



الحمد لله الذي
جعلنا من آل بيته





نقش بازرسان شرکت ها در کنترل ها داخلی



هیچ لغزشی به خطا
بدل نمی شود، مگر کمر
به اصلاح آن نبندی

سابقه قانونی تشکیل شرکتهای تعاونی

- اولین بار مقررات مربوط به تشکیل شرکت های تعاونی در قانون تجارت ۱۳۰۴ وارد گردید و شرکت ها به تولید و مصرف تقسیم شدند.
- در سال ۱۳۱۱ قانون بازنگری شد و مواد ۱۹۰ تا ۱۹۴ آن به شرکت های تعاونی اختصاص یافت علیرغم تجدید نظر در این قانون مقررات مربوط به شرکت های تعاونی تغییر چندانی نیافت.
- سومین قانون لایحه شرکت های تعاونی در سال ۱۳۳۲ است که اولین قانون خاص شرکت های تعاونی به شمار می رود تعداد آرای وکالتی، حداکثر ده رای با وکالت برای هر عضو، تشکیل اتحادیه تعاونی محلی و مرکزی، چگونگی انتقال سهام اعضا، آزادی خروج اعضا از تعاونی، میزان ذخیره احتیاطی، نحوه پرداخت سود سهام و مازاد برگشتی به اعضا از موارد اشاره شده در این قانون است.

سابقه قانونی تشکیل شرکتهای تعاونی

- در سال ۱۳۳۴ مجلسین وقت، لایحه ای با عنوان قانون شرکت های تعاونی به ثبت رساندند. این قانون همان قانون ۱۳۳۲ بود با تغییراتی مانند تقلیل آراء وکالتی مجمع عمومی از ده به پنج رای، با نام بودن سهام تعاونی و غیر قابل تقسیم بودن، لزوم پرداخت بهای سهم بصورت نقدی ممنوعیت انتقال بهای سهام به اشخاص غیر عضو داشت.
- پنجمین قانون در مورد شرکت های تعاونی در سال ۱۳۵۰ تصویب شد این قانون مشتمل بر ۱۴۲ ماده و ۵۷ تبصره بود.
- ششمین قانون تعاون بر اساس حکم مقرر در اصل ۴۴ قانون اساسی، قانون بخش تعاون اقتصاد جمهوری اسلامی ایران مشتمل بر ۷۱ ماده و پنجاه تبصره در سال ۱۳۷۰ از تصویب مجلس گذشت.

ارکان شرکت تعاونی

- مجمع عمومی- هیات مدیره و بازرسان
- ارکان شرکت های تعاونی در واقع نقش قوای سه گانه یک کشور را در شرکت ایفا می کنند.
- اخذ تصمیمات و تصویب آن ها را مجمع عمومی(قوه مقننه)؛
- اجرای امور را هیات مدیره (قوه مجریه) و
- نظارت و کنترل فعالیت ها را بازرسان (قوه قضائیه) به عهده دارند.

ارکان شرکت تعاونی

مجمع عمومی:

اجتماع اعضا تعاونی ها یا نمایندگان تام الاختیار آن ها است که بر طبق اصول و قواعد مقرر در قانون بخش تعاون و آیین نامه های مربوطه، به منظور اتخاذ تصمیم در اموری تشکیل می گردد که قانون در صلاحیت این رکن قرار داده است.

مطابق ماده ۳۴ قانون بخش تعاونی، وظایف و اختیارات مجمع عمومی عادی به شرح زیر است:

۱- انتخاب هیات مدیره و بازرسان

۲- رسیدگی و اتخاذ تصمیم درباره ترازنامه و حساب سود و زیان و سایر گزارش های مالی هیات مدیره پس از قرایت گزارش بازرسان یا بازرسان.

۳- تعیین خط مشی و برنامه تعاونی و تصویب بودجه جاری و سرمایه گذاری و اعتبارات و وام های درخواستی و سایر عملیات مالی به پیشنهاد هیات مدیره.

ارکان شرکت تعاونی

مجمع عمومی:

- اتخاذ تصمیم نسبت به کاهش یا افزایش سرمایه در حدود قوانین و مقررات
- اتخاذ تصمیم نسبت به ذخایر و پرداخت سود و مازاد درآمد و تقسیم آن طبق اساسنامه
- تصویب دستورالعمل و مقررات داخلی تعاونی
- اتخاذ تصمیم در مورد عضویت شرکت تعاونی در شرکت ها و اتحادیه ها و اتاق تعاون و میزان سهام یا حق عضویت سالانه پرداختی بر اساس موازین مقرر در این قانون

ارکان شرکت تعاونی

مجمع عمومی فوق العاده:

مطابق ماده ۳۵ قانون بخش تعاونی، وظایف و اختیارات مجمع عمومی فوق العاده عبارتند از:

- ۱- تغییر مواد اساسنامه (در حدود قانون بخش تعاون)
- ۲- تصمیم گیری نسبت به عزل یا قبول استعفای هیات مدیره
- ۳- انحلال تعاونی
- ۴- ادغام تعاونی

ارکان شرکت تعاونی

هیات مدیره:

هیات مدیره خواست و اراده اعضا را که در قالب مصوبات مجمع عمومی تبلور یافته است، جامه عمل پوشانیده و به نمایندگی از طرف آنان امور شرکت را اداره می نمایند.

