



مجلس شورای اسلامی
دewan محاسبات کشور

اصول کلی حسابرسی دیوان محاسبات کشور

استاندارد ۱۰۰۰

بخش یک. هدف حسابرسی

مفهوم و فلسفه وجودی حسابرسی در ذات مدیریت مالی عمومی یا به نوعی مدیریت وجوه عمومی نهفته است و به ایجاد اطمینان منجر می‌شود. حسابرسی فی‌نفسه، هدف محسوب نمی‌شود اما به‌عنوان بخشی لاینفک از سامانه‌ای قاعده‌مند است که هدف آن آشکار سازی به موقع انحراف‌های به‌وقوع پیوسته و کارآیی، اثربخشی و صرفه اقتصادی مدیریت منابع در کوتاه‌ترین زمان ممکن است و منجر به ایجاد این امکان خواهد شد که بتوان اقدامات اصلاحی را بکار گرفت، مسئولیت را به اشخاص پاسخ‌گو یادآوری نمود، ضرر و زیان را جبران کرد و یا اقدامات لازم برای پیشگیری از وقوع موارد مزبور و یا حداقل کاهش اثرات سوء آنها در آینده اتخاذ نمود.

بخش دو. کانون توجه حسابرسی

۱. رویدادها (شامل پدیده‌ها، فعالیت‌ها و عملیات) به‌عنوان موضوعات حسابرسی، کانون توجه حسابرسی و یا رسیدگی می‌باشند.
۲. رویدادها یا موضوعات حسابرسی شامل طیف گسترده‌ای می‌شوند که به‌عنوان مثال می‌توان به تصمیمات، فعالیت‌ها، اقدامات، نظام‌ها، قوانین و مقررات و .. اشاره نمود. به‌طور کلی هرآنچه که پیرامون آن ادعایی وجود دارد و یا دیوان محاسبات کشور تشخیص می‌دهد حسابرسی و یا رسیدگی آن موجب پاسداری از بیت‌المال می‌شود و ارزیابی آن از طریق حسابرسی و یا رسیدگی موجب اطمینان‌دهی به ذی‌نفعان می‌شود، یک پدیده محسوب شده که می‌توان به‌عنوان یک موضوع حسابرسی تعریف نمود.
۳. تصمیمات، زمانی به‌عنوان موضوع حسابرسی تعریف می‌شوند که منجر به اقدام عملی شده باشد و یا اقدامات لازم در جهت اجرای آن در جریان باشد.

بخش سه. حسابرسی داخلی و حسابرسی مستقل

۱. خدمات حسابرسی داخلی توسط کارکنان دستگاه‌های اجرایی انجام می‌شود و دیوان محاسبات کشور مسئولیت انجام خدمات حسابرسی مستقل را عهده‌دار است.
۲. واحد حسابرسی داخلی ضرورتاً زیر نظر بالاترین مقام دستگاه اجرایی انجام وظیفه می‌نماید. بنابراین باید شرایطی در ساختار تشکیلاتی ایجاد شود که حتی الامکان واحد حسابرسی داخلی از لحاظ سازمانی و عملکردی مستقل عمل نماید.
۳. دیوان محاسبات کشور مسئولیت اعلام نظر در خصوص لزوم وجود مرجع کنترل‌کننده داخلی را برعهده دارد. این وظیفه در راستای حفظ حقوق بیت‌المال صورت گرفته و در صورتی که به این نتیجه برسد که واحد حسابرسی داخلی دستگاه اجرایی بطور مؤثر عمل می‌کند، می‌تواند از نتایج حسابرسی داخلی استفاده نماید.

