

INTOSAI



GUID 3910

Temeljni pojmovi revizije učinka

Međunarodna organizacija vrhovnih revizijskih institucija INTOSAI izdaje INTOSAI smjernice kao dio INTOSAI Okvira profesionalnih objava

Za više informacija posjetite
www.issai.org

Dokument koji prethodi IFPP-u – ovaj dokument utvrđen je prije kreiranja INTOSAI Okvira profesionalnih objava iz 2016. godine. Njegova svrha može se razlikovati od najnovijih INTOSAI smjernica.

INTOSAI, 2019

- 1) Prethodni ISSAI 3100 – Smjernice revizije učinka: Ključni principi prihvaćeni 2010. godine
- 2) Sadržaj je preformuliran i odobren kao ISSAI 3100 – Smjernice o temeljnim pojmovima revizije učinka, u 2016. godini
- 3) S uspostavom INTOSAI Okvira profesionalnih objava (IFPP) preimenovane u GUID 3910 – Temeljni pojmovi revizije učinka, s uredničkim izmjenama u 2019. godini

GUID 3910 dostupan je na svim službenim jezicima INTOSAI-ja: arapskom, engleskom, francuskom, njemačkom i španskom.

SADRŽAJ

UVOD	5
DEFINICIJA REVIZIJE UČINKA	5
Ekonomičnost, efikasnost i efektivnost	5
TEMELJNI POJMOVI REVIZIJE UČINKA	6
Nezavisnost i etika	6
Predviđeni korisnici i odgovorne strane	8
Predmet revizije	9
Pouzdanje (sigurnost) i uvjerenje u reviziji učinka	10
Oblici osiguravanja uvjerenja	11
Cilj (ciljevi) revizije	11
Ekonomičnost	12
Efikasnost	12
Efektivnost	13
Kvaliteta	13
Teorija promjene	14
Troškovna efektivnost	15
Pravičnost i revizija učinka	15
Revizijski pristup	16
Kriteriji revizije	17
Revizijski rizik	19
Komunikacija	19
Subjekt revizije	20
Ostali relevantni akteri	21
Vještine	21
Korištenje eksternih eksperata	23
Nadzor	23
Profesionalna prosudba i skepticizam	24
Kontrola kvalitete	29
Kontrola kvalitete (tokom provedbe revizije)	29
Osiguranje kvalitete (po okončanju revizije)	30
Materijalnost	31
Dokumentacija	32
UVOD	34
PRIRODA I KORISTI OD REVIZIJE UČINKA	35
Šta je revizija učinka?	35
Eksterne koristi	36
Interne koristi	36
IZAZOVI UVOĐENJA REVIZIJE UČINKA	37
Potrebno je dugoročno opredjeljenje za upravljanje	37
Odgovarajući mandat je bitan	37
Važnost izgradnje odnosa sa zainteresiranim stranama	38

Zakonodavna vlast	38
Uključena revidirana tijela	39
Građani	40
Mediji	40
Ostale ključne zainteresirane strane	40
Potrebno je rješavati organizacijska pitanja	41
Ključni faktori uspjeha	41
Učešće rukovodstva	42
Eksterni odnosi	42
Institucionalna pitanja	42
KAKO POČETI	42
Početi u manjem obimu, s pilot-revizijom i fokusiranim temama	42
Određivanje potrebnih resursa	43
Financijski resursi	43
Ljudi	44
Partnerstva s drugim VRI i naučnim radnicima	44
Podizanje svijesti u okviru VRI	45
U ranoj fazi ne uspostavljaju se detaljni sistemi i procedure	45
IZGRADNJA KAPACITETA ZA ODRŽIVU FUNKCIJU REVIZIJE UČINKA – „OČUVANJE ZAMAHA“	45
Operativni menadžer	45
Zapošljavanje i obuka kadrova	46
Okvir revizije učinka	47
Priručnici, politike i procedure	47
Procesi kontrole i osiguranja kvalitete	48
Planiranje	49
Strategija komunikacije	49
Razlike u revizorskim funkcijama	50
Praćenje provođenja preporuka revizije učinka	50

UVOD

1. Profesionalni standardi i smjernice od esencijalne su važnosti za kredibilitet, kvalitetu i profesionalnost revizije javnog sektora. Temeljna načela revizije javnog sektora (ISSAI 100) definiraju, između ostalog, svrhu i autoritet ISSAI-ja i okvir za reviziju javnog sektora. Temeljna načela revizije učinka (ISSAI 300) oslanjaju se na i dodatno razrađuju temeljna načela ISSAI-ja 100 kako bi ih prilagodila konkretnom kontekstu revizije učinka.
2. ISSAI 3000 predstavlja Međunarodni standard za reviziju učinka te ga je potrebno čitati i tumačiti u vezi s ISSAI-jem 100 i ISSAI-jem 300. Ovaj standard navodi zahtjeve za profesionalnu provedbu revizije učinka praćene pojašnjenjima, kako bi se unaprijedila jasnost i čitljivost (razumljivost) standarda. ISSAI 3000 predstavlja autoritativni standard za reviziju učinka i slijedom toga svaka VRI koja ga odluči usvojiti mora se pridržavati svakog od navedenih zahtjeva.
3. Za svaki zahtjev naveden u GUID-u 3910 u GUID-u 3920 daju se neobavezujuće smjernice vezane za temeljne pojmove (koncepte) revizije učinka, te u ISSAI-ju 3200 smjernice vezane za procese revizije učinka.
4. GUID 3910 ima za cilj pomoći revizoru da protumači temeljne pojmove revizije učinka koji se koriste u ISSAI-ju 3000. Time bi smjernice osigurane u ovom dokumentu trebale olakšati razumijevanje i implementiranje zahtjeva iz standarda za reviziju učinka.
5. GUID 3910 čine dva dijela. U prvom se definira revizija učinka i elaborira značenje ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti. Drugi dio bavi se temeljnim pojmovima (konceptima). Neki od navedenih pojmova fokusiraju se na reviziju, poput predviđenih korisnika i odgovornih strana, predmeta revizije, pouzdanosti i uvjerenja, ciljeva revizije, revizijskog pristupa, revizijskih kriterija, revizijskog rizika, kontrole kvalitete i materijalnosti. Neki od pojmova usmjereni su na revizora, poput koncepta nezavisnosti i etike, vještina, nadzora, profesionalne prosudbe i skepticizma. Ostali se pak odnose na temeljne zadatke, poput komunikacije i dokumentiranja (dokumentacije).
6. GUID 3910 i GUID 3920 potrebno je čitati skupa, kako bi se dobio dublji uvid i razumijevanje o tome kako se temeljni pojmovi uzimaju u obzir i koriste u procesu revizije.

DEFINICIJA REVIZIJE UČINKA

Ekonomičnost, efikasnost i efektivnost

7. Revizija učinka koju provode VRI predstavlja nezavisno, objektivno i pouzdano ispitivanje kojim se utvrđuje da li državna preduzeća, sistemi, 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.

8. 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 pravovremeno, 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.
9. Revizijom učinka odgovornost se promovira 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 (vrijednost za novac). Revizija učinka promovira transparentnost tako što omogućuje zakonodavnoj i izvršnoj vlasti, poreznim obveznicima i drugim izvorima finansiranja, kao i onima na koje su politike javnog sektora usmjerene te medijima, uvid u upravljanje i rezultate (ishode) različitih aktivnosti vladinih institucija (za dodatne smjernice vezane za 3 E vidjeti poglavlje *Cilj revizije*).

TEMELJNI POJMOVI REVIZIJE UČINKA

Nezavisnost i etika

Zahtjev iz ISSAI-ja 3000:

Revizor će se pridržavati procedura VRI u pogledu nezavisnosti i etike, a VRI će se pridržavati odnosnih VRI koji se tiču nezavisnosti i etike. (ISSAI 3000/21)

Smjernice

10. Etika označava moralna načela pojedinca koja obuhvataju nezavisnost, integritet, objektivnost, profesionalne kompetencije i dužnu pažnju, povjerljivost te profesionalno ponašanje. Da bi bio nezavisan i smatran nezavisnim, revizor mora biti slobodan od situacija koje bi mogle narušiti njegovu objektivnost. Nezavisnost čine:
- Suštinska nezavisnost – omogućuje revizoru da obavlja poslove bez utjecaja koji bi mogli kompromitirati profesionalnu prosudbu; da djeluje s integritetom i primjenjuje objektivnost i profesionalni skepticizam;
 - Pojavna nezavisnost je nepostojanje okolnosti koje bi obaviještenog relevantnog aktera, koji je u posjedu relevantnih informacija, ponukale da razumno posumnja u integritet, objektivnost ili profesionalni skepticizam revizora, ili dovele do zaključka da su oni ugroženi.

11. Nezavisnost je važna u kontekstu revizije učinka zbog ključnih odluka koje revizor donosi, poput:
- a) identificiranja i odlučivanja o temi revizije;
 - b) definiranja cilja revizije;
 - c) identificiranja primjenjivih kriterija;
 - d) utvrđivanja metodološkog pristupa reviziji;
 - e) procjene revizijskih dokaza i formiranja zaključaka;
 - f) razmatranja/diskutiranja revizijskih kriterija i nalaza sa subjektom revizije;
 - g) procjene stajališta različitih relevantnih aktera;
 - h) pisanja fer i uravnoteženog izvještaja.
12. Revizor bi trebao biti svjestan svih pitanja ili situacija koje bi mogle zaprijetiti nezavisnosti VRI i/ili članovima revizorskog tima.

Zahtjev iz ISSAI-ja 3000:

Revizor je dužan osigurati da ostane nezavisan kako bi nalazi i zaključci revizije bili nepristrani i kako bi ih takvim smatrali predviđeni korisnici. (ISSAI 3000/23)

Smjernice

13. Pored potvrđivanja svoje nezavisnosti, kroz cijeli proces revizije revizor treba uspostaviti otvorenu i dobru komunikaciju s odgovornom stranom u reviziji o načinu na koji ta strana poima nezavisnost revizora (za dodatne smjernice vidjeti poglavlje *Predviđeni korisnici i komunikacija*).
14. Prijetnje po usklađenost sa odgovarajućim zahtjevima u pogledu nezavisnosti moraju se uzimati u obzir prije i tokom revizije. Prijetnje mogu spadati u jednu ili više sljedećih kategorija:
- a) Vlastiti interes. Ova prijetnja (rizik) nastaje u situaciji kada bi revizor mogao direktno ili indirektno imati koristi od interesa ili odnosa s odgovornom stranom;
 - b) Zagovaranje. Ova prijetnja (rizik) nastaje kada revizor promovira određeni stav ili mišljenje do tačke kada bi neutralnost i/ili objektivnost mogle biti ili se mogu percipirati narušenima;
 - c) Familijarnost. Ova prijetnja (rizik) nastaje kada, zbog bliskog odnosa sa odgovornom stranom, revizor pokazuje previše suosjećanja prema interesima odgovorne strane;
 - d) Zastrašivanje. Ova prijetnja nastaje kada se revizor nađe u situaciji da može biti odvrćen od objektivnog postupanja i korištenja profesionalnog skepticizma zbog prijetnji odgovorne strane, stvarnih ili percipiranih;
 - e) Samorevidiranje. Ova prijetnja (rizik) nastaje kada je, da bi se došlo do zaključka u trenutnom angažmanu, potrebno procijeniti bilo koji proizvod ili prosudbu iz ranijeg angažmana;

- f) Sudjelovanje rukovodstva. Ova prijetnja (rizik) nastaje kada subjekt revizije postane na neprimjeren način uključen u reviziju, u ulozi npr. člana tima.
15. Priroda prijetnji (rizika) i primjenjivi mehanizmi kontrole neophodni za njihovo uklanjanje ili svođenje na prihvatljivu razinu razlikovat će se u zavisnosti od konkretnih okolnosti revizije.
16. Pri razmatranju značaja bilo kojeg konkretnog pitanja potrebno je u obzir uzeti kvalitativne faktore. Pitanje se može smatrati beznačajnim samo ako je trivijalno i ne uzrokuje posljedice.
17. Ako je prijetnja bilo kakva osim beznačajna, potrebno je identificirati raspoložive mehanizme kontrole i, tamo gdje je to primjenjivo, primijeniti ih kako bi se eliminirao rizik (prijetnja) ili kako bi se smanjio na prihvatljivu razinu. U slučaju da revizor ne postupi u skladu sa zahtjevima u pogledu nezavisnosti, VRI mora razmotriti da li su potrebne disciplinske mjere – uključujući i prekid radnog odnosa.
18. Primjenom kontrolnih mehanizama eliminiraju se ili na prihvatljivu razinu smanjuju prijetnje (rizici). Mehanizmi zaštite neophodni su u situacijama kada su identificirani rizici na razini koja može razumnog promatrača navesti da zaključi da bi mogao biti kompromitiran relevantan etički ili zahtjev u pogledu nezavisnosti.
19. Primjeri kontrolnih mehanizama vezani za konkretne revizije mogli bi obuhvatati sljedeće:
- a) Uključivanje druge osobe kako bi, po potrebi, pregledala urađeno i dala savjet, bez kompromitiranja nezavisnosti revizora. Ova osoba mogla bi biti neko izvan VRI ili pak neko unutar VRI ko nije na drugi način bio povezan s revizorskim timom. Osoba treba biti nezavisna u odnosu na odgovornu stranu i neće, zbog obavljenog pregleda ili datog savjeta, biti smatrana dijelom revizorskog tima;
 - b) Konsultiranje treće strane, poput odbora nezavisnih direktora, profesionalnog regulatornog tijela ili kolege profesionalca;
 - c) Rotiranje osoblja u revizijama različitih subjekata revizije nakon nekoliko godina kako bi se suzbio rizik od familijarnosti;
 - d) Sve osobe koje rade na reviziji trebaju potvrditi svoju nezavisnost prije započinjanja rada na reviziji i razmatrati je i uzimati u obzir kroz cijelo trajanje revizije;
 - e) Uklanjanje osobe iz revizijskog tima kada finansijski interesi, odnosi ili aktivnosti te osobe stvaraju prijetnju po nezavisnost.

Predviđeni korisnici i odgovorne strane

Zahtjev iz ISSAI-ja 3000:

Revizor je dužan eksplicitno identificirati predviđene korisnike i odgovorne strane u reviziji i tokom revizije u obzir uzimati implikacije ovih uloga, kako bi reviziju provodio u skladu s tim. (ISSAI 3000/25)

Smjernice

20. Predviđeni korisnici su osobe za koje revizor priprema reviziju učinka. Zakonodavno tijelo, izvršna vlast, vladine agencije, treće strane koje imaju interes za izvještajem revizije i javnost – svi mogu biti predviđeni korisnici. Predviđeni korisnik može biti i odgovorna strana, iako će rijetko biti jedini. U mnogim slučajevima primarni predviđeni korisnik izvještaja o reviziji bit će zakonodavna ili izvršna vlast. Mogu, pak, postojati i drugi predviđeni korisnici, kako unutar tako i izvan izvršne vlasti. Rezultate mogu koristiti građani, kako bi izbor donosili na temelju kvalitetnijih informacija. Interesne skupine, organizacije uključene u provedbu politika, akademska zajednica i mediji – svi mogu biti predviđeni korisnici u određenom kontekstu. Preporučljivo je, već u ranim fazama revizije, utvrditi ko su relevantni predviđeni korisnici.
21. Posebnu skupinu predviđenih korisnika predstavljaju stručnjaci u konkretnoj oblasti revizije. Njihova podrška od koristi je mjerodavnim (autoritativnim) izvještajima, dok se, s druge strane, izvještaji mogu naći u riziku da izgube na svojoj mjerodavnosti (autoritativnosti) ako stručnjaci osporavaju zaključke i preporuke iz njih.
22. Odgovorne strane su prvenstveno one od kojih se očekuje da djeluju po zaključcima i preporukama iz izvještaja o reviziji. Ulogu odgovorne strane može dijeliti niz pojedinaca od kojih svaki ima odgovornost u različitom aspektu predmeta revizije. Odgovorna strana može podrazumijevati one koji su odgovorni za predmet koji se revidira u operativnom ili nadzornom smislu. Na kraju lanca odgovornosti uvijek će se nalaziti odgovorna strana (npr. ministar) koja će zakonodavno tijelo držati odgovornim za potrošnju i učinak u određenoj oblasti.
23. Revizor učinka često ima značajno diskrecijsko pravo u odabiru predmeta revizije i identificiranju kriterija, što zauzvrat utječe na to ko su odgovorne strane i predviđeni korisnici. Revizor pri osmišljavanju i provedbi revizije treba u obzir uzeti uloge predviđenih korisnika, u isto vrijeme održavajući njihovu nezavisnost.

