

ISSAI 4000

Standard revizije usklađenosti

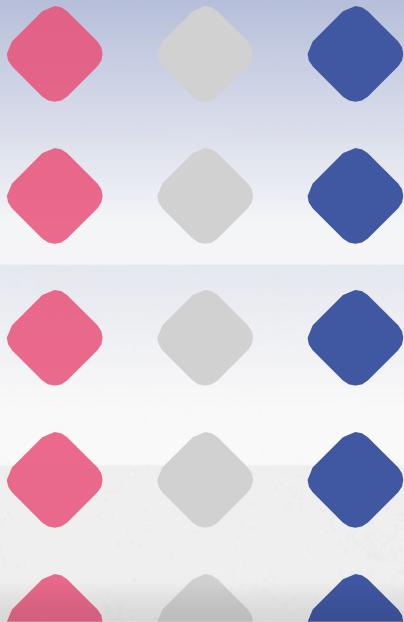
INTOSAI standarde objavljuje
Međunarodna organizacija vrhovnih
revizijskih institucija INTOSAI, kao dio
Okvira profesionalnih objava INTOSAI-a.

Za više informacija posjetite
www.issai.org.





INTOSAI



INTOSAI 2019.

- 1) Prihvaćeno kao Smjernice za reviziju usklađenosti – Opći uvod 2010.
- 2) Revidirano i prihvaćeno kao Standard revizije usklađenosti u 2016.
- 3) Uspostavljanjem Okvira profesionalnih objava INTOSAI (IFPP) u 2019. napravljene su uredničke izmjene.

ISSAI 4000 je dostupan na svim službenim jezicima INTOSAI-a: arapskom, engleskom, francuskom, njemačkom i španjolskom.



SADRŽAJ

1. UVOD	5
2. PODRUČJE PRIMJENE ISSAI 4000	7
3. TRI STRANE U REVIZIJI USKLAĐENOSTI	9
Revizije usklađenosti koje provode VRI-jevi sa sudskim ovlastima	10
4. CILJ REVIZIJE USKLAĐENOSTI	11
Obilježja revizije pružanja uvjerenja	12
Razumno uvjerenje	13
Ograničeno uvjerenje	13
Revizija izravnog izvješćivanja	14
Revizija potvrđivanja	14
Utvrđivanje predmeta i opsega revizije	15
5. OPĆI ZAHTJEVI REVIZIJE USKLAĐENOSTI	16
Objektivnost i etika	16
Revizijski rizik	17
Rizik od prijevare	19
Odabir područja značajnih za predviđene korisnike	20
Profesionalna prosudba i skepticizam	21
Kontrola kvalitete	23
Dokumentacija	24
Komunikacija	27

6. ZAHTJEVI KOJI SE ODNOSE NA PROCES PLANIRANJA REVIZIJE USKLAĐENOSTI	28
Utvrđivanje predviđenih korisnika i odgovorne strane	28
Utvrđivanje predmeta revizije i odgovarajućih revizijskih kriterija	29
Određivanje razine pružanja uvjerenja	32
Određivanje značajnosti	33
Razumijevanje subjekta i njegovog okruženja, uključujući unutarnje kontrole	35
Revizijska strategija i revizijski plan	36
7. ZAHTJEVI KOJI SE ODNOSE NA PROVOĐENJE REVIZIJSKIH POSTUPAKA ZA DOBIVANJE REVIZIJSKIH DOKAZA	38
Dostatni i primjereni revizijski dokazi	38
Revizijsko uzorkovanje	43
8. ZAHTJEVI KOJI SE ODNOSE NA OCJENJIVANJE REVIZIJSKIH DOKAZA I DONOŠENJE ZAKLJUČAKA	45
9. ZAHTJEVI KOJI SE ODNOSE NA IZVJEŠĆIVANJE	47
Struktura izvješća – revizija izravnog izvješćivanja	50
Struktura izvješća – revizija potvrđivanja	52
Dodatna struktura izvješća – VRI-jevi sa sudskim ovlastima	53
Razmatranja povezana s prijavljivanjem sumnji na nezakonito postupanje	54
10. ZAHTJEVI KOJI SE ODNOSE NA PRAĆENJE (FOLLOW-UP)	56

1

UVOD

- 1) Profesionalni standardi i smjernice ključni su za vjerodostojnost, transparentnost, kvalitetu i profesionalizam revizije u javnom sektoru. Cilj Standarda revizije usklađenosti (ISSAI 4000), koji je razvila Međunarodna organizacija vrhovnih revizijskih institucija (INTOSAI), je promicanje neovisne i učinkovite revizije te pružanje potpore članovima INTOSAI-a u razvoju vlastitog profesionalnog pristupa u skladu s njihovim ovlastima i nacionalnim zakonima i propisima.
- 2) Profesionalni standardi imaju dvostruku svrhu: pružiti temeljne odrednice za reviziju u javnom sektoru i povećati povjerenje dionika¹ u zaključke iz izvješća.
- 3) *ISSAI 100 – Temeljna načela revizije javnog sektora* definiraju svrhu i mjerodavnost ISSAI-a i okvir revizije javnog sektora. *ISSAI 400 – Načela revizije usklađenosti* zasnivaju se na temeljnim načelima iz ISSAI 100 te ih dalje razvijaju kako bi odgovarala specifičnom kontekstu revizije usklađenosti.
- 4) ISSAI 4000 zasniva se na temeljnim načelima revizije javnog sektora iz ISSAI 100 i načelima revizije usklađenosti u ISSAI 400.
- 5) Revizija usklađenosti zasebna je vrsta revizije. Međutim, na neka načela donekle utječu finansijska revizija i revizija učinkovitosti ili su im načela zajednička. ISSAI 4000 odnosi se na ISSAI-e 2000 – 2899 i prema potrebi na ISSAI 3000 Standard za reviziju učinkovitosti.

¹ Pojam dionika definiran je u ovom dokumentu kao u *INTOSAI-P 12 – Vrijednost i koristi vrhovnih revizijskih institucija* – činiti doprinos životima građana /3; osoba, grupa, organizacija, član ili sustav koji mogu utjecati ili na koje mogu utjecati djelovanja, ciljevi i politike tijela vlasti i javnog sektora.

- 6) ISSAI 4000 sadrži obvezne zahtjeve i objašnjenja. Zahtjevi sadržavaju minimum potreban za reviziju visoke kvalitete. Zahtjevi su izjave o „dužnostima“ prikazane podebljanim slovima, dok se u objašnjenjima detaljno razrađuje zahtjev.
- 7) ISSAI 4000 koristi izraz „revizor“ s istim značenjem kao u ISSAI 100². Ako je to relevantno, npr. kada se radi o institucionalnim pitanjima – upućuje se i na vrhovnu revizijsku instituciju („VRI“).
- 8) ISSAI 4000 strukturiran je uglavnom istim redoslijedom kao ISSAI 400 i sastoji se od četiri dijela:
 - a) Prvim odjeljkom uspostavlja se mjerodavnost *Standarda revizije usklađenosti* i način na koji se vrhovne revizijske institucije (VRI-jevi) na njih mogu pozvati u svojim revizijskim izvješćima.
 - b) Drugi odjeljak definira reviziju usklađenosti i njezine ciljeve, kao i načela na kojima se temelji koncept usklađenosti.
 - c) Treći odjeljak sastoji se od općih zahtjeva za reviziju usklađenosti. Ti se zahtjevi razmatraju prije početka i tijekom revizijskog postupka.
 - d) Četvrti odjeljak sadržava zahtjeve povezane s glavnim fazama samog postupka revizije.

