

ISSAI 300 - Temeljna načela revizije učinka

12.11.2014 | Zakoni i akta

ISSAI 300-Temeljna načela revizije učinka

UVOD

1. Profesionalni standardi i smjernice neophodni su za vjerodostojnost, kvalitetu i profesionalnost revizije u javnom sektoru. Međunarodni standardi vrhovnih revizijskih institucija (ISSAI-a), koje razvija Međunarodna organizacija vrhovnih revizijskih institucija (INTOSAI), zamišljeni su radi promicanja neovisne i djelotvorne revizijske djelatnosti i pomoći članicama INTOSAI-a u razvoju vlastitog profesionalnog pristupa u skladu s njihovim djelokrugom, kao i s domaćim zakonima i propisima.
2. ISSAI 100 – Temeljna načela revizije u javnom sektoru je standard u kojemu se daje opći prikaz temeljnih načela revizije u javnom sektoru i pobliže se utvrđuje mjerodavnost ISSAI-a. ISSAI 300 – Temeljna načela revizije učinka je standard koji se nadovezuje na temeljna načela iz ISSAI-a 100 te ih dodatno razrađuje ne bi li se uklopila u poseban kontekst revizije učinka. ISSAI 300 bi se trebao iščitavati i tumačiti u sprezi s ISSAI-em 100, koji se primjenjuje i na reviziju učinka.
3. ISSAI 300 – Temeljna načela revizije učinka sastoje se od tri dijela.
 - U prvom dijelu se utvrđuje okvir za obavljanje revizije učinka i za upućivanje na mjerodavne ISSAI-e.
 - U drugom dijelu se iznose opća načela za angažmane vezane uz reviziju učinka, a o kojima bi revizor trebao voditi računa prije početka i za čitavog trajanja revizijskog procesa.
 - U trećem su dijelu sadržana načela relevantnosti glavnih faza samog revizijskog procesa, pri čemu je svako od načela popraćeno kratkim obrazloženjem.

SVRHA I MJERODAVNOST TEMELJNIH NAČELA REVIZIJE UČINKA

4. Ovim se dokumentom nastoji uspostaviti jedinstveno tumačenje prirode revizije učinka, uključujući načela koja valja primjenjivati radi postizanja visokog standarda revizijskog rada. Članice INTOSAI-a se potiču na razvoj i donošenje mjerodavnih standarda usuglašeni s ISSAI-ma 100 i 300, kao i na vođenje računa o smjernicama INTOSAI-a u pogledu revizije učinka. Serija ISSAI 3000 postavlja opći okvir za obavljanje revizije učinka koji, zajedno s općim smjernicama za provedbu revizije, služi kao podloga za pomoć VRI-ima u razvoju njihovih vlastitih domaćih standarda.
5. U standardima za obavljanje revizije učinka trebala bi se ogledati potreba za fleksibilnošću u osmišljanju pojedinih angažmana, za otvorenošću i kreativnošću revizora u njihovome radu, kao i za profesionalnom prosudbom u svim fazama revizijskog procesa.
6. INTOSAI shvaća kako VRI imaju raznolike djelokruge i djeluju u različitim uvjetima. Zbog razlika u položaju i ustrojstvenom uređenju VRI-a, nemoguće je pretpostaviti kako će se baš svi revizijski standardi ili smjernice moći primijeniti na sva područja njihovoga rada. Stoga VRI mogu razviti mjerodavne standarde koji se ili zasnivaju na Temeljnim načelima revizije učinka ili su s njima usuglašeni. Ako se VRI odluči za razvoj standarda zasnovanih na Temeljnim načelima, tada bi ti standardi u svakom primjenjivom i bitnom pogledu trebali i odgovarati ovim Načelima.
7. Kada se revizijski standardi VRI-a zasnivaju na Temeljnim načelima revizije učinka ili su s njima usuglašeni, na iste se može pozvati navođenjem sljedećih riječi:

... Svoju [svoje] reviziju [revizije] smo obavili u skladu sa [standardima] koji se zasnivaju na [ili su u suglasju s] Temeljnim načelima revizije učinka iz Međunarodnih standarda vrhovnih revizijskih institucija. Ovaj se navod može uvrstiti u izvješće o obavljenoj reviziji ili ga VRI može iznijeti u općenitijem obliku, na način da se odnosi na određeni niz revizijskih angažmana.

8. VRI se može odlučiti i za usvajanje Smjernica za reviziju učinka (ISSAI 3000-3999) kao standarda mjerodavnih za svoj rad. Ako se VRI odluči usvojiti te smjernice, mora ih se pridržavati u svakom bitnom pogledu. Na njih se, u tom slučaju, može pozvati navođenjem sljedećih riječi:

... Svoju [svoje] reviziju [revizije] [učinka] smo obavili u skladu s Međunarodnim standardima vrhovnih revizijskih institucija [za reviziju učinka].

OKVIR ZA OBAVLJANJE REVIZIJE UČINKA Definicija revizije učinka

9. Kako je obavlja VRI, revizija učinka predstavlja neovisno, objektivno i pouzdano ispitivanje kojim se utvrđuje da li državna poduzeća, sustavi, projekti, programi, aktivnosti ili organizacije posluju, rade odnosno provode se u skladu s načelima ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti te da li ima prostora za poboljšanja.

10. Revizijom učinka nastoji se doći do novih informacija, analiza ili uvida te, prema potrebi, preporuka za poboljšanja. Revizija učinka donosi nove informacije, spoznaje ili vrijednost tako što:

- pruža nove analitičke uvide (širu ili dublju analizu ili nove perspektive);
- pospješuje dostupnost postojećih informacija različitim zainteresiranim stranama;
- donosi neovisna i mjerodavna gledišta ili zaključke utemeljene na revizijskim dokazima; i
- donosi preporuke utemeljene na analizi revizijskih nalaza.

Ekonomičnost, efikasnost i efektivnost

11. Načela ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti mogu se definirati na sljedeći način:

- Načelo ekonomičnosti podrazumijeva svođenje troškova resursa na najmanju moguću mjeru. Korišteni resursi trebaju biti na raspolaganju pravodobno, u odgovarajućoj količini i uz odgovarajuću kvalitetu te po najboljoj cijeni.
- Načelo efikasnosti podrazumijeva najbolje moguće iskorištavanje raspoloživih resursa. Vezano je uz odnos korištenih resursa i izlaznih vrijednosti ostvarenih u pogledu količine, kvalitete i rokova.
- Načelo efektivnosti odnosi se na ispunjavanja postavljenih ciljeva i postizanje predviđenih rezultata.

Revizija učinka često obuhvaća analizu uvjeta koje je nužno osigurati kako bi se mogla poštivati načela ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti. Ti uvjeti mogu obuhvaćati praksu i postupke dobrog upravljanja kojima se osigurava ispravno i pravodobno obavljanje usluga. Prema potrebi, računa valja povesti i o učinku regulatornog ili institucionalnog okvira na učinkovitost subjekta revizije.

Ciljevi revizije učinka

12. Glavni cilj revizije učinka je konstruktivno promicanje ekonomičnog, efektivnog i efikasnog upravljanja. Isto tako, revizija učinka doprinosi jačanju odgovornosti i transparentnosti.