بخش چهارم. حسابرسی رعایت، صورت‌های مالی و عملکرد

۱. بخشی از حسابرسی‌های دیوان محاسبات کشور که به ارزیابی ادعاهای موجود درخصوص رعایت قوانین و مقررات و استانداردهای حسابداری مربوط می‌شود، در قالب انواع حسابرسی اجرا می‌شود.
۲. علاوه بر حسابرسی‌های رعایت و صورت‌های مالی که از اهمیت خاصی برخوردار می‌باشند، گونه‌ای دیگر از حسابرسی که با حسابرسی‌های مذکور از نظر اهمیت برابری می‌کند، حسابرسی عملکرد است. کانون توجه حسابرسی عملکرد رسیدگی به کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی دستگاه‌های بخش عمومی است. حسابرسی عملکرد طیف وسیعی از فعالیت‌ها و عملیات بخش عمومی را در برمی‌گیرد.
۳. اهداف حسابرسی دیوان محاسبات کشور، اعمال کنترل و نظارت مستمر مالی به منظور پاسداری از بیت‌المال است. این اهداف با انجام انواع حسابرسی و رسیدگی بر حسب اولویت‌های تعیین شده، محقق می‌شود.
۴. بنیاد حسابرسی‌ها و رسیدگی‌ها با توجه به سیاست‌های تعیین شده و بر اساس گزارش‌های مالی، عملیاتی و محاسباتی می‌باشد.

ب. استقلال

بخش پنجم. استقلال دیوان محاسبات کشور

- ۱) دیوان محاسبات کشور به منظور انجام وظایف خود به صورت بی طرفانه و کارآمد از واحد مورد رسیدگی مستقل بوده و در برابر عوامل تأثیرگذار خارجی مصون می‌باشد.
- ۲) دیوان محاسبات کشور با توجه به قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران مستقیماً زیر نظر مجلس شورای اسلامی - قوه مقننه - است و با توجه به قانون دیوان محاسبات کشور از استقلال سازمانی و وظیفه‌ای لازم برای اجرای وظایف قانونی خود برخوردار است.

بخش ششم. استقلال مسئولان و کارکنان دیوان محاسبات کشور

- ۱) استقلال دیوان محاسبات کشور رابطه‌ای ناگسستنی با استقلال اشخاصی دارد که عهده‌دار وظایف حسابرسی و رسیدگی می‌باشند. منظور از اشخاص عهده‌دار وظایف حسابرسی و رسیدگی، افراد و یا گروه‌هایی هستند که تصمیماتی را برای دیوان محاسبات کشور اتخاذ می‌نمایند و در مقابل آن تصمیمات به اشخاص ثالث پاسخگو هستند.
- ۲) قانون دیوان محاسبات کشور، قانون آیین‌نامه استخدامی دیوان محاسبات کشور و دستورالعمل‌های مربوط شیوه‌های انتصاب، عزل، تغییر و جابجایی کارکنان را تصریح نموده و زمینه‌ای برای استقلال کارکنان ایجاد نموده است.
- ۳) کارکنان دیوان محاسبات کشور در جریان فعالیت‌های حرفه‌ای خود نباید تحت نفوذ دستگاه‌های

اجرائی مورد رسیدگی بوده و نیز نباید به‌چنین مؤسساتی وابستگی داشته باشند.

بخش هفت. استقلال مالی دیوان محاسبات کشور

۱. به‌منظور انجام فعالیت‌ها و وظایف مندرج در قوانین موضوعه، بایستی منابع مالی مورد نیاز دیوان محاسبات کشور به‌طور کامل تجهیز گردد.
۲. منابع مالی مورد نیاز دیوان محاسبات کشور باید بطور مستقیم پس از تایید کمیسیون برنامه و بودجه مجلس شورای اسلامی در بودجه کل کشور درج شود.
۳. دیوان محاسبات موظف است وجوه اختصاص یافته را در محلی که در بودجه پیش‌بینی شده است به‌مصرف رساند.

پ. اصول اخلاقی

بخش هشت. اخلاق، انصاف و عدالت

به منظور ایجاد اطمینان در جامعه نسبت به فعالیت‌های دیوان محاسبات کشور، رعایت اخلاق، انصاف و عدالت در تمامی امور اصلی اساسی به شمار می‌رود.

