

تعریف حسابرسی عملکرد

در گذشته منظور از حسابرسی ، کشف تقلب و گواهی صحت سوابق و مدارک حسابداری بوده است ، در حالی که امروزه ، منظور اصلی ، اظهار نظر درباره مطابقت صورت های مالی می باشد . به همین ترتیب ، در گذشته ، منظور از حسابرسی

عملکرد (۱) ، حصول اطمینان از رعایت قوانین ، خط مشی ها و مقررات بوده است ، در حالی که امروزه ، منظور اصلی ، بهبود عملکرد مدیریت و تعیین آن است که آیا یک واحد تجاری ، یک ارگان دولتی یا یک برنامه ، توأم با کارایی ، توجیه اقتصادی و اثربخشی اجرا شده است یا خیر .
در واقع حسابرسی عملکرد مدیریت عبارت است از :

« برنامه ریزی برای گردآوری و ارزیابی اطلاعات مربوط ، کافی و همچنین شواهد قابل اطمینان توسط حسابرس مستقل ، در ارتباط با این هدف حسابرسی که آیا مدیریت یا کارکنان واحد مورد رسیدگی ، اصول و استانداردهای مناسب را در ارتباط با عملیات به منظور به کارگیری منابع واحد تجاری توأم با کارایی ، توجیه اقتصادی و اثربخشی اعمال کرده اند یا خیر و اظهار نظر ، نتیجه گیری و گزارش به شخص ثالث ، با توجه به شواهد بدست آمده در ارتباط با هدف حسابرسی . »

با توجه به تعریف بالا می توان دونوع اصلی حسابرسی عملکرد مدیریت یعنی حسابرسی مدیریت (۲) و حسابرسی برنامه (۳) را تشریح کرد . حسابرسی مدیریت عبارت است از :

« برنامه ریزی برای گردآوری و ارزیابی اطلاعات مربوط ، کافی و همچنین شواهد قابل اطمینان توسط حسابرس مستقل ، در ارتباط با این هدف حسابرسی که آیا مدیریت یا کارکنان واحد مورد رسیدگی ، مقررات ، خط مشی ها ، روش ها یا سایر استانداردهای مناسب مدیریت را به منظور به کارگیری منابع واحد تجاری توأم با کارایی و توجیه اقتصادی اعمال کرده اند یا خیر و اظهار نظر ، نتیجه گیری و گزارش به شخص ثالث ، با توجه به شواهد بدست آمده در ارتباط با هدف حسابرسی و با در نظر گرفتن موارد زیر :

الف) ارائه شواهد کافی در گزارش به منظور قانع کردن شخص ثالث از صحت نتیجه گیری ها .

ب) ارائه پیشنهاد برای اصلاح هرگونه نارسایی

حسابرسی برنامه عبارت است از : « برنامه ریزی برای گردآوری و ارزیابی اطلاعات مربوط ، کافی و همچنین شواهد قابل اطمینان توسط حسابرس مستقل ، در ارتباط با این هدف حسابرسی که آیا مدیریت یا کارکنان واحد مورد رسیدگی یا نمایندگان آنان ، استانداردهای مناسبی را برای دستیابی به نتایج مورد انتظار مقامات بالاتر به طور اثربخش اعمال کرده اند یا خیر ، و اظهار نظر ، نتیجه گیری و گزارش به شخص ثالث ، با توجه به شواهد بدست آمده در ارتباط با هدف حسابرسی و با در نظر گرفتن موارد زیر :

الف) ارائه شواهد کافی در گزارش به منظور قانع کردن مقام بالاتر نسبت به صحت نتیجه گیری ها .