Revizijom učinka odgovornost se promiče tako što se osobama s upravljačkim i nadzornim nadležnostima pomaže da poboljšaju učinkovitost. To se postiže tako što se ispituje da li se odluke zakonodavnih ili izvršnih vlasti pripremaju i provode efektivno i efikasno te da li se u korist poreznih obveznika ili građana ostvaruje najbolji omjer uloženog i dobivenog. Tu se ne stavlja u pitanje nakane i odluke zakonodavca, već se ispituje je li bilo kakvim manjkavostima u zakonima i propisima ili u načinu njihove provedbe onemogućeno postizanje utvrđenih ciljeva. Revizija učinka je okrenuta područjima na

kojima građanima može donijeti dodanu vrijednost i na kojima se kriju najveće mogućnosti za poboljšanja, pri čemu odgovornim osobama pruža konstruktivne poticaje za poduzimanje odgovarajućih koraka.

Revizijom učinka transparentnost se promiče tako što se parlamentu, poreznim obveznicima i drugim izvorima financiranja, svima prema kojima su usmjerene vladine politike te medijima omogućuje uvid u upravljanje različitim aktivnostima vlade, kao i u njihove ishode. Time revizija učinka izravno doprinosi pružanju korisnih informacija građanima, a istodobno služi i kao osnova za učenje i poboljšanja. Kada je posrijedi revizija učinka, VRI-i u granicama svojih nadležnosti uživaju slobodu odlučivanja o tome što će, kada i kako revidirati te ih se ne smije sputavati u objavljivanju njihovih nalaza.

Primjenjivost ISSAI-a 300

13. Temeljna načela revizije učinka VRI-ima pružaju podlogu za usvajanje ili razvoj standarda. Izrađena su uz vođenje računa o institucionalnoj pozadini VRI-a, uključujući njihovu neovisnost, ustavni djelokrug i etičke obveze te zahtjeve iz Preduvjeta za rad VRI-a (ISSAI 10-99).

14. Kad je riječ o preklapanjima pojedinih vrsta revizije (ili kombiniranim revizijama), potrebno je povesti računa o sljedećim pitanjima:

- Elementi revizije učinka mogu biti sastavni dio opsežnije revizije kojom su obuhvaćeni i aspekti revizije učinka i financijske revizije.
- U slučaju preklapanja, potrebno je poštivati sve mjerodavne standarde. No, to možda neće biti uvijek izvedivo jer različiti standardi mogu sadržavati različite prioritete.
- U takvim slučajevima, revizori bi se pri donošenju odluke o tome koje će standarde primijeniti trebali rukovoditi osnovnim ciljem revizije. Pri utvrđivanju jesu li upravo pitanja učinka ta koja predstavljaju osnovni cilj revizijskog angažmana, treba imati na umu da je revizija učinka usredotočena na aktivnosti i rezultate, a ne na izvješća i račune, te da je njezin glavni cilj promicanje ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti, a ne izvješćivanje o usklađenosti za zakonima i propisima.

ELEMENTI REVIZIJE UČINKA

15. Kada je posrijedi revizija učinka, elementi revizije u javnom sektoru (revizor, odgovorna strana, predviđeni korisnici, predmet i kriteriji), a koji su definirani u ISSAI-u 100, mogu poprimiti posebna obilježja. Revizori trebaju izričito odrediti elemente svake pojedine revizije te shvatiti njihove implikacije ne bi li u skladu s time mogli provesti reviziju.

Tri strane u reviziji učinka

16. Revizori nerijetko uživaju znatnu slobodu odlučivanja kada je riječ o odabiru predmeta i određivanju kriterija revizije, što pak utječe na pitanje tko su mjerodavne odgovorne strane i predviđeni korisnici. Iako mogu davati preporuke, revizori se trebaju pobrinuti da na sebe ne preuzimaju odgovornosti odgovornih strana. Kod revizije učinka, revizori obično rade u timu u kojemu su zastupljene raznovrsne vještine koje jedna drugu nadopunjuju.

17. Ulogu odgovorne strane može dijeliti više pojedinaca ili subjekata, pri čemu svaki snosi odgovornost za neki drugi aspekt predmeta revizije. Određene strane mogu biti odgovorne za činidbe koje su prouzročile probleme. Druge mogu biti u stanju pokrenuti promjene radi provedbe preporuka proisteklih iz revizije učinka. Treće, pak, mogu biti odgovorne za pružanje informacija ili dokaza za potrebe revizora.

18. Predviđeni korisnici su osobe za koje revizor sastavlja izvješće o reviziji učinka. Predviđeni korisnici mogu biti i zakonodavac i vladine agencije i javnost. Predviđeni korisnik može biti i neka odgovorna strana, ali potonja će rijetko biti i jedini predviđeni korisnik.

Predmet i kriteriji revizije učinka

19. Predmet revizije učinka ne treba biti ograničen na određene programe, subjekte ili sredstva, već može obuhvaćati aktivnosti (zajedno s njihovim izlaznim ostvarenjima, ishodima i učincima) ili postojeća stanja

(uključujući uzroke i posljedice). Kao primjer, možemo navesti pružanje usluga odgovornih strana ili učinke vladine politike i propisa na javnu upravu, dionike, tvrtke, građane i društvo. Predmet revizije je određen revizijskim ciljem i ogleđa se u revizijskim pitanjima.

20. Kada je posrijedi revizija učinka, revizor se ponekad bavi razradom ili odabirom kriterija koji su bitni za reviziju. U točki 27. se opisuju posebni zahtjevi koji iz toga slijede u odnosu na revizora.

Pružanje sigurnosti i uvjerenja u reviziji učinka

21. Kao i u slučaju svih revizija, korisnici izvješća o reviziji učinka će htjeti biti sigurni u pouzdanost informacija kojima se koriste za potrebe donošenja odluka. Stoga će očekivati pouzdana izvješća u kojima se iznosi na dokazima utemeljeno stajalište VRI-a o predmetu obavljenog ispitivanja. Zbog toga revizori koji obavljaju reviziju učinka trebaju uvijek iznositi nalaze utemeljene na dostatnim i primjerenim dokazima te aktivno kontrolirati rizik neprimjerenih izvješća. Međutim, kada se radi o dosezima revidiranog subjekta u pogledu ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti, od revizora koji obavljaju reviziju učinka obično se ne očekuje davanje općeg mišljenja usporedivog s mišljenjem o financijskim izvješćima. To, stoga, ne predstavlja zahtjev koji se postavlja okvirom ISSAI-a.

22. Potrebno je jasno navesti razinu uvjerenja koje se daje slijedom revizije učinka. U izvješću o reviziji učinka, na stupanj postignute ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti može se ukazati na više načina:

- bilo iznošenjem općeg gledišta o aspektima ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti, pod pretpostavkom da revizijski cilj, predmet revizije, pribavljeni dokazi i utvrđeni nalazi dopuštaju donošenje takvog zaključka;
- ili iznošenjem konkretnih informacija o čitavom nizu različitih elemenata, uključujući revizijski cilj, postavljena pitanja, pribavljene dokaze, korištene kriterije, utvrđene nalaze i konkretne zaključke.

