

استاندارد ۳۳۰۰
اصول بنیادی
حسابرسی عملکرد

فهرست استاندارد ۳۳۰۰

۱۲۳	.....	مقدمه
۱۲۳	.....	هدف اصول بنیادی حسابرسی عملکرد
۱۲۳	.....	چارچوب حسابرسی عملکرد
۱۲۵	.....	کاربرد استاندارد
۱۲۶	.....	عناصر حسابرسی عملکرد
۱۲۶	.....	اشخاص دخیل در حسابرسی عملکرد
۱۲۶	.....	موضوع و معیار در حسابرسی عملکرد
۱۲۷	.....	اعتماد و اطمینان در حسابرسی عملکرد
۱۲۸	.....	اصول حسابرسی عملکرد
۱۳۸	.....	اصول مربوط به فرآیند حسابرسی
۱۴۱	.....	اجرای حسابرسی
۱۴۲	.....	گزارشگری
۱۴۴	.....	پیگیری

مقدمه

۱ - برای اینکه حسابرسی بخش دولتی از اعتبار، کیفیت و حرفه‌ای‌گری برخوردار باشد، استانداردها و دستورالعمل‌های حرفه‌ای امری ضروری است. هدف از استانداردهای حسابرسی، رشد و ترویج حسابرسی مستقل و اثربخش است. استاندارد شماره ۳۳۰۰، اصول بنیادی حسابرسی عملکرد را بیان می‌نماید. استاندارد شماره ۳۳۰۰ لازم است همراه با استاندارد شماره ۳۱۰۰ که برای حسابرسی عملکرد نیز کاربرد دارد، مطالعه شود.

۲ - اصول بنیادی حسابرسی عملکرد شامل سه بخش است:

بخش اول، چارچوبی را برای حسابرسی عملکرد ایجاد می‌نماید.

• بخش دوم، متشکل از اصول عمومی برای الزامات حسابرسی عملکرد بوده که حسابرس باید قبل از آغاز فرآیند حسابرسی و در طول آن، مد نظر قرار دهد.

• بخش سوم، شامل اصول مرتبط با مراحل اصلی فرآیند حسابرسی است.

هدف اصول بنیادی حسابرسی عملکرد

۳ - این استاندارد به دنبال ایجاد شناخت از ماهیت حسابرسی عملکرد، شامل اصولی که لازم است بکار گرفته شود تا حسابرسی با کیفیت و استاندارد بالا اجرا شود، می‌باشد.

۴ - زمانیکه استانداردهای حسابرسی دیوان محاسبات کشور بر اساس یا منطبق با اصول بنیادی حسابرسی عملکرد باشد، در این موارد لازم است به جمله زیر در گزارش حسابرسی اشاره شود:

” این حسابرسی منطبق با استانداردها و اصول بنیادی حسابرسی عملکرد انجام شده است.“

چارچوب حسابرسی عملکرد

تعریف حسابرسی عملکرد

۵ - حسابرسی عملکرد ارزیابی مستقل، هدفمند و قابل اتکای تعهدات، سامانه‌ها، عملیات، برنامه‌ها، فعالیت‌ها یا دستگاه‌های اجرایی از نظر انطباق با مولفه‌های صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی و ارائه پیشنهاد با هدف پیشرفت و توسعه، است.

۶- حسابرسی عملکرد در پی ارائه تجزیه و تحلیل از اطلاعات موجود، ارائه اطلاعات جدید و در صورت مقتضی توصیه‌هایی برای بهبود و پیشرفت موضوعات مورد حسابرسی می‌باشد. حسابرسی‌های عملکرد از طریق موارد زیر اطلاعات و دانش جدید را ارائه می‌کند:

- ارائه تجزیه و تحلیل‌های جدید (تجزیه و تحلیل وسیع‌تر یا عمیق‌تر یا دید جدید)
- قابل دسترس‌تر کردن اطلاعات موجود برای استفاده کنندگان ذیربط
- ارائه پیشنهاد بر اساس تجزیه و تحلیل یافته‌های حسابرسی

صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی

۷- مولفه‌های صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی را می‌توان به شرح زیر تعریف نمود:

- صرفه اقتصادی به معنی به حداقل رساندن بهای منابع است، بطوری که منابع در زمان مقتضی، با کیفیت و مقدار مناسب و به بهترین قیمت، در دسترس باشد.
- کارایی به معنی دریافت بیشترین بهره از منابع موجود می‌باشد. این مؤلفه به ارتباط میان منابع بکار گرفته شده و خروجی‌ها از نظر کمیت، کیفیت و زمان‌بندی می‌پردازد.
- اثربخشی به موضوع دستیابی به اهداف وضع شده و نتایج مورد نظر اشاره دارد.
- حسابرسی عملکرد اغلب شامل تجزیه و تحلیل شرایط لازم برای اطمینان از توانایی دستیابی به صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی می‌باشد. این شرایط ممکن است شامل رویه‌ها و روش‌های مدیریت مطلوب برای اطمینان از ارائه صحیح و به موقع خدمات باشد. در مواقعی که شایسته است، تأثیر قوانین و مقررات یا ساختارهای سازمانی بر عملکرد واحد مورد رسیدگی بایستی در نظر گرفته شود.

هدف حسابرسی عملکرد

- ۸- هدف اصلی حسابرسی عملکرد، توسعه و اشاعه اعمال حاکمیت خوب همراه با صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی است. حسابرسی عملکرد موجب پاسخگویی و شفافیت نیز می‌شود.
- ۹- حسابرسی عملکرد با کمک به اشخاص دارای مسئولیت‌های حاکمیتی و نظارتی در زمینه بهبود عملکرد، موجب ارتقاء پاسخگویی می‌شود. این کار از طریق بررسی این موضوع صورت می‌گیرد که

آیا تصمیمات توسط واحدهای گزارشگری به شیوه‌ای کارآمد و اثربخش اتخاذ و بکار گرفته می‌شوند یا خیر؟ و آیا خدمات ارائه شده متناسب با منابع مصرف شده است یا خیر؟ حسابرسی عملکرد نیات و تصمیمات قانونگذار را مورد پرسش قرار نمی‌دهد بلکه این موضوع را بررسی می‌کند که آیا هر گونه کاستی در قوانین و مقررات یا نحوه اجرای آن‌ها از دستیابی به اهداف خاص جلوگیری کرده‌اند یا خیر؟ حسابرسی عملکرد بر حوزه‌هایی تمرکز دارد که در آن زمینه بتوان برای شهروندان ارزش‌آفرینی کرده و نیز بخش‌هایی که توانایی بالقوه‌ای برای بهبود دارند. حسابرسی عملکرد مشوق‌های سازنده‌ای برای طرف‌های مسئول فراهم می‌نماید تا اقدام مناسب را اتخاذ نمایند.

۱۰- حسابرسی عملکرد موجب ارتقاء شفافیت می‌گردد. این امر از طریق انعکاس نتایج تصمیمات مدیریت و پیامد فعالیت‌های مختلف به مجلس شورای اسلامی و سایر استفاده‌کنندگان ذیربط صورت می‌گیرد. دیوان محاسبات کشور با توجه به وظایف و اختیارات قانونی و بر اساس استانداردها و دستورالعمل‌های حسابرسی اقدام می‌نماید.

کاربرد استاندارد ۳۳۰۰

۱۱- هنگامی که میان انواع حسابرسی (یا حسابرسی‌های ترکیبی) هم‌پوشانی وجود دارد نکات زیر باید مد نظر قرار گیرد:

- اجزای حسابرسی عملکرد می‌تواند بخشی از یک حسابرسی بزرگ‌تر باشد که همزمان جنبه‌های حسابرسی رعایت و مالی را نیز پوشش می‌دهد.
- در صورت وجود هم‌پوشانی، کلیه استانداردهای مربوطه باید رعایت شوند. این امر ممکن است در کلیه موارد امکان‌پذیر نباشد، زیرا استانداردهای مختلف ممکن است اولویت‌های مختلفی را شامل شوند.
- در چنین مواردی، هدف اولیه حسابرسی باید این باشد که حسابرسان را به شکلی راهنمایی کند که چه استانداردهایی را باید بکار بگیرند. در تعیین اینکه آیا ملاحظات عملکردی، هدف اولیه حسابرسی را شکل می‌دهد یا خیر، لازم است این موضوع مد نظر قرار گیرد که حسابرسی عملکرد بیشتر از اینکه بر گزارشات و حساب‌ها تمرکز کند بر فعالیت و نتایج تمرکز دارد، و اینکه هدف اصلی آن بهبود صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی است تا گزارش در زمینه انطباق موضوع حسابرسی با قوانین و مقررات.

