|  |  |
| --- | --- |
| **ISSAI 3100** | Меѓународните стандарди на Врховните ревизорски институции (ISSAI) се издаваат од страна на Меѓународната организација на Врховни ревизорски институции (INTOSAI). За повеќе информации посетете ја страната *www.issai.org* |

I N T O S A I

*Упатство за ревизија*

*на успешност –*

*Клучни принципи*



**Содржина**

1. Вовед 1

2. Клучни принципи на ревизијата на успешност 2

2.1. Дефиниции 2

2.2 Цели на ревизијата на успешност 2

2.3. Избор на теми за ревизија 3

2.4. Ревизорски процес 3

2.4.1. Планирање 3

2.4.2. Извршување 5

2.4.3. Известување 7

2.4.4. Следење 8

2.5. Систем за квалитет 9

***1. ВОВЕД***

1. Основните ревизорски принципи на INTOSAI прифаќаат дека поради различните пристапи и структури на Врховните ревизорски институции (ВРИ), сите стандарди за ревизија не се применливи на сите аспекти од нивното работење[[1]](#footnote-1). Исто така, врз основа на ревизорскиот мандат на ВРИ, надворешните ревизорски стандарди не можат да бидат нормативни, ниту пак да имаат задолжителна примена во работата на ВРИ[[2]](#footnote-2). Меѓутоа, со цел да промовира висок квалитет во работа на нејзините членки, INTOSAI се залага секоја ВРИ да воспостави политика во однос на INTOSAI стандардите и другите специфични професионални стандарди кои треба да се следат при извршување на работните задачи. Ова ревизорско упатство за клучните принципи дава општо толкување за тоа што претставува високо квалитетно работење во ревизијата на успешност.
2. Споредбите во практичното извршување на ревизијата на успешност во различни земји покажуваат значителни варијации во зависност од мандатот, организацијата и методите кои се користат од страна на ВРИ. Правното, административното и економското опкружување може да влијаат на карактеристиките на извршените ревизии на успешност, како и на начинот на кој истите се спроведуваат. Зрелоста на јавната администрацијата, исто така, влијае на опфатот и карактеристиките на ревизиите на успешност кои се извршуваат.
3. Ревизијата на успешност генерално следи еден од трите пристапи при проверката на субјектот на ревизија. Ревизијата може да го следи пристапот ориентиран кон резултати, при што се оценува дали се постигнати однапред дефинираните цели согласно планираното; или пристап ориентиран кон проблеми, со кој се утврдуваат и анализираат причините за одреден(-и) проблем(-и); или системски-ориентиран пристап кој го испитува правилното функционирање на системите за управување; или пак, да се користи комбинација од трите пристапи.
4. Ревизијата на успешност може да применува две различни перспективи: “одгоре - надолу“ (top-down) перспектива која се фокусира на барањата, намерите, целите и очекувањата на/од законодавната и извршната власт и/или регулаторното тело; или “оддолу - нагоре“ (bottom-up) перспектива која се фокусира на ефектите од активноста врз субјектот на ревизија и пошироката заедница[[3]](#footnote-3). Во првиот случај ревизијата на успешност не ги доведува во прашање намерите и одлуките на законодавството, туку испитува дали одредени недостатоци во законите и прописите влијаат на исполнувањето на тие намери. Во зависност од мандатот, ВРИ може да изврши ревизија на претпоставките кои служеле како основа за донесување одредени политички одлуки, и влијанието на таквите одлуки. Ревизијата обезбедува објективна оценка за одредени прашања (на пример, како да се подобри исполнувањето на целите на политиката, и/или како поефикасно и поефективно да се постигнат целите), за информирање на законодавството.
5. Независно од тоа кој пристап или перспектива ќе се применува, ревизија на успешност има за главна цел да ја проверува економичноста, ефикасноста и ефективноста на субјектот на ревизија во извршувањето на неговите функции и активности, не исклучувајќи ја проверката на усогласеноста на субјектот со воспоставените закони и прописи[[4]](#footnote-4). Каде што е соодветно, треба да се земе во предвид и влијанието на регулаторната и институционалната рамка за работењето на субјектот. Ревизијата на успешност често го постигнува истото барајќи одговор на две основни прашања: дали се прават вистинските работи, и дали работите се прават на вистински начин?
6. Со оглед на тоа дека ревизијата на успешност може да ги опфати сите аспекти на јавниот сектор, не е возможно, ниту соодветно, да се предложат детални заеднички ревизорски стандарди кои би ги опфатиле сите состојби. Соодветно на тоа, од ревизорите се бара да применуваат професионално расудување и применливи професионални стандарди согласно различните ситуации кои се јавуваат во текот на ревизијата. Овој документ во голема мера се заснова на концептите содржани во ISSAI 3000 – Упатство за спроведување ревизија на успешност, на кое ревизорите треба да се упатат за дополнителни насоки.