23. Izvješća o reviziji trebaju sadržavati samo one nalaze koji su potkrijepljeni dostatnim i primjerenim dokazima. Odluke donesene pri sastavljanju uravnoteženog izvješća, donošenju zaključaka i uobličavanju preporuka često je potrebno pomno doraditi ne bi li se korisniku pružile dostatne informacije. Revizori koji su obavili reviziju učinka trebaju točno opisati kako su ih njihovi nalazi doveli do niza zaključaka i – ako je primjenjivo – do jedinstvenog općeg zaključka. To znači kako valja objasniti koji su kriteriji razrađeni i korišteni i zašto je tome tako te navesti da su u obzir uzeta sva bitna gledišta kako bi se moglo dati uravnoteženo izvješće. Daljnje smjernice za ovaj proces daju se u načelima izvješćivanja.

NAČELA REVIZIJE UČINKA Opća načela

24. Opća načela navedena u nastavku sadrže smjernice vezane uz one aspekte revizije učinka koji su bitni u svim fazama revizijskog procesa.

- Određena područja na koja se primjenjuju ova načela nisu obuhvaćena ISSAI-em 100. Radi se o odabiru revizijskih tema, utvrđivanju revizijskih ciljeva i određivanju revizijskog pristupa i kriterija.
- Na ostalim područjima, kao što su revizijski rizik, komunikacija, profesionalna prosudba, kontrola kvalitete, materijalnost i dokumentacija, opća načela počivaju na načelima iz ISSAI-a 100 te objašnjavaju na koji se način ista konkretno primjenjuju u slučaju revizije učinka.
- Konačno, određenim područjima, kao što su etičnost i neovisnost, trenutno se bave ISSAI 100 te ISSAI-i na drugoj razini.

Revizijski cilj

25. Revizori trebaju postaviti jasno definirani revizijski cilj koji se odnosi na načela ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti.

Revizijski cilj određuje pristup angažmanu i način na koji će biti osmišljen. Tu se može raditi i o jednostavnom opisivanju stanja. No, izglednije je kako će dodatnu vrijednost donijeti normativni revizijski ciljevi (stoje li stvari onako kako bi trebale?) i analitički revizijski ciljevi (zašto stvari ne stoje onako kako bi trebale?). U svakom slučaju, revizori trebaju razmotriti na što se revizija odnosi, o kojim se organizacijama i tijelima radi i kome će konačne preporuke po svoj prilici biti bitne. Dobro definirani revizijski ciljevi odnose se na pojedinačni subjekt ili na jasno prepoznatljivu skupinu državnih poduzeća, sustava, projekata, programa, aktivnosti ili organizacija.

Mnogi revizijski ciljevi mogu se uobličiti kao opće revizijsko pitanje koje je moguće raščlaniti na preciznija podpitanja. Ona moraju biti tematski povezana, trebaju se međusobno dopunjavati, ne smiju se preklapati i, zajednički gledano, trebaju biti iscrpna u odnosu na opće revizijsko pitanje. Sve pojmove koji se rabe u pitanju potrebno je jasno definirati. Uobličavanje revizijskih pitanja je repetativni proces u kojem se pitanja opetovano utvrđuju i dorađuju uz vođenje računa o poznatim bitnim informacijama o predmetu revizije kao i o izvedivosti.

Namjesto da odrede samo jedan cilj ili opće revizijsko pitanje, revizori se mogu odlučiti za razradu više revizijskih ciljeva koje ne treba uvijek raščlanjivati na podpitanja.

-
Revizijski pristup

26. Radi što boljeg osmišljanja revizije, revizori se trebaju opredijeliti za pristup okrenut rezultatima, problemima ili sustavima ili za neku kombinaciju tih pristupa.

Opći revizijski pristup središnji je element svake revizije. Njime se određuje priroda ispitivanja koje valja obaviti. On uvjetuje i neophodna znanja, informacije i podatke koje je potrebno pribaviti i analizirati te revizijske postupke koje treba provesti.

Kod revizije učinka, obično se slijedi jedan od sljedeća tri pristupa:

- pristup okrenut sustavima, kod kojega se ispituje propisno funkcioniranje upravljačkih sustava, npr. sustava financijskog upravljanja;
- pristup okrenut rezultatima, kod kojega se ocjenjuje jesu li ciljevi vezani uz ishode ili izlazna ostvarenja postignuti kako je to predviđeno, odnosno provode li se programi i obavljaju li se usluge kako je to zamišljeno;
- pristup okrenut problemima, kod kojega se ispituju, provjeravaju i analiziraju uzroci određenih problema ili odstupanja od utvrđenih kriterija.

Sva tri pristupa mogu se primjenjivati s gledišta “odozgo naniže” ili “odozdo naviše”. Revizije koje se obavljaju s gledišta “odozgo naniže” uglavnom su usredotočene na zahtjeve, nakane, ciljeve i očekivanja zakonodavca i državne vlasti. Pristup s gledišta “odozdo naviše” usredotočen je na probleme od značaja za ljude i zajednicu.

Kriteriji

27. Revizori bi trebali utvrđivati prikladne kriterije koji odgovaraju revizijskim pitanjima i povezani su s načelima ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti.

Kriteriji su poredbena mjerila koja se koriste za ocjenu predmeta revizije. Kriteriji revizije učinka su razumni i s dotičnom revizijom tijesno povezani standardi učinka u odnosu na koje se vrednuju i ocjenjuju ekonomičnost, efikasnost i efektivnost poslovanja.

Kriteriji služe kao osnova za ocjenu dokaza, razradu revizijskih nalaza i donošenje zaključaka o revizijskim ciljevima. K tome, predstavljaju i važnu temu rasprava s revizorskim timom i rukovodstvom VRI-a, kao i komunikacije sa subjektima revizije.

Kriteriji mogu biti kvalitativni ili kvantitativni i trebaju jasno odrediti u odnosu na što će se ocijeniti revidirani subjekt. Kriteriji mogu biti opći ili posebni, pri čemu ih je moguće usredotočiti na ono što bi trebalo biti sukladno zakonskim propisima ili ciljevima; što se očekuje sukladno dobrim načelima, znanstvenim spoznajama i najboljim običajima; ili što bi moglo biti (steknu li se bolji uvjeti).

Za određivanje kriterija mogu se koristiti raznoliki izvori, uključujući okvire za mjerenje učinka. Korišteni izvori trebaju biti transparentni, a kriteriji relevantni i razumljivi svim korisnicima te cjeloviti, pouzdani i objektivni u odnosu na predmet revizije i revizijske ciljeve.

O kriterijima treba raspravljati sa subjektima revizije, ali odgovornost za odabir prikladnih kriterija u konačnici leži na revizoru. Premda se određivanjem i objavljivanjem kriterija u fazi planiranja može pospješiti njihova pouzdanost i opća prihvaćenost, kod revizija kojima su obuhvaćena složena pitanja neće ih uvijek biti moguće utvrditi unaprijed, već će ih se odrediti tijekom revizijskog procesa.

