

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ





استاندردهای بین المللی ادارات عالی تفتیش (آیسای ۴۱۰۰):

# رهنمود تفتیش رعایت قانون و مقررات

برای بازرسی‌هایی که جدا از تفتیش صورت‌های مالی انجام می‌شوند

کابل

۱۳۹۴



اداره عالی تفتیش

## شناسنامه

---

**عنوان کتاب:** استانداردهای بین المللی ادارات عالی تفتیش (آی‌سی‌ای ۴۱۰۰):

رهنمود تفتیش رعایت قوانین و مقررات

**مترجم:** علیرضا جعفری (شرکت کوآتر اینتر نیشنال)

**ویراستار:** حسینی احسان

**نوبت چاپ:** اول

**تیراژ:** ۱۰۰۰ نسخه

**تاریخ نشر:** ۱۳۹۴

**ناشر:** آمریت اطلاعات و ارتباط عامه (اداره عالی تفتیش)

---

**نشانی:** سرک دارالامان، افشار، جنب وزارت احیا و انکشاف دهات،

اداره عالی تفتیش

**تلیفون:** ۰۲۰(۹۳)۲۵۲۱۶۱۳۰ +

**فکس:** ۰۲۰(۹۳)۲۱۵۲۱۶۰۳ +

**ویب سایت:** [www.sao.gov.af](http://www.sao.gov.af)

## فهرست مطالب

۷	پیشگفتار مترجم
۱۱	معرفی مختصر ایسای سطح چهارم
۱۳	مقدمه
۱۷	حدود این تعلیماتنامه
۲۲	اهداف
۲۳	تعریفات
۲۶	بررسی ابتدائی
۲۷	پلانگذاری و طرح تفتیش رعایت قوانین و مقررات
۴۳	اجرای تفتیش رعایت قوانین و مقررات و جمع آوری شواهد
۵۵	ارزیابی مدارک و نتیجه گیری
۵۸	گزارشدهی
۷۰	رهنمودهای بیشتر برای مفتشینی که در سیستم دیوان محاسبات فعالیت دارند
	ضمیمه ۱: مثال‌های مربوط به موضوعات،
۷۳	معلومات مربوط به موضوع و معیار تفتیش رعایت قوانین ومقررات
	ضمیمه ۲: مثال‌های منابع که در درک نهاد تحت
۷۹	تفتیش و تشخیص معیارهای مناسب مورد استفاده قرار می‌گیرند
	ضمیمه ۳: مثال‌های عوامل (فکتورهای)

- مربوط به ارزیابی خطر در تفتیش رعایت قوانین و مقررات ..... ۸۱
- ضمیمه ۴: مثال‌های موارد خطر مربوط به موضوع مشخص ..... ۸۷
- ضمیمه ۵: مثال‌های طرزالعمل‌های تفتیش رعایت قوانین و مقررات
- برای موضوعات انتخاب شده ..... ۸۸
- ضمیمه ۶: نمونه‌های انحراف از رعایت قوانین و مقررات ..... ۹۰
- ضمیمه ۷: مثالی از یک گزارش مختصر تفتیش رعایت قوانین و مقررات ..... ۹۳
- ضمیمه ۸: نمونه یک نتیجه‌گیری مشروط تفتیش رعایت قوانین و مقررات ..... ۹۶
- ضمیمه ۹: نمونه یک نتیجه‌گیری مخالف تفتیش رعایت قوانین و مقررات ..... ۹۷
- ضمیمه ۱۰: نمونه رد مسوولیت تفتیش رعایت قوانین و مقررات ..... ۹۸
- ضمیمه ۱۱: نمونه یک موضوع تأکیدی و پاراگراف سایر موضوعات ..... ۹۹
- ضمیمه ۱۲: نمونه بررسی یک گزارش رعایت قوانین و مقررات با بیان اطمینان محدود ..... ۱۰۰

## پیشگفتار

اداره عالی تفتیش افغانستان منحیث عالی‌ترین نهاد بازرسی کننده در مقیاس کشور از طریق اجرای انواع بازرسی‌ها با جدیت، روند حکومتداری و اداره امور مالی شفاف و حسابده را ترویج می‌نماید. قانون تفتیش - توشیح شده در سال ۱۳۹۲ - نقش اداره عالی تفتیش را باز تعریف نموده و حدود تفتیش‌های این اداره را به‌شمول تفتیش رعایت قوانین و مقررات، گسترش بخشیده است. این قانون به اداره عالی تفتیش صلاحیت می‌دهد که بازرسی‌ها را به اساس معیارات بین‌المللی انجام داده و معیارات سازمان بین‌المللی نهادهای عالی تفتیش (انتوسای) عملی نماید. اداره عالی تفتیش افغانستان منحیث عضو انتوسای همواره تلاش می‌نماید که در تمام بازرسی‌ها به‌شمول تفتیش رعایت قوانین و مقررات؛ اصول، رهنمودها و معیاراتی را که توسط سازمان مذکور وضع شده است، به‌کار ببرد.

معیارات انتوسای (معیارات سازمان بین‌المللی نهادهای عالی تفتیش یا ایسای)، رهنمودهای سطح ۳ و سطح ۴، راهنمایی‌های لازم را برای تفتیش رعایت قوانین و مقررات فراهم می‌نماید. اصول و رهنمودهای ایسای به هیچ صورت قوانین، مقررات و صلاحیت‌های نافذ ملی کشورها را تحت شعاع قرار نمی‌دهد و یا اینکه هرگز نهادهای عالی بازرسی کننده را از پرداختن با سایر انواع تفتیش باز نمی‌دارد. رهنمودهای ایسای برای تفتیش رعایت قوانین و مقررات به صورتی که در زیر شرح داده می‌شود، تدوین شده‌اند:

ایسای ۱۰۰: اصول بنیادی تفتیش سکتور عامه (نسخه ۲۰۱۳): این اصول برای تمام انواع بازرسی‌های سکتور عامه بدون در نظر داشت شکل و ماهیت بازرسی قابل تطبیق است. سایر معیارات ایسای باید توأم با ایسای ۱۰۰ قرائت و تفسیر گردند. اصول بنیادی تفتیش؛ اساس رهنمودهای عمومی تفتیش را که در رهنمود سطح چهارم ارائه گردیده است، تشکیل می‌دهد.

ایسای ۳۰۰: اصول بنیادی تفتیش عملکرد (نسخه ۲۰۱۳): این اصول بر مبنای ایسای ۱۰۰ معیارات مخصوص را برای تفتیش عملکرد پیش کش می‌نماید. ایسای ۳۰۰ باید توأم با ایسای ۱۰۰ که برای تفتیش عملکرد نیز عملی است قرائت و تفسیر گردد.

ایسای ۴۰۰: اصول بنیادی تفتیش رعایت قوانین و مقررات: این اصول بر مبنای ایسای ۱۰۰ معیارات مخصوص را برای تفتیش رعایت قوانین و مقررات پیش کش می‌نماید. ایسای ۴۰۰ باید توأم با ایسای ۱۰۰ که برای تفتیش رعایت قوانین و مقررات نیز قابل عملی است، قرائت و تفسیر گردد.

ایسای ۴۱۰۰: رهنمود تفتیش رعایت قوانین مقررات برای بازرسی‌هایی که جدا از تفتیش صورت‌های مالی اجرا می‌شوند (نسخه ۲۰۱۳): تفتیش رعایت قوانین و مقررات را می‌توان بصورت جداگانه و منحیث بخشی از سایر بازرسیها انجام داد. رهنمودهای مذکور بر مبنای اصول بنیادی تفتیش (ایسای ۱۰۰-۳۰۰) ساخته شده‌اند و مفتشین سکتور عامه را کمک می‌نماید تا اصول بنیادی را بصورت درست به کار ببرند.

این معیارات در منابع انتوسای صرف به زبان انگلیسی و برخی زبان‌های بین‌المللی موجود است. مفتشین اداره عالی تفتیش هنگام به کار بردن این معیارات به‌خاطر اینکه منابع آن به زبان دری موجود نیست، به مشکلات زیادی مواجه بودند. برای رفع این نقیصه، اداره عالی تفتیش از پروژه کواتر خواست تا معیارات جدید انتوسای در ارتباط به تفتیش رعایت قوانین و مقررات را به زبان دری به اختیار مفتشین قرار دهد. به اساس هدایت اداره؛ ایسای



۱۰۰، ۳۰۰، ۴۰۰ و ۴۱۰۰ توسط پروژه کواتر ترجمه و در ماه ثور ۱۳۹۴ (می ۲۰۱۵) در اختیار اداره قرار گرفت.

از این رو خرسندم که اکنون ترجمه دری معیارات ایسای ۱۰۰، ۳۰۰، ۴۰۰ و ۴۱۰۰؛ به صورت کتابی از سوی اداره عالی تفتیش چاپ و در دسترس مفتشین و خوانندگان محترم قرار می‌گیرد. همچنین از تمام مفتشین و آموزگاران اداره عالی تفتیش می‌خواهم معیارات مذکور را مورد مطالعه قرار داده تا قادر به تطبیق بهترین شیوه‌های بین‌المللی در تفتیش رعایت قوانین و مقررات گردند.

در اخیر جا دارد تا از کمپنی بین‌المللی کواتر بخاطر تلاش‌هایشان در ترجمه نسخه دری معیارات ایسای قدردانی نمایم.

پوهندوی دوکتور محمد شریف شریفی  
رئیس اداره عالی تفتیش



## معرفی مختصر ایسای سطح چهارم

رهنمود تفتیش رعایت قوانین و مقررات حاوی مندرجات ذیل می‌باشد:

- ایسای ۴۰۰۰: معرفی رهنمود تفتیش رعایت قوانین و مقررات
- ایسای ۴۱۰۰: رهنمود تفتیش رعایت قوانین و مقررات برای آن بازرسی‌های که جدا از تفتیش‌های صورت‌های مالی اجرا می‌شوند. این فعالیت می‌تواند منجیث جزء از تفتیش عملکرد و یا هم به شکل یک تفتیش جداگانه اجرا شود.
- ایسای ۴۲۰۰: رهنمود تفتیش رعایت قوانین و مقررات در ارتباط به تفتیش صورت‌های مالی.



## ۱. مقدمه

- ۱،۵ مفهوم تفتیش رعایت قوانین و مقررات در اعلامیهٔ لیما انتوسای چنین صراحت دارد: «تفتیش» به طور ذاتی شامل ادارهٔ امور مالی عامه می‌باشد؛ زیرا مدیریت وجوه عامه نیاز به اعتبار دارد. تفتیش ختم یک پروسه نمی‌باشد بلکه جزء لاینفک یک سیستم قانونی می‌باشد که هدف آن کشف انحرافات از معیارهای قبول شده و تخطی از اصول قانونیت، موثریت، مفیدیت و اقتصادیت مدیریت مالی جهت اتخاذ اقدامات اصلاحی در قضایای انفرادی، وادار نمودن مرتکبین به قبول مسوولیت، تحصیل وجوه و مواد ضایع شده و جلوگیری از ارتکاب همچو موارد می‌باشد.
- ۱،۵ تفتیش رعایت قوانین و مقررات بیشتر روی این اصل تمرکز دارد که مرجع تا کدام حد مقررات، قوانین، اصول، پالیسی‌ها، کودها، شرطنامه‌ها (مانند شرطنامه قرار دادها و یا شرطنامه مساعدت‌ها) را رعایت می‌نماید. مفهوم تفتیش رعایت قوانین و مقررات در اصول اساسی تفتیش (ایسای ۳۸، ۱۰۰ و ۳۹) تذکر گردیده است و بیشتر در ایسای ۴۰۰۰ (معرفی رهنمود تفتیش رعایت قوانین و مقررات) روی آن توضیحات ارایه گردیده است.
- ۱،۵ در سکتور عامه، مفهوم شفافیت، حسابدهی، رهبری و حکومتداری خوب اصول اساسی و عمده را تشکیل می‌دهند. قوانین و مقررات تصریح می‌دارند که نهادهای

سکتور عامه مسوولیت پیشبرد کدام فعالیت‌ها را عهده دار می‌باشند، محدودیت‌ها درخصوص این فعالیت‌ها چه می‌باشند، اهداف اصلی که باید محقق شوند کدام‌ها هستند و چگونه این فعالیت‌ها حقوق شهروندان را حفاظت می‌نمایند. علاوه‌تاً، وجوه عامه به این اعتبار در اختیار نهادهای سکتور عامه قرار داده می‌شود که این نهاد مصارف این وجوه را به صورت درست مدیریت نمایند لذا این مسوولیت نهادهای مذکور و کارمندان آن‌ها می‌باشد تا در فعالیت‌های خود شفافیت را تامین نمایند، به مردم حساسده باشند و مدیریت سالم را در عرصه مصرف این وجوه به نمایش بگذارند.

۱.۵. نظارت از اینکه فعالیت‌های ادارات سکتور عامه در مطابقت با قوانین و مقررات حاکم بر آن‌ها قرار داشته و ازاینکه حقوق شهروندان حفاظت می‌گردند، سیستم‌های کنترلی عمده سکتور عامه را تشکیل می‌دهند. عموماً از طریق تفتیش سکتور عامه و تفتیش رعایت قوانین و مقررات و مشخصاً مفتشین سکتور عامه نظارت می‌نمایند که اصول اساسی فوقاً ذکر شده رعایت می‌گردند یا خیر. در تفتیش رعایت قوانین و مقررات، نظارت بیشتر از این اصل صورت می‌گیرد که آیا موضوع در مطابقت با معیارها (مانند قوانین، مقررات، رهنمودها، شرطنامه قراردادهای و توافقاتنامه‌ها و غیره) قرار دارد و یا خیر. نتایج این تفتیش‌ها به مرجع تحت تفتیش و نهادهای قانون گذار گزارش داده می‌شوند. اکثراً این نتایج به اختیار مردم عام نیز قرار داده می‌شود و دلیل آن حمایت از شفافیت و حساسدهی در سکتور عامه می‌باشد.

۱.۵. این تعلیماتنامه‌ها به آن‌عه جنبه‌های تفتیش رعایت قوانین و مقررات در سکتور عامه رسیدگی می‌نمایند که در اکثر کشورها با تناسب مسوولیت‌های کاری و اهداف ادارات عالی تفتیش متفاوت می‌باشند. در اکثر حکومت‌های دیموکراتیک،

حسابدهی به مردم و خاصاً به نمایندگان آنها یکی از بخش‌های عمده مدیریت ادارات سکتور عامه و یکی از عوامل اساسی حکومتداری سالم را تشکیل می‌دهد. ادارات سکتور عامه براساس قوانین مربوطه ایجاد و فعالیت‌های آنها نیز براساس همین قوانین و مقررات تنظیم می‌گردند. بناءً فعالیت‌های همچو ادارات باید در رعایت کامل از قوانین و مقررات حاکم بر آنها قرار داشته باشند. چون قوانین و مقررات ابزاری هستند که با استفاده از آنها قانون گذاران تخصیص و مصرف پول توسط سکتور عامه را کنترل می‌نمایند، بناءً بازرسی اینکه آیا فعالیت‌های سکتور عامه در مطابقت کامل با قوانین و مقررات مذکور قرار دارند یا خیر عموماً یک بخش لاینفک و عمده اهداف تفتیش را تشکیل می‌دهد. به خاطر تعدد قوانین و مقررات، احکام آنها ممکن در تضاد با یکدیگر قرار داشته و تابع تعبیرهای مختلف باشند. روی این ملحوظ، نظارت از رعایت قوانین و مقررات در سکتور عامه نیاز به قضاوت قابل ملاحظه مسلکی داشته و از اهمیت به سزایی برخوردار می‌باشد.

۱.۵ این رهنمود (ایسای ۴۱۰۰ پیرامون تفتیش رعایت قوانین و مقررات که به طور مجزا از تفتیش صورت‌های مالی اجرا می‌شود) روی تفتیش رعایت قوانین و مقررات منحیث یک تفتیش مستقل و یا یکجا با تفتیش عملکرد تمرکز دارد نه روی آن تفتیشی که یکجا با تفتیش صورت‌های مالی اجرا می‌شود. این رهنمود بیشتر روی اصول اساسی تفتیش (ایسای ۱۰۰ و ۴۰۰) توضیحات ارایه نموده و مفتشین سکتور عامه و ادارات عالی تفتیش را کمک می‌نماید تا این اصول را تطبیق نمایند.

۱.۵ روند تفتیش رعایت قوانین و مقررات در دیاگرام ذیل ارایه گردیده و در بخش بعدی این رهنمود نیز مورد بحث قرار گرفته است.

### ارزیابی ابتدایی

فصل‌های ۳، ۴، ۵

- تعیین هدف تفتیش رعایت قوانین و مقررات
- مدنظر گرفتن اصول اخلاقی (استقلالیت و بیطرفی)
- کسب اطمینان از تطبیق طرز العمل‌های کنترل کیفیت

### پلانگذاری تفتیش

فصل (۶)

- تعیین گروه‌های ذیدخل / اساس قانونی
- شناسایی موضوع و ضوابط
- شناخت مرجع و محیط آن
- ایجاد استراتژی و پلان تفتیش
- شناخت کنترل داخلی نهاد
- ایجاد معیار اهمیت به منظور پلانگذاری
- ارزیابی خطر
- پلانگذاری طرز العمل تفتیش به منظور کسب اطمینان مناسب

### اجرای تفتیش و جمع‌آوری مدارک

فصل (۷)

- جمع‌آوری مدارک به شیوه‌های مختلف
- تجدید مداوم پلانگذاری و ارزیابی خطر
- مستندسازی مداوم، ارتباطات و کنترل کیفیت
- در نظر گرفتن موارد عدم رعایت قانون و مقررات که نشان‌دهنده اعمال غیر قانونی باشد

### ارزیابی مدارک

### و نتیجه‌گیری

فصل (۸)

- ارزیابی اینکه آیا مدارک کافی جمع‌آوری شده یا خیر
- مدنظر گرفتن معیار اهمیت به منظور گزارش‌دهی
- نتیجه‌گیری
- کسب سند تحریری در صورت ضرورت
- رسیدگی به رویدادهای بعدی در صورت ضرورت

### گزارش‌دهی

فصل (۹)

- تهیه گزارش
- شامل ساختن سفارشات و پاسخ‌های ارائه شده از طرف مرجع
- پی‌گیری گزارشات قبلی در صورت لزوم



## ۲. حدود این تعلیماتنامه

### ۲.۱. ساحت کاری و ماهیت تفتیش رعایت قوانین و مقررات

۸. به طور عموم قانون و مسوولیت های وظیفوی اداره عالی تفتیش واضح می نماید که آیا این اداره تفتیش رعایت قوانین و مقررات را اجرا نماید و یا خیر. در صورت اجرای تفتیش رعایت قوانین و مقررات، این مسوولیت اداره عالی تفتیش می باشد تا ساحت کاری، ماهیت و طریقه پیشبرد تفتیش را تعیین نماید. بعضاً نهادهای قانون گذار مانند پارلمان ممکن از اداره عالی تفتیش تقاضا نماید که یک نوع خاص تفتیش را اجرا نماید. در صورتیکه همچو پیشنهادات به استقلالیت اداره عالی تفتیش لطمه وارد نکند (ایسای ۲۰۰، ۲، ۲، ۱۶)، اداره عالی تفتیش می تواند که این پیشنهادات را بپذیرد ولی میتودولوژی و شیوه اجرای تفتیش توسط اداره عالی تفتیش تعیین خواهد گردید.

۹. تفتیش رعایت قوانین و مقررات حاوی موضوعات مختلفی می باشد که از یک تفتیش تا به تفتیش دیگر فرق می نماید. موضوع می تواند که دارای ماهیت عمومی باشد و یا دارای ماهیت خاص. توضیحات بیشتر روی موضوعات تفتیش رعایت قوانین و مقررات در بخش ۲، ۶ این رهنمود به تفصیل مورد بحث قرار گرفته اند.

۱۰. اصول اساسی تفتیش صراحت دارد که تفتیش رعایت قوانین و مقررات به خاطری حایز اهمیت می باشد که از طریق آن می توان اطمینان حاصل کرد که آیا پروژهها، برنامهها و فعالیت های ادارات دولتی در مطابقت با قوانین و مقررات نافذ قرار دارد و یا خیر. تصمیم گیرندگان نیاز دارند تا بدانند که آیا قوانین و مقررات رعایت می گردند و آیا نتایج متوقع حاصل می گردند؛ و اگر نه به بازنگری ضرورت خواهد بود (ایسای ۳، ۴، ۲، ۳۰۰). به خاطر تعیین اهداف تفتیش، درک از قوانین و مقررات مرجع تحت تفتیش لازمی پنداشته می شود. بناءً مفتشین سکتور عامه باید

پلانگذاری خود را به شکلی عیار نمایند تا گزارش های آنها مفید و مورد قبول طرفهای ذیدخل قرار گیرد.

۱۱. بعضی اوقات قانون تفتیش موضوع و ساحه کاری تفتیش رعایت قوانین و مقررات را مشخص می‌سازد؛ اما بعضی اوقات مشخص ساختن موضوع و ساحه کاری تفتیش رعایت قوانین و مقررات وابسته به قضاوت مسلکی مفتش سکتور عامه می‌باشد. عواملی که باعث می‌شوند تا مفتشین موضوعات تفتیش را مشخص سازند، شامل موارد ذیل می‌گردند:

ا. مقتضیاتی که در قانون تفتیش و سایر قوانین و مقررات ذیربط صراحت دارند، مانند قانون بودجه و یا قانون تدارکات.

ب. موارد قبلی عدم رعایت قوانین و مقررات توسط مرجع، مانند مواردی که در تفتیش‌های قبلی بر ملا گردیده‌اند.

ج. یافته‌ها و سفارشات تفتیش‌های که توسط سایر نهادها (مجزا از ادارات عالی تفتیش) اجرا گردیده‌اند.

د. ارزیابی خطر در خصوص ساحات با خطر بالا (به طور مثال تدارکات، جمع آوری عواید، فواید عامه و غیره).

ه. توقعات و علایق عامه (به طور مثال فریبکاری، سوء مدیریت و موارد عدم رعایت قوانین و مقررات که توسط رسانه‌ها شناسایی گردیده‌اند و غیره)

و. موارد خاص (به طور مثال مسایل محیطی و رعایت توافقنامه‌های بین‌المللی محیطی)

ز. پیشنهادات نهادهای قانونگذار، مراجع تمویل کننده و غیره (به طور مثال رعایت شرطنامه موافقتنامه با مراجع تمویل کننده)

ح. مبالغ قابل ملاحظه که توسط نهاد تمویل کننده در اختیار مرجع تحت تفتیش قرار داده شده است و تهیه مداوم همچون مبالغ تابع رعایت شرطنامه قرارداد و یا موافقتنامه می باشد.

۱۲. در حالاتی که ساحه کاری و ماهیت تفتیش رعایت قوانین و مقررات مستقیماً از قوانین تفتیش و مقررات مربوطه منشا نگرفته باشند بلکه براساس قضاوت مسلکی مفتش سکتور عامه استوار باشند، بهتر است تا ساحه کاری و ماهیت تفتیش به طور کتبی به مرجع تحت تفتیش تفهیم گردد که این باعث می گردد تا نقش و مسوولیت های طرفین (مانند ساحاتی که تحت پوشش تفتیش قرار میگردند و محدودیت های متوقعه از آن، معلوماتی که باید ارایه گردد، نوعیت گزارشی که ارایه می گردد و مراجعی که گزارش به آن ها ارایه می گردد، زمانبندی تفتیش و غیره) واضح گردد.