² ISSAI 100/25

2

OPSEG ISSAI 4000

- 9) ISSAI 4000 ni na koji način neće imati veću snagu od nacionalnih zakona, propisa ili propisanih nadležnosti niti spriječiti VRI-jeve da provode istrage ili druge aktivnosti koje nisu posebno obuhvaćene.
- 10) Ovaj dokument predstavlja Međunarodni standard za reviziju usklađenosti. Prema ISSAI 400/2-9, VRI-jevi koji se žele pozvati na okvir ISSAI-a, koji se odnosi na reviziju usklađenosti, mogu to učiniti na dva načina:
 - a) Način 1.: razvojem mjerodavnih standarda koji se temelje na načelima revizije usklađenosti ili su u skladu s načelima revizije usklađenosti ili
 - b) Način 2.: usvajanjem međunarodnih standarda vrhovnih revizijskih institucija za reviziju usklađenosti (ISSAI 4000 – 4899).
- 11) U okviru načina 1., INTOSAI priznaje da VRI-jevi imaju različite nadležnosti i rade pod različitim uvjetima. Zbog različitih situacija i struktturnih uređenja VRI-jeva, na sve aspekte njihova rada ne mogu se primjenjivati svi revizijski standardi ili smjernice. Nacionalni standardi mogu postići načela ISSAI 400 na različite načine, s obzirom na nacionalnu nadležnost, ustavno i drugo pravno okruženje ili strategiju VRI-ja.
- 12) VRI-jevi imaju mogućnost razvoja mjerodavnih standarda koji su u skladu s ISSAI 100 i ISSAI 400. Ako VRI odluči razviti vlastite nacionalne standarde, ti bi standardi trebali uključivati razinu detalja potrebnu za izvršavanje relevantnih revizijskih funkcija VRI-ja te bi trebali odgovarati ISSAI 100 i ISSAI 400 u svim primjenjivim i relevantnim aspektima.

- 13) VRI-jevi bi trebali objaviti koji standard primjenjuju pri provođenju revizija, a ta bi izjava trebala biti dostupna korisniku/korisnicima izvješća VRI-ja. VRI-jevi bi se trebali pozivati na standard koji slijede u svojim revizijskim izvješćima; međutim, može se koristiti općenitiji oblik komunikacije koji obuhvaća određeni raspon aktivnosti. Što znači da VRI u svojim izvješćima može navesti da slijedi međunarodne standarde bez navođenja svakog pojedinačnog standarda upotrijebljenog za pojedino izvješće. Time će se izvješća učiniti pristupačnjima korisnicima.
- 14) U okviru načina 2., revizor i VRI će provoditi svaki zahtjev iz ISSAI 4000, osim ako zahtjev nije relevantan. Ako svi relevantni zahtjevi nisu ispunjeni, pozivanje na ISSAI 4000 ne iznosi se bez otkrivanja te činjenice i dodatnih objašnjenja o njezinim posljedicama.
- 15) Ako se VRI odluči pozvati na ISSAI 4000, to pozivanje treba formulirati u skladu s načelima definiranimma ISSAI 100/10-12 i ISSAI 400/9. Revizije usklađenosti mogu se provoditi samostalno u skladu s ISSAI 4000 ili u kombinaciji s finansijskom revizijom ili revizijom učinkovitosti.
- 16) Za kombinirane revizije, revizor procjenjuje na koji se standard treba pozivati. Kada se revizija usklađenosti kombinira s finansijskom revizijom, zaključak/mišljenje o usklađenosti trebalo bi jasno odvojiti od mišljenja o finansijskim izvještajima. Utvrđeni mjerodavni zakoni i propisi trebali bi sadržavati sve zakone i propise koji mogu utjecati na ishode (= iznose) finansijskih transakcija koji su (ili su trebali biti) obračunati u finansijskim izvještajima.
- 17) Zahtjevi i objašnjenja iz ISSAI 4000 primjenjuju se na revizije usklađenosti koje se provode samostalno ili su sastavni dio finansijske revizije ili revizije učinkovitosti.
- 18) U skladu sa svojom nadležnosti, VRI-jevi mogu obavljati i zadaće koje se ne smatraju revizijama pružanja uvjerenja. Te zadaće nisu obuhvaćene ovim ISSAI-em i stoga će se VRI morati pozvati na druge standarde ili zahtjeve za obavljeni posao.

3

TRI STRANE U REVIZIJI USKLAĐENOSTI

- 19) Revizije javnog sektora uključuju tri zasebne strane: odgovornu stranu, revizora i predviđene korisnike.
- a) Odgovorna strana je izvršna vlast središnje ili lokalne vlasti i/ili obuhvaća javne službenike temeljem hijerarhije i subjekte odgovorne za upravljanje javnim sredstvima i/ili primjenu ovlasti pod nadzorom zakonodavca. Odgovorna strana u reviziji usklađenosti odgovorna je za predmet ili informacije o predmetu revizije.³
 - b) Revizor ima za cilj pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze kako bi došao do zaključka s ciljem povećanja stupnja povjerenja predviđenih korisnika, koji nisu odgovorna strana, o vrednovanju ili ocjenjivanju predmeta u odnosu na kriterije.⁴
 - c) Predviđeni korisnici su osobe za koje revizor priprema izvješće o reviziji usklađenosti. Predviđeni korisnici mogu biti zakonodavna ili nadzorna tijela, ona zadužena za upravljanje, javni tužitelj ili šira javnost. Iako revizijsko izvješće nije upućeno odgovornoj strani, rezultat može biti koristan za poboljšanje njezina rada.⁵

³ ISSAI 400/37

⁴ ISSAI 400/35

⁵ ISSAI 400/38

Revizije usklađenosti koje provode VRI-jevi sa sudskim ovlastima

- 20) VRI-jevi sa sudskim ovlastima nadležni su donositi presude i odluke o javnim službenicima odgovornima za račune koji nisu u skladu s propisima. Ti VRI-jevi imaju ovlasti provoditi sankcije. Pritom VRI-jevi poštuju temeljna načela vladavine prava. Neki VRI-jevi imaju nadležnost pravosudnim tijelima podnosići činjenice koje podliježu kaznenom progonu. Za te VRI-jeve, uz zahtjeve iz ovog ISSAI-a, mogu postojati dodatni nacionalni zahtjevi.
- 21) VRI-jevi sa sudskim ovlastima također mogu izricati presude i sankcije onima koji su odgovorni za upravljanje javnim sredstvima i imovinom. Ti VRI-jevi mogu procijeniti mogu li se odgovorne osobe smatrati odgovornima za gubitak, zlouporabu ili gubitak javnih sredstava ili imovine te trebaju li podlijeti sankcijama ili kaznama.
- 22) VRI-jevi sa sudskim ovlastima provode postupak revizije kako je opisan u ovim standardima. Međutim, nakon faza planiranja, izvršenja i prikupljanja dokaza mogu postojati dodatna i posebna pitanja koja mogu dovesti do sudskih postupaka i pravomoćne presude o pitanjima neusklađenosti. Takva pitanja nisu obuhvaćena ovim ISSAI 4000.

4

CILJ REVIZIJE USKLAĐENOSTI

- 23) Glavni cilj revizije usklađenosti je pružiti predviđenom korisniku/korisnicima informacije o tome slijede li javna tijela koja su predmet revizije parlamentarne odluke, zakone, zakonodavne akte, politiku, utvrđene kodekse i dogovorene uvjete. Oni čine mjerodavnu podlogu koja uređuje predmet/subjekt koji će biti predmet revizije. Mjerodavna podloga je izvor za revizijske kriterije. Obilježja revizijskih kriterija opisana su u točki 118.
- 24) Revizija usklađenosti uključuje i aspekte pravilnosti (pridržavanje formalnih kriterija kao što su relevantni zakoni, propisi i sporazumi) i/ili ispravnost (poštivanje općih načela dobrog finansijskog upravljanja i ponašanja javnih službenika). Neovisno o izvoru kriterija, revizor provodi reviziju i donosi zaključak s odabranom razinom uvjerenja, u skladu sa zahtjevima iz ISSAI 4000.
- 25) Revizijski kriteriji možda su već definirani nacionalnim zakonodavstvom i/ili nadležnošću subjekta koji je predmet revizije. U tim slučajevima VRI neće uvijek moći utjecati na opseg revizije.
- 26) VRI promiče dobro upravljanje utvrđivanjem odstupanja od kriterija i izješćivanjem o njima kako bi se mogle poduzeti korektivne mjere i kako bi se oni koji su za to zaduženi mogli pozvati na odgovornost za svoje postupke. Revizije usklađenosti provode se ocjenjujući jesu li aktivnosti, finansijske transakcije i informacije u svim značajnim aspektima u skladu s mjerodavnom podlogom relevantnom za subjekt koji je predmet revizije. Prijevara je namjerni čin pogrešnog prikazivanja i element koji onemogućava transparentnost, odgovornost i dobro upravljanje.

