

باسمه تعالی



استاندارد اصول بنیادی حسابرسی عملکرد

استاندارد شماره ۳۳۰۰

فهرست

۳	مقدمه
۳	هدف اصول بنیادی حسابرسی عملکرد
۳	چارچوب حسابرسی عملکرد
۳	تعریف حسابرسی عملکرد
۴	صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی
۴	هدف حسابرسی عملکرد
۵	کاربرد استاندارد ۳۳۰۰
۵	اجزای حسابرسی عملکرد
۵	اشخاص دخیل در حسابرسی عملکرد
۶	موضوع و معیار در حسابرسی عملکرد
۶	اعتماد و اطمینان در حسابرسی عملکرد
۷	اصول حسابرسی عملکرد
۷	اصول کلی
۸	هدف حسابرسی
۸	رویکرد حسابرسی
۹	معیارها
۱۰	خطر حسابرسی
۱۱	برقراری ارتباط
۱۲	مهارت‌ها
۱۲	قضاوت حرفه‌ای و تردید حرفه‌ای
۱۳	کنترل کیفیت
۱۴	اهمیت
۱۴	مستندسازی
۱۵	اصول مربوط به فرآیند حسابرسی
۱۶	برنامهریزی
۱۶	انتخاب موضوع
۱۶	برنامهریزی حسابرسی
۱۸	اجرای حسابرسی
۱۸	شواهد، یافته‌ها و نتیجه‌گیری‌ها
۱۹	گزارشگری
۱۹	محتوای گزارش
۲۰	توصیه‌ها
۲۰	توزیع گزارش
۲۱	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 می‌باشد. استاندارد شماره ۳۳۰۰، اصول بنیادی حسابرسی عملکرد را پایه‌ریزی و سپس توسعه می‌بخشد تا برای مفهوم خاص حسابرسی عملکرد مناسب باشد. 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 می‌باشد:

- 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 می‌باشد. در پی هر اصل یک توضیح مختصر ارائه می‌گردد.

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 بیان 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 مولفه به ارتباط میان منابع بکار گرفته شده و خروجی‌ها از نظر کمیت، کیفیت و زمان‌بندی می‌پردازد.
 - اثربخشی در خصوص 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 ارایه صحیح و به موقع خدمات باشد. در مواقعی که شایسته است، تاثیر قوانین و مقررات یا ساختارهای سازمانی بر عملکرد واحد مورد رسیدگی بایستی در نظر گرفته شود.

هدف حسابرسی عملکرد

۸- هدف اصلی حسابرسی عملکرد گسترش و اشاعه اعمال حاکمیت همراه با صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی می‌باشد. حسابرسی عملکرد همچنین موجب پاسخگویی و شفافیت 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 نیت 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) هم پوشانی 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.

اجزای حسابرسی عملکرد

۱۲- اجزای حسابرسی بخش عمومی شامل حسابرس، طرف مسئول، استفاده‌کنندگان مورد نظر، موضوع و معیارها و شاخص‌ها می‌شود. حسابرسان باید صریحاً اجزای هر حسابرسی را شناسایی نموده و مفاهیم آنها را درک کنند 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 استفاده‌کنندگان 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. حسابرسان

در حسابرسی عملکرد بصورت گروهی کار می‌کنند که دارای مهارت‌های مختلف و در عین حال مکمل یکدیگر هستند.

۱۴- نقش طرف مسئول می‌تواند بین اشخاص یا دستگاه‌های اجرایی، که هر یک در قبال یک جنبه از موضوع دارای مسئولیت می‌باشند، تقسیم شود. برخی اشخاص مسئول ممکن است مسئول اقداماتی باشند که مسائل را ایجاد نموده است. دیگر افراد ممکن است 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 استفاده‌کننده قلمداد شود، اما به ندرت تنها استفاده‌کننده 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 موقعیت‌های 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 سوالات 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 تا 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، سوالات مطروحه، شواهد جمع‌آوری شده، معیارهای مورد استفاده، یافته‌های به دست آمده و نتیجه‌گیری‌های خاص.

