



بسمه تعالی

دیوان محاسبات کشور

راهنمای حسابرسی عملکرد

مصوب کمیته اجرائی حسابرسی عملکرد

مرداد ۹۰

فهرست مندرجات

عنوان	صفحه
پیش گفتار.....	۴
۱- بخش اول - مقدمه و تعاریف.....	۵
۱-۱- حسابرسی عملکرد - عامل کلیدی در پاسخگویی دولت.....	۵
۱-۲- تعریف حسابرسی عملکرد.....	۵
۱-۳- اهداف حسابرسی عملکرد.....	۵
۱-۴- صرفه اقتصادی.....	۶
۱-۵- کارایی.....	۶
۱-۶- اثربخشی.....	۷
۱-۷- تفاوت حسابرسی های مالی و عملکرد.....	۸
۱-۸- تفاوت حسابرسی های عملیاتی و عملکرد.....	۸
۲- بخش دوم - برنامه ریزی در حسابرسی عملکرد.....	۱۱
۲-۱- برنامه ریزی راهبردی.....	۱۱
۲-۲- فرآیند انتخاب موضوعات حسابرسی عملکرد توسط واحد حسابرسی.....	۱۱
۲-۳- برنامه ریزی عملیاتی.....	۱۳
۲-۴- بررسی مقدماتی.....	۱۳
۲-۵- برنامه حسابرسی.....	۱۴
۲-۶- فرایند شناخت موضوع و دستگاه اجرایی توسط واحد حسابرسی.....	۳۲
۲-۷- فرایند تعیین اهداف حسابرسی توسط واحد حسابرسی.....	۳۳
۲-۸- فرایند تعیین دامنه حسابرسی توسط واحد حسابرسی.....	۳۵
۲-۹- فرایند استخراج و تعیین معیارهای حسابرسی توسط واحد حسابرسی.....	۳۶
۲-۱۰- فرایند تعیین روش شناختی و زمانبندی حسابرسی توسط واحد حسابرسی.....	۳۹
۳- بخش سوم - گردآوری شواهد و داده های حسابرسی.....	۴۱
۳-۱- شواهد حسابرسی.....	۴۱
۳-۲- مستند سازی.....	۴۵

- ۳-۳- روشهای گردآوری داده ها..... ۴۸
- ۳-۴- موارد حائز اهمیت در گردآوری، تحلیل و تفسیر داده ها..... ۵۷
- ۳-۵- روشهای تحلیل داده ها..... ۵۸
- ۳-۶- ارزیابی کنترلهای داخلی..... ۶۷
- ۳-۷- یافته های حسابرسی..... ۷۵
- ۳-۸- نتیجه گیری..... ۷۶
- ۳-۹- فرایند مراحل از گردآوری داده ها تا نتیجه گیری توسط واحد حسابرسی..... ۷۷
- ۴- بخش چهارم - گزارشگری حسابرسی عملکرد..... ۸۳
- ۴-۱- اهمیت گزارش..... ۸۳
- ۴-۲- خصوصیات گزارش حسابرسی عملکرد..... ۸۳
- ۴-۳- فرایند پیگیری..... ۸۹
- ۴-۴- ساختار گزارشات حسابرسی عملکرد..... ۹۰

پیش گفتار

راهنمای حسابرسی عملکرد توسط کارگروه تدوین معیارها و دستورالعمل ها تهیه و به تصویب کمیته اجرایی حسابرسی عملکرد رسیده است. هدف از تدوین کتابچه راهنمای حاضر کمک به ارتقای کیفیت حسابرسیهای عملکرد، ارتقای صلاحیتهای حرفه ای حسابرسان و راهنمایی آنان در مراحل مختلف برنامه ریزی، اجرا و گزارشگری حسابرسی عملکرد است در ضمن می تواند بعنوان یکی از مبانی سنجش کیفیت رسیدگیها و گزارشات حسابرسی عملکرد نیز مورد استفاده قرار گیرد. مفاد راهنمای حاضر برای حسابرسان دیوان محاسبات کشور در اجرای کلیه حسابرسیهای عملکرد در دستگاههای تحت رسیدگی دیوان و در حدود اختیارات قانونی دیوان لازم الرعایه می باشد.

با توجه به اینکه استانداردهای حسابرسی دولتی تاکنون به تصویب مراجع قانونی مربوط نرسیده است راهنمای حاضر بر اساس استانداردهای حسابرسی دولتی اینتوسای و رهنمودهای اجرایی استانداردهای حسابرسی عملکرد اینتوسای تدوین گردیده و از کتابچه های راهنمای حسابرسی عملکرد دیوان حسابرسان اروپا و موسسات عالی حسابرسی هلند، کانادا، فنلاند و برخی کشورهای دیگر استفاده شده است.

این راهنما مشتمل بر چهار بخش می باشد. بخش اول به تعاریف حسابرسی عملکرد و مفاهیم صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی، نقش و اهداف حسابرسی عملکرد و تفاوتهای حسابرسی های مالی و عملکرد می پردازد.

بخش دوم به برنامه ریزی حسابرسی می پردازد و شامل نحوه انتخاب موضوعات حسابرسی، منابع اخذ اطلاعات و تهیه برنامه حسابرسی، خصوصیات و منابع معیارهای حسابرسی عملکرد و نحوه تعیین معیارهای عمومی و معیارهای خاص حسابرسی عملکرد می باشد.

بخش سوم در ارتباط با شواهد حسابرسی، یافته ها و نتیجه گیری می باشد. در این بخش خصوصیات و انواع شواهد تشریح شده، فرآیند تهیه شواهد و روشهای مختلف نمونه گیری و گردآوری داده ها، نحوه مستندسازی، تحلیل و تفسیر داده ها و یافته های حسابرسی و نحوه نتیجه گیری توضیح داده می شود.

بخش چهارم و پایانی به نحوه گزارشگری حسابرسی عملکرد می پردازد. در این بخش اهمیت گزارش و خصوصیات و ساختار یک گزارش مطلوب حسابرسی عملکرد تشریح شده، و فرآیند پیگیری توضیح داده خواهد شد.

هریک از موضوعات بخشهای دوم و سوم فوق در قالب تعاریف مربوط و مبانی نظری موضوع، اقدامات عملی و مراحل کار که بایستی توسط حسابرس عملکرد صورت گیرد، و نتایجی را که حسابرس می بایستی پس از انجام اقدامات و طی مراحل مذکور به آن دست یابد ارائه می گردد.

۱- بخش اول - مقدمه و تعاریف

۱-۱- حسابرسی عملکرد - عامل کلیدی در پاسخگویی دولت

حصول اطمینان از جامعیت پاسخگویی عمومی هدف اصلی حسابرسی دولتی و به معنی مسئولیت قانونی اداره کارآمد برنامه‌ها یا واحدهای دولتی است. در بخش دولتی انگیزه سود وجود ندارد و قوانین و مقررات پیچیده و دارای ابهام است به همین دلیل مرز مسئولیتها به صورت شفاف مشخص نیست. این وضعیت موجب می گردد فشار مداومی بر بخش دولتی برای کارآمدی بیشتر، کاهش هزینه‌ها و تمرکز زدایی در تصمیم گیریها وجود داشته باشد. درعین حال فشار بر دیوان محاسبات کشور نیز به منظور گزارشگری موارد اتلاف و سوء استفاده از وجوهات دولتی، مدیریت غیر صحیح و عدم کفایت کنترلها و رویه‌ها رو به تزاید است. حسابرسی مالی به تنهایی برای مطلع ساختن مدیریت و مردم در خصوص صرفه اقتصادی، اثربخشی و کارایی استفاده از منابع عمومی کفایت نمی‌نماید. از این رو دامنه و روش شناختی حسابرسیها از طریق آنچه که امروزه حسابرسی عملکرد نامیده می شود دچار تحول گردید تا موضوعات مذکور را نیز در بر بگیرد. بطور کلی هدف حسابرسی عملکرد شناخت وضعیت مطلوب (آنچه باید باشد) و وضعیت موجود (آنچه هست)، بررسی میزان انحراف وضعیت موجود از وضعیت مطلوب (چه تفاوتی وجود دارد؟) بررسی ریشه‌های ایجاد انحراف (دلایل این انحراف چیست؟) و ارائه توصیه برای تصمیم‌گیری است (برای اصلاح وضعیت باید چکار کنیم؟).

۱-۲- تعریف حسابرسی عملکرد

حسابرسی عملکرد رسیدگی نظام مند شواهد و مدارک یک دستگاه اجرایی، طرح، فعالیت، و وظیفه بمنظور ارزیابی مستقل عملکرد آنها بر اساس معیارها می باشد. این نوع حسابرسی، اطلاعاتی برای ارتقای مسئولیت پاسخگوئی، بهبود مستمر عملکرد، کاهش هزینه و تسهیل تصمیم گیری توسط مرجعی را تامین می نماید که مسئولیت نظارت یا اقدامات اصلاحی را بر عهده دارد، و شامل حسابرسی اثربخشی، کارائی و صرفه اقتصادی می باشد.

۱-۳- اهداف حسابرسی عملکرد

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. از این رو حسابرسی عملکرد در صورتی که به صورت مؤثر اجرا شود می تواند منتج به بهبود نظارت بر

دستگاههای دولتی و ارتقاء پاسخگویی، استفاده بهتر از منابع یا انجام کار با همان منابع یا حتی منابع کمتر، بهبود مدیریت دستگاههای دولتی، فراهم ساختن فرصت کاهش هزینه‌ها و ارتقاء بهره‌وری و شناخت تواناییهای سازمان و ارائه پیشنهاد جهت اصلاح نواقص و بهبود سیستمها و عملکرد شود. حسابرسی عملکرد همچنین به سؤالاتی از این قبیل که: آیا معادل پول صرف شده ارزش کسب شده است؟ یا آیا مصرف منابع به نحو بهینه یا خردمندانه‌تر امکانپذیر می‌باشد؟ پاسخ می‌دهد.

۴-۱- صرفه اقتصادی

- صرفه اقتصادی به معنای حداقل کردن هزینه‌های تحصیل منابع مورد نیاز با حفظ کیفیت مورد نظر می‌باشد. (کمتر هزینه نمودن) حسابرسی صرفه اقتصادی پاسخ سؤالاتی از قبیل پرسشهای ذیل را ارائه می‌نماید:
- آیا روشهای انتخاب شده یا تجهیزات تأمین شده (داده‌ها-Inputs) با کمترین هزینه کسب و متضمن اقتصادی‌ترین روش استفاده از وجوهات عمومی بوده است؟
 - آیا منابع فیزیکی یا مالی، و انسانی با رعایت صرفه اقتصادی تحصیل شده است یا خیر؟
 - آیا فعالیتهای مورد رسیدگی برای کسب منابع مطابق با اصول صحیح اداری و خط مشی‌های مناسب مدیریتی انجام گرفته است؟

۵-۱- کارایی

نسبت نتایج بدست آمده از عملیات (ستانده) به منابع مصرف شده (داده) می‌باشد (بهتر هزینه نمودن) در مورد کارایی نیز مسئله اصلی به منابع به کارگرفته شده مربوط می‌شود و سوال اصلی این است که آیا این منابع به نحو رضایت بخش یا بهینه مورد استفاده قرار گرفته است یا خیر؟

آیا طی دوه زمانی مشابه و با صرف منابع کمتر، همان نتایج یا نتایج بهتری با همان کیفیت قابل دستیابی بوده است یا خیر؟

به عبارت دیگر، آیا از داده‌ها و فعالیتهای بیشتری بازده را (بر حسب کیفیت و مقدار) داشته‌ایم؟ این سوال به کیفیت و کمیت خدمات ارائه شده و هزینه منابع استفاده شده برای تولید خدمات باز می‌گردد.

یافته‌های مربوط به کارایی از طریق مقایسه آن با فعالیتهای مشابه و یا با دوره‌های قبل و بعد، یا با استانداردهای کاملاً مشخص ارزیابی می‌شود. ارزیابی کارایی می‌تواند بر اساس استانداردهایی از قبیل "بهترین روش اجرا" یا بدون استاندارد مشخص و مرتبطی صورت گیرد. (در مواردی که پیچیدگی موضوعات امکان تدوین استاندارد برای آن را

منتفی می‌سازد) در چنین مواردی بایستی ارزیابی بر مبنای بهترین استدلالها و اطلاعات موجود و مطابق با تحلیل های انجام گرفته در حسابرسی صورت گیرد.

حسابرسی کارایی شامل بررسی جنبه‌های ذیل می‌گردد:

- آیا منابع انسانی، مالی و سایر منابع به نحو کارآمد مورد استفاده قرار گرفته است؟
 - آیا فعالیتهای، برنامه‌ها و دستگاههای دولتی به نحو کارآمد مدیریت، تنظیم، سازماندهی، اجرا و پایش شده است؟
 - آیا منابع مطابق با اهداف و برنامه‌های مصوب به مصرف رسیده است؟
 - آیا خدمات دولتی واحد کیفیت مناسب بوده، و بموقع ارائه شده است؟
 - آیا ستانده‌ها با قیمت تمام شده مناسب تأمین شده است؟
- مفهوم قیمت تمام شده مناسب به توانایی دستگاه، فعالیت، برنامه یا عملیات مورد رسیدگی، در دستیابی به نتایج معین با هزینه متناسب مربوط می‌شود که بر حسب هزینه به ازاء هر واحد نتایج حاصله بیان می‌شود.

۶-۱- اثربخشی

اثربخشی میزان دستیابی به اهداف تعیین شده می‌باشد. (خردمندانه هزینه کردن) البته اهدافی که در اثر بخشی مورد ارزیابی قرار می‌گیرد گستره وسیعی داشته و می‌تواند شامل ستانده‌ها، نتایج، و آثار فعالیت مورد رسیدگی گردد. آیا اهداف مورد نظر با استفاده از روشهای اتخاذ شده حاصل گردیده یا خیر و ستانده‌های مورد نظر تأمین شده و آثار آن قابل مشاهده است؟ آیا آثار مشاهده شده واقعاً نتیجه خط مشی بوده یا اینکه سایر شرایط موجب بروز این آثار شده است؟

مفهوم اثربخشی عملاً از دو جزء تشکیل یافته است: این سوال که آیا اهداف خط مشی، حاصل گردیده یا خیر، و این سوال که آیا وقایع مورد نظر که اتفاق افتاده‌اند را می‌توان در نتیجه خط مشی دنبال شده دانست یا خیر؟ برای اینکه بتوان در خصوص میزان دستیابی به اهداف قضاوت نمود لازم است اهداف مذکور به نحوی تنظیم شده باشد که امکان ارزیابی‌هایی از این دست را فراهم سازد. حسابرسی عملکرد در بررسی اثربخشی، شامل موارد ذیل می‌گردد:

- ارزیابی کفایت سیستمهای سنجش، پایش و گزارشگری اثربخشی برنامه.
- ارزیابی اثربخشی سرمایه‌گذاریها و برنامه‌های دولت و یا هریک از اجزاء آن، یعنی اطمینان از اینکه اهداف اولیه و نهایی حاصل گردیده است.
- ارزیابی اینکه آیا آثار اقتصادی، اجتماعی و زیست محیطی مستقیم یا غیرمستقیم مشاهده شده یک خط مشی، در نتیجه اتخاذ آن خط مشی ایجاد گردیده یا وقوع آنها به دلایل دیگری بوده است؟

- شناسایی عواملی که مانع از عملکرد رضایت بخش یا دستیابی به اهداف شده است از جمله:
 - تناقض در برنامه‌های دولت
 - عدم شفافیت در نحوه تهیه و طراحی برنامه
 - صحیح، مناسب یکنواخت و مرتبط نبودن ابزارهای (قانونی، مالی و غیره) تأمین شده در برنامه
 - نقص در ساختار سازمانی، فرآیند تصمیم‌گیری و نظام مدیریت در اجرای برنامه
 - متناسب نبودن کیفیت خدمات عمومی ارائه شده با انتظارات مردم و اهداف مدنظر
 - هم پوشانی، موازی کاری یا خنثی ساختن اهداف سایر برنامه‌ها
- تحلیل دلایل یافته‌ها و مشکلات مشاهده شده در رابطه با شناسایی روشهای اثربخشی نمودن فعالیتها و برنامه‌های دولت.
- تعیین سودمندی نسبی رویکردهای دیگر (گزینه‌های جایگزین) در رابطه با عملکرد بهتر برنامه یا رفع عواملی که مانع اثربخشی آن می‌شود.

۷-۱- تفاوت حسابرسی‌های مالی و عملکرد

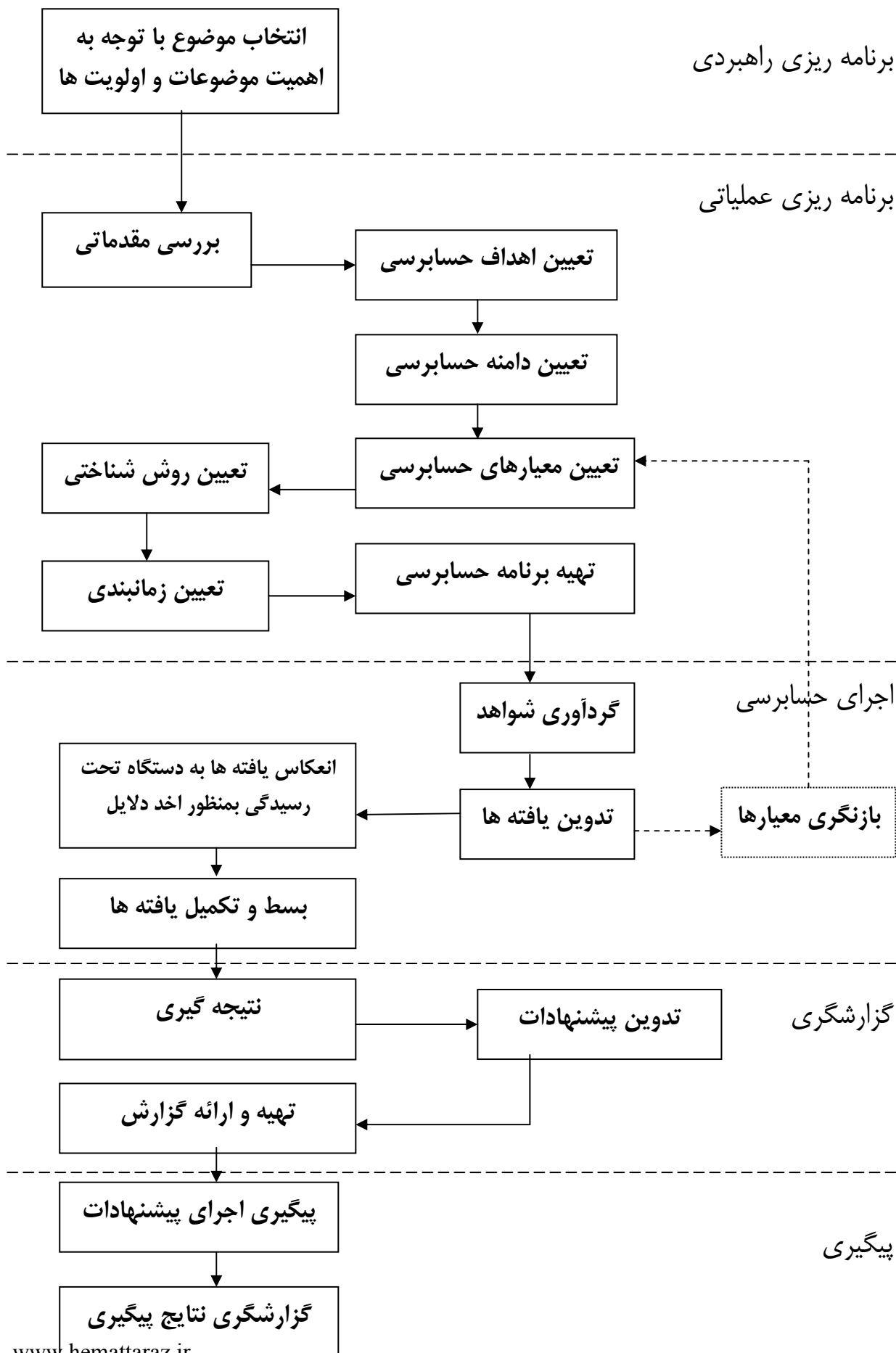
از نظر اهداف و دامنه، در حسابرسی‌های مالی رویدادها و صورتهای مالی یک دوره مالی به منظور اظهارنظر در خصوص وضعیت مالی و رعایت قوانین و مقررات مورد بررسی قرار می‌گیرد، در حالیکه در حسابرسی عملکرد موضوع و دوره رسیدگی انتخابی بوده و به منظور اظهارنظر در خصوص عملکرد از نظر صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی، عملکرد بخشهای مختلف در یک دوره معین مورد بررسی قرار می‌گیرد لذا جامعیت اطلاعات مورد بررسی در حسابرسی عملکرد موجب انسجام و صحت بیشتر نتایج می‌گردد. از نظر روشهای مورد استفاده، در حسابرسی‌های مالی معمولاً داده‌های مالی با رویکرد تأکید بر شناسائی انحرافات از استانداردهای حسابداری، در صورتهای مالی مطابقت داده می‌شود در حالی که در حسابرسی عملکرد فعالیتها تحلیل شده و با معیارهای معین مقایسه می‌شود تا میزان انطباق عملکرد با اهداف مشخص شود. از نظر گزارشگری در حسابرسی‌های مالی برای اظهارنظر از چارچوب استاندارد استفاده می‌شود اما در حسابرسی عملکرد جمع بندی اظهارنظر در چارچوبی کاملاً متفاوت و با توجه به شرایط و مقتضیات هر کار انجام می‌گیرد و شامل توصیه‌هایی برای اصلاح نواقص و بهبود سیستمها و عملکرد می‌باشد.

۸-۱- تفاوت حسابرسی‌های عملیاتی و عملکرد

واژه حسابرسی عملیاتی در جایی کاربرد دارد که انجام حسابرسی اختیاری بوده و انجام عملیات حسابرسی و نتیجه کار حسابرسی به ارائه نظر مشورتی به مدیریت و توسعه برای بهبود عملیات منتهی شود. این نوع حسابرسی در بخش

خصوصی رایج و متداول است اما در حسابرسی الزامی بخش دولتی که توسط دیوان محاسبات کشور انجام می شود و روح نظارتی که در فعالیت های دیوان محاسبات کشور نهفته است اگر چه در این نوع حسابرسی توصیه به مدیریت دستگاه ها برای بهبود عملیات وجود دارد اما هدف اصلی از حسابرسی مشاوره به مدیریت نیست بلکه ارزیابی مستقل دستگاه ها و اطمینان دهی به ذینفعان در درجه اول قرار دارد به همین دلیل به کار گیری واژه حسابرسی عملکرد برای انعکاس نقش اصلی دیوان محاسبات کشور در انجام وظایف قانونی و اعمال نقش حاکمیتی در رسیدگی هایش نسبت به واژه حسابرسی عملیاتی ارجح است. مضاف به اینکه در دیوان محاسبات دیگر کشورها نیز واژه حسابرسی عملکرد نیز مورد استفاده قرار گرفته و این واژه رایج و متداول است.

نمودار شماره ۱- فرآیند کلی حسابرسی عملکرد



۲- بخش دوم - برنامه ریزی در حسابرسی عملکرد

هدف از برنامه ریزی حسابرسی این است که مشخص شود چه مواردی و تا چه میزان حسابرسی شود، چه روشی برای ارزیابی عملکرد استفاده شود و تجارب و مهارت‌های حسابرسان چه باشد. برنامه ریزی باید این اطمینان را فراهم سازد که حسابرسی با کیفیت بالا، به شیوه ای موثر، کارآمد، و از نظر اقتصادی به صرفه و به موقع انجام خواهد گرفت. ماهیت متنوع حسابرسی عملکرد لزوم برنامه ریزی دقیق را ایجاب می نماید. فرایند برنامه ریزی در حسابرسی عملکرد بشرح ذیل است.

۲-۱- برنامه ریزی راهبردی

بلحاظ گستردگی اختیارات و وظایف دیوان محاسبات تعداد موضوعات بالقوه بسیار زیاد است و محدودیت منابع در اختیار رعایت اولویتها را ایجاب می نماید لذا با انجام برنامه ریزی این اطمینان حاصل می شود که منابع به کاراترین شکل ممکن مورد استفاده قرار خواهد گرفت. انتخاب موضوعات مبنائی برای برنامه ریزی عملیاتی و تخصیص منابع است.

با توجه به ماهیت حسابرسی عملکرد میزان اثربخشی آن تا حدود زیادی بستگی به انتخاب موضوعات حسابرسی دارد. بنابر این برای اینکه بهترین استفاده از منابع به عمل آید باید موضوعاتی انتخاب شود که بالاترین اولویت را داشته و در صورت انجام بیشترین ارزش افزوده را ایجاد نماید. این امر مستلزم ارزیابی اهمیت موضوعات بالقوه حسابرسی و تعیین اولویت هر یک از موضوعات است.

انتخاب موضوعات در حسابرسی عملکرد بر اساس اهمیت مالی، اهمیت اقتصادی- اجتماعی، ارزش افزوده حسابرسی، میزان ریسک و قابلیت حسابرسی شونده موضوعات انجام می گیرد. اقدامات انجام شده برای انتخاب موضوعات، در تمام سطوح باید به میزان کافی مستند سازی شود.

۲-۲- فرآیند انتخاب موضوعات حسابرسی عملکرد توسط واحد حسابرسی

۲-۲-۱- استخراج وظایف و اختیارات، اعتبارات، منابع در اختیار، درآمدها، هزینه ها و برنامه ها، پروژه ها، عملیات و فعالیتهای دستگاه تحت رسیدگی از منابع مربوط منجمله قوانین و مقررات، بودجه مصوب و موافقتنامه های مبادله شده و تهیه فهرست اولیه موضوعات بالقوه حسابرسی هر یک از دستگاههای تحت رسیدگی با استفاده از کلیه اطلاعات و تجارب موجود و باتاکید بر امکان دسترسی به اطلاعات وامکان پذیری روشهای گردآوری اطلاعات اولویت بندی موضوعات بر اساس محورهای ذیل انجام می گیرد:

- ۱-۲-۱-۱- ارزیابی اهمیت مالی موضوعات بر اساس موارد ذیل:
 - ۱-۱-۲-۱-۱- ارزش داراییهای (مشهود و نامشهود).
 - ۲-۲-۱-۱-۲- تعهدات و بدهیها.
 - ۳-۲-۱-۱-۳- درآمدها.
 - ۴-۲-۱-۱-۴- پرداختهای انجام گرفته.
 - ۵-۲-۱-۱-۵- هزینه منابع انسانی.
- ۲-۲-۱-۲- ارزیابی اهمیت اقتصادی - اجتماعی موضوعات بر اساس موارد ذیل:
 - ۱-۲-۱-۲-۱- سهم موضوع یا فعالیت از کل فعالیت های دستگاه.
 - ۲-۲-۱-۲-۲- سهم موضوع یا فعالیت در تحقق وظایف و اهداف اصلی دستگاه.
 - ۳-۲-۱-۲-۳- ارتباط اجرای موضوع یا فعالیت در تحقق وظایف و اهداف مهم سایر دستگاه ها.
 - ۴-۲-۱-۲-۴- انتظارات عمومی و نگرش افراد جامعه نسبت به موضوع یا فعالیت.
 - ۳-۲-۱-۲-۳- ارزیابی ارزش افزوده انجام حسابرسی بر اساس موارد ذیل:
 - ۱-۳-۱-۲-۳-۱- حسابرسی یا عدم حسابرسی موضوع در دوره های قبل.
 - ۲-۳-۱-۲-۳-۲- تأثیر حسابرسی فعالیت یا موضوع در بهبود فرآیند پاسخگویی.
 - ۳-۳-۱-۲-۳-۳- ارتقای صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی دستگاه تحت رسیدگی.
 - ۴-۳-۱-۲-۳-۴- فراوانی موارد مشابه موضوع یا فعالیت در دستگاه تحت رسیدگی یا سایر دستگاهها
 - ۵-۳-۱-۲-۳-۵- امکان استفاده از نتایج حسابرسی در ارتقای صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی سایر موضوعات یا فعالیتها
 - ۶-۳-۱-۲-۳-۶- تعدد ذینفعان برنامه یا فعالیت
- ۴-۲-۱-۲-۳- ارزیابی میزان ریسک موضوعات بر اساس موارد ذیل:
 - ۱-۴-۱-۲-۳-۱- اشکالات و ضعفهای شناسائی شده در دوره های قبل.
 - ۲-۴-۱-۲-۳-۲- عدم آمادگی دستگاه برای واکنش به ریسک.
 - ۳-۴-۱-۲-۳-۳- ذاتی بودن ریسک بالای موضوع یا فعالیت مانند تدارکات، فن آوری، مقولات زیست محیطی و بهداشت و درمان.
 - ۴-۴-۱-۲-۳-۴- بدیع یا ضروری یا فوری بودن موضوع یا فعالیت.
 - ۵-۴-۱-۲-۳-۵- پویا و رقابتی بودن محیط اجرای موضوع یا فعالیت.
 - ۶-۴-۱-۲-۳-۶- میزان شناخت از موضوع و شفافیت عملکرد آن.

- ۷-۴-۱-۲-۲- تغییر قابل ملاحظه در شرایط موضوع یا فعالیت (مانند تغییر الزامات قانونی، مطالبات).
- ۸-۴-۱-۲-۲- پیچیدگی و ابهام ساختارهای مدیریتی موضوع یا فعالیت.
- ۹-۴-۱-۲-۲- عدم تحقق اهداف تعیین شده برای موضوع یا فعالیت.
- ۱۰-۴-۱-۲-۲- شواهدی از صرفه جوئی یا ولخرجی های بیش از حد در رابطه با اجرای موضوع یا فعالیت.
- ۱۱-۴-۱-۲-۲- توسعه قابل توجه موضوع یا فعالیت بصورت ناگهانی.
- ۱۲-۴-۱-۲-۲- وجود ضعف در سیستم کنترل های داخلی دستگاه اجرایی.
- ۱۳-۴-۱-۲-۲- عدم پیگیری مدیریت دستگاه برای اصلاح نواقص و ضعف های اعلام شده.

۳-۲- برنامه ریزی عملیاتی

دومین مرحله برنامه ریزی در حسابرسی عملکرد، برنامه ریزی عملیاتی است که برای هر پروژه حسابرسی خاص بصورت مجزا انجام می گیرد. برنامه ریزی عملیاتی به دلیل ماهیت متنوع و پیچیده روشها و فرایندهای اجرای حسابرسی عملکرد حائز اهمیت خاص است. برنامه ریزی عملیاتی توسط واحدهای حسابرسی انجام می گیرد. گرچه برنامه حسابرسی معمولاً قبل از شروع حسابرسی نهائی می شود لکن برنامه ریزی عملیاتی یک فرایند مستمر بوده و ممکن است با پیشرفت حسابرسی نیاز به تغییر یا اصلاح برنامه باشد. فرآیند برنامه ریزی عملیاتی شامل بررسی مقدماتی و تحلیل اطلاعات گردآوری شده می باشد که نتایج آن در قالب برنامه حسابرسی لحاظ می شود.

۴-۲- بررسی مقدماتی

هدف از انجام بررسی مقدماتی تعیین نحوه اجرای حسابرسی است. گستره این بررسی تا حدود زیادی به میزان شناخت و تجارب واحد حسابرسی در خصوص موضوع یا فعالیت مورد رسیدگی بستگی خواهد داشت. در صورتی که حوزه حسابرسی و اهداف آن برای واحد حسابرسی ناشناخته باشد گستره بررسی مقدماتی باید گسترش یابد. باید توجه داشت که منظور از اجرای بررسی مقدماتی رسیدگی عمقی موضوع نیست بلکه صرفاً ایجاد شناخت لازم می باشد. بمنظور انجام بررسی مقدماتی معمولاً سوابق سنوات گذشته دستگاه (حتی الامکان تا ۵ سال) بررسی می شود تا در خصوص ظرفیتهای دستگاه برای تحقق اهداف و عملکرد آن در ارتباط با فعالیت مورد رسیدگی در سنوات گذشته شناخت حاصل شود. در بررسی مقدماتی همچنین اهمیت نسبی ریسکها و احتمال وقوع آنها و عواقب آن از نظر کمی و کیفی تحلیل می شود. ریسکهائی که احتمال وقوع بیشتری داشته و تاثیر بیشتری دارند و دستگاه آمادگی مقابله با آن را نداشته باشد باید مورد توجه ویژه قرار گیرد.

در این خصوص ایجاد شناخت جامع از موضوع یا فعالیت مورد رسیدگی و فرایندهای اجرای کار دستگاه تحت رسیدگی در ارتباط با موضوع حائز اهمیت بوده و شناسایی موضوعات مهم حسابرسی و اجرای مسئولیتهای حسابرسی محوله را تسهیل می نماید. همچنین مذاکره با مدیریت دستگاه برای دستیابی به یک چشم انداز کلی از برنامه حائز اهمیت است. بازبینی های قبلی اغلب منابع مفیدی از اطلاعات است که می تواند به اجتناب از انجام کارهای غیر ضروری در حوزه هایی که اخیراً مورد رسیدگی قرار گرفته است، و همچنین مشخص شدن اشکالاتی که هنوز بر طرف نشده است کمک نماید. در این رابطه استفاده از اطلاعات موجود در گزارشات حسابرسی مالی انجام شده در رابطه با موضوع و اطلاعات موجود در پرونده دائمی می تواند مفید واقع شود. اطلاعات گردآوری شده باید به روز بوده و در هنگام استفاده های بعدی نیز به روز شود.

ضرورت دارد نتایج بررسی مقدماتی در قالب گزارش بررسی مقدماتی مستندسازی شده و به نحو مناسب در تدوین برنامه حسابرسی لحاظ گردد.