Dok kod određenih vrsta revizije postoje jasni zakonodavni kriteriji, to u pravilu nije slučaj i kada se radi o reviziji učinka. Vrstu prikladnih kriterija uvjetuju revizijski ciljevi, pitanje i pristup, a o tim kriterijima uvelike ovisi i povjerenje korisnika u nalaze i zaključke revizije učinka. Stoga je presudno odabrati pouzdane i objektivne kriterije.

Kod revizije učinka okrenute problemima, polazi se od spoznaje ili sumnje kako postoji neko odstupanje od onoga što bi trebalo ili moglo biti. Dakle, glavni cilj nije tek provjeriti problem (odstupanje od kriterija i njegove posljedice), već i ustanoviti uzroke. Zbog toga je još u fazi osmišljanja važno odlučiti kako će se uzroci ispitati i provjeriti. Zaključci i preporuke se prvenstveno temelje na procesu analiziranja i potvrđivanja uzroka, iako su im korijeni uvijek u normativnim kriterijima.

Revizijski rizik

28. Revizori bi trebali aktivno kontrolirati revizijski rizik, odnosno rizik dobivanja netočnih ili nepotpunih zaključaka, pružanja neuravnoteženih informacija ili neuspjeha u donošenju dodane vrijednosti za potrebe korisnika.

Kada je posrijedi revizija učinka, mnoge teme su složene i političke osjetljive. Iako se jednostavnim izbjegavanjem takvih tema rizik netočnosti li nepotpunosti može umanjiti, time se isto tako može ograničiti mogućnost donošenja dodane vrijednosti.

Rizik da revizija neće donijeti dodatnu vrijednost kreće se u rasponu od mogućnosti da neće biti u stanju pružiti nove informacije ili gledišta, pa sve do opasnosti da će zanemariti važne čimbenike te da zbog toga korisnicima revizijskog izvješća neće biti u stanju pružiti spoznaje ili preporuke koje bi dale stvaran doprinos poboljšanju učinka.

Važni aspekti rizika mogu obuhvaćati neosposobljenost za obavljanje analiza dovoljne širine ili dubine, izostanak pristupa kvalitetnim informacijama (npr. zbog prijevare ili nepravilnosti u postupanju), nemogućnost stavljanja svih nalaza u pravu perspektivu i neuspjeh u prikupljanju ili obradi najbitnijih argumenata.

Stoga bi revizori trebali aktivno kontrolirati rizik. Bavljenje revizijskim rizikom ugrađeno je u čitav proces i metodologiju revizije učinka. U planskoj dokumentaciji revizije treba navesti sve možebitne ili poznate rizike predviđenog rada i opisati kako će se s tim rizicima postupati.

-
Komunikacija

29. Revizori bi tijekom čitavog revizijskog procesa trebali održavati djelotvornu i odgovarajuću komunikaciju s revidiranim subjektima i mjerodavnim zainteresiranim stranama te za potrebe svake revizije odrediti sadržaj i proces komunikacije, kao i primatelje sadržaja u tom procesu.

Više je razloga iz kojih je planiranje komunikacije sa subjektima revizije i zainteresiranim stranama od osobite važnosti kada je posrijedi revizija učinka.

- Kako se revizije učinka pojedinih subjekata revizije u pravilu ne provode na redovnoj (npr. godišnjoj) osnovi, moguće je da komunikacijski kanali još nisu uspostavljeni. Premda kontakti sa zakonodavcem i državnim tijelima možda i postoje, tu su i druge skupine (poput akademskih i poslovnih krugova ili organizacija civilnog društva) s kojima se do sada još nije stupilo u doticaj.
- Često ne postoje unaprijed utvrđeni kriteriji (kao što je okvir za financijsko izvješćivanje), tako da je neophodna intenzivna razmjena gledišta sa subjektom revizije.
- Potreba za uravnoteženim izvješćima iziskuje aktivan rad na stjecanju uvida u stajališta raznih zainteresiranih strana.

Revizori bi trebali odrediti odgovorne osobe i druge ključne zainteresirane strane te preuzeti inicijativu u uspostavi djelotvorne dvosmjerne komunikacije. Zahvaljujući dobroj komunikaciji, revizori si mogu osigurati bolji pristup izvorima informacija, podacima i mišljenjima revidiranog subjekta. Isto tako, kada se komunikacijski kanali koriste kako bi se zainteresiranim stranama objasnila svrha revizije učinka, povećava se i vjerojatnost da će preporuke revizije biti zaista i provedene. Revizori bi stoga trebali težiti održavanju dobrih profesionalnih odnosa sa svim mjerodavnim zainteresiranim stranama, promicanju slobodnog i otvorenog kolanja informacija u mjeri u kojoj je to dopušteno zahtjevima vezanim uz čuvanje povjerljivosti, kao i vođenju rasprava u ozračju uzajamnog poštovanja i razumijevanja uloge i odgovornosti svake od zainteresiranih strana. Međutim, treba pripaziti i pobrinuti se da se komunikacijom sa zainteresiranim stranama ne ugrozi neovisnost i nepristranost VRI-a.

Revizori bi subjekte revizije trebali obavješćivati o ključnim aspektima revizije, uključujući revizijski cilj, revizijska pitanja i predmet revizije. To obavješćivanje će se obično odvijati u obliku pisma o preuzimanju revizijskog angažmana, kao i redovnom komunikacijom tijekom revizije. Revizori bi s revidiranim subjektima trebali održavati komunikaciju za čitavog trajanja revizijskog procesa, i to kroz konstruktivnu interakciju slijedom ocjene različitih nalaza, argumenata i gledišta.

Subjektima revizije treba pružiti priliku za očitovanje o revizijskim nalazima, zaključcima i preporukama prije nego što VRI objavi svoje izvješće. Sva neslaganja potrebno je analizirati, a činjenične greške treba ispraviti. Postupak ispitivanja povratnih informacija valja evidentirati u radnoj dokumentaciji kako bi izmjene nacrtu izvješća o reviziji ili razlozi za njihovo neprovođenje bili propisno dokumentirani.

Po završetku revizijskog procesa, od zainteresiranih strana moguće je zatražiti i povratnu informaciju o kvaliteti objavljenih izvješća o reviziji. Isto tako, od revidiranih subjekata može se zatražiti mišljenje o kvaliteti revizijskog rada.

Vještine

30. Zajednički gledano, revizorski bi tim trebao raspolagati svim profesionalnim sposobnostima neophodnim za obavljanje revizije. Tu bi se radilo o dobrom poznavanju revizijske djelatnosti, osmišljanju istraživanja, primjeni društveno-znanstvenih metoda te istražnih i ocjenjivačkih tehnika, kao i o osobnim odlikama poput analitičkih i komunikacijskih vještina te vještine pisanja.

Kod revizije učinka, može se javiti potreba za posebnim vještinama poput poznavanja ocjenjivačkih tehnika i društveno-znanstvenih metoda, kao i osobnim sposobnostima poput vještine pisanja, analitičke sposobnosti, kreativnosti i otvorenosti za različita gledišta. Revizori bi trebali dobro poznavati državne organizacije, programe i funkcije. Time će se osigurati odabir odgovarajućih područja za reviziju i osposobljenost revizora za djelotvornu ocjenu programa i aktivnosti tijela državne uprave.

