

## بیانیه لیما در خصوص دستورالعمل‌های مربوط به اصول حسابداری<sup>۱</sup>

نهمین کنگره بین‌المللی ایتنوسای

لیما - پرو - اکتبر ۱۹۷۷

به کوشش: مرتضی اسدی

اداره کل روابط عمومی و امور بین‌الملل - دیوان محاسبات کشور

اردیبهشت ۱۳۷۸

ویرایش جدید: مرداد ۱۳۹۴

کپی رایت: استفاده از این مطلب با ذکر منبع بلامانع است.

---

<sup>۱</sup> . The Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts available at [http://www.issai.org/media/۱۲۹۰۱/issai\\_۱\\_e.pdf](http://www.issai.org/media/۱۲۹۰۱/issai_۱_e.pdf)

## پیشگفتار:

هنگامی که در بیانیه لیما در خصوص دستورالعمل اصول حسابرسی بیش از دو دهه قبل با تایید شرکت‌کنندگان در نهمین کنگره اینکوسای در اکتبر ۱۹۹۷ در لیما پایتخت پرو به تصویب رسید، امید زیادی وجود داشت (اما یقین نداشتیم) که این بیانیه موفقیت جهانی کسب کند.

تجرباتی که از ناحیه بیانیه لیما از زمان تصویب آن بدست آمده بیش از حد انتظار افزایش یافته و ثابت کرده است این تجربیات تا حد زیادی بر توسعه حسابرسی دولتی در تک تک کشورها تاثیر گذاشته است.

صرف نظر از اینکه موسسات عالی حسابرسی به کدام بخش از جهان تعلق دارند، چه پیشرفت‌هایی در زمینه حسابرسی بدست آورده‌اند، چگونه در حاکمیت جا گرفته‌اند یا چگونه سازمان یافته‌اند، بیانیه لیما برای کلیه موسسات عالی حسابرسی عضو اینتوسای اهمیت یکسانی دارد.

موفقیت این بیانیه بیش از هر چیز بدلیل این مساله است که این بیانیه دارای فهرست کاملی از کلیه اهداف و موضوعات مربوط به حسابرسی دولتی است و در عین حال مختصر و مفید بوده و استفاده از آن آسان و زبان آن قابل فهم است و بحث‌ها از موضوعات اصلی مطرح شده خارج نمی‌شود.

هدف اصلی بیانیه لیما درخواست انجام حسابرسی مستقل دولتی است. چنانچه موسسات عالی حسابرسی این درخواست را اجابت نکنند، نمی‌توانند به استانداردهای حسابرسی دسترسی پیدا کنند. لذا تعجبی ندارد که موضوع استقلال موسسات عالی حسابرسی، پیوسته در سازمان اینتوسای مورد بحث قرار می‌گیرد. با وجود این، به صرف آنکه موسسه عالی حسابرسی فقط استقلال کسب کند، درخواست این بیانیه را اجابت نکرده است و استقلال مذکور باید در قانون نیز تضمین شده باشد برای این منظور وجود موسساتی که درست عمل می‌کنند و دارای امنیت قانونی هستند ضروری است و اینگونه موسسات را صرفاً می‌توان در جامعه‌ای دموکراتیک که در آن حاکمیت قانون وجود دارد، یافت. لذا حاکمیت قانون و دموکراسی از جمله اصول لازم برای انجام حسابرسی‌های دولتی واقعاً مستقل است و اصول مذکور ستونهایی است که بیانیه لیما بر آن بنا شده است. اصول ذکر شده در این بیانیه ارزش‌هایی اساسی و خارج از محدوده زمان هستند و از زمان تصویب تاکنون موضوعیت خود را حفظ کرده‌اند. مساله تجدید چاپ این بیانیه پس از گذشت ۲۰ سال نشانه کیفیت این بیانیه و روح دوراندیشی نویسندگان آن است.

از مجله بین‌المللی حسابرسی دولتی به خاطر تلاش برای چاپ جدید بیانیه لیما تشکر می‌کنیم و بر اهمیت فراوان این مقاله بنیادی که به عنوان اصول اساسی حسابرسی تلقی می‌شود، واقف هستیم. ما می‌دانیم که انتشار بیانیه لیما در آینده ادامه خواهد یافت. وظیفه همیشگی ما خواهد بود که مطابق آرمانهای بلند حرکت کنیم.

