

GUID 4900

Smjernice o ovlastima i kriterijima koje treba uzeti u obzir prilikom ispitivanja aspekata pravilnosti i ispravnosti u reviziji usklađenosti



INTOSAI

INTOSAI standarde objavljuje Međunarodna organizacija vrhovnih revizijskih institucija INTOSAI, u sklopu Okvira profesionalnih objava INTOSAI-a.

Za opširnije informacije, posjetite www.issai.org.



INTOSAI, 2020.

1. GUID 4900 prihvaćen je 2020.

SADRŽAJ

1.	UVOD	4
2.	CILJ	4
3.	DEFINICIJE	4
4.	OBUHVAT SMJERNICA	5
5.	POLAZIŠTA ZA KRITERIJE U REVIZIJI USKLAĐENOSTI	6
	Propisi koji su polazišta za kriterije pravilnosti	6
	Propisi koji su polazišta za kriterije ispravnosti	8
6.	POSTUPAK IZVOĐENJA KRITERIJA IZ POLAZIŠTA	12
7.	RAZLIKA IZMEĐU KRITERIJA PRAVILNOSTI I ISPRAVNOSTI	14
8.	NAVOĐENJE IZVORA/KRITERIJA U REVIZIJSKIM IZVJEŠĆIMA	15

1. UVOD

- 1) Postoji potreba za posebnim smjericama za utvrđivanje kriterija pravilnosti i/ili kriterija ispravnosti u reviziji usklađenosti. **ISSAI definiraju da se revizija usklađenosti može odnositi na pravilnost (poštovanje formalnih kriterija kao što su relevantni zakoni, propisi i sporazumi koji su obvezujući za subjekt revizije) i/ili na ispravnost (poštovanje općih načela koja uređuju dobro financijsko i operativno upravljanje, kao i ponašanje javnih službenika).** Iako je pravilnost glavno usmjerenje revizije usklađenosti, ispravnost također može biti važna s obzirom na kontekst javnog sektora, u kojem postoje određena očekivanja u pogledu financijskog, administrativnog i proračunskog upravljanja te ponašanja službenika. Ovisno o mandatu vrhovne revizijske institucije (dalje u tekstu: VRI), opseg revizije može uključivati i aspekte ispravnosti.

2. CILJ

- 2) Cilj ovih Smjernica je pružiti potporu revizorima u prepoznavanju odgovarajućih kriterija pravilnosti i ispravnosti u reviziji usklađenosti. Smjernice dalje razrađuju razliku i odnose između koncepata pravilnosti i ispravnosti.

3. DEFINICIJE

- 3) *Revizija usklađenosti* – kao jedna od tri vrste revizije javnog sektora, je neovisna ocjena je li definirani predmet u skladu s **autoritetom**/propisom koji je određen kao kriterij. Revizijom usklađenosti se ocjenjuje jesu li aktivnosti, financijske transakcije i informacije, u svim značajnim aspektima, u skladu s propisima koji uređuju poslovanje subjekata revizije.¹ Revizije usklađenosti mogu uključivati kriterije pravilnosti i/ili ispravnosti², ovisno o mandatu VRI-ja i nadležnosti. Kriteriji identificiraju dokaze koji se dalje mogu koristiti kao osnova za odluke o nadležnosti ili sankcije koje poduzimaju odgovarajuća tijela.
- 4) *Autoriteti/propisi* (dalje u tekstu: Propisi) – zakoni, drugi propisi, pravila, politike, međunarodni ugovori i sporazumi, uspostavljeni kodeksi, dogovoreni uvjeti ili opća načela koja uređuju dobro financijsko, administrativno i proračunsko upravljanje u javnom sektoru

¹ ISSAI 4000/2

² ISSAI 400/13, ISSAI 4000/24

i ponašanje javnih službenika, etički kodeksi i drugi akti iz kojih se izvode 'kriteriji' za provjeru usklađenosti koji se primjenjuju tijekom obavljanja revizije usklađenosti.

- 5) *Kriteriji* – mjerila koja se koriste za ocjenu predmeta revizije. Svaka revizija treba imati kriterije prikladne okolnostima te revizije. Kriteriji mogu biti specifični ili općeniti te mogu proizaći iz različitih autoriteta/propisa.
- 6) *Pravilnost* se odnosi na poštovanje formalnih propisa kao što su relevantni zakoni ili rezolucije zakonodavnog tijela ili drugi zakonodavni instrumenti, upute izdane od javnih tijela sa zakonskim ovlastima, a kojih se subjekt revizije dužan/obvezan pridržavati.³ Obvezujući uvjeti za predmet revizije, na primjer sporazumi i ugovori, također se mogu smatrati dijelom pravilnosti.
- 7) *Ispravnost* se odnosi na poštovanje općih načela i okvira koji uređuju dobro financijsko i administrativno upravljanje i ponašanje javnih službenika.⁴ U 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 ocjenjuje prema određenim kriterijima.⁶
- 9) *Dobro financijsko, administrativno i proračunsko upravljanje* podrazumijeva općeprihvaćena načela ponašanja javnih službenika u izvršavanju financijskih transakcija (odluka i poslova). Osim toga, administrativno upravljanje odnosi se na načela koja uređuju pravila koja reguliraju administrativne sustave za pružanje javnih usluga.
- 10) *Ponašanje javnih službenika* odnosi se na etičku mudrost, ponašanje i disciplinu gdje se poštuju norme i društveni moral.

