

Líma-yfirlýsingin

Samþykkt á IX. þingi INTOSAI sem haldið var í Líma, höfuðborg Perú, árið 1977

Inngangur

Með því að

- skipuleg og góð nýting á almannafé er ein af meginforsendum réttar stjórnunar opinberra fjármála og þess að yfirvöld taki markvissar ákvarðanir;
- óhjákvæmilegt er, til að ná þessu markmiði, að hvert land hafi á að skipa ríkisendurskoðun og sjálfstæði þeirrar stofnunar sé tryggt með lögum;
- slíkar stofnanir hafa orðið enn mikilvægari sökum þess að ríkið hefur gerst sífellt virkara á sviði félags-og efnahagsmála og þar með farið út fyrir ramma hefðbundinna fjármála;
- hin sérstöku markmið með endurskoðun, þ.e. rétt og markvirk meðferð á opinberu fé, uppbygging traustrar fjármálastjórnunar, skipuleg stjórnarsýsla og upplýsingamiðlun til yfirvalda sem og almennings með útgáfu á hlutlægum skýrslum, eru mikilvæg fyrir stöðugleika og þróun ríkja og í samræmi við markmið Sameinuðu þjóðanna;
- á fyrri alþjóðþingum ríkisendurskoðana voru samþykktar ályktanir, sem öll aðildarríkin féllust á að dreift yrði;

var samþykkt að gefa út og dreifa skýrslu undir heitinu „Líma-yfirlýsingin um leiðbeinandi reglur varðandi endurskoðun“.

I. Almenn atriði

1. grein

Tilgangur með endurskoðun

Hugmyndin að baki endurskoðun og tilurð hennar er órofa þáttur í opinberri fjármálastjórnun, þar eð umsjón opinberra fjármuna er byggð á trausti. Endurskoðun er í sjálfu sér ekki endir, heldur ómissandi þáttur í eftirlitskerfi sem miðar að því að leiða í ljós frávik frá viðteknum stöðlum og brot á meginreglum um lögmæti, skilvirkni, markvirkni og hagkvæmni í verðmæstastjórnun nógu tímanlega til að unnt sé að grípa til úrbóta í einstökum tilfellum, gera viðkomandi aðila ábyrga, fá bætur eða gera ráðstafanir til að koma í veg fyrir eða a.m.k. torvelða að slík brot endurtaki sig.

2. grein

Fyrirframendurskoðun og eftiráendurskoðun

Fyrirframendurskoðun er endurskoðun sem á sér stað áður en aðgerðir á sviði stjórnunar eða fjármála eru framkvæmdar. Eftiráendurskoðun er endurskoðun sem á sér stað eftir að aðgerðir hafa verið framkvæmdar.

Markvirk fyrirframendurskoðun er ómissandi í sambandi við skynsamlega meðferð hins opinbera á fjármunum sem því er treyst fyrir. Getur ríkisendurskoðun framkvæmt hana eða önnur endurskoðunarstofnun.

Fyrirframendurskoðun sem ríkisendurskoðun framkvæmir hefur þann kost að með henni er hægt að koma í veg fyrir tjón. Sá galli fylgir að slíkt hefur í för með sér óhemjumikla vinnu og í almennum lögum er ekki alltaf kveðið skýrt á um ábyrgð. Eftiráendurskoðun sem

ríkisendurskoðun framkvæmir beinir athygli að ábyrgð viðkomandi aðila. Hún kann að leiða til þess að bætur fáiast vegna tjóns og getur komið í veg fyrir að brot endurtaki sig.

Það er háð löggjöf, aðstæðum og þörfum hvers lands hvort ríkisendurskoðun framkvæmir fyrirframendurskoðun. Endurskoðun eftir á er óhjákvæmilega verkefni fyrir sérhverja ríkisendurskoðun, án tillits til þess hvort hún framkvæmir einnig fyrirframendurskoðun.