۵-۲- برنامه حسابرسی

برنامه حسابرسی طرحی مدون جهت اجرا و هدایت موثر، کارآ و موفقیت آمیز فرآیند حسابرسی است. همچنین برنامه حسابرسی مبنای انتخاب اعضای گروه حسابرسی، راهنمایی برای گردآوری و ارزیابی شواهد و نگارش قسمت های مختلف گزارش، و ابزاری برای اعمال نظارت بر کار حسابرسان و مستندسازی مراحل انجام کار است. باید توجه داشت که طراحی دقیق جزئیات کار قبل از شروع حسابرسی از بسیاری از مشکلاتی که بعداً در اجرای حسابرسی ممکن است بروز نماید پیشگیری خواهد نمود.

برنامه حسابرسی بایستی شامل تعریف اهداف و دامنه رسیدگی (و دلایل تعیین دامنه)، چگونگی و زمانبندی اجرای عملیات حسابرسی (ماهیت و گستره شواهدی که باید گردآوری و تحلیل شود) رویکرد و روشها و فنون مورد استفاده و معیارهای حسابرسی، مشکلات قابل پیش بینی و نهایتاً شرایط پرسنل و ترکیب گروه حسابرسی و نحوه استفاده از خدمات مشاورین و کارشناسان فنی باشد.

برنامه حسابرسی بایستی در قالب فرم برنامه حسابرسی مستندسازی گردد.

۱-۵-۲- اهداف حسابرسی

اهداف حسابرسی دلایل انجام حسابرسی و سوالات اصلی است که حسابرسی دنبال یافتن پاسخ آن است. بدیهی است اهداف هر پروژه حسابرسی با حسابرسیهای دیگر متفاوت است. موضوعات یا مسائلی که باید مورد حسابرسی قرار گیرد

بایستی در ابتدای فرآیند حسابرسی بصورت دقیق و شفاف بیان شود. ذکر این نکته ضروری است که عموماً اهداف حسابرسی ارتباط تنگاتنگ با معیارهای حسابرسی دارند و در تعیین اهداف حسابرسی توجه به این نکته ضروری است. اهداف حسابرسی بر اساس نتیجه بررسی مقدماتی و در قالب چند سوال اصلی (معمولاً یک تا سه سوال) و تعدادی سوالات فرعی طرح می گردد. تعداد سوالات فرعی و میزان تخصصی بودن آنها بستگی به موضوع حسابرسی دارد. هریک از سوالات فرعی باید صرفاً در رابطه با یکی از مولفه های سه گانه حسابرسی عملکرد باشد. سوالات اصلی باید واضح و قابل فهم بوده و مشخصاً بر موضوع حسابرسی متمرکز باشد سپس سوالات اصلی تفصیل بیشتری یافته و با در نظر گرفتن جوانب مختلف در قالب سوالات فرعی مرتبط طرح شود. سوالات فرعی نیز می تواند خود به سوالات فرعی تر تقسیم بندی می شود. در هر حال مجموع این سوالات باید پاسخ سوال اصلی را تامین نماید اما باید از یکدیگر متمایز بوده و هر یک تنها جنبه خاصی از موضوع سوال اصلی را در بر بگیرد.

سوالات باید ارزش پرسیدن و قابلیت حسابرسی شدن داشته باشد، معیارهای آنها وجود داشته یا قابل تدوین باشد و شواهد مربوط وجود داشته و یا قابل گردآوری باشد. این امر مستلزم انجام بررسی مقدماتی موضوع از طریق مطالعه ادبیات، مدارک و آمارهای مربوط، انجام مصاحبه با ذینفعان عمده و کارشناسان و سایر افراد، و تحلیل مشکلات بالقوه از دیدگاه های مختلف است. مذاکره در خصوص اهداف حسابرسی با دستگاه می تواند مفید واقع شود.

عبارات مورد استفاده برای طرح سوال اساسی حسابرسی یکی از جوانب بسیار مهم فرایند رسیدگی و یکی از عوامل تعیین کننده نتایج حسابرسی است. سوال اساسی حسابرسی بایستی مبتنی بر ملاحظات هدفمند بوده و ماموریت کلی حسابرسی عملکرد را محقق سازد. لذا اهداف حسابرسی علاوه بر کنترل مالی باید بهبود صرفه اقتصادی، کارایی و اثر بخشی و ارتقای پاسخگوئی را نیز مدنظر قرار دهد. واحد حسابرسی باید در تعیین اهداف، جایگاه قانونی دیوان محاسبات و مسئولیتهای آن و تاثیر مورد انتظار از اجرای حسابرسی (ارزش افزوده حسابرسی) را مد نظر داشته باشد.

۲-۵-۲- دامنه حسابرسی

دامنه حسابرسی، حدود حسابرسی را تعریف می نماید و به گستره سوالاتی که در هدف تعیین گردیده، موضوعاتی که باید مورد حسابرسی قرار گیرد، دوره زمانی که باید حسابرسی و گزارش شود و نوع بررسی که باید اجرا شود می پردازد. علاوه بر آن دامنه حسابرسی شامل گردآوری اطلاعات و تحلیلهائی که باید انجام گیرد نیز می شود. دامنه حسابرسی مشخص می سازد چه سوالات خاص یا چه فرضیه هائی باید بررسی شود؟ چه نوع بررسی مناسب است؟ آیا محدودیتی در تعداد مکانهائی که باید پوشش داده شود یا در گستره زمانی که باید پوشش داده شود وجود دارد؟ واحد حسابرسی باید در تعیین دامنه رسیدگی قضاوت حرفه ای خود را اعمال نماید. دامنه رسیدگی باید بصورت صریح و واضح در برنامه حسابرسی درج شود.

۳-۵-۲- معیارهای حسابرسی

معیار یا ضابطه به معنای قاعده یا استاندارد یا آزمونی است که بوسیله آن موضوعات یا افراد مورد قضاوت قرار می گیرند به عبارت دیگر معیار وضعیتی است که باید وجود داشته یا می تواند وجود داشته باشد. بطور کلی معیارها، استانداردهایی است برای تعیین اینکه آیا فعالیت مورد رسیدگی اهداف مورد نظر را تامین نموده است یا خیر.

معیار حسابرسی مجموعه استانداردها یا ضوابطی است که برای ارزیابی و اظهارنظر در خصوص عملکرد دستگاه تحت رسیدگی استفاده می شود. از مقایسه معیارها با آنچه که واقعاً اتفاق افتاده، یافته های حسابرسی حاصل می شود. چنانچه واقعیت ها با معیارها انطباق داشته باشد یا فراتر (بهتر) از معیارها باشد اجرای کار به بهترین روش انجام گرفته است لکن در صورت عدم انطباق عملکرد با معیار مشخص می گردد عملکرد دارای اشکالاتی بوده و انجام اقدامات اصلاحی ضروری است. معیارهای حسابرسی عملکرد، استانداردهای مستدل و قابل دستیابی عملکردی است که با آنها صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی فعالیتهای تحت رسیدگی ارزیابی می شود. این معیارها، یک الگوی کنترلی مطلوب برای موضوع مورد بازبینی بوده و روش صحیح کار را ارائه می نماید، به عبارت دیگر انتظارات یک فرد منطقی و مطلع از "آنچه که باید باشد" را نشان می دهد.

با توجه به تنوع موضوعات تحت رسیدگی در حسابرسی عملکرد، معیارهای هر حسابرسی که صورت می گیرد نیز متفاوت خواهد بود. از آنجائی که معیارهای پذیرفته شده ای برای تمامی رشته ها و موضوعات مختلف وجود ندارد، در برخی موارد تعیین معیارها بایستی توسط حسابرس صورت گیرد.

هدف از معیارهای حسابرسی جهت دهی به ارزیابی ها است (کمک به حسابرس در پاسخ دادن به سوالاتی از قبیل: ارزیابی رفتار واقعی در چه زمینه ای امکان پذیر است؟ انتظارات از واحد مورد رسیدگی و تکالیف آن چیست؟ چه نتایجی باید توسط موضوع یا فعالیت حاصل گردد و به چه نحوی این نتایج باید حاصل شوند؟ و ... می باشد). به عبارت دیگر معیارها، استانداردهایی است که برای تعیین اینکه آیا یک فعالیت اهداف مورد نظر را تامین می نماید یا خیر مورد استفاده قرار می گیرد. معیارهای حسابرسی را بعنوان مثال می توان از منابع ذیل اقتباس نمود، باید توجه داشت که به هر حال قضاوت حسابرس نقش مهمی در انتخاب منابع مربوط و مناسب برای استخراج معیارها دارد:

- قوانین و مقررات حاکم بر عملیات واحد مورد رسیدگی،
- تصمیمات متخذه توسط مراجع تصمیم گیری ذیصلاح،
- خط مشی ها و رویه ها،
- رجوع به مقایسه تاریخی (عملکرد دوره های قبل) یا مقایسه با بهترین روش،
- استانداردهای حرفه ای، تجارب و ارزش ها،

- شاخصهای کلیدی عملکرد که توسط دولت یا دستگاه تحت رسیدگی تعیین شده است،
- توصیه کارشناسان مستقل و فرمول ها و فناوریهای تولید،
- دانش تخصصی اثبات شده یا نوین و سایر اطلاعات قابل اتکا،
- انتظارات استفاده کنندگان،
- معیارهای مورد استفاده در حسابرسیهای مشابه قبلی یا مورد استفاده توسط سایر موسسات عالی حسابرسی،
- عملکرد سازمانهایی (درداخل یا خارج از کشور) که فعالیت های مشابه انجام می دهند یا دارای برنامه های مشابه هستند،

- استانداردهای عملکرد تعیین شده توسط مراجع ذیصلاح یا اعلام شده در پاسخ استعلامهای صورت گرفته،
- مدیریت عمومی و ادبیات موضوع مورد بررسی.

۴-۵-۲- خصوصیات معیارهای حسابرسی عملکرد

با توجه به ویژگیهای خاص حسابرسی عملکرد، منجمله چالش برانگیز بودن اهداف حسابرسی، اعمال دقت فوق العاده در تعیین معیارهای آن بمنظور حصول اطمینان از کیفیت، استقلال و بی طرفی گزارشات حسابرسی کاملاً ضروری است. لذا معیارهایی که برای حسابرسی انتخاب می شود بایستی دارای ویژگیهای خاصی باشد که این موارد را تضمین نماید. برخی از خصوصیات معیارهای مناسب شامل موارد ذیل است:

- قابل فهم بودن: معیارها باید بصورت واضح بیان شده و در معرض تفسیرهای مختلف قرار نگیرد.
- کامل بودن: کامل بودن، اشاره به تدوین کلیه معیارهای با اهمیت برای ارزیابی عملکرد در شرایط مختلف دارد.
- بی طرفی: معیارها باید عاری از هر نوع پیش داوری حسابرس یا مدیریت باشد.
- قابل اتکا بودن: منظور از معیارهای قابل اتکا، معیارهایی است که منتج به نتیجه گیریهای مشابه توسط حسابرسان دیگر که در همان شرایط از معیارهای مذکور استفاده کرده اند می گردد.
- مفید بودن: معیارها بایستی منتج به یافته ها و نتیجه گیریهایی شود که نیازهای اطلاعاتی استفاده کنندگان را تامین نماید و با هدف ارتقاء صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی تدوین شده باشد.
- قابل قبول بودن: معیارهای قابل قبول، معیارهایی است که واحد تحت رسیدگی، قوه مقننه، رسانه ها و عامه مردم حسب مورد با آن موافق باشند. هرچه میزان پذیرش معیار بیشتر باشد، حسابرسی عملکرد موثرتر خواهد بود.
- قابل مقایسه بودن: معیارها بایستی با معیارهای حسابرسی عملکرد سازمانهای مشابه یا فعالیتهای مشابه و معیارهای مورد استفاده در حسابرسیهای قبلی واحد تحت رسیدگی، قابل مقایسه باشد.
- مرتبط بودن: معیارهای حسابرسی بایستیدر ارتباط نزدیک با اهداف حسابرسی باشند.

۵-۲- تعیین معیارهای حسابرسی عملکرد

در تعیین معیارهای حسابرسی، بایستی رهنمودهای لازم از کلیه منابع موجود اخذ شده و از مناسب و قابل حصول بودن آن اطمینان حاصل نمائیم. نهایتاً بهتر است هریک از معیارها به شکل یک سوال مطرح شود که هدف آن سنجش وضعیت عملکرد مورد رسیدگی است.

معیارهای عمومی حسابرسی عموماً در حین بررسی مقدماتی تعیین می شود و با پیشرفت بررسیها، تفصیلی تر شده و معیارهای خاص تدوین می شود به نحوی که رهنمودهای مشخصی را برای مرحله اجرایی حسابرسی و به ویژه تدوین برنامه های خاص حسابرسی برای آزمودن معیارها ارائه نماید. معیارها را می توان به شکل معیار اصلی و معیارهای فرعی تعیین نمود. معیار اصلی اصول کلی را تعیین می نماید، در حالیکه معیارهای فرعی فعالیتهای تفصیلی مورد انتظار مدیریت است.

در تعیین معیارها بایستی به موارد ذیل توجه شود:

۱-۵-۲- مناسب بودن

معیارهای حسابرسی باید با در نظر گرفتن شرایط زمانی و مکانی دستگاه تحت رسیدگی و بصورت واقع بینانه تنظیم شود. باید در نظر داشت که همواره معیار مناسب معیاری است که متناسب با خصوصیات ویژه سازمان تحت رسیدگی باشد. در اتخاذ استانداردهای مورد استفاده سایر کشورها بایستی تعدیلات لازم را در راستای بومی سازی آن اعمال نمود. حسابرس باید یک شناخت کلی از حوزه تحت رسیدگی و دانش تخصصی موضوع تحت رسیدگی داشته و از انگیزه ها و مبانی قانونی برنامه دولتی یا فعالیت مورد رسیدگی، و آرمانها و اهداف تعیین شده توسط مراجع ذیصلاح، اطلاع کافی داشته باشد. همچنین با استنادات قانونی و انتظارات ذینفعان اصلی و حسابرسیها و بررسیهایی که اخیراً در حوزه تحت رسیدگی انجام گرفته آشنائی داشته باشد. شناخت روشها و تجارب موجود در سایر برنامه ها و فعالیتهای مشابه یا مرتبط دولت می تواند در این زمینه راهگشا باشد.

۲-۵-۲- هماهنگی با مدیریت

ضرورت دارد معیارهای حسابرسی در هنگام شروع حسابرسی عملکرد به واحد تحت رسیدگی اعلام شود، سپس هر نوع اختلاف نظر با مدیریت واحد تحت رسیدگی (درخصوص معیارها) باید مورد بحث قرار گرفته و در صورت امکان در مراحل اولیه حل و فصل گردد. در صورتی که حسابرس با نقطه نظرات دستگاه تحت رسیدگی در خصوص معیارها موافق نباشد و یا موضوع با انجام مذاکره در سطوح مختلف قابل حل نباشد، در چنین مواردی حسابرس باید اختلاف

نظر خود با دستگاه تحت رسیدگی را در گزارش بیان نماید. عدم انجام هماهنگی با مدیریت دستگاه تحت رسیدگی در هنگام تدوین معیارها، ممکن است بر دیدگاه مدیریت نسبت به یافته های حسابرسی اثر منفی داشته و از اثربخشی گزارشات بکاهد. البته این امر بدان معنا نیست که حسابرس باید تنها از معیارهای تعیین شده توسط مدیریت استفاده نماید.

۳-۵-۲- قوانین و مقررات

برنامه های دولت معمولاً منبعث از قوانین و مقررات است. در دستگاههای دولتی قوانین و مقررات است که مقرر می نماید چه کاری باید انجام شود، چه کسی آنرا انجام دهد، چه هدفی باید حاصل شود، و چه جمعیتی (کدام جامعه هدف) از خدمات منتفع شوند. از طرفی اجرای برنامه های دولت بایستی تابع شرایط و ضوابط مندرج در موافقتنامه های مربوط نیز باشد. در مواردی که اهداف تعیین شده در قوانین و مقررات مربوط بصورت دقیق و واضح مشخص گردیده استفاده از آن بعنوان معیار حسابرسی بآسانی امکانپذیر است. اما در برخی موارد قوانین و مقررات مبهم، کلی، و تفسیر پذیر بوده و امکان برداشتهای متفاوت را فراهم می سازد. در چنین مواردی در نظر گرفتن قوانین و مقررات بعنوان معیار ممکن است از نظر اشخاص ثالث قابل قبول نبوده و اعتبار یافته ها را مخدوش سازد.

۴-۵-۲- اهداف

معمولاً قانونگذار در هنگام اعطای اختیار برای اجرای هر برنامه اهداف آن را نیز تعیین می نماید. ممکن است مقامات دستگاه مجری بمنظور تکمیل مجوزهای قانونی، جزئیات تفصیلی تری در خصوص اهداف برنامه را مقرر نمایند و بعضاً اهدافی برای عملیات برنامه، از جمله ستانده ها و نتایج آن تعیین نمایند. حسابرس می تواند این اهداف را بعنوان معیار ارزیابی عملکرد برنامه مورد استفاده قرار دهد. هدفهای یک خط مشی یا برنامه (فواید مورد انتظار از اجرای آن) در اغلب موارد به نحو آشکار و دقیق بیان نمی شود. حتی تدوین کنندگان اصلی خط مشی یا برنامه نیز ممکن است برداشت روشنی از فواید مورد انتظار نداشته باشند. از طرفی ممکن است هدفها عمداً بصورت دو پهلو و کلی بیان شده باشد تا اتفاق نظر و هماهنگی در عملیات را تسهیل نماید. در واقع بندرت برنامه دولتی پیدا می شود که هدف بیان شده یا استاندارد مشخصی برای سنجش میزان تحقق هدف مذکور داشته باشد. از طرفی اغلب برنامه های دولتی حاوی فعالیتهای جدیدی است لذا هدفهای قابل قبول و استانداردهای لازم برای دستیابی به آن از قبل تعیین و تعریف نشده، یا برای مدت کافی مورد آزمون قرار نگرفته است تا بتوان مناسب بودن آن را به عنوان معیار سنجش تشخیص داد. بسیاری از مدیران نیز برنامه یا هدف بیان شده ای ندارند که متضمن استانداردهای مناسب باشد و بتوان از آن به عنوان معیار اندازه گیری نتایج مورد انتظار استفاده کرد. با گذشت زمان، هدفها نیز می تواند دستخوش تغییر شود. باید

اطمینان حاصل کرد که هدفهای مورد استفاده، کماکان معتبر باشد. بطور کلی تعیین هدفهای معتبر، وظیفه ای پیچیده و دشوار است.

۵-۵-۲- استانداردها

تعیین استانداردهای از قبل تعیین شده برای ستانده ها نیز در همه موارد امکان پذیر نیست. در حقیقت در بیشتر فعالیتهای بخش دولتی تعیین استانداردها با دشواری مواجه است چرا که در اغلب موارد ستانده سازمانهای دولتی قابل اندازه گیری نبوده و نسبت مستقیم با هزینه ها ندارد. راه حل این مشکل الزام دولت به تنظیم بودجه عملیاتی یا اتخاذ روش بودجه بر مبنای صفر است.

۶-۵-۲- انجام مقایسه

مقایسه با عملکرد سالهای قبل نیز در تمام موارد استاندارد قابل دفاعی نیست. بعنوان مثال در صورتیکه قیمت تمام شده در مقایسه با سال قبل کاهش یافته باشد ضرورتاً به معنای کارایی بالاتر نیست، مگر اینکه بتوانیم آن را به ستانده ها مرتبط ساخته یا اطمینان یابیم که ارقام سال قبل حاوی ناکارآمدی نیست. به هر حال در برخی موارد چنین مقایسه‌هایی در فقدان معیارهای بهتر اجتناب ناپذیر می‌گردد. در این موارد حسابرس باید سعی نماید که آنها را با سالهای نزدیکتر مقایسه نماید چرا که مقایسه با سنوات دورتر چندان قابل اتکا نیست. مقایسه با سازمانهای مشابه نیز مشکلات خاص خود را دارد. اولین و بیشترین مشکل، فقدان واحدهای قابل مقایسه است. در این رابطه، مسئله قابل اتکا بودن داده‌ها در هر دو واحد مورد مقایسه نیز حائز اهمیت است.

معیارهای حسابرسی عملکرد را میتوان به دو دسته عمومی و خاص بشرح ذیل تقسیم بندی نمود:

۶-۵-۲- معیارهای عمومی

معیارهای عمومی بیان عملکرد قابل قبول و رضایت بخش بصورت کلی است. معیارهای عمومی مواردی است که از منطق یا عرف عمومی استنباط می‌شود. بعنوان مثال عملیات سازمانی که پیچیده، طولانی و طاقت فرسا است نمی‌تواند موثر واقع شود. در این رابطه چنانچه عملیات مذکور مورد بررسی قرار گیرد ممکن است مواردی برای ساده سازی روشها و تسهیل عملیات پیشنهاد شود. یک مثال دیگر حیطه نظارت غیر موثر برخی از سرپرستان است که با بازنگری آن ضرورت تقسیم مجدد کار مشخص شده و توصیه می‌گردد.

در اغلب موارد معیارهای عمومی از روشهای پذیرفته شده مدیریت استخراج می‌شود. بعنوان مثال در رابطه با تدارک کالاها، خریدهای عمده، اقتصادی تر از خریدهای جزئی است. یا تقسیم وظایف تهیه سفارش، خرید، و انجام پرداخت

منجر به افزایش کارایی خواهد شد. همچنین مجامع حرفه ای اصول و ضوابطی برای اعضای خود تعیین می کنند که میتواند بعنوان معیارهای عمومی مدنظر قرار گیرد. برخی استانداردهای عملیاتی نیز توسط متخصصان رشته های مختلف تعیین میشود. بعنوان مثال در حوزه آموزش، یکی از استانداردها حداقل سالهای تجربه در تدریس و تحقیق برای تصدی شغل است. بنابر این لازم است حسابرس با روشهای پذیرفته شده مدیریت در حوزه های مختلف آشنائی داشته، در کاربرد معیارها احتیاط لازم را اعمال نموده و آن را برای هر یک از موقعیت های خاص تعدیل نماید.

۷-۵-۲- معیارهای خاص

معیارهای خاص ارتباط نزدیک با اهداف تعیین شده، سیستمها و کنترلهای هر برنامه یا پروژه دارند. معیارهای خاص عمدتاً از اهداف هر برنامه و استانداردها و اصول مربوط به آن استخراج می شوند. بعنوان مثال در برنامه ریشه کنی مالاریا، ممکن است هدف، ریشه کنی بیماری طی یک دوره زمانی مشخص باشد. یا در برنامه سوادآموزی، هدف دستیابی به درصد مشخص باسوادی در طی دوره برنامه باشد. این اهداف میتواند بعنوان معیار برنامه یا پروژه تعریف شود. در چنین مواردی حسابرس باید دقیقاً وظایف و فعالیتهایی را که مدیریت برای دستیابی به این اهداف برنامه ریزی نموده است، مشخص ساخته و این وظایف را بعنوان معیار در نظر گیرد اما قبل از انجام این کار باید کفایت و مناسبت این وظایف در دستیابی به اهداف مورد نظر را ارزیابی نماید. با توجه به اینکه در بیشتر موارد اهداف بصورت کمی بیان نشده است و آنقدر کلی است که بعنوان معیار قابل استفاده نمی باشد این کار با دشواریهایی مواجه است.

معیارهای خاص تا حدود زیادی به عملیات یک حوزه خاص مرتبط است لذا ضرورت دارد حسابرس در خصوص جزئیات این عملیات اطلاعات کافی داشته باشد. بعنوان مثال در حسابرسی یک پروژه انرژی، تعیین معیارهای خاص حسابرسی مستلزم اطلاع حسابرس از استانداردهائی مانند میزان مصرف سوخت برای تولید انرژی، حدود قیمت تمام شده تولید هر واحد انرژی، زمان توقف برای تعمیر و نگهداری نیروگاه، نسبت متوسط هزینه نگهداری به کل هزینه سرمایه ای تاسیسات، میزان مورد انتظار خروجی انرژی و مواردی از این قبیل می باشد. حسابرس باید بطور کامل برای چنین موقعیتهایی مجهز شده باشد و تا زمانی که با مفاهیم کلیدی عملیات آشنا نشده نخواهد توانست معیارهای حسابرسی را تعیین نماید. این موضوع تأکیدی بر ضرورت استفاده از دانش متخصصان فنی در حسابرسی عملکرد است. استانداردهای حسابرسی عملکرد نیز وجود صلاحیتهای لازم در مجموعه هیات حسابرسی را مورد تأکید قرار داده است. برای پروژه های بسیار پیچیده فنی صلاحیتهای لازم را می توان از طریق هیاتی از حسابرسان که مشتمل بر حسابرسان حرفه ای و همچنین کارشناسان فنی است تأمین نمود. نحوه بکارگیری این کارشناسان میتواند بصورت استخدام ثابت یا بکارگیری از طریق انعقاد قرارداد (تمام وقت یا پاره وقت) باشد.

معیارها می تواند با دیدگاه سنجش نتایج یا فرایند اجرا تعیین شوند. معیارهای سنجش نتایج محصولات نهائی را مورد ارزیابی قرار می دهد معیارهای سنجش فرایند میزان کار انجام شده یا حجم محصولات میانی تولید شده و کیفیت و نحوه تولید آنها را مورد ارزیابی قرار می دهد. در هر صورت معیارها باید بعنوان متغیرهای کمی تنظیم شده و طی یک دوره زمانی ارزیابی شوند تا امکان مقایسه تاریخی را فراهم سازند.

شاخصهای نتایج: ستانده های فعالیت شاخصی برای تاثیرات اجتماعی برنامه مورد رسیدگی هستند بعنوان مثال می توان از تعداد شرکتهای جدید التأسيس با فناوری بالا بعنوان شاخصی برای رشد فناوریهایی نوین استفاده نمود. شاخصهای ستانده مستقیم می تواند شاخصی برای نتایج نهائی در جامعه باشد مثلاً تعداد تلفات جاده ای بعنوان شاخص امنیت حمل و نقل جاده ای.

شاخصهای اثربخشی: بعنوان مثال میزان استفاده جمعیت هدف از نتایج فعالیت می تواند بعنوان شاخص غیر مستقیم مورد استفاده قرار گیرد.

بدیهی است در تعیین معیارهای حسابرسی باید مولفه های سه گانه حسابرسی عملکرد و اهداف حسابرسی بدقت مد نظر قرار گیرد. مشخص ساختن معیارها به تفکیک هریک از مولفه های مذکور می تواند امر تعیین معیارها را تسهیل نماید.

معمولاً دامنه در ابتدا وسیع انتخاب شده و با محدود ساختن آن به چند موضوع حائز اهمیت و مرتبط با اهداف حسابرسی دامنه دقیق که با منابع موجود امکان حسابرسی آن وجود دارد و برای تحقق اهداف موضوع یا فعالیت اهمیت حیاتی دارند تعیین می شود.

یکی از الزامات مهم فرایند برنامه ریزی عملیاتی مناسبت موضوعات برای انجام رسیدگی است لذا ضرورت دارد واحد حسابرسی این موضوع را که آیا می توان حسابرسی موضوعات درج شده در دامنه رسیدگی را انجام داد یا خیر، مورد ارزیابی قرار دهد. برای اینکه موضوعی را در دامنه حسابرسی درج نمائیم باید هم قابل رسیدگی باشد و هم ارزش حسابرسی کردن را داشته باشد.

۱-۷-۵-۲- معیارهای صرفه اقتصادی

با توجه به تعریف صرفه اقتصادی (به حداقل رساندن هزینه منابع مورد استفاده برای اجرای یک فعالیت با لحاظ کیفیت مناسب) حسابرس باید موضوع صرفه اقتصادی در ارتباط با کسب همه انواع منابع از جمله منابع فیزیکی، مالی و انسانی و اطلاعات را مورد بررسی قرار دهد. آیا منابع از نوع مناسب، به میزان مناسب، با هزینه مناسب و در زمان و مکان مناسب کسب شده است یا خیر. حسابرس باید معیار سنجش صرفه اقتصادی را با در نظر گرفتن اهداف سازمان و با مشورت دستگاه تحت رسیدگی تعیین کند.

در وهله اول تعیین استانداردهایی برای قضاوت در خصوص صرفه اقتصادی در کسب منابع، آسان به نظر می‌رسد لکن عملاً در اغلب موارد چنین نیست. یکی از نمونه‌های این استانداردها، قبول کمترین قیمت پیشنهادی برای خرید یک دارایی است. با این وجود، موضوع تبانی مناقصه گران تقریباً در تمام کشورها متداول است و پیشنهاد دهندگان برای فرار از رقابت اصلی دست به دست هم می‌دهند تا سیستم مناقصه را فریب دهند. لذا صرفاً قبول کمترین قیمت به ندرت کفایت خواهد نمود. برخی از مواردی که حسابرس می‌تواند در بررسی منابع مورد استفاده بعنوان معیار صرفه اقتصادی در نظر بگیرد عبارتند از:

۱-۷-۵-۲- میزان مناسب: میزان نیازهای سازمان باید بصورت دقیق و واضح بیان شده باشد. با مشخص شدن میزان نیاز و تحلیل کلیه گزینه‌ها، می‌توان اقتصادی‌ترین روش تأمین نیازها را مشخص ساخت.

۲-۷-۵-۲- زمان مناسب: منابع باید در هنگام نیاز در دسترس بوده و نباید باعث وقفه در دسترسی به منابع دیگر شود. از این رو حسابرس باید رویه‌های برآورد تقاضا را مورد بازبینی قرار دهد، و زمان تأخیر تدارکات، زمان عادی پردازش در مراحل مختلف و زمان قابل دسترس بودن منابع طی دوره‌های مختلف سال را بر اساس مستندات استخراج و تحلیل نماید. این مشاهدات به حسابرس در تعیین اینکه آیا مدیریت دستگاه تحت رسیدگی منابع را در زمان مناسب کسب نموده یا خیر، کمک می‌نماید.

۳-۷-۵-۲- مکان مناسب: محل صحیح استقرار منابع محلی است که بیشترین نقش را در تحقق اهداف سازمان یا فعالیت داشته باشد. محل نامناسب منابع ممکن است مستلزم تحمل تأخیر و پرداخت هزینه انتقال، و عدم صرفه اقتصادی عملیات باشد. بعنوان مثال ممکن است در یک قسمت، سمت‌های سازمانی بلا تصدی وجود داشته باشد و در قسمت دیگری افرادی نیز باشند که هیچ سمتی نداشته باشند. حسابرس بایستی قابلیت دسترسی به منابع در محل‌های مختلف را بررسی نماید.

۴-۷-۵-۲- قیمت تمام شده مناسب: منظور از قیمت تمام شده مناسب، پائین‌ترین قیمت در فرآیند تأمین منابع است. در تعیین پایین‌ترین قیمت، حسابرس می‌بایستی هزینه چرخه زندگی منابع (مشمول بر عناصری مانند هزینه اولیه، هزینه نصب و راه اندازی، هزینه نگهداری و ارزش اسقاط دارایی) را مورد توجه قرار می‌دهد.

۵-۷-۵-۲- نوع مناسب: حسابرس باید خصوصیات منابع مورد نیاز را از لحاظ کمی و کیفی بررسی نموده و آن را با مشخصات منابع تأمین شده مقایسه نماید. هر انحراف قابل توجهی می‌تواند منشاء عدم صرفه اقتصادی باشد.

۲-۷-۵-۲- معیارهای کارایی

کارایی به نحوه استفاده از منابع مربوط می‌شود و اغلب یک موضوع داخلی سازمان است. کارائی اشاره به رابطه داده‌ها و ستانده‌ها دارد. نمونه‌هایی از معیارهای کارائی عبارتند از نسبت تخت به بیمار در یک بیمارستان و نسبت ساعات کار ماشین به محصول تولیدی در یک کارخانه.

در واقع افزایش بازده بدون افزایش متناسب در داده‌ها، یا کسب همان میزان بازده یا بیشتر با کاهش داده‌ها، حاکی از افزایش کارایی است. کارایی به تأثیری که فعالیتهای مورد رسیدگی بر جامعه یا محیط خارجی سازمان دارد، نمی‌پردازد. بعنوان مثال در مورد یک بیمارستان، کارایی به میزان اشغال تخت‌های بیمارستان، اطاقهای عمل یا مصرف دارو و غیره مربوط می‌شود، اما به وضعیت بیماری یا سلامت در جامعه‌ای که بیمارستان در آن کار می‌کند نمی‌پردازد.

سنجش کارایی مستلزم وجود استانداردهای قابل قبول است، لیکن در بیشتر موارد چنین استانداردهایی وجود ندارد. از این رو حسابرس برای چنین مواردی باید با هماهنگی مدیریت دستگاه تحت رسیدگی و سایر متخصصان استانداردها را تعیین نماید. حتی در صورتیکه استانداردها از قبل وجود داشته باشد، استفاده از این استانداردها منوط به اقناع مربوط و مناسب بودن آن می‌باشد. زیرا با توجه به تحولات ایجاد شده ممکن است علیرغم منسوخ شدن استانداردهای کارایی به دلیل فقدان هر نوع استاندارد دیگر کماکان مورد استفاده باشند. بعنوان مثال در یک اداره حسابداری از زمانی که کارها بصورت دستی انجام می‌گرفته، استانداردهائی برای زمان پردازش درخواست پرداخت‌های مختلف برقرار شده است، با ورود کامپیوتر ممکن است زمان لازم برای پرداخت یک درخواست کاهش یافته باشد لیکن همچنان استانداردهای قبلی مدنظر قرار گیرد. بنابراین لازم است حسابرس قبل از پذیرش استانداردهای موجود، بررسی نماید آیا استانداردهای قبلی در وضعیت فعلی نیز کماکان مناسب هستند.

سنجش کارایی در مواردی که داده‌ها و ستانده‌ها دارای ماهیت مشابه، تکرارپذیر و کمی است، نسبتاً آسان‌تر بوده و راحت‌تر می‌توان برای چنین مواردی استانداردهای سنجش کارایی را تعیین نمود. در مقایسه با این موارد، سنجش کارایی در مورد دیگر با دشواری بیشتری مواجه است. بعنوان مثال تعیین کارایی یک نیروگاه تولید برق، در مقایسه با سنجش کارایی یک پزشک (که بیماران مورد معاینه وی هرکدام منحصر به فرد هستند) آسان‌تر است. بطور کلی سنجش کارایی برای فعالیتهای انسانی پیچیده‌تر، دشوارتر است.

