

GUID 4900

Vadlīnijas par
normatīvajiem aktiem un
kritērijiem, kas jāņem
vērā, pārbaudot likumības
un atbilstības labajai
praksei aspektus
atbilstības revīzijas laikā

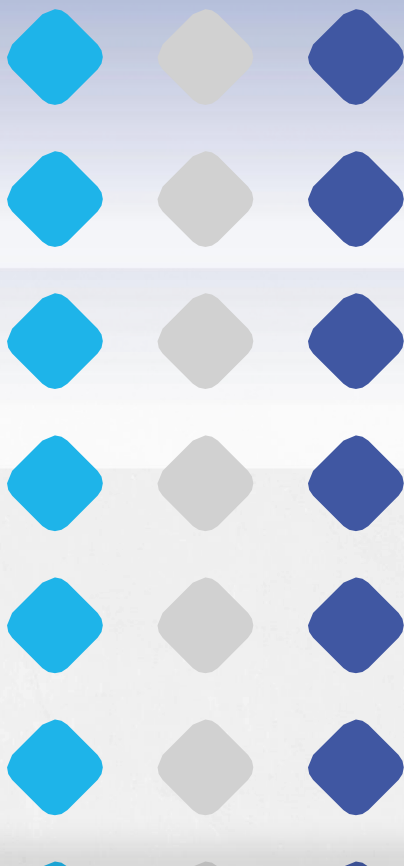


INTOSAI

INTOSAI vadlīnijas izdod
Starptautiskā Augstāko revīzijas
iestāžu organizācija – *INTOSAI*,
INTOSAI Profesionālo standartu
un vadlīniju ietvarā. Sīkāku
informāciju skatīt vietnē
www.issai.org



INTOSAI



INTOSAI, 2020

1) *GUID 4900* vadlīnijas apstiprinātas 2020. gadā



SATURA RĀDĪTĀJS

1. IEVADS.....	4
2. MĒRĶIS	5
3. DEFINĪCIJAS.....	6
4. VADLĪNIJU DARBĪBAS JOMA.....	8
5. ATBILSTĪBAS REVĪZIJAS KRITĒRIJU AVOTI	9
Normatīvie akti kā likumības kritēriju avots.....	10
Normatīvie akti kā atbilstības labajai praksei kritēriju avots	13
6. PROCESS KRITĒRIJU IEGŪŠANAI NO AVOTIEM.....	18
7. STARPĪBA STARP LIKUMĪBAS UN ATBILSTĪBAS LABAJAI PRAKSEI KRITĒRIJIEM	21
8. AVOTU / KRITĒRIJU ATKLĀŠANA REVĪZIJAS ZIŅOJUMOS	23

- 1) Likumības un/vai atbilstības labajai praksei kritēriju noteikšanai atbilstības revīzijā ir nepieciešamas konkrētas vadlīnijas. *ISSAI* noteikts, ka atbilstības revīzija var attiekties uz likumību (tādu oficiālu kritēriju kā revidējamajai vienībai saistoši likumi, noteikumi un līgumi ievērošana) un/vai atbilstību labajai praksei (saprātīgas finanšu vadības un operatīvās vadības vispārīgo pārvaldības principu, kā arī valsts amatpersonu rīcības novērošana). Lai gan atbilstības revīzijās galvenais uzsvars tiek likts uz likumību, arī atbilstība labajai praksei var būt aktuāla, ņemot vērā publiskā sektora kontekstu, kurā pastāv konkrētas prasības par finanšu, administratīvo un budžeta vadību, kā arī amatpersonu rīcību. Tādējādi revīzijas apjomā var ietilpt atbilstības labajai praksei aspekti atkarībā no ARI pilnvarām.

- 2) Šo vadlīniju mērķis ir sniegt revidentiem atbalstu piemērotu likumības un atbilstības labajai praksei kritēriju noteikšanai atbilstības revīzijā. Vadlīnijās ir sīkāk izstrādātas atšķirības un saikne starp likumības un atbilstības labajai praksei jēdzieniem.

- 3) *Atbilstības revīzija* – viens no trim publiskā sektora revīzijas veidiem, neatkarīgs novērtējums par to, vai attiecīgais pārbaudāmais priekšmets atbilst attiecīgajiem normatīvajiem aktiem, kas ir noteikti kā kritēriji. Atbilstības revīzijas veic, novērtējot, vai darbības, finanšu darījumi un informācija visos būtiskajos aspektos atbilst normatīvajiem aktiem, kas reglamentē revidējamo vienību.¹ Atbilstības revīzijās var ietilpt **likumības** un/vai **atbilstības labajai praksei**² kritēriji atkarībā no ARI pilnvarām un jurisdikcijas. Kritērijos noteikti pierādījumi, ko var turpmāk izmantot kā pamatu jurisdikcijas lēmumiem vai sankcijām, ko pieņem atbilstošas iestādes.
- 4) *Normatīvie akti* – likumi, noteikumi, politikas, starptautiskie līgumi un konvencijas, noteiktie kodeksi, saskaņoti noteikumi vai vispārīgi principi, kas reglamentē pārdomātu publiskā sektora finanšu, administratīvo un budžeta vadību un valsts amatpersonu rīcību, Ētikas kodeksi un citi dokumenti, no kuriem iegūst pārbaudes “kritērijus”, veicot atbilstības revīziju.
- 5) *Kritēriji* – etaloni, ko izmanto, lai izvērtētu pārbaudāmo priekšmetu. Katrā revīzijā jābūt apstākļiem piemērotiem kritērijiem. Kritēriji var būt konkrēti vai vispārīgāki, un tos var noteikt uz dažādu normatīvo aktu pamata.
- 6) *Likumība* ir revidējamās vienības pienākums/saistība ievērot oficiālus normatīvos aktus, piemēram, likumdevēja noteiktos likumus vai noteikumus, vai citus likumā noteiktus dokumentus, valsts iestāžu ar likumā noteiktām pilnvarām izdotus rīkojumus³. Revidējamajai vienībai saistošos

1 ISSAI 4000/2.

2 ISSAI 400/13, ISSAI 4000/24.

3 ISSAI 400/13, 32, 24.

noteikumus, piemēram, vienošanās un līgumus, arī var uzskatīt par daļu no likumības.

