

رهنمودهایی برای گزارشگری در حسابرسی عملیاتی

دکتر نظام‌الدین رحیمیان
محمود قربانی

مقدمه

مرحله صدور و ارائه گزارش حسابرسی عملیاتی به عنوان آخرین مرحله اساسی هر حسابرسی عملیاتی بوده و از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است؛ زیرا در صورتی که مراحل برنامه‌ریزی راهبردی، برنامه‌ریزی و اجرای عملیات حسابرسی به درستی و در حد کفایت انجام شود، اما گزارش حسابرسی مناسبی ارائه نگردد، از ارزش و کیفیت دیگر مراحل نیز کاسته می‌شود.

این مقاله، با استفاده از استانداردهای حسابرسی عملیاتی منتشر شده از سوی سازمان حسابرسی و استانداردها و رهنمودهای حسابرسی عملیاتی منتشر شده سازمانهای بین‌المللی، به تشریح اقدامهای اصلی در گزارشگری حسابرسی عملیاتی پرداخته است. ابتدا برای جلب توجه حسابرسان، اهمیت گزارش حسابرسی عملیاتی بیان شده و مهمترین استانداردهای گزارشگری به صورت خلاصه مرور می‌شود. سپس به بررسی فرایند گزارشگری، ویژگیهای گزارش، شکل و محتوای گزارش حسابرسی عملیاتی پرداخته و در انتها، نکته‌های مهم در ارائه گزارش و برخی مسائل خاص بیان خواهد شد.

تلاش نویسندگان در نگارش این مقاله بر این بوده است تا با بررسی دقیق استانداردهای حسابرسی عملیاتی سازمان حسابرسی، سازمان بین‌المللی نهادهای ارشد حسابرسی و سازمانهای محلی وابسته به آن، به مواردی پرداخته شود که در استاندارد حسابرسی عملیاتی منتشر شده از سوی سازمان حسابرسی در سال ۱۳۹۲، کمتر به آن پرداخته شده و بیان آن در رفع ابهام حسابرسان عملیاتی سودمند باشد. از این رو توصیه می‌شود مطالعه و اجرای رهنمودهای این مقاله همراه با استانداردهای حسابرسی عملیاتی سازمان حسابرسی انجام شود.

اهمیت گزارش حسابرسی عملیاتی

- گزارش حسابرسی، مهمترین قسمت فرایند حسابرسی و دربرگیرنده هدفهای زیر است (PASAI, 2011):
- تشخیص ساختارها و فرایندهایی که طبق انتظار پیش نمی‌روند و جلب توجه ذینفعان به آنها ضروری است تا زمینه اعمال تغییر فراهم شود،
- ارائه راهکارهای لازم برای بهبود مدیریت فعالیتهای حسابرسی شده،
- ارائه یافته‌های حسابرسی،
- بیان نتایج حسابرسی بر مبنای یافته‌های مربوط به فعالیتهای

- مورد حسابرسی با در نظر گرفتن معیارهای حسابرسی،
- بیان توصیه‌های لازم برای اعمال تغییرها،
- اطمینان بخشی ذینفعان در مورد فعالیتهایی که به طور جزئی و در حد کفایت، ارزیابی و مشخص شده است که به خوبی مدیریت شده‌اند،
- گزارش فعالیتهای و رویه‌های دارای روشهای خوب و استفاده از آنها در دیگر نواحی واحد مورد بررسی،
- فراهم شدن مبنایی برای پیگیری توصیه‌های ارائه شده از سوی حسابرس یا خود واحد مورد بررسی یا اقدام جایگزینی که به وسیله حسابرسی شونده انجام شود، و

جای ممکن واضح و مختصر باشد (PASAI, 2011).

فرایند گزارشگری

تهیه گزارش همزمان با پیشرفت کار

پیش‌نویس گزارش حسابرسی باید در هنگام تشخیص و شناسایی یافته‌ها و همزمان با انجام تجزیه و تحلیل‌های جدید در رابطه با یافته‌ها نوشته شود. در صورتی که پیش‌نویس گزارش زودتر آماده شود، قبل از نهایی کردن گزارش، زمان بیشتری برای بررسی آن وجود خواهد داشت. همچنین این کار باعث افزایش اثربخشی می‌شود. هنگام شروع سازماندهی یک استدلال، ممکن است حسابرس متوجه شود که به شواهد بیشتری یا متفاوتی برای پشتیبانی از نتایج نیاز دارد. انجام این کار در زمانی که هنوز گروه حسابرسی در مرحله انجام کار قرار دارد به راحتی و با کارایی بیشتری امکان‌پذیر است. زمانی که کار حسابرسی هر قسمت به پایان رسید، با وجود اینکه هنوز درباره ساختار نهایی گزارش تصمیم گرفته نشده است، باید بندهای مربوط به گزارش به صورت پیش‌نویس آماده شود. در نهایت حسابرس باید پس از اتمام کار، ساختار گزارش را تعیین کند.

سازماندهی محتوا

جزئیات مفهوم گزارش حسابرسی می‌تواند از طریق شیوه‌های گوناگونی سازماندهی شود و حسابرس باید موارد گوناگونی

• فراهم کردن شواهد درباره کارهای انجام‌شده از سوی حسابرس و تأیید استفاده از منابع کمیاب حسابرسی و تخصیص آن به موضوعهای حسابرسی.

اقدامهای اصلی در گزارشگری حسابرسی عملیاتی

اقدامهای اصلی در مرحله گزارشگری عبارتند از (PASAI, 2011):

- آماده‌سازی مدارک قابل انتشار، مدارک مستند بحث‌های انجام‌شده و پیش‌نویس گزارش‌های مدیریت،
- انجام مذاکره نهایی با واحد مورد بررسی،
- آماده‌سازی گزارش نهایی، و
- ارائه گزارش به ذینفعان.

