

ISSAI 400 - Temeljna načela revizije usklađenosti

12.11.2014 | Zakoni i akta

ISSAI 400-Temeljna načela revizije usklađenosti

UVOD

1. Profesionalni standardi i smjernice neophodni su za vjerodostojnost, kvalitetu i profesionalnost revizije u javnom sektoru. Međunarodni standardi vrhovnih revizijskih institucija (ISSAI-a), koje razvija Međunarodna organizacija vrhovnih revizijskih institucija (INTOSAI), zamišljeni su radi promicanja neovisne i djelotvorne revizijske djelatnosti i pomoći članicama INTOSAI-a u razvoju vlastitog profesionalnog pristupa u skladu s njihovim djelokrugom, kao i s domaćim zakonima i propisima.
2. ISSAI 100 – Temeljna načela revizije u javnom sektoru je standard u kojemu se daje opći prikaz temeljnih načela revizije u javnom sektoru i pobliže se utvrđuje mjerodavnost ISSAI-a. ISSAI 400 – Temeljna načela revizije usklađenosti je standard koji se nadovezuje na temeljna načela iz ISSAI-a 100 te ih dodatno razrađuje ne bi li se uklopila u poseban kontekst revizije usklađenosti. ISSAI 400 bi se trebao iščitavati i tumačiti u sprezi s ISSAI-em 100, koji se primjenjuje i na reviziju usklađenosti.
3. Stoga ISSAI 400 služi kao osnova za standarde obavljanja revizije usklađenosti prema ISSAI-ma. U ovom su dokumentu sadržane detaljne informacije o sljedećem:

- Svrha i mjerodavnost ISSAI-a veznih uz reviziju usklađenosti
- Okvir za obavljanje revizije usklađenosti i različiti načini njene provedbe
- Elementi revizije usklađenosti
- Načela revizije usklađenosti

SVRHA I MJERODAVNOST TEMELJNIH NAČELA REVIZIJE USKLAĐENOSTI

4. Svrha ISSAI-a vezanih uz reviziju usklađenosti^[1] je ponuditi sveobuhvatan skup načela, standarda i smjernica za reviziju usklađenosti predmetne problematike, i to kako u kvalitativnom tako i u kvantitativnom smislu, a koja se po svom opsegu uvelike razlikuje od jednog slučaja do drugog i koju je moguće obaviti primjenom čitavog niza revizijskih pristupa i oblika izvješćivanja.
5. ISSAI 400 služi VRI-ima kao osnova za usvajanje i razvoj standarda i smjernica za reviziju usklađenosti. Načela iz ISSAI-a 400 mogu se koristiti na tri načina:

- kao osnova za razvoj standarda;
- kao osnova za usvajanje usklađenih domaćih standarda; ili
- kao osnova za usvajanje Smjernica za reviziju usklađenosti kao mjerodavnih standarda.

6 U svojim izvješćima o reviziji, bilo da se radi o revizorskom izvješću ili drugim oblicima izvješćivanja, VRI-i bi se na Temeljna načela revizije usklađenosti trebali pozivati jedino ako su standardi koje su razvili ili usvojili u potpunosti usuglašeni sa svim bitnim načelima iz ISSAI-a 400. Ova načela ni na koji način nemaju prevagu nad domaćim zakonima, propisima ili utvrđenim djelokrugom VRI-a.

7. Kako su Smjernice za reviziju usklađenosti (ISSAI-i 4000-4999) razvijene na način da se u njima ogleda najbolja praksa, bilo bi uputno kada bi ih VRI-i nastojali u cijelosti usvojiti kao svoje mjerodavne

standarde. INTOSAI uvažava činjenicu da će u određenim okolnostima to možda biti nemoguće uslijed odsutnosti osnovnih administrativnih mehanizama ili zbog toga što zakonima ili propisima nisu stvorene pretpostavke za obavljanje revizije prema Smjernicama za reviziju usklađenosti. Gdje god je to slučaj, VRI-ima je na raspolaganju mogućnost razvoja standarda koji se zasnivaju na Temeljnim načelima revizije usklađenosti ili usvajanja domaćih standarda koji su s njima usuglašeni.

8. Kada se revizijski standardi VRI-a zasnivaju na Temeljnim načelima revizije usklađenosti INTOSAI-ja ili su s njima usuglašeni, na iste se u svojim izvješćima o reviziji mogu pozvati navođenjem sljedećih riječi ... Svoju reviziju smo obavili u skladu sa [standardima] koji se zasnivaju na [ili su u suglasju s] Temeljnim načelima revizije (ISSAI 100-999) iz Međunarodnih standarda vrhovnih revizijskih institucija.

9. VRI-i se u nekim zemljama mogu odlučiti i za usvajanje Smjernica za reviziju usklađenosti kao standarda mjerodavnih za svoj rad. Na njih se, u tom slučaju, mogu pozvati navođenjem sljedećih riječi: ... Svoju [svoje] reviziju [revizije] [usklađenosti] smo obavili u skladu s Međunarodnim standardima vrhovnih revizijskih institucija [za reviziju usklađenosti].

Ovaj se navod može uvrstiti u izvješće o obavljenoj reviziji ili ga VRI može iznijeti u općenitijem obliku, na način da se odnosi na određeni niz revizijskih angažmana.

Ovisno o svom djelokrugu, VRI-i mogu provoditi kombinirane revizije koje uključuju aspekte financijske revizije, revizije usklađenosti i/ili revizije učinka. U tom se je slučaju potrebno pridržavati standarda mjerodavnih za svaku pojedinu vrstu revizije, a gore navedena formulacija može se kombinirati sa sličnim navodima iz ISSAI-a 200 odnosno 300 u vezi sa smjernicama za financijsku reviziju i reviziju učinka.

10. Mjerodavnost Temeljnih načela INTOSAI-a pobliže se utvrđuje u standardu ISSAI 100 – Temeljna načela revizije u javnom sektoru.

11. Kada se Opće smjernice za reviziju (ISSAI 1000-4999) koriste kao mjerodavni standardi za reviziju usklađenosti koja se provodi zajedno s revizijom financijskih izvješća, revizori u javnom sektoru trebali bi poštivati kako mjerodavnost Smjernica za reviziju usklađenosti (ISSAI 4000-4999), tako i mjerodavnost Smjernica za financijsku reviziju (ISSAI 1000-2999)[2].

