



استادارد حسابرسی عملکرد

استادارد ۴۲۱۰

فهرست مطالب

مقدمه	صفحه ۲
بخش اول: دامنه استاندارد	صفحه ۳
بخش دوم: تعریف حسابرسی عملکرد	صفحه ۴
بخش سوم: الزامات کلی حسابرسی عملکرد	صفحه ۵
بخش چهارم : الزامات مرتبط با فرایند حسابرسی عملکرد.....	صفحه ۲۳

مقدمه

استانداردها و رهنمودهای حرفه‌ای در تضمین اعتبار، کیفیت و انطباق حسابرسی با اصول حرفه‌ای از اهمیت حیاتی برخوردارند. در استاندارد حاضر الزاماتی برای اجرای حرفه‌ای حسابرسی عملکرد در بخش دولتی و عمومی توسط دیوان محاسبات کشور و توضیحاتی به منظور افزایش شفافیت و مفهوم بودن مفاد استاندارد ارائه گردیده است. الزامات، از سویی تعیین کننده شیوه فعالیت و نحوه برخورد و رفتار حسابرسان و گروههای حسابرسی با مسائل و موضوعات حوزه حسابرسی عملکرد می باشد و از سوی دیگر انتظارات ذینفعان از حسابرسی عملکرد را تبیین می نماید. توضیحات مربوط به هر الزام، معنا و مفهوم آن را به شکل دقیق تر مشخص نموده و قلمرو موضوعی هر الزام را نیز تشریح می نماید.

در حسابرسی دستگاه‌های دولتی و نهادهای عمومی کشور جمهوری اسلامی ایران که به موجب قانون تحت نظارت و حسابرسی دیوان محاسبات کشور قرار دارند، مسئولیت حسابرسی عملکرد توسط رئیس دیوان محاسبات کشور و افرادی که این مسئولیت بموجب قانون به آنها محول گردیده شامل مدیران حسابرسی، گروههای حسابرسی، سرپرستان، حسابرسان و سایر اشخاص ذی‌مدخل ایفا می‌گردد. حدود مسئولیت و اختیارات هریک از اشخاص فوق، را قوانین و مقررات (قانون دیوان محاسبات کشور و مقررات داخلی دیوان محاسبات) تعیین می نماید.

استاندارد حاضر از چهار بخش تشکیل گردیده است:

الف) بخش اول به تعیین دامنه استاندارد حسابرسی عملکرد و شیوه استفاده از آن توسط دیوان محاسبات کشور می‌پردازد.

ب) بخش دوم به توصیف حسابرسی عملکرد و اهداف آن پرداخته و اصول زیر بنایی و مفهومی عملکرد را بیان می‌نماید.

ج) بخش سوم به الزامات کلی حسابرسی عملکرد می‌پردازد که می باید قبل از شروع و در حین اجرای حسابرسی توسط حسابرسان مدنظر قرار گیرند.

د) بخش چهارم الزامات مرتبط با مراحل اصلی فرآیند حسابرسی به همراه توضیحات مربوطه را بیان می نماید.

بخش اول

دامنه استاندارد

۱- این استاندارد در حسابرسی عملکرد اقدامات، عملیات، برنامه ها و تمامی فعالیتهای مالی دستگاه های دولتی، شرکتهای و نهادهای عمومی که به موجب قانون تحت نظارت و حسابرسی دیوان محاسبات کشور قرار دارند، کاربرد دارد.

۲- این استاندارد به هیچ عنوان بر قوانین، مقررات و شرح وظایف قانونی ارجحیت نداشته و نافی اجرای سایر وظایف و ایفای سایر مسئولیتهایی که طبق قانون بر عهده دیوان محاسبات کشور نهاده شده است، نمی باشد.

۳. در انجام حسابرسی عملکرد، رعایت مفاد این استاندارد در دیوان محاسبات کشور برای تمامی حسابرسان، گروهها و هیات های حسابرسی الزامی است. مگر آن که وجود برخی ویژگیها یا شرایط خاص، جنبه یا جنبه هایی از یک حسابرسی عملکرد را از شمول مفاد این استاندارد مستثنی نماید. در اینصورت، علل و جنبه های مستثنی شده می باید به روشنی ذکر گردد.

۴. از آنجا که حسابرسی عملکرد از سویی طیف گسترده ای از موضوعات حائز اهمیت را در بر می گیرد و از سوی دیگر با استفاده از روشهای متنوع به انجام می رسد، الزامات مذکور در این استاندارد، در جزئیات، کاملا انعطاف پذیر بوده و استفاده از انواع رویکردهای حسابرسی را ممکن می سازد. از این رو، در انجام حسابرسی عملکرد می توان هم به این استاندارد و هم به سایر استانداردهای مرتبط به شرط آن که در تعارض با مفاد این استاندارد نباشند، استناد نمود. در چنین مواردی، می باید مشخصا ارجاع به هر دو استاندارد به صورت دقیق صورت پذیرد.

۵. حسابرسی عملکرد می تواند در قالب بخشی از یک حسابرسی جامع تر که حسابرسی رعایت و مالی را نیز در بر می گیرد، انجام شود. در اینگونه حسابرسی های ترکیبی، حسابرس و گروه حسابرسی می باید تمام استانداردهای مربوطه را مدنظر داشته باشند. در چنین مواردی که حسابرسان با اولویتهای متفاوت ناشی از انواع مختلف حسابرسی روبرو هستند، هدف اصلی حسابرسی، معیار انتخاب و تعیین استاندارد خواهد بود.

بخش دوم

تعریف حسابرسی عملکرد

۶. در این استاندارد، حسابرسی عملکرد به معنای بررسی کارشناسانه و بیطرفانه عملیات، برنامه‌ها، فعالیت‌ها و اقدامات دستگاه‌ها و نهادهای دولتی از حیث رعایت اصول صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی و ارزیابی میزان دستاوردها و ارزش حاصل شده در ازای هزینه و مخارج صورت پذیرفته می‌باشد.

۷. هدف حسابرسی عملکرد افزایش صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی و استفاده بهینه از منابع عمومی در راستای دستیابی به حاکمیت مطلوب از طریق ارتقاء سطح پاسخگویی و شفافیت دولت و نهادهای زیرمجموعه آن است.

۸- در حسابرسی عملکرد، حسابرسان ضمن کسب شناخت تخصصی تر در خصوص موضوع تحت حسابرسی، با تحلیل اطلاعات موجود و تهیه و تحلیل اطلاعات و داده‌های بیشتر در صورت لزوم، ضمن شناسایی نقاط ضعف، توصیه‌هایی جهت بهبود عملیات و فعالیتها و شرایط تحقق صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی را ارائه می‌نمایند.

۹- در استاندارد ۴۲۲۰، اطلاعات بیشتری در خصوص تعریف صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی و نحوه ارائه اطلاعات توسط حسابرسان عملکرد ارائه گردیده است.

بخش سوم

الزامات کلی حسابرسی عملکرد

استقلال و اخلاق

الزامات

۱۰- حسابرسان عملکرد می باید علاوه بر منشور اخلاق حرفه ای دیوان محاسبات کشور، آئین رفتار حرفه‌ای، اصول رفتاری مرتبط با استقلال حسابرس و کلیه استانداردها و موازین اخلاقی و رفتاری شرعی، عرفی و حرفه‌ای مربوطه را رعایت نمایند.

توضیحات

۱۱. در حسابرسی عملکرد، همانند سایر گونه‌های حسابرسی، حسابرسان می باید از هر دو منظر ظاهری و باطنی، اصل استقلال را مدنظر قرار دهند. استقلال ظاهری به معنای پرهیز از هرگونه رفتار یا عملی که موجب ایجاد شبهه یا تردید در خصوص درستکاری و بیطرفی حسابرس در نزد ذینفعان مرتبط با موضوع می باشد. منظور از استقلال باطنی، پرهیز از هرگونه سوگیری و پایبندی و التزام واقعی به اصول درستکاری، بیطرفی و اصل تردید حرفه‌ای است. بنا به اصل استقلال باطنی، حسابرسان از تاثیر دادن منافع یا گرایشهای شخصی خود در تمام مراحل حسابرسی اکیدا منع شده اند.

الزامات

۱۲- حسابرسان می باید تعهد و پایبندی کامل خود را به اصول استقلال ظاهری و باطنی حفظ نمایند تا فرآیند، نتایج و یافته‌های حسابرسی از حیث بیطرفی و عدم سوگیری کاملا منصفانه باشد. به نحوی که ذینفعان مربوطه نیز رعایت انصاف و عدالت در حسابرسی را تایید نمایند.

توضیحات

۱۳- حسابرسان می باید با لحاظ خطرات تهدید کننده استقلال ظاهری و باطنی، با شناخت جایگاه و موقعیت ذینفعان و منافع احتمالی آنها، ضمن حفظ استقلال، ارتباط و تعامل مناسبی با ایشان برقرار نمایند. از آنجا که حسابرسان در تعیین معیارها و شاخصهای حسابرسی عملکرد، در دستیابی به اطلاعات لازم به منظور تهیه یک

گزارش حسابرسی مطلوب و ارائه توصیه های اصلاحی اثربخش، نیاز مبرم به تعامل با ذینفعان مربوطه دارند، لذا پایبندی به اصل استقلال نمی باید نافی برقراری ارتباط سالم و شفاف با مسئولین مربوطه و ذینفعان موضوع مورد حسابرسی تلقی گردد.

