

دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرسی عملیاتی

واحد حسابرسی عملیاتی

شهریور ۱۳۹۳

دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرسی عملیاتی

فهرست مندرجات

| شماره بند | شماره صفحه | عنوان |
|-----------|------------|---|
| ۱ | ۱ | کلیات |
| ۲ | ۲ | ترتیب درج مطالب در گزارش حسابرسی عملیاتی |
| ۲ | ۳ | عنوان گزارش، نام واحد مورد حسابرسی و سال مورد حسابرسی |
| ۳ | ۴ | بند مقدمه |
| ۳ | ۵ | مشخصات کلی شرکت و حوزه فعالیت آن |
| ۳ و ۴ | ۶ | هدف از حسابرسی عملیاتی و دامنه آن |
| ۴ | ۷ | اهداف خاص |
| ۵ و ۶ | ۸ | اجرای حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی عملیاتی |
| ۶ و ۷ | ۹ | محدودیت‌های حاکم بر حسابرسی |
| ۸ | ۱۰ | مراحل کلی انجام حسابرسی عملیاتی |
| ۸ و ۹ | ۱۱ | روش‌های انجام کار |
| ۹ الی ۱۳ | ۱۲ | یافته‌های حسابرسی |
| ۱۳ | ۱۳ | پیشنهادها |
| ۱۴ | ۱۴ | پیوست‌ها |
| ۱۴ و ۱۵ | ۱۵ | سایر مطالب |

دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرسی عملیاتی

کلیات

۱. صدور و ارائه گزارش حسابرسی، آخرین مرحله هر حسابرسی عملیاتی بوده و از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است. طبق استانداردهای حسابرسی عملیاتی، گزارش حسابرسی باید به گونه‌ای تنظیم شود که به درک استفاده‌کنندگان در مورد یافته‌ها و اهمیت مطالب ارائه شده در آن کمک کند. از این لحاظ، گزارش باید در برگیرنده شرحی از الزامات قانونی و مقرراتی و دلایل انجام حسابرسی عملیاتی در بخش مربوط، معرفی واحد مورد حسابرسی، اهداف حسابرسی و دامنه عملیات آن، روش‌شناسی، محدودیت‌های حاکم بر حسابرسی، معیارهای مورد استفاده، تصریح به رعایت استانداردهای حسابرسی عملیاتی، دیدگاه‌های مسئولین واحد مورد حسابرسی در مورد محتوای گزارش، ماهیت اطلاعات محرمانه حذف شده (در صورت وجود)، موارد بااهمیت عدم رعایت قوانین و مقررات، موارد تقلب و سوءاستفاده کشف شده در جریان حسابرسی و هرگونه نقاط ضعف بااهمیت موجود در کنترل‌های داخلی؛ و نیز، ارائه پیشنهادها و مقرون به صرفه و عملی برای رفع نقاط ضعف مزبور و بهبود عملیات باشد.

همچنین گزارش حسابرسی عملیاتی باید به‌عنوان یک گزارش مشاوره مدیریتی، به‌موقع، کامل، دقیق، هدفمند و واقع بینانه و تا حد امکان مختصر باشد و ضمن رعایت ارائه توالی منطقی مطالب، از به‌کارگیری اصطلاحات فنی پیچیده، واژه‌های تکراری و موارد محرمانه در آن پرهیز شود و قواعد نگارشی نیز در تدوین آن رعایت شده باشد.

هدف این دستورالعمل، ایجاد هماهنگی در نحوه تهیه و ارائه گزارش حسابرسی عملیاتی و تدوین ساختار کلی برای شکل، محتوا و نحوه صدور و توزیع گزارش در رعایت موارد پیشگفته و مفاد استانداردهای حسابرسی عملیاتی است. در صورت لزوم، شکل و محتوای گزارش حسابرسی عملیاتی میتواند متناسب با شرایط واحد مورد حسابرسی و با هماهنگی مدیر ارشد تعدیل شود.

دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرسی عملیاتی (ادامه)

ترتیب درج مطالب در گزارش حسابرسی عملیاتی

۲. مطالب قابل درج در گزارش حسابرسی عملیاتی به ترتیب زیر و تحت عنوان "فهرست مندرجات" در ابتدای گزارش ارائه می‌شود. ارائه چنین خلاصه‌ای در ابتدای گزارش، محتوا و مطالب مندرج در گزارش و ساختار آن را مشخص نموده و دسترسی استفاده‌کنندگان از گزارش به مطالب آن را بنا بر علاقه یا نیاز، تسهیل می‌سازد:

الف) عنوان گزارش، نام واحد مورد حسابرسی، سال مورد حسابرسی؛

ب) بند مقدمه؛

پ) مشخصات کلی شرکت و حوزه فعالیت؛

ت) هدف از حسابرسی عملیاتی و دامنه آن؛

ث) اهداف خاص؛

ج) اجرای حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی عملیاتی؛

چ) محدودیت‌های حاکم بر حسابرسی؛

ح) مراحل کلی انجام حسابرسی عملیاتی؛

خ) روش‌های انجام کار؛

د) یافته‌های حسابرسی؛

ذ) پیشنهادها؛ و

ر) پیوست‌ها.