3. grein

Innri og ytri endurskoðun

Innri endurskoðun er komið á fót hjá einstökum stjórnáskilveitingum og stofnunum. Hins vegar er ytri endurskoðun ekki hluti af stjórnáskilveitingum þeirra stofnana, sem á að endurskoða. Ríkisendurskoðanir annast ytri endurskoðun.

Innri endurskoðun heyrir óhjákvæmilega undir yfirstjórn viðkomandi stofnunar. Engu að síður skal innri endurskoðun vera eins óháð starfsemi og stjórnáskilveitingum stofnunarinnar og unnt er.

Þar sem ríkisendurskoðun framkvæmir ytri endurskoðun er það hlutverk hennar að meta hve virk innri endurskoðun er. Teljist innri endurskoðunin markvirk, skal leitast við að ná fram sem heppilegasti verkaskiptingu og samvinnu milli ríkisendurskoðunar og innri endurskoðunar án þess að gengið sé á rétt ríkisendurskoðunar til að framkvæma allsherjar endurskoðun.

4. grein

Fjárhagsendurskoðun og stjórnáskilveitingendurskoðun

Hefðbundið verkefni ríkisendurskoðana er endurskoðun á lögmæti og reglusemi fjármála-stjórnunar og reikningshalds.

Til viðbótar hefðbundinni endurskoðun, sem er óumdeilanlega mikilvæg og hefur mikla þýðingu, er til annars konar endurskoðun sem snýr að frammistöðu, markvirkni, hagkvæmni og skilvirkni í opinberri stjórnáskilveitingu. Þessi endurskoðun nær ekki aðeins til sérstakra þátta stjórnunar, heldur líka til stjórnunarstarfa í heild sinni, þar með talið skipulag og stjórnunarkerfi.

Markmið endurskoðunar hjá ríkisendurskoðunum – lögmæti, reglusemi, skilvirkni, markvirkni og hagkvæmni í sambandi við fjármálastjórnun – eru í grundvallaratriðum öll jafnmikilvæg; það er ríkisendurskoðunar að ákvarða hversu ríka áherslu ber að leggja á hvert atriði fyrir sig.

II. Sjálfstæði

5. grein

Sjálfstæði ríkisendurskoðana

Ríkisendurskoðanir geta því aðeins gegnt hlutverki sínu á hlutlægan hátt og með tilætluðum árangri, ef þær eru óháðar þeim aðila, sem endurskoðað er hjá, og eru verndaðar fyrir utanaðkomandi áhrifum.

Enda þótt ríkisstofnanir geti ekki með öllu verið óháðar sökum þess að þær eru hluti af ríkinu sem heild, þá skulu ríkisendurskoðanir njóta þess sjálfstæðis, að því er snertir starfsemi og skipulag, sem nauðsynlegt er til þess að þær geti gegnt hlutverki sínu.

Í stjórnarskrá skal kveðið á um stofnun ríkisendurskoðunar og það sjálfstæði, sem hún skal njóta. Um einstök atriði má mæla nánar fyrir í lögum. Sérstaklega ber að tryggja, að æðsti dómstóll veiti ríkisendurskoðun nauðsynlega lögvernd gegn hvers kyns afskiptum af sjálfstæði og heimild hennar til að framkvæma endurskoðun.

6. grein

Sjálfstæði yfirmanna og embættismanna ríkisendurskoðana

Sjálfstæði ríkisendurskoðana og sjálfstæði yfirmanna þeirra verður ekki aðskilið. Yfirmenn eru þeir, sem taka þurfa ákvarðanir fyrir hönd stofnunarinnar og eru ábyrgir gagnvart þriðja aðila vegna slíkrar ákvarðanatöku, þ.e. eiga sæti í stjórnarnefnd sem tekur ákvarðanir fyrir hönd stofnunarinnar eða yfirmaður ríkisendurskoðunar þar sem einn maður er í forsvari.