***2. КЛУЧНИ ПРИНЦИПИ НА РЕВИЗИЈАТА НА УСПЕШНОСТ***

***2.1 Дефиниции***

1. Ревизијата на успешност е независна и објективна проверка на владините институции, системи, програми или организации, во однос на еден или неколку од трите аспекти на економичност, ефикасност и ефективност, со цел да се постигне подобрување[[5]](#footnote-5) .
2. Ревизорската задача во ревизијата на успешност е препознатлив дел од ревизорската работа, кој вообичаено резултира со издавање на изјава, или извештај. Оваа задача треба да има јасно утврдени цели и да се однесува на една или на група јасно утврдени активности, системи, програми или тела кои се нарекуваат "субјекти на ревизија".

***2.2 Цел на ревизијата на успешност***

1. Согласно ISSAI 100[[6]](#footnote-6), секоја ревизија на успешност треба да има за цел испитување на едно или повеќе од овие три тврдења:   
     
   (а) економичноста на активностите во согласност со добрите административни принципи и практики, и политики за управување;   
     
   (б) ефикасноста на искористувањето на човечките, финансиските и други ресурси, вклучително проверка на информациските системи, мерките за ефикасност и механизмите за надзор, и процедурите на субјектите на ревизија за надминување на утврдените недостатоци; и   
     
   (в) ефективноста на изведбата во однос на постигнувањето на целите на субјектот на ревизија, и фактичкото влијание на активностите во споредба со планираното влијание.
2. Целите на ревизијата вообичаено се изразуваат во форма на едно главно ревизорско прашање и ограничен број на помошни (пот)прашања на кои ревизијата ќе одговори и ќе донесе заклучок. Таквите прашања се тематски поврзани, комплементарни, не се преклопуваат, и сите заедно се исцрпни во врска со главното ревизорско прашање. Ревизорските прашања опфатени со ревизијата на успешност не треба да бидат исклучиво базирани на ретроспективен ревизорски пристап. Во ревизијата на успешност, ВРИ може да преземе иницијатива и каде што е соодветно, да обезбеди проактивни наоди од ревизијата и/или препораки, доколку тоа е експлицитно дозволено со законскиот мандат. Аспектите на финансиската ревизија и ревизијата на усогласеност[[7]](#footnote-7), вклучувајќи ја заштитата на животната средина во контекст на одржливиот развој, исто така, можат да бидат вклучени во ревизијата на успешност. И секако, треба да се земе во предвид ставот на граѓаните во врска со изведбата на субјектот, доколку истото е соодветно.

***2.3 Избор на теми за ревизија***

1. Ревизорите треба да изберат ревизорски теми кои се значајни, проверливи, и кои го одразуваат мандатот на ВРИ[[8]](#footnote-8). Ревизијата треба да обезбеди значајни придобивки за јавните финансии и администрација, за субјектот на ревизија, или за пошироката јавност. Доколку се јави преклопување меѓу други видови ревизија со ревизијата на успешност, класификацијата на ревизорскиот ангажман ќе биде определена согласно примарната цел на таа ревизија[[9]](#footnote-9). Освен ревизиите кои треба да се извршат согласно законскиот мандат, а на барање на Собранието или други овластени тела, темите за ревизија на успешност треба да се избираат врз основа на оценка на проблеми и/или ризици, и материјалност или значајност (не само финансиска, туку и социјална и/или политичка), со фокус на резултатите добиени од примената на јавните политики. Процесот на избор на теми за ревизија треба да има за цел да се постигне максимален ефект со ревизијата, земајќи ги во предвид ревизорските капацитети. Процесите на стратешко планирање[[10]](#footnote-10) и утврдување на годишната програма за ревизија, се корисни алатки за поставување на приоритети.

