

GUID 4900

**Smjernice o autoritetima i
kriterijumima koje treba uzeti u
obzir prilikom ispitivanja
aspekata pravilnosti i ispravnosti
u reviziji usklađenosti**

INTOSAI Smjernice izdaje
Međunarodna organizacija vrhovnih
revizorskih institucija, INTOSAI, kao dio
INTOSAI okvira profesionalnih izjava.
Za više informacija posetite
www.issai.org





INTOSAI, 2020.

- 1) GUID 4900 odobren 2020. godine

SADRŽAJ

1. UVOD	4
2. CILJ	5
3. DEFINICIJE	6
4. OPSEG SMJERNICA	8
5. IZVORI ZA KRITERIJUME U REVIZIJI USKLAĐENOSTI	9
Ovlasti kao izvor za kriterijum regularnosti	10
Ovlasti kao izvor za kriterijume ispravnosti	13
6. PROCES IZVOĐENJA KRITERIJUMA IZ IZVORA	19
7. RAZLIKA IZMEĐU KRITERIJUMA REGULARNOSTI I ISPRAVNOSTI	22
8. OTKRIVANJE IZVORA / KRITERIJI U REVIZORSKIM IZVJEŠTAJIMA	24

1

UVOD

- 1) Postoji potreba za posebnim smjernicama u identifikaciji kriterija pravilnosti i/ili ispravnosti u reviziji usklađenosti. ISSAI definišu da se revizija usklađenosti može odnositi na pravilnost (poštivanje formalnih kriterija kao što su relevantni zakoni, propisi i sporazumi koji su obavezujući za subjekta revizije) i/ili na ispravnost (poštovanje općih principa koji regulišu dobro finansijsko upravljanje i operativno upravljanje, kao i ponašanje javnih službenika). Dok je regularnost glavni fokus revizije usklađenosti, ispravnost takođe može biti relevantna s obzirom na kontekst javnog sektora, u kojem postoje određena očekivanja u vezi sa finansijskim, administrativnim i budžetskim upravljanjem i ponašanjem službenika. U zavisnosti od mandata VRI, obim revizije stoga može uključivati aspekte ispravnosti.

2

CILJ

- 2) Cilj ovog uputstva je da pruži podršku revizorima u identifikaciji odgovarajućih kriterijuma regularnosti i ispravnosti u reviziji usklađenosti. Smjernice dalje razrađuju razliku i odnose između koncepta pravilnosti i ispravnosti.

3

DEFINICIJE

- 3) *Revizija usklađenosti* – jedna od tri vrste revizije javnog sektora, nezavisne procjene da li je dato pitanje usklađeno sa primjenjivim autoritetima koji su identifikovani kao kriterijumi. Revizije usklađenosti sprovode se procjenom da li su aktivnosti, finansijske transakcije i informacije usklađene, u svim materijalnim aspektima, sa tijelima koja upravljaju revidiranim tijelom.¹ Revizije usklađenosti mogu uključivati kriterije pravilnosti i/ili ispravnosti², u zavisnosti od mandata VRI i nadležnosti. Kriterijumi identifikuju dokaze koji se mogu dalje koristiti kao osnova za odluke o nadležnosti ili sankcije koje donose odgovarajući organi.
- 4) *Vlasti* - zakoni, pravila, propisi, politike, međunarodni ugovori i konvencije, utvrđeni kodeksi, dogovoreni uslovi ili opći principi koji regulišu dobro upravljanje finansijama, administracijom i budžetom u javnom sektoru i ponašanje javnih službenika, Etički kodeksi i ostalo, iz kojih su izvedeni 'kriterijumi' za verifikaciju usklađenosti, tokom obavljanja revizije usklađenosti.
- 5) *Kriterijumi* - mjerila koja se koriste za evaluaciju predmeta. Svaka revizija će imati kriterije koji odgovaraju okolnostima te revizije. Kriterijumi mogu biti specifični ili opštiji i mogu biti izvedeni iz različitih autoriteta.
- 6) *Regularnost* se odnosi na poštovanje formalnih ovlasti kao što su relevantni zakoni ili odluke zakonodavnog tijela ili drugi statutarne instrumenti, uputstva izdata od strane javnih organa sa ovlašćenjima predviđenim zakonom, a koje je revidirano tijelo dužno/obavezno da poštuje³. Obavezujući uslovi za subjekta revizije, na primjer sporazumi i ugovori, se također mogu smatrati dijelom regularnosti.
- 7) *Pravilnost* se odnosi na poštovanje opštih principa i okvira koji regulišu dobro finansijsko i administrativno upravljanje i ponašanje javnih službenika⁴. U

¹ ISSAI 4000/2

² ISSAI 400/13, ISSAI 4000/24

³ ISSAI 400/13, 32, 24

⁴ ISSAI 400/13

kontekstu revizije javnog sektora, to bi uključivalo konvencionalno prihvaćene standarde ponašanja u upravljanju javnim sektorom i pružanju javnih usluga.⁵

- 8) *Predmet* se odnosi na informaciju, stanje ili aktivnost koja se mjeri ili procjenjuje prema određenim kriterijumima.⁶
- 9) *Zdravo finansijsko, administrativno i budžetsko upravljanje* podrazumijeva opšteprihvaćena načela koja regulišu ponašanje javnih službenika u izvršavanju finansijskih transakcija (odluka i operacija). Pored toga, administrativno upravljanje se odnosi na principe koji regulišu primjenu pravila koja regulišu administrativne sisteme za pružanje javnih usluga.
- 10) *Ponašanje javnih službenika* odnosi se na etičku mudrost, ponašanje i disciplinu u kojoj se poštuju društvene norme i moral.