OKVIR ZA OBAVLJANJE REVIZIJE USKLAĐENOSTI Cilj revizije usklađenosti

12. Revizija usklađenosti je neovisna ocjena kojom se utvrđuje je li dani predmet revizije u skladu s primjenjivim mjerodavnim propisima[3] koji su određeni kao kriteriji. Revizija usklađenosti se obavlja tako što se ocjenjuje jesu li aktivnosti, financijske transakcije, i informacije u svakom bitnom pogledu u skladu s mjerodavnim propisima kojima se subjekt revizije rukovodi u svom radu.

13. Stoga je cilj revizije usklađenosti u javnom sektoru omogućiti VRI-u da ocijeni jesu li aktivnosti subjekata u javnom sektoru u skladu s mjerodavnim propisima kojima se ovi rukovode u svom radu, što uključuje i izvješćivanje o tome u kojoj se mjeri revidirani subjekt pridržava utvrđenih kriterija. Izvješćivanje se može na razne načine, počevši od davanja kratkih standardiziranih mišljenja, pa sve do iznošenja različitih vrsta zaključaka u skraćenom ili proširenom obliku. Revizija usklađenosti se može odnositi na pravilnost (tj. pridržavanje službenih kriterija poput važećih zakona, propisa i ugovora) ili na primjerenost (poštivanje općih načela koja se primjenjuju na dobro financijsko upravljanje i ponašanje javnih dužnosnika). Premda se revizija usklađenosti poglavito bavi pravilnošću, u kontekstu javnog sektora bitna može biti i primjerenost jer tu postoje izvjesna očekivanja u pogledu financijskog upravljanja i ponašanja dužnosnika. Dakle, ovisno o djelokrugu VRI-a, u opseg revizije mogu ulaziti i određeni vidovi primjerenosti[4].

14. K tome, na temelju revizija usklađenosti, VRI-i s pravosudnim ovlastima mogu donositi presude i izricati kazne protiv onih koji su odgovorni za upravljanje javnim sredstvima. Neke VRI su činjenice koje nalažu pokretanje kaznenog postupka ovlaštene prijaviti pravosudnim tijelima. U tom smislu, cilj revizije usklađenosti može se proširiti, a revizor bi pri osmišljanju revizijske strategije ili planiranju, baš kao i

tijekom čitavog revizijskog procesa, trebao pridavati dužnu pozornost odgovarajućim posebnim zahtjevima.

Karakteristike revizije usklađenosti

15. Revizija usklađenosti može obuhvaćati širok raspon predmetnih pitanja, a moguće ju je obavljati radi pružanja bilo razumnog ili ograničenog uvjerenja i uz primjenu više vrsta kriterija, postupaka za prikupljanje dokaza i oblika izvješćivanja. Revizija usklađenosti se može svoditi na angažman čija je svrha potvrđivanje ili izravno izvješćivanje, ili pak na oboje istodobno. Izvješće o reviziji može biti sačinjeno u skraćenom ili proširenom obliku, a zaključke je moguće iznijeti na razne načine: kao jedinstven i jasan pisani iskaz mišljenja o usklađenosti ili kao razrađeniji odgovor na točno određena revizijska pitanja.

16. Revizija usklađenosti je često sastavni dio djelokruga VRI-a u vezi s revizijom subjekata javnog sektora. Tome je tako zbog toga što zakoni i drugi mjerodavni propisi služe kao glavno sredstvo s pomoću kojega zakonodavac provodi nadzor nad приходima i rashodima, upravljanjem i pravima građana na propisno postupanje u njihovim odnosima s javnim sektorom. Subjektima javnog sektora povjerena je zadaća dobrog upravljanja javnim sredstvima. Tijela javnog sektora i njihovi imenovani dužnosnici u svom su postupanju dužni biti **transparentni**, a prema građanima **odgovorni** za sredstva koja su im povjerena na **dobro upravljanje**.

17. Revizijom usklađenosti **transparentnost** se promiče davanjem pouzdanih izvješća o tome je li se sredstvima raspolagalo, je li se upravljanje provodilo te jesu li se prava građana na propisno postupanje poštivala kako to nalažu mjerodavni propisi. **Odgovornost** se promiče izvješćivanjem o odstupanjima od mjerodavnih propisa i njihovim povredama, a sve kako bi se mogle poduzeti korektivne mjere te da bi se one koji su odgovorni moglo i pozvati na odgovornost za njihove postupke. **Dobro upravljanje** se, pak, promiče kako utvrđivanjem slabosti i odstupanja od zakona i propisa, tako i ocjenom primjerenosti u slučajevima kada su zakoni i propisi nedostadni ili neodgovarajući. Prijevara i korupcija su, po svojoj prirodi, pojave koje se kose s transparentnošću, odgovornošću i dobrim gospodarenjem. Stoga se revizijom usklađenosti dobro upravljanje u javnom sektoru promiče i razmatranjem rizika prijave u odnosu na usklađenost.

18. Ovisno o organizacijskom ustroju javnog sektora i djelokrugu VRI-a, revizijama usklađenosti mogu se obuhvatiti sve razine vlasti, tj. državna, regionalna i lokalna. Moguće su i revizije usklađenosti privatnih subjekata, pri čemu se – po pitanju prihoda – naglasak stavlja na porezne obveznike, a – po pitanju rashoda – na one koji su uključeni u upravljanje javnom imovinom ili uslugama, primjerice, na temelju dogovora o partnerstvu ili u svojstvu korisnika javnih potpora ili subvencija.

19. U izvjesnim zemljama VRI ima svojstvo sudbenog tijela sastavljenog od sudaca, pod čiju nadležnost potpadaju državni računovođe i drugi javni dužnosnici koji mu moraju polagati račune. Zbog ove pravosudne uloge, VRI je dužan pobrinuti se da svatko tko je zadužen za upravljanje javnim sredstvima za ta sredstva snosi i odgovornost te da, u tom smislu, potpada pod njegovu nadležnost. Između ove pravosudne ovlasti i značajki revizije usklađenosti prisutan je važan odnos uzajamnog nadopunjavanja, što za sobom može povlačiti dodatne zahtjeve za revizore koji djeluju u okolnostima u kojima VRI ima ulogu sudbenog tijela.

Različiti pristupi reviziji usklađenosti

20. Revizija usklađenosti može biti sastavni dio kombinirane revizije koja može obuhvaćati i druge aspekte. Iako postoje druge mogućnosti, revizija usklađenosti se uglavnom provodi ili:

- u povezanosti s revizijom financijskih izvješća (za dodatne smjernice u tom smislu, vidi ISSAI 4200); ili
- odvojeno od revizije financijskih izvješća (vidi ISSAI 4100); ili
- u sprezi s revizijom učinka.