عنوان گزارش، نام واحد مورد حسابرسی و سال مورد حسابرسی

۳. گزارش باید دارای عنوان "گزارش حسابرسی عملیاتی" باشد و نام واحد مورد حسابرسی نیز مطابق با اساسنامه در گزارش درج شود. همچنین طبق استانداردهای حسابرسی عملیاتی، حسابرسان در گزارشگری دامنه عملیات حسابرسی، باید دامنه تحت پوشش عملیاتی را که برای دستیابی به اهداف حسابرسی انجام می‌دهند، از جمله دوره زمانی مورد حسابرسی را مشخص کنند. دوره مورد حسابرسی، با توجه به مفاد قوانین الزام‌کننده حسابرسی عملیاتی (مانند مفاد ماده ۲۱۸ قانون پنجم برنامه توسعه) یا درخواست اختیاری متقاضیان انجام حسابرسی عملیاتی، معمولاً یک سال را تحت پوشش قرار می‌دهد، اگرچه ممکن است برای موضوع مورد حسابرسی

دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرسی عملیاتی (ادامه)

عملیاتی، دوره طولانی‌تری نیز انتخاب شود. با توجه به توضیحات پیشین، عناوین زیر در نخستین صفحه از گزارش حسابرسی عملیاتی درج می‌شود:

گزارش حسابرسی عملیاتی
شرکت.....
برای سال منتهی به ۲۹ اسفندماه ۱۳۸۱

بند مقدمه

۴. در این بخش از گزارش، نام واحد مورد حسابرسی، ماده قانونی الزام‌کننده انجام حسابرسی عملیاتی، شماره و تاریخ درخواست انجام حسابرسی عملیاتی و سال مورد حسابرسی، درج می‌شود:

مقدمه:
بنا به درخواست شرکت و در چارچوب مفاد قرارداد شماره مورخ فیما بین سازمان حسابرسی (واحد حسابرسی عملیاتی) و شرکت پس از انجام هماهنگی‌های لازم و فراهم شدن مقدمات کار، عملکرد شرکت برای سال مالی منتهی به توسط این سازمان مورد حسابرسی عملیاتی قرار گرفته است.

مشخصات کلی شرکت و حوزه فعالیت آن

۵. در این بخش از گزارش، اطلاعات لازم در مورد تاریخچه فعالیت شرکت یا دستگاه مورد حسابرسی، و شرحی از مسئولیت‌های قانونی، ساختار سازمانی، فعالیت‌های اساسنامه‌ای و طرح‌های در دست اجرای آن، درج می‌گردد:

مشخصات کلی شرکت و حوزه فعالیت آن
الف - تاریخچه
ب - فعالیت‌های اصلی

دستور العمل تهیه و ارائه گزارش حسابرسی عملیاتی (ادامه)

هدف از حسابرسی عملیاتی و دامنه آن

۶. حسابرسی عملیاتی معمولاً به منظور تأمین ترکیبی از هدف‌های کلی شامل ارزیابی عملکرد، شناسایی فرصت‌های بهبود و ارائه پیشنهادهایی برای بهبود عملیات انجام می‌شود. از آنجا که اهداف حسابرسی عملیاتی یکی از اهداف پیشگفته یا ترکیبی از آنهاست، بین اهداف کارهای مختلف حسابرسی، بسته به قانون و مقررات الزامی‌کننده انجام حسابرسی عملیاتی، تفاوت‌هایی وجود خواهد داشت. همچنین حسابرسی عملیاتی ممکن است ارزیابی عملیات یک سازمان یا بخش مشخصی از آن را به منظور دستیابی به هدف‌های مشخص دربرگیرد. منظور از یک بخش نیز ممکن است، یک واحد سازمانی مانند یک قسمت، کارخانه، دایره، شعبه یا یک وظیفه مانند تولید یا بازاریابی باشد که از لحاظ حسابرسی در اولویت قرار می‌گیرد. با توجه به مطالب پیشگفته و مصوبات کمیته حسابرسی عملیاتی، هدف از حسابرسی عملیاتی و دامنه آن به شرح زیر در گزارش حسابرسی عملیاتی درج می‌شود:

هدف از حسابرسی عملیاتی و دامنه آن:

هدف از حسابرسی عملیاتی و دامنه آن عبارت است از ارائه خدمات ارزیابی عملکرد سال منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۳۸۸ فعالیت‌هایی که در بالاترین سطح اولویت قرار می‌گیرند. ارزیابی عملکرد عبارتست از مقایسه چگونگی انجام وظایف، فعالیت‌ها و نتایج به دست آمده با: الف) بودجه، اهداف عملیاتی، استانداردها، قوانین و مقررات مربوط، و ب) سایر معیارهای اندازه‌گیری مناسب.

