

UGOVORI IZ JAVNIH TENDERA – REVIZORSKI PRISTUP

UDK: 336.1/.5+657

Originalni naučni rad

Rezime

Revizija ugovora se može vršiti kao deo druge revizije ili kao odvojena revizija. Revizori obično nemaju dovoljno iskustva na ovom području. Pristup reviziji ugovora je sličan onom kod ostalih vrsta revizije. Ova vrsta revizije takođe zahteva utvrđivanje ciljeva revizije, identifikaciju i ispitivanje internih kontrola, testiranje pojedinosti podataka i njihovu evaluaciju, kao i izveštavanje o nalazima revizije.

Ključne reči: revizija, ugovaranje, procedure.

Uvod

S pravnog stanovišta, i neformalni dogovori imaju snagu ugovora. Pravni posao- ugovor, proizlazi iz svakodnevnih aktivnosti, kao što su naručivanje dobara, usluga ili radova, zaposlenje, davanje u zakup poslovnog prostora i slično. Revizori se, tokom vršenja revizije, često sreću sa ovakvim ugovorima.

³ Mr Zdenka Vidovič, Court of audit of Republic of Slovenia, Slovenska c. 50, Ljubljana, Email: zdenkavidovic@gmail.com

⁴ Student master studija Visoka škola za menadžment i ekonomiju Kragujevac

Više faktora utiče na odluku o tome kada će revizor da revidira ugovor kao posebni revizorski zadatak. U nastavku su predstavljeni faktori, koji pomažu revizoru pri donošenju odluke. Ugovori moraju biti relevantni za subjekt revizije. Obično je internim pravilnikom o poslovanju ili finansijskim uputstvima organizacije određena visina rashoda koja nalaže sklapanje ugovora.

Kada se govori o ugovorima za nabavke male vrednosti, koji nisu od značaja u smislu sadržaja, najčešće nisu predmet revizije ugovora ali mogu biti predmet revizije u okviru provere funkcionisanja sistema ili uključeni u uzorak za ispitivanje pojedine oblasti revizije ugovora, npr. provera postupka javne nabavke.

U slučaju da ugovori imaju za predmet izdatke za osnovna sredstva — npr. za izgradnju prostorija ili puteva oni su veoma značajni kao predmet revizije, a takođe i ugovori koji često imaju za predmet izdatke koji su povezani sa prihodima ili se ugovorena usluga ponavlja, kao što su: ugovor o sakupljanju smeća, ugovor o sprovođenju interne revizije ili o pružanju pravnih saveta, itd.

Ugovor kao predmet revizije je sastavljen i potpisan u ime ugovorne strane koja je dužna da ispuni činidbu ili pruži uslugu, i klijenta, kao naručioca, u njemu je sadržan detaljan opis usluga, cena i ostale obavezne elemente ugovora, te s tim u vezi mora biti sklopljen za određeni vremenski preiod, obično sa utvrđenim datumom početka i dužinom trajanja, datumima dospeća rata isplate kao i datumima ispunjenja radova, odnosno usluga, što je veoma značajno kada se govori o reviziji ugovora.

Ugovori kao predmet revizije

Revidiranje ugovora se po pravilu koncentriše na pravnu valjanost pisanih ugovora velike vrednosti i kompleksne prirode. U nastavku su navedeni opisi najčešćih vrsta ugovora.

Najveći broj ugovora u javnom sektoru proizlazi iz postupaka javnih nabavki i konkursa. Od izuzetnog je značaja uočavanje razlike između investicijskih ugovora i onih čiji su predmet usluge. Ugovori čiji je predmet usluga obično su predmet javnih tendera, osim ako se ne odnose na investicijske projekte, kao što je npr. održavanje osnovnih sredstava. Kako investicijski tako i ugovori čiji su predmet usluge, zahtevaju detaljne ugovornopravne odredbe.

Postoji širok spektar uslova koji važe za ugovore čiji su predmet usluge. Svaki ugovor obično sastavlja organizacija naručioca. U praksi se susreću tipski ugovori za određene usluge, koji nisu standardni za svaku delatnost. Ovo nije slučaj sa investicijskim ugovorima za izvođenje radova i projektovanje, koji su zasnovani na prikupljanju najpovoljnijih ponuda ali mogu sadržati i standardne uslove koje postavlja odgovarajuća delatnost.

