

## مروری بر هیژیها و سالتار زارشات حسبلرسی عمل رد

از : هادیفوا

م دم

تحولاتبوجود آمده طلسل هایا یر در غم مدییت و غوم ملیبه همراه افزیش  
تقی اراتن چلننا مردموس ایراسیفاده نند ان ازتلیج حسبلرسی ها،نا آرامی های  
حسبلرسی مل برا بر ی متمد اص را دیلر سل ته و رورت اسیفاده از  
لواع جدیدر حسبلرسی از جمله حسبلرسی عملی رد را برایاس هییب هیی ازهای  
اسیفاده نند ان از زارشاتک حسبلرسی، اچن ابنا لیر سل ته است. در شور ما  
غیر تلاش هیی متوسط دست اندر ارل حسبلرسی دولتی در جهت سترش لینی  
نوع حسبلرسی صورت فینه فوز راهن ی موده طولانی را در ملی و دشاهی م.  
لیته در رابطه با عمویت ریفلتن اجرای ابرری حسبلرسی های عملی رد دلینی  
مش لانتبسیاری می توان ذرن موده و بچ سترده ای را می طبدانی ی  
ازمش لات هرلی برسر راهن هادنه شدن لینی نوع حسبلرسی در شور م فدان  
آهزش هی رس می در لینی رابطه موده است. فلسفینه چا لی واحد هی درسی  
موتبطله حسبلرسی عملی رد در بنامه آموزشی رشته های ملی دلش اه های شور  
ام لام حسوس می باشد هین امر و فه سن لینی لالی قاسیته های عملی مبوط و  
ایجاد ریش شریکی و دید اه و حد در حسبلرسی ان را بر عهده همسرتک حسبلرسی  
محول میسازد.

روشیتار حارمو وعات اسالی در صوصن حوت هی و ار وب زارشات  
حسبلرسی عملی رد نیلش دولتی (صرفن رازهاح مبوطه نیارات لونی  
ازم برای اجرای لینی نوع حسبلرسی ها، و ابررد زارشات آن) را مطرح میسازد. با  
توجه به لینه هر زارش حسبلرسی عملی رد فحصر بفرید بوده و شری اسیت اندارد و  
نیلش برای لینی زارشات همسورن هی دلش وب ارادر هدش هصفحات نیلش  
رفا حدال های لازم در لینی رابطه می باشد بی هی اسیت حسبلرسی ان هیتونند علاوه بر  
ن، مواردی ه رورت آنرا حساس هیتم در زارشات درجن چلنند.

## اهیت زارش

در ایان هر حسابرسی، حسابرس مربوطه باید  
ظهارنظر یا زارش و در بعضی موارد مکتوب تهیه  
و ارائه دهد زارش در واقع محصول نهایی  
فعالیت‌های حسابرس است که در اثر و با آن یافته  
های و در بعضی موارد منطبق با راه‌های  
به این که سلف داده‌کننده ان زارش صرفاً به متن  
زارش دسترسی داشته و در جریان فرایند تهیه  
زارش نیستند نتیجتاً جهت شاد و لذت‌ناشای حسابرس  
در رابطه با برنامه‌ریزی و اجرای حسابرسی و  
تهیه زارش، منوط به ارائه زارش منطبق و  
حاوی مطالب لازم می‌باشد بدین جهت زارش  
تنها در صورتی نتیجتاً جهت شاد و مطلوب است

مقامات ذیربط (صمیمی یرنده) مطلع‌شده بوسی  
درگشده وان یزده‌ای جانمایی بهتر ن زارشات  
حسابرسی نیز در صورتی که نتوانند توجه و ننده  
را به و در جهت نموده و بر او تاثیر دار باشند  
فایده و مانند بود.

## ادامات لازم بل ازتیه زارش

برای هر کار حسابرسی ابتدا باید برنامه‌ای تهیه  
شود در هن ام‌ته به برنامه حسابرسی. قلمت. باد  
صورت یرد که اجرای حسابرسی و تهیه زارش  
آن رتس‌یل‌ن‌چید ان اقدامات اغلب و قالب  
بررسی قلمت‌ی یا اولیه‌ان‌جام می‌یرد. از جمله  
مهمتر ن قلمت‌ی که باید در بررسی قلمت‌ی ان‌جام  
یرد می‌توان موارد ذیل را نام برد:

۱. مشخصات و احتیاجات بررسی و تعیین اهداف و موارد

۲. شرایط و احتیاجات حسابرسی

۳. ردآوری و بازرسی اطلاعات رونده‌ها و روزآمدن مودن آن

۴. تعیین روش‌های رسیدی‌ها و اهلف حسابرسی

۵. یریت‌صیه‌های زارشات بل‌ی

۶. تایید و تحویل اطلاعات بازرسی شده

۷. تعیین مداره‌ی حسابرسی

۸. تعیین موضوعات مهم و دلن‌ه‌رسی‌یه‌ا

۹. ارزیابی ریسک‌های حسابرسی و برراری اوتباط‌س‌یر حسابرس‌ان‌در صورت

لزوم

۱۰. تهیه زارش بررسی اولیه و برنامه حسابرسی

## اهداف زش

حسابرسی دولتی ساز و کاری ملت که بهمنظور مل و یی است اهما اجرای بهقوه قننه اجرا میشود. ست اهما دولتی بمنظور اجرای وظایف شص منابعی را دریافت مینماید و در رابطه با اجرای وظایف مذکور زارشات مثنی اراه مینماید از جمله صورتهای مل و آماهایی که در صورنتایج قدامات ود و سنیابی به ادافتعی نشده به مراجعظارتی متلف اراه مینماید یکی از وظایف حسابرس، بررس ایننوع زارشات وسایر اطلاعات اراه شده وسطست اه اجرای و ظهارنظر در صوص بمقعودن و قیقبودن این زارشات و رعایتقونی و مقررات لازم لاجرتوسطست اه اجرای می بشد.