وین، سپتامبر ۱۹۹۸

دکتر فرانتز فیدلر

دبیر کل سازمان اینتوسای

#### مقدمه:

نهمین کنگره سازمان بین‌المللی موسسات عالی حسابداری (اینتوسای) در لیما تشکیل جلسه داد. با توجه به موارد زیر:

\* بدلیل آنکه استفاده منظم و موثر از منابع مالی، یکی از پیش‌نیازهای اساسی برای استفاده درست از منابع عمومی و اثربخش تصمیمات مسئولان است.

\* بدلیل آنکه برای حصول این هدف، ضروری است که هر کشور دارای موسسه عالی حسابداری باشد که استقلال آن را قانون تضمین کند.

\* به دلیل آنکه ضرورت وجود اینگونه موسسات بیشتر احساس می‌شود زیرا دولت فعالیتهای خود را در بخش‌های اجتماعی و اقتصادی توسعه داده است و لذا فراتر از محدوده چارچوب مالی سنتی عمل می‌کند.

\* به دلیل آنکه اهداف معین حسابداری یعنی استفاده مناسب و موثر از منابع عمومی، توسعه مدیریت صحیح مالی، اجرای صحیح فعالیتهای مدیریتی و ارسال اطلاعات برای مسئولان دولتی و عموم مردم از طریق انتشار گزارش‌های واقعی برای ثبات و توسعه دولت‌ها در جهت حرکت به سمت اهداف سازمان ملل ضروری است.

\* به دلیل آنکه در کنگره‌های قبلی اینتوسای، مجمع عمومی قطعنامه‌هایی را به تصویب رساند که کلیه کشورهای عضو انتشار آنها را تایید کردند.

انتشار و توزیع سند «بیانیه لیما در خصوص دستورالعمل اصول حسابداری» را به شرح زیر به تصویب می‌رساند.

## فصل اول - کلیات :

### بخش اول - هدف حسابرسی:

مساله حسابرسی و تاسیس نهاد مرتبط به آن لازمه مدیریت مالی دولتی است چرا که مدیریت منابع عمومی نشان دهنده اعتماد است. حسابرسی به خودی خود هدف نیست بلکه بخش جدایی ناپذیر نظام نظارتی است که هدف آن نشان دادن به موقع انحرافات از استانداردهای پذیرفته شده و نقض اصول قانونمندی، کارایی و اثربخشی و صرفه اقتصادی مدیریت مالی می باشد به نحوی که اقدامات اصلاحی در تک تک موارد صورت گیرد و کسانی که پاسخگو هستند مجبور به قبول مسئولیت شوند، خسارات را جبران کنند یا گامهایی بردارند که از نقض قوانین و مقررات جلوگیری کند یا اینکه آن را به حداقل برساند.

### بخش دوم - حسابرسی قبل از خرج و حسابرسی بعد از خرج

۱- حسابرسی قبل از خرج عبارت است از بررسی فعالیت های اداری و مالی قبل از انجام آن در حالی که حسابرسی پس از خرج عبارت است از رسیدگی پس از انجام شدن فعالیت.

۲- حسابرسی موثر قبل از خرج برای استفاده صحیح از منابع مالی دولتی ضروری است. موسسه عالی حسابرسی یا سایر سازمانهای حسابرسی باید حسابرسی قبل از خرج را انجام دهند.

۳- حسابرسی قبل از خرج هنگامی که توسط موسسه عالی حسابرسی انجام می شود موجب جلوگیری از وقوع ضرر و زیان می گردد اما این عیب را نیز دارد که حجم کارها را افزایش می دهد و مسئولیت ها را در قوانین عمومی کدر می کند. حسابرسی بعد از خرج که توسط موسسه عالی حسابرسی انجام می شود، مسئولیت افراد پاسخگو را نشان می دهد و ممکن است منجر به جبران زیان و ضرر وارده شده و مانع تکرار نقض قوانین و مقررات گردد.

۴- وضعیت قانونی و شرایط و ضرورت های هر کشور تعیین می کند که آیا موسسه عالی حسابرسی باید حسابرسی قبل از خرج را انجام دهد یا خیر. حسابرسی بعد از خرج یکی از وظایف حتمی هر موسسه عالی حسابرسی است صرف نظر از این اینکه موسسه مذکور حسابرسی های قبل از خرج را انجام دهد یا خیر.