- 7) *Atbilstība labajai praksei* ir atbilstība vispārējiem principiem un regulējumiem, kas reglamentē pārdomātu finanšu un administratīvo pārvaldību un valsts amatpersonu rīcību⁴. Publiskā sektora revīzijas kontekstā šeit ietilptu vispārpieņemti rīcības standarti publiskā sektora vadībā un publisko pakalpojumu nodrošināšanā.⁵
- 8) *Pārbaudāmais priekšmets* attiecas uz informāciju, stāvokli vai aktivitāti, ko novērtē atbilstoši konkrētiem kritērijiem.⁶
- 9) *Pārdomāta finanšu, administratīvā un budžeta vadība* ir vispārēji pieņemti principi, kas reglamentē valsts amatpersonu rīcību, veicot finanšu darījumus (pieņemot lēmumus un veicot darījumus). Turklāt administratīvā vadība attiecas uz principiem, kas nosaka tādu noteikumu darbību, kas reglamentē publisko pakalpojumu sniegšanas administratīvās sistēmas.
- 10) *Valsts amatpersonu rīcība* ir ētiska gudrība, rīcība un disciplīna, ievērojot sabiedrības normas un morāli.

4 ISSAI 400/13.

5 Oksfordas angļu valodas vārdnīca (OED).

6 ISSAI 100/26.

- 11) Šajās *GUID* ir sniegtas papildu revīzijas vadlīnijas saistībā ar atbilstības revīziju standartu *ISSAI 4000* un tās nesatur turpmākas prasības revīzijas veikšanai.
- 12) *GUID* mērķauditorija ir revidenti, kuriem nepieciešamas vadlīnijas par kritēriju avotiem atbilstības revīzijā un informācija par to, kā identificēt no šiem avotiem iegūtus kritērijus. Tas būs atkarīgs no ARI pilnvarām un atsevišķā darba uzdevuma noteikumiem un apstākļiem, vai, veicot atbilstības revīziju, ir aktuāli apsvērt atbilstības labai praksei kritērijus. Revidentiem, kuri lieto šīs *GUID* vadlīnijas atbilstības revīzijas kontekstā, kurā nav iekļauti kritēriji par atbilstību labai praksei, var neņemt vērā jebkādas vadlīnijas saistībā ar atbilstību labai praksei.

- 13) Normatīvie akti ir kritēriju avoti un ir atbilstības revīziju pamatelements. To struktūrā un saturā ir sniegti revīzijas kritēriji un ir noteikts tiesiskais regulējums revīzijas veikšanai. Normatīvos aktus var izmantot, lai izstrādātu kritērijus par likumību un atbilstību labajai praksei. Tā kā pastāv dažādi tiesiskie regulējumi, ARI var atšķirīgi skaidrot likumības un atbilstības labajai praksei jēdzienus.
- 14) Piemēroti kritēriji ir nepieciešami, lai nodrošinātu saprātīgi konsekventu pārbaudāmā priekšmeta novērtēšanu ar profesionālā vērtējuma palīdzību. Ja nav piemērotu kritēriju nodrošināta atskaites ietvara, jebkuri revīzijas konstatējumi vai revīzijas secinājumi ir atvērti individuālai interpretācijai un pārpratumiem.
- 15) /ISSAI/ ir noteikts, ka katrā revīzijā ir jābūt apstākļiem piemērotiem kritērijiem. Kad pieejamie kritēriji ir apzināti, revidentam nepieciešams noteikt, vai šie kritēriji ir piemēroti. Lai noteiktu kritēriju piemērotību, revidentam ir jāapsver to aktualitāte un saprotamība attiecībā uz potenciālajiem lietotājiem, kā arī to pilnīgums, ticamība un objektivitāte. Piemērotiem kritērijiem ir tādas pašas īpašības neatkarīgi no tā, vai tie ir kritēriji attiecībā uz likumību vai atbilstību labajai praksei: aktualitāte, pilnīgums, ticamība, neitralitāte, saprotamība, lietderība, salīdzināmība, pieņemamība un pieejamība.⁷

NORMATĪVIE AKTI KĀ LIKUMĪBAS KRITĒRIJU AVOTS

- 16) Likumība attiecas uz atbilstību normatīvajiem aktiem, kas izriet no likumiem, noteikumiem un līgumiem.
- 17) Šādi normatīvie akti var būt kā likumības kritēriju avots:
- parlamenta plenārsēdēs pieņemti lēmumi, tostarp politikas;
 - starptautiskās tiesības, kuras valsts ir pieņēmusi vai iestrādājusi, piemēram, jūras tiesības, starptautiskās krimināltiesības un bēgļu tiesības vai ārvalstu tiesības, kas ietekmē valsts organizācijas, piemēram, ASV izdeva “Likumu par ārvalstu kontu nodokļu pienākumu izpildi (FATCA)”;
 - tādi starptautiskie un pārvalstiskie līgumi kā tiesības uz daļu no upes plūduma;
 - likumi, noteikumi, citi tiesību akti;
 - konstitucionālie budžeta likumi un lēmumi, gada budžeta likumi;
 - noteikumi ar finansiālu ietekmi uz valsts pārvaldi;
 - noteikumi, kas regulē valsts administratīvās un funkcionālās sistēmas;
 - jurisdikciju izstrādāta tiesu prakse;
 - līgumi/vienošanās (piemēram, ar tirgotājiem);
 - iekšējie noteikumi, procedūras un procesi, ko izdod revidējamā vienība (piemērojami atkarībā no tā, vai tie veido daļu no oficiālajiem jurisdikcijas noteikumiem).
- 18) Likumības kritēriju avotus var vispārēji aprakstīt šādi⁸:

8 <https://www.slideshare.net/Rohitshrivastava59/kelson-pure-theory>. Kelsena tīrās tiesību teorijas pamatā ir normu hierarhijas piramidāla struktūra, kas nosaka to patiesumu, balstoties uz pamata normu, ko viņš nosauca par *pamatnormu*. Saskaņā ar šo teoriju Kelsens redz tiesībzinātnes kā normu piramīdu ar pamatnormu virsotnē. Pakārtotās normas kontrolē par tām augstākas normas.

