

# معیارات تفتیش انتوسای

ترتیب کننده

کمیسیون تفتیش انتوسای

ترجمه

شیرشاه وصال

سید وحید اله ازهر

جاوید احمد اقبال

تصحیح کننده ها:

غلام سرور هاشمی

شیرشاه وصال



## معیارات تفتیش انتوسای

این معیارات در سال ۱۹۹۲ در چهاردهمین کنگره انتوسای در شهر واشنگتن دی سی ایالات  
متحده امریکا توسط کمیسیون معیارات تفتیش صادر و در سال ۱۹۹۵ در پانزدهمین کنگره انتوسای در  
شهر قاهره، کشور مصر تجدید گردیده است.

## فهرست مطالب

۳	یادداشت مترجم.....
۴	پیش گفتار.....
۵	مقدمه.....
۷	فصل اول.....
۷	اصول اساسی تفتیش دولتی.....
۱۵	فصل دوم.....
۱۵	۲,۱ معیارات عمومی تفتیش دولتی.....
۱۹	۲,۲ معیارات همراه با اهمیت اخلاقی.....
۲۷	فصل سوم.....
۲۷	معیارات ساحوی تفتیش دولتی.....
۲۸	۳,۱ پلانگذاری.....
۳۰	۳,۲ نظارت و ارزیابی از کار تفتیش.....
۳۱	۳,۳ مطالعه و ارزیابی کنترل داخلی.....
۳۲	۳,۴ رعایت قوانین و مقررات قابل اجراء.....
۳۳	۳,۵ مدارک تفتیش.....
۳۵	۳,۶ تحلیل صورتهای مالی.....
۳۶	فصل چهارم.....
۳۶	معیارات گزارش دهی تفتیش دولتی.....
۴۳	فهرست واژه های مشکل و تخنیکی.....

## یادداشت مترجم

بعد از عرض سلام و ادب، مواد هذا عبارت از نسخه دری معیارت تفتیش انتوسای میباشد که در چهاردهمین گنجره انتوسای در شهر واشنگتن دی سی ایالات متحده امریکا توسط کمیسیون معیارات تفتیش در سال ۱۹۹۲ صادر و در سال ۱۹۹۵ در پانزدهمین گنجره انتوسای در شهر قاهره، کشور مصر تجدید گردیده است. این رهنمود ادارات عالی تفتیش عضو این سازمان را در جهت اتخاذ عملکرد های معیاری و قابل قبول به سطح بین المللی همکاری همچنانبه مینماید.

قابل یاد آوری است که سند متذکره یک سند مسلکی و حقوقی بوده و در صورت عدم درک درست و مناسب از نسخه دری آن به نسخه انگلیسی این سند مراجعه کنید.

با احترام  
شیرشاه وصال

## پیش گفتار

نسخه تجدید شده معیارات تفتیش انتوسای یک گام واقعاً قابل ملاحظه در راستای انکشاف معیارات تفتیش بین المللی بشمار میرود، این موضوع در سیزدهمین کنگره انتوسای که در شهر برلین برگزار گردیده بود بعد از تصدیق ضروریات مشخص بعضی کشور های که اداره عالی تفتیش آنها بعنوان دیوان محاسبات تاسیس شده است مورد توجه قرار گرفت.

بنده نیز در کمیسیون معیارات تفتیش نکاتی چند ارائه کرده و از سعی و تلاش اعضای سازمان انتوسای در راستای انکشاف معیارات تفتیش انتوسای قدردانی نمودم. به خصوص میخوامم از فعالیت‌های عالی دیوان محاسبات که جدیداً عضویت سازمان انتوسای را کسب کرده است و سایر ادارات عالی تفتیش عضو اظهار تشکر و قدردانی نمائیم. همچنان از سایر همکاران و کمیسیون‌های که فعالیت های مثبت و شایانی را در راستای تجدید این معیارات انجام داده اند نیز اظهار امتنان و تشکر مینمایم.

معیارات تفتیش انتوسای هر چند یک اساس اجرایی قانونی ندارد اما انعکاس دهنده " بهترین عملکرد ها" با در نظر داشت آرای عمومی میباشد، یک اداره عالی تفتیش خود میتواند قضاوت کند که معیارات تفتیش انتوسای تا چه حد نظر به محدوده وظایف و صلاحیت مربوطه قابل اجراء میباشد.

به عقیده بورد هئیت مدیره و کمیسیون مربوطه معیارات تفتیش انتوسای یک سند دایمی بوده و همیشه قابل تطبیق میباشد. بنابراین، این سند گرایش و یا جهت متداوم، موضوعات و میتودولوژی و عملکرد های تفتیش را تا حد امکان منعکس مینماید.

بورد هئیت مدیره معیارات متذکره را در برج اکتوبر سال ۱۹۹۱ در سی و پنجمین (۳۵) جلسه خود در شهر واشنگتن دی سی منظور کرده است. بنده معیارات تجدید شده تفتیش انتوسای را برای تمام ادارات عالی تفتیش عضو انتوسای پیشنهاد مینمایم.

J.C تیلور

رئیس کمیسیون معیارات تفتیش

## مقدمه

من بعنوان رئیس کمیسیون معیارات تفتیش انتوسای از ارائه نسخه نهایی معیارات تفتیش انتوسای خدمت شما خرسند هستم.

کمیسیون ما در برج می سال ۱۹۸۴ بمنظور سفارش و پلانگذاری پروژه معیارات تفتیش انتوسای ایجاد گردید. بعداً، کمیسیون متذکره توسعه نموده و شامل ادارات عای تفتیش ذیل گردید:

- اداره عالی تفتیش کشور اتریش
- اداره عالی تفتیش کشور ارژانتین
- اداره عالی تفتیش استرالیا
- اداره عالی تفتیش برازیل
- اداره عالی تفتیش کاستاریکا
- اداره عالی تفتیش جاپان
- اداره عالی تفتیش فلپین
- رئیس تفتیش: عربستان سعودی
- اداره عالی تفتیش سویدن
- اداره عالی تفتیش انگلستان
- اداره عالی تفتیش ایالات متحده

پلان کاری این کمیسیون در جلسه برج مارچ سال ۱۹۸۵ در شهر سدنی برای بورد هیئت مدیره ارائه و منظور گردید. نظر به این پلان چهار گروپ مطالعاتی ایجاد و فعالیت های مربوطه قرار ذیل تقسیم گردید:

- گروپ اول که متشکل از اداره عالی تفتیش ایالات متحده، (هماهنگ کننده گروپ) اداره عالی تفتیش کاستاریکا و فلپین میباشد که روی " اصول عمومی تفتیش دولتی " کار مینمایند.
- گروپ دوم که متشکل از اداره عالی تفتیش استرالیا (هماهنگ کننده گروپ) و اداره عالی تفتیش ارژانتین میباشد روی " معیارات عمومی تفتیش دولتی " کار مینمایند.
- گروپ سوم که متشکل از اداره عالی تفتیش سویدن (هماهنگ کننده گروپ) و اداره عالی جاپان میباشد روی " معیارات ساحوی تفتیش دولتی " کار مینمایند.
- گروپ چهارم که متشکل از اداره عالی تفتیش انگلستان (هماهنگ کننده گروپ) و اداره عالی تفتیش برازیل میباشد روی " معیارات تفتیش گزارش دهی تفتیش دولتی " کار مینمایند.

هر یک از گروپهای چهار گانه فوق یک بورد گفتگو پیرامون موضوع تحت کار خویش بمنظور تحلیل، تحقیق و تجسس پیرامون پیشنهادات و نظریات سایر اعضای کمیسیون ایجاد کرده اند. تمام پیشنهادات و نظریات که در مورد یک موضوع ارائه میشود بر مبنای یادداشت گفتگو ها پیش نویس شده و ارائه میگردد. به همین ترتیب بعد از دریافت پژوهش ها، پیشنهادات و نظریات بورد هیئت مدیره سازمان انتوسای و اعضای کمیسیون مربوطه به

مرحله نهایی رسیده است. بورد هیئت مدیره سازمان انتوسای این طرح ها را در جلسه برج می سال ۱۹۸۷ در شهر وین منظور نموده و بمنظور هماهنگ سازی اصطلاحات و شیوه ترتیب هر چهار طرح متذکره یک جلسه دیگر در شهر لندن پیشنهاد نمود.

بعداً در برج جون سال ۱۹۸۷ یک گروه از کارشناس ها به نماینده گی از کمیسیون مربوطه جهت ترتیب نسخه نهایی توحید شده در شهر لندن گردهم آمدند. این گروه متشکل از آقای عبدالله الصالح و داکتر اسام میریج از کشور عربستان سعودی ( رئیس)، آقای A.W برادوس از کشور ایالات متحده، آقای نازیرو از کشور فلپین، آقای سایلر ماناگان از کشور استرالیا، خانم نازیرو انس از کشور سویدن، آقای فرنندو گانکلویس از کشور برازیل و آقای مس جان پرس و اندی بورچل از کشور انگلستان بودند.

بورد هیئت مدیره سازمان انتوسای در سی و یکم (۳۱) جلسه خویش در شهر برلین روی موارد ذیل در معیارات تفتیش انتوسای با در نظر داشت نظریات حاصله توافق نمودند:

۱. نظریات حاصله باید توسط سکرتر جنرال جمع آوری و به رئیس کمیسیون ارسال گردد،
۲. رئیس کمیسیون معیارات تفتیش انتوسای و سکرتر جنرال در رابطه با تغییرات لازم و مناسب ممکن مشترکاً تصمیم اتخاذ نمایند.
۳. بعداً سند متذکره بمنظور پذیرش برای کنگره برلین ارائه گردد.

رئیس و سکرتر جنرال کمیسیون بعد از تحلیل و تجزیه نظریات حاصله تغییرات لازم را بوجود میآورد. هر چند در تمام این سند واژه "استندرد یا (معیار)" بکار رفته است، ولی طوریکه از محتوای آن بر میآید این کلمه مترادف با واژه "رهنماء" که تنظیم کننده صلاحیتهای هر یک از ادارات عالی تفتیش در داخل خود آنها میباشد استفاده شده است.

در اخیر میخواهم از مساعی و همکاری هر یک از اعضا کمیسیون معیارات تفتیش انتوسای که در این پروژه انجام داده اند به ویژه از گروه کارشناس های که در جلسه لندن طرح متذکره را تصویب نموده اند اظهار سپاس و قدردانی نمایم.

عمر فاحی، وزیر ایالتی

رئیس، اداره عمومی تفتیش عربستان سعودی

رئیس کمیسیون معیارات تفتیش انتوسای

Rijadh

مارچ سال ۱۹۸۹

## فصل اول

### اصول اساسی تفتیش دولتی

۱,۰,۱ چهارچوب عمومی معیارات تفتیش سازمان بین المللی ادارات عالی تفتیش (انتوسای) از اعلامیه لیما و توکیو، اعلامیه و گزارشات که در کنگره های مختلف انتوسای تصویب شده است و گزارش جلسات گروه متخصصین دفتر ملل متحد در رابطه با تفتیش و حسابداری عامه در کشورهای رو به انکشاف اقتباس شده است.

۱,۰,۲ معیارات تفتیش انتوسای متشکل از چهار بخش ذیل میباشد(مراجعه به جدول):

الف) اصول اساسی

ب) معیارات عمومی

ج) معیارات ساحوی

د) معیارات گزارش دهی

سازمان انتوسای این معیارات را بمنظور تهیه یک چهارچوب جهت ایجاد طرزالعملها و عملکرد های که در جریان تفتیش، بشمول تفتیش سیستم های کمپیوتری، رعایت میشود ایجاد کرده است، این معیارات باید در روشنایی قانون اساسی و سایر شرایط حقوقی اداره عالی تفتیش تطبیق گردد.

۱,۰,۳ اصول اساسی در معیارات تفتیش عبارت است از تصورات اساسی، متداوم و پیش نیاز های لازم است که در ایجاد معیارات تفتیش مفید بوده و مفتش را در ترتیب اظهار نظر و گزارش تفتیش، به خصوص در موارد که هیچ معیار قابل تطبیق نمی باشد، همکاری مینماید.

۱,۰,۴ معیارات تفتیش باید با اصول تفتیش سازگار باشد. این معیارات باید حداکثر رهنمایی لازم را برای مفتش تهیه نموده و وی را در تعیین حدود فعالیتهای تفتیش و طرزالعملها قابل اجراء همکاری نماید. معیارات تفتیش متشکل از مقیاس و یا معیاری است که در برابر آن کیفیت نتایج تفتیش مورد ارزیابی قرار میگردد.

۱,۰,۵ تفسیر و توضیح این معیارات جز صلاحیتهای بورد هیئت مدیره سازمان انتوسای و تعدیل آن از جمله مسوولیتهای کنگره انتوسای میباشد.

۱,۰,۶ اصول اساسی متذکره عبارت از:

الف) اداره عالی تفتیش عضو سازمان انتوسای در تمام موارد که عمده تلقی میشود باید از معیارات تفتیش انتوسای رعایت نماید. در این راستا بعضی معیارات معین است که ممکن بالای برخی عملکرد های یک اداره عالی تفتیش، بشمول آن ادارات که بشکل دیوان محاسبات تشکیل گردیده اند و در فعالیتهای غیر تفتیش، قابل تطبیق نمی باشد. اداره عالی تفتیش بمنظور حصول اطمینان از حفظ کیفیت عملکردهای خویش باید معیارات قابل اجراء را مشخص نماید. (مراجعه به فقره

(۱,۰,۸)



- ب) اداره عالی تفتیش در جریان تفتیش حسابات دولت اگر به کدام حالت غیر مشابه یا مختلف مواجه می‌شود، خود اداره باید در مورد قضاوت کند. (مراجعه به فقره ۱،۰،۱۵)
- ج) با افزایش سطح آگاهی عامه، تقاضا سطح ارائه حسابدگی افراد و نهاد های که منابع عامه را در اختیار دارند نیز افزایش می‌یابد. بنابراین، ضرورت است تا روند و جریان حسابدگی عامه ایجاد و بطور موثر فعالیت نماید (مراجعه به فقره ۱،۰،۲۰).
- د) انکشاف سیستم های موثر معلوماتی، کنترولی، ارزیابی و گزارشدهی در چوکات فعالیت‌های دولت روند حسابدگی را آسان می‌سازد. مسوولیت صحت و کفایت شکل و محتوای گزارشات مالی و سایر معلومات بدوش مقام رهبری (یا مدیریت) مرجع مربوطه می‌باشد (مراجعه به فقره ۱،۰،۲۰).
- ه) مقامات مسوول مکلف اند تا از ترویج معیارات حسابدگی قبول شده در بخش گزارشدهی مالی و شفافیت با در نظر داشت نیازمندی دولت اطمینان حاصل نموده و به همین ترتیب مراجع تحت تفتیش نیز باید اهداف و مقاصد خویشرا بطور مشخص ارائه نماید (مراجعه به فقره ۱،۰،۲۵).
- و) کاربرد و یا رعایت متداوم معیارات حسابداری قبول شده باید در ارائه وضعیت مالی و عملیات یک نهاد پیامد مناسب و درست داشته باشد (مراجعه به فقره ۱،۰،۲۸).
- ز) موجودیت یک سیستم کنترولی داخلی کافی سطح خطرات احتمالی، اشتباهات و بی نظمی ها را کاهش میدهد (مراجعه به فقره ۱،۰،۳۰).
- ح) همکاری مراجع تحت تفتیش در زمینه حفظ و نگهداری اطلاعات و ارائه معلومات مورد نیاز در تفتیش از طریق وضع قوانین مناسب تسهیل میگردد (مراجعه به فقره ۱،۰،۳۲).
- و) تمام فعالیت‌های تفتیش باید در چارچوب صلاحیت ها و مسوولیت های اداره عالی تفتیش صورت گیرد (مراجعه به فقره ۱،۰،۳۴).
- ت) ادارات عالی تفتیش بمنظور اعتبار میزان اجراءات تفتیش همواره باید در جهت رشد و بهبود تخنیکهای تفتیش سعی و تلاش نماید (مراجعه به فقره ۱،۰،۴۵).

#### ۱،۰،۷ در فقره های ذیل اهمیت اصول اساسی مورد بحث قرار گرفته است.

۱،۰،۸ در اصول اساسی تفتیش تصریح شده است که:

ادارات عالی تفتیش عضو سازمان انتوسای در تمام موارد که عمده تلقی میشود باید از معیارات تفتیش انتوسای پیروی نمایند. در این راستا بعضی معیارات معین است که ممکن بالای برخی عملکرد های یک اداره عالی تفتیش، بشمول آن ادارات که بشکل دیوان محاسبات تشکیل گردیده اند و در فعالیت‌های غیر تفتیش، قابل تطبیق نمی باشد، اداره عالی تفتیش بمنظور حصول اطمینان از حفظ کیفیت عملکردهای خویش باید معیارات قابل اجراء را مشخص نماید (مراجعه به فقره ۱،۰،۸).

۱,۰,۹ در مجموع زمانی یک موضوع مهم و یا عمده تلقی میشود که، فهم و درک آن ممکن استفاده کننده های صورتهای مالی و یا گزارش تفتیش عملکرد را متاثر نماید.