کاربران مورد نظر و گروه های مسئول

الزامات

۱۴- حسابرسان می باید کاربران، ذینفعان و استفاده کنندگان مرتبط با موضوع مورد حسابرسی و گروه های مسئول در این خصوص را با لحاظ جایگاه ها، شناسایی و مشخص نموده و در فرآیند حسابرسی، با لحاظ اولویتها، نقشها و ارتباطات موجود بین آنها، به بررسی بپردازند.

توضیحات

۱۵- کاربران، ذینفعان و استفاده کنندگان، افراد یا مراجعی هستند که حسابرسان گزارش حسابرسی عملکرد را برای آنها تهیه می نمایند. مجلس شورای اسلامی، قوه مجریه، رئیس کل دیوان محاسبات کشور، مدیران دستگاه های دولتی و عموم مردم از جمله ذینفعان مطرح در حسابرسی عملکرد بخش دولتی به شمار می روند.

۱۶- در گروه های مسئول، مسئولیت می تواند در طیف گسترده ای از اشخاص یا واحدها به صورت مشترک، توزیع شده باشد. به نحوی هر فرد یا واحد، مسئولیت جنبه خاصی از موضوع بااهمیت تحت حسابرسی را به عهده داشته باشد. اصطلاح گروه های مسئول، هم می تواند به استفاده کنندگان و نیز افراد با نقشهای اجرائی و مدیریتی اطلاق گردد و هم افراد مسئول انجام توصیه ها و اعمال تغییرات مورد نیاز را در بر گیرد.

۱۷- درک نیازها و منافع کاربران، ذینفعان و استفاده کنندگان مورد نظر و واحدهای مسئول در حسابرسی عملکرد از اهمیت حیاتی برخوردار است. حسابرسان می باید از مفید بودن و قابل فهم بودن گزارش حسابرسی برای آنها، بدون ایجاد خدشه در استقلال و بی طرفی خود، اطمینان حاصل کنند. در هر حال حسابرسان ملزم به حفظ رویکرد معقول و منصفانه خود در پیگیری منافع عمومی هستند.

موضوع بااهمیت

الزامات

۱۸- موضوع بااهمیت جهت انجام حسابرسی عملکرد، طی یک فرآیند مدون و نظام مند، با دریافت اطلاعات زمینه‌ای، پیشنهادهای موضوعی، تکلیف مراجع بالادستی، خواست ذینفعان، رخدادهای بحرانی و مانند آن، با تایید مدیران حسابرسی دیوان محاسبات کشور در تمامی سطوح تعیین می گردد.

توضیحات

۱۹- موضوعات بااهمیت، می‌تواند شامل طیف وسیعی از اقدامات شامل برنامه‌ها، هزینه‌کردها، پروژه‌ها، قراردادهای، برونسپاری‌ها، تامین و خرید ملزومات و مانند آن را در بخش دولتی در بر گیرد. عواملی همچون میزان هزینه انجام گرفته یا بودجه اختصاص یافته، خروجی‌ها و پیامدها، میزان تاثیر بر افکار و رضایتمندی عمومی شهروندان، از جمله عواملی است که میزان اهمیت یک موضوع، جهت انجام حسابرسی عملکرد را تعیین می‌نمایند.

۲۰- دامنه حسابرسی، مبین مرز و محدوده بررسی هاست که با توجه به اهداف حسابرسی مشخص می گردد. دامنه حسابرسی، حوزه موضوعی حائز اهمیت جهت بررسی و ارائه گزارش، اسناد، مدارک و شواهدی که می باید گردآوری و بررسی شوند، دوره زمانی مربوطه و قلمرو مکانی حسابرسی عملکرد را تعیین می نماید.

۲۱- بجز برخی موضوعات حساس نظامی یا امنیتی که بنا به مصالح ملی یا محرمانگی اطلاعاتی و با صلاحدید مراجع قانونی مربوطه می تواند از شمول حسابرسی دیوان محاسبات کشور مستثنی گردد، تمامی فعالیتها و برنامه های اجرائی دولت که با اختصاص و مصرف منابع ملی به انجام رسیده و به نحوی از انحاء با منافع عمومی در ارتباطند، تحت شمول حسابرسی عملکرد دیوان محاسبات کشور قرار می گیرند.

۲۲- اگر دیوان محاسبات کشور با صلاحدید یا درخواست مراجع قانونی مربوطه مکلف یا مجاز به انجام حسابرسی عملکرد در خصوص موضوعات با محرمانگی بالا (نظیر مواردی که در بند پیشین بدان اشاره شد و نظایر) گردد، حسابرسان و کلیه مسئولین ذی‌مدخل در دیوان محاسبات کشور، ملزم به رعایت کامل اصول محرمانگی اطلاعات طبقه بندی شده هستند.

۲۳- در حسابرسی عملکرد دیوان محاسبات کشور، میزان تحقق اهداف قانون‌گذار یا اهداف تعیین شده توسط مدیران تصمیم ساز دستگاه‌های دولتی از انجام برنامه‌ها و فعالیتها از حیث کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی و نیز میزان ارزش ایجاد شده و ارائه شده به ذینفعان و شهروندان (به عنوان پرداخت کنندگان مالیات) مورد بررسی، سنجش و ارزیابی قرار می‌گیرد. بر این اساس، دیوان محاسبات کشور، بدو، نیات، مقاصد و تصمیمات قانون‌گذار را در بوته ارزیابی قرار نمی‌دهد. اما کم و کیف عملیات و تصمیمات مدیران دولتی را از حیث مولفه‌ها، معیارها و شاخص‌های مطرح در موضوع حسابرسی عملکرد مورد بررسی و حسابرسی قرار می‌دهد. در مواردی که نقص در قوانین و مقررات، مانع از تحقق مولفه‌های عملکردی (کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی) گردیده باشند، حسابرسان می‌باید توصیه‌های اصلاحی خود را در این خصوص ارائه نمایند.

۲۴- اگر وجود هرگونه مانع و محذور در مسیر دستیابی به اطلاعات یا نقص و کاستی در قوانین و مقررات و مانند آن در تحقق اهداف حسابرسی ایجاد اختلال نماید، حسابرسان می‌باید ضمن انعکاس موضوع، توصیه‌های اصلاحی خود را ارائه نمایند.

اعتبار و اطمینان به حسابرسی عملکرد

الزامات

۲۵- حسابرسان می‌باید با بررسی دقیق، همه جانبه، کارشناسانه و موشکافانه موضوع، و استفاده از تمام ابزارهای به روز در حسابرسی عملکرد (شاخصها، معیارها و سنجه‌های معتبر) و اتخاذ رویکردهای معتبر حرفه‌ای (مقایسه با معیارها، انجام آزمونها، کسب نظرات متخصصان، مقایسه با عملکردهای برتر و مانند آن)، توجیحات فنی خود

در خصوص صحت، اعتبار رویکرد و اطمینان به فرآیند، نتایج، یافته ها و توصیه های مندرج در گزارش حسابرسی خود را به وضوح تبیین نمایند.

توضیحات

۲۶- اعتبار و اطمینان به حسابرسی عملکرد بدان معناست که استفاده کنندگان، مخاطبان و ذینفعان آن می توانند به رویکرد، اطلاعات، یافته ها، نتایج و توصیه های گزارش حسابرسی عملکرد اتکاء کامل داشته باشند. حسابرسان با توضیح دقیق اهداف و دامنه حسابرسی، نحوه جمع آوری داده ها و اطلاعات و کسب اطمینان از صحت آنها، شیوه تعیین شاخصها و معیارها، روش تحلیل شواهد و یافته ها، متد و تکنیکهای سنجش و ارزیابی عملکرد و نهایتاً نحوه نتیجه گیری از یافته ها و منطبق ارائه توصیه ها، اطمینان معقول و متناسب را جهت ذینفعان و استفاده کنندگان از گزارش تامین می نمایند.

۲۷. حسابرسان می باید به منظور ایجاد اطمینان هر چه بیشتر در ذینفعان و افزایش درجه اعتبار حسابرسی عملکرد، به تمامی محدودیتهای عملیاتی و موانع محیطی پیرامون و مشکلات زمینه ای مبتلابه دستگاه تحت حسابرسی و مدیران تصمیم گیر و افراد و واحدهای مسئول، سطح اعتبار و اتکاپذیری حسابرسی عملکرد خود را تا سرحد امکان ارتقاء بخشند. علاوه بر آن هرگونه محدودیت حائز اهمیت در مسیر انجام حسابرسی و تهیه گزارش حسابرسی نیز می باید جهت تنویر اذهان ذینفعان، به روشنی توضیح داده شود.

اهداف رسیدگی

الزامات

۲۸. مدیران حسابرسی و حسابرسان عملکرد می باید به روشنی هدف، یا اهداف حسابرسی را که از سویی با استناد به مولفه های حسابرسی عملکرد (صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی) تعیین گردیده و از سوی دیگر با اصول و معیارهای هدفگذاری (روشن و واضح بودن، قابل سنجش و اندازه گیری بودن، دست یافتنی و واقع بینانه بودن، زمانبندی شده بودن و مانند آن) همخوانی داشته باشد، تعیین و تبیین نمایند.