۲۰- گزارش‌های حسابرسی باید تنها شامل یافته‌هایی باشند که توسط شواهد مناسب و کافی پشتیبانی می‌شوند. تصمیمات اتخاذ شده در تنظیم گزارش، نتیجه‌گیری‌ها و شکل دهی به توصیه‌ها غالباً نیاز به توضیح دارند تا اطلاعات کافی برای استفاده کنندگان فراهم شود. حسابرسان عملکرد بالاخص باید توضیح دهند که چگونه یافته‌های آنها منجر به یکسری از نتیجه‌گیری‌ها و یا صرفاً یک نتیجه‌گیری کلی شده است. این یعنی توضیح اینکه چه معیارهایی تدوین و چرا استفاده شده، و بیان اینکه کلیه نقطه‌نظرات مرتبط مد نظر قرار گرفته است به گونه‌ای که یک گزارش معقول را بتوان ارائه نمود. اصول گزارش‌گری رهنمودهای بیشتری را برای این منظور ارائه می‌نماید.

اصول حسابرسی عملکرد

اصول کلی

۲۱- اصول کلی، رهنمودی پیرامون جنبه‌های حسابرسی عملکرد می‌باشد که در فرآیند حسابرسی، مرتبط به شمار می‌روند. 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، کار آیی و اثربخشی مرتبط باشد.

۲۳- هدف حسابرسی، رویکرد و طرح اجرای حسابرسی را تعیین می‌نماید. هدف حسابرسی می‌تواند تنها تشریح وضعیت باشد. اگر چه بیان اهداف حسابرسی به صورت معیاری (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 کلیه موارد، ضروریست حسابرسان موضوعاتی از قبیل حسابرسی به چه چیزی مرتبط می‌شود، چه دستگاه‌هایی مشمول می‌شوند و توصیه‌های نهایی توسط چه کسانی قابل استفاده است را مد نظر قرار دهند. اهداف حسابرسی که به صورت مناسب و خوب تعریف شده باشند، به یک سازمان خاص، یک گروه قابل شناسایی از تعهدات دولت، سامانه‌ها، عملیات، برنامه‌ها، فعالیت‌ها یا سازمان‌ها ارتباط پیدا می‌کند.

۲۴- بسیاری از اهداف حسابرسی را می‌توان در قالب یک سوال کلی حسابرسی مطرح کرد که قابل تقسیم به سوالات فرعی دقیق‌تری باشد. سوالات مذکور باید از نظر موضوعی مرتبط و مکمل همدیگر باشند و با یکدیگر همپوشانی نداشته باشند. همچنین سوالات باید مجموعاً تمامی جنبه‌های سوال اصلی را به شکلی جامع و فراگیر در برگیرند. کلیه اصطلاحات بکارگرفته شده در سوال باید به شکلی روشن تعریف شوند. طرح سوالات حسابرسی یک فرآیند دایمی و تکرارپذیر بوده که در آن سوالات به شکلی مکرر با در نظر گرفتن اطلاعات مرتبط با موضوع و نیز قابلیت پاسخگویی به آن، تعریف و پالایش می‌شوند.

به جای تعریف تنها یک هدف یا سوال حسابرسی کلی، حسابرسان ممکن است بخواهند چندین هدف حسابرسی را وضع نمایند که همواره نیاز است تا به سوالات فرعی تجزیه شود.

رویکرد حسابرسی

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

۲۶- رویکرد کلی حسابرسی عنصر اصلی در هر حسابرسی می‌باشد 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 بوده اند 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- حساب‌رسان باید معیارهای مناسبی را مرتبط با سوالات حسابرسی تعیین و بکار گیرند که با مولفه‌های صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی ارتباط داشته باشند.

- 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.
- 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 باید مورد ارزیابی قرار گیرد. معیارها ممکن است عمومی یا خاص باشند، و بر آنچه که باید طبق قوانین، مقررات و اهداف باشد، آنچه انتظار می‌رود مطابق با قوانین و مقررات، دانش و عرف بوده، یا آنچه باید باشد (در صورتیکه شرایط بهتری باشد) تمرکز کنند.