در ارتباط با سنجش کارایی داده‌ها و ستانده‌های مشابه، حداقل دو اقدام باید انجام گیرد. اول اینکه غیرجانبدارانه بودن و منطقی بودن استانداردهای کارایی این نوع فعالیت‌ها باید به تأیید مجامع حرفه‌ای برسد. بعنوان مثال در مورد مربیان یک موسسه آموزش حرفه‌ای، طول ساعتهای آموزش، تعداد کارآموزان در هر کلاس، ساعات کاری هفته و

غیره، استانداردهای پذیرفته شده ای در حرفه آموزش هستند. دوم اینکه این استانداردها باید از دیدگاه افراد ذیربط نیز مورد قبول باشند.

حسابرس برای سنجش کارایی باید اجزای مختلف برنامه را در قالب پروژه ها یا وظایف مجزا تبیین نماید. هر یک از فعالیتها یا وظایف معمولاً مرحله‌ای مانند بررسی امکانپذیری، برنامه ریزی، تأمین مالی، اجرا، عملیات و ارزیابی را دربر می گیرد. حسابرس باید در تعیین معیارها به رویه‌ها و خط مشی‌های سازمان توجه نماید. بعنوان مثال چنانچه در دستگاه تحت رسیدگی ارائه یک خدمت مشخص با مواعد زمانی مختلف و با نرخهای متفاوت انجام می گیرد، حسابرس می‌تواند این نرخها و مواعد زمانی را بعنوان معیار حسابرسی برای سنجش کارایی در نظر بگیرد.

تعیین استانداردهای سنجش کارایی مستلزم انجام سه مرحله است: الف - مشخص ساختن داده‌ها و ستاندها
ب - مرتبط ساختن داده‌های مختلف به ستاندها ج - تعیین استانداردهای کارایی

الف- مشخص ساختن داده‌ها و ستاندها

برای تعیین استانداردهای سنجش می بایست کارایی ماهیت داده‌ها و ستاندهای هر برنامه، پروژه یا سازمان مشخص شود. داده‌ها ممکن است شامل پرداخت وجه، زمان کار دستگاهها، روزهای کاری کارکنان، انرژی مصرفی و مواد اولیه مورد استفاده و ستاندها مواردی مانند کالاهای خدمات تولیدی، یا فرآورده‌های مختلف باشد. این کار مستلزم اشراف نسبتاً کاملی به این داده‌ها و ستاندها و نحوه شناسائی آن می باشد.

ب- مرتبط ساختن داده‌ها به ستاندها

مرحله بعد در تعیین شاخص‌های کارایی عملکرد، مرتبط ساختن داده‌ها به ستاندها است. بعنوان مثال در یک بیمارستان، پس از آنکه مشخص شد که داده‌های بیمارستان شامل تعداد تخت‌ها، تجهیزات، داروها، غذا و غیره است و ستاندها شامل تعداد بیماران یا تعداد نسخه‌های صادره، تعداد تصویر برداریهای اشعه ایکس و غیره است، باید از طریق مرتبط ساختن داده‌ها به ستاندها به سنجش کارایی پردازیم. شاخص‌ها معمولاً بصورت نسبت‌های مختلف بیان می شود. بعنوان مثال نسبت هزینه‌های پشتیبانی به تعداد بیماران بستری، نسبت ساعات کار مسئول داروخانه به تعداد نسخه‌های پیچیده شده، نسبت تعداد بیماران منتظر نوبت جراحی به زمان بلا استفاده ماندن اتاقهای عمل.

ج- تعیین استانداردهای کارایی

مشخص ساختن نسبت‌های مذکور به سنجش بازدهی کمک می‌کند اما بازدهی به خودی خود، تا زمانی که با استاندارد مورد قبولی مقایسه نشده باشد معنایی ندارد. از این رو باید سطح عادی بازدهی و بالاتر یا پایین‌تر از آن مشخص شود. بعنوان مثال در رابطه با بیمارستان مورد اشاره، بازدهی نسبت اشغال تخت یا اطاق عمل یا هزینه دارو به تعداد بیماران را نشان می‌دهد اما این نسبت‌ها به تنهایی کارائی یا عدم کارائی عملیات را نشان نمی دهد. برای مشخص شدن میزان کارائی، ضرورت دارد که یک نقطه معین را بعنوان استاندارد کارایی مشخص نمائیم. تعیین این

نقطه وظیفه‌ای دشوار بوده و اغلب قضاوت فنی افراد حرفه‌ای را می‌طلبد. مشکل اینجاست که بازدهی اغلب کمیت‌ها را اندازه‌گیری می‌کند و کیفیت در بازدهی نادیده گرفته می‌شود. وقتی افراد بدانند بر اساس بازدهی ارزیابی می‌شوند، سعی می‌کنند حتی به قیمت کاهش کیفیت، ستانده‌ها را افزایش دهند. از این رو اعمال قضاوت حرفه‌ای در خصوص قابل پذیرش بودن ستانده‌ها ضرورت دارد.

حسابرس باید بداند که معیار کارائی چگونه تعیین شده است و آیا در تعیین آن ملاحظات کیفیتی مد نظر قرار گرفته است یا خیر؟ این بدان معناست که حسابرس باید قبل از پذیرش معیار کارائی، آن را مورد بررسی قرار دهد. البته بررسی معیارهای کارائی همواره امکان‌پذیر نیست. دلیل آن هم ممکن است کمبود وقت، فقدان دانش فنی، عدم همکاری مدیریت دستگاه تحت رسیدگی، یا هزینه انجام این کار باشد. در چنین مواردی حسابرس باید از معیارهای کارائی پذیرفته شده استفاده نماید. برخی از منابع پذیرفته شده تعیین معیارهای کارائی عبارت است از:

۱-۲-۷-۵-۲- مقایسه برون سازمانی: در صورتیکه هیچ معیار کارائی برای سازمان تحت رسیدگی تعیین نشده باشد، حسابرس باید رویه سازمان‌های مشابه را جستجو نموده و سعی نماید رویه‌های آن‌ها را با وضعیت موجود مقایسه نماید. بعنوان مثال در حسابرسی یک موسسه حمل و نقل جاده‌ای، چنانچه رویه‌ای برای جایگزینی قطعات مصرفی وجود ندارد، می‌توان رویه‌های مورد عمل موسسات حمل و نقل جاده‌ای مشابه را بعنوان معیار استفاده نمود.

بطور کلی در حسابرسی عملکرد یک سازمان، می‌توان معیارهای کارائی مورد عمل در سازمان قابل مقایسه با آن را بعنوان معیار کارائی در نظر گرفت. اما نکته مهم اینکه مقایسه باید بین موارد مشابه انجام گیرد. بعنوان مثال هزینه‌های عملیاتی یک سازمان را می‌توان با هزینه‌های عملیاتی سازمان دیگری (که به جمعیتی با اندازه مشابه خدمت ارائه می‌دهد) مقایسه نمود. میزان خدمات ارائه شده توسط یک دستگاه محلی را می‌توان با سایر دستگاههای محلی مشابه مقایسه نمود. قیمت تمام شده یک واحد خدمات را در دو اداره دولتی مقایسه نمود. انجام چنین مقایسه‌هایی در موارد دیگر نیز امکانپذیر است. در حالیکه همواره تفاوت‌های مهمی نیز وجود دارد که از نظر افراد عادی پنهان می‌ماند.

۲-۲-۷-۵-۲- مقایسه درون سازمانی: یک معیار واقع بینانه تر کارائی، مقایسه دو واحد در درون یک سازمان است. شاخصهای عملکرد در این موارد می‌تواند نسبت هزینه‌های اداری به هزینه‌های عملیاتی، نسبت پرداختهای اضافه کار به حق الزحمه‌های پرداختی، میزان ضایعات در دو واحد تولیدی، زمان بیکاری کارگران و ماشین آلات در دو واحد مختلف، میزان استفاده از تجهیزات مشابه در واحدهای مختلف، هزینه تعمیر وسائط نقلیه مختلف در دو اداره، میزان مصرف انرژی یا نسبت معلم به شاگرد در

دو مدرسه ابتدائی واقع در یک منطقه باشد. مدیریت دستگاه تحت رسیدگی همواره تمایل بیشتری برای پذیرش مقایسه هائی از این دست را خواهد داشت.

۳-۲-۷-۵-۲- مقایسه بین بخش های خصوصی و دولتی: در برخی حوزه های خاص که بخش خصوصی به ارائه خدمات مشابه بخش دولتی می پردازد، مقایسه این بخش ها می تواند مفید واقع شود. بعنوان مثال در حسابرسی موسسه حمل و نقل دولتی می توان از استانداردهای تعیین شده توسط بخش خصوصی در رابطه با تعویض قطعات مختلف خودرو استفاده نمود، یا زمان نقدشدن یک چک در بانکهای دولتی را با بانکهای بخش خصوصی مقایسه نمود. چنین مقایسه هائی باید با احتیاط کامل صورت گیرد. متفاوت بودن شرایط کاری، مقررات عملیاتی و عوامل مختلف داخلی و خارجی در بخشهای خصوصی و دولتی ممکن است به اعتبار مقایسه خدشه وارد نماید. بعنوان مثال ممکن است دستگاه دولتی مورد مقایسه از امتیازات خاصی مانند معافیتهای مالیاتی برخوردار باشد یا قانوناً مکلف باشد نیازهای خود را از شرکتهای دولتی تأمین نماید در حالیکه چنین امتیازات و محدودیتهائی در سازمانهای بخش خصوصی وجود نداشته باشد. لذا مقایسه قیمت تمام شده هر واحد تولید در این دو سازمان معتبر نخواهد بود. از طرفی انحصاری بودن بخش زیادی از خدمات مورد ارائه توسط دولت (به ویژه در کشورهای در حال توسعه) عملاً انجام چنین مقایسه هائی را غیرممکن می سازد.

۴-۲-۷-۵-۲- مقایسه با عملکرد دوره های گذشته: یکی از مبانی سنجش کارائی که اعتبار بیشتری نسبت به مبانی دیگر دارد، مقایسه عملکرد دوره جاری یک واحد با عملکرد گذشته آن است. البته مقایسه به تنهایی کافی نبوده و ضرورت دارد در این خصوص وقایع غیرعادی رخ داده در دوره جاری و دوره مورد مقایسه نیز مدنظر قرار گیرد. بعنوان مثال ممکن است در دوره به دلیل کاهش بارندگی و در نتیجه کاهش سهم تولید برق آبی و افزایش سهم تولید حرارتی، هزینه تولید یک کیلووات برق بیشتر از دوره قبل شده باشد.

۳-۲-۷-۵-۲- معیارهای اثربخشی

اثربخشی را میزان دستیابی یک سازمان، برنامه یا پروژه به اهداف تعیین شده تعریف نموده اند. اثربخشی را بصورتهای مرکب مانند اثربخشی سازمانی، اثربخشی عملیات، اثربخشی برنامه، اثربخشی مدیریت و غیره تشریح می نمایند. در حقیقت اهداف دارای سطوح مختلفی است. ممکن است اهداف مربوط به یک سطح (مانند اهداف کارگران کارگاه) بخشی از اهداف یک سطح دیگر (مانند سرپرست کارگاه) را تشکیل می دهد (و اهداف سرپرست نیز ورودی مدیریت

میانی باشد). از اینرو در بررسی اثربخشی، توجه به دیدگاههای افراد نیز حائز اهمیت است. مفهوم اثربخشی از نظر گروههای مختلف مانند مدیریت ارشد، شهروندان، قانونگذاران، و دستگاههای اجرایی دارای معانی متفاوتی است. در خصوص معیارهای کمی به ویژه در رابطه با اثربخشی، بدلیل نسبی بودن آنها بایستی توجه نمود که این معیارها بیش از حد دقیق و خشک تعیین نشود. مثلاً در صورتی که معیار یک برنامه کارآفرینی، اشتغال داوطلب به مدت یکسال، پس از اتمام آموزش است نباید داوطلبی که تنها یک روز کمتر از یک سال شاغل شده است مد نظر قرار نگیرد.

در اینگونه موارد بهتر است به جای یک کمیت مشخص دامنه ای از نتایج مختلف مورد توجه قرار گیرد. بعنوان مثال اطلاعات مربوط به درصد اشخاصی که برای مدتهای مختلف پس از اتمام آموزش، شاغل بوده اند، تصویر بهتری از نتایج ممکن ارائه می دهد و برای قضاوت در باره میزان موفقیت برنامه کارآفرینی سودمندتر خواهد بود. یکی از مبانی سنجش اثربخشی، مقایسه عملکرد با اهداف از پیش تعیین شده توسط مدیریت دستگاه تحت رسیدگی است. نتیجه ارزیابی در اینگونه موارد به راحتی توسط مدیریت دستگاه تحت رسیدگی مورد پذیرش قرار می گیرد. در این مورد نیز مقایسه سطحی و عدم بررسی و تحلیل دلایل انحراف از اهداف (که برخی از آنها خارج از آنها خارج از کنترل مدیریت است) می تواند گمراه کننده باشد.

معیارهای اثربخشی باید کلیه جوانب یک هدف مشخص را در بر بگیرد. این جوانب شامل:

- میزان دستیابی به هدفها را تا حد امکان بصورت کمی بیان نماید.
- جنبه های کیفی نتایج برنامه را ملحوظ نماید.
- آثار ناخواسته را بصورت کمی بیان نماید.

در بررسی اثربخشی باید به مشخصه های مختلف زیر توجه نمود. البته هیچیک از مشخصه های مورد اشاره به تنهایی نمی تواند تمام جوانب اثربخشی را پوشش دهد، لیکن ممکن است یکی از این مشخصه ها در یک موضوع خاص اهمیت بیشتری داشته باشد. این مشخصه ها عبارت است از:

۱-۳-۷-۵-۲- رهنمودهای مدیریت: رهنمودهای مدیریت به این معنا است که اهداف سازمان، برنامه ها، و وظایف کارکنان بصورت منسجم و شفاف طراحی شده و بنحو مناسبی در طرحها، ساختار سازمانی و فرآیندهای تفویض اختیار و تصمیم گیریهای سازمان انعکاس می یابد؟ رهنمودهای مدیریت متضمن توانائی سازمان در انطباق با شرایط متغیر و بمعنای شفافیت اقدامات کارکنان سازمان و واحدهای تشکیل دهنده آن در هدایت برنامه های عملیاتی است.

۲-۳-۷-۵-۲- مربوط بودن: یکی دیگر از ویژگیهای اثربخشی ارتباط بین برنامه با مشکلات یا شرایطی است که برای واکنش به آن طراحی شده است. تمامی برنامه ها و پروژه های برای اجرا از ابتدا

براساس دلایل منطقی خاص خود توجیه دارند. اما ممکن است دلایل مذکور در حال حاضر ضرورت اجرای برنامه را توجیه ننماید. بعنوان مثال برنامه واکسیناسیون اطفال برای مبارزه با بیماریهای خاص اطفال شروع می شود، اما اجرای این برنامه صرفاً تا زمانی که ضرورت مبارزه با بیماریهای مذکور وجود داشته باشد توجیه دارد و در صورت ریشه کنی بیماریها، ادامه اجرای برنامه توجیه پذیر نخواهد بود.

۳-۷-۵-۲- تناسبت داشتن: منظور منطقی بودن طراحی برنامه و اجزاء آن، و تناسب سطح فعالیتها با اهداف تعیین شده است. بعنوان مثال در طراحی یک برنامه تنظیم خانواده برای کاهش نرخ زاد و ولد استراتژی خاصی اتخاذ، کارکنانی استخدام، و میزان معینی منابع برای دست یابی به نرخ زاد و ولد مورد نظر در یک بازه زمانی مشخص اختصاص می یابد. در اینجا تناسبت داشتن، به معنای ظرفیتهای طراحی برنامه برای محقق ساختن هدف مذکور است.

۴-۷-۵-۲- دستیابی به نتایج مورد نظر: منظور میزان تحقق اهداف و آرمانها است. تحقق اهداف می بایستی از دو بعد بررسی شود. اول اینکه ستانده ها چیست؟ و دوم اینکه تاثیر این ستانده ها بر حل مشکلات موجود چیست؟ بعنوان مثال در یک برنامه تامین مسکن علاوه بر تعداد منازل ساخته شده و تعداد خانواده های اسکان داده شده، میزان کاهش مشکلات افراد فاقد مسکن در رابطه با تامین مسکن مناسب نیز باید مورد توجه قرار گیرد.

۵-۷-۵-۲- پذیرش: پذیرش به این معنی است که هر برنامه باید طوری طراحی شود که مورد رضایت جامعه هدف قرار گیرد. بعنوان مثال در یک برنامه تأمین آب شرب، پذیرش عبارت است از رضایت جمعیت هدف برنامه از کمیت (فشار آب)، کیفیت، مدت (ساعات برقراری جریان آب در روز)، هزینه ها و مدیریت انشعاب (رفع اختلالات شبکه).

۶-۷-۵-۲- آثار ثانویه: اشاره به میزان وقوع آثار خواسته یا ناخواسته و مثبت یا منفی دارد. بعنوان مثال در یک پروژه احداث سد، آثار ناخواسته منفی می تواند جابجائی ساکنین محدوده سد باشد. یا یکی از پیامدهای مثبت یک پروژه حمل و نقل جاده ای توسعه صنایع در نواحی دسترسی جاده است.

۷-۷-۵-۲- توانائی انطباق: منظور توانائی سازمان در انطباق با تغییرات محیطی، تأمین مالی، و فن آوری و هماهنگی سازمان با نیازهای جامعه هدف است که چشم انداز مفیدی برای توانائی سازمان در فائق آمدن بر ضعف ها، مقابله با تهدیدهای خارجی و سود بردن از فرصتهای آتی ایجاد می نماید.

۸-۷-۵-۲- محیط کاری: تأمین فضای کاری مناسب برای کارکنان و فراهم ساختن فرصتهای توسعه و ارتقاء ابتکار و ایمنی آنها از وظایف سازمان است. سازمان باید دارای یک استراتژی مشخص برای توسعه منابع انسانی خود باشد.

۹-۳-۷-۵-۲- کنترل داخلی: شامل برنامه ها، خط مشی ها، روشها، و رویه هایی است که مدیریت برای تضمین دستیابی به اهداف و مأموریت‌های خود به کار می گیرد. وظیفه کنترل داخلی حفاظت از داراییهای مهم مانند منابع اولیه، داراییهای با ارزش، کارکنان کلیدی، مدارک و سوابق و اطلاعات مهم است به نحوی که سازمان را در مقابل خطراتی که ممکن است موفقیت آن را با تهدید مواجه سازد، در امان نگاه دارد. برقراری کنترل‌های داخلی موثر به پیشگیری و کشف اشتباهات، تقلبات، سوء استفاده ها، تخلف از قوانین و مقررات و مفاد قراردادها و موافقتنامه های اعتبارات کمک نموده و دستیابی به اهداف را تسهیل می سازد.

اطلاعات لازم بمنظور بررسی و تصمیم گیری در خصوص موارد مذکور را می توان از طریق منابع درون و برون سازمانی تأمین نمود. منابع درون سازمانی اخذ اطلاعات شامل قوانین و مقررات مربوط، بیانیه مأموریت، گزارشات سالانه، گزارشات سمینارها و صورتجلسات هیأت مدیره، گزارشات حسابرسی، بازرینی، ارزیابی و استعلامات قبلی در خصوص موضوع، برآوردهای بودجه، مذاکره با مدیریت، کارکنان و ذینفعان، پرونده های دستگاه و نشریات داخلی منتشره می باشد.

منابع برون سازمانی اخذ اطلاعات شامل مطالعات و بررسیهای انجام گرفته توسط دولت، افراد حرفه ای و گروههای ذینفع، اطلاعات سازمانهای مشابه، پوشش رسانه ای، تحقیقات دانشگاهی و سازمانی و کارهای مشابهی که توسط دستگاههای دولتی و غیره دولتی انجام گرفته است می باشد.

۸-۵-۲- روش شناختی

با توجه به اینکه رویکردهای مختلفی برای اجرای حسابرسی عملکرد وجود دارد ضروری است رویکرد مناسب با توجه به موضوع و اهداف و دامنه حسابرسی برای اجرای آن انتخاب شود. به عنوان مثال در سنجش مستقیم عملکرد از طریق بررسی داده ها، ستانده ها، نتایج و آثار می توان به این نتیجه رسید که عملکرد رضایت بخش بوده و احتمال وجود اشکال در طراحی و اجرای فعالیت و سیستمهای کنترلی اندک خواهد بود. در این رویکرد نحوه مناسب اجرای خط مشی ها، تأمین اهداف مورد نظر و پیامدهای نامطلوب مالی و اقتصادی، تصمیمات اتخاذ شده مورد ارزیابی قرار می گیرد. این رویکرد برای مواردی مناسب است که معیارهای مناسب برای سنجش کمیت و کیفیت داده ها، ستانده ها، نتایج و آثار وجود داشته باشد.

در رویکرد حسابرسی سیستمهای کنترلی طراحی و اجرای سیستمهای پایش و مدیریت در رابطه با ارتقاء صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی مورد بررسی قرار می گیرد. در این رویکرد اجزای کلیدی سیستمهای مذکور مورد تحلیل، بازرینی و آزمون قرار می گیرد.

در رویکرد مبتنی بر مسئله، تأکید اصلی بر نحوه تشریح صحیح مسئله است. معمولاً این نوع حسابرسی با محور قرار دادن نشانه های مشکلات شروع می شود. (مانند نقص در ارائه خدمات، شکایت در رابطه با نحوه ارائه خدمات، افزایش هزینه ها و غیره) لذا حسابرس باید تلاش کند مشکلات مختلف را به یکدیگر ارتباط دهد و برای تشریح هر چه دقیق تر مسئله مورد حسابرسی اقدام نماید.

در حسابرسی های عملکرد مجموعه متنوعی از فنون گردآوری داده ها مانند ممیزی، مصاحبه، مشاهده و بررسی مدارک مکتوب قابل استفاده است (این روشها در بخشهای بعدی راهنمای حاضر به تفصیل مورد بحث قرار خواهد گرفت). گرچه هدف، اتخاذ بهترین روش است، لکن بدلائل اجرائی از قبیل دسترسی به داده ها ممکن است انتخاب برخی روشها با محدودیت هائی (خصوصاً از نظر زمان و هزینه ها) مواجه گردد. بدین دلیل ممکن است برخی مواقع به گزینه های دیگر اکتفا گردد. در انتخاب روش گردآوری داده ها بایستی با واقع بینی و انعطاف پذیری عمل نمود و مناسبترین روش که متناسب با اهداف حسابرسی و دامنه آن و زمان و هزینه انجام آن است انتخاب شود. به عنوان مثال روش نمونه گیری، امکان استخراج نتیجه گیریهای کلی را فراهم می سازد در حالیکه مطالعات موردی، برای انجام بررسیهای عمقی مناسب تر است.

حسابرس باید به اعتبار و قابلیت اتکای روشهای مورد استفاده در گردآوری و تحلیل داده ها توجه نماید: منظور از اعتبار این است که روشها باید آنچه را که هدف سنجش آنهاست مورد سنجش قرار دهند. منظور از قابلیت اتکا این است که در صورتی که گروهی از داده ها مورد سنجشهای مکرر قرار گیرد، یافته های حسابرسی باید همان باشد.

۹-۵-۲- زمانبندی حسابرسی

آخرین مرحله برنامه ریزی عملیاتی مشخص ساختن برنامه زمانی است. در تعیین برنامه زمانی بایستی تمام زمانهای لازم برای اجرای حسابرسی و تهیه، بازبینی و نهایی ساختن گزارش لحاظ شده و میزان پیشرفت کار در مقاطع مختلف زمانی تعیین شود. در این رابطه بایستی برنامه زمانبندی علاوه بر محدودیتهای امکانات موجود، ضرب الاجلهای زمانی تعیین شده مانند مواعد نهایی ارائه گزارشات حسابرسی مد نظر قرار گیرد. مدیر حسابرسی مسئولیت مدیریت روزمره حسابرسی، سرپرستی کارکنان، گزارشگری به دیوان و نظارت بر تهیه گزارش حسابرسی را بر عهده دارد. وجود یک برنامه فعالیت برای اجرای حسابرسی ضرورت دارد در این برنامه بایستی تمام جزئیات کار لحاظ شود. بایستی اعضا و سرپرست گروه حسابرسی با توجه به موضوع حسابرسی و تخصصهای مورد نیاز انتخاب شوند.

۲-۶- فرایند شناخت موضوع و دستگاه اجرایی توسط واحد حسابرسی

۲-۶-۱- کسب اطلاعات لازم در رابطه با موضوع از طریق اخذ و بررسی موارد ذیل حسب مورد:

۲-۶-۱-۱- قوانین و مقررات مربوط

۲-۶-۱-۲- لوایح و تصمیمات دولت و بخشنامه های وزارتی

۲-۶-۱-۳- یافته های علمی و تحقیقاتی مربوط

۲-۶-۱-۴- برنامه های راهبردی، بیانیه های ماموریت و گزارشات سالانه

۲-۶-۱-۵- صورتجلسات هیات مدیره یا کمیته مدیریت، شوراهای عالی

۲-۶-۱-۶- نمودار سازمانی، رهنمودهای داخلی و دستورالعملهای اجرایی

۲-۶-۱-۷- صورتجلسات و گزارشات همایش های برگزار شده در ارتباط با موضوع

۲-۶-۱-۸- نظرات کارشناسان و متخصصین حوزه ذیربط

۲-۶-۱-۹- آمارهای رسمی

۲-۶-۱-۱۰- سیستمهای اطلاعات مدیریت

۲-۶-۱-۱۱- بررسیهای صورت گرفته توسط دست اندرکاران صنعت یا مجامع حرفه ای مربوطه

۲-۶-۱-۱۲- استعلام ها یا بازبینی های قبلی صورت گرفته توسط مراجع ذیصلاح

۲-۶-۱-۱۳- اخبار و اطلاعات مندرج در مطبوعات، نشریات و سایتها

۲-۶-۲- مصاحبه با کارکنان و مدیریت واحد تحت رسیدگی و ذینفعان کلیدی در خصوص موضوعاتی از قبیل:

۲-۶-۲-۱- تغییرات مدیریت، ساختار سازمانی و فعالیتهای دستگاه

۲-۶-۲-۲- آثار تغییرات قوانین و مقررات و بخشنامه های جاری

۲-۶-۲-۳- تحولات کاری تاثیرگذار بر دستگاه یا فعالیت

۲-۶-۲-۴- نیازها و انتظارات ذینفعان

۲-۶-۲-۵- تحولات فناوری و آثار آن بر عملکرد

۲-۶-۲-۶- نوع محصول یا خدمت یا روشهای تولید، توزیع یا ارائه خدمات

۲-۶-۲-۷- جایگاه فعلی دستگاه در بخش مربوط

۲-۶-۲-۸- نحوه سنجش و پایش عملکرد توسط مدیریت

۲-۶-۲-۹- وضعیت رقبا

۲-۶-۲-۱۰- شناخت سایر گزینه های ممکن

۲-۶-۳- اخذ و بررسی موارد ذیل بمنظور استفاده از تجارب حاصل از رسیدگی های قبلی:

۱-۳-۶-۲- گزارشات حسابرسی مالی یا عملکرد موضوع یا فعالیت یا دستگاه توسط دیوان محاسبات

و سازمان حسابرسی

۲-۳-۶-۲- گزارشات بازرسی موضوع یا فعالیت یا دستگاه توسط سازمان بازرسی

۳-۳-۶-۲- گزارشات ارزیابی ها و بررسیهای انجام شده توسط مراجع نظارتی دیگر

۴-۶-۲- جمع بندی بررسیهای به عمل آمده و مشخص ساختن موارد ذیل با دیدگاه تاثیر آنها بر مولفه های عملکرد فعالیت مورد رسیدگی و درج آن در گزارش بررسی مقدماتی:

۱-۴-۶-۲- مشخصات فعالیت مورد رسیدگی (نقش و وظایف، فعالیتهای و فرایندهای کلی، روند

پیشرفت، میزان پیچیدگی خط مشی ها و عملیات و غیره)

۲-۴-۶-۲- اهداف، ماموریتها و نتایج مورد انتظار، شاخصهای عملکرد مربوط و میزان شفافیت اهداف

۳-۴-۶-۲- موارد مهم قانونی (اختیارات و تکالیف)

۴-۴-۶-۲- ساختار سازمانی و روابط پاسخگویی و شفافیت مسئولیتهای

۵-۴-۶-۲- محیط داخلی و بیرونی دستگاه و محیط اجرای فعالیت

۶-۴-۶-۲- افراد ذینفع فعالیت و اهمیت فعالیت برای آنها

۷-۴-۶-۲- محدودیت های بیرونی اثر گذار بر تکمیل فعالیت

۸-۴-۶-۲- نتایج تحقیقات قبلی انجام گرفته در این حوزه

۹-۴-۶-۲- منابع در نظر گرفته شده برای فعالیت و میزان در دسترس بودن آنها

۱۰-۴-۶-۲- کارکنان کلیدی و مسئولیتهای هر یک از آنان در فعالیت

۱۱-۴-۶-۲- فرایندهای مدیریتی و اطلاعاتی فعالیت از جمله فرایندهای IT

۱۲-۴-۶-۲- وجود فرایندهای کلیدی کنترلرهای داخلی و کیفیت آنها

۷-۲- فرایند تعیین اهداف حسابرسی توسط واحد حسابرسی

۱-۷-۲- مشخص ساختن و فهرست نمودن حوزههایی که در رابطه با صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی فعالیت

مورد رسیدگی دارای بیشترین ریسک هستند.

۲-۷-۲- شناسایی نقاط ضعف و گلوگاههای عدم صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی فعالیت و اولویت بندی آنها با

در نظر گرفتن احتمال وقوع و عواقب آن.