Sjálfstæði yfirmanna skal vera tryggt í stjórnarskrá. Í stjórnarskrá skal einnig tilgreina hvernig staðið skuli að því að víkja þeim frá, en þau lagaákvæði mega ekki hafa áhrif á sjálfstæði yfirmanna. Aðferðir við að skipa yfirmenn og víkja þeim frá eru háðar ákvæðum stjórnarskrár viðkomandi lands.

Endurskoðendur hjá ríkisendurskoðunum skulu vera óháðir þeirri stofnun, sem endurskoðun er framkvæmd hjá og mega ekki lenda í þeirri aðstöðu að viðkomandi aðilar geti haft áhrif á störf þeirra.

7. grein

Fjárhagslegt sjálfstæði ríkisendurskoðana

Ríkisendurskoðunum skal tryggt fjármagn, svo að þær geti gegnt hlutverki sínu.

Ef þurfa þykir skulu ríkisendurskoðanir eiga rétt á að leita beint til fjárveitingavalds eftir nauðsynlegu fjármagni.

Ríkisendurskoðunum skal í sjálfsvald sett á hvern hátt þær ráðstafa því fjármagni sem þeim er úthlutað í fjárlögum.

III. Tengsl við þing, ríkisstjórn og stjórnýslu

8. grein

Tengsl við þing

Sjálfstæði ríkisendurskoðana, sem tryggt er í stjórnarskrá og lögum, felur í sér að þær hafi mikið frumkvæði og sjálfsforræði, jafnvel þegar þær í umboði þings framkvæma endurskoðun að fyrirmælum þess. Í stjórnarskrá hvers lands skulu vera ákvæði um tengsl ríkisendurskoðunar og þings í samræmi við aðstæður og þarfir þess lands, sem í hlut á.

9. grein

Tengsl við ríkisstjórn og stjórnýslu

Ríkisendurskoðun endurskoðar verk ríkisstjórnar, stjórnýslu og allra stofnana, er þar heyra undir. Þó er ekki þar með sagt, að ríkisstjórnin heyri undir ríkisendurskoðun. Einkum og sér í lagi ber ríkisstjórnin ein fulla ábyrgð á gerðum sínum og vanrækslu og getur ekki firt sig ábyrgð með því að skírskota til endurskoðunar og sérfræðialita ríkisendurskoðunar nema slík sérfræðialit hafi verið lögð fram sem lögmæt úrskurður.

IV. Vald ríkisendurskoðana

10. grein

Rannsóknarheimildir

Ríkisendurskoðanir skulu hafa aðgang að öllum gögnum og skjölum, er varða fjármálastjórn, og skal þeim vera heimilt að biðja þann aðila, sem endurskoðun er framkvæmd hjá, munnlega eða skriflega um allar þær upplýsingar er þær telja nauðsynlegar.

Það er ríkisendurskoðunar að ákveða hvort hentugra sé að framkvæma endurskoðun á vettvangi þeirrar stofnunar sem á að endurskoða eða hjá sér.

Frestur til að láta ríkisendurskoðun í té upplýsingar eða leggja fram skjöl og önnur gögn, þar með talið lokauppgjör, skal í hverju tilfelli annaðhvort ákveðinn með lögum eða af ríkisendurskoðun.

11. grein

Að fylgja eftir niðurstöðum ríkisendurskoðana

Þeir aðilar, sem endurskoðað er hjá, skulu gera athugasemdir við niðurstöður ríkisendurskoðunar innan ákveðinna tímamarka. Tímamörkin eru yfirleitt ákveðin með lögum eða af ríkisendurskoðun, og skulu viðkomandi tilgreina þær ráðstafanir, sem gerðar hafa verið í framhaldi af niðurstöðum ríkisendurskoðunar.

Ríkisendurskoðun skal, að svo miklu leyti sem niðurstöður hennar eru ekki í formi lögmæts úrskurðar sem hægt er að framfylgja, hafa heimild til að setja sig í samband við viðkomandi stjórnvald til að gera hlutaðeigandi aðila ábyrgan.

