



راهکارهای حل موانع حسابرسی در نهادهای دولتی

مقدمه :

به موجب ماده (۲۱۸) قانون برنامه پنجم توسعه کشور، کلیه شرکت‌های دولتی موضوع ماده (۴۱) قانون مدیریت خدمات کشوری که فهرست آن توسط دولت تعیین می‌شود و نیز شرکت‌های پذیرفته شده در بورس مکلفند از سال دوم برنامه و حداقل یکبار تا پایان برنامه از طریق سازمان حسابرسی و یا مؤسسات حسابرسی

بررسی علل درخواست روزافزون برای دریافت خدمات حسابرسی عملکرد نشان می‌دهد که موضوع هدایت مدیران برای توجه بیشتر به رعایت صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی واحدهای اقتصادی بستر مناسبی را برای انجام این نوع حسابرسی فراهم کرده است. در ایران نیز

فاطمه آزاد

عضو جامعه حسابداران ایران حسب مورد در جهت افزایش صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی فعالیت شرکتها و افزایش قابلیت اعتماد گزارش‌های مالی نسبت به انجام حسابرسی عملیات اقدام کنند. با توجه به دولتی بودن اقتصاد ایران و این که مدیران به عنوان مباشران عمومی، مسئولیت نگهداری و بهره‌برداری از این منابع عظیم را در اختیار دارند و کیفیت عملکردشان در سرنوشت کشور و آحاد ملت آثار اساسی دارد آنها باید در زمینه مناسب بودن تصمیم‌گیری‌های خود و حرکت در راستای تحقق برنامه‌های کلان کشور همچون برنامه‌های ۵ ساله و چشم‌انداز بیست ساله کشور، در برابر مردم و مجلس پاسخگو باشند. (صفر ۱۹۹۷)

در کشور جمهوری اسلامی ایران، دستگاه‌های نظارتی متعددی وجود دارند اما به دلیل اهمیت موضوع کنترل امور مالی دستگاه‌های اجرایی، قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران همانند بسیاری از قوانین اساسی سایر کشورها سازمانی را تحت عنوان دیوان محاسبات کشور مقرر کرده تا زیر نظر مستقیم نمایندگان ملت به کنترل امور مالی دستگاه‌های اجرایی بپردازند. در واقع دیوان محاسبات به عنوان چشم نظارتی قوه مقننه در پاسداری از بیت‌المال عمل می‌کند.

در این تحقیق ابتدا سعی می‌شود ضمن بررسی اجمالی تعریف حسابرسی عملکرد، اهداف، مزایا و کاربردهای آن، ضرورت‌های به کارگیری و زیرساخت‌های مورد نیاز برای استقرار هر چه بهتر آن مورد بررسی قرار گیرد و در انتها ضمن تشریح چالش‌های فرا روی، پیشنهاداتی جهت استقرار هر چه بهتر این نوع حسابرسی ارائه شود.

مبانی نظری:

حسابرسی فرایندی است منظم و با قاعده (سیستماتیک) جهت جمع‌آوری و ارزیابی بی‌طرفانه شواهد درباره ادعاهای مربوط به فعالیت‌ها و وقایع اقتصادی برای تعیین میزان انطباق این ادعاها با معیارهای از پیش تعیین‌شده و گزارش نتایج به اشخاص ذی‌نفع (بیانیه مفاهیم بنیادی حسابرسی)

این تعریف به صورت عمده و جامع ارائه شده است تا انواع مختلف حسابرسی را شامل شود. برخی از عبارات این تعریف نیاز به توضیح بیشتری دارد. عبارت فرایند منظم و با قاعده (سیستماتیک) بر این نکته دلالت دارد که حسابرسی بر اساس برنامه‌ریزی مناسب انجام می‌شود. برنامه‌ریزی مناسب شامل جمع‌آوری و ارزیابی بی‌طرفانه شواهد است. حسابرسان باید با حفظ بی‌طرفی نسبت به جمع‌آوری و ارزیابی مربوط بودن و اعتبار شواهد بپردازند. اگر چه نوع، میزان و قابلیت اتکای شواهد در کارهای مختلف حسابرسی می‌تواند متفاوت باشد، اما جمع‌آوری و ارزیابی شواهد، بخش اعظم فعالیت‌های حسابرسان را تشکیل می‌دهد. شواهدی را که حسابرسان جمع‌آوری می‌کنند باید درباره ادعاهای مربوط به فعالیت‌ها و وقایع اقتصادی باشد. در حسابرسی، واژه ادعا معنای ویژه‌ای دارد و به اظهارات ضمنی یا صریح مدیریت اطلاق می‌شود که در قالب صورت‌های مالی، اسناد و مدارک یا سیستم‌ها تجسم می‌یابد. برای مثال، صورت‌های مالی اساسی تهیه شده توسط مدیران شامل چند ادعا است. از جمله مبلغی که در ترازنامه در سرفصل اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات نشان داده می‌شود، بیانگر این است که مدیران ادعا دارند: شرکت بر این دارایی‌ها مالکیت دارد و از این دارایی‌ها در

فرایند عادی عملیات تولیدی یا خدماتی خود استفاده می‌کند و این مبلغ، بهای تمام شده تاریخی پس از کسر استهلاک انباشته این دارایی‌ها است.

هدف حسابرسان از مقایسه شواهد جمع‌آوری شده با ادعاهای مربوط به فعالیت‌ها و وقایع اقتصادی، تعیین میزان انطباق ادعاهای مزبور با معیارهای تعیین شده است. اگر چه معیارهای مختلفی برای تعیین میزان انطباق وجود دارد، اما در تنظیم صورت‌های مالی اساسی، معمولاً معیار اصلی و مورد قبول، اصول حسابداری یا استانداردهای حسابداری است. در بند ۲ بخش ۲۰۰ استانداردهای حسابرسی کشور (۱۳۸۶) نیز تأکید شده است که هدف از حسابرسی صورت‌های مالی، اظهارنظر نسبت به این موضوع است که آیا صورت‌های مالی براساس استانداردهای حسابداری تهیه شده است یا خیر.

آخرین عبارت مهم، یعنی گزارش نتایج به اشخاص ذی‌نفع، بیانگر نوع گزارشی



از آنجا که واژه حسابرسی عملکرد در استانداردهای حسابرسی دولتی همواره به کار می‌رود و استفاده از آن در ایران به تأیید کمیته راهبردی حسابرسی عملکرد دیوان محاسبات کشور نیز رسیده است در این مطالعه نیز از واژه حسابرسی عملکرد استفاده شده است. (رحیمیان، ۱۳۹۰: ۶۶) فرهنگ کهلر، کلمه (عملیاتی) را به فعالیت‌های یک مؤسسه به استثنای معاملات و رویدادهای مالی و غیرمترقبه اطلاق می‌کند. طبق این تعریف عملیات فعالیت‌هایی مانند تولید، ارائه خدمات، توزیع یا امور اداری را در بر می‌گیرد و مفهوم (عملیاتی) معنی (مربوط به عملیات) را می‌رساند. تاکنون از حسابرسی عملیاتی تعاریف متعددی عرضه شده است که در اینجا به بعضی از آنها اشاره می‌شود: برفورد کادمس، (1982, al, Casler) تعریفی نسبتاً جامع حسابرسی عملیاتی ارائه می‌کند.

