

**MSVRI 1** Mednarodne standarde vrhovnih revizijskih institucij (International Standards of Supreme Audit Institutions – ISSAI) izdaja Mednarodna organizacija vrhovnih revizijskih institucij (International Organization of Supreme Audit Institutions – INTOSAI). Za dodatne informacije obiščite *[www.issai.org](http://www.issai.org)*

## LIMSKA DEKLARACIJA

## **Kazalo**

<b>PREDGOVOR</b>	<b>3</b>
<b>I. SPLOŠNO</b>	<b>4</b>
<b>II. NEODVISNOST</b>	<b>5</b>
<b>III. ODNOS S PARLAMENTOM, VLADO IN UPRAVO</b>	<b>6</b>
<b>IV. PRISTOJNOSTI VRHOVNIH REVIZIJSKIH INSTITUCIJ</b>	<b>7</b>
<b>V. REVIZIJSKE METODE, OSEBJE IN MEDNARODNA IZMENJAVA IZKUŠENJ</b>	<b>7</b>
<b>VI. POROČANJE</b>	<b>8</b>
<b>VII. REVIZIJSKE PRISTOJNOSTI VRHOVNIH REVIZIJSKIH INSTITUCIJ</b>	<b>9</b>

## Predgovor

Ko so delegati na IX. zasedanju INCOSAI v Limi (Peru) več kot pred dvema desetletjema v oktobru 1977 z odobravanjem sprejeli Limsko deklaracijo o smernicah za revizijska načela, so obstajali veliki upi, da bo po vsem svetu doživela uspeh, vendar glede tega ni bilo nobene gotovosti.

Od takrat so izkušnje z Limsko deklaracijo presegle celo največja pričakovanja in dokazale, kako odločilno vplivajo na razvoj revidiranja javnega sektorja v danem okviru vsake posamezne države. Limska deklaracija je enako pomembna za vse vrhovne revizijske institucije, ki so združene v organizaciji INTOSAI, ne glede na to, kateri regiji pripadajo, kako so se razvijale, kako so vključene v sistem javne uprave ali kako so organizirane.

Za uspeh deklaracije gre zahvala predvsem dejstvu, da vsebuje izčrpen seznam vseh ciljev in vprašanj, ki se nanašajo na revidiranje javnega sektorja, obenem pa ostaja izjemno pomembna ter kratka in jedrnata: zato se jo lahko uporablja, njen jasan jezik pa zagotavlja, da ostaja osredotočena na glavne elemente.

Glavni cilj Limske deklaracije je poziv k neodvisnemu revidiranju javnega sektorja. Vrhovna revizijska institucija, ki te zahteve ne more izpolniti, ne izpolnjuje standardov, zato ni presenetljivo, da je vprašanje neodvisnosti vrhovnih revizijskih institucij še naprej tema, o kateri se znotraj skupnosti organizacije INTOSAI vedno znova razpravlja. Skladnosti z Limsko deklaracijo še ne pomeni dejansko doseganje neodvisnosti vrhovne revizijske institucije – neodvisnost mora biti zagotovljena z zakonodajo. Za to pa morajo obstajati institucije pravne varnosti, ki dobro delujejo, le-te pa lahko najdemo samo v demokraciji, ki temelji na pravni državi.

Pravna država in demokracija sta torej bistveni predpostavki za resnično neodvisno revidiranje javnega sektorja, torej sta stebra, na katerih temelji Limska deklaracija. Načela, ki jih vsebuje Limska deklaracija, so brezčasna, gre za bistvene vrednote, ki so svojo aktualnost ohranile vsa leta, odkar so bile prvič sprejete. Dejstvo, da je bila sprejeta odločitev, da se Limska deklaracija več kot 20 let kasneje ponovno objavi, zares pričča o kakovosti in daljnovidnosti njenih avtorjev.

Uredništvu publikacije International Journal of Government Auditing se zahvaljujemo za njihova prizadevanja pri objavi nove izdaje Limske deklaracije, saj se zavedamo velikega pomena te temeljne listine, ki upravičeno velja za Magno carto revidiranja javnega sektorja. Zdaj vemo, da bodo Limsko deklaracijo v prihodnje še naprej razširjali. Doseganje njenih visokih idealov pa ostaja stalna naloga za vse nas.

