

INTOSAI



ISSAI 3000

Standard revizije učinka

Međunarodna organizacija vrhovnih revizijskih institucija INTOSAI izdaje INTOSAI standarde kao dio INTOSAI okvira profesionalnih objava

Za više informacija posjetite
www.issai.org

INTOSAI, 2019

- 1) Potvrđeno kao Standardi i smjernice za reviziju učinka na temelju INTOSAI-jevih revizijskih standarda i praktičnog iskustva iz 2001. godine
- 2) Potvrđeno kao Standard za reviziju učinka 2016. godine
- 3) S uspostavom INTOSAI Okvira profesionalnih objava (IFPP) preimenovan u Standard revizije učinka, s uredničkim promjenama u 2019. godini

ISSAI 3000 dostupan je na svim službenim jezicima INTOSAI-ja: arapskom, engleskom, francuskom, njemačkom i španskom.

SADRŽAJ

UVOD	4
DJELOKRUG ISSAI-ja	5
DEFINICIJA REVIZIJE UČINKA	6
OPĆI ZAHTJEVI REVIZIJE UČINKA	7
Nezavisnost i etika	7
Ciljani korisnici i odgovorne strane	8
Predmet	8
Pouzdanost i uvjerenje u reviziji učinka	9
Cilj (ciljevi) revizije	9
Revizijski pristup	10
Revizijski kriteriji	11
Revizijski rizik	12
Komunikacija	12
Vještine	13
Nadzor	14
Profesionalno prosuđivanje i skepticizam	14
Kontrola kvaliteta	16
Materijalnost	17
Dokumentacija	17
ZAHTJEVI VEZANI ZA PROCES REVIZIJE UČINKA	18
Planiranje – odabir tema	19
Planiranje – osmišljavanje revizije	16
Provođenje	21
Izvještavanje	22
Naknadno praćenje	25

UVOD

1. Profesionalni standardi i smjernice su od suštinskog značaja za vjerodostojnost, kvalitet i profesionalizam revizije u javnom sektoru. Međunarodni standardi vrhovnih revizorskih institucija (ISSAI) za reviziju učinka koje je izradila Organizacija vrhovnih revizorskih institucija (INTOSAI) imaju za cilj da promovišu nezavisnu i efektivnu reviziju kao podršku članovima INTOSAI-ja u razvoju njihovog profesionalnog pristupa u skladu sa njihovim mandatima te nacionalnim zakonima i propisima.
2. Osnovni principi revizije u javnom sektoru (ISSAI 100), između ostalog, definišu svrhu i autoritet standarda ISSAI. Osnovni principi revizije učinka (ISSAI 300) nadograđuju se i razvijaju fundamentalne principe iz ISSAI-ja 100 kako bi zadovoljili specifičan kontekst revizije učinka. ISSAI 3000 je Međunarodni standard za reviziju učinka i treba ga čitati i razumjeti sa ISSAI-jem 100 i ISSAI-jem 300.
3. ISSAI 3000 je obavezujući standard za reviziju učinka i posljedično ga moraju primjenjivati VRI ukoliko ga odluče usvojiti. Pruža zahtjeve za profesionalnu praksu revizije učinka, nakon kojih su data objašnjenja s ciljem da se poboljša jasnoća i čitljivost standarda.
4. Zahtjevi su dati kao izjave “je dužna” i boldirani su. Obuhvataju obavezni sadržaj koji je neophodan da se proizvede visokokvalitetan posao revizije za one vrhovne revizorske institucije (VRI) koje su izabrale da se u svom poslu prave direktnu referencu na međunarodne standarde. Zahtjevi tačno navode revizoru šta to od njega očekuju i akcionarima šta mogu očekivati od revizijskog posla. U objašnjenju je dato detaljno značenje zahtjeva ili šta je namjera obuhvata.
5. Ostali dokumenti (GUID 3900–3999) daju neobavezujuće smjernice. GUID 3910 daje smjernice koje se tiču revizijskih koncepata, dok GUID 3920 daje smjernice povezane sa revizijskim procesom. Prvi dokument sadrži pojašnjenja zahtjeva, dok drugi sadrži opis o tome kako implementirati te zahtjeve.
6. U reviziji javnog sektora revizijsku ulogu ispunjava direktor VRI i osobe kojima je povjeren zadatak vršenja revizije, odnosno revizijski tim i lica zadužena za nadzor i upravljanje. Sveukupna odgovornost za reviziju javnog sektora ostaje kako je definisano mandatom VRI (ISSAI 100/25). ISSAI 3000 koristi pojam ‘revizor’ i definiše šta se zahtijeva od revizora za obavljanje visokokvalitetne revizije. Tamo gdje su umiješana institucionalna pitanja koristi se uputstvo za VRI.
7. ISSAI 3000 je generalno strukturiran na isti način kao i ISSAI 300 i sastoji se od četiri glavna dijela:
 - a) Prvi dio uspostavlja djelokrug Međunarodnih standarda revizije učinka i kako VRI može na koristiti upućivanje na njih;

- b) Drugi dio definiše reviziju učinka i njene ciljeve, kao i principe koji podupiru koncept učinka;
- c) Treći dio se sastoji od općih zahtjeva za reviziju učinka. Ovi zahtjevi se razmatraju prije početka i u toku cijelog procesa revizije;
- d) Četvrti dio sadrži zahtjeve vezane za glavne faze procesa revizije.

DJELOKRUG ISSAI-ja

- 8. Ovaj dokument sadrži Međunarodne standarde za reviziju učinka. U skladu sa ISSAI-jem 300/6-8, VRI koje žele da koriste upućivanje na ISSAI okvir koji se odnosi na reviziju učinka to mogu uraditi na dva načina:
 - a) Opcija 1: izradom obavezujućih standarda koji su bazirani na ili su konzistentni sa fundamentalnim principima revizije učinka;
 - b) Opcija 2: usvajanjem međunarodnog standarda vrhovnih revizijskih institucija koji se odnosi na reviziju učinka.
- 9. Prema opciji 1, INTOSAI prepoznaje da VRI imaju različite mandate i rade u različitim uslovima. Zbog raznih situacija i strukturnih aranžmana VRI, svi revizijski standardi ili smjernice se mogu primijeniti na sve aspekte njihovog rada. Standardi koje izrađuje VRI ili nacionalni postavljač standarda mogu realizovati principe iz ISSAI-ja 300 na različite načine uz dati nacionalni mandat, ustavno i drugo pravno okruženje i strategiju VRI.
- 10. Stoga ISSAI 3000 ne treba čitati kao uputstvo u smislu načina na koji treba formulirati standard VRI. VRI imaju opciju da razviju obavezujuće standarde koji su ili bazirani na Fundamentalnim principima revizije učinka ili su sa njima konzistentni. Ukoliko VRI odabere da izrađuje svoje standarde, ti standardi bi trebali da uključe nivo detalja koji je neophodan za postizanje relevantne revizijske funkcije VRI i budu usaglašeni sa Principima u svim primjenljivim i relevantnim aspektima.
- 11. Prema opciji 2, prilikom razmatranja usvajanja ISSAI-ja 3000 korisno je imati na umu da, iako se princip može realizovati u različitim sistemima na različite načine, standard je potrebno dopuniti odgovarajućim nivoom detalja koji će voditi revizora u praćenju dobre prakse tokom obavljanja revizije učinka. Ostali dokumenti u seriji 3000 daju smjernice za obavljanje revizije učinka koje se mogu koristiti direktno ili kao osnova za izradu sopstvenih smjernica.
- 12. Ovaj standard ni na koji način ne prevazilazi nacionalne zakone, propise ili mandate, niti sprečava VRI da vrše istraživanja, preglede ili druge angažmane koji nisu specifično obuhvaćeni standardom ISSAI 3000.

