



بکارگیری مدل سه خط در بخش عمومی

برگردان به فارسی:

مرتضی اسدی هانیه اخوان



The Institute of
Internal Auditors

۳.....	هدف
۳.....	درباره موسسه حسابرسان داخلی (IIA)
۳.....	درباره سازمان بین‌المللی موسسات عالی حسابرسی (INTOSAI)
۴.....	مقدمه
۶.....	راهبری بخش عمومی
۶.....	ضرورت راهبری مطلوب در بخش عمومی
۸.....	ساختارهای راهبری در بخش عمومی
۹.....	مدل سه خط بکار رفته در بخش عمومی
۱۳	در سطح ملی
۱۳	در سطح واحد
۱۵	راهبری، پایداری و گزارشگری
۱۶.....	حسابرسی بخش عمومی
۱۸	واحد حسابرسی داخلی
۱۹	حسابرسان مستقل
۲۰	استقلال و بی‌طرفی
۲۳	تقویت حسابرسی بخش عمومی
۲۳	چالش‌های راهبری در بخش عمومی
۲۰	فرصت‌ها برای واحد حسابرسی داخلی
۲۵	فرصت‌ها برای حسابرسی داخلی و حسابرسی مستقل
۲۷	پیوست الف. واژه‌نامه
۳۰	پیوست ب. منابع

این مقاله مشترک توسط موسسه حسابرسان داخلی (IIA) و سازمان بین‌المللی موسسات عالی حسابرسی (INTOSAI) تهیه شده است. این مقاله، مدل سه خط را بر پیچیدگی‌های ساختاری متعددی که غالباً در بخش عمومی در تمام سطوح فعالیت یافت می‌شود، اعمال می‌کند و می‌تواند برای شفاف‌سازی نقش‌ها و روابط کلیدی و سهم آن‌ها در راهبری، مورد استفاده قرار گیرد. هم موسسه حسابرسان داخلی (IIA) و هم سازمان بین‌المللی موسسات عالی حسابرسی (INTOSAI) از زمان و تخصص داوطلبان و کارکنان در توسعه این مقاله قدردانی می‌کنند.

درباره موسسه حسابرسان داخلی (IIA):

موسسه حسابرسان داخلی، یک انجمن حرفه‌ای بین‌المللی غیرانتفاعی است که به بیش از ۲۱۸,۰۰۰ عضو جهانی خدمت‌رسانی می‌کند و ۱۸۰,۰۰۰ گواهینامه حسابرس داخلی خبره (CIA) را در سراسر جهان اعطا کرده است. موسسه حسابرسان داخلی که در سال ۱۹۴۱ تأسیس شده است، در سراسر جهان به عنوان متولی حرفه حسابرسی داخلی در زمینه‌های تدوین استانداردها، صدور گواهینامه، آموزش، پژوهش و ارائه رهنمودهای فنی شناخته می‌شود. برای اطلاعات بیشتر به وبسایت www.theiia.org مراجعه کنید.

سازمان بین‌المللی موسسات عالی حسابرسی (INTOSAI):

سازمان بین‌المللی موسسات عالی حسابرسی - www.intosai.org - سازمانی مستقل، خودگردان، حرفه‌ای و غیرسیاسی است که به عنوان یک نهاد دائمی تأسیس شده است. هدف آن ارائه پشتیبانی متقابل به موسسات عالی حسابرسی (SAIs)، ترویج تبادل ایده‌ها، دانش و تجربیات، ایفای نقش به عنوان صدای عمومی جهانی شناخته‌شده موسسات عالی حسابرسی در جامعه بین‌المللی، تدوین استانداردهای حسابرسی بخش عمومی، ارتقای راهبری ملی مطلوب و حمایت از توسعه ظرفیت، همکاری و بهبود عملکرد مستمر موسسات عالی حسابرسی است. زیرکمیته استانداردهای کنترل داخلی سازمان بین‌المللی موسسات عالی حسابرسی، یکی از تمرکزهای خود را بر حسابرسی داخلی قرار داده و در حال حاضر در حال تدوین یک بیانیه رسمی در خصوص همکاری بین حسابرسان داخلی و مستقل است.

توجه
عبارات پررنگ در واژه‌نامه
پیوست الف تعریف شده‌اند.

دولت‌ها و به تبع آن واحدهای مختلفی که در بخش عمومی فعالیت می‌کنند، برای برقراری عدالت و نظم در جوامع ضروری هستند و از مهم‌ترین عوامل برای مقابله با مسائل محلی، ملی و جهانی به شمار می‌روند. علی‌رغم روش‌های متعدد تشکیل و سازماندهی دولت‌ها، هدف آنها به قرار زیر به طور کلی یکسان است:

- تعیین، اولویت‌بندی و اجرای سیاست‌های اجتماعی، اقتصادی، امنیتی و زیست‌محیطی.
- بهینه‌سازی مباشرت و استفاده از منابع عمومی، با در نظر گرفتن منافع عمومی.

ذینفعان دولت شامل همه شهروندان (حال و آینده)، مالیات‌دهندگان، استفاده‌کنندگان خدمات و ذینفعان مورد نظر، کارکنان دولت و افراد تحت تکفل آنها و طرف‌هایی هستند که خدمات ارائه می‌دهند. همچنین ذینفعان شامل کسب‌وکارها و سازمان‌های عام‌المنفعه و سایرین که به بخش عمومی وابسته هستند، مانند مسافران، افراد خارجی مقیم کشور، کشورهای همسایه و شرکای جهانی می‌شوند. تصمیمات اتخاذ شده توسط دولت تاثیر قابل توجهی بر رشد اقتصادی و چشم‌انداز حوزه قضایی دارد.

واحدهای بخش عمومی در قبال مردم تعهد دارند؛ زیرا از طرف مردم، با رضایت ضمنی یا صریح مردم و با استفاده از منابع عمومی فعالیت می‌کنند. معمولاً، این واحدها فعالیت‌های خود را با هدف صریح ارائه خدمات و مزایا به همه یا بخش‌های خاصی از جامعه انجام می‌دهند.

در نتیجه، انتظار می‌رود مقامات دولتی در انجام عملیات، مباشرت و کنترل را برای اطمینان از دستیابی به اهداف مورد نظر به صورت اقتصادی، اثربخش، کارآمد، عادلانه، اخلاقی و پایدار اعمال کنند. این امر مستلزم فرآیندها و ساختارهای مناسب برای **راهبری** مطلوب است.

راهبری مطلوب، از طریق افزایش شفافیت موجب تعالی عملیات می‌شود. شفافیت، مدیران ارشد و ارکان راهبری را در حفظ نظارت اثربخش و اتخاذ تصمیمات آگاهانه یاری می‌رساند. همچنین، شفافیت، دیدگاهی قابل اتکا از اقدامات انجام شده و نتایج حاصله را برای ذینفعان بیرونی فراهم می‌سازد. آگاهی از نظارت عمومی، به نوبه خود، رفتارهای بهتر و عملکرد مطلوب‌تر را در راهبران ترغیب می‌کند.

محور اصلی راهبری، ارائه اطمینان بخشی و مشاوره مستقل به مدیران ارشد و ارکان راهبری است که بر مبنای بررسی بی طرفانه، سیستماتیک و منظم (یعنی حسابرسی) صورت می پذیرد. **استقلال** واحد حسابرسی و **بی طرفی** حسابرسان، چه در واقع و چه در ظاهر، برای حصول اطمینان و اعتماد، در فرآیند حسابرسی حیاتی است. استقلال مستلزم آزادی عمل، عدم مسئولیت در قبال فعالیت های تحت بررسی و **پاسخگویی** به بالاترین مرجع تصمیم گیری یا نهاد نظارتی واحد است. در بخش عمومی، اطمینان بخشی مستقل توسط موارد زیر ارائه می شود:

- فعالیت های حسابرسی داخلی، پاسخگو به نهاد نظارتی درون واحدهای بخش عمومی (یعنی ارکان راهبری یا رئیس سازمان).
- دیوان محاسبات (SAIs)، بالاترین واحد حسابرسی عمومی که مستقیماً به بالاترین سطح دولت پاسخگو است.
- سایر ارائه دهندگان حسابرسی مستقل مطابق با الزامات قانونی و ضرورت های بیشتر.

مدل سه خط انجمن حسابرسان داخلی (IIA) چارچوب مفیدی برای تجزیه و تحلیل اجزای کلیدی راهبری و نقش های ایفا شده توسط فعالان اصلی آن ارائه می دهد. این مقاله اصول این مدل را در بخش عمومی، با تأکید خاص بر نقش فعالیت های حسابرسی داخلی، دیوان محاسبات و سایر ارائه دهندگان حسابرسی مستقل، بکار می بندد.

مخاطب هدف این نوشتار شامل کسانی است که به راهبری بخش عمومی علاقه دارند، از جمله قانون گذاران، سیاست گذاران، مقامات اجرایی، مدیران دولتی، حسابرسان بخش عمومی، راهبران فکری و دانشگاہیان. اهداف این مقاله عبارتند از:

- نشان دادن انطباق ساختارهای راهبری در بخش عمومی با مدل سه خط.
- تجزیه و تحلیل نقش راهبری در واحدهای بخش عمومی و سهم آن در عملیات موفق.
- تشریح سهم اطمینان بخشی و مشاوره مستقل در راهبری بخش عمومی، از جمله روابط بین فعالیت های حسابرسی داخلی و حسابرسان مستقل و ارائه فرصتهایی برای بهبود.

راهبری بخش عمومی

ضرورت راهبری مطلوب در بخش عمومی

راهبری به ساختارها و فرآیندهایی اشاره دارد که توسط ارکان راهبری به منظور حصول اطمینان از دستیابی به اهداف سازمانی اجرا می‌شوند. در بخش عمومی، سطوح مختلف اختیار (نظارت) ممکن است فعالیت‌های راهبری را در بیش از یک سطح دولتی انجام دهند (برای اطلاعات بیشتر در مورد سطوح دولتی، به شکل ۷ مراجعه کنید). این تعریف از راهبری می‌تواند برای فعالیت در هر سطحی، از نهادهای محلی تا دولت ملی یا مرکزی و حتی فعالیت‌های بین‌المللی، اعمال شود (برای اطلاعات بیشتر، به شکل ۱ مراجعه کنید). دو دلیل کلیدی برای ضرورت راهبری، پاسخگویی و عدم قطعیت یا **ریسک** است.

پاسخگویی: مقامات و مدیران بخش عمومی در قبال عموم مردم، که ذینفعان هستند، نه تنها در خصوص نتایج فعالیت‌های واحدهای بخش عمومی، بلکه در خصوص نحوه دستیابی به آن نتایج نیز، مسئولیت دارند. عموم مردم حق دارند انتظار وظیفه‌شناسی، درستکاری و مباشرت مسئولانه داشته باشند و انتظار دارند که مقامات با پذیرش پیامدهای مناسب تصمیمات و رفتار خود، پاسخگو باشند. منابع عمومی باید به شیوه‌ای اقتصادی، اثربخش و کارآمد مورد استفاده قرار گیرند؛ این هدف باید مفاهیم و سیستم‌های راهبری را هدایت کند.

عدم اطمینان و ریسک: منشأ ریسک، عدم اطمینان است. چارچوب بین‌المللی اجرای حرفه‌ای (IPPF) منتشر شده توسط انجمن حساب‌رسان داخلی (IIA)، ریسک را به عنوان "احتمال وقوع رویدادی که بر دستیابی به اهداف تاثیر بگذارد" تعریف می‌کند. منابع از قبیل استعداد، پول، فناوری، زمان، اطلاعات و مواد، همراه با سیستم‌ها و فرآیندها، محدود، ناقص و در معرض شکست هستند. شرایط مرتبط به هم، پیچیده، متغیر، آشفته و غیرقابل پیش‌بینی است. افراد اشتباه می‌کنند، دانش، درک و مهارت‌های محدودی دارند و قضاوت‌ها و اقدامات آنها تحت تاثیر ذهنیت و منافع شخصی قرار می‌گیرد. در نتیجه، نتایج تصمیمات هرگز نمی‌توانند تضمین شوند.

