

حسابرسی عمومی محلی: فاصله انتظارها

✍️ فروزان جانمردی



مقدمه و پیشینه

فاصله انتظاراتهای حسابرسی، تفاوت بین آنچه حسابرس به طور واقعی انجام می‌دهد (و بر اساس قوانین و استانداردهای حسابرسی ملزم به انجام آن است) و آنچه ذینفعان و مفسران فکر می‌کنند که ممکن است تعهدهای حسابرسان باشد و آنچه ممکن است ملزم به انجام آن باشند، است. بحث

در مورد حسابرسی در خط مقدم حرفه حسابرسی قرار دارد و ذینفعان بیشتر از حسابرسان آن را ترجیح می‌دهند. بحث قبلی در مورد این موضوع به جای هرگونه تغییر اساسی در نقش و اختیارات حسابرسی، آموزش و ارتباط بیشتر بین حسابرسان و ذینفعان در مورد مسئولیتهای حسابرسان را توصیه کرده است. این بیشتر در مورد اصلاح سوءتفاهم در مورد آنچه حسابرسان می‌توانند و آنچه نمی‌توانند انجام دهند تا به کمینه‌سازی فاصله انتظاراتها کمک کنند، بوده است. در این مقاله، چند راه‌حل جایگزین را بیان می‌کنیم. این راه‌حلها مستلزم آن است که ارکان راهبری (مانند مدیریت، هیئتها و کمیته‌های حسابرسی) و سایر ذینفعان نقش خود را در به‌چالش کشیدن وضعیت موجود و تفکر خارج از چارچوب ایفا کنند. در حالی که **انجمن حسابداران خبره انگلستان و ولز**^۱ (ICAEW) نقش گسترده‌تری برای تعدادی از حوزه‌های انتظام‌بخشی شده دارد، در این مقاله، ما به‌طور عمده بر نهادهای عمومی محلی در انگلستان (به‌ویژه مقامهای محلی

در حال حاضر بیشتر به درآمدهای مالیاتی شورا متکی است تا کمک هزینه حمایت از درآمد، که منجر به تمرکز بیشتر بر استفاده از ذخایر در کوتاه مدت تا میان مدت، برای فراهم کردن فضا برای تغییر شده است).

• کاهش بودجه از طرف دولت مرکزی که منجر به اتکای بیشتر به ذخایر می شود، به طوری که برخی از نهادهای دولتی محلی فقط برای چند سال ذخایر دارند.

• تغییرها در مدل های تحویل، شامل کار بیشتر با توجه به مرزها و اصلاحات و بازسازماندهی در جریان (ارائه مدلها و رویکردهای جدید)، که بیشتر فاقد چارچوبهای پاسخگویی و راهبری روشن هستند.

• فشار برای راه حل های نوآورانه تر و رویکردهای تجاری.

• ورود به ابزار مالی پیچیده (که باعث واجد شرایط شدن صورتهای مالی آن مراجع می شود).

• افزایش ریسکهای مربوط به استقراض بلندمدت و تاثیر مسئولیت بدهی آینده.

فشارهای نظارتی و راهبری

• مقامهای محلی طبق قانون نمی توانند بودجه های کسری را تعیین کنند و باید مخارج خود را در چارچوب بودجه موجود کاهش یافته مدیریت کنند.

• گزارشگری مالی در طی چند سال گذشته به طور فزاینده ای طولانی و پیچیده تر شده و الزامهای جدیدی به وسیله استانداردهای دولتی و بین المللی وضع شده است.

• حسابهای دولت محلی دارای مجموعه ای از الزامهای گزارشگری خاص هستند که در صورتهای مالی سایر بخشهای دولتی یا در واقع بخش خصوصی، وجود ندارد.

• صورتهای مالی دولت محلی در حسابهای ام اچ سی ال جی (MHCLG) ادغام نمی شود و هیچ نظارت یا بررسی مرکزی از سوی ام اچ سی ال جی ندارد.

• نهادهای دولت محلی به طور معمول دارای کمیته های سرمایه گذاری با اعضای واجد شرایط و باتجربه نیستند که پرونده کسب و کار و انواع ریسکهای مختلف وام را به چالش می کشند.

سلامتی

خدمات ملی سلامت در انگلستان از حدود ۲۵۰ بنیاد مالی و

و نهادهای بهداشتی) تمرکز می کنیم، که انجمن حسابداران خبره انگلستان و ولز نیز نقش نظارتی برای آنها دارد^۲. باید اشاره کنیم که ترتیبهای حسابرسی محلی در سراسر بریتانیا متفاوت است و با یکدیگر سازگار نیستند. در جاهای مختلف این مقاله، ما در مورد آن ناسازگاریها اظهار نظر می کنیم.

مشکل چیست؟

فشار بر خدمات بهداشت ملی^۳ (NHS) و سازمانهای دولتی محلی، که با منابع محدود و موانع مالی فعالیت می کنند، ریسک بیشتری را برای پایداری مالی آنها به همراه دارد؛ زیرا آنها به دنبال متوازن کردن ارائه خدمات قانونی خود هستند، در حالی که راه حل های نوآورانه و تجاری را نیز بررسی می کنند. روند تفویض و واگذاری اختیارها به سطح محلی، صدور اجازه تصمیم گیری محلی بر اساس نیازهای جامعه محلی، در اصل یک پیشرفت مثبت است. با این حال، همراه با بودجه محدود، ممکن است تصمیم گیرندگان محلی را زیر فشار قرار دهد تا توانگری مالی کوتاه مدت را به ارزش بلندمدت تر ترجیح دهند.