- ارزیابی عملکرد مشتمل بر تشخیص فرصت‌های بهبود عملیات و در نتیجه ارائه پیشنهادهایی برای بهبود عملیات مذکور نیست. با این حال، موارد بااهمیت نیازمند بهبود در مورد آن بخش از عملیات شرکت که در بالاترین سطح اولویت قرار گرفته، مشخص و در این گزارش درج شده است. افزون بر این، موارد بااهمیت نیازمند بهبود در مورد سایر عملیات شرکت نیز که با استفاده از نتایج به دست آمده از انجام مراحل دوم الی پنجم مندرج در بند ۱۰ مشخص شده، در این گزارش منعکس گردیده است.

دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرسی عملیاتی (ادامه)

اهداف خاص

۷. با توجه به هدف حسابرسی و دامنه عملیات آن به شرح بند ۶ این دستورالعمل، اهداف خاص ناشی از انجام موضوع قرارداد بین سازمان حسابرسی و واحد مورد حسابرسی در این قسمت از گزارش حسابرسی عملیاتی درج می‌شود:

اهداف خاص:

اهداف خاص ناشی از انجام موضوع قرارداد فیما بین، به شرح زیر است:

الف) شناسایی حوزه‌های عملیاتی مشکل‌آفرین،

ب) تعیین بالاترین سطح اولویت در مورد حوزه‌های عملیاتی مشکل‌آفرین،

پ) ارائه پیشنهادهای کلی در خصوص موارد بااهمیت نیازمند بهبود، با توجه به مفاد بند ۶ این گزارش در مورد آن بخش از عملیات شرکت که در بالاترین سطح اولویت قرار گرفته است،

و

ت) فراهم کردن ارزیابی مستقل و واقع بینانه از عملیات مورد ارزیابی.

اجرای حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی عملیاتی

۸. طبق استانداردهای حسابرسی عملیاتی، حسابرسان بایستی رعایت استانداردهای مزبور را در گزارش خود تصریح نمایند و هنگامی که نمی‌توانند برخی الزامات مربوط را به دلیل قوانین و مقررات، محدودیت در دامنه حسابرسی، محدودیت در دسترسی به سوابق و اطلاعات و سایر موضوعات تأثیرگذار بر حسابرسی اجرا کنند، بایستی محدودیت، علت ایجاد آنها و آثاری که در دستیابی به اهداف حسابرسی خواهند داشت را در گزارش حسابرسی درج و بند تعدیل شده در رعایت الزامات استانداردهای حسابرسی عملیاتی را ارائه نمایند. بنابراین، یکی از عبارات زیر درباره نحوه رعایت استانداردها در این بخش از گزارش درج می‌شود:

دستور العمل تهیه و ارائه گزارش حسابرسی عملیاتی (ادامه)

۸.۱ عبارت تعدیل نشده رعایت استانداردهای حسابرسی عملیاتی، برای بیان اینکه حسابرس، حسابرسی را طبق استانداردهای حسابرسی عملیاتی اجرا کرده است:

این سازمان، حسابرسی را طبق استانداردهای حسابرسی عملیاتی انجام داده است. استانداردهای مزبور ایجاب می‌کند این سازمان، حسابرسی را چنان برنامه‌ریزی و اجرا کند که شواهد کافی و مناسب به منظور فراهم نمودن مبنایی معقول برای یافته‌ها و نتیجه‌گیری‌ها بر مبنای اهداف حسابرسی، به دست آید. این سازمان بر این باور است که شواهد به دست آمده، مبنایی معقول برای یافته‌ها و نتیجه‌گیری‌های به عمل آمده بر مبنای اهداف حسابرسی، فراهم می‌کند.

۸.۲ عبارت تعدیل شده رعایت استانداردهای حسابرسی عملیاتی برای بیان اینکه حسابرس، حسابرسی را به استثنای برخی الزامات قابل اجرا که رعایت نشده، بر طبق استانداردهای حسابرسی عملیاتی اجرا کرده است:

به استثنای برخی الزامات قابل اجرا که به دلیل محدودیت‌های مندرج در بندهای این گزارش اجرا نشده است، این سازمان، حسابرسی را طبق استانداردهای حسابرسی عملیاتی انجام داده است. استانداردهای مزبور ایجاب می‌کند این سازمان، حسابرسی را چنان برنامه‌ریزی و اجرا کند که شواهد کافی و مناسب به منظور فراهم نمودن مبنایی معقول برای یافته‌ها و نتیجه‌گیری‌ها بر مبنای اهداف حسابرسی، به دست آید. این سازمان بر این باور است که شواهد به دست آمده، مبنایی معقول برای یافته‌ها و نتیجه‌گیری‌های به عمل آمده بر مبنای اهداف حسابرسی، فراهم می‌کند.

