

## **Public sector auditing and the challenges of Post-Covid-19: Reviewing the strategies of leading countries national audit offices**

**Shoeyb Rostami<sup>1</sup>, Nastaran Haghgoo Tabalvandani<sup>2</sup>**

<sup>1</sup>Accounting Group, Qazvin Branch, Islamic Azad University,  
Qazvin, Iran || sh.rostami@qiau.ac.ir

<sup>2</sup>M. A. in Accounting, Rahbordshomal University, Rasht, Iran  
Nastaran.haghgoo69@gmail.com (Corresponding Author)

**Received: 2021/05/30 Accepted: 2021/09/07**

### **Abstract**

The recent epidemic has had a clear and continuous impact on most countries and all sectors of their economy, especially on governments and various institutions. Everyone in the world now knows that this "new norm" requires some transient changes in various sectors at home and abroad, especially the public sector, and also requires research and analysis by the academic community. The main focus of this paper is on the strategic and published objectives that are in the public sector future audit services, and therefore a set of national audit offices (institutions) that have provided the most details of these objectives are used. A number of other national audit offices or similar institutions have been reviewed to identify any significant differences in objectives that result from the effects of the recent illness and the actions taken by governments. Challenges for public sector auditors are how to gain the trust of governments, as well as proving the usefulness and efficiency of audit processes, findings, and recommendations in an environment that is significantly evolving into a "new norm". The present article examines how to adopt or acquire the necessary systems and also to expertise in the effective implementation of the mentioned goals. Both academics and practitioners need to address short-term and long-term frameworks and processes to make a successful transition to this "new norm".

**Keywords:** Public sector auditing, Covid-19, Audit efficiency, Audit effectiveness, Countries audit offices strategies.

## حسابرسی بخش عمومی و چالش‌های پسا کرونا: بررسی راهبردهای دفاتر ملی حسابرسی کشورهای پیشرو

شعیب رستمی<sup>۱</sup>، نسترن حقگو طبالوندانی<sup>۲</sup>

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

sh.rostami@qiau.ac.ir

<sup>۲</sup> کارشناس ارشد حسابداری، مؤسسه آموزش عالی راهبردشمال، رشت، ایران

Nastaran.haghgoo69@gmail.com (نویسنده مسئول)

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۰۳/۰۹ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۰۶/۱۶

### چکیده

همه‌گیری بیماری اخیر، تأثیری مشخص و مستمر بر اکثر کشورها و تمام بخش‌های اقتصاد آنها به ویژه بر دولت و نهادهای مختلف داشته است. اکنون همگان در جهان می‌دانند که این «هنجار جدید» نیازمند برخی تغییرات گذرا در بخش‌های مختلف داخل و خارج به ویژه بخش عمومی است و همچنین تحقیق و تحلیل جامعه دانشگاهی را نیز می‌طلبد. تمرکز اصلی مقاله حاضر بر روی اهداف راهبردی و منتشرشده‌ای است که در خدمات حسابرسی آتی بخش عمومی هستند و لذا از مجموعه‌ای از دفاتر (نهادهای) ملی حسابرسی که بیشترین جزئیات این اهداف را ارائه کرده‌اند، استفاده می‌گردد. تعدادی دیگر از دفاتر حسابرسی ملی یا نهادهای مشابه نیز بررسی شده‌اند تا هرگونه تفاوت فاحش در اهداف که از تأثیرات بیماری اخیر و اقدامات صورت‌گرفته از سوی دولت‌ها منتج می‌شوند، مشخص شوند. چالش‌های پیش روی حسابرسان بخش عمومی، نحوه جلب اعتماد دولت‌ها/ مجالس، عموم مردم و همچنین اثبات سودمندی و کارایی فرآیندهای حسابرسی، یافته‌ها و توصیه‌ها در محیطی است که به شکل قابل توجهی در حال تبدیل و تکامل به یک «هنجار جدید» است. مقاله حاضر نحوه اتخاذ و یا کسب سیستم‌های لازم و همچنین تخصص در اجرای مؤثر اهداف مورد اشاره را بررسی می‌کند. هم دانشگاهیان و هم شاغلین باید به چارچوب‌ها و فرآیندهای کوتاه‌مدت و بلندمدت بپردازند تا گذار موفقی به این «هنجار جدید» داشته باشند.

