

## Public sector auditing in local government in England: an international perspective and public value\*

Mehdi Faraji<sup>1</sup>, Esmail Pourgholi<sup>2</sup>

<sup>1</sup>Department of Accounting, Qazvin Branch, Islamic Azad University, Qazvin, Iran  
faraji.m@mefa.gov.ir (Corresponding Author)

<sup>2</sup>M.A. in Governmental Management (Financial), Science & Research Branch,  
Islamic Azad University, Tehran, Iran | e.pourgholi@yahoo.com

Received: 2023/05/09 Accepted: 2023/08/25

### Abstract

The idea that public auditors create value for the public and, through service delivery, lead to the increase of the public interest and its progress, and provide a type of public goods, has been confirmed. It is obvious that the public value pays attention to the government institutions to audit the accuracy of the financial statements and the regularity of their main processes and the partial trust in the government transactions. In UK and in many jurisdictions around the world, the scale and nature of public expenditure at local level has made the Public Sector Audit in Local Government an integral part of public sector auditing. Along with many individual main units that should be audited at the local level, the partnership and synergy between public institutions should also be considered by auditors. Considering the relationship between the central government and the local government, the realization of national goals through local institutions is clearly increasing, which is also a potential issue for local public auditors; Policy makers in central government recognize that greater devolution and local accountability is a necessary condition for tackling many of the damaging problems that continue to negatively affect British society. This has motivated regional/metropolitan mayors and is now being implemented across the political spectrum. Nevertheless, the delegation of authority has not yet been sufficiently realized and one of the reasons for this is the concern in the central government; Because it is believed that local accountability is weak and vulnerable to adequately investigate issues, therefore public sector audit in local government can provide a tool to build the basic trust needed to increase the delegation of authority to local governments.

**Keywords:** Public sector auditing, Public value, Accountability, Local government, Public money management.

\* This article is a Persian translation of the article by Grace and Thorogood (2023) which was presented in the Journal of Public Money & Management.

## حسابرسی بخش عمومی در دولت محلی انگلستان: چشم‌انداز بین‌المللی و دیدگاه ارزش عمومی\*

مهدی فرجی<sup>۱</sup>، اسماعیل پورقلی<sup>۲</sup>

<sup>۱</sup>گروه حسابداری، واحد قزوین، دانشگاه آزاد اسلامی، قزوین، ایران

faraji.m@mefa.gov.ir (نویسنده مسئول)

<sup>۲</sup>کارشناس ارشد مدیریت دولتی (مالی) دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات، تهران، ایران

e.pourgholi@yahoo.com

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۰۲/۱۹ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۰۶/۰۳

### چکیده

این ایده که حساب‌رسان بخش عمومی برای عموم ارزش ایجاد می‌کنند و از طریق ارائه خدمت، منجر به افزایش منافع عمومی و پیشرفت آن شده و یک نوع کالای عمومی عرضه می‌کنند، مورد تأیید قرار گرفته است. بدیهی است که ارزش عمومی، نهادهای دولتی را برای حساب‌رسی صحت صورت‌های مالی و منظم بودن فرآیندهای اصلی آنها و اعتماد بخشی به معاملات دولتی مورد توجه قرار می‌دهد. در انگلستان و در بسیاری از حوزه‌های قضایی در سراسر جهان، مقیاس و ویژگی هزینه‌های عمومی در سطح محلی، حساب‌رسی بخش عمومی در دولت محلی (LPA) را به بخش لاینفک حساب‌رسی بخش عمومی تبدیل کرده است. در کنار بسیاری از واحدهای اصلی انفرادی که باید در سطح محلی مورد حساب‌رسی قرار گیرند، مشارکت و هم‌افزایی بین نهادهای عمومی نیز بایستی مورد توجه حساب‌رسان باشد. با توجه به روابط دولت مرکزی و دولت محلی، تحقق اهداف ملی از طریق نهادهای محلی به وضوح در حال افزایش است که این نیز یک موضوع بالقوه برای حساب‌رسان بخش عمومی به شمار می‌رود؛ سیاست‌گذاران می‌دانند که تفویض اختیار بیشتر و مسئولیت‌پذیری محلی، شرط لازم برای مقابله با بسیاری از مشکلات زیان‌باری است که همچنان تأثیر منفی بر جامعه بریتانیا دارد. این موضوع باعث افزایش انگیزه در شهرداران منطقه/کلان‌شهر شده و اکنون در سراسر طیف سیاسی اجرا می‌شود. با این وجود، تفویض اختیار هنوز به اندازه کافی تحقق نیافته و یکی از علل آن، نگرانی در دولت مرکزی است؛ چرا که عقیده دارند پاسخگویی محلی برای بررسی کافی مسائل، ضعیف و آسیب‌پذیر بوده، بنابراین حساب‌رسی بخش عمومی در دولت محلی، می‌تواند ابزاری برای ایجاد اعتماد اساسی مورد نیاز برای افزایش واگذاری اختیارات به دولت‌های محلی فراهم کند.

**واژگان کلیدی:** حساب‌رسی بخش عمومی، ارزش عمومی، پاسخگویی، دولت محلی، مدیریت پول عمومی.

\* این مقاله ترجمه‌ای است از مقاله گریس و ثروگود (۲۰۲۳) که در مجله مدیریت و پول عمومی ارائه گردیده است.

## ۱. مقدمه

چرا تمرکز ارزش عمومی در بحث مدیریت پول عمومی (PMM) روی حسابرسی بخش عمومی در دولت محلی قرار دارد؟ دلیل اول این است که حسابرسی بخش عمومی در دولت محلی تنها از طریق نقش و فعالیت‌های خود، ارزش عمومی را افزایش نمی‌دهد، بلکه اگر به خوبی انجام شود، بر ارزش عمومی ارائه شده توسط خود نهادهای حسابرسی نیز تأثیر مثبت می‌گذارد. حسابرسی در دولت محلی قابلیت انجام کارها را بهبود بخشیده، تفاوت‌های مثبتی به وجود آورده و بر اساس استانداردهای شفاف عمل می‌کند که به وضوح ارزیابی و بررسی می‌شوند و از تجربیات گذشته درس‌هایی برای یادگیری و بهبود وضعیت فعلی می‌آموزد. تأثیر حسابرسی بخش عمومی در دولت محلی، هم به صورت مستقیم و هم غیرمستقیم، منجر به بهبود سود عمومی (عملکرد نهادهای عمومی به نفع عموم) و تقویت آن می‌شود. پاسخگویی نهادهای دولتی محلی به طور مستقیم تأثیرگذار است و باعث کمک به بهبود حسابرسی بخش عمومی در دولت محلی و افزایش ارزش عمومی می‌شود. این نیز منتج به بهبود در ارائه خدمات و افزایش ارزش پول برای جامعه خواهد شد.

دوم، پتانسیل حسابرسی بخش عمومی در دولت محلی برای ایجاد ارزش عمومی در بسیاری از حوزه‌های قضایی در سراسر جهان به طور گسترده محقق نشده است. گسترش و رشد حسابرسی عملکرد، به عنوان ابزاری کلیدی در ایجاد ارزش عمومی و در جهت خلق ارزش بالقوه، تا حد زیادی استفاده نشده است. سوم، درک این ارزش مستلزم یک چشم‌انداز مدرن برای حسابرسی بخش عمومی در دولت محلی است که در خود نهادهای، شهروندان و جوامع و دولت‌های ملی متمرکز بوده و بر چگونگی بهینه‌سازی ارزش عمومی که می‌تواند برای همه ذینفعان هم‌افزایی ایجاد کند، تأثیر دارد.

موضوع مدیریت پول عمومی دیدگاه "حسابرسی از منظر ارزش عمومی" را بیان کرده و مقالات و بحث‌هایی حاوی نظرات و بینش‌ها در مورد حسابرسی بخش عمومی در دولت محلی در بریتانیا و در سطح بین‌المللی ارائه می‌دهد. همچنین یک چشم‌انداز آینده برای حسابرسی بخش عمومی در دولت محلی را ارائه می‌دهد که همه ذینفعان می‌توانند اتخاذ کنند و از آن بهره‌مند شوند. در این پژوهش به معرفی تمامی چشم‌اندازها پرداخته، مفهوم ارزش عمومی را بیان کرده و نشان می‌دهیم که این چشم‌انداز ممکن است در شرایط عملی و سیاسی چه معنایی داشته باشد. تفکر اولیه موضوع مدیریت پول عمومی از گفتگوی چند سال پیش در مجلس اعیان با مایکل بیچارد آغاز شد. او با یکی از نویسندگان در مورد تقسیم نادرست سیستم حسابرسی بخش عمومی در دولت محلی انگلیس از سال ۲۰۱۵ موافق بود اما می‌دانست که در آن زمان (که حتی قبل از گزارش کینگمن بود) نگرانی عمومی در مورد حسابرسی در دولت محلی وجود نداشت و تمرکز بر حکمرانی محلی بود.

نیاز به تغییر وضعیت حسابرسی بخش عمومی در دولت محلی در انگلستان وجود دارد و حسابرس سازمان‌های بهداشتی محلی نیز از نگرانی عمیقی در مورد وضعیت فعلی رنج می‌برد. این تغییر به دلیل جذابیت حسابرسی بخش عمومی در دولت محلی بوده و بررسی‌های معتبری در این زمینه انجام شده است. حسابرسی در دولت محلی به مبحث سلامتی نیز اشاره دارد و این تغییرات به نفع بسیاری از نهادهای بخش عمومی از جمله انجمن‌های مسکن و دولت محلی خواهد بود.

## ۲. ارزش عمومی چیست؟

ارزش عمومی به عنوان «موضوعی مهم برای دولت‌هایی که هدفشان ارائه خدمات عمومی با کیفیت است» تلخیص شده است (بوجانگ، ۲۰۲۱). مفهوم ارزش عمومی به تعریف اولیه مور برمی‌گردد. در این تعریف، در مقابل نظریه ارزش سهامداران، که به موجب آن مدیران بخش خصوصی به دنبال به حداکثر رساندن ثروت سهامداران هستند، مدیران بخش دولتی برای مردم ارزش ایجاد می‌کنند (مور، ۱۹۹۵).

تعریف ارزش عمومی با "مثلت استراتژیک" بیان می‌شود که سه عنصر اصلی تشکیل‌دهنده آن عبارتند از: ۱- تعیین هدف و نتیجه: آنچه ارزش عمومی را تشکیل می‌دهد و شامل اهداف و نتایج مورد نظر برای بهبود و تقویت ارزش عمومی در یک سیستم می‌باشد.

۲- فرآیندهای تصمیم‌گیری: چگونه باید هدف‌ها و نتایج ارزش عمومی توسط افراد مختلف مانند شهروندان، رهبران سیاسی و مدیران مورد توافق قرار گیرند.

