

**MSVRI 11** 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*

## **SMERNICE ORGANIZACIJE INTOSAI IN DOBRA PRAKSA NEODVISNOSTI VRHOVNIH REVIZIJSKIH INSTITUCIJ**

# Smernice organizacije INTOSAI in dobra praksa neodvisnosti vrhovnih revizijskih institucij

V skladu z Mehiško deklaracijo o neodvisnosti bi morale vrhovne revizijske institucije vrednost svojega dela zavarovati, tako da bi dodale primerne zaščitne ukrepe in odstranile obstoječe in predvidene ovire za njihovo neodvisnost.

Te smernice naj bi služile kot vir dobre prakse, saj prispevajo k povečevanju in izboljševanju neodvisnosti vrhovnih revizijskih institucij. Bile naj bi živo orodje, ki se vzdržuje in posodablja. Vsebujejo načela, ki jih je določila Mehiška deklaracija o neodvisnosti, in primere dobre prakse, da bi vrhovnim revizijskim institucijam pomagale doseči neodvisnost. Kakor hitro se bodo prepoznali novi primeri dobre prakse, se bodo dodali tem smernicam.

## 1. Načelo: Obstoj ustreznega in uspešnega ustavnega/zakonskega/pravnega okvira in *de facto* določb za uporabo tega okvira.

### Smernice

Zakonodaja, ki podrobno določa obseg neodvisnosti vrhovnih revizijskih institucij, je nujna.

### Dobra praksa

**Vloga in dolžnosti vrhovnih revizijskih institucij niso določene v zakonodaji.** Kjer ima predstojnik vrhovne revizijske institucije položaj ministra, vrhovna revizijska institucija sprejme posebna pravila vedenja organizacije, da bi od izvršne oblasti pridobila več neodvisnosti. Vrhovna revizijska institucija se distancira od izvršne oblasti, tako da se ne udeležuje vseh sej vlade ali dogodkov — udeležuje se jih samo, kadar mora opraviti svoje revizijsko delo.

## 2. Načelo: Neodvisnost vodij in članov (kolegijskih ustanov) vrhovne revizijske institucije vključno z varnostjo mandata in zakonsko imuniteto pri običajnem opravljanju njihovih dolžnosti.

### Smernice

Veljavna zakonodaja določa pogoje za imenovanje, ponovno imenovanje, zaposlitev, razrešitev in upokojitev predstojnika vrhovne revizijske institucije in članov kolegijskih institucij, ki so:

- imenovani, ponovno imenovani ali razrešeni po postopku, ki zagotavlja njihovo neodvisnost od izvršne oblasti;
- imenovani za dovolj dolgo in določeno obdobje, ki jim omogoča, da svoje pristojnosti izvajajo brez strahu pred povračilnimi ukrepi;
- imajo zagotovljeno imuniteto pred pregonom zaradi katerega koli preteklega ali sedanjega dejanja, ki izhaja iz običajnega opravljanja njihovih dolžnosti..

## **Dobra praksa**

Zakonodajna oblast imenuje, ponovno imenuje ali razreši predstojnika vrhovne revizijske institucije. Predsednik republike s soglasjem Odbora za imenovanja imenuje člane komisije (predsednika in dva člana). Člani so lahko razrešeni samo, če pri opravljanju svoje funkcije kršijo ustavo ali zakon.

Guverner v Svetu na priporočilo (ne odobritev) predstavniškega doma imenuje generalnega revizorja. Vrhovna revizijska institucija upošteva priporočilo kot "odobritev v praksi" zaradi nepolitične vloge generalnega guvernerja in dogovorov o sprejemanju priporočil.

Predsednik republike s soglasjem zakonodajne oblasti imenuje, ponovno imenuje ali razreši predstojnika vrhovne revizijske institucije. Predsednik republike imenuje generalnega revizorja za dobo do upokojitve. Generalni revizor je lahko predčasno razrešen, če obstajajo razlogi, ki so podobni razlogom, ki veljajo za sodnike vrhovnega sodišča, tj. če trajno izgubi delovno zmožnost za opravljanje funkcije ali zaradi kršitev.