راهبری مطلوب شفافیت را فراهم می‌کند که به ایجاد اعتماد و اطمینان عمومی کمک می‌کند. این امر مسئولان را قادر می‌سازد تا نظارت بیشتری بر فعالیت‌ها داشته باشند، درک و پیش‌بینی بیشتری را در برنامه‌ریزی و تصمیم‌گیری بکار گیرند و کنترل اثربخش‌تری داشته باشند. همچنین، شفافیت اطمینان می‌دهد که ذینفعان اطلاعات در دسترس و قابل‌اتکایی درباره عملکرد، وضعیت و چشم‌اندازها دریافت کنند



تا بدین واسطه مقامات اجرایی پاسخگو باشند. علاوه بر این، شفافیت همزمان با حفظ صحت اطلاعات، رفتار را بهبود می بخشد و کسب نتایج بهتری را موجب می شود.

راهبری را می توان به عنوان وسیله ای برای پر کردن شکاف بین موارد زیر در نظر گرفت:

- عموم مردم و مسئولین در بخش عمومی که به نمایندگی از آن ها عمل می کنند: عموم مردم دید محدودی نسبت به اقدامات و عملکرد مسئولین دارند؛ بنابراین به صحت و صداقت گزارش ها و افشاهای در دسترس عموم اتکا می کنند.
- ارکان راهبری و مدیریت ارشد: رکن راهبری بالاترین مرجع تصمیم گیری است که نظارت را در واحد بخش عمومی که مسئول تعیین جهت و سیاست راهبری، مانند **هیئت مدیره**، شورا یا کمیته است، فراهم می کند. مدیریت ارشد مسئول اجرای دستورالعمل ها، هدایت عملیات و تخصیص منابع برای دستیابی به اهداف توافق شده است. ارکان راهبری می توانند از اقدامات مدیریتی و عملیات روزانه جدا باشند و بنابراین باید به گزارش های دریافتی از مدیریت اتکا کنند.
- در بخش عمومی، ممکن است بیش از یک سطح راهبری وجود داشته باشد، به عنوان مثال قوه مقننه که قوانین را برای یک حوزه قضایی تعیین می کند و یک کمیته راهبری که جهت را برای یک واحد خاص تعیین می کند. برای اهداف اعمال مدل سه خط در بخش عمومی، ارجاع در این مقاله اغلب به رکن راهبری است که نظارت مستقیم بر واحد را فراهم می کند. در غیاب یک رکن راهبری، رئیس سازمان بالاترین مرجع تصمیم گیری است. نظارت معادل نظارت یک رکن راهبری ممکن است توسط یک فرد یا گروه خارج از واحد اعمال شود.
- مدیریت ارشد و مدیریت عملیات: مدیریت ارشد معمولاً قادر به داشتن دانش مستقیم دست اول از عملیات در تمام سطوح، به ویژه در سازمان های بزرگ تر، نیست و بنابراین به اطلاعات و گزارش های موجود که از زنجیره فرماندهی به بالا جریان می یابد، اتکا می کند. مدیریت عملیاتی اغلب سطوح میانی و پایین مدیریت با مسئولیت مستقیم در قبال عملیات، از جمله وظایف اداری مانند مالی، تدارکات، منابع انسانی و غیره است.

این شکاف ها بین فعالیت ها و ذینفعان، احتمال اطلاعات و درک نادرست، ناقص و غیردقیق را ایجاد می کند. شفافیت به نزدیک تر کردن همه ذینفعان به دیدگاهی واضح تر، قابل اتکاتر و هسوتر از رویدادهای گذشته، عملکرد فعلی و شرایط بالقوه آتی کمک می کند.

ساختارهای راهبری در بخش عمومی

شکل ۱: ساختارهای دولت



ترتیبات راهبری متنوعی در بخش عمومی وجود دارد. با این حال، برای هر فعالیتی که برای عموم با استفاده از منابع عمومی انجام می‌شود، باید سوالات زیر مطرح شود:

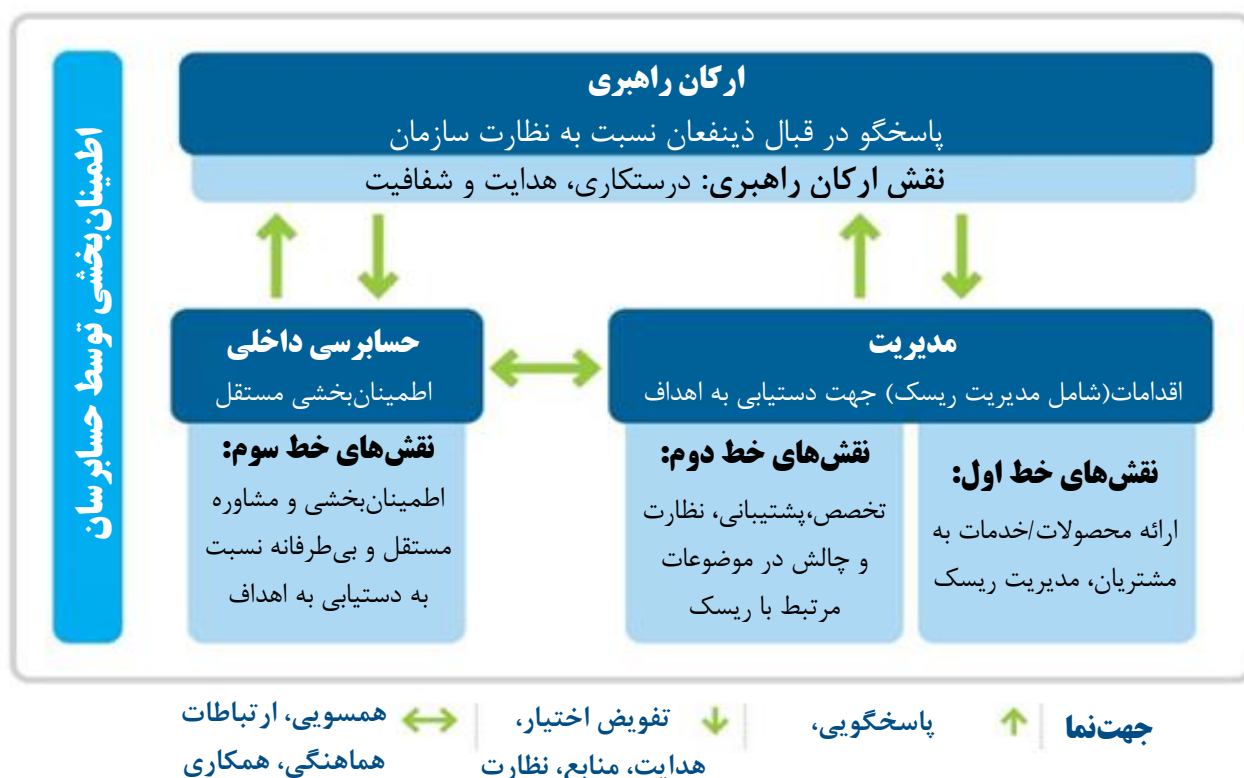
- چه کسی در قبال نتیجه، به عموم پاسخگو است؟
- چه کسی مسئول اجرای اقدامات مناسب برای دستیابی به نتیجه مورد نظر به بهترین نحو است؟
- چه کسی اطمینان‌بخشی و مشاوره مستقل در مورد تلاش‌ها ارائه می‌دهد و به مقامات اجازه می‌دهد تا نظارت و کنترل اثربخش را اعمال کنند و در نهایت پاسخگو باشند؟ چه کسی مسئول پاسخگویی به مشاهدات ارائه‌دهندگان اطمینان‌بخشی مستقل است؟ پاسخگویی، اقدامات و اطمینان‌بخشی، عناصر اصلی راهبری هستند که در مدل سه خط IIA توضیح داده شده‌اند.

پاسخگویی: از مسئولان بخش عمومی می‌خواهد که به عنوان مباشران منابع عمومی با درستکاری عمل کنند. همچنین از آن‌ها می‌خواهد که از طریق درستکاری، هدایت، شفافیت و حمایت از اطمینان بخشی بی‌طرف از طریق حسابرسی مستقل، نظارت مؤثر بر فعالیت‌ها را حفظ کنند و به طور آشکار و صادقانه به عموم گزارش دهند.

- اقدامات و تخصیص منابع: اقدامات مناسب و تخصیص منابع عمومی (و گاهی خصوصی) برای دستیابی به سیاست‌ها و اهداف عمومی مورد نیاز است. این شامل هدایت، برنامه‌ریزی، تصمیم‌گیری، مدیریت ریسک، حفظ سیستم‌ها و فرآیندها، نظارت و گزارشگری است.
- اطمینان بخشی و مشاوره: اطمینان بخشی و مشاوره بی‌طرف ارائه شده از طریق حسابرسی مستقل برای شفافیت ضروری است. اطمینان بخشی و مشاوره، قابلیت اطمینان اطلاعات را تایید می‌کند، نظارت را تقویت می‌کنند و بینش و شفافیت ارزشمندی را برای عموم و مسئولان و مدیران بخش عمومی فراهم می‌کنند. اطمینان بخشی و مشاوره همچنین بهبود مستمر را تشویق می‌کنند و اعتماد به کفایت و اثربخشی کنترل‌های موجود برای مدیریت ریسک‌ها را افزایش می‌دهند. مدیریت به عنوان دریافت کننده اطمینان بخشی و مشاوره بی‌طرف، مسئول پاسخگویی به توصیه‌های ناشی از مشاهدات ارائه دهندگان اطمینان بخشی مستقل است.

مدل سه خط بکار رفته در بخش عمومی

شکل ۲: مدل سه خط انجمن حسابرسان داخلی (IIA)



مدل سه خط، همانطور که در شکل ۲ نشان داده شده است، چارچوبی برای تجزیه و تحلیل ترتیبات راهبری ارائه می‌دهد و می‌تواند برای اطلاع از مسئولیت‌ها، ساختارها و تخصیص منابع مورد استفاده قرار گیرد. این مدل می‌تواند برای هر واحد بخش عمومی و در هر سطح از فعالیت دولتی - از دولت‌های محلی گرفته تا دولت‌های ملی یا مرکزی و مؤسسات چندجانبه (همکاری بین دولت‌ها) - بکار برده شود. صرف نظر از هر پیکربندی سازمانی خاص، شش اصل اساسی مدل به طور یکسان قابل اجرا هستند، همانطور که در شکل ۳ نشان داده شده است.

