسایی و ثبت در دفاتر و ارائه آن در صورت‌های مالی می‌داند. اما در نظام حسابداری بر مبنای تعهدی با تأکید بر معیار جریان «منابع اقتصادی»، آنچه در ارتباط با منابع، دارایی‌ها و تعهدات مالی اهمیت دارد، زمان مصرف آنها و نه زمان پرداخت وجه بابت این قبیل منابع و تعهدات است. به عبارت دیگر در این نظام حسابداری با تأسی از حقوق عرفی مالکیت و این بینش نهادگرایی جدید که مبادله صرفاً کالاهای نیست، هزینه‌های

1. accounting standards steering committee.

2. Business Cycle.

انجام شده جهت تأمین کالاها و خدمات وقتی رخ می‌دهند و همچنین منابع، دارایی‌ها و درآمدها وقتی کسب شده تلقی می‌شوند که به حساب گرفته شوند، یعنی «زمان انتقال قطعی حق مالکیت و کلیه ادعاهای خلق شده ناشی از چنین رابطه‌ای» و نه اینکه صرفاً در زمان دریافت و پرداخت وجوه در جریان یک مبادله رخ دهند. از این‌رو در تحلیل نهایی نظام حسابداری تعهدی هدف این سیستم حسابداری دیگر تنها تخصیص منابع و جلوگیری از سوءاستفاده از قدرت رسمی و یا گزارش ورود و خروج منابع مالی، دارایی‌ها و بدهی‌ها و مازاد (کسری) بودجه نیست، بلکه حسابداری و گزارشگری مالی به یکی از ابزارهای فرایند تصمیم‌گیری منطقی ذی‌نفعان تبدیل می‌شود و به آنها کمک می‌کند که بدانند چگونه ورود و خروج منابع مالی، دارایی‌ها، بدهی‌ها، منافع و انتظارات آنها را تحت تأثیر قرار می‌دهد (Rowan & Colleagues, 2013: 419). پس در شرایط جدید از حسابداری انتظار می‌رود تصویری واقعی و منصفانه از عملکرد واحدهای گزارشگر تابعه در قالب گزارش‌های داخلی و خارجی به ذی‌نفعان ارائه دهد؛ ویژگی‌هایی که تماماً شامل نظام مالی بخش عمومی و دولت لیبرال تابع قواعد حاکم بر نظام بازار نیز می‌شود. به همین دلیل نظام حسابداری تعهدی که ابتدا به صورت آزمایشی در سطح بخش‌هایی از دولت‌های محلی و مرکزی آغاز شد، به تدریج با حصول اطمینان نسبت به موفقیت‌آمیز بودن آن به کل سیستم حسابداری انگلستان انتقال و اجرا شد و طرفداران این نظام حسابداری همواره بیان می‌کنند کاربرد آن، ارتقای شفافیت و مدیریت اموال و دارایی‌های عمومی و تقویت سازوکارهای نظارتی در این باره را به دنبال داشته است (Rowan & Colleagues, 2013: 441).

بر این اساس، هیأت تدوین‌کننده استانداردهای حسابداری نیز اغلب بر استفاده از مبنای تعهدی کامل در حسابداری فعالیت‌های غیربازرگانی نهادهای بخش عمومی تأکید و در تحقق آن تلاش کرده، تا آنجا که این تغییر مبنای حسابداری علاوه بر کشورهای تابع نظام کامن‌لا در بیشتر کشورهای اروپای قاره‌ای طی دهه ۸۰ و ۹۰ میلادی انجام پذیرفته است. این هیأت در بند ۳ اصل ۸ اصول دوازده‌گانه (GASB)<sup>۱</sup> در مورد استفاده از مبنای تعهدی استدلال می‌کند: «مبنای تعهدی یک «روش برتر» حسابداری برای «منفعت اقتصادی» هر سازمانی است. این مبنای به جای آنکه صرفاً بر دریافت و یا پرداخت وجه نقد تأکید نماید، بر اندازه‌گیری معاملات و رویدادهای واقعی تأکید دارد و به همین دلیل، مربوط بودن، بی‌طرفی، به‌هنگام بودن، کامل و قابل مقایسه بودن اطلاعات حسابداری را افزایش می‌دهد. بنابراین استفاده از مبنای تعهدی در کامل‌ترین حد عملی آن در محیط بخش عمومی توصیه می‌شود و مبنای حسابداری نقدی مناسب نمی‌باشد» (مایلی پور لیقوان، ۱۴۰۰: ۴-۵). حال آنکه در مقابل این قبیل دیدگاه‌ها به نظر می‌رسد باید واقعیت خالی از اغراق این نظام حسابداری را این‌گونه بیان کرد که حسابداری تعهدی از آن