۳-۷-۲- تعیین اهداف اصلی حسابرسی در قالب یک یا چند سوال واضح و شفاف با در نظر گرفتن حوزه‌های کلیدی فوق و قابلیت حسابرسی آنها بشرح ذیل:

۱-۳-۷-۲- در صورتی که هدف از انجام حسابرسی، بررسی صرفه اقتصادی است طرح سوال در خصوص موارد ذیل (به عنوان مثال):

۱-۳-۷-۲-۱- مناسب بودن فرایندها و تصمیمات داخلی دستگاه در ارتباط با تأمین کالاها و خدمات

۲-۳-۷-۲-۱-۲- تأمین منابع با کیفیت مناسب، از نوع مناسب، به میزان مناسب و با کمترین قیمت

۳-۳-۷-۲-۱-۳- کفایت منابع برای تحقق اهداف

۳-۳-۷-۲-۱-۳- امکان اجرا یا طراحی فعالیت به روش‌های دیگر با هزینه کمتر

۴-۳-۷-۲-۱-۴- ضرورت اجرای فعالیت یا موضوع از نظر نیاز اجتماعی

۵-۳-۷-۲-۱-۵- رعایت صرفه اقتصادی و مبانی صحیح انجام تأمین مالی

۲-۳-۷-۲-۲- در صورتی که هدف از انجام حسابرسی، بررسی کارایی است طرح سوال در خصوص موارد ذیل (به عنوان مثال):

۱-۳-۷-۲-۲-۱- مناسب بودن فرایندها و تصمیمات داخلی دستگاه در ارتباط با تبدیل منابع به ستاده‌ها

۲-۳-۷-۲-۲-۲- تناسب بین منابع استفاده شده و ستانده‌ها یا نتایج حاصله از نظر نوع، کیفیت و کمیت

۳-۳-۷-۲-۲-۳- حداکثر بودن ستانده‌ها یا نتایج بر حسب کمیت و کیفیت یا زمان نسبت به منابع در دسترس

۴-۳-۷-۲-۲-۴- وجود یا عدم وجود گلوگاه‌های قابل اجتناب یا همپوشانی‌های غیر ضرور

۵-۳-۷-۲-۲-۵- تأخیر در اجرا و عدم رعایت زمانبندی

۶-۳-۷-۲-۲-۶- اتلاف منابع

۷-۳-۷-۲-۲-۷- هزینه واحد محصولات یا خدمات تولیدی

۸-۳-۷-۲-۲-۸- استفاده موثر و توسعه مناسب نیروی انسانی و تجهیزات و امکانات

۹-۳-۷-۲-۲-۹- شفافیت مسئولیت‌ها و توزیع وظایف

۱۰-۳-۷-۲-۲-۱۰- کارایی سازماندهی فعالیتها در تحقق اهداف

۱۱-۳-۷-۲-۲-۱۱- کارکرد وظایف پشتیبانی مانند تدارکات و فناوری اطلاعات در تحقق اهداف

۱۲-۳-۷-۲-۲-۱۲- مناسب بودن کیفیت فرآیندهای عملیاتی و نحوه بهبود آن

۱۳-۳-۷-۲-۲-۱۳- برقراری و سرپرستی مناسب کنترل‌های داخلی

۱۴-۳-۷-۲-۲-۱۴- کفایت سیستم‌های ارزیابی، نظارت، گزارشگری و پایش فعالیتها

۳-۷-۲- در صورتیکه هدف از انجام حسابرسی، بررسی اثربخشی است طرح سوال در خصوص موارد ذیل (بعنوان مثال):

- ۱-۳-۷-۲- کفایت کارکرد دستگاه و نتایج حاصل از آن در تحقق اهداف
 - ۲-۳-۷-۲- میزان تحقق اهداف از قبل تعیین شده منجمله اهداف بودجه‌ای
 - ۳-۳-۷-۲- نحوه پایش عملکرد دستگاه
 - ۴-۳-۷-۲- آثار اجتماعی و تأثیرات مورد نظر فعالیت بر مخاطبین و جمعیت هدف
 - ۵-۳-۷-۲- تعیین اهداف موضوع یا فعالیت مطابق با تصمیمات مجلس
 - ۶-۳-۷-۲- کفایت اطلاعات برای برنامه‌ریزی و اجرای موضوع یا فعالیت
 - ۷-۳-۷-۲- برنامه‌ریزی و هدایت فعالیتها در راستای اهداف
 - ۸-۳-۷-۲- انطباق ستانده‌ها با اهداف تعیین شده
 - ۹-۳-۷-۲- آثار ناخواسته موضوع یا فعالیت و میزان اهمیت مالی آن
 - ۱۰-۳-۷-۲- صحت و شفافیت اطلاعات ارائه شده در رابطه با فعالیتها، تحقق ستانده‌ها و اهداف
 - ۱۱-۳-۷-۲- میزان رضایت ذینفعان از نتایج اجرای موضوع یا فعالیت
- ۴-۷-۲- تعیین سوالات فرعی حسابرسی برای هر یک از سوالات اصلی به نحوی که پاسخ مجموع سوالات فرعی پاسخ سوال اصلی ذیربط را تأمین نماید (با در نظر گرفتن قابلیت حسابرسی آنها)

۸-۲- فرایند تعیین دامنه حسابرسی توسط واحد حسابرسی

- ۱-۸-۲- تعیین موضوعات مورد بررسی با در نظر داشتن اهداف حسابرسی، اختیارات قانونی دیوان، اهمیت موضوعات و قابلیت حسابرسی آنها (منجمله وجود معیارهای مناسب و امکان دسترسی به اطلاعات و گردآوری شواهد)
- ۲-۸-۲- تعیین میزان جامعیت و حدود رسیدگی (نمونه‌گیری یا تمام‌رسی) و میزان نمونه
- ۳-۸-۲- تعیین گستره و دوره زمانی رسیدگی با توجه به اهداف حسابرسی
- ۴-۸-۲- مشخص ساختن گستره مکانی رسیدگیها (در مواردی که موضوع یا فعالیت در مکانهای مختلف اجرا می‌شود)
- ۵-۸-۲- مشخص ساختن مواردی که مشمول انجام رسیدگی نمی‌باشد و دلایل آن

۲-۹- فرایند تعیین معیارهای حسابرسی توسط واحد حسابرسی:

۲-۹-۱- استخراج و تعیین معیارهای عمومی حسابرسی:

۲-۹-۱-۱- تحلیل نتایج بررسی مقدماتی در خصوص سیستمها و کنترلهای مدیریت با دیدگاه تعیین معیارهای

عمومی با توجه به اهداف حسابرسی

۲-۹-۱-۲- تعیین معیارهای عمومی از میان اصول پذیرفته شده مدیریت به عنوان مثال موارد ذیل:

۲-۹-۱-۲-۱- قابلیت دستیابی اهداف مدیریت

۲-۹-۱-۲-۲- قابلیت کمی کردن اهداف مدیریت

۲-۹-۱-۲-۳- تناسب اهداف مدیریت با ساختار کلی سازمان

۲-۹-۱-۲-۴- قابل درک بودن اهداف مدیریت توسط تمامی افراد ذیربط

۲-۹-۱-۲-۵- دقیق بودن اهداف مدیریت از نظر کیفیت، زمان و هزینه

۲-۹-۱-۲-۶- شفاف بودن برنامه‌ها و فعالیتهای مدیریت برای دستیابی به اهداف

۲-۹-۱-۲-۷- مشخص بودن مراحل و روشهای اجرای برنامه‌ها و فعالیتهای منابع مربوط

۲-۹-۱-۲-۸- لحاظ نمودن تمامی گزینه‌های ممکن برای دستیابی به اهداف در بررسیهای مدیریت

۲-۹-۱-۲-۹- وجود سیستمهای پایش فرایند کار و بازبینی پیشرفت آن در دستگاه تحت رسیدگی

۲-۹-۱-۲-۱۰- وجود سیستم قابل اتکای کنترل داخلی مدیریت

۲-۹-۱-۲-۱۱- اتخاذ تصمیمات مدیریت توسط افراد واجد صلاحیتهای فنی و اختیارات قانونی

۲-۹-۱-۲-۱۲- اتخاذ تصمیمات مدیریت بر اساس تحلیل‌های منطقی

۲-۹-۱-۲-۱۳- رعایت قوانین و رویه‌های لازم‌الاجرای مختلف توسط مدیریت

۲-۹-۱-۲-۱۴- مشخص بودن محصولات هر یک از پروژه‌ها و فعالیتهای تعیین دقیق آن توسط مدیریت

۲-۹-۱-۲-۱۵- مقرون به صرفه بودن سیستمهای مدیریت در استفاده از منابع و پیشگیری از اتلاف و موازی

کاری

۲-۹-۱-۲-۱۶- برنامه‌ریزی و کنترل استفاده از منابع توسط مدیریت

۲-۹-۱-۲-۱۷- مدنظر قرار دادن قیمت تمام شده عملیات و تمامی عوامل مرتبط در تعیین شاخص‌های

عملکردی توسط مدیریت

۲-۹-۱-۲-۱۸- بازبینی شاخص‌های عملکرد براساس عملکرد واقعی توسط مدیریت

۱۹-۲-۱-۲-۲- انجام اقدامات اصلاحی توسط مدیریت در مواردی که انحراف از شاخص‌های مورد انتظار

مشاهده می‌شود

۲۰-۲-۱-۲-۲- وجود شواهد تلاش‌های مدیریت برای بهبود کارایی و صرفه اقتصادی در کسب منابع

۲۱-۲-۱-۲-۲- تعیین استانداردهایی برای موارد ذیل در رابطه با عملکرد مدیریت:

۱-۲۱-۲-۱-۲- عملیات: به عنوان مثال تعداد انشعابات برق واگذار شده

۲-۲۱-۲-۱-۲- کیفیت: به عنوان مثال زمان پاسخگویی به درخواست یک خدمات

۳-۲۱-۲-۱-۲- بازدهی: به عنوان مثال تعداد اسناد حسابداری صادره در یک دوره زمانی مشخص

توسط هر فرد

۴-۲۱-۲-۱-۲- میزان به کارگیری منابع: به عنوان مثال میزان اشغال تخت در یک بیمارستان

۵-۲۱-۲-۱-۲- میزان زمان بلااستفاده ماندن منابع: به عنوان مثال محدوده مجاز توقف کار کارکنان

۲-۹-۲- استخراج و تعیین معیارهای خاص حسابرسی:

۱-۲-۹-۲- در مواردی که دستگاه دارای استانداردهای مشخص برای سنجش عملکرد است:

۱-۲-۹-۲-۱- استخراج معیارهای سنجش عملکرد دستگاه یا فعالیت و فهرست نمودن آن

۲-۲-۹-۲-۱- انتخاب معیارهای حسابرسی از میان فهرست مذکور با توجه به اهداف حسابرسی

۳-۲-۹-۲-۱- بررسی مناسب بودن معیارهای سنجش عملکرد تعیین شده از نظر به روز بودن، کامل بودن و

مطابقت با وضعیت فعلی دستگاه یا فعالیت و اهداف حسابرسی (استفاده قبلی از معیار دلیل مناسب بودن آن

تلقی نمی‌شود و حسابرس باید مجدداً بررسی نموده و از مناسب بودن آن اطمینان حاصل نماید)

۲-۲-۹-۲- در مواردی که دستگاه دارای استانداردهای مشخص برای قضاوت در خصوص عملکرد در راستای

اهداف حسابرسی نیست:

۱-۲-۹-۲-۲- تفکیک فعالیت مورد رسیدگی به فعالیتها و وظایف خردتر و مراحل مختلف اجرای کار

۲-۲-۹-۲-۲- مشخص ساختن نحوه سنجش مولفه‌های صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی از نظر سنجش

نتایج اجرا یا بررسی فرایند اجرا با توجه به اهداف حسابرسی

۳-۲-۹-۲-۲- در صورتی که اهداف حسابرسی سنجش نتایج عملکرد را ایجاب می‌نماید:

۱-۳-۲-۹-۲-۲- تعیین معیار از میان اهداف، نتایج و تعهدات، شاخصها (کمی و کیفی) تعیین شده

توسط مدیریت یا قانونگذار برای خدمات و محصولات، استانداردهای حرفه‌ای، استانداردهای مورد

استفاده فعالیت‌های مشابه

۲-۳-۲-۲-۹-۲- تعیین معیار بر اساس روند نتایج عملیات از طریق تحلیل اطلاعات تاریخی با استفاده از فنون حسابداری یا آماری

۳-۳-۲-۲-۹-۲- تعیین معیار براساس مقایسه نتایج عملیات فعالیت یا دستگاه تحت رسیدگی با دوره‌های قبلی آن

۴-۳-۲-۲-۹-۲- تعیین معیار براساس مقایسه نتایج عملیات فعالیت یا دستگاه تحت رسیدگی با فعالتهای مشابه در سایر دستگاهها

۵-۳-۲-۲-۹-۲- تعیین معیار براساس مقایسه نتایج عملیات فعالیت یا دستگاه تحت رسیدگی با فعالیتهای مشابه در بخش خصوصی

۶-۳-۲-۲-۹-۲- تعیین معیار براساس نتایج عملیات از طریق ترازسنجی

۷-۳-۲-۲-۹-۲- تعیین معیار براساس انتظارات استفاده کنندگان از طریق مصاحبه یا تکمیل پرسشنامه در خصوص سطح عملکرد

۴-۲-۲-۹-۲- در صورتی که اهداف حسابرسی سنخش نحوه اجرای عملیات را ایجاب می نماید:

۱-۴-۲-۲-۹-۲- تعیین معیار براساس بهترین روشهای اجرا

۲-۴-۲-۲-۹-۲- تعیین معیار براساس استانداردهای کیفی اجرای عملیات (مانند روشهای ایزو، کارت متوازن، مدیریت کیفیت جامع و ...)

بدیهی است روش مناسب از میان روشهای مذکور با توجه نوع، دامنه و اهداف حسابرسی و ماهیت موضوع مورد بررسی براساس قضاوت حسابرسی انتخاب و مورد استفاده قرار می‌گیرد.

۳-۹-۲- ارزیابی میزان مناسب بودن معیارهای استخراج و تعیین شده:

۱-۳-۹-۲- بررسی معیارهای تدوین شده از نظر وجود شرایط ذیل:

۲-۳-۹-۲- درک آسان معیار و صراحت و شفافیت معنای آن

۳-۳-۹-۲- قابلیت عملی آزمودن معیار

۴-۳-۹-۲- عاری بودن معنا و لحن معیار از هرگونه نتیجه‌گیری و پیش‌داوری در خصوص عملکرد

۵-۳-۹-۲- در بر گرفتن عملکرد فعالیت یا دستگاه تحت رسیدگی از تمامی جنبه‌های مهم

۳-۹-۲-۶- احتمال ارتقاء مولفه‌های عملکرد فعالیت یا دستگاه تحت رسیدگی در نتیجه کاربرد معیار

۷-۳-۹-۲- میزان پذیرش معیار با توجه به قابل دفاع بودن و مقبولیت آن در کاربردهای قبلی

۸-۳-۹-۲- قابلیت مقایسه با عملکرد فعالیت‌های مشابه در دستگاه تحت رسیدگی و سایر دستگاه‌ها

۱۰-۲- فرایند تعیین روش شناختی و زمانبندی حسابرسی توسط واحد حسابرسی:

۱-۱۰-۲- تعیین رویکرد مناسب برای اجرای حسابرسی عملکرد با توجه به موضوع و اهداف و

دامنه حسابرسی

۲-۱۰-۲- تعیین روش مناسب گردآوری داده‌ها با توجه به موضوع و اهداف و دامنه حسابرسی

۳-۱۰-۲- مشخص ساختن حجم کارهایی که باید انجام گیرد براساس دامنه حسابرسی

۴-۱۰-۲- مشخص ساختن تعداد اعضای واحد حسابرسی با توجه به نفر ساعت لازم

۵-۱۰-۲- مشخص ساختن تخصصها و تجارب لازم با توجه به موضوع مورد رسیدگی و اهداف

حسابرسی

۶-۱۰-۲- تعیین برنامه زمانی مراحل مختلف اجرای حسابرسی و مقاطع مختلف پیشرفت کار و

موعد تهیه و ارائه گزارش

۷-۱۰-۲- در صورت نیاز به افراد متخصص خارج از واحد حسابرسی، انجام اقدامات لازم به منظور

تأمین آن قبل از شروع حسابرسی

فرم برنامه حسابرسی

..... موضوع حسابرسی:

..... دستگاه یا دستگاههای تحت رسیدگی:

..... اهداف حسابرسی:

..... سئوالات حسابرسی:

..... ۱-

..... ۲-

..... ۳-

..... معیارهای حسابرسی و منابع مربوط:

..... ۱-

..... ۲-

..... ۳-

..... روش های گرد آوری اطلاعات:

..... تیم حسابرسی:

..... ۱- نام و نام خانوادگی سمت:

..... ۲- نام و نام خانوادگی سمت:

..... ۳- نام و نام خانوادگی سمت:

..... برنامه زمانبندی حسابرسی:

..... گرد آوری داده ها تا تاریخ:

..... تحلیل یافته ها و نتیجه گیری تا تاریخ:

..... تهیه و ارائه گزارش تا تاریخ:

..... دامنه رسیدگی:

..... در صورت استفاده از نمونه گیری: روش نمونه گیری: میزان نمونه:

..... در صورت نیاز به استفاده از متخصصان بیرونی تعداد: زمینه تخصصی:

۳- بخش سوم - گردآوری شواهد و داده های حسابرسی

۳-۱- شواهد حسابرسی

شواهد حسابرسی به اطلاعات ضروری گفته می شود که به منظور پشتیبانی اظهار نظرها، نتیجه گیریها و توصیه های حسابرسی گردآوری می شود و نتیجه گیریها و توصیه های مندرج در گزارش حسابرسی بر چنین شواهدی استوار است. لذا در گردآوری شواهد، حسابرسان عملکرد باید دقت لازم را در خصوص ماهیت و میزان شواهد اعمال کنند. کارهای میدانی باید با دیدگاه کسب شواهد لازم جهت پشتیبانی یافته هایی که در گزارش نهایی درج می شود برنامه ریزی گردد.

برای پشتیبانی از قضاوت و نتیجه گیری حسابرس در ارتباط با سازمان، برنامه، طرح، فعالیت یا وظیفه تحت رسیدگی، باید شواهد قابل قبول، مربوط و کافی تهیه شود. از آنجائی که حسابرسی عملکرد قضاوت پذیر است، کیفیت در مسئله گردآوری شواهد، داده ها و مستند سازی اهمیت حیاتی دارد.

حسابرسان باید در جستجو برای شواهد، خلاقیت و انعطاف پذیری داشته و دقت حرفه ای را اعمال نمایند. شواهد در حسابرسی مالی معمولاً قطعیت دارند (بلی - خیر یا درست - غلط) و تاکید آنها بر نتایج کمی است این امر بندرت در حسابرسی عملکرد مصداق دارد و اغلب شواهد حسابرسی عملکرد نوعاً کیفی بوده و نحوه اجرای فرایند را منعکس می سازند. بدین لحاظ مذاکره قبلی با دستگاه تحت رسیدگی در خصوص ماهیت شواهد و نحوه تحلیل و تفسیر آن توسط حسابرس می تواند مفید واقع گردد. این رویکرد از بروز سوء تفاهم پیشگیری نموده و فرایند گزارشگری را تسریع می نماید. بمنظور افزایش قابلیت اتکای اطلاعات، حسابرسان بایستی اطلاعات را از منابع جستجو نمایند.

۳-۱-۱- خصوصیات شواهد

انواع داده ها باید از نظر کفایت، معتبر بودن، قابل اتکا بودن، مربوط بودن و منطقی بودن قابل توضیح و قابل توجیه باشد. این مفاهیم تا حدود زیادی با هم مرتبط هستند. شواهد باید مربوط، مناسب و کافی باشد. شواهد در صورتی کافی است که برای تائید یافته های حسابرسی کفایت نماید. کفایت شواهد به سطح اهمیت یافته ها و میزان ریسک ارائه اظهار نظر اشتباه (به عنوان مثال طرح شدن نتایج حسابرسی در مراجع عالی کشور) بستگی خواهد داشت. شواهد مورد استفاده جهت تائید یک یافته در صورتی مربوط است که ارتباط منطقی و مشهودی با آن یافته داشته باشد. شواهد در صورتی مناسب (و معتبر) است که مطابق با حقیقت باشد. شواهدی متعبر و قابل اتکا محسوب می گردد که در عمل نشاندهنده مضمون و مفهوم خود باشد. مربوط بودن شواهد مستلزم داشتن

یک رابطه مشخص و منطقی با اهداف حسابرسی و معیارهای آن است. باید توجه داشت که در حسابرسی عملکرد معمولاً یافته های مهم بتنهایی مطرح نیستند و از مجموعه ای از حقایق مرتبط با هم تشکیل شده اند. حسابرس باید شواهد حسابرسی مناسب و کافی را تهیه نماید به نحوی که بتواند نتیجه گیریهای منطقی را از آن استخراج نموده و بر اساس آن گزارش حسابرسی را تهیه نماید. کفایت، به میزان کمیت شواهد حسابرسی، و مناسب بودن به میزان کیفیت شواهد حسابرسی، مربوط بودن آن به یک معیار خاص و قابل اتکا بودن آن ارتباط می یابد. شواهد وقتی کافی است که به میزان کافی شواهد مربوط و قابل اتکا برای متقاعد ساختن استفاده کنندگان گزارش در خصوص اینکه توصیه ها، نتیجه گیریها، و یافته های حسابرسی عملکرد تضمین شده و دارای پشتوانه هستند، وجود داشته باشد. عواملی که استحکام شواهد لازم برای پشتیبانی مشاهدات در حسابرسی عملکرد را تعیین می نماید عبارت است از:

- میزان اهمیت و قابل توجه بودن مشاهدات،
 - میزان ریسک ناشی از نتیجه گیریهای اشتباه،
 - تجارب حاصل از رسیدگیهای قبلی در خصوص قابلیت اتکای مدارک ارائه شده توسط واحد تحت رسیدگی،
 - حساسیت مشخص واحد تحت رسیدگی به یک موضوع خاص، و
 - هزینه تامین شواهد نسبت به منافع آن در رابطه با پشتیبانی مشاهدات.
- در هر حال بایستی بهترین اطلاعات ممکن گردآوری شود. با این وجود حسابرسان نباید در این رابطه سختگیری بیش از حد نمایند. این امر ممکن است پر هزینه و غیر ضرور باشد، یعنی گزینه های دیگر نیز ممکن است کافی و مناسب باشد.
- در گردآوری اطلاعات اتخاذ یک رویکرد نقادانه و حفظ بی طرفی نسبت به اطلاعات ارائه شده اهمیت حیاتی دارد. در عین حال حسابرسان باید پذیرای نقطه نظرات و استدلالهای مختلف نیز باشند.
- در مواردیکه داده های پردازش شده توسط رایانه بخش مهمی از یافته های حسابرسی را تشکیل می دهد باید در گردآوری شواهد بیشتر احتیاط نمود تا داده ها معتبر و قابل اتکا باشد. در صورتیکه هدف اولیه حسابرسی، بررسی قابل اتکا بودن سیستم اطلاعاتی است، حسابرسان باید کنترلهای عمومی و کاربردی سیستم را نیز بازبینی نمایند. شواهد را می توان برحسب نوع آن به شواهد عینی، شفاهی، مستند و تحلیلی دسته بندی نمود.

۲-۱-۳- شواهد عینی

این شواهد از طریق مشاهده (بازرسی یا مشاهده مستقیم) افراد و وقایع یا رسیدگی دارائیهات تامین می شود. در صورتیکه مشاهده شرایط فیزیکی در دستیابی به اهداف حسابرسی دارای اهمیت حیاتی است، چنین شواهدی باید

مستند شود. انجام این کار می تواند از طریق انجام مشاهدات توسط دو یا چند حسابرس و در صورت امکان با همراهی نمایندگان واحد تحت رسیدگی (و صورتجلسه نمودن آن) صورت گیرد.

۳-۱-۳- شواهد شفاهی

شواهد شفاهی به شکل بیاناتی است که معمولاً در پاسخ به استعلام ها یا مصاحبه ها اظهار می گردد. این بیانات می تواند مدارک مهمی را تامین نماید که در حسابرسی از طرق دیگر قابل تامین نیست. این بیانات می تواند توسط کارکنان واحد تحت رسیدگی، افراد ذینفع، و ارباب رجوع برنامه های تحت رسیدگی، کارشناسان و مشاورانی که برای تأیید شواهد مربوطه به حسابرسی به آنها مراجعه شده است، و یا توسط اعضاء جامعه اظهار شده باشد. چنانچه شواهد شفاهی به جای سابقه، بعنوان خود شواهد مورد استفاده قرار می گیرد تأیید آنها بوسیله سایر انواع شواهد ضرورت دارد. این تأییدات می تواند:

- تأیید کتبی توسط مصاحبه شونده،
 - منابع متعدد و مستقل دیگر که همان حقایق را نشان میدهد، یا
 - مطابقت دادن سوابق در فرصت های بعدی باشد.
- در ارزیابی قابلیت اتکا و مربوط بودن شواهد شفاهی، لازم است حسابرس به اعتبار مصاحبه شونده توجه داشته باشد، یعنی سمت، دانش، تخصص، و صداقت شخص مصاحبه شونده.

۳-۱-۴- شواهد مستند

شواهد مستند به شکل الکترونیکی یا فیزیکی متداول ترین شکل شواهد حسابرسی است. شواهد مستند شامل اطلاعات مکتوب مانند نامه ها، قراردادها، اسناد حسابداری، صورتحساب ها (فاکتور فروش) و اطلاعات عملکرد مدیریت، تصاویر، نمودارها، نقشه ها و ... است. این شواهد ممکن است شواهد بیرونی یا درونی واحد تحت رسیدگی باشد. شواهد مستند بیرونی می تواند شامل نامه ها یا یادداشتهای دریافت شده توسط واحد تحت رسیدگی، صورتحسابهای تامین کنندگان کالا، اجاره نامه ها، قراردادها، گزارشات حسابرسی داخلی و مستقل و سایر گزارشات، و تأییدات اشخاص ثالث باشد. شواهد مستند داخلی از خود واحد تحت رسیدگی ریشه می گیرد. این نوع شواهد شامل اقلامی مانند سوابق حسابداری، گزارشها و مکاتبات داخلی، آمارهای خلاصه عملکرد، و رویه ها و خط مشی داخلی است.

قابلیت اتکا و مربوط بودن شواهد مستند باید در رابطه با اهداف حسابرسی مورد ارزیابی قرار گیرد. بعنوان مثال وجود یک دستورالعمل، شواهد اجرای آن دستورالعمل محسوب نمی گردد. در این شواهد نیز مانند شواهد شفاهی باید سمت، دانش و تخصص نویسنده یا تأیید کننده مدارک مورد ارزیابی قرار گیرد. مدارکی که خروجی سیستم های کنترل مدیریت است (بعنوان مثال سیستم حسابداری) لازم است که با توجه به کنترل های داخلی که در آن سیستم عمل می نماید مورد ارزیابی قرار گیرد. حسابرسی که قصد دارند به چنین شواهدی اتکا نمایند باید کنترل های داخلی سیستم را مورد ارزیابی قرار دهند.

۵-۱-۳- شواهد تحلیلی

شواهد تحلیلی شامل محاسبات، مقایسه ها و تفکیک اطلاعات به اجزاء مختلف و استدلال های منطقی است. تحلیل ها می تواند شامل محاسبات، تحلیل نسبت ها، روندها و الگوی داده های به دست آمده از واحد تحت رسیدگی یا سایر منابع ذیربط باشد. همچنین می توان با استفاده از استانداردهای پذیرفته شده یا الگوهای نمونه صنعت مربوط، مقایسه هایی را انجام داد. تحلیل ها معمولاً عددی است بعنوان مثال می توان نسبت های بازده به منابع، یا درصد بودجه مصرف شده را در نظر گرفت. این نوع شواهد می تواند ماهیت غیر عددی نیز داشته باشد، بعنوان مثال اشاره به روند مداوم ماهیت شکایت هایی که در خصوص یک واحد تحت رسیدگی مطرح می گردد.

۶-۱-۳- فرایند تهیه شواهد

گردآوری شواهد در مراحل بررسی مقدماتی و رسیدگی تفصیلی حسابرسی انجام می گیرد. همچنین کارهایی که در مرحله بررسی مقدماتی حسابرسی انجام می شود بخشی از کل شواهد را تشکیل میدهد. حسابرسان باید :

- خصوصیات داده های مورد نیاز را بررسی نمایند،
- داده های مرتبط با دستیابی به اهداف مشخص حسابرسی را گردآوری نمایند،
- داده ها را براساس معیارهای تعیین شده در برنامه کاری حسابرسی گردآوری نمایند،
- داده هایی را گردآوری نمایند که برای پشتیبانی منطقی تحلیل ها، اظهارات، نتیجه گیریها و توصیه ها کافی و مجاب کننده باشد.

۲-۳- مستند سازی

استانداردهای حسابرسی ایتنوسای بیان می نماید: "حسابرسان باید در کاربرگهای حسابرسی شواهد حسابرسی را از جمله مبانی برنامه ریزی و توسعه آن، کار اجرا شده و یافته های حسابرسی را به اندازه کافی مستند سازی نمایند."

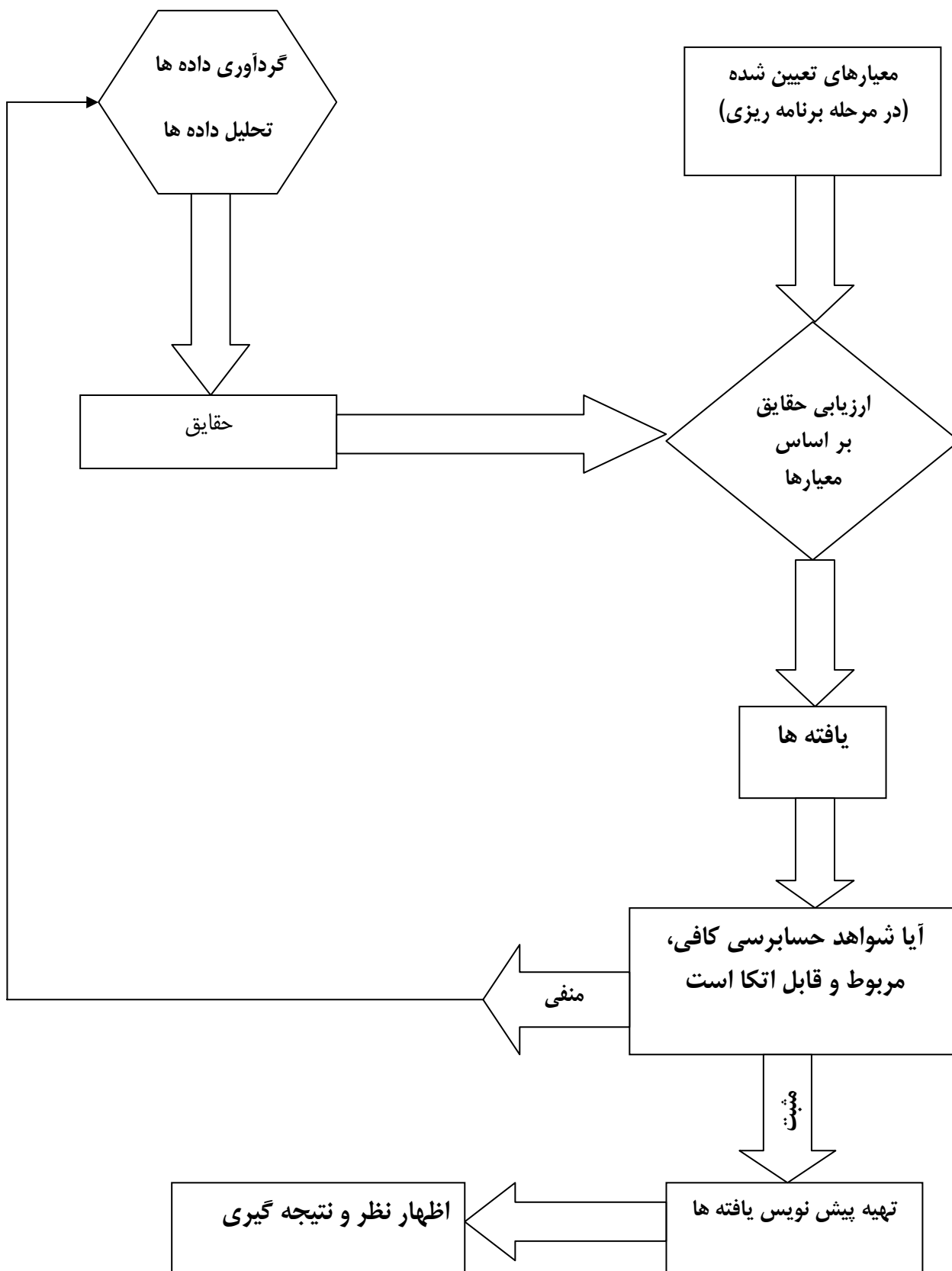
همچنین بیان نموده است "مستند سازی کافی به چندین دلیل حائز اهمیت است. این کار منجر به موارد ذیل خواهد شد:

- الف- تأیید و پشتیبانی گزارشات و اظهارنظرهای حسابرس،
 - ب- افزایش کارایی و اثربخشی حسابرسی،
 - ج- منبع اصلی اطلاعات برای تهیه گزارشات یا پاسخگویی به استعلام های از واحد تحت رسیدگی یا هر شخص دیگر است.
 - د- بعنوان شواهد رعایت استانداردهای حسابرسی توسط حسابرس عمل می نماید.
 - هـ- برنامه ریزی و نظارت را تسهیل می نماید.
 - و- به پیشرفت حرفه ای حسابرس کمک می نماید.
 - ز- به حصول اطمینان از اینکه کار واگذار شده به نحو رضایت بخش انجام گرفته کمک می نماید، و
 - ح- شواهد کار انجام شده را برای مراجعات بعدی فراهم می سازد"
- کاربرگ به کلیه مدارک مرتبطی که در طی حسابرسی عملکرد گردآوری و ایجاد شده است گفته می شود. کاربرگها باید شامل مدارکی باشد که برنامه ریزی حسابرسی، ماهیت، زمانبندی و گستره رویه های حسابرسی اجرا شده، نتایج آن و نتیجه گیریهای بعمل آمده از شواهد حسابرسی را ثبت نماید.
- کاربرگ بایستی مشتملبر عنوان دستگاه تحت رسیدگی، موضوع رسیدگی، شماره و تاریخ کاربرگ، نام تهیه کننده و تأیید کننده و امضاء، مشخصات شواهد مورد رسیدگی، شماره عطف و نتایج رسیدگی انجام گرفته باشد. کاربرگها بعنوان حلقه ارتباطی بین کار اجرایی (میدانی) و گزارش حسابرسی عمل نموده و باید به اندازه کافی کامل و مفصل باشد تا شناخت کافی را از حسابرسی ایجاد نماید. از اینرو کاربرگها باید حاوی شواهدی باشد که اظهارنظرها، نتیجه گیریها، و تحلیل های منتج به توصیه های گزارش را پشتیبانی نماید.
- کاربرگ مستند سازی مدارک را سازماندهی و دسترسی به آن را تسهیل می نماید از اینرو:
- به برنامه ریزی و اجرای حسابرسی کمک می نماید،
 - مدیریت موثر هر یک از حسابرسیها و کل وظیفه حسابرسی را تسهیل می نماید،
 - به نظارت و سرپرستی و بازبینی کارهای حسابرسی کمک می نماید، و

• شواهد حاصل از کارهای حسابرسی اجرا شده به منظور پشتیبانی و اظهارنظر حسابرسی را ثبت مینماید. حسابرس باید رویه های مناسب را برای حفظ محرمانه بودن و امنیت کاربرگ اتخاذ نموده و کاربرگ ها را برای مدت زمان کافی جهت تامین نیازهای قانونی و الزامات حرفه ای در خصوص نگهداری سوابق، نگهداری نماید. " ضرورت دارد برای هر حسابرسی عملکرد که انجام می شود پرونده دائمی به روزسازی شده و پرونده جاری خاصی مشتمل بر موارد ذیل تهیه شود:

- فهرست کاربرگ ها
- فرم برنامه حسابرسی
- یادداشتهای حسابرس کل
- یادداشت نحوه تعیین معیارها و منابع آن
- مکاتبات صادره و وارده
- صورتجلسات برگزار شده
- کاربرگهای بازدید عینی
- کاربرگهای بررسی اسناد و مدارک
- کاربرگهای مصاحبه
- کاربرگ گزارش نکات عمده
- یادداشت محاسبات و تجزیه تحلیل نتایج
- پیشنهادات (شامل راهکارهای مختلف قابل طرح و راهکارهای پیشنهادی نهائی)
- گزارش (پیش نویس و نهائی)

نمودار شماره ۲- فرایند اجرای کار در مرحله گردآوری داده ها



۳-۳- روشهای گردآوری داده ها

گردآوری داده ها میتواند بر مبنای تک نوبتی یا از طریق سنجش مستمر و بر اساس شواهد عینی، مدارک (شامل مکاتبات)، تائید شفاهی (مصاحبه) یا از طرق دیگر (بسته به اهداف حسابرسی) باشد. اغلب گردآوری داده های کیفی و کمی (توأم) ضرورت می یابد. انواع داده های مورد نیاز باید از نظر کفایت، معتبر بودن، قابل اتکا بودن، مربوط بودن و منطقی بودن قابل توضیح و قابل توجیه باشد.

حسابرسی عملکرد میتواند داده های اولیه (منابع موضوعات خود) را با کمک پرسشنامه، انجام ممیزی یا مشاهده مستقیم تولید نماید. با این حال قسمت اعظم داده های ثانویه (منابع تهیه شده توسط دیگران) نیز مورد استفاده قرار می گیرد. داده های ثانویه منجمله آمارهای رسمی که استخراج و پردازش می شود و آمارهای دستگاههای مورد حسابرسی نیز چنانچه قابل اتکا و مربوط تشخیص داده شود، مورد استفاده قرار خواهد گرفت.

