

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ



"حسابرسی عملیاتی"

دوره آموزشی حسابرسی داخلی عملیاتی

دانشگاه علوم پزشکی اردبیل

معاونت توسعه مدیریت و منابع

مدیریت امور مالی

دی ماه ۱۴۰۲

مقدمه

مدیریت را دانش به کار گیری مؤثر و کارآمد منابع برای دستیابی به اهداف سازمان تعریف می کنند و این منابع معمولاً شامل سرمایه، نیروی کار و منابعی است که در اختیار سازمان قرار دارد. یک مدیر باید عملیات سازمان را در جهت رسیدن به حداکثر منافع برنامه ریزی، سازماندهی و کنترل کند. در دنیای امروز مدیران مسئول و پیشتاز همواره تلاش می کنند از نظارت دقیق و ارزیابی عینی بر وظایف خود اطمینان لازم را به دست آورند تا در برابر موضوعهای پیش روی خود نیرومند و مسلط باقی بمانند و کارهای خود را درست و به موقع انجام دهند. بنابراین، آنان هیچگاه نباید در بهره گیری از خدمات کارشناسان و متخصصان خارج از سازمان خود برای تعیین مشکلات و ارائه راه حل آن تردید داشته باشد تا با استفاده از این خدمات به مؤفقیتهای روزافزون تری دست یابند.

در سالهای اخیر کانون توجه و دامنه بسیاری از حسابرسیها در بخش عمومی و خصوصی دستخوش دگرگونیهایی شده است و از آنجا که صورتهای مالی به تنهایی پاسخگوی نیازهای اطلاعاتی مدیریت نیست، مدیران در بخش خصوصی و دولتی به دنبال کسب اطلاعات بیشتر به منظور ارزیابی و قضاوت در مورد کیفیت عملیات و پیشرفتهای عملیاتی هستند.

انواع حسابرسی:

- حسابرسی صورتهای مالی
- حسابرسی رعایت
- حسابرسی عملیاتی
- حسابرسی داخلی
- حسابرسی قانونی

حسابرسی صورتهای مالی: هدف این نوع حسابرسی این است که

حسابرس بتواند درباره اینکه صورتهای مزبور از تمام جنبه های بااهمیت طبق استانداردهای حسابرسی تهیه شده است یا خیر. تایید وجود، ارزشیابی، مالکیت، کامل بودن و نحوه ارائه و افشا اهداف کلی حسابرسی اقلام مندرج در صورتهای مالی است.

حسابرسی رعایت: این نوع حسابرسی به میزان انطباق صورتهای مالی با

قوانین وضع شده، ضوابط، دستورات العمل ها و بخشنامه می پردازد. رسیدگی ممیزان مالیاتی به اظهارنامه های مالیاتی، رسیدگی ذیحسابان و حسابرسان دیوان محاسبات کشور به قوانین مالی و بودجه شرکتها و موسسات دولتی نمونه هایی از حسابرسی رعایت می باشند. این نوع حسابرسی می تواند به صورت پروژه مجزا و یا همراه با صورتهای مالی انجام شود. در ایران حسابرسی رعایت جز لاینفک حسابرسی صورتهای مالی است

حسابرسی عملیاتی: این نوع حسابرسی عبارت است از بررسی قسمت‌های خاصی از سازمان به منظور سنجش نحوه عمل آنها. این نوع حسابرسی معمولاً به اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی بخش‌های مختلف سازمان می‌پردازد. حسابرسی عملیاتی از آنجا که دارای استانداردهای مشخص یا الزامات قانونی لازم‌الاجرا نمی‌باشد نسبت به حسابرسی صورتهای مالی و حسابرسی رعایت مستلزم کاربرد قضاوت بیشتری است.

حسابرسی داخلی: هدف اصلی حسابرسان داخلی، بازرسی و ارزیابی موثر بودن نحوه انجام شدن وظایف محول به واحدهای مختلف شرکت است. بخش زیادی از کار حسابرسان داخلی را حسابرسیهای عملیاتی تشکیل میدهد اما علاوه بر آن حسابرسیهای رعایت متعددی را نیز ممکن است به عمل آورند. برعکس حسابرسان مستقل که هرساله تایید اقلام صورتهای مالی به آنها محول میشود، حسابرسان داخلی مجبور نیستند که رسیدگیهای خود را هرساله تکرار کنند

حسابرسی قانونی: در سال‌های اخیر، دعوت از حسابرسان برای ارائه خدمات «حسابرسی قانونی» (Forensic Audit) به ویژه هنگام بروز اختلافات مالی، گسترش فزاینده‌ای یافته است. حسابرسی قانونی در واقع مشابه خدمت پزشکان در امر «پزشکی قانونی» است. برخی از مواردی که اجرای حسابرسی قانونی می‌تواند ضرورت یابد به شرح زیر است:

• تقلب‌های تجاری یا کارکنان شرکت‌ها؛

• خسارت‌های تجاری - اقتصادی؛

• اختلاف بین سهامداران یا شرکا؛

حسابرسی عملیاتی

امروز در محیط اقتصادی که دارای نظامهای متعدد و ابعاد گوناگون است، مدیریت سازمانی تأکید فزاینده ای بر ارزیابی صرفه اقتصادی، کارآیی و اثر بخشی عملیات سازمانی دارد. حسابرسی عملکرد به عنوان ابزاری برای این ارزیابی به کار می رود.

استفاده بهینه از منابع در واحدهای اقتصادی کشور به ویژه در بخش های دولتی و عمومی؛ مسئولیتی وجدانی، رسالتی عقلی، فریضه ای شرعی و وظیفه ای ملی است و در سطح کلان اقتصادی منجر به حفظ و حراست منابع کشور ارتقای بهره وری، تحصیل منافع افزون تر و در نتیجه رشد و شکوفایی اقتصادی می شود.

نیاز به اطلاعات مالی با انجام ”حسابرسی مالی و اظهار نظر مستقل نسبت به صورت های مالی ” و اطلاعات کیفیت عملیات برای دستیابی به هدف های سازمانی که با ”حسابرسی عملیاتی“ صورت می پذیرد.

این نیاز موجب ارائه نوعی خدمات مشاوره مدیریت در بخش های عمومی و خصوصی کشورهای توسعه یافته شده که اغلب با عناوینی مانند موارد ذیل خوانده می شود:

Management Audit

حسابرسی مدیریت

Performance Audit

حسابرسی عملکرد

Operational Audit

حسابرسی عملیاتی

تعریف حسابرسی عملیاتی

در مصوبه کمیته حسابرسی عملیاتی سازمان حسابرسی تحت عنوان «آشنایی با حسابرسی عملیاتی» تعریف زیر ارائه شده است: «حسابرسی عملیاتی عبارت از فرایند منظم و روشمند ارزیابی اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی عملیات سازمان و گزارش نتایج ارزیابی، همراه با پیشنهادهای عملی به اشخاص ذیصلاح برای بهبود عملیات است».