حیث مطلوبیت اغراق آمیزی نزد صاحب نظران و مجامع حرفه‌ای کشورهای انگلوساکسون یافته که تضمین کننده حقوق عرفی و منبعی مهم برای تأمین و ارائه اطلاعات شفاف و کارآمد مالی به ذی نفعان یک جامعه دارای اشتراک منافع به منظور دفاع از حق مقدس مالکیت است. به همین دلیل اغلب گفته می‌شود پیش شرط مهم برای توسعه سیستم بودجه ریزی و مالیه عمومی در نظام انگلوساکسونی تبدیل سیستم حسابداری نقدی به سیستم حسابداری تعهدی بوده است. بنابراین تغییر در به کارگیری اصول و استانداردهای مالی از مبنای نقدی، نه فقط تغییر یک نظام حسابداری، بلکه تحول مفهومی بسیار مهمی بوده است که برخی به واسطه این تحول، حسابداری بخش عمومی را ابزار اصلی انتقال حق مالکیت و دارایی‌های عمومی از الگوی دولت مبتنی بر قدرت مطلق به الگوی دولت مبتنی بر قدرت محدود و مشروط می‌دانند (کردستانی و آشتاب، ۱۳۹۴: ۱۰۷).

#### ۷. نحوه گزارشگری منابع مالی دولت توسط اداره ملی حسابرسی

با توجه به گستردگی استفاده از نظام حسابداری تعهدی در بخش عمومی، بدیهی می‌نماید که گزارش اداره ملی حسابرسی به عنوان ناظر اصلی نظام مالی و بودجه‌ای دستگاه‌های دولتی انگلستان، در ماهیت امر خود حاوی چیزی فراتر از آنچه گزارش‌های مؤسسات حسابرسی در بخش خصوصی به ذی نفعان می‌دهند، نباشد. اما علی‌رغم صورت به ظاهر ساده این گزارش که خطاب به پارلمان صادر می‌شود، حفظ یکسانی در شیوه رسیدگی و گزارش‌دهی به‌ویژه در بخش دولتی توسط این مرجع ملی چندان هم کار ساده‌ای نیست، زیرا اساساً تعیین اولویت‌ها، تابعی از ارزش‌ها و منافع است که در سنت دولت لیبرال جریان دارد و اصولاً شیوه حسابداری تعهدی به تنهایی نمی‌تواند کارترین روش تأمین داده‌ها و اطلاعات مالی برای پاسخگویی مدیران دولتی در پیشگاه ذی نفعان را فراهم کند، بلکه عوامل دیگری همچون رعایت عدالت و انصاف در خصوص نیازهای برآورد نشده و نقش مناسب دولت در پاسخگویی به این نیازها نیز وجود دارند که همواره یادآوری می‌کنند یکی از چالش‌های اصلی در این زمینه، درک ارتباطات مختلف میان مدیریت مالی و سایر جنبه‌های مدیریت خدمات کشوری در یک جامعه دارای منافع مشترک است (پناهی، ۱۳۸۸: ۳).

بنابراین به منظور کسب نتایج مطلوب اجرایی و نظارتی از این شیوه حسابداری، بهبود مهارت‌ها و دانش‌های فنی دیگری از جمله نظام بودجه ریزی خاص دولتی و شیوه‌های نظارت بر آن که متناسب با منافع مشروع طرفین درگیر، تغییراتی دقیق در ورودی‌های متعدد نظام مالی که چنین فعالیت‌هایی را هماهنگ کند و در عین حال برای تعدیل و تغییرات پیش و پس از بودجه از انعطاف‌پذیری کافی هم برخوردار است، اهمیت اساسی دارد. هدف این شیوه بودجه ریزی که به عنوان «بودجه ریزی عملکرد» شناخته

