

دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرسی عملیاتی

واحد حسابرسی عملیاتی

پاییز ۱۳۹۴

دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرسی عملیاتی

فهرست مندرجات

شماره بند	عنوان	شماره صفحه
۱	کلیات	۱
۲	ترتیب درج مطالب در گزارش حسابرسی عملیاتی	۲
۲ و ۳	عنوان و مخاطب گزارش، نام واحد مورد حسابرسی و دوره مورد حسابرسی	۳ و ۲
۳	خلاصه	۳
۳ و ۴	بند مقدمه	۴ و ۳
۴	اهداف و دامنه حسابرسی عملیاتی	۴
۵ و ۶	انجام حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی عملیاتی	۶ و ۵
۷ و ۸	محدودیت‌های حاکم بر حسابرسی	۸ و ۷
۸	مراحل انجام حسابرسی عملیاتی	۸
۹ تا ۱۲	یافته‌های حسابرسی	۹ تا ۱۲
۱۲ و ۱۳	پیشنهادها	۱۲ و ۱۳
۱۳ و ۱۴	پیوست‌ها	۱۳ و ۱۴
۱۴ و ۱۵	سایر مطالب	۱۴ و ۱۵

دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرسی عملیاتی

کلیات

۱. صدور و ارائه گزارش حسابرسی عملیاتی 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 و دامنه حسابرسی عملیاتی، روش‌شناسی، محدودیت‌های حاکم بر حسابرسی (در صورت وجود)، معیارهای مورد استفاده، تصریح به رعایت استانداردهای حسابرسی عملیاتی، دیدگاه‌های مسئولین واحد مورد حسابرسی در مورد موارد مطروحه در 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 پیشنهادهای مقرون به صرفه و عملی برای رفع نقاط ضعف مزبور و بهبود عملیات باشد.

همچنین گزارش حسابرسی عملیاتی باید کامل، دقیق، هدفمند، واقع بینانه و به موقع و تا حد امکان مختصر باشد و ضمن رعایت ارائه توالی منطقی مطالب، از به کارگیری 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 پیش گفته و مفاد استانداردهای حسابرسی عملیاتی است. در صورت لزوم، شکل و محتوای گزارش حسابرسی عملیاتی میتواند متناسب با شرایط واحد مورد حسابرسی 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 و مخاطب گزارش، نام واحد مورد حسابرسی و دوره مورد حسابرسی؛
- ب) خلاصه؛
- پ) بند مقدمه؛
- ت) اهداف و دامنه حسابرسی عملیاتی؛
- ث) انجام حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی عملیاتی؛
- ج) محدودیت‌های حاکم بر حسابرسی (در صورت وجود)؛
- چ) مراحل انجام حسابرسی عملیاتی؛
- ح) یافته‌های حسابرسی؛
- خ) پیشنهادها؛
- د) پیوست‌ها؛ و
- ذ) سایر مطالب.

عنوان و مخاطب گزارش، نام واحد مورد حسابرسی و دوره مورد حسابرسی

۳. گزارش باید دارای عنوان "گزارش حسابرسی عملیاتی" باشد و مخاطب آن ارکان راهبری (هیئت مدیره) واحد مورد حسابرسی است، مگر اینکه در قوانین و مقررات اجرایی مربوط ترتیب دیگری تعیین شود. نام واحد مورد حسابرسی نیز باید 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 و مقررات 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 عملیاتی، دوره کوتاه‌تر یا طولانی‌تری نیز انتخاب شود.

دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرسی عملیاتی (ادامه)

با توجه به توضیحات پیشین، عناوین زیر در نخستین صفحه از گزارش حسابرسی عملیاتی درج می‌شود:

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

خلاصه

۴. خلاصه، پیام‌های خیلی مهم را در واژگان ساده و در دو صفحه یا کمتر اطلاع‌رسانی می‌کند. در برخی موارد، این نکات ممکن است تنها بخشی از گزارش باشد که ارکان راهبری یا مسئولین ذیصلاح آن را می‌خوانند.