**واژگان کلیدی:** حسابرسی بخش عمومی، کووید-۱۹، کارایی حسابرسی، اثربخشی حسابرسی، راهبردهای دفاتر ملی حسابرسی کشورها.

## ۱. مقدمه

یکی از مباحث این مقاله، سخنرانی آلن بارتون در دانشگاه ملی استرالیا و بزرگداشت «حسابداران خبره» در اواخر سال ۲۰۲۰ می‌باشد. این سخنرانی توسط استاد برجسته استرالیایی راجر سیمنت<sup>۱</sup> ایراد شد؛ وی رئیس فعلی و مدیر اجرایی «هیئت استانداردهای حسابرسی و اطمینان‌دهی» استرالیا است و بیش از ۲۵ سال تجربه کاری در نهادهای متعدد تدوین استاندارد دارد (سیمنت، ۲۰۲۰). عنوان این سخنرانی «اعتماد به حسابرسی در دنیای در حال تغییر» بود. گرانت هیر حسابرس کل فعلی استرالیا نیز به این سخنرانی پاسخ گفت و چگونگی واکنش «دفتر ملی حسابرسی استرالیا» به کووید-۱۹ را به بحث گذاشت (هیر، ۲۰۲۰الف). سیمنت می‌گوید: «ما قبلاً وارد مرحله انقلاب و تغییر شده‌ایم و تغییر فوق به سبب تحول فناوری اطلاعات تسهیل شده است، در چنین انقلابی، الگوها و ساختارهای سنتی تجاری در معرض تهدیدند و لذا نیازمند اطلاعات پیرامون مسئولیت‌های متعدد هستیم». وی همچنین به «کاهش اعتماد به‌ویژه در مؤسسات و شرکت‌های بخش عمومی و نیز تأثیر عواقب آن بر حسابداری و حسابرسی» اشاره کرده است.

مسی (۲۰۲۱) مشارکت‌های مالی و مدیریت عمومی را در رابطه با بسیاری از مسائل جهانی که در آینده نزدیک با آنها روبه‌رو می‌شویم، بررسی کرده است. بررسی طیف گسترده‌ای از تحقیقات نشان می‌دهد که بسیاری از افراد دیدگاه مشترکی در مورد چالش‌های احتمالی این «هنجار جدید» دارند. این مقاله همه آن جوانب را به طور دقیق بررسی نمی‌کند اما مرتبط‌ترین تحولات حسابرسی بخش عمومی و جهت‌گیری‌های راهبردی آن در آینده نزدیک را مورد بررسی قرار می‌دهد. تحولات مذکور عمدتاً با توانمندسازهایی همزمان هستند که از سوی دفاتر ملی مختلف حسابرسی شناسایی شده‌اند و تأثیر قابل توجهی بر راهبرد و عملکرد حسابرسی دارند. شماری از تحولات مذکور نیز در دستورالعمل‌هایی که از سوی نهادهای ملی و بین‌المللی و سایر نهادهای بین‌المللی از قبیل «سازمان بین‌المللی مؤسسات عالی حسابرسی» و بانک جهانی (گروه بانک جهانی، ۲۰۲۰) منتشر شده‌اند، مورد توجه قرار گرفته‌اند. همچنین در کتابی که به تازگی منتشر شده است، خطرات و فرصت‌های آتی که پیش‌روی حسابرسی بخش عمومی قرار دارند (کوردی و هی، ۲۰۲۱، صفحات ۸۹-۸۰) به خوبی بررسی شده‌اند. در ادامه مقاله، جهت‌گیری‌های راهبردی و واکنش دفاتر ملی حسابرسی برخی کشورهای منتخب نسبت به تغییرات لازم پساکروناپی ارائه می‌گردد و نهایتاً نتایج حاصله مورد بحث قرار می‌گیرد.

1. CPA Australia
2. Roger Simnett
3. IAASB
4. ANAO
5. International Organisation of Supreme Audit Institutions (INTOSAI)

## ۲. دفاتر ملی حسابرسی منتخب - جهت‌گیری‌های راهبردی

تمرکز اصلی این بخش روی دفاتر ملی حسابرسی کشورهای نیوزلند، بریتانیا، استرالیا، کانادا و ایالات متحده است. همچنین اظهارات مربوطه و اقدامات انجام‌شده از سوی سازمان‌های بین‌المللی حسابرسی و حسابداری و نهادهای استاندارددگذار که بر تعیین جهت‌گیری‌های راهبردی در آینده نزدیک تأثیر دارند، بررسی شده‌اند؛ یکی از سازمان‌های فوق «کمیته نظارت بر مسائل نوظهور در سازمان بین‌المللی موسسات عالی حسابرسی» است که یک گروه تخصصی مجزا را برای ارزیابی تأثیر کووید-۱۹ بر سازمان بین‌المللی و مؤسسات عالی حسابرسی<sup>۷</sup> تشکیل می‌دهد. وبسایت اختصاصی نیز در این زمینه راه‌اندازی شده است که آدرس آن به این قرار است: (intosaicovid19.org). نمونه دیگر را می‌توان مجموعه تحقیقات و رهبری فکری «فدراسیون بین‌المللی حسابداران» برشمرد که به همه‌گیری کووید-۱۹، لقب «از واکنش تا بازیابی» داده است (فدراسیون بین‌المللی حسابداران، ۲۰۲۱).

اهداف راهبردی برخی نهادها مانند «دفتر حسابرسی کل نیوزیلند» در سال ۲۰۲۵ و راهبرد پنج ساله اداره «حسابرسی ملی بریتانیا (ان‌ای‌ا، ۲۰۲۰)» نشان می‌دهند که بخش عمومی سال‌ها تحت تأثیر این همه‌گیری خواهد بود. همه دفاتر حسابرسی که مورد بررسی قرار گرفته‌اند، به برخی یا همه رویدادهای دیگری اشاره کرده‌اند که بر چالش‌های پیش‌رو نظیر فناوری در حال پیشرفت، بلایای طبیعی (تغییر اقلیم)، خشونت اجتماعی، فعالیت‌های فزاینده نامشروع مانند رشوه و فساد، پولشویی، تنش‌ها و اختلافات (تجارت) داخلی/خارجی تأکید می‌کند. مشکلات کووید-۱۹، چالش‌های فوق و سایر چالش‌های سازمانی خاص را تشدید کرده است.

