

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ



استاندردهای بین المللی ادارات عالی تفتیش (آیسای ۴۰۰)؛

اصول اساسی تفتیش رعایت قوانین و مقررات

کابل

۱۳۹۴



اداره عالی تفتیش

شناسنامه

عنوان کتاب: استندردهای بین المللی ادارات عالی تفتیش (آیسای ۴۰۰)؛
اصول اساسی تفتیش رعایت قوانین و مقررات

مترجم: احمدشاه مبارز (شرکت کواتر اینتر نشنال)

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: ۲۵۲۱۶۱۳۰ (۰۲۰) ۹۳ +

فکس: ۲۱۵۲۱۶۰۳ (۰۲۰) ۹۳ +

فهرست مطالب

۷.....	پیشگفتار
۱۱.....	معرفی
۱۲.....	هدف و صلاحیت اصول اساسی تفتیش رعایت قوانین و مقررات
۱۴.....	چهار چوب اجرای تفتیش رعایت قوانین و مقررات
۱۴.....	هدف اجرای تفتیش رعایت قوانین و مقررات
۱۶.....	ویژگی های تفتیش رعایت قوانین و مقررات
۱۸.....	موارد مختلف در ارتباط به تفتیش رعایت قوانین و مقررات
۱۸.....	اجراء تفتیش رعایت قوانین و مقررات توأم با تفتیش صورت‌های مالی
۱۹.....	تفتیش رعایت قوانین و مقررات در صورتیکه به صورت جداگانه انجام شود
۲۰.....	تفتیش رعایت قوانین و مقررات توأم با تفتیش صورت‌های مالی
۲۰.....	عناصر تفتیش رعایت قوانین و مقررات
۲۰.....	صلاحیت ها و معیارات
۲۲.....	موضوع
۲۳.....	مراجع سه گانه ذیدخل در تفتیش رعایت قوانین و مقررات
۲۴.....	تضمین دادن در تفتیش رعایت قوانین و مقررات
۲۴.....	اصول تفتیش رعایت قوانین و مقررات

۲۵	اصول عمومی
۲۵	قضایات و شکایت مسلکی
۲۶	کنترول کیفیت
۲۷	مهارت های لازم برای مدیرتیم تفتیش
۲۷	خطر تفتیش
۲۸	مفتش
۲۸	معیار اهمیت
۲۹	مستند سازی
۳۰	ارتباطات
۳۰	حدود تفتیش
۳۱	موضوع و معیار تفتیش
۳۱	شناخت مرجع
۳۲	شناسایی کنترول داخلی و محیط کنترول
۳۳	ارزیابی خطر
۳۳	خطر تقلب
۳۴	استراتژی تفتیش و پلان تفتیش
۳۴	شواهد تفتیش
۳۶	ارزیابی شواهد تفتیش و نتیجه گیری
۳۶	گزارشدهی
۲۸	پی گیری

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، به کار 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 منحصبت 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 کوتاه‌تر 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

۱. معیارات و رهنمودهای مسلکی برای اعتبار، کیفیت و مسلکی بودن بازرسی سکتور عامه لازم است. معیارات بین المللی نهادهای عالی تفتیش (ISSAIs) که توسط سازمان بین المللی نهادهای عالی تفتیش (INTOSAI) به نشر رسیده است، هدف اساسی آن این است که روند بازرسی مستقلانه و مؤثر را ترویج و نهادهای عضو را در راستای ایجاد روش‌های مسلکی مطابق به قوانین و مقررات ملی کشورهای مربوطه حمایت کند.
۲. ایسای ۱۰۰ (ISSAI 100): اصول اساسی برای بازرسی سکتور عامه، به صورت عموم اصول اساسی را جهت تفتیش سکتور عامه پیشکش و صلاحیت این معیارات را مشخص می‌سازد.
۳. بنابراین، ایسای ۴۰۰ که مبتنی بر معیارات بین المللی بازرسی نهادهای عالی تفتیش ساخته شده است، اساس معیارات تفتیش رعایت قوانین و مقررات را تشکیل می‌دهد. این سند اطلاعات لازم را برای موارد ذیل فراهم می‌کند:
 - هدف و صلاحیت معیارات بین المللی نهادهای عالی تفتیش در ارتباط به تفتیش رعایت قوانین و مقررات.
 - چارچوب اجراء تفتیش رعایت قوانین و مقررات و روش‌های مختلف که از طریق آن می‌توان تفتیش را انجام داد.
 - عناصر شامل در تفتیش رعایت قوانین و مقررات.
 - اصول تفتیش رعایت قوانین و مقررات.

هدف و صلاحیت اصول اساسی تفتیش رعایت قوانین و مقررات

۴. هدف ایسای در ارتباط به تفتیش رعایت قوانین و مقررات^۱ این است که یک مجموعه منظم و جامع اصول، معیارات و رهنمودها را برای تفتیش رعایت قوانین و مقررات، اعم از موضوعات کمی و کیفی که از لحاظ حدود با هم خیلی متفاوتند و آنرا می‌توان از طریق روش‌ها و چارچوب‌های گزارشدهی مختلف بررسی کرد، فراهم می‌کند.

۵. ایسای ۴۰۰ اساس استفاده و ایجاد معیارات و رهنمودهای تفتیش رعایت قوانین و مقررات را برای نهادهای عالی تفتیش، فراهم می‌کند. اصول شامل در ایسای ۴۰۰ را می‌توان به سه شیوه ذیل به کار برد:

- به عنوان اساس ایجاد و طرح معیارات جدید؛
- به عنوان اساس استفاده از معیارات ملی در همسویی با معیارات بین‌المللی؛
- به عنوان اساس استفاده از رهنمودهای اجراء تفتیش رعایت قوانین و مقررات منحیث معیارات نافذ و با صلاحیت.

۶. نهادهای عالی تفتیش در صورتیکه تمام اصول مربوطه ایسای ۴۰۰ را بکار می‌برند و یا اصول آنان کاملاً مبتنی بر اصول اساسی ساخته شده‌اند، باید در تهیه گزارش‌های تفتیش اعم از گزارش مفتش و یا سایر گزارش‌ها، به اصول اساسی تفتیش رعایت قوانین و مقررات مراجعه نمایند. این اصول به هیچ صورت مافوق قوانین، مقررات و صلاحیت‌های ملی کشور مربوطه، قرار نمی‌گیرد.

۷. چون رهنمودهای تفتیش رعایت قوانین و مقررات (ISSAIs 4000-4999) جهت پیشکش نمودن روش‌های برتر ساخته شده‌اند، برای نهادهای عالی تفتیش توصیه می‌گردد تا این رهنمودها را کاملاً به عنوان معیار بکار ببرند. اتوسای این

1. ISSAI 400 and ISSAIs 4000-4999.

واقعیت را درک می‌کند که در بعضی شرایط ممکن است بنا به نبود ساختارهای اداری و یا به خاطر نبود صراحت در قوانین و مقررات مربوطه مبنی بر اینکه بازرسی‌ها باید به اساس رهنمودهای تفتیش رعایت قوانین و مقررات انتوسای انجام شوند، بکار گرفتن این معیارات تحقق نیابد. در صورتیکه در چنین موقعیت قرار داشته باشیم، نهادهای عالی تفتیش می‌توانند معیارات ملی‌شان را مبتنی بر و یا در همسویی با اصول بنیادی تفتیش رعایت قوانین و مقررات، بسازند.

۸. در صورتیکه معیارات بازرسی یک نهاد عالی تفتیش مبتنی بر یا در همسویی با اصول بنیادی تفتیش انتوسای قرار داشته باشند، در گزارش‌ها می‌توان طور ذیل استناد کرد:

... ما بازرسی‌های مان را مطابق معیارات که مبتنی بر اصول اساسی تفتیش (ISSAIs 100-999) سازمان بین‌المللی نهادهای عالی تفتیش (انتوسای) ساخته شده‌اند، انجام داده‌ایم.