Revizija usklađenosti u svezi s revizijom financijskih izvješća

21. Kao sastavnica javnog demokratskog procesa, zakonodavac utvrđuje prioritete u pogledu prihoda i rashoda u javnom sektoru, kao i u vezi s izračunom i pripisivanjem rashoda i prihoda. Osnovne pretpostavke zakonodavnih tijela i odluke što ih ona donose izvor su mjerodavnih propisa kojima se uređuju novčani tokovi u javnom sektoru. Usklađenost s tim mjerodavnim propisima predstavlja širu perspektivu, zajedno s revizijom financijskih izvješća o izvršenju proračuna.

22. Revizija usklađenosti s odgovarajućim mjerodavnim propisima često je važan dio djelokruga VRI-a, pri čemu se povezuje s revizijom financijskih izvješća kao sastavnim dijelom izvješćivanja o izvršenju javnih proračuna.

23. Zakoni i propisi važni su kako kod revizije usklađenosti, tako i kod revizije financijskih izvješća. Koji se zakoni i propisi primjenjuju na svakom od tih području ovisit će o revizijskom cilju. Revizija usklađenosti je neovisna ocjena kojom se utvrđuje je li dani predmet revizije u skladu s primjenjivim mjerodavnim propisima koji su određeni kao kriteriji, pri čemu se naglasak stavlja na pribavljanje dostatne količine primjerenih dokaza u pogledu usklađenosti s tim kriterijima. Cilj revizije financijskih izvješća je ustanoviti jesu li financijska izvješća predmetnog subjekta sastavljeni u skladu s prihvatljivim okvirom financijskog izvješćivanja te pribaviti dostatnu količinu primjerenih revizijskih dokaza u pogledu zakona i propisa s izravnim i značajnim učinkom na financijska izvješća[5]. Dok su kod revizije financijskih izvješća bitni isključivo zakoni i propisi s izravnim i značajnim učinkom na financijska izvješća, kod revizije usklađenosti od značaja za reviziju mogu biti svi zakoni i propisi bitni za predmetnu problematiku.

24. **ISSAI 4200** sadrži smjernice za provedbu revizije usklađenosti u sprezi s revizijom financijskih izvješća. Te smjernice treba iščitavati zajedno sa Smjericama za financijsku reviziju (ISSAI 1000-2999).

Revizija usklađenosti na zasebnoj osnovi

25. Revizija usklađenosti se može planirati i obavljati te se o njoj može izvješćivati i odvojeno od revizije financijskih izvješća i revizije učinka. **ISSAI 4100** sadrži smjernice u vezi s time. Revizija usklađenosti se može provoditi na redovnoj ili na ad hoc osnovi, kao zasebna i jasno određena revizija povezana s nekim konkretnim predmetom revizije.

Revizija usklađenosti u kombinaciji s revizijom učinka

26. Kada je revizija usklađenosti sastavni dio revizije učinka, usklađenost se promatra kao jedan od vidova ekonomičnosti, efektivnosti i efikasnosti. Neusklađenost može biti uzrok, objašnjenje ili posljedica stanja u vezi s aktivnostima koje su predmet revizije učinka. Kod ovakvih kombiniranih revizija, revizori bi, oslanjajući se na svoju profesionalnu prosudbu, trebali odlučiti je li u glavnom žarištu revizije učinak ili usklađenost i treba li ISSAI-e primjenjivati na reviziju učinka, reviziju usklađenosti ili na obje.

ELEMENTI REVIZIJE USKLAĐENOSTI

27. Elementi revizije u javnom sektoru opisani su u ISSAI-u 100. U ovom se poglavlju u osnovnim crtama iznose dodatni vidovi elemenata bitnih za reviziju usklađenosti, a koje bi revizor trebao utvrditi prije nego što započne s revizijom.

Mjerodavni propisi i kriteriji

28. Mjerodavni propisi najosnovniji su element revizije usklađenosti jer iz njihova ustroja i sadržaja proizlaze revizijski kriteriji, a samim time tvore i osnovu za način na koji se revizija treba provoditi u okolnostima određenog ustavnog uređenja.

29. Mjerodavni propisi mogu obuhvaćati pravila, zakone i propise, odluke o proračunu, utvrđene kodekse, dogovorene uvjete ili opća načela kojima se rukovodi financijsko upravljanje u javnom sektoru i postupanje javnih dužnosnika. Većina mjerodavnih propisa počiva na osnovnim pretpostavkama i odlukama državnog zakonodavca, ali mogu se donositi i na nižim razinama u organizacijskom ustroju javnog sektora.

30. Zbog svoje mnogobrojnosti i raznovrsnosti, mogući mjerodavni propisi katkad sadrže međusobno proturječne odredbe i podložne su razlikama u tumačenju. K tome, mjerodavni propise nižeg reda možda

neće biti u suglasju sa zahtjevima ili ograničenjima iz pozitivnog zakonodavstva, a mogu se javiti i zakonske praznine. Zbog toga je radi ocjene usklađenosti s mjerodavnim propisima u javnom sektoru neophodno raspolagati dostatnim znanjem o njihovom ustroju i sadržaju. To je osobito važno kada je posrijedi utvrđivanje revizijskih kriterija jer se kao elementi revizije mogu pojaviti i sama ishodišta tih kriterija, i to kako pri određivanju opsega revizije, tako i pri utvrđivanju revizijskih nalaza.

31. Kriteriji su poredbeni parametri koji se koriste za dosljedno i razumno ocjenjivanje i mjerenje predmeta revizije. Revizor ih utvrđuje na temelju odgovarajućih mjerodavnih propisa. Da bi bili primjereni, kriteriji revizije usklađenosti moraju biti relevantni, pouzdani, cjeloviti, objektivni, razumljivi, usporedivi, prihvatljivi i dostupni. Bez referentnog okvira što ga pružaju primjereni kriteriji, svaki će zaključak biti podložan osobnom tumačenju i pogrešnom shvaćanju.