### ۱.۲. نیوزلند

هدف راهبردی و کلی «دفتر کل حسابرسی نیوزیلند» افزایش ارتباط، نفوذ و تأثیر در حمایت از بخش عمومی و عملکرد بهینه و پاسخگویی این بخش است (دفتر کنترل‌کننده و کل حسابرسی نیوزیلند، ۲۰۲۰). چهار تغییر راهبردی زیر، هدف فوق را نشان می‌دهند:

- بیشتر روی این تمرکز کنید که بخش عمومی چقدر به تغییرات مثبت در نیوزلند دست می‌یابد.
- به نیوزیلندی‌ها کمک کنید تا در مورد عملکرد و مسئولیت‌پذیری بخش عمومی اطلاعات بهتری کسب کنند.
- در اشتراک‌گذاری بینش «پیشرفت و رفاه» فعال‌تر باشید.

6. INTOSAI's Supervising Committee

7. SAIs

8. International Federation of Accountants (IFAC)

9. From Response to Recovery

- به بهبود سیستم پاسخگویی بخش عمومی کمک کنید.

طرح «دفتر کل حسابرسی» در این کشور بر چهار عنصر اصلی زیر تمرکز دارد: (الف) استقلال و شهرت؛ (ب) دانش، اطلاعات و روش‌ها؛ (ج) برقراری روابط با همه ذینفعان و (د) منابع مالی و فیزیکی ذینفعان. طرح فوق، گزارش ذینفعان را در مورد نتایج به دست آمده نشان می‌دهد. طرح فوق برای تجهیز سازمان و کارکنان در رویارویی با این چالش‌ها و اهداف و نیز دستیابی به چهار عنصر اصلی «روی چه چیز کار کرده‌ایم» و «به چه مواردی خواهیم پرداخت» تمرکز دارد. جای تعجب نیست که این طرح تأکید زیادی بر فرهنگ، مهارت‌ها و قابلیت‌های کارکنان دارد و بر آموزش و توسعه، ترتیبات کاری منقطع و ساختار از جمله واگذاری نقش‌های مدیریتی به زنان تمرکز دارد. در این طرح توجه ویژه‌ای به محیط فناوری مدرن‌تر، ایمن‌تر و انعطاف‌پذیرتر از جمله امنیت سایبری شده است. این طرح شامل سرمایه‌گذاری در سیستم‌های فناوری است که قبلاً در بودجه سال ۲۰۲۰ گنجانده شده است. روابط ذینفعان از طریق جلسات توجیهی حضوری، ارتباط و همکاری در داخل و خارج از بخش عمومی تقویت خواهند شد.

## ۲.۲. بریتانیا

دفتر ملی حسابرسی بریتانیا نُه اولویت راهبردی را برای سال ۲۰۲۵ شناسایی کرده است:

- پشتیبانی را برای پاسخگویی و بررسی کارآمد افزایش دهید.
  - تأثیر گزارشات دفتر ملی حسابرسی را بر نتایج و نیز ارزش پول افزایش دهید.
  - بینش مستقل و قابل دسترس‌تری ارائه دهید.
- دفتر ملی حسابرسی بریتانیا سه عامل راهبردی را نیز شناسایی کرده است که عبارتند از (الف) جذب، حفظ و توسعه افراد کاردان (ب) استفاده مؤثرتر از فناوری، داده‌ها و دانش و (ج) تبدیل شدن به یک سازمان نمونه (دفتر ملی حسابرسی، ۲۰۲۰). سند راهبردی پنج ساله نیز به شناسایی مهم‌ترین طرح‌های تغییر به منظور ارتقای قابلیت عملیاتی این طرح‌ها می‌پردازد. جای تعجب نیست که افراد ماهر در زمینه دیجیتال، مهارت‌های حسابرسی فنی و توسعه مدیریت/ رهبری حائز اهمیت هستند. نمونه ابتکاراتی که در این زمینه‌ها انجام شده‌اند عبارتند از پلت‌فرم دیجیتال جدید؛ رویکرد جدید مدیریت دانش؛ رویکرد جدید ایمن و کارآمد برای مدیریت و کنترل داده‌ها و فعال‌سازی مجدد شبکه فارغ‌التحصیلان «دفتر ملی حسابرسی» که وظیفه‌شان حمایت از تبادل دانش در بین سازمان‌ها و بخش‌ها است.
- اخیراً مترز یکی از مدیران اجرایی «دفتر ملی حسابرسی» این کشور اظهار داشت که «همه‌گیری کوید-۱۹ امکان حسابرسی از راه دور را میسر کرده است و لذا فناوری کارآمد در این زمینه بسیار مهم است»

(مترز، ۲۰۲۱). مترز ادامه می‌دهد که «به اشتراک‌گذاری ایمن اطلاعات، ساده‌تر شده است؛ برگزاری جلسات راحت‌تر است و لذا سفر کاری بسیار کاهش یافته است» و «به زودی عناصر حسابرسی نظیر مصاحبه‌های خاص، بررسی شواهد و جوانب همکاری تیمی و آموزشی نیز روی کار خواهند آمد که باید شخصاً انجام شوند». دفتر ملی حسابرسی بریتانیا نیز مانند سایر دفاتر حسابرسی از این بیماری همه‌گیر درس‌هایی آموخته است که در آینده بکار خواهد گرفت.