از طریق مجموعه ای از مصاحبه ها و گفتگوها، حسابرسان عمومی محلی، مدیران ارشد مالی^۴ (CFOs) و سایر ذینفعان، تعدادی از مسایل را شناسایی کردند که به نظر آنها ممکن است ریسک در خور توجهی، به ویژه در محیط اقتصادی فعلی برای نهادهای عمومی محلی ایجاد کند. چندین موضوع شروع به پدید آمدن کردند.

توانگری مالی کوتاه مدت در مقابل ارزش

بلندمدت تر

دولت محلی

نمونه هایی از ریسکها و فشارهای شناسایی شده از سوی حسابرسان شامل موارد زیر است:

فشارهای مالی

• افزایش تقاضا برای خدماتی که نهادها طبق قانون موظف به ارائه آن هستند، هم از جمعیت روبه رشد و سالمند و هم توسعه در خدمات.

• تغییرات در ماهیت تامین بودجه (به عنوان مثال، دولت محلی

بیش از ۲۰۰ گروه بهره‌برداری بالینی تشکیل شده و به‌طور کلی می‌شود که با ظرفیت کامل یا نزدیک به ظرفیت کامل کار می‌کند، البته با توجه به یک عامل بسیار مهم، یعنی افزایش مصرف مراقبت‌های بهداشتی از سوی جمعیت سالمند. این منجر به فشار مالی درخور توجهی شده است و برخی از صندوقها و مفسران ادعا کرده‌اند که بخشهایی از خدمات ملی سلامت به نقطه شکست نزدیک شده‌اند. حتی با وجود اصلاحات زیادی که در سالهای اخیر صورت گرفته است - به‌طور متوسط هر چهار تا پنج سال یک بار در ۲۵ سال گذشته اصلاح شده است - هنوز این نگرانی وجود دارد که ساختارهای خدمات ملی سلامت برای نیازهای فعلی جمعیت مناسب نباشد. سرعت سریع اصلاحات، همچنین باعث کاهش زمان و منابع مدیریتی می‌شود و بر فشار سازمانهایی که از قبل زیر فشار هستند، می‌افزاید.

نهادهای سلامت در یک محیط راهبری متفاوت از دولت محلی عمل می‌کنند. آن‌ها نظارت می‌شوند و حسابهای آن‌ها ابتدا در حسابهای حوزه سلامت و مراقبت اجتماعی^۵ (DHSC) و سپس آن‌ها نیز به‌نوبه خود در کل حسابهای دولتی ادغام می‌شود. بنابراین، یک عنصر نظارت مرکزی و نظارت بر سازمانهای سلامت، علاوه بر آن چیزی که به‌وسیله کل فرایند حسابهای دولتی ارائه می‌شود، وجود دارد. به‌طور خاص، خدمات ملی سلامت انگلستان^۶ (NHSE) خدمات بهداشتی را در انگلستان رهبری و اولویتها و جهت خدمات ملی سلامت را تعیین می‌کند. خدمات ملی سلامت انگلستان همچنین احتمال بیشتری برای مداخله مستقیم در نهادهای محلی سلامت دارد.

نهاد بهبود خدمات ملی سلامت، مسئول نظارت بر موسسه‌ها و اعتماد به خدمات بهداشت ملی و همچنین ارائه‌دهندگان مستقلی است که مراقبت‌های تامین شده از خدمات ملی سلامت ارائه می‌کنند. کمیسیون کیفیت مراقبت^۷ (CQC) یک قانونگذار مستقل است که ارائه‌دهندگان خدمات سلامت و اجتماعی بزرگسالان را در انگلستان ثبت و بررسی می‌کند که آیا استانداردها رعایت شده‌اند یا خیر.

سلامت مالی کلی خدمات ملی سلامت برای دوره یکساله ۲۰۱۷-۲۰۱۸ منجر به نااطمینانیهای بااهمیتی در رابطه با

تداوم فعالیت برای بسیاری از ارگانها شد. حسابسان همچنین بر اساس قوانین مربوط گزارش دادند که به اعتقاد آن‌ها در آن‌جا این نهاد یا یکی از مسئولین نهاد:

- در شرف گرفتن تصمیمی مستلزم انجام مخارج غیرقانونی یا متضمن آن بود؛ یا این تصمیم را گرفته بود؛ یا
- در شرف انجام اقدامی بود که اگر به نتیجه می‌رسید، غیرقانونی بود و به‌احتمال باعث ضرر یا نقص می‌شد، یا این اقدام را مرتکب شده بود.

حسابرس باید این موارد را به وزیر مربوطه (برای صندوقهای خدمات ملی سلامت) / نهاد بهبود خدمات ملی سلامت (برای صندوقهای بنیاد خدمات ملی سلامت) ارجاع می‌داد.

چهل صندوق خدمات ملی سلامت، مشمول چنین ارجاعی در دوره یکساله ۲۰۱۷-۲۰۱۸ بودند. در همه موارد، آن‌ها مربوط به شکست صندوق در دستیابی به هدف مقرر قانونی بود. مسایل اساسی در امور مالی صندوق در حسابهای تلفیقی ارائه‌شده در صفحه اینترنتی نهاد بهبود خدمات ملی سلامت، افشا شده است.

تعداد زیاد گزارشهای نااطمینانیهای بااهمیت به‌وسیله حسابسان، شاهی از فشار مالی درخور توجه در حوزه خدمات ملی سلامت است. این امر باعث ایجاد نگرانیهای جدی در این مورد شده است که آیا سطح خروجی خدمات سلامت در سطح فعلی منابع و مدل ارائه، پایدار است یا خیر. در این زمینه نقش حسابرس در ارائه نظارت مستقل در مورد مسایل مربوط به پایداری مالی، اهمیت ویژه‌ای پیدا می‌کند.