اشخاصی که به عضویت هیات مدیره انتخاب می گردند باید از صلاحیت و توانمندی لازم برخوردار باشند لذا قانون گذار شرایط خاصی را برای تصدی سمت مذکور در نظر گرفته است. ماده ۳۸ قانون بخش تعاونی شرایط مذکور را احصا نموده است:

- ۱- تابعیت جمهوری اسلامی ایران
- ۲- ایمان و تعهد عملی به اسلام
- ۳- دارا بودن اطلاعات یا تجربه لازم برای انجام وظایف متناسب با آن تعاونی
- ۴- عدم ممنوعیت قانونی و حجر
- ۵- عدم حضور در گروه های محارب و عدم ارتکاب جرائم بر ضد امنیت و جعل اسناد
- ۶- عدم سابقه محکومیت، ارتشاء، اختلاس، کلاهبرداری، خیانت در امانت

ارکان شرکت تعاونی

هیات مدیره:

انجام وظایف هیات مدیره بصورت جمعی است و هیچ یک از اعضا نمی توانند از اختیارات هیات مدیره بصورت فردی استفاده کنند مگر در مواردی که نمایندگی یا وکالت از طرف هیات مدیره داشته باشند.

ارکان شرکت تعاونی

بازرسی:

از نظر لغوی مترادف واژه تفتیش است و تفتیش کردن یعنی تفحص کردن و بازجستن.

الف) عنوان مفتش مربوط است به قانون تجارت مصوب ۱۳۱۱

ب) عنوان هیات نظار در مواد ۱۰۹ و ۱۶۵ تا ۱۷۰ قانون تجارت سال ۱۳۱۱ بکار رفته است، رکن بازرسی شرکت ها با مسئولیت محدود و مختلط سهامی را معرفی می کند.

ج) بازرسان: ورود این اصطلاح به مقررات مربوط به شرکت های تجاری اولین بار در لایحه اصلاحی قانون تجارت سال ۱۳۴۷ صورت گرفت، این قانون که جایگزین مقررات شرکت های سهامی از قانون تجارت ۱۳۱۱ بوده از بکارگیری اصطلاحات مفتشین و هیات نظار عدول کرده و واژه بازرس را برای سمت مذکور برگزید. با ورود این اصطلاح به مقررات شرکت های سهامی، قانون شرکت های تعاونی مصوب سال ۱۳۵۰ از آن بهره جسته و مقررات فصل ششم تحت همین عنوان ارائه گردید.

ارکان شرکت تعاونی

سابقه قانونی رکن بازرسی در شرکت های تعاونی:

۱- اولین قانون که مقررات مربوط به شرکت های تعاونی را ارائه نمود، یعنی قانون تجارت مصوب سال ۱۳۰۴، هیچگونه احکام خاصی راجع به رکن بازرسی در تعاونی ها ندارد.

۲- لایحه شرکت های تعاونی مصوب ۱۳۳۲ بدون وضع احکامی خاص برای بازرسی شرکت تعاونی، قانون تجارت را برای تعاونی ها تکرار نمودند.

۳- قانون تعاون سال ۱۳۳۴ سخنی از امکان تشکیل شرکت بر طبق اصول شرکت های سهامی به میان نیاورده است و از مفاد ماده ۵ آن بر می آید که امکان تشکیل شرکت بر اساس شورای عالی تعاون است.

۴- قانون سال ۱۳۵۰ بر خلاف قوانین گذشته خلا بازرس را تا حدودی جبران نموده است و پنج ماده از این قانون به بحث بازرس اختصاص یافته است.

۵- قانون سال ۱۳۷۰ مانند سال ۱۳۵۰ به بحث بازرس و وظایف آن بطور اختصاصی پرداخته است.

ارکان شرکت تعاونی

وظایف بازرس به شرح زیر است:

۱- نظارت بر نحوه انطباق اداره امور شرکت با مقررات اساسنامه و آیین نامه های مصوب و تصمیمات مجمع عمومی برای این منظور بازرسان می توانند هر موقع که مقتضی بدانند، به نحوی که به عملیات جاری شرکت لطمه وارد نشود، کلیه حساب ها، دفاتر، اسناد و مدارک مالی، دارایی نقدی و موجودی کالا را شخصا و در صورت لزوم با استفاده از کارشناس مورد رسیدگی قرار دهد.

۲- اعلام کتبی تخلفات احتمالی در نحوه اداره امور شرکت به هیات مدیره و تقاضای رفع نقص

۳- رسیدگی به حساب های شرکت حداقل سالی دو بار و مخصوصا رسیدگی به صورتحساب های مالی مانند ترازنامه سالانه و صورت سود و زیان و اعلام نظر خود تا بیست روز قبل از جلسه مجمع عمومی سالانه.

۴- دعوت مجمع عمومی بر اساس ماده ۲۶ و ماده ۵۸ این قانون در صورت لزوم

۵- نظارت در مورد اجرای تذکرات و پیشنهادات وزارت تعاون و امور روستاها.