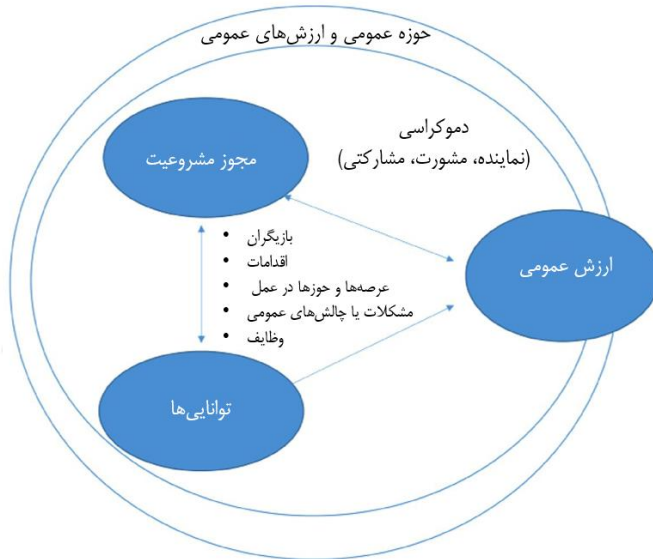
۳- قابلیت عملیاتی: به امکانات و ظرفیت‌های عملیاتی اشاره دارد تا بتوان به اهداف و نتایج مربوط به ارزش عمومی در سطح عملیاتی دست یافت.

از آغاز، ارزش عمومی با مدیریت عمومی نوین (NPM) در تضاد بود. ارائه یک تعریف شهروندمحور (به عنوان گیرندگان خدمات عمومی) در مقایسه با جهت‌گیری مصرف‌گرایی و بازار توسط شهروندان، در تقابل هستند.

با بررسی و تأکید محققان و نظریه‌پردازان بر جنبه‌های مختلف مدیریت عمومی نوین، این مفهوم همچنان به توسعه خود ادامه داد. این توسعه متأثر از دوگانگی نگرش‌ها بین کسانی مانند مور که بر دیدگاه‌های مدیریت‌گرایانه تأکید می‌کنند (سازمان‌ها چگونه باید عملاً به ایجاد ارزش عمومی نزدیک شوند؟) و همچنین به دیدگاه افرادی مانند بوزمن (۲۰۰۷) که بر دستیابی به یک اجماع هنجاری در مورد حقوق و تعهدات شهروندان و اصول ایجاد شده تأکید دارد. محققان اخیراً در دیدگاه ارزش عمومی چارچوب‌های گسترده‌ای را ایجاد کرده‌اند که دیدگاه‌های متنوعی را در بر می‌گیرد و این چارچوب‌ها امکان پذیرفتن ماهیت پیچیده حکمرانی معاصر را فراهم می‌کنند (ویتسمن، ۲۰۱۶؛ برایسون و همکاران، ۲۰۱۷).

برایسون و همکاران (۲۰۱۷) یک مثلث استراتژیک گسترده‌تر و پیچیده‌تر را پیشنهاد می‌کنند که به صراحت با «دنیای جدید چند بازیگر، چند بخشی و قدرت مشترک» سازگار شده است. شکل ۱ به خوبی نشان می‌دهد این مفهوم و دستور کار مرتبط با آن برای پژوهش، گسترده و پیچیده شده است. بنا به پیشنهاد مورفی و همکاران (۲۰۲۳)، ارزش عمومی در حال حاضر اغلب بیشتر به عنوان یک اصطلاح چترگونه درک می‌شود که شامل ایده‌هایی برای پیشبرد منافع عمومی و حفظ عرضه کالاهای عمومی بوده و تفسیر گسترده‌تر از ارزش عمومی به عنوان منافع عمومی اصلی که به دنبال حفظ و ارتقاء کالاهای عمومی است، در نظر گرفته می‌شود.

"رویکرد چتر" در این مقاله مورد توجه قرار گرفته است.



شکل ۱. تطبیق مثلث استراتژیک به طور واضح تر با دنیای چند بازیگر و قدرت مشترک (برایسون و همکاران، ۲۰۱۷)

### ۳. استفاده از دیدگاه ارزش عمومی برای حسابرسی بخش عمومی در دولت محلی

دیدگاه ارزش عمومی در مورد حسابرسی بخش عمومی در دولت محلی، دیدگاهی است که نیازمند درک گسترده و جامع از جنبه‌ها و ابعاد مختلف است. اگر ارزش عمومی «آن چیزی است که نزد عموم ارزش دارد» (بنینگتون و مور، ۲۰۱۰) و اگر این از طریق تعاملات معمولاً پیچیده بین ذینفعان متعدد (مطابق با مثلث برایسون) تعریف شود (برایسون و همکاران، ۲۰۱۷)، آنگاه تعاریف متنوع و دائماً متغیر شکل می‌گیرد.

همچنین این دیدگاه از دامنه بالقوه گسترده‌ای برخوردار بوده که مرتبط با حسابرسی بخش عمومی در دولت محلی است. در این دامنه گسترده، هدف اصلی اطمینان حاصل کردن از ذینفعان است، به ویژه آنهایی که از منابع عمومی بهره‌مند شده و این منابع به خوبی مدیریت می‌شوند. حسابرسی بخش عمومی در دولت محلی می‌تواند باعث ایجاد انگیزه در نهادهای عمومی محلی شود؛ این انگیزه نه تنها به منظور تأیید صورت‌های مالی و مطابقت با نظم آن‌ها است، بلکه برای پاسخگو بودن به جوامع محلی در همه این موارد می‌باشد؛ حسابرسی در دولت محلی می‌تواند فراتر از این باشد و به مواردی مانند تأثیر واقعی ارزش پول و عملکرد مؤثر در ارائه خدمات نیز توجه می‌کند. فراتر از آن، حسابرسی در دولت محلی می‌تواند یک ابزار محرک باشد تا تمام نهادهای عمومی همواره در یک دنیای در حال تغییر به بهترین نحو ممکن خدمات خود را ارائه دهند. بنابراین، پیامد اصلی رویکرد ارزش عمومی به حسابرسی بخش عمومی در دولت محلی این است که دامنه حسابرسی باید گسترده باشد، فرآیند حسابرسی باید با ماهیت نهادهای عمومی محلی و ویژگی جوامعی که به آنها خدمت می‌کند، هماهنگ باشد، پیامدهای حسابرسی باید با نیازها و انتظارات جوامع و شهروندان همخوانی داشته باشند و اطلاعات حاصل از حسابرسی برای جوامع، شهروندان، سازمان‌ها و دولت به شکل قابل فهم و قابل استفاده ارائه شود. مدیریت عملکرد جزء لاینفک مفهوم ارزش عمومی است و به عنوان یک پایه اساسی برای مدیریت استراتژیک عمل می‌کند (مور، ۱۹۹۵). با این حال، پژوهش‌هایی که به مطالعه مدیریت عملکرد و ارزش عمومی می‌پردازند، تاکنون محدود بوده (هوگلدن و همکاران، ۲۰۲۱) و کمتر به این ارتباط پرداخته شده است.

در بررسی ادبیات پژوهشی مرتبط با ارزش عمومی و پاسخگویی، پژوهش‌های دالاگنول و همکاران (۲۰۲۲) نشان داده است که تنها ۲۲ مقاله از سال ۲۰۰۹ در این حوزه وجود دارند. این مقالات بر اساس دو خط فکری تقسیم شده‌اند (۹ مقاله بر اساس چارچوب مور و ۸ مقاله بر اساس دیدگاه بوزمن)، درک بهتر ارتباط بین این دو خط فکری می‌تواند به توسعه آینده حسابرسی از سوی عموم کمک کند. در واقع، نویسندگان با تأکید بر اهمیت ادغام بیشتر این دو چارچوب مفهومی (مور و بوزمن) در پژوهش‌ها در زمینه ارزش عمومی، به این نتیجه رسیده‌اند که اندازه‌گیری ارزش عمومی به عنوان یک حوزه پژوهشی کوچک به نظر می‌رسد.

مطالعات آینده باید به بررسی سنجش ارزش عمومی متمرکز شوند تا به عنوان یک راه برای حمایت از فرآیندهای پاسخگویی مؤثرتر در زمینه مدیریت عمومی مطرح شود. این مطالعات می‌توانند به طور اصلی از طریق حسابرسی بخش عمومی یا با تمرکز بر پاسخگویی به عنوان ابزاری برای ایجاد یا تقویت ارزش عمومی فعالیت نمایند. رویکردهای تجربی، به خصوص در دولت‌های محلی، برای این نوع پژوهش‌ها بسیار مناسب به نظر می‌آید. اندازه‌گیری ارزش خصوصی (اقتصادی یا مالی) بسیار ساده و قابل انجام است. این

امر معمولاً از طریق شاخص‌های پولی از هر نوع (مانند درآمد، سود، ارزش سهام، و غیره) انجام می‌شود. در واقع، این موضوع به گونه‌ای است که اگرچه ممکن است با برخی اختلافات کوچک همراه باشد، اما در کل به دلیل شفافیت و قابلیت قیاس آسان به دلیل وجود اطلاعات پولی، بدون دغدغه و اختلاف بوده و بیشتر مرسوم است. اگر هدف اندازه‌گیری ارزش عمومی باشد و اینکه چگونه این ارزش را به حداکثر برسانیم یا بهینه‌سازی کنیم، نیاز به ایجاد معیارهایی داریم که امکان مقایسه و سنجش را برای این ارزش‌ها فراهم کنند.

#### ۴. دیدگاه‌ها و بینش‌های موضوع مدیریت پول عمومی

حسابرسی بخش عمومی در دولت محلی یک موضوع و فعالیت در حال توسعه در بسیاری از حوزه‌های قضایی در سراسر جهان است. تعداد زیادی از کشورها، ساختارها و ترتیبات حسابرسی بخش عمومی در دولت محلی را ایجاد کرده‌اند و به عنوان یک قاعده کلی، حوزه‌های قضایی در جهان تمایل دارند حسابرسی بخش عمومی در دولت محلی را در سطح ملی به عنوان یک جزء اساسی در عملکرد حسابرسی بخش عمومی به طور گسترده‌تر تعبیه کنند. فراتر از آن، تمایل به تنظیم حسابرسی بخش عمومی در دولت محلی، با ویژگی‌های خاص مؤسسات عمومی محلی تطبیق می‌یابد و همچنین در تحلیل دانشگاهی، علاقه فزاینده‌ای به حسابرسی عملکرد شکل گرفته است (فری و همکاران، ۲۰۲۲).