⁵ Oksfordski rječnik engleskog jezika (OED)

⁶ ISSAI 100/26

4

OPSEG VODIČA

- 11) Ovaj VODIČ pruža dodatne smjernice za reviziju u vezi sa standardom revizije usklađenosti, ISSAI 4000, i ne sadrži nikakve dodatne zahtjeve za provođenje revizije.
- 12) GUID je usmjeren na revizore kojima su potrebne smjernice o izvorima za kriterije u reviziji usklađenosti i kako da identifikuju kriterije izvedene iz tih izvora. Od mandata VRI i uslova i okolnosti pojedinačnog angažmana zavisiće da li je relevantno uzeti u obzir kriterijume prikladnosti prilikom obavljanja revizije usklađenosti. Revizori koji koriste ovaj GUID u kontekstu revizije usklađenosti koja ne uključuje kriterije ispravnosti trebali bi zanemariti bilo koje smjernice koje su date u vezi s ispravnošću.

5

IZVORI ZA KRITERIJUME U REVIZIJI USKLAĐENOSTI

- 13) Vlasti su izvori kriterijuma i služe kao osnovni element u reviziji usklađenosti. Njihova struktura i sadržaj obezbjeđuju kriterijume revizije i uspostavljaju regulatorni okvir za sprovođenje revizije. Autoriteti se mogu koristiti za razvoj kriterijuma pravilnosti i ispravnosti. Zbog različitih zakonskih okvira, VRI mogu različito tumačiti koncepte pravilnosti i ispravnosti.
- 14) Potrebni su odgovarajući kriterijumi kako bi se obezbijedilo razumno dosljedno mjerenje predmeta korišćenjem profesionalne procjene. Bez referentnog okvira predviđenog odgovarajućim kriterijumima, svi revizijski nalazi ili revizorski zaključci su otvoreni za individualno tumačenje i nesporazume.
- 15) ISSAI zahtijevaju da svaka revizija ima kriterijume koji odgovaraju okolnostima revizije. Kada se identifikuju dostupni kriterijumi, revizor treba da utvrdi da li su kriterijumi prikladni. Da bi utvrdio prikladnost kriterija, revizor će morati razmotriti njihovu relevantnost i razumljivost za namjeravane korisnike, kao i njihovu potpunost, pouzdanost i objektivnost. Odgovarajući kriterijumi pokazuju iste karakteristike bez obzira da li se radi o kriterijumima pravilnosti ili ispravnosti: relevantnost, potpunost, pouzdanost, neutralnost, razumljivost, korisnost, uporedivost, prihvatljivost i dostupnost.⁷

⁷ ISSAI 4000/118

OVLASTI KAO IZVOR ZA KRITERIJUM REGULARNOSTI

16) Regularnost se odnosi na poštovanje ovlasti koje proističu iz zakona, pravila, propisa i sporazuma.

17) Ovlasti kao izvori kriterijuma regularnosti mogu uključivati:

- Parlamentarne plenarne rezolucije, uključujući politike;
- Međunarodno pravo kojem je zemlja pristupila ili ga je inkorporirala, kao što je pravo mora, međunarodno krivično pravo i izbjegličko pravo ili zakon strane zemlje koji utiče na nacionalne organizacije kao što je akt koji je izdao SAD „Zakon o usklađenosti poreza na inostrane račune (FATCA)“;
- Međunarodni i nadnacionalni ugovori kao što su prava na udjele riječnog toka;
- Zakoni i propisi, pravila, drugi zakonodavni akti;
- Ustavni budžetski zakoni i rezolucije, godišnji zakoni o budžetu;
- Propisi sa finansijskim efektom u javnom upravljanju;
- Propisi koji uređuju administrativne i funkcionalne sisteme države ili zemlje;
- Sudska praksa razrađena po jurisdikcijama;
- Ugovori/sporazumi (npr. sa prodavcima); i
- Interna pravila, procedure i procesi koje je izdalo revidirano tijelo (primjenjivi u zavisnosti od toga da li čine dio formalnih pravila jurisdikcije).

18) Izvori kriterijuma regularnosti mogu se opširno opisati na slijedeći način⁸:

- Primarno zakonodavstvo – Ove ovlasti mogu uključiti ustav zemlje, formalne akte i zakone, pravila i propise koji uređuju predmet, koji bi se zajedno mogli kategorisati kao primarni zakonodavni okvir.
- Sekundarno zakonodavstvo – Ove ovlasti mogu biti i odredbe kodeksa, nalozi koje izdaju regulatorni organi u vladi ili regulatorna tijela, te pravosudne odluke i njihova sudska praksa. Oni se mogu zajedno kategorizirati kao podzakonski akti koji regulišu aktivnost ili informaciju koja je predmet revizije.
- Ugovorne odredbe – Ovlašćenja mogu biti i ugovori, sporazumi, ugovori itd. koji se odnose na predmet revizije, koji su po prirodi ugovorni i pravno su primjenjivi u nekoj zemlji. Na primjer, upravljanje aranžmanima vanjskih izvršitelja bi bilo revidirano u pogledu odredbi ugovora/sporazuma.