۹. نهادهای عالی تفتیش در بعضی صلاحیت‌های قضایی می‌توانند رهنمودهای تفتیش رعایت قوانین و مقررات را منحیث معیارات منظور شده جهت پیش برد امور بازرسی، بکار ببرند. در این صورت جمله استنادیه را می‌توانند طور ذیل بنگارند:

... ما بازرسی‌های مان را (بازرسی تفتیش رعایت قوانین مقررات) به اساس معیارات بین‌المللی (معیاراتدر مورد تفتیش رعایت قوانین و مقررات) سازمان بین‌المللی نهادهای عالی تفتیش (انتوسای) انجام داده‌ایم.

استناد به اصول اساسی را می‌توان در گزارش تفتیش شامل ساخت و یا آنرا به صورت جامع تر که در بر گیرنده ساحه وسیع تر می‌باشد، منتقل ساخت.

نهادهای عالی تفتیش طبق صلاحیتشان می‌توانند بازرسی‌های مرکب را که در بر گیرنده جوانب مالی مالی، رعایت قوانین و عملکرد مراجع می‌باشند، انجام دهند. در

چنین موارد معیارات مربوط به هر نوع تفتیش، باید پیروی گردند. بنا براین جمله استنادیه فوق را به طور مشابه برای بازرسی‌های مالی و عملکرد با ذکر رهنمودهای مربوطه، یعنی ایسای ۲۰۰ و ایسای ۳۰۰، نوشت.

۱۰. ایسای ۱۰۰: عبارت از اصول اساسی بازرسی سکتور عامه بوده که معلومات اضافی را در مورد احکام مربوط به اصول اساسی انتوسای فراهم می‌نماید.

۱۱. زمانی که از رهنمودهای عمومی تفتیش (ISSAIs 1000-4999) منجیث معیارات تفتیش رعایت که توام با تفتیش صورت‌های مالی انجام میابد، استفاده می‌شود، مفتشین باید هم احکام رهنمودهای تفتیش رعایت قوانین و مقررات (ISSAIs 4000-4999) و هم رهنمودهای تفتیش مالی (ISSAIs 1000-2999) را رعایت کنند.^۲

چهار چوب اجرای تفتیش رعایت قوانین و مقررات

هدف اجرای تفتیش رعایت قوانین و مقررات

۱۲. تفتیش رعایت قوانین و مقررات عبارت از یک ارزیابی مستقلانه می‌باشد تا دیده شود که آیا یک موضوع یا موضوعات تحت بازرسی در مطابقت با صلاحیت‌ها و قوانین نافذه که به عنوان معیار شناسایی شده‌اند^۳، قرار دارند یا خیر؛ به عبارت دیگر تفتیش رعایت قوانین و مقررات به این منظور صورت می‌گیرد تا دیده شود که آیا فعالیت‌ها، معاملات مالی و اطلاعات ارائه شده^۴ مراجع از هر لحاظ دارای معیار اهمیت با صلاحیت‌ها و قوانین نافذه در مرجع تحت بازرسی، همسویی دارد یا خیر.

۱۳. بنا بر این هدف تفتیش رعایت در ادارات سکتور عامه این است که دیده شود که

2. Currently ISSAIs 1000–1810

۳. به پاراگراف ۲۸ و ۲۹ در ارتباط به مفاهیم صلاحیت مراجعه نمایید.

آیا فعالیت‌های ادارات سکتور عامه در مطابقت با قوانین نافذه مربوط، صورت می‌گیرد یا خیر. ارائه گزارش در مورد میزان مطابقت فعالیت‌های مراجع با معیارات نیز در این بازرسی شامل است. در این نوع گزارش‌ها می‌توان خلاصه اظهار نظر مفتش و نتیجه گیری وی را به صورت معیاری، ارائه کرد. گزارش تفتیش رعایت قوانین و مقررات در واقع با قانونمند بودن (مطابقت با معیارات به شمول قوانین، مقررات و توافقنامه‌های مربوطه) و مناسب بودن (در نظر گرفتن اصول عمومی در ارتباط به اداره امور مالی سالم و اجراءات مسئولین امور سکتور عامه) سرو کار دارد. در حالیکه قانونمند بودن هدف اصلی تفتیش رعایت قوانین و مقررات را تشکیل می‌دهد، مناسب بودن با در نظرداشت ماهیت فعالیت‌های سکتور عامه که در آن در مورد اداره امور مالی عامه و اجراءات مسئولین عامه، توقعات به خصوص وجود دارد، اصل مناسبت نیز مهم پنداشته می‌شود. بنا براین حدود تفتیش مبتنی بر منشور یک نهاد عالی تفتیش بخش‌های از اصل تناسب را نیز در بر خواهد داشت.^۴

۱۴. تفتیش رعایت قوانین و مقررات به نهاد عالی تفتیش صلاحیت قضایی نیز می‌بخشد تا در مورد آنانیکه مسئولیت اداره امور مالی عامه را بعهده دارند قضاوت نموده و حکم صادر کند. یک تعداد از نهادهای عالی تفتیش وقایع و قضایا را جهت پی گیری عدلی و قضایی به مراجع قضایی، ارجاع می‌نمایند. در این زمینه باید گفت که هدف تفتیش رعایت قوانین و مقررات را فراتر از این، می‌توان گسترش داد و مسئولین بازرسی هنگام طرح استراتیژی‌ها و پلان گزارش‌ها در تمام مراحل بازرسی، باید تمام شرایط لازم را در نظر بگیرند.

ویژگی‌های تفتیش رعایت قوانین و مقررات

۱۵. تفتیش رعایت قوانین و مقررات می‌تواند شامل موضوعات متعدد شود و می‌توان با استفاده از انواع متعدد معیارات، روش‌های جمع‌آوری اطلاعات و اشکال گزارشدهی در زمینه اطمینان مناسب و یا اطمینان محدود ارائه کرد. تفتیش رعایت قوانین و مقررات می‌تواند به شکل تأییدی و یا گزارشدهی و یا ترکیب از این دو باشد. گزارش تفتیش را می‌توان به صورت طولانی و یا کوتاه ارائه کرد و نتیجه‌گیری تفتیش را می‌توان به شیوه‌های مختلف مانند نوشتن یک اظهار نظر واحد برای تمام گزارش و یا نوشتن اظهار نظر در مورد هر موضوع خاص، ارائه کرد.

۱۶. تفتیش رعایت قوانین و مقررات فعالیت‌های امور سکتور عامه بخش اعظم صلاحیت و مسئولیت یک نهاد عالی تفتیش را تشکیل می‌دهد. دلیل این امر طوری است که قوانین و سائر صلاحیت‌های قانونی ابزار اساسی‌اند که به اساس آن قوه مقننه بر روند عواید، مصارف، اداره سکتور عامه، احقاق حقوق شهروندان و امثال آن اعمال کنترل می‌نماید. نهادهای سکتور عامه مسئولیت دارند که در بخش اداره امور مالی و وجوه عامه از روش‌های مدیریتی سالم استفاده نمایند. بنا بر این تمام ادارات سکتور عامه و شعبات مربوطه آنان مسئولیت دارند که در عملکردهایشان شفاف و در برابر استفاده از وجوه عامه برای مردم حسابده بوده و در اداره وجوه مذکور روش‌های حکومتداری خوب را بکار ببرند.

۱۷. تفتیش رعایت قوانین و مقررات از طریق فراهم نمودن گزارش‌ها در مورد چگونگی اداره و بهره‌برداری وجوه عامه و احقاق حقوق شهروندان مطابق قوانین نافذه، شفافیت را در فعالیت‌های عامه ترویج می‌نماید. به همین ترتیب تفتیش رعایت قوانین و مقررات از طریق گزارش دادن انحرافات و تخطی‌های قوانین

روند حسابدهی را ترویج می‌بخشد تا از طریق آن اقدامات اصلاحی روی دست گرفته شود و اشخاص مسئول در برابر اعمالشان مأخذه گردند. تفتیش رعایت قوانین و مقررات هم از طریق شناسایی نقاط ضعف و انحرافات از قوانین و مقررات و همچنان از طریق ارزیابی اصل مناسبت در جایکه قوانین و مقررات کافی وجود نداشته باشد، روند حکومتداری خوب را نیز تقویت می‌نماید. تقلب و فساد اعمالی‌اند که ذاتاً منافی اصول شفافیت، حسابدهی و حکومتداری خوب هستند. بنا براین تفتیش رعایت قوانین و مقررات از طریق شناسایی خطر تقلب و فساد در ارتباط به رعایت، روند حکومتداری خوب را در ادارات سکتور عامه ترویج می‌نماید.