ت. رابطه با مجلس و سایر قوا

بخش نه. رابطه با مجلس

هر چند دیوان محاسبات کشور مستقیماً زیر نظر مجلس شورای اسلامی اداره می‌شود اما حتی در مواقعی که به‌عنوان نماینده مجلس شورای اسلامی و براساس دستورالعمل‌های آنها اقدام به حسابرسی و رسیدگی می‌نماید، کماکان به‌صورت مستقل از روش‌ها، رویه‌ها، استانداردها و رهنمودهای حرفه‌ای حسابرسی و رسیدگی تبعیت می‌نماید.

بخش ده. رابطه با سایر قوا

دیوان محاسبات کشور فعالیت‌های دستگاه‌های اجرائی بخش عمومی را حسابرسی می‌کند. این موضوع به معنای تابعیت دستگاه‌های مزبور از دیوان محاسبات کشور نمی‌باشد. به‌طور مشخص، مسئولیت کامل و مطلق فعالیت و عملکرد دستگاه‌های مذکور با آنان بوده و نمی‌توانند با استناد به یافته‌های حسابرسی - مگر اینکه چنین یافته‌هایی از نظر قانونی معتبر و لازم‌الاجرا باشد - و نظرات کارشناسی دیوان محاسبات کشور، مسئولیت را از خود ساقط نمایند.

ث. صلاحیت دیوان محاسبات کشور

بخش یازدهم. صلاحیت حسابرسی و رسیدگی

۱. دیوان محاسبات کشور برای انجام وظایف خود می‌تواند در تمامی امور مالی کشور تحقیق و تفحص نماید و در تمامی موارد مستقیماً مکاتبه برقرار نماید و تمام مقامات و قوای سه‌گانه و سازمانها و ادارات تابعه و کلیه اشخاص و سازمان‌هایی که به‌نحوی از انحاء از بودجه کل کشور استفاده می‌نمایند مکلف به پاسخ‌گویی مستقیم می‌باشند حتی در مواردی که از قانون محاسبات عمومی مستثنی شده باشند.
۲. حسابرسی و رسیدگی دستگاههای اجرایی به تشخیص دیوان محاسبات کشور در دیوان محاسبات کشور یا محل خود آن دستگاهها انجام می‌گیرد.
۳. زمان ارائه اسناد و مدارک و همچنین گزارش‌های عملیاتی، صورت‌حساب‌ها و صورت‌های مالی براساس قوانین و مقررات موجود مشخص شده است و دستگاههای اجرایی باید حساب‌های جاری و سال قبل خود را برای رسیدگی به دیوان محاسبات کشور ارائه نمایند.

بخش دوازدهم. ضمانت اجرایی یافته‌های حسابرسی و رسیدگی دیوان محاسبات کشور

۱. دستگاههای اجرایی مورد رسیدگی در زمان مقرر توسط دیوان محاسبات کشور نظرات خود را درباره یافته‌های حسابرسی ارائه و اقدامات و تدابیری که در نتیجه یافته‌های حسابرسی اتخاذ نموده‌اند، حسب پیگیری‌های دیوان محاسبات کشور اعلام می‌نماید.
۲. حتی در مواردی که یافته‌های حسابرسی مقدم بر احکام قانونی و لازم‌الاجرا نمی‌باشد، دیوان محاسبات کشور اجازه دارد با مقام یا مقامات مسئولی که موظف به اتخاذ اقدامات و تدابیر لازم هستند، ارتباط برقرار نموده و شخص مسئول را به قبول مسئولیت ملزم نماید.