حسابرسی رعایت: حسابرسی رعایت با این هدف انجام می‌گیرد که تبعیت واحد تجاری از رویه‌ها، ضوابط یا مقررات وضع شده توسط مراجع بالاتر را بررسی کند. نمونه‌های زیر مثال‌هایی از حسابرسی رعایت در یک شرکت خصوصی است:

- بررسی پیروی کارکنان حسابرسی از رویه‌های تعیین شده توسط مدیر مالی شرکت
 - بررسی نرخ‌های دستمزد با قانون حداقل دستمزد
 - بررسی توافقی‌های قراردادی با بانک‌ها و سایر وام‌دهندگان جهت اطمینان از رعایت الزامات قانونی توسط شرکت
- حسابرسی رعایت در واحدهای دولتی کاربرد بیشتری دارد. با این حال، بسیاری از سازمان‌های خصوصی و غیرانتفاعی، رویه‌های تعیین شده، توافقی‌های



حسابرسان صلاحیت حرفه‌ای کمتری دارند. در حسابرسی عملیاتی، بررسی‌ها به حسابداری محدود نمی‌شود و ممکن است ساختار سازمانی، عملیات رایانه‌ای، روش‌های تولید، بازاریابی و یا هر حوزه دیگری که حسابرسان در آن زمینه صلاحیت داشته باشند، مورد ارزیابی قرار گیرد. از آنجا که اثربخشی عملیاتی حوزه‌های بسیار متفاوتی می‌تواند مورد ارزیابی قرار گیرد، نمی‌توان چگونگی انجام حسابرسی عملیاتی را به طور دقیق توصیف کرد. در یک سازمان، ممکن است حسابرسان مربوط بودن و کافی بودن اطلاعات مورد استفاده مدیریت در تصمیم‌گیری برای تحصیل دارایی‌های ثابت مشهود جدید را ارزیابی کند. در سازمان دیگر، ممکن است کارایی جریان اطلاعات در فرایند فروش مورد ارزیابی قرار گیرد. ارزیابی کارایی و اثربخشی عملیات در مقایسه با معیارهای تعیین شده، هیچ‌گاه نمی‌تواند با همان عینیت حسابرسی رعایت و حسابرسی صورتهای مالی انجام گیرد. معیارهای تعیین شده مورد استفاده در حسابرسی عملیاتی نیز بسیار ذهنی هستند. به همین دلیل، حسابرسی عملیاتی بیش از آنکه شبیه حسابرسی باشد، به مشاور مدیریتی شباهت دارد.

است که حسابرسان برای اشخاص ذی‌نفع تهیه می‌کنند. اشخاص ذی‌نفع می‌توانند شامل سهامداران، اعتباردهندگان، کارکنان، تأمین‌کنندگان مواد و کالا، سازمان‌های دولتی، بورس اوراق بهادار و گروه‌های دیگر باشند.

انواع حسابرسی

حسابرسی انواع گوناگون دارد و مهم‌ترین آن‌ها عبارتند از:

۱. حسابرسی عملیاتی
۲. حسابرسی رعایت
۳. حسابرسی صورتهای مالی

حسابرسی عملیاتی: در حسابرسی عملیاتی، کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی روش‌ها و رویه‌های عملیاتی سازمان بررسی می‌شود. پس از انجام حسابرسی عملیاتی، معمولاً مدیریت انتظار دارد که توصیه‌هایی برای بهبود عملیات دریافت کند. برای مثال، ممکن است حسابرسان، کارایی و دقت پردازش حقوق و دستمزد را در یک سیستم رایانه‌ای تازه راه‌اندازی شده بررسی کنند. به عنوان نمونه‌ای دیگر، می‌توان به ارزیابی کارایی، دقت و مشتری‌مداری در توزیع نامه‌ها و بسته‌های پستی توسط اداره پست اشاره کرد که البته در این مورد

قراردادی و الزامات قانونی دارند که ممکن است مستلزم انجام حسابرسی رعایت باشد. مخاطب حسابرسی رعایت معمولاً مدیریت است و نتایج آن به افراد برون‌سازمانی ارائه نمی‌شود، زیرا مدیریت، اصلی‌ترین گروهی است که می‌خواهد درباره میزان رعایت مقررات و رویه‌های تعیین شده، اطلاعات داشته باشد. بنابراین، بخش مهمی از این نوع حسابرسی اغلب توسط حسابرسی انجام می‌گیرد که در استخدام شرکت هستند.

حسابرسی صورت‌های مالی:

حسابرسی صورت‌های مالی با این هدف انجام می‌گیرد که میزان مطابقت صورت‌های مالی (اطلاعات مورد رسیدگی) با معیارهای تعیین شده مشخص شود. معمولاً، معیارهای مورد نظر، استانداردهای حسابداری است، هر چند ممکن است صورت‌های مالی که با سایر چارچوب‌های گزارشگری مالی مناسب برای یک سازمان خاص تهیه شده است نیز مورد حسابرسی قرار گیرد. حسابرس، به منظور تعیین اینکه صورت‌های مالی، طبق استانداردهای حسابداری، به نحو مطلوب تهیه و ارائه شده است، شواهدی را جمع‌آوری می‌کند تا نشان دهد که این صورت‌های مالی عاری از تحریف بااهمیت است یا خیر. با پیچیده‌تر شدن فعالیت‌های تجاری، تمرکز حسابرسان بر معاملات و رویدادهای حسابداری، دیگر کافی نیست. رویکردی یکپارچه برای حسابرسی مستلزم آن است که در کنار در نظر گرفتن خطر تحریف صورت‌های مالی، کنترل‌های لازم جهت پیشگیری از تحریف نیز اعمال شود. همچنین، حسابرس باید شناخت و درک جامعی از واحد تجاری و محیطی که در آن فعالیت می‌کند داشته باشد. شناخت از واحد تجاری شامل آگاهی

از صنعت و محیط قانونی و عملیاتی آن، شامل روابط برون‌سازمانی با افرادی نظیر تأمین‌کنندگان اقلام مورد نیاز واحد تجاری، مشتریان و اعتباردهندگان است. حسابرس باید از راهبردها و فرایندهای تجاری و عوامل اصلی مؤثر بر موفقیت این راهبرد ها نیز آگاهی داشته باشد. چنین تحلیلی به حسابرس کمک می‌کند که خطرهای مربوط به راهبردهای شرکت را که می‌تواند بر ارائه مطلوب صورت‌های مالی تأثیرگذار باشد شناسایی کند.

استانداردهای حسابرسی

استانداردهای حسابرسی، معیاری برای سنجش کیفیت کار حسابرسان است. انجمن حسابداران رسمی آمریکا برای نخستین بار در سال ۱۹۴۷، استانداردهای ده‌گانه حسابرسی را معرفی کرد. این استانداردها تاکنون جهت انطباق با تغییرات محیط حسابرسی، تعدیل و تغییر یافته‌اند. استانداردهای حسابرسی همراه با طبقه‌بندی آن‌ها در سه گروه (۱) استانداردهای عمومی، (۲) استانداردهای عملیات (رسیدگی) و (۳) استانداردهای

گزارشگری به شرح زیر هستند.