۲۹- در تعیین اهداف حسابرسی عملکرد، حسابرسان نمی باید از مولفه های حسابرسی عملکرد (کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی) صرفاً دیدگاه اقتصادی و مالی داشته باشند. تبعات، پیامدها، نتایج و دستاوردهای اجتماعی، فرهنگی، زیست محیطی و حتی روانی شهروندان و مانند آن نیز می تواند در تعیین اهداف حسابرسی عملکرد، ملاک عمل قرار گیرد.

۳۰- حسابرسان می باید هدف یا اهداف حسابرسی خود را با سطح مناسبی از جزئیات مکفی و متقاعد کننده تبیین نمایند تا در خصوص آن هیچ ابهامی در ذهن ذینفعان مربوطه یا استفاده کنندگان گزارش باقی نماند.

۳۱- اگر حسابرسان اهداف حسابرسی را به صورت سؤالاتی با تفکیک سلسله مراتبی به سؤالات جزئی تر تبیین نموده‌اند، سؤالات می باید از حیث نظم ساختاری، انسجام و ارتباط منطقی و مفهومی، کامل، جامع و فاقد همپوشانی بوده و در مجموع، هدف یا سؤال اصلی حسابرسی را تبیین نمایند. مسئولیت حصول اطمینان از این موضوع، بر عهده حسابرسان و مدیران حسابرسی در سطح مربوطه قرار دارد.

توضیحات

32- اهداف حسابرسی می توانند در قالب سؤالاتی پیرامون موضوع تحت حسابرسی که حسابرس بر اساس شواهد در جستجوی پاسخ به آنها برمی آید، در نظر گرفته شوند. اهداف حسابرسی می باید در قالب سوالهای مناسبی در خصوص جنبه های با اهمیتی از اقدامات دولت، سیستم ها، عملیات، برنامه ها، فعالیت ها و سازمان های مرتبط با موضوع تحت حسابرسی. مطرح گردند. سؤالات حسابرسی می توانند در قالب یک فرآیند تکرار شونده با توجه به اطلاعات یافته شده پیرامون موضوع و امکان سنجی های مربوطه، مورد بازبینی و حک و اصلاح قرار گیرند.

۳۳. بسیاری از اهداف حسابرسی به صورت سؤالات کلی قابل تفکیک به سؤالات جزئی و دقیق تر، قابل ارائه هستند. حسابرسان می توانند به جای مطرح کردن یک هدف یا پرسش کلی حسابرسی و تجزیه آن به سؤالات

جزئی تر، چند هدف را به عنوان اهداف اصلی حسابرسی تعریف کنند که نیاز به تفکیک و تجزیه به سوالات جزئی تر نداشته باشند.

رویکرد حسابرسی

الزامات

۳۴. حسابرسان می‌توانند در انجام حسابرسی عملکرد، رویکردی نتیجه محور، پرسش محور، سیستم محور و یا ترکیبی از آنها را اتخاذ نمایند.

توضیحات

۳۵. رویکرد حسابرسی، علاوه بر تعیین ماهیت بررسی ها، ارتباط بین اهداف حسابرسی، مولفه ها و معیارهای بررسی و کار جمع آوری شواهد را مشخص می نماید.

۳۶. در رویکرد سیستم محور حسابرسان به بررسی عملکرد و فعالیت صحیح سیستم های مدیریتی می‌پردازند. معمولاً اصول ابتدائی مدیریت مطلوب در بررسی شرایط دستیابی به کارایی و اثربخشی بسیار راهگشاست، حتی در مواردی که در خصوص یک مسئله خاص، اجماع مشخصی در بین متخصصین وجود نداشته یا نتیجه و خروجی‌های فعالیت هنوز به طور کامل روشن نشده باشند.

۳۷. در رویکرد نتیجه محور، بررسی کم و کیف تحقق اهداف در خروجی‌ها، دستاوردها و نتایج به دست آمده در دستور کار قرار می‌گیرد. بررسی شیوه عملکرد برنامه‌ها و فعالیتها و نحوه ارائه خدمات از حیث انطباق با اهداف و انتظارات از پیش تعیین شده و خواست ذینفعان، محور اصلی بررسی‌ها در رویکرد نتیجه محور محسوب می‌گردد. بکارگیری این رویکرد زمانی با بیشترین سهولت امکانپذیر خواهد بود که نتایج، خروجیها و دستاوردها به طور صریح در قوانین یا راهبردهای تعیین شده توسط مسئولین ذیربط مشخص شده باشند.

۳۸. رویکرد مسئله محور به شناسایی، بررسی، ارزیابی و تحلیل علل مسائل یا انحراف از معیارهای حسابرسی می‌پردازد. این رویکرد در حالتی مورد استفاده قرار می‌گیرد که علیرغم نامعلوم بودن خروجی ها و نتایج،

اجماع روشنی در بین متخصصان در خصوص یک مسئله خاص وجود داشته باشد. در این رویکرد، نتیجه‌گیری و ارائه توصیه‌ها بیش از آن‌که بر مقایسه شواهد با معیارهای حسابرسی تکیه نماید، بر مبنای فرآیند تجزیه تحلیل و تأیید عوامل صورت می‌پذیرد.

معیارهای حسابرسی

الزامات

۳۹. حسابرسان می‌باید معیارهای حسابرسی را به گونه‌ای انتخاب کنند که با اهداف و سؤالات حسابرسی همخوانی داشته و رعایت اصول صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی را مورد سنجش و ارزیابی قرار دهند.

توضیحات

۴۰. معیارهای حسابرسی عملکرد، شاخص‌هایی برای ارزیابی جنبه‌های با اهمیت موضوع مورد حسابرسی از حیث اصول کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی به شمار می‌روند. در پروژه‌های حسابرسی عملکردی که از پیچیدگی بالا برخوردارند همواره نمی‌توان معیارهای حسابرسی را از پیش تعیین نمود و ممکن است حسابرسان در خلال فرآیند حسابرسی به معیارهای دقیق‌تر و کامل‌تری (نظیر شناسایی بهترین عملکردها در سایر دستگاه‌های اجرائی مشابه) دست پیدا کنند. بر خلاف سایر گونه‌های حسابرسی، در حسابرسی عملکرد معیارهای قطعی به صورت از پیش تعیین شده در اختیار حسابرسان قرار ندارند. معیارها عمدتاً مبتنی بر دانش و تخصص به دست آمده از بهترین تجارب موجود در انجام فعالیت‌ها با عملکرد مطلوب (بیشترین کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی) می‌باشند. شناسایی و تعیین شاخصها و معیارهای مناسب برای تضمین کیفیت حسابرسی عملکرد بسیار ضروری است. چراکه در بسیاری از موارد شناسایی و تبیین شاخصها و معیارهای حسابرسی، قسمتی از ارزش افزوده حسابرسی عملکرد به شمار می‌رود.

۴۱. شاخصها و معیارهای حسابرسی عملکرد می‌توانند کمی، کیفی، کلی یا جزئی باشند. شاخصها و معیارها بر اساس اصول متقن علمی، دانش فنی و تخصصی و برترین تجارب موجود، حالت مطلوب برآورده شدن خواستها و انتظارات ذینفعان و اهداف غائی قانون‌گذار از وضع قوانین و مقررات را در کانون تمرکز قرار می‌دهند.

۴۲. شاخصها و معیارهای حسابرسی باید مبنایی معقول، منطقی و مناسب برای سنجش اهداف حسابرسی ارائه نمایند و در چارچوب موضوع، اهداف، و سوالات حسابرسی، معیارها باید قابل درک، مربوط، کامل، قابل اتکاء، و عینی (مستقل از سلاقی شخصی) باشند.

الزامات

۴۳. حسابرسان می‌باید معیارهای حسابرسی را به عنوان بخشی از برنامه‌ریزی و اجرای حسابرسی با مدیران و مسئولین ذیربط در دستگاه تحت حسابرسی در میان بگذارند.

توضیحات

۴۴. هرچند شاخصها، معیارها و سنجه های حسابرسی عملکرد باید با مدیران و مسئولین دستگاه تحت حسابرسی در میان گذاشته شود، مسئولیت نهائی انتخاب و تعیین شاخصها، معیارها و سنجه های مناسب حسابرسی عملکرد برعهده حسابرسان می باشد.

۴۵. در میان گذاشتن شاخصها و معیارهای حسابرسی عملکرد با مسئولین و مدیران دستگاه تحت حسابرسی، وجود درک متقابل از معیارهای کمی و کیفی مورد استفاده به عنوان شاخص های ارزیابی موضوع را تضمین می نماید. این امر، به خصوص زمانی اهمیت می یابد که معیارهای حسابرسی صراحتاً توسط قوانین یا سایر اسناد لازم الاجرا تعیین نشده و یا معیارها باید در خلال فرآیند بررسی، تعیین و اصلاح شوند.

ریسک حسابرسی

الزامات

46. حسابرسان می‌باید ریسک حسابرسی را به طور فعال مدیریت نمایند تا از ارائه اطلاعات متناقض که منجر به نتایج، یافته ها و ارائه توصیه های اشتباه یا ناقص و در نتیجه کاهش ارزش و اعتبار حسابرسی می‌گردد اجتناب نمایند.