عناصر حسابرسی عملکرد

۱۲- عناصر حسابرسی عملکرد شامل حسابرس، طرف مسئول، استفاده کنندگان مورد نظر، موضوع و معیارها و شاخص‌ها می‌شود. حسابرسان باید صریحاً اجزای هر حسابرسی را شناسایی نموده و شناخت لازم را کسب نمایند به گونه‌ای که بتوانند بر همان اساس، حسابرسی را اجرا نمایند.

اشخاص دخیل در حسابرسی عملکرد

۱۳- حسابرسان غالباً صلاحیت قابل ملاحظه‌ای در انتخاب موضوع و شناسایی معیارهایی دارند که متقابلاً بر اینکه طرف‌های مسئول و استفاده کنندگان چه کسانی هستند، تأثیر گذارند. در حالیکه حسابرسان می‌توانند توصیه‌ها و پیشنهادات خود را ارائه دهند، باید مراقب باشند که مسئولیت‌های طرف‌های مسئول را بر عهده نگیرند. در حسابرسی عملکرد، فعالیت حسابرسی توسط گروهی از حسابرسان صورت می‌گیرد که دارای مهارت‌های مختلف و در عین حال مکمل یکدیگر هستند.

۱۴- نقش طرف مسئول می‌تواند بین اشخاص یا دستگاه‌های اجرایی با توجه به مسئولیت ایشان، تقسیم شود. به عنوان مثال، ممکن است مسائل و مشکلات ایجاد شده صرفاً متوجه برخی اشخاص باشد و دیگر افراد صرفاً بتوانند منشأ تغییراتی باشند که در توصیه‌های حسابرسی عملکرد به آن اشاره شده است. برخی نیز همچنان مسئول تهیه اطلاعات و شواهد برای حسابرس هستند. در هر صورت، مسئولیت نهایی بر عهده بالاترین مقام دستگاه اجرایی خواهد بود.

۱۵- استفاده کنندگان، اشخاصی هستند که حسابرس گزارش حسابرسی عملکرد را برای آن‌ها تهیه می‌نماید. قوه مقننه و سایر قوا، دستگاه‌های اجرایی، عموم مردم و سایر مراجع ذیربط می‌توانند جزئی از استفاده کنندگان باشند. طرف مسئول می‌تواند به عنوان استفاده کننده قلمداد شود، اما به ندرت تنها استفاده کننده خواهد بود.

موضوع و معیار در حسابرسی عملکرد

۱۶- موضوع حسابرسی عملکرد الزاماً محدود به برنامه‌ها یا دستگاه‌های اجرایی خاص نبوده بلکه شامل فعالیت‌ها (همراه با نتایج، ماحصل و اثرات آن‌ها) یا وضعیت‌های موجود (از جمله علل و عواقب) نیز می‌باشد. به عنوان مثال می‌توان به خدمات ارائه شده توسط طرف‌های مسئول یا اثرات سیاست‌ها

و مقررات دولتی، اشاره نمود. موضوع بر اساس هدف حسابرسی تعیین می‌شود و در قالب سؤالات حسابرسی شکل می‌گیرد.

۱۷- حسابرس در برخی مواقع با مساله چگونگی تدوین یا انتخاب معیارهای مرتبط با حسابرسی مواجه می‌شود؛ در بند ۲۸ الزاماتی که حسابرس باید رعایت نماید تشریح می‌گردد.

اعتماد و اطمینان در حسابرسی عملکرد

۱۸- همانند کلیه حسابرسی‌ها، استفاده کنندگان گزارش حسابرسی عملکرد نیز تمایل دارند نسبت به اعتبار اطلاعاتی که برای تصمیم‌گیری استفاده می‌کنند، مطمئن باشند، بنابراین خواستار گزارشات معتبری هستند که در خصوص موضوع مورد رسیدگی بر اساس شواهد، اظهار نظر شده باشد. بر این اساس حسابرسان باید در کلیه موارد یافته‌هایی را ارائه نمایند که مبتنی بر شواهد مناسب و کافی باشد و مخاطرات گزارشات نامناسب را به شکلی فعال مدیریت نمایند. به هر حال از حسابرسان انتظار نمی‌رود (در مقایسه با شیوه اظهار نظر در حسابرسی مالی) پیرامون دستیابی واحد مورد رسیدگی به صرفه اقتصادی، اثر بخشی و کارایی، اظهار نظر واحد و کلی نماید.

۱۹- سطح اطمینان حسابرسی عملکرد باید به شکلی شفاف اعلام گردد. میزان صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی به دست آمده ممکن است به اشکال گوناگون در گزارش حسابرسی عملکرد ارائه شود:

- از طریق نگاه کلی به جنبه‌های صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی، که در آن هدف حسابرسی، موضوع مورد نظر، شواهد جمع‌آوری شده و یافته‌های به دست آمده امکان یک چنین نتیجه‌گیری را میسر سازد،

- و یا از طریق ارائه اطلاعات خاص در خصوص یکسری از نکات از جمله هدف حسابرسی، سؤالات مطروحه، شواهد جمع‌آوری شده، معیارهای مورد استفاده، یافته‌های به دست آمده و نتیجه‌گیری‌های خاص.

۲۰- گزارش‌های حسابرسی باید صرفاً شامل یافته‌هایی باشند که توسط شواهد مناسب و کافی پشتیبانی می‌شوند و توضیحاتی در زمینه تصمیمات اتخاذ شده در هنگام تنظیم گزارش، نتیجه‌گیری‌ها و شکل دهی به توصیه‌ها با هدف ارائه اطلاعات کافی به استفاده کنندگان داده شود. همچنین، باید این موضوع که چگونه یافته‌های آن‌ها به یک مجموعه از نتیجه‌گیری‌ها منجر شده یا در صورت وجود

شرایط مناسب منجر به یک نتیجه گیری کلی شده است، توضیح داده شود. بر این اساس، با هدف ارائه یک گزارش معقول، باید معیارها و چرایی استفاده از آنها تشریح شده و این موضوع که کلیه نقطه نظرات مرتبط مد نظر قرار گرفته، تصریح گردد. اصول گزارش‌گری رهنمودهای بیشتری را برای این منظور ارائه می‌نماید.

اصول حسابرسی عملکرد

اصول کلی

۲۱- اصول کلی، رهنمودهایی پیرامون جنبه‌های حسابرسی عملکرد که در فرآیند حسابرسی، مرتبط به شمار می‌روند، ارائه می‌نماید. برخی از حوزه‌هایی که این اصول به آن می‌پردازد همچون انتخاب موضوعات حسابرسی، شناسایی اهداف حسابرسی و تعریف رویکرد و معیارهای حسابرسی در استاندارد شماره ۳۱۰۰ ذکر شده و برخی دیگر از حوزه‌ها همچون خطر حسابرسی، برقراری ارتباط، مهارت‌ها، قضاوت حرفه‌ای، کنترل کیفی، سطح اهمیت و مستندسازی بر پایه استاندارد شماره ۳۱۰۰ شکل گرفته است. برخی دیگر از حوزه‌ها، شامل اصول اخلاقی، اصول استقلال، در استاندارد شماره ۳۱۰۰ و استانداردهای مربوط به سطح دو به آن اشاره شده است.

هدف حسابرسی

۲۲- حسابرسان باید هدف حسابرسی را به روشنی تعریف و تعیین نموده به نحوی که با مولفه‌های صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی مرتبط باشد.

