

# حسابرسی دولتی

با رویکرد قانون رسی و ارزیابی عملکرد اعتبارات هزینه ای و تملک

داراییهای سرمایه ای در ایران

قابل استفاده برای حسابرسان دیوان محاسبات کشور، سازمان حسابرسی و حسابرسان  
داخلی دستگاههای اجرایی

و

اساتید و دانشجویان رشته های حسابداری، حسابرسی و مدیریت

تألیف و ترجمه: بهزاد سلیمانی

حسابرس دیوان محاسبات کشور و مدرس دانشگاه

عضو پیوسته انجمن حسابرسی ایران

عضو پیوسته انجمن حسابداری ایران

۱۳۹۳



نشر فرسار

|                     |                                                                                                                            |
|---------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| سرشناسه             | : سلیمانی، بهزاد، ۱۳۶۵ -                                                                                                   |
| عنوان و نام پدیدآور | : حسابرسی دولتی با رویکرد قانون رسی و ارزیابی عملکرد اعتبارات هزینه‌ای و تملک دارائیهای سرمایه‌ای در ایران/ بهزاد سلیمانی. |
| مشخصات نشر          | : ارومیه : فرسار، ۱۳۹۳.                                                                                                    |
| مشخصات ظاهری        | : ۳۱۲ ص: جدول.                                                                                                             |
| شابک                | : ۹۷۸-۶۰۰-۶۳۱۹-۷۰-۴                                                                                                        |
| وضعیت فهرست نویسی   | : فیبا                                                                                                                     |
| یادداشت             | : کتابنامه.                                                                                                                |
| موضوع               | : حسابرسی -- ایران                                                                                                         |
| موضوع               | : سازمان‌های دولتی -- ایران -- حسابرسی                                                                                     |
| موضوع               | : سیاست اعتباری -- قوانین و مقررات -- ایران                                                                                |
| رده بندی کنگره      | : ۱۲۹۳ ۸ج۵ / IIF۵۶۶۷                                                                                                       |
| رده بندی دیویی      | : ۶۵۷/۴۵۰۹۵۵                                                                                                               |
| شماره کتابشناسی ملی | : ۳۶۴۵۱۴۱                                                                                                                  |

## حسابرسی دولتی

با رویکرد قانون رسی و ارزیابی عملکرد اعتبارات هزینه ای  
و تملک دارائیهای سرمایه ای در ایران  
مولف: بهزاد سلیمانی

ناشر: فرسار

ویراستار فنی: منصور خیری

تیراژ: ۱۰۰۰ نسخه

شابک: ۹۷۸-۶۰۰-۶۳۱۹-۷۰-۴

چاپ اول: ۱۳۹۳



ارومیه - خیابان مدنی ۲ - جنب بنیاد ۱۵ خرداد  
ساختمان ۱۲۴ - واحد ۲۳ - نشر فرسار

۰۴۴ ۳۲۲۴۷۲۷۶-۳۲۲۴۷۰۱۰-۰۹۱۴۴۴۰۲۸۰۰

قیمت: ۱۵۰۰۰ تومان

نخست حمد و ستایش خدای را که بر من موهبت آموختن عطا نمود، ایمان بخشید، رشادت داد و همواره مرا الهام بخش بود. او که قدمهایم را استوار نمود تا طریقه زندگی کردن را بیاموزم، آن عزیزی که هر زمان او را خواندم ندای مرا پاسخ گفت. تقدیر و تشکر از همه کسانی که مرا در رسیدن به این رتبه یاری رسان بودند علمی الخصوص اساتید گرامی جناب آقای دکتر یونس بادآور نهندی و جناب آقای دکتر سعید جبارزاده برای راهنمایی های دقیق و دلسوزانیشان، استاد بزرگوارم جناب آقای منصور خیری که زحمت ویراستاری فنی این مجموعه را بر دوش کشیدند

و همکاران عزیزم در دیوان محاسبات آذربایجان غربی جناب آقایان علیرضا اقتصاد، داریوش ظفری، لطیفی حنیفه.

به نام خداوندی که نعمت بزرگ پدر و مادر را بر سر فرزندان ارزانی داشت. پدر و مادرم را سپاس که در هر زمان مرا پشتیبان بودند، آنان به من آموختند تا افکاری وسیع در ذهن پرورم و هرگز از آرزوهایم خسته نشوم و بر خود و کاری که انجام می دهم ایمان داشته باشم. آنها همواره روح مرا به اوجها پرواز و به من جایگاه رفیع انسان بودن را نشان دادند و همسر مهربانم که همیشه مشوق و همراهم بوده است.