4. OBUHVAT SMJERNICA

- 11) Ove Smjernice pružaju dodatne smjernice za reviziju u odnosu na standarde revizije usklađenosti, ISSAI 4000, i ne sadrže nikakve daljnje zahtjeve za provođenje revizije.
- 12) Smjernice su namijenjene revizorima kojima trebaju smjernice o izvorima kriterija u reviziji usklađenosti i kako odrediti kriterije izvedene iz tih izvora.

³ ISSAI 4000/24

⁴ ISSAI 400/13.

⁵ Oxford English dictionary (OED)

⁶ ISSAI 100/26.

O mandatu VRI-ja te o uvjetima i okolnostima pojedinačnih angažmana, ovisit će hoće li biti relevantno uzeti u obzir kriterije ispravnosti prilikom obavljanja revizije usklađenosti. Revizori koji koriste ove Smjernice u kontekstu revizije usklađenosti koja ne uključuje kriterije ispravnosti trebali bi zanemariti sve smjernice dane u vezi s ispravnošću.

5. POLAZIŠTA ZA KRITERIJE U REVIZIJI USKLAĐENOSTI

- 13) Propisi su izvori kriterija i služe kao temeljni element revizije usklađenosti. Njihova struktura i sadržaj osiguravaju kriterije revizije i uspostavljaju regulatorni okvir za provođenje revizije. Autoriteti/propisi se mogu koristiti za razvoj kriterija pravilnosti i ispravnosti. Zbog različitih zakonskih okvira, VRI-jevi mogu različito tumačiti koncepte pravilnosti i ispravnosti.
- 14) Potrebni su prikladni kriteriji kako bi se osiguralo razumno dosljedno mjerenje predmeta korištenjem profesionalne prosudbe. Bez referentnog okvira koji osiguravaju odgovarajući kriteriji, svi nalazi revizije ili zaključci revizije otvoreni su za individualno tumačenje i nesporazum.
- 15) ISSAI zahtijevaju da svaka revizija ima kriterije prikladne okolnostima revizije. Nakon što su identificirani dostupni kriteriji, revizor treba utvrditi jesu li kriteriji prikladni. Kako bi se utvrdila prikladnost kriterija, revizor će morati razmotriti njihovu relevantnost i razumljivost za korisnike kojima su namijenjeni, kao i njihovu potpunost, pouzdanost i objektivnost. Prikladni kriteriji imaju iste karakteristike bez obzira na to radi li se o kriterijima pravilnosti ili ispravnosti: relevantnost, potpunost, pouzdanost, neutralnost, razumljivost, korisnost, usporedivost, prihvatljivost i dostupnost.⁷

Propisi koji su polazišta za kriterije pravilnosti

- 16) Pravilnost se odnosi na usklađenost s ovlastima koje proizlaze iz zakona, pravila, propisa i sporazuma.
- 17) Propisi kao izvori za kriterije pravilnosti mogu uključivati:
 - parlamentarne plenarne rezolucije, uključujući politike
 - međunarodno pravo kojem je država pristupila ili ga je inkorporirala, kao što je pravo mora, međunarodno kazneno pravo i pravo izbjeglica ili pravo stranih država koje utječe na nacionalne organizacije kao što je SAD izdao zakon „Zakon o usklađenosti poreza na inozemne račune (FATCA)”
 - međunarodne i nadnacionalne ugovore kao što su prava na dionice riječnog toka
 - zakone i propise, pravilnike, druge zakonske akte

⁷ ISSAI 4000/118.

- ustavne zakone i odluke o proračunu, godišnje zakone o proračunu
- propise s financijskim učinkom u javnoj upravi
- propise koji uređuju administrativne i funkcionalne sustave države ili zemlje
- razrađenu sudsku praksu po zakonodavstvima
- ugovore/sporazume (npr. s dobavljačima) i
- interna pravila, procedure i procese koje je izdao subjekt revizije (primjenjivi su ovisno o tome jesu li dio nadležnih formalnih pravila).

18) Izvori kriterija pravilnosti mogu se općenito opisati na sljedeći način:⁸

- **Primarno zakonodavstvo** – Ovi autoriteti/propisi mogu uključivati Ustav države, formalne akte i zakone, pravila i propise koji uređuju predmet, koji bi se zajedno mogli kategorizirati kao primarni zakonodavni okvir.
- **Sekundarno zakonodavstvo** – Nadležni autoriteti/propisi također mogu biti odredbe kodeksa, naredbe koje izdaju regulatorna tijela u vladi ili druga regulatorna tijela, sudske odluke i sudska praksa. Oni se mogu zajedno kategorizirati kao sekundarno zakonodavstvo koje uređuje aktivnost ili informacije, a koje su predmet revizije.
- **Ugovorne odredbe** – Nadležni autoriteti/propisi također mogu biti ugovori, sporazumi, koji se odnose na predmet revizije, koji su ugovorne prirode i pravno su provedivi u zemlji. Na primjer, upravljanje *outsourcingom* bi se revidiralo s obzirom na odredbe ugovora/sporazuma.