۲۳- هدف حسابرسی، رویکرد و طرح حسابرسی را مشخص می‌نماید. هدف حسابرسی می‌تواند صرفاً موضوع تشریح وضعیت موجود را دنبال نماید، اگر چه بیان اهداف حسابرسی به صورت هنجاری (آیا امور آنگونه که باید باشند، هستند؟) یا تحلیلی (چرا امور آنگونه که باید باشند، نیستند؟) احتمالاً ارزش افزوده بیشتری به دنبال خواهد داشت. در هر صورت این موضوع باید مد نظر حسابرسان باشد که حسابرسی به چه چیزی مربوط است، چه دستگاه‌ها یا اجزایی از آنها مشمول می‌شوند و توصیه‌های نهایی توسط چه کسانی قابل استفاده است. اهداف حسابرسی که به صورت مناسب و خوب تعریف شده باشند، به یک دستگاه اجرایی خاص یا یک گروه قابل شناسایی از متصدیان دولتی، سامانه‌ها، عملیات، برنامه‌ها، فعالیت‌ها یا سازمان‌ها ارتباط پیدا می‌کند.

۲۴- بسیاری از اهداف حسابرسی را می‌توان در قالب یک سؤال کلی حسابرسی مطرح کرد که قابل تقسیم به سؤالات فرعی دقیق‌تری باشد. سؤالات مذکور باید از نظر موضوعی مرتبط و مکمل همدیگر باشند و با یکدیگر همپوشانی نداشته باشند. همچنین سؤالات باید مجموعاً تمامی جنبه‌های سؤال اصلی را به شکلی جامع و فراگیر در بر گیرند. کلیه اصطلاحات بکار رفته در سؤال باید به شکلی روشن تعریف شوند. طرح سؤالات حسابرسی یک فرآیند مستمر و تکرارپذیر بوده که در آن سؤالات به شکلی مکرر با در نظر گرفتن اطلاعات مرتبط با موضوع و نیز قابلیت پاسخگویی به آن، تعریف و پالایش می‌شوند. امکان دارد به جای تعریف صرفاً یک هدف یا یک سؤال حسابرسی، چندین هدف حسابرسی مشخص شود. در اینگونه موارد، همواره نیاز نخواهد بود که اهداف به سؤالات فرعی تجزیه شود.

رویکرد حسابرسی

۲۵- حساب‌رسان به منظور قابل اطمینان بودن برنامه حسابرسی، لازم است یکی از رویکردهای نتیجه، مساله یا سیستم محور یا ترکیبی از آن‌ها را انتخاب نمایند.

۲۶- رویکرد کلی حسابرسی، عنصر اصلی در هر حسابرسی است که ماهیت رسیدگی‌هایی را که باید انجام گردد تعیین می‌کند. همچنین رویکرد کلی حسابرسی، دانش، اطلاعات و داده‌های ضروری و روش‌های حسابرسی مورد نیاز را جهت اخذ و تجزیه و تحلیل آن‌ها تعریف می‌نماید.

۲۷- حسابرسی عملکرد عموماً از رویکردهای زیر پیروی می‌نماید:

- رویکرد سیستم محور، که کارکرد صحیح سیستم‌های مدیریتی نظیر سیستم‌های مدیریت مالی را رسیدگی می‌نماید.
 - رویکرد نتیجه‌گرا، که ارزیابی می‌نماید آیا نتایج یا پیامدهای خروجی همانگونه که مدنظر بوده‌اند حاصل شده‌اند؟ یا برنامه‌ها و خدمات طبق آنچه مد نظر بوده است عمل می‌کنند؟
 - رویکرد مساله محور، که دلایل مسائل یا انحرافات خاص از معیارها را رسیدگی، بررسی و تجزیه و تحلیل می‌نماید.
- رویکردهای سه‌گانه فوق را می‌توان از منظر بالا به پائین یا پائین به بالا پیگیری نمود. رویکرد بالا به پائین عمدتاً بر الزامات، مقاصد، اهداف و انتظارات حاکمیت تمرکز می‌کند، در حالیکه دیدگاه پائین به بالا بر مشکلات عمده مردم و جامعه متمرکز می‌شود.

معیارها

۲۸- حسابرسیان باید معیارهای مناسبی را مرتبط با سؤالات حسابرسی تعیین و بکار گیرند که با مولفه‌های صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی ارتباط داشته باشند.

۲۹- معیارها، سنجه‌هایی هستند که برای ارزیابی موضوع مورد استفاده قرار می‌گیرند. معیارهای حسابرسی عملکرد، استانداردهای معقول و معین عملکرد بوده که در قیاس با آنها، صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی موضوع حسابرسی قابل اندازه‌گیری و ارزیابی است.

۳۰- معیارها مبنایی را برای ارزیابی شواهد، شکل‌گیری یافته‌های حسابرسی و حصول نتیجه در خصوص اهداف حسابرسی فراهم می‌نمایند. همچنین معیارها در مباحثی که درون گروه حسابرسی، با مدیریت دیوان محاسبات کشور و یا در ارتباط با دستگاه‌های مورد رسیدگی صورت می‌گیرد، عنصری مهم به شمار می‌روند.

● معیارها می‌توانند کمی یا کیفی باشند و باید مشخص نمایند که دستگاه مورد رسیدگی در قیاس با چه چیزی مورد ارزیابی قرار می‌گیرد. معیارها ممکن است عمومی یا خاص باشند، و بر آنچه که باید طبق قوانین، مقررات یا اهداف صورت گیرد، تمرکز نمایند؛ بر آنچه که بر اساس اصول حکمرانی خوب، دانش علمی یا بهترین رویه‌ها مورد انتظار است، تمرکز نماید یا بر آنچه که منجر به شرایط بهتر می‌شود.

● منابع مختلفی می‌تواند برای تعیین معیارها استفاده شود که از آن جمله می‌توان به چارچوب‌های اندازه‌گیری عملکرد اشاره نمود. بایستی اینکه کدام منبع از شواهد مورد استفاده قرار می‌گیرد، تصریح شود. معیار بایستی به همان میزان که از منظر استفاده کنندگان مربوط و قابل فهم است، با توجه به موضوع مورد رسیدگی و اهداف حسابرسی، کامل، قابل اتکا، عینی و بی‌طرفانه تعیین شده باشد.

● برای تعیین معیارها لازم است با دستگاه مورد رسیدگی مذاکره شود، اما نهایتاً انتخاب معیار مناسب از مسئولیت‌های حسابرس است. اگر چه تعریف و ابلاغ معیارها در خلال مرحله برنامه‌ریزی ممکن است اعتبار و پذیرش عمومی آنها را افزایش دهند، اما در حسابرسی‌هایی که دربرگیرنده مسائل پیچیده هستند، همیشه این امکان وجود ندارد تا پیشاپیش نسبت به وضع معیارها اقدام نمود، بلکه معیارها را باید در طول فرآیند حسابرسی تعریف کرد.

● در حالیکه در برخی انواع حسابرسی معیارهای قانونی روشن و به دور از ابهام وجود دارد، در حسابرسی عملکرد نوعاً وضع به این شکل نیست. اهداف حسابرسی، سؤالات و رویکرد حسابرسی، مربوط بودن و نوع معیارهای مناسب را تعیین نموده و اعتماد استفاده‌کنندگان به یافته‌ها و نتیجه‌گیری‌های حسابرسی

عملکرد به معیارها را شکل می‌دهد. براین اساس، انتخاب معیارهای معتبر و هدفمند امری حیاتی به شمار می‌رود.

• در حسابرسی عملکرد مساله محور، انحراف شناخته شده یا مشکوک از آنچه می‌توانست یا باید باشد، می‌تواند نقطه شروع محسوب گردد. لذا هدف اصلی تنها بررسی مسائل نیست (انحراف از معیار و عواقب آن) بلکه شناسایی علل آن می‌باشد. این موضوع، تصمیم‌گیری در خصوص نحوه بررسی علل مسائل در طول مرحله طراحی را با اهمیت می‌نماید. نتیجه‌گیری‌ها و توصیه‌ها اساساً بر پایه فرآیند تجزیه و تحلیل و تأیید علل استوار هستند، هر چند همواره منبعث از معیارهای تجویز شده است.