۱۳. عبارت «تفتیش رعایت قوانین و مقررات» در این سند به تفتیشی اطلاق می گردد که توسط ادارات عالی تفتیش اجرا گردیده و یا ادارات عالی تفتیش به پیشبرد آن ها مسئول گردیده باشند.

۱۴. معلومات اضافی در خصوص آگاه سازی مرجع پیرامون ساحه کاری و ماهیت تفتیش در مواد ذیل قابل دسترس می باشد:

- ایسای ۱۲۱۰ و ۱۳۰۰
- تعلیماتنامه تفتیش عملکرد انتوسای، بخش ۲،۳ (مراجع ذیربط باید به طور دقیق مطلع گردند)
- معیارهای بین المللی اطمینان دهی، فدراسیون بین المللی حسابداران،

## ۲,۲. اطمینان مناسب و اطمینان محدود

۱۵. اصول اساسی تفتیش رعایت قوانین و مقررات صراحت دارد که تفتیش باید به شکلی تنظیم و طراحی گردد که یک اطمینان مناسب از اشتباهات، تخطی از قوانین و مقررات، عملکردهای سوء و غیره مراجع تحت بازرسی را ارایه نماید (ایسای ۳۰۰۰، ۱، ۳، ۴).

۱۶. در تمام انواع تفتیش، دو نوع اطمینان وجود دارد: اطمینان مناسب (مثبت) و اطمینان محدود (منفی). در اطمینان مناسب، یک سطح بلند اطمینان ارایه می‌گردد نه یک اطمینان کامل. به خاطر محدودیت‌های ذاتی در تفتیش (به بخش ارزیابی خطر در ذیل مراجعه نمایید)، تفتیش به طور عمومی نمی‌تواند که یک اطمینان ۱۰۰ فیصدی را ارایه نماید. به طور کُل تفتیش‌های با اطمینان مناسب به شکلی طراحی می‌گردند که نتیجه‌گیری را به یک شکل مثبت ارایه نماید (به طور مثال «به نظر ما، موضوع در رعایت / در عدم رعایت با معیارهای وضع شده قرار دارد...»). تفتیش با اطمینان محدود معمولاً تفتیش نه بلکه یک ارزیابی پنداشته می‌شود زیرا یک سطح اطمینان پایین تر نسبت به تفتیش را ارایه می‌دارد و به شکلی طراحی می‌گردد که نتیجه‌گیری را منفی ارایه می‌نماید (به طور مثال «هیچ موردی توجه ما را جلب نموده است که نشان بدهد که موضوع در رعایت با معیارهای وضع شده قرار ندارد...»)

۱۷. تفتیش با اطمینان مناسب و ارزیابی با اطمینان محدود باید حاوی معلومات مناسب پیرامون موضوع و جمع‌آوری مدارک مناسب و بسنده باشد تا به استناد آن‌ها مفتش بتواند که یک نتیجه‌گیری مناسب را ارایه نماید. تفتیش با اطمینان مناسب در برگیرنده ارزیابی خطر، تطبیق طرزالعمل‌های تفتیش جهت رسیدگی به این خطرات و ارزیابی بسندگی و مناسب بودن مدارک جمع‌آوری شده می‌باشد. در

ارزیابی با اطمینان محدود، طرز العمل‌ها اکثراً محدود به طرز العمل‌های تحلیلی و صدور استعلام‌ها می‌گردد. ماهیت، زمانبندی و وسعت طرز العمل‌های که در این دو روش مورد استفاده قرار می‌گیرند بستگی به قضاوت مسلکی مفتش سکتور عامه دارد.

۱۸. این رهنمودها در خصوص جمع‌آوری مدارک بسنده و مناسب ممد واقع گردیده و نتیجه‌گیری مفتش می‌تواند به استناد این مدارک و در قالب یک فارمت رسمی ارایه گردد.

### ۲.۳. گزارش‌دهی تأییدی و گزارش‌دهی مستقیم

۱۹. بعضاً مقامات مرجع تحت تفتیش یک اظهارنامه و یا گزارشی دال بر رعایت را تهیه می‌نمایند. در سایر موارد، این تأیید می‌تواند به طور تلویحی صورت گیرد.

۲۰. به طور مثال، در تفتیش رعایت قوانین و مقررات که یا به طور مجزا و یا هم یکجا با تفتیش عملکرد صورت گرفته باشد، این تأییدی می‌تواند که یک اظهارنامه در خصوص رعایت قوانین مقررات باشد؛ یک اظهار نامه در خصوص رعایت شرطنامه قرار داد باشد و یا یک اظهار نامه در خصوص موثریت یک سیستم و یا پروسه معین باشد. مثال تأییدی تلویحی آن است که شاخص‌های کلیدی عملکرد باید تحت تفتیش قرار گیرند؛ و این امر به این فرضیه استوار است که برای رسیدن به سطوح بالای عملکرد آنچه‌انکه در شاخص‌های عملکرد ذکر شده است، هیچ گونه عدم رعایت افشاء نشده وجود ندارد.

۲۱. در اکثر تفتیش‌های سکتور عامه، مرجع تحت تفتیش کدام تأییدی و یا اظهار نامه را در اختیار کاربران قرار نمی‌دهد بلکه معلومات پیرامون موضوع در گزارش تفتیش انعکاس داده می‌شود (به شکل معلومات و اطلاعات و یا هم به صراحت و در قالب نتیجه‌گیری). به این نوع تفتیش، تفتیشی با گزارش‌دهی مستقیم اطلاق می‌گردد.

یافته‌های تفتیش به یک شیوه مناسب به سهامداران ذیدخل (مانند مرجع تحت تفتیش و ادارات تقنینی) ارایه می‌گردد. این گزارش‌ها اکثراً در دسترس مردم عام نیز قرار داده می‌شود.

۲۲. فارمت گزارش‌دهی نظر به قضاوت مسلکی مفتش در خصوص نحوه مناسب گزارش‌دهی متفاوت می‌باشد. به طور کل گزارش یا به شکل کوتاه تهیه می‌گردد و یا هم به شکل طویل. معلومات بیشتر در این خصوص در بخش گزارش‌دهی این جزوه ارایه گردیده است.

۲۳. این رهنمودها با در نظر داشت تفتیش‌های با گزارش‌دهی مستقیم تهیه گردیده‌اند؛ اما می‌توانند که در مواقع مناسب بالای تفتیش با گزارش‌دهی تأییدی نیز مورد تطبیق قرار گیرند.

### ۳. اهداف

۲۴. اهداف مشخص یک تفتیش رعایت قوانین و مقررات باید با شرایط ارتباط محکم داشته و بالای موضوع و معیار استوار باشد. عموماً اهداف تفتیش رعایت قوانین و مقررات در سکتور عامه دربر گیرنده موارد ذیل می‌باشد:

ا. جمع آوری مدارک کافی و مناسب جهت نتیجه گیری اینکه معلومات پیرامون یک موضوع در رعایت کامل با معیارهای حاکم قرار دارد و یا خیر.

ب. گزارش‌دهی یافته‌ها و نتایج به نهادهای تقنینی و سایر مراجع ذیدخل.

۲۵. آئنده ادارات عالی تفتیش که نمایندگی از سیستم دیوان محاسبات می‌نمایند، باید مشکلات رعایت قوانین و مقررات را به نهادهای ذیدخل گزارش داده و مراجع و یا افراد متخلف و پیمانۀ جرم مرتکب شده را شناسایی نمایند.

## ۴. تعریفات

۲۶. لغات مهمی که در متن این رهنمود آمده است ذیلاً تعریف گردیده‌اند:

۱. **اظهارنامه** – اظهارنامه به مفهوم اظهار قطعی مدیریت مرجع تحت تفتیش در مورد فعالیت‌ها، معاملات مالی و اطلاعات مربوط به فعالیت‌های آن است که مفتیش از آن برای شناسایی انواع انحرافات از معیارات استفاده می‌نماید. در تفتیش رعایت قوانین و مقررات اظهارنامه به مفهوم این است که مرجع (به شمول مسوولین رسمی سکتور عامه) در مطابقت با صلاحیت‌های نافذه (و جهت اجرای تفتیش عقلا نیت – توقعات عامه) عمل می‌نماید. اظهارنامه‌ها ممکن توأم با معلوماتی که مسوولین مرجع فراهم می‌نمایند و یا از طریق اظهار صریح مرجع، ارائه گردد.
۲. **صلاحیت‌ها** – صلاحیت‌ها عبارت از قوانین، مصوبات، یا ابزار دیگر قانونی‌اند که از طرف مراجع سکتور عامه که دارای صلاحیت‌های قانونی می‌باشند، صادر گردیده باشد و مرجع تحت تفتیش ملزم به رعایت آن باشند. بعضاً به این موارد در کل صلاحیت‌های قانونی یا صرف صلاحیت گفته می‌شود. این صلاحیت‌ها نباید با اولیای امور که انفاذ قانون می‌نمایند، مغالطه شود. از آنجائیکه این اشخاص و مراجع انفاذ قانون می‌نمایند به آن‌ها مشخصاً قوه مقننه گفته می‌شود.
۳. **تفتیش رعایت قوانین و مقررات** – تفتیش یا بازرسی رعایت عملیه ای است که از طریق آن از تطبیق رعایت قوانین، مقررات، پالیسی‌ها، اصول، قواعد و شرایط توافق شده و غیره توسط مرجع اطمینان حاصل می‌شود. تفتیش رعایت قوانین و مقررات در برگیرنده یک سلسله موضوعات بسیار زیاد می‌شود. معمولاً تفتیش رعایت از نتیجه ارزیابی و یا میزان مطابقت موضوع تحت تفتیش با معیار تفتیش به نهادهای ذیربط اطمینان می‌دهد.

در اجرای تفتیش رعایت قوانین و مقررات با توجه به اصول و قواعد اساسی تفتیش انتوسای دو موضوع در نظر گرفته می‌شود:

- ا. **قانونیت (Regularity)** – عبارت از مطابقت تمام فعالیت‌ها، معاملات و یا اطلاعات مندرج صورت‌های مالی با قوانین، مقررات نافذ، توافقنامه‌ها، قوانین بودجوی و غیره که به صورت صریح وضع شده‌اند، می‌باشد.
- ب. **مناسب بودن یا عقلانی بودن (Propriety)** – اصول و قواعد عمومی مدیریت مالی سکتور عامه و رفتار رسمی سکتور عامه.

تفتیش رعایت قوانین و مقررات با توجه به حدود صلاحیت‌های اداره عالی تفتیش می‌تواند شامل رکن قانونیت و یا رکن مناسب بودن و یا رکن قانونیت و مناسب بودن باشد. از آنجائیکه با اجرای تفتیش مناسب بودن (عقلانی بودن) نمی‌شود به سهولت به اهداف تفتیش دست یافت، در بعضی موارد غیر ممکن است که حداکثر اطمینان را از این طریق به دست آورد. در این تفتیش معمولاً یک معیار روشن و واقع بینانه وجود ندارد تا در مقایسه به آن مناسب بودن یک موضوع را به یک حد قابل قبول در یک بخش سکتور عامه، در حالی که در بخش دیگر سکتور عامه قابل قبول نباشد، اندازه نمود. در صورتیکه اداره عالی تفتیش صلاحیت تفتیش مناسب بودن را داشته باشد، ممکن معیار واضحاً تعریف نشده باشد. جزئیات معیار قابل قبول در بخش‌های ذیل این سند آمده است. اصولی که در این رهنمودها طرح شده‌اند ممکن قابل استفاده در تفتیش مناسب بودن باشند. شکل و محتوای گزارش‌های تفتیش مناسب بودن شاید نظر به منشور اداره عالی تفتیش و نظر به شرایط خاص، فرق کنند.

۴. **عدم رعایت** – عدم موفقیت مرجع تحت تفتیش جهت رعایت:

- ا. **صلاحیت‌ها** – به منظور تفتیش رعایت قوانین و مقررات؛ یا



**ب.** اصول عمومی برای مدیریت مالی سکتور عامه و اجراءات مسوولین سکتور عامه جهت تفتیش رعایت مناسب بودن.

**۵. نتیجه گیری** – گزارش تفتیش رعایت قوانین و مقررات معمولاً حاوی یک نتیجه گیری به اساس اجرای تفتیش می باشد. هنگامیکه گزارش تفتیش با تفتیش صورت های مالی انجام می پذیرد، نتیجه گیری شکل یک نظریه را به خود می گیرد (به نظریه تفتیش مراجعه بفرمائید). همچنان نتیجه گیری را منحیث یک پاسخ مشرح به سوالات مشخص تفتیش می توان انعکاس داد.

**۶. قوه مقننه** – قوه مقننه یک کشور به طور مثال، شورای ملی همان کشور می باشد. در تفتیش رعایت قوانین و مقررات دیگر ادارات سکتور عامه که دارای صلاحیت تقنینی بودجه یا مصوبات می باشند، شامل قوه مقننه می گردند.

**۷. اظهار نظر** – گزارش تفتیش صورت های مالی می تواند بر علاوه اظهار نظر صورت های مالی حاوی اظهار نظر کتبی تفتیش رعایت قوانین و مقررات گردد. هرگاه در صورت های مالی اشتباه بزرگ یا اساسی وجود نداشته باشد و حدود فعالیت تفتیش محدود نشده و مورد رضایت مفتش قرار داشته باشد، به این مفهوم است که صورت های مالی مطابق به چارچوب گزارش دهی مالی ترتیب شده و کامل می باشد؛ در این صورت مفتش اظهار نظر موافق صادر می کند.

**۸. سهامداران (مشترکین)** – عبارت از اشخاص، گروه ها، سازمان ها و دیگر اداراتی می باشند که در فعالیت ها و عملیات های سکتور عامه، تمویل ادارات سکتور عامه و تحویل دهی موفقانه برنامه های تمویل شده ذی علاقه اند.

## ۵. بررسی ابتدائی

### ۱,۵. ملاحظات اخلاقی

۲۷. اصول اساسی تفتیش اصول مهم اخلاقی را که قبل از آغاز تفتیش باید مورد ملاحظه قرار گیرند، تعریف می‌نماید (ایسای ۲۰۰ / ۱, ۲). این اصول مرتبطند با موارد ذیل:

- أ. استقلالیت مفتش و اداره عالی تفتیش به شمول عدم جانبداری سیاسی
- ب. جلوگیری از تضاد منافع میان مفتش و مرجع تحت تفتیش
- ج. مفتش و اداره عالی تفتیش نیازمند داشتن شایستگی لازم می‌باشند
- د. اداره عالی تفتیش و مفتش باید خیلی مواظب رعایت اصول اساسی تفتیش باشند.

۲۸. در صورتیکه مفتش یا اداره عالی تفتیش بنا به هر دلیلی قادر به رعایت اصول اساسی تفتیش که دارای اهمیت اخلاقی است، نباشند باید اقدامات مناسب اتخاذ گردد تا اطمینان حاصل شود که خطرات عدم رعایت قبل از آغاز تفتیش رفع گردند. به طور مثال، این پروسه شامل توظیفات مجدد مفتشین، فراهم نمودن آموزش‌های اضافی یا شامل ساختن متخصصین می‌گردد.

۲۹. رهنمودهای بیشتر را می‌توان از طریق اسناد ذیل بدست آورد:

- کدهای اخلاقی اتوسای
- رهنمودهای اجرای تفتیش عملکرد بخش ۲,۲ و ۲,۳
- ISAE ۳۰۰۰ فدراسیون بین المللی حسابداران (IFAC)

### ۲,۵. کنترل کیفیت

۳۰. چنانچه در انواع دیگر تفتیش معمول می‌باشد پروسه‌ها و طرزالعملهای جهت اجرای تفتیش رعایت قوانین و مقررات در اداره عالی تفتیش موجود است تا اطمینان

حاصل گردد که کار اجرا شده دارای کیفیت لازم می‌باشد و اینکه مفتشین سکتور عامه که این تفتیش را به طور گروهی اجرا می‌نمایند، دارای شایستگی و مهارت لازم می‌باشند و اینکه از کار تیم تفتیش نظارت، ارزیابی و رهبری کافی صورت می‌گیرد. اصول اساسی تفتیش اتوسای محک‌های را ایجاد کرده و رهنمودی را جهت کسب اطمینان از کیفیت کار (ایسای ۲۰۰/۲۶،۱ و ۲،۲،۳۶) فراهم نموده است.

۳۱. رهنمود بیشتر دربارهٔ کنترل کیفیت در اسناد ذیل قابل دسترس می‌باشد:

- کود کیفیت و ایسای ۱۲۲۰، اتوسای
- ضمیمه ۴ رهنمودهای اجرای تفتیش عملکرد، اتوسای
- معیار بین المللی کنترل کیفیت (ISQC) ۱، (IFAC)
- ۳۰۰ ISAE فدراسیون بین المللی حسابداران (IFAC)

## ۶. پلان‌گذاری و طرح تفتیش رعایت قوانین و مقررات

۳۲. اصول اساسی تفتیش بیان می‌دارد که مفتش باید پلان تفتیش را طوری طرح نماید تا اطمینان حاصل گردد که تفتیش با کیفیت برابر به اصول اقتصادیت، موثریت و مفیدیت و به موقع (ایسای ۳۰۰/۱،۱،۳) مورد اجرا خواهد قرار گرفت. برعلاوه، مفتشینی که پلان تفتیش را طرح می‌نمایند باید دارای معلومات کافی دربارهٔ شرایط تفتیش رعایت قوانین و مقررات در مرجع تحت تفتیش باشند (ایسای ۳۰۰/۳،۴،۳).

۳۳. مفتشین سکتور عامه پلان تفتیش را تهیه و در پروسه اجرای تفتیش از روش شکاکیت مسلکی استفاده می‌نمایند.

## ۶.۱. شناسائی مراجع ذیدخل / مبنای حقوقی

۳۴. مفتشین سکتور عامه باید از موجودیت پیش شرط‌های لازم جهت اجرای موثر تفتیش اطمینان داشته باشند. این پیش شرط‌ها در پلان تفتیش رعایت شامل شناسایی مراجع ذیدخل می‌گردد و جهت ایجاد یک اساس حقوقی مانند مسوولیت های وظیفوی (قیمومیت) اداره عالی تفتیش به شمول مسوولیت های مفتشین سکتور عامه و قانون اساسی و مسوولیت های مرجع تحت تفتیش برای اجرای تفتیش رعایت قوانین و مقررات، دارای اهمیت می‌باشد.
۳۵. علاوه‌تاً، شناسایی کاربران گزارش تفتیش نیز دارای اهمیت می‌باشد. شکل و محتوای گزارش تفتیش متأثر از قضاوت مسلکی مفتش می‌باشد چون مفتش می‌خواهد تا با بهترین شیوه ممکن با کاربران مطلوب تامین ارتباط نماید. نیازمندی‌های کاربران می‌تواند نظر به موقفشان فرق نماید مثلاً آیا کاربر قوه مقننه است یا یک سازمان تمویل کننده یا اتباع یک کشور یا سایر مشترکین مربوطه.

## ۶.۲. موضوع و معلومات مربوط به موضوع

۳۶. تعیین موضوع و معلومات مربوط به موضوع از گام‌های نخستینی می‌باشند که باید در مرحله پلانگذارای و اجرای تفتیش رعایت اجرا گردند.
۳۷. موضوعات تفتیش دارای اشکال و ویژگی‌های مختلف می‌باشند. موضوع تفتیش می‌تواند بسیار عمومی یا بسیار مشخص باشد. بعضی از موضوعات تفتیش کمی بوده و به سادگی قابلیت اندازه گیری را دارند (به طور مثال، اجراءات و حالت مالی)، در حالیکه بعضی‌شان کیفی و انتزاعی‌اند (به طور مثال، روش). بهرحال، موضوع باید قابل شناسائی باشد و امکان داشته باشد آنرا در مقابل معیار ارزیابی کرد. علاوه برآن، موضوع باید طوری باشد که معلومات کافی در آن باره جمع آوری گردد تا نتیجه گیری تفتیش تقویت گردد.

۳۸. بعضی مواقع موضوع تفتیش در قوانین مربوطه یا صلاحیت تفتیش گنجانیده می‌شود. بعضاً انتخاب موضوع یک انتخاب استراتژیک بوده و باید اداره عالی تفتیش یا مفتشین سکتور عامه آنرا بر اساس ارزیابی خطر و قضاوت مسلکی انتخاب نمایند.
۳۹. هرگاه تفتیش رعایت شامل قوانین بودجوی یا دیگر مصوبات بودجوی مربوطه گردد، عواید و امور مالی مرجع و همچنان مصارف آن شامل می‌گردند.
۴۰. همچنان صلاحیت اداره عالی تفتیش می‌تواند شامل تفتیش رعایت قوانین و مقررات فرضیات و مقدمات مستند شده قبل از اعمال مصوبات قوه مقننه گردد.
۴۱. بعضی از مثال‌های موضوع و معلومات موضوع تفتیش در ارتباط به تفتیش رعایت در ضمیمه ۱ گنجانیده شده‌اند.

### ۶.۳. معیار

۴۲. معیار یا محک‌ها که در مقابل آن موضوع تفتیش مقایسه می‌گردد، نیز باید شناسایی گردند. شناسائی معیار در تفتیش رعایت یک گام بسیار اساسی در پروسه پلانگذاری می‌باشد. بعضی از مثال‌های معیار در ارتباط به تفتیش رعایت در ضمیمه ۱ گنجانیده شده است.
۴۳. معیار می‌تواند مانند یک قانون یا قاعده، فرمان وزیر یا شرایط یک قرارداد یا تفاهمنامه رسمی باشد. معیار همچنان می‌تواند مانند یک آیین اخلاقی یا اصول مناسب بودن (عقلانیت) از رسمیت کمتر بر خوردار باشد؛ یا با توقعات مربوط به رفتار (به طور مثال، چیزی که برای نوعیت سفر یا نوعیت میزبانی و سرگرمی که به هزینه دولت فراهم می‌گردد در نظر گرفته می‌توانیم البته در صورتیکه برای آن در جای دیگری صریحاً حدود بیان نشده باشد) مرتبط باشد. رهنمودهای اداری که به عنوان معیار استفاده می‌شوند باید در مطابقت با قوانین و مقررات باشند. از منابعی

که به عنوان اساس معیار تفتیش استفاده صورت می‌گیرد می‌تواند خود بخشی از تفتیش رعایت باشد.

۴۴. معیار باید مناسب باشد؛ یعنی معیار باید دارای ویژگی‌های ذیل باشد:

أ. **مرتبط** – معیار مرتبط باعث کمک به افزایش معلومات و تصمیمگیری کاربران گزارش تفتیش می‌گردد.

ب. **قابل اعتماد** – هرگاه یک مفتش دیگر تحت عین شرایط معیار قابل اعتماد را استفاده نماید، منتج به نتیجه گیری موافق می‌گردد.

ج. **تکمیل** – معیار تکمیل آن‌عده معیاراتی می‌باشند که برای تفتیش کافی بوده و باعث حذف عوامل مربوطه نگردد. معیارات پرمفهوم بوده و برای کاربران گزارش تفتیش، خلاصه آنرا جهت تصمیم گیری و معلوماتشان عرضه می‌دارند.

د. **بیطرف** – معیار بیطرفی عدم جانبداری و عدم هر نوع تمایل یکجانبه مفتش یا به عین شکل مدیریت مرجع تحت تفتیش، می‌باشد؛ یعنی معیار ممکن نیست که بسیار غیررسمی باشد یعنی تا به اندازه‌ای که موضوع ارزیابی در برابر معیار بسیار عقلانی باشد و بتواند باعث نتیجه گیری متفاوت میان مفتشین دیگر سکتور عامه گردد.