19) Postoji hijerarhijski odnos između različitih vrsta zakona. Ustav zemlje obično je najviši formalni zakon, a slijede ga zakoni, propisi, pravila i drugi zakonodavni akti. Propis koji je niže u ovoj hijerarhiji ili je dio podzakonskih akata ne može biti *ultra vires*⁹ autoriteta/propisa koji je više u hijerarhiji. Na primjer, ako zakoni koji reguliraju sustav socijalne skrbi u određenom zakonodavstvu utvrđuju uvjete podobnosti za socijalna davanja, kasnija pravila ili naredbe izdane prema tim zakonima ne mogu promijeniti te uvjete podobnosti. U reviziji usklađenosti revizor mora osigurati da su kriteriji izvedeni iz sekundarnog zakonodavstva u skladu s gornjim zahtjevom.

20) Ovisno o nacionalnom pravnom sustavu, ova hijerarhija može također uključivati određena opća pravna pravila ili pravna načela, koja nisu kodificirana u pisani ustavni ili pravni akt, što znači da izvori prava mogu biti nepisani i pisani. Na primjer, državna agencija koja odlučuje o socijalnim naknadama može podlijegati općem pravilu da sve osobe koje ispunjavaju uvjete trebaju biti tretirane na jednak način čak i ako to pravilo nije izričito navedeno u bilo kojem pravnom aktu koji uređuje program (pravno načelo jednakosti).

⁸ <https://www.slideshare.net/Rohitshrivastava59/kelson-pure-theory>. Kelsonova čista teorija prava temelji se na piramidalnoj strukturi hijerarhije normi koje crpe svoju valjanost iz temeljne norme koju je nazvao Grundnorm. Prema ovoj teoriji Kelson smatra pravnu znanost piramidom normi s Grundnormom (osnovnom normom) na vrhu. Nadređene norme kontroliraju norme koje su im podređene.

⁹ Definicija Oxfordskog rječnika engleskog jezika (OED): izvan ovlasti ili zakonskih ovlaštenja.

- 21) Većina propisa proizlazi iz osnovnih premisa i odluka nacionalnog zakonodavstva, ali mogu biti dani i na nižoj razini u organizacijskoj strukturi javnog sektora, na primjer, kao zakonski instrumenti itd.¹⁰ Istovremeno, pravila i propisi izvedeni na nižim razinama moraju jasno slijediti pravila i propise koje je donijelo nacionalno zakonodavstvo. Nadalje, ugovorne odredbe moraju biti u skladu s odredbama primjenjivih pravila i propisa. Doneseni kodeksi i dogovoreni uvjeti također se mogu smatrati autoritetima/propisima – izvorima kriterija pravilnosti. To uključuje međunarodne ugovore, kao što su:
- ugovori o osnivanju međunarodnih ili nadnacionalnih organizacija kada ih usvoji neka država
 - ugovori s obvezujućim fiskalnim ili proračunskim sadržajem kada ih usvaja zemlja
 - pravne odluke nadležnih međunarodnih institucija ili nadnacionalne organizacije s izravnim i obvezujućim učinkom u pravnom poretku svake države članice, na primjer međunarodni sporazumi/ugovori o klimatskim promjenama i održivom razvoju kada ih usvoji država i
 - ostali sporazumi i ugovori koji se odnose na predmet revizije, koji su ugovorne prirode i pravno provedivi u zemlji.
- 23) Većina zemalja razradila je politike za određene sektore nacionalne ekonomije. Takve politike može odobriti/sankcionirati parlament/vlada. Politike su metapravila (pravila koja upravljaju drugim pravilima) u ovom kontekstu. Politike bi se trebale odnositi na sve pravne instrumente koji uređuju pojedini sektor, a pravni okvir bi trebao biti u skladu s politikama. Stoga politike mogu biti izravno relevantne kao kriteriji kada VRI-jevi ocjenjuju ili utvrđuju usklađenost u provedbi sadržaja i namjera politika.
- 24) Kada utvrđuje kriterije pravilnosti iz autoriteta/propisa i opisuje ih, revizoru se savjetuje da koristi članke, paragrafe, odjeljke, poglavlja itd. iz autoriteta/propisa, koji su relevantni za određeni predmet revizije.

Propisi koji su polazišta za kriterije ispravnosti

- 25) Dok se pravilnost odnosi na usklađenost s ovlastima koje proizlaze iz pravila i propisa itd., ispravnost se više odnosi na očekivanja predviđenih korisnika i standarda postupanja, ponašanja i korporativnog i/ili javnog upravljanja. Ovisno o zakonodavstvu, može uključivati općeprihvaćene vrijednosti i načela kao što su poštenje i integritet, izbjegavanje osobne koristi pri obavljanju javnih poslova, ravnopravnost pri imenovanju zaposlenika, izbjegavanje nepotizma nedavanjem prednosti obitelji i/ili prijateljima, otvoreno nadmetanje pri dodjeli ugovora, čak i ravnopravnost potencijalnih ponuditelja koji su na sličnim pozicijama te utvrđivanje ograničenja kako bi se izbjeglo rasipanje i ekstravagancija (na primjer u pogledu klase za putovanja). U mnogim zakonodavstvima neki od ovih primjera su sadržani u

¹⁰ ISSAI 4000/113.

formalnim pravilima ili zakonima (tj. otvoreno natjecanje i izbjegavanje nepotizma) i stoga bi se smatrali kriterijima pravilnosti.