خطر حسابرسی

۳۱- حسابرسان باید به شکلی فعال خطر حسابرسی را مدیریت نمایند، خطر شامل نتیجه‌گیری‌های غلط و ناقص است، که اطلاعات ناصحیح را در اختیار گذاشته یا در ایجاد ارزش افزوده برای استفاده کنندگان باز می‌ماند.

۳۲- برخی موضوعات در حسابرسی عملکرد پیچیده و از جنبه سیاسی، حساس می‌باشند. در حالیکه عدم انتخاب اینگونه موضوعات خطر نقصان یا عدم صحت را کاهش می‌دهد اما احتمال ایجاد ارزش افزوده حسابرسی را نیز محدود می‌نماید.

خطری که بر اثر آن حسابرسی نتواند ارزش افزوده ایجاد نماید، از احتمال عدم توانایی در ارائه اطلاعات یا دیدگاه‌های جدید تا احتمال غفلت از عوامل مهم متغیر بوده و به عدم توانایی در تهیه گزارش حسابرسی متضمن دانش یا توصیه‌هایی که به استفاده کنندگان در عملکرد بهتر یاری رساند، منجر خواهد شد.

۳۳- جنبه‌های مهم خطر ممکن است شامل نداشتن شایستگی لازم برای انجام تجزیه و تحلیل جامع یا عمیق به شکلی کافی، عدم دسترسی به اطلاعات کیفی، جمع‌آوری اطلاعات با دقت کم (برای مثال به دلیل تقلب یا رویه‌های غیرمعمول)، عدم توانایی در بروز و ارائه کلیه یافته‌ها و عدم جمع‌آوری یا اشاره به مناسب‌ترین دلایل، باشد.

۳۴- حسابرسان باید خطر را به شکلی فعالانه مدیریت نمایند. نحوه برخورد با خطر حسابرسی در درون کل فرآیند و روش‌شناسی حسابرسی عملکرد جای دارد. اسناد برنامه‌ریزی حسابرسی باید خطرهای احتمالی و شناخته شده را که تصور می‌رود احتمالاً در آینده روی دهد، در بر داشته و نحوه برخورد با آن را بیان نماید.

برقراری ارتباط

۳۵- حسابرسان باید در طول فرآیند حسابرسی به صورت اثربخش و مناسب با دستگاه مورد رسیدگی ارتباط داشته و محتوا، فرآیند و مخاطبین ارتباطی خود را برای هر حسابرسی تعریف نمایند.

۳۶- دلایل متعددی برای بیان اهمیت برقراری ارتباط با دستگاه مورد رسیدگی در زمینه برنامه‌ریزی وجود دارد:

- از آنجاییکه حسابرسی‌های عملکرد معمولاً به صورت مستمر (برای مثال به صورت سالانه) انجام نمی‌شوند، مسیرهای ارتباطی ممکن است در حال حاضر وجود نداشته باشد.
- غالباً معیار از قبل تعریف شده‌ای (نظیر چارچوب گزارشگری مالی) وجود ندارد، فلذا تبادل فشرده نظرات با دستگاه مورد رسیدگی ضروری به نظر می‌رسد.
- نیاز به گزارش‌هایی که در بر گیرنده تمامی جوانب امر باشد، مستلزم تلاش فعال برای تحصیل بینش نسبت به نقطه نظرات ذینفعان مختلف می‌باشد.

۳۷- حسابرسان باید اشخاص مسئول و سایر اشخاص کلیدی را شناسایی نموده و در ایجاد ارتباط دوسویه اثربخش پیشقدم شوند. با برقراری ارتباط مناسب، حسابرسان می‌توانند به نحوی مؤثر به منابع اطلاعاتی، داده‌ها و نظرات دستگاه مورد رسیدگی دسترسی داشته باشند. بکارگیری مسیرهای ارتباطی برای تشریح اهداف حسابرسی عملکرد به اشخاص اشاره شده، موجب افزایش احتمال بکارگیری توصیه‌های حسابرسی می‌شود. حسابرسان باید ارتباط حرفه‌ای خوبی را با اشخاص مزبور ایجاد نموده و جریان آزاد و قوی اطلاعات را تا جایی که الزامات محرمانگی اجازه می‌دهد مستقر نموده و در فضای احترام و تفاهم متقابل برای نقش و مسئولیت‌ها، به بحث و گفتگو بپردازند. در هر صورت، برای اطمینان از اینکه ارتباط با دستگاه اجرایی بر استقلال و بیطرفی دیوان محاسبات کشور خدشه‌ای وارد نمی‌کند، جانب احتیاط باید رعایت شود.

۳۸- حسابرسان باید دستگاه مورد رسیدگی را از جنبه‌های کلیدی حسابرسی، از جمله هدف حسابرسی، سؤالات حسابرسی و موضوع مورد رسیدگی، به طریق مناسب مطلع سازند.

۳۹- به دستگاه مورد رسیدگی باید فرصتی داده شود تا قبل از اینکه دیوان محاسبات کشور گزارش حسابرسی خود را منتشر نماید، در خصوص یافته‌های حسابرسی، نتیجه‌گیری‌ها و توصیه‌ها اظهار نظر نماید. هر گونه اختلاف باید تجزیه و تحلیل شده و اشتباهات موجود اصلاح گردد. بررسی‌های مجدد باید

در کاربرگ‌ها ثبت شود به گونه‌ای که تغییرات در پیش‌نویس گزارش حسابرسی، یا دلایل عدم اعمال تغییرات، مستند شوند.

۴۰- در پایان فرآیند حسابرسی، می‌توان بازخورد اشخاص مسئول پیرامون کیفیت حسابرسی منتشر شده را اخذ نمود. می‌توان برداشت دستگاہ مورد رسیدگی از کیفیت حسابرسی نیز مورد پرسش قرار داد.

مهارت‌ها

۴۱- گروه حسابرسی باید در مجموع صلاحیت حرفه‌ای لازم برای انجام حسابرسی را دارا باشد. این امر شامل برخورداری از دانش مناسب در خصوص حسابرسی، طرح تحقیق، سایر علوم از جمله علوم اجتماعی و تکنیک‌های رسیدگی و ارزیابی و همچنین مهارت‌های شخصی نظیر مهارت‌های تحلیلی، نوشتاری و ارتباطی می‌باشد.

در حسابرسی عملکرد، مهارت‌های خاصی همچون دانش تکنیک‌های ارزیابی و قابلیت‌های فردی همچون ارتباطات و مهارت‌های نوشتاری مورد نیاز است. حسابرسان باید شناخت مناسبی از سازمان‌های دولتی، برنامه‌ها و وظایف داشته باشند. برخورداری از این موارد موجب ایجاد اطمینان از انتخاب صحیح حوزه‌های حسابرسی می‌شود. همچنین موجب می‌شود که حسابرسان بتوانند بطور مؤثر برنامه‌ها و فعالیت‌های دولت را بررسی نمایند.

۴۲- ممکن است راه‌های خاصی برای کسب مهارت‌های ضروری وجود داشته باشد؛ برای هر حسابرسی عملکرد، حسابرسان لازم است شناخت کاملی از اقدامات دولتی که موضوع حسابرسی می‌باشد، و نیز علل زمینه‌ای مربوطه و اثرات احتمالی داشته باشند. این دانش لازم است به صورت مستمر بالاخص برای هر حسابرسی، تحصیل یا تکمیل شود. حسابرسی‌های عملکرد غالباً شامل فرآیند یادگیری و توسعه روش‌شناسی به عنوان بخشی از حسابرسی است. لذا یادگیری و آموزش حین کار باید برای حسابرسان تأمین شود، حسابرسان باید مهارت‌های حرفه‌ای خود را از طریق توسعه حرفه‌ای مداوم حفظ نمایند. گرایش به یادگیری و فرهنگ تشویقی مدیریت، نشانگرهای بااهمیتی برای افزایش مهارت‌های حرفه‌ای تک تک حسابرسان به شمار می‌آید.

۴۳- در حوزه‌های تخصصی، می‌توان برای تکمیل دانش تیم حسابرسی، از کارشناسان خارج از دیوان محاسبات کشور استفاده نمود. ارزیابی اینکه آیا و در چه حوزه‌هایی کارشناسی خارج از دیوان محاسبات کشور مورد نیاز است و ترتیب دادن اقدامات مورد نیاز، از وظایف حسابرسان است.