۲۹- 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 حساب‌رسان 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، سوالات 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 مهم می‌سازد. 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

۳۰- 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 استفاده‌کنندگان باز می‌ماند.

۳۱- 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 افزایش ارزش نیز محدود خواهد شد. 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 استفاده‌کنندگان در عملکرد بهتر یاری رساند، منجر خواهد شد.

۳۲- 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.

۳۳- 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

۳۴- 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.

۳۵- دلایل متعددی مبنی بر اهمیت برقراری ارتباط در زمینه برنامه‌ریزی با دستگاه مورد رسیدگی در حسابرسی عملکرد به شرح زیر 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 جواب امر باشد، مستلزم تلاش فعال برای تحصیل بینش نسبت به نقطه نظرات ذینفعان مختلف می‌باشد.

۳۶- حسابرسان باید اشخاص مسئول و سایر استفاده‌کنندگان اصلی را شناسایی نموده و در ایجاد ارتباط دوسویه اثربخش پیشقدم شوند. با برقراری ارتباط مناسب، حسابرسان می‌توانند به نحوی موثر به منابع اطلاعاتی، داده‌ها و نظرات دستگاه مورد رسیدگی دسترسی داشته باشند. بکارگیری مسیرهای ارتباطی برای تشریح اهداف حسابرسی عملکرد به استفاده‌کنندگان، موجب افزایش احتمال بکارگیری توصیه‌های حسابرسی می‌شود. لذا حسابرسان باید ارتباط حرفه‌ای خوبی را با کلیه استفاده‌کنندگان 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.

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

۳۸- 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.

۳۹- در پایان فرآیند حسابرسی، می‌توان بازخورد ذینفعان پیرامون کیفیت حسابرسی منتشر شده را اخذ نمود. می‌توان برداشت دستگاه مورد رسیدگی از کیفیت حسابرسی نیز مورد پرسش قرار داد.

مهارت‌ها

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

۴۱- ممکن است راه‌های خاصی برای کسب مهارت‌های ضروری وجود داشته باشد؛ برای هر حسابرسی عملکرد، حسابرسان لازم است درک 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 یابد. حسابرسی‌های عملکرد غالباً شامل فرآیند یادگیری و توسعه روش‌شناسی به عنوان بخشی از حسابرسی می‌باشد. 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 شرایط مهمی برای افزایش مهارت‌های حرفه‌ای تک تک حسابرسان به شمار می‌آید.

۴۲- 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 می‌باشد.

قضاوت حرفه‌ای و تردید حرفه‌ای

۴۳- حسابرسان باید تردید حرفه‌ای را بکار گیرند، اما در عین حال لازم است منعطف بوده و تمایل به نوآوری داشته باشند.

۴۴- بسیار ضرورت دارد که حسابرسان با تردید حرفه‌ای و اتخاذ رویکرد انتقادی موجب حفظ فاصله عینی با اطلاعات تهیه شده گردند. از حسابرسان انتظار می‌رود تا ارزیابی‌های خود را به صورت منطقی انجام داده و مانع از دخالت ترجیحات شخصی خود و دیگران گردند.

۴۵- هم‌زمان، 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.

۴۶- حسابرسان باید دیدگاه‌های مختلف را مد نظر قرار داده و نظرات و استدلال‌های مختلف را با نگاهی باز و بی‌طرفانه پذیرا 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.

۴۷- 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

۴۸- حسابرسان برای حفظ کیفیت، باید روش‌هایی را بکار بگیرند تا اطمینان حاصل کنند 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.

