

GUID 3920

Proces revizije učinka

INTOSAI



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 3200 – Smjernice za postupak revizije učinka iz 2016.
- 2) S uspostavom INTOSAI Okvira profesionalnih objava (IFPP) preimenovane u GUID 3920 – Proces revizije učinka, s uredničkim izmjenama u 2019. godini

GUID 3920 dostupan je na svim službenim jezicima INTOSAI-ja: arapskom, engleskom, francuskom, njemačkom i španskom.

SADRŽAJ

UVOD	2
Odabir tema	3
Odabir teme revizije kao dio procesa strateškog planiranja	3
Procjena potencijalnih tema revizije u smislu rizika, materijalnosti i identificiranih problema	4
Odabir tema revizije	5
Osmišljavanje (dizajn) revizije	5
Procjena mogućnosti revidiranja	7
Shvatanje onoga što se revidira	7
Definiranje cilja (ciljeva) revizije i revizijskih pitanja	8
Izrada revizijskih pitanja	9
Definiranje opsega revizije	9
Utvrđivanje revizijskih kriterija	10
Odabir metoda za prikupljanje dokaza	11
Primjer matrice dizajna	13
Kvalitetno upravljanje projektom te dostavljanje plana osobama zaduženim za nadzor i rukovodstvu VRI	15
Upravljanje revizijskim rizicima	16
Komunikacija u fazi planiranja	16
PROVEDBA	18
Dokazi	18
Kako prikupiti dostatne i odgovarajuće dokaze	18
Procjena jesu li dokazi dostatni i odgovarajući	19
Nalazi i zaključci	21
Dolazak do revizijskih nalaza	23
Utvrđivanje uzroka i efekta (posljedice) nalaza	24
Formiranje zaključaka nakon razmatranja nalaza	25
Upravljanje revizijskim rizikom u fazi provedbe	26
Dokumentacija tokom faze provedbe	27
Diskutiranje o preliminarnim nalazima i zaključcima – interno i eksterno	27
IZVJEŠTAVANJE	28
Sadržaj izvještaja	29
Pisanje sveobuhvatnih izvještaja	29
Pisanje uvjerljivih izvještaja	30
Pisanje pravovremenih izvještaja	31
Pisanje izvještaja prilagođenih čitatelju	31
Zadovoljavanje potreba ciljne publike	31
Djelotvorna (efektivna) struktura izvještaja	31
Jasno pisanje	32
Pisanje uravnoteženog (izbalansiranog) izvještaja	32
Preporuke	33
Komunikacija sa subjektom revizije	35
Postupanje sa zaprimljenim komentarima	35
Upućivanje nacрта izvještaja trećim stranama	36

Distribuiranje izvještaja	36
Dostavljanje izvještaja odgovornim stranama, relevantnim akterima i javnosti	36
Rezultati se mogu prezentirati na različite načine	37
FOLLOW-UP	38
Zašto follow-up	39
Fokus follow-upa	39
Kako provoditi follow-up	40
Kako izvještavati o follow-upu	40

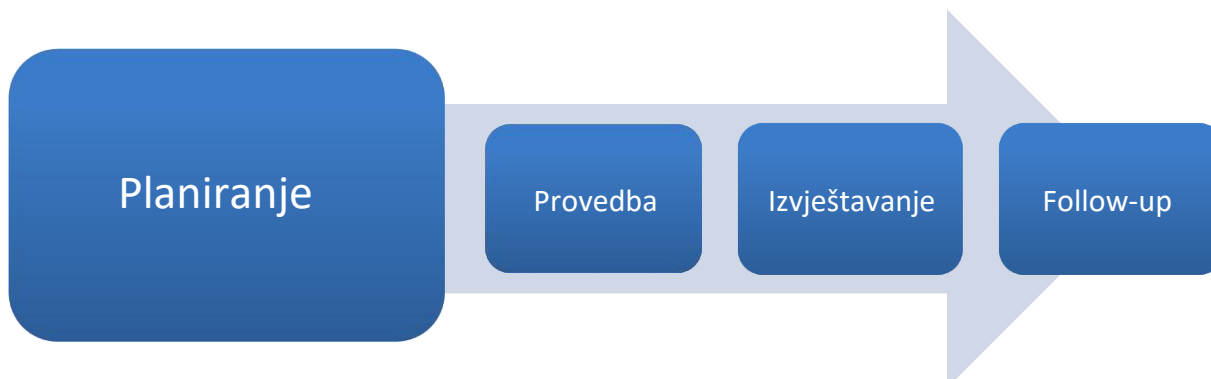
UVOD

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 popraćene pojašnjenjima, kako bi se unaprijedila jasnost i čitljivost (razumljivost) standarda. ISSAI 3000 predstavlja autoritativni standard za reviziju učinka i svaka VRI koja ga odluči usvojiti mora se pridržavati svakog od navedenih zahtjeva.
3. Za svaki zahtjev naveden u ISSAI-ju 3000 neobavezne smjernice date su u GUID-u 3910 – Smjernice o temeljnim pojmovima revizije učinka, i u GUID-u 3920 – Smjernice za postupak revizije učinka.
4. ISSAI 3920 ima za cilj pomoći revizoru da protumači osnovne 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. Smjernica je strukturirana u skladu s različitim fazama u procesu revizije učinka. Prvi dio odnosi se na planiranje revizije – kako odabrati teme revizije i osmisliti reviziju. Drugo poglavlje odnosi se na provedbu revizije s ciljem prikupljanja dostatnih i odgovarajućih dokaza koji podupiru revizorove nalaze i zaključke. Treće poglavlje bavi se izvještavanjem – formom izvještaja, njegovim sadržajem i distribucijom. Četvrti dio odnosi se na follow-up – naknadno praćenje ranijih nalaza i preporuka iz izvještaja o reviziji učinka, u svrhu identificiranja i dokumentiranja učinka revizija i napretka ostvarenog na rješavanju problema.



6. GUID 3910 i GUID 3920 potrebno je čitati skupa, kako bi se dobio dublji uvid i razumijevanje o tome kako se osnovni pojmovi uzimaju u obzir i koriste u procesu revizije.

PLANIRANJE



7. Ovo poglavlje sadrži zahtjeve i smjernice za planiranje revizija učinka. Svrha ovih zahtjeva je uspostava ukupnog pristupa koji će revizor primjenjivati kod planiranja revizije učinka. Poglavlje čine dva dijela. Prvi dio bavi se odabirom tema i prvenstveno se odnosi na proces strateškog planiranja VRI. Drugi dio poglavlja o planiranju odnosi se na pojedinačni dizajn svake revizije, fokusiranje na to što će se revidirati, koje kriterije primijeniti i koje metode prikupljanja i analize podataka koristiti.

Odabir tema

Zahtjev iz ISSAI-ja 3000:

Revizor je dužan odabrati teme revizije u procesu strateškog planiranja VRI analiziranjem potencijalnih tema i provedbom istraživanja s ciljem identificiranja rizika i problema. (ISSAI 3000/89)

Revizor je dužan odabrati teme koje su značajne i moguće ih je revidirati, te su dosljedne mandatu VRI. (ISSAI 3000/90)

Revizor je dužan provesti proces odabira tema revizije s ciljem maksimiziranja očekivanog utjecaja revizije, uzimajući u obzir revizijske kapacitete. (ISSAI 3000/91)

Smjernice

Odabir teme revizije kao dio procesa strateškog planiranja

8. Utvrđivanje koje će se revizije provesti dio je procesa strateškog planiranja VRI. Strategija VRI daje osnovni smjer za rad VRI, te tako i za funkciju revizije učinka. Strategija obično obuhvata nekoliko godina i revizora usmjerava o odabiru tema i programa. Premda je broj potencijalnih tema i programa obično visok, kapacitet VRI obično je ograničen. Slijedom toga, odluka o odabiru revizije mora se donijeti s dužnom pažnjom.

9. Proces strateškog planiranja obično rezultira operativnim planom revizija koji obuhvata jednu ili više godina. Uzimajući u obzir dinamičnu prirodu javnog sektora i promjenjive prioritete u javnim politikama, preporučljivo je da se operativni plan revizija revidira jednom godišnje.
10. Neke VRI mogu teme birati na temelju strateških razmatranja u vezi s vrstom revizije učinka i reformom unutar javnog sektora. Jedan mogući strateški izbor može doprinijeti modernizaciji javne uprave fokusiranjem na revidiranje vladinih programa sa značajnim problemima u pogledu učinka. Druge VRI teme mogu se odabrati na temelju drugih kriterija odabira, npr. u smislu konkretnih vrsta aktivnosti javnog sektora, poput bolničkog sektora ili velikih investicijskih projekata. Alternativni izbor moglo bi biti jednostavno se usmjeriti na revidiranje individualnih vladinih agencija i njihovog učinka u pogledu ispunjavanja ciljeva po pitanju ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti.
11. Operativni plan revizije VRI će poslužiti kao temelj za planiranje i alociranje resursa. Planom se mogu navesti područja revizije i kratak opis mogućih problema, pitanja i drugih argumenata. Pristup u odabiru revizijskih tema koje će se uključiti u plan revizija može varirati. Neke VRI primjenjuju pristup odozdo naviše, gdje revizor sudjeluje u procesu odabira. Druge pak koriste pristup odozgo naniže, pri čemu rukovodstvo odabire teme revizije i revizor ne sudjeluje u procesu odabira. Neke VRI koriste kombinaciju oba ova pristupa.

Procjena potencijalnih tema revizije u smislu rizika, materijalnosti i identificiranih problema

12. Odabir tema revizije može rezultirati iz procesa procjene rizika, analiziranja problema i razmatranja materijalnosti. Rizici predstavljaju vjerovatnoću i učinak događaja koji ima potencijala da utječe na postizanje ciljeva organizacije. Materijalnost se ne odnosi samo na finansijske aspekte, već i socijalne/društvene i/ili političke, poput broja ljudi na koje će zakon utjecati, transparentnosti i dobrog upravljanja.
13. Rizici mogu uključivati područja potencijalnog lošeg učinka koji se odnosi na građane ili ima veliki učinak na konkretne skupine građana. Akumuliranje takvih indikatora ili faktora povezanih s vladinim programom ili tijelom može predstavljati važan signal revizoru i može ga ponukati da revizije planira na temelju detektiranih rizika ili problema. Faktori koji mogu ukazivati na viši rizik su:
 - a) finansijski ili budžetski iznosi koji su značajni ili pak značaje izmjene u budžetu;
 - b) područja tradicionalno izložena riziku (npr. IT sistemi, nabavke, tehnologija, pitanja koja se odnose na okoliš i zdravstvo);
 - c) kad se radi o novim ili žurnim aktivnostima ili promjeni okolnosti (uvjeta) (npr. zahtjeva i potražnje);
 - d) rukovodne strukture koje su složene, pa postoji mogućnost zabune u pogledu odgovornosti;
 - e) nedostatak pouzdanih, neovisnih i ažurnih informacija o ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti vladinog programa.

14. Analiza potencijalnih tema trebala bi uzeti u obzir maksimiziranje očekivanog utjecaja revizije. Pri analiziranju potencijalnih tema i provedbi istraživanja u svrhu identifikacije rizika i problema revizoru se savjetuje da razmotri sljedeće:
- a) što je veći rizik po učinak u smislu ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti ili povjerenja javnosti, to su, kako izgleda, važniji problemi;
 - b) dodavanje vrijednosti odnosi se na osiguravanje novih znanja i perspektiva. Veća dodana vrijednost često se može postići revidiranjem područja politika ili tema/predmeta koji ranije nisu bili obuhvaćeni revizijama ili drugim pregledima.

Odabir tema revizije

15. Procjena mogućnosti revidiranja predstavlja važan zahtjev pri odabiru revizijskih tema. U ovoj fazi utvrđivanje mogućnosti revidiranja ovisi o tome spadaju li revizijske teme u mandat revizije i ima li VRI revizijskih kapaciteta da provede reviziju. Pri osmišljavanju revizije ponovo će se, i to detaljnije, morati razmotriti mogućnost revidiranja (vidjeti poglavlje o dizajnu revizije u daljnjem tekstu).

Osmišljavanje (dizajn) revizije

Zahtjevi iz ISSAI-ja 3000:

Revizor je dužan planirati reviziju na način koji doprinosi visokokvalitetnoj reviziji koja će biti provedena na ekonomičan, efektivan i efikasan način i pravovremeno, te u skladu s načelima dobrog upravljanja projektima. (ISSAI 3000/96)

Revizor je tokom faze planiranja dužan steći temeljito i metodološko znanje. (ISSAI 3000/98)

Revizor je dužan elaborirati cilj (ciljeve) revizije s dostatno detalja, kako bi bila jasna pitanja na koja će se odgovarati i kako bi se omogućila logična razrada dizajna revizije. (ISSAI 3000/36)

Ukoliko su ciljevi revizije formulirani kao revizijska pitanja podijeljena u potpitanja, tada je revizor dužan osigurati da budu tematski povezana, komplementarna, da se ne preklapaju te da su skupno iscrpna u smislu obuhvata ukupnog predmeta revizije. (ISSAI 3000/37)

Tokom planiranja revizor je dužan dizajnirati procedure (postupke) revizije koje će se koristiti za prikupljanje dostatnih i odgovarajućih revizijskih dokaza koji odgovaraju na ciljeve revizije. (ISSAI 3000/101)

Revizor je dužan osobi zaduženoj za nadzor nad konkretnom revizijom te višem rukovodstvu VRI dostaviti plan revizije na odobrenje. (ISSAI 3000/104)

Revizor je dužan upravljati revizijskim rizicima kako bi izbjegao izradu netačnih i nepotpunih nalaza, zaključaka i preporuka, pružanje neizbalansiranih informacija te neuspjeha u osiguravanju dodane vrijednosti. (ISSAI 3000/52)

Smjernice

16. Nakon što je VRI odabrala temu revizije, revizor mora osmisliti (dizajnirati) konkretnu reviziju. Dužan je reviziju dizajnirati na način koji doprinosi da bude visokokvalitetna i izvedena na ekonomičan, efikasan i efektivan način, te pravovremeno i u skladu s načelima dobrog upravljanja projektima. Dobro promišljen dizajn je, općenito gledano, apsolutno nužan u reviziji učinka. Ovaj preliminarni rad često se naziva predstudijom.
17. Svrha faze dizajna je ustanoviti postoje li uvjeti za reviziju i, ukoliko postoje, izraditi prijedlog revizije s planom rada i dizajnom istraživanja.
18. Faza dizajna obično se provodi u relativno kratkom razdoblju. Dizajn za konkretnu temu može se provesti za manje od mjesec, dok se šira tema obično može realizirati u roku od tri mjeseca. Općenito uzevši, većina vremena dodijeljenog za reviziju trebala bi se iskoristiti za provođenje (izvršenje) revizije.
19. Revizoru se preporučuje da pri dizajniranju revizije razmotri potrebe i interese primarnih predviđenih korisnika, uključujući i odgovorne strane. Potrebe i interesi korisnika mogli bi utjecati na odabir ciljeva revizije i vrste analiza koje će revizorski tim provesti. Konačno, uzimanjem u obzir potreba i interesa primarnih korisnika, revizor može osigurati da izvještaj o reviziji bude koristan i razumljiv. Važno je, međutim, da revizor ostane neovisan i fokusira se na svoju osnovnu ulogu – da bude revizor javnog sektora koji radi i djeluje u interesu građana. Faza dizajna trebala bi uključivati elemente prezentirane u tekstualnom okviru.