معمولاً اطلاعات کیفی و کمی (توأم) و ترکیبی از آنها مورد استفاده قرار میگیرد. داده های کمی قابل سنجش یا بصورت عددی بوده و ممکن است برای توضیح یا پشتیبانی موارد اعلام شده (در گزارش) مورد استفاده قرار گیرد. اطلاعات و داده های کیفی ممکن است بعنوان مثال اشاره به نظرات یا دیدگاهها یا ملاحظات کلی داشته باشد. یا به معلوماتی که عمیق تر است اشاره داشته باشد. بطور کلی همواره برای وسعت و عمق دادن به تحلیل ها، استفاده از انواعی از اطلاعات کیفی ضرورت دارد. برخی از روشهای مورد استفاده در گردآوری داده ها عبارت است از:

۱-۳-۳- بررسی اسناد و مدارک پرونده ها

اطلاعات به دست آمده از پرونده ها، شواهد محکمی را برای پشتیبانی توصیه های حسابرسی تامین می نماید. فهرستی از پرونده ها باید از سیستم ثبت و بایگانی واحد تحت رسیدگی اخذ شود. علاوه بر آن اطلاعات پرونده های مرتبط با یک زمینه کاری خاص را می توان در آن زمینه کاری خاص به دست آورد. همچنین مصاحبه های حسابرسی نیز می تواند سرنخ هایی درخصوص اینکه کدام پرونده ها را جستجو نموده و بازبینی نمائیم به دست دهد. پرونده هایی که بررسی آنها می تواند مفید واقع شود شامل پرونده های زیر است:

- برنامه ریزی راهبردی و عملیاتی،
- کنترل مدیریت،
- صورتجلسه جلسات مدیریتی،
- شکایات و دعاوی، و
- حسابرسیها و بازبینیها

شواهد پرونده ها می تواند پشتوانه ای قوی برای یافته ها تامین نماید. بررسی پرونده ها زمان بر بوده و معمولاً بررسی تمام پرونده ها امکان پذیر نیست. باید در این خصوص بررسی و قضاوت نمود که آیا باید انتخاب های تصادفی مورد رسیدگی قرار گیرد، یا انتخابهایی که براساس هدف تحقیقات انجام گرفته است. معمولاً مورد اخیر ترجیح داده شده، لکن چنانچه فرصت اجازه دهد نمونه های تصادفی از سایر پرونده ها نیز مورد بررسی قرار می گیرد.

۲-۳-۳- مصاحبه

مصاحبه اساساً یک جلسه پرسش و پاسخ بمنظور استخراج اطلاعات بخصوص است. مصاحبه یکی از روشهای گردآوری حقایق و اطلاعات و کسب پشتوانه برای مجموعه متنوعی از استدلالها است و مقدار زیادی از کار حسابرسی عملکرد براساس مصاحبه ها بوده و انواع مختلف مصاحبه ها در مراحل مختلف فرایند حسابرسی انجام می گیرد. با این حال بعنوان یک مبنای تجربی نمی توان صرفاً به مصاحبه اتکا نمود.

مصاحبه ها را می توان در مراحل برنامه ریزی و رسیدگی، برای تهیه مدارک، نظرات و عقایدی که به اهداف حسابرسی مربوط می شود، همچنین برای تأیید حقایق و داده های اثبات کننده از منابع دیگر یا جستجوی توصیه های بالقوه مورد استفاده قرار داد.

ضرورت دارد که اشخاص مناسب جهت تهیه اطلاعات (مصاحبه) انتخاب شده و اطلاعات شفاهی ارائه شده بطریق دیگر نیز مورد تأیید قرار گیرد. آمادگی و اشراف کامل به موضوع بحث ضرورت داشته و تهیه یک فهرست از قبل آماده شده از سؤالات مفید واقع می شود. در برخی موارد ارائه این فهرست به مصاحبه شونده (قبل از انجام مصاحبه) می تواند موثر باشد.

امکان استفاده از انواع مختلف مصاحبه ها و انجام مصاحبه بصورت همزمان با یک چند نفر وجود دارد. مصاحبه می تواند بصورت تلفنی یا ملاقات حضوری، بصورت عمقی یا ماهیتاً بعنوان یک نوع مطابقت انجام گیرد. برای تامین وسیع ترین دیدگاه ممکن از واقعیات، انجام مصاحبه با افراد دارای سمت های مختلف و دیدگاهها و معلومات متفاوت حائز اهمیت است (بعنوان مثال هم کارکنان سطوح مرکزی و هم کارکنان محلی، کارکنان دستگاههای ذینفع یا گروههای مختلف و کارشناسان رشته مورد بررسی)

گرچه بسیاری از جزئیات و اظهارات مصاحبه قبل از استفاده باید مطابقت داده شود، لکن در بسیاری از زمینه ها هنوز هم مصاحبه بعنوان یکی از روشهای مفید گردآوری حقایق کاربرد دارد. نتایج مصاحبه باید به نحوی تلفیق و مستندسازی شود که انجام تحلیل و تضمین کیفیت را تسهیل نماید، بعنوان مثال از طریق دسته بندی مطالب

مربوط به مشکلات واقعی، علتها و پیامدها و پیشنهادات ارائه شده (شرایط، معیارها، علتها، آثار و توصیه های بالقوه).

بسته به ماهیت حسابرسی طیف کاملی از مصاحبه ها، شامل گفتگوها و بحث های با هدف کشف حقایق گرفته تا مصاحبه های بدون ساختار (با سوالات باز) و مصاحبه های ساختاری که فهرستی از سوالات بسته را دنبال می نماید، مورد استفاده قرار می گیرد. مصاحبه را از نظر هدف می توان به انواع اصلی ذیل دسته بندی نمود :

- مصاحبه مقدماتی
- مصاحبه بمنظور گردآوری موضوعات و اطلاعات
- مصاحبه بمنظور ترسیم دیدگاهها و اخذ استدلال ها،
- مصاحبه بمنظور تولید و ارزیابی عقاید و پیشنهادات

۳-۳-۳- بازدید عینی

ارزش مشاهده مستقیم را نباید فراموش کرد. این روش عمدتاً به منظور کسب شناخت و درک نحوه اجرای عملیات، اخذ نظرات کارکنان در قسمتهای اجرایی و بحث و آزمودن عقاید و نظریات، و اضافه نمودن یا مقابله اطلاعات حاصله با سایر اطلاعات کاربرد دارد. مشاهده وضعیت کلی کارکنان می تواند اطلاعاتی درخصوص روحیه، فشار کار، یا بیکاری کارکنان در اختیار ما بگذارد که بعداً در صورت اقتضا بتوان آنرا پیگیری نمود. با این حال مشاهده دقیق مستلزم آن است که فعالیت ها یا امکاناتی که باید بازرسی عینی شود به دقت انتخاب شده باشد. این فعالیت ها یا امکانات باید نماینده حوزه مورد رسیدگی باشد. همچنین حسابرسان باید به این امر واقف باشند که افراد در زمانی که تحت نظر هستند رفتارهای متفاوتی از خود نشان می دهند. این نوع شواهد تا زمانیکه مورد تأیید قرار نگرفته اند باید بعنوان غیر قطعی مد نظر قرار گیرد. گرفتن عکس و ضبط تصاویر، ارزش مشاهدات مستقیم را افزایش می دهد. توضیح مکتوب و تفصیلی نتایج مشاهدات نیز توصیه می گردد.

۳-۳-۴- پرسشنامه

پرسشنامه در مواردی که نیاز به تعیین کیفیت اطلاعات از تعداد زیادی از افراد، در خصوص یک موضوع یا مبحث خاص باشد مفید است. پرسشنامه عمدتاً برای گردآوری حقایق مورد استفاده قرار می گیرد که به طرق دیگر قابل دسترسی نبوده و بعنوان مرجع برای اثبات یک نقطه نظر خاص حائز اهمیت است. از اینرو پرسشنامه در مواردیکه نیاز به شناخت جامعی می باشد مورد استفاده قرار می گیرد. بررسیهای موردی و سایر روشهای عمقی اغلب بعنوان

مکمل پرسشنامه استفاده می شود. گستره وسیعی از فنون تحقیق وجود دارد. متداول ترین آنها پست، اینترنت، تلفن و مصاحبه های حضوری با اشخاص است. تهیه پرسشنامه اغلب مستلزم پردازش رایانه ای و همچنین شناخت کافی از حوزه مورد سوال است. فنون پرسشنامه چنانچه به نحو مناسب استفاده شود، موثر خواهد بود از آنجا که طراحی پرسشنامه و پردازش پاسخ ها عموماً دشوار و زمان بر است برای انجام موارد مذکور اغلب نیاز به افراد متخصص می باشد.

۵-۳-۳- تحلیل های ثانویه و تحقیق در ادبیات موضوع

تحلیل ثانویه ممکن است به بازنگری گزارشات تحقیق عمومی، کتابها و مقالات در رابطه با موضوع برنامه، یا بررسیهای خاص تر و آمارهای مربوطه مشتمل بر مطالب تاریخی و انتشارات مربوط گردد. بررسی انواع مختلف مدارک موضوع مورد حسابرسی و همچنین حسابرسیها و ارزیابی های قبلی انجام گرفته توسط دیوان محاسبات یا سایر مراجع، حائز اهمیت است. این امر می تواند معلومات کاری حسابرس از یک موضوع خاص را توسعه بخشیده و روزآمد سازد. بررسی مستندات امکان دسترسی حسابرس عملکرد به موارد مفیدی را فراهم می سازد، لکن ارزیابی قابلیت اتکای محتویات اسناد و مدارک، و اینکه آیا اطلاعات محتوای آنها یک تصویر ذهنی یا عینی یا تصویر همه جانبه از موضوع ارائه می نماید یا خیر نیز حائز اهمیت است.

۶-۳-۳- همایش های تخصصی و استماع نظرات

همایش های تخصصی اغلب در مراحل مختلف حسابرسی عملکرد به ویژه هنگامی که ملاحظات و نتیجه گیریهای اولیه باید مورد بحث قرار گیرد کاربرد دارد. همایش های تخصصی ممکن است برای موارد ذیل مورد استفاده قرار گیرد:

- کسب دانش در یک زمینه تخصصی
 - بحث درخصوص مشکلات، مشاهدات و اقدامات احتمالی، و
 - مشخص ساختن استدلالهای مخالف و موافق و نقطه نظرات و دیدگاههای مختلف.
- همایش این مزیت را دارد که تعداد زیادی از افرادی را که نماینده گستره وسیعی از معلومات و دیدگاههای مختلف هستند گرد هم می آورد. این امر شناخت بهتری از حوزه مورد بررسی فراهم می سازد. با این حال ترتیب دادن و برگزاری همایش ها با دشواریهایی همراه است. جلسات استماع نظرات مشابه همایش ها است با این حال

هدف از آنها بیشتر بصورت مشخص دعوت یا احضار کارشناسان و گروههای ذیربط بمنظور ارائه نظرات در خصوص حوزه تحت رسیدگی است.

۷-۳-۳- گروههای تخصصی، گروههای مرجع و کارشناسان

گروههای تخصصی افراد منتخبی هستند که برای مذاکره درخصوص موضوعات و مباحث خاصی گردهم آمده اند. از این گروهها معمولاً برای گردآوری داده های کیفی، یعنی اطلاعاتی که می تواند ارزش ها و عقاید افراد مذکور در فرایند یا فعالیت مورد رسیدگی را بشناساند، استفاده می شود. فنون گروههای کانونی برای تامین اطلاعات در خصوص اجرا و آثار برنامه های دولت، مبتنی بر دیدگاههای افراد ذیربط یا سایر ذینفعان مورد استفاده قرار می گیرد.

طراحی دیدگاهها میتواند در قالب الگوی افراد ذینفع صورت گیرد. بررسی افراد ذینفع را می توان در برنامه ریزی حسابرسی بمنظور شناسائی گروههای اصلی ذینفع در یکی از اقدامات انجام گرفته توسط دولت مورد استفاده قرار داد.

گروه مرجع ممکن است متشکل از افراد داخل دیوان محاسبات یا خارج از آن باشد و معمولاً از کارشناسان و متخصصین فن تشکیل می شود. از این گروهها هم در شروع حسابرسی و هم در حین اجرای آن بعنوان منبع نظرات استفاده می شود. برخی از این کارشناسان مشاور یا کارکنان پاره وقت هستند. گروههای مرجع ممکن است متشکل از کارشناسانی که مستقیماً توسط دیوان محاسبات به کار گرفته شده اند، مشاوران استخدام شده توسط واحد تحت رسیدگی یا متخصصینی که بصورت مستقل فعالیت می نمایند (بعنوان مثال محققین دانشگاهی) باشد. هدف استفاده از کارشناسان، تامین دانش و مهارتهای فنی لازم برای واحد حسابرسی بمنظور دستیابی به اهداف حسابرسی است. این نوع پشتیبانی تخصصی این مزیت را دارد که امکان کسب سریع اطلاعات مرتبط را فراهم می سازد. با این حال دارای اشکالاتی نیز هست ازجمله دشوار بودن تشخیص صلاحیت کارشناس، دشواری در تامین تخصص های لازم، کنترل کار و ارزیابی نتایج کار کارشناس.

۸-۳-۳- گزارشات و بازبینی های مدیریت

سازمانها معمولاً تعدادی از گزارشات و بازبینی های داخلی را تهیه می نمایند. این گزارشات موضوعات را بصورت خلاصه به اطلاع مدیریت رسانده و یا اقداماتی را پیشنهاد می نماید. حسابرسان باید محل چنین گزارشاتی را یافته و آنها را تحلیل نمایند. روشهای شناسائی این گزارشات، مصاحبه و بررسی صورتجلسات مدیریت است.

۹-۳-۳- پایگاه داده ها

اکثر سازمانها دارای نوعی سیستم اطلاعات مدیریت هستند که اطلاعات مربوط به اجرای عملیات را گردآوری می نماید. این سیستم ها به ویژه در رابطه با کمی نمودن موضوعات مختلف در صورت صحت اطلاعات و پایگاه داده ها می تواند منبع مهمی برای شواهد باشد.

۱۰-۳-۳- مطالعه موردی (Case study)

مطالعه موردی را می توان برای اثبات این موضوع که مشکلات مفروض عملاً وجود داشته و صرفاً مسائل حاشیه ای نیست، مورد استفاده قرار دارد. همچنین مطالعه موردی را می توان برای مقایسه و تحلیل‌های عمقی استفاده نمود. به هر حال با توجه به گستره و تکرار مشکلات، اظهار نظر و نتیجه گیری براساس مطالعه موردی دشوار است، حتی در صورتیکه موارد بررسی شده بمنظور توضیح مشکلات کلی انتخاب شده و نماینده آن باشد. با این حال مطالعه موردی در ترکیب با سایر روشها می تواند امکان استخراج نتیجه گیریهای کلی را فراهم سازد. از آنجا که این بررسیها بر تحقیقات گسترده ارجحیت دارد، اغلب در حسابرسیهای عملکرد مورد استفاده قرار می گیرد. علاوه بر این مطالعه موردی به منظورهای ذیل نیز استفاده می شود:

- بمنظور انجام تحلیل های عمقی جامع از مشکلات پیچیده،
 - برای تامین نمونه های روشنگر بمنظور بحث در مورد آنها و مطابقت دادن با سایر اطلاعات،
 - در ترکیب با آمارهای عمومی برای توضیح و تأیید نتایج بررسیهای گسترده تر.
- در انتخاب تعداد نمونه های مورد بررسی، بایستی توازن بین وسعت و عمق رسیدگی برقرار گردد. انتخاب مطالعه موردی باید هم موارد موفق و هم ناکامیها را شامل گردد، تا بتوان آنها را با هم مقایسه نموده و عوامل اصلی را شناسائی نمود. یک نوع دیگر از مطالعه موردی بمنظور تکمیل اطلاعات فراگیر و کلی تر حاصل از رسیدگیهای عمقی یک مورد بخصوص انجام می گیرد.
- پس از انجام تعدادی از مطالعات موردی، حسابرسان می توانند یافته ها را بمنظور اخذ نظرات دستگاههای تحت رسیدگی در خصوص اینکه بررسیها تا چه میزان تصویری کلی از حقایق ارائه می نماید، به آنها اعلام نمایند. نتایج مطالعه موردی را همچنین می توان با دانشمندان، متخصصین و افراد خبره در سمینارها یا فرصتهای دیگر در میان گذاشت. از طریق ترکیب آمارهای عمومی با یک مطالعه موردی عمقی (و بازبینی آن) حسابرسان می توانند پذیرش کافی در خصوص اعتبار آن کسب نموده و امکان تعمیم دادن آن را فراهم سازند.

۱۱-۳-۳- شبیه سازی تجارب میدانی - روشهای تجربی

یکی از ویژگیهای اساسی تجارب عملی، توزیع تصادفی موضوعات بین گروههای تحت نظر و غیر تحت نظر است که بترتیب گروههای آزمون و کنترل را تشکیل می دهد. یک گروه کنترل دسته ای از اقلام (موضوعات) است که تحت نظر نبوده و از طریق اندازه گیری نتایج و ارزیابی تاثیرات، با گروههای آزمون مورد مقایسه قرار می گیرد. گروه آزمون دسته ای از اقلام (موضوعات) است که یک عامل خارجی درخصوص آن اعمال گردیده و نتایج آن با نتایج گروه کنترل مورد مقایسه قرار می گیرد.

شبیه سازی تجربی، طرح تحقیقی است که در آن گروههای آزمون و کنترل بصورت غیرتصادفی شکل یافته است. استفاده از روش تجربی در مشکلات عملی و سیاسی منجر به افزایش استفاده از روشهای شبه تجربی شده است، که تلاش می شود حتی الامکان آثار غیر مرتبط را (که ارزیابی اثرات را با دشواری مواجه می سازد) تفکیک و مجزا نماید، هرچند این روشها دقت علمی کامل را (که در آزمایشات به نحو مناسب وجود دارد) تامین نمی نماید.

دو نوع متداول طرحهای شبه تجربی عبارتند از ساخت گروههای کنترل و یا گروههای مقایسه بمنظور نزدیک تر کردن توزیع تصادفی. این کار از طریق مطابقت دادن اقلام هدف و یا از طریق تعدیل آماری اقلام هدف دخیل و غیر دخیل (که حتی الامکان در رابطه با مشخصه های مورد نظر هم ارز باشند) انجام می گیرد.

۱۲-۳-۳- تحقیق مقایسه ای (قیاسی)

تحقیقات مقایسه ای عمدتاً برای بررسی روندهای توسعه و شرایط جایگزین مورد استفاده قرار می گیرد. مقایسه ممکن است شامل مقایسه زمانی و مکانی بوده و بین نتایج یا گزینه های متفاوت صورت گیرد. مقایسه می تواند بین موضوعات با عملکرد مناسب و آنهایی که عملکرد آنها چندان مناسب نیست، بین یک یا چند موضوع و یک تصویر کلی، یا بین حوزه های مشابه در کشورهای مختلف انجام گیرد.

۱۳-۳-۳- تحقیق قبل و بعد از اجرا

در یک تحقیق قبل و بعد از اجرا وضعیت قبل از شروع برنامه با وضعیت پس از اجرای برنامه مقایسه می شود. یک نمونه ساده آن، بررسی است که طی آن مجموعه ای از سنجش ها قبل از مشارکت گروههای هدف در برنامه و مجموعه دوم پس از اینکه گروههای هدف به اندازه کافی در برنامه مشارکت نمودند صورت می گیرد.

تأثیرات برنامه از طریق مقایسه این دو مجموعه سنجش ها برآورد میشود. اشکال این روش آن است که تفاوت های بین سنجش های قبل و بعد از اجرا را نمیتوان بصورت قطعی به برنامه نسبت داد.

۱۴-۳-۳- نمونه گیری

یافته ها، نتیجه گیریها و توصیه های حسابرسی باید بر اساس شواهد باشد. از آنجائیکه حسابرسان بندرت امکان مد نظر قرار دادن تمامی اطلاعات موجود درباره واحد تحت رسیدگی را دارند، انتخاب دقیق فنون نمونه گیری و گردآوری داده ها حائز اهمیت فوق العاده است.

حسابرس باید قضاوت نماید که آیا نمونه گیری برای تأمین شواهد مورد نیاز حسابرسی روش مناسبی است یا خیر. برخی از عواملی که باید در این ارتباط مورد توجه قرار گیرد عبارتند از:

- تعداد و اندازه نسبی اقلام در کل جمعیت،
- پیچیدگی سولاتی که باید در نمونه پاسخ داده شود، و
- مربوط بودن و قابلیت اتکای شواهد تهیه شده در نتیجه روشها و آزمونها، و هزینه و اوقات مصروفه جهت هر یک.

از آنجا که حسابرس از طریق آزمایش نمونه ای از اقلام انتخاب شده، قصد استخراج نتایج در باره کل جمعیت را دارد ضروری است که نمونه دقیقاً نماینده جمعیتی باشد که از آن استخراج گردیده است. نمونه می تواند آماری یا غیر آماری باشد، لکن هر دو اینها مستلزم انجام قضاوت حرفه ای است.

اولین مرحله برنامه ریزی برای نمونه گیری، تعریف دقیق جمعیت است. برای نمونه های آماری، یکدست بودن و هم سنخ بودن جمعیت حائز اهمیت است. همچنین ضرورت دارد حسابرس صراحتاً اهداف مشخص حسابرسی را که آزمودن نمونه ها بمنظور دستیابی به آن اهداف طراحی گردیده تعریف نماید.

علاوه بر این، باید اندازه نمونه را تعیین نمود. در طی فرایند انتخاب، حسابرس باید مرتباً این نکته را مورد بازبینی قرار دهد که آیا نمونه های انتخاب شده بمیزان کافی نماینده جمعیت است یا خیر. حتی الامکان آزمونها باید از پرسشنامه های از قبل تعیین شده پیروی نماید. در صورت رسیدن به اشتباهات یا استثنائات، ضرورت دارد ماهیت و دلایل آنها مورد توجه قرار گیرد. نتایج باید ارزیابی شده و مستند گردد.

اغلب در حسابرسیهای عملکرد از نمونه گیری برای تهیه شواهد استفاده می شود. در حالیکه اهداف انجام هر نمونه گیری خاص، ممکن است متفاوت باشد، اصول اساسی مربوط به نمونه گیری یکسان است. در حسابرسیهای عملکرد، فنون نمونه گیری عمدتاً هنگامی مورد استفاده قرار می گیرد که حقایق اساسی را نتوان از طریق روشهای دیگر بدست آورد و نیاز به مقایسه ساختاری و یا تعمیم دادن موضوع باشد. به لحاظ محدودیت

منابع، نمونه ها بندرت خیلی بزرگ بوده و معمولاً ضرورت دارد سؤالاتی را که باید پاسخ داده شود محدود سازیم. برای کسب شناخت عمیق تر می توان روشهای انتخاب را با سایر فنون گردآوری اطلاعات مانند بررسی موردی تکمیل نمود. مزایا و معایب هریک از روشهای گردآوری داده ها در جدول زیر آمده است:

روش	هدف کلی	مزایا	چالشها
پرسشنامه، تحقیق، چک لیست	زمانی که هدف اخذ سریع یا راحت حجم زیادی از اطلاعات از افراد، بطریق غیر تهدید کننده باشد	- منبع میتواند ناشناس بماند - اجرای آن پرهزینه نیست - مقایسه و تحلیل آسان است - حجم زیادی از داده ها تامین میشود - نمونه های پرسشنامه بصورت آماده وجود دارد	- ممکن است بازخورد دقیق نداشته باشد - عبارات مورد استفاده در پاسخ ها ممکن است جانبدارانه باشد - اطلاعات غیر شخصی است - نیاز به متخصص نمونه گیری دارد - جریان کامل موضوع ارائه نمی شود
مصاحبه	وقتی بخواهیم بطور کامل تجارب یا نظرات کسی را درک کنیم یا بیشتر در باره پاسخ پرسشنامه ها بدانیم	- گستره کامل اطلاعات عمقی - ایجاد روابط با مراجعین - انعطاف پذیری مراجعین	- میتواند وقت گیر باشد - تحلیل و مقایسه ممکن است دشوار باشد - میتواند هزینه بر باشد - میتواند موجب القاء جانبداری در پاسخ شود
بازنگری مستندات	وقتی نیاز به نظرات در خصوص نحوه اجرای برنامه، از طریق بازبینی درخواستها، یادداشتها، صورتجلسات باشد و در اجرای برنامه وقفه ایجاد نشود	- ارائه اطلاعات جامع و تاریخی - برنامه یا کار مراجعین را با وقفه مواجه نمی سازد - اطلاعات در حال حاضر موجود است - عدم جانبداری در اطلاعات	- اغلب وقت گیر است - ممکن است اطلاعات کامل نباشد - بایستی شفافیت کامل در باره آنچه بدنبال آن هستیم داشته باشیم - روش انعطاف پذیری برای تامین داده ها است و محدود به داده های موجود است
مشاهده	گردآوری اطلاعات دقیق در باره نحوه عملیات برنامه، خصوصاً فرایندها	- عملیات برنامه آنطور که اتفاق می افتد دیده می شود - همزمان با اتفاق افتادن وقایع میتوان آن را بررسی نمود	- تفسیر رفتار ممکن است دشوار باشد - دسته بندی مشاهدات میتواند مشکل باشد - میتواند در رفتار مراجعین تاثیر گذار باشد - میتواند هزینه بر باشد
گروههای تخصصی	بازکردن عمقی موضوع در مباحث گروهی، مثلاً واکنش به یک تجربه یا پیشنهاد، درک شکایتهای متداول و غیره مفید در ارزیابی و بازاریابی	- بصورت سریع و قابل اتکا نظرات متداول را تامین می نماید - اخذ کارآمد گستره وسیع و عمقی اطلاعات در زمان کوتاه - ارائه اطلاعات کلیدی در باره برنامه	- تحلیل پاسخها میتواند دشوار باشد - نیاز به یک نفر رابط برای امنیت و امور حفاظتی - تنظیم برنامه و هماهنگی ۶ تا ۸ نفر دشوار است

۴-۳- موارد حائز اهمیت در گردآوری، تحلیل و تفسیر داده ها

گردآوری شواهد با اهداف ذیل صورت می گیرد:

۴-۳-۱- رسیدگی تفصیلی حقایق مشاهده شده به منظور تعیین اینکه آیا شواهد فرضیه را رد یا تأیید می نماید. بعنوان مثال ممکن است شواهد گردآوری شده در مرحله برنامه ریزی حاکی از عدم انعکاس صحیح وضعیت واقعی توسط سیستم گزارشگری مدیریت باشد. حسابرس در گردآوری داده ها و تحلیل های متعاقب آن باید تلاش کند که در خصوص کفایت شواهد برای تأیید این فرضیه قضاوت نماید.

۴-۳-۲- قضاوت درخصوص نتایج آزمون انجام گرفته در رابطه با سیستم ها و کنترل های کلیدی برای تعیین اینکه آیا انحراف از معیارها یا استانداردها در حدود قابل قبول بوده و ضعفهای مشاهده شده ارزش گزارشگری دارند یا خیر.

۴-۳-۳- مرتبط ساختن داده های منابع مختلف یا داده هایی با ماهیت متفاوت برای آزمودن اینکه آیا نتیجه گیریهایی استخراج شده از مشاهدات کاملاً مرتبط با اطلاعات هستند یا بصورت غیر مستقیم با آن ارتباط می یابند. بعنوان مثال حسابرسی که برنامه واکسیناسیون اطفال را بررسی می کند و تعداد بالای واکسیناسیون های انجام گرفته را مشاهده می کند باید این نتایج را با میزان کلی مصرف واکسن در یک منطقه و آمار مرگ و میر نوزادان پس از انجام واکسیناسیون مطابقت دهد.

۴-۳-۴- ارتباط دادن جنبه های مختلف مشاهدات حسابرسی در یک توالی منطقی و روابط آن برای دستیابی به یافته ها و استخراج نتیجه گیری. بعنوان مثال حسابرسی که تأخیر کار را در تکمیل یک پروژه مشاهده نموده است علاوه بر سایر موارد باید تأثیر تأخیر بر هزینه ها و منافع را بررسی نماید. سپس سود آوری کلی پروژه را برحسب برآوردهای واقعی در مقایسه با برآورد اولیه مورد ارزیابی قرار دهد.

۴-۳-۵- شناسایی روندهای مهم: در فرآیند بررسی تفصیلی حسابرس با وضعیتهای مختلفی برخورد می نماید که اگر با هم در نظر گرفته شوند و به هم ارتباط داده شوند می تواند حاکی از روند مهمی باشد.

۴-۳-۶- مقایسه برای تأمین یک دیدگاه با معنی از یافته ها و نتیجه گیریها. مقایسه می تواند انواع مختلفی داشته باشد. مقایسه اقلام واقعی با اقلام برآوردی یا برنامه ریزی شده، مقایسه عملکرد مدیریت یا هزینه های آن با تکالیف مشابه یا قابل مقایسه در جاهای دیگر، و مقایسه با استانداردهای پذیرفته شده.

۴-۳-۷- بررسی دلایل آثار مهم برای کمک به مدیریت جهت اتخاذ اقدامات اصلاحی. در مواردی که حسابرس با وضعیت غیرمطلوبی برخورد می کند نه تنها باید دلیل ایجاد وضعیت را شناسایی کند بلکه تلاش کند که پیامدهای آن در صورت عدم انجام اقدامات اصلاحی را نیز ارزیابی نماید. این امر با توجه به اصل اهمیت و ضرورت اقدامات پیگیری انجام می گیرد.

در تحلیل شواهد بایستی به موارد ذیل توجه نمود:

۸-۴-۳- تحلیل داده‌ها بایستی با بازنگری اهداف حسابرسی انجام گیرد هر چه هدف و سؤال حسابرسی

واضح‌تر باشد اطلاعات مورد نیاز دقیقتر مشخص می‌شود و به تحلیل‌ها بهتر جهت داده می‌شود.

۹-۴-۳- هدف تحلیل باید دست یافتن به یافته‌های با معنی باشد که بتواند توسط افراد ذیربط مورد استفاده

قرار گیرد.

۱۰-۴-۳- در صورتی که به آمارهای دستگاه استناد می‌شود باید حتماً مورد بررسی مجدد قرار گیرد.

۱۱-۴-۳- برای ارزیابی قابلیت اتکای مدارک تولیدی توسط سیستم‌های داخلی دستگاه (مانند حسابداری)

باید حسابرس درخصوص میزان اتکای سیستم‌های مذکور شناخت کافی داشته باشد.

۱۲-۴-۳- اظهار نظر نهایی در خصوص اطلاعات و یافته‌ها بایستی مبتنی بر نظر حسابرس باشد نه مرجع

اخذ شواهد.

۵-۳- روشهای تحلیل داده‌ها

در اکثر حسابرسی‌ها، انواعی از تحلیل بمنظور درک یا توضیح موارد مشاهده شده استفاده می‌شود. گستره وسیعی از الگوها یا روشهای تحلیل مورد استفاده قرار می‌گیرد. تحلیل‌ها ممکن است به شکل تحلیل‌های آماری تفصیلی، به بحث گذاشتن یافته در هیات حسابرسی، بررسی مستندات و کاربرگها و غیره انجام گیرد. ممکن است تحلیل‌ها بعضاً مستلزم مقایسه بین یافته‌های مختلف باشد، بعنوان مثال مقایسه بین مواردی که بخوبی کار می‌کنند و موضوعاتی که بهتر کار می‌کنند، یک یا چند موضوع با یک بازبینی، و حوزه مورد رسیدگی با حوزه مشابه در کشورهای دیگر.

تحلیل اطلاعات کمی و کیفی یکی از مراحل مهم در تمام حسابرسی‌های عملکرد است. در هنگام تحلیل داده‌ها (که از پرسشنامه‌ها، مصاحبه‌ها، گروه‌های تخصصی و غیره استخراج شده)، حسابرسان باید کار را با بازنگری اهداف و سوالات حسابرسی آغاز نمایند. این امر به حسابرس کمک مینماید تا داده‌های خود را سازماندهی نموده و تاکید خود را متوجه تحلیل‌ها سازد. در تفسیر اطلاعات، حسابرسان باید تلاش کنند از طریق مقایسه نتایج با معیارهای حسابرسی یا انتظارات پذیرفته شده، اطلاعات را مشخص نمایند.

شایان اهمیت است که بررسی اطلاعات هم بصورت عمقی و هم بصورت گسترده انجام گیرد. تحلیل حسابرسی عملکرد همواره باید مبتنی بر درک مناسب از فعالیتهای تحت رسیدگی و شرایط کاری آن باشد. به هر حال هیچ تحلیلی نمیتواند همه جوانب را مد نظر قرار دهد. تحلیل‌ها باید بر اساس عرف معمول و دید واقع بینانه از اینکه چه میتواند، ممکن است یا باید مطرح شود پایه ریزی گردد.

در تحلیل اطلاعات یا داده های حاصل از مصاحبه ها، مسئله اصلی دسته بندی اظهارات انجام شده و تفکیک آنها به مقوله ها و مباحث مختلف است. حسابرس در مصاحبه ها بدنبال حلقه های مشترک اطلاعات، مواردیکه با هم جور شوند، یا نمونه هایی از یک شکل، مفهوم یا موضوع اساسی است. از این لحاظ می توان تحلیل های کیفی (غیر عددی) را برای ارزیابی و نیز توضیح عملکرد یک واحد تحت رسیدگی بکاربرد. حسابرسان از طریق مطالعه مدارک می توانند اطلاعات توصیفی را گردآوری نموده و بصورت نظام مند متون مورد مطالعه را تحلیل نموده و به دنبال موارد مربوط بگردند.