***2.4 Процес на ревизија***

*2.4.1 Планирање*

1. Ревизорот треба да ја планира ревизијата на начин кој обезбедува висок квалитет, и да ја извршува економично, ефикасно, ефективно и навремено[[11]](#footnote-11). Документите за планирање на ревизијата треба да содржат:

а) основни податоци и информации потребни за разбирање на субјектот на ревизија, со цел да се овозможи оценка на проблемите и ризиците, утврдување на можни извори на докази, изводливост на ревизијата, и материјалност т.е. значајност на областа која ќе биде предмет на ревизија[[12]](#footnote-12);

б) ревизорска цел, прашања или хипотези, критериуми, опфат и период на ревизијата, и методологија (вклучително техники за собирање докази и спроведување на ревизорска анализа);   
  
в) општ план на активности кој вклучува барања за екипирање т.е. барања за соодветни компетенции (вклучително независност при ангажирање вработени), човечки ресурси, можна надворешна експертиза потребна за ревизијата, и показатели за солидно познавање на предметот на ревизија од страна на ревизорите[[13]](#footnote-13);   
  
г) проценети трошоци за ревизијата, клучна временска рамка и одредници, како и главни контролни точки во ревизијата.

1. Ревизиите на успешност треба да имаат соодветни ревизорски критериуми кои ќе дадат фокус на ревизијата и ќе обезбедат основа за ревизорските наоди. Ревизорските критериуми, кои може да бидат квалитативни или квантитативни, треба да бидат веродостојни, објективни, корисни и комплетни. Треба да биде возможно утврдување на изворот ревизорските критериуми кои се користат.
2. Опфатот на ревизијата треба јасно да го дефинира обемот, временскиот распоред и карактеристиките на ревизијата која треба да се спроведе. Во случај кога законите, регулативите и другите барања за усогласеност кои се однесуваат на субјектот на ревизија имаат потенцијал значително да влијаат на ревизорските прашања, тогаш ревизијата треба да биде осмислена за справување со истите, за да може да даде одговор на ревизорските прашања[[14]](#footnote-14).
3. При утврдувањето на обемот и опфатот на ревизијата, ревизорите често треба да ја оценат веродостојноста на внатрешните контроли кои помагаат во извршувањето на дејноста на субјектот на ревизија[[15]](#footnote-15). Обемот на тоа оценување зависи од целите на ревизијата. Покрај тоа, ревизорите треба да бидат подготвени на ситуации или трансакции кои можат да укажуваат на незаконски дејствија или злоупотреба, и треба да го утврдат влијанието на таквите дејствија врз ревизорските наоди[[16]](#footnote-16).
4. При осмислувањето на ревизорските постапки, ревизорот треба да одреди средства и начини за собирање доволно соодветни ревизорски докази за да може да донесе заклучок во однос на целите, да даде одговор на ревизорските прашања или да ги потврди хипотезите. Бидејќи ревизорите ретко имаат можност да ги земат во предвид сите информации за субјектот на ревизија, методите за собирање на податоци и техниките за избор на примерок треба внимателно да се изберат. Фазата на планирање секогаш треба да вклучува одредени истражувачки напори, со цел да се изгради знаење, да се тестираат различни ревизорски планови и да се провери дали се на располагање потребните податоци. Ова го олеснува изборот на најсоодветен ревизорски метод.
5. Ревизијата на успешност може да избира меѓу голем број различни техники за собирање и анализа на податоци, како што се анкети, интервјуа, фокусни групи, согледувања, анализа на документи, тестирање на трансакции, како и анализа на економски и финансиски податоци, и податоци за изведбата. Треба да се изберат ревизорски методи кои овозможуваат ефикасен и ефективен начин за прибирање на ревизорски податоци. Иако целта на ревизорот треба да биде примена на најдобра пракса, одредени практични работи, како што е достапноста на податоците, налагаат ограничување на изборот на методи. Затоа, како генерално правило, препорачливо е да се биде флексибилен и прагматичен при изборот на методи. Од овие причини, постапките во ревизијата на успешност не треба да бидат стандардизирани за сите барања, бидејќи преголемата прескриптивност може да ја попречи флексибилноста, професионалното расудување и високото ниво на аналитички вештини кои се потребни во ревизијата на успешност[[17]](#footnote-17).
6. Субјектите на ревизија треба да бидат известени за клучните аспекти на ревизијата, вклучително целта, прашањата, критериумите и опфатот на ревизијата, пред почетокот на фазата за собирање податоци[[18]](#footnote-18) или по завршувањето на фазата на планирање на ревизијата.