32. Revizija usklađenosti uglavnom se sastoji od ocjene usklađenosti sa službenim kriterijima kao što su pozitivno zakonodavstvo, propisi doneseni na temelju okvirnog zakonodavstva te drugi mjerodavni zakoni, propisi i sporazumi, uključujući zakone o proračunu (pravilnost). Kada službenih kriterija nema ili kada u zakonodavstvu postoje očite manjkavosti u pogledu njegove primjene, revizijom se može ispitati i usklađenost s općim načelima kojima se rukovodi dobro financijsko upravljanje i postupanje javnih dužnosnika (primjerenost). Odgovarajući kriteriji potrebni su kako kod revizije koja je usredotočena na pravilnost, tako i kod one koja se bavi primjerenošću. Kod revizije usklađenosti koja naglasak stavlja na primjerenost, odgovarajući kriteriji bit će ili općeprihvaćena načela ili najbolja domaća ili međunarodna praksa. U izvjesnim slučajevima, ovi kriteriji mogu biti nekodificirani, prešutni ili zasnovani na pravnim načelima koja nose prevagu.

Predmet revizije

33. Predmet revizije usklađenosti uvjetovan je opsegom određene revizije. Tu se može raditi o aktivnostima, financijskim transakcijama ili informacijama. Kod angažmana čija je svrha potvrđivanje usklađenosti, bitnije je odrediti informaciju o predmetu revizije, pri čemu se može raditi o izvavi o usklađenosti sročenoj u skladu s utvrđenim i standardiziranim okvirom izvješćivanja.

34. Predmet revizije ovisi o djelokrugu VRI-a, mjerodavnim propisima i opsegu revizije. Shodno tome, sadržaj i opseg predmeta revizije usklađenosti može se uvelike razlikovati od jednog slučaja do drugog. Predmet revizije može biti opće ili posebne naravi. Neke vrste predmeta su kvantitativne prirode i često ih je lako izmjeriti (primjerice, plaćanja koja ne udovoljavaju određenim uvjetima), dok su druge po prirodi kvalitativne, a samim time i subjektivnije (primjerice, ponašanje ili pridržavanje proceduralnih zahtjeva).
Tri strane u reviziji usklađenosti

35. Revizija usklađenosti se zasniva na trostranom odnosu u kojem **revizor** nastoji pribaviti dostatnu količinu primjerenih revizijskih dokaza radi donošenja zaključka zamišljenog kako bi se kod **predviđenih korisnika**, osim **odgovorne strane**, povećao stupanj sigurnosti u pogledu mjerenja ili ocjene predmeta revizije u odnosu na kriterije.

36. Kod revizije usklađenosti, odgovornost revizora svodi se na određivanje elemenata revizije, ocjenu usklađenosti određenog predmeta revizije s utvrđenim kriterijima i objavljivanje izvješća o obavljenoj reviziji usklađenosti.

37. Odgovorna strana je izvršni ogranak vlasti i/ili na njoj utemeljena hijerarhijska struktura javnih dužnosnika i subjekata koji su odgovorni za upravljanje javnim sredstvima i izvršavanje svojih ovlasti pod nadzorom zakonodavca. Kod revizije usklađenosti, odgovorna strana snosi odgovornost za predmet revizije.

38. Predviđeni korisnici su pojedinci, organizacije ili skupine istih, za koje revizor sastavlja izvješće o obavljenoj reviziji. Kod revizije usklađenosti, korisnik je u pravilu zakonodavac kao tijelo koje okuplja predstavnike građana, koji su pak krajnji korisnici izvješća o reviziji usklađenosti. Zakonodavac donosi

odluke i utvrđuje prioritete u vezi s izračunom i namjenom rashoda i prihoda u javnom sektoru. Kod revizije usklađenosti, glavni korisnik je često i subjekt koji je donio mjerodavne propise koje su poslužile kao revizijski kriteriji.

39. Odnos između ovih triju strana treba promatrati u kontekstu svake pojedine revizije. U slučaju angažmana čija je svrha izravno izvješćivanje taj odnos može biti drukčiji nego li kod angažmana čija je svrha potvrđivanje usklađenosti. Definicija triju strana može se razlikovati i ovisno o uključenim subjektima javnog sektora.

Pružanje uvjerenja u reviziji usklađenosti

40. Revizor provodi postupke radi smanjivanja rizika ili upravljanja rizikom donošenja netočnih zaključaka, uz uvažavanje činjenice da se, zbog ograničenja svojstvenih svim revizijama, niti jednom revizijom nikada ne može dati apsolutno uvjerenje o stanju stvari u vezi s njenim predmetom, što treba jasno staviti do znanja. U većini slučajeva, revizija usklađenosti neće obuhvatiti sve elemente predmeta revizije, već će se osloniti na određeni stupanj kvalitativnog ili kvantitativnog uzorkovanja.

41. Revizijom usklađenosti koja se obavlja radi pružanja uvjerenja kod predviđenih se korisnika povećava sigurnost u pogledu informacija koje dobivaju od revizora ili neke druge strane. Kod revizije usklađenosti postoje **dvije razine uvjerenja**: razumno uvjerenje, kojim se daje do znanja kako, prema mišljenju revizora, predmet revizije u svakom bitnom pogledu jest ili nije u skladu utvrđenim kriterijima; i ograničeno uvjerenje, kojim se daje do znanja kako revizor nije uočio ništa što bi ga navelo na pomisao da predmet revizije nije u skladu s danim kriterijima. Kod revizije usklađenosti, mogućnost pružanja kako razumnog, tako i ograničenog uvjerenja postoji i u angažmanima čija je svrha izravno izvješćivanje i u onima čija je svrha potvrđivanje usklađenosti.

NAČELA REVIZIJE USKLAĐENOSTI

42. Revizija usklađenosti je sustavan proces pribavljanja i ocjene dokaza o tome je li određeni predmet revizije u skladu s primjenjivim mjerodavnim propisima koji su određeni kao kriteriji. Niže navedena načela od temeljne su važnosti za provedbu revizije usklađenosti. Po svojoj prirodi, revizija je opetovan i kumulativan proces, ali za potrebe jasnijeg izlaganja, ovo je poglavlje podijeljeno na načela koja revizor treba uzeti u obzir prije početka revizijskog procesa i više puta za njegova trajanja (opća načela) te načela vezana uz pojedine korake samog revizijskog procesa.

Opća načela

Profesionalna prosudba i skepticizam

43. Revizori bi planiranju i provedbi revizije trebali pristupiti sa profesionalnim skepticizmom te primjenjivati profesionalnu prosudbu tijekom čitavog revizijskog procesa.