می‌شود، تنظیم فرایندها نیست، بلکه بهبود نتایج است. در واقع بودجه‌ریزی عملکرد در فضای سیاسی-اداری دولت لیبرال که در آن مدیران نباید گرفتار پیچیدگی‌های قوانین و مقررات اداری و گزارش الزامات قانونی خروجی‌ها باشند، شکل می‌گیرد تا از یک طرف اطلاعاتی درباره میزان تقاضا برای کالاها و خدمات یک سازمان و میزان حجم کار مورد نیاز، انعطاف‌پذیری و آزادی عمل مدیران در تأمین این نیازها را بالا ببرد و از طرف دیگر با تعیین اولویت‌های هزینه در بودجه و تأکید بر نتایج سازمان‌ها و فراهم کردن سطوح مورد انتظار عملکرد برای هر سطح از مخارج از طریق شاخص‌های عملکرد، پاسخگویی مدیران به جامعه هدف را فراهم می‌آورد، هرچند که در این شیوه بودجه‌ریزی نیز مبنای تصمیم‌گیری فقط شاخص‌های عملکرد نیست، بلکه تخصیص منابع تابع انتخاب‌های سیاسی است. اما این شیوه علاوه بر شناسایی و ترسیم ارتباط میان برنامه‌ریزی راهبردی و تخصیص منابع چارچوب سیاست‌های کلان اقتصادی دولت، حتی شهروندان را از طریق برنامه‌های راهبردی و شناسایی اولویت‌های هزینه‌ای در تصمیمات بودجه مشارکت می‌دهد (پناهی، ۱۳۸۸: ۴). به همین دلیل گفته می‌شود این نحو بودجه‌ریزی دارای مزایایی در سطح خرد و کلان از جمله «ایجاد معیار مطلوب‌تری از ارزش کل دارایی‌های دولت مرکزی»، «افزایش انگیزه مدیریت بهتر دارایی‌ها و انجام سرمایه‌گذاری‌ها» و «دیدنی شفاف از هزینه‌های واقعی و ارائه خدمات از طریق به حساب گرفتن کل هزینه‌های استفاده از دارایی‌ها» است.

در شرایطی که نظام بودجه‌ریزی دولتی نه تنها قواعد تصمیمات بودجه‌ای را تعیین می‌کند، بلکه قواعد ارزیابی آنها یا همان استانداردهای سنجش موفقیت تصمیمات را نیز مشخص می‌کنند، طبیعی است که شیوه‌ای خاص از نظارت بر این نحو بودجه‌ریزی نیاز است که در جوامع آنگلو ساکسون از آن به عنوان «حسابرسی عملکرد» یاد می‌شود. در این نوع حسابرسی شاخص‌های متنوعی برای سنجش عملکرد سطوح مختلف سیاست‌گذاری و اجرایی وجود دارد. اما از بین شاخص‌های مذکور معیارهای «صرفه اقتصادی»، «کارایی» و «اثربخشی» ورودی‌ها و خروجی‌های منابع و دارایی‌ها بیش از همه اهمیت دارند. البته تأکید اصلی بر میزان بهره‌وری و کارایی و اثربخشی فعالیت‌های یک سازمان است، زیرا محل نزاع صرفاً گزینه‌های رقیبی است که در چارچوب آن باید معین شود که چه مقدار از منابع محدود در میان تعداد زیادی از اهداف ملی ضروری تخصیص داده شوند و این نحو بودجه‌ریزی قصدی جدی برای کنترل مدیران دولتی در چگونگی و مصرف بودجه را ندارد. به عبارت دیگر برخلاف فرانسه که تأکید ویژه‌ای بر حسابرسی عملیاتی، روی فرایندهاست و منظور از فرایند، عملیات و کارهایی از پیش تعیین شده‌ای است که باید توسط مدیران انجام شود تا نتایج حاصل و پیامدهای آینده این کارهاست، به دست آید و به همین دلیل در این نوع حسابرسی، صرفه اقتصادی فعالیت‌های دولت بیش از اثربخشی و کارایی آنها اهمیت دارد. در حالی که فلسفه حسابرسی عملکرد در کشورهای پیروی‌کننده از سنت کامن‌لا، بیش از هر چیز بر