- Primārie tiesību akti – šie normatīvie akti var būt valsts konstitūcija, oficiāli akti un likumi, noteikumi par pārbaudāmo priekšmetu, kas kopīgi veido primāro tiesību aktu ietvara kategoriju.
 - Sekundārie tiesību akti – normatīvie akti var būt arī kodu noteikumi, valdības regulatīvo iestāžu vai regulatīvo struktūru izdoti rīkojumi un jurisdikcijas lēmumi un tiesu prakse. Visi kopā tie ietilpst sekundāro tiesību aktu kategorijā, reglamentējot darbību vai informāciju, kas ir revīzijā pārbaudāmais priekšmets.
 - Līguma noteikumi – normatīvie akti var būt arī nolīgumi, vienošanās, līgumi u.c. dokumenti saistībā ar revīzijā pārbaudāmo priekšmetu, kas pēc būtības ir līgumisks un valstī ir juridiski izpildāms. Piemēram, ārpakalpojumu uzdevumu vadību var revidēt attiecībā uz līguma/vienošanās noteikumiem.
- 19) Starp dažāda veida tiesību aktiem pastāv hierarhiskas attiecības. Parasti augstākais oficiālais normatīvais akts ir valsts konstitūcija, pēc tam seko likumi, noteikumi un citi tiesību akti. Normatīvais akts, kas šajā hierarhijā ir zemākā līmenī vai ir daļa no sekundārajiem tiesību aktiem nevar būt *ultra vires*⁹ attiecībā uz hierarhijā augstāk esošu normatīvo aktu. Piemēram, ja jurisdikcijā sociālās labklājības shēmu reglamentējošos likumos ir noteiktas prasības par tiesībām uz sociālajiem pabalstiem, ar turpmākiem noteikumiem vai rīkojumiem, ko izdod saskaņā ar šiem likumiem, nevar mainīt prasības par atbilstību. Atbilstības revīzijā revidentam ir jāpārlicinās, ka no sekundārajiem tiesību aktiem iegūtie kritēriji saskan ar augstākajām prasībām.
- 20) Atkarībā no valsts juridiskās sistēmas, šajā hierarhijā var ietilpt arī noteikti vispārēji juridiski noteikumi vai likuma principi, kas nav sistematizēti rakstiskā konstitucionālā vai tiesību aktā, tas nozīmē, ka likumu avoti var būt gan nerakstīti, gan rakstīti. Piemēram, valsts aģentūra, kas pieņem lēmumus par sociālajiem pabalstiem, var būt pakļauta vispārējam noteikumam, ka pret visām tiesīgajām personām jāizturas vienlīdzīgi, pat tad, ja šis noteikums nav tieši noteikts kādā tiesību aktā, ar kuru reglamentē shēmu (vienlīdzības juridiskais princips).
- 21) Lielākā daļa normatīvo aktu izriet no valsts likumdošanas pamata pieņēmumiem un lēmumiem, bet tos var izdot arī zemākā līmenī publiskā sektora

organizatoriskajā struktūrā, piemēram, kā likumā paredzētus dokumentus utt.¹⁰ Vienlaikus zemākā līmenī atvasinātiem noteikumiem ir jābūt skaidri izsekojamai saiknei ar noteikumiem, ko izdevusi valsts likumdošanas vara. Turklāt līguma noteikumiem ir jāsaskan ar piemērojamo normatīvo noteikumu nosacījumiem.

- 22) Apstiprinātos kodeksus un saskaņotos noteikumus arī var uzskatīt par normatīvajiem aktiem
- par likumības kritēriju avotiem. Šeit ietilpst tādi starptautiskie līgumi kā:
- starptautisku vai pārvalstisku organizāciju dibināšanas līgumi, kad valsts ir tos pieņēmusi;
 - līgumi ar saistošu fiskālu vai budžeta saturu, kad valsts ir tos pieņēmusi;
 - starptautisku vai pārvalstisku organizāciju kompetento iestāžu izdoti juridiski nolēmumi, kas tieši un saistoši ietekmē katras dalībvalsts tiesisko kārtību, piemēram, starptautiski nolīgumi/līgumi par klimata pārmaiņu un ilgtspējīgas attīstības tematiem, kad valsts tos ir pieņēmusi;
 - citas vienošanās un līgumi par revīzijas pārbaudāmo priekšmetu, kam ir līgumiska būtība un ko valstī ir juridiski jāizpilda.
- 23) Lielākoties valstis ir izstrādājušas politikas konkrētiem tautsaimniecības sektoriem. Šādas politikas var apstiprināt/sankcionēt parlaments/valdība. Šajā kontekstā politikas ir metanoteikumi (noteikumi, kas reglamentē citus noteikumus). Politikām ir jāattiecas uz visiem juridiskajiem dokumentiem, kas reglamentē konkrēto sektoru, un tiesiskajam regulējumam ir jāatbilst politikām. Tādējādi politikas var būt tieši aktuālas kā kritēriji, kad ARI izvērtē vai pārliecinās par atbilstību politiku satura un nodomu īstenošanā.
- 24) Iegūstot likumības kritērijus no normatīvajiem aktiem un tos aprakstot, revidentam ieteicams izmantot normatīvo aktu pantus, rindkopas, iedaļas, nodaļas utt., kas attiecas uz konkrētās revīzijas pārbaudāmo priekšmetu.