قضاوت حرفه‌ای و تردید حرفه‌ای

۴۴- حسابرسان باید تردید حرفه‌ای را بکار گیرند، اما در عین حال لازم است پذیرای نظرات باشند و تمایل به نوآوری داشته باشند.

۴۵- این موضوع از اهمیت حیاتی برخوردار است که حسابرسان تردید حرفه‌ای را بکار گیرند، رویکردی نقادانه داشته باشند و فاصله خود را با اطلاعات تهیه شده حفظ نمایند. از حسابرسان انتظار می‌رود تا ارزیابی‌های خود را به صورت منطقی انجام داده و مانع از دخالت ترجیحات شخصی خود و دیگران گردند.

۴۶- هم زمان، حسابرسان باید پذیرای نقطه نظرات و استدلال‌ها باشند. این موضوع جهت پرهیز از قضاوت نادرست یا خطای تحلیل، امری ضروری به شمار می‌رود. احترام، انعطاف‌پذیری، حس کنجکاوی و تمایل به نوآوری از درجه اهمیت یکسانی برخوردارند. نوآوری معطوف به فرآیند حسابرسی و نیز فرآیندها یا فعالیت‌های مورد حسابرسی می‌باشد.

۴۷- حسابرسان باید دیدگاه‌های مختلف را مد نظر قرار داده و نظرات و استدلال‌های مختلف را با نگاهی باز و بی‌طرفانه بپذیرا باشند. در غیر اینصورت ممکن است استدلال‌های مهم یا شواهد کلیدی را از دست دهند. باید همزمان با فعالیت در زمینه کسب دانش جدید، برای جمع‌آوری، تفسیر و تجزیه و تحلیل داده‌ها، خلاق، متفکر، انعطاف‌پذیر، کاردان، و عمل‌گرا باشند.

۴۸- در طول فرآیند حسابرسی، از انتخاب موضوع و برنامه‌ریزی حسابرسی گرفته تا گزارش‌دهی، لازم است استاندارد بالای رفتار حرفه‌ای حفظ شود. برای حسابرسان مهم است که به صورت قاعده‌مند، با دقت و هدفمند و تحت نظارت مناسب کار کنند.

کنترل کیفیت

۴۹- حسابرسان برای حفظ کیفیت، باید روش‌هایی را بکار بگیرند که اطمینان حاصل نمایند الزامات مربوط رعایت شده و بر تهیه گزارش‌های مناسب، جامع و عادلانه که متضمن ارزش افزوده بوده، و به سوالات حسابرسی پاسخ می‌دهند، تأکید بورزند.

۵۰- در انجام حسابرسی‌های عملکرد با کیفیت مناسب، موارد مشخص زیر لازم است مد نظر قرار گیرند:

- حسابرسی عملکرد فرآیندی است که در آن گروه حسابرسی حجم عظیمی از اطلاعات خاص حسابرسی

را جمع‌آوری نموده و درجه بالایی از قضاوت و صلاحدید حرفه‌ای در خصوص مسائل مربوطه را بکار می‌گیرد. بنابراین این موضوع باید در کنترل کیفیت مد نظر قرار گیرد و نیاز به استقرار فضای کاری اعتماد و مسئولیت متقابل و پشتیبانی از گروه‌های حسابرسی باید به عنوان بخشی از مدیریت کیفیت تلقی گردد. این امر ممکن است شامل بکارگیری روش‌های کنترل کیفیتی باشد که با موضوع مرتبط بوده، به آسانی قابل مدیریت باشد و موجب کسب اطمینان از این موضوع می‌گردد که حساب‌رسان با روی باز پذیرای بازخورد دریافتی از کنترل کیفیت می‌باشند. در صورت وجود اختلاف نظر بین سرپرستان و گروه حسابرسی، اقدامات مناسبی باید صورت پذیرد تا اطمینان حاصل شود دیدگاه گروه حسابرسی به اندازه کافی مد نظر قرار گرفته و اینکه با رویه‌های دیوان محاسبات کشور سازگار می‌باشد.

- در حسابرسی عملکرد، حتی اگر گزارش مبتنی بر شواهد، مستند و صحیح باشد، اما متضمن نظر جامع و غیرجانبدارانه نباشد، توجه اندکی به نظرات صورت گرفته باشد یا به شکلی غیر رضایت‌بخش با سؤالات حسابرسی برخورد کند، نامناسب و ناکافی خواهد بود. این ملاحظات باید بخش ضروری از اقداماتی باشد که کیفیت را تضمین می‌نماید.

- با توجه به تغییر اهداف حسابرسی متناسب با موضوعات، تعریف اینکه چه چیزی یک گزارش باکیفیت را شکل می‌دهد از اهمیت زیادی برخوردار است. به این منظور باید اقدامات عمومی کنترل کیفیت به عنوان مکمل اقدامات حسابرسی به کار گرفته شود.

- هیچ روش کنترل کیفیتی در سطح حسابرسی نمی‌تواند گزارشات حسابرسی عملکرد با حد نهایت کیفیت را تضمین نماید. مهم است که حساب‌رسان از یک میزان مشخص صلاحیت و انگیزه برخوردار بوده و آن‌ها را حفظ نمایند. لازم است ساز و کارهای کنترلی از طریق پشتیبانی، نظیر آموزش حین کار و راهنمایی برای گروه حسابرسی بکار گرفته شود.

اهمیت

۵۱- حسابرسان باید در تمام فرآیند حسابرسی اهمیت را مد نظر قرار دهند. نه تنها لازم است نسبت به جنبه‌های مالی بلکه نسبت به جنبه‌های اجتماعی و سیاسی موضوع، با هدف ارائه بیشترین ارزش افزوده تفکر و تعمق گردد.

۵۲- اهمیت می‌تواند اینگونه تعریف شود که عبارت است از اهمیت نسبی موضوع مورد رسیدگی در موقعیت و وضعیتی که در آن بررسی می‌شود. اهمیت موضوع حسابرسی به میزان اثرات آن ارتباط دارد. اهمیت به این بستگی دارد که آیا فعالیت در مقایسه با دیگر فعالیت‌ها کم اهمیت است یا خیر؟ و اینکه آیا کاستی‌ها در حوزه مربوطه می‌تواند بر سایر فعالیت‌های درون دستگاه مورد رسیدگی تأثیر گذار باشد یا خیر؟ یک موضوع زمانی مهم تلقی می‌شود که دارای اهمیت ویژه‌ای بوده و بهبودهای حاصله تأثیر چشمگیری داشته باشند. موضوع زمانی دارای اهمیت کمتری است که فعالیت دارای ماهیت عادی بوده و اثر عملکرد ضعیف به یک حوزه کوچک محدود شده و یا بسیار ناچیز است.

۵۳- در حسابرسی عملکرد، ممکن است سطح اهمیت از طریق ارزش پولی، تعریف شود اما لزوماً اینگونه نخواهد بود. در تعریف سطح اهمیت، حسابرس باید در نظر داشته باشد که از منظر اجتماعی و سیاسی چه چیزی مهم بوده و به خاطر داشته باشد که این اهمیت در طول زمان دستخوش تغییر می‌شود و به دیدگاه استفاده کنندگان ذیربط و طرف‌های مسئول بستگی دارد. با توجه به اینکه موضوعات حسابرسی عملکرد با یکدیگر در ابعاد مختلف دارای تفاوت می‌باشند و معیارهای مربوطه غالباً توسط قانونگذار وضع نمی‌شود، این دیدگاه ممکن است از یک حسابرسی به حسابرسی دیگر متفاوت باشد. ارزیابی این موضوع نیازمند قضاوت دقیق از جانب حسابرس است.

۵۴- اهمیت، کلیه جنبه‌های حسابرسی‌های عملکرد را در بر می‌گیرد، نظیر انتخاب موضوع، تعریف معیارها، ارزیابی شواهد و مستندسازی و مدیریت مخاطرات مربوط به یافته‌ها یا گزارش‌های حسابرسی نامناسب یا کم‌اثر.