19) Postoji hijerarhijski odnos između različitih tipova zakona koji ovlašćuju. Ustav zemlje je obično najviši formalni autoritet, a slijede ga zakoni, pravila, propisi i drugi zakonodavni akti. Vlast koja je niža u ovoj hijerarhiji ili je dio podzakonskih akata ne može biti ultra vires⁹ vlasti koja je više u hijerarhiji. Na primjer, ako zakoni koji regulišu šemu socijalne zaštite u jurisdikciji propisuju uslove za ostvarivanje prava na socijalna davanja, naknadna pravila ili naredbe izdate u skladu sa ovim zakonima ne mogu promijeniti ove uslove podobnosti. U reviziji usklađenosti revizor mora osigurati da su kriteriji izvedeni iz podzakonskih akata u skladu sa gore navedenim zahtjevima.

20) U zavisnosti od nacionalnog pravnog sistema, ova hijerarhija može uključivati i određena opšta pravna pravila ili principe prava, koji nisu kodifikovani u pisani ustavni ili pravni akt, što znači da izvori prava mogu biti nepisani kao i pisani. Na primjer, vladina agencija koja odlučuje o socijalnim davanjima može biti

⁸ <https://www.slideshare.net/Rohitshrivastava59/kelson-pure-theory>. Kelsonova čista teorija prava zasniva se na piramidalnoj strukturi hijerarhije normi koje pokreću tu valjanost od osnovne norme koju je on nazvao Grundnorm. Prema ovoj teoriji, Kelson pravnu nauku smatra piramidom normi sa Grundnormom (osnovna norma) na vrhu. Podređene norme kontrolišu norme koje su nadređene njima.

⁹ Definicija Oksfordskog riječnika engleskog jezika (OED): van nadležnosti pravnog autoriteta.

podvrgnuta opštem pravilu da sve osobe koje ispunjavaju uslove treba da budu tretirane na jednak način čak i ako ovo pravilo nije eksplicitno navedeno ni u jednom pravnom aktu koji reguliše program (pravni princip jednakosti).

21) Većina ovlašćenja proizilazi iz osnovnih premisa i odluka nacionalnog zakonodavstva, ali se mogu izdati na nižem nivou u organizacionoj strukturi javnog sektora, na primjer kao statutori instrumenti itd.¹⁰ U isto vrijeme, pravila i propisi izvedeni na nižem nivou moraju se jasno vezati na pravila i propise koje donosi nacionalno zakonodavstvo. Nadalje, ugovorne odredbe moraju biti u skladu sa odredbama primjenjivih pravila i propisa.

22) Utvrđeni kodeksi i dogovoreni uslovi se takođe mogu smatrati ovlastima – izvorima kriterijuma regularnosti. Ovo uključuje međunarodne ugovore, kao što su:

- Ugovori o osnivanju međunarodnih ili nadnacionalnih organizacija kada ih država usvoji;
- Ugovori sa obavezujućim fiskalnim ili budžetskim sadržajem kada ih država usvoji;
- Pravne odluke koje izdaju nadležne institucije međunarodnih ili nadnacionalnih organizacija sa direktnim i obavezujućim dejstvom u pravnom poretku svake države članice, na primjer međunarodni sporazumi/ugovori o temama klimatskih promjena i održivog razvoja, nakon što ih država usvoji; i
- Drugi sporazumi i ugovori koji se odnose na predmet revizije, koji su ugovorne prirode i pravno primjenjivi u zemlji.

23) Većina zemalja je izradila politike za određene sektore nacionalne ekonomije. Takvu politiku može odobriti/sankcionisati parlament/vlada. Politike su metapravila (pravila koja regulišu druga pravila) u ovom kontekstu. Politike treba da se odnose na sve pravne instrumente koji regulišu određeni sektor, a

¹⁰ ISSAI 4000/113

pravni okvir treba da bude u skladu sa politikama. Stoga, politike mogu biti direktno relevantne kao kriterijumi kada VRI ocjenjuju ili utvrđuju usklađenost u implementaciji sadržaja i namjera politika.

- 24) Prilikom izvođenja kriterijuma pravilnosti od nadležnih organa i njihovog opisivanja, revizoru se savjetuje da koristi članove, stavove, odjeljke, poglavlja, itd. ovlaštenja, koji su relevantni za konkretan predmet revizije.

OVLASTI KAO IZVOR ZA KRITERIJUM ISPRAVNOSTI

- 25) Dok se regularnost više bavi poštivanjem ovlasti koje proizilaze iz pravila i propisa itd., ispravnost se više bavi očekivanjima predviđenih korisnika i standardima ponašanja i korporativnog i/ili javnog upravljanja. U zavisnosti od nadležnosti, može uključivati opšte prihvaćene vrijednosti i principe kao što su pravičnost i integritet, izbjegavanje lične dobiti od javnog poslovanja, jednaki tretman u imenovanju osoblja, izbjegavanje nepotizma nedavanjem prilika porodici i prijateljima, otvorena konkurencija pri dodjeli ugovora, ravnopravnost prema potencijalnim ponuđačima na sličan način i postavljena ograničenja kako bi se izbjeglo rasipanje i ekstravagancija (na primjer u pogledu klase pri putovanjima). U mnogim jurisdikcijama neki od ovih primjera su kodificirani u formalna pravila ili zakon (tj. otvorena konkurencija i izbjegavanje nepotizma) i stoga bi se smatrali kriterijima regularnosti.