شکل ۳: شش اصل مدل سه خط در زمینه بخش عمومی

اصل	توضیحات
۱. راهبری	راهبری امکان‌پذیر می‌کند: • پاسخگویی. • اقدامات مسئولانه و تخصیص منابع، که مستلزم مدیریت ریسک است. • اطمینان بخشی و مشاوره مستقل و بی‌طرف.
۲. نقش‌های ارکان راهبری	ارکان راهبری بالاترین مرجع تصمیم‌گیری است که نظارت درون یک واحد را فراهم می‌کند و در نهایت در قبال ذینفعان (یعنی به طور مستقیم یا از طریق یک واحد بالاتر) برای جهت‌دهی، سیاست‌گذاری و هدایت واحد به عملکرد قابل قبول پاسخگو است، که نیازمند نظارت با درستکاری، شفافیت و صحت گزارشگری است. ارکان راهبری باید اطمینان حاصل کند که اقدامات مؤثری برای راهبری، مدیریت ریسک و کنترل وجود دارد و از طریق خدمات حسابرسی داخلی بی‌طرف، اطمینان بخشی و مشاوره مستقل را ایجاد و نظارت کند. باید توجه داشت که در غیاب ارکان راهبری ممکن است تفکیک محدودی بین راهبری و مدیریت وجود داشته باشد.
۳. نقش‌های مدیریت و خط اول و دوم	مدیریت، تحت هدایت و نظارت ارکان راهبری (در صورت وجود)، نقش‌ها و فرآیندهای خط اول را ایجاد می‌کند، منابع را اعمال می‌کند و اقداماتی را برای دستیابی به اهداف سیاستی انجام می‌دهد. نقش‌های خط اول بیشتر مستقیماً با ارائه خدمات به عموم، از جمله عملکردهای پشتیبانی مرتبط، همسو هستند. این شامل اعمال منابع به‌طور مورد نیاز برای مدیریت ریسک‌های مرتبط با استراتژی و عملیات است که ممکن است از طریق نقش‌های خط دوم کمک شود.
۴. نقش‌های خط سوم	نقش‌های خط سوم (حسابرسی داخلی) ممکن است به‌طور همکاری یا جداگانه از سایر نقش‌ها، مانند بازرسی‌ها، تحقیقات، ارزیابی‌ها و سایر ارائه‌دهندگان اطمینان بخشی، برای ارائه اطمینان بخشی و مشاوره بیطرفانه، مستقل از مدیریت، عمل کنند.
۵. استقلال خط سوم	عملکرد مستقل از مسئولیت‌ها و دخالت‌های مدیریت، یک تفاوت کلیدی فعالیت‌های حسابرسی داخلی است. استقلال زمانی تضمین می‌شود که مسئول ارشد حسابرسی (CAE) یا رئیس واحد حسابرسی داخلی در قبال ارکان راهبری (مستقیماً یا از طریق کمیته حسابرسی ارکان راهبری متشکل از اعضای مستقل بدون مسئولیت‌های مدیریتی) پاسخگو باشد. در غیاب ارکان راهبری، رئیس واحد حسابرسی داخلی باید به بالاترین مرجع تصمیم‌گیری با نظارت مستقیم بر واحد گزارش دهد و روش‌هایی را برای بهینه‌سازی استقلال در عمل و ظاهر اتخاذ کند.
۶. خلق و حفظ ارزش	صرف‌نظر از تخصیص نقش‌ها، ارتباط نزدیک، همکاری و هماهنگی بین همه فعالان در راهبری برای اطمینان از همسویی مشترک با سیاست‌ها و اولویت‌های عمومی، هدف و اهداف سازمانی، توجه به ریسک‌های کلیدی، پاسخگویی عمومی و بهبود مستمر مورد نیاز است.

حسابرسان مستقل نیز از طریق اطمینان بخشی، در راهبری مطلوب نقش حیاتی ایفا می کنند، زیرا دیوان محاسبات (SAIs) و سایر حسابرسان برون سازمانی به طور مستقل از فعالیت و واحد مورد بررسی، اقدام می کنند. دیوان محاسبات به عموم مردم و بالاترین مرجع دولت ملی یا مرکزی پاسخگو است. برای فعالیت های سطوح پایین تر دولت مانند استان ها و ایالت ها، حسابرسان مستقل ممکن است از ارائه دهندگان خدمات بزرگ منصوب شوند و به سطح نظارتی مناسب گزارش دهند.

برای اثربخشی، رویکرد مدل سه خط نیازمند جداسازی سخت گیرانه نیست - و در برخی موارد عملی نیست - بین نقش های ارکان راهبری و مدیریت (که دومی شامل نقش های خط اول و دوم است). مدل سه خط، مدلی مبتنی بر اصول است که نیاز به تبادل و تعامل بین همه بازیگران کلیدی را تشخیص می دهد. تخصیص نقش ها و منابع برای هر واحد معین باید توسط مجموعه منحصر به فرد شرایط، اولویت ها و الزامات آن تعیین شود.

در واقع، تعامل، همپوشانی و اثر متقابل بین عملکردهای داخلی، هم اجتناب ناپذیر و هم بسیار مطلوب است. ماهیت چندسطحی واحدهای دولتی که در یک چارچوب ملی با نقش های همپوشان و مکمل با هم کار می کنند، جداسازی سخت گیرانه را غیرعملی و غیرمفید می کند. با این حال، استقلال واحدهای حسابرسی داخلی و حسابرسی مستقل باید همیشه بدون ابهام باشد.

موارد زیر نمونه هایی از انعطاف پذیری در مدل سه خط هستند:

- چه کسی/استراتژی را تعیین می کند؟ مأموریت یک واحد بخش عمومی معمولاً توسط قانون، مقررات یا آیین نامه تعیین می شود. گاهی اوقات استراتژی توسط ارکان راهبری، گاهی توسط مدیریت ارشد و گاهی توسط هر دو تعیین می شود. استراتژی همچنین ممکن است در سطوح مختلف حوزه قضایی دولتی تعیین شود و ساختار سازمانی باید با هر یک همسو شود.
- ارکان راهبری ممکن است شامل اعضای باشد که بخشی از مدیریت ارشد هستند یا به طور کامل از افرادی بدون مسئولیت های عملیاتی تشکیل شده باشند. در برخی موارد، رئیس ارکان راهبری ممکن است عملیات را نیز هدایت کند و حتی مدیر یا رئیس سازمان (معادل مدیرعامل در بخش خصوصی) باشد. با این حال، این امر به ماهیت، دامنه و مقیاس اداره بستگی دارد. در موارد دیگر، ممکن است ارکان راهبری وجود نداشته باشد.
- چه کسی سیاست های کنترل داخلی را تعیین می کند؟ کنترل داخلی، مسئولیت مدیریت است. ممکن است عملکردهای تخصصی ریسک و کنترل وجود نداشته باشد یا اگر وجود داشته باشد، ممکن است بسیار بزرگ یا بالغ نباشد. در نتیجه، افرادی که نقش های خط اول را دارند، ممکن است نقش های خط دوم را نیز بر عهده بگیرند، که در حالت ایده آل با پشتیبانی مشاوره ای از حسابرسی

داخلی انجام می‌شود. اگر عملکردهای مجزای خط دوم وجود داشته باشد، ممکن است تفکیک وظایف بسیار واضحی از سایر عملکردهای مدیریتی وجود داشته باشد و این ممکن است شامل یک خط گزارشگری به ارکان راهبری یا یکی از کمیته‌های آن باشد.

- چه کسی نظارت و اطمینان بخشی در مورد تطبیق را انجام می‌دهد؟ در جایی که واحدهای بالغ با عملکردهای اختصاصی که شامل نقش‌های خط دوم مانند واحد تطبیق، وجود دارد، احتمالاً آنها نظارت و گزارشگری در مورد عملکرد و مدیریت ریسک را هدایت می‌کنند؛ با این حال، واحد حسابرسی داخلی، ارائه‌دهنده اطمینان بخشی مستقل و بی‌طرف در مورد تطبیق است.
- چه کسی نظارت بر راهبری را بر عهده دارد؟ میزان توانایی ارکان راهبری برای نظارت مستقیم، به مدل سازمانی بستگی دارد. برخی از واحدهای بخش عمومی دارای ارکان راهبری هستند که ممکن است فعالیت‌ها را مستقیماً نظارت کنند. برای ارکان راهبری با خط نظارتی محدودتر، واحد حسابرسی داخلی ممکن است به عنوان "چشم و گوش" عمل کند تا گزارش‌های مدیریت را تکمیل و اطمینان بخشی ارائه دهد. علاوه بر این، بسیاری از واحدهای بخش عمومی در قبال یک نهاد سطح بالاتر پاسخگو هستند که ممکن است بر راهبری نیز تاثیر بگذارد.
- چه کسی اطمینان بخشی مستقل در مورد کنترل مالی ارائه می‌دهد؟ واحدهای حسابرسی داخلی و حسابرسی مستقل می‌توانند هر دو این نقش را برای بالاترین مرجع تصمیم‌گیری و واحد نظارتی درون واحد و کسانی که واحد در قبال آنها پاسخگو است، ایفا کنند. بسته به حوزه قضایی، ممکن است الزامات قانونی برای گزارشگری مالی وجود داشته باشد که نیاز به خدمات دیوان محاسبات یا سایر حسابرسان مستقل دارد، در حالیکه واحد حسابرسی داخلی، اطمینان بخشی و مشاوره بی‌طرف در مورد کنترل‌های مالی درون یک واحد ارائه می‌دهد.

تمایز بین راهبری (پاسخگویی) و مدیریت (اقدامات) برای رفع احتمال تضاد منافع مطلوب است. ساختارهای قدرت در بخش عمومی اغلب پیچیده هستند و اقدامات داخلی برای کمک به اطمینان از عدم سوء استفاده از قدرت در آنها تعبیه شده است. میزان دخالت اعضای ارکان راهبری (در صورت وجود) در تصمیم‌گیری‌های عملیاتی یا مشارکت اعضای مدیریت ارشد در سیاست‌گذاری بسیار متفاوت است. به عنوان مثال، در یک شهرداری، شهردار ممکن است یک شخصیت تشریفاتی جدا از مدیریت باشد یا به عنوان مدیر ارشد عمل کند. یک دبیر یا وزیر معمولاً مسئولیت آژانس‌های مرتبط و سایر نهادهای آن بخش خدماتی (به عنوان مثال، آموزش یا بهداشت) را بر عهده خواهد داشت و پاسخگویی نهایی را بر عهده خواهد داشت. حتی در یک محیط سازمانی بسیار پیچیده که نقش‌ها بسته به برنامه یا جایگاه در سلسله مراتب دولتی تغییر می‌کنند، توجه به موارد زیر مفید است:

- نقش‌ها، پاسخگویی‌ها و مسئولیت‌های مشخص شده برای ایجاد وضوح و جلوگیری از سردرگمی، همپوشانی، شکاف‌ها و تکرار غیرضروری مورد نیاز است.
- واحد حسابرسی داخلی باید از مسئولیت‌های مدیریت مستقل باشد تا اطمینان بخشی و مشاوره بی‌طرفانه ارائه دهد. اگر یک حسابرس داخلی مسئولیت‌های مدیریتی داشته باشد - به عنوان مثال،

برای برنامه‌ریزی، تصمیم‌گیری، هدایت، اجرا و اعمال تصمیمات، سیاست‌ها و کنترل‌ها - توانایی ارائه اطمینان بخشی مستقل و بی‌طرف بر آن اقدامات و فعالیت‌ها مختل می‌شود. بدون استقلال، واحد حسابرسی داخلی موقعیت و ارزش متمایز خود را از دست می‌دهد و به جای آن به عنوان نقش خط دوم مشابه واحدهای ریسک و رعایت عمل می‌کند. حسابرسان داخلی باید برای حفظ استقلال در جهت حفاظت از نقش خط سوم تلاش کنند.

- مدل سه خط به منظور پیشنهاد مجموعه عملیات متوالی نیست، جایی که افرادی که نقش‌های خط اول را دارند ابتدا عمل می‌کنند، و به دنبال آن افرادی که نقش‌های تخصصی ریسک و تطبیق خط دوم را دارند، و در نهایت، واحد حسابرسی داخلی نتایج را بررسی می‌کند، که در آن زمان ممکن است اشتباهات و ناکارآمدی‌های قابل اجتناب رخ داده باشد. در عوض، برای تاثیر مطلوب، همه بخش‌های مدل به طور همزمان درگیر کار می‌شوند. به همین دلیل، حسابرسان داخلی که به عنوان مشاور عمل می‌کنند و اطمینان بخشی و مشاوره مستمر ارائه می‌دهند، باید در اوایل توسعه یک نهاد جدید درگیر کار شوند.