Predsednik republike imenuje predstojnika vrhovne revizijske institucije na predlog Kongresa s soglasjem dvotretjinske večine. Dvotretjinska večina je potrebna tudi za razrešitev predstojnika vrhovne revizijske institucije s položaja, če ta temelji na pravni podlagi.

Vlada – in ne zakonodajna oblast ali predsednik republike – imenuje generalnega revizorja. Da bi bilo imenovanje bolj neodvisno in da bi se odstranil kakršen koli resničen vpliv ali zaznan vpliv izvršne oblasti, se ustanovi svetovalni odbor. Odbor sestavljajo višji člani vlade in člani iz povezanih zunanjih organizacij (na primer nacionalne revizijske ustanove, višji računovodski in revizijski strokovnjaki in profesionalne zveze). Svetovalni odbor opravi začetni izbor kandidatov in da priporočilo ministru, ki nato posreduje priporočilo predsedniku vlade.

Predsednik republike – ki ni vodja vlade in ki ga z večino izvolijo vsi državljani – imenuje predstojnika računskega sodišča.

Člane kolegijske vrhovne revizijske institucije (računskega sodišča) imenuje neodvisna komisija po javnem razpisu. Pogoje za kandidate in merila za izbor določi zakonodajna oblast.

Ustava ne vključuje zakonske imunitete generalnega revizorja pri običajnem opravljanju njegovih dolžnosti. Vrhovna revizijska institucija si spore prizadeva preprečiti z razčiščevalnimi postopki, ki vključujejo:

- predstavitevno pismo vodstvu;
- stalno razpravo o ugotovitvah med revizijo, da se, če je mogoče, vprašanja razčistijo, ko se pojavijo;
- zaključni sestanek za razpravo o ugotovitvah, ki niso bile razčiščene med revizijo;
- pismo vodstvu (za katero ima organizacija tri tedne časa, da ga prebere in poda svoje pripombe nanj), ki se upošteva pri izdelavi poročila;
- pri revizijah smotrnosti poslovanja se osnutek poročila pošlje revidirancu, da poda svoje pripombe, ki se upoštevajo pri izdelavi končnega poročila in povzamejo v posebnem poglavju poročila;
- pri finančnih revizijah se izvod osnutka poročila med vljudnostnim obiskom predstavi vodstvu, tako da ima vodstvo še vedno priložnost predložiti dokaze, zaradi katerih se sporna razkritja lahko izločijo iz poročila.

Predsednik računskega sodišča (kolegijske vrhovne revizijske institucije):

- je imenovan z odlokom predsednika republike, potem ko ta prejme predlog predsednika vlade, ki je pridobil mnenje vodstva računskega sodišča (vrhovne revizijske institucije);
- je izbran izmed članov računskega sodišča, ki so na sodišču najmanj pet let opravljali funkcijo predsednika senata ali ki so opravljali enakovredne funkcije v nacionalnih ustavnih organih ali ustanovah Evropske unije;
- potem ko je imenovan, opravlja naloge do starosti za upokožitev in ga s položaja ni mogoče razrešiti.

Predstojnik vrhovne revizijske institucije je na položaj imenovan za dobo sedmih let – na predlog predsednika parlamenta ga mora s tajnim glasovanjem izvoliti večina v parlamentu.

### **3. Načelo: Dovolj široka pristojnost in polna pooblastila pri opravljanju nalog vrhovne revizijske institucije.**

#### **Smernice**

Vrhovne revizijske institucije bi morale biti pristojne za revidiranje:

- uporabe javnih denarnih ali drugih sredstev prejemnika ali upravičenca ne glede na njegov pravni značaj;
- zbiranja prihodkov, ki se dolgujejo državi oziroma osebam javnega prava;
- zakonitosti in pravilnosti finančnih poročil vlade oziroma oseb javnega prava;
- kakovosti finančnega poslovanja in poročanja;
- gospodarnosti, učinkovitosti in uspešnosti poslovanja vlade oziroma oseb javnega prava.

Vrhovne revizijske institucije ne revidirajo politik vlade oziroma oseb javnega prava, temveč se omejujejo na revidiranje izvajanja politik, razen če zakonodaja izrecno ne določa drugače.