12. grein

Sérfræðialit og heimild til samvinnu

Í mikilvægum málum geta ríkisendurskoðanir látið þingi og stjórnarsýslu í té fagþekkingu sína í formi sérfræðialita, þar með taldar umsagnir um lagafrumvörp og reglugerðir varðandi fjármál. Það er algjörlega á ábyrgð stjórnvalda að taka slík sérfræðialit gild eða hafna þeim. Slík alit þurfa ekki að hafa áhrif á þær niðurstöður sem ríkisendurskoðun kann að komast að síðar og mega ekki draga úr áhrifum endurskoðunar stofnunarinnar.

Á hinn bóginn skulu reglugerðir um viðeigandi og samræmdar reikningssskilaaðferðir, eingöngu gefnar út að höfðu samráði við ríkisendurskoðun.

V. Endurskoðunaraðferðir, starfsmenn, skoðanaskipti á alþjóðavettvangi

13. grein

Endurskoðunaraðferðir og venjur

Ríkisendurskoðanir skulu endurskoða samkvæmt eigin kerfum. Réttur einstakra opinberra aðila til að fara fram á endurskoðun í sérstökum tilfellum skal vera óskertur.

Þar sem endurskoðun getur sjaldnast verið altæk, munu ríkisendurskoðanir yfirleitt telja þörf á því að viðhafa úrtaksaðferð. Úrtak skal þó gert samkvæmt ákveðinni fyrirmynd og vera nógu víðtækt til að unnt sé að dæma hvort stjórnun sé góð og með eðlilegum hætti.

Endurskoðunaraðferðir skulu ávallt lagaðar að framförum í stjórnunarvísindum og stjórnunartækni.

Það er við hæfi, að útbúnaður verði endurskoðunarhandbækur til nota fyrir starfsmenn stofnunarinnar.

14. grein

Starfsmenn

Yfirmenn og starfsmenn hjá ríkisendurskoðunum skulu hafa til að bera þá starfshæfni og vammleysi, sem þarf til að þeir geti rækt starf sitt til hlítar.

Við ráðningar í störf hjá ríkisendurskoðunum skal taka viðeigandi tillit til góðrar þekkingar og hæfni og nægilegrar starfsreynslu.

Mikil áhersla skal lögð á fræðilega og hagnýta starfsþjálfun allra yfirmanna og annarra starfsmanna hjá ríkisendurskoðunum, bæði innan veggja stofnunarinnar, við háskóla og á alþjóðavettvangi. Ýta skal undir slíka starfsþjálfun með öllum mögulegum ráðum, bæði fjárhagslegum og skipulagslegum. Frekari þjálfun skal vera til viðbótar við hina hefðbundnu laga-, hagfræði- og bókhaldsþekkingu og skal ná til annarrar stjórnunartækni á sviði viðskipta svo sem tölvuvinnslu.

Til að tryggja að ríkisendurskoðanir hafi á að skipa hæfum starfsmönnum, skulu laun vera í samræmi við hinar sérstöku kröfur, sem gerðar eru til starfsins.

Ef starfsmenn hjá tiltekinni ríkisendurskoðun eru ekki færir um að annast sérstök verkefni vegna þess að slíkt útheimtir sérstaka fagþekkingu, skal kalla til utanaðkomandi sérfræðinga.

15. grein

Skoðanaskipti á alþjóðavettvangi

Á vettvangi Alþjóðasambands ríkisendurskoðana skiptast menn á hugmyndum og skýra frá reynslu sinni. Þátttaka í því starfi er árangursrík leið til að stuðla að því, að ríkisendurskoðanir geti gegnt hlutverki sínu.

Þessu markmiði hefur hingað til verið þjónað með ráðstefnum, námstefnum, sem hafa verið skipulagðar af Sameinuðu þjóðunum og öðrum stofnunum, svæðavinnuhópum og með útgáfu fagtímarits.