۱۸. با در نظر داشت ساختار اداری ادارات سکتور عامه و صلاحیت اداره عالی تفتیش، تفتیش رعایت قوانین و مقررات می‌تواند تمام سطوح حکومت را در مرکز، ولایات و ولسوالی‌ها تحت پوشش قرار دهد. تفتیش رعایت قوانین و مقررات در سازمان‌های خصوصی با تمرکز بر عواید (مالیات دهندگان)، مصارف (کسانیکه به طور مثال به صورت مشترک با ادارات دولتی مصروف ارائه خدماتند و یا از مساعدت‌ها و سببایدی‌ها جهت استفاده و اداره دارایی‌های عامه، مستفید می‌شوند)، نیز ممکن است.

۱۹. در بعضی کشورها اداره عالی تفتیش نقش دادگاه را نیز ایفا می‌کند. چنین ادارات متشکل از قضات بوده و صلاحیت دارند که بر حسابداران حکومت و سائر مقامات عامه که به اداره عالی تفتیش پاسخگویند، نظارت و کنترل قضایی داشته باشند. چنین نقش قضایی نهاد عالی تفتیش را ملزم می‌سازد تا تمام کسانی را که مسؤولیت اداره امور مالی را بعهده دارند در برابر نحوه مدیریشان مأخذه نموده و از آنان حسابگیری نماید. میان نقش قضایی اداره عالی تفتیش و خصوصیات

تفتیش رعایت قوانین و مقررات رابطه تکمیل کننده وجود دارد. در صورتیکه مفتشین با نقش قضایی عمل می‌نمایند، همچنان ایجاب می‌کند تا آنان با مسؤولیت‌های بیشتر عمل کنند؛ به طور مثال دیوان محاسبات.

موارد مختلف در ارتباط به تفتیش رعایت قوانین و مقررات

- ۲۰. تفتیش رعایت قوانین و مقررات می‌تواند منحصی بخشی از سائر بازرسی‌ها باشد و یا به صورت مستقلانه انجام شود. اگر چه امکان دارد که تفتیش رعایت قوانین و مقررات بگونه‌های دیگر نیز انجام شود، ولی به صورت عموم داریم که:
 - تفتیش رعایت قوانین و مقررات توام با بازرسی صورتهای مالی (برای معلومات بیشتر در این زمینه به ایسای ۴۲۰۰ مراجعه نمایید)؛ یا.
 - تفتیش رعایت قوانین و مقررات مستقل از تفتیش صورتهای مالی (به ایسای ۴۱۰۰ مراجعه نمایید)؛ یا.
 - تفتیش رعایت قوانین و مقررات توام با تفتیش عملکرد.

اجراء تفتیش رعایت قوانین و مقررات توام با تفتیش صورتهای مالی

- ۲۱. قوه مقننه (مجلس نمایندگان) به عنوان یک عنصر مهم روند دیموکراتیک برای مصارف و عواید سکتور عامه و همچنین برای محاسبه و تخصیص مصارف و عواید، برای ادارات اولویت وضع می‌کند. قوانین و صلاحیت‌های نافذ بالای روند جریان نقده پولی در نهادهای عامه مبنای صلاحیت و اساس فعالیت‌های سازمان‌های عامه را تشکیل می‌دهد. تفتیش رعایت قوانین و مقررات در کنار بازرسی صورتهای مالی و اجرای بودجه، یک بخش مهم از بازرسی‌ها را تشکیل می‌دهد.

- ۲۲. تفتیش رعایت قوانین و مقررات در ادارات سکتور عامه که توام با بازرسی

صورت‌های مالی و اجرای بودجه ملی بخش مهمی از صلاحیت‌ها و مسئولیت‌های یک نهاد عالی بازرسی را تشکیل می‌دهد.

۲۳. قوانین و مقررات هم در تفتیش رعایت قوانین و مقررات و هم برای تفتیش صورت‌های مالی، مهم است. اینکه کدام قوانین و مقررات بالای کدام بخش تطبیق می‌گردد وابسته به هدف تفتیش است. تفتیش رعایت قوانین و مقررات عبارت از ارزیابی مستقل است تا دیده شود که آیا موضوع تحت بازرسی در مطابقت با قوانین نافذ که منحنی معیار شناخته شده است، قرار دارد یا خیر. تفتیش رعایت قوانین و مقررات با جمع‌آوری شواهد کافی در مورد مطابقت با معیارات سروکار دارد. تفتیش صورت‌های مالی در صدد آن است تا ارزیابی شود که آیا صورت‌های مالی در مطابقت با چهارچوب گزارشده‌ی مالی نافذ قرار دارد یا خیر و مطابقتاً شواهد و مدارک کافی و مناسب در ارتباط به قوانین و مقررات که بر موضوع مورد بازرسی تأثیرات مهم دارد، جمع‌آوری گردد.^۵ در حالیکه در تفتیش صورت‌های مالی صرف آن عده از قوانین و مقررات که بالای صورت‌های مالی تأثیر مستقیم دارند باید مرتبط باشند؛ و در تفتیش رعایت قوانین و مقررات هر گونه قوانین و مقررات مرتبط به موضوع می‌تواند معیار مناسب باشد.

۲۴. ایسای ۴۲۰۰ رهنمودهای لازم را برای تفتیش‌هاییکه توأم با بازرسی صورت‌های مالی صورت می‌گیرد، فراهم می‌نماید. این رهنمودها باید با رهنمودهای تفتیش مالی (ISSAI 1000-2999) یکجا تعبیر گردند.

تفتیش رعایت قوانین و مقررات در صورت‌تیکه به صورت جداگانه انجام شود

۲۵. تفتیش رعایت قوانین و مقررات را می‌توان به صورت جداگانه و مستقل از تفتیش صورت‌های مالی و تفتیش عملکرد پلان، اجراء و گزارش داد؛ ایسای ۴۱۰۰

رهنمودهای لازم را در این زمینه فراهم می‌کند. تفتیش رعایت قوانین و مقررات را می‌توان به صورت منظم و یا گهگاهی به صورت جداگانه به عنوان یک بازرسی مستقل که برای هر موضوع تعریف شده باشد، انجام داد.

تفتیش رعایت قوانین و مقررات توأم با تفتیش صورت‌های مالی

۲۶. زمانیکه تفتیش رعایت قوانین و مقررات منحیث بخشی از تفتیش عملکرد انجام می‌شود، رعایت قوانین مقررات به عنوان بخشی از اصول اقتصادیت، مفیدیت و مؤثریت محسوب شود. عدم رعایت قوانین و مقررات می‌تواند علت و یا پیامد موضوعات تحت بازرسی باشد. در صورتیکه تفتیش به صورت ترکیبی انجام می‌شود، مفتشین باید قضاوت مسلکی‌شان را بکار ببرند تا دیده شود که در چنین بازرسی‌ها آیا رعایت مورد تمرکز قرار دارد یا آیا عملکرد هدف اصلی تفتیش می‌باشد و اینکه آیا معیارات ایسای را بر تفتیش عملکرد، تفتیش رعایت و یا هر دو به طور ترکیبی باید بکار برد.

عناصر تفتیش رعایت قوانین و مقررات

۲۷. عناصر تشکیل دهنده تفتیش رعایت قوانین و مقررات در ایسای ۱۰۰ تذکر داده شده است. در این بخش موارد اضافی مرتبط به تفتیش رعایت قوانین و مقررات را که باید قبل از شروع بازرسی‌ها توسط مفتش شناسایی شود، تذکر می‌دهیم.