Vrhovne revizijske institucije spoštujejo zakone, ki jih sprejmejo zakonodajni organi in ki se uporabljajo zanje, vendar pa so vrhovne revizijske institucije neodvisne od zakonodajne ali izvršne oblasti, ki jih ne sme usmerjati ali posegati na:

- izbiro revizijskih vprašanj,
- načrtovanje, programiranje, izvajanje svojih revizij, poročanje o njih in njihovo spremljanje,
- organizacijo in vodenje revizijskega urada in
- izvrševanje svojih odločitev, kadar je uporaba sankcij del pristojnosti vrhovne revizijske institucije.

Vrhovne revizijske institucije ne bi smele biti na noben način vpletene ali dajati videza, da so vpletene, v vodenje organizacij, ki jih revidirajo.

Vrhovne revizijske institucije bi morale zagotoviti, da njihovi zaposleni ne navežejo preveč tesnih odnosov z revidiranci ter tako ohranjajo nepristranskost in tudi videz nepristranskosti.

Vrhovne revizijske institucije bi morale imeti pri opravljanju svojih dolžnosti polna pooblastila, sodelovati bi morale z vladami ali javnimi organizacijami, ki si prizadevajo izboljšati porabo in upravljanje javnih finančnih sredstev.

Vrhovne revizijske institucije bi morale uporabljati ustrezne standarde dela in revidiranja ter kodeks etike, ki temelji na uradnih dokumentih organizacije INTOSAI, Mednarodne zveze računovodij ali drugih priznanih organizacij, ki določajo standarde.

Vrhovne revizijske institucije bi morale v skladu z ustavo in zakoni zakonodajni oblasti in drugim državnim organom predložiti letno poročilo o delu, ki bi moralo biti dostopno javnosti.

### **Dobra praksa**

Neodvisnost organizacije se lahko zavaruje z zagotavljanjem strokovnega usposabljanja osebja, pri čemer se pomen neodvisnosti vgradi v njeno kulturo. Vrhovne revizijske institucije svoje osebje usposablja in poudarjajo pomen doseganja kakovosti in standardov pri revizijskem delu. Revizijsko delo mora biti samostojno, objektivno in nepristransko, za kar so potrebni znatni napori.

Ena izmed vrhovnih revizijskih institucij izraza "potratnost" in "razsipnost" razume v povezavi z gospodarnostjo in učinkovitostjo revizij smotrnosti poslovanja, ne pa nujno z uspešnostjo. Uspešnost se dosega tako, da se revizijska merila ali standardi primerjajo s poslovanjem. Ko se merila določajo, se vrhovna revizijska institucija z revidiranci posvetuje, zato velja njihova odobritev meril kot posredno priznanje, da so pri pregledu upoštevali uspešnost programa.

Od osebja vrhovne revizijske institucije se včasih zahteva (zakonodajna oblast), da tesno sodeluje s predstavniki izvršne oblasti (na primer v odborih za javne razpise), da bi zagotovili skladnost postopkov s predpisi. Lahko se zdi, da ta zahteva povzroča navzkrižje interesov. Vendar pa vrhovna revizijska institucija svojo neodvisnost lahko ohranja z zagotavljanjem, da revizorji delujejo le kot opazovalci in v procesu odločanja ne sodelujejo.

## **4. Načelo: Neomejen dostop do informacij.**

### **Smernica**

Za ustrezno izpolnjevanje svojih zakonskih obveznosti bi morale imeti vrhovne revizijske institucije ustrezne pristojnosti za pravočasen, neoviran, neposreden in prost dostop do vseh potrebnih dokumentov in informacij.

### **Dobra praksa**

Vrhovna revizijska institucija ima dostop do vseh sklepov vlade, kar ji pomaga izbrati revizije in razumeti finančne dejavnosti vlade.

Med revizijami pomembnih javnih institucij in podjetij ima član sodišča (ki ga predsedstvo sodišča imenuje kot delegata) pravico sodelovati na zasedanjih skupščine javnega organa, upravnega odbora, usmerjevalnega odbora, revizijskega odbora. Tako član (ki nima glasovalne pravice) pozna vse dejavnosti javnega organa in ima neomejen dostop do informacij.