خدایا عاقبت به خیری، عافیت و طول عمر را برای آنان از درگاهت مسئلت دارم.

بهزاد سلیمانی

## فهرست مطالب

### مقدمه: ۱

|    |                                                     |
|----|-----------------------------------------------------|
| ۱  | فصل اول: کلیات حسابرسی دولتی                        |
| ۲  | مقدمه                                               |
| ۳  | تعریف حسابرسی و اصطلاحات آن                         |
| ۴  | تعریف حسابرسی دولتی                                 |
| ۴  | اهمیت حسابرسی دولتی                                 |
| ۵  | انواع حسابرسی دولتی                                 |
| ۷  | اهداف حسابرسی دولتی                                 |
| ۷  | برنامه ریزی حسابرسی دولتی                           |
| ۸  | اشکال حسابرسی دولتی                                 |
| ۱۰ | انواع استقلال در سازمانها و مؤسسات عالی حسابرسی     |
| ۱۱ | انواع اختیارات سازمانها و مؤسسات عالی حسابرسی       |
| ۱۶ | رابطه سازمانها و مؤسسات عالی حسابرسی با مجلس و دولت |
| ۱۶ | روش ها و رویه های حسابرسی                           |
| ۱۷ | ویژگیهای حسابرسان                                   |
| ۱۸ | سازمانهای مشمول حسابرسی دولتی                       |
| ۲۰ | ویژگیهای مؤسسات دولتی                               |
| ۲۱ | سازمان متولی حسابرسی دولتی از نگاه قوانین           |
| ۲۵ | وظایف و اختیارات سازمان بازرسی کل کشور              |
| ۲۷ | فصل دوم: استانداردهای حسابرسی دولتی                 |
| ۲۸ | مقدمه                                               |
| ۲۹ | انواع استانداردهای حسابرسی دولتی                    |

|    |                                |
|----|--------------------------------|
| ۲۹ | استانداردهای عمومی.....        |
| ۳۶ | استانداردهای اجرای عملیات..... |
| ۴۷ | استانداردهای گزارشگری.....     |

## فصل سوم: گزیده ای از قوانین و مقررات حسابرسی دولتی ..... ۵۱

|    |                                                               |
|----|---------------------------------------------------------------|
| ۵۲ | مقدمه.....                                                    |
| ۵۳ | قسمت اول: قوانین مرتبط با حسابرسی دولتی.....                  |
| ۵۴ | قانون اساسی.....                                              |
| ۵۵ | قانون برنامه و بودجه.....                                     |
| ۵۷ | قانون دیوان محاسبات کشور.....                                 |
| ۶۰ | قانون محاسبات عمومی کشور.....                                 |
| ۶۶ | قانون مدیریت خدمات کشوری.....                                 |
| ۶۸ | قانون تفریغ بودجه سال های پس از انقلاب.....                   |
| ۶۹ | قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت.....                     |
| ۷۱ | قانون وصول برخی از درآمدهای دولت و مصرف آن در موارد معین..... |
| ۷۳ | قانون برگزاری مناقصات.....                                    |
| ۸۴ | قسمت دوم: آیین نامه های مرتبط با حسابرسی دولتی.....           |
| ۸۵ | آیین نامه معاملات دولتی.....                                  |
| ۸۶ | آیین نامه تضمین برای معاملات دولتی.....                       |
| ۸۶ | آیین نامه اموال دولتی.....                                    |

## فصل چهارم: حسابرسی گروه حسابهای بودجه ای و دریافت و پرداخت اعتبارات هزینه ای

|    |                                                          |
|----|----------------------------------------------------------|
| ۹۳ | (جاری).....                                              |
| ۹۴ | مقدمه.....                                               |
| ۹۵ | مستندات مراحل انجام خرج (هزینه) در دستگاههای اجرایی..... |
| ۹۷ | مراحل انجام رسیدگی به گروه حساب اعتبارات هزینه ای.....   |