Dunaj, jeseni 1998

Dr. Franz Fiedler, Generalni sekretar organizacije INTOSAI

## **Limska Deklaracija o smernicah za revizijska načela**

### **Uvod**

Na IX. kongresu Mednarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucij INTOSAI, ki je potekal v Limi, so glede na to, da:

- je urejena in učinkovita uporaba javnih sredstev eden od temeljnih predpogojev za pravilno ravnanje z javnimi financami in uspešnost odločitev pristojnih organov;
- je za doseg tega cilja nujno, da ima vsaka država vrhovno revizijsko institucijo, ki ji neodvisnost zagotavlja zakon;
- postajajo tovrstne institucije vse bolj potrebne, ker je država svoje dejavnosti razširila na področje sociale in gospodarstva in tako deluje izven meja tradicionalnega finančnega sistema;
- so točno določeni cilji revidiranja, to je pravilna in učinkovita uporaba javnih finančnih sredstev, razvoj dobrega poslovanja, ustrezno izvajanje upravnih dejavnosti in posredovanje informacij javnim organom ter javnosti z objavo objektivnih poročil, potrebni za stabilnost in razvoj držav v skladu s cilji Združenih narodov;
- so na prejšnjih kongresih organizacije INTOSAI plenarne skupščine sprejele resolucije, njihovo razširjanje pa so odobrile vse države članice;

### **SKLENILI,**

da se objavi in razširja dokument z naslovom "Limska deklaracija o smernicah za revizijska načela".

## **I. Splošno**

### **1. poglavje Namen revizije**

Ker predstavlja upravljanje javnih sredstev aktivnost, ki zahteva zaupanje, sta koncept revizije in njena vzpostavitev neločljivo povezana z javnofinančnim upravljanjem. Revizija ni zaključena celota, namenjena sama sebi, ampak nujni del nadzornega sistema; cilj tega sistema je, dovolj zgodaj odkriti odstopanja od sprejetih standardov in kršitev načel zakonitosti, učinkovitosti, uspešnosti in gospodarnosti poslovanja, da se v posameznih primerih lahko sprejmejo ukrepi za izboljšanje, da tisti, ki so za to pristojni, prevzamejo odgovornost, da se povrne škoda ali da se sprejmejo ukrepi, da se take kršitve preprečijo, oziroma da do njih ne bi pogosto prihajalo.

### **2. poglavje Revizija *ex ante* in revizija *ex post***

1. Revizija *ex ante* je vrsta pregleda upravnih ali finančnih dejavnosti pred nastankom dejstev; revizija *ex post* je revizija po nastanku dejstev.
2. Učinkovita revizija *ex ante* je nujna za dobro upravljanje javnih sredstev zaupanih državi. Izvaja jo lahko vrhovna revizijska institucija ali druge revizijske institucije.

3. Revizija *ex ante*, ki jo izvede vrhovna revizijska institucija, ima to prednost, da lahko škodo prepreči, preden nastane, njena pomanjkljivost pa je, da povzroči odvečno delo in zamegli odgovornosti. Z revizijo *ex post* vrhovna revizijska institucij izpostavi odgovornost tistih, ki so dejansko odgovorni; kot posledico tega lahko zahteva nadomestilo za povzročeno škodo oziroma prepreči ponovitev kršitev.
4. Pravni red in pogoji ter zahteve vsake države določajo, ali vrhovna revizijska institucija izvaja revizije *ex ante*. Revizije *ex post* pa so nujna naloga vsake vrhovne revizijske institucije ne glede na to, ali izvaja tudi revizije *ex ante*.

### **3. poglavje Notranje in zunanje revizije**

1. Notranje revizijske službe so ustanovljene znotraj organizacij javne uprave in institucij, medtem ko zunanje revizijske službe niso del revidirancev. Vrhovne revizijske institucije so zunanje revizijske službe.
2. Notranje revizijske službe morajo biti podrejene vodji organizacije, znotraj katere so bile ustanovljene. Kljub temu morajo biti znotraj svojega ustanovitvenega okvira funkcionalno in organizacijsko čim bolj neodvisne.
3. Kot zunanji revizor ima vrhovna revizijska institucija nalogo, da pregleduje uspešnost notranjega revidiranja. Če presodi, da je notranja revizija uspešna, si je, ne da bi to vplivalo na pristojnost vrhovne revizijske institucije, da izvede celovito in neodvisno revizijo, treba prizadevati za doseg najbolj ustrezne delitve ali dodelitve nalog in sodelovanje med vrhovno revizijsko institucijo ter notranjo revizijo.