Æskilegt er, að lögð verði aukin áhersla á þessa starfsemi. Meginmáli skiptir, að komið verði upp samræmdu íðorðasafni á sviði opinberrar fjárhagsendurskoðunar á grundvelli sambærilegra laga.

VI. Skýrslugjöf

16. grein

Skýrslugjöf til þings og almennings

Ríkisendurskoðun skal hafa heimild til og vera skylt samkvæmt stjórnarskrá að gefa þingi eða öðrum opinberum aðilum, sem málið er skylt, sjálfstæða ársskýrslu um niðurstöður sínar. Þessa skýrslu skal gefa út. Það tryggir ítarlega upplýsingamiðlun og umræður og skapar jákvæðari viðhorf fyrir því, að niðurstöðum ríkisendurskoðunar sé fylgt eftir.

Til viðbótar við ársskýrslur skal ríkisendurskoðun einnig hafa heimild til þess að gefa út skýrslur um sérlega mikilvæg og þýðingarmikil mál.

Ársskýrslan skal taka til allrar starfsemi ríkisendurskoðunarinnar. Aðeins þegar um er að ræða hagsmuni, sem þarf að vernda eða njóta lögverndar, skal stofnunin veita og meta slíka hagsmuni á móti þeim ávinningi sem af birtingu leiðir.

17. grein

Skýrslugerð

Í skýrslum skal halda sig við meginatriði og staðreyndir og ályktanir, dregnar af þeim, settar fram á hlutlægan og skýran hátt. Orðalag skal vera hnitmiðað og auðskilið.

Í niðurstöðum ríkisendurskoðunar skal gefa sjónarmiðum þeirra aðila og stofnana, sem endurskoðun er framkvæmd hjá, nægilegan gaum.

VII. Endurskoðunarheimildir ríkisendurskoðunar

18. grein

Heimild til endurskoðunar byggð á stjórnarskrá; endurskoðun á opinberri fjármálastjórn

Grundvallarheimildir ríkisendurskoðana til að framkvæma endurskoðun skulu ákveðnar í stjórnarskrá; kveða má á um einstök atriði með lagasetningu.

Einstök ákvæði endurskoðunarheimilda ríkisendurskoðana skulu vera háð aðstæðum og þörfum hvers lands.

Öll opinber fjármálastjórnun, óháð því hvort og á hvaða hátt hún kemur fram í fjárlögum, fellur undir endurskoðun ríkisendurskoðana. Þó að þættir í fjármálastjórnun hins opinbera séu ekki taldir með í fjárlögum, skal það ekki leiða til þess, að þeir séu undanþegnir endurskoðun ríkisendurskoðunar.

Með endurskoðun sinni skulu ríkisendurskoðanir vinna að því að fjárlög verði greinilega sundurliðuð og að bókhaldskerfi verði eins nákvæm og einföld og unnt er.

19. grein

Endurskoðun hjá opinberum aðilum og öðrum stofnunum erlendis

Yfirleitt skal fylgja þeirri meginreglu, að ríkisendurskoðun framkvæmi endurskoðun hjá opinberum aðilum og öðrum stofnunum, sem settar hafa verið á stofn erlendis. Við endurskoðun hjá þessum aðilum skal taka nægilegt tillit til takmarkandi ákvæða alþjóðalaga. Þar sem alþjóðalög eru í sífelldri þróun skal stuðla að því að úr þessum annmörkum verði dregið, í þeim tilvikum þar sem það á rétt á sér.

20. grein

Skattaendurskoðun

Ríkisendurskoðanir skulu hafa heimild til þess að endurskoða skattheimtu eins ítarlega og hægt er, og þar með að skoða einstakar skattskýrslur.

Með skattaendurskoðun er fyrst og fremst verið að endurskoða með tilliti til laga og reglna, en þegar verið er að skoða framkvæmd skattalaga, skulu ríkisendurskoðanir einnig rannsaka árangur og skipulag skattheimtu og hvort tekjuáætlanir hafi staðist og, ef viðeigandi er, gera tillögur um úrbætur til löggjafans.