Pojmovi "profesionalni skepticizam" i "profesionalna prosudba" bitni su pri utvrđivanju zahtjeva u vezi s odlukama revizora o odgovarajućem pravcu djelovanja. U njima se ogleda revizorov stav koji mora uključivati i sklonost propitivačkom načinu razmišljanja.

Revizor mora primjenjivati profesionalnu prosudbu u svim fazama revizijskog procesa. Taj se koncept odnosi na primjenu odgovarajućih profesionalnih sposobnosti, znanja i iskustva u kontekstu određenom revizijskim standardima, a sve kako bi se omogućilo donošenje upućenih odluka o pravcima djelovanja koji su primjereni s obzirom na okolnosti revizije.

Pojam profesionalnog skepticizma od temeljne je važnosti za sve revizije. Revizor bi planiranju i provedbi revizije trebao pristupiti sa stajališta profesionalnog skepticizma, uz uvažavanje činjenice da izvjesne okolnosti mogu dovesti do odstupanja predmeta revizije od zadanih kriterija. Pristupanje reviziji sa stajališta profesionalnog skepticizma znači da je revizor sklon propitivačkom načinu razmišljanja te donosi kritičke ocjene o dostatnosti i primjerenosti dokaza pribavljenih tijekom revizije.

Profesionalna prosudba i skepticizam se tijekom čitavog revizijskog procesa primjenjuju radi ocjene elemenata revizije, njenog opsega, rizika, materijalnosti i revizijskih postupaka za kojima valja posegnuti kao odgovor na uočene rizike. Ova se dva koncepta koriste i pri ocjeni dokaza i slučajeva neusklađenosti, pri izvješćivanju, kao i pri određivanju oblika, sadržaja i učestalosti komunikacije za čitavog trajanja revizije. Specifični zahtjevi za održavanje profesionalne prosudbe i skepticizma u reviziji usklađenosti predstavljaju sposobnost analiziranja ustroja i sadržaja javnih mjerodavnih propisa kao osnove za određivanje odgovarajućih kriterija i zakonskih praznina, u slučaju potpune ili djelomične nedostatnosti zakona i propisa, kao i sposobnost primjene profesionalnih revizionih koncepata kod pristupanja poznatim i nepoznatim predmetima revizije. Revizor bi raznovrsne revizijske dokaze trebao biti kadar procijeniti prema njihovom izvoru i bitnosti za opseg i predmet revizije te ocijeniti dostatnost i primjerenost svih dokaza pribavljenih tijekom revizije.

Kontrola kvalitete

44. Revizori bi trebali preuzeti odgovornost za sveukupnu kvalitetu revizije.

Revizor snosi odgovornost za obavljanje revizije i tijekom čitavog revizijskog procesa trebao bi provoditi postupke kontrole kvalitete. Cilj tih postupaka trebao bi biti vođenje brige o usklađenosti revizije s primjenjivim standardima, kao i o primjerenosti izvješća o reviziji, zaključaka i mišljenja s obzirom na dane okolnosti.

Rukovođenje revizijskim timom i vještine i znanja

45. Revizori bi trebali imati pristup neophodnim vještinama.

Pojedinci u revizorskom timu bi, zajednički gledano, trebali raspolagati znanjem, vještinama i stručnošću neophodnom za uspješno obavljanje revizije. Tu se radi o razumijevanju i praktičnom iskustvu u vezi s vrstom revizije koja se provodi, poznavanju primjenjivih standarda i mjerodavnih propisa, razumijevanju poslovanja revidiranog subjekta i sposobnosti i iskustvu primjene profesionalne prosudbe. Svim revizijama zajednička je potreba za upošljavanjem osoblja s odgovarajućom stručnom spremom, osiguravanjem stručnog usavršavanja i izobrazbe zaposlenih, izradom priručnika i drugih pisanih smjernica i uputa za provedbu revizija te dodjeljivanjem dostatnih resursa za provedbu revizije. Revizori bi svoju stručnu osposobljenost trebali održavati stalnim stručnim usavršavanjem.

Obavljanje revizije može iziskivati posebne tehnike, metode ili vještine iz stručnih područja koja u VRI-u nisu zastupljena. Vanjski se stručnjaci mogu koristiti na razne načine, npr. kako bi doprinijeli svojim znanjem ili obavili posebne poslove. Revizori bi trebali ocijeniti odlikuju li se stručnjaci neophodnom kompetentnošću, sposobnostima i objektivnošću te odrediti je li njihov rad potreban u svrhu obavljanja revizije.

Revizijski rizik

46. Revizori bi o revizijskom riziku trebali voditi računa tijekom čitavog revizijskog procesa.

Reviziju bi trebalo provoditi tako da se revizijskim rizikom upravlja ili ga se smanjuje na prihvatljivu razinu. Revizijski rizik je rizik da izvješće o reviziji ili, točnije, mišljenje ili zaključak revizora neće biti primjereni s obzirom na okolnosti dotične revizije. Vođenje računa o revizijskom riziku bitno je kako u angažmanima čija je svrha potvrđivanje usklađenosti, tako i u onima čija je svrha izravno izvješćivanje. S obzirom na predmet revizije i oblik izvješćivanja, tj. u odnosu na pitanje je li predmet revizije kvantitativne ili kvalitativne naravi i treba li izvješće sadržavati mišljenje ili zaključak, revizor bi trebao voditi računa o tri različite dimenzije revizijskog rizika: inherentnom riziku, kontrolnom riziku i riziku neotkrivanja. Razmjerna važnost ovih triju dimenzija revizijskog rizika ovisi o prirodi predmeta revizije, o tome treba li revizija pružiti razumno ili ograničeno uvjerenje i je li svrha angažmana izravno izvješćivanje ili potvrđivanje usklađenosti.

Materijalnost

47. Revizori bi o materijalnosti trebali voditi računa tijekom čitavog revizijskog procesa.

Određivanje materijalnosti je stvar profesionalne prosudbe i ovisi o tome kako revizor tumači potrebe korisnika. Neka se stvar može ocijeniti značajnom ako bi spoznaje o istoj po svojoj prilici utjecale na odluke predviđenih korisnika. Ta se prosudba može odnositi na pojedinačnu stavku ili na skupinu stavki promatranih na zajedničkoj osnovi. Materijalnost se često razmatra s obzirom na vrijednost, ali ima i druge kvantitativne kao i kvalitativne strane. Zbog obilježja svojstvenih pojedinoj stavki ili skupini stavaka, određeno pitanje može postati značajno već i po svojoj samoj prirodi. Pitanje može biti značajno i zbog konteksta u kojem se javlja.

