

# پیش‌نویس بیانیه اصول بنیادی حسابرسی

## الف. کلیات

### بخش یک. هدف حسابرسی

مفهوم و فلسفه وجودی حسابرسی در ذات مدیریت مالی عمومی یا به نوعی مدیریت وجوه عمومی نهفته 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 از استانداردهای پذیرفته شده و کشف تخطی از اصول قانونی، کارآیی، اثربخشی و صرفه اقتصادی مدیریت مالی 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 آتی آنها اتخاذ نمود.

### بخش دو. کانون توجه حسابرسی

۱. پدیده‌ها به‌عنوان موضوعات حسابرسی، کانون توجه حسابرسی و یا رسیدگی می‌باشند.
۲. پدیده‌ها 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.
۴. فارغ از زمانی که موضوع حسابرسی در آن قرار می‌گیرد، حسابرسی و یا رسیدگی می‌تواند به ارزیابی ادعاهای (تصریحی و یا تلویحی) مرتبط با آن بپردازد.

### بخش سه. حسابرسی داخلی و حسابرسی خارجی

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 درخصوص 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 واحد مزبور استفاده نماید.

### **بخش چهار. 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 حسابرسی‌های رعایت و صورت‌های مالی 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 - رعایت قوانین و مقررات (شامل رعایت استانداردها و ضوابط حسابداری)، کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی - اساساً از اهمیتی یکسان برخوردارند اما با توجه به سیاست‌ها و اولویت‌های حسابرسی، میزان اجرای هریک از انواع حسابرسی تعیین می‌شود.

## **ب ۵ استقلال**

### **بخش پنج. استقلال دیوان محاسبات کشور**

۱) دیوان محاسبات کشور به منظور انجام وظایف خود به صورت بی‌طرفانه 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 شش. استقلال مسئولان و کارکنان دیوان محاسبات کشور**

۱) استقلال دیوان محاسبات کشور رابطه‌ای ناگسسته با استقلال کارکنان دارد. منظور از کارکنان، اشخاصی هستند که تصمیماتی را برای دیوان محاسبات کشور اتخاذ می‌نمایند و در مقابل آن تصمیمات به اشخاص ثالث پاسخ‌گو هستند، چه این تصمیمات توسط یک هیأت یا گروه و چه توسط یک نفر به عنوان ریاست کل دیوان محاسبات کشور اخذ شده باشد.

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

### بخش هفت. استقلال مالی دیوان محاسبات کشور

۱. به منظور 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. 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 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 نه. رابطه با سایر قوا

دیوان محاسبات کشور فعالیت‌های دستگاه‌های اجرایی 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 ایشان 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.

### ت. صلاحیت دیوان محاسبات کشور

#### بخش ده. 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 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، تشریح می‌نمایند.

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 دوازده. 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 شامل نظرات خود 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 نبایستی یافته‌های حسابرسی آتی را متأثر ساخته و همچنین نبایستی از اثربخشی حسابرسی‌های دیوان محاسبات کشور جلوگیری نماید.

۲. به منظور تناسب قوانین و مقررات مالی و محاسباتی با مفاهیم نظری و استانداردهای حسابداری و یکپارچگی آن، قوانین و مقررات مالی پس از تایید دیوان محاسبات کشور ابلاغ و یا به‌تصویب خواهد رسید.

### **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 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 خواهد نمود. نمونه‌ها بایستی بر مبنای الگویی مشخص انتخاب شود و از کیفیت و کفایت لازم برخوردار باشد تا زمینه لازم را برای اظهارنظر 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. کارکنان و حسابرسان دیوان محاسبات کشور 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. به‌منظور بسط دانش نظری و مهارت‌های حرفه‌ای کارکنان و حسابرسان دیوان محاسبات کشور، 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. به‌منظور 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 پانزده. تبادل بین‌المللی تجربیات**

۱. دیوان محاسبات کشور به‌منظور تبادل نظرات و تجربیات، با مؤسسات عالی حسابرسی در سطح بین‌المللی و منطقه‌ای همکاری می‌نماید.
۲. کنگره‌ها و همایش‌های آموزشی که به‌صورت 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 به‌عمل 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 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 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.

### **ج. اختیار انجام حسابرسی توسط دیوان محاسبات کشور**

#### **بخش هجده. 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 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 می‌تواند با توجه به قانون، علاوه بر حسابرسی و رسیدگی کلیه دستگاههایی که به‌نحوی از انحاء از بودجه کل کشور استفاده می‌کنند، تمامی عملیات مالی بخش عمومی را مورد حسابرسی و رسیدگی قرار دهد.

#### **بخش نوزده. حسابرسی دستگاههای اجرایی مستقر در خارج از کشور**

دیوان محاسبات کشور می‌تواند دستگاههای اجرایی مستقر در خارج از کشور را با لحاظ قوانین و مقررات بین‌المللی مورد حسابرسی و یا 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 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 دو. حسابرسی سامانه های پردازش الکترونیکی داده ها

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

### بخش بیست و سه. بودجه شرکت ها، بانک ها و مؤسسات انتفاعی وابسته به دولت

۱. دیوان محاسبات کشور بودجه شرکت ها، بانک ها 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 می دهد. در مورد دستگاههایی که سهم دولت از حداقل میزان مقرر کمتر است، حسابرسی ها و یا رسیدگی های دیوان محاسبات کشور منحصر به سهم دولت خواهد بود.
۲. حسابرسی ها و رسیدگی های مذکور شامل انواع حسابرسی ها می باشد و زمینه ای مناسب برای ارزیابی ادعاهای موجود فراهم می سازد.

### بخش بیست و چهار. حسابرسی یارانه ها ، کمک ها و جوه بلاعوض

۱. دیوان محاسبات کشور یارانه ها ، کمک ها و جوه بلاعوض پرداختی از محل بودجه کل کشور را حسابرسی و یا رسیدگی می نماید.
۲. هنگامی که مبالغ مذکور با اهمیت باشد و یا در مقایسه با درآمدها و یا حقوق صاحبان سهام دریافت کننده مبالغ مذکور با اهمیت باشد، دامنه حسابرسی می تواند دربرگیرنده تمامی ابعاد مدیریت مالی شخص دریافت کننده جوه باشد.

### بخش بیست و پنج. حسابرسی سازمان های فراملی و بین المللی

۱. دیوان محاسبات کشور در هنگام حسابرسی و رسیدگی سازمان های فراملی و بین المللی، با اینگونه سازمانها همچون یک کشور مستقل برخورد می نماید.
۲. در حسابرسی و یا رسیدگی سازمان های مزبور، هرچند به منابع، مصارف و وظایف آنها توجه می شود اما از اصولی مشابه با اصول حسابرسی استفاده شده در دیوان محاسبات کشورهای عضو سازمان های مزبور استفاده می شود.
۳. برای حصول اطمینان از وجود استقلال، حسابرسان از بین کارکنان دیوان محاسبات کشورهای عضو

سازمان‌های فراملی و بین‌المللی مورد رسیدگی تأمین می‌شود.