- 26) Propisi za kriterije ispravnosti obično su općenite prirode i stoga je kriterije teže identificirati u usporedbi s kriterijima koji proizlaze iz ovlasti koje uređuju kriterije pravilnosti.
- 27) Prikladni kriteriji, bilo regularnosti ili ispravnosti, imaju ista svojstva: relevantnost, potpunost, pouzdanost, neutralnost, razumljivost, korisnost, usporedivost, prihvatljivost i dostupnost.¹¹ U slučaju pravilnosti, često može biti relativno lako utvrditi da kriteriji pokazuju te karakteristike budući da kriteriji proizlaze iz pravnih akata ili drugih izvora prava. To može zahtijevati da revizori pažljivije razmatraju kriterije ispravnosti. Stoga je važno da revizor provjeri imaju li kriteriji korišteni za formiranje zaključka u dostatnoj mjeri spomenute karakteristike. Formiranje revizijskih zaključaka na temelju kriterija ispravnosti može biti manje objektivno u usporedbi s kriterijima pravilnosti. Zato je vjerojatno da će potreba za oslanjanjem na profesionalnu prosudbu revizora također biti veća u slučaju kriterija ispravnosti nego u slučaju kriterija pravilnosti.
- 28) Ovisno o nacionalnom kontekstu, pravila (izvori) za kriterije ispravnosti mogu se izvesti iz:
- općih načela za javne službenike u izvršavanju izdataka za javna dobra i usluge
 - načela i prakse u zaštiti javnih sredstava od gubitka ili rasipanja
 - kodeksa postupanja/upravljanja koji postavljaju široka načela za usmjeravanje ponašanja javnih službenika
 - etičkih načela (uključujući zahtjeve za otkrivanje sukoba interesa) i
 - nacionalne ili međunarodne dobre prakse.
- 29) Nadalje, kriteriji ispravnosti mogu se odnositi na konvencionalno prihvaćeno normativno ponašanje u financijskom, administrativnom i proračunskom upravljanju u javnom sektoru te u postupanju javnih službenika. Pisane norme za ovo prihvatljivo ponašanje mogu se razlikovati između zakonodavstava ovisno o društvenim normama, poslovnoj praksi itd. Ne postoje univerzalno prihvaćeni kriteriji ispravnosti i stoga revizor mora posvetiti dužnu pažnju pisanim normama koje prevladavaju u zakonodavstvu u kojem se provodi revizija. Te norme mogu biti sadržane u dokumentima koji se bave općim očekivanjima ponašanja javnih službenika u financijskom, administrativnom i proračunskom upravljanju i pružanju javnih usluga u javnom sektoru. Na taj će način VRI u svojoj komunikaciji biti transparentan u pogledu kriterija ispravnosti koje je prepoznao kao relevantne i koristio kao normu u reviziji putem odgovarajuće i pravodobne dokumentacije za profesionalne odluke revizora.
- 30) Primjer u kojem revizor revidira prihvatljivost rashoda, a uvjeti u ugovoru koji definiraju prihvatljivost nisu vrlo specifični: Ugovor o podjeli proizvodnje¹² obvezuje izvođača da prijavi

¹¹ ISSAI 4000/118.

¹² Ugovor o podjeli proizvodnje (PSA) među najčešćim je vrstama ugovornih aranžmana za istraživanje i razvoj nafte. Prema PSA-u, država kao vlasnik mineralnih resursa angažira stranu naftnu kompaniju kao izvođača za pružanje tehničkih i financijskih usluga za operacije istraživanja i razvoja. Državu tradicionalno predstavlja vlada ili jedna od

sve troškove (troškove kapitalne imovine i operativne troškove) vladi. Ti bi se izdaci nadoknadili uz pomoć mehanizma povrata troškova. Revizori su utvrdili da se dio rashoda ne odnosi izravno na aktivnosti vađenja, prerade, transporta, marketinga i prodaje nafte. Izvođač je potraživao neke troškove zabave, kao što je članstvo u sportskom klubu, proslava vjerskih i državnih praznika ili donacije za društvene događaje. Takva situacija se dogodila jer vlada nije navela kategorije prihvatljivih troškova i/ili ograničenja troškova u ugovoru, posebno za one troškove koji nisu povezani s naftnim poslovima. Iako prihvatljive kategorije troškova nisu bile odgovarajuće specificirane, vlada i izvođač su morali slijediti načela ispravnosti.