Mogu postojati i posebni načini za stjecanje neophodnih vještina. Kod svake revizije učinka, revizori trebaju biti u potpunosti upoznati s vladinim mjerama koje su predmetom revizije, kao i s bitnim okolnostima zbog kojih su poduzete te njihovim mogućim učincima. To se znanje nerijetko mora stjecati ili razvijati izričito za potrebe određenog angažmana. Revizije učinka često uključuju proces učenja i razvoj metodologije kao sastavne dijelove same revizije. Stoga je za revizore, koji svoje profesionalne vještine

moraju njegovati stalnim profesionalnim usavršavanjem, potrebno osigurati učenje i obuku na radnom mjestu. Otvoren stav prema učenju i poticajna upravljačka kultura važni su preduvjeti za unapređivanje profesionalnih vještina pojedinih revizora.

Na područjima koja zahtijevaju specijalizirana znanja, moguće je angažirati i vanjske stručnjake radi nadopune znanja kojim raspolaže revizorski tim. Revizori bi trebali ocijeniti postoji li potreba za vanjskim stručnjacima i na kojim su područjima oni potrebni te se pobrinuti za poduzimanje neophodnih mjera.

Profesionalna prosudba i skepticizam

31. Revizori bi trebali pokazivati profesionalni skepticizam, ali i biti otvoreni za različita mišljenja i spremni inovirati.

Presudno je da revizori pokazuju profesionalni skepticizam i usvoje kritički pristup, uz održavanje objektivnog odmaka od dobivenih informacija. Od revizora se očekuje davanje racionalnih ocjena i prelaženje preko vlastitih i tuđih osobnih sklonosti.

Istodobno, revizori trebaju biti otvoreni za različita gledišta i argumente. To je neophodno kako bi se izbjegle greške u prosudbi ili spoznajno uvjetovana pristranost. Od jednake su važnosti i poštovanje, prilagodljivost, znatiželja i spremnost na inoviranje. Inoviranje se odnosi na sam revizijski proces, ali i na procese ili aktivnosti koje su predmetom revizije.

Od revizora se očekuje da pitanja razmatraju s različitih stajališta i da zadrže otvoren i objektivan stav prema raznim gledištima i argumentima. Ako nisu otvoreni, mogu propustiti važne argumente ili ključne dokaze. Isto tako, kako se trude razvijati nova znanja, revizori trebaju biti kreativni, skloni promišljanju, prilagodljivi, dovitljivi i praktični u svom radu na prikupljanju, tumačenju i analiziranju podataka.

Visoki standard profesionalnog ponašanja potrebno je održavati tijekom čitavog revizijskog procesa, počevši od odabira tema i planiranja revizije, preko same revizije, pa sve do izvješćivanja. Za revizore je važno da rade sustavno, s dužnom pozornošću i objektivnošću i pod odgovarajućim nadzorom.

Kontrola kvalitete

32. Radi jamstva kvalitete, revizori trebaju provoditi odgovarajuće postupke, voditi brigu o ispunjavanju primjenjivih zahtjeva i stavljati naglasak na izradu primjerenih, uravnoteženih i objektivnih izvješća koja donose dodanu vrijednost i daju odgovore na revizijska pitanja.

ISSAI 40 – Kontrola kvalitete za VRI sadrži opće smjernice u pogledu sustava za kontrolu kvalitete koji se uspostavlja na razini čitave organizacije kako bi obuhvatio sve revizije. Pri provedbi revizija učinka, potrebno je povesti računa o sljedećim posebnostima:

- Revizija učinka je proces u kojem revizorski tim prikuplja veliku količinu informacija usko povezanih s dotičnom revizijom te pokazuje visok stupanj profesionalne prosudbe i slobode odlučivanja o bitnim pitanjima. To treba uzeti u obzir i kada je posrijedi kontrola kvalitete. Potrebu stvaranja radnog ozračja obilježenog uzajamnim povjerenjem i odgovornošću te pružanja potpore revizorskim timovima treba promatrati kao sastavni dio upravljanja kvalitetom. To će možda podrazumijevati provedbu primjerenih i za upravljanje jednostavnih postupaka kontrole kvalitete, kao i osiguravanje otvorenosti revizora za povratne informacije dobivene od osoba zaduženih za kontrolu kvalitete. Ako između nadzornika i revizora postoji kakva razlika u mišljenju, potrebno je poduzeti odgovarajuće korake kako bi se osiguralo da se stajalištu revizorskog tima prida dovoljna pozornost te da politika VRI-a bude dosljedna.
- Kada je posrijedi revizija učinka, čak i ako je temeljeno na dokazima, dobro dokumentirano i točno, izvješće svejednako može biti neprikladno ili nedostatno ako se u njemu ne iznosi uravnoteženo i nepristrano gledište, ako sadrži premalo mjerodavnih stajališta ili ako daje nezadovoljavajuće odgovore na revizijska pitanja. Ti elementi stoga trebaju biti neizostavni dio mjera koje se poduzimaju radi jamstva kvalitete.

- Kako se revizijski ciljevi uvelike razlikuju od jednog revizijskog angažmana do drugog, važno je jasno definirati što se smatra visokokvalitetnim izvješćem u posebnom kontekstu pojedinog revizijskog angažmana. Stoga opće mjere kontrole kvalitete treba nadopuniti mjerama koje se izričito odnose na pojedinu reviziju.

Nikakvim postupcima za kontrolu kvalitete na razini pojedinačne revizije ne može se zajamčiti visoka kvalitete izvješća o reviziji učinka. Za revizore je podjednako važno da budu – i ostanu – kompetentni i motivirani. Kontrolne je mehanizme stoga potrebno nadopuniti podrškom poput obuke na radnom mjestu i pružanja smjernica revizorskom timu.

Materijalnost

33. Revizori bi materijalnost trebali razmatrati u svim fazama revizijskog procesa. Treba razmišljati ne samo o financijskim, već i o društvenim i političkim aspektima predmeta revizije, a sve kako bi se ostvarila najveća moguća dodana vrijednost.

Materijalnost se može promatrati kao razmjerna važnost nekog pitanja unutar konteksta u kojem se razmatra. Materijalnost neke revizijske teme trebala bi biti povezana s razmjerima njenih učinaka. Ona će ovisiti o tome da li je određena aktivnost razmjerno mala i da li bi manjkavosti na dotičnom području mogli utjecati na druge aktivnosti subjekta revizije. Neko pitanje će se smatrati značajnim ako se predmetna tema smatra osobito važnom i ako bi poboljšanja imala znatan učinak. Pitanje će se smatrati manje značajnim ako je predmetna aktivnost rutinske prirode, a utjecaj slabog učinka bi bio ograničen na usko područje ili bi i inače bio neznatan.