Tekstualni okvir 1

Elementi u fazi dizajniranja revizije su:

- a) procjena mogućnosti revidiranja,
- b) razumijevanje – shvatanje šta se revidira,
- c) definiranje cilja (ciljeva) revizije i revizijskih pitanja,
- d) definiranje opsega revizija,
- e) utvrđivanje revizijskih kriterija,
- f) odabiranje metoda za prikupljanje revizijskih dokaza,
- g) dobro upravljanje projektom i razmatranje i odobravanje plana koje vrši rukovodstvo VRI,
- h) upravljanje revizijskim rizikom,
- i) komunikacija u fazi planiranja.

Procjena mogućnosti revidiranja

20. Procjena mogućnosti revidiranja predstavlja važan zahtjev/uvjet u procesu izrade dizajna. Revizor mora razmotriti hoće li revizija koja se provodi biti relevantna i troškovno efektivna (ekonomična). Revizor možda bude trebao, npr., razmotriti postoje li dostupni kriteriji ili koliko je izvjesno da će potrebne informacije ili dokazi biti dostupni. Čak i ukoliko je odabrana tema u skladu sa strategijom VRI, revizor tokom izrade dizajna može opaziti da subjekt revizije već rješava očekivani problem. Moguće je da su slične studije koje obuhvataju slične ciljeve provele druge institucije ili pak nema dostupnih relevantnih kriterija i ne postoji razuman temelj za izradu revizijskih kriterija. Još jedan razlog mogao bi biti da nije vjerovatno da će potrebne informacije ili dokazi biti dostupni i ne mogu biti efikasno pribavljeni. S druge strane, odsustvo informacija i podataka može biti i značajan nalaz i predmet same revizije, te to ne bi trebalo revizora spriječiti da provede dodatna ispitivanja. U takvim okolnostima važno je da revizor informira rukovodstvo VRI o ovim pitanjima, kako bi moglo odlučiti hoće li se revizija nastaviti.

Shvatanje onoga što se revidira

21. Na početku faze dizajniranja cilj je izgraditi kvalitetno shvatanje predmeta revizije ('šta se revidira') kao i rizika i izazova u datom području. Revizija učinka je proces učenja. Stjecanje potrebnog znanja je kontinuirani i kumulativni proces prikupljanja i procjene informacija u svim stadijima revizije. Stoga bi moglo biti nužno prikupiti dodatne informacije i testirati inicijalne hipoteze (pretpostavke) u fazi dizajniranja, nakon što je odabrana tema revizije. Ova informacija će pomoći revizoru u odlučivanju o najprimjerenijem pristupu reviziji. Važno je da revizor odmjeri troškove prikupljanja informacija u odnosu na dodatnu vrijednost informacije za reviziju. Informacije prikupljene u fazi planiranja mogu učiniti nužnim da se ono što se revidira prilagodi.

22. Izvori informacija potrebni za shvatanje onoga što se revidira mogu uključivati:

- a) pozitivno zakonodavstvo i zakonodavne govore;
- b) ministarske izjave, vladine podneske i odluke;
- c) profil rizika subjekta revizije;
- d) nedavne izvještaje revizije, radne dokumente drugih revizora, preglede, evaluacije i ispitivanja;
- e) naučne studije i istraživanja (uključujući one iz drugih zemalja);
- f) strateške i korporativne planove, izjave o misiji i godišnje izvještaje;
- g) tekuće i srednjoročne budžete;
- h) dokumente i dosjee politika te zapisnike upravnih odbora;
- i) organizacijske sheme, interne smjernice i operativne vodiče/priručnike;
- j) evaluacije programa i planove i izvještaje interne revizije;
- k) stajališta eksperata iz navedenog područja;
- l) diskusije sa subjektom revizije i glavnim relevantnim akterima;
- m) upravljačke informacijske sisteme ili druge relevantne informacijske sisteme;
- n) zvanične statistike;
- o) izvještaje drugih VRI;
- p) medijske napise.

23. Kao koristan izvor informacija često se koriste ranije evaluacije i revizije. One mogu pomoći da se izbjegne nepotreban rad u istraživanju područja koja su nedavno bila predmetom nadzora i istaknu nedostaci koji još uvijek nisu ispravljani.

Definiranje cilja (ciljeva) revizije i revizijskih pitanja

24. Revizor je dužan utvrditi jasno definiran cilj/ciljeve revizije koji se mogu povezati s načelima ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti (vidjeti ISSAI 3000/37). Ciljevi određuju pristup i dizajn revizije.
25. Ciljevi revizije mogu se smatrati općim revizijskim pitanjem koje se tiče predmeta revizije (npr. vladinog programa ili aktivnosti) na koje revizor nastoji pronaći odgovor. Cilj revizije stoga treba biti uokviren na način koji omogućuje jasan i nedvojbjen zaključak. On se može izraziti u obliku jednog općeg revizijskog pitanja, koje se potom dijeli u više detaljnih/konkretnih potpitanja.
26. Cilj revizije često se temelji na općoj perspektivi, odnosno perspektivi od vrha naniže. Uglavnom se koncentrira na zahtjeve, namjere, ciljeve i očekivanja zakonodavnog tijela i središnje vlade. Moguće je, ipak, dodati perspektivu u kojoj je fokus na klijentima, na upravljanju uslugama, vremenu čekanja te drugim pitanjima od značaja za građane ili uključene korisnike.
27. Ciljevi revizije kojima se bavi revizor učinka ne moraju biti isključivo utemeljeni na retrospektivnom (ex post) revizijskom pristupu. Revizor može poduzeti studiju tekućih programa, npr. studiju o razini postignuća ciljeva ili evaluirati ostvareni napredak.
28. Važno je da se cilj revizije temelji na racionalnim i objektivnim razmatranjima. Revizor mora utvrditi gdje su najveći problemi ili rizici, te gdje revizija može dodati najviše vrijednosti. Kako bi pomogao definiranju odgovarajućeg revizijskog cilja, revizor može obaviti intervjue s glavnim relevantnim akterima i ekspertima te analizirati moguće probleme s različitih stajališta.
29. Cilj revizije mora davati dostatno informacija subjektu revizije i drugim relevantnim akterima o fokusu revizije. Kvalitetno definirani cilj odnosi se na jedan subjekt revizije ili skupinu vladinih aktivnosti, sistema, poslovanja, programa, aktivnosti ili organizacija koje je moguće identificirati.
30. Dobra praksa je opisati cilj (ciljeve) revizije što je jednostavnije moguće. Prezentiranje što je jednostavnije i konciznije moguće sprečava revizijski tim da poduzima nepotreban ili preambiciozan rad. Preporučljivo je da revizor izbjegava višestruke ciljeve u kojima se postavlja više od jednog glavnog pitanja, kako bi mogao doći do jasnih zaključaka (vidjeti opseg revizije u daljnjem tekstu).

Izrada revizijskih pitanja

31. Dobra praksa je da revizor izradi revizijska pitanja koja se bave ciljem (ciljevima) revizije. To će pomoći u definiranju i strukturiranju revizije.
32. Važno je da revizijska pitanja budu tematski povezana, da se nadopunjavaju i ne preklapaju, te da su skupno iscrpna u smislu cilja (ciljeva) revizije. Svrha je konkretnim revizijskim pitanjima obuhvatiti sve aspekte cilja revizije. Svi pojmovi koji se koriste u pitanjima trebaju biti jasno definirani. Pitanja se daju u neutralnom obliku, čak i kada revizor očekuje da će izvjesno utvrditi probleme u vezi s postavljenim pitanjima.
33. Revizijska pitanja mogu biti analitička, normativna ili deskriptivna. Iako je preporučljivo revizijska pitanja formulirati na normativni ili analitički način, ponekad može biti korisno dodavanje opisnih pitanja u reviziji, posebno kada se priprema revizija u domeni u kojoj nedostaju informacije o ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti.
34. Formuliranje revizijskih pitanja predstavlja iterativni proces u kojem revizor iznova specificira i rafinira pitanja, uzimajući u obzir poznate i nove informacije o predmetu, kao i mogućnost prikupljanja (dobivanja) odgovora. Tokom faze planiranja svrha formuliranja revizijskih pitanja je sistemski usmjeravati pažnju na ono što revizor treba znati kako bi ispunio revizijski cilj. Revizijska pitanja se možda budu morala prilagoditi, kako bi bolje odražavala predmet revizije, što revizor bude stjecao više znanja tokom revizije (vidjeti provedba, u ovom ISSAI-ju), ali to ne bi trebalo raditi često. Preporučljivo je da se o revizijskim pitanjima informira subjekt revizije, pa promjena revizijskih pitanja tokom revizije može dovesti do propitivanja profesionalizma, objektivnosti i fer pristupa revizije.

Definiranje opsega revizije

35. Cilj (ciljevi) revizije, revizijska pitanja i opseg revizije uzajamno su povezani i potrebno ih je razmatrati skupa. Čak i manje promjene cilja (ciljeva) revizije ili revizijskih pitanja mogu značajno utjecati na opći opseg revizije.
36. Opsegom se definiraju granice revizije. Za definiranje opsega revizor treba identificirati koja tijela trebaju biti obuhvaćena revizijom ili koji konkretni program ili aspekt programa definira granice revizije. Revizor također mora identificirati razdoblje koje će biti revidirano te, ukoliko je to relevantno, lokacije koje će biti obuhvaćene. Kako bi se izbjegla preložena ili preskupa revizija, revizijskim opsegom mogu se izuzeti određene aktivnosti ili tijela, čak i ako bi, načelno, te aktivnosti ili tijela mogla biti relevantna za cilj revizije.
37. Dobra je praksa opseg revizije razmotriti – prodiskutirati sa subjektom revizije – što je ranije moguće. U određenim slučajevima može se pokazati korisnim i da se eksplicitno pojašni šta se ne namjerava obuhvatiti revizijom. To može pomoći da se smanje pogrešna shvatanja ili očekivanja.

Utvrđivanje revizijskih kriterija

38. Revizor treba uspostaviti odgovarajuće kriterije, koji odgovaraju cilju (ciljevima) revizije i revizijskim pitanjima (ISSAI 3000/47). Revizijski kriteriji predstavljaju referentna mjerila ili standarde koji se koriste kako bi se mogao procijeniti predmet revizije s ciljem ocjene da li program zadovoljava ili nadilazi očekivanja. Kriteriji daju temelj za procjenu dokaza, utvrđivanje nalaza i donošenje zaključaka o cilju (ciljevima) revizije.
39. Kriteriji mogu biti kvantitativni i definirati spram čega će se ocjenjivati subjekt revizije. Mogu biti opći ili konkretni, mogu odražavati normativni model za predmet revizije koji se ispituje, mogu predstavljati najbolju ili dobru praksu ili očekivanja "kako bi trebalo biti" prema zakonima, propisima ili ciljevima. Revizijski kriteriji mogu također biti "šta se očekuje", prema naučnim spoznajama i najboljoj praksi ili "šta bi moglo biti" (pod boljim uvjetima). Priroda revizije i revizijska pitanja određuju koji su to najprimjereniji kriteriji.
40. Za identificiranje revizijskih kriterija revizor može koristiti različite izvore, npr.:
- a) zakone i propise koji reguliraju poslovanje subjekta revizije;
 - b) političke ciljeve ili izjave zakonodavnog tijela;
 - c) odluke koje je donijela zakonodavna ili izvršna vlast;
 - d) glavne indikatore učinka koje je utvrdio subjekt revizije ili vlada;
 - e) detaljne procedure za određenu funkciju ili aktivnost;
 - f) standarde iz istraživanja, literature ili profesionalnih i/ili međunarodnih organizacija;
 - g) međunarodna referentna mjerila dobre prakse;
 - h) odgovarajući učinak u privatnom sektoru;
 - i) referentna mjerila – isti subjekt, različite godine; različiti subjekti, ista aktivnost;
 - j) planske dokumente, ugovore i budžete subjekta revizije;
 - k) literaturu o općem upravljanju i rukovođenju i predmetu revizije;
 - l) kriterije korištene ranije u sličnim revizijama ili drugih VRI;
 - m) standarde koje postavi revizor, ukoliko je moguće, nakon konsultacija s ekspertom iz datog predmeta revizije;
 - n) identificiranje onoga što bi moglo biti (pod boljim uvjetima).
41. Ponekad je revizijske kriterije jednostavno definirati, npr. kada su ciljevi koje utvrdi zakonodavno tijelo ili vlada jasni, precizni i relevantni. To, međutim, često nije slučaj. Može se desiti da su ciljevi nejasno formulirani, međusobno suprotstavljeni ili da ne postoje. Takva situacija ne bi revizora trebala spriječiti da provede reviziju. U takvim okolnostima revizor možda bude trebao uspostaviti kriterije koji odražavaju ideal ili očekivani rezultat spram kojeg se može mjeriti učinak subjekta. Jedna mogućnost je uspostaviti kriterije tako što se ekspertima omogući da odgovore na pitanja poput 'šta bi to bili najbolji rezultati, uzimajući u obzir okolnosti i prema najboljoj poznatoj usporedivoj praksi?' Ukoliko, s druge strane, revizor koristi kriterije učinka ili standarde koje je postavio subjekt revizije, potrebno je da bude oprezan. Zadovoljavanje tih standarda ne znači nužno jednako dobar učinak i revizor bi trebao biti svjestan da subjekt revizije može postaviti nerazumno niske standarde kako bi bio siguran da će ih ispuniti.