13. ISSAI 3000 pruža standard onim VRI koje su izabrale da ga usvoje kao svoj obavezujući standard za reviziju učinka i na njega vrše direktno upućivanje. U takvim slučajevima revizor i VRI će poštovati svaki zahtjev u ovom standardu osim ako u datim okolnostima revizije zahtjev nije relevantan jer je uslovljen, a dati uslov ne postoji. Ako svi relevantni zahtjevi nisu ispunjeni, upućivanje na ovaj standard neće se koristiti bez objelodanjivanja te činjenice i daljnjih objašnjenja o povezanim posljedicama.
14. Kada VRI odabere da koristi direktno upućivanje na ovaj standard, to upućivanje mora biti formulisana kako je dato u ISSAI-ju 100/10-12 i ISSAI-ju 300/8.
15. Revizija učinka može se baviti širokim spektrom tema i metoda istraživanja. Kao rezultat nivo detalja u zahtjevima omogućava fleksibilnost i ostavlja dovoljno prostora za različite revizijske pristupe. Stoga se korisnici ISSAI-ja 3000 potiču da u potpunosti iskoriste povezane smjernice za specifične teme. Revizija se može obavljati u skladu sa ISSAI-jem 3000 i sa standardima iz drugih izvora pod uslovom da ne dođe do kontradiktornosti. U tim slučajevima potrebno je koristiti upućivanje na oba, tj. i na te standarde i na ISSAI 3000.
16. Elementi revizije učinka mogu biti dio obimnije revizije koja obuhvata aspekte finansijske revizije i revizije usklađenosti sa zakonskom regulativom. U slučajevima preklapanja različitih vrsta revizije (ili u slučaju kombinovane revizije) revizor treba da poštuje sve relevantne standarde i razmotri da, kada postoje različiti prioriteti, primarni cilj će predodrediti standard koji revizor mora primijeniti.

DEFINICIJA REVIZIJE UČINKA

17. Revizija učinka koju vrši VRI je nezavisna, objektivna i pouzdana provjera da li državna preduzeća, sistemi, operacije, programi ili organizacije djeluju u skladu s principima ekonomičnosti, efikasnosti i/ili efektivnosti i da li ima prostora za unapređenja.
18. Revizija učinka ima za cilj da doprinese unapređenoj ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti u javnom sektoru. Također, ima za cilj da doprinese dobrom upravljanju, odgovornosti, i transparentnosti. Revizijom učinka teži se ka pružanju novih informacija, analize i uvida i, tamo gdje je odgovarajuće, preporuka za unapređenje.
19. Revizija učinka često uključuje analizu uslova koji su neophodni kako bi se osiguralo da su principi ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti održani.
20. Daljnje informacije o definisanju ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti i načinima na koje revizija učinka pruža nove informacije mogu se naći u GUID-u 3910.

OPĆI ZAHTJEVI ZA REVIZIJU UČINKA

Nezavisnost i etika

Zahtjev

21. **Revizor je dužan poštovati procedure VRI vezane za nezavisnost i etiku, koje su usklađene s povezanim ISSAI standardima nezavisnosti i etike.**

Objašnjenje

22. Nezavisnost obuhvata nezavisnost kao činjenično stanje i nezavisnost kao sliku. Nezavisnost omogućava revizoru da obavlja aktivnosti bez podlijevanja uticajima koji su dio profesionalnog prosuđivanja, da djeluje sa integritetom i da bude objektivan i koristi profesionalni skepticizam. Nezavisnost u izgledu predstavlja nepostojanje okolnosti koje bi potakle razumno i informisano zainteresovano lice koje ima znanje o relevantnim informacijama da razumno sumnja u integritet, objektivnost i profesionalni skepticizam revizora ili da zaključi da su kompromitovani. Dodatne smjernice o nezavisnosti sadržane su u INTOSAI-ju P 10 – Meksička deklaracija, GUID-u 9030 – Dobre prakse vezane za nezavisnost VRI i ISSAI-ju 130 – Etički kodeks.

Zahtjev

23. **Revizor je dužan pobrinuti se da očuva nezavisnost na način da su revizorski nalazi i zaključci nepristrasni te da će ih ciljani korisnici posmatrati kao takve.**

Objašnjenje

24. Revizor mora razmotriti specifične rizike vezane za nezavisnost koji mogu biti prisutni u reviziji učinka. On ima posebnu ulogu: da identifikuje revizorske kriterije, izvrši mjerenje u odnosu na njih i formuliše uravnoteženi revizorski izvještaj. U ovom smislu treba da ostane nezavisan kako bi revizorski izvještaj bio nepristrasan i kako bi se očuvalo etičko ponašanje revizorskog tima. Također, jako je važno razmotriti stavove relevantnih zainteresovanih lica i njihove interese i uspostaviti dobru komunikaciju s njima. Međutim, neophodno je čuvati nezavisnost.

Ciljani korisnici i odgovorne strane

Zahtjev

25. **Revizor će eksplicitno identifikovati ciljane korisnike i odgovorne strane revizije i kroz cijelu reviziju razmatrati implikacije ovih uloga s ciljem da se shodno tome vrši revizija.**

Objašnjenje

26. Ciljani korisnici su osobe za koje revizor priprema izvještaj o reviziji učinka. Zakonodavci, izvršni organi, državne agencije, treće strane kojih se tiče revizijski izvještaj i javnost mogu biti ciljani korisnici.
27. Uloga odgovorne strane se može dijeliti na određeni broj pojedinaca ili društava, pri čemu svaki ima odgovornost za različit aspekt tematike. Odgovorna strana može uključiti lica koja su odgovorna u okviru operativnih i supervizorskih uloga, ali može podrazumijevati i lica koja su odgovorna za postupanje po preporukama i iniciranje zahtijevanih promjena. Odgovorna strana može biti i ciljani korisnik, ali tada obično nije i jedini korisnik.
28. Važno je razmotriti potrebe i interese ciljanih korisnika i odgovornih strana. Radeći to revizor može osigurati da je revizorski izvještaj maksimalno koristan i razumljiv za ova lica. Ovo, međutim, ne bi trebalo ni na koji način narušiti nezavisnost i objektivni stav revizora koji zadržava odgovornost za dobro uravnotežen revizijski pristup koji slijedi javni interes.