Kod revizije učinka, materijalnost prema novčanoj vrijednosti može, ali i ne mora biti od prvenstvene važnosti. Pri određivanju materijalnosti, revizor bi također trebao razmotriti što je društveno ili politički bitno te imati na umu kako se to s vremenom mijenja i ovisi o stajalištu mjerodavnih korisnika i odgovornih strana. Kako se predmet revizije učinka od jednog slučaja do drugog može uvelike razlikovati, a kriteriji često nisu utvrđeni zakonskim propisima, to se stajalište može mijenjati od jedne revizije do druge. Stoga njegova ocjena od revizora iziskuje pozornu prosudbu.

Materijalnost se odnosi na sve aspekte revizije učinka, kao što su odabir tema, određivanje kriterija, ocjena dokaza i dokumentacije i upravljanje rizikom donošenja neprimjerenih ili slabo učinkovitih revizijskih nalaza ili izvješća.

Dokumentacija

34. Revizori bi trebali dokumentirati reviziju u skladu s njenim posebnim okolnostima. Informacije bi trebale biti dovoljno cjelovite i detaljne kako bi iskusnom revizoru koji s predmetnom revizijom nije imao prethodnih doticaja omogućile da utvrdi koje su radnje obavljene ne bi li se došlo do revizijskih nalaza, zaključaka i preporuka.

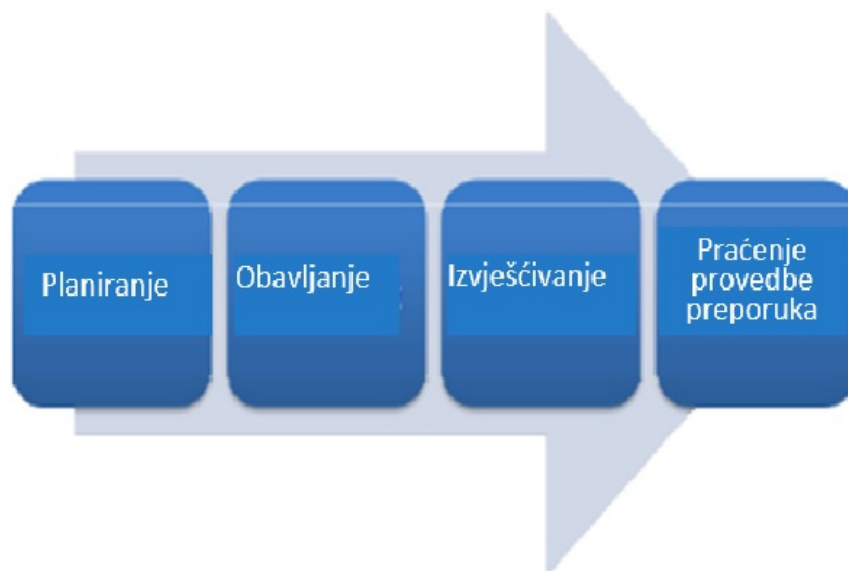
Kao i u slučaju svih revizija, revizori koji obavljaju reviziju učinka trebaju voditi odgovarajuću evidenciju radi dokumentiranja pripreme, postupaka i nalaza svake pojedine revizije. No, kod revizije učinka, svrha i kontekst dokumentiranja odlikuju se izvjesnim posebnostima.

- Pojedini će revizor o određenoj revizijskoj temi često usvojiti posebna znanja koja nije lako širiti i prenositi unutar VRI-a. Kako se može dogoditi da revizijska metodologija i kriteriji budu razvijeni izričito za potrebe pojedinačnog angažmana, revizor snosi posebnu odgovornost za jasno obrazloženje svog pristupa.
- Kod revizije učinka, izvješće ne sadrži samo nalaze i preporuke, već i opis usvojenih okvira, stajališta i analitičke strukture, kao i procesa koji se slijedio ne bi li se došlo do zaključaka. Izvješće donekle služi istoj svrsi koju u drugim vrstama revizije ispunjavaju opći standardi i revizijska dokumentacija.

- Dokumentacijom ne samo da treba potvrditi točnost činjenica, već i osigurati da izvješće daje uravnotežen, objektivan i cjelovit prikaz ispitivanja revidiranog pitanja ili predmeta. Tako će možda biti neophodno da se u dokumentaciji navedu argumenti koji u izvješću nisu prihvaćeni ili da se opiše kako se u izvješću pristupilo različitim gledištima.
- Kod revizije učinka, svrha izvješća o reviziji često se svodi na uvjeravanje razumnih korisnika iznošenjem novih uvida, a ne na službeno izražavanje uvjerenja. Baš kao što određuju prirodu neophodnih dokaza, revizijski ciljevi određuju i prirodu dokumentacije.
- Vođenje odgovarajuće dokumentacije ne samo da predstavlja sastavni dio jamstva kvalitete (npr. time što doprinosi osiguravanju zadovoljavajuće razine obavljenog posla i ostvarivanja revizijskih ciljeva), već je i sastavni dio profesionalnog usavršavanja VRI-a i pojedinačnih revizora jer se tako može stvoriti dobra praksa za potrebe sličnih revizija u budućnosti.

Načela vezana uz revizijski proces

35. Revizija učinka sastoji se od sljedećih glavnih koraka:



- Planiranje, tj. odabir tema, predstudija i osmišljanje revizije;
- Obavljanje, tj. prikupljanje i analiziranje podataka i informacija;
- Izvješćivanje, tj. predstavljanje ishoda revizije; odgovora na revizijska pitanja, nalaza, zaključaka i preporuka korisnicima;
- Praćenje provedbe preporuka, tj. utvrđivanje jesu li radnje poduzete po nalazima i preporukama riješile predmetne probleme i/ili slabosti.

Ovi se koraci mogu ponavljati. Primjerice, nove spoznaje iz faze provedbe mogu iziskivati izmjene plana revizije, dok se važni dijelovi izvješća (npr. zaključci) mogu u osnovnim crtama ili čak u konačnom obliku izraditi još u fazi provedbe.

Planiranje Odabir tema

36. Revizori bi odabir revizijskih tema trebali obavljati u sklopu procesa strateškog planiranja u VRI-u, i to analiziranjem možebitnih tema i provođenjem istraživanja radi utvrđivanja rizika i problema.

Određivanje revizija koje će se obaviti uobičajen je dio procesa strateškog planiranja u VRI-u. Ovisno o potrebama, revizori bi tom procesu trebali doprinijeti u skladu sa svojim područjima stručnosti. Tako s drugima mogu podijeliti znanje stečeno u prijašnjim revizijama, a informacije dobivene u procesu strateškog planiranja mogu biti bitne za kasniji rad revizora.

U tom procesu, revizori bi trebali voditi računa o tome da revizijske teme trebaju biti dovoljno značajne, da ih je moguće revidirati te da su u skladu s djelokrugom VRI-a. Postupak odabira tema trebao bi biti usmjeren prema maksimalnom povećanju očekivanog učinka revizije, uz istodobno vođenje računa o revizijskim kapacitetima (npr. ljudskim resursima i profesionalnim vještinama).

Formalne tehnike pripreme procesa strateškog planiranja, poput analize rizika ili ocjene problema, mogu pripomoći strukturiranju procesa, ali potrebno ih je nadopuniti profesionalnom prosudbom kako bi se izbjegle jednostrane procjene.