بخش سیزدهم. نظریات کارشناسی و مشاوره‌ای

۱. در صورت لزوم، دیوان محاسبات کشور می‌تواند به مجلس شورای اسلامی و سایر دستگاههای اجرایی دانش حرفه‌ای خود را در قالب نظرات کارشناسی در مورد لوایح قانونی، آیین‌نامه‌ها، دستورالعمل‌ها، مقررات مالی و سایر مقررات ارائه نماید؛ پذیرش یا رد نظرات ارائه شده با دستگاه ذی‌ربط است. نظرات کارشناسی باید بر اساس رهنمودهای (دستورالعمل‌های) مربوطه تدوین شده باشد و نباید موجب دخالت در اختیارات مدیریت دستگاه ذی‌ربط گردد.
۲. به منظور اطمینان از برقراری روشها و دستورالعملهای مناسب مالی و کاربرد موثر آنها در جهت نیل به اهداف دستگاههای مورد رسیدگی، قوانین و مقررات مالی مورد بررسی قرار می‌گیرد.

ج. روش‌های حسابرسی، کارکنان حسابرسی و تبادل بین‌المللی تجربیات

بخش چهارده. روش‌ها و رویه‌های حسابرسی

۱. دیوان محاسبات کشور، حسابرسی‌ها و رسیدگی‌های خود را مطابق برنامه از پیش تعیین شده اجرا می‌نماید. این موضوع شامل مواردی نمی‌شود که اشخاص ذی‌صلاح خواستار انجام حسابرسی‌های خاص می‌باشند.
۲. با توجه به اینکه حسابرسی نمی‌تواند به صورت تمام‌رسی انجام شود، دیوان محاسبات کشور به‌عنوان یک قاعده، هر جا که ضرورت داشته باشد از نمونه‌گیری استفاده نمود. نمونه‌ها بایستی بر مبنای الگویی مشخص انتخاب شود و از کیفیت و کفایت لازم برخوردار باشد تا زمینه لازم را برای اظهار نظر پیرامون موضوع حسابرسی فراهم سازد.
۳. شیوه‌های حسابرسی باید با پیشرفت علوم و تکنیک‌های مالی و حسابرسی همگام باشد.
۴. به منظور ایجاد زمینه لازم برای کارآیی حسابرسی، دیوان محاسبات کشور می‌تواند دستورالعمل‌های لازم را برای انجام حسابرسی تهیه نماید.

بخش پانزده. کارکنان حسابرسی

۱. کلیه اشخاصی که عهده‌دار وظایف حسابرسی و رسیدگی می‌باشند، برای انجام کامل وظایف خود بایستی از صلاحیت‌های حرفه‌ای لازم برخوردار و به اصول اخلاقی پایبند باشند.
۲. دیوان محاسبات کشور اطمینان معقول از دانش و مهارت‌های حرفه‌ای اشخاصی که متقاضی استخدام در این موسسه هستند، کسب خواهد نمود. این اطمینان به‌گونه‌ای خواهد بود که از بین متقاضیان بهترین افراد گزینش شوند.
۳. به منظور بسط دانش نظری و مهارت‌های حرفه‌ای کارکنان و کلیه اشخاصی که عهده‌دار وظایف حسابرسی و رسیدگی می‌باشند، برنامه‌های آموزش ضمن خدمت، دانشگاهی و بین‌المللی مدنظر قرار می‌گیرد و حمایت لازم مالی و سازمانی از آن با توجه به قوانین و مقررات به عمل می‌آید. آموزش‌های مذکور فراتر از آموزش‌های طراحی شده در چارچوب‌های سنتی دانش‌های حسابداری، اقتصاد و حقوق بوده و شامل مباحث کاربردی و دانش‌های نوین و بین‌رشته‌ای می‌شود.
۴. به منظور حصول اطمینان از کیفیت عالی حسابرسی، جبران خدمات (حقوق و مزایا) بایستی متناسب با مشاغل و پست‌های سازمانی صورت پذیرد.
۵. در مواردی که کارکنان و حسابرسان دیوان محاسبات کشور از مهارت‌های خاصی برخوردار نباشند و یا برای انجام وظایف و مسئولیت‌ها کافی نباشند، دیوان محاسبات کشور حسب ضرورت می‌تواند از خدمات کارشناسان و حسابرسان خارج از سازمان استفاده نماید.