توضیح:

حسابرسان بایستی نسبت به اینکه آیا الزامات رعایت نشده و محدودیت‌های موجود، ارائه بند تعدیل شده رعایت استانداردهای حسابرسی عملیاتی را الزامی می‌کند یا خیر، تصمیم‌گیری نمایند. حتی اگر برخی الزامات، به دلیل وجود محدودیت رعایت نشده باشد، با این حال، حسابرسان ممکن است تعیین کنند که در مجموع شواهد کافی و مناسب در رابطه با یافته‌ها و

دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرسی عملیاتی (ادامه)

نتیجه‌گیری‌ها وجود دارد و بنابراین، درج بند تعدیل شده در این شرایط، ضروری نمی‌باشد. تصمیم‌گیری حسابرس در این باره با توجه به عوامل کمی و کیفی زیر و در نهایت، قضاوت حرفه‌ای وی صورت می‌گیرد:

- میزان اهمیت و نحوه تأثیرگذاری الزامات رعایت نشده و محدودیت‌ها بر دیدگاه استفاده‌کنندگان از گزارش حسابرسی عملیاتی درباره یافته‌ها، نتیجه‌گیری‌ها و پیشنهادها؛
- اثر بالقوه الزامات رعایت نشده و محدودیت‌ها بر کافی و مناسب بودن شواهد پشتیبان یافته‌ها و نتیجه‌گیری‌ها؛
- چگونگی و میزان دستیابی به اهداف مربوط به الزامات رعایت نشده از طریق اجرای روش‌های جایگزین؛ و
- اینکه آیا اگر عبارت تعدیل نشده رعایت استانداردهای حسابرسی عملیاتی ارائه نشود، گمراه‌کنندگی استفاده‌کنندگان گزارش حسابرسی در درک یافته‌ها و نتیجه‌گیری‌ها و پیشنهادها را در پی خواهد داشت یا خیر.

محدودیت‌های حاکم بر حسابرسی

۹. چنانچه بخشی از الزامات استانداردهای حسابرسی عملیاتی به دلایلی چون محدودیت در دامنه حسابرسی و یا محدودیت در دسترسی به سوابق یا اطلاعات و دیگر موضوعات تأثیرگذار بر موضوع حسابرسی رعایت نشده باشد و حسابرس در مجموع و با توجه به شرایط موجود تصمیم به درج عبارت تعدیل شده رعایت استانداردهای حسابرسی عملیاتی گرفته باشد، بایستی محدودیت‌ها، الزامات رعایت نشده، دلیل عدم رعایت آنها و تأثیر آنها بر حسابرسی را در گزارش بیان کند، به گونه‌ای که استفاده‌کنندگان گزارش بتوانند یافته‌ها، نتیجه‌گیری‌ها و پیشنهادها را مندرج در گزارش را بدون اینکه گمراه‌کننده باشد به گونه‌ای معقول تفسیر نمایند. برای دستیابی به این هدف، موارد محدودیت یا ابهام‌های مرتبط با قابلیت اتکا یا اعتبار شواهد حسابرسی در این بخش ارائه می‌شود.

۹.۱. منظور از محدودیت، شرایطی است که اجرای روش‌های ضروری حسابرسی به دلایلی خارج از کنترل حسابرس، امکان‌پذیر نمی‌باشد. برای نمونه، عدم امکان حسابرسی سیستم‌ها و یا واحدهای

دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرسی عملیاتی (ادامه)

سازمانی مهم به دلیل دسترسی نداشتن به اطلاعات و افراد کلیدی و یا عدم امکان اجرای روش‌های ضروری حسابرسی به دلایلی خارج از کنترل حسابرس.

۹.۲. محدودیت‌ها در این بخش به دو قسمت مشتمل بر محدودیت‌های ساختاری (مانند نبود بانک‌های اطلاعاتی و وجود نارسایی‌های بااهمیت در طراحی کنترل‌های داخلی که بایستی پیشنهادهایی در جهت بهبود و اصلاح آنها در بخش پیشنهادهای گزارش حسابرسی ارائه شود) و سایر محدودیت‌های اطلاعاتی (که از بابت آنها به دلیل عدم دسترسی به اطلاعات مورد نیاز، امکان ارائه پیشنهاد توسط حسابرس امکان‌پذیر نبوده و لازم است در بخش پیشنهادهای گزارش حسابرسی به ضرورت رفع آنها و نیز پیشنهادهای احتمالی که در صورت رفع آنها ضرورت می‌یافت، اشاره شود) تقسیم‌بندی می‌شود.