### **4. poglavje Revizija zakonitosti, revizija pravilnosti in revizija smotrnosti poslovanja**

1. Tradicionalna naloga vrhovnih revizijskih institucij je revidiranje zakonitosti in pravilnosti poslovanja in računovodenja.
2. Poleg te vrste revidiranja obstaja še druga vrsta revidiranja, ki je prav tako pomembna – revidiranje smotrnosti poslovanja, ki je usmerjeno v ocenjevanje gospodarnosti, učinkovitosti in uspešnosti javnega sektorja. Revizije smotrnosti poslovanja ne pokrivajo le določenih finančnih poslov, ampak celoten razpon dejavnosti javnega sektorja, vključno z organizacijskimi in upravnimi sistemi.
3. Cilji revizij vrhovne revizijske institucije – zakonitost, pravilnost, gospodarnost, učinkovitost in uspešnost poslovanja – so enako pomembni. Vrhovna revizijska institucija mora v vsakem posameznem primeru določiti svoje prednostne naloge.

## **II. Neodvisnost**

### **5. poglavje Neodvisnost vrhovnih revizijskih institucij**

1. Vrhovne revizijske institucije lahko svoje naloge opravljajo objektivno in uspešno samo, če so neodvisne od revidiranca in varovane pred zunanjimi vplivi.
2. Čeprav državne institucije ne morejo biti popolnoma neodvisne, ker so del države kot celote, morajo imeti vrhovne revizijske institucije funkcionalno in organizacijsko neodvisnost, ki je potrebna za opravljanje njihovih nalog.

3. Ustanovitev vrhovnih revizijskih institucij in potrebna stopnja njihove neodvisnosti se morata določiti v ustavi; podrobnosti pa se lahko določijo v zakonodaji. Zagotoviti se mora zlasti pravna zaščita vrhovne revizijske institucije pred kakršnim koli poseganjem v njeno neodvisnost in nemoteno izvajanje njenih pristojnosti.

## **6. poglavje Neodvisnost članov in uslužbencev vrhovnih revizijskih institucij**

1. Neodvisnost vrhovnih revizijskih institucij je neločljivo povezana z neodvisnostjo njenih članov. Člani so opredeljeni kot osebe, ki morajo za vrhovno revizijsko institucijo sprejemati odločitve in zanje odgovarjajo članom kolegijskega organa odločanja ali vodji monokratsko organizirane vrhovne revizijske institucije.
2. Neodvisnost članov mora zagotavljati ustava. Ustava mora vsebovati tudi postopke za razrešitev s funkcije, ki ne smejo škodovati neodvisnosti članov. Način imenovanja in razrešitve je odvisen od ustavne ureditve vsake države.
3. Na poklicne kariere revizijskega osebja vrhovnih revizijskih institucij revidiranci ne smejo vplivati, prav tako revizorji od njih ne smejo biti odvisni.

## **7. poglavje Finančna neodvisnost vrhovnih revizijskih institucij**

1. Vrhovnim revizijskim institucijam se morajo zagotoviti finančna sredstva, ki jim omogočajo izvajanje njihovih nalog.
2. Če je potrebno, lahko vrhovne revizijske institucije zaprosijo za potrebna finančna sredstva neposredno pri organu, ki odloča o nacionalnem proračunu.
3. Vrhovne revizijske institucije morajo imeti pravico, da sredstva, ki so jim dodeljena v nacionalnem proračunu, uporabijo po lastni presoji.

# **III. Odnos do parlamenta, vlade in uprave**

## **8. poglavje Odnos do parlamenta**

Neodvisnost, ki se vrhovnim revizijskim institucijam zagotovi z ustavo in zakoni, zagotavlja tudi zelo visoko stopnjo pobude in avtonomije, tudi kadar delujejo kot zastopnik parlamenta in revizije izvajajo po njegovih navodilih. Odnos med vrhovno revizijsko institucijo in parlamentom se mora določiti v ustavi v skladu s pogoji in zahtevami posamezne države.