بخش شانزده. تبادل بین‌المللی تجربیات

۱. دیوان محاسبات کشور به منظور تبادل نظرات و تجربیات، با مؤسسات عالی حسابرسی در سطح

بین‌المللی و منطقه‌ای همکاری می‌نماید.

۲. کنگره‌ها و همایش‌های آموزشی که به صورت مشترک با سازمان‌های بین‌المللی برگزار می‌شود و همچنین تشکیل و شرکت در کارگروه‌های منطقه‌ای و انتشار مجلات حرفه‌ای، زمینه تبادل نظرات و تجربیات را فراهم می‌سازد.

۳. دیوان محاسبات کشور اقدامات لازم را برای توسعه و تقویت این فعالیت‌ها و تلاش‌ها به عمل خواهد آورد.

ج. گزارشگری

بخش هفده. گزارش به مجلس و مردم

۱. دیوان محاسبات کشور از طریق ساز و کار مندرج در قوانین و مقررات و در قالب گزارش تفریغ بودجه سالانه، یافته‌های حسابرسی و رسیدگی را منتشر، به مراجع ذیربط ارائه و در اختیار عموم قرار می‌دهد.

۲. دیوان محاسبات کشور یافته‌های حسابرسی و رسیدگی موضوعات خاص و ارجاعی از سوی مراجع ذی صلاح را به صورت مجزا و در قالب گزارش حسابرسی و رسیدگی ارائه می‌نماید.

۳. زمانی که انتشار یافته‌های حسابرسی مستلزم افشای مواردی می‌باشد که از نظر قانونی انتشار آن با محدودیت مواجه است یا منجر به تضییع منافع ملی می‌شود، تصمیم‌گیری درخصوص سطح افشا و دریافت‌کنندگان گزارش با توجه به منافع حاصل از افشای یافته‌های حسابرسی اتخاذ می‌شود.

بخش هجده. شیوه گزارشگری

۱. گزارشها باید به ارائه وقایع روی داده و ارزیابی آنها به شیوه‌ای شفاف و بی‌طرفانه پرداخته و منحصر به موارد ضروری و اساسی شود. شیوه تنظیم گزارش و واژگان آن باید دقیق و به راحتی قابل فهم باشد.

۲. دیوان محاسبات کشور دیدگاه‌های واحد مورد رسیدگی را در مورد یافته‌های حسابرسی پیش از انتشار گزارش مورد توجه قرار می‌دهد.

ح. اختیار انجام حسابرسی توسط دیوان محاسبات کشور

بخش نوزده. مبانی قانونی اختیار انجام حسابرسی؛

حسابرسی مدیریت مالی بخش عمومی

۱. دیوان محاسبات کشور بر اساس قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران کلیه دستگاههایی که به

نحوی از انحاء از بودجه کل کشور استفاده می کنند به ترتیبی که در قانون دیوان محاسبات کشور و سایر قوانین و مقررات مربوط مشخص شده است، حسابرسی و یا رسیدگی می نماید.

۲. دیوان محاسبات کشور می تواند با توجه به قانون، علاوه بر حسابرسی و رسیدگی کلیه دستگاههایی که به نحوی از انحاء از بودجه کل کشور استفاده می کنند، تمامی عملیات مالی بخش عمومی را مورد حسابرسی و رسیدگی قرار دهد.

۳. دیوان محاسبات کشور مسئولیت نظارت بر اجرای بودجه کل کشور را بر عهده دارد و به منظور انجام این مسئولیت، وظیفه بررسی سیاست های مالی تعیین شده در بودجه کل کشور برای بخش عمومی، امری ضروری محسوب می شود.

بخش بیست. حسابرسی دستگاههای اجرایی مستقر در خارج از کشور

دیوان محاسبات کشور می تواند دستگاههای اجرایی مستقر در خارج از کشور را با لحاظ قوانین و مقررات بین المللی مورد حسابرسی و یا رسیدگی قرار دهد.