در حسابرسیهای ملی معمولاً تاکی بر اطلاعات مندرج در صورتهای ملی ملت اما در حسابرسیهای عملکرد سنی بها فراتر فته و بررسیها در رابطه با رعایت صرفهقتصادی در لئسب و سلتفاده از منابع (ین که اتفاده و هیری تمنابع به نوصحیح صورت فته یا یر) و کاری و اثر شست اه در حصول به اهداف (ین که آثار سیاستها و برنامه ها ه بوده ملت) بشدم نین حسابرسان علمکرد، اطلاعات غیرملی مندرج در زارشات متلف اجرای را نیز مورد بررسی قرار می دهند بههمین لحاظ زارشهای حسابرسی عملکرد از نظر مهیت و دامنه آن با زارشهای حسابرسی ملی تفاوتی اسلی دارد و معمولاً از حسابرس علمکرد انتظار نمیرود به همان صورت که در صوص صورتهای ملی ظهارنظر می کند در رابطه با سنیابی و احتت سنی و بهثر ششی، کاری و صرفهقتصادی فعلیت ها نیز ظهارنظر لئی نماید. نین از تفاوتی ری که زارشات علمکرد را از زارشات ملی متمایز می سازد اراه سنهاست لصلاح و تلحیل های فن در این زارشات می بشد. دی رتفاوتها اسلی حسابرسی ملی با حسابرسی ل کرد همی تفوق العاده ای ملت کانت اب دوره سنی و مو وعات مورد سنی ی در حسابرسی علمکرد دارد.

### شرط و صوریاتی زوش حسابرسی علمرد

#### الف - اراه اطلاع اعتبار اهیت و روز آدم

اطلاعات مندرج در زارش حسابرسی علمکرد بایحا ز همی تبوده و چیتری اطلاعات بشد. گزارشی که در ارتباط با مو وعات کم همی تبوده و در صوص مو وعاتی که در شته های دورات فوق اده مب حثما دبرای و ننده جنلیتن واهد نشتاین امر همیت اراه بموقع گزارش رابی شتر شص صمی سازد. اطلاعات زارش باید برای سلتفاده بموقع در ا تیار هیری، مراجع قانونی و سایر مل اصذیرب طقرار یردلذا زارش ی که با تا ر اراه مشوحتل ر با قت مته مشده بشد مکن ات از نظرضم م یرن ان ارزش چنلن نشتته بشد.

#### ب - مهت ل و بی طقننه بودن

زارش بای بی طرفانه بوده و بصورت منصفانه به دستاوردهای مثبت ست گاه اجرای نیز اشار نماید از اینرو باید صرفاً بر فلهته های مقی تاکی د نشتته بشد بن حوی که جانبدارانه بنظر برسد. اراه قیق و داده هطصورت مجزا از اظهارنظرها و تفاسیر آنها، ذکر نمودن مؤنوع و مشکلات موجود بر سر راه سنیابی ست اه بصرفهقتصادی، کاری و اثر ششی در اجرای فعلیت ها و هیری امور، و درج نمودن رقطنظر اتست اه و مل های اراه شده در رابطه بانوقص، در زارش تا حدود زیادی شبه جانبدارانه بودن زارش را بر طرف واهد سات.

#### ج - امل و دی بودن

بم توجه به این که زارش حسابرسی عم کرد (توسط طوقه قننه و احیاناً قوای مجریه و قای به) بعنوان مبنای ارزیابی و ق اوت در رابطه با عملکرد دست اه م لاک عمل قرامی یرباییستی کام لاش فاف، ق. ق، جامع و کامل بشد یعنی لایه اطلاعات و سلت دللهای لازم در آن درج شده و حاوی اطلاعات، فیلتهها و نتیجه یریهایی بشد کقابل اتکا، مستند و صحیح بوده و باشوا مدك افیو قبلی قبول ثباتشوند بمن حوی که و لنده زارش، نسبت به صحت و دقت فیلته ها و قبیل قبول بودن نتیجه یریهها و مقلع نئی از توصیه ها قان عشو و ایقابات کا نمودن فیلته ها در موارد. نیز که لازم بشد بای منابع مو وعات ذکرشود م واری نکتته ر باید مدنظر نشت که هم لئیتها ی عبارات مورد سلت فاده با موسسه حسابرسی بوده و وجود اشتباهات با همییت در زارش ( صوصا در مواردی که یین واحد رسید ی شده و حسابرس ات لافنظر وجود دارد) لاهه براین که اعتبارك زارش را زیر سوال برده و نتیجه یری آن را مورد تودی قرامی دهد میتواند به اعتبار حسابرس و موسسه حسابرسی نیز دشه وارد ساهه و توجه و لنده را از حتوای زارش من حرف سازد. تهیه زارش باید به یین نکتته توجه نشت که زارش محدود به بشریح و توصیف نحوه اجرای عا لئیتها نبشد و تاکید شتر بردلایل اجرای فعالیتها، نحوه نظارت بر آنها و نتایج آنها بشد بنا و یین مورد سلت فاده باید قیق بشد تا مطالب زارش آسانتر درکشود.

زارش باید بنحو منسب با درج تار ی ام اشود تا من ش صشدنیم و لئیتها امکان ارزیابی اثرات قایع یا مبلاتی که س از تهیه زارشاتفاق افتاده و یا مواردی کقبل از تهیه زارشاتفاق افتاده لکن حسابرس در جریان آن نبوده سلت فراهم ردد.