استانداردهای حسابرسی دولتی در سال ۱۹۹۴ حسابرسی عملکرد را به صورت زیر تعریف می کند:

"یک بررسی هدفمند و سیستماتیک جهت تهیه یک ارزیابی مستقل از عملکرد و فعالیت های سازمان دولتی جهت بهبود پاسخگویی عمومی و نیز سهولت تصمیم گیری واحدها"

حسابرسی عملکرد و خدمات مرتبط با آن از جمله ابزارهایی هستند که با هدف یاری رساندن به مدیران برای هدایت و رهبری بهتر واحدهای اقتصادی شکل گرفته تا با ارزیابی اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی در بنگاه های اقتصادی و ارائه پیشنهادهای عملی، مدیران را در اداره بنگاه کمک کند و شامل ارزیابی کیفی ابزارهای در اختیار مدیریت می باشد.

متقاضیان استفاده از خدمات حسابرسی عملیاتی

حسابرسی عملیاتی نوعی خدمات مشاوره است که در اختیار مدیران سطوح مختلف سازمان در بخش های عمومی و خصوصی قرار می گیرد.

❖ بخش عمومی

فعالیت های گسترده حسابرسان موسسات حسابرسی و دیوان محاسبات در کشورهای دارای بخش عمومی وسیع.

تاکید در بخش عمومی کشورهای جهان = استفاده بهینه از منابع موجود

❖ بخش خصوصی

استفاده مدیران بخش خصوصی برای ارتقای مدیریت خود.

تاکید در بخش خصوصی کشورهای جهان = خلاقیت، نوآوری، افزایش توان مدیریت، بهبود سیستم ها و رفع موارد ضعف

ارائه کنندگان خدمات حسابرسی عملیاتی

در دنیای امروز، اغلب از حسابرسان مستقل و حسابرسان داخلی خواسته می شود تا عملیات واحد اقتصادی را ارزیابی کنند.

بررسی علل تمایل روزافزون مدیران برای دریافت خدمات حسابرسی عملیاتی نشان می دهد که دو موضوع زیر بستر مناسبی برای انجام حسابرسی عملیاتی فراهم کرده است:

۱. هدایت مدیران برای توجه بیشتر به رعایت صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی.

۲. ارتقای تجربیات حسابرسان مستقل در زمینه تشخیص و یافتن واقعیت های موجود در حسابرسی مالی، مشاوره مدیریت و ارائه رهنمودهای لازم به مدیران.

از سوی دیگر، امروزه، حسابرسی عملیاتی به عنوان یکی از وظایف و خدماتی تلقی می شود که واحد حسابرسی داخلی می تواند در سازمان ها و واحدهای اقتصادی انجام دهد. زیرا این فرض وجود دارد که حسابرسان داخلی با وجود استخدام در سازمان، از استقلال نسبی خوبی برخوردارند و می تواند علاوه بر کنترل رعایت خط مشی ها و مقررات سازمان، کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی فعالیت ها و برنامه ها را بررسی کند.

مفاهیم اساسی حسابرسی عملیاتی

سه مؤلفه اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی اهمیت زیادی در حسابرسی عملیاتی دارد و در مصوبه فوق به شرح زیر تعریف شده است

اثربخشی عبارت است از میزان دستیابی به هدفها

کارایی عبارت است از نسبت نتایج به دست آمده از عملیات (ستانده) به منابع مصرف شده (داده). براساس این تعریف، عملیات کارا عملیاتی است که با استفاده از روشهای بهینه، حداکثر بازده (ستانده) را با صرف حداقل منابع (داده) تامین کند

صرفه اقتصادی عبارت است از تلاش در جهت حداقل کردن هزینه تحصیل و استفاده از منابع سازمان با حفظ کیفیت مناسب

موارد قابل توجه در حسابرسی اثربخشی

- آیا اهداف برنامه/طرح/فعالیت در حال اجرا؛ درست؛ مناسب و مربوط هستند؟
- آیا فضای مناسب برای دستیابی به سطح مطلوبی از نتایج مورد انتظار ایجاد شده است؟
- آیا سیستم مدیریت برای اندازه گیری اثربخشی کافی است؟
- آیا عوامل پیشگیری انجام عملیات بطور رضایتبخش وجود دارد و راه کارهای بهبود عملیات جهت اثربخشی بیشتر به موقع شناسایی می شود؟
- آیا پیروی از قوانین و آیین نامه های مربوط صورت می گیرد؟

هدف های حسابرسی عملیاتی

«حسابرسی عملیاتی» مصداق بارزی از خدمات مشاوره مدیریت است که ممکن است برخی از ویژگیهای حسابرسی صورتهای مالی را داشته باشد. این نوع حسابرسی دربر گیرنده بررسی روشمند فعالیتهای یک سازمان یا بخش مشخصی از آن در دستیابی به هدفهایی مشخص است. هدفهای کلی حسابرسی عملیاتی، موضوعات زیر را شامل می شود:

۱. ارزیابی عملکرد

۲. شناسایی فرصتهای بهبود عملیات

۳. ارائه پیشنهاد برای بهبود عملیات یا انجام اقدامات و رسیدگی های بیشتر

ارزیابی عملکرد

هر حسابرسی عملیاتی شامل ارزیابی عملکرد یک واحد اقتصادی است. ارزیابی عملکرد عبارت است از مقایسه شیوه انجام فعالیت‌های سازمان با هدف‌های تدوین شده توسط مدیریت یا طرف قرارداد مانند سیاست‌های سازمانی، استانداردها و هدف‌های کمی و سایر معیارهای اندازه‌گیری مناسب.

فواید ارزیابی عملکرد :

۱. چراغ راه مدیران و هدایت گر فعالیت های مدیریتی
۲. عامل رشد و توسعه پایدار سازمان ها و واحدهای اقتصادی
۳. ارتقای کیفیت و سرعت و کاهش اتلاف وقت، ضایعات، دوباره کاری و هزینه

شناسایی فرصتهای بهبود عملیات

منظور از بهبود عملیات به طور کلی عبارت از افزایش رعایت صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی و یا ترکیبی از این عوامل است. حسابرسی عملیاتی، فرصتهای مشخص برای بهبود را از طریق تجزیه و تحلیل، مصاحبه‌ها با افراد (در درون و یا بیرون سازمان)، مشاهده عملیات، بررسی گزارشهای جاری و گذشته، بررسی معاملات، مقایسه با استانداردهای صنعت، به‌کارگیری قضاوت حرفه‌ای براساس تجربه یا سایر ابزارهای مناسب شناسایی می‌کند.

پیشنهادهایی برای بهبود عملیات یا لزوم انجام بررسیها و اقدامات

بیشتر

نوع، ماهیت و دامنه پیشنهادهای ارائه شده در جریان حسابرسی عملیاتی بسیار متفاوت است. در اغلب موارد، حسابرس ممکن است پیشنهادهای ویژه‌ای ارائه کند. در سایر موارد، ممکن است بررسیهای بیشتری (نه در محدوده پیش‌بینی شده در قرارداد) ضروری باشد که در این صورت، حسابرس دلایل نیاز به انجام بررسیها و اقدامات بیشتر در این زمینه را بیان میکند.

