

---

**Svečana objava smjernica  
o načelima revidiranja  
iz Lime**

---

(poznata još pod nazivima "Limska deklaracija" i "Magna Carta")

---

*Experientia mutua*  
omnibus prodest



## Preambula

**IX Kongres INTOSAI-a, na sjednice u Limi:**

- S obzirom na to da pravilno i djelotvorno korištenje javnih fondova čini jednu od bitnih pretpostavki za pravilno raspolaganje javnim financijama i za učinkovitost odluka kompetentnih tijela;
- s obzirom na to da je za postizanje tog cilja nužno da svaka zemlja ima vrhovnu revizijsku instituciju čiju neovisnost jamči zakon;
- s obzirom na to da takve institucije postaju sve potrebnije jer je država proširila svoje aktivnosti na sektore socijale i ekonomije, te na taj način djeluje izvan granica tradicionalnog financijskog radnog okvira;
- s obzirom na to da su specifični ciljevi revidiranja, poimence, pravilno i učinkovito korištenje javnih fondova; razvoj zdravog rukovođenja financijama; pravilno izvršavanje administrativnih aktivnosti; i priopćavanje informacija javnim tijelima i javnosti publiciranjem objektivnih izvješća, neophodni za stabilnost i razvoj država u skladu s ciljevima Ujedinjenih naroda;
- s obzirom da je Plenarna skupština na prethodnim internacionalnim kongresima vrhovnih revizijskih institucija usvojila odluke čije su rasturanje odobrile sve zemlje članice;

**ODLUČUJE:**

- Publicirati i dostaviti dokument pod nazivom "Svečana objava smjernica o načelima revidiranja iz Lime".

## I. Opći dio

### Poglavlje 1. **Svrha revizije**

Koncept i uvođenje revizije karakteristični su i bitni za upravljanje javnim financijama s obzirom da rukovođenje javnim fondovima predstavlja stvar povjerenja. Revizija nije sama sebi svrha nego jedan od nužnih dijelova kontrolnog sustava čiji je cilj otkriti odstupanja od usvojenih standarda i povrede načela zakonitosti, djelotvornosti, učinkovitosti i ekonomičnosti u upravljanju resursima, dovoljno rano tako da omogući poduzimanje korektivnih mjera u pojedinim slučajevima, da prisili odgovorne strane da prihvate odgovornosti, da osigura nadoknadu, da poduzme korake za sprječavanje takvih prekršaja od ponovnog nastanka ili da ih barem ublaži.

### Poglavlje 2. **Prethodna i naknadna revizija**

1. Prethodna revizija predstavlja vrstu ispitivanja administrativnih ili financijskih događaja prije njihovog nastanka, a naknadna revizija nakon njihovog nastanka.
2. Učinkovita prethodna revizija je nužna za zdravo upravljanje javnim novcem povjerenih fondova. Prethodnu reviziju mogu obavljati vrhovne revizijske institucije ili druge revizijske institucije.
3. Prethodna revizija koju obavlja vrhovna institucija ima tu prednost što može spriječiti nastanak štete prije nego se dogodi, ali ima i nedostatak jer iziskuje mnogo rada i prikriva potencijalnu odgovornost pred javnim zakonom. Naknadna revizija koju obavlja vrhovna revizijska institucija otkriva odgovornost odgovorne strane, može dovesti do naknade prouzročene štete i može spriječiti prekršaje od ponovnog nastanka.
4. Ovisi o zakonodavstvu i prilikama i potrebama određene zemlje da li će vrhovna revizijska institucija obavljati prethodnu reviziju. Naknadna revizija je neophodan zadatak svake vrhovne revizijske institucije bez obzira da li ona provodi ili ne provodi prethodnu reviziju.

### Poglavlje 3. **Interna i eksterna revizija**

1. Službe interne revizije osnivaju se u okviru pojedine agencije ili institucije, dok službe eksterne revizije nisu dio organizacijske strukture institucija koje se revidiraju. Vrhovne revizijske institucije su službe eksterne revizije.
2. Službe interne revizije neizbježno su podređene čelniku agencije u kojoj su osnovane. Ipak, one će biti funkcionalno i organizacijski toliko neovisne koliko je to moguće u okviru određene organizacijske strukture.
3. Po svojoj sposobnosti kao služba eksterne revizije, vrhovna revizijska institucija ima zadatak ispitivati učinkovitost službe interne revizije. Ako se prosudi da je rad službe interne revizije učinkovit, uložiti će se naponi, bez predrasuda prema pravu vrhovne revizijske institucije da obavi čitavu reviziju, da se postigne najpravičnija podjela ili dodjela zadataka i suradnja između vrhovne revizijske institucije i službe interne revizije.