- 26) Ovlaštenja za kriterijume ispravnosti su obično opšte prirode i stoga kriterijume može biti teže identifikovati u poređenju sa kriterijumima koji proizilaze iz nadležnih organa koji regulišu kriterijume pravilnosti.

- 27) Odgovarajući kriterijumi, bilo regularnost ili ispravnost, pokazuju iste karakteristike: relevantnost, potpunost, pouzdanost, neutralnost, razumljivost, korisnost, uporedivost, prihvatljivost i dostupnost¹¹. U slučaju pravilnosti, često može biti relativno lako utvrditi da kriterijumi pokazuju ove karakteristike, pošto su kriterijumi izvedeni iz pravnih akata ili drugih izvora prava. Može

¹¹ ISSAI 4000/118

zahtijevati pažljivije razmatranje kada revizor razmatra kriterije ispravnosti. Stoga je važno da revizor ispita u kojoj mjeri kriteriji korišteni za formiranje zaključka u dovoljnoj mjeri pokazuju ove karakteristike. Formiranje zaključaka revizije na osnovu kriterijuma ispravnosti može biti manje objektivno u poređenju sa kriterijumima regularnosti. Dakle, potreba za oslanjanjem na profesionalnu prosudbu revizora će također vjerovatno biti veća u slučaju kriterija ispravnosti nego u slučaju kriterija pravilnosti.

28) U zavisnosti od nacionalnog konteksta, autoriteti (izvori) za kriterijume ispravnosti mogu se izvesti iz:

- Opštih principa za rashode javnih službenika i javnih dobara u javnim službama;
- Principa i praksi u zaštiti javnih sredstava od gubitka ili rasipanja;
- Kodeksa ponašanja/upravljanja koji postavljaju široka načela za usmjeravanje ponašanja javnih službenika;
- Etičkih principa (uključujući objelodanjivanje zahtjeva o sukobu interesa); i
- Nacionalne ili međunarodne dobre prakse. Nadalje, kriterijumi prikladnosti mogu se odnositi na konvencionalno prihvaćeno normativno ponašanje u finansijskom, administrativnom i

29) Nadalje, kriterijumi prikladnosti mogu se odnositi na konvencionalno prihvaćeno normativno ponašanje u finansijskom, administrativnom i budžetskom upravljanju javnog sektora i u ponašanju javnih službenika. Pisane norme za ovo prihvatljivo ponašanje mogu varirati između jurisdikcija u zavisnosti od društvenih normi, poslovne prakse itd. Ne postoje univerzalno prihvaćeni kriteriji ispravnosti i stoga revizor mora uzeti u obzir pisane norme koje preovladavaju u jurisdikciji u kojoj se revizija obavlja. Ove norme mogu biti izražene u dokumentima koji se odnose na opšta očekivanja ponašanja javnih preduzeća i javnih službenika u finansijskom, administrativnom i budžetskom

upravljanju i pružanju javnih usluga u javnom sektoru. Na ovaj način će VRI u svojoj komunikaciji biti transparentan u pogledu kriterijuma ispravnosti koje je identifikovala kao relevantne i koristila kao normu u reviziji uz adekvatnu i blagovremenu dokumentaciju o profesionalnim odlukama revizora.

- 30) Primjer u kojem revizor vrši reviziju prihvatljivosti rashoda i uslovi u ugovoru koji definiraju podobnost nisu baš specifični: Ugovor o podjeli proizvodnje obavezao je ugovarača da prijavi sve troškove (troškove kapitalnih sredstava i operativnih troškova) vladi. Ti rashodi bi se nadoknadili mehanizmom nadoknade troškova. Revizori su utvrdili da se neki od troškova ne odnose direktno na vađenje, preradu, transport, marketing i prodajne aktivnosti nafte. Izvođač je tražio neke troškove za zabavne aktivnosti, kao što su članstvo u sportskim klubovima, proslavljanje vjerskih i državnih praznika ili donacije događajima u zajednici. Takva situacija dogodila se zato što vlada nije uspjela da precizira prihvatljive kategorije troškova u određenim kategorijama troškova i/ili graničnim troškovima i za one troškove koji se ne odnose na naftne operacije. Iako prihvatljive kategorije troškova nisu bile na odgovarajući način specificirane, vlada i izvođač radova morali su slijediti principe ispravnosti.
- 31) Još jedan primjer kriterija ispravnosti proizašlih iz kodeksa ponašanja javnih službenika je da se javni službenici izvlače iz transakcija koje uključuju sukob interesa ili bliske odnose. Termin sukob interesa može biti kodifikovan u nekim jurisdikcijama u smislu prirode odnosa ili stepena srodstva između javnog službenika i ugovorne strane. U nekim jurisdikcijama, kriterijumi za prosuđivanje prirode odnosa koji predstavlja sukob interesa možda ne postoje. Tamo gdje takvi specifični kriteriji ne postoje, revizor će se morati osloniti na profesionalnu prosudbu kako bi donio zaključak o tome da li određeni odnos predstavlja sukob interesa i stoga kršenje kriterija ispravnosti. Na primjer, u većini jurisdikcija kriteriji sukoba interesa će vjerovatno biti primijenjeni na javnu transakciju sa supružnikom javnog službenika, osim ako to nije izričito dozvoljeno pravilom ili je transakcija 'van dohvata ruke'¹². Revizor može usvojiti ovaj opći princip kako bi zaključio da li je postojao sukob interesa.