اصول حسابرسی عملیاتی

حسابرسی عملکرد شامل اصول زیر می باشد:

۱- حسابرسی عملکرد باید به عنوان جریانی کاملاً مستقل و بیطرفانه تلقی گردد.

۲- حسابرسی عملکرد ابزاری است در اختیار مدیریت برای شناخت مشکلات و رفع تنگناها و دیدی عیب جویانه و انتقادی ندارد.

هدف حسابرسی عملکرد انتقاد از عملیات جاری نیست بلکه هدف، بررسی عملیات از طریق همکاری با مدیریت و کارکنان، و تدوین برنامه ای برای پیشرفت عملیات است.

مؤثرترین راه دستیابی به این امر، همکاری با کارکنان صاحبکار در حوزه هایی است که آنان شناخت لازم را از نقاط ضعف را دارند و در عین حال مایل به همکاری نیز هستند. مفهوم حسابرسی عملکرد باید به عنوان یک برنامه داخلی بازرنگری در جهت اقتصادی و کارا نمودن عملیات سازمان در نظر گرفته شود تا نتایج فزاینده ای را در پی داشته باشد.

۳- ارزشیابی عملکرد در ارتباط با مجموعه امکانات و عوامل محدود کننده فعالیت ها مورد نظر قرار میدهد.

۴- در حسابرسی عملکرد باید با مسایل مسئولانه و متعهدانه برخورد کرد.

۵- در انجام حسابرسی عملکرد طرز فکر مدیریت دخالت داده میشود.

۶- حسابرسی عملکرد توسط افراد متخصص و آگاه به وضعیت مورد رسیدگی انجام می شود.

پیشرفت و مؤفقیت در دستیابی به مزایای حسابرسی عملکرد تا حد زیادی بستگی به مهارت های حسابرسان و طرز فکر مدیریت نسبت به آنان دارد. حسابرسی که مأمور انجام چنین مسئولیتی میشوند باید توانائی های لازم را در زمینه حسابرسی مالی، مدیریت و محیط های عملیاتی داشته باشند. ویژگی های یک حسابرس خوب در این زمینه عبارت است از:

کنجکاوی، توانایی تجزیه و تحلیل ، توانایی متقاعد سازی، قضاوت خوب حرفه ای، آگاهی متعارف، بیطرفی ، مهارت برقراری ارتباط ، استقلال، اعتماد به نفس

علاوه بر ویژگی های بیان شده، توانایی مشخص کردن نارسائی های عملیاتی، توانایی مشخص کردن نواحی بحرانی و مشکل آفرین، خلاقیت در تکمیل مجموعه ای از تکنیکها و مهارت انتقال نتایج حاصل از حسابرسی از دیگر خصوصیات حسابرس عملکرد می باشد.

استانداردهای حسابرسی عملیاتی

استانداردهای حسابرسی عملکرد شامل سه بخش استانداردهای عمومی، اجرای عملیات و گزارشگری است.

الف (استانداردهای عمومی:

استانداردهای عمومی سوای استانداردهای اجرای عملیات و گزارشگری به طور مشترک برای حسابرسی صورتهای مالی و حسابرسی عملکرد وضع گردیده است. این استانداردها عبارتند از:

شرایط کارکنان مؤسسه حسابرسی، استقلال مؤسسه حسابرسی و حسابرسان، مراقبتهای تخصصی و حرفه ای و برقراری کنترل کیفیت.

این استانداردها در کلیه مؤسسات حسابرسی، اعم از دولتی و غیر دولتی که حسابرسی برنامه ها، فعالیتها و وظایف دستگاههای دولتی، سازمانهای غیر انتفاعی و را به عهده دارند، کاربرد دارد.

ب) استانداردهای اجرای عملیات:

۱- برنامه ریزی:

عملیات حسابرسی باید به حد کافی برنامه ریزی شود. برنامه حسابرسی باید در کلیه مراحل حسابرسی اجرا گردد. اهداف حسابرسی، حوزه عمل حسابرسی و متدولوژی حسابرسی هیچ کدام جدا از هم نیستند. لذا حسابرسان ناگزیرند این سه عنصر را همزمان برنامه ریزی و طراحی کنند.

۲- سرپرستی:

کارکنان به طور صحیحی سرپرستی شوند. به منظور تعیین اینکه آیا اهداف حسابرسی در جریان اجرا است، سرپرستی مستقیم حسابرسان و سایر اشخاصی که (مشاوران، کارشناسان و امثالهم) به امر حسابرسی می پردازند، الزامی است. اصول سرپرستی ایجاب می کند برای کارکنان آموزش لازم ترتیب داده شود.

۳- رعایت قوانین و مقررات:

هرگاه رعایت قوانین و مقررات برای تأمین اهداف حسابرسی ضرورت داشته باشد حسابرسان باید در مورد رعایت قوانین و مقررات به نحوی برنامه ریزی کنند تا اطمینان معقولی از کشف موارد خلاف فراهم شود. در کلیه مراحل اجرای حسابرسی، حسابرسان باید نسبت به حالات و رویکردهایی که می تواند دال بر اعمال خلاف قانون یا تخطی از قوانین و مقررات باشد، هوشیار باشند.

۴- کنترل های مدیریتی:

حسابرسان باید درکی از کنترل های مدیریتی که به موضوع حسابرسی مربوط می شود، به دست آورند. هنگامی که کنترل های مدیریت در اهداف حسابرسی مهم هستند، حسابرسان باید مدارک کافی به منظور پشتیبانی از قضاوت‌هایشان در مورد کنترل ها، کسب کنند.

۵- مدارک:

دستیابی به مدارک مربوط، قابل اطمینان و کافی مبنای معقولی در جهت یافته ها و نتیجه گیریهای حسابرسان را فراهم می کند. کار حسابرسان باید در فرم کاربرگها ثبت و نگهداری شود. کاربرگها باید حاوی اطلاعات کافی باشند تا یک حسابرس مجرب بتواند بدون برقراری ارتباط با حسابرس قبلی، از مدارکی که قضاوتها و نتیجه گیریهای در خور اهمیت حسابرسان را به اثبات می رساند، پشتیبانی کند.

ج) استانداردهای گزارشگری:

۱- گزارش مکتوب:

گزارش حسابرسی باید به طور کتبی تهیه و نتایج هر رسیدگی به آن منتقل شود.

۲- ارائه به موقع گزارش:

گزارش حسابرسی باید به طریق مقتضی منتشر شود تا اطلاعات لازم برای استفاده به موقع در اختیار مقامات اداری و اشخاص ثالث ذینفع قرار گیرد.

گزارش ولو اینکه با نهایت دقت تهیه شده باشد، ولی به موقع در اختیار تصمیم گیرندگان قرار نگیرد، از ارزش لازم برخوردار نخواهد بود. بنابراین، حسابرسان باید برای انتشار به موقع گزارش حسابرسی، برنامه ریزی لازم را معمول دارند.