حسابرسان می‌توانند از الزامها و راهنمایی سازمان بین‌المللی نهادهای ارشد حسابرسی (اینیتوسای)^۱، استانداردهای حسابرسی دولتی^۲ و انجمن نهادهای ارشد حسابرسی پسفیک^۳ در صورتی استفاده کنند که توسط قوانین نهاد ارشد حسابرسی^۴ ایران مجاز باشد (در این مقاله، منظور از نهاد ارشد حسابرسی، سازمان حسابرسی، جامعه حسابداران رسمی یا هر مجموعه دیگری است که مسئولیت تدوین استانداردها و ارائه دستورالعملهای حسابرسی عملیاتی را در ایران بر عهده گیرد).

استانداردهای گزارشگری

بخش ۴۰۰ استانداردهای سازمان بین‌المللی نهادهای ارشد حسابرسی (اینیتوسای) و بخش ۳۰۰ استانداردهای بین‌المللی نهادهای ارشد حسابرسی^۵، رهنمودهای کاربردی را برای گزارش حسابرسی عملیاتی ارائه کرده است. طبق قسمت ۵۰۲، بخش ۳۰۰ استانداردهای بین‌المللی نهادهای ارشد حسابرسی، گزارش حسابرسی باید قابل اعتماد بوده و جنبه اطلاع‌رسانی داشته و در صورت امکان، توصیه‌های واضح و منطقی داشته باشد که به موضوعها و یافته‌های حسابرسی مرتبط است. حسابرس باید موضوع، هدف، روش، منابع مورد استفاده، یافته‌های حسابرسی، نتایج هدف، توصیه‌ها را بیان کند. همچنین، شکل نگارش باید درک هدفهای حسابرسی و تفسیر نتایج را به‌سادگی امکان‌پذیر سازد. گزارش باید کامل، دقیق، بی‌طرف، متعادل‌کننده و تا



وظیفہ حسابرِس

تشخیص بہترین شکل

حسابرسی یا فعالیت مورد حسابرسی

برای تعیین

بخشهای گوناگون و

پدید آوردن

جریان اطلاعاتی بین بخش‌هاست

را برای تصمیم‌گیری درباره روش بهتر در نظر بگیرد. برای نمونه، اگر حسابرسی بر مبنای معیارهای کمی انجام شده و با این حال موارد بااهمیتی مربوط به هر یک از آنها وجود داشته باشد، هر یک از معیارها می‌تواند بخشی را به‌صورت جداگانه به خود اختصاص داده و نتیجه هر قسمت صرف‌نظر از اینکه معیار تحقق یافته است یا خیر، باید ذکر شود.

در گزارش حسابرسی، حسابرِس موضوع و یافته‌های حسابرسی را بیان می‌کند. محتوای گزارش حسابرسی باید به‌گونه‌ای باشد که مطالب قسمتهای مختلف رابطه منطقی با یکدیگر داشته باشد. وظیفه حسابرِس، تشخیص بهترین شکل حسابرسی یا فعالیت مورد حسابرسی برای تعیین بخشهای گوناگون و پدید آوردن جریان اطلاعاتی بین بخشهاست؛ به‌صورتی که تا حد امکان، یکپارچه و منطقی باشد.

تهیه گزارش حسابرسی از شواهد جمع‌آوری شده در دوره حسابرسی بر مبنای روش تفکر انتقادی قرار دارد. همچنین، راه‌های زیادی نیز برای انجام این کار وجود دارد. برای نمونه، استفاده از نمودار شبکه‌ای برای اتصال یافته‌ها، **طوفان مغزی**، گروه حسابرسی یا حتی استفاده از الگوی گزارش دیگر نهادهای ارشد حسابرسی در دیگر کشورها، همگی راه‌های دیگر هستند. مسئله دارای اهمیت این است که مدیر حسابرسی با استفاده از روشی واضح راه مناسبی برای سازماندهم، محتوا، گزارش، باید.

رویکرد دیگر برای سازماندهی محتوای گزارش، تشکیل موضوعهای حسابرسی در قالب پرسش و پاسخ به آنها است که در آن پرسشها باید با استفاده از مواردی پاسخ داده شود که در حسابرسی گردآوری شده است. برای نمونه، در بخش عمومی، پروژه ساختمانی دولتی را در نظر بگیرید که به وسیله پیمانکار انجام می شود. از معیارهای حسابرسی تعیین مدیریت قرارداد با صرفه اقتصادی است. نتایج حسابرسی حاکی از این

ساختار گزارش

در بیشتر کشورها، ساختار گزارش به وسیله نهاد ارشد حسابرسی تعیین می شود. در صورتی که هیچ ساختار تعیین شده ای وجود نداشته باشد، آنگاه حسابرس درباره ساختار گزارش تصمیم می گیرد. براساس استانداردهای حسابرسی عملیاتی ایران، گزارش حسابرسی باید دربرگیرنده موارد زیر باشد:

- هدفها، دامنه و روش شناسی حسابرسی،
- نتایج حسابرسی شامل یافته‌ها، نتیجه‌گیریه‌ها و در صورت لزوم پیشنهادها،
- عبارت، درباره رعایت استانداردهای پذیرفته شده حسابرسی،

وجود داشته باشد. هر قسمت از گزارش باید دربرگیرنده خلاصه‌ای از اجرای عملیات و توصیه‌ها و یافته‌های کلیدی باشد. جزئیات یافته‌ها و پیوستها همراه با اسناد مرجع مربوط می‌تواند به گزارش اضافه شود. برای نمونه در **جدول ۱** ساختار گزارش و ویژگیهای کلیدی بخشهای گزارش حسابرسی عملیاتی در بخش عمومی ارائه شده است که با اعمال تعدیل برای بخش خصوصی هم قابل استفاده است.

عملیاتی به وسیله حسابرسان،

- خلاصه‌ای از دیدگاه‌های مسئولان واحد مورد حسابرسی،
- در صورت امکان، ماهیت هرگونه اطلاعات محرمانه یا حساس که در گزارش انعکاس نیافته است.