#### د - عدم استفاده از اصطلاحات فنی

ره اکثر زارشهای حسابرسی عمی کرد با مطالب فنی ارتباطتن اتن لرن و تبدیل لصلاحات فنی و تکنیکی به کلمات متداول و عامیانه بشان ی امکان ذیر نمیشد لکن زبان زارش باید زبان قابل درک و غیر فنی بشد را که سلت فاده کنن ان زارش که انجوب افرادی غیر فنی و دارای مشغله کاری هستند در صورت شواری در درک زارش یا بر ورد با لصلاحات فنی ممکن سلت از آن بر نشت اشتباه نمایند. در صورت رورت لقی فاده از لصلاحات فنی و انصارات نا آشنا و لغماتی که از حروف اول کلماتی شگ لشدن باید آنها ر بصورت واضح تعریف نمود. عدم لقی فاده از لصلاحات فنی بمنزله تهیه یی ک زارش غیر فنی نبوده و در هر صورت ساهه و یی کرد زارش باید فنی نبوده و در ظاهر نیزاین مو و ع ران شان دهد. در صورت لزوم میتوان فهرست لصلاحات فنی و معانی آنها ر بصورت یی سست لجد انه میمه زارش نمود.

#### ه - ارائه آسان مطالب

نتای جای بصورت ساده و قابل درک ارا مشوند و حتوای زارش باید روان و عاری از هر ونه ابهام و تودی بشد. تا حد امکان نتیجه ر های لری زارش در هر یی ک از ب شهای آن وحتی برای هر ار راف در قلب الیین جمله آن بیان شود بطور کلی زارش باید بصورتی تهیه شود که فتن اطلاعات بسرعت امکان ذیر بشد برای یین منظور میتوان از ابزارهای تخصصی و یری انتقال یاممانند نمودارها، عواین لری و فرعی، جداول و لاصه ها سلت فاده نمود. نمودار ه باید به نحوی تهیه مشوند که سلت لا مطالب را رسانده و نان ویا بشند که و لنده برای درک آنها جبور به مظلعمتن زارش نبشد. اطلاعات ارا مشده در زارش باید امکان ان جام قای سبب عمکردی ک واحد در زمانهای متلف یایی عمکرد

واحدهای مشابه در یک زمان اص را فراهم سازد.

برای ارائه اطلاعات عددی و فیزیسه ارقامیتوان از جدول، برای نشان دادن روندها طیفیک دوره از نموداریک طی، برای فیزیسه دو یا چند متغیر از نمودار چند طی، برای فیزیسه سرجمیک متغیر طیفیک دوره زمانی از نمودارستونی، برای فیزیسهیککل با اجزاء آن از نمودار دایره ای و برای نشان دادن روشها یترتیب اجراییستورات از نمودار ردش کار (فلو ارات) استفاده نمود.

#### و + نصرا

زارش یاید تا حد امکان لاصعبوده و صرفا حاوی اطلاعات موردنیاز بشد ونباید طولانی تر از آن ه برای رساندن یاخاوید آن رورت دارد، بشدنیفته های کم اهمیت را میتوان در زارش درج نکرده و طیفیادش تیب رایرفع نوقص به دیت اه اعلا منمود. میتوان با ارجاع موع بهیک فیلته اص از تکرار اطلاعات مشابه در قسمت های متلف بصورت یجده انه طی یری نمودتجربقابت نموده زارشات کامل و درعین حال متصر در جذب واننده فوق تر بوده و نتایج بهتری بدنبال لرن دباین وجود اتصاریباید به کامل و جامعبودن زارش دشه وارد سازد و در هر صورت زارش یاید دارای سارقوی و واح بشدینحوی که تمام موعات لری را در بر فته و شنش دهد.

#### ز - س از نده بودن

از آنجا که زارشات حسابرسی علمیکرد حاوی مطلبی بلت که ماهیتا برای ست اه های اجرایی وشاین نیست زارش بایب توند بهن حوی ماهرانه واننده رلشویق به ذیرش ملاحظات ونمای دجستی قهای قیل نیز در صورتی که بهشیوه منل بنانت قال یابن بشتر قابل قبول و ذیرش ولهن بود مبادر بر مواردن حوه ارائه زارش رلشوی شتری بنبت به حتوا و مهیت آنای فلما یید.

در مواردی دیدمشده که زارشات کام لاصح ح و قیق نیز به لیل منل بنفب و دنشویوه ارائه آن وسبک مورد سلت فاده، اثر بشی لازم رالی جاد نموده اند. در زارش یاید از زبان مودبانه ومحترمانه و سط لاحت مثبت وسازند بجای کلمات دارای بار منفی سلت فاده نمود تا موجهت ریب شان افراد و موع یری صمانه آنها ن ردد.

ر ه حسابرسی علمیکرد ما ییب همش لاتیبش ترتوج هن موده و تا یید آن برنوا ص اس تل نی ی از فواید یین نوع حسابرسی ام ان درج نیفته ها و ارژی بلی های حبت و هی بصورت توام در زارش حسابرسی می باشد اطلاعات زارش حسابرسی علمیکرد باید برای ببود صوفه اتصادی، ارژی و بلر شیفع لیت ها بلل اس فاده باشد از یینرو زارش بیاستی ادامات لازمی را ه دست امبا انجام دهد یشن هادن ماید،

در زارش که صرفا اشتباهات را مورد اشاره قرار داده و قدامات للاحی رای شنهاننمای ناین سوال برای واننده ای جادمیشود که آیا امکان للاح امور وجود دارد؟ لازم بلت قدامات قابل توجه، صوصا در صورتی که للاحات ان جام شدت توسط هیری ت دریک برنامه یا فطلیت، در سار برنامه ها و فعالیتها نیز قابل اجر لبوده اند در زارش ذکر ردد.