Svaki uslov propisan usvojenim međunarodnim standardom može se ugovorno izmeniti ukoliko postoji saglasnost volja ugovornih strana (izmenjeni uslovi moraju biti potpisani od strane ponuđača i naručioca i datirani).

Opšte poznavanje standarda rezultira smanjenjem rizika njihovog kršenja. Ipak, revizori su dužni da se upoznaju s verzijom ugovora

koji je bio deo konkursne dokumentacije da bi mogli, na osnovu kasnijih pregleda i detaljnih provera, da razumno očekuju da će otkriti materijalnoznačajne nepravilnosti u pogledu nabavke dobara, radova ili usluga ili njihovog plaćanja.

Revizori najčešće vrše reviziju ugovora po njihovom izvršenju. To znači da su već realizovani nabavka dobara ili usluge ili su završeni radovi koji su bili predmet ugovora. U nekim slučajevima, revizor vrši reviziju ugovora još u toku njegove realizacije (na primer kod revidiranja investicijskih ugovora).

Područja revidiranja ugovora

Prilikom revidiranja ugovora, treba uzeti u obzir sledeća ključna područja:

- odnos između ugovornih strana (naručilac i ponuđač s kojim je sklopljen ugovor);
- postupak objavljivanja javnog poziva za podnošenje ponuda i odluke o izboru najpovoljnije ponude;
- ugovorne obaveze o monitoringu;
- odredbe o rešavanju sporova;
- plaćanja ugovorenih obaveza (periodičnih i konačnih);
- ocena izvršenja javne nabavke nakon isporuke dobara, izvršenih radova ili izvedenih usluga.

Po pravilu, naručilac i ponuđač su različiti pravni subjekti. Stoga je potrebno ugovorom jasno odrediti obaveze ugovornih strana. Bez ovog razgraničenja, može doći do skrivenih dogovora, čime se povećava verovatnoća prevarnih radnji. Ponuđač npr. može stupiti u kontakt sa zaposlenim naručiocem koji može raditi u

korist ponuđača, recimo tokom postupka izbora ponuđača ili potvrđivanja ispunjenosti predmeta ugovora.

Slično navedenom, može se dogoditi da se zaposleni naručioca skriveno dogovori sa zaposlenim ponuđača pa prevare i naručioca i ponuđača ili jednog od njih i time ostvare ličnu korist.

U javnom sektoru, jedan od najvećih rizika je da se ugovori o radovima ili ugovori čiji su predmet usluge, sklope s neodgovarajućim ponuđačem, što može dovesti do nesvrishodnosti i prevare, ili i jednog i drugog. Jednom jasno utvrđeno razgraničenje obaveza između ugovornih strana omogućava miran nastavak poslovanja.

U nekim slučajevima, naručilac angažuje posrednika – savetnika na području vođenja projekata javnih nabavki, za sprovođenje stručne ocene ponuda, ili odogvarajućeg spolnog stručnjaka koji deluje u njegovo ime. Ponuđač takođe može, u skladu sa odredbama ugovora, angažovati podizvođače. Podizvođači se moraju navesti u ugovoru. Odnos između naručioca i savetnika, s jedne strane, i izvođača i podizvođača s druge strane, može postati kompleksan i često postaje predmet spora – pogotovo kada izvršenje krene u neželjenom smeru ili kada nastupi docnja.

Potrebno je istaći važnost razgraničenja obaveza i njihovog izvršenja od strane naručioca i od strane izvođača tokom vremena trajanja ugovora. Pored očiglednog rizika od prevare i korupcije, bez tačnog utvrđenja načina rešavanja sporova koji mogu nastati ubrzo po zaključenju ugovora, obično dolazi do povećanja troškova. Troškovi koji proizlaze iz vođenja spora će uvek premašiti troškove dodatnog manjeg napora za utvrđivanje jasnog razgraničenja među obavezama naručioca i izvođača.