- 27) Revizija usklađenosti općenito se provodi:
- a) kao zasebna revizija usklađenosti ili
 - b) u vezi s revizijom finansijskih izvještaja ili
 - c) u kombinaciji s revizijom učinkovitosti.
- 28) ISSAI 4000 ne pruža detaljna objašnjenja o tome kako obavljati kombinirane revizije.
- 29) Revizijsko izvješće pruža važne informacije koje su temelj za donošenje odluka u javnom sektoru. Revizije pružaju te informacije na temelju dostanih i primjerenih revizijskih dokaza. Za svaku reviziju uzimaju se u obzir potrebe predviđenih korisnika kada se odlučuje o razini pružanja uvjerenja, a time i razini dostanih i primjerenih dokaza. Revizor planira reviziju kako bi pružio razumno uvjerenje ili ograničenu razinu uvjerenja.

Obilježja revizije pružanja uvjerenja

- 30) Svaka revizija usklađenosti je revizija pružanja uvjerenja. Revizor odabire razinu pružanja uvjerenja na temelju potreba predviđenih korisnika. Revizijsko izvješće pruža razumno ili ograničeno uvjerenje.
- 31) Svaka revizija pružanja uvjerenja jest potvrđivanje usklađenosti ili izravno izvješćivanje. Revizija izravnog izvješćivanja i potvrđivanja razlikuje se ovisno o tome tko priprema i vrednuje/ocjenjuje predmet revizije. Predmet može biti određen djelokrugom VRI-ja ili ga VRI može odabrati.
- 32) Neovisno o značajkama revizijskog posla, revizijski kriteriji mogu uključivati i pravilnost i ispravnost.

Razumno uvjerenje

- 33) Razumno uvjerenje je visoko, ali ne potpuno. Zaključak revizije izražava se pozitivno i potvrđuje da je, prema mišljenju revizora, predmet u svim značajnim aspektima usklađen ili nije usklađen ili, prema potrebi, da informacije o predmetu pružaju istinit i pošten prikaz u skladu s primjenjivim kriterijima.⁶
- 34) Obično razumno uvjerenje zahtjeva više revizijskih dokaza od ograničenog uvjerenja, što često znači više revizijskih postupaka, npr. u pitanjima procjene rizika, boljeg razumijevanja okruženja subjekta, ocjenjivanja strukture sustava unutarnje kontrole itd.

Ograničeno uvjerenje

- 35) Pri pružanju ograničenog uvjerenja, revizorski zaključak navodi da, na temelju provedenih postupaka, revizor nije uočio nešto zbog čega bi smatrao da predmet revizije nije u skladu s primjenjivim kriterijima. Međutim, ako revizor smatra da predmet nije u skladu s kriterijima, mora provesti određene ograničene postupke kako bi zaključio je li predmet u skladu s kriterijima ili nije.
- 36) Postupci koji se provode u reviziji kojom se pruža ograničeno uvjerenje su ograničeni u usporedbi s onim što je potrebno za dobivanje razumnog uvjerenja, ali se očekuje da će razina uvjerenja, u stručnoj prosudbi revizora, biti značajna za predviđene korisnike. U izvješću s ograničenim uvjerenjem izražava se ograničena priroda pruženog uvjerenja.⁷

⁶ ISSAI 100/33

⁷ ISSAI 100/33

Revizije izravnog izvješćivanja

- 37) U okviru izravnog izvješćivanja revizor je taj koji vrednuje ili ocjenjuje predmet revizije u odnosu na kriterije. Revizor je odgovoran za izradu informacija o predmetu revizije. Revizor odabire predmet revizije i kriterije, uzimajući u obzir rizik i značajnost. Mjerenjem predmetnih dokaza u odnosu na kriterije, revizor je u mogućnosti donijeti zaključak. Zaključak se izražava u obliku nalaza, odgovora na određena revizijska pitanja, preporuka ili mišljenja.⁸
- 38) U izravnom izvješćivanju koje se provodi uz razumno uvjerenje, revizijskim zaključkom izražava se mišljenje revizora da je predmet revizije u svim značajnim aspektima u skladu s primjenjivim kriterijima ili da nije u skladu s njima.
- 39) Pri pružanju ograničenog uvjerenja, zaključak upućuje da revizoru ništa nije skrenulo pozornost na to da nalazi nisu u skladu s revizijskim kriterijima. Kada je revizor upoznat sa slučajevima neusklađenosti, zaključak to mora odražavati.

Revizije potvrđivanja usklađenosti

- 40) U revizijama potvrđivanja usklađenosti, odgovorna strana ocjenjuje predmet revizije u odnosu na kriterije i iznosi informacije o predmetu, o kojima revizor zatim prikuplja dostatne i primjerene revizijske dokaze kako bi pružio razumno osnovu za donošenje zaključka. Zaključak se izražava u obliku nalaza, zaključaka, preporuka ili mišljenja.⁹
- 41) U reviziji potvrđivanja usklađenosti s razumnim uvjerenjem revizijski zaključak izražava mišljenje revizora da su predmetne informacije u skladu / nisu u skladu s primjenjivim kriterijima.

⁸ ISSAI 100/29

⁹ ISSAI 100/29

- 42) U reviziji potvrđivanja usklađenosti s ograničenim uvjerenjem, revizor navodi je li, na temelju provedenih postupaka, uočeno nešto što bi navelo revizora da predmet nije u svim značajnim aspektima u skladu s primjenjivim kriterijima. Provedeni postupci ograničeni su u usporedbi s onim što je potrebno za dobivanje razumnog uvjerenja.

Utvrđivanje predmeta i opsega revizije

- 43) Neki VRI-jevi imaju propisane nadležnosti ili moraju provoditi revizije na zahtjev parlamenta, dok drugi VRI-jevi imaju diskrecijsko pravo odabratи što će obuhvatiti revizija usklađenosti. Način odabira predmeta utječe na revizijski pristup u pogledu revizijskih dokaza i resursa.
- 44) Opseg definira predmet revizije i što će se revidirati. Opseg ovisi o potrebama predviđenih korisnika, određenoj razini uvjerenja, procijenjenom riziku te stručnosti i resursima dostupnima u VRI-ju.

5

OPĆI ZAHTJEVI REVIZIJE USKLAĐENOSTI

Objektivnost i etika

Zahtjev

- 45) Revizor se treba pridržavati relevantnih postupaka koji se odnose na objektivnost i etiku, a koji će biti u skladu s povezanim ISSAI-ima o objektivnosti i etici.

Objašnjenje

- 46) Revizor mora pokazati profesionalno ponašanje i integritet, biti objektivan, posjedovati potrebnu stručnu sposobnost i postupati s dužnom pažnjom. On/ona će zadržati stvarnu neovisnost i dojam neovisnosti te povjerljivost u pogledu svih revizijskih pitanja.
- 47) Revizor može pronaći dodatne smjernice u INTOSAI-P 10 – Meksička deklaracija o neovisnosti VRI-ja, kao i u GUD 9030 – Dobre prakse povezane s neovisnošću VRI-ja i Etičkom kodeksu ISSAI 130.

Zahtjev

- 48) Revizor se treba truditi ostati objektivan kako bi nalazi i zaključci bili nepristrani te kako bi ih treće strane takvima smatrali.

Objašnjenje

- 49) Revizor pokazuje objektivnost u odabiru ciljeva revizije i utvrđivanju kriterija. Revizor mora osigurati da komunikacija s dionicima ne ugrožava objektivnost VRI-ja.
- 50) Predmet revizije i revizijski kriteriji mogu se definirati nacionalnim zakonodavstvom i/ili ovlastima subjekta koji je predmet revizije. U tim slučajevima VRI neće uvijek moći utjecati na opseg revizije, ali to ograničenje ne utječe na objektivnost revizora.
- 51) Revizor mora izbjegavati neprimjeren utjecaj bilo kojeg dionika u formuliranju uravnoteženog izvješća i zadržati svoju objektivnost kako bi razumne i informirane treće strane smatrali njihov rad i izvješće nepristranim.