نتایج حاصل از کنترل‌های مدیریتی تأکید می‌کند و اصولاً 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. از این‌رو هدف اصلی از حسابرسی عملکرد بر کارایی و اثربخشی کنترل‌ها و فعالیت‌های انجام‌شده توسط آنها تأکید دارد، چراکه این کنترل‌های اعمال‌شده مدیریتی هستند که حرکت نظام‌مند دولت را هدایت می‌کنند (نیکخواه آزاد، ۱۳۷۷: ۳۵-۴۳). البته اهمیت کمتر «صرفه اقتصادی» در این نوع نظارت هرگز به این معنا نیست که گزارش‌های اداره ملی حسابرسی نمی‌تواند و نباید چارچوبی لازم برای پاسخگویی مالی مسئولان دولتی در حاکمیت مردمی انگلستان فراهم آورد، بلکه این مرجع ناظر مستقل بر مخارج عمومی بریتانیاست و حسابرسی و گزارش حساب‌های مالی تمامی ادارات دولتی و سایر نهادهای عمومی در مورد ارزش پولی و پول عمومی را که چگونه خرج شده است بر عهده دارد و از طریق ممیزی‌های باکیفیت و اظهارنظر حسابرسی در مورد حدود ۴۰۰ سرفصل حساب مستقل در سال، ضمن کمک به بهبود خدمات عمومی، از پارلمان برای پاسخگویی مالی دولت حمایت می‌کند.<sup>۱</sup> از این‌رو واقعیت این تصور که در رسیدگی‌های اداره ملی حسابرسی بر رعایت دقیق قوانین و مقررات در استفاده و نحوه مصرف منابع مالی چندان تأکید نمی‌شود این است که اساساً حاکمیت پارلمان در انگلستان که حاصل یک دولت واقعاً نماینده‌سالار است، اقتضای مطابقت قوانین را با خیر عمومی دارد. همان خیر عمومی که وجود خارجی آن بر هیچ چیز اساسی جز پاسداری از منافع اشخاص آن‌گونه که در حقوق مدنی ترسیم شده، استوار نیست (زولر، ۱۳۹۶: ۱۰۶). به همین دلیل در این سنت تفکیک حقوق عمومی از حقوق خصوصی دارای معنای مشابه با اروپای قاره‌ای نیست و اساساً حاکمیت پارلمان و سیطره نظام کامن‌لا هرگز به قوه مجریه اجازه ایجاد حقوق اداری مستقل از حقوق خصوصی و دارای هرگونه امتیازات ویژه‌ای را که نظام اداری رقیب فرانسوی بر اساس آن شکل گرفته، نمی‌دهد و حتی کسانی که این موجودیت را پذیرفته‌اند، اذعان دارند چنین وجودی مبتنی بر یک «تعریف فاقد تفکیک» است. این همان اصل دومی است که از نظر دایسی حقوق اساسی مبتنی بر سیطره «Rule of law» در انگلستان بر مدار آن قرار دارد (کاسز، ۱۳۹۲: ۱۱۰).

بنابراین اختلاف این شیوه رسیدگی به عملکرد مالی بودجه‌ای کارگزاران دولت در انگلستان که با توجه به پیروی بخش عمومی حال حاضر این کشور از استانداردهای حسابداری بخش انتفاعی (IFRS)<sup>۲</sup> و مقاصد نظام حسابداری بر مبنای تعهدی انجام می‌شود، با سیستم نظارتی حسابرسی رعایت که اغلب در اروپای قاره‌ای استفاده می‌شود تنها در مبنای محافظه‌کارانه کنترل و میزان اعمال این نظارت‌هاست.

1. See more: Corporate information, NAO Annual Report and Accounts, 2022-23.

2. International Financial Reporting Standards

بدین نحو که برای سیستم حرفه‌ای حسابرسی انگلستان، بررسی رعایت قوانین و مقررات مالی در دامنه وسیعی از فعالیت‌های دولت مرکزی و محلی و سایر نهادهای عمومی وظیفه اصلی است، اما این نهاد برخلاف دیوان محاسبات در نظام رقیب فرانسوی، در سازوکار داخلی خود نیز هیچ‌گونه مرجع قضاوتی برای واکاوی نهایی و اتخاذ اقدامات قضایی در خصوص تصمیمات و اعمال مالی کارگزاران دولت ندارد، بلکه این مرجع صرفاً یک واحد گزارشگر است که نتایج کار خود را به ذی‌نفعان ارائه می‌دهد و قضاوت نهایی در خصوص آنچه گزارش می‌شود با توجه به درجه اهمیت موضوع بر عهده ذی‌نفعان واحد گزارشگر یعنی پارلمان و دیگر مراجع قانونی است. از این‌رو این حساب‌رسان به مانند هم‌تایان رقیب خود عنوان «بازرس قانونی حساب»<sup>۱</sup> را ندارند و آنچه مورد حسابرسی قرار می‌گیرد، نحوه اجرای برنامه‌ها و نه خود طرح‌ها و برنامه‌هاست. در واقع فعالیت این مرجع به زیر سؤال بردن سیاست‌های دولت نیست، بلکه بررسی چگونگی خرج پول برای ارائه این سیاست‌ها و فراهم کردن شفافیت بیشتر برای این مطلب است که آیا دولت ارزش پول را در سیاست‌ها و فعالیت‌های خود حفظ و مدنظر قرار می‌دهد یا خیر؟ و آیا به بهترین شکل برای دستیابی به اهداف پارلمان استفاده شده است؟ این قضاوت حرفه‌ای در مورد ارزش مناسب برای پول که به‌عنوان استفاده بهینه از منابع (اقتصادی، کارایی و اثربخشی) برای دستیابی به نتایج موردنظر تعریف می‌شود، حقایقی را در مواردی که نگرانی‌هایی در خصوص مسائل نوظهور هزینه‌های عمومی وجود دارد، مشخص می‌کند و بینش لازم را به نهادهای دولتی برای مدیریت مؤثرتر پول مالیات‌دهندگان می‌دهد.<sup>۲</sup> بدون چنین رویکردی فرایند بودجه دولتی و نظارت بر آن به محل منازعات و تعارضات سیاسی مبدل خواهد شد.