تمام گزارشهای دارای بیش از چند صفحه باید فهرست داشته باشند تا امکان جستجو در آن برای خوانندگان

جدول ۱- ساختار گزارش حسابرسی

قسمت	مخاطبان هدف	هدف	محتوا
انتشار رسانه‌ای/ بروشور	رسانه‌ها/ عموم مردم/ مجلس نمایندگان	افراد ذینفع در ارزیابی مطالب گزارش	خلاصه‌ای درباره محور اصلی گزارش. حداکثر ۵۰۰ کلمه
خلاصه عملیات اجراشده	هیئت وزیران، مدیرعامل و مدیریت ارشد، اعضای غیرموظف هیئت مدیره	فراهم کردن اطلاعات کافی برای ذینفعان ارشد تا بتوانند تصمیم صحیحی درباره اقدامهای آینده اتخاذ نمایند.	خلاصه‌ای از موضوعهای حسابرسی. نتیجه کلی که توسط حسابرس گرفته شده است. مطالب اصلی که از انجام حسابرسی مشخص شده است. اندازه خلاصه عملیات اجراشده بستگی به فشار زمانی ذینفعان ارشد دارد.
یافته‌ها و توصیه‌های کلیدی	مدیران مسئول برای پاسخگویی نسبت به گزارش حسابرسی یا افراد مسئول برای بررسی یافته و عمل به توصیه‌ها	این اجازه را به ذینفعان می‌دهد تا در یک نگاه مبنای توصیه‌های حسابرسی را ملاحظه کنند و توصیه‌ها را ببینند. همچنین به افرادی که مایل هستند بیشتر بدانند؛ بدون نیاز به مطالعه جزئیات امکان مطالعه ویژگیهای کلیدی گزارش را می‌دهد.	توصیه‌ها و یافته‌های پشتیبان آن. توصیه‌ها باید در گزارش نوشته شود و باید خلاصه‌ای از یافته‌هایی بیان شود که منجر به ارائه توصیه‌ها شده است.
شکل گزارش	افرادی که در سطح عملیاتی قرار دارند و باید توصیه‌ها را به کار برند یا اقدام دیگری در راستای یافته‌ها انجام دهند یا صحت آن را بررسی نمایند. همچنین یافته‌های حسابرسی در این قسمت به چالش کشیده می‌شود.	باید موضوع حسابرسی را دربرگیرد تا افرادی که باید درباره حسابرسی نظر دهند و کاربرد توصیه‌ها را مدیریت نمایند، امکان درک کامل یافته‌های حسابرس را داشته باشند.	جزئیات حسابرسی (موضوع، هدف، محدوده، منابع، هزینه‌ها و ...) و نتایج با جزئیات یافته‌ها به صورت کافی تا بتواند زمینه قوی برای هر توصیه فراهم نماید.
پیوست	کارکنان سطح عملیاتی مسئول برای کاربرد توصیه‌ها	این قسمت بیشتر برای افرادی است که در سطح عملیاتی مسئول کاربرد توصیه‌ها یا راه‌حلهای جایگزین هستند. این اطلاعات برای درک گزارش ضروری نیست؛ اما پشتیبانی لازم برای یافته‌ها را فراهم می‌نماید.	تجزیه و تحلیل جزئیات برای پشتیبانی از یافته‌ها، سایر گزارشهای مربوط، اسنادی که محتوای گزارش را روشن تر می‌کند.

انتشار صدا و تصویر^۷

برخی از مؤسسه‌ها ممکن است همراه با گزارش، اسناد دیداری و شنیداری یا پروشور منتشر کنند. در صورتی که لازم باشد، بخشی از تجزیه و تحلیل‌های انجام شده به قسمتی از گزارش آورده شود، باید خلاصه‌تر از خلاصه اجرای عملیات آورده شود. این نوع طراحی ارائه گزارش، برای جذاب‌تر کردن گزارش و ایجاد انگیزه برای مطالعه دقیق‌تر آن توسط خوانندگان انجام می‌شود (PASAI, 2011).

خلاصه اجرای عملیات

اثر بخشی و کارایی بخش خلاصه اجرای عملیات، اهمیت زیادی دارد. گزارش باید بر ذینفعان تصمیم‌گیرنده تأثیرگذار باشد. به همین دلیل، خلاصه عملیات انجام شده باید به گونه‌ای باشد که توجه ذینفعان را جلب کرده و تمام اطلاعات مورد نیاز برای تصمیم‌گیری را در اختیار آنان قرار دهد.

تصمیم‌گیرندگان ارشد زمان کافی برای مطالعه اطلاعات غیرمفید را در اختیار ندارند. اگر شروع به خواندن خلاصه اجرای عملیات کنند و در زمانی کوتاه به موضوع اصلی نرسند، ممکن است از خواندن آن منصرف شده و به یافته‌ها و توصیه‌ها توجه نکنند و تصمیم‌گیری در خصوص آن را به افراد زیرمجموعه خود واگذار کنند. همچنین لازم است در یک بخش، خواه به صورت جداگانه یا در ابتدای گزارش به اطلاعات مربوط درباره حسابرسی شونده و توصیف حسابرسی پرداخته شود.

شکل گزارش

شکل گزارش باید به گونه‌ای باشد که درک کاملی از گزارش و نتایج آن برای خواننده فراهم شود و موارد زیر را دربرگیرد: مقدمه؛ توصیف کوتاهی از فعالیت مورد حسابرسی و جزئیات اصلی حسابرسی در این قسمت ذکر می‌شود. همچنین در این قسمت توصیفی از گزارش ارائه می‌شود و درباره دیگر قسمت‌های گزارش اطلاعاتی داده می‌شود.

درباره حسابرسی؛ توصیف کاملی از حسابرسی، هدفهای آن، موضوعها، منابع، چارچوب زمانی یافته‌ها و نتایج آن در این قسمت بیان می‌شود. هر گونه محدودیتی که در مسیر دستیابی به هدف حسابرسی قرار داشته است و دلایل آن باید در این قسمت بیان شود. منظور از محدودیت، برای

نمونه هنگامی است که حسابرس قادر به حسابرسی سیستمها و واحدهای سازمانی کلیدی یا اجرای رویه‌های ضروری حسابرسی به دلایلی خارج از کنترل حسابرس نمی‌باشد. همچنین، محدودیت دیگر می‌تواند ناتوانی در تعریف معیار مناسب باشد. در نهایت، حسابرس باید در خصوص اظهار کمبود معیار برای فعالیت مورد حسابرسی در گزارش تصمیم بگیرد.