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

- حسابرسی عملکرد فرآیندی است که در آن تیم حسابرسی حجم عظیمی از اطلاعات خاص حسابرسی را جمع‌آوری نموده و درجه بالایی از قضاوت و صلاحیت حرفه‌ای در خصوص مسائل مربوطه را بکار می‌گیرند. این موضوع باید در کنترل کیفیت مد نظر قرار بگیرد. نیاز به استقرار فضای کاری اعتماد و مسئولیت متقابل و پشتیبانی از تیم‌های حسابرسی باید به عنوان بخشی از مدیریت کیفیت تلقی گردد. این امر ممکن است شامل بکارگیری روش‌های مرتبطی شود که مدیریت آن ساده و سهل بوده و موجب کسب اطمینان از این موضوع می‌گردد که حسابرسان 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، اگر متضمن نظر جامع و غیرجانبدارانه نباشد، و شامل نقطه نظرات مرتبط بسیار کمتری باشد، یا به شکلی غیر رضایت‌بخش با سوالات حسابرسی برخورد کند، نامناسب و ناکافی خواهد بود. لذا این ملاحظات باید بخش ضروری از اقداماتی باشد که از کیفیت محافظت 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 کیفیت بالا را تضمین نماید. مهم است که حسابرسان از یک میزان مشخص صلاحیت و انگیزه برخوردار بوده و آنها را حفظ نمایند. لذا لازم است ساز و کارهای کنترلی از طریق پشتیبانی، نظیر آموزش حین کار و راهنمایی برای گروه حسابرسی بکار گرفته شود.

اهمیت

۵۰- حسابرسیان 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.

۵۱- 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 تأثیرگذار 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.

۵۲- در حسابرسی عملکرد، ممکن است سطح اهمیت از طریق ارزش پولی، تعریف شود اما لزوماً اینگونه نخواهد بود. در تعریف سطح اهمیت، حسابرس باید همچنین در نظر بگیرد که چه چیزی از نظر اجتماعی و سیاسی مهم بوده و به خاطر داشته باشد که این اهمیت در طول زمان دستخوش تغییر می‌شود و به دیدگاه کاربران مربوطه و طرف‌های مسئول بستگی دارد. با توجه به اینکه موضوع‌های حسابرسی‌های 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 متغیر باشد. ارزیابی این موضوع نیازمند قضاوت دقیق از جانب حسابرس می‌باشد.

۵۳- 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

۵۴- حسابرسیان 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 است که به یافته‌های حسابرسی، نتیجه‌گیری‌ها و توصیه‌ها منتج شده است.

۵۵- نظیر کلیه حسابرسی‌ها، حسابرسیان 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.

۵۶- با توجه به طراحی و تدوین روش شناسی حسابرسی و معیار به صورت خاص برای هر کار حسابرسی، حسابرس مسئولیت ویژه دارد تا استدلال خود را به صورت شفاف در بیاورد.

- 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 تنها نباید صحت و سقم رویدادها را تایید نماید، بلکه باید اطمینان بدهد که گزارش یک بررسی جامع، عادلانه و کامل از سوال 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 با عرضه 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 حفاظت از 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)، بلکه به عنوان بخشی از توسعه حرفه‌ای دیوان محاسبات کشور و حساب‌رسان، می‌باشد، زیرا می‌تواند رویه خوبی را برای حسابرسی‌های مشابه در آینده ایجاد نماید.

اصول مربوط به فرآیند حسابرسی

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

- برنامه‌ریزی به معنای انتخاب موضوعات، مطالعات اولیه و طراحی حسابرسی می‌باشد.
- اجرا به معنای جمع‌آوری و تجزیه و تحلیل داده‌ها و اطلاعات می‌باشد.
- گزارش‌گری به معنای ارائه نتایج حسابرسی یا به عبارت دیگر پاسخگویی به سوالات 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- حساب‌برسان باید از طریق فرآیند برنامه‌ریزی راهبردی با تجزیه و تحلیل موضوعات بالقوه و انجام تحقیق به منظور شناسایی خطرهای 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. حساب‌برسان به نحو مقتضی، باید در زمینه‌های تخصصی در این امر مشارکت نمایند. حساب‌برسان ممکن است دانش ناشی از حسابرسی‌های قبلی را با سایر حساب‌برسان به اشتراک بگذارند، ممکن است اطلاعات حاصل از فرآیند برنامه‌ریزی راهبردی، برای حسابرسی‌های آتی مفید و مرتبط باشد.

۶۰- در این فرآیند، حساب‌برسان 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 آماده‌سازی فرآیند 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.

طرح‌ریزی حسابرسی

۶۲- حساب‌برسان 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، سوالات، معیارها، موضوع و روش (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، حسابرسان لازم است تا دانش کافی در خصوص موضوع مورد نظر به دست بیاورند. حسابرسی عملکرد عموماً نیاز به این دارد که دانش تخصصی، موضوعی و روش‌شناختی حسابرسی، قبل از شروع حسابرسی (مطالعات اولیه) تحصیل شود.