محدودیت‌های حاکم بر حسابرسی

از جمله:

- عدم امکان اجرای روش‌های موردنظر حسابرس؛
- چنانچه صورت‌های مالی، حسابرسی نشده باشد، نوعی محدودیت در حسابرسی است؛
- عدم امکان تعیین دقیق معیارهای مناسب جهت اندازه‌گیری وضعیت واقعی و شرایط موجود؛
- نبود بانک‌های اطلاعاتی مناسب و یکپارچه در محدوده فعالیت‌های مورد حسابرسی؛
- عدم دسترسی به اطلاعات مالی و مقایسه‌ای؛
- عدم دریافت تأییدیه‌های لازم از جمله تأییدیه مدیریت؛ و
- عدم امکان ایجاد شرایطی برای ارتباط با مدیران کلیدی یا مشاهده وضعیت‌های واقعی.

دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرسی عملیاتی (ادامه)

مراحل کلی انجام حسابرسی عملیاتی

۱۰. به منظور ایجاد شرایط مناسب برای تسهیل در درک اهداف حسابرسی از سوی استفاده‌کنندگان گزارش حسابرسی عملیاتی و چگونگی مراحل اجرا شده در دستیابی به اهداف مربوط، خلاصه‌ای از مراحل انجام حسابرسی عملیاتی، به شرح زیر ارائه می‌شود:

مراحل کلی انجام حسابرسی عملیاتی (ارزیابی عملکرد)

مراحل کلی ارزیابی عملکرد به شرح زیر می‌باشد:

مرحله اول: تعیین اهداف کلی؛

مرحله دوم: بررسی‌های مقدماتی و برنامه‌ریزی؛

مرحله سوم: تعیین نهایی بالاترین سطح اولویت (بر اساس تشکیل ماتریس ریسک دستیابی به اهداف فعالیت‌های مهم و سطح اهمیت) در مورد فعالیت‌های مهم با ریسک متوسط و بالا؛

مرحله چهارم: ارزیابی عملکرد فعالیت‌های مهمی که در بالاترین سطح اولویت قرار می‌گیرند؛

مرحله پنجم: بررسی کلی و تکمیل عملیات حسابرسی؛ و

مرحله ششم: تدوین گزارش حسابرسی عملیاتی.

مراحل پیشگفته، آنچنان برنامه‌ریزی و اجرا شده است تا نتایج به دست آمده، مبنایی معقول برای ارائه این گزارش فراهم کند. در هر صورت، با اهمیت بودن و دستیابی به سطح اطمینان معقول بر تمام مراحل انجام کار حاکم بوده است. با این حال، با توجه به اینکه حسابرسی صورت‌های مالی شرکت، به طور جداگانه توسط حسابرس مستقل و بازرس قانونی شرکت، مورد حسابرسی قرار می‌گیرد، لذا، این گزارش هیچ نوع اطمینانی را در خصوص اطلاعات مالی مورد استفاده فراهم نمی‌کند و شامل اظهارنظر حرفه‌ای درباره آن نمی‌باشد.

روش‌های انجام کار

۱۱. به موجب استانداردهای حسابرسی عملیاتی، حسابرسان باید نحوه گردآوری مدارک و شواهد و نیز، روش‌های تحلیلی به کار گرفته شده در کار حسابرسی را بیان کنند و چنانچه نمونه‌گیری

دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرسی عملیاتی (ادامه)

انجام شده پشتوانه کافی برای یافته‌های حسابرسی فراهم می‌آورد، چگونگی انتخاب نمونه و دلیل آن و اینکه آیا نتایج می‌تواند به جامعه مورد نظر تعمیم داده شود یا خیر را نیز در گزارش درج نمایند. متن زیر در این باره به صورت کلی تهیه شده است که با توجه به نوع روش‌های به‌کار رفته در انجام حسابرسی واحد مورد حسابرسی عملیاتی، حسب مورد تعدیل می‌گردد.

روش‌های انجام کار

به‌منظور فراهم نمودن مبنایی معقول برای ارائه این گزارش، روش‌های انجام کار مشتمل بر موارد زیر بوده است:

- (الف) مشاهده عینی قسمت‌های بااهمیت و فرآیندهای انجام کار،
- (ب) پرس و جو و مصاحبه با مدیران و کارکنان اجرایی،
- (پ) روشهای تحلیلی (محاسبه، مقایسه و تفکیک اطلاعات بر حسب اجزای آن و دستیابی به استدلال‌های منطقی درباره آنها)،
- (ت) گردآوری، مطالعه و بازرسی اسناد و مدارک لازم به صورت نمونه‌ای، و
- (ج) سایر روشهای حسابرسی که ضروری تشخیص داده شده است.

۱۲. یافته‌های حسابرسی

۱۲,۱. فعالیتهای بااهمیت

در این بخش از گزارش حسابرسی عملیاتی، بخش‌ها یا فعالیتهای مهم و اصلی واحد مورد حسابرسی درج می‌شود.