چنانچه یک سازمان بخواهد نمونه باشد، لازم است که برنامه کیفیت حسابرسی را طراحی کند تا اطمینان یابد که همه داده‌های خروجی با استانداردهای نظارتی و کیفیت جدید همگام هستند؛ در این کشور، سازمان‌هایی همانند سازمان با مشخصات فوق باید مدام بر کارایی نظارت داشته باشند و این نظارت از طریق کاهش اعضای تیم ارشد مدیریت، اندازه‌گیری عملکرد بر اساس اولویت‌های راهبردی و سنجش توانمندسازی‌ها از طریق کارت ارزیابی متوازن (BSC) محقق می‌شود و یک برنامه عملی در اختیار داشته باشند و به مدد آن تا سال ۲۰۲۹ به اهداف زیست‌محیطی مانند به صفر رساندن گاز دی‌اکسیدکربن در هوا<sup>۱۱</sup> که در فعالیتهای «دفتر ملی حسابرسی» قید شده است، دست یابند.

به طور خلاصه «دفتر ملی حسابرسی» این کشور مصمم است که به شمول حسابرسی و نتایج حاصله، نظارت کند و مسئولیت اصلی آن به عهده پارلمان بریتانیا است (دفتر ملی حسابرسی، ۲۰۲۰). همان‌گونه که در همه سازمان‌ها مشهود است، موفقیت نتیجه کیفیت و ارتباط معیارهای عملکرد است. شاید تعجب آور نباشد که اکثر معیارهای عملکردی که قبلاً نشان داده شده‌اند بر مفهوم ورودی/خروجی استوارند و تنها پنج یا شش معیارشان دارای ارزیابی نتایج است. جملات مذکور را انتقاد به حساب نیاورید، بلکه این جملات صرفاً بازتابی از مشکلات کلی هستند که پیش‌روی توسعه معیارها و ارزیابی‌های معتبر قرار دارند.

### ۳.۲. استرالیا

جدیدترین نشانه جهت‌گیری راهبردی آتی استرالیا در گزارش میان مدت حسابرس کل فعلی (هیر، ۲۰۲۰) گنجانده شده است. با توجه به مشاهدات قبلی جای تعجب نیست که حسابرس کل استرالیا معتقد است که «اولویتش در توسعه روش حسابرسی و ارزیابی اخلاقیات است». وی همچنین خاطرنشان نموده است که «استقلال در حفظ اعتماد برای کار حسابرسی بسیار مهم است و به نوبه خود روی حسابرسی تأثیر شگرفی دارد». دومین مورد که مهم‌تر از همه است به کیفیت حسابرسی بستگی دارد. عناصر و چارچوب تضمین کیفیت «دفتر ملی حسابرسی استرالیا» در گزارش کیفیت حسابرسی قید شده‌اند. ضرورت درک تأثیر کووید-

1 . Net zero carbon

1

در این فعالیت، میزان انتشار گازهای گلخانه‌ای با میزان جذب این گازها از اتمسفر برابر است و لذا به محیط زیست آسیبی نمی‌رسد.

۱۹ بر ارائه خدمات عمومی در محیط فعلی اهمیت ویژه‌ای دارد. لذا چارچوب کلی برنامه‌ریزی راهبردی در آخرین برنامه «دفتر حسابرسی ملی اسدز/گگمنتادلبزطیترالیا» مشخص شده است (هیر، ۲۰۲۰الف). این برنامه یک دوره چهار ساله متغیر است. در این دوره تأکید بر توانایی، مهارت‌ها و عملکرد کارکنان و ایجاد بهره‌وری از قابلیت‌های اصلی تلقی می‌شوند. این امر مستلزم توجه ویژه به «چارچوب کیفیت»، تعهد به ایجاد فرهنگ ارزش‌محور در محل کار، تمرکز بر عملکرد بالا، کیفیت و حرفه‌ای‌گرایی است. مدیریت مؤثر ریسک نیز جزو جدایی‌ناپذیر «دستیابی و حمایت از اهداف طی دوره و طرح فوق» است.

این طرح ۱۸ شاخص عملکردی را طی دوره ۲۰۲۱-۲۰۲۴ در سه دسته فهرست می‌کند که عبارتند از: (الف) خدمات حسابرسی اطمینان‌دهی. (ب) خدمات حسابرسی عملکرد و (ج) معیارها و اهداف عملکردی برای برقراری روابط و خدمات شرکتی و حرفه‌ای. به نظر حدود پنج یا شش مورد از شاخص‌های فوق به نتایج (اثربخشی) می‌پردازند و از این لحاظ مشابه اهداف راهبردی «دفتر ملی حسابرسی» بریتانیا هستند و مشاهدات هر دوی آنها یکسان است. همچنین تأکید ویژه‌ای بر نظارت و مدیریت ریسک می‌شود، زیرا نظارت فوق یکی از «نقاط قوت اصلی» دفتر حسابرسی ملی استرالیا است. یک سیاست و چارچوب مدیریت ریسک نیز در سند شرکتی مجزا تنظیم شده است (هیر، ۲۰۲۰ج)؛ سیاست فوق به نشانه‌های «هنجار جدید» که قبلاً بحث شد، مربوط می‌شود.