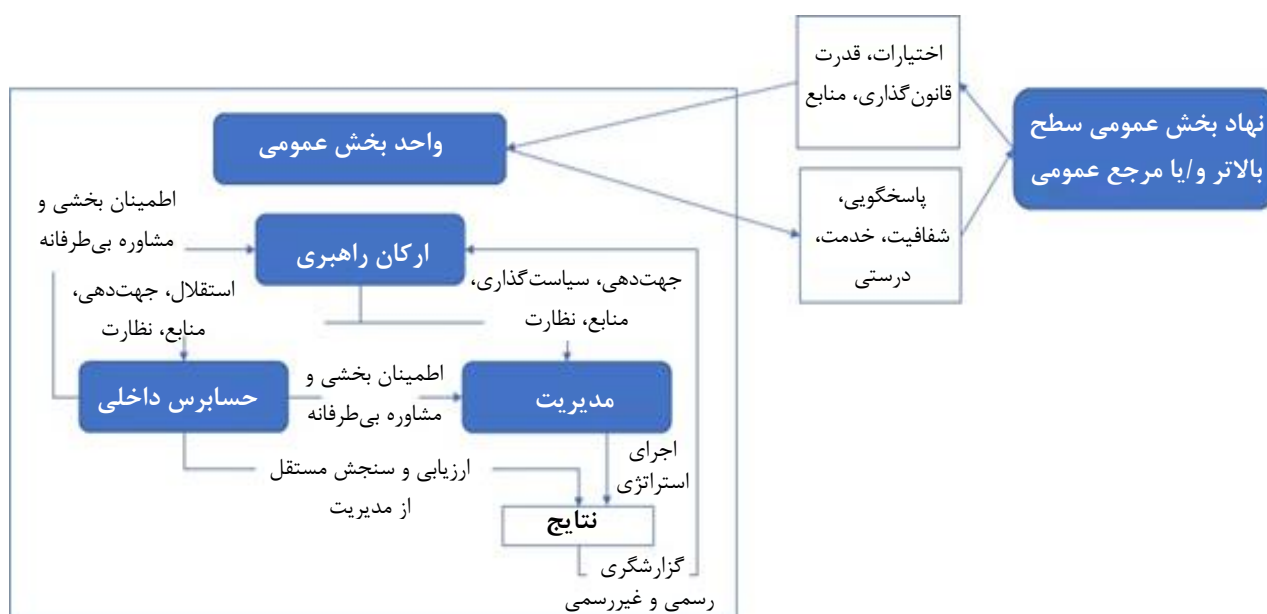
در سطح ملی

برای اثربخشی، راهبری بخش عمومی در سطح ملی باید ساختار خود دولت را منعکس کند. ساختار بخش عمومی معمولاً به واحدها یا نهادهای متعدد در سطوح یا لایه‌های مختلف سازماندهی می‌شود، همان‌طور که در شکل ۷ نشان داده شده است. مقامات عمومی در لایه‌های پایین‌تر ممکن است توسط رأی دهندگان محلی، بر اساس اختیار تفویض شده یا توسط مدیران در همان لایه‌ها یا لایه‌های بالاتر منصوب شوند. با این حال، چنین مدلی لزوماً کاملاً سلسله‌مراتبی نیست. برخی از لایه‌های پایین‌تر از استقلال بالایی نسبت به لایه‌های بالاتر برخوردار خواهند بود، مانند ایالت‌ها و استان‌ها در یک سیستم فدرال. انواع دیگر واحدهای بخش عمومی، مدل‌های راهبری مناسب با هدف خود را خواهند داشت. در نهایت، قدرت - چه در سطح ملی و چه در سطح محلی - باید از رضایت عمومی ناشی شود و در مقابل مردم پاسخگویی صورت گیرد.

در سطح واحد

تدابیر راهبری باید گسترش یابد و شامل تمام واحدهایی شود که به عنوان بخشی از بخش عمومی فعالیت می‌کنند. این واحدها دارای اختیارات و دامنه تعریف شده خود هستند که ممکن است تحت قوانین و مقررات خودشان باشد و باید در ساختارها و فرآیندهای راهبری منعکس شود، همان‌طور که در شکل ۴ نشان داده شده است.

شکل ۴: ساختار راهبری بخش عمومی در سطح واحد



در حمایت از راهبری، مدیریت ارشد ممکن است منابعی را برای کسب تخصص بیشتر در جنبه‌های ریسک، مانند مدیریت ریسک، مشاوره حقوقی، رعایت، منابع انسانی، مالی و حسابداری و امنیت سایبری تخصیص دهد. این واحدهای تخصصی (یا نقش‌های خط دوم) - چه داخلی و چه برون‌سپاری شده - نظارت، تحلیل، توسعه، اجرا و اعمال عملیات کلیدی اضافی را فراهم می‌کنند. در داخل واحدها، ارکان راهبری گزارش‌هایی را از مدیریت ارشد دریافت خواهند کرد. این گزارش‌ها که گاهی اوقات به عنوان گواهی‌های مدیریت یا اطمینان‌بخشی مدیریت توصیف می‌شوند، تایید و سطح اطمینانی را ارائه می‌دهند، زیرا مستقیماً از کسانی که مسئولیت عملیات را بر عهده دارند، می‌آیند. این ممکن است شامل گزارش‌هایی از مشاوران شخص ثالث خارجی و عملکردهای تخصصی داخلی با نقش‌های خط دوم باشد که اطمینان‌بخشی بیشتری را در مورد کفایت و اثربخشی کنترل داخلی اضافه می‌کنند. بسته به ساختار، عملکردهای خط دوم ممکن است یک خط گزارشگری مستقیم به ارکان راهبری یا یکی از کمیته‌های آن داشته باشند تا درجه‌ای از تفکیک از مدیریت ایجاد کنند. با این حال، صرف نظر از ساختار، باید توجه داشت:

- بسیاری از نقش‌های خط دوم با مسئولیت تعیین و اجرای سیاست‌های مدیریت ریسک، طراحی و اعمال کنترل‌ها، نظارت و گاهی اوقات اعمال تطبیق و به طرق دیگر مداخله در عملیات با اختیارات مدیریتی ترکیب می‌شوند.
- مدیریت ریسک مطابق با مدل سه خط، در مسئولیت‌های مدیریت باقی می‌ماند. چارچوب یکپارچه مدیریت ریسک سازمانی (COSO) به طور گسترده‌ای به عنوان رویکردی برای شناسایی، ارزیابی و مدیریت ریسک مورد استفاده قرار می‌گیرد. برای اطلاعات بیشتر به وبسایت COSO به نشانی www.coso.org مراجعه کنید.

علاوه بر این، گزارشگری مدیریت (خط اول و دوم) ضمن بهره‌مندی از نزدیکی به فعالیت عملیاتی، دارای پتانسیل ذهنی و منفعت شخصی است. این می‌تواند منجر به گزارشگری ناخواسته یا ناآگاهانه انتخابی یا مطلوب یا گزارشگری نادرست شود، به همین دلیل است که اطمینان‌بخشی مستقل و بی‌طرف از واحد حسابرسی داخلی ضروری است.

راهبری، پایداری و گزارشگری

به طور فزاینده‌ای، پایداری به عنوان یک مسئولیت کلیدی برای همه سازمان‌ها و محور مفهوم راهبری در نظر گرفته می‌شود. اصل ۱۶ اهداف توسعه پایدار سازمان ملل متحد (SDGs) گاهی اوقات اصل راهبری نامیده می‌شود و به شرح زیر توصیف می‌شود:^۴

«ترویج جوامع صلح‌آمیز و فراگیر برای توسعه پایدار، فراهم کردن دسترسی به عدالت برای همه و ایجاد واحدهای مؤثر، پاسخگو و فراگیر در همه سطوح»

در میان موارد دیگر، این امر مستلزم موارد زیر است:

- واحدهای پایدار، قابل اتکا، اثربخش، شفاف و قابل اطمینان.
- شمولیت بیشتر، مشارکت در تصمیم‌گیری، ایجاد عدالت اجتماعی و برابری.
- همکاری بین‌المللی و مشارکت در راهبری جهانی

اهداف توسعه پایدار سازمان ملل متحد (SDGs)، بر پایداری در سطح جهانی در بخش عمومی متمرکز است. واحد حسابرسی داخلی تجربه گسترده‌ای در سراسر یک سازمان دارد. این امر به واحد حسابرسی داخلی دیدگاهی منحصر به فرد می‌دهد که به آن اجازه می‌دهد در توسعه یک رویکرد سیستمی و استراتژیک به پایداری پیشرو باشد.

اطمینان بخشی مستقل و بی طرف، یک عامل توانمندساز حیاتی برای راهبری مطلوب است. اطمینان بخشی را می توان به عنوان ارائه تایید، اعتماد و اطمینانی درک کرد که از طریق فرآیندهای سیستماتیک و منضبط حسابرسی حاصل می شود. سطح اطمینان بخشی ارائه شده به ویژگی های زیر حسابرسی بستگی دارد:

- استقلال از حوزه فعالیت مورد حسابرسی.
- به موقع بودن و ارتباط با اولویت ها و ریسک ها.
- روش های دنبال شده.
- استانداردهای اعمال شده.
- درستکاری، مهارت ها و مراقبت حرفه ای لازم حسابرس، از جمله بی طرفی و تردید حرفه ای.
- اثربخشی نظارت، سرپرستی و تضمین کیفیت فرآیند حسابرسی.

اطمینان بخشی هرگز نمی تواند مطلق باشد. در عوض، حسابرسان معمولاً اطمینان بخشی معقول (یا مثبت) و اطمینان بخشی محدود (یا منفی) ارائه می دهند. اطمینان بخشی مثبت، سطح بالایی از اعتماد را در فعالیت های مورد بررسی در چارچوب اهداف سازمانی، منابع، اولویت ها و ریسک ها تایید می کند. اطمینان بخشی محدود، عدم وجود ضعف ها یا مسائل قابل توجه شناسایی شده در محدوده بررسی را تایید می کند. (تمایز بین اطمینان بخشی معقول و محدود بیشتر ویژگی حسابرسی برون سازمانی است).

پاسخگویی عمومی به درجه بالاتری از اطمینان بخشی نسبت به خودگزارشی (مانند اطمینان بخشی یا گواهی های مدیریت) نیاز دارد. اطمینان بخشی مستقل و بی طرف راهبری، مدیریت ریسک و کنترل داخلی در بخش عمومی توسط حسابرسان در فعالیتهای حسابرسی داخلی و حسابرسی مستقل، به ویژه دیوان محاسبات (SAIs) ارائه می شود. اطمینان بخشی مستقل و بی طرفانه، اعتماد همه ذینفعان، از جمله ارکان راهبری، مدیریت ارشد و عموم مردم را افزایش می دهد.

فعالیت های حسابرسی داخلی، دیوان محاسبات و سایر حسابرسان مستقل به عنوان ارائه دهندگان اطمینان بخشی، خدمات منحصر به فرد و در عین حال مکملی را انجام می دهند، همان طور که در شکل ۵ نشان داده شده است.