Ugovori o uslugama ili održavanju nalažu stalno razgraničenje obaveza ugovornih strana, pri čemu naručilac vrši redovni nadzor kvaliteta i kvantiteta činiidbe, i shodno ulaže usmene i pisane opomene ili penale, koji obično imaju finansijske posledice, na pimer, kada posao nije bio obavljen u skladu sa ugovorenim standardima. Svaki ugovor koji se sklopi u javnom sektoru, mora imati lice koje se brine o izvršenju (ugovora).

Ne postoji ustaljeni metod izbora najpovoljnije ponude, koji je primenljiv u svim situacijama. Postoji više metoda, od jednostavnog izbora najpovoljnijeg ponuđača kod javnih nabavki male vrednosti, do otvorenog poziva u formi javnog poziva ili konkursa koji se objavljuju u Službenom listu, sredstvima javnog informisanja i/ili na portalu javnih nabavki. Vrste postupaka izbora izvođača određuje Zakon o javnim nabavkama.

Postoje dve osnovne vrste propisa koje je potrebno poštovati pri izboru najpovoljnije ponude: odredbe Zakona o javnim nabavkama s podzakonskim aktima i interni akt organizacije.

Revizor je dužan da pri pregledanju načina izbora ponuđača s kojim je sklopljen ugovor, ispita sledeće stavke:

- proveriti da li su ispoštovane odredbe internog akta organizacije (koji obično obuhvataju pregled liste odobrenih ponuđača, ako ista postoji) i da je interna regulativa usklađena s važećim zakonodavstvom (uključujući interne kontrole);
- na uzorku sklopljenih ugovora proveriti da li se proces javnih nabavki odvija u skladu sa odredbama internog akta u svrhu smanjenja rizika za nastanak prevare i korupcije; od posebnog je značaja postojanje svesti o situacijama gde

je zaključen veći broj ugovora za iste ili slične usluge; kod ovakvog zaključivanja pojedinačnih ugovora, može se raditi o nepoštovanju važećih propisa ili premašivanju dozvoljenih vrednosti ugovora;

- proveriti usklađenost s relevantnim profesionalnim standardima a koji se tiču ugovora;
- ispitati svrsishodnost postupka, što uključuje ocenu toga da li postoji tržišna konkurencija prilikom izbora ponuđača; proveriti postojanje odgovarajućeg računovodstvenog sistema i izveštavanja rukovodstva, od sastavljanja ugovora, do nadzora ispunjenja ugovora; gde je to od važnosti, proveriti postojanje adekvatnog sistema nadoknade troškova, na primer pri neispunjenju ugovora, docnje ili slabog kvaliteta izvršenog posla i
- proveriti postojanje adekvatnog sistema internih kontrola.

Provera finansijskog stanja ponuđača predstavlja ključnu kontrolu tokom postupka ugovaranja. Za proveru finansijskog stanja ponuđača odgovorno je rukovodstvo. Od ponuđača se u postupku javne nabavke traže reference i dokazi o njegovoj finansijskoj sposobnosti da izvrši ugovoreni posao.

Ocena finansijskog stanja izvođača obično se sprovodi na osnovu analize indikatora koji se temelje na finansijskim izveštajima kao i na osnovu informacija o eventualnim blokadama računa, što govori o finansijskoj sposobnosti ponuđača. Shodno rezultatima analize indikatora, doneće se odluka o vrednosnom obimu posla kako bi se pristupilo sklapanju ugovora s ponuđačem. Neke organizacije ograničavaju broj ugovorenih poslova koji se ponavljaju kako bi se izbegla mogućnost neočekivanog prestanka

rada izvođača, ili se na godišnjem nivou ograničava obim posla svakog izvođača. Ponuđač je dužan da godišnje podnosi finansijske izveštaje, kako bi organizacija — naručilac, mogla da izvrši procenu finansijskog stanja ponuđača s kojim je sklopila ugovor.

Pri nadzoru rukovodstva u ocenjivanju finansijskog izveštaja ponuđača, revizor je dužan utvrditi da:

- se ocenjivanje odnosi na finansijske izveštaje iz prethodne godine;
- su rezultati finansijske analize tačni i shodni pravilima struke;
- su postavljena ograničenja za ponuđača u skladu s rezultatima finansijskog stanja ponuđača;
- je finansijski limit, kako za pojedinačne ugovore, tako i ukupno za sve ugovore u okviru određenog vremenskog perioda, u skladu s važećim pravilima naručioca.
- Prikupljanje ponuda i izbor najpovoljnijeg ponuđača jedna je od faza na koju revizor treba da obrati pažnju.