توضیحات

۴۷. مدیریت فعال ریسک حسابرسی، موارد زیر را در بر می گیرد:

پیش بینی ریسک های احتمالی یا شناخته شده

تعیین رویکرد حسابرسی برای مواجهه با ریسک های حسابرسی در مرحله برنامه ریزی حسابرسی

انتخاب روش و مستند سازی نحوه برخورد با ریسک ها

بررسی صلاحیت گروه حسابرسی

دسترسی مناسب به اطلاعات دقیق، قابل اتکاء مربوط و با کیفیت

در نظر گرفتن اطلاعات جدید موجود و دیدگاههای سایر متخصصان و مدنظر قرار دادن سایر راهکارها

ارتباطات

الزامات

۴۸. حسابرسان می باید جهت ایجاد ارتباط مؤثر با مسئولین و مدیران دستگاه اجرائی و ذینفعان مربوطه به

منظور تعامل و تبادل اطلاعات و تجارب، تفهیم لزوم و اهمیت حسابرسی عملکرد موضوع مورد حسابرسی و

توجه ذینفعان در خصوص جنبه های مختلف کار، در طی فرآیند بررسی، برنامه ریزی نمایند.

توضیحات

۴۹. ایجاد ارتباط مؤثر بین گروه حسابرسی و مدیران و مسئولین دستگاه تحت حسابرسی در انجام حسابرسی

عملکرد از اهمیت حیاتی برخوردار است. وجود فضای تعاملی بین حسابرسان، مسئولین و مدیران دستگاه اجرائی

و سایر ذینفعان علاوه بر سهولت دسترسی حسابرسان به اطلاعات دقیق و جامع، دیدگاه حسابرسان در خصوص

جنبه های مختلف موضوع در دستگاه مورد حسابرسی را نیز بهبود می بخشد.

۵۰. جنبه های حائز اهمیتی از حسابرسی عملکرد که حسابرسان می باید به مدیران و مسئولین دستگاه مورد حسابرسی منتقل نموده و ایشان را در خصوص آن توجیه نمایند، عبارتند از: اهمیت موضوع حسابرسی، اهداف حسابرسی، سؤال یا سوالات حسابرسی، شاخص ها و معیارهای حسابرسی، دوره زمانی حسابرسی و حیطه اقدامات و برنامه هایی که در دامنه حسابرسی گنجانده میشوند.

۵۱. ایجاد فضای تعامل مثبت و گفتگوی و سازنده توأم با اعتماد و اطمینان دوجانبه بین حسابرسان و مدیران و مسئولین دستگاه اجرائی، طی فرآیند حسابرسی، علاوه بر ارتقاء عملکرد مدیریت، در افزایش میزان اثربخشی حسابرسی نیز نقش اساسی دارد.

الزامات

۵۲. ارتباط با ذینفعان نمی باید استقلال و بی طرفی دیوان محاسبات کشور را تحت تاثیر قرار دهد. حسابرسان مسئول حصول اطمینان از این موضوع در ارتباطات و تعاملات کاری خود با مدیران و مسئولین دستگاه تحت حسابرسی هستند.

توضیحات

۵۳. حسابرسان می باید ضمن برقراری روابط حرفه ای و تعامل مطلوب با تمام ذینفعان مرتبط با موضوع حسابرسی، با رعایت اصول و الزامات راز داری، مشوق انتقال آزاد و صریح اطلاعات بوده و مباحث را در فضای احترام متقابل و درک نقش و مسئولیت هر ذینفع برگزار کنند.

الزامات

۵۴. حسابرس یا گروه حسابرسی دیوان محاسبات کشور می باید صراحتاً استانداردهایی را که در پروژه حسابرسی عملکرد مورد استفاده قرار گرفته اند، در گزارش مربوطه اعلام نماید.

توضیحات

۵۵. حسابرس یا گروه حسابرسی دیوان محاسبات کشور باید در گزارش حسابرسی عملکرد به استاندارد استفاده شده ارجاع دهند. یا به شکل کلی در گزارشهای سالانه یا پایگاههای اطلاع رسانی خود، مجموعه استانداردهای مورد استفاده در حسابرسی ها را تشریح و اعلام نمایند. اگر استانداردهای مورد استفاده از چند منبع اخذ گردیده باشد این موضوع نیز می باید ذکر گردد.

مهارتها

الزامات

۵۶. دیوان محاسبات کشور می باید از صلاحیت حرفه‌ای گروه حسابرسی (هم از بعد فردی و هم از بعد ترکیب تخصصهای اعضاء گروه) برای انجام حسابرسی عملکرد موضوع مورد حسابرسی در دستگاه اجرائی مربوطه اطمینان حاصل نماید.

توضیحات

۵۷. صلاحیت حرفه‌ای در حسابرسی عملکرد شامل برخورداری از دانش و تخصص کافی در حسابرسی، شناخت دقیق و کامل دستگاه اجرائی تحت حسابرسی، اشراف به برنامه‌ها و فعالیت‌های مرتبط با موضوع حسابرسی، تسلط به قوانین و مقررات مربوطه و نیز تکنیک‌های بررسی، ارزیابی و سنجش عملکرد می باشد. سایر صلاحیتها، شامل ویژگیهای مطلوب شخصیتی و نیز مهارتهایی از قبیل قدرت تحلیل، مهارت‌های نوشتاری، مهارتهای ارتباطاتی، آشنایی با روش تحقیق، درک فرهنگی و اجتماعی، خلاقیت و انعطاف پذیری در کار گروهی می گردد.

۵۸. در اجرای حسابرسی عملکرد، حسابرس یا گروه حسابرسی می توانند در صورت لزوم از دانش و تجارب سایر متخصصین داخل و خارج از دیوان محاسبات کشور به صورت مشاوره‌ای استفاده نمایند. متخصصین برون سازمانی می باید مستقل بوده و از هرگونه روابطی که بیطرفی آنها را تحت تاثیر قرار دهد مبری باشند. هر چند

در حسابرسی عملکرد، از نتایج فعالیت و نظرات متخصصین می تواند به عنوان شواهد حسابرسی مورد استفاده قرار گیرد اما مسئولیت حسابرسی و نتایج گزارش حسابرسی کاملاً به عهده حسابرسان می باشد.

سرپرستی

الزامات

۵۹. دیوان محاسبات کشور می باید در هر سطح و مرحله از فرایند حسابرسی عملکرد، از سرپرستی مطلوب حسابرسان و سایر کارکنان بخش حسابرسی عملکرد، اطمینان حاصل نماید.

توضیحات

۶۰. سرپرست حسابرسی می باید ضمن برخورداری از تفکر راهبردی، دانش و تخصص در زمینه برنامه ریزی، مدیریت پروژه، روش های بررسی و نظارت، پیش بینی و حل مسئله، حسابرسان را هدایت و راهنمایی نماید. سطح سرپرستی ارائه شده می تواند با توجه به تخصص و تجربه گروه حسابرسی و پیچیدگی موضوع متفاوت باشد.

قضاوت و تردید حرفه ای

الزامات

۶۱. حسابرسان می باید با نگرشی باز و بیطرفانه نسبت به نقطه نظرات و ادعاهای مختلف پیرامون موضوع مورد حسابرسی، ضمن اعمال قضاوت و تردید حرفه ای، دیدگاه های متفاوت نیز را در بررسی های خود لحاظ نمایند.

توضیحات

۶۲. از آنجا که شواهد در حسابرسی عملکرد بیش از آن که ماهیت قطعی و جزمی داشته باشند غالباً ویژگی متقاعد کنندگی و توجیه تصمیمات مدیران و مسئولین دارند، این نوع از حسابرسی بیش از سایر گونه های حسابرسی ها مستلزم قضاوت حسابرس و تفسیرهای کارشناسی در خصوص موضوع می باشد.

۶۳. منظور از قضاوت حرفه‌ای بکارگیری دانش، مهارت و تجربه حسابرسان در فرایند حسابرسی عملکرد است که مستلزم دقت کافی در جریان حسابرسی و اعمال دقیق همه استانداردهای حرفه‌ای مرتبط و اصول اخلاقی می‌باشد. از سوی دیگر، حسابرسان به کمک قضاوت حرفه‌ای، سطح تخصص لازم برای حسابرسی موضوع مورد حسابرسی عملکرد را تعیین کند.

۶۴. تردید حرفه‌ای به معنای حفظ فاصله حرفه‌ای از دستگاه مورد رسیدگی و داشتن رویکردی هوشیارانه و پرسشگر در کفایت و مناسب بودن شواهد حسابرسی بدست آمده در جریان بررسیهاست.

۶۵. قضاوت و تردید حرفه‌ای موجب می‌گردد تا حسابرس ضمن حفظ بیطرفی به بررسی دامنه کامل شواهد حسابرسی پرداخته و نسبت به دیدگاهها و مباحث مختلف، دیدگاهی باز و پذیرا داشته باشد. از سوی دیگر حسابرس را از خطای در قضاوت و تورش فکر باز می‌دارد تا بر اساس ارزیابی انتقادی همه شواهد حسابرسی، بیطرفانه استدلال و استنتاج نماید.

الزامات

۶۶. حسابرسان می‌باید هنگام برنامه‌ریزی حسابرسی عملکرد، ریسک تقلب را ارزیابی نموده و در جریان بررسی نسبت به امکان وجود تقلب هوشیار باشند.