صلاحیت‌ها و معیارات

۲۸. صلاحیت‌ها و قوانین عناصر اساسی تفتیش رعایت قوانین و مقررات را تشکیل می‌دهند. چون از این قوانین منحیث معیار استفاده می‌شود که به اساس آن تصمیم گرفته می‌شود که تحت شرایط خاص قانونی چگونه عمل باید کرد.

۲۹. صلاحیت‌ها شامل قوانین، مقررات، مصوبات بودجوی، پالیسی‌ها، کودها،

توافقنامه‌ها و اصول عمومی برای اداره امور مالی سکتور عامه و اجراءات مقامات حکومت، می‌باشد. اکثر صلاحیت‌ها از اثر تصامیم تقنینی پارلمان بمیان می‌آیند، ولی این صلاحیت‌ها در سطوح پایین‌تر سکتور عامه نیز صادر شده می‌توانند.

۳۰. چون انواع قوانین متعدد وجود دارند این قوانین ممکن بعضاً با هم ناسازگاری داشته باشند و یا دارای تعبیرهای متفاوت باشند. افزون بر این قوانین در ادارات مادون ممکن با شرایط و حدود قوانین مادر همسویی نداشته باشند و بین آنان تفاوت وجود داشته باشد. در نتیجه می‌توان گفت که برای تفتیش رعایت قوانین و مقررات در ادارات سکتور عامه لازم است که در قسمت ساختار قوانین و صلاحیت‌های مربوطه دانش لازم داشته باشیم. این امر به خصوص حین شناسایی معیارات از اهمیت خاص برخوردار می‌باشد، چون منابع این معیارات ممکن در بازرسی (هم هنگام تعیین حدود تفتیش و هم هنگام ارائه نتایج و یافته‌های تفتیش) ظهور کنند.

۳۱. معیارات عبارت از محک‌های اند که به اساس آن یک موضوع ارزیابی و اندازه‌گیری می‌شود. برای اینکه یک معیار مناسب داشته باشیم معیار رعایت باید مرتبط، قابل اعتماد، مکمل، بی طرف، قابل فهم، قابل مقایسه، قابل قبول و در دسترس باشد. بدون داشتن معیار که از قوانین و مقررات برگرفته شده باشد، هر گونه نتیجه‌گیری منتج به تفاسیر شخصی و سوء تفاهم می‌گردد.

۳۲. تفتیش رعایت قوانین و مقررات به صورت عموم شامل ارزیابی مطابقت با معیارات رسمی مانند قوانین و مقررات که در اثر تصامیم تقنینی وضع شده‌اند و سایر قوانین، مقررات و توافقنامه‌ها، به شمول قوانین بودجوی (قانونمندی)، می‌باشد. در جاهائیکه معیارات به صورت رسمی وجود نداشته باشد و یا در زمینه تطبیق آن در قوانین کمبودی‌ها وجود داشته باشد، مفتشین می‌توانند رعایت و

عدم رعایت فعالیت‌های مراجع تحت بازرسی را با در نظر داشت اصول عمومی اداره امور مالی عامه و اجراءات مقامات سکتور عامه ارزیابی نمایند (اصل مناسبت). معیارات مناسب هم برای بازرسی هائیکه تمرکز آنان قانونمندی است و هم برای بازرسی هائیکه هدف آن مناسبت است، یک امر ضروری است. برای بازرسی هائیکه تمرکز آنان اصل مناسبت است معیارات مربوطه هم می‌توانند اصول عمومی پذیرفته شده بین المللی و هم روش‌های برتر ملی باشند. در بعضی موارد چنین معیارات ممکن صریح نباشند و یا بر قوانین تکراری مبتنی باشند.

موضوع

۳۳. موضوع تفتیش رعایت قوانین و مقررات در حدود تفتیش تعریف می‌گردد. موضوع تفتیش می‌تواند به شکل فعالیت‌ها، معاملات و اطلاعات مالی ظهور کنند. برای تصدیق نمودن تفتیش رعایت قوانین لازم است که اطلاعات مربوط به موضوع شناسایی شود. اظهار نامه تفتیش رعایت قوانین و مقررات می‌تواند بگونه یک صورت رعایت باشد که به اساس یک چارچوب گزارشدهی معیاری تهیه می‌گردد.
۳۴. موضوع تفتیش رعایت قوانین و مقررات منوط به صلاحیت اداره عالی تفتیش، قوانین مربوطه و حدود تفتیش می‌باشد. بنا بر این، محتویات و حدود موضوع تفتیش رعایت قوانین و مقررات می‌تواند متفاوت باشند. موضوع می‌تواند عام یا خاص باشد. یک عده از موضوعات به شکل کمی بوده و می‌توان آنرا به آسانی اندازه گیری کرد (به طور مثال پرداخت هائیکه مبتنی بر یک عده شرایط استوار نباشد)، در حالیکه یک تعداد دیگر از موضوعات تفتیش می‌تواند به شکل کیفی و غیر عینی باشند (مانند رفتار مبتنی بر مقتضیات طرز العمل‌ها).

مراجع سه گانه ذیدخل در تفتیش رعایت قوانین و مقررات

۳۵. تفتیش رعایت قوانین و مقررات مبتنی بر یک رابطه سه ضلعی صورت می‌گیرد که در آن مفتش می‌خواهد جهت ارائه نتایج شواهد و مدارک کافی و مناسب جمع آوری کند تا میزان اعتماد کاربران مطلوب به غیر از مرجع مسئول (مرجع تحت بازرسی) در ارتباط به اندازه گیری و ارزیابی موضوع در مقایسه با معیار تحکیم گردد.

۳۶. در تفتیش رعایت قوانین و مقررات مسئولیت مفتش این است که عناصر بازرسی را شناسایی نموده و ارزیابی نماید که آیا یک موضوع خاص در مطابقت با معیارات وضع شده قرار دارد یا خیر؛ و در اخیر گزارش تفتیش رعایت قوانین و مقررات را ارائه نماید.

۳۷. مرجع مسئول در واقع اداره یا شعبه حکومت/ یا مقامات امور می‌باشد که مسئولیت اداره امور مالی عامه را بعهدده داشته و تحت قوانین کشور فعالیت می‌نمایند. در تفتیش رعایت قوانین و مقررات شخص مسئول در برابر موضوع تفتیش مسئول است.

۳۸. کاربران عبارت از افراد، سازمان‌ها و یا گروه‌های اند که مفتش گزارش را برایشان ارائه می‌نماید. در تفتیش رعایت قوانین و مقررات اغلب استفاده کننده گزارش تفتیش عبارت از نمایندگان مردم (شورای ملی) می‌باشد که کاربر نهایی گزارش‌های تفتیش می‌باشد. شورای ملی در ارتباط به استفاده منابع عامه تصمیم می‌گیرد و در مورد به محاسبه و بهره برداری عواید برای اهداف مطلوب اولیت می‌سنجد. کاربر اولی گزارش تفتیش در واقع عبارت از همان مرجعی است که قوانین و صلاحیت‌ها را که منحیت معیار شناسایی شده است، صادر می‌کند.

۳۹. رابطه بین مراجع سه گانه ذیدخل باید در مورد هر تفتیش به صورت خاص

نگریسته شود و ممکن این رابطه به صورت گزارشدهی مستقیم و یا صرف ارائه تصدیق نامه باشد. این تعریف مراجع ذیدخل می‌تواند نظر به ادارات شامل در بازرسی تغییر کند.

تضمین دادن در تفتیش رعایت قوانین و مقررات

۴۰. مفتش با در نظرداشتن این واقعیت که بنا به موجودیت محدودیت‌ها در تمام انواع بازرسی‌ها هیچ بازرسی نمی‌تواند در مورد وضعیت موضوع تحت بازرسی اطمینان مطلق ارائه کند روش‌های را بکار می‌برد تا خطر ارائه نتایج نادرست کاهش یابند. این امر باید بگونه شفاف با کاربران شریک ساخته شود. در اکثر موارد بازرسی‌ها تمام بخش‌های یک موضوع را تحت پوشش قرار نمی‌دهد، بلکه تا حدودی با بکار بردن شیوه‌های نمونه‌گیری کمی و کیفی بسنده می‌کند.