«هیئت استانداردهای حسابداری استرالیا» در مارس ۲۰۲۰ در یک بیانیه مشترک با «هیئت استانداردهای حسابرسی و اطمینان‌دهی استرالیا» دستورالعمل‌هایی را در مورد برخی از مشکلات ارائه دادند؛ البته تهیه‌کنندگان گزارش‌های مالی و حساب‌برسان، پیامدهای فوق را ناشی از همه‌گیری کرونا می‌دانند. «هیئت استانداردهای حسابداری استرالیا» در آوریل ۲۰۲۱ بیانیه مشترک دیگری را ارائه کرد که دستورالعمل‌های عمیق و مهمتری را برای حساب‌برسان در مورد خطرات ناشی از همه‌گیری کووید-۱۹ و تکمیل دستورالعمل‌های قبلی ارائه می‌داد. در ماه مه ۲۰۲۱ گزارش شد که «دفتر ملی حسابرسی استرالیا» طی چهار سال آینده، ۶۱٫۵ میلیون دلار<sup>۱</sup> برای رسیدگی به هزینه‌های فزاینده ناشی از «داده‌های مالی پیچیده و ثبت ترتیبات مدیریتی»، کنترل‌های حسابرسی جدید و اقدامات علیه کوید-۱۹ و لزوم افزایش انتقال امنیت سایبری فناوری اطلاعات» دریافت خواهد کرد (روزنامه کانبرا تایمز، ۲۰۲۱). این گزارش نگرانی حساب‌برس کل را در مورد کاهش بودجه قبلی نشان می‌داد، زیرا کاهش بودجه قبلی بیش از افزایش بودجه فعلی بود. در همان ماه «یک راهکار اقتصاد دیجیتال» با این تفکر راه‌اندازی شد که «کووید-۱۹، فراگیری فناوری دیجیتال را تسریع می‌کند و نقش آن را در حمایت و ارتقای فعالیت‌های تجاری و ارائه خدمات عمومی برجسته می‌سازد».

1 . Australian Accounting Standards Board (AASB)

1 . دلار استرالیا AUD

## ۴.۲. کانادا

حسابرس کل کانادا در «طرح اداری» سال‌های ۲۰۲۲-۲۰۲۱ نسخه جدیدی را برای گردهم‌آوری افراد، گردهم‌آوری تخصص و فناوری اعلام کرده است و هدفش تغییر آینده کانادا و حسابرسی لحظه‌ای و سریع است (دفتر کل حسابرسی کانادا، ۲۰۲۱). وی خاطرنشان کرد که «همه‌گیری کووید-۱۹ شرایط اداره ما را تغییر داده است و تأثیر عمیقی بر نحوه عملکرد و همکاری در بین خودمان و شرکای ما داشته است». این موضوع نشان می‌دهد که اولویت‌های راهبردی «دفتر کل حسابرسی کانادا» در سال‌های ۲۰۲۲-۲۰۲۱ با این چشم‌انداز و مأموریت جدید همسو هستند. همچنین دفتر مذکور متعهد به بازنگری اهداف راهبردی و اقدامات عملکردی خود در سال‌های ۲۰۲۲-۲۰۲۱ است تا از این طریق، بازنگری چارچوب راهبردی فوق میسر شود. در دفتر مذکور نیز همانند سایر دفاتر حسابرسی که مورد بررسی قرار گرفته‌اند، معیارهای عملکردی معدودی در زمینه «اثربخشی حسابرسی» وجود دارند.

حسابرس کل در مارس ۲۰۲۱ اولین پیامش را همراه با اولین گزارشات حسابرسی در مورد واکنش دولت به این بیماری به «مجلس عوام» ارائه کرد. وی خاطرنشان کرد که اثرات همه‌گیری کرونا برای سال‌های آینده باقی است و واکنش دولت در آینده نزدیک به سوی حسابرسی‌ها میل می‌کند. همچنین «دفتر کل حسابرسی کانادا» از ملاحظات حاصل از حسابرسی‌های کووید-۱۹ مطالبی را می‌آموزد؛ نمونه این ملاحظات نحوه مدیریت دولت بر «ابتکارات افقی» دو یا چند سازمان است که برای دستیابی به یک نتیجه مشترک و معین در تلاشند. اگرچه نتایج مشترک در بسیاری از کشورها جزئی از اصلاحات اخیر بخش عمومی هستند، اما درجه و میزان یکپارچگی مدیریت، عملیات، ارتباطات و مسئولیت‌پذیری/ عملکرد درون و بین نهادها/بخش‌ها در این محیط چالش‌برانگیز بوده است و این چالش مدت‌ها باقی خواهد ماند.