۱,۰,۱۰ موارد مهم و یا عمده بیشتر از نظر ارزش سنجیده میشود ولی بعضی اوقات از نظر ماهیت و یا خصوصیت ذاتی یک جنس و یا مجموعه یی از اجناس نیز مهم تلقی میشود. بطور مثال، این موضوع در حالات صادق میباشد که قانون و یا مقرر افشاء یک موضوع را بدون در نظر داشت مبلغ آن لازم دیده باشد.

۱,۰,۱۱ بر علاوه اینکه معیار سطح اهمیت از نظر ارزش و ماهیت سنجیده میشود، یک موضوع ممکن از نظر محتوا نیز مهم تلقی شود. بطور مثال، با توجه به یک موضوع در رابطه با:

الف) نظریه کلی که در معلومات مالی ارائه شده است،

ب) مجموع که تشکیل دهنده یک بخش از معلومات مالی میباشد،

ج) شرایط مربوطه،

د) میزان وجوه مربوطه و معلومات مالی در سالهای گذشته.

۱,۰,۱۲ ادارات عالی تفتیش اکثراً فعالیتهای را مورد اجراء قرار میدهند که اگر دقیق تعریف شوند بیانگر عملیه تفتیش نبوده بلکه بمنظور تنظیم بهتر امور دولت صورت گرفته است. فعالیتهای که شامل این موضوع میباشد عبارت اند از (آلف) جمع آوری اطلاعات بدون تحلیل و ارزیابی واقعی، (ب) کارکرد های حقوقی، (پ) هیئت اطلاعاتی مجلس انتخابی در رابطه با بررسی طرح بودجه ها، (ت) یک ماموریت کمکی برای اعضای مجلس انتخابی در رابطه با تحقیق دوسیه های ادارات عالی تفتیش، (ث) فعالیتهای اداری و (ج) عملکرد های فرآیند کمپیوتری. این فعالیتهای اطلاعات و معلومات بی نهایت مفید را در جهت تصمیم گیری ها تهیه نموده و همیشه باید از کیفیت عالی برخوردار باشد.

۱,۰,۱۳ قابل ذکر است که معیارات تفتیش در برخی ادارات عالی تفتیش بنابر شیوه کاری و ساختار موجود در تمام سطوح کاری ایشان قابل تطبیق نمی باشد. بطور مثال، ماهیت ارزیابی های قضایی و غیر رقابتی که توسط دیوان محاسبات صورت میگیرد با تفتیش های مالی و عملکرد که توسط یک اداره عالی تفتیش به رهبری رئیس تفتیش و با استفاده از یک سیستم منظم صورت میگیرد کاملاً متفاوت میباشد.

۱,۰,۱۴ روی هم رفته، بمنظور حصول اطمینان از کیفیت کارکردهای انجام شده، از معیارات مناسب و قابل اجراء باید رعایت گردد. رعایت از معیارات قابل اجراء باید در اهداف یک کارکرد و یا یک ماموریت مشخص تصریح گردد. هر اداره عالی تفتیش باید یک پالسی داشته باشد و بر مبنای آن از معیارات تفتیش انتوسای و یا کدام نوع معیار مشخص دیگر در جریان فعالیتهای خویش پیروی نموده تا از این طریق از کیفیت کارکردها و پیامد های آن اطمینان حاصل گردد.

۱,۰,۱۵ همچنان، در اصول اساسی تفتیش تصریح شده است که:

اداره عالی تفتیش در جریان تفتیش حسابات دولت اگر به کدام حالت غیر مشابه یا متفاوت مواجه می‌شود، خود اداره باید در مورد قضاوت کند (مراجعه به فقره ب ۶، ۰، ۱).

۱، ۰، ۱۶ مدارک تفتیش یک نقش اساسی و مهم را در تصمیم‌گیری‌های مفتش پیرامون انتخاب موضوع و ساحه برای تفتیش و همچنان در بخش ماهیت، زمان و حدود بررسی‌ها و طرز‌العمل‌های تفتیش بازی مینماید.

۱، ۰، ۱۷ شرایط حوزه صلاحیت تفتیش<sup>۱</sup> در مقایسه با هر گونه معیار و یا میثاق تفتیش و حسابداری در صورتیکه در تضاد واقع شود بالاتر بوده، و بدین دلیل دارای یک موقعیت حیاتی در معیارات تفتیش که توسط اداره عالی تفتیش رعایت می‌گردد می‌باشد. بنابراین، معیارات تفتیش انتوسای، در واقع هر معیار تفتیش که خارج از اداره عالی تفتیش باشد، بالای اداره عالی تفتیش و کارمندان آن قابل تجویز نبوده و هیچ‌گونه جنبه حکمی و یا اجباری ندارد.

۱، ۰، ۱۸ اداره عالی تفتیش باید در رابطه با میزان سازگاری کاربرد معیارات تفتیش خارجی<sup>۲</sup> در انجام حوزه صلاحیتهای تفتیش مربوطه خود قضاوت نماید. اداره عالی تفتیش باید بپذیرد که معیارات تفتیش انتوسای یک نظریه را که مورد حمایت اکثریت مفتشین دولتی می‌باشد ارائه نموده و همچنان تا جایکه با حوزه صلاحیتهای تفتیش سازگار باشد از آن رعایت مینماید. اداره عالی تفتیش نیز باید همواره سعی نماید تا آن معیاراتی را که با حوزه صلاحیتهای تفتیش مربوطه سازگار نیست، در صورتیکه ممکن باشد، حذف نماید.

۱، ۰، ۱۹ نظر به بعضی اصول حوزه صلاحیتهای اداره عالی تفتیش، به ویژه در بخش تفتیش صورتهای مالی، اهداف اداره عالی تفتیش ممکن مانند اهداف تفتیش سکتور های خصوصی باشد. بنابراین، معیارات سکتور های خصوصی در تفتیش صورتهای مالی که از طریق نهاد های قانونی ترویج می‌شود ممکن در تفتیش دولتی قابل اجراء باشد.

#### ۱، ۰، ۲۰ بر علاوه، در اصول اساسی تفتیش تصریح شده است که:

با افزایش سطح آگاهی عامه، تقاضا سطح ارائه حسابدهی افراد و نهاد های که منابع عامه را در اختیار دارند نیز افزایش می‌یابد. بنابراین، ضرورت است تا روند و جریان حسابدهی عامه ایجاد و بطور موثر فعالیت نماید.

۱، ۰، ۲۱ در بعضی کشور ها، مراجع حسابدی مکلف اند تا برای رئیس جمهور و یا کابینه گزارش دهند، اما در بیشتر کشورها، این مراجع بطور مستقیم و یا از طریق قوه مجریه برای پارلمان منتخب مردم گزارش میدهند. بعضی ادارات عالی تفتیش دارای اختیارات قضایی می‌باشند. این صلاحیتهای را بالای حسابات، محاسبین، و حتی اولیای امور اعمال مینماید که این کار نیز به ساختار اداری هر مملکت بستگی دارد. تصامیم و قضاوت های را که این نهاد ها اتخاذ مینمایند متمم عملکرد های اداری تفتیش می‌باشد. عملکرد

<sup>۱</sup> Audit Mandate

<sup>۲</sup> معیارات که مربوط به حوزه صلاحیت های خود اداره عالی تفتیش نمی باشد

های قضایی ادارات عالی تفتیش بعنوان یک بخش منطقی اهداف تفتیش به ویژه اهداف که مربوطه به موارد حسابداری میشود میباشد.

۱,۰,۲۲ تصدی های عامه نیز مکلف به انجام لزومیت‌های حسابدھی عامه میباشد. این تصدی ها شامل تعهدات تجارتي، بطور مثال، نهاد های که بر مبنای قانون و یا حکم قوه مجریه ایجاد گردیده و دولت در آن منافع نظارتي دارد میباشد. این نهاد ها، بدون در نظر داشت نحوه تشکیل، وظایف، میزان استقلالیت و یا ترتیبات مالی برای عالیترین نهاد قانونگذاری حسابدھی میباشد.

۱,۰,۲۳ در اصول اساسی تفتیش تصریح شده است که:

انکشاف سیستم های موثر معلوماتی، کنترولی، ارزیابی و گزارشدهی در چوکات فعالیت‌های دولت روند حسابدھی را آسان میسازد. مسوولیت صحت و کفایت شکل و محتوای گزارشات مالی و سایر معلومات بدوش مقام رهبری (یا مدیریت) مرجع مربوطه میباشد (مراجعه به فقره ۱,۰,۲۰).

۱,۰,۲۴ صحت و کفایت گزارشات مالی و صورتهالی مالی یک نهاد بیانگر وضعیت مالی و نتایج عملیات آن میباشد. همچنان نهاد مربوطه مکلف است تا بعضی سیستم های را که از طریق آن اطلاعات و معلومات موثق حصول شود طرح و دیزاین نمایند (مراجعه به فقره ۱,۰,۶).

۱,۰,۲۵ در اصول اساسی تفتیش تصریح شده است که:

مقامات مسوول مکلف اند تا از ترویج معیارات حسابدھی قبول شده در بخش گزارشدهی مالی و شفافیت با در نظر داشت نیازمندی دولت اطمینان حاصل نموده و به همین ترتیب مراجع تحت تفتیش نیز باید اهداف و مقاصد خویشرا بطور مشخص ارائه نماید (مراجعه به فقره ج ۱,۰,۶).

۱,۰,۲۶ ادارات عالی تفتیش باید با سازمانهای تعیین کننده معیارات حسابداری جهت حصول اطمینان از صدور معیارات مناسب حسابداری برای دولت همکاری نمایند.

۱,۰,۲۷ همچنان ادارات عالی تفتیش باید مراجع تحت تفتیش را در جهت اظهار واضح و قابل پیمایش اهداف ایشان و تعیین اهداف اجرایی مربوطه، سفارش نماید.

۱,۰,۲۸ در اصول اساسی تفتیش تصریح شده است که:

کاربرد و یا رعایت متداوم معیارات حسابداری قبول شده باید در ارائه وضعیت مالی و عملیات یک نهاد پیامد مناسب و درست داشته باشد (مراجعه به فقره و ۱,۰,۶)

۱,۰,۲۹ اینکه تصور میشود هماهنگی و یا سازگاری در کاربرد معیارات حسابداری یک شرط قبلی ارائه گزارشات میباشد بدین معنی است که مراجع تحت تفتیش باید آن معیاراتی حسابداری را که سازگار با

محیط شان باشد بصورت و یا بطور دوامدار رعایت نماید. یک مفتش رعایت معیارات حسابداری را بطور متداوم نباید بعنوان یک مدرک قطعی در رابطه به ارائه درست گزارشات مالی تلقی نماید. درست بودن و یا مطلوبیت گزارشات مالی بخشی از اظهار نظر مفتش بوده و فراتر از رعایت متداوم معیارات حسابداری میباشد. بنابراین، رعایت معیارات حسابداری جز حد اقل شرایط لازم برای یک مفتش نمی باشد. آنچه فراتر از این موضوع است قضاوت و یا اظهار نظر خود مفتش میباشد.

۱,۰,۳۰ در اصول اساسی تفتیش تصریح شده است که:

وجودیت یک سیستم کنترولی داخلی کافی سطح خطرات احتمالی، اشتباهات و بی نظمی ها را کاهش میدهد (مراجعه به فقره ز ۱,۰,۶)

۱,۰,۳۱ مراجع تحت تفتیش باید بعضی سیستم های کنترولی کافی را بمنظور حفظ منابع خویش ایجاد نمایند. این کار وظیفه مفتش نمی باشد. همچنان مراجع تحت تفتیش مسوولیت دارند تا از موجودیت و کارکرد کنترولها جهت رعایت قوانین و مقررات نافذ و حفظ اصل شایستگی و درستی در اتخاذ تصمیم نیز اطمینان حاصل نمایند. هر چند، این موضوع دور از تصور است که مفتش در صورت فقدان و یا عدم کفایت کنترولها سفارش و پیشنهادات لازم را برای مرجع تحت بررسی ارائه ننماید.

۱,۰,۳۲ در اصول اساسی تفتیش تصریح شده است که:

همکاری مراجع تحت تفتیش در زمینه حفظ و نگهداری اطلاعات و ارائه معلومات مورد نیاز در تفتیش از طریق وضع قوانین مناسب آسان میگردد (مراجعه به فقره ح ۱,۰,۶)

۱,۰,۳۳ اداره عالی تفتیش بمنظور انجام وظایف خویش باید به تمام منابع معلوماتی و اطلاعات و همچنان به کارمندان و مقامات مراجع تحت تفتیش دسترسی داشته باشد. وضع الزامات قانونی جهت دسترسی مفتش به چنین معلومات و کارمندان چنین مشکلات را در آینده به حداقل میرساند.

۱,۰,۳۴ در اصول اساسی تفتیش تصریح شده است که:

تمام فعالیتهای تفتیش باید در چارچوب صلاحیت ها و مسوولیت های اداره عالی تفتیش صورت گیرد (مراجعه به فقره و ۱,۰,۶).

۱,۰,۳۵ ادارات عالی تفتیش بطور عموم توسط عالیترین نهاد قانونگذاری و یا بر مبنای قانون اساسی ایجاد میشود. در بعضی موارد، نقش اداره عالی تفتیش ممکن براساس میثاق باشد تا اینکه براساس حکم قانونی مشخص صورت گیرد. معمولاً، قانون و یا مقرر تشکیل اداره عالی تفتیش شکل و چارچوب اداره (مانند دادگاه، بورد، کمیسیون، اداره قانونی و وزارت)، شرایط تصدی، دوره تصدی، اختیارات،

وظایف، مسوولیتها و سایر کارکرد های که اداره را در انجام وظایف و مسوولیت های مربوطه همکاری مینماید تنظیم مینماید.

۱,۰,۳۶ این ترتیبات به هر نحو که صورت گیرد، اما وظیفه اساسی اداره عالی تفتیش حفظ و ارتقای امور حسابدگی عامه میباشد. در بعضی کشور ها، اداره عالی تفتیش به شکل دادگاه میباشد، که دارای یک قاضی در راس بوده و بالای محاسبین دولتی نظارت مینماید. این کار مستلزم آن است که اداره عالی تفتیش از حسابدگی تمام افرادی که منابع عامه را در اختیار دارند اطمینان حاصل نموده و از این لحاظ تابع اختیارات قضایی این اداره میباشد.

۱,۰,۳۷ اختیارات قضایی اداره عالی تفتیش تا حدودی زیادی متمم سایر خصوصیات تفتیش میباشد. این خصوصیات باید بعنوان یک بخش منطقی از اهداف عمومی تفتیش که توسط تفتیش خارجی دنبال میشود و به خصوص آن اهداف که به مدیریت حسابداری بستگی دارد در نظر گرفته شود.

۱,۰,۳۸ حدود تفتیش دولتی شامل تفتیش رعایت قوانین و مقررات و تفتیش عملکرد میباشد.

۱,۰,۳۹ تفتیش رعایت قوانین و مقررات شامل موارد ذیل میباشد:

الف) تصدیق حسابدگی مالی نهاد های حسابدگی، بشمول بازرسی و ارزیابی یاداشتهای مالی و اظهار نظر بالای صورتهای مالی،

ب) تصدیق حسابدگی مالی اداره دولتی بطور کل،

ج) تفتیش سیستمها و معاملات مالی بشمول ارزیابی از رعایت قوانین و مقررات،

د) تفتیش کارکرد سیستم های کنترل داخلی و تفتیش داخلی،

ه) تفتیش درستی و صحت تصامیم اداری که توسط مرجع تحت تفتیش اتخاذ شده است،

و) گزارشدهی سایر موضوعات که در جریان تفتیش برملا شده است و یا اداره عالی تفتیش افشا آنرا لازم مینماید.

۱,۰,۴۰ تفتیش عملکرد در برگیرنده ای تفتیش اقتصادی، موثریت و مفیدیت بوده و شامل موارد ذیل میباشد:

الف) تفتیش اقتصادی بودن فعالیتهای اداری در مطابقت با پرنسیپها و عملکرد های سالم اداری، و پالیسی مدیریت،

ب) تفتیش موثریت استفاده از منابع بشری، مالی و سایر منابع، بشمول بررسی سیستم های معلوماتی، میزان اجراءات و نظارت از ترتیبات، و طرز العمل مرجع تحت تفتیش بمنظور تشخیص نواقص و کاستی ها،

ج) تفتیش مفیدیت اجراءات در رابطه با دستیابی در اهداف مرجع تحت تفتیش، و تفتیش تأثیرات واقعی فعالیتها با تأثیرات متوقع.

۱,۰,۴۱ میان تفتیش رعایت قوانین و مقررات و تفتیش عملکرد در بعضی موارد ممکن تداخل وظیفه ای وجود داشته باشد، از این رو، تصنیف و یا طبقه بندی این تفتیش مربوطه به اهداف اولیه آن میشود.

۱,۰,۴۲ در بسیاری کشور ها، ارزیابی پالیسی برنامه های دولتی نظر به حوزه صلاحیتهای تفتیش عملکرد مجاز نمی باشد. در چنین موارد، اختیارات و مسوولیت های اداره عالی تفتیش در رابطه با تفتیش عملکرد در تمام سطوح اداری دولت جهت تسهیل کاربرد درست معیارات تفتیش توسط اداره عالی تفتیش باید بطور واضح بیان شده باشد.