۴۱. تفتیش رعایت قوانین و مقررات که از طریق حصول اطمینان انجام می‌شود اعتماد کاربران گزارش‌های تفتیش را نسبت به اطلاعات ارائه شده افزایش می‌دهد. در تفتیش رعایت قوانین و مقررات دو سطح اطمینان دهی وجود دارد: اطمینان مناسب که در آن در نظر مفتش موضوع تحت بازرسی از تمام جوانب مهم در مطابقت با معیارات مربوطه قرار دارد؛ و اطمینان محدود که مفتش اظهار می‌نماید که به نظر وی مفتش هیچ موردی را متوجه نشده است تا او را قانع سازد که موضوع در مطابقت با معیارات قرار نداشته باشد. اطمینان مناسب و اطمینان محدود هر دو هم در گزارشدهی مستقیم و هم در ارائه تصدیق نامه ممکن بوده می‌تواند.

اصول تفتیش رعایت قوانین و مقررات

۴۲. تفتیش رعایت قوانین و مقررات عبارت از یک روند سیستماتیک است که در آن

شواهد و مدارک به صورت بی طرفانه جمع آوری و ارزیابی می‌گردند تا دیده شود که آیا یک موضوع در مطابقت با صلاحیت‌ها و قوانین که منحنی معیار شناخته شده‌اند، قرار دارد یا خیر. اصول را که در ذیل بحث می‌نماییم برای اجراء تفتیش رعایت قوانین و مقررات بسیار مهم است. ماهیت تفتیش یک روند تکمیلی است، ولی برای ارائه بهتر موضوع اصول تفتیش را به سه بخش ذیل تقسیم نموده‌ایم: اصول که مفتش باید قبل از شروع تفتیش در نظر بگیرد؛ اصول که باید در جریان تفتیش (اصول عمومی) در نظر گرفته شوند؛ و اصول که برای مراحل تفتیش در پروسه تفتیش در نظر گرفته می‌شوند.

اصول عمومی

قضاوت و شکاکیت مسلکی

۴۳. مفتشین باید بازرسی‌هایشان را توأم با شکاکیت مسلکی انجام دهند و در تمام فرایند تفتیش قضاوت مسلکی‌شان را بکار ببرند. واژه‌های «شکاکیت مسلکی» و «قضاوت مسلکی» هنگام طرح نمودن شرایط برای تصمیم مفتش در مورد روش مناسب که باید اتخاذ گردد، از اهمیت خاص برخوردار می‌باشد. این دو اصطلاح رفتار مفتش از قبیل ذهن متجسس وی را نیز در بر دارد. مفتش باید در تمام مراحل تفتیش قضاوت مسلکی را بکار ببرد. مفهوم قضاوت مسلکی به این معنی است که مفتش باید با استناد به معیارات آموزشی مسلکی و تجارب عملی‌اش جهت تحلیل مسائل بکاربرد تا اینکه با در نظر داشت شرایط تفتیش در زمینه تصامیم مناسب اتخاذ گردد.

شک مسلکی برای تمام تفتیش‌ها یک امر اساسی محسوب می‌شود. مفتش باید با درک این واقعیت که بعضی شرایط منجر می‌شود که موضوع از معیار تفاوت داشته باشد، بازرسی‌ها را با یک رویکرد شک مسلکی برنامه ریزی و اجراء نماید. رویکرد

شکاکیت مسلکی به این مفهوم است که مفتش موضوع را جهت کفایت و مناسب بودن شواهد جمع آوری شده به صورت منتقدانه و با ذهن متجسس ارزیابی نماید. قضاوت مسلکی و شکاکیت مسلکی جهت ارزیابی عناصر تفتیش، موضوع تفتیش، معیار تفتیش، حدود تفتیش، اهمیت، خطر و روش تفتیش که در برابر خطرات شناسایی شده بکار برده می‌شود، در تمام فرایند تفتیش رعایت قوانین و مقررات بکار برده می‌شوند. این دو واژه جهت ارزیابی شواهد و موارد عدم رعایت در تمام فرایند تفتیش جهت گزارشدهی و تعیین شکل، محتویات و تواتر تشریک اطلاعات نیز بکار برده می‌شوند. یکی از مقتضیات ویژه در بکار بردن شکاکیت مسلکی و قضاوت مسلکی در تفتیش رعایت قوانین و مقررات این است که در موارد که قوانین و مقررات کاملاً و یا قسمی برای موضوع تحت بازرسی وجود نداشته باشد و یا صراحت نداشته باشد، مفتش توانایی داشته باشد که ساختار و محتویات صلاحیت‌های ادارات را منحنی معیار تحلیل و ارزیابی نموده بتواند و روش‌های شکاکیت مسلکی و قضاوت مسلکی را در موضوعات شناخته شده و شناخته نشده بکار ببرد. به همین ترتیب مفتش باید بتواند شواهد و مدارک مختلف و ارتباط آن با حدود و موضوع تفتیش را ارزیابی نموده بتواند و مکمل بودن و مناسب بودن شواهد را بررسی نماید.

کنترل کیفیت

۴۴ . مفتشین باید به صورت عموم مسئولیت کیفیت تفتیش را بعهده گیرند. مفتش در برابر اجراءات تفتیش مسئول است و به این منظور باید در تمام مراحل تفتیش روی کیفیت تفتیش اعمال کنترل نماید. روش‌های کنترل کیفیت باید به این هدف صورت گیرد که روند بازرسی با معیارات نافذ همسویی داشته و گزارش و نتیجه گیری تفتیش با در نظر داشت شرایط بگونه مناسب ارائه گردند.

مهارت‌های لازم برای مدیریت تیم تفتیش

۴۵. مفتشین باید دارای تمام مهارت‌های لازم باشند.

اعضای تیم تفتیش باید دانش، مهارت و تجربه لازم را دارا باشند تا مأموریت تفتیش را موفقانه تکمیل نمایند. این امر داشتن تجربه عملی در انجام انواع تفتیش، آشنا بودن با معیارات و قوانین نافذه، درک فعالیت‌های مرجع تحت بازرسی و توانایی بکار بردن قضاوت مسلکی را شامل می‌شود. آنچه در تمام انواع تفتیش‌ها یک امر مشترک پنداشته می‌شود این است که باید کارمندان تفتیش واجد شرایط استخدام شوند، به کارمندان آموزش‌های لازم ارائه گردد، تعلیماتنامه‌ها و سایر رهنمودهای لازم در ارتباط به اجراء تفتیش فراهم گردد و منابع کافی در اختیار تفتیش قرار داده شود. مفتشین باید به صورت متمرکز از طریق آموزش‌های حرفه‌ای به مهارت‌های مسلکی‌شان بیافزایند.

انجام دادن تفتیش مستلزم دانش، مهارت‌ها و فنون تخصصی است که ممکن در اداره عالی تفتیش موجود نباشد. بنا براین اداره می‌تواند با بکار بردن شیوه‌های مختلف از متخصصین بیرونی کمک بخواهد تا برای آن دانش مسلکی لازم را فراهم کند و یا امور مسلکی خاص را انجام دهد. مفتشین باید شایستگی، مهارت و توانایی متخصص خارجی را نیز ارزیابی کنند و ببینند که آیا کارهای متخصصین برای اهداف تفتیش کافی است یا خیر.

خطر تفتیش

۴۶. مفتشین باید در تمام فرایندهای تفتیش خطر تفتیش را در نظر گیرند.

تفتیش باید به شیوه‌ای انجام شود تا خطر تفتیش تا یک سطح قابل قبول کاهش یابد. خطر تفتیش عبارت از خطری است که گزارش‌های تفتیش به خصوص نتایج و نظر تفتیش به صورت نادرست یا نامناسب ارائه گردد. مد نظر گرفتن خطر

تفتیش هم در تفتیش مستقیم و هم در تفتیش تصدیقی (تفتیش با اخذ نظریات مرجع) یک امر مهم است.

