

حسابرسی دولتی

(کاربردی)

برای بهره‌برداری:

مدیران ارشد و میانی (مالی و غیرمالی)

کارشناسان، حساب‌رسان و حسابداران

دانشجویان دانشگاه

مؤلف: حسن سیرانی



این کتاب به عنوان کتاب درسی حسابرسی دولتی براساس
سرفصل رشته حسابرسی دانشگاه تدوین گردیده است.

سرشناسه: سیرانی، حسن، ۱۳۲۴

عنوان و نام پدیدآورنده: حسابرسی دولتی (کاربردی): برای بهره‌برداری مدیران ارشد و میانی (مالی و غیرمالی) کارشناسان، حساب‌رسان و حسابداران و دانشجویان دانشگاه - مؤلف حسن سیرانی
مشخصات نشر: تهران، انتشارات دانش‌آرا - ۱۳۹۲

مشخصات ظاهری: ۱۰۴ صفحه، مصور

شابک: ۵۰۰۰۰ ریال: ۲-۱۷-۷۱۷۲-۹۶۴-۹۷۸

وضعیت فهرست نویسی: فیفا

موضوع: حسابرسی

موضوع: حسابرسی - - ایران

موضوع: مالیه عمومی - - حسابرسی

موضوع: مالیه عمومی - - ایران - - حسابرسی

رده‌بندی کنگره: ۱۳۹۲ ح۹س/۵۶۶۷ HF

رده‌بندی دیوئی: ۴۵/۶۵۷

شماره کتابشناسی ملی: ۳۳۵۷۳۵۶

حسابرسی دولتی

مؤلف: حسن سیرانی

ناشر: دانش‌آرا

طرح جلد: سیرانی

تیراژ: ۵۰۰ نسخه

قیمت: ۵۰۰۰۰ ریال

نوبت چاپ: اول ۱۳۹۲



مراکز پخش:

۱- خیابان شریعتی روبروی پارک شریعتی، کوچه پیروز، پلاک ۴۰

تلفن تماس: ۰۹۱۲۱۷۷۱۰۸۷ - سیرانی - ۲۲۸۴۰۲۲۶

آدرس الکترونیک: hassansirani@yahoo.com

۲- انتشارات رهنما: خیابان انقلاب، خیابان شهدای ژاندارمری (مشتاق) بین فروردین و

فخررازی پلاک ۱۱۰

تلفن: ۶۶۴۱۶۶۰۴

فروشنده و خواننده گرامی:

این کتاب دارای برجسب اصالت کالا (هولوگرام) در روی جلد است که ضمن دقت در این مورد، در صورت عدم وجود هولوگرام ما را با شماره ۰۹۱۲۱۷۷۱۰۸۷ آگاه فرمایید. با تشکر

بسی شایسته است از استاد فرهیخته و فرزانه

جناب آقای دکتر علی ثقفی

که با کرامتی چون خورشید، سرزمین دل را روشنی می‌بخشند و گلشن‌سرای
علم و دانش را با راهنمایی‌های کارساز و سازنده پدرا نه بارور می‌نمایند،
تقدیر و تشکر نموده و این هدیه بسیار کوچک را به محضر مبارک‌شان
تقدیم نمایم.

معلما مقامت ز عرش برتر باد همیشه توسن اندیشه‌ات مظفر باد
به نکته‌های دلاویز و گفته‌های بلند صحیفه‌های سخن از تو علم پرور باد

حسن سیرانی



تقاضای ناشر

حمد و سپاس خداوند منان را که با الطاف بی‌کران خود این توفیق را به ما ارزانی داشت تا قدم کوچک در جهت ارتقای دانش عمومی و فرهنگ این مرز و بوم در زمینه چاپ و انتشار کتب دانشگاهی بخصوص در رشته‌های حسابداری و حسابرسی برداشته و در انجام رسالتی که بر عهده داریم مؤثر و مفید واقع شویم.