شکل ۵: مقایسه بین فعالیتهای حسابرسی داخلی و حسابرسان مستقل در بخش عمومی

ویژگی‌ها	فعالیت‌های حسابرسی داخلی	حسابرسان مستقل
شباهت‌ها	استانداردها	آیین‌نامه‌های اخلاقی و استانداردهای حرفه‌ای عمومی شناخته‌شده.
	رویکرد	روش‌شناسی‌ها و شیوه‌های کلی قابل مقایسه.
	استقلال	مستقل از مسئولیت‌ها و نتایج فعالیت‌ها یا واحدهای تحت حسابرسی. کار بدون دخالت انجام می‌شود. در قبال بالاترین مرجع نظارتی پاسخگو است. (در مورد دیوان‌های محاسبات کشور، این مرجع، کشور است.)
تفاوت‌ها	هدف	«ایجاد شرایط مناسب و تقویت این انتظار که واحدهای بخش عمومی و کارکنان دولتی وظایف خود را به طور مؤثر، کارآمد، اخلاقی و مطابق با قوانین و مقررات قابل اجرا انجام دهند.» ^۶
	مسئولیت	ارائه اطمینان بخشی در مورد کفایت و اثربخشی راهبری، مدیریت ریسک و کنترل داخلی. ممکن است علاوه بر خدمات اطمینان بخشی، مشاوره نیز ارائه دهد.
	پاسخگویی	به بالاترین مرجع تصمیم‌گیری که نظارت را در داخل یک واحد فراهم می‌کند - ارکان راهبری، هیئت مدیره، کمیته حسابرسی یا معادل آن.
	الزام‌آوری (ضمانت اجرایی)	اقدامات اصلاحی و بهبود که در گزارش‌های حسابرسی داخلی گنجانده شده‌اند، به اختیار مدیریت است، باید بر اساس ریسک انجام شوند و تحت نظارت ارکان راهبری باشند. کمیته حسابرسی باید به پاسخگو نگه داشتن مدیریت در قبال اقدامات کمک کند.

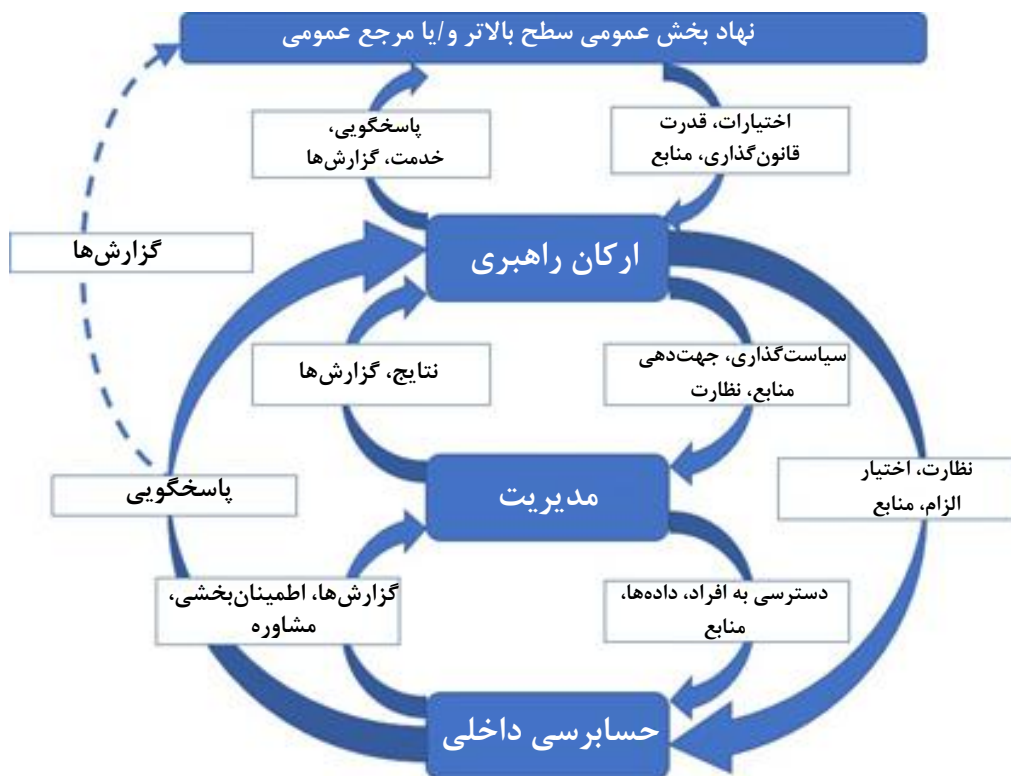
واحد حسابرسی داخلی

فعالیت‌های حسابرسی داخلی عمدتاً در داخل یک واحد منفرد عمل می‌کنند، همان‌طور که در شکل ۶ نشان داده شده است. با این حال، با گزینه‌های برون‌سپاری، هم‌سپاری یا خدمات ترکیبی، همان تیم حسابرسان ممکن است در حسابرسی چندین واحد، معمولاً در یک سطح دولتی، درگیر کار شوند. حسابرسان داخلی از ترکیبی از نظارت، آزمون، بازرسی، ارزیابی و بررسی برای انجام مأموریت‌های اطمینان‌بخشی و مشاوره‌ای و گزارش یافته‌ها و توصیه‌ها استفاده می‌کنند. حسابرسان داخلی با مدیریت ارشد و ارکان راهبری از نزدیک همکاری می‌کنند تا اطمینان‌بخشی در مورد همسویی با اولویت‌های سیاست ارائه دهند. باید از رویکرد مبتنی بر ریسک برای اولویت‌بندی مأموریت‌ها به حوزه‌های قابل حسابرسی که برای دستیابی به اهداف مهم‌ترین هستند و بزرگ‌ترین تهدیدها (ریسک‌ها) را که سازمان با آن مواجه است، نشان می‌دهند، استفاده شود.

گزارش‌های واحد حسابرسی داخلی به بالاترین مرجع تصمیم‌گیری (نظارتی) یا به کمیته حسابرسی در مورد کفایت و اثربخشی راهبری، مدیریت ریسک و کنترل داخلی ارائه می‌شوند. کفایت و اثربخشی در چارچوب ارائه اولویت‌های سیاست، همراه با فرصت‌هایی برای بهبود، در نظر گرفته می‌شوند. حسابرسان داخلی قابلیت اطمینان اطلاعات را تایید می‌کنند و بینش و مشاوره را بر اساس یک بررسی بی‌طرف ارائه می‌دهند. حسابرسان داخلی دیدگاهی جامع از واحد یا بخش دارند و به ریسک و فرصت‌های بهبود توجه می‌کنند.

مسئولین وظیفه‌شناس از اطمینان‌بخشی و مشاوره مستقل و بی‌طرف، همراه با شفافیتی که فراهم می‌کند، استقبال می‌کنند. گزارش‌های حسابرسی داخلی ممکن است بنا به درخواست، مطابق با قوانین ثبت عمومی حوزه قضایی، در دسترس عموم قرار گیرند. اکثر گزارش‌های حسابرسی داخلی بخش عمومی نیز در دسترس واحدهای سطح بالاتر که مسئولیت نظارت و پاسخگویی را بر عهده دارند، قرار می‌گیرند.

شکل ۶: اطمینان بخشی مستقل واحدهای بخش عمومی



اطمینان از پوشش کلی منسجم بین واحد حسابرسی داخلی و حسابرسان مستقل، اجتناب از شکاف‌های غیرضروری، همپوشانی و تکرار، مهم است. واحد حسابرسی داخلی موقعیت مناسبی برای ارائه این خدمت از طریق تهیه **نقشه اطمینان بخشی**^۷ دارد. به عنوان بخشی از این فرآیند، ارزیابی در مورد کفایت اطمینان بخشی در هر مورد با استفاده از معیارهای مناسب انجام می‌شود.

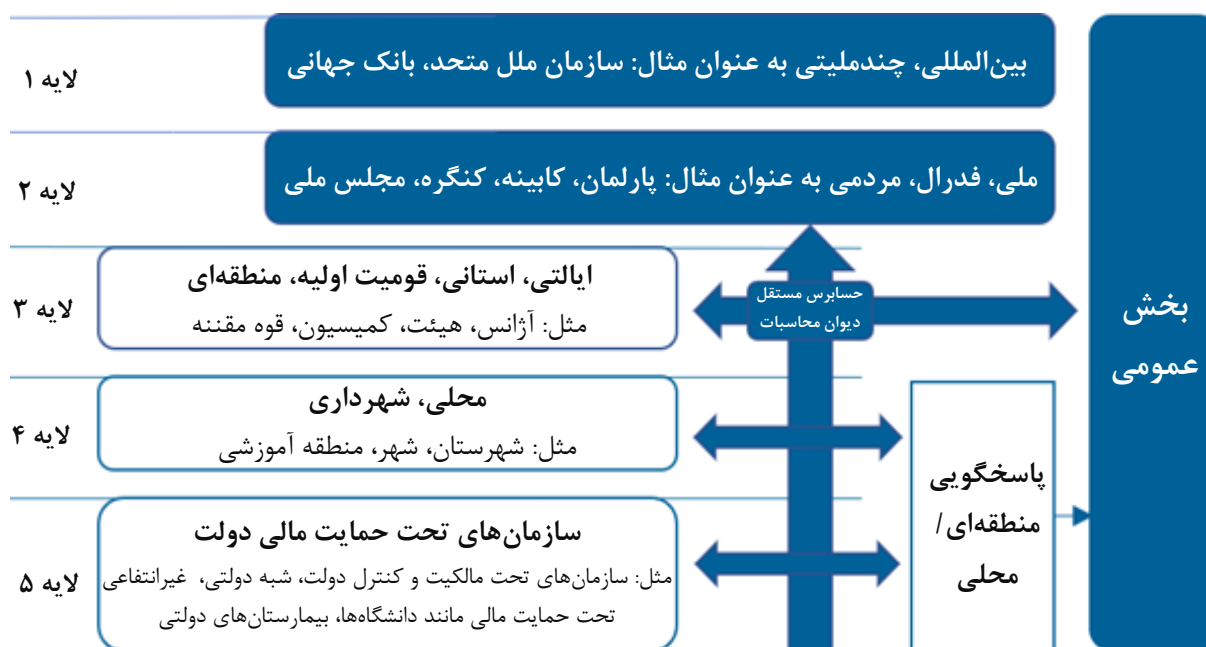
در برخی از واحدهای بخش عمومی، به ویژه سازمان‌های چندجانبه، ممکن است اطمینان بخشی به عنوان خدمات نظارتی نامیده شود. حسابرسی داخلی ممکن است با خدمات مرتبط مانند بازرسی‌ها، ارزیابی‌ها و تحقیقات ترکیب شود یا از آن‌ها جدا باشد.

حسابرسان مستقل

نقش حسابرسی برون سازمانی در ساختار دولت در شکل ۷ نشان داده شده است. دیوان محاسبات (SAI) خارج از واحدهای منفرد در ساختار ملی (یا دولت مرکزی) قرار دارد و اطمینان بخشی منسجم و جامع را به بالا و پایین و همچنین در سراسر لایه‌های بخش عمومی در بین واحدهای هم سطح تضمین می‌کند. علاوه بر

اطمینان بخشی، ممکن است مضامین مشترک، موفقیت‌ها، ضعف‌ها، فرصت‌ها و غیره را شناسایی کند. دیوان محاسبات و سایر حسابرسان مستقل در حین انجام کار، باید کار حسابرسان داخلی را با رعایت وظیفه‌شناسی لازم در نظر بگیرند. همچنین ممکن است از واحدهای خاص خواسته شود که از خدمات حسابرس مستقل تعیین شده در قانون، استفاده کنند.

شکل ۷: اطمینان بخشی مستقل در بخش عمومی



* توجه: لایه‌ها به منظور نشان دادن یک ساختار گزارشگری سلسله مراتبی در نظر گرفته نشده‌اند.