چه چیزی را آزمون کرده‌ایم؟

الف. شامل شرح مختصری از موضوع یا برنامه مورد حسابرسی است.

چرا بااهمیت است؟

ب. به خوانندگان می‌گوید که چرا زمینه مورد آزمون به اندازه کافی، برحسب تعهدات یا مخاطرات واحد مورد حسابرسی، برای حسابرسی بااهمیت است.

یافته‌ها چیست؟

پ. بااهمیت‌ترین یافته‌های حسابرسی را به صورت نکات برجسته بیان می‌کند.

بند مقدمه

۵. در این بخش از گزارش، نام واحد مورد حسابرسی، ماده قانون یا مقررات الزام‌کننده انجام حسابرسی عملیاتی (حسب مورد)، شماره و تاریخ درخواست انجام حسابرسی عملیاتی و دوره مورد حسابرسی، درج می‌شود:

مقدمه:
عملکرد شرکت برای سال / دوره ماهه منتهی به (در اجرای ماده
قانون) و بنا به درخواست شماره مورخ شرکت مزبور، توسط این سازمان مورد
حسابرسی عملیاتی قرار گرفته است.

دستور العمل تهیه و ارائه گزارش حسابرسی عملیاتی (ادامه)

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

اهداف و دامنه حسابرسی عملیاتی

۶. حسابرسی عملیاتی معمولاً به منظور تأمین ترکیبی از هدف‌های کلی شامل ارزیابی نتایج 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، اهداف و دامنه حسابرسی عملیاتی به‌طور مثال به شرح زیر در گزارش حسابرسی عملیاتی درج می‌شود:

اهداف و دامنه حسابرسی عملیاتی

هدف از حسابرسی عملیاتی عبارت است از ارزیابی عملکرد سال منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۳۸۱ شرکت در رابطه با فعالیت‌هایی که در بالاترین سطح اولویت قرار می‌گیرند.

ارزیابی نتایج 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.

علاوه بر این، 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. همچنین، موارد بااهمیت نیازمند بهبود در مورد سایر عملیات شرکت نیز که در اجرای مراحل انجام حسابرسی عملیاتی (به شرح بند این گزارش) مشخص شده، در این گزارش منعکس گردیده است.

دستور العمل تهیه و ارائه گزارش حسابرسی عملیاتی (ادامه)

انجام حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی عملیاتی

۷. طبق استانداردهای حسابرسی عملیاتی، حسابرس بایستی انجام حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی عملیاتی را در گزارش خود تصریح نماید و هنگامی که نمی‌تواند 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 کند، 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 نماید. بنابراین، یکی از عبارات زیر درباره نحوه رعایت استانداردها در این بخش از گزارش درج می‌شود:

۷-۱. عبارت تعدیل نشده رعایت استانداردهای حسابرسی عملیاتی، برای بیان اینکه حسابرس، حسابرسی را طبق استانداردهای حسابرسی عملیاتی انجام داده 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، به دست آید. این سازمان اعتقاد دارد که شواهد به دست آمده، مبنایی معقول برای یافته‌ها و نتیجه‌گیری‌ها، فراهم می‌کند.

۷-۲. عبارت تعدیل شده رعایت استانداردهای حسابرسی عملیاتی برای بیان اینکه حسابرس، حسابرسی را به استثنای برخی الزامات که رعایت نشده، بر طبق استانداردهای حسابرسی عملیاتی انجام داده است:

به استثنای موارد عدم امکان رعایت برخی الزامات استانداردهای حسابرسی عملیاتی و محدودیت‌های مندرج در بند(های) این گزارش، 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، به دست آید. این سازمان اعتقاد دارد که شواهد به دست آمده، مبنایی معقول برای یافته‌ها و نتیجه‌گیری‌ها، فراهم می‌کند.

دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرسی عملیاتی (ادامه)

۷-۳ عبارت تعدیل شده رعایت استانداردهای حسابرسی عملیاتی برای بیان اینکه حسابرس، به دلیل وجود انحراف‌های بااهمیت از الزامات مقرر، قادر به اجرای حسابرسی برطبق استانداردهای حسابرسی عملیاتی نبوده است:

به دلیل اهمیت موارد عدم رعایت برخی الزامات استانداردهای حسابرسی عملیاتی و محدودیت های مندرج در بند(های) این گزارش، این سازمان قادر به اجرای حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی عملیاتی نبوده است.

موارد نادری ممکن است پیش بیاید که حسابرس قادر به اجرای حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی عملیاتی نباشد. اما در صورت وجود چنین مواردی، چنانچه حسابرس طبق الزام قانونی مکلف به ارائه گزارش باشد، باید حسب مورد در قسمت‌های مختلف گزارش به موارد محدودیت اشاره شود.

توضیح:

- حسابرس بایستی نسبت به اینکه آیا الزامات رعایت نشده و محدودیت‌های موجود، نیاز به ارائه بند تعدیل شده رعایت استانداردهای حسابرسی عملیاتی را ضروری می‌سازد یا خیر، تصمیم‌گیری کند. حتی اگر برخی الزامات، به دلیل وجود محدودیت رعایت نشده باشد، با این حال، حسابرس ممکن است تعیین کند که در مجموع شواهد کافی و مناسب در رابطه با یافته‌ها و نتیجه‌گیری‌ها وجود دارد. 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؛ و
- چگونگی و میزان دستیابی به اهداف مربوط به الزامات رعایت نشده از طریق اجرای روش‌های جایگزین.

دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرسی عملیاتی (ادامه)

محدودیت‌های حاکم بر حسابرسی

۸. 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، دلایل عدم رعایت آنها و تأثیر یا احتمال تأثیر آنها بر حسابرسی و اطمینان فراهم شده را در گزارش بیان کند، به گونه‌ای که استفاده‌کنندگان گزارش بتوانند یافته‌ها، نتیجه‌گیری‌ها و پیشنهادهای 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.

۸-۱. 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 سازمانی مهم به دلیل دسترسی نداشتن به اطلاعات و افراد کلیدی.

۸-۲. محدودیت‌ها در این بخش به دو قسمت مشتمل بر محدودیت‌های ساختاری (مانند نبود بانک‌های اطلاعاتی و وجود ضعف 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؛

دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرسی عملیاتی (ادامه)

- عدم دریافت تأییدیه‌های لازم از جمله تأییدیه مدیران؛ و
- عدم امکان ایجاد شرایطی برای ارتباط با مدیران کلیدی یا مشاهده وضعیت‌های واقعی.

مراحل انجام حسابرسی عملیاتی

۹. 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 انجام حسابرسی عملیاتی

مرحله برنامه‌ریزی: کسب شناخت از واحد تجاری و کنترل‌های داخلی آن، مشاهده عینی قسمت‌های بااهمیت و فرآیندهای انجام کار، پرس و جو و مصاحبه با مدیران و کارکنان اجرایی، تعیین اهداف، دامنه، معیارهای اندازه‌گیری و تدوین برنامه حسابرسی.

مرحله جمع‌آوری و ارزیابی شواهد: آزمون کنترل‌های داخلی، ارزیابی ریسک، تعیین فعالیت‌های با ریسک بالا و اولویت‌بندی آنها، روش‌های تحلیلی (محاسبه، مقایسه و تفکیک اطلاعات بر حسب اجزای آن و دستیابی به استدلال‌های منطقی درباره آنها)، گردآوری، مطالعه و بازرسی اسناد و مدارک لازم به صورت نمونه‌ای و سایر روش‌های حسابرسی که ضروری تشخیص داده شده است.

مرحله گزارشگری: ارائه پیش‌نویس گزارش حسابرسی عملیاتی به واحد تجاری و دریافت نقطه نظرات مدیران واحد تجاری درباره آن، بررسی دیدگاه‌ها و نظرات مزبور و تعدیل گزارش در صورت لزوم و صدور گزارش نهایی.