مستندسازی

۵۵- حسابرسان باید حسابرسی را مطابق با شرایط خاص آن مستندسازی کنند. اطلاعات باید به شکلی کافی و کامل بوده و حاوی جزئیات باشد تا یک حسابرس باتجربه که هیچ ارتباط قبلی با حسابرسی نداشته است بتواند متعاقباً مشخص نماید که چه کارهایی انجام شده تا به یافته‌های حسابرسی، نتیجه‌گیری‌ها و توصیه‌ها منتج گردد.

۵۶- نظیر کلیه حسابرسی‌ها، حسابرسان عملکرد باید مستندات کافی از برنامه‌ریزی، اجرا و گزارشگری یافته‌های هر حسابرسی را نگهداری نمایند. با این حال، هدف و مفهوم مستندات در حسابرسی عملکرد تا حدودی خاص محسوب می‌شود.

• با توجه به طراحی و تدوین روش شناختی حسابرسی و معیار به صورت خاص برای هر کار حسابرسی، حسابرس مسئولیت ویژه دارد تا استدلال خود را به صورت شفاف بیان نماید.

• در حسابرسی عملکرد، گزارش علاوه بر آنکه حاوی یافته‌ها و توصیه‌ها می‌باشد، چارچوب، دیدگاه و ساختار تحلیلی را که اتخاذ شده است و فرآیندی که برای رسیدن به نتیجه‌گیری‌ها پیگیری شده است، را شرح می‌دهد. گزارش تا آنجا که امکان دارد نقشی را بر عهده می‌گیرد که در سایر حسابرسی‌ها توسط استانداردهای کلی یا مستندات حسابرسی ایفا می‌شود.

• مستندسازی صرفاً نباید موید صحت واقعیت‌ها باشد، بلکه باید این اطمینان را ایجاد نماید که گزارش یک بررسی جامع، عادلانه و کامل از سؤال یا موضوع حسابرسی شده ارائه می‌دهد. لذا، برای مثال، ممکن است برای مستندسازی ضروری باشد تا به استدلال‌های پذیرفته نشده در گزارش اشاره‌ای شده یا نحوه برخورد با نقطه نظرات مختلف در گزارش شرح داده شود.

• هدف از گزارش حسابرسی در حسابرسی عملکرد، ارائه استدلال جهت ایجاد عکس‌العمل مناسب در استفاده‌کنندگان از طریق ارائه بینش‌های جدید، در عوض ارائه یک جمله رسمی اطمینان‌بخش است. درست همانگونه که اهداف حسابرسی، ماهیت شواهد ضروری را تعیین می‌کنند، ماهیت مستندسازی را نیز مشخص می‌نمایند.

• داشتن مستندات کافی نه تنها بخشی از تضمین کیفیت (برای مثال از طریق کمک به اطمینان از این که کار تفویض شده به شکلی رضایت‌بخش انجام شده و اینکه اهداف حسابرسی محقق شده‌اند) محسوب می‌شود بلکه به عنوان بخشی از توسعه حرفه‌ای دیوان محاسبات کشور و حسابرسان نیز به شمار می‌رود زیرا می‌تواند رویه خوبی برای حسابرسی‌های مشابه در آینده ایجاد نماید.

اصول مربوط به فرآیند حسابرسی

۵۷- حسابرسی عملکرد متشکل از مراحل اصلی برنامه‌ریزی، اجرا، گزارشگری و پیگیری است:

- برنامه‌ریزی به معنای انتخاب موضوعات، مطالعات اولیه و طراحی حسابرسی است.
- اجرا به معنای جمع‌آوری و تجزیه و تحلیل داده‌ها و اطلاعات می‌باشد.
- گزارش‌گری به معنای ارائه نتایج حسابرسی یا به عبارت دیگر پاسخگویی به سؤالات حسابرسی، یافته‌ها، نتیجه‌گیری‌ها و توصیه‌ها به کاربران می‌باشد.
- پیگیری به این معنا است که آیا اقدام انجام شده در پاسخ به یافته‌ها و توصیه‌ها، مشکلات اساسی و نقاط ضعف را برطرف کرده است یا خیر؟

گام‌های اشاره شده ممکن است تکرار شوند. برای مثال، دیدگاه‌های جدید ناشی از فرآیند حسابرسی ممکن است تغییر در طرح حسابرسی را ضروری سازد، ممکن است بخش‌های مهمی از گزارشگری (به عنوان مثال بیان نتایج حسابرسی) به صورت کلی بیان شود یا حتی ممکن است در خلال فرآیند حسابرسی تکمیل شود.

برنامه‌ریزی

انتخاب موضوع

۵۸- حسابرسان باید از طریق فرآیند برنامه‌ریزی راهبردی با تجزیه و تحلیل موضوعات بالقوه و انجام تحقیق به منظور شناسایی خطرها و مشکلات، موضوعات حسابرسی را انتخاب نمایند.

۵۹- تعیین اینکه چه موضوعاتی باید حسابرسی شود معمولاً بخشی از فرآیند برنامه‌ریزی راهبردی دیوان محاسبات کشور می‌باشد. حسابرسان به نحو مقتضی، باید در زمینه‌های تخصصی در این امر مشارکت نمایند. حسابرسان ممکن است دانش ناشی از حسابرسی‌های قبلی را با سایر حسابرسان به اشتراک بگذارند، ممکن است اطلاعات حاصل از فرآیند برنامه‌ریزی راهبردی، برای حسابرسی‌های آتی مفید و مرتبط باشد.

۶۰- در این فرآیند، حسابرسان باید به این موضوع توجه داشته باشند که موضوعات حسابرسی باید دارای اهمیت کافی و نیز قابل حسابرسی باشند و در راستای وظایف و مسئولیت‌های قانونی دیوان محاسبات

کشور باشد. هدف فرآیند انتخاب موضوع باید افزایش تأثیر مورد انتظار حسابرسی، همزمان با در نظر گرفتن ظرفیت‌های حسابرسی (نظیر منابع انسانی و مهارت‌های حرفه‌ای) باشد.

۶۱- تکنیک‌های رسمی برای برنامه‌ریزی راهبردی، نظیر تجزیه و تحلیل خطر یا ارزیابی‌های مساله، می‌تواند به سازمان‌دهی این فرآیند کمک نماید اما به منظور جلوگیری از ارزیابی‌های یک جانبه نیاز است که قضاوت حرفه‌ای صورت گیرد.

برنامه‌ریزی حسابرسی

۶۲- حسابرسان باید حسابرسی را به گونه‌ای برنامه‌ریزی کنند که منجر به انجام حسابرسی با کیفیت بالا شده و با لحاظ کارآمدی، اثرگذاری و استفاده مناسب از منابع، در زمان مشخص شده و مطابق با اصول مدیریت مطلوب پروژه صورت گیرد.

۶۳- در برنامه‌ریزی حسابرسی، در نظر گرفتن موارد زیر اهمیت به سزایی دارد:

- دانش و اطلاعات پیش‌زمینه مورد نیاز برای شناخت دستگاه مورد رسیدگی، به گونه‌ای که امکان ارزیابی مساله و مخاطرات پیش روی، منابع احتمالی شواهد و مستندات، قابلیت حسابرسی و اهمیت حوزه‌های در نظر گرفته شده برای حسابرسی، فراهم گردد.

- اهداف حسابرسی، سؤالات، معیارها، موضوع و روش انجام حسابرسی (از جمله تکنیک‌های مورد استفاده برای جمع‌آوری شواهد و انجام تجزیه و تحلیل حسابرسی)

- فعالیت‌های ضروری، نیروی انسانی مورد نیاز و مهارت‌های لازم (از جمله استقلال گروه حسابرسی، منابع انسانی و استفاده احتمالی از کارشناسان خارج از سازمان)، منابع برآوردی مورد نیاز برای انجام حسابرسی، چارچوب‌های زمانی کلیدی پروژه، نقاط مهم فرآیند حسابرسی و نقاط اصلی کنترل

۶۴- برای اطمینان از اینکه حسابرسی به شکلی درست برنامه‌ریزی شده است، لازم است حسابرسان از موضوع مورد نظر دانش کافی داشته باشند. در حسابرسی عملکرد، دانش تخصصی، موضوعی و روش انجام حسابرسی، قبل از شروع حسابرسی (مطالعات اولیه) تحصیل می‌شود.