۱,۰,۴۳ در برخی کشورها، قانون اساسی و یا قانون نافذ برای اداره عالی تفتیش صلاحیت تفتیش "موثریت" و یا "مفیدیت" مدیریت مالی قوه مجریه را نداده است. در چنین موارد، ارزیابی درستی و مفیدیت تصمیم اداری و موثریت مدیریت بدوش وزرای مربوطه، که وظیفه سازماندهی و امور اداری خدمات که به ایشان سپرده شده است و در مقابل قوه مقننه مسوولیت دارند، میباشد. اصطلاحات که در رابطه با این موضوع به نظر میرسد بهترین کلماتی است که جهت توضیح تفتیش های اداره عالی تفتیش، که ماورای چوکات منظم و قانونی تفتیش که عبارت از ( تفتیش مدیریت خوب) میباشد بوده، بکار رفته است. اهداف و مقاصد چنین تفتیش ها بررسی وجوه های عامه در روشنایی اصول عمومی مدیریت سالم میباشد. تفتیش عملکرد و تفتیش رعایت قوانین و مقررات میتواند در جریان یک فعالیت و بطور همزمان مورد اجراء قرار گیرد و باعث تقویت یکدیگر میشود. تفتیش رعایت قوانین و مقررات زمینه تفتیش های مدیریت را فراهم نموده و در نتیجه منتج به اصلاح موارد که تخلفات را ایجاد میکند می شود.

۱,۰,۴۴ هر گاه اداره عالی تفتیش نظر به حوزه صلاحیت های خود قادر به اجرای تفتیش رعایت قوانین و مقررات در تمام تصدی های عامه باشد، سطح حسابداری عامه در مجموع بطور موثر رشد خواهد نمود.

#### ۱,۰,۴۵ در اصول اساسی تفتیش تصریح شده است که:

ادارات عالی تفتیش بمنظور اعتبار میزان اجراءات تفتیش همواره باید در جهت رشد و بهبود تخنیکهای تفتیش سعی و تلاش نماید (مراجعه به فقره ت ۱,۰,۶).

۱,۰,۴۶ با در نظر داشت نقش گسترده تفتیش، مفتش باید در جهت بهبود و رشد تخنیکها و متدولوژی جدید تفتیش بمنظور ارزیابی صحت و اعتبار میزان عملکرد های مراجع تحت تفتیش تلاش نماید. مفتش باید از تخنیکها و میتودولوژی سایر زمینه ها نیز استفاده نماید.

۱,۰,۴۷ حدود حوزه صلاحیتهای تفتیش حدود معیارات تفتیش قابل اجراء در اداره عالی تفتیش را تعیین مینماید.

## فصل دوم

### معیارات عمومی تفتیش دولتی

۲,۰,۱ این بخش مربوط به معیارات عمومی تفتیش دولتی می باشد، معیارات عمومی تفتیش مبین شایستگی های مفتش و / یا سازمان تفتیش می باشد به نحوی که وظایف تفتیش مربوط به ساحه تحت تفتیش و معیار های گزارشدهی بشکل مؤثر و مفید آن انجام شود.

۲,۱,۲ اداره عالی تفتیش با استفاده از معیارات عمومی تفتیش پالیسی ها و طرز العمل ها را وضع می کند تا:

الف) کارمندان شایسته و کارا را استخدام کند (مراجعه به فقره ۲,۱,۳).

ب) انکشاف و آموزش کارمندان اداره عالی تفتیش بمنظور قادر ساختن آنان در اجرای وظایف شان بطور مؤثر، و شناسایی اساسی و زیربنایی پیشرفت مفتشین و سایر کارمندان.

(مراجعه به فقره ۲,۱,۵)

پ) تهیه دستورالعمل ها و سایر رهنمود ها و رهنمایی های کتبی در رابطه به راه اندازی تفتیش.

(مراجعه به فقره ۲,۱,۱۳).

ت) تقویت مهارت های موجود اداره عالی تفتیش و تشخیص مهارت های مورد نیاز؛ گسترش مهارت ها در ساحه وظایف تفتیش و تعیین تعداد کافی کارمندان برای تفتیش؛ و داشتن پلان و نظارت بمنظور برآوردن اهداف در سطح لازم مورد نیاز (مراجعه به فقره ۲,۱,۱۵).

ث) ارزیابی مؤثریت و مفیدیت معیار ها و طرز العملهای داخلی اداره عالی تفتیش.

(مراجعه به فقره ۲,۱,۲۵).

۲,۱,۳ معیارات عمومی برای ادارات عالی تفتیش شامل موارد زیر می باشد:

اداره عالی تفتیش بمنظور استخدام کارمندان شایسته و کارا باید پالیسی ها و طرز العملهای لازم اتخاذ نماید (مراجعه به فقره الف ۲,۱,۲).

در پراگرافهای زیر استخدام بعنوان معیار تفتیش توضیح شده است:

۲,۱,۴ کارمندان اداره عالی تفتیش باید دارای شایستگی لازم اکادمیک و تجربه کافی باشند. اداره عالی تفتیش باید حداقل سویه تحصیلی لازم را جهت استخدام مفتشین تعیین نموده و آنرا بطور منظم مورد غور و ارزیابی قرار دهد.



#### ۲,۱,۵ معیارات عمومی برای اداره عالی تفتیش شامل موارد زیر می باشد:

اداره عالی تفتیش بمنظور انکشاف و آموزش کارمندان خویش جهت بلند بردن توانایی های ایشان در اجرای وظایف محوله بطور موثر و مفید و شناسایی اساس پیشرفت مفتشین و سایر کارمندان باید بعضی پالیسی ها و طرزالعملهای لازم را تصویب و اتخاذ نماید(مراجعه به فقره ب ۲,۱,۲).

در پراگراف های زیر انکشاف و آموزش بعنوان معیار تفتیش توضیح شده است:

۲,۱,۶ اداره عالی تفتیش در راستای انکشاف مسلکی کارمندان خویش باید اقدامات لازم را، بشمول تهیه کورسهای آموزشی داخلی و اشتراک در کورسهای خارجی، اتخاذ نماید.

۲,۱,۷ اداره عالی تفتیش باید لست مهارت های کارمندان را نگهداری نماید تا برویت آن پلان گذاری تفتیش بطور مناسب انجام شود و نیاز های توسعه نی مسلکی تشخیص داده شود.

۲,۱,۸ اداره عالی تفتیش باید معیار و ضوابط لازم تحصیلی برای ارتقای مفتشین و سایر کارمندان را ایجاد نموده و آنرا بطور منظم مورد غور و ارزیابی قرار دهد.

۲,۱,۹ اداره عالی تفتیش همچنان باید طرزالعمل ها و پالیسی های را جهت ارتقای ظرفیت مسلکی مفتشین بخصوص در قسمت روش ها و مهارت های تفتیش قابل اجراء، ایجاد نماید.

۲,۱,۱۰ کارمندان اداره عالی تفتیش باید با محیط دولتی، بشمول نقش قوه مقننه، وضعیت نهاد های حقوقی و سازمانی ناظر بر فعالیت های قوه اجرائیه و اساسنامه تصدی های عامه آشنایی داشته باشند. علاوه بر این، یک مفتشن آموزش دیده باید با معیار ها، پالیسی ها، طرزالعمل ها و روش های تفتیش نیز آشنا باشد.

۲,۱,۱۱ تفتیش سیستم های مالی، اسناد حسابداری و صورت های مالی مستلزم آموزش در ساحه حسابداری و دسپلین های مربوطه و دانش قوانین نافذه و فرمان های اجرائی حاکم که مسوولیت حسابداری مراجع تحت تفتیش را متاثر می سازد، می باشد. در اجرای تفتیش های عملکرد علاوه بر آموزش های فوق مفتش مستلزم آموزش در ساحات اداره، مدیریت، اقتصاد، و علوم اجتماعی نیز میباشد.

۲,۱,۱۲ اداره عالی تفتیش کارمندان خود را تشویق نماید تا عضویت سازمان های مسلکی را که مربوط به وظیفه شان میباشد حاصل نمایند و در فعالیت های آن نهاد اشتراک نمایند.

#### ۲,۱,۱۳ معیارات عمومی اداره عالی تفتیش شامل موارد زیر می باشد:

اداره عالی تفتیش باید دستورالعمل ها و پالیسی های را جهت ترتیب رهنمود ها و سایر رهنمود های کتبی لازم بمنظور اجرای تفتیش ها تصویب و اتخاذ نماید (مراجعه به فقره پ ۲,۱,۲).

در پراگراف زیر رهنمود کتبی بعنوان یک معیار تفتیش توضیح شده است.

۲,۱,۱۴ تامین ارتباط با کارمندان اداره عالی تفتیش از طریق متحدالمال های حاوی محتویات رهنمودی، و تجدید مداوم تعلیماتنامه تفتیش مطابق نیازمندی ها در تنظیم پالیسی ها، معیار ها و عملکرد ها در حفظ و نگهداری کیفیت تفتیش خیلی حیاتی و مهم بشمار میرود.

#### ۲,۱,۱۵ معیارات عمومی اداره عالی تفتیش شامل موارد زیر می باشد:

اداره عالی تفتیش بمنظور تقویت مهارت ها و تجارب موجود و شناسایی مهارت های جدید؛ بکارگیری مهارتهای خوب در اجرای تفتیش ها و تعداد کافی مفتشین در تفتیش ها، و پلانگذاری و نظارت درست جهت برآورده کردن اهداف به سطح مورد نیاز باید پالیسی ها و رهنمود های لازم را تصویب و اتخاذ نماید( مراجعه به فقره ۲,۱,۲).

در پراگرافهای زیر استفاده از مهارت بعنوان یک معیار تفتیش توضیح شده است.

۲,۱,۱۶ منابع مورد نیاز برای اجرای تفتیش ها باید تشخیص گردد تا کارمندان مناسب و با مهارت در کار گماشته شود و از منابع بشری بصورت درست کنترل صورت گیرد.

۲,۱,۱۷ میزان مدرک دانشگاهی مورد نیاز برای هر مفتش با توجه به نوع تفتیش مورد اجراء متفاوت میباشد. مهم نیست که هر مفتش شایستگی در تمام ساحات تفتیش داشته باشد. باوجود این، نظر به طرزالعمل ها و پالیسی های حاکم بر گماشتن کارمندان برای تفتیش، کارمندان باید با در نظر داشت ماهیت تفتیش و مهارت های لازم گماشته شود و بر این اساس تیم مذکور مجهز به مهارت ها و تجارب لازم میباشد.

۲,۱,۱۸ اداره عالی تفتیش بمنظور اجرای موفقانه تفتیش و استنباطی بودن یافته ها، نتایج و سفارشات تفتیش و انعکاس درست موضوع تحت تفتیش باید قادر به استخدام منابع خارجی باشد. در حالات خاص خود اداره عالی تفتیش باید قضاوت نماید که آیا میتواند با استفاده از منابع داخلی به هدف مطلوب برسد و یا از منابع خارجی استفاده نماید.

۲,۱,۱۹ پالیسی ها و طرزالعمل های حاکم بر نظارت تفتیش ها از جمله عوامل مهم در اجرای نقش اداره عالی تفتیش در یک سطح شایسته بشمار میرود. اداره عالی تفتیش باید اطمینان حاصل نماید که تفتیش ها پلان شده است و توسط مفتشین شایسته، با داشتن دانش معیار ها و میتودلوژی اداره، و مجهز با فهم تخصصی محیط کاری، نظارت میشود.

۲,۱,۲۰ از آنجائیکه حوزه صلاحیت اداره عالی تفتیش شامل تفتیش صورتهای مالی، که بخش اجرایی دولت را بطور کلی دربر می گیرد، می باشد، تیم های که بمنظور اجرای تفتیش ارسال میشوند باید با دانش سیستم

های حسابداری، همچنان ترتیبات هماهنگی دفتر مرکزی و میکانیزم های کنترولی مجهز باشند. تیم متذکره باید با سیستم حسابداری مربوطه و سیستم های کنترولی آشنا بوده در بخش تخنیک های تفتیش تخصص داشته باشد.

۲,۱,۲۱ چنانچه اداره عالی تفتیش با دانش و مهارت های لازم روز جهت تفتیش های مربوطه، بشمول تفتیش عملکرد که در برگیرنده تمام فعالیتهای مرجع تحت تفتیش میباشد، در وقت و زمان تعیین شده مجهز نباشد، به معیار های ضرورت است تا حدود و میزان فعالیتهای تفتیش را در محدوده دور و یا سایکل تفتیش تعیین نموده و این کار حداقل اطمینان لازم را از اجراءات حسابداری عامه توسط مراجع تفتیش تامین خواهد نمود.

۲,۱,۲۲ اداره عالی تفتیش در تعیین و گماشتن منابع برای فعالیت های مختلف تفتیش، اولویت را برای آن تفتیش بدهد که مطابق قانون، در مدت زمان مشخص تکمیل شود. در پلانگذاری استراتژیک توجه دقیق باید مبذول گردد تا اولویت بندی تفتیش ها بطور مناسب صورت گیرد.

۲,۱,۲۳ تثبیت اولویت های سازگار با حفظ کیفیت اجراءات در برابر حدود صلاحیت ها، شامل بکارگیری فیصله اداره عالی تفتیش در روشنایی اطلاعات مساعد می باشد. نگهداری معلومات در مورد ساختار، وظایف، و فعالیتهای مراجع تحت تفتیش اداره عالی تفتیش را در تشخیص ساحات مهم، آسیب پذیر، و ساحات دارای ظرفیت توسعه نی کمک مینماید.

۲,۱,۲۴ قبل از اینکه تفتیش برعهده گرفته شود باید توسط مقام ذیصلاح اداره عالی تفتیش منظور گردد. این منظوری باید شامل اهداف تفتیش، حدود و تمرکز تفتیش، کاربرد منابع از کمیت و مهارت ها، ترتیبات ارزیابی پیشرفت ها در وقت معین، و تاریخ اكمال تفتیش و گزارش تفتیش، می باشد.

۲,۱,۲۵ معیارات عمومی اداره عالی تفتیش شامل موارد زیر می باشد:

اداره عالی تفتیش بمنظور ارزیابی از مؤثریت و مفیدیت معیار ها و طرزالعمل های موجود باید بعضی طرزالعمل ها و پالیسی ها را تصویب و اتخاذ نماید (مراجعه به فقره ۲,۱,۲).

در پراگرافهای زیر ارزیابی اطمینان کیفیت بعنوان معیار تفتیش توضیح شده است:

۲,۱,۲۶ به دلیل اهمیت حصول اطمینان از معیار عالی کار توسط اداره عالی تفتیش، این اداره توجه خاص به برنامه های اطمینان کیفیت مبذول بدارد تا از این طریق اجراءات و نتایج تفتیش تقویت شود. با استفاده از این کار میتوان منابع مناسب را بدین منظور تخصیص داد. بنابراین، مقایسه این منابع با مفاد دریافت شده نیز شایان اهمیت میباشد.

۲,۱,۲۷ اداره عالی تفتیش بمنظور حصول اطمینان از موارد ذیل باید بعضی سیستم ها و طرزالعمل ها را ایجاد نماید:

الف) تصدیق قناعت بخش بودن روند اطمینان کیفیت داخلی،

ب) حصول اطمینان از کیفیت گزارش تفتیش،

پ) تأمین و تعمیم انکشافات و جلوگیری از تکرار ضعف ها.

۲،۱،۲۸ علاوه بر ارزیابی فعالیت‌های تفتیش توسط کارمندان مسؤل، اداره عالی تفتیش بعنوان یک وسیله بیشتر جهت حصول اطمینان از کیفیت اجراءات، مصلحت میداند تا بعضی ترتیبات اطمینان کیفیت دیگر را نیز در داخل اداره ایجاد نماید. این کار شامل پلانگذاری، راه اندازی و گزارشدهی در رابطه با نمونه های تفتیش میباشد که ممکن توسط آن‌ده از کارمندان اداره که در اجرای تفتیش شامل نبودند در تفاهم با کارمندانیکه مسوولیت نتیجه اطمینان کیفیت داخلی و گزارشدهی دوره ای برای مقام اداره عالی تفتیش را بدوش دارند بطور دقیق مورد اجراء قرار میگیرد.

۲،۱،۲۹ برای اداره عالی تفتیش مناسب است تا تفتیش داخلی خود را با داشتن یک اجازه نامه جامع ایجاد نماید تا اداره را در راستای مدیریت فعالیت هایش و حفظ کیفیت اجراءاتش کمک نماید.

۲،۱،۳۰ کیفیت کاری اداره عالی تفتیش با تقویت ارزیابی داخلی و استقلالیت کاری تقویت میشود.

۲،۱،۳۱ در بعضی کشور ها، تفتیش رعایت قوانین و مقررات، از طریق منظوری مصارف توسط اداره عالی تفتیش، شکل کنترل پیشگیرانه را بخود می گیرد.

۲،۱،۳۲ بصورت عموم، تفتیش پیشگیرانه یک عملیه است که اداره عالی تفتیش در جریان اجرای آن هنوز هم صلاحیت جلوگیری فعالیت های را که برخلاف قانون مورد اجراء قرار میگیرد دارا میباشد.

۲،۱،۳۳ هنگامی که در جریان تفتیش " بعدی" تخطی های پیدا می شود که از پیش واقع شده است و اصلاح آن مشکل می باشد، آن موضوع در جریان تفتیش " قبلی" تحریم میشود: رد منظوری رسیدگی قانونی یا رسیدگی به تخطی حسابی توسط اداره عالی تفتیش صادر میشود.