استانداردهای عمومی:

رسیدگی باید توسط شخص یا اشخاصی اجرا شود که دارای صلاحیت و آموزش فنی کافی به عنوان حسابرس باشند. حسابرس یا حسابرسان باید استقلال رأی خود را در تمام موارد مربوط به حسابرسی حفظ کنند. در رسیدگی و تهیه گزارش باید مراقبت حرفه‌ای لازم به عمل آید.

استانداردهای عملیات (رسیدگی)

عملیات حسابرسی باید به میزان کافی برنامه‌ریزی شود و در صورت وجود کارکنان، بر کار آنان به گونه‌ای مناسب نظارت شود. برای برنامه‌ریزی حسابرسی و تعیین نوع، زمان و میزان آزمون‌ها باید شناختی کافی از ساختار کنترل داخلی کسب شود.

شواهد کافی و مناسب باید از راه بازرسی، مشاهده، پرس‌وجو و دریافت تأییدیه کسب شود تا مبنایی معقول برای اظهار نظر نسبت به صورت‌های مالی مورد رسیدگی باشد.





دامنه وسیعتری نسبت به مسئولیت‌های حسابرسی صورت‌های مالی طبق استانداردهای حسابرسی را شامل شود. اینگونه مسئولیت‌ها، در استانداردهای حسابرسی مورد بحث قرار نمی‌گیرد. این مسئولیت‌ها ممکن است در استانداردهای حسابرسی دولتی یا در دستورالعمل‌ها و رهنمودهای حسابرسی مربوط به بخش عمومی مورد بحث قرار گیرد (بند ت ۵۴- استاندارد ۲۰۰)

مسئولیت حسابرسان: حسابرسان واحدهای بخش عمومی، مسئولیت‌های بیشتری در خصوص بررسی رعایت قوانین و مقرراتی که ممکن است به حسابرسی صورت‌های مالی مربوط باشد یا سایر جنبه‌های عملیات واحد تجاری را در برگیرد، داشته باشد (بند ت ۶- استاندارد ۲۵۰ و بند ت ۱۳- استاندارد ۳۱۵). علاوه، در قبال کنترل‌های داخلی برای مثال ارائه گزارش در رابطه با رعایت آیین‌نامه‌ها و بخشنامه‌ها، اغلب دارای مسئولیت‌های بیشتری هستند. بنابراین، بررسی کنترل‌های داخلی توسط حسابرسان بخش عمومی می‌تواند گسترده‌تر و مفصل‌تر باشد. پرس و جو از اشخاص ذیصلاح در واحد حسابرسی داخلی می‌تواند به حسابرسان در تشخیص خطر عدم رعایت قوانین و مقررات مربوط و خطر وجود ضعف در کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی کمک کند (بند ت ۱۳- و ت- ۷۲ استاندارد ۳۱۵) حسابرسان ممکن است درخصوص اطلاع‌رسانی ضعف‌های کنترل‌های داخلی مشخص شده در جریان حسابرسی، روش اطلاع‌رسانی، میزان ارائه جزئیات و مخاطبان، مسئولیت‌های بیشتری از آنچه در استاندارد ۲۵۰ پیش‌بینی شده است، داشته باشند (بند ت ۶- استاندارد ۲۵۰) مسئولیت حسابرس واحدهای بخش

صریح بیانگر ویژگی هرگونه رسیدگی حسابرس و میزان مسئولیتی باشد که او بر عهده می‌گیرد. البته مراجع حرفه‌ای هر کشوری تفسیرهایی بر این استانداردهای ده‌گانه می‌نویسند که به آن بیانیه‌های تفسیری استانداردهای حسابرسی گفته می‌شود. در کشور ما نیز سازمان حسابرسی طبق قانون تشکیل آن، مسئول تدوین این بیانیه‌ها است. انجام حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی استانداردهای حسابرسی اساساً برای حسابرسی واحدهای بخش عمومی نیز کاربرد دارد. به هر حال، مسئولیت‌های حسابرس بخش عمومی ممکن است تحت تأثیر الزامات قانونی حاکم بر حسابرسی، یا تعهدات واحدهای بخش عمومی ناشی از قانون، مقررات، یا سایر الزامات قرار گیرد که می‌تواند

استانداردهای گزارشگری

گزارش باید تصریح کند که صورت‌های مالی، طبق اصول حسابداری تهیه شده است یا خیر. گزارش باید شرایطی را مشخص سازد که در آن چنین اصولی در دوره جاری نسبت به دوره قبل، به‌طور یکنواخت رعایت نشده است. اطلاعات افشا شده در صورت‌های مالی به‌طور منطقی کافی تلقی می‌شود مگر آن که خلاف آن در گزارش بیان شود. گزارش باید حاوی یک اظهارنظر درباره صورت‌های مالی به‌طور کلی، یا بیانگر این باشد که نظری نمی‌تواند اظهار شود. هنگامی که نظر کلی نتواند اظهار شود، دلایل آن باید بیان شود. در تمام مواردی که نام حسابرس به نحوی با صورت‌های مالی ارتباط می‌یابد، گزارش باید به‌طور

تفاوت‌هایی وجود دارد و معمولاً برای این خدمات، از واژه‌های گوناگونی استفاده می‌شود.

به طور کلی، می‌توان مبانی نظری چالش‌های اجرای حسابرسی عملکرد را از سه منظر حسابرسی، مدیریت سازمانی و ساختاری مورد بررسی قرار داد. برخوردار نبودن حسابرسان عملکرد از صلاحیت حرفه‌ای لازم، مشخص نبودن دامنه رسیدگی، تعریف نشدن شاخص‌های مناسب برای ارزیابی عملکرد و تعیین نشدن چارچوب مناسب برای گزارش حسابرسی عملکرد از چالش‌های عمده از منظر حسابرسی است (استوارت ۲۰۱۱: ۳۸۳) بر اساس آیین رفتار حرفه‌ای سازمان حسابرسی، مفهوم صلاحیت حرفه‌ای در برگیرنده دو جنبه اساسی کسب صلاحیت حرفه‌ای و حفظ صلاحیت حرفه‌ای است. کسب صلاحیت حرفه‌ای نیازمند برخورداری از تحصیلات عالی است و حفظ صلاحیت حرفه‌ای، مستلزم آگاهی مستمر از تغییر و تحولات حرفه است. بنابراین، صلاحیت حرفه‌ای لازم شامل دو مفهوم دانش و تجربه است. با توجه به تنوع موضوع‌های مورد حسابرسی، دامنه دانش و مهارت‌های لازم برای حسابرس عملکرد بسیار گسترده است (سجادی و جامعی: ۱۳۸۲: ۱۳۰)