Revizijski rizik

Zahtjev

- 52) **Revizor treba provoditi postupke za smanjenje rizika od donošenja netočnih zaključaka na prihvatljivu nisku razinu.**

Objašnjenje

- 53) Smanjenje revizijskog rizika uključuje sljedeće elemente: predviđanje mogućih ili poznatih rizika u predviđenim poslovima te njihovih posljedica, razvoj postupaka za otklanjanje tih rizika tijekom revizije i dokumentiranje rizika i način njihovog otklanjanja. Revizor mora procijeniti je li opseg obavljenog posla dovoljan. Osim toga, pri zaključivanju, revizor mora ocijeniti ima li dostatne i primjerene revizijske dokaze pri ocjenjivanju predmeta revizije u odnosu na kriterije za oblikovanje zaključaka, na temelju razine uključenog rizika.

- 54) Revizijski rizik u poslovima potvrđivanja usklađenosti sastoji se od tri komponente:
- a) inherentni rizik predmeta revizije (IR)
 - b) kontrolni rizik (KR); rizik da su odgovarajuće unutarnje kontrole povezane s inherentnim rizicima neprimjerene ili da ne funkcioniraju ispravno
 - c) rizik od otkrivanja (RO); rizik da će postupci koje provodi revizor dovesti do pogrešnog zaključka/mišljenja.

Tri komponente revizijskog rizika (IR, KR i RO) zajednički se razmatraju tijekom procjene revizijskog rizika.

- 55) U izravnom izvješćivanju, revizor je uključen u izradu informacija o predmetu revizije. Revizor može primijeniti model revizijskog rizika pri donošenju zaključka o predmetu revizije.
- 56) Utvrđivanjem i ocjenjivanjem inherentnih i kontrolnih rizika subjekta, revizor može definirati prirodu i opseg postupaka prikupljanja dokaza potrebnih za testiranje usklađenosti s kriterijima. Što je viša razina rizika, veći će opseg revizijskog posla biti potreban za smanjenje rizika otkrivanja u dovoljnoj mjeri kao bi se postigla prihvatljiva razina revizijskog rizika.
- 57) U kontekstu VRI-jeva sa sudskim ovlastima, razmatranje revizijskih rizika može uključivati:
- a) utvrđivanje tko se može smatrati odgovornim za radnje koje predstavljaju neusklađenosti
 - b) određivanje razdoblja za koje se javni službenici mogu smatrati odgovornima, uzimajući u obzir primjenjivo propisano razdoblje zastarijevanja, kako bi se izbjeglo nepostupanje
 - c) utvrđivanje jesu li ti postupci uzrokovali gubitak ili rasipno trošenje javnih sredstava.

Rizik od prijevare

Zahtjev

- 58) Revizor treba razmatrati rizik od prijevare tijekom cijelog postupka revizije i dokumentira rezultat procjene.

Objašnjenje

- 59) Revizor treba utvrditi i procijeniti rizik od prijevare te prikupiti dostatne i primjerene revizijske dokaze o procijenjenim rizicima osmišljavanjem i provedbom odgovarajućih odgovora.
- 60) Zbog svojstvenih ograničenja revizije postoji neizbjegjan rizik da revizor neće otkriti pojave nezakonitih radnji, uključujući prijevare. Rizik od neotkrivanja nezakonitog djela koje proizlazi iz prijevare veći je od rizika neotkrivanja djela koje proizlazi iz pogreške. To je zato što prijevare mogu uključivati organizirane sheme osmišljene da ih prikriju, namjerno propuštanje evidentiranja transakcija ili namjerno pogrešno prikazivanje činjenica revizoru. Takvi pokušaji prikrivanja mogu biti još teže uočljivi ako su popraćeni tajnim dogovorima.
- 61) Revizor je odgovoran za održavanje profesionalnog skepticizma tijekom revizije i za prepoznavanje činjenice da postupci revizije koji su učinkoviti za otkrivanje pogrešaka možda nisu učinkoviti u otkrivanju prijevare.
- 62) Ako se utvrdi sumnja na prijevaru, revizor poduzima mjere kako bi osigurao odgovarajući odgovor u skladu s djelokrugom VRI-ja i posebnim okolnostima.
- 63) Glavnu odgovornost za sprječavanje i otkrivanje prijevara snosi rukovodstvo subjekta revizije kroz izradu, provedbu i održavanje odgovarajućeg sustava unutarnjih kontrola. Iako revizija može djelovati na sprječavanje prijevara, obično nije osmišljena za otkrivanje prijevare.

Odabir područja značajnih za predviđene korisnike

Zahtjev

- 64) Kada VRI ima diskretijsko pravo odabrati opseg revizije usklađenosti, treba utvrditi područja koja su važna za predviđene korisnike.

Objašnjenje

- 65) Neki VRI-jevi imaju propisanu nadležnost u revizijama usklađenosti (Ref.: točka 25). Za te VRI-jeve ovaj zahtjev nije relevantan.
- 66) Pri procjeni područja koja su značajna za namjeravane korisnike u smislu revizije usklađenosti, VRI odlučuje hoće li se revizija provesti kao potvrđivanje usklađenosti ili kao izravno izvješćivanje.
- 67) Kada VRI ima diskretijsko pravo odabrati opseg revizije usklađenosti, provodi postupke potrebne za utvrđivanje značajnih područja i/ili područja s potencijalnim rizikom neusklađenosti. Pri provođenju tih postupaka revizor može uzeti u obzir bilo što od sljedećeg:
- a) javne ili zakonodavne interese ili očekivanja
 - b) utjecaj na građane
 - c) projekte sa značajnim javnim financiranjem
 - d) korisnike javnih sredstava
 - e) važnost određenih odredaba zakona
 - f) načela dobrog upravljanja
 - g) uloge različitih tijela javnog sektora
 - h) prava građana i tijela javnog sektora
 - i) moguća kršenja primjenjivih zakona i drugih propisa kojima se uređuje djelatnost javnog subjekta ili javni dug, javni deficit i vanjske obvezne

- j) neusklađenost s unutarnjim kontrolama ili nepostojanje odgovarajućeg sustava unutarnje kontrole
- k) nalaze utvrđene u prethodnim revizijama
- l) rizike neusklađenosti na koje su upozorile treće strane.

- 68) Pri provedbi tih postupaka, revizor može smatrati korisnim pročitati planove proračuna, publikacije, izvješća o evaluaciji itd. Sudjelovanje na konferencijama i forumima, revizoru također može pružiti vrijedne informacije koje čine temelj za odabir predmeta revizije od strane VRI-ja i smanjenje rizika revidiranja područja niskog rizika.
- 69) Revizor često može naići na primjere neusklađenosti u vezi s drugim vrstama revizija koje se obavljaju. Može biti važno izvjestiti o nalazima u okviru rada na procjeni rizika u VRI-ju za sljedeću godinu.
- 70) Nakon odabira revizijskih područja koja su značajna, revizor treba utvrditi značajnost (Ref.: točka 125).

Profesionalna prosudba i skepticizam

Zahtjev

- 71) **Revizor tijekom cijelog revizijskog postupka treba donositi stručne prosudbe.**

Objašnjenje

- 72) Donošenje stručnih prosudbi ključno je tijekom cijelog postupka revizije. Za izlaganje stručne prosudbe revizor pohađa odgovarajuće osposobljavanje, koristi znanje i iskustvo u okviru revizijskih i etičkih standarda, tako da se dobro razmotrene odluke mogu donositi u svim fazama revizijskog procesa.
- 73) Revizor pri odlučivanju o razini uvjerenja koristi stručnu prosudbu. Stručna prosudba koristi se pri procjeni rizika i značajnosti, definiranju predmeta revizije, opsega i odgovarajućih revizijskih kriterija. Stručna prosudba koristi se i za procjenu postupaka potrebnih za prikupljanje dostačnih i odgovarajućih revizijskih dokaza i njihovu ocjenu. Upotreba stručne prosudbe ključna je za analizu revizijskih dokaza i donošenje zaključaka na temelju nalaza.