این تحولات بدون شک دارای مشکلات و اقدامات نادرست، به ویژه در حوزه‌های قضایی در حال توسعه بوده است. با این حال، به نظر می‌رسد مسیر تحولات در زمینه حسابرسی بخش عمومی در دولت محلی به صورت خطی و رو به پیشرفت بوده است. تحولات از ظهور حسابرسی بخش عمومی در دولت محلی شروع شده، سپس با حضور نهادهای عمومی دولت مرکزی همراه بوده و با افزایش اهمیت دولت محلی و گسترش دامنه حسابرسی محلی ادامه یافته است؛ منافع عمومی در حوزه هزینه‌ها و فعالیت‌های دولت محلی به مسائلی از جمله بهبود کارایی عملکرد، ایجاد ارزش افزوده و سایر مسائل مرتبط با مدیریت مالی و عملکرد توجه دارند.

بنابراین به نظر می‌رسد که حسابرسی بخش عمومی در دولت محلی در انگلستان از نظر بسیاری از نقادان، با لغو یک نهاد قدرتمند (مانند کمیسیون حسابرسی که به عنوان یک نهاد قدرتمند شناخته می‌شود) برای انجام حسابرسی و سپس کنار گذاشتن نیروی کار عمومی برای ارائه حسابرسی، به مراحل قبل بازگشته است؛ و همچنین این تغییرات محدوده حسابرسی بخش عمومی در دولت محلی را کاهش داده و آن را محدودتر نموده است. برای چنین حوزه قضایی با تاریخچه مهم، در زمینه حسابرسی در دولت محلی، نیاز به تغییرات چشمگیر و مؤثر وجود دارد و ناگزیر این سؤال مطرح می‌شود که آیا حسابرسی در دولت محلی به سرعت و به شکل ناپایدار پیش رفته است؟ کمیسیون حسابرسی یک نهاد با تاریخچه و اهمیت تاریخی

در این حوزه است و در آینده، نقش مهمی در تضمین ادامه حسابرسی بخش عمومی در دولت محلی خواهد داشت.

سؤال عمیق‌تر این است که آیا تغییرات مشاهده شده در سیاست عمومی انگلستان نشان‌دهنده یک تحول بلندمدت و بین‌المللی در نقش و عملکرد حسابرسی بخش عمومی در دولت محلی است؟ فراتر از آن، آیا خارج از مرزهای کشور به دنبال درس‌ها و تجربیات گسترده‌تری می‌توان بود که ممکن است حسابرسی بخش عمومی در دولت محلی را بهبود بخشد و سهم بهینه‌ای در ارزش عمومی فراهم کند؟

مشارکت کنندگان در این موضوع به بررسی ابعاد گسترده‌تری از این موضوع پرداخته‌اند. مثلاً آیا در حال حاضر در سیستم حسابرسی بخش عمومی در دولت محلی انگلستان یک بحران وجود دارد یا خیر، و اگر وجود دارد، چه ریشه‌هایی دارد و چگونه می‌تواند کاهش یابد؟ همچنین به جستجو برای راه‌حل‌های جدید و نوآورانه که ممکن است بهبود در سیستم حسابرسی بخش عمومی در دولت محلی انگلستان را به همراه داشته باشد، پرداخته‌اند. و فراتر از آن، مطالعه تجارب بین‌المللی از جمله روندهای کلی در حسابرسی بخش عمومی در دولت محلی و همچنین اثرات و پیامدهای مرتبط با آموزش حسابرسی در حوزه عمومی محلی که این تجارب می‌تواند به شکل یک چشم‌انداز جدید و قانع‌کننده برای حسابرسی بخش عمومی در دولت محلی در انگلستان و حتی در سطح بین‌المللی باشد.

#### ۱,۴. بحران در سیستم حسابرسی بخش عمومی در دولت محلی انگلستان

مشکلاتی که حسابرسی بخش عمومی در دولت محلی در انگلستان با آن مواجه است به وضوح در بررسی عالی ردmond ثبت شده است و گزارش او در این موضوع (ردmond، ۲۰۲۳) حاکی از این است که از زمان ارائه گزارش، پیشرفت‌هایی در برخی از موارد حاصل شده است. او معتقد است که حسابرسی بخش عمومی در دولت محلی نقش مهمی در ارائه ارزش عمومی ایفا می‌کند؛ اما در عمل، در حال حاضر، گستره و ماهیت حسابرسی بخش عمومی در دولت محلی، همیشه حوزه‌های ارزش عمومی را به صورت جامع پوشش نمی‌دهد. تمرکز حسابرسی بخش عمومی در دولت محلی بر انطباق با الزامات قانونی است. امکان گسترش حسابرسی بخش عمومی در دولت محلی به سایر حوزه‌های ارزش عمومی وجود دارد، اما برای این کار نیاز به منابع مالی و اقتصادی اضافی و هزینه‌های مرتبط با آن می‌باشد. مقامات محلی که به ارزش عمومی متعهد هستند و نیز حاکمیت حسابرسی را تأکید کرده‌اند، می‌توانند با ایجاد یک رویکرد ساختاریافته به ارزش عمومی، در بهبود فرآیندها کمک کرده و به توازن مناسب دست یابند. ردmond به اهمیت حاکمیت حسابرسی و ضرورت تعیین حداقل استانداردها برای مدیریت روابط با حسابرسی محلی اشاره می‌کند. او تأکید دارد که مقامات محلی باید به دقت تعیین کنند که از حسابرسی بخش عمومی در دولت محلی خود

چه توقعی دارند. این مسأله نقطه مهمی در شکل‌دهی به یک چشم‌انداز جدید در زمینه حسابرسی بخش عمومی در دولت محلی و تعیین جهت و اولویت‌های این حوزه می‌باشد.

یکی از نوآوری‌های مهم حکمرانی جدید حسابرسی بخش عمومی در دولت محلی در انگلستان، ایجاد یک نهاد مستقل برای انجام حسابرسی است. این نهاد به عنوان یک عنصر محکم و مستقل در ساختار حکمرانی محلی واقع شده و توانایی خرید جمعی خدمات حسابرسی از منابع خارجی را فراهم کرده است. همچنین، این نهاد مجوز انتصاب مقامات حسابرسی را به صورت فردی دارد.

در اولین مقاله فریر (۲۰۲۲)، که در آخرین کنفرانس‌ها در این زمینه ارائه گردید، نگرانی‌ها و مسائلی که تمام سهامداران نسبت به بازار حسابرسی در دولت محلی در انگلستان دارند، مورد بررسی قرار گرفت. در مواجهه با پیچیدگی‌ها و مشکلاتی که این بازار با آن مواجه است و پس از سال ۲۰۱۴ شکل گرفته‌اند، بسیاری از افراد به ضرورت شناسایی یک "رهبر سیستم" با اختیارات و منابع کافی برای شناسایی مسائل و همکاری برای ارائه راه‌حل تأکید دارند. فریر تأکید دارد افزایش ظرفیت عرضه، به انتصاب حسابرسان توانمند و شایسته برای همه سازمان‌های محلی کمک خواهد کرد و این یک نیاز ضروری است و به دلیل ساختار بازار حسابرسی خصوصی و الزامات خاص حسابرسی بخش عمومی در دولت محلی، این وظیفه به سادگی قابل انجام نخواهد بود و چالش‌ها و پیچیدگی‌های خاص خود را دارد. او پیشنهاد می‌کند که توسعه یک تأمین‌کننده حسابرسی محلی متعلق به بخش دولتی می‌تواند یک راه حل ممکن برای حمایت از بازار حسابرسی بخش عمومی در دولت محلی باشد. تاکنون، هیچ بحران حسابرسی بخش عمومی در دولت محلی در ولز یا اسکاتلند وجود نداشته و این دو منطقه دارای نیروی کار حسابرسی بخش عمومی در دولت محلی هستند که در صورت نیاز به حسابرسی، به عنوان آخرین راه حل مورد استفاده قرار می‌گیرد و بخش قابل توجهی از حسابرسی را خود انجام می‌دهند.

علیرغم جذب موفقیت‌آمیز مناقصه‌گران برای پوشش همه حسابرسی‌ها، هزینه‌ها ۱۵۰ درصد افزایش یافته (که نشان‌دهنده چالش‌ها و مشکلات مالی در زمینه حسابرسی محلی است) و با توجه به این که وضعیت بازار حسابرسی محلی همچنان یک "نگرانی حیاتی" است. تنها ۱۲٪ از مقامات محلی توانسته‌اند به ضرب‌الاجل مقرر برای حسابرسی در سال ۲۰۲۱/۲۰۲۲ برسند (فریر، ۲۰۲۳). او اعلام کرده است که یک تلاش هماهنگ به مدت چند سال برای بهبود و پایدارسازی حسابرسی بخش عمومی در دولت محلی در انگلستان را در نظر دارد.

اثرات مشکلات سیستمیک (اثراتی که در سطح سیستم یا به عبارت دیگر، در سطح کلی حسابرسی بخش عمومی در دولت محلی به وجود آمده‌اند و تمامی اجزای این سیستم را درگیر کرده‌اند) در حسابرسی بخش عمومی در دولت محلی انگلستان، به خطر انداختن ارزش عمومی است که حسابرسی بخش عمومی در دولت محلی ممکن است ایجاد کند. پژوهش‌های بردلی و همکاران در سال ۲۰۲۲ نشان می‌دهد که

مشکلات و شکاف‌هایی که از اجرای قانون سال ۲۰۱۴ ناشی شده است، در سیستم حسابرسی بخش عمومی در دولت محلی وجود دارد. ردموند، برخی از مسائل اساسی را در ارتباط با حسابرسی بخش عمومی در دولت محلی بررسی کرده و واکنش دولت نیز مورد بحث قرار گرفت. دولت در پاسخ به درخواست‌های ردموند برای رهبری سیستم که بسیار انتقادی بود و به طرز عجیبی بر عدم ایجاد مجدد کمیسیون حسابرسی تمرکز داشت، تمام بخش‌های اصلی تحلیل او را پذیرفت.

تأثیر اصلاحات انجام شده در حوزه حسابرسی بخش عمومی در دولت محلی در چند سال گذشته، بر اصلی‌ترین مفاهیم این اصلاحات، و نیز انگیزه‌های ایدئولوژیک زیربنایی آنها، به این هدف بوده‌اند که حسابرسی بخش عمومی در دولت محلی اساساً یک جزء یا بخش جزئی از حوزه حسابرسی خصوصی و شرکتی باشد. همانطور که به خوبی بیان شده است، این اصلاحات به وضوح نشان می‌دهند که حوزه حسابرسی بخش عمومی در دولت محلی با گزارش حوزه حسابرسی خصوصی همپوشانی دارد و پژوهش‌های انجام شده توسط بردلی و همکاران در سال ۲۰۲۲ این وضعیت را به وضوح نشان می‌دهد.