ارکان شرکت تعاونی

تبصره- بازرس حق دخالت مستقیم در اداره امور شرکت را ندارد و می تواند بدون حق رای در جلسات هیات مدیره شرکت کند و نظرات خود را نسبت به مسائل جاری شرکت بیان کند این نظرات باید در دفاتر صورتجلسه هیات مدیره با اسم درج گردد.

ماده ۵۶- با خاتمه ماموریت بازرسان تا زمانی که بازرس جدید انتخاب نشده است، بازرس قبلی کماکان وظایف محوله را به عهده خواهد داشت.

ماده ۵۷- بازرسان برای انجام وظایف خود حق دریافت حقوق ندارند.

ماده ۵۸- در صورتیکه هر یک از بازرسان ضمن انجام وظایف خود تشخیص دهد که هیات مدیره مرتکب خلافی شده اند و عملیات آن ها مخالف اساسنامه و تصمیمات مجمع عمومی و مقررات و آیین نامه های مصوب باشد باید مجمع عمومی را برای اتخاذ تصمیم دعوت نماید.

ماده ۵۹- معاملات شرکت با هریک از اعضای هیات مدیره یا بازرسان تابع مقررات و ضوابطی خواهد بود که به تصویب مجمع عمومی عادی شرکت برسد.

سایر صور نظارت و بازرسی در شرکت تعاونی

۱- نظارت سازمان ها و دستگاههای سرمایه گذار

۲- نظارت اتحادیه های تعاونی

۳- نظارت وزارت تعاون و امور روستاها

شرایط تصدی بازررس

- ۱- تابعیت جمهوری اسلامی ایران
- ۲- ایمان و تعهد عملی به اسلام
- ۳- دارا بودن اطلاعات و تجربه لازم برای انجام وظایف متناسب با آن تعاونی
- ۴- عدم ممنوعیت قانونی و حجر
- ۵- عدم عضویت در گروههای محارب و عدم ارتکاب جرائم بر ضد امنیت و جعل اسناد
- ۶- عدم سابقه محکومیت ارتشاء، اختلاس، کلاهبرداری، خیانت در امانت

خاتمه تصدی بازررس

۱-انقضای مدت تصدی

۲- استعفا

۳- ممنوعیت قانونی

۴- غیبت

۵- عزل بازررس

مقررات مربوط به اعضای تعاونی از دیدگاه بازررس

- ۱- کنترل ظرفیت و امکانات شرکت برای پذیرش عضو
- ۲- نظارت بر احراز شرایط متقاضیان عضویت
- ۳- نظارت بر تادیه سهام شرکت
- ۴- نظارت بر نقل و انتقال سهام اعضا
- ۵- کنترل ایفای تعهدات اعضا
- ۶- نظارت بر رعایت حقوق اعضا
- ۱-۶- حق حضور در مجامع عمومی و اعمال رای
- ۲-۶- حق نظارت بر کلیه امور تعاونی
- ۳-۶- استفاده از سود و مازاد برگشتی
- ۴-۶- حق برخورداری از خدمات شرکت
- ۵-۶- حق خروج از شرکت
- ۶-۶- حق دریافت مطالبات در صورت قطع رابطه عضویت
- ۷-۶- نظارت بر اخراج عضو و موجبات اخراج عضو
- ۸-۶- رسیدگی به شکایات اعضا و ارائه گزارش به مجمع

وظیفه بازرس در ارتباط با مجمع عمومی

- ۱- برگزاری مجمع در مواعد قانونی
- ۲- رعایت دقیق ضوابط انتشار آگهی (بیش از یکصد عضو در جراید کثیرالانتشار درج گردد)
- ۳- رعایت فاصله انتشار آگهی تا برگزاری مجمع عمومی
- ۴- نظارت بر چگونگی برگزاری مجمع
- ۴-۱- فقط اعضا یا نمایندگان تام الاختیار آن ها و ناظرین دستگاههای سرمایه گذار و دستگاههای نظارتی در مجمع حضور داشته باشند و از حضور غیر عضو جلوگیری شود.
- ۴-۲- نمایندگی تام الاختیار و وکالت نامه ها به دقت کنترل شود.
- ۴-۳- مجمع حتما دارای هیات رئیسه باشد و این هیات برابر تشریفات انتخاب گردد.
- ۴-۴- عضو و نماینده وی توامان در مجمع حضور نیابند.
- ۴-۵- حد نصاب برگزاری مجمع با توجه به نوع آن و نوبت برگزاری رعایت گردد.
- ۴-۶- نصاب تصمیم گیری ها با توجه به نوع تصمیم و نوع مجمع کنترل شود.
- ۴-۷- در رای گیری کتبی اوراق رای صرفا در اختیار اعضا و نمایندگان اعضا غائب قرار می گیرد.
- ۴-۸- صورتجلسه مجمع به نحو صحیح تنظیم و امضا گردد

وظیفه بازرس در ارتباط با هیات مدیره و تخلفات شرکت

- ۱- بازرس در اجرای وظایف نظارتی خود می تواند در جلسات هیات مدیره شرکت کند ولی حق رای ندارد
- ۲- مناسب ترین رویه که بازرس می تواند در برخورد با تخلفات اتخاذ نماید جلوگیری از بروز آن هاست.
- ۳- گزارش به مجمع عمومی
- ۴- مراجعه به مراجع قضایی

انواع مسئولیت بازرس

۱- مسئولیت کیفری:

هرگاه بازرس در عمل به وظایف و تعهدات خود مرتکب تخلف شود و از این طریق زیان به شرکت وارد گردد.