گسترده‌گی علوم و توسعه روزافزون آن شرایطی را به وجود آورده که هر روز شاهد تحولات اساسی و چشمگیری در سطح جهان باشیم این گسترش و توسعه نیاز به منابع مختلف علمی از جمله کتب حسابداری و حسابرسی است که بیش از پیش موجب روشنگری دانشجویان عزیز را میسر خواهد نمود و در این راستا **انتشارات دانش‌آرا** با همکاری جمعی از اساتید معزز و مؤلفان گرانقدر و پژوهشگران تلاشگر و نیز پرسنل دلسوز و کار آزموده در زمینه امر آموزش و نشر درصدد هستند تا با تلاش‌های دائمی خود برای رفع کمبود کتب مورد نیاز دانشگاهی، منابع پر بار و معتبری را در اختیار علاقمندان گرانقدر قرار دهند.

در پایان از خوانندگان عزیز و دانشجویان و دانش‌پژوهان محترم تقاضا دارد با پیشنهادها و انتقادهای سازنده خود، ما را در بهبود کیفیت بهتر کتب منتشره یاری نمایند.

مدیرمسئول انتشارات دانش‌آرا

حسن سیرانی



HASSAN SIRANI

حسن سیرانی

- مدیر ارشد (باکد شناسایی در بانک اطلاعات مدیران کشور) ۰۹۱۲-۱۷۷۱۰۸۷ Mobile:
- حسابرس معتمد دیوان محاسبات کشور (شماره کارت ۱۷) E-mail: Hassansirani@yahoo.com

- عضو پیوسته انجمن حسابداری ایران
- حسابرس ارشد (با کد شناسایی در سازمان حسابرسی کشور)
- حسابدار خبره (عضو انجمن حسابداران خبره ایران)
- عضو انجمن متخصصین امور ذیحسابی کل کشور
- عضو انجمن مدیریت ایران
- مدرس: دانشگاه علوم پزشکی شهید بهشتی (دانشکده سلامت)، دانشگاه تهران (تخصصی مدیران مالی و غیرمالی)، دانشکده غیرانتفاعی پرندک، دانشگاه شهید عباسپور، کانون فارغ التحصیلان دانشگاه صنعتی شریف، دانشگاه جامع علمی کاربردی (با کد شناسایی ۰۰۹۰۶۵)، (واحدهای مختلف)، دانشگاه نفت (تخصصی)
- مشاور در امور (مالی، مالیاتی، اداری، آموزشی، مدیریت و مدیریت بحران)
- سوابق تدریس در: رشته‌های مالی، اداری، مدیریت و قوانین مالی، اداری، دیوان محاسبات کشور، محاسبات عمومی کشور، کار و امور اجتماعی، تامین اجتماعی، مالیات‌های مستقیم و ارزش افزوده و قوانین و مقررات مالی مادر و نظارت مالی، قوانین و مقررات برگزاری مناقصات و قراردادهای حسابداری و حسابرسی دولتی، حسابرسی مالیاتی داخلی (بابتش از ۳۲ سال تجربه آموزشی در دانشگاه)
- مدیر مسئول انتشارات دانش‌آرا به شماره ثبت ۱۲۳۴ - ۱۳۷۱/۱۰/۳۰

فهرست مطالب

عنوان	صفحه
پیش گفتار مؤلف	۹
مقدمه	۱۳
حسابرسی در ایران	۱۳
مفهوم حسابرسی در ایران	۱۴
اصولی چند از قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران	۱۵
قانون دیوان محاسبات	۱۵
وظایف و اختیارات دیوان محاسبات کشور	۱۶
نحوه کار هیأت های مستشاری	۱۸
منابع رسیدگی به شرکت فرضی آلفا	۲۲
نمودار سازمانی دیوان محاسبات کشور	۲۳
چارت سازمانی دیوان محاسبات کشور	۲۴
مجلس شورای اسلامی و تنخواه گردان	۲۷
مراحل هفت گانه خرج دولت بر اساس قانون محاسبات عمومی کشور	۲۵
تعاریف مواد هفت گانه خرج دولت بر اساس قانون محاسبات عمومی کشور	۲۵
جایگاه اداره کل امور مالی و ذیحسابی دستگاه اجرایی	۲۷
شرح وظایف ذیحساب و اداره امور مالی	۲۹
مواردی از اساسنامه قانون سازمان حسابرسی	۳۳
بررسی نمونه ای از حسابرسی در دولت	۳۵
حسابرسی اثربخشی	۳۵
حسابرسی مدیریت	۳۶
انواع معیارها در حسابرسی مدیریت	۳۷
وفاق عمومی و خردگرایی، مبنای رسیدگی حسابرس	۴۰
استاندارهای وفاق عمومی	۴۱
نقش های مختلف حسابرس	۴۲
نتیجه گیری از بحث حسابرسی	۴۳
تعریف تجزیه و تحلیل صورتهای مالی	۴۴
انواع استانداردها	۴۵
تعریف تکنیک های حسابرسی	۴۵
تعاریف اظهار نظر حسابرسی	۴۶
انواع حسابرسی	۴۷
نامه پذیرش کار حسابرسی	۴۸
کاربرگ (تعریف)	۴۸
تعریف حسابرسی عمومی	۴۸
انواع اطلاعات و مدارک	۴۹