ه. **قابل فهم** – معیار قابل فهم آن‌عده معیاراتی می‌باشند که صریحاً بیان گردیده، ممد نتیجه گیری بوده و اینکه برای کاربران مربوطه بسیار قابل فهم می‌باشد. این تعداد معیارات از لحاظ تفسیر منوط به تفاوت‌های گسترده نمی‌گردد.

و. **قابل مقایسه** – معیار قابل مقایسه در سازگاری با آن‌عده معیاراتی که در عین تفتیش‌های ادارات یا فعالیت‌های مشابه و آن‌عده معیاراتی که در تفتیش قبلی مرجع استفاده شده‌اند، قرار داشته باشند.

ز. **قابل قبول** - معیار قابل قبول آن‌عده معیاراتی می‌باشند که متخصصین مستقل در ساحه، مرجع تحت تفتیش، قوه مقننه، رسانه‌ها و عوام به طور عموم به آن توافق داشته باشند.

ح. **قابل دسترس** - معیار باید طوری در دسترس کاربران قرار داشته باشد که آنان نوعیت کار تفتیش اجرا شده و اساس گزارش تفتیش را درک نمایند.

۴۵. معیار شامل موضوعاتی می‌شود که می‌تواند تاثیر قابل ملاحظه بالایی اهداف مشخص یک تفتیش داشته باشد؛ بنابراین مفتشین سکتور عامه که اجرای تفتیش رعایت را بعهده دارند، معیار مناسب و مربوط به موضوع و اهداف مشخص تفتیش را تعیین می‌نمایند. زمانیکه معیار مناسب براساس ویژگی‌های که در فوق تذکر داده شد تعیین می‌گردند، سپس مفتشین باید کاملاً آماده عملی سازی شرایط خاص هر تفتیش باشند تا نتایج مناسب را بدست آورند.

۴۶. تعیین معیار می‌تواند مستقیم باشد اما در بعضی موارد تعیین معیار ممکن بسیار پیچیده باشد. بعضاً مفتشین سکتور عامه ممکن از چک لست‌ها منحصت ابزار بسیار مفید منحصت معیار استفاده نمایند. بعضاً مفتشین سکتور عامه از چک لست‌ها به حیث ابزارهای مفید جهت تحصیل معیار مناسب برای استفاده در کار تفتیش، کار می‌گیرند. مفتشین سکتور عامه از یک سری منابع جهت شناسائی معیار استفاده می‌نمایند. بعضی منابع در این مورد در ضمیمه ۲ تذکر به عمل آمده است.

۴۷. در اکثر تفتیش‌های رعایت، معیار قابل استفاده صریحاً قابل شناسائی می‌باشد و ازین قبیل قضایا ممکن آن‌عده قضایای باشند که در آن معیار را قوانین یا قواعد صریح تشکیل می‌دهند. همچنان مصوبات قوه مقننه مفتش را کمک می‌نماید تا معیار درست را شناسائی نماید.

۴۸. در صورتیکه مشکلی موجب ایجاد ظن در ارتباط به درست بودن تفسیر قانون، مقررات و قواعد مربوطه می‌گردد، مفتشین سکتور عامه می‌توانند اساس و مبنای ایجاد یک قانون را ملاحظه نمایند یا با مرجع قانون گذار در ارتباط به ایجاد قانون مشورت نمایند. همچنان مفتشین می‌توانند تصامیم مربوطه قبلی را که توسط قوه قضائی گرفته شده است، ملاحظه نمایند.

۴۹. در صورتیکه موضوع تفتیش رعایت را تفتیش مناسب بودن تشکیل دهد بسیار مشکل خواهد بود تا معیار را تعیین کنیم؛ چون کمتر جنبه رسمی را به خود گرفته و شامل توقعات عوام در ارتباط به اقدامات و روش‌های مسوولین سکتور عامه می‌شود. در همچون مواقع، مفتشین سکتور عامه باید بیشتر به طور سیستماتیک کار خود را انجام بدهند تا معیار مناسب را جهت پیشبرد کارهای خویش تعیین نمایند. ضرورت شناسائی معیار مناسب، جلو مفتشین سکتور عامه را در ارتباط به گزارشدهی تخطی‌های شناسائی شده که قابل قبول مسوولین قرار دارند، نمی‌گیرد.

۵۰. در جریان پروسه تعیین معیار مناسب، مفتشین سکتور عامه معیار اهمیت را که ارتباط می‌گیرد به خطر بالقوه عدم رعایت روی هر موضوع تفتیش (قانون بودجه، قوانین موضوعی دیگر، شرایط یک قرارداد یا غیره و همچنان عقلانیت مفتش) در نظر می‌گیرند. ملاحظات معیار اهمیت شامل جنبه‌های کمی (اندازه) و کیفی (نوعیت و ویژگی) می‌گردند.

۵۱. مفتشین سکتور عامه اطمینان حاصل می‌نمایند که معیار قابل استفاده موضوع تحت تفتیش را به اندازه کافی تحت پوشش خود قرار می‌دهند. بعضاً اگر ساحه تفتیش محدود می‌گردد و می‌تواند صرف بعضی از بخش‌های قانون یا قواعد را احتوا نماید، پس این محدودیت را در گزارش تفتیش صریحاً باید بیان کرد. در صورتیکه مفتشین سکتور عامه از رهنمودها، چک‌لست‌ها یا از مواد تهیه شده



توسط مرجع تحت تفتیش یا از بقیه موارد اداری به منظور تعیین معیار مناسب برای تفتیش استفاده می‌نمایند، پس باید مواظب تطبیق درست طرزالعمل‌های تفتیش باشند؛ یعنی اینکه مواد مصرفی به طور کافی منعکس کننده قانون و قواعد قابل تطبیق و غیره باشد.

۵۲. بعض اوقات شرایط قوانین مربوطه ممکن وضاحت نداشته باشد؛ به طور مثال، یکی از مواد قانون بیان می‌نماید که مسوولین اداری در زمینه احکام مشخص را ایجاد نمایند چون تا هنوز ایجاد نگردیده است. در همچون مواقع مفتشین سکتور عامه در گزارش خویش به صراحت بیان می‌دارند که لازمه معیار چه بوده یا اینکه محدودیت در ساحه تفتیش از چه قرار بوده و همچنان دلایل این محدودیت را انعکاس می‌دهند. به طور مثال، در گزارش ممکن بیان گردد که عدم وضاحت کافی در قانون معیار تفتیش قابل استفاده را محدود ساخته و اینکه نیاز به تدابیر اصلاحی در آینده می‌باشد.

۵۳. به ندرت مواقع وجود دارند که معیار دچار تعارض است. به طور مثال، هرگاه تعارضی میان منابع مختلف قانون وجود داشته باشد و مشکل را اداره مربوطه یا مسوولین قضائی حل و فصل کرده نتوانند. در همچون مواقع اهمیت دارد تا هدف از معیار مربوطه و نتایج برخاسته از همچون تعارض را بفهمیم. همچنان ضرور است تا مثال‌های معیار دارای تعارض را در گزارش تفتیش بگنجانیم و بیان کنیم که تدابیر اصلاحی توسط مرجع مربوطه اتخاذ گردد.

۵۴. رویکردهای که ممد معیار مناسب برای این نوع بحران‌ها می‌باشند، شامل موارد ذیل می‌گردند:

- ا. تطبیق یک رویکرد تیوریکی با اعزام متخصصین به ساحه کار جهت ارائه جواب به سوالات همچون: «نتایج مناسب تحت شرایط تمام عیار در مطابقت به طرز تفکر منطقی یا بهترین روش مقایسوی کدام‌ها اند؟» یا.
- ب. تعریف معیار واقع‌گرایانه و کسب حمایت از طریق تطبیق یک رویکرد تجربی که شامل مباحث با مشترکین و مسوولین مربوطه می‌گردد.
۵۵. رویکرد تفتیش را می‌توان به اجزاء تجزیه کرد تا صریحاً معیار قابل استفاده شناسائی گردد.
۵۶. علی الرغم موارد فوق، معیار را باید به دسترس کاربران مربوطه و غیره قرار داد؛ به طور مثال می‌توانیم معیار را ضمیمه گزارش تفتیش نماییم و یا در صورتیکه معیار در کدام قالب دیگر موجود باشد، می‌توان آنرا به صورت ماخذ ذکر کرد.
۵۷. در آن‌عه ادارات تفتیش که معیار تفتیش بنا بر هر دلیلی به طور مناسب در نظر گرفته نمی‌شود، همان اداره تفتیش باید مراجع مربوطه را تشویق نماید تا اساسات عمومی را جهت تطبیق در ادارات سکتور عامه که دامنگیر همچون موضوعات می‌باشند، ایجاد نمایند.
- ۶,۴. **درک مرجع تحت تفتیش و محیط آن**
۵۸. تعیین موضوع تفتیش و معیار مناسب چنانچه در فوق تذکر رفت از نخستین فعالیت‌های اجرای تفتیش رعایت قوانین و مقررات می‌باشد. پروسه تعیین موضوع و معیار تفتیش، مفتش را درگیر کسب معلومات دربارهٔ مرجع تحت تفتیش و شرایط محیط آن می‌سازد. درک مرجع تحت تفتیش، محیط و برنامه‌های مربوطه آن مهم می‌باشند چون از آن‌ها جهت شناسائی خطرات و تعیین معیار اهمیت استفاده صورت می‌گیرد. بعضی از مثال‌های که می‌توان از آن‌ها جهت درک مرجع استفاده کرد، در ضمیمه ۲ تذکر داده شده است.

۵۹. بر بنیاد پاراگراف ۵ ایسای - ۴۰۰۰ رهنمودهای تفتیش رعایت تمام سطوح دولت را تحت پوشش قرار می‌دهد. در نتیجه رهنمودهای قابل تطبیق در یک تعداد از ادارات به طور ترکیبی قابل پلانگذاری و اجرا می‌باشند. مسوولیت مفتشین جهت اجرای تفتیش در تمام ادارات باید به طور واضح تعیین گردند.

### ۶.۵. پلان و استراتیژی تفتیش

۶۰. پلانگذاری عملی تفتیش شامل بحث و گفتگو با اعضای تیم مربوطه تفتیش، ایجاد استراتیژی کلی تفتیش و پلان تفتیش می‌گردد. استراتیژی و پلان تفتیش باید هر دو مستند گردند. پلانگذاری یک مرحله متمایز تفتیش نبوده اما یک پروسه دوامدار و تکراری می‌باشد. در جریان پروسه تفتیش، پلان و استراتیژی کلی تفتیش نظر به ضرورت تجدید می‌گردد. همچنان پلانگذاری مشمول ملاحظات مربوط به رهنمود، نظارت و ارزیابی تیم تفتیش خواهد گردید.

۶۱. به منظور ایجاد استراتیژی کلی تفتیش رعایت، مفتشین سکتور عامه باید موارد ذیل را مورد ملاحظه قرار دهند:

ا. با در نظر داشت صلاحیت اداره عالی تفتیش و تعریف تفتیش رعایت، اهداف، ساحه، موضوع، معیار و دیگر ویژگی‌های تفتیش رعایت.

ب. اهداف و مسوولیت های گزارش و همچنان گیرنده گزارش، زمان گزارشدهی و شکل گزارش.

ج. عوامل مهمی که بالای تفتیش رعایت تاثیر گذار است؛

د. ارزیابی خطر تفتیش و معیار اهمیت؛

ه. معلومات حاصله از تفتیش‌های قبلی و مرتبط؛

و. ترکیب و اختصاص کار برای اعضای تیم تفتیش به شمول ماهرین؛

ز. زمان بندی تفتیش

۶۲. مفتشین سکتور عامه پلان تفتیش رعایت را ایجاد می‌نمایند. استراتژی تفتیش یک

بخش اساس پلان تفتیش را تشکیل می‌دهد. پلان تفتیش شامل موارد ذیل می‌گردد:

أ. معرفی مختصر معیار که در ارتباط به حدود و ویژگی‌های تفتیش رعایت قوانین و مقررات شناسایی شده است؛ و شرح مختصر قوانین، مقرره‌ها و چارچوب تخصیصات بودجوی.

ب. نوعیت، زمان و وسعت طرزالعملهای ارزیابی خطر که مرتبط به انواع مختلف معیارات تفتیش می‌گردد.

ج. نوعیت، زمان و وسعت طرزالعملهای پلان شده مربوط به معیار مختلف تفتیش رعایت و ارزیابی خطر.

۶۳. پروسه پلانگذاری همچنان شامل موارد ذیل می‌گردند:

أ. درک قانون، مقرر و چارچوب صلاحیت بودجوی و همچنان شرایط و احکام قابل استفاده در حدود تفتیش و مرجع تحت تفتیش.

ب. کسب معلومات درباره ارزیابی قانون و مقررات نافذ توسط مسوولین مرجع به شمول کنترل های داخلی که روند رعایت را تقویت می‌نماید.

ج. درک صلاحیت‌های مربوطه به شمول احکام، قوانین، مقررات، پالیسی‌ها، کودها، قراردادهای یا مساعدت‌ها و غیره.

د. به منظور اجرای تفتیش مناسب بودن - درک اصول مدیریت مالی سکتور عامه و چشم‌انتظاری از اجراءات مسوولین سکتور عامه.

۶۴. رهنمود پلانگذاری تفتیش و معیار تفتیش را می‌توان از مواد ذیل بدست آورد:

- ایسای ۱۲۱۰ و ۱۳۰۰
- بخش سوم و ضمیمه ۲ رهنمود تفتیش عملکرد، اتوسای
- چارچوب اطمینان تفتیش فدراسیون بین المللی حسابداران (IFAC)

## ۶.۶. درک کنترل داخلی مرجع تحت تفتیش

۶۵ درک کنترل های داخلی معمولاً جز لاینفک درک مرجع تحت تفتیش و موضوع تفتیش می باشد. اصول اساسی تفتیش توضیح می دارد که مفتشین سکتور عامه جهت اجرای تفتیش باید کنترل های داخلی را فهمیده و ارزیابی نمایند (ایسای ۳۰۰ / ۱، ۳). درک و ارزیابی کنترل ها شامل تفتیش رعایت قوانین و مقررات گردیده و مدیریت مرجع را جهت رعایت قوانین و مقررات کمک می نماید (ایسای ۳۰۰ / ۲، ۳).

۶۶ ارزیابی کنترل ها منوط به موضوع، نوعیت و حدود تفتیش رعایت قوانین و مقررات می باشد. مفتشین سکتور عامه ارزیابی خطرات را انجام می دهند تا ببینند که ساختار کنترل ها باعث جلوگیری یا کشف عدم رعایت مهم نمی گردند (ایسای ۳۰۰ / ۴، ۳). مفتشین کنترل های داخلی مرتبط به هدف تفتیش را فهمیده و آن ها را آزمایش می نمایند. اطمینان حاصله در نتیجه ارزیابی کنترل های داخلی مفتشین را کمک خواهند کرد تا سطح اطمینان و وسعت طرزالعملهای تفتیش را تعیین نمایند.

۶۷ معلومات بیشتر در مورد درک مرجع تحت تفتیش را از طریق منابع ذیل می توانید دریافت نمایید:

- ایسای ۱۳۱۵
- رهنمودهای تفتیش عملکرد، انتوسای / بخش ۳، ۳، بخش فرعی - درک برنامه و ضمیمه ۱، بخش فرعی ۲- ایجاد سوالات تفتیش یا تعریف مشکلات تفتیش.
- رهنمودهای معیارات کنترل داخلی انتوسای برای سکتور عامه
- ISAE ۳۰۰۰ فدراسیون بین المللی حسابداران (IFAC)

## ۶.۷. اهمیت

۶۸. معیار اهمیت شامل عوامل کمی و کیفی می‌گردد. معیار اهمیت در تفتیش رعایت قوانین و مقررات از طریق موارد ذیل تعیین می‌گردد:
- أ. به مقصد پلانگذاری
- ب. به مقصد ارزیابی مدارک بدست آمده و تاثیرگذاری موارد شناسائی شده عدم رعایت قوانین و مقررات و.
- ج. به مقصد گزارشدهی نتایج کار تفتیش.
۶۹. مفتشین سکتور عامه پلانگذاری تفتیش را انجام داده و مورد اجرا قرار می‌دهند تا معلوم نمایند که آیا موضوع تحت تفتیش از هر لحاظ با معیار بیان شده مطابقت دارد یا خیر.
۷۰. چنانچه در اصول اساسی تفتیش بیان گردیده است، معیار اهمیت اغلباً از لحاظ ارزش مورد ملاحظه قرار می‌گیرد اما ماهیت ذاتی یا ویژگی یک موضوع یا موضوعات می‌توانند موضوع را با اهمیت بسازد؛ مثلاً اگر قانون یا مقررہ بخواهد که بدون در نظر داشت ارزش یک معامله به صورت جداگانه گزارش گردد. (ایسای ۱۰۰ / ۱۰، ۱، ۱). برعلاوه، اصول اساسی بیان می‌دارد که هرگاه تفتیش رعایت قوانین و مقررات در ارتباط به تفتیش عملکرد مورد اجرا قرار می‌گیرد، معیار اهمیت از لحاظ نوعیت یا مفهوم با اهمیت تر از معیار اهمیت از لحاظ ارزش می‌باشد (ایسای ۴۰۰ / ۴، ۰، ۲۹)
۷۱. در جریان پروسه پلانگذاری معلومات درباره مرجع تحت تفتیش جمع آوری می‌گردد تا خطرات ارزیابی گردیده و سطوح معیار اهمیت (ماتریالیته) برای طرح طرزالعملهای تفتیش ایجاد گردند. سپس معلومات گردآوری شده منجیث مبنای

نتیجه گیری و به مقصد گزارشدهی باید مورد ارزیابی قرار گیرد. معیار اهمیت (ماتریالیستی) درین ارزیابی مهم می‌باشد.

۷۲. تعیین معیار اهمیت در پلان‌نگزاری باید به طور ساده طرح گردد. همچون موارد در شرایطی می‌تواند قابل بحث باشد که قانون یا مقررہ یا احکام و ضوابط بدون قید و شرط ملزومات رعایت را برقرار کرده باشد؛ به طور مثال، قانون اساسی اجازه نمی‌دهد تا اضافه از بودجه تصویب شده مصرف صورت گیرد.

۷۳. موضوعات دیگری را که می‌توان آن‌ها را در سطوح پائین تر حایز معیار اهمیت دانست، قرار ذیل می‌باشند:

أ. تقلب

ب. اقدامات عمدی غیرقانونی یا عدم رعایت قوانین و مقررات

ج. ارائه معلومات ناتکمیل یا نادرست به مدیریت مرجع، مفتش یا به قوه مقننه (کتمان معلومات)

د. چشم پوشی عمدی از پیگیری پیشنهادات مرجع، قوه مقننه یا مفتشین

ه. اجرای معاملات باوجود داشتن معلومات درباره عدم موجودیت مبنای حقوقی برای اجرای آن

۷۴. تعیین معیار اهمیت در بعضی موارد دیگر معمولاً نظر به قضاوت مسلکی مفتش می‌باشد.

۷۵. هرگاه مدارک بدست آمده را ارزیابی می‌نماید ممکن تعیین معیار اهمیت تحت تاثیر عوامل کمی مانند تعداد اشخاص یا نهادهای که از یک موضوع متاثر می‌گردند یا مبالغ پولی دخیل در یک معامله، قرار گیرد. بعضاً عوامل کمی در مقابل عوامل کیفی با اهمیت تر می‌باشند. نوعیت، قابلیت دید و حساسیت یک ساحه خاص یک برنامه یا یک موضوع می‌تواند نقش داشته باشد. به طور مثال، کاربران بالای یک

موضوع تفتیش تأکید دارند. یک کمیته حسابات یا کمیته تقنینی می‌تواند بالای تعیین معیار اهمیت تأثیرگذار باشد. همچنان وخامت عدم رعایت قوانین و مقررات قابل ملاحظه می‌باشد. حال آنکه ضرور نیست که غیرقانونی باشند اما مثال‌های اضافه مصرف از سطح بودجه منظور شده توسط قوه مقننه یا معرفی یک فعالیت جدید که در صلاحیت بودجوی منظور شده، قبلاً نیامده است؛ ممکن از مثال‌های بسیار وخیم عدم رعایت باشند.

۷۶. به منظور ارزیابی معیار اهمیت بر علاوه هر نوع موارد شناسائی شده عدم رعایت قوانین و مقررات؛ موضوعاتی همچون معیار، حالت، علت و تأثیرگذاری عدم رعایت نیز مورد ملاحظه قرار می‌گیرند.

۷۷. در بخش ذیل رهنمودهای بیشتر روی معیار اهمیت در ارتباط به شناسائی عدم رعایت قوانین و مقررات تحت عنوان (بررسی مدارک و ارائه نتیجه گیری) به بحث گرفته شده است.

۷۸. رهنمودهای بیشتر را در ارتباط به معیار اهمیت از طریق اسناد ذیل بدست آورید:

- ایسای ۱۳۲۰ و ۱۴۵۰
- رهنمودهای اجرای تفتیش عملکرد، بخش ۳، ۵، بخش فرعی - معیار اهمیت، مرتبط بودن و بیطرفی و ضمیمه ۳ بخش ۱، ۲، بخش فرعی - بسندگی مدارک.
- ISAE ۳۰۰۰ فدراسیون بین المللی حسابداران (IFAC)

## ۶،۸. ارزیابی خطر

۷۹. ارزیابی خطر یک بخش اساسی تفتیش که در آن اطمینان مناسب ارائه می‌گردد، می‌باشد. نظر به محدودیت‌های ذاتی تفتیش، تفتیش رعایت قوانین و مقررات



اطمینان کامل نمی‌دهد که موارد عدم رعایت کشف خواهند شد. محدودیت‌های ذاتی در تفتیش رعایت قوانین و مقررات می‌تواند شامل عوامل ذیل گردد:

ا. مدیریت نظر به تفسیر قوانین و مقررات قضاوت خواهد کرد

ب. وقوع خطاهای انسانی

ج. دیزاین نادرست سیستم‌ها یا کارایی نا موثر سیستم‌ها

د. چشم پوشی از کنترل‌ها

ه. کتمان یا خودداری از مدارک

۸۰. مفتشین سکتور عامه در تفتیش رعایت قوانین و مقررات خطر را ارزیابی کرده و طرزالعمل‌های تفتیش را در جریان پیرویه تفتیش نظر به ضرورت به منصفه اجرا قرار می‌دهند. مفتشین این کار را به مقصد کاهش سطح خطر انجام داده تا اطمینان مناسب جهت نتیجه‌گیری ارائه کرده بتوانند.

۸۱. خطرات و عواملی که باعث افزایش سطح خطرات می‌گردند نظر به موضوع مورد بحث و شرایط تفتیش متمایز هستند. عموماً مفتشین سه عنصر خطر (خطر ذاتی، خطر کنترولی و خطر کشف) را در ارتباط به موضوع و حالت تفتیش، در نظر می‌گیرند. علاوه بر آن، در ارزیابی خطر احتمال وقوع مشکل و نتایج احتمالی برخاسته از وقوع مشکل در نظر گرفته می‌شوند.

### ۶,۸,۱. ملحوظات ارزیابی خطر در ارتباط به تقلب

۸۲. مفتشین خطر تقلب را شناسائی کرده و مدارک کافی و مناسب را در ارتباط به خطرات تقلب شناسائی شده از طریق اجرای طرزالعمل‌های مناسب تفتیش جمع‌آوری می‌نمایند. هرگاه تقلب مشکوک کشف می‌گردد، مفتشین اقدامات لازم را اتخاذ می‌نمایند تا اطمینان حاصل کنند که آن‌ها در مطابقت به قیومیت و شرایط خاص اداره عالی تفتیش به آن رسیدگی می‌نمایند.