### بخش سوم - حسابرسی داخلی و حسابرسی خارجی:

۱- واحد حسابرسی داخلی در درون سازمانها و موسسات دولتی تشکیل می شود، در حالی که واحد حسابرسی خارجی (مستقل) بخشی از تشکیلات سازمانی دستگاه مورد رسیدگی نیست. موسسات عالی حسابرسی واحدهای حسابرسی خارجی (مستقل) هستند.

۲- واحدهای حسابرسی داخلی زیر نظر رئیس سازمانی که در آن تشکیل شده‌اند کار می‌کنند. با این وجود آنها باید از نظر وظایف و از نظر سازمانی تا سرحد ممکن در چارچوب قانونی مستقل باشند.

۳- موسسه عالی حسابرسی به عنوان حسابرس مستقل وظیفه دارد که اثربخشی حسابرسی داخلی را بررسی کند چنانچه صحت حسابرسی داخلی تایید شود باید تلاش گردد (بدون تعصب به حق موسسه عالی حسابرسی برای انجام حسابرسی کلی) تا مناسب‌ترین تقسیم وظایف و همکاری بین موسسه عالی حسابرسی و واحد حسابرسی داخلی صورت گیرد.

### **بخش چهارم - حسابرسی مالی، حسابرسی رعایت و حسابرسی عملکرد :**

۱- وظیفه سنتی موسسات عالی حسابرسی، رسیدگی مالی و رعایت قوانین و مقررات در مدیریت مالی و حسابداری است.  
۲- علاوه بر این نوع حسابرسی (که اهمیت خود را حفظ می‌کند) حسابرسی مهم دیگری وجود دارد که حسابرسی عملکرد نامیده می‌شود و هدف آن رسیدگی به عملکرد، صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی مدیریت مالی دولتی است. حسابرسی عملکرد صرفاً عملیتهای خاص مالی را در بر نمی‌گیرد بلکه مجموعه کاملی از فعالیتهای دولت منجمله سیستمهای سازمانی و مدیریتی را شامل می‌شود.

۳- اهداف حسابرسی موسسه عالی حسابرسی (مالی، رعایت، صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی مدیریت مالی) دارای اهمیت یکسانی هستند. با وجود این، موسسه عالی حسابرسی وظیفه دارد که مورد به مورد اولویت کار را تعیین کند.

### **فصل دوم - استقلال :**

#### **بخش پنجم - استقلال مؤسسات عالی حسابرسی:**

۱- مؤسسات عالی حسابرسی در صورتی می‌توانند وظایف خود بصورت هدفمند و مؤثر انجام دهند که از دستگاه مورد رسیدگی مستقل باشند و در مقابل فشارهایی که از خارج اعمال می‌شود حمایت شوند.

۲- گرچه سازمانهای دولتی کاملاً نمی‌توانند مستقل باشند چرا که آنها بهر نحو بخشی از دولت محسوب می‌شوند اما مؤسسات عالی حسابرسی باید برای انجام وظایف خود استقلال عملی و سازمانی داشته باشند.

۳- تاسیس مؤسسات عالی حسابرسی و استقلال آنها باید در قانون اساسی ذکر شده باشد. جزئیات استقلال مذکور ممکن است در قوانین و مقررات حسابرسی تصریح شده باشد. بویژه دیوان عالی کشور در مقابل هرگونه دخالت در مساله استقلال مؤسسه عالی حسابرسی و قوانین و مقررات حسابرسی، حمایت قانونی لازم را بنماید.

#### **بخش ششم - استقلال کارمندان و مسئولان مؤسسات عالی حسابرسی :**

۱- استقلال مؤسسات عالی حسابرسی بطور تفکیک ناپذیر با استقلال مسولان آن مرتبط است. مسولان کسانی هستند که در تصمیم گیری برای مؤسسه عالی حسابرسی دخالت دارند و برای تصمیمات اتخاذ شده در مقابل اشخاص ثالث یعنی هیات مدیره یا منحصراً رئیس مؤسسه عالی حسابرسی پاسخگو هستند.

۲- قانون اساسی باید استقلال مسولان را تضمین کند. بویژه روشهای برکناری مسولان از سمت خود باید در قانون اساسی ذکر شود و این مساله نباید به استقلال آنها صدمه وارد کند. روش انتصاب و برکناری مسولان بستگی به ساختار قانونی هر کشور دارد.