- 31) Još jedan primjer kriterija ispravnosti izvedenih iz kodeksa postupanja za javne dužnosnike je da se javni dužnosnici povuku iz transakcija koje uključuju sukobe interesa ili bliske odnose. Izraz sukob interesa može biti sadržan u nekim zakonodavstvima u smislu prirode odnosa ili stupnja srodstva između javnog dužnosnika i ugovorne strane. U nekim zakonodavstvima možda ne postoje kriteriji za procjenu prirode odnosa koji predstavlja sukob interesa. Tamo gdje takvi specifični kriteriji ne postoje, revizor će se morati osloniti na profesionalnu prosudbu kako bi donio zaključak o tome predstavlja li određeni odnos sukob interesa i stoga kršenje kriterija ispravnosti. Na primjer, u većini zakonodavstava, kriteriji sukoba interesa vjerojatno će se primijeniti na javne transakcije sa supružnikom javnog dužnosnika, osim ako to nije izričito dopušteno pravilom ili je transakcija dvije nepovezane strane u tržišnim uvjetima.¹³ Revizor može usvojiti ovo opće načelo kako bi zaključio je li postojao bilo kakav sukob interesa.
- 32) Vlasništvo je povezano s fiducijarnom dužnošću onih kojima je povjereno javno upravljanje. To uključuje dužnost djelovanja u dobroj vjeri, uz najviši standard brige, poštenja i lojalnosti. Predstavlja zakonsku obvezu jedne strane da djeluje u najboljem interesu druge strane. Povjereničke dužnosti javnih dužnosnika obično su opisane u zakonodavstvu, parlamentarnim uputama ili kodeksu postupanja. Stoga se ispravnost obično odnosi na očekivanja namjeravanog korisnika koja proizlaze iz kodeksa postupanja, ponašanja i korporativnog upravljanja.
- 33) Ovisno o zakonodavstvu, to može uključivati općeprihvaćene vrijednosti i norme, kao što su poštenje i integritet te razboritost. Kriteriji koji se odnose na ispravnost mogu se odnositi i na očekivanja u vezi s ponašanjem, na primjer što se može smatrati prihvatljivim s obzirom na klasu putovanja ili razinu ugostiteljskih usluga ili proslava na državni trošak ako takva ograničenja nisu izričito navedena u propisima.

njezinih agencija kao što je nacionalna naftna kompanija. Strana naftna kompanija stječe pravo na ugovoreni udio proizvedene nafte kao nagradu za preuzeti rizik i pružene usluge. Država, međutim, ostaje vlasnik proizvedene nafte samo pod uvjetom da izvođač ima pravo na svoj dio proizvodnje. Vlada ili njezin nadzorni odbor obično imaju mogućnost sudjelovanja u različitim aspektima procesa istraživanja i razvoja. Osim toga, PSA-ovi često predviđaju osnivanje zajedničkog odbora u kojem su zastupljene obje strane i koji nadzire poslovanje.

¹³ Ovo načelo vrednovanja obično se primjenjuje na komercijalne i financijske transakcije između povezanih društava. Kaže da se transakcije trebaju vrednovati kao da su izvršene između nepovezanih strana, od kojih svaka djeluje u svom najboljem interesu. OECD, 2006., Godišnje izvješće o smjernicama OECD-a za multinacionalna poduzeća: Vođenje poslovanja u zonama slabog upravljanja, OECD, Pariz.

- 34) U nekim slučajevima, opća načela i okviri koji uređuju zdravo financijsko i administrativno upravljanje možda nisu u potpunosti propisani ili se mogu podrazumijevati ili su temeljeni na načelima koja nadilaze zakone. U takvim slučajevima VRI-jevi mogu razmotriti postoje li slabosti i, ako postoje, utvrditi odgovorne za te slabosti.
- 35) Dok su kriteriji pravilnosti pravno obvezujući za subjekte revizije, izvori kriterija ispravnosti su općeprihvaćene norme moralne i etičke prirode te su usko povezani s vrijednostima i društvenim konvencijama u društvu koje imaju široku podršku među građanima.
- 36) Ispravnost je širok pojam koji se može različito tumačiti i na koji utječu brojni čimbenici uključujući kulturne razlike. Što se tiče ispravnosti, očekivanja u vezi sa zakonitosti ima šire značenje – očekivanja o načinu na koji bi se javni poslovi trebali ili ne bi trebali voditi; svoja očekivanja o tome kako bi se javni dužnosnici trebali ili ne bi trebali ponašati pri upravljanju javnim sredstvima.
- 37) Najbolje prakse ili dobro ponašanje mogu se mijenjati tijekom vremena zbog novih saznanja, ali se obveza javnih službenika da slijede najbolju praksu ne mijenja. Primjer mogu biti pitanja zaštite okoliša, gdje se najbolja praksa mijenja kroz vrijeme povećanjem znanja o okolišu i novim tehnološkim rješenjima.
- 38) Autoriteti/propisi i kriteriji koji se odnose na ispravnost također su više osjetljivi na kontekst od onih koji se odnose na pravilnost. Ovaj aspekt treba uzeti u obzir prilikom ocjenjivanja revizijskih dokaza i izvješćivanja o aspektima ispravnosti u reviziji usklađenosti.
- 39) Pri određivanju kriterija ispravnosti, VRI-jevi mogu razmotriti primjenu nekih pravila ispravnosti u javnim rashodima i imati na umu je li uprava koristila svoj zdrav razum, na primjer:
- izdaci ne bi trebali *prima facie*¹⁴ biti veći od onoga što prilika zahtijeva
 - svaki javni službenik treba biti oprezan u pogledu rashoda financiranih iz javnog novca kao što bi osoba uobičajene razboritosti, s obzirom na isti kontekst, postupala u odnosu na rashode financirane vlastitim novcem
 - niti jedno tijelo ne bi trebalo imati ovlasti odobravanja izdataka, koji će izravno ili neizravno koristiti osobno
 - poštovanje načela „*arm’s-length*”¹⁵ u transakcijama s povezanim osobama
 - prednost ima korist većine u odnosu na korist pojedinca
 - poštenje, integritet, izbjegavanje osobne dobiti pri obavljanju javnih poslova, poput ravnopravnosti u meritokratskom imenovanju osoblja (bez pogodovanja, već prema znanju i sposobnostima)

¹⁴ Znači na prvi pogled (= na temelju onoga što se čini istinitim kad se prvi put vidi ili čuje). Cambridge Dictionary.