۲،۱،۲۴ بعضی از ادارات عالی تفتیش سیستم های حسابی را ایجاد و / یا ارزیابی و منظور می کنند، و بعداً کاربرد آن را در فعالیت ها مورد ملاحظه قرار می دهند.

۲،۱،۲۵ اداره عالی تفتیش باید اطمینان حاصل نماید که معیار های نافذ هم در تفتیش قبلی و هم در تفتیش بعدی رعایت شده است و هر نوع انحراف از آن بشکل مناسب درج اسناد شده است.

## ۲،۲ معیارات همراه با اهمیت اخلاقی

۲،۲،۱ معیارات عمومی تفتیش شامل موارد زیر می باشد:

الف) مفتش و اداره عالی تفتیش باید مستقل باشند (مراجعه به فقره ۲،۲،۲).

ب) اداره عالی تفتیش باید از بروز تضاد منافع بین مفتش و مرجع تحت تفتیش جلوگیری نماید (مراجعه به فقره ۲،۲،۳۱).

پ) مفتش و اداره عالی تفتیش باید دارای صلاحیتها و شایستگی های لازم باشند (مراجعه به فقره ۲,۲,۳۲).

ت) مفتش و اداره عالی تفتیش در قسمت رعایت معیار های تفتیش انتوسای باید توجه لازم مبذول دارد. این امر شامل پلانگذاری، تشخیص، جمع آوری و ارزیابی مدارک، و گزارش یافته ها، نتایج، و سفارشات میباشد. (مراجعه به فقره ۲,۲,۳۹).

---

## استقلالیت

۲,۲,۲ معیار ات عمومی مربوط به مفتش و اداره عالی تفتیش شامل موارد زیر می باشد:

مفتش و اداره عالی تفتیش باید مستقل باشند (مراجعه به فقره ۲,۲,۱ الف).

در پراگرافهای زیر استقلالیت بعنوان یک معیار تفتیش توضیح شده است. بخصوص، در پراگراف های ۲,۲,۵ و ۲,۲,۱۲ استقلالیت از قوه مقننه توضیح شده است، به همین ترتیب در پراگراف های ۲,۲,۱۳ و ۲,۲,۲۴ از قوه اجرائیه و در پراگرافهای ۲,۲,۲۵ و ۲,۲,۲۹ از مراجع تحت تفتیش توضیح شده است.

۲,۲,۳ در تمام حکومت ها به هر شکل که باشد، ضرورت استقلالیت و واقعبینانه بودن در تفتیش یک موضوع حیاتی می باشد. داشتن استقلالیت کافی از قوه مقننه و اجرائیه دولت در اجراء تفتیش و اعتبار نتایج آن یک امر مهم بشمار میرود.

۲,۲,۴ ضوابط برای برقراری و نگهداری استقلالیت در حد لازم در کشور های وضاحت دارد که دارای قوه مقننه انتخابی، متفاوت از قوه اجرائیه دولت (اینکه آیا اعضای حکومت همچنان عضو قوه مقننه هستند یا خیر) باشد. طوری که کشور های عضو انتوسای به تناسب زیاد و وسیع از این معیار ها استفاده می کنند، این معیار ها مشعر بر استقلالیت ادارات عالی تفتیش می باشد. سایر کشور ها می توانند این معیار ها را در ساحتی که لازم باشد تعدیل نمایند.

۲,۲,۵ قوه مقننه یکی از عمده ترین استفاده کننده گان خدمات اداره عالی تفتیش می باشد. اداره عالی تفتیش حوزه اختیارات و صلاحیتهای خویش را بر مبنای قانون اساسی تنظیم مینماید، و یکی از ویژگی های همیشگی وظایف اداره عالی تفتیش گزارشدهی آن به قوه مقننه می باشد. از اداره عالی تفتیش توقع میرود تا با قوه مقننه، بشمول هر کمیته ای که توسط قوه مقننه صلاحیت داده شده، رابطه تامین نماید تا گزارش های اداره عالی تفتیش را مورد ملاحظه قرار دهد و رابطه کاری نزدیک داشته باشد. این رابطه در قسمت پی گیری کارکرد های اداره عالی تفتیش ممد واقع می شود.

- ۲,۲,۶ به همین ترتیب نتایج مهم تفتیش بودجه دولت و مراجع تحت تفتیش و اختلاف و عدم توافق با مراجع تحت تفتیش باید از طریق گزارشات و یا مکاتبات ویژه به اطلاع قوه مقننه برسد.
- ۲,۲,۷ کمیته های خاصی که در داخل قوه مقننه ایجاد شده است مسوولیت ارزیابی نظریات مندرج گزارشات تفتیش در حضور وزرا، نماینده مراجع تفتیش شده و سایر نماینده ها بدوش دارند. ارتباط نزدیک بین قوه مقننه و اداره عالی تفتیش از طریق تفتیش بودجه و همچنان از طریق کمک فنی به کار کمیته های قوه مقننه که مسؤل ارزیابی مسوده بودجه ها میباشند نیز مورد اجراء قرار گرفته میتواند.
- ۲,۲,۸ اداره عالی تفتیش ممکن اطلاعات لازم را در مورد گزارشات تفتیش به اعضای قوه مقننه ارائه نماید، اما بمنظور اقدامات بی طرفانه در مسوولیت های خویش باید استقلالیت خود را از نفوذ سیاسی حفظ نماید. این امر بدین معنی است که اداره عالی تفتیش نه به نفع گروه سیاسی خاصی عمل کند و نه مایل به چنین اقدامی باشد.
- ۲,۲,۹ هر چند اداره عالی تفتیش مکلف به رعایت قوانینی که توسط قوه مقننه وضع شده است میباشد، ولی در روند پلانگذاری، برنامه ریزی و اجرای تفتیش باید استقلالیت کافی داشته و تابع رهنمای قوه مقننه نباشد. اداره عالی تفتیش در راستای تعیین اولویت ها و برنامه ها در مطابقت با حوزه صلاحیت ها و میتودولوژی مربوطه به آزادی عمل نیاز دارد.
- ۲,۲,۱۰ در بعضی کشور ها تفتیش امور مالی قوه اجرائیه از اختیارات قوه مقننه و یا شورای نماینده گان منتخب می باشد؛ این امر در قسمت تفتیش عواید و مصارف در سطح منطقه ای، جایکه مسوولیت تفتیش خارجی بدوش قوه مقننه میباشد، نیز صدق می کند. در چنین موارد، تفتیش به نمایندگی از قوه مقننه مورد اجرا قرار میگیرد و اداره عالی تفتیش برای برنامه ریزی وظایف خود می تواند درخواست رسیدگی خاص نماید. با وجود این، آزادی اداره عالی تفتیش در تعیین روش راه اندازی تفتیش بشمول آن وظایفی که از طرف قوه مقننه به آن سپرده می شود، از اهمیت بسزایی برخوردار میباشد.
- ۲,۲,۱۱ قوه مقننه باید حداقل لزومینهای گزارشدهی، بشمول موضوعات که بالای آن اظهار نظر میشود و دوره تفتیش، را مشخص نماید. در پهلوی آن، ترتیب انعطاف پذیر برای گزارشدهی اداره عالی تفتیش به قوه مقننه، بدون محدودیت در محتوا و وقت گزارشدهی، استقلالیت اداره عالی تفتیش را تقویت می نماید.
- ۲,۲,۱۲ قوه مقننه باید منابع کافی را، که ادارات در قسمت آن حساسده میباشد، در اختیار اداره عالی تفتیش قرار دهد تا اداره بتواند حوزه صلاحیتهای خود را بطور مؤثر اعمال نماید.
- ۲,۲,۱۳ قوه اجرائیه دولت و اداره عالی تفتیش احتمالاً دارای منافع مشترک در راستای ارتقای حسابدھی عامه می باشند. اما رابطه اصلی اداره عالی تفتیش با قوه اجرائیه از طریق تفتیش خارجی است. طوری که گزارش های اداره عالی تفتیش قوه اجرائیه را کمک می کند تا به ضعف های اداری موجود توجه نموده و اصلاحات لازم را پیشنهاد نماید. توجه لازم باید صورت گیرد تا از اشتراک در وظایف قوه اجرائیه جلوگیری شود تا باعث نفی استقلالیت و هدفمندی در اجرای وظایف حوزه صلاحیت اداره نشود.

۲,۲,۱۴ عدم مداخله قوه اجرائیه در اجرای وظایف و اعمال حوزه صلاحیت های اداره عالی تفتیش در حفظ استقلالیت اداره عالی تفتیش از اهمیت بسزای برخوردار می باشد. اداره عالی تفتیش نباید مجبور به اجراء و یا تغییر یک تفتیش گردد و یا از آن اجتناب ورزد، و یا یافته ها، نتایج، و سفارشات تفتیش را بر ملاً نسازد.

۲,۲,۱۵ در برخی موارد همکاری میان قوه اجرائیه و اداره عالی تفتیش مطلوب می باشد، اداره عالی تفتیش قوه اجرائیه را در ساحاتی مانند معیار های حسابی و پالیسی ها و شکل صورت های مالی مشوره می دهد. اداره عالی تفتیش باید اطمینان حاصل نماید که هنگام مشوره دهی از هر نوع تعهد آشکار که استقلالیت حوزه صلاحیتهای اداره را متأثر می سازد جلوگیری شده است.

۲,۲,۱۶ حفظ استقلالیت اداره عالی تفتیش به معنای جلوگیری از تفتیش موضوعات نیست که توسط قوه اجرائیه پیشنهاد میشود. اما اگر اداره عالی تفتیش دارای استقلالیت کامل باشد، باید توانایی رد اجرای همچو پیشنهاد ها را داشته باشد. با در نظر داشت مفهوم استقلالیت، اداره عالی تفتیش در قسمت اجرای وظایف تفتیش تصمیم نهایی را باید خود اتخاذ نماید.

۲,۲,۱۷ تامین منابع مورد نیاز برای اداره عالی تفتیش یکی از موضوعات حساس در رابطه میان اداره عالی تفتیش و قوه اجرائیه می باشد. نحوه تامین منابع اداره عالی تفتیش به وضعیت مالی قوه اجرائیه و سیاست های مصرفی بستگی دارد که این وضعیت نظر به قانون هر کشور متفاوت می باشد. در برابر آن، ارتقای مؤثر حسابدهی عامه لازم می داند که اداره عالی تفتیش دارای منابع کافی باشد تا بتواند مسؤلیت های خود را بخوبی انجام دهد.

۲,۲,۱۸ تحمیل منابع یا سایر محدودیت ها توسط قوه اجرائیه که حوزه صلاحیت اداره عالی تفتیش را مقید نماید، موضوعی خواهد بود که اداره عالی تفتیش آنرا در گزارش درج کرده و به قوه مقننه ارسال می کند.

۲,۲,۱۹ اداره عالی تفتیش قانوناً صلاحیت دارد تا به تمام اسناد و دوسیه های تحت بررسی بطور مکمل و آزاد دسترسی داشته باشد و اداره دارای صلاحیتهای لازم می باشد تا معلومات مورد نیاز را از اشخاص و مراجع مسؤل اخذ نماید.

۲,۲,۲۰ علاوه بر این، قوه اجرائیه دولت باید قانوناً تمام اطلاعات و معلومات که اداره عالی تفتیش جهت انجام وظایف و مسؤلیت های خویش نیاز داشته باید بدسترس ایشان قرار دهد.

۲,۲,۲۱ شرایط تصدی رئیس اداره عالی تفتیش، بطور مثال برای یک مدت معین طولانی یا الی یک سن معین (تقاعد)، به استقلالیت اداره تفتیش از قوه اجرائیه کمک می کند. برعکس، شرایط ماموریت که اداره عالی تفتیش را بمنظور حفظ رضایت قوه اجرائیه تحت فشار قرار دهد اثر فرساینده بالای استقلالیت اداره تفتیش خواهد داشت. بنابراین، اصولاً شرایط نصب و عزل رئیس عمومی اداره عالی تفتیش و سایر پست های مشابه مانند مقامات قضایی از طریق یک پروسه خاص باید صورت گیرد.

۲,۲,۲۲ آن ادارات عالی تفتیش که دارای کارکرد قضایی هستند، و اکثراً بشکل دانشگاهی تنظیم میشوند، استقلالیت اعضای آن، بخصوص اصول برطرفی قاضی ها، امتیاز رسیدگی به امور قضائی، تعیین و تثبیت برخورد بواسطه قانون و استقلالیت قاضی ارزیابی کننده باید از طرق مختلف تضمین شود.

۲,۲,۲۳ اداره عالی تفتیش نتنها از قوه اجرائیه مستقلانه فعالیت نماید بلکه این موضوع را به وضاحت نشان دهد، همچنان مهم است تا حوزه صلاحیتها و استقلالیت این اداره در جامعه به درستی درک شود. اداره عالی تفتیش باید، هنگامی که فرصت مناسب پیدا مینماید، در این زمینه نقش آموزشی را بر عهده بگیرد.

۲,۲,۲۴ اداره عالی تفتیش نظر به ماهیت استقلالیت و وظیفوی خویش نباید در موارد اداری نهاد های اجراییی مانند، مسایل صنعتی، مدیریت پرسونل، مدیریت ملکیت ها، خریداری وسایل و ذخایر از طریق نهاد اجراییی و غیره که استقلالیت اداره را در اجرای وظایف مربوطه به مخاطره می اندازد، مداخله نماید.

۲,۲,۲۵ اداره عالی تفتیش باید از مراجع تحت تفتیش مستقل باقی بماند. اداره عالی تفتیش باید سعی نماید تا نقش و وظایف خود را در بین مراجع تحت تفتیش ثابت نموده و روابط خوب و دوستانه را با هر کدام حفظ کند. تامین روابط حسنه اداره عالی تفتیش را در جهت حصول معلومات و اطلاعات مورد نیاز بطور آزاد و دوستانه و اجرای گفتگو ها در یک فضای احترام متقابل همکاری مینماید. به این طریق، اداره عالی تفتیش، با حفظ استقلالیت خود، می تواند با آوردن اصلاحات در ساحات مانند حسابات عامه و قوانین مالی که توسط مراجع مربوط پلان می شود توافق نموده و همچنان در رابطه با طرح قوانین و مقررات مشوره لازم ارائه نمایند. در چنین موارد، هر چند، موضوع مداخله اداره عالی تفتیش در امور قوه اجرائیه مطرح نیست بلکه موضوع همکاری با این قوه بخصوص با ارائه کمک فنی و استفاده از تجارب اداره مالی اداره عالی تفتیش می باشد.

۲,۲,۲۶ در مقابل، در تفتیش سکتور های خصوصی، جایکه وظایف مفتش در توافقنامه مشخص میگردد، مرجع تحت تفتیش حیثیت مشتری را برای اداره عالی تفتیش ندارد. اداره عالی تفتیش مکلف است تا حوزه صلاحیت های خویش را بطور آزادانه و بی طرفانه مورد اجراء قرار داد و نظر مدیریت مرجع تحت تفتیش را در طرح اظهار نظر تفتیش، نتایج و سفارشات اخذ مینماید، ولی هیچ مسوولیتی در رابطه با حدود و یا ماهیت تفتیش در برابر مدیریت مرجع تحت تفتیش ندارد.

۲,۲,۲۷ اداره عالی تفتیش نباید در اداره یا فعالیت مرجع تحت تفتیش شرکت نماید. کارمندان تفتیش نباید عضویت کمیته های اداری را حاصل نمایند، و اگر مشوره تفتیش ضرورت باشد، باید واضحاً بعنوان مشوره تفتیش یا سفارش تفتیش عرضه شود.

۲,۲,۲۸ مفتش که با مرجع تحت تفتیش روابط نزدیک (مانند خویشاوندی، وابستگی اجتماعی، یا سایر روابط که موجب کمرنگ شدن اصل بی طرفی می شود) داشته باشد در آنجا توظیف نشود.

۲,۲,۲۹ کارمندان اداره عالی تفتیش نباید به لحاظ وظایف خود در رهنمایی کارمندان مراجع تحت تفتیش دخالت نمایند. در مواردی که اداره عالی تفتیش تصمیم می گیرد هیاتی را بمنظور تسهیل ارزیابی مستمر عملیات، برنامه ها، و فعالیت های مرجع تحت تفتیش در آن مرجع مستقر سازد، کارمندان اداره عالی



تفتیش نباید در تصمیم‌گیری‌ها و امور تصویب‌مقررات که از مسئولیت‌های مرجع تحت تفتیش می‌باشد، دخالت نمایند.

۲,۲,۳۰ اداره عالی تفتیش می‌تواند با نهاد‌های اکادمیک همکاری داشته باشد، روابط رسمی با نهاد‌های تخصصی برقرار سازد، و از تجربه اعضای مجرب این نهاد‌ها بهره‌مند شود مشروط بر اینکه این روابط به استقلالیت و بی‌طرفی اداره خدشه وارد نکند.