برای این منظور به‌طور معمول در پایان سال گزارشی توسط مرجع حسابرسی ملی انگلستان که تحت ریاست «حسابرس کل»<sup>۳</sup> قرار دارد، درباره اطلاعات مربوط به میزان منابع دریافتی از بودجه و میزان و چگونگی مصرف آن توسط دپارتمان‌ها و نهادهای دولتی تهیه می‌شود، همچنین درباره خدماتی که دولت در دوره آینده خواهد داد، چگونگی ارائه این خدمات، استاندارد ارائه خدمات و اقدامات لازم برای ارائه به‌موقع این خدمات توضیح داده می‌شود. این گزارش به پارلمان به‌منظور بررسی در یک کمیته ویژه پارلمانی موسوم به کمیته محاسبات عمومی (PAC)<sup>۴</sup> که رهبری آن نوعاً با احزاب مخالف است و بیشتر کار آن مبتنی بر گزارش حسابرس کل است، ارائه و با همکاری این مرجع تمامی هزینه‌های دولت ارزیابی می‌شود. ارائه گزارش‌ها و پیشنهادها توسط کمیته ویژه پارلمانی و پاسخ دولت به آنها نیز مراحل

1. Account legal auditor.

2. See more: -White & Hollingsworth, Audit, Accountability and Government, Oxford University Press, (1999).

3. Auditor General

4. Public Accounts Committee

بعدی هستند که منشأ آنها گزارش اداره ملی حسابرسی است (رنجبر، ۱۳۹۵: ۱۸-۲۰). در هر حال محتوای این گزارش، شامل بخش‌های زیر است:

۱. صورت تدارک پارلمانی که برای پاسخگویی به پارلمان تهیه شده است و در آن موارد زیر به پارلمان گزارش می‌شود:

الف) خلاصه بازده منابع: این خلاصه، مخارج ناخالص، درآمد تخصیص‌یافته و مخارج خالص را نشان می‌دهد و در واقع بازده‌ها در مقابل منابع برآوردی قرار می‌گیرند که به تصویب پارلمان رسیده است؛  
ب) خلاصه خالص و جوه نقد مورد نیاز به همراه مقایسه بازده منابع با منابع برآوردی مصوب پارلمان؛  
ج) خلاصه درآمد تخصیص نیافته.

۲. صورت هزینه‌های عملیاتی و صورت سود و زیان شناسایی شده که در واقع همان به‌کارگیری حساب سود و زیان است و در آن درآمدهای سازمان دولتی در مقابل هزینه‌های آن سازمان قرار می‌گیرد.

۳. ترازنامه

۴. صورت جریان وجوه نقد

۵. صورت هزینه‌های عملیاتی بر مبنای اهداف و مقاصد سازمانی. در این صورت منابع مصرف‌شده با اهداف استراتژیک سازمان دولتی مرتبط می‌شود و هزینه‌های مرتبط با هر هدف مشخص می‌شود.

## ۷. یادداشتهای توضیحی.

نکته مهمی که در خاتمه این مبحث باید اشاره شود آنکه مطابق سرفصل‌های گزارش که عیناً از گزارش‌دهی مؤسسات حسابرسی بخش خصوصی تبعیت می‌کند، چنانچه مبنای مورد استفاده در حسابداری و تهیه صورت‌های مالی نهادهای دولتی، حسابداری تعهدی و نظام بودجه‌بندی هم از نوع عملیاتی باشد، همان صورت‌های مالی که توسط این نهادها تهیه می‌شود، برای ادای وظیفه پاسخگویی آنان کافی خواهد بود و دیگر گزارش تطبیقی که از آن به‌عنوان «صورت تطبیق بودجه» یا همان «تفریح بودجه» یاد می‌شود، تهیه نمی‌شود، بلکه این گزارش صرفاً در برخی کشورهای اروپای قاره‌ای، به‌ویژه فرانسه که کماکان از مبنای دوگانه «حسابداری نقدی» برای گزارشگری منابع مالی خزانه‌داری کل و «حسابداری بهای تمام‌شده» برای هزینه‌یابی کالاها و خدمات دستگاه‌های دولتی استفاده می‌کند، تهیه می‌شود و در راستای مطابقت این دو مبنا با یکدیگر، ارائه می‌شود (رنجبر، ۱۳۹۵: ۲۱).