¹⁵ <https://payrollheaven.com/define/arms-length-principle>. Načelo van dohvata ruke (ALP) je uvjet ili činjenica da su strane u transakciji neovisne i ravnopravne. Posebno se koristi u ugovornom pravu u želji da se dogovori pravičan sporazum koji će izdržati pravni nadzor, čak i ako strane mogu imati zajedničke interese (npr. poslodavac-zaposlenik) ili su previše blisko povezane da bi se smatrale potpuno neovisnima...

- očuvanje resursa koji pripadaju stanovništvu zemlje (prirodni resursi)
- ponekad pravila izričito razlikuju nabavu/korištenje zaliha tijekom normalnih okolnosti i hitnih okolnosti, npr. procedure za korištenje/kontrolu streljiva od strane oružanih snaga tijekom mira i tijekom vojnih akcija.

Ako nema propisanih postupaka za ostvarenje javnih rashoda pod određenim posebnim okolnostima, npr. tijekom hitne situacije kao što je poplava, kriterij ispravnosti koji bi se trebao slijediti mogao bi biti je li javni dužnosnik djelovao na jednakoj razini razboritosti koju bi čovjek obične razboritosti upotrijebio pri izvršenju takvih rashoda. Čovjek obične razboritosti vjerojatno će odstupiti od propisanih postupaka kao što je pozivanje na ponude za nabavu itd. kako bi spasio živote ili imovinu u hitnim slučajevima. Revizor bi stoga trebao upotrijebiti svoju profesionalnu prosudbu temeljenu na očekivanom ponašanju čovjeka uobičajene razboritosti kako bi došao do revizijskog zaključka o tome jesu li odstupanja od postupaka za nabavu materijala za pomoć, za koju se očekuje da će slijediti, bila opravdana u hitnim okolnostima.

6. POSTUPAK IZVOĐENJA KRITERIJA IZ POLAZIŠTA

- 40) ISSAI zahtijevaju od revizora da utvrdi relevantne revizijske kriterije prije revizije kako bi pružio osnovu za zaključak/mišljenje o predmetu revizije.¹⁶
Kriteriji trebaju biti dostupni predviđenim korisnicima i drugima prema potrebi. Također ih treba priopćiti odgovornoj strani.¹⁷
- 41) Svaka revizija mora imati kriterije koji odgovaraju opsegu i okolnostima te revizije. Prilikom planiranja revizije, na temelju opsega revizije i procjene rizika, revizor izvodi kriterije iz formalnih autoriteta/propisa ili općeprihvaćenih normi i primjenjuje ih za ocjenu usklađenosti predmeta revizije.
- 42) Kako bi došao do odgovarajućih revizijskih kriterija, revizor mora odabrati kriterije na temelju autoriteta/propisa i opisati ih kao relevantne za predmet revizije. Opis kriterija je tumačenje članaka i odjeljaka autoriteta/propisa odabranih za određeni predmet revizije. U tumačenju kriterija pravilnosti i ispravnosti mogu se uzeti u obzir namjere i pretpostavke iznesene pri izradi zakona.
- 43) Utvrđivanje kriterija revizije usklađenosti važan je proces koji zahtijeva značajnu profesionalnu prosudbu revizora i poznavanje relevantnih autoriteta/propisa i načina njihovog tumačenja što zahtijeva razinu iskustva u provođenju revizije. Za ocjenu usklađenosti s autoritetima/propisima u javnom sektoru potrebno je dovoljno/dobro poznavati strukturu i sadržaj samih autoriteta/propisa.

¹⁶ ISSAI 4000/110.

¹⁷ ISSAI 4000/97.

- 44) Informiranje subjekata revizije o kriterijima jako je važno kako bi se subjektima revizije omogućilo davanje povratnih informacija o kriterijima. VRI-jevima se savjetuje da se uključe u ovu komunikaciju što je ranije moguće u procesu revizije, kako bi se osiguralo da će obavljena revizija biti relevantna. Kriteriji su posebno izvedeni iz autoriteta/propisa kojim je uređeno poslovanje subjekata ili iz općeprihvaćenih normi, a kriteriji se ne mogu automatski koristiti od jednog predmeta revizije do drugog. U slučajevima kada se subjekt revizije ne slaže s kriterijima, revizor razmatra je li do neslaganja došlo zbog toga što kriteriji nisu prikladni ili zato što subjekt revizije ne želi da ga se mjeri pomoću tih kriterija. Revizor bi trebao upravljati povratnim informacijama dobivenim od subjekta revizije, istovremeno osiguravajući neovisnost vrhovne revizijske institucije.
- 45) Prikladni revizijski kriteriji, bilo pravilnosti ili ispravnosti, trebaju imati karakteristike navedene u ISSAI 4000.¹⁸ Ovo je posebno važno pri određivanju kriterija ispravnosti te pri komuniciranju i objašnjavanju subjektu revizije. U određivanju prikladnih revizijskih kriterija može se uzeti u obzir sljedeće:
- Kriteriji moraju biti primjereno 'operacionalizirani'¹⁹ u pojedinim okolnostima revizije kako bi se moglo doći do smislenih zaključaka revizije.
 - U mnogim revizijama usklađenosti, primjenjivi autoriteti/propisi će biti jasno prepoznatljivi. Za revizije pravilnosti, na primjer, u nekim slučajevima zakon ili propis (ili njegov članak, paragraf, odjeljak, poglavlje itd.) može biti dovoljno jasan da se izravno koristi kao kriterij. Ako se pojave situacije u kojima može postojati sumnja o tome koje je ispravno tumačenje relevantnog autoriteta/propisa, revizori javnog sektora mogu smatrati korisnim razmotriti namjere i pretpostavke postavljene u razvoju autoriteta/propisa (npr. zakona) ili se posavjetovati s posebnim tijelom nadležnim za zakonodavstvo. Ako to nije opcija u pravnom sustavu, revizori javnog sektora mogu slijediti pravila koja proizlaze iz njihovog pravnog sustava o tumačenju zakona i kada je to potrebno i pravno dopušteno. Revizori također mogu razmotriti relevantne odluke koje su donijela pravosudna tijela.²⁰

