

تعریف حسابرسی دولتی:

حسابرسی دولتی عبارت است از رسیدگی یا بررسی معاملات و کنترل‌های یک موسسه دولتی توسط حسابرس به منظور اظهارنظر در این مورد که:

- (الف) فعالیت‌های مالی و اقتصادی طبق اصول متداول حسابداری دولتی در صورتها و گزارشهای انعکاس یافته است.
- (ب) کنترلها و روشهای عملی ناظر بر رعایت قوانین و مقررات از کفایت لازم برخوردار است.
- (ج) دستگاه اجرایی ارکارآیی لازم مشتمل بر پیشرفت مناسب فیزیکی کار، استفاده بهینه از منابع (انسانی، مالی و فیزیکی)، حرکت صحیح به سمت تحقق اهداف کیفی و کمی طرحها، حفاظت از مدارک مالی ارائه به موقع اطلاعات و گزارشهای و تحویل و تحول به موقع دارایی‌های تکمیل شده برخوردار است.

اهداف حسابرسی دولتی

عبارت است از ارزیابی عملکرد هر یک از دستگاه‌های اجرایی در زمینه فعالیت آنها، به منظور حصول اطمینان از موارد زیر:

1. صورت‌های مالی به نحوه منصفانه قابل قبول ارائه شده باشد، به عبارت دیگر اطمینان از درستی عملیات مالی حاصل شود.
2. رعایت قوانین و مقررات مالی و محاسباتی
3. میزان در صد تحقق اهداف از پیش تعیین شده
4. حراست و استفاده بجا و مطلوب از اموال و داراییها
- 5 - رعایت صرفه و صلاح در اجرای برنامه‌ها در جهت نیل به اهداف
- 6 - صحت و کفایت گزارشاتکه در فواصل سال برای مقامات ذیصلاح تهیه و ارائه شده است
- 7 - اظهار نظر در خصوص اینکه اهداف تا چه حدودی عملی و واقع بینانه تدوین و تصویب شده است .

انواع حسابرسی دولتی

حسابرسی‌هایی که بر حسب هدفهای آنان تعریف میشود به دو طبقه تقسیم بندی میشود:

1. **حسابرسی مالی:** شامل حسابرسی مالی، حسابرسی کنترلها و رعایت قوانین و مقررات.
2. **حسابرسی عملیاتی:** شامل حسابرسی میزان کارایی و صرفه جویی در مخارج و حسابرسی برنامه‌ای.
3. سایر فعالیت‌های موسسات حسابرسی

حسابرسی مالی

این نوع حسابرسی مالی شامل حسابرسی صورت‌های مالی و سایر گزارش‌های مالی است

1.1) **حسابرسی صورتهای مالی:** حسابرسی صورت‌های مالی در مورد اینکه صورت‌های مالی یک واحد تجاری حسابرسی شده وضعیت مالی و نتایج عملیات و جریان وجوه نفت را طبق اصول پذیرفته شده حسابداری بطور منصفانه ارائه میدهد، اطمینان منطقی ایجاد میکند. حسابرسی صورت‌های مالی همچنین شامل حسابرسی صورت‌های مالی تهیه شده طبق سایر مبانی حسابداری است که در استاندارد‌های حسابرسی صادره توسط انجمن حسابداران رسمی آمریکا تشریح شده است.

1.2) **حسابرسی‌های سایر گزارشهای مالی:** این نوع حسابرسی شامل تعیین موارد مشروحه زیر است:

- 1- آیا اطلاعات مالی طبق موازین وضع یا اعلام شده ارائه میشود؟
- 2- آیا واحد مورد رسیدگی الزامات مالی خاصی را رعایت میکند؟

3- آیا ساختار کنترل های داخلی مورد رسیدگی درمورد گزارش های مالی و یا نگهداری از دارایی ها به نحوه مناسب طراحی شده و در جهت دستیابی به اهداف کنترلی به اجرا در آمده است؟

حسابرسی های گزارش های مالی میتواند به طور مثال، اظهار نظر نسبت به موارد زیر باشد:

الف) بخشی از صورت های مالی، اطلاعات مالی (صورت در امد ها و هزینه ها، صورت دریافت ها و پرداخت های نقدی و صورت دارائی های ثابت) در خواست های بودجه، صورت مغایرات بین عملکرد مالی پیش بینی شده و واقعی.