## ۵.۲. ایالات متحده

آخرین برنامه راهبردی در خصوص «دفتر پاسخگویی دولت امریکا» است که به سال ۲۰۲۳-۲۰۱۸ مربوط می‌شود (دفتر پاسخگویی امریکا، ۲۰۱۸). برنامه مذکور اشاره خاصی به تأثیر همه‌گیری کرونا ندارد. با این حال مقام کنترل‌کننده کل ایالات متحده و رئیس «دفتر ملی حسابرسی» این کشور در سرمقاله‌ای در مجله بین‌المللی «حسابرسی دولتی» (دودارو، ۲۰۲۰) به اهمیت و ارزش پاسخ‌های ملی حسابرسی موسسات عالی حسابداری در زمان حال و آینده اشاره دارد. برنامه راهبردی فوق نشان می‌دهد که «دفتر ملی حسابرسی» ابزارها و سیستم‌هایی را برای شناسایی روندها و پاسخگویی به آنها در اختیار دارد و در صورت لزوم می‌تواند شیوه‌های حسابرسی و ارزیابی جدید را اتخاذ کند. چنین زمینه راهبردی، اهمیت

1 . Departmental Plan

4

1 . Government Accountability Office (GAO)

روندهای اقتصادی، جمعیتی و اجتماعی، تهدیدات امنیت سایبری، خطرات مرتبط با زیرساخت‌های حیاتی، مالکیت علمی و داده‌های حساس، مسائل جدید و نوظهور در علم و فناوری مانند هوش مصنوعی و سایر فناوری‌های دگرگون‌کننده شامل افزایش اتوماسیون و تغییر ماهیت کار را برجسته می‌کند. این چالش‌ها و اولویت‌ها نیز در گزارش عملکرد و پاسخگویی «دفتر ملی حسابرسی امریکا» در سال ۲۰۲۰ مشخص شده‌اند (دفتر ملی حسابرسی امریکا، ۲۰۲۰). در گزارش فوق چهار هدف راهبردی قید شده‌اند که دارای نتایج عملکردی هستند و از اهمیت ویژه‌ای برای این مقاله برخوردارند: همچنین سه هدف خارجی و یک هدف داخلی در این گزارش وجود دارد. همچنان تأکید قابل‌توجهی بر سنجش مزایای حاصله وجود دارد. اگرچه مزایای کمی و کیفی دیگر قابل‌توجه اما متغیرند. این گزارش نمونه‌هایی از مزایای فوق ارائه می‌دهد که هم نتایج کارایی و هم اثربخشی را دربر دارد. تأخیر زمانی که در نتیجه‌ی انجام توصیه‌های حسابرسی پیرامون تعدادی از این مزایا پدید می‌آید، بسیار متفاوت است و سبب ارتقای اثربخشی حسابرسی از یک سال به سال دیگر می‌شود، چنین تأخیر زمانی در سایر نهادها نیز بسیار معمول است.

### ۳. بررسی گسترده راهبردهای حسابرسی در سایر حوزه‌های قضایی

موضوع مرتبطی که به ذهن‌خطور می‌کند این است که آیا تفاوتی در روند حسابرسی کشورهایی که «محدودیت‌های نسبتاً شدیدی را اعمال کرده‌اند در مقایسه با کشورهایی که محدودیت‌های کم یا ناچیزی اعمال کرده‌اند» وجود دارد یا خیر؟ می‌توان این‌طور بیان نمود که اولاً در کشورهایی که برای تحلیل دقیق انتخاب شده‌اند، اقدامات کاملاً متفاوتی انجام شده است؛ مثلاً بین استرالیا و نیوزلند و سه کشور دیگر که عمیقاً در این مقاله به آنها پرداخته شده است، تفاوت‌هایی وجود دارد. اگرچه که این مقاله عمدتاً بر اهداف راهبردی آینده و پسا‌کرونايي متمرکز است و اهداف فوق صرفاً بر اساس محدودیت‌های متفاوتی که عمدتاً در پاسخ به تأثیرات مختلف کووید-۱۹ در دوره‌های زمانی خاص اعمال می‌شود تعیین نمی‌شوند. قبلاً بیان شد که بررسی مضاعف وب‌سایت نهادهای عالی حسابرسی منتخب نظیر دادگاه‌های حسابرسی برای شناسایی تفاوت‌هایی بود که بر جهت‌گیری‌های راهبردی آینده‌شان تأثیر می‌گذارد.

ثانیاً واضح است که حسابرسی بخش عمومی طی دوران کرونا در برخی از کشورهای اروپایی تا حد زیادی به شیوه‌ای نسبتاً باز انجام می‌شود. به رغم اینکه همه نهادهای عالی حسابرسی به توصیه‌های مربوط که از سوی «سازمان بین‌المللی نهادهای عالی حسابرسی»، «هئیت بین‌المللی استانداردهای حسابرسی و اطمینان‌دهی»، بانک جهانی و سازمان‌های حسابداری و حسابرسی حرفه‌ای کشورشان ارائه می‌شود، توجه داشتند. همچنین باید به این واقعیت توجه داشت که واکنش‌های دولت‌ها به تأثیرات متغیر همه‌گیری منجر

به قرنطینه و واکنش‌های متفاوت از سوی سازمان‌های دولتی و عموم مردم در مقاطع زمانی مختلف شده است که بر رویکردهای حسابرسی آن دوره‌ها تأثیر گذاشته است.

