

## نقش حساب‌رسان داخلی در استفاده مؤثر از چارچوب بین‌المللی راهبری خوب در بخش عمومی

ترجمه: مریم گوارا

J. Pelletier & V. Tophoff

در سال ۲۰۱۴، فدراسیون بین‌المللی حسابداران<sup>۱</sup> و انجمن خبره حسابداری و امور مالی بخش عمومی<sup>۲</sup>، چارچوب بین‌المللی: نظام راهبری خوب در بخش عمومی<sup>۳</sup> را به منظور تشویق نظام راهبری کارآمدتر بخش عمومی منتشر ساختند. این چارچوب شامل رهنمودی است که برای حساب‌رسان داخلی بخش عمومی کاربرد دارد و به آنها اجازه می‌دهد تا نظام راهبری خوب را در سازمانهای خود الهام ببخشند، پیاده کنند، و اطمینان دهند.

### هدف چارچوب

چارچوب یادشده، به منظور تشویق به ارائه خدمات بهتر و ارتقای پاسخگویی با ایجاد معیار برای جنبه‌های نظام راهبری خوب در بخش عمومی، طراحی شده است. این چارچوب در نظر دارد در تمامی واحدهایی که در بخش عمومی قرار دارند، اعمال شود؛ هر چند، چالش اصلی برای واحدهای بخش عمومی، در پیاده‌سازی چنین آیینها و چارچوبهایی باقی خواهد بود؛ زیرا بیشتر به‌کارگیری آنها است که در عمل با مشکل مواجه می‌شود.

## الهام بخشی، پیاده سازی، اطمینان بخشی

به منظور دستیابی به نظام راهبری خوب در بخش عمومی، هم مراجع راهبری کننده و هم افراد شاغل در واحدهای بخش عمومی، همچون حسابرسان داخلی، باید تلاش کنند هدفهای واحد خود را در حین تلاش دائمی در جهت منافع عمومی، و هماهنگ با الزامهای خطمشی های قانونی و دولتی، برآورده سازند، و اگر لازم باشد از منافع شخصی که منفعت سازمانی را نادیده می گیرد، صرف نظر شود. در این راستا، عناصر مختلفی به شرح زیر (الف تا ز) مورد نیاز است:

**الف- رفتار همراه با صداقت، اثبات تعهد راسخ به ارزشهای اخلاقی، و احترام به مقررات قانونی**

واحدهای بخش عمومی، در برابر نهادهای قانونی برای اعمال اختیارات قانونی در جامعه، مسئول هستند. همین مسئله، موجب می شود که هر واحد اقتصادی به طور کامل، بتواند درست بودن تمامی اقدامهای خود را اثبات کند و سازوکارهایی داشته

## حسابرسی داخلی

## فعالیت اطمینان بخشی و

## مشاوره های مستقل و

## بی طرفانه است که

## برای افزودن ارزش و

## بهبود دادن به

## عملیات سازمان

## طراحی شده است

## نقش حسابرسان داخلی در گسترش نظام راهبری

حسابرسی داخلی، نقطه عطفی برای نظام راهبری خوب در بخش عمومی به حساب می آید. حسابرسی داخلی، فعالیت اطمینان بخشی و مشاوره های مستقل و بی طرفانه است که برای افزودن ارزش و بهبود دادن به عملیات سازمان، طراحی شده است. حسابرسی داخلی به سازمانهای دولتی کمک می کند تا هدفهای خود را به وسیله ارائه رویکردی منظم و نظام مند، برای ارزیابی و ارتقای کارآمدی مدیریت ریسک، کنترل و فرایندهای نظام راهبری، تحقق بخشند.