ب) (در صورت امکان ارائه پیشنهاد برای بهبود اثربخشی برنامه . «
نتایج حسابرسی مدیریت و برنامه

نتایج حسابرسی های مدیریت و برنامه براساس شواهد بدست آمده در ارتباط با هدف حسابرسی عملکرد مدیریت بدست می آید . اما این گونه حسابرسی ها بر سه جزء اصلی مشترک زیر مبتنی است :

۱) استانداردهای مناسب ؛

۲) پیروی کردن یا نکردن افراد یا سازمان ها از این استانداردها ؛

۳) نتایج حاصل از اعمال افراد یا سازمان ها با توجه به رعایت کردن یا نکردن استانداردهای مزبور .

شواهد و هدف های حسابرسی از دیدگاه حسابرسی عملکرد مدیریت ، شواهد حسابرسی عبارت است از واقعیت ها یا اطلاعات مورد استفاده به منظور نتیجه گیری در مورد این هدف حسابرسی که مدیران ، کارکنان یا نمایندگان واحد تجاری ، اصول ، رویه ها یا استانداردهای مناسب عملیاتی را در مورد استفاده اثربخش ، کارآمد و اقتصادی از منابع واحد تجاری ، به کار گرفته اند یا خیر .

البته باید توجه داشت که واقعیت ها یا اطلاعات مربوط به حسابرسی عملکرد مدیریت به دریافت کننده گزارش ارائه می شود تا نشان دهد که نتیجه گیری حسابرسی صحیح بوده است .

شواهد حسابرسی به منظور پاسخ به هدف حسابرسی گردآوری می شود . هر هدف حسابرسی مانند سؤالی است که

باید پاسخ داده شود یا موضوعی است که باید مورد قضاوت قرار گیرد. هدف حسابرسی شامل سه جزء اصلی ضوابط، علل و آثار می‌باشد. هر یک از این سه جزء باید در بیان هدف حسابرسی مطرح شود. ضوابط عبارت از استانداردهای مناسبی است که کارکنان یک سازمان باید در انجام مسئولیت‌های خود از آن پیروی کنند. حسابرس از ضوابط برای سنجش کارکرد واقعی کارکنان استفاده می‌نماید. علل، معرف اعمال واقعی است. آثار، نتایج حاصل از سنجش اعمال واقعی در مقایسه با استانداردها می‌باشد. به عبارت دیگر آثار، سنجش علل در مقایسه با ضوابط است.

واقعیت‌ها و اطلاعات به عنوان شواهد

بسیاری از حسابرسان که تجربیاتی در رسیدگی به صورت‌های مالی دارند، به آسانی درک می‌کنند که منابع اصلی واقعیت‌ها و اطلاعات مورد نیاز آنان، رویدادهای مالی، حساب‌ها و صورت‌های مالی است. اما هنگامی که حسابرس شروع به انجام حسابرسی مدیریت یا حسابرسی برنامه می‌کند، منابع اطلاعاتی به نحو قابل ملاحظه‌ای افزایش می‌یابد. علاوه بر واقعیت‌های مرتبط با حسابداری و اطلاعاتی که از مدیریت مالی گرفته می‌شود، حسابرس مدیریت ممکن است به مدیریت‌های کارگزینی، تحقیق و توسعه، تولید، برنامه‌ریزی، اداری یا سایر مدیریت‌های واحد تجاری مراجعه کند تا واقعیت‌ها و اطلاعات مورد نیاز خود را به دست آورد. از سوی دیگر، یک حسابرس برنامه ممکن است زمینه‌هایی نظیر محیط‌زیست، بهزیستی، بهداشت، انرژی و مبان‌های مالیاتی را مورد توجه قرار دهد. شواهدی که از منابع اطلاعاتی در رابطه با حسابرسی مدیریت و برنامه بدست می‌آید به انواع زیر قابل تقسیم می‌باشد:

۱- شواهد تحلیلی: هر چه که مبنای نتیجه‌گیری درباره هدف حسابرسی قرار می‌گیرد باید بخشی از دنیای واقعی محسوب شود. مبان‌های مزبور باید وجود خارجی داشته باشد. یعنی تنهاتصورات ذهنی شخص نباشد. در برخی موارد خاص امکان دارد که ظاهراً شواهد از وضعیت‌های غیرحقیقی ناشی شده باشد و آن هنگامی است که یک فرد متخصص درباره چیزی که می‌داند، گواهی می‌دهد. نتیجه‌گیری یا اظهار نظر مزبور که مبتنی بر شواهد مرتبط با یک هدف است، در واقع حاصل فکریک شخص است. بکارگیری این گونه شواهد که شواهد تحلیلی نامیده می‌شود، در مواردی متداول است که شواهد مربوط به یک هدف فرعی به نتیجه‌ای منجر شود که حسابرس از آن به عنوان شواهد مربوط به هدف اصلی بهره‌گیری.

۲- شواهد مستقیم: نتیجه‌گیری و قضاوت درباره هدف حسابرسی به نوع شواهد بدست آمده بستگی دارد. شواهد مستقیم، دسته‌ای از شواهد هستند که به حسابرس اجازه می‌دهد بدون کسب شواهد اضافی در مورد هدف حسابرسی نتیجه‌گیری کند. به عنوان نمونه، چنانچه هدف فرعی حسابرس، تعیین مالکیت ساختمان دفتر مرکزی شرکت مورد رسیدگی باشد، مراجعه به سند مالکیت ساختمان مورد نظر آنها کاری است که حسابرس باید انجام دهد.

۳- شواهد غیرمستقیم: در بسیاری از موارد، نتیجه‌گیری درباره یک هدف حسابرسی، بدون در نظر گرفتن یکجای شواهد مختلف و متعدد ممکن نیست. به عبارت دیگر، به ندرت می‌توان بر اساس تنها یک مشاهده مستقیم به اظهار نظر رسید. بلکه جهت اظهار نظر نیاز به شواهد ضمنی یا شواهد غیرمستقیم نیز می‌باشد.

۴- شواهد اولیه و ثانویه: شواهد اولیه شواهدی است که در کلیه شرایط و وضعیت‌ها قبل از توجه به شواهد دیگر باید مورد توجه باشد. در مواردی که دسترسی به شواهد اولیه ممکن نباشد حسابرس به سراغ شواهد ثانویه خواهد رفت. به عنوان مثال، در مورد یک قرارداد، نسخه اصلی آن شاهده اولیه می‌باشد. در مواردی که دسترسی به نسخه اصلی قرارداد امکان‌پذیر نباشد از کپی آن به عنوان شاهده ثانویه استفاده می‌شود.

منابع شواهد حسابرسی

قابلیت اطمینان شواهد حسابرسی به منبع تحصیل آن بستگی دارد. منبع شواهد نیز به نوبه خود به: ۱- آن چه که شخص درک می‌کند و ۲- آن چه که از دنیای واقعی گرفته می‌شود، مربوط است. بدین ترتیب و با توجه به این ویژگی‌ها، شواهد حسابرسی می‌تواند از سه منبع بدست آید:

(۱) آن چه که حسابرس شخصاً از اطلاعات دنیای واقعی درک می‌کند که به آن شواهد مشاهده‌ای (۴) گفته می‌شود.

(۲) تشخیص دیگران از اطلاعات دنیای واقعی که حسابرس را از آن آگاه می‌کنند، این‌گونه ادراکات، شواهد

تصدیقی (۵) نامیده می‌شود.

(۳) اطلاعات ثبت شده یعنی هنگامی که حسابرس به

اطلاعات مکتوبی دسترسی دارد که به آن شواهد ثبتی (۶)

گفته می‌شود.

منبع دیگر تحت عنوان « شواهد تحلیلی (۷) » مطرح می‌شود که در این جا جزء شواهد تصدیقی منظور شده است. زیرا حسابرس در اغلب موارد به عنوان یک شاهد متخصص، موضوعی را تصدیق می‌کند، تا درباره هدف حسابرسی نتیجه‌گیری نماید.