#### ح - محرمل بودن

اطلاعات زارش و نتایج بررسیهای حط لعیاید محرمانه تلقی شده و محرمانه مداری شوندد. در صورت حذف اطلاعات لری به لیل محرمانه بودن آن، زارش یاید به مهیت اطلاعات و الزامات قانونی که حذف آن را روری سته اشارنماید. نان هف لشی مکتوب داده های ذیرب طمن موع بلت م توان در صورت لزوم آن رل بصورت شفاهی به هیری ت

تقال داد. در هر صورت پرنده زارش بای داین اطمینان را داشته باشد که ی شرفی س زارش وحتویات آن در ا تیار افراد غیوسم ول و غیر مجاز قرارن فته لبت. وجود کنترلهای کفی حسابرسی و رعایات ین رفتار حرفه ای و مؤزی ن ا لقی حرفه حسابرسی و هیت و ن د موجب نین اطمینانی ردد. بهتر لبت در زارش هت قیماً به احوال ش صیه و اطلاعاتی که موجب شرن بل ای ش اصحق یقی می شون د (مانند نام، نشان ی، شمار مثن، شماره لهی و غیره) ش اره ن شود و در صورتی که در ل س های ارا مش دت س ط واحد سنی ی شده نیز، اطلاعات ش صی افراد مورد اشاره قرار فته بای د حذف شوه س در زارش درج ردد. نام شرکته و سازمانهای صوصی لمیت وان با حروف ل فبا مورد اشاره قرار داد.

**رعیت او دن ارشی:**

رعایت قلو دن ارشی رقی ش مهمی در تاثیر ذاری زارش دارد و ارتباط با واننده رلته لمی سازد. در زارش رفی پی سی بای د از ار رافهای کوتاه سلت فاده شده و جملات هر ار راف بای تی ب طور مرتب به دنبال یکنی ر آورده شون د، جملات بتقیها ی به بیان مفهوم لری ار راف کم کنمایین، نکتته لری ار راف به اندازه کلی ش کار بشد و جمله لری برای بیان نکتته مورد نظر ار راف به ونه ای ذکر شود که سایر جملات ار راف بر محور آن نکتته بشد. لازم است از مطرح ساتن دو فیهومی ا دونظر جدا انه در ی ک جمله واحد و دداری شود ب جای یکار یری جملات مجهول از جملات معلوم سلت فاده شود تا فاعل جمله به روشنی برای واننده زارش ش کار شود. بلفاده از جملات طولانی وب اشکل مجهول معمولاً مطلاع کننده را از دنبال کردن و درک مطالب مورد نظر بازمی دارد ببق سلت فاعل جمله نزدیکه فعل آن سلت فاده شده و ین دو با هم همگی ی وهابقت نشته و درابتدا یا انتهای جمله قرار یرن د. جملات طولانی را می تقا بلفکی ک آن به ند جمله کوتا فتنبیل نمود. جملات بسیار کوتاه معمولاً مفهوماً کی دی بی شتری لرن دلکن در صورت سلت فاده مکرر موجب ست ی واننده زارش می شون د. هم نین از تکراری ش از حد جملات و کلمات اجتناب شود. در زمان و رایش گزارش ل مات که دلالت بر ش ص ا یزی و یا فعلی ت ا فراین دین لرن د یا موجب بیان و توصیف امری نم شون د حذف گردد.

سلت فاده از نمائرن بنحو بشد که تع..نش ص ش. که ضم ر برا آن ب کار فته بلان امکان ذر بشد. ع لائم ج لکننده ل مات، عبارات و جملات بنحو منبلسلت فاده شده وب جای کلمات مبهم از کلمات صریح و روشن سلت فاده شود.

**ار وب گزارش د برس. عمل کرد**

در صورتی که ب وهیم زارش بوی درکش و بای نی کتر تی ب و سا تار من قی نشته بشد. معمولاً در زارشهای حسابرسی عملکرابطدا قیایق موجود شامل شنا ت واححت تحت سنی ی، برنامه یا مو وع مورد سنی ی، ن حوظ نامی ن ملای آن، نحوه اجرا و نتایج عملیات ذکر می شون س به فیلته های حسابرسی. پردا ته م ش و نای ن فیلته ها شامل میزان سنیابی به اهداف، موارد و میزان ات لاف منابع، ناکار آم دیها، عف هیری ت و اجرا، و عدم رعایت ق و نین و مقررات می بشد. در ایان زارش نیز توصیه ها شامل ی شهادات حسابرسی برای بر طرف ساتن نوق ص و بهبود امور و میزان صرفه چ یی ها یا سایر مفلع نشی از آن مطرح می ر دن د.

بلتوجه به ملت ب فوق و با درنظر گفتن شرایط و صوصات مورد اشاره جهت زارشات حسابرسی عمل کرد (که بای د در تمام شهای آنحتی یوست ها نیز قی قا مورته و جه قرار فته و رعایت شون د) ساختار و چار وب گزارشات حسابرسی عملکر دتر تی ب شامل ۱- قدمه زارش ۲- شرنات مو وع و واححت رس د. ۳- فیلته ها و نتایج

حسابرسی ۴- توصیه ها و ۵- یوست ها می باشد.

## ۱- م دمه زارش

۱-۱- عنوان زارش: عنوان زارش باید شامل عنوان برنامه، طرح یا موضوع یا فعالیت مورد بررسی، نام بست اه

اجزایی، دوره بررسی، پیش‌ده و نام مؤسسه بررسی‌کننده باشد.

۱-۲- فهرست مندرجات: زارش باید درابتدای صورت کامل محتوا و مطالب مندرج در زارش و سایر آن را مشخص

سازفصول زارش باید منطبق بر اصولی را دنبال نموده عناوین اصلی و فرعی مرتباً برای هر فصل مورد استفاده قرار  
یرد و اگر راهی هر فصل باید از نظر منطقی و جهت و ترتیب با آن فصل باشد.