Predmet

Zahtjev

29. **Revizor je dužan identifikovati predmet revizije učinka.**

Objašnjenje

30. Predmet se odnosi na pitanje “šta se revidira” i definisan je u djelokrugu revizije. Predmet revizije učinka može biti specifični program, preduzeće, sistem, tijelo ili fond, a može biti i dio aktivnosti (sa njenim autputima, rezultatima i uticajima) ili postojeće situacije, uključujući uzroke i posljedice. Djelokrug revizije se odnosi na granice revizije i direktno je povezan sa ciljevima revizije. Djelokrugom revizije se definiše predmet u odnosu na koji će revizor izvršiti procjenu i sastaviti izvještaj, dokumenti ili evidencije koje će biti ispitane, period pregleda, i lokacije koje će biti uključene.

31. Mnoge teme u reviziji učinka su politički osjetljive jer se mogu ticati uspješnosti sa kojom se realizuju javni programi koje prioritetizuju vlade. Revizija učinka ispituje da li su odluke zakonodavca ili izvršnog organa efikasno i efektivno pripremljene i implementirane te da li su poreski obveznici ili građani primili vrijednost za novac. Ne dovode se u pitanje namjere i odluke zakonodavca, u zavisnosti od mandata VRI, ali se ispituje da li su nedostaci zakona i propisa ili njihove implementacije spriječili ostvarivanje definisanih ciljeva revizije.

Pouzdanost i uvjerenje u reviziji učinka

Zahtjev

32. **Revizor je dužan na transparentan način saopćiti uvjerenje o rezultatu revizije predmeta u odnosu na kriterije.**

Objašnjenje

33. Uvjerenje podrazumijeva da korisnici mogu vjerovati nalazima, zaključcima i preporukama u izvještaju. Revizor korisnicima daje uvjerenje objašnjavajući kako su nalazi, kriteriji i zaključci izrađeni na uravnotežen i logičan način i zašto nalazi rezultiraju u zaključcima.
34. Revizor treba jasno saopćiti cilj (ciljeve) revizije, njen djelokrug, metodologiju i prikupljene podatke, kao i sva značajna ograničenja u izvještaju, kako korisnici ne bi bili navođeni na pogrešne zaključke.

Cilj (ciljevi) revizije

Zahtjev

35. **Revizor će postaviti jasno definisani revizijski cilj (ciljeve) koji se odnosi na principe ekonomičnosti, efikasnosti i/ili efektivnosti.**
36. **Revizor će detaljno naglasiti cilj (ciljeve) revizije kako bi se jasno odrazila pitanja na koja će se davati odgovori i omogućio logički razvoj dizajna revizije.**
37. **Ako je revizijski cilj (ciljevi) formulisan kao revizijsko pitanje i podijeljen u potpitanja, tada će revizor osigurati da su tematski povezani, komplementarni, te se ne preklapaju niti međusobno iscrpljuju prilikom rješavanja sveukupnog revizijskog pitanja.**

Objašnjenje

38. Revizijski cilj (ciljevi) se može posmatrati kao revizijsko pitanje o predmetu u vezi sa kojim revizor pokušava dobiti odgovore na bazi pribavljenog revizijskog dokaza. Dobro definisan revizijski cilj (ciljevi) odnosi se na državna preduzeća, sisteme, operacije, programe, aktivnosti ili organizacije koje su povezane sa predmetom. Formulacija revizijskih pitanja je ponavljajući proces u kojem se pitanja iznova specificiraju i doraduju, pri čemu se uzimaju u obzir poznate relevantne informacije o predmetima i o izvodljivosti.
39. Mnogi revizijski ciljevi se mogu uokviriti kao sveukupno revizijsko pitanje koje se može podijeliti u preciznija potpitanja. Umjesto definisanja jednog revizijskog cilja ili sveukupnog revizijskog pitanja revizor može odlučiti da utvrdi nekoliko revizijskih ciljeva koji se ne moraju uvijek dijeliti u pitanja i potpitanja.

Revizijski pristup

Zahtjev

40. **Revizor je dužan izabrati revizijski pristup koji je usmjeren na rezultat, problem ili sistem ili na njihovu kombinaciju.**

Objašnjenje

41. Revizijski pristup određuje prirodu ispitivanja koje će se vršiti i važna je spona između revizijskog cilja (ciljeva), revizijskih kriterija i posla koji je obavljen radi pribavljanja dokaza.
42. Pristup usmjeren na sistem ispituje pravilno funkcionisanje upravljačkih sistema. Često, elementarni principi dobrog menadžmenta će biti od pomoći u ispitivanju uslova vezano za efikasnost ili efektivnost čak kad nema jasnog konsenzusa u pogledu problema ili kad rezultat ili output nisu jasno definisani.
43. Pristup usmjeren na rezultat procjenjuje da li su postignuti ciljevi kako je planirano odnosno da li programi i usluge funkcionišu u skladu sa planom. Najlakše se može koristiti kada postoji jasna izjava o željenim rezultatima ili outputu (npr. definisana zakonom ili strategijom o kojoj odlučuju odgovorne strane).
44. U okviru pristupa usmjerenog na problem ispituju se, verifikuju i analiziraju uzroci posebnih problema ili odstupanja od revizijskih kriterija. Može se koristiti kada postoji jasan konsenzus u pogledu problema, čak i ako ne postoji jasna izjava o željenim rezultatima ili outputima. Zaključci i preporuke su prvenstveno bazirani na procesu analiziranja i potvrđivanja uzroka prije nego upoređivanja revizijskog dokaza sa revizijskim kriterijima.