¹² Ovaj princip vrijednovanja se obično primjenjuje na komercijalne i finansijske transakcije između povezanih kompanija. Njime je definirano da transakcije treba da se vrednuju kao da su izvršene između nepovezanih strana, od kojih svaka djeluje u svom najboljem interesu. OECD, 2006, Godišnji izvještaj o smjernicama OECD-a za multinacionalna preduzeća: vođenje poslova u zonama slabe uprave, OECD, Pariz.

- 32) Vlasništvo je povezano sa fiducijskom dužnošću onih kojima je povjereno javno upravljanje. Ovo uključuje dužnost da se postupa u dobroj vjeri, uz najviši standard brige, poštenja i lojalnosti. Predstavlja zakonsku obavezu jedne strane da djeluje u najboljem interesu druge strane. Fiducijarne dužnosti javnih službenika obično su opisane u zakonodavstvu, uputstvima parlamenta ili kodeksu ponašanja. Stoga se ispravnost obično odnosi na očekivanja od namjeravanog korisnika koja proizlaze iz kodeksa ponašanja, ponašanja i korporativnog upravljanja.
- 33) Ovisno o nadležnosti, ovo može uključivati konvencionalno prihvaćene vrijednosti i norme, kao što su pravičnost i integritet, te primjena razboritosti. Kriterijumi koji se odnose na ispravnost također se mogu odnositi na očekivanja u vezi sa ponašanjem, na primjer šta se može smatrati prihvatljivim u pogledu klase putovanja ili nivoa gostoprimstva i zabave o vladinom trošku, ukoliko iste nisu ograničene određenim propisima.
- 34) U nekim slučajevima, opšti principi i okviri koji regulišu dobro finansijsko i administrativno upravljanje možda neće biti u potpunosti kodifikovani ili mogu biti implicitni ili zasnovani na preovlađujućim principima zakona. U takvim slučajevima, VRI mogu razmotriti da li postoji slabost i, ako postoji, identifikovati stranu odgovornu za ovu slabost.
- 35) Dok su kriterijumi pravilnosti pravno obavezujući za revidirana tijela, izvori kriterijuma ispravnosti su konvencionalno prihvaćene norme moralne i etičke prirode, te su usko povezane sa vrijednostima i društvenim konvencijama u društvu, za koje postoji široka podrška građana.
- 36) Pristojnost je širok koncept koji može imati varirajuće interpretacije i biti pod utjecajem više faktora, uključujući kulturološke razlike. U pogledu ispravnosti, zakonodavne namjere imaju šire značenje – očekivanja o načinu na koji treba ili ne treba da se vodi javni posao; očekivanja o načinu na koji bi se javni službenici trebali ili ne bi trebali ponašati kada upravljaju javnim sredstvima.
- 37) Najbolje prakse ili dobro ponašanje mogu se vremenom promijeniti zbog novih saznanja, ali obaveza javnih službenika da slijede najbolju praksu se ne mijenja.

Primjer mogu biti ekološka pitanja, gdje se najbolja praksa mijenja kroz vrijeme povećanjem znanja o okolišu i novim tehnološkim rješenjima.

38) Vlasti i kriteriji koji se odnose na ispravnost također su osjetljiviji na kontekst, od onih koji se odnose na pravilnost. Ovaj aspekt treba uzeti u obzir prilikom procjene revizijskih dokaza i izvještavanja o aspektima ispravnosti u reviziji usklađenosti.

39) Prilikom utvrđivanja kriterijuma ispravnosti, VRI mogu razmotriti primjenu nekih kanona ispravnosti u javnoj potrošnji i imati na umu da li je menadžment koristio zdrav razum, na primjer:

- Rashodi ne bi trebali *prima facie*¹³ biti veći od onoga što prilika zahtijeva;
- Svaki javni službenik bi trebao primjenjivati istu razboritost u kontekstu trošenja javnog novca na isti način kao što to radi osoba uobičajene razboritosti, u istom kontekstu, u pogledu trošenja vlastitog novca;
- Nijedan organ vlasti ne bi trebao koristiti ovlaštenje za odobravanje troškova, koji će direktno ili indirektno biti u vlastitu korist;
- Usklađenost sa principima „van dohvata ruke“¹⁴ u transakcijama sa povezanim licima;
- Primat u korist većine u odnosu na pojedinca;
- Pravičnost, integritet, izbjegavanje lične dobiti od javnog poslovanja, kao što je ravnodušnost u meritokratskom imenovanju osoblja;
- Zaštita resursa koji pripadaju stanovništvu zemlje (prirodni resursi).

¹³ Znači na prvi pogled (= zasnovano na onome što se čini da je istina kada se prvi put vidi ili čuje). Cambridge Dictionary.