۳- محتوای گزارش:

در گزارش حسابرسی باید اهداف، حوزه عمل و متدولوژی حسابرسی بیان شود؛

۴- ارائه گزارش:

گزارش باید کامل، دقیق، قابل اثبات، قانع کننده و تا آنجا که موضوع اجازه می دهد شفاف و مختصر باشد؛

۵- توزیع گزارش:

گزارش کتبی حسابرسی باید توسط مؤسسه حسابرسی به مقامات مسئول سازمان تحت رسیدگی، مراجع ذیصلاح سازمانهایی که خواستار انجام حسابرسی بوده اند، یا ترتیب اجرای آن را داده اند از جمله سازمانهایی که وجوهی به سازمان تحت رسیدگی پرداخت کرده اند، تسلیم شود.

معیار

معیارها یک مجموعه‌ای از شاخصها هستند که حسابرسان یافته‌های خود را با آن می‌سنجند تا به نتیجه‌گیریهای منطقی دست یابند؛ و به عبارت دیگر استانداردهایی هستند که مدیریت واحد اقتصادی می‌تواند به‌طور واقع‌بینانه انتظار داشته باشد که به آنها دست یابد. معیار مبنای قضاوت است. حسابرسی عملیاتی نیز شکلی از قضاوت است. هر پروژه، برنامه و واحد اقتصادی، عملکردی خوب، مناسب و یا بد دارد و در نتیجه حسابرسان عملیاتی نیز باید، چه به‌طور صریح و چه ضمنی، برای امر قضاوت خود در حسابرسیها از معیار استفاده کنند. از این‌رو، این معیارها هسته مرکزی کل فرایند حسابرسی را شکل می‌دهند. هر مدرکی به خودی خود ارزشی ندارد مگر آنکه با معیاری سنجیده شود. معیارهای حسابرسی را می‌توان از جنبه‌های مختلف عملیات واحد اقتصادی به‌کار برد.

معیار برای سنجش کیفیت و بموقع بودن اطلاعات به کار می‌رود، امانتداری و درستکاری مدیران را ثابت می‌کند و برای هر سیستم عملیاتی، از کنترل بر موجودیها گرفته تا آموزش کارکنان و ساختار سازمانی کاربرد دارد.

معنای معیار عبارتست از قانون ، استاندارد و ... که توان قضاوت در مورد چیزی را فراهم می‌آورد . بنابراین معیارهای حسابرسی مجموعه استانداردهای منطقی و قابل دسترس هستند که به عنوان مقیاسی جهت ارزیابی عملکرد موضوع اصلی مورد رسید به کار می‌روند . معیارهای مناسب حسابرسی از ضروریات یک حسابرسی به شمار می‌روند .

در حسابرسی مالی، حسابرسان بیشتر، از استانداردها و اصول پذیرفته شده حسابداری به‌عنوان معیار استفاده می‌کنند.

ایجاد معیار در حسابرسی عملکرد

ایجاد معیار حسابرسی یکی از موضوعات بسیار مهم و کلیدی در بحث حسابرسی عملیاتی به شمار می رود. بر خلاف حسابرسی صورتهای مالی که از دامنه و موضوعات رسیدگی محدودتری برخوردار می باشد و روشها و ترتیبات این نوع حسابرسی تقریباً در تمام جهان بصورت مشابه عمل می گردد. حسابرسی عملیاتی دارای تنوع موضوع و دامنه رسیدگی گسترده ای است و از سوی دیگر روشها و ترتیبات آن از یک کشور به کشور دیگر متغیر است در نتیجه وجود یک معیار و استاندارد عمومی که در تمام موضوعات مورد استفاده قرار گیرد تقریباً غیرممکن است. بنابراین لازم است حسابرسان عملیاتی در حسابرسیهای خود نسبت به ایجاد معیار حسابرسی مناسب اقدام نمایند.

نقش معیارها در حسابرسی عملکرد

- معیارها در جریان حسابرسی عملکرد می توانند نقشهای مهم متعددی را ایفا نمایند
بعنوان مثال آنها می توانند :
- یک مبنای مشترک برای ایجاد ارتباط بین هیئتهای حسابرسی و مدیریت موسسه
حسابرسی در خصوص ماهیت حسابرسی ایجاد نمایند .
- یک مبنای مناسب برای ارتباط با مدیران واحد حسابرسی شونده شکل دهی می نماید
چرا که هیئت حسابرسی اغلب خواستار درک و موافقت حسابرسی شونده با معیارها و
احتمالاً قبول یافته های حسابرسی حاصل از این معیارها می باشند .
- اتصال موضوعات و اهداف حسابرسی به برنامه های آزمون که در طی مراحل اجرایی
مورد عمل قرار گرفته است .

• شکل دهی مبنایی برای اتصال داده‌ها در مرحله عملیات حسابرسی و همچنین فراهم آوردن مبنایی برای ایجاد رویه‌ای جهت جمع آوری شواهد و مدارک حسابرسی .

• فراهم آوردن مبنایی برای یافته‌های حسابرسی و کمک به اضافه کردن فرمت و ساختار به مشاهدات حسابرسی.

انواع معیارها در حسابرسی عملکرد :

الف - معیارهای عمومی

ب - معیارهای اختصاصی

معیارهای عمومی در طی مطالعات مقدماتی ایجاد می‌شوند و زمانی که مطالعات مقدماتی پیشرفت نمود این معیارها معمولاً توسعه یافته و اختصاصی‌تر می‌شوند . با اتمام مطالعات مقدماتی معیارها بایستی به اندازه‌ای جزئی شوند که برای مراحل اجرایی حسابرسی رهنمونهای لازم را فراهم آورند .

معیارهای عمومی :

معیارهای عمومی در واقع بیان و توضیحات گسترده و کلی از عملکردهای قابل اتکا و پذیرفته شده هستند معیارهای عمومی اغلب نتیجه احساس‌های عمومی خردمندان هستند به عنوان مثال یک رویه در سازمانی از نقطه نظر اجرایی بسیار سخت و طاقت فرسا است حتی یک بررسی عمومی این رویه نواحی بالقوه تسهیل آن را پیشنهاد مینماید.

بنابراین لازم است حسابرسان خود را با شیوه‌های عمومی مورد قبول مدیریت در شرایط و نواحی متفاوت آشنا و مطلع کنند این شیوه‌ها می‌تواند به عنوان معیارهای حسابرسی عمومی برای یک مأموریت حسابرسی بکار گرفته شود .

معیارهای اختصاصی :

معیارهای اختصاصی به طور بسته ای به قوانین ، اهداف ، برنامه ها، کنترلرها و سیستم های یک واحد تحت حسابرسی مربوط می شود معیارهای اختصاصی معمولاً از اهداف تعیین شده برای یک پروژه یا برنامه خاص و استانداردها و شیوه های مربوط به آن استنتاج می شود.