۳- حسابرسان مؤسسات عالی حسابرسی در کار حرفه‌ای خود نباید تحت تاثیر سازمان مورد رسیدگی قرار گیرند و نباید وابسته به چنین سازمانهایی باشند.

### **بخش هفتم - استقلال مالی مؤسسات عالی حسابرسی :**

- ۱- ابزارهای مالی لازم باید در اختیار مؤسسات عالی حسابرسی قرار گیرد تا این مؤسسات بتوانند وظایف خود را انجام دهند.
- ۲- در صورت لزوم، مؤسسات عالی حسابرسی باید اجازه داشته باشند از سازمانی که در مورد بودجه کشور تصمیم می‌گیرد تقاضای ابزارهای مالی لازم را بنمایند.
- ۳- مؤسسات عالی حسابرسی باید اجازه داشته باشند از اعتباراتی که به آنها تخصیص داده شده است در قالب سرفصل جداگانه بودجه که مناسب می‌دانند استفاده کنند.

### **فصل سوم - رابطه با پارلمان، دولت و مدیریت :**

#### **بخش هشتم - رابطه با پارلمان :**

استقلال مؤسسات عالی حسابرسی که در قانون اساسی و قانون حسابرسی تصریح شده است تا حد زیادی تضمین کننده اقدامات و خودمختاری اینگونه مؤسسات است حتی زمانی که آنها به عنوان نماینده پارلمان عمل می‌کنند و طبق توصیه های پارلمان به حسابرسی می‌پردازند. رابطه بین مؤسسه عالی حسابرسی باید طبق شرایط و نیازهای هر کشور در قانون اساسی معین شود.

#### **بخش نهم - رابطه با دولت و مدیریت :**

مؤسسات عالی حسابرسی، فعالیتهای دولت، سازمانهای دولتی و سایر مؤسسات وابسته به دولت را حسابرسی می‌کنند. در عین حال این مساله بدان معنی نیست که دولت زیرمجموعه مؤسسه عالی حسابرسی است. بویژه دولت کاملاً و منحصراً مسئول

اعمال خود است و نمی تواند با ارجاع به یافته های حسابرسی (مگر آنکه یافته های مذکور از لحاظ قانونی معتبر و بصورت آراء لازم و قابل اجرا باشند) و نظرات کارشناسی مؤسسه عالی حسابرسی، خود را تبرئه کند.

## **فصل چهارم - اختیارات مؤسسات عالی حسابرسی :**

### **بخش دهم - اختیار تحقیق و تفحص :**

۱- مؤسسات عالی حسابرسی حق دسترسی به تمام اسناد و مدارک مربوط به عملکرد مدیریت مالی را خواهند داشت و باید اختیار داشته باشند هر گونه اطلاعاتی را کتباً یا شفاهاً درخواست کنند.

۲- مؤسسه عالی حسابرسی برای انجام هر نوع رسیدگی تصمیم می گیرد که یا حسابرسی را در محل دستگاه مورد رسیدگی و یا در داخل مؤسسه عالی حسابرسی انجام دهد.

۳- قانون حسابرسی و یا مؤسسه عالی حسابرسی (در موارد خاص) باید مهلت دریافت اطلاعات یا اسناد و مدارک را من جمله صورتهای مالی از دستگاه مورد رسیدگی را تعیین کند.

### **بخش یازدهم - اجرای یافته های مؤسسه عالی حسابرسی :**

۱- دستگاههای مورد رسیدگی باید در مورد یافته های مؤسسه عالی حسابرسی در مدت زمان تعیین شده قانونی و یا در موارد معین توسط مؤسسه عالی حسابرسی اعلام نظر کنند و باید اقداماتی را که در نتیجه یافته های حسابرسی انجام داده اند، گزارش نمایند

۲- در مواردی که یافته های مؤسسه عالی حسابرسی از لحاظ قانونی معتبر نباشد و نیز آراء لازم و قابل اجرا نباشند، مؤسسه عالی حسابرسی باید اختیار داشته باشد از دستگاه مورد رسیدگی که ملزم به انجام اقدامات لازم است بخواهد که اقدامات مذکور را بعمل آورد.