نتیجه کلی؛ کیفیت انجام فعالیت و شواهد پشتیبان نتایج در این قسمت بیان می‌شود.

بخشهای بیان‌کننده جزئیات یافته‌های حسابرسی؛ در هر فصل باید جزئیات مواردی بیان شود که به یافته‌های حسابرس اعتبار می‌بخشد. همچنین باید جنبه‌های مثبت عملکرد و برای نتیجه هر بخش از گزارش، تمام توصیه‌های مربوط به یافته‌های بحث شده نیز ارائه شود.

استفاده مناسب از ابزار دیداری^۸ مانند نمودار^۹، نقشه^{۱۰}، جدول^{۱۱} و عکس^{۱۲} باعث درک و فهم ساده‌تر گزارش و واکنش

نحوه ارائه و ساختار گزارش

باید

به گونه‌ای باشد که

مخاطبان هدف آن را

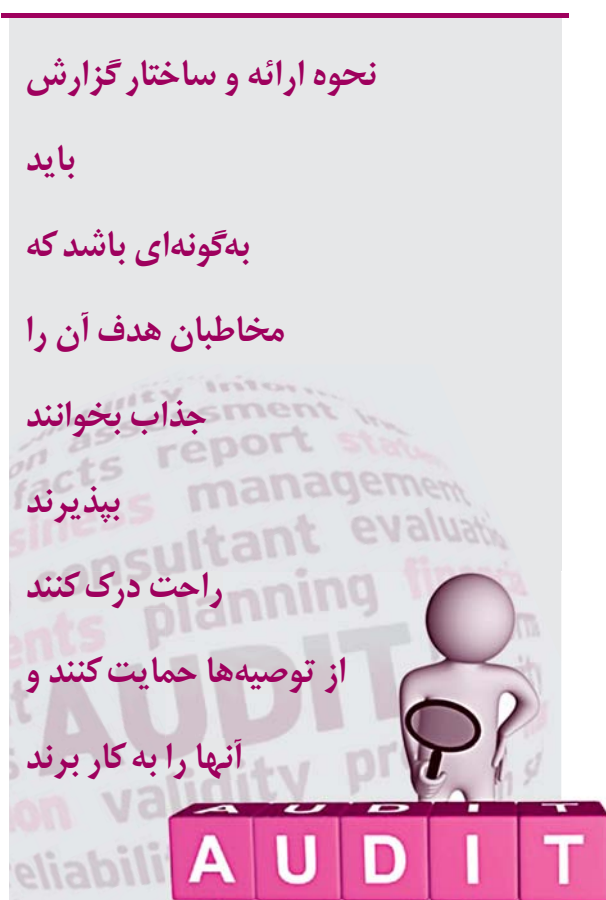
جذاب بخوانند

بپذیرند

راحت درک کنند

از توصیه‌ها حمایت کنند و

آنها را به کار برند



انجام شود. حسابرسان باید اطمینان داشته باشند که تصویر درواقع همان چیزی را نشان می‌دهد که می‌خواهند نشان دهد. برای نمونه اگر شرکت باز یافت زباله مورد حسابرسی باشد، می‌توان عکس ماشین آلات جدیدی را ارائه کرد که در هزینه صرفه‌جویی می‌کند و بازده بیشتری دارد (PASAI, 2011).

ویژگیهای گزارش حسابرسی عملیاتی

گزارش باید بی‌طرفانه، خلاصه، به‌موقع و متقاعدکننده باشد. از آنجایی که هدف از گزارش بیان ساختارها و رویه‌های قابل بهبود است، لازم است یافته‌های آن معتبر و بادقت بوده و نتایج معنادار و منطقی داشته باشد و توصیه‌های مربوط و کاربردی ارائه شود. نحوه ارائه و ساختار گزارش باید به‌گونه‌ای باشد که مخاطبان هدف آن را جذابانه بخوانند، بپذیرند، راحت درک کنند، از توصیه‌ها حمایت کنند و آنها را به‌کار برند.

براساس قسمت ۵۰۳ بخش ۳۰۰۰ استانداردهای بین‌المللی نهادهای ارشد حسابرسی، گزارش حسابرسی عملیاتی خوب باید برای ذینفعان ایجاد ارزش کند و هدفهای تهیه آن محقق شود. همچنین باید به شناخت بهتر منتهی شود، موضوعهای نیازمند به بهبود را نمایان ساخته، خواننده‌محور بوده، با ساختاری مناسب، زبان بیان آن پیچیده نباشد، با یافته‌های بی‌طرف و منصفانه، یافته‌ها و نتایج جداگانه بیان شود. تفسیر وقایع بدون سوگیری بوده، نقطه‌نظرها و دیدگاههای مختلف را بیان کند، تمام یافته‌های مربوط، عقاید و شواهد را دربر گرفته و در نهایت سازنده بوده و نتایج حاصل از آن مثبت باشد.

بی‌طرفی

برای صدور گزارش بی‌طرفانه، باید هنگام تهیه پیش‌نویس گزارش، تمام شواهد مربوط را ارائه کند که موافق یا مخالف با عقیده وی است و نه فقط شواهدی که مایل است. ممکن است انگیزه‌ای برای ارائه فقط شواهد پشتیبان اظهارنظر حسابرس ارائه شود تا امکان بررسی تمام شواهد و رد احتمالی نظر حسابرس از مدیریت حسابرسی شونده گرفته شود. چنین حسابرسی بی‌طرف نیست و اعتبار خود و گزارش را از دست می‌دهد؛ زیرا به‌نظر می‌رسد که حسابرس کار کافی برای جمع‌آوری و تجزیه و تحلیل تمام شواهد مبنای نتایج

بهتر نسبت به آن می‌شود. حسابرس در هنگام استفاده از چنین ابزار ارائه‌ای باید اطمینان حاصل کند که موارد به‌کارگرفته‌شده مبهم نیستند و توجه فرد مخاطب را به‌سرعت به سمت مسئله موردنظر حسابرس جلب می‌نماید. در استفاده از این ابزار باید احتیاط شود؛ زیرا گاهی اوقات ممکن است برای برخی از افراد که چنین روشهای ارائه‌ای را با دقت بیشتری تجزیه و تحلیل می‌کنند، ایجاد ابهام یا برداشت اشتباه کند. مسئله دارای اهمیت این است که باید همان مفهوم جمله از ابزار دیداری نیز برداشت شود و هر دو بیانگر یک مفهوم باشند. در بسیاری از گزارشهای ارائه‌شده از سوی **دیوان محاسبات ایالت متحد**^{۱۳} از موارد پیش‌گفته استفاده خوبی شده است. برای مشاهده نمونه‌های آن می‌توانید به مرکز اطلاع‌رسانی اینترنتی www.gao.gov مراجعه کنید.