Osmišljanje revizije

37. Revizori bi reviziju trebali planirati na način koji doprinosi visokoj kvaliteti revizijskog rada koji će biti obavljen ekonomično, efikasno i efektivno i pravodobno te u skladu s načelima dobrog upravljanja projektima.

Kod planiranja revizije, u obzir je važno uzeti:

- prethodne spoznaje i informacije potrebne za razumijevanje subjekata revizije, a kako bi se omogućila procjena problema i rizika, mogućih izvora dokaza, izvedivost revizije i značajnosti područja čija se revizija razmatra;
- revizijske ciljeve, pitanja, kriterije, predmet i metodologiju (uključujući tehnike koje će se koristiti za prikupljanje dokaza i provedbu revizijske analize);
- neophodne zahtjeve u pogledu aktivnosti, ljudskog kadra i vještina (uključujući neovisnost revizorskog tima, ljudskih resursa i možebitnih vanjskih stručnjaka), procjenu troškova revizije, ključne rokove i etape projekta te glavne točke u kojima je potrebna kontrola.

Stoga, kako bi se osiguralo propisno planiranje revizije, revizori trebaju steći dovoljnu količinu spoznaja o njenom predmetu. Revizija učinka u pravilu iziskuje usvajanje materijalnih, metodoloških znanja vezanih uz predmetnu reviziju, i to prije njezinog početka (“predstudija”).

Pri planiranju revizije, revizor bi trebao osmisliti revizijske postupke koji će se koristiti za prikupljanje dovoljne količine odgovarajućih revizijskih dokaza. Tome se može pristupiti u više faza, kao što su odlučivanje o općem konceptu revizije (kakva pitanja treba postaviti, npr. pitanja kojima se traži objašnjenje/opis/vrijednosni sud); određivanje razine promatranja (npr. razmatranje procesa ili pojedinačnih dokumenata); metodologija (npr. cjelovita analiza ili analiza uzorka); ili posebne tehnike prikupljanja podataka (npr. razgovori s pojedincima ili fokusna skupina). Potrebno je pažljivo odabrati metode prikupljanja podataka i tehnike uzorkovanja. Faza planiranja trebala bi uključivati i istraživanja radi izgradnje fonda znanja, testiranja raznih koncepata revizije i provjere dostupnosti neophodnih podataka. Time se olakšava odabir najprikladnije revizijske metode.

Više i operativno rukovodstvo i revizorski tim trebaju biti u potpunosti upoznati s općim konceptom revizije i svime što on sa sobom povlači. U donošenju odluka o općem konceptu revizije i njegovim posljedicama u pogledu resursa često će sudjelovati više rukovodstvo VRI-a, koje se može pobrinuti da na raspolaganju budu vještine, resursi i kapaciteti potrebni za bavljenje revizijskim ciljevima i revizijskim pitanjima.

Pri planiranju je potrebno predvidjeti fleksibilnost kako bi se revizorima omogućilo izvlačenje koristi iz spoznaja stečenih tijekom obavljanja revizije. Valja odabrati one revizijske metode koje na najbolji način omogućuju učinkovito i efikasno prikupljanje revizijskih podataka. Iako bi revizori trebali stremiti usvajanju najbolje prakse, vođenje brige o praktičnim pitanjima poput dostupnosti podataka može suziti izbor metoda. Stoga je u tom pogledu uputno primijeniti prilagodljiv i pragmatičan pristup. Zbog toga postupci revizije učinka ne bi smjeli biti pretjerano standardizirani. Prekomjernim nametanjem pravila može se ograničiti prilagodljivost, profesionalna prosudba i visoka razina analitičkih vještina potrebnih u reviziji učinka. U određenim slučajevima – primjerice, kada revizija iziskuje prikupljanje podataka u više različitih regija ili područja ili je treba provesti velik broj revizora – može se javiti potreba za detaljnijim planom revizije u kojem će se izričito definirati revizijska pitanja i postupci.

Pri planiranju revizije, revizori bi trebali procijeniti i rizik prijevare. Ako je u kontekstu revizijskih ciljeva taj rizik znatan, revizori bi trebali steći uvid u mjerodavne sustave unutarnje kontrole i ispitati postoje li naznake nepravilnosti koje ograničavaju ispunjavanje zadataka. Isto tako, trebali bi utvrditi jesu li predmetni subjekti poduzeli odgovarajuće korake u smislu postupanja po preporukama iz prijašnjih revizija ili drugih ispitivanja bitnih za revizijske ciljeve. Naposljetku, revizori bi trebali težiti uspostavi kontakta sa zainteresiranim stranama, uključujući znanstvenike ili druge stručnjake za predmetno područje, a sve kako bi izgradili odgovarajući fond znanja, primjerice, u pogledu dobre ili najbolje prakse. U fazi planiranja, opći cilj je donijeti odluku o najboljem načinu provođenja revizije, a to se postiže izgradnjom potrebnog fonda znanja i razmatranjem raznovrsnih strategija.

Obavljanje Dokazi, nalazi i zaključci

38. Revizori bi trebali pribaviti dovoljnu količinu odgovarajućih revizijskih dokaza kako bi utvrdili nalaze, došli do zaključaka kao odgovor na revizijske ciljeve i pitanja te iznijeli preporuke.

Svi revizijski nalazi i zaključci moraju biti potkrijepljeni dovoljnom količinom primjerenih dokaza. Potonje treba staviti u odgovarajući kontekst, a sve bitne argumente, razloge za i protiv, kao i različita stajališta potrebno je razmotriti prije donošenja bilo kakvih zaključaka. Kod revizije učinka, priroda revizijskih nalaza potrebnih za donošenje zaključaka uvjetovana je predmetom revizije, revizijskim ciljem i revizijskim pitanjima.

Revizor treba ocijeniti dokaze radi pribavljanja revizijskih nalaza. Na temelju nalaza, revizor treba primijeniti profesionalnu prosudbu kako bi došao do zaključka. Nalazi i zaključci proistječu iz analiza obavljenih kao odgovor na revizijske ciljeve te bi trebali dati odgovore na revizijska pitanja.

Zaključci se mogu temeljiti na kvantitativnim dokazima pribavljenim primjenom znanstvenih metoda i tehnika uzorkovanja. Formuliranje zaključaka može iziskivati znatnu mjeru prosuđivanja i tumačenja kako bi se odgovorilo na revizijska pitanja, jer revizijski dokazi teže više ka tome da budu uvjerljivi ("ukazuju na zaključak da...") nego li nepobitni ("ispravno/pogrešno"). Potrebu za točnošću treba odvagati u odnosu na ono što je razumno, ekonomično i bitno za danu svrhu. Stoga se preporučuje uključivanje višeg rukovodstva.

Revizija učinka uključuje niz analitičkih procesa koji se razvijaju postupno, kroz uzajamnu interakciju, te omogućuju širenje obima i razrađenosti korištenih pitanja i metoda. Tu se može raditi o kombiniranju i usporedbi podataka iz različitih izvora, donošenju privremenih zaključaka i sakupljanju nalaza radi izvođenja pretpostavki koje je, prema potrebi, moguće provjeriti u odnosu na dodatne podatke. Čitav je proces tijesno povezan s postupkom izrade izvješća o reviziji, koji se može promatrati kao jedan od osnovnih dijelova analitičkog procesa koji svoj vrhunac doseže davanjem odgovora na revizijska pitanja. Za revizore je važno da budu okrenuti ciljevima te da rade sustavno i s dužnom pozornošću i objektivnošću.