۲- مسئولیت مدنی

گاهی اوقات نیز عمل ارتكابی علاوه بر مجرمانه بودن، زیان به شخص یا اشخاص حقوقی مثل عضو، شرکت، و یا اشخاص ثالث وارد می کند که در این صورت علاوه بر مسئولیت کیفری مسئولیت مدنی نیز برای بازرس می باشد. مانند ارتكاب اعمالی با سوء نیت و بر خلاف اصول مقرر در قانون و اساسنامه های مصوب که موجب زیان شرکت گردد، ارائه گزارش خلاف واقع به مجمع عمومی، خیانت در امانت

چرخه حسابداری

- جمع آوری اطلاعات
- تجزیه و تحلیل رویدادهای ملی
- ثبت رویدادهای ملی در دفاتر
- تهیه تراز آزمایشی
- انجام اصلاحات و تعدیلات حساب ها در دفاتر
- تهیه تراز آزمایشی اصلاح شده
- تهیه صورت های ملی
- بستن حساب های موقت
- تهیه تراز اختتامی
- بستن حساب های دائمی

نکات ضروری در بررسی اسناد توسط بازرس

- ۱- اسناد مالی باید منضم به مدارک مثبت باشد.
- ۲- تاریخ مدارک و ضمایم سند باید با تاریخ تنظیم سند تطابق داشته باشد و در برخی موارد قبل از تاریخ تنظیم سند باشد.
- ۳- تاریخ پرداخت های نقدی یا چک با تاریخ تنظیم سند مطابق باشد.
- ۴- ماهیت مدارک و ضمایم سند باید با تاریخ تنظیم سند تطابق داشته باشد و در برخی موارد قبل از تنظیم سند باشد.
- ۵- در زمان اصلاح سند باید جزئیات عملیات و نحوه محاسبه اصلاحات در سند درج شده باشد.
- ۶- چنانچه ضمایم سند زیاد باشد، می توان نماینده سند را بجای مدارک ضمیمه اسناد نمود. مانند فاکتورهای فروش که می توان خلاصه فروش را ضمیمه کرد.
- ۷- شماره اسناد پیاپی باشد.
- ۸- محاسبات سند کنترل شود و جمع ضمایم سند و فاکتورها مورد بررسی قرار گیرد.
- ۹- اسناد مالی به امضای مسئولین قانونی تعاونی رسیده باشد.

موارد ممنوع در دفتر نویسی

- ۱- قلم زدن مندرجات دفاتر قانونی و نوشتن بین سطور و حاشیه آن ها
- ۲- تراشیدن و پاک کردن مندرجات دفاتر قانونی
- ۳- محو یا ناپدید کردن مندرجات دفاتر با رنگ یا جوهر یا هرگونه وسایل شیمیایی و نظایر آن
- ۴- جای سفید گذاشتن در هر صفحه بیش از حد معمول در دفاتر قانونی و همچنین سفید ماندن تمام یا چند صفحه از دفتر قانونی
- ۵- بستانکار شدن حساب های نقدی و بانکی

موارد رد دفتر و تعلق جرائم

- ۱- عدم ثبت و پلمپ دفاتر قانونی در مهلت مقرر
- ۲- در صورتی که دفاتر به نحوی از پلمپ خارج شده باشد یا فاقد یک یا چند برگه باشد.
- ۳- عدم ثبت یک یا چند فعالیت مالی و پولی در دفاتر به شرط احراز
- ۴- تقدم ثبت یک یا چند معامله نسبت به تاریخ وقوع آن ها.
- ۵- ثبت تمام یا قسمتی از یک فعالیت بین سطور
- ۶- تراشیدن و پاک کردن مندرجات به منظور سوء استفاده
- ۷- جای سفید گذاشتن بیش از حد معمول در صفحات و سفید ماندن تمام صفحه به منظور سوء استفاده
- ۸- محو کردن مندرجات با مواد شیمیایی
- ۹- ناپدید کردن مندرجات با رنگ یا جوهر و نظایر آن به منظور سوء استفاده
- ۱۰- بستانکار شدن حساب های نقدی و بانکی مگر اینکه حساب های بانکی با صورتحساب بانک مطابقت نماید.
- ۱۱- عدم ثبت خلاصه شعب
- ۱۲- استفاده از دفاتر سنوات گذشته

روش نگهداری و تحریر دفتر کل

- ۱-صفحات دفتر کل بصورت پیاپی شماره گذاری شود.
- ۲- به هر یک از حساب های دفتر کل صفحه یا صفحات جداگانه اختصاص یابد.
- ۳- حساب ها به ترتیب انعکاس در ترازنامه در دفتر کل مرتب می شوند یعنی ابتدا حساب دارایی، سپس حساب های بدهی و بالاخره حساب سرمایه
- ۴- برای سهولت مراجعه به حساب های دفتر کل می توان حساب ها را شماره گذاری کرد.