Tekstualni okvir 2

Savjeti za utvrđivanje kvalitetnih revizijskih kriterija. Osigurajte da su:

- a) relevantni i logički ili uzročno-posljedično povezani s revizijskim pitanjima;
- b) razumljivi, kratki i jasni, odnosno nedvojbeni i jednostavni;
- c) kompletni, skupno iscrpni za svako revizijsko pitanje – da su uzevši skupa dostatni za odgovor na revizijsko pitanje;
- d) objektivni, slobodni od pristranosti;
- e) da ih je moguće testirati kako bi bilo moguće identificirati koje je postupke i dokaze potrebno uvesti kako bi se osigurao odgovor i donijeli zaključci u odnosu na kriterije.

42. Prema ISSAI-ju 3000/51, revizor je dužan, kao dio procesa planiranja ili provedbe revizije, prodiskutirati revizijske kriterije sa subjektom revizije, te, ukoliko je moguće, s relevantnim akterima. Tako je moguće identificirati, prodiskutirati i, nadati se, u ranoj fazi riješiti neslaganja oko kriterija. To je posebno važno tamo gdje se kriteriji izražuju konkretno za dati angažman ili tamo gdje nisu očiti i mogu dovesti do spora sa subjektom revizije.

43. Važno je da revizor sasluša dobre argumente subjekata revizije kada s njima diskutira kriterije, ali da istovremeno bude svjestan njihovog mogućeg interesa da skrivaju svoje slabosti. Činjenice i argumenti koje prezentira subjekt moraju se odvagati spram drugih relevantnih faktora i argumenata (iz drugih izvora, od eksperata, itd.) i revizor, nakon pažljivog razmatranja, može prihvatiti perspektivu subjekta revizije u pogledu kriterija. Međutim, konačna odluka o utvrđivanju kriterija je na revizoru i stoga je važno da on tokom ovog procesa ostane neovisan.

Odabir metoda za prikupljanje dokaza

44. Važan dio planiranja kako provesti reviziju čini utvrđivanje metoda koje će se koristiti za prikupljanje i analiziranje podataka. Cilj (ciljevi) revizije, revizijska pitanja i kriteriji revizije su faktori koji nude smjernice koji su dokazi potrebni i koje su metode najprimjerenije za prikupljanje dokaza.

45. Tokom faze dizajniranja revizije svrha odabira metoda je da se sistematično fokusira na ono što revizor treba znati kako bi odgovorio na revizijska pitanja, kao i odakle i na koji način može pribaviti informacije. U tom smislu poželjno je provesti pilot-testiranje metoda prikupljanja podataka. Cilj je usvojiti najbolje metode i standarde, ali praktični problemi koji se odnose na dostupnost podataka ili izvedivost i trošak njihovog prikupljanja mogu ograničiti izbor metoda. Revizor se možda bude morao zadovoljiti drugim najboljim rješenjem.

46. Ukoliko postoji problem u smislu dostupnosti sekundarnih podataka ili ukoliko je kvaliteta podataka loša, revizor može odlučiti da prikupi primarne podatke izradom upitnika, statističkih dosjea, opažanjem, itd. Premda su primarni podaci koje izradi revizor obično najpouzdaniji, važan izvor informacija u revizijama učinka mogu predstavljati sekundarni podaci koje prikupe i/ili analiziraju drugi (npr. iz izvještaja o ocjeni učinka rezultata, internih izvještaja, itd.).
47. Revizori možda budu morali razmotriti promjenu dizajna revizije. Revizor mora odlučiti koje su odgovarajuće metode koje će koristiti u reviziji, odnosno koje su prednosti i nedostaci metoda i jesu li metode preskupe za primjenu u usporedbi s očekivanim ishodom. U takvim situacijama potrebno je razmotriti značaj i dodanu vrijednost od promjene dizajna, a promjene je potrebno napraviti što je ranije moguće tokom revizije.
48. Revizije učinka oslanjaju se na širok spektar raznovrsnih tehnika za prikupljanje podataka, koje se obično koriste u društvenim naukama, poput anketa, intervju, opažanja i prikupljanja administrativnih podataka i pisanih dokumenata. Metode statističkog uzorkovanja i ankete mogu omogućiti pravljenje procjena – projekcija za cijelu populaciju, a studije slučaja kombinirane s drugim dokazima daju mogućnost dubinske analize.
49. Korištenjem različitih metoda za prikupljanje podataka, kako je to ilustrirano u tabeli, mogu se prikupiti različite vrste revizijskih dokaza.

Tabela 1. Veze između različitih vrste revizijskih dokaza i različitih metoda prikupljanja podataka

Revizijski dokazi	Metode prikupljanja podataka
Izjave (svjedočenja)	Intervjui Ankete, upitnici Diskusije u fokus grupama Referentne skupine
Dokumentarni dokazi	Pregled dokumentacije Pregled dosjea Korištenje postojećih statistika Korištenje postojećih baza podataka
Fizički dokazi	Opažanja ljudi Inspekcija objekata ili procesa Eksperimenti, npr. razina sigurnosti kompjuterskih podataka

Analitički dokazi	<p>Metode prikupljanja kvantitativnih podataka</p> <p>DEA analiza (Data Envelopment Analysis – analiza obavijanja podataka)</p> <p>Regresijska analiza, izračuni, usporedbe, razdvajanje informacija na komponente te racionalni argumenti</p>
-------------------	--

50. Važno je da revizor utvrdi odgovarajuće revizijske strategije kombiniranjem dizajna studija, metoda i tehnika u reviziji koje odgovaraju kontekstu, cilju (ciljevima), pitanjima, kriterijima i vještinama i znanjima revizora te raspoloživim resursima, kao i dostupnosti podataka.

Primjer matrice dizajna

51. Pri dizajniranju revizije revizor mora povezati cilj (ciljeve) revizije, opseg revizije i pitanja, revizijske kriterije te metode za prikupljanje i analizu podataka. Ne postoji univerzalno primjenjiv model kako planirati i dizajnirati revizije učinka. Metoda koju prezentiramo u daljnjem tekstu predstavlja dobru praksu i često ju je moguće primijeniti. Možda ne bude odgovarala svim revizijama, ali je korisna za kompleksne angažmane. U svakom slučaju revizor zato mora promisliti je li prezentirana metoda primjerena ili postoje bolje alternative.

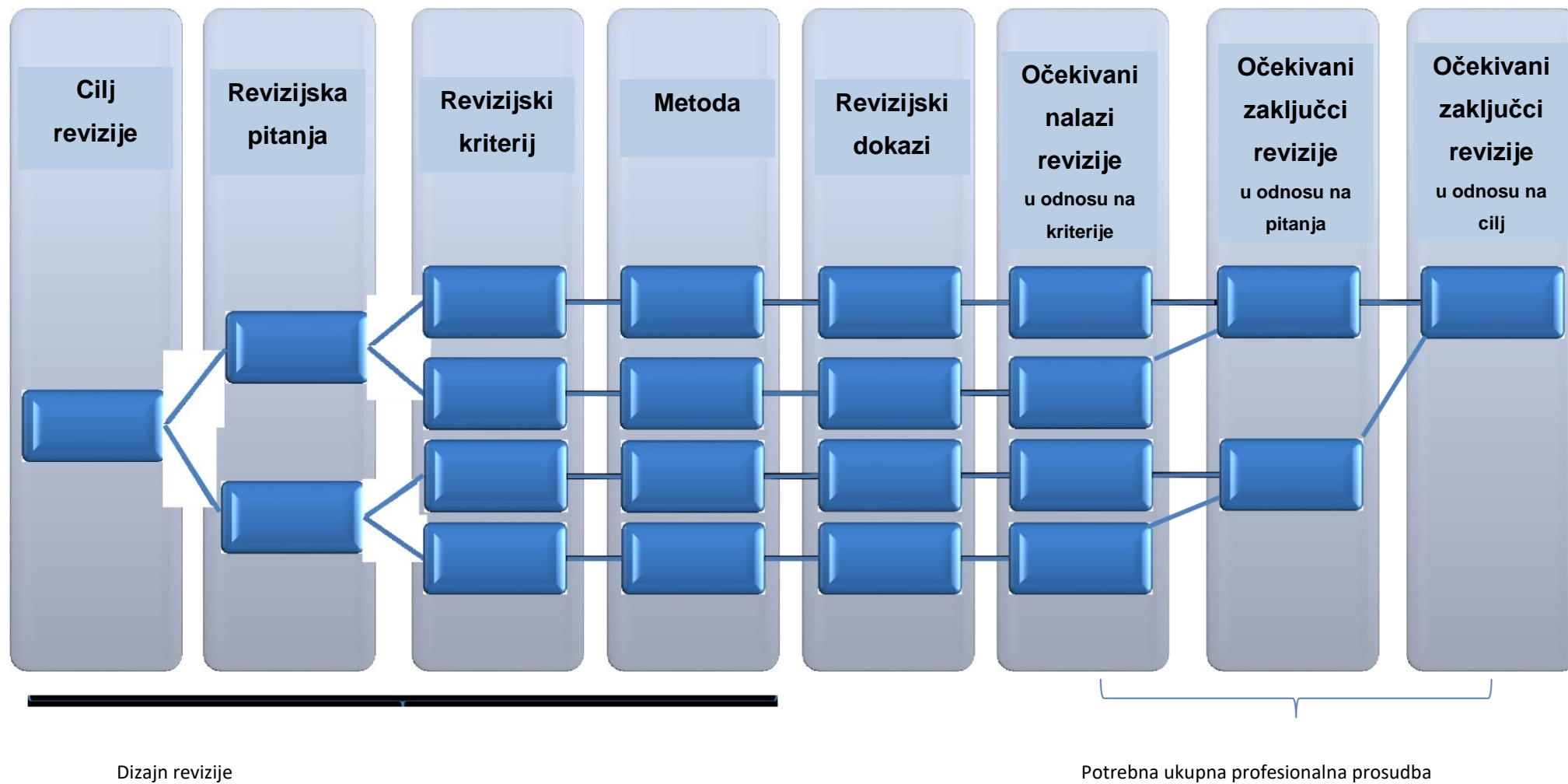
52. Svrha matrice dizajna je da pojasni izvedivost postizanja zaključka o cilju revizije te osigura logički lanac rasuđivanja i analize – od cilja revizije, preko kriterija, do korištenih metoda. Matrica revizoru pomaže da nametne logičan, discipliniran obrazac dizajna studije i osigura da se uzmu u obzir svi aspekti cilja revizije. Ono što je najvažnije, matrica dizajna od revizora zahtijeva da u stadiju planiranja pojasni spram kojih izvora dokaza mogu biti testirani revizijski kriteriji.

53. Grafikon pokazuje kako cilj (ciljevi) revizije mogu biti podijeljeni u konkretna revizijska pitanja i kako svako revizijsko pitanje može biti povezano s revizijskim kriterijima. Pri sačinjavanju zaključaka revizor koristi profesionalnu prosudbu koja uzima u obzir različite nalaze revizije, materijalnost nalaza te prirodu grešaka i nedostataka otkrivenih tokom revizije.

54. Važno je da revizor jasno u matrici dizajna prezentira kakva će vrste analize biti potrebna kako bi se mogli pribaviti dostatni i odgovarajući revizijski dokazi kako bi se mogli formulirati nalazi. To zahtijeva da revizor opiše kakva će se vrsta informacija i podataka prikupljati, konkretni izvori, tehnike potrebne za prikupljanje podataka te vrste metoda koje će biti korištene za analizu podataka.

55. Kako je prikazano u grafikonu, očekivani nalazi revizije direktno su povezani s revizijskim kriterijima. Revizor će morati procijeniti zadovoljava li program ili tijelo kriterije. Ukoliko revizija pokaže da su neki od kriterija zadovoljeni, a neki nisu, revizor mora primijeniti svoju profesionalnu prosudbu kako bi razmotrio kakav bi bio zaključak revizije.