استفاده محدود از گزارش حسابسان

در بخش قبل، گزارشهای مختلفی را که حسابسان عمومی محلی به نهادهای عمومی محلی زیر نظر آل‌تریپل (LAAA) ارائه می‌دهند، تشریح کردیم. یکی از جنبه‌هایی که به آن اشاره می‌شود، ناهماهنگی در چارچوبهای گزارشگری بین دولت محلی و سلامت است. این به‌خودی خود می‌تواند در مورد اطلاعات ارائه‌شده، سردرگمی ایجاد کند.

از بین گزارشهای مختلفی که حسابسان ارائه می‌کنند، گزارش ترتیبات ارزش پول^۹ (VFM) بیشترین اظهارنظرها را از مدیریت و حسابسان دریافت کرد. در حالی که حسابسان

مراحل اولیه، وجود ندارد.

انتقاد مدیران ارشد مالی این است که اظهارنظرهای مشروط، فقط موارد شناخته شده را دوباره بیان می کنند، و از نظر آن ها، اظهارنظر موثر جایی ارائه می شود که حسابرس پیشاپیش نگرانیهایی را در مورد انعطاف پذیری مالی و پایداری مالی برجسته می کند که ممکن است به وسیله نهاد راهبر، از نظر دامنه یا شدت احتمالی، مورد توجه قرار نگرفته باشد.

از سوی دیگر، چالش حسابرسان، برآوردن انتظارهای مدیران ارشد مالی برای بررسی فرضهای آینده نگر و نااطمینانیهای بااهمیت است که زیربنای برنامه ریزی آینده مدیریت و داشتن اطلاعات و بینش برای به چالش کشیدن فرضهای بیش از حد خوش بینانه (یا غیرواقعی) است. این موضوع در حیطه فعالیت حسابرسی سنتی و صلاحیتهای اصلی یک گروه حسابرسی نمی گنجد و نیازمند تغییر در سیاست و استانداردهای حسابرسی و ارزیابی دوباره مسئولیت حسابرسان است.

سایر اختیارات و وظایف

در حالی که نتیجه گیری مشروط در قراردادهای ارزش پول افزایش یافته است، حسابرسان گزارشهای منافع عمومی^{۱۰} (PIR) زیادی صادر نکرده اند. آخرین گزارشهای منافع عمومی، برای یک نهاد اصلی دولت محلی، در ۲۲ ژوئن ۲۰۱۶ برای شورای شهر دربی^{۱۱} صادر شد و در سالهای

در حال ارائه یک حسابرسی منطبق بر محدوده ذکر شده در بالا هستند، هم حسابرسان و هم مدیریت معتقدند که کار روی ترتیبات ارزش پول، به طور عمومی فقط موضوعهایی را برجسته می کند که مدیریت و نهادهای حاکم قبل از آن آگاه هستند. مدیران ارشد مالی بر این عقیده بودند که این گزارشها به جزییات کافی برای به چالش کشیدن مدیریت برای شناسایی و اصلاح مشکلات اساسی نمی پردازند.

در حالی که مقامهای محلی یک بیانیه روایی ارزش پول را به عنوان بخشی از حسابهای قانونی (به جای گزارش سالانه) تولید می کنند، حسابها طولانی، بسیار دقیق و پیچیده هستند، و مشمول الزامهای گزارشگری خاصی می شوند که در سایر بخشهای عمومی وجود ندارد. بسیاری از نهادهای خدمات ملی سلامت در حال حاضر معیارهای کیفیت را نیز شامل می شوند؛ با وجود این که زیر یک قرارداد مستقل خدمات اطمینان بخشی است که مطابق با استانداردهای بین المللی انجام می شود، جزییات کافی در مورد فعالیتهای اساسی ارائه نمی دهد.

به وسیله حسابرسیهای دولت محلی، تمرکز و «فاصله انتظارهای حسابرسی» اصلی، مبتنی بر نتیجه قرارداد کار ارزشگذاری پول است. این نزدیکترین معادل برای بیانیه تداوم فعالیت در بخش خصوصی است و به طور فزاینده ای از سوی حسابرسان، واجد شرایط می شود. این نگرانی وجود دارد که جزییات گزارش به اندازه کافی برای هشدار دادن به ذینفعان در مورد مسایل مربوط به پایداری مالی سازمان در

این مسئولیت هر نهاد عمومی محلی است که

ترتیبات راهبری شرکتی مناسبی را ایجاد کند که

به ارکان راهبری این امکان را بدهد که از همه موضوعهای مهم

ناشی از فرایند حسابرسی، درکی داشته باشند



نقش محدود پرسشها و ایرادها

یک شخص یا روزنامه‌نگار علاقه‌مند می‌تواند حسابهای یک مقام محلی و اسناد مرتبط را بازرسی کند. متصدی دولت محلی ساکن در منطقه‌ای که حسابها به آن مربوط می‌شود، همچنین می‌تواند:

- در مورد حسابها سوال بپرسد؛ و
- به آن‌ها بر اساس این موارد اعتراض کند، که به‌نظر می‌رسد:
- یک مورد در حسابها وجود دارد که غیرقانونی است؛
- مسایلی مربوط به ترتیبات مرجع برای تضمین ارزش پول یا مواردی که در بیانیه راهبری سالانه متصدی مربوط به آن اشاره شده است، وجود دارد؛ یا
- مسایلی وجود دارد که نگرانی گسترده‌تری از تامین مالی متصدی مربوط ایجاد می‌کند.