مفتش

مفتش باید ابعاد سه گانه خطر تفتیش، یعنی خطر ذاتی، خطر کنترولی و خطر کشفی را در ارتباط به موضوع تفتیش و شکل گزارشدهی در نظر گیرد؛ یعنی مفتشین ببینند که آیا موضوع تفتیش کمی است یا کیفی؛ و در گزارش تفتیش نظر تفتیش ارائه گردد یا نتیجه تفتیش. میزان اهمیت ابعاد سه گانه خطر تفتیش منوط به موضوع تفتیش؛ اینکه آیا تفتیش باید اطمینان مناسب ارائه کند یا اطمینان محدود؛ و آیا تفتیش گزارش مستقیم ارائه می کند یا گزارش تصدیقی، می باشد.

معیار اهمیت

۴۷. مفتش باید «معیار اهمیت» را در تمام فرایند تفتیش در نظر بگیرد.

تعیین میزان معیار اهمیت با قضاوت مسلکی مفتش سروکار دارد و وابسته به تعبیر مفتش از ضروریات کاربران گزارش تفتیش است. یک موضوع زمانی با اهمیت پنداشته می شود که دانش در مورد آن موضوع روی تصمیم گیری کاربران آن تاثیر ملموس داشته باشد. در مورد میزان اهمیت می توان هم به صورت انفرادی بالای یک موضوع و یا هم بالای دسته ای از موضوعات قضاوت کرد. معمولاً ارزش موضوع به عنوان معیار میزان اهمیت در نظر گرفته می شود، ولی بعضی اوقات سایر عوامل کمی و همچنان ویژگی های کیفی نیز در نظر گرفته می شوند. ویژگی های ذاتی یک موضوع و یا دسته ای از موضوعات می توانند شاخصه های برای میزان اهمیت آن نیز باشند. به همین ترتیب یک موضوع ممکن به اساس شرایط و زمینه ای که به وقوع می پیوندد، با اهمیت باشد.

قسمیکه در فوق تذکر داده شد، با وجود اینکه ابعاد کیفی در امور سکتور عامه از اهمیت خاص برخوردار است، میزان اهمیت در تفتیش رعایت قوانین و مقررات باید هم از دید کمی و کیفی نگریسته شود. میزان اهمیت باید برای پلان گذاری، ارزیابی شواهد و مدارک و گزارشدهی در نظر گرفته شود. یکی از بخش‌های مهم در سنجش میزان اهمیت این است که آیا موارد رعایت و عدم رعایت (بالقوه یا تایید شده) تضامیم کاربران آنرا متاثر خواهد ساخت یا خیر. عوامل که باید در قضاوت در این زمینه در نظر گرفته شوند عبارت است از الزامات قانونی، منافع و توقعات عامه، ساحات خاص مورد تمرکز تقنینی، درخواست‌ها و تمویل. مسائل که نسبت به مسائل عمومی مانند تقلب از لحاظ اهمیت کمتر جلوه می‌نمایند، نیز می‌تواند در فهرست موارد مهم در نظر گرفته شوند. ارزیابی میزان اهمیت منوط به حدود تفتیش بوده و ایجاب می‌کند که مفتش قضاوت مسلکی را به صورت گسترده بکار ببرد.

مستندسازی

۴۸. مفتشین باید اسناد کافی جمع آوری کنند

اسناد لازم باید در زمان مناسب تهیه شود و در آن تمام معیارات، حدود تفتیش، قضاوتی که در زمینه صورت گرفته، شواهد جمع آوری شده و نتایج حاصله، توضیح داده شود. مستند سازی باید جزئیات لازم را فراهم کند تا اینکه یک مفتش با تجربه که در موضوع مورد تفتیش مربوطه به صورت خاص اطلاعات نداشته باشد بتواند موارد ذیل را ارزیابی نماید: ارتباط بین موضوع تحت بازرسی، معیار تفتیش، حدود تفتیش، ارزیابی خطر، استراتژی و پلان تفتیش و ماهیت، زمان، حدود و نتایج روش‌های بکار برده شده؛ شواهد که جهت تقویت و اثبات یافته‌ها و نتایج تفتیش جمع آوری شده‌اند؛ دلایل مبنی بر انتخاب موضوعات با اهمیت که مستلزم

قضاوت مسلکی می‌باشند؛ و نتایج مربوطه. مفتش باید اسناد مربوطه تفتیش را قبل از نشر گزارش تفتیش، تهیه نماید و اسناد مذکور را برای یک مدت مناسب نگهداری نماید.

ارتباطات

۴۹. مفتشین باید در تمام مراحل تفتیش ارتباطات مؤثر داشته باشند.

ارتباطات در تمام مراحل تفتیش؛ یعنی قبل از شروع تفتیش، هنگام پلان‌گذاری ابتدایی، هنگام اجراء تفتیش و هنگام تهیه گزارش تفتیش، صورت می‌گیرد. مفتشین هرگونه مشکلاتی را که در جریان تفتیش به آن مواجه می‌شوند و هرگونه موارد عدم رعایت را باید با مدیران مافوق و یا اشخاص مسئول درمیان بگذارند. مفتشین باید اشخاص مسئول را در مورد معیار تفتیش آگاه سازند.

اصول مربوط به روند تفتیش

پلان‌گذاری و طرح تفتیش رعایت قوانین و مقررات

حدود تفتیش

۵۰. مفتشین باید حدود تفتیش را مشخص سازند

در مواردی که صلاحیت یک نهاد عالی تفتیش یا قوانین مربوطه حدود تفتیش را تعریف نمی‌کند، مفتش خود باید در زمینه تصمیم بگیرد. حدود تفتیش عبارت از مشخص نمودن ساحه مورد تمرکز تفتیش می‌باشد؛ به طور مثال مطابقت موضوع تفتیش با معیار. تعیین حدود تفتیش تابع میزان اهمیت و میزان خطر است و این عوامل مشخص می‌سازد که کدام بخش‌های مرجع تحت بازرسی باید تحت پوشش تفتیش قرار گیرند. این پروسه به صورت کل باید طوری طرح گردد که تمام حدود تفتیش را تحت پوشش قرار بدهد.

موضوع و معیار تفتیش

۵۱. مفتشین باید موضوع تفتیش و معیارات مناسب و مرتبط را شناسایی نمایند. تعیین موضوع و معیار تفتیش در تفتیش رعایت قوانین و مقررات از اساسی‌ترین و نخستین کارهای تفتیش است. موضوع و معیار تفتیش می‌تواند توسط قانون و یا صلاحیت نامه اداره عالی تفتیش تعیین گردد؛ و یا مفتش خود آنرا تعیین نماید. در تفتیش‌های تاییدی مرجع مورد بازرسی نیز می‌تواند اطلاعات مربوط به موضوع تحت بازرسی و معیار آن را برای رعایت مشخص سازد. موضوع تفتیش می‌تواند اشکال مختلف را به خود اختیار کند و دارای ویژگی‌های متفاوت باشند. حین شناسایی موضوع تفتیش مفتش باید جهت ارزیابی مرجع تحت بازرسی و ارزیابی میزان اهمیت و خطر قضاوت مسلکی و شکاکیت مسلکی را بکار ببرد. معیار تفتیش باید قابل شناسایی باشد تا بتوانیم آنرا در مقابل معیار مقایسه نماییم. ماهیت موضوع باید قسمی باشد که بتوانیم شواهد کافی و مناسب را جهت تقویت گزارش تفتیش، نتایج و نظریات آن جمع‌آوری نماییم. مفتش باید معیار مناسب را شناسایی نماید تا معیار مذکور اساس ارزیابی مدارک تفتیش و تهیه یافته‌ها و نتایج تفتیش قرار گیرد. معیارات باید در اختیار استفاده کنندگان گزارش تفتیش و سایر اشخاص قرار گیرد. معیارات باید با مرجع تحت بازرسی نیز شریک ساخته شوند.