ب) کنترل های داخلی مربوط به رعایت قوانین و مقررات ، از قبیل موارد ناظر به :

1- پیشنهاد مبلغ
2- حسابداری

3- گزارشگری در خصوص کمکهای بلاعوض و پیمانها (شامل پیشنهاد ها و مبالغ صورت حساب شده و سایر موارد)

ج) کنترل های داخلی درباره گزارشگری مالی یا نگهداری دارائی ها ، شامل کنترل های استفاده از سیستم های رایانه ای.

د) رعایت قوانین و مقررات و رسیدگی به تقلب .

تعریف حسابرسی عملیاتی

حسابرسی عملیاتی مصداق بارزی از خدمات مشاوره مدیریت است که میتواند برخی ویژگی های حسابرسی صورت های مالی را نیز داشته باشد. این حسابرسی در بر گیرنده ی بررسی سیستماتیک فعالیت های یک سازمان دولتی و یا بخش مشخصی از آن در دستیابی به هدف های مشخص میباشد.

به عبارت دیگر حسابرسی عملیاتی عبارت است از فرایند رسیدگی به عملیات غیر مالی دوره های معین در دستگاههای اجرایی برای اطمینان از مصارف بهینه منابع و امکانات موجود که در اختیار دستگاههای اجرایی می باشد .

هدف حسابرسی عملیاتی

هدف از حسابرسی عملیاتی مقایسه ی وضعیت موجود با وضعیت مورد انتظار برای دوره های معین در زمینه کارایی ، توجیه اقتصادی ، عملیات دستگاه اجرایی ، اثر بخشی فعالیت ها در دستگاههای اجرایی و زیست محیطی می باشد .

اهداف کلی حسابرسی عملیاتی

الف) ارزیابی عملکرد: هر حسابرسی عملیاتی شامل ارزیابی عملکرد یک واحد میباشد.

ب) شناسایی فرصت های بهبود عملیاتی (ج) ارائه پیشنهاد هایی برای بهبود عملیات یا لزوم انجام بررسی ها و اقدامات بیشتر

مزایای حسابرسی های عملیاتی

با توجه به دامنه بررسی، حسابرسی عملیاتی ممکن است تمام یا برخی از مزایای زیر را در بر داشته باشد. اگر چه ممکن است همه آنها به عنوان یک اهداف کار حسابرسی بیان نشده باشد.

1) شناسایی آن دسته از هدفها، سیاستها و روشهای سازمان که تاکنون تعریف نشده باقی مانده است

2) شناسایی راهکارهای جایگزین (3) شناسایی های مشکلات ، اشکالات ، نقاط ضعف و دلایل بروز آنها

4) ارزیابی مستقل و بی طرفانه عملیات مشخص (5) ارزیابی میزان قابلیت اطمینان و گزارش های مدیریت

تفاوت های حسابرسی های عملیاتی با حسابرسی های صورت های مالی

حسابرسی عملیاتی تفاوت های قابل ملاحظه ای با حسابرسی صورتهای مالی دارد این تفاوتها عبارتند از:

- 1- هدف حسابرسی مالی، بیان نظری حرفه ای درباره صورتهای مالی و تاریخی واحد مورد رسیدگی است. در حالی که هدف حسابرسی عملیاتی، ارزیابی عملکرد، شناسایی فرصتهای بهبود و ارائه پیشنهاد یا ترکیبی از آنهاست.
- 2- حسابرسی مالی ممکن است به ارائه نامه مدیریتی شامل نظرات و پیشنهادات منجر شود و در حسابرسی عملیاتی ممکن است از حسابرسی خواسته شود که عملیات را بررسی و نقاط ضعف را گزارش نماید.
- 3- در حسابرسی مالی از تکنیک های مورد استفاده در ارائه نظرات و پیشنهادات در دامنه محدودتری استفاده میشود، در حالی که در حسابرسی عملیاتی اغلب، دریافت کنندگان گزارش، پس از انجام حسابرسی خواستار مساعدت حسابرس در جهت انجام پیشنهادها هستند.