آمارها یا داده‌های صنعت برای مقاصد مقایسه‌ای در دسترس نباشند. با این حال، روابط دیگری نظیر میزان تغییرات در مخارج ساخت هر کیلومتر جاده یا مقایسه تعداد وسایل نقلیه خریداری شده با وسایل نقلیه برکنار شده، ممکن است مربوط محسوب شود (بند ت ۱۱- استاندارد ۵۲۰)

الزامات گزارشگری در بخش عمومی:
الزامات گزارشگری تقلب، اعم از آنکه از طریق فرایند حسابرسی کشف شده یا کشف نشده باشد، ممکن است طبق الزامات خاص حسابرسی یا قوانین و مقررات مربوط یا سایر الزامات باشد (بند ت ۶۷- استاندارد ۲۴۰) حسابرس بخش عمومی ممکن است موظف به گزارش موارد عدم رعایت به مراجع قانون‌گذاری یا دیگر دستگاه‌های نظارتی یا درج آنها در گزارش حسابرس باشد (بند ت ۲۰- استاندارد ۲۵۰)

واژه‌های مربوط به حسابرسی عملیاتی:

خدمات حسابرسی با عباراتی چون (حسابرسی عملیاتی)، (حسابرسی مدیریت)، (حسابرسی عملکرد مدیریت) و... شناخته می‌شود. بین این عبارات

عمومی در خصوص روابط و معاملات با اشخاص وابسته ممکن است تحت تأثیر الزامات قانونی و مقرراتی باشد. در نتیجه، ممکن است به شناسایی خطرهای تحریف بااهمیت مربوط به روابط و معاملات با اشخاص وابسته محدود نباشد، بلکه ممکن است شامل مسئولیت گسترده‌تری برای شناسایی خطرهای عدم رعایت قوانین و مقررات حاکم بر واحدهای بخش عمومی (که الزامات خاصی را در انجام عملیات تجاری با اشخاص وابسته وضع می‌کنند) نیز باشد (بند ت ۳- استاندارد ۵۵۰)

اطلاع‌رسانی ضعف‌های کنترل‌های داخلی: حسابرسان بخش عمومی ممکن است در خصوص اطلاع‌رسانی ضعف‌های کنترل‌های داخلی مشخص شده در جریان حسابرسی، روش اطلاع‌رسانی، میزان ارائه جزئیات و مخاطبان، مسئولیت‌های بیشتری از آنچه که در استاندارد ۲۶۵ پیش‌بینی شده است، داشته باشند (بند ت ۲۳- استاندارد ۲۶۵)

روش‌های تحلیلی: روابط موجود بین اقلام صورت‌های مالی که به طور مرسوم در حسابرسی واحدهای تجاری در نظر گرفته می‌شود ممکن است همواره در حسابرسی دستگاه‌های اجرایی یا سایر واحدهای غیرانتفاعی بخش عمومی، مربوط نباشد. برای مثال، در بسیاری از واحدهای بخش عمومی، ممکن است رابطه مستقیم بین درآمد و مخارج، ضعیف باشد. علاوه بر این، در صورتی که مخارج تحصیل دارایی‌ها به حساب دارایی منظور نشده باشد، هیچ رابطه‌ای بین مخارج صرف شده برای دارایی‌هایی نظیر موجودی مواد و کالا و دارایی‌های ثابت مشهود و مبلغ گزارش شده از این بابت در صورت‌های مالی، وجود ندارد. همچنین ممکن است در بخش عمومی،





(هارینگتون و پایپر، ۲۰۱۵ ص ۱۷)، بر اساس یکی از گزارش‌های CBOK سال ۲۰۱۵ (بیلی، ۲۰۱۶، ص ۱۶) روسای (مدیران) حسابرسی داخلی در سراسر جهان عمده دلیل مرتبط با عدم رعایت استانداردها را موارد ذیل عنوان می‌کنند (انتخاب همه گزینه‌ها مجاز بوده است).

چالش‌های توسعه حسابرسی در ایران:

- نبود بستر لازم برای پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی حسابداری و تفسیرهای گوناگون از استانداردهای داخلی، همچنین نداشتن امنیت شغلی که استقلال حسابرسان را زیر سؤال می‌برد. (۲)
- کسب اطمینان معقول به دلیل محدودیت‌های ذاتی که در رسیدگی وجود دارد یک چالش عمده است،

از آنجایی که ادعا می‌شود استانداردهای حسابرسی داخلی، مسیر حسابرسی داخلی را روشن می‌کند، اجرای استانداردهای حسابرسی داخلی دربرگیرنده تحقق کیفیت حسابرسی داخلی است. پژوهش‌های "پیکره عمومی دانش" در سال‌های ۲۰۱۰ و ۲۰۱۵ نشان می‌دهد که در سراسر جهان حتی با وجود بالا بودن درجه توسعه‌یافتگی حسابرسی داخلی در آن کشورها نسبت به حرفه حسابرسی داخلی جوان ایران، به طور کامل رعایت نمی‌شود. به طوری که رعایت کامل استانداردها در سال ۲۰۱۵ به میزان ۵۴ درصد (سال ۲۰۱۰، ۴۶ درصد)، رعایت بخشی از استانداردها در سال ۲۰۱۵ به میزان ۳۵ درصد (سال ۲۰۱۰، ۴۶ درصد) و عدم رعایت استانداردها در سال ۲۰۱۵ به میزان ۱۱ درصد (سال ۲۰۱۰، ۱۴ درصد)، گزارش شده است

تا به امروز پژوهش‌های انجا گرفته اعم از داخلی و خارجی عمدتاً به ارتباط میان کیفیت حسابرسی داخلی برای حسابرسی صورت‌های مالی (حسابرسی مستقل) متمرکز بوده است. علاوه بر ارتباط میان کیفیت حسابرسی داخلی و حسابرسی مستقل، در خصوص درک سایر ذینفعان از کیفیت حسابرسی داخلی و قضاوت آنها در این خصوص نیز بینش محدودی ارائه شده است. در این راستا، معیارهای اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی داخلی بیشتر بر سه جزء که توسط استانداردهای حسابرسی مستقل تجویز شده‌اند؛ متمرکز بوده است که آنها شامل:

- ۱- صلاحیت (خبرگری)
- ۲- بی‌طرفی (واقع‌بینی)
- ۳- اجرای عملیات حسابرسی داخلی، هستند. (AI-، PCAOB2007.IFAC,2009 (CPA,1990

اصولاً حسابرسی بر پایه اظهارنظرها و سلیقه‌های حرفه‌ای انجام می‌شود. بنابراین در جامعه حرفه‌ای اظهارنظرها می‌تواند متفاوت باشد، بخشی از این چالش‌ها به تدوین استانداردها، رهنمودها، دستورالعمل‌ها و آیین حرفه‌ای بر می‌شود. زیرا تفسیرهای مختلفی از استانداردها و مجموعه رهنمودها می‌تواند توسط هر حسابرس صورت پذیرد.

