

تاریخ دریافت: ۹۰/۲/۵

تاریخ پذیرش: ۹۰/۳/۶

اصول اساسی در حسابرسی عملکرد

کیوان اسکندری / مدیر آموزش و مدیر حسابرسی موسسه حسابرسی مفید راهبر

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
رتال جامع علوم انسانی

چکیده

سازمان بین‌المللی عالی حسابرسی اینتوسای به عنوان سازمان حامی مجامع حسابرسی دولتی مستقل، فعالیت می‌کند و در طول مدت بیش از پنجاه سال، چارچوبی اساسی را برای سازمانهای عالی حسابرسی، پایه‌ریزی و بنیان نهاده است تا این سازمانها بتوانند تدوین انتقال دانش خود را ارتقا بخشند و حسابرسی دولتی را در سراسر جهان گسترش دهند و توان حرفه‌ای، پایداری و تاثیر اعضای سازمانهای عالی حسابرسی را در کشورهای خود به منصفه ظهور برسانند.

این مقاله به اصول کلیدی در رهنمودهای حسابرسی عملکرد می‌پردازد که به وسیله سازمان بین‌المللی عالی حسابرسی اینتوسای به شماره ۳۱۰۰ در سال ۲۰۱۰ منتشر شده است.

واژه کلیدی: اینتوسای، استاندارد بین‌المللی عالی حسابرسی شماره ۳۱۰۰، حسابرسی عملکرد فرآیند

حسابرسی.

مقدمه

مقامات منتخب و منصوب در بخش عمومی و بالاخص در دولت، در مورد رعایت قوانین و مقررات درباره تحصیل مالی و مصرف صحیح آن در محل قانونی و همراه با محدودیتهای حاکم بر بودجه سالانه، مسئولیت پاسخگویی دارند. این مسئولیت از سابقه‌ای طولانی برخوردار است و بر تحصیل و مصرف صحیح منابع مالی تاکید دارد. مسئولیت پاسخگویی عملکرد جزئی از مسئولیت پاسخگویی مدیریتی است و بر این اساس، مقامات اجرائی در دولتها و نهادهای بزرگ بخش عمومی موظفند علاوه بر رعایت قوانین و مقررات در تحصیل و مصرف صحیح منابع مالی عمومی، این منابع را به صورت کارا، اثربخش و با صرفه اقتصادی مصرف نموده و در تحقق این موارد پاسخگو باشند. (باباجانی، ۱۳۸۹).

حسابرسی عملکرد، ابزاری در اختیار مدیریت برای شناخت مشکلات و رفع تنگناهاست و دیدی عیب‌جوینانه و انتقادی ندارد و هدف آن انتقاد از عملیات جاری نیست، بلکه، بررسی عملیات از راه همکاری با مدیریت و کارکنان و تدوین برنامه برای پیشرفت عملیات است. بنابراین حسابرسی عملکرد باید به عنوان برنامه بازنگری برای اقتصادی و کارا کردن عملیات در نظر گرفته شود تا نتایج فزاینده‌ای در پی داشته باشد (Reid, ۲۰۰۵).

به طور کلی، تفکرات زیر، پایه‌های حسابرسی عملکرد را شکل داده است:

- ارزیابی کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی در کلیه فعالیتهای دولت حائز اهمیت است؛ بدین منظور نیاز به نوعی حسابرسی است که این موضوعات را بررسی و ارزیابی نموده و به بهتر شدن نحوه انجام هزینه‌های دولت، نحوه ارائه خدمات عمومی، مدیریت و پاسخگویی عمومی کمک نماید.
- دسترسی به اطلاعات قابل اتکا و مستقل در خصوص فعالیتهای دولت، حائز اهمیت است. از این رو، نیاز به مرجع رسیدگی کننده مستقلی می‌باشد که نماینده منافع عمومی بوده و به منظور انعکاس وضعیت موجود و نقد آن بتواند به طور مستقل فکر کرده و اقدام نماید.
- بازبینی و اطلاع از فعالیتهای دولت و توانایی بهبود عملکرد دولت و تاثیر گذاری بر آن حائز اهمیت است، لذا نیاز به مرجع رسیدگی کننده با صلاحیت وجود دارد که بتواند این نقش را به درستی ایفا نموده و موجب ارتقای انگیزه‌های یادگیری، تحول و بهبود شرایط تصمیم‌گیری شود

(دیوان محاسبات کشور، ۱۳۸۷).

در این مقاله، اصول اساسی مطرح در حسابرسی عملکرد براساس استانداردهای بین‌المللی سازمانهای عالی حسابرسی ارائه می‌شود. در این مورد، ابتدا مطالبی به منظور آشنایی با اینتوسای و استانداردهای منتشر شده توسط آن ارائه و سپس موضوعاتی مطرح می‌گردد که مبانی اصلی و اساسی حسابرسی عملکرد است.

اینتوسای

سازمان بین‌المللی عالی حسابرسی اینتوسای^۱، به عنوان سازمان حامی مجامع حسابرسی دولتی مستقل فعالیت می‌کند و در طول مدت بیش از پنجاه سال، چارچوبی اساسی را برای سازمان‌های عالی حسابرسی^۲ پایه‌ریزی و بنیان نهاد تا این سازمانها بتوانند تدوین و انتقال دانش خود را ارتقا بخشند، حسابرسی دولتی را در سراسر جهان گسترش دهند، و توان حرفه‌ای، پایداری و تاثیر اعضای سازمانهای عالی حسابرسی را در کشورهای خود به منصفه ظهور برسانند. تجربیات اعضای اینتوسای، یافته‌ها و دیدگاههای موثر آنان، این امکان را فراهم می‌سازد که حسابرسی دولتی دارای فرآیند پیشرفت مستمر و رو به رشدی باشد.

اینتوسای سازمانی غیروابسته، مستقل، غیرسیاسی و غیردولتی است و دارای موقعیت مشاوره خاص برای هیئت مشاوره‌های اجتماعی و اقتصادی سازمان ملل متحد^۳ می‌باشد.

اینتوسای سازمانی غیروابسته، مستقل، غیرسیاسی و غیردولتی است و دارای موقعیت مشاوره خاص برای هیئت مشاوره‌های اجتماعی و اقتصادی سازمان ملل متحد می‌باشد.

اینتوسای در سال ۱۹۵۳ ایجاد شده و در آن زمان، ۳۴ سازمان عالی حسابرسی عضو آن بوده‌اند و در حال حاضر، دارای ۱۸۹ عضو پیوسته و ۴ عضو وابسته می‌باشد (www.intosai.org).

استانداردهای بین‌المللی سازمان‌های عالی حسابرسی

استانداردهای بین‌المللی سازمان‌های عالی حسابرسی^۴ به منظور ارتقای عملکرد سازمان‌های عالی حسابرسی در زمینه‌های مختلف تدوین شده و دارای عناوینی به شرح زیر است:

استانداردهای ۱۰۰۰ تا ۲۹۹۹ رهنمودهای اجرایی برای حسابرسی مالی
استانداردهای ۳۰۰۰ تا ۳۹۹۹ رهنمودهای اجرایی برای حسابرسی عملکرد.
استانداردهای ۴۰۰۰ تا ۴۹۹۹ رهنمودهای اجرایی برای حسابرسی رعایت (www.issai.org)
این مقاله به گونه‌ای ارائه شده که در آن اصول اساسی حسابرسی عملکرد، با ذکر شماره‌بند‌های
استانداردهای مربوط در اختیار خوانندگان قرار گیرد و بیش از هر استاندارد دیگری، براساس مفاهیم
مندرج در استاندارد بین‌المللی سازمان‌های عالی حسابرسی شماره ۳۰۰۰ بوده و حاوی رهنمودهای
عملی و اجرایی برای حسابرسی عملکرد می‌باشد و حساب‌رسان عملکرد باید برای کسب رهنمودهای
بیشتر به آن مراجعه نمایند.

اصول اساسی در حسابرسی عملکرد

۱. مقدمه

۱. طبق اصول اساسی حسابرسی عملکرد ارائه شده توسط سازمان بین‌المللی عالی حسابرسی اینتوسای،
به دلیل تفاوت‌های موجود در رویکردها و ساختارهای سازمان‌های عالی حسابرسی، استانداردهای
حسابرسی تمام جنبه‌های کار حسابرسی را شامل نمی‌شود (ISSAI, ۱۳/۱۰۰). علاوه بر این، بر مبنای
الزامات حسابرسی مصوب برای سازمان‌های عالی حسابرسی، هیچ یک از استانداردهای حسابرسی
مراجع حرفه‌ای دیگر نمی‌تواند برای سازمان‌های عالی حسابرسی تجویز شود و برای این سازمان‌ها، کاربرد
اجباری ندارد (ISSAI, ۱۷/۱۰۰). بنابراین سازمان بین‌المللی عالی حسابرسی اینتوسای برای خود
تصویب کرده است تا تمام سازمان‌های عالی حسابرسی، خط مشی‌ای را تدوین کنند که براساس آن
استانداردهای اینتوسای و سایر استانداردهای حرفه‌ای رعایت شود که در اجرای کارهای گوناگون مربوط
به سازمان انجام می‌گردند. این راهنما، آن گروه از اصول اصلی را ارائه می‌دهد تا با شناخت مشترک از
موضوعات، کارهای با کیفیت‌تری در حسابرسی عملکرد^۵ انجام شود.

۲. مقایسه عملیات و اقدامات مربوط و حسابرسی عملکرد در کشورهای مختلف، نشانگر
تفاوت‌های قابل ملاحظه‌ای در سازمانهای عالی حسابرسی است. این تفاوت‌ها درباره نحوه الزامی
کردن حسابرسی، سازمان و روش‌های مورد استفاده آنهاست. شرایط محیط اقتصادی، اجرایی و قانونی

نیز می‌تواند روی ماهیت حسابرسی‌های عملکرد انجام شده و نحوه اجرای آنها تاثیر بگذارد. همچنین میزان پیشرفت‌های صورت گرفته در عملکرد بخش عمومی روی محتوا و ماهیت حسابرسی‌های عملکردی اثر می‌گذارد که می‌تواند اجرا شود.

۳. حسابرسی عملکرد به طور کلی برای بررسی عملکرد واحد مورد حسابرسی از سه رویکرد استفاده می‌کند؛ حسابرسی ممکن است براساس رویکرد مبتنی بر نتایج^۶ باشد که در آن اهدافی مورد ارزیابی قرار می‌گیرد که از قبل تعریف شده و به مرحله اجرا درآمده است. رویکرد دیگر، رویکرد مبتنی بر مسئله^۷ می‌باشد که در آن علل مسئله یا مسایل خاص مورد بررسی و تجزیه و تحلیل قرار می‌گیرد و رویکرد سوم، رویکرد مبتنی بر سیستم^۸ می‌باشد که به بررسی این موضوع می‌پردازد که سیستم‌های مدیریت وظایف خود را به نحو مطلوب انجام داده‌اند یا خیر. حسابرسی می‌تواند براساس ترکیبی از این سه رویکرد نیز انجام شود.

۴. حسابرسی عملکرد همچنین می‌تواند براساس یک یا دو جنبه حسابرسی انجام شود: جنبه بالا به پایین^۹ که بر الزامات، سودمندی، اهداف و انتظارات قانونگذاران، مقامات اجرایی یا مراجع قانونی تاکید دارد و جنبه پایین به بالا^{۱۰} که روی اثرات فعالیت‌های دو واحد حسابرسی شونده و جامعه بزرگتر از آن، متمرکز است (ISSAI, ۲۰۰۰, ۸). همیشه در مورد حسابرسی عملکرد قبلی، سؤالاتی در مورد سودمندی و تصمیمات قانونگذاران مطرح نمی‌باشد، اما به جای آن هرگونه قصور احتمالی در عدم رعایت قوانین و مقررات مورد بررسی قرار می‌گیرد که می‌تواند روی این سودمندی‌ها تاثیر بگذارد. سازمان‌های عالی حسابرسی، با توجه به این الزامات می‌توانند حسابرسی‌های خود را براساس مفروضاتی انجام دهند که تصمیمات خط مشی براساس آنها اتخاذ می‌گردد و روی چنین تصمیمات خط مشی اثر می‌گذارد. حسابرسی عملکرد ارزیابی عینی ارائه می‌دهد تا قانونگذاران بر اساس چنین موضوعاتی اطلاعات لازم را کسب کنند که چگونه اهداف خط مشی تحقق می‌یابد یا چگونه دستیابی به اهداف به کارایی و اثربخشی بیشتر صورت می‌گیرد.

۵. حسابرسی عملکرد با استفاده از هر کدام از رویکردها یا جنبه‌های پیشگفته و بدون در نظر گرفتن رسیدگی به رعایت قوانین و مقررات تصویب مراجع قانونی و قانونگذاران به ارتقای

کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی واحد مورد حسابرسی در رابطه با وظایف و فعالیتهای آن کمک بنیادی می‌کند. این نوع حسابرسی، در صورت لزوم، اثرات چارچوب‌های بنیادی و مقرر را نیز روی عملکرد واحد مورد رسیدگی مورد بررسی قرار می‌دهد. حسابرسی عملکرد اغلب تلاش‌های لازم را برای پاسخگویی به این دو سؤال انجام می‌دهد: آیا کارهای درستی انجام شده است و آیا کارهایی که انجام شده به روشی درستی صورت گرفته است یا خیر؟

۶. از آنجا که حسابرسی عملکرد می‌تواند با تمام موضوعات مطرح در بخش عمومی سرو کار داشته باشد، این امکان وجود ندارد و یا مناسب نیست که استانداردهای حسابرسی مشترک و مفصلی پیشنهاد شود که تمام موقعیت‌ها را پوشش دهد. علاوه بر این، حساب‌رسان باید کارهای خود را در موقعیت‌های مختلف با به کارگیری قضاوت‌های حرفه‌ای^{۱۱} و استانداردهای حرفه‌ای کاربردی انجام دهند که اجرای آنها در هر حسابرسی عملکرد ضروری است.

۲. اصول کلی

۲-۱- تعاریف

۷. حسابرسی عملکرد بررسی مستقل و هدفمند اقدامات، برنامه‌ها، سیستم‌ها، یا دستگاه‌های دولتی است که با در نظر گرفتن یک یا چند جنبه از جنبه‌های کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی با هدف بهبود و اصلاح امر صورت می‌گیرد (ISSAI, ۲۰۰۰/۱۰۱).

۸. وظایف حسابرسی عملکرد^{۱۲} به طور جداگانه برای هر کار حسابرسی قابل تعیین است و بر حسب نوع حسابرسی، منجر به صدور بیانیه یا گزارش جداگانه می‌گردد. حسابرسی باید به روشنی دارای اهداف قابل تعیین و شامل یک یا گروهی از فعالیت‌ها، سیستم‌ها، برنامه‌ها یا مراجعی باشد که به عنوان واحد حسابرسی شونده شناخته می‌شود.

۲-۲- اهداف حسابرسی عملکرد

۹. بر اساس استانداردهای بین‌المللی سازمان‌های عالی حسابرسی شماره ۱۰۰ (ISSAI, ۲۰۰۰/۴۰)، هر حسابرسی عملکرد جداگانه‌ای باید دارای اهداف بررسی شامل یک یا چند مورد از ادعاهای سه‌گانه

زیر باشد:

الف - صرفه اقتصادی فعالیت‌ها براساس اصول اجرایی، عملکردها و خط مشی‌های مطلوب مدیریت.

ب - کارایی استفاده از منابع انسانی، مالی و سایر منابع شامل بررسی سیستم‌های اطلاعاتی، معیارهای عملکرد و برنامه‌های نظارت و اقداماتی در واحدهای مورد حسابرسی برای اصلاح و جبران قصور و کاستی‌های تعیین شده است.

ج - اثربخشی عملکرد در رابطه با دستیابی به اهداف واحد حسابرسی شده و تاثیر واقعی فعالیت‌ها در مقایسه با تاثیرات مورد نظر.

۱۰. اهداف حسابرسی معمولاً به شکل یک یا چند سؤال کلی و تعداد محدودی سؤالات فرعی بیان می‌شود که حسابرس به آن پاسخ می‌دهد. این سؤالات معمولاً مربوط و قابل اجرا هستند، ولی تمام سؤال را به طور کامل و با جزئیات بیان نمی‌کند. سؤالات حسابرسی بیان شده به وسیله حسابرس نباید به طور کامل و گسترده بر مبنای رویکرد حسابرسی عطف به ماسبق باشد. سازمان‌های عالی حسابرسی، در حسابرسی عملکرد می‌توانند مبنای اولیه‌ای را در نظر بگیرند و یافته‌های حسابرسی و توصیه‌ها را در مواقع ضروری به صورتی مرتب نمایند که این کار به صورت تلویحی توسط مراجع قانونگذار مجاز باشد؛ علاوه بر این، جنبه‌های حسابرسی مالی و رعایت شامل ملاحظات محیطی در محتوای تدوین پایدار نیز می‌توانند حسابرسی عملکرد در نظر گرفته شود و بالاخره، جنبه شهروندی مربوط به عملکرد واحد مورد حسابرسی نیز باید در صورت لزوم مورد توجه قرار گیرد.

۲-۳- انتخاب موضوعات حسابرسی عملکرد

۱۱. حسابرسان باید موضوعات حسابرسی را به گونه‌ای انتخاب کنند که موضوعاتی با اهمیت و قابل حسابرسی باشد و الزامات سازمان‌های عالی حسابرسی را نشان دهد (ISSAI, ۲۰۰۱/۳۴). حسابرسی باید منجر به نتایج مهمی برای فعالیتهای عمومی، اجرایی و مالی واحد مورد حسابرسی یا کل جامعه شود. از آنجا که انواع مختلفی از حسابرسی و حسابرسی عملکرد وجود دارد، طبقه‌بندی قراردادهای حسابرسی باید از طریق اهداف اولیه هر حسابرسی تعیین شود (ISSAI, ۲۰۰۱/۴۱). علاوه

بر انجام حسابرسی براساس مصوبات مراجع قانونی مورد درخواست از سوی مجلس یا سایر مراجع دیگر، موضوعات حسابرسی عملکرد باید براساس مسئله یا ارزیابی ریسک و اهمیت یا تاثیر (نه تنها تاثیر مالی، بلکه تاثیر اجتماعی یا سیاسی) انتخاب شود و در آن روی نتایج حاصل از کاربرد خط مشی‌های عمومی تاکید شود. فرآیند انتخاب موضوعات حسابرسی باید به حداکثرسازی تاثیر مورد انتظار از حسابرسی کمک کند و این کار در شرایطی باید انجام شود که از قابلیت‌های حسابرسی بهره‌برداری گردد. فرآیندهای برنامه‌ریزی (ISSAI, ۱۰۱/۳۰۰) و تدوین برنامه سالیانه حسابرسی، ابزارهای مفیدی برای تدوین اولویت‌ها هستند.

۲-۴- فرآیند حسابرسی عملکرد

۲-۴-۱- برنامه‌ریزی

۱۲. حسابرس باید حسابرسی را چنان برنامه‌ریزی کند که اطمینان حاصل نماید، کار با کیفیت بالا و براساس روشی کارا، اثربخش و با صرفه اقتصادی و براساس زمانبندی مطلوب انجام می‌شود (ISSAI, ۱۰۱/۳۰۰، ۱،۴-۱،۳/۱۰۱/۳۰۰). مستندات برنامه‌ریزی حسابرسی می‌تواند شامل این موضوعات باشد:

الف - ارزش زمینه و اطلاعات مورد نیاز برای شناخت واحد مورد حسابرسی و انجام ارزیابی مسئله و ریسک، منابع احتمالی شواهد، قابلیت حسابرسی و اهمیت و تاثیر موضوعاتی که برای حسابرسی در نظر گرفته شده‌اند (ISSAI, ۱۰۱/۳۰۰).

ب- هدف، سؤالات یا فرضیه‌ها، معیار، دامنه و دوره زمانی حسابرسی و روش‌شناسی (شامل روش‌های مورد استفاده برای گردآوری شواهد و انجام تجزیه و تحلیل حسابرسی) باید به وسیله حسابرس پوشش داده شود.

ج - طرح فعالیت کلی شامل الزامات به کارگماری کارکنان با صلاحیت‌های حرفه‌ای لازم (دربرگیرنده استقلال کارکنان شاغل در کار حسابرسی)، منابع انسانی و سایر تخصص‌های احتمالی مورد نیاز برای حسابرسی، تعیین دانش مناسب برای حسابرسان (در رابطه با موضوع مورد حسابرسی (ISSAI, ۲،۲/۳۰۰)).

د - بهای تمام شده برآوردهای حسابرسی، چارچوب زمانی، معیارها و نقاط اصلی کنترل

حسابرسی.

۱۳- حسابرسی‌های عملکرد باید دارای معیارهای حسابرسی مناسبی باشد و مبنایی را برای تدوین یافته‌های حسابرسی فراهم نماید. معیار حسابرسی می‌تواند دارای ماهیتی کمی یا کیفی بوده و باید عینی، قابل اتکا و کامل باشد. در صورت امکان، منابع معیار مورد استفاده در حسابرسی را باید تعیین نمود.

۱۴. دامنه حسابرسی باید به روشنی ماهیت، زمانبندی اجرا و میزان روش حسابرسی را تعریف نماید. در مواقعی که قوانین و مقررات و سایر الزامات مرتبط با واحد حسابرسی شونده به طور بالقوه دارای تاثیر با اهمیتی روی سؤالات حسابرسی است، حسابرسی عملکرد باید به گونه‌ای طراحی شود که سؤالات حسابرسی را در برگیرد.

۱۵. حسابرسان برای تعیین ماهیت و دامنه حسابرسی اغلب نیاز به ارزیابی قابلیت اتکای سیستم کنترل‌های داخلی دارند که به آنان در اجرای حسابرسی واحد مورد حسابرسی یاری می‌رساند (ISSAI, ۳/۱/۳۰۰). محتوای مورد ارزیابی به اهداف حسابرسی بستگی دارد. علاوه بر این، آنها باید نسبت به موقعیت‌ها یا معاملاتی هوشیار باشند که ممکن است ناشی از اقدامات غیرقانونی یا سوء استفاده باشد. ماهیت چنین اقداماتی نیز باید تعیین شود، زیرا روی یافته‌های حسابرسی تاثیر می‌گذارد (ISSAI, ۳/۳۰۰, (d)).

۱۶. حسابرس باید در زمان طراحی روش‌های حسابرسی، مبنایی مربوط به گردآوری شواهد حسابرسی کافی و مناسب را تعیین نماید تا براساس آن درباره اهداف، پاسخ به سؤالات حسابرسی یا تایید فرضیه‌ها نتیجه‌گیری شود. حسابرسان بندرت دارای فرصت‌هایی برای در نظر گرفتن تمام اطلاعات درباره واحد مورد حسابرسی و روش‌های نمونه‌گیری هستند که باید به دقت انتخاب شود. مرحله برنامه‌ریزی باید همراه با تحقیقات خاصی باشد که به ایجاد دانش آزمون طراحی‌های حسابرسی مختلف و کنترل اطلاعات مورد نیاز در دسترس کمک کند. این موضوع، انتخاب مناسب‌ترین روش حسابرسی را آسانتر می‌سازد.

۱۷. حسابرسی‌های عملکرد می‌تواند دامنه گسترده‌ای از وظایف گردآوری اطلاعات و روش‌های تجزیه و تحلیل مانند بررسی‌ها، مصاحبه‌ها، گروه‌های تاکید، مشاهده، تجزیه و تحلیل اسناد و مدارک،

آزمون‌های معاملات و تجزیه و تحلیل اطلاعات اقتصادی، مالی و عملکرد را شامل شود. روش‌های حسابرسی باید با انتخاب بهترین روش‌های گردآوری اطلاعات و با روشی کارا و اثربخش صورت گیرد. آنچه که در این زمینه به حسابرسان یاری می‌رساند این است که حسابرسان باید بهترین عملکردها را بشناسند، دلایل عملی مانند قابلیت دسترسی به اطلاعات می‌تواند در انتخاب روش‌ها محدودیت ایجاد کنند. بنابراین به عنوان قاعده‌ای کلی، پیشنهاد می‌شود تا حسابرسان در انتخاب روش‌ها، افرادی قابل انعطاف و عمل‌گرا باشند. به این دلیل است که روش‌های حسابرسی عملکرد نباید برای تمام شرایط و وضعیت‌ها، استاندارد شود تا امکان داشتن قابلیت انعطاف، بهره‌گیری از قضاوت حرفه‌ای و کاربرد سطوح بالایی از مهارت‌های لازم برای حسابرسان در حسابرسی عملکرد فراهم شود (ISSAI, ۲۰۰۳/۸, ۱).

۱۸. حسابرسی‌شوندگان باید توجه داشته باشند که جنبه‌های اصلی حسابرسی عملکرد شامل اهداف سؤالات، معیار و دامنه حسابرسی قبل از شروع مرحله گردآوری اطلاعات یا پس از تکمیل برنامه‌ریزی حسابرسی مورد توجه قرار گیرد (ISSAI, ۲۰۰۳/۴, ۱(g)).

۲-۴-۲- اجرای حسابرسی

۱۹. کار بررسی براساس برنامه‌ریزی از پیش انجام شده صورت می‌گیرد و براساس اسناد برنامه‌ریزی تدوین می‌گردد. حسابرسی‌ها باید با دقت و با توجه به هدف پیش‌بینی شده و با نظارت مناسب اجرا شود. گروه حسابرسی باید دانش مناسبی در مورد موضوع و روش‌های حسابرسی داشته باشد.

۲۰. حسابرس باید مهارت حسابرسی مناسب و کافی را کسب نماید تا بتواند هدف‌های حسابرسی را تحقق بخشد، به سؤالات آن پاسخ گوید و بتواند از یافته‌ها، نتیجه‌گیری‌های لازم را به دست آورد و در صورت لزوم، توصیه‌های خود را ارائه نماید. ماهیت شواهد حسابرسی در حسابرسی عملکرد ایجاد می‌کند که هدف حسابرسی و سؤالات حسابرسی به وسیله ماهیت موضوع تعیین شود. در شرایط عادی، حسابرسی‌های عملکرد مستلزم قضاوت موثر و تفسیر نتایج برای پاسخگویی به سؤالات حسابرسی و در رابطه با این واقعیت است که شواهد حسابرسی در ماهیت بیشتر متقاعدکننده هستند نه قطعی (ISSAI, ۲۰۰۳/۴, ۲).

۲۱. شواهد را می‌توان به صورت شواهد فیزیکی، اسنادی، تصدیق‌کننده و تحلیلی طبقه‌بندی کرد. انواع شواهدی که بدست می‌آید باید در رابطه با مناسب بودن، قابل اتکا بودن، مربوط بودن، معتبر بودن و معقول بودن دارای قدرت توضیح‌دهندگی و توجیه‌کنندگی باشد. شواهد حسابرسی باید برای حمایت از قضاوت حسابرس و نتیجه‌گیری براساس سؤالات حسابرسی کامل، مربوط و معقول باشند (ISSAI, ۲۰۰۳/۵). همه یافته‌های حسابرسی و نتیجه‌گیری‌های ناشی از آن باید از طریق شواهد حسابرسی حمایت شوند.

۲۲. حسابرسان عملیاتی باید در تحقیقات خود در پی کسب شواهد مناسب، متکی بر منابع، قابل انعطاف و سیستماتیک باشند. آنان همچنین باید دیدگاه‌های مختلف و گفتگوها و اطلاعات جستجو شده از منابع و ذی‌نفعان مختلف را مورد بررسی قرار دهند (ISSAI, ۲۰۰۳/۴). حسابرسان باید همواره تلاش کنند تا افرادی پرکار در گردآوری، تفسیر و تجزیه و تحلیل اطلاعات باشند. در حالی که منابع اطلاعات اولیه معمولاً قابل اتکاترین است، اطلاعات ثانویه که در موسسه حسابرسان گردآوری و تجزیه و تحلیل می‌شوند (برای نمونه، گزارش‌های ارزیابی عملکرد، گزارش‌های حسابرسی داخلی و...) می‌تواند منبع اطلاعاتی با اهمیتی در حسابرسی‌های عملکرد باشد. این موضوع اهمیت دارد که خواننده گزارش حسابرسی دارای اطلاعات کافی درباره منبع و کیفیت اطلاعات بویژه در زمانی باشد که آن حاوی برآوردها باشد (ISSAI, ۲۰۰۳/appendix).

۲۳. تجزیه و تحلیل اطلاعات مستلزم ترکیب و مقایسه اطلاعات کسب شده از منابع مختلف است. این موضوع اهمیت دارد که حسابرسی به صورت سیستماتیک و با دقت به تفسیر اطلاعات و موضوعات گردآوری شده بپردازد. (ISSAI, ۲۰۰۳/۴) گروه حسابرسی باید همه موضوعاتی را مستندسازی کند که حاوی قضاوت‌های حرفه‌ای با اهمیتی در ارائه شواهد است تا از یافته‌های حسابرسی و نتیجه‌گیری‌های بیان شده در گزارش حسابرسی حمایت کند.

۲۴. حسابرس نیاز دارد تا مستندسازی حسابرسی را به گونه‌ای انجام دهد که تمام اطلاعات و یافته‌های مربوط به تفسیر، اجرا، مندرجات و یافته‌های حسابرسی به روشی معقول ثبت و نگهداری شود. حسابرسان باید شواهد کافی، مناسب و مفصلی را در اختیار داشته باشند تا هر حسابرس با تجربه و ماهر بتواند بدون مراجعه به حسابرسی‌های گذشته به تعیین کاری بپردازد که برای حمایت

از یافته‌های حسابرسی، نتیجه‌گیری‌ها و توصیه‌ها انجام شده است (ISSAI, ۲۰۰۷/۵). به طور کلی، سازمان حسابرسی همچنین باید الزامات مربوط به مدیریت پروژه را به خوبی اجرا نماید.

۲۵. تدوین روابط خارجی خوب و مناسب، عامل کلیدی برای کسب نتایج حسابرسی عملکرد به صورت کارا و اثربخش می‌باشد. حسابرسان باید روابط حرفه‌ای خوب خود را با ذی‌نفعان حفظ نمایند، جریان‌های اطلاعات صریح و آزادی را بدست آورند که دارای الزامات مجاز قابلیت اتکا باشند و مباحث را به گونه‌ای هدایت کنند که جنبه‌های مختلف آن درک و شناخت لازم در رابطه با نقش و مسئولیت‌های هر یک از ذی‌نفعان را بدست آورند. فرایند ارتباط بین حسابرس و حسابرسی شونده در مرحله برنامه‌ریزی آغاز می‌شود و در سراسر فرآیند حسابرسی از طریق فرآیندهای ساختاری تعامل، به عنوان یافته‌های مختلف، مباحث و جنبه‌های ارزیابی شده ادامه می‌یابد. در مواقعی که یافته‌های حسابرسی با اهمیتی بدست می‌آید در طول کار حسابرسی این موضوعات باید با اصول راهبری شرکت‌ها به روشی به موقع تغییر یابد.

۲۶. حسابرسان نباید با اشخاص ثالث از طریق نوشته‌ها یا هر گونه اطلاعات لازم در طی دوره حسابرسی، ارتباط برقرار کنند، جز در مواقعی که چنین کاری در موقعیت خاصی ضروری باشد یا به عبارت دیگر، جزو مسئولیت‌های تجویز شده توسط سازمان عالی حسابرسی باشد. هر گونه ارتباط برای اطلاعات باید به وسیله قانونگذاران یا سایر قواعد مربوط به سازمان عالی حسابرسی ارائه شده باشد (ISSAI, ۲۰۰۷/۴۶). به هر حال حسابرسان ممکن است اطلاعات را در رابطه با کاستی‌های مدیریت با حسابرسان داخلی در میان بگذارند و این اطلاعات نباید اطلاعات محرمانه یا با ماهیت قابلیت اعتماد، با هدف اطمینان یافتن از این باشد که هر گونه قصور تعیین شده بیان شود. حسابرسان همچنین باید در صورت وجود، هر گونه تخلفات مالی را به مراجع ذی‌ربط گزارش نمایند.

۲-۴-۳- گزارشگری

۲۷. در حسابرسی عملکرد، گزارش حسابرسی درباره صرفه اقتصادی و کارایی منابعی می‌باشد که به کار رفته یا مصرف شده و نیز درباره اثربخشی اهداف تحقق یافته است. چنین گزارش‌هایی باید به طور قابل ملاحظه‌ای در دامنه و ماهیت متفاوت باشند. از قبیل پوشش منابعی که به روش مناسبی

به کار می‌رود، پیشنهاد تاثیر تغییرات خط مشی‌ها، برنامه‌ها و توصیه‌های طراحی شده، برای نتایج در بهبودها (ISSAI, ۴/۴۰۰).

۲۸. برای تمام حسابرسی‌ها هر گونه محدودیت در حسابرسی، مانند محدودیت‌ها یا مقررات محدود کننده در رابطه با الزامات گزارشگری یا اطلاعات، باید برای استفاده‌کنندگان از گزارش حسابرسی افشا شود. گزارش همچنین باید استانداردهایی را که مبنای عمل قرار می‌گیرد و معیار حسابرسی به کار رفته در اجرای حسابرسی عملکرد را افشا کند.

۲۹. حسابرس به طور عادی انتظار ندارد تا اظهار نظر کلی درباره دستیابی به صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی در واحد حسابرسی شده را به همان روشی ارائه نماید که در مورد صورت‌های مالی انجام می‌شود (ISSAI, ۲۳/۴۰۰). در جایی که ماهیت حسابرسی اجازه می‌دهد این کار باید در رابطه با حوزه‌های خاصی از فعالیت‌های واحد مورد حسابرسی صورت گیرد. حسابرس انتظار دارد تا گزارشی ارائه نماید که در آن ویژگی‌ها و محتوای رسیدن به چنین نتیجه‌گیری خاصی نسبت به بیانیه استانداردها را توصیف نماید.

۳۰. گزارش حسابرسی باید شامل اطلاعات درباره هدف حسابرسی نسبت به سؤالات حسابرسی، دامنه حسابرسی، معیار حسابرسی روش‌شناسی حسابرسی، منابع داده‌ها، هر گونه محدودیت در داده‌های مورد استفاده و یافته‌های حسابرسی باشد. این یافته‌ها باید به روشنی درباره سؤالات حسابرسی نتیجه‌گیری کند یا توضیح دهد که چرا این کار امکانپذیر نیست. یافته‌های حسابرسی باید به صورت مکتوب و به گونه‌ای باشد که اطمینان حاصل شود بین اهداف حسابرسی، سؤالات حسابرسی، یافته‌ها و نتیجه‌گیری‌ها، ارتباط منطقی وجود دارد. گزارش باید در صورت لزوم شامل توصیه‌ها باشد.

۳۱. گزارش باید به موقع، کامل صحیح، عینی، متقاعدکننده، ساختاری و شفاف و مختصر و مفید در حدود و موضوعات مجاز باشد (ISSAI, ۷/۴۰۰(a)). گزارش همچنین باید برای خوانندگان قابل فهم، دارای ساختار مطلوب بوده و به صورت بدون ابهام و گمراه‌کنندگی بیان شود. به طور کلی، گزارش باید دانش بیشتری را بدهد و نیازهای پیشرفت و بهبود را برجسته سازد (ISSAI, ۳/۳۰۰۰, ۵). یافته‌ها و نتیجه‌گیری‌های حسابرسی باید براساس شواهد به روشنی در گزارش مشخص باشد (بند

۴،۵) در گزارش باید تمام دیدگاه‌های مربوط در نظر گرفته شود و گزارش باید به نحو منصفانه متعادل باشد (ISSAI، ۲۰۰۴/۴).

۳۲. در مواقعی که توصیه‌ای داده می‌شود، باید به شکل منطقی و بر مبنای دانش و مستدل ارائه گردد و براساس یافته‌های حسابرسی مربوط و مناسب باشد (ISSAI، ۲۰۰۴/۵). این توصیه‌ها باید عملی باشد، ارزش افزوده ایجاد کند و هدف‌ها و سؤالات حسابرسی را بیان کند. آنها باید بیان کنند که واحد یا واحدهای مورد حسابرسی دارای مسئولیت‌ها و صلاحیت‌هایی برای انجام آن هستند.

۳۳. حسابرسان باید به همه موضوعات با اهمیت رعایت نشده و سوء استفاده‌ای اشاره کنند که در طول اجرا یا در ارتباط با موضوع حسابرسی با آن مواجه می‌شوند (ISSAI، ۲۰۰۴/۷) در مواقعی که این شرایط پاسخ سؤالات حسابرسی را تامین نمی‌کنند، آنان با این موضوع مواجه می‌شوند که با سطح مناسبی از حسابرسی شونده‌گان ارتباط برقرار نمایند.

۳۴. قبل از انتشار گزارش حسابرسی عملکرد، سازمان عالی حسابرسی همیشه باید به حسابرسی شونده‌گان فرصت‌های لازم برای پیشنهاد یافته‌ها، نتیجه‌گیری‌ها و توصیه‌های حسابرسی را بدهد (بند ۴،۵) مگر اینکه در این موارد، منبع قانونی وجود داشته باشد. در جایی که عدم توافق وجود دارد آنها باید به تجزیه و تحلیل پرداخته و اشتباهات واقعی را اصلاح کنند. بررسی پیشینه دریافت شده در کاربرگ‌ها ثبت می‌شود، بنابراین هر گونه تغییر در پیش‌نویس گزارش حسابرسی یا دلایل برای عدم تغییرات مستندسازی می‌شود.

۳۵. توزیع گزارش‌های حسابرسی به طور گسترده‌ای می‌تواند از قابلیت اتکا به وظایف حسابرسی حمایت کند. سازمان‌های عالی حسابرسی باید در مورد روش توزیع به صورت یکنواخت با مقررات مصوب خود تصمیم‌گیری کنند. گزارش‌ها باید بین حسابرسی‌شونده‌گان شامل مدیران اجرایی، قانونگذاران و جایی که مربوط باشد در اختیار عموم افراد جامعه به طور مستقیم یا از طریق وسایل ارتباط جمعی و سایر ذی‌نفعان علاقه‌مند توزیع شود مگر اینکه در این مورد از سوی مراجع قانونی، منعی وجود داشته باشد (ISSAI، ۲۰۰۴/۵).

۲-۴-۴- پیگیری

۳۶. پیگیری گزارش حسابرسی باید به عنوان بخشی از فرآیند حسابرسی در نظر گرفته شود. پیگیری از این نظر اهمیت دارد که به عنوان ابزاری مورد استفاده قرار می‌گیرد که تاثیر حسابرسی را تقویت کرده و آینده کار حسابرسی را بهبود می‌بخشد. وظایف پیگیری باید به عنوان بخشی از راهبرد کلی حسابرسی سازمان‌های عالی حسابرسی ارزیابی شود (بند ۵، ۵). زمان کافی باید به واحد حسابرسی شده داده شود تا اقدامات مناسبی را به عمل آورد.

۳۷. حسابرس در زمان پیگیری گزارش‌های حسابرسی باید از رویکردی بیطرفانه و مستقل تبعیت کند و تاکید آنان باید روی تعیین اقداماتی باشد که براساس یافته‌ها و توصیه‌ها در وضعیت‌های اساسی اصلاح یا جبران شده است (ISSAI، ۲۶/۴۰۰). نتایج پیگیری باید به نحو مطلوبی براساس پیشینه و در صورت امکان، با نتیجه‌گیری‌ها و تاثیرات اقدامات اصلاحی مربوط به قانونگذاران هم گزارش شود.

۲-۵- سیستم کیفیت

۳۸. حسابرسی عملکرد باید به عنوان موضوعی مربوط به سیستم کنترل کیفیت، در برگیرنده ترکیبی از فرآیندهای نظارت و سرپرستی، کیفیت، اطمینان بخشی کیفیت و کیفیت خارجی و بررسی همپیشگان در رابطه با ارائه اطمینان معقول باشد تا حسابرس براساس استانداردهای حرفه‌ای، مقررات و الزامات قانونی رفتار کرده و گزارش‌ها نیز مناسب باشند. در این مورد، سازمان‌های عالی حسابرسی باید مندرجات استاندارد بین‌المللی سازمان‌های عالی حسابرسی شماره ۴۰ (ISSAI، ۴۰) را به کار برند که در آن چارچوبی در رابطه با ایجاد و نگهداری سیستم مناسب کنترل کیفیت ارائه شده است و همه جنبه‌های اطمینان بخش حسابرسی و سایر کارهای قابل انجام توسط سازمان‌های عالی حسابرسی را شامل می‌شود. در رابطه با حسابرسی عملکرد، موضوعات زیر از اهمیت برخوردارند و باعث ایجاد اطمینان از کیفیت کار حسابرسی می‌شوند:

الف - با توجه به محتوای احتمالی و مورد نیاز، حسابری‌های عملکرد باید به وسیله گروه‌هایی انجام شود. از زمانی که به عنوان یک قاعده، آنان سؤالات پیچیده‌ای را بیان می‌کنند (ISSAI، ۲، ۲/۳۰۰۰)

همه اعضای گروه حسابرسی باید سؤالات حسابرسی را درک کنند، شرایط خاص کار برای آنان فراهم و ماهیت مسئولیت‌های آنان طبق استانداردهای حسابرسی تشریح گردد.

ب - کارشناسان مشارکت کننده در حسابرسی باید صلاحیت‌های لازم برای اهداف حسابرسی را داشته باشند. گروه حسابرسی باید اطمینان یابد که کارشناسان مستقل از برنامه و فعالیت هستند و آنان اطلاعات کافی را در مورد وضعیت‌ها و آیین رفتار حرفه‌ای مورد نیاز دارند (ISSAI, ۱۸/۲۰۰ & ۴۳-۲-۴۴).

ج - تصمیمات اتخاذ شده دو مورد سؤالات و اهداف حسابرسی معیارهای حسابرسی، منابع به کار رفته در حسابرسی، با توجه به مهارت‌ها و شرایط کیفی، برنامه‌ریزی‌ها برای بررسی در نقطه مناسب، تاریخ‌های اجرای انجام عملیات و گزارش حسابرسی ارائه شونده، باید به نحو مطلوبی مستندسازی شود (ISSAI, ۲۴/۲۰۰ & ۱, ۲۶).

خلاصه

این‌توسای، سازمان حامی مجامع حسابرسی دولتی است و به منظور ارتقای عملکرد سازمان‌های عالی حسابرسی، در زمینه‌های مختلف به تدوین استانداردهای بین‌المللی سازمان‌های عالی حسابرسی پرداخته است که استانداردهای ۳۰۰ الی ۳۹۹ ارائه شده، حاوی رهنمودهای اجرایی برای حسابرسی عملکرد می‌باشد. در این استانداردها، به تعریف حسابرسی عملکرد و اهداف آن پرداخته شده و نحوه انتخاب موضوعات در حسابرسی عملکرد را بیان می‌کند. همچنین در آنها، رهنمودهایی برای فرآیند حسابرسی عملکرد (شامل برنامه‌ریزی، اجرا، گزارشگری و پیگیری) ارائه شده است.

پانوشته‌ها:

1. International organization of superme Audit Institutions (INTOSI)
2. Supreme Audit Institutions (SAIs)
3. The Economic and Social Council (ECOSOC) of the United Nations
4. The International Standards of superme Audit Institutions (ISSAI)
5. Performance Auditing
6. Result – oriented approach
7. Problem – oriented approach
8. System - oriented approach

9. Top – down perspective
10. Bottom – up perspective
11. Professional judgments
12. Performance audit task

منابع و ماخذ

۱. باباجانی، جعفر. (۱۳۸۹)، مزایای اجرای حسابرسی عملکرد در کشور و نقش آن در پاسخگویی، دیوان محاسبات کشور، مجموعه مقالات و سخنرانی‌های همایش حسابرسی عملکرد پاسخگویی و ارتقای بهره‌وری، ص ۴۶-۱۶.
۲. رهنمودهای اجرای استانداردهای حسابرسی عملکرد. (۱۳۸۷) مترجم: هادی فاوچی، تهران، دیوان محاسبات کشور، مرکز آموزش و بهسازی منابع انسانی. چاپ اول.
3. International Organization of supreme Audit Institutions , INTOSAI, the International standards of supreme Audit Institutions , ISSAI, 3100 , Performance Audit Guidelines – KeyPrinciples. www.w.issai.org
4. Reid, Milke , 2005 , Performance auditing of integrated Marketing Communication (IMC) , actions and Outcomes , Journal of Advertising , 34.4
5. www.Intosai.org
6. www.issai.org

