

# ISSAI 300

## Načela revizije učinkovitosti

INTOSAI standarde objavljuje  
Međunarodna organizacija vrhovnih  
revizijskih institucija INTOSAI, u sklopu  
Okvira profesionalnih objava INTOSAI-a

Za opširnije informacije, posjetite  
[www.issai.org](http://www.issai.org)



INTOSAI



INTOSAI, 2019.

1. Prihvaćeno kao Pravila rada u državnoj reviziji i pravila etičkog značaja 2001.
2. Sadržaj je prerađen i prihvaćen kao Temeljna načela revizije učinkovitosti 2013.
3. Uspostavljanjem Okvira profesionalnih objava INTOSAI-a (IFPP), napravljene su uredničke promjene i usvojen novi naziv Načela revizije učinkovitosti 2019.

ISSAI 300 dostupan je na svim službenim jezicima INTOSAI-a: arapskom, engleskom, francuskom, njemačkom i španjolskom.

<b>1. UVOD</b> .....	<b>1</b>
<b>2. SVRHA I MJERODAVNOST TEMELJNIH NAČELA REVIZIJE UČINKOVITOSTI</b> .....	<b>1</b>
<b>3. OKVIR ZA OBAVLJANJE REVIZIJE UČINKOVITOSTI</b> .....	<b>2</b>
Definicija revizije učinkovitosti .....	2
Ekonomičnost, djelotvornost i svrhovitost .....	3
Ciljevi revizije učinkovitosti.....	3
Primjenjivost ISSAI-a 300 .....	4
<b>4. ELEMENTI REVIZIJE UČINKOVITOSTI</b> .....	<b>4</b>
Tri strane u reviziji učinkovitosti .....	5
Predmet i kriteriji revizije učinkovitosti.....	5
Pružanje sigurnosti i uvjerenja u reviziji učinkovitosti .....	5
<b>5. NAČELA REVIZIJE UČINKOVITOSTI</b> .....	<b>6</b>
<b>Opća načela</b> .....	<b>6</b>
Revizijski cilj .....	7
Revizijski pristup .....	7
Kriteriji .....	8
Revizijski rizik.....	9
Komunikacija .....	9
Vještine .....	11
Stručna prosudba i skepticizam.....	11
Kontrola kvalitete .....	12
Značajnost.....	13
Dokumentacija.....	13
<b>Načela vezana uz revizijski proces</b> .....	<b>14</b>
<b>Planiranje</b> .....	<b>15</b>
Odabir tema.....	15
Osmišljavanje revizije .....	15
<b>Provedba</b> .....	<b>17</b>
Dokazi, nalazi i zaključci.....	17
<b>Izveščivanje</b> .....	<b>18</b>
Sadržaj izvješća .....	18
Preporuke .....	18
Distribucija izvješća .....	19
<b>Praćenje izvršenja preporuka</b> .....	<b>19</b>

## 1. UVOD

1. Profesionalni standardi i smjernice neophodni su za vjerodostojnost, kvalitetu i profesionalnost revizije javnog sektora. Međunarodni standardi vrhovnih revizijskih institucija (ISSAI), koje razvija Međunarodna organizacija vrhovnih revizijskih institucija (INTOSAI), uspostavljeni su radi promicanja neovisne i djelotvorne revizijske djelatnosti vrhovnih revizijskih institucija (VRI) i pomoći članicama INTOSAI-a u razvoju vlastitog profesionalnog pristupa u skladu s njihovim ovlastima, kao i s domaćim zakonima i propisima.
2. *ISSAI 100 – Temeljna načela revizije javnog sektora* je standard u kojemu se daje opći prikaz temeljnih načela revizije javnog sektora i pobliže se utvrđuje mjerodavnost ISSAI-a. *ISSAI 300 – Načela revizije učinkovitosti* je standard koji se nadovezuje na temeljna načela iz ISSAI-a 100 te ih dodatno razrađuje kako bi se uklopila u posebnu cjelinu revizije učinkovitosti. ISSAI 300 se treba iščitavati i tumačiti u skladu s ISSAI-em 100, koji se primjenjuje i na reviziju učinkovitosti.
3. ISSAI 300 – Načela revizije učinkovitosti sastoje se od tri dijela.
  - a) U prvom dijelu se utvrđuje okvir za obavljanje revizije učinkovitosti i za upućivanje na mjerodavne ISSAI-e.
  - b) U drugom dijelu se iznose opća načela za poslove vezane uz reviziju učinkovitosti, o kojima bi revizor trebao voditi računa prije početka i pri obavljanju revizijskih postupaka.
  - c) U trećem su dijelu sadržana načela mjerodavnosti glavnih faza samog revizijskog procesa.

Svako od načela potkrijepljeno je kratkim obrazloženjem.

## 2. SVRHA I MJERODAVNOST TEMELJNIH NAČELA REVIZIJE UČINKOVITOSTI

4. Ovim se dokumentom nastoji uspostaviti jedinstveno tumačenje prirode revizije učinkovitosti, uključujući *načela* koja valja primjenjivati radi postizanja visokog standarda revizijskog rada. Članice INTOSAI-a se potiču na razvoj i donošenje mjerodavnih standarda usuglašanih s ISSAI-ima 100 i 300, kao i na vođenje računa o posebnim revizijskim standardima INTOSAI-a u pogledu revizije učinkovitosti u ISSAI-ima 3000-3899 te Smjernicama o primjeni načela (GUID 3900-3999). ISSAI-i 3000-3899 predstavljaju standarde za obavljanje revizije učinkovitosti, za VRI-jeve koji su se opredijelili za usvajanje ISSAI-a kao svojih mjerodavnih standarda.

5. U profesionalnim objavama za obavljanje revizije učinkovitosti trebala bi se ogledati potreba za fleksibilnošću u osmišljavanju pojedinih poslova, za otvorenošću i kreativnošću revizora u njihovome radu, kao i za stručnom prosudbom u svim fazama revizijskog procesa.
6. INTOSAI razumije kako VRI-jevi imaju različite ovlasti i djeluju u različitim uvjetima. Zbog razlika u položaju i ustrojstvenom uređenju VRI-a, nemoguće je pretpostaviti kako će se baš svi revizijski standardi ili smjernice moći primijeniti na sva područja njihovoga rada. Stoga VRI-jevi mogu razviti mjerodavne standarde koji se ili zasnivaju na *Načelima revizije učinkovitosti* ili su s njima usuglašeni. Ako se VRI odluči za razvoj standarda zasnovanih na načelima, tada bi ti standardi u svakom primjenjivom i bitnom pogledu trebali i odgovarati ovim Načelima.
7. Kada se revizijski standardi VRI-a zasnivaju na *Načelima revizije učinkovitosti* ili su s njima usuglašeni, na njih se može pozvati navođenjem sljedećih riječi:

...Revizija [revizije] je obavljena u skladu sa [standardima] koji se zasnivaju na [ili su u suglasju s] ISSAI 100 – Temeljnim načelima revizije javnog sektora i ISSAI 300 – Načelima revizije učinkovitosti iz Međunarodnih standarda vrhovnih revizijskih institucija.

Ovaj se navod može uvrstiti u izvješće o obavljenoj reviziji ili ga VRI može iznijeti u općenitijem obliku, na način da se odnosi na određeni niz revizijskih poslova.

8. VRI se može odlučiti i za usvajanje Standarda za reviziju učinkovitosti (ISSAI 3000-3899) kao standarda mjerodavnih za svoj rad. Ako se VRI odluči usvojiti te standarde, mora ih se pridržavati u svakom bitnom pogledu. Na njih se, u tom slučaju, može pozvati navođenjem sljedećih riječi:

...Revizija [revizije] [učinkovitosti] je obavljena u skladu s Međunarodnim standardima vrhovnih revizijskih institucija [za reviziju učinkovitosti].

### 3. OKVIR ZA OBAVLJANJE REVIZIJE UČINKOVITOSTI

#### Definicija revizije učinkovitosti

9. S obzirom da je obavlja VRI, revizija učinkovitosti predstavlja neovisno, nepristrano i pouzdano ispitivanje kojim se utvrđuje jesu li državna poduzeća, sustavi, projekti, programi, aktivnosti ili organizacije poslovale, djelovale, odnosno provodile se u skladu s načelima ekonomičnosti, djelotvornosti i svrhovitosti<sup>1</sup> te ima li prostora za poboljšanja.

---

<sup>1</sup> U Priručniku za reviziju učinkovitosti se koristi pojam „svrsishodno” umjesto svrhovito.

10. Revizijom učinkovitosti nastoji se doći do novih informacija, analiza ili uvida te, prema potrebi, preporuka za poboljšanja. Revizija učinkovitosti donosi nove informacije, spoznaje ili vrijednost tako što:
- pruža nove analitičke uvide (širu ili dublju analizu ili nove perspektive)
  - pospješuje dostupnost postojećih informacija različitim interesnim skupinama
  - donosi neovisna i mjerodavna stajališta ili zaključke zasnovane na revizijskim dokazima i
  - donosi preporuke zasnovane na analizi revizijskih nalaza.

## Ekonomičnost, djelotvornost i svrhovitost

11. Načela ekonomičnosti, djelotvornosti i svrhovitosti mogu se definirati na sljedeći način:
- Načelo *ekonomičnosti* podrazumijeva svođenje troškova resursa na najmanju moguću mjeru. Korišteni resursi trebaju biti na raspolaganju pravodobno, u odgovarajućoj količini i uz odgovarajuću kvalitetu te po najboljoj cijeni.
  - Načelo *djelotvornosti* podrazumijeva najbolje moguće iskorištavanje raspoloživih resursa. Vezano je uz odnos korištenih resursa i izlaznih vrijednosti ostvarenih u pogledu količine, kvalitete i rokova.
  - Načelo *svrhovitosti* odnosi se na ispunjavanje postavljenih ciljeva i postizanje predviđenih rezultata.

Revizija učinkovitosti često obuhvaća analizu uvjeta koje je nužno osigurati kako bi se mogla poštovati načela ekonomičnosti, djelotvornosti i svrhovitosti. Ti uvjeti mogu obuhvaćati praksu i postupke dobrog upravljanja kojima se osigurava pravilno i pravodobno obavljanje usluga. Prema potrebi, valja voditi računa i o učinku regulatornog ili institucionalnog okvira na učinkovitost subjekta kod kojega se obavlja revizija.

## Ciljevi revizije učinkovitosti

12. Glavni cilj revizije učinkovitosti je konstruktivno promicanje ekonomičnog, svrhovitog i djelotvornog upravljanja. Isto tako, revizija učinkovitosti pridonosi jačanju odgovornosti i transparentnosti.

Revizijom učinkovitosti odgovornost se promiče tako što se osobama s upravljačkim i nadzornim nadležnostima pomaže poboljšati učinkovitost. To se postiže tako što se ispituje pripremaju li se i provode li se odluke zakonodavnih ili izvršnih vlasti djelotvorno i svrhovito te ostvaruje li se u korist poreznih obveznika ili građana najbolji omjer uloženog i dobivenog. Tu se ne stavljaju u pitanje nakane i odluke zakonodavca, nego se ispituje je li manjkavostima u zakonima i propisima ili u načinu njihove provedbe onemogućeno postizanje utvrđenih ciljeva. Revizija učinkovitosti je usredotočena na područja na kojima građanima može donijeti dodanu vrijednost i na kojima se kriju najveće mogućnosti za

poboljšanja, pri čemu odgovornim osobama pruža konstruktivne poticaje za poduzimanje odgovarajućih koraka.

Revizijom učinkovitosti transparentnost se promiče tako što se parlamentu, poreznim obveznicima i drugim davateljima financijskih sredstava, svima prema kojima su usmjerene vladine politike te medijima omogućuje uvid u upravljanje različitim aktivnostima vlade, kao i u njihove krajnje rezultate. Time revizija učinkovitosti izravno pridonosi pružanju korisnih informacija građanima, a istodobno služi i kao osnova za učenje i poboljšanja. Kada se radi o reviziji učinkovitosti, VRI-jevi u granicama svojih nadležnosti uživaju slobodu odlučivanja o tome što će, kada i kako revidirati te ih se ne smije sputavati u objavljivanju njihovih nalaza.

### Primjenjivost ISSAI-a 300

13. Načela revizije učinkovitosti VRI-jevima pružaju podlogu za usvajanje ili razvoj standarda. Izrađena su uz vođenje računa o institucionalnoj pozadini VRI-a, uključujući preduvjete za prikladno djelovanje VRI-a s obzirom na njihovu neovisnost i ustavne ovlasti iz Osnovnih načela INTOSAI-a (INTOSAI-P 10-99) i etičke obveze te druge zahtjeve u vezi s organizacijom VRI-a (ISSAI 130-199).
14. Kad je riječ o preklapanjima pojedinih vrsta revizije (ili kombiniranim revizijama), treba voditi računa o sljedećim pitanjima:
  - Navođenje primijenjenih standarda u reviziji (prethodni odjeljci 7. ili 8.) možda će trebati prilagoditi u skladu s ISSAI 100, odjeljcima 9. ili 10.
  - Elementi revizije učinkovitosti mogu biti sastavni dio opsežnije revizije kojom su obuhvaćeni i elementi revizije učinkovitosti i financijske revizije.
  - U slučaju preklapanja, treba poštovati sve mjerodavne standarde. No, to možda neće biti uvijek izvedivo jer različiti standardi mogu sadržavati različite prioritete.

U takvim slučajevima, revizori bi se pri donošenju odluke o tome koje će standarde primijeniti trebali rukovoditi temeljnim ciljem revizije. Pri utvrđivanju jesu li upravo pitanja učinkovitosti ta koja predstavljaju temeljni cilj revizijskog posla, treba imati na umu da je revizija učinkovitosti usredotočena na aktivnosti i rezultate, a ne na izvještaje i račune te da je njezin glavni cilj promicanje ekonomičnosti, djelotvornosti i svrhovitosti, a ne izvješćivanje o usklađenosti za zakonima i propisima.

## 4. ELEMENTI REVIZIJE UČINKOVITOSTI

15. Kod revizije učinkovitosti, elementi revizije javnog sektora (revizor, odgovorna strana, predviđeni korisnici, predmet i kriteriji), koji su definirani u ISSAI-u 100, mogu poprimiti

posebna obilježja. Revizori trebaju izričito odrediti elemente svake pojedine revizije te shvatiti njihov dublji smisao kako bi u skladu s time mogli obaviti reviziju.

### Tri strane u reviziji učinkovitosti

16. Revizori nerijetko uživaju znatnu slobodu odlučivanja kada je riječ o odabiru predmeta i određivanju kriterija revizije, što utječe na pitanje tko su mjerodavne odgovorne strane i predviđeni korisnici. Iako mogu davati preporuke, revizori se trebaju pobrinuti da na sebe ne preuzimaju odgovornosti odgovornih strana. Kod revizije učinkovitosti, revizori obično rade u timu u kojemu su zastupljene raznovrsne vještine koje jedna drugu nadopunjuju.
17. Ulogu odgovorne strane može dijeliti više pojedinaca ili subjekata, pri čemu svaki snosi odgovornost za neki drugi element predmeta revizije. Određene strane mogu biti odgovorne za činidbe koje su prouzročile probleme. Druge mogu biti u stanju pokrenuti promjene radi izvršenja preporuka proisteklih iz revizije učinkovitosti. Treće mogu biti odgovorne za pružanje informacija ili dokaza za potrebe revizora.
18. Predviđeni korisnici su osobe za koje revizor sastavlja izvješće o reviziji učinkovitosti. Predviđeni korisnici mogu biti i zakonodavac i vladine agencije i javnost. Predviđeni korisnik može biti i neka odgovorna strana, ali ona će rijetko biti i jedini predviđeni korisnik.

### Predmet i kriteriji revizije učinkovitosti

19. Predmet revizije učinkovitosti ne treba biti ograničen na određene programe, subjekte ili sredstva, nego može obuhvaćati aktivnosti (zajedno s njihovim izlaznim ostvarenjima, rezultatima i učincima) ili postojeća stanja (uključujući uzroke i posljedice). Kao primjer, mogu biti pružanje usluga odgovornih strana ili učinke vladine politike i propisa na javnu upravu, dionike, tvrtke, građane i društvo. Predmet revizije je određen revizijskim ciljem i ogleda se u revizijskim pitanjima.
20. Kada se radi o reviziji učinkovitosti, revizor se ponekad bavi razradom ili odabirom kriterija važnih za reviziju. U točki 27. se opisuju posebni zahtjevi koji iz toga slijede u odnosu na revizora.

### Pružanje sigurnosti i uvjerenja u reviziji učinkovitosti

21. Kao i u slučaju svih revizija, korisnici izvješća o reviziji učinkovitosti žele biti sigurni u pouzdanost informacija kojima se koriste za potrebe donošenja odluka. Stoga će očekivati pouzdana izvješća u kojima se iznosi na dokazima zasnovano stajalište VRI-a o predmetu obavljenog ispitivanja.



Zbog toga revizori koji obavljaju reviziju učinkovitosti trebaju uvijek iznositi nalaze zasnovane na dostatnim i primjerenim dokazima te aktivno kontrolirati rizik neprimjerenih izvješća. Međutim, kada se radi o dosezima subjekta revizije u pogledu ekonomičnosti, djelotvornosti i svrhovitosti, od revizora koji obavljaju reviziju učinkovitosti obično se ne očekuje davanje općeg mišljenja usporedivog s mišljenjem o financijskim izvještajima. To, stoga, ne predstavlja zahtjev koji se postavlja okvirom ISSAI-a.

22. Treba jasno navesti razinu uvjerenja koje se daje slijedom revizije učinkovitosti. U izvješću o reviziji učinkovitosti, na stupanj postignute ekonomičnosti, djelotvornosti i svrhovitosti može se ukazati na više načina:
- bilo iznošenjem općeg gledišta o elementima ekonomičnosti, djelotvornosti i svrhovitosti, pod pretpostavkom da revizijski cilj, predmet revizije, pribavljeni dokazi i utvrđeni nalazi dopuštaju donošenje takvog zaključka
  - ili iznošenjem konkretnih informacija o cijelom nizu različitih elemenata, uključujući revizijski cilj, postavljena pitanja, pribavljene dokaze, korištene kriterije, utvrđene nalaze i konkretne zaključke.
23. Izvješća o reviziji trebaju sadržavati samo nalaze potkrijepljene dostatnim i primjerenim dokazima. Odluke donesene pri sastavljanju uravnoteženog izvješća, donošenju zaključaka i uobličavanju preporuka često je potrebno pomno doraditi kako bi se korisniku pružile dostatne informacije. Revizori koji su obavili reviziju učinkovitosti trebaju točno opisati kako su ih njihovi nalazi doveli do niza zaključaka i – ako je primjenjivo – do jedinstvenog općeg zaključka. To znači kako valja objasniti koji su kriteriji razrađeni i primijenjeni i zbog čega te navesti da su u obzir uzeta sva važna stajališta kako bi se moglo dati uravnoteženo izvješće. Daljnje smjernice za ovaj proces daju se u načelima izvješćivanja.

## 5. NAČELA REVIZIJE UČINKOVITOSTI

### Opća načela

24. **Opća načela navedena u nastavku sadrže smjernice vezane uz područja revizije učinkovitosti važne u svim fazama revizijskog procesa.**

Određena područja na koja se primjenjuju ova načela nisu obuhvaćena ISSAI-em 100. Radi se o odabiru revizijskih tema, utvrđivanju revizijskih ciljeva i određivanju revizijskog pristupa i kriterija.

Na ostalim područjima, kao što su revizijski rizik, komunikacija, stručna prosudba, kontrola kvalitete, značajnost i dokumentacija, opća načela počivaju na načelima iz ISSAI-a 100 te objašnjavaju na koji se način ona konkretno primjenjuju pri obavljanju revizije učinkovitosti.

Konačno, određenim područjima, kao što su etičnost i neovisnost, bave se ISSAI 100, Osnovna načela INTOSAI-a (INTOSAI-P 10-99) te zahtjevi u vezi s organizacijom VRI-a (ISSAI 130-199).

### Revizijski cilj

**25. Revizori trebaju postaviti jasno definirani revizijski cilj koji se odnosi na načela ekonomičnosti, djelotvornosti i svrhovitosti.**

Revizijski cilj određuje pristup poslu i način na koji će biti osmišljen. Tu se može raditi i o jednostavnom opisivanju stanja. No, vjerojatnije je kako će dodanu vrijednost donijeti normativni revizijski ciljevi (je li onako kako treba biti?) i analitički revizijski ciljevi (zašto nije onako kako treba biti?). U svakom slučaju, revizori trebaju razmotriti na što se revizija odnosi, o kojim se organizacijama i tijelima radi i kome će konačne preporuke vjerojatno biti važne. Dobro definirani revizijski ciljevi odnose se na pojedinačni subjekt ili na jasno prepoznatljivu skupinu državnih poduzeća, sustava, projekata, programa, aktivnosti ili organizacija.

Mnogi revizijski ciljevi mogu se oblikovati kao opće revizijsko pitanje koje je moguće raščlaniti na preciznija potpitanja. Ona moraju biti tematski povezana, trebaju se međusobno dopunjavati, ne smiju se preklapati i, zajednički gledano, trebaju biti iscrpna u odnosu na opće revizijsko pitanje. Sve pojmove koji se rabe u pitanju treba jasno definirati. Oblikovanje revizijskih pitanja je ponavljajući postupak u kojem se pitanja ponovno utvrđuju i dorađuju vodeći računa o poznatim važnim informacijama o predmetu revizije kao i o izvodljivosti.

Umjesto određivanja samo jednog cilja ili općeg revizijskog pitanja, revizori mogu odlučiti razraditi više revizijskih ciljeva koje ne trebaju uvijek raščlanjivati na potpitanja.

### Revizijski pristup

**26. Radi što boljeg osmišljavanja revizije, revizori trebaju izabrati pristup usmjeren rezultatima, problemima ili sustavima ili neku kombinaciju tih pristupa.**

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

Kod revizije učinkovitosti, obično se primjenjuje jedan od sljedeća tri pristupa:

- pristup usmjeren sustavima, kod kojega se ispituje pravilno funkcioniranje upravljačkih sustava, npr. sustava financijskog upravljanja

- pristup usmjeren rezultatima, kod kojega se ocjenjuje jesu li ciljevi vezani uz rezultate ili izlazna ostvarenja postignuti kako je to predviđeno, odnosno provode li se programi i obavljaju li se usluge kako je predviđeno
- pristup usmjeren problemima, kod kojega se ispituju, provjeravaju i analiziraju uzroci određenih problema ili odstupanja od utvrđenih kriterija.

Sva tri pristupa mogu se primjenjivati polazeći „od vrha prema dolje” ili „odozdo prema gore”. Revizije koje se obavljaju polazeći „od vrha prema dolje” uglavnom su usredotočene na zahtjeve, nakane, ciljeve i očekivanja zakonodavca i državne vlasti. Pristup polazeći „odozdo prema gore” usredotočen je na probleme od važnosti za ljude i zajednicu.

### Kriteriji

#### **27. Revizori trebaju utvrđivati prikladne kriterije koji odgovaraju revizijskim pitanjima i povezani su s načelima ekonomičnosti, djelotvornosti i svrhovitosti.**

Kriteriji su usporedna mjerila koja se primjenjuju za ocjenu predmeta revizije. Kriteriji revizije učinkovitosti su razumni i s konkretnom revizijom tijesno povezani standardi učinkovitosti u odnosu na koje se vrednuju i ocjenjuju ekonomičnost, djelotvornost i svrhovitost poslovanja.

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

Kriteriji mogu biti kvalitativni ili kvantitativni i trebaju jasno odrediti u odnosu na što će se ocijeniti subjekt revizije. Kriteriji mogu biti opći ili posebni, pri čemu ih je moguće usredotočiti na ono što treba biti u skladu s propisima ili ciljevima; što se očekuje u skladu s dobrim načelima, znanstvenim spoznajama i najboljom praksom ili što bi moglo biti (steknu li se bolji uvjeti).

Za određivanje kriterija mogu se primijeniti različiti izvori, uključujući okvire za mjerenje učinkovitosti. Primijenjeni izvori trebaju biti transparentni, a kriteriji mjerodavni i razumljivi svim korisnicima te cjeloviti, pouzdani i nepristrani u odnosu na predmet revizije i revizijske ciljeve.

O kriterijima treba raspravljati sa subjektima kod kojih se obavlja revizija, ali odgovornost za odabir prikladnih kriterija u konačnici je na revizoru. Iako se određivanjem i objavljivanjem kriterija u fazi planiranja može poboljšati njihova pouzdanost i opća prihvaćenost, kod revizija kojima su obuhvaćena složena pitanja neće ih uvijek biti moguće utvrditi unaprijed, nego tijekom obavljanja revizije.

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

Kod revizije učinkovitosti usmjerene problemima, polazi se od spoznaje ili sumnje kako postoji odstupanje od onoga što bi trebalo ili moglo biti. Zbog toga, glavni cilj nije samo provjeriti problem (odstupanje od kriterija i njegove posljedice), nego i utvrditi uzroke. Zbog toga je još u fazi osmišljavanja važno odlučiti kako će se uzorci ispitati i provjeriti. Zaključci i preporuke se ponajprije zasnivaju na postupcima analize i potvrđivanja uzroka, iako su im korijeni uvijek u normativnim kriterijima.

### Revizijski rizik

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

Kada se radi o reviziji učinkovitosti, mnoge teme su složene i politički osjetljive. Iako se jednostavnim izbjegavanjem takvih tema rizik netočnosti ili nepotpunosti može umanjiti, time se jednako tako može ograničiti mogućnost ostvarivanja dodane vrijednosti.

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

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

Stoga bi revizori trebali aktivno kontrolirati rizik. Bavljenje revizijskim rizikom ugrađeno je u sve postupke i metodologiju revizije učinkovitosti. U dokumentaciji u fazi planiranja revizije treba navesti sve moguće ili poznate rizike predviđenog rada i opisati kako će se s tim rizicima upravljati.

### Komunikacija

- 29. Revizori tijekom cijelog revizijskog procesa trebaju održavati djelotvornu i odgovarajuću komunikaciju sa subjektima kod kojih se obavlja revizija i mjerodavnim interesnim skupinama te za potrebe svake revizije odrediti sadržaj i proces komunikacije, kao i primatelje sadržaja u tom procesu.**

Više je razloga iz kojih je planiranje komunikacije sa subjektima kod kojih se obavlja revizija i interesnim skupinama, od osobite važnosti kada se radi o reviziji učinkovitosti.

- Kako se revizije učinkovitosti pojedinih subjekata revizije u pravilu ne provode na redovnoj (npr. godišnjoj) osnovi, moguće je da komunikacijski kanali nisu ranije uspostavljeni. Iako kontakti sa zakonodavcem i državnim tijelima možda i postoje, tu su i druge skupine (poput akademskih i poslovnih krugova ili organizacija civilnog društva) s kojima nije bilo ranijih kontakata.
- Često ne postoje unaprijed utvrđeni kriteriji (kao što je okvir za financijsko izvješćivanje), tako da je neophodna intenzivna razmjena gledišta sa subjektom kod kojega se obavlja revizija.
- Potreba za uravnoteženim izvješćima zahtijeva aktivan rad na stjecanju uvida u stajališta raznih interesnih skupina.

Revizori trebaju odrediti odgovorne osobe i druge ključne interesne skupine te preuzeti inicijativu u uspostavi djelotvorne dvosmjerne komunikacije. Zahvaljujući dobroj komunikaciji, revizori mogu osigurati bolji pristup izvorima informacija, podacima i mišljenjima subjekta revizije. Isto tako, kada se komunikacijski kanali koriste kako bi se interesnim skupinama objasnila svrha revizije učinkovitosti, povećava se i vjerojatnost da će preporuke revizije biti zaista i izvršene.

Revizori stoga trebaju težiti održavanju dobrih profesionalnih odnosa sa svim mjerodavnim interesnim skupinama, promicanju slobodne i otvorene razmjene informacija u mjeri u kojoj je to dopušteno zahtjevima vezanim uz čuvanje povjerljivosti, kao i vođenju rasprava u ozračju uzajamnog poštovanja i razumijevanja uloge i odgovornosti svake interesne skupine. Međutim, treba voditi računa i pobrinuti se da se komunikacijom s interesnim skupinama ne ugrozi neovisnost i nepristranost VRI-a.

Revizori bi subjekte kod kojih se obavlja revizija trebali izvješćivati o ključnim elementima revizije, uključujući revizijski cilj, revizijska pitanja i predmet revizije. To izvješćivanje će se obično odvijati u obliku pisma o preuzimanju revizijskog posla, kao i redovnom komunikacijom tijekom revizije. Revizori sa subjektima revizije trebaju održavati komunikaciju tijekom obavljanja revizijskih postupaka, i to putem konstruktivne interakcije slijedom ocjene različitih nalaza, argumenata i gledišta.

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

Po završetku revizijskog procesa, od interesnih skupina moguće je zatražiti i povratnu informaciju o kvaliteti objavljenih izvješća o reviziji. Jednako tako, od subjekata revizije može se zatražiti mišljenje o kvaliteti revizijskog rada.

Vještine

30. **Zajednički gledano, revizorski tim treba raspolagati svim stručnim sposobnostima neophodnim za obavljanje revizije. To podrazumijeva dobro poznavanje revizijske djelatnosti, osmišljavanje istraživanja, primjenu društveno-znanstvenih metoda te istražnih i ocjenjivačkih tehnika, kao i osobne odlike poput analitičkih i komunikacijskih vještina te vještine pisanja.**

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

Mogu postojati i posebni načini za stjecanje neophodnih vještina. Kod svake revizije učinkovitosti, revizori trebaju biti u potpunosti upoznati s vladinim mjerama koje su predmetom revizije, kao i s važnim okolnostima zbog kojih su poduzete te njihovim mogućim učincima. To se znanje nerijetko mora stjecati ili razvijati izričito za potrebe određenog posla. Revizije učinkovitosti često uključuju proces učenja i razvoj metodologije kao sastavne dijelove same revizije. Stoga je za revizore, koji svoje stručne vještine moraju održavati stalnim stručnim usavršavanjem, potrebno osigurati učenje i izobrazbu na radnom mjestu. Otvoren stav prema učenju i poticajna upravljačka kultura važni su preduvjeti za unaprjeđivanje stručnih vještina pojedinih revizora.

Na posebnim područjima moguće je koristiti vanjske stručnjake radi nadopune znanja kojim raspolaže revizorski tim. Revizori trebaju ocijeniti postoji li potreba za vanjskim stručnjacima i na kojim su područjima oni potrebni te se pobrinuti za poduzimanje neophodnih mjera.

Stručna prosudba i skepticizam

31. **Revizori trebaju pokazivati profesionalni skepticizam, ali i biti otvoreni za različita mišljenja i spremni uvoditi novosti.**

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

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

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

Visoki standard profesionalnog ponašanja treba održavati tijekom cijelog revizijskog procesa, počevši od odabira tema i planiranja revizije, preko same revizije, pa sve do izvješćivanja. Za revizore je važno raditi sustavno, s dužnom pozornošću i nepristranošću i pod odgovarajućim nadzorom.

### Kontrola kvalitete

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

*ISSAI 140 – Kontrola kvalitete za VRI-jeve* sadrži opća načela i materijale za primjenu sustava za kontrolu kvalitete koji se uspostavlja na razini cijele organizacije kako bi obuhvatio sve revizije. Pri provedbi revizija učinkovitosti, treba voditi računa o sljedećim posebnostima:

- Revizija učinkovitosti je proces u kojem revizorski tim prikuplja veliku količinu informacija usko povezanih s dotičnom revizijom te pokazuje visok stupanj stručne prosudbe i slobode odlučivanja o važnim pitanjima. To treba uzeti u obzir i kod kontrole kvalitete. Potrebu stvaranja radnog ozračja obilježenog uzajamnim povjerenjem i odgovornošću te pružanja potpore revizorskim timovima treba promatrati kao sastavni dio upravljanja kvalitetom. To će možda podrazumijevati provedbu primjerenih i za upravljanje jednostavnih postupaka kontrole kvalitete, kao i osiguravanje otvorenosti revizora za povratne informacije dobivene od osoba zaduženih za kontrolu kvalitete. Ako između osoba zaduženih za kontrolu i revizorskog tima postoji razlika u mišljenju, treba poduzeti odgovarajuće korake kako bi se osiguralo da se stajalištu revizorskog tima posveti dovoljna pozornost te da politika VRI-a bude dosljedna.
- Kada se radi o reviziji učinkovitosti, čak i ako je zasnovano na dokazima, dobro dokumentirano i točno, izvješće može biti neprikladno ili nedostatno ako se u njemu ne iznosi uravnoteženo i nepristrano gledište, ako sadrži nedovoljno mjerodavnih stajališta ili ako daje nezadovoljavajuće odgovore na revizijska pitanja. Ti elementi stoga trebaju biti neizostavni dio mjera koje se poduzimaju radi jamstva kvalitete.
- Kako se revizijski ciljevi uvelike razlikuju od jednog revizijskog posla do drugog, važno je jasno definirati što se smatra visokokvalitetnim izvješćem u posebnoj cjelini pojedinog revizijskog posla. Stoga opće mjere kontrole kvalitete treba nadopuniti mjerama koje se izričito odnose na pojedinu reviziju.

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

### Značajnost

33. **Revizori trebaju razmatrati značajnost u svim fazama revizijskog procesa. Treba razmišljati ne samo o financijskim nego i o društvenim i političkim elementima predmeta revizije, kako bi se ostvarila najveća moguća dodana vrijednost.**

Značajnost se može promatrati kao razmjerna važnost nekog pitanja unutar cjeline u kojem se razmatra. Značajnost neke revizijske teme treba biti povezana s razmjerima njenih učinaka. Ona će ovisiti o tome je li određena aktivnost razmjerno mala i bi li manjkavosti na dotičnom području mogle utjecati na druge aktivnosti subjekta kod kojega se obavlja revizija. Neko pitanje će se smatrati značajnim ako se predmetna tema smatra osobito važnom i ako bi poboljšanja imala znatan učinak. Pitanje će se smatrati manje značajnim ako je predmetna aktivnost rutinske prirode, a utjecaj slabe učinkovitosti bi bio ograničen na usko područje ili bi i inače bio neznatan.

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

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

### Dokumentacija

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

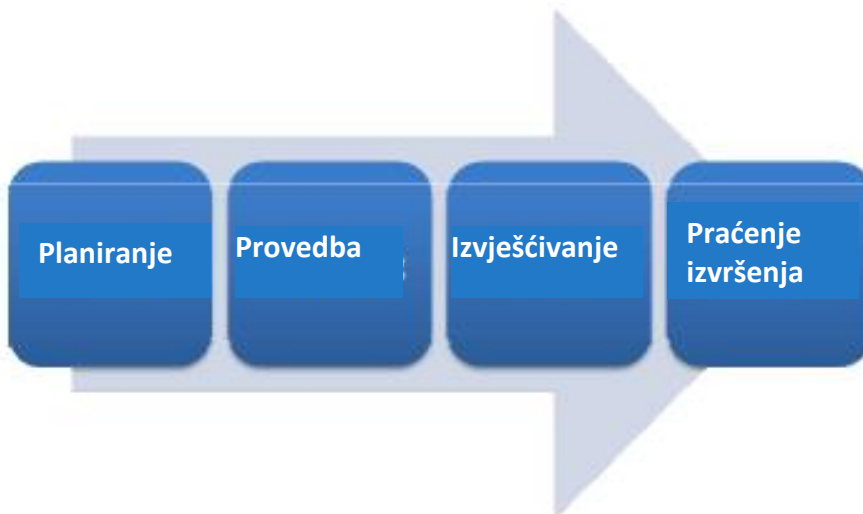
Kao i u slučaju svih revizija, revizori koji obavljaju reviziju učinkovitosti trebaju voditi odgovarajuću evidenciju radi dokumentiranja pripreme, postupaka i nalaza svake pojedine revizije. No, kod revizije učinkovitosti, svrha i cjelina dokumentiranja odlikuju se određenim posebnostima.