۸۳ خطرات تقلب و ارزیابی معیار اهمیت در ارتباط به تقلب به مفهوم وسیع‌تر آن در تفتیش سکتور عامه مورد ملاحظه قرار می‌گیرند. مثال‌های معمول که باعث افزایش خطرات تقلب در سکتور عامه می‌گردند از قرار ذیلند:

ا. مساعدت و منفعت رساندن به مرجع سومی

ب. تدارکات

ج. اجراءات و مسوولیت‌های مقامات

د. ارائه نادرست نتایج یا معلومات

ه. خصوصی سازی نهادهای دولتی

و. ارتباطات میان مقامات سکتور عامه یا نهادها

#### ۶،۸،۲. محمولات ارزیابی خطر در ارتباط به روابط میان مراجع سکتور عامه

۸۴ در ارزیابی خطر و به خصوص ارزیابی خطر تقلب یا عدم رعایت قوانین و مقررات، ارتباطات میان مراجع مختلف سکتور عامه در نظر گرفته می‌شود. به طور مثال این نوع خطرات می‌تواند ارتباط داشته باشد به اعمال نفوذ یک مرجع بالای مرجع دیگر جهت اتخاذ اقدامات نامناسب. نتیجه این نوع اقدامات نامناسب ممکن باعث عدم رعایت صلاحیت‌ها گردد و بعضاً منتج به اقدامات غیرقانونی گردد. علاوه‌آ، در سکتور عامه ممکن ملزومات مشخص در ارتباط به فعالیت‌ها و معاملات میان نهادهای مختلف وجود داشته باشد. ممکن ملزومات مشخص در ارتباط به گزارشدهی از فعالیت‌ها و معاملات که ممکن طرزالعمل‌های پلان شده تفتیش، نتیجه‌گیری تفتیش یا گزارش تفتیش را متاثر سازد وجود داشته باشد.

۸۵ مثال‌های از عوامل مرتبط به ارزیابی خطر در تفتیش رعایت قوانین و مقررات در ضمیمه ۳ گنجانیده شده است. برعلاوه، در ضمیمه ۴ یک مثال توضیحی عوامل خطر در ارتباط به تفتیش رعایت تدارکات آمده است.

۸۶ در زمینه ارزیابی خطر و خطر تقلب می‌توان از طریق منابع ذیل نیز معلومات بیشتر بدست آورد:

- ایسای ۱۲۴۰، ۱۳۱۵ و ۱۵۵۰
- رهنمود اجرای تفتیش عملکرد بخش ۲، ۳، بخش فرعی (خطرات یا عدم اطمینان) انتوسای.
- ISAE ۳۰۰۰ فدراسیون بین المللی حسابداران (IFAC)

## ۶.۹. طرز‌العملهای پلانگذاری تفتیش

۸۷ طرز‌العملهای پلانگذاری تفتیش شامل طرز‌العملهای طرح پلان جهت رسیدگی به خطرات عدم رعایت قوانین و مقررات می‌شود. نوعیت، زمان و وسعت حقیقی طرز‌العملهای قابل استفاده تفتیش ممکن از یک ساحه تفتیش تا به ساحه دیگر وسیعاً متفاوت باشند. باوجود آنهم، عموماً طرز‌العملهای تفتیش رعایت قوانین و مقررات شامل ایجاد معیار مربوطه می‌گردد. به طور مثال، صلاحیت‌های مرجع و بررسی موضوع در مقابل آن صلاحیت‌ها. معلومات بیشتر درین زمینه را می‌توان در بخش ذیل تحت عنوان اجرای تفتیش رعایت قوانین و مقررات بدست آورد.

## ۷. اجرای تفتیش رعایت قوانین و مقررات و جمع‌آوری شواهد

۸۸ اصول بنیادی تفتیش بیان می‌دارد که مفتشین سکتور عامه طوری مراحل تفتیش را انتخاب و عملی می‌نمایند که به قضاوت مسلکی آنان با شرایط موجود مطابقت داشته باشند (۳، ۴، ۵، ۳۰۰، ISSAI). اصول بنیادی تفتیش همچنان بیان می‌دارد که مراحل و طرز‌العمل‌ها طوری طرح می‌گردند که توسط آن شواهد و مدارک کافی، کامل و مرتبط که اساس مناسب را برای قضاوت مسلکی و نتیجه‌گیری مفتشین تشکیل می‌دهد، جمع‌آوری گردد (۱، ۳، ۵، ۳۰۰، ISSAI). ارزیابی سیستم کنترل

داخلی مرجع و ارزیابی خطری که سیستم کنترل ممکن نتواند موارد عدم رعایت قوانین و مقررات را جلوگیری یا کشف کند بخش معمول تفتیش رعایت قوانین و مقررات را تشکیل می‌دهد (ISSAI ۳۰۰۳،۴،۶).

۸۹. طرز العمل تفتیش که باید اجراء گردد به موضوع مشخص و معیار که در ارتباط به آن شناسایی شده است و همچنان به قضاوت مسلکی مفتش وابسته است. زمانیکه خطر عدم رعایت قوانین و مقررات مهم باشد و مفتشین سکتور عامه می‌خواهند که در چنین موارد بر سیستم کنترل موجود اتکاء نمایند، بناً سیستم های کنترل مذکور باید ارزیابی گردند. هرگاه سیستم های کنترل قابل اعتبار پنداشته نشوند مفتشین سکتور عامه جهت پاسخ به خطرات شناسایی شده روش های اساسی را بکار می‌برند. افزون بر این هرگاه احتمال وجود خطر عدم رعایت قوانین و مقررات مهم باشد روش های اساسی اضافی نیز بکار برده می‌شود. اگر رویکرد تفتیش صرف در برگیرنده روش های اساسی باشد، ارزیابی جزئیات (نه فقط آزمایش تحلیلی) نیز بکار برده می‌شود.

۹۰. به ندرت اتفاق می‌افتد که به موردی مواجه شویم که جهت ارائه نتایج تفتیش بیش از حد مشکل باشد یا به خاطر هزینه بسیار زیاد نتوانیم شواهد کافی و مناسب جمع آوری نماییم. در چنین موارد مفتشین باید هزینه های ناشی از جمع آوری شواهد و منفعت های حاصل از آن و همچنان پیامدهای را که عدم وجود شواهد کافی و مناسب بالای حصول اهداف تفتیش و گزارش مفتش بیار خواهد آورد در نظر گیرند. پاسخ های مفتش به شرایط موجود نظر به صلاحیت، منافع عامه، توقعات عامه و توانایی گزارش دادن چنین یافته ها وابسته است. مفتشین می‌توانند چنین موارد را به صورت خاص به قوه مقننه و سایر کاربران گزارش های تفتیش گزارش دهند. ولی چنین مشکلات و هزینه ها به تنهایی نمی‌تواند دلیل کافی بر حذف جمع

آوری شواهد پلان شده باشد، حتی اگر روش‌های بدیل و قانع کننده در این مورد وجود نداشته باشد.

۹۱. یک تعداد مثال‌ها برای روش تفتیش رعایت قوانین و مقررات برای موضوعات مشخص در ضمیمه ۵ درج گردیده است.

### ۷.۱. جمع آوری و ارزیابی شواهد

۹۲. مفتشین سکتور عامه هنگام تفتیش به منظور ارائه اطمینان مناسب شواهد کافی و مناسب ارائه می‌نمایند و این شواهد اساس نتیجه گیری‌های مفتش را تشکیل می‌دهد. اصول بنیادی تفتیش بیان می‌دارد که جهت تقویت قضاوت‌ها و نتیجه گیری، مفتش باید شواهد کافی و مناسب در ارتباط به سازماندهی، برنامه ریزی، فعالیت‌ها و مسوولین جمع آوری نمایند (ISSAI ۳,۵,۱).

۹۳. کافی بودن شواهد با کمیت آن ارتباط دارد. صلاحیت، مرتبط بودن، با اعتبار بودن و مناسب بودن شواهد منوط به کیفیت شواهد تفتیش است. مفتشین سکتور عامه جهت تعیین نمودن کفایت و مناسب بودن شواهد تفتیش در تمام مراحل جمع آوری شواهد قضاوت مسلکی را بکار می‌برند.

۹۴. جمع آوری شواهد یک فرایند منظم و مکرر است که شامل مراحل ذیل می‌گردد:  
الف) جمع آوری شواهد با اجرا نمودن روش‌های مناسب تفتیش؛ ب) ارزیابی کافی بودن (کمیت) و مناسب بودن (کیفیت) شواهد جمع آوری شده؛ و ج) ارزیابی دوباره خطر و جمع آوری شواهد بیشتر نظر به ضرورت.

۹۵. روند جمع آوری شواهد تا زمانی ادامه پیدا می‌نماید که قناعت مفتشین سکتور عامه نسبت به کفایت و مناسب بودن شواهد حاصل شود و شواهد تفتیش بتواند منحصراً اساس نتیجه گیری مفتش قرار گیرد.

۹۶. در بسیاری از موارد روش نمونه گیری تفتیش را می توان منحیث وسیله ای برای آزمایش موارد عدم رعایت قوانین و مقررات بکار برد. استفاده از روش های تکنالوژی معلوماتی اغلب مفید واقع می شود و در بسیاری از موارد بخش عمده تفتیش رعایت قوانین و مقررات را تشکیل می دهد.

۹۷. شواهد تفتیش با استفاده از روش های مختلف که در ذیل ذکر شده اند، جمع آوری می گردد:

أ. روش مشاهده

ب. روش بررسی

ج. روش پرسش و پاسخ

د. روش اجرای دوباره

ه. روش تایید

و. روش تحلیلی

۹۸. روش هایکه جهت جمع آوری شواهد بکار برده می شوند به صورت عموم به دو بخش عمده طبقه بندی می شوند:

ز. آزمایش سیستم کنترل

ح. آزمایش تفصیلی مانند روش های تحلیلی و بررسی مفصل (بررسی جزئیات).

### ۷,۱,۱ روش مشاهده

۹۹. روش مشاهده شامل مشاهده عملی فعالیت ها و روش های که در مرجع بکار برده می شوند، می باشد. در تفتیش رعایت قوانین و مقررات روش مشاهده به طور مثال می تواند شامل مشاهده چگونگی روش مناقصه/مزایده و چگونگی اجرای پرداختها باشد.

### ۷,۱,۲. روش بررسی

۱۰۰. روش بررسی شامل بررسی دفاتر، اسناد و اسناد قضایا و دارایی‌های فیزیکی می‌باشد. بررسی‌ها به منظور انجام دادن تفتیش رعایت قوانین و مقررات شامل آزمایش دفاتر و اسناد می‌شود تا معلوم گردد که حسابدهی وجوه پروژه‌ها چگونه صورت می‌گیرد و مقایسه حسابداری آنان با شرایط قرارداد نیز صورت می‌گیرد. بررسی اسناد قضایا می‌تواند شامل آزمایش تمام دوسیه اسناد مربوط باشد تا از طریق آن دیده شود که آیا مستفید شونده‌گان شرایط لازم را دارا بوده‌اند یا خیر. بررسی‌ها شامل آزمایش دارایی‌ها مانند پل‌ها و ساختمان‌ها نیز می‌گردد تا دیده شود که آیا معیارات و مشخصات برای اعمار ساختمان رعایت شده است یا خیر.

۱۰۱. مفتشین سکتور عامه اعتبار اسناد بررسی شده را نیز باید در نظر بگیرند و باید خطر تقلب و احتمال اینکه اسناد تحت بررسی معتبر نباشند را در نظر داشته باشند. در بعضی موارد به منظور تقلب دو دسته از اسناد و دفاتر ثبت و نگهداری می‌شود. مفتشین سکتور عامه باید از اشخاص مختلف ذیدخل در مورد منبع اسناد و کنترل روی نگهداری مدارک سوال نمایند.

### ۷,۱,۳. استعمال

۱۰۲. استعمال عبارت از درخواست اطلاعات از اشخاص ذیربط هم در داخل مرجع و هم در خارج از مرجع می‌باشد. استعمال می‌تواند به صورت مکتوب رسمی و یا به صورت گفتگوی رسمی صورت گیرد. استعمال شفاهی یا به صورت مصاحبه و یا طرح سوالات از اشخاص مسوول و متخصصین انجام می‌شود. مصاحبه‌ها را می‌توان به صورت شخصی و حضوری انجام داد و یا هم در فضای مجازی مثلاً از طریق تیلیفون و یا جلسات انترنیتی انجام داد. به همین ترتیب استعمال را می‌توان به صورت پرسشنامه و یا به گونه‌ی سروی نیز صادر گردد.

۱۰۳. استعمال به صورت عموم در تمام مراحل تفتیش بکار برده می‌شود و در واقع صادر نمودن استعمال جزء لاینفک و ضروری تفتیش را تشکیل می‌دهد. به طور مثال، هنگام مشاهده یک پروسه به منظور تفتیش، مانند پروسه پرداخت منفعت‌های اجتماعی که در فوق تذکر داده شد، برای اشخاص مسوول در مورد چگونگی شناسایی و تعبیر قوانین مربوطه به شمول تغییرات و تعدیلات قوانین استعمال صادر می‌گردد. نتایج استعمال روش‌های مختلف اجرای پروسه‌ها، مکان تطبیق و امثال آن را واضح ساخته و به این ترتیب مفتشین را بسوی کشف موارد عدم رعایت هدایت خواهد کرد.

۱۰۴. استعمال‌ها معمولاً برای اشخاص که مستقیماً با موضوع تحت بازرسی ارتباط دارند نیز صادر می‌گردد. به طور مثال، بر علاوه صادر نمودن استعمال برای کارمندان حسابداری، لازم و مناسب خواهد بود که برای کارمندان فنی و حقوقی نیز که مستقیماً با موضوع حسابداری دخیل نیستند استعمال صادر گردد.

۱۰۵. استعمال‌ها در نفس خود مدارک و شواهد کافی به منظور تفتیش بوده نمی‌توانند. استعمال به منظور دریافت شواهد کافی و مناسب تکمیل کننده سایر روش‌ها می‌باشد. استعمال زمانی مؤثر ثابت خواهد شد که شخصاً با اشخاص با صلاحیت که به نمایندگی از مرجع سخن گفته می‌توانند، مصاحبه صورت گیرد.

#### ۷،۱،۴. روش تایید

۱۰۶. روش تایید یکی از انواع روش استعمال است و آن عبارت از روشی است که برای دریافت اطلاعات مخصوص مستقل از مرجع تحت بازرسی به نهاد ثالث استعمال صادر می‌شود. در تفتیش رعایت قوانین و مقررات روش تایید می‌تواند شامل نظر خواهی مفتشین از مستفید شونده‌گان که مساعدت دریافت نموده‌اند و یا به استناد مرجع تحت بازرسی از سایر وجوه استفاده کرده‌اند؛ و یا تایید این واقعیت که



مساعدها و وجوه برای اهداف که در شرطنامه یا قرارداد مساعدت ذکر شده است به مصرف رسیده است، باشد. همچنان در روش تایید رهنمایی قوه مقننه در قبال چگونگی تعبیر و تفسیر مواد قانون شامل بوده می‌تواند.

۱۰۷. مفتشین می‌توانند در پی اطلاعاتی که در جریان تفتیش از مرجع دریافت کرده، از مسوولین تاییدی کتبی نیز دریافت نمایند. تاییدی کتبی می‌تواند در ارتباط به موضوعات ذیل دریافت گردد:

ط. تاییدی مسوولین مرجع از مطابقت فعالیت‌های آنان با مواد قوانین مربوطه، شرایط قرارداد و غیره.

ی. افساء نمودن موارد عدم رعایت قوانین و مقررات توسط مسوولین مرجع در مواردی که خود از آن اطلاع دارند.

ک. فراهم نمودن معلومات کامل در ارتباط به موضوع تفتیش برای مفتشین توسط مسوولین مرجع.

## ۷،۱،۵. اجراء دوباره

۱۰۸. اجرای دوباره عبارت از تکرار مستقلانه عملی است که توسط مرجع تحت بازرسی انجام شده است. مفتشین می‌توانند تکرار عمل را به صورت میخانیکی و یا هم به صورت خود کار به کمک کمیوتر انجام دهند. به طور مثال مفتشین می‌توانند دوسیه‌های قضایا را دو باره ترتیب دهند تا دیده شود که آیا مرجع تصامیم درست را اتخاذ نموده است یا خدمات مناسب را در مطابقت با معیارات مربوطه انجام داده است یا خیر. مثال دیگر آن اینست که مراحل یک پروسه می‌تواند از سر انجام شود مثلاً چگونگی صدور ویزا یا جواز اقامت و یا چگونگی اجرای بودجه. اگر شرایط پرداخت منفعت‌های اطفال طوری باشد که پرداخت به والدین که اطفالشان زیر سن مشخص باشد صورت گیرد، مفتشین می‌توانند آزمایش صحت پروسه جهت

انتخاب مراجع مستفید شونده از دیتابیس عمومی از روش تفتیش به کمک کمپیوتر استفاده نمایند. به همین ترتیب اگر انتخاب داوطلبی‌ها در پروسه مزایده منوط به پوره نمودن یک تعداد شرایط باشد، مفتشین می‌توانند جهت آزمایش اینکه آیا بهترین گزینه انتخاب شده است یا خیر پروسه داوطلبی را دو باره انجام دهند. مفتشین می‌توانند در مواردی که موضوعات بسیار فنی دخیل باشد (مثلاً دوباره انجام دادن محاسبه حقوق تقاعد یا نقشه بندی مهندسی) متخصصین بخش را شامل سازند.

### ۷،۱،۶. روش تحلیلی

۱۰۹. روش تحلیلی عبارت از مقایسه معلومات، یا تحقیق نوسانات و یا هم تحلیل روابط می‌باشد که در ظاهر متناقض جلوه می‌نماید. در تفتیش رعایت قوانین و مقررات چنین روش‌ها می‌تواند به طور مثال، در بر گیرنده مقایسه افزایش تقاعدی از یک سال تا سال دیگر توأم با اطلاعات دموگرافیک (نفوس) مانند تعداد شهروندان که در سال گذشته به سن تقاعد رسیده‌اند، باشد. اگر معیار مربوط به شرایط قرارداد به طور مثال طوری باشد که تمویل پروژه‌ها به اساس سطح عملکرد مانند تعداد اشتغال ایجاد شده صورت می‌گیرد، به این ترتیب مفتشین می‌توانند تمویل پروژه‌ها را با آمار اشتغال مقایسه نمایند.

۱۱۰. تحلیل‌های احصائیوی و ریگراسیون (یک روش اقتصادسنجی است) یا سایر روش‌های ریاضکی مفتشین سکتور عامه را در عرصه مقایسه نتایج واقعی با نتایج مطلوب کمک می‌نماید.

۱۱۱. رهنمایی‌های اضافی در ارتباط به اسناد و مراحل جمع آوری شواهد در منابع ذیل قابل دسترس است:

ل. ایسای ۱۳۳۰، ۱۴۵۰، ۱۵۰۰، ۱۵۰۵، ۱۵۲۰، ۱۵۳۰، ۱۶۱۰ و ۱۶۲۰؛

- م. بخش چهارم و ضمیمه ۳ رهنمود تطبیق انتوسای برای تفتیش عملکرد؛
- ن. چارچوب اطمینان دهی (تفتیش) فدراسیون بین المللی حسابداران (IFAC) و معیار (ISAE ۳۰۰۰).

## ۷,۲. مستندسازی

۱۱۲. اصول بنیادی تفتیش بیان می‌دارد که مدارک و شواهد جمع آوری شده تفتیش باید طور درست مستند گردند (ISSAI ۳۰۰, ۳, ۵, ۵ and ۳, ۵, ۶). مستندسازی در تفتیش رعایت قوانین و مقررات عبارت از جمع آوری اسناد حمایتی برای موضوعاتی است که در حمایت از نتیجه گیری و گزارش تفتیش مهم قلمداد می‌گردند. مستندسازی باید با جزئیات بوده تا یک مفتش با تجربه که هیچ آگاهی از پروسه تفتیش ندارد بتواند کارهای صورت گرفته و نتیجه گیری را بدرستی درک نماید. (ISSAI ۳۰۰, ۳, ۵, ۷)
۱۱۳. مستندسازی در سرتاسر پروسه تفتیش صورت می‌گیرد. مفتشین سکتور عامه پروسه مستندسازی تفتیش رعایت قوانین و مقررات را مقتضی به زمان انجام داده و اسناد حمایتی را طوری جمع آوری می‌نمایند که معیار استفاده شده، کار صورت گرفته، مدارک جمع آوری شده، قضاوت و مرور صورت گرفته، ثبت گردد. مفتشین سکتور عامه اسناد حمایتی تفتیش را قبل از اینکه گزارش مفتشین به نشر برسد، ترتیب می‌نمایند. اسناد حمایتی تفتیش برای مدت زمان معین نگهداری می‌گردد.
۱۱۴. رهنمود بیشتر راجع به مستندسازی تفتیش رعایت قوانین و مقررات در منبع ذیل موجود است:

- ISSAI ۱۲۳۰
- بخش چهارم و ضمیمه سوم رهنمود تطبیق تفتیش عملکرد انتوسای.
- IFAC's ISAE ۳۰۰۰

### ۷.۳. ارتباطات

۱۱۵. ارتباط خوب با مرجع تحت بازرسی در جریان تفتیش، پروسه را موثر و سازنده

می‌سازد. ارتباطات در سطوح و مقاطع مختلف صورت می‌گیرد، برای مثال:

أ. در مرحله پلانگذاری مقدماتی به شمول بحث با مدیریت و افرادی که در محدوده قانون و مقررات با حکومت توظیف اند، در مرحله استراتژی تفتیش، زمان بندی، مرحله لوژستیکی، مسوولیت ها، معیار مناسب تفتیش و سایر عناصر پلانگذاری.

ب. در جریان اجرای تفتیش و در سرتاسر پروسه تفتیش، همچنان در مرحله جمع آوری مدارک و تحقیق و بازرسی. هرگونه مشکل در جریان تفتیش و همچنان نمونه عدم مطابقت باید به مقامات مربوطه مدیریت گزارش داده شود. سایر یافته‌های تفتیش که از اهمیت بالایی برخوردار نبوده و یا شامل بودن آن در گزارش مفتشین سکتور عامه تضمین شده نیست، باید در جریان تفتیش به مدیریت اطلاع داده شود. گزارش همچو یافته‌های کم اهمیت به مرجع کمک کرده تا نمونه‌های عدم مطابقت را علاج کرده و از وقوع آن در آینده جلوگیری نماید. در این مورد بیشتر مفتشین سکتور عامه تمام یافته‌های عدم مطابقت را به هیئت رهبری گزارش می‌دهند.

ج. در مرحله گزارشدهی و انتشار گزارش کتبی به مخاطب مورد نظر و همچنین مرجع مورد بازرسی.

۱۱۶. بعضی از نهادهای عالی تفتیش نظر به احکام تفتیش این نهادها، می‌توانند به مرجع

تحت بازرسی هدایت داده تا نمونه‌های عدم مطابقت را اصلاح نمایند. در این صورت مفتشین سکتور عامه باید تشخیص دهند که آیا استقلالیت و بی طرف

بودن ایشان صدمه می‌بیند یا خیر تا اقدامات بموقع جهت اجتناب از همچو اختلالات را روی دست گیرند.

۱۱۷. رهنمود بیشتر راجع به ارتباطات در منابع ذیل قابل دسترسی است:

• ISSAI ۱۲۶۰

• ضمیمه چهارم رهنمود تطبیق تفتیش عملکرد انتوسای

• IFAC's ISAE ۳۰۰۰

#### ۷,۴. ملاحظات راجع به گزارشدهی اعمال مشکوک و غیر قانونی

۱۱۸. در صورت کشف اعمال غیر قانونی به شمول تقلب که به صورت عموم از جمله اهداف اصلی تفتیش عملکرد و رعایت قوانین و مقررات بشمار نیامده، مفتشین سکتور عامه خطر عوامل تقلب را در پروسه ارزیابی خطر گنجانیده و حین کار خویش واقف اعمال غیر قانونی به شمول تقلب می‌باشند.

