

## به نام خدا

### میزگرد تخصصی: حسابرسی عملکرد و اهداف، کارکرد و شیوه آن

#### مقدمه:

حرکت به سوی حسابرسی دستگاه‌های اجرایی از منظر بهبود مؤلفه‌های صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی در سال‌های اخیر در رأس اولویت‌های دیوان محاسبات قرار گرفته و تأکید ریاست دیوان و درخواست مجلس شورای اسلامی مبنی بر ضرورت انجام حسابرسی عملکرد در کشور برنامه‌ریزی‌های دیوان محاسبات را به منظور فرهنگ‌سازی و ایجاد بسترهای لازم به سمت تشکیل کارگروه تخصصی حسابرسی عملکرد، کمیته اجرایی حسابرسی عملکرد، کارگروه تدوین معیارها و دستورالعمل‌ها و برگزاری کارگاه‌های آموزشی در سطح مرکز و استانها سوق داده است. از این رو بر آن شدیم تا با سه تن از حسابرسان کل دیوان که در این زمینه فعال هستند گفتگویی در قالب میزگرد داشته باشیم.

آقایان فاوچی، میرنجفی و رضایی نه تنها در حسابرسی عملکرد گزارش‌های شاخصی را در حوزه‌های تخصصی خود ارائه کرده‌اند، بلکه در آموزش این روش نیز با توجه به دوره آموزشی که خارج از کشور در سال 1380 دیده‌اند تجربیات ارزشمندی دارند که در بعضی استانها نیز با استقبال مواجه شده است.

**آقای فاوچی** – حسابرس کل رفاه و تعاون، عضو کمیته اجرایی حسابرسی عملکرد، رئیس کارگروه تدوین معیارها و دستورالعمل‌های حسابرسی عملکرد، مؤلف مقالاتی در خصوص حسابرسی عملکرد و استانداردهای آن

**آقای میرنجفی** – حسابرس کل حسابرسی زیست محیطی و انرژی‌های نو، عضو کارگروه تدوین معیارها و دستورالعمل‌های حسابرسی عملکرد، مدرس حسابرسی عملکرد در استانها، عضو گروه ارزیابی گزارش‌های حسابرسی عملکرد

**آقای رضایی** – حسابرس کل امنیت ملی و سیاست خارجی، مؤلف مقالاتی در خصوص حسابرسی عملکرد، مدرس حسابرسی عملکرد در استانها، ارائه کننده گزارش‌های نمونه و برتر حسابرسی عملکرد در همایش سالانه مدیران دیوان

**حسیب: ضمن تشکر از حضور شما در این میزگرد و به امید تبیین دقیق حسابرسی عملکرد برای**

**همکاران و علاقمندان، سوال اول من هدف از انجام حسابرسی عملکرد است. آقای رضایی با شما**

**شروع کنیم؟**

**رضایی:** هدف اصلی حسابرسی عملکرد، بهبود اداره امور و مدیریت دستگاههای دولتی، بهبود نظارت بر دستگاهها، ارتقاء پاسخگویی، استفاده بهتر از منابع، ارتقاء بهره‌وری و ارائه توصیه‌هایی برای اصلاح نواقص و انحرافات از طریق ارزیابی‌هایی است که با استفاده از معیارهای تعیین شده برای سه مولفه، صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی انجام می‌شود. به عنوان مثال در اجرای یک طرح عمرانی، حسابرس با تعیین معیارها و ارزیابی‌هایی که انجام می‌دهد به این سؤالات پاسخ میدهد که آیا صرفه اقتصادی به معنای حداقل کردن هزینه‌های تحصیل منابع مورد نیاز با حفظ کیفیت مورد نظر رعایت شده است؟ آیا از داده‌ها و فعالیت‌ها بیشترین بازده را (بر حسب کیفیت و مقدار) داشته‌ایم؟ و آیا منابع و اعتبارات به صورت خردمندانانه هزینه شده است؟ پس از پاسخ به این سؤالات؛ توصیه‌هایی برای اصلاح امور و عملکرد ارائه می‌شود که این از اهداف حسابرسی عملکرد است.