*2.4.2 Извршување*

1. Ревизорската проверка се врши врз основа на веќе завршеното планирање и документите за планирање кои биле подготвени. Ревизиите треба да се вршат со должно внимание, со објективна свест, и под соодветен надзор. Ревизорскиот тим треба заеднички да поседува соодветно познавање на предметната материја/темата и ревизорските техники.
2. Ревизорот треба да обезбеди доволни и соодветни ревизорски докази за да одговори на целта и прашањата на ревизијата, да извлече заклучоци и, доколку е соодветно, да даде препораки. Карактеристиките на ревизорскиот доказ кој се бара во ревизијата на успешност се определуваат од предметната материја/темата, целта на ревизијата и ревизорските прашања. Во нормални услови, ревизијата на успешност има значителна потреба од професионално расудување и толкување при донесувањето заклучоци за ревизорските прашања, поради фактот што ревизорскиот доказ е повеќе убедлив ("води кон заклучокот дека...") отколку непобитен ("точно / погрешно")[[19]](#footnote-19).
3. Доказите може да се категоризираат како физички, документирани, усни или аналитички. Различните видови докази треба да бидат објасниви и оправдани во однос на нивната доволност, валидност, веродостојност, релевантност и разумност. Ревизорските докази треба да бидат компетентни, релевантни и разумни, со цел да го поткрепат професионалното расудување на ревизорот и заклучокот во однос на ревизорските прашања[[20]](#footnote-20). Сите ревизорски наоди и заклучоци мора да бидат поткрепени со ревизорски докази.
4. Ревизорите кои вршат ревизија на успешност треба да бидат досетливи, флексибилни и систематични во прибирањето доволно докази. Тие, исто така, мора да бидат отворени за прифаќање различни ставови и аргументи, и да бараат податоци од различни извори и засегнати страни[[21]](#footnote-21). Ревизорите треба секогаш да се трудат да бидат практични во нивните напори за прибирање, толкување и анализирање податоци. Додека примарните докази или доказите од сопствен извор вообичаено се посигурни, секундарните податоци кои се обезбедени и/или анализирани од страна на други лица (на пример, извештаи за оценување на изведба, извештаи од внатрешна ревизија, итн.), може да бидат важен извор на информации во ревизијата на успешност. Важно е читателот на ревизорскиот извештај да биде информиран за изворот и квалитетот на податоците, особено кога истите содржат проценки[[22]](#footnote-22).
5. Анализата на податоци вклучува комбинирање и споредување на податоци од различни извори. Важно е ревизорот да работи систематски и внимателно во толкувањето на собраните податоци и аргументи[[23]](#footnote-23). Ревизорскиот тим треба да ги документира сите прашања кои, според професионалното расудување на тимот, се важни за обезбедување докази за поткрепа на ревизорските наоди и заклучоци во ревизорскиот извештај.
6. Ревизорот треба да подготви ревизорска документација која во целост ќе ги документира подготовката, спроведувањето, содржината и наодите на ревизијата на осмислен начин. Документацијата треба да биде доволно целосна и детална за да овозможи на еден искусен ревизор, без претходна вклученост во ревизијата, да може последователно да утврди што е извршено за поткрепа на ревизорските наоди, заклучоци и препораки[[24]](#footnote-24). Во принцип, организацијата на ревизијата треба да ги задоволува барањата за добро управување со проекти.
7. Воспоставувањето добри и соодветни надворешни релации е клучен фактор за постигнување ефективни и ефикасни резултати од ревизијата на успешност. Ревизорите треба да настојуваат да одржуваат добри професионални релации со сите засегнати страни, да промовираат слободен и отворен проток на информации, колку што дозволуваат барањата за доверливост, и да водат дискусии во атмосфера на взаемно почитување и разбирање за улогата и одговорностите на секоја од страните. Процесот на комуникација меѓу ревизорот и субјектот на ревизија започнува во фазата на планирање на ревизијата и продолжува во текот на извршувањето на ревизијата, преку конструктивна интеракција, со која се оценуваат различните наоди, аргументи и гледишта. Доколку се утврдат важни наоди во текот на ревизијата, истите треба навремено да се пренесат на оние кои се задолжени за управување со субјектот.
8. Ревизорите не треба да комуницираат со трети лица, ниту во писмена форма, ниту усно, за било какви информации кои се добиени во текот на ревизорската работа, освен ако тоа е неопходно за исполнување на законските или на друг начин пропишани одговорности на конкретната ВРИ. Секоја таква комуникација на информации треба да биде регулирана со законски или други важечки правила за постапување на односната ВРИ[[25]](#footnote-25). Сепак, ревизорите може да разменуваат информации во врска со недостатоците во управувањето со внатрешните ревизори, доколку истите не се од безбедносен карактер или доверливи, со цел да се осигури дека утврдените недостатоци се разгледани. Онаму каде што е соодветно, ревизорите треба да ги информираат соодветните органи за било какви утврдени финансиски неправилности.