## ۱-۳- نحوه زارش

بتوجه به این که وازنده زارش در اغلب موارد آما و درک کلی از فعالیتهای مدیریتی یا عملیاتی مورد حسابرسی  
ندارند باید ابتدا از موضوع زارش و نحوه بررسی آن و فعلیاتی مورد حسابرسی شناخت کلی حاصل نمایند. دلایل  
نتیجه بررسی اصلی زارش درابتدای آن بصورت لاصه بیان ردد تا وازنده گزارش و بوی اهداف زارش را درک  
نموده و در مراحل بعدی با مشاطی در فهم یافته‌های زارش مواجه شود و درهن ام مطالعه زارش این سوال برای  
وازند ب و چون باید که زارش هم. واهب وید؟ معمولاً صفحات لاصه زارش بر اساس حروف الفبا صفاصفا بندی  
می‌شوند. این سرفصل شامل موارد ذیل می‌باشد:

۱-۳-۱- نحوه شروع بررسی: این بخش در صورتی که برنامه زارش و اجرا حسابرس اطلاعات لازم را ارائه می  
نمایند این اطلاعات شامل مبان قانون اجرا حسابرسی، مقامات ارجاع‌کننده و برنامه ریزی‌کننده حسابرسی، شماره و  
تاریخ حکم حسابرسی، عنوان هیات یا روه بررسی‌کننده و تعداد نفرات ذیل در حسابرسی، محل انجام بررسی، هله لای  
انت اب موضوع یا فعلیاتی جهت حسابرسی علی‌کرد، مدت انجام حسابرسی و مؤان و مشکلات احتمالی ب وجود آمده در  
بررسی بها می‌باشد.

۱-۳-۲- دامنه و اهلل رسیدی: در این قسمت باید دامنه و اهداف حسابرسی بیان شده و قصد و مرزهای آن و موضوعات

مورد حسابرسی مشخص ردد، در صورت وجود فریاتی برای زارش باید در این قسمت ذکر ردد. این قسمت باید  
بصورت شفاف دامنه بررسی بها و نوع آن، روش شنختی مورد استفاده، نحوه و انت اب ق لام بررسی شده و روشهای مورد  
سلتفاده در انت اب نمونه‌ها (عنوان مثال نمونه گیری آماری یا انت اب ق واتی)، و لنتان داردهای مورد عمل را تعریف  
نماید. در صورتی که نحوه و انت اب ق لام بررسی شده و انت اب ق واتی بوده لرت معیارهای ق اوت در این صورت صوص بیان  
ردد.

دامنه و محدوده رسیدی باید این‌ها را مشخص شده باشد. دامنه حسابرسی بوسیله وازنده زارش فراتر  
از آن ه بوده است و رنشود. در بیان اهلل حسابرسی باید تمام اهداف مشخصا مورد اشاره رار فته  
و از بیان اهداف بصورت لی ریزشود. م رین لیه موارد ارزیابی شده در اجرای اهلل حسابرسی باید

بصورت شفاف ذکر ردد. در صورتی ه هری از هدف‌های حسابرسی . یری نشده اندبایش صابه آن‌ها  
اشاره شود.

نان ه حسابرسی در حین اجرا با تا یرا تقابل ملاحظه ای مواجه شده بلت بای ددلایل آن تو یح داده شود، هم نین هر  
تکلی که حسابرسی در ارتباط بکفیتش واد حسابرسی با آن مواجه بوده (صوصا در صورت تکا به اطلاعات  
مم زی شده) ایب صورت کامل تو یح داده شود. اطلاعاتی که بعنوانش واد ارا می‌شرون بای اصلت نشته و ازت کرار  
شیده ها یا اطلاعات غیر قابلت کا اجتناب شود.

در رابطه با روش شناسی موردسلفادجای هتکنی کهای موردسلفاده برای ردآوری داده‌ها وش واد (نحوه اجرای  
حسابرسی)، آزمون‌های حسابرسی اجرا شده و نوع شواهدی که به آن تکا شده (ش واد مهن، تصدیقی و کسی و یکتا لیلی)  
تو یح داده شود.

۳-۳-۱- **لاص فتلج**: در این بخش صرفا به نتیجه یری لری و موارد اسلی نتایج عملیات ردا ته شده و از ذکر

جزئیات و دداری ردد، دستاوردهای اجرای طرح یا برنامه‌های بصورت کام لابی طرفانه و متصبو انش دسو س  
عفا، نوقص و نش کالات اسلی ذکر ردنایب ش شامل شرح متصر عملیات اجرا شده نتایج مثبت حاصل از  
اجرای عملیات اقرب شی اجرای برنامه یا طرح و عفا و نوقص و نش کالات کلی و نتیجه یری حسابرسی در  
صوص عملیات میبشد.

## ۲-۲-۱- شرح ت مو وع و واححت رسیدی

۲-۱- **شرح ت واحد اجرایی**: این قسمت شامل قوانین و الزامات قانونی کلیه حاکم بر واحد ورود ی شده، شناسات وظایف

، اهداف، ولیتها و اتیارات آن سلیق آن در اجرای طرحها و برنامه های مشابه (به صورت متصر) تشرکیلات  
ت صری واحد حسابرسی شده، تعداد طرحها و برنامه ها و حج کل اعتبارات و عملیات آن، و ط شی ها و رهنمودهای  
کلی هریت برای دستیابی به اهداف میبشد.

## ۲-۲-۲- شرح ت مو وع و عت رسیدی

در نقسمت باید اطلاعات لازم در صوص مو وع حسابرسی شدم بصورت متصر ارا مشود تا افرادی که با  
مو وع مورد حسابرسی شتا ین لرن د قادر به درک مطلب ارا شده بعدی بنشد عملیات حسابرسی ش دونتایج حاصل  
از آن و آثار اجرای عملیات بای بصورت متصر ارا مشود. هم نین هرمان ع یا و عیت غیر عادی یا وقعه ای که بر  
عملیات حسابرسی شده تاثیر ذاربوده بلت بای هتو یح داده شود. این سفصل شامل موارد ذیل میبشد:

۲-۲-۱- **دلایل** و توجیحات فنیت صادی، اجتماعی و .... روزه برنامه یا مو وع فعلیت

۲-۲-۲- **قایی** سه حج عملیات و اعتبارات روزه یا برنامه یا مو وع فعلیت با حج کل اعتبارات و عملیات دست اه