**حسیب: آقای فاوچی آیا برای انجام حسابرسی عملکرد استاندارد حسابرسی لازم است؟ در چه بخش**

**هایی؟ آیا ما در دیوان محاسبات کشور استانداردهای حسابرسی عملکرد داریم؟**

**فاوچی:** اصولاً برای انجام هر نوع حسابرسی نیاز به استاندارد داریم؛ در حقیقت وجه تمایز حسابرسی با سایر انواع بررسی مانند "ارزیابی" این است که حسابرسی براساس استانداردهای مشخص انجام می‌گیرد. لذا برای اجرای حسابرسی عملکرد نیز نیاز به استاندارد داریم. البته استانداردهای حسابرسی دولتی برای همه انواع حسابرسی قابل استفاده است. در کشور ما مسئولیت تدوین استانداردهای حسابداری و حسابرسی بر عهده سازمان حسابرسی است که تاکنون در ارتباط با تدوین استانداردهای حسابرسی دولتی اقداماتی نیز انجام داده است، اما به نتیجه نهایی نرسیده است. در حال حاضر حسابرسی‌های عملکرد دیوان بر اساس استانداردهای حسابرسی دولتی اینتوسای و راهنمای حسابرسی عملکرد مصوب کمیته اجرایی حسابرسی عملکرد، انجام می‌گیرد. راهنمای مذکور یک سند منحصر بفرد در رابطه با حسابرسی عملکرد است که علاوه بر طرح مباحث نظری، رهنمودهای لازم برای اقدامات اجرایی در حسابرسی عملکرد را نیز به حسابرس ارائه می‌نماید.

کیفیت حسابرسی با استانداردهای مربوط سنجیده می‌شود و در صورت فقدان استاندارد اعتبار حسابرسی انجام شده زیر سؤال خواهد رفت.

### **حسیب: آقای میرنجفی ضرورت حسابرسی عملکرد در بخش دولتی چیست؟**

**میرنجفی:** صحت عملکرد بخش‌های مختلف سیستم اداری و اجرایی یک کشور به میزان قابل توجهی به تصمیم‌گیری‌های مدیران اجرایی بستگی دارد، بدیهی است که میزان صحت و دقت این تصمیم‌گیری‌ها نقش تعیین‌کننده‌ای در ثمر بخش بودن فعالیت‌های اجرایی داشته و استفاده بهینه از منابع و سرمایه‌ها را به دنبال خواهد داشت؛ طبیعتاً تصمیمات نادرست موجب از بین رفتن منابع خواهد شد. در کشور ما مدیریت بخش بزرگی از منابع اقتصادی به عهده دولت است. لذا کیفیت مدیریت، آثار مهمی در سرنوشت ملت دارد. مدیران بخش دولتی باید در برابر مردم و نمایندگان آنان پاسخگو باشند و ابزار این پاسخگویی را بر اساس اطلاعات معتبر فراهم کنند. ماهیت بخش دولتی ایجاب می‌کند که در این بخش، علاوه بر رسیدگی به صورت‌های مالی و حسابرسی رعایت، حسابرسی عملکرد نیز انجام شود؛ چرا که در موارد متعددی ممکن است علیرغم تطابق کامل امور اجرایی با قوانین و مقررات مربوط، اهداف پیش‌بینی شده محقق نگردد و یا اهداف محقق شده فاقد کارایی و اثربخشی مورد انتظار باشد.

### **حسیب: آقای رضایی حسابرسی عملکرد چه فرقی با سایر حسابرسی‌ها، اعم از رعایت و مالی دارد؟**

**رضایی:** تفاوت‌های حسابرسی عملکرد با سایر حسابرسی‌ها در اهداف، دامنه حسابرسی، روش‌های مورد استفاده و گزارشگری می‌باشد به عنوان مثال: در حسابرسی‌های مالی، رویدادها و صورت‌های مالی یک دوره مالی به منظور اظهارنظر در خصوص وضعیت مالی و رعایت قوانین و مقررات مورد بررسی قرار می‌گیرد. در حسابرسی رعایت نیز، عملکرد دستگاه‌های اجرایی با قوانین و مقررات ذیربط تطبیق داده می‌شود. در حالی که در حسابرسی عملکرد اهداف و دوره رسیدگی، انتخابی بوده و به منظور اظهارنظر در خصوص عملکرد بخش‌های مختلف، از نظر صرفه اقتصادی، کارایی و اثر بخشی مورد بررسی قرار می‌گیرد. از نظر روش‌های مورد استفاده، در حسابرسی‌های مالی معمولاً داده‌های مالی با رویکرد تأکید بر شناسایی انحرافات از استانداردهای حسابداری، در صورت‌های مالی مطابقت داده می‌شود، در حسابرسی رعایت نیز