معیارهای خاص به طور محصورتر به عملیات به خصوص در نواحی به خصوص مربوط می شوند حسابرسان لازم است جزئیات بیشتری در خصوص این عملیات بدانند بعنوان مثال وقتی یک پروژه تولید انرژی برق مورد حسابرسی قرار می گیرد ، معیارهای اختصاصی می تواند شامل استانداردهای این فعالیت نظیر سوخت مصرفی جهت تولید برق ، حدود و دامنه بهای تمام شده هر واحد نیروی تولید شده، نسبت متوسط هزینه نگهداری کل سرمایه واحد تولیدی و انرژی تولیدی مورد انتظار و غیره باشد . تا زمانی که حسابرسان خود را با عملیات آشنا و مطلع نکنند نمی توانند معیارهای اختصاص قابل اتکایی را ایجاد نمایند

خصوصیات معیار حسابرسی خوب :

یک حسابرس بایستی قانع نشود که معیارهای مناسبی تعریف شده و او را قادر می سازد فعالیتها را در رابطه با حسابرسی ارزیابی و به اهداف حسابرسی نائل شود.

معیارهای حسابرسی مناسب مرتبط با موضوع اصلی حسابرسی و متناسب با اوضاع و احوال آن هستند آنها تا جایی که امکانپذیر باشد بر روی نتایج مورد انتظار که از طریق عملیات ، سیستم ، کنترل و غیره حاصل می شود تمرکز می نمایند . اگر معیارهای مناسب مورد استفاده واقع نشوند ممکن است نتایج نامناسبی درباره عملیات حسابرسی شونده حاصل شود در طرح ریزی حسابرسی لازم است معیارهای مناسب شناسائی و ارائه شوند تا حسابرسان قادر باشند موضوعات اصلی حسابرسی را مورد ارزیابی قرار دهند.

چنانچه قبلاً نیز اشاره شد در مرحله طرح ریزی ابتدایی حسابرسی ممکن است معیارها در سطح نسبتاً عمومی شناسائی شوند اما معیارهای اختصاصی برای استفاده در طی مراحل حسابرسی شناسائی خواهند شد

مناسب بودن معیارها بستگی به عوامل زیر دارد :

۱. اهداف حسابرسی بدین معنی که معیارهای متناسب برای موضوعات صرفه اقتصادی با کارائی متفاوت خواهد بود .

۲. معیارهایی که برای مدیریت منابع انسانی متناسب هستند با معیارهایی که به مدیریت سرمایه مربوط می شوند متفاوتند

بر طبق رهنمودهای کاربردی اینتوسای خصوصیات معیارهای خوب بشرح مندرج در اسلاید بعد می باشد .

قابلیت اطمینان : معیارهای قابل اتکا زمانی که توسط سایر حسابرسان در همان شرایط مورد استفاده قرار می گیرند به نتیجه ثابتی منجر می شوند.

بیطرفانه بودن : معیارهای بیطرف از هر نوع جهت گیری حسابرسان یا مدیران بری هستند .

مفید بودن : معیارهای مفید دارای یافته ها و نتایجی در راستای نیازهای اطلاعاتی استفاده کنندگان می باشند .

قابل درک بودن : معیارهای قابل درک معیارهایی هستند که دارای توضیحات آشکار و روشنی هستند و دارای معانی با تفاسیر مختلف نیستند .

قابلیت قیاس : معیارهایی قابلیت قیاس دارند که سازگاز با معیارهایی که در سایر سازمانها یا فعالیتهای مشابه یا در حسابرسی های عملکرد قبلی سازمان مورد استفاده قرار می گیرند باشند .

کامل بودن : کامل بودن به توسعه تمام معیارهای مهم متناسب جهت ارزیابی عملکردها در شرایط مختلف مربوط می شود .

قابل قبول بودن : معیارهای قابل قبول ، معیارهایی هستند که مورد پذیرش واحد حسابرسی شونده ، قانون گذار ، استفاده کنندگان عمومی و ... می باشند بالاترین درجه مقبولیت یک معیار با کارایی بیشتر حسابرسی عملکرد را باعث می گردد

منابع معیارهای حسابرسی :

هیئت حسابرسی بایستی منابع معیارهای موجود زیر را مورد بررسی قرار دهند .

• قوانین ، مقررات و آئین نامه های حاکم بر عملیات واحد تحت رسیدگی

• تصمیمات متخذه بوسیله قانون گذار یا مجری .

• معیارهایی که در حسابرسی های مشابه قبلی یا سایر موسسات عالی حسابرسی مورد استفاده قرار گرفته اند .

- دستگاههای اجرایی (داخل یا خارج از تشکیلات دولتی و یا حتی کشور) چنین فعالیتهای مشابهی را انجام داده‌اند.
 - استانداردهای حرفه‌ای و تجربیات
 - مدیریت عمومی و نوشتجات درخصوص موضوع اصلی.
 - استانداردهایی که توسط شخصیت‌های بین‌المللی ایجاد شده است .
 - بررسی‌های انجام شده توسط کارشناسان مستقل حرفه‌ای که دارای آگاهی در مورد چگونگی دانش هستند .
 - دانش‌های علمی نو یا از قبل ایجاد شده و سایر اطلاعات مرتبط .
- برخی معیارهای کلیدی که مستقیماً به خود حسابرسی شونده مربوط می‌شوند به شرح زیر است :
- قانون تاسیس و سایر قوانین مرتبط

- عملیات و دستورالعمل رویه‌های مربوط به سازمان
- سیاست‌های عمومی استانداردها ، دستورالعملها و رهنمودهای سازمان
- استانداردهای عملکرد که توسط مدیران ایجاد شده یا بررسی‌های قبلی که توسط قانونگذار صورت پذیرفته یا عملکردهای گذشته
- اسناد مربوط به طراحی های پایه نظیر مطالعات امکان سنجی و طرحهای مصوب
- گزارشهای مالی دستگاه اجرایی
- صورتحساب های پرداخت و هزینه
- اسناد بودجه ریزی
- گزارشهای پروژه

اینها اغلب منابع موثقی برای معیارهای حسابرسی هستند .

لازم به ذکر است در بررسی اطلاعات عملکرد که از حسابرسی شونده بدست آمده است هیئت حسابرسی بایستی به نکات زیر توجه کند :

- آیا واحد تحت رسیدگی رویه‌های کافی و قابل اطمینانی را جهت اندازه‌گیری و گزارش عملکرد بکار گرفته است .

- آیا رویه‌های بکار رفته جهت کنترل و اندازه‌گیری عملکرد ، کامل ، مناسب و با در نظر گرفتن هزینه و انتفاع آن قابل توجیه است .

- این رویه‌ها جهت تعیین اینکه آیا منطبق با اهداف سازمانی واحد حسابرسی شونده هستند یا نه بایستی بررسی دقیق شوند .

- این نکته نیز بایستی در نظر گرفته شود که آیا رویه‌های فوق در مرحله تصمیم‌گیری مدیریت مورد استفاده قرار می‌گیرند .