Predmet revizije

Zahtjev iz ISSAI-ja 3000:

Revizor je dužan u reviziji učinka identificirati predmet revizije. (ISSAI 3000/29)

Smjernice

24. Predmet revizije odnosi se na ono što se revidira. Predmet revizije u reviziji učinka ne mora biti ograničen na konkretne programe, tijela ili fondove, već može uključivati aktivnosti ili postojeće situacije (uključujući uzroke i posljedice). Primjeri mogu biti pružanje usluga odgovornih strana ili efekti javne politike i propisa na administraciju, relevantne aktere, poslovne subjekte, građane i društvo. Predmet revizije određuje se na temelju cilja revizije i artikulira u revizijskim pitanjima.

25. U mnogim VRI mandat za reviziju učinka ne doseže do razmatranja politika koje predstavljaju temelj vladinih programa. U tim slučajevima revizija učinka ne propituje vrijednost ciljeva politika, već prije podrazumijeva ispitivanje mjera i aktivnosti poduzetih na osmišljavanju, provedbi ili evaluaciji rezultata ovih politika, te može implicirati ispitivanje adekvatnosti informacija koje su dovele do takvih odluka (politika).
26. Predmet revizije treba odražavati rizik i materijalnost unutar oblasti revizije. To je važno kako bi se dodala vrijednost i osiguralo da revizija bude relevantna. Utvrđivanje predmeta revizije često će se provoditi na temelju analize rizika, dok se predmet revizije odnosi na ono što se revidira. Obim ili opseg revizije definira granice predmeta revizije.

Pouzdanje (sigurnost) i uvjerenje u reviziji učinka

Zahtjev iz ISSAI-ja 3000:

32. Revizor je dužan na transparentan način priopćiti uvjerenje u smislu ishoda (rezultata) revizije predmeta revizije u odnosu na kriterije. (ISSAI 3000/32)

Smjernice

27. Sav revizorski posao predstavlja vrstu usluge uvjerenja, što znači da revizor osigurava pouzdane i validne informacije predviđenom korisniku (obično zakonodavnoj ili izvršnoj vlasti) o aktivnostima odgovorne strane (obično vladine agencije ili izvršne vlasti). 'Pouzdanje i validne informacije' u ovom kontekstu zahtijevaju da zaključci o predmetu revizije budu logički povezani s ciljem (ciljevima) i kriterijima revizije i napisani na način koji unapređuje stepen pouzdanja (sigurnosti) predviđenog korisnika u procjenu (evaluaciju) odnosnog predmeta revizije u odnosu na kriterije.
28. Tako je svrha izvještaja s uvjerenjem da osiguraju pouzdanje (sigurnost) predviđenih korisnika da zaključci revizije tačno odražavaju stanje odnosnog predmeta revizije. Jednostavnije rečeno, predviđeni korisnici izvještaja s uvjerenjem trebali bi biti u razumnoj mjeri sigurni da su zaključci pouzdani i validni.
29. Da bi se ovo postiglo zaključci moraju biti jasno povezani s ciljem (ciljevima) i kriterijima revizije i napisani tako da unapređuju stepen pouzdanja (sigurnosti) predviđenih korisnika u procjenu odnosnog predmeta revizije spram kriterija.
30. Donošenje zaključka revizije predstavlja postupak zaključivanja koji podrazumijeva znatan stepen prosudbe. Zbog toga je važno da se svi aspekti zaključka (zaključaka) temelje na nalazima zasnovanim na dokazima u odnosu na kriterije revizije. S druge strane, pri iskazivanju zaključka trebalo bi u obzir uzeti sve nalaze. Logika je sljedeća: „Uzimajući u obzir nalaze A, B, C i D u odnosu na kriterij X, prirodno je zaključiti sljedeće“.
31. Drugo, da bi se došlo do zaključka veoma je važno da se nalazi zasnivaju na dovoljnim i odgovarajućim dokazima. Ako su dokazi na bilo koji način manjkavi, bit će manjkavi i nalazi i zaključak.

32. Osiguranje uvjerenja u tom smislu zahtijeva da se zaključci temelje na čvrstim nalazima koji se procjenjuju spram kriterija revizije te da se nalazi zasnivaju na čvrstim dokazima. Veoma je važno da ove veze budu jasno vidljive predviđenim korisnicima. To se osigurava tako što se jasno prezentira kako su na izbalansiran i razuman način izrađeni nalazi, kriteriji i zaključci, te zašto je kombinacija nalaza i kriterija rezultirala određenim općim zaključkom ili setom zaključaka (ISSAI 100/32). Ako se ovo uradi na odgovarajući način, predviđeni korisnici će imati povjerenja – moći će se pouzdati u validnost zaključaka. Revizor je tako osigurao uvjerenje.

Oblici osiguravanja uvjerenja

33. Uvjerenje je moguće prenijeti na različite načine. Neki od primjera kako se to može uraditi uključuju, ali nisu ograničeni samo na sljedeće:
- a) Ukupni stav o aspektima ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti, gdje cilj, predmet revizije, prikupljeni dokazi i nalazi omogućavaju zaključak;
 - b) Pružanjem konkretnih informacija o nizu tačaka, uključujući cilj revizije, postavljena pitanja i prikupljene dokaze, korištene kriterije revizije te nalaze do kojih se došlo i konkretne zaključke.
34. Primjer dobre prakse je napraviti informirani izbor, ovisno o okolnostima, o tome kako prenijeti uvjerenje. Jednako je tako važno ne pobrkati alternativu a) s formalnim mišljenjem s uvjerenjem (potvrdom) koje eksplicitno navodi stepen uvjerenja (ISSAI 300/21). Zvanično mišljenje, koje se može uporediti s mišljenjem o finansijskim izvještajima, u reviziji učinka nije moguće dati. Stoga način na koji će se uvjerenje prenijeti potpada pod 'druge oblike', kako je to opisano u ISSAI-ju 100/32.

Cilj (ciljevi) revizije

Zahtjev iz ISSAI-ja 3000:

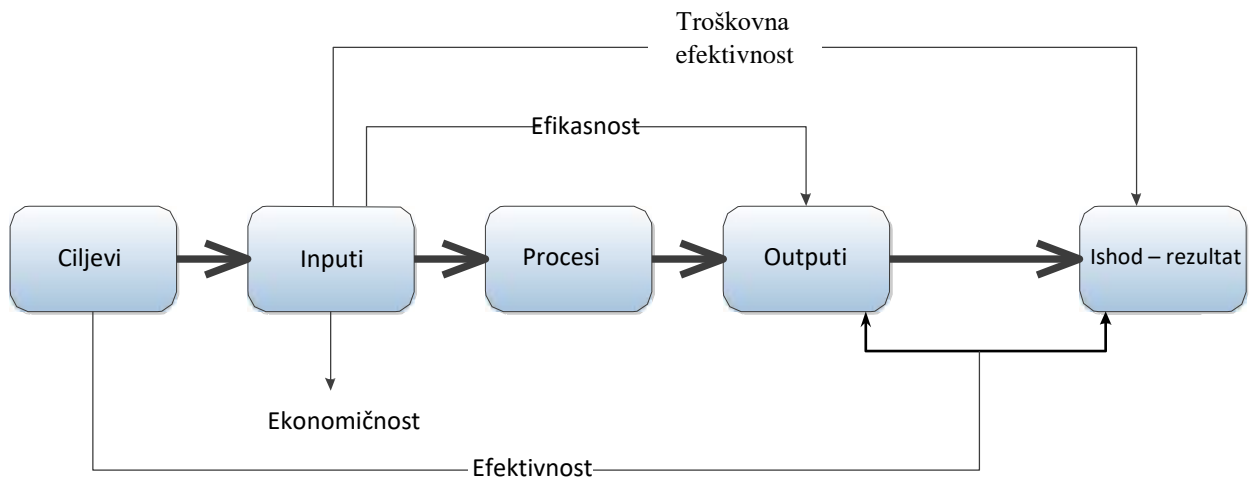
Revizor je dužan utvrditi jasno definiran cilj (ciljeve) revizije koji se odnose na načela ekonomičnosti, efikasnosti i/ili efektivnosti. (ISSAI 3000/35)

Smjernice

35. Cilj (ciljevi) revizije navodi svrhu revizije i šta revizor nastoji postići provođenjem revizije. Cilj treba biti artikuliran na način koji omogućava da se, nakon što se revizija završi, donese zaključak o tome je li on dosegnut.
36. Dobra je praksa cilj revizije utvrditi rano u procesu planiranja, čime se pomaže u identifikiranju predmeta koji će se revidirati i o kojima će se izvještavati. Cilj određuje predmet revizije, koji se formulira u revizijska pitanja i daje odgovor na to zašto se revizija provodi. Cilj i obim ili opseg revizije međusobno su povezani i potrebno ih je zajedno razmatrati. Dodatne informacije o definiranju cilja date su u GUID-u 3920.

37. U definiranju revizije učinka središnje mjesto imaju tri E: ekonomičnost, efikasnost i efektivnost. Odnos između ova tri načela dodatno se pojašnjava u grafikonu 1. U ovom grafikonu inputi se odnose na finansijske, ljudske i materijalne resurse koji se koriste za intervencije institucija javnog sektora (poduhvate javnog sektora (vlade), politike, sisteme, poslovanje, programe, aktivnosti ili organizaciju). Rezultati (krajnji rezultat, ishod) se odnose na vjerojatne ili postignute efekte outputa – direktnih rezultata intervencije – kratkoročne, srednjoročne, pa čak i dugoročne (dugoročni efekti se mogu definirati i kao utjecaji).

Grafikon 1.



Ekonomičnost

38. Revidiranje ekonomičnosti fokusira se na revidiranje koliko je subjekt revizije uspio minimizirati troškove resursa (inpute), uzimajući u obzir odgovarajuću kvalitetu ovih resursa. Ova vrsta revizije fokusira se isključivo na inpute. Glavno pitanje je: Jesu li resursi bili pravovremeno dostupni, u dovoljnoj količini i dovoljne kvalitete, te po najboljoj cijeni? Kvaliteta je važan pojam na strani inputa (kako u ekonomičnosti tako i u efikasnosti).

Efikasnost

39. Revidiranjem efikasnosti revidira se jesu li resursi korišteni na optimalan ili zadovoljavajući način ili da li bi isti ili slični rezultati u pogledu kvantitete, kvalitete te vremena realizacije mogli biti postignuti s manje resursa. Efikasnost procjenjuje odnose između inputa i outputa. Ključna pitanja su: Da li iz naših inputa dobivamo najveće moguće outpute (rezultate) – u smislu kvantitete i kvalitete? ili Da li je isti output mogao biti postignut s manje inputa?

40. Revizija efikasnosti može biti usmjerena na tehničku efikasnost (npr. da li se proces može usmjeriti kako bi se unaprijedio učinak?), alokativnu efikasnost (npr. može li se efikasnost unaprijediti drugačijim alociranjem resursa, npr. njihovim prenošenjem na instrumente koji u najvećoj mjeri doprinose rezultatima (outputima)?), te razmjernu ili sinergijsku efikasnost (npr. može li se isti rezultat (output) postići s manje inputa dijeljenjem sredstava ili procesa, pa čak i spajanjem organizacija?).
41. Efikasnost je relativan pojam. Proces, instrument ili program je više ili manje efikasan u odnosu na neki drugi. To znači da je za reviziju efikasnosti potrebna neka vrsta usporedbe. Primjeri su: usporedba sličnih aktivnosti u usporedivim organizacijama, usporedba jednog procesa (u jednoj organizaciji) s istim procesom u nekom prijašnjem vremenu, usporedba procesa prije i nakon prilagodbe politike ili procedure, usporedba efikasnosti organizacije s prihvaćenim setom značajki efikasne organizacije. Revizije koje se fokusiraju na efikasnost također ispituju procese koji vode od inputa do outputa kako bi otkrile nedostatke u ovim procesima ili njihovoj provedbi. To može poboljšati razumijevanje zašto su procesi efikasni, čak i bez mjerenja same efikasnosti.

Efektivnost

42. Efektivnost se odnosi na razmjeru u kojoj su ispunjeni ciljevi politike u smislu generiranog outputa. Ona se bavi odnosom između ciljeva ili ciljeva s jedne i rezultata (outcoma) s druge. Kako je to prikazano na grafikonu, pitanje efektivnosti sastoji se iz dva dijela: prvo, u kojoj mjeri su ciljevi ispunjeni, i drugo, može li se to pripisati rezultatu (outputu) politike koji se nastojao ostvariti. U daljnjem tekstu razmatramo oba dijela.

Kvaliteta

Kod definiranja tri E, kvaliteta rezultata (outputa) predstavlja važan faktor. Ako opadaju troškovi proizvoda ili usluga, a u isto vrijeme opada i njihova kvaliteta, možemo se upitati da li se postižu ekonomičnost, efikasnost i efektivnost. Stoga je važno procijeniti da li i na koji način nastojanje za postizanjem ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti utječe na kvalitetu. Ponekad su kriteriji kvalitete za konkretni proizvod ili uslugu jasno definirani i mogu se koristiti za ovakve procjene. Još jedan mogući način je procjenjivanje kvalitete proizvoda mjerenjem zadovoljstva klijenata.

43. Na prvo pitanje (U kojoj mjeri su ispunjeni ciljevi programa ili politike?) može se odgovoriti revizijom usmjerenom na rezultate. U takvim revizijama glavni fokus je na ciljevima (jesu li konkretni i mjerljivi?) i na usporedbi između stvarnog outputa i/ili krajnjeg rezultata (outcome) i ovih ciljeva (vidjeti i pristup zasnovan na rezultatima opisan u stavku 61).

44. Mjerenje i usporedba izravnih i krajnjih rezultata spram ciljeva u pristupu usmjerenom ka rezultatima može ukazati na djelotvornost, ali ne uspostavlja uzročno-posljedičnu vezu između rezultata (outcome) i programa koji se revidira. Također, ne pruža informacije o razlozima učinka. Drugi dio pitanja o efektivnosti može adresirati doprinos programa postizanju ciljeva. Kada se revidira djelotvornost, trebalo bi nastojati identificirati odnose između postizanja ciljeva i implementiranog programa. Koristan instrument u tu svrhu je 'teorija promjene'.

Teorija promjene

Opisuje kako i zašto se očekuje da određena inicijativa ili program djeluje. Radi se više o shematskom opisu očekivanih inputa, outputa i rezultata povezanih strelicama (grafikon 1). Opisuje pretpostavke na kojima se strelice temelje i na koji će način input dovesti do željenog outputa te kako će ovaj output dovesti do krajnjeg rezultata (outcome). Drugim riječima, kako će doći do promjene. Identificiranje teorije koja stoji iza programa ili politike može se izvršiti analiziranjem glavnih dokumenata u kojima se opisuje politika ili intervjuiranjem onih koji su za politiku ili program odgovorni. Može pomoći revizoru (a ponekad i odgovornima) da dobije jasan opis i bolje razumije pretpostavke uzročno-posljedične veze između outputa i outcoma (ciljeva) politike ili programa koji se žele postići.

45. Efektivnost se može mjeriti korištenjem različitih metoda. Najsofisticiranije metode uspoređuju situaciju koja se analizira prije i nakon uvođenja politike ili programa i podrazumijevaju mjerenje ponašanja kontrolne skupine koja nije bila izložena politici ili programu (protučinjenična). To se može uraditi nasumičnim ispitivanjem (eksperiment) ili kvazieksperimentom. Međutim, ovakva vrsta metode nije uvijek izvediva. Ponekad su kvalitativnije metode primjerenije za dobivanje uvida u uzročno-posljedične veze između politike ili programa i efekta, posebno kod pronalaženja odgovora na pitanja poput: Šta je dobro djelovalo za koga i pod kojim uvjetima? Kada se izvlače zaključci o uzročno-posljedičnim odnosima između politike ili programa i efekata, važno je biti transparentan u smislu prednosti (jakosti) i ograničenja metoda koje se primjenjuju. Postoje različiti priručnici (evaluacijski) koji daju smjernice o tome kako odabrati prave metode.
46. Još jedan pristup koji se često koristi u reviziji učinka ne mjeri samu efektivnost, već se fokusira na uvjete koji su (smatra se) nužni za osiguravanje efektivnosti. Ovi uvjeti mogu podrazumijevati dobre upravljačke prakse i procedure kako bi se osigurala tačna i pravovremena realizacija – isporuka usluga (vidjeti output u stavku 8). Ostali uvjeti mogu biti razmjere do kojih su ciljne grupe dostignute ili pak razina učinka. Ove vrste revizija često imaju karakteristike revizije koja se temelji na procesima ili evaluaciji programa. Podaci iz sistema upravljanja učinkom mogu biti jako korisni kod ovakvih vrsta revizija; procjena kvalitete ovih podataka od velikog je značaja.