فعالیت‌های بااهمیت

فعالیت‌های بااهمیت شرکت در دوره مورد ارزیابی در راستای دستیابی به اهداف و مأموریت‌های شرکت به شرح زیر تشخیص داده شده است:

—
—
—

دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرسی عملیاتی (ادامه)

بودجه، اهداف عملیاتی، استانداردها، قوانین و مقررات مربوط و سایر معیارهای اندازه‌گیری مناسب ۱۲،۲. به موجب استانداردهای حسابرسی عملیاتی، حسابرسان بایستی معیارهای مناسبی را برای ارزیابی موضوع‌های مشمول حسابرسی مشخص نمایند و آنها را در گزارش شرح دهند. لذا، در این قسمت از گزارش، معیارهای مورد استفاده در حسابرسی که به‌طور منطقی بایستی مرتبط با اهداف حسابرسی بوده و مورد تأیید مسئولین واحد مورد حسابرسی باشد، درج شود. نمونه‌ای از معیارها که در بیشتر واحدهای مورد حسابرسی عمومیت دارد، به شرح زیر است:

بودجه، اهداف عملیاتی، استانداردها، قوانین و مقررات مربوط و سایر معیارهای اندازه‌گیری مناسب

اهم شاخص‌ها و معیارهای مورد استفاده جهت ارزیابی عملکرد به شرح زیر می‌باشد:

- بودجه مصوب،
- اهداف وضع شده توسط قوانین و مقررات یا تعیین شده از سوی مدیریت،
- استانداردها، روش‌ها، و ظرفیت‌های تولید کالا و ارائه خدمات،
- اساسنامه شرکت،
- دیدگاه‌های کارشناسان و متخصصان،
- مصوبات هیئت مدیره و مجامع عمومی،
- عملکرد سال‌های پیشین و سایر واحدهای مشابه،
- شاخص‌های مالی و عملیاتی حسب مورد،
- مفاد آئین‌نامه‌ها و دستورالعمل‌های درون سازمانی، و
- مفاد قوانین و مقررات برنامه‌های پنج ساله توسعه کشور.

نتایج ارزیابی کنترل‌های داخلی و شرایط موجود

۱۲،۳. در این بخش از گزارش، نتایج ارزیابی کنترل‌های داخلی و شرایط موجود (با توجه به تکمیل پرسشنامه‌های کنترل داخلی) به تفکیک هر یک از اجزای کنترل‌های داخلی ارائه می‌شود. روشن است که در هر جزء، نقاط قوت و ضعف با هم در نظر گرفته می‌شوند.

دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرسی عملیاتی (ادامه)

| | |
|---------------------|----------|
| محیط کنترلی | ۱۲-۳-۱ |
| موارد قوت | ۱۳-۳-۱-۱ |
| موارد نیازمند بهبود | ۱۳-۳-۱-۲ |
| ارزیابی ریسک | ۱۲-۳-۲ |
| موارد قوت | ۱۳-۳-۲-۱ |
| موارد نیازمند بهبود | ۱۲-۳-۲-۲ |
| فعالیت‌های کنترلی | ۱۲-۳-۳ |
| موارد قوت | ۱۲-۳-۳-۱ |
| موارد نیازمند بهبود | ۱۲-۳-۳-۲ |
| ارتباطات و اطلاعات | ۱۲-۳-۴ |
| موارد قوت | ۱۲-۳-۴-۱ |
| موارد نیازمند بهبود | ۱۲-۳-۴-۲ |
| نظارت | ۱۲-۳-۵ |
| موارد قوت | ۱۲-۳-۵-۱ |
| موارد نیازمند بهبود | ۱۲-۳-۵-۲ |

- بدیهی است که موارد قوت و نیازمند بهبود بااهمیت در گزارش درج خواهد شد.

دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرسی عملیاتی (ادامه)

تشخیص فعالیت‌های با ریسک بالا

۱۲.۴. در این بخش از گزارش، چگونگی ارزیابی ریسک دستیابی به اهداف فعالیت‌های مهم شرکت و تعیین نتایج آن توضیح داده می‌شود.

تشخیص فعالیت‌های با ریسک بالا

– نحوه ارزیابی ریسک دستیابی به اهداف فعالیت‌ها و نتایج مربوط به منظور ارزیابی ریسک دستیابی به اهداف فعالیت‌ها، در مرحله اول، اهداف کلیه فعالیت‌های شرکت و زیر فعالیت‌های مربوط و همچنین عوامل ریسک دستیابی به اهداف مذکور، بر اساس الگوی عمومی تجاری و دریافت دیدگاه‌های مسئولین مربوط، توسط این سازمان مشخص و تدوین شده است. در مرحله دوم، سطوح ریسک در سه سطح (بالا، متوسط و پایین) و با استفاده از شناخت به دست آمده در مورد کنترل‌های داخلی و شرایط موجود و نتایج ارزیابی کنترل‌های داخلی و شرایط مذکور و نیز قضاوت حرفه‌ای، تعیین گردیده است.