*2.4.3 Известување*

1. Во ревизијата на успешност, ревизорот известува за економичноста и ефикасноста во обезбедувањето и искористувањето на ресурсите, и ефективноста во исполнувањето на целите. Таквите извештаи може значително да варираат во опфат и карактеристики; на пример опфаќаат проверка дали ресурсите биле искористени на добар начин, вклучуваат коментари за влијанието на политиките и програмите, и даваат препораки за промени кои би резултирале со подобрувања[[26]](#footnote-26).
2. Корисниците на ревизорскиот извештај треба да бидат информирани за било какви ограничувања при извршувањето на ревизорските задачи, како на пример, рестриктивни регулативи, или ограничувања на пристап до информации или на барањата за известување. Во извештајот, исто така, треба да се наведе кои стандарди и ревизорски критериуми биле применувани во спроведувањето на ревизијата на успешност.
3. Од ревизорот вообичаено не се очекува да обезбеди сеопфатно мислење за постигнувањето економичност, ефикасност и ефективност од страна на субјектот на ист начин како мислењето за финансиските извештаи[[27]](#footnote-27). Онаму каде карактеристиките на ревизијата дозволуваат да се направи истото во однос на одредени области на активности на субјектот, од ревизорот се очекува да обезбеди извештај што ги опишува околностите и контекстот кои послужиле за донесување одреден заклучок, наместо да дава стандардизирана изјава.
4. Ревизорскиот извештај треба да содржи информации за целта на ревизијата, ревизорски прашања, опфат на ревизијата, ревизорски критериуми, методологија, извори на податоци, било какви ограничувања на користените податоци и ревизорски наоди. Наодите треба да дадат јасен заклучок во однос на ревизорските прашања, или објаснување зошто истото не е возможно. Ревизорските наоди треба да обезбедат соодветство меѓу целта на ревизијата, ревизорските прашања, наодите и заклучоците. Извештајот треба, каде што е соодветно, да вклучува препораки.
5. Извештајот треба да биде навремен, целосен, точен, објективен, убедлив, конструктивен, и јасен и концизен колку што дозволува предметната материја/темата[[28]](#footnote-28). Извештајот, исто така, треба да биде разбирлив, добро структуриран и да користи недвосмислен јазик. Генерално, извештајот треба да обезбеди нови информации/знаење, и да ги нагласи потребните подобрувања[[29]](#footnote-29). Наодите и заклучоците од ревизијата треба да бидат базирани на докази и да бидат јасно издвоени во извештајот[[30]](#footnote-30). Сите релевантни гледишта треба да бидат земени во предвид во извештајот, а извештајот треба да биде балансиран и објективен[[31]](#footnote-31).
6. Препораките, каде што се дадени, треба да бидат презентирани на логичен, поткрепен со факти и рационален начин, и да се базираат на компетентни и релевантни ревизорски наоди[[32]](#footnote-32). Тие треба да бидат изводливи, да обезбедуваат додадена вредност и да се однесуваат на ревизорската цел и прашања. Препораките треба да бидат упатени до субјектот(-ите) кои се одговорни и надлежни за нивно спроведување.
7. Ревизорите треба да се осврнат на сите значајни неусогласености и случаи на злоупотреба[[33]](#footnote-33), кои биле утврдени за време на извршувањето на ревизијата или во врска со истата[[34]](#footnote-34). Доколку таквите случаи не се релевантни за ревизорските прашања, се предвидува истите да бидат пренесени до соодветното ниво на субјектот на ревизија, по можност во писмена форма.
8. Освен во случај на забрана со закон или пропис, пред објавувањето на извештајот од ревизијата на успешност, ВРИ треба секогаш да даде можност на субјектот(-ите) на ревизија да дадат свој коментар на ревизорските наоди, заклучоци и препораки[[35]](#footnote-35). Доколку се јават несогласувања, истите треба да се анализираат, а фактичките грешки да се исправат. Проверката на добиените повратни информации треба да се забележи во работните документи, и на тој начин ќе се документираат било какви промени во нацрт-извештајот за извршената ревизија, или пак, причините за неправење промени.
9. Широката дистрибуција на ревизорските извештаи оди во поддршка на кредибилитетот на ревизорската функција. ВРИ треба да донесе одлука за начинот на дистрибуција во согласност со нејзиниот мандат. Извештаите треба да бидат дистрибуирани до субјектот на ревизија, до извршната и/или законодавната власт, и доколку е релевантно, да бидат достапни за пошироката јавност непосредно и преку медиумите, како и за другите засегнати страни[[36]](#footnote-36), освен ако истото не е забрането со закон или пропис.