Grafikon 1: Matrica dizajna revizije (primjer)



Kvalitetno upravljanje projektom te dostavljanje plana osobama zaduženim za nadzor i rukovodstvu VRI

56. S obzirom na to da je revizija učinka vremenski zahtjevna i skupa, nužno je da revizija bude propisno planirana, da se provedba plana redovno prati te da se, kada je to primjereno, poduzimaju korektivne mjere. Plan revizije trebao bi biti napisan i dokumentiran, te podnesen rukovodstvu VRI na odobravanje.
57. Revizijski tim trebao bi posjedovati nužne profesionalne kompetencije za izvođenje revizije. Svi članovi tima trebali bi na isti način razumjeti značenje revizijskih pitanja, projektni zadatak – opis posla koji im je dodijeljen, kao i prirodu odgovornosti koju od njih zahtijevaju primjenjivi standardi revizije. Bez obzira na to, jedna osoba, obično najiskusniji ili po položaju najviši revizor, može biti imenovana voditeljem tima. Voditelj tima odgovoran je za izvršenje revizijskog posla i dodjelu zadataka članovima tima. Voditelj tima osigurava visoku kvalitetu i pravovremenu proizvodnju rezultata revizijskog tima. Dobra prakse je tragati za prigodama za usavršavanje osoblja u okviru revizijskog rada. Primjer toga bilo bi odabrati revizora s manje iskustva za voditelja tima, istovremeno mu osiguravajući podršku i poduku (coaching) iskusnijeg revizora.
58. Pri izradi plana revizije važno je utvrditi vremenski raspored i potrebne resurse. Revizor mora uzeti u obzir postoji li potreba za konsultacijama s internim ili vanjskim ekspertima (konsultantima, drugim revizorima), kako bi se unaprijedila kvaliteta revizije. Plan sa ključnim tačkama može pomoći da tim podijeli proces revizije u manje dijelove. To mu olakšava da procijeni koliko je realna upotreba resursa u odnosu na rad. Ako plan pokaže velika vremenska ograničenja, tim možda bude trebao produžiti rokove ili razmotriti koja su to revizijska pitanja najvažnija, te vrijeme i resurse utrošiti shodno tome. Ponekad se na manje važna pitanja može odgovoriti korištenjem metoda prikupljanja podataka koje su vremenski manje zahtjevne, poput korištenja dostupnih sekundarnih izvora umjesto korištenja upitnika ili podataka iz intervjua.
59. Dobra je praksa dokumentirati korištenje budžetom predviđenih resursa i radnih dana, kao i postignutih referentnih tačaka. Ovo posljednje može se obaviti elektronski ili dokumentirati u radnim dokumentima, sa značajnim događajima tokom revizije. Tamo gdje se radi o složenijim revizijama VRI može razmotriti imenovanje iskusnog supervizora ili upravnog odbora koji bi usmjeravao tim i pratio napredovanje revizije.
60. Supervizori (osobe zadužene za nadzor) revizije osiguravaju usmjerenje i savjete osoblju koje je dodijeljeno za rad na konkretnoj reviziji kako bi obradili ciljeve i slijedili primjenjive zahtjeve. Istovremeno, stalno su informirani o značajnim problemima s kojima se osoblje suoči, pregledaju obavljene posao te osiguravaju efektivnu obuku na radu. Priroda i razmjere nadzora osoblja i pregleda revizijskog rada može varirati, ovisno o više faktora, poput veličine revizijske organizacije, važnosti posla, iskustva osoblja. Obično je preporučljivo redovno informirati više i najviše rukovodstvo o napretku revizije i nalazima do kojih se dođe, zaključcima i preporukama.

Upravljanje revizijskim rizicima

61. Dobra je praksa u plan revizije ili predstudiju uvesti diskusiju o konkretnim revizijskim rizicima i načinu na koji revizor iste namjerava ublažiti. Procjena rizika može imati brojne oblike, ali se može provesti odgovaranjem na sljedeća pitanja:
- a) Postoji li dostatno dostupnih podataka i jesu li ovi podaci kvalitetni?
 - b) Posjeduje li revizijski tim dostatna znanja i vještine za konkretnu reviziju?
 - c) Jesu li ostvarivi rokovi i resursi (sati/fondovi) potrebni kako bi se revizija provela?
 - d) Je li tema revizije osjetljiva, izrazito vidljiva u javnosti ili kontroverzna ? (politička osjetljivost, medijska osjetljivost, parlamentarna osjetljivost)
 - e) Je li revizija i/ili predmet revizije izrazito složen?
 - f) Postoji li rizik u svezi s integritetom rukovodstva ili odnosa sa subjektom?
62. Ukoliko je revizijski rizik značajan možda bude nužno razraditi strategije za ublažavanje rizika i/ili modificiranje plana revizije. Revizor tada može razviti i modificirati strategiju prikupljanja dokaza kako bi ublažio revizijski rizik. Tako npr. može biti od koristi razmotriti:
- a) mogućnost drugačijeg kombiniranja osoblja – uključivanje, npr. više višeg osoblja;
 - b) korištenje dodatnih internih ili vanjskih eksperata;
 - c) prilagođavanje strategije i metoda za prikupljanje i analizu podataka;
 - d) uspostava posebnih aranžmana komunikacija sa subjektom revizije;
 - e) uspostava posebnih mjera kontrole kvalitete.

Komunikacija u fazi planiranja

63. Poželjno je kontakte sa subjektom revizije i relevantnim akterima planirati tokom faze dizajniranja i tokom cijelog procesa revizije kako bi ih se u kontinuitetu informiralo o napretku revizije.
64. Prakse u pogledu komunikacija mogu se razlikovati. Neke VRI preferiraju da subjektu revizije – posebice višem rukovodstvu – pruže detaljne informacije o dizajnu studije, s obzirom da njihovo rano uključivanje može pomoći da se subjekt revizije uvjere u prirodu i opseg revizijskih kriterija. Druge VRI u ovoj fazi ne pružaju detaljne informacije i preferiraju da takve informacije daju nakon što je prijedlog revizije odobren. Čak i bez pružanja detaljnih informacija, općenito je dobra praksa da se subjektu revizije pruže informacije o pretpostavkama i razlozima koji stoje iza odluke da se ova faza realizira. Preliminarne diskusije sa subjektom revizije su od vitalnog značaja kako bi se subjekta informiralo o dizajnu, o čemu bi moguća revizija mogla niti i zašto bi mogla biti poduzeta.

65. Diskusije s rukovoditeljima i osobljem subjekta revizije su važne kako bi se stekla osnovna znanja o domeni revizije i njoj funkciji i uvjetima. Kako bi se izbjegli nedorazumi, poželjno je subjektu revizije informirati o svim takvim kontaktima. Dijalozi sa subjektom revizije tako mogu malo preusmjeriti inicijalne ciljeve same revizije. Osim toga, podjednako je važno diskutirati i sa internim revizorima i iskoristiti njihovo iskustvo.

Tekstualni okvir 3

Sljedeće teme mogu poslužiti kao primjeri za diskusiju sa subjektom revizije tokom faze dizajniranja revizije:

- a) jesu li reviziju zahtijevali drugi, zakonodavno tijelo npr., ili je to vlastita inicijativa VRI;
- b) adresira li revizija opći rizik, uključuje li stratešku procjenu ili odnosi li se na pitanja ekonomičnosti, efikasnosti ili efektivnosti, i ako da, na kojim temeljima;
- c) svrha i ciljevi predstudije;
- d) dizajn i opseg revizije, vrijeme i rokovi, metodologija;
- e) revizijski kriteriji;
- f) vrsta informacija koju VRI može trebati od subjekta revizije kako bi izgradila znanje, testirana potencijalni dizajn, itd.

66. Pored sastanaka i diskusija sa subjektom revizije, više je metoda koje se mogu koristiti kao podrška procesu komunikacija u fazi dizajniranja revizije:

- a) *Poslati pismo* direktno šefu subjekta revizije. Ovo će osigurati odgovarajuću prezentaciju revizije višem rukovodstvu. Moguće je napraviti i obrazac pisma kako bi se osiguralo da se informacija na isti način prezentira u svim revizijama.
- b) *Izraditi letak* kojim se prezentira mandat i načela revizije učinka i opisuje proces revizije. To će olakšati razumijevanje šta to revizija učinka zaista jeste i šta će proces revizije podrazumijevati. Letak se može postaviti na internet-stranicu VRI kao opći uvod u reviziju učinka.
- c) *Identificirati kontakt-osobe* subjekta revizije – kako biste revizoru omogućili da ima izravan kontakt sa subjektom revizije i kako biste omogućili da se proces revizije odvija bez problema. Bez obzira na to, važno je da više rukovodstvo obje strane bude u kontinuitetu informirano o važnim pitanjima, što je nešto što je moguće olakšati putem kontakt-osobe.

67. Revizorova je odgovornost omogućiti odgovarajući dijalog i komunikaciju. Pa ipak, ukoliko dođe do nesuglasja, važno ga je rješavati na profesionalan i fer način – slušati pažljivo, fokusirati se na činjenice, biti objektivan i zadržati integritet.

PROVEDBA

68. Ovo poglavlje sadrži uvjete i smjernice za provedbu revizija učinka. Svrha ovih zahtjeva je uspostaviti ukupni pristup koji će revizor primjenjivati pri provedbi revizije učinka. Zahtjevi se prije svega odnose na prikupljanje dostatnih i odgovarajućih dokaza, te korištenje ovih dokaza kako bi se odgovorilo na cilj revizije i revizijska pitanja.

Dokazi

Zahtjev iz ISSAI-ja 3000:

Revizor je dužan prikupiti dostatne i odgovarajuće revizijske dokaze kako bi definirao revizijske nalaze, sačinio zaključke kao odgovor na cilj (ciljeve) revizije te izdao preporuke kada je to relevantno i kada to omogućava mandat VRI. (ISSAI 3000/106)

Smjernice

69. Kako bi odgovorio na revizijska pitanja i došao do zaključka o cilju (ciljevima) revizije, revizor mora prikupiti potrebne dokaze. Odluka o tome kako postupiti u procesu prikupljanja podataka generalno se donosi pri dizajniranju revizije (vidjeti poglavlje o planiranju). Ovisno o tome koliko je detaljan opći plan revizije, možda bude nužno na stvarnom početku revizije dodatno pojasniti gdje i kako će se prikupljati potrebni dokazi. Od pomoći može biti priprema detaljnih planova revizije, ukoliko to već nije urađeno u fazi planiranja.

70. Kada revizijski dokazi budu prikupljeni, revizor mora procijeniti jesu li dokazi dostatni i odgovarajući. Na temelju ove procjene revizor mora odlučiti je li potrebno još ili druga vrsta dokaza.

Kako prikupiti dostatne i odgovarajuće dokaze

71. U revizijama učinka dokazi su rijetko konačni (da/ne ili ispravno/pogrešno). Češći je slučaj da su dokazi uvjerljivi ('ukazuju na zaključak da...').

Kada se radi u područjima gdje su dokazi uvjerljivi prije negoli konačni, može biti od koristi u fazi planiranja ili na početku provedbene faze obaviti razgovore sa ekspertima u danoj domeni o prirodi dokaza koje treba prikupiti te načinu na koji će ih revizor analizirati i tumačiti. Takav pristup smanjuje rizik od pogrešnog razumijevanja dokaza i može ubrzati proces revizije. Također je važno da revizor traži informacije iz različitih izvora, s obzirom na to da organizacije, pojedinci u organizaciji, eksperti i zainteresirane strane imaju različite uglove gledanja i argumente koje žele prezentirati.

72. Cilj faze planiranja je propisno i temeljito isplanirati reviziju kako bi se mogle primijeniti metode prikupljanja podataka opisane u planskim dokumentima. U fazi provedbe revizor mora nastaviti identificirati potencijalne izvore informacija koji bi se mogli iskoristiti kao dokazi. Tokom faze planiranja nije moguće predvidjeti sve situacije, te stoga revizor možda bude trebao prilagoditi opseg revizije, pitanja, kriterije i metode za prikupljanje podataka i njihovu analizu tokom faze provedbe. Poželjno je ograničiti radikalne promjene u dizajnu revizije, osim ako su neizbježne. O materijalnim promjenama na dizajnu odlučuje rukovodstvo i o njima je potrebno informirati subjekt revizije.

73. Revizor također mora procijeniti je li nedostatak dostatnih i odgovarajućih dokaza uzrokovan nedostacima u internim kontrolama ili drugim slabostima programa i da li bi nedostatak dostatnih i odgovarajućih dokaza mogao predstavljati temelj za revizijske nalaze.

Procjena jesu li dokazi dostatni i odgovarajući

74. Pojam dostatnih i odgovarajućih dokaza za reviziju je integralan (vidjeti ISSAI 3000/106-111). Kod procjenjivanja dokaza revizor mora utvrditi da li je dokaz uzet u cjelini dostatan i odgovarajući kako bi se adresirali ciljevi revizije i poduprli nalazi i zaključci. Ciljevi revizije mogu široko varirati, jednako kao i stepen rada nužan kako bi se procijenilo jesu li dokazi dostatni i odgovarajući za adresiranje ciljeva. Pojam rizika i materijalnosti revizoru pomaže u procjeni revizijskih dokaza (vidjeti poglavlje o revizijskim rizicima i materijalnosti u GUID-u 3910).

Tekstualni okvir 4

Dostatnost

je mjera količine dokaza koji se koriste kako bi se adresirali ciljevi revizije i poduprli revizijski nalazi i zaključci.

Odgovarajući dokazi (primjerenost)

predstavlja mjeru kvalitete dokaza koja obuhvata relevantnost – značajnost, valjanost i pouzdanost dokaza koji se koriste kako bi se adresirali ciljevi revizije i poduprli revizijski nalazi i zaključci.

a) Relevantnost

- se odnosi na razmjere u kojima dokazi pokazuju logički odnos sa i važnost za cilj (ciljeve) revizije i revizijska pitanja na koja se nastoji odgovoriti.

b) Valjanost

- se odnosi na razmjere u kojima dokazi imaju značenje ili predstavljaju razuman temelj za mjerenje onoga što se procjenjuje.

c) Pouzdanost

- se odnosi na razmjere u kojima revizijske dokaze podupiru potkrepljujući podaci iz niza izvora ili koji proizvode iste revizijske nalaze kada se iznova testiraju.

75. Kako je spomenuto, postoje različite vrste i izvori dokaza koje revizor može koristiti. Svaka vrsta dokaza ima vlastite prednosti i slabosti. Kod ocjenjivanja primjerenosti dokaza korisno je imati na umu sljedeće suprotnosti:

- Dokumentarni dokazi su pouzdaniji od usmenih, ali pouzdanost ovisi o izvoru i svrsi dokumenta;
- Dokazi u vidu izjava, koji su potkrijepljeni pisanim dokumentima, pouzdaniji su od samih usmenih dokaza;
- Dokazi koji se temelje na većem broju intervjua skupa su pouzdaniji od onih koji se temelje na jednom ili nekoliko intervjua;
- Dokazi u vidu izjava koji su dobiveni pod uvjetima u kojima osobe mogu slobodno govoriti pouzdaniji su od dokaza koji su dobiveni pod okolnostima u kojima se osobe mogu osjećati zastrašenima;
- Dokazi dobiveni od stručne, vjerodostojne i nepristrane treće strane pouzdaniji su od dokaza dobivenih od rukovodstva subjekta revizije ili drugih koji imaju izravan interes u subjektu revizije;
- Dokazi dobiveni iz okruženja u kojem su unutarnje kontrole efektivne pouzdaniji su od dokaza dobivenih iz okruženja u kome su unutarnje kontrole slabe ili ne postoje;
- Dokazi dobiveni kroz izravne opservacije, izračune i inspekciju pouzdaniji su od dokaza koji su dobiveni neizravno;
- Izvorni dokumenti su pouzdaniji od kopiranih.