Revizijski kriteriji

Zahtjev

45. **Revizor je dužan uspostaviti odgovarajuće revizijske kriterije koji odgovaraju revizijskom cilju (ciljevima) i revizijskim pitanjima i koji su povezani sa principima ekonomičnosti, efikasnosti i/ili efektivnosti.**

Objašnjenje

46. Revizijski kriteriji su referentne vrijednosti koje se koriste za procjenu predmeta. U revizijama koje obuhvataju kompleksna pitanja nije uvijek moguće unaprijed postaviti revizijske ciljeve. Revizor može pronaći detaljnije revizijske kriterije tokom revizijskog procesa, na primjer saznanje o najboljoj praksi među uporedivim javnim tijelima. Dok kod drugih tipova revizije mogu postojati nedvojbene revizijske kriteriji, ovo nije tipično za reviziju učinka. Revizijski kriteriji nisu uvijek odmah dostupni revizoru u reviziji učinka; oni su obično bazirani na znanju o najboljoj praksi i kako obavljati aktivnosti da budu najekonomičnije i najefikasnije (ili koji uslovi su najpovoljniji za dobre performanse i efektivnost). Neophodno je imati odgovarajuće revizijske kriterije za osiguravanje kvaliteta revizije učinka, pogotovo jer u mnogim slučajevima pojašnjavanje i razvijanje revizijskih kriterija može predstavljati jedan dio dodatne vrijednosti od revizije učinka.
47. Revizijski kriteriji mogu biti kvalitativni ili kvantitativni i mogu biti opći ili specifični, i fokusiraju se na ono što se očekuje, u skladu sa zdravim principima, naučnim znanjem i najboljim praksama; ili na ono što bi moglo biti (uz date bolje uslove) ili na ono što bi trebalo biti u skladu sa zakonima, propisima ili ciljevima.
48. Revizijski kriteriji treba da pruže odgovarajuću i razumnu bazu za vršenje procjene u odnosu na revizijske ciljeve. Revizijski kriteriji trebaju biti relevantni, razumljivi, kompletni, pouzdani i objektivni u kontekstu predmeta, revizijskog cilja (ciljeva) i/ili revizijskih pitanja.

Zahtjev

49. **Revizor je dužan da kao dio planiranja i/ili vršenja revizije diskutuje o revizijskim kriterijima sa subjektom revizije.**

Objašnjenje

50. O kriterijima revizije se mora diskutovati sa subjektom revizije, ali je odabir odgovarajućih revizijskih kriterija u krajnjoj instanci odgovornost revizora.

51. Diskutovanje o revizijskim kriterijima sa subjektom revizije služi da se osigura da su razmijenjena mišljenja o tome koji kvantitativni i kvalitativni revizijski kriteriji će biti korišteni kao referentne vrijednosti prilikom evaluacije predmeta. Ovo je posebno važno u slučajevima kada revizijski kriteriji nisu definisani direktno zakonom ili drugim obavezujućim aktima ili kada se revizijski kriteriji izrađuju i dorađuju kroz cijeli tok revizije.

Revizijski rizik

Zahtjev

52. **Revizor je dužan aktivno upravljati revizijskim rizikom kako bi izbjegao razvoj netačnih ili nepotpunih revizijskih nalaza, zaključaka i preporuka, pružanje neuravnotežene informacije ili neuspjeh da se ostvari dodata vrijednost.**

Objašnjenje

53. Aktivno upravljanje revizijskim rizikom uključuje sljedeće: pretpostavljanje mogućih ili poznatih rizika predviđenog rada, razvoj revizijskih pristupa za rješavanje ovih revizijskih rizika tokom planiranja te odabir metoda i dokumentovanje na koji način će se ovim rizicima upravljati.
54. Aktivno upravljanje revizijskim rizikom također uključuje razmatranje da li revizijski tim ima dovoljne i adekvatne kompetencije za obavljanje revizije, adekvatan pristup tačnim, pouzdanim i relevantnim informacijama dobrog kvaliteta i da li je razmotrio sve nove informacije koje su raspoložive i alternativna stanovišta.

Komunikacija

Zahtjev

55. **Revizor je dužan planirati i održavati efektivnu i pravilnu komunikaciju sa subjektom revizije i relevantnim zainteresovanim stranama vezano za ključne aspekte kroz cijeli proces revizije.**

Objašnjenje

56. Efektivna komunikacija je važna jer uspostavljena dobra dvosmjerna komunikacija između subjekta revizije i zainteresovanih lica može pomoći da se poboljša revizorov pristup informacijama i podacima te može pomoći revizoru da stekne bolji uvid u gledište subjekta revizije i zainteresovanih lica.

57. Ključni aspekti revizije o kojima revizor mora obavijestiti subjekt revizije uključuju: predmet revizije, revizijski cilj (ciljeve) i/ili revizijska pitanja, revizijske kriterije, vremenski period revizije i informaciju o tome koja će državna preduzeća, organizacije i/ili programi biti uključeni u reviziju.
58. Dobar dijalog tokom cijelog procesa revizije od ključne je važnosti u postizanju stvarnih unapređenja u upravljanju i može povećati uticaj revizije. U ovom kontekstu revizor može održavati konstruktivne interakcije sa subjektom revizije tako što će s njim dijeliti revizijske nalaze, argumente i mišljenja kako budu nastajala i procjenjivala se u toku revizije.

Zahtjev

59. **Revizor je dužan preduzeti korake da osigura da komunikacija sa zainteresovanim stranama ne narušava nezavisnost i nepristrasnost VRI.**

Objašnjenje

60. Važno je da revizor održava dobar, profesionalan odnos sa svim zainteresovanim licima uključenim u reviziju, promoviše slobodan tok informacija u mjeri u kojoj to dozvoljavaju zahtjevi zaštite povjerljivosti i vodi diskusije u atmosferi uzajamnog poštovanja i razumijevanja respektivnih uloga i odgovornosti svake zainteresovane strane. Međutim, ova komunikacija ne smije uticati na nezavisnosti i nepristrasnost VRI.

Zahtjev

61. **VRI će jasno saopćiti koji standard je primjenjivala kod vršenja revizije učinka.**

Objašnjenje

62. VRI treba uključiti referencu na standard koji je primijenjen pri obavljanju svake revizije učinka u povezanom izvještaju revizije ili može odabrati više generalnu formu saopćenja definirajući niz angažmana u izjavi u godišnjem izvještaju ili na internet-stranici VRI. Na ovaj način je potrebno saopćiti situacije kada je primijenjeni standard baziran na nekoliko izvora uzetih zajedno.

Vještine

Zahtjev

63. **VRI će osigurati da revizorski tim kao kolektiv ima neophodne profesionalne kompetencije za obavljanje revizije.**

Objašnjenje

64. Profesionalne kompetencije u reviziji učinka uključuju posjedovanje dobrog znanja iz revizije, dizajna istraživanja, metoda društvenih nauka i tehnika istraživanja ili evaluacije. Također, uključuje lične sposobnosti, poput analitičkog kapaciteta, vještina pisanja i komunikacijskih vještina, kreativnosti i otvorenosti prema različitim pogledima i argumentima. Revizija učinka zahtijeva dobro znanje o državnim organizacijama, programima i funkcijama vezanim za tematiku revizije i može zahtijevati ekspertizu iz oblasti društvenih, fizičkih, kompjuterskih ili drugih nauka, kao i pravnu ekspertizu.
65. Ako revizor utvrdi da je potrebna vanjska ekspertiza da bi nadopunila znanje revizorskog tima, može se konsultovati sa pojedincima unutar i izvan VRI koji imaju ovu specijalističku ekspertizu. Svi vanjski eksperti angažovani u reviziji također trebaju biti nezavisni od situacija i odnosa koji bi mogli narušiti objektivnost vanjskog revizora. Iako revizor može koristiti rad eksperata kao revizijski dokaz, zadržava punu odgovornost za revizijski rad i zaključke u revizijskom izvještaju.

