



# ماهنامه علمی تخصصی پایا شهر

شماره مجوز مجله: ۸۰۴۰۰

زمان پذیرش نهایی: ۱۴۰۰/۰۲/۱۵

## تاریخچه حسابرسی و چگونگی انجام آن در سازمان شهرداری ها

علیرضا معتضدی<sup>۱\*</sup>

۱\* - دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی

Motazedi.alireza@yahoo.com

### چکیده

قانون تأسیس شهرداری ها در سال ۱۲۸۶ به تصویب رسید ولی در یکصد سال اخیر که شهرداری ها در ایران به تدریج تأسیس و توسعه یافت، متأسفانه کمتر به رشته حسابداری و امور مالی شهرداری ها توجه لازم مبذول گردید و سبک و سیاق حسابداری شهرداری ها همان است که بود. به طوری که در حال حاضر کشور از این بابت از جمله کشورهای عقب مانده تلقی می گردد. لذا در این پژوهش سعی گردیده است تاریخچه حسابرسی در ایران و مراحل انجام حسابرسی در سازمان شهرداری ها بیان گردد و در نهایت مطالب بر اساس قانون و مقررات شهرداری ها و دستورالعمل های صادره از طرف وزارت کشور که قبلاً به تصویب رسیده و حسابداران و حسابرسان شهرداری با عنایت به " اصل تقدم قانون بر اصول " باید از آن پیروی کنند، ارائه شود و در این راستا نوع تخلفات و تقلبات احتمالی شفاف سازی گردد تا در شناسایی این موارد به دست حسابرسان کمک شایانی حاصل شود.

**کلمات کلیدی:** حسابداری، امور مالی، حسابرسی، سازمان شهرداری ها

### مقدمه و مبانی پژوهش

شهرداری به عنوان یک نهاد عمومی غیردولتی، دستگاهی اجرائی است که با تنوع و تعدد وظایف قانونی (موضوع ماده ۵۵ قانون شهرداری ها و...) مواجه است. این تعدد وظایف در کنار گستردگی ساختار سازمانی و بدنه اجرایی شهرداری ها، اعمال کنترل بر نحوه اجرای فعالیت ها و اداره امور را ضروری می نماید. ضمن آنکه الزامات قانونی موجود و انتظارات اجتماعی نیز تکالیفی را برای پاسخگویی در قبال مراجع ذیصلاح مذکور در قانون و شهروندان ایجاد نموده است. از طرف دیگر در شرایط موجود در راستای تحقق موضوعات مدیریت شهری و اجرای سایر سیاست های کلان حکومتی مبنی بر واگذاری بخشی از تصدی گری های دولت به شهرداری ها، کنترل های داخلی و وجود محیط کنترلی مطلوب به همراه تقویت نظام های کنترلی مؤثر و کارآمد موضوعی بدیهی و ضروری است. این کنترل و نظارت که ناشی از اقتضائات مختلفی همچون شرایط محیطی و سازمانی، نیازهای مدیریتی، الزامات قانونی، انتظارات عمومی اجتماعی و... است، حسب مورد به روش های متفاوت و مطابق با قوانین و مقررات اعمال می شود.

در بند ۷-۱ از فصل اول دستورالعمل حسابرسی شهرداری ها که در اجرای ماده ۴۴ آیین نامه مالی شهرداری، مصوب ۱۲ تیرماه ۱۳۴۶، به وسیله وزارت کشور تدوین و پس از تصویب جهت اجرا به کلیه شهرداری های کشور ابلاغ شده، برنامه حسابرسی شهرداری را چنین تعریف نموده است: " برنامه حسابرسی عبارت است از صورت مشروح اقدامات و بررسی هایی که باید بر اساس پیش بینی زمانی قبلی توسط حسابرس انجام گیرد تا دلایل و شواهد کافی به منظور تأیید و اطمینان وی در مورد صحت اطلاعات به دست آید یا یک برنامه حسابرسی عبارت است از فهرست کارهای حسابرسی که باید انجام شود، به گونه ای که روش های لازم



## ماهنامه علمی تخصصی پایا شهر

برای اثبات هر یک از اقلام صورت‌های مالی، شامل صورت "درآمد و هزینه"، صورت "مازاد"، صورت "ترازنامه" و نیز صورت "مقایسه درآمدها و هزینه‌های بودجه شده با درآمدها و هزینه‌های قطعی شده" را مشخص و زمان لازم برای اجرای هر روش را تعیین کند (نبوی، عزیز).