## **5. Načelo: Pravica in obveznost poročanja o svojem delu.**

### **Smernice**

Vrhovne revizijske institucije pri poročanju o rezultatih svojega revizijskega dela ne bi smele biti omejene. Z zakonom bi moralo biti predpisano, da morajo o opravljenem revizijskem delu poročati najmanj enkrat na leto.

### **Dobra praksa**

Generalni revizor mora letno poročilo predložiti neposredno vladarju (kralju), ki ukaže, da se poročilo predloži parlamentu. Zakon o revidiranju generalnemu revizorju omogoča, da o ugotovitvah revizij poroča kadar koli med letom. O ugotovitvah, ki zahtevajo takojšnje ukrepanje, kot je poneverba javnega denarja ali zloraba pooblastil, se poroča neposredno pristojnemu organu, da uvede takojšnjo preiskavo. Storilce takih dejanj lahko kaznujejo s sankcijami ali kazenskimi ukrepi.

Vrhovni revizijski instituciji po zakonu posameznih revizijskih poročil ni treba posredovati javnosti, o teh ugotovitvah poroča v svojem letnem poročilu predsedniku republike in državnemu zboru. Od avgusta 2003 pa vrhovna revizijska institucija vsa svoja revizijska poročila daje na voljo javnosti na svoji spletni strani.

## **6. Načelo: Svobodno odločanje o vsebini in času izdaje revizijskih poročil ter o njihovi objavi in širjenju.**

### **Smernice**

Vrhovne revizijske institucije svobodno odločajo o vsebini svojih revizijskih poročil.

Vrhovne revizijske institucije v svojih revizijskih poročilih svobodno navajajo ugotovitve in priporočila, pri tem pa upoštevajo, če je to ustrezno, stališča revidiranca.

Zakonodajca določa minimalne zahteve revizijskega poročanja vrhovnih revizijskih institucij in po potrebi o posebnih zadevah, za katere se izdaja formalno revizijsko mnenje ali potrdilo.

Vrhovne revizijske institucije svobodno odločajo o času izdaje svojih revizijskih poročil, razen kadar so posebne zahteve glede poročanja predpisane z zakonom.

Vrhovne revizijske institucije lahko ustrezajo določenim zahtevam zakonodajne oblasti kot celote ali ene od njenih komisij ali vladne službe za preiskave ali revidiranje.

Potem ko vrhovne revizijske institucije svoja poročila formalno predložijo in izročijo ustreznemu organu, kakor določa zakon, jih lahko svobodno objavljajo in razširjajo.

### **Dobra praksa**

Čeprav zakon o revidiranju jasno ne določa, da se lahko mnenja iz revizijskih poročil, ki se posredujejo parlamentu, razkrijejo javnosti, lahko parlamentarna komisija za nadzor javnih financ ta mnenja določi kot obvezni del vladnih poročil, o katerih je treba javno razpravljati.

## **7. Načelo: Obstoj uspešnih mehanizmov za spremljanje priporočil in zahtevanih popravljalnih ukrepov vrhovnih revizijskih institucij.**

### **Smernice**

Vrhovne revizijske institucije svoja poročila predložijo zakonodajni oblasti, eni od njenih komisij ali upravnemu odboru revidiranca, zaradi preučitve in spremljanja določenih priporočil in zahtevanih popravljalnih ukrepov.

Vrhovne revizijske institucije imajo svoj sistem spremljanja, s katerim zagotavljajo, da revidiranci ustrezno obravnavajo njihove ugotovitve in priporočila ter ugotovitve in priporočila zakonodajne oblasti, ene od njenih komisij ali upravnega odbora revidiranca.

Vrhovne revizijske institucije svoja poročila o spremljanju popravljalnih učinkov predložijo zakonodajni oblasti, eni od njenih komisij ali upravnemu odboru revidiranca, za preučitev in ukrepanje, tudi če imajo same zakonske pristojnosti za spremljanje popravljalnih učinkov in sankcioniranje.

### **Dobra praksa**

**Ni funkcije spremljanja.** Za obravnavanje zadev, ki jih razkrije vrhovna revizijska institucija, so odgovorni predvsem ministri. Predstojnik ministrstva za finance zahteva, da ministri še naprej nadzirajo ukrepe, ki jih resorni organi sprejmejo kot odgovor na priporočila vrhovne revizijske institucije; vrhovni revizijski instituciji in odboru za javne finance se redno posredujejo informacije.