شناخت مرجع

۵۲. مفتشین باید در روشنایی صلاحیت‌ها و قوانین نافذ مرجع تحت بازرسی را بشناسند

تفتیش رعایت قوانین و مقررات می‌تواند تمام انواع و اقسام مختلف ادارات دولتی را در تمام سطوح تحت پوشش قرار دهد. مفتش باید با ساختار، ماهیت فعالیت‌ها و

طرز العمل های مرجع تحت بازرسی آشنایی داشته باشد. مفتشین از دانششان در مورد مرجع جهت تعیین نمودن میزان اهمیت و ارزیابی خطر عدم رعایت استفاده می نمایند.

شناسایی کنترل داخلی و محیط کنترل

۵۳. مفتشین باید محیط کنترل و سیستم کنترل مرجع را شناخته و ببینند که آیا فعالیت های کنترلی مرجع باعث تضمین رعایت در فعالیت های مرجع می گردد یا خیر. شناسایی مرجع تحت بازرسی و موضوع مرتبط به حدود تفتیش منوط به درک مفش از محیط کنترلی آن است. محیط کنترلی عبارت از فرهنگ صداقت و رفتار یک اداره است که اساس سیستم کنترل داخلی آنرا جهت تضمین رعایت صلاحیت ها و قوانین تشکیل می دهد. در تفتیش رعایت قوانین و مقررات آن محیط کنترلی که هدف آن رعایت و مطابقت با قوانین باشد به منظور تفتیش بسیار مهم است.

مفتش برای اینکه از مرجع یا موضوع تحت بازرسی شناسایی به عمل آورد باید سیستم کنترل داخلی را بشناسد. نوع خاص کنترلی که مفتش باید روی آن تمرکز نماید وابسته به موضوع تفتیش، ماهیت موضوع و حدود تفتیش می باشد. چون موضوع تفتیش می تواند کمی یا کیفی باشد، مفتش روی موارد کمی یا کیفی کنترل داخلی و یا با در نظر داشت حدود تفتیش روی ترکیب از این دو، تمرکز می نماید. برای ارزیابی کنترل داخلی مفتشین خطری را که ممکن آن ها نتوانند موارد عدم رعایت را جلوگیری یا کشف نمایند، ارزیابی می نمایند. مفتش باید مطالعه نماید که آیا کنترل داخلی در مطابقت با فضای کنترلی قرار دارد تا اینکه از تمام جوانب متضمن رعایت های فعالیت های سازمان با قوانین و صلاحیت های آن باشد.

ارزیابی خطر

۵۴. مفتشین باید جهت شناسایی خطر عدم رعایت، ارزیابی خطر انجام دهند. مفتش باید در روشنایی معیار تفتیش، حدود تفتیش و خصوصیات مرجع تحت بازرسی جهت مشخص نمودن ماهیت، زمان و حدود طرزالعمل های تفتیش که باید صورت گیرد، ارزیابی خطر انجام دهند. در این امر مفتش باید خطری را که موضوع ممکن با معیار مطابقت نداشته باشد نیز در نظر بگیرند. عدم رعایت قوانین و مقررات بنا به دلایل چون تقلب، خطا، ماهیت موضوع و یا شرایط تفتیش بمیان آید. شناسایی خطر عدم رعایت تاثیرات بالقوه آنان بالای طرزالعمل های تفتیش باید در تمام مراحل تفتیش در نظر گرفته شود. مفتش باید به عنوان بخشی از عمل ارزیابی خطر هر گونه موارد شناخته شده عدم رعایت را ارزیابی نماید تا میزان اهمیت آن معلوم گردد.

خطر تقلب

۵۵. مفتشین باید خطر تقلب را در نظر بگیرند. اگر مفتش با موارد عدم رعایت که ممکن بیانگر تقلب باشد مواجه شود، باید دقت مسلکی و احتیاط لازم را طوری بکار برد تا اینکه قضاوت آنان با هیچگونه اقدامات قضایی و تحقیقاتی در آینده در ناسازگاری قرار نگیرد. تقلب در تفتیش رعایت قوانین و مقررات اساساً مربوط به سوء استفاده از صلاحیت عامه است، ولی ارائه گزارش های متقلب در مورد عدم رعایت نیز تقلب قلمداد شده می تواند. موارد عدم رعایت شامل سوء استفاده عمدی صلاحیت برای منافع نامطلوب می باشد. بکار بردن صلاحیت های عامه شامل تصامیم، فعالیت های غیر از تصمیم گیری، فعالیت ها جهت اتخاذ آمادگی ها، مشورت دهی، اطلاعات و سایر فعالیت های امور سکتور عامه می باشد. منافع نامطلوب عبارت از بهره برداری اقتصادی و غیر اقتصادی است که توسط یک فرد

یا گروه از افراد مسئول ادارات حکومتی یا اشخاص ثالث به صورت عمدی صورت می‌گیرد.

با وجود اینکه کشف تقلب هدف اصلی تفتیش رعایت قوانین و مقررات نمی‌باشد، مفتشین باید خطر عوامل تقلب را در فعالیت ارزیابی خطر شامل ساخته و هنگام اجراء تفتیش واقعات خطرات احتمالی را خاطر نشان سازند.

استراتژی تفتیش و پلان تفتیش

۵۶. مفتشین باید استراتژی تفتیش و پلان تفتیش را بسازند.

پلان گزاری تفتیش باید به منظور ساختن یک استراتژی و پلان کلی تفتیش بحث‌های را که بین اعضای تیم تفتیش صورت می‌گیرد، در بر داشته باشد. هدف استراتژی تفتیش این است که در برابر خطر عدم رعایت پاسخ لازم و مؤثر ارائه گردد. استراتژی تفتیش شامل اقداماتی می‌شود که از طریق ساختن پلان تفتیش در برابر خطرات خاص طرح می‌گردد. استراتژی تفتیش و پلان تفتیش هر دو باید به صورت کتبی درج و مستند سازی گردند. پلان گزاری یک بخش مجزاء تفتیش نبوده بلکه الزاماً به صورت مستمر با سایر فعالیت‌های تفتیش توأم می‌باشد.

شواهد تفتیش

۵۷. مفتشین باید جهت تحت پوشش قرار دادن حدود تفتیش شواهد لازم را جمع آوری نمایند.

مفتشین باید جهت فراهم نمودن اساس نتیجه گیری و اظهاراتشان شواهد کامل و مناسب را برای تفتیش جمع آوری نمایند. مکمل بودن مربوط تعداد شواهد لازم بوده در حالیکه مناسب بودن شواهد مربوط به کیفیت شواهد جمع آوری شده (مرتبط بودن، معتبر بودن و قابل قبول بودن) می‌باشد. تعداد شواهد لازم وابسته به

خطر تفتیش (به هر اندازه که خطر بیشتر باشد باید شواهد بیشتر جمع آوری گردد) و کیفیت شواهد جمع آوری شده (به هر اندازه که کیفیت شواهد بهتر باشد، تعداد شواهد کمتر ضرورت است)، می‌باشد. به این ترتیب مکمل بودن و مناسب بودن شواهد با هم مرتبطند. ولی باید متوجه باشیم که صرف کمیت نمی‌تواند بیشتر جایگزین کیفیت ضعیف شود. معتبر بودن شواهد منوط به منبع و ماهیت شواهد بوده و تابع شرایطی که تحت آن شواهد جمع آوری می‌گردد، می‌باشد. مفتش باید هم مرتبط بودن و هم معتبر بودن اطلاعات را که من حیث شواهد تفتیش بکار برده می‌شوند در نظر گرفته و محرمانه تمام شواهد و اطلاعات جمع آوری شده را نگهدارد.