مراحل حسابرسی مدیریت

هر حسابرسی مدیریت ، چهار مرحله به شرح زیر دارد :

۱- بررسی مقدماتی : حسابرس در این مرحله ، اطلاعات کلی و سوابق را درباره سازمان و فعالیت‌های آن گردآوری می‌کند . سپس فعالیت یا فعالیت‌هایی را که نقاط ضعف آشکار داردمشخص ، یک هدف مقدماتی حسابرسی را بیان و برای بررسی و آزمون کنترل‌های مدیریت مربوط به فعالیت‌موردنظر، برنامه رسیدگی تهیه می‌نماید .

۲- بررسی و آزمون کنترل‌های مدیریت : حسابرس ، شواهدمربوط و با اهمیت را درباره سه جزء هدف حسابرسی از طریق بررسی کنترل‌های مدیریت سازمان گردآوری و براساس آن به پرسش‌های زیر پاسخ می‌دهد : آیا ضوابطقابل قبول است ؟ آیا اعمال شخص یا اشخاص موجب بروزآثاری شده است ؟ آیا این آثار، واجد اهمیت کافی برای تدوین یک هدف قطعی حسابرسی می‌باشد ؟ حسابرس در خلال بررسی کنترل‌های مدیریت می‌تواند شواهدی را درارتباط با قابلیت اتکای اطلاعات بدست آمده از کنترل‌هایمدیریت نیز گردآوری و یک برنامه برای رسیدگی تفصیلی تهیه نماید .

۳- رسیدگی‌های تفصیلی : در این مرحله حسابرس شواهدکافی ، مربوط ، با اهمیت و قابل اطمینان را درباره هدف حسابرسی گردآوری می‌کند. هدف حسابرسی در واقع پاسخ به این سوال است که آیا اعمال برخی افراد یا گروه‌ها منطبق با استانداردهای قابل قبول عملیاتی بوده و به‌طور کارآمد درچارچوب یک فعالیت مشخص مدیریت انجام گرفته است یاخیر. سپس حسابرس این شواهد را به منظور نتیجه‌گیری درباره هدف حسابرسی ، تلخیص و ارزیابی می‌نماید .

۴- تهیه گزارش : حسابرس براساس رسیدگی‌های تفصیلی و نتایج حاصل از آن ، گزارش حسابرسی را تنظیم و همراه با شواهد کافی پشتیبان به دریافت کننده گزارش ارائه می‌کند .

مراحل حسابرسی برنامه

هر حسابرسی برنامه ، چهار مرحله قابل تفکیک به شرح زیر دارد :

۱- بررسی مقدماتی : حسابرس ، اطلاعات کلی و سوابق رادرباره برنامه و سازمان‌های مربوط ، فعالیت‌ها و هدف‌های آن گردآوری می‌کند . سپس ، برنامه‌ای که احتمالاً درآئریخشی آن مشکلی وجود دارد توسط حسابرس تعیین و به‌عنوان هدف مقدماتی حسابرسی برنامه بیان می‌شود . حسابرس همچنین راه‌حل‌های جایگزین را برای دستیابی به هدف برنامه مشخص می‌کند . حسابرس پس از انجام مقدمات مزبور ، برنامه‌ای را برای بررسی و آزمون کنترل‌هایمدیریت در محدوده برنامه انتخابی تهیه می‌نماید .

۲- بررسی و آزمون کنترل‌های مدیریت : حسابرس با بررسی کنترل‌های مدیریت برنامه ، شواهد مربوط و با اهمیت را برای هر سه جزء هدف حسابرسی گردآوری می‌کند تا براساس آن مشخص نماید که آیا ضوابط قابل قبولند ، آیا اشخاص مسبب‌علل شده‌اند و آیا آثار واجد اهمیت است ؟ براساس این بررسی‌ها ، هدف قطعی حسابرسی توسط حسابرس معین می‌شود . حسابرس در خلال بررسی و آزمون کنترل‌هایمدیریت ، شواهدی را در ارتباط با قابلیت اطمینان و قابلیت اتکای اطلاعات بدست آمده از کنترل‌های داخلی مدیریت گردآوری می‌کند. سپس ، حسابرس برنامه‌ای رابرای رسیدگی‌های تفصیلی تهیه می‌نماید .