Kao što je navedeno, kod revizije usklađenosti materijalnost ima kako kvantitativne, tako i kvalitativne aspekte, premda kvalitativni aspekti u javnom sektoru uglavnom igraju važniju ulogu. O materijalnosti treba voditi računa radi planiranja, ocjene pribavljenih dokaza i izvješćivanja. Kod određivanja materijalnosti, jedna od osnovnih pretpostavki je ocijeniti može li se razumno očekivati kako će slučajevi usklađenosti ili neusklađenosti (možebitni ili potvrđeni) utjecati na odluke predviđenih korisnika. Čimbenici koje treba uzeti u obzir pri donošenju te na prosudbi zasnovane ocjene uključuju zadane obveze, javni interes ili očekivanja, posebna područja zakonodavnog djelovanja, zahtjeve i znatna novčana izdvajanja. Značajnim se mogu smatrati i pitanja koja su po vrijednosti ili pojavnosti na razini nižoj od one koja zahtijeva opće određivanje materijalnosti. Ocjena materijalnosti od revizora iziskuje sveobuhvatnu profesionalnu prosudbu i povezana je s opsegom revizije.

Dokumentacija

48. Revizori bi trebali pripremati odgovarajuću revizijsku dokumentaciju.

Dokumentacija bi trebala biti pripremljena u odgovarajućem roku i pružati jasan uvid u korištene kriterije, opseg revizije, donesene prosudbe, pribavljene dokaze i zaključke do kojih se došlo. Dokumentacija bi trebala biti dovoljno detaljna kako bi iskusnom revizoru koji o predmetnoj reviziji nema prethodnih spoznaja omogućila stjecanje uvida u sljedeće: odnos između predmeta revizije, kriterija, opsega revizije, procjene rizika, revizijske strategije i plana revizije te prirode, vremenskog tijeka, razmjera i rezultata provedenih postupaka; dokaze pribavljene u prilog zaključka ili mišljenja revizora; obrazloženje svih bitnih pitanja koja su zahtijevala primjenu profesionalne prosudbe; i s time povezane zaključke. Revizor bi odgovarajuću revizijsku dokumentaciju trebao pripremiti prije objave izvješća o obavljenoj reviziji, a dokumentacija bi se trebala čuvati tijekom primjerenog vremenskog razdoblja.

Komunikacija

49. Revizori bi tijekom čitavog revizijskog procesa trebali održavati djelotvornu komunikaciju.

Komunikacija se odvija u svim fazama revizije, tj. prije početka revizije, tijekom početnog planiranja, tijekom same revizije i u fazi izvješćivanja. Sa svim važnijim teškoćama na koje se naišlo tijekom revizije, baš kao i sa slučajevima značajne neusklađenosti, potrebno je upoznati odgovarajuću razinu rukovodstva ili one koji su nadležni za upravljanje. Isto tako, revizor bi odgovornu stranu trebao uputiti u revizijske kriterije.

Načela vezana za revizijski proces Planiranje i osmišljanje revizije usklađenosti

Opseg revizije

50. Revizori bi trebali odrediti opseg revizije.

Kada nije propisan u skladu s djelokrugom VRI-a ili primjenjivim zakonodavstvom, odluku o opsegu revizije trebao bi donijeti revizor. U opsegu revizije jasno se očituju glavni naglasci, razmjeri i ograničenja revizije s obzirom na ocjenu usklađenosti predmetnih pitanja sa zadanim kriterijima. Na određivanje opsega revizije utječu materijalnost i rizik, a opseg pak određuje koji će mjerodavni propisi ili njihovi dijelovi biti obuhvaćeni. Revizijski proces u cjelini treba osmisлити na način da se njime obuhvati puni opseg revizije.

Predmet revizije i kriteriji

51. Revizori bi trebali odrediti predmet revizije i odgovarajuće kriterije.

Određivanje predmeta i kriterija jedna je od prvih faza revizije usklađenosti. Predmet i kriteriji mogu biti određeni zakonom ili djelokrugom VRI-a. Alternativno, može ih odrediti i sam revizor. U slučaju angažmana čija je svrha potvrđivanje usklađenosti, katkad je bitno odrediti i predmetne informacije što ih odgovorna strana podastire u pogledu usklađenosti dotičnog predmeta s određenim kriterijima.

Predmet revizije može poprimiti mnoge oblike i imati raznovrsne značajke. Pri određivanju predmeta revizije, revizor bi trebao primijeniti profesionalnu prosudbu i skepticizam ne bi li analizirao subjekt revizije te ocijenio materijalnost i rizik.

Predmet revizije trebao bi biti jasno odrediv te bi ga trebalo biti moguće ocijeniti u odnosu na odgovarajuće kriterije. Po prirodi bi trebao biti takav da omogućuje pribavljanje dostatne količine primjerenih dokaza u prilog revizijskog izvješća, zaključaka ili mišljenja.

Revizor bi trebao odrediti odgovarajuće kriterije koji će poslužiti kao osnova za ocjenu revizijskih dokaza i razradu revizijskih nalaza i zaključaka. S kriterijima valja upoznati predviđene korisnike, a prema potrebi, i druge. Isto tako, treba ih staviti na znanje i odgovornoj strani.

Poznavanje subjekta

52. Revizori bi se sa subjektom revizije trebali upoznati u svjetlu odgovarajućih mjerodavnih propisa.

U obuhvat revizije usklađenosti mogu ulaziti sve razine izvršne vlasti, a mogu biti uključene i različite razine javne uprave, vrste subjekta i njihove kombinacije. Stoga bi revizor trebao poznavati ustroj i poslovanje subjekta revizije i njegove postupke postizanja usklađenosti. Revizor će te spoznaje iskoristiti kako bi odredio materijalnost i procijenio rizik neusklađenosti.

Poznavanje unutarnjih kontrola i kontrolnog okruženja

53. Revizori bi se trebali upoznati s kontrolnim okruženjem i bitnim unutarnjim kontrolama te razmotriti je li izgledno kako će se istima osigurati usklađenost.

Poznavanje subjekta i/ili predmeta revizije bitnog za određivanje njenog opsega ovisi o spoznajama revizora u pogledu kontrolnog okruženja. Kontrolno se okruženje svodi na kulturu čestitosti i etičkog ponašanja koja služi kao osnova za sustav unutarnjih kontrola kojima se osigurava usklađenost s mjerodavnim propisima. Kod revizije usklađenosti, od osobite je važnosti kontrolno okruženje u kojem se naglasak stavlja na postizanje usklađenosti.