موارد قابل توجه بازرس در مورد دفتر کل

- ۱- معاملات باید در همان روزی که دفتر روزنامه ثبت شده یا در کمترین فاصله زمانی (حداکثر ظرف ۱۵ روز) به دفتر کل منتقل شود.
- ۲- ستون شرح دفتر کل به اختصار نوشته شود.
- ۳- دفتر کل باید تمیز با خطی خوانا و قلم نوشته شود.
- ۴- هیچ مطلبی نباید بین سطور یا در حاشیه نوشته شود
- ۵- از قلم خوردگی باید اجتناب شود مگر در موارد استثنایی و تصحیح حساب
- ۶- هیچیک از صفحات دفتر را نباید باطل و از آن خارج کرد.
- ۷- در پایان هر صفحه دفتر کل باید جمع ستون بدهکار و جمع ستون بستانکار را تعیین کرد. تفاوت این دو مبلغ باید برابر با مانده حساب باشد.
- ۸- جمع ستون های بدهکار، بستانکار و مانده هر حساب در پایان هر صفحه را باید به اولین سطر صفحه بعد انتقال داد.

نحوه کنترل و بررسی تراز آزمایشی

- ۱- تراز آزمایشی باید در پایان هر سه ماه تهیه شود.
- ۲- تراز آزمایشی باید به امضای مسئولین شرکت تعاونی رسیده باشد (مدیرعامل، حسابدار و رئیس هیات مدیره)
- ۳- جمع ستون های بدهکار و بستانکار مساوی باشد.
- ۴- جمع ستون های مانده بدهکار و بستانکار برابر باشد.
- ۵- جمع گردش عملیات تراز آزمایشی با جمع گردش عملیات دفتر روزنامه برابر باشد.
- ۶- ارقام مربوط به مانده حساب هایی نظیر بدهکاران، پیش پرداخت و جاری شرکا با دفتر معین کنترل شود.
- ۷- موجودی صندوق با مانده در تراز آزمایشی کنترل شود.
- ۸- حساب هایی که رقم گردش و مانده آن ها بیش از سایر حسابها است بصورت موردی کنترل شود.
- ۹- در صورت مغایرت حساب بانکی پرینت حساب بانکی کنترل شود.

کنترل داخلی بخشی از فرآیند مدیریت بوده و شامل اقداماتی است که توسط مدیریت برای برنامه ریزی، سازمان دهی و رهبری انجام فعالیت های کافی برای حصول اطمینان منطقی از دستیابی به اهداف زیر صورت میگیرد:

* تحقق اهداف و مقاصد تعیین شده برای عملیات و برنامه ها.

* استفاده کارا و اقتصادی از منابع

* انسجام و قابلیت اعتماد اطلاعات

* تطبیق با سیاست ها، برنامه ها، رویه ها، قوانین و مقررات

یک سیستم کنترل داخلی کارآ جزء حیاتی از مدیریت شرکت و مبنایی برای عملیات ایمن و بی‌عیب و نقص است. علاوه بر این، برای عملیات محتاطانه شرکت و ترقی ثبات سیستم مالی به عنوان یک مجموعه این امر یک ضرورت است.

سیستم کنترل داخلی شرکت باید بر پایه آن دسته از عناصر ضروری قرار گیرد که برای اطمینان از رعایت قوانین و مقررات، دستیابی به خدمت رسانی و سودآوری بلندمدت، تهیه گزارش‌های مالی و مدیریتی قابل اتکا و کاهش زیان‌های پیش‌بینی نشده یا خدشه‌دارنشدن حسن شهرت موثر باشد.

کنترل های داخلی می بایست به چه شکلی طراحی شوند؟

- ۱- موثر و کارآمد در عملیات باشند
 - ۲- دارای خروجیهای قابل اطمینان باشند
 - ۳- باقوانین و مقررات انطباق داشته باشند
 - ۴- از دارایی ها و سرمایه شرکت حفاظت نمایند
 - ۵- اصل هزینه و منفعت ناشی از کنترل پیش بینی شود (اصل اهمیت)
 - ۶- ارتقای سودمندی کنترل های داخلی مدنظر قرار گیرد
 - ۷- در بهبود کیفیت فرآیندهای تصمیم گیری موثر باشد
 - ۸- ارتقای کارایی فعالیت های رادری داشته باشد
- (خلق مزیت و ارزش آفرینی)

فعالیت های کنترل

فعالیت های کنترل سیاست های
کنترل و روش می بایست بگونه ای
اطمینان حاصل نماید که

خطرات ناشی از عملیات روزانه
به حداقل سیده و ریسک عملیاتی را
در حد معقول رحسب اندازه دامنه
فعالیت کاهش داده است به عنوان
مثال :