روش های مورد عمل حسابرسی عملیاتی

- بررسی دقیق اسناد و مدارک.
- اعتبار سنجی سیستم ها، کنترل ها و عملیات عمده و اصلی.
- مشاهده و بازدید از مکان مورد حسابرسی، کارسنجی و زمان سنجی
- صحبت با گروه هدف و مدیران.
- مصاحبه با کارشناسان و کارکنان مربوط .
- تهیه نمودگر و گردآوری اسناد و اطلاعات ضروری.
- پرسشنامه
- بررسی مدیریت منابع انسانی، نمودار سازمانی، شرح وظایف کارکنان.
- بررسی سیستم اطلاعات مدیریت.
- انجام تجزیه و تحلیل های مختلف مالی و آماری .
- مستندسازی شواهد

مزایای حسابرسی عملیاتی

- ارزیابی مستقل و بیطرفانه عملیات
- ارزیابی اثربخشی سیستم های برنامه ریزی و کنترل مدیریت (شامل سیستم های اطلاعاتی)
- ارزیابی میزان رعایت هدف ها ، سیاست ها و روش های سازمان و یا قوانین و مقررات مربوط
- شناسایی محدودیت های (فعلی و بالقوه) ، اشکالات ، نقاط ضعف و عوامل ایجاد آنها .
- شناسایی نارسایی های ساختار سازمانی .
- ارزیابی کیفیت گزارش های مدیریت (قابل اتکا بودن و مربوط بودن)
- شناسایی توانایی ها و فرصت های بالقوه به منظور بهبود سود آوری ، افزایش درآمد یا کاهش هزینه ها .
- شناسایی هدف ها ، سیاست ها و روش های تعریف نشده سازمان
- شناسایی معیارهای ارزیابی عملیات با توجه به هدف های سازمان
- شناسایی راه کارهای جایگزین .

شباهت های حسابرسی مالی و عملیاتی

- **مراحل انجام کار:** حسابرسی عملیاتی و مالی در بسیاری از مراحل کار، از جمله موارد زیر شبیه یکدیگرند :
 - برنامه ریزی، کنترل و سرپرستی
 - تدوین و ارائه پیشنهادهای
 - گزارشگری نتایج
 - شناسایی واقعیتها، تجزیه و تحلیل و مستندسازی
- **ارائه کنندگان خدمات حسابرسی مالی و عملیاتی :** حسابرسان مستقل با افزایش مهارتهای فنی مانند توانایی تجزیه و تحلیل، یافتن واقعیات و گزارشدهی، برای انجام حسابرسی عملیاتی در موقعیت برتری نسبت به دیگران قرار دارند. در نتیجه، به دلیل دارا بودن مهارتهای کاربردی خاص، آشنایی با عملیات تجاری و اهمیت درخور ملاحظه ارتباط بین کنترلهای مالی و عملیاتی از آنان برای ارائه خدمات حسابرسی عملیاتی دعوت می شود .

بنابراین حسابرسی عملیاتی نیز همانند حسابرسی مالی اغلب توسط حسابرسان مستقل انجام می گیرد.

وجوه افتراق حسابرسی مالی و عملیاتی

به طور کلی وجوه افتراق حسابرسی مالی و عملیاتی شامل موارد زیر است:

اهداف: حسابرسی عملیاتی برخلاف حسابرسی صورت های مالی دارای اهداف و رویکردهای کلی تری می باشد. هدف حسابرسی مالی ارائه اظهار نظر درخصوص صورتهای مالی واحد مورد رسیدگی است. حسابرسی عملیاتی حدود بیشتری از مسئولیت های مدیریت را شامل می شود و هدف آن ارزیابی عملکرد، تعیین فرصتهایی برای کارایی و صرفه اقتصادی بیشتر و بهبود اثربخشی در اجرای روش ها و عملیات و ارائه پیشنهاد میباشد.

۲. **معیارها:** در حسابرسی مالی، حسابرسان بیشتر، از استانداردها و اصول پذیرفته شده حسابداری به عنوان معیار استفاده می کنند. اما در حسابرسی عملیاتی از آنجا که دامنه رسیدگی می تواند از درستکاری مدیران، مدیریت صحیح، متناسب بودن سیستم اطلاعاتی و کارایی عملیات تا عملی بودن تصمیمگیریهای گوناگون را دربر گیرد، بنابراین برای چنین محدوده وسیعی از فعالیتهای و عملکردهای هیچ معیاری که مورد پذیرش همگان باشد وجود ندارد .

۳. **مهارت ها:** حسابرسی عملیاتی حرفه ای مستلزم انواع مهارتها می باشد و دارای یک ارتباط اثربخش با تمام سطوح سازمانی و ارزیابی تمام جوانب یک سازمان است. بخش های مالی و حسابداری، تولید، مهندسی و کنترل موجودی، خدمات مشتریان، اعتبارات، خرید، پرسنلی و اداری، پردازش اطلاعات و بازاریابی و فروش از قسمت هایی هستند که می توانند مشمول حسابرسی عملکرد قرار گیرند.

۴. نقش حسابرس : این حسابرسی به عنوان یک شکل مدرن حسابرسی در مقایسه با حسابرسی صورت های مالی می باشد. یکی دیگر از تفاوت های بین حسابرسی عملیاتی و حسابرسی مالی در نقش حسابرس می باشد که در حسابرسی عملیاتی نقش حسابرس بیشتر ارزیابی فعالیت ها می باشد و در حسابرسی مالی ارزیابی صورتهای مالی می پردازد .

۵. نحوه مدیریت و اجرا : از تفاوت های حسابرسی مالی و حسابرسی عملیاتی می توان به نحوه مدیریت آن نیز اشاره کرد که حسابرسی مالی طی یک چرخه سالانه تکراری انجام می شود در صورتی که حسابرسی عملکرد به صورت پروژه مجزا انجام می شود.

۶. استاندارد بودن و یکنواختی : یکی دیگر از تفاوت های موجود بین این دو نوع حسابرسی در سطح استاندارد بودن آنهاست که در آن طرح ریزی حسابرسی عملیاتی در قالب یک شکل استاندارد ثابت بسیار مشکل است .

۷. **کمی و کیفی بودن** : حسابرسی عملیاتی بر خلاف حسابرسی صورتهای مالی، کمی بوده و عامل تجزیه و تحلیل در آن جایگاه خاصی دارد و نیز ضمن کمک به تخصیص بهینه منابع واحد اقتصادی، محدودیت فزونی منافع بر مخارج (۱۷) را بیشتر مد نظر قرار میدهد

۸. **رهنمودها** : حسابرسی عملیاتی همواره دارای رهنمودهای لازم برای نقاط ضعف مربوط به عملکرد مدیران است و به مدیران واحد اقتصادی کمک می کند تا برای غلبه بر مشکلات و مسائل خود توصیه های لازم را بدست آورند و به این ترتیب زمینه برای بهبود و بهسازی اجرای یک طرح، برنامه یا عملکرد سازمان و ارتقای کیفیت اجرای کارها هرچه بیشتر و بهتر فراهم شود. اگرچه حسابرسی مالی نیز ممکن است به ارائه نامه مدیریتی شامل نظرات و پیشنهادهای مشخص منجر شود اما در حسابرسی مالی از این تکنیک ها در دامنه بسیار محدودتری استفاده می شود