Radi upoznavanja sa subjektom ili predmetom revizije, revizor treba poznavati i sustav unutarnjih kontrola. Na koju će se točno vrstu kontrola revizor usredotočiti ovisit će o predmetu revizije, kao i o posebnoj naravi i opsegu revizije. Kako predmet revizije može biti kvalitativne ili kvantitativne naravi, revizor će se usredotočiti na kvantitativne ili kvalitativne unutarnje kontrole ili na njihovu kombinaciju, već prema tome koji je opseg revizije. Pri ocjeni unutarnjih kontrola, revizor procjenjuje koliki je rizik da se njima možda neće spriječiti ili otkriti značajni slučajevi neusklađenosti. Revizor bi trebao razmotriti jesu li unutarnje kontrole u suglasju s kontrolnim okruženjem na način da u svakom bitnom pogledu osiguravaju usklađenost s mjerodavnim propisima.

Procjena rizika

54. Revizori bi trebali obavljati procjenu rizika ne bi li utvrdili rizike neusklađenosti.

U svjetlu revizijskih kriterija, opsega revizije i značajki revidiranog subjekta, revizor bi trebao obaviti procjenu rizika ne bi li odredio prirodu, vremenski tijek i razmjere revizijskih postupaka koje treba provesti. Revizor bi pritom trebao razmotriti rizike neusklađenosti predmeta revizije s utvrđenim kriterijima. Neusklađenost može biti posljedica prijave, greške, posebne naravi samog predmeta revizije i/ili okolnosti u kojima se revizija odvija. O utvrđivanju rizika neusklađenosti i njihovog možebitnog utjecaja na revizijske postupke treba voditi računa tijekom čitavog revizijskog procesa. U okviru procjene rizika, revizor bi trebao ocijeniti sve poznate slučajeve neusklađenosti kako bi odredio jesu li značajni.

Rizik prijave

55. Revizori bi trebali voditi računa o riziku prijave.

Ako naiđe na slučajeve neusklađenosti koji bi mogli ukazivati na prijerau, revizor treba postupiti s dužnom profesionalnom pozornošću i oprezom kako ne bi utjecao ni na kakve buduće sudske postupke ili istrage.

Kod revizije usklađenosti, prijera se uglavnom odnosi na zluporabu javnih ovlasti, ali i na prijerno izvješćivanje o pitanjima usklađenosti. Slučajevi neusklađenosti s mjerodavnim propisima mogu predstavljati namjernu zluporabu javne ovlasti radi stjecanja protupravne koristi. Izvršavanje javnih ovlasti obuhvaća donošenje odluka, nedonošenje odluka, obavljanje pripremnih radnji, pružanje savjeta, postupanje s informacijama i druge radnje u javnoj službi. Protupravna korist se odnosi na prednosti nematerijalne ili materijalne naravi, ostvarene namjernim postupanjem jednog ili više pojedinaca iz redova uprave, osoba nadležnih za upravljanje, zaposlenika ili trećih strana.

Premda otkrivanje prijera ne predstavlja glavni cilj revizije usklađenosti, revizori bi u svoju procjenu rizika trebali uključiti i čimbenike rizika prijere te bi u obavljanju svoga posla trebali uvijek budno paziti na bilo kakve naznake prijera.

Revizijska strategija i plan revizije

56. Revizori bi trebali razraditi revizijsku strategiju i plan revizije.

Planiranje revizije bi trebalo obuhvaćati raspravu među članovima revizorskog tima radi razrade opće revizijske strategije i plana revizije. Svrha revizijske strategije je smišljanje djelotvornog odgovora na rizik neusklađenosti. Pritom bi se kroz razradu plana revizije trebali razmotriti i predviđeni revizijski odgovori na pojedine rizike. I revizijska strategija i plan revizije trebaju biti sačinjeni u pisanom obliku. Planiranje nije zasebna faza pojedine revizije, već neprekidan i opetovan proces.

Revizijski dokazi

57. Revizori bi trebali prikupiti dostatnu količinu primjerenih dokaza kako bi reviziju obuhvatili u njenom punom opsegu.

Revizor bi trebao prikupiti dostatnu količinu primjerenih revizijskih dokaza koji će poslužiti kao osnova za njegov zaključak ili mišljenje. **Dostatnost** je mjerilo količine dokaza, dok se **primjerenost** odnosi na njihovu kvalitetu, tj. njihovu mjerodavnost, valjanost i pouzdanost. Količina potrebnih dokaza ovisi o revizijskom riziku (što je veći rizik, to će više dokaza po svoj prilici biti potrebno), kao i o kvaliteti tih dokaza (što su dokazi kvalitetniji, to će ih manje možda biti potrebno). Dakle, dostatnost i primjerenost su u odnosu međusobne povezanosti. No, pukim pribavljanjem veće količine dokaza ne može se nadoknaditi njihova loša kvaliteta. Na pouzdanost dokaza utječu njihovi izvori i narav, a uvjetuju je i posebne okolnosti u kojima su dokazi pribavljeni. Revizor treba razmotriti kako mjerodavnost, tako i pouzdanost informacija koje će mu poslužiti kao revizijski dokazi te mora poštivati povjerljivost svih revizijskih dokaza i informacija koje je dobio.

Revizijski bi postupci trebali biti primjereni s obzirom na okolnosti revizije i odgovarati svrsi pribavljanja dostatne količine primjerenih revizijskih dokaza. Narav i izvori neophodnih revizijskih dokaza uvjetovani su kriterijima, predmetom i opsegom revizije. Kako predmet revizije može biti kvalitativne ili kvantitativne naravi, revizor će se usredotočiti na kvantitativne ili kvalitativne revizijske dokaze ili na njihovu kombinaciju, već prema tome koji je opseg revizije. Stoga revizija usklađenosti uključuje raznovrsne postupke prikupljanja dokaza kako kvantitativne, tako i kvalitativne naravi.

Kako bi ispunio zahtjeve u pogledu dostatnosti i primjerenosti, revizor koji obavlja reviziju usklađenosti često će morati kombinirati i uspoređivati dokaze iz različitih izvora.

Ocjena revizijskih dokaza i donošenje zaključaka

58. Revizori bi trebali ocijeniti je li pribavljena dostatna količina primjerenih dokaza i donijeti odgovarajuće zaključke.