**Ni zakonskih pristojnosti za spremljanje ali za predpisovanje sankcij.** Ena od vrhovnih revizijskih institucij je o tej temi posredovala naslednja stališča.

Revizije spremljanja popravljalnih učinkov se lahko uvedejo po presoji generalnega revizorja, včasih pa na zahtevo stalnega parlamentarnega odbora. Če ni formalnega mehanizma za spremljanje ali odbora za javne finance, se lahko stalni parlamentarni odbori o tem, ali bodo poročila obravnavali, odločijo v vsakem posameznem primeru. Vzdrževanje tesnega sodelovanja s stalnimi parlamentarnimi odbori omogoča vrhovni revizijski instituciji, da odborom poroča o poročilih. Ker je to poročanje pogosto javno, ima vrhovna revizijska institucija priložnost, da opozori na svoja priporočila.

Obstaja neformalni mehanizem, s katerim se izvršna oblast opozori na poročila vrhovne revizijske institucije; pri tem mehanizmu gre za redna srečanja med generalnim revizorjem in predstavniki treh osrednjih vladnih organov (uradom predsednika vlade in njegovim kabinetom, finančnim ministrstvom in komisijo za državne službe).

Generalni revizor o priporočilih vrhovne revizijske institucije razpravlja z ustreznimi ministrstvi in sprejme ustrezne ukrepe, če ministrstvo okleva z upoštevanjem priporočil. V nekaterih primerih vrhovne revizijske institucije ponovno vključijo ta področja v program revidiranja za naslednje leto in priporočijo strožje ukrepe.

Čeprav zakon o revidiranju spremljanja popravljalnih učinkov ne zahteva, posamezne vrhovne revizijske institucije sprejmejo mehanizme za zagotavljanje, da ministrstva in agencije priporočila upoštevajo.

Nadzorniki morajo ustanoviti odbor za finančno upravljanje in račune, da bi lahko spremljali, ali se priporočila revizij upoštevajo, in zagotovili, da se v ministrstvih in agencijah sprejmejo ukrepi za izboljšanje.

V poročilu o reviziji spremljanja popravljalnih učinkov vrhovna revizijska institucija poroča o stanju nepravilnosti in nesmotnosti, ki jih je izpostavila prejšnja revizija. Poleg tega je urad predsednika vlade ustanovil odbor za integriteto upravljanja, ki je odbor na visoki ravni in ki obravnava revizijska vprašanja na predlog urada generalnega revizorja.

Ključni element sistema spremljanja popravljalnih učinkov je, da se po zaključku revizije – z revidiranci, ministrstvom za finance in ministrstvom za javno upravo in notranje zadeve – skliče sestanek, na katerem se razpravlja o realnih možnostih za upoštevanje priporočil revizije ter za sprejetje proračunskih in kadrovskih odločitev. Vrhovna revizijska institucija se pripravlja tudi na to, da bo odzive revidirancev glede priporočil vključila na svojo spletno stran in da bo to stran redno posodabljala.

Vrhovna revizijska institucija nima nobenih pristojnosti, da bi zagotovila, da revidiranci nepravilnosti obravnavajo in ukrepajo v skladu s priporočili, odbor za javne finance pa je nedejaven. Vrhovna revizijska institucija pozdravlja predlog, da bi v uradu predsednika vlade ustanovili stalen odbor, in da bi se ministrstvo za finance in urad za revidiranje sestala z revidirancem, da bi razpravljali o nepravilnostih, razkritih v revizijskih poročilih.

Računsko sodišče parlamentu poroča enkrat na leto, lahko pa predloži tudi posebna poročila. Revizijska poročila se obravnavajo na sejah komisije za nadzor javnih financ, kjer se od višjih funkcionarjev ministrstva zahteva, da odgovarjajo na vprašanja. Komisija za nadzor javnih financ sprejme priporočila, ki jih vsebuje revizijsko poročilo, in zahteva, da ministrstva priporočila v določenem roku izvršijo in o tem poročajo sodišču ali komisiji.