## ۸. نتیجه

بریتانیا نمونه‌ای از سبک حکمرانی در گذر زمان را به اجرا گذارده که در آن دامنه درگیری بازیگران در

فرایند تدوین سیاست‌ها به‌طور اساسی افزایش پیدا کرده است. پلورالیسمی که به‌راحتی می‌تواند در نتیجه حجم گوناگون و فزاینده داده‌های سیاست، دموکراسی را دچار رکود و حتی بی‌معنا سازد. مجموعه گسترده از هدف‌های سیاسی درازمدت که با «اقتصاد آزاد» و «دولت قوی» توصیف می‌شود و مشکل آن پیش‌بینی نقطه شروع سیاست است که هم انتظارات مداخله‌گرایانه از حکومت را افزایش می‌دهد و هم دولت را برای بقای اصل اقتدار و اعمال آن به جامعه، ناگزیر متمایل به «مشورت» می‌سازد. به‌دلیل همین مناسبت‌های سیاسی پیچیده است که در تأسیس و فعالیت اداره ملی حسابرسی انگلستان، اساساً امکان اولویت بخشیدن یا حتی در بسیاری موارد اجرای نظارت با رویکرد قضایی به‌مثابه دیوان‌های تخصصی-اداری دیگر نظام‌های حقوقی وجود ندارد، بلکه این مرجع حسابرسی، تنها یک «اداره» است که فعالیت‌های آن به لحاظ ضرورت حفظ ثبات و توسعه کارا و اثربخش حوزه‌های عمومی عمل و اجرا، از ارزش‌های بازار حاکم بر نظام سیاسی لیبرال این کشور به مانند «دفاع از حق مالکیت»، «اصل تخصص»، «اصل شفافیت»، «حق دسترسی آزاد به اطلاعات» نشأت می‌گیرد. ارزش‌هایی که از زاویه دید مسائل توزیعی مربوط به دارایی‌ها و اموال عمومی جامعه دارای منافع مشترک، تصویر کلاسیک تقسیم دقیق امور به‌خصوصی و عمومی را به‌تدریج تضعیف کردند و گفتمان دموکراتیکی درباره امور عمومی را به‌وجود آوردند که به‌واسطه آن روابط میان ناظر و نظارت‌شونده به لحاظ ماهیت باید همسو باشد، والا آنچه مورد نظارت واقع می‌شود و قضاوت درباره آن، به محل تعارضات و منازعات سیاسی تبدیل خواهد شد. با وجود چنین شرایطی است که می‌توان از حسابرسی عملکرد به‌عنوان ابزاری برای «سنجش هزینه فرصت سیاست‌های به اجرا گذارده شده و نه هزینه‌یابی تخلفات مالی مدیران یا فرصت‌طلبی سیاست‌گذاران برای اجرای سیاست‌های مورد دلخواه»، تعبیر نمود. بنابراین اصول، شرایط و نحوه انجام فعالیت‌های نظارتی و به‌ویژه حسابرسی عملکرد مدیریت توسط اداره ملی حسابرسی انگلستان که ماهیتاً از جنس اداری و ایجاب‌کننده وظیفه گزارشگری تصمیمات و اقدامات مالی مسئولان دولتی به پارلمان - یعنی اصلی‌ترین نهاد حافظ منافع عمومی و محق به اجرای ضمانت‌های سیاسی در قبال سیاستگذاران کابینه و به‌تبع آنها مدیران مجری این سیاست‌هاست - نشان می‌دهند، اگرچه اهداف در نظر گرفته‌شده برای این شیوه نظارتی به مانند حمایت از پارلمان برای پاسخگویی مالی دولت و کمک به بهبود خدمات عمومی، الفاظی مشترک میان نظام‌های حقوقی-نظارتی مدرن در غرب به حساب می‌آیند، اما در عین حال تفاوت‌های کارکردی بنیادینی را در مقام اجرا آشکار می‌سازند که بیش از هر چیز مربوط به محیط تحت کنترل شیوه‌های مذکور، یعنی حاکمیت دولت و قواعد رفتاری اعمال اقتدارات آن است. کافی است در مقابل این گزاره‌های مطرح که «لازمه انجام حسابرسی عملکرد، اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی و نظام حسابداری تعهدی است»، «وجود اختیارات اجرایی گسترده سیاستگذاران و مدیران بخش