47. Revizija će se često fokusirati na samo jedno od tri E, s obzirom na to da je revidiranje efektivnosti često vremenski zahtjevno i može zahtijevati i posebne vrste stručnih znanja. Preporučljivo je ne ispitivati aspekte ekonomičnosti ili efikasnosti ili efektivnosti aktivnosti u potpunoj izolaciji. Na primjer, analiziranje ekonomičnosti bez razmatranja, makar ukratko, krajnjeg rezultata politike moglo bi rezultirati jeftinim, ali neefektivnim intervencijama. Obrnuto tome, u reviziji efektivnosti revizor bi možda želio razmotriti aspekte ekonomičnosti i efikasnosti: rezultati subjekta revizije, aktivnosti, programa ili zahvata možda i jesu bili željeni, ali jesu li troškovi resursa bili jako veliki?
48. Revizija se ne mora neophodno fokusirati samo na namjeravane efekte politike. Nenamjerni efekti (pozitivni ili negativni) također mogu biti značajni za revizora da ih razmotri. Nenamjerni efekti mogu se, npr., otkriti intervjuiranjem ciljne grupe za određenu intervenciju, kritičara programa koji se revidira ili drugim relevantnim akterima. Adresiranje nenamjernih efekata može biti posebno značajno ako je subjekt revizije nesvjestan ovih efekata ili ako efekti nisu uključeni u teoriju promjene kako je to opisano u ključnim dokumentima politike ili programa koji se revidira.

Troškovna efektivnost

49. Troškovna efektivnost kombinira oba elementa – efikasnost i efektivnost (vidjeti grafikon 1) analizirajući odnose između rezultata instrumenta, projekta ili programa i inputa, u smislu novca i ljudskog kapitala. Rezultat ovakve vrste analize može se iskazati kao omjer: trošak po jedinici rezultata (krajnjeg rezultata – outcoma ili direktnog rezultata – outputa) po troškovnoj jedinici. Primjer je trošak smanjenja emisija CO₂. To se može opisati kao X eura/kg izbjegnute emisije CO₂ ili na drugačiji način, kao X kg izbjegnute emisije CO₂/potrošenom euru.

Pravičnost i revizija učinka

Neke VRI kao četvrto E navode equity (pravičnost). Time se opisuje načelo da bi svako trebao biti u mogućnosti realizirati svoja građanska prava (npr. slobodu govora, pristup informacijama, slobodu udruživanja, slobodu glasanja, rodnu ravnopravnost) te svoja politička i socijalna prava (npr. zdravlje, obrazovanje, stanovanje i sigurnost). Javne politike zaštite i socijalnog razvoja igraju ključnu ulogu u izgradnji pravičnosti. Pitanja pravičnosti također se mogu tretirati kao dodatna tema u revizijama učinka ili kao pitanje efektivnosti tamo gdje postoji eksplicitan cilj politike ili programa. Ispitivanje pravičnosti može uključivati jednakost pristupa uslugama, distribucijske utjecaje te utjecaje na regionalne nejednakosti (disparitete).

Revizijski pristup

Zahtjev iz ISSAI-ja 3000:

Revizor će izabrati revizijski pristup zasnovan na rezultatima, problemu ili pak sistemski orijentiran pristup ili kombinaciju bilo kojih od spomenutih. (ISSAI 3000/40)

Smjernice

50. Revizijski pristup određuje prirodu ispitivanja koje će se obaviti. On predstavlja važnu vezu između cilja (ciljeva) revizije, kriterija revizije i rada na prikupljanju dokaza. Revizija učinka generalno slijedi jedan od tri pristupa ili pak neku od kombinacija:
- pristup usmjeren ka rezultatima, kojim se procjenjuje je li krajnji ili direktni rezultat (outcome ili output) postignut kako je to bilo predviđeno ili funkcioniraju li programi i usluge kako je predviđeno;
 - pristup usmjeren na problem, kojim se ispituju, provjeravaju i analiziraju uzroci konkretnih problema ili odstupanja od kriterija revizije;
 - sistemski orijentiran pristup, koji ispituje odgovarajuće – propisno funkcioniranje upravljačkih sistema.
51. Pristup usmjeren na rezultate bavi se uglavnom pitanjima kakav je učinak ili kakvi su rezultati postignuti, te jesu li ispunjeni zahtjevi ili ciljevi. Koristeći ovaj pristup revizor proučava stvarni učinak, rezultate i krajnje rezultate, te ih povezuje s (kriterijima zasnovanim na) općim i praktičnim ciljevima politike. Nalazi će stoga često biti dati u obliku odstupanja od kriterija. Preporuke, ako se prezentiraju, često imaju za cilj eliminiranje takvih odstupanja. Ugao gledanja u tom smislu u temelju je normativan.
52. Problemski orijentiran pristup primarno se bavi verifikacijom i analizom problema. Početnu tačku mu predstavlja problem ili 'poznato' odstupanje od onoga što bi trebalo ili moglo biti. Revizijski kriteriji imaju manje značajnu ulogu negoli u pristupu koji je usmjeren na rezultate. Uglavnom se koriste za identificiranje problema kao početne tačke za reviziju. Glavni zadatak u reviziji je provjeriti postojanje navedenih problema i analizirati njihove uzroke iz različitih uglova gledanja (problemi koji se odnose na ekonomičnost, efikasnost i efektivnost vladinih zahvata ili programa). Pristup usmjeren na probleme bavi se pitanjima poput: Šta je problem? Koji su to uzroci problema? U kojoj mjeri vlada može riješiti problem? Šta čini, ako takav postoji, program vlade za rješavanje problema?
53. Perspektiva je analitička i instrumentalna; cilj je prezentirati ažuriranu informaciju o problemima i kako ih riješiti. Revizor može koristiti različite metode i nije ograničen u svojim analizama. Pristup može ili primijeniti tehniku davanja odgovora na pitanja revizora ili se fokusirati na testiranje navedenih hipoteza. U obzir se uzimaju svi mogući materijalni uzroci (samo opći ciljevi uzimaju se zdravo za gotovo). Tako prijedlozi za izmjenu zakona, propisa ili strukturnog dizajna vladinih zahvata ne bivaju isključeni ako se pokaže da postojeća struktura potiče teške i provjerene (potvrđene) probleme.

54. Sistemski orijentiran pristup ne fokusira se primarno na politiku ili ciljeve, već na visokofunkcionalne upravljačke sisteme kao uvjet za efektivne i efikasne politike. Primjer ovih sistema su sistemi finansijskog upravljanja, evaluacijski sistemi, kontrolni sistemi ili IKT sistemi. U ovakvoj vrsti revizije mogu se koristiti opisna pitanja, poput:

- a) Koji je cilj sistema?
- b) Ko su odgovorni akteri unutar sistema?
- c) Koje su odgovornosti svakog od aktera?
- d) Koja su pravila, propisi i procedure značajne?
- e) Koji su to značajni tokovi informacija?

Moguće ih je nadopuniti i pitanjima koja su u većoj mjeri usmjerena na procjenu, poput:

- a) U kojoj mjeri postoji razuman/kvalitetan plan?
- b) Postoji li visokokvalitetan sistem monitoringa?
- c) Da li usporedba informacija iz sistema monitoringa i plana vodi do prilagodbi, ako su nužne?
- d) Da li se planiranje, monitoring i prilagodba bilježi na sistematski način, osiguravanjem odgovornosti ka višoj razini uprave?
- e) Da li se procesi propisno i periodično evaluiraju?

Kriteriji revizije

Zahtjevi iz ISSAI-ja 3000:

Revizor je dužan uspostaviti odgovarajuće kriterije revizije, koji odgovaraju cilju (ciljevima) revizije i revizijskim pitanjima, te su u vezi s načelima ekonomičnosti, efikasnosti i/ili efektivnosti. (ISSAI 3000/45)

Revizor je dužan u planiranju i/ili provedbi revizije razmotriti (raspraviti) kriterije revizije sa subjektom revizije. (ISSAI 3000/49)

Smjernice

55. Kriteriji revizije predstavljaju standarde spram kojih se ocjenjuju revizijski dokazi. Kriteriji revizije učinka su razumni i dostizni, za svaku reviziju specifični standardi učinka spram kojih se može procijeniti i evaluirati ekonomičnost, efikasnost i efektivnost, kako bi se utvrdilo da li učinak zaostaje, ispunjava ili nadilazi očekivanja. Kriteriji revizije imaju za cilj odrediti smjer procjene (pomažući revizoru da odgovori na pitanja: na kojim je temeljima moguće procijeniti stvarni učinak, šta se traži ili je očekivano, koji rezultati trebaju biti postignuti – i kako).

56. U definiranju kriterija revizije revizor treba uzeti u obzir jesu li oni relevantni, razumljivi, potpuni, pouzdani i objektivni. Ove značajke mogu se opisati na sljedeći način:
- a) Relevantni kriteriji revizije doprinose zaključcima koji pomažu u donošenju odluka predviđenih korisnika te zaključcima koji odgovaraju na revizijska pitanja;
 - b) Razumljivi kriteriji revizije su oni koji su jasno formulirani, dovode do jasnih zaključaka i razumljivi su predviđenim korisnicima. Nisu podložne većim razlikama u tumačenju;
 - c) Potpuni kriteriji revizije su oni koji su dostatni za svrhu revizije i kroz koje nisu ispušteni relevantni faktori. Oni su smisleni i omogućavaju da se predviđenim korisnicima osigura praktičan pregled potreban kako bi bili informirani i mogli donositi odluke;
 - d) Pouzdani kriteriji revizije rezultiraju razumnim dosljednim zaključcima kada ih, u istim okolnostima, koristi drugi revizor;
 - e) Objektivni kriteriji revizije slobodni su od svih pristranosti – sa strane revizora kao i sa strane subjekta revizije.
57. Kriteriji revizije mogu biti kvalitativni ili kvantitativni i mogu biti opći ili specifični, fokusiraju se na ono što se očekuje, u skladu s razumnim principima, naučnim spoznajama i znanjima i primjerima najbolje prakse; ili, na ono što bi moglo biti (pod boljim uvjetima) ili ono što bi trebalo biti u skladu sa zakonima, propisima ili ciljevima. Za identificiranje kriterija revizije se, osim zakona, mogu koristiti različiti izvori, uključujući propise, standarde, razumna načela i primjere najbolje prakse, okvire za mjerenje učinka te organizacijske politike i procedure.
58. Kriteriji mogu imati niz važnih uloga, a sve kao pomoć u provedbi revizije učinka, uključujući:
- a) osiguravanje temelja na kojima mogu biti izgrađene procedure za prikupljanje revizijskih dokaza;
 - b) osiguravanje temelja za procjenu dokaza, izgradnju nalaza revizije i postizanje zaključaka u pogledu ciljeva revizije;
 - c) pomoć da se zapažanjima da dodatna forma i struktura;
 - d) formiranje zajedničkog temelja za komunikaciju s revizijskim timom i rukovodstvom VRI u smislu prirode revizije;
 - e) uspostavu temelja za komunikaciju s rukovodstvom subjekta revizije.
59. U reviziji učinka opće je koncepte – pojmove ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti – potrebno tumačiti u odnosu na predmet revizije, a kriteriji koji temeljem toga nastanu obično će se razlikovati od revizije do revizije. Uspostavljeni kriteriji mogu biti korisni i za druge revizije istog subjekta ili za revizije tijela koje imaju sličan opseg djelovanja.

60. Kriterije revizije uspostavlja revizor. Međutim, mora ih razmotriti s klijentom (i možda i s drugim relevantnim akterima) tokom faze planiranja ili najkasnije u fazi provedbe revizije. Razmatranje kriterija revizije služi kako bi se osiguralo postojanje zajedničkog poimanja toga koji će biti korišteni kao referentna mjerila pri procjenjivanju subjekta revizije. Stoga je važno jasno definirati kriterije spram kojih će se subjekt revizije ocjenjivati.

Revizijski rizik

Zahtjev iz ISSAI-ja 3000:

Revizor će aktivno upravljati revizijskim rizikom kako bi izbjegao nastanak netačnih ili nekompletnih nalaza revizije, zaključaka i preporuka, pružanje neizbalansiranih informacija ili neuspjeh da se osigura dodana vrijednost. (ISSAI 3000/52)

Smjernice

61. Revizijski rizik je mogućnost da revizorovi nalazi, zaključci i preporuke budu neprimjerene ili nepotpune, kao rezultat faktora poput nedovoljnosti ili neprimjerenosti dokaza, neadekvatnog procesa revizije ili namjernih propusta ili zavaravajućih informacija zbog pogrešnog tumačenja ili prevare.
62. Rješavanje revizijskog rizika inkorporirano je u cijeli proces i metodologiju revizije učinka. Za upravljanje revizijskim rizikom revizor treba:
- identificirati rizike,
 - procijeniti rizike,
 - razviti i implementirati strategije za sprečavanje i ublažavanje rizika,
 - pratiti revizijski rizik i strategije ublažavanja tokom cijele revizije i prilagođavati ih promjenama u okolnostima (odnosno primjenjivati pristup procjene rizika kada se bavi revizijskim rizikom).

Komunikacija

Zahtjev iz ISSAI-ja 3000:

Revizor je dužan planirati i održavati djelotvornu i primjerenu komunikaciju o ključnim aspektima revizije sa subjektom revizije i relevantnim akterima kroz proces revizije. (ISSAI 3000/55)

Revizor je dužan pobrinuti se da osigura komunikaciju s relevantnim akterima koja ne kompromitira nezavisnost i nepristranost VRI. (ISSAI 3000/59)

VRI je dužna jasno prenijeti (iskomunicirati) standarde koji su slijeđeni u provedbi revizije učinka. (ISSAI 3000/61)

Smjernice

63. Izgradnja dobrih i primjerenih odnosa s okruženjem često je ključni faktor u postizanju djelotvornih i efikasnih revizija vladinih programa. Napredak i krajnji rezultat revizije bit će još bolji ako revizijski tim može ostvariti dobar kontakt i njegovati povjerenje zadržavanjem potpuno profesionalnog pristupa tokom trajanja revizije. Potrebno je imati na umu da je VRI ta koja traži pristup izvorima, podacima i argumentima u reviziji. Bez dobre komunikacije može se pokazati jako teškim uspostaviti atmosferu koje će poslužiti upravo tom interesu.

Subjekt revizije

64. Proces komunikacija između revizora i subjekta revizije počinje u stadiju planiranja revizije i nastavlja se tokom cijelog procesa revizije, kroz konstruktivan proces interakcije, dok se procjenjuju različiti nalazi, argumenti i perspektive.

65. Revizor treba informirati subjekt revizije o predmetu revizije, ciljevima, kriterijima, revizijskim pitanjima, razdoblju koje će biti revidirano, kao i vladinim djelatnostima, organizacijama i/ili programima koji će biti obuhvaćeni revizijom, čim je to prije moguće po donošenju odluke da se s revizijom započne.

66. Komuniciranje ovih ključnih aspekata osigurava jasnu sliku o tome čime se revizija bavi i zašto se poduzima, koji bi mogao biti rezultat te kako će revizija utjecati na subjekta revizije (npr. vrijeme, dokumentacija, resursi) prije negoli revizija počne. Nadalje, stvara temelj za razmjenu stavova, omogućava da se izbjegnu nesporazumi i olakšava proces. To ne znači da revidirano tijelo diktira uvjete ili na bilo koji način kontrolira proces revizije, već podrazumijeva uspostavu konstruktivnog procesa interakcije. Kao po pravilu, za efektivnu reviziju neophodna je pomoć pojedinaca iz subjekta revizije. Aktivan dijalog sa subjektom revizije, te s ekspertima i drugima olakšava cijeli proces – npr. da se u kontinuitetu provjerava način na koji je revizor razumio nešto, te preliminarni nalazi revizije.