بخش بیست و یک. حسابرسی منابع عمومی

۱. دیوان محاسبات کشور فرآیند و نحوه وصول و ایصال دریافتها را حسابرسی و رسیدگی می نماید.
۲. حسابرسی ها و رسیدگی های مذکور شامل انواع حسابرسی ها می باشد و زمینه ای مناسب برای ارزیابی ادعاهای موجود پیرامون فرآیند وصول و ایصال دریافتها ایجاد می نماید.

بخش بیست و دو. حسابرسی مصارف عمومی

۱. دیوان محاسبات کشور مصارف عمومی دستگاههای اجرایی را حسابرسی و رسیدگی می نماید.
۲. حسابرسی ها و رسیدگی های مذکور شامل انواع حسابرسی ها می باشد و زمینه ای مناسب برای ارزیابی ادعاهای موجود پیرامون مصارف عمومی دستگاههای اجرایی ایجاد می نماید.

بخش بیست و سه. حسابرسی سامانه های پردازش الکترونیکی دادهها

دیوان محاسبات کشور سامانه های پردازش الکترونیکی دادهها را از جنبه هایی نظیر شیوه برنامه ریزی برای فائق آمدن بر شرایط خاص، استفاده اقتصادی از تجهیزات پردازش دادهها، استفاده از کارشناسان با تجربه و مناسب، جلوگیری از سوء استفادهها و سودمندی اطلاعات تولید شده، مورد حسابرسی و یا رسیدگی قرار می دهد. حسابرسی و یا رسیدگی سیستم های پردازش الکترونیکی دادهها مبتنی بر سیستم صورت می گیرد.

بخش بیست و چهار. حسابرسی بودجه شرکتها، بانکها و مؤسسات انتفاعی وابسته به دولت

۱. دیوان محاسبات کشور بودجه شرکتها، بانکها و مؤسسات انتفاعی وابسته به دولت را مادامی که سهم دولت کمتر از حداقل های مذکور در قوانین و مقررات نیست و یا دولت قادر به اعمال نفوذ قابل

ملاحظه در دستگاههای مزبور است، مورد حسابرسی و رسیدگی قرار می‌دهد. در مورد دستگاههایی که سهم دولت از حداقل میزان مقرر کمتر است، حسابرسی‌ها و یا رسیدگی‌های دیوان محاسبات کشور منحصر به سهم دولت خواهد بود.

۲. حسابرسی‌ها و رسیدگی‌های مذکور شامل انواع حسابرسی‌ها می‌باشد و زمینه‌ای مناسب برای ارزیابی ادعاهای موجود فراهم می‌سازد.

بخش بیست و پنج. حسابرسی یارانها، کمک‌ها و وجوه بلاعوض

۱. دیوان محاسبات کشور یارانها، کمک‌ها و وجوه بلاعوض پرداختی از محل بودجه کل کشور را حسابرسی و یا رسیدگی می‌نماید.

۲. هنگامی که مبالغ مذکور با اهمیت باشد و یا در مقایسه با درآمدها و یا حقوق صاحبان سهام دریافت‌کننده مبالغ مذکور با اهمیت باشد، دامنه حسابرسی می‌تواند دربرگیرنده تمامی ابعاد مدیریت مالی شخص دریافت‌کننده وجوه باشد.

بخش بیست و شش. حسابرسی سازمان‌های فراملی و بین‌المللی

۱. دیوان محاسبات کشور در هنگام حسابرسی و رسیدگی سازمان‌های فراملی و بین‌المللی، با اینگونه سازمانها همچون یک کشور مستقل برخورد می‌نماید.

۲. در حسابرسی و یا رسیدگی سازمان‌های مزبور، هرچند به منابع، مصارف و وظایف آنها توجه می‌شود اما از اصولی مشابه با اصول حسابرسی استفاده شده در دیوان محاسبات کشورهای عضو سازمان‌های مزبور استفاده می‌شود.

۳. برای حصول اطمینان از وجود استقلال، حسابرسان از بین کارکنان دیوان محاسبات کشورهای عضو سازمان‌های فراملی و بین‌المللی مورد رسیدگی تأمین می‌شود.