*2.4.4. Следење на препораките*

1. Следењето на (постапувањето по) ревизорскиот извештај треба да биде дел од процесот на ревизија, бидејќи претставува важна алатка за јакнење на влијанието на ревизијата, како и за подобрување на идната ревизорска работа. Приоритетот на задачите за следење треба да се утврди во рамките на генералната стратегија за ревизија на ВРИ[[37]](#footnote-37). Треба да се дозволи доволно време за спроведување на соодветни мерки од страна на субјектот на ревизија.
2. При следење на (постапувањето по) ревизорските извештаи, ревизорот треба да има непристрасен и независен пристап. Ревизорот треба да се фокусира на утврдување дали мерките што се преземаат во врска со наодите и препораките ја подобруваат утврдената состојба[[38]](#footnote-38). За резултатите од следењето треба да се известува соодветно, со цел да се обезбеди повратна информација за законодавството, заедно со, доколку е можно, заклучоците и влијанието на преземените корективни мерки.

***2.5 Систем за квалитет***

1. Ревизиите на успешност треба да бидат предмет на проверка од страна на систем за контрола на квалитет[[39]](#footnote-39), што вклучува процеси за надзор и следење на квалитетот, осигурување на квалитет, надворешни проверки на квалитетот и peer reviews, со цел да се обезбеди разумно уверување дека ревизијата е спроведена во согласност со професионалните стандарди и законските барања и прописи, и дека извештаите се соодветни. Во овој поглед ВРИ треба да ги применува одредбите од ISSAI 40 кој обезбедува рамка за воспоставување и одржување на соодветен систем за контрола на квалитетот на ревизорската работа и на останатите активности кои ги врши ВРИ. За ревизијата на успешност, важно е да се обезбеди квалитет на ревизорската работа во однос на следното:   
     
   а) колку што е можно и потребно, ревизиите на успешност треба да се вршат од страна на тимови, бидејќи, како по правило, тие опфаќаат комплексни прашања[[40]](#footnote-40). Сите членови на ревизорскиот тим треба да ги разбираат ревизорските прашања, работните задачи кои им се доделени, и одговорностите кои ги имаат согласно ревизорските стандарди;   
     