فعالیت‌های صورت گرفته با قوانین و مقررات عام و خاص مربوط، تطبیق داده می‌شود، در حالی که در حسابرسی عملکرد فعالیتها تحلیل و با معیارهای معین مقایسه می‌شود؛ تا میزان انطباق عملکرد، با اهداف مشخص شود. از نظر گزارشگری هم در حسابرسی های مالی برای اظهارنظر از چارچوب استاندارد استفاده می‌شود و در حسابرسی رعایت چارچوب گزارشگری به گونه ای است که موارد عدم انطباق با قوانین و مقررات به عنوان تخلف به مراجع ذیربط ارسال می‌شود، اما در حسابرسی عملکرد جمع بندی و اظهارنظر در چارچوبی کاملاً متفاوت و با توجه به شرایط و مقتضیات هر کار انجام می‌گیرد و شامل توصیه هایی برای اصلاح نواقص و بهبود سیستمها و عملکرد می‌باشد.

### **حسب: آقای فاوچی حسابرسی عملکردی در بخش خصوصی چه تفاوتی با بخش عمومی دارد؟**

**فاوچی:** حسابرسی عملکرد در بخش خصوصی تحت عنوان حسابرسی عملیات انجام می‌گیرد. شرایط رقابتی حاکم در بخش خصوصی ایجاب می‌کند که از منابع محدود در دسترس حداکثر استفاده به عمل آید و عملیات با حداکثر کارایی و صرفه اقتصادی اجرا شود تا هدف اصلی را که سود دهی است تأمین نماید. در برخی موارد حتی استمرار فعالیت واحد اقتصادی بستگی به میزان کارایی آن دارد. حسابرسی عملیاتی موجب شناسایی نقاط ضعف، ناکارآمدی واحد و شناسایی فرصت‌های موجود برای ارتقای کارایی می‌شود. مدیریت با استفاده از نتایج آن می‌تواند نسبت به اصلاح ضعف‌ها و ناکارآمدی‌ها اقدام نموده و از فرصت‌های موجود بهره‌برداری نماید. تفاوت حسابرسی عملیاتی در بخش خصوصی با حسابرسی‌های عملکرد در بخش دولتی ناشی از تفاوت‌های موجود در اهداف و وظایف این بخش‌ها می‌باشد. هدف بخش خصوصی اصولاً کسب سود است در حالی که این موضوع در اغلب موارد هدف بخش دولتی محسوب نشده و علیرغم زیانده بودن فعالیت‌های واحد دولتی، به لحاظ ضرورت‌های اجتماعی یا سیاسی استمرار آن اجتناب ناپذیر می‌باشد. با توجه به این موضوع در حسابرسی عملیاتی بخش خصوصی عمدتاً بررسی مؤلفه‌های صرفه اقتصادی و کارایی مدنظر است که مستقیماً با سود دهی در ارتباط هستند اما در بخش دولتی بیشتر به بررسی تحقق اهداف و نتایج عملیات از جنبه اثربخشی آن پرداخته می‌شود. در نحوه اجرا نیز تفاوت‌هایی وجود دارد. در بخش خصوصی حسابرسی عملیاتی بیشتر جنبه خدمات مشاوره دارد و موضوع حسابرسی، اهداف، دامنه و معیارهای مورد استفاده در حسابرسی دقیقاً براساس نظر مدیریت و قرارداد فیما بین تعیین می‌شود، در حالی که در بخش دولتی انتخاب موضوع و تعیین اهداف و دامنه رسیدگی براساس نیازها و اولویت‌های سیاسی و اجتماعی و نظر

قانونگذار تعیین می‌شود. در بخش خصوصی گزارش حسابرسی و نتایج آن صرفاً در اختیار مدیریت قرار می‌گیرد در حالی که در بخش دولتی حسب مورد گزارش به سایر مراجع غیر از مدیریت نیز ارائه می‌شود. به طور کلی در تمام حسابرسی‌های بخش دولتی یکی از اهداف اصلی حسابرسی تأمین پاسخگویی عمومی و ایجاد شفافیت است در حالی که در بخش خصوصی این هدف مطرح نیست و هدف اصلی از اجرای حسابرسی کمک به مدیریت در شناسایی ناکارآمدی‌ها و اصلاح آن است.