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 سوالاتی باید پرسیده شود، نظیر سوالات توضیحی، تشریحی، یا ارزیابی)، تعیین سطح مشاهده (برای مثال مشاهده کل فرآیند یا اجزاء مختلف آن)، روش‌شناختی (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 سوالات 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 موثر 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، تاثیر 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 سوالات 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 سوالات 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 قبل از بیان نتیجه‌گیری‌ها باید مد نظر قرار گیرد. ماهیت شواهد حسابرسی مورد نیاز برای نتیجه‌گیری در حسابرسی عملکرد توسط موضوع، هدف حسابرسی و سوالات حسابرسی تعیین می‌شود.

۷۱- حسابرس باید شواهد را از نقطه نظر دستیابی به یافته‌های حسابرسی را 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 شواهد حاصل گردیده که در این فرآیند به اهداف حسابرسی توجه و سوالات حسابرسی پاسخ داده شده است.

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 سوالات 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 یکسری از فرآیندهای تحلیلی را شامل می‌شود که نهایتاً به تدریج از طریق تعامل متقابل بروز کرده و اجازه می‌دهد تا سوالات حسابرسی و روش‌های بکارگرفته 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 داده‌ها 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 سوالات 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 سوالات 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 بگیرند.

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 بکارگرفته شده‌اند، اظهار نظر در خصوص اثر سیاست‌ها و برنامه‌ها و پیشنهاد تغییرات با هدف پیشرفت و بهبود، اشاره نمود.

۷۷- گزارش باید شامل اطلاعاتی در خصوص هدف حسابرسی، سوالات حسابرسی و پاسخ‌های آن سوالات، موضوع، معیارها، روش شناختی، منابع داده‌ها، هر گونه محدودیت در خصوص داده‌های استفاده شده، و یافته‌های حسابرسی باشد. گزارش باید به صورت روشن پاسخ سوالات حسابرسی را داده یا توضیح بدهد که چرا پاسخ‌گویی امکان‌پذیر نمی‌باشد. یا اینکه، حسابرسان باید نسبت به طراحی سوالات حسابرسی با هدف متناسب‌سازی آن با شواهد کسب شده اقدام نمایند تا به موقعیتی برسند که سوالات قابل پاسخ‌گویی باشند. یافته‌های حسابرسی باید در کانون توجه

قرار گیرند، و باید بین هدف حسابرسی، سوالات حسابرسی، یافته‌ها و نتیجه‌گیری‌ها ارتباط وجود داشته باشد. گزارش باید توضیح بدهد که چرا و چگونه مشکلات اشاره شده در یافته‌ها بر عملکرد تأثیر سوء داشته‌اند تا بدین ترتیب دستگاه‌های مورد رسیدگی یا استفاده کنندگان 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- **حسابرسان باید به دنبال ارائه پیشنهادات سازنده بوده که به طور چشمگیری نقاط ضعف یا مشکلات شناسایی شده در خلال حسابرسی را مرتفع سازد.**

۸۰- توصیه‌ها باید دارای پایه و اساس خوبی بوده و ارزش‌افزا باشد. 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 بوده و به شکلی منطقی و مستدل ارائه شوند و لازم است با اهداف حسابرسی، یافته‌ها و نتیجه‌گیری‌ها مرتبط باشند. همراه با متن کامل گزارش، باید خواننده را متقاعد کنند که می‌توانند به طور چشمگیری عملیات و برنامه‌های دولت، به شیوه‌هایی نظیر کاهش هزینه‌ها و ساده‌سازی مدیریت، افزایش کیفیت و حجم خدمات، یا افزایش اثربخشی، تأثیر یا منافع برای جامعه، بهبود ببخشند.

توزیع گزارش

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

۸۳- حسابرسان 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 بازخورد 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 و پس از یک مدت زمان معقول اقدام به اصلاح موقعیت مورد نظر نموده است یا خیر؟

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 را 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.