10 ISSAI 4000/113.

NORMATĪVIE AKTI KĀ ATBILSTĪBAS LABAJAI PRAKSEI KRITĒRIJU AVOTS

- 25) Likumība attiecas uz atbilstību normatīvajiem aktiem, kas izriet no likumiem un noteikumiem utt., savukārt atbilstība labajai praksei vairāk attiecas uz prasībām no potenciālajiem lietotājiem un rīcības, uzvedības un uzņēmuma un/vai valsts pārvaldes standartiem. Atkarībā no jurisdikcijas šeit var ietilpt vispārpieņemtas vērtības un principi, piemēram, godīgums un integritāte, izvairīšanās no personīga labuma gūšanas no publiska darījuma, objektivitāte darbinieku iecelšanā, izvairīšanās no nepotisma, nedodot iespējas ģimenei un draugiem, atklāts konkurss līgumu piešķiršanai, objektivitāte attiecībā uz līdzīga stāvokļa iespējamajiem kandidātiem un robežu noteikšana, lai izvairītos no izšķērdēšanas un ekstravagances (piemēram, attiecībā uz ceļojumu klasi). Daudzās jurisdikcijās daži no šiem piemēriem ir iekļauti oficiālos noteikumos vai likumā (t.i., par atklātu konkursu un izvairīšanos no nepotisma), tādējādi tos uzskatītu par likumības kritērijiem.
- 26) Normatīvie akti par atbilstību labajai praksei parasti pēc būtības ir vispārēji, tāpēc kritērijus var būt grūtāk noteikt salīdzinājumā ar kritērijiem, kas izriet no normatīvajiem aktiem, kas reglamentē likumības kritērijus.
- 27) Piemērotiem kritērijiem attiecībā uz likumību vai atbilstību labajai praksei ir jābūt vienādam raksturojumam: aktualitāte, pilnīgums, ticamība, neitralitāte, saprotamība, lietderība, salīdzināmība, pieņemamība un pieejamība¹¹. Likumības gadījumā bieži var būt samērā viegli noteikt, vai kritērijiem piemīt šis raksturojums, jo kritēriji ir balstīti tiesību aktos vai citos tiesību avotos. Revidentam apsverot kritērijus par atbilstību labajai praksei, var būt nepieciešama rūpīgāka izskatīšana. Tādēļ revidentam ir svarīgi pārbaudīt, cik tāl slēdziena pieņemšanai izmantojamie kritēriji pietiekamā līmenī atspoguļo šo raksturojumu. Revīzijas slēdziena pieņemšana, pamatojoties uz kritērijiem par atbilstību labajai praksei, var nebūt tik objektīva kā slēdziena pieņemšana uz likumības kritēriju pamata. Tādēļ ir iespējams, ka nepieciešamība paļauties uz revidenta profesionālo vērtējumu arī būs augstāka kritērijiem par atbilstību labajai praksei nekā likumības kritērijiem.
- 28) Atkarībā no valsts konteksta normatīvos aktus (avotus) kritērijiem attiecībā uz atbilstību labajai praksei var iegūt no:

11 ISSAI 4000/118.

- valsts amatpersonu vispārējiem principiem par izdevumiem, kas rodas no publiskajām precēm un pakalpojumiem;
 - principiem un prakses publisko līdzekļu sargāšanai no zaudējumiem vai izšķērdēšanas;
 - rīcības kodeksa/pārvaldības, kuros noteikti plaši principi valsts amatpersonu rīcības vadīšanai;
 - ētikas principiem (ieskaitot prasības par interešu konflikta atklāšanu);
 - valsts vai starptautiskās labās prakses.
- 29) Turklāt atbilstības labajai praksei kritēriji var attiekties uz vispārpieņemtu normatīvu rīcību publiskā sektora finanšu, administratīvajai un budžeta vadībai un valsts amatpersonu rīcībai. Šīs pieņemamās rīcības rakstītās normas var būt atšķirīgas katrā jurisdikcijā atkarībā no sabiedrības normām, darījumu prakses utt. Universāli pieņemti kritēriji par atbilstību labajai praksei nepastāv, tāpēc revidentam ir pienācīgi jāizvērtē rakstītās normas, kas ir spēkā jurisdikcijā, kurā tiek veikta revīzija. Šīs normas var būt dokumentu veidā, kuros paskaidrotas prasības rīcībai publisku darījumu gadījumā un valsts amatpersonu rīcībai publiskā sektora finanšu, administratīvās un budžeta vadības jomā, kā arī publisko pakalpojumu sniegšanā. Šādā veidā ARI savā saziņā ievēros caurskatāmību par kritērijiem, ko tā ir noteikusi kā aktuālus atbilstībai labajai praksei un ko izmanto kā revīzijas normu, pienācīgi un savlaicīgi dokumentējot revidenta profesionālos lēmumus.
- 30) Piemērs, kurā revidents revidē attiecināmos izdevumus un līguma noteikumus, kuros noteikta attiecināmība un kas nav ļoti konkrēti: Kopražošanas līgumā izpildītājam noteikts pienākums valdībai ziņot par visām izmaksām (pamatlīdzekļu izmaksām un saimnieciskās darbības izmaksām). Šos izdevumus atmaksātu no izmaksu atgūšanas mehānisma. Revidenti konstatēja, ka daži izdevumi nebija tieši saistīti ar naftas ieguves, apstrādes, transportēšanas, mārketinga un pārdošanas darbībām. Izpildītājs bija pieteicis dažus izdevumus par izklaidi, piemēram, par dalību sporta klubā, reliģisku un valsts svētku svinēšanu vai ziedojumiem kopienas pasākumiem. Šāda situācija

radās, jo valsts līgumā nebija konkrēti noteikusi attiecināmo izmaksu kategorijas un/vai izmaksu limitus, it īpaši attiecībā uz izmaksām, kas nav saistītas ar darbībām ar naftu. Lai gan attiecināmo izmaksu kategorijas nebija pienācīgi norādītas, valstij un izpildītājam vajadzēja ievērot atbilstības labajai praksei principus.