۲-۲-۳- **تعداد** زیر روزه ها و فعلیت ها و شرح متصری در رابطه با هریک از آنها



۴-۲-۲-۴-قوانین ومقرراتمرتبط با اجرای عملیات روزه یا برنامه یا مو وع فعلیت

۵-۲-۲-۲-۵-اهداف اصلی وجانبی و وظایف روزه یا برنامه یا مو وع فعلیت م زنانطبق آن با وظایفست اه و ط

مشی و اهدافکلی دوتل

۶-۲-۲-۲-۶-منابع اعتباری متلف بهفکیک هر سال و شرح متصر آن

۷-۲-۲-۲-۷-علمی کرد اعتبارات روزه یا برنامه یا مو وع فعلیت بهفکیک سالهای اجرا

۸-۲-۲-۲-۸-مراحل اجرای روزه یا برنامه یا مو وع فعلیت از شروع آن تا ایان،و تا یراتانجام فته ودلایل و آثار آن

۹-۲-۲-۲-۹-نحوه اجرای روزه یا برنامه یا مو وع لفعاتونحوه او ذاری کارباتوجه بهقوانین مقرراتمربوطه

۱۰-۲-۲-۲-۱۰-وع ت فعلی روزه یا برنامه یا مو وع فعلیت ونحوهسلفاده فعلی از آن

۱۱-۲-۲-۲-۱۱-میزان سنیابی به اهداف سازمان و روزه یا برنامه یا مو وع فعلیت

۱۲-۲-۲-۲-۱۲-موانع و مشکلات اجرای روزه یا برنامه یا مو وع فعلیت

۱۳-۲-۲-۲-۱۳-سایر مو وعانکا زهمیت

### ۳-ویفله ۱۵ ونتویج حسابرین

اینب ش فیلته های حسابرسی را مطرحمی سازدی ک فیلته و عیت یا شرایطی نلست که نیاز به اصلاح بهبود دارد. فیلته هلبایستی بصورت لاصه بیان شده و صرفا شامل اطلاعات و مثالهای لازم برای روشن ساتن و عیت یا شرایط مورد نظربوده ونتیجه یربهای حسابرین را شتیبانی نموده و یا رورتانجام قدامات اصلاحی را اثباتنمایند یایتوجه نلست کهبیتدای فیلته های باهمیت تریرو س فیلته های دارای همیت کمتر مطرحشوند. فیلته هلباید به زبان ساده بوده و برهتوقابل درک نلند. درابتدای هر فیلته شرح متصری از و عیت یا شرایطه لایلی جاد یا ادامه و عیت یا شرایط، و آثار آن ارا می ردد. معمولا هر فیلته ای دارای شرایط، نول و آثارمربوط به ودلستاین آثار شامل صرفهوج یهای ملی، شناتات لافمنابع، صرفهوج یهای غیرملی وبهینه سازی کفیی عملیات میبش دکهباید به مقادیر کمی و لی تبدیلی شده و در زارش درج شوند یایتوجه نلست که درارزیابی وبقه سیر داده هلبی طوی رعایت شه، رقطنظررات و دی اههای متلفحتی الامکان لحاظ ردد، بدلایل و عیتای جادشده وکلها ی که هپری تمیت ورتست برای اجتناب از آثارمفی وبتویت آثارمثبت عملیات بانجام رساند و شرایط و عیت اجرای عملیات اشارشده، و در صوص تاثیر شرایط بر اجرای عملیات بحث شود بطورکلی هرمانع وشرکلی که بر علمی کردست اه تاثیر مثبت یامفی) نلست از جمله مواردی که ارج از کنترل هپری تبوده نلست ذکر ردد. تمامی فیلته های حسابرسی یاید درکاربر ها مبتند سازی شوند.

۱-۳- شرح لعیات ورد حسابرین

در این قسمت در خصوص فعلیت مورد حسابرسی، از جمله دستاوردهای مثبت حاصل از اجرای روزه یا برنامه یا مو و فعالیت تو یح داده می شود. این سو فصل شامل موارد ذیل می باشد:

۳-۱-۱- نیازسنجی، امکان سنجی و اولویت سنجی: در این قسمت نتایج بررسیها در خصوص رورت اجرای عملیات، هزینه های ملای (بهازینه فرصت) که در صورت عدم اجرای آن رخ می دهد، و عیت و شرای طمن طقه یا جمعیت هدف در صورت عدم اجرای عملیات، و این که آیا اجرای عملیات بهترین زینه ممکن و در ا تیار هپری ت و در اولویت اول بوده بلت یا یر درج شود.

۳-۱-۲- فرایندها و نحوه اجرای عملیات روزه یا برنامه یا فعالیت و کانیابی آن مورد بررسی و تحلیل قرار یرد. در خصوص این که آیا محالنت اب شده جهت اجرای عملیات و جمعیت هدف بهترین زینه های ممکن برای اجرا بوده اند یا یر بلت تدلال شود.

۳-۱-۳- معیارهای برنامه که توسط مدیر تعیین شده بلت (بصورت مبتند) شرح داده شود. در صورتی که معیارهای صری توسط هپری تعیین شده بلت و معیار هت توسط حسابرس ( برای شتیبانی فیلته ها) تعیین شده بلتند، لازم بلت تو یحات کلی در خصوص مبانی معیارها با اشاره به منابع و مراجع معتبر، داده شود تدلای لقابلقبول بودن و منلرب و منطقی بودن معیارها ص شود.

۳-۱-۴- کارهایی که توسط حسابرس انجام فته بلت بیان شود. دامنه و روش شناسی مورد استفاده برای ارزیابی هر فعالیت اصلی شرح داده شود.