67. Sljedeće teme mogu poslužiti kao primjeri za dodatnu diskusiju između revizora i subjekta revizije:

- a) opseg revizije, kriteriji revizije, metodologija i očekivani revizijski procesi;
- b) funkcije i osobe od značaja za prikupljanje podataka i osobe s kojima VRI može kontaktirati, očekivane vrste i količine dokumenata koje će ili bi mogla zatražiti VRI;
- c) kako rukovodstvo subjekta revizije informirati o toku revizije i nalazima do kojih se dolazi;
- d) sposobnost provođenja revizije kako je planirano (npr. resursi, vremenski raspored, opseg).

68. Kada se tokom revizije dođe do značajnih revizijskih nalaza VRI treba razmotriti kako pravovremeno iskomunicirati nalaze onima koji su zaduženi za korporativno upravljanje.

69. Konačno, potrebno je imati na umu važnost dobivanja povratnih informacija od subjekta revizije o tome koliko je kvalitetno funkcionirao proces komunikacije tokom revizije i ima li mjesta za unapređenje. Također, važno je pratiti je li subjekt revizije smatrao izvještaj fer, izbalansiranim i korisnim.

Ostali relevantni akteri

70. Kvalitetni odnosi s vanjskim okruženjem važni su ne samo iz kratkoročne perspektive dobivanja pristupa informacijama i postizanja kvalitetnog razumijevanja predmeta revizije; jednako je važno u dugoročnoj perspektivi za VRI da zadobije povjerenje, poštovanje i vjerodostojnost kod relevantnih aktera.
71. Neke od ključnih skupina relevantnih aktera su:
- a) zakonodavno tijelo (parlament);
 - b) izvršna vlast (ostala izvršna vlast, isključujući subjekta revizije);
 - c) građani;
 - d) mediji;
 - e) akademska zajednica;
 - f) nevladine organizacije.
72. Tokom komunikacije s relevantnim akterima revizori trebaju biti slobodni od utjecaja koji bi narušili objektivnost VRI ili revizora, a treba u okruženju postojati i takva percepcija o njima. Dakle, revizor mora biti nezavisan. Više informacija o nezavisnosti dato je u poglavlju *Nezavisnost i etika*.
73. Daljnje informacije o procesu komunikacije moguće je naći u GUID-u 3920.

Vještine

Zahtjev iz ISSAI-ja 3000:

VRI je dužna osigurati da revizijski timovi skupno imaju nužne profesionalne kompetencije za provedbu revizije. (ISSAI 3000/63)

Smjernice

74. Revizija učinka je na znanju utemeljena, složena istražna aktivnost u kojoj profesionalne vrijednosti igraju središnje mjesto. Ove vrijednosti uključuju i važnost da se revizoru da mogućnost da razvija vještine i postigne visokokvalitetne rezultate u revizijama. To uključuje stvaranje okruženja koje je pozitivno i koje podupire unapređenje kvalitete.

75. Kako bi se postalo revizorom učinka, voditeljem tima u reviziji učinka ili rukovoditeljem revizije učinka potrebno je posjedovanje širokog spektra vještina i disciplina, poput:
- a) dizajna istraživanja;
 - b) društvenih nauka;
 - c) naučnih istraživanja/metoda evaluacije i iskustva potrebnog za primjenu takvih znanja;
 - d) dobrog poznavanja organizacijskog menadžmenta;
 - e) poznavanja organizacija javnog sektora, programa i funkcija;
 - f) kvaliteta poput integriteta, kreativnosti, prosudbe, analitičkih vještina, timskog rada;
 - g) sposobnosti jasne i efektivne komunikacije, usmene i pisane;
 - h) posebnih vještina koje ovise o prirodi konkretne revizije (npr. iz statistike, informacijskih tehnologija (IT), inženjerstva) ili ekspertnih znanja o konkretnom predmetu revizije.
76. Mogu se pokazati nužnim i specijalna znanja o različitim funkcionalnim područjima, ali u reviziji učinka obično nisu potrebna napredna znanja iz računovodstva i finansijske revizije. Važno je osigurati da se kompetencija izgrađuje korak po korak te da se stimulira razmjena znanja i učenje u organizaciji. Učenje kroz rad i obuka revizoru može pomoći da izgradi profesionalna znanja i vještine potrebne za reviziju učinka.
77. VRI često svoje revizije učinka organiziraju odvojeno od finansijske i revizije usklađenosti, pri čemu osoblje odabrano za reviziju učinka dolazi iz različitih obrazovnih konteksta i posjeduje drugačije vještine od onih koji su odabrani za druge grane revizije. Kako bi se zadovoljili zahtjevi u pogledu kvalitete, dobra praksa za VRI je da imaju program obuke i usavršavanja (razvoja) osoblja, kako bi osigurali da osoblje, kroz kontinuiranu edukaciju i obuku, održi profesionalnu osposobljenost. Temeljni faktor u procesu razvoja je učenje kroz praktični rad u reviziji.
78. Kontinuirana edukacija i obuka mogu obuhvatati teme poput trenutnih trendova u metodologiji revizije učinka, dizajnu istraživanja, rukovođenju i nadzoru, kvalitativnim metodama istraživanja, analize studija slučaja, statističkog uzorkovanja, tehnika prikupljanja kvantitativnih podataka, dizajna evaluacije, analize podataka, te pisanja prilagođenog čitatelju, između ostalog. Može također uključivati teme koje se odnose na rad revizora na terenu, poput javne uprave, javnih politika i struktura, politiku vladine uprave, ekonomije, društvenih nauka ili informacijskih tehnologija. Dobra je praksa od revizora zahtijevati da svoje vještine i znanja održavaju kroz stjecanje određenog broja sati kontinuirane profesionalne edukacije u razdoblju od dvije godine.
79. S obzirom na to da je revizija učinka timski poduhvat, nije dobra praksa izvršavati je sam, budući da su pitanja koja ona uključuje složena. Slijedom toga, ne moraju svi članovi posjedovati sve od navedenih znanja i vještina. Nadalje, VRI možda ne budu uvijek u mogućnosti zaposliti osobe koje ispunjavaju sve zahtjeve.

Tražena znanja i vještine stoga se mogu razviti kada već osoba bude u službi – kada već bude radila, sve dokle su kandidati za zaposlenje jasno pokazali potencijal – način razmišljanja i sposobnost za vrstu posla kakvu podrazumijeva revizija učinka.

80. Revizor treba posjedovati adekvatnu profesionalnu stručnost za obavljanje svojih zadaća. VRI treba zapošljavati osoblje koje ima odgovarajuće kvalifikacije, usvajati politike i procedure za razvijanje i obuku zaposlenika VRI kako bi svoje zadatke obavljali efektivno, pripremati pisane smjernice po pitanju provođenja revizija, podržavati vještine i iskustva dostupna unutar VRI, te preispitivati interne procedure.

Korištenje eksternih eksperata

81. Eksperti se u reviziji učinka često koriste kako bi se dopunio set vještina i znanja revizorskog tima i unaprijedila kvaliteta revizije. Ekspert je, ukoliko je potreban, osoba ili kompanija koja posjeduje posebne vještine, znanja i iskustvo u konkretnom području – koje nije revizija. Prije korištenja eksperata revizor treba osigurati da on posjeduje nužne kompetencije za potrebe revizije i da je informiran o zahtijevanim uvjetima i etici. Ekspert mora biti dobro informiran o pravilima povjerljivosti. Bilo koji vanjski ekspert koji se angažira u reviziji također mora biti slobodan od situacija i odnosa koji bi mogli narušiti njegovu objektivnost. Premda revizor učinka može koristiti rad eksperta kao dokaz, revizor zadržava punu odgovornost za zaključke iz izvještaja o reviziji.

Nadzor

Zahtjev iz ISSAI-ja 3000:

VRI je dužna osigurati da rad revizijskog osoblja na svakoj razini i u svakoj fazi revizije bude, tokom procesa revizije, propisno nadziran. (ISSAI 3000/66)

Smjernice

82. Za osiguranje ispunjenja ciljeva revizije te održavanja kvalitete revizijskog rada nužan je nadzor. Propisni nadzor i kontrola stoga su nužni u svim slučajevima, bez obzira na kompetencije revizora pojedinačno. Nadzor u reviziji podrazumijeva dovoljno smjernica i usmjerenja osoblju dodijeljenom za rad na reviziji, da bi moglo rješavati i ostvarivati ciljeve revizije i slijediti primjenjivu metodologiju, a istovremeno biti informirano o značajnim problemima s kojima se suočava, kao i propitivanje obavljenog posla. Konkretnije, nadzor podrazumijeva:
- a) osiguravanje da svi članovi tima u cijelosti razumiju ciljeve revizije;
 - b) osiguravanje da su revizijske procedure odgovarajuće i da se provode propisno;
 - c) osiguravanje da su revizijski dokazi relevantni, pouzdani, dovoljni i dokumentirani;
 - d) osiguravanje da se slijede međunarodni i domaći standardi revizije;

- e) praćenje napretka u revizijskom angažmanu kako bi se osiguralo da se realiziraju proračun, vremenski raspored i rokovi;
 - f) uzimajući u obzir kompetencije i sposobnosti pojedinačnih članova angažiranog tima, imaju li dostatno vremena da obave svoj posao, razumiju li upute i obavlja li se posao u skladu s pristupom koji je planiran za konkretni angažman;
 - g) rješavanje značajnih pitanja koja se pojave tokom angažmana, uzimajući u obzir njihov značaj te modificiranje planiranog pristupa shodno tome;
 - h) podrška revizoru kako je i kada to potrebno kako bi se prevazišli izazovi u reviziji;
 - i) pružanje praktične pomoći u rješavanju pitanja koja se pojave;
 - j) identificiranje pitanja za konsultacije ili razmatranje iskusnijih članova angažiranog tima tokom angažmana;
 - k) pregled i razmatranje revizijskog rada.
83. Priroda i razmjere nadzora nad osobljem, pregleda i razmatranja revizijskog rada te dokazi o tome razlikuju se u zavisnosti od više faktora, poput veličine revizijske organizacije, značaja i složenosti posla, iskustva osoblja.
84. Sav revizijski rad treba razmatrati viši član revizijskog tima kako revizija bude napredovala, a posebno prije negoli se izvještaji o reviziji finaliziraju. Pregledi unose više od jedne razine iskustva i prosudbe za revizijski tim i treba osigurati da:
- a) revizijski rad bude obavljen u skladu s planom revizije;
 - b) priroda, vrijeme i razmjere postupaka koji su provedeni budu dosljedni programima revizije;
 - c) se rezultati revizijskih postupaka i pribavljeni dokazi jasno odražavaju u revizijskoj dokumentaciji i da su doneseni zaključci dosljedni u odnosu na rezultate obavljenog rada;
 - d) su, tamo gdje je to primjereno, obavljene konzultacije i da su savjeti nastali kao rezultat dokumentirani i implementirani;
 - e) su dokazi koji su prikupljeni dostatni i odgovarajući te da podupiru zapažanja, zaključke i preporuke u izvještaju.

Profesionalna prosudba i skepticizam

Zahtjev iz ISSAI-ja 3000:

Revizor je dužan koristiti profesionalnu prosudbu i skepticizam te razmatrati pitanja iz različitih perspektiva, zadržavajući otvoren i objektivan stav u odnosu na razna stajališta i argumente. (ISSAI 3000/68)

Smjernice

85. Profesionalna prosudba podrazumijeva primjenu odgovarajuće obuke, znanja i iskustva u donošenju informirane odluke o načinu djelovanja primjerenom u okolnostima revizijskog angažmana. U reviziji učinka revizijski tim prikuplja veliku količinu informacija koja se odnosi na konkretnu reviziju i iskazuje visok stepen profesionalne prosudbe i diskrecije u pogledu relevantnih pitanja.
86. Pored osoblja izravno uključenog u reviziju, profesionalna prosudba može uključivati saradnju s drugim relevantnim akterima, vanjskim stručnjacima – specijalistima, te rukovodstvom u revizijskoj instituciji.
87. Profesionalna prosudba je esencijalna za propisno provođenje revizije. Slijede primjeri načina na koji se profesionalna prosudba treba osigurati u kontekstu revizije učinka:
- a) identificiranje i procjena svih rizika po nezavisnost, uključujući i prijetnje po pojavnu nezavisnost (da se bude smatran nezavisnim);
 - b) odlučivanje šta će se revidirati;
 - c) utvrđivanje potrebnog stepena razumijevanja predmeta revizije i s njim povezanih okolnosti;
 - d) utvrđivanje cilja(ciljeva) i opsega revizije;
 - e) utvrđivanje kriterija;
 - f) utvrđivanje prirode, vremena i razmjera revizijskih postupaka;
 - g) utvrđivanje postupaka pregleda (propitivanja) i razmatranja potrebnih za reviziju, te načina na koji će se sa inputom iz njih postupati;
 - h) utvrđivanje koji nalazi su dovoljno značajni da bi se o njima izvještavalo;
 - i) evaluiranje jesu li prikupljeni dostatni i odgovarajući revizijski dokazi ili je, kako bi se odgovorilo na revizijska pitanja i donijeli zaključci u odnosu na cilj (ciljeve), potrebno uraditi više;
 - j) izvlačenje zaključaka na temelju prikupljenih revizijskih dokaza u usporedbi s kriterijima i ciljem (ciljevima) revizije;
 - k) utvrđivanje preporuka koje će biti date.
88. Profesionalni skepticizam označava zadržavanje profesionalne distance u odnosu na subjekt revizije i budnost i propitujući stav pri procjeni dostatnosti i primjerenosti revizijskih dokaza prikupljenih tokom revizije. Izuzetno je važno da revizor primjenjuje profesionalni skepticizam i usvoji kritički pristup, da donosi racionalne procjene i zanemari osobne i preferencije drugih. Slijede primjeri načina na koji je profesionalni skepticizam od posebne važnosti u reviziji učinka:
- a) razmatranje integriteta rukovodstva;
 - b) propitivanje odgovora na upite i drugih informacija dobivenih od rukovodstva i onih koji su zaduženi za upravljanje;

- c) revidiranje procjene rizika kao rezultat identificiranih materijalno ili značajno nedosljednih informacija;
 - d) planiranje dostatnih postupaka kako bi se procijenila pouzdanost podataka koji će se koristiti tokom revizije;
 - e) budnost u pogledu revizijskih dokaza koji su u suprotnosti s drugim prikupljenim revizijskim dokazima.
89. Profesionalni skepticizam se često demonstrira u različitim diskusijama s revizijskim timom, rukovodstvom te onima koji su zaduženi za upravljanje. Primjeri načina na koji se može primjenjivati profesionalni skepticizam uključuju, ali nisu ograničeni na sljedeće:
- a) Revizor procjenjuje logiku revizijskog argumenta, alternative perspektive i stajališta koja su prezentirana te, gdje je to nužno, mijenja vlastito shvatanje tokom revizije umjesto da se samo osloni na dokaze koji podupiru konačni zaključak;
 - b) Revizor propituje stajališta rukovodstva i pretpostavke, a ne da ih jednostavno prihvata;
 - c) Revizor procjenjuje pouzdanost izvora dokumenata.
90. Revizor treba biti otvoren spram stavova i argumenata i stvari sagledavati iz različitih uglova gledanja. To je nužno kako bi se izbjegle greške u prosudbi i kognitivna pristranost. Stoga je važno da revizor primjenjuje profesionalni skepticizam i usvoji kritički pristup, da donosi racionalne procjene i zanemari lične i preferencije drugih.

Zahtjev iz ISSAI-ja 3000:

Revizor je dužan procijeniti rizik od prevare pri planiranju revizije i zadržati budnost u pogledu mogućnosti prevare tokom cijelog procesa revizije. (ISSAI 3000/73)

Smjernice

91. Prijevara se definira kao namjerni čin jednog ili više pojedinaca među zaposlenicima, rukovodstvom, zaduženima za upravljanje ili trećim stranama, koji podrazumijeva korištenje obmane kako bi se stekla nezasluzena (nepravedna) prednost poput:
- a) zloupotrebe povjerenja;
 - b) nedopuštene tajne dodjele grantova i davanja;
 - c) nedopuštenog tajnog natjecanja za i dodjele ugovora;
 - d) obmane;
 - e) nepoštenih djela;
 - f) lažnog predstavljanja;
 - g) prijevarnog prikriivanja;

- h) nezakonitih djela;
- i) namjernog pogrešnog prikazivanja;
- j) nepravilnosti;
- k) mita;
- l) tajnih provizija;
- m) krađe.