76. Pri procjenjivanju dostatnosti dokaza korisno je poći od sljedećih pretpostavki:

- a) Što je veći revizijski rizik, to je potrebna veća količina (kvantiteta) i kvaliteta;
- b) Jači dokazi mogu omogućiti korištenje manje dokaza;
- c) Velike količine revizijskih dokaza ne mogu kompenzirati nedostatak značaja, valjanosti ili pouzdanosti;
- d) Više je dokaza, po pravilu, potrebno ukoliko subjekt revizije ima različito mišljenje o predmetu revizije.

77. Revizor mora utvrditi ukupnu dostatnost i primjerenost dokaza i osigurati razuman temelj za nalaze i zaključke, u kontekstu revizijskih ciljeva. Profesionalna prosudba revizoru pomaže u utvrđivanju dostatnosti i primjerenosti dokaza u cjelini (vidjeti i poglavlje o profesionalnoj prosudbi i skepticizmu u ISSAI-ju 3910). U procesu utvrđivanja dostatnosti i primjerenosti dokaza, te u izvještavanju o rezultatima revizorskog rada obično se koristi tumačenje, sažimanje ili analiziranje dokaza. Tamo gdje je to primjereno, revizor može koristiti statističke metode za analizu i tumačenje dokaza kako bi procijenio njegovu dostatnost.

Tekstualni okvir 5

Dostatni i primjereni (odgovarajući) dokazi

- a) Dokazi su dostatni i primjereni (odgovarajući) kada daju razuman temelj za potkrepljenje nalaza ili zaključaka u kontekstu ciljeva revizije.
- b) Dokazi nisu dostatni ili primjereni (odgovarajući) ukoliko:
 - njihovo korištenje nosi neprihvatljivo visok rizik koji bi mogao revizora dovesti do toga da donese netačan ili neispravan zaključak;
 - imaju znatna ograničenja, uzimajući u obzir ciljeve revizije te namjeravano korištenje dokaza;
 - ne osiguravaju adekvatan temelj za adresiranje ciljeva revizije ili ne podupiru nalaze i zaključke. Revizor takve dokaze ne može koristiti kao potkrepljenje za nalaze i zaključke.

Nalazi i zaključci

Zahtjev iz ISSAI-ja 3000:

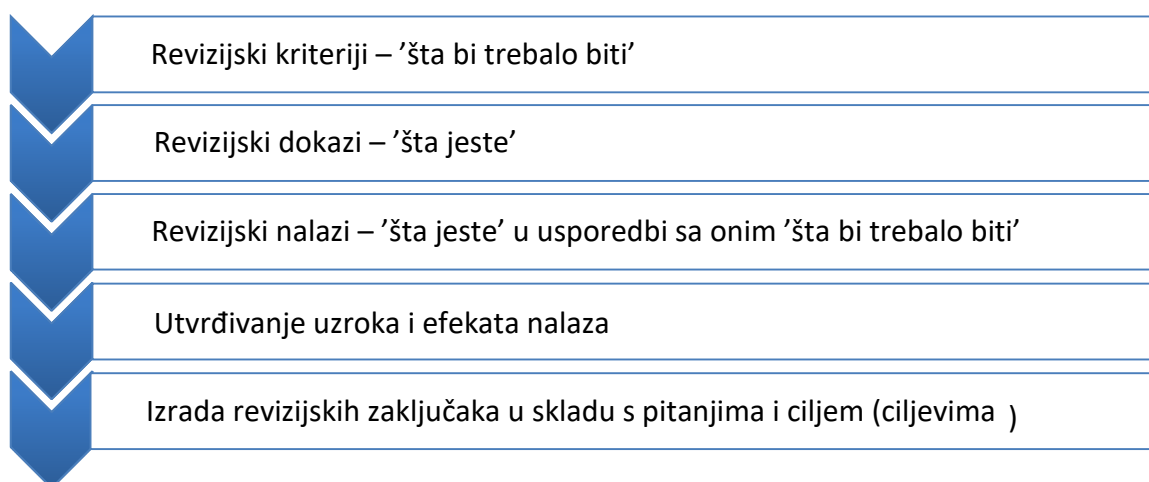
Revizor je dužan analizirati prikupljene informacije i osigurati da se revizijski nalazi postave u perspektivu i odgovore na cilj (ciljeve) revizije te revizijska pitanja; preformuliranje cilja (ciljeva) revizije i revizijskih pitanja ukoliko je potrebno.

(ISSAI 3000/112)

Smjernice

78. Revizija učinka obuhvata niz analitičkih procesa koji se postupno razvijaju kroz uzajamnu interakciju, čime se omogućuje da se korištena pitanja i metode produbljuju i rafiniraju. Cijeli proces je usko povezan sa izradom nacrtu izvještaja o reviziji. Izvještavanje se može smatrati za integralni dio analitičkog procesa koji kulminira odgovorima na cilj (ciljeve) revizije i revizijska pitanja (vidjeti poglavlje o izvještavanju u daljnjem tekstu).

79. Analitički koraci u postizanju revizijskih zaključaka mogu se ilustrirati na sljedeći način:



80. Prvi korak je utvrđivanje revizijskih kriterija, koji se radi u fazi planiranja. Drugi korak je prikupljanje dokaza i procjena jesu li dostatni i primjereni (odgovarajući).

81. Treći korak je onaj u kojem revizor koristi dokaze kako bi odgovorio na cilj (ciljeve) revizije i revizijska pitanja. Kada se kriteriji usporede sa stvarnim stanjem, generiraju se revizijski nalazi.

82. Četvrti korak: kada je revizor identificirao odstupanje između onoga 'šta bi trebalo biti' i onoga 'šta jeste', poželjno je da utvrdi, gdje je to moguće, zašto je do odstupanja došlo (uzrok) i koje su njegove posljedice (efekt).

83. U petom koraku revizor na temelju nalaza dolazi do zaključaka. Formuliranje zaključaka može zahtijevati značajnu mjeru profesionalne prosudbe i tumačenja revizora kako bi odgovorio na revizijska pitanja i cilj (ciljeve). Prije negoli se izvuku zaključci, potrebno je razmotriti kontekst i sve relevantne argumente, te različite uglove gledanja. U tom smislu preporučljivo je osigurati uključenost višeg rukovodstva VRI (vidjeti poglavlje o kontroli kvalitete u GUID-u 3910).

Dolazak do revizijskih nalaza

84. Revizijski nalazi su rezultati analiziranja i procjene konkretnih dokaza i njihovog odnosa spram revizijskih kriterija. Od ove tačke revizijski dokazi se koriste za davanje odgovora na revizijska pitanja, što zauzvrat služi kao temelj za izvlačenje zaključaka u skladu s ciljem (ciljevima) (vidjeti primjer matrice dizajna revizije u poglavlju o planiranju iznad). Revizijski nalazi obično sadrže sljedeće elemente: kriterije ('šta bi trebalo biti'), dokaze ('šta jeste'), uzroke ('zbog čega postoji odstupanje od kriterija') i efekte ('koje su posljedice').
85. Zadovoljavanje ili premašivanje kriterija može ukazivati na 'dobru praksu' koja vodi ka dobrom učinku. Neuspjeh u zadovoljavanju kriterija ukazivalo bi na to da su potrebna poboljšanja. Nerealno je pak očekivati da će učinak subjekta revizije u smislu ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti uvijek zadovoljavati kriterije. Važno je cijeniti da zadovoljavajući učinak ne znači savršen učinak, već se temelji na onome što bi razumna osoba očekivala, uzimajući u obzir okolnosti u kojima djeluje subjekt revizije. Štaviše, kriteriji se ne mogu uvijek zadovoljiti u cijelosti. Na primjer, to može biti slučaj s određenim međunarodnim sporazumima koje je možda teško zadovoljiti promatrano kratkoročno ili srednjoročno. 'Zadovoljavajući učinak' može se, u ovom smislu, razumjeti kao postizanje onoga što se realno može postići kako bi se to postupno stanje popravilo ka ispunjavanju kriterija. To znači da, bez obzira na to ispunjava li subjekt revizije kriterije ili ne, revizor mora razmotriti i materijalnost i primijeniti profesionalnu prosudbu kod tumačenja kako to djeluje na učinak subjekta revizije.
86. Većina revizija podrazumijeva neku vrstu analize kako bi se razumjelo ili objasnilo ono što se opaža. Pri analiziranju prikupljenih informacija preporučljivo je da se revizor fokusira na revizijska pitanja i cilj (ciljeve). To će pomoći u organiziranju podataka, te osigurati fokus u analizi. Ovisno o cilju revizije i vrstama dokaza koji se koriste, primjenjuje se širok spektar modela ili metoda. Gotovo sve revizije uključuju različite oblike analize dokumentacije. Ovisno o količini dokumenata i kriterija koji se analiziraju, analiza može varirati u smislu detaljnosti. Brojne revizije pored toga uključuju intervjue sa subjektom revizije ili drugim relevantnim akterima. Ovi se intervjui mogu realizirati na više načina, ovisno o cilju intervjua – strukturirani intervjui mogu poslužiti kao temelj za napredniju analizu, dok manje formalni intervjui mogu poslužiti kao temelj za ispitivanje stajališta subjekta revizije. Pored toga, mogu se koristiti različite vrste statističkih metoda – kako bi se analizirale velike količine podataka – od osnovnih do naprednijih metoda – ovisno o vrsti podataka koji se koriste. U svim revizijama diskusija unutar tima, te sa kolegama i rukovodstvom, osigurava esencijalne inpute u momentu kada se procjenjuju i izrađuju nalazi i zaključci. Konačno, diskusije sa subjektom revizije, a u određenim slučajevima u okviru fokusne skupine, mogu revizoru dati vrijedne inpute u ovoj fazi revizije.

Tekstualni okvir 6

Primjeri nekih od različitih metoda i modela analize

- a) Statistička analiza podataka;
- b) Analiza dokumenata i fizičkih dokaza;
- c) Sistematska analiza intervjua;
- d) Studije dokumenata ili fizičkih dokaza;
- e) Diskusija s revizijskim timom, sa iskusnim kolegama i rukovodstvom;
- f) Diskusija sa subjektom revizije;
- g) Diskusije u/sa fokusnim skupinama.

87. Za analizu će ponekad biti potrebna i usporedba nalaza, na primjer:

- a) sistemsko ocjenjivanje različitih institucija spram referentnih mjerila (benchmarking) – najmanje uspješna institucija može učiti od najuspješnije;
- b) usporedba revidiranog područja sa sličnim područjem revizije u drugoj zemlji ili nadležnosti.

Utvrđivanje uzroka i efekta (posljedice) nalaza

88. Premda je važno tražiti pojašnjenja za odstupanja od kriterija, uzroci se moraju prezentirati s oprezom. Moraju biti potkrijepljeni dostatnim i odgovarajućim revizijskim dokazima. Od važnosti je razmotriti stajališta subjekta revizije o razlozima za probleme ili slabosti u pogledu učinka. Ukoliko se takva stajališta ne temelje na dostatnim i odgovarajućim revizijskim dokazima, revizor ne može zdravo za gotovo uzeti da su relevantni ili ispravni/tačni. Ukoliko stajališta subjekta revizije nisu dostatno potkrijepljeni dokazima, već razumno, prema profesionalnoj prosudbi revizora, revizor može odabrati da stajališta subjekta revizije prezentira u izvještaju.

89. Revizoru se savjetuje da identificira moguće efekte nezadovoljavanja kriterija. Ako je to moguće, kod identificiranja efekata stvarno stanje mora se usporediti s idealnim – onima u kojima bi kriteriji bili zadovoljeni. U određenoj mjeri ovi efekti mogli bi se razmotriti u ranijoj fazi, kao motivacija za provedbu revizije tog konkretnog problema.

90. Efekti bi se mogli identificirati kao ono što se već desilo ili kao ono što se smatra za izvjestan budući efekt na temelju logičkog rezoniranja. Priroda nalaza određuje može li revizor prezentirati stvarne ili moguće efekte. Stvarni efekti iz prošlosti ili trenutnog stanja pomažu da se demonstriraju posljedice i, generalno, osiguraju razlozi zašto je potrebno korektivno djelovanje. Potencijalni efekti se općenito opisuju kao logične posljedice koje mogu uslijediti kada dokazi ne ispunjavaju kriterije. Mogući efekti su u određenoj mjeri spekulativni, te ih revizor mora koristiti s pažnjom, posebno u odsustvu bilo kakvih povezanih dokaza ili opaženih prošlih efekata.

91. Važno je da revizor pažljivo ispita odnose između uzroka i efekta (posljedice) te se fokusira na mogućnost da drugi vanjski faktori mogu utjecati na opaženi efekt. Može biti nužno primijeniti i napredne analitičke tehnike kako bi se dao odgovor na pitanja o uzrocima i efektima (posljedicama).