#### Poglavlje 4. **Formalna revizija i revizija uspjeha**

1. Tradicionalni zadatak vrhovnih revizijskih institucija je revizija zakonitosti i pravilnosti financijskog rukovođenja i računovodstva.
2. Osim ovog tipa revizije, čija važnost i značaj je neupitan, postoji i drugi tip revizije koji je usmjeren prema uspjehu, odnosno ekonomičnosti, djelotvornosti i učinkovitosti državne administracije. Ova revizija uključuje ne samo pojedine aspekte rukovođenja, nego gotovo sve aktivnosti rukovođenja uključujući organizaciju i upravljačke sustave.
3. Ciljevi revidiranja vrhovnih revizijskih institucija - zakonitost, pravilnost, djelotvornost, učinkovitost i ekonomičnost financijskog rukovođenja – uglavnom su iste važnosti; prepušteno je vrhovnoj revizijskoj instituciji koju će relativnu važnost dati svakoj od njih.

## II. Neovisnost

### Poglavlje 5. Neovisnost vrhovnih revizijskih institucija

1. Vrhovne revizijske institucije mogu ispunjavati svoje zadatke objektivno i učinkovito samo ako su neovisne od jedinice revidiranja i ako su zaštićene od vanjskog utjecaja.
2. Iako državne institucije ne mogu biti apsolutno neovisne jer su one dio države kao cjeline, vrhovne revizijske institucije trebaju imati potrebnu funkcionalnu i organizacijsku neovisnost za ispunjavanje njihovih zadataka.
3. Osnivanje vrhovnih revizijskih institucija i potreban stupanj njihove neovisnosti treba biti utvrđen ustavom države; a ostale detalje treba urediti zakonskom. Naročito treba, putem vrhovnog suda, garantirati adekvatnu zakonsku zaštitu od bilo kakvog uplitanja u neovisnost i revizijske ovlasti.

### Poglavlje 6. Neovisnost članova i dužnosnika vrhovnih revizijskih institucija

1. Neovisnost vrhovnih revizijskih institucija je čvrsto povezana s neovisnošću njezinih članova. Članovi se definiraju kao one osobe koje moraju donositi odluke za vrhovnu revizijsku instituciju i odgovorni su za ove odluke prema trećim stranama, odnosno članovima svoga kolegijalnog tijela ili čelniku monokratski organizirane vrhovne revizijske institucije.
2. Neovisnost članova, također, treba biti garantirana ustavom. Naročito postupci opoziva, što isto treba urediti ustavom, ne smiju narušavati neovisnost članova. Metode imenovanja i opoziva članova ovise o ustavnom ustroju određene države.
3. S obzirom na njihovu karijeru, revizori ne smiju biti izvrgnuti utjecajima jedinica revidiranja i ne smiju biti ovisni o njima.

### Poglavlje 7. Financijska neovisnost vrhovnih revizijskih institucija

1. Vrhovnim revizijskim institucijama treba osigurati financijska sredstva za ispunjavanje njihovih mandata.
2. Ako je potrebno, vrhovne revizijske institucije treba ovlastiti da od javnog tijela koje odlučuje o državnom proračunu direktno traže potrebna financijska sredstva.
3. Vrhovne revizijske institucije treba ovlastiti da u okviru njihovih odgovornosti koriste dodijeljene im fondove pod posebnom glavom proračuna.

### **III. Odnosi s parlamentom, vladom i administracijom**

#### **Poglavlje 8. Odnosi s parlamentom**

Neovisnost vrhovnih revizijskih institucija koju garantira ustav i zakon također za sobom povlači postojanje vrlo visokog stupnja inicijative i autonomije, čak i kad one djeluju u ime parlamenta i poduzimaju revizije na njegovim direktivama. Odnos između vrhovne revizijske institucije i parlamenta treba biti utvrđen ustavom određene države u skladu s uvjetima i potrebama određene zemlje.