#### ۴. نتیجه‌گیری

با توجه به پرسش‌های مکرری که پیرامون نقش و عملکرد حسابرسی مطرح شده‌اند، چالش‌های پیش روی حسابرسان بخش عمومی، نحوه جلب اعتماد دولت‌ها/ مجالس، عموم مردم و همچنین اثبات سودمندی و کارایی فرآیندهای حسابرسی، یافته‌ها و توصیه‌ها در محیطی است که به شکل قابل توجهی در حال تبدیل و تکامل به یک «هنجار جدید» است. این مقاله یک بررسی پیرامون راهبردهای حسابرسی بخش عمومی در دوران پسا کرونا است و ارزیابی نمود که آیا راهبردهای مذکور، اهداف هنجار جدید از قبیل افزایش تمرکز بر تحول دیجیتال، روش‌های کار، ارتباطات و همکاری را ارائه می‌دهند یا خیر. مطالعه حاضر همچنین به دفاتر ملی حسابرسی در سراسر جهان به شیوه یادگیری مشترک که سابقه طولانی دارد، یاری می‌رساند.

اهداف راهبردی دفاتر ملی حسابرسی عمدتاً تحولات و چالش‌هایی که توسط بسیاری از دولت‌ها، سازمان‌های بخش خصوصی، دانشگاهیان و مطبوعات بسیاری از کشورها که طی دوره به اصطلاح «هنجار جدید» شناسایی کرده‌اند، را پوشش می‌دهد. همان‌طور که سیمنت (۲۰۲۰) و دیگران نیز اشاره کرده‌اند پیشرفت‌های متعددی از قبیل نحوه کار و عملکرد سازمان‌ها، وابستگی و پذیرش پیشرفت‌های فناورانه از قبل آشکار بوده‌اند که همگی حاصل مشکلات نوظهور از قبیل امنیت سایبری و کلاهبرداری، نگرانی پیرامون حریم خصوصی و اعتماد و باور عمومی به دولت‌ها و موسسات بود. همچنین نگرانی‌های ملی و بین‌المللی فزاینده‌ای در مورد مسائل زیست‌محیطی به‌ویژه تغییرات آب‌وهوایی وجود دارند که نیازمند تحقیق و بررسی تحلیلی هستند و همکاری همه بخش‌ها و کشورها را می‌طلبد.

دستورالعمل‌های مختص حسابرسان که از سوی نهادهای حسابرسی و حسابداری ملی از جمله «فدراسیون بین‌المللی حسابداران» و سازمان‌های بین‌المللی و ملی استانداردگذار حسابرسی در دوره همه‌گیری ارائه شده‌اند، تا به امروز نه تنها به حسابرسان کمک کرده‌اند تا رویکردها و روش‌های حسابرسی‌شان را برای رفع الزامات شغلی تنظیم کنند، بلکه رویکرد عملی‌تری را نسبت به محیط‌های کاری و تغییر یافته در سازمان‌های حسابرسی شونده منعکس کرده‌اند. همچنین هم نهاد بین‌المللی «سازمان بین‌المللی موسسات عالی حسابرسی» و هم موسسات عالی حسابرسی، اقدامات ابتکاری و حمایتی را برای ایجاد حسابرسی‌های مؤثر و تحقق اهداف راهبردی منتشر شده انجام داده‌اند که موفقیتش بی‌شک در معیارهای عملکردی موسسات عالی حسابرسی مشهود خواهند بود.

اگرچه کشورهای مختلفی وجود دارند که تجارب و اقدامات دولتی متفاوتی در زمینه کووید-۱۹ دارند، اما اشتراک قابل توجهی در محیط متحول حسابرسی مشاهده می‌شود که منعکس‌کننده تحولات جهانی است که بر سازمان‌های خصوصی و عمومی تأثیر می‌گذارد و واجب است در زمینه‌هایی نظیر ریسک، استفاده از فناوری، روش‌های کار، استانداردهای حسابداری و حسابرسی، افشاهای ضروری و تغییرات رویه‌ای مورد توجه قرار گیرند.

همچنین در بحث حسابرسی، تفاوت‌هایی در تعدادی از سازمان‌های عالی حسابرسی وجود دارند، اما بسته به میزان کم و بیش ماهیت و سطح محدودیت‌های اعمال‌شده از سوی کشورهای مربوطه طی همه‌گیری کرونا، تحولات جهانی معین بر انجام حسابرسی اکثر کشورها تأثیر می‌گذارد.

چالش‌های ویژه‌ای که در دوره کرونا مطرح‌اند عبارتند از: معتنم شمردن فرصت‌ها، رفع خواسته‌ها و تهدیدهای عصر الکترونیک، مسائل مربوط به سلامت، ایمنی و پشتیبانی، تمرکز فزاینده بر ارائه برنامه و عملکرد سازمانی و تغییرات اقلیمی و تأثیرات احتمالی آن که همگی حاصل همه‌گیری کرونا هستند. مسائل دیگری نیز قبلاً در برخی کشورها مانند نیوزلند ذکر شده‌اند که باید به طور گسترده‌تری به آنها پرداخت. مشاهدات فوق بیانگر لزوم اشتراک‌گذاری بیشتر رویکردها و تجارب، نه تنها در جوامع حسابرسی و حسابداری و سازمان‌های ملی و بین‌المللی‌شان است، بلکه نیازمند اشتراک‌گذاری با سازمان‌های عمومی حسابرسی‌شونده است، زیرا می‌توان انتظار داشت که رویکردهای حسابرسی، روش‌شناسی حسابرسی و روابط متقابل متفاوتی را در بر بگیرد که امیدواریم برای همه افراد درگیر این موضوع مفید واقع شود. قضاوت نهایی و بررسی بیشتر در این زمینه شاید وقت‌گیر باشد، اما عملکرد و نتایج مبتنی بر ارزش‌های مشترک بویژه در زمینه حسابرسی بخش عمومی در درون پسا کرونا را قطعاً باید مورد قضاوت قرار داد.