Izvješćivanje Sadržaj izvješća

39. Revizori bi trebali težiti sastavljanju sveobuhvatnih, uvjerljivih, pravodobnih, čitljivih i uravnoteženih izvješća o reviziji.

Da bi bilo sveobuhvatno, izvješće bi trebalo sadržavati sve informacije potrebne za obradu revizijskog cilja i revizijskih pitanja, a istodobno biti i dovoljno podrobno ne bi li pružilo uvid u predmet, nalaze i zaključke revizije. Da bi bilo uvjerljivo, izvješće bi trebalo biti logički ustrojeno i jasno ukazivati na odnos između revizijskog cilja, kriterija, nalaza, zaključaka i preporuka. Potrebno je obraditi sve bitne argumente.

Kod revizije učinka, revizori izvješćuju o svojim nalazima u pogledu ekonomičnosti i efikasnosti stjecanja i korištenja resursa te efektivnosti ispunjavanja ciljeva. S obzirom na obuhvat i prirodu, izvješća se mogu uvelike razlikovati, pri čemu, primjerice, mogu sadržavati ocjenu o tome jesu li resursi korišteni kako treba, zapažanja o učinku politika i programa i preporuke u vezi s promjenama zamišljenim kako bi dovele do poboljšanja.

Izvješće bi trebalo sadržavati informacije o revizijskom cilju, revizijskim pitanjima i odgovorima na ta pitanja, predmetu, kriterijima i metodologiji revizije, izvorima podataka, svim ograničenjima u pogledu korištenih podataka te revizijskim nalazima. Trebalo bi dati jasan odgovor na revizijska pitanja ili objašnjenje razloga iz kojih to nije bilo moguće. Podredno, revizori bi trebali razmotriti preformuliranje revizijskih pitanja ne bi li se ova uklopila u pribavljene dokaze, te tako doći u položaj da na pitanja mogu odgovoriti. Revizijske nalaze treba staviti u pravu perspektivu te se valja pobrinuti za usklađenost između revizijskog cilja, revizijskih pitanja, nalaza i zaključaka. Kako bi se revidirani subjekt ili korisnik izvješća potaknuo na poduzimanje korektivnih mjera, u izvješću treba objasniti zašto su i kako problemi istaknuti u nalazima ograničili obavljanje zadataka. Prema potrebi, izvješće bi trebalo sadržavati preporuke za poboljšanja.

Izvješće bi trebalo biti onoliko jasno i jezgrovito koliko to dopušta predmet revizije te sročeno korištenjem nedvosmislenih formulacija. Sveukupno gledano, izvješće bi trebalo biti konstruktivno, doprinositi stjecanju novih spoznaja i ukazivati na sva neophodna poboljšanja.

Preporuke

40. Ako je to bitno i dopušteno sukladno djelokrugu VRI-a, revizori bi trebali težiti davanju konstruktivnih preporuka koje će po svoj prilici znatno pridonijeti otklanjanju slabosti i problema uočenih prilikom revizije.

Preporuke bi trebale biti čvrsto utemeljene i davati dodanu vrijednost. Trebale bi se baviti uzrocima problema i/ili slabosti. Međutim, valjalo bi ih sročiti na način da se izbjegavaju tvrdnje koje su same po sebi razumljive ili predstavljaju puko premetanje revizijskih nalaza te ne bi smjele zadirati u nadležnosti rukovodstva. Trebalo bi biti jasno na koga i na što se svaka preporuka odnosi, tko je odgovoran za poduzimanje bilo kakvih koraka i što preporuke zapravo znače, tj. kako će doprinijeti poboljšanju učinka. Preporuke bi trebale biti praktične i naslovljene na subjekte odgovorne i nadležne za njihovu provedbu.

Preporuke bi trebale biti jasne i predstavljene na logičan i razumljiv način. Trebale bi biti povezane s revizijskim ciljevima, nalazima i zaključcima. Zajedno s tekstom izvješća u cjelini, čitatelja bi trebale uvjeriti kako će po svoj prilici dovesti do znatnog poboljšanja provedbe državnih projekata i programa, npr. smanjenjem troškova i pojednostavljenjem administrativnih poslova, povećanjem kvalitete i obujma usluga ili poboljšanjem svrsishodnosti, učinka ili koristi za društvo.

Distribucija izvješća

41. Revizori bi trebali težiti tome da se pobrinu da njihova izvješća budu naširoko dostupna, u skladu s djelokrugom VRI-a.

Revizori bi trebali imati na umu kako je širokom distribucijom izvješća o reviziji moguće promicati vjerodostojnost revizijske djelatnosti. Izvješća bi se stoga trebala dostavljati subjektima revizije, izvršnim

i/ili zakonodavnim vlastima, a prema potrebi bi se valjalo pobrinuti i da budu dostupna širokoj javnosti i drugim zainteresiranim stranama, bilo izravno ili posredstvom medija.

Praćenje postupanja po nalazima i preporukama

42. Revizori bi, gdje god je to primjereno, trebali pratiti postupanje po prijašnjim nalazima i preporukama. O praćenju bi morali primjereno izvješćivati ne bi li zakonodavcu pružili povratnu informaciju koja bi, po mogućnosti, trebala biti popraćena zaključcima i spoznajama o učincima svih bitnih korektivnih mjera.

Praćenje postupanja po nalazima i preporukama se odnosi na revizorovo ispitivanje korektivnih mjera što su ih revidirani subjekt ili neka druga odgovorna strana poduzeli na temelju rezultata revizije učinka. Riječ je o neovisnoj aktivnosti kojom se vrijednost revizijskog procesa podiže jačanjem učinka revizije i postavljanjem temelja za poboljšanja u budućem revizijskom radu. Njome se revidirani subjekti i ini korisnici izvješća također potiču da taj rad shvate ozbiljno, dok se revizorima nude korisne pouke i pokazatelji uspješnosti. Praćenje nije ograničeno tek na provedbu preporuka, već se bavi pitanjem je li revidirani subjekt problemima pristupio kako treba i u razumnom roku popravio stanje zbog kojeg su i nastali.

Pri praćenju postupanja po izvješću o reviziji, revizor bi se trebao usredotočiti na nalaze i preporuke koje su u trenutku praćenja još uvijek bitne te bi morao usvojiti nepristran i neovisan pristup.

O rezultatima praćenja može se izvješćivati na pojedinačnoj osnovi ili u obliku zbirnog izvješća, koje pak može sadržavati analizu različitih revizija uz moguće isticanje općih kretanja i tema koje se odnose na veći broj područja o kojima se izvješćuje. Praćenje može doprinijeti boljem razumijevanju dodane vrijednosti koju revizija učinka donosi tijekom određenog razdoblja ili na nekom predmetnom području.

ZAKONI I AKTA

- [Zakon o reviziji](#)
- [ISSAI okvir](#)
- [Parlament FBiH](#)