متصدی دولت محلی، در صورتی که نسبت به یک مورد در حسابها اعتراض داشته باشد و اگر آن مورد را غیرقانونی بداند، باید به‌صورت کتبی به حسابرس عمومی محلی اعلام کند. اگر آن‌ها پیشنهاد می‌کنند که باید یک گزارش منافع عمومی تهیه شود، باید شواهدی برای حمایت از اعتراض خود ارائه کنند. عدم‌توافق با نهاد عمومی محلی در مورد نحوه به‌حساب‌گرفتن یا استفاده از پول، به‌الزام یک مورد را غیرقانونی نمی‌کند. برای چنین ادعایی باید شواهد کافی ارائه شود.

حسابرسان محلی سپس اعتراض و شواهد و آنچه باید در مورد اعتراض انجام دهند را بررسی می‌کنند، و اگر اعتراض معتبری وجود داشته باشد، آن‌ها مناسبترین و موثرترین ابزار گزارشگری را در نظر خواهند گرفت.

گاهی اوقات سوءتفاهمی از طرف متصدی دولت محلی وجود دارد مبنی بر این‌که فقط به‌دلیل طرح سؤال و یا اعتراض، حسابرس عمومی محلی اقدام خواهد کرد. به‌طور معمول این درک وجود ندارد که حسابرسان در استفاده از قدرتهای خود اختیار دارند.

آنچه بر فاصله انتظارها می‌افزاید، نبودن شفافیت درک‌شده در مورد تصمیمهای گرفته‌شده به‌وسیله حسابرسان دولتی محلی است، اگرچه در واقعیت، حسابرسان مجبور نیستند گزارشهای تفصیلی در مورد بررسیهای انجام‌شده به معترض

اخیر، هیچ موردی برای خدمات بهداشت ملی وجود نداشته است. با این حال، حسابرسان از برخی دیگر از اختیارات خود استفاده کرده‌اند؛ به‌عنوان مثال، **شورای شهرستان نورث‌همپتون شایر**^{۱۲} در ۲۰ فوریه ۲۰۱۸ و دوباره در ژوئیه ۲۰۱۸، پس از دو سال متوالی از نتیجه‌گیری نامطلوب در قراردادهای ارزش پول، یک اطلاعیه مشورتی صادر کرد. با این حال، انتقاد کلی در رابطه با قدرت گزارشگری این بوده است که اخطار مشورتی تنها پس از صدور اطلاعیه بند ۱۱۴ به‌وسیله خود نهاد عمومی محلی صادر شده است.

برای بسیاری از حسابرسان، صدور گزارشهای منافع عمومی می‌تواند هزینه‌بر باشد. حسابرسان تاکید کردند موضوعهایی که برای بررسی گزارشهای منافع عمومی مطرح می‌شوند، به‌طور معمول در حوزه عمومی هستند و از قبل به‌طور گسترده در سطح محلی مورد بحث قرار گرفته‌اند. گزارشهای منافع عمومی در جایی که مخالفت یا انکار به‌وسیله نهاد عمومی محلی وجود دارد، بیشترین تاثیر را دارند. هم حسابرسان عمومی محلی و هم مدیریت بر این باور هستند که سایر اختیارات حسابرسان، مانند توصیه‌های قانونی، ابزار موثرتری در افزایش سطح آگاهی و هشدار دادن به ذینفعان در مورد این موضوعها، مورد توجه هستند.

گزارشهای منافع عمومی

در جایی که مخالفت یا

انکار به وسیله

نهاد عمومی محلی وجود دارد

بیشترین تاثیر را دارند



حال، اگر به پیام حسابرسی توجه نشود، انگیزه برای بهبود یا اقدام اصلاحی محدود می‌شود.

دینفعان خواستار شناسایی زود هنگام نگرانیها هستند، تا به‌هنگام تهدید تاثیر آن‌ها بر خدمات از نظر شدت و زمان صرف‌شده کاهش یابد و اقدامهای اصلاحی با اولویت‌بندی مناسب انجام شود. اما نگرانیهایی از سوی حساب‌رسان وجود دارد که بندهای شرط ذکر شده در اظهارنظرهای حسابرسی یا نامه‌های مدیریتی، چه در سطح محلی و چه در سطوح گسترده‌تر، جدی گرفته نمی‌شوند. این نگرانی وجود دارد که جدی نگرفتن یافته‌های گزارشهای حساب‌رسان و اظهارنظرها به‌وسیله مدیریت و/یا ارکان راهبری، ممکن است نشان‌دهنده کاهش نفوذ یا احترامی باشد که حساب‌رسان به‌طور سنتی از آن برخوردار بودند.

نداشتن اثربخشی سازگار کمیته‌های حسابرسی

هدف کمیته حسابرسی این است که به ارکان راهبری در مورد کنترل‌های داخلی، مدیریت ریسک و فرایندهای مدیریت مالی نهاد عمومی محلی تضمین بدهند. بنابراین هرچند این موارد بخش مهمی از اداره یک نهاد عمومی محلی است، اما بلوغ و سطح اثربخشی آن‌ها در این بخش بسیار متفاوت است.

دولت محلی برای جذب اعضای مستقل خارجی برای کمیته حسابرسی خود تلاش می‌کند و در جایی که آن‌ها را پیدا می‌کند، همیشه از شایستگیها و استقلال لازم برخوردار نیستند.