### تضاد منافع

۲,۲,۳۱ اداره عالی تفتیش باید از بروز تضاد منافع بین مفتش و مرجع تحت تفتیش جلوگیری نماید (مراجعه به فقره ۲,۲,۱ ب)

۲,۲,۳۲ اداره عالی تفتیش نقش خود را از طریق تفتیش مراجع حسابده و ارائه گزارش نتایج آن ایفا مینماید. برای ایفای این نقش لازم است اداره عالی تفتیش استقلالیت و بی‌طرفی خود را حفظ نماید. تطبیق معیارات عمومی تفتیش اداره عالی تفتیش را در رفع این لزومیت همکاری مینماید.

### صلاحیت

۲,۲,۳۳ مفتش و اداره عالی تفتیش باید دارای صلاحیتها و شایستگی‌های لازم باشند (مراجعه به فقره ۲,۲,۱ پ).

در پراگراف‌های زیر صلاحیت بعنوان معیار تفتیش توضیح شده است.

۲,۲,۳۴ حوزه صلاحیت اداره عالی تفتیش معمولاً شامل مسئولیت انجام تفتیش و ارائه اظهار نظر، نتایج، و سفارشات تفتیش می‌باشد. در بعضی از ادارات عالی تفتیش این مسئولیت بر عهده رئیس گذاشته می‌شود. در ادارات عالی تفتیش که بر مبنای دانشگاهی سازماندهی شده‌اند این مسئولیت بر عهده خود اداره گذاشته می‌شود.

۲,۲,۳۵ بحث‌های کاری در داخل اداره عالی تفتیش، اصل بی‌طرفی و صلاحیت اظهار نظرها و تصمیمات را ارتقاء می‌بخشد. در مواردی که اداره عالی تفتیش دارای ساختار دانشگاهی می‌باشد، اظهار نظر و تصمیمات نهایی نمایانگر نظر اداره در کل می‌باشد، حتی اگر اقدامات در مراجع متفاوت از نظر ترکیب و نه از نظر صلاحیت‌ها اتخاذ شده باشد، مانند هیات رهبری، یا بخشی از هیات. اگر اداره عالی تفتیش دارای یک رئیس باشد، در این صورت تمام اظهار نظرها و تصمیمات از جانب وی اتخاذ می‌شود.

۲,۲,۳۶ وظایف و مسؤلیت های که بدین طریق برعهده اداره عالی تفتیش گذاشته شده است، در امر حسابدهی عامه نقش خیلی حیاتی دارد، اداره عالی تفتیش در اجرای تفتیش ها باید از روش ها و میتود های با کیفیت استفاده نماید. اداره متذکره مکلف است تا طرزالعملهای خویشرا طوری تنظیم و ترتیب نماید تا مسؤلیتهای خویشرا در ارائه گزارشات تفتیش بطور موثر انجام داده، تا به اثر کمبود تجارب پرسونل و کارشناسهای خارجی اجراءات ایشان متأثر نشود.

۲,۲,۳۷ اداره عالی تفتیش باید مجموعه مهارت ها و تجارب را که برای اجرای مؤثر وظایف حوزه صلاحیت تفتیش لازم است دارا باشد. صرفنظر از ماهیت تفتیش های که باید براساس حوزه صلاحیت تفتیش انجام گیرد، کار تفتیش باید توسط اشخاص مجرب با تحصیلات متناسب با ماهیت، وسعت، میزان پیچیدگی و وظیفه تفتیش صورت گیرد. اداره عالی تفتیش باید با میتود های روز، از جمله مهارت های مینی بر سیستم، میتود های ارزیابی تحلیلی، نمونه گیری احصاییه ئی، تفتیش سیستم های معلوماتی اتوماتیک و جدید تفتیش مجهز باشند.

۲,۲,۳۸ به هر اندازه که حوزه صلاحیت اداره عالی تفتیش گسترده تر و اختیاری تر باشد به همان اندازه حصول اطمینان از کیفیت عملکرد در رابطه با کل وظایف حوزه صلاحیت پیچیده تر می شود. از اینرو چنانچه حوزه صلاحیت، تصمیم گیری در قسمت تناوب تفتیش ها و ماهیت گزارش ها در اختیار اداره عالی تفتیش باشد، مستلزم معیار های بالای مدیریت در اداره عالی تفتیش می باشد.

### مراقبت مسلکی (توجه لازم)

۲,۲,۳۹ معیارات عمومی مربوط به مفتش و اداره عالی تفتیش شامل موارد زیر می باشد:

مفتش و اداره عالی تفتیش در قسمت رعایت معیار های تفتیش انتوسای باید توجه لازم مبذول دارد. این امر شامل پلانگذاری، تشخیص، جمع آوری و ارزیابی مدارک، و گزارش یافته ها، نتایج، و سفارشات میباشد. (مراجعه به فقره ۲,۲,۱ ت).

در پراگرافهای زیر مراقبت مسلکی بعنوان معیار تفتیش توضیح شده است.

۲,۲,۴۰ اداره عالی تفتیش باید در تفتیش مراجع و تصدی های دولتی بیطرف بوده بی طرفانه عمل نماید. اداره عالی تفتیش باید در ارزیابی ها و گزارشدهی های نتایج تفتیش منصف باشد.

۲,۲,۴۱ کیفیت عملکرد و کاربرد مهارت های فنی در هر تفتیش خاص باید متناسب با پیچیدگی آن باشد. مفتش باید در رابطه با ، ضعف های کنترولی، کاستی ها در ثبت اسناد، اشتباهات، معاملات غیر معمول،

نتایجی که می تواند حاکی از تقلب باشد، مصارف غیر قانونی، اجراءات غیر قانونی، اختلاف، عدم کارایی، عدم صلاحیت، و کمبودی ها آگاه بوده و نسبت به آنها هوشیار باشند.

۲,۲,۴۲ در صورتیکه مراجع رسمی معیار ها و یا رهنمود هایی را برای حسابداری و گزارشدهی تصدی های عامه وضع نموده باشند، اداره عالی تفتیش می تواند از چنین رهنمود ها در وظایف تفتیش استفاده نماید.

۲,۲,۴۳ هر گاه اداره عالی تفتیش متخصصین بیرونی را بعنوان مشاور استخدام نماید، در روند استخدام آنها باید توجه لازم و مسلکی مبذول دارد تا متخصصین لایق و شایسته را استخدام نماید. این امر در استخدام مفتشین که براساس قرارداد با اداره عالی کار میکنند نیز صادق میباشد. علاوه بر این، از موجودیت شرایط کافی در قرارداد های تفتیش برای اداره عالی تفتیش در راستای پلان گذاری، حدود، اجراءات، و گزارشدهی تفتیش نیز اطمینان حاصل گردد.

۲,۲,۴۴ چنانچه اداره عالی تفتیش در اجرای وظایف خود از مشوره متخصصان خارج از اداره استفاده نماید، معیار های بکار گیری مراقبت مسلکی در چنین حالتی نیز به حفظ کیفیت عملکرد توجه دارد. فرآهم آوری خدمات مشورتی خارج از اداره از مسؤلیت اداره عالی تفتیش در رابطه به اظهار نظر انجام شده یا نتایج حاصله از وظیفه تفتیش نمی کاهد.

۲,۲,۴۵ در مواردیکه اداره عالی تفتیش از کارکرد مفتش (مفتشین) دیگر استفاده می نماید، باید توجه لازم مبذول دارد تا از معیاری بودن کارکرد آن مفتش (مفتشین) اطمینان حاصل نماید، همچنان جهت اطمینان بیشتر از کیفیت کار آنها میتواند کار های ایشان را مورد غور و ارزیابی قرار دهد.

۲,۲,۴۶ معلومات و اطلاعاتی که در رابطه با مراجع تحت تفتیش حین اجرای تفتیش حصول میشود نباید برای مقاصد خارج از حدود تفتیش و اظهار نظر و یا گزارشدهی تفتیش مورد استفاده قرار گیرد. اداره عالی تفتیش در رابطه با موضوعات تفتیش و معلومات که در جریان تفتیش بدست آمده است باید راز دار بوده و محرمانه آنرا حفظ نماید. این در حالیکه، موارد تخلفات از قوانین را به مراجع مربوطه جهت پی گیری عدلی و قانونی گزارش دهد.

## فصل سوم

### معیارات ساحوی تفتیش دولتی

۳,۰,۱ هدف از معیارات ساحوی تفتیش ایجاد معیار ها و چارچوب کلی عملکردهای هدفمند، منظم و متعادلی است که مفتش باید از آن پیروی کند. این مراحل و اقدامات بیانگر قواعد تحقیقی است که مفتش، بعنوان جستجو گر مدارک، تفتیش، بمنظور دستیابی به نتیجه خاص مورد اجراء قرار میدهد.

۳,۰,۲ معیارات ساحوی چارچوبی را برای اجرا و مدیریت کار تفتیش ایجاد می نماید. این معیار ها مربوط به معیارات عمومی تفتیش، که بیانگر شرایط خاص اجرای وظایف تفتیش مطابق به معیارات ساحوی، میباشد. همچنان این معیارات با معیارات گزارشدهی، که دربرگیرنده جوانب ارتباطی تفتیش میباشد و انعکاس دهنده نتیجه تطبیق معیارات ساحوی و یگانه منبع اظهار نظر و گزارش تفتیش میباشد، نیز بستگی دارد.

۳,۰,۳ معیارات ساحوی که در هر نوع تفتیش قابل تطبیق است عبارت اند از:

ا. مفتش باید تفتیش را طوری طراحی نماید تا کیفیت آن با در نظر داشت اصل اقتصادیت، موثریت و مفیدیت و بموقع اطمینان حاصل نماید (مراجعه به فقره ۳,۱,۱).

ب. کار کارمندان تفتیش باید در هر مرحله تفتیش نظارت شود و کارهای مستند ایشان باید توسط کارمندان ارشد تفتیش مورد غور و بررسی قرار گیرد (مراجعه به فقره ۳,۲,۱).

ج. مفتش در تعیین حدود و وسعت تفتیش باید قابل اتکا بودن کنترل های داخلی را مورد غور و بررسی قرار دهد.

د. حین اجرای تفتیش های مالی آزمایشی جهت رعایت قوانین و مقررات قابل اجراء نیز باید صورت گیرد. مفتش باید مراحل و طرز عملهای تفتیش را طوری طراحی نماید که تا از کشف اشتباهات، بی نظمی ها و عملکرد های غیر قانونی که بالای صورتهای مالی و یا نتایج تفتیش های رعایت و قوانین و مقررات تاثیر مستقیم و مهم دارد، اطمینان حاصل نماید. همچنان مفتش باید از احتمال عملکرد های غیر قانونی که بالای صورت های مالی یا نتایج بررسی های مالی تأثیرات مستقیم و مهم دارد نیز آگاهی داشته باشد.

حین اجرای تفتیش های عملکرد، حسب ضرورت جهت برآورده کردن اهداف تفتیش از رعایت قوانین و مقررات نافذ نیز باید ارزیابی صورت گیرد. مفتش باید تفتیش ها را طوری طراحی نماید که تا از کشف عملکرد های غیر قانونی که میتواند بالای اهداف تفتیش تاثیرات قابل ملاحظه ای داشته باشد، اطمینان حاصل نماید. همچنان مفتش باید از تمام معاملات و وضعیت های که نشان دهنده عملکرد های غیر قانونی میباشد و ممکن بالای نتایج تفتیش بطور غیر مستقیم تاثیر بگذارد نیز باید آگاه و هوشیار باشد.

در صورت موجودیت نشانه‌ئی از وقوع عملکردهای غیر قانونی، بی‌نظمی‌ها، فساد و یا اشتباه که بالای تفتیش تأثیر عمده و یا مهم داشته باشد مفتش باید طرز العمل‌های کاری خویش را بمنظور رفع آن سوء ظن‌ها توسعه دهد.

تفتیش رعایت قوانین و مقررات یکی از بخش‌های مهم تفتیش دولتی محسوب میشود. یکی از اهداف اساسی که از طریق این تفتیش بعهده اداره عالی تفتیش میباشد عبارت است از حصول اطمینان، به هر طریق ممکن، از مکمل و صحت بودن بودجه دولت و حسابات میباشد. این کار، پارلمان و استفاده‌کننده گان گزارش تفتیش را در مورد میزان و انکشاف مکلفیت‌های مالی دولت اطمینان میدهد. جهت رسیدن به این هدف اداره عالی تفتیش تمام حسابات و صورت‌های مالی تمام ارگانهای دولتی را از نظر اینکه تمام فعالیتها آنها بصورت درست اجرا، تکمیل، تصویب، پرداخته و ثبت شده است مورد بررسی قرار داده و اطمینان حاصل مینماید. طرز العمل تفتیش معمولاً، در عدم موجودیت بی‌نظمی‌ها، اجرای وظایف تفتیش را به نحو بهتر تصدیق میدارد (مراجعه به فقره ۱، ۴، ۳).

ه. جهت حمایت از قضاوت و نتیجه‌گیری نهایی، مفتش در رابطه به فعالیتها، برنامه‌ها و وظایف مرجع تحت بررسی باید مدارک کافی، موثق و مرتبط حاصل نماید (مراجعه به فقره ۱، ۵، ۳).

و. در تفتیش رعایت قوانین و مقررات (مالی)، و یا سایر تفتیش‌ها در صورتیکه قابل اجرا باشد، مفتشین باید صورتهای مالی را بمنظور اینکه آیا در روند گزارش‌دهی مالی و افشا سازی از معیارات قبول شده حسابداری رعایت شده است و یا خیر مورد تحلیل و تجزیه قرار دهد. تحلیل صورت‌های مالی باید به یک سطح مورد اجرا قرار گیرد تا اساس منطقی و استدلالی جهت اظهار نظر در مورد حصول گردد (مراجعه به فقره ۱، ۶، ۳).

### ۳،۱ پلانگذاری

۳،۱،۱ معیارات ساحوی شامل موارد زیر می‌باشد:

مفتش باید تفتیش را طوری طراحی نماید که تا کیفیت آن با در نظر داشت اقتصادیت، موثریت و مفیدیت و بموقع اطمینان حاصل نماید (مراجعه به فقره پراگراف ۳، ۰، ۳).

در پراگرافهای زیر پلانگذاری بعنوان معیار تفتیش توضیح شده است:

۳,۱,۲ اداره عالی تفتیش باید اولویت را به آن وظایف تفتیش بدهد که بر اساس قانون باید انجام گیرد و ساحات اختیاری را مطابق به حوزه صلاحیت اداره اولویت بندی کرده و ارزیابی نماید.

۳,۱,۳ در پلانگذاری تفتیش، مفتش باید:

- ا. ویژگی های مهم ساحات تحت فعالیت مرجع تحت تفتیش را شناسایی نماید.
- ب. روابط مسئولیت حسابدهی را شناسایی نماید.
- ج. شکل، محتوی و استفاده کننده گان اظهار نظر ها، نتایج و گزارشات تفتیش را مدنظر داشته باشد.
- د. اهداف تفتیش و آزمون های لازم را جهت برآورده کردن آن اهداف مشخص سازد.
- ه. سیستم ها و کنترل های کلیدی مدیریت را شناسایی نموده و بمنظور تعیین نقاط قوت و ضعف آنها ارزیابی مقدماتی را انجام دهد.
- و. سطح اهمیت موضوعات قابل ملاحظه را تعیین کند.
- ز. تفتیش داخلی مرجع تحت تفتیش و برنامه کاری آن را مورد ارزیابی قرار دهد.
- ح. میزان اتکا به سایر مفتشین، بعنوان مثال تفتیش داخلی را ارزیابی نماید.
- ت. مؤثرترین و کارآمدترین روش اجرای تفتیش را تعیین نماید.
- ی. بمنظور اینکه آیا در رابطه به یافته ها و سفارشات در تفتیش های قبلی اقدامات مناسبی انجام صورت گرفته است یا خیر، ارزیابی لازم را انجام دهد.
- ء. پلان تفتیش و کار های اجرایی پیشنهاد شده را به نحو مناسب مستند سازد.

۳,۱,۴ در یک تفتیش معمولاً مراحل پلانگذاری ذیل شامل میباشد:

- ا. جمع آوری اطلاعات در مورد مرجع تحت تفتیش و سازماندهی آن بمنظور ارزیابی خطرات احتمالی و تعیین سطح اهمیت.
- ب. تعریف اهداف و وسعت تفتیش.
- ج. انجام تحلیل مقدماتی بمنظور تعیین روش اجرای تفتیش و تثبیت ماهیت و میزان استعلام های که بعداً صورت خواهد گرفت.
- د. برجسته ساختن مشکلات خاص در هنگام پلان گذاری تفتیش.
- ه. تهیه و ترتیب بودجه و تقسیم اوقات.
- و. تشخیص نیازمندی های کارمندان و هیات تفتیش برای تفتیش.
- ز. آشنا ساختن مرجع تحت تفتیش با وسعت، اهداف، و معیار های ارزیابی تفتیش و در صورت لزوم این موضوعات را به بحث گذاشتن.

اداره عالی تفتیش در صورت لزوم می تواند در حین تفتیش پلان را ارزیابی و تجدید نماید.

## ۳,۲ نظارت و ارزیابی از کار تفتیش

۳,۲,۱ معیار های اجرایی شامل موارد زیر می باشد:

کار کارمندان تفتیش باید در هر مرحله اجرای تفتیش نظارت و کارهای مستند ایشان باید توسط کارمندان ارشد تفتیش مورد غور و بررسی قرار گیرد (پراگراف ۳,۰,۳ ب).