۳-۱-۵- نتیجه قیسه کارهای اجرا شده با معیار تعقی نشده و تعقیق ش ص شده در این ارتباط بیان شوند. تعقیق با توجه به شرایط، و عیت و مبادلات انجام شده، مورد اشاره قرار فته و نتیجه یری حسابرس در خصوص عدم لقای آنها ذکر شود. معمولاً و عیت یا شرایط زارش شده نلی از عف های موجود در الزامات جویشده و یا عدم رعایت این الزامات می بلتد. هر يك از فیلته هلباید با اهمیت ( دارای تاثیر کلی بهمنظور الزام به انجام اقدامات اصلاحی) و حاوی شواهد کلی و مربوط برای شتیبانی نتیجه یریهای انجام شده بلتند. نتیجه یریهای بصورت کامل شرح داده شوند تا جایقف سیرن نلی ته بلتند. در صورت لزوم نمونه نت اب یا حسابرسی شده و مو و غیربب از برنامه، عملیات یا فعلیت حسابرسی شده اراه ردد تدی اه مقلبی از فیلته ها اراه شود.

۳-۱-۶- تعیین میزان آثار مثبت شتیبایی به اهداف، یا زیان های حادث از عدم شتیبایی (در صورت امکان برآورد میزان لی این آثار مثبت و زیانها)

۳-۱-۷- شناسایی عدم طابقت هپری ت ملای در رابطه با حسابرسی ملای

## ۳-۲- ارزیابی ارای بدار شی و صفة اقصادی

ارزیابی حسابرس از میزان کار یاقرب شی و صرفه ققت صادی و تعیین مؤل یا مؤن ع موجود از طریق بررسی زارشهای حسابرسی و مطالعات انجام شده قبلی، بررسی ط شی ها و روشها انجام مصاحبه با کارکنان مؤل و افراد ذیقف عؤ ز

ش اص مطوع، مشاهده عملیات و تجزیه تحلیل روند ها و زیابی کفایت منابع صیص فیلته، و بررسی جیط یا عوامل ارجی موثر بر علم کردص و رتیمی یردایم سفصل شامل موارد ذیل میباشد:

۱-۲-۳- ارزیابی حسابرس از زان نشتیابی مجری به اکتلف ن شده و بررسی تاثیر سایر عوامل در نشتیابی و عدم نشتیابی به اهداف

۲-۲-۳- ارزیابی حسابرس از میزان اثربشی اجرای روزه یا برنامه یا مو وع فعلیت ایتدلباید آثار شریط (و عیت یجاد شده ش ص شود. در موارد ممکن یاید برای روشن ساتن میزان اهمیت وقابلیت وجوب و عیت یا ثلر ط ایجاد شده، مبلغ ریللی یا سایر داده های کم راعنوان نمود. توجه به پین نکته رورت دارد که داده های اراه شده صرحی بوده و همراه کنده نبشند تلی کفدی امتوازن و متعادل اراه شود بتایج بررسی را تنها در صورتی میتوان بعنوان نمایند ده مو وع فعلیت تعلق ی نمود که قلام مورد بررسی بصورت آماری نمونه یری وانت ابشده بشند .

۳-۲-۳- ارزیابی حسابرس از میزان کارایی است اه اجرایی روزه یا برنامه یا مو وع فعلیت. کار ی و بهره وری کارکنان، کار ی است هها، تجهیزات و سایر امکانات در ا تیار بتوجه بهجن به های کفیی آن مورد بررسی قرار یرد.

۴-۲-۳- ارزیابی حسابرس از صرفه ققت صادی منابع کار فته شده در اجرای روزه یا برنامه یا مو وع فعلیت

۵-۲-۳- ارزیابی حسابرس از نحوه یریت روزه، برنامه یا مو وع فعلیت

### ۳-۳-۳- اشالات ونوا صص ص شده در حسابرسی

ش کالات به همراه آثار آنهل بصورت شفاف بیان شده و قتش و دن وق صجز ی با اغراق انع کاس داده نشود. در صورتی که بر اساس قوانین و مقررات زارش نمودن اعمال غیرقانونی به مراجع ا ی الزامی لرت به قدامات انجام فیلته دراین رابطه شاره شود. این سفصل شامل موارد ذیل میباشد:

۱-۳-۳- ما میت ترکیالات ونواقص شاره شده

۲-۳-۳- ارزیابی حسابرس از دلایلی جاد ش کالات ونوق ص دلایلی بایستی مورد تجزیه و تحلیل قرار یرند تا اطلاعات و قعی در صوص یلن که راش ریلط مورد نظر تظا قافتاده است ش ص شود.

۳-۳-۳- شفلای ی موارد با اهمیت عدم رعایت قوانین و مقررات: در یلن قسمت موارد اص مربوط به سوء تلفادها قدامات غیرقانونی ذکر میشود در صورتی که این موارد در ست بررسی لرت به ی شفت کار آن اشارشود.

۴-۳- اس ه و توجی هات اراه شدت وسط مدیویت دست اه در رابطه اشالات ونوا ص

این سفصل شامل موارد ذیل میباشد:

۱-۳-۴- تجزیه تحلیل انتقادی لس ها و توجیهات اراه شدت وسط یریت است اه: بعنوان مثال معمولاً در سطح علماتی، عدم اطلاع از الزامت قنونی بچوان لیل و توجیه عدم رعیت قوانین و مقررات مطرح میشود لکن فطقی بودن یلن توجیهات یاید مورد ارزیابی قرار یرد تا ش ص ش و یلن شکل در سطح لیلی و یا در سایر ادارات نیز وجود نشته یا

بر، یعنی دستورالعمل‌های اصلاحی توسط هیئت برای سطوح علمی و علمی و اخلاقی و یا این که این امر صرفاً متص به مو و مورد رسیدن بوده است. در صورتی که دستورات هیئت و اخلاقی و علمی و اخلاقی و یا این که این امر صرفاً متص به مو و مورد رسیدن بوده است. در صورتی که دستورات هیئت و اخلاقی و علمی و اخلاقی و یا این که این امر صرفاً متص به مو و مورد رسیدن بوده است.

۲-۴-۳- رقیب نظرات موسسه حسابرسی در صورتی که با اهداف علمی و اخلاقی و یا این که این امر صرفاً متص به مو و مورد رسیدن بوده است.