- بیشتر استانداردهای حسابرسی به دلیل ضعف ادبیات تدوین اصول و ساختارهای استاندارد در داخل کشور جنبه ترجمه و استفاده دارد و استانداردهای وارداتی به دلیل این که برای شرایط و موقعیت زمانی و مکانی کشورهای مورد نظر پیش‌بینی شده نمی‌تواند با شرایط اقتصادی، اجتماعی و سیاسی ایران مطابقت داشته باشد. (۲)

- بازرس از لحاظ استقلال در گزارشگری باید بتواند از گزارش خود دفاع کند که این شرایط برای حسابرسان مستقل در کشور ما در حال حاضر وجود ندارد. (۱۱)

- عدم تنظیم بودجه بر مبنای عملیات، عدم تبیین جایگاه قانونی، فقدان قوانین و مقررات لازم، فقدان برنامه‌های بنیادین آموزش، نبود شاخص‌های مناسب سنجش عدم استقرار حسابرسی داخلی (۱۰)

- ضعف مهارت‌های تخصصی حسابداران، نحوه گزارشگری عملیاتی نامناسب توسط سامانه حسابداری دستگاه‌های دولتی و عدم آگاهی مدیران از فواید حسابرسی (۱۱)

چالش‌های استقرار حسابرسی داخلی ویژه مؤسسات اعتباری و نظام بانکی ایران:
چالش‌های مربوط به مؤسسات اعتباری

و نظام بانکی، کلیه واحدهای اقتصادی شامل مؤسسات اعتباری، شرکت‌ها و واحدهای اقتصادی ایرانی را در برمی‌گیرد. مؤسسات اعتباری با عنایت به ساختار ویژه خود دارای چالش‌های منحصر به فردی هستند که بر اساس داده‌های پژوهش گزیده‌ای از اهم آنها به شرح زیر ارائه می‌شود:

- ناهماهنگی میان نظارت‌های مختلف (حسابرسی داخلی، تطبیق، بازرسی و ریسک)
- عدم وجود برنامه‌های مدون و رسمی برای ارزیابی ریسک
- عدم توجه به اثربخشی طراحی کنترل‌های داخلی بانک
- عدم توجه به گزارشگری مالی توسط حسابرسی داخلی
- عدم ارزیابی مدون کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی
- عدم ارتباط مناسب میان حسابرسی داخلی و مستقل
- عدم اتکای حسابرسان مستقل بر کار حسابرسان داخلی
- وجود مسائل و مشکلات فراوان به ویژه مسائل گزارشگری مالی و مشکلات عملیاتی در بانک‌ها در سال‌های اخیر که همه چیز را به حاشیه کشانده

است.

- برون‌سپاری حسابرسی داخلی (بخشی از کار) به مؤسسات حسابرسی فاقد صلاحیت
- اجرای حسابرسی شعبه یا اداره محور به جای حسابرسی فرایندگر در بانک‌ها
- ضعف در ضمانت اجرایی بخشنامه‌های بانک مرکزی و پاسخ‌خواهی آن
- عدم استفاده از نرم‌افزارهای مناسب
- ضعف‌های مرتبط با حسابرسی فن‌آوری اطلاعات
- همپوشانی و تداخل وظایف حسابرسی داخلی با سایر واحدهای نظارتی همچون بازرسی، ریسک، تطبیق، مبارزه با پولشویی
- انتقال نیروهای مازاد سایر اداره‌ها به اداره حسابرسی داخلی
- ضعف نهادهای نظارتی
- حضور اعضای غیرمستقل در کمیته حسابرسی بانک‌ها

انواع چالش‌های حسابرسی:

الف) چالش‌های درونی:

چالش مقررات و قوانین در اجرا:

یکی از چالش‌های اساسی حسابرسان در حسابرسی صورت‌های مالی مجموعه



و همکاری و همفکری آموزشی در راستای رفع نیاز افراد حرفه احساس می‌شود.

چالش عدم ثبات درآمدی و بحث رتبه‌بندی:

یکی از چالش‌های موجود بر سر راه مؤسسات حسابرسی تازه شکل گرفته عدم توان رقابت با مؤسسات قدیمی موجود در حرفه و لذا کاهش حاشیه سود درآمدی با توجه به تشکیلات سازمان یافته مؤسسات در چارچوب اساسنامه جامعه حسابداران رسمی است این عامل خود سبب شده که طیف رقابتی پر قدرت جهت کسب سهم بیشتر از بازار حسابرسی به تکاپوی بیشتر برای باز کردن بحث رتبه‌بندی مؤسسات خود توسط جامعه باشند تا به این ترتیب دامنه رقابت بر مؤسسات ناشناخته را تنگ‌تر کرده و سهم بازار خود را افزایش دهند.

چالش استانداردهای ناکامل و ناتمام و اظهار نظر مطلوبیت صورتهای مالی:

استانداردهای حسابداری ایران برگرفته ناتمامی از استانداردهای بین‌المللی است به گونه‌ای که در برخی از موارد بایستی تحقیق کامل در خصوص شرایط اقتصادی سیاسی و فرهنگی کشور صورت می‌پذیرفت و بعد استاندارد عمومی و اجرایی می‌شد و در برخی موارد نیز استانداردی ارائه نشده است. اما کمیته تدوین زحمت این کار را به خود نداده و استانداردهایی بدون توجه به چرخه‌های کوتاه‌مدت و بلندمدت اقتصادی و یا شرکت‌های بزرگ و کوچک وضع کرده است. لذا برخی از افراد حرفه به شدت با استانداردهای موجود (عمدتاً خصوصی‌ها) مخالفت می‌کنند (که ممکن است جنبه سیاسی نیز داشته باشد) و در هریک از



چالش کیفیت حسابرسی:

این موضوع که حسابرسان از دانش آموزش و تجربه متفاوتی نسبت به همکاران حرفه‌ای دیگر برخوردارند چیز عجیبی نیست. در دنیا برخی از مؤسسات حسابرسی صرفاً در ارائه خدمات حسابرسی به صنایع خاصی متبحر شده‌اند و آموزش‌های لازم در این خصوص را در برنامه کاری خود دارند. اما موضوع آن در ایران متفاوت از دیگر مکان‌هاست. چرا که حسابرسان این خطه در همه نوع حسابرسی و صنعت خبره‌اند و ادعا نیز دارند.

چالش آموزش و فراگیری اندک:

از جمله مواردی که در کاهش کیفیت پرونده‌های حسابرسی و در نهایت کاهش تأثیرگذاری استانداردهای حسابرسی بر ارائه گزارش و رفتار حسابرسان مؤثرند بحث آموزش و فراگیری اندک با توجه به تحولات حرفه و نیازهای فزاینده جامعه به خدمات متنوع اعتباردهی است (که از ارقام مالی گرفته تا غیرمالی را نیز شامل می‌شود) نیاز به همت تمامی اعضا در اعتلای خدمات حرفه‌ای

مورد رسیدگی قوانین و مقررات حاکم بر عملیات مالی صاحب کار است، به گونه‌ای که از انطباق رویه‌ها و مقررات به کار گرفته شده با آن چه که در صورتهای مالی ارائه شده است اطمینان حاصل شود. وجود قوانین و مقررات و بخشنامه‌های مختلف در طول دوره‌های زمانی بلند مدت (شامل قوانین مالیاتی و برنامه‌های توسعه و...) و کوتاه مدت (شامل بودجه‌های سالانه و بخشنامه‌ها و مصوبه‌ها...) موجبات پیچیدگی رسیدگی به صورتهای مالی صاحب کاران را موجب می‌شود.