۳- رسیدگی‌های تفصیلی : حسابرس در این مرحله شواهدکافی ، مربوط و با اهمیت و قابل اطمینان را در این‌باره گردآوری می‌کند که آیا شرکت کنندگان در برنامه (شامل ارکان مسئول برنامه) وظایف خود را به گونه‌ای انجام داده‌اندکه نتایج مورد انتظار برنامه حاصل شده‌باشد یا خیر. در صورت منفی بودن پاسخ دلایل آن چه بوده‌است . سپس شواهد گردآوری شده راتجزیه و تحلیل و درباره هدف برنامه ، نتیجه‌گیری می‌کند .

۴- تهیه گزارش : حسابرس براساس رسیدگی‌های تفصیلی ، گزارش حسابرسی را تهیه و نتیجه‌گیری‌های خود را به دریافت‌کننده گزارش ارائه می‌کند . همراه گزارش مزبور شواهد کافی برای پشتیبانی از نتیجه‌گیری‌ها نیز در اختیار دریافت‌کننده گزارش قرار می‌گیرد .

در این جا لازم به ذکر است که بندرت برنامه‌ای پیدامی‌شود که هدف بیان شده‌ای همراه با استانداردهای مشخص برای اندازه‌گیری آن هدف داشته باشد . بنابراین حسابرس ناگزیر باید هدف برنامه و استانداردهای اندازه‌گیری فعالیت‌های آن برنامه را خود تدوین کند. از آنجاکه استاندارد تدوین شده به آینده نیز تعمیم می‌یابد ، حسابرس به جای محدود شدن به گردآوری شواهد ، ناگزیر از تعیین تکنیک‌هایی برای تحلیل برنامه است .

حسابرس برای انجام این کار معمولا از خدمات متخصصین و مشاوران مدیریت استفاده می‌کند . برخی از این تکنیک‌ها به شرح زیر است :

۱- مدل‌های احتمالات : این مدل‌ها به منظور ارائه واقعیت‌های پیش روی مدیریت در اجرای فعالیت‌ها و برنامه‌های مربوطمورد استفاده قرار می‌گیرند . جایگزین کردن مدل‌های احتمالات به جای تصمیم‌گیری‌های مبني بر حدس و گمان بسیار مفید و قابل استفاده است . برخی از تکنیک‌هایی که درحسابرسی می‌تواند مورد استفاده قرار گیرد عبارتند از : تجزیه و تحلیل شبکه ، تکنیک‌های ارزیابی و بررسی برنامه (۸) ، شیوه مسیریجرانی (۹) .

۲- مدل‌های تجربی : در این مورد ، تحلیل‌گران ، مدلی تجربی را طراحی و نتایج حاصل از طریق مدل‌های ریاضی را با آن مقایسه می‌کنند تا بتوانند در باره مطابقت و ارتباط مدل ریاضی با واقعیت‌ها تصمیم‌گیری نمایند . این گونه مقایسه‌ها بین دو یا چند فعالیت ، رهنمودهای لازم را برای تعیین بهترین نحوه برخورد با مسایل مدیریت در اختیار

تحلیل‌گران می‌گذارد . استفاده از مدل تجربی شامل مدل‌های مقایسه‌برنامه‌های مشابه و سری‌های زمانی است

۳- مدل‌های ترازنامه‌ای : این نوع مدل‌ها گرچه مدل ریاضی محسوب نمی‌شوند اما به دلیل آشنایی بیشتر حسابداران و حسابرسان با آن ، واقعیت‌ها را به گونه‌ای مطلوب ارائه می‌کند . هنگامی که يك حسابدار معادله « دارایی‌ها = بدهی‌ها + سرمایه »

را بیان می‌نماید در واقع انتظارات مدیریت را از فعالیت‌های مالی سازمان بازگو می‌کند .