Kada se vrednosti odnose na ugovorene fiksne cene, ocena o izboru se zasniva na upoređivanju ponuda. Kada se ocena ponuda prilikom izbora zasniva na različitim merilima, revizor treba da postupi na sledeći način:

- Da proverí računsku tačnost podataka i proračuna u ponudi i da oceni najpovoljnijeg ponuđača — Stope, količine itd. moraju biti pomnožene i sabrane, i to na svim stranicama ponude (računske greške se javljaju u okviru ponuda);

- Da pribavi objašnjenja – Uprkos obazrivosti pri sastavljanju ugovornih pojedinosti, može doći do njihovog pogrešnog tumačenja. Obično se dešava da ponuđena cena bitno odstupa od najviše ili najniže cene drugih ponuđača ili od troškovnika naručioca, za činidbu čiji se opis pogrešno protumačio. Naručilac pri tom treba da bude obazriv. Ukoliko je pružena mogućnost jednom ponuđaču da podnese novu ponudu za deo predmeta ugovora, obavezno je dati istu mogućnost ostalim ponuđačima;
- Da proverí pravilnost vođenja postupka pregovaranja – Naručilac može da pristupi pregovaranju s jednim ili dva najpovoljnija konkurentna ponuđača koji su bili odabrani na osnovu prvobitno podnetih ponuda. Pregovarački postupak može biti sa objavljivanjem javnog poziva ili bez toga. Revizor treba da iskaže osetljivost na rizik nastanka prevara, s obzirom na to da su zaposleni u organizaciji pod pritiskom velikih komercijalnih interesa, gde je važno da dođe do sklapanja ugovora sa subjektom javnog sektora. Pri pregovaranju, važno je da je sadržaj pregovaranja dokumentovan u zapisniku.

Postoji određen broj važnih kontrola koje je potrebno ugraditi u postupak prikupljanja ponuda. Svaki subjekt je dužan da ove kontrole uvrsti u svoj interni akt ili uputstva o finansijskom poslovanju.

Revidiranje postupka pribavljanja ponuda i izbora najpovoljnijeg ponuđača ukratko je predstavljeno u drugom delu materijala. Naime, i kod revidiranja ugovora, revizor mora biti upoznat s

postupcima koji se vode pri dodeljivanju javnih nabavki. Revizor pregleda pravilnost izvođenja sledećih postupaka:

Prijem i čuvanje ponuda — Koverta, koje sadrže ponude, moraju imati naznačen datum i čas prijema. Detalji o svim primljenim ponudama treba da su evidentirani. Ovo omogućava upoređivanje brojeva primljenih ponuda s brojem evidentiranih ponuda. Od trenutka prijema ponuda, do njihovog otvaranja, zatvorene koverta se moraju čuvati na bezbednom mestu.

Postupak otvaranja ponuda – Posebne postupke, koje je potrebno sprovesti, naručilac treba da uredi internim aktom. Pri otvaranju ponuda treba da budu prisutna najmanje dva lica koja su odgovorna za pravilnost sprovođenja postupka. Prilikom većih ponuda, trebalo bi da otvaranju prisustvuju iskusni zaposleni.

Ocenjivanje ponuda — Ponude je potrebno pregledati i proveriti njihovu ispravnost i prihvatljivost. O ocenjivanju ponuda i izboru najpovoljnijeg ponuđača vodi se zapisnik komisije. Revizor ponovo ocenjuje ponude, proverava da li je komisija poštovala kriterijume za izbor i da li je shodno tome izabrala najpovoljnijeg ponuđača. Posebno pažljivo pregleda ponudu izabranog ponuđača i poredi je sa sklopljenim ugovorom.

Prihvatljivost i izbor najpovoljnijeg ponuđača — U velikom broju slučajeva biva izabran ponuđač s najnižom ponuđenom cenom. Ukoliko nije prihvaćena ponuda s najnižom cenom, potrebno je navesti razloge za to.