چالش نیروی انسانی و سیستم مدیریت منابع انسانی:

یکی از مشکلات حرفه، بحث دستمزدهای پایین نیروهای کار در مؤسسات حسابرسی است به گونه‌ای که بیش‌تر نیروی این حرفه پس از چند سال کسب تجربه احساس می‌کنند که تلاش و کوشش آن‌ها به تناسب از لحاظ مالی جبران نمی‌شود و لذا حرفه به سمت مشاغل حسابداری و مدیریت مالی نقل مکان کاری می‌کنند.

انجمن‌های موجود نیز زمزمه‌هایی مبنی بر تشکیلی کارگروه‌های تدوین استاندارد به عنوان رقیب استانداردهای موجود شنیده می‌شود.

چالش آیین رفتار حرفه‌ای:

آیین رفتار حرفه‌ای در پاره‌ای از موارد نیاز به تغییر و تعدیل دارد بحث‌هایی نظیر بیمه شدن حسابرسان شاید شرایط رفتار حرفه‌ای حاکم بر آن‌ها را از این که کارهای حسابرسی و غیرحسابرسی صاحب کار را نپذیرند، تغییر دهد چرا که اگر بیمه گزار تمامی مسئولیت ناشی از گزارش نادرست حسابرسان را در جبران خسارت بپردازد شاید بحث استقلال کم رنگ تر شود (هرچند عملی مخالف با استانداردهای حسابرسی انجام شده باشد) هم چنین موضوعاتی نظیر ظرفیت کاری و یا استعلام‌ها و مناقصات و ... شاید نیاز به بازنگری داشته باشد که تشکیل یک گروه کاری برای اصلاح این موارد بایستی در دستور کار جامعه قرار گیرد.

چالش خدمات اعتبار دهی تعریف نشده:

میزان تنوع خدمات اعتباردهی قابل ارائه توسط حسابرسان مستقل روزه‌روز در حال افزایش است به گونه‌ای که علاوه بر اعتباردهی عناصر مالی کمی، عناصر مالی غیرکمی را نیز در بر می‌گیرد. اما آنچه که در کشور ما وجود دارد محدودیت تنوع خدمات قابل ارائه اعتباردهی به عناصر صورت‌های مالی واقعی و پیش‌بینی شده (که خدمت جدیدی است) است. اگر قرار ست از رشد خوبی در حوزه خدمات قابل ارائه، برخوردار باشد، بایست ضمن فرهنگ‌سازی در این خصوص نسبت به تدوین استانداردهای چگونگی انجام و ارائه این گونه خدمات اقدام لازم صورت پذیرد.

ب) چالش‌های بیرونی

چالش عدم استقلال (ظاهری و باطنی) کلمه حسابرس در اکثر مواقع با کلمه مستقل همراه و عجین شده است. به این مفهوم که شخصی که کار حسابرسی صاحب کار را پذیرفته از سازمان مورد نظر مستقل بوده و هیچ‌گونه منفعت مستقیم و یا غیرمستقیمی که بتواند بر اظهار نظر وی تأثیر بگذارد ندارد. اما در مواردی مشاهده می‌شود در عین حال که حسابرسی استقلالی (چه به صورت ظاهری و چه به صورت باطنی) از مجموعه مورد نظر ندارد گزارشات حسابرسی تهیه شده با عنوان "گزارش حسابرس مستقل" تهیه و تنظیم می‌شود. بنابراین حسابرسان بایستی در به‌کارگیری این کلمه در گزارشات خود با احتیاط بیشتری عمل کنند تا مجبور به پرداخت هزینه‌های ناشی از دعاوی حقوقی بر علیه خود در غیاب نبود یک سیستم پوشش بیمه‌ای مناسب، نباشند.

چالش حسابرس و بازررس و حاکمیت شرکتهای:

بحث انتخاب بازرسان آن چنان که در قانون تجارت آمده بر عهده مجمع عمومی صاحبان سهام است و لذا تغییر مداوم حسابرسان آسیب‌های جدی به

امر حسابرسی مستقل و ثبات درآمدی مؤسسات حسابرسی دارد. با این حال در خصوص شرکت‌های بورسی طبق دستورالعمل سازمان بورس در خصوص حسابرسان معتمد تغییر حسابرسین توسط صاحب کار بایستی با دلیل همراه باشد و حسابرسان نیز موظفند طبق آیین‌رفتار حرفه‌ای دلایل برکناری خود را به حسابرسان بعدی اطلاع دهند. نکته دیگر مربوط به تداخل وظایف حسابرسی و بازرسی است. همانطور که می‌دانید بازرسان توسط مجمع انتخاب می‌شوند اما همین بازرسان وظیفه حسابرسی را هم بر عهده گرفته‌اند. موضوع این است که بازرسی بخشی از ارکان شرکت در چارت سازمانی دیده شده و استقلالی از ارکان شرکت مورد بازرسی خود ندارد (طبق قانون تجارت) در حالی که وظیفه حسابرسی مستقل مستلزم استقلال و نداشتن منفعت (مستقیم و غیر مستقیم) در شرکت تحت حسابرسی است.

نرخ‌های پایین حق الزحمه و رقابت غیر حرفه‌ای:

این موضوع که نرخ خدمات حسابرسی در ایران نسبت به اکثر نقاط دنیا و هم چنین قبل از انقلاب اسلامی در سال ۱۳۵۷ اختلاف فاحشی دارد بر کسی از



اعضا حرفه پوشیده نیست با این توصیف چگونه می‌شود انتظار داشت خدمات حسابرسی با کیفیت به سرانجام رسد و این در حالیست که استعلام گرفتن توسط صاحبکاران یک امر پذیرفته شده در حال انجام است و موسسات حسابرسی نیز به رقابت غیرحرفه‌ای برای گرفتن کار مشغول هستند آیا رمقی برای ادامه کار به صورت حرفه‌ای و با توسعه سایر خدمات اعتباردهی وجود خواهد داشت. مسأله مهمی که در وضعیت قیمت خدمات حسابرسی تأثیرگذار بوده است نگاه هزینه‌ای به خدمات حسابرسان است به گونه‌ای که در وضعیت قیمت خدمات حسابرسی تأثیرگذار بوده است نگاه هزینه‌ای به خدمات حسابرسان است به گونه‌ای که اکثر سازمان‌ها و شرکت‌ها خدمات حسابرسان را دارای ارزش افزوده برای خود نمی‌دانند و آن را صرفاً یک امر قانونی تلقی می‌کنند که در دریافت آن اجبار دارند و یا در برخی از صاحبکاران

خدمات حسابرسی این تصور وجود دارد که آن‌ها می‌توانند جانشینی برای ممیزان بوده و ضمن این که از ریسک برخورد با ممیزان مالیاتی (به عنوان مأموران دولتی) اجتناب می‌کنند می‌توانند در این میان مذاکره خوبی با حسابرسان در خصوص مسایل مالی خود نیز داشته باشند.