۴۹	طبقه‌بندی مدارک حسابرسی
۵۱	دفاتر روزنامه و کل
۵۱	مقایسه و نسبت‌ها (تجزیه و تحلیل نسبت‌ها و روندهای مالی)
۵۱	محاسبات
۵۲	اطلاعات شفاهی (مصاحبه و پرسش)
۵۲	کنترل داخلی
۵۴	انواع حسابرسی
۵۴	اصطلاحات حسابرسی
۵۷	انواع نمونه‌گیری
۶۰	انجام حسابرسی مناسب
۶۰	ارزیابی و اندازه‌گیری نتایج حاصله از نمونه
۶۱	مشخصات نمونه و جامعه
۶۱	خلاصه قواعد نمونه‌گیری
۶۲	انواع اظهارنظر در گزارشات حسابرسی
۶۲	اصول و موازین حسابرسی
۶۳	مسئولیت حسابرسان
۶۵	انواع حسابرسی دولتی (کاربردی)
۶۵	هدف
۶۶	حسابرسی مالی
۶۷	حسابرسی عملیاتی
۶۹	سایر فعالیت‌های مؤسسات حسابرسی
۷۰	استانداردهای عمومی
۷۰	هدف
۷۰	صلاحیت‌های عمومی
۷۱	لزوم آموزش مستمر حسابرسان
۷۳	استقلال حسابرسان
۷۴	ضعف‌های شخصی حسابرسان
۷۵	ضعف‌های برون سازمانی
۷۶	استقلال سازمانی
۷۶	حسابرسان داخلی
۷۷	حسابرسان مستقل
۷۸	اعمال مراقبت حرفه‌ای
۸۰	کنترل کیفیت
۸۳	تعاریف و واژه‌نامه
۹۰	متن و جواب سؤالات حسابرسی عملیاتی
۱۰۳	منابع و مأخذ
۱۰۴	کتاب‌های منتشر شده توسط مؤلف
۱۰۴	گزیده‌ای از انتشارات دانش‌آرا

پیش‌گفتار مؤلف

با استعانت از پروردگار قادر و توانا اراده کرده که بگوید:

هم اکنون در شرایط حساس اقتصادی کشور هستیم. بودجه سالانه کل کشور مبنای حیاتی دولت و ملت را رقم می‌زند. جا دارد برای وصول و ایصال درآمدهای دولت و متقابلاً تشخیص و هزینه‌کرد بودجه، مدیران دستگاه‌های اجرایی کشور، حسابداران و حسابرسان دولتی، حسابرسی دولتی را بصورت ریشه‌ای بشناسند، تا هر یک نقش حساس خود را در تشخیص، تامین اعتبار و رسیدگی و نظارت به درستی ایفا نمایند.

در حسابداری و حسابرسی دولتی، احترام به قانون بایستی سرلوحه امور قرار گیرد و مورد توجه و احترام باشد و لاغیر.