Nadzor nad izvođenjem ugovora obično je deo šireg upravljačkog sistema za koji je odgovorno rukovodstvo. Ugovore, po pravilu, nije moguće izvršiti bez finansijskih sredstava i vremena. Obično se ugovaraju detaljni uslovi izvršenja ugovora. Naručilac je dužan

da uspostavi sistem za praćenje i nadzor ugovora i za obezbeđenje izvršenja ugovora u skladu s postavljenim ciljevima. Većina ugovora sadrži odredbe o obliku naknade za manjkavosti u izvršenju, kao što su penali ili nadoknada štete.

Revizori su pri tom dužni da ocene sledeće:

- adekvatnost izvršenja ugovora i odnosa prema stepenu ispunjenja javne nabavke;
- pouzdanost naručiočevih informacija o merenju (proceni obima) izvršenja i
- pravilnost i svrsishodnost mera koje je preduzeo naručilac.

Dobri kriterijumi ispunjenja ugovora postoje u obliku troškovnih i vremenskih odrednica određenih ugovorom. Ovo često obuhvata set utvrđenih nadoknada u slučaju docnje pri izgradnji nekretnina, osim ako nije odobreno odlaganje rokova. Za većinu fizičkih stvari, primenjive su dobre metode merenja. Za ugovore o uslugama postoje brojni kriterijumi i načini merenja, zavisno od vrste ugovora i delatnosti naručioca.

Većina ugovora o uslugama zahteva fizičku proveru od strane naručioca. Za razliku od ugovora o radovima, ugovori o uslugama rezultiraju malim brojem dokaza o obavljenoj usluzi. Merenje izvršenja ove vrste ugovora, s trendom povećanja broja ugovora o uslugama, postaje sve kompleksnije za rukovodstvo i revizore.

Može doći do spora među ugovornim stranama, posebno u slučajevima kada ugovor nije dovoljno precizan ili kada je nepotpun. Revizor se ne uključuje neposredno u rešavanje sporova. Njegova uloga je da kada dođe do spora:

- oceni valjanost odredaba o rešavanju sporova i

- pregleda različitu dokumentaciju i dopise, dogovor o rešenju spora i iznos kojeg je u tom sporu primio ili izgubio naručilac.

Korespondencija i ugovori o javnim nabavkama mogu biti vrlo opsežni, i u slučajevima gde nije došlo do spora. Može se desiti da se dokumentacija subjekta revizije nalazi na različitim lokacijama i kod različitih lica (vođa organizacione jedinice, tehničko osoblje, spoljni savetnici ili projektne vođe). Može doći do problema u vezi s dostupnošću ponuđačeve dokumentacije a nekada i do dokumentacije naručiočevih savetnika. Vođa revizije, koji je iskusni revizor, dužan je da ispita svaki ozbiljan spor ili neusklađenost s propisima o javnim nabavkama.

Odredbe o plaćanju mogu biti različite, iako većina ugovora o nabavci radova uključuje konačni obračun izvršenih radova. U velikom broju primera, veći deo ukupne vrednosti se plaća u ratama, u određenim vremenskim intervalima, a po odobrenju u odgovarajućim fazama utvrđenim od strane nadzornih ili drugih tehničkih organa ili savetnika. Konačni obračun pruža informaciju o svim isplatama koje su učinjene tokom trajanja ugovora.

Na drugoj strani, imamo ugovore o uslugama, gde se ispunjene usluge plaćaju u obrocima, najčešće mesečno. Većina ugovora o uslugama ne predviđa konačni obračun ali je to od manjeg značaja kod ovih predmeta ugovora o javnoj nabavci.

Revizor takođe treba da proverí da li je rukovodstvo, tokom izvršenja ugovora, imalo na raspolaganju zadovoljavajuće informacije o ispunjenju ugovornih obaveza, troškovima i odstupanjima od dogovora. Revizora u ovom slučaju zanima kako

je naručilac nadzirao izvršenje ugovora i kako je reagovao na odstupanja.