Po završetku same revizije, revizor će razmotriti revizijske dokaze ne bi li donio zaključak ili dao mišljenje. Radi smanjivanja revizijskog rizika na prihvatljivo nisku razinu, revizor bi trebao ocijeniti jesu li pribavljeni dokazi dostatni i primjereni. Taj postupak ocjene podrazumijeva razmatranje kako dokaza koji idu u prilog revizijskom izvješću, zaključku ili mišljenju o usklađenosti ili neusklađenosti, tako i onih koji mu naizgled proturječe. Isto tako, tu se razmatraju i pitanja materijalnosti. Nakon što ocijeni jesu li dokazi dostatni i primjereni s obzirom na razinu uvjerenja koje se pruža dotičnom revizijom, revizor bi trebao razmotriti koji bi zaključak bio najbolji u svjetlu tih dokaza.

Ako revizijski dokazi pribavljeni iz jednog izvora nisu u suglasju s dokazima pribavljenim iz nekog drugog izvora ili ako ima bilo kakvih dvojbi u pogledu pouzdanosti informacija koje se koriste kao dokazi, revizor bi trebao utvrditi kojim bi se izmjenama ili dopunama revizijskih postupaka to pitanje moglo riješiti te razmotriti možebitne posljedice po ostale aspekte revizije.

Po završetku revizije, revizor će razmotriti revizijsku dokumentaciju kako bi utvrdio je li predmet revizije ispitan u dovoljnoj i prikladnoj mjeri. Isto tako, revizor bi trebao utvrditi jesu li procjena rizika i prvobitno određenje materijalnosti bili primjereni u svjetlu prikupljenih dokaza ili ih je, pak, potrebno preispitati.

Izvješćivanje

59. Revizori bi svoje izvješće trebali sastaviti na temelju načela cjelovitosti, objektivnosti, pravodobnosti i kontradiktornog procesa.

Načelom cjelovitosti od revizora se zahtijeva razmatranje svih mjerodavnih revizijskih dokaza prije objave izvješća. Načelom objektivnosti od revizora se zahtijeva primjena profesionalne prosudbe i skepticizma radi osiguravanja činjenične točnosti svih izvješća, kao i primjerenog i uravnoteženog iznošenja nalaza i zaključaka. Načelo pravodobnosti podrazumijeva sastavljanje izvješća u propisnom roku. Načelo kontradiktornog procesa podrazumijeva provjeru točnosti činjenica s revidiranim subjektom i, prema potrebi, uvrštavanje očitovanja odgovornih dužnosnika u izvješće. Izvješće o reviziji usklađenosti mora i oblikom i sadržajem udovoljavati svim ovim načelima.

Oblici izvješćivanja mogu biti određeni zakonom ili djelokrugom VRI-a. No, izvješće o reviziji u pravilu sadrži zaključak zasnovan na obavljenom revizijskom radu. Prema potrebi, u izvješću se također mogu iznijeti konstruktivne i praktične preporuke za poboljšanja. Kod angažmana čija je svrha potvrđivanje usklađenosti, izvješće se obično naziva izvješće revizora.

Način izvješćivanja se može kretati u rasponu od standardiziranih mišljenja, pa sve do raznih oblika zaključaka, iznesenih u skraćenom ili proširenom obliku. No, kako god izgledalo, izvješće bi trebalo biti cjelovito, točno i objektivno te onoliko jasno i jezgrovito koliko to dopušta predmet obavljene revizije. Potrebno je opisati sva ograničenja u pogledu opsega revizije. U izvješću treba jasno naznačiti mjerodavnost korištenih kriterija i razinu uvjerenja koje se pruža.

Zaključak može poprimiti oblik jasnog pisanog iskaza mišljenja o usklađenosti, koje se često navodi uz mišljenje o financijskim izvješćima. Može se izraziti i kao razrađeniji odgovor na točno određena revizijska pitanja. Dok je kod angažmana čija je svrha potvrđivanje usklađenosti uobičajenije davanje mišljenja, kod angažmana čija je svrha izravno izvješćivanje češće se pribjegava odgovaranju na točno određena revizijska pitanja. Ako se iznosi mišljenje, revizor bi trebao navesti je li ono nemodificirano (pozitivno) ili je modificirano na temelju ocjene materijalnosti i učinka prožimanja. Davanje mišljenja će u pravilu iziskivati razrađeniju revizijsku strategiju i pristup.

Izvješće o reviziji usklađenosti trebalo bi sadržavati sljedeće elemente (premda ne nužno prema navedenom redosljedu):

1. Naslov
2. Korisnik
3. Opseg revizije, uključujući obuhvaćeno razdoblje

4. Naznaka ili opis predmeta revizije
5. Utvrđeni kriteriji
6. Naznaka revizijskih standarda primijenjenih u obavljanju revizijskog rada
7. Sažeti prikaz obavljenog revizijskog rada
8. Nalazi
9. Zaključak/mišljenje
10. Očitovanja revidiranog subjekta (prema potrebi)
11. Preporuke (prema potrebi)
12. Datum izvješća
13. Potpis

Praćenje postupanja (follow up)

60. Revizori bi prema potrebi trebali pratiti postupanje po uočenim slučajevima neusklađenosti.

Postupak praćenja omogućuje djelotvornu provedbu korektivnih mjera, a revidiranom subjektu, korisnicima izvješća o reviziji i revizoru pruža korisne povratne informacije (za buduće planiranje revizija). Potreba za praćenjem postupanja po slučajevima neusklađenosti istaknutim u prijašnjim izvješćima razlikovat će se ovisno o naravi predmeta revizije, uočenim neusklađenostima i posebnim okolnostima revizije. U slučaju određenih VRI-a, uključujući revizorske sudove, praćenje postupanja može uključivati objavu zakonski obvezujućih izvješća ili donošenje sudskih odluka. U slučaju revizija koje se obavljaju na redovnoj osnovi, postupci praćenja mogu tvoriti sastavni dio procjene rizika u idućoj godini.

[1] ISSAI 400 i ISSAI 4000-4999

[2] Trenutno ISSAI 1000-1810.

[3] Za pojam mjerodavnih propisa, vidi točke 28. i 29.

[4] Vidi točku 32.

[5] Usp. ISSAI 1250.

ZAKONI I AKTA

- [Zakon o reviziji](#)
- [ISSAI okvir](#)
- [Parlament FBiH](#)