در این راستا آگاهی از متون قوانین دیوان محاسبات کشور و محاسبات عمومی کشور، راه گشای انجام درست وظایف قانونی مدیران ارشد کشور و روسای دستگاه‌های اجرایی بوده و مسئولیت‌ها را هموار و میسر می‌سازد. لذا سعی شده است حسابرسی دولتی را به‌صورت ریشه‌ای بررسی نموده و چگونگی انجام آنرا که ناشی از اجرای قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران است به کلیه مدیران ارشد، کارشناسان، و حسابداران، حسابرسان دولتی توصیه نماید، که به اصول، مبنای و استانداردهای اولیه آن می‌بایست آگاهی لازم را داشته تا بتوانند به اجرای قانونی بودجه کل کشور احساس مسئولیت نموده و پای‌بند باشند.

عنایت دارند کشور عزیزمان ایران رو بسوی توسعه اقتصادی نهاده و رشته آموزشی حسابداری و حسابرسی جایگاه والای خود را در تمام جهات (انتفاعی و غیر انتفاعی) باز نموده است و با اقبال بسیار خوبی به علت استقبال جوانان علاقمند کشورمان روبروست. این رویکرد، اینجانب را برآن داشت که تجربه سال‌های متمادی اعم از مطالعه، تدریس (بیش از ۳۰ سال) و کار عملی با مسئولیتی تحت عنوان حسابرس معتمد دیوان محاسبات کشور که درطول ۴۶ سال تجربه خویش،

هم به عنوان مدیره حسابرسی دولتی شده و هم به عنوان حسابرس معتمد، حسابرسی دولتی بعمل آورده که با الطاف بی کران پروردگار از هر دو سو، سر بلند بیرون آمده است.

برآیند نزدیک به نیم قرن تجربه عملی، کلاس‌های آموزش حسابداری و حسابرسی قابل استفاده و موفق بوده که در ترم‌های متمادی موجب استقبال گرم دانشجویان عزیز قرار گرفته است. (به اعتراف خود عزیزان).

توصیه اساتید بزرگوار و خواست نورچشمان عزیز دانشجو، حقیر را بر آن داشت که به منظور فراهم آوردن اطلاعات دقیق و دگرگونی در شیوه‌ها و ابداع روش‌های نوین عملی و کاربردی در امر حسابرسی دولتی دینی را بر خویشتن اختصاص دهم که به اشتیاق وافر جوانان عزیز جوابگو بوده و راه کسب علم و ارتقاء آگاهی علاقمندان را در بالا بردن سطح دانش کاربردی و انتقال اطلاعات عملی تدبیر در شیوه‌های مدیریت دولتی، دولت مردان؛ که با بودجه‌های بی دردرسر، فراهم آمده از دست رنج و سرمایه‌های خداداده ملت نجیب و شریف ایران، تشخیص‌های آنچنانی را بدون پاسخگوئی در پایان سال مالی بعمل آورده، می‌تواند با توجه به ماده (۱۸) قانون محاسبات عمومی کشور که خود نشانه‌ای از ساختار کنترل داخلی (نظارت) سازمان محسوب می‌شود جدی گرفته و این خود شامل کلیه اقداماتی است تا مدیریت اطمینان یابد هر چیز به گونه‌ای که باید عمل می‌نماید.

و این اطمینان خاطری است برای ارزشیابی سازمان از طریق ارزشیابی سیستم کنترل‌های داخلی و از مهمترین اقداماتی است که حسابرس دولتی در آغاز رسیدگی‌های خود بدنبال آن است. و این ارزشیابی در اولین قدم می‌تواند آزمون اجرای ماده (۱۸) قانون محاسبات عمومی کشور را به منظور نظارت مالی و محاسباتی تلقی نموده و برای حسابرسی دولتی دستگاه اجرایی محک زند.

تجربیاتم ملزم می‌سازد یادآور باشم:

توجه و احترام به ماده قانونی تأمین اعتبار (۱۸) می‌تواند کنترل‌های داخلی دستگاه اجرائی را منظم ساخته و این نظم مایه سربلندی و آرامش خاطر رئیس دستگاه اجرائی خواهد بود.