چالش استانداردهای حسابرسی:

هر عضو حرفه‌ای که تاریخچه توسعه و گسترش نظریه در حسابداری را خوانده باشد می‌بیند که تضاد عقاید عجیبی در فرموله‌بندی اصول و استانداردها در این علم وجود دارد. بنابراین جای هیچ احساس ناخرسندی و سرخوردگی جای وجود نمی‌یابد پس از این که می‌بیند عملاً استانداردهای حسابرسی در قالب فرایند حسابرسی شکل می‌یابد و توجیه و تفسیر می‌شود. برای کشوری که تازه قدم در راه خصوصی‌سازی گذاشته و معلوم نیست که دنیا ما را بالاخره به عنوان عضوی

از خود در طی ده سال آتی بپذیرد و یا این که در راه خصوصی‌سازی پس از سه بار تلاش موفق شویم یا خیر، حدود شش سال است که از استانداردهای بین‌المللی برای عمل حسابداران و حسابرسان استفاده می‌کنیم. حسابرسان نیز که به شدت از این اصول و استانداردها حسابداری متأثر هستند در این گیر و دار به عنوان کسی و یا کسانی که قرار است نسبت به کاربرد و اجرای استانداردها اظهار نظر کنند وارد عمل شده و خود را به عنوان یک استفاده‌کننده اصلی ذینفع و ذیحق دانسته و حضور خود را در استانداردهای حسابرسی لازم و ضروری می‌شمارد تا بدین ترتیب بدنه اجماع نظر در این فرآیند سیاسی به گونه‌ای کامل شود که استانداردهای تهیه شده بتواند بخش عظیمی از تضاد منافع بین ذینفعان را حل کند.

هرم پاسخ‌گویی عمومی و شفافیت و فرهنگ پاسخ‌گویی جایگاه و نقش حسابرسان:

اجتماع گاهی وقت‌ها انتظاراتی فراتر از آنچه که در کلیت یک نظام حاکم است از حسابرسان دارند. از طرفی در یک اقتصاد بیمار تک محصولی با وجود اقتصاد غیررسمی فعال و قوی نمی‌توان انتظارات مزاد بر محدودیت‌های حسابرسی را از حسابرسان درخواست کرد. هرم پاسخ‌گویی و شفافیت از بالا به پایین است و نه بالعکس و تا زمانی که این موضوع حل نشده از حسابداران و حسابرسان انتظار شفافیت حداکثری را نمی‌توان داشت. علاوه بر این به دلیل عدم وجود قوانین شفاف در خصوص مسئولیت‌های جزایی و کیفری احتمالی که حسابرسان را تهدید می‌کند و چگونگی اعمال آن و نتایج ممکن مرتبط بر اعمال حسابرسان (ناشی





کشور قبل از هر اقدامی می‌بایست در جهت رفع این چالش‌ها تلاش کرد که در این راستا ارائه راهکارهای ذیل می‌تواند مفید واقع شود.

۱- تغییر برخی اصول بنیادی استانداردها در داخل کشور الزامی است که این اصول با شرایط بومی کشور می‌تواند مغایرت داشته باشد که این مغایرت‌ها می‌تواند در زمینه اهداف، الزامات اخلاقی، نحوه حسابرسی صورت‌های مالی، دامنه و حدود رسیدگی، میزان خطر حسابرسی و اهمیت آن در کشور می‌تواند با استانداردهای بین‌المللی مغایرت داشته باشد.

۲- مقررات، قوانین، بخشنامه‌ها و دستورالعمل‌ها اصلاح شده و موضوع تقلب به صورت دقیق آسیب‌شناسی شود که پیشگیری، افزایش کنترل‌های داخلی و خصوصی‌سازی می‌تواند راهکار مناسبی برای جلوگیری از تقلب باشد.

۳- تدوین و انتشار اصول و ضوابط و استانداردهای حسابداری و حسابرسی با نظرخواهی از جامعه حسابداران رسمی ایران و سایر مراجع ذیصلاح

۴- تربیت و آموزش افراد متعهد جهت

با مراکز حرفه‌ای و استانداردگذاری در ورای مرزها ندارند و لذا یکی از نقاط ضعف موجود در رشد و گسترش حرفه حسابرسی عدم ارتباط سازنده و به تبع آن عقب ماندن از قافله رشد و توسعه جهانی حرفه و آموزه‌های جدید در این خصوص است.

ابزار دولت در تحقق سیاست‌ها کاهش تصدی‌گری:

سیاست‌های خصوصی‌سازی در کشور ما با فراز و نشیب‌ها و ناکامی‌هایی همراه بوده است. آنچه که برای ما مهم است اعتقاد سیاستمداران به اجرای موفق سیاست‌های خصوصی‌سازی به وسیله حسابداران و حسابرسان حرفه‌ای است. پس از این که در دوره تعدیل اقتصادی سیاست‌های مذکور با شیوه‌های مرسوم در آن زمان به شکست انجامید بحث ماده قانون استفاده از خدمات تخصصی حسابداران به عنوان حسابدار رسمی در سال ۱۳۷۲ به تصویب مجلس رسید از آن زمان تا تشکیل واقعی جامعه در سال ۱۳۸۰ هشت سال گذشت ولی نیاز شدید دولت به خصوصی‌سازی (با تمام نگرانی‌هایی که در این خصوص وجود داشت) باعث شد که جامعه شکل گیرد و وزارت دارایی نیز به آن به مثابه ابزاری در جهت کاهش بدنه کارشناسی خود (و در نهایت هزینه‌های منابع انسانی خود) در امر تعیین درآمد مشمول مالیات استقبال کرد.

نتیجه‌گیری و ارائه راهکارهای توسعه حسابرسی در ایران:

همانطور که مشاهده شد در جهت توسعه حسابرسی و حسابداری در ایران چالش‌ها و موانع بی‌شماری وجود دارد که جهت بهبود عملکرد و رسیدن به توسعه اقتصادی

از گزارش‌گری ناصحیح) برخی از اعضاء خاطی حرفه با طیب خاطر به انجام و ارائه خدمات خود مشغولند.

چالش اقتصاد کلان ضعیف و صنعت بی‌رونق:

یک موضوع اساسی که از لحاظ تاریخی بر فضای حرفه حاکم بوده و بر حرفه تأثیر پایداری گذاشته موضوع اقتصاد غیرصنعتی و ضعیف بودن آن در ابعاد خرد و کلان است. طبعاً حرفه در جایی از رشد مناسب برخوردار است که شرایط کسب و کار مهیا بوده و مثلاً بتوان به راحتی شرکتی را تأسیس کرد و یا آن را منحل کرد. اما در کشوری که سایه نظام متمرکز دولتی به پیروی از اندیشه‌های چپ و بنا به ضرورت‌های تاریخی و ایدئولوژیک شکل گرفته و شرایط کسب و کار در مسیر نزولی خود قرار دارد، انتظار و امیدی به گسترش صنعت که پیامد آن گسترش سفره بزرگی برای مؤسسات حرفه‌ای است فراهم نمی‌آورد. این موضوع خود ضعف تاریخی حرفه و وابستگی آن به نظام دولتی را در پی داشته است جایی که قسمت اعظم آموزش و تولید افراد حرفه‌ای (با نظام تفکر دولتی) در آن صورت پذیرفته (که به نوعی حسابرسان داخلی دولت محسوب می‌شوند) و انتظار داریم که افراد شاغل در حرفه در این بدنه ضعیف اقتصاد کلان از مؤسسات حرفه‌ای دولتی خارج شده و تشکیل مؤسسات حرفه‌ای خصوصی بدهند.