مقایسه حسابرسی صورت های مالی و حسابرسی عملیاتی

ویژگی ها	حسابرسی صورت های مالی	حسابرسی عملیاتی
اهداف	اظهارنظر در مورد وضعیت مالی	ارزیابی نتایج عملکرد، شناسایی فرصت‌های بهبود، پیشنهاد برای بهبود
دامنه	مدارک و اسناد مالی	فعالیت های سازمانی
دقت	مطلق	نسبی
ضرورت	الزامات قانونی	طبق درخواست مدیریت
استانداردها	اصول پذیرفته شده حسابداری استانداردهای حسابرسی	استانداردهای دیوان محاسبات صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی
اظهارنظر	ضروری	غیرضروری
نتایج حسابرسی	اظهارنظر در مورد صورت های مالی	پیشنهاد به مدیریت
نقطه نظر	مالی	مدیریتی
موفقیت	اظهارنظر	پذیرش و انجام پیشنهادها توسط مدیریت

ویژگی ها	حسابرسی صورت های مالی	حسابرسی عملیاتی
ماهیت خدمات	اطمینان دهی	اطمینان دهی (حسب مورد) و مشاوره ای
دانش های مورد نیاز	حسابداری و حسابرسی	دانش های گوناگون
جهت گیری زمانی	گذشته نگر	گذشته نگر (حسب مورد) و آینده نگر
مخاطبین	مدیریت ، سهامداران و سایر گروه های ذینفع	مدیریت ، درخواست مدیریت
ضرورت انجام حسابرسی	الزامات قانونی، درخواست مدیریت	الزامات قانونی، درخواست مدیریت
کانون توجه	ارائه مطلوب صورتهای مالی	بهبود عملیات و پاسخگویی
درج نظر مدیریت	غیر قابل درج در گزارش حسابرسی	قابل درج در گزارش حسابرسی
معیار ارزیابی	استانداردهای حسابداری	هرگونه معیارهای بی طرفانه ، مربوط و مورد قبول

فرآیند کلی حسابرسی عملیاتی

۱. **تعیین هدفهای کلی** ، هدفهای کلی حسابرسی عملیاتی ممکن است مشتمل بر ارزیابی عملکرد، شناسایی فرصتهایی برای بهبود عملیات، ارائه پیشنهادهایی برای بهبود عملیات یا لزوم انجام بررسیها و اقدامات بیشتر باشد .

تدوین هدفهای حسابرسی، قبل از انجام هرکاری، بسیار مهم است. در صورتی که هدفهای مذکور به طور روشن تدوین شود، مبنای مناسبی جهت انجام عملیات حسابرسی خواهد بود و به عنوان خطوط راهنمای حسابرسان تلقی می شود

۲. **گردآوری اطلاعات**، بررسیهای اولیه و شناسایی مقدماتی حوزه‌های دارای ریسک بالا یا مشکل آفرین اطلاعاتی که در این مرحله گردآوری می شود و بررسیهای اولیه انجام شده باید بتواند مبنای مناسبی را برای تدوین طرح کلی حسابرسی فراهم کند.

- با استفاده از نتایج حاصل از گردآوری اطلاعات و بررسیهای اولیه، حسابرس باید قادر شود حوزه‌های مهم، مخاطره‌آمیز و حساس را به‌طور مقدماتی شناسایی کند. شناسایی نهایی حوزه‌های دارای ریسک بالا یا مشکلافرین و فراهم کردن شواهد کافی در این خصوص، در مراحل بعدی صورت خواهد گرفت. منظور از حوزه‌های دارای ریسک بالا، حوزه‌ها یا فعالیت‌هایی است که احتمال تحقق هدفهای آنها پایین است .

۳. تدوین طرح کلی حسابرسی ، حسابرسی باید به نحو مناسب برنامه‌ریزی شود، به طوری که بتوان از انجام اثربخش آن اطمینان حاصل کرد. برنامه‌ریزی یعنی تدوین طرح کلی حسابرسی و طرحهای تفصیلی (برنامه‌های مختلف حسابرسی) برای انجام مراحل مختلف عملیات حسابرسی

۴. درک و مستندسازی کنترلها و شرایط موجود، در این مرحله با

در نظر گرفتن تعریف کاربردی هدفهای کنترل داخلی (چارچوب یکپارچه کنترل داخلی) و آگاهی از ریسکهای بالقوه دستیابی به هدفهای یادشده و با استفاده از پرسشنامه‌های کنترل داخلی (پرسشنامه‌های تفصیلی مناسب حسب تشخیص حسابرس) و اطلاعات گردآوری شده در مراحل قبلی، حسابرس در موقعیت مناسبی برای درک و مستندسازی کنترلها و شرایط موجود (مشمول بر هدفهای کلیه فعالیت‌های مهم واحد مورد رسیدگی و زیرفعالیت‌های مربوط و عوامل ریسک هدفهای مذکور و فعالیت‌های کنترلی موجود) قرارداد و به‌آسانی قادر است پرسشهای شفاف و آگاهانه‌ای را مطرح کند.

۵. ارزیابی کنترلها و شرایط موجود در این مرحله باید کنترلهای مناسب موجود و کنترلها و شرایطی که وجود ندارند و یا مناسب نیستند، مشخص شوند. حسابرس قادر است این کار را با استفاده از اطلاعاتی که در مراحل قبلی به دست آورده و همچنین با مطالعه کنترلهای مستند شده، قوانین و مقررات مربوط و بهره‌گیری از تجربیات حرفه‌ای خود و سایر معیارهای سنجش مناسب انجام دهد.

۶. آزمون کنترلهای مناسب موجود حسابرس باید شواهدی را فراهم کند دال بر اینکه کنترلهای مناسب موجود، همان‌طور که طرح‌ریزی شده است، در عمل نیز رعایت می‌شود. عموماً این مسئله توسعه روشهای حسابرسی و انجام آزمونهایی را به منظور اینکه کنترلهای مناسب موجود به کار گرفته شده‌اند، ایجاب می‌کند. این مسئله فهم کنترلهای مورد آزمون و استفاده از روشهای ابتکاری برای آزمون عملیات مربوط را به یک اندازه ضروری می‌سازد. این آزمونها براساس برنامه حسابرسی مربوط که قبلاً تدوین شده است، انجام می‌شود.

۷. شناسایی نهایی حوزه‌های دارای ریسک بالا یا مشکل آفرین

با توجه به هدفهای کلیه فعالیت‌های مهم واحد مورد رسیدگی و زیرفعالیت‌های مربوط و همچنین عوامل ریسک دستیابی به هدفهای مذکور که در مراحل قبل مشخص شده است، سطح ریسک دستیابی به هدفهای فعالیت‌های مهم (در سطوح مختلف، به عنوان مثال پایین، متوسط و بالا)، با استفاده از نتایج حاصل از رسیدگی‌های انجام شده در مراحل قبلی (نتایج حاصل از شناخت و ارزیابی کنترل‌ها و شرایط موجود) و قضاوت حرفه‌ای حسابرس، تعیین می‌شود. سپس فعالیت‌هایی (حوزه‌هایی) که دارای ریسک متوسط و بالا تشخیص داده می‌شوند، به عنوان حوزه‌های دارای ریسک بالا یا مشکل آفرین شناسایی شده و مطابق نحوه عمل مندرج در بند ۸، عملیات تعیین اولویت در مورد آنها اجرا خواهد شد.