### **بخش دوازدهم - اظهار نظر تخصصی و حق مشورت :**

۱- مؤسسه عالی حسابرسی در موارد لازم می تواند دانش تخصصی خود را در قالب اظهار نظر تخصصی من جمله اظهار نظر در مورد پیش نویس قوانین و سایر مقررات مالی به پارلمان و یا دستگاه مورد رسیدگی ارائه کند. دستگاه مورد رسیدگی اختیار کامل خواهد داشت که اینگونه اظهار نظرهای تخصصی را قبول یا رد کند. افزون بر این، این کار اضافه نباید موجب پیش بینی یافته های آینده مؤسسه عالی حسابرسی شود و نباید بر اثربخشی حسابرسی های مؤسسه عالی حسابرسی تاثیر بگذارد.

## فصل پنجم – روشهای حسابرسی، حساب‌رسان، تبادل تجربیات در سطح بین‌المللی:

### بخش سیزدهم: روشها و رویه‌های حسابرسی:

- ۱- موسسه عالی حسابرسی باید مطابق با برنامه‌ای که خود تعیین می‌کند، حسابرسی‌ها را انجام دهد. حق برخی از موسسات دولتی که تقاضا می‌کنند در موردی خاص حسابرسی انجام شود باید محفوظ باقی بماند.
- ۲- از آنجا که حسابرسی به ندرت می‌تواند از همه جهات فراگیر باشد، مؤسسات عالی حسابرسی به عنوان یک قانون لازم می‌توانند از روش نمونه‌گیری استفاده کنند. با وجود این، نمونه‌ها باید بر اساس الگوی مشخصی انتخاب شود و باید تعداد آنها کافی باشد به نحوی که بتوان کیفیت کار و رعایت قوانین و مقررات را در دستگاه مورد رسیدگی ارزیابی نمود.
- ۳- روشهای حسابرسی باید همواره مطابق با پیشرفت علوم و تکنیکهای مربوط به مدیریت مالی جرح و تعدیل شوند.
- ۴- لازم است که موسسه عالی حسابرسی دستورالعمل‌های حسابرسی را برای کمک به حساب‌رسان خود تهیه کند.

### بخش چهاردهم – حساب‌رسان:

- ۱- کارمندان موسسه عالی حسابرسی و حساب‌رسان آن برای آنکه وظایف خود را کامل انجام دهند باید دارای تخصص لازم و نیز صداقت و درستکاری باشند.
- ۲- مؤسسات عالی حسابرسی به هنگام استخدام کارمندان جدید باید توجه نمایند که دانش و مهارت‌ها و تجربیات حرفه‌ای آنان در حد متوسط بالا و کافی باشد.
- ۳- از طریق برنامه‌های داخلی، دانشگاهی و بین‌المللی توجه خاصی باید به بهبود پیشرفت حرفه‌ای کلیه کارمندان و حساب‌رسان موسسه عالی حسابرسی از نظر تئوری و عملی صورت گیرد. با استفاده از تمام ابزارهای مالی و سازمانی ممکن باید به پیشرفت مذکور کمک کرد. پیشرفت حرفه‌ای باید فراسوی چارچوب سنتی دانش قانونی، اقتصادی و حسابداری رود و باید سایر تکنیکهای مدیریت کاری نظیر استفاده از کامپیوترها در کار حسابرسی را در بر گیرد.
- ۴- برای اطمینان از وجود حساب‌رسان بسیار خوب، حقوق پرداختی باید متناسب با نیازهای خاص شغل مورد نظر باشد.
- ۵- در صورتی که حساب‌رسان فاقد مهارت‌های خاص باشند، موسسه عالی حسابرسی می‌تواند در موارد لازم از کارشناس خارجی استفاده کند.

### بخش پانزدهم – تبادل تجربیات در سطح بین‌المللی:



۱- تبادل نظرات و تجربیات در سطح بین المللی در سازمان بین المللی موسسات عالی حسابرسی (ایتوسای) روشی موثر برای کمک به موسسات عالی حسابرسی است به نحوی که بتوانند وظایفشان را انجام دهند.

۲- تاکنون این هدف از طریق کنگره های ایتوسای، سمینارهای آموزشی که مشترکاً توسط سازمان ملل متحد و سایر موسسات عالی حسابرسی برنامه ریزی شده از طریق کارگروههای منطقه ای و از طریق انتشار نشریه تخصصی تامین گردیده است.