در پراگرافهای ذیل نظارت و ارزیابی بعنوان یک معیار تفتیش توضیح شده است.

۳,۲,۲ برای حصول اطمینان از اجرای کامل اهداف تفتیش و حفظ کیفیت کار تفتیش نظارت یک امر ضروری میباشد. از اینرو بازبینی و نظارت مناسب در تمام موارد، صرف نظر از صلاحیت هر مفتش، لازم میباشد.

۳,۲,۳ نظارت باید هم در قسمت ماهیت تفتیش و هم در قسمت روش های تفتیش صورت گیرد. این امر مستلزم حصول اطمینان از موارد ذیل می باشد:

- أ. اعضای هیات تفتیش از پلانگذاری تفتیش باید بطور متداوم و واضح آگاه باشند.
- ب. تفتیش مطابق معیار های تفتیش و روش های اداره عالی تفتیش اجرا شود.
- ج. پلان تفتیش و مراحل مشخص شده در پلان، دقیقاً رعایت شوند مگر اینکه منظوری آوردن تغییرات اخذ شده باشد.
- د. اوراق کاری حاوی مدارک کافی برای تقویت نتیجه گیریها، سفارشات، و اظهار نظر ها باشند.
- ه. مفتش اهداف تفتیش را برآورده ساخته باشد.
- و. گزارش تفتیش شامل نتایج تفتیش، سفارشات، و اظهار نظر ها باشد.

۳,۲,۴ تمام کار های تفتیش قبل از نهایی شدن اظهار نظر ها و گزارشات توسط یکی از اعضای ارشد کارمندان تفتیش مورد ارزیابی قرار گیرد. این کار باید بعنوان یک بخش از طرزالعملهای تفتیش مورد اجراء قرار گیرد. ارزیابی موجب افزایش تجربه و قضاوت در وظیفه تفتیش شده و باید این اطمینان را بدهد که:

- أ. تمام ارزیابی ها و نتیجه گیری ها مبنای صحیح داشته و توسط مدارک کافی، مرتبط، و قابل قبول که برای اظهار نظر و گزارش تفتیش یک موضوع اساسی میباشد تقویت گردیده است.

ب. تمام اشتباهات، نواقص، و موضوعات غیر معمول به نحو مناسب شناسایی شده، مستند گردیده و یا بصورت رضایت بخش حل شده اند یا اینکه به اطلاع کارمندان ارشد اداره عالی تفتیش رسانیده شده است.

ج. تغییرات و اصلاحات لازم برای اجرای حسابرسی های آتی شناسایی و ثبت گردیده اند و پلان های تفتیش بعدی و فعالیت های توسعه کارمندان مورد ملاحظه قرار گرفته است.

۳,۲,۵ این معیارات در اداره عالی تفتیش که به شکل دانشگاهی سازماندهی شده اند متفاوت عمل می نمایند. در چنین ساختاری تصمیمات، به استثناء تصمیماتی که دارای ماهیت روزمره هستند، در سطح متناسب با اهمیت موضوع، بر منبای دانشگاهی اتخاذ می گردد. بطور کلی در چنین اداره ای وسعت رسیدگی ها است که آزمون ها و روش های مورد استفاده را تعیین می نماید.

### ۳,۳ مطالعه و ارزیابی کنترل داخلی

۳,۳,۱ معیارات ساحوی شامل موارد زیر می باشد:

مفتش در تعیین حدود و وسعت تفتیش باید قابل اتکا بودن کنترل های داخلی را مورد غور و ارزیابی قرار دهد (مراجعه به فقره ۳,۰,۳).

در پراگرافهای زیر کنترل داخلی بعنوان یک معیار تفتیش توضیح شده است:

۳,۳,۲ مطالعه و ارزیابی کنترل داخلی باید بر اساس نوع تفتیش مورد اجرا قرار گیرد. در قسمت تفتیش رعایت قوانین و مقررات (مالی) سیستم های کنترولی معمولاً بمنظور حفظ منابع و دارایی ها و اطمینان از صحت یاداشتهای حسابی مورد اجراء قرار میگیرد. در قسمت تفتیش رعایت (قانون رسی) این ارزیابی بمنظور همکاری با مدیریت در راستای حصول اطمینان از رعایت قوانین و مقررات مورد اجراء قرار میگیرد. به همین ترتیب در قسمت تفتیش عملکرد، ارزیابی و مطالعه سیستم های کنترل داخلی بمنظور حصول اطمینان از رعایت اصل اقتصادیت، موثریت و مفیدیت توسط مراجع تحت تفتیش در اجراءات ایشان و حصول اطمینان از پایبندی بخش اداری به پالیسی ها و تهیه بموقع اطلاعات مالی و اداری مؤثق مورد اجراء قرار میگیرد.

۳,۳,۳ میزان مطالعه و ارزیابی سیستم های کنترل داخلی بستگی به اهداف تفتیش و میزان اطمینان متوقعه دارد.

۳,۳,۴ در ساحاتی که سیستم های حسابداری و یا سایر سیستم های معلوماتی به شکل کمپیوتری باشد، مفتش باید از کارکرد درست کنترل داخلی جهت حصول اطمینان از درستی، مؤثقت و مکمل بودن اطلاعات اطمینان حاصل نماید.



## ۳, ۴ رعایت قوانین و مقررات قابل اجراء

### ۳, ۴, ۱ معیارات ساحوی شامل موارد ذیل میباشد:

حین اجرای تفتیش های رعایت قوانین و مقررات (مالی) یک آزمایشی جهت رعایت قوانین و مقررات قابل اجراء نیز باید صورت گیرد. مفتش باید مراحل و طرز عملهای تفتیش را طوری طرح و دیزان نماید که تا از کشف اشتباهات، بی نظمی ها و عملکرد های غیر قانونی که بالای صورتهای مالی و یا نتایج تفتیش رعایت و قوانین و مقررات تاثیر مستقیم و مهم دارد اطمینان حاصل نماید. همچنان مفتش باید از احتمال عملکرد های غیر قانونی که بالای صورت های مالی یا نتایج بررسی های مالی تأثیرات مستقیم و مهم دارد نیز آگاهی داشته باشد.

حین اجرای تفتیش های عملکرد، حسب ضرورت جهت برآورده ساختن اهداف تفتیش از رعایت قوانین و مقررات قابل اجراء نیز باید یک ارزیابی صورت گیرد. مفتش باید تفتیش ها را طوری طرح و دیزاین نماید که تا از کشف عملکرد های غیر قانونی که میتواند بالای اهداف تفتیش تاثیرات قابل ملاحظه ئی داشته باشد اطمینان حاصل نماید. همچنان مفتش باید از تمام معاملات و وضعیت های که نشان دهنده عملکرد های غیر قانونی میباشد و ممکن بالای نتایج تفتیش بطور غیر مستقیم تاثیر بگذارد نیز باید آگاه و هوشیار باشد.

تفتیش رعایت قوانین و مقررات یکی از بخش های مهم تفتیش دولتی محسوب میشود. یکی از اهداف اساسی که از طریق این تفتیش بعهد اداره عالی تفتیش میباشد عبارت است از حصول اطمینان، به هر طرق ممکن، از مکمل بودن و صحت بودجه دولت و حسابات میباشد. این کار پارلمان و استفاده کننده های گزارش تفتیش را در مورد میزان و انکشاف مکلفیت های مالی دولت اطمینان میدهد. جهت رسیدن به این هدف اداره عالی تفتیش تمام حسابات و صورت های مالی تمام ارگانهای دولتی را از نظر اینکه تمام فعالیتها آنها بصورت درست اجراء، تکمیل، تصویب، پرداخته و ثبت شده است مورد بررسی قرار داده و اطمینان حاصل مینماید. طرز العمل تفتیش معمولاً، در عدم موجودیت بی نظمی ها، اجراء وظایف تفتیش را تصدیق مینماید. (مراجعه به فقره د ۳, ۰, ۳).

در پراگراف های ذیل رعایت قوانین و مقررات بعنوان یک معیار تفتیش توضیح شده است:

۳, ۴, ۲ ارزیابی رعایت از قوانین و مقررات بویژه در جریان تفتیش برنامه های دولت بسیار مهم میباشد، این کار بخاطر حایز اهمیت میباشد که تصمیم گیرنده ها میخواهند بدانند که آیا قوانین و مقررات رعایت شده است؛ و آیا به نتایج متوقع دست یافته اند، و در صورت عدم اجراء این کار به بررسی ضرورت میباشد. علاوه بر این، آیا ادارات، برنامه ها، خدمات، فعالیتها و وظایف دولتی که توسط قوانین ایجاد گردیده تابع هرچه بیشتر قواعد و مقررات مشخص می باشد.

۳, ۴, ۳ افراد که تفتیش ها را پلانگذاری میکنند باید در رابطه به مقتضیات رعایت قوانین که بالای مرجع تحت تفتیش تطبیق میشود فهم و دانش کافی داشته باشند. زیرا که قوانین و مقرراتیکه حین اجرای یک بازرسی مشخص وضع و تطبیق میشود، معمولاً زیاد می باشد و ایجاب میکند تا مفتشین در تعیین این قوانین و مقررات که ممکن بالای اهداف تفتیش تاثیرات مهم داشته باشد، از قضاوت مسلکی کار بگیرند.

۳, ۴, ۴ همچنان مفتش باید از حالات و معاملاتی که نشان دهنده عملکرد های غیر قانونی میباشد و ممکن نتایج تفتیش را بطور غیر مستقیم متاثر سازد نیز آگاه باشند. زمانیکه مراحل و طرزعملهای تفتیش حاکی از وقوع و یا احتمال عملکردهای غیر قانونی باشد، مفتش باید میزان تاثیرات این پیامد را بالای نتایج تفتیش تشخیص و تعیین نماید.

۳, ۴, ۵ حین اجرای بازرسی ها در مطابقت با این معیارات، مفتشین باید مراحل و طرزعملهای را انتخاب و مورد اجراء قرار دهند که نظر به قضاوت مسلکی ایشان مناسب شرایط مربوطه باشد. این مراحل و طرزعملها طوری باید طرح و دیزاین گردد که از طریق آن مدارک کافی، موثق، و مرتبط که یک اساس معقول و مدلل را برای قضاوت و نتیجه گیری نهایی مفتشین فراهم سازد حصول گردد.

۳, ۴, ۶ بصورت عموم، مسوولیت ایجاد یک سیستم موثر کنترل داخلی بمنظور حصول اطمینان از رعایت قوانین و مقررات بدوش مدیریت میباشد. در روند طرح و دیزاین مراحل و طرزعملها جهت تشخیص و بررسی رعایت قوانین و مقررات، مفتشین باید سیستم های کنترل داخلی مرجع تحت تفتیش را مورد غور و ارزیابی قرارداده و خطراتی را تشخیص نماید که ساختار کنترل داخلی مربوطه قادر به جلوگیری آن نبوده و موارد عدم رعایت قوانین و مقررات را کشف کرده نمی تواند.

۳, ۴, ۷ مفتشین، با حفظ استقلالیت اداره عالی تفتیش، در توسعه مراحل و طرزعملهای تفتیش که به عملکردهای غیر قانونی مراجع بستگی دارد باید مراقبت مسلکی و احتیاط لازم را طوریکه با تحقیقات و اقدامات قانونی بعدی تداخل نداشته باشد اعمال نماید. مراقبت مسلکی جهت تعیین مراحل و طرزعملهای تفتیش شامل مشوره با مشاورین حقوقی و سازمانهای اجراء کننده قانون میباشد.

### ۳, ۵ مدارک تفتیش

#### ۳, ۵, ۱ معیارات ساحوی شامل موارد ذیل میباشد:

جهت حمایت از قضاوت و نتیجه گیری نهایی مفتش در رابطه به فعالیتها، برنامهها و وظایف مرجع تحت بررسی مدارک کافی، موثق، مرتبط باید حصول گردد. (مراجعه به فقره ۳, ۵, ۳)

در پراگراف های ذیل مدارک تفتیش بعنوان یک معیار تفتیش توضیح شده است:

۳,۵,۲ یافته ها، نتایج و سفارشات تفتیش باید بر اساس مدارک باشد. از آنجاییکه مفتشین به ندرت فرصت پیدا میکنند تا تمام معلومات مرجع تحت تفتیش را مورد غور و بررسی قرار دهند، انتخاب نمونه ها و اطلاعات یکی از موضوعات نهایت مهم بشمار میرود. هرگاه معلومات کمپیوتری مرجع تحت تفتیش یک بخش نهایت مهم را در تفتیش تشکیل دهد، و موثقت آن معلومات برای تکمیل هدف تفتیش حایز اهمیت باشد، پس برای مفتشین لازم است تا در رابطه به موثقت و مرتبط بودن آن اطلاعات قناعت خویشرا حاصل نماید.

۳,۵,۳ مفتشین باید جهت جمع آوری مدارک تفتیش در رابطه به تخنیکها و طرزالعملهای های بازرسی، مشاهده، استعمال و تایید مدارک فهم و آگاهی کامل داشته باشند. اداره عالی تفتیش باید از کفایت تخنیک ها و طرزالعملهای تطبیق شده بمنظور دریافت سایر اشتباهات و بی نظمی های مهم از نظر کمی اطمینان حاصل نماید.

۳,۵,۴ در روند انتخاب شیوه ها و طرزالعملها کیفیت مدارک باید در نظر گرفته شود. بطور مثال، مدارک حاصله باید موثق، قابل قبول و مرتبط باشد.

۳,۵,۵ مفتشین باید مدارک تفتیش را، بشمول اساس و حدود پلانگذاری، کارهای اجراء شده و یافته های تفتیش، در دوسیه اوراق کاری بقدر کافی مستند سازد.

۳,۵,۶ ارائه اسناد و مدارک کافی بنابر دلایل متعددی مهم میباشد. مدارک تفتیش:

الف) اظهار نظر و گزارشات مفتشین را تائید و از آن حمایت میکند،

ب) سطح مفیدیت و مؤثریت تفتیش را بالا میبرد،

ج) بعنوان یک منبع معلوماتی بمنظور ترتیب گزارشات و یا ارائه پاسخ به پرسش های مراجع تفتیش شده و یا سایر ارگانها میباشد.

د) بعنوان مدرک از رعایت معیارات تفتیش توسط مفتش میباشد،

ه) روند پلانگذاری و نظارت را تسهیل می بخشد،

و) در انکشاف مسلکی مفتشین همکاری مینماید،

ز) همکاری درجهت حصول اطمینان از اجرای کار های واگذار شده بطور قناعت،

ح) در رابطه به کارهای اجراء شده برای ریفرنس بعدی مدارک فراهم مینماید.

۳,۵,۷ مفتش باید بخاطر داشته باشد که محتوا و ترتیب دوسیه های اوراق کاری نشان دهنده سطح تخصص، تجربه و دانش مفتش میباشد. دوسیه های اوراق کاری باید بحد کافی مکمل و مفصل باشد تا یک مفتش

مجرب را که با تفتیش مذکور رابطه قبلی ندارد از فعالیتهای انجام شده جهت تقویت نتایج نهایی معلومات دهد.

## ۳,۶ تحلیل صورتهای مالی

### ۳,۶,۱ معیارات ساحوی شامل موارد ذیل میباشد:

در تفتیش رعایت قوانین و مقررات (مالی)، و یا سایر تفتیش ها در صورتیکه قابل اجرا باشد، مفتشین باید صورتهای مالی را بمنظور اینکه آیا در روند گزارشدهی مالی و افشا سازی از معیارات قبول شده حسابداری رعایت شده است و یا خیر مورد تحلیل و تجزیه قرار دهد. تحلیل صورت های مالی باید به یک سطح مورد اجرا قرار گیرد که تا یک اساس منطقی و استدلالی جهت اظهار نظر در مورد حصول گردد (مرجع به فقره و ۳,۰,۳).

در پراگراف های ذیل تحلیل صورت های مالی بعنوان یک معیار تفتیش توضیح شده است.

۳,۶,۲ هدف از تحلیل صورت های مالی حصول اطمینان از موجودیت روابط متوقع فی ما بین اجزاء و بخش های مختلف صورت های مالی و تشخیص روابط غیر متوقع و گرایش های غیر معمول می باشد. بنا براین، مفتش باید صورتهای مالی را بطور دقیق مورد تحلیل و تجزیه قرار داده و تثبیت نماید که آیا:

- الف) صورتهای مالی در مطابقت با معیارات قبول شده حسابداری ترتیب شده است،
- ب) صورتهای مالی با در نظر داشت وضعیت مرجع تفتیش شده ارائه شده است،
- ج) در رابطه به بخش های مختلف صورتهای مالی معلومات ارائه شده است، و
- د) بخش های مختلف صورتهای مالی بطور درست ارزیابی، سنجش و ارائه شده است.

۳,۶,۳ روشها و تخیلهای تحلیل صورت های مالی تا حدی زیاد به ماهیت، حدود و هدف تفتیش، و همچنان به دانش و قضاوت مفتش بستگی دارد.

۳,۶,۴ هر گاه اداره عالی تفتیش مستلزم ارائه گزارش در مورد تطبیق و اجرای قوانین بودجوی میباشد، تفتیش باید شامل موارد ذیل باشد:

- الف) در حسابات عواید، حصول اطمینان از مطابقت ارقام تحقق یافته عواید با بودجه پیش بینی شده، نحوه ثبت عواید مانند، مالیات، محصول گمرکی و سایر رسیدات با صورتهای مالی سالیانه مقایسه و اطمینان حاصل گردد.
- ب) در حسابات مصارف، تصدیق کربدت ها جهت همکاری با بودجه ها، تعدیل و تنظیم قوانین و، انتقال نتایج صورتهای مالی سال گذشته.