#### **Poglavlje 9. Odnos s vladom i administracijom**

Vrhovna revizijska institucija revidira aktivnosti vlade, njezinih upravnih tijela i svih drugih podređenih institucija. Ovo ipak ne znači da je vlada podređena vrhovnoj revizijskoj instituciji. Naročito, vlada snosi punu i jedinu odgovornost za svoja djela i propuste i ne može se osloboditi od odgovornosti upućivanjem na revizijsko poslovanje i na mišljenja eksperata vrhovne revizijske institucije, osim ako ta ekspertna mišljenja nisu donijeta kao legalno važeće i poduprte prosudbe.

## **IV. Ovlaсти vrhovnih revizijskih institucija**

### **Poglavlje 10. Ovlasti ispitivanja**

1. Vrhovne revizijske institucije trebaju imati pristup svim zapisima i dokumentima koji se odnose na financijsko rukovođenje i treba biti ovlaštena zahtijevati usmeno ili pisanim putem od jedinice revidiranja, bilo koju informaciju koju smatra potrebnom.
2. Vrhovna revizijska institucija treba odlučiti da li je prihvatljivije pojedinu reviziju izvoditi u prostorijama subjekta revidiranja ili u svom uredu.
3. Krajnje rokove za davanje informacija ili dostavu dokumenata i drugih zapisa, uključujući zaključne račune, vrhovnoj revizijskoj instituciji, trebaju zakon ili vrhovna revizijska institucija utvrditi pojedinačno.

### **Poglavlje 11. Zakonska potpora nalazima vrhovnih revizijskih institucija**

1. Jedinice revidiranja trebaju dati svoje komentare na nalaze vrhovne revizijske institucije u rokovima koje utvrdi uglavnom zakon ili vrhovna revizijska institucija, i trebaju ukazati na mjere koje su poduzele po nalazima.
2. Za dijelove nalaza za koje vrhovna revizijska institucija nije ovlaštena davati zakonski važeća i poduprta mišljenja, vrhovnu revizijsku instituciju treba ovlastiti da kontaktira s kompetentnim tijelom za poduzimanje potrebnih mjera da traži od odgovorne strane da prihvati odgovornost.

### **Poglavlje 12. Ekspertna mišljenja i druge mogućnosti suradnje**

1. U važnim slučajevima, vrhovne revizijske institucije mogu parlamentu i administraciji staviti na raspolaganje svoje stručno znanje u formi ekspertnog mišljenja uključujući komentare na prijedloge zakona i drugih propisa iz područja financija. Upravna tijela trebaju sama snositi odgovornost za prihvaćanje ili odbacivanje takvih ekspertnih mišljenja; osim toga, ovaj dodatni zadatak ne smije anticipirati buduće nalaze vrhovne revizijske institucije niti utjecati na učinkovitost njezine revizijske aktivnosti.
2. S druge strane, propisi za prikladne i, koliko je god moguće, jednoobrazne računovodstvene postupke, trebaju se usvojiti nakon što se postigne dogovor s vrhovnom revizijskom institucijom.

## **V. Metode revidiranja, osoblje za revidiranje i internacionalna razmjena znanja**

### **Poglavlje 13. Metode i postupci revidiranja**

1. Vrhovne revizijske institucije trebaju obavljati reviziju prema njihovim utvrđenim programima. Prava određenih javnih tijela da zahtijevaju provođenje određene revizije u određenim slučajevima trebaju biti bez učinka.
2. S obzirom da jedna revizija rijetko može biti sveobuhvatna, vrhovne revizijske institucije će u pravilu naći za potrebno koristiti se pristupom utvrđivanja uzoraka. Ipak, uzorke treba izlučiti na osnovi danog modela i trebaju biti brojčano dostatni da omoguće prosuditi kvalitetu i pravilnost rukovođenja.
3. Metode revidiranja treba uvijek prilagođavati razvoju znanosti i tehnika koje se odnose na rukovođenje.
4. Prikladno je izraditi interne priručnike za revidiranje kao jedno od pomoćnih sredstava za revizore.