21. grein

Verksamningar og framkvæmdir á vegum hins opinbera

Hið opinbera ver talsverðum fjármunum til verksamninga og framkvæmda. Fyrir vikið er réttlætanlegt að framkvæmd sé ítarleg endurskoðun á ráðstöfun þessara fjármuna.

Opinber útboð eru heppilegasta aðferðin til að ná fram sem hagstæðustum tilboðum, bæði að því er varðar verð og gæði. Í hvert sinn, sem slík aðferð er ekki viðhöfð, skal ríkisendurskoðun kanna hvað valdi.

Þegar framkvæmdir á vegum hins opinbera eru endurskoðaðar, skal ríkisendurskoðun stuðla að því, að settir verði upp hentugir staðlar til að nota við stjórnun framkvæmda.

Endurskoðun á opinberum framkvæmdum skal ekki einungis taka til þess, að greiðslur séu með eðlilegum hætti, heldur einnig til skilvirkni framkvæmdastjórnar og gæða framkvæmda.

22. grein

Endurskoðun tölvumála

Þeir miklu fjármunir, sem varið er til tölvumála, kalla á viðeigandi endurskoðun. Slík endurskoðun skal vera kerfisbundin og beina skal athygli sérstaklega að gerð áætlana með tilliti til þarfa; hagkvæmni í notkun á gagnavinnslutækjum; hvernig starfslið með viðeigandi þekkingu er notað, einkum úr röðum stjórnenda þess aðila, sem endurskoðað er hjá; hvernig komið er í veg fyrir misnotkun; og gagnsemi þeirra upplýsinga, sem unnar eru.

23. grein

Iðnaðar- og verslunarfyrirtæki með aðild hins opinbera

Aukinn ríkisrekstur er oft í formi félaga, sem stofnuð eru samkvæmt einkamálarétti. Ef aðild eða áhrif ríkisins er veruleg, einkum ef um meirihlutaaðild er að ræða, er þessum fyrirtækjum skylt að láta ríkisendurskoðun einnig framkvæma endurskoðun hjá sér.

Það er viðeigandi, að slík endurskoðun sé framkvæmd eftir á. Við endurskoðun skal einnig taka tillit til hagkvæmni, skilvirkni og markvirkni.

Í skýrslum um slík fyrirtæki til þings og almennings skal virða þær takmarkanir, sem nauðsynlegar eru til að vernda iðnaðar- og viðskiptaleyndarmál.

24. grein

Endurskoðun á ríkisstyrktum stofnunum

Ríkisendurskoðanir skulu hafa heimild til að endurskoða hvernig framlögum af ríkisfé er varið.

Ef þörf krefur, einkum í tilfellum þar sem framlag er sérstaklega hátt, annaðhvort í sjálfu sér eða í hlutfalli við tekjur eða eiginfjárstöðu viðkomandi stofnunar, þá má gera endurskoðunina ítarlegri, þannig að hún taki til allrar fjármálastjórnunar viðkomandi stofnunar.

Misnotkun á framlögum skal hafa í för með sér endurgreiðsluskyldu.

25. grein

Endurskoðun hjá alþjóðlegum og yfirþjóðlegum stofnunum

Alþjóðlegar og yfirþjóðlegar stofnanir, sem fá útgjöld sín greidd með framlögum aðildarríkja, skulu sæta sjálfstæðri ytri endurskoðun á sama hátt og framkvæmd er hjá viðkomandi löndum

Enda þótt aðlaga beri slíka endurskoðun að skipulagi og viðfangsefnum viðkomandi stofnunar, skal hún byggð á sömu hugmyndum um endurskoðun og hjá ríkisendurskoðunum í aðildarríkjunum.

Til að tryggja að slík endurskoðun sé sjálfstæð, skulu þeir endurskoðendur sem tilnefndir eru, til að framkvæma ytri endurskoðun, aðallega koma frá ríkisendurskoðunum.