۶۵- به هنگام برنامه‌ریزی حسابرسی، حسابرس باید روش‌های حسابرسی را که برای جمع‌آوری شواهد کافی و مناسب حسابرسی استفاده می‌گردد، طراحی نماید. این موضوع را می‌توان در چندین مرحله انجام داد: تصمیم‌گیری در خصوص کل طراحی حسابرسی (چه سؤالاتی باید پرسیده شود، نظیر سؤالات

توضیحی، تشریحی، یا ارزیابی)، تعیین سطح مشاهده (برای مثال مشاهده کل فرآیند یا اجزاء مختلف آن)، روش جمع آوری شواهد (برای مثال تجزیه و تحلیل جامع یا نمونه‌گیری)، تکنیک‌های خاص جمع‌آوری داده‌ها (برای مثال مصاحبه یا گروه کانونی). روش‌های جمع‌آوری داده‌ها و تکنیک‌های نمونه‌گیری باید به دقت انتخاب شوند. برنامه‌ریزی همچنین باید متضمن کار تحقیقاتی با هدف دانش‌آفرینی، آزمایش طرح‌های مختلف حسابرسی و بررسی این موضوع که آیا داده‌های لازم در دسترس هستند یا خیر؟ باشد. این موضوع انتخاب مناسب‌ترین روش حسابرسی را ساده‌تر خواهد نمود.

۶۶- مدیریت ارشد، عملیاتی و گروه حسابرسی باید با طرح کلی حسابرسی و محتویات آن آشنایی داشته باشند. تصمیم‌گیری در خصوص طرح کلی حسابرسی و نتایج آن از نظر منابع غالباً مستلزم ورود و دخالت مدیران ارشد دیوان محاسبات کشور می‌باشد، زیرا آن‌ها می‌توانند تضمین نمایند که مهارت‌ها، منابع و ظرفیت‌ها برای دستیابی به اهداف و پاسخگویی به سؤالات حسابرسی وجود دارند.

۶۷- برنامه حسابرسی باید منعطف باشد؛ به گونه‌ای که حسابرسان بتوانند از شناخت کسب شده در جریان حسابرسی استفاده نمایند. روش‌های حسابرسی انتخابی باید روش‌هایی باشد که به بهترین شکل امکان جمع‌آوری داده‌های حسابرسی را به شکلی کارآمد و مؤثر فراهم نماید. در حالیکه هدف حسابرسان باید اتخاذ بهترین شیوه‌های کاری باشد، ملاحظات عملی نظیر در دسترس بودن داده‌ها ممکن است انتخاب روش‌ها را محدود سازد. لذا بهتر است در این خصوص انعطاف پذیر و عمل‌گرا بود. به همین دلیل، روش‌های حسابرسی عملکرد نباید بیش از حد استاندارد شده باشند. برخورد تجویزی بیش از حد، ممکن است بر انعطاف‌پذیری، قضاوت حرفه‌ای و سطوح بالای مهارت‌های تحلیلی که در حسابرسی عملکرد مورد نیاز است، تأثیر سوء داشته باشد. در یکسری موارد - که برای مثال حسابرسی نیاز به جمع‌آوری داده‌ها در نقاط یا حوزه‌های مختلف دارد یا حسابرسی باید توسط تعداد زیادی از حسابرسان انجام شود - ممکن است نیاز به یک برنامه با جزئیات بیشتری باشد که در آن سؤالات و روش‌های حسابرسی بطور شفاف و صریح تعریف شده‌اند.

۶۸- به هنگام برنامه‌ریزی حسابرسی، حسابرسان باید خطر تقلب را ارزیابی نمایند. اگر با توجه به اهداف حسابرسی، خطر تقلب چشمگیر باشد، حسابرسان باید از سامانه کنترل داخلی مرتبط کسب شناخت نموده و بررسی کنند که آیا نشانه‌هایی از بی‌نظمی وجود دارد که عملکرد را تحت شعاع قرار دهد یا خیر؟ همچنین باید تعیین نمایند که آیا دستگاه مورد رسیدگی اقدام مقتضی و مناسب در خصوص پیشنهادات ناشی از حسابرسی‌های قبلی یا سایر بررسی‌هایی که به اهداف حسابرسی مرتبط هستند را انجام داده‌اند یا خیر؟ نهایتاً حسابرسان باید به دنبال برقراری تماس با ذینفعان و آگاهان و متخصصان حوزه مورد رسیدگی

باشند، تا دانش مناسب برای ایجاد رویه‌های مطلوب یا بهترین رویه‌ها شکل دهند. هدف کلی در مرحله برنامه‌ریزی، تصمیم‌گیری از طریق ساخت دانش و بررسی انواع راهبردها، و نحوه انجام حسابرسی به بهترین شکل می‌باشد.

اجرای حسابرسی

شواهد، یافته‌ها و نتیجه‌گیری‌ها

۶۹- حسابرسان باید شواهد حسابرسی مناسب و کافی به منظور تدوین یافته‌ها، دستیابی به نتایج در پاسخ به اهداف حسابرسی و سؤالات و نیز ارائه توصیه‌ها جمع‌آوری نمایند.

۷۰- کلیه یافته‌ها و نتیجه‌گیری‌های حسابرسی باید پشتوانه‌ای از شواهد مناسب داشته باشند. این امر باید در متن حسابرسی قرار بگیرد و کلیه استدلال‌های مرتبط، نظرات موافق و مخالف و دیدگاه‌های مختلف باید قبل از بیان نتیجه‌گیری‌ها مد نظر قرار گیرد. ماهیت شواهد حسابرسی مورد نیاز برای نتیجه‌گیری در حسابرسی عملکرد توسط موضوع، هدف حسابرسی و سؤالات حسابرسی تعیین می‌شود.

۷۱- حسابرس باید شواهد را از نقطه نظر دستیابی به یافته‌های حسابرسی ارزیابی نماید. حسابرس بر پایه یافته‌ها، باید قضاوت حرفه‌ای را به منظور دستیابی به نتایج انجام دهد. یافته‌ها و نتایج حسابرسی از تجزیه و تحلیل شواهدی که اهداف حسابرسی را دنبال می‌کردند، حاصل گردیده و پاسخی به سؤالات حسابرسی محسوب می‌گردند.

۷۲- نتیجه‌گیری‌ها می‌تواند مبتنی بر شواهد کمی به دست آمده با استفاده از روش‌های علمی یا تکنیک‌های نمونه‌گیری باشد. برای نتیجه‌گیری، ممکن است نیاز به میزان عمده‌ای از قضاوت و تفسیر باشد تا سؤالات حسابرسی پاسخ داده شود، به این دلیل که شواهد حسابرسی ممکن است متقاعد کننده باشند (نکاتی دال بر اینکه...) تا قطعی (درست/غلط). میزان دقت باید در مقایسه با هرآنچه معقول، اقتصادی و مرتبط با هدف است سنجیده شود. مشارکت مدیریت ارشد در این موضوع توصیه می‌شود.

۷۳- حسابرسی عملکرد شامل فرآیندهایی تحلیلی می‌شود که نهایتاً به تدریج از طریق تعامل متقابل بروز کرده و اجازه می‌دهد تا سؤالات حسابرسی و روش‌های بکار گرفته شده از نظر عمق و سطح پیچیدگی توسعه پیدا نمایند. این موضوع ممکن است شامل ترکیب و مقایسه داده‌ها از منابع مختلف، انجام نتیجه‌گیری‌های مقدماتی و تدوین یافته‌ها به منظور ساخت فرضیه قابل آزمایش (در صورت لزوم)، در قبال سایر اطلاعات باشد. کل فرآیند، ارتباط تنگاتنگی با تهیه گزارش حسابرسی دارد و می‌توان آن را به عنوان بخش اساسی از

فرآیند تحلیلی در نظر گرفت که منجر به پاسخگویی به سؤالات حسابرسی می‌شود. این موضوع از اهمیت خاصی برخوردار است و موید این موضوع است که حسابرسان باید هدف‌گرا باشند و به صورت قاعده‌مند با اعمال مراقبت حرفه‌ای و بی‌طرفانه انجام وظیفه نمایند.