- 31) Vēl viens piemērs par atbilstības labajai praksei kritēriju iegūšanu no valsts amatpersonu rīcības kodeksa ir tāds, ka valsts amatpersonas atsakās no darījumiem, kuros pastāv interešu konflikts vai ciešas attiecības. Dažās jurisdikcijās interešu konflikta termins var būt kodificēts kā attiecību būtība vai radniecības pakāpe starp valsts amatpersonu un izpildītāju. Dažās jurisdikcijās var nepastāvēt kritēriji, pēc kuriem vērtēt interešu konfliktu izraisīto attiecību būtību. Ja šādu konkrētu kritēriju nav, revidentam ir jāpaļaujas uz profesionālo vērtējumu, lai pieņemtu slēdzienu par to, vai konkrētās attiecībās pastāv interešu konflikts un tādējādi arī atbilstības labajai praksei kritēriju pārkāpums. Piemēram, lielākajā daļā jurisdikciju interešu konflikta kritērijus visdrīzāk attiecinās uz publisku darījumu ar valsts amatpersonas dzīvesbiedru, ja vien tas nav konkrēti atļauts noteikumos vai ir veikts kā darījums godīgas konkurences apstākļos¹². Revidents var pieņemt šo vispārīgo principu, lai secinātu, vai ir bijis interešu konflikts.
- 32) Atbilstība labajai praksei ir saistīta ar personu, kurām uzticēta valsts vadība, pārstāvniecības pienākumu. Šeit ietilpst pienākums rīkoties godprātīgi un ievērot augstus rūpības, godīguma un lojalitātes standartus. Tas nozīmē, ka vienai personai ir juridisks pienākums rīkoties citas personas labākajās interesēs. Valsts amatpersonu pārstāvniecības pienākumi parasti ir aprakstīti tiesību aktos, parlamenta norādījumos vai rīcības kodeksos. Tādēļ atbilstība labajai praksei parasti attiecas uz potenciālā lietotāja prasībām, kas izriet no rīcības, uzvedības un uzņēmumu pārvaldības kodeksiem.
- 33) Atkarībā no jurisdikcijas šeit var ietilpt tādas vispārpieņemtas vērtības un normas kā godīgums un integritāte, kā arī piesardzības ievērošana. Kritēriji saistībā ar atbilstību labajai praksei var attiekties arī uz prasībām par uzvedību, piemēram, ko uzskata par pieņemamu attiecībā uz ceļojumu klasi vai

12 Šo novērtējuma principu parasti piemēro komerciāliem un finansiāliem darījumiem starp saistītajiem uzņēmumiem. Tajā noteikts, ka darījumus ir jāvērtē tā, it kā tos veiktu starp nesaistītām personām, katrai rīkojoties savās labākajās interesēs. *OECD, 2006, Annual Report on the OECD Guidelines for Multinational Enterprises: Conducting Business in Weak Governance Zones, OECD, Paris.*

viesmīlības un izklaides līmeni par valsts izdevumiem, ja šādi limiti nav tieši noteikti noteikumos.

- 34) Dažos gadījumos vispārējie principi un ietvari pārdomātas finanšu un administratīvās vadības reglamentēšanai var nebūt pilnībā noteikti kodeksos vai var būt netieši vai pamatoti uz primārajiem likumu principiem. Tādā gadījumā ARI var apsvērt, vai pastāv nepilnība, un tādā gadījumā noteikt personu, kura ir atbildīga par šo nepilnību.
- 35) Likumības kritēriji ir revidējamajām vienībām juridiski saistoši, savukārt atbilstības labajai praksei kritēriju avoti ir morālas un ētiskas dabas vispārpieņemtas normas un ir cieši saistīti ar vērtībām un sociālajām paražām sabiedrībā, ko pilsoņi plaši atbalsta.
- 36) Atbilstība labajai praksei ir plašs jēdziens, ko var skaidrot dažādos veidos un ko ietekmē dažādi faktori, tostarp kultūru atšķirības. Attiecībā uz atbilstību labajai praksei likumdošanas nodomiem ir plašāka nozīme – prasības par to, kā ir vai nav jāveic publiski darījumi, prasības par to, kā valsts amatpersonām ir vai nav jārīkojas, pārvaldot publiskos līdzekļus.
- 37) Labā prakse vai laba rīcība var laika gaitā mainīties, jo to ietekmē jaunas zināšanas, bet valsts amatpersonu pienākums ievērot labo praksi nemainās. Kā piemēru var skatīt vides jautājumus, kuros labā prakse mainās laika gaitā, gūstot vairāk zināšanu par vidi un jauniem tehnoloģiskiem risinājumiem.
- 38) Normatīvie akti un kritēriji attiecībā uz atbilstību labajai praksei arī ir jutīgāki pret kontekstu nekā normatīvie akti un kritēriji, kas ir saistīti ar likumību. Šo aspektu ir jāņem vērā, vērtējot revīzijas pierādījumus un ziņojot par atbilstības labajai praksei aspektiem atbilstības revīzijā.

Nosakot atbilstības labajai praksei kritērijus, ARI var apsvērt dažu kanonu piemērošanu attiecībā uz atbilstību labajai praksei publisko izdevumu jomā un izvērtēt, vai vadība rīkojas atbilstoši veselajam saprātam, piemēram:

- izdevumi *prima facie*¹³ nedrīkst pārsniegt to, kas konkrētajā gadījumā ir nepieciešams;

¹³ Nozīmē – pirmajā acūmirklī (= pamatojoties uz to, kas šķiet esam patiesība, to pirmo reizi redzot vai dzirdot). Kembridžas vārdnīca.

- ikvienai valsts amatpersonai ir ar vienādu rūpību jāattiecas pret izdevumiem, kas radušies no valsts naudas, kā to darītu vienkārši piesardzīgs cilvēks tajā pašā kontekstā, rīkojoties ar saviem paša naudas izdevumiem;
- neviena iestāde nedrīkst atļaut izdevumus, kas tieši vai netieši nāks pašiem par labu;
- atbilstība godīgas konkurences¹⁴ principiem darījumos ar saistītajām personām;
- vairākuma labuma pārākums pār indivīda labumu;
- godīgums, integritāte, izvairīšanās no personīga labuma, ko gūst no publiska darījuma, piemēram, objektivitāte, ieceļot darbiniekus atbilstoši nopelniem;
- valsts iedzīvotājiem piederošu resursu (dabas resursu) aizsardzība.
- Dažreiz noteikumos ir noteikta tieša atšķirība starp krājumu iegādi/izmantošanu normālos apstākļos un ārkārtas apstākļos, piemēram, bruņoto spēku munīcijas lietošanas/kontroles kārtība miera laikā un karadarbības laikā.