## منابع

- ANAO. (2020a). ANAO corporate plan 2020-21. <https://www.anao.gov.au/work/corporate/anao-corporate-plan-2020-21>.
- ANAO. (2020b). Audit quality report 2019-20. <https://www.anao.gov.au/work/corporate/audit-quality-report-2019-20>.
- ANAO. (2020c). ANAO risk management policy and framework 2019-21; updated 23 June 2020 <https://www.anao.gov.au/work/corporate/anao-risk-management-policy-and-framework-2019-21>.
- Ansell, C., Sorensen, E., & Torfing, J. (2021). The COVID-19 pandemic as a game changer for public administration and leadership? The need for robust governance responses to turbulent problems. *Public Management Review*, 23(7).

- AUASB. (2021). Additional Covid-19 FAQs for auditors. <https://www.auasb.gov.au/support-resources/additional-covid-19-faqs-for-auditors/>.
- Bas, S. A. (2020). <https://sayistay.gov.tr/en/?p=6&pg=4&CategoryID=5>.
- Canberra Times. (2021). <https://www.canberratimes.com.au/story/7249602/watchdogs-62m-budget-funding-boost-falls-short-labormp/>.
- Cordery, C. J., & Hay, D. C. (2021). Public sector audit. Routledge. Cour des comptes. (2021). <https://www.ccomptes.fr/en/publications/2021-annual-public-report>.
- Department of the Prime Minister and Cabinet. (2021). Digital economy strategy. <https://pmc.gov.au/news-centre/domestic-policy/launchdigital-economy-strategy>.
- Dodaro, G. L. (2020). Addressing Covid-19 implications nationally and globally. International Journal of Government Auditing. <http://intosajournal.org/addressing-covid-19-implications-nationallyglobally/>.
- GAO. (2018). GAO 2018–2023 strategic plan. <https://www.gao.gov/products/GAO-18-395SP>.
- GAO. (2020). Performance and accountability report fiscal year 2020. <https://www.gao.gov/products/gao-21-4sp>.
- Hehir, G. (2020a). Auditor-General's response to lecture of Professor Roger Simnett <https://rsa.anu.edu.au/sites/default/files/2021-01/Allan-Barton-Memorial-Research-Lecture-Commentary-by-Grant-Hehir.pdf>.
- Hehir, G. (2020b). Auditor-General's mid-term report. <https://www.anao.gov.au/work/speeches-and-papers/auditor-general-mid-term-report>.
- IFAC. (2021). <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/discussion/covid-19-response-recovery>.
- Massey, A. (2021). Editorial: The seamless web of circumstance. Public Money & Management, 41(1).
- Mathers, K. (2021). Remote control: Online audit after Covid-19. Public Finance (12 April).
- NAO. (2020). The National Audit Office's five year strategy: 2020 to 2025. <https://www.nao.org.uk/wp-content/uploads/2020/05/nao-strategy-2020-25.pdf>.
- Netherlands Court of Audit. (2021). Trust in accountability. Strategy 2021–25. <https://english.rekenkamer.nl/publications/publications/2021/01/25/trust-in-accountability—strategy-2021–2025>.
- NZ Controller and Auditor-General. (2020). The auditor-general's strategic intentions to 2025. <https://oag.parliament.nz/2020/strategicintentions/index.htm>.

- Office of the Auditor General of Canada. (2021). [https://www1.oag-bvg.gc.ca/internet/English/acc\\_rpt\\_e\\_43696.html](https://www1.oag-bvg.gc.ca/internet/English/acc_rpt_e_43696.html).
- Rigsrevisionen. (2021). Annual report and accounts 2020. <https://uk.rigsrevisionen.dk/Media/D/2/Annual-report-2019.pdf>.
- Simnett, R. (2020). Maintaining confidence in audit in a changing world. The Allan Barton Memorial Research Lecture. <https://rsa.anu.edu.au/news/2020/cpaa/anu-allan-barton-memorial-research-lecture>.
- Swedish National Audit Office. (2020). Swedish National Audit Office: Annual audit plan 2020/21. <https://www.riksrevisionen.se/download/18.38399fa21768410c03a9c14f/1610102135246/RiR%202020-2021%20Swedish%20National%20Audit%20Office%20Audit%20Plan.pdf>.
- Swiss Federal Audit Office. (2021). Priorities for 2021. <https://www.efk.admin.ch/en/publications/general-communication/annualprogrammes.html>.
- World Bank. (2020). Role of supreme audit institutions (SAIs) in governments' response to Covid-19: Emergency and post emergency phases. <https://openknowledge.worldbank.org/handle/10986/33901>.