## **9. poglavje Odnos do vlade in uprave**

Vrhovne revizijske institucije revidirajo dejavnosti vlade, njenih upravnih organov in drugih institucij. To ne pomeni, da je vlada vrhovni revizijski instituciji podrejena. Še posebej je vlada v celoti in izključno odgovorna za svoja dejanja in opustitve dejanj ter se tej odgovornosti ne more izogniti s sklicevanjem na ugotovitve revizije – razen če bi bile take ugotovitve izrečene kot pravnomočne in izvršljive sodbe – in strokovna mnenja vrhovne revizijske institucije.

## **IV. Pristojnosti vrhovnih revizijskih institucij**

### **10. poglavje Pristojnost za preiskovanje**

1. Vrhovne revizijske institucije morajo imeti dostop do vseh zapisov in drugih dokumentov, ki se nanašajo na finančno upravljanje, ter pravico ustno ali pisno zahtevati kakršne koli informacije, ki se jim zdijo potrebne.
2. Vrhovna revizijska institucija se mora za vsako revizijo odločiti, ali je bolj smotrno, da jo izvede v instituciji, ki naj bi jo revidirala, ali na sedežu vrhovne revizijske institucije.
3. Zakon ali vrhovna revizijska institucija morata (za posamezne primere) določiti časovne roke, v katerih je treba vrhovni revizijski instituciji posredovati informacije ali izročiti dokumente in drugo dokumentacijo, vključno z računovodskimi izkazi.

### **11. poglavje Uveljavljanje ugotovitev vrhovne revizijske institucije**

1. Revidiranci morajo svoje pripombe na ugotovitve vrhovne revizijske institucije podati v roku, ki ga na splošno določa zakon ali bolj podrobno vrhovna revizijska institucija, ter navesti ukrepe, ki so jih sprejeli zaradi ugotovitev revizije.
2. Če se ugotovitve vrhovne revizijske institucije ne izrečejo kot pravnomočne in izvršljive sodbe, ima vrhovna revizijska institucija pravico, da se obrne na organ, ki je odgovoren za sprejetje potrebnih ukrepov, in zahtevati, da pristojni prevzame odgovornost.

### **12. poglavje Izvedenska mnenja in pravica do posvetovanja**

1. Kadar je to potrebno, lahko vrhovne revizijske institucije parlamentu in upravi svoje strokovno znanje posredujejo v obliki izvedenskih mnenj, vključno s pripombami na osnutke zakonov in druge finančne predpise. Upravni organi so izključno odgovorni, če tovrstna izvedenska mnenja upoštevajo ali ne; poleg tega ta dodatna naloga ne sme vnaprej napovedati ugotovitev prihodnje revizije vrhovne revizijske institucije in ne sme vplivati na uspešnost njenih revizij.
2. Predpisi za ustrezne in čim bolj enotne računovodske postopke se sprejmejo šele po dogovoru z vrhovno revizijsko institucijo.

## **V. Revizijske metode, revizijsko osebje in mednarodna izmenjava izkušenj**

### **13. poglavje Revizijske metode in postopki**

1. Vrhovne revizijske institucije morajo izvajati revizije po programu, ki ga določijo same. To ne vpliva na pravico določenih javnih organov, da zaprosijo za izvedbo točno določenih revizij.
2. Ker je revizija le redko vseobsegajoča, vrhovne revizijske institucije praviloma ugotovijo, da morajo uporabiti pristop vzorčenja. Vzorci se morajo izbrati na podlagi izbrane metode vzorčenja in morajo biti dovolj številni, da omogočijo presojo kakovosti in pravilnosti finančnega upravljanja.

3. Revizijske metode se morajo prilagajati napredku znanosti in tehnik, ki so povezane s finančnim upravljanjem.
4. Primerno je, da vrhovna revizijska institucija za svoje revizorje pripravi revizijske priročnike, ki jim služijo kot pomoč pri delu.