بالاترین سطح اولویت

۱۲.۵. در این قسمت، چگونگی تعیین حوزه‌هایی که برای حسابرسی بیشتر، در بالاترین سطح قرار می‌گیرند، بیان می‌گردد:

تعیین بالاترین سطح اولویت

– به منظور تعیین حوزه‌هایی که در بالاترین سطح اولویت (از لحاظ نیاز به افزایش اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی عملیات) قرار دارند، افزون بر سطح ریسک دستیابی به اهداف فعالیت‌ها، میزان اهمیت ریسک از لحاظ مالی نیز مورد ارزیابی قرار گرفته است.

مقایسه نتایج عملکرد با بودجه، اهداف عملیاتی، استانداردها، قوانین و مقررات مربوط و سایر معیارهای اندازه‌گیری مناسب

۱۲.۶. به موجب استانداردهای حسابرسی عملیاتی، حسابرسان بایستی یافته‌های خود و نتایج آنها را همراه با ارائه شواهد کافی و مناسب برای پشتیبانی از یافته‌ها و نتیجه‌گیری‌ها، تشریح ماهیت و میزان کار انجام شده‌ای که به این یافته‌ها منجر شده است، در گزارش ارائه کنند. این شواهد که

دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرسی عملیاتی (ادامه)

مجموعه‌ای از اطلاعات، آمار، جداول مقایسه‌ای، تحلیل‌ها و نمودارهای مربوط به عملکرد واحد مورد حسابرسی یا اجزای آن را شامل می‌شود و تا حدی که به اثبات یافته‌های حسابرسی و علل و آثار آن مربوط است، در این قسمت ارائه شده و سایر جزئیات، اطلاعات و جداول فرعی در بخش پیوست‌های گزارش ارائه می‌گردد.

با توجه به توضیحات پیشگفته، در این بخش از گزارش، عملکرد واحد مورد حسابرسی به تفکیک فعالیت‌های بااهمیت و یا به صورت کلی یا برحسب بخش‌های مختلف، با مفاد اساسنامه، بودجه، عملکرد رقا، استانداردها، ظرفیت‌ها و دیگر معیارهای مرتبط، سنجیده شده و نارسایی‌ها و علل و آثار مهم آنها بر حسب عوامل کمی و کیفی گزارش می‌گردد. روشن است که حسابرسان از معیارهای اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی در بیان آثار کمی و کیفی نارسایی‌ها استفاده می‌نمایند. همچنین لازم است که در این بخش از گزارش، به عملکردهای مثبت واحد مورد حسابرسی یا بخش مربوط نیز اشاره شود و دیدگاه‌های مسئولین واحد مورد حسابرسی در مورد یافته‌ها و نارسایی‌ها (مشمول بر تقلب، سوءاستفاده، عدم رعایت قوانین و مقررات) نیز، به طور خلاصه در آن درج گردد.

مقایسه نتایج عملکرد با بودجه، اهداف عملیاتی، استانداردها، قوانین و مقررات مربوط و

سایر معیارهای اندازه‌گیری مناسب

نتایج به دست آمده از مقایسه عملکرد با بودجه، اهداف عملیاتی، استانداردها، قوانین و مقررات و دیگر معیارهای مناسب ارائه شده در بند ۲-۱۲ این گزارش در مورد فعالیت‌های بااهمیت شرکت به شرح زیر است:

مشمول بر: ارائه وضعیت واقعی

مقایسه با معیارها

تشخیص نارسایی‌ها

بیان علل نارسایی‌ها

بیان آثار نارسایی‌ها

پیشنهادها

۱۳. هنگامی که فرصت‌های بهبود در برنامه‌ها، عملیات و عملکرد واحد مورد حسابرسی با توجه به یافته‌ها و نتیجه‌گیری‌های گزارش شده در بندهای پیشین، مشخص و ارائه گردید، حسابرسان

دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرسی عملیاتی (ادامه)

بایستی پیشنهادهایی را برای رفع اشکالات مشخص شده و گزارش شده در قسمت‌های پیشین، در این بخش ارائه کنند. همچنین در مواردی که یافته‌ها حاکی از وجود موارد بااهمیتی از عدم رعایت قوانین و مقررات، تقلب و سوءاستفاده و یا وجود نقاط ضعف بااهمیت در کنترل‌های داخلی باشد، حسابرسان بایستی توصیه‌های مناسبی را در جهت رفع آنها ارائه نمایند. روشن است که پیشنهادها در صورت اثربخش بودن باعث تشویق در بهبود اجرای برنامه‌ها و عملکردها می‌شود و این پیشنهادها در صورتی اثربخش خواهند بود که فراگیر، بااهمیت، روشن، صریح و مقرون به صرفه باشند و متناسب با نارسایی‌های مطرح شده در گزارش و با آینده‌نگری مطرح شده باشند. همچنین پیشنهادها کم‌اهمیت نیز در بخش پیوست‌های گزارش قابل طرح است.