توضیحات

۶۷. حسابرسان می‌باید خطر تقلب را با توجه به اهداف حسابرسی شناسایی و ارزیابی نمایند. در مواردی که خطر تقلب از جانب حسابرسان، قابل توجه ارزیابی می‌شود، می‌باید ضمن شناخت دقیق سیستم‌کنترل‌های داخلی در خلال بررسی‌ها، موارد انحراف یا اختلال احتمالی در عملیات را شناسایی و گزارش نمایند.

الزامات

۶۸. حسابرسان عملکرد می‌باید اصول رفتار حرفه‌ای را با حداکثر میزان پایبندی و تعهد رعایت نمایند.

توضیحات

۶۹. رعایت اصول رفتار حرفه‌ای بدین معناست که حسابرس می‌باید:

(۱) از استانداردهای حرفه‌ای معتبر در اجرای مطلوب و بیطرفانه حسابرسی عملکرد با حداکثر کیفیت استفاده نماید.

(۲) اگر در خصوص موضوع حسابرسی عملکرد خود را فاقد تخصص و صلاحیت فنی لازم می‌بیند از پذیرش و انجام آن خودداری نماید.

(۳) از قوانین، مقررات، دستورالعملها، قراردادهای، سیاست‌ها، روش‌ها و رویه‌ها و سایر مواردی که به نحوی از انحاء با موضوع حسابرسی عملکرد در ارتباطند، آگاهی و اشراف داشته و رعایت آنها را مد نظر قرار دهد.

(۴) به شناخت و درک مناسبی از اصول و استانداردهای اساسی، قانونی و سازمانی حاکم بر فعالیت دستگاه مورد رسیدگی دست پیدا کند.

(۵) از انجام اقدامات یا رفتارهایی که اعتبار و وجهه دیوان محاسبات کشور را خدشه دار می‌نماید پرهیز کند.

(۶) در تمامی مراحل کار، اصول و الزامات اخلاقی، شرعی و عرفی خصوصا اصول مذکور در منشور اخلاقی دیوان محاسبات کشور (شجاعت، رازداری، مناعت طبع، حقیقت جوئی و ...) را رعایت نموده و به آنها پایبند باشد.

الزامات

۷۰. حسابرسان می‌باید در طول تمام فرایند حسابرسی آمادگی نوآوری و نیز مدیریت نمودن موقعیتهای جدید را داشته باشند.

توضیحات

۷۱. خلاقیت، انعطاف پذیری و زکاوت، از جمله ویژگیهایی هستند که به حسابرسان در تشخیص فرصتهای نوآوری در رویکردهای حسابرسی و نحوه جمع‌آوری، تفسیر و تحلیل اطلاعات کمک می‌کنند. شناسایی و تشخیص فرصت‌های متنوع نوآوری توسط حسابرس در مراحل مختلف فرایند حسابرسی، از اهمیت حیاتی برخوردار است. حسابرسان، بهترین فرصتهای نوآوری و ابتکار در حسابرسی عملکرد را در مرحله برنامه‌ریزی و تصمیم‌گیری در انتخاب بهترین رویکرد و تکنیک مورد استفاده در بررسی‌ها و ارزیابیها، در اختیار دارند که می‌باید از آن حداکثر استفاده را به عمل آورند.

کنترل کیفیت

الزامات

۷۲. دیوان محاسبات کشور می باید با برخورداری از نظام کنترل کیفیت، تهیه گزارشهای حسابرسی عملکرد مطلوب، بیطرفانه و منصفانه‌ای را که ضمن ارزش افزایی، اهداف حسابرسی را برآورده و به سوالات آن پاسخ دهند، ترویج نماید. دیوان محاسبات باید ضمن تاکید و نظارت دقیق بر سازوکار تهیه و ارائه گزارشهای حسابرسی عملکرد، انطباق رفتار و عملکرد حسابرسان با موازین تعیین شده را نیز تحت نظارت منظم قرار دهد تا از رعایت تمام الزامات اطمینان حاصل نماید.

توضیحات

۷۳. در ایجاد نظام کنترل و تضمین کیفیت (QCA)، دیوان محاسبات کشور می‌تواند از رهنمودها و استانداردهای کنترل کیفیت که چارچوبی برای ایجاد اینگونه سیستم‌ها ارائه می‌کند بهره برداری نماید. سیاست‌ها و رویه‌های کنترل و تضمین کیفیت (QCA) می باید ضمن برخورداری از تناسب و انعطاف پذیری لازم، به سهولت قابل پیاده سازی و مدیریت باشند. در این راستا، شیوه نامه های مدون و منسجمی نیز می باید تهیه و در بین عموم کارکنان ذینفع انتشار یابد تا در مواقع بروز اختلاف نظر بین سرپرستان و اعضای گروههای حسابرسی به عنوان مرجع، مورد استفاد قرار گیرد. استفاده از سایر شیوه های توجیحی نظیر برگزاری دوره های آموزشی و مانند آن برای تکمیل فرآیند عملکرد بلامانع خواهد بود.

۷۴. اثربخشی اقدامات صورت گرفته با هدف حفظ کیفیت فرایند و گزارش حسابرسی عملکرد، زمانی محقق خواهد شد که رویکرد بیطرفانه و منصفانه حسابرس با لحاظ تمام دیدگاهها، ارزش افزایی فرآیند حسابرسی و در نهایت پاسخ به سوالات حسابرسی به نحو مطلوب را تضمین نماید.

۷۵. یک سیستم کنترل و تضمین کیفیت حسابرسی اثربخش می‌باید از سازوکاری برای دریافت نظرات گروه حسابرسی برخوردار باشد تا در خصوص پذیرش و اعمال بازخوردهای سیستم کنترل و تضمین کیفیت توسط گروه حسابرسی، اطمینان لازم کسب گردد.

اهمیت

الزامات

۷۶. حسابرسان می‌باید با هدف بیشترین ارزش افزائی ممکن، اهمیت موضوع مورد حسابرسی را از جنبه‌های اقتصادی، مالی، اجتماعی، فرهنگی و سیاسی در تمام مراحل فرایند حسابرسی در نظر داشته باشند.

توضیحات

۷۷. اهمیت به عنوان یک مفهوم نسبی در چارچوب مورد بررسی، علاوه بر ارزش مالی و اقتصادی جنبه‌های دیگری نظیر ملاحظات اجتماعی، سیاسی، قانون‌مداری، شفافیت، حاکمیت و پاسخگویی را نیز در بر می‌گیرد. حسابرس می‌باید در نظر داشته باشند که اهمیت می‌تواند با توجه به دیدگاه کاربر مورد نظر و گروه ذینفع تفاوت داشته باشد و در طی زمان دستخوش تغییر گردد.

۷۸- توجه به مبحث اهمیت در جنبه‌های مختلف حسابرسی عملکرد از جمله تعیین اهداف، معیار حسابرسی، ارزیابی شواهد، مستندسازی، مدیریت ریسک، دستیابی به یافته‌ها و تدوین گزارش حسابرسی از اهمیت حیاتی برخوردار است..

مستندسازی

الزامات

۷۹. حسابرسان می‌باید مراحل حسابرسی و بررسی را با دقت و جزئیات کافی مستندسازی نمایند.

توضیحات

۸۰. مستندسازی مناسب در درک صحیح حسابرسی عملکرد از اهمیت ویژه ای برخوردار است. چرا که به حسابرسان و گروه‌های حسابرسی بعدی که هیچگونه اطلاعاتی از سوابق حسابرسی انجام شده ندارند این امکان

را می‌دهد که بتوانند ماهیت، دامنه، زمانبندی، نتایج و شواهد حسابرسی و نیز منطق نهفته در قضاوت حرفه‌ای حسابرسان قبلی، در استنتاج‌ها و ارائه توصیه‌ها را به درستی دریابند.

۸۱. حسابرسان می‌باید مستندات حسابرسی را به موقع تهیه نموده و آنها را در طول فرایند حسابرسی به روز نمایند. مستندسازی باید حتی المقدور قبل از ارائه گزارش حسابرسی عملکرد تکمیل گردد.

بخش چهارم: الزامات مرتبط با فرایند حسابرسی عملکرد

برنامه‌ریزی – انتخاب موضوع

الزامات

۸۲. حسابرسان می‌باید موضوع حسابرسی عملکرد را در چارچوب برنامه‌ریزی راهبردی حسابرسی دیوان محاسبات کشور از طریق مطالعه و تحلیل مهمترین موضوعات ممکن در حوزه تحت حسابرسی و شناسایی خطرات و موانع و مشکلات پیش رو در انجام حسابرسی عملکرد در خصوص هر موضوع، انتخاب نمایند.

۸۳. حسابرسان می‌باید با توجه به ظرفیتهای، امکانات و منابع موجود و در نظر گرفتن محدودیتهای، حتی‌المقدور موضوعات با درجه اهمیت بالا، قابل حسابرسی و منطبق با شرح وظایف دیوان محاسبات کشور را انتخاب نماید.

۸۴ با هدف پیشینه کردن تاثیر مورد انتظار از حسابرسی عملکرد با توجه به ظرفیتهای موجود، دیوان محاسبات کشور می‌باید از یک فرایند منظم، منسجم و مدون در انتخاب موضوعات حسابرسی عملکرد برخوردار باشد. این فرآیند می‌تواند از طریق تدوین، تصویب و ابلاغ دستورالعملهای خاص انتخاب موضوع حسابرسی عملکرد با توجه به استانداردهای بین‌المللی موجود تحقق یابد. حسابرسان می‌باید الزامات مربوط به فرآیند انتخاب موضوع حسابرسی عملکرد شامل دستورالعملها و استانداردهای مذکور را به طور کامل رعایت نموده و از برخوردهای سلیقه‌ای با موضوعات پرهیز نمایند.