- Pojedini će revizor o određenoj revizijskoj temi često usvojiti posebna znanja koja nije lako širiti i prenositi unutar VRI-a. Kako se može dogoditi da revizijska metodologija i kriteriji budu razvijeni izričito za potrebe pojedinačnog posla, revizor snosi posebnu odgovornost za jasno obrazloženje svog pristupa.
- Kod revizije učinkovitosti, izvješće ne sadrži samo nalaze i preporuke nego i opis usvojenih okvira, stajališta i analitičke strukture, kao i obavljenih postupaka kako bi se došlo do zaključaka. Izvješće donekle služi jednakoj svrsi koju u drugim vrstama revizije ispunjavaju opći standardi i revizijska dokumentacija.
- Dokumentacijom ne samo da treba potvrditi točnost činjenica nego i osigurati da izvješće daje uravnotežen, nepristran i cjelovit prikaz ispitivanja revidiranog pitanja ili predmeta. Tako će možda biti neophodno u dokumentaciji navesti argumente koji u izvješću nisu prihvaćeni ili opisati kako se u izvješću pristupilo različitim gledištima.
- Kod revizije učinkovitosti, svrha izvješća o reviziji često se svodi na uvjeravanje korisnika pružanjem novih uvida, a ne na službeno izražavanje uvjerenja. Kao što određuju prirodu neophodnih dokaza, revizijski ciljevi određuju i prirodu dokumentacije.
- Vođenje odgovarajuće dokumentacije ne samo da predstavlja sastavni dio jamstva kvalitete (npr. time što pridonosi vođenju brige o zadovoljavajućem obavljanju povjerenog posla i ostvarivanju revizijskim ciljeva) nego je i sastavni dio stručnog usavršavanja VRI-a i pojedinačnih revizora, jer se tako može oblikovati dobra praksa za potrebe sličnih revizija u budućnosti.

## Načela vezana uz revizijski proces

35. Revizija učinkovitosti sadrži sljedeće glavne korake:



- Planiranje, tj. odabir tema, predstudija i osmišljavanje revizije
- Provedba, tj. prikupljanje i analiziranje podataka i informacija

- Izvješćivanje, tj. predstavljanje rezultata u pogledu revizijskih odgovora na revizijska pitanja, nalaza, zaključaka i preporuka korisnicima
- Praćenje izvršenja preporuka, tj. utvrđivanje jesu li koracima poduzetim prema nalazima i preporukama riješeni odnosni problemi i/ili manjkavosti.

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

## Planiranje

### Odabir tema

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

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

U tom procesu, revizori trebaju voditi računa o tome da revizijske teme trebaju biti dovoljno važne, prikladne za reviziju i u skladu s ovlastima VRI-a. Postupak odabira tema trebao bi biti usmjeren prema najvećem povećanju očekivanog učinka revizije, uz istodobno vođenje računa o revizijskim kapacitetima (npr. ljudskim potencijalima i stručnim vještinama).

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

### Osmišljavanje revizije

37. **Revizori trebaju reviziju planirati na način koji pridonosi visokoj kvaliteti revizijskog rada koji će biti obavljen ekonomično, djelotvorno, svrsishodno i pravodobno te u skladu s načelima dobrog upravljanja projektima.**

Kod planiranja revizije važno je razmotriti:

- prethodne spoznaje i informacije potrebne za razumijevanje subjekata revizije, kako bi se omogućila procjena problema i rizika, mogućih izvora dokaza, prikladnosti za reviziju i važnosti područja čija se revizija razmatra
- revizijske ciljeve, pitanja, kriterije, predmet i metodologiju (uključujući tehnike koje će se primijeniti za prikupljanje dokaza i provedbu revizijske analize)

- neophodne zahtjeve u pogledu aktivnosti, ljudskih potencijala i vještina (uključujući neovisnost revizorskog tima, ljudskih potencijala i vanjskih stručnjaka), procjenu troškova revizije, ključne rokove i faze projekta te glavne točke u kojima je potrebna kontrola.

Stoga, kako bi se osiguralo valjano planiranje revizije, revizori trebaju steći dovoljnu količinu spoznaja o njenom predmetu. Revizija učinkovitosti u pravilu zahtijeva usvajanje sadržajnih, metodoloških i drugih znanja izričito vezanih uz predmetnu reviziju, i to prije njezinog početka („predstudija“).

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

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

Pri planiranju je potrebno predvidjeti fleksibilnost kako bi se revizorima omogućilo izvlačenje koristi iz spoznaja stečenih tijekom obavljanja revizije. Valja odabrati one revizijske metode koje na najbolji način omogućuju učinkovito i djelotvorno prikupljanje revizijskih podataka. Iako bi revizori trebali težiti usvajanju najbolje prakse, vođenje brige o praktičnim pitanjima poput dostupnosti podataka može suziti izbor metoda. Stoga je u tom pogledu uputno primijeniti prilagodljiv i pragmatičan pristup. Zbog toga postupci revizije učinkovitosti ne bi smjeli biti pretjerano standardizirani.

Prekomjernim nametanjem pravila može se ograničiti prilagodljivost, stručna prosudba i visoka razina analitičkih vještina potrebnih u reviziji učinkovitosti. U određenim slučajevima – primjerice, kada revizija zahtijeva prikupljanje podataka u više različitih regija ili područja ili je treba provesti velik broj revizora – može se javiti potreba za detaljnijim planom revizije u kojem će se izričito definirati revizijska pitanja i postupci.

Pri planiranju revizije, revizori trebaju procijeniti i rizik prijevare. Ako je u okolini revizijskih ciljeva taj rizik znatan, revizori trebaju steći uvid u mjerodavne sustave unutarnjih kontrola i ispitati postoje li naznake nepravilnosti koje štete učinkovitosti. Jednako tako, trebaju utvrditi jesu li subjekti kod kojih se obavlja revizija poduzeli

odgovarajuće korake u smislu postupanja prema preporukama iz ranije obavljenih revizija ili drugih ispitivanja važnih za revizijske ciljeve. Naposljetku, revizori trebaju težiti uspostavi kontakta s interesnim skupinama, uključujući znanstvenike ili druge stručnjake za predmetno područje, kako bi stekli odgovarajuća znanja, primjerice, u pogledu dobre ili najbolje prakse. U fazi planiranja, opći cilj je donijeti odluku o najboljem načinu provedbe revizije, a to se postiže stjecanjem potrebnog znanja i razmatranjem raznovrsnih strategija.

## Provedba

### Dokazi, nalazi i zaključci

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

Svi revizijski nalazi i zaključci moraju biti potkrijepljeni dovoljnom količinom primjerenih dokaza. Ovo treba staviti u odgovarajuću cjelinu, a sve važne argumente, razloge za i protiv, kao i različita stajališta treba razmotriti prije donošenja zaključaka. Kod revizije učinkovitosti, priroda revizijskih nalaza potrebnih za donošenje zaključaka uvjetovana je predmetom revizije, revizijskim ciljem i revizijskim pitanjima.

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

Zaključci se mogu zasnivati na kvantitativnim dokazima pribavljenim primjenom znanstvenih metoda i tehnika uzorkovanja. Oblikovanje zaključaka može zahtijevati veliku mjeru prosuđivanja i tumačenja kako bi se odgovorilo na revizijska pitanja, jer revizijski dokazi teže više tome da budu uvjerljivi („ukazuju na zaključak da...”) nego li nepobitni („pravilno/pogrešno”). Potrebu za točnošću treba odvagati u odnosu na ono što je razumno, ekonomično i važno za danu svrhu. Stoga se preporučuje uključivanje višeg rukovodstva.

Revizija učinkovitosti uključuje niz analitičkih procesa koji se razvijaju postupno, kroz uzajamnu interakciju, te omogućuju usavršavanje dubine i razrađenosti korištenih pitanja i metoda. Tu se može raditi o kombiniranju i usporedbi podataka iz različitih izvora, donošenju privremenih zaključaka i prikupljanju nalaza radi izvođenja pretpostavki koje je, prema potrebi, moguće provjeriti u odnosu na dodatne podatke.

Cijeli je proces tijesno povezan s postupkom izrade izvješća o reviziji, koji se može promatrati kao jedan od osnovnih dijelova analitičkog procesa koji svoj vrhunac doseže davanjem odgovora na revizijska pitanja. Za revizore je važno da budu usmjereni ciljevima te da rade sustavno i s dužnom pozornošću i nepristranošću.

## Izvješćivanje

### Sadržaj izvješća

**39. Revizori trebaju težiti sastavljanju sveobuhvatnih, uvjerljivih, pravodobnih, razumljivih i uravnoteženih izvješća o reviziji.**

Da bi bilo sveobuhvatno, izvješće treba sadržavati sve informacije potrebne za obradu revizijskog cilja i revizijskih pitanja, a istodobno biti i dovoljno podrobno kako bi pružilo uvid u predmet, nalaze i zaključke revizije.

Kako bi bilo uvjerljivo, izvješće treba biti logički ustrojeno i jasno ukazivati na odnos između revizijskog cilja, kriterija, nalaza, zaključaka i preporuka. Treba obraditi sve važne argumente.

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

Izvješće treba sadržavati informacije o revizijskom cilju, revizijskim pitanjima i odgovorima na ta pitanja, predmetu, kriterijima i metodologiji revizije, izvorima podataka, svim ograničenjima u pogledu korištenih podataka te revizijskim nalazima. Treba dati jasan odgovor na revizijska pitanja ili objašnjenje razloga iz kojih to nije bilo moguće. Alternativno, revizori trebaju razmotriti preoblikovanje revizijskih pitanja kako bi se ona uklopila u pribavljene dokaze, te tako biti u stanju odgovoriti na pitanja. Revizijske nalaze treba staviti u pravu perspektivu te se valja pobrinuti za međusobnu usklađenost revizijskog cilja, revizijskih pitanja, nalaza i zaključaka. Kako bi se subjekt revizije ili korisnik izvješća potaknuo na poduzimanje korektivnih mjera, u izvješću treba objasniti zašto su i kako problemi istaknuti u nalazima naštetili učinkovitosti. Prema potrebi, izvješće treba sadržavati preporuke za poboljšanja.

Izvješće treba biti onoliko jasno i jezgrovito koliko to dopušta predmet revizije te oblikovano primjenom nedvojbenih jezičnih izraza. Sveukupno gledano, izvješće treba biti konstruktivno, pridonositi stjecanju novih spoznaja i ukazivati na sva neophodna poboljšanja.

### Preporuke

**40. Ako je važno i u skladu s ovlastima VRI-a, revizori trebaju težiti davanju konstruktivnih preporuka koje će značajno pridonijeti otklanjanju slabosti i problema uočenih pri obavljanju revizije.**

Preporuke trebaju biti dobro utemeljene i donositi dodanu vrijednost. Trebale bi se baviti uzrocima problema i/ili slabosti. Međutim, treba ih oblikovati tako da se izbjegnu tvrdnje same po sebi razumljive ili koje predstavljaju puko premetanje revizijskih nalaza te ne bi smjele zadirati u nadležnosti rukovodstva. Treba biti jasno na koga i na što se svaka preporuka odnosi, tko je odgovoran za poduzimanje koraka i što preporuke zapravo znače, tj. kako će pridonijeti poboljšanju učinkovitosti. Preporuke trebaju biti praktične i naslovljene na subjekte odgovorne i nadležne za njihovo izvršenje.

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

### Distribucija izvješća

41. **Revizori se trebaju pobrinuti kako bi njihova izvješća bila naširoko dostupna, u skladu s ovlastima VRI-a.**

Revizori trebaju imati na umu kako je širokom distribucijom izvješća o reviziji moguće promicati vjerodostojnost revizijske djelatnosti. Izvješća bi se stoga trebala dostavljati subjektima kod kojih se obavlja revizija, izvršnim i/ili zakonodavnim vlastima, a prema potrebi bi se valjalo pobrinuti i da budu dostupna širokoj javnosti i drugim interesnim skupinama, bilo izravno ili putem medija.

### **Praćenje izvršenja preporuka**

42. **Revizori trebaju pratiti izvršenje preporuka, gdje god je to primjereno. O praćenju trebaju prikladno izvješćivati kako bi zakonodavcu dali povratnu informaciju koja bi, ako je moguće, trebala biti potkrijepljena zaključcima i spoznajama o učincima svih važnih korektivnih mjera.**

Praćenje izvršenja preporuka se odnosi na revizorovo ispitivanje korektivnih mjera što su ih subjekt revizije ili neka druga odgovorna strana poduzeli na osnovi rezultata revizije učinkovitosti. Riječ je o neovisnoj aktivnosti kojom se vrijednost revizijskog procesa podiže jačanjem učinka revizije i postavljanjem osnove za poboljšanja u budućem revizijskom radu. Njome se subjekt revizije i drugi korisnici izvješća također potiču taj rad shvatiti ozbiljno, dok se revizorima nude korisne spoznaje i pokazatelji uspješnosti. Praćenje nije ograničeno na izvršenje preporuka, nego se usredotočuje na provjeru je li subjekt revizije riješio probleme na pravi način i u razumnom roku popravio stanje zbog kojega su nastali. Pri praćenju postupanja prema izvješću o reviziji, revizor se treba usredotočiti na preporuke koje su u vrijeme praćenja još uvijek važne, uz nepristran i neovisan pristup.

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