قرارداد حسابرسی عملیاتی

- پیشینه و دلایل انجام کار
- طرح کل کاری که باید دنبال شود.
- معیارهای ارزیابی که مورد استفاده قرار می گیرد.
- میزان مشارکت کارکنان مشتری
- برآورد زمان و حق الزحمه
- چگونگی توزیع گزارش
- چگونگی پیگیری گزارش

اجرای حسابرسی عملیاتی

- باتوجه به هدفهای کلی و دامنه رسیدگی حسابرسی عملیاتی، موارد زیر میتواند در مراحل شناسایی واقعیات و تجزیه و تحلیل آنها مورد توجه خاص قرار گیرد:
- ساختار سازمان
 - مدیریت و کارکنان عملیاتی
 - بهره وری تجهیزات و کارکنان
 - نتایج عملیات
 - سیستمهای اطلاعات مدیریت
 - محصولات یا خدمات
 - محل استقرار تسهیلات و تجهیزات
 - استفاده و حفاظت از منابع

برنامه کار حسابرسی عملیاتی

- برنامه کار طی مدت زمان اجرایی حسابرسی ممکن است دستخوش تغییرات متعددی شود که ناشی از دستیابی به یافته های جدید در بررسی و تجزیه و تحلیل کار است.
- فعالیتهای معمولی حسابرسی عملیاتی به پنج مرحله زیر تقسیم میشود.

مرحله 1 - آشنایی مقدماتی

- الف) شناسایی تاریخچه، اهداف، ساختار، وظایف، محصولات یا خدمات و برنامه های سازمان
- ب) بررسی اطلاعات موجود درباره صنعت، وظایف، محصولات یا خدمات و برنامه ها
- ج) بررسی نمودارهای سازمانی، خط مشی ها، دستورالعملهای اجرایی و سایر اطلاعات مناسب
- د) بررسی برنامه ریزیهای تجاری، صورتهای مالی و پیش بینی ها

مرحله 2 - مطالعه محیط کار

- الف) مشاهده عملیات شامل چگونگی گردش کار
- ب) بررسی چگونگی گردش معاملات
- ج) بررسی برنامه های پرسنلی، تجهیزات، فرمها و گزارشات
- د) مذاکره با کارکنان مربوط درباره بکارگیری معیارهای اندازه گیری

مرحله 3 - تجزیه و تحلیل

- الف) مقایسه اطلاعات گردآوری شده با معیارهای اندازه گیری عملکرد (در صورت لزوم)

ب) ارزیابی مخاطرات و موارد کمبود کارایی واحد تجاری به منظور تعیین زمینه ها و فعالیتهایی که عملکرد آنها می تواند بهبود یابد و مستند کردن یافته ها و مزایای احتمالی
 ج) دریافت تأیید مجدد کارکنان ذیصلاح درباره معیارهای اندازه گیری (د) طرح یافته ها و فرصت های بهبود با کارکنان ذیصلاح

مرحله 4 - تهیه و ارائه گزارش نهایی

الف) سازماندهی و تهیه پیش نویس یافته ها ، پیشنهادها و مزایای آنها
 ب) تهیه طرح اجرایی و جدول زمانبندی پیشنهادها (در صورت لزوم)
 ج) مرور پیش نویس گزارش با مسئولین اجرایی و مدیریت مربوط در سازمان مورد رسیدگی و طرح موضوع با طرف قرارداد، در صورتی که طرف قرارداد سازمان مورد بررسی نباشد .
 د) ادامه گزارشهای نهایی

مرحله 5 - پیگیری (در صورت درخواست طرف قرارداد)

شامل بازدید مجدد سازمان به منظور مذاکره درباره اعمال اصلاحی انجام یا پیشنهاد شده می باشد.
 گزارشگری یافته ها و پیشنهادهای حسابرسی عملیاتی:

گزارش نهایی حسابرسی عملیاتی به قصد فراهم آوردن شناختی از واقعیات و دلایل نتیجه گیری ها و پیشنهادها ارائه می شود. گزارش معمولاً خطاب به فرد یا (افرادی) می باشد که قرارداد با آنها منعقد شده است و می تواند هیأت مدیره و مدیر اجرایی ارشد یا یک شخص ثالث باشد. حسابرس مستقل قاعداً گزارش را تنها به مخاطب مورد نظر ارائه می کند . انتشار بیشتر آن توسط طرف قرارداد یا بر اساس نظر وی انجام می گیرد .
 طرح پیش نویس گزارشهای هر بخش با مدیران اجرایی یا سایر مقامات مربوط ، نقش مؤثری در حصول اطمینان از دقیق بودن یافته ها ایفا می کند و شناخت و پذیرش گزارش را توسط کسانی که باید آنها را اجرا نمایند، تسهیل می کند .

انواع حسابرسی عملیاتی

حسابرسی عملیاتی شامل حسابرسی کارایی ، حسابرسی توجیه اقتصادی ، حسابرسی اثر بخشی و حسابرسی زیست محیطی است 1 - **حسابرسی کارایی** : فرایندی از رسیدگی هایی است که به منظور حصول اطمینان از دستیابی دستگاههای اجرایی به حداکثر بازدهی از منابع اختصاص یافته برای هر یک از طرح ها یا فعالیت ها و یا حداقل مصرف منابع به منظور دستیابی به سطح مورد نظر از ارائه خدمات یا احداث ساختمانها بعمل می آید .
 2 - **حسابرسی توجیه اقتصادی** : فرایندی است که از رسیدگی ها برای حصول اطمینان از صرف منابع برای دستیابی به حداکثر منابع اقتصادی یا ارائه خدمات در حد مطلوب ، که توسط حسابرسی دولتی انجام می شود .

توجه :

حسابرسی دولتی باید در جهت شناخت مشکلات انجام شود . به این معنی که حسابرسی جامع در واقع ابزاری است در اختیار مراجع قانون گذار برای شناخت معضلات و رفع آنها در صورتیکه نیاز به تدوین قانونی برای رفع آنها باشد .
 3 - **حسابرسی اثر بخشی** : فرایندی از رسیدگی ها می باشد که به منظور مقایسه نتایج بدست آمده از فعالیت های انجام شده با نتایجی که مورد انتظار است صورت می گیرد .
 4 - **حسابرسی زیست محیطی** : فرایندی از رسیدگی هایی است که به منظور حصول اطمینان از عدم آلودگی ها بوسیله ی آلاینده های ناشی از ساخت یا ایجاد دارائیهای ثابت مورد نظر به عمل می آید .

توجه :

- 1 - در اغلب متون حسابداری و حسابرسی ارزیابی تمام عملیات و فعالیت های دستگاه های اجرایی (از نظر حسابرسی مالی ، کارایی ، اثر بخشی ، توجیه اقتصادی و زیست محیطی) را اصطلاحاً حسابرسی جامع می گویند .
 - 2 - به حسابرسی جامع حسابرسی مدیریت نیز گفته می شود .
 - 3 - در حسابرسی جامع عملکرد دستگاههای تحت رسیدگی در یکی از زمینه های مورد ارزیابی و اندازه گیری واقع می شود .
- اصول حسابرسی جامع
- 1 - استقلال : حسابرسان دولتی باید کاملاً مستقل و بدون هرگونه وابستگی اظهار نظر کنند .
 - 2 - بی طرفی : حسابرسان در انجام حسابرسی باید به گونه ای قضاوت کنند که فرض نمایند که خود در جای مدیریت قرار دارند
 - 3 - تعهد : در حسابرسی باید مسئولانه و متعهدانه حسابرسی انجام گیرد .
 - 4 - دانش و تخصص : حسابرس باید دانش و تخصص لازم را داشته باشد .
 - 5 - رعایت عدالت : حسابرس باید با توجه به امکانات و محدودیت های موجود انجام شود و در ارزیابی عملکرد نکات مثبت و منفی با هم مورد توجه قرار گیرد.