### **حسیب: آقای میرنجفی برای انجام حسابرسی عملکرد چه ویژگی‌ها و مهارت‌هایی لازم است؟ آیا در**

#### **دیوان محاسبات در این خصوص مشکلی نداریم؟**

**میرنجفی:** برای انجام حسابرسی عملکردی، حساب‌رسان باید مهارت‌های خاصی داشته باشند که اهم این مهارت‌ها و ویژگی‌ها عبارتند از توانایی تجزیه و تحلیل، توانایی مشخص کردن نارسایی‌های عملیاتی، متقاعد سازی، قضاوت خوب حرفه‌ای، توانایی مشخص کردن نقاط بحرانی و مشکل آفرین، اعتماد به نفس، بی طرفی و استقلال.

البته در دیوان محاسبات کشور نیروهای خوب فنی زیاد داریم که لازم است توانایی و مهارت آنها در خصوص انجام حسابرسی عملکرد نیز افزایش یابد. این موضوع در صورتی امکان پذیر هست که علاوه بر آموزش‌های تئوری، حساب‌رسان نیز انجام گزارش‌های حسابرسی‌های عملکردی را با جدیت انجام دهند؛ چون خیلی از مهارت‌ها حین کار بدست می‌آید. مضافاً اینکه تهیه هر گزارش عملکردی نیاز به یک تیم تخصصی، فارغ‌البال از کارهای پراکنده و روزمره دارد که به نظر بنده می‌شود این محدودیت را با جذب نیروی کافی و متخصص و تقسیم کار مناسب در داخل هیات‌های حسابرسی برطرف نمود.

### **حسیب: آقای رضایی کدام یک از روش‌های حسابرسی (رعایت، مالی و عملکرد) بر بقیه ارجحیت**

#### **دارد و چرا؟**

**رضایی:** هر کدام از روش‌های حسابرسی اهدافی را دنبال می‌کنند که از اهمیت خاصی برخوردارند و بر اساس اهمیت موضوع، خواسته‌های ذینفعان و استفاده کنندگان از گزارش‌ها، روش‌های انجام حسابرسی تعیین می‌شود. لیکن به نظر بنده، انجام حسابرسی عملکرد مزیت‌هایی بر سایر حسابرسی‌ها دارد، از جمله اینکه، هدف اصلی حسابرسی عملکرد بهبود اداره امور و پاسخگویی بخش دولتی از طریق ارزش افزوده است.

حسابرسی عملکرد کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی در استفاده از منابع را در اجرای وظایف دستگاههای تحت رسیدگی بررسی می‌نماید، و اگر به صورت مؤثر اجرا شود می‌تواند منتج به بهبود نظارت بر دستگاههای دولتی، ارتقای پاسخگویی، استفاده بهتر از منابع، بهبود مدیریت دستگاههای دولتی، فراهم ساختن فرصت کاهش هزینه‌ها، ارتقای بهره‌وری، شناخت توانایی‌های سازمان و ارائه توصیه‌هایی برای اصلاح امور، رفع انحرافات، بهبود سیستم‌ها و عملکرد شود. ضمناً جامعیت اطلاعات مورد بررسی در حسابرسی عملکرد به لحاظ تعیین معیارها برای سه مولفه‌ای که اشاره کردم و ارزیابی‌هایی که انجام می‌شود، موجب انسجام و صحت بیشتر نتایج می‌شود، و این از نقاط قوت و مزیت‌های اساسی حسابرسی عملکرد است که در سایر حسابرسی‌ها مشاهده نمی‌شود.

### **حسیب: آقای فاوچی حسابرسی عملکرد چه تشابهی با خدمات مشاوره مدیریت دارد و دیوان**

#### **محاسبات کشور در این خصوص چه نقشی می‌تواند ایفا کند؟**

**فاوچی:** همان‌طور که گفتم حسابرسی عملیاتی در بخش خصوصی اصولاً نوعی خدمات مشاوره مدیریت است که در صورت وجود واحدهای حسابرسی داخلی توسط این واحدها نیز انجام می‌گیرد. تمرکز این نوع حسابرسی در بخش خصوصی بر عملیاتی است که به صورت مستمر انجام می‌گیرد به همین دلیل نیز مورد استقبال مدیریت قرار می‌گیرد. از طرفی گزارش حسابرسی نیز صرفاً در اختیار مدیریت قرار می‌گیرد. به همین لحاظ هیچگونه احساس خطری نسبت به نتایج حسابرسی ندارد.