۱۱۹. حین اجراء تفتیش رعایت قوانین و مقررات، مفتشین در صورتیکه با نمونه عدم مطابقت که بیانگر اعمال غیر قانونی یا تقلب است مواجه گردند، باید طور مسلکی و محتاطانه عمل کرده تا در آینده با تعقیبات و تحقیقات قانونی مواجه نگردند. مفتشین همچنین می‌توانند با مشاورین حقوقی یا مقامات قانون گزار در مورد مشاوره نمایند (ISSAI ۳۰۰, ۳,۴,۷). همچنین می‌توانند که گمانه زنی‌های خویش را به مقامات مربوطه هیئت رهبری انتقال داده و بعداً از پیگیری و اتخاذ اقدامات مربوطه اطمینان حاصل نمایند. راجع به نمونه‌های عدم مطابقت مربوط به تقلب یا بی‌نظمی‌ها به علت قوانین مختلف و ساختارهای سازمانی موجود در سطح بین‌المللی، موضوع به نهادهای عالی تفتیش تعلق می‌گیرد که کدام اقدامات لازمه را اتخاذ می‌نمایند (ISSAI ۴۰۰, ۴,۰,۷b).

۱۲۰. بدلیل محدودیت‌های ذاتی تفتیش، امکان بروز خطرات اجتناب ناپذیر مانند فرامین غیر قانونی، تقلب، فساد یا دزدی وجود دارد که ممکن است از نظر مفتشین سکتور عامه بازماند. در تقلب ممکن فرامین وضع گردد تا به صورت عمده‌اً موجودیت آن را پنهان نماید. ممکن ساخت و سازهای جهت تکذیب اسناد میان هیئت رهبری، کارمندان یا شخص سوم صورت گیرد. برای مثال: مناسب نیست که از مفتشین سکتور عامه انتظار داشته باشیم که اسناد جعلی را در قبال مساعدت‌ها و منفعت‌ها تا زمانیکه به صورت واضح جعل شناخته نشوند، شناسایی نماید. علاوه برین مفتشین حق یا قدرت تحقیق و بازجوئی جهت دستیابی به هریک از این موارد یا سازمان‌های که چنین ادعا دارند را ممکن نداشته باشند.
۱۲۱. تنها محکمه و قانون صلاحیت تشخیص غیر قانونی بودن معاملات را دارد. هرچند مفتشین سکتور عامه وقوع اعمال غیر قانونی را شناسایی نمی‌کنند، مسوولیت ارزیابی اینکه آیا معاملات مطابق به قوانین و مقررات است را بعهده دارند.
۱۲۲. معاملات غیر قانونی به ماهیت خود در مطابقت با قوانین قابل اجرا نیستند. مفتشین سکتور عامه باید معاملات مشکوک که تا هنوز ثبوت نگردیده‌اند و در مطابقت با قوانین و مقررات نبوده را شناسایی و تشخیص دهند. اعمال غیر قانونی که از اهمیت بالا برخوردارند عموماً به نتیجه گیری تعدیل شده و اصلاح شده تفتیش ختم می‌گردند.
۱۲۳. در صورتی که شک روی اعمال غیر قانونی در جریان تفتیش بوجود آید، مفتشین سکتور عامه نظر به قانون صلاحیت انتقال موضوع به هیئت رهبری و مقامات را دارند. در این صورت مقامات مسوول شخص وزیر یا افراد اداری با صلاحیت می‌باشند. مفتشین باید موضوع را تعقیب و اطمینان حاصل نمایند که هیئت رهبری

و مقامات مسوول اقدامات لازم را در مقابل موضوع اتخاذ کرده برای مثال: می‌توانند موضوع را به مقامات تطبیق کننده قانون انتقال دهند.

۱۲۴. رهنمود بیشتر در ارتباط با شک و تقلب در منابع ذیل موجود است:

• ISSAI ۱۲۴۰

• بخش سوم رهنمود تفتیش عملکرد انتوسای، بخش فرعی - مطابقت با قوانین و مقررات.

## ۸. ارزیابی مدارک و نتیجه گیری

### ۸.۱ ملاحظات عمومی روی ارزیابی مدارک و نتیجه گیری

۱۲۵. مدارک جمع آوری شده باید توسط مفتشین ارزیابی شده تا مناسب و درست باشند که خطر تفتیش را به میزان قابل قبول کاهش دهد؛ که این ارزیابی عبارت از قضاوت مسلکی و ملاحظه مدارک است که با اطلاعات موضوع تفتیش در تناقض قرار دارند.

۱۲۶. مدارک جمع آوری شده با در نظر داشت میزان اهمیت تعیین شده مورد ارزیابی قرار گرفته تا موارد عدم مطابقت کشف و شناسایی گردد. اهمیت یافته‌های تفتیش وابسته به مفهوم میزان اهمیت که در بالا به آن اشاره شد، است. یافته‌های تفتیش رعایت قوانین و مقررات نیز باید از یک منظر درست در گزارش قرار داده شود برای مثال: موارد گزارش شده عدم مطابقت ممکن مبنی بر تعداد قضایای عدم مطابقت یا ارزش پولی آن باشد (ISSAI ۴۰۰، ۴، ۰، ۱۹).

۱۲۷. مفتشین سکتور عامه با در نظر داشت مدارک جمع آوری شده، اطمینان نسبی اطلاعات موضوع تفتیش را که آیا مطابق به معیارهای تعیین شده است را مورد ارزیابی قرار می‌دهند. بدلیل موجودیت محدودیت‌های ذاتی تفتیش، نمی‌توان توقع شناسایی تمام موارد عدم مطابقت را از مفتش داشت.

۱۲۸. ارزیابی مفتشین سکتور عامه برای تعیین نمودن انحراف مهم منوط به قضاوت مسلکی مفتش بوده و مواردی چون ضمیمه و جوانب کمی و کیفی معاملات مربوطه را شامل می‌شود.
۱۲۹. عوامل ذیل را باید حین اتخاذ قضاوت مسلکی جهت تعیین اینکه آیا موارد عدم مطابقت مهم بوده یا خیر در نظر داشت:
- ا. اهمیت میزان مبلغ (مبلغ پولی یا سایر واحدهای مقداری مانند تعداد شهروندان یا مراجع، میزان کاربن افزا شده، تاخیر زمانی با در نظر داشت ضرب الاجل تعیین شده و غیره).
  - ب. شرایط
  - ج. ماهیت عدم مطابقت
  - د. دلیل وقوع عدم مطابقت
  - ه. تاثیر و عواقب حاصل از عدم مطابقت
  - و. ملموسیت و حساسیت برنامه مورد نظر (برای مثال: آیا برنامه مورد نظر به منفعت عامه است، آیا این برنامه شهروندان آسیب پذیر را متاثر می‌سازد؟ و غیره).
  - ز. ضرورت و توقعات قوه مقننه، مردم و سایر مستفید شوندگان گزارش تفتیش
  - ح. ماهیت صلاحات های مربوطه
  - ط. مقدار و ارزش پولی موارد عدم مطابقت
۱۳۰. مثال‌های عدم مطابقت و ملاحظات مربوط به اهمیت و شکل دهی اختتامیه (نتیجه‌گیری) در ضمیمه شماره ۶ موجود است.
۱۳۱. رهنمودهای بیشتر برای نتیجه‌گیری تفتیش در منابع ذیل قابل دسترسی است:



• ISSAI ۱۷۰۰

• بخش ۴,۵ رهنمود تطبیق تفتیش عملکرد انتوسای

• IFAC's ISAE ۳۰۰۰

## ۸,۲ اسناد کتبی مقامات مسوول

۱۳۲. حین ارزیابی مدارک و ارائه نتیجه گیری، نظر به شرایط در صورتیکه ضروری پنداشته شود و جهت حمایت از مدارک جمع آوری شده توسط مفتشین سکتور عامه، باید اسناد کتبی اخذ گردد. مکاتبات کتبی باید بیانگر این باشد که فعالیت‌ها، معاملات مالی و اطلاعات مرجع در مطابقت با صلاحات های مرجع بوده یا اینکه سیستم های مشخص کنترولی در جریان تفتیش بدرستی عمل کرده‌اند.

۱۳۳. رهنمودهای بیشتر راجع با اظهارنامه کتبی در ISSAI ۱۵۸۰ قابل دسترسی است.

## ۸,۳ رویدادهای بعدی

۱۳۴. مفتشین جهت شناسایی رویدادهاییکه بعد از کار ساحوی تفتیش الی ترتیب گزارش رخ داده و ممکن منجر به موارد عدم مطابقت گردد، طرزالعمل تفتیش را اجراء می‌نمایند که ممکن نتیجه گیری و گزارش مفتش را متاثر سازد. این طرزالعمل ها در بر گیرنده تحقیق، اخذ مکاتبات کتبی از رهبری مرجع یا مرور مکاتبات مربوطه، خلاصه جلسات، گزارش های منتشر شده یا اطلاعات مالی دوره‌های بعدی (ماهانه، ربعوار) و غیره می‌باشد. میزان کار رویدادهای بعدی وابسته به ماهیت موضوع و زمان سپری شده بعد از تکمیل کار ساحوی الی ارائه گزارش می‌باشد.

۱۳۵. رهنمودهای بیشتر راجع به رویدادهای بعدی در منابع ذیل قابل دریافت است:

• ISSAI ۱۵۶۰

• IFAC's ISAE ۳۰۰۰

## ۹. گزارش‌دهی

۱۳۶. گزارش‌دهی بخش مهم بازرسی سکتورهای عامه است که دربرگیرنده گزارش‌دهی از انحرافات و تخطی‌ها بوده تا اقدامات اصلاحی اتخاذ گردد و افراد پاسخگو مسوول کارکرد خویش باشند. از اینرو، نظر به اصول بنیادی تفتیش، گزارش کتبی دربرگیرنده یافته‌های تفتیش باید در ختم هر بازرسی ترتیب و ارائه گردد (ISSAI ۴۰۰, ۴۰, ۷a).

۱۳۷. اصول تکمیل بودن، بیطرف به ون و مناسب بودن در گزارش‌دهی تفتیش رعایت قوانین و مقررات الزاماً باید تطبیق گردد. مفتشین باید اطمینان حاصل نمایند که گزارش ارائه شده درست بوده و یافته‌های تفتیش به صورت درست و متوازن ارائه شده است. این امر شامل تطبیق اصل تناقض که عبارت از چک کردن حقایق با مرجع تحت بازرسی و ذکر پاسخ مقامات مرجع در گزارش می‌باشد، است.

### ۹,۱ شکل و محتویات گزارش تفتیش رعایت قوانین و مقررات

۱۳۸. شکل گزارش کتبی ممکن نظر به شرایط تغییر نماید. لیکن، بعضی سازگاری‌ها در گزارش مفتش به مخاطب کمک کرده تا کارهای صورت گرفته و نتیجه گیری تفتیش را درک کرده و شرایط غیر عادی را حین وقوع آن تشخیص دهند.

۱۳۹. عوامل تاثیر گزار روی شکل گزارش تفتیش رعایت قوانین و مقررات متعدّدند. این عوامل شامل احکام نهادهای عالی تفتیش، قوانین و مقررات قابل اجرا، هدف تفتیش رعایت قوانین و مقررات، شیوه مرسوم گزارش‌دهی و پیچیدگی گزارش نشر شده است، لیکن شکل گزارش تنها به این عوامل خلاصه نمی‌شود. علاوه برین، شکل گزارش می‌تواند وابسته به نیاز مخاطب گزارش نیز باشد، گزارش ممکن است به قوه مقننه یا شخص سوم مانند داورها، سازمان‌های منطوقی یا بین‌المللی یا سازمان‌های مالی پیشکش گردد.

۱۴۰. نظر به عوامل فوق الذکر، نهاد عالی تفتیش می‌تواند تصمیم گیرد که گزارش کوتاه یا گزارش طویل ترتیب نماید. گزارش طویل (گاهی اوقات به گزارش خاص تفتیش رعایت قوانین و مقررات اطلاق می‌گردد) به صورت عموم یافته‌ها و نتیجه‌گیری تفتیش را به جزئیات ارائه داده، همچنین دربر گیرنده سفارشات سازنده می‌باشد، درحالی‌که گزارش‌های کوتاه خلاصه بوده و به صورت عموم در قالب استندار ارائه می‌گردند.

۱۴۱. رهنمود شکل و محتوای گزارش‌ها در ذیل ارائه شده است. برای اهداف عملی این رهنمودها، مثال‌های ارائه شده در ضمیمه‌های ۷-۱۲، شکل گزارش کوتاه می‌باشد. بدلیل طولانی بودن گزارش‌های طویل مثال‌های مشخص آن در رهنمود ارائه نگردیده است. مفتشین می‌توانند به وب سایت نهادهای عالی تفتیش مراجعه نموده و نمونه‌های گزارش مشخص تفتیش رعایت قوانین و مقررات را مشاهده نمایند.

۱۴۲. در مواردی که فارمت گزارش‌دهی ادارات عالی تفتیش از فارمتی که در این تعلیماتنامه‌ها رایج گردیده‌اند فرق داشته باشد، مفتشین می‌توانند که در قضایای مشخص این فارمت‌ها را حسب دلخواه تغییر داده و مورد استفاده قرار دهند.

### ۹,۱,۱. گزارش تفتیش رعایت قوانین و مقررات

۱۴۳. به صورت کُل گزارش تفتیش رعایت قوانین و مقررات حاوی عناصر ذیل می‌باشد:

۱. عنوان

۲. مخاطب

۳. اهداف و ساحت کاری تفتیش، به شمول مدت زمان تفتیش

۴. توضیح معلومات پیرامون موضوع (و در صورت لزوم توضیح خود موضوع)

۵. معیار

۶. مسوولیت های جناح های مختلف تفتیش (اساس حقوقی)

۷. معرفی طرز العمل های تفتیش

۸. خلاصه کارهای انجام شده

۹. نتیجه گیری

۱۰: پاسخ مرجع (به شکل مناسب)

۱۱. سفارشات (به شکل مناسب)

۱۲. تاریخ ارایه گزارش

۱۳. امضاء

۱۴۴. عناصر گزارش تفتیش رعایت قوانین و مقررات که باید به طور جدی مورد توجه مفتشین قرار گیرد، ذیلاً ارایه می گردند:

#### ۹،۱،۱،۱. معیار شناسایی شده

۱۴۵. معیاری که براساس آن موضوع ارزیابی می گردد باید درج گزارش گردد. در تفتیش رعایت قوانین و مقررات، معیار از یک تفتیش تا به تفتیش دیگر فرق می نماید. روی این ملحوظ، معیار باید به طور واضح درج گزارش گردد تا خواننده اساس قانونی تفتیش و نتیجه گیری را بداند. معیار می تواند یا به صورت واضح درج گزارش گردد و یا هم در صورتیکه ضم یک اظهار نامه توسط مرجع ارایه گردیده و یا درج سایر منابع معتبر و موثق باشند، به آن ها منحیث ماخذ اشاره گردد.

۱۴۶. در مواردیکه معیار به صورت واضح موجود نباشند و یا باید از منابع مختلف جمع آوری گردند، معیار باید به صورت واضح درج گزارش گردد. در مواردیکه معیارها بای هم در تعارض قرار داشته باشند، دلیل تعارض باید تشریح گردد. در همچو مواقع، پیامدهای احتمالی حالت تا حد امکان تشریح و سفارشات مناسب ارایه می گردند.

## ۹،۱،۱،۲. نتیجه‌گیری

۱۴۷. با در نظر داشت ساحه کاری و مسوولیت‌های کاری تفتیش، نتیجه‌گیری را می‌توان یا به شکل یک بخش مستقل و یا هم به شکل جوابات به سوالات تفتیش ارایه نمود. طرز جمله بندی باید براساس مسوولیت‌های کاری ادارات عالی تفتیش و چارچوب‌های حقوقی حاکم بر تفتیش استوار باشد.

۱۴۸. در صورتیکه موارد متریکال عدم رعایت شناسایی نگردد، نتیجه‌گیری غیر مشروط می‌باشد. مثال نتیجه‌گیری غیر مشروط را می‌توان حسب ذیل ارایه نمود: «براساس تفتیش انجام شده، ما دریافتیم که {معلومات پیرامون موضوع در مرجع تحت تفتیش}، با در نظر داشت تمام جنبه‌های متریکالی، در رعایت با {معیارهای نافذ} قرار دارد.»

۱۴۹. مفتشین سکتور عامه می‌توانند که نتیجه‌گیری‌های خود را با در نظر داشت موارد فوق مشروط سازند:

أ. متریکال بودن (با اهمیت بودن) موارد عدم رعایت. با توجه به میزان عدم رعایت، می‌توان اشکال ذیل نتیجه‌گیری را ارایه نمود:

۱. نتیجه‌گیری مشروط («براساس» تفتیش انجام شده، ما دریافتیم که به استثنای {استثنا باید اینجا تشریح گردد}، ما دریافتیم که {معلومات پیرامون موضوع در مرجع تحت تفتیش}، با در نظر داشت تمام جنبه‌های متریکالی، در رعایت با {معیارهای نافذ} قرار دارد.)

۲. نتیجه‌گیری مخالف («براساس تفتیش انجام شده، ما دریافتیم که معلومات پیرامون موضوع در رعایت با ... قرار ندارد»)

ب. محدودیت‌های ساحه کاری. با توجه به میزان محدودیت‌ها، می‌توان اشکال ذیل نتیجه‌گیری را ارایه نمود:

۱. نتیجه گیری مشروط («براساس» تفتیش انجام شده، ما دریافتیم که به استثنای {استثنا باید اینجا تشریح گردد}، ما دریافتیم که {معلومات پیرامون موضوع در مرجع تحت تفتیش}، از تمام لحاظ مترالیته، در رعایت با {معیارهای نافذ} قرار دارد.

۲. رفع مسوولیت: («براساس تفتیش انجام شده، ما توانستیم که به یک نتیجه گیری درست برسیم ...»)

۱۵۰. مفتشین سکتور عامه باید دلایل ارایه نتیجه گیری مشروط را تذکار بدهند. این دلایل را می توان در پاراگراف قبل از ارایه نتیجه گیری تذکر داد.

۱۵۱. مفتشین می توانند که در موارد ذیل معلومات اضافی را ارایه نمایند:

أ. در صورت مشکلات سیستماتیک

ب. در صورت نیاز به تصمیم گیری نهادهای مقننه در هنگامی که منابع مختلف قانون در تعارض با یکدیگر قرار داشته باشند.

مثال های بیشتر در ضمیمه ۱۱ ارایه گردیده اند.

### ۹,۱,۱,۳. پاسخ مرجع

۱۵۲. شامل سازی پاسخ مرجع در گزارش تفتیش جزء از اصولی می باشد که منحیث «اصل تناقض» شناخته می شود. اصل تناقض یک بخش مهم تفتیش سکتور عامه را تشکیل می دهد. در این بخش، روی یافته های ارایه شده توافق باید به عملید تا اطمینان حاصل گردد که آن ها کامل، دقیق و به صورت درست ارایه گردیده باشند. حسب لزوم، پاسخ مرجع یا به شکل یک خلاصه گیری و یا هم به شکل کلمه به کلمه درج گزارش تفتیش گردد.

#### ۹,۱,۱,۴. ارایه سفارشات

۱۵۳. اصول اساسی تفتیش تصریح می‌دارد که یکی از اهداف اصلی تهیه گزارش‌های تفتیش را ارایه سفارشات سازنده و موثر تشکیل می‌دهد ولی سفارشات نباید به یک شکل خیلی مشروح ارایه گردند تا در کار مرجع مداخله تلقی گردد (ISSAI ۴۰۰, ۴,۰,۴, ۴,۰,۲۰ and ۴,۰,۲۵)

#### ۹,۱,۱,۵. تاریخ گزارش

۱۵۴. تاریخ گزارش نباید قبل از تاریخی باشد که در آن مفتش مدارک کامل و مناسب تفتیش را جمع‌آوری نموده است.

#### ۹,۱,۱,۶. امضاء

۱۵۵. گزارش باید توسط نماینده با صلاحیت اداره عالی تفتیش امضاء گردد که می‌تواند شامل رئیس اداره عالی تفتیش و یا کارمندان با صلاحیت باشد.

#### ۹,۱,۱,۷. گزارش‌های با اطمینان محدود

۱۵۶. در مواقع استثنایی، در ارزیابی‌های با اطمینان محدود می‌توان در این تعلیماتنامه‌ها تغییر وارد نموده و از آن‌ها استفاده نمود. قراریکه در بخش «ساحه کاری» این تعلیماتنامه مورد بحث قرار گرفت، در ارزیابی با اطمینان محدود، نتیجه‌گیری به شکل ذیل ارایه گردیده می‌توانند: («ما یک چنین چیزی را مشاهده نمودیم که براساس آن حکم نمائیم که {معلومات پیرامون موضوع مرجع} در عدم رعایت، با در نظر داشت تمام جنبه‌های مترییالیتی، با {معیار} قرار دارد.»)

۱۵۷. در مقایسه با تفتیش با اطمینان مناسب، ارزیابی با اطمینان محدود به کار کمتر ضرورت دارد تا نتیجه‌گیری ارایه گردد. مفتشین مسوولیت دارند تا اطمینان حاصل

نمایند که جهت ارایه نتیجه گیری با اطمینان محدود، مدارک کافی و مناسب جمع آوری گردد.

### ۹،۱،۸. یافته‌های تصادفی

۱۵۸. مفتشین اکثراً با موارد عدم رعایت در پیوند با سایر انواع تفتیش بر می‌خورند. حتی اگر مفتش به طور دقیق در صدد جستجوی همچو موارد نباشد، براساس اصول تفتیش، مفتش نیاز دارد تا همچو یافته‌های تصادفی را نیز گزارش دهد. باوجود گزارش همچو یافته‌ها، یافته‌ها خارج از ساحه کاری تفتیش رعایت قوانین و مقررات می‌باشند. در صورتیکه ساحه کاری تفتیش تعدیل نگردیده و یافته‌های تصادفی درج یافته‌های اصلی تفتیش رعایت قوانین و مقررات نگردد، مفتش نیاز ندارد تا اطمینان مناسب را در خصوص همچو یافته‌ها ارایه نماید ولی مفتش می‌تواند که با نظرداشت شرایط حاضر، یک نتیجه گیری با اطمینان محدود را در زمینه ارایه نماید.

### ۹،۱،۲. گزارش‌های ویژه تفتیش رعایت قوانین و مقررات (گزارش‌های طویل)

۱۵۹. با در نظرداشت نیاز کاربران گزارش تفتیش و اهداف مشخص تفتیش رعایت قوانین و مقررات، یک اداره عالی تفتیش می‌تواند تصمیم بگیرد که نتایج تفتیش رعایت قوانین و مقررات را در قالب یک گزارش ویژه تهیه نماید. اینگونه گزارش‌ها ویژه بیشتر مشابه به گزارش‌های تفتیش عملکرد بوده و ملاحظات، نتیجه گیری و سفارشات را شرح تر و با جزئیات بیشتر ارایه می‌دارد. در بعضی موارد، گزارش ویژه بر علاوه گزارش کوتاه تفتیش رعایت قوانین و مقررات نیز تهیه می‌گردد.