## فصل چهارم

### معیارات گزارش دهی تفتیش دولتی

۴,۰,۱ تعیین یک قاعده خاص جهت گزارش دهی وضعیت های مختلف عملاً امکان پذیر نمی باشد. بنابراین، این معیارات صرف مفتش را در ارائه اظهار نظر و گزارش همکاری مینماید نه اینکه جاگزین قضاوت محتاطانه وی شود.

۴,۰,۲ اصطلاح "گزارش دهی" شامل اظهار نظر و سایر ملاحظات مفتش میباشد که در نتیجه تفتیش رعایت قوانین و مقررات در رابطه با صورتهای مالی و ختم تفتیش عملکرد ارائه میشود.

۴,۰,۳ اظهار نظر مفتش در مورد صورتهای مالی که انعکاس دهنده نتایج و سایر عملکردهای تفتیش میباشد، عموماً بشکل خلص و فشرده ارائه میشود. معمولاً ایجاب میکند تا مورد مطابقت معاملات با قوانین و مقررات و موارد ضعف مانند سیستم های کنترولی ناکافی، عملکرد های غیر قانونی، جعل و تزویر گزارش داده شود. در برخی کشورها، اداره عالی تفتیش نظر به مواد قانون اساسی و یا سایر الزامات قانونی مکلف است تا مشخصاً در مورد تطبیق قوانین بودجوی، تخمینات بودجوی و نتایج صورتهای مالی گزارش دهد.

۴,۰,۴ در تفتیش عملکرد، مفتش در رابطه به اقتصادیت و موثریت حصول و استفاده منابع و مفیدیت آن در جهت برآوردن اهداف مربوطه گزارش میدهد. این گزارشات ممکن از نقطه نظر ماهیت و حدود بطور قابل ملاحظه با سایر گزارشات متفاوت باشد. بطور مثال، موارد چون استفاده درست از منابع، ابراز نظر در رابطه به نتیجه احتمالی پالیسی ها و برنامهها و پیشنهاد تغییرات در نتایج جهت بهبودی تحت پوشش گزارش تفتیش عملکرد قرار میگیرد.

۴,۰,۵ بمنظور تشخیص نیازمندی های استفاده کننده ها، گزارش تفتیش رعایت قوانین و مقررات (مالی) و عملکرد با توجه به زمان و یا دوره گزارشدهی و الزامات افشای گری مقتضی و مربوطه تهیه و ترتیب شود.

۴,۰,۶ جهت تسهیل مراجعه در این فصل، واژه "اظهار نظر" به مفهوم نتیجه گیری نهایی مفتش در نتیجه تفتیش رعایت قوانین و مقررات (مالی) بکار میرود و شامل موضوعات فقره ۴,۰,۳ میباشد. واژه "گزارش" طوریکه در فقره ۴,۰,۴ توضیح شده است به مفهوم نتیجه گیری نهایی مفتش استعمال گردیده است..

#### معیارات گزارشدهی عبارت اند از: ۴,۰,۷

الف) در اخیر هر تفتیش، مفتش باید یک گزارش و یا یک اظهار نظر را بطور کتبی طوریکه تمام یافته های تفتیش شکل درست تنظیم شده باشند ترتیب نموده؛ محتوای آن باید به سادگی قابل فهم بوده و عاری از هر نوع ابهام باشد، همچنان دربرگیرنده معلوماتی باشد که توسط

مدارک مرتبط ، موثق و قابل قبول تقویت گردد، مستقل، واقعینانه، مناسب و عاری از تعصب باشد ارائه نماید.

ب) در نهایت مسوولیت اتخاذ تصمیم در رابطه با بی نظمی ها و عملکرد های نادرست که توسط مفتشین بر ملا شده است بدوش اداره عالی تفتیش میباشد.

در رابطه به تفتیش رعایت قوانین و مقررات، مفتش باید یک گزارش تحریری را بطور جداگانه و یا بعنوان یک بخشی از گزارش صورتهای مالی، پیرامون ارزیابی رعایت قوانین و مقررات قابل اجراء تهیه و ترتیب نماید. گزارش مربوطه باید حاوی موارد اطمینانیه در رابطه با موضوعات که بدین منظور مورد غور و ارزیابی قرار گرفته اند و همچنان یک بیانیه اطمینانیه منفی در رابطه با آن اقلام که مورد تفتیش و بررسی از این بابت قرار نگرفته اند باشد.

در رابطه به تفتیش های عملکرد، گزارش آن باید شامل تمام موارد عدم رعایت با قوانین که مربوط اهداف تفتیش میباشد باشد.

در پراگراف های ذیل گزارشدهی بعنوان یک معیار تفتیش توضیح گردیده است. قابل ذکر است که پراگراف ۴,۰,۸ مربوط به اظهار نظریات و گزارشات بوده، پراگراف های ۴,۰,۹ – ۴,۰,۲۰ مربوط اظهار نظریات و پراگراف های ۴,۰,۲۱ – ۴,۰,۲۶ مربوط گزارشات میباشد.

شکل و محتوای تمام اظهار نظریات و گزارشات تفتیش در اصول و پرنسیپ های عمومی ذیل ۴,۰,۸ تصریح شده است:

**الف) عنوان-** گزارش و یا اظهار نظر تفتیش باید دارای یک عنوان یا مقدمه درست باشد، تا خواننده انرا از سایر گزارشات و معلومات که توسط دیگران منتشر شده است تفکیک نماید.

**ب) امضاء و تاریخ:** گزارش و اظهار نظر تفتیش باید بطور درست امضاء گردد. درج تاریخ در گزارش خواننده را متوجه رویداد ها و معاملات تا آن تاریخ ( در رابطه با تفتیش رعایت قوانین و مقررات (مالی) مستحضر مینماید که تاریخ آن ممکن فراتر از دوره صورتهای مالی باشد).

**پ) اهداف و حدود:** اهداف و حدود تفتیش باید در گزارش و یا اظهار نظر تفتیش تصریح شده باشد. این معلومات مقصد و حد و مرز تفتیش را مشخص میسازد.

**ت) مکمل بودن:** اظهار نظر تفتیش باید ضم صورتهای مالی مربوطه بوده و با آن یکجا منتشر شود، اما گزارشات تفتیش عملکرد به تنهایی منتشر میشود. اظهار نظر و گزارشات تفتیش

همانطوریکه توسط مفتش تهیه و ترتیب میشود باید ارائه گردد. در راستای تمثیل استقلالیت، اداره عالی تفتیش میتواند هر موضوع که از نظر وی مناسب میباشد شامل گزارشات نماید، اما بعضاً لازم است تا آن معلوماتی را که وابسته با منافع ملی میباشد نباید بطور آزاد افشاء کرد. این کار میتواند مکمل بودن گزارش تفتیش را متأثر سازد. در این حالات مفتش صلاحیت دارد تا یک گزارش جداگانه ای را در رابطه با موضوعات محرم و حساس ترتیب نموده و آنرا منتشر ننماید.

**ث ( مخاطب: مخاطب گزارش و یا اظهار نظر تفتیش، با در نظر داشت وضعیت موضوع تحت تفتیش و مقررات و طرز عملهای داخلی، در خود گزارش و یا اظهار نظر تفتیش مشخص گردد. در صورت موجودیت یک طرز العمل رسمی در این مورد ضرورت به چنین کاری نمی باشد.**

**ج ( شناسایی موضوع مورد بحث: در اظهار نظر تفتیش صورتهای مالی باید صورتهای مالی تحت تفتیش، و در گزارش تفتیش عملکرد حدود و یا ساحه تحت تفتیش مشخص گردد. بخصوص این معلومات شامل نام مرجع تحت تفتیش، تاریخ و دوره صورتهای مالی، حدود و ساحه تفتیش می باشد.**

**ح ( مبنای حقوقی: مبنای حقوقی اجرای تفتیش باید در گزارشات و اظهار نظر تفتیش تصریح شده باشد.**

**خ ( پیروی از معیارات: در گزارش و یا اظهار نظر تفتیش تذکر داده شود که در جریان تفتیش از کدام معیارات و عملکرد ها پیروی گردیده است. این کار خواننده گزارش را از رعایت طرز عملهای قبول شده عمومی اطمینان میدهد.**

**د ( موعده زمانی- گزارشات و اظهار نظر تفتیش باید هر چه عاجلتر بدسترس استفاده کننده ها، به ویژه انهاییکه اقداماتی لازم اتخاذ مینمایند، قرار دهد.**

یک گزارش و یا اظهار نظر تفتیش معمولاً بشکل معیاری بوده و به تمام صورتهای مالی بستگی میداشته باشد. این کار از ضرورت بیان اینکه در عقب آن چی میباشد جلوگیری نموده و ماهیتاً یک فهم کلی را برای خواننده ها ارائه مینماید. ماهیت این واژه ها ممکن توسط چارچوب قانونی تفتیش متأثر شود، اما محتوای اظهار نظر تفتیش باید صراحت داشته باشد که اظهار نظر تفتیش موافق است و یا مشروط و در رابطه با بعضی موارد مشخص آیا مشروط است، مخالف است (مراجعه به فقره ۴,۰,۱۴) و یا عدم اظهار نظر (مراجعه به فقره ۴,۰,۱۵) میباشد.

۴,۰,۹

اظهار نظر موافق (غیر مشروط) زمانی ارائه میشود که قناعت مفتش از تمام موارد عمده ذیل حاصل شده باشد:

۴,۰,۱۰

- الف) رعایت متداوم مبنا و پالسی های قبول شده حسابداری در روند ترتیب صورتهای مالی،
- ب) مطابقت صورتهای مالی با مقتضیات قانونی و مقررات مربوطه،
- ج) سازگاری نمای صورتهای مالی با دانش مفتش در رابطه با مرجع تحت تفتیش،
- د) افشا تمام موارد مهم و عمده که به صورتهای مالی بستگی دارد.

۴,۰,۱۱ **تأکید بالای موضوع:** در برخی موارد مفتش شاید متوجه شود که خواننده ممکن از صورتهای مالی برداشت درست نداشته باشد جز اینکه به موضوعات مهم و غیر معمول توجه خاص صورت نگیرد. بعنوان یک اصل کلی، مفتش زمانی که یک اظهار نظر موافق صادر میکند به بعضی جوانب مشخص صورتهای مالی که از آن ممکن برداشت غلط صورت نگیرد اشاره نمی کند. بمنظور جلوگیری از این چنین برداشت های نادرست، مفتش یک فقره جداگانه را بعنوان "تأکید بالای موضوع" در گزارش شامل مینماید. هر چند مفتش نباید از فقره تأکید بالای موضوع جهت تصحیح عدم شفافیت در صورتهای مالی و یا اظهار نظر بدیل بجای اظهار نظر مشروط استفاده نماید.

۴,۰,۱۲ یک مفتش، در صورت موجودیت یکی از موارد ذیل، و یا نظر به قضاوت وی، که ممکن صورتهای مالی را بطور قابل ملاحظه متاثر سازد، قادر به اظهار نظر موافق نباشد:

- الف) هر گاه حدود تفتیش محدود باشد،
- ب) هرگاه به عقیده مفتش صورتهای مالی مکمل نباشد یا تکمیل، گمراه کننده یا از استاندارد های پذیرفته شده اصول حسابداری انحراف غیر قابل توجیه صورت گرفته باشد.
- a) در صورت موجودیت شک و تردید که صورت های مالی را متاثر بسازد.

۴,۰,۱۳ **اظهار نظر مشروط:** هرگاه مفتش در مورد یک و یا چندین بخشی از صورتهای مالی که ماهیتاً مهم باشد اما درک فهم از صورتهای مالی را متاثر نساخته باشد، اظهار نظر مشروط ارائه مینماید. کلمه اظهار نظر معمولاً، به استثنای موارد مورد اختلاف یا تردید و موارد غیر معمول که بصورت مختصر و واضح بیان میگردد و موجب مشروط شدن اظهار نظر میشود؛ حاکی از رضایت بخش بودن نتایج تفتیش می باشد. این کار استفاده کننده های صورتهای مالی را در جهت درک موارد متذکره که صورتهای مالی متاثر نموده است، هر چند دوام دار و مرتبط نمی باشد، همکاری مینماید.

۴,۰,۱۴ **اظهار نظر مخالف:** هر گاه مفتش، بنابر بعضی اختلافات عمده و اساسی که وضعیت صورتهای مالی را بطور قابل ملاحظه تضعیف کرده باشد و امکان ارائه اظهار نظر مشروط در مورد



نباشد، یعنی قادر به اظهار نظر بالای صورتهای مالی بصورت کل نباشد، اظهار نظر مخالف ارائه مینماید. این نوع اظهار نظر نشان دهنده آن است که موارد اختلاف در صورتهای مالی بشکل واضح، مختصر و مشخص ارائه نشده است. در صورتیکه تأثیرات مالی مربوطه در صورتهای مالی سنجیده شده باشد در مشروط ساختن آن نسبت و ارائه اظهار نظر مخالف کمک مینماید.

۴,۰,۱۵ **عدم اظهار نظر:** هر گاه مفتش، بنابر موارد غیر معمول و یا محدودیت قابل ملاحظه در حدود تفتیش که امکان ارائه اظهار نظر مشروط بوده باشد، و همچنان بصورت کل قادر به اظهار نظر بالای صورتهای مالی نمی شد، عدم اظهار نظر را اعلام مینماید. این اظهار نظر بنابر عدم وضاحت و خلاصه موارد اختلاف در صورتهای ارائه شده هر گونه اظهار نظر دیگر را رد میکند.

۴,۰,۱۶ ادارات عالی تفتیش معمولاً یک گزارش مفصل را ارائه میکنند که طی آن دلایل عدم ارائه یک اظهار نظر موافق را بتفصیل بیان مینمایند.

۴,۰,۱۷ علاوه بر این، با در نظر داشت تفتیش رعایت قوانین و مقررات، نقاط ضعف موجود در سیستم های حسابداری یا کنترل مالی (با تفکیک از مسایل تفتیش عملکرد) نیز باید در گزارشات ارائه شود. این امر صرفاً مربوطه به مواردی که نقاط ضعف طرز عملهای که از طرف خود مرجع تحت تفتیش ساخته شده نبوده بلکه شامل مواردی که به مربوط به کنترل فعالیتهای خارج از نهاد مربوطه میباشد نیز میگردد. مفتش همچنان در مورد بی نظمی ها، که عمده تلقی میشود، و عدم سازگاری در تطبیق مقررات یا قضایای جعل و فساد نیز گزارش میدهد.

۴,۰,۱۸ آن سازمانهای عالی تفتیش که دارای اختیارات حقوقی اند میتوانند تا در مورد بی نظمی های مشخصی که در صورتهای مالی دریافت شده است اقدامات لازم اتخاذ نمایند. آنها صلاحیت دارند تا حسابات محاسبان را تطبیق نموده و در صورت لازم آنها را جریمه نماید و یا وظایف ایشانرا در حالت تعلیق و یا از وظیفه عزل شان نماید.

۴,۰,۱۹ حین گزارش دهی در مورد بی نظمی ها یا وقایع عدم رعایت قوانین و مقررات، مفتشین باید توجه داشته باشند تا یافته های خویشرا بشکل درست درج گزارش نمایند. وسعت عدم رعایت از قوانین و مقررات بستگی به بررسی تعداد قضایا و ارزیابی پولی آن دارد.

۴,۰,۲۰ گزارشات بی نظمی ها ممکن بدون در نظر داشت وضعیت اظهار نظر مفتش ترتیب شود. چنین گزارشات ماهیتاً حاوی انتقادات مهم و چشمگیر میباشد اما برای اینکه شکل سازنده هم داشته باشد باید شامل بعضی اقدامات اصلاحی بعدی توسط مرجع تحت تفتیش، بشمول نتیجه گیری و ارائه سفارشات، توسط مفتش نیز باشد..

۴,۰,۲۱ برخلاف تفتیش رعایت قوانین و مقررات، که تابع توقعات و لزومیت‌های مشخص می‌باشد، تفتیش عملکرد ماهیتاً دارای گستره وسیعتری بوده بیشتر ارتباط می‌گیرد به قضاوت و تعبیر مفتش، همچنان سطوح تحت پوشش این تفتیش بیشتر انتخابی بوده و ممکن در یک دور چندین ساله، نسبت به یک دوره مالی، مورد اجراء قرار گیرد، و معمولاً به یک صورت مالی و یا سایر صورتها مربوط نمی‌باشد. در نهایت گزارش تفتیش عملکرد متفاوت بوده و شامل جروبحث‌های هر چه بیشتر منطقی می‌باشد.

۴,۰,۲۲ اهداف و حدود تفتیش عملکرد باید در گزارش آن صراحت داشته باشد. گزارشات مذکور ممکن شامل انتقادات ( بطور مثال، بمنظور حفظ منافع عامه، توجه مقامات مربوطه را به تمام موارد حیف و میل‌های جدی افراط و تفریط جلب کند) باشد و یا نباشد اما از انجام اصل اقتصادیت، موثریت و مفیدیت معلومات، مشوره و اطمینان می‌دهد.

