استاندارد ۱۰۰۰

اصول کلی حسابرسی دیوان محاسبات کشور

فهرست استاندارد ۱۰۰۰

کلیات..... ۱۳

استقلال ۱۵

رابطه با مجلس و سایر قوا..... ۱۶

صلاحیت دیوان محاسبات کشور..... ۱۶

روش‌های حسابرسی، کارکنان حسابرسی و تبادل بین‌المللی تجربیات..... ۱۷

گزارشگری..... ۱۹

اختیار انجام حسابرسی توسط دیوان محاسبات کشور..... ۱۹

الف) کلیات

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 به عنوان بخشی لاینفک از نظامی قاعده‌مند محسوب می‌شود که هدف آن اطمینان بخشی و همچنین آشکارسازی به موقع انحراف‌های به وقوع پیوسته از استانداردهای پذیرفته شده، قوانین و مقررات، کارآیی، اثربخشی و صرفه اقتصادی در کوتاه‌ترین زمان ممکن و گزارش آن است حسابرسی زمینه‌ای فراهم می‌سازد که بتوان اقدامات اصلاحی را بکار گرفت، فرآیند پاسخگویی را بهینه نمود، ضرر و زیان را جبران کرد و یا اقدامات لازم برای پیشگیری از وقوع موارد مزبور یا کاهش اثرات سوء آنها، اتخاذ نمود. هدف دیوان محاسبات کشور از حسابرسی، اعمال کنترل و نظارت مستمر مالی به منظور پاسداری از بیت‌المال است.

بخش دو) کانون توجه حسابرسی

۱- رویدادها (شامل پدیده‌ها، فعالیت‌ها و عملیات) به عنوان موضوعات حسابرسی، کانون توجه حسابرسی و رسیدگی است.

۲- رویدادها یا موضوعات حسابرسی شامل طیف گسترده‌ای از مواردی می‌شود که به‌عنوان مثال می‌توان به تصمیمات، فعالیت‌ها، اقدامات، نظام‌ها، قوانین و مقررات و... اشاره نمود. به‌طورکلی هرآنچه که پیرامون آن ادعایی وجود دارد و یا دیوان محاسبات کشور تشخیص می‌دهد حسابرسی و رسیدگی آن موجب پاسداری از بیت‌المال می‌شود و ارزیابی آن از طریق حسابرسی و رسیدگی موجب اطمینان بخشی به ذی‌نفعان می‌شود، یک رویداد محسوب شده و می‌توان آنرا به‌عنوان یک موضوع حسابرسی تعریف نمود.

۳- تصمیمات، زمانی به‌عنوان موضوع حسابرسی تعریف می‌شوند که منجر به اقدام عملی شده باشد یا اقدامات لازم در جهت اجرای آن در جریان باشد.

بخش سه) حسابرسی داخلی و حسابرسی مستقل

۱- خدمات حسابرسی داخلی توسط دستگاه‌های اجرایی انجام می‌شود و دیوان محاسبات کشور

عهده‌دار مسئولیت انجام خدمات حسابرسی مستقل 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 اعلام‌نظر درخصوص لزوم وجود مرجع کنترل‌کننده داخلی را برعهده دارد. این وظیفه در راستای حفظ حقوق بیت‌المال صورت گرفته و در صورتی‌که به این نتیجه برسد که واحد حسابرسی داخلی دستگاه اجرایی بطور مؤثر عمل می‌کند، می‌تواند از نتایج حسابرسی داخلی استفاده نماید.

بخش چهار) حسابرسی رعایت، 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 حسابرسی رعایت و مالی اجرا می‌شود.

۲- علاوه بر حسابرسی‌های رعایت و 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 کارآیی، اثربخشی و صرفه اقتصادی دستگاه‌های اجرایی است. حسابرسی عملکرد طیف وسیعی از رویدادها را در بر می‌گیرد.

۳- هدف 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.

بنیاد و اساس حسابرسی‌ها و رسیدگی‌ها با توجه به سیاست‌های تعیین شده و بر اساس گزارش‌های مالی، عملیاتی و محاسباتی می‌باشد.

ب) استقلال

بخش پنج) استقلال دیوان محاسبات کشور

۱- دیوان محاسبات کشور با رعایت اصل بی‌طرفی و مستقل از واحد مورد رسیدگی به صورت کارآمد انجام وظیفه می‌نماید و از عوامل بیرونی تأثیر نمی‌پذیرد.

۲- دیوان محاسبات کشور با توجه به قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران مستقیماً زیر نظر مجلس شورای اسلامی است و با توجه به قانون دیوان محاسبات کشور از استقلال سازمانی، اداری و وظیفه‌ای لازم برای اجرای وظایف قانونی خود برخوردار است.

بخش شش) استقلال مسئولان و کارکنان دیوان محاسبات کشور

۱- استقلال دیوان محاسبات کشور رابطه‌ای ناگسستنی با استقلال اشخاصی دارد که تصمیماتی را برای دیوان محاسبات کشور اتخاذ می‌نمایند و در مقابل آن به اشخاص ثالث پاسخگو هستند. رئیس، دادستان و هیات عمومی دیوان محاسبات کشور، اشخاص مسئول محسوب می‌شوند.