¹⁴ <https://payrollheaven.com/define/arms-length-principle>. Princip van dohvata ruke (ALP) je uslov ili činjenica da su strane u transakciji nezavisne i na ravnopravnoj osnovi. Koristi se posebno u ugovornom pravu koji želi postići pravičan sporazum koji će izdržati pravno ispitivanje, iako strane možda imaju zajedničke interese (npr. poslodavac-zaposleni) ili su previše blisko povezani da bi se smatrali potpuno nezavisnim.

- Ponekad pravila eksplicitno prave razliku između nabavke/korišćenja zaliha u normalnim okolnostima i vanrednih okolnosti, npr. procedure za korišćenje/kontrolu municije od strane oružanih snaga tokom mirnodopskog vremena i tokom vojnih akcija.

Ako ne postoje propisane procedure za ostvarivanje javnih rashoda pod određenim posebnim okolnostima, npr. za vrijeme vanredne situacije kao što je poplava, kriteriji prikladnosti koje treba slijediti mogli bi biti da li je javni službenik pokazao isti nivo razboritosti koju bi čovjek uobičajene razboritosti pokazao u slučajevima takvih rashoda. Čovjek uobičajene razboritosti vjerovatno će odstupiti od propisanih procedura kao što je pozivanje ponuda za nabavku itd. kako bi spasio živote ili imovinu u hitnim slučajevima. Revizor bi stoga trebao koristiti svoju profesionalnu prosudbu zasnovanu na očekivanom ponašanju čovjeka uobičajene razboritosti kako bi došao do revizorskog zaključka o tome da li su odstupanja od procedura za nabavku materijala za pomoć, za koje se očekuje da će se slijediti, opravdana u vanrednim okolnostima.

6

PROCES IZVOĐENJA KRITERIJUMA IZ IZVORA

- 40) ISSAI zahtijeva od revizora da utvrdi relevantne kriterijume revizije prije revizije, kako bi pružio osnovu za zaključak/mišljenje o predmetu.¹⁵ Kriterijumi treba da budu dostupni korisnicima kojima su namenjeni, i drugima po potrebi. Oni također trebaju da budu saopšteni odgovornoj strani.¹⁶
- 41) Svaka revizija će imati kriterijume koji odgovaraju obimu i okolnostima te revizije. Prilikom planiranja revizije, na osnovu obima revizije i procjene rizika, revizor izvodi kriterije iz formalnih autoriteta ili konvencionalno prihvaćenih normi i primjenjuje ih za ocjenu usklađenosti predmeta.
- 42) Da bi došao do odgovarajućih kriterijuma revizije, revizor treba da izvede kriterijume od nadležnih organa i da ih opiše kao relevantne za predmet. Opis predstavlja tumačenje paragrafa i odjeljaka ovlaštenja za konkretan predmet revizije. U tumačenju kriterijuma pravilnosti i ispravnosti mogu se uzeti u obzir namjere i premise utvrđene u izradi zakona.
- 43) Utvrđivanje kriterijuma revizije usklađenosti je važan proces, koji zahtijeva znatnu profesionalnu prosudbu revizora i poznavanje relevantnih organa vlasti i njihovih izvora tumačenja, što zahtijeva nivo iskustva u obavljanju revizije. Za procjenu usklađenosti sa ovlaštenjima u javnom sektoru potrebno je dovoljno poznavati strukturu i sadržaj samih organa.
- 44) Komuniciranje kriterijuma sa revidiranim tijelom je suštinski važno kako bi se dozvolilo subjektu revizije da da povratnu informaciju o kriterijima. VRI-ma se savjetuje da se uključe u ovu komunikaciju što je prije moguće u procesu revizije, kako bi se osiguralo da će revizija biti relevantna nakon izvršenja. Kriterijumi proizilaze izričito iz autoriteta kojima se upravlja subjektom revizije ili konvencionalno prihvaćenih normi, a kriterijumi se ne mogu automatski

¹⁵ ISSAI 4000/110.

¹⁶ ISSAI 4000/97.

koristiti od jednog predmeta do drugog. U slučajevima kada se subjekt revizije ne slaže s kriterijima, revizor razmatra da li je do neslaganja došlo zbog neprikladnosti kriterija ili da subjekt revizije ne želi da se mjeri korištenjem ovih kriterija. Revizor treba da upravlja povratnim informacijama od subjekta revizije, istovremeno osiguravajući nezavisnost vrhovne revizorske institucije.

45) Odgovarajući kriterijumi revizije, bilo regularnost ili ispravnost, treba da ispoljavaju karakteristike navedene u ISSAI 4000.¹⁷ Ovo je posebno važno kada se određuju kriterijumi ispravnosti, i u komuniciranju i objašnjavanju subjektu revizije. U utvrđivanju odgovarajućih kriterija revizije, sljedeće se može uzeti u obzir.