عمومی شرط اجرای این نوع حسابرسی است»، «معیارهای سنجش عملکرد این نوع حسابرسی کمترین نقش را در بی‌اعتمادی به دولت و بیشترین نقش را در ارتباط با کارایی و اثربخشی نتایج اقدامات مدیران دولتی دارند»، و..... سؤالی مناسب قرار داده شود، آنگاه مشخص می‌شود شناخت صحیح این محیط کنترل و امکان‌سنجی انطباق یا نزدیکی شرایط به آنها، تا چه حد در اقتباس و پیاده‌سازی مطلوب فرایندهای نظارتی از نظام مبدأ نقش دارد. شناختی که بدون آن بی‌شک آنچه اجرا می‌شود، تنها به احترام شخصیت حقوقی ناظران است و آنچه ماحصل نظارت است، یکی از انبوه گزارش‌های رها شده به حال خود بر روی میز کار مقامات و تصمیم‌گیرندگان بخش عمومی جامعه در نظام مقصد خواهد بود. از این رو با توجه به آنچه عنوان شد برای آنکه مؤلفه‌های حسابرسی عملکرد در کشور ما قابل اندازه‌گیری و اجرایی شوند، وجود عناصر ذیل به‌عنوان پیش‌شرط اصلی این رویکرد نظارتی ضروری هستند:

- فرو کاستن از میزان بی‌حد و حصر قانونگذاری در بخش عمومی به‌ویژه در جزئیات امور اجرایی و توجه به تصویب رئوس سیاست‌ها و برنامه‌های کلان دولتی؛
- توجه ویژه به نظام حرفه‌ای تربیت، انتصاب و ارتقای مدیران ارشد؛
- تمرکز بر محدوده و ابعاد سازمانی و نیروی انسانی متخصص مورد نیاز بخش عمومی به‌منظور تعیین و سنجش مطلوب بهای تمام‌شده هر واحد خدمت عمومی ارائه‌شده توسط این بخش؛
- اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی و در سطح عالی‌تر بودجه‌ریزی عملکرد مبتنی بر ارتباط میان بودجه سازمان‌های دولتی و نتایج حاصل از استفاده این منابع، به‌منظور سنجش کارایی و اثربخشی هزینه‌های عمومی؛
- برنامه‌ریزی و اتخاذ رویکردی جامع برای تأمین پایدار منابع اقتصادی مورد نیاز بخش دولتی، به‌منظور تخصیص به‌موقع اعتبارات بودجه‌ای لازم با هدف نهایی پاسخگو ساختن منظم و ارزیابی ادواری عملکرد مدیران سازمانی.

## منابع

### ۱. فارسی

#### الف) کتاب‌ها

۱. پناهی، علی (۱۳۸۸). بودجه‌ریزی عملیاتی (در نظریه و عمل). چ سوم، تهران: مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی.
۲. ر. بال، آلن؛ پیترز، ب. گای (۱۳۹۵). سیاست و حکومت جدید. چ سوم، ترجمه عبدالرحمن عالم، تهران: قومس.
۳. زولر، الیزابت (۱۳۹۶). درآمدی بر حقوق عمومی. چ سوم، ترجمه سیدمجتبی واعظی، تهران: جنگل.
۴. کاسز، سابینو (۱۳۹۲). شکل‌گیری حقوق‌داری. ترجمه سیدمجتبی واعظی، تهران: شهرداد.

۵. هداوند، مهدی (۱۳۹۴). حقوق اداری تطبیقی. ج ۲، چ پنجم، تهران: سمت.
۶. هیوود، اندرو (۱۴۰۰). سیاست. چ یازدهم، ترجمه عبدالرحمن عالم، تهران: نی.
۷. یادی پور، مهدی (۱۳۸۹). مقدمه‌ای بر حقوق و اقتصاد. تهران، تهران: دانشگاه امام صادق (ع).
۸. یتمن، آنا (۱۳۸۱). تجدیدنظرهای فرامدرنی در سیاست. ترجمه مریم وتر، تهران: کویر.