Zahtjev

- 74) **Ako u revizorskem timu ne postoji stručnost u vezi sa složenim ili spornim pitanjima, treba tražiti stručni savjet.**

Objašnjenje

- 75) Zahtjevna pitanja mogu iziskivati stručnost i iskustvo koje revizorski tim nema. To mogu biti pitanja vezana za određenu poslovnu stručnost, pravnu ili metodološku stručnost.
- 76) Važno je razjasniti sporna pitanja unutar revizorskog tima, kao i između revizorskog tima i svih ostalih sudionika u reviziji.

Zahtjev

- 77) **Revizor treba postupati s profesionalnim skepticizmom i razmišljati otvoreno i objektivno.**

Objašnjenje

- 78) Profesionalni skepticizam je stav koji uključuje otvoreno i objektivno razmišljanje te usmjeravanje pažnje na okolnosti koje mogu ukazivati na moguće nepridržavanje propisa zbog pogreške ili prijevare. Profesionalni skepticizam važan je pri ocjenjivanju revizijskih dokaza koji su u suprotnosti s drugim već pribavljenim revizijskim dokazima te informacijama koje dovode u pitanje pouzdanost revizijskih dokaza, kao što su dokumenti i odgovori na upite.
- 79) Zadržavanje profesionalnog skepticizma u postupanju potrebno je kako bi se osiguralo da revizor izbjegne osobnu pristranost te da revizor pri donošenju zaključaka na temelju opažanja ne bude pretjerano općenit. Osim toga, revizor će djelovati racionalno na temelju kritičke procjene svih prikupljenih dokaza.

Kontrola kvalitete

Zahtjev

- 80) **VRI treba preuzeti odgovornost za opću kvalitetu revizije kako bi osigurao da se revizije provode u skladu s relevantnim profesionalnim standardima, zakonima i propisima te da su izvješća primjerena danim okolnostima.**

Objašnjenje

- 81) U okviru postupaka kontrole kvalitete, VRI može imati uspostavljen sustav osiguranja kvalitete kako bi osigurao cijelokupnu kvalitetu revizije.
- 82) Postupci kontrole kvalitete mogu biti nadgledanje, savjetovanje i odgovarajuće osposobljavanje te mogu obuhvaćati fazu planiranja, izvršenja i izvješćivanja.
- 83) Ukupna kvaliteta VRI-ja ovisi o sustavu u kojem su uloge i odgovornosti jasno definirane.
- 84) VRI osigurava provedbu odgovarajućih postupaka i preispitivanje tijekom cijelog postupka revizije. Kontrole kvalitete dokumentirane su u revizijskoj dokumentaciji.

Zahtjev

- 85) **VRI treba osigurati da revizorski tim, zajednički, ima potrebnu stručnu osposobljenost za provedbu revizije.**

Objašnjenje

- 86) Kontrola kvalitete uključuje razmatranje ima li revizorski tim dovoljnu i odgovarajuću stručnost za provođenje revizije, je li sposoban odabrati kriterije bez pristranosti, ima li pristup točnim informacijama, je li razmotrio dostupne informacije i ima li dovoljno vremena za dovršetak revizorskog zadatka.

- 87) Revizorski tim formira se kako bi zajednički imao potrebnu sposobnost, znanje, vještine i stručnost za obavljanje revizije u skladu s profesionalnim standardima.

Ovisno o predmetu revizije, to može uključivati:

- a) revizorske vještine i vještine u vezi s prikupljanjem/analizom podataka
- b) pravnu nadležnost
- c) razumijevanje i praktično iskustvo o vrsti revizije koja se provodi
- d) poznavanje primjenjivih standarda i mjerodavne podloge
- e) razumijevanje poslovanja subjekta koji je predmet revizije i odgovarajuće iskustvo za vrstu subjekta i djelatnosti koje se revidiraju
- f) sposobnost i iskustvo u provođenju profesionalne prosudbe
- g) sastavljanje revizijskog izvješća koje je primjerno danim okolnostima.

- 88) VRI treba dodijeliti odgovarajuće kvalificirane resurse koji su dostupni prema potrebi u različitim fazama postupka revizije. Ako u timu ili VRI-ju nisu dostupne specijalizirane tehnike, metode ili vještine, vanjski stručnjaci mogu se koristiti na različite načine, npr. za pružanje znanja ili obavljanje određenog posla. Kada je potrebno vanjsko stručno znanje, VRI procjenjuje imaju li stručnjaci potrebnu neovisnost, stručnost, sposobnost i objektivnost. VRI utvrđuje i je li njihov rad primijeren za potrebe revizije. Čak i ako vanjski stručnjaci obavljaju reviziju u ime VRI-ja, VRI je i dalje odgovoran za zaključke.

Dokumentacija

Zahtjev

- 89) Revizor treba pripremiti revizijsku dokumentaciju koja je dovoljno detaljna kako bi se osiguralo jasno razumijevanje obavljenog posla, dobivenih dokaza i donesenih zaključaka. Revizor treba pravodobno pripremiti revizijsku dokumentaciju, redovito je ažurirati tijekom revizije te prije objave revizijskog izješća popunjavati dokumentaciju o dokazima koji podupiru nalaze revizije.

Objašnjenje

- 90) Svrha dokumentiranja obavljenog revizijskog posla jest povećati transparentnost obavljenog posla te omogućiti iskusnom revizoru koji nije prethodno povezan s revizijom da razumije značajna pitanja koja se pojavljuju tijekom revizije, donesene zaključke/mišljenja te značajne stručne prosudbe učinjene pri donošenju tih zaključaka/mišljenja. Dokumentacija prema potrebi uključuje:
- a) objašnjenje predmeta revizije
 - b) procjenu rizika, revizijsku strategiju i plan te povezane dokumente
 - c) primijenjene metode te opseg revizije i razdoblje obuhvaćeno revizijom
 - d) prirodu, vrijeme i opseg provedenih revizijskih postupaka
 - e) rezultate provedenih revizijskih postupaka i pribavljene revizijske dokaze
 - f) procjenu revizijskih dokaza koji čine nalaze, zaključke, mišljenja i preporuke
 - g) presude donesene tijekom revizijskog postupka, uključujući stručna savjetovanja i razloge na kojima se temelje
 - h) komunikaciju sa subjektom revizije i povratne informacije od subjekta
 - i) provedeni nadzor i druge zaštitne mjere za kontrolu kvalitete.

- 91) Dokumentacija mora biti dostatna za dokazivanje kako je revizor definirao cilj, predmet, kriterije i opseg revizije¹⁰, kao i razloge zbog kojih je odabrana određena metoda analize. U tu svrhu potrebno je organizirati dokumentaciju kako bi se osigurala jasna i izravna veza između nalaza i dokaza koji ih podupiru.
- 92) Posebno vezano za fazu planiranja revizije, dokumentacija koju čuva revizor mora sadržavati:
 - a) informacije potrebne za razumijevanje subjekta nad kojim se provodi revizija i njegova okruženja koje omogućuju procjenu rizika
 - b) ocjenu značajnosti i predmeta revizije
 - c) utvrđivanje mogućih izvora dokaza.
- 93) Revizor treba usvojiti odgovarajuće postupke za očuvanje povjerljivosti i sigurnog čuvanja revizijske dokumentacije te je čuvati tijekom razdoblja koje je dovoljno za zadovoljavanje potreba zakonskih, regulatornih, administrativnih i profesionalnih zahtjeva u vezi s čuvanjem evidencije te za omogućavanje provedbe dalnjih aktivnosti revizije.
- 94) Dokumentiranje ključnih donesenih odluka važno je za dokazivanje neovisnosti i nepristranosti revizora u njegovoj analizi. Postojanje osjetljivih pitanja zahtijeva dokumentiranje relevantnih činjenica koje revizor razmatra pri odabiru određenog postupka ili pri donošenju određene odluke. Na taj su način radnje i odluke objasnjene i transparentne.
- 95) U kontekstu VRI-jeva sa sudskim ovlastima, dokumentacija potrebna za predlaganje osobne odgovornosti nije obuhvaćena područjem primjene ovog profesionalnog standarda.

¹⁰ Područje primjene mora suziti stvari kako bi revizor mogao provoditi odgovarajuće revizije.