#### **14. poglavje Revizijsko osebje**

1. Člani in revizijsko osebje vrhovne revizijske institucije morajo biti ustrezno usposobljeni in si morajo prizadevati za moralno integriteto, ki je potrebna za celovito opravljanje njihovih nalog.
2. Pri zaposlovanju revizijskega osebja mora vrhovna revizijska institucija na primeren način upoštevati nadpovprečno znanje in sposobnosti ter ustrezne strokovne izkušnje.
3. Posebna pozornost se mora nameniti izboljšanju teoretičnega in praktičnega strokovnega razvoja vseh članov in revizijskega osebja vrhovnih revizijskih institucij, in sicer prek notranjih, univerzitetnih in mednarodnih programov. Tak razvoj se mora spodbujati z vsemi razpoložljivimi finančnimi in organizacijskimi sredstvi. Strokovno izpopolnjevanje mora nadgraditi tradicionalni okvir pravnega, ekonomskega in računovodskega znanja in mora vključevati druge tehnike poslovanja, kot je na primer elektronska obdelava podatkov.
4. Da bi se zagotovila odličnost revizijskega osebja, morajo biti plače sorazmerne s posebnimi zahtevami take zaposlitve.
5. Vrhovna revizijskega institucija lahko po potrebi vključi zunanje strokovnjake, kadar so za izvedbo revizije potrebna posebna strokovna znanja.

#### **15. poglavje Mednarodna izmenjava izkušenj**

1. Mednarodna izmenjava idej in izkušenj znotraj Mednarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucij je učinkovito sredstvo, ki vrhovnim revizijskim institucijam pomaga pri izvajanju njihovih nalog.
2. Do zdaj je izmenjava znanja potekala v okviru kongresov, seminarjev, ki so bili organizirani skupaj z Združenimi narodi in drugimi institucijami, v okviru regionalnih delovnih skupin in z izdajanjem strokovne publikacije.
3. Zaželeno je, da se ta prizadevanja in dejavnosti razširijo. Najpomembnejše je, da se razvije enotna terminologija revidiranja javnega sektorja, ki bo temeljila na primerjalnem pravu.

## **VI. Poročanje**

#### **16. poglavje Poročanje parlamentu in javnosti**

1. Vrhovna revizijska institucija mora imeti z ustavo zagotovljeno pravico in dolžnost, da o svojih ugotovitvah vsako leto neodvisno poroča parlamentu ali kateremu drugemu odgovornemu javnemu organu. Poročilo je treba objaviti. S tem se bo zagotovilo, da bo poročilo širše dostopno in da se bo o njem razpravljalo, več pa bo tudi priložnosti za uveljavljanje ugotovitev vrhovne revizijske institucije.
2. Vrhovni revizijski instituciji mora biti omogočeno, da o posebno pomembnih in bistvenih ugotovitvah poroča tudi med letom.



3. Letno poročilo mora obsegati vse dejavnosti vrhovne revizijske institucije; samo kadar gre za interese, ki jih je treba zavarovati ali ki so zavarovani po zakonu, mora vrhovna revizijska institucija skrbno pretehtati te interese glede na koristi objave teh razkritij.

## **17. poglavje Metode poročanja**

1. Poročila morajo objektivno in jasno predstaviti dejstva in oceno dejstev ter se pri tem omejiti na bistvene zadeve. Jezik poročil mora biti natančen in lahko razumljiv.
2. Vrhovne revizijske institucije morajo ustrezno upoštevati stališča revidirancev, ki se nanašajo na revizijske ugotovitve.

# **VII. Revizijske pristojnosti vrhovnih revizijskih institucij**

## **18. poglavje Ustavna podlaga revizijskih pristojnosti; revidiranje javnih financ**

1. Osnovna načela revizijskih pristojnosti vrhovnih revizijskih institucij morajo biti vključena v ustavo; podrobnosti se lahko določijo v zakonodaji.
2. Natančnejše določbe revizijskih pristojnosti vrhovne revizijske institucije so odvisne od pogojev in zahtev posamezne države.
3. Vrhovne revizijske institucije revidirajo celotno javno finančno poslovanje ne glede na to, kako se odraža v nacionalnem proračunu. Izločitev posameznih delov javnofinančnega poslovanje iz nacionalnega proračuna ne pomeni, da so ti deli izvzeti iz revidiranja vrhovne revizijske institucije.
4. Vrhovne revizijske institucije morajo s svojimi revizijami spodbujati, da bi bila razčlenitev proračuna čim bolj jasno določena in da so računovodski sistemi čim bolj enostavni in jasni.