۴- مدل‌های بهینه‌سازی : مدل‌های بهینه‌سازی شامل :

۱) مدل‌های برنامه‌ریزی خطی است که در هر فعالیتی که بین متغیرهای آن رابطه خطی وجود داشته و محدودیت‌هایی در ارتباط با بکارگیری منابع موجود باشد ، می‌توان تابع‌هدفی را اعم از حداکثر یا حداقل کردن ، حسب‌مورد تعریف کرد .

۲) مدل‌های صف انتظار

۳) مدل‌های تئوری بازی‌ها

۴) مدل‌های تحلیل شبکه

۵) مدل‌های زنجیره‌ای مارکوف است .

کاربرگ

کاربرگ عبارت است از ثبت اطلاعات و شواهد گردآوری شده در خلال رسیدگی‌های مربوط به هدف حسابرسی . در مرحله بررسی مقدماتی بیشتر اطلاعات به‌دست آمده که در کاربرگ‌ها منعکس می‌شود ، توصیفی است .

حسابرس با تحلیل این اطلاعات توصیفی ، تعیین می‌کند

که چه بخشی از آن می‌تواند شواهد مربوط به اجزای سه‌گانه‌هدف اولیه حسابرسی (ضوابط ، علل ، آثار) محسوب شود .

در حسابرسی‌های مدیریت و برنامه کاربرگ‌های مرتبط با بررسی و آزمون کنترل‌های مدیریت باید نشان دهد که حسابرس شواهد مربوط و با اهمیت را درباره دو هدف زیر از سیستم کنترل مدیریت بدست آورده است :

۱) تعیین قابلیت قبول و قابلیت توجه هدف اولیه حسابرسی

۲) تعیین قابلیت انعکاس اطلاعاتی که از سیستم کنترل

مدیریت سازمان بدست می‌آید .

مهمترین مرحله يك حسابرسی تدوین هدف حسابرسی است تا بتوان در رسیدگی‌های تفصیلی در مورد آن نتیجه‌گیری و به شخص ثالث گزارش کرد . نتیجه‌گیری باید براساس اطلاعات و شواهد مندرج در کاربرگ صورت گیرد و باید دقیق باشد .

بنابراین نقش عمده کاربرگ می‌تواند به شرح زیر خلاصه شود :

۱) تأمین سابقه اطلاعاتی و شواهد لازم درباره هر يك از

مراحل رسیدگی

۲) تأمین سوابق مرتبط با قابلیت اطمینان شواهد گردآوری

شده درباره هدف حسابرسی

۳) تأمین مبنایی برای :

الف) تهیه برنامه حسابرسی برای مرحله بررسی و آزمون

کنترل‌های مدیریت براساس کاربرگ‌های مرحله

بررسی مقدماتی ;

ب) تهیه برنامه حسابرسی برای مرحله رسیدگی‌های

تفصیلی براساس کاربرگ‌های مرحله بررسی و آزمون

کنترل‌های مدیریت ;

ج) تهیه گزارش نهایی براساس کاربرگ‌های مرحله

رسیدگی‌های تفصیلی ;

استانداردهای گزارشگری

به‌منظور تهیه گزارش حسابرسی عملکرد و ارائه نتایج

رسیدگی‌ها معمولاً می‌توان از دو الگو به‌شرح زیر استفاده کرد:

الف) پیروی از گردش اطلاعات به همان ترتیبی که در

جریان حسابرسی بدست آمده است و انعکاس آن در گزارش حسابرسی عملکرد . در انجام کار حسابرسی ،

حسابرس مراحل زیر را طی می‌کند :