### **Poglavlje 14. Revizijsko osoblje**

1. Članovi i revizijsko osoblje vrhovnih revizijskih institucija trebaju imati kvalifikacije i potreban moralni integritet za potpuno obavljanje svojih zadataka.
2. Kod zapošljavanja osoblja u vrhovne revizijske institucije, treba pravilno primijetiti natprosječno znanje, sposobnosti i odgovarajuće iskustvo u struci.
3. Maksimalnu pažnju treba posvetiti teorijskom i praktičnom stručnom razvoju svih članova i revizijskog osoblja vrhovnih revizijskih institucija, kako na razini institucije tako i na akademskoj i internacionalnoj razini, i takav razvoj treba podupirati svim mogućim sredstvima financijskim i organizacijskim. Dopunski razvoj Profesionalnost treba ići izvan tradicionalnog zakonsko – ekonomskog i računovodstvenog znanja i treba uključiti druge tehnike poslovnog rukovođenja kao što je elektronička obrada podataka.
4. Da se osigura revizijsko osoblje izvanredne kvalitete, plaće trebaju korespondirati posebnim zahtjevima takvog zaposlenja.
5. Ako revizijsko osoblje pojedine vrhovne revizijske institucije ne može riješiti specifične slučajeve zbog potrebnog specijalističkog stručnog znanja, treba pozvati eksperte izvana.

### **Poglavlje 15. Internacionalna razmjena znanja**

1. Internacionalna razmjena ideja i iskustva u okviru Internacionalne organizacije vrhovnih revizijskih institucija učinkovito je sredstvo pomoći vrhovnim revizijskim institucijama u ispunjavanju njihovih zadataka.



2. Ovaj zadatak se do sada obavljao na kongresima, seminarima za osposobljavanje koje su zajedno organizirale Ujedinjene nacije i druge institucije, na razini regionalnih radnih grupa i putem publikacija i stručnih časopisa.
3. Poželjno je proširiti i intenzivirati ove napore i aktivnosti. Od primarne važnosti je razvoj unificirane terminologije za reviziju javnih financija, na osnovama komparativne zakonske regulative.

## VI. Izvješćivanje

### Poglavlje 16. **Izvješćivanje parlamenta i javnosti**

1. Vrhovna revizijska institucija treba na osnovi ustava ovlastiti i od nje zahtijevati da godišnje i neovisno izvješćuje parlament ili drugo kompetentno javno tijelo o njezinim nalazima; ovo izvješće treba publicirati. Time se osigurava opsežno informiranje i rasprava, i stvara povoljnija klima za podupiranje nalaza vrhovne revizijske institucije.
2. Vrhovnu revizijsku instituciju treba također ovlastiti da izvješćuju između godišnjih izvješća o naročito važnim i značajnim nalazima.
3. Godišnje izvješće treba pokrivati sve aktivnosti vrhovne revizijske institucije; samo u slučaju interesa vrijednog zaštite od objave izvješća ili zakonske zaštite od objave, vrhovna revizijska institucija trebat će pažljivo odvagati takve interese i koristi.

### Poglavlje 17. **Metode izvješćivanja**

1. Izvješća trebaju prezentirati činjenice i njihovo ocjenjivanje na objektivan, jasan način i trebaju se ograničavati na bitne stvari. Izražavanje u izvješćima treba biti precizno i svima razumljivo.
2. Stavovima jedinica revidiranja i institucija na koje se odnose nalazi vrhovne revizijske institucije, treba posvetiti dužnu pažnju.

## VII. Revizijske ovlasti vrhovnih revizijskih institucija

### Poglavlje 18. **Ustavne osnove revizijskih ovlasti; revizija rukovođenja javnim financijama**

1. Osnovne revizijske ovlasti vrhovnih revizijskih institucija trebaju biti ugrađene u ustav; detalji se mogu utvrditi zakonom.
2. Konkretni uvjeti revizijskih ovlasti vrhovnih revizijskih institucija trebaju se oslanjati na uvjete i potrebe dotičnih zemalja.
3. Čitavo rukovođenje javnim financijama, bez obzira da li se i na koji način reflektira na državni proračun, treba biti podvrgnuto reviziji vrhovnih revizijskih institucija. Dio rukovođenja javnim financijama koji nije obuhvaćen državnim proračunom treba također biti podvrgnut reviziji vrhovne revizijske institucije.
4. Pomoću svojih revizija, vrhovne revizijske institucije trebale bi se boriti za jasno artikuliranu klasifikaciju proračuna i za, koliko je god moguće, jednostavniji i precizniji računovodstveni sustav.