در بخش دولتی نیز گرچه حسابرسی عملکرد با هدف اصلاح و بهبود امور انجام می‌گیرد، ولیکن تأمین پاسخگویی عمومی و شفافیت نیز در آن مستقر است. در بخش دولتی تمرکز بیشتر بر نتایج عملیات است و خواه ناخواه عملکرد مدیریت را مورد ارزیابی قرار می‌دهد. از آنجایی که گزارش حسابرسی عملکرد غیر از مدیریت در اختیار مراجع دیگر نیز قرار می‌گیرد، از جنبه خدمات مشاوره‌ای بودن آن کاسته می‌شود. در این ارتباط دیوان محاسبات می‌تواند با فرهنگ سازی، ایجاد تعامل بیشتر با مدیران دستگاهها در رابطه با تعیین موضوعات، اهداف حسابرسی و مدیریت نتایج حسابرسی به عنوان مثال سعی در برطرف ساختن مشکلات از طریق مدیریت قبل از ارائه گزارش به سایر مراجع، اطمینان آنها را جلب نموده و آنها را به مزایا و منافع این نوع حسابرسی واقف سازد.

## **حسیب: آقای میرنجفی آیا در دیوان محاسبات کشور صرفاً باید حسابرسی عملکرد انجام بدهیم؟ یا نه**

### **به سایر روش های حسابرسی هم نیاز است؟**

**میرنجفی:** زمانی بود که در دیوان محاسبات کشور صرفاً حسابرسی های (رعایت و مالی) انجام می شد. ولی رویکرد دیوان محاسبات کشور در زمان مدیریت آقای دکتر رحمانی فضلی رئیس کل محترم تغییر کرده و حسابرسی های نوین و رویکردهای جدید حسابرسی در دیوان محاسبات کشور - که مقتضیات جامعه هم این را می طلبد - جایگاه خاصی یافته است. البته کسی مدعی نیست که حسابرسی رعایت و حسابرسی مالی نباید داشته باشیم. چه بسا برای تهیه گزارش حسابرسی عملکردی در برخی از مقدمات و مبادی ابتدا ما حسابرسی رعایت و مالی انجام می دهیم. در مواردی نیز حسابرسی عملکرد با حسابرسی رعایت و مالی هم پوشانی دارند یا ممکن است برخی از معیارهای ما احکام قانونی یا مالی باشد. لیکن باید توجه داشت رویکرد حسابرسی عملکرد توصیه گراست؛ یعنی اگر رویکرد ما صرفاً جستجوی عدم رعایت قوانین و مقررات باشد از فلسفه حسابرسی عملکرد دور شده ایم. هدف اصلی از اجرای حسابرسی عملکرد رسیدن به نتایج و توصیه هاست. پس این نوع حسابرسی با حسابرسی رعایت و مالی متفاوت است. به نظر بنده ما باید در تهیه گزارش های حسابرسی بین گزارشی که با رویکرد رعایت تهیه می شود با گزارشهای عملکردی تفکیک قائل شویم. یعنی ما در برنامه ریزی باید مشخص نماییم چه نوع گزارش هایی را به صورت رعایت و کدام دسته از گزارش ها را می خواهیم به صورت عملکردی تهیه کنیم. چون لزوماً تمام موضوعات را نه امکان و نه ضرورتی دارد که به صورت عملکردی با آن پروسه طولانی، تهیه نمود. بنابراین به تمام روش های حسابرسی به نسبت تحقق هدفی که به دنبال آن هستیم، نیازمندیم. وگرنه؛ نتیجه این می شود که ما در ارزیابی گزارش های حسابرسی عملکرد مشاهده می کنیم. برخی از گزارش های عملکردی واقعاً به صورت حسابرسی رعایت تهیه شده، فقط در قالب و چارچوب گزارشگری حسابرسی عملکرد درآمده، ضمن اینکه محتوای آن فاقد انسجام و ماهیت حسابرسی عملکرد است.