در مورد استفاده از نمودار، لازم به ذکر است که جدولها شامل داده‌های خامی هستند که طی حسابرسی جمع‌آوری شده‌اند. برخی از حسابرسان ممکن است به استفاده از نمودار در داخل متن اعتقاد نداشته و بیشتر تمایل به استفاده از این موارد در پیوستها داشته باشند. با این حال، حسابرسان گزارش را برای خود نمی‌نویسند و خوانندگان با استفاده از نمودار، درک بهتری از حسابرسی خواهند داشت. قرار دادن هر گونه نمودار در متن اصلی گزارش بهتر از قرار دادن آن در پیوست است؛ زیرا خواننده باید برای مشاهده نمودار در پیوست به دنبال آن بگردد و ممکن است از مطالعه آن صرف‌نظر کند. در هر صورت باید اطلاعات خام در قالب جدول و در پیوست آورده شود.

لازم است منظر نمودارها در سند نهایی در نظر گرفته شود. در صورتی که قرار است گزارش به‌صورت سیاه و سفید منتشر شود، باید رنگهای استفاده‌شده با در نظر گرفتن شرایط چاپ باشد. همچنین این مسئله را در نظر داشته باشید که در صورتی که تفاوت بین رنگهای خاکستری کم باشد، تفسیر نمودار دشوار خواهد شد.

استفاده از عکس برای اطمینان از اینکه درک مناسبی از شرایط خاص برای خوانندگان به‌وجود آمده است، در زمانی سودمندتر است که برای توصیف مسئله‌ای از صدها واژه استفاده شود. همچنین، بهتر است این کار قبل و بعد از ارائه

حسابرسی را انجام نداده است.

خلاصه بودن

حسابرسی در بیشتر اوقات نتیجه هزاران ساعت کار است و می تواند شامل چند هزار صفحه کار برگ و شواهد حسابرسی باشد. نگارنده گزارش باید موارد مطرح شده را برای درج در گزارش تا حد ممکن خلاصه کند. نگارنده گزارش باید با ارتقای مهارت های نگارشی خود، کلمات خود را مرور کند و کوتاهترین راه را برای بیان عقاید خود بیابد. او باید کلمات طولانی را با کلمات کوتاه جایگزین کرده و تعداد جملات یک استدلال را بدون ضربه زدن به استدلال کاهش دهد. در نهایت حسابرس لازم است هر یک از نکته های گزارش را با دقت بررسی کند تا از ضرورت آن مطمئن شود. این بررسی ساده است: «در صورتی که کنار گذاشتن یک نکته منجر به کاهش اثربخشی گزارش نشود، حذف شود».

به موقع بودن

پس از پایان کار، پیش نویس گزارش باید در اسرع وقت آماده شود. فرایند مزبور باید در هنگام انجام کار آغاز شده و اتمام آن باید اندکی پس از خاتمه جمع آوری اطلاعات مورد نیاز باشد. دو دلیل برای این شیوه وجود دارد: نخست اینکه گزارش حسابرسی باید به بهبود فرایندها و ساختارها و بهبود مواردی دست یابد که منجر به تحقق هدفهای با کارایی و اثربخشی بیشتر شود، داراییها را بهتر و با امنیت بیشتر مدیریت نموده و از انطباق آن با قوانین اطمینان دهد. بنابراین هر چه اقدامهای ذکر شده سریعتر انجام شود، بهتر است. دوم اینکه تأخیر در ارائه گزارش باعث می شود حسابرسی ناکارا به نظر رسد. در زمان ایجاد تأخیر لازم است مدیریت ارشد حسابرسی به واحد مورد بررسی درباره دلایل آن اطلاع دهد. به عنوان بخشی از اصول رابطه با حسابرسی شونده، آشنایی حسابرسی شونده با فرایند حسابرسی شامل زمان مورد نیاز تجزیه و تحلیل شواهد حسابرسی و مفهوم آن از اهمیت برخوردار است. بنابراین پیش نویس بخشهای گزارش باید هنگام شناسایی یافته ها نوشته شده، سپس با دستیابی به اطلاعات جدید، تعدیل و در کوتاهترین زمان ممکن پس از اتمام حسابرسی، کامل شود.

متقاعدکننده بودن

گزارش حسابرسی عملیاتی، در اصل موارد نیازمند تغییر را بیان

می کند. اینکه توجه به یافته ها چقدر اجبار قانونی دارد، دارای اهمیت نیست. بهتر است فرض شود که تصمیم گیرندگان مخالف انجام تغییر هستند. حسابرسی که معتقد است یافته های محکمی دارد و نتیجه گیری وی صحیح بوده است و مدیریت باید توصیه های وی را پذیرفته و به کار گیرد، در صورتی تعجب خواهد کرد که مشاهده کند مدیریت یافته های او را قبول ندارد و توصیه ها را نمی پذیرد. با وجود اینکه گزارش ممکن است متقاعدکننده باشد، امکان دارد توصیه های وی مورد پذیرش قرار نگیرد. با وجود این، چنین اتفاقی شانس نتیجه گیری خوب را افزایش می دهد.