پیشنهادها

- ضمن جلب نظر مدیریت محترم شرکت به نتایج بااهمیت حاصل از ارزیابی کنترل‌های داخلی مندرج در بند ... این گزارش، و به استثنای پیشنهادها احتمالی که در صورت نبود محدودیت‌های مندرج در بند ۲-۹ این گزارش ضرورت می‌یافت، پیشنهادها این سازمان برای رفع نارساییهای مشخص شده و بهبود برنامه‌ها و عملیات، به شرح زیر است:
- پیشنهادهای کلی؛ و
- پیشنهادهای مربوط به بخش‌هایی که در بالاترین سطح اولویت قرار گرفته‌اند.

پیوست‌ها

۱۴. جداول و اطلاعات تفصیلی، صورت‌ریزها و سایر توضیحات تکمیلی لازم برای درک کامل‌تر گزارش حسابرسی و یافته‌ها و نتیجه‌گیری‌های مربوط، در این قسمت از گزارش درج می‌گردد. همچنین سایر مواردی که در صورت ضرورت در بخش پیوست‌ها ارائه می‌شود، به شرح زیر است:

- دیدگاه‌های تشریحی دریافتی از مسئولین واحد مورد حسابرسی در خصوص یافته‌ها و نتیجه‌گیری‌ها،
- پیشنهادها تفصیلی و جزئی برای اجرا از سوی کارکنان اجرایی،

دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرسی عملیاتی (ادامه)

- شواهد یا اطلاعات تنظیم شده از سوی حسابرس (مانند جداول مربوط به ارزیابی و تعیین ریسک دستیابی به اهداف فعالیت‌ها و تعیین بالاترین سطح اولویت در صورت لزوم)،
- واژگان و اصطلاحات فنی صنعت فعالیت واحد مورد حسابرسی، و
- تعاریف مربوط به اجزای کنترل‌های داخلی.

| پیوست‌ها | | |
|----------|-------------|------------|
| عنوان | شماره پیوست | شماره صفحه |
| - | | |
| - | | |
| - | | |

۱۵. سایر مطالب

تاریخ‌گذاری گزارش

۱۵-۱- تاریخ گزارش حسابرسی عملیاتی، تاریخ آخرین روز اجرای عملیات حسابرسی است که باید به ترتیب زیر در گزارش درج شود:

الف) تاریخ گزارش باید به‌طور کامل و با ذکر روز، ماه و سال در پایان آخرین بند گزارش و در سمت راست، هم‌سطر با عبارت "سازمان حسابرسی" درج شود. و

ب) روز و سال به عدد، و ماه به حروف نوشته شود.

در هر حال، تاریخ گزارش حسابرسی عملیاتی نباید پیش از تاریخی باشد که تأییدیه مدیران از سوی مدیریت واحد مورد حسابرسی، تأیید و امضا می‌شود.

امضای گزارش

۱۵-۲- گزارش حسابرسی عملیاتی توسط مدیران حرفه‌ای (طبق آیین‌نامه امضای گزارش‌های حسابرسی مصوب هیئت عامل سازمان) امضا و به مهر سازمان ممهور می‌شود.

شماره‌گذاری بندها و صفحه‌ها

۱۵-۳- بندهای گزارش حسابرسی عملیاتی باید از ابتدا و به ترتیب شماره‌گذاری شود.

۱۵-۴- صفحه‌های گزارش حسابرسی عملیاتی، باید از ابتدا شماره‌گذاری و نخستین صفحه آن بر روی کاغذ آرم‌دار سازمان تایپ شود. در مورد صفحه‌های بعدی لازم است عبارت صفحه بعد در گوشه سمت راست بالای کلیه صفحه‌ها تایپ گردد:

دستور العمل تهیه و ارائه گزارش حسابرسی عملیاتی (ادامه)

گزارش حسابرسی عملیاتی – ادامه

شرکت

روشن است که به استثنای صفحه سربرگ‌دار و صفحه امضاء، بقیه صفحات گزارش باید به مهر مخصوص ممهور شود (پایین صفحه، سمت چپ).

سازمان حسابرسی
گزارش

توزیع گزارش حسابرسی عملیاتی

۵-۱۵- حساب‌رسان بایستی با واحد مورد حسابرسی درباره اینکه گزارش حسابرسی عملیاتی به کدامیک از سازمان‌ها یا مراجع ذیربط ارسال شود و در صورت لزوم برای در دسترس عموم قرارگرفتن گزارش، توافق کنند. به‌طور معمول، گزارش‌های مکتوب بایستی از طریق سازمان حسابرسی به مسئولین و ارکان راهبری واحد مورد حسابرسی، و ارگان‌های درخواست یا الزامی‌کننده انجام حسابرسی عملیاتی و سایر افرادی که مجاز به دریافت این گزارش هستند، ارائه شود.