گزارشگری

محتوای گزارش

۷۴- حسابرسان باید تلاش کنند تا گزارشات حسابرسی را به گونه‌ای تهیه نمایند که جامع، متقاعدکننده، به موقع و متناسب باشند و خواننده بتواند با آن ارتباط برقرار نماید.

۷۵- گزارش برای اینکه جامع باشد باید شامل کلیه اطلاعات مورد نیاز برای دستیابی به هدف حسابرسی و سؤالات حسابرسی بوده و لازم است دارای جزئیات کافی به منظور درک موضوع و یافته‌ها و نتیجه‌گیری‌ها باشد. برای اینکه گزارش متقاعدکننده باشد، باید دارای ساختار منطقی بوده و رابطه‌ای روشن بین هدف حسابرسی، معیارها، یافته‌ها، نتیجه‌گیری‌ها و توصیه‌ها فراهم آورد. کلیه نقطه نظرات نیز باید مد نظر قرار گیرند.

۷۶- در حسابرسی عملکرد، حسابرسان یافته‌های خود در خصوص صرفه اقتصادی و کارایی منابع تحصیل و استفاده شده، همراه با میزان اثربخشی که موید میزان تحقق اهداف است، گزارش می‌کنند. گزارشات از نظر دامنه و ماهیت، تفاوت‌های چشمگیری با هم دارند، برای مثال می‌توان به ارزیابی اینکه آیا منابع به شکلی مناسب بکار گرفته شده‌اند، توضیح و تفسیر اثر سیاست‌ها و برنامه‌ها و پیشنهاد تغییرات با هدف پیشرفت و بهبود، اشاره نمود.

۷۷- گزارش باید شامل اطلاعاتی در خصوص هدف حسابرسی، سؤالات حسابرسی و پاسخ‌های آن سؤالات، موضوع، معیارها، روش‌شناختی، منابع داده‌ها، هر گونه محدودیت در خصوص داده‌های استفاده شده، و یافته‌های حسابرسی باشد. گزارش باید به صورت روشن پاسخ سؤالات حسابرسی را داده یا توضیح بدهد که چرا پاسخ‌گویی امکان‌پذیر نمی‌باشد. یا اینکه، حسابرسان باید نسبت به طراحی سؤالات حسابرسی با هدف متناسب‌سازی آن با شواهد کسب شده اقدام نمایند تا به موقعیتی برسند که سؤالات قابل پاسخ‌گویی باشند. یافته‌های حسابرسی باید در کانون توجه قرار گیرند، و باید بین هدف حسابرسی، سؤالات حسابرسی، یافته‌ها و نتیجه‌گیری‌ها ارتباط وجود داشته باشد. گزارش باید توضیح بدهد که چرا و چگونه مشکلات اشاره‌شده در یافته‌ها بر عملکرد تأثیر سوء داشته‌اند تا بدین ترتیب دستگاه‌های مورد رسیدگی یا استفاده‌کنندگان گزارش را برای انجام اقدام اصلاحی ترغیب نماید. به تناسب موقعیت، گزارش باید توصیه‌هایی را برای بهبود عملکرد ارائه نماید.

۷۸- گزارش باید حتی‌المقدر و تا آنجایی که موضوع اجازه می‌دهد شفاف، مختصر و مفید باشد و جملات آن دارای ابهام نباشد. به طور کلی، گزارش باید سازنده بوده، به دانش بهتر کمک کرده و هر گونه بهبود مورد نیاز را برجسته نماید.

توصیه‌ها

۷۹- حساب‌برسان باید به دنبال ارائه پیشنهادات سازنده ای باشند که بکارگیری آن به طور چشمگیری منجر به مرتفع نمودن نقاط ضعف یا مشکلات شناسایی شده در خلال حسابرسی می‌شوند.

۸۰- توصیه‌ها باید به خوبی شکل گرفته باشند و موجب ارزش افزوده گردند. توصیه‌ها باید به علل مشکلات و یا نقاط ضعف پردازند. در عین حال باید به شکلی جمله‌بندی شوند که از بیان هر گونه بدیهیات یا وارونه نشان دادن نتیجه‌گیری‌های حسابرسی پرهیز نموده و نباید در حوزه مسئولیت‌های مدیریت ورود کند. باید روشن باشد که چه کسی و چه چیزی مخاطب هر یک از توصیه‌هاست، چه کسی مسئول انجام هر گونه اقدام بوده و توصیه‌ها به چه معنی هستند، یعنی، چگونه به عملکرد بهتر کمک می‌نمایند. توصیه‌ها باید عملی بوده و مخاطب آن‌ها کسانی باشند که در اجرای آن‌ها دارای مسئولیت و صلاحیت هستند.

۸۱- توصیه‌ها باید روشن و شفاف باشد و به شکلی منطقی و مستدل ارائه شود و لازم است با اهداف حسابرسی، یافته‌ها و نتیجه‌گیری‌ها مرتبط باشند. توصیه‌ها همراه با متن کامل گزارش، باید خواننده را متقاعد کنند که می‌توانند به طور چشمگیری عملیات و برنامه‌های دولت را از طریق روش‌هایی نظیر کاهش هزینه‌ها و ساده‌سازی مدیریت، افزایش کیفیت و حجم خدمات یا افزایش اثربخشی فعالیت‌ها و منافع اجتماعی، بهبود بخشند.

توزیع گزارش

۸۲- حساب‌برسان باید گزارش‌های خود را مطابق با قوانین، مقررات و رویه‌های دیوان محاسبات کشور در اختیار مراجع ذیربط قرار دهند.

۸۳- حساب‌برسان باید در نظر داشته باشند که ارائه گزارشات حسابرسی به میزان زیادی می‌تواند اعتبار کار حسابرسی را افزایش دهد.

پیگیری

۸۴- حسابرسان باید یافته‌ها و توصیه‌های قبلی حسابرسی را عنداللزوم پیگیری نمایند. پیگیری باید به شکلی مناسب گزارش شده تا باز خورد لازم به قانونگذار ارائه و همراه آن، در صورت امکان، لازم است نتیجه‌گیری و اثرات کلیه اقدامات اصلاحی ارائه شود.

۸۵- پیگیری، اشاره به بررسی اقدام اصلاحی انجام شده بوسیله دستگاه مورد رسیدگی توسط حسابرس یا طرف مسئول دیگر بر اساس نتایج گزارش حسابرسی دارد. پیگیری فعالیتی مستقل محسوب می‌شود که ارزش فرآیند حسابرسی را با تقویت اثر حسابرسی و بسترسازی برای بهبود در کار حسابرسی آتی، افزایش می‌دهد. پیگیری، دستگاه مورد رسیدگی و سایر استفاده‌کنندگان گزارش را ترغیب می‌نماید تا موضوع را جدی بگیرند، و آموزه‌های مفیدی به همراه شاخص‌های عملکردی برای حسابرسان فراهم می‌آورد. پیگیری محدود به اجرای توصیه‌ها نبوده بلکه بر روی این موضوع تمرکز دارد که آیا دستگاه مورد رسیدگی به طور مناسب با مشکلات و مسائل برخورد نموده است؟ و آیا پس از یک مدت زمان معقول اقدام به اصلاح موقعیت مورد نظر نموده است؟

۸۶- به هنگام پیگیری گزارش حسابرسی، حسابرس باید بر روی یافته‌ها و توصیه‌هایی که هنوز در زمان پیگیری مرتبط هستند تمرکز نموده و رویکردی بی‌طرفانه و مستقل اتخاذ نماید.

۸۷- نتایج پیگیری ممکن است به صورت مجزا یا در قالب یک گزارش تلفیقی ارائه شوند و ممکن است شامل تجزیه و تحلیل گزارشات مختلف بوده که احتمالاً در یکسری از حوزه‌های گزارشگری، موضوعات مشترکی را برجسته می‌نمایند. پیگیری می‌تواند فهم بهتری از کارکرد حسابرسی عملکرد در ایجاد ارزش افزوده در یک دوره زمانی مشخص یا حوزه موضوعی ایجاد نماید.