Tekstualni okvir 7

Važno je razumjeti prirodu svih veza koje mogu postojati između uzroka i efekta (posljedice). Nije uvijek slučaj da, na primjer, loše finansiranje uzrokuje lošije uvjete, odnosno stanje. Može biti da je zbog loše kvalitete skrbi konkretnoj organizaciji smanjeno finansiranje. Pri analiziranju i provjeri podataka revizor mora imati na umu da za postojanje određene veze mogu postojati brojni razlozi:

- a) Može postojati *direktna uzročno-posljedična veza*. Tako, na primjer, ukoliko sveučilište ima utvrđenu kvotu za upis svake godine, te poveća broj upisanih izvanrednih studenata, tada mora smanjiti broj upisanih redovnih studenata.
- b) Može postojati i *obrnuta uzročno-posljedična veza*. Tako, npr., loši rezultati na ispitu mogu biti uzrokovani nedovoljnim prisustvom, ali jednako tako nedovoljno prisustvo na nastavi može biti uzrokovano lošim ispitnim rezultatima.
- c) Veza koja postoji može biti i *koincidencija*. Tako, npr., može postojati veza između kvalitete zdravstvene skrbi u određenoj jedinici lokalne uprave i ispitnih rezultata u tom istom području, ali se teško može reći da jedno uzrokuje drugo.
- d) Može postojati i *zbunjujući efekt*. Tako, npr., veza između kvalitete zdravstvene skrbi i ispitnih rezultata može postojati zbog efektivnog korištenja resursa u jedinici lokalne uprave, što možda nije razmatrano kao dio rada na terenu.

Formiranje zaključaka nakon razmatranja nalaza

92. Nakon što utvrdi nalaze, utvrdi zašto kriteriji nisu zadovoljeni (uzroke), te moguće posljedice (efekte), revizor je spreman na izvlačenje zaključaka. Zaključci predstavljaju izjave koje izvodi iz navedenih nalaza. S obzirom na to da revizija učinka ukazuje na nedostatke u smislu ekonomičnosti, efikasnosti i/ili efektivnosti, zaključci moraju specificirati razloge zbog kojih dani aspekti ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti nisu u cijelosti ispunjeni.
93. Revizijski zaključci pojašnjavaju i dodaju značenje konkretnim nalazima u izvještaju. Zaključci predstavljaju revizorovo mišljenje i nadilaze puko ponavljanje nalaza. Dok se revizijski nalazi identificiraju usporedbom 'šta bi trebalo biti,' u skladu s kriterijima, s revizijskim dokazima (uključujući analitičke dokaze) o 'onome šta jeste', zaključci odražavaju i revizorovo pojašnjenje i stajališta na temelju ovih nalaza. Zaključci mogu uključivati identificiranje opće teme ili određenog obrasca u nalazima. Može se također identificirati i temeljni problem, koji objašnjava nalaze.

94. Zaključci moraju logički proizlaziti iz nalaza, slabosti ili problema sa učinkom i njihovih uzroka i posljedica (efekata). Poduzeti analitički koraci koji nadilaze nalaze morat će biti jasno pojašnjeni i opravdani.
95. Kada izvlači zaključke, često će biti nužno ponovno pregledati analize podataka i revizijske nalaze kako bi revizor bio siguran da se zasnivaju na kvalitetnim temeljima. Analiza podataka sastoji se od kombiniranja rezultata iz različitih vrsta izvora. Kako je to spomenuto ranije, postoje različite metode koje se mogu koristiti u takvoj analizi. U propisno provedenoj reviziji učinka, argumenti koji se daju su izbalansirani u odnosu na najkvalitetnije moguće protuargumente te su uzajamno odvagana različita suprotstavljena stajališta. Zaključci moraju biti utemeljeni na cilju (ciljevima, kriterijima, dokazima i nalazima).
96. Pri izvlačenju zaključaka revizor ih mora redovno testirati spram baze dokaza. Veća je vjerovatnoća da će biti kvalitetni oni zaključci koje potkrepljuju različite vrste dokaza od onih koji se temelje na samo jednom izvoru dokaza.
97. Moguće je da će u procesu izvođenja zaključaka biti nužno da revizor prilagodi ili donekle promijeni revizijsko pitanje, a u rijetkim situacijama čak i cilj (ciljeve) revizije. Možda bude nužno donekle izmijeniti revizijsko pitanje kada tokom analize postane jasno da nije moguće precizno odgovoriti na pitanje iz prikupljenih dokaza i nalaza. Idealno bi bilo da su se takve poteškoće identificirale te nužne izmjene uvele ranije u procesu revizije. Ukoliko izmjene budu nužne, moraju biti razmotrene i iskomunicirane kako interno, tako i sa subjektom revizije.
98. Važno je da revizor bude orijentiran ka ciljevima, da radi sistemski i s dužnom pažnjom i objektivnošću, te da pri analiziranju dokaza koristi profesionalnu prosudbu. Od vitalnog je značaja da zauzme kritički pristup i održi objektivnu distancu od iznesenih informacija. Istovremeno, mora biti prijemčiv za stajališta i argumente. Revizor mora biti u stanju stvari sagledati iz različitih perspektiva i održati otvoren i objektivan stav spram različitih stajališta i argumenata. Revizor koji nije prijemčiv možda propusti najbolje argumente. To naglašava i značaj donošenja racionalnih procjena, u kojima zanemaruje vlastite osobne preferencije i preferencije drugih. Stoga je važno da revizorova uključenost bude izražena u procesu refleksije i objektivne analize umjesto samo u 'presuđivanju' da su određeni stavovi ispravni (vidjeti poglavlje o profesionalnoj prosudbi i skepticizmu u GUID-u 3910).

Upravljanje revizijskim rizikom u fazi provedbe

99. Važno je pratiti revizijski rizik i planirane strategije njegovog ublažavanja tokom cijele revizije, te vršiti prilagodbe u skladu s promjenama u okolnostima kada je to nužno. Kvalitetno planiranje revizoru će omogućiti da pri provedbi revizije upravlja revizijskim rizikom, s obzirom na to da je u tom slučaju već planirao mogućnost različitih mogućih razvoja i scenarija.

Tako, na primjer, ukoliko planirana procedura prikupljanja podataka ne omogućava timu da prikupi dostatne dokaze, revizor treba izraditi alternativni plan za prilagodbu ovih procedura ili, ukoliko je nužno, prilagodbu revizijskih pitanja na koja je potrebno odgovoriti. Revizor također uvijek treba uzeti u obzir jesu li se revizijski rizici promijenili na način koji može dovesti do neodgovarajućih zaključaka, neizbalansiranih informacija ili do toga da ne dodaje na vrijednosti. U tom su smislu važne odgovarajuće procedure kontrole kvalitete i nadzora.

Dokumentacija tokom faze provedbe

100. Revizor je dužan reviziju dokumentirati na dostatan, potpun i detaljan način, u skladu s ISSAI-jem 3000/86. Pravovremeno pripremanje revizijske dokumentacije pomaže unapređenju kvalitete revizije i omogućuje efektivan pregled i evaluaciju dobivenih revizijskih dokaza i utvrđenih zaključaka, prije pisanja samog izvještaja. Upravo zato jer je teško rekonstruirati i zapamtiti sve konkretne aktivnosti koje se odnose na dokaze, više tjedana nakon što je posao obavljen, rad je potrebno dokumentirati onda kada ga revizorski tim završi, kako bi se smanjio rizik od netačne revizijske dokumentacije, unaprijedila kvaliteta revizije i efikasnost angažmana.
101. Priroda i opseg revizijskih dokumenata za određenu reviziju umnogome predstavlja stvar profesionalne prosudbe, na temelju jedinstvenih okolnosti koje su svojstvene za svaku pojedinačnu reviziju. Ipak, od revizora će se uglavnom očekivati da dokumentira:
- a) cilj (ciljeve), opseg i metodologiju revizije;
 - b) realizirani rad i dobivene dokaze koji potkrepljuju značajne prosudbe i zaključke.

Diskutiranje o preliminarnim nalazima i zaključcima – interno i eksterno

102. Kako rad odmiče, postupno se oblikuje nacrt izvještaja. Bilješke i zapažanja se organiziraju u strukturirani slijed, i kako interne i eksterne diskusije napreduju radi se na izradi nacrta teksta, vrše se procjene i ponovno se piše; detalji se provjeravaju i diskutira se o zaključcima. Komunikacija je od suštinskog značaja u okviru analitičkog postupka, jer revizor treba razmotriti kontekst i sve relevantne argumente i različite perspektive prije nego što donese finalne zaključke. Upravo stoga sa subjektom revizije i relevantnim zainteresiranim stranama treba održavati efektivnu i odgovarajuću komunikaciju.
103. Interne diskusije sa iskusnijim revizorima tokom analitičkog postupka mogu pomoći revizoru tokom analitičkog procesa – u mjerenju nalaza i procjeni preliminarnih nalaza i zaključaka

104. Postoji potreba, kada je riječ o eksternom kontekstu, za razmjenom informacija i diskutiranjem o ključnim problemima koji su se pojavljivali tokom revizije. Nužno je u ovoj fazi osigurati da je činjenična osnova opisa tačna i pravična, i da su analize sveobuhvatne i da se bave uzrocima identificiranih problema. Potrebno je predložiti različite argumente te nalaze staviti u kontekst. Sastanci sa subjektom revizije mogu poslužiti za potvrđivanje činjenica i za promoviranje izrade revizijskih nalaza i preporuka.
105. Dobra je praksa organiziranje sastanaka s višim rukovodstvom ili drugim javnim službenicima. Druga dobra praksa je organiziranje fokus grupa, u okviru kojih su različiti relevantni akteri i eksperti pozvani da diskutiraju o preliminarnim nalazima, zaključcima i preporukama. Mogućnost da se diskutira o različitim pitanjima/problemima sa svim glavnim relevantnim akterima će reviziji dati dodatnu vrijednost (vidjeti poglavlje o komunikacijama u GUID-u 3910).

IZVJEŠTAVANJE



106. Ovaj dio sadrži zahtjeve i smjernice za izvještavanje u okviru revizije učinka. Svrha zahtjeva je uspostava općeg okvira za priopćavanje rezultata revizije učinka. Zahtjevi se odnose na strukturu izvještaja, njegov sadržaj, objavljivanje i distribuciju.
107. Svrha izvještaja o reviziji je: (1) predložiti rezultate revizije ciljnom(im) korisniku(cima); (2) učiniti da rezultati budu manje podložni pogrešnom razumijevanju; (3) učiniti da rezultati budu dostupni građanima da bi se stvorila transparentnost, osim ako to nije jasno zabranjeno propisima; i (4) omogućiti praćenje (follow-up) kako bi se utvrdile odgovarajuće korektivne mjere koje je potrebno poduzeti.

Sadržaj izvještaja

Zahtjevi iz ISSAI-ja 3000:

Revizor je dužan sačiniti izvještaje o reviziji, koji su: a) sveobuhvatni, b) uvjerljivi, c) pravovremeni, d) čitljivi i e) uravnoteženi. (ISSAI 3000/116)

Revizor je dužan utvrditi revizijske kriterije i njihove izvore u izvještaju o reviziji. (ISSAI 3000/122)

Revizor je dužan pobrinuti se da revizijski nalazi jasno proizlaze iz cilj(eva) revizije i/ili revizijskih pitanja, ili pojasniti zašto ovo nije bilo moguće. (ISSAI 3000/124)

Smjernice

108. Izvještaj o reviziji učinka ima za cilj unaprijediti znanje i istaknuti nužna unapređenja. Revizor izvještava o ekonomičnosti i efikasnosti kojom se dobivaju i koriste resursi, i o efektivnosti postizanja ciljeva. Ti izvještaji mogu značajno varirati kada je riječ o njihovom opsegu i prirodi, na primjer bave se time jesu li resursi bili upotrijebljeni na pravilan način, komentirajući utjecaj politika i pravila i programa i preporučujući promjene koje će dovesti do unapređenja.

109. Kada se piše izvještaj o reviziji od ključnog je značaja da revizorski tim, šefovi i osobe zadužene za kontrolu kvalitete razmotre zaključke koji se odnose na revizijske nalaze, dokaze, podatke i revizijske kriterije. Nalazi i zaključci moraju biti potkrijepljeni dostatnim odgovarajućim dokazima. Preporuke, ukoliko ih ima, moraju biti povezane sa nalazima i zaključcima. Bit će važne i odgovarajuće procedure subjekta revizije za odobravanje i vrednovanje činjenica.

Pisanje sveobuhvatnih izvještaja

110. Važno je da izvještaj promovira odgovarajuće i tačno razumijevanje materije i uvjeta na koje se revizija fokusirala. Kako bi se napisao sveobuhvatan izvještaj revizor uglavnom uključi opis revizijskog(skih) cilja(eva) i opseg i metodologiju koja je korištena da bi se odgovorilo na cilj (ciljeve) revizije i revizijska pitanja. Čitatelji trebaju biti informirani kako bi razumjeli svrhu revizije, prirodu i opseg realiziranog revizijskog posla, kao i kontekst i perspektive koje se odnose na ono što je predloženo u izvještaju.

111. Čitatelji također trebaju znati ima li značajnih ograničenja u vezi s revizijskim ciljem(evima), opsegom, metodologijom ili prikupljenim podacima kako bi na pravilan način tumačili nalaze i preporuke u izvještaju, a da pri tome ne budu dovedeni u zabludu.
112. U izvještaju revizor obično identificira značajne pretpostavke do kojih je došao tokom revizije, i opisuje korištene metode i kriterije, uključujući i njihove izvore. Revizor ima krajnju odgovornost da u finalnom izvještaju definira i pojasni korištene kriterije, uključujući i korištene izvore (vidjeti poglavlje o planiranju u ovom ISSAI-ju za više informacija o kriterijima).
113. Revizor može predočiti i dodatne informacije da bi uspostavio kontekst za sveobuhvatnu poruku i pomogao čitatelju da razumije nalaze i značaj pitanja o kojima se diskutiralo. Odgovarajuće dodatne informacije mogu uključivati informacije o tome kako program i aktivnosti funkcioniraju, značaj programa i aktivnosti, opus odgovornosti subjekta revizije, pojašnjenje pojmova.
114. I najvažnije, kako bi se napisao sveobuhvatan izvještaj revizor treba predočiti dostatno odgovarajućih dokaza koji potkrjepljuju nalaze i zaključke koji se odnose na revizijski(ske) cilj(eve).