### **حسیب: آقای فاوچی شما چه نظری دارید؟**

**فاوچی:** بر اساس استانداردهای حسابرسی دولتی، گستره حسابرسی دولتی متشکل از حسابرسی های مالی، رعایت و عملکرد است. مسلماً در برخی موارد امکان اجرای حسابرسی های عملکرد وجود ندارد و ممکن است

نیازی به انجام این نوع حسابرسی نباشد. چرا که ممکن است اجرای حسابرسی های مالی و رعایت اهداف مدنظر حسابرس را محقق سازد و عملکرد دستگاه از شفافیت لازم برخوردار و رضایت بخش باشد. در چنین مواردی حسابرس می خواهد از رعایت اصول پذیرفته شده حسابداری و قوانین ومقررات نیز اطمینان حاصل نماید. لذا صرفاً حسابرسی رعایت یا مالی انجام می دهد. نکته دیگر اینکه با در نظر گرفتن امکانات موجود اجرای حسابرسی عملکرد در تمام موارد غیر ممکن است. لذا صرفاً موضوعات مناسب و دارای اولویت بالا برای این نوع حسابرسی باید انتخاب شود.

### **حسیب: آقای میرنجفی گفتید که هدف اصلی حسابرسی عملکرد رسیدن به نتایج و توصیه ها است؛ آیا**

#### **دستگاههای حسابرسی شونده این توصیه ها را می پذیرند و اجرا می کنند؟**

**میرنجفی:** باید زمینه ای را فراهم کرد که در فرآیند تهیه گزارش و تعریف معیارها، سازمان حسابرسی شونده با شما به عنوان حسابرس همکاری داشته باشد. این ارتباط بسیار مهم است. چون دستگاه حسابرسی شونده می خواهد در برابر نتایج حسابرسی پاسخگو بوده و توصیه های شما را به عنوان یک «حسابرس عملکرد» بپذیرد و بکار بگیرد. لذا نسبت به توصیه های شما باید پذیرش وجود داشته باشد. همچنین توصیه ها می بایست کاربردی و مبتنی بر نظر کارشناسی باشد. طبیعی است اگر با دستگاه اجرایی در روند حسابرسی تعامل وجود نداشته باشد، توصیه ها را نمی پذیرد. اگر تیم حسابرسی بتواند با مدیریت دستگاه اجرایی به هماهنگی رسیده و اعتماد دستگاه حسابرسی شونده را کسب کند، خروجی می تواند ارتقاء یابد. بر اساس استانداردهای حسابرسی ایتوسای قبل از انتشار گزارش حسابرسی عملکرد می بایست به واحد حسابرسی شونده فرصت داده شود تا محتوای گزارش را بررسی کند. اصولاً کیفیت فرآیند حسابرسی بستگی زیادی به نحوه مشاوره و مذاکره با دستگاه مورد حسابرسی دارد. مضافاً اینکه در مقوله حسابرسی عملکرد مذاکره با مدیریت واحد حسابرسی شونده برای متعهد ساختن دستگاه به انجام توافقات حاصله، قبل از اینکه «پیش نویس گزارش» تهیه شود، مهم است. پس از تعامل با دستگاه اجرایی در روند تهیه گزارش ها، نکته بسیار مهم دیگر نیاز به یک روش نظامند برای پیگیری اجرای توصیه های حسابرسی توسط دستگاه اجرایی است؛ تا ببینیم گزارش های حسابرسی چقدر موثر بوده است. یعنی در کنار تهیه گزارش های سالانه جاری، پیگیری توصیه های گزارشات سال پیش می بایست مد نظر قرار گیرد.



**حسیب: آقای میرنجفی قبل از اینکه سوال بعدی را از آقای فاوچی بپرسیم، اشاره کردید به «تهیه**

**پیش نویس گزارش» این پیش نویس چه کاربردی دارد؟**

**میرنجفی:** وقتی که پیش نویس گزارش شامل تجزیه و تحلیلها، توصیه ها و نتایج نهایی حسابرسی تهیه شد، باید آن را برای دستگاه حسابرسی شونده یا دستگاههایی که ممکن است تحت تاثیر یافته ها و نتایج مندرج در گزارش باشند، ارسال کرد. تا آنها بتوانند نتایج و یافته های حسابرسی را مشاهده کنند و چنانچه دستگاه حسابرسی شونده و دیگر دستگاههایی که از آنها یاد شد، نظری مستدل و مستند ارائه نماید، به نحوی که گزارش را تحت تاثیر قرار بدهد، بایست نسبت به اصلاح پیش نویس اقدام نمود. البته در دیوان محاسبات این موضوع فعلاً مغفول مانده است.