92. Za razliku od greške, prevara je namjerna i obično podrazumijeva namjerno skrivanje činjenica. Može uključivati jednog ili više članova subjekta revizije ili trećih strana. Primarna odgovornost za prevenciju i otkrivanje prevare leži kako na onima zaduženim za upravljanje tako i na rukovodstvu subjekta revizije. Odgovornost revizora je da identificira i procijeni rizik od prevare tamo gdje je taj rizik značajan. Revizor također treba, kao odgovor na ove rizike, utvrditi revizijske postupke.

93. Revizor treba zadržati profesionalni skepticizam tokom faze planiranja te tokom cijele revizije s obzirom na to da će obično rukovodstvo i zaposleni uključeni u prevaru poduzeti korake da prevaru sakriju od revizora i drugih unutar i izvan revidiranog subjekta. Pri provedbi revizija revizor treba zadržati svijest o mogućnosti prevare po pitanju predmeta revizije (npr. ugovaranje ili grantovi i davanja). Ako revizor sumnja ili se susretne s prevarom, on će na ovo pitanje skrenuti pažnju pretpostavljenom i odgovarajućim institucijama za daljnje djelovanje.

Zahtjev iz ISSAI-ja 3000:

Revizor je dužan zadržati visok standard profesionalnog ponašanja. (ISSAI 3000/75)

Smjernice

94. Visoka očekivanja od revizorske profesije podrazumijevaju usklađenost sa svim relevantnim zakonskim, regulatornim i profesionalnim obavezama i izbjegavanje svakog ponašanja koje bi moglo dovesti do diskreditacije rada revizora, uključujući postupke koje bi objektivnu treću stranu koja posjeduje relevantne informacije ponukale da zaključi da je rad revizora profesionalno manjkav. Od revizora se očekuje da primjenjuje sistematski revizijski pristup i dužnu pažnju u svim fazama procesa revizije. Dužna pažnja obično se odnosi na onu koju bi osoba normalne razboritosti primjenjivala u obavljanju datog posla. To podrazumijeva adekvatnu pažnju u planiranju revizije, prikupljanju i evaluiranju dokaza i izvještavanju o nalazima, zaključcima i preporukama. Revizijski tim i VRI trebaju primjenjivati dužnu pažnju i brigu u postupanju, shodno standardima revizije.

95. Zakonodavna tijela i građani očekuju od VRI i njenih revizora da zadrže visok stepen kompetentnosti. To naglašava potrebu za održavanjem individualnih profesionalnih vještina, znanja i kompetencija idući u korak s i pridržavajući se razvoja profesionalnih standarda i pozitivnih propisa.

Očekivanje da se djeluje s dužnom pažnjom zahtijeva od revizora da djeluje revnosno i u skladu s primjenjivim tehničkim i profesionalnim standardima pri provođenju revizija učinka. Revnosnost podrazumijeva odgovornost da se djeluje s pažnjom u odnosu na angažman.

96. Potrebno je visok standard profesionalnog ponašanja održati tokom cijelog procesa revizije, od odabira teme i planiranja revizije do izvještavanja. Za revizora je važno da radi sistematično, uz dužnu pažnju i objektivnost. Dobra praksa je korištenje revizijskih programa koji predstavljaju detaljne planove rada kojima se usmjerava izvršavanje posla.

Zahtjev iz ISSAI-ja 3000:

Revizor je dužan biti spreman na inoviranje tokom cijelog procesa revizije. (ISSAI 3000/77)

Smjernice

97. Time što će biti kreativan, fleksibilan i snalažljiv revizor će biti u boljem položaju da identificira inovativne revizijske pristupe za prikupljanje, tumačenje i analiziranje informacija. Važno je prepoznati da različite faze procesa revizije nude različit stepen mogućnosti za inovacije. Tokom faze planiranja revizor možda može imati i najveću mogućnost inoviranja – dok je još u procesu utvrđivanja najboljih revizijskih pristupa i tehnika primjenjivih na konkretnu reviziju.
98. U reviziji, području evaluacije i društvenim naukama metodologije će evoluirati i razvijati se, a mogu se pojaviti i uspostaviti nove tehnike i tehnologije za prikupljanje i analizu dokaza, koje unapređuju kvalitetu revizije i izvještaje o reviziji. Kako VRI budu usvajale nove tehnike i tehnologije, revizor bi trebao biti perceptivan i spreman da isproba nove tehnike i metodologije. Alati poput podatkovne analitike i podatkovnog rudarenja (data analytics i data mining) mogu se, na primjer, koristiti za identificiranje trendova, obrazaca i znanja iz velikih količina podataka. Korištenje napredne podatkovne analitike može dovesti do fokusiranijih procjena rizika, efikasnijeg obavljanja revizije te efektivnijeg izvještavanja. Drugi primjeri inovacija uključuju širu upotrebu elektronskih radnih dokumenata i sistema za upravljanje znanjem za razmjenu informacija koji bi mogli biti od koristi za više od jednog revizorskog tima, te korištenje dronova za potrebe fotografiranja (npr. u revizijama učinka u domeni poljoprivrede).
99. VRI treba njegovati kulturu inovacija, a revizori trebaju učiti jedni od drugih te biti otvoreni u načinu razmišljanja o mogućnostima da se stvari rade na neki drugi način. Drugim riječima, VRI bi mogla:
- stimulirati inovativne, jeftine, održive i na webu zasnovane načine na koje bi VRI mogle razmjenjivati stajališta, dokumente i iskustva;
 - potjecati kolaborativne (saradničke) revizije relevantnih tema i podsticati eksperimentiranje s novim pristupima, tehnikama i izvještavanjem;

- c) voditi primjerom u vlastitom upravljanju i načinu rada;
- d) tražiti nezavisnu evaluaciju vlastitog upravljanja i načina rada;
- e) moderirati aktivnosti na razvijanju vlastitih kapaciteta za 'prenošenje poruke' na efektivan način;
- f) biti informirane o novim metodologijama evaluacije.

Kontrola kvalitete

Zahtjev iz ISSAI-ja 3000:

VRI su dužne uspostaviti i održavati sistem za očuvanje kvalitete, koji je revizor dužan slijediti kako bi osigurao da su zadovoljeni svi zahtjevi te stavio naglasak na odgovarajuće, izbalansirane i fer izvještaje koji dodaju vrijednost i odgovaraju na revizijska pitanja. (ISSAI 3000/79)

Smjernice

Kontrola kvalitete (tokom provedbe revizije)

- 100. Sistem kontrole kvalitete obuhvata politike i procedure osmišljene kako bi VRI stekla razumno uvjerenje da ona i njeno osoblje djeluju u skladu s profesionalnim standardima i primjenjivim zakonskim i regulatornim zahtjevima. Cilj je osigurati da se revizije provode na dosljedno visokoj razini. Postupci kontrole kvalitete obuhvataju pitanja poput usmjeravanja, nadzora i pregledanja (preispitivanja) procesa revizije i potrebu za konsultiranjem kako bi se donijele odluke o teškim ili spornim pitanjima.
- 101. Potrebno je osmisliti sistem kontrole kvalitete (KK) tako da je primjeren mandatu i okolnostima u kojima djeluje VRI te da je u stanju odgovoriti na rizike po kvalitetu koje iz njih proizlaze. Kako bi sistem kontrole kvalitete bio efektivan (djelotvoran), potrebno je da bude dijelom strategije, kulture te politika i procedura VRI. Na taj način kvaliteta je inkorporirana u provedbu revizije i izradu izvještaja, umjesto da je tek dodatni proces koji dolazi tek pošto je izvještaj izrađen (vidjeti osiguranje kvalitete u daljnjem tekstu). Održavanje sistema kontrole kvalitete zahtijeva stalni monitoring i posvećenost kontinuiranom unapređenju.
- 102. Procedure kontrole kvalitete trebaju biti dijelom realizacije svake revizije učinka, kako bi se minimizirali rizici od grešaka i podstaknula dosljednost u postupanju. Potrebno je da ove procedure budu dokumentirane i uključuju, na primjer, različite korake u procesu revizije, provjere koje je potrebno poduzeti (poput pregleda rukovodstva, kolegijalnog pregleda nacrtu rada i pregleda konačnih izvještaja u svrhu uređivanja). VRI može biti od pomoći da ponajprije definira značajke onoga što se smatra visokokvalitetnim izvještajem o reviziji.

103. Ključni aspekt svake revizije učinka su formalne i neformalne konsultacije koje se odvijaju unutar revizijskih timova, između revizijskih timova te sa internim i eksternim ekspertima – specijalistima. Konsultacije tokom angažmana s uvjerenjem su važne s obzirom na to da promoviraju kvalitetu i unapređuju korištenje profesionalne prosudbe, te smanjuju rizik od greške. Konsultacije su korisne i za davanje razumnih i kvalitetnih zaključaka, za osiguravanje da je izvještaj primjeren, fer, izbalansiran i da dodaje vrijednost. Dobra je praksa da se dokumentiraju ključne konsultacije koje su se desile, priroda dobivenih inputa te način na koji ih je revizijski tim obradio.
104. Temeljna komponenta kontrole kvalitete je kontrolor kvalitete angažmana (engagement quality control reviewer – EQCR). Kontrolor kvalitete angažmana je pojedinac, nezavisan u odnosu na revizijski tim, koji provodi objektivnu evaluaciju značajnih pitanja, uključujući rizike identificirane i značajne prosudbe koje je donosio revizijski tim, te zaključke tima donesene pri formuliranju izvještaja o reviziji. Dobra praksa je kontrolora kvalitete angažmana imenovati kod revizija visokog rizika, kako ih definira VRI.
105. Za VRI je teško izgraditi efektivne procedure kontrole kvalitete individualnim temeljima koji mogu garantirati visokokvalitetne izvještaje revizije učinka širom cijele organizacije. Stoga je važno razviti takve procedure na institucionalnoj razini. Jednako je važno da revizor bude i ostane kompetentan i motiviran, kao i otvoren za povratne informacije kontrole kvalitete. Procedure kontrole stoga treba dopuniti podrškom, poput obuke kroz posao i smjernica za revizijski tim.
106. Vidjeti ISSAI 140 za dodatne smjernice o kontroli kvalitete.

Osiguranje kvalitete (po okončanju revizije)

107. Proces osiguranja kvalitete (OK) omogućuje da se revizije nezavisno ocjenjuju nakon njihovog završetka, na dosljednom temelju u odnosu na konkretne kriterije. Temeljna svrha procesa osiguravanja kvalitete je praćenje sistema kontrole kvalitete VRI koji je osmišljen i procjena postoje li odgovarajuće kontrole i funkcioniraju li na odgovarajući način. Provedba procesa kontrole kvalitete koji je ranije opisan bio bi prvi korak koji bi razmatrao proces osiguranja kvalitete, a VRI može razviti vlastite kriterije, na temelju konkretnih okolnosti, s primjerima na kriterijima zasnovanih pitanja, uključujući:
 - a) u kojoj mjeri izvještaj jasno opisuje kontekst u okviru kojeg se odvija domena koja se istražuje;
 - b) koliko je izvještaj dobro strukturiran i dobro napisan, te sadrži li efektivan izvršni sažetak;
 - c) u kojoj mjeri obrazloženje opsega jasno opisano;
 - d) je li jasno prezentirana revizijska metodologija;

- e) u kojoj mjeri su nalazi, zaključci i preporuke u izvještaju izbalansirane, logične, dosljedne i poduprte navedenim dokazima;
 - f) u kojoj mjeri revizija bila uspješna u zaključivanju u odnosu na vlastite ciljeve i pružanju korisnih informacija koje će pomoći unapređenju javnih usluga/servisa;
 - g) u kojoj mjeri prisutna dostatna dokumentacija o kompetencijama tima, provedenim revizijskim postupcima, dokazima koji podupiru nalaze, provedenim konsultacijama i načinu na koji su tretirani dobiveni komentari te o nadzoru.
108. Oni koji provode nezavisno osiguranje kvalitete mogu biti viši članovi jedinice za reviziju učinka (koji nisu bili uključeni u provedbu revizije) ili pak dolaziti izvana. Kolegijalni pregled, koji provode članovi drugih državnih VRI, također se može uzeti u obzir u tu svrhu. Korist od kolegijalnog pregleda je da članovi jasno razumiju ulogu i odgovornosti VRI, a da istovremeno imaju odmak (distancu) od VRI koja omogućuje da njihova procjena bude nezavisna. Korištenje vanjskog osiguranja kvalitete osigurava VRI mogućnost da relevantnim akterima demonstrira svoju odgovornost, pri čemu se podrazumijeva da je temeljni razlog za osiguranje kvalitete unapređenje revizija, procesa revizije i sistema kontrole kvalitete. VRI može rezultate pregleda u svrhu osiguranja kvalitete koristiti cirkuliranjem dobrih primjera izvještaja o reviziji učinka unutar VRI na korist svim revizorima. Tamo gdje se utvrdi da je izvještaje revizije učinka potrebno ojačati, viši članovi osoblja trebali bi procijeniti sistem kontrole kvalitete kako bi identificirali koje bi kontrole trebalo ojačati kako bi se proizveli izvještaji revizije učinka koji zadovoljavaju standarde VRI, te raditi s revizijskim timovima na identificiranju izvučenih pouka/stečenih iskustava te mogućnosti za obuku, mentorstvo i pouku (coaching) u konkretnim područjima.

Materijalnost

Zahtjev iz ISSAI-ja 3000:

Revizor je dužan u svim fazama procesa revizije u obzir uzeti materijalnost, uključujući finansijske, društvene/socijalne i političke aspekte predmeta revizije, s ciljem osiguravanja što je veće moguće dodane vrijednosti. (ISSAI 3000/83)

Smjernice

109. Materijalnost je relativna važnost određenog pitanja, u kontekstu kojeg se razmatra, koja može izmijeniti ili utjecati na odluke korisnika izvještaja – poput zakonodavne ili izvršne vlasti. Materijalnost se može promatrati u kontekstu kvantitativnih i kvalitativnih faktora, poput relativnih dimenzija, prirode i efekta na predmet revizije te interesa koji su iskazali predviđeni korisnici ili primatelji. Pored monetarne vrijednosti, materijalnost obuhvata pitanja od društvenog/socijalnog ili političkog značaja, transparentnost, upravljanje i odgovornost. Materijalnost s vremenom može varirati i može ovisiti o perspektivi predviđenih korisnika i odgovornih strana.

110. Kvalitativne faktore može činiti:
- a) je li nalaz do kojeg se došlo rezultat namjernog djela (prevare) ili je djelo bilo nenamjerno;
 - b) je li konkretni aspekt programa ili tijela značajan u smislu prirode, vidljivosti ili osjetljivosti programa ili subjekta revizije;
 - c) je li bilo pogođeno zdravlje ili sigurnost građana;
 - d) odnose li se nalazi na transparentnost ili odgovornost.
111. Razmatranje materijalnosti važno je u svim aspektima revizija učinka. Stoga revizor materijalnost treba razmatrati pri odabiru teme za reviziju, utvrđivanja cilja (ciljeva) revizije, definiranju kriterija, evaluiranju dokaza, dokumentiranju nalaza i izradi zaključaka i preporuka.
112. Nalazi se smatraju materijalnim ukoliko se razumno može očekivati da, svaki za sebe ili skupno, utječu na relevantne odluke koje predviđeni korisnici donose na temelju izvještaja revizije. Razmatranje materijalnosti je pitanje profesionalne prosudbe, te na njega utječe revizorova percepcija uobičajenih potreba predviđenih korisnika za informacijama.
113. Kvantitativni faktori odnose se na dimenzije nalaza koji se iskazuju numerički. Revizor treba razmotriti agregirani efekt pojedinačno beznačajnih nalaza.