Pisanje uvjerljivih izvještaja

115. U uvjerljivom izvještaju revizijski nalazi i zaključci odnose se na revizijski(e) cilj(eve) i pitanja, i predstavljeni su na uvjerljiv i objektivan način. Izvještaj ima logičan tok, koji prati nalaze, zaključke i revizijske kriterije. Osim toga, zaključci i preporuke prate logiku revizijskih nalaza i predočenih činjenica i argumenata. Uvjerljiv izvještaj također treba biti tačan. Tačan izvještaj utemeljen je na činjenicama, sa jasno navedenim izvorima, metodama i pretpostavkama tako da njegovi korisnici mogu prosuđivati koliko značaja pridati dokazima i zaključcima. Jezik i ton koji se koristi je neutralan, i predočeno je dovoljno informacija kako bi se čitatelj uvjerio u valjanost nalaza, osnovanost zaključaka i značaj provedbe preporuka. Predočene su različite perspektive, mišljenja i argumenti.
116. Jedan način da se pomogne revizoru da se pripremi uvjerljiv i tačan izvještaj je da se angažira osoba koja vrši kontrolu kvalitete. To je iskusen revizor koji nije bio uključen u danu reviziju i koji provjerava jesu li činjenice, slike i podaci tačno predočeni, jesu li nalazi potkrijepljeni dokazima u radnoj dokumentaciji na odgovarajući način, i proizlaze li zaključci i preporuke logično iz dokaza.

Pisanje pravovremenih izvještaja

117. Izvještaj treba predočiti koncizne i ažurirane informacije, koje vlast, zakonodavac i subjekti revizije mogu koristiti za vlastita unapređenja. Kako bi se izvještaji maksimalno koristili, cilj revizora je predočiti relevantne dokaze u vrijeme kada su oni potrebni ciljnim korisnicima. Isto tako, dokazi predočeni u izvještaju od veće su pomoći ako se odnose na tekuće probleme. Stoga je pravovremeno izdavanje izvještaja izuzetno važno. Neke VRI kontroliraju vrijeme kada će realizirati svoj rad tako što utvrđuju specifične datume koji se podudaraju sa sjednicama zakonodavnog tijela. Tako je datum danog revizijskog izvještaja unaprijed utvrđen. U drugim slučajevima, VRI mogu imati fleksibilnost pri uspostavljanju rokova, dok istovremeno uzimaju u obzir potrebe ciljnih korisnika i najbolje vrijeme za izdavanje izvještaja o reviziji.
118. Tokom revizije revizor može izdati vanredni izvještaj subjektu revizije o bitnim problemima, ako je to moguće u skladu s nadležnostima datim VRI. Takva komunikacija ukazuje subjektu revizije na probleme kojima odmah treba posvetiti pažnju i omogućava poduzimanje korektivnih mjera prije nego što se izradi konačni izvještaj. (vidjeti poglavlje u GUID-u 3910 o komunikaciji).

Pisanje izvještaja prilagođenih čitatelju

119. S ciljem postojanja efektivne dodane vrijednosti, važno je da izvještaj o reviziji učinka bude jasan, koncizan, logičan i fokusiran na tematsku oblast. Izvještaji uglavnom imaju veći utjecaj na širu publiku kada su prilagođeni čitateljima.

Zadovoljavanje potreba ciljne publike

120. Ključni faktor uspjeha za izvještaje prilagođene čitatelju je da se utvrdi publika i razumiju njene potrebe. Zakonodavac i tijela javne vlasti jesu primarna publika izvještaja o reviziji učinka. Ipak, postoje i druge zainteresirane strane, poput građana, akademske zajednice, predstavnika privatnog sektora i medija, koji mogu imati različit fokus u odnosu na ishode (krajnje rezultate) revizije učinka.

Djelotvorna (efektivna) struktura izvještaja

121. Na početku pisanja izvještaja o reviziji važno je da se utvrdi nacrt strukture kako bi se olakšalo organiziranje i tok samog teksta. Efektivna struktura izvještaja omogućava da on zadobije pažnju čitatelja, da prenese svrhe revizije, predoči kompleksne probleme i da jasna tumačenja rezultata. Korištenje pristupa „večernja zabava“ može revizoru pomoći da napiše čitljivu strukturu izvještaja. Pristup večernje zabave je analogan pravoj situaciji na nekoj večernjoj zabavi kada imate jako malo vremena da privučete pažnju vaših gostiju. Sastanak tipa 'večernje zabave' se organizira nakon prikupljanja i analize podataka i cilj je da se izrade precizni, interesantni zaključci u izvještaju koji će se svi moći prezentirati u 10 do 15 sekundi i na temelju kojih će se dalje nadograditi dodatni detaljniji nivoi.

Tekstualni okvir 8

Savjeti za koncipiranje izvještaja koji će se čitati s lakoćom:

- a) osigurajte da sadržaj proizlazi iz revizijskog(skih) cilja(eva) i da je čitatelju prezentirano dostatno informacija kako bi razumio temu;
- b) razdijelite tekst koristeći više naslova;
- c) budite jasni kada je riječ o glavnoj poenti svakog dijela i pasusa i na koji način je ona povezana sa širom temom revizije;
- d) koncipirajte vaš izvještaj kako bi bio lako čitljiv, tako da izgleda organizirano i neopterećujuće;
- e) izbjegavajte pretjerano upućivanje na druge dijelove izvještaja i skraćenice.

Jasno pisanje

122. Lako čitljiv izvještaj mora biti jasan. Kako biste pospješili jasnoću:

- a) izbjegavajte žargon. Ako je nužno koristiti tehničke, stručne ili strane termine i skraćenice, potrebno ih je pojasniti. Poželjno je da čitatelju, ukoliko dajete pojašnjenja, to učinite ili u rječniku stranih termina ili u fusnotama;
- b) izbjegavajte dvosmislenosti;
- c) koristite dosljedno iste termine za konkretno mišljenje ili objekte;
- d) koristite aktiv, a ne pasiv;
- e) budite koncizni. Koristite kratke dijelove, pasuse i rečenice;
- f) koristite primjere da biste prikazali revizijske nalaze i zaključke;
- g) koristite vizualne prikaze kako biste privukli pažnju na glavne stvari. Koristite liste, tabele, dijagrame, mape i ostale ilustracije kako biste predstavili kompleksne podatke, kao i veliki broj podataka. Njima uvijek možete efektivnije prenijeti poruku, nego što to možete učiniti tekstem. Ipak, neka i tabele i grafički prikazi budu jednostavni. Pobrinite se da oni ilustriraju samo jednu ideju i da ih čitatelj može odmah razumjeti.

Pisanje uravnoteženog (izbalansiranog) izvještaja

123. Rad koji je temelj za izvještavanje o reviziji učinka mora biti pravičan i potkrepljivati sve nalaze, zaključke i preporuke da bi se optimizirao njegov utjecaj. Revizor treba objasniti posljedice/utjecaje problema u izvještaju revizije, jer će to omogućiti čitatelju da bolje razumije bitne probleme. To će zauzvrat potaknuti subjekta revizije da primijeni korektivne radnje i da dovede do unapređenja

U pripremi uravnoteženog i konstruktivnog izvještaja korisno je da se:

- a) *Nalazi predoče objektivno i pravično.* Predočite i tumačite činjenice na neutralan način, izbjegavajući pristrane informacije ili jezik koji može potaknuti defanzivnost i suprotstavljanje;
- b) *Predočite različite perspektive i stavove.* Tamo gdje je moguće da se dokazi legitimno tumače na različite načine, to treba prezentirati kako bi se osigurala pravičnost i izbalansiranost. Prateći osnovne argumente, čitatelj će moći bolje razumjeti konačne zaključke i preporuke;
- c) *Budite kompletni.* Kompletan izvještaj uključuje i dobre i loše strane i odajte priznanje tamo gdje je to zaslužno. Uključivanje pozitivnih aspekata može potaknuti unapređenje učinka tijela javne uprave koja su pročitala izvještaj. Važno je da on sadrži sve nužne informacije i argumente kako bi ispunio revizijski(ske) cilj(eve) i promovirao odgovarajuće i ispravno razumijevanje materije i stanja predodčenih u izvještaju. Činjenice se ne smiju zataškati, niti se manji nedostaci smiju preuveličavati. Uvijek se moraju tražiti obrazloženja, naročito od subjekta revizije, ali se moraju i kritički procjenjivati.

Preporuke

Zahtjev iz ISSAI-ja 3000:

Revizor je dužan dati konstruktivne preporuke za koje je vjerovatno da će značajno doprinijeti rješavanju slabosti ili problema koje je revizija utvrdila, kada god je to relevantno i kada to omogućuje mandat VRI. (ISSAI 3000/126)

Smjernice

124. Preporuke, kada su date, imaju za cilj promovirati unapređenja, smanjenje troškova i pojednostavljenje administracije, unapređenje kvalitete i opsega usluga, ili unapređenje efektivnosti, utjecaja ili koristi po društvo. Revizor može preporučiti aktivnosti za ispravljanje nedostataka i ostalih nalaza identificiranih tokom revizije i unapređenje programa i aktivnosti kada je potencijal za unapređenje potkrijepljen nalazima i zaključcima sadržanim u izvještaju.

Tekstualni okvir 9

Pitanja koja treba uzeti u obzir kada se izrađuju preporuke

- a) Šta treba uraditi i zbog čega?
- b) Gdje to treba realizirati?
- c) Ko je zadužen da to realizira?
- d) Hoće li predložene aktivnosti riješiti uočene probleme?
- e) Mogu li predložene aktivnosti imati negativne efekte??

125. Može biti relevantno prezentirati argumente za i protiv raznih alternativnih prijedloga. Prateći suštinske argumente, čitatelj će moći bolje razumjeti konačne preporuke.

126. Kako bi preporuke bile konstruktivnije, one trebaju:

- a) biti usmjerene na rješavanje uzroka identificiranih nedostataka ili problema;
- b) biti praktične i davati dodatnu vrijednost;
- c) biti dobro utemeljene i logički proizlaziti iz nalaza i zaključaka;
- d) biti tako napisane da se izbjegnu banalnosti ili jednostavno izvrtanje revizijskih zaključaka;
- e) ne biti preopćenite niti previše detaljne. Preporuke koje su općenite će uglavnom dovesti u pitanje dodatnu vrijednost, dok preporuke koje su detaljnije mogu ograničiti slobodu subjekta revizije;
- f) biti izvodljive bez dodatnih resursa;
- g) jasno naznačavati preporučene aktivnosti i ko je odgovoran za realizaciju aktivnosti;
- h) biti upućene tijelima koja su odgovorna i kompetentna za njihovu provedbu.

127. Djelotvorne (efektivne) preporuke potiču unapređenja pri provedbi vladinih programa i aktivnosti. Preporuke su djelotvorne kada su upućene stranama koje imaju ovlasti za djelovanje i kada su preporučene aktivnosti konkretne, praktične, rentabilne i mjerljive.

Tekstualni okvir 10

Savjeti za davanje preporuka

- f) Razmišljajte o potencijalnim preporukama još u najranijim fazama revizije. Od timova se uvijek očekuje da predstave opseg potencijalnih preporuka još u ranim fazama revizije;
- g) Napišite preporuke tako da one omogućuju revizoru da ocijeni jesu li provedene ili nisu;
- h) Kad god je to moguće, radite sa subjektom revizije kako biste identificirali nužne promjene i načine da se one provedu.

Komunikacija sa subjektom revizije

Zahtjevi iz ISSAI-ja 3000:

Revizor treba omogućiti subjektu revizije priliku da komentira revizijske nalaze, zaključke i preporuke prije nego što VRI objavi izvještaj o reviziji. (ISSAI 3000/129)

Revizor treba evidentirati ispitivanje komentara subjekta revizije u radnim dokumentima, uključujući i razloge za unošenje izmjena u izvještaj o reviziji ili za odbacivanje dobivenih komentara. (ISSAI 3000/130)

Smjernice

129. Davanje šanse subjektima revizije da daju komentare na revizijske nalaze, zaključke i preporuke, prije objavljivanja izvještaja, pomaže da se osigura da su činjenične osnove opisa u izvještaju tačne i pravične i da su analize sveobuhvatne i da se bave uzrocima identificiranih problema. Sve te stvari se trebaju predočiti odgovornim tijelima koja su bila obuhvaćena revizijom.
130. Davanje nacrtu izvještaja na pregled i komentare subjektu revizije pomaže revizoru da sačini izvještaj koji je pravičan, kompletan i objektivan. Uključivanje stavova subjekta revizije u izvještaj čini da takav izvještaj ne predočava samo revizijske nalaze, zaključke i preporuke, već daje i perspektivu subjekta revizije. To je posebno važno u slučajevima kada postoje razlike u mišljenju o značajnim činjenicama koje su predočene u izvještaju ili većih neslaganja o odgovarajućem toku aktivnosti za unapređenje. Preporučljivo je da dobiveni komentari budu u pisanoj formi.
131. VRI uglavnom određuju vremenski okvir koji se daje subjektima revizije za davanje povratnih informacija, ali mora se pobrinuti da se osigura da imaju dovoljno vremena.

Postupanje sa zaprimljenim komentarima

132. Svi primljeni komentari trebaju se pažljivo razmotriti. U slučajevima kada odgovori daju neke nove informacije, revizor ih treba procijeniti i biti voljan modificirati nacrt izvještaja. Sva neslaganja se moraju proanalizirati kako bi finalni izvještaj bio uravnotežen i pravičan (fer).
133. Kada su komentari subjekta revizije nedostatni da bi pružili odgovor na nalaze, nedosljedni ili u suprotnosti s nalazima, zaključcima ili komentarima predočenim u nacrtu izvještaja, revizoru se savjetuje da ocijeni valjanost komentara.

Ukoliko se revizor ne slaže sa bitnim komentarima, dobra je praksa pojasniti razloge neslaganja u okviru svojih radnih dokumenata. Sa druge strane, revizoru se savjetuje da izvještaj izmijeni po potrebi, ukoliko se komentari smatraju valjanim i ukoliko su potkrijepljeni sa dostatno odgovarajućih dokaza.