Komunikacija

Zahtjev

- 96) Revizor treba na učinkovit način komunicirati sa subjektom revizije i onima koji su zaduženi za upravljanje tijekom cijelog postupka revizije.

Objašnjenje

- 97) Činjenice koje se pisanim putem priopćavaju subjektu revizije mogu uključivati: predmet revizije, revizijske kriterije, razinu uvjerenja, razdoblje revizije te državne tvrtke, organizacije i/ili programe koje treba uključiti u reviziju, odnosno potvrđivanje uvjeta revizije. Priopćavanje tih činjenica može pomoći u postizanju uzajamnog razumijevanja procesa revizije i postupaka subjekata revizije.
- 98) Oblik komunikacije s onima koji su zaduženi za upravljanje tijekom cijelog postupka revizije treba prilagoditi uvjetima. Revizor razmatra vrijeme komunikacije i provodi li se ona usmenim ili pisanim putem ili oboje.

Zahtjev

- 99) Slučajevi neusklađenosti od materijalnog značaja trebaju se dostavljati odgovarajućoj razini upravljanja i (ako je primjenjivo) onima koji su zaduženi za upravljanje. Trebaju se dostavljati i druga značajna pitanja koja proizlaze iz revizije i koja su izravno relevantna za subjekt.

Objašnjenje

- 100) Nalazi koji se ne smatraju značajnim ili ne opravdavaju uključivanje u izvješće revizora također se mogu priopćiti upravi tijekom revizije. Priopćavanje takvih nalaza može pomoći subjektu revizije da otkloni slučajeve neusklađenosti i izbjegne slične slučajeve u budućnosti.

6

ZAHTEVI KOJI SE ODNOSE NA PROCES PLANIRANJA REVIZIJE USKLAĐENOSTI

Utvrđivanje predviđenih korisnika i odgovorne strane

Zahtjev

- 101) Revizor treba izričito utvrditi predviđene korisnike i odgovornu stranu te razmotriti utjecaj njihovih uloga kako bi proveo reviziju i u skladu s time komunicirao.

Objašnjenje

- 102) Predviđeni korisnici su osobe za koje revizor priprema izvješće o reviziji usklađenosti. Predviđeni korisnici mogu biti zakonodavna ili nadzorna tijela, zadužena za upravljanje javnim tužiteljstvom, medijima ili javnošću. Odgovorna strana nadležna je za predmet revizije i kao takva je subjekt revizije.
- 103) Pri planiranju revizije revizor odabire značajnost na temelju potreba predviđenih korisnika.
- 104) Utvrđivanje odgovorne strane važno je pri utvrđivanju revizijskih kriterija. Odgovorna strana mora poštovati kriterije koji proizlaze npr. iz zakona, propisa, proračunskih zakona i finansijskih propisa. Ovisno o predmetu revizije, revizor odabire odgovarajuće revizijske kriterije. Revizor također mora u nekoliko navrata komunicirati s odgovornom stranom tijekom postupka revizije.

- 105) Pri utvrđivanju razine uvjerenja koje treba pružiti i načina na koji bi se to uvjerenje trebalo priopćiti, revizor treba utvrditi predviđene korisnike i njihove potrebe.
- 106) Za neke predmete revizije može biti relevantno uključiti više odgovornih strana. To može biti slučaj, npr. kada je više subjekata uključeno u izvršenje proračuna. U tim slučajevima može se povećati i broj predviđenih korisnika.

Utvrđivanje predmeta revizije i odgovarajućih revizijskih kriterija

Zahtjev

- 107) **Ako VRI ima pravo slobodnog izbora opsega revizija usklađenosti, revizor treba definirati predmet koji će se vrednovati ili ocijeniti u skladu s kriterijima.**

Objašnjenje

- 108) Na temelju utvrđenih revizijskih područja (Ref: točka 67.) revizor definira predmet revizije.
- 109) Predmet revizije bi se trebao moći utvrditi i procijeniti u skladu s odgovarajućim revizijskim kriterijima. Trebao bi biti takve prirode da omogućuje revizoru da doneše zaključak s potrebnom razinom uvjerenja. To znači prikupljanje dostačnih i odgovarajućih revizijskih dokaza koji podupiru zaključak ili mišljenje revizije.

Zahtjev

- 110) **Ako VRI ima diskrecijsko pravo odabrati opseg revizija usklađenosti, revizor treba utvrditi relevantne revizijske kriterije prije revizije kako bi pružio osnovu za zaključak/mišljenje o predmetu.**

Objašnjenje

- 111) Predmet revizije i revizijski kriteriji povezani su i dosljedni. Stoga je utvrđivanje odgovarajućih revizijskih kriterija ponavljajući postupak.
- 112) Pri revidiranju predmeta revizije, revizor mora osigurati postojanje odgovarajućih revizijskih kriterija.
- 113) Predmet revizije i odgovarajući revizijski kriteriji mogu već biti definirani nadležnošću VRI-ja ili nacionalnim zakonodavstvom.¹¹ U reviziji s davanjem uvjerenja, revizijski kriteriji neizravno se daju predstavljanjem informacija o predmetu revizije. U tim slučajevima revizor mora utvrditi relevantne revizijske kriterije kako bi donio zaključke o ispravnosti kriterija, koje je odgovorna strana neposredno navela u informacijama o predmetu revizije.
- 114) Pravni kriteriji mogu proizlaziti iz:
 - a) pravila i propisa
 - b) međunarodnih ugovora i drugih sporazuma
 - c) kodeksa ponašanja.
- 115) Revizija usklađenosti može se odnositi na pravilnost ili ispravnost (poštovanje općih načela dobrog finansijskog upravljanja i ponašanja javnih službenika). Iako je pravilnost u središtu usklađenosti, ispravnost može biti važna i s obzirom na kontekst javnog sektora u kojem postoji određena očekivanja u pogledu finansijskog upravljanja i ponašanja javnih službenika. Ovisno o nadležnosti VRI-ja, revizijama se također može ispitati usklađenost s općeprihvaćenim načelima i općepriznatom najboljom praksom kojom se uređuje ponašanje javnih službenika (ispravnost).¹²

¹¹ Relevantni revizijski kriteriji proizlaze iz primarnog zakonodavstva definiranog kao zakonodavstvo doneseno od zakonodavnih tijela poput parlamenta itd. Podzakonski akti mogu se definirati kao akti koje donose tijela ovlaštena za njihovo donošenje u skladu s primarnim propisima. Revizijski kriteriji također proizlaze iz ustava, međunarodnih ugovora, uključujući, između ostalog, ugovore o osnivanju međunarodnih ili nadnacionalnih organizacija, ugovore s obvezujućim fiskalnim ili proračunskim sadržajem, sudske odluke koje su donijele nadležne institucije međunarodnih ili nadnacionalnih organizacija s izravnim i obvezujućim učinkom u pravnom poretku svake države članice, zakone i propise koje su donijele nadležne institucije svake države članice, u skladu s njihovim ustavom, uključujući ustavne zakone o proračunu, godišnje zakone o proračunu, druge zakone, propise s finansijskim učinkom u javnom upravljanju, javno upravljanje, sukob interesa u javnoj nabavi, zaštitu javnih novčanih sredstava i sprječavanje javne imovine te otkrivanje prijevara i korupcije i relevantna računovodstvena načela. One mogu obuhvaćati i vjerodostojne odluke koje donose međunarodni, nadnacionalni ili nacionalni sudovi, kako proizlazi iz ustava i međunarodnih ugovora kojima se ti sudovi ovlašćuju. Naposljetku, mogu obuhvaćati i zakonske instrumente, pravila, uredbe, naloge, vladine ili ministarske direktive, smjernice i dogovorene uvjete.

¹² ISSAI 400/13

Prikladni revizijski kriteriji za reviziju usklađenosti koja se odnosi na ispravnost bit će općeprihvaćena načela ili najbolja nacionalna ili međunarodna praksa. U nekim slučajevima mogu biti nepropisani, neizravni ili utemeljeni na prevladavajućim pravnim načelima.¹³ To bi pružilo dovoljnu fleksibilnost vrhovnim revizijskim institucijama za donošenje kriterija relevantnih za njihovu zemlju u reviziji ispravnosti.