استقلال و بی‌طرفی

استقلال یک الزام حیاتی (در کنار صلاحیت و اعتبار) برای اطمینان از فرآیندهای حسابرسی توسط مسئولان بخش عمومی و عموم مردم است. استقلال مستلزم این است که ارائه‌دهنده اطمینان بخشی از مسئولیت عملیات رها باشد و در قبال نهاد نظارتی واحد پاسخگو باشد.

عواملی که به اطمینان از استقلال برای واحد حسابرسی داخلی کمک می‌کنند:

- فعالیت‌های حسابرسی داخلی باید از طریق یک رابطه گزارشگری عملکردی، در قبال ارکان راهبری یا یک کمیته حسابرسی مستقل پاسخگو باشند. نظارت شامل مشارکت در تصمیمات مربوط به استخدام، خاتمه خدمت و ارزیابی عملکرد مدیر حسابرسی داخلی (CAE)، تصویب برنامه و منابع حسابرسی داخلی، دریافت و پاسخگویی به یافته‌های حسابرسی و موارد دیگر می‌شود.

- فرآیندهای اطمینان از انطباق با استانداردها از طریق تضمین کیفیت و بهبود مستمر، از جمله نظارت، خودارزیابی، بررسی هم‌تا و ارزیابی خارجی، باید ایجاد شوند (عناصر یک برنامه بهبود تضمین کیفیت).^{۹، ۸}
- واحد حسابرسی داخلی باید از نیروی انسانی، بودجه و سایر منابع کافی برای انجام کار اطمینان‌بخشی برخوردار باشد.
- مدیر حسابرسی داخلی (CAE) یا رئیس واحد حسابرسی داخلی می‌بایست از شایستگی، صلاحیت‌های لازم و جایگاه سازمانی مناسبی برخوردار باشد، تا بتواند به شناسایی و ارزش‌گذاری این جایگاه کمک نماید.

عواملی که به اطمینان از استقلال حسابرسان کمک می‌کنند:

- حسابرسان، چه بر اساس قانون یا یک دستور سطح بالا مانند منشور یا سیاست حسابرسی مصوب، به اختیار و شناخت نیاز دارند تا بتوانند هنگام انجام فرآیندهای حسابرسی به "همه حوزه‌ها دسترسی" داشته باشند.
- ضروری است که حسابرسان، چه در واقع و چه در ظاهر، مسئولیت یا قدرت اجرایی فعلی یا اخیر بر فعالیت یا واحد مورد حسابرسی نداشته باشند. (در استانداردهای انجمن حسابرسان داخلی (IIA)، دوره زمانی برای خدشه‌دار شدن استقلال، مسئولیت در سال گذشته در نظر گرفته می‌شود).
- حسابرسان باید در قبال بالاترین مرجع تصمیم‌گیری (نظارتی) درون واحد (برای حسابرسی داخلی)، در سطح دولت (برای دیوان محاسبات) یا در سطحی که توسط قانون برای سایر حسابرسان مستقل الزامی است، پاسخگو و تحت نظارت باشند.
- حسابرسان باید در برنامه‌ریزی و اجرای حسابرسی‌های خود از دخالت یا نفوذ نامناسب آزاد باشند. با این حال، آنها می‌توانند ورودی‌ها و ملاحظات طرف‌های ثالث را در نظر بگیرند.

عواملی که به اطمینان از بی‌طرفی حسابرسان کمک می‌کنند:

- حسابرسان باید در تعیین آنچه گزارش می‌کنند، بدون اجبار یا فشار سیاسی، آزاد باشند. در کنار پیش‌نیازهای اطمینان از استقلال که در بالا ذکر شد، پیش‌نیازهایی باید برای اطمینان از بی‌طرفی حسابرسان وجود داشته باشد. بی‌طرفی حسابرسان - داشتن نگرش ذهنی بی‌طرفانه - به آنها اجازه می‌دهد کار خود را بدون خدشه‌دار کردن کیفیت انجام دهند. پیش‌نیازهای بی‌طرفی شامل موارد زیر است:
- پایبندی دقیق به آیین‌نامه اخلاقی و استانداردهای حرفه‌ای.
- مهارت و مراقبت حرفه‌ای لازم.
- استفاده از روش‌شناسی سیستماتیک و منضبط.
- ذهنیت عاری از تعصب و اعمال تردید حرفه‌ای.
- نظارت اثربخش و فرآیندهای تضمین کیفیت.

انجمن حسابرسان داخلی (IIA) و سازمان بین‌المللی مؤسسات عالی حسابرسی (INTOSAI) روش‌های متفاوتی برای تعریف استقلال و بی‌طرفی دارند، اگرچه هر دو موافق هستند که این مفاهیم ارتباط تنگاتنگی با هم دارند و فارغ از هرگونه مداخله و تعصب هستند. سازمان بین‌المللی مؤسسات عالی حسابرسی (INTOSAI) اطلاعاتی در مورد استقلال دیوان محاسبات و همچنین استقلال اعضای دیوان محاسبات ارائه می‌دهد.^{۱۰، ۱۱}

عواملی که استقلال و بی‌طرفی حسابرس را تهدید می‌کنند:

- تهدیدات به استقلال و بی‌طرفی - چه در ظاهر و چه در واقع - زمانی ایجاد می‌شوند که پیش‌نیازهای ذکر شده در بالا وجود نداشته باشند یا تضعیف شده باشند. این تهدیدات شامل موارد زیر است:
- حسابرس منافع شخصی یا سهمی در یافته‌ها یا نتایج حسابرسی داشته باشد.
 - حسابرس به تازگی درگیر کار، همکاری نزدیک با بخش یا واحد مورد حسابرسی داشته است.
 - حسابرس مسئول برخی جنبه‌های حوزه یا واحد مورد حسابرسی بوده یا باشد.
 - حسابرس از طرف مسئولان برخی جنبه‌های حوزه یا واحد مورد حسابرسی عمل کرده یا می‌کند، از جمله نمایندگی یا سخنگویی از طرف آن افراد.
 - حسابرس، چه از طریق ترغیب و چه از طریق تهدید، تحت فشار قرار دارد (اعم از واقعی یا ادراکی) تا حسابرسی را به نحوی معین، طرح‌ریزی، ارائه، اجرا و گزارش نماید.

تدابیر ایمن ساز برای حفظ استقلال و بی‌طرفی

- مدیران حسابرسی برای حسابرسی داخلی و حسابرسی مستقل باید اطمینان حاصل کنند که تدابیر ایمن ساز مناسب برای حفظ استقلال و بی‌طرفی وجود دارد. تدابیر ایمن ساز ممکن است شامل موارد زیر باشد:
- افشای کامل تهدیدات بالقوه به استقلال و بی‌طرفی به کمیته حسابرسی برای اقدام (یا مستقیماً به بالاترین مرجع تصمیم‌گیری درون واحد).
 - آموزش و توسعه حرفه‌ای حسابرس.
 - افزایش نظارت بر حسابرسی.
 - ارزیابی کارکنان حسابرسی و استقرار بالقوه حسابرس(ان) جایگزین یا تکمیلی.
 - برون‌سپاری یا هم‌سپاری با شخص ثالث.

برای واحد حسابرسی داخلی، مدیر حسابرسی داخلی (CAE) فقط باید با تایید صریح کمیته حسابرسی و برای مدت محدود، مسئولیت‌هایی را خارج از واحد حسابرسی داخلی بر عهده بگیرد. در چنین مواردی، هر مأموریت حسابرسی مرتبط با آن مسئولیت‌ها باید توسط کارکنان مستقل یا شخص ثالث انجام شود. همه حسابرسان نقش مهمی در ترویج و حمایت از ارزش حسابرسی مستقل و بی‌طرفی از طریق روش‌های رسمی و غیررسمی، به ویژه با هدف قرار دادن مسئولان راهبری، ایفا می‌کنند.

تقویت حسابرسی بخش عمومی

با توجه به نقش مهم اطمینان‌بخشی مستقل در راهبری بخش عمومی (همانطور که در مدل سه خط توضیح داده شد) و در نتیجه، در موفقیت دولت، تقویت خدمات واحد حسابرسی داخلی، موسسات عالی حسابرسی (SAIs) و سایر حساب‌برسان مستقل، باید اولویت مهم‌ترین مرجع تصمیم‌گیری (نظارت)، در داخل واحد باشد. نقش‌های تمام ارائه‌دهندگان اطمینان‌بخشی مستقل مکمل و موازی هستند و باید به صورت جامع در نظر گرفته شوند تا از پوشش هماهنگ، جامع و یکپارچه اطمینان حاصل شود. بدون یک رویکرد هم‌راستا، برخی از وظایف می‌توانند خارج از ساختارهای رسمی اطمینان‌بخشی و پاسخگویی قرار گیرند و ریسک اضافی برای کنترل، نظارت، پاسخگویی و شفافیت ناکافی ایجاد کنند.

چالش‌های راهبری در بخش عمومی:

در مقایسه با واحدهای مشابه در بخش خصوصی، واحدهای بخش عمومی به دلیل محیطی که در آن فعالیت می‌کنند، با جنبه‌های عملیاتی خاصی روبرو هستند. بسیاری از این جنبه‌ها قبلاً توضیح داده شده‌اند و برای اطلاعات بیشتر، به رهنمود عملی انجمن حساب‌برسان داخلی (IIA) با عنوان «جنبه‌های خاص حسابرسی داخلی در بخش عمومی» مراجعه کنید. این جنبه‌ها به شرح زیر هستند:

- تعیین هدف اصلی متمرکز بر ارائه خدمات عمومی به شیوه‌ای کارا، اثربخش و منصفانه.
- پتانسیل بالای منافع و بررسی عمومی به عنوان بخشی از پاسخگویی برای بودجه عمومی.
- نیاز شدید به وجود شفافیت، درستکاری و رعایت اخلاق.
- نیاز شدید به رعایت قانون، سازوکارهای نظارتی و مالی.
- ساختارهای راهبری پیچیده و متنوع در سراسر حوزه‌های قضایی و ردیف‌های مختلف دولت، همراه با گردش مالی و منافع خاص.
- آثار سیاست و چرخه‌های سیاسی.
- ضرورت ارائه خدمت در جهت منافع عمومی همراه با پاسخگویی، به ویژه با افزایش تنوع نیازها و انتظارات عمومی و منافع ناشی از آن.

تعمیم چالش‌های حسابرسی در بخش عمومی دشوار است، زیرا تنوع قابل توجهی در بین واحدهای بخش عمومی وجود دارد. همانطور که قبلاً بیان شد، اولویت‌بندی منابع می‌تواند منجر به سطوح پایین‌تر بلوغ در

رابطه با مدیریت ریسک و عملکردهای تخصصی ریسک شود و کنترل را نسبتاً محدود سازد. در چنین مواردی، می‌توان به واحد حسابرسی داخلی برای ارائه پشتیبانی بیشتر در راستای مدیریت ریسک تکیه کرد. با این حال، واحد حسابرسی داخلی نیز ممکن است از نظر ظرفیت محدود باشد و توانایی آن در ارائه اطمینان بخشی و مشاوره در تمام جنبه‌های مهم راهبری، مدیریت ریسک و کنترل کاهش پیدا کند. این جنبه‌ها و سایر جنبه‌های اطمینان بخشی مستقل در بخش عمومی، زمینه‌های بالقوه‌ای برای بهبود هستند، همانطور که در بخش بعدی مورد بحث قرار می‌گیرد.