## **19. poglavje Revidiranje javnih organov in drugih institucij v tujini**

Kot splošno načelo velja, da vrhovna revizijska institucija revidira tudi javne organe in druge institucije, ustanovljene v tujini. Pri revidiranju teh institucij pa se morajo ustrezno upoštevati omejitve, ki jih določa mednarodno pravo; kjer je to upravičeno, se morajo te omejitve v skladu z razvojem mednarodnega prava preseči.

## **20. poglavje Davčne revizije**

1. Vrhovne revizijske institucije morajo imeti pravico, da revidirajo pobiranje davkov čim bolj obsežno, pri tem pa smejo pregledati tudi posamezne davčne spise.
2. Davčne revizije so predvsem revizije zakonitosti oziroma pravilnosti; pri revidiranju izvrševanja davčnih zakonov mora vrhovna revizijska institucija pregledati tudi sistem in učinkovitost pobiranja davkov, doseganje ciljev glede prihodkov ter zakonodajnemu organu predlagati izboljšave.

## **21. poglavje Javna naročila in gradnje**

1. Zaradi znatnih sredstev, ki jih javni sektor namenja javnemu naročanju (javnim naročilom) in gradnjam, so revizije s tega področja še posebej izčrpne.
2. Razpisi za javna naročila so najprimernejši način za pridobivanje najbolj ugodnih ponudb glede cene in kakovosti. Kadar razpisa ni, mora vrhovna revizijska institucija ugotoviti razloge za to.
3. Pri revidiranju gradenj mora vrhovna revizijska institucija spodbujati razvoj ustreznih standardov za izvajanja tovrstnih del.
4. Revizije gradenj ne smejo pokrivati le pravilnost plačil, ampak tudi učinkovitost vodenja gradnje in kakovost gradbenih del.

## **22. poglavje Revidiranje sistemov za elektronsko obdelavo podatkov**

Porabo znatnih sredstev za elektronsko obdelavo podatkov je tudi treba ustrezno revidirati. Takšne revizije morajo temeljiti na sistemsko zasnovanem načinu dela in morajo pokrivati vidike, kot so načrtovanje zahtev, gospodarna uporaba opreme za obdelavo podatkov, uporaba osebja z ustreznim strokovnim znanjem, po možnosti iz uprave revidiranca, preprečevanje zlorab ter koristnost izdelanih informacij.

## **23. poglavje Gospodarske družbe z udeležbo javnih sredstev**

1. S širjenjem gospodarskih dejavnosti javnega sektorja se pogosto ustanovijo družbe zasebnega prava. Tudi zanje mora veljati, da jih revidirajo vrhovne revizijske institucije, če ima država v njih znaten delež – zlasti kadar gre za večinski delež – ali prevladujoč vpliv.
2. Primerno je, da se take revizije izvedejo kot revizije, ki se morajo ukvarjati z vprašanji gospodarnosti, učinkovitosti in uspešnosti.
3. Pri poročanju parlamentu in javnosti se morajo upoštevati omejitve, ki so potrebne za zaščito industrijskih in poslovnih skrivnosti.

## **24. poglavje Revidiranje prejemnikov subvencij**

1. Vrhovne revizijske institucije morajo imeti pristojnosti, da revidirajo porabo subvencij, ki se odobrijo iz javnih sredstev.
2. Kadar je subvencija še posebno visoka, pa naj bo to sama po sebi ali glede na prihodke in kapital subvencionirane organizacije, se lahko, če je to potrebno, revizija razširi na celotno finančno poslovanje subvencionirane institucije.
3. Posledica zlorabe subvencije naj bo zahteva za vračilo subvencije.

## **25. poglavje Revidiranje mednarodnih in nadnacionalnih organizacij**

1. Mednarodne in nadnacionalne organizacije, katerih izdatki se pokrivajo iz prispevkov držav članic, mora revidirati zunanja neodvisna revizijska institucija po enakih načelih, kot to velja za posamezne države.

2. Čeprav morajo take revizije upoštevati raven uporabljenih sredstev in naloge teh organizacij, se morajo ravnati po načelih, primerljivih načelom, ki veljajo za revizije, kakršne vrhovne revizijske institucije izvajajo v državah članicah.
3. Za zagotovitev neodvisnosti takih revizij je treba člane zunanjega revizijskega organa imenovati predvsem iz vrhovnih revizijskih institucij.