اما تفاوت‌های بین حسابرسی دولت محلی و حسابرسی خصوصی مهم نیستند، زیرا حسابرسی بخش عمومی در دولت محلی نقش اساسی در تضمین مسئولیت‌پذیری در برابر یک طیف گسترده‌تر از سهامداران ایفا می‌کند. این دو نوع حسابرسی یک چارچوب نظری ارائه می‌دهند که برای ارزیابی موضوعات کیفیت حسابرسی، همبستگی‌های نظارتی در حسابرسی بخش عمومی در دولت محلی و پایداری بازار حسابرسی بخش عمومی در دولت محلی استفاده می‌شود. شکست‌ها و ضعف‌های سطحی، نشان‌دهنده مشکلات و نقاط ضعف اساسی و عمیق‌تر در سیستم حسابرسی هستند. مسئله اصلی این است که آیا تغییراتی که توسط دولت پذیرفته شده است، به نحوی وظیفه رفع مسائل اساسی حسابرسی را دارد یا خیر؟

## ۲.۴. سلامت

توجه به شکست‌های سیستم حسابرسی بخش عمومی در دولت محلی انگلستان، برخی افراد را متعجب کرده است که آیا وضعیت سلامت در این زمینه بهتر شده است یا خیر؟ در حوزه سلامت، همچنین برای دولت‌های محلی، قانون حسابرسی و پاسخگویی محلی ۲۰۱۴ نقش داشته و نهادهای محلی NHS\* (سازمان سلامت ملی) انگلستان را الزام به تهیه و منسوب کردن حسابرسان خود کرد. ولز و اسکاتلند از حسابرسان مربوط به خود (مربوط به هر منطقه به طور جداگانه) برای فرآیند حسابرسی خود استفاده کردند. انجمن مدیریت مالی بهداشت و درمان دو نظرسنجی انجام داده است تا وضعیت بازار حسابرسی در سازمان سلامت ملی انگلستان را ارزیابی کند (انجمن مدیریت مالی مراقبت‌های بهداشتی، ۲۰۲۱؛ ۲۰۲۲). نتایج نظرسنجی‌ها نشان می‌دهند که موقعیت در بازار حسابرسی سازمان سلامت ملی انگلستان نگران‌کننده است

\* National Health Service

و با ویژگی‌های مشابه موقعیت در دولت‌های محلی همخوانی دارد. بسیاری از پاسخ‌دهندگان (۶۰ نفر برای گزارش ۲۰۲۱ و ۶۱ نفر برای سال ۲۰۲۲) در سال ۲۰۲۱ برای انتصاب حسابرس مستقل مشکل داشتند و اظهار کردند که علاقه کمی به شرکت در مناقصه دارند یا اصلاً علاقه‌ای ندارند.

آنها مشکلات مربوط به حق‌الزحمه حسابرسی پایین را کشف کردند. این مشکلات منجر به این شده که به نظر می‌آید سازمان‌های سلامت ملی، علاقه‌ای به استفاده از حسابرس خود نداشته باشند، و این وضعیت نشان‌دهنده‌ی این است که حسابرسی بخش عمومی، کالایی شده و ارزشی ندارد (انجمن مدیریت مالی مراقبت‌های بهداشتی، ۲۰۲۱). به نوعی حسابرسی بخش عمومی به سمت تجاری شدن و فقط به دنبال سودآوری و کالایی شدن رفته، و نهایتاً از کیفیت و ارزش حسابرسی کاسته شده است. ابعاد و پیچیدگی مسائل به گونه‌ای بود که برای حل یا مدیریت آنها، نیاز به هماهنگی بین نهادها و افراد در سطح ملی و در سطح محلی وجود دارد (انجمن مدیریت مالی مراقبت‌های بهداشتی، ۲۰۲۱). تا سال ۲۰۲۲، وضعیت بدتر شده و برخی از نهادهای محلی سازمان سلامت ملی انگلستان ممکن است حتی نتوانند یک حسابرس مستقل را منصوب کنند. مشکلات عمیق‌تر ناشی از افزایش هزینه‌ها و بازار شکننده حسابرسی نیز در این وضعیت تاثیرگذار است (انجمن مدیریت مالی مراقبت‌های بهداشتی، ۲۰۲۲؛ رابرتسون، ۲۰۲۳).

تضاد بین انگلستان با اسکاتلند و ولز در زمینه حسابرسی بخش عمومی در دولت محلی آشکار است. در هیچ یک از حوزه‌های قضایی، مشکل یا نقصی در عرضه حسابرسان مشاهده نشده، بلکه مسائلی مانند کیفیت، یا دیگر جنبه‌های حسابرسی با اهمیت مطرح گردید. نهادهای اصلی بهداشت محلی روز به روز به عنوان یک جزء مهم از ساختار و خدمات عمومی به رسمیت شناخته می‌شوند. این نهادها از یک مجموعه وظایف گسترده برخوردار هستند و نه تنها به پاسخ به بیماری‌ها محدود نمی‌شوند، بلکه در نقش اساسی خود، جزئی از سامانه خدمات عمومی محلی به شمار می‌روند و باید به طور کامل هماهنگی و همکاری کامل این نهادها با مراقبت‌های اجتماعی و به ویژه با حوزه سلامت عمومی وجود داشته باشد.

### ۳.۴. حرفه حسابرسی

مشکلات اساسی نیروی کار در حرفه حسابرسی مورد تأکید بسیار می‌باشد. برودبنت (۲۰۲۲) به شیوه‌ای طنزگونه بیان می‌کند: «هر چه درخواست‌ها و تقاضاهای مرتبط با تضمین ارزش پول و حفظ مسئولیت بیشتر شود، به نظر می‌رسد سیاست‌گذاران دولتی و جامعه به عنوان یک کل، به این موضوعات کمتر توجه می‌کنند و اهمیت کمتری به آنها می‌دهند». ابزارهایی نیز برای اطمینان از این نتایج موجود هستند. او تقاضا دارد آموزش عالی دانشجویان را با مفاهیم و اهمیت حسابرسی آشنا کند و به آنها کمک کند تا درک عمیقی از اهمیت حسابرسی را در زمینه‌های مختلف جامعه داشته باشند و با اطلاع‌رسانی به مسائل حیاتی جامعه، در حل آن‌ها نقش مؤثری ایفا کنند.

بایلیس و دبیت (۲۰۲۲) همچنین تأکید می‌کنند که چگونه تغییرات متعدد در حوزه حسابرسی بخش عمومی در دولت محلی در انگلستان منجر به ایجاد شکاف در مهارت‌ها و افزایش دشواری در استخدام کارکنان آموزش‌دیده و ماهر شده است؛ تا حدی که بعید به نظر می‌رسد این شکاف با برنامه‌های فعلی پر شود. از این رو باید به ابتکارات جدیدی دست پیدا کرد مانند همکاری مؤسسات حسابرسی برای به اشتراک‌گذاری تخصص و مراکز آموزشی و دانشگاه‌هایی که آموزش حسابرسی بخش دولتی را با استفاده از طرح‌های نوآورانه توسعه می‌دهند. این ابتکارات به چالش‌های مهمی برای این بخش، از جمله مؤسسات حسابرسی و دانشگاه‌ها، در امر اطمینان از کیفیت حسابرسی بخش عمومی در دولت محلی منجر می‌شود. قابلیت حیات حسابرسی حتی بر اساس الزامات و مقررات موجود، در این حوزه در معرض خطر قرار دارد. فراخوان برای جهت‌دهی مجدد آن به سمت بهینه‌سازی ارزش عمومی به ویژه با تأکید بر شکاف نیروی کار و تأمین نیروی کار ماهر و متخصص، به طور قابل توجهی افزایش یافته و چالش‌ها و مسائل مربوط به پر کردن این شکاف را افزایش می‌دهد.

کاپرچینو (۲۰۲۳) مطرح کرد در صورتی که واقعاً مردم تمایل داشته باشند منابع عمومی و عملکرد مؤسسات عمومی را ارزیابی کنند، باید ارزش عمومی در مرکز توجه، اهمیت، و برنامه‌های اقدامی قرار گیرد. او برای تجدید حرفه حسابرسی، در واقع یک حرفه حسابرسی جدید، استدلال می‌کند که می‌تواند نقشی گسترده‌تر و مدرن‌تری را ایفا کند به نحوی که مثلاً توانایی اطلاع‌رسانی درباره مسائل مهمی مانند تغییرات آب و هوا را داشته و همچنین، در جهت کمک به دستیابی به اهداف توسعه پایدار نیز فعالیت کند. کاپرچینو در ادامه بیان می‌کند برای تجدید حرفه حسابرسی، تدوین بیانیه‌ای متقاعدکننده که به عنوان راهنمایی برای اجرای تغییرات در حوزه حسابرسی تدوین شده باشد، ضروری بوده و نقش آموزش و پرورش به عنوان یک جنبه مهم مطرح است چرا که آموزش مؤثر می‌تواند افراد را برای نقش‌آفرینی در یک حسابرسی نوین و تجدیدشده آماده کند.

مهم است که بدانیم بیش از ۸۰ درصد کشورها حسابرسی بخش عمومی را از طریق یک مرجع یا سازمان مشخص انجام می‌دهند و دارای نیروی کار حسابرسی بخش عمومی هستند؛ بنابراین تغییرات مورد نیاز در فرهنگ، مهارت‌ها و جهت‌گیری نیروی کار حسابرسی بر حرفه‌ای که هم در بخش خصوصی و هم در بخش دولتی مستقر است، تأثیر می‌گذارد. نتایج یا یافته‌های به دست آمده از بررسی ۱۲۵ موسسه عالی حسابرسی برای کنگره بین‌المللی مؤسسات عالی حسابرسی در سال ۲۰۲۲، که توسط حمید (۲۰۲۳) گزارش شده است، در جهت معرفی برخی از احتمالات و چالش‌هایی که ممکن است در آینده در حوزه حسابرسی بخش عمومی ظاهر شوند، مفید و راه‌گشا هستند.