حسابرسی شهرداری یا ممیزی عبارت است از بررسی مدارک، اسناد و دفاتر مالی، صورت‌های مالی و شواهد مؤید آن‌ها به منظور ارزیابی عملیات حسابداری و امور مالی و سایر فعالیت‌های شهرداری و تهیه گزارش برای شهردار و شورای شهر یا سایر مقامات ذی‌ربط. شیوه حسابرسی شهرداری‌ها بر اساس دستورالعملی است که وزارت کشور تنظیم و به شهرداری‌ها ابلاغ شده است. بنابراین حسابرسان شهرداری همواره باید "اصل تقدم قانون بر اصول" را موردنظر قرار داده و به آن عمل کنند (عرفانی، اسماعیل). حسابرسی عبارت است از یک فعالیت ارزیابی‌شده مستقل که برای این منظور نیاز به دفاتر و اسناد مالی است و با توجه به برنامه کار بر اساس معیارهای پیش‌بینی‌شده انجام شده و پس‌از آن راجع به مندرجات موضوع مورد رسیدگی گزارش تهیه و تسلیم مقام مسئول می‌شود (عبدالمحمد، سمیعی).

در این پژوهش به مراحل انجام کار حسابرسان در شهرداری‌ها پرداخته شده است و انواع تخلفات و تقلبات شناسایی گردیده است تا بتوان با شناخت این موارد در جهت پیشبرد صحیح اهداف سازمانی در جهت برنامه‌ریزی‌هایی مؤثر و کاربردی گام برداشت.

### مروری برگزیده

علوم و فنون حسابداری و حسابرسی و بودجه و بودجه‌نویسی شهرداری‌ها از گذشته‌های دور در کشورهای مختلف جهان مطرح و تحت عنوان یک‌رشته تخصصی خاص به آن توجه شده است. ابتدا کمیته ملی حسابداری شهرداری‌ها از سال ۱۹۳۴ تا سال ۱۳۴۱ تحت عنوان Notional Committee on Municipal Accounting در ایالات متحده آمریکا وظایف تدوین استانداردهای حسابداری شهرداری را عهده‌دار بوده است، ولی بعدها وظیفه تدوین استانداردهای مالی شهرداری به عهده هیئت استانداردهای حسابداری دولتی G.A.S.B. Governmental Accounting Standards Board که هم‌تراز هیئت استانداردهای حسابداری مالی F.A.S.B است واگذار گردید (اقوامی و باباجانی).

قانون تأسیس شهرداری‌ها در سال ۱۲۸۶ به تصویب رسید ولی در یک‌صد سال اخیر که شهرداری‌ها در ایران به تدریج تأسیس و توسعه یافت متأسفانه کمتر به رشته حسابداری و امور مالی شهرداری‌ها توجه لازم مبذول گردید و سبک و سیاق حسابداری شهرداری‌ها همان است که بود. سیستم‌گذاری مالی و حسابداری شهرداری‌ها، بودجه و بودجه‌ریزی اعم از بودجه برنامه‌ای و یا بودجه عملیاتی و نیز حسابرسی شهرداری‌ها دانش خود را می‌طلبند و صلاحیت علمی و تخصصی افراد حقیقی و یا حقوقی در این رابطه باید قبلاً تأیید گردد (پور هنگ، بهرامی).

امور شهرداری‌ها در کشورهای مترقی جهان و نیز سازمان تنظیم‌کننده و هماهنگ‌کننده شهرداری‌ها به بدنه دولت مرکزی متصل است تا دولت ملی بتواند نظارت کامل به دولت‌های محلی را عهده‌دار گردد. در این راستا دولت‌های محلی نیز خود باید تصمیم‌گیرنده بوده و نتیجه فعالیت‌های انجام‌شده را در قالب سیاست‌های کلی به دولت مرکزی گزارش نمایند. بدیهی است در این تعامل اختیارات بیشتری به شهرداری‌ها واگذار می‌گردد تا از طرف دولت بعضاً اعمال حاکمیت نموده و قانوناً تصدی‌گری نمایند تا ضمن خودکفائی مستقل عمل نمایند و پاسخگوی عملکرد خود باشند. برای رسیدن به این مقصود طراحی یک سیستم مالی و حسابداری مطلوب و مناسب همراه با تأمین نیروهای ماهر و متخصص، کاردان در زمینه‌های مختلف باید برنامه‌ریزی گردد و در



## ماهنامه علمی تخصصی پایا شهر

دستور کار قرار گیرد (نیامی، علی).

اولین مدارک حسابداری کشف شده در جهان لوحه های سفالین از تمدن سومر در بابل است که قدمت آن به ۳۶۰۰ سال قبل از میلاد می رسد و مربوط به پرداخت دستمزد کارگران است. همچنین از بخشی از کاخ تخت جمشید، موسوم به خزانه، حدود سی هزار لوح مربوط به اسناد مالی کاخها به دست آمده است که تاریخ آن به حدود ۴۸۰ سال قبل از میلاد می رسد. در سال ۱۹۴۸ کمیته ای با عنوان "کمیته ملی حسابداری شهرداری ها" تأسیس گردید که وظیفه آن تدوین استانداردهای حسابداری شهرداری بود. به این ترتیب حسابداری شهرداری از شکل ساده به نظامی اصولی و فنی تبدیل شد که به موجب آن درآمدها و مخارج واقعی این موسسه عمومی غیردولتی در قالب وظیفه، برنامه، فعالیت و طرح نگهداری و با اعتبارات پیش بینی شده در بودجه مقایسه می شد، اطلاعات گزارشها و صورتحسابهای لازم برای راهنمایی شهروندان، شهرداران، اعضای شورای شهر، مدیران درون سازمانی و افراد ذینفع برون سازمانی تهیه می گردید، بررسی و کنترل صحت و کفایت کارکنان و امور شهری را ممکن می ساخت و بالاخره گزارشهایی دقیق از وضعیت اداره امور مالی شهرداری ارائه می داد که تجزیه و تحلیل اقتصاد شهری را امکان پذیر می نمود (سمیعی، عبدالمحمد).

### روش شناسی (متدولوژی) حسابرسی

حسابرسی شهرداری در اجرای وظایف محوله، با توجه به انواع روشهای متداول حسابرسی، حسب مورد می تواند برنامه ریزی و اقدامات لازم را بدون هیچ گونه محدودیتی اعمال نماید. بدیهی است این موضوع رافع مسئولیت های کنترلی سایر واحدهای نظارتی و اجرایی از جمله امور مالی شهرداری در اجرای وظایف مقرر نیست.

فصل ششم از آیین نامه مالی شهرداری ها، مصوب ۱۳۴۶/۴/۱۲، به ممیزی و حسابرسی شهرداری ها، اختصاص دارد. به موجب ماده ۴۴ همین فصل، رسیدگی و ممیزی حساب شهرداری ها در سه مرحله به شرح زیر انجام می گیرد:

**الف:** حسابرسی به وسیله شهرداری، قبل و بعد از خرج، توسط کارکنان ثابت شهرداری که در امور مالی و حسابداری اطلاعات کافی داشته باشند (حسابرسی داخلی)

**ب:** حسابرسی به وسیله "حسابرسان وزارت کشور" که در صورت نبود حسابرس، شورای شهر می تواند از حسابرسان قسم خورده (رسمی) یا کارشناسان رسمی دادگستری استفاده نمایند. در این صورت شورای شهر و شهرداری ها مکلفاند نتیجه گزارش حسابرسان را به وزارت کشور ارسال نمایند (حسابرسی مستقل).

**ج:** رسیدگی نهایی به وسیله شورای شهر از طریق بررسی گزارش های مالی و گزارش حسابرسان مذکور در بند ب ماده فوق (تفریغ بودجه) (خدادوست، طاهره).

سیستم گذاری و ایجاد یک نظام مالی مبتنی بر قانون و مقررات دستورالعمل های وزارت کشور و منطبق با اصول متداول و پذیرفته شده حسابداری (GASB) برای شهرداری های کشور، با تهیه و تنظیم یک دستورالعمل واحد برای کلیه شهرداری ها بدون در نظر گرفتن مراحل سیستم گذاری علمی امکان پذیر نیست. مراحل سیستم گذاری عبارتند از: مرحله "شناخت وضع موجود" مرحله "نظام بودجه ای"، مرحله "ساخت حساب ها" مرحله "ثبت حساب ها"، مرحله "تفضیل حساب ها"، مرحله "تهیه و تنظیم فرمت ها و دستورالعمل های لازم" و بالاخره مرحله "سیستم حسابداری" برای مناطق و سازمان های وابسته به شهرداری همراه با آموزش های لازم در هر مورد و با اصول و موازین حسابداری و قانون و مقررات مالی که مورد استفاده شهرداری ها قرار می گیرد (اقتداری و اتحاد).



# ماهنامه علمی تخصصی پایا شهر

## انواع حسابرسی و کاربرد آن در شهرداریها

حسابرسی شامل فنون و روش‌هایی است که مدیریت و افراد موسسه را نسبت به حصول هدف‌ها و مطابقت اسناد، مدارک و دفاتر حسابداری با واقعیت و ضوابط قانونی و اصول مدون حسابداری و حسابرسی مطمئن می‌سازد. حسابرسی خود دارای دو بخش است:

**اول حسابرسی داخلی** که کار ممیزی قبلی حساب‌ها و سند رسمی را انجام می‌دهد.

**دوم حسابرسی خارجی** یا حسابرسی بعدی که در پایان دوره مالی و توسط حسابرسان خبره و مطمئن خارج از سازمان انجام می‌شود.

حسابرسی داخلی و حسابرسی خارجی را می‌توان در قالب هر یک از انواع حسابرسی‌های متداول به شرح زیر طبقه‌بندی و تعریف نمود.

### ۱- حسابرسی اختیاری و حسابرسی قانونی

چنانچه حسابرسی به درخواست صاحب‌کار به عمل آید به آن اختیاری گویند و منظور از حسابرسی قانونی اغلب یک "رسیدگی کامل" به تمام عملیات و حساب‌های شهرداری است.

### ۲- حسابرسی کامل و حسابرسی محدود

چنانچه موضوع حسابرسی فقط مربوط به رسیدگی به حساب‌های مستقل برای وجوه امانی و موضوعات دیگر باشد، حسابرسی را می‌توان یک حسابرسی محدود تلقی نمود و چنانچه موضوع حسابرسی کل حساب‌های مستقل را شامل گردد، یک حسابرسی کامل است، بنابراین حسابرسی کامل آن است که حسابرس در عملیات رسیدگی خود مقید به حدودی نباشد و تا آنجا که لازم می‌داند می‌تواند دایره عملیات حسابرسی خود را توسعه دهد، اما حسابرسی محدود آن است که حسابرس برای رسیدگی به موضوع یعنی مأمور شده و یا آنکه اختیارات و عملیات حسابرسی او به نحوی از آنجا محدود باشد.

### ۳- حسابرسی تدریجی، میانه و حسابرسی نهایی

حسابرسی تدریجی به‌نوعی از حسابرسی اطلاق می‌گردد که در آن حسابرس به تدریج و به‌طور مستمر فعالیت‌های مالی یک موسسه را تا آنجایی که در یک دوره معین ثبت و ضبط شده است، همراه با اسناد و مدارک و شواهد موجود حسابرسی نموده و علامت‌گذاری می‌کند. حسابرسی میانه، کلیه فعالیت‌های مالی در یک دوره زمانی معین (یک‌ماهه، سه‌ماهه و یا شش‌ماهه) همراه با اسناد و مدارک و شواهد موجود رسیدگی شده و صورت‌حساب‌های مالی شامل صورت "درآمد و هزینه"، صورت "مازاد"، صورت "ترازنامه" و صورت "مقایسه درآمد و هزینه‌های بودجه شده با درآمد و هزینه‌های قطعی شده" برای اشخاص ذینفع، اعم از درون سازمان (شامل شهردار و مدیران شهرداری) و برون‌سازمانی (مانند وزارت کشور، اعضای شورای شهر و شهروندان) حسابرسی، گزارش و منتشر می‌گردد. در حسابرسی نهایی حسابرس فقط در آخر سال یا دوره مالی حساب‌ها را رسیدگی می‌کند و این عمل یک‌بار انجام می‌گیرد. بنابراین تفاوت عمده بین حسابرسی تدریجی و میانه با حسابرسی نهایی این است که در نوع اول دارایی‌ها و



## ماهنامه علمی تخصصی پایا شهر

بدهی‌های شهرداری کاملاً اثبات نشده و تجدید ارزیابی صورت نمی‌گیرد، بلکه حسابرس منتظر می‌ماند تا تراز آخر سال تهیه شود و بعد ارقام آن‌ها را دقیقاً رسیدگی و اثبات می‌کند. حسابرسی میانه و تدریجی را معمولاً حسابرسی داخلی شهرداری انجام می‌دهد در حالی که حسابرسی نهایی باید به وسیله حسابرسان خارجی انجام شود.

### ۴- حسابرسی مالی و حسابرسی آماری

در حسابرسی مالی، حسابرس صورتحساب‌های مالی شهرداری را در پایان دوره تأیید کرده و به‌طور کامل رسیدگی و نظر حرفه‌ای خود را اعلام می‌کند، ولی در حسابرسی آماری حسابرس فقط آمار و اطلاعات مربوط را از دفاتر استخراج و با سال و یا سال‌های قبل مقایسه نموده و نمودار آماریان را ترسیم می‌کند.

در انجام عملیات حسابرسی بهره‌گیری از هریک از روش‌های زیر یا ترکیبی از آن‌ها نیز امکان‌پذیر است:

#### • طبقه‌بندی روش‌های حسابرسی، از منظر روند تکاملی، مدل‌ها و روش‌ها

##### ۱- حسابرسی مبتنی بر رویدادهای مالی (سندرسی)

در این نوع حسابرسی با استفاده از روش‌ها و استانداردهای حسابرسی پس از شناخت و ارزیابی کنترل‌های داخلی، نسبت به برنامه‌ریزی و اجرای عملیات اقدام می‌شود. نمای کلی آن شامل مراحل زیر است:

- برنامه‌ریزی
- شناخت، ثبت و ارزیابی کنترل‌های داخلی
- رسیدگی صورت‌های مالی
- قضاوت حرفه‌ای

##### ۲- حسابرسی و سیستم‌های رایانه‌ای

گسترش روزافزون استفاده از رایانه در اجرای مراحل عملیات و به‌تبع آن استقرار روش‌های الکترونیک، ارائه خدمات در شهرداری‌ها ضمن ایجاد تغییراتی در شیوه‌های انجام امور، تأثیرات ویژه‌ای بر مراحل ثبت، پردازش و گزارش‌گری اطلاعات و نیز سرعت و دقت آن دارد. همچنین متناسب با استفاده شهرداری‌ها از روش‌ها و ابزارهای الکترونیک در انجام وظایف و ارائه خدمات، تغییراتی در نوع و ماهیت مدارک و مستندات مورد بهره‌برداری واقع می‌شود. این تغییرات از یک‌سو به‌عنوان فرصت و از طرف دیگر به‌عنوان تهدید، بر محیط کنترلی و بالطبع حسابرسی در شهرداری‌ها اثرگذار است و حسابرسی را به‌سوی بررسی کاربرد رایانه در فرآیندها (از جمله نحوه عملیات حسابرسی) سوق خواهد داد. به‌هرحال، حرکت به‌سوی شهر و شهرداری الکترونیک، نیازمند ایجاد زیرساخت‌ها و دیگر مبانی موردنیاز از جمله آموزش کارکنان و شهروندان، تأمین سخت‌افزارها و نرم‌افزارهای موردنیاز و نیز امنیت و شرایط پایدار ارائه خدمات الکترونیک و... است که به‌عنوان سیاستی راهبردی در کلان‌کشور موردتوجه است.

حسابرسی سیستم‌های رایانه‌ای شهرداری ه عنوان جزئی از مجموعه عملیات حسابرسی با لحاظ نمودن شرایط حاکم بر این سیستم‌ها طبق قواعد معمول حسابرسی انجام می‌شود. در این رسیدگی، حسابرس با مطالعه و ارزیابی سیستم رایانه‌ای و کنترل‌های داخلی آن موارد زیر را پیگیری می‌نماید:



## ماهنامه علمی تخصصی پایا شهر

- سنجش اعتبار اطلاعات از طریق بررسی صحت اطلاعات ورودی و روش پردازش آنها
- کیفیت حفاظت از سیستم‌های کامپیوتری شامل امنیت شبکه و سخت‌افزار، برنامه‌ها و پرونده‌های اطلاعاتی، مستندات دستگاه‌ها، کاربران و سطوح دسترسی آنان و ...
- بررسی کارایی دستگاه‌ها در تأمین نیازهای استفاده‌کنندگان و اهداف استقرار سیستم
- بررسی اقتصادی بودن دستگاه‌ها با توجه به هزینه‌های طراحی، استقرار و بهره‌برداری در مقایسه با منافع حاصله (سرعت، دقت و کیفیت پردازش و اجرای عملیات)
- سایر موارد مرتبط با سیستم‌های رایانه‌ای.

### یافته‌های پژوهش

#### ۱- اشتباهات و انواع آنها

حسابرس علاوه بر تأیید صحت ترازنامه و سایر صورتحساب‌های مالی وظیفه کشف اشتباهات و تقلبات و جلوگیری از آنها را نیز بر عهده‌دار. مؤثرترین شیوه برای کشف اشتباهات، تهیه و تنظیم تراز آزمایشی است. تراز آزمایشی فهرستی از مانده‌های دفتر کل است، بنابراین اگر در تراز آزمایشی جمع ستون بدهکار با جمع ستون بستانکار برابر نباشد، بدون شک اشتباه یا اشتباهاتی رخ داده است که حسابدار موظف به کشف و رفع و اصلاح آن خواهد بود. ولی چنانچه جمع ستون بدهکار با جمع ستون بستانکار تراز آزمایشی مساوی باشد، این امر دلیل صحت عمل حسابدار نخواهد بود، زیرا اشتباهاتی وجود دارد که در موازنه تراز آزمایشی مؤثر نیست. نمونه‌هایی از این‌گونه اشتباهات خاص به شرح زیر است:

#### ۲-۱- اشتباهات اصولی یا قانونی

مثل اینکه حساب هزینه " برنامه خدمات شهری " به جای حساب هزینه " برنامه خدمات اداری " و یا حساب اعتبار ماده یک (حقوق و دستمزد) به جای حساب اعتبار ماده دو (مزایا) بدهکار گردد. این‌گونه اشتباهات نه تنها مسئولیت قانونی دارد، بلکه برای مسئولان و تصمیم‌گیرندگان نیز گمراه‌کننده است و در تهیه و تنظیم بودجه سال آتی نیز اثر نامطلوب می‌گذارد.

#### ۲-۲- از قلم افتادگی کامل

در این‌گونه موارد هیچ‌گونه فعالیتی در دفاتر مالی شهرداری ثبت نمی‌گردد، مثل اینکه ۱۰ درصد حسن انجام کار که از پیمانکاران کسر می‌شود، به حساب سپرده‌ها منظور نگردد، به استناد ماده ۳۲ آیین‌نامه مالی شهرداری‌ها، شهرداری مجاز به تقسیط مطالبات خود ناشی از عوارض نیست، ولی چنانچه مؤدی قادر به پرداخت تمام بدهی خود به‌طور یکجا نباشد، ممکن است بدهی او برای مدتی که از سه سال تجاوز نکند، با بهره متداول بانک ملی ایران تقسیط شود، در هر حال صدور مفاصاحساب منوط به وصول کلیه بدهی است. در این‌گونه موارد شهرداری بر اساس " اصل حساب‌های مستقل و گروه حساب‌ها " باید حساب‌های دریافتی را بدهکار و حساب مازاد تخصیص نیافته (درآمدهای قابل وصول) را بستانکار کند، در غیر این صورت مورد، یک قلم افتادگی کامل است و یا یک فعالیت مالی به علت گم‌شدن اسناد و مدارک اولیه، اصلاً در دفتر روزنامه ثبت نشود یا مقرر شود تمام یا قسمتی از مطالبات یک پیمانکار به‌عنوان سپرده شرکت در مناقصه تلقی گردد، ولی در این رابطه ثبت اصلاحی در دفاتر صورت نگیرد.



## ماهنامه علمی تخصصی پایا شهر

### ۲-۳- اشتباهات ارتكابی

یعنی مبلغ صحیح بدهکار به اشتباه به بدهکار حساب دیگر و یا مبلغ صحیح بستانکار به اشتباه به بستانکار حساب دیگر منتقل شود مثل اینکه یک جمع غلط زده شود یا مبلغی به جای آنکه در حساب حسن اصفهانی وارد شود در حساب حسین اصفهانی منظور گردد.

### ۲-۴- اشتباه متقابل

مثل آنکه یک قلم صد هزار ریال در هر دو طرف حساب ده هزار ریال قلمداد شده باشد، اگرچه کشف اشتباهات یکی از وظایف اصلی حسابرس است، ولی مهم‌تر از آن جلوگیری و کشف تقلبات است.

### ۲-۲- تقلبات و انواع آن

تقلب انواع مختلفی دارد. یک نوع آن عبارت است از خلاف نشان دادن واقع عمل با علم به غلط بودن یا بدون اعتقاد به صحت آن به قصد اینکه طرف طبق آن عمل کند.

نوع دوم عبارت است از اختلاس و سوءاستفاده از وجوه یا دارایی‌های دیگر متعلق به غیر برای منظورهای شخصی است.

نوع سوم عبارت است از استعمال وجوه امانتی در موردی غیر از آنچه اجازه داده شده است.

### ۲-۱- اختلاس وجوه نقدی

اختلاس وجوه نقد ممکن است با وارد نکردن بعضی دریافت‌ها و یا منظور کردن بعضی پرداخت‌های مرهوم در حساب صورت گیرد. به موجب ماده ۳۷ از آیین‌نامه مالی شهرداری‌ها، استفاده از وجوه حاصل از درآمدها قبل از منظور داشتن آن‌ها به حساب قطعی درآمد، به هر عنوان حتی به‌طور علی‌الحساب و یا برای پرداخت هزینه‌های ضروری و فوری ممنوع است.

### ۲-۲- اختلاس در اموال

اختلاس اموال یعنی استفاده از مال غیر به نفع شخص که اگر مقدار و دفعاتش خیلی زیاد نباشد، کشف آن تقریباً غیرممکن است.

### ۲-۳- حساب‌سازی بدون نیت اختلاس

تقلب‌هایی که جنبه حساب‌سازی داشته و به منظور اختلاس انجام نشده است، معمولاً به آسانی کشف نمی‌شود، زیرا اغلب مدیران ارشد چنین تقلب‌هایی می‌کنند مثلاً در مواردی که مدیری کارمزد و پاداشی به تناسب کل هزینه‌های عمرانی دریافت می‌نماید، ممکن است میزان هزینه‌های عمرانی بیش از مبلغ واقعی نشان داده شود تا کارمزد و پاداش بیشتری عاید گردد. در این‌گونه موارد که دست مدیران ارشد در کار است، حسابرس باید خیلی محتاط بوده و منتهای دقت و سیاست و تدبیر را به کاربرد تا هم موفق به کشف تقلبات احتمالی گردد و هم موقعیت و مقام خود را به خطر نیندازد.

### ۲-۴- تحریف به قصد تدلیس یا بد

تأثیر حسابرسی مستقل در جلوگیری از تقلبات غیرقابل‌انکار است و متصدیان مربوطه چون می‌دانند عملکردشان بعداً از طرف حسابرسان مستقل و کاردان مورد رسیدگی قرار خواهد گرفت، همیشه مواظب بوده و جرئت تخطی از حدود خود را نخواهند



# ماهنامه علمی تخصصی پایا شهر



کرد و این به‌منزله کنترل اخلاقی عملیات آن‌هاست.

## منابع

- ۱- اقوامی، داوود، باباجانی، جعفر، اصول و کاربرد حسابداری در سازمان‌های دولتی و غیرانتفاعی، انتشارات سازمان مطالعه و تدوین کتب علوم انسانی دانشگاه‌ها
- ۲- اقتداری، علی‌محمد، اتحاد، مهرداد، بودجه، انتشارات دانشگاه علوم اداری و مدیریت
- ۳- بهرامی، پور هنگ، شهرداری و مدیریت بودجه‌ریزی در شهرداری‌های ایران، انتشارات سازمان شهرداری‌ها و دهیاری‌های کشور، موسسه فرهنگی، اطلاع‌رسانی و مطبوعاتی
- ۴- سمیعی، عبدالمحمد، حسابداری دولتی در ایران، انتشارات مرکز آموزش و مدیریت دولتی
- ۵- خدادوست، طاهره، اصول حسابداری در مؤسسات غیرانتفاعی، انتشارات مرکز آموزش مدیریت دولتی
- ۶- عرفانی، اسماعیل، حسابرسی، انتشارات دانشکده حسابداری شرکت ملی نفت ایران
- ۷- نبوی، عزیز، اصول حسابداری دولتی، انتشارات فروردین
- ۸- نیامی، علی، مدیریت شهرداری، جلد اول، دوم و سوم، انتشارات دانشگاه تهران