مقامهای محلی از نظر قانونی ملزم به داشتن کمیته حسابرسی نیستند. به‌طور غیرمعمول، اعضای کمیته حسابرسی به‌طور کلی شامل اعضای منتخب خواهد بود. در حالی که این امر تفکیک وظایف از قوه مجریه را فراهم می‌کند، می‌تواند بحث و بررسی عینی را محدود کند. در مواردی که مشارکت سیاسی بیشتری به‌جای مدیران غیراجرایی وجود دارد، می‌تواند منجر به ترتیبهای مختلف و نداشتن مهارت برای شرکت در کارهای سنتی کمیته حسابرسی شود.

رویکرد بهترین اقدام می‌تواند یک کمیته حسابرسی ایجاد کند که اعضای آن مهارتهای مناسب برای انجام مسئولیتهای آن را داشته باشند. در مواردی که اعضای کمیته تضاد منافع

ارائه کنند. بخشی از مسئله درک نکردن این است که چه چیزی در حیطه وظایف حسابرسی قرار می‌گیرد و چه چیزی قرار نمی‌گیرد. نسبت به سختی این که چه کسی می‌تواند و چه کسی نمی‌تواند اعتراض کند و مدت زمانی که آن‌ها می‌توانند این کار را انجام دهند، درکی وجود ندارد.

حتی زمانی که حساب‌رسان تصمیم می‌گیرند اقدامهای بیشتری انجام و اظهارنظر مشروط و نتیجه‌گیریهای ارزش پرداخت، یا گزارشهای منافع عمومی، اطلاعیه‌های مشورتی و توصیه‌های قانونی صادر کنند، آن‌ها قدرت لازم برای اجرای اقدامهای اصلاحی لازم را ندارند. این اختیارها و وظایف برعهده مدیریت و ارکان راهبری است.

صلاحیتهای حسابرسی همیشه به‌وسیله ارکان راهبری

در نظر گرفته نمی‌شوند

در کنفرانسی در سال ۲۰۱۸، آمیاس موریس (Amyas Morse)، حساب‌رس و حساب‌رس کل ان‌ای‌او (NAO)، گفت:

”اگر قرار است حسابرسی عمومی مستقل تاثیر مورد نیاز خود را داشته باشد، باید به‌وسیله ارکان راهبری جدی گرفته شود^{۱۵}.”

حساب‌رسان عمومی محلی طبق استانداردهای حسابرسی بین‌المللی موظف هستند موضوعهای حسابرسی را به ارکان راهبری اطلاع دهند. این مسئولیت هر نهاد عمومی محلی است که ترتیبات راهبری شرکتی مناسبی را ایجاد کند که به ارکان راهبری این امکان را بدهد که از همه موضوعهای مهم ناشی از فرایند حسابرسی، درکی داشته باشند. برای دولت محلی و نهادهای سلامت، بسته به این که این نهاد در کدام قسمت از بخش قرار دارد، چنین درکی متفاوت است (برای مثال، ترتیبات مقامهای محلی با نهاد پلیس متفاوت است).

نقش ارکان راهبری (اعم از مدیریت، هیئتهای راهبری و کمیته حسابرسی)، به‌عنوان مخاطبان نظر حسابرسی، نقش مهمی است. نقش آن‌ها باید این باشد که اظهارنظر حسابرسی مشروط و یافته‌های سایر گزارش‌ها و نامه‌های مدیریتی را به‌عنوان یک رویداد مهم که مستلزم اقدام فوری و جامع است، ببینند. ارکان راهبری باید در حل مسایل از طریق اقدامهای اصلاحی پیشرو باشند؛ در حالی که مسئولین غیراجرایی و اعضا برای انجام این اقدامهای اصلاحی فشار می‌آورند. در واقع، قدرت و اثربخشی این ساختارها متفاوت است؛ با این

داشته باشند یا قادر به مشارکت غیر حزبی نباشند، یا به سرعت از سمت خود برگردند، ناگزیر کارایی نظارت تضعیف خواهد شد.

به عنوان مثال، در مراجع پلیس، **آئین عملکرد مدیریت مالی وزارت کشور**^{۱۶}، ایجاد کمیته حسابرسی مشترک را اجباری می‌کند، از جمله الزام برای مستقل بودن همه اعضا. ساختارهای راهبری شرکتی خدمات ملی سلامت، به ویژه در **صندوقهای بنیاد**^{۱۷} (FT) خدمات ملی سلامت متفاوت است، با این حال، یکنواختی محدودی در رویکرد در سراسر بخش سلامت وجود دارد. هر سازمان سلامت ملزم به داشتن یک کمیته حسابرسی است که به هیئت حاکم (یا هیئت یا شورای حکام) گزارش می‌دهد. الزامهای رسمی برای داشتن کمیته حسابرسی، بسته به سازمان در اسناد مختلف تنظیم شده است.^{۱۸} کمیته حسابرسی خدمات ملی سلامت، شامل **مدیران غیراجرایی**^{۱۹} (NEDs) مستقل و عینی یا اعضای غیرمتخصصی است که از سوی نهاد راهبری سازمان منصوب می‌شوند و نیاز به برآورده کردن تعریف «استقلال» برای نهاد راهبری دارند.

کاهش حق الزحمه‌های حسابرسی

بخشی از منطق تصمیم دولت برای لغو **کمیسیون حسابرسی**^{۲۰} (AC)، تمایل به کاهش کل حق الزحمه‌های حسابرسی محلی بود. این امر قرار بود با کاهش هزینه‌های سربار مرکزی و همچنین میزان کار اضافی مورد نیاز کمیسیون حسابرسی محقق شود. در حالی که ال‌تریپل‌آ به نهادهای دولتی محلی، اختیار داد تا حساب‌سازان خود را آماده کنند، اکثر نهادهای دولتی محلی تصمیم گرفتند وارد فرایند تدارکات نهاد زیر رهبری صنف شوند.