#### ۴.۴. چه چیز باید انجام شود؟

تضاد بین انگلستان، از یک سو و اسکاتلند و ولز از سوی دیگر، موضوعی مهم در بحث حسابرسی بخش عمومی در دولت محلی بوده است، زیرا بحران در انگلستان ادامه دارد در حالی دو کشور دیگر از اثرات شکست بازار مصونیت دارند. تعداد زیادی از نیروهای حسابرسی بخش عمومی که توسط نهادهای حسابرسی ملی به کار گرفته شده‌اند، تحت هدایت حساب‌رسان کل قرار دارند. این افراد در هر دو کشور، مسئول نظارت بر ممیزی و فرآیند حسابرسی در حوزه‌های مختلف، از جمله بهداشت و دولت محلی هستند. مأمور کنترل و حساب‌رس عمومی بریتانیا بر نظر متضاد یا مغایر با وضع موجود در حوزه حسابرسی بخش عمومی در دولت محلی در سراسر بریتانیا تأکید می‌کند (دیویس، ۲۰۲۲)؛ و اگر بخواهد یک رویکرد یا راهبرد جامع و کلی برای انگلستان ارائه دهد، به احتیاط و دقت در این ارائه نیز تأکید دارد. او مشکلاتی در قانون اساسی و مشکلاتی در حوزه‌ی عملی موجود در سیستم حسابرسی اشاره می‌کند، بدون توجه به این نکته که آیا قابل حل هستند یا خیر. در کشورهای دیگر به جز بریتانیا، مؤسسات عالی حسابرسی بهترین رویکردها و راهکارها را در مواجهه با مشکلات قانونی و عملی حسابرسی پیش گرفته‌اند.

در عوض، فریر از رهبری سیستم روشن و مؤثر، اقدامات و تدابیری که با هدف بهبود و ارتقاء حوزه حسابرسی صورت می‌گیرد، بهره‌مندی از مشارکت بخش‌های خصوصی به عنوان تأمین‌کنندگان حسابرسی دولت محلی، در پرکردن ۲۰ درصد از نیازهای حسابرسی بخش عمومی دولت محلی، و ارائه راهکارهای نوین برای مواجهه با چالش‌ها و فرصت‌های مدرن در زمینه حسابرسی حمایت می‌کند.

مورفی و فرایت (۲۰۲۳) بیان می‌کنند شهروندان به عنوان ذینفعان حسابرسی در حوزه عمومی در دولت محلی مطرح می‌شوند اما به دلیل موانع مختلف، نمی‌توانند به صورت مؤثر در فرآیند حسابرسی شرکت کنند. به جای ایجاد یک رابطه مستقیم بین مقامات و مسئولان محلی و شهروندان، نظام‌های حسابداری، حسابرسی و آمار به عنوان وسیله‌ای برای واسطه‌گری بین دولت مرکزی و دولت‌های محلی تبدیل شده‌اند. و این نظام‌ها این امکان را از دست داده‌اند که به عنوان یک وسیله برای برقراری روابط بین مقامات و شهروندان عمل کنند. بخشی از راه پیش‌رو، دستیابی به ارتباط مجدد بین شهروندان و اعمال پاسخگویی بهتر از سوی دولت است.

موری (۲۰۲۳) بیان می‌کند برای پیشرفت در توسعه حسابرسی، نیاز به گزارش‌دهی شرکت‌ها است که در آن مسائل گسترده‌تری مورد بررسی قرار گیرند. گزارش‌دهی باید توسط کمیسیون اروپا تعیین شده و مشخصات و معیارهای خاصی را اعمال کند. این موارد ممکن است راه‌هایی را نشان دهند که حسابرسی بخش عمومی در دولت محلی می‌تواند منجر به ایجاد تغییرات در هدف و محتوای حسابرسی شود. این نوع حسابرسی نقش مهمی در ایجاد ارزش برای پول (منابع مالی عمومی) دارد و می‌تواند به گزارش‌دهی

پایداری کمک کند و این یک فرصت است، تا زمانی که گفتگو و تبادل نظر مستقیم و صادقانه بین افراد و نهادها درباره مسائل مختلف مربوط به حاکمیت شرکتی و حسابرسی وجود دارد. واکر (۲۰۲۳) همچنین نیاز به حسابرسی را برای «نیاز به نوآوری و بهبود فعلی» می‌بیند. دیدگاه او چالش‌برانگیز است و ریشه در این مفهوم قوی دارد که حسابرسی باید نقش مهمی در تقویت فرآیندهای دموکراتیک و افزایش شفافیت داشته باشد. او رویکرد نوینی را پیشنهاد می‌کند که از طریق آن دامنه حسابرسی برای در نظر گرفتن این که چگونه هزینه‌ها به برابری و پایداری کمک می‌کند، گسترش می‌یابد. اگرچه او این مقایسه را انجام نمی‌دهد، اما این هدف اخیر در حال حاضر به حسابرسی بخش عمومی در دولت محلی در ولز اختصاص داده شده است. در ادامه بیان خواهد شد، ولز و اسکاتلند نه تنها از بروز بحران در حسابرسی بخش عمومی در دولت محلی اجتناب کرده‌اند، بلکه آنها همچنین مرزهای آن را نادیده گرفته و از آن برای ارزیابی پیشرفت در دستیابی به اهداف اساسی و بلندمدت ملی استفاده کرده‌اند.

#### ۵.۴. بینش‌ها و درس‌های بین‌المللی

اولین درس از بینش‌های بین‌المللی این است که حسابرسی علیرغم تمام استقلال عملیاتی و اخلاقی و اتکای آن به استانداردهای جهانی، به بهترین شکل درک نمی‌شود و گویی مجموعه‌ای منزوی و مستقل از فعالیت‌ها یا جدا از سایر نهادها است. در ۲۰ کشور، هر چهار بعد فضای نظارتی حسابرسی شامل: سازماندهی، پراکندگی، استقلال و رقابت وجود دارد؛ دامنه حسابرسی و ارزیابی/بازرسی عملکرد نهادهای حسابرسی، متأثر از چارچوب قانون اساسی (مانند درجه تمرکز) و ایدئولوژیک (نگرش‌ها و اعتقادات) هر کشور می‌باشد (فری و همکاران، ۲۰۲۲). تئوری‌های دولت مدرن بسیار تأثیرگذار است؛ به ویژه این که افزایش تمرکز بر حسابرسی مالی و عملکرد، ناشی از نتولیرالیسم و تغییر در دیدگاه‌های حکمرانی و مدیریت منابع مالی اتفاق افتاده است.

حسابرسی عملکرد در ۱۱ ایالت برای دولت‌های محلی انجام می‌شود؛ همچنین ۴ ایالت دیگر آمار عملکرد را به عنوان بخشی از فرآیند حسابرسی بخش عمومی در دولت محلی ارائه می‌دهند. ایتالیا نیز، چنین اطلاعاتی را از طریق یک دفتر ارزیابی مستقل (دفاتری که مسئول ارزیابی و ارائه نظرات مستقل درباره عملکرد دولت‌ها و سازمان‌های عمومی است) ارائه می‌کند. در مجموع ۱۶ ایالت از ۲۰ ایالت انگلستان، که احتمالاً در اصل دارای بیشترین حسابرسی بخش عمومی در دولت محلی‌های مبتنی بر عملکرد بوده‌اند، مانند کشور چین، حسابرسی عملکرد محدود انجام می‌دهند (پرتغال و سوئد فاقد نوع ارزیابی عملکرد هستند).

فری و همکاران (۲۰۲۲) به این نتیجه رسیدند که حسابرسی عملکرد در تمام انواع نظام حسابرسی، نقش بسیار مهمی دارد. این روند رو به رشد حسابرسی عملکرد به عنوان یک جزء اساسی از حسابرسی دولت‌های

محلی به‌شمار می‌رود. بنابراین، از دیدگاه بین‌المللی، ارزش عمومی حسابرسی بخش عمومی در دولت محلی در حال افزایش است. در واقع، این اهمیت تنها در انگلستان کاهش یافته است. رشد حسابرسی داخلی در سطح محلی نیز یک روند در حال توسعه بوده است. لانگلا و همکاران (۲۰۲۲) روند توسعه حسابرسی داخلی را در سه منطقه بهداشتی ایتالیا بررسی می‌کند. این سه منطقه شامل مدل‌های متمرکز، واگذار شده و ترکیبی مدیریت مراقبت‌های بهداشتی بودند. حسابرسی داخلی در مواجهه با فشارهای مشابهی که از قوانین ملی، انجمن‌های حرفه‌ای و تمایل به تقلید ناشی می‌شود، تفاوت‌هایی در رویکرد در هر منطقه ایجاد کرده است. در حالی که در مقایسه حسابرسی داخلی با حسابرسی مستقل در حوزه‌های قضایی مختلف، باید مواردی نظیر ساختار ملی و منطقه‌ای را که در نحوه اعمال الزامات حسابرسی ملی در سطح محلی نقش دارند، مورد توجه قرار داد.

ارتباط با تغییرات حسابرسی بخش عمومی در دولت محلی که در سراسر بریتانیا یافت می‌شود، واضح است. این نشان می‌دهد که انجام یک مقایسه دقیق و مطالعه مدل‌های مختلف حسابرسی، به خصوص در زمینه عوامل هم‌شکلی و سازمانی در یک حوزه پژوهشی خاص، به درک بهتری از نقش حسابرسی در دستیابی به ارزش عمومی کمک خواهد کرد.

اصطلاح "فشارهای ایزومورفیک" به انطباق ساختارها، رویکردها یا استانداردها در سطح یکسان یا همسان اشاره دارد. به عبارت دیگر، استفاده از استانداردها و رویکردهای مشابه در حوزه حسابرسی بخش عمومی در دولت محلی باعث ایجاد هماهنگی و همسانی در اجرای حسابرسی می‌شود.

رونکو و همکاران (۲۰۲۲) به استقرار استانداردهای حسابرسی در سراسر دولت‌های محلی فنلاند پرداختند. حسابرسان رسمی مسئول حسابرسی دارایی عمومی شهرداری‌ها هستند، در حالی که الزام رسمی برای استفاده از استانداردهای حسابرسی بین‌المللی (ISA) وجود ندارد، حدود ۷۰ درصد از آنها از این استانداردها در حسابرسی شهرداری‌ها استفاده می‌کنند. اما فشارهایی از جمله فشارهای هم‌شکل (هماهنگی با هیأت نظارت حسابرسی و سایر حسابرسان) و فشارهای مخالف (ممکن است از سوی بازار رقابتی حسابرسی شهرداری‌ها ناشی شود) نقش مهمی در انتخاب حسابرسان برای استفاده از استانداردهای بین‌المللی حسابرسی ایفا کرده‌اند.