ثبت معاملات نامتعارف و مغایر با
الزامات

اهمیت گزارش

- گزارش محصول نهایی فعالیتهای حسابرس است و در چارچوب آن یافته های خود را به شکل مناسب ارائه می نماید
- استفاده کنندگان گزارش صرفاً به متن گزارش دسترسی دارند و در جریان فرایند تهیه گزارش نیستند نتیجه بخش بودن تلاشهای حسابرس در اجرای حسابرسی منوط به ارائه گزارش مناسب و حاوی مطالب لازم است
- گزارش تنها در صورتی نتیجه بخش است که توسط مقامات ذیربط (تصمیم گیرنده) مطالعه شده، بخوبی درک شده و انگیزه ایجاد نماید
- بهترین گزارشات حسابرسی نیز در صورتیکه نتوانند توجه خواننده را به خود جلب نموده و بر او تاثیر گذار باشد بی فایده خواهد بود

ارائه اطلاعات با اهمیت و روز آمد

- اطلاعات گزارش باید حائز اهمیت و جدیدترین اطلاعات باشد
- گزارش موضوعات کم اهمیت بوده که در گذشته های دور اتفاق افتاده برای خواننده جذابیت نخواهد داشت
- اطلاعات گزارش باید برای استفاده بموقع در اختیار مدیریت،مراجع قانونی و سایر اشخاص ذیربط قرار گیرد
- گزارشی که با تاخیر ارائه شود حتی اگر با دقت هم تهیه شده باشد برای تصمیم گیری ارزش چندانی ندارد

مستقل و بیطرفانه بودن

- گزارش باید بیطرفانه بوده و بصورت منصفانه به دستاوردهای مثبت دستگاه اجرایی نیز اشاره نماید
- نباید صرفاً بر یافته های منفی تاکید داشته و جانبدارانه بنظر برسد
- ارائه حقایق و داده ها بصورت مجزا از اظهار نظرها و تفاسیر آنها
- ذکر موانع و مشکلات موجود بر سر راه دستیابی دستگاه به صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی در اجرای فعالیت ها و مدیریت امور
- درج نمودن نقطه نظرات دستگاه و پاسخهای ارائه شده در رابطه با نواقص در گزارش تا حدود زیادی شبیه جانبدارانه بودن گزارش را برطرف خواهد ساخت

کامل و دقیق بودن

- گزارش بعنوان مبنای ارزیابی و قضاوت در رابطه با عملکرد دستگاه است
- گزارش بایستی کاملاً شفاف، دقیق، جامع و کامل باشد
- کلیه اطلاعات و استدلالهای لازم در آن درج شده باشد
- حاوی اطلاعات، یافته ها و نتیجه گیریهایی باشد که قابل اتکا، مستند و صحیح بوده و با شواهد کافی و قابل قبول اثبات شوند
- خواننده گزارش، نسبت به صحت و دقت یافته ها و قابل قبول بودن نتیجه گیریها و منافع ناشی از توصیه ها قانع شود
- برای قابل اتکا نمودن یافته ها در موارد لزوم منابع موضوعات ذکر شود

کامل و دقیق بودن – ادامه

- امانت داری و دقت در بیان حقایق و استخراج نتیجه گیریها
- وجود اشتباهات با اهمیت در گزارش اعتبار کل گزارش را زیر سوال می برد
- نتیجه گیری آن را مورد تردید قرار میدهد
- به اعتبار حسابرس و موسسه حسابرسی خدشه وارد می سازد
- توجه خواننده را از محتوای گزارش منحرف می سازد
- گزارش محدود به تشریح و توصیف نحوه اجرای فعالیتها نباشد و تاکید بیشتر بر دلایل اجرای فعالیتها، نحوه نظارت بر آنها و نتایج آنها باشد
- گزارش باید بنحو مناسب با درج تاریخ امضا شود

عدم استفاده از اصطلاحات فنی

- زبان گزارش باید زبان قابل درک و غیر فنی باشد
- استفاده کنندگان اغلب افرادی غیر فنی و دارای مشغله کاری هستند
- در صورت دشواری در درک گزارش یا برخورد با اصطلاحات فنی ممکن است از آن برداشت اشتباه نمایند
- در صورت ضرورت استفاده از اصطلاحات فنی و اختصارات ناآشنا باید آنها را بصورت واضح تعریف نمود
- فهرست اصطلاحات فنی و معانی آنها بصورت یک پیوست جداگانه ضمیمه گزارش شود

ارائه آسان مطالب

- نتایج باید بصورت ساده و قابل درک ارائه شوند
- محتوای گزارش باید روان و عاری از هرگونه ابهام و تردید باشد
- نمودارها، عناوین اصلی و فرعی، جداول و خلاصه ها بسرعت اخذ اطلاعات از گزارش کمک می نماید
- نمودارها باید به نحوی تهیه شوند که مستقلا مطالب را رساننده و چنان گویا باشد که خواننده برای درک آنها مجبور به مطالعه متن گزارش نشود
- اطلاعات ارائه شده در گزارش باید امکان انجام مقایسه بین عملکرد یک واحد در زمانهای مختلف یا بین عملکردهای واحدهای مشابه در یک زمان خاص را فراهم سازد