نهاد انتصابهای حسابرسی بخش عمومی^{۲۱} (PSAA) با مسئولیت محدود، نقش نهاد رهبری صنف را برعهده گرفت که حساب‌سازان را برای اکثر نهادهای دولتی محلی منصوب می‌کند. اکنون مسئولیت آن عبارت است از انتصاب حساب‌سازان از طریق قراردادهای چارچوب انبوه و تعیین حق الزحمه حسابرسی برای آن دسته از نهادهایی که این چارچوب را انتخاب کرده‌اند. به عنوان بخشی از نقش خود،

نهاد انتصابهای حسابرسی بخش عمومی همچنان به دنبال کاهش هزینه‌های حسابرسی برای ارگانهای دولتی محلی کارفرمای خود است.

تعدادی از مصاحبه‌شوندگان در نظر داشتند که تغییرات در گزارشگری مالی و همچنین استانداردها و مقررات حسابرسی هنگام تعیین حق الزحمه از طریق قراردادهای تدارکاتی پنج‌ساله در نظر گرفته نشده است. اگرچه، در حالی که هزینه‌ها به وسیله نهاد انتصابهای حسابرسی بخش عمومی تعیین می‌شد، موسسه‌ها با آگاهی از این که حسابهای قانونی همچنان پیچیده‌تر، طولانی‌تر و جزیی‌تر شده‌اند، پیشنهاد الزام به زمان بیشتری برای آماده‌سازی و حسابرسی را مطرح کردند.

بنابراین، در تعیین حق الزحمه‌ها، نهاد انتصابهای حسابرسی بخش عمومی، پیشنهادهایی را که از سوی موسسه‌های حسابداری ارائه می‌شد (که در آن موسسه‌ها مشخص می‌کردند که چه چیزی می‌توانند ارائه کنند) برای برنده شدن در قراردادهای چارچوب در نظر گرفت. در مرحله نهایی تدارکات، چند موسسه تصمیم گرفتند که شرکت نکنند، زیرا فکر می‌کردند که حاشیه سودها بسیار کم است تا بتوانند مقدار کافی کار را در مقیاس حق الزحمه‌ها انجام دهند.

در دولت محلی، مدیران ارشد مالی به ما می‌گویند که حساب‌سازان اکنون زمان کمتری را در محل صرف می‌کنند که از نظر آن‌ها بر «کیفیت» حسابرسی تاثیر می‌گذارد. با این حال، آن‌ها تشخیص می‌دهند که مقدار زمان تخصیص یافته به حسابرسی با کاهش حق الزحمه‌ها در سالهای اخیر ارتباط مستقیم دارد.

هنگامی که درک مصاحبه‌شوندگان از کیفیت حسابرسی را بررسی کردیم، متوجه شدیم که مدیران ارشد مالی در مورد کارهایی که به طور واقعی در رابطه با رعایت استانداردهای حسابرسی انجام می‌شود، نگران نیستند، بلکه در مورد فعالیت‌های ارزش افزوده‌ای که حساب‌سازان در نظام قبلی انجام می‌دادند نگران هستند، که دیگر در چارچوب جدید حسابرسی محلی زیر نظر ال‌تریپل‌آ، دریافت نمی‌کنند.

مدیران ارشد مالی به توانایی گفتگوی پیش‌دستانه با حساب‌سازان، یا استفاده از دانش آن‌ها در بخش گسترده‌تر در

اظهار نظر انعطاف‌پذیری مالی آینده، خارج از محدوده حسابرسی

این موضوع به‌احتمال بزرگترین فاصله انتظارها برای مدیران ارشد مالی است، جایی که آن‌ها خواستار بررسی تفصیلی‌تر و چالش پیش‌فرضهای آینده‌شان هستند. با این حال، اگرچه یک نتیجه‌گیری در مورد ترتیبهای ارزش پول نهاد عمومی محلی وجود دارد، حسابرسی در کل یک تمرین رو به عقب و مبتنی بر اطلاعات تاریخی است. حسابرس فقط می‌تواند در مورد آنچه از قبل انجام شده است، اظهار نظر کند. بر اساس استانداردهای بین‌المللی حسابرسی، اطمینان بخشی و اخلاق حرفه‌ای کنونی، حساب‌رسان نمی‌توانند در مورد فرایند تفکر مدیریت یا راهبرد یا سیاستهای نهاد عمومی محلی اظهار نظر کنند.

اگر چه این موارد می‌تواند خارج از قرارداد اصلی حسابرسی انجام شود، حساب‌رسان نمی‌توانند در چارچوب استانداردهای حسابرسی فعلی، در مورد برنامه‌های مدیریت در آینده اظهار نظر کنند. نزدیکترین شرایط برای اظهار نظر آن‌ها در مورد آینده، زمانی است که به‌عنوان بخشی از حسابرسی صورتهای مالی، فرضهای تداوم فعالیت را بررسی می‌کنند و از طریق آن برنامه مدیریت را برای ۱۲ ماه آینده در نظر می‌گیرند.