در حالی که از نظر تکنیکی و حرفه‌ای، استفاده از استانداردهای بین‌المللی حسابرسی برای حسابرسی بخش عمومی در دولت محلی مناسب به نظر می‌رسد، توماسون (۲۰۲۲) نشان می‌دهد که چگونه تأثیرات سیاسی و بازار نیز نقش خود را در حسابرسی شهرداری‌های سوئد ایفا می‌کنند. حسابرسان از میان اعضای احزاب سیاسی که در شورای شهرداری نماینده دارند، انتخاب می‌شوند. این انتخابات معمولاً با کمک حسابرسان حرفه‌ای انجام می‌شود که عمدتاً از شرکت‌های بخش خصوصی هستند. نظرسنجی او نشان می‌دهد که هم عوامل سیاسی و هم عوامل بازار ممکن است بر مقیاس، دامنه، هدف و نتایج حسابرسی بخش عمومی

در دولت محلی تأثیر بگذارند که از دخالت احزاب سیاسی و شرکت‌های بخش خصوصی ناشی می‌شود و استقلال حسابرسی را به خطر می‌اندازد. پیامدهای سیاسی برای نظام‌های حسابرسی روشن و آشکار است. در انگلستان، نهادهای محلی، حساب‌رسان خود را از بخش خصوصی منصوب می‌کنند و سیاستمداران، کمیته‌های حسابرسی مقامات محلی را شامل می‌شوند. این مسئله به عنوان یک حوزه پژوهشی مهم برای مطالعه و تحلیل پیامدهای سیاست در حوزه حسابرسی پیشنهاد شده است.

جورج و همکاران (۲۰۲۲)، تأثیرات سیاسی بالقوه را در ساختارها و عملکردها در پرتغال نشان می‌دهد. این مطالعه نشان می‌دهد حساب‌رسان دولتی محلی درگیر تناقضاتی هستند. از یک سو، نقش اصلی آنها در صدور گواهی برای اطمینان و ارائه منصفانه اطلاعات است، اما از سوی دیگر، در عمل، ممکن است تحت تأثیر منافع سیاسی قرار گیرند، به خصوص در شرایطی که سیاست به شدت تأثیرگذار است. در پژوهش‌های توماسون (۲۰۲۲) نیز به تأثیرات ممکن سیاستمداران محلی بر فرآیندها و نتایج حسابرسی در کشورهایی نظیر سوئد و بریتانیا اشاره شده است.

## ۵. نتیجه‌گیری

### ۵.۱. تصور مجدد حسابرسی بخش عمومی در دولت محلی از طریق دیدگاه ارزش عمومی

بینش مشارکت‌کنندگان برای مدیریت پول عمومی مورد توجه قرار گرفته است. به ویژه در انگلستان، نیاز به ایجاد یک چشم‌انداز بین‌المللی برای حسابرسی بخش عمومی در دولت‌های محلی به چشم می‌خورد. این چشم‌انداز باید قادر باشد تا با رفع مسائل گذشته و ایجاد گام‌های مهم ولی محتاطانه، به دولت‌ها کمک کند تا از تحولات ناگزیر و پیچیده که از زمان گزارش ردmond آغاز شده‌اند، فراتر روند. این چشم‌انداز جدید باید نشان دهد که چگونه حسابرسی بخش عمومی می‌تواند نقشی فعال و حیاتی در بهبود خدمات عمومی و حکمرانی ایفا کند. همچنین، باید نشان دهد که حسابرسی چگونه می‌تواند نیرویی باشد که دولت‌ها را در مسیر پاسخگویی و ایجاد اطمینان همراهی کند.

به صراحت می‌توان گفت وضعیت حسابرسی بخش عمومی در دولت محلی در انگلستان به اندازه برخی دیگر از جنبه‌های حکمرانی در بریتانیا، نگران‌کننده و ناراحت‌کننده است. ماجراجویی غرورآمیز دولت در تغییرات بنیادی، سیستم حسابرسی را به مرز فروپاشی رسانده است. سیستم حسابرسی بخش عمومی در دولت محلی انگلستان به صورت عمده، هم در ارائه و هم در عملکردش فروپاشیده شده و از هر رویکرد گسترده‌تری برای بهبود خدمات عمومی جدا شده است.

حسابرسی بخش عمومی در دولت محلی، همراه با حسابرسی بخش خصوصی، به عنوان یک جریان اصلی شکل گرفته است. این بخش در مقایسه با حوزه‌های قضایی، به ویژه حوزه‌های در حال توسعه، به جای حسابرسی بخش خصوصی، دامنه محدودتری دارد. این نوع حسابرسی از نیروی کار حساب‌رسان بخش

خصوصی بهره می‌برد و ممکن است انتصابات برخی از حساب‌رسان این بخش توسط نهادهای حسابرسی شده نیز صورت بگیرد. همچنین، نظارت بیشتری توسط نهادهایی که با حسابرسی بخش خصوصی مشغول به کار هستند، صورت می‌پذیرد. این وضعیت تا حدی از طریق نقش انجمن دولت محلی و انتصابات حسابرسی بخش عمومی در دستیابی به رویکرد تصمیم‌گیری مشترک اعضا در انتخاب حساب‌رسان بهبود یافته است و همچنین از طریق نقش حسابرس و حسابرس کل در گسترش دامنه حسابرسی بخش عمومی در دولت‌های محلی در انگلستان تقویت شده است. با وجود تلاش‌ها برای بهبود وضعیت حسابرسی بخش عمومی در دولت محلی، چالش‌ها همچنان وجود دارد. افزایش شدید هزینه‌ها و بروز بحران عرضه (کمبود حساب‌رسان) می‌تواند به چالش‌های جدی‌تری منجر شود. همچنین، انتشار نظرات حسابرسی دیرهنگام می‌تواند اعتبار و شفافیت مالی را تخریب کند.

در چشم انداز جدید به چند مؤلفه توجه شده است: با توجه به اشتباهاتی که در گذشته صورت گرفته، فرصت‌های جدید یادگیری را ایجاد نموده و نمونه‌ها و مثال‌هایی برای بیان علت و دلیل ایجاد چشم‌انداز جدید عنوان گردد. سپس حسابرسی بخش عمومی در دولت محلی را به عنوان یک سیستم کامل در نظر گرفته و همچنین به عنوان یک مشارکت کننده کلیدی در سیستم گسترده‌تر بهبود خدمات عمومی به شمار آید. حداکثر کردن ارزش عمومی از طریق حسابرسی بخش عمومی در دولت محلی مستلزم توجه به نیازهای سه ذینفع اصلی آن (مقامات دولتی، شهروندان و حساب‌رسان) و همچنین توجه به هدف اساسی حسابرسی بخش عمومی، تعیین دامنه و محدوده فعالیت آن و عملکرد آن در دنیای مدرن می‌باشد.

## ۲.۵. چه چیزی را از دست داده‌ایم؟

کسانی که درس‌های تاریخ را فراموش می‌کنند، محکوم به یادگیری دوباره آن هستند. اما دلیل دیگر برای یادآوری تاریخ، این است که آنچه را که قبلاً داشته‌ایم را در ارتباط با زمان حال خود ببینیم. مرور بیانیه‌های مجمع حسابرسی بخش عمومی از ۲۰ سال پیش، مفید خواهد بود. بیانیه‌های امضا شده توسط حسابرس و حسابرس کل انگلستان و ولز، حساب‌رسان کل اسکاتلند و ایرلند شمالی و کنترل‌کنندگان حسابرسی بخش عمومی در دولت محلی نشان از تأیید این بیانیه‌ها توسط مقامات ارشد حسابرسی در این مناطق است. نقش حسابرسی در سطح دولت محلی و دولت مرکزی بسیار حیاتی و گسترده است. حسابرسی می‌تواند مشارکت قدرتمندی در خدمات عمومی ارائه شده و در سطح گسترده و جامع در سطح کل کشور انجام گیرد (انجمن حسابرسی بخش عمومی، ۲۰۰۲). حساب‌رسان منصوب در حوزه مدیریت مالی و عمومی، در ارزیابی حاکمیت شرکتی خدمات عمومی و به چالش کشیدن عملکردهای ضعیف در جهت بهبود کیفیت خدمات عمومی ارائه شده، نقش مهمی دارند. توجه به بهبود کیفیت و عملکرد خدمات عمومی، سیستم‌ها و فرآیندهای مدیریتی زیربنایی آن‌ها توسط حساب‌رسان، ضرورت دارد. بنابراین نیاز به حضور حساب‌رسان با

تمرکز بر انجام اصلاحات و بهبود عملکردهای مالی و مدیریتی، احساس می‌شود. حساب‌برسان با توجه به بهترین رویه‌ها و استانداردهای ایجاد شده توسط پژوهش‌های ملی و اطلاعات به‌دست‌آمده از میزبانی‌های قبلی، نقدها و نظرات خود را در مورد عملکرد فعلی سازمان‌ها بیان کرده و با شناسایی فرصت‌هایی برای بهبود کیفیت خدمات قابل اندازه‌گیری، آن را با نیازهای کاربران خدمات تطبیق می‌دهند (انجمن حساب‌برسی بخش عمومی، ۲۰۰۲). شاید مهم‌تر از آن، آنها یک رابطه درونی بین حساب‌برسی و تغییر مثبت در سازمان‌ها می‌بینند: فرآیند حساب‌برسی خارجی به خودی خود به عنوان یک محرک قدرتمند برای تغییر به شمار می‌آید. یعنی تحلیل‌ها و گزارش‌های حساب‌برسی می‌تواند نقاط ضعف را تشخیص داده و فرآیند بهبود را آغاز کند بدون این که ماهیت گزارش تغییر کند.

حساب‌برسان تغییرات را هدایت کرده و به بهبود عملکرد کمک می‌کنند. حساب‌برسان از طریق روابط مستمر با سازمان، می‌توانند تغییرات ارزشمند را تشویق و ترویج کنند. همچنین ممکن است توصیه‌ها و نکاتی را در مورد اجرای خط‌مشی‌های ملی ارائه دهند. همچنین حساب‌برسان اطلاعات خود را در گزارش‌ها به دولت ارائه می‌دهند. این گزارش‌ها می‌توانند شامل اطلاعات مربوط به نحوه ارائه خدمات، عوامل مؤثر بر بهبود عملکرد و پیامدهای خط‌مشی‌های دولت باشند (انجمن حساب‌برسی بخش عمومی، ۲۰۰۲). تفکر درباره تجربیات ناموفق و چیزهایی که از دست رفته‌اند، هم آموزنده و هم ناراحت‌کننده است، اما فکر کردن به چیزهایی که ممکن است دوباره به دست بیاید، امیدبخش است.