۲- استقلال این اشخاص در قوانین تأمین شده است و روش‌های عزل و تغییر آنان تابع مقرراتی است که استقلال را موجب شود.

۳- اشخاصی که عهده‌دار وظایف حسابرسی و رسیدگی می‌باشند، در انجام وظایف حرفه‌ای خود نباید تحت نفوذ دستگاه‌های اجرایی قرار گیرند و نیز نباید به دستگاه‌های اجرایی 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 باید بطور کامل تأمین گردد.

۲- منابع مالی مورد نیاز دیوان محاسبات کشور باید بطور مستقیم پس از تأیید کمیسیون برنامه و بودجه مجلس شورای اسلامی در بودجه کل کشور درج شود.

۳- دیوان محاسبات وجوه اختصاص یافته را در محلی که در بودجه پیش‌بینی شده است به مصرف می‌رساند.

پ) رابطه با مجلس و سایر قوا

بخش هشت) رابطه با مجلس

هر چند دیوان محاسبات کشور مستقیماً زیر نظر مجلس شورای اسلامی اداره می‌شود، اما حتی در مواقعی که به نمایندگی مجلس شورای اسلامی یا سایر مقامات مجاز، به موجب قانون و بر اساس مأموریت مفوض، اقدام به حسابرسی و رسیدگی می‌نماید، کماکان به‌صورت مستقل از روش‌ها، رویه‌ها، استانداردها و رهنمودهای حرفه‌ای حسابرسی و رسیدگی تبعیت می‌نماید.

بخش نه. رابطه با دستگاه‌های قوای سه گانه

دیوان محاسبات کشور فعالیت‌های دستگاه‌های اجرایی 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 و نظرات کارشناسی ـ مگر اینکه چنین یافته‌ها و نظراتی از نظر قانونی معتبر و لازم‌الاجرا باشد ـ مسئولیت را از خود ساقط نمایند.

ت) صلاحیت دیوان محاسبات کشور

بخش ده) صلاحیت حسابرسی و رسیدگی

۱- دیوان محاسبات کشور در چارچوب قوانین و مقررات باید به تمامی سوابق و مستندات مرتبط با مدیریت مالی دستگاه‌های مورد رسیدگی دسترسی داشته باشد و از اختیار قانونی درخواست هر گونه اطلاعات لازم به صورت کتبی یا شفاهی برخوردار باشد.

۲- حسابرسی و رسیدگی دستگاه‌های اجرایی به تشخیص دیوان محاسبات کشور در دیوان محاسبات کشور یا محل آن دستگاه‌ها انجام می‌گیرد.

۳- زمان ارائه اسناد و مدارک و همچنین گزارش‌های عملیاتی، صورت‌حساب‌ها و صورت‌های مالی براساس قوانین و مقررات موجود مشخص می‌گردد و دستگاه‌های اجرایی موارد مزبور را برای رسیدگی به دیوان محاسبات کشور ارائه می‌نمایند.

بخش یازده) 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 می‌نمایند.

۲- حتی در مواردی که یافته‌های حسابرسی موید انحراف از 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 دوازده) نظریات کارشناسی و مشاوره‌ای

۱- در صورت لزوم، دیوان محاسبات کشور می‌تواند دانش حرفه‌ای خود را در قالب نظرات کارشناسی در مورد لوایح قانونی، آیین‌نامه‌ها، دستورالعمل‌ها، مقررات مالی و سایر مقررات به مجلس شورای اسلامی و سایر دستگاه‌های اجرایی ارائه نماید؛ پذیرش یا رد نظرات ارائه شده با مراجع مذکور است. نظرات کارشناسی باید بر اساس رهنمودهای (دستورالعمل‌های) مربوطه تدوین شده باشد و نباید موجب دخالت در اختیارات مدیریت دستگاه ذیربط گردد.

ث) روش‌های حسابرسی، کارکنان حسابرسی و تبادل بین‌المللی تجربیات

بخش سیزده) 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 هستند.

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 خواهد نمود. نمونه‌ها بایستی برمبنای الگویی مشخص انتخاب شود و از کیفیت و کفایت لازم برخوردار باشد تا زمینه لازم را برای اظهارنظر حرفه‌ای 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 چهارده) 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 اخلاق حرفه‌ای پایبند باشند.

۲- دیوان محاسبات کشور اطمینان معقول از دانش و مهارت‌های حرفه‌ای اشخاصی که متقاضی استخدام در این سازمان هستند، کسب خواهد نمود. این اطمینان به‌گونه‌ای خواهد بود که از بین متقاضیان بهترین افراد گزینش شوند.

۳- به‌منظور 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 بین رشته‌ای می‌شود.

۴- به‌منظور حصول اطمینان از کیفیت عالی حسابرسی، جبران خدمات (حقوق و مزایا) باید متناسب با مشاغل و پست‌های سازمانی صورت پذیرد.