استانداردهای حرفه ای، حسابرسان داخلی را ملزم می سازد که طراحی، پیاده سازی و اثربخشی هدفها، برنامه ها و فعالیتها مرتبط با اخلاق سازمان دولتی را مورد ارزیابی قرار دهند، و همچنین ارزیابی کنند که آیا نظام راهبری فناوری اطلاعات سازمان، راهبردها و هدفهای سازمان را پشتیبانی می کند؟ حسابرسان داخلی، فرایندهای نظام راهبری را در موارد زیر ارزیابی می کنند و پیشنهادهای مناسب برای بهبود آنها ارائه می دهند:

- ترویج اخلاق و ارزشهای مناسب در سازمان،
  - اطمینان از مؤثر بودن مدیریت عملکرد سازمانی و پاسخگویی،
  - انتقال اطلاعات مربوط به ریسک و کنترل به حوزه های مربوط در سازمان، و
  - هماهنگی فعالیتها و تبادل اطلاعات بین هیئت مدیره، حسابرسان مستقل و داخلی، و مدیریت.
- حسابرسی داخلی، نظام راهبری را از طریق افزایش درخور توجه توان شهروندان برای پاسخگو دانستن واحدهای بخش عمومی، تقویت می کند. حسابرسان داخلی، با ارائه ارزیابیهای بدون جانبداری و بی طرفانه، در این رابطه که آیا منابع عمومی برای دستیابی به نتیجه های مورد انتظار، مسئولانه و به صورت کارآمد مدیریت شده اند، به سازمانهای بخش عمومی کمک می کنند تا به پاسخگویی و درستکاری دست یافته، عملیات خود را بهبود دهند، و اعتماد را در میان شهروندان و ذینفعان پدید آورند. حسابرسان داخلی، کارکرد به طور خاص مهمی را در جنبه هایی از نظام راهبری اجرا می کنند که برای ترویج اعتبار، عدالت، و رفتار مناسب مقامهای بخش عمومی ضروری است و در عین حال، ریسک فساد عمومی را کاهش می دهد.

## حسابرسی داخلی

### نظام راهبری را از طریق

### افزایش درخور توجه

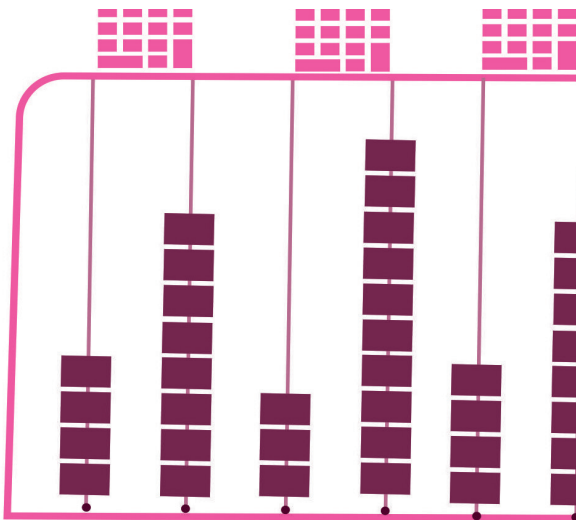
### توان شهروندان

### برای پاسخگو دانستن

### واحدهای

### بخش عمومی

### تقویت می‌کند



هدفهای واحد کمک می‌کند، در منافع و پیامدهای مورد انتظار سهم دارد، و در محدوده اختیارها و منابع تعیین شده قرار دارد. دریافت نظرهای تمامی گروه‌های ذینفع، شامل شهروندان، استفاده‌کنندگان از خدمات، و ذینفعان نهادی،

باشد تا پیروی از ارزشهای اخلاقی و احترام به مقررات قانونی را تشویق و به اجرا بگذارد.

**نقش و فعالیتهای حسابرس داخلی:** از حسابرسان داخلی بخش عمومی انتظار می‌رود که فساد، اهمال، و سوءاستفاده از اختیارها را تشخیص داده و گزارش کنند. حسابرسان داخلی، براساس سطح درک از خطرهای مرتبط با برنامه‌های مشخص دولتی، حسابرسیهای رعایت را به اجرا در می‌آورند تا به کمک آنها از رعایت قوانین، مقررات، خط‌مشی‌ها، آیین‌نامه‌ها و آیین رفتار، اطمینان حاصل شود. آنها، دقت و کامل بودن گزارشهای دولتی را مورد بررسی قرار می‌دهند تا به کمک آنها اطمینان به‌دست آید که واحدهای دولتی توانایی اثبات درست بودن اقدامهای خود را دارند. همچنین آنها اطلاعات به‌دست‌آمده از پیمانکاران و دیگر گروه‌های طرف معامله با سازمانهای دولتی را مورد بررسی قرار می‌دهند تا اطمینان دهند که رویه‌های اخلاقی در خریدها، قراردادهای و دیگر روابط تجاری، رعایت می‌شوند.