Nadzor

Zahtjev

66. **VRI je dužna osigurati da rad revizorskog osoblja na svakom nivou i u svakoj fazi ima adekvatan nadzor tokom revizijskog procesa.**

Objašnjenje

67. Nadzor revizije uključuje pružanje zadovoljavajućeg stepena usmjerenja revizorskom timu kome je dodijeljena revizija. Od revizora koji vrši nadzor revizije očekuje se da ima kompetencije i znanje o revizijskim metodologijama; planiranju i monitoringu rada; projektnom menadžmentu, strateškom razmišljanju; unaprijed rješavanje problema. Lokalni nivo nadzora koji pruža revizor može varirati u zavisnosti od stručnosti i iskustva revizorskog tima i kompleksnosti predmeta revizije.

Profesionalno prosuđivanje i skepticizam

Zahtjev

68. **Revizor će vršiti profesionalno prosuđivanje i koristiti skepticizam i razmotriti pitanja sa drugih aspekata, zadržavajući otvoreni i objektivni stav prema različitim mišljenjima i argumentima.**

Objašnjenje

69. Revizija učinka u značajnoj mjeri zahtijeva prosuđivanje i interpretaciju jer je revizijski dokaz za ovu vrstu revizije po svojoj prirodi više ubjeđenje nego zaključak.
70. Profesionalno prosuđivanje se odnosi na primjenu kolektivnog znanja, vještina i iskustva na revizijski proces. Korištenje profesionalnog prosuđivanja pomaže revizoru da utvrdi nivo razumijevanja koje je potrebno za dati predmet revizije. Ono podrazumijeva održavanje razumne pažnje u toku revizije i konstantnu primjenu svih relevantnih profesionalnih standarda i etičkih principa.
71. Profesionalni skepticizam znači održavanje profesionalne distance od subjekta revizije te oprez i ispitivački stav prilikom vršenja procjene dovoljnosti i prikladnosti revizijskog dokaza dobivenog u toku revizije.
72. Vršenje profesionalnog prosuđivanja i skepticizam omogućava revizorima da budu otvoreni prema različitim mišljenjima i argumentima i da budu sposobniji razmotriti različite aspekte, zadržati objektivnost i procijeniti cijeli niz revizijskih dokaza. Također, pomaže osigurati da revizor izbjegne greške vezano za prosuđivanje i kognitivnu pristrasnost i donese objektivne zaključke na bazi kritične procjene svih prikupljenih revizijskih dokaza.

Zahtjev

73. **Revizor je dužan procijeniti rizike od prevare prilikom planiranja revizije i obazirati se na mogućnost prevare kroz cijeli proces revizije.**

Objašnjenje

74. Revizor treba da identifikuje i procijeni rizik od prevare koji je relevantan za revizijske ciljeve. Ako je rizik od prevare značajan, važno je za revizora da u toku revizije stekne dobro razumijevanje o relevantnim sistemima internih kontrola i ispita postoje li neki znaci nepravilnosti koji bi mogli sputavati uspješnost poslovanja. Revizor treba napraviti upite i obaviti procedure s ciljem da identifikuje i odgovori na rizike od prevare relevantne za revizijske ciljeve.

Zahtjev

75. **Revizor je dužan održavati visok standard profesionalnog ponašanja.**

Objašnjenje

76. Profesionalno ponašanje znači da revizor mora: 1) primijeniti visoke profesionalne standarde prilikom kompetentnog i nepristrasnog obavljanja posla, 2) odbiti da radi posao za čije obavljanje nije kompetentan, 3) poznavati i primjenjivati važeće zakone, propise, konvencije, politike procedure i prakse, 4) posjedovati dobro razumijevanje ustavnih, zakonskih i institucionalnih principa i standarda kojima se rukovode aktivnosti subjekta revizije, 5) uzdržati se od ponašanja koje može diskreditovati VRI, 6) poštovati etičke principe i zahtjeve.

Zahtjev

77. **Revizor će biti otvoren prema inovacijama tokom procesa revizije.**

Objašnjenje

78. Ukoliko je kreativan, fleksibilan i praktičan, revizor će biti u boljoj poziciji da identifikuje mogućnosti za razvoj inovativnih revizijskih pristupa za prikupljanje, tumačenje i analizu informacija. Važno je prepoznati da različiti stepeni revizijskog procesa pružaju različite nivoe inovativnih mogućnosti. Tokom faze planiranja revizor može imati veliku mogućnost inoviranja dok je još uvijek u procesu utvrđivanja koji su to najbolji revizijski pristupi i tehnike primjenjive na reviziju.

Kontrola kvaliteta

Zahtjev

79. **VRI će uspostaviti i održavati sistem za očuvanje kvaliteta, koji će revizor poštovati kako bi osigurao da su svi zahtjevi ispunjeni i da je posebna pažnja posvećena adekvatnom, uravnoteženom i fer revizorskom izvještaju koji dodaje vrijednost i daje odgovore na revizijska pitanja.**

Objašnjenje

80. Kod uspostavljanja sistema kontrole kvaliteta i uvjeravanja (QCA), VRI može koristiti smjernice date u ISSAI-ju 140, koji nudi okvir za razvoj takvog sistema. Važno je razviti QCA politike i procedure koje su adekvatne, fleksibilne i kojima se može lako upravljati. Također je važno razviti konzistentne politike i procedure koje se komuniciraju svim članovima osoblja i koje se mogu koristiti za pomirenje razlika u mišljenju između supervizora i revizijskih timova. Pored toga, možda će biti potrebno izraditi ostale smjernice i uvesti obuku na radnom mjestu kako bi se nadopunili mehanizmi kontrole kvaliteta.

81. Mjere kojima se čuva kvalitet revizijskog procesa i revizorskog izvještaja bit će efektivne ako mogu osigurati da revizija daje balansiran i objektivan pogled, dodaje vrijednost, razmatra sva relevantna stanovišta i na zadovoljavajući način rješava revizijska pitanja.
82. Efektivan QCA sistem će također imati mehanizme kojima se uzima u obzir stanovište revizorskog tima i osigurava da su revizorski timovi otvoreni prema primljenim povratnim informacijama iz sistema kontrole kvaliteta i sistema uvjeravanja.