Dokumentacija

Zahtjev iz ISSAI-ja 3000:

Revizor je dužan dokumentirati reviziju na dostatno cjelovit i detaljan način. (ISSAI 3000/86)

Smjernice

114. Revizor treba čuvati sve relevantne dokumente prikupljene i izrađene tokom revizije učinka. Primjeri vrsta evidencija (dosjea) za koje se općenito očekuje da budu dokumentirane za većinu revizija učinka obuhvataju: (a) detalje plana revizije i metodologije, (b) rezultate rada na terenu i analize, (c) komunikacije sa i povratne informacije od subjekta revizije i (d) dokumente o pregledima u svrhu nadzora i drugim garantima kontrole kvalitete. Konkretno okolinosti revizije učinka će, međutim, odrediti konkretnu svrhu i kontekst revizijske dokumentacije. To podrazumijeva materijalnu e-mail komunikaciju poslano ili dobivenu od zvaničnika u subjektu revizije ili vanjskoj strani koje su od značaja za reviziju i odnose se na izvještaj, dokumentaciju o tome ko je obavio revizijski rad i datum kada je takav rad okončan. Dokumentiranje revizorskog rada mora biti dostatno – tako da iskusnom revizoru koji nema prethodnih veza s revizijom omogućuje da razumije:

- a) prirodu, vrijeme i razmjere obavljenog posla;
 - b) nalaze revizijskog rada te prikupljene revizijske dokaze;
 - c) značajna pitanja koja se pojave tokom revizije (npr. promjene u opsegu revizije ili pristupu, odluke u vezi s novim faktorima rizika identificiranim tokom revizije, mjerama poduzetim kao rezultat neslaganja između subjekta revizije i tima), zaključke te značajne profesionalne prosudbe donesene pri donošenju ovih zaključaka.
115. Ako, u kontekstu revizije učinka, revizor prikupi lične podatke ili informacije, on mora osigurati da budu adekvatno zaštićeni. Priroda i osjetljivost informacija faktori su koji imaju ulogu u određivanju kakva je sigurnost adekvatna.
116. U utvrđivanju prirode i razmjera dokumentacije za konkretno područje revizije ili korak u proceduri revizoru je općenito više dokumentacije potrebno ako:
- a) je rizik visok (rizik povezan s provedbom revizije ili kada je nalaz značajan, osjetljiv ili sporan);
 - b) je potrebno više prosudbe u obavljanju rada ili evaluiranju rezultata;
 - c) su dokazi značajniji (npr. dokazi su ključni kako bi se donijeli zaključci koji se odnose na ciljeve revizije).
117. Preporučljivo je da dokumentacija obuhvata sistem koji povezuje izvještaj o reviziji s radnim dokumentima.
118. Revizor treba usvojiti odgovarajuće procedure za održavanje povjerljivosti i sigurnosti radnih dokumenata. Revizor također treba zadržati radne dokumente u razdoblju dostatnom da se ispune potrebe koje proizlaze iz zakonskih, regulatornih, administrativnih i profesionalnih zahtjeva za čuvanjem dokumentacije te za provedbu 'follow-up' aktivnosti.

**DODATAK:
IZGRADNJA FUNKCIJE
REVIZIJE UČINKA**

UVOD

1. Revizija učinka znatno povećava javnu odgovornost i omogućava vrhovnim revizijskim institucijama (VRI) da daju praktičan doprinos unapređivanju efikasnosti javne uprave. Cilj ovog priručnika je da utvrdi koristi koje VRI ima od uvođenja revizije učinka i riješi neka od ključnih pitanja koja je potrebno uzeti u razmatranje prilikom uspostavljanja i očuvanja revizije učinka u VRI. Priručnik je uglavnom namijenjen rukovoditelju VRI i njenim višim rukovodećim kadrovima kako bi im se pomoglo da shvate zahtjeve i izazove s kojima se trebaju suočiti.
2. Ideja je fokusirati se na strateške potrebe i opće posljedice uvođenja održive funkcije revizije učinka. VRI djeluju u okviru različitih mandata i modela, a veličina VRI i upravna kultura razlikuju se širom svijeta. Zato nije moguće izraditi detaljne smjernice koje mogu svi primjenjivati. Stoga se ovaj dokument fokusira na strateške izazove koji se tiču procesa implementacije i potrebnih resursa. On također naglašava glavne karakteristike revizije učinka i njenu važnost za VRI, javnu upravu i društvo u cjelini.
3. Značajan broj VRI ima poteškoća s uvođenjem održive funkcije revizije učinka. Pored političkih i administrativnih činitelja, potrebno je prihvatiti složenost i izazov same revizije učinka. Iskustvo je pokazalo da za održiv način izgradnje ovog oblika revizijskog rada mogu biti potrebne godine. Pored toga, jaka finansijska revizija i revizija usklađenosti ne garantiraju uspjeh revizije učinka, pošto je ona znatno drugačija disciplina.
4. Ove smjernice imaju četiri glavna poglavlja:
 - a) Poglavlje 2: daje ključne principe revizije učinka i opisuje interne i eksterne dobrobiti ove vrste rada;
 - b) Poglavlje 3: ukazuje na glavne izazove uvođenja revizije učinka;
 - c) Poglavlje 4: naglašava ključne aspekte koje je potrebno uzeti u razmatranje prilikom započinjanja revizije učinka;
 - d) Poglavlje 5: daje opći pregled glavnih spornih pitanja za održivu funkciju revizije učinka.
5. Kao dio povjerenog redovnog očuvanja razine 4 ISSAI-ja, ovaj dodatak je revidiran i, nakon učinjenih manjih uređivačkih izmjena, ugrađen u ažurirane ISSAI 3100 koje su odobrene 2016. godine, i u GUID 3910 iz 2021. godine nakon procesa migracije.

PRIRODA I KORISTI OD REVIZIJE UČINKA

Šta je revizija učinka?

6. Revizija učinka koju provode VRI je nezavisna, objektivna i pouzdana provjera da li državna preduzeća, sistemi, projekti, programi, aktivnosti ili organizacije posluju u skladu s principima ekonomičnosti, efikasnosti i/ili efektivnosti i da li ima prostora za poboljšanje (ISSAI 3000/17).
7. Prilikom revizije učinka vrši se analiza i procjena učinka programa vlade ili javnih službi. To je aktivnost koja se bazira na informacijama i zahtijeva analitičke i kreativne vještine. Za razliku od finansijske revizije, ona se fokusira na aktivnosti i rezultate, a ne na račune. Za razliku od revizije usklađenosti, ona se uglavnom odnosi na namjere u pozadini intervencija vlade i na koncepte ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti. Glavna pitanja u vezi s revizijom učinka su:
 - a) obavljaju li se pravi poslovi;
 - b) ako je tako, da li se poslovi obavljaju na pravilan način;
 - c) ako nije tako, koji su razlozi?
8. Perspektive i subjekti koje je potrebno revidirati su različiti, tj. mogu bit revidirana pojedinačna odjeljenja, kao i vladini programi i preduzeća. Neke od glavnih razlika između revizije učinka i finansijske revizije ukratko su date u tabeli.

ASPEKTI	Revizija učinka	Finansijska revizija
Svrha	Procjenjuje se da li su intervencije ili mjere uprave provedene u skladu s principima ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti	Procjenjuje se da li se finansijsko poslovanje odvija u skladu sa zakonima i propisima, te da li su računi i finansijski izvještaji istiniti i pravični tj. pouzdani
Fokus	Politika, programi, organizacija, aktivnosti i sistemi upravljanja	Finansijske transakcije, obračuni, finansijski izvještaji i ključne procedure kontrole
Akademski temelj i relevantno iskustvo	Ekonomija, političke nauke, sociologija itd. Iskustvo s profesionalnim istragama ili ocjenjivanjem i poznavanjem metoda koje se primjenjuju u društvenim naukama, kao i ostale relevantne metode/vještine	Računovodstvo i zakon Profesionalne revizorske vještine
Metode	Razlikuju se od revizije do revizije	Standardiziran format

Kriteriji za reviziju	Otvoreniji su za sud revizora Jedinstveni kriteriji za pojedinačne revizije	Manje otvorni za procjenu revizora; standardizirani kriteriji koje propisuju zakoni i propisi za sve revizije
Izveštaji	Specijalan izvještaj objavljen na ad hoc temelju; različite strukture i sadržaj, u zavisnosti od ciljeva	Godišnje mišljenje i/ili izvještaj; manje ili više standardizirani

9. Ostale informacije o definiranju ekonomičnosti, efikasnosti, efektivnosti i načinima na koje revizije učinka daju nove podatke mogu se pronaći u GUID-u 3910 – Smjernice o temeljnim pojmovima revizije učinka.

Eksterne koristi

10. Revizija učinka ima važne funkcije koje mora ispuniti u odnosu na opću javnost, zakonodavstvo, vladu i subjekte koji se revidiraju.
11. Demokratski princip zasnovan je na pravu javnosti da kroz opće izbore upravu smatra odgovornom za njene aktivnosti. Kako bi ovaj princip imao značaj, javnosti su potrebne informacije o tome kako se troše javna sredstva i kakav je rad javnih službi. Osiguravanjem objektivnih i pouzdanih informacija o ovim pitanjima revizija učinka doprinosi transparentnosti i odgovornosti.
12. Revizija učinka također igra važnu ulogu u informiranosti zakonodavne vlasti o aktivnostima uprave i rezultatima njenih odluka. Zakonodavnoj vlasti su potrebne pouzdane i nezavisne informacije o rezultatima i efektima programa i odluka. Revizija učinka je jedinstven izvor informacija pošto ne predstavlja političke aktiviste ili institucije. Također, upravi bi moglo koristiti dobijanje nezavisne ocjene rezultata njenih odluka, rada javnih službi i razloga mogućih problema u radu.
13. Revizija učinka inicira učenje i promjene u javnom sektoru, pružajući nove informacije i skrećući pažnju na različite probleme. Ona se bavi i problemima koji su izvan mandata revidiranog subjekta, stavljajući ovu temu na politički dnevni red. Ona doprinosi unapređenju i reformi javne uprave i vlade. Na ovaj način revizija učinka dodaje vrijednost koja je mnogo veća od one koju dodaje mehanizam kontrole.

Interne koristi

14. Revizija učinka poboljšava kulturološke različitosti, kreativnost i učenje u VRI, navodeći revizore da se koncentriraju na važna društvena, politička i ekonomska pitanja.

15. Ona ima potencijal za povećavanje vidljivosti VRI u medijima pošto predmeti revizije učinka privlače širu publiku. Ovo može utjecati na povećanje motivacije revizora u VRI usljed vidljivosti njihovog rada.
16. S obzirom na to da je cilj revizije učinka identificiranje potencijalnih poboljšanja produktivnosti javne uprave (a time se pomaže štednja izdataka uprave), povjerenje zadobijeno ovom vrstom revizije može snažnije potaknuti vlade/zakonodavnu vlast da doznači ljudske i finansijske resurse VRI.

IZAZOVI UVOĐENJA REVIZIJE UČINKA

17. Postoji određen broj pitanja koje rukovoditelj VRI treba riješiti kod razvoja održivog kapaciteta za reviziju učinka. Uspješna realizacija revizije učinka traži političku podršku, odgovarajuće propise, vodstvo i aktivno učešće rukovoditelja. Potrebno je da rukovoditelj VRI osigura dovoljno sredstava i potraži partnere koji mogu pomoći u izgradnji kapaciteta i kontroli kvalitete.

Potrebno je dugoročno opredjeljenje za upravljanje

18. Važno je da rukovoditelj VRI uzima u obzir da je revizija učinka različita, zahtjevna i da je potrebno vrijeme za njenu realizaciju. Rukovoditelj VRI treba prenijeti jasnu viziju svrhe revizije učinka i željene ishode koje treba postići. Uvođenje revizije učinka traži ličnu posvećenost rukovoditelja VRI. Također je važno da rukovodstvo bude aktivno uključeno i stručno obučeno.
19. Iskustvo dokazuje da će uvođenje revizije učinka često zahtijevati promjene stavova, stila upravljanja, organizacijskog ponašanja, praksi zapošljavanja itd. Od vodstva se traži da objavi kritične izvještaje o reviziji učinka, naročito u sredini koja je manje naviknuta na takvu kritiku. Potrebna je hrabrost za razotkrivanje slabog učinka vladinih programa ili službi, čak i kad su podržani pouzdanim, objektivnim i usklađenim dokazima i argumentima. Revizija učinka zahtijeva vještine koje će VRI sa ograničenim ili nikakvim iskustvom morati steći.

Odgovarajući mandat je bitan

20. Potrebno je da rukovoditelj VRI pokuša steći odgovarajući zakonski mandat koji obuhvata sljedeće kriterije:
 - a) mandat za provođenje revizije učinka ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti programa i subjekata vlade;
 - b) slobodu odabira onoga što će se revidirati, kad će se revidirati i kako će se revidirati, zaključiti i podnijeti izvještaj o nalazima;
 - c) slobodu uvrštavanja rezultata revizije u javno dobro;
 - d) pristup svim informacijama koje su potrebne za provođenje revizije;
 - e) slobodu odlučivanja koga zaposliti.

Važnost izgradnje odnosa sa zainteresiranim stranama

21. Rukovoditelj VRI treba biti spreman da promovira vrijednost revizije učinka jednom broju zainteresiranih strana. Potrebno je da VRI identificira svoje ključne grupe zainteresiranih strana i da s njima uspostavi efikasnu dvosmjernu komunikaciju. Jedan od razloga je osposobljavanje VRI da razviju puno razumijevanje za potrebe i očekivanja različitih grupa kako bi se odluke donosile na temelju saznanja o tim očekivanjima. Drugi razlog je omogućiti da VRI objasne zainteresiranim stranama svrhu revizije učinka.
22. Kad se razmatra komunikacija sa zainteresiranim stranama u vezi s revizijom učinka važno je biti svjestan da su neke od njih uobičajeni saradnici VRI, kao što su zakonodavne vlasti i organi vlade, ali ostale bi mogle biti nove grupe s kojima se ranije nije radilo, kao što su akademske i poslovne zajednice, građani i njihovi predstavnici, istraživačke ustanove, interesne grupe, nezavisne agencije kao što nevladine organizacije, političari i predstavnici medija.
23. Kako bi se razvili dobri odnosi sa zakonodavnom vlašću i vladom, saradnja rukovoditelja VRI s tim zainteresiranim stranama treba biti bliska. Rukovoditelj VRI treba izraditi procedure za komunikaciju s medijima, revidiranim subjektima i ostalim ključnim zainteresiranim stranama i uspostaviti mreže gdje je to svrsishodno. Neke od ključnih grupa zainteresiranih strana razmotrene su u nastavku, ali namjera nije da popis bude sveobuhvatan.

Zakonodavna vlast

24. Zakonodavne vlasti je potrebno uvjeriti u potrebu za revizijom učinka ako će se time osigurati dodatna sredstva za njeno uvođenje u VRI. Važno je da rukovoditelj VRI pažljivo rukovodi očekivanjima zakonodavne vlasti pošto je malo vjerojatno da će revizija učinka odmah dati rezultate i da će bilo koja odluka o investiranju u reviziju učinka imati utjecaja: koristi će se pokazati u srednjoročnom i dugoročnom razdoblju.
25. Zakonodavna vlast treba da je svjesna činjenice da se revizijom učinka identificiraju mogućnosti za unapređivanje ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti. Reforma javnog sektora i unapređenje uprave će se prije desiti ako je uspostavljen parlamentarni mehanizam koji raspravlja o izvještajima o reviziji učinka. Zakonodavna vlast treba uspostaviti jasnu proceduru zaprimanja i rasprave o izvještajima o reviziji učinka kako bi se provele odgovarajuće aktivnosti. Potrebno je da VRI jasno kažu da imenovanje i okrivljavanje pojedinaca nije svrha revizije učinka i da ti izvještaji ne zalaze u političku sferu.
26. U nekim slučajevima VRI će morati tražiti izmjene zakona kako bi im bilo dozvoljeno provođenje revizije učinka. Tada se može ukazati potreba da koriste različita sredstva za pružanje pomoći zakonodavnim vlastima u sagledavanju vrijednosti ove vrste revizije.

Ovim bi mogle biti obuhvaćene posjete drugim zakonodavnim vlastima, prezentacije utjecaja rada i sastanci s predstavnicima VRI koji imaju dugo iskustvo u reviziji učinka.

27. Pojavit će se potreba da VRI konstatira prioritete zakonodavne vlasti kad se radi o reviziji učinka u pogledu:
- a) sastanaka na kojima će se utvrditi predmeti revizije učinka koji su u interesu zakonodavne vlasti;
 - b) izgradnje dobrog radnog odnosa između zakonodavne vlasti i VRI, kojim se osigurava raspravljanje o revizorskim izvještajima;
 - c) dodatnih davanja uputstava koja mogu tražiti zakonodavni organi kako bi se omogućilo da oni koji rade s izvještajima o reviziji učinka VRI ostvaruju djelotvornu saradnju s upravom, npr. na raspravama odbora gdje se postavljaju pitanja službenicima revidiranih tijela i izradom izvještaja zakonodavne vlasti.