ارائه آسان مطالب - ادامه

- جداول : برای ارائه اطلاعات عددی و مقایسه ارقام
- نمودار یک خطی : برای نشان دادن روندها طی یک دوره
- نمودار چند خطی : برای مقایسه دو یا چند متغیر
- نمودار ستونی : برای مقایسه سرجمع یک متغیر طی یک دوره زمانی
- نمودار دایره ای : برای مقایسه یک کل با اجزاء آن
- نمودار گردش کار (فلوچارت) : برای نشان دادن روشها یا ترتیب اجرای دستورات

اختصار

- گزارش باید خلاصه بوده و صرفاً حاوی اطلاعات مورد نیاز باشد
- نباید طولانی تر از آنچه برای رساندن پیام و تأیید آن ضرورت دارد، باشد
- یافته های کم اهمیت را می توان در گزارش درج نمود و طی یادداشتی برای رفع نواقص به دستگاه اعلام نمود.
- ارجاع موضوع به یک یافته خاص بمنظور جلوگیری از تکرار اطلاعات مشابه
- گزارشات کامل و در عین حال مختصر در جذب خواننده موفق تر است
- اختصار نباید به کامل و جامع بودن گزارش خدشه وارد سازد
- گزارش باید تمام موضوعات اصلی را در بر گرفته و پوشش دهد

مفید و سازنده بودن

- در گزارش باید از زبان مودبانه و محترمانه و اصطلاحات مثبت و سازنده بجای کلمات دارای بار منفی استفاده شود تا موجب تخریب شان افراد و موضعگیری خصمانه آنها نگردد
- گرچه تاکید بازرسی بیشتر به مشکلات و نواقص است لکن یکی از فواید آن امکان درج یافته ها و ارزیابی های مثبت و منفی بصورت توأم در گزارش است
- اطلاعات گزارش حسابرسی عملکرد باید برای بهبود صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی فعالیتها قابل استفاده باشد
- گزارش بایستی اقدامات لازمی را که دستگاه باید انجام دهد پیشنهاد نماید

مفید و سازنده بودن – ادامه

- گزارش حسابرسی باید برای افراد ذینفع ارزش افزوده ایجاد نموده، اهداف تعیین شده را محقق سازد
- دارای ساختار مناسب بوده و عبارات مورد استفاده آن ابهام برانگیز نباشد
این امر مستلزم رعایت موارد ذیل است :
- ارائه جداگانه یافته ها و نتیجه گیریها
- ارائه حقایق و تفسیر آنها با رعایت بیطرفی
- ارائه نقطه نظرات و دیدگاههای مختلف
- درج نمودن کلیه شواهد و استدلالها و یافته های مربوط
- درج نتیجه گیریهای مثبت

محرمانه بودن

- اطلاعات گزارش و نتایج بررسیهای حاصله باید محرمانه تلقی شده و محرمانه نگهداری شود
- در صورت حذف اطلاعات به دلیل محرمانه بودن آن، باید به ماهیت اطلاعات و الزامات قانونی که حذف آن را ضروری ساخته اشاره شود
- چنانچه افشای مکتوب داده های ذیربط ممنوع است می توان در صورت لزوم آن را بصورت شفاهی به مدیریت انتقال داد
- گیرنده گزارش باید این اطمینان را داشته باشد که پیش نویس گزارش و محتویات آن در اختیار افراد غیر مسئول و غیر مجاز قرار نگرفته است
- در گزارش مستقیماً به احوال شخصیه اشخاص حقیقی اشاره نشود

رعایت قواعد نگارشی

- نقش مهم در تاثیر گذاری گزارش و تسهیل ارتباط با خواننده
- استفاده از پاراگرافهای کوتاه شده و ترتیب جملات هر پاراگراف
- از مطرح ساختن دو مفهوم یا نظر جداگانه در یک جمله خودداری شود
- بجای بکارگیری جملات مجهول از جملات معلوم استفاده شود تا فاعل جمله به روشنی برای خواننده گزارش آشکار شود
- جملات بسیار کوتاه معمولا مفهوم تاکیدی بیشتری دارند لکن در صورت استفاده مکرر موجب خستگی خواننده گزارش میشوند
- از تکرار بیش از حد جملات و کلمات اجتناب شود

خلاصه گزارش

- نحوه شروع رسیدگی : نحوه برنامه ریزی و اجرای بازرسی، دلایل انتخاب موضوع، محل انجام رسیدگیها، موانع و مشکلات احتمالی
- دامنه و اهداف رسیدگی : اهداف بازرسی، دامنه رسیدگیها، روش شناختی مورد استفاده، روش انتخاب نمونه ها، استانداردهای مورد عمل
- خلاصه نتایج : دستاوردهای اجرای طرح یا برنامه بصورت کاملاً بیطرفانه و مختصر، ضعفها، نواقص و اشکالات اساسی و نتیجه گیری نهائی

یافته ها و نتایج بازرسی

- ابتدا یافته های با اهمیت تر و سپس یافته های دارای اهمیت کمتر مطرح شود
- یافته ها باید به زبان ساده بوده و براحتی قابل درک باشد
- شرحی از وضعیت یا شرایط، دلایل ایجاد یا ادامه وضعیت یا شرایط، و آثار آن ارائه گردد
- به دلایل وضعیت ایجاد شده و کارهایی که مدیریت میتواند برای اجتناب از آثار منفی و تقویت آثار مثبت عملیات بانجام رساند اشاره شود
- هر مانع و مشکلی که بر عملکرد دستگاه تاثیر (مثبت یا منفی) گذاشته از جمله مواردی که خارج از کنترل مدیریت بوده است ذکر گردد