۲-۴-۳- سطر نظرات هیئت در صورتی که با اهداف علمی و اخلاقی و یا این که این امر صرفاً متص به مو و مورد رسیدن بوده است.

۵- پیش‌بینی صورتی که با اهداف علمی و اخلاقی و یا این که این امر صرفاً متص به مو و مورد رسیدن بوده است.

در فیلدها مورد اشاره قرار گیرد و مشخص شود آیا سازمان در سنوات و دوره‌های قبلی به این عیب واقف بوده است یا بر صورت مثبت بودن، لازم است در زارش، محل و تاریخ اعلام می‌گردد. از مو و اخلاقی و علمی و اخلاقی و یا این که این امر صرفاً متص به مو و مورد رسیدن بوده است. در صورتی که با اهداف علمی و اخلاقی و یا این که این امر صرفاً متص به مو و مورد رسیدن بوده است.

انجمن حسابداران رسمی آمریکا عیب‌ها را شرح می‌دهد:

«و عیب‌ها در آن طراحی‌های علمی و اخلاقی و یا این که این امر صرفاً متص به مو و مورد رسیدن بوده است.»

اعمال و وعی شنبه مو و اخلاقی و علمی و اخلاقی و یا این که این امر صرفاً متص به مو و مورد رسیدن بوده است.

را اهدا می‌دهد»

در تعین این که عیب با اهمیت است یا بریاید مهمی است و کنترل و اهمیت علمی و اخلاقی و یا این که این امر صرفاً متص به مو و مورد رسیدن بوده است. در صورتی که با اهداف علمی و اخلاقی و یا این که این امر صرفاً متص به مو و مورد رسیدن بوده است.

۴- توصیف کلی حسابرسی

بلافاصله به ارزیابی‌های بعمل آمده و نتیجه‌گیری‌های انجام شده، در صورتی که عملیات به اهداف مورد نظر منتهی شده است، طی مشیها و روشهای صورت داده شده موافقت قرار یافته و در صورت عدم دستیابی، لزوم تغییر آنها بمنظور دستیابی به اهداف تعیین شده صورتی که قرار گیرد، و این شهادت علمی بمنظور انجام تغییرات روری و اخلاقی و علمی و اخلاقی و یا این که این امر صرفاً متص به مو و مورد رسیدن بوده است. مقرر به صرفه‌بخشی به هیئت در راستای فیلدهای علمی و اخلاقی و یا این که این امر صرفاً متص به مو و مورد رسیدن بوده است. و اخلاقی و علمی و اخلاقی و یا این که این امر صرفاً متص به مو و مورد رسیدن بوده است.

لازم به ترتیب هر توضیحی که در مورد راه حل پیشنهادی برای دلایل و عیبتای جادشده باشد. برآورد صرفه‌جویی بهای ملای و سایر آثار مثبت ملای و غیر ملای نتایج از اجرای هر توضیح ذکر شده و افراسم و اجرای هر توضیح اص (با ذکر سمت) هم صامورد اشاره قرار بزنند. نظرات واحد رسی شده در صورت توضیحات و پیشنهادات تکلیفی بصورت متصربیان شده و در صورتی که نظرات تکمیل برای حسابرس و موسسه حسابرسی قابل قبول و مانع‌کننده بوده به ترتیب رسم له ذکر ردد، و در صورت قابل قبول و مانع‌کننده بودن نظرات تکمیل در صورت دلایل آن‌تو یح داده شود. توضیحاتی که در داخل پرونده رتسهمیل نموده و بصورت شفافی و اتماتی را که به منظور اطمینان از دریافت توضیحات توسط سازمان رورت دارد مطرح سازد. در صورتی که ود سازمان روش قابل قبولی از اجرای اقدامات صلاحی را پیشنهاد داده به ترتیب توضیح می‌تواند اجرای آن پیشنهاد توسط سازمان به ترتیب سفصل شامل موارد ذیل می‌باشد:

۴-۱- پیشنهاد اصلاح و بهبود امور و ات‌های ریلی و لوس

۴-۲- پیشنهاد اصلاح حسابرس برای جلوگیری از بروز رارن‌واص و اشکالات

۴-۳- پیشنهاد اصلاح حسابرس در صورت روش‌های بهتر اجرای عملیات

۴-۴- میزان اجرای پیشنهادات توسط دست‌ها: در این قسمت به اقدامات صلاحی که در حین یا در نتیجه حریب‌رسی انجام یافته به ترتیب اشاره شود و نام اقدامات صلاحی کامل نبوده به ترتیب یا صرفاً بری از ایرادات اص را شامل و دیده به این مو و عتساره شود.

۴-۵- نتیجه اجرای حسابرسی و پیشنهادات ارائه شده دست‌ها در صورت اجرای آن: در این قسمت نتایج حاصل از حسابرسیها و پیشنهادات ارائه شده به ترتیب در صورتی که اجرا شده به ترتیب ذکر می‌رود.  
۵- پوسته‌ها:

جزئیات و اطلاعات تفصیلی روری برای مطالعه کامل زارش در پوسته‌ها درج و می‌م زارش ردد. مواردی که در زارش بعنوان مرجع مورد اشاره قرار یافته‌اند باید در پوسته‌ها و یح داده شوند تا زارش جامعبوده و برای مطالعه آن نیازی به مراجعه به متون دیگری نباشد. در مواردی که نیاز آن احساس می‌شود لغتنامه اصطلاحات فنی مورد سلتفاده در متن زارش رلمیت‌وان بعنوان یکی از پیوست‌ها به آن می‌م زارش نمود. این سفصل شامل موارد ذیل می‌باشد:

۵-۱- تصویب از ح م حسابرسی

۵-۲- تصویب م ثبات به عمل آهم

۵-۳- ش‌وهد حسابرسی

۵-۴- راب‌های تن‌می

۵-۵- سایر مواردی مینه ر حسابرس برای لبات‌یفته‌های حسابرسی فید می‌باشد.

۵-۶- ل‌تن‌ام‌ها اصطلاحات فنی