### ۳,۵. چه چیزی ممکن است به نظر برسد؟

ولز و اسکاتلند نشانه‌های مثبتی از عملکرد بهتر حساب‌برسی ارائه می‌دهند که باید از آنها استفاده کرد و در انگلیس هم وضعیت بدتر است. موقعیت حساب‌برسی بخش عمومی در دولت محلی در ولز و در اسکاتلند به عنوان ابزاری کلیدی برای حاکمیت دموکراتیک محلی و ملی است که به سمت موضوعات مهمی مانند توسعه اقتصادی محلی، تغییرات آب و هوا و راهبری مسائل پیش می‌رود. مطالعه و تحلیل زنجیره‌های مرتبط با سیاست‌ها و تصمیم‌ها از سطح محلی شروع شده و تا سطح ملی یا منطقه‌ای ادامه پیدا می‌کند که در آن اقدامات و مداخله‌های محلی برای تحقق اهداف منطقه‌ای و ملی بسیار مهم است. این به مقامات محلی این امکان را می‌دهد که عملکرد و اقدامات خود را با دیگر مقامات محلی مقایسه کرده و مشکلات و چالش‌های مشترک در زمینه‌های ارائه خدمات اساسی و عملکرد شرکت را مورد بررسی قرار دهند.

در ولز، حساب‌برسی بخش عمومی در دولت محلی شامل طیف وسیعی از مطالعات با هدف بهبود خدمات عمومی است و در برخی موارد به ارزیابی تأثیرگذاری سلامت و دولت محلی بر اهداف ملی از جمله قوانین رفاه نسل‌های آینده می‌پردازد. حساب‌برسان وظیفه دارند با بررسی خدمات عمومی، فرصتی برای تبادل دانش در اختیار داشته و تجربیات خود را با سیاست‌گذاران به اشتراک بگذارند. در اسکاتلند، وضع به همین شکل

است؛ به عنوان مثال، اقدام به ارزیابی‌های گسترده و مقایسه‌ای از اقدامات مقامات محلی در رابطه با تهدیدات مرتبط با تغییرات آب و هوا می‌نمایند.

#### ۴.۵. یک رویکرد کلی سیستمی

با کنکاش در حسابرسی بخش عمومی در دولت محلی انگلستان درمی‌یابیم که چگونه باید آن را به عنوان یک «سیستم کامل» در نظر گرفت و نباید ارتباط پراکنده و جداگانه‌ای با بخش‌ها داشته باشد. برای مثال، برای اجرای مدل بخش خصوصی در انتخاب حساب‌برسان و تأمین نیروی کار، باید شرایط خاصی را در نظر گرفت. وقتی که بخش خصوصی به ارائه خدمات حسابرسی علاقه ندارد، این مدل چگونه عمل خواهد کرد؟ در شرایطی که بخش خصوصی نمی‌تواند به طور کامل خدمات را ارائه دهد، باید به شکلی سخاوتمندانه برای آنها عمل شود.

همچنین در اینجا است که پیشنهادات ردموند برای پرداختن به بحران تا حدی از طریق تقویت رهبری سیستم به شدت مورد نیاز است. یک رهبر سیستم می‌تواند به سیستم به عنوان یک کل نگاه کند و مشکلات را به موقع، مؤثر و هماهنگ حل کند. زمان نشان خواهد داد که آیا تمهیدات جدید دولت برای انجام وظایف و مسئولیت‌های رهبر سیستم در مواجهه با چالش‌هایی که از نظر نیروی کار، مهارت‌ها، آموزش، و استانداردها به وجود می‌آیند، کافی است یا خیر؟ و همچنین رهبر سیستم باید بتواند در مورد کدها، استانداردها و تغییرات حسابرسی اظهار نظر کند.

با این حال، کل سیستم حسابرسی بخش عمومی در دولت محلی خود در یک سیستم گسترده‌تر، یعنی تغییر و بهبود خدمات عمومی تعبیه شده است. تحلیل فری و همکاران (۲۰۲۲)، تأثیر تحولات بین‌المللی در حسابرسی بخش عمومی در دولت محلی را نشان می‌دهد، و همچنین تأکید می‌کند که چگونه چارچوب‌های قانونی و ایدئولوژی حسابرسی (نظریات، اصول و ایده‌ها) رویکرد حسابرسی بخش عمومی در دولت محلی اتخاذ شده در حوزه‌های مختلف قضایی را شکل می‌دهد. اما ویژگی حسابرسی بخش عمومی در دولت محلی در یک حوزه قضایی معین تنها تابعی از عوامل قانونی یا ایدئولوژی نیست؛ بلکه از قوانین و مقررات، سیاست‌های گسترده و همچنین از فرآیند توسعه و پیشرفت حوزه‌های قضایی خاص سرچشمه می‌گیرد. به عنوان مثال، مبارزه با فساد در حسابرسی بخش عمومی از اولویت بالایی برخوردار است. اصرار بر «انحراف حواس» حسابرسی عملکرد، به معنای مخدوش کردن تعهد آنها به ارزش‌ها و اصول ممیزی است. بنابراین، اگر یک جامعه یا دولت برای بهبود خدمات بی‌علاقه باشد و صرفاً به مسائل مالی مشغول باشد، ممکن است بر تمرکز خاص هزینه و اقتصاد نیز پافشاری کند.

## ۵.۵. سه ذینفع

همه سطوح حکمرانی (جامعه، نهاد حسابرسی شده محلی و دولت ملی) به نتایجی که حسابرسی بخش عمومی در دولت محلی می‌تواند ایجاد کند، علاقه دارند و می‌توانند از آنها بهره ببرند. بنابراین باید دید که چگونه می‌توان ارزش عمومی را از هر یک از دیدگاه‌های آنها به بهترین نحو به حداکثر رساند، در حالی که در واقع رویکردهای مورد نیاز هر ذینفع ممکن است در تضاد با هم باشند. به عبارت دیگر، ممکن است شرایطی وجود داشته باشد که در آن خلق ارزش عمومی یک "بازی حاصل جمع صفر"، بین ذینفعانی باشد که از آن سود می‌برند. به این معنا که ممکن است ارتقاء منافع یک ذینفع، باعث کاهش مزیت ذینفع دیگر شود اما در مجموع، ارزش آن منفعت در سطح کل ثابت باقی می‌ماند.

به جز آن، حداکثر کردن ارزش عمومی برای همه ذینفعان، باید از توجه به ترجیحات مصرف‌کنندگان خدمات عمومی، رفاه و کیفیت زندگی افراد و جوامع، آغاز شود. برای آنها، حسابرسی بخش عمومی در دولت محلی باید اطلاعات واضحی در زمینه‌های کیفیت، ارزش پول و اثربخشی دولت محلی ارائه دهد، همچنین امکان ارزیابی خدمات بهداشتی و سایر ارگان‌هایی که به آنها خدمت می‌کنند را فراهم نموده و فرصت کافی برای پژوهش و چالش در این زمینه‌ها را امکان سازد. آن‌ها همچنین به اطلاعات مقایسه‌ای درباره افراد و جوامع محلی خود و دولت‌ها و جوامع دیگر، نیاز دارند. آنها باید برای کمک، به پژوهش و شکل‌دهی حوزه‌های اولویت‌دار حسابرسی بخش عمومی در دولت محلی دسترسی داشته باشند و باید در مرکز سیستم حسابرسی بخش عمومی در دولت محلی فعالیت کنند. این به نظر تغییر مهمی خواهد بود! یکی دیگر از ذینفعان اصلی، خود نهادهای محلی هستند. در اینجا باید تنش و حتی تناقض در روابط بین آن واحدها و حساب‌رسان آنها را تصدیق کرد. تعداد کمی از نهادهای عمومی محلی از چالش و انتقاد از تلاش‌های آنها برای ارائه خدمات عمومی استقبال می‌کنند.

حتی در داخل بدنه‌های محلی حداقل چهار مخاطب بالقوه وجود دارد: مسئول امور حسابرسی، کمیته‌های حسابرسی، مسئول راه‌اندازی و استقراردهنده حسابرسی و سیاستمداران.

چشم‌انداز حسابرسی، رهبران سیاسی را مدنظر قرار می‌دهد که حسابرسی بخش عمومی در دولت محلی را به عنوان بخشی جدایی‌ناپذیر از مأموریت خود در ایجاد ارزش عمومی می‌دانند از جمله: کمک به رهبران برای شناسایی و رسیدگی به مشکلات، ایجاد فرصت‌های بیشتر برای یادگیری از تجارب گذشته و بهبود عملکرد آینده و همچنین ارائه اهرمی برای ایجاد تغییرات مثبت و سازنده در نظر بگیرند. تغییرات در حوزه حسابرسی بخش عمومی در دولت محلی به نظر می‌رسد که افراد را به پژوهش، مشارکت، یا حمایت ترغیب کند، اگرچه در یک محیط حکمرانی محلی که باید در جهت ارائه خدمات اجتماعی باشد، بی‌علاقگی شخصی نسبت به مشاغل و موقعیت قدرت، دقیقاً همان چیزی است که نگرش آنها را به حسابرسی بخش عمومی در دولت محلی و مزایای ارزش عمومی آن تحت تأثیر قرار می‌دهد.

فراتر از سیاستمداران، رهبران اداری و مدیران میانی و کارکنان هستند که ممکن است از بینش و چالش حسابرسی بخش عمومی در دولت محلی نیز بهره‌مند شوند. این خود ارزش عمومی برای کسانی است که به دنبال ارائه خدمات و پاسخگویی هستند. اگر آن بازیگران به نوبه خود از این بینش‌ها برای ایجاد تغییرات مثبت استفاده کنند، ارزش عمومی به طور متناسبی تقویت خواهد شد. در نهایت، دولت مرکزی یک ذینفع مهم در اهداف نهایی و نتایج حسابرسی بخش عمومی در دولت محلی به شمار می‌رود. در انگلستان، به هر حال، دولت مرکزی (به درستی یا نادرست) منابع قابل توجهی را در اختیار نهادهای عمومی محلی قرار می‌دهد تا آنها را قادر به ارائه خدمات نماید و اغلب، اهدافی را که به صورت متمرکز تعیین شده‌اند، اجرا کنند. همچنین به نحوه ارائه اولویت‌ها و خدمات کلیدی سیاست‌گذاری توسط نهادهای عمومی محلی در سطح محلی و اینکه آیا می‌توانند با اطمینان، قدرت بیشتری را به آن نهادها واگذار کنند، علاقه دارد. حسابرسی بخش عمومی در دولت محلی با ارائه بینش مستقل در این موضوعات، ارزش عمومی را نیز برای دولت مرکزی ایجاد می‌کند.

### ۶.۵. هدف، کارکردها و دامنه حسابرسی بخش عمومی در دولت محلی

بخش نهایی و حیاتی چشم‌انداز جدید حسابرسی، ترسیم وسعت هدف و عملکرد حسابرسی بخش عمومی در دولت محلی است. مهم‌ترین آنها شامل مواردی چون انطباق، اطمینان، پاسخگویی، عملکرد، به موقع بودن و تغییر است. وسعت این توابع ممکن است از نقطه نظر فعلی، همراه با تغییرات شدید باشد. با بازگشت به سند مجمع حسابرسی بخش عمومی در سال ۲۰۰۲، می‌توان دید که دیدگاه مدرن و آینده‌نگر به چشم‌انداز مذکور مرتبط است. علاوه بر این، طی ۲۰ سال بعد، همکاری آنها می‌تواند منبع قدرت بزرگی باشد زیرا مسائل مهمی که تأثیرگذار بر همگان است، از جمله بحران هزینه زندگی فعلی یا چالش‌های بلند مدت ارائه شده از طریق تغییرات آب و هوایی (انجمن حسابرسی بخش عمومی، ۲۰۲۲).