Ja nav paredzētas procedūras publiskiem izdevumiem konkrētos īpašos apstākļos, piemēram, tādu ārkārtas situāciju gadījumā kā plūdi, atbilstības labajai praksei kritērijos var noteikt, vai valsts amatpersona rīkojās ar tādu pašu rūpību kā rīkotos vienkārši rūpīgs cilvēks šādu izdevumu rašanās gadījumā. Vienkārši rūpīgs cilvēks visdrīzāk atkāptos no noteiktajām procedūrām, piemēram, aicinājuma iesniegt iepirkuma piedāvājumus u.c., lai ārkārtas gadījumā glābtu dzīvības vai īpašumu. Tādēļ revidentam, ir jāpiemēro savs profesionālais vērtējums, pamatojoties uz vienkārši rūpīga cilvēka paredzamo rīcību, lai pieņemtu revīzijas slēdzienu par to, vai atkāpes no prasībās noteiktajām procedūrām par palīdzības materiāla iegādi bija pieļaujamas konkrētajos ārkārtas apstākļos.

14 <https://payrollheaven.com/define/arms-length-principle>. Godīgas konkurences princips ir nosacījums vai fakts, ka darījuma dalībnieki ir neatkarīgi un rīkojas uz vienāda pamata. To izmanto īpaši līgumu tiesībās, vēloties panākt objektīvu vienošanos, kas izturētu juridisku pārbaudi, lai gan līdzējiem var būt kopīgas intereses (piemēram, darba devējs un darbinieks) vai tie ir pārāk cieši saistīti, lai viņus uzskatītu par pilnīgi neatkarīgiem ...

PROCESS KRITĒRIJU IEGŪŠANAI NO AVOTIEM

- 40) *ISSAI* ir noteikta prasība revidentam noteikt attiecīgos revīzijas kritērijus pirms revīzijas veikšanas, lai nodrošinātu pamatu slēdzienam/atzinumam par pārbaudāmo priekšmetu.¹⁵ Kritērijiem ir jābūt pieejamiem potenciālajiem lietotājiem un citām attiecīgām personām. Tie ir arī jāpaziņo atbildīgajai pusei.¹⁶
- 41) Katrā revīzijā jābūt šīs revīzijas apjomam un apstākļiem piemērotiem kritērijiem. Plānojot revīziju uz revīzijas apjoma un risku novērtējuma pamata, revidents iegūst kritērijus no oficiālajiem normatīvajiem aktiem vai vispārpieņemtajām normām, tos piemērojot pārbaudāmā priekšmeta atbilstības novērtēšanā.
- 42) Lai iegūtu piemērotus revīzijas kritērijus, revidentam ir jāiegūst kritēriji no normatīvajiem aktiem un jāapraksta kritēriji kā atbilstoši pārbaudāmajam priekšmetam. Aprakstā ir uz revīzijā pārbaudāmo priekšmetu attiecināmu normatīvo aktu rindkopu un pantu skaidrojums. Interpretējot likumības un atbilstības labajai praksei kritērijus, var ņemt vērā nodomus un premisas, kas ir izklāstīti likuma izstrādes procesā.
- 43) Atbilstības revīzijas kritēriju noteikšana ir svarīgs process, kurā revidentam nepieciešams demonstrēt ievērojamu profesionālo vērtējumu un zināšanas gan par attiecīgajiem normatīvajiem aktiem, gan par to interpretācijas avotiem un ir nepieciešama zināma pieredze revīzijas veikšanā. Lai novērtētu atbilstību normatīvajiem aktiem publiskajā sektorā, nepieciešamas pietiekamas zināšanas par pašu normatīvo aktu uzbūvi un saturu.

¹⁵ *ISSAI 4000/110.*

¹⁶ *ISSAI 4000/97.*

- 44) Kritēriju paziņošana revidējamajai vienībai ir būtiska, lai tā varētu sniegt atgriezenisko saiti par kritērijiem. ARI ir ieteicams veikt šādu paziņošanu pēc iespējas drīzāk revīzijas procesā, lai pārliecinātos, ka tad, kad revīzija ir veikta, tā būtu aktuāla. Kritēriji tiek ņemti konkrēti no normatīvajiem aktiem, kas reglamentē revidējamo vienību, vai no vispārpieņemtajām normām, un kritērijus nevar automātiski piemērot no viena pārbaudāmā priekšmeta citam. Ja revidējamā vienība nepiekrīt kritērijiem, revidentam jāapsver, vai nepieņemšanas pamatā ir kritēriju nepiemērotība vai revidējamās vienības nevēlēšanās, ka to vērtē, izmantojot šos kritērijus. Revidentam ir jāizskata atgriezeniskā saite no revidējamās vienības, pārliecinoties par augstākās revīzijas iestādes neatkarību.
- 45) Piemērotos likumības vai atbilstības labajai praksei revīzijas kritērijos ir jāatspoguļo *ISSAI 4000* norādītās īpašības.¹⁷ Īpaši svarīgi tas ir, nosakot atbilstības labajai praksei kritērijus, kā arī paziņojot un paskaidrojot tos revidējamajai vienībai. Nosakot piemērotus revīzijas kritērijus, var ņemt vērā šādus elementus.
- Kritērijiem ir jābūt piemēroti “operatīviem”¹⁸ attiecīgajos revīzijas apstākļos, lai būtu iespējams izdarīt nozīmīgus revīzijas secinājumus.
 - Daudzās atbilstības revīzijās piemērojamie normatīvie akti būs skaidri nosakāmi. Piemēram, dažos gadījumos likumības revīzijās likums vai noteikums (vai tā pants, rindkopa, iedaļa, nodaļa utt.) var būt pietiekami skaidrs, lai to varētu izmantot kā kritēriju. Rodoties situācijām, kurās pastāv šaubas par pareizu attiecīgā normatīvā akta interpretāciju, publiskā sektora revidenti var būt noderīgi apsvērt normatīvā akta (piemēram, likuma) izstrādē paustos nodomus un premisas vai konsultēties ar konkrēto struktūru, kura atbild par likumdošanu. Ja juridiskajā sistēmā šāda iespēja nepastāv, publiskā sektora revidenti var ievērot no savas juridiskās sistēmas izrietošus noteikumus par likumu interpretēšanu, kad tas ir nepieciešams un juridiski pieļaujams. Revidenti var ņemt vērā arī attiecīgos tiesu iestāžu pieņemtos lēmumus.¹⁹