فرصتهایی برای واحد حسابرسی داخلی

شکل ۸: فرصتهایی برای تقویت حسابرسی داخلی در بخش عمومی

فرصت‌ها	توضیحات	منابع مفید
تقویت نظارت توسط کمیته حسابرسی مستقل یا ارکان راهبری (در صورت وجود)	استقلال واحد حسابرسی داخلی وابسته به نظارت اثربخش توسط ارکان راهبری است، چه به‌طور مستقیم و چه از طریق کمیته‌ای از ارکان راهبری که شامل درصد بالاتری از اعضای مستقل از مدیریت سازمان نسبت به اعضای نماینده مدیریت است. ارائه‌دهندگان حسابرسی مستقل، از جمله دیوان محاسبات، نیز ممکن است در جلسات با ارکان راهبری یا کمیته حسابرسی شرکت کنند. آگاهی و شناخت بیشتر از ماهیت مکمل واحد حسابرسی داخلی و ارائه‌دهندگان حسابرسی مستقل، و همچنین نقش کمیته‌های حسابرسی، برای توانمندسازی واحد حسابرسی داخلی در بهینه‌سازی ارزشی که به واحدهای بخش عمومی ارائه می‌دهد، ضروری است. نقش‌ها و مسئولیت‌های کمیته حسابرسی باید در یک منشور، رسمی و مستند شود.	۱۳، ۱۲
همکاری داخلی	مدل سه خط بر اهمیت همکاری بین ارکان راهبری و مدیریت ارشد، واحدهای ریسک و تطبیق، و حسابرسان داخلی تأکید می‌کند. این امر به اطمینان از همسویی مأموریت‌های حسابرسی داخلی با اولویت‌های واحد و مهم‌ترین ریسک‌های آن کمک می‌کند و واحد حسابرسی داخلی را قادر می‌سازد تا به عنوان شریکی برای بهبود و موفقیت عمل کند.	۱۵، ۱۴
همسویی با نیازهای سازمانی، از جمله زیست‌محیطی، اجتماعی و راهبری (ESG)	با توجه به پاسخ واحدهای بخش عمومی به چالش‌های تفکر، عملکرد و گزارشگری به‌صورت جامع‌تر که شامل آثار درونی و برون‌سازمانی در موضوعات مالی و غیرمالی مانند گزارشگری پایداری و زیست‌محیطی، اجتماعی و راهبری (ESG) می‌شود، واحد حسابرسی داخلی نقش مهمی در ارائه اطمینان بخشی و مشاوره دارد.	۱۷، ۱۶

فرصت‌هایی برای حسابرسی داخلی و برون‌سازمانی

شکل ۹: فرصت‌هایی برای تقویت حسابرسی داخلی و برون‌سازمانی در بخش عمومی

فرصت‌ها	توضیحات	منابع مفید
افزایش مهارت از طریق افزایش حرفه‌ای‌گری.	صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای مناسب برای اعتبار و اعتماد به کار حسابرسی ضروری است. برای استراتژی‌های افزایش صلاحیت، به چارچوب‌های صلاحیت موجود از سوی IIA و INTOSAI، همراه با منابع این واحدها و سازمان‌های دیگر مراجعه کنید. همچنین از فرصت‌های محیط کار، از جمله آموزش ضمن کار، مربی‌گری، کوچینگ، مشاهده کار، مأموریت‌های موقت و چرخش شغلی استفاده کنید.	۲۰، ۱۹، ۱۸
افزایش همسویی با سیاست و ریسک	واحد حسابرسی داخلی و حسابرسی مستقل، از جمله دیوان‌های محاسبات، بیشترین ارزش را زمانی اضافه می‌کنند که کار آنها با نیازها و منافع سازمان و دولت همسو باشد. این به معنای توسعه برنامه‌هایی است که اولویت‌های سیاستی و ریسک‌های مرتبط را منعکس کنند. مبتنی بر ریسک بودن مستلزم آن است که حسابرسان با ریسک‌های جدید و نوظهور و تغییرات در محیط ریسک همگام باشند. حسابرسی با سرعت ریسک و اتخاذ روش‌های چابک به حسابرسان امکان می‌دهد تا مرتبط باقی بمانند.	۲۳، ۲۲، ۲۱
خدمات بینش و مشاوره.	رهنمودهای INTOSAI و IIA پارامترهایی را برای حسابرسان در ارائه بینش و راهنمایی در حالی که استقلال و بی‌طرفی را حفظ می‌کنند، تعیین می‌کنند. این به طور بالقوه فرصت قابل توجهی برای افزایش ارزش به منظور کمک به بهبود فعالیت‌های دولت، تقویت کنترل داخلی و اتخاذ راه‌حل‌های نوآورانه برای ارائه کارآمدتر و مؤثرتر فراهم می‌کند.	۲۶، ۲۵، ۲۴
فناوری و تحلیل داده‌ها.	فناوری به عنوان یک ابزار (هوش مصنوعی، داده‌های بزرگ، تحلیل داده‌ها، حسابرسی مستمر و بیشتر) فرصت‌های قابل توجهی برای حسابرسی‌های بزرگ‌تر، سریع‌تر و عمیق‌تر ایجاد می‌کند. همچنین نیازمند مهارت‌های جدیدی است تا از این فرصت‌ها بدون کاهش مأموریت حسابرسی استفاده شود.	۲۹، ۲۸، ۲۷
بهبود گزارشگری	بهبود گزارشگری با تعیین اهداف متمرکز حسابرسی آغاز می‌شود. گزارشگری صرفاً یک فعالیت پایان مأموریت نیست، بلکه بخشی از یک گفتگوی مستمر است. در طول یک مأموریت حسابرسی، مهم است که مدیریت ارشد را در جریان نگه دارید تا مطمئن شوید هیچ غافلگیری وجود ندارد و اقدامات را شناسایی و توافق کنید. گزارشگری باید مرتبط، مختصر، دقیق، سازنده و به‌موقع باشد و بر یافته‌های کلیدی، ریسک‌های مهم و ضعف‌های کنترل و فرصت‌های بهبود تمرکز کند.	۳۰، ۳۱، ۳۲
ارتقای تضمین کیفیت	یکی از راه‌هایی که حسابرسان اعتبار را تضمین می‌کنند، پیروی از فرآیندهای دقیق تضمین کیفیت است که شامل نظارت، نظارت معمول بر عملکرد، پایش داخلی، بررسی همتا و ارزیابی کیفیت برون‌سازمانی می‌شود. IIA و بنیاد توسعه INTOSAI (IDI) مدل‌ها و رهنمودهایی برای تضمین کیفیت ارائه می‌دهند.	۳۳، ۳۴، ۳۵



فرصت‌ها	توضیحات	منابع مفید
هماهنگی، همکاری و مشارکت	با توجه به ماهیت مکمل نقش‌های آنها، راه‌های بسیاری وجود دارد که حسابرسان داخلی و مستقل می‌توانند بدون به خطر انداختن استقلال خود همکاری و مشارکت کنند. این موارد شامل: • استفاده از کار حسابرسان داخلی توسط حسابرسان مستقل در صورت مناسب بودن و قابل اتکا بودن برای جلوگیری از تکرار امور غیرضروری. نمونه‌هایی از قابلیت اتکا شامل تطابق با IPPF یا سایر استانداردهای حسابرسی پذیرفته‌شده عمومی و عملکرد توسط حسابرسان داخلی که توسط ارائه گواهی‌های حرفه‌ای مانند CIA از IIA احراز می‌شود. • تبادل نظر در مورد اولویت‌ها و به اشتراک گذاری برنامه‌های حسابرسی برای شناسایی فرصت‌های همسویی مأموریت‌ها در صورت امکان و مناسب بودن، به ویژه زمانی که کار واحد حسابرسی داخلی ممکن است از اولویت‌های حسابرسان مستقل پشتیبانی کند. • جلسات توجیهی، به‌روزرسانی‌ها و رویدادهای آموزشی مشترک برای حفظ و ارتقای صلاحیت و اطمینان از مراقبت حرفه‌ای مناسب. • تبلیغات مشترک برای ذینفعان در مورد اهمیت و ارزش خدمات اطمینان‌بخشی مناسب، مورد اتکا، بی‌طرف و مستقل. • ارائه فرصت‌هایی برای تجربه حرفه‌ای درون تیم‌های یکدیگر برای استفاده از مهارت‌ها و تخصص حسابرسان در مأموریت‌های حسابرسی مربوط، به صورت موردی یا ساختاریافته، با اطمینان از وجود مناسب استقلال. • مشارکت در فرآیندهای بررسی هم‌تراز، ارزیابی و تضمین کیفیت.	۳۶

پیوست الف - واژه‌نامه

تعاریف اصطلاحات علامت‌گذاری شده با ستاره از «واژه‌نامه» انتشارات انجمن حساب‌رسان داخلی (IIA) با عنوان «چارچوب بین‌المللی اجرای حرفه‌ای، ویرایش ۲۰۱۷» (معروف به کتاب قرمز، منتشر شده توسط بنیاد حساب‌رسی داخلی) اقتباس شده‌اند. سایر منابع در پاورقی‌ها مشخص شده‌اند.

پاسخگویی - الزام به توضیح، توجیه و پذیرش مسئولیت اقدامات فرد^{۳۷}

خدمات اطمینان بخشی * (حساب‌رسی) - بررسی بی‌طرفانه شواهد به منظور ارائه ارزیابی مستقل در مورد فرآیندهای راهبری، مدیریت ریسک و کنترل برای سازمان. نمونه‌ها ممکن است شامل تعهدات مالی، عملکردی، تطبیق، امنیت سیستم و رسیدگی بایسته باشند.

نقشه راه اطمینان بخشی - نمایش بصری فعالیت‌ها و وظایف اطمینان بخشی مختلف در داخل یک سازمان. چنین نمایشی می‌تواند به شناسایی شکاف‌ها یا همپوشانی‌ها در فعالیت‌های اطمینان بخشی کمک کند و ارزیابی کند که ریسک مطابق با انتظارات هیئت مدیره و مدیریت، کنترل و مدیریت می‌شود.^{۳۸}

هیئت حاکمه * - بالاترین واحد راهبری (به عنوان مثال، هیئت مدیره شرکت، هیئت نظارت یا هیئت امناء) که مسئولیت هدایت و/یا نظارت بر فعالیت‌های سازمان و پاسخگو نگه داشتن مدیریت ارشد را بر عهده دارد. اگرچه ترتیبات راهبری در حوزه‌های قضایی و بخش‌ها متفاوت است، اما معمولاً هیئت مدیره شامل اعضای است که بخشی از مدیریت نیستند. اگر هیئت مدیره وجود نداشته باشد، کلمه «هیئت مدیره» در استانداردها به گروه یا شخصی اشاره دارد که مسئولیت راهبری سازمان را بر عهده دارد. علاوه بر این، "هیئت مدیره" در استانداردها ممکن است به کمیته یا واحد دیگری اشاره داشته باشد که نهاد راهبری برخی از وظایف را به آن تفویض کرده است (به عنوان مثال، کمیته حساب‌رسی). در این سند، هیئت مدیره ممکن است بالاترین مرجع تصمیم‌گیری باشد که نظارت را در داخل یک واحد ارائه می‌دهد.

منشور * - منشور حساب‌رسی داخلی یک سند رسمی است که هدف، اختیار و مسئولیت واحد حساب‌رسی داخلی را تعریف می‌کند. منشور حساب‌رسی داخلی، جایگاه واحد حساب‌رسی داخلی را در داخل سازمان تعیین می‌کند؛ دسترسی به سوابق، پرسنل و دارایی‌های فیزیکی مرتبط با انجام تعهدات را مجاز می‌کند؛ و دامنه فعالیت‌های حساب‌رسی داخلی را تعریف می‌کند.