Materijalnost

Zahtjev

83. **Revizor je dužan razmatrati materijalnost na svim nivoima revizijskog procesa, uključujući finansijske, socijalne i političke aspekte predmeta, s ciljem da se u što većoj mogućoj mjeri proizvede dodata vrijednost.**

Objašnjenje

84. Materijalnost se može definisati kao relativna važnost (ili značajnost) predmeta u okviru konteksta u kojem se posmatra. Pored monetarne vrijednosti, materijalnost uključuje pitanja socijalne i političke važnosti, poštovanja propisa, transparentnosti, upravljanja i odgovornosti. Važno je za revizora da ima na umu da materijalnost može varirati i može zavisiti od različitih pogleda koje imaju ciljani korisnici i odgovorne strane.
85. Materijalnost predstavlja važno razmatranje za različite aspekte revizije učinka, poput definisanja cilja, revizijskih kriterija, vrednovanja revizijskog dokaza, kreiranja dokumentacije i upravljanja rizicima od sastavljanja neodgovarajućih ili slabo uticajnih revizijskih izvještaja.

Dokumentacija

Zahtjev

86. **Revizor je dužan dokumentovati reviziju na dovoljno potpun i detaljan način.**

Objašnjenje

87. Adekvatna dokumentacija je važna za obezbjeđenje jasnog razumijevanja revizijskog posla koji se obavlja kako bi se omogućilo iskusnom revizoru bez prethodnog znanja o reviziji da razumije prirodu, vrijeme, djelokrug i rezultate obavljenog revizijskog posla i revizijske dokaze pribavljene da podrže revizijske nalaze, zaključke i preporuke, te logiku iza svih značajnih pitanja koja zahtijevaju vršenje profesionalnog prosuđivanja.
88. Važno je da revizor pravovremeno pripremi revizijsku dokumentaciju; osavremenjuje je tokom revizije i kompletira dokumentaciju u mjeri u kojoj je to moguće prije izdavanja revizorskog izvještaja.

ZAHTJEVI VEZANI ZA PROCES REVIZIJE UČINKA

Planiranje – odabir tema

Zahtjev

89. **Revizor će odabrati teme revizije kroz proces strateškog planiranja VRI tako što će analizirati potencijalne teme i vršiti istraživanje kako bi identifikovao revizijske rizike i probleme.**
90. **Revizor će odabrati teme revizije koje su značajne i na kojima se može vršiti revizija, te koje su konzistentne s mandatom VRI.**
91. **Revizor će obaviti proces odabira revizijskih tema s ciljem da se ostvari maksimalni očekivani uticaj revizije uz uzimanje u obzir datih kapaciteta.**

Objašnjenje

92. Proces strateškog planiranja VRI se može razumjeti kao prvi korak u odabiru tema jer uključuje analizu potencijalnih oblasti za reviziju i definiše osnovu za efikasnu alokaciju revizijskih resursa.
93. Tokom procesa strateškog planiranja, tehnike poput analize rizika ili procjene problema mogu pomoći da se proces strukturiše, ali moraju biti dopunjene profesionalnim prosuđivanjem kako bi odrazile mandat VRI i kako bi osigurale da su odabrane teme koje su značajne i koje su podložne reviziji.

94. Podložnost reviziji je značajan zahtjev u procesu planiranja. Ovim se definiše da li je tema odgovarajuća za reviziju. Revizor će morati razmotriti, naprimjer, postoje li na raspolaganju relevantni revizijski pristupi, metodologije i revizijski kriteriji i je li vjerovatno da su zahtijevane informacije dostupne i mogu se efikasno pribaviti. Ako revizor utvrdi da pouzdane informacije nisu raspoložive, onda ovo samo po sebi može biti razlog za odabir ovog područja za reviziju.
95. S obzirom na to da VRI može imati ograničene revizijske kapacitete, u smislu ljudskih resursa i profesionalnih vještina, proces odabira revizijske teme mora uzeti u obzir potencijalni uticaj koji revizijska teme može, uz raspoložive resurse, imati u smislu pružanja važnih koristi za javne finansije i administraciju, subjekt koji je predmet revizije, kao i opću javnost. Ostali aspekti koji se uzimaju u obzir u odabiru tema su rezultati i preporuke iz prethodne revizije ili ispitivanja, te uslovi u pogledu vremenskih rokova.

Planiranje – osmišljavanje revizije

Zahtjev

96. **Revizor je dužan planirati reviziju na način da doprinese visokokvalitetnoj reviziji koja će biti provedena na ekonomičan, efikasan i efektivan način i u skladu s principima dobrog projektnog menadžmenta.**

Objašnjenje

97. Da bi se postigla visokokvalitetna revizija unutar ograničenog perioda revizor treba reviziju učinka shvatiti kao projekat u smislu da obuhvata planiranje, organizovanje, obezbjeđenje, upravljanje, vođenje i kontrolu resursa za postizanje specifičnih ciljeva. Upravljanje revizijom učinka kao projektom zahtijeva razvoj metodologija i strategija projektnog menadžmenta.

Zahtjev

98. **Revizor mora steći suštinsko i metodološko znanje tokom faze planiranja.**

Objašnjenje

99. Da bi se osiguralo da je revizija adekvatno planirana revizor mora steći zadovoljavajuće znanje o programu ili poslovanju subjekta koji je predmet revizije. Stoga, prije početka revizije obično je neophodno napraviti istraživački rad za sticanje znanja, testiranje različitih dizajna revizije i provjere da li su neophodni podaci raspoloživi. Ovaj preliminarni rad se može nazvati predstudija.

100. Važno je steći dobro razumijevanje o programu koji je predmet revizije ili poslovanju subjekta koji je predmet revizije, kao i njegov kontekst i moguće uticaje kako bi se omogućila identifikacija značajnih revizijskih pitanja i ispunjavanje dodijeljene revizijske odgovornosti. Revizija učinka je proces učenja koji uključuje adaptaciju e metodologije, kao dio same revizije.

Zahtjev

101. **Tokom planiranja revizor će dizajnirati revizijske procedure koje će se koristiti za prikupljanje dovoljnog i odgovarajućeg dokaza koji odgovara revizijskom cilju (ciljevima) i pitanju (pitanjima).**

Objašnjenje

102. Revizijski plan je dizajniran da osigura prikupljanje dovoljnih i odgovarajućih revizijskih dokaza koji će omogućiti revizoru da izradi revizijske nalaze, zaključke i preporuke kao odgovor na revizijski cilj (ciljeve) i revizijska pitanja.
103. Poželjno je da u se okviru planiranja dozvoli fleksibilnost kako bi revizor mogao ostvariti koristi od saznanja do kojih dođe u samom toku revizije. Praktična razmatranja, poput raspoloživosti podataka, mogu ograničiti izbor metoda koje su prethodno razmatrane u skladu sa najboljim praksama. Stoga se, u ovom pogledu, savjetuje fleksibilnost i pragmatičnost.