Uključena revidirana tijela

28. Odnos između VRI i vlade je dugoročan. Obje strane trebaju sarađivati na utvrđivanju konstruktivnih načina zajedničkog rada. Potrebno je uložiti napor kako bi revidirana tijela postala svjesna procedura koje se odnose na reviziju učinka.
29. Revizijom učinka VRI nastoji postići korisnu promjenu u radu uprave. VRI na ovaj način daje podršku interesima uprave pomažući joj da postigne svoje ciljeve. Ne radi se nužno o kritici uprave ako VRI ukaže na način za postizanje boljeg učinka, jer se neprestano pojavljuju nove mogućnosti za poboljšanje.
30. Važno je da se državni organi upoznaju s procedurama revizije učinka i shvate njene ključne zahtjeve.
31. U nekim državama ministarstvo finansija je glavna veza s VRI, kao i potencijalni saveznik. Uspostavljanje dobre komunikacije s ministarstvom finansija u vezi s revizijom učinka omogućit će VRI da ostvari utjecaj na pitanja revizije učinka u većini ministarstava. VRI će imati koristi od bliske saradnje s ministarstvom finansija radi jačanja podrške preporukama i prijedlozima revizije učinka za sistemska unapređenja u cijeloj izvršnoj vlasti. Održavanje dobrih kontakata s revidiranim tijelima od jednake je važnosti.
32. Komunikacija VRI s ministarstvom finansija i revidiranim tijelima treba biti izbalansirana i objektivna kako se ne bi stvorio utisak da se svrstala na neku od tih strana.
33. Zdrav dijalog s javnim vlastima ključan je za postizanje stvarnog poboljšanja u radu uprave. Iako postoji potreba da VRI čuva svoju nezavisnost od revidiranog subjekta, razvoj dobrog i otvorenog profesionalnog odnosa vjerojatno će zaposlenicima VRI olakšati provođenje rigoroznih i korisnih revizija.

34. Utjecaj revizije također se može povećati ako između VRI i revidiranih tijela postoji dogovor o rezultatima. Ako VRI pokaže da uvažava pritisak pod kojim revidirani subjekat mora raditi, te ako je spremna potvrditi ono što su revidirani subjekti postigli, kao i ono što još treba biti urađeno, izgledi su da će revidirani subjekt biti otvoreniji u svojoj komunikaciji s VRI. Pored toga, može se pokazati da je revidirani subjekt voljniji odobriti pristup ljudima i podacima neophodnim za reviziju učinka. Potrebno je pojasniti zajedničke odgovornosti u vezi s razmjenom informacija.

Građani

35. Tokom revizije učinka važno je uzeti u obzir interese građana. Građani su izvor ideja za reviziju učinka, izvor zahtjeva, te korisnici izvještaja o reviziji učinka. S njima se može stupiti u kontakt direktno ili preko nevladinih organizacija koje ih predstavljaju.
36. VRI će morati razmotriti najbolji način komunikacije s javnošću. U zavisnosti od situacije u državi iz koje VRI dolazi, ovim bi mogli biti obuhvaćena kombinacija medijskih intervjua, članaka u različitim glasilima, pamfleta istaknutih na javnim mjestima kao što su biblioteke i upotreba internet-stranice VRI. VRI može iskoristiti ove medije da objasni nov pristup reviziji učinka i da na taj način vrši provjeru da li izvršna vlast ekonomično, efikasno i efektivno troši novac poreskih obveznika. Na internet-stanici VRI mogu se objavljivati obavještenja o budućim revizijama učinka, pozivajući one koji imaju naročit interes da se obrate VRI sa svojim komentarima, naročito o pružanju usluga.

Mediji

37. Važno je da VRI ostvaruju dobru komunikaciju s medijima, koji mogu poslužiti kao most prema građanima i njihovom mišljenju o javnim uslugama. Ponekad javno mišljenje, kako to objavljuju mediji, daje dodatnu podršku i utječe na predmete revizije i izvještaje o reviziji.

Ostale ključne zainteresirane strane

38. Ostale važne eksterne zainteresirane strane su predstavnici akademske zajednice. Oni imaju stručno znanje o specifičnim oblastima revizije i mogu pružiti objektivniji stav, manje ograničen ličnim interesom. Naučna javnost tako može poslužiti kao odgovarajući partner u donošenju odluka, a ponekad i kao konsultant u svim fazama revizije. Pored toga, pripadnici naučne javnosti često predstavljaju odgovarajući regrutni potencijal za funkciju revizije učinka VRI. Državna i međunarodna stručna zajednica revizije učinka također je dostupan izvor podataka. Mogu postojati slučajevi kad poslovna zajednica nudi svoju stručnost za posebne predmete revizije učinka.

39. Nevladine organizacije mogu biti koristan izvor ideja. One mogu provoditi vlastita istraživanja putem anketa i studija slučaja, te ostvarivati niz relevantnih kontakata. Građansko društvo može biti motivirano da vrši pritisak na zakonodavnu vlast da djeluje, naročito ako VRI osigurava važne materijale koji su im interesantni.

Potrebno je rješavati organizacijska pitanja

40. Revizija učinka je aktivnost bazirana na znanju i visoka kvaliteta rada je veoma važna. Zahvaljujući njenim posebnim karakteristikama za nju su potrebne posebne vještine. Radi se o istraživačkoj disciplini koja zahtijeva fleksibilnost, maštu i analitičke vještine. Pretjerano detaljne procedure, metode i standardi zapravo mogu sputavati efektivno funkcioniranje revizije učinka.
41. Sposobnost zapošljavanja odgovarajućih kadrova je presudan faktor. VRI koje imaju dugo iskustvo s revizijom učinka dobro su shvatile da provođenje revizije učinka traži drugačije vještine od vještina potrebnih za finansijsku reviziju. Prema tome, ključan je odgovarajući proces zapošljavanja.
42. Uglavnom je potrebno da revizori učinka imaju fakultetsku diplomu. Prednost je posjedovanje iskustva u stručnom istraživačkom/ocjenjivačkom radu. Od vitalnog značaja su lične sposobnosti kao što su kreativnost, otvorenost, poštenje, te oratorska vještina i vještina pisanja. Također je potrebno poznavati metode koje se primjenjuju u društvenim naukama, kao i ostale relevantne metode/vještine. Dobro poznavanje organizacijskog upravljanja pomaže revizorima učinka da daju realistične i ostvarive prijedloge za poboljšanje.
43. Bitno je da se vještina gradi korak po korak i da se stimulira širenje znanja i učenje u organizaciji. Zapošljavanje kompetentnih operativnih menadžera strateško je pitanje. Rukovoditelj je ključni faktor u izgradnji održivih kapaciteta. Dugoročno gledano, potrebno je uzeti u razmatranje način razvoja kapaciteta za metodološke, analitičke i profesionalne interne obuke. Također, potrebno je rješavati pitanja postavljanja uvjeta, standarda i smjernica kojima se čuva kvaliteta i održivost. Ovim je obuhvaćen proces efikasne izrade izvještaja o reviziji učinka koji dobro funkcionira.

Ključni faktori uspjeha

44. U nastavku su neki od ključnih faktora za uspješan razvoj funkcije održive revizije učinka.

Učešće rukovodstva

- a) Definiranje jasne vizije onoga što se želi postići i utvrđivanje ciljeva revizije učinka
- b) Shvatanje da je revizija učinka zahtjevna, da se razlikuje od financijske revizije i revizije usklađenosti i da je potrebno vrijeme za njeno provođenje
- c) Može se pojaviti potreba za promjenom stila rukovođenja i organizacijskog ponašanja
- d) Aktivno se uključuje i profesionalno obučava
- e) S lakoćom osporava programe ili usluge koje loše funkcioniraju ako je to potkrijepljeno pouzdanim, objektivnim i kompletnim dokazima i argumentima

Eksterni odnosi

- a) Dobijanje političke podrške i potrebnog zakonskog mandata
- b) Čuvanje održivog finansiranja
- c) Osiguravanje da organi vlasti shvate ključne uvjete revizije učinka
- d) Uvezivanje s naučnicima, nevladinim organizacijama i ostalim zainteresiranim stranama
- e) Uspostavljanje strategije komunikacije s medijima, revidiranim subjektima, građanima i ostalim zainteresiranim stranama
- f) Izrada interesantnih, stimulativnih, dobro utemeljenih izvještaja koji se fokusiraju na čitatelja, izvještaja koji dodaju vrijednost, promoviraju bolji način potrošnje i rezultate, i koji su veoma cijenjeni

Institucionalna pitanja

- a) Odabir kompetentnih radnika i postavljanje kompetentnog operativnog rukovoditelja
- b) Proces zapošljavanja više odgovara reviziji učinka
- c) Postepena izgradnja vještina i stimuliranje širenja znanja i učenja
- d) Razvoj sposobnosti za provođenje metodoloških, analitičkih i profesionalnih internih obuka
- e) Postavljanje uvjeta, standarda i smjernica kojima se čuva kvaliteta i održivost, uključujući funkcionalan proces efikasne izrade revizija učinka
- f) Osiguravanje profesionalne podrške u pogledu statistika, informacijskih tehnologija, uređivačkog rada, komunikacije s javnošću

KAKO POČETI

Početi u manjem obimu, s pilot-revizijom i fokusiranim temama

45. VRI ne moraju učiniti previše za kratko vrijeme. Revizije učinka su vremenski zahtjevne, naročito za one koji su novi. Kako bi se uspostavila revizija učinka savjetuje se postizanje uspjeha u jednom ili dva predmeta koji mogu biti od naročitog interesa za zainteresirane strane, a u kojima VRI već ima nekog iskustva i samopouzdanja da se s njima nosi. Takve revizije ne trebaju biti komplicirane ni obimne, ali ipak trebaju dodavati vrijednost.

46. VRI mogu razmotriti provođenje pilot-revizije učinka daleko od očiju javnosti radi davanja „sigurnog prostora“ u kojem je moguće napraviti grešku i steći iskustvo.
47. Kod prve revizije učinka razmatranje neke teme može biti od pomoći. Time se omogućava da VRI uče radeći na strukturiran način. Pored toga, tematski pristup omogućava prepoznavanje sličnih problema u javnoj upravi i primjenu iskustava iz jedne oblasti u novim revizijama iz druge oblasti. Ovo zauzvrat može imati pozitivan utjecaj na efikasnost izrade. Ovim bi se otvorile mogućnosti za fokusiranu izgradnju kapaciteta.
48. Opći uvjet je mogućnost ispitivanja problema dostupnim metodama i da je na procese moguće utjecati, tj. da je poznata bolja praksa i postoji vjerojatnoća da se unaprijedi učinak ili uštedi novac.
49. Primjeri mogućih tema prve revizije učinka mogu obuhvatati:
 - a) upravljanje učinkom: npr. kvaliteta utvrđivanja smjerova i ciljeva, te praćenje i vrednovanje rezultata;
 - b) upravljanje vremenom i resursima: npr. efikasnost organizacijskih procesa i troškovi koje imaju korisnici usluga i društvo;
 - c) sisteme inspekcija i kontrola: npr. da li se sistemi fokusiraju na značajne organizacijske rizike kao što je korupcija, a ne na usklađenosti s procedurama na nižoj razini;
 - d) strateške funkcije i procese javnih nabavki;
 - e) isporuku usluga;
 - f) životnu sredinu, klimatske promjene i održivost;
 - g) produktivnost i vještine;
 - h) efikasnost;
 - i) lična sigurnost.

Određivanje potrebnih resursa

Finansijski resursi

50. Početak koji je manjeg obima omogućio bi VRI sa ograničenim resursima da pokrenu reviziju učinka. Potrebno je uzeti u obzir troškove koji se odnose na izgradnju kompetencija. Troškovi zaposlenih procjenjivali bi se u skladu s utvrđenom troškovnim sistemom (npr. troškovi plaća plus opći troškovi raspoređeni kao udio ukupnog vremena mjesečno ili godišnje). Ostali troškovi mogu obuhvatati putovanja, konsultacije i štampanje koje treba uzeti kao dio procesa planiranja.
51. U svrhu zadovoljavanja dobrih praksi budžetiranja važno je da od samog početka funkcija revizije učinka ima drugačije troškovno mjesto od ostalih aktivnosti, te da se budžeti za individualne revizije učinka i ostale ključne troškove revizije učinka, kao što su putovanja, štampanje i korištenje konsultanata, posebno utvrđuju i prate, kao i troškovi za zaposlene.

52. Nakon što funkcija revizije učinka postane ustaljena praksa bit će neophodno u troškove razvoja administrativnih sistema unijeti određene iznose, kao iznose za podršku politikama i procedurama, revizorsko izvještavanje i osiguranje kvaliteta. Postoji mogućnost korištenja informacija dobijenih od VRI s postojećim funkcijama revizije učinka i sličnim razinama troškova i pristupom.
53. Bit će potrebno uraditi procjenu dodatnih troškova za zaposlene, obuke i materijale i o njima razgovarati sa zakonodavnom vlašću. Na zakonodavnoj vlasti bi tada bilo da da preporuku za povećanje budžeta koje bi reflektiralo potrebu za većim resursima.

Ljudi

54. Bit će moguće provesti početnu stručnu reviziju učinka sa 3-5 ljudi zaposlenih puno radno vrijeme (mada ako funkcija revizije učinka treba biti održiva onda se broj mora povećati). Poželjno je da se broj kadrova za reviziju učinka poveća na 15 u periodu od 18 do 36 mjeseci. Kako bi funkcija revizije učinka imala zadovoljavajuću profesionalnu težinu, koristio bi čak i veći broj zaposlenih.
55. Početne revizije učinka mogu vršiti ljudi koji su trenutno zaposleni na finansijskoj reviziji ili reviziji usklađenosti. Iako je situacija takva da su neki od elemenata računovodstvene obuke veoma bitni za reviziju učinka, kao što je procjena investicija i metoda utvrđivanja cijena, revizija učinka je specijalnost sama po sebi, sa vlastitim zahtjevima u pogledu vještina. Vremenom VRI mogu zaposliti ljude sa solidnim iskustvom u analitičkom radu i/ili prethodnim iskustvom u istraživanjima. Kasnije funkciju revizije učinka mogu obavljati ljudi s fakultetskom diplomom iz različitih oblasti.
56. Zato je u ranoj fazi vrijedno razmišljanja kako upotrijebiti različite vještine. Ako su sredstva raspoloživa, VRI mogu razmotriti zapošljavanje jedne ili dvije osobe koje imaju prethodna iskustva u ocjenjivanju, društvenim naukama ili poslovnom savjetovanju. Druga mogućnost je kratkoročno angažiranje konsultantskih firmi koje posjeduju takve vještine.

Partnerstva s drugim VRI i naučnim radnicima

57. Državne organizacije ponekad su oprezne u pogledu rizika finansiranja nekog novog poduhvata i u takvim slučajevima međunarodna podrška može na početku biti najbolji pristup. To je zato što su ostale VRI stekle velika iskustva i mogu davati savjete o bitnim faktorima za uvođenja revizije učinka. Međunarodni donatori takođe mogu dati svoj doprinos tako što će npr. angažirati VRI koje imaju iskustva u reviziji učinka.
58. Drugi mogući izvor podrške je lokalna akademska zajednica. Akademske institucije će imati mnogo relevantnije iskustvo, npr. u ocjeni politika i provođenju društvenih istraživanja. One mogu biti voljne da partnerski rade s VRI, po mogućnosti privremenim premještajem naučnika u VRI.

Podizanje svijesti u okviru VRI

59. Ako će se revizija učinka ukorijeniti u VRI važno je izgraditi svijest, interes i entuzijazam. Jedna od ključnih poruka koja se šalje zaposlenima je da rukovoditelj VRI smatra razvoj revizije učinka važnim prioritetom. Ovo može da se postigne najprikladnijim unutarnjim komunikacijskim kanalima. U ove kanale mogu ući direktna uputstva višeg rukovodstva. Da bi se realiziralo uspješno uvođenje i trajne koristi od revizije učinka ova komunikacija mora biti potpomognuta pokrenutim aktivnostima, uključujući one navedene u ovom priručniku.

U ranoj fazi ne uspostavljaju se detaljni sistemi i procedure

60. VRI se ne trebaju osjećati nesposobnima da „skoče u vode revizije učinka“ prije uspostavljanja detaljnog sistema planiranja i implementacije revizije učinka. Rad na izradi priručnika za reviziju, alati i osiguranje kvalitete mogu se uvesti kasnije, pošto teret ovog posla može biti obeshrabrujući. Mnogo je važnije početne resurse uložiti u isprobavanje. Pristupanje prvoj reviziji učinka s „mentalitetom pilot-revizije“ može biti od pomoći svim stranama da shvate ono što treba naučiti i da je moguće činiti greške.