تحلیل اطلاعات یک فرایند ذهنی، خلاق و مکرر است که شامل اجزاء منطقی و مستدل و همچنین اجزاء غیر مستدل است. این فرایند همواره مستلزم بحث و انعکاس مطالب، طوفان فکری و عمدتاً فنون غیر کمی مانند تحلیل محتوا، تحلیل های قیاسی، تحلیل های با کمک هیات های کارشناسی و غیره است. برخی از روش های متداول تحلیل داده ها بشرح ذیل است:

۱-۵-۳- بررسی روابط علت و معلول

این روش از متداول ترین فنون مورد استفاده در تحلیل داده ها است برخی از معیارهایی که باید قبل از تبیین روابط علت و معلول به کار گرفته شود عبارتند از:

- باید بین علت و معلول مورد نظر همبستگی (مثلاً تحلیل رگرسیون^۱) وجود داشته باشد.
- علت مورد نظر باید قبل از معلول اتفاق افتاده باشد.
- چنانچه روابط علت و معلول جایگزینی وجود دارد باید قبلاً تعیین تکلیف شود.
- معمولاً استفاده از این روش در مواردی که بشرح زیر باشد ارجحیت دارد:
- نتایج و سنجش ها بصورت کمی باشد.
- ارقام بصورت جمع کل، مانند جمع کل هزینه ها، منافع، زیان، خالص ارزش فعلی، نسبت هزینه به منافع، هزینه هر واحد باشد.
- نتایج قابل مقایسه با خالص ارزش فعلی، نسبت بازده داخلی، هزینه هر واحد، بازده نسبت به هر نفر ساعت، درصدها و غیره باشد.
- درک آن توسط استفاده کننده گزارش نسبتاً به راحتی انجام گیرد.

^۱ تحلیل رگرسیون در قسمت ۵-۵-۳ توضیح داده شده است

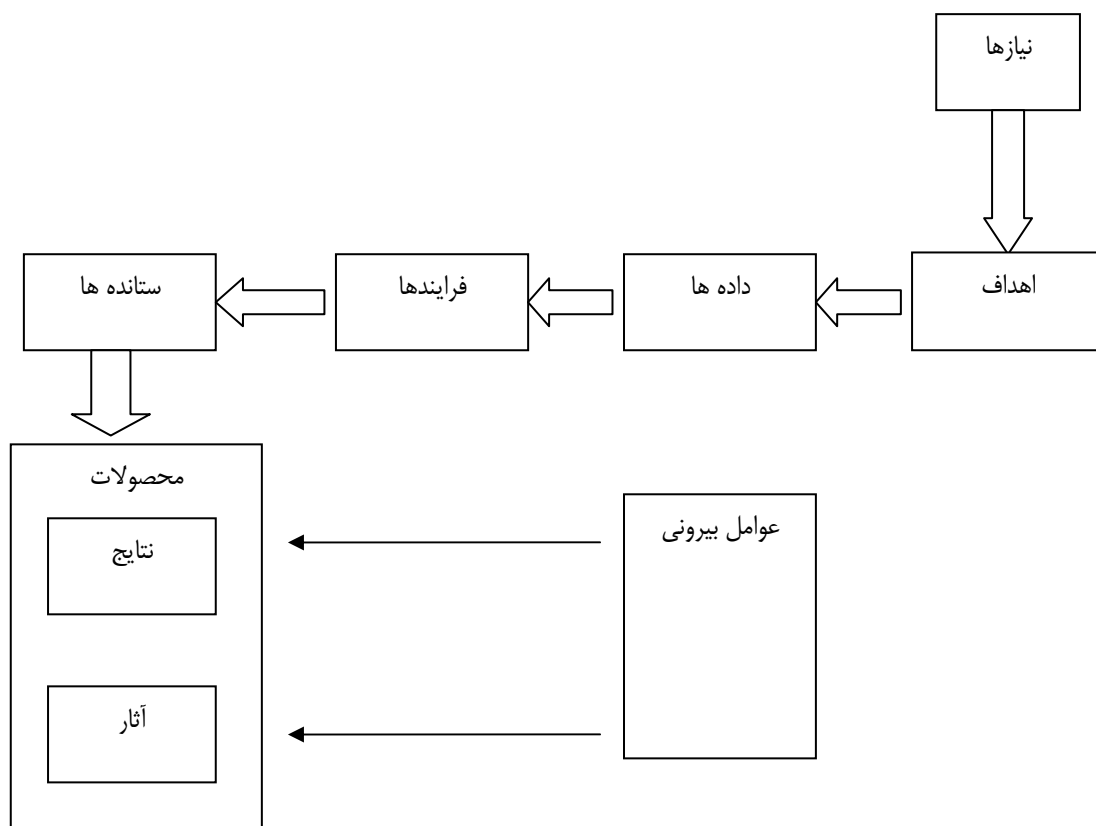
۲-۵-۳- الگوی منطقی برنامه

این روش جریان منطقی طراحی برنامه را از زمان تصویب تا تعیین نتایج مورد نظر برای تحقق اهداف قانونگذار نشان می‌دهد. الگوی منطقی برنامه فرایند برنامه‌ریزی تبدیل اهداف قانونگذار به اجراء و ساختاربندی نتایج مصرف منابع را بصورت نموداری نشان می‌دهد.

یکی از مزایای الگوی منطقی برنامه این است که رهنمودهایی برای ایجاد شناخت از برنامه تحت رسیدگی ارائه می‌دهد.

الگوی منطقی برنامه به حسابرسی مبتنی بر نتیجه کمک می‌کند زیرا توجه آن به نتایج (آثار)، ارتباط آنها با یکدیگر و اهداف قانونگذار که در اهداف برنامه لحاظ شده است می‌باشد. این روش توجه را به تمام اجزای کلیدی برنامه از دیدگاه قانونگذار معطوف می‌سازد اطلاعات موجود را تلفیق نموده و اطلاعاتی که در دسترس نیست مشخص می‌سازد.

تجربه نشان داده که دستگاه‌ها بیشترین اطلاعاتی که تهیه می‌کنند در رابطه با برنامه و فرایندهای آن است و اطلاعات کمتری درباره نتایج مورد انتظار برنامه یا آثار بالقوه منفی آن تهیه می‌کنند لذا این روش کمتر در حسابرسی مبتنی بر سیستم کاربرد دارد. با توجه به اینکه در حسابرسی عملکرد تأکید بر نتایج برنامه است و در این روش درک برنامه به خوبی انجام می‌شود چارچوب خلاصه‌ای برای ثبت عناصر کلیدی برنامه هدف ارائه می‌شود و به جستجوی نتایج موضوعات مهم کمک می‌کند و با توجه به اینکه منطق‌های ارتباط اختیارات برنامه با نتایج را مشخص می‌سازد مبنایی برای تحلیل‌های علت و معلولی اثر بخشی فراهم می‌سازد. اثر بخشی شامل سنجش مستمر (که بر کارایی عملکرد جهت دهی شده) و سنجش مقطعی یا دوره‌ای (که به مربوط بودن برنامه، موفقیت آن و اثربخشی هزینه متمرکز است) است. از طریق الگوی منطقی برنامه هر دوی این سنجش‌ها انجام می‌گیرد و کارائی بر داده‌ها- ستانده‌ها و نسبتی که داده‌ها برای تولید کالاها و خدمات استفاده می‌شوند تأکید دارد. اثر بخشی تأکید بر نتایج نهایی الگو داشته و این سؤال را مطرح می‌سازد که آیا آثار و نتایج برنامه موفقیت آمیز، و در راستای اهداف قانونگذار بوده یا خیر و آیا برنامه تحت رسیدگی کارآمدترین روش دستیابی به نتایج بوده است یا خیر.



۳-۵-۳- مقایسه بین روندها و نسبت‌ها

هدف استفاده از نسبت‌ها مقایسه یک کمیت با کمیت دیگر است. این مقایسه می‌تواند شامل مقایسه یک زیرمجموعه با کل مجموعه، مقایسه دو قلم با یکدیگر یا تغییرات یک قلم در مقایسه با یک وضعیت اصلی باشد. روندها برای موارد ذیل کاربرد دارند:

- مقایسه ارزش‌های واقعی با ارزش‌های مورد انتظار
- مشاهده تغییر در طی زمان
- توجه به درجه رعایت یک معیار

مقایسه‌های عددی در تمام مراحل کار حسابرسی متداول است. نسبت‌ها بعنوان یک ابزار تحلیلی و ارتباطی، یک روش ساده و قوی برای مقایسه وضعیت واقعی با آنچه مورد انتظار بوده می‌باشند. نسبت‌ها معمولاً به عنوان اولین مرحله کمی‌سازی در حسابرسی مورد استفاده قرار می‌گیرد به عنوان مثال معیار اصلی حسابرسی می‌تواند این باشد که دستگاه باید به نحو دقیق برنامه‌های کاربردی پرداخت را ارزیابی نماید برای به کار بردن این معیار لازم است حسابرس برای ارزیابی عدم دقت برنامه درصدی را برای اشتباهات قابل قبول تعیین کند سپس می‌تواند یک آزمون حسابرسی انجام دهد که احتمالاً شامل نمونه‌گیری درصدی از برنامه‌ها برای اطمینان از دقت آنها باشد. نسبت‌ها باید بر اساس جمعیت اقلامی که در معرض خطر هستند اعلام شود. به عنوان مثال در صورتی که تنها ۱۰٪ از پرداخت‌ها توسط چک انجام گرفته و بقیه از طریق انتقال الکترونیکی بوده است و مشاهده حسابرس این باشد که در ۵ درصد از تمام پرداخت‌ها تاریخ چک‌ها اشتباه بوده است نتیجه گیری حرفه ای این است که تاریخ ۵۰ درصد از تمام چک‌های صادر شده اشتباه بوده است.

باید دو موردی که مقایسه قرار می‌گیرند از هر نظر با هم قابل قیاس باشند. در مقایسه دو واحد با یکدیگر باید به میزان استاندارد توجه نمود نه میزان بررسی شده در دو واحد. در نسبت‌ها باید تغییرات جمعیت آماری در طی زمان در نظر گرفته شود معمولاً وقتی نسبتی محاسبه می‌شود یا مبنا ثابت است یا تغییرات آن نیز در محاسبات لحاظ می‌شود به عنوان مثال اگر واحد کنترل داخلی یک دستگاه هر سال ۲۰٪ برنامه‌ها را بررسی می‌کند چنانچه دستگاه هر سال یک برنامه اضافه کند بیشتر از ۵ سال طول خواهد کشید که تمام برنامه‌ها بررسی شوند. واحد مقایسه در نسبت با واحد جمعیت باید یکسان باشد به عنوان مثال اگر اعلام می‌شود که هزینه‌ها طی سه سال از ۱۰۰ دلار به ۲۰۰ دلار افزایش یافته است چنانچه نرخ تورم را لحاظ کنیم ۵۰٪ افزایش هزینه نداشته‌ایم معمولاً در این موارد باید از نرخ دلار ثابت (پایه) استفاده شده و سال مبنای آن نیز مشخص می‌شود. همچنین باید مشخص شود که تغییرات دوره ای است یا تجمعی.

مهمترین مزیت نسبت‌ها مربوط بودن و شفافیت آن است. نسبت‌ها به حسابرس در مقایسه ارزشهای واقعی با ارزشهای مورد انتظار کمک می‌کنند. آنها واضح، قابل درک و به راحتی قابل مقایسه هستند. عیب اصلی نسبت‌ها امکان استفاده نادرست یا نامربوط آنها است نسبتها در صورتیکه هیچ نکته حسابرسی نداشته باشند نامربوط محسوب می‌شوند چون خواننده انتظار دارد که نسبت موضوع حائز اهمیتی را مطرح کند. حسابرسان عموماً نسبتها را صرفاً برای مقاصد توصیفی استفاده نمی‌کنند. یک نسبت داده خام نیست بلکه اطلاعات تفسیر شده است. همچنین علیرغم سادگی و آسانی، ممکن است در محاسبه و تفسیر نسبتها اشتباهاتی اتفاق افتد.

۴-۵-۳- تفسیر توزیع داده‌ها

یک توزیع داده معمولاً توسط یک نمودار (منحنی یا میله‌ای) بیان می‌شود که تمام ارزش‌های یک متغیر را نشان می‌دهد. آمارهایی که توزیع داده‌ها را توضیح می‌دهد می‌تواند ابزار قدرتمندی برای تحلیل‌ها و گزارشگری حسابرسی باشد. در مواردی که بیش از یک رقم مطرح است حسابرس می‌تواند توزیع داده‌ها را برای درک برخی خصوصیات دستگاه تحت رسیدگی یا مقایسه مقادیر واقعی با مقادیر مورد انتظار بررسی نماید. به عنوان مثال در صورتیکه یک برنامه دولتی وظیفه کمک به اقشار کم درآمد را دارد حسابرس عملکرد می‌تواند توزیع درآمد در میان دریافت کنندگان کمک را بررسی نماید تا ببیند آیا درآمد آنها با معیار مربوط مطابقت دارد یا خیر. بررسی توزیع داده‌ها معمولاً روی یک عدد خاص تأکید ندارد (به عنوان مثال بیشتر بصورت میانگین است).

بطور کلی بررسی توزیع داده‌ها در موارد ذیل مفید است:

- حسابرس بخواهد ارزیابی نماید آیا عملکرد با معیار مطابقت دارد یا خیر (به عنوان مثال در صورتیکه تغییراتی بین ماههای مختلف در روند اشتباهات پردازش چکها وجود دارد لازم است حسابرس در خصوص اینکه آیا یک مورد خاص در حدود تغییرات نرمال بوده است یا خیر قضاوت نماید).
- حسابرس بخواهد توزیع احتمالات را برای ارزیابی ریسک تفسیر نماید.
- حسابرس با داده‌های نمونه گیری شده کار می‌کند و بخواهد ارزیابی نماید آیا نمونه انتخاب شده نماینده واقعی جامعه است یا خیر.

در مواردی که حسابرس با نمونه داده‌ها ارتباط دارد محاسبه این مقادیر پیچیده تر است و به علت اشتباهات نمونه گیری و پیامدهای آن نمی‌توان به برآوردها اتکا زیادی نمود.

۵-۵-۳- تحلیل رگرسیون

تحلیل رگرسیون تکنیکی برای ارزیابی میزان همبستگی داده‌ها است. این روش یک تکنیک مهم تحلیلی است که در مالیه و مدیریت و خط مشی گذاری دولتی چندین نوع تحلیل را در بر می‌گیرد. ساده ترین نوع آن تحلیل همبستگی است که همبستگی بین دو متغیر را بررسی می‌نماید. یعنی میزان تغییر یکی نسبت به تغییرات متغیر دیگر. بعنوان مثال طول خدمت و درجه نیروهای نظامی. حسابرس می‌تواند اطلاعات این دو متغیر را از سی نیروی نظامی اخذ نموده و سی دسته داده تشکیل دهد و رابطه بین آنها را بررسی نماید. برای آزمودن بایستی یک رابطه بین دو متغیر وجود داشته باشد. به عنوان مثال وزارت کشاورزی به نسبت محصول برداشت شده سال قبل کشاورزان در سال جاری به آنها کمک اعطا می‌کند در چنین حالتی حسابرس نمونه ای از کشاورزان دریافت

کننده کمک را انتخاب نموده و از مزارع آنها بازدید می نماید تا ببیند آیا معیار اعطای کمک رعایت شده است یا خیر. حسابرس می تواند از تحلیل رگرسیون برای اطمینان از اینکه میزان محصول بر اساس منطقه با کل کمک های پرداختی به کشاورزان منطقه همبستگی دارد یا خیر استفاده نماید.

چنانچه موردی خارج از محدوده مقادیر قرار گیرد حسابرس باید این مورد نقص را شناسایی نموده و آزمونهای دقیقتری برای مشخص نمودن دلایل آن انجام دهد.

همچنین برای پیش بینی آینده روابط مشاهده شده ای که در گذشته وجود داشته است از تحلیل رگرسیون استفاده می شود. به عنوان مثال حسابرس رابطه بین تقاضا برای وام و نرخ رشد در اقتصاد را به عنوان یکی از جوانب اعطای وام بررسی می نماید.

تحلیل رگرسیون در صورتی که با دقت انجام گیرد ابزار قدرتمندی برای تحلیل داده ها بوده و می تواند اطلاعات خوبی را در مورد موضوعات مهم در اختیار حسابرس بگذارد. اما انتخاب متغیرها خیلی حائز اهمیت است. استفاده غلط از این روش به راحتی مشخص نشده و کشف آن نیاز به تحلیل های تفصیلی مجدد دارد.

حتی در مواردی که تحلیل رگرسیون به درستی انجام گرفته باشد ممکن است به صورت اشتباه تفسیر شود. همچنین در مواردی که همبستگی زیاد باشد ضرورتاً به معنای وجود رابطه علت و معلولی نیست. به عنوان مثال هر دو متغیر ممکن است توسط یک متغیر ثالث ایجاد شده باشند. یک تفسیر غلط متداول دیگر، اشتباه در تشخیص جهت رابطه علت و معلول است. بعنوان مثال حسابرس ممکن است مشکلات کاری و غیبت را بررسی و نتیجه گیری کند که آنها همبسته بوده و غیبت باعث مشکلات کاری می شود در حالی که امکان دارد استرس کاری علت افزایش غیبت ها باشد. تحلیل رگرسیون در مواردی بهتر جواب می دهد که متغیرها عددی هستند.

۶-۵-۳- تحلیل هزینه منفعت

هدف از این تحلیل تعیین این موضوع است که آیا منافع یک دستگاه، پروژه یا فعالیت بیشتر از هزینه های آن است یا کمتر.

این موضوع معمولاً برای مدیران در تصمیم گیریها در خصوص ارزیابی سرمایه گذاریها بسیار حائز اهمیت است. برای استفاده از این روش باید موارد ذیل مد نظر قرار گیرد:

- اطمینان از اینکه تحلیلها مطابق با استانداردهای حرفه ای انجام شده است.
- هزینه ها و منافع بایستی شناخته شده بوده و قابل برآورد باشند.
- در مواردی که منافع ثابت فرض می شود هزینه سایر گزینه ها نیز باید مقایسه شود.

ساختار تحلیل هزینه منفعت تا حدود زیادی شبیه تحلیل‌های مالی است. در این تحلیل‌ها به لحاظ وجود تورم و ارزش زمان باید ارزش پول در قالب واحد استاندارد با در نظر گرفتن ریسک و ارزیابی نتایج بر اساس خالص ارزش فعلی یا نرخ بازده داخلی تعدیل گردد. معمولاً برآورد آثار واقعی اقدامات دولت و سنجش آن دشوار است و بدلیل کیفی بودن، بیان ارزش هزینه‌ها و منافع بر حسب واحد پول دشوار بوده و نیاز به تخصص‌های ویژه دارد. (به عنوان مثال منافع حوادث جاده ای منجر به جرح یا فوت که در نتیجه یک برنامه اصلاح جاده از آن پیشگیری شده است). همچنین در اغلب موارد ادارات دولتی سوابق مربوط به هزینه‌ها و منافع را که بر حسب واحد پول نباشد نگهداری نمی نمایند.

۷-۵-۳- الگو سازی و شبیه سازی

شبیه سازی با استفاده از الگوی ریاضی و داده‌های وارد شده امکان پیش بینی واکنش یک سیستم در حال اجرا به تغییرات را فراهم می سازد. تقریباً همه انواع وضعیت‌های واقعی را می توان شبیه سازی نمود. شبیه سازی و الگوسازی می تواند کلید برآورد هزینه‌ها و منافع یک پروژه یا برنامه باشد. به عنوان مثال اگر دولت می خواهد یک برنامه واکسیناسیون بر علیه آنفلانزای خوکی را اجرا کند بر اساس شبیه سازی می تواند بررسی کند که اگر آنفلانزای خوکی در کشور اپیدمی شود چه اتفاقی خواهد افتاد. الگوی ریاضی داده‌های خروجی را تولید می کند که می توان آن را با نتایج واقعی تطبیق داد. معمولاً داده‌های خروجی شبیه سازی مانند داده‌هایی که از روشهای دیگر گردآوری داده‌ها بدست می آید مورد استفاده قرار می گیرد. این داده‌ها به تنهایی حرفی برای گفتن ندارد و باید پس از خلاصه شدن مورد تحلیل قرار گیرد. شبیه سازی و الگوسازی برای ارزیابی کفایت الگوهایی که برای اتخاذ تصمیم استفاده می شود و پاسخ به این سؤال که آثار موضوعات، مشاهدات و توصیه‌های حسابرسی چه خواهد بود مورد استفاده قرار می گیرد.

یک نوع متداول از شبیه سازی الگوی اقتصاد کلان است که در آن رفتار کل اقتصاد یا برخی از بخشهای اقتصاد شبیه سازی می شود. در شبیه سازی باید به موارد ذیل توجه نمود:

- داده‌های ورودی معتبر و قابل اتکا بوده و هدف سنجش را تأمین نماید
- داده‌های ورودی مورد تحلیل قرار گرفته و اشتباهات احتمالی آن مشخص شده باشد
- هیچ جنبه مهمی از الگو مورد غفلت قرار نگرفته باشد
- تغییراتی که ممکن است در محیط واقعی اتفاق بیافتد و الگو را از اعتبار بیاندازد مشخص شود
- داده‌های خروجی، به تفصیل مورد تحلیل قرار گیرد
- نتایج بدست آمده منطقی باشد

- اگر در برنامه ریزی تغییر ایجاد شد، این موضوع در الگو نیز بررسی شده و الگو بر اساس آن تنظیم شود
- شبیه سازی بصورت بالقوه بعنوان یک وسیله گردآوری اطلاعات حسابرسی، مزایای زیادی از جمله هزینه نسبتاً کم آن در مقایسه با تحقیقات میدانی، سرعت در نتیجه گیری و امکان بررسی سناریوهای جایگزین دارد. با این حال ممکن است که شبیه سازی دچار مشکلات فنی شود. یکی از این مشکلات عدم کنترل ارقام تصادفی است که نرم افزارهای شبیه سازی ایجاد می کنند. یک مشکل دیگر این است که متغیرهای وابسته ورودی در صورتی که بدرستی تحلیل نشود می تواند منجر به نتایجی شود که نمایان گر وضعیت واقعی نباشد از طرفی هم ممکن است داده های ورودی دارای مشکل باشد. از اینرو شبیه سازی نتایج و یافته های قطعی حسابرسی را تأمین نکرده و برای گزارشگری به تنهایی قابل استفاده نیست. با اینحال شبیه سازی بعنوان یک ابزار رسیدگی قوی خصوصاً در ترکیب با سایر روشهای گردآوری و تحلیل داده ها بسیار مفید است.

۸-۵-۳- تحلیل محتوای داده های کیفی

تحلیل محتوا یکی از رویکردهای نظام مند گردآوری و سازماندهی اطلاعات در یک چارچوب استاندارد شده است. این رویکرد به تحلیلگر امکان انجام نتیجه گیریها و مشاهدات کلی بر اساس داده های تفصیلی را (که بصورت مکتوب یا انواع دیگر هستند) می دهد. تحلیل محتوا می تواند در مراحل برنامه ریزی و رسیدگی برای خلاصه کردن، تأمین شواهد حسابرسی و حتی تبدیل این شواهد به یافته های مهم حسابرسی بسیار مفید باشد. این روش در تعیین نتایج مثبت و منفی برنامه ها کاربرد دارد و برای هماهنگ ساختن گزارشات ارزیابی مستقل یا دانشگاهی از عملکرد برنامه مفید است. خلاصه ساختن نتایج حاصله در مطالعات مختلف، می تواند یک ارزیابی قوی از آثار و تبعات برنامه ارائه دهد. تحلیل محتوا در مرحله برنامه ریزی برای موارد ذیل استفاده می شود:

- کمک به شناسایی اهداف برنامه : بدین منظور حسابرسان باید اطلاعات مربوط به سابقه تصویب برنامه را گردآوری نمایند.
 - تشریح فعالیتهای برنامه : تحلیل محتوا می تواند برای تأمین شرحی از فعالیتهای برنامه از طریق تحلیل اسناد و مدارک دستگاه مورد استفاده قرار گیرد.
- در مرحله رسیدگی، تحلیل محتوا از طریق هماهنگ ساختن گزارشات ارزیابی می تواند برای تعیین نتایج مثبت و منفی برنامه مورد استفاده قرار گیرد.

۹-۵-۳- تحلیل‌های گردش کار و گردش ارتباطات

یکی از روشهای تحلیل فعالیتهای یک سازمان، تهیه نمودار در خصوص نحوه، زمان و مکان تصمیمات اتخاذ شده یا منابعی که از یک واحد به واحد دیگر ارسال می شود است. این موضوع در مواردی که فرآیندها و روشهای پیچیده مورد استفاده قرار می گیرند بیشتر کاربرد داشته و این فرآیند بصورت نموداری الگوسازی شده به نحوی که می تواند به تحلیل چرایی و چگونگی انجام کار کمک کند.

فلوچارتها مانند الگو هستند و بسته به هدف و سطح نیاز می توانند به شکلها و اندازه های مختلف تهیه شوند. معمولاً حسابرس اطلاعات را از طریق مصاحبه، مشاهده عینی یا مدارک موجود اخذ و با استفاده از الگوهایی که نشان دهنده فعالیتهای و تصمیمات مختلف هستند (مانند ایجاد، مقایسه یا بایگانی مدارک) نمودار را طراحی می نماید.

استفاده از نمودار گردش کار به خواننده کمک می کند که نحوه اجرای فعالیت در سازمان را بهتر درک کرده و مشکلات و فرصتهای بهبود را مشخص کند.

انواع مختلف نمودارها برای مقاصد مختلف مورد استفاده قرار می گیرد. بعنوان مثال نمودار کنترل داخلی می تواند نشان دهد که کنترلها چگونه در یک سیستم تعبیه شده و به شناسایی نقاط ضعف در زنجیره فعالیتهای کمک می کند. نمودار فرآیند می تواند مراحل پردازش، حمل و انبار کردن یک محصول یا ارائه یک خدمت را نشان داده و شکافها، موازی کاری ها، گلوگاهها و تأخیرات را مشخص سازد. نمودار گردش ارتباطات می تواند حجم و نوع تماس یک واحد، اداره یا سازمان با سایر واحدها را نشان دهد و به تحلیل اصلاح روابط گزارشگری و ارتباطی کمک نماید.

حسابرسان می توانند از نمودارهای گردش کار و تحلیل آن برای درک نحوه کار سیستم یا سازمان، خصوصاً در مواردی که موضوع تحت رسیدگی واحدهای سازمانی زیادی را در بر می گیرد و یا مراحل آن پیچیده است استفاده نمایند. مهمترین مزیت این روش این است که یک درک عمقی از موضوع ایجاد نموده و تصویر واضحی از فرآیند کار ارائه می دهد.

کاربرد این روش بیشتر در حسابرسیهای مبتنی بر سیستم است.

۶-۳- ارزیابی کنترل‌های داخلی

بررسی کنترل‌های داخلی از بخشهای مهم رسیدگی در حسابرسی عملکرد می باشد. با اجرای این بررسی نقاط ضعف کنترل‌های داخلی دستگاه مشخص شده و با ارائه توصیه ها جهت رفع آن کنترل‌های داخلی تقویت شده و

کارایی، صرفه اقتصادی و اثربخشی عملیات دستگاه بهبود می‌یابد. شایان ذکر است منظور از بررسی کنترل داخلی صرفاً کنترل‌های مدیریت در ارتباط با موضوع یا فعالیت تحت رسیدگی بوده و برای بررسی آن نیاز به بازبینی کلیه کنترل‌های داخلی سازمان نمی‌باشد. بررسی‌ها مشتمل بر ارزیابی کنترل داخلی در زمینه‌های محیط کنترلی، اطلاعات و ارتباطات، ارزیابی ریسک، نظارت و فعالیت‌های کنترلی است که اهداف کنترل و مواردی که حسب مورد در هر یک از زمینه‌های مذکور بایستی بررسی شود به شرح ذیل است:

۱-۶-۳- ارزیابی محیط کنترلی

۱-۱-۶-۳- رعایت درستکاری و ارزشهای اخلاقی توسط کارکنان

۱-۱-۶-۳-۱- وجود و رعایت آیین‌نامه رفتاری

۱-۱-۶-۳-۲- وجود رهنمودهای شفاف اخلاقی برای تشخیص فعالیت‌های درست از

نادرست و ابلاغ آن به کارکنان

۱-۱-۶-۳-۳- پیش‌بینی اقدامات تنبیهی مربوط به انحراف کارکنان از خط‌مشی‌ها

۱-۱-۶-۳-۴- پایبندی مدیریت نسبت به کنترل‌های مقرر

۲-۱-۶-۳- تعیین سطح صلاحیت مورد نیاز برای انجام مشاغل خاص توسط

مدیریت و رعایت آن

۱-۲-۱-۶-۳- تهیه شرح وظایف مکتوب برای مشاغل مختلف

۱-۲-۱-۶-۳-۲- برخورداری کارکنان از سطح مناسب دانش و مهارت‌های لازم برای انجام

صحیح مشاغل

۱-۲-۱-۶-۳-۳- در نظر گرفتن صلاحیت‌های شغلی در استخدام و انتصاب و ارتقاء کارکنان

۳-۱-۶-۳- نقش مدیریت در تضمین اثربخشی کنترل‌های داخلی

۱-۳-۱-۶-۳- استقلال مدیریت

۱-۳-۱-۶-۳-۲- بکارگیری کمیته‌های مدیریتی در مواقعی که ایجاب می‌کند مسائل

خاص مورد توجه بیشتر واقع شود

۱-۳-۱-۶-۳-۳- برخورداری مدیریت از دانش و تجربه و وقت کافی برای اجرای وظایف

۳-۶-۱-۳-۴- نحوه تعامل مدیریت با مدیران مالی، حسابرسان داخلی و حسابرسان

مستقل

۳-۶-۱-۳-۵- کفایت و بموقع بودن اطلاعات تهیه شده برای مدیریت

۳-۶-۱-۳-۶- آگاهی کافی و بموقع مدیریت از اطلاعات حساس، بازرسیها و تخلفها

۳-۶-۱-۳-۷- نظارت مدیریت بر تعیین حقوق و مزایا و نصب و عزل مدیران اجرایی

۳-۶-۱-۳-۸- نقش مدیریت در برقراری فضای سازمانی سالم

۳-۶-۱-۴- تأثیر فلسفه و سبک عملیاتی مدیریت بر فعالیت واحد اقتصادی

۳-۶-۱-۴-۱- میزان توجه مدیریت به نقش ریسک در اتخاذ تصمیمات

۳-۶-۱-۴-۲- میزان جابجائی کارکنان در سمتهای کلیدی

۳-۶-۱-۴-۳- نگرش مدیریت نسبت به حسابداری و نگرانی‌اش درباره اعتمادپذیری

گزارشدهی مالی و حفاظت داراییها

۳-۶-۱-۴-۴- میزان تعامل مدیریت ارشد و مدیریت عملیاتی، به ویژه در شرایطی که

عملیات در مکانهای جغرافیایی دیگری صورت می‌گیرد

۳-۶-۱-۴-۵- شیوه نگرش نسبت به گزارشدهی مالی و اقداماتی که درباره آن انجام

می‌شود

۳-۶-۱-۵- مناسب بودن ساختار سازمانی

۳-۶-۱-۵-۱- مناسب بودن ساختار سازمانی و توانایی آن برای فراهم آوردن جریان

اطلاعات ضروری، به منظور اداره کردن فعالیتهای سازمان

۳-۶-۱-۵-۲- کفایت تعریف مسئولیتهای مدیران کلیدی و برداشت آنها از مسئولیتهای

خود

۳-۶-۱-۵-۳- کفایت دانش و تجربه مدیران کلیدی با توجه به مسئولیتهای آنان

۳-۶-۱-۵-۴- مناسب بودن روابط گزارشدهی

۳-۶-۱-۵-۵- اصلاح ساختار سازمانی با توجه به تغییر شرایط محیطی

۳-۶-۱-۵-۶- کفایت تعداد کارکنان، به ویژه کارکنان دارای ظرفیتهای مدیریتی و

سرپرستی

۳-۶-۱-۶- مناسب بودن نحوه تفویض اختیار و تعیین مسئولیت برای پاسخگوئی و

کنترل

۳-۶-۱-۶-۱- تعیین مسئولیت و تفویض اختیار برای برآوردن هدفهای سازمان،

وظایف عملیاتی و رعایت مقررات، از جمله مسئولیت سیستمهای اطلاعاتی و اختیار

انجام تغییرات

۳-۶-۱-۶-۲- مناسب بودن معیارهای شغلی و رویههای کنترلی، از جمله شرح وظایف

کارکنان

۳-۶-۱-۶-۳- کفایت تعداد کارکنان به ویژه در بخشهای حسابداری و داده‌پردازی، و

برخورداری آنها از مهارتهای لازم متناسب با اندازه واحد اقتصادی و ماهیت و پیچیدگی

فعاليتها و سیستمها

۳-۶-۱-۶-۴- تناسب اختیارات با مسئولیتهای محول شده

۳-۶-۱-۷- کارائی و اثربخشی خطمشی‌ها و روشهای منابع انسانی

۳-۶-۱-۷-۱- اصولی بودن خطمشی‌ها و رویههای استخدام، آموزش، ارتقاء و نظام

پرداخت حقوق و دستمزد کارکنان

۳-۶-۱-۷-۲- آگاه کردن کارکنان به مسئولیتهایشان و توقعاتی که از آنها وجود دارد

۳-۶-۱-۷-۳- مناسب بودن اقداماتی که به دنبال نقض خطمشی‌ها و رویههای مصوب

انجام می‌شود

۳-۶-۱-۷-۴- تأکید خطمشی‌های کارکنان بر معیارهای اخلاقی و رفتاری

۳-۶-۱-۷-۵- کفایت بررسی سوابق متقاضیان استخدام، با تأکید خاص بر سوابقی که

واحد اقتصادی پذیرفتنی نمی‌داند

۳-۶-۱-۷-۶- کفایت معیارهای ابقا و ارتقای کارکنان و فنون گردآوری اطلاعات و

رابطه آنها با آیین نامه یا دیگر رهنمودهای رفتاری

۳-۶-۲- ارزیابی اطلاعات و ارتباطات

۳-۶-۲-۱- شناسایی، گردآوری، پردازش و گزارشگری اطلاعات به وسیله

سیستمهای اطلاعاتی

۳-۶-۲-۱-۱- امکان گردآوری اطلاعات درون و برون سازمانی و گزارش اطلاعات

مورد نیاز مدیریت در زمینه مقایسه عملکرد واحد اقتصادی با هدفهای مقرر

۳-۶-۲-۱-۲- فراهم آوردن اطلاعات تفصیلی و بهنگام برای اشخاص ذیربط به منظور

توانمند ساختن آنها در ایفای مسئولیت‌هایشان به گونه‌ای کارآمد و اثربخش

۳-۶-۲-۱-۳- پشتیبانی مدیریت از ایجاد سیستمهای اطلاعاتی لازم که کفایت منابع

انسانی و مالی تخصیص یافته، آن را به ظهور می‌رساند

۳-۶-۲-۲- برقراری ارتباطات اثربخش در سراسر سازمان و با اشخاص برون

سازمانی

۳-۶-۲-۲-۱- آگاه ساختن کارکنان به وظایف و مسئولیت‌های کنترلی آنان به گونه‌ای

اثربخش

۳-۶-۲-۲-۲- ایجاد کانالهای ارتباطی جهت گزارش تخلفهای احتمالی

۳-۶-۲-۲-۳- استقبال مدیریت از پیشنهادهای کارکنان در مورد راهها و روشهای

افزایش بهره‌وری، کیفیت یا سایر موارد مشابه

۳-۶-۲-۲-۴- کفایت ارتباطات در عرض سازمان و تهیه اطلاعات کامل و بهنگام

برای توانمند ساختن کارکنان در ایفای اثربخش مسئولیت‌هایشان

۳-۶-۲-۲-۵- اثربخشی کانالهای ارتباطی با ذینفعان برون سازمانی برای گزارش

اطلاعات مربوط به تغییر نیازهای ذینفعان

۳-۶-۲-۲-۶- آگاه ساختن اشخاص برون سازمانی از معیارهای اخلاقی واحد تحت

رسیدگی

۳-۶-۲-۲-۷- پیگیری به هنگام و مناسب اطلاعات دریافتی از ذینفعان برون سازمانی

۳-۶-۳- ارزیابی ریسک

۳-۶-۳-۱- بیان اهداف کلی و راهبردهای کلیدی واحد تحت رسیدگی

۳-۶-۳-۱-۱- تبیین مقاصد واحد تحت رسیدگی از راه تدوین اهداف کلی در چارچوب

رهنمودهای کلی

۳-۶-۳-۱-۲- آگاهی کامل کارکنان و مدیریت از هدفهای کلی واحد تحت رسیدگی

۳-۶-۳-۱-۳- پیوند و سازگاری راهبردها با اهداف کلی

۳-۶-۳-۱-۴- سازگاری طرحها و بودجه‌ها با اهداف کلی، طرحهای راهبردی و شرایط

جاری واحد تحت رسیدگی

۳-۶-۳-۲- تعیین هدف فعالیتهای اصلی و اطمینان از سازگاری اهداف با یکدیگر

۳-۶-۳-۲-۱- پیوند متقابل اهداف فعالیتهای با اهداف کلی و طرحهای راهبردی واحد

تحت رسیدگی

۳-۶-۳-۲-۲- سازگاری اهداف فعالیتهای با یکدیگر

۳-۶-۳-۲-۳- مرتبط بودن اهداف فعالیتهای با فرآیندهای مهم کاری

۳-۶-۳-۲-۴- مشخص بودن اهداف فعالیتهای

۳-۶-۳-۲-۵- کفایت منابع برای تحقق اهداف

۳-۶-۳-۲-۶- شناسایی اهدافی که در تحقق اهداف کلی واحد تحت رسیدگی نقش

مهمی دارند

۳-۶-۳-۲-۷- مشارکت تمام سطوح مدیریت در تعیین اهداف و میزان پایداری آنها به

اهداف تعیین شده

۳-۳-۳-۳- شناسایی و بررسی پیامد ریسکها، در رابطه با اهداف کلی و اهداف هر

یک از فعالیتها در فرآیند ارزیابی ریسک

۳-۳-۳-۳-۱- کفایت سازوکارهای شناسایی ریسکهای برخاسته از منابع برون سازمانی

۳-۳-۳-۳-۲- کفایت سازوکارهای شناسایی ریسکهای برخاسته از منابع درون سازمانی

۳-۳-۳-۳-۳- شناسایی ریسکهای عمده مرتبط با هدف هر یک از فعالیتها مهم

۳-۳-۳-۳-۴- عمقی و مربوط بودن فرآیند تجزیه و تحلیل ریسک، از جمله برآورد

اهمیت ریسکها، ارزیابی احتمال رویداد آنها و تعیین اقدامهای لازم

۳-۳-۳-۴- بکارگیری سازوکارهایی برای شناسایی تغییرات و نشان دادن واکنش

مناسب به آنها

۳-۳-۳-۴-۱- وجود سازوکارهایی برای پیش‌بینی و شناسایی رویدادها یا فعالیتها

عادی مؤثر بر اهداف کلی یا اهداف هر یک از فعالیتها واحد تحت رسیدگی و نشان

دادن واکنش مناسب به آنها

۳-۳-۳-۴-۲- وجود سازوکارهایی برای شناسایی و واکنش در مقابل تغییراتی که اثری

شدیدتر و فراگیرتر بر واحد تحت رسیدگی دارد، تغییراتی که مستلزم توجه مدیریت ارشد

است مانند تغییر محیط فعالیت، کارکنان جدید، رشد سریع، فناوری جدید، تجدید ساختار

سازمانی و عملیات برون مرزی

۳-۴-۳- نظارت

۳-۴-۳-۱- اعمال نظارت مستمر بر فرایند اجرای عملیات

۳-۴-۳-۱-۱- گردآوری شواهد در مورد تداوم کارکرد سیستم کنترل‌های داخلی در

جریان فعالیتها منظم و روزمره

۳-۴-۳-۱-۲- استفاده مطلوب از اطلاعات دریافتی از اشخاص برون سازمانی

۳-۴-۳-۱-۳- مقایسه داراییهای ثبت شده با داراییهای عینی

۴-۱-۴-۳-۶-۳- توجه به پیشنهادهای بهبود کنترل داخلی ارائه شده توسط حسابرسان

داخلی و مستقل

۵-۱-۴-۳-۶-۳- بررسی بازخورد مدیریت از برگزاری جلسات مربوط به اجرای کنترلها

۶-۱-۴-۳-۶-۳- وجود آیین نامه رفتار حرفه ای

۷-۱-۴-۳-۶-۳- اثربخشی فعالیتهای حسابرسی داخلی

۲-۴-۳-۶-۳- بازنگری سیستم کنترل داخلی بمنظور ارتقاء اثربخشی آن

۱-۲-۴-۳-۶-۳- دامنه و دفعات ارزیابی های موردی سیستم کنترلهای داخلی

۲-۲-۴-۳-۶-۳- مناسب بودن فرآیند ارزیابی

۳-۲-۴-۳-۶-۳- معقول بودن روش ارزیابی سیستم کنترلهای داخلی

۴-۲-۴-۳-۶-۳- کافی و مناسب بودن مستندات

۳-۴-۳-۶-۳- گزارشگری نارساییهای کنترل داخلی به رده های بالاتر

۱-۳-۴-۳-۶-۳- وجود سازوکارهای گردآوری و گزارشدهی نارسایی های کنترل داخلی

۲-۳-۴-۳-۶-۳- مناسب بودن دستورالعمل های گزارشدهی

۳-۳-۴-۳-۶-۳- مناسب بودن پیگیریها

۵-۴-۳-۶-۳- فعالیتهای کنترلی

۱-۵-۴-۳-۶-۳- حصول اطمینان از اینکه اقدامهای لازم بشرح زیر، برای رویارویی با ریسک های تهدید

کننده اهداف واحد تحت رسیدگی انجام می شود:

۱-۱-۵-۴-۳-۶-۳- وجود خط مشی ها و رویه های مناسب با توجه به ضرورت های مرتبط با

هر یک از فعالیتهای واحد مورد رسیدگی

۲-۱-۵-۴-۳-۶-۳- اجرای سنجیده و معقول فعالیتهای کنترلی در ارتباط با مدیریت و

زمانبندی و اجرای عملیات و تضمین کیفیت

۷-۳- یافته های حسابرسی

یافته های حسابرسی نتیجه مقایسه شواهد حسابرسی با معیارهاست که توسط حسابرس برای تامین اهداف حسابرسی استخراج شده است. یعنی برای اینکه حسابرس بتواند به سوالات حسابرسی پاسخ دهد و فرضیه مطرح شده را بررسی نماید. نتیجه گیریها، اظهار نظرهایی است که توسط حسابرس از یافته های حسابرسی استنباط می شود و توصیه ها مجموعه اقداماتی است که در ارتباط با اهداف حسابرسی توسط حسابرس پیشنهاد می شود.

نمودار شماره ۴- فرایند تحلیل شواهد، تکمیل یافته ها، و ارائه توصیه ها



با مشخص شدن یافته ها دو نوع ارزیابی تکمیلی در خصوص آنها انجام می گیرد یعنی: ارزیابی اهمیت یافته ها و ارزیابی دلایل آن (بهتر بودن عملکرد، یا فقدان عملکرد در مواردیکه عملکرد واقعی پایین تر از عملکرد مورد انتظار بوده است).

حسابرسان ممکن است بخواهند پیامدهای یافته ها را نیز مورد ارزیابی قرار دهند. در بسیاری از موارد پیامدهای یافته ها بصورت کمی قابل سنجش است بعنوان مثال هزینه فرایند های پرهزینه، داده های پرهزینه یا تجهیزات غیر مولد (بلا استفاده) را می توان برآورد نمود. علاوه بر آن پیامدهای فرآیندهای ناکارآمد، بعنوان مثال منابع بلا استفاده یا مدیریت ضعیف نیز برحسب تاخیرات زمانی یا منابع فیزیکی اتلاف شده قابل تقویم است. آثار کیفی که بصورت فقدان کنترل، تصمیمات نادرست یا ضعیف یا بی توجهی در ارائه خدمات مشاهده میشود نیز بسیار مهم و قابل توجه است. آثار باید ضرورت انجام اقدامات اصلاحی را اثبات نماید. همچنین آثار ممکن است در گذشته اتفاق افتاده باشد یا در حال حاضر اتفاق افتد، یا احتمالاً در آینده بوقوع بپیوندد. در صورتیکه آثار در گذشته اتفاق افتاده، برای اثبات یافته ها، باید اطمینان حاصل نمود وضعیت برای جلوگیری از وقوع مجدد آن مورد اصلاح قرار نگرفته است. چنانچه اثرات به آسانی قابل شناسایی نیست، ضرورت دارد حسابرس اثرات بالقوه را اثبات نماید.

۸-۳- نتیجه گیری

مرحله نتیجه گیری شامل ترکیب نتایج یافته های مختلف است. برای انجام این کار یک روش کلی وجود ندارد، لکن تفسیر دقیق و نظام مند یافته ها و مباحث (استدلالات) گردآوری شده توسط حسابرس حائز اهمیت اساسی است. این مرحله مستلزم بررسی ادعاها و استدلالها، مشاوره با کارشناسان، و انجام مقایسه ها و تحلیل ها است. با ادامه کار، پیش نویس گزارش به تدریج تکمیل تر می شود.

در این فرایند یادداشت ها و مشاهدات بصورت مرتب ساختار بندی شده و با پیشبرد مذاکرات داخلی و بیرونی پیش نویس اظهار نظر تهیه، ارزیابی و بازنویسی شده و مورد بحث قرار میگیرد. تبادل اطلاعات مندرج در صورتجلسات، برای بحث در خصوص موضوعات مهمی که در جریان حسابرسی رخ داده است، ضرورت دارد. چنین جلساتی می تواند به اخذ تائیدیه دستگاه تحت رسیدگی در رابطه با حقایق کشف شده و ارتقاء کیفیت یافته ها و توصیه های حسابرسی کمک نماید.

گردآوری شواهد اضافی یا مذاکره با مدیریت دستگاه تحت رسیدگی در موارد ذیل لازم است:

- تعیین اینکه اشکالات موردی بوده یا نشاندهنده یک اشکال سیستمی است
- تعیین دلایل ایجاد اشکالات و نواقص
- تعیین اینکه آیا مشکل به دستگاه تحت رسیدگی مربوط می شود یا خارج از کنترل آن است

• ارزیابی آثار بالقوه اشکالات

در صورت امکان، بایستی تمام موضوعات قابل تصور را مدنظر قرار داد، به نحوی که هیچ مسئله کاملاً جدید و تعیین کننده (یا حقایق جدیدی) در مرحله نهایی حسابرسی طرح نشود. در یک حسابرسی عملکرد که به نحو مناسب اجرا شده باشد، مباحث مطرح شده با بهترین استدلالهای متقابل آن هموزن بوده و نقطه نظرات متضاد و متناقض با یکدیگر سنجیده می شود. نتیجه گیریها باید مبتنی بر اهداف، اصول منطقی و معیارهای خاص پروژه باشد.

اظهار نظر حسابرس باید در قالب یک چارچوب منطقی و مشخص تنظیم شود بطوری که معیارهای حسابرسی، حقایق شناسایی شده و تحلیل های حسابرسی و دلایل مشکلات به راحتی برای خواننده قابل درک باشد. توصیه ها باید به شیوه ای منطقی، مبتنی بر شناخت و مستدل مورد بحث قرار گیرد. علت یافته ها، مبانی توصیه ها را تشکیل می دهد. ممکن است این علت، خارج از کنترل واحد تحت رسیدگی باشد که در این صورت، توصیه ها باید مراجع خارج از واحد تحت رسیدگی را مورد خطاب قرار دهد. با توجه به اهداف حسابرسی و ارزش افزوده ای که ایجاد می نماید حصول اطمینان از اینکه توصیه ها عملی است، ضروری است.

۹-۳- فرایند مراحل از گردآوری داده ها تا نتیجه گیری توسط واحد

حسابرسی

۱-۹-۳- مرور برنامه حسابرسی، خصوصاً اهداف و سوالات و معیارهای حسابرسی بمنظور تعیین نوع

شواهدی که باید گردآوری شود

۲-۹-۳- تعیین منابع شواهد مورد نیاز بر اساس نتیجه بررسیهای مقدماتی

۳-۹-۳- تعیین روش یا روشهای مناسب گردآوری شواهد بر اساس برنامه حسابرسی

۴-۹-۳- گردآوری شواهد مرتبط با اهداف حسابرسی بمنظور پاسخگویی به سوالات حسابرسی

به عنوان مثال چنانچه از روش بررسی اسناد و مدارک پرونده ها برای گردآوری شواهد استفاده می شود:

۱-۴-۹-۳- تعیین محل شواهد

۲-۴-۹-۳- اخذ پرونده های مربوط بطریق مقتضی

۳-۴-۹-۳- با توجه به برنامه حسابرسی و حجم پرونده ها تصمیم گیری در خصوص

اینکه بررسی بصورت نمونه گیری باشد یا خیر

۳-۹-۴-۴- در صورتی که بررسیها از طریق نمونه گیری انجام میشود تعیین میزان

نمونه و انتخاب نمونه ها

۳-۹-۴-۵- مرور و بازبینی پرونده ها و شناسائی مدارک و شواهد مربوط

۳-۹-۴-۶- بررسی مدارک و تعیین نکات مهم

۳-۹-۴-۷- بررسی خصوصیات شواهد از نظر معتبر و مناسب بودن و وجود رابطه

مشخص و منطقی با اهداف و معیارهای حسابرسی

۳-۹-۴-۸- تکمیل کاربرگ مربوط و درج نکات لازم

۳-۹-۴-۹- تهیه تصویر از شواهد گردآوری شده

۳-۹-۵- مستند سازی شواهد گرد آوری شده در کاربرگهای مربوط

۳-۹-۶- جمع بندی شواهد مرتبط با هر یک از اهداف اصلی و فرعی حسابرسی و استخراج یافته ها

در گزارش نکات عمده

۳-۹-۷- بررسی یافته های مرتبط با یکدیگر و دسته بندی آنها

۳-۹-۸- ارزیابی یافته ها از نظر اهمیت، قابلیت اثبات و دلایل ایجاد آن

۳-۹-۹- مقایسه یافته ها با معیارهای حسابرسی مربوط و استخراج نتیجه گیری

۳-۹-۱۰- انعکاس یافته ها به دستگاه تحت رسیدگی و اخذ توجیهات و استدلالهای مربوط

۳-۹-۱۱- بررسی توجیهات و استدلالهای دستگاه تحت رسیدگی در خصوص موضوع

۳-۹-۱۲- نهائی نمودن نتیجه گیری حسابرسی

۳-۹-۱۳- ارائه توصیه ها بر اساس بند های ۳-۸-۸ و ۳-۸-۹ فوق

کاربرگ بازدید عینی

شماره کاربرگ تاریخ.....

دستگاه تحت رسیدگی: موضوع حسابرسی:

هدف حسابرسی:

سؤالات حسابرسی:

۱-.....

۲-.....

۳-.....

معیارهای حسابرسی:

۱-.....

۲-.....

۳-.....

بازدید کننده: ۱- نام و نام خانوادگی: سمت: امضاء

بازدید کننده: ۲- نام و نام خانوادگی: سمت: امضاء

بازدید کننده: ۳- نام و نام خانوادگی: سمت: امضاء

تأیید کننده: نام و نام خانوادگی: سمت: امضاء

موضوع بازدید:

تاریخ بازدید: ساعات بازدید:

مکان یا مکانهای مورد بازدید:

نام و نام خانوادگی افراد همراه: ۱- سمت:

۲- سمت:

۳- سمت:

شرح بازدید:

ردیف	فعالیت مورد بازدید	موارد بازدید شده با توجه به سوالات و معیارها	مشاهدات	نتیجه گیری	عطف نکات عمده

کاربرگ بررسی اسناد و مدارک شماره کاربرگ.....تاریخ.....

دستگاه تحت رسیدگی: موضوع حسابرسی:

هدف حسابرسی:
سؤالات حسابرسی:

۱-.....

۲-.....

۳-.....

معیارهای حسابرسی:

۱-.....

۲-.....

۳-.....

بررسی کننده: نام و نام خانوادگی: سمت: امضاء

تأیید کننده: نام و نام خانوادگی: سمت: امضاء

پرونده مورد بررسی:

نتیجه بررسی:

ردیف	شماره مدرک	تاریخ مدرک	موضوع	خلاصه نتایج بررسی	عطف تصویر مدارک	عطف نکات عمده

• منظور از مدرک کلیه شواهد مستند مانند اسناد حسابداری، قراردادها، مکاتبات و می باشد.

• تصویر مدارک بر اساس اهمیت حسب مورد تهیه شود

کاربرگ مصاحبه

شماره کاربرگ.....تاریخ.....

دستگاه تحت رسیدگی: موضوع حسابرسی:

هدف حسابرسی:

سئوالات حسابرسی:

۱-.....

۲-.....

۳-.....

معیارهای حسابرسی:

۱-.....

۲-.....

۳-.....

مصاحبه شونده: نام و نام خانوادگی:سمت:.....

مصاحبه کننده: نام و نام خانوادگی:سمت:.....امضاء

تأیید کننده: نام و نام خانوادگی:سمت:.....امضاء

نتیجه مصاحبه:

ردیف	سوالات مطروحه	پاسخ	نتیجه گیری با توجه به سوالات و معیارهای حسابرسی	عطف نکات مهم

- چنانچه مدارکی در اجرای مصاحبه بدست می آید در کاربرگ بررسی اسناد و مدارک مستندسازی شود.



گزارش نکات عمده

شماره کاربرگ تاریخ

دستگاه تحت رسیدگی: موضوع حسابرسی:

تهیه کننده: سمت: امضاء:

تأیید کننده: سمت: امضاء:

ردیف	سوال حسابرسی	معیار حسابرسی	روش گردآوری	نتیجه گیری	عطف کاربرگ

۴- بخش چهارم - گزارشگری حسابرسی عملکرد

۴-۱- اهمیت گزارش

در پایان هر حسابرسی، حسابرس باید اظهارنظر یا گزارش خود را بصورت مکتوب تهیه و ارائه نماید. گزارش در واقع محصول نهایی فعالیتهای حسابرس است که در چارچوب آن یافته های خود را ارائه می نماید. گزارش باید نتایج حسابرسی را اعلام نماید، امکان سوء برداشت از نتایج را برطرف سازد، نتایج را برای بازبینی در اختیار عموم بگذارد، و پیگیری انجام اقدامات اصلاحی را تسهیل نماید. گزارش حسابرسی عملکرد محصولی است که دولت، قوه مقننه، و مردم کارکرد حسابرسی عملکرد دیوان محاسبات را بر اساس آن مورد قضاوت قرار میدهند. با توجه به اینکه استفاده کنندگان گزارش صرفاً به متن گزارش دسترسی داشته و در جریان فرایند تهیه گزارش نیستند نتیجه بخش بودن تلاشهای حسابرس در رابطه با برنامه ریزی و اجرای حسابرسی و تهیه گزارش، منوط به ارائه گزارش مناسب و حاوی مطالب لازم می باشد. بدیهی است گزارش در صورتی نتیجه بخش خواهد بود که توسط مقامات ذیربط (تصمیم گیرنده) مطالعه شده، بخوبی درک شده و انگیزه ایجاد نماید و بهترین گزارشات حسابرسی نیز در صورتیکه نتوانند توجه خواننده را به خود جلب نموده و بر او تاثیر گذار باشند بی فایده خواهند بود. با توجه به میزان گزارشگری لازم طی یک حسابرسی، فرایند حسابرسی می تواند با استفاده از فرایند گزارش نویسی مستمر تسهیل گردد. این فرایند می تواند در آغاز حسابرسی با ذکر رئوس مطالب مندرج در صورتجلسه مذاکرات شروع شده، سپس در پیش نویس گزارش جمع بندی شده و در گزارش نهایی حسابرسی بیشتر پالایش شود.

۴-۲- خصوصیات گزارش حسابرسی عملکرد

۴-۲-۱- ارائه اطلاعات با اهمیت و روز آمد

اطلاعات مندرج در گزارش حسابرسی عملکرد باید حائز اهمیت بوده و جدیدترین اطلاعات باشد. گزارشی که در ارتباط با موضوعات کم اهمیت بوده و در خصوص موضوعاتی که در گذشته های دور اتفاق افتاده، بحث نماید برای خواننده جذابیت نخواهد داشت. این امر اهمیت ارائه بموقع گزارش را بیشتر مشخص میسازد. اطلاعات گزارش باید برای استفاده بموقع در اختیار مدیریت، مراجع قانونی و سایر اشخاص ذیربط قرار گیرد لذا گزارشی که با تاخیر ارائه شود حتی اگر با دقت هم تهیه شده باشد ممکن است از نظر تصمیم گیرندگان ارزش چندانی نداشته باشد.

۲-۲-۴- مستقل و بیطرفانه بودن

گزارش باید بیطرفانه بوده و بصورت منصفانه به دستاوردهای مثبت دستگاه اجرایی نیز اشاره نماید از اینرو نباید صرفاً بر یافته های منفی تاکید داشته باشد بنحوی که جانبدارانه بنظر برسد. ارائه حقایق و داده ها بصورت مجزا از اظهار نظرها و تفاسیر آنها، ذکر نمودن موانع و مشکلات موجود بر سر راه دستیابی دستگاه به صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی در اجرای فعالیت ها و مدیریت امور، و درج نمودن نقطه نظرات دستگاه و پاسخهای ارائه شده در رابطه با نواقص در گزارش تا حدود زیادی شبهه جانبدارانه بودن گزارش را برطرف خواهد ساخت. بی طرفی مستلزم آن است که ارائه اطلاعات در کل گزارش از نظر محتوا و لحن آن متعادل باشد. در صورتیکه شواهد به گونه ای غیر جانبدارانه ارائه شده باشد اعتبار گزارش به میزان قابل ملاحظه افزایش می یابد. این به معنای ارائه نتایج حسابرسی بصورت بیطرفانه و ممانعت از گرایش به اغراق و بزرگ نمایی در انعکاس ناکارآمدیهای عملکرد است. تفاسیر انجام گرفته بایستی مبتنی بر دانش و بصیرت، و درک حقایق و شرایط باشد و از اظهارات یک طرفه بایستی اجتناب شود.

گرچه حسابرسی عملکرد ماهیتاً به مشکلات بیشتر توجه نموده و تاکید آن بر نواقص است لکن یکی از فواید این نوع حسابرسی امکان درج یافته ها و ارزیابی های مثبت و منفی بصورت توأم در گزارش حسابرسی می باشد اطلاعات گزارش حسابرسی عملکرد باید برای بهبود صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی فعالیتها قابل استفاده باشد از اینرو گزارش بایستی اقدامات لازمی را که دستگاه باید انجام دهد پیشنهاد نماید، در گزارشی که صرفاً اشتباهات را مورد اشاره قرار داده و اقدامات اصلاحی را پیشنهاد ننماید این سوال برای خواننده ایجاد میشود که آیا امکان اصلاح امور وجود دارد؟ لازم است اقدامات قابل توجه، خصوصاً در صورتیکه اصلاحات انجام شده توسط مدیریت در یک برنامه یا فعالیت، در سایر برنامه ها و فعالیتها نیز قابل اجرا بوده اند در گزارش ذکر گردد. ارائه یافته ها بصورت منصفانه و غیر جانبدارانه مستلزم رعایت موارد ذیل است:

- ارائه جداگانه یافته ها و نتیجه گیریها،
- ارائه حقایق و تفسیر آنها با رعایت بیطرفی،
- ارائه نقطه نظرات و دیدگاههای مختلف،
- درج کلیه شواهد و استدلالها و یافته های مربوط،
- سازنده بودن گزارش و درج نتیجه گیریهای مثبت

۳-۲-۴- کامل بودن

گزارش حسابرسی باید حاوی اهداف، دامنه رسیدگی، روش شناختی و منابع مورد استفاده و همچنین یافته ها و نتیجه گیریها و توصیه ها باشد. هر نوع محدودیت رسیدگی و دلایل آن باید در گزارش شرح داده شود. کامل بودن مستلزم آن است که گزارش شامل کلیه اطلاعات و استدلالهای لازم برای تامین اهداف حسابرسی، ارتقاء یک شناخت صحیح و کافی از موضوعات و وضعیتهای گزارش شده باشد. ضرورت دارد که دلایل انجام حسابرسی و روشهای مورد استفاده و همچنین منابع موضوعات حائز اهمیت، و نتیجه گیریها در گزارش نهائی شرح داده شود. رابطه بین اهداف، معیارها، یافته ها و نتیجه گیریهای حسابرسی نیز باید بصورت قابل تشخیص، کامل، و واضح بیان گردد. در صورتیکه توصیه هائی ارائه می شود، بایستی ارتباط مشخصی بین تحلیلها یا نتیجه گیریها و توصیه ها وجود داشته باشد. حسابرسان باید تمامی موارد مهم سوء استفاده و عدم رعایت قوانین و مقررات که طی حسابرسی یا در ارتباط با آن مشاهده شده را گزارش نمایند. گزارشی که جامعیت بیشتری دارد، امکان درک بهتر مبانی نتیجه گیریهای بعمل آمده را برای خواننده گزارش فراهم ساخته و از اینرو به ارزش و اعتبار گزارش می افزاید. گزارشات حسابرسی که جامعیت بیشتری دارد، ظرفیت دیوان محاسبات را برای خدمت به منافع شهروندان در رابطه با شفافیت و سهولت دسترسی به اطلاعات افزایش می دهد.

۴-۲-۴- دقیق بودن

دقت مستلزم آن است که شواهد ارائه شده صحیح و جامع بوده و کلیه یافته ها به نحو صحیح تصویر شده باشد. ضرورت اطمینان خوانندگان از معتبر بودن و قابل اتکا بودن گزارشات ضرورت اعمال دقت را ایجاد می نماید. یک مورد بی دقتی در گزارش می تواند اعتبار کل گزارش را مورد تردید قرار دهد. علاوه برآن همواره این نکته را باید مد نظر داشت که مسئولیت نهائی عبارات مورد استفاده با دیوان محاسبات بوده و وجود اشتباهات با اهمیت در گزارش (خصوصاً در مواردی که بین واحد رسیدگی شده و هیات حسابرسی اختلاف نظر وجود دارد) علاوه بر اینکه اعتبار کل گزارش را زیر سوال برده و نتیجه گیری آن را مورد تردید قرار میدهد می تواند به اعتبار هیات حسابرسی و دیوان محاسبات نیز خدشه وارد ساخته، توجه خواننده را از محتوای گزارش منحرف ساخته و نهایتاً اثربخشی گزارشات دیوان محاسبات را کاهش دهد. استاندارد بالای دقت مستلزم یک سیستم موثر تضمین کیفیت است. شواهد باید صحت و منطقی بودن موضوعات گزارش شده را اثبات نماید. نمایش صحیح به معنای تشریح دقیق دامنه و روش شناختی حسابرسی و ارائه یافته ها و نتیجه گیریها در چارچوب دامنه رسیدگی حسابرسی است.

برای قابل اتکا نمودن یافته ها در مواردی نیز که لازم است باید منابع موضوعات ذکر شود. در تهیه گزارش باید به این نکته توجه داشت که گزارش محدود به تشریح و توصیف نحوه اجرای فعالیتها نباشد و تاکید بیشتر بر دلایل اجرای فعالیتها، نحوه نظارت بر آنها و نتایج آنها باشد. عناوین مورد استفاده باید دقیق باشند تا مطالب گزارش آسانتر درک شود.

گزارش باید بنحو مناسب با درج تاریخ امضا شود تا ضمن مشخص شدن مسئولیتها امکان ارزیابی اثرات وقایع یا مبادلاتی که پس از تهیه گزارش اتفاق افتاده یا مواردی که قبل از تهیه گزارش اتفاق افتاده لکن حسابرس در جریان آن نبوده است فراهم گردد.

۵-۲-۴- عدم استفاده از اصطلاحات فنی

گرچه اکثر گزارشهای حسابرسی عملکرد با مطالب فنی ارتباط تنگاتنگ دارند و تبدیل اصطلاحات فنی و تکنیکی به کلمات متداول و عامیانه بآسانی امکان پذیر نمیشد لکن زبان گزارش باید زبان قابل درک و غیر فنی باشد چرا که استفاده کنندگان گزارش که اغلب افرادی غیرفنی و دارای مشغله کاری هستند در صورت دشواری در درک گزارش یا برخورد با اصطلاحات فنی ممکن است از آن برداشت اشتباه نمایند. در صورت ضرورت استفاده از اصطلاحات فنی و عبارتهای اختصاری ناآشنا و کلماتی که از حروف اول کلمات دیگر تشکیل شده‌اند باید آنها را بصورت واضح تعریف نمود. عدم استفاده از اصطلاحات فنی بمنزله تهیه یک گزارش غیر فنی نبوده و در هر صورت ساختار و رویکرد گزارش باید فنی بوده و در ظاهر نیز این موضوع را نشان دهد. در صورت لزوم می توان فهرست اصطلاحات فنی و معانی آنها را بصورت یک پیوست جداگانه ضمیمه گزارش نمود.

۶-۲-۴- ارائه آسان مطالب

نتایج باید بصورت ساده و قابل درک ارائه شوند و محتوای گزارش باید روان و عاری از هرگونه ابهام و تردید باشد. تا حد امکان نتیجه گیریهای اصلی گزارش در هریک از بخشهای آن و حتی برای هر پاراگراف در قالب اولین جمله آن بیان شود. بطور کلی گزارش باید بصورتی تهیه شود که گرفتن اطلاعات بسرعت امکان پذیر باشد برای این منظور میتوان از ابزارهای تصویری انتقال پیام مانند نمودارها، عناوین اصلی و فرعی، جداول و خلاصه ها استفاده نمود. نمودارها باید به نحوی تهیه شود که مستقلاً مطلب را رساننده و چنان گویا باشد که خواننده برای درک آن مجبور به مطالعه متن گزارش نباشد. اطلاعات ارائه شده در گزارش باید امکان انجام مقایسه بین عملکرد یک واحد در زمانهای مختلف یا بین عملکرد واحدهای مشابه در یک زمان خاص را فراهم سازد.

برای ارائه اطلاعات عددی و مقایسه ارقام میتوان از جداول، برای نشان دادن روندها طی یک دوره از نمودار یک خطی، برای مقایسه دو یا چند متغیر از نمودار چند خطی، برای مقایسه سرجمع یک متغیر طی یک دوره زمانی از نمودار ستونی، برای مقایسه یک کل با اجزاء آن از نمودار دایره ای و برای نشان دادن روشها یا ترتیب اجرای دستورات از نمودار گردش کار (فلوچارت) استفاده نمود.

۷-۲-۴- اختصار

گزارش باید تا حد امکان خلاصه بوده و صرفاً حاوی اطلاعات مورد نیاز باشد و نباید طولانی تر از آنچه برای رساندن پیام و تأیید آن ضرورت دارد، باشد. یافته های کم اهمیت را می توان در گزارش درج ننموده و طی یادداشتی برای رفع نواقص به دستگاه اعلام نمود. میتوان با ارجاع موضوع به یک یافته خاص از تکرار اطلاعات مشابه در قسمتهای مختلف بصورت جداگانه جلوگیری نمود. تجربه ثابت نموده گزارشات کامل و در عین حال مختصر در جذب خواننده موفق تر بوده و نتایج بهتری بدنبال دارد. با این وجود اختصار نباید به کامل و جامع بودن گزارش خدشه وارد سازد و در هر صورت گزارش باید دارای ساختار قوی و واضح باشد بنحوی که تمام موضوعات اصلی را در بر گرفته و پوشش دهد. مختصر بودن، مستلزم آن است که گزارش طولانی تر از آنچه برای رساندن پیام و پشتیبانی آن ضرورت دارد، نباشد. هرچند باید در تعیین محتوای گزارشات، امکان قضاوت قابل ملاحظه وجود داشته باشد، لکن معمولاً گزارشی که کامل و در عین حال مختصر است، به نتایج بهتر و بیشتری دست می یابد. با این حال باید خاطر نشان نمود که بررسیهای جامع اغلب مستلزم گزارشات مفصل تر است.

۸-۲-۴- سازنده بودن

از آنجا که ممکن است نتایج گزارشات حسابرسی عملکرد برای دستگاههای اجرایی خوشایند نباشد، گزارش باید بتواند به نحوی خواننده را تشویق به پذیرش ملاحظات خود نماید. حتی حقایق تلخ نیز در صورتیکه به شیوه مناسب انتقال یابند بیشتر قابل قبول و پذیرش خواهد بود و چه بسا در برخی موارد نحوه ارائه گزارش نقش بیشتری نسبت به محتوا و ماهیت آن ایفا نماید.

در مواردی دیده شده که گزارشات کاملاً صحیح و دقیق نیز به دلیل مناسب نبودن شیوه ارائه آن و سبک مورد استفاده، اثر بخشی لازم را ایجاد ننموده است. در گزارش باید از اصطلاحات مثبت و سازنده بجای کلمات دارای بار منفی استفاده نمود تا موجب تخریب شان افراد و مقاومت آنها نگردد.

یک گزارش مناسب و مفید حسابرسی عملکرد باید برای افراد ذینفع ارزش افزوده ایجاد نموده و اهداف تعیین شده را محقق سازد. چنین گزارشی باید اطلاعات قابل دسترس، مختصر و روزآمد ارائه نماید تا دولت، مجلس، دستگاههای تحت رسیدگی و سایر ذینفعان بتوانند بمنظور بهبود کارائی، اثربخشی و صرفه اقتصادی بخش دولتی از آن استفاده نمایند، یعنی گزارش باید در شناخت بهتر و اصلاحات لازم مشارکت نماید.

۹-۲-۴- محرمانه بودن

با توجه به اصل رازداری اطلاعات گزارش و نتایج بررسیهای حاصله باید محرمانه تلقی شده و محرمانه نگهداری شود. در صورت حذف اطلاعات خاصی به دلیل محرمانه بودن آن، گزارش باید به ماهیت اطلاعات مذکور و الزامات قانونی که حذف آن را ضروری ساخته اشاره نماید. در صورتیکه افشای مکتوب داده های ذیربط ممنوع است می توان در صورت لزوم آن را بصورت شفاهی به مدیریت انتقال داد. در هر صورت گیرنده گزارش باید این اطمینان را داشته باشد که پیش نویس گزارش و محتویات آن در اختیار افراد غیر مسئول و غیر مجاز قرار نگرفته است. وجود کنترلهای کیفی حسابرسی و رعایت آئین رفتار حرفه ای و موازین اخلاقی حرفه حسابرسی میتواند موجب چنین اطمینانی گردد. بهتر است در گزارش مستقیماً به احوال شخصیه و اطلاعاتی که موجب شناسایی اشخاص حقیقی می شود (مانند نام، نشانی، شماره تلفن، شماره ملی و غیره) اشاره نشود و در صورتیکه در پاسخهای ارائه شده توسط واحد رسیدگی شده نیز اطلاعات شخصی افراد مورد اشاره قرار گرفته باید این اطلاعات حذف شده سپس در گزارش درج گردد. نام شرکتها و سازمانهای خصوصی را میتوان با حروف الفبا مورد اشاره قرار داد.

۱۰-۲-۴- رعایت قواعد نگارشی

رعایت قواعد نگارشی نقش مهمی در تاثیر گذاری گزارش دارد و ارتباط با خواننده را تسهیل میسازد. در گزارش نویسی باید از پاراگرافهای کوتاه استفاده شده و جملات هر پاراگراف بایستی بطور مرتبط به دنبال یکدیگر آورده شود، جملات به تنهایی به بیان مفهوم اصلی پاراگراف کمک نماید، نکته اصلی پاراگراف به اندازه کافی آشکار باشد و جمله اصلی برای بیان نکته مورد نظر پاراگراف به گونه ای ذکر شود که سایر جملات پاراگراف بر محور آن نکته باشد. لازم است از مطرح ساختن دو مفهوم یا دو نظر جداگانه در یک جمله واحد خودداری شود. بجای بکارگیری جملات مجهول از جملات معلوم استفاده شود تا فاعل جمله به روشنی برای خواننده گزارش آشکار شود. استفاده از جملات طولانی و با شکل مجهول معمولاً مطالعه کننده را از دنبال کردن و درک مطالب مورد

نظر باز میدارد. بهتر است فاعل جمله نزدیک به فعل آن استفاده شده و این دو با هم هماهنگی و مطابقت داشته و در ابتدا یا انتهای جمله قرار گیرند. جملات طولانی را می توان با تفکیک آن به چند جمله کوتاه تبدیل نمود. جملات بسیار کوتاه معمولاً مفهوم تأکیدی بیشتری دارند لکن در صورت استفاده مکرر موجب خستگی خواننده گزارش میشود. همچنین از تکرار بیش از حد جملات و کلمات اجتناب شود. در زمان ویرایش گزارش کلماتی که دلالت بر شخص یا چیزی و یا فعالیت یا فرایندی ندارند یا موجب بیان و توصیف امری نمیشوند حذف گردد. استفاده از ضمایر بنحوی باشد که تعیین شخص یا شیئی که ضمیر برای آن بکار رفته باسانی امکان پذیر باشد. علائم جداکننده کلمات، عبارات و جملات بنحو مناسب استفاده شده و بجای کلمات مبهم از کلمات صریح و روشن استفاده شود.

۳-۴- فرایند پیگیری

فرایند پیگیری، اجرای موثر توصیه های حسابرسی را تسهیل نموده و در ارتباط با اثر بخشی حسابرسی عملکرد برای دیوان محاسبات، قوه مقننه و دولت بازخورد فراهم می سازد. در پیگیری گزارشات، حسابرس باید استقلال و بیطرفی خود را حفظ نموده و از اینرو به جای اینکه بر اجرا یا عدم اجرای توصیه خاصی تأکید نماید، باید بر اینکه آیا ضعف های کشف شده اصلاح گردیده است یا خیر، تأکید داشته باشد. اولویت وظایف پیگیری، باید در راهبرد کلی حسابرسی که توسط فرایند برنامه ریزی راهبردی تعیین میشود، مدنظر قرار گیرد.

پیگیری توصیه های دیوان محاسبات چهار هدف اصلی را تأمین می نمایند:

- افزایش اثربخشی گزارشات حسابرسی: اولین دلیل برای پیگیری گزارشات حسابرسی افزایش احتمال اجرا شدن توصیه هاست،
- کمک به دولت و قوه مقننه: پیگیری ها ممکن است در هدایت اقدامات قوه مقننه نقش ارزشمندی داشته باشد،
- ارزیابی عملکرد دیوان محاسبات: اقدامات پیگیری مبنایی را برای ارزیابی عملکرد دیوان محاسبات فراهم می سازد،
- ایجاد انگیزه یادگیری و پیشرفت: فعالیتهای پیگیری می تواند در شناخت بهتر و بهبود روشهای اجرایی نقش داشته باشد،

نتایج حاصل از پیگیری توصیه های حسابرسی باید ثبت شود و نواقص و یا پیشرفتهای احراز شده در جریان پیگیری حسابرسیها، در صورت لزوم باید به دولت یا قوه مقننه گزارش شود.

۴-۴- ساختار گزارشات حسابرسی عملکرد

در صورتیکه بخواهیم گزارش بخوبی درک شود باید یک ترتیب و ساختار منطقی داشته باشد. معمولاً در گزارشهای حسابرسی عملکرد ابتدا حقایق موجود شامل شناخت واحد تحت رسیدگی، برنامه یا موضوع مورد رسیدگی، نحوه تامین مالی آن، نحوه اجرا و نتایج عملیات ذکر می شود سپس به یافته های حسابرسی پرداخته می شود این یافته ها شامل میزان دستیابی به اهداف، موارد و میزان اتلاف منابع، ناکارآمدیها، ضعف مدیریت و اجرا، و عدم رعایت قوانین و مقررات می باشد. در پایان گزارش نیز توصیه ها شامل پیشنهادات حسابرسی برای برطرف ساختن نواقص و بهبود امور و میزان صرفه جویی ها یا سایر منافع ناشی از آن مطرح می گردند. با توجه به مراتب فوق و با در نظر گرفتن شرایط و خصوصیات مورد اشاره جهت گزارشات حسابرسی عملکرد (که باید در تمام بخشهای آن حتی پیوست ها نیز دقیقاً مورد توجه قرار گرفته و رعایت شوند) ساختار و چارچوب گزارشات حسابرسی عملکرد بشرح ذیل می باشد.

۴-۴-۱- عنوان گزارش

عنوان گزارش باید شامل عنوان برنامه، طرح یا موضوع یا فعالیت مورد رسیدگی، نام دستگاه اجرایی، دوره رسیدگی شده و نام هیات حسابرسی کننده باشد.

۴-۴-۲- فهرست مندرجات

گزارش باید در ابتدا بصورت کامل محتوا و مطالب مندرج در گزارش و ساختار آن را مشخص سازد فصول گزارش باید منطق خاصی را دنبال نموده عناوین اصلی و فرعی مرتبط برای هر فصل مورد استفاده قرار گیرد و پاراگرافهای هر فصل باید از نظر منطقی و محتوا مرتبط با آن فصل باشند.

۴-۴-۳- مقدمه گزارش

با توجه به اینکه خواننده گزارش در اغلب موارد آگاهی و درک کافی از فعالیتهای مدیریت یا عملیات مورد حسابرسی ندارد باید ابتدا از موضوع گزارش و نحوه رسیدگی آن و فعالیت مورد حسابرسی شناخت کلی حاصل نماید این سرفصل شامل موارد ذیل میباشد:

۱-۳-۴- نحوه برنامه ریزی و اجرای حسابرسی

این بخش در خصوص نحوه برنامه ریزی و اجرای حسابرسی اطلاعات لازم را ارائه می نماید. این اطلاعات شامل مبانی قانونی اجرای حسابرسی، مقامات ارجاع کننده و برنامه ریزی کننده حسابرسی، عنوان هیات یا گروه رسیدگی کننده و تعداد نفرات دخیل در حسابرسی، محل انجام رسیدگی ها، دلایل انتخاب موضوع یا فعالیت جهت حسابرسی عملکرد، استانداردهای مورد عمل، معیارهای مورد استفاده و منابع آن، مدت انجام حسابرسی و موانع و مشکلات و محدودیت های احتمالی بوجود آمده در رسیدگی ها می باشد.

۲-۳-۴- دامنه و اهداف رسیدگی

در این قسمت باید دامنه و اهداف حسابرسی بیان شده و مقصد و مرزهای آن و موضوعات مورد حسابرسی مشخص گردد، در صورت وجود فرضیات برای گزارش باید در این قسمت ذکر گردد. این قسمت باید بصورت شفاف دامنه رسیدگیها و نوع آن، روش شناختی مورد استفاده، نحوه انتخاب اقلام رسیدگی شده و روشهای مورد استفاده در انتخاب نمونه ها (بعنوان مثال نمونه گیری آماری یا انتخاب قضاوتی)، و استانداردهای مورد عمل را تعریف نماید. در صورتیکه نحوه انتخاب اقلام رسیدگی شده انتخاب قضاوتی بوده است معیارهای قضاوت در این خصوص بیان گردد.

دامنه و محدوده رسیدگیها باید آنچنان دقیق مشخص شده باشد که دامنه حسابرسی توسط خواننده گزارش فراتر از آنچه که بوده است تصور نشود. در بیان اهداف حسابرسی باید تمام اهداف مشخصا مورد اشاره قرار گرفته و از بیان اهداف بصورت کلی پرهیز شود. همچنین کلیه موارد ارزیابی شده در اجرای اهداف حسابرسی باید بصورت شفاف ذکر گردد. در صورتیکه هر یک از هدفهای حسابرسی پیگیری نشده اند باید مشخصا به آنها اشاره شود. چنانچه حسابرسی در حین اجرا با تاخیرات قابل ملاحظه ای مواجه شده است باید دلایل آن توضیح داده شود، اطلاعاتی که بعنوان شواهد ارائه میشوند باید اصالت داشته و از تکرار شنیده ها یا اطلاعات غیر قابل اتکا اجتناب شود. در رابطه با روش شناختی مورد استفاده باید تکنیکهای مورد استفاده برای گردآوری داده ها و شواهد (نحوه اجرای حسابرسی)، آزمونهای حسابرسی اجرا شده و نوع شواهدی که به آن اتکا شده توضیح داده شود.

۳-۳-۴- خلاصه نتایج

در این بخش صرفا به نتیجه گیری اصلی و موارد اساسی نتایج عملیات پرداخته شده و از ذکر جزئیات خودداری گردد، دستاوردهای اجرای طرح یا برنامه باید بصورت کاملا بیطرفانه و مختصر بیان شده و سپس ضعفها، نواقص و اشکالات اساسی ذکر گردد. این بخش شامل شرح مختصر عملیات اجرا شده، نتایج مثبت حاصل از اجرای

عملیات، اثربخشی اجرای برنامه یا طرح و ضعفها و نواقص و اشکالات کلی و نتیجه گیری حسابرسی در خصوص عملیات میباشد.

۴-۴-۴- شناخت موضوع و واحد تحت رسیدگی

۴-۴-۴-۱- شناخت واحد اجرایی

این قسمت شامل قوانین و الزامات قانونی کلیدی حاکم بر واحد رسیدگی شده، شناخت وظایف، اهداف، مسئولیتها و اختیارات آن، سوابق آن در اجرای طرحها و برنامه های مشابه (به صورت مختصر)، تشکیلات تخصصی واحد حسابرسی شده، تعداد طرحها و برنامه ها و حجم کل اعتبارات و عملیات آن، و خط مشی ها و رهنمودهای کلی مدیریت برای دستیابی به اهداف می باشد. شایان ذکر است منظور از واحد اجرائی کل دستگاه تحت رسیدگی نمی باشد بلکه صرفاً واحدی که مستقیماً مجری فعالیتها یا موضوع مورد رسیدگی بوده، مدنظر می باشد.

۴-۴-۴-۲- شناخت موضوع تحت رسیدگی

در این قسمت باید اطلاعات لازم در خصوص موضوع حسابرسی شده بصورت مختصر ارائه شود تا افرادی که با موضوع مورد حسابرسی آشنائی ندارند قادر به درک مطالب ارائه شده بعدی باشند عملیات حسابرسی شده و نتایج حاصل از آن و آثار اجرای عملیات باید بصورت مختصر ارائه شود. همچنین هر مانع یا وضعیت غیر عادی یا واقعه ای که بر عملیات حسابرسی شده تاثیر گذار بوده است باید توضیح داده شود. این سرفصل حسب مورد شامل موارد ذیل میباشد:

۴-۴-۴-۲-۱- دلایل و توجیهات فنی اقتصادی، اجتماعی و پروژه یا برنامه یا موضوع فعالیت

۴-۴-۴-۲-۲- مقایسه حجم عملیات و اعتبارات پروژه یا برنامه یا موضوع فعالیت با حجم کل اعتبارات و عملیات

۴-۴-۴-۲-۳- تعداد زیر پروژه ها و فعالیت ها و شرح مختصری در رابطه با هر یک از آنها

۴-۴-۴-۲-۴- قوانین ومقررات مرتبط با اجرای عملیات پروژه یا برنامه یا موضوع فعالیت

۴-۴-۴-۲-۵- اهداف اصلی و جانبی و وظایف پروژه یا برنامه یا موضوع فعالیت و میزان انطباق آن با وظایف دستگاه و خط مشی و اهداف کلی دولت

۴-۴-۴-۲-۶- منابع اعتباری مختلف به تفکیک هر سال و شرح مختصر آن

۴-۴-۴-۲-۷- عملکرد اعتبارات پروژه یا برنامه یا موضوع فعالیت به تفکیک سالهای اجرا

۸-۲-۴-۴- مراحل اجرای پروژه یا برنامه یا موضوع فعالیت از شروع آن تا پایان، و تاخیرات انجام گرفته و دلایل و آثار آن

۹-۲-۴-۴- نحوه اجرای پروژه یا برنامه یا موضوع فعالیت ونحوه واگذاری کار باتوجه به قوانین مقررات مربوطه

۱۰-۲-۴-۴- وضعیت فعلی پروژه یا برنامه یا موضوع فعالیت و نحوه استفاده فعلی از آن

۱۱-۲-۴-۴- میزان دستیابی به اهداف سازمان و پروژه یا برنامه یا موضوع فعالیت

۱۲-۲-۴-۴- موانع و مشکلات اجرای پروژه یا برنامه یا موضوع فعالیت

۱۳-۲-۴-۴- کنترل‌های مدیریت در ارتباط با موضوع مورد رسیدگی

۱۴-۲-۴-۴- سایر موضوعات حائز اهمیت

۵-۴-۴- نتایج حسابرسی

این بخش یافته ها را مطرح میسازد. یک یافته وضعیت یا شرایطی است که نیاز به اصلاح و بهبود دارد. یافته ها بایستی بصورت خلاصه بیان شده و صرفاً شامل اطلاعات و مثالهای لازم برای روشن ساختن وضعیت یا شرایط مورد نظر بوده و نتیجه گیریهای حسابرس را پشتیبانی نموده و یا ضرورت انجام اقدامات اصلاحی را اثبات نمایند. باید توجه داشت که ابتدا یافته های با اهمیت تر و سپس یافته های دارای اهمیت کمتر مطرح شوند. یافته ها باید به زبان ساده بوده و براحتمی قابل درک باشند. در ابتدای هر یافته شرح مختصری از وضعیت یا شرایط، دلایل ایجاد یا ادامه وضعیت یا شرایط، و آثار آن ارائه میگردد. معمولاً هر یافته ای دارای شرایط، علل و آثار مربوط به خود است این آثار شامل صرفه جوئیهای مالی، شناخت اتلاف منابع، صرفه جوئیهای غیرمالی و بهینه سازی کیفی عملیات میباشد که باید به مقادیر کمی و پولی تبدیل شده و در گزارش درج شوند. باید توجه داشت که در ارزیابی و تفسیر داده ها بیطرفی رعایت شده، نقطه نظرات و دیدگاههای مختلف حتی الامکان لحاظ گردد، به دلایل وضعیت ایجاد شده و کارهایی که مدیریت میتواند برای اجتناب از آثار منفی و تقویت آثار مثبت عملیات بانجام رساند و شرایط و محیط اجرای عملیات اشاره شده، و در خصوص تاثیر شرایط بر اجرای عملیات بحث شود، بطور کلی هر مانع و مشکلی که بر عملکرد دستگاه تاثیر (مثبت یا منفی) گذاشته از جمله مواردی که خارج از کنترل مدیریت بوده است ذکر گردد. تمامی یافته های حسابرسی باید در کاربرگها مستند سازی شوند.

۱-۵-۴-۴- شرح فعالیت مورد حسابرسی

در این قسمت در خصوص فعالیت مورد حسابرسی، از جمله دستاوردهای حاصل از اجرای پروژه یا برنامه یا موضوع فعالیت توضیح داده میشود. این سرفصل حسب مورد شامل موارد ذیل میباشد:

۱-۵-۴-۱- نیاز سنجی، امکان سنجی و اولویت سنجی: در این قسمت نتایج بررسیها در خصوص ضرورت اجرای عملیات، هزینه های مالی (یا هزینه فرصت) که در صورت عدم اجرای آن تحمیل میشد، وضعیت و شرایط منطقه یا جمعیت هدف در صورت عدم اجرای عملیات، و اینکه آیا اجرای عملیات بهترین گزینه ممکن و در اختیار مدیریت و در اولویت اول بوده است یا خیر درج شود.

۱-۵-۴-۲- فرایندها و نحوه اجرای عملیات پروژه یا برنامه یا فعالیت و مکانیابی آن مورد بررسی و تحلیل قرارگیرد. در خصوص اینکه آیا محل انتخاب شده جهت اجرای عملیات و جمعیت هدف بهترین گزینه های ممکن برای اجرا بوده اند یا خیر استدلال شود.

۱-۵-۴-۳- معیارهای برنامه که توسط مدیریت تعیین شده است (بصورت مستند) شرح داده شود. در صورتیکه معیارهای خاصی توسط مدیریت تعیین نشده باشد و معیارها توسط حسابرس (برای پشتیبانی یافته ها) تعیین شده باشند، لازم است توضیحات کافی در خصوص مبانی معیارها با اشاره به منابع و مراجع معتبر، داده شود تا دلایل قابل قبول بودن و مناسب و منطقی بودن معیارها مشخص شود.

۱-۵-۴-۴- کارهایی که توسط حسابرس انجام گرفته است بیان شود. دامنه و روش شناختی مورد استفاده برای ارزیابی هر فعالیت خاص باید شرح داده شود.

۱-۵-۴-۵- نتیجه مقایسه کارهای اجرا شده با معیارهای تعیین شده و حقایق مشخص شده در این ارتباط بیان شوند. حقایق با توجه به شرایط، وضعیت و مبادلات انجام شده، مورد اشاره قرار گرفته و نتیجه گیری حسابرس در خصوص عدم کفایت آنها ذکر شود. معمولاً وضعیت یا شرایط گزارش شده ناشی از ضعف های موجود در الزامات تجویز شده و یا عدم رعایت این الزامات می باشد. هریک از یافته ها باید با اهمیت (دارای تاثیر کافی به منظور الزام به انجام اقدامات اصلاحی) و حاوی شواهد کافی و مربوط برای پشتیبانی نتیجه گیریهای انجام شده باشند. نتیجه گیریها باید بصورت کامل شرح داده شوند تا جای تفسیر نداشته باشند. در صورت لزوم نمونه انتخاب یا حسابرسی شده و موضوع ذیربط از برنامه، عملیات یا فعالیت حسابرسی شده ارائه گردد تا دیدگاه مناسبی از یافته ها ارائه شود.

۱-۵-۴-۶- تعیین میزان آثار مثبت دستیابی به اهداف، یا زیان های حادث از عدم دستیابی (در صورت امکان برآورد میزان پولی این آثار مثبت و زیانها)

۷-۱-۴-۵-۴- شناسایی عدم کفایت عملکرد مدیریت مالی در رابطه با موضوع

۲-۴-۵-۴- ارزیابی کارائی، اثربخشی و صرفه اقتصادی

ارزیابی حسابرس از میزان کارائی، اثربخشی و صرفه اقتصادی و تعیین علل یا موانع موجود از طریق بررسی گزارشهای حسابرسی و مطالعات انجام شده قبلی، بررسی خط مشی ها و روشها، انجام مصاحبه با کارکنان مسئول و افراد ذینفع و نیز اشخاص مطلع، مشاهده عملیات و تجزیه تحلیل روندها، ارزیابی کفایت منابع تخصیص یافته، و بررسی محیط یا عوامل خارجی موثر بر عملکرد صورت میگیرد. این سرفصل شامل موارد ذیل میباشد:

۱-۴-۵-۲-۴- ارزیابی حسابرس از میزان دستیابی مجری به اهداف تعیین شده و بررسی تاثیر سایر عوامل در دستیابی و عدم دستیابی به اهداف.

۲-۴-۵-۲-۴- ارزیابی حسابرس از میزان اثر بخشی اجرای پروژه یا برنامه یا موضوع فعالیت. ابتدا باید آثار شرایط (وضعیت) ایجاد شده مشخص شود. در موارد ممکن باید برای روشن ساختن میزان اهمیت و قابل توجه بودن وضعیت یا شرایط ایجاد شده، مبالغ ریالی یا سایر داده های کمی را عنوان نمود. توجه به این نکته ضرورت دارد که داده های ارائه شده صحیح بوده و گمراه کننده نباشند تا یک دیدگاه متوازن و متعادل ارائه شود. نتایج بررسی را تنها در صورتی می توان بعنوان نماینده موضوع فعالیت تلقی نمود که اقلام مورد بررسی بصورت آماری نمونه گیری و انتخاب شده باشند.

۳-۴-۵-۲-۴- ارزیابی حسابرس از میزان کارایی دستگاه اجرایی پروژه یا برنامه یا موضوع فعالیت. کارائی و بهره وری کارکنان، کارائی دستگاهها، تجهیزات و سایر امکانات در اختیار با توجه به جنبه های کیفی آن مورد بررسی قرار گیرد.

۴-۴-۵-۲-۴- ارزیابی حسابرس از صرفه اقتصادی منابع بکار گرفته شده در اجرای پروژه یا برنامه یا موضوع فعالیت.

۵-۴-۵-۲-۴- ارزیابی حسابرس از نحوه مدیریت پروژه، برنامه یا موضوع فعالیت

۳-۴-۵-۴- اشکالات، انحرافات و ضعف های مشخص شده

اشکالات به همراه آثار آنها بصورت شفاف بیان شده و دقت شود نواقص جزئی با اغراق انعکاس داده نشود. در صورتیکه بر اساس قوانین و مقررات گزارش نمودن اعمال غیر قانونی به مراجع قانونی ذیربط الزامی است به اقدامات انجام یافته در این رابطه اشاره شود. این سرفصل حسب مورد شامل موارد ذیل میباشد:

۱-۴-۵-۳-۴- بیان اشکالات، انحرافات و ضعف های مشاهده شده

۴-۴-۵-۳-۲- ارزیابی حسابرس از دلایل ایجاد اشکالات و نواقص: دلایل بایستی مورد تجزیه و تحلیل قرار گیرند تا اطلاعات واقعی در خصوص اینکه چرا شرایط مورد نظر اتفاق افتاده است مشخص شود.

۴-۴-۵-۳-۳- شناسایی موارد با اهمیت عدم رعایت قوانین و مقررات: در این قسمت موارد خاص مربوط به سوء استفاده یا اقدامات غیرقانونی ذکر می شود در صورتیکه این موارد در دست بررسی است به پیشرفت کار آن اشاره شود.

۴-۴-۵-۴- بررسی پاسخ ها و توجیهات ارائه شده توسط مدیریت دستگاه در رابطه با اشکالات و نواقص

این سرفصل حسب مورد شامل موارد ذیل میباشد:

۴-۴-۵-۴-۱- تجزیه تحلیل پاسخ ها و توجیهات ارائه شده توسط مدیریت دستگاه: بعنوان مثال معمولاً در سطح عملیاتی، عدم اطلاع از الزامات قانونی، بعنوان دلیل و توجیه عدم رعایت قوانین و مقررات مطرح می شود لکن منطقی بودن این توجیهات باید مورد ارزیابی قرار گیرد تا مشخص شود این مشکل در سطح ملی و یا در سایر ادارات نیز وجود داشته یا خیر، یعنی دستورات ابلاغ شده توسط مدیریت برای سطوح عملیاتی واضح نبوده یا اینکه این امر صرفاً مختص به موضوع مورد رسیدگی بوده است. در صورتیکه دستورات مدیریت واضح بوده است کنترل داخلی مربوط به اداره مذکور زیر سوال می رود و باید دلایل آن مشخص گردد. به هر حال چنین توجیهاتی نباید به خودی خود پذیرفته شده و در گزارش درج گردند بلکه باید پس از تجزیه تحلیل های موشکافانه در گزارش آورده شوند. همچنین نظر مقامات مسئول به هیچ وجه نباید به عنوان توجیهی برای حذف یک یافته با اهمیت یا یک پیشنهاد اصلاحی مورد قبول واقع شود.

۴-۴-۵-۴-۲- نقطه نظرات هیات حسابرسی در خصوص پاسخ ها و توجیهات ارائه شده توسط مدیریت دستگاه

۴-۴-۵-۴-۳- سایر نقطه نظرات دستگاه در خصوص اجرای عملیات

۴-۴-۵-۵- مشخص ساختن ضعف های مهم در کنترل های مدیریت

چنانچه در کنترل داخلی سازمان در ارتباط با موضوع مورد رسیدگی ضعفی وجود دارد باید در یافته ها مورد اشاره قرار گیرد و مشخص شود آیا سازمان در سنوات و دوره های قبل به این ضعف واقف بوده است یا خیر در صورت

مثبت بودن پاسخ، لازم است در گزارش، محل و تاریخ اعلام آگاهی از موضوع و دلایل ادامه وضعیت مذکور (اقدامات اصلاحی برنامه ریزی شده اما اجرا نشده، اقدامات اصلاحی در دست اجرا هستند، یا اقدامات اصلاحی اجرا شده کافی نبوده است) درج گردد. در صورت عدم دستیابی به اهداف، دلایل اثر بخش نبودن روشها و رویه هایی که توسط مدیریت بمنظور هدایت کارکنان و دستیابی به اهداف تدوین گردیده، مورد تحلیل قرار گیرد. انجمن حسابداران رسمی آمریکا ضعف با اهمیت را به شرح ذیل تعریف نموده است: « وضعیتی است که در آن طراحی یا عملکرد یک یا چند عنصر از عناصر ساختار کنترل داخلی به گونه ای بوده که احتمال وقوع یا کشف به موقع اشتباهات یا تخلفات مهم (نسبت به کل برنامه، وظیفه یا فعالیت مورد حسابرسی) را کاهش نمی دهد» در تعیین اینکه یک ضعف با اهمیت است یا خیر باید ماهیت نواقص کنترلی و اهمیت پولی موضوع مورد حسابرسی را مورد توجه قرار داد البته این امر در برخی موارد مانند موضوعات امنیتی و بهداشت و سلامتی استثناء دارد. این نکته حائز اهمیت میباشد که بطور کلی در ضعف های مهم، یا اصولاً کنترلهای داخلی تجویز نشده یا اگر تجویز شده اند کافی نبوده است.

۴-۴-۶- توصیه های حسابرسی

۴-۴-۶-۱- با توجه به ارزیابیهای بعمل آمده و نتیجه گیریهای انجام شده، در صورتیکه عملیات به اهداف مورد نظر منتج شده است، خط مشیها و روشهای استفاده شده مورد تأیید قرار گرفته و در صورت عدم دستیابی، لزوم تغییر آنها بمنظور دستیابی به اهداف تعیین شده مورد تأکید قرار گیرد، و پیشنهادات عملی بمنظور انجام تغییرات ضروری و اصلاح نارسائیهای موجود و بهبود عملیات ارائه شود. توصیه ها باید روشن، قابل اجرا (عملی)، واقع بینانه و دارای مبانی صحیح بوده و اجرای آنها مقرون به صرفه باشد همچنین توصیه ها باید در راستای یافته ها و نتایج حسابرسی پیشنهاد شده، و مشخصاً اشاره به اقداماتی داشته باشند که در وضعیت ایجاد شده وجود نداشته یا انجام نگرفته است. توصیه نباید صرفاً بیان این نکته باشد که یک مقررات یا قانون خاص رعایت گردد، و یا الزامات موجود را مجدداً تکرار نماید بلکه اقداماتی را که برای پیشبرد رعایت مقررات لازم است اعلام نماید.

لازم است هر توصیه ای حاوی راه حل پیشنهادی برای دلایل وضعیت ایجاد شده باشد. برآورد صرفه جوئیهای مالی و سایر آثار مثبت مالی و غیر مالی ناشی از اجرای هر توصیه ذکر شده و افراد مسئول اجرای هر توصیه خاص (با ذکر سمت) مشخصاً مورد اشاره قرار گیرند. نظرات واحد رسیدگی شده در خصوص توصیه ها و پیشنهادات کلیدی بصورت مختصر بیان شده و در صورتیکه نظرات مذکور برای حسابرس و موسسه حسابرسی قابل قبول و قانع کننده بوده است این مسئله ذکر گردد، و در صورت قابل

قبول و قانع کننده نبودن نظرات مذکور در خصوص دلایل آن توضیح داده شود. توصیه باید اقدام نهایی را تسهیل نموده و بصورت شفاف اقداماتی را که به منظور اطمینان از درک توصیه توسط سازمان ضرورت دارد مطرح سازد. در صورتیکه خود سازمان روش قابل قبولی از اجرای اقدامات اصلاحی را پیشنهاد داده باشد توصیه می تواند اجرای آن پیشنهاد توسط سازمان باشد. این سرفصل شامل موارد ذیل می باشد:

۱-۶-۴-۱-۴- پیشنهادات حسابرس برای اصلاح و بهبود امور و ارتقاء کارایی و اثر بخشی

۲-۶-۴-۱-۶-۴- پیشنهادات حسابرس برای جلوگیری از بروز و تکرار نواقص و اشکالات

۳-۶-۴-۱-۶-۴- پیشنهادات حسابرس در خصوص روشهای بهتر اجرای عملیات

۴-۶-۴-۱-۶-۴- میزان اجرای پیشنهادات، توسط دستگاه: در این قسمت به اقدامات اصلاحی که در حین یا در نتیجه حسابرسی انجام گرفته است اشاره شود و چنانچه اقدامات اصلاحی کامل نبوده است یا صرفاً برخی از ایرادات خاص را شامل گردیده به این موضوع اشاره شود.

۲-۶-۴-۴-۴- نتایج اجرای حسابرسی و پیشنهادات ارائه شده به دستگاه در صورت اجرای آن

در این قسمت نتایج حاصل از حسابرسیها و پیشنهادات ارائه شده به دستگاه در صورتیکه اجرا شده باشند ذکر میگردد.

۷-۴-۴- پیوستها

جزئیات و اطلاعات تفصیلی ضروری برای مطالعه کامل گزارش در پیوستها درج و ضمیمه گزارش گردد. مواردی که در گزارش بعنوان مرجع مورد اشاره قرار گرفته اند باید در پیوستها توضیح داده شوند تا گزارش جامع بوده و برای مطالعه آن نیازی به مراجعه به متون دیگر نباشد. در مواردی که نیاز آن احساس میشود لغتنامه اصطلاحات فنی مورد استفاده در متن گزارش را میتوان بعنوان یک پیوست جداگانه ضمیمه گزارش نمود. این سرفصل حسب مورد شامل موارد ذیل می باشد:

۱-۷-۴-۴- تصویر مکاتبات مورد اشاره در گزارش

۲-۷-۴-۴- شواهد حسابرسی

۳-۷-۴-۴- سایر مواردی که به نظر حسابرس برای اثبات یافته های حسابرسی مفید می باشد

۴-۷-۴-۴- لغتنامه اصطلاحات فنی