- Kriterijumi moraju biti na odgovarajući način 'operacionalizovani'¹⁸ za posebne okolnosti revizije kako bi se mogli donijeti smisleni revizijski zaključci.
- U mnogim revizijama usklađenosti, nadležni organi će biti jasno identifikovani. Za regulatorne revizije, na primjer, u nekim slučajevima zakon ili propis (ili njegov član, stav, odjeljak, poglavlje, itd.) mogu biti dovoljno jasni da se direktno koriste kao kriterij. Ako se pojave situacije u kojima može postojati sumnja u to šta je ispravno tumačenje relevantnog organa, revizori javnog sektora mogu smatrati korisnim da razmotre namjere i premise postavljene u razvoju ovlaštenja (npr. zakon), ili da se konsultuju sa određenim tijelom nadležnim za zakonodavstvo. Ako to nije opcija u pravnom sistemu, revizori javnog sektora mogu slijediti pravila koja proizilaze iz njihovog pravnog sistema o tumačenju zakona, te kada je to potrebno i pravno prihvatljivo. Revizori takođe mogu uzeti u obzir relevantne odluke koje su donijeli pravosudni organi.¹⁹
- U nekim slučajevima, odredbe nadležnih organa mogu biti nejasne, na primjer, kada pravni akt navodi da je potrebno da nadležni organ uprave

¹⁷ ISSAI 4000/118.

¹⁸ Operacionalizacija varijable obično uključuje pojašnjavaње načina na koji se mjerenje varijable treba provesti. To se može učiniti pomoću indikatora, koji što preciznije pokazuje kako se relevantna varijabla treba mjeriti, prevedeno iz Velike norveške enciklopedije.

¹⁹ ISSAI 4000/117.

treba donijeti konkretnije odredbe, a te odredbe još nisu razvijene. U takvim slučajevima, revizori javnog sektora jasno navode u revizorskom izvještaju šta smatraju da relevantno zakonodavstvo zahtijeva, ili da je obim revizije ograničen i razloge za ovo ograničenje. Na primjer, u ovom slučaju izvještaj može navesti da je nedovoljna jasnoća zakona ograničila primijenjene kriterije revizije i da postoji potreba za poduzimanjem korektivnih mjera.

- U nekim slučajevima podređeni organi možda neće biti u skladu sa zahtjevima. U tim slučajevima nedostatak konzistentnosti može biti sam po sebi nalaz. Međutim, odredbe primarnog zakonodavstva treba da imaju prednost nad onima u podzakonskim aktima. Na primjer, ako zakon kojim se uređuju javne nabavke nalaže obavezan postupak nadmetanja, a pravila koja su u njemu uokvirena predviđaju izuzetak, revizija treba da usvoji odredbe zakona kao odgovarajućeg propisa. Kao rezultat toga, za procjenu usklađenosti sa vlastima u javnom sektoru neophodno je imati dovoljno znanja o strukturi i sadržaju samih organa vlasti.²⁰
- Revizijski pristup se takođe može raščlaniti na dijelove ili mu se suziti obim, tako da se jasno mogu se primijeniti kriteriji koji se mogu identificirati.

²⁰ ISSAI 400/30

7

RAZLIKA IZMEĐU KRITERIJA REGULARNOSTI I ISPRAVNOSTI

- 46) Na primjer: od javnih službenika se univerzalno očekuje da poštuju zdravu finansijsku, administrativnu i budžetsku prosudbu dok sprovode javne nabavke. Ako u određenoj jurisdikciji postoje specifična pravila, propisi i procedure itd. koje treba poštovati u procesima nabavke, na primjer zahtijevajući odgovarajući proces nadmetanja, evaluaciju ponuda i dodjelu ugovora na osnovu propisanih parametara, priroda ovih specifičnih kriterijuma čini ih kriterijumima regularnosti. Međutim, ako ovo očekivanje da se poštuju principi dobrog finansijskog, administrativnog i budžetskog upravljanja u javnim nabavkama, nije kodifikovano ni u jednoj jurisdikciji, ili postoje nedostaci u takvoj kodifikaciji, kriterijum revizije koji treba usvojiti biće opšte prihvaćeni principi koji uređuju postupanje javnih službenika u izvršavanju finansijskih transakcija u toj jurisdikciji. Ovi opšti principi mogu biti razumna očekivanja od transparentnih procedura nabavki, očekivanja odgovornosti javnih službenika u javnim transakcijama i očekivanja razumnog kvaliteta nabavljene robe, izvršenih radova ili pruženih usluga. Takvi kriterijumi se mogu nazvati kriterijumima ispravnosti.
- 47) Još jedan primjer kriterija koji su svojstveni prirodi kriterija ispravnosti, ali se mogu tretirati kao kriteriji regularnosti je slijedeći. U nekim jurisdikcijama, opšti principi finansijskog, administrativnog i budžetskog upravljanja navode da naknada koju plaća državni službenik ne bi trebalo da bude izvor zarade za njega/nju. Ovo je inherentno kriterij ispravnosti. Međutim, u istoj jurisdikciji mogu postojati posebna pravila i propisi koji određuju vrstu dopuštenih dodataka, iznos tih naknada i uslove pod kojima su takvi dodaci prihvatljivi. U slučaju da postoje takva pravila itd., kriterijumi koji su inherentno prikladne prirode postaju kriterijumi regularnosti zbog dalje razrade opšteg principa u pravila. Tamo gdje, međutim, ne postoje posebna pravila koja uređuju prihvatljivost bilo koje posebne vrste naknade, revizor će morati primijeniti svoju profesionalnu prosudbu kako bi zaključio da li je isplaćena naknada rezultirala bilo kakvom dobiti pojedincu. Na primjer, u vezi s putnim troškovima za koje ne postoje posebne smjernice o pravima, revizor može ispitati da li je bilo dobiti upoređujući stvarnu uplatu s onim koja bi bila prihvatljiva prema standardnim cijenama putovanja prema stvarno korištenom načinu putovanja i standardne cijene sobe za hotel u kojem je službenik boravio.