در کنار موضوع دامنه توجه حسابرسی بخش عمومی در دولت محلی، بعد مهم دیگری مطرح است که آیا حسابرسی بخش عمومی در دولت محلی می‌تواند آینده‌نگری معتبر و ارزیابی‌های در حال تغییر ارائه دهد بدون این که به طور کامل بر اطلاعات تاریخی تکیه کند؟ این سؤالات، دشواری کار آنان را در مورد پتانسیل حسابرسان برای کار خود و ارزیابی‌های قبلی روشن می‌کند. هیچ پاسخ آسانی وجود ندارد، اما این‌ها سؤالاتی هستند که باید به منظور ایجاد ارزش عمومی برای ذینفعان حسابرسی بخش عمومی در دولت محلی مورد بررسی قرار گیرند.

همچنین راه‌های مختلفی وجود دارد که حسابرسی بخش عمومی در دولت محلی می‌تواند بیشتر به هم پیوندد. یکی از این موارد این است که رویکردی کل‌نگر به ارزیابی‌های نهادهای عمومی محلی داشته باشیم تا عملکردهای شرکتی و عملکرد خدماتی آنها به طور کلی بررسی شود. تعالی در عملکرد خدمات

بلندمدت و کار یکپارچه مؤثر بین حوزه‌های خدماتی، به حاکمیت شرکتی سالم بستگی دارد. بنابراین باید آنها را به صورت رابطه‌ای و در دوره زمانی مشخص ارزیابی کرد. یکی دیگر از جنبه‌های همکاری و رابطه متخصصان و افراد مختلف حسابرسی، گردآوری دیدگاه‌ها و بینش‌های مختلف حساب‌رسان، تدوین کنندگان و بازرسان برای یک نهاد عمومی محلی است که همگی ارزیابی‌های خارجی را ارائه می‌دهند. مسئولیت اصلی انجام این کار بر عهده خود نهادهای محلی است و آنها به بهترین شیوه این کار را انجام می‌دهند؛ اما بسیاری این کار را انجام نمی‌دهند و ارزیابی‌های خارجی به ندرت در شرایطی که نهادهای عمومی محلی در وضعیت افراط و نقصان هستند، انجام می‌شوند. برای هم‌افزایی بینش‌های مشترک یا حتی متفاوت، که از دیدگاه‌های مختلف ارزیابان خارجی نشأت می‌گیرد، به عنوان مثال، در موضوع اعتماد به سلامت یا آموزش، بایستی به صورت طبیعی و بدون محدودیت انجام شود و باید به نحوی به ذینفعان این خدمات سپرده شود که از بینش‌های مختلف به بهترین نحو استفاده کنند.

همچنین این یک گام مفهومی نسبتاً کوچک، اما مهم خواهد بود که نشان می‌دهد چگونه تلاش‌های چندگانه و مشترک بسیاری از نهادهای عمومی محلی برای یک جامعه شهری یا روستایی خاص، در مقابله با چالش‌های آن، ارزش عمومی ایجاد می‌کنند، به هم پیوسته بوده و متقابلاً تقویت می‌شوند. بررسی این تلاش‌ها و ارزیابی آرزوها و دستاوردهای آنها نشان می‌دهد که چگونه دموکراتیک بودن نهادهای محلی می‌تواند در تحقق اهداف ارزشمند باشد. افرادی که به تجهیزات کمتری دسترسی دارند یا نیاز به استفاده از منابع بیشتری دارند، با موقعیت‌ها و چالش‌های جدیدی روبرو خواهد شد. افرادی که قدرت و توانایی برای ارتقاء قضاوت‌های خود را تقویت کرده‌اند می‌توانند از مزایایی که از چالش و دیدگاه یک نظر خارجی، مستقل و مقتدر به آنها ارائه می‌شود، بهره‌مند شوند. ما نیاز داریم که حسابرسی بخش عمومی در دولت محلی، متناسب با زمینه خدمات عمومی و نیازهای ذینفعان آن باشد. این امر مستلزم یک رویکرد خاص ارزش عمومی است که به طور طبیعی شامل مسائل مربوط به عملکرد، استفاده از منابع و مسائل حاکمیتی گسترده‌تر می‌شود و همچنین دارای نیروی کار و یک ساختار نظارتی متناسب با زمینه خدمات عمومی است. با داشتن چنین دیدگاهی، ممکن است راه دور و رسیدن به آن دشوار باشد و ممکن است محقق نشود؛ با این حال، اگر ما اصلاً چشم‌اندازی نداشته باشیم، شانس تحقق پتانسیل ارزش عمومی حسابرسی بخش عمومی در دولت محلی بسیار اندک خواهد بود.

## منابع

Baylis, R., & De Widt, D. (2022). Debate: The future of public sector audit training. *Public Money & Management*. DOI: 10.1080/09540962.2022.2109881

- Benington, J., & Moore, M. H. (2010). *Public value: theory and practice*. Palgrave.
- Bojang, M. B. S. (2021). Public value management: an emerging paradigm in public administration. *International Journal of Business, Management and Economics*, 2(4), 225–238. <https://doi.org/10.47747/ijbme.v2i4.395>
- Bozeman, B. (2007). *Public value and public interest*. Georgetown University Press.
- Bradley, L., Heald, D., & Hodges, R. (2022). Causes, consequences and possible resolution of the local authority audit crisis in England. *Public Money & Management*. DOI: 10.1080/09540962.2022.2129550
- Broadbent, J. (2022). Debate: Training for public audit. *Public Money & Management*. DOI: 10.1080/09540962.2022.2154988
- Bryson, J., Sancino, A., Benington, J., & Sørensen, E. (2017). Towards a multi-actor theory of public value co-creation. *Public Management Review*, 19(5), 640-654. <https://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/14719037.2016.1192164>
- Caperchione, E. (2023). Debate: Promoting a renewed audit profession in the public sector. *Public Money & Management*. DOI: 10.1080/09540962.2023.2172811
- Dallagnol, E. C., Portulhak, H., & Peixe, B. C. S. (2022). How is public value associated with accountability? A systematic literature review. *Public Money & Management*. DOI: 10.1080/09540962.2022.2129531
- Davies, G. (2022). Debate: Local public audit in England. *Public Money & Management*. DOI: 10.1080/09540962.2022.2131283
- Ferry, L., Midgley, H., & Ruggiero, P. (2022). Regulatory space in local government audit: An international comparative study of 20 countries. *Public Money & Management*. DOI: 10.1080/09540962.2022.2129559
- Freer, S. (2022). Debate: Solving supply shortages and delays in a challenged local public audit system. *Public Money & Management*. DOI: 10.1080/09540962.2022.2113634
- Freer, S. (2023). Debate: Local audit—buying in a sellers’ market. *Public Money & Management*. DOI: 10.1080/09540962.2023.2165272
- Hamid, K. (2023). Debate: Evolving challenges for public sector external audit. *Public Money & Management*. <https://doi.org/10.1080/09540962.2023.2180874>
- HFMA (2021). The NHS external audit market current issues and possible solutions. <https://www.hfma.org.uk/publications/details/the-nhs-external-audit-market-current-issues-and-possible-solutions>

- HFMA (2022). The NHS external audit market: an update on current issues. <https://www.hfma.org.uk/publications/details/the-nhs-external-audit-market-an-update-on-current-issues>
- Höglund, L., Mårtensson, M., & Thomson, K. (2021). Strategic management, management control practices and public value creation: the strategic triangle in the Swedish public sector. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 34(7), 1608–1634. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-11-2019-4284>
- Jorge, S., Pinto, A., & Nogueira, S. (2022). Debate: Auditing and political accountability in local government—dealing with paradoxes in the relationship between the executive and the council. *Public Money & Management*. DOI: 10.1080/09540962.2022.2120279
- Langella, C., Vannini, I. L., & Niccolò Persiani, N. (2022). What are the determinants of internal auditing (IA) introduction and development? Evidence from the Italian public healthcare sector. *Public Money & Management*. DOI: 10.1080/09540962.2022.2129591
- Moore, M. H. (1995). *Creating public value: strategic management in government*. Harvard University Press.
- Murphie, A., & Fright, M. (2023). Debate: Local public audit—Start from scratch or start from here? *Public Money & Management*. <https://doi.org/10.1080/09540962.2023.2180186>
- Murphy, P., Lakoma, K., Eckersley, P., Dom, B. K., & Jones, M. (2023). Public goods, public value and public audit: the Redmond review and English local government. *Public Money & Management*. DOI: 10.1080/09540962.2022.2126644
- Murray, I. (2023). Debate: Local audit parties are pulling in different directions. *Public Money & Management*. DOI: 10.1080/09540962.2023.2173371
- Public Audit Forum. (2002). *The different roles of external audit, inspection and regulation: a guide for public service managers*. NAO.
- Public Audit Forum. (2022). *Joint statement from the members of the Public Audit Forum*. <https://www.public-audit-forum.org.uk/>
- Redmond, T. (2020). *Independent review into the oversight of local audit and the transparency of local authority financial reporting*. [https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment\\_data/file/916217/Redmond\\_Review.pdf](https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/916217/Redmond_Review.pdf)
- Redmond, T. (2023). Debate: Ensuring financial stability in local councils. *Public Money & Management*. DOI:10.1080/09540962.2023.2166703

- Robertson, L. (2023). Debate: Realizing the opportunities of system-wide audit reform. *Public Money & Management*. DOI:10.1080/09540962.2023.2187139
- Rönkkö, J., Lilja, M., & Oulasvirta, L. (2022). Voluntary adoption of the International Standards on Auditing (ISA) in local government audits—empirical evidence from Finland. *Public Money & Management*. DOI: 10.1080/09540962.2022.2131290
- Thomasson, A. (2022). New development: Marketization versus politicization in a perpetual strive for public audit independence. *Public Money & Management*. DOI: 10.1080/09540962.2022.2120663
- Walker, D. (2023). Debate: Public audit to the rescue of Britain!. *Public Money & Management*. DOI: 10.1080/09540962.2022.2139946
- Witesman, E. (2016). From public values to public value and back again. Brigham Young University. <https://cord.asu.edu/sites/default/files/wp-content/uploads/2015/02/2015123001-Public-value-to-public-values-and-back-for-PVC1.pdf>.