**آقای فاوچی چه راهکاری برای پذیرش توصیه های حسابرسی توسط دستگاههای اجرایی پیشنهاد می**

**کنید؟**

**فاوچی:** در صورتی که استانداردها در برنامه ریزی و اجرای حسابرسی عملکرد رعایت شده باشد و موضوع مورد رسیدگی با هماهنگی دستگاه اجرایی انتخاب و در خصوص معیارها نیز با دستگاه هماهنگی شده باشد و از طرفی توصیه های حسابرسی مفید و قابل اجرا باشد، دستگاه اجرایی نیز به اجرای آن تمایل بیشتری خواهد داشت. به این منظور پیشنهاد می شود ضمن اینکه توصیه ها مبتنی بر یافته های حسابرسی قابل اتکا ارائه شوند و مفید و سازنده باشند، فواید اجرای توصیه ها برای دستگاه و نقش آن در بهبود عملیات نیز تشریح شود تا دستگاه اجرایی از آن استقبال نماید. بدیهی است پیگیری های بعدی نیز در اجرای توصیه ها موثر خواهد بود.

**حسیب: آقای میرنجفی نظر شما چیست؟**

**میرنجفی:** در پرسش قبلی فکر کنم پاسخ را عرض کردم. فقط اضافه کنم که ما یک چالش داریم و آن اینکه متأسفانه بعضاً در گزارشات حسابرسی عملکرد ما به دنبال جستجو و بررسی عدم رعایت قوانین و مقررات و کشف تخلفات هستیم. یعنی تفکر حسابرس همچنان این است که رصد کند دستگاه اجرایی چه قوانین و مقرراتی را رعایت می کند یا نمی کند. مادامی که ما در گزارشات حسابرسی عملکرد دنبال رصد تخلف باشیم، دستگاه اجرایی ضمن اینکه اعتمادش نسبت به حسابرس سلب می شود، با شما همکاری لازم را هم نمی کند. به نظر من اگر حسابرس به دنبال رصد قوانین و مقررات توسط دستگاه اجرایی است، می

بایست از چارچوب حسابرسی رعایت پیروی کند. به عبارت دیگر باید مرزبندی لازم را با حسابرسی عملکرد حفظ کنیم.

اگر دستگاه اجرایی به این سطح از اعتماد برسد که «حسابرس عملکرد» به دنبال بهبود عملکرد دستگاه مورد حسابرسی است، نهایت همکاری را می کند. و چون در فرآیند حسابرسی همکاری و تعامل داشته، توصیه های حسابرس را هم می پذیرد.

### **حسیب: آقای فاوچی نقاط قوت و ضعف حسابرسی های عملکرد در دیوان محاسبات کشور چیست؟**

**فاوچی:** بدیهی است ما در ابتدای راه هستیم. اما پیشرفت حاصله و تلاش های انجام شده بسیار قابل توجه است. از جمله نقاط قوت می توان به وجود حسابرسان خوش فکر، تحلیل گر، دارای پشتکار و سختکوش اشاره نمود. از طرفی اجرای حسابرسی عملکرد نیازهای ذینفعان فعالیت های دیوان منجمله مجلس را به خوبی پاسخ می دهد و ارزش افزوده حسابرسی های دیوان را ارتقاء می دهد. در مورد ضعف ها، کمبود آموزش های لازم و فقدان تجربه کافی را می توان نام برد که انشاءاله در آینده مرتفع خواهد شد. از این بابت جای نگرانی وجود ندارد. البته بایستی فرهنگ سازی بیشتری نیز انجام شود تا دستگاه ها تمایل به اجرای حسابرسی عملکرد داشته و همکاری لازم را معمول دارند. یکی از مشکلات موجود کمبود فرصت لازم برای انجام بررسی های ضروری و تهیه گزارش حسابرسی با توجه به حجم کارهای در دست اجرا است. این موضوع به شدت کیفیت حسابرسی ها را تحت تأثیر قرار می دهد. در این ارتباط می توان تعداد گزارشات را کاهش داد تا گزارشات با کیفیت تری تهیه شود.

### **حسیب: آقای رضایی نظر شما در مورد نقاط قوت و ضعف حسابرسی های عملکرد در دیوان محاسبات**

#### **کشور چیست؟**

**رضایی:** به نظر من هم نقاط قوت حسابرسی عملکرد در دیوان محاسبات کشور عبارتند از: اعتقاد مدیران ارشد دیوان محاسبات کشور به انجام حسابرسی عملکرد، استفاده از اساتید برون سازمانی و درون سازمانی برای آموزش در ستاد و استانها، فرهنگ سازی و اطلاع رسانی به سیستم فنی دیوان در خصوص اهداف و مزایای انجام حسابرسی عملکرد و علاقه حسابرسان به انجام این نوع حسابرسی، وجود چارچوب گزارشگری

حسابرسی عملکرد، تهیه کلیه گزارش‌های طرح‌های تملک در قالب حسابرسی عملکرد، اقدامات موثر کمیته اجرایی حسابرسی عملکرد.