مسئول ارشد اجرایی حساب‌رسی * - مسئول ارشد اجرایی حساب‌رسی، نقش فردی در یک موقعیت ارشد است که مسئول مدیریت اثربخش واحد حساب‌رسی داخلی مطابق با منشور حساب‌رسی داخلی و عناصر الزامی

چارچوب بین‌المللی عملکرد حرفه‌ای است. مسئول ارشد اجرایی حسابرسی یا سایر افرادی که به مسئول ارشد اجرایی حسابرسی گزارش می‌دهند، گواهینامه‌ها و صلاحیت‌های حرفه‌ای مناسبی خواهند داشت. عنوان شغلی و/یا مسئولیت‌های خاص مسئول ارشد اجرایی حسابرسی ممکن است در سازمان‌های مختلف متفاوت باشد.

خدمات مشاوره‌ای (خدمات مشاوره)* - فعالیت‌های خدمات مشاوره‌ای و مرتبط با مشتری که ماهیت و دامنه آن‌ها با مشتری توافق شده است، برای افزودن ارزش و بهبود فرآیندهای راهبری، مدیریت ریسک و کنترل سازمان بدون اینکه حسابرس داخلی مسئولیت مدیریتی را بر عهده بگیرد، در نظر گرفته شده است. نمونه‌ها شامل مشاوره، توصیه، تسهیل و آموزش هستند.

حسابرس مستقل - یک شرکت حسابرسی عمومی ثبت‌شده که توسط هیئت مدیره یا مدیریت اجرایی سازمان استخدام می‌شود تا حسابرسی صورت‌های مالی را انجام دهد و اطمینان‌بخشی ارائه کند و برای آن شرکت یک گزارش تایید کتبی صادر می‌کند که در آن نظر خود را در مورد اینکه آیا صورت‌های مالی به طور منصفانه مطابق با اصول پذیرفته شده حسابداری عمومی قابل اجرا، ارائه شده‌اند یا خیر، بیان می‌کند. (در بخش عمومی، حسابرس مستقل اغلب موسسه عالی حسابرسی (SAI) یا دیوان محاسبات ملی است).^{۳۹}

نقش‌های خط اول - نقش‌هایی که مستقیماً با ارائه محصولات و/یا خدمات به مشتریان سازمان همسو هستند و شامل نقش‌های واحدهای پشتیبانی می‌شوند. [پوشش] هر دو فعالیت «جلوی صحنه» و «پشت صحنه»^{۴۰}

راهبری* - ترکیبی از فرآیندها و ساختارهایی که توسط هیئت مدیره برای اطلاع‌رسانی، هدایت، مدیریت و نظارت بر فعالیت‌های سازمان در جهت دستیابی به اهداف آن اجرا می‌شود.

استقلال - رهایی از شرایطی که توانایی واحد حسابرسی داخلی را برای انجام مسئولیت‌های حسابرسی داخلی به شیوه‌ای بی‌طرفانه تهدید می‌کند.

واحد حسابرسی داخلی* - یک دپارتمان، بخش، تیم مشاوران یا سایر مجریان که خدمات اطمینان‌بخشی و مشاوره‌ای مستقل و بی‌طرف را ارائه می‌دهند که برای افزودن ارزش و بهبود عملیات سازمان طراحی شده‌اند. واحد حسابرسی داخلی با ایجاد یک رویکرد سیستماتیک و منظم برای ارزیابی و بهبود اثربخشی فرآیندهای راهبری، مدیریت ریسک و کنترل، به سازمان در دستیابی به اهدافش کمک می‌کند.

حسابرسی داخلی - یک فعالیت اطمینان‌بخشی و مشاوره‌ای مستقل و بی‌طرفانه که برای افزودن ارزش و بهبود عملیات سازمان طراحی شده است. این فعالیت با ایجاد یک رویکرد سیستماتیک و منظم برای ارزیابی و بهبود اثربخشی فرآیندهای مدیریت ریسک، کنترل و راهبری، به سازمان در دستیابی به اهدافش کمک

می‌کند.^{۴۱}

سازمان چندجانبه - سازمانی که توسط سه یا چند کشور برای خدمت به یک هدف توافق شده با مشارکت مشترک در راهبری، مدیریت و تامین مالی عملیات تشکیل می‌شود. نمونه‌ها عبارتند از: سازمان ملل متحد (UN)، بانک جهانی، سازمان همکاری و توسعه اقتصادی (OECD)، و صندوق بین‌المللی پول (IMF)، بانک‌های توسعه منطقه‌ای، مانند بانک توسعه آسیایی و بانک توسعه آفریقایی؛ و آژانس‌های بین‌المللی، مانند آژانس بین‌المللی انرژی اتمی (IAEA) و سازمان بین‌المللی هواپیمایی کشوری (ICAO).

بی‌طرفی* - یک نگرش ذهنی بی‌طرفانه که به حساب‌رسان داخلی اجازه می‌دهد تعهدات را به گونه‌ای انجام دهند که به محصول کار خود اعتقاد داشته باشند و هیچ گونه مصالحه‌ای در کیفیت انجام نشود. بی‌طرفی ایجاب می‌کند که حساب‌رسان داخلی قضاوت خود را در مورد مسائل حسابرسی تابع دیگران قرار ندهند.

بخش خصوصی - بخشی از اقتصاد که توسط افراد و شرکت‌ها برای کسب سود اداره می‌شود و تحت کنترل دولت نیست.^{۴۲}

بخش عمومی - دولت‌ها و تمام سازمان‌ها، شرکت‌ها و سایر واحدهای تحت کنترل یا تامین مالی عمومی که برنامه‌ها، کالاها یا خدمات عمومی را ارائه می‌دهند.^{۴۳}

ریسک* - احتمال وقوع رویدادی که بر دستیابی به اهداف تاثیر می‌گذارد. ریسک از نظر تاثیر و احتمال وقوع اندازه‌گیری می‌شود.

نقش‌های خط دوم - نقش‌هایی که "در مدیریت ریسک کمک می‌کنند... [شامل] آن دسته از فعالیت‌های مکمل متمرکز بر مسائل مربوط به ریسک^{۴۴}.

موسسه عالی حسابرسی (SAI) - نهاد عمومی یک دولت یا سازمان فراملی که، با هر عنوانی، تشکیل یا سازماندهی شده باشد، بر اساس قانون یا اقدام رسمی دیگر دولت یا سازمان فراملی، بالاترین واحد حسابرسی عمومی آن دولت یا سازمان فراملی را به طور مستقل، با یا بدون جایگاه قضایی، انجام می‌دهد.^{۴۵}

پایداری - توسعه‌ای که نیازهای حال را بدون به خطر انداختن توانایی نسل‌های آینده برای رفع نیازهای خود برآورده می‌کند.^{۴۶}

نقش‌های خط سوم - کسانی که «اطمینان‌بخشی و مشاوره مستقل و بی‌طرف در مورد کفایت و اثربخشی راهبری و مدیریت ریسک ارائه می‌دهند»^{۴۷}



1. The Institute of Internal Auditors, Global Public Sector Insight: Independent Audit Committees in Public Sector Organizations, The IIA, 2014.
<https://www.theiia.org/globalassets/documents/standards/independent-audit-committees-in-public-sector-organizations.pdf>.
2. The Institute of Internal Auditors, Positions of Trust: Building Better Connections Between the Audit Committee and Internal Audit, The IIA, 2019.
<https://www.theiia.org/globalassets/documents/resources/relationships-of-trust--building-better-connections-between-the-audit-committee-and-internal-audit-june-2019/relationships-of-trust.pdf>
3. "Practice Guide: Unique Aspects."
4. "The IIA's Three Lines Model."
5. The Institute of Internal Auditors, The ESG Risk Landscape: Part 2, implementation, reporting, and internal audit's role, IIA, 2022.
https://www.theiia.org/globalassets/site/content/articles/global-knowledge-brief/2022/the-esg-risk-landscape-part-2/the_esg_risk_landscape_part_2.pdf.
6. Internal Audit Foundation, The Institute of Internal Auditors, Ernst & Young, Prioritizing Environmental, Social, and Governance: Exploring Internal Audit's Role as a Critical Collaborator, IAF, IIA, Ernst & Young, 2022.
<https://www.theiia.org/en/content/research/foundation/2022/prioritizing-environmental-social-and-governance-exploring-internal-audits-role-as-a-critical-collaborator/>.
7. Assessing Internal Audit Competency.
8. The Institute of Internal Auditors, Internal Audit Competency Framework, IIA, 2020.
<https://www.theiia.org/globalassets/documents/standards/ia-competency-framework/internal-audit-competency-framework.pdf>.
9. Competency framework for public sector audit professionals.
10. SAI Costa Rica, Rethinking the way we audit: experience in agile auditing, INTOSAI Development Initiative, <https://idi.no/work-streams/relevant-sais/sai-innovations/innovations-resources/rethinking-the-way-we-audit-experience-in-agile-auditing>.
11. Richard Chambers, "Auditing at the Speed of Risk: Four Strategies for Success," Audit Beacon, 2020. <https://www.richardchambers.com/audit-reporting-at-the-speed-of-risk-4-strategies-for-success/>.
12. INTOSAI Development Initiative, TAI Audit Guide Chapter 4: How to apply an agile approach in TAI audits? IDI, 2021. <https://www.idi.no/elibrary/professional-sais/tai-audit/1216-tai-audit-guide-chapter-4-how-to-apply-an-agile-approach>.
13. INTOSAI-P 12 Value and Benefits.
14. IIA Australia, Factsheet: Internal Audit Consulting, 2018.
https://www.iaa.org.au/sf_docs/default-source/technical-resources/2018-fact-sheets/internal-audit-consulting.pdf?sfvrsn=2.
15. Bruce Turner AM and Stephen Horne, *Effective Internal Auditing in the Public Sector: A good practice guide*, (IIA Australia, 2018).
https://www.iaa.org.au/sf_docs/default-source/technical-resources/iaa_public-sector-broxa4-digital.pdf?sfvrsn=2.
16. Muhammad Hassan Rizvi, "Data-enabled Internal Auditing," *Internal Auditor Magazine*, 2022.
<https://internalauditor.theiia.org/en/articles/2022/february/data-enabled-internal-auditing/>.
17. "GTAG: Data Analysis Technologies."

18. "GTAG: Auditing Big Data."
19. IIA Australia, Good Practice Internal Audit Reports, 2020.
https://www.iaa.org.au/sf_docs/default-source/technical-resources/2018-whitepapers/iaa-whitepaper_good-practice-internal-audit-reports.pdf?sfvrsn=2.
20. International Journal of Government Auditing, Effective Audit Reports, *INTOSAI Journal*, 2020.
<http://intosaijournal.org/tag/effective-audit-reports/>.
21. "Communicating Assurance Engagement Results."
22. SAI Performance Measurement Framework.
23. Sally-Ann Pitt, *Internal Audit Quality: Developing a Quality Assurance and Improvement Program*, Internal Audit Foundation, 2021.
<https://www.theiaa.org/en/products/bookstore/internal-audit-quality-developing-a-quality-assurance-and-improvement-program/>.
24. *Quality Assessment Manual*.
25. International Journal of Government Auditing, Improving the Effectiveness of Internal Audit Departments Within Public Sector Entities, *INTOSAI Journal*, 2021.
<http://intosaijournal.org/improving-internal-audit-departments/>.





The Institute of
Internal Auditors

Global Headquarters

The Institute of Internal Auditors
1035 Greenwood Blvd., Suite 401
Lake Mary, FL 32746, USA
Phone: +1-407-937-1111
Fax: +1-407-937-1101