نگارنده برای صدور گزارش متقاعدکننده، باید نقطه نظرهای مخاطبان گزارش و اینکه چه چیزی آنها را متقاعد می کند در نظر بگیرد تا اقدام مناسبی را در رابطه با یافته ها انجام دهند. برای ایجاد ویژگی متقاعدکنندگی، باید رابطه روشن و منطقی بین شواهد حسابرسی، یافته ها، نتایج و توصیه ها وجود داشته باشد. در صورتی که این زنجیره در هر نقطه ای پاره شود، خواننده استدلال را از همان نقطه رد می کند. برای نمونه، اگر یافته ها به نتیجه بیان شده از حسابرسی منجر نشود، حتی اگر توصیه ها مشکلات برجسته شده از یافته ها را حل کند، باز هم خواننده نتیجه و توصیه را رد می کند.

گزارشگری متوازن

در صورتی که حسابرس نسبت به فعالیتهایی که به خوبی انجام می شود، گزارش مثبت ارائه کند، حسابرسی شونده احساس رضایت خواهد داشت. در بسیاری از نهادهای ارشد حسابرسی این مسئله پذیرفته شده است. مشکل اینجا است که انتظار می رود حسابرسی ارزش افزوده ایجاد کند و زمانی که حسابرس اظهار نظر مثبت درباره فرایندی ارائه می کند که به خوبی انجام می شود، ارزش کمی ایجاد شده است؛ اما رویه مورد استفاده در فرایند می تواند به عنوان الگو در قسمتهای دیگر سایر سازمانها یا بخشهای همان سازمان مورد استفاده قرار گیرد.

حسابرس نباید تحت تأثیر مؤسسه حسابرسی یا حسابرسی شونده قرار گیرد و نظر مثبت درباره مواردی دهد که شواهد کافی برای پشتیبانی از آن را ندارد. جایی که حسابرس احساس کرد لازم است توصیه مثبتی درباره برخی

حسابرسی، قوانین محلی و رویه‌ها، معرفی شود. **تعریف موضوع**؛ در اظهارنظر یا گزارش باید ناحیه یا فعالیت مورد حسابرسی تعریف شود. این مسئله شامل مواردی از قبیل نام واحد مورد بررسی و تاریخ و دوره مورد رسیدگی است. **مبنای قانونی**؛ اظهارنظر یا گزارش حسابرسی باید قوانین و مقرراتی را ذکر کند که به موجب آن حسابرسی عملیاتی انجام می‌شود. به‌ویژه در بخش عمومی، ذکر قوانینی دارای اهمیت است که به موجب آن اختیار انجام حسابرسی عملکرد اعطا شده است.

انطباق با استاندارد؛ اظهارنظر یا گزارش حسابرسی باید دربرگیرنده استانداردها و روشهای حسابرسی باشد که مورد استفاده قرار گرفته است تا به خواننده این اطمینان داده شود که حسابرسی عملیاتی منطبق با رویه‌های پذیرفته‌شده عمومی انجام پذیرفته است.

به‌موقع بودن؛ اظهارنظر یا گزارش حسابرسی باید در کوتاهترین زمان ممکن، بیشترین استفاده را برای خوانندگان و استفاده‌کنندگان داشته باشد (PASAI, 2011).

ارائه گزارش

ارائه گزارش، فرایندی است که با تهیه صورت‌جلسه بحثهای انجام‌شده^{۱۴} با حسابرسی‌شونده شروع می‌شود و مصاحبه یا

جنبه‌های مدیریت فرایند داده شود، چنین اظهارنظری باید به‌وسیله شواهد پشتیبانی شود. برای نمونه، در بخش عمومی، بسیار به‌ندرت امکان دارد تمام جنبه‌های مدیریت سازمان به‌خوبی انجام شود و در مقابل، خیلی به‌ندرت امکان دارد که تمام جنبه‌های فعالیت نیازمند بهبود باشد. هنگامی که حسابرسان متوجه نواحی دارای رویه‌های خوب می‌شوند، نباید این مسئله را نادیده بگیرند و با این حال سعی در ارائه توصیه‌های مناسب برای نواحی نیازمند بهبود داشته باشند (PASAI, 2011).

شکل و محتوای گزارش حسابرسی عملیاتی

براساس الزامهای قسمت ۸ بخش ۴۰۰ استاندارد گزارشگری سازمان بین‌المللی نهادهای ارشد حسابرسی، در شکل و محتوای گزارش حسابرسی باید اصول زیر در نظر گرفته شود: **عنوان**؛ گزارش یا اظهارنظر باید دربرگیرنده عنوان یا سربرگی باشد که خواننده بتواند به آسانی آن را از دیگر اطلاعات منتشرشده از سوی دیگران جدا کند.

امضا و تاریخ؛ گزارش یا اظهارنظر باید حاوی امضا باشد. درج تاریخ این امکان را به خواننده می‌دهد که از تأثیر رویدادها یا تراکشنهایی آگاه باشد که در آن تاریخ مورد بررسی حسابرس قرار گرفته است.

موضوع و هدف؛ گزارش یا اظهارنظر حسابرسی باید در راستای موضوع و هدف باشد. این اطلاعات، هدف و محدوده حسابرسی را تعیین می‌کند.

کامل بودن؛ اظهارنظر باید در پیوست یا همراه با صورتهای مالی مربوط منتشر شود. اما گزارشهای عملیاتی می‌تواند به‌صورت جداگانه ارائه شود. گزارش و اظهارنظر باید به محض آماده شدن، ارائه شود. از دیدگاه استقلال مؤسسه حسابرسی، باید هرچه که گزارش می‌شود، مشاهده شده باشد؛ اما در بخش عمومی، برخی از اطلاعات هستند که قابل انتشار در جامعه نیستند. این مسئله می‌تواند بر کامل بودن گزارش حسابرسی خدشه وارد آورد. در این موارد، مسئولیت تصمیم‌گیری در خصوص افشای اطلاعات گزارش به عموم یا ارائه آن به‌صورت محرمانه، با حسابرس است.