۴,۰,۲۳ معمولاً از مفتش توقع نمی‌شود تا همان طوریکه بالای صورتهای مالی اظهار نظر مینماید در مورد دستیابی مرجع تحت تفتیش به اصل اقتصادیت، مفیدیت و موثریت نیز اظهار نظر نماید. هر گاه بنابر ماهیت تفتیش ضرورت باشد تا بالای بعضی از موارد مشخص مرجع تحت تفتیش اظهار نظر صورت گیرد، مفتش باید در رابطه به این موضوع یک گزارش مفصل ترتیب نموده و طی آن موضوع را بصورت مفصل توضیح داده تا به یک نتیجه گیری نهایی دست پیدا کند نسبت به شکل معیاری. هر گاه تفتیش محدود بر حصول اطمینان از موجودیت سیستم‌های کنترلهای کافی جهت حفظ اصل اقتصادیت، مفیدیت و موثریت باشد، مفتش ممکن قادر به ارائه یک اظهار نظر عمومی گردد.

۴,۰,۲۴ مفتشین باید توجه داشته باشند که قضاوت آنها ناشی از تصامیم است که قبلاً توسط مدیریت مرجع تحت تفتیش اتخاذ شده است. بنابراین حین صدور چنین قضاوت‌ها توجه جدی باید مبذول داشته، و ماهیت و حدود معلومات که برای مرجع تحت تفتیش در زمان اتخاذ تصامیم ارائه میشود ( و یا ارائه شده است) باید در گزارش آن تصریح گردد. با تصریح واضح حدود، اهداف و یافته‌های تفتیش، گزارش متذکره منصفانه بودن مفتش را تثبیت میکند. ارائه منصفانه گزارش همچنان دلالت بر تشریح نکات ضعف و یا یافته‌های مهم به شیوه‌ی می‌کند که تا در مورد اقدامات اصلاحی جهت بهبود سیستم‌ها و رهنمودهای مرجع تحت تفتیش موثر واقع گردد. به همین ترتیب، جهت حصول اطمینان از مکمل بودن، درست بودن و منصفانه بودن گزارش تفتیش موافقه مرجع تحت تفتیش باید گرفته شود. همچنان لازم است تا پاسخ مرجع تحت تفتیش را در رابطه با یافته‌های تفتیش، بشکل مکمل یا فشرده، به ویژه زمانی که اداره عالی تفتیش نظریات و پیشنهادات خود را ارائه میکند شامل گزارش تفتیش نمود.

۴,۰,۲۵ گزارش تفتیش‌های عملکرد نه تنها بالای انتقادات قبلی متمرکز باشد بلکه سازنده نیز باید باشد. نتیجه گیری‌ها و پیشنهادات مفتش یک بخش مهم تفتیش را تشکیل می‌دهد، بنابراین در صورت

- لازم، بعنوان یک رهنمء بشکل تحریری ترتیب گردد. معمولاً این سفارشات اقدامات اصلاحی لازم را پیشنهاد میکند نسبت به تحقق آن، هرچند، بعضی اوقات شرایطی پیش میاید که مستلزم یک پیشنهاد مشخص میباشد، بطور مثال تصحیح یک نقیصه در قانون جهت بهبود امور اداری.
- مفتش باید در طرح و پی گیری پیشنهادات خویش واقعبینانه بوده و استقلالیت خویش را حفظ نماید، بدین طریق، باید بیشتر بالای تصحیح ضعف های شناسایی شده و پیشنهادات مشخص توجه نماید. ۴,۰,۲۶
- در طرح و تدوین اظهار نظر و یا گزارش تفتیش، مفتش باید اهمیت موضوعات را در صورت های مالی (تفتیش رعایت قوانین و مقررات (مالی)) و ماهیت فعالیتهای مرجع تفتیش شده را (تفتیش عملکرد) رعایت و در نظر گیرد. ۴,۰,۲۷
- در تفتیش های رعایت قوانین و مقررات (مالی)، هرگاه مفتش، با رعایت معیارات مناسب و سازگار با وضعیت مربوطه، به این نتیجه برسد که موضوع صورتهای مالی را بطور قابل ملاحظه متأثر نمی سازد، اظهار نظر مشروط ارائه نکند. در صورتیکه یک موضوع از نظر مفتش مهم و با اهمیت تقلی میشود مفتش باید اظهار نظر مشروط ارائه نماید (مراجعه به فقره ۴,۰,۱۲ - ۴,۰,۱۵).
- در صورت تفتیش های عملکرد که اکثراً قضاوت مفتش تصویری میباشد گزارش تفتیش با صورتهای مالی و یا سایر حسابات رابطه مستقیم نمی داشته باشد. در نتیجه، مفتش درخواهد یافت که معیار اهمیت از نظر ماهیت یا محتوا بیشتر مهم میباشد نسبت با معیار اهمیت از نظر مبلغ. ۴,۰,۲۹

## فهرست واژه های مشکل و تخنیک

### سیستم کنترل حسابداری (Accounting Control System)

مجموعه از اقدامات است که بخشی از سیستم کنترل داخلی را تشکیل داده و مربوطه به تحقق اهداف حسابداری یک نهاد میباشد. این اقدامات شامل تطبیق پالیسی ها و طرز عملهای مالی و حسابداری، و حفظ منابع و ترتیب گزارشات مالی موثق یک نهاد میباشد.

### سیستم کنترل اداری (Administrative Control System)

مجموعه از فعالیتهای است که یک بخش اساسی سیستم کنترل داخلی را تشکیل داده، و مربوطه به طرز عملهای اداری جهت اتخاذ تصمیم مدیریتی لازم و تحقق اصل اقتصادیت و موثریت در امور اداری جهت اجرای پالیسی های اداری، مالی و یا غیر مالی، میباشد.

### مرجع تحت تفتیش (Audited Entity)

عبارت است یک نهاد، برنامه، فعالیت و یا یک وظیفه است که تابع تفتیش توسط اداره عالی تفتیش میباشد.

### مدارک تفتیش (Audit Evidence)

معلوماتی است که اساس تفتیش را تشکیل داده و اظهار نظر، نتایج، و گزارشات اداره عالی تفتیش را حمایت میکند، و دارای خصوصیات ذیل باید باشد:

**کافی (Competent):** معلوماتیکه از نظر کمی کافی بوده و جهت دستیابی به نتایج تفتیش مناسب باشد و از نظر کیفیت بی طرفانه باشد تا به نحوی موجب اعتماد و اطمینان گردد.

**مرتبط (Relevant):** معلوماتیکه با اهداف تفتیش وابستگی داشته باشد.

**معقول (Reasonable):** معلوماتیکه بشکل اقتصادی جمع آوری شود، یعنی هزینه گردآوری آن سازگار با نتایج حاصله باشد.

### حوزه صلاحیتهای تفتیش (Audit Mandate)

عبارت از مسئولیتهای، صلاحیت ها و اختیاراتی است که براساس قانون اساسی و یا سایر مجوز های قانونی یک کشور بالای اداره عالی تفتیش واگذار میشود.

## هدف تفتیش (Audit Objective)

شرح مختصری آنچه را که اداره عالی تفتیش متعهد به انجام آن میباشد و یا عبارت از پرسشی است که مفتش مکلف به پاسخ آن میباشد. این موضوع شامل مسایل مالی و رعایت قوانین و مقررات یا عملکرد باشد.

---

## طرز العمل تفتیش (Audit Procedure)

عبارت از آزمایشات، هدایات و جزئیات است که شامل برنامه تفتیش که بطور سیستماتیک و معقول انجام داده میشود میباشد.

---

## حدود تفتیش (Audit Scope)

چارچوب کاری یا محدودیت ها و موضوعات تفتیش

---

## معیارات تفتیش (Auditing Standards)

معیارات تفتیش حداکثر رهنمود های لازم را برای مفتش در جهت تعیین حدود، مراحل و طرز عملهای تفتیش بمنظور تحقق اهداف تفتیش فراهم میسازد. این رهنمود عبارت از معیاری است که کیفیت نتایج تفتیش بر اساس آن مورد ارزیابی قرار میگیرد.

---

## وابسته به قانون اساسی (Constitutional)

یک موضوع که بر مبنای قانون اساسی یک کشور مجاز دانسته شده باشد.

---

## مراقبت مسلکی (Due Care)

یکی از عناصر مراقبت و مهارت است که انتظار میرود یک مفتش آموزش دیده در وظایف مشکل و یا پیچیده تفتیش اعمال نماید، این کار شامل توجه دقیق در پلانگذاری، جمع آوری و ارزیابی مدارک، و ترتیب اظهار نظر، نتایج و پیشنهادات میباشد.

---

## اقتصادیت (Economy)

کاهش قیمت منابع مورد نیاز برای یک فعالیت با در نظر داشت کیفیت لازم.

---

## مؤثریت (Effectiveness)

وسعت تحقق اهداف و رابطه میان نتایج متوقعه و نتایج واقعی یک فعالیت

---

## مفیدیت (Sufficiency)

رابطه میان محصول از نظر اجناس، خدمات یا سایر نتایج و منابع استفاده شده برای تولید آن.

---

## بخش اجراییه دولت (قوه اجرائیه) (Executive Branch of Government)

بخشها از دولت که قانون را اجراء مینمایند.

---

## معیارات ساحوی (Field Standards)

چارچوب کاری است که مفتش بر اساس آن اهداف خویشرا، بشمول پلانگذاری و نظارت تفتیش، تحصیل مدارک کافی، مرتبط و معقول و مطالعه درست سیستم کنترل داخلی، بطور سیستماتیک انجام میدهد.

---

## سیستم های مالی (Financial Systems)

عبارت از طرزالعملهای ترتیب، ثبت و گزارش دهی معلومات موثق در رابطه به معاملات مالی میباشد.

---

## یافته ها، نتیجه گیری ها و پیشنهادات (Finding, Conclusions and Recommendations)

یافتهها عبارت از مدارک مشخص است که توسط مفتش جهت برآورده ساختن اهداف تفتیش حصول میگردد، نتیجه گیری عبارت از اظهاراتی است که مفتش از یافته های تفتیش مینماید، پیشنهادات یک سلسله اقداماتی است که توسط مفتش در رابطه به اهداف پیشنهاد میشود.

---

## بنیادی (Fundamental)

یک موضوع زمانی بنیادین (یا نهایت مهم) تلقی میشود که تأثیرات آن بالای صورتهای مالی در حدی باشد که آنرا کاملاً در مسیر غلط رهنمای کند.

---

## معیارات عمومی (General Standards)

عبارت از درجه لیاقت و یا شایستگی، استقلالیت و واقعینانه بودن و اعمال مراقبت مسلکی لازم برای یک مفتش در اجرای وظایف مربوط به معیارات ساحوی و گزارش دهی به شیوه شایسته، موثر و مفید.

---

## استقلالیت (Independence)

آزادی اداره عالی تفتیش حین اجرای تفتیش ها در مطابقت با حوزه صلاحیتهای مربوطه و بدون سرپرستی و مداخله کدام منبع خارجی.

## تفتیش داخلی (Internal Audit)

تفتیش داخلی یک عملیه است که از طریق آن مدیران یک نهاد از نحوه منابع داخلی به نحویکه احتمال وقوع فساد، اشتباهات و کاستی ها و عملکرد های غیر اقتصادی کاهش میابد اطمینان حاصل مینماید. این تفتیش در بسیاری موارد شبیه تفتیش خارجی بوده اما تحت هدایت سطح رهبری مرجع که گزارش خویش را به آن ارائه مینماید مورد اجراء قرار میگیرد.

---

## کنترول داخلی (Internal Control)

عبارت از تمام سیستم های کنترولی و مالی، بشمول ساختار تشکیلاتی، شیوه ها، طرزالعملها و تفتیش داخلی بوده، که توسط مدیریت مرجع در چوکات اهداف مشترک، بمنظور اجرای فعالیتهای مرجع تحت تفتیش بطور منظم و با درنظرداشت اصل اقتصادیت، موثریت و مفیدیت ایجاد میگردد تا از رعایت پالیسی های مدیریتی، حفظ دارایی ها و منابع، تامین صحت و مکمل بودن یاداشتهای حسابداری و ارائه معلومات مدیریتی و مالی موثق و بموقع اطمینان حاصل گردد.

---

## سازمان بین المللی اداره عالی تفتیش (International Organization of Supreme Audit Institution (INTOSAI)

یک سازمان بین المللی و مستقل بوده که هدف آن گسترش تبادل افکار و تجارب فی ما بین نهاد های عالی تفتیش در ساحه کنترول مالی عامه می باشد.

---

## قوه مقننه (Legislative)

مرجع قانونگذاری یک کشور، بطور مثال، پارلمان

---

## تفتیش مدیریت (Management Audit)

تحلیل مصارف عامه در پرتو اساسات عمومی مدیریت درست

---

## موضوع عمده و مهم (Materiality and Significant)

در مجموع زمانی یک موضوع عمده تلقی میشود که فهم و یا درک آن ممکن استفاده کننده های صورتهای مالی و گزارش تفتیش عملکرد را متاثر سازد. موارد مهم و یا عمده بیشتر از نظر ارزش سنجیده میشود ولی بعضی اوقات از نظر ماهیت و یا خصوصیت ذاتی یک جنس و یا مجموعه از اجناس نیز سنجیده میشود. بطور مثال، این موضوع در حالاتی صادق میباشد که قانون و یا مقرره افشاء یک موضوع را بدون در نظرداشت مبلغ آن لازم دیده باشد. بر علاوه اینکه موارد مهم از نظر ارزش و ماهیت سنجیده میشود، یک موضوع ممکن از نظر محتوا نیز مهم تلقی شود. بطور مثال، با توجه به یک موضوع که تشکیل دهنده یک بخش صورتهای مالی باشد و مقایسه

آن با شرایط و میزان مربوط در سالهای گذشته. مدارک تفتیش در روند تصمیم گیری مفتش جهت انتخاب موضوعات و فعالیتهای برای تفتیش و ماهیت، زمان و حدود آزمایشها و طرز عملها یک نقش اساسی دارد.

---

### **اظهار نظر (Opinion)**

عبارت از نتیجه گیری کتبی مفتش در رابطه با صورت های مالی در نتیجه تفتیش رعایت قوانین و مقررات میباشد.

---

### **تفتیش عملکرد (Performance Audit)**

تفتیش اقتصادی، مفیدیت و مؤثریت استفاده از منابع توسط مرجع تحت تفتیش در اجرای وظایف و مسئولیت های مربوطه.

---

### **پلانگذاری (Planning)**

عبارت از تعیین اهداف، پالیسی ها و ماهیت، حدود، وسعت و موعد زمانی طرز عملها و بررسی های که جهت دستیابی به اهداف ضروری می باشد.

---

### **اصول (Principles)**

عبارت از فرضیات اساسی، قضایای ثابت، اساسات و مقتضیات اصولی است که نماینگر چارچوب عمومی جهت انکشاف معیارات تفتیش میباشد.

---

### **حسابدهی عامه (Public Accountability)**

عبارت از مکلفیت و یا مسوولیت پاسخگویی افراد یا مراجع، بشمول تصدیهای عامه و شرکتها، که منابع عامه را در اختیار دارند در قبال مدیریت مالی و برنامه های که به آنها واگذار شده است می باشد. و ارائه گزارشات به افرادی که صلاحیت این مسئولیتهای را برای آنها تفویض نموده اند.

---

### **تفتیش رعایت قوانین و مقررات (مالی) (Regularity Audit)**

تصدیق حسابدهی مالی نهاد های حسابده یا مسوول، این کار شامل معاینه و ارزیابی یاداشتهای مالی و اظهار نظر بالای صورتهای مالی، تصدیق حسابدهی مالی ادارات دولت بصورت کل، تفتیش سیستم های مالی و معاملات بشمول ارزیابی رعایت قوانین و مقررات قابل اجراء، تفتیش کنترل داخلی و وظایف تفتیش داخلی، تفتیش درستی و شایستگی تصامیم اداری که در مراجع تفتیش شده اتخاذ شده است و ارائه گزارش در مورد سایر موضوعاتی که افشا آن از نظر اداره عالی تفتیش لازم پنداشته میشود.



---

### **گزارشدهی (Reporting)**

عبارت از اظهار نظر و سایر ملاحظات کتبی مفتش پیرامون صورتهای مالی در نتیجه تفتیش مالی یا رعایت قوانین و مقررات و یا یافته های مفتش بعد از اكمال تفتیش عملکرد می باشد.

---

### **معیارات گزارش دهی (Reporting Standards)**

عبارت از یک چارچوب است که مفتش براساس آن در رابطه با نتایج تفتیش (بشمول شکل و محتوای گزارش مفتش) گزارش میدهد.

---

### **نظارت (Monitoring)**

یک امر اساسی در تفتیش بوده که مستلزم رهبری درست، هدایت و کنترل در تمام مراحل جهت حصول اطمینان از روابط موثر و شایسته میان فعالیتهای، طرزالعملها و بررسی هایکه که در راستای تحقق اهداف مورد اجراء قرار میگیرد میباشد.

---

### **اداره عالی تفتیش (SAI)**

عبارت از یک ارگان عامه دولتی است که بر مبنای مواد قانون بعنوان عالیترین نهاد بازرسی کننده دولت ایجاد و تنظیم شده است.