|                                                                                                  |     |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| رسیدگی به هزینه های فصل اول (جبران خدمات کارکنان) مراحل رسیدگی به هزینه حقوق و مزایای کارکنان... | ۱۰۳ |
| رسیدگی به حساب پیش پرداخت سالجاری.....                                                           | ۱۰۵ |
| رسیدگی به حساب علی الحساب سالجاری.....                                                           | ۱۰۷ |
| رسیدگی به حساب هزینه (خرید، خدمات، قراردادها).....                                               | ۱۰۸ |
| رسیدگی به حساب بانک.....                                                                         | ۱۱۴ |
| <b>فصل پنجم: حسابرسی گروه حسابهای اعتبارات تملک داراییهای سرمایه ای</b> .....                    | ۱۱۹ |
| مقدمه.....                                                                                       | ۱۲۰ |
| مراحل انجام رسیدگی به گروه حساب تملک داراییهای سرمایه ای.....                                    | ۱۲۱ |
| رسیدگی به حسابهای بودجه ای و مانده وجوه مصرف نشده.....                                           | ۱۲۳ |
| رسیدگی به حساب دارایی در جریان تکمیل سالجاری.....                                                | ۱۲۶ |
| کنترل های رسیدگی.....                                                                            | ۱۳۰ |
| کنترلهای رسیدگی به سرفصل دارایی در جریان تکمیل سالجاری و کاربرد آن.....                          | ۱۳۰ |
| رسیدگی به حساب پیش پرداخت سالجاری.....                                                           | ۱۴۰ |
| رسیدگی به حساب موجودی جنسی و کالای سالجاری.....                                                  | ۱۴۲ |
| رسیدگی به حساب پیش پرداخت موجودی جنسی و کالای سالجاری.....                                       | ۱۴۶ |
| رسیدگی به حساب علی الحساب سالجاری.....                                                           | ۱۵۸ |
| رسیدگی به گروه حساب سپرده.....                                                                   | ۱۶۱ |
| رسیدگی به گروه حساب تضمینات.....                                                                 | ۱۶۵ |
| رسیدگی به گروه حساب سنواتی.....                                                                  | ۱۶۹ |
| رسیدگی به سایر حسابها.....                                                                       | ۱۷۵ |
| رسیدگی به حسابهای بانکی.....                                                                     | ۱۷۵ |
| رسیدگی به حساب تنخواه گردان پرداخت.....                                                          | ۱۸۳ |
| پرونده های حسابرسی.....                                                                          | ۱۹۰ |
| پیوست.....                                                                                       | ۱۹۲ |
| فهرست منابع و مآخذ.....                                                                          | ۲۱۴ |

"موفقیت متعلق به فردی است که به تلاش معتقد است نه به شانس"

## هنری فورد

حسابداری در دنیای پیچیده امروز نقش درخور ملاحظه ای در اداره امور دولتها و حکومت‌های محلی ایفا می نماید. حسابداری بخش عمومی و بالاخص دولتی تا اواخر دهه هفتم قرن بیستم به مجموعه ای از روشها و رویه های فنی اطلاق می گردید که بر اساس آن منابع و مصارف مالی دولتها و حکومت‌های محلی ثبت و ضبط و گزارش می گردید. طی سی سال گذشته تحولات شگرف حسابداری بخش عمومی از جمله دولتی رویکرد سنتی در مورد کارکرد حسابداری را به نحوی تغییر داده است که ثبت و طبقه بندی و گزارش منابع و مصارف دولتها جزئی محدود از کارکرد حسابداری بخش عمومی محسوب می گردد. طی سه دهه گذشته متناسب با تحولاتی که در زمینه آگاهی شهروندان از حقوق اجتماعی خویش و افزایش مطالبات ایشان در خصوص پاسخ خواهی از مقامات منتخب روی داده است، دولتمردان کشورهای دارای نظام سیاسی مردم سالار به چاره جویی در مورد یافتن ابزارهای مناسب برای ایفای مسئولیت پاسخگویی عمومی پرداختند. در رهگذر این فرایند سیاسی و پذیرش مفهوم مسئولیت پاسخگویی به عنوان یکی از اصلی ترین وظایف دولتها و حق پاسخ خواهی شهروندان به عنوان یکی از اصلی ترین حقوق شهروندی در جایگاه صاحبان حق، حسابداری و گزارشگری مالی در بخش عمومی نیز کانون توجه قرار گرفت و به مثابه یکی از ابزارهای مهم ایفای مسئولیت پاسخگویی از جایگاه ویژه در فعالیتهای اجتماعی و سیاسی برخوردار گردید.