بنابراین سعی شده آنچه که در عمل مورد بهره برداری قرار می‌گیرد اعم از موضوعات در ارتباط با حسابرسی کننده و یا حسابرسی شونده هر دو را به وظایف قانونی خویش آگاه سازد، به نحوی که یک زبان مشترکی بنام قانون بین طرفین حاکم بوده تا زبان همدیگر را خوب فهمیده و هر دو طرف بتوانند با اهداف بودجه کل کشور آشنا شده و به کشور عزیزمان ایران خدمت شایسته‌ای را در سایه قانون فراهم آورند و نهایتاً در راستای هدف حسابرسی دولتی در تعامل باشند.

باید اذعان کرد مطالب این کتاب را فارغ از هرگونه لفاظی بصورت ساده و قابل درک برای همگان و در حد یک درس دو واحدی دانشگاهی مصوب وزارت علوم، تحقیقات و فناوری تدوین نموده است.

در پایان فرصت را مغتنم شمرده از حمایت‌های معنوی اساتید بزرگوار جنابان آقایان دکتر:

- ناصر پرتوی

- سیدمحمدرضا بنی‌فاطمی کاشی

- آرش سراجیان

- محمدجواد صبائی

تقدیر و تشکر قلبی خویش را اعلام نمایم.

آب دریا را اگر نتوان کشید هم به قدر تشنگی باید چشید

حسن سیرانی

آذر ۱۳۹۲

مقدمه

حسابرسی از جمله دانشی است که قدمتی چهار هزار ساله را برای آن بحساب می‌آورند با این حال تحولات حسابرسی را باید از سال‌های پایانی قرن نوزدهم پی گرفت. تا این سال‌ها وجود تقلب و سوء استفاده در دستگاه‌ها یک واقعیت شمرده می‌شد و هدف حسابرسی عبارت بود از کشف تقلب و سوء استفاده.

حسابرسی در ایران

تحولات علمی، اجتماعی، فرهنگی، اقتصادی قرن حاضر در تغییر اهداف و روشهای حسابرسی بسیار مؤثر بوده است و حسابرسی امروزه موارد ذیل را شامل می‌شود:

۱. **حسابرسی صورت‌های مالی:** برای حصول اطمینان از صحت ارقام مندرج در صورت‌های مالی مؤسسه مورد رسیدگی.

۲. **قانون رسی:** برای تطبیق عملیات مؤسسه مورد رسیدگی با قوانین و مقررات و دستورالعمل‌ها.

۳. **حسابرسی صرفه‌های اقتصادی:** برای حصول اطمینان از اینکه در انجام معاملات و اخذ تصمیمات در مؤسسه مورد رسیدگی، صرفه و صلاح مؤسسه رعایت شده است.

۴. حسابرسی کارایی: برای حصول اطمینان از اینکه از منابع دستگاه حداکثر استفاده بعمل آمده است.

۵. حسابرسی اثربخشی: برای حصول اطمینان از اینکه فعالیتهای دستگاه مورد رسیدگی، مؤثر و اثربخش و در جهت اهداف تنظیم شده است.

مفهوم حسابرسی در ایران

علیرغم قدمت چهارهزار ساله حسابرسی از دانشهای جوان بحساب می‌آید و از علمی است که اصطلاحاً آنها را علوم چند شالوده‌ای می‌گویند و لذا تا تکامل، راه درازی را در پیش رو دارد.

حسابرسی به مفهوم حسابرسی صورتهای مالی و تطبیق عملیات با قوانین و مقررات در ایران سابقه‌ای نسبتاً طولانی دارد ولی در ایران از حسابرسی عملکرد و مدیریت در سالهای اخیر، نام برده شده است و کشورمان در این زمینه تجارب چندانی ندارد.

امروزه این نظریه مطرح است که تاریخ از سال‌های پایانی قرن نوزدهم شتاب گرفته است و هر روز شاهد تحولات علمی عمیقی هستیم که زندگی نوع بشر را دگرگون می‌سازد. حسابرسی در جهان از این مقوله مستثنی نیست.

هزاران هزار کتاب و مقاله‌ای که سالانه در مجلات حرفه‌ای و علمی دنیا در حسابرسی نوشته می‌شود شاهد این مدعاست.

با این حال حسابرسی به مفهوم امروزی آن در ایران بسیار جوان است.