طرز العمل تفتیش باید مطابق شرایط تفتیش صورت گیرد و در مطابقت با هدف جمع آوری شواهد کافی و لازم تهیه گردد. ماهیت و منابع برای شواهد لازم توسط معیار تفتیش، موضوع تفتیش و حدود تفتیش تعیین می‌گردد. چون موضوع تفتیش می‌تواند کمی یا کیفی باشد، مفتش روی موارد کمی یا کیفی مدارک و یا با در نظر داشت حدود تفتیش روی ترکیب از این دو تمرکز می‌نماید. برای ارزیابی کنترل داخلی مفتشین خطری را که ممکن آن‌ها نتوانند موارد عدم رعایت را جلوگیری یا کشف نمایند، ارزیابی می‌نمایند. بنا بر این تفتیش رعایت قوانین و مقررات شامل طرز العمل‌های مختلف در بخش جمع آوری شواهد کمی و کیفی می‌شود.

مفتیشان که تفتیش رعایت قوانین و مقررات را انجام می‌دهند، اغلباً باید شواهدی را که از منابع مختلف جمع آوری می‌شود جهت برآورده ساختن هدف مکمل بودن و مناسب بودن، مقایسه نمایند.

ارزیابی شواهد تفتیش و نتیجه گیری

۵۸. مفتشین باید ارزیابی نمایند که آیا شواهد کافی و مناسب برای تفتیش جمع آوری شده است و مرتبط به آن نتیجه گیری صورت گرفته است.

مفتش بعد از ختم تفتیش شواهد تفتیش را جهت نتیجه گیری و اظهار نظر، باید مرور نماید. مفتش باید ارزیابی نماید که آیا شواهد جمع آوری شده جهت کاهش خطر به یک سطح قابل قبول، کافی و مناسب است یا خیر. روند ارزیابی شواهد شامل تمام مدارکی می‌باشد که هم گزارش تفتیش، نتایج و اظهار نظر تفتیش را بالای عدم رعایت تقویت و هم نقض می‌نماید. در بررسی شواهد تفتیش میزان اهمیت نیز در نظر گرفته می‌شود. مفتش باید بعد از ارزیابی کفایت و مناسبیت شواهد تفتیش، با در نظر داشت میزان اطمینان تفتیش، چگونگی نتیجه گیری تفتیش را در روشنای شواهد ملاحظه نماید.

در صورتیکه شواهد جمع آوری شده از یک منبع با آنچه از منبع دیگر بدست آمده است همخوانی نداشته باشند؛ یا در مورد اعتبار اطلاعات قرار است منجیت شواهد تفتیش استفاده شوند شک وجود داشته باشد، مفتش باید ملاحظه نماید که کدام تغییرات در طرزالعمل تفتیش می‌تواند موضوع را حل کند و عواقب این تغییرات بالای سایر بخش‌های تفتیش چی خواهد بود.

مفتش بعد از ختم تفتیش مستند سازی تفتیش را جهت ارزیابی کفایت و مناسب بودن شواهد بررسی می‌نماید. مفتش همچنان باید مطالعه نماید که آیا ارزیابی‌های ابتدایی از خطر و تعیین میزان اهمیت در روشنای شواهد جمع آوری شده مناسب بوده یا خیر و یا اینکه لازم است این روند تجدید نظر گردد.

گزارشدهی

۵۹. مفتشین باید گزارش تفتیش را به اساس اصول کامل بودن، بی طرف بودن، به

وقت بودن و روندهای متناقض تهیه نماید.

اصل مکمل بودن مفتش را ملزم می‌سازد که قبل از صدور گزارش تفتیش تمام شواهد مربوطه را در نظر گیرد. اصل عینیت یا بی طرفی ایجاب می‌کند که مفتش باید جهت اینکه تضمین نماید که تمام گزارش‌ها صحت دارند و نتایج شامل در آن به صورت متوازن ارائه شده‌اند از قضاوت مسلکی و شکاکیت مسلکی استفاده نماید. اصل به وقت بودن ایجاب می‌کند که گزارش‌ها در زمان معین ارائه گردد. اصل روند متناقض به این مفهوم است که تقم و صحت حقایق در مرجع تحت بازرسی و پاسخ‌های مرجع با هم مقایسه و بررسی گردند. گزارش تفتیش رعایت قوانین و مقررات باید از نظر شکل و محتوا با اصول مذکور مطابقت داشته باشند.

اشکال گزارشدهی می‌تواند در قوانین و یا صلاحیت اداره عالی تفتیش تعریف گردد. به هر صورت عموماً گزارش تفتیش نتیجه گیری تفتیش را که به اساس تفتیش بدست آمده است، در بر دارد. در صورت لزوم گزارش تفتیش شامل سفارشات سازنده جهت بهبود وضعیت نیز می‌باشد. در یک تفتیش تاییدی گزارش تفتیش معمولاً بنام گزارش مفتش یاد می‌شود.

گزارشدهی از نظر نحوه ارائه نظریات و نتایج تفتیش متفاوت می‌باشد. بعضاً نتایج در یک شکل معیاری به صورت خلاصه ارائه می‌گردد. ولی به هر صورت گزارش تفتیش باید مکمل، درست، بی طرف، قانع کننده و تا حد امکان واضح و فشرده باشد. هرگونه محدودیت‌های حدود تفتیش باید توضیح داده شوند. گزارش باید به صورت واضح مرتبط بودن معیارات را که جهت ارائه اطمینان بکار برده شده‌اند، تعریف نماید.

نتیجه تفتیش می‌تواند در مورد رعایت و عدم رعایت به صورت اظهار نظر کتبی واضح ارائه گردیده و معمولاً منحیث ضمیمه اظهار نظر روی صورت‌های مالی

می‌آید. به همین ترتیب نتیجه گزارش تفتیش را می‌توان به صورت مشرح برای هر مسئله تذکر داد. اظهار نظر در تفتیش تاییدی یک امر معمول است ولی پاسخ به سوالات خاص در تفتیش مستقیم بیشتر معمول است. در جایکه اظهار نظر فراهم می‌گردد مفتش باید تذکر دهد که آیا نظر اظهار شده نظر تعدیل نا شده است یا نظر به میزان اهمیت و جامعیت، تعدیل شده است. ارائه نظر به صورت عادی مستلزم یک رویکرد و استراتژی صریح و مفصل می‌باشد.

گزارش تفتیش رعایت قوانین و مقررات باید عناصر ذیل را در برداشته باشد (متوجه باید بود که ترتیب عناصر الزاما چنین نخواهد بود):

۱. عنوان
۲. گیرنده (مرصل)
۳. حدود تفتیش، به شمول مدت زمان
۴. شناسایی و وصف موضوع
۵. معیار شناسایی شده
۶. شناسایی معیارات تفتیش که برای اجرای تفتیش بکار برده می‌شود.
۷. خلاصه کار انجام شده
۸. یافته‌های تفتیش
۹. نتیجه گیری / اظهار نظر
۱۰. پاسخ‌های مرجع تحت بازرسی (نظر به ضرورت)
۱۱. تاریخ گزارشدهی
۱۲. امضاء

پی گیری

۶۰. مفتشین باید در صورت لزوم موارد عدم رعایت را پی گیری نمایند.

روند پی گیری عملی نمودن مؤثر سفارشات تفتیش را تسهیل و نظریات مؤثر را برای مرجع تحت بازرسی، استفاده کنندگان گزارش تفتیش و مفتشین (برای پلان گزاری تفتیش در آینده)، فراهم می نماید. ضرورت به پی گیری موارد گزارش شده قبلی مبنی بر عدم رعایت نظر به ماهیت موضوع، عدم رعایت شناسایی شده و شرایط خاص تفتیش، متفاوت می باشد. بعضی ادارات عالی تفتیش به شمول دیوان های محاسبات، نقش پی گیری صادر نمودن گزارش های را که از لحاظ قانونی الزام آور می باشند و منتج به پیگرد قضایی می گردند، نیز شامل می باشد. تفتیش هائیکه به صورت منظم انجام می شوند، طرز العمل پی گیری یافته ها و سفارشات تفتیش بخش از ارزیابی خطر سال بعد را تشکیل می دهد.