**ب- اطمینان از صداقت و جامع بودن روابط با ذینفعان**  
از آنجا که واحدهای بخش عمومی، در جهت منافع عمومی ایجاد شده‌اند و کار می‌کنند، نهادهای راهبری آنها باید از صراحت و صداقت در فعالیتهای آنها اطمینان حاصل کنند. مجاری ارتباطی و مشورتی روشن و اعتمادپذیر، به‌منظور تعامل مؤثر با تمامی گروه‌های ذینفع، همچون شهروندان و استفاده‌کنندگان از خدمات، و همچنین ذینفعان نهادی، باید به‌کار گرفته شود.

**نقش و فعالیتهای حسابرس داخلی:** ذینفعان به گزارشهای حسابرسی داخلی، به‌عنوان منبع اطلاعاتی مستقل و بدون جانبداری در ارتباط با برنامه‌های دولتی، اتکا می‌کنند. قانون‌گذاران و مقررات‌گذاران، از اطلاعات موجود در گزارشهای حسابرسی برای ارزیابی عملیات، تعیین بودجه، و تعیین خط‌مشی‌های عمومی استفاده می‌کنند.

**ج- تعریف پیامدها بر حسب اقتصاد پایدار، منافع اجتماعی و محیطی**

نهاد راهبری باید اطمینان یابد که تصمیم‌هایش به پیشبرد

همچنین به افرادی با مهارت‌های مرتبط، صلاحیتها و توان ذهنی مناسب، نیاز دارند تا به شکلی مؤثر و کارآمد عمل کرده و به پیامدهای مورد انتظار خود در بازه‌های زمانی مشخص، دست یابند.

**نقش و فعالیتهای حسابرس داخلی:** حسابرسان داخلی، خط‌مشی‌های منابع انسانی، طرح‌های جانشینی، برنامه‌های آموزشی، معیارهای بررسی عملکرد، و دیگر خط‌مشی‌ها و روشها را مورد بررسی قرار می‌دهند تا کمک کنند اطمینان حاصل شود که افرادی با دانش، مهارت‌ها و قابلیت‌های مناسب برای انجام طرح‌های راهبردی سازمان، هدفها و مقاصد راهبردی سازمان، وجود دارد. حسابرسان، تأسیسات فیزیکی و دیگر داراییها و امکانات را مورد ارزیابی قرار می‌دهند تا تضمین شود که واحد اقتصادی، ظرفیت لازم برای دستیابی به پیامدهای مورد انتظار را بدون توقف‌های پیش‌بینی نشده در انجام خدمات، دارا است. آنها همچنین قراردادهای خرید، بودجه‌ها و دیگر اطلاعات را بررسی می‌کنند تا اطمینان حاصل شود که منابع و تدارکات ضروری مورد نیاز، در چارچوب زمانی تعریف‌شده‌ای در دسترس می‌باشد.

**و- مدیریت ریسک و عملکرد از طریق کنترل داخلی قوی و مدیریت مالی عمومی قدرتمند**

مدیریت ریسک و کنترل داخلی، از بخش‌های مهم و تفکیک‌ناپذیر نظام مدیریت عملکرد بوده و برای دستیابی به پیامدهای مورد انتظار، ضروری هستند. این موارد، از یک فرایند در حال اجرا تشکیل می‌شوند که به منظور شناسایی و مشخص کردن ریسک‌های مهم موجود در جریان دستیابی به پیامدهای مورد انتظار واحد تجاری، طراحی شده است. نظام مدیریت مالی قدرتمند، برای اجرای خط‌مشی‌های بخش عمومی و دستیابی به پیامدهای مورد انتظار، ضروری است؛ چرا که موجب انضباط مالی، تخصیص راهبردی منابع، ارائه کارآمد خدمات و پاسخگویی می‌شود.