توضیحات

۸۵. فرایند برنامه‌ریزی راهبردی دیوان محاسبات کشور در حوزه حسابرسی، اولین مرحله در انتخاب موضوعات حسابرسی عملکرد به شمار می‌رود. زیرا ضمن تعیین مبنا و جهت‌گیری کلی در تخصیص بهینه منابع موجود در زمینه حسابرسی (نیروی انسانی، زمان و غیره)، دیدگاه و شیوه تحلیل حوزه‌های موضوعی بالقوه جهت انجام حسابرسی عملکرد را مشخص می‌نماید.

۸۶. در فرایند برنامه ریزی راهبردی حسابرسی، استفاده از تکنیک‌هایی همچون تحلیل ریسک و ارزیابی مسئله توأم با قضاوت حرفه‌ای عواملی هستند که به بهبود کلی فرآیند، حصول اطمینان از انتخاب موضوعات با اهمیت و قابل حسابرسی و در نهایت انجام مأموریت دیوان محاسبات به شکل مطلوب‌تر کمک می‌کنند.

۸۷. امکان‌پذیر بودن بررسی و حسابرسی عملکرد موضوع، یکی از الزامات بسیار با اهمیت فرایند برنامه‌ریزی است که تناسب موضوعات انتخاب شده برای حسابرسی و موفقیت کل فرآیند حسابرسی عملکرد بدان وابسته است. وجود روش‌ها و رویکردهای معتبر ارزیابی و حسابرسی عملکرد و قابلیت تعریف شاخص‌ها، معیارها و سنجه‌های مناسب و مقبول ارزیابی عملکرد و نیز امکان‌پذیری و سهولت دستیابی به اطلاعات مورد نیاز، از جمله ملاحظات جدی هستند که حسابرسان عملکرد می‌باید در فرآیند برنامه ریزی آن را به دقت مدنظر داشته باشند.

۸۸. با توجه به محدودیت منابع و ظرفیتهای موجود از نظر نیروی انسانی بهره مند از مهارت‌های حرفه‌ای و محدودیت زمانی جهت انجام فعالیتها در دیوان محاسبات کشور، در فرایند انتخاب موضوع حسابرسی عملکرد باید پیامدها و تاثیرات احتمالی و منافع بالقوه ناشی از حسابرسی عملکرد موضوع مربوط به دستگاه مورد رسیدگی در حوزه امور اجرایی بخش عمومی جامعه درنظر گرفته شود. نتایج و توصیه‌های ارائه شده در گزارشهای حسابرسی عملکرد و ارزیابی‌ها و بررسی‌های گذشته و زمان بندی انجام آنها از جمله مواردی است که می‌تواند به انتخاب صحیح موضوعات حسابرسی عملکرد کمک کند.

برنامه‌ریزی - طراحی حسابرسی

الزامات

۸۹. حسابرسان می‌باید به گونه‌ای برنامه ریزی نمایند که حسابرسی عملکرد علاوه بر برخورداری از کیفیت مطلوب، در زمان تعیین شده و با رعایت اصول صرفه اقتصادی، کارایی، اثربخشی و مدیریت صحیح پروژه به انجام برسد.

توضیحات

۹۰. به منظور دستیابی به کیفیت مطلوب حسابرسی در چارچوب زمانبندی تعیین شده، حسابرسان می‌باید به حسابرسی عملکرد به مثابه پروژه‌ای که مستلزم راهبری، برنامه‌ریزی، سازماندهی، پشتیبانی، مدیریت و کنترل منابع جهت دستیابی به اهداف تعیین شده است، بنگرند. راهبری و مدیریت حسابرسی عملکرد به عنوان یک پروژه، مستلزم پیاده سازی اصول و روش‌های مدیریت پروژه و برنامه ریزی راهبردی توسط گروه حسابرسی می‌باشد.

الزامات

۹۱. حسابرسان می‌باید در مرحله برنامه ریزی، ضمن کسب شناخت و آگاهی مربوط به دستگاه اجرائی مربوطه و موضوع حسابرسی، دانش لازم و کافی در خصوص متدولوژی (روش شناسی) مورد استفاده در مدیریت پروژه و نیز تکنیکهای بررسی، ارزیابی و حسابرسی عملکرد خود کسب نمایند.

توضیحات

۹۲. به منظور حصول اطمینان از تناسب و مطلوبیت برنامه‌ریزی، حسابرسان می‌باید قبل از آغاز حسابرسی، به شناخت و آگاهی کافی در خصوص برنامه دست یابند. انجام تحقیقات و مطالعات اولیه درخصوص داده ها و اطلاعات موردنیاز، امکان پذیری دستیابی به اطلاعات و پیش آزمون طرح‌های مختلف حسابرسی از جمله اقداماتی است که می‌تواند به افزایش شناخت و دانش حسابرسان عملکرد در این زمینه کمک کند. علاوه بر اقدامات مقدماتی مذکور که تحت عنوان پیش مطالعه از آنها یاد می‌شود، نقش مدیران و سرپرستان گروه‌های حسابرسی نیز در توجیه کامل حسابرسان و اعضاء گروه های حسابرسی در خصوص تمام مسائل و جنبه های مربوط به پروژه حسابرسی عملکرد بسیار تعیین کننده است.

۹۳. درک صحیح برنامه حسابرسی و نحوه برخورد و ارتباط آن با کسب و کار دستگاه مورد حسابرسی، با در نظر گرفتن چارچوبها و ضوابط تعیین شده و آثار و پیامدهای احتمالی، علاوه بر کسب دیدگاه جامع‌تر در خصوص

موضوع، به تفهیم و انجام مطلوبتر وظایف حسابرسان عملکرد نیز کمک می کند. در هر حال، حسابرسی عملکرد یک فرایند یادگیرنده است که روش شناسی را نیز به عنوان بخشی از حسابرسی در خود گنجانده است. بدین معنی که حسابرسان عملکرد با شناخت هر جنبه جدید از موضوع و اعمال آن در حسابرسی، به دیدگاههای جدیدتری در خصوص موضوع دست می یابند و این فرآیند تا پایان چرخه حسابرسی عملکرد ادامه دارد.

الزامات

۹۴. در مرحله برنامه ریزی، حسابرسان می باید فرایند و روشهای مورد استفاده به منظور جمع آوری شواهد حسابرسی کافی و مناسب جهت پاسخگویی به سوالات حسابرسی و دستیابی به اهداف آن را طراحی و تعیین نمایند.

توضیحات

۹۵. طرح و برنامه حسابرسی به منظور حصول اطمینان از جمع آوری شواهد حسابرسی بطور مناسب و کافی و تضمین دستیابی حسابرسان به یافته ها، نتایج و ارائه توصیه های لازم در پاسخ به اهداف و سوالات حسابرسی طراحی می گردد.

۹۶. برنامه ریزی حسابرسی عملکرد می باید از انعطاف پذیری لازم برخوردار باشد تا حسابرسان بتوانند از دیدگاههای متنوع ایجاد شده در جریان حسابرسی بهره برداری نمایند. برخی ملاحظات عملی همچون امکان پذیری یا عدم امکان دستیابی به داده ها و اطلاعات لازم ممکن است انتخاب روشهایی که سابقا به عنوان بهترین رویه شناخته شده بودند را با محدودیت مواجه نموده یا منتفی نماید. لذا شیوه تفکر عملگرایانه و واقع بینانه و انعطاف پذیری از جمله اصولی هستند که حسابرسان عملکرد را در انجام مطلوب حسابرسی یاری می نماید.

الزامات

۹۷. در دیوان محاسبات کشور برنامه حسابرسی در یک سازوکار تعاملی و مشارکتی با بهره‌گیری از نظرات و پیشنهادهای حسابرسان توسط مدیران و سرپرستان حسابرسی و مدیران ارشد دیوان محاسبات کشور تعیین و به حسابرسان و گروههای حسابرسی ابلاغ می‌گردد.

توضیحات

۹۸. علاوه بر گروه حسابرسی، مدیران ارشد حسابرسی دیوان محاسبات کشور نیز می‌باید از طرح کلی حسابرسی عملکرد آگاهی کامل داشته باشند. تصمیمات مربوط به طرح حسابرسی و پیامدهای آن از نظر منابع مورد نیاز معمولاً به مدیران ارشد دیوان محاسبات کشور ارتباط پیدا می‌کند که می‌باید در خصوص تامین مهارت‌ها، منابع و ظرفیت‌های لازم برای دستیابی به اهداف حسابرسی عملکرد و پاسخ به سوالات آن اطمینان لازم برآورده شود.

هدایت و اجرا

الزامات

۹۹. حسابرسان می‌باید با جمع‌آوری شواهد حسابرسی کافی و مناسب، یافته‌ها و نتایج حسابرسی را به گونه‌ای تدوین و ارائه نمایند که برآورنده اهداف و پاسخگوی سوالات حسابرسی بوده و در چارچوب اختیارات و وظایف دیوان محاسبات کشور به ارائه توصیه‌های لازم بپردازند.