نقاط ضعف به طور اجمال عبارتند از: عدم اطلاع رسانی کامل به دستگاه‌های اجرایی در خصوص مزایای انجام حسابرسی عملکرد، کمبود قابل توجه نیروی انسانی در بخش فنی و عدم فرصت کافی برای حساب‌رسان عملکرد که توانایی تجزیه و تحلیل حساب‌رس را تحت تاثیر قرار خواهد داد.

### **حسیب: آقای میرنجفی حسابرسی عملکرد ابعاد مختلفی را شامل می‌شود؛ از تعریف موضوع**

#### **حسابرسی گرفته تا توصیه های حسابرسی، تبیین و بررسی، کدام بخش از بقیه مهم تر است؟**

**میرنجفی:** به نظر بنده تهیه گزارش حسابرسی عملکرد یک فرآیند است. فرآیندی که حداقل باید از یک ساختار شامل اهداف، دامنه، روش اجرای حسابرسی، یافته های حسابرسی، نتیجه گیری و توصیه های حسابرسی برخوردار باشد. البته تمام این فرآیند به هم پیوسته و از هم ناگسستنی است، لذا اگر هر کدام از این ابعاد ساختاری نباشد یا از هم گسسته باشد گزارش حسابرسی ابتر و فاقد اثربخشی است. منتهی در تبیین نتایج و توصیه ها دستورالعمل ساده ای وجود ندارد و این موضوع نیازمند تبحر، تمرکز و فعالیت فکری زیادی است. به خصوص اینکه ریسک های ناشی از اشتباه در این بخش بسیار بالا است.

#### **آقای رضایی آیا در دیوان محاسبات کشور حسابرسی عملکرد نهادینه شده است؟ به چه دلیل؟**

**رضایی:** به نظر اینجانب در دیوان محاسبات کشور به دلیل انجام اقدامات بسیار موثر که با دستور رئیس کل محترم صورت گرفته، از جمله: برگزاری کلاسهای آموزش حسابرسی عملکرد برای سطوح مختلف با حضور اساتید برون سازمانی و درون سازمانی، برگزاری کارگاههای آموزشی در استانها به صورت تئوری و کاربردی، تشکیل کمیته اجرایی حسابرسی عملکرد و کارگروههای تخصصی و فنی، تهیه چارچوب گزارشگری، تعیین معیارهای حسابرسی عملکرد، فرهنگ سازی و اعتقاد مدیران ارشد دیوان به انجام حسابرسی عملکرد، ارائه گزارش های طرح های تملک دارایی های سرمایه ای در قالب حسابرسی عملکرد، تشکیل کمیته ارزیابی گزارشات حسابرسی عملکرد و . . .، این نوع حسابرسی در دیوان محاسبات کشور در شرف نهادینه شدن است.

#### **حسیب: در خاتمه اگر مطلبی هست بفرمایید:**

**رضایی:** ضمن تشکر از شما و همکاران تان در نشریه حسیب، اعتقاد دارم اگر فرصت خدمت کردن در هر جایگاه و منصبی را یک فریضه تلقی کنیم، انجام وظیفه به مانند صدقات جاریه ای خواهد بود که موجبات خیر دنیا و آخرت را فراهم خواهد آورد .

**میرنجفی:** بنده فقط یک جمله عرض می کنم «اگر نسبت به کارهایی که انجام می دهیم راضی و قانع شدیم متوقف می شویم لذا همواره باید با نقد منصفانه کارها و راضی نشدن به وضعیت فعلی تلاش بیشتری برای آینده نماییم.» ضمن تشکر از دست اندرکاران نشریه حسیب که زمینه این مصاحبه علمی را فراهم کردند. انشالله که در بهبود هر چه بیشتر نشریه موفق باشید.

**فاوچی:** بنده هم از همکاران محترم در نشریه حسیب که فرصت این بحث علمی را در خصوص حسابرسی عملکرد در دیوان محاسبات کشور فراهم نمودند، سپاسگزارم.

**حسیب:** ما هم از حضور شما در این میزگرد تشکر و برای شما موفقیت آرزو می کنیم.