چالش عدم ارتباط با سایر مراکز حرفه‌ای و دانشگاهی در جهان:

سازمان‌های حرفه‌ای در کشور ما (به جز انجمن حسابداران خبره که چند سالی است عضو آیفک است) و از جمله جامعه حسابداران رسمی ارتباط فعال و سازنده‌ای

تأمین کادر متخصص مورد نیاز از طریق اجرای برنامه‌های مداوم آموزشی برای شاغلین در سازمان

۵- سرمایه‌گذاری در الگوها و تجهیزات نوین محاسباتی از جمله تجهیزات سیستمیک حسابداری و نظام انفورماتیک حسابداری و حسابرسی.

۶- رویکرد بنیادی دولت به اقتصاد به سمت اجرای سیاست‌های خصوصی‌سازی باشد و با توجه به محدودیت منابع و امکانات و لزوم اعمال صرفه‌جویی و افزایش بهره‌وری، کارایی و اثربخشی استفاده از حسابرسی برای اداره موفق سازمان‌ها ضروری است.

نظریه و الگوی پدیدار شده در ایران پژوهش پیرامون چالش‌های استقرار و پیاده‌سازی حسابرسی داخلی با کیفیت می‌تواند در پژوهش‌های آتی به صورت تخصصی و پرداختن به جنبه‌های خاص آن مدنظر قرار گیرد. در این پژوهش جنبه‌های مختلفی از کیفیت حسابرسی داخلی، چالش‌های دستیابی به آن و راهبردهای ارتقای کیفیت حسابرسی داخلی در ایران ارائه شد. در پژوهش‌های آتی ضمن آنکه می‌توان اهمیت هر کدام از مقوله‌های استخراجی در بخش‌های مختلف به صورت جداگانه مورد پژوهش قرار داد بلکه اهمیت آنها نیز می‌توان رتبه‌بندی کرد. به عنوان مثال صرفاً به مقوله‌های استخراج شده پیرامون تأثیر سازوکارهای حسابرسی داخلی پرداخته شود و جوانب کیفیت آن به طور تخصصی و ویژه مورد بررسی و رتبه‌بندی قرار گیرد. هر کدام از مقوله‌های استخراجی (از قبیل آموزش، فرهنگ‌سازی و ترویج، کنترل کیفیت، مهارت‌های ارتباطی، بینش، تردید حرفه‌ای، بی‌طرفی و واقع بینی، آموزش‌های دانشگاهی، مؤثر بودن آموزش، تعامل با کمیته حسابرسی،

برنامه‌های حسابرسی مبتنی بر اولویت، ارزیابی عملکرد، کارایی و اثربخشی حسابرسی داخلی، تعامل میان حسابرسی داخلی و مستقل، مدیر حسابرسی داخلی (... که در قالب ورودی‌ها، فرایند، خروجی، نتایج و عوامل زمینه‌ای طبقه‌بندی و در قالب الگوی یکپارچه ارائه شد می‌تواند به طور ویژه مورد پژوهش قرار گرفته و تبیین لازم در این خصوص صورت گیرد.

منابع:

- ۱- امیدواری، ناصر (۱۳۹۳) دشواری‌های استقرار نظام حسابرسی داخلی، دو ماهنامه حسابرسان داخلی، دوره ۱، شماره ۱، خرداد و اردیبهشت، ص ۲۶-۲۰
- ۲- باباجانی، جعفر و بابایی، مسعود (۱۳۹۰) تأثیر استقرار واحد حسابرسی داخلی و تشکیل کمیته حسابرسی در ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی مالی دانشگاهها و مؤسسات آموزش عالی و پژوهشی، فصلنامه دانش حسابداری، شماره ۴، بهار، ص ۲۷-۷.
- ۳- بانک مرکزی ج.ا.ا. (۱۳۹۳) حسابرسی داخلی در بانکها، مدیریت کل مقررات، مجوزهای بانکی و مبارزه با پولشویی اداره مطالعات و مقررات بانکی.
- ۴- بانک مرکزی ج.ا.ا. (۱۳۹۶) دستورالعمل الزامات ناظر بر حاکمیت شرکتی در مؤسسات اعتباری غیردولتی، مدیریت کل مقررات، مجوزهای بانکی و مبارزه با پولشویی اداره مطالعات و مقررات بانکی.
- ۵- بنی مهد، قاسم (۱۳۹۴) ضعف‌های سنتی واحدهای حسابرسی داخلی و کمیته حسابرسی در شرکتهای ایرانی، روزنامه نیای اقتصاد، شماره ۳۶۶۵، ۱۰ دیماه.
- ۶- حسن‌زاده، م (۱۳۸۳) موانع توسعه حسابداری و حسابرسی در ایران و

راهکارهای بهبود این موانع "اولین همایش منطقه‌ای پژوهش‌ها و راهکارهای نوین در حسابداری و مدیریت".

۷- سجادی، سید حسین و رضا جامعی، (۱۳۸۲) سودمندی حسابرسی دیوان محاسبات کشور از دیدگاه مدیران مالی"، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۳۴، صص ۱۲۹-۱۴۹.

۸- رایدر، هری آر. (۱۹۹۳) راهنمای جامع حسابرسی عملیاتی (چاپ سوم) ترجمه محمد مهیمنی و محمد عبدالله پور (۱۳۸۰) تهران: سازمان حسابرسی، کمیته

حسابرسی عملیاتی

۹- کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی، سازمان حسابرسی (۱۳۹۵) استانداردهای حسابرسی ایران، سایر خدمات اطمینان بخشی و خدمات مرتبط

۱۰- محمدی، م (۱۳۸۷) "برخی چالش‌های حسابرسی عملیاتی در بخش دولتی ایران" پایان نامه کارشناسی ارشد، دیوان محاسبات کشور.

۱۱- نخبه فلاح، افشین (۱۳۸۷) "چالش‌های حسابرسی عملکرد در ایران".

12. Morin, D. (2014). "Auditors Geneals impact on administrations : a pan-Canadian study (2001-2011) . Managerial Auditing Journal, 29(5) 395-426

13. Stuart, K, (2011), "The Seven Deadly Sins of Performance Auditing: Implications for Monitoring Public Audit Institutions", Australian Accounting Review, 21 (59), PP.383-396.

14. the institute of internal auditor (2012) IIA Supplemental Guidance: The Role of Auditing in Public Sector Governance, 2nd edition