Zahtjev

104. **Revizor je dužan podnijeti plan revizije supervizoru revizije i višem rukovodstvu VRI na odobrenje.**

Objašnjenje

105. Viši i operativni menadžment VRI, kao i revizijski tim, treba u potpunosti biti svjestan sveukupnog dizajna revizije. Odluke o dizajnu revizije i njegovim posljedicama u smislu resursa često uključuju viši menadžment VRI, koji može osigurati da su prisutne vještine, resursi i kapaciteti za obuhvatanje revizijskih ciljeva i revizijskih pitanja.

Provođenje

Zahtjev

106. **Revizor je dužan da pribavi dovoljne i odgovarajuće revizijske dokaze kako bi utvrdio revizijske nalaze, izveo zaključke u odnosu na revizijski cilj (ciljeve) i revizijska pitanja, te dao preporuke kada je to relevantno i dozvoljeno mandatom VRI.**

Objašnjenje

107. Revizijski dokazi trebaju biti i dovoljni (kvantitet) i odgovarajući (kvalitet) da uvjere informisanu osobu da su revizijski nalazi razumni.
108. Dovoljnost je mjera kvantiteta revizijskih dokaza koja se koristi za podršku revizijskim nalazima i zaključcima. U procjeni dovoljnosti revizijskih dokaza revizor treba utvrditi da li je pribavljeno dovoljno revizijskih dokaza da se informisana osoba uvjeri da su revizijski nalazi razumni. Adekvatnost se odnosi na kvalitet revizijskih dokaza. To znači da bi revizijski dokazi trebali biti relevantni, validni i pouzdani.
109. Relevantnost se odnosi na stepen u kome revizijski dokaz ima logičnu vezu sa i važnost za revizijski cilj (ciljeve) i revizijska pitanja koja se obuhvataju.
110. Validnost se odnosi na stepen u kome je revizijski dokaz smisljena ili razumna osnova za mjerenje onoga što se vrednuje. Drugim riječima, validnost se odnosi na stepen u kome revizijski dokaz predstavlja ono što tvrdi da predstavlja. Pouzdanost se odnosi na stepen u kome je revizijski dokaz podržan pratećim podacima iz niza izvora, ili proizvodi iste revizorske nalaze kada se testiranje ponavlja više puta.
111. U reviziji učinka, priroda zahtijevanog revizijskog dokaza se određuje prema predmetu, revizijskom cilju (ciljevima), i revizijskim pitanjima. Zbog ovih varijacija, priroda revizijskog dokaza se mora specificirati za svaku pojedinačnu reviziju.

Zahtjev

112. **Revizor će analizirati prikupljene informacije i osigurati da su revizijski nalazi smješteni u kontekst i odgovaraju revizijskom cilju (ciljevima) i revizijskim pitanjima, i po potrebi preformulisati revizijski cilj (ciljeve) i revizijska pitanja.**

Objašnjenje

113. Analitički proces u reviziji učinka podrazumijeva revizorovo kontinuirano razmatranje revizijskih pitanja, prikupljenih dokaza i korištenih metoda. Cijeli proces je blisko povezan sa procesom izrade izvještaja koji se može vidjeti kao osnovni dio analitičkog procesa koji kulminira u odgovorima na revizijska pitanja.

114. Prilikom analize prikupljenih informacija preporuka je da se fokus zadrži na revizijskim pitanjima i revizijskom cilju (ciljevima). Na ovaj način se pomaže organizacija podataka i usmjerava fokus analize. S obzirom na to da je analitički proces ponavljajući, revizor će možda htjeti ponovo pregledati revizijski cilj (ciljeve) u svjetlu spoznaja stečenih tokom revizije, te ih revidirati u skladu sa neophodnim internim procedurama.
115. Na bazi revizijskih nalaza revizor izvodi zaključak. Formulisanje zaključaka može zahtijevati značajnu mjeru profesionalnog prosuđivanja i tumačenja revizora da bi se mogli dati odgovori na revizijska pitanja. Ovo zavisi i od materijalnosti i osjetljivosti revizijskog pitanja koje se razmatra. Neophodno je razmotriti kontekst i sve relevantne argumente, za i protiv, te različite aspekte prije izvođenja zaključka. Potreba za preciznošću se mora vagati sa onim što je razumno, ekonomično i relevantno za svrhu. Preporučuje se uključjenje višeg rukovodstva.

Izveštavanje

Zahtjev

116. **Revizor je dužan obezbijediti revizorske izvještaje, koji su: a) sveobuhvatni, b) ubjedljivi, c) pravovremeni, d) čitljivi, i e) uravnoteženi.**

Objašnjenje

117. Da bi bio sveobuhvatan, revizorski izvještaj mora uključiti sve informacije i argumente koji su potrebni za obuhvatanje revizijskog cilja (ciljeva) i revizijskih pitanja, a pri tome mora biti dovoljno detaljan da omogući razumijevanje predmeta, revizijskih nalaza i zaključaka. Zbog raznovrsnosti tema koje su moguće u reviziji učinka, varirat će i sadržaj i struktura revizorskog izvještaja. Tipično, zbog transparentnosti i odgovornosti, minimalni sadržaj izvještaja o reviziji učinka uključuje:
- a) predmet,
 - b) revizijski cilj (ciljeve) i/ili revizijska pitanja,
 - c) revizijske kriterije i njegove izvore,
 - d) primijenjene metode specifične za reviziju i za prikupljanje i analizu podataka,
 - e) period,
 - f) izvore podataka,
 - g) ograničenja vezana za korištene podatke,
 - h) revizijske nalaze,
 - i) zaključke i preporuke, ukoliko ih ima.

118. Da bi bio ubjedljiv, revizorski izvještaj mora imati logičku strukturu i predstaviti jasnu vezu između revizijskog cilja(ciljeva) i/ili revizijskih pitanja, revizijskih kriterija, nalaza, zaključaka i preporuka. Također, treba ubjedljivo predstaviti revizijske nalaze, obuhvatiti sve relevantne argumente diskusije i biti tačan. Tačnost podrazumijeva da su predstavljeni revizijski dokazi, kao i svi revizijski nalazi i zaključci, tačno opisani. Tačnost uvjerava čitaoce da je ono što se nalazi u izvještaju vjerodostojno i pouzdano.
119. Pravovremenost zahtijeva da se revizorski izvještaj izda na vrijeme kako bi učinio informacije dostupnim za upotrebu vlade, zakonodavnih organa i drugih zainteresovanih strana.
120. Da bi ga čitaoci mogli lako razumjeti, revizor treba u svom izvještaju koristiti jednostavan način izražavanja u mjeri u kojoj to dozvoljava tema. Ostale osobine čitljivog revizorskog izvještaja uključuju upotrebu jasnog i nedvosmislenog jezika, ilustracije i konciznost, čime se osigurava da izvještaj nije duži od onog što je neophodno i poboljšava jasnoća, te pomaže kod boljeg prenošenja poruke.
121. Uravnotežen izvještaj znači da treba biti nepristrasan po sadržaju i po svojoj prirodi. Svi revizijski dokazi trebaju biti predstavljeni na nepristrasan način. Revizor treba biti svjestan rizika pretjerivanja i prevelikog naglašavanja manjkavog učinka. Treba objasniti uzroke i posljedice problema u revizorskom izvještaju jer će omogućiti čitaocu da bolje razumije značajnost problema. Ovo će zauzvrat potaknuti korektivnu radnju i dovesti do poboljšanja kod subjekta revizije.