(۱) گردآوری اطلاعات و سوابق و آزمون کنترل‌های مدیریت

(۲) تدوین و بیان هدف حسابرسی

(۳) گردآوری شواهد مرتبط با هدف حسابرسی

(۴) نتیجه‌گیری در مورد هدف حسابرسی

حسابرس در طول این فرآیند، روش‌های مشخصی را دنبال می‌کند تا از کامل و عینی بودن حسابرسی خود اطمینان یابد. در حسابرسی عملکرد، دامنه رسیدگی در پایان گزارش حسابرسی منعکس می‌شود. بنابراین به منظور تکمیل سازمان‌دهی گزارش طی دو مرحله زیر ضروری است:

(۵) ارائه پیشنهاد

(۶) دامنه رسیدگی

ب) انعکاس اطلاعات در گزارش حسابرسی عملکرد به ترتیب اهمیت آن از دیدگاه استفاده‌کننده گزارش. در تهیه گزارش‌های حسابرسی برای استفاده‌کننده گزارش، معمولاً نتایج حسابرسی بیش از چگونگی رسیدن به این نتایج مهم می‌باشد. بنابراین حسابرس می‌تواند به جای نوشتن گزارش به ترتیبی که مراحل حسابرسی انجام شده است، ابتدا نتایج را بر مبنای هدف حسابرسی تشریح و سپس آن را با ارائه شواهد کافی پشتیبانی کند. حسابرس به منظور استفاده از این‌الگو باید مراحل زیر را طی کند:

(۱) ارائه اطلاعات مربوط به سوابق

(۲) طرح نتایج حسابرسی همراه با شواهد کافی برای پشتیبانی نتایج مرتبط با هدف حسابرسی

(۳) ارائه پیشنهاد

(۴) بیان دامنه رسیدگی

چنانچه به سازمان مورد رسیدگی فرصت داده شود که قبل از انتشار گزارش، آن را مطالعه و نسبت به مفاد آن اظهار نظر کند، و این کار به ارائه شواهد اضافی مؤثر بر نتایج حسابرسی منجر گردد، حسابرس می‌تواند یک بخش اضافی را تحت عنوان « نظریات سازمان مورد رسیدگی » بین بخش‌های « ارائه پیشنهادات » و « دامنه رسیدگی » به گزارش خود اضافه کند.

قبل از شروع به نگارش گزارش، حسابرس قاعدتاً امور مربوط به حسابرسی را به‌طور کامل انجام داده است. چنانچه حسابرسی بر اساس استانداردهای پذیرفته شده حسابرسی انجام شده باشد، منطبق دنبال شده در امور حسابرسی می‌تواند در تهیه گزارش نیز مورد توجه قرار گیرد.

اصلاحیه تصویب‌نامه شماره ۲۳۷۶۷/ ت ۲۲۵ مورخ ۱۲/۷/۷۱ در خصوص مقررات مربوط به اخذ تضمین انجام تعهدات (ابلاغی طی نامه شماره ۱۹/۶۵۰۱۲۸۹ ت ۱۸۲۸۹ ه' مورخ ۹/۱۰/۷۷ هیأت وزیران)

هیأت وزیران در جلسه مورخ ۱۵/۹/۱۳۷۷ بنا به پیشنهاد شماره ۱۰۲-۱۹۴۳-۵/۸۲۷ مورخ ۱۰/۴/۱۳۷۶ سازمان برنامه و بودجه، به استناد ماده (۲۳) قانون برنامه و بودجه - مصوب ۱۳۵۱ - و بند « ص » تبصره (۲) قانون بودجه سال ۱۳۷۷ کل کشور تصویب نمود:

بند (۲) تصویب‌نامه راجع به مقررات مربوط به اخذ تضمین انجام تعهدات موضوع تصویب‌نامه شماره ۲۳۷۶۷/ ت ۲۲۵ ه' مورخ ۱۲/۷/۱۳۷۱ به شرح زیر اصلاح می‌شود:

۲- تضمین انجام تعهدات

۱- میزان تضمین انجام تعهدات برای انعقاد پیمانهای سی میلیارد ریالی و کمتر، معادل ۵٪ مبلغ مندرج در پیمان است که به یکی از صورتهای زیر از سوی پیمانکار نزد کارفرما تودیع می‌گردد:

الف - سپرده نقدی که باید به حساب بانکی

کارفرما واریز شود

ب - ضمانت‌نامه بانکی

پ - واریزنامه‌های ارزی صادراتی به قیمت روز

ت - مطالبات قانونی قطعی شده قراردادهای

میزان مورد تأیید دستگاه اجرایی و

ذی‌حساب مربوط

ث - وثیقه ملکی معادل ۹۰٪ ارزش کارشناسی

رسمی آن

ج - اوراق قرضه دولتی

د - اسناد خزانه

ه - اوراق مشارکت (بی‌نام) منتشر شده از سوی دولت (وزارتخانه‌ها و مؤسسات

دولتی)، شرکتهای دولتی، شهرداری‌ها و

مؤسسات عمومی غیردولتی

و - سهام شرکتهای سهامی عام پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران به مأخذ ۷۰٪ ارزش روز آن .

۲-۲- میزان تضمین انجام تعهدات در انعقاد پیمانهای سی الی هفتاد میلیارد ریال ، برای سی میلیارد ریال اول مانند بند (۲-۱) و نسبت به مبلغ مازاد بر آن ، ۵/۲ درصد یکی از انواع تضمینهای موضوع بند (۲-۱) و ۵/۲ درصد به صورت سفته با ظهرونیسی صاحبان امضاء مجاز پیمانکار.

۲-۳- میزان تضمین انجام تعهدات در انعقاد پیمانهای هفتاد میلیارد ریال و بالاتر، برای هفتاد میلیارد ریال اول مانند بند (۲-۲) و نسبت به مبلغ مازاد بر آن ، ۵/۱ درصد یکی از انواع تضمینهای موضوع بند (۲-۱) و ۵/۳ درصد به صورت سفته با ظهرونیسی صاحبان امضاء مجاز پیمانکار.

۲-۴- دستورالعمل مربوط به مقررات نحوه تودیع، نگهداری و استرداد اوراق موضوع بند (۲-۱) این تصویبنامه حداکثر ظرف مدت یک ماه پس از ابلاغ این مصوبه توسط کمیته‌ای با مسئولیت سازمان برنامه و بودجه و متشکل از نمایندگان وزارت امور اقتصادی و دارایی ، بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران و سازمان بورس اوراق بهادار تهران ، تهیه و برای اجرا اعلام می‌گردد.

۲-۵- سایر مراتب مربوط به تضمین انجام تعهدات از جمله مدت اعتبار ، چگونگی تمدید یا استرداد و مانند آن تابع مفاد پیمان و شرایط عمومی پیمان و مقررات مربوط می‌باشد.

حسن حبیبی
معاون اول رئیس جمهور

رونوشت به : دفتر مقام عظم رهبری ، دفتر رئیس جمهور ، دفتر ریاست قوه قضاییه ، دفتر معاون اول رئیس جمهور ، دفتر معاون حقوقی و امور مجلس رئیس جمهور ، دفتر معاون اجرایی رئیس جمهور ، دبیرخانه مجمع تشخیص مصلحت نظام ، دیوان محاسبات کشور ، اداره کل قوانین مجلس شورای اسلامی ، سازمان بازرسی کل کشور ، اداره کل حقوقی ، اداره کل قوانین ومقررات کشور ، بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران ، کلیه وزارتخانه‌ها ، روزنامه‌های رسمی جمهوری اسلامی ایران و دفتر هیأت دولت ابلاغ می‌شود.

۱) این کتاب توسط دفتر مطالعات مالی و حسابداری مدیریت و با تایید آقای دکتر شباهنگ تلخیص شده است .

2) Performance Auditing

3) Management Auditing

4) Program Auditing

(۱) Observational Evidence

(۲) Testimonial Evidence

(۳) Records Evidence

(۴) Analytical Evidence

(۱) PERT

(۲) CPM