17 *ISSAI 4000/118.*

18 Mainīgā lieluma operativitāte parasti nozīmē precizēšanu, kā tiek veikta mainīgā lieluma novērtēšana. To var izdarīt ar rādītāja palīdzību, kurā pēc iespējas precīzāk norādīts, kā attiecīgo mainīgo lielumu vērtēs, tulkojums no Norvēģijas lielās enciklopēdijas.

19 *ISSAI 4000/117.*

- Dažos gadījumos attiecīgo normatīvo aktu noteikumi var būt neskaidri, piemēram, ja tiesību aktā noteikts, ka konkrētākus noteikumus nosaka attiecīgā administratīvā struktūra un ka šie noteikumi vēl nav izstrādāti. Šādos gadījumos publiskā sektora revidenti revīzijas ziņojumā skaidri norāda, kādas viņu ieskatā ir attiecīgās tiesību aktu prasības vai ka revīzijas apjoms ir ierobežots, norādot šī ierobežojuma iemeslus. Piemēram, šajā gadījumā ziņojumā var norādīt, ka nepietiekamas likuma skaidrības dēļ piemērojamie revīzijas kritēriji ir ierobežoti un ka ir nepieciešams veikt korektīvus pasākumus.
- Dažos gadījumos pakārtotajos normatīvajos aktos var nebūt konsekventu prasību. Tādā gadījumā pati nekonsekvence var būt kā konstatējums. Tomēr primāro tiesību aktu noteikumiem ir jābūt noteicošiem pār pakārtoto tiesību aktu noteikumiem. Piemēram, ja likumā, kas reglamentē publiskos iepirkumus, ir noteikts obligāts pieteikumu konkurss, bet pakārtotajos noteikumos ir paredzēts izņēmums, revīzijā kā piemēroto normatīvo aktu jāpieņem likuma noteikumus. Attiecīgi, lai novērtētu atbilstību normatīvajiem aktiem publiskajā sektorā, nepieciešamas pietiekamas zināšanas par pašu normatīvo aktu uzbūvi un saturu.²⁰
- Revīzijas pieeju var arī sadalīt divās daļās vai sašaurināt apjomu, lai varētu piemērot skaidri identificējamus kritērijus.

STARPĪBA STARP LIKUMĪBAS UN ATBILSTĪBAS LABAJAI PRAKSEI KRITĒRIJIEM

- 46) Piemēram: no valsts amatpersonām parasti sagaida, ka tās ievēros pārdomātus finanšu, administratīvos un budžeta spriedumus, veicot publiskus iepirkumus. Ja konkrētā jurisdikcijā pastāv konkrēti noteikumi, reglamenti un procedūras u.c., ko ievēro iepirkumu procesa gaitā, piemēram, prasība ievērot piemērotu pieteikumu konkursu, piedāvājumu novērtēšanu un līguma piešķiršanu, pamatojoties uz iepriekš noteiktiem parametriem, šo konkrēto kritēriju būtība padara tos par likumības kritērijiem. Tomēr, ja kādā jurisdikcijā šī prasība ievērot pārdomātas finanšu, administratīvās un budžeta vadības principus publiskajā iepirkumā nav kodificēta vai šādā kodifikācijā pastāv nepilnības, pieņemamie revīzijas kritēriji būtu vispārpieņemtie principi, pēc kuriem reglamentē valsts amatpersonu rīcību, veicot finanšu darījumus šajā jurisdikcijā. Šie vispārējie principi varētu būt pamatotas prasības veikt caurskatāmu iepirkumu procedūru, valsts amatpersonu atbildības prasības publiskos darījumos un prasības par saprātīgu iegādāto preču, veikto darbu vai sniegto pakalpojumu kvalitāti. Šādus kritērijus var uzskatīt par atbilstības labajai praksei kritērijiem.
- 47) Vēl cits piemērs attiecībā uz būtību, kas piemīt atbilstības labajai praksei kritērijiem, taču ko var uzskatīt par likumības kritērijiem. Dažās jurisdikcijās vispārējos finanšu, administratīvās un budžeta vadības principos norādīts, ka pabalsts, ko izņem valsts darbinieks, nedrīkst būt viņa/viņas peļņas avots. Pēc būtības tas ir atbilstības labajai praksei kritērijs. Tomēr tajā pašā jurisdikcijā var būt konkrēti noteikumi un reglamenti, kuros noteikti pieļaujamie pabalsti, šādu pieļaujamo pabalstu summas un nosacījumi, kuru gadījumā šādi pabalsti ir pieļaujami. Ja ir šādi noteikumi u.c., kritēriji, kas pēc būtības ir atbilstības

labajai praksei kritēriji, tie kļūst par likumības kritērijiem, jo noteikumos vispārējais princips ir paskaidrots sīkāk. Tomēr, ja nav konkrētu noteikumu, ar ko reglamentē konkrēta pabalsta veida pieļaujamību, revidentam ir jāīsteno savs profesionālais vērtējums, lai secinātu, vai izmaksātais pabalsts ir sniedzis kādu peļņu attiecīgajai personai. Piemēram, attiecībā uz ceļojumu izdevumiem, ja nav konkrētu vadlīniju par tiesībām uz to segšanu, revidents var pārbaudīt, vai ir gūta peļņa, salīdzinot faktisko maksājumu ar to, kas būtu pieļaujams kā standarta ceļojuma izdevumi faktiskajā ceļojuma veidā un standarta viesnīcu numura tarifu likmi viesnīcā, kurā uzturējās amatpersona.