یافته ها و نتایج بازرسی - ادامه

- نیاز سنجی، امکان سنجی و اولویت سنجی: نتایج بررسی ضرورت اجرای عملیات، هزینه های مالی (یا هزینه فرصت) عدم اجرا، وضعیت و شرایط منطقه یا جمعیت هدف در صورت عدم اجرای عملیات، اینکه آیا عملیات اجرا شده بهترین گزینه ممکن و در اختیار مدیریت و در اولویت اول بوده است یا خیر
- فرایندها و نحوه اجرای عملیات و مکان یابی آن
- معیارهای برنامه: معیارهای تعیین شده توسط مدیریت یا حسابرس، مبانی معیارها با اشاره به منابع و مراجع معتبر
- شرح بررسیهای انجام گرفته: شرح دامنه و روش شناختی مورد استفاده برای ارزیابی هر فعالیت خاص

یافته ها و نتایج بازرسی - ادامه

- مقایسه حقایق با معیارهای تعیین شده : اشاره به حقایق با توجه به شرایط، وضعیت و مبادلات انجام شده، ذکر نتیجه گیری حسابرس در خصوص عدم کفایت آنها
- نتیجه گیریها کامل شرح داده شوند تا جای تفسیر نداشته باشد
- تعیین میزان آثار مثبت دستیابی به اهداف، یا زیان های حادث از عدم دستیابی (در صورت امکان برآورد میزان پولی این آثار مثبت و زیانها)

ارزیابی کارائی، اثربخشی و صرفه اقتصادی

- ارزیابی میزان دستیابی مجری به اهداف تعیین شده و بررسی تاثیر سایر عوامل در دستیابی و عدم دستیابی به اهداف
- ارزیابی میزان اثر بخشی اجرای پروژه یا برنامه یا موضوع فعالیت
- ارزیابی میزان کارایی دستگاه اجرایی پروژه یا برنامه یا موضوع فعالیت: کارائی و بهره وری کارکنان، کارائی دستگاهها، تجهیزات و سایر امکانات در اختیار با توجه به جنبه های کیفی آن
- ارزیابی صرفه اقتصادی منابع بکار گرفته شده در اجرای پروژه یا برنامه یا موضوع فعالیت

ضعف های مهم در کنترل های مدیریت

- ضعف های کنترل داخلی سازمان در یافته ها مورد اشاره قرار گیرد
- آیا مدیریت در سنوات و دوره های قبل به این ضعف واقف بوده
- وضعیت اقدامات اصلاحی (عدم اجرا، در دست اجرا، عدم کفایت)
- در صورت عدم دستیابی به اهداف، دلایل اثر بخش نبودن روشها و رویه هایی که توسط مدیریت بمنظور هدایت کارکنان و دستیابی به اهداف تدوین گردیده، مورد تحلیل قرار گیرد
- ضعف با اهمیت: وضعیتی است که در آن طراحی یا عملکرد يك یا چند عنصر از عناصر ساختار کنترل داخلی به گونه ای بوده که احتمال وقوع یا کشف به موقع اشتباهات یا تخلفات مهم (نسبت به کل برنامه، وظیفه یا فعالیت مورد حسابرسی) را کاهش نمی دهد

ضعف با اهمیت

- وضعیتی است که در آن طراحی یا عملکرد یک یا چند عنصر از عناصر ساختار کنترل داخلی به گونه ای بوده که احتمال وقوع یا کشف به موقع اشتباهات یا تخلفات مهم (نسبت به کل برنامه ، وظیفه یا فعالیت مورد حسابرسی) را کاهش نمی دهد
- ماهیت نواقص کنترلی و اهمیت پولی موضوع مورد حسابرسی
- بطور کلی در ضعف های مهم، یا اصولاً کنترل های داخلی تجویز نشده اند یا اگر تجویز شده اند کافی نبوده اند

توصیه های بازرسی

- با توجه به ارزیابیها و نتیجه گیریهای انجام شده، در صورت دستیابی عملیات به اهداف خط مشیها و روشهای استفاده شده مورد تأیید قرار گیرد
- در صورت عدم دستیابی، لزوم تغییر آنها بمنظور دستیابی به اهداف تعیین شده مورد تأکید قرار گیرد و پیشنهادات عملی بمنظور انجام تغییرات لازم و اصلاح نارسائیهای موجود و بهبود عملیات ارائه شود
- برآورد صرفه جوئیهای مالی و سایر آثار مثبت مالی و غیر مالی ناشی از اجرای هر توصیه ذکر شود
- نظرات دستگاه در خصوص توصیه ها بصورت مختصر بیان شود
- در صورت قابل قبول وقانع کننده بودن نظرات مذکور این مسئله ذکر گردد
- دلایل قانع کننده نبودن نظرات مذکور توضیح داده شود