## **8. načelo: Finančna in poslovodna/upravna neodvisnost in razpoložljivost ustreznih človeških, materialnih in denarnih virov.**

### **Smernice**

Vrhovne revizijske institucije bi morale imeti na voljo potrebne in razumne človeške, materialne in denarne vire – izvršilna oblast ne bi smela nadzorovati ali usmerjati dostopa do teh virov. Vrhovne revizijske institucije upravljajo svoj proračun in ga ustrezno razporejajo.

Za zagotavljanje ustreznih virov, ki vrhovni revizijski instituciji omogočajo izpolnjevanje njenih pristojnosti, je odgovorna zakonodajna oblast ali ena od njenih komisij.

Vrhovne revizijske institucije imajo pravico neposredne pritožbe zakonodajni oblasti, če zagotovljeni viri niso zadostni, da bi jim omogočali izvajanje njihovih pristojnosti.

### **Dobra praksa**

**Ni formalnega mehanizma za pritožbo parlamentu, če so sredstva nezadostna.** Poročilo se lahko poleg običajnega proračunskega postopka posreduje zakonodajni oblasti v parlamentu.

**Postopek za oblikovanje proračuna ni dovolj neodvisen in nepristranski.** O proračunu vrhovne revizijske institucije se razpravlja s predstavniki vlade, ki jih vrhovna revizijska institucija tudi revidira. Postopek mora vrhovni revizijski instituciji zagotavljati ustrezno financiranje, ki se mora določiti objektivno, brez kakršnega koli vtisa vpliva ali dejanskega vpliva. Obseg in izvrševanje proračuna in smotrnost poslovanja vrhovne revizijske institucije se mora revidirati, da se zagotovi odgovornost.

Da bi se dosegla želena raven neodvisnosti, zakonodajna oblast v parlamentu imenuje skupino poslancev za nadzor nad zahtevami vrhovne revizijske institucije za letno financiranje. Skupina prejme zahtevo vrhovne revizijske institucije za financiranja in vladno analizo zahteve. Preden poda svoje priporočilo ministrstvu za finance, lahko od vrhovne revizijske institucije, vlade in zunanjih strokovnjakov zahteva dodatne podatke.

**Vrhovna revizijska institucija izplačuje plače in nadomestila neposredno revizorjem.** Revidiranci ne morejo vztrajati na tem, da dodeljeni revizorji, ki izvajajo revizijo, bivajo pri njih (ker bi tako dajali vtis, da so postali notranji revizorji). Vrhovna revizijska institucija zdaj namesto revizij, ki jih izvajajo revizijske ekipe na terenu, izvaja revizije z ekipami na sedežu vrhovne revizijske institucije.

**Vrhovna revizijska institucija ima pravico do odločanja o porabi dodeljenih proračunskih sredstev.** Vrhovna revizijska institucija prejme pavšalna sredstva iz državnega proračuna ('one line vote'). Predstojnik vrhovne revizijske institucije določi, kako se bodo sredstva razdelila za različne skupine izdatkov.

Vrhovna revizijska institucija ima pravico dodeljevanja sredstev, vendar pa obstajajo pomisleki glede tega, ali je parlament odobril zadostna sredstva. Če sredstva ne ustrezajo dejanskim zahtevam, se vloge posredujejo ministrstvu za finance, nato predsedniku vlade, nato pa, če ni pozitivnih povratnih informacij, komisiji za nadzor javnih financ.

Ena od vrhovnih revizijskih institucij ravna po proračunskem postopku, ki je opisan v nadaljevanju.

Vrhovna revizijska institucija ministrstvu za finance predloži svojo letno zahtevo za finančna sredstva. Ministrstvo za finance nespremenjeno zahtevo posreduje vladni službi, ki se o proračunski zahtevi pogaja s predstavniki vlade (ki jih vrhovna revizijska institucija revidira). Čeprav ima vlada pristojnost, da zahtevo vrhovne revizijske institucije spremeni, generalni revizor na seji vlade sodeluje kot svetovalec. Vlada proračunsko zahtevo odobri, parlamentarni odbor za javne izdatke in revizijo pa zahtevo pregleda in o njej poda mnenje. Če parlament mnenje odbora potrdi, je neodvisnost vrhovne revizijske institucije zagotovljena.