Većina ugovornouređenih usluga i radova ocenjuje se po završetku svih radnji. Kod ugovora o usluzi, od posebnog značaja je to da naručilac sabira i analizira izvršenje, uključujući i troškove i ostvarenu vrednost, pre nego što sklopi naredni ugovor koji počinje da važi po isteku starog. Kod ugovora o javnoj nabavci radova, nekada nije moguće zaključiti rezultate ocenjivanja pre isteka roka garancije.

Revidiranja ugovora u fazama

Generalno, moguće je razdeliti revidiranje ugovora po fazama u kojima se nalazi ugovor. Revizor tako može sprovoditi reviziju:

- pre sklapanja ugovora;
- tokom trajanja ugovora ili
- po isteku ugovora.

Revizor mora odlučiti, na osnovu sopstvenog stručnog suda, kako pristupiti kojoj fazi i kako pribaviti dovoljno revizijskih dokaza, što će joj/mu omogućiti da sastavi zaključke revizije. Na kraju revizije daje svoje stručno misljenje.

U nastavku su ukratko predstavljeni postupci koje je revizor dužan da sprovede u svakoj od faza revizije.

Revizija postupaka pre sklapanja ugovora

Ova faza obuhvata postupke subjekta revizije pre potpisivanja ugovora. Revizor treba da proveri:

- uključenost javne nabavke u finansijski plan subjekta revizije i procene potreba — Revizor se mora uveriti da je javna nabavka većih vrednosti uključena u finansijski plan i da je naručilac proučio alternativne mogućnosti i ima

uspostavljene postupke procene novih projekata ili usluga, pre nego što je ugovor sklopljen;

- postojanje studije izvodljivosti i troškovne opravdanosti — Revizor mora proveriti da li su studije bile primenjene i da li je sastavljen izveštaj o glavnim potencijalnim obavezama i ocenjena prihvatljivost nalaza studije, te preduzetih aktivnosti;
- izbor ponuđača — Revizor mora obezbediti da su dalji postupci zakoniti, pošteni i nepristrasni;
- prijem i ocenu ponuda — Revizor mora osigurati da su uspostavljeni postupci koji su bezbedni u smislu poverljivosti ponuda, sve do okončanja postupka ocenjivanja; osoblje koje ocenjuje ponude ne sme biti u vezi s ponuđačem ili ih na drugi način obavestavati o bitnim uslovima javne nabavke; svaku ponudu je potrebno evidentirati od trenutka prijema do objave rezultata izbora a otvaranje ponuda moraju obaviti najmanje dva iskusna lica, koja svoje postupke moraju dokumentovati zapisnikom;
- Izbor ponude i početak važenja ugovora — Konačna odluka o izboru najpovoljnijeg ponuđača mora biti javno objavljena, s detaljnim pisanim obrazloženjem zašto nije izabrana cenovno najniža ponuda.

Revizija postupaka tokom trajanja ugovora

Veći deo posla u ovoj fazi odnosi se na ocenjivanje nadzornih postupaka naručioca radova ili usluga. Među postupke koje sprovodi naručilac, ubrajaju se:

- razgraničenje obaveza između naručioca i ponuđača s kojim je sklopljen ugovor;
- potvrđivanje obročnih isplata (najčešće kod investicijskih radova);
- odobravanje izmena odredaba ugovora;
- izveštaji o pregledu terena, npr. gradilišta;
- vođenje dnevnika obilazaka;
- izveštaji o neispunjenju ugovorenih kriterijuma izvršenja predmeta ugovora;
- izdavanje uputstava za popravke rada koji nije izvršen u skladu s dogovorenim standardima;
- obračunavanje penala;
- izdavanje upozorenja o neadekvatnosti kvaliteta izvršenih radova ili usluga ili nabavke dobara.

Kod većih projekata, pogotovo gde je ugovor pojedinačni predmet revizije, a revizor oceni kao primereno, on/ona treba da obiđe teren ili gradilište, da proveriti nabavke, potvrdi periodične isplate ili oceni skupljanje podataka o troškovima i druge informacije o javnoj nabavci.

Revidiranje postupaka po zaključenju ugovora

U ovoj fazi se javljaju dve revizijske funkcije:

- revizija ponuđačevog konačnog obračuna (po običaju pri investicijskim radovima) i
- revizija naručiočevih postupaka za ocenjivanje izvršenja ugovora.