**نقش و فعالیتهای حسابرس داخلی:** حسابرسان داخلی دولتی، از طریق ارزیابی کارایی و اثربخشی کنترلها و با ارتقای بهبود مستمر، به سازمان متبوع خود در حفظ کنترلهای کارآمد، یاری می‌رسانند. استانداردهای حرفه‌ای،

برای موفقیت این فرایند و ایجاد توازن در خواسته‌های ناسازگار، در هنگام تعیین اولویتها برای منابع محدود در دسترس، ضروری است.

**نقش و فعالیتهای حسابرس داخلی:** حسابرسان داخلی، نقش‌های متفاوت و مهمی را در بررسی پایداری اقتصاد، اجتماعی و محیطی، ایفا می‌کنند. حسابرسیها به منظور کمک به درک و ارزیابی پیامدهای فعالیتهای محصولات و خدمات، و همچنین حصول اطمینان از دستیابی به پیامدهای مورد انتظار و پایدار بودن آنها، طرح‌ریزی می‌شود. این حسابرسیها به طور منظم، هدفها و مقاصد سازمانی را ارزشیابی می‌کند و میزان دستیابی به هدفها و ریسک‌هایی را که ممکن است پایداری آینده را تهدید کنند، ارزیابی می‌کند. حسابرسیها همچنین ممکن است برای ارزشیابی تداوم و اطمینان از اینکه مقامهای دولتی در محدوده اختیارها و منابع مربوط به خود وظایف را انجام می‌دهند، طرح‌ریزی شود.

**د- تعیین مداخله‌های لازم برای بهینه‌سازی دستیابی به پیامدهای مورد انتظار**

واحدهای بخش عمومی به سازوکارهای تصمیم‌گیری قوی نیاز دارند تا اطمینان حاصل شود که پیامدهای تعیین‌شده برای آنها به شیوه‌ای تحویل می‌شود که بهترین موازنه را میان انواع مختلف منابع ورودی ایجاد کرده و در عین حال، همچنان عملیات مؤثر و کارآمد را امکان‌پذیر سازد. تصمیم‌های گرفته‌شده باید پیوسته مورد بررسی قرار گیرند تا اطمینان حاصل شود که پیامدهای به دست آمده بهینه هستند.

**نقش و فعالیتهای حسابرس داخلی:** حسابرسان داخلی، به طور معمول کنترل‌های داخلی و فرایندهای مدیریت ریسک را که به منظور بهینه‌سازی دستیابی به پیامدهای مورد انتظار طراحی شده‌اند، مورد ارزیابی قرار داده و توصیه‌هایی در جهت بهبود آنها ارائه می‌دهند. حسابرسیهای عملکرد، بر بهبود نحوه تأمین برنامه‌ها و خدمات برای سازمانهای دولتی تمرکز دارد، و بازرسی مستقل، اثربخشی و کارایی فعالیتهای برنامه‌ها و یا سازمانهای دولتی را ارائه می‌دهند.

**ه- گسترش ظرفیت واحد اقتصادی از جمله قابلیت راهبری و کارکنان آن**

واحدهای بخش عمومی به ساختارها و راهبری مناسب و

می‌شود یا خیر، افزایش دهد. حسابرسیهای پاسخگویی، چگونگی اداره واحدهای دولتی، استفاده و حفاظت از منابع عمومی را ارزیابی می‌کند و به تعیین این موضوع می‌پردازند که آیا اطمینان معقولی وجود دارد که مقامهای دولتی به نحوی مسئولیت‌پذیر و در تبعیت از قوانین، مقررات و خط‌مشی‌های کاربردی‌پذیر عمل می‌کنند. حساب‌برسان داخلی همچنین مدارک را برای حصول اطمینان از اینکه حساب‌ها و جوهر عمومی به‌طور مناسبی نگهداری می‌شود و کنترل‌های لازم برای حفاظت از منابع عمومی در مقابل تخصیص و استفاده نامناسب برقرار شده است، مورد بررسی قرار می‌دهند.

### فراخوان برای اقدام

حساب‌برسان داخلی بخش عمومی، می‌توانند نظام راهبری سازمانی خود را با استفاده از اهرم «چارچوب بین‌المللی نظام راهبری خوب در بخش عمومی»، تقویت کنند. در گام بعدی، از حساب‌برسان داخلی، و همچنین افرادی که به نتیجه کار حساب‌برسان داخلی تکیه دارند، و یا آنکه به هر صورت از حساب‌برسان داخلی (یا کمبودی که در این میان وجود دارد!) تأثیر می‌پذیرند، دعوت می‌کنیم دیدگاه خود را در این مورد که چگونه حساب‌برسان داخلی می‌توانند نظام راهبری را در واحدهای بخش عمومی گسترش دهند، با ما در میان بگذارند. لطفاً نظرهای خود را با فدراسیون بین‌المللی حسابداران در میان بگذارید!

### پانوشته‌ها:

- 1- International Federation of Accountants (IFAC)
- 2- Chartered Institute of Public Finance and Accountancy (CIPFA)
- 3- International Framework: Good Governance in the Public Sector

### منبع:

Pelletier J., and V. Tophphff, **Inspire, Implement, Assure-How Internal Auditors Can Leverage the International Framework Good Governance in the Public Sector**, www.ifac.org, 2016

حساب‌برسان را ملزم می‌دارند که کفایت و اثربخشی کنترل‌ها را در ارتباط با موارد زیر ارزیابی کنند:

- دستیابی به هدفهای راهبردی سازمان؛
  - اتکال‌پذیری و درستی اطلاعات مالی و عملیاتی؛
  - اثربخشی و کارایی عملیات و برنامه‌ها؛
  - حفاظت از داراییها؛ و
  - رعایت قوانین، مقررات، خط‌مشی‌ها، رویه‌ها و قراردادها.
- حساب‌برسان داخلی، همچنین وظیفه ارزیابی اثربخشی فرایندهای مدیریت ریسک و ارائه پیشنهادهایی برای بهبود آنها را برعهده دارند. در جهت اجرای این نقش، حساب‌برسان موارد زیر را ارزیابی می‌کنند:
- آیا هدفهای سازمانی، از مأموریت‌های سازمان پشتیبانی می‌کند و با آنها در یک راستا قرار دارد؛

- آیا ریسک‌های درخور توجه، شناسایی و ارزیابی می‌شوند؛
- آیا پاسخهای مناسب برای ریسک انتخاب می‌شوند به طوری که ریسکها را با سطح ریسک‌پذیری (میزان پذیرش ریسک) سازمان در یک راستا قرار دهد؛ و
- آیا اطلاعات (اطلاعات مربوط) ریسک، فراهم می‌شود و به‌موقع در اختیار بخشهای مختلف سازمان قرار می‌گیرد تا کارکنان، مدیریت و هیئت‌مدیره را قادر سازد که مسئولیت‌های خود را انجام دهند.

ز- **پیاده‌سازی به‌روشنها در زمینه شفافیت، گزارشگری، و حسابرسی به‌منظور انجام پاسخگویی مؤثر**

پاسخگویی مؤثر، نه تنها به ارائه گزارش در ارتباط با اقدام‌های تکمیل شده مربوط می‌شود، بلکه همچنین اطمینان می‌دهد که ذینفعان می‌توانند به‌صورت شفاف و روشن، در هنگامی که واحد تجاری فعالیت‌های خود را برنامه‌ریزی و اجرا می‌کند، آنها را درک کنند و به آنها واکنش نشان دهند. حسابرسی مستقل و حسابرسی داخلی، هر دو در پاسخگویی مؤثر مشارکت دارند.

**نقش و فعالیت‌های حساب‌برسان داخلی:** حساب‌برسان داخلی، توان شهروندان را برای پاسخگو ساختن واحدهای بخش عمومی از طریق ارزیابی‌های بدون جانبداری و بی‌طرفانه در این خصوص که آیا منابع عمومی به‌شکلی مسئولانه و کارآمد، برای دستیابی به نتیجه‌های مورد انتظار، مدیریت