۳- لازم است که اینگونه تلاشها و فعالیت ها توسعه یافته و تقویت شود. تهیه فرهنگ واژگان و اصطلاحات حسابرسی دولتی براساس حقوق تطبیقی اهمیت حیاتی دارد.

## **فصل ششم - گزارش دهی:**

### **بخش شانزدهم - ارائه گزارش به پارلمان و عمومی مردم:**

۱- موسسه عالی حسابرسی باید اختیار داشته باشد و در قانون اساسی مکلف شده باشد که نتایج حسابرسی را سالانه و بصورت مستقل به پارلمان و سایر سازمانهای دولتی مسوول گزارش کند. این گزارش باید منتشر گردد.

این کار موجب توزیع گزارش در سطح وسیع و نیز موجب بحث و بررسی آن خواهد شد و فرصت اجرای یافته های موسسه عالی حسابرسی را افزایش خواهد داد.

۲- موسسه عالی حسابرسی باید همچنین بتواند در مورد یافته های بسیار مهم و اساسی در خلال سال گزارش دهد.

۳- بطور کلی گزارش سالانه باید کلیه فعالیتهای موسسه عالی حسابرسی را در بر گیرد. صرفاً در مواقعی که قانون حفظ منافع را ضروری می داند، موسسه عالی حسابرسی باید اینگونه منافع را بر مزایای انتشار گزارش مقدم بشمارد.

### **بخش هفدهم - روش گزارش دهی:**

۱- گزارشها باید حقایق و ارزیابی مربوط به آنها را به شکل واقعی ارائه کنند و صرفاً به مهمترین نکات بپردازند. جمله بندی گزارش ها باید روشن و قابل فهم باشد.

۲- موسسه عالی حسابرسی باید نظارت دستگاههای مورد رسیدگی را در مورد نتایج حسابرسی های خود مورد توجه قرار دهد.

## **فصل هفتم - اختیارات حسابرسی موسسات عالی حسابرسی:**

**بخش هجدهم - اختیارات حسابرسی ناشی از قانون اساسی، حسابرسی مدیریت مالی دولتی:**

۱- اختیارات اصلی موسسات عالی حسابرسی باید در قانون اساسی ذکر شده باشد. جریات مربوط به این اختیارات در قوانین و مقررات تعیین می شود.

۲- مدت زمان واقعی اختیارات موسسه عالی حسابرسی بستگی به شرایط و نیازهای هر کشور خواهد داشت.

۳- کلیه عملیاتهای مالی در بخش دولتی صرف نظر از اینکه به چه نحو در قانون بودجه ذکر شده است باید توسط موسسات عالی حسابرسی رسیدگی شود. جدا کردن بخش هایی از مدیریت مالی از بودجه کشور نباید منجر به این مساله شود که بخشهای مذکور معاف از حسابرسی موسسه عالی حسابرسی شوند.

۴- موسسات عالی حسابرسی باید از طریق انجام حسابرسی ها، طبقه بندی مشخص بودجه و سیستم های حسابداری را که تا سر حد امکان ساده و روشن باشد ایجاد نمایند.

### **بخش نوزدهم- حسابرسی سازمانهای دولتی و سایر سازمانهای فعال در خارج از کشور:**

به عنوان یک اصل کلی، سازمانهای دولتی و سایر سازمانهایی که در خارج از کشور تاسیس می شوند باید توسط موسسه عالی حسابرسی مورد رسیدگی قرار گیرند. به هنگام حسابرسی اینگونه موسسات باید به محدودیت هایی که قوانین بین المللی تعیین کرده اند توجه نمود. همچنانکه قوانین بین المللی توسعه می یابند، در مواردی که توجیه منطقی وجود داشته باشد باید این محدودیت ها برداشته شود.

### **بخش بیستم- حسابرسی های مالیاتی:**

۱- موسسات عالی حسابرسی باید بتوانند جمع آوری مالیات را در حد گسترده حسابرسی کنند و برای انجام این کار تک تک پرونده های مالیاتی را بررسی کنند.

۲- حسابرسی های مالیاتی اساساً حسابرسی های قانونمندی و رعایت قوانین و مقررات را شامل می شود. با وجود این، موسسات عالی حسابرسی به هنگام حسابرسی رعایت باید قوانین مالیاتی و همچنین سیستم و کارایی جمع آوری مالیات و حصول اهداف درآمد را رسیدگی و در صورت لزوم اصلاحاتی را به قوه مقننه پیشنهاد کنند.