- Izvođačevi obračuni su jednostavniji po formi od godišnjih izveštaja, iako se mogu odnositi na velike vrednosti i/ili na period od nekoliko godina. U tom pogledu, obe vrste revizije sadrže potvrđivanje, pri čemu se u revizijskom izveštaju potvrđuju tačnost, poštenost, predstavljanje ili druge karakteristike obračuna ili izveštaja.

Ocenjivanje izvršenog ugovora je od kritičnog značaja zato što je pri tom moguće učiti na greškama. Revizor mora proveriti da li je naručilac uredno obavestavao izvođača o odstupanjima kod izvršenja ugovora.

Zaključak

U oblasti revizije ugovora, prevashodno onih koji se odnose na javne nabavke, od suštinskog značaja su nepravilnosti koje utiču na izbor dobavljača, a samim tim i cenu i druge uslove ugovora (rok plaćanja, popusti, garancija, itd.), kao i neusklađenosti između ponude i izvršenja ugovora ili između ugovora i stvarne isplate.

Najčešće nepravilnosti se odnose na postupak izbora najpovoljnijeg ponuđača, način utvrđivanja i primene kriterijuma u izboru najboljeg ponuđača, neusaglašenost zahteva s ponudom izvođača definisanom ugovorom, neslaganja dinamike isplate i ugovora, i sl.

Prilikom revizije ugovora mogu se najčešće naći nepravilnosti koje su posledica zaključivanja ugovora bez javnog tendera, iako je vrednost tendera veća od javnih nabavki malih vrednosti, tenderskom dokumentacijom nisu precizirani način, kriterijumi,

kao i značaj pojedinih kriterijuma, izbor ponuđača je izvršen suprotno uslovima tendera, naručila nije raskinuo zaključen ugovor sa izvođačem radova usled ne izvršavanja obaveza itd.

Iz navedenog možemo zaključiti da je revidiranje ugovora veoma značajna aktivnost kako sa formalnog tako i sa materijalnog stanovišta. Ovu reviziju sa aspekta predmeta revizije je potrebno razlikovati od revizije javnih nabavki, u smislu opštosti procedura i tehnika revizije.

Literatura

1. Abbot, J. L., Park, Y., Parker, S. 2000. The effects of audit committee activity and independence on corporate fraud. *Managerial Finance*, vol. 26, br. 11, str. 55–67
2. Bailey, S.J. 2004. *Strategic Public Finance*. Hampsire (N. Y.): Pelgrave Macmillan
3. Milojević, I. 2017. Fiskalna konsolidacija računovodstvenog sistema budžeta, CEFI, Beograd.
4. Novaković, S., Jovićević, P., Simin, M. 2018. Interna revizija u funkciji menadžmenta. *Oditor - časopis za Menadžment, finansije i pravo*, vol. 4, br. 1, str. 63-84.
5. Petrović, R. 2018. Ekonomski aspekti katalonskog separatizma. *Oditor - časopis za Menadžment, finansije i pravo*, vol. 4, br. 2, str. 6-16.
6. Spathis, C. 2002. Detecting false financial statements using published data: some evidence from Greece. *Managerial Auditing Journal*, vol. 17, br. 4, str. 179–191

7. Stanojević, Lj. 2004. Ka uspostavljanju difuznog sistema internih kontrola u postupku obavljanja revizije, časopis REVIZOR, br. 29/2004
8. Vidović, Z. 2002. Uloga i značaj revizije javnog sektora; Revicon, Zbornik radova III Međunarodni simpozij Računovodstvo i revizija provrednih društava i javnog sektora; Sarajevo.

Zdenka Vidović

PUBLIC TENDER CONTRACTS - AUDIT APPROACH

Original scientific paper

The revision of the contract may be performed as part of another audit or as a separate audit. Auditors usually do not have enough experience in this area. The approach to contract review is similar to that of other types of audit. This type of audit also requires the determination of audit objectives, the identification and examination of internal controls, the testing of data details and their evaluation, and the reporting of audit findings.

Keywords: audit, contracting, procedures.

Datum prijema (Date received): 05.08.2021.

Datum prihvatanja (Date accepted): 24.10.2021.