U nekim slučajevima odredbe nadležnih autoriteta/propisa mogu biti nejasne, npr. kada zakonodavni akt navodi da relevantno upravno tijelo treba utvrditi određene odredbe, a te odredbe još nisu donesene. U takvim slučajevima, revizori javnog sektora u izvješću o reviziji jasno navode što smatraju da relevantno zakonodavstvo zahtijeva ili da je opseg revizije ograničen i razloge za to ograničenje. Na primjer, u ovom slučaju u izvješću se može navesti da je nedovoljna jasnoća zakona ograničila primijenjene revizijske kriterije i da postoji potreba za poduzimanjem mjera za unaprjeđenje.

¹⁸ ISSAI 4000/118.

¹⁹ Operacionalizacija varijable obično uključuje razjašnjenje načina na koji će se provesti mjerenje varijable. To se može učiniti pomoću indikatora, koji što je moguće preciznije ukazuje na to kako će se relevantna varijabla mjeriti, prevedeno iz Velike norveške enciklopedije.

²⁰ ISSAI 4000/117.

U nekim slučajevima podređeni autoriteti/propisi možda nisu u skladu sa zahtjevima. U tim slučajevima nedostatak dosljednosti može biti nalaz sam po sebi. Međutim, odredbe primarnog zakonodavstva trebaju prevladati nad onima u podzakonskim aktima. Primjerice, ako zakon koji uređuje javnu nabavu nalaže obvezno nadmetanje, a pravilnici predviđaju iznimku, revizija bi trebala usvojiti odredbe zakona kao onih koji imaju odgovarajuću nadležnost. Kao rezultat toga, za procjenu usklađenosti s ovlastima u javnom sektoru potrebno je imati dovoljno znanja o strukturi i sadržaju samih propisa.²¹

Revizijski pristup također se može rastaviti na dijelove ili se može suziti opseg, tako da se mogu primijeniti jasno određeni kriteriji.

7. RAZLIKA IZMEĐU KRITERIJA USKLAĐENOSTI I ISPRAVNOSTI

- 46) Na primjer: od javnih dužnosnika općenito se očekuje da poštuju zdravu financijsku, administrativnu i proračunsku prosudbu dok provode javnu nabavu. Ako u određenom zakonodavstvu postoje posebna pravila, propisi i postupci itd. kojih se treba pridržavati u postupcima nabave, na primjer zahtijevajući odgovarajući postupak nadmetanja, ocjenu ponuda i dodjelu ugovora na temelju propisanih kriterija ocjene, priroda ovih specifičnih kriterija čini ih kriterijima pravilnosti. Međutim, ako ovo očekivanje da se slijede načela dobrog financijskog, administrativnog i proračunskog upravljanja u javnoj nabavi nije propisano ni u jednom zakonodavstvu ili postoje nedostaci u takvim propisima, kriteriji revizije koji bi se usvojili bili bi općeprihvaćena načela koja uređuju ponašanje javnih službenika u izvršavanju financijskih transakcija u tom zakonodavstvu. Ova opća načela mogu biti razumna očekivanja – transparentni postupci nabave, očekivana odgovornost javnih službenika u provođenju javnih transakcija i očekivanja – razumna kvaliteta nabavljene robe, izvršenih radova ili isporučenih usluga. Takvi kriteriji mogu se nazvati kriterijima ispravnosti.
- 47) Još jedan primjer kriterija koji proizlaze iz prirode kriterija ispravnosti, ali se mogu tretirati kao kriteriji pravilnosti je sljedeći. U nekim zakonodavstvima, opća načela financijskog, administrativnog i proračunskog upravljanja navode da dodatak koji prima državni službenik ne bi trebao biti izvor zarade za njega/nju. Ovo je sadržajno kriterij ispravnosti. Međutim, u istom zakonodavstvu mogu postojati posebna pravila i propisi koji propisuju vrstu dopuštenih naknada, iznos takvih dopuštenih naknada i uvjete pod kojima su takve naknade dopuštene. U slučaju da takva pravila itd. postoje, kriteriji koji su sadržajno kriteriji ispravnosti postaju kriteriji pravilnosti zbog daljnje razrade općeg načela u pravila. Međutim, tamo gdje ne postoje posebna pravila koja uređuju prihvatljivost bilo koje posebne vrste naknade, revizor će morati primijeniti svoju profesionalnu prosudbu kako bi zaključio je li isplaćena naknada rezultirala bilo kakvom dobiti za pojedinca. Na primjer, u pogledu putnih troškova gdje ne postoje posebne smjernice o pravima, revizor može ispitati je li službenik ostvario zaradu uspoređujući

²¹ ISSAI 400/30.

stvarnu isplatu s onom koja bi bila prihvatljiva prema standardnoj cijeni putovanja i standardne cijene sobe za hotel u kojoj je službenik odsjeo.