توضیحات

۱۰۰. شواهد حسابرسی عملکرد می‌باید از کفایت لازم (از نظر کمی) و تناسب مطلوب (از نظر کیفی) برخوردار باشد تا خبرگان حوزه موضوعی مربوطه را در خصوص منطقی و معتبر بودن یافته‌های حسابرسی اقناع نماید.

۱۰۱. کفایت شواهد حسابرسی معیاری برای سنجش کمیت آنهاست که به منظور پشتیبانی از یافته‌ها، اعتبار استنتاجها و صحت نتایج حسابرسی مطرح می‌گردد. تناسب شواهد به کیفیت شواهد حسابرسی دلالت دارد و بدین معناست که شواهد حسابرسی می‌باید مربوط، معتبر و قابل اطمینان باشند. در ارزیابی کفایت و تناسب شواهد حسابرسی، حسابرسان می‌باید اطمینان حاصل کنند که شواهد گردآوری شده هم از نظر کمی و هم از نظر کیفی، خبرگان امر را در خصوص اعتبار و مستدل بودن یافته‌های حسابرسی اقناع می‌نماید.

۱۰۲. ویژگی «مربوط بودن» به میزان ارتباط منطقی و اهمیت شواهد حسابرسی با اهداف و سوالات حسابرسی مطروحه اشاره دارد.

۱۰۳. ویژگی «اعتبار» به درجه معنی داری شواهد حسابرسی به عنوان مبنایی معقول برای سنجش موضوع مورد ارزیابی دلالت دارد. به بیان دیگر اعتبار، مشخص کننده آن است که شواهد حسابرسی تا چه حد مبین و نشانگر خصیصه یا معیاری هستند که ادعای نشان دادن آن را دارند.

۱۰۴. ویژگی «قابل اتکا بودن»، به این موضوع اشاره دارد که داده‌ها و اطلاعات به دست آمده از نمونه گیری‌ها تا چه حد از شواهد حسابرسی پشتیبانی و آن را تایید می‌نمایند و با تکرار نمونه گیری‌ها و آزمونها، نتایج موید یافته‌های حسابرسی قبلی خواهد بود.

۱۰۵. در حسابرسی عملکرد، ماهیت شواهد حسابرسی مورد نیاز توسط موضوع مورد حسابرسی، اهداف بررسی‌ها و سوالات حسابرسی تعیین می‌گردند. به دلیل گوناگونی و تنوع در موارد فوق الذکر، در هر پروژه حسابرسی عملکرد، ماهیت شواهد حسابرسی باید به صورت اختصاصی و مجزا مشخص گردند.

الزامات

۱۰۶. حسابرسان می‌باید ضمن تحلیل اطلاعات جمع‌آوری شده اطمینان حاصل نمایند که یافته‌های حسابرسی به طور کامل و دقیق لحاظ گردیده، اهداف حسابرسی برآورده و سوالات پاسخ داده شده اند.

توضیحات

۱۰۷. در حسابرسی عملکرد فرایند تحلیل مستلزم توجه مدام حسابرسان به سوالات حسابرسی، شواهد حسابرسی جمع‌آوری شده و روش‌های بکار رفته می‌باشد. کل فرایند نیز پیوند نزدیکی با پیش نویس گزارش حسابرسی دارد که بخش ضروری فرایند تحلیلی بوده و در نهایت به پاسخ گویی به سوالات حسابرسی منتج می‌گردد.

۱۰۸. در تحلیل اطلاعات جمع‌آوری شده سوالات و اهداف حسابرسی می‌باید در کانون توجه قرار گیرند تا سازماندهی داده‌ها و تمرکز تحلیل به نحو مطلوب تری صورت پذیرد. . از آنجا که فرایند تحلیل، فرآیندی تکرارشونده است، حسابرسان احتمالاً ناگزیر از رجوع مجدد به اهداف حسابرسی خواهند بود تا با توجه به دیدگاه‌های کسب شده در طی بررسیها به تطبیق آنها با رویه های داخلی مربوطه در دستگاه اجرائی بپردازند.

۱۰۹. حسابرسان بر اساس یافته‌های حسابرسی به استنتاج و نتیجه‌گیری می‌پردازند که به منظور پاسخگویی به سوالات حسابرسی می‌تواند به میزان قابل توجهی مستلزم قضاوت و تفسیر حرفه‌ای حسابرس باشد و به حساسیت و اهمیت موضوع حسابرسی مورد بررسی نیز بستگی دارد. در فرآیند نتیجه‌گیری می‌باید شرایط واقعی و عینی موجود و تمامی دیدگاه‌ها و نقطه نظرات مخالف و موافق اهل فن مورد توجه قرار گرفته و بین میزان دقت مورد نظر با سایر معیارها نظیر عقلانی بودن، مقرون به صرفه بودن و مرتبط بودن با اهداف و مقاصد، توازن و تعادل ایجاد گردد. توصیه می‌گردد سرپرستان و مدیران ارشد حسابرسی نیز در فرآیند نتیجه‌گیری مشارکت موثر داشته باشند.

گزارشگری

الزامات

۱۱۰. حسابرسان عملکرد می‌باید گزارشهای حسابرسی جامع، قانع کننده، به موقع، مخاطب پسند، منصفانه و متوازن تهیه و ارائه نمایند.

توضیحات

۱۱۱. به منظور برآورده شدن ویژگی جامعیت، گزارش حسابرسی می‌باید تمامی اطلاعات و مباحث مورد نیاز به منظور دستیابی به اهداف و پاسخ به سوالات حسابرسی را دربر داشته باشد. علاوه بر آن گزارش حسابرسی می‌باید از آنچنان دقتی برخوردار باشد که درک صحیحی از موضوع مورد حسابرس و یافته‌ها و نتایج آن را ارائه نماید. محتوا و ساختار گزارش های حسابرسی عملکرد می‌تواند با توجه به تنوع ممکن در موضوعات حسابرسی، تغییر یابد. به عنوان یک الگوی کلی گزارش حسابرسی عملکرد بنا به الزامات شفافیت و پاسخگویی، می‌باید حداقل موارد زیر را دربر داشته باشد:

(۱) موضوع با اهمیت مورد حسابرسی

(۲) اهداف و سوالات حسابرسی

(۳) معیارهای حسابرسی و منابع آن

(۴) روش بکار رفته جمع‌آوری و تحلیل داده مربوط به هر نوع ارزیابی و بررسی

(۵) دوره زمانی تحت پوشش

(۶) منابع اطلاعاتی

۷) محدودیت‌های اطلاعات مورد استفاده

۸) یافته‌های حسابرسی

۹) نتایج و توصیه‌های احتمالی

۱۱۲. به منظور تامین ویژگی متقاعد کنندگی، گزارش حسابرسی عملکرد می باید ضمن برخورداری از یک ساختار منطقی، رابطه روشنی بین اهداف، سوالات، معیارها، یافته‌ها، نتایج حسابرسی و توصیه‌های اصلاحی ارائه نماید. علاوه بر آن گزارش حسابرس می باید یافته‌های حسابرسی را به شکلی متقاعد کننده ارائه نموده و تمامی موارد مربوط را با دقت مطرح نماید. دقت گزارش مستلزم آن است که شواهد حسابرسی با جزئیات کافی ارائه شده و تمامی یافته‌های حسابرسی و نتایج به نحو مطلوب منعکس گردند. دقت گزارش به خوانندگان و مخاطبان آن اطمینان می دهد که گزارش حسابرسی معتبر و قابل اتکاست.

۱۱۳. به موقع بودن گزارش حسابرسی عملکرد مستلزم آن است که گزارش حسابرسی به موقع انتشار یابد تا اطلاعات مندرج در آن برای مدیران، دولت، قانونگذاران و سایر ذی نفعان مثر مثر باشد.

۱۱۴. به منظور مخاطب پسند بودن گزارش حسابرسی، می باید به اقتضای موضوع مورد حسابرسی، تا سرحد امکان در نگارش آن از زبان ساده و قابل فهم استفاده شود. بکار بردن کلمات، عبارات و زبان روشن و عاری از ابهام، تعریف اصطلاحات فنی و تخصصی و بهره‌گیری از تصاویر و نمودارها از جمله ویژگی‌های دیگر گزارشهای حسابرسی مخاطب پسند به شمار می روند. گزارشهای حسابرسی عملکرد با چنین ویژگیهایی علاوه بر بهبود شفافیت و کمک به انتقال بهتر پیام، به مخاطبان اطمینان می دهند که گزارش جامع و مانع و عاری از حشو و زوائد بوده و نیازی به هیچ افزایش یا کاهش در مندرجات آن نیست.

۱۱۵. متوازن بودن گزارش بدین معناست که گزارش حسابرسی می باید در محتوا و نحوه طرح و تبیین موضوعات، جانب بیطرفی و انصاف را رعایت نموده و تمام شواهد حسابرسی را بدون سوگیری منعکس نماید. از سوی دیگر حسابرسان می باید از خطر اغراق در استنتاج ها و تمایل افراط آمیز بر اثبات انحراف یا تخلف

دستگاه اجرائی آگاه بوده و علل و پیامدهای مسائل را در گزارش حسابرسی به روشنی توضیح دهند تا خوانندگان و مخاطبان اهمیت موضوع را به طور کامل دریافته و در نهایت دستگاه مورد حسابرسی به انجام اقدامات اصلاحی ترغیب گردد.