### (ب) مقالات

۹. باباجانی، جعفر؛ برزیده، فرخ؛ ایمان‌زاده، پیمان (۱۳۹۸). ارزیابی وضع موجود حسابرسی عملکرد در نهادهای بخش عمومی ایران و ارائه راهکارهایی جهت بهبود آن. نشریه مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۶۱ (۱۶)، ۱-۲۶.
۱۰. چلین، جان؛ پرین، جان؛ ماری، میشل (۱۳۷۷). «نقش بیانیه‌های حرفه‌ای و حسابداری مالی در انگلستان». مترجم: مرتضی کاظمی یزدی، مجله حسابداری، (۱۲۸)، ۲-۱۲.
۱۱. رنجبر، احمد (۱۳۹۵). حسابرسی و نظارت مالی در بخش عمومی و نقش پارلمان‌ها. مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی، شماره مسلسل ۷۵۵۴، ۱-۱۹.
۱۲. زارعی، محمدحسین؛ فاضلی‌نژاد، جواد (۱۳۹۵). الزامات حقوقی تحقق حسابرسی عملکرد در دیوان محاسبات کشور. مجله دانش حسابداری، ۶۳ (۱۶)، ۲۶۹-۲۸۸.
۱۳. کردستانی، غلامرضا؛ آشتاب، علی (۱۳۹۴). تحول‌های بودجه‌بندی و حسابداری بخش عمومی. مجله حسابداری، (۷۷)، ۱۰۲-۱۱۸.
۱۴. مرادی، سعید؛ مرتضی‌نیا، حمید (۱۴۰۱). شناخت عوامل مؤثر حسابرسی عملکرد بر پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی در شرکت‌های دانش‌بنیان. فصلنامه پژوهش‌های حسابداری حرفه‌ای، ۸ (۲)، ۸-۲۸.
۱۵. مایلی پور ليقوان، سجاد (۱۴۰۰). نگاهی بر سیر تحول سیستم حسابداری بخش عمومی انگلستان و مقایسه آن با حسابداری بخش عمومی ایران. چهارمین کنفرانس بین‌المللی و ملی مطالعات مدیریت، حسابداری، حقوق، ۴۴۲-۴۵۱.
۱۶. متوسلی، محمود؛ عبادی، جعفر؛ مشهدی احمد، محمود (۱۳۹۰). اقتصاد ارتدکس مطالعه‌ای در معنا، مفهوم و ویژگی‌های آن. مجله تحقیقات اقتصادی، ۴ (۴۶)، ۱۷۵-۲۰۵.
۱۷. محمدنژاد، حیدر (۱۳۹۷). خصوصی‌سازی خدمات عمومی در نظام حقوق اقتصادی ایران، فرانسه و انگلستان. فصلنامه حقوق اداری، ۱۷ (۶)، ۸۶-۸۷.
۱۸. نیکخواه آزاد، علی (۱۳۷۷). تبیین جایگاه حسابرسی عملیاتی در مدیریت استراتژیک. فصلنامه حسابداری، (۶)، ۴۵-۷۳.
۱۹. هاجسین، جفری. ام (۱۳۹۵). انقلاب ۱۶۸۸ و همه مسائل مربوط به آن: حقوق مالکیت، انقلاب شکوهمند و ظهور نظام سرمایه‌داری بریتانیا. ترجمه فرشاد مؤمنی، حامد نصیری، سیاست‌نامه علم و فناوری، (۴)، ۷۷-۹۷.

## ۲. انگلیسی

## A) Books

1. Anna, Y. (1990). (b). *Bureaucrats, Technocrats, Femocrats*. Essays on the Contemporary Australian State, Sydney: Allen & Unwin.
2. Chevauchez, B. (2002). *Government budgeting and accounting reforms in France*. in OECD, Models of public budgeting and accounting reforms, OECD, Paris.
3. Corporate information, *NAO Annual Report and Accounts*, 2022-23.
4. David, H. (1739). *A Treatise of Human Nature*. By: L. A. Selby-Bigge, M.A. Oxford: Clarendon Press, 1896.
5. Jean-Francois, L. (1984). *The Postmodern Condition*. Manchester: Manchester University Press.
6. John, O. L. (2008). *market failure*. The New Palgrave Dictionary of Economics, 2nd Ed, March 2017.
7. Klarić, M. (2009). *Basic aspects of public services in law of European Union*. Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu, god, str.
8. Ogus, A. I. (1994). *Regulation: Legal Form and Economic Theory*. Oxford: Clarendon Press, The Modern Law Review & Published by: Wiley, (1996).
9. Philip, G.y. (1990). *The Changing Architecture of Politics: Structure*. Agency and the Future of the State. London: Sage.
10. Pierre-Joseph, P. (1876). *What is Property?*. published by: Bej. R. Tucker, Princeton, Mass.
11. Richard, A. P. (2000). *An Economic Analysis of the Use of Citations in the Law*. Published by: Oxford University Press.
12. *South Asian Federation of Accountants (SAFA)*. (2006). A Study on Base Accrual Accounting for Government and PSEs in SAARC Countries, September.
13. White & Hollingsworth. (1999). *Audit, Accountability and Government*. Oxford University Press.

## B) Articles

14. Alberto, M. (1988). Social Movements and the Democratization of Everyday Life. In *Civil Society and the State*. edited by I. keane. London: Verso.
15. Jones, R.E, Colleagues. (2013). A Comparison of Budgeting and Accounting Reforms in the National Governments of France. *Germany. The UK and the US, Financial Accountability & Management*, 29 (4).
16. Special Committee on Operational and Management Auditing .(1982). Operational Auditing, *New York: American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)*, 2 -5.