### **بخش بیست و یکم- قراردادهای دولتی و طرحهای عمرانی:**

۱- منابع عظیم مالی که توسط سازمانهای دولتی در رابطه با قراردادها و طرحهای عمرانی به مصرف می رسد، حسابرسی جامع منابع مالی مذکور را ضروری می سازد.

۲- مناقصه دولتی یکی از مناسب ترین روش ها برای حصول بهترین پیشنهاد برحسب قیمت و کیفیت می باشد. هنگامی که سازمانهای دولتی مناقصه برگزار نکنند، موسسات عالی حسابرسی باید دلیل این مساله را جویا شوند.

۳- موسسه عالی حسابرسی به هنگام حسابرسی طرحهای عمرانی باید توسعه استانداردهای مناسب برای مدیریت اینگونه طرحها را تدوین نماید.

۴- حسابرسی های طرحهای عمرانی باید نه تنها قانونی بودن پرداخت ها را بررسی کند بلکه باید کارایی مدیریت ساخت و ساز و کیفیت پروژه را نیز مورد بررسی قرار دهد.

### **بخش بیست و دوم - حسابرسی تجهیزات کامپیوتری:**

منابع عظیم مالی که صرف تجهیزات کامپیوتری می شوند، حسابرسی مناسبی را می طلبد. اینگونه حسابرسی ها باید مبتنی بر سیستم بوده و جنبه های زیر را در برگیرد: برنامه ریزی برای پیش نیازها، استفاده اقتصادی از تجهیزات پردازش اطلاعات، استفاده از کارمندان با تخصص مناسب ترجیحاً از میان مدیریت دستگاه مورد رسیدگی، جلوگیری از سوء استفاده و سودمندی اطلاعات تهیه شده.

### **بخش بیست و سوم - موسسات تجاری که با مشارکت دولت تاسیس شده اند:**

۱- توسعه فعالیتهای اقتصادی دولت اغلب منجر به تاسیس موسسات طبق حقوق خصوصی می شود. چنانچه دولت سهم عمده ای در این شرکتها داشته باشد (بویژه در مواردی که بیشترین سهام مربوط به دولت باشد) یا اینکه نفوذ زیادی بر روی شرکت داشته باشد. موسسه عالی حسابرسی باید اینگونه موسسات را رسیدگی کند.

۲- لازم است که اینگونه حسابرسی ها پس از خرج انجام شوند. حسابرسی های مذکور باید به مسائل صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی بپردازند.

۳- به هنگام ارائه گزارش حسابرسی اینگونه موسسات به پارلمان و عموم مردم باید به محدودیت های مربوط به حفظ اسرار صنعتی و تجاری توجه نمود.

### **بخش بیست و چهارم - حسابرسی موسساتی که از یارانه های دولت استفاده می کنند:**

۱- موسسات عالی حسابرسی باید اختیار داشته باشند استفاده از یارانه هایی را که از منابع مالی دولتی اعطاء می شود، حسابرسی کنند.

۲- هنگامی که میزان یارانه بالا باشد (خواه این میزان به خودی خود بالا باشد یا اینکه در رابطه با درآمدها و سرمایه سازمان دریافت کننده یارانه بالا باشد) در صورت لزوم حسابرسی ها را می توان به مدیریت مالی کل سازمان دریافت کننده یارانه تعمیم داد.

۳- سوء استفاده از یارانه ها باید منجر به بازپرداخت آن گردد.

### **بخش بیست و پنجم - سازمانهای بین المللی و فراملی:**

۱- سازمانهای بین المللی و فراملی که هزینه های آنها از محل دریافت حق عضویت پرزداختی توسط سایر کشورهای عضو تامین می شود باید مورد حسابرسی خارجی و مستقل قرار گیرند.

۲- گرچه اینگونه حسابرسی ها به میزان منابع مورد استفاده و وظایف اینگونه موسسات ارتباط پیدا می کند، اما حسابرسی های مذکور باید از اصول مشابه که حاکم بر رسیدگی های موسسات عالی حسابرسی در کشورهای عضو می باشد، پیروی کنند.

۳- برای اطمینان از استقلال اینگونه حسابرسی ها، اعضاء تیم حسابرسی خارجی باید از طرف موسسات عالی حسابرسی تعیین و منصوب گردند.

\*\*\*\*\*