آدرس؛ در اظهارنظر یا گزارش باید موارد بیان‌شده در قرارداد

از دیدگاه استقلال مؤسسه حسابرسی

باید هرچه که گزارش می‌شود

مشاهده شده باشد

اما در بخش عمومی

برخی از اطلاعات هستند که

قابل انتشار در جامعه نیستند



پیشنهادها هم می‌تواند در این کاربرد بیان شود. برای نمونه در بخش عمومی، مؤسسه حسابرسی می‌تواند توصیه‌های لازم را برای بهبود سریع در مدیریت بخش عمومی ارائه کند. در صورتی که چنین اتفاقی رخ دهد، اقدام‌های بعدی که حسابرسی شونده در این رابطه انجام می‌دهد هم باید در گزارش نهایی ذکر شود. کاربرد بحث‌های انجام‌شده باعث بهبود رابطه بین گروه حسابرسی و حسابرسی‌شونده می‌شود؛ زیرا می‌توان تأییدهای لازم را از سازمان گرفت و یافته و توصیه‌ها را مورد پردازش بیشتری قرار داد و به کیفیت آنها افزود. هنگام ارائه کاربرد صورت‌جلسه به سازمان، باید این مسئله روشن شود که این کاربرد فقط پیش‌نویسی از توصیه‌ها و برای تسهیل انجام بحث‌ها و نتیجه‌گیری بهتر است. واکنش نسبت به این کاربرد از طرف سازمان عادی است. برخی از افراد با این کاربرد به عنوان گزارش عادی برخورد می‌کنند و برخی دیگر از این فرصت استفاده کرده و به عنوان اخطار اولیه به وسیله حسابرس به آن نگر بسته و راهبرد لازم برای مخالفت با گزارش را تعیین می‌کنند. رابطه نزدیک با سازمان، هنگام ارائه این کاربرد یا استفاده از مقدمه مناسب، سازمان را قادر می‌سازد تا در مرحله تهیه گزارش پاسخ مناسب بدهد.

هر چند کاربرد گسترده‌ی این روش‌ها انجام شده از طریق حساب‌های کاربری در اختیار سازمان قرار می‌گیرد، در مصاحبه یا ملاقات نهایی به مدیریت حساب‌ها، شونده فرصت بحث درباره کلیت گزارش، مدیریت

در میان گذاشته شود

• فرصت دادن به مدیریت حسابرسی شونده برای تشخیص ضعف یافته‌های حسابرسی و شواهد پشتیبانی یا منطق مورد استفاده. این کار نسبت به انتظار تا زمان ارائه گزارش نهایی سودمندتر است، زیرا در آن زمان بررسی مجدد شواهد دشوارتر خواهد بود.

تنها عامل قابل قبول هم می‌تواند این باشد که به‌رغم دقت زیاد در مرحله اجرای حسابرسی، برخی از موارد به‌درستی انجام نشده است. لازم به ذکر است که دقت در حفظ استقلال و توجه به هرگونه اطلاعاتی که می‌تواند توسط حسابرسی شونده برای روشن شدن موضوع ارائه شود، دارای اهمیت است.

عطف متقابل به کاربرگها

پس از تهیه گزارش نهایی لازم است نسخه‌ای از گزارش با کاربرگها عطف متقابل داده شود تا هر زمان که سئوالی از حسابرس پرسیده شد، بتواند به‌سرعت و به‌راحتی، شواهد و تجزیه و تحلیلهای پشتیبان مربوط را بیابد.

ملاحظات قضاوتی

زمانی که در گزارش از شخص یا سازمان خاصی نام برده می‌شود، لازم است نظرهای بخشهایی را شنید که در نتیجه انتشار گزارش شهرت و منافعشان می‌تواند تأثیر نامطلوب پذیرد. باید قسمتهای مربوط گزارش در اختیار چنین افرادی قرار گرفته و به آنها اطلاع و فرصت کافی داده شود تا به موارد گزارش پاسخ دهند.

براساس استانداردهای حسابرسی عملیاتی ایران، اگر حسابرسی پیش از تکمیل آن خاتمه یافته و گزارش حسابرسی صادر نشود، حسابرس باید نتایج کار تا تاریخ پایان کار و علت خاتمه حسابرسی را مستند کنند. تصمیم‌گیری درباره اطلاع‌رسانی دلیل خاتمه حسابرسی به ارکان راهبری و مسئولان واحد مورد حسابرسی، افراد طرف قرارداد یا درخواست‌کنندگان حسابرسی، یک موضوع قضاوت حرفه‌ای است.

تقلب

در صورتی که حسابرس عملیاتی طی انجام کار متوجه فعالیت‌های مجرمانه یا متقلبانه شود، باید مسئله بی‌درنگ با مدیریت ارشد حسابرسی در میان گذاشته شود. تقلب مسئله‌ای حساس است و تمام نهادهای ارشد حسابرسی، هنگام آگاهی از احتمال وقوع تقلب، رویه‌هایی برای پیگیری آن دارند. حتی در صورتی که نهاد ارشد حسابرسی رویه‌های خاص را برای برخورد با تقلب‌های احتمالی مشخص نکرده باشد، حسابرس نباید کاری انجام دهد که انجام تحقیقها را با مخاطره روبه‌رو سازد و باید مسئله را سریع به سرپرست خود اطلاع دهد.

ارشد مؤسسه حسابرسی و گروه حسابرسی داده می‌شود.

مقصود از انجام مصاحبه یا ملاقات نهایی به‌شرح زیر است:

- ارائه گزارش ملاقات نهایی،
- برقراری رابطه‌ای روشن با حسابرسی و توضیح نقاط قوت سازمان،
- بحث درباره یافته‌های حسابرسی، نتایج و توصیه‌ها با مدیریت سازمان و دریافت نظرهای سازمان درباره آنها،
- استفاده از تجربه مدیریت در ارزیابی توصیه‌های بهبود، و
- اعطای فرصت به شرکت برای تصحیح درک اشتباه و سؤال درباره یافته‌ها و نتایج حسابرسی.