۸. **تعیین اولویتها به منظور تعیین حوزه‌ای که در بالاترین سطح اولویت قرار دارد، علاوه بر سطح ریسک دستیابی به اهداف فعالیتها، میزان وزن یا اهمیت ریسکها (از لحاظ عوامل کمی و کیفی) (نیز مورد ارزیابی قرار می‌گیرد. سپس با استفاده از سطح ماتریس ریسک و اهمیت آن، حوزه‌ای که در بالاترین سطح اولویت قرار دارد مشخص می‌شود. نارساییهای مربوط به حوزه‌هایی که جهت بررسیهای عمیقتر انتخاب نشده‌اند معمولاً به مدیریت گزارش می‌شود.**

۹. **بسط و تکمیل یافته‌های حسابرسی پس از انتخاب حوزه یا حوزه‌های دارای ریسک بالا یا مشکل‌آفرین جهت بررسی عمیقتر و تجزیه و تحلیل بیشتر، یافته‌های حسابرسی در حوزه‌های تعیین شده (یافته‌های به دست آمده تا این مرحله از انجام عملیات حسابرسی) لازم است از لحاظ موارد زیر تکمیل شود:**

الف- شناسایی نتایج عملکرد یا وضعیت واقعی (موجود)،

ب - شناسایی معیارها (مقیاس اندازه‌گیری و ارزیابی یا استانداردها)،

ج - شناسایی علل نارساییها،

د - تعیین آثار (آثار بالفعل و بالقوه بر روی عملیات مورد رسیدگی)

۱۰. تدوین پیشنهادهای با توجه به هدف حسابرسی، معمولاً تکمیل موفقیت‌آمیز عملیات حسابرسی بستگی به ارائه پیشنهادهایی برای انجام اقدامات اصلاحی جهت بهبود وضعیت نامساعد جاری دارد.

پیشنهادهای باید به‌طور منطقی به شرح علت وجود وضعیت نامساعد کنونی، علل مهم و اقداماتی که برای جلوگیری از تکرار آن باید صورت گیرد، پردازد. پیشنهادهای حسابرس باید قابل اجرا و منطقی باشد تا مدیریت به‌آسانی مزایای به‌کارگیری آنها را دریابد.

۱۱. گزارش به مدیریت، تهیه گزارش حسابرسی به عنوان نتیجه نهایی کار حسابرس، از حساسیت و اهمیت بالایی برخوردار است. چنانچه گزارش حسابرسی به نحو مناسب تهیه نشود، یقیناً هدف حسابرسی تامین نخواهد شد. حسابرسان باید هدف حسابرسی، دامنه رسیدگی، روش اجرای عملیات، یافته‌های بااهمیت و پیشنهادهای عملی خود را به‌طور کتبی و بموقع گزارش کنند.

۱۲. پیگیری: هدف از پیگیری، شناسایی واکنش‌های مدیریت در مقابل پیشنهادهای ارائه شده و ارزیابی نتایج این واکنش‌ها به منظور استفاده از بازخورد حاصل از آن است. مسئولیت حسابرس، ارائه پیشنهاد و مسئولیت تصمیم‌گیری با مدیران واحد مورد رسیدگی است و ممکن است مدیران پیشنهادهای ارائه شده را به طور کامل یا تعدیل شده اجرا کنند یا برای رفع نارسایی‌ها دنبال راه کارهای دیگری باشند

- حسابرس باید نظر خود را درباره کفایت اقدامات مدیریت در پرونده حسابرسی مستند و در صورت لزوم مهمترین نتایج بدست آمده را به مدیریت گزارش کند .

پیگیری معمولاً هنگامی توسط حسابرس انجام می شود که موضوع در قرارداد پیش بینی شده باشد .

تقلب:

نوعی عمل غیرقانونی شامل به دست آوردن چیزی با ارزش از طریق ارائه نادرست به طور آگاهانه است. اینکه آیا یک عمل، در واقع، تقلب است یا خیر، تصمیمی است که باید از طریق دادگاه یا سیستم قضایی یا مراجع قانونی دیگر گرفته شود و فراتر از مسئولیت حرفه‌ای حسابرسان می‌باشد.

منظور از یک حسابرس با تجربه، فردی (اعم از داخل یا بیرون از موسسه حسابرسی) است که دارای صلاحیت‌ها و مهارت‌هایی است که او را توانا ساخته است تا حسابرسی عملیاتی را انجام دهد. این صلاحیت‌ها و مهارت‌ها شامل شناخت (۱) روش‌های حسابرسی عملیاتی، (۲) استانداردهای حسابرسی عملیاتی و الزامات قانونی و مقرراتی مربوط، (۳) موضوع‌های با اهمیت مرتبط با دستیابی به اهداف حسابرسی و (۴) موضوع‌های مرتبط با محیط واحد مورد حسابرسی می‌باشد.

در شرایطی که اهداف حسابرسی توسط قانون تعیین می‌شود، حسابرسان ممکن است برای تعریف اهداف یا دامنه حسابرسی، آزادی عمل نداشته باشند

اظهار نظر تعدیلی:

اظهار نظری است که طبق آن هم پیشگان بررسی کننده به این نتیجه می‌رسند که به استثنای اثرات نارسایی‌های مندرج در گزارش، سیستم کنترل کیفیت در دوره زمانی مورد نظر به گونه‌ای مناسب طراحی و رعایت شده است. اظهار نظر مردود، اظهار نظری است مبنی بر اینکه سیستم کنترل کیفیت به گونه‌ای مناسب طراحی و رعایت نشده است تا نسبت به رعایت استانداردهای حرفه‌ای، اطمینان معقول به دست آید.

براساس مفاد ماده ۲۱۸ قانون برنامه پنج ساله پنجم توسعه جمهوری اسلامی ایران:

تکلیف گردیده است که همه شرکت‌های دولتی موضوع ماده (۴) قانون مدیریت خدمات کشوری که فهرست آنها توسط دولت تعیین می‌شود و نیز شرکت‌های پذیرفته شده در بورس، از سال دوم برنامه و دست‌کم یک‌بار تا پایان برنامه از طریق سازمان حسابرسی و یا موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران، بر حسب مورد در جهت افزایش صرفه‌اقتصادی، کارآیی و اثربخشی فعالیت شرکت‌ها و افزایش قابلیت اعتماد گزارش‌های مالی، نسبت به انجام حسابرسی عملیاتی اقدام نمایند. همچنین براساس تبصره ۲ ماده مزبور، سازمان حسابرسی مکلف گردیده است که چارچوب و استانداردهای حسابرسی عملیاتی را ظرف مدت شش‌ماه پس از تصویب این قانون تهیه و ابلاغ نماید.

پایان