- 48) Također, može postojati tanka crta između pravilnosti i ispravnosti, a neprikladnost se možda neće lako utvrditi.
Na primjer, ugovorni sporazum može se pokazati štetnim i u suprotnosti s važećim zakonom. Kako bi utvrdio neprimjerenost, revizor će tražiti pokazatelje/dokaze da je javno tijelo djelovalo s namjernom pristranošću i odabralo pogrešne mogućnosti. Stoga će kriteriji za reviziju ispravnosti biti transparentnost ili postupci koje javno tijelo slijedi pri dodjeli ugovora.
- 49) Svaki VRI mora uzeti u obzir sustav zakona, propisa i sporazuma. Ocijeniti kako su zakoni, propisi i sporazumi doneseni i dogovoreni jer su oni izvori kriterija pravilnosti, kao i poštovanje općih načela koja uređuju zdravo financijsko, administrativno i proračunsko upravljanje te ponašanje javnih službenika u kontekstu određenog zakonodavstva.
- 50) Mogu postojati VRI-jevi kojima nije dopušteno usvajanje kriterija ispravnosti, bilo zbog zakona ili njihovog mandata, dok mogu postojati drugi kod kojih ispravnost postaje važna jer revizijski mandat VRI-ja kao i revizijske konvencije zahtijevaju ispitivanje usklađenosti s mjerodavnim propisima ispravnosti. Ipak, to ne mijenja potrebu za odgovarajućim kriterijima. Zapravo, povećava potrebu za njima. Društvene konvencije i kontekst u zemljama mogu se uvelike razlikovati zbog čega je važno ovaj dokument promatrati kao alat za usmjeravanje korištenja kriterija pravilnosti i/ili ispravnosti.

8. NAVOĐENJE IZVORA/KRITERIJA U REVIZIJSKIM IZVJEŠĆIMA

- 51) Kriteriji trebaju biti dostupni predviđenim korisnicima kako bi im omogućili da razumiju kako je predmet revizije provjeren ili ocijenjen. Stoga bi izvješće o reviziji trebalo sadržavati odjeljak o revizijskim kriterijima koji upućuje na vrste kriterija koje je koristio revizor i odredbe koje se odnose na analizu ili ocjenu revizijskih nalaza, trebalo bi izričito naznačiti precizno/konkretno propise koje je subjekt revizije imao obvezu poštovati/trebao poštovati. Zahtjev navodi da su kriteriji dio elementa navedenog pod e) u strukturi izvješća za izravno izvješćivanje.²²
- 52) Izvješće o reviziji usklađenosti utvrđuje primjenjive kriterije prema kojima je predmet revizije provjeren ili ocjenjivan kako bi predviđeni korisnici mogli razumjeti osnovu za zaključak. U danim okolnostima može biti relevantno otkriti:
- izvore primjenjivih kriterija i jesu li primjenjivi kriteriji sadržani u zakonu ili drugom propisu ili utvrđeni od ovlaštenih ili priznatih stručnih tijela koja slijede transparentan zakonski postupak, odnosno jesu li kriteriji izvedeni u kontekstu glavnog predmeta revizije (i ako nisu, treba opisati zašto se smatraju prikladnima)

²² ISSAI 4000/210.

- metode mjerenja ili evaluacije koje se koriste kada primjenjivi kriteriji dopuštaju izbor između više metoda
- sva značajna tumačenja nastala tijekom primjene primjenjivih kriterija u okolnostima revizije
- je li bilo promjena u korištenim metodama mjerenja ili ocjenjivanja
- gdje je prikladno, opis svih značajnih inherentnih ograničenja povezanih s mjerenjem ili evaluacijom predmeta revizije prema primjenjivim kriterijima
- pravnu praksu te ono što nije u skladu sa zakonom ili nije prihvatljivo prema zakonu.

Kada su primjenjivi kriteriji određeni za posebnu svrhu, revizijsko izvješće može sadržavati izjavu koja upozorava čitatelje na tu činjenicu i da, kao rezultat toga, informacije o predmetu možda neće biti prikladne za drugu svrhu.

Tamo gdje revizijski mandat zahtijeva reviziju s kriterijima ispravnosti, načela navedena u ovim smjernicama mogu se primijeniti ovisno o tim okolnostima. Oblik i sadržaj izvješća o ispravnosti može varirati ovisno o mandatu vrhovne revizijske institucije i posebnim okolnostima.

Revizori javnog sektora osiguravaju da kriteriji adekvatno odražavaju predmet revizije u cijelosti. U rijetkim slučajevima, kada revizija može biti ograničenog opsega i pokrivati samo određene dijelove zakona ili propisa, ovaj ograničeni opseg mora biti jasno naveden u revizorskom izvješću. Također, može biti potrebno detaljno objasniti slučajeve proturječnih kriterija u revizorskom izvješću.