   б) експертите кои учествуваат во ревизијата треба да ги имаат потребните компетенции за целите на ревизијата. Ревизорскиот тим треба да се осигури дека експертот е независен од дејноста/програмата, и дека тој/таа е информиран за условите и етиката во работењето[[41]](#footnote-41);   
     
   в) одлуките во врска со целта на ревизијата, ревизорските прашања, ревизорските критериуми, ресурсите кои се користат во ревизијата (во однос на вештини и квалификации), методите за преглед на сработеното во одредени фази и роковите за комплетирање на теренската работа и изготвување на извештај[[42]](#footnote-42), треба да бидат соодветно документирани.

1. ISSAI 100/13 [↑](#footnote-ref-1)
2. ISSAI 100/17 [↑](#footnote-ref-2)
3. ISSAI 3000/1.8, стр. 27 [↑](#footnote-ref-3)
4. ISSAI 4000 - комплет [↑](#footnote-ref-4)
5. ISSAI 3000/1.1 [↑](#footnote-ref-5)
6. ISSAI 100/40 [↑](#footnote-ref-6)
7. ISSAI 4000 - комплет [↑](#footnote-ref-7)
8. ISSAI 100/34 [↑](#footnote-ref-8)
9. ISSAI 100/41 [↑](#footnote-ref-9)
10. ISSAI 3000/3.2 [↑](#footnote-ref-10)
11. ISSAI 300/1/1 [↑](#footnote-ref-11)
12. ISSAI 300/1.3-1.4 [↑](#footnote-ref-12)
13. ISSAI 3000/2.2, стр. 38 [↑](#footnote-ref-13)
14. ISSAI 4000 комплет [↑](#footnote-ref-14)
15. ISSAI 300/3.1 [↑](#footnote-ref-15)
16. ISSAI 300/0.3(d) [↑](#footnote-ref-16)
17. ISSAI 3000/1.8, стр. 29 [↑](#footnote-ref-17)
18. ISSAI 300/1.4 (g) [↑](#footnote-ref-18)
19. ISSAI 3000/4.2 [↑](#footnote-ref-19)
20. ISSAI 300/5.4 [↑](#footnote-ref-20)
21. ISSAI 3000/4.2 [↑](#footnote-ref-21)
22. ISSAI 3000/Анекс 3/5 [↑](#footnote-ref-22)
23. ISSAI 3000/4.5 [↑](#footnote-ref-23)
24. ISSAI 300/5.7 [↑](#footnote-ref-24)
25. ISSAI 200/2.46 [↑](#footnote-ref-25)
26. ISSAI 400/4 [↑](#footnote-ref-26)
27. ISSAI 400/23 [↑](#footnote-ref-27)
28. ISSAI 400/7(a) [↑](#footnote-ref-28)
29. ISSAI 3000/5.3 [↑](#footnote-ref-29)
30. ISSAI 400/7 [↑](#footnote-ref-30)
31. ISSAI 400/24 [↑](#footnote-ref-31)
32. ISSAI 3000/4.5 [↑](#footnote-ref-32)
33. ISSAI 1240/P6, “Злоупотреба подразбира однесување кое е несоодветно или неправилно во споредба со однесување кое внимателно и мудро лице го смета за разумно…" [↑](#footnote-ref-33)
34. ISSAI 400/7 [↑](#footnote-ref-34)
35. ISSAI 3000/4.5 [↑](#footnote-ref-35)
36. ISSAI 3000/5.4 [↑](#footnote-ref-36)
37. ISSAI 3000/5.5 [↑](#footnote-ref-37)
38. ISSAI 400/26 [↑](#footnote-ref-38)
39. ISSAI 40 [↑](#footnote-ref-39)
40. ISSAI 3000/2.2 [↑](#footnote-ref-40)
41. ISSAI 200/1.18 и 2.43-44 [↑](#footnote-ref-41)
42. ISSAI 200/1.24 и 1.26 [↑](#footnote-ref-42)