### Poglavlje 19. **Revizija javnih tijela i drugih institucija u inozemstvu**

Kao opće načelo, javna tijela i druge institucije osnovane u inozemstvu trebaju također biti revidirane od vrhovne revizijske institucije. Revizije u prostorijama kod ovih institucija trebaju pokloniti dužnu pažnju glede ograničenja utvrđenih internacionalnim zakonodavstvom; ipak kad se radi o stvarno opravdanim slučajevima, ova ograničenja treba reducirati kroz dinamiku razvoja internacionalnog zakonodavstva.

### Poglavlje 20. **Revizije poreza**

1. Vrhovne revizijske institucije treba ovlastiti za revidiranje ubiranja poreza do maksimalnih granica i, kroz to, za ispitivanje individualnih poreznih kartica.
2. Revizije poreza su od primarnog su značaja za reviziju zakonitosti i pravilnosti; ipak, kod revidiranja primjene zakona o porezima, vrhovne revizijske institucije trebaju također ispitivati djelotvornost i organizaciju ubiranja poreza i ostvarivanje planiranih prihoda i, ako je prikladno, trebaju predlagati poboljšanja zakonodavnom tijelu.

### Poglavlje 21. **Javni ugovori i javni radovi**

1. Značajnih fondovi, koje troše javna tijela, po ugovorima i za javne radove, opravdavaju posebno iscrpnu reviziju korištenja tih fondova.
2. Javno prikupljanje ponuda je najprikladniji postupak za pribavljanje najpovoljnije ponude po cijeni i kvaliteti. Kadgod se javno ne objavljuje prikupljanje ponuda, vrhovna revizijska institucija treba pronaći razlog zašto to nije učinjeno.

3. Kad se revidiraju javni radovi, vrhovna revizijska institucija treba dati potporu za utvrđivanje prikladnih standarda za stalno upravljanje takvim radovima.
4. Revizije javnih radova trebaju biti usmjerene ne samo na pravilnost plaćanja, nego također na djelotvornost rukovođenja izgradnjom i na kvalitetu građevinskog posla.

## **Poglavlje 22. Revizija elektroničke obrade podataka**

Veličina fondova koja se troši na elektroničku obradu podataka zahtjeva također odgovarajuće revidiranje. Takve revizije se trebaju zasnivati na sustavu i trebaju posvetiti naročitu pažnju planiranju potreba; ekonomičnosti korištenja opreme; korištenja osoblja s odgovarajućim znanjem i vještinama, po mogućnosti osoblja jedinice revidiranja; sprječavanje zloupotreba; i korištenju proizvedenih informacija.

## **Poglavlje 23. Industrijska i komercijalna poduzeća s udjelom države**

1. Ekspanzija ekonomski aktivnosti vlada često poprima formu poduzeća osnovanih po zakonima privatnog sektora. Ova poduzeća također trebaju biti podvrgnuta reviziji od strane vrhovne revizijske institucije ako država ima znatan udio u njima – naročito kad se radi o većinskom udjelu – ili dominirajućem utjecaju.
2. Za takvu reviziju prikladno je da se izvede kao naknadna revizija; Ona treba također uključiti ispitivanje ekonomičnost, djelotvornost i učinkovitosti.
3. Izvješća o takvim poduzećima za parlament i javnost trebaju imati u vidu potrebe restriktivnog izvješćivanja glede zaštite industrijske i trgovačke tajne.

## **Poglavlje 24. Revizija dotirajućih institucija**

1. Vrhovne revizijske institucije treba ovlastiti za revidiranje korištenja dotacija koje se doniraju iz javnih fondova.
2. Ako bi svrha revizije to tražila – naročito u slučajevima kad je iznos dotacije, sam po sebi ili u odnosu na prihode ili imovinu dotirane institucije, naročito velik - revizija se može proširiti da uključi cjelovito rukovođenje financijama dotirane institucije.
3. Zloupotreba dotacija treba rezultirati zahtjevom za povrat sredstava.

## **Poglavlje 25. Revizija internacionalnih i nadnacionalnih organizacija**

1. Internacionalne i nadnacionalne organizacije, čije troškove pokrivaju zemlje članice trebaju biti podvrgnute eksternoj, neovisnoj reviziji sličnu onoj kad se radi o pojedinoj zemlji.
2. Iako se ova revizija treba prilagoditi strukturi i zadacima dotične organizacije, nju treba koncipirati po pravilima sličnim onima u vrhovnim revizijama zemalja članica.

3. Da se osigura neovisnost takvih revizija, članove institucije eksterne revizije trebaju se imenovati uglavnom iz kruga vrhovnih revizijskih institucija.