134. Odgovori se trebaju dokumentirati. Bit će od pomoći evidentirati ispitivanje povratnih informacija u radnim dokumentima, tako da su sve promjene nacрта izvještaja, ili razlozi za njegovo nemijenjanje dokumentirani.
135. Na kraju postupka poželjno je da se subjekt revizije izvijesti o procedurama i rokovima za objavljivanje konačnog izvještaja.

Upućivanje nacрта izvještaja trećim stranama

136. Kako bi se osiguralo da je revizorski izvještaj pravičan i uravnotežen, dobra praksa je poslati nacrt na komentare i trećim stranama obuhvaćenim revizijom, kao i samom subjektu revizije. Treće strane su one koje su obuhvaćene izvještajem, uključujući i sve pojedince i organizacije koje se spominju u izvještaju. Dobra je praksa da se trećim stranama da mogućnost da komentiraju ono što je o njima rečeno i njihove aktivnosti ili stavove. Premda se trećim stranama može dostaviti cjelovit izvještaj kako bi dali komentare, revizor treba odlučiti koliki je udio treće strane u samom predmetu revizije. U određenim okolnostima revizor može odabrati da pošalje trećim stranama cijeli izvještaj ili samo njegove veće dijelove, ali je često primjereno poslati samo njegove dijelove.

Distribuiranje izvještaja

Zahtjevi iz ISSAI-ja 3000:

VRI treba omogućiti širok pristup svojim izvještajima o reviziji, uzimajući u obzir propise o povjerljivosti informacija. (ISSAI 3000/133)

Smjernice

Dostavljanje izvještaja odgovornim stranama, relevantnim akterima i javnosti

137. Preporučuje se da VRI odluče o načinu dostavljanja izvještaja na temelju vlastitih nadležnosti. Svaka revizija učinka se uglavnom objavljuje kao zaseban izvještaj, bilo u printanoj ili u elektronskoj formi ili u obje. Izvještaji se moraju dostaviti zakonodavcu i odgovornim stranama. Uobičajena je praksa da budu javno dostupni i dostupni drugim zainteresiranim stranama izravno i putem medija, osim ako to nije zabranjeno zakonima ili propisima. Prednost je ako su izvještaji dostupni građanima da o njima diskutiraju i da ih kritiziraju.

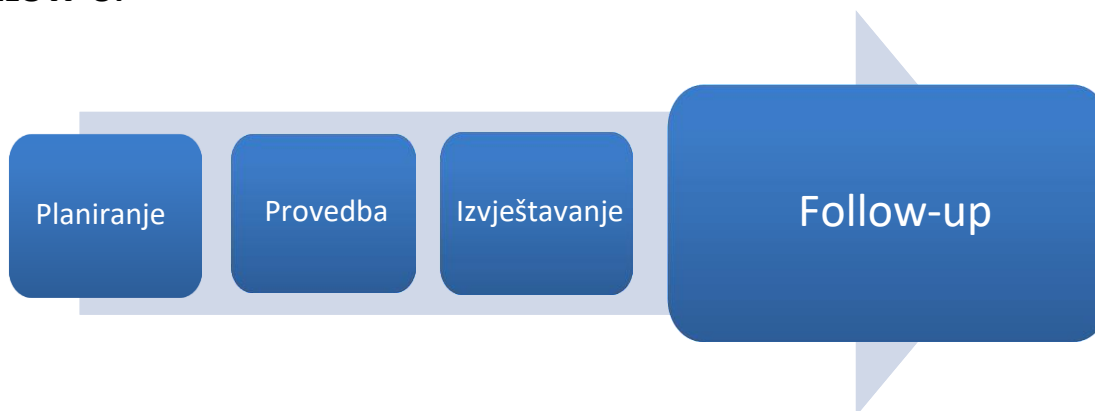
138. Ukoliko je zabranjeno da se neke sadržane informacije objelodane ili su isključene iz izvještaja zbog njihove povjerljivosti ili osjetljive prirode informacije, revizor treba u izvještaju naznačiti da su određene informacije izostavljene i predočiti razloge za njihovo izostavljanje. Određene informacije mogu biti povjerljive ili njihovo javno objelodanjivanje može biti drugačije zabranjeno bilo zakonom ili propisima. U takvim okolnostima revizor može izdati odvojen, povjerljiv izvještaj ili izvještaj čija će upotreba biti ograničena jer sadrži takve informacije, te dostaviti izvještaj samo onima koji imaju pravo čitati ga, u skladu sa zakonom i propisima.
139. Dodatne okolnosti koje se odnose na javnu sigurnost privatnost ili sigurnost mogu isto tako opravdati isključivanje određenih informacija iz javno dostupnog ili široko distribuiranog izvještaja. Na primjer, detaljne informacije koje se odnose na računarsku sigurnost mogu biti isključene iz javno dostupnih izvještaja usljed potencijalnih šteta koje se mogu prouzrokovati zloupotrebom tih informacija. U takvim okolnostima revizor može podatke anonimizirati ili izdati izvještaj ograničene upotrebe i dostaviti ga samo onim stranama koje su nadležne djelovati u skladu s revizorovim preporukama.

Rezultati se mogu prezentirati na različite načine

140. Savjetuje se revizoru da koristi formu izvještaja o reviziji koja odgovara predviđenim korisnicima, u pisanom ili nekom drugom obliku kojem je moguće pristupiti. Na primjer, revizor može predstaviti izvještaj o reviziji koristeći elektronske medije koji su dostupni svim predviđenim korisnicima. Podjednako je dobra praksa objaviti sažetak izvještaja na internet-stranici VRI.
141. Osim objavljenog izvještaja (bilo u papirnoj ili online verziji), revizor može razmotriti izradu dodatnih proizvoda kako bi nalaze glavnog izvještaja dostavio na što rasprostranjeniji način:
- a) Preporučljivo je da se medijima dostave dobro uravnotežene informacije, na primjer u formi saopćenja. To može umanjiti rizike da mediji ne razumiju ili preuveličaju nalaze;
 - b) Kratak sažetak konačnog izvještaja, koji sadrži sve relevantne zaključke, koji bi mogao biti dostupan građanima na internet-stranici VRI;
 - c) Pojedinačni povratni izvještaji mogu se izdati anketiranim ispitanicima kako bi im se predočilo koji je njihov učinak, te kako bi se potaknulo širenje dobre prakse;
 - d) Može se na internet-stranici VRI, kao tehnički prilog, objaviti detaljna analiza podatak;
 - e) Ostali izvještaji konsultanata ili akademskih profesora na istu temu mogu se postaviti na internet-stranicu kako bi se još više potkrijepili kratak sažetak predočenog glavnog izvještaja. Ipak, to je primjereno uraditi samo kada se smatra da ti izvještaji daju suštinsku vrijednost i nisu u sukobu sa nalazima i zaključcima predočenim u izvještaju o reviziji.

142. Potrebe korisnika će utjecati na formu proizvoda, koji može obuhvatiti sažetak, saopćenja za medije ili ostale materijale za prezentaciju. Kako bi svaki proizvod imao maksimalan utjecaj, treba biti napisan onim stilom koji odgovara određenoj publici. Priprema plana komunikacija može osigurati strukturiran pristup promišljanju o načinu kako efektivno dosegnuti različite ciljne skupine – publike i dati im pravovremene informacije kao inpute za postupke donošenja odluka (vidjeti poglavlje o planiranju u ovom GUID-u).
143. Koje god sredstvo da se koristi za prenošenje poruke date u izvještaju revizor se treba pobrinuti da ta poruka uvijek bude dosljedna. Revizor također treba razmotriti jesu li proizvodi bili podvrgnuti dostatnoj kontroli kvalitete.
144. Pored pisanog materijala, revizor može koristiti razna sredstva kako bi povećao utjecaj revizija pomaganjem organizacijama da unaprijede svoj učinak te širenjem dobrih praksi i naučenih lekcija u okviru danog sektora. Kako bi to uradio, revizor može koristiti razne metode, poput radionica sa subjektima revizije, čime im pomaže da stimuliraju i prihvate korisne promjene. Održavanje konferencija je drugi efektivan način kako doprijeti do praktičara u određenoj domeni i promovirati diskusiju u vezi s važnim pitanjima.

FOLLOW-UP



145. Postupak se ne okončava objavom izvještaja. Nakon publikacije slijedi i praćenje utjecaja revizije (follow-up). Cilj izvještaja o reviziji je utjecati na način na koji su usluge osmišljene i pružene građanima i dati preporuke kako bi se unaprijedila ekonomičnost, efikasnost i efektivnost tih usluga. Ovaj dio sadrži zahtjeve u pogledu follow-upa i daje neke savjete kako vršiti praćenje izvještaja o reviziji učinka.

Zahtjevi iz ISSAI-ja 3000:

Revizor treba pratiti provedbu, kako to smatra prikladnim, prethodnih revizijskih nalaza i preporuka i VRI treba izvještavati zakonodavnu vlast, ako je moguće, o zaključcima i utjecajima svih relevantnih korektivnih mjera. (ISSAI 3000/136)

Revizor treba fokusirati praćenje provedbe preporuka (follow-up) na to je li subjekt revizije adekvatno riješio probleme i ispravio osnovnu situaciju u razumnom razdoblju. (ISSAI3000/139)

Smjernice

Zašto follow-up

146. Praćenje (follow-up) izvještaja o reviziji predstavlja važan alat za jačanje utjecaja revizije i za unapređenje budućeg revizijskog rada i stoga predstavlja vrijedan dio revizijskog postupka. Postupak praćenja će omogućiti efektivnu provedbu revizijskih nalaza i preporuka. Ono također daje povratne informacije VRI, zakonodavcu i vladi o efektivnosti revizije učinka i unapređenjima koja su uslijedila kod subjekta revizije.

147. Praćenje revizijskih nalaza i preporuka može imati četiri osnovne svrhe:

- a) identificiranje u kojoj je mjeri subjekt revizije proveo promjene kao odgovor na revizijske nalaze i preporuke;
- b) utvrđivanje utjecaja koji se može pripisati revizijama;
- c) identificiranje područja u kojima bi bilo korisno ubuduće vršiti praćenje;
- d) ocjenjivanje učinka VRI. Praćenje daje temelj za procjenu i evaluaciju učinka VRI i može doprinijeti boljem poznavanju i unapređenju praksi u VRI. U tom smislu praćenje izvještaja o reviziji predstavlja alat za samoocjenjivanje.

Fokus follow-upa

148. Follow-up se uglavnom vrši periodično, onda kada VRI smatra da ga je pogodno izvršiti. Prioritet zadatka praćenja se uglavnom procjenjuje kao dio opće revizijske strategije VRI. Subjektu revizije treba dati dostatno vremena kako bi proveo sve odgovarajuće aktivnosti.

149. Kada se vrši praćenje izvještaja o reviziji cilj je utvrditi jesu li aktivnosti poduzete u skladu s nalazima i preporukama popravile stanje. To znači da revizor treba ispitati i pozitivne i negativne reakcije koje se odnose na reviziju i izvještaj o reviziji. Stoga je jako važno usvojiti nepristran pristup.

150. Utjecaj revizije može se identificirati preko efekata korektivnih mjera koje su poduzele odgovorne strane, ili preko utjecaja revizijskih nalaza i zaključaka u vezi s upravom, odgovornošću, razumijevanjem problema koji se rješava ili pristupom problemu.
151. Kada se vrši praćenje izvještaja o reviziji revizor se treba skoncentrirati na nalaze i preporuke koje su i dalje relevantne u vreme praćenja. Nedostatne aktivnosti ili nezadovoljavajuće aktivnosti subjekta revizije mogu otvoriti put dodatnoj reviziji VRI.

Kako provoditi follow-up

152. Za praćenje danih nalaza i preporuka mogu se koristiti različite metode:
- a) Organiziranje sastanaka s odgovornim stranama nakon protoka određenog vremena kako bi se utvrdilo koje su se aktivnosti za unapređenje učinka poduzele i kako bi se provjerilo jesu li preporuke provedene;
 - b) Zahtijevanje da odgovorna strana izvještava VRI u pisanoj formi o aktivnostima koje je poduzela kako bi riješila probleme predložene u izvještaju o reviziji;
 - c) Korištenje mobilnih telefona ili ograničenih terenskih posjeta kako bi se prikupile informacije o aktivnostima koje je poduzeo subjekt revizije;
 - d) Stalno praćenje reakcija odgovornih strana, zakonodavca i medija, i analiziranje jesu li identificirani problemi riješeni na odgovarajući način;
 - e) Zahtijevanje da se revizijom finansijskih izvještaja prikupe informacije o poduzetim aktivnostima kao dio njihovih revizijskih postupaka;
 - f) Provedba revizije o praćenju provedbe preporuka, čiji je krajnji proizvod novi izvještaj o reviziji učinka.
153. Metode koje se koriste će ovisiti o prioritetima koje je uspostavila VRI tokom postupka strateškog planiranja i godišnjeg plana rada za reviziju učinka. Na njih utječe i značaj identificiranih problema, aktivnosti koje se trebaju realizirati i eksterni interes za informacije o poduzetim aktivnostima

Kako izvještavati o follow-upu

154. Koja god metoda da se koristi, rezultati praćenja trebaju biti predloženi na odgovarajući način u izvještaju kako bi se zakonodavcu dale povratne informacije. Dobra je praksa da se odgovornim stranama ili zakonodavcu predlože nedostaci i unapređenja koja su identificirana tokom praćenja revizije.
155. Praćenje se može prezentirati pojedinačno ili u okviru jednog konsolidiranog izvještaja. Ukoliko se zajedno predložava nekoliko follow-up aktivnosti, taj dokument može sadržavati analizu različitih revizija, po mogućnosti isticati opće trendove i teme koje se prožimaju kroz brojne izvještaje. Koja god da je forma, izvještaji o praćenju moraju biti ujednačeni i nalazi prezentirani na objektivan i pravičan način.