IZGRADNJA KAPACITETA ZA ODRŽIVU FUNKCIJU REVIZIJE UČINKA – „OČUVANJE ZAMAHA“

61. Revizija učinka je funkcija koja se stalno razvija u okviru VRI, čak i za one koji su godinama čvrsto utvrđivali svoje kompetencije. Kad VRI započne s revizijom učinka važno je očuvanje zamaha s ciljem postizanja potpune koristi. Ovim je obuhvaćena dugogodišnja progresivna izgradnja ključne sposobnosti revizije učinka kako bi se početni rad razvio u održiv proizvod. Ovdje je potrebno obratiti pažnju na to kako će početno učenje poboljšati napredak procesa i kako se ova funkcija može izgraditi u razvijenu sposobnost revizije učinka. Razlika svakako postoji kod kratkoročnih, srednjoročnih i dugoročnih ciljeva. Međutim, bez obzira na problem ili vremenski rok, ključ uspjeha će biti u realističnom shvatanju vaših ambicija i fleksibilnosti vašeg pristupa. U nastavku su date konture nekih pitanja koja će VRI morati razmotriti tokom razvoja svoje sposobnosti za reviziju učinka.

Operativni menadžer

62. Ključni faktor održivosti funkcije revizije učinka u VRI bit će uspostavljanje uloge operativnog menadžera koji će biti odgovoran za razvoj i nadzor nad ovom funkcijom. Između ostalog, ova funkcije će biti dužna da rješava različita pitanja navedena u ovom uputstvu i osigurava da se oblasti kao što su zapošljavanje, obuke i izrada okvira revizije učinka izgrađuju i rješavaju na adekvatan način.

63. U idealnom slučaju funkcija operativnog menadžera i funkcija revizije učinka trebaju imati podršku člana izvršnog tijela VRI koji može vršiti dužnost rukovoditelja odgovornog za funkciju i „zaštitnika“ koji pomaže u promoviranju koristi i osigurava neophodna sredstva namijenjena za pomoć izgradnji njenog kontinuiranog uspjeha.

Zapošljavanje i obuka kadrova

64. Uspjehu funkcije mnogo doprinosi kvaliteta zaposlenih koji obavljaju reviziju učinka. Za vrijeme rane faze svog rada VRI žele ili trebaju koristiti revizore s prethodnim iskustvom u vršenju funkcije finansijske revizije i/ili revizije usklađenosti, a vremenom je potrebno preispitati ovaj sastav. Revizija učinka pokriva cijeli spektar javne uprave i zato je važno da se vještine i sposobnosti zaposlenih odražavaju u ovome. Za vršenje funkcije revizije učinka VRI često zapošljavaju ljude s:
- a) akademskim kvalifikacijama u oblastima kao što su društvene nauke ili širi istraživački i ocjenjivački rad;
 - b) ličnim kvalitetima uključujući integritet, kreativnost, sposobnost rasuđivanja, analitičke vještine i vještine usmene i pisane komunikacije.
65. Korištenje ljudi s ovim i drugim vještinama i usvajanje fleksibilnog pristupa korištenju resursa u cijeloj VRI, kako bi se zaposlenima s relevantnom stručnošću omogućilo da obavljaju revizije gdje je na najbolji način iskorištena njihova stručnost, pomoći će VRI da razviju sposobnost revizije učinka. Postoji i mogućnost zapošljavanja profesionalaca koji su na sredini svoje karijere da osnaže reviziju učinka i rad zasnuju na širem iskustvu rukovodstva javnog sektora.
66. Zapošljavanje treba upotpuniti početnom obukom o reviziji učinka (i postupcima VRI) i kontinuiranom obukom u oblastima koje će razviti vještine revizora i unaprijediti sposobnost za vršenje revizije učinka VRI. Ova obuka može se vršiti kombiniranjem internih i eksternih modela i obuhvatiti vještine revizorskog procesa kao što su revizorski intervju i tehničke vještine kao što je analiza podataka. Iz perspektive održivosti, razvoj izbalansirane sposobnosti provođenja interne obuke, koja pokriva metodološke, analitičke i profesionalne oblasti, pomoći će u izgradnji snažnog okruženja za učenje. Što se više može razviti i promovirati kultura učenja u okviru VRI više se koristi interno širenje znanja radi povećanja vještina i iskustva zaposlenih i postiže ukupna kvaliteta revizije učinka.
67. Uvođenje revizije učinka doprinosi i stimuliranju širenja znanja u cijeloj VRI. Kako razvijaju nove revizorske funkcije, potrebno je da VRI stalno budu svjesne koristi koje dobijaju iz svih revizorskih funkcija (finansije, usklađenost i učinak), izvlače korist iz svog rada i rada drugih (kao što su identificirani rizici ili problemi) i koriste iskustva drugih koja im pomažu u razvoju boljeg proizvoda. Iako svaka pokriva drugačiji aspekt revizije, zajedno one omogućavaju da VRI prikažu snažnu i potpuniju analizu revidiranih subjekata i javne uprave.

68. Na sličan način, radi bolje iskorištenosti internih vještina i stručnosti VRI, mnoge od tehnika koje se primjenjuju u reviziji učinka nalaze se u djelokrugu akademskih oblasti kao što su društvena i ekonomska istraživanja. Prema tome, razvoj odnosa i saradnja s iskusnim vanjskim istraživačima vremenom može dodati nezavisnu dimenziju radu koji podržava reviziju učinka.

Okvir revizije učinka

69. Razvijena i održiva funkcija revizije učinka u okviru VRI obuhvata i razvoj okvira uz koji kao podrška dolaze priručnici, politike i proces osiguranja kvalitete. Ovaj okvir treba postepeno razvijati, kako se usavršavaju aktivnosti revizije učinka koje provodi VRI. Okvir može iskoristiti učenje iz poduzetih revizija učinka i izvore informacija kao što su INTOSAI, IDI i ostale VRI čije su sposobnosti revizije učinka već razvijene.

Priručnici, politike i procedure

70. Izrada i uvođenje priručnika, politika, procedura i ostalog pomoćnog alata igrat će važnu ulogu u konsolidiranju i institucionaliziranju revizije učinka u VRI tokom dužeg perioda. Kako se VRI prilagođava uvođenju sposobnosti vršenja revizije učinka i odlučuje o načinu razvoja i korištenja te funkcije, može se uzeti u obzir razmatranje standardiziranog pristupa i metoda koje su korištene u sredstvima kao što je priručnik za politike revizije učinka.
71. VRI koje su već razvile sposobnost vršenja revizije učinka često koriste format dokumenta koji ocrta okvir i mapira proces revizije učinka od koncepta do isporuke, bez obzira da li se radi o priručniku, politici ili seriji politika. Pored toga što je koristan kao opći referentni alat za zaposlene, on može dodati vrijednost: uspostavljanjem jasne svrhe i dosljednosti procesa; davanjem podrške usklađivanju zakona i ostalih temeljnih tekstova kao što su revizorski standardi; osiguravanjem pregleda revizije učinka za nove zaposlene i povećavanjem efikasnosti radnih praksi.
72. U nastavku je primjer dobre strukture koja se može koristiti za izradu priručnika o politikama revizije učinka:
- a) predgovor ili uvod;
 - b) mandat i pravni okvir VRI;
 - c) struktura funkcije revizije učinka;
 - d) strateško planiranje revizije učinka (kriteriji za izbor);
 - e) planiranje individualnih revizija učinka;
 - f) upravljanje revizijom i odnosi s revidiranim subjektima;
 - g) provođenje revizije;
 - h) izvještavanje i iznošenje na raspravu;
 - i) parlamentarna ocjena;
 - j) praćenje procesa;

- k) ostali proizvodi i službe;
- l) osiguranje kvalitete.

73. Nakon izrade, ovu dokumentaciju potrebno je revidirati s vremena na vrijeme pošto se sve više revizija učinka završava, a funkcija razvija.

Procesi kontrole i osiguranja kvalitete

74. Iznad svake revizije učinka potrebno je uspostaviti proces kontrole kvalitete radi smanjenja opasnosti od grešaka i dosljednosti. Ovaj proces potrebno je dokumentirati i u reviziju uključiti različite korake, provjere koje treba poduzeti (kao što je kolegijalni pregled nacrtu izvještaja o radu i lektoriranje konačnih izvještaja) i dati prostor za razmišljanje o pitanjima identificiranim tokom revizije koju su proveli timovi za reviziju, rukovoditelji revizije i direktori. U temelju, proces kontrole kvalitete može se pokriti „listom za provjeru“ koju rukovoditelji revizije popunjavaju dok vrše reviziju. Ovaj proces treba biti dio cjelokupnog okvira kontrole kvalitete VRI, kako je navedeno u ISSAI-ju 140 Kontrola kvalitete za VRI.

75. Nadalje, u izradi čvrstog okvira za reviziju učinka VRI treba se okrenuti provođenju razvijenog procesa osiguranja kvalitete za sve revizije učinka. Proces osiguravanja kvalitete omogućava nezavisnu procjenu završenih revizija na čvrstim temeljima i prema određenim kriterijima. Provođenje kontrole kvalitete bio bi jedan korak koji će se provjeriti, a VRI može uspostaviti svoje kriterije, prema svojim specifičnim okolnostima, s primjerima pitanja koja se baziraju na kriterijima, uključujući:

- a) U kojoj mjeri izvještaj jasno opisuje finansijski, administrativni i menadžerski kontekst u okviru kojeg se provodi pregledana oblast?
- b) Kakva je kvaliteta strukture izvještaja, koliko je dobro napisan i da li je sažetak efektivan?
- c) Da li su grafike i statistike korištene na odgovarajući način?
- d) Kakva je jasnoća postavljenog obrazloženja područja izvještaja?
- e) Da li je metodologija revizije jasno postavljena?
- f) Koliko su izbalansirani, logični, konsistentni i dokazima potkrepljeni zaključci i preporuke izvještaja?
- g) Da li je revizija uspješna u postizanju ciljeva i osiguravanju korisnih informacija koje pomažu u unapređenju javnih usluga?

76. S obzirom na ključnu ulogu koju osiguranje kvalitete ima u razvoju sposobnosti revizije učinka, rukovoditelj VRI treba biti uključen u formuliranje kriterija i jasno utvrđivanje očekivanja onoga što čini efikasnu i efektivnu reviziju učinka visoke kvalitete.

77. Oni koji provode nezavisno osiguranje kvalitete mogu biti više rangirani članovi jedinice za reviziju učinka (koji nisu uključeni u provođenje revizija), ili vanjska lica kao što su viši naučni radnici s univerziteta i poslovne škole. Koristeći vanjsko osiguranje kvalitete VRI pokazuju zainteresiranim stranama svoju odgovornost. Nakon osiguranja kvalitete VRI mogu u okviru svoje organizacije podijeliti primjere dobre prakse u izvještajima o reviziji učinka, što će koristiti svim revizorima. Kad se utvrdi da postoji potreba za sadržajnijim izvještajima o reviziji učinka, zaposlenici na višem položaju mogu raditi s timom za reviziju na identificiranju naučenih lekcija i mogućnosti obuka, mentoriranja i treninga u specifičnim oblastima.

Planiranje

78. Reviziju učinka potrebno je postepeno integrirati u sveobuhvatnu strategiju VRI koju treba konkretizirati u planovima VRI (kao što su godišnji i strateški planovi) i kasnijoj raspodjeli sredstava. Različite forme revizije koje provodi VRI trebaju se međusobno nadopunjavati tako da ukupne informacije koje VRI osigurava doprinose sveobuhvatnom razumijevanju funkcija vlade.
79. Ako je VRI u stanju odabrati teme za reviziju učinka, razvoj sistema za izradu izbalansiranog portfolija, revizija učinka pomoći će osiguravanjem adekvatne pokrivenosti funkcija uprave. U početku, kad se godišnje završava mali broj revizija učinka, moguće je uspostavljanje relativno jednostavnog usmjerenja politika revizija učinka. Ovim se može obuhvatiti koncentriranje na npr. ekonomiju, dok se kompetencije grade na efikasnosti i efektivnosti; ili na izbor nekih važnih tema kao što je smanjenje prekobrojnih birokratskih procedura kako bi se poboljšala transparentnost, efikasnost i efektivnost javne uprave.
80. Važnost postojanja strateškog plana koji podupire program revizije učinka bit će veća kako se povećava broj zaposlenika i planiranih revizija. Kad se utvrđuje program revizije učinka, u razmatranje se može uzeti:
- a) procjena programa vlade na temelju analize rizika i problema;
 - b) razgovor sa zakonodavnom vlašću o tome šta želi da se pokrije godišnjim programom revizija učinka;
 - c) identifikacija ključnih tema koje mogu utjecati na odabir tema za reviziju – neki primjeri detaljno su prikazani pod tačkom 49.

Strategija komunikacije

81. Objavljivanje izvještaja o reviziji učinka doprinosi transparentnosti u upravljanju javnim sektorom i pokazuje kako revizija učinka može doprinijeti unapređenju javne uprave i vladavine. U skladu s tim najvažnije je uspostavljanje procesa informiranja ključne publike, kao što su zakonodavna vlast, zainteresirane strane i mediji, o rezultatima. U temelju, ovo pokriva utvrđivanje koje zainteresirane strane trebaju dobiti informacije (i kojim redom) i koje informacije je potrebno dati.

82. VRI usvajaju mnogo različitih načina objavljivanja izvještaja o reviziji učinka. Npr. neke VRI primjenjuju visoko vidljiv pristup i izrađuju saopćenja za medije i/ili imaju konferencije za medije, dok druge primjenjuju diskretniji pristup i olakšavaju zakonodavnoj vlasti, zainteresiranim stranama, medijima i općoj javnosti pristup izvještajima o reviziju.
83. Bez obzira na način komunikacije, važno je uzeti u razmatranje specifične poruke koje će se prenijeti, kao i odgovarajući stil i jezik. U fokusu se trebaju nalaziti strateška pitanja koja se odnose na javnu upravu i garantiraju pažnju ili su primjer bolje prakse, a ne pojedinačni primjeri nedostataka. Potrebno je uzeti u razmatranje specifične detalje informacija koje se objavljuju. Npr. u nekim slučajevima može postojati potreba za osiguravanjem anonimnosti, kao što je slučaj kad zakon i propis koji regulira državne oblasti sigurnosti zabranjuje opće objavljivanje.

Razlike u revizorskim funkcijama

84. Prednost uvođenja revizije učinka je novi „kanal“ kojim će provjeravati aspekti javne uprave. Međutim, uz ovu korist dolazi i rizik da novi način revizije neće uvijek biti usklađen sa ili podržati nalaze revizije, finansijsku reviziju i/ili reviziju učinka. Zato je važno da VRI objasni zainteresiranim stranama razliku između ciljeva revizorskih funkcija i zašto se zaključci razlikuju.
85. U zavisti od mandata VRI ona može da se odluči za gledište koje s jedne strane naglašava razlike između funkcija revizije i predstavlja zaključke koji ne moraju biti odgovarajući, a s druge strane potječe saradnju koja pomaže u čuvanju od revidiranih subjekata koji dobijaju različite poruke i VRI koje objavljuju proturječne informacije.

Praćenje provođenja preporuka revizije učinka

86. Nakon objave izvještaja o reviziji učinka i rasprava zakonodavnih vlasti, od revidiranog subjekta može se tražiti da odgovori VRI ili zakonodavnoj vlasti u vezi s provođenjem preporuka revizije učinka.
87. Kada postoji mišljenje da nalazi i/ili preporuke revizije učinka opravdavaju daljnji pregled, VRI može provesti praćenje aktivnosti nakon izvještaja. U skladu s tim potrebno je da VRI uspostavi sistem koji obuhvata nalaze i/ili preporuke revizije i šta je revidirani subjekt poduzeo s tim u vezi. Kad prođe odgovarajući period, VRI može poduzeti daljnju procjenu napretka revidiranog subjekta u skladu s nalazima revizije i preporukama za implementaciju i o ovome podnijeti izvještaj kroz naknadne aktivnosti revizije.
88. Naknadne aktivnosti također su važne zbog ocjene koristi koje proistječu iz obavljanja revizije učinka. Ovim se pomaže procjena efikasnosti revizije učinka u smislu unapređivanja javnih službi i njihove veće efikasnosti, a i korisno je kad VRI traži dodatna sredstva za svoju reviziju učinka.