الزامات

۱۱۶. حسابرسان می‌باید شاخص‌ها، معیارها و سنج‌های حسابرسی عملکرد و دلایل و منابع تعیین آن را در گزارش حسابرسی مشخص نمایند.

توضیحات

۱۱۷. مشخص نمودن شاخص‌ها، معیارها و سنج‌های مورد استفاده در حسابرسی عملکرد و منابع آن در گزارش حسابرسی از آن رو حائز اهمیت است که اعتماد مخاطبان و استفاده کنندگان مورد نظر به یافته‌ها و نتیجه‌گیری حسابرسی تا حد زیادی به معیارهای به کار گرفته شده در آن بستگی دارد. در حسابرسی‌های عملکرد طیف گسترده‌ای از منابع (شامل برترین تجارب موجود، کتب مرجع و غیره) در شناسایی معیارهای حسابرسی بکار می‌روند.

الزامات

۱۱۸. حسابرسان می‌باید تضمین نمایند که پاسخ‌سؤالات حسابرسی به وضوح از یافته‌های حسابرسی منتج شده و اهداف حسابرسی برآورده می‌گردد. در صورتی که این استنتاج امکانپذیر نیست می‌باید در گزارش حسابرسی عملکرد دلیل آن توضیح داده شود.

توضیحات

۱۱۹. نتیجه‌گیری‌ها عباراتی هستند که حسابرسان از تحلیل یافته‌های حسابرسی استنباط می‌نمایند. وجود سازگاری بین اهداف، سوالات، یافته‌ها و نتایج حسابرسی الزامی است.

الزامات

۱۲۰. حسابرسان می‌باید در چارچوب وظایف و اختیارات قانونی دیوان محاسبات کشور، توصیه‌های اصلاحی خود را در راستای برطرف کردن نقاط ضعف و مشکلات شناسایی شده در خلال بررسی‌ها ارائه نمایند.

توضیحات

۱۲۱. توصیه‌های اصلاحی سازنده می‌باید مستند، کاربردی و موجد ارزش افزوده بوده و با اهداف، یافته‌ها و نتایج حسابرسی ارتباط معنادار داشته باشند. حسابرسان در ارائه توصیه‌های اصلاحی، می‌باید ضمن پرهیز از بیان واضحات و بدیهیات به علل مسائل توجه داشته از دخالت در حوزه وظایف مدیران و مسئولین دستگاه اجرائی اجتناب نمایند. توصیه‌ها می‌باید به شکل منطقی و تحلیلی از واقعیات و مباحث مطروحه در گزارش حسابرسی عملکرد نشات گرفته باشند و تاثیر انجام آنها بر عملکرد و اجرای مطلوب تر عملیات می‌باید به روشنی مشخص گردد.

۱۲۲. توصیه‌ها می‌باید با لحاظ اصول رازداری حرفه‌ای در حسابرسی، به بخشی که مسئول و صلاحیت اعمال آنها را دارند ارجاع گردد.

الزامات

۱۲۳. حسابرسان می باید قبل از انتشار گزارش حسابرسی توسط دیوان محاسبات کشور، فرصت اظهارنظر در خصوص یافته‌های حسابرسی، نتایج و توصیه‌های مندرج در گزارش را در اختیار دستگاه مورد رسیدگی قرار دهند.

۱۲۴. حسابرسان می باید اظهارات دستگاه مورد رسیدگی (شامل درخواست تغییر در مندرجات گزارش حسابرسی و یا رد توصیه‌های اصلاحی حسابرسان) را بررسی نموده و نتیجه را در کاربرگها ثبت نمایند.

توضیحات

۱۲۵. بررسی اظهارات دستگاه مورد حسابرسی در خصوص یافته‌های حسابرسی، نتایج و توصیه‌ها به توازن و منصفانه بودن گزارش حسابرسی افزوده و به حسابرسان کمک می‌کند هرگونه اختلاف نظر را برطرف نمایند و قبل از نهایی کردن گزارش حسابرسی خطاهای احتمالی را تصحیح نمایند.

۱۲۶. بررسی بازخوردهای دستگاه می باید در کاربرگها ثبت شود تا تغییرات اعمال شده در پیش نویس گزارش حسابرسی و یا علت عدم تغییر، به طور دقیق مستندسازی گردد. اینگونه مستندسازی‌ها پیرامون علت تغییرات اعمال شده یا اعمال نشده به ایجاد شفافیت منجر می‌گردد و دلایل حسابرسان برای اتخاذ این تصمیمات را نیز مشخص می‌نماید.

الزامات

۱۲۷. دیوان محاسبات کشور می‌باید با لحاظ اصول و مقررات محرمانگی اطلاعات، گزارشهای حسابرسی عملکرد را در سطح وسیع در دسترس عموم ذینفعان قرار دهد.

توضیحات

۱۲۸. انتشار گزارشهای حسابرسی عملکرد در بین عموم به اعتبار کار حسابرسی می‌افزاید. لذا گزارشهای حسابرسی عملکرد می‌باید به اقتضای موضوع به دستگاه مورد رسیدگی، وزارتخانه مربوطه، دولت، مجلس شورای اسلامی، دفتر مقام معظم رهبری، کمیسیون های مربوطه و سایر گروه‌های ذینفع ارائه شود. بجز برخی گزارشهای حاوی اطلاعات محرمانه، گزارشهای حسابرسی عملکرد می‌باید در دسترس سایر ذینفعان از جمله رسانه‌ها و عموم مردم نیز قرار گیرد.

۱۲۹. مخاطبان اصلی گزارشهای حسابرسی عملکرد، مجلس شورای اسلامی، قوه مجریه، سازمان‌های مردم‌نهاد و شهروندان می‌باشند. یک گزارش حسابرسی عملکرد مطلوب به قانونگذاران و نمایندگان مردم امکان می‌دهد به طور موثر عملکرد دولت و سازمان‌ها را مورد رصد قرار دهند و تصمیم‌گیرندگان بخش دولتی و عمومی را یاری نمایند تا تصمیماتی با دستاوردهای عملکردی بهتر اتخاذ نمایند. عموم مردم و سایر ذینفعان همچون بخش خصوصی، رسانه‌ها و سازمان‌های مردم‌نهاد نیز ممکن است با نگاه خاص خود به خروجی و نتایج حسابرسی عملکرد علاقه‌مند باشند.

پیگیری

الزامات

۱۳۰. حسابرسان می‌باید، به تناسب، سوابق یافته‌ها و توصیه‌های حسابرسی پیشین را پیگیری نموده و دیوان محاسبات کشور نیز در صورت امکان می‌باید در خصوص تمامی نتیجه‌گیری‌ها و آثار مترتب از اقدامات اصلاحی به مجلس شورای اسلامی، وزارتخانه مربوطه یا کمیسیون موضوعی مرتبط گزارش دهد.

توضیحات

۱۳۱. پیگیری به معنای بررسی اقدامات اصلاحی صورت گرفته بر مبنای حسابرسی عملکرد از جانب دستگاه مورد رسیدگی یا سایر گروه‌های مسئول، توسط حسابرسان می باشد. این امر، به عنوان اقدامی مستقل از طریق تقویت تاثیر حسابرسی و ایجاد مبنایی برای اصلاحات در بررسی های آتی، موجب ارزش افزائی هر چه بیشتر فرایند حسابرسی عملکرد می‌گردد. علاوه بر آن دستگاه مورد رسیدگی و سایر استفاده کنندگان گزارش حسابرسی را ترغیب می‌نماید تا با گزارش حسابرسی و یافته‌های آن برخورد جدی تر داشته باشند. انجام پیگیری، آموخته های ارزنده ای از حیث شاخص‌های عملکردی و سایر جنبه های حسابرسی عملکرد برای حسابرسان در برداشته و در حوزه آموزش و توسعه داخلی هم برای دیوان محاسبات کشور و هم برای دستگاه مورد حسابرسی از اهمیت ویژه برخوردار است.

۱۳۲. به منظور ارائه بازخور به مجلس شورای اسلامی، دولت، وزارتخانه ها و سایر ذینفعان، دیوان محاسبات کشور می‌باید نتایج پیگیری‌ها را به صورت مناسب و مطلوب گزارش نماید. ارائه اطلاعات قابل اتکا راجع به نحوه اعمال توصیه‌ها، تاثیر حسابرسی‌ها و اقدامات اصلاحی، ارزش افزائی و اثربخشی دیوان محاسبات کشور را بیش از پیش منعکس می نماید.

الزامات

۱۳۳. حسابرسان می باید در پیگیری‌ها بر این موضوعات که آیا دستگاه مورد رسیدگی به طور مناسب با مسائل برخورد کرده و بعد از گذشت مدت زمان معقول، مشکلات و ناکارآمدیها به شکل زیربنایی مرتفع گردیده اند، تمرکز نمایند.

توضیحات

۱۳۴. فرآیند پیگیری منحصر به اعمال توصیه‌ها نمیگردد بلکه حسابرسان می باید روشن نمایند که کدام توصیه‌ها باید در آینده مجدداً پیگیری شوند و نحوه پیگیری آنها به چه صورت (با انجام یک حسابرسی مجدد یا یک فرآیند ساده ارزیابی) باشد.