۱۶۰. همانند گزارش های تفتیش رعایت قوانین و مقررات، گزارش های ویژه تفتیش رعایت قوانین و مقررات نیز باید از یک فارمت واحد استفاده نمایند تا کاربران گزارش تفتیش بتوانند تسلسل منطقی اجرای تفتیش را به درستی تعقیب نمایند.

۱۶۱. به طور کُل، گزارش های ویژه تفتیش رعایت قوانین و مقررات تمام عناصر مندرج گزارش تفتیش رعایت قوانین و مقررات را در برداشته و شامل بخش های ذیل می باشد (ترتیب می تواند متغییر باشد)

ا. صفحه عنوان گزارش

ب. فهرست مندرجات

ج. واژه نامه (در صورت نیاز)\*

د. مقدمه، اهداف و ساحه کاری

ه. ملاحظات و یافته ها

و. نتیجه گیری و سفارشات

ز. پاسخ مرجع

ح. ضمایم (در صورت نیاز)

### ۱،۲،۹. صفحه عنوان گزارش، فهرست مندرجات و واژه نامه

۱۶۲. صفحه عنوان گزارش دربرگیرنده عنوان گزارش، تاریخ گزارش، گیرنده و تهیه کننده گزارش می باشد. تهیه کننده گزارش عموماً اداره عالی تفتیش می باشد.

۱۶۳. فهرست مندرجات، خصوصاً زمانی که گزارش طویل باشد، ساختار گزارش را بهتر ساخته و خواننده را کمک می نماید ساحت مورد علاقه خود را زودتر پیدا نماید.

۱۶۴. در صورتیکه واژه های تخنیکی و نا آشنا، مخففات و اختصارات به طور متکرر در گزارش مورد استفاده قرار گرفته باشند، درج واژه نامه در گزارش خیلی مفید خواهد

بود.

### ۹،۱،۲،۲. خلاصه محتویات گزارش

۱۶۵. بخش خلاصه محتویات گزارش یک بخش خیلی ارزنده گزارش را تشکیل می‌دهد زیرا این بخش اکثراً توسط کاربران گزارش تفتیش بیشتر مورد مطالعه قرار می‌گیرد. این بخش باید محتویات گزارش را به طور کامل و دقیق، ولی به شکل کوتاه و موجز، ارایه نماید. به خاطر موثریت بیشتر، این بخش نباید از یک الی دو صفحه تجاوز نماید.

۱۶۶. بخش خلاصه محتویات گزارش باید بیشتر روی معیارها (سوالات اساسی که باید جواب داده شوند) و خلاصه نتیجه گیری‌ها و سفارشات در خصوص همان معیارها (جواب همان سوالات) تمرکز داشته باشد.

۱۶۷. در بعضی موارد، استفاده از چارت‌ها و دیاگرام‌ها، نتیجه گیری‌های قابل ملاحظه تفتیش را به چنین یک شکلی ارایه می‌دارد که کاربران را کمک نماید تا موضوعات مغلق و طویل را به سادگی مطالعه نمایند. در همچو موارد، بهتر است تا اطلاعات گرافیک را درج بخش خلاصه محتویات گزارش نمود تا کاربران بتوانند به سادگی اطلاعات را درک نمایند.

### ۹،۱،۲،۳. مقدمه، اهداف و ساحه کاری

۱۶۸. مقدمه معلومات مختلف از قبیل اهداف و ساحه کاری تفتیش، توضیح موضوع و یا معلومات پیرامون موضوع، معیارهای تعیین شده، مسوولیت‌های جناح‌های ذیدخل و طرزالعمل‌های تفتیش را ارایه می‌دارد.

۱۶۹. مقدمه اکثراً کوتاه و فاقد جزئیات زیاد می‌باشد. در صورت نیاز، جزئیات مفصل را می‌توان درج ضمایم نمود.

## ۹,۱,۲,۴. ملاحظات و یافته‌ها

۱۷۰. بخش ملاحظات و یافته‌ها بخش اساسی گزارش تفتیش رعایت قوانین و مقررات را تشکیل می‌دهد. این بخش معلومات کامل در خصوص تفتیش انجام شده و یافته‌های آنرا ارائه می‌دارد. این بخش باید به یک شیوه منطقی و پیرامون معیار تهیه گردیده و خواننده را کمک می‌نماید تا جریان منطقی قضیه را تعقیب نماید.

۱۷۱. در زمان ارائه ملاحظات و یافته‌ها، واضح ساختن چهار عنصر ذیل خواننده را کمک می‌نماید تا ملاحظات و یافته‌ها را به صورت درست درک نموده و از اهمیت آن‌ها ملتفت شود.

أ. معیار - پنج مارک و یا مقیاسی که براساس آن تفتیش مقایسه و یا ارزیابی می‌گردد.

ب. حالت - وضعیت و یا حالت بوجود آمده

ج. علت - دلیل بوجود آمدن حالت

د. پیامد - اثرات و پیامدهای حالت (اهمیت یافته‌ها، اثرات آن‌ها بالای بودجه و مردم، اثرات آن بالای اداره سالم امور عامه و غیره)

۱۷۲. در صورتیکه نیاز به درج اطلاعات خیلی زیاد در گزارش تفتیش باشد، بهتر است تا این اطلاعات به شکل ضمائم ارائه گردند.

## ۹,۱,۲,۵. نتیجه گیری و سفارشات

۱۷۳. هدف اساسی ارائه نتیجه گیری و سفارشات در یک گزارش تفتیش در دو مورد ذیل خلاصه می‌گردد:

أ. ارائه جوابات واضح (نتیجه گیری) به سوالات تفتیش (معیارهای تعیین شده)

و.

ب. ارائه سفارشات سازنده و عملی برای بهبود امور

۱۷۴. سفارشات زمانی موثر می‌باشند که به یک لهجه مثبت ارایه گردیده و بیشتر روی نتایج متمرکز باشند و به طور واضح بیان نمایند که چه کار، در کدام زمان و توسط کی باید انجام شود. در قسمت عملی بودن سفارشات، امکان پذیری و مصارف تطبیق آن باید مد نظر باشد.
۱۷۵. در صورتیکه تخلفات قابل ملاحظه عدم رعایت قوانین و مقررات موجود باشد، سفارشات باید بیشتر روی مواردی متمرکز باشد که امکان بهبود در آنها بیشتر باشد.
۱۷۶. اگرچه سفارشات سازنده و عملی در راستای تحکیم مدیریت سالم سکتور عامه حایز اهمیت فراوان می‌باشد ولی مفتشین باید متوجه باشند که یک چنین سفارشات مشروح را ارایه نمایند که در امور کاری مقامات مرجع مداخله نموده و اهداف کاری خود مفتشین را تحت الشعاع قرار بدهد.

### ۹،۱،۲،۶. پاسخ مرجع تحت تفتیش

۱۷۷. قراری که در بخش گزارش تفتیش رعایت قوانین و مقررات، در فوق، مورد تذکار قرار گرفت، پاسخ مرجع (به طور کلمه به کلمه و یا هم خلاصه آن) باید درج گزارش تفتیش گردد.
۱۷۸. با در نظرداشت حجم پاسخ مرجع، مفتش می‌تواند که این پاسخ‌ها را یا در یک بخش جداگانه گزارش و یا هم منحیث ضمیمه درج گزارش خاص نماید.
۱۷۹. شامل سازی نظریات مقامات مسوول کمک می‌کند تا از عملی بودن سفارشات اطمینان حاصل گردیده و مقامات مسوول را در قبال یافته‌هایشان حسابده قرار داد.

## ۹,۱,۲,۷. ضمایم

۱۸۰. در مواقع لزوم، معلومات مشرح و اسناد حمایوی را می‌توان درج ضمایم نمود. این معلومات می‌توانند که به صورت متن و یا هم جداول و یا هم به شکل گرافیک (مانند دیگرام‌ها، چارت‌ها و یا تصاویر) ارایه گردند. اینچنین معلومات کمک می‌کند تا خوانندگان یافته‌های تفتیش و همچنان علت‌ها و پیامدهای آن‌ها را به صورت بهتر درک نمایند.

۱۸۱. معلومات بیشتر در خصوص گزارشدهی را می‌توان در اسناد ذیل دریافت نمود:

- ایسای ۱۷۰۰، ۱۷۰۵ و ۱۷۰۶
- رهنمودهای ایسای در خصوص تفتیش عملکرد، بخش ۵
- IFAC'S ISAE ۳۰۰۰ و معیارهای بین‌المللی در خصوص روش‌های ارزیابی (۲۴۰۰)

## ۹,۲. پروسه پیگیری یافته‌های تفتیش

۱۸۲. براساس اصول اساسی تفتیش (ایسای ۴۰۰، ۲۶/۰/۴) ارایه سفارشات سازنده و راهکارها در جهت پیگیری یافته‌های تفتیش از اهمیت خاص برخوردار می‌باشد. نیاز به پیگیری سفارشات قبلی تفتیش نظر به ماهیت عدم رعایت و موارد ویژه فرق می‌نماید. پیگیری یافته‌های تفتیش شامل گزارشدهی رسمی به نهادهای مقننه، مرجع تحت تفتیش و سایر نهادهای ذیربط می‌باشد. سایر پروسه‌های پیگیری شامل گزارش‌ها، مرورها و ارزیابی‌های داخلی که توسط مرجع تحت تفتیش و یا سایر مراجع ذیربط تهیه گردیده باشند، یک تفتیش مستقل پیرامون پیگیری، سیمینارها و کنفرانس‌های که در خصوص پیگیری دایر گردیده باشند و غیره موارد می‌باشد. به صورت عموم، پروسه پیگیری تطبیق موثر سفارشات را تسهیل نموده و نظریات متمر را در قسمت گزارش به مراجع تحت تفتیش و کاربران

گزارش تفتیش و در قسمت پلانگذاری تفتیش‌های بعدی به مفتشین سکتور عامه ارایه می‌نماید. پروسه پیگیری می‌توانند که در قوانین ادارات عالی تفتیش تصریح گردند.

۱۸۳. معلومات بیشتر در خصوص پروسه پیگیری را می‌توان در سند ذیل دریافت نمود:

- رهنمودهای ایسای در خصوص تفتیش عملکرد، بخش ۵,۵

### ۱۰. رهنمودهای بیشتر برای مفتشینی که در سیستم دیوان محاسبات فعالیت دارند

۱۸۴. ادارات عالی تفتیش که در سیستم دیوان محاسبات فعالیت دارند صلاحیت دارند تا در خصوص حسابات و مسوولین (محاسبان و مقامات) فیصله نموده و حکم صادر نمایند (ایسای ۱۰۰ / ۱ / ۲۱/۰/۱)

### ۱۰,۱ اجرای تفتیش در سیستم دیوان محاسبات

۱۸۵. در زمان اجرای تفتیش حسابات انفرادی و یا بودجه دولت، مفتشین سکتور عامه می‌توانند که در سیستم دیوان محاسبات موارد ذیل را نیز انجام دهند:

أ. ارایه اطمینان مناسب در خصوص این امر که معلوماتی که در حسابات عامه انفرادی و معاملات آن‌ها ارایه گردیده‌اند در رعایت قوانین و مقررات حاکم بر آن‌ها قرار دارد و یا خیر.

ب. مشخص ساختن این امر که مصرف بودجه دولت در رعایت قوانین و مقررات حاکم بر آن‌ها به مصرف رسیده است و یا خیر.

۱۸۶. ارایه گزارش یافته‌ها به نهادهای ذیربط

۱۸۷. هنگام پلانگذاری و اجرای تفتیش رعایت قوانین و مقررات، مفتشین سکتور عامه که در سیستم دیوان محاکم فعالیت دارند نیاز دارند تا موارد آتی را مد نظر داشته باشند:

الف: شناسایی افرادی که به خاطر عدم رعایت قوانین و مقررات می‌توان آنها را مورد حسابدهی قرار داد. کارمندان دولتی در قبال وارد نمودن ضایعات به وجوه دولتی مسوول واقع شده و مکلفیت دارند تا وجوه ضایع شده را دوباره به خزینه دولت تحویل نمایند.

ب: فعالیت‌های که مانع حسابده قرار دادن مسوولین می‌گردد و مدت زمان دقیق انجام تخلف.

ج: شناسایی سطح عدم رعایت در موارد غیر قانونی (تقلب). برای موارد غیر قانونی با سطح بالاتر، نیاز است تا طرزالعمل‌های بیشتر تفتیش اجرا گردند.

د: همکاری با حارنوالان و پولیس (در موقع ضرورت) در خصوص شناسایی مرجع تحت تفتیش و محیط کاری آن، ارزیابی خطر عدم رعایت، رسیدگی با موارد عدم رعایت که مبین تقلب باشند و گزارشدهی پیرامون همچو موارد.

ه: نیاز به طرزالعمل‌های بهتر و مناسب‌تر برای کنترل کیفیت

و: اصدار استعلام‌ها به شکل کتبی

ز: توجه به اینکه مستند سازی تفتیش براساس مقررات جمع آوری مدارک صورت گرفته باشد.

ح: تامین ارتباطات به شکل رسمی و مسلکی

ط: تذکار صریح معیار در گزارش

ی: گنجاندن نتیجه گیری، به شمول سفارشات، شناسایی زبان‌های وارد شده و یا فیصله‌های محاکم در گزارش تفتیش.

## ۱۰،۲ تامین ارتباطات و انفاذ قانون

۱۸۸. مفتشین سکتور عامه نیاز دارند تا مسایل عدم رعایت را به سمع قضات، حارنوالان و سایر نهادهای ذیربط برسانند. هکذا، ادارات عالی تفتیش باید یافته‌های تفتیش را به سمع مقامات مسوول مراجع تحت تفتیش برسانند.

۱۸۹. در زمان انفاذ قانون بالای کارمندان دولتی، تصامیمی که توسط محاکم اداره عالی تفتیش گرفته می‌شوند تابع موارد ذیل می‌باشند:

أ. تدویر جلسات رسمی محاکم

ب. آگاهی دهی به مردم

ج. اطلاع رسانی به نهادهای تنفیذ قانون در صورت موجودیت شواهد دال بر جرایم جنایی.

## ۱۰،۳ پروسه‌ها در اشکال مختلف دیوان محاسبات

۱۹۰. در ادارات عالی تفتیش که در سیستم دیوان محاسبات فعالیت دارند، فعالیت‌های انجام شده شامل مراحل مختلف، مانند تفتیش، رهنمایی و اصدار فیصله رسمی می‌باشد.

۱۹۱. بعضی از ادارات عالی تفتیش که در سیستم دیوان محاسبات فعالیت دارند پروسه تفتیش را آنچنانیکه در این تعلیماتنامه ذکر گردیده است، انجام می‌دهند ولی به تعقیب مراحل پلانگذاری و انجام تفتیش و جمع آوری مدارک، مسایل مشخصی و اضافی عرض اندام خواهند نمود که باعث بوجود آمدن مراحل رهنمایی و اصدار فیصله رسمی خواهد گردید.

۱۹۲. در صورتیکه قاضی و یا حارنوال بخواهد که در خصوص یک قضیه رهنمایی‌های لازم را ارایه نماید، هدف این رهنمایی جمع آوری مدارک برای اثبات جرم و یا بیگناهی کارمند دولتی می‌باشد تا براساس این مدارک، فیصله لازم اصدار گردد.



۱۹۳. در بعضی از ادارات عالی تفتیش که در سیستم دیوان محاسبات فعالیت دارند مفتشین نقش قضات را ایفا نموده و صلاحیت تفتیش و اصدار فیصله را دارا می‌باشند. در همچو مواقع، مرحله رهنمایی یک بخش لاینفک مراحل پلانگذاری، اجرای تفتیش و جمع‌آوری مدارک بوده و تفتیش باید به شکل پلانگذاری شود که مرحله رهنمایی در تمام این مراحل شامل باشد.

### ضمیمه ۱: مثال‌های مربوط به موضوعات، معلومات مربوط به موضوع و معیار تفتیش رعایت قوانین و مقررات.

هدف جدول ذیل ارائه معلومات درخصوص موضوع، معلومات مربوط به موضوع و معیارهای مربوطه می‌باشد. هدف این فهرست مرور جامع نمی‌باشد. موضوع مشخص، معلومات مربوط به موضوع و معیارات متفاوت می‌باشند که ارتباط می‌گیرد به موضوعات مختلف مانند صلاحیت نهادهای عالی تفتیش و هدف تفتیش مشخص.

شماره	موضوع	معلومات مربوط به موضوع	معیارات
۱	اجراء مالی و استفاده از وجوه مالی تخصیص داده شده که این کار شامل اجرا بودجه به شمول آزمایش اینکه وجوه مالی درمطابقت با اهدافی که توسط قانونگذار تعیین گردیده، می‌باشد. دراکثر از نهادهای عالی تفتیش همچو تفتیش ممکن به تفتیش رعایت قوانین و مقررات ارتباط داشته باشد به شمول تفتیش صورت حساب‌های مالی.	معلومات مالی از قبیل صورت حساب‌های مالی	قانون مربوط به بودجه بودجه تایید شده

<p>قانون مربوطه درخصوص استفاده از وجوه مالی حکومت فدرال (به طور مثال)</p> <p>اصول فراهم نمودن قرارداد وجوه مالی</p>	<p>معلومات مالی پروژه/ حسابات پروژه</p>	<p>اجراءات مالی به طور مثال عواید به شکل:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• وجوه مالی از مراجع تمویل کننده</li> <li>• وجوه مالی از حکومت‌های فدرال</li> <li>• سایر اشکال وجوه مالی و اینکه چگونه این وجوه مالی مورد استفاده قرار گرفته‌اند</li> </ul>	۲
<p>فعالیت‌های نهاد تحت تفتیش</p> <p>شرایط قرارداد کمک بلاعوض</p>	<p>معلومات مالی مربوط به استفاده از کمک بلاعوض</p>	<p>اجراءات مالی به طور مثال عواید به شکل کمک‌های بلاعوض و اینکه چگونه عواید مورد استفاده قرار گرفته‌اند.</p>	۳
<p>شرایط قرارداد یا توافقنامه</p>	<p>معلومات مالی مربوط به قرارداد یا توافقنامه</p>	<p>اجراءات مالی، به طور مثال عواید و مصارف درمطابقت با توافقنامه و اینکه چگونه مورد استفاده قرار گرفته است.</p>	۴
<p>قوانین ومقررات مربوط به تدارکات (ملی و بین‌المللی)</p> <p>شرایط قرارداد با فراهم کننده اجناس یا خدمات</p>	<p>معلومات مالی</p>	<p>تدارک</p>	۵

<p>قوانین مربوط به بودجه</p> <p>سایر قوانین مربوطه</p> <p>دستورالعمل‌های مربوطه به وزارت خانه‌ها، پالیسی دولت</p> <p>شرایط قرارداد</p>	<p>معلومات مالی</p> <p>شرح رعایت قوانین ومقررات</p>	<p>مصارف</p>	<p>۶</p>
<p>سطح اجراءات که بالای آن توافق صورت گرفته است، مانند مواردی که در قانون و مقررات، دستورالعمل‌های وزارت خانه‌ها، اهداف نهاد، پروتوکول‌ها، کنوانسیون‌ها، معاهدات یا توافق نامه‌ها، شرایط قرارداد، معیارهای کلی وغیره صراحت دارند.</p> <p>بطورمثال:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• تعداد کودکانستان که با تعداد اطفال واجد شرایط ارتباط دارند</li> <li>• تعداد داکتران و نرس های نظر به تعداد اتباع</li> <li>• اندازه سرک قیرریزی شده</li> <li>• تعداد ماه‌های که نیاز</li> </ul>	<p>شاخص‌ها یا گزارش‌های فعالیت</p>	<p>فعالیت‌های برنامه</p>	<p>۷</p>

<p>است تا تادیات طی مراحل گردند</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• کمیت و کیفیت معلومات محاسبوی که باید توسط نهاد خدماتی فراهم گردد</li> <li>• تعداد تعمیرهای که بررسی آن در مدت زمان مشخص باید انجام گردد</li> <li>• میزان نتایج مربوط به کیفیت آب و غیره</li> </ul>			
<p>قوانین یا دستورالعمل‌های مربوطه</p>	<p>شرح ارائه خدمات</p> <p>معلوماتیکه به طور علنی گزارش داده شده است</p>	<p>ارائه خدمات</p>	<p>۸</p>
<p>قوانین یا دستورالعمل‌های مربوطه</p>	<p>کتاب ثبت شکایات اتباع</p> <p>معلوماتیکه به طور علنی گزارش داده شده است</p>	<p>پیروی دقیق از تصامیم اداری</p>	<p>۹</p>
<p>قوانین مربوطه یا دستورالعمل‌ها در ساحت‌ها مانند حقوق اجتماعی و بشری، تساوی جندر، محل کار، محیط زیست و غیره.</p>	<p>شرح رعایت مسوولیت حقوقی اجتماعی</p>	<p>مسوولیت حقوقی اجتماعی (CRS)، به طور مثال تفتیش پروژه‌های تمویل شده در کشورهای در حال رشد.</p>	<p>۱۰</p>

<p>قوانین مربوطه یا دستورالعمل‌ها یک‌ه دربرگیرنده سلوک و رفتار کارمندان سکتور دولتی می‌باشد</p> <p>ضوابط اخلاقی یا سلوک رفتار</p> <p>ارزش‌ها یا اصول رهبری</p> <p>پالیسی‌های داخلی، تعلیماتنامه‌ها و رهنمودها</p> <p>اصول و مقررات نهاد، قوانین داخلی</p> <p>شرایط قرارداد به طور مثال مسایل محرم که بالای آن توافق صورت گرفته است</p>	<p>شرح رعایت قوانین و مقررات، به طور مثال شرح استقلالیت (صلاحیت حقوقی)</p>	<p>سلوک و رفتار</p>	<p>۱۱</p>
<p>شرایط عضویت که بالای آن توافق صورت گرفته است</p>	<p>شرح رعایت قوانین و مقررات</p>	<p>مکلفیت‌های عضویت</p>	<p>۱۲</p>
<p>قوانین مربوط به صحت و مصئونیت، بطورمثال</p>	<p>شرح رعایت قوانین و مقررات</p>	<p>پروسه مربوط به صحت و مصئونیت</p>	<p>۱۳</p>

<p>در ارتباط به دسترسی معیوبین</p> <p>پالیسی ها، پروسه ها، تعلیماتنامه، رهنمودها و غیره</p>	<p>معاملات مالی</p>		
<p>قوانین مربوط به محیط زیست، به طور مثال مربوط به کیفیت آب، از بین بردن کثافات.</p> <p>شرایط معاهدات بین المللی محیط زیست، پروتوکول ها، کنوانسیون ها یا موافقتنامه ها</p> <p>پالیسی ها، پروسه ها، تعلیماتنامه ها، رهنمودها و غیره</p>	<p>شرح رعایت قوانین ومقررات</p> <p>معاملات مالی</p>	<p>پروسه های مربوط به حفاظت از محیط زیست</p>	<p>۱۴</p>
<p>چارچوب کنترل داخلی، بطورمثال COSO، COCO یا نیازمندی های کنترل داخلی که در قوانین مربوطه صراحت دارند.</p> <p>پالیسی ها، پروسه ها، تعلیماتنامه ها، رهنمودها و غیره</p>	<p>شرح رعایت قوانین ومقررات</p> <p>معاملات مالی</p>	<p>پروسه کنترل داخلی</p>	<p>۱۵</p>