قبل از انجام ملاقات نهایی، باید پیش‌نویس گزارش به حسابرسی شونده داده شود. حسابرس باید زمان کافی برای بررسی یافته‌ها و حسابرسی را در اختیار حسابرسی شونده قرار دهد و شواهد اضافی برای پاسخ به سئوالهای مطرح‌شده را فراهم کند. در الزامهای قانونی بسیاری از کشورها بیان شده است که تمام توصیه‌ها باید در گزارش حسابرسی به‌طور کامل عنوان شود. بنابراین به نفع مؤسسه حسابرسی است که قبل از آنکه در مرحله پایانی بر مسائل زیادی بحث شود، تمام فرصتهای ممکن برای بررسی یافته‌های حسابرسی را در اختیار سازمان قرار دهد (PASAI, 2011).

شکل پیش‌نویس نهایی

پس از انجام ملاقات یا مصاحبه نهایی، مؤسسه حسابرسی گزارش نهایی را آماده می‌کند که در آن پاسخهای شرکت منعکس شده است. این پاسخها دربرگیرنده نتیجه تمام موارد شفاهی یا کتبی در جلسه نهایی است.

در قوانین برخی از کشورها، بازه زمانی خاصی برای بیان نظر حسابرسی شونده در رابطه با پیش‌نویس گزارش در نظر گرفته شده و در برخی دیگر مقرر شده است که مؤسسه حسابرسی، الزامی برای این مسئله ندارد. اما مؤسسه حسابرسی باید همیشه زمان مناسبی را در اختیار شرکت قرار دهد تا نظرهای آن را درباره پیش‌نویس گزارش قبل از انتشار گزارش نهایی اعلام کند. حسابرس باید نسبت به پاسخهای ارائه‌شده از سوی حسابرسی شونده درباره پیش‌نویس گزارش، با دقت برخورد کند. اگر حسابرسی شونده برخی از یافته‌ها را منکر شود یا با نتایج موافقت نکند، حسابرس باید دلایل آن را بررسی نماید.

(ISSAI)

6- Brainstorming

7- Media Release

8- Visual Aids

9- Graph

10- Map

11- Chart

12- Photograph

13- Government Accountability Office (GAO)

14- Discussion/Issues Papers

15- Exit Conference/Interview

منابع:

- استانداردهای حسابرسی عملیاتی، سازمان حسابرسی، واحد حسابرسی عملیاتی، نشریه شماره ۲۰۱، ۱۳۹۲
- کمیته حسابرسی عملیاتی سازمان حسابرسی، آشنایی با حسابرسی عملیاتی، فصلنامه حسابرس، سال سوم، شماره ۱۰، بهار ۱۳۸۰، صص ۹۶-۱۰۳
- مهیمنی محمد، محمد عبدالله پور، راهنمای جامع حسابرس عملیاتی، سازمان حسابرسی، کمیته حسابرسی عملیاتی، نشریه شماره ۱۴۹، چاپ اول، ۱۳۸۰

- Asian Organization of Supreme Audit Institutions (ASOSAI), **Performance Audit Guidelines**, India, 2002
- International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI), **Code of Ethics and Auditing Standards**, Economic and Social Council (ECOSOC), 1998
- International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI), **Auditing Standards Glossary**, Economic and Social Council (ECOSOC), 2007
- International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI), **Performance Auditing Guidelines**, International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI) 3000 – 3001, Economic and Social Council (ECOSOC), 2010
- International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI), **Standards in Government Auditing**, International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI) 200, Economic and Social Council (ECOSOC), 2007
- Pacific Association of Supreme Audit Institutions (PASAI), **Performance Audit Manual**, New Zealand, 2011
- Pacific Association of Supreme Audit Institutions (PASAI), **Pacific Regional Audit Initiative**, New Zealand, 2008
- **Performance Audit Manual**, FIJI, 2008

گزارشگری اطلاعات محرمانه یا حساس

چنانچه افشای عمومی برخی اطلاعات ویژه ممنوع یا به دلیل ماهیت محرمانه یا حساس اطلاعات، از درج در گزارش مستثنی شده باشد، حسابرس باید حذف اطلاعات مزبور، دلایل و شرایط حذف آن اطلاعات را در گزارش افشا کند. همچنین ممکن است برخی اطلاعات طبقه‌بندی شده باشد یا به موجب قوانین دولتی از افشای عمومی منع شده باشد. در این شرایط، حسابرس باید گزارشی جداگانه و طبقه‌بندی با استفاده محدود که شامل چنین اطلاعاتی است، صادر کرده و گزارش را تنها بین افرادی که طبق قانون و مقررات مجاز به دریافت آن هستند، توزیع کند.

خلاصه و نتیجه‌گیری

گزارش حسابرسی عملیاتی به عنوان آخرین مرحله اساسی در حسابرسی عملیاتی، از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است. از این رو در این مقاله با استفاده از استانداردهای حسابرسی عملیاتی منتشر شده از سوی سازمان حسابرسی و استانداردها و رهنمودهای حسابرسی عملیاتی منتشر شده به وسیله سازمانهای بین‌المللی به تشریح قسمتهای مختلف این مرحله و بیان نکات قابل توجه، پرداخته شد. ابتدا برای جلب توجه حسابرسان، اهمیت گزارش حسابرسی و نقش حیاتی آن در حسابرسی شرح داده شد. سپس نکته‌های شایان توجه در فرایند گزارشگری، شکل عمومی گزارش، ابزار رایج برای ارائه گزارش، اصول که باید در شکل و محتوای گزارش حسابرسی رعایت شود، ویژگیهای گزارش حسابرس عملیاتی و مراحل ارائه گزارش، بیان شد. در بخش نهایی نیز خلاصه چند مسئله مهم از جمله نحوه تهیه پیش‌نویس نهایی و ملاحظات آن، عطف متقابل از گزارش نهایی به کاربرگها، ملاحظات قضاوتی، اقدامهای لازم در صورت کشف تقلب و ملاحظات خاص برای اطلاعات محرمانه بیان شد.

پانوشته‌ها:

- 1- International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI)
- 2- Generally Accepted Government Auditing Standards (GAGAS)
- 3- Pacific Association of Supreme Audit Institutions (PASAI)
- 4- Supreme Audit Institutions
- 5- International Standards of Supreme Audit Institutions