- 48) Var arī pastāvēt nenoteikta robeža starp likumību un atbilstību labajai praksei, un neatbilstība labajai praksei var būt grūti nosakāma.

Piemēram, līguma vienošanās var izrādīties izšķērdīga un pretrunā piemērojamajām tiesībām. Lai konstatētu neatbilstību labajai praksei, revidentam ir jāmeklē pazīmes/pierādījumi, ka valsts iestāde ir apzināti rīkojusies neobjektīvi un ir izvēlējusies nepareizus variantus. Tādēļ revīzijas par atbilstību labajai praksei kritēriji būs caurskatāmība vai procedūras, ko līguma piešķiršanā ievēro valsts iestāde.

- 49) Katrai ARI ir jāņem vērā likumu, noteikumu un līgumu sistēma. Jānovērtē, kā likumi, noteikumi un līgumi tiek izstrādāti un saskaņoti, jo tie ir likumības kritēriju avoti, tāpat arī jānovērtē vispārējo finanšu, administratīvās un budžeta vadības un valsts amatpersonu rīcības principi konkrētās jurisdikcijas kontekstā.
- 50) Var būt tādas ARI, kurām nav atļauts piemērot atbilstības labajai praksei kritērijus vai nu tiesību aktu vai pilnvaru dēļ, bet citām ARI atbilstība labajai praksei kļūst svarīga ARI revīzijas pilnvaru dēļ, kā arī revīziju konvencijās prasīts pārbaudīt atbilstību normatīvajiem aktiem, kuros noteikta atbilstība labajai praksei. Tomēr tas nemaina nepieciešamību pēc piemērotiem kritērijiem. Patiesībā tie kļūst vēl nepieciešamāki. Sabiedrības ieradumi un konteksts dažādās valstīs var lielā mērā atšķirties, tāpēc ir svarīgi šo dokumentu skatīt kā vadlīniju rīku, kas palīdz lietot likumības un/vai atbilstības labajai praksei kritērijus.

AVOTU / KRITĒRIJU ATKLĀŠANA REVĪZIJAS ZIŅOJUMOS

- 51) Kritērijiem jābūt pieejamiem potenciālajiem lietotājiem, lai būtu saprotams kā pārbaudāmais priekšmets tiek novērtēts un mērīts. Tāpēc revīzijas ziņojumā ir jāiekļauj iedaļa par revīzijas kritērijiem, kurā norāda revidenta izmantoto kritēriju veidus, kā arī rindkopās par revīzijas konstatējumu analīzi vai novērtējumu tieši jānorāda precīzs/konkrēts normatīvais akts, kas revidējamajai vienībai ir jāievēro/ko vajadzēja ievērot. Prasībā noteikts, ka kritēriji ir daļa no elementa, kas ir norādīts tiešā ziņojuma uzbūves e) daļā.²¹
- 52) Atbilstības revīzijas ziņojumā nosaka piemērojamos kritērijus, saskaņā ar kuriem tika mērīts vai vērtēts attiecīgais pārbaudāmais priekšmets, lai potenciālie lietotāji varētu saprast slēdziena pamatu. Pie apstākļiem var attiecīgi norādīt:
- piemērojamo kritēriju avotu, un to, vai piemērojamie kritēriji ir vai nav iekļauti likumā vai noteikumā, vai tos izdevušas pilnvarotas vai atzītas ekspertu struktūras, kas ievēro pārskatāmu atbilstības procesu, proti, vai tie ir kritēriji, kas ir iegūti attiecīgā pārbaudāmā priekšmeta kontekstā (ja nav, tad apraksta, kāpēc tos uzskata par piemērotiem);
 - izmantotās mērījumu vai vērtējuma metodes, ja piemērojamie kritēriji pieļauj izvēli starp vairākām metodēm;
 - jebkādas nozīmīgas interpretācijas, piemērojot attiecīgos kritērijus uzdevuma apstākļos;

21 ISSAI 4000/210.

- vai izmantotajās mērījumu vai novērtējuma metodēs ir bijušas jebkādas izmaiņas;
 - attiecīgā gadījumā jebkādu nozīmīgu raksturīgo ierobežojumu aprakstu saistībā ar attiecīgā pārbaudāmā priekšmeta mērīšanu vai vērtēšanu atbilstoši piemērojamajiem kritērijiem;
 - jurisprudenci, nelikumīgas tiesības.²²
- 53) Ja piemērojamais kritērijs iegūst konkrētām mērķim, revīzijas ziņojumā var iekļaut paziņojumu, kurā lasītājus brīdina par šo faktu un ka rezultātā informācija par pārbaudāmo priekšmetu var nebūt piemērojama citam mērķim.
- 54) Ja revīzijas pilnvarās noteikta revīzija ar kritērijiem par atbilstību labajai praksei, šajos apstākļos kā piemērotus var īstenot šajās vadlīnijās noteiktos principus. Ziņojumu par atbilstību labajai praksei forma un saturs var atšķirties atkarībā no ARI pilnvarām un konkrētajiem apstākļiem.
- 55) Publiskā sektora revidenti pārliecinās, ka kritēriji atbilstoši atspoguļo revīzijas tematu pilnā apjomā. Retos gadījumos, ja revīzijas apjoms ir ierobežots un attiecināms tikai uz konkrētām likuma vai noteikuma daļām, šo ierobežoto apjomu skaidri norāda revidenta ziņojumā.

Revidenta ziņojumā var būt nepieciešams sīkāk paskaidrot arī pretrunīgu kritēriju gadījumus.

Tulkojums no angļu valodas: SIA Amado Translations, 2022.

22

Kembridžas vārdnīca: neatbilstoši tiesībām vai nepieņemami saskaņā ar tiesībām.