۵- در موارد کمبود حسابرس و یا در مواردی که نیاز به مهارت خاصی باشد، دیوان محاسبات کشور حسب ضرورت می‌تواند از خدمات حسابرسان و کارشناسان خارج از سازمان حسب مورد استفاده نماید.

بخش پانزده) تبادل بین‌المللی تجربیات

۱- دیوان محاسبات کشور به‌منظور تبادل‌نظرات 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 و منطقه‌ای 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 برای توسعه و تقویت این فعالیت‌ها و تلاش‌ها به عمل خواهد آورد.

ج) گزارشگری

بخش شانزده) 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 ذی‌صلاح 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 هفده) شیوه گزارشگری

۱- گزارش‌ها باید به ارائه وقایع روی‌داده 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 به‌راحتی قابل فهم باشد.

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

چ) اختیار انجام حسابرسی توسط دیوان محاسبات کشور

بخش هجده) مبانی قانونی اختیار انجام حسابرسی؛ حسابرسی 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 می‌کنند به ترتیبی که در قانون دیوان محاسبات کشور و سایر

قوانین و مقررات مربوط مشخص شده است، حسابرسی و یا رسیدگی می‌نماید.

۲- دیوان محاسبات کشور مسئولیت نظارت بر اجرای بودجه کل کشور را بر عهده دارد و به منظور انجام این مسئولیت، وظیفه بررسی سیاست‌های مالی تعیین شده در بودجه کل کشور برای بخش عمومی، امری ضروری محسوب می‌شود.

بخش نوزده) حسابرسی دستگاه‌های اجرایی مستقر در خارج از کشور

۱- دیوان محاسبات کشور می‌تواند دستگاه‌های اجرایی مستقر در خارج از کشور را با لحاظ قوانین و مقررات لازم‌الاجراء مورد حسابرسی و رسیدگی قرار دهد.

بخش بیست) حسابرسی منابع عمومی

۱- دیوان محاسبات کشور فرآیند و نحوه وصول و ایصال دریافت‌ها را حسابرسی و رسیدگی می‌نماید.

۲- حسابرسی‌ها و رسیدگی‌های مذکور شامل انواع حسابرسی‌ها می‌باشد و زمینه‌ای مناسب برای ارزیابی ادعاهای موجود پیرامون فرآیند وصول و ایصال دریافت‌ها ایجاد می‌نماید.

بخش بیست و یک) حسابرسی مصارف عمومی

۱- دیوان محاسبات کشور مصارف عمومی دستگاه‌های اجرایی را حسابرسی و رسیدگی می‌نماید.

۲-حسابرسی‌ها و رسیدگی‌های مذکور شامل انواع حسابرسی‌ها می‌باشد و زمینه‌ای مناسب برای ارزیابی ادعاهای موجود پیرامون مصارف عمومی دستگاه‌های اجرایی ایجاد می‌نماید.

بخش بیست و دو) حسابرسی سامانه‌های پردازش الکترونیکی داده‌ها

۱- دیوان محاسبات کشور سامانه‌های پردازش الکترونیکی داده‌ها را از جنبه‌هایی نظیر شیوه برنامه‌ریزی 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 می‌دهد. حسابرسی و یا رسیدگی سیستم‌های پردازش الکترونیکی داده‌ها مبتنی بر سیستم صورت می‌گیرد.

بخش بیست و سه) حسابرسی بودجه شرکت‌ها، بانک‌ها و مؤسسات انتفاعی وابسته به دولت

۱- دیوان محاسبات کشور بودجه شرکت‌ها، بانک‌ها و مؤسسات انتفاعی وابسته به دولت را مادامی‌که سهم دولت کمتر از حداقل‌های 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 و دولت فاقد کنترل لازم 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. در مورد شرکت‌هایی که سهم دولت کمتر از نصاب مقرر در قوانین و مقررات است، نوع حسابرسی با توجه به مقتضیات و محدودیت‌های ناشی از قوانین و مقررات تعیین خواهد شد.

بخش بیست و چهار) حسابرسی سایر مؤسسات، نهادها یا سازمان‌هایی که در صلاحیت حسابرسی و رسیدگی دیوان محاسبات کشور قرار می‌گیرند

۱- دیوان محاسبات کشور می‌تواند سایر مؤسسات، نهادها یا سازمان‌هایی که در صلاحیت حسابرسی و رسیدگی دیوان محاسبات کشور قرار می‌گیرند، مورد حسابرسی یا رسیدگی قرار دهد.

بخش بیست و پنج) حسابرسی کمک‌ها، یارانه‌ها و وجوه بلاعوض

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

۲- هنگامی‌که مبالغ مذکور با اهمیت باشد یا در مقایسه با منابع 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

در حسابرسی سازمان‌های فراملی و بین‌المللی که مخارج آن‌ها از طریق کمک‌های کشورهای عضو تأمین می‌شود، به میزان استفاده از منابع مزبور و وظایف این سازمان‌ها توجه می‌شود و از اصولی مشابه با اصول حسابرسی ناظر بر اجرای حسابرسی تبعیت می‌شود.