Zahtjev

122. **Revizor je dužan da u revizorskom izvještaju identifikuje revizijske kriterije i njihove izvore.**

Objašnjenje

123. Revizijski kriteriji i njihovi izvori moraju biti identifikovani u revizorskom izvještaju jer povjerenje korisnika u revizijske nalaze i zaključke uveliko zavisi od revizijskih kriterija. U reviziji učinka može se koristiti velika raznolikost izvora za identifikovanje revizijskih kriterija.

Zahtjev

124. **Revizor je dužan osigurati da su revizijski nalazi jasno utvrđeni u odnosu na cilj (ciljeve) revizije i/ili pitanja ili, ako to nije moguće, objasniti zbog čega.**

Objašnjenje

125. Revizijski nalazi se moraju smjestiti u odgovarajući kontekst, te se mora osigurati poveznica između revizijskog cilja (ciljeva), revizijskih pitanja, nalaza i zaključaka. Zaključci su izjave koje revizor izvodi na bazi revizijskih nalaza.

Zahtjev

126. **Revizor je dužan obezbijediti konstruktivne preporuke za koje postoji vjerovatnoća da će značajno doprinijeti rješavanju slabosti ili problema koji su otkriveni u toku revizije kad god je to relevantno i dopušteno mandatom VRI.**

Objašnjenje

127. Konstruktivna preporuka je ona koja ima dobru osnovu, pridodaje vrijednost, praktična je i povezana sa revizijskim ciljem (ciljevima), revizijskim nalazima i zaključcima. U preporukama je potrebno izbjegavati maksime i baviti se uzrocima problema i ne zalaziti u odgovornosti rukovodstva. Trebalo bi biti jasno na koji način preporuka može doprinijeti boljem učinku. Preporuka mora proizilaziti logički i analitički iz predstavljenih činjenica i argumenata.
128. Preporuke se trebaju uputiti na subjekat revizije koji ima odgovornost i kompetencije za njihovu implementaciju.

Zahtjev

129. **Revizor je dužan dati priliku subjektu revizije da komentariše revizijske nalaze, zaključke i preporuke prije nego što VRI izda revizorski izvještaj.**
130. **Revizor je dužan evidentirati pregled komentara subjekta revizije u radnoj dokumentaciji, uključujući i razloge za vršenje izmjena u revizorskom izvještaju ili za odbacivanje primljenih komentara.**

Objašnjenje

131. Komentari subjekta revizije na revizijske nalaze, zaključke i preporuke doprinose pisanju uravnoteženog izvještaja revizije i pomažu revizoru da riješi nesuglasice i koriguje faktičke greške prije finalizacije revizorskog izvještaja. Revizijski izvještaj mora odražavati mišljenja revizora, ali i pokazati gledište subjekta revizije.
132. Pregled primljenih povratnih informacija mora se evidentirati u radnoj dokumentaciji tako da sve promjene u nacrtu revizorskog izvještaja ili razlozi za nevršenje izmjena budu dokumentovani.

Ovakva dokumentacija obezbjeđuje transparentnost u pogledu toga zašto neke promjene u nacrtu izvještaja jesu ili nisu napravljene, kao i u pogledu revizorovih razloga za takve odluke.

Zahtjev

133. **VRI će učiniti svoje revizorske izvještaje široko dostupnim uz poštovanje propisa o povjerljivim informacijama.**

Objašnjenje

134. Široka distribucija revizorskih izvještaja može promovirati kredibilnost funkcije revizije. Stoga je revizorske izvještaje potrebno distribuirati subjektu revizije, izvršnom organu i/ili zakonodavnom organu, kao i drugim odgovornim stranama. Izvještaji trebaju biti dostupni i drugim zainteresovanim stranama i općoj javnosti direktno i putem medija, uz izuzimanje povjerljivih informacija.
135. Primarni korisnici izvještaja revizije učinka su zakonodavni, izvršni organi i vladina tijela i građani. Dobra revizija učinka omogućuje zakonodavnom organu da efektivno ispituje učinak vlade i agencija, te da utiče na donosiocima odluka u vladi i javnoj službi da naprave izmjene koje će dovesti do boljih rezultata rada. Međutim, postoje i opća javnost i druge zainteresovane strane, poput privatnog sektora i medija, koji mogu imati interes, ali i drukčiji fokus kada je u pitanju ishod revizije učinka.

Naknadno praćenje

Zahtjev

136. **Revizor je dužan vršiti naknadno praćenje, po potrebi, u pogledu nalaza i preporuka prethodne revizije, a VRI će izvijestiti zakonodavca, ako je moguće, o zaključcima i uticajima svih relevantnih korektivnih radnji.**

Objašnjenje

137. Naknadno praćenje se odnosi na revizijsko ispitivanje korektivnih radnji koje je preduzeo subjekat revizije ili druga odgovorna strana na bazi rezultata revizije učinka. To je nezavisna aktivnost koja povećava vrijednost revizijskog procesa tako što pojačava uticaj revizije i postavlja osnove za unapređenja budućeg revizijskog rada. Također, potiče subjekt revizije i druge ciljane korisnike da sa ozbiljnošću pristupe revizijskom izvještaju i revizijskim nalazima, te pruža revizoru korisne lekcije i indikatore uspješnosti. Naknadno praćenje je važno za interno učenje i razvoj subjekta revizije, kao i za samu VRI.

138. VRI treba izvještavati o rezultatima naknadnog praćenja kako bi mogla pružiti povratne informacije zakonodavcu i izvršnim organima, zainteresovanim stranama i javnosti. Pouzdane informacije vezano za implementaciju statusa preporuka, uticaj revizije i preduzetih relevantnih korektivnih radnji mogu pomoći u demonstraciji vrijednosti i koristi koje sa sobom donosi VRI.

Zahtjev

139. **Revizor je dužan usmjeriti aktivnost naknadnog praćenja na to je li subjekt revizije adekvatno riješio problem i korigovao uzrok nakon razumnog perioda.**

Objašnjenje

140. Naknadno praćenje nije ograničeno na primjenu preporuka, već se fokusira i na to da li je subjekt revizije riješio probleme na odgovarajući način i korigovao uzroke nakon razumnog perioda.
141. Revizor treba odlučiti da li treba (ili ne) vršiti naknadno praćenje (posredstvom nove revizijske ili pojednostavljene procedure).