- 116) Odgovarajući kriteriji ispravnosti mogu proizlaziti iz:
- a) očekivanja od upravljanja javnim financijama, kao što je usklađenost s učinkovitim i djelotvornim sustavom unutarnje kontrole
 - b) očekivanja korisnika u pogledu korisnosti dobara ili kvalitete usluga i radova
 - c) zahtjeva za transparentnu i nepristranu raspodjelu javnih sredstava i ljudskih resursa.
- 117) U nekim slučajevima zakoni i propisi zahtijevaju daljnje tumačenje kako bi se izradili relevantni revizijski kriteriji. Ako dođe do situacija u kojima postoje proturječne odredbe ili postoji sumnja u ispravno tumačenje relevantnog zakona, propisa ili drugih mjerodavnih podloga, revizor može smatrati korisnim razmotriti namjere i pretpostavke utvrđene pri izradi zakona ili se savjetovati s određenim tijelom odgovornim za zakonodavstvo. Revizor može razmotriti i relevantne prethodne odluke koje su donijela pravosudna tijela.
- 118) Odgovarajući revizijski kriteriji i za pravilnost i za ispravnost imaju sljedeća obilježja:
- I) Relevantnost: relevantni kriteriji rezultiraju informacijama o predmetu revizije koji pomažu pri donošenju odluka od strane predviđenih korisnika.
 - II) Potpunost: kriteriji su potpuni ako su informacije o predmetu sastavljene u skladu s njima, ne izostavljaju relevantne čimbenike za koje se razumno može očekivati da će utjecati na odluke planiranih korisnika donesene na temelju tih informacija o predmetu.
 - III) Pouzdanost: pouzdani kriteriji dovode do dosljednih zaključaka kada se primjenjuju i provjeravaju na isti način, od strane drugog revizora, u istim okolnostima.

¹³ ISSAI 400/32

- IV) Neutralnost: neutralnim se kriterijima dobivaju informacije o predmetu bez pristranosti i prema potrebama u danim okolnostima revizijskog posla.
 - V) Razumljivost: razumljivi kriteriji dovode do informacija o predmetu koje predviđeni korisnici mogu razumjeti.
 - VI) Korisnost: korisni kriteriji rezultiraju nalazima i zaključcima koji zadovoljavaju potrebe korisnika informacija.
 - VII) Usپoredivost: usپoredivi kriteriji u skladu su s onima koji se upotrebljavaju u revizijama usklađenosti drugih sličnih agencija ili aktivnosti te s onima koji se upotrebljavaju u prethodnim revizijama usklađenosti kod subjekta nad kojim se provodi revizija.
 - VIII) Prihvatljivost: prihvatljivi kriteriji su oni oko kojih se općenito slažu neovisni stručnjaci u tom području, subjekti revizije, zakonodavci, mediji i opća javnost.
 - IX) Dostupnost: kriteriji su dostupni za predviđene korisnike na način da razumiju prirodu obavljenog revizijskog posla i osnovu za revizijsko izvješće.
- 119) Nakon što se utvrde prikladni kriteriji na temelju gore navedenih značajki, oni se moraju primijeniti na način prikladan za posebne okolnosti svake revizije kako bi se mogli donijeti smisleni zaključci.
- 120) Ako revizor tijekom provoђenja revizije utvrdi kršenja drugih prikladnih revizijskih kriterija osim onih utvrđenih u fazi planiranja, revizor je odgovoran izvjestiti o tim kršenjima.

Određivanje razine pružanja uvjerenja

Zahtjev

- 121) **Ovisno o nadležnostima VRI-ja, karakteristikama predmeta revizije i potrebama predviđenih korisnika, revizor treba odlučiti pružati li revizija razumno ili ograničeno uvjerenje.**

Objašnjenje

- 122) Pri ocjenjivanju razine uvjerenja, revizor uzima u obzir potrebe predviđenih korisnika. To bi se moglo postići komunikacijom s predviđenim korisnicima ili onima zaduženima za upravljanje. Također, mogu postojati općeprihvачene prakse u nadležnosti za pružanje potpore revizoru pri odlučivanju o razini uvjerenja.
- 123) Pružanje razumnog uvjerenja zahtjeva opsežniji revizijski rad (Ref.: točka 34).
- 124) Neki VRI-jevi imaju propisane zahtjeve kojima se već utvrđuje razina uvjerenja.

Određivanje značajnosti

Zahtjev

- 125) Revizor treba utvrditi značajnost koja čini temelj za dizajn revizije i ponovno je procijeniti tijekom cijelog postupka revizije.

Objašnjenje

- 126) Značajnost odražava procijenjene potrebe predviđenih korisnika (Ref.: točka 64) i te se potrebe moraju utvrditi pri planiranju revizije. Na temelju odabranog predmeta, značajnost se utvrđuje određivanjem razine neusklađenosti koja će vjerojatno utjecati na odluke predviđenih korisnika. Pri utvrđivanju značajnosti revizor obraća pozornost na posebna područja koja predstavljaju zakonodavni značaj, javni interes ili očekivanja, određene zahtjeve i znatno javno financiranje, kao i prijevare.¹⁴
- 127) Pojam značajnosti uključuje prirodu, kontekst i vrijednost. Značajnost se može usredotočiti na kvantitativne čimbenike kao što su broj osoba ili subjekata na koje utječe određeni predmet ili novčane iznose, kao i zlouporabu javnih sredstava, bez obzira na iznos. Značajnost se često razmatra u smislu vrijednosti, ali priroda ili karakteristike predmeta ili skupine predmeta također mogu učiniti predmet značajnim (kvalitativni čimbenici).

¹⁴ ISSAI 400/47

- 128) Revizor primjenjuje značajnost u planiranju i provođenju revizije te u procjeni učinka slučajeva neusklađenosti. U fazi planiranja ocjenjivanje značajnosti pomaže revizoru da utvrdi revizijska pitanja koja su važna za predviđene korisnike. Revizor tijekom obavljanja revizije koristi značajnost pri odlučivanju o opsegu revizijskih postupaka koje treba provesti te ocjenjivanju revizijskih dokaza. Pri ocjenjivanju i zaključivanju revizije, revizor koristi značajnost za ocjenu opsega posla i razine neusklađenosti kako bi utvrdio utjecaj na zaključak/mišljenje.
- 129) Kvantitativna značajnost određuje se primjenom postotka na odabranu referentnu vrijednost kao polaznu točku (Ref.: točka 186). To uključuje izvršavanje profesionalne prosudbe i odražava, prema mišljenju revizora, mјere koje će korisnik informacija najvjerojatnije smatrati važnim. Kvantitativna značajnost uglavnom se koristi u revizijama kojima se pruža uvjerenje. Pri obavljanju takvih poslova, revizor bi mogao odabrati zasebne razine značajnosti za kategorije transakcija ili stanja, koji su važniji za korisnika računa ili imaju veći rizik od materijalne neusklađenost po svojoj prirodi ili kontekstu.
- 130) U nekim slučajevima, kvalitativni čimbenici su važniji od kvantitativnih čimbenika. Javna očekivanja i javni interes su primjeri kvalitativnih čimbenika koji mogu utjecati na revizorovo utvrđivanje značajnosti. Slučajevi prekomjernog trošenja u odnosu na sredstva koja je odobrio zakonodavac ili uvođenja nove usluge koja nije predviđena odobrenim sredstvima mogu biti slučajevi neusklađenosti koji nisu značajni, ali još uvijek mogu, zbog svoje prirode, zahtijevati priopćavanje subjektu revizije.

Razumijevanje subjekta i njegovog okruženja, uključujući unutarnje kontrole

Zahtjev

- 131) Revizor treba razumjeti subjekt revizije i njegovo okruženje, uključujući unutarnje kontrole subjekta, kako bi se omogućilo učinkovito planiranje i obavljanje revizije.