مراحل پیش‌گفته، آنچنان برنامه‌ریزی و اجرا شده است تا شواهد کسب شده، مبنایی معقول برای یافته‌ها و نتیجه‌گیری‌ها فراهم کند. در هر صورت، بااهمیت 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، به‌طور جداگانه توسط حسابرس مستقل و بازرس قانونی، 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.

دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرسی عملیاتی (ادامه)

۱۰. یافته‌های حسابرسی

فعالیت‌های بااهمیت

۱-۱۰. در این بخش از گزارش حسابرسی عملیاتی، بخش‌ها یا فعالیت‌های بااهمیت 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:

—
—
—

شاخص‌ها و معیارهای اندازه‌گیری مناسب

۲-۱۰. به موجب استانداردهای حسابرسی عملیاتی، حسابرس بایستی معیارهای مناسبی را برای ارزیابی فعالیت‌های مشمول حسابرسی مشخص نماید و آنها را در گزارش شرح دهد. لذا، در این قسمت از گزارش، معیارهای مورد استفاده در حسابرسی که به‌طور منطقی بایستی مرتبط با اهداف حسابرسی بوده و با هماهنگی مسئولین واحد مورد حسابرسی باشد، درج می‌شود. نمونه‌ای از معیارها که در بیشتر واحدهای مورد حسابرسی عمومیت دارد، به شرح زیر است:

شاخص‌ها و معیارهای اندازه‌گیری مناسب

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

- بودجه مصوب،
- اهداف تعیین شده در 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.

دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرسی عملیاتی (ادامه)

نتایج ارزیابی کنترل‌های داخلی و شرایط موجود

۱۰-۳ در این بخش از گزارش، نتایج ارزیابی کنترل‌های داخلی و شرایط موجود 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.

محیط کنترلی	۱۰-۳-۱
موارد قوت	۱۰-۳-۱-۱
موارد نیازمند بهبود	۱۰-۳-۱-۲
ارزیابی ریسک	۱۰-۳-۲
موارد قوت	۱۰-۳-۲-۱
موارد نیازمند بهبود	۱۰-۳-۲-۲
فعالیت‌های کنترلی	۱۰-۳-۳
موارد قوت	۱۰-۳-۳-۱
موارد نیازمند بهبود	۱۰-۳-۳-۲
ارتباطات و اطلاعات	۱۰-۳-۴
موارد قوت	۱۰-۳-۴-۱
موارد نیازمند بهبود	۱۰-۳-۴-۲
نظارت	۱۰-۳-۵
موارد قوت	۱۰-۳-۵-۱
موارد نیازمند بهبود	۱۰-۳-۵-۲

دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرسی عملیاتی (ادامه)

تشخیص فعالیت‌های با ریسک بالا

۴-۱۰. 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، مشخص شده است. در مرحله دوم، با توجه به شناخت و ارزیابی کنترل‌های داخلی و شرایط موجود و بر مبنای قضاوت حرفه‌ای، سطوح ریسک در سه سطح (بالا، متوسط و پایین) تعیین شده است.

تعیین بالاترین سطح اولویت

۵-۱۰. در این قسمت، چگونگی تعیین فعالیت‌هایی که برای حسابرسی بیشتر، در بالاترین سطح قرار می‌گیرند، بیان می‌شود:

تعیین بالاترین سطح اولویت

– به منظور تعیین فعالیت‌هایی 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، اهمیت فعالیت نیز مورد ارزیابی قرار گرفته است.