تاثیر قوانین استقلال حسابرسی

در حالی که وظایف حساب‌رسان دولتی محلی گسترده‌تر از همکاران بخش خصوصی آن‌ها است، با فشارهای اضافی و فزاینده دیگر، چالش حساب‌رسان در ایجاد تعادل بین انتظارات گسترده‌تر است. به‌طور مثال:

- شکستهای سازمانهای بزرگ مانند کاریلیون (Carillion) بر دیدگاه‌های ذینفعان در مورد حرفه حسابرسی، و آنچه که آن‌ها معتقدند باید از حساب‌رسان دریافت کنند، تاثیر می‌گذارد. این امر همیشه با آنچه حساب‌رسان فکر می‌کنند می‌توانند به‌طور واقعی یا واقع‌بینانه دامنه کار خود را ارائه دهند، تناسب ندارد.
- این حرفه (کار حسابرسی بخش خصوصی و دولتی) به‌شدت انتظام‌بخشی شده است؛ البته با تعدادی از تغییرهای ایجادشده در سالهای اخیر برای کاهش میزان سایر کارهایی

عین حفظ استقلال، اهمیت می‌دهند. با توجه به زمان و منابع محدود، این گفتگوها دیگر انجام نمی‌شود، که باعث می‌شود مدیران ارشد مالی احساس آسیب‌پذیری کنند. با این حال، مدیران ارشد مالی در پی این هستند تا کارهای اضافی را از موسسه‌هایی که حسابرسی صورتهای مالی اصلی را انجام نمی‌دهند، سفارش دهند.

حساب‌رسان بر این عقیده هستند که، اگرچه به‌اندازه کافی کار حسابرسی را برای رعایت الزامهای استانداردهای حسابرسی انجام می‌دهند، انعطاف‌پذیری در محدوده حق الزحمه برای صرف زمان بیشتر و ارائه حمایت بیشتر از مدیران ارشد مالی برای بحث در مورد مسایل بخش گسترده‌تر را ندارند. حسابرسی مبتنی بر ریسک است و حساب‌رسان می‌توانند در صورت شناسایی ریسکهای جدید مهم، تغییرات حق الزحمه را تضمین کنند؛ با این حال، بر اساس تجربه حساب‌رسان، تضمین تغییرات حق الزحمه آسان نیست.

تصویر در حوزه سلامت کمتر واضح است: در حالی که نهادهای سلامت هنوز با فرایندهای تدارکاتی برای حساب‌رسان مستقل هستند، کاهش حق الزحمه‌ها نیز گزارش شده است.

حساب‌رسان نمی‌توانند در

چارچوب استانداردهای

حسابرسی فعلی در مورد

برنامه‌های مدیریت

در آینده

اظهار نظر کنند



که موسسه‌ها می‌توانند با کارفرمای حسابرسی پیش ببرند. قوانین جدید استقلال به حساب‌رسان مستقل اجازه نمی‌دهد فعالیت‌های اضافی انجام دهند که می‌تواند نقش حسابرسی مستقل آن‌ها را به خطر بیاندازد (به عنوان مثال، یادداشت رهنمود بازنگری حسابرسی^{۲۲} ۰۱ (AGN 01) فراتر از استانداردهای اخلاق حرفه‌ای شورای گزارشگری مالی بریتانیا^{۲۴} (FRC) است)؛ با توجه به این که در حسابرسیهای عمومی محلی، چه کاری می‌تواند انجام شود و چه کاری نمی‌تواند انجام شود. این امر باعث شده است که موسسه‌ها به کارفرمایانی که برای آن‌ها مهم و حیاتی هستند، به دلیل سطوح هزینه خدمات غیرحسابرسی (به‌ویژه در امور مالیاتی و بازایی مالی)، پیشنهاد حسابرسی ارائه نکنند.

همسویبودن انتظارات سایر ذینفعان با استانداردهای حسابرسی

در چارچوب نظام قبلی و ترتیبهای انتقالی، کمیسیون حسابرسی و نهاد انتصابهای حسابرسی بخش عمومی گزارشهای سالانه‌ای منتشر کردند که خلاصه‌ای از نتایج حسابرسی را ارائه می‌کرد. این گزارشها موضوعهای اصلی را شناسایی و بیشتر آن‌ها را تشدید می‌کردند؛ چه در مورد نهادهای فردی یا از موضوعهایی که در چندین نهاد ظاهر شد تا دولت مرکزی، دبیران دائمی یا کمیته‌های نظارت پارلمانی.

کمیسیون حسابرسی همچنین گزارشهایی درباره مطالعات ارزش پول درباره خدمات محلی منتشر کرد که به دبیران دائمی اطمینان می‌داد خدماتی که آن‌ها پاسخگو هستند به درستی اجرا می‌شوند.

برخی از ذینفعان بر این عقیده هستند که دیگر آنچه که نهادهای دولتی محلی انجام می‌دهند، مشاهده‌پذیر نیست. در حالی که حسابهای دولت محلی به اداره‌های دولتی ارسال می‌شوند، این تصور وجود دارد که اکنون برای شناسایی موضوعهای مورد توجه به نهادهای تجاری دولت محلی یا نهادهای حرفه‌ای حسابداری تکیه می‌شود. در حالی که ام‌اچ‌سی‌ال‌جی دارای قدرت مداخله است و می‌تواند بازرسان را برای انجام بازرسیهای ویژه بفرستد، از این اختیارات به ندرت استفاده می‌شود.