Objašnjenje

- 132) Revizor mora razumjeti subjekt i njegovo okruženje te kako to može utjecati na predmet i informacije o predmetu revizije.
- 133) Kako bi stekao razumijevanje subjekta i njegova okruženja, revizor može uzeti u obzir odgovarajuće poslovanje, zakone i propise, druge vanjske čimbenike, prirodu poslovanja subjekta, mehanizme upravljanja, ciljeve i strategije ili mjere uspješnosti. To se razumijevanje može dokumentirati u revizijskoj strategiji.
- 134) Revizor mora steći razumijevanje unutarnje kontrole subjekta koja je relevantna za reviziju. Kada se odredi predmet revizije, revizor utvrđuje uspostavljene unutarnje kontrole kako bi se smanjio rizik od neispunjavanja kriterija ili značajnih pogrešnih prikaza u predmetnim informacijama. Stručnom prosudbom, revizor odlučuje je li kontrola relevantna za reviziju ili nije.
- 135) Sustav unutarnje kontrole sastoji se od politika, struktura, postupaka, procesa i zadaća kojima se subjektu revizije pomaže da na odgovarajući način odgovori na rizike od neispunjavanja kriterija. Učinkovit sustav može štititi imovinu subjekta revizije, olakšati unutarnje i vanjsko izvješćivanje te pomoći subjektu koji je predmet revizije da se uskladi s relevantnim mjerodavnim podlogama. Revizor mora razumjeti sve sastavnice sustava unutarnje kontrole: kontrolno okruženje, postupak procjene rizika subjekta, informacijski sustav, kontrolne aktivnosti relevantne za reviziju i praćenje kontrola relevantnih za reviziju.

- 136) Kako bi se steklo razumijevanje unutarnje kontrole, može biti važno uzeti u obzir komunikaciju subjekta revizije i provedbu integriteta i etičkih vrijednosti, njegovu predanost stručnosti, sudjelovanje osoba zaduženih za upravljanje, filozofiju i način rada uprave, organizacijsku strukturu, postojanje i razinu aktivnosti unutarnje revizije, dodjelu ovlasti i odgovornosti te politike i prakse ljudskih potencijala.

Revizijska strategija i revizijski plan

Zahtjev

- 137) Revizor treba izraditi i dokumentirati revizijsku strategiju i plan revizije koji zajedno opisuju kako će se revizija provesti s ciljem izrade izvješća koje će biti primjerenou danim okolnostima, resurse potrebne za to i vremenski raspored za reviziju.

Objašnjenje

- 138) Revizijska strategija temelj je za odlučivanje o tome je li moguće izvršiti reviziju. Revizijska strategija opisuje što učiniti, a revizijski plan kako to učiniti.
- 139) Svrha revizijske strategije jest dokumentirati/osmisliti sve odluke te može sadržavati sljedeće:
- a) cilj revizije, predmet revizije, područje primjene, kriterije i druga obilježja revizije usklađenosti uzimajući u obzir nadležnost VRI-ja
 - b) vrstu revizijskog posla (revizija potvrđivanja usklađenosti ili revizija izravnog izvješćivanja)
 - c) razinu uvjerenja koju treba pružiti
 - d) sastav i raspodjelu rada revizijskog tima, uključujući i potrebu za stručnjacima, te datume kontrole kvalitete
 - e) komunikaciju sa subjektom revizije i/ili onima koji su zaduženi za upravljanje

f) odgovornosti izvješćivanja te kome i kada će se takvo izvješćivanje provoditi i u kojem obliku

g) subjekte obuhvaćene revizijom

h) procjenu značajnosti.

140) Revizor izrađuje revizijski plan za reviziju usklađenosti. Revizijska strategija daje ključni doprinos za plan revizije. Plan revizije može uključivati:

a) prirodu, vremenski raspored i opseg planiranih revizijskih postupaka te kada će se oni provesti

b) procjenu rizika i unutarnjih kontrola relevantnih za reviziju

c) revizijske postupke osmišljene kao odgovor na rizik

d) moguće revizijske dokaze koje treba prikupiti tijekom revizije.

141) Revizor tijekom revizije prema potrebi ažurira revizijsku strategiju i plan revizije.

142) Pri planiranju i provedbi revizija usklađenosti, revizor koji djeluje u VRI-ju sa sudskim ovlastima može uzeti u obzir potrebu za:

a) utvrđivanjem osobe ili osoba koje se mogu smatrati odgovornima za neusklađenosti

b) uzimanjem u obzir bilo kojeg primjenjivog razdoblja djelovanja

c) razlikovanjem osobne odgovornosti za djela koja predstavljaju neusklađenosti od odgovornosti za nezakonita djela (sumnja na prijevaru).

143) U nekim se primjerima nadležnosti revizije usklađenosti mogu provoditi kao sastavni dio revizije financijskih izvještaja. Revizor može smatrati da je učinkovito uključiti revizijsku strategiju, plan revizije i revizijske postupke potrebne za reviziju usklađenosti, u one koji su potrebni za reviziju financijskih izvještaja.

7

ZAHTEVI KOJI SE ODNOSE NA PROVOĐENJE REVIZIJSKIH POSTUPKA ZA DOBIVANJE REVIZIJSKIH DOKAZA

Dostatni i primjereni revizijski dokazi

Zahtjev

- 144) Revizor treba planirati i provoditi postupke kako bi pribavio dostatne i primjerene revizijske dokaze za donošenje zaključka s odabranom razinom uvjerenja.

Objašnjenje

- 145) Priroda i izvori potrebnih revizijskih dokaza određuju se željenom razinom uvjerenja, kriterijima, značajnošću, predmetom revizije i opsegom revizije.
- 146) Dostatni revizijski dokazi povezani su s odlukom o razini uvjerenja. Kako bi donio zaključak s razumnim uvjerenjem, revizor mora pribaviti više dokaza nego u revizijama s davanjem ograničenog uvjerenja. Priroda revizijskih dokaza razlikuje se i za dvije vrste revizija. Za revizije s davanjem ograničenog uvjerenja, revizijski dokazi uglavnom su analitički postupci i provjere, dok za revizije s davanjem razumnog uvjerenja, revizor obično treba provesti uglavnom sve revizijske tehnike (Ref.: točka 160).
- 147) Dostatnost je mjera količine dokaza potrebnih za potporu nalazima i zaključcima revizije. Pri ocjenjivanju dostatnosti dokaza, revizor treba utvrditi je li prikupljeno dovoljno dokaza kako bi uvjeroio upućenu osobu da su nalazi razumni.

- 148) Primjerenost je mjera kvalitete dokaza, ona obuhvaća relevantnost, valjanost i pouzdanost. Relevantnost se odnosi na mjeru u kojoj dokazi imaju logičan odnos i važnost prema pitanju kojim se bavimo. Valjanost se odnosi na opseg u kojem je dokaz smislena ili razumna osnova za mjerjenje onoga što se procjenjuje. Drugim riječima, valjanost se odnosi na opseg u kojem dokazi predstavljaju ono za što se tvrdi da predstavljaju. Pouzdanost se odnosi na mjeru u kojoj su revizijski dokazi prikupljeni i izrađeni transparentnom i ponovljivom metodom.
- 149) Revizor mora planirati odgovarajuće odgovore na procijenjene rizike. Odgovori na procijenjene rizike uključuju dizajniranje revizijskih postupaka koji se bave rizicima, kao što su dokazni postupci i testovi kontrola. Dokazni postupci uključuju i testove detalja i analitičke postupke. Ako se revizor namjerava osloniti na operativnu učinkovitost kontrole, on/ona treba pribaviti dokaze da kontrole učinkovito djeluju pri određivanju prirode, vremena i opsega dokazanih postupaka. Dizajn i provedba ključnih kontrola relevantnih za predmet mogu se ocijeniti odgovarajućima.
- 150) Postupak prikupljanja dokaza nastavlja se sve dok revizor ne bude uvjeren da postoje dostačni i odgovarajući dokazi kojima se podupire dogovorenata razina sigurnosti za potporu zaključivanju ili mišljenju revizora.
- 151) Količina potrebnih dokaza ovisi o revizijskom riziku (što je veći rizik, vjerojatnije je da će biti potrebno više dokaza) i o kvaliteti takvih dokaza (što je veća kvaliteta mogu biti potrebni manji dokazi). Međutim, revizor istovremeno uvijek procjenjuje da količina dokