

دیوان محاسبات کشور  
معاونت فنی و امور حسابرسی وزارتخانه ها،  
مؤسسات دولتی و نهادها

# حسابرسی عملکرد

## و چارچوب گزارشگری آن

اردیبهشت ماه

۱۳۸۸

## فهرست :

### ۱- آشنایی با حسابرسی عملکرد :

- ۱- مقدمه
- ۲- تعریف و اهداف حسابرسی عملکرد
- ۳- فواید حسابرسی عملکرد
- ۴- ضرورت توجه به حسابرسی عملکرد
- ۵- مقایسه حسابرسی عملکرد با حسابرسی مالی
- ۶- استناد قانونی امکان انجام حسابرسی عملکرد توسط دیوان محاسبات

### ۲- اقداماتی که در حسابرسی عملکرد لازم است انجام شود :

- ۱- برنامه ریزی
- ۲- کسب آشنایی
- ۳- انجام رسیدگی
- ۴- ارزیابی نتایج
- ۵- ارائه گزارش
- ۶- پیگیری

### ۳- صرفه اقتصادی ( Economy ) :

- ۱- تعریف
- ۲- نکات لازم در بررسی صرفه اقتصادی

### ۴- کارایی ( Efficiency ) :

- ۱- تعریف
- ۲- نکات لازم در بررسی کارایی

## ۵- اثربخشی ( Effectiveness ) :

- ۱- تعریف
- ۲- نکات لازم در بررسی اثربخشی

## ۶- شرایط و خصوصیات گزارش حسابرسی عملکرد :

- ۱- ارائه اطلاعات بااهمیت و روزآمد
- ۲- مستقل و بی طرفانه بودن
- ۳- کامل و دقیق بودن
- ۴- عدم استفاده از اصطلاحات فنی
- ۵- ارائه آسان مطلب
- ۶- اختصار
- ۷- سازنده بودن
- ۸- محرمانه بودن
- ۹- رعایت قواعد نگارشی

## ۷- چارچوب گزارش حسابرسی عملکرد :

- ۱- جلد گزارش
- ۲- فهرست مندرجات
- ۳- مقدمه
- ۴- شناخت واحد تحت رسیدگی ، موضوع و معیارهای سنجش  
عملکرد
- ۵- یافته های حسابرسی
- ۶- توصیه های حسابرسی
- ۷- پیوستها

## آشنایی با حسابرسی عملکرد

### ۱- مقدمه :

"حسابرسی عملکرد" که از آن با عناوین "حسابرسی عملیاتی"، "حسابرسی مدیریت"، "حسابرسی عملکرد مدیریت" نیز یاد می‌شود از مباحث نسبتاً جدید در امور حسابرسی است که دامنه حسابرسی را از حسابرسی های مالی فراتر برده و موضوع رسیدگی، دامنه اظهار نظر و توصیه های حسابرسی را بطور قابل ملاحظه ای افزایش می دهد.

در دنیای حسابرسی و حتی در میان دیوان محاسبات کشورهای مختلف ملاحظه می شود که این نوع حسابرسی رشد و توسعه فراوانی یافته و بطور جدی مورد عمل قرار می گیرد. کما اینکه درصد قابل ملاحظه ای از گزارشات حسابرسی تهیه شده در دنیای امروزی از نوع حسابرسی عملکرد هستند. با توجه به دامنه وسیع تأثیرگذاری این نوع حسابرسی و نیازهای فراوان موجود ضرورت دارد تا هرچه سریعتر این نوع حسابرسی در دیوان محاسبات ایران نیز به طور جدی مورد توجه عملی قرار گیرد.

### ۲- تعریف و اهداف حسابرسی عملکرد :

حسابرسی عملکرد عبارت است از رسیدگی و حسابرسی به یک موضوع یا پروژه از جهت رعایت معیارهای صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی اینک هریک از معیارهای فوق چه هستند در ادامه به طور مبسوط درمورد آنها صحبت خواهد شد ولی در اینجا به طور خلاصه به هریک از آنها اشاره می شود تا مشخص شود که چرا وجود این سه معیار در جهت اظهار نظرهای مبتنی بر حسابرسی عملکرد جامع و مانع می باشند.

برای این منظور از یک تحلیل اقتصادی استفاده می شود. به عنوان مثال یک کارگاه با دریافت ورودی هایی ( که منابع اولیه کارگاه می باشند ) و با انجام فرآیندهایی بر روی این ورودی ها محصولاتی را تولید می نماید.

مثلاً یک کارگاه نجاری با ترکیب منابع ورودی چوب ، نیروی انسانی ، میخ و پیچ ، چسب ، رنگ ، برق و ... و با استفاده از تجهیزات موجود نهایتاً محصولات چوبی از قبیل میز و کمد و ... تولید می نماید. در اصطلاح اقتصادی این کارگاه دارای تابع تولید است که با ترکیب تعداد مشخصی از نهاده ها محصول معینی تولید می نماید.

چه موقع می توان ادعا کرد که این کارگاه در مجموع رفتاری بهینه دارد؟ چه موقع می توان ادعا کرد که به لحاظ تحلیل هزینه و فایده یا هر تحلیل مشابه دیگری این کارگاه کاملاً بهینه عمل می کند؟ از آنجاییکه در حسابرسی عملکرد هدف پاسخگویی به این سؤال است که آیا موضوع مورد رسیدگی در مجموع دارای عملیاتی بهینه است یا خیر پس پاسخگویی به سؤالات فوق نیز در قالب حسابرسی عملکرد قابل تحلیل خواهد بود. در صورت وجود سه شرط می توان ادعا کرد که کارگاه فوق الذکر بهینه عمل می کند. ۱- منابع مورد استفاده را به پایین ترین قیمت و با کیفیت مطلوب کسب کرده باشد. ۲- تابع تولید مربوطه بهینه باشد یعنی بتواند با ترکیب تعداد مشخصی از محصولات بیشترین خروجی با کیفیت قابل قبول تولید کند. ۳- هدف کارگاه از تولید محصولات محقق شده باشد یعنی اگر هدفش این بوده که صندلی تولید کند که به نسبت محصولات به کار رفته در آن و تقاضای بازار بهترین ارزش را داشته باشد دقیقاً همین کار انجام شده باشد. معیارهای فوق در واقع معیارهای بهینگی عملکرد کارگاه محسوب می شوند که به ترتیب در مبحث حسابرسی عملکرد سه معیار فوق را صرفه اقتصادی ، کارایی و اثربخشی می نامند.

همانگونه که ملاحظه می شود این سه معیار برای تحلیل بهینگی یک موضوع جامع و مانع هستند. کم کردن هر یک از آنها موجب این خواهد شد که معیارهای ما از جامعیت بیفتند و اضافه کردن هر معیار دیگری نیز باعث می شود که شرط اضافه ای بر معیارهای بهینگی اضافه شود که قاعدتاً نیازی به آن وجود نخواهد داشت.

به عنوان مثال در سالهای اخیر بحث اضافه شدن معیار محیط زیست ( Environment ) نیز مطرح شده است و عده ای معیار بهینگی را از 3E'S به 4E'S افزایش داده اند.

با تحلیلی که مطرح شد محیط زیست و رعایت مسائل مربوطه نیز در هر پروژه ای و هر موضوعی بخشی از اهداف ما را باید تشکیل دهد و بنابراین با توجه به تعریف اثربخشی تحلیل این مطلب در قالب معیار اثربخشی ممکن خواهد بود. به عنوان مثال دیگر هر موضوعی و هر پروژه ای باید به لحاظ فرهنگی نیز مورد تحلیل قرار گیرد یعنی اگر به عنوان مثال با ساخت یک سد قسمتهایی از مناطق با ارزش موجود به لحاظ میراث فرهنگی زیر آب برود آیا در تحلیل بهینگی عملکرد موجود این مقوله می تواند فراموش شود؟ آیا در بسیاری از مواقع اثرات زیانبار چنین مطلبی از لطمات وارده به محیط زیست بیشتر نیست؟ آیا باید به این دلیل معیار جدیدی با عنوان معیار مسائل فرهنگی به E های موجود اضافه شود؟ مطابق تعریف اثربخشی تمام این مقوله ها و مقوله های مشابه به عنوان جزئی از اثربخشی قابل تحلیل هستند زیرا یکی از اهداف موجود در هر پروژه ای به عنوان مثال باید حفظ فرهنگ و میراث فرهنگی و هنجارهای فرهنگی هر جامعه ای باشد.

بنابراین در این جزوه معیارهایی که در حسابرسی عملکرد مورد بررسی قرار می گیرند همان 3E'S خواهند بود.

### ۳- فواید حسابرسی عملکرد :

- ذیلاً به تعدادی از فوایدی که حسابرسی عملکرد می تواند در پی داشته باشد اشاره می شود :
- تشخیص مشکلات و نارساییهای موجود در عملیات سازمان ، دلایل مربوط و راه حل‌های بهبود.
- تعیین فرصتهایی که برای افزایش کارایی و کاهش هزینه ها وجود دارد.
- تعیین فرصتهایی که برای افزایش درآمد و سود ( یا سایر منافع حاصل ) وجود دارد.
- همکاری در تدوین هدفها ، خط مشی ها و روشهای سازمان ، در صورتی که بصورت مدون موجود نیست.

- تعیین ضوابط لازم برای سنجش میزان دستیابی به نتایج مورد انتظار ، در صورتیکه ضوابط مطلوب برای سنجش وجود نداشته باشد.

- کمک در زمینه بهبود خط مشی ها ، روشها و ساختار سازمان

- ایجاد کنترل برای بهبود عملکرد بخشها و واحدهای سازمان

- اطمینان از رعایت قانون ، هدفها ، خط مشی ها و روشهای سازمان

- کشف عملیات غیرمجاز ، همراه با تقلب یا غیرعادی در سازمان

- بهبود سیستمهای اطلاعات مدیریت و کنترل

- تشخیص تواناییهای بالقوه دستگاه در عملیات آتی آن

- تصحیح ارتباطات بین مدیران عملیاتی و مدیریت سطح بالا

- فراهم کردن یک ارزیابی مستقل و عینی از عملیات

بطور خلاصه حسابرسی عملکرد حسب مأموریت‌های محوله در جستجوی راههای بهتر برای انجام عملیات مختلف در سازمان است که منجر به ارتقاء بهره وری می شود. از دیدگاه حسابرسی عملکرد ، همیشه راه یا راههای مناسبتری برای انجام کارها موجود است که باید مشخص و به موقع به اجرا گذاشته شوند.

#### **۴- ضرورت توجه به حسابرسی عملکرد :**

به تعدادی از دلایل ضرورت توجه به حسابرسی عملکرد ذیلاً اشاره می شود.

- حسابرسی های مالی و رعایت به لحاظ دامنه رسیدگی نمی توانند پاسخگوی کامل نیازهای حسابرسی باشند.

- در حکومت‌های دموکراتیک مردم و نمایندگان آنها نیازمند مکانیزمها و روشهای مناسبی در جهت آگاهی از عملکرد مسئولان هستند و محدوده حسابرسی های دیگر پاسخگوی این نیاز ایشان نیست.

- با توجه به گسترش روزافزون آگاهی ها و رقابت در عرصه های مختلف حساسیت همگان نسبت به کسب بهره وری و بازدهی هر چه بیشتر افزایش چشمگیری یافته است. امروزه به عنوان مثال حتی در یک کشور نسبتاً کوچک نیز افزایش ۱٪ در بهره وری موجب تغییرات مهمی در درآمد سرانه ، تولید ناخالص داخلی ، قدرت رقابت پذیری در بازار و .... می گردد که به لحاظ ارتقاء موقعیت اقتصادی و اجتماعی آن کشور بسیار حائز اهمیت است.

- سازمانهایی که عملکرد خود را به لحاظ معیارهای کاملی چون صرفه اقتصادی ، کارایی و اثربخشی در معرض قضاوت و سنجش دیگران می بینند و مدیران آن سازمان ادامه حیات مدیریتی خود را در سایه رأی مردم یا سهامداران مربوطه می دانند نسبت به سازمانهایی که هیچ تحلیل عملکردی از آنها به عمل نمی آید بسیار کارا تر عمل می نمایند.

شاید مهمترین تفاوت بخش خصوصی و بخش دولتی در همین موضوع است که مدیران بخش خصوصی با معیارهایی معین دائماً باید پاسخگوی عملکرد خویش به سهامداران باشند و مشاهده هرگونه وضعی از آنها موجب تغییر نظر سهامداران نسبت به آنها خواهد شد.

اگر با ایجاد مکانیزمهایی مشابه در بخش دولتی نیز سعی کنیم این حد از پاسخگویی را ایجاد نماییم و مدیران مربوطه بدانند که منافع شخصی آنها ( ادامه حیات مدیریتی و .... ) وابسته و هم جهت است با منافع سازمانی در اینصورت می توان انتظار داشت که بخش دولتی نیز تا حدودی به اندازه بخش خصوصی کارا عمل نماید. حسابرسی عملکرد در واقع حرکت مهمی است در این جهت.

## ۵- مقایسه حسابرسی عملکرد با حسابرسی مالی :

از جهات مختلف این دو مقوله قابل مقایسه با یکدیگرند که به اختصار ذیلاً به تعدادی از این موارد اشاره می شود.

- هدف در حسابرسی مالی بررسی و اظهار نظر درخصوص صورتهای مالی است درحالیکه در حسابرسی عملکرد تجزیه و تحلیل و بهبود روشها و عملکرد و مجموعاً افزایش بهره وری و کارایی مدنظر می باشد.

- در حسابرسی مالی دامنه اطلاعات مورد استفاده صرفاً منحصر است در مدارک مالی و سوابق مربوط درحالیکه در حسابرسی عملکرد تمام عملیات سازمان در حوزه تحت رسیدگی مدنظر قرار می گیرد.

- در حسابرسی مالی عمدتاً آشنایی با حسابداری و اصول حسابرسی و قوانین و مقررات مربوطه کفایت می نماید ولی در حسابرسی عملکرد حسابرسان باید در ابعاد مختلف عملکردی آشنایی لازم را داشته باشند.

- به لحاظ زمانی در حسابرسی مالی عمدتاً نگرش به گذشته است ولی در حسابرسی عملکرد نگاه اصلی به آینده می باشد.

- به لحاظ نتایج حسابرسی در حسابرسی مالی عمدتاً اظهار نظر درمورد صورتهای مالی و رعایت مقررات مربوطه می باشد ولی در حسابرسی عملکرد نتایج حسابرسی عبارتست از ارائه پیشنهاد به مدیریت در سطوح مختلف برای بهبود سیستمها و عملکرد

- در حسابرسی مالی توجه اصلی به مطلوب بودن صورتهای مالی می باشد ولی در حسابرسی عملکرد توجه اصلی به بهبود سیستمها و عملیات واحد مورد رسیدگی می باشد.

## ۶- استناد قانونی امکان انجام حسابرسی عملکرد توسط دیوان محاسبات :

هرچند اینکه آیا عملاً دیوان محاسبات با توجه به قوانین و مقررات موجود می توان حسابرسی عملکرد انجام دهد یا خیر محل بحث دارد ولی ذیلاً به مواردی اشاره می شود که به نظر زمینه را برای حسابرسی عملکرد آماده ساخته اند.

۱- وظیفه دیوان محاسبات رسیدگی و حسابرسی و کنترل عملیات و فعالیتهای مالی دستگاهها می باشد. اصولاً حسابرسی بنا بر تعاریف مربوطه که مورد قبول و اجتماع جهانی نیز هست ابعاد مختلفی از جمله حسابرسی عملکرد را شامل می شود و به نظر عبارت گزارش عملیاتی در انتهای بند ب از ماده ۱ قانون دیوان محاسبات که هیچ کاربردی جز در حسابرسی عملیاتی و عملکرد برای آن متصور نیست به نحوی تأکید بر انجام حسابرسی عملکرد توسط دیوان محاسبات دارد.

۲- بنا بر اصل ۸۶ قانون اساسی مجلس شورای اسلامی حق تحقیق و تفحص در تمام امور کشور را دارد و مبتنی بر ساختار کلان نظام جمهوری اسلامی دیوان محاسبات زیر نظر مستقیم مجلس بازروی نظارتی قوه مقننه تلقی می گردد. و به عبارت دیگر آیا تحقیق و تفحص انجام شده مستقیماً توسط نمایندگان انجام می پذیرد یا اینکه ایشان باید ابزاری برای این کار در اختیار داشته باشند. بنابراین با توجه به حکیم بودن قانونگذار برداشت اینکه دیوان محاسبات می تواند به عنوان بازروی مجلس به حسابرسی عملکرد پیردازد کاملاً معقول خواهد بود. ضمن اینکه مطابق ماده ۴۱ قانون دیوان محاسبات موارد ارجاعی از سوی مجلس شورای اسلامی به دیوان محاسبات نیز باید مورد رسیدگی و اظهار نظر قرار گیرد و طبعاً هیچ فرد متخصصی در امور حسابرسی مباحث مربوط به حسابرسی عملکرد را نمی تواند غیرمرتبط با وظایف دیوان محاسبات بداند.

۳- ماده ۶ قانون دیوان محاسبات به نحوی صریحاً در محدوده حسابرسی عملکرد وظایفی را برای دیوان محاسبات کشور تعریف کرده است.

۴- مطابق ماده ۴۲ قانون دیوان محاسبات ، دیوان مذکور می تواند در تمام امور مالی کشور تحقیق و تفحص نماید. اینکه منظور از امور مالی در این ماده صرفاً مباحث مربوط به حسابداری باشد محدودترین برداشتی است که از این ماده می توان داشت درحالیکه هر فعل و انفعال مالی در ارتباط با یکی از عملیات دستگاه معنی پیدا می کند و لذا بررسی تمام عملیات سازمان نیز می تواند جزء رسیدگی های دیوان محاسبات تلقی گردد.

۵- بند ج از ماده ۱ قانون دیوان محاسبات تصریح در اعلام نظرات دیوان محاسبات در تفریح بودجه دارد که هیچ قیدی درخصوص نظرات مطرح شده وجود ندارد. لذا مباحث حسابرسی عملکرد نیز به خوبی می تواند مدنظر باشد.

## ۷- آیا انجام حسابرسی عملکرد مستلزم وجود بودجه عملیاتی است؟

بحثی که ظرف سالهای اخیر بعضاً در دیوان محاسبات مطرح می گردد این است که حسابرسی عملکرد فقط وقتی قابل انجام است که بودجه ما عملیاتی شده باشد. به عنوان مثال اگر ساخت هر متر مربع فضای مدرسه نیازمند  $a$  ریال اعتبار باشد اگر در برنامه و بودجه تنظیمی قرار است  $m$  مترمربع مدرسه ساخته شود باید بودجه ای معادل  $a*m$  در نظر گرفته شده باشد. در اینصورت حسابرسان به راحتی قادر خواهند بود تا درخصوص سه معیار صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی اظهار نظر نمایند.

هرچند وجود بودجه عملیاتی حسابرسی عملکرد را بسیار ساده تر می سازد ولی نمی توان گفت که در صورت عدم وجود بودجه عملیاتی نمی توان حسابرسی عملکرد انجام داد. تأثیر بودجه عملیاتی در تعریف و شفاف شدن معیارها و استانداردها غیرقابل انکار است ولی حسابرسان برای دستیابی به استانداردها و معیارها روشهای متعددی در اختیار دارند که علیرغم دشواری آنها با توجه به فواید زیادی که حسابرسی عملکرد در پی دارد چاره ای جز تأمین آنها نیست.

حتی در تنظیم بودجه عملیاتی نیز تعیین معیارها و استانداردها بسیار دشوار می باشد. تعیین اینکه ساخت هر متر مربع مدرسه  $a$  ریال نیاز دارد به عوامل متعددی بستگی دارد.

چه بسا حرکت به سمت شفاف کردن بودجه و عملیاتی کردن آن مستلزم برقراری حسابرسی عملکرد می باشد تا در سایه بحث های مربوطه دستگامها ملزم به شناسایی و تعریف استانداردها و معیارهای عملکردی برای خود مطابق با استانداردهای جهانی گردند والا سازمان مدیریت و برنامه ریزی نیز در تعریف این معیارها با مشکلات بسیار زیادی مواجه خواهد بود. همانگونه که ذکر شد دستیابی به معیارها و استانداردهای صحیح راههای مختلفی دارد که از آن جمله استفاده از معیارهای موجود در بخش خصوصی، بررسی موضوعات مشابه و ... می باشد.

در هر صورت منوط کردن حسابرسی عملکرد به عملیاتی شدن بودجه اصلاً صحیح به نظر نمی رسد و حسابرسی عملکرد حتی با وجود معیارهای نه چندان دقیق باید آغاز گردد که همین امر مهمترین تأثیر را در تعریف دقیق معیارها و به تبع آن عملیاتی نمودن بودجه دارد.

## اقداماتی که در حسابرسی عملکرد لازم است انجام پذیرد

### ۱- برنامه ریزی :

برای انجام حسابرسی عملکرد مانند انجام هر کار دیگری لازم است برنامه ریزی صورت پذیرد. برنامه ریزی در اینجا در دو مرحله ضرورت می یابد. مرحله اول زمانی است که یک هیأت یا گروه حسابرسی تلاش می نماید تا موضوعاتی را از بین تمام موضوعات موجود و قابل حسابرسی برای رسیدگی انتخاب نماید.

همانگونه که در مباحث مربوط به " حسابرسی نتیجه گرا " طرح شده با توجه به محدودیت منابع انسانی موجود موضوعی باید در اولویت رسیدگی قرار گیرد که تخمین زده می شود حسابرسی آن بیشترین نتیجه ممکن را عاید خواهد ساخت.

مثلاً اگر ۱۰ موضوع مختلف برای حسابرسی عملکرد یا سایر انواع حسابرسیها مدنظر می باشد و نیروی انسانی موجود حداکثر امکان رسیدگی به ۵ موضوع را به ما می دهد این ۵ موضوع با معیار گفته شده باید براساس اولویتهای موجود انتخاب گردند.

در مرحله دوم وقتی خود را برای رسیدگی به موضوعی که در مرحله اول انتخاب شده آماده می کنیم باید مجدداً برنامه ریزی کنیم و دقیقاً مشخص نماییم که برای حسابرسی موجود چه اقداماتی ، در چه زمانی و توسط چه کسانی انجام خواهیم داد. هرچند این برنامه ریزی نیز نمی تواند کاملاً دقیق باشد ولی به تدریج با کسب تجربه می توان برنامه های دقیق تری تنظیم نمود و عملاً آغاز کار بدون برنامه ریزی اصلاً صحیح نمی باشد.

به عنوان مثال در مرحله دوم باید تعیین کنیم که معیارها و استانداردهای موجود را چگونه تهیه خواهیم کرد ، برای جمع آوری شواهد به چه منابعی رجوع خواهیم کرد ، آیا نیاز به مصاحبه با کارشناسان و ... داریم ، آیا نیازمند مطالعه و جمع آوری اطلاعاتی از قبیل سوابق قبلی حسابرسی یا اطلاعات فنی بیشتر در

معمولاً برنامه ریزی مستلزم شناخت هر چه بیشتر می باشد. لذا چه بسا ضرورت داشته باشد که انجام برنامه ریزی پس از مرحله بعدی که " کسب آشنایی " است انجام پذیرفته و یا لاقلاً تصحیح گردد ولی در هر صورت حتی نحوه کسب آشنایی نیز ابتدائاً باید مطابق برنامه ای مشخص تعقیب گردد.

## ۲- کسب آشنایی :

هرچه اشراف یک حسابرسی به موضوع مورد رسیدگی و محیط حسابرسی بیشتر باشد می توان نتایج بیشتری را از رسیدگی های انجام شده انتظار داشت. آگاهی هرچه بیشتر از ماهیت صنعت ، بازارهای مواد اولیه ، تکنولوژی های تولید ، بازارهای محصولات ، مقررات و کنترل های قابل اعمال دولت ، شیوه ها و نگرش مدیریت ، ساختار سازمانی ، فرآیند تولید و ... می تواند به نتایج بیشتری منجر گردد. از آنجاییکه در گزارش حسابرسی تهیه شده باید هرچند به اختصار تصویری از موضوع مورد رسیدگی در قالب شناخت کسب شده ارائه گردد لذا در قسمت چارچوب گزارشگیری این جزوه به رئوس برخی از مطالب که در کسب آشنایی باید مورد توجه قرار گیرد اشاره شده است.

## ۳- انجام رسیدگی :

در این مرحله تمام تلاش حسابرس در قالب برنامه ریزی انجام شده صرف گردآوری شواهد مورد نیاز از مراجع مختلف می گردد. هرچند شناخت معیارها و استانداردهای موضوع تحت رسیدگی قاعدتاً در بخش کسب آشنایی انجام می پذیرد ولی ممکن است با توجه به شواهد جمع آوری شده و یا سایر مسائلی که در حین رسیدگی برخورد می شود نیاز به جمع آوری و یا تهیه معیارها و استانداردهایی در این مرحله وجود داشته باشد. هر چه بتوان در محدوده موضوع تحت رسیدگی اطلاعات بیشتری را در این بخش جمع آوری نمود رسیدگی انجام شده نتایج بهتری به بار خواهد آورد.

#### ۴- ارزیابی نتایج ( مقایسه شواهد با معیارها ) :

معیارها و شواهد جمع آوری شده در مراحل قبلی باید دقیقاً با یکدیگر مقایسه شده و درخصوص هر یک در محل خود اظهار نظر گردد. این مرحله ممکن است در حین رسیدگی ها نیز انجام پذیرد به نحوی که درخصوص هر معیار و شواهد مربوطه بلافاصله پس از تکمیل شدن اطلاعات اظهار نظر شده و مراحل بعدی کار ادامه یابد.

#### ۵- ارائه گزارش :

لازم است تا گزارش حسابرسی مربوطه مطابق چارچوبی که در این جزوه بیان شده تهیه و تنظیم گردد. دقت در تنظیم مناسب گزارش تأثیر فراوانی در دستیابی به اهداف رسیدگی دارد. در بخش " شرایط و خصوصیات گزارش حسابرسی عملکرد " این جزوه به برخی از خصوصیات لازم در یک گزارش حسابرسی اشاره شده است. توجه به آنها می تواند گزارش حسابرسی تهیه شده را بهبود بخشد.

#### ۶- پیگیری :

تمام توصیه های حسابرسی و پیشنهادات ارائه شده که در انتهای گزارش حسابرسی قید شده و منتج از رسیدگی های انجام شده می باشد باید تا حصول نتیجه پیگیری شوند که در غیراینصورت گزارش حسابرسی تهیه شده هر قدر هم که به لحاظ مجموع شرایط مناسب باشد نتیجه ای در پی نخواهد داشت. این پیگیری به معنی اجرایی شدن تمام پیشنهادات نیست بلکه چه بسا در اثر پاسخ دستگاه مشخص گردد که یک پیشنهاد مشخص قابل اجرا نیست و در صورت پذیرش حسابرس پیگیری این موارد بی معنی خواهد بود.

## صرفه اقتصادی ( Economy )

### ۱- تعریف :

رعایت صرفه اقتصادی عبارت است از دستیابی به منابع ورودی مناسب با صرف کمترین هزینه ممکن ولی با کیفیت قابل قبول به عبارت دیگر در یک موضوع مورد رسیدگی اگر داده های موجود به کم هزینه ترین شکل ممکن تأمین شده و کیفیت لازم نیز مراعات شده باشد در حسابرسی عملکرد ادعا می شود که در موضوع مورد نظر صرفه اقتصادی رعایت شده است.

به زبان ریاضی به حداقل رساندن هزینه های منابع ورودی ( نهاده های تولید ) با محدودیت قابل قبول بودن کیفیت منابع ، صرفه اقتصادی می باشد.

به بیان دیگر صرفه اقتصادی عبارت است از کسب کلیه منابع ( شامل منابع فیزیکی ، مالی ، انسانی ، اطلاعات ، تکنولوژی و ... ) با حداقل هزینه ( قیمت مناسب ) ، در زمان مناسب ، محل مناسب ، مقدار مناسب و کیفیت مناسب که در واقع تمامی این پارامترها را در همان قالب هزینه می توان در نظر گرفت. حسابرس باید تمام این موارد را بررسی نموده و شواهد جمع آوری شده را با معیارها و استانداردهای مربوطه تطبیق داده و آنگاه در خصوص رعایت یا عدم رعایت صرفه اقتصادی در موضوع مورد رسیدگی اظهار نظر نماید.

بعنوان مثال بررسی هزینه تملک کالاها ، حمل و نقل ، نصب و راه اندازی ، نگهداری ، هزینه های انبار و ... همه از مصادیق بررسی صرفه اقتصادی هستند.

تأکید می گردد که هدف در بررسی صرفه اقتصادی صرفاً دستیابی به پائین ترین قیمت نیست و دستیابی به کیفیت لازم نیز همواره باید مدنظر باشد.

## ۲- نکات لازم در بررسی صرفه اقتصادی :

با توجه به تعریف به عمل آمده از صرفه اقتصادی ( لطفاً به تعریف دقیقاً توجه شود ) ذیلاً به تعدادی از نکاتی که در بررسی صرفه اقتصادی باید مدنظر قرار گیرد اشاره می شود. طبعاً این موارد نمی توانند جامع تمام موارد صرفه اقتصادی باشند و حسابرسان باید با آشنایی دقیقی که با مفهوم صرفه اقتصادی پیدا می کنند در هر رسیدگی مصادیق مربوطه را شناسایی نموده و مورد حسابرسی قرار دهند.

همانطوریکه در تعریف مشخص است در بررسی صرفه اقتصادی تمام دقت ما متوجه ورودی ها به معنی جامع کلمه می باشد. در هر کدام از موارد باید ابتدائاً معیارها استخراج شده و بر اساس آن شواهد جمع آوری و سپس با مقایسه این دو نتیجه گیری به عمل آید.

### الف - تهیه کالاها و خدمات به پایین ترین قیمت و با کیفیت قابل قبول :

کالاها و خدمات استفاده شده در پروژه باید به پایین ترین قیمت و با کیفیت لازم تأمین گردند. محاسبه قیمتها و مقایسه آن با معیارهای مربوط مهمترین بخش از بررسی صرفه اقتصادی می باشد. محاسبه قیمتها و دستیابی به تمام هزینه های صرف شده مطابق با شواهد موجود ( آنچه که هست ) و مقایسه آن با معیارها و استانداردهای مربوطه ( آنچه که باید باشد ) می تواند تصویر روشنی از ملاحظات صرفه اقتصادی را نمایان سازد.

### ب - مناسب بودن روشهای خرید و تدارکات :

روشهای مناسب خرید و تدارکات ، داشتن سیستمهای دقیق و معین جهت تأمین منابع ورودی مورد نیاز از قبیل برگزاری مناقصات صحیح و ... تأثیر مناسبی در کاهش هزینه های ورودی ضمن رعایت کیفیت مورد انتظار و در نتیجه رعایت صرفه اقتصادی دارد. معیارهای اصلی در این خصوص سیستمهای تبیین شده مطابق با قوانین و مقررات و اصول علمی مربوطه می باشند.

### ج - به کارگیری نیروی انسانی در حد نیاز :

نیروی انسانی یکی از مهمترین منابع ورودی هر پروژه ای می باشد لذا باید نیروی انسانی به کارگرفته به لحاظ تخصص و تجربه مورد نیاز مناسب انتخاب شده باشند ثانیاً تعداد آنها باید در حد مورد نیاز باشد و ثالثاً کل مبالغ پرداختی به آنها باید ضمن رعایت قوانین و مقررات متناسب با تخصص و تجربه آنها باشد. توجه به قوانین و مقررات و پروژه های مشابه معیارهای قابل مقایسه با شواهد جمع آوری شده می باشد.

### د - پرهیز از تهیه مواد و کالاهای اضافی و زائد :

مطابق معیارهای موجود هر پروژه ای نیازمند حد مشخصی از کالاهایی معین می باشد لذا نباید شواهد جمع آوری شده با معیارها تفاوت معنی داری داشته باشد.

### ه - پرهیز از به کارگیری تجهیزات گران قیمت تر از حد لازم :

هر پروژه ای مطابق معیارهای مربوطه جهت دست یافتن به کیفیت لازم نیازمند تجهیزات معینی با حد کیفیت مشخص می باشد استفاده از کالاهایی که در حد معنی داری قیمت بیشتری دارند بدون اینکه توجیه مشخصی داشته باشد و یا کیفیت را به همان نسبت افزایش دهد قابل بررسی و اظهار نظر می باشد.

### و - جلوگیری از اتلاف منابع :

درصدی از هریک از منابع مورد استفاده در پروژه مطابق معیارهای مربوطه در حین اجرای پروژه تلف می گردد. این درصد نباید در حد معنی داری از معیارهای مربوطه بالاتر باشد. به عنوان مثال بیکار بودن نیروی انسانی بواسطه عدم دریافت به موقع مواد اولیه از مصادیق اتلاف منابع می باشد.

## ز - روشهای مناسب مدیریت انبار :

همانگونه که خرید و انبار کردن بیش از نیاز و زود هنگام کالاها می تواند ضمن تحمیل هزینه های انبارداری موجب استهلاک و از بین رفتن کالاها شود در عین حال خرید کم و نامناسب کالاها نیز می تواند با تعطیلی موقت پروژه موجب اتلاف سایر منابع از جمله نیروی انسانی گردد. اتخاذ شیوه های مناسب انبارداری و کنترل مناسب ورودی و خروجی های انبار و خرید به هنگام و متناسب کالاها و مجموعاً رعایت دقیق اصول انبارداری می تواند به صرفه اقتصادی منجر گردد.

## ح - مناسب بودن اقدامات مدیریت پروژه در دستیابی به صرفه اقتصادی :

مدیریت پروژه تأثیر فراوانی در کاهش هزینه های اولیه می تواند داشته باشد. پیگیری های مداوم، حساسیتهای مقتضی، نظام مند نمودن امور، برنامه ریزی مناسب، نظارت و اجرای مناسب و ... از پارامترهایی است که هزینه منابع ورودی را در حد زیادی کاهش می دهد. پروژه ای که بواسطه عدم مدیریت و پیگیری مناسب دچار تعطیلی مکرر می گردد و یا بواسطه نرسیدن به موقع امکانات مربوطه و یا عدم پیگیری اعتبارات مربوطه یا ... از فعالیت باز می ماند تماماً باعث افزایش هزینه های ورودی و در نتیجه از بین رفتن صرفه اقتصادی می شود. در اینجا منظور از مدیریت پروژه تمامی دست اندرکارانی هستند که از تهیه بودجه تا اجرای پروژه هدایت و مدیریت پیشبرد پروژه را بر عهده دارند.

## کارایی ( Efficiency )

### ۱- تعریف :

رعایت کارایی عبارت است از به حداکثر رساندن ستانده ها در مقایسه با منابع به کار رفته و با رعایت کیفیت لازم

به عنوان مثال اگر در پروژه ای با منابع ورودی معین ( داده ها ) بیشترین خروجی و محصول ( ستانده ) ایجاد شده باشد می گوییم که به همان نسبت پروژه کارا بوده است.

به زبان ریاضی به حداکثر رساندن نسبت ستانده به داده محدود به قابل قبول بودن کیفیت محصولات رعایت کارایی می باشد. در دیدگاه اقتصاد خرد فردی که با ترکیب ثابتی از نهاده ها تعداد محصولات بیشتری تولید می کند ( به عبارت دیگر تابع تولید بهتری دارد ) کارا تر عمل می نماید.

به عنوان یک مثال ساده در یک پروژه واکسیناسیون پروژه ای که با تعداد نیروی ثابت و حجم واکسن معین ( داده های موجود ) تعداد افراد بیشتری را واکسینه می نماید ( خروجی و محصول پروژه ) معیار کارایی در آن بیشتر رعایت شده است.

همانگونه که ملاحظه می شود به حداقل رساندن منابع ورودی و داده ها ( صرفه اقتصادی ) و به حداکثر رساندن نسبت ستانده ها به داده ها ( کارایی ) به طور توأم می تواند تضمین کند که محصولات موضوع تحت رسیدگی به نسبت ، کمترین هزینه را ( به معنی تمامی هزینه های مربوطه ) تحمیل نموده اند و یا به عبارت دیگر صرفه اقتصادی و کارایی در آن رعایت شده است. بهبود روشهای عملیات و بکارگیری روشهای دستی یا مکانیزه مناسب ، جلوگیری از گردش مکاتبات غیر ضروری ، بکارگیری روشها

حسابرس باید با بررسی تمام جوانب مربوط به کارایی و مقایسه شواهد جمع آوری شده با معیارهای موجود درخصوص میزان کارایی اظهارنظر نماید.

## ۲- نکات لازم در بررسی کارایی :

با توجه به تعریف به عمل آمده از کارایی ( لطفاً به تعریف دقیقاً توجه شود ) ذیلاً به تعدادی از نکاتی که در بررسی کارایی باید مدنظر قرار گیرد اشاره می شود. طبعاً این موارد نمی توانند جامع تمام موارد کارایی باشند و حسابرسان باید با آشنایی دقیقی که با مفهوم کارایی پیدا می کنند در هر رسیدگی مصادیق مربوطه را شناسایی نموده و مورد حسابرسی قرار دهند.

### الف - تحلیل روشها و سیستمهای حاکم :

همانگونه که ذکر شد تمامی روشها و سیستمهای تأثیرگذار در تولید خروجی و محصول اثر قابل توجهی در بهبود عملیات موجود به همراه داشته و ضعف آنها موجب ضعف کارایی موضوع خواهد بود. بررسی سیستمهای موجود ( آنچه هست ) و مقایسه آنها با سیستمهای بهینه ( آنچه که مطابق معیارهای موجود باید باشد ) می تواند تحلیل های مناسبی درخصوص کارایی ارائه نماید. انجام کارهای موازی و دوباره کاری ها و ... می تواند نکات مهمی در کاهش کارایی تلقی شوند.

### ب - بررسی نسبت های مؤثر در کارایی :

در این خصوص به ذکر مثالهایی اکتفا می شود :

اگر در یک پروژه واکسیناسیون برای واکسینه کردن هر ۷۰ نفر در روز ۱ نفر نیروی انسانی در نظر گرفته شده باشد اینکه درعمل چه اتفاق افتاده و مقایسه آن با عدد فوق، اظهار نظر درخصوص کارایی خواهد بود.

- اگر هر دستگاه خاکبرداری مشخص باید ۵۰ تن در روز خاکبرداری نماید مقایسه آنچه اتفاق افتاده با آنچه باید باشد اظهار نظر درخصوص کارایی خواهد بود.
  - اگر در یک پروژه داده پردازی هر اپراتور باید در روز ۵۰۰ رکورد ثبت کند مقایسه این معیار با آنچه اتفاق افتاده اظهار نظر درخصوص کارایی خواهد بود.
  - اگر برای سرویس دادن به هر ۱۰ بیمار در یک بیمارستان وجود یک پرستار مطابق معیارهای مربوطه کافی باشد مقایسه وضعیت موجود با این معیار اظهار نظر درخصوص کارایی خواهد بود.
  - اگر یک کارخانه سیمان با ظرفیت یک میلیون تن کمتر از ظرفیت اسمی خود کار کند از مصادیق عدم کارایی می تواند باشد.
  - اگر برای آسفالت هر کیلومتر مربع مقادیر مشخصی از قیر و ماسه و سایر تجهیزات لازم کافی باشد (مطابق با معیارهای مربوطه) هرگونه انحراف از این معیار می تواند اظهار نظر درخصوص کارایی تلقی شود.
  - اگر قیمت تمام شده هر کیلومتر مربع آسفالت باید مقدار معینی باشد، هرگونه افزایش در این میزان می تواند ناشی از ضعف کارایی باشد.
  - اگر قیمت تمام شده هر تخت بیمارستان با الگویی مشخص باید مقدار معینی باشد، هرگونه افزایش در این میزان می تواند ناشی از ضعف کارایی باشد.
  - اگر قیمت تمام شده هر متر مربع بنای ساختمانهای دولتی مدنظر باشد اظهار نظر درخصوص آن در مقوله سنجش کارایی خواهد بود.
  - اگر برای تأمین حجم غذایی معین نسبتهای مشخصی از مواد اولیه لازم است انحرافات موجود قابل بیان در تحلیل کارایی خواهند بود.
- همانگونه که ذکر شد دشوارترین قسمت در حسابرسی عملکرد تعیین معیارهایی است که در عمل وجود نداشته و حسابرس باید با ملاحظه جمیع شرایط نسبت به استخراج آن اقدام نماید. طبعاً تلاش درجهت تعیین این معیارها از طرق علمی و بحث در این موارد با دستگاه مربوطه می تواند حداقل این تأثیر را داشته

### ج - بررسی ساختار سازمانی :

ساختار سازمانی مرتبط با موضوع مورد رسیدگی نیز تأثیر زیادی در افزایش کارایی دارد. وجود واحدهای موازی با شرح وظایف مشترک می تواند با ایجاد ضعف مدیریت کارایی را به شدت کاهش دهد. وجود سلسله مراتب طولانی در تصویب اقدامات اجرایی مراحل مختلف کار نیز به کندی شدید امور منجر می گردد.

### د - تکنولوژی موجود و نحوه استفاده از آن :

بهره گیری از تکنولوژی های مختلف تأثیر مهمی در افزایش یا کاهش کارایی به همراه دارد. به عنوان مثال روشهای مختلف ساخت در یک پروژه ساختمانی ، یا تجهیزات مختلف مورد استفاده در یک پروژه کشاورزی تأثیر بسیار زیادی در هزینه های تمام شده در پی دارند که تمام این موارد ناشی از تکنولوژی استفاده شده می باشد. حتی اگر در یک پروژه کشاورزی از بذر خاصی استفاده می شود در واقع مقایسه نتایج آن با بذرهای دیگر که می توانست مورد استفاده واقع شود اظهار نظر در خصوص کارایی خواهد بود.

البته همانگونه که ذکر شد در بررسی کارایی نسبت ستانده به داده مهم است و بطور مثال در یک کارخانه نساجی اینکه آیا باید از دستگاههای جدید نساجی استفاده شود یا خیر باید تمام عوامل از قبیل میزان تولید محصول ، میزان هزینه ها از جمله هزینه استهلاک ، هزینه مواد اولیه و ... مورد توجه قرار گیرد. هر بحثی بر روی تکنولوژی مورد استفاده بحث در خصوص کارایی خواهد بود.

### ه - مناسب بودن اقدامات مجموعه مدیریت پروژه در دستیابی به کارایی :

هرچند سخت افزار و تجهیزات مورد استفاده در هر پروژه در کارایی مربوطه حایز اهمیت هستند ولی مدیریت مناسب امور و چینش و سازماندهی و پیگیری صحیح که مجموعاً در قالب نرم افزار مربوطه قابل تلقی است نیز تأثیر بسیاری در کل فرآیند هر پروژه ای دارد. همه اقدامات مدیریت در زمینه ایجاد سیستمها و روشهای مناسب و مدون ساختن آنها ، ایجاد مکانیزمهای مناسب تشویقی و تنبیهی ، انجام کنترل و پیگیری های لازم و .... در چارچوب کارایی قابل بحث می باشد.

## اثربخشی ( Effectiveness )

### ۱- تعریف :

#### اثربخشی عبارتست از میزان دستیابی به نتایج و اهداف مورد انتظار

دو معیار صرفه اقتصادی و کارایی نمی توانند به تنهایی پاسخگوی نیازهای حسابرسی باشند. به عنوان مثال مدرسه ای که به بهترین وجه و با کمترین هزینه در منطقه ای ساخته می شود که دانش آموز لازم برای حضور در آنجا وجود ندارد علی‌رغم رعایت صرفه اقتصادی و کارایی به لحاظ معیار اثربخشی کاملاً ضعیف ارزیابی می شود.

### ۲- نکات لازم در بررسی اثربخشی :

با توجه به تعریف به عمل آمده از اثربخشی ( لطفاً به تعریف دقیقاً توجه شود ) ذیلاً به تعدادی از نکاتی که در بررسی رعایت اثربخشی باید مدنظر قرار گیرد اشاره می شود. طبعاً این مواد نمی توانند جامع تمام موارد اثربخشی باشند و حساب‌رسان باید با آشنایی دقیقی که با مفهوم اثربخشی پیدا می کنند در هر رسیدگی مصادیق مربوطه را شناسایی نموده و مورد حسابرسی قرار دهند.

#### الف - مکان یابی صحیح :

اگر بهترین پروژه با بهترین مدیریت و با کمترین هزینه در محلی احداث شود که کاربردی ندارد قطعاً به اهداف اصلی پروژه دست نیافته ایم. همچنین اگر کارخانه سیمانی که باید در کنار منابع اولیه آن ساخته شود در محلی ساخته شود که هزینه های حمل و نقل قیمت تمام شده محصول نهایی را به حدی افزایش دهد که قدرت رقابت را از آن بگیرد اثربخش عمل نشده است.

به عنوان مثالی دیگر اگر هدف از اجرای پروژه ای اشتغال زایی می باشد اجرای این پروژه در محلی که سطح خوبی از اشتغال را دارد به لحاظ اثربخشی جای بحث دارد.

#### **ب- رعایت مسائل زیست محیطی :**

یکی از اهداف کاملاً روشن در اجرای هر پروژه ای این است که آن پروژه به لحاظ مسائل زیست محیطی قابل قبول بوده و اجرای آن اثرات زیانباری به لحاظ آلودگی محیط زیست در پی نداشته باشد. پروژه ای که به سایر اهداف تعریف شده خود نایل می گردد ولی به نحوی آب ، خاک ، هوا و مجموعاً محیط اطراف خود را در حد غیرقابل قبولی آلوده می سازد با توجه به اثرات زیانباری که بر جای می گذارد به لحاظ دستیابی به اهداف در محل تردید خواهد بود.

معمولاً استانداردها و معیارهایی در هر نوع پروژه توسط سازمانهای مسئول تعریف می گردد. به عنوان مثال حداکثر میزان آلودگی هوا در یک کارخانه سیمان تعریف شده بوده و با جمع آوری شواهد لازم و مقایسه آن با معیارهای موجود می توان به لحاظ زیست محیطی درخصوص هر پروژه عمرانی اظهار نظر نمود.

#### **ج- رعایت مسائل اجتماعی و فرهنگی :**

برخی از پروژه ها به طور مستقیم یا غیرمستقیم می توانند تأثیر سوئی بر مسائل اجتماعی یا فرهنگی داشته باشند. هرچند در چنین مواردی بواسطه پیچیدگی علوم انسانی هرگونه اظهار نظری بسیار دشوار بوده و مستلزم بررسی های فراوانی است ولی گاهی به عنوان مثال اجرای یک پروژه به طور آشکاری مسائل فرهنگی و اجتماعی را تحت الشعاع قرار می دهد. مثال بارز آن همانگونه که ذکر شد می تواند اجرای یک پروژه سدسازی در محدوده ای با ارزش به لحاظ میراث فرهنگی تلقی گردد. از آنجاییکه حفظ شئونات ارزشی و هنجارهای فرهنگی و اجتماعی از اهداف مهم هر طرح و پروژه و موضوعی می باشد لذا اظهار نظر در این خصوص نیز از مقوله های اثربخشی خواهد بود.

#### **د - دستیابی به سایر اهداف :**

در این خصوص به ذکر مثالهایی بسنده می شود.

- اگر یکی از اهداف ایجاد ساختمان ، مقاومت در مقابل زلزله ۷ ریشتری بوده عدم دستیابی به این نتیجه نشان از ضعف اثربخشی است.

- اگر قرار بوده که در پروژه ساخت یک راه ضخامت آسفالت استفاده شده ۸ سانتی متر باشد هرگونه کاهش در این خصوص ضعف اثربخشی خواهد بود.

- اگر هدف از یک سرمایه گذاری ایجاد اشتغال برای ۱۰۰ نفر بوده هرگونه کاهش در این میزان ضعف در اثربخشی است.

- اگر اعمال یک سیاست در جهت کاهش تورم به میزان ۲٪ بوده هرگونه کاهش در این میزان ضعف اثربخشی است.

- اگر کارخانه سیمان با ظرفیت یک میلیون تن ساخته می شود اگر بواسطه ضعفهای مدیریتی و اجرایی نتواند در حد ظرفیت اسمی خود کار کند همانگونه که گفته شد ضعف کارایی است ولی اگر اساساً بنا به دلایل فنی و تکنولوژیکی این کارخانه حتی با بهترین مدیریت و روشهای اجرایی نتواند در حد ظرفیت اسمی خود کار کند بواسطه عدم دستیابی به هدف تعیین شده دارای ضعف اثربخشی است.

- اگر هدف اجرای پروژه آبیاری افزایش سطح زیرکشت آبی به حد معینی می باشد عدم دستیابی به این میزان ناشی از ضعف اثربخشی است.

### **ه - مناسب بودن اقدامات مدیریت در دستیابی به اهداف :**

تمام تلاشهایی که از ابتدای طراحی یک پروژه انجام می پذیرد و هدف گذاری های معموله و اقداماتی که جهت دستیابی به اهداف انجام می پذیرد تماماً تحت تأثیر رفتار مدیریت می باشد. در این قسمت صرفاً درخصوص تأثیر مثبت یا منفی مدیریت در دستیابی یا عدم دستیابی به اهداف صحبت می شود.

## شرایط و خصوصیات گزارش حسابرسی عملکرد

### ۱- ارائه اطلاعات با اهمیت و روزآمد :

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

### ۲- مستقل و بی طرفانه بودن :

گزارش باید بیطرفانه بوده و بصورت منصفانه به دستاوردهای مثبت دستگاه اجرایی نیز اشاره نماید از اینرو نباید صرفاً بر یافته های منفی تأکید داشته باشد به نحوی که جانبدارانه به نظر برسد. ارائه حقایق و داده ها به صورت 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 فعالیتها و مدیریت امور ، و درج نمودن نقطه نظرات دستگاه و پاسخهای ارائه شده در رابطه با نواقص ، در گزارش تا حدود زیادی شبیه جانبدارانه بودن گزارش را برطرف خواهد ساخت.

### ۳- کامل و دقیق بودن :

با توجه به اینکه گزارش حسابرسی عملکرد ( توسط قوه مقننه و احیاناً قوای مجریه و قضائیه ) بعنوان ارزیابی و قضاوت در رابطه با عملکرد دستگاه ملاک عمل قرار می گیرد بایستی کاملاً شفاف ،

#### ۴- عدم استفاده از اصطلاحات فنی :

گرچه اکثر گزارشهای حسابرس عملکرد با مطالب فنی ارتباط تنگاتنگ دارند و تبدیل اصطلاحات فنی و تکنیکی به کلمات متداول و عامیانه به آسانی امکان پذیر نمی باشد لکن زبان گزارش باید زبان قابل درک و غیر فنی باشد چرا که استفاده کنندگان گزارش که اغلب افرادی غیر فنی 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 اختصارات نامه شماره‌آشنا و کلماتی که از حروف اول کلمات دیگر تشکیل شده اند باید آنها را به صورت واضح تعریف نمود. عدم

در صورت لزوم می توان فهرست اصلاحات فنی و معانی آنها را به صورت یک پیوست جداگانه ضمیمه گزارش نمود.

## ۵- 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 هر یک 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 به سرعت امکان پذیر باشد. برای این منظور می توان از ابزارهای تصویری انتقال پیام مانند نمودارها ، عناوین اصلی و فرعی ، جداول و خلاصه ها استفاده نمود. نمودارها باید به نحوی تهیه شوند که مستقلاً مطالب را رساننده و چنان گویا باشند که خواننده برای درک آنها 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 اطلاعات عددی و مقایسه ارقام می توان از جداول ، برای نشان دادن روندها طی یک دوره از نمودار یک خطی ، برای مقایسه دو یا چند متغیر از نمودار چندخطی ، 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.

## ۶- 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. می توان با ارجاع موضوع به یک یافته خاص از تکرار اطلاعات مشابه در قسمتهای مختلف به صورت جداگانه جلوگیری نمود.

تجربه ثابت نموده گزارشات کامل و در عین حال مختصر در جذب خواننده موفق تر بوده و نتایج بهتری به دنبال دارند. 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.

## ۷- سازنده بودن :

از آنجا که گزارشات حسابرسی عملکرد حاوی مطالبی است که ماهیتاً برای دستگاههای اجرایی خوشایند نیست گزارش باید بتواند به نحوی ماهرانه خواننده را تشویق به پذیرش ملاحظات خود نماید. حتی حقایق تلخ نیز در صورتی که به شیوه مناسب انتقال یابند بیشتر قابل قبول و پذیرش خواهند بود و چه بسا در برخی موارد نحوه ارائه گزارش نقش بیشتری نسبت به محتوا و ماهیت آن ایفا نماید. در مواردی دیده شده است که گزارشات کاملاً صحیح و دقیق نیز به دلیل مناسب نبودن شیوه ارائه آن و سبک مورد استفاده ، اثربخشی لازم را ایجاد نموده اند. در گزارش باید از زبان مؤدبانه و محترمانه و اصلاحات مثبت و سازنده به جای کلمات دارای بار منفی استفاده نمود تا موجب تخریب شأن افراد و موضعگیری خصمانه آنها نگردد.

اگرچه حسابرسی عملکرد ماهیتاً به مشکلات بیشتر توجه نموده و تأکید آن بر نواقص است لکن یکی از فواید این نوع حسابرسی امکان درج یافته ها و ارزیابی های مثبت و منفی به صورت 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 سؤال برای خواننده ایجاد می شود که آیا امکان اصلاح امور وجود دارد؟ لازم است اقدامات قابل توجه ، خصوصاً در صورتی که اصلاحات انجام شده توسط مدیریت در یک برنامه یا فعالیت ، در سایر برنامه ها و فعالیتها نیز قابل اجرا بودن هاند در گزارش ذکر گردد.

## ۸- محرمانه بودن :

اطلاعات گزارش و نتایج بررسی‌های حاصله باید محرمانه تلقی شده و محرمانه نگهداری شوند. در صورت حذف اطلاعات خاصی به دلیل محرمانه بودن آن ، گزارش باید ماهیت اطلاعات و الزامات قانونی که حذف آن را ضروری ساخته اشاره نماید. چنانچه 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 کیفیت حساسی و رعایت آئین رفتار حرفه ای و موازین اخلاقی حرفه حساسی می تواند موجب چنین اطمینانی گردد. بهتر است در گزارش مستقیماً به احوال شخصیه و اطلاعاتی که موجب شناسایی اشخاص حقیقی می شوند ( مانند نام ، نشانی ، شماره تلفن ، شماره ملی و غیره ) اشاره نشود و در صورتی که در پاسخهای ارائه شده توسط واحد رسیدگی شده نیز ، اطلاعات شخصی افراد مورد اشاره قرار گرفته باید حذف شود سپس در گزارش درج گردد. نام شرکتها و سازمانهای خصوصی را می توان با حروف الفبا مورد اشاره قرار داد.

## ۹- رعایت قواعد نگارشی :

رعایت قواعد نگارشی نقش مهمی در تأثیرگذاری گزارش دارد و ارتباط با خواننده را تسهیل می سازد. در گزارش نویسی باید از پاراگرافهای کوتاه استفاده شده و جملات هر پاراگراف بایستی بطور مرتبط به دنبال یکدیگر آورده شوند. جملات به تنهایی به بیان مفهوم اصلی پاراگراف کمک نمایند ، 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 می دارد. بهتر است فاعل جمله نزدیک به فعل آن استفاده شده و این دو با هم هماهنگی و

استفاده از ضمائر به نحوی باشد که تعیین شخص یا شیئی که ضمیر برای آن به کار رفته به آسانی امکان پذیر باشد. علائم جداکننده کلمات ، عبارت و جملات به نحو مناسب استفاده شده و به جای کلمات مبهم از کلمات صریح و روشن استفاده شود.

## چارچوب گزارشگری حسابرسی عملکرد

### ۱- جلد گزارش :

جلد گزارش باید حاوی اطلاعات ذیل باشد.

- عنوان گزارش (عنوان گزارش باید شامل عنوان برنامه، طرح یا موضوع یا فعالیت مورد رسیدگی باشد.)

- نام دستگاه مورد حسابرسی ( با ذکر کد بودجه ای مربوطه )

- دوره رسیدگی

- عنوان گروه و هیأت حسابرسی تهیه کننده گزارش

- تاریخ ارائه گزارش

### ۲- فهرست مندرجات :

فهرست مندرجات گزارش مطابق با چارچوب ارائه شده در این جزوه در ابتدای گزارش قرار می گیرد.  
(گزارش باید در ابتدا بصورت کامل محتوا و مطالب مندرج در گزارش و ساختار آن را مشخص سازد فصول گزارش باید منطبق 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. )

### ۳- مقدمه :

در این بخش اطلاعات کلی از موضوع و دستگاه مورد رسیدگی ، اهمیت موضوع و علت انتخاب آن ، هدف از رسیدگی (نتایج مورد انتظار ) ، دامنه رسیدگی ( با توجه به تعریف مربوطه) و محدودیت های حاکم بر رسیدگی ذکر و در نهایت توضیح مختصری از نحوه برنامه ریزی و اجرای حسابرسی آورده شود .

## ۴- شناخت موضوع ، واحد تحت رسیدگی و معیارهای سنجش عملکرد :

### ۴-۱- شناخت واحد اجرایی :

در این قسمت واحد اجرایی مسئول اجرای موضوع مورد رسیدگی در حد نیاز باید شناسانده شود. بدین صورت که 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 رهنمود های کلی مدیریت برای دستیابی به اهداف بطور مختصر و گویا مطرح گردد .

یاد آوری : از آنجاییکه علی القاعده هر واحد اجرایی دارای پرونده دائمی و جاری خواهد بود لذا حتی المقدور در صورت نیاز به ذکر اطلاعاتی از پرونده دائمی با ذکر آدرس مربوطه از ارائه تکراری اطلاعات در این قسمت خودداری شود. ( شناسایی واحد اجرایی در حد نیاز این گزارش کافی بوده و حتی المقدور از حجیم شدن گزارش جلوگیری شود. )

### 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 ونتایج 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 شامل موارد ذیل میباشد:

- دلایل و توجیحات فنی اقتصادی ، اجتماعی و .... پروژه یا برنامه یا موضوع فعالیت .
- مقایسه حجم عملیات و اعتبارات پروژه یا برنامه یا موضوع فعالیت با حجم کل اعتبارات و عملیات دستگاه
- تعداد زیر پروژه ها و فعالیت ها و شرح مختصری در رابطه با هر یک از آنها.
- قوانین ومقررات مرتبط با اجرای عملیات پروژه یا برنامه یا موضوع فعالیت .
- 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 .

- منابع اعتباری مختلف به تفکیک هر سال و شرح مختصر آن.
  - عملکرد اعتبارات پروژه یا برنامه یا موضوع فعالیت به تفکیک سالهای اجرا.
  - مراحل اجرای پروژه یا برنامه یا موضوع فعالیت از شروع آن تا پایان، و تاخیرات انجام گرفته و دلایل و آثار آن .
  - نحوه اجرای پروژه یا برنامه یا موضوع فعالیت و نحوه واگذاری کار با توجه به قوانین مقررات مربوطه.
  - وضعیت فعلی پروژه یا برنامه یا موضوع فعالیت و نحوه استفاده فعلی از آن .
  - میزان دستیابی به اهداف سازمان و پروژه یا برنامه یا موضوع فعالیت .
  - موانع و مشکلات اجرای پروژه یا برنامه یا موضوع فعالیت .
  - سایر موضوعات حائز اهمیت.
- یاد آوری : ضمن ارائه خلاصه مطالب مربوط به عنوانهای فوق به شکل گویا و مختصر از توضیح بند به بند آن به شکل جداگانه اجتناب گردد .

### ۳-۴- معرفی معیارها و استانداردهای موجود :

- در صورت وجود معیارهایی مطابق قوانین و مقررات ، بخشنامه های مراجع ذی صلاح ، استانداردهای صنعت و .... فهرست آنها قید شود.
- در صورتی که در طراحی اولیه ، موافقتنامه ها ، قراردادهای ، تنظیم برنامه و بودجه و ... مربوطه معیارهایی توسط مدیریت بیان شده بصورت مستند به آنها اشاره شود.
- در صورتی که معیارهایی توسط حسابرس تعیین می شوند لازم است تا توضیحات کافی در خصوص مبانی تعیین معیارها با اشاره به منابع و مراجع مربوطه داده شود.
- معیارها باید بیطرفانه ، مربوط و کافی برای پشتیبانی از نتیجه گیریها ، پیشنهادها و یافته های حسابرسی باشد. در هر قسمت از گزارش که شواهد جمع آوری شده با معیاری مقایسه می شود بیان آدرس معیار مورد استفاده لازم خواهد بود.

طبعاً دشوارترین کار در حسابرسی عملکرد پیدا کردن و یا تعیین کردن استانداردها و معیارهای قابل استناد می باشد که معمولاً به سختی قابل انجام بوده و حجم قابل توجهی از زمان حسابرسی را به خود

## ۵- یافته های حسابرسی :

این بخش یافته های حسابرسی 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 براحتی 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 سنجش 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.

همچنین لازم است در خصوص فعالیت مورد حسابرسی، و دستاوردهای مثبت حاصل از اجرای پروژه یا برنامه یا موضوع فعالیت با رعایت ترتیب ذیل توضیح داده شود :

- 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 میشود، وضعیت و شرایط

- فرایندها و نحوه اجرای عملیات پروژه یا برنامه یا فعالیت و مکانیابی آن مورد بررسی و تحلیل قرار گیرد. 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.

- 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.

- کارهایی که توسط حسابرس انجام گرفته است بیان شود . دامنه و روش شناختی مورد استفاده برای سنجش هر فعالیت خاص باید تشریح گردد .

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

#### ۱ - ۵ ارزیابی کارائی، اثربخشی و صرفه اقتصادی

ارزیابی حسابرس از 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 و نسبتهای مالی، ارزیابی کفایت منابع تخصیص یافته، و بررسی محیط یا عوامل خارجی موثر بر عملکرد صورت میگیرد. این سرفصل به ترتیب موارد ذیل تشریح می گردد :

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

- ارزیابی حسابرس از میزان کارایی دستگاه اجرایی پروژه، 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.

- 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 همراه کننده نباشند تا یک دیدگاه متوازن و متعادل ارائه شود. نتایج بررسی را تنها در صورتی می توان بعنوان شاخص موضوع فعالیت تلقی نمود که اقلام مورد بررسی بصورت آماری، نمونه گیری و انتخاب شده باشند.

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

## ۲- ۵ اشکالات و نواقص مشاهده شده در حسابرسی

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 قضائی الزامی است به اقدامات انجام یافته در این رابطه اشاره شود. این سرفصل به ترتیب شامل موارد ذیل می باشد:

- اشکالات و نواقص مشاهده شده.

- 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).

- شناسایی موارد با اهمیت عدم رعایت قوانین و مقررات ( در این قسمت موارد خاص مربوط به سوء استفاده یا اقدامات غیرقانونی ذکر می شود ).

## ۳- ۵ تجزیه و تحلیل پاسخهای ارائه شده توسط مدیریت به نواقص مطرح شده و

**میزان مقبولیت پاسخهای ارائه شده:** این سرفصل شامل موارد ذیل میباشد:

- تجزیه تحلیل انتقادی پاسخ ها و توجیهاات 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

- نقطه نظرات موسسه حسابرسی در خصوص پاسخ ها و توجیهات ارائه شده توسط مدیریت دستگاه
- سایر نقطه نظرات دستگاه در خصوص اجرای عملیات در صورت اهمیت .

#### ۴ - ۵ ارزیابی کنترل‌های داخلی در تمام ابعاد موضوع مورد رسیدگی :

چنانچه در کنترل داخلی سازمان ضعیفی 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 اجرا نشده اند ، 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

## ۵-۵ سایر مسائل حائز اهمیت

چنانچه حسابرس در حین رسیدگی به مواردی برخورد نمود که گنجایش آن در قالب هیچکدام از بندهای فوق امکان پذیر نبود، موارد مکشوفه را در این بند ذکر نماید. بدیهی است در صورت عدم موضوعیت، این بند از گزارش حذف می گردد.

## ۶- توصیه های حسابرسی :

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

- پیشنهادات حسابرس برای اصلاح و بهبود امور و ارتقاء کارایی و اثر بخشی .
- پیشنهادات حسابرس برای جلوگیری از بروز و تکرار نواقص و اشکالات .
- پیشنهادات حسابرس در خصوص روشهای بهتر اجرای عملیات.
- نتایج و میزان اجرای پیشنهادات، توسط دستگاه : در این قسمت ضمن اینکه نتایج حاصل از حسابرسیها و پیشنهادات ارائه شده به دستگاه بیان می گردد؛ در صورتیکه این پیشنهادات توسط دستگاه ، اجرا شده باشند ؛ به اقدامات اصلاحی اشاره ، و چنانچه اقدامات اصلاحی کامل نبوده و یا صرفاً برخی از ایرادات خاص را شامل شده باشد ، این موضوع عنوان گردد .

## ۷ - 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 شامل موارد ذیل میباشد:

- ۱- ۷ تصویربرداری از حکم حسابرسی
- ۲- ۷ تصویر مکاتبات به عمل آمده
- ۳- ۷ شواهد حسابرسی
- ۴- ۷ کاربرگهای تنظیمی
- ۵- ۷ سایر مواردی که به نظر حسابرس برای اثبات یافته های حسابرسی مفید میباشند.
- ۶- ۷ لغتنامه اصطلاحات فنی