- 48) Također može postojati tanka linija između pravilnosti i ispravnosti, a nepravilnost se možda neće lako utvrditi.

Na primjer, ugovorni sporazum može se pokazati kao rasipnički i u suprotnosti sa važećim zakonom. Da bi utvrdio neprikladnost, revizor će tražiti indikatore/dokaze da je javni organ djelovao s namjernom pristrasnošću i izabrao pogrešne opcije. Dakle, kriterijumi za reviziju imovine će biti transparentnost ili procedure kojih će se javni autoritet pridržavati prilikom dodjele ugovora.

- 49) Svaka DRI mora uzeti u obzir sistem zakona, propisa i sporazuma. Procijeniti kako su zakoni, propisi i sporazumi razvijeni i dogovoreni jer su oni izvori kriterija pravilnosti, kao i poštivanje općih principa koji regulišu dobro finansijsko, administrativno i budžetsko upravljanje i ponašanje javnih službenika u kontekstu određene nadležnosti.

- 50) Možda postoje VRI kojima nije dozvoljeno da usvoje kriterije ispravnosti, bilo zbog zakonodavstva ili svog mandata, dok mogu postojati druge gdje ispravnost postaje važna jer revizorski mandat VRI, kao i konvencije revizije zahtijevaju ispitivanje usklađenosti s nadležnim vladanje ispravnosti. Ipak, to ne mijenja potrebu za odgovarajućim kriterijima. U stvari, to povećava potrebu za njima. Društvene konvencije i kontekst u zemljama mogu se dosta razlikovati zbog čega je važno gledati na ovaj dokument kao na oruđe za korištenje kriterija pravilnosti i/ili prikladnosti.

8 OTKRIVANJE IZVORA / KRITERIJI U REVIZORSKIM IZVJEŠTAJIMA

51) Kriterijumi moraju biti dostupni predviđenim korisnicima kako bi im se omogućilo da shvate kako je temeljni predmet mjeran ili procijenjen. Stoga, revizorski izvještaj treba da sadrži dio o revizijskim kriterijima koji se odnosi na vrste kriterija koje koristi revizor i, u paragrafima koji se odnose na analizu ili ocjenu nalaza revizije, treba eksplicitno naznačiti precizno/konkretno ovlaštenje koje je subjekt revizije bio dužan pridržavati se/trebalo je ispoštovati. Zahtjev navodi da su kriteriji dio elementa, naznačenog pod e) u strukturi izvještaja za direktno izvještavanje.²¹

52) Izvještaj o reviziji usklađenosti utvrđuje primjenjive kriterije prema kojima je temeljni predmet mjeran ili ocjenjivan kako bi korisnici mogli razumjeti osnovu za zaključak. U datim okolnostima, može biti relevantno otkriti:

- Izvor primjenjivih kriterija i da li su primjenjivi kriteriji sadržani u zakonu ili uredbi, ili su izdati od ovlaštenih ili priznatih tijela stručnjaka koja slijede transparentan i propisan postupak, tj. , da li su izvedeni kriterijumi u kontekstu osnovnog predmeta (a ako nisu, opis zašto se smatraju prikladnim);
- Metode mjerenja ili evaluacije koje se koriste kada primjenjivi kriteriji dozvoljavaju izbor između više metoda;
- Sva značajna tumačenja u primjeni primjenjivih kriterija u okolnostima angažmana;
- Da li je došlo do bilo kakvih promjena u metodi mjerenja;
- Tamo gdje je prikladno, opis svih značajnih inherentnih ograničenja povezanih sa mjerenjem ili procjenom osnovnog predmeta u odnosu na primjenjive kriterije;
- Jurisprudencija, nezakonito pravo.²²

²¹ ISSAI 4000/210.

²² Cambridge Dictionary: nije u skladu ili prihvatljivo sa zakonom.

- 53) Kada su primjenjivi kriteriji izvedeni za određenu svrhu, revizorski izvještaj može uključivati izjavu kojom se čitaoci upozoravaju na ovu činjenicu i da, kao rezultat, informacije o predmetu možda neće biti prikladne za drugu svrhu.
- 54) Tamo gdje revizorski mandat zahtijeva reviziju sa kriterijima prikladnosti, principi navedeni u ovim smjernicama mogu se primijeniti prema potrebi u datim okolnostima. Forma i sadržaj izvještaja o ispravnosti mogu varirati u zavisnosti od mandata VRI i konkretnih okolnosti.
- 55) Revizori javnog sektora osiguravaju da kriteriji adekvatno odražavaju temu koja je predmet revizije u cijelosti. U rijetkim slučajevima, gdje revizija može biti ograničenog obima i može obuhvatiti samo određene dijelove zakona ili propisa, ovaj ograničeni obim mora biti jasno naveden u revizorovom izvještaju.

Također može biti potrebno razraditi slučajeve suprotstavljenih kriterija u revizorovom izvještaju.