<p>قوانین مربوطه یا دستورالعمل‌ها</p> <p>پالیسی‌ها، پروسه‌ها، تعلیماتنامه، رهنمودها و غیره</p>	<p>شرح رعایت قوانین و مقررات</p> <p>معاملات مالی</p>	<p>پروسه مربوط به فعالیت‌های نهاد، به طور مثال تادیه تقاعدی‌ها، طی مراحل درخواست‌های مربوط به پاسپورت، ارزیابی جریمه‌ها.</p>	<p>۱۶</p>
<p>شرایط قرارداد ساختمانی یا سایر اشکال قرارداد</p>	<p>اسناد مربوط به مشخصات</p>	<p>مشخصات فزیک</p>	<p>۱۷</p>
<p>قوانین مربوطه</p>	<p>عواید ازبابت مالیات افراد یا شرکت‌ها</p> <p>سایر فورمه‌ها یک‌که تسلیم داده شده است مانند فورمه‌های VAT، فورمه‌های گزارشدهی برای نهادهای مانند بانک‌ها، نهادهای مالی و غیره.</p>	<p>عواید از بابت مالیات، مکلفیت‌ها مالییه دهندگان یا سایر مکلفیت‌های که شامل گزارشدهی می‌باشد.</p>	<p>۱۸</p>

## ضمیمه ۲: مثال‌های منابع که در درک نهاد تحت تفتیش و تشخیص معیارهای مناسب مورد استفاده قرار می‌گیرند.

در ذیل فهرست مشروح از منابع که مفتشین سکتور دولتی درارتباط به تشخیص معیارهای مناسب تفتیش مورد استفاده قرارخواهند داد، ارائه گردیده است:

- ۱) قوانین و مقررات به شمول اهداف و مقدمات که جهت ایجاد این چنین قوانین نیاز است.
- ۲) قوانین بودجوی / بودجه تایید شده یا تخصیص داده شده؛
- ۳) اسناد تقنینی مربوط به قوانین یا مصوبات بودجوی و یا مربوط به احکام مشخص جهت استفاده تخصیص های تایید شده یا به منظور معاملات مالی، وجوه مالی و بیلانس ها.
- ۴) دستورالعمل های تقنینی یا دستورالعمل های مربوط به وزارتخانه ها.
- ۵) اخذ معلومات از مقامات ذیصلاح
- ۶) اسناد (ریکارد) جلسات تقنینی، کمیته حسابداری عامه یا سایر نهاد های دولتی.
- ۷) اصول قوانین
- ۸) رویه قضایی
- ۹) سلوک رفتار
- ۱۰) شرح پالیسی های داخلی، طرز العمل ها و پلان های استراتژیک و عملیاتی
- ۱۱) تعلیماتنامه ها یا رهنمودهای تحریری
- ۱۲) موافقتنامه های رسمی مانند قراردادها
- ۱۳) موافقتنامه های مربوط به قروض و کمک های بلاعوض
- ۱۴) معیارهای مربوط به نهاد
- ۱۵) تیوری های مشهور (به طور مثال تیوری که در ارتباط به آن اتفاق آراء موجود باشد. اینگونه تیوری امکان دارد از معلومات که به نشر رسیده بدست آید یا اینکه از اشخاص متخصص در یک بخش مشخص می توان بدست آورد).
- ۱۶) معیارهای قبول شده درخصوص یک ساحه مشخص (اینگونه معیارها معمولاً قابل تشخیص می باشند. به طور مثال اصول محاسبوی پذیرفته شده در یک کشور)



۱۷) جهت تفتیش معقولیت: اصول جهت مدیریت مناسب سکتور مالی عامه و سلوک کارمندان سکتور دولتی. اصول رفتار امکان دارد برخاسته از توقعات عامه درخصوص سلوک کارمندان سکتور دولتی باشد. در بعضی ساحات امکان دارد این اصول به طور ناقص یا نامنظم مستند گردند. در بعضی موارد در نتیجه نقض که صورت گرفته معین خواهند گردید.

سایر منابع که مفتشین سکتور دولتی آنرا جهت درک نهاد تحت تفتیش، محیط آن و سایر برنامه‌های مرتبط مورد استفاده قرار خواهند داد، شامل موارد ذیل می‌گردد:

- ۱) گزارش سالانه نهاد
- ۲) مصوبات و اظهار نظرها
- ۳) ویب‌سایت‌ها
- ۴) گزارش‌ها، مقالات موجود در روزنامه‌ها و جراید و سایر منابع مربوط به مطبوعات
- ۵) معلومات بدست آمده از تفتیش‌های قبلی
- ۶) معلومات جمع‌آوری شده از طریق جلسات و سایر مراودات
- ۷) صورت جلسات بورد یا سایر جلسات
- ۸) گزارش‌های تفتیش داخلی
- ۹) احصائیه‌های رسمی

**ضمیمه ۳: مثال‌های عوامل (فکتورهای) مربوط به ارزیابی خطر در تفتیش رعایت قوانین و مقررات.**

درذیل مثال‌های از عوامل که باید در ارزیابی خطر در تفتیش رعایت قوانین و مقررات مد نظر گرفته شود، ارائه گردیده است که این عوامل ارتباط می‌گیرد به حالات مشخص تفتیش.

## اهداف و مقاصد نهاد تحت تفتیش

۱. آیا اهداف و ظرفیت قانونی نهاد تحت تفتیش به طور واضح بیان گردیده و موجود می‌باشد؟
۲. آیا تغییرات در اهداف یا برنامه‌های این نهاد وارد گردیده است؟
۳. آیا برنامه‌ها یا موضوعات مربوطه قابل تشخیص می‌باشند؟
- آیا تداخل قابل ملاحظه با برنامه‌های سایر نهادها وجود دارد که خطر تکرار برنامه‌ها بمیان آید؟

## ساختار تشکیلاتی

۱. اساس قانونی نهاد (وزارتخانه، ریاست، نمایندگی و غیره) از چه قرار است و صلاحیت آن از کجا سرچشمه می‌گیرد؟
۲. آیا نهاد تحت تفتیش نقش‌ها و مسوولیت‌ها و همچنان صلاحیت‌های مربوط به آن‌ها را به طور واضح تعیین نموده است؟
۳. آیا این نقش‌ها، مسوولیت‌ها و صلاحیت‌ها به طور واضح در تمام سطوح نهاد منتقل گردیده است؟
۴. در صورتیکه نهاد بخشی از ساختار سلسله مراتب باشد و یک نهاد دیگر مسوولیت نظارت نهاد تحت تفتیش را بعهده داشته باشد، پس نظارت چگونه انجام می‌یابد؟
۵. آیا سازمان بالای ارزیابی و مدیریت خطر به شمول خطرات عدم رعایت قوانین و مقررات مربوط به فعالیت‌ها، تمرکز می‌نماید؟
۶. آیا تغییرات سازمانی وارد گردیده است؟
۷. بمنظور انجام فعالیت‌ها آیا از سایر نهادها کار گرفته شده است؟

۸. در صورتیکه چنین باشد پس از رعایت قوانین و مقررات و نیز اجراءات چگونه نظارت به عمل می‌آید؟
۹. آیا خطرات احتمالی دیگر در یکارگیری خدمات سایر نهادها وجود دارد؟
۱۰. آیا پرسونل دارای شایستگی و سلوک اخلاق می‌باشند؟
۱۱. آیا پرسونل معلومات مربوط را اخذ می‌نمایند و آیا این معلومات به آسانی قابل دسترس می‌باشند؟
۱۲. آیا معلومات به وقت و زمان معین در سازمان منتقل می‌گردد؟
۱۳. آیا کدام بخش از ساختار تشکیلاتی باعث افزایش خطر مربوط به تقلبکاری می‌گردد؟

### ملاحظات سیاسی

۱. نهاد مربوط به کدام سطح حکومت می‌باشد و آیا با سایر سطوح حکومت هم ارتباطات دارد؟
۲. مسوولیت‌های (قانونی یا سایر مسوولیت‌های) وزیر مربوطه یا مقامات نهاد از چه قرار می‌باشند؟
۳. تجربه برخورد با رهبری سیاسی در مقابل رهبری اداری از چه قرار می‌باشد؟
۴. آیا اجماع سیاسی وجود دارد یا آیا نظریات مختلف آزادانه اظهار می‌گردند؟
۵. رهبری سیاسی شامل کدام افراد می‌باشد؟
۶. تمرکز سیاسی، دید و حساسیت‌های ساحه برنامه از چه قرار می‌باشند؟
۷. ارتباطات کاری میان رهبری سیاسی و اداری از چه قرار است؟
۸. آیا ساحات مشخص مربوط به منافع عامه وجود دارد؟
۹. تجربه در ارتباط به اینکه یک نهاد نفوذ خود را بالای سایر نهاد های مربوطه در سلسله مراتب سکتور دولتی اعمال نماید از چه قرار است؟

۱۰. آیا ملاحظات سیاسی که باعث افزایش خطر تقلب کاری گردد، وجود دارد؟
۱۱. آیا به اساس قوانین و مقررات نیاز به بیطرفی سیاسی در ارتباط به استفاده از منابع و وجوه مالی وجود دارد و تجربه قبلی در این بخش از چه قرار می‌باشد؟

### قوانین، مقررات و سایر صلاحیت‌ها

۱. آیا واضح است که کدام قوانین، مقررات و صلاحیت‌ها بالای نهاد تحت تفتیش و موضوع مشخص قابل اجرا می‌باشد؟
۲. آیا تداخل کاری یا تناقض میان قوانین مختلف وجود دارد؟
۳. آیا نهاد یک مرجع قانون ساز می‌باشد؟ در صورتیکه چنین باشد، پس پروسه قانونگذاری چه تاثیری می‌تواند بالای حقوق افراد داشته باشد؟
۴. در صورتیکه نهاد یک مرجع قانونگذار باشد پس آیا صلاحیت‌ها را به سایر نهاد ها محول نموده است؟
۵. آیا قانون مربوطه نسبتاً جدید می‌باشد یا اینکه دارای سابقه زیاد می‌باشد؟
۶. در صورتیکه قانون جدید باشد پس آیا از نظر شکل و محتوی واضح و قابل درک می‌باشد؟
۷. در صورتیکه قانون دارای سابقه باشد پس آیا رویه قضایی ثابت بوده تا قانون به طور واضح درک و اجرا گردد؟
۸. آیا ساحه برنامه‌های مربوطه مشروط به اجرا حکم محکمه در فعالیت های آن می‌باشد؟
۹. در صورتیکه یک بخش قابل ملاحظه از حکم محکمه اجرا گردد، آیا این کار در مطابقت با قوانین و مقررات صورت می‌گیرد؟

۱۰. در صورتیکه یک بخش قابل ملاحظه از حکم محکمه اجرا گردد، آیا این کار به طور مداوم صورت می‌گیرد؟
۱۱. آیا سایر نهادها در تفسیر یا تکمیل قوانین مربوطه دخیل می‌باشند؟
۱۲. آیا نهاد وظایف خود را به وقت و زمان انجام داده است تا با حقوق افراد سازش صورت نگرفته و پیامدهای منفی مالی در پی نداشته باشد؟
۱۳. آیا کانال‌های موجود جهت درج شکایات طرفین متأثر به طور درست مورد استفاده قرار گرفته‌اند؟
۱۴. آیا با تفسیر و کاربرد قوانین و مقررات توسط نهاد با حقوق افراد و سازمان‌ها سازش صورت گرفته است؟
۱۵. آیا کدام جنبه یا بخش از قوانین، مقررات و صلاحیت‌ها وجود دارد که باعث افزایش قابل ملاحظه خطر تقلب‌کاری گردد؟

### رویدادها و معاملات مهم

۱. آیا کدام رویداد یا معامله قابل ملاحظه وجود دارد تا باعث افزایش خطرات مهم گردد (به طور مثال قراردادهای مهم تدارکات، قراردادهای دراز مدت ساختمانی، قراردادهای تبادل اسعار خارجی وغیره).
۲. آیا نهاد دارای صلاحیت و شایستگی لازم جهت انجام معاملات مهم می‌باشد؟
۳. آیا کارشناسان در معاملات و رویدادهای مهم دخیل بوده‌اند؟
۴. در صورتیکه چنین باشد پس چگونه تدابیر جهت حصول اطمینان از شایستگی و بیطرف بودن آن‌ها اتخاذ گردیده است؟
۵. از فعالیت‌های کارشناسان چگونه نظارت به عمل می‌آید؟

## مدیریت

۱. آیا ثبات در تیم رهبری وجود دارد یا اینکه تغییرات در پرسونل وارد گردیده است؟
۲. اعضای تیم رهبری چگونه استخدام می‌گردند (از طریق یک پروسه باز و شفاف یا غیر آن)؟
۳. آیا تیم رهبری بطور فعال در ارزیابی خطرات دخیل بوده است؟
۴. آیا تیم رهبری نتایج تغییرات در نهاد و تاثیرات که بالای نهاد تحت تفتیش خواهد داشت را مدنظر گرفته است؟
۵. آیا تیم رهبری محافظه کارانه عمل می‌نماید یا اینکه آماده قبول خطر می‌باشد؟
۶. تیم رهبری چه نوع اقدامات را جهت تشخیص خطرو جلوگیری از آن اتخاذ نموده است که امکان دارد تاثیرات منفی بالای نهاد داشته باشد؟
۷. آیا ارزیابی خطرات که در نهاد صورت گرفته به طور موثر در سطوح مناسب تیم رهبری منتقل گردیده است؟
۸. آیا تیم رهبری به طور فعال از نتایج تصمیم و عملکردهایشان نظارت و ارزیابی به عمل می‌آورند؟
۹. آیا مفتشین قبلی موارد مربوط به عدم رعایت قوانین ومقررات، تقلبکاری، فعالیت‌های غیرقانونی، سلوک غیراخلاقی وغیره را تشخیص نموده‌اند؟
۱۰. تیم رهبری چگونه توازن میان بدست آوردن اهداف برنامه را با مدیریت خطر حفظ می‌نماید و از رعایت قوانین ومقررات اطمینان حاصل می‌نماید؟

### ضمیمه ۴: مثال‌های موارد خطر مربوط به موضوع مشخص

تدارکات یک موضوع مشخص جهت تفتیش رعایت قوانین و مقررات می‌باشد. درجدول ذیل مثال‌های موارد خطر مربوط به تفتیش رعایت قوانین و مقررات تدارکات ارائه گردیده است. خطرات مربوطه و فکتورهای خطر نظر به موضوع تفتیش ازهم متفاوت می‌باشند.

#### مثال‌های موارد خطر مربوط به تفتیش تدارکات

خطر ذاتی	
۱	عدم موجودیت قوانین مربوط به تدارکات
۲	تعدیلات جدید درقانون تدارکات (بطورمثال مطابقت با قوانین بین‌المللی)
۳	قوانین پیچیده وغیرواضح یا قوانین که نیاز به تفسیرداشته باشند
۴	مبالغ پولی مانند تدارکات بخش دفاعی
۵	یافته‌های تفتیش سال قبلی نشان دهنده عدم مطابقت با قانون تدارکات می‌باشد
۶	سوء ظن یا موارد فساد و تقلبکاری شاملتیم رهبری و کارمندان کلیدی می‌باشد
۷	بررسی توسط مقاماتیکه مقررات را وضع می‌نمایند
۸	شکایت بدست آمده از فراهم کنندگان درخصوص اعطای قراردادها
۹	تضاد منافع احتمالی
خطر کنترول	
۱	عدم موجودیت رهنمودهای داخلی به شمول عدم موجودیت معیارهای واضح و هدفمند
۲	تغییرات جدید در کنترول های عمومی مربوط به تدارک سیستم تکنالوژی معلوماتی
۳	کیفیت ضعیف کنترول یا نظارت ضعیف فعالیت‌های مربوط به فراهم کنندگان
۴	کنترول های ضعیف یا عدم موجودیت کنترول ها درخصوص رعایت قوانین و مقررات
۵	عدم موجودیت یا کیفیت ضعیف نظارت از فعالیت‌های مربوط به رعایت قوانین مربوطه
خطر تفتیش	
۱	طرزاعمل های تفتیش به طور غیرموثر طرح ریزی گردیده‌اند (بطورمثال اجرا طرزاعمل های که

<p>صرف شامل چک کردن معاملاتیکه ثبت گردیده‌اند نه چک اینکه مکمل باشد یا تحقیق درمورد کارمندان ریاست تدارکات نه سایر کارمندان مانند کارمندان اداری وغیره)</p>	
<p>فراهم نمودن امتیازات امکان دارد باعث آن گردد تا تیم رهبری مدارک را عمداً پنهان نمایند (به طور مثال امکان دارد فراهم کنندگان رشوه بدهند)</p>	۲
<p>ساخت وباخت احتمالی میانتیم رهبری یا باطل ساختن کنترل ها</p>	۳

### ضمیمه ۵: مثال‌های طرزالعملهای تفتیش رعایت قوانین و مقررات برای موضوعات انتخاب شده.

جدول ذیل مثال‌های توضیحی طرزالعملهای احتمالی تفتیش رعایت قوانین و مقررات در ساحات تقنینی محیط زیست و وجوه پروژه‌های مساعدت شده توسط سازمان‌های مساعدت کننده می‌باشد. طرزالعملهای تفتیش باید برای شرایط و اهداف یک تفتیش مشخص طراحی گردند.

#### نمونه طرزالعملهای تفتیش

موضوع: قانون محیط زیست	
<p>مروری کلی بر قانون محیط زیست که نهاد به آن می‌پردازد، داشته باشید.</p>	۱
<p>ازتیم مدیریتی وتیم تفتیش داخلی (درصورت موجودیت) در مورد پروسه‌ها و امور روزمره سوال و جواب نمائید تا اطمینان حاصل گردد که قانون محیط زیست رعایت می‌گردد.</p>	۲
<p>تعلیماتنامه ها و تفضیلات سیستم ها را بررسی نمائید تا پروسه‌ها و کنترل های مربوطه را درک نمائید. پروسه را مستند سازی کرده و کنترل های کلیدی را شناسائی نمائید. نظر به ضرورت کنترل های کلیدی را آزمایش نمائید.</p>	۳
<p>رسانه‌ها و غیره منابع معلوماتی قابل دسترس را جهت شناسائی نمونه‌های قبلی عدم رعایت قوانین و مقررات توسط نهاد تحت تفتیش، بررسی نمائید.</p>	۴
<p>تمام گزارش های تفتیش را به شمول گزارش های تفتیش داخلی بررسی نمائید. هر آن ساحه</p>	۵



	که حاکی از خطرات مهم عدم رعایت قانون محیط زیست می‌باشد را پیگیری نمائید.
۶	تثبیت نمائید که آیا مرجع تحت تفتیش دارای مجوز و مدارک لازم می‌باشد یا خیر. طرزالعملها را ارزیابی نمائید تا اطمینان حاصل گردد که مجوز و مدارک، مدار اعتبار می‌باشند.
۷	یادداشت‌های جریان ملاقات‌های کمیته‌های محیط زیست، یا صحت و مصونیت را بررسی نمائید. در صورت ضرورت پیگیری نمائید.
۸	کارمندان انتخاب شده را که دارای فهم پالیسی‌ها و طرزالعملها به شمول تعلیمات و چگونگی اجرای این طرزالعملها می‌باشند، مصاحبه نمائید.
۹	از تیم مدیریتی و هیات حقوقی درباره هر نوع ادعای حقوقی (قبل، موجود یا بالقوه) محیط زیستی سوال و جواب نمائید. دلایل و تاثیرات/موثریت همچون ادعاها را ملاحظه بفرمائید.
۱۰	پروسه‌ها و امور روزمره (به طور مثال دفع زباله‌ها یعنی جابجائی و دفع آن‌ها و غیره) را ملاحظه بفرمائید و مدارک (به طور مثال تصاویر و یا ویدیوها) مربوطه را به طور درست مستند سازی نمائید.

### نمونه طرزالعملهای تفتیش

<b>موضوع: وجوه پروژه که از طرف یک نهاد مساعدت کننده، تمویل شده است</b>	
۱	توافقنامه مساعدت و قوانین مربوطه، فرامین، قیمومیت‌ها و غیره را که از آن‌ها نهاد استفاده می‌نماید، به طور کلی مرور نمائید.
۲	از تیم مدیریتی و تیم تفتیش داخلی (در صورت موجودیت) در مورد پروسه‌ها و امور روزمره سوال و جواب نمائید تا از رعایت شرایط توافقنامه مساعدت و قانون مربوطه، فرامین، قیمومیت‌ها و غیره اطمینان حاصل گردد. در مورد امور روزمره سوال و جواب نمائید تا از حسابداری درست و ارایه معلومات درباره صورت‌های مالی اطمینان حاصل نمائید.
۳	تعلیماتنامه‌ها و تفصیلات سیستم‌ها را بررسی نمائید تا پروسه‌ها و کنترل‌های مرتبط به رعایت توافقنامه مساعدت را درک نمائید. پروسه را مستند سازی کرده و کنترل‌های کلیدی را شناسائی نمائید. در صورت ضرورت، کنترل‌های کلیدی را آزمایش نمائید.
۴	طرزالعملهای تحلیلی را جهت ارزیابی خطر و طرزالعملهای اساسی را نظر به لزوم دید، اجرا

	نمائید. به طور مثال، هزنوع معلومات مالی را به شمول حسابات پروژه در بودجه فعلی و سالهای قبل، مقایسه نمائید. نظر به وضعیت مالی انحرافات مشکوک را پیگیری نمائید. حسابات غیر معمول پروژه یا معاملات مهم را بازنگری نمائید. در صورت ضرورت پیگیری نمائید.	
۵	یک نمونه از معاملات مربوط به وجوه پروژه را انتخاب نمائید. هر معامله انتخاب شده را جهت رعایت شرایط توافقنامه مساعدت و قوانین مرتبط آزمایش نمائید، به طور مثال:	
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• الزامات مربوط به استفاده از وجوه</li> <li>• منظوری و صلاحیت</li> <li>• الزامات گزارشدهی</li> <li>• حسابداری درست و صورت‌های مالی به شمول پالیسی های مناسب حسابداری و ثبت معاملات به وقت و زمان مناسب و غیره.</li> </ul>	
۶	ضرورت ایفای بازرسی‌های تحلیلی را در مواردیکه وجوه به مقاصد مشخص استفاده شده‌اند، ارزیابی نمائید. در صورت لزوم پیگیری نمائید.	
۷	مرادوات مربوطه، یادداشت‌های جریان ملاقات ها و غیره را ارزیابی نمائید تا موضوعات مرتبط را شناسائی نمائید. در صورت لزوم پیگیری صورت گیرد.	
۸	ضرورت بدست آوردن تصدیق کتبی از جوانب سومی را ملاحظه نمائید و در صورت لزوم پیگیری کنید.	
۹	ضرورت بدست آوردن یک مکتوب در رابطه به توافقنامه مساعدت از تیم مدیریتی را ملاحظه کنید.	
۱۰	آزمایش ختم سال را اجرا نمائید و در صورت لزوم دید تاریخ ختم سال مالی را بازنگری کنید تا اطمینان حاصل گردد که وجوه در وقت و زمان مناسب آن محاسبه گردیده است.	

### ضمیمه ۶: نمونه‌های انحراف از رعایت قوانین و مقررات

جدول ذیل بعضی از نمونه‌های انحراف از رعایت قوانین و مقررات را توضیح می‌دهد و شامل ملاحظات مربوط به معیار اهمیت و نتیجه گیری می‌گردد. تبصره‌های مربوط به معیار اهمیت و ترتیب نتیجه گیری به معنی ارزیابی‌های نهائی نمی‌باشند یعنی اینکه یک مثال مشخص انحراف از رعایت قوانین و مقررات را تشکیل نمی‌دهد لیکن به

معنی برجسته سازی ملحوظات مرتبط به آن می‌باشند. تعیین معیار اهمیت متکی بر شرایط خاص و قضاوت مسلکی مفتش سکتور عامه خواهد بود.