از آن زمان تا کنون، با تلاش اندیشمندانی نظیر نرماتون، استوارت، جانز و دیگران به عنوان پیشگامان نهضت مسئولیت پاسخگویی و ابتکار متفکر برجسته حسابداری یوجی ایجیری، مفهوم مسئولیت پاسخگویی به عنوان سنگ بنای حسابداری دولتی، در مرکز ثقل نظامهای حسابداری و گزارشگری مالی دولتهای مردم سالار جایگاه خاصی را به خود اختصاص داد. بنابراین حسابداری دولتی در حال حاضر دارای کارکردهای اجتماعی است که از یک طرف به دولتها کمک می کند تا مسئولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی خود را در

مسئله مصرف منابع عمومی در قبال شهروندان ایفا و از سوی دیگر به شهروندان که صاحبان اصلی حق محسوب می شوند و حق دانستن حقایق و پاسخ خواهی در خصوص مصرف منابع مالی عمومی را برای خود محفوظ داشته اند، کمک می کند که این مسئولیت خطیر را مورد ارزیابی و قضاوت آگاهانه قرار دهند.

از طرف دیگر در سیر تطور بودجه، مرحله نظارت به دلیل اینکه عاملی برای تجزیه و تحلیل و ارزیابی عملکرد دولت در ابعاد عملیاتی و مالی به شمار می رود و نتایج حاصل از رسیدگی های به عمل آمده، می تواند به عنوان مأخذی معتبر و ابزاری دقیق در برنامه های آتی کشور بکار گرفته شود، به خصوص که اقلام و ارقام بودجه و شبه بودجه ای کشور در قالب قانون بودجه سالانه متجلی می شود و منابع غالب این قانون را درآمد نفتی تشکیل می دهد که این امر اثر مضاعفی در وضعیت و شرایط اقتصادی کشور در رابطه با توزیع مجدد درآمد به جا می گذارد، لذا در راستای انسجام، دوام و قوای نظام اداری و مالی کشور، مرحله مزبور از جایگاه بسیار حتمی و با اهمیتی برخوردار است.

در یک دهه اخیر افزایش تعداد طرح های عمرانی زیربنایی و اعتبار سنگین آن در دو قانون برنامه چهارم و پنجم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی که مصرف این اعتبارات، در جهت رفع و یا تقلیل مسائل و معضلات اجتماعی، اقتصادی و خودکفایی کشور صورت گرفته است، از این رو حسابرسی جامع به عنوان ابزاری توانمند جزء لاینفک مرحله نظارت بر اجرای بودجه در رابطه با مسئولیت حسابداری دولت در ابعاد وسیع اداری و مالی به شمار می رود. لذا عطف توجه قوه مقننه و مسئولین سطوح بالای قوه مجریه در این موارد را می طلبد.

با عنایت به مطالب فوق الذکر، امروزه مطالعات، تحقیقات و تألیفات در زمینه نظام اداری و مالی دولتی یک ضرورت اجتناب ناپذیر است. در این برهه زمانی اهم اهرمهایی که در ارتباط با رفع این نیاز اساسی می توان برشمرد، یکی تجدیدنظر در برنامه های درسی دانشگاهی در مقاطع مختلف تحصیلی و دیگری سمت و سوی تحقیقات و تألیفات دانشگاهی در ارتباط با نارساییهای موجود در بخش عمومی، تغییر جهت یابد.



یکی از انگیزه های اصلی تألیف این کتاب، گامی اولیه در راستای تحقق این آرمان است. در مطالب کتاب حاضر علاوه بر مباحث نظری و زیربنایی حسابرسی دولتی، جنبه های عملی که می تواند مورد استفاده حسابرسان دولتی به خصوص در امر آموزش عملی کلیه دست اندرکاران نظارت بر فعالیتهای دولتی مؤثر واقع شود، مورد توجه قرار گرفته است.

در خاتمه بر خود فرض می داند از کلیه اساتید محترم، صاحب نظران گرانمایه و همکاران عزیز که حقیر را در تألیف و ترجمه کتاب راهنمایی و یاری کرده اند تشکر و قدردانی نماید. کتاب دارای کلاستی های فراوانی است از این رو از کلیه اساتید، صاحب نظران، دانش پژوهان و دانشجویان محترم انتظار دارد از یساده آوری نواقص و ارائه پیشنهادات خود دریغ نفرمایند تا در چاپهای بعدی نسبت به اصلاح مطالب، اقدام شود.

بهزاد سلیمانی