مقایسه نتایج عملکرد با شاخص‌ها و معیارهای اندازه‌گیری مناسب

۶-۱۰. به موجب استانداردهای حسابرسی عملیاتی، حسابرس 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 کند. این شواهد که 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

دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرسی عملیاتی (ادامه)

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. حسابرس از معیارهای اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی در بیان آثار کمی و کیفی نارسایی‌ها استفاده می‌نماید. همچنین می‌توان عملکردهای مثبت واحد مورد حسابرسی یا بخش مربوط و نیز دیدگاه‌های مسئولین واحد مورد حسابرسی در مورد یافته‌ها و نارسایی‌ها (مشمول بر تقلب، سوءاستفاده، عدم رعایت قوانین و مقررات) را به‌طور خلاصه حسب مورد در این بخش از گزارش درج نمود.

مقایسه نتایج عملکرد با شاخص‌ها و معیارهای اندازه‌گیری مناسب

نتایج به‌دست آمده از مقایسه عملکرد با بودجه، اهداف عملیاتی، استانداردها، قوانین و مقررات و دیگر معیارهای مناسب ارائه شده در بند(های) 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

۱۱. 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 بایستی پیشنهادهایی را برای رفع اشکالات مزبور، 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. پیشنهادها در صورت اثربخش بودن باعث تشویق در بهبود

دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرسی عملیاتی (ادامه)

اجرای برنامه‌ها و عملکردها می‌شود و این پیشنهادها در صورتی اثربخش خواهند بود که فراگیر، بااهمیت، روشن، صریح و مقرون به صرفه و متناسب با نارسایی‌های مندرج در گزارش و با آینده‌نگری مطرح شده باشند. همچنین پیشنهادهای کم‌اهمیت نیز در بخش پیوست‌های گزارش قابل طرح است.

پیشنهادها

- ضمن جلب توجه به نتایج بااهمیت حاصل از ارزیابی کنترل‌های داخلی مندرج در بند این گزارش، و به استثنای پیشنهادهای احتمالی که در صورت نبود محدودیت‌های مندرج در بند(های) این گزارش ضرورت می‌یافت، پیشنهادهای 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

۱۲. 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،
 - پیشنهادهای تفصیلی و جزئی برای اجرا از سوی کارکنان اجرایی،
 - 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)، و
 - واژگان و اصطلاحات فنی مورد استفاده در واحد مورد حسابرسی.

دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرسی عملیاتی (ادامه)

<u>پیوست‌ها</u>		
عنوان	شماره پیوست	شماره صفحه
-		
-		
-		

۱۳. سایر مطالب

تاریخ‌گذاری گزارش

۱۳-۱- 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 به‌عدد، و ماه به‌حروف 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

۱۳-۲- گزارش حسابرسی عملیاتی توسط مدیران حرفه‌ای (طبق آیین‌نامه امضای گزارش‌های حسابرسی مصوب هیئت عامل سازمان) امضا و به‌مهر سازمان ممهور می‌شود.

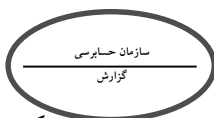
شماره‌گذاری بندها و صفحه‌ها

۱۳-۳- بندهای گزارش حسابرسی عملیاتی باید از ابتدا و به‌ترتیب شماره‌گذاری شود.

۱۳-۴- 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 زیر در گوشه سمت راست بالای کلیه صفحه‌ها تایپ گردد:

گزارش حسابرسی عملیاتی - ادامه

شرکت



به‌استثنای صفحه سربرگ‌دار و صفحه امضاء، بقیه صفحات گزارش باید به‌مهر

در قسمت پایین صفحه، سمت چپ و مهر محرمانه (در صورت لزوم) در تمامی صفحات ممهور گردد.

دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرسی عملیاتی (ادامه)

توزیع گزارش حسابرسی عملیاتی

۵-۱۳- حسابرس 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 کند. به‌طور معمول، گزارش‌های مکتوب بایستی از طریق سازمان حسابرسی به‌ارکان راهبری (هیئت مدیره) واحد مورد حسابرسی، و ارگان‌های درخواست یا الزامی‌کننده انجام حسابرسی عملیاتی و سایر افرادی که طبق قوانین و مقررات مجاز به دریافت این گزارش هستند، ارائه شود.