ملاحظات مرتبط به معیار اهمیت و ترتیب نتیجه‌گیری	نمونه انحراف از رعایت قوانین و مقررات
<p>بر مبنای قانونی که این اداره فعالیت می‌نماید، این اداره اجازه ندارد تا برای نهادهای برون مرزی مساعدت کند. این نمونه عدم رعایت قوانین و مقررات مهم است بخاطریکه مساعدت به مصارف نهادهای برون مرزی پرداخت گردیده و بناء مطابق به صلاحیت‌های اعطاء شده و به مقاصدی که شورای ملی تصویب نموده استفاده نشده است.</p>	<p>۱ در جریان سال، یک اداره از وزارت معارف تخصیصات وجوه را به منظور تعلیمات ملی دریافت می‌نماید. مصارف وجوه مساعدت شده به این اداره برای سال مالی، شامل ۱۰ میلیون دالر برای تولید کنندگان تکنالوژی معلوماتی برون مرزی می‌گردد.</p>
<p>درین قضیه، مصارف حقیقی بلندتر از مبالغ تجویز شده از طریق بودجه منظور شده می‌باشد. این نمونه عدم رعایت قوانین و مقررات نیز حائز اهمیت است به خاطر اینکه واضحاً مواد قانون نقض شده است. همچنان می‌تواند از لحاظ نوعیت با اتکا به شرایط به شمول نوعیت مصارف، بسیار حساس باشد.</p>	<p>۲ در جریان سال، یک نهاد دولتی ۱۰۰ دالر بلند تر از ۵،۰۰۰ دالر را که شورای ملی برای مصارف آن نهاد تصویب کرده، به مصرف رسانیده است.</p>
<p>باوجود آنکه مبلغ قابل تادیه شاید با در نظر داشت صورت‌های مالی دولت حائز اهمیت نباشد، عواقب عدم رعایت قوانین و مقررات احتمالاً برای کارمندان متقاعد که به طور ماهوار با همان معاش تقاعدی زندگی می‌کنند، بسیار دشوار خواهد بود. در صورتیکه نمونه عدم رعایت قوانین و مقررات در نتیجه ضعف سیستم باشد، شهروندان دیگر را نیز</p>	<p>۳ یک شهروند مستحق ۱،۰۰۰ دالر تقاعدی در ماه می‌گردد. نهاد دولتی صرف برای وی ۹۰۰ دالر در ماه می‌پردازد و نیز تادیات بعد از تواریح که در قانون تسجیل یافته، صورت می‌گیرد.</p>

<p>متاثر ساخته می‌تواند. از اینرو تأثیرات عدم رعایت قوانین و مقررات بالای شهروندان و در مجموع بالای اجتماع مهم بوده می‌تواند.</p>	
<p>با آنکه این انحراف از رعایت قوانین و مقررات می‌تواند برای دریافت کننده موثر واقع گردد لیکن در مطابقت با قانون نبوده و می‌تواند برای سایر مستحقین غیر عادلانه باشد. در صورتیکه نمونه عدم رعایت قوانین و مقررات در نتیجه ضعف سیستم باشد، شهروندان دیگر را نیز متاثر ساخته می‌تواند. از اینرو تأثیرات عدم رعایت قوانین و مقررات بالای شهروندان و در مجموع بالای اجتماع مهم بوده می‌تواند.</p>	<p>۴ برای یک مادر سببایدی یک طفل تحت سن ۱۸ سال پرداخت می‌شود. نهاد دولتی سببایدی اطفال را برای یک فرد ۱۹ ساله پرداخته است.</p>
<p>چنین نمونه عدم رعایت قوانین و مقررات از لحاظ جنبه‌های کیفیتی مانند الزامات ایمنی می‌تواند بسیار مهم باشد. با آنکه هیچ مبالغ پولی خاصی در این میان دخیل نیست، لیکن عدم رعایت قوانین و مقررات می‌تواند از لحاظ عواقب بالقوه ایمنی برای ساکنین ساختمان حایز اهمیت باشد. در صورت وقوع یک فاجعه، خطر دیگر عدم رعایت که می‌تواند منتج به ادعای مسوولیت گردد، نیز وجود دارد و همچنان می‌تواند باعث زیان مالی به جانب نهاد دولتی گردد.</p>	<p>۵ نظر به اصول ساختمانی ضرورت است تا یکبار در سال تمام ساختمان مورد بازرسی قرار گیرد. نهاد دولتی در پنج سال گذشته بازرسی این اصل را تطبیق نکرده است.</p>
<p>عدم رعایت قوانین و مقررات با توجه به تهیه و ارسال صورتهای مالی، تعویق موید تاخیر شده،</p>	<p>۶ در شرایط توافقتنامه مساعدت آمده است که دریافت کننده وجوه مساعدت شده باید</p>

<p>دلایل تاخیر، عواقب برخاسته در نتیجه عدم رعایت و غیره، شاید یا نشاید حائز معیار اهمیت باشد.</p>	<p>صورت‌های مالی خود را تهیه نماید و در زمان معین به سازمان تمویل کننده بفرستد. لیکن صورت‌های مالی تهیه نگردیده و در موعد آن فرستاده نمی‌شوند.</p>
<p>این نوع انحراف از رعایت قوانین و مقررات به پروسه مقتضی حقوق انفرادی شهروندان ارتباط می‌گیرد. از یکتعداد شهروندان بیشتر مالیه اخذ گردیده است در حالیکه یک تعداد دیگر مورد هیچ نوع ارزیابی قرار نگرفته‌اند. نظر به شرایط و به خاطر ضعف در سیستم، این موضوع می‌تواند حائز معیار اهمیت باشد.</p>	<p>۷ ضعف‌های مهم سیستم در ارتباط به عواید جمع آوری شده در مطابقت به قانون مالیاتی، مورد شناسایی قرار گرفته است. ضعف‌های سیستم ناشی از تفسیر غلط قانون مالیات توسط مرجع تحت تفتیش بوده است. مثال‌های متعددی وجود دارند که مالیه دهندگان بیشتر از آنچیزی که باید می‌پرداختند، مالیه داده‌اند.</p>

### ضمیمه ۷: مثالی از یک گزارش مختصر تفتیش رعایت قوانین و مقررات

چنانچه در متن این سند تشریح گردیده است، شیوه گزارش های تفتیش رعایت قوانین و مقررات می‌تواند بر مبنای یک تعداد عوامل مانند قیومیت نهاد عالی تفتیش، قوانین مرتبط، روش‌های سنتی گزارشده‌ی یا پیچیدگی موضوعات گزارش شده، تفاوت داشته باشند. با وجود آنهم، بعضی سازگاری‌ها در شیوه گزارش تفتیش ممکن کاربران گزارش تفتیش را کمک کند تا اجرای تفتیش و نتایج بدست آمده آن را درک نمایند و همچنان حالات غیر معمول را شناسایی نمایند.

مثال گزارش مختصر تفتیش که در ذیل ارائه گردیده است، صرف یک نمونه توضیحی می‌باشد. بعضی از نهادهای عالی تفتیش ممکن از روش گزارش طولانی استفاده نمایند که در آن یافته‌ها با جزئیات آن در متن گزارش گنجانیده می‌شوند.

## گزارش تفتیش رعایت و مقررات تهیه شده توسط نهاد عالی تفتیش XXX {به سازمان مساعدت کننده XYZ}

گزارش رعایت شرایط توافقنامه مساعدت میان اداره ABC و سازمان XYZ مورخ ۱۳/۱۲/۱۳ را اداره دولتی ABC را مورد تفتیش رعایت قوانین و مقررات شرایط توافقنامه مساعدت از طرف سازمان تمویل کننده XYZ مورخ // ۱۳ چنانچه در حسابات پروژه تا به ختم سال ۱۳/۱۲/۱۳ طرح گردیده که مجموعاً مبلغ XXX دالر را منحیث مصارف نشان می‌دهد، قرار دادیم.

### مسئولیت تیم مدیریتی

نظر به شرایط توافقنامه مساعدت با سازمان مساعدت کننده XYZ مورخ // ۱۳، هیئت رهبری اداره ABC مسئولیت توحید حسابات مکمل پروژه را با رعایت شرایط توافقنامه مساعدت، دارد.

### مسئولیت مفتش

مسئولیت ما ارائه اظهار نظر مستقلانه در مورد نتیجه‌گیری ما از حسابات پروژه بر مبنای اجراءات تفتیش ما می‌باشد. اجراءات تفتیش ما در مطابقت با اساسات تفتیش انتوسای و رهنمودهای تفتیش رعایت قوانین و مقررات به انجام رسیده است. اساسات تفتیش انتوسای مستلزم رعایت شرایط اخلاقی و پلانی بوده و نیز باید تفتیش را طوری اجراء نمود تا اطمینان مناسب حاصل گردد که آیا مصرف وجوه پروژه از لحاظ تمام جنبه‌های معیار اهمیت با رعایت شرایط توافقنامه مساعدت مورخ // ۱۳ صورت گرفته است یا خیر. در اجرای تفتیش باید از طرز عمل‌های کار گرفته شود تا مدارک مناسب و کافی بدست آمده و از نتیجه‌گیری تفتیش حمایت کند. طرز عمل‌های کار گرفته شده متکی بر قضاوت مسلکی مفتش به شمول ارزیابی خطر موارد مهم عدم رعایت قوانین و مقررات که

ممکن از اثر تقلب یا اشتباه بمیان آمده باشد، می‌باشند. به باور ما طرز‌العمل‌های کار گرفته شده متناسب به شرایط بوده و مدارک حمایوی تفتیش کافی و مناسب بوده و اساس نتیجه گیری ما را تشکیل می‌دهند.

### نتیجه گیری

برمبنای تفتیش اجرا شده، دریافتیم که مصرف وجوه مساعدت شده پروژه توسط اداره ABC از تمام جنبه‌های معیار اهمیت مطابق شرایط توافقنامه مساعدت توسط XYZ مورخ // ۱۳، صورت گرفته است.

پاسخ‌های مرجع تحت تفتیش می‌توند تحت عنوان (پاسخ مرجع تحت تفتیش) یا در قالب یک ضمیمه گنجانیده (شوند).

سفارشات تفتیش نیز می‌تواند تحت عنوان (سفارشات) یا در قالب یک ضمیمه گنجانیده (شوند).

تاریخ گزارش تفتیش

امضا مفتش

### ضمیمه ۸: نمونه یک نتیجه گیری مشروط تفتیش رعایت قوانین و مقررات

درین مثال، موضوع تفتیش رعایت مربوط به شرطنامه یک سند اجاره می‌شود. در این مثال مفتش یک یافته عدم رعایت قوانین و مقررات دارد که منتج به مخارج اضافی و جرایم بالای مرجع تحت تفتیش گردیده است. انحراف از رعایت قوانین و مقررات آنقدر مهم نمی‌باشد که بر مبنای آن نتیجه گیری معکوس کرد. بخش‌های مقدماتی این گزارش در مورد مسوولیت های تیم مدیریتی و مفتشین بوده و بخش‌های آخر مشابه به نمونه‌های که در ضمیمه ۷ طرح گردیدند، می‌باشند.

مثال گزارش مختصر تفتیش که در ذیل ارائه گردیده است، صرف یک نمونه توضیحی می‌باشد. بعضی از نهادهای عالی تفتیش ممکن از روش گزارش طولانی استفاده نمایند که در آن یافته‌ها با جزئیات آن در متن گزارش گنجانیده می‌شوند.

#### ... (بخش‌های مقدماتی گزارش) ...

ما اداره ABC را مورد تفتیش رعایت شرطنامه سند اجاره که با مالک منزل به اسم DEF مورخ // ۱۳۹۹ امضاء گردیده است، قرار دادیم.

### اساس نتیجه گیری مشروط

شرایط سند اجاره بیان می‌دارد که کرایه ماهوار XXX دالر از درک منزل BBB در روز نخست اول ماه به طور پیشکی قابل تادیه می‌باشد. در جریان سال ۱۳۹۹، کرایه یکی از ماه‌ها بعد از تاریخ تعیین شده تادیه شده است؛ بنابراین، اداره ABC موظف پرداخت جریمه تاخیر به مبلغ XXX دالر قرار گرفته است.

### نتیجه گیری مشروط

از اجراءات تفتیش دریافتیم که بجز از مثال عدم رعایت قوانین و مقررات که در پاراگراف بالا بر مبنای نتیجه گیری مشروط تذکر گردیده است، اداره ABC دولت از



لحاظ تمام جنبه‌های تفتیش رعایت قوانین و مقررات در مطابقت با شرطنامه سند اجاره با مالک منزل DEF مورخ // ۱۳۹۹ می‌باشد.

... (بخش‌های اختتامیه گزارش) ...

### ضمیمه ۹: نمونه یک نتیجه گیری مخالف تفتیش رعایت قوانین و مقررات

درین مثال، موضوع تفتیش رعایت قوانین و مقررات مربوط به شرایط یک سند اجاره می‌شود. در این مثال مفتش درمیابد که کرایه هیچ یک از ماه‌ها به تاریخ معین تادیه نگردیده است و منتج به مخارج اضافی و جرایم بالای مرجع تحت تفتیش گردیده است. این انحراف از قوانین و مقررات مهم تلقی می‌گردد. بخش‌های مقدماتی این گزارش در مورد مسوولیت های تیم مدیریتی و مفتشین بوده و بخش‌های آخری شبیه آن چیزهای که در نمونه ضمیمه ۷ طرح گردیدند، می‌باشند.

مثال گزارش مختصر تفتیش که در ذیل ارائه گردیده است، صرف یک نمونه توضیحی می‌باشد. بعضی از نهادهای عالی تفتیش ممکن از روش گزارش طولانی استفاده نمایند که در آن یافته‌ها با جزئیات آن در متن گزارش گنجانیده می‌شوند.

... (بخش‌های مقدماتی گزارش) ...

ما اداره ABC را مورد تفتیش رعایت شرطنامه سند اجاره که با مالک منزل DEF مورخ // ۱۳۹۹ امضاء گردیده است، قرار دادیم.

### اساس نتیجه گیری مخالف

شرطنامه سند اجاره بیان می‌دارد که کرایه ماهوار XXX دالر از درک منزل BBB در نخستین روز اول ماه به طور پیشکی قابل تادیه می‌باشد. در جریان سال؟ ۱۳۹۹، کرایه هیچ کدام از ماه‌ها به تاریخ معین تادیه نگردیده است؛ بنابراین، اداره ABC موظف به پرداخت جریمه تاخیر به مبلغ XXX دالر گردیده است.

## نتیجه گیری مخالف

برمبنای اجراءات تفتیش، دریافتیم که بدلیل اهمیت موضوع برمبنای نتیجه گیری مخالف که در پاراگراف بالا تذکر گردیده است، اداره ABC از لحاظ تمام جنبه‌های تفتیش رعایت قوانین و مقررات در مطابقت با شرطنامه سند اجاره با مالک منزل DEF مورخ // ۱۳۹۹ نمی‌باشد.

... (بخش‌های اختتامیه گزارش)...

### ضمیمه ۱۰: نمونه رد مسوولیت تفتیش رعایت قوانین و مقررات

رد مسوولیت زمانی صادر می‌گردد که یک مفتش سکتور عامه قادر به نتیجه گیری نمی‌باشد.

درین مثال، اداره ABC باید مورد تفتیش رعایت شرایط کود ساختمانی (CCC) قرار می‌گرفت. تعمیر BBB ۹۵ فیصد قسمت کل اصل ساختمان را تشکیل می‌دهد. اخیراً یک زلزله ساختمان BBB را تخریب کرده است و بناءً ورود به آن مصئون نمی‌باشد. بخش‌های مقدماتی این گزارش در مورد مسوولیت های تیم مدیریتی و مفتشین بوده و بخش‌های آخری شبیه آن چیزهای که در نمونه ضمیمه ۷ طرح گردیدند، می‌باشند. مثال گزارش مختصر تفتیش که در ذیل ارائه گردیده است، صرف یک نمونه توضیحی می‌باشد. بعضی از نهادهای عالی تفتیش ممکن از روش گزارش طولانی استفاده نمایند که در آن یافته‌ها با جزئیات آن در متن گزارش گنجانیده می‌شوند.

... (بخش‌های مقدماتی گزارش)...

ما اداره ABC را مورد تفتیش رعایت قوانین و مقررات شرایط کود ساختمانی CCC مورخ /؟! ۱۳۹۹ قرار دادیم.

## اساس رد مسوولیت

مدارک در دسترس مفتشین جهت تعیین اینکه آیا اداره ABC شرایط کود ساختمانی CCC را رعایت کرده است یا خیر، محدود بوده بدلیل اینکه ما نتوانستیم به ساختمان BBB که در XYZ موقعیت دارد، واردشیم چون ساختمان مذکور از اثر زلزله تخریب گردیده است. ساختمان BBB ۹۵ فیصد کل اصل ساختمان را تشکیل می‌دهد که اداره ABC مسوولیت آنرا دارد. طرزالعمل‌های مناسب دیگری وجود نداشتند تا بر مبنای آن ما می‌توانستیم ساختمان مذکور را تفتیش کنیم که آیا شرایط کود ساختمانی در آن رعایت گردیده است یا خیر.

## رد مسوولیت

از اجراءات تفتیش دریافتیم که بدلیل اهمیت موضوع بر مبنای اساس رد مسوولیت که در پاراگراف بالا تذکر گردیده است، نمی‌توانیم تا پیرامون مطابقت با شرایط کود ساختمانی CCC تاریخی ۱۳۹۴ اداره ABC دولت اظهار نظر نمائیم.

... (بخش‌های اختتامیه گزارش) ...

به خاطر باید داشت که در حالاتی که هیئت رهبری مسوولیت محدودیت ساحه کاری را دارند، سوال اساسی در مورد صداقت رهبری مطرح می‌شود. در همچون شرایطی دقت باید کرد که چه طور و برای چه کسی موضوع گزارش (گردد).

## ضمیمه ۱۱: نمونه یک موضوع تاکیدیه و پاراگراف سایر موضوعات

در بعضی حالات ضرورت است تا بالای موضوعات مشخص که نتیجه گیری تفتیش رعایت قوانین و مقررات را متاثر نمی‌سازد، با دقت تشریح گردد. موضوعات تاکیدیه یا پاراگراف سایر موضوعات در حالاتی مورد استفاده قرار می‌گیرند طوری که در نمونه‌های ذیل تشریح گردیده است. بخش‌های مقدماتی این گزارش در مورد مسوولیت‌های تیم

مدیریتی و مقتشین بوده و بخش‌های آخری شبیه آن چیزهای که در نمونه ضمیمه ۷ طرح گردیدند، می‌باشند.

... (بخش‌های مقدماتی گزارش)...

### نتیجه گیری

برمبنای تفتیش اجرا شده، دریافتیم که استفاده وجوه مساعدت شده پروژه توسط اداره ABC با شرایط توافقنامه مساعدت توسط اداره XYZ مورخ // ۱۳ مطابقت دارد.

### موضوع تاکیدی

توجه شما را به یادداشت XX حسابات پروژه جلب می‌کنیم که در آن توضیحات قیمت مجموعی موارد اداری به مبلغ XXXXX دالر که ارتباط می‌گیرد به گزارشدهی اداره در مورد رعایت شرایط توافقنامه مساعدت، گنجانیده شده است. اظهار نظر ما مشروط بر این موضوع نبوده است.

### سایر موضوعات

توجه شما را معطوف می‌داریم به حقایق که برمبنای آن این گزارش برای سازمان تمویل کننده XYZ تهیه گردیده و بناءً برای سایر مقاصد قابل استفاده نخواهد بود.

... (بخش‌های اختتامیه گزارش)...

ضمیمه ۱۲: نمونه بررسی یک گزارش رعایت قوانین و مقررات با بیان اطمینان محدود.

چنانچه در متن این سند واضح گردید، قیومیت نهاد عالی تفتیش (SAI) می‌تواند بالای اجرای کار و نوعیت نتیجه گیری بیان شده، تاثیر بگذارد. قیومیت بعضی از ادارات عالی تفتیش شاید اجرای کار تفتیش رعایت رعایت قوانین و مقررات را با بیان اینکه هیچ

مورد عدم رعایت صلاحیت‌ها به نظر مفتشین در جریان تفتیش نرسیده است که منتج به عدم رعایت موضوع از لحاظ تمام جنبه‌های معیار اهمیت در اجرای معیارات گردیده باشد، محدود سازد.

مثال گزارش مختصر تفتیش که در ذیل ارائه گردیده است، صرف یک نمونه توضیحی می‌باشد. بعضی از نهادهای عالی تفتیش ممکن از روش گزارش طولانی استفاده نمایند که در آن یافته‌ها با جزئیات آن در متن گزارش گنجانیده می‌شوند.

### **گزارش تفتیش رعایت قوانین و مقررات توسط نهاد عالی تفتیش xxx**

**آدرس گیرنده، به طور مثال سازمان تمویل کننده (xyz)**

گزارش تفتیش رعایت شرایط توافقتنامه مساعدت میان اداره ABC و سازمان تمویل کننده XYZ مورخ ۱۳۹۶

ما اداره ABC را مورد تفتیش رعایت شرایط توافقتنامه مساعدت از طرف سازمان تمویل کننده XYZ مورخ ۱۳۹۶ چنانچه در حسابات پروژه تا به ختم سال ۱۳۹۶/۲۰/۱۲ طرح گردیده که مجموعاً مبلغ xxxxxx دالر را منحیث مصارف نشان می‌دهد، قرار دادیم.

### **مسئولیت هیئت رهبری**

نظر به شرایط توافقتنامه مساعدت با سازمان کننده XYZ مورخ // ۱۳، هیئت رهبری اداره ABC مسئولیت توحید حسابات مکمل پروژه را با رعایت شرایط توافقتنامه مساعدت، دارد.

### **مسئولیت مفتش**

مسئولیت ما ارائه نتیجه گیری مستقلانه در مورد حسابات پروژه بر مبنای بررسی ما می‌باشد. اجراءات تفتیش ما در مطابقت با اساسات تفتیش انتوسای و رهنمودهای تفتیش رعایت به انجام رسید. اساسات تفتیش انتوسای مستلزم رعایت شرایط اخلاقی و

پلانی بوده و نیز باید تفتیش را طوری ایفا نمود تا اطمینان محدود حاصل گردد که آیا مصرف وجوه پروژه از لحاظ تمام جنبه‌های معیار اهمیت با رعایت شرایط توافقنامه مساعدت تاریخی // ۱۳ صورت گرفته است یا خیر.

بررسی اساساً محدود به طرزالعمل‌های تحلیلی می‌باشد و جهت جستجوی حسابات پروژه صورت می‌گیرد و بناءً اطمینان کمتر نسبت به تفتیش عرضه می‌دارد. ما ایفای تفتیش نکردیم و بالترتیب نتیجه گیری خود را در قالب اطمینان محدود ارائه می‌نماییم که در هماهنگی با کار محدود که ما تحت این بررسی رعایت انجام داده‌ایم، می‌باشد.

### نتیجه‌گیری

برمبنای تفتیش اجرا شده، هیچ چیزی به نظر ما نرسید که نشان بدهد که حسابات پروژه توسط اداره ABC با رعایت شرایط توافقنامه مساعدت مورخ / / ۱۳ از لحاظ تمام جنبه‌های معیار اهمیت، صورت نگرفته است.

پاسخ‌های مرجع تحت تفتیش یا تحت عنوان (پاسخ‌های مرجع تحت تفتیش) یا در قالب یک ضمیمه گنجانیده (شوند).

سفارشات تفتیش یا تحت عنوان (سفارشات) یا در قالب یک ضمیمه گنجانیده (شوند).

تاریخ گزارش تفتیش

امضا مفتش