افزایش مسئولیت حساب‌رسان

حساب‌رسان در حال حاضر مسئولیت نامحدودی در هنگام انجام حسابرسی نهادهای عمومی محلی دارند. در نظام قبلی، زیر کمیسیون حسابرسی، ترتیبات پرداخت غرامت وجود داشت که به موجب آن، اگر حساب‌رسان یکی از اختیارات قانونی خود برای گزارش در مورد یک موضوع نگران‌کننده استفاده می‌کردند، و اگر نمی‌توانستند هزینه‌ها را از کارفرما دریافت کنند، هزینه آن کار می‌توانست از طریق غرامتی که به‌وسیله

قوانین جدید استقلال

به حساب‌رسان مستقل اجازه نمی‌دهد

فعالیت‌های اضافی انجام دهند که می‌تواند

نقش حسابرسی مستقل آنها را به خطر بیاندازد



- 4- Chief Financial Officers (CFOs)
- 5- Department of Health and Social Care (DHSC)
- 6- National Health System England (NHSE)
- 7- Care Quality Commission (CQC)
- 8- https://improvement.nhs.uk/docume/3018/Consolidated_provider_accounts_201718_web.pdf
- 9- Value For Money (VFM)
- 10- Public Interest Reports (PIR)
- 11- Derby City Council
- 12- Northamptonshire County Council
- ۱۳- بند ۱۱۴ قانون مالی دولت محلی ۱۹۸۸ به مدیر ارشد مالی (CFO)، با مشورت افسر نظارت شورا، این اختیار را می‌دهد تا در صورت وجود یا احتمال وجود بودجه نامتوازن، به اعضای مرجع گزارش دهد. سپس یک جلسه کامل شورا باید ظرف ۲۱ روز برگزار شود تا این اخطار بررسی شود، بدون این‌که توافق جدیدی منعقد شود.
- ۱۴- اطلاعات بیشتر را می‌توانید در راهنمای سازمان ملی حسابرسی (NAO) بیابید: حسابهای مقامهای محلی: یک راهنما برای حقوق شما
- ۱۵- آمیاس موریس، حسابرس و حسابرس کل، در حال صحبت با همنشینی کیفیت انتصابهای حسابرسی بخش عمومی ۱۸، (PSAA) آوریل ۲۰۱۸
- 16- Home Office Financial Management Code of Practice
- 17- Foundation Trusts (FT)
- ۱۸- برای گروه‌های بهره‌بردار بالینی (CCG)، خدمات ملی سلامت (NHS) مارس مصوب ۲۰۰۶ (درج‌شده بر اساس قانون ۲۰۱۲) و چارچوب قانون اساسی خدمات بهداشت ملی انگلستان (بخش ۶.۳).
- برای صندوقهای بنیاد (FTs)، آیین راهبری صندوقهای بنیاد خدمات بهداشت ملی نظارت. برای صندوقهای غیر بنیادی خدمات بهداشت ملی، آیین رفتار و مسئولیت‌پذیری سازمان (ACCA) توسعه صندوق (TD) خدمات ملی سلامت.
- 19- Non-Executive Directors (NEDs)
- 20- Audit Commission (AC)
- 21- Public Sector Audit Appointments (PSAA)
- 22- Audit Guidance Note 01 (AGN 01)
- ۲۳- رهنمود بازنگری حسابرسی ۰۱ (AGN 01)، راهنمای عمومی حمایت از حسابرسی محلی.
- 24- Financial Reporting Council (FRC)

منبع:

• Local Public Audit: Expectations Gap, A Special Report, ICAEW, 2018

کمیسیون حسابرسی وضع می‌شود، پوشش داده شود.

در چارچوب نظام جدید، دیگر چنین نیست و حسابرسی که گزارشی خارج از قرارداد کار اصلی حسابرسی را در نظر می‌گیرد، باید صورت حساب کارفرمای خود را جداگانه بنویسد و انتظار داشته باشد که کارفرما هزینه کار را بپردازد. اگر به آن‌ها پرداختی صورت نگیرد، دیگر هیچ پوشش غرامتی برای جبران کار اضافی حسابرسان وجود ندارد.

این چالشها، همراه با نظام مسئولیت نامحدود حسابرسان، موسسه‌های حسابرسی و قانونگذاران را نسبت به ریسک نظام‌مند، عصبی می‌کند.

اگرچه حسابرسان دولتی محلی نسبت به همکاران خود در بخش خصوصی قدرت گسترده‌تری برای گزارش در مورد یک سازمان دارند (که یکی از جنبه‌های متفاوت حسابرسی عمومی محلی است)، در این گزارشگری گسترده‌تر غیرعادی است که، ریسک بیشتری برای آن‌ها وجود دارد. در حالی که پرداخت غرامت به موسسه‌ها برای حسابرسی صورتهای مالی مناسب نیست، پیچیدگی کار و چالش بزرگتر در استفاده از این اختیارات گسترده‌تر مستلزم توجه بیشتر به محیط ریسک است که در آن نقش حسابرسان عمومی محلی به ایفای نقش خود می‌پردازد.

برخلاف تشابه در مورد جنبه‌های مجوز، ثبت و نظارت، حسابرسان نهادهای دولتی محلی در انگلستان از چارچوبهای مسئولیتی مشابه با حسابرسان نهادهای دولتی محلی در پادشاهی متحد بهره نمی‌برند. در واقع، پرسشی که ارزش توجه دارد، این است که اگر نظام مسئولیت، مشابه نظام حسابرسان نهادهای دولتی محلی در پادشاهی متحد بود، آیا حسابرسان به‌طور متفاوتی گزارش می‌کردند یا خیر.



پانوشته‌ها:

- 1- Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW)
- ۲- انجمن حسابداران خبره انگلستان و ولز (ICAEW) یک نهاد نظارتی شناخته‌شده در چارچوب قانون حسابرسی و حسابرسی محلی ۲۰۱۴ است که مسئولیت ثبت، صدور مجوز و نظارت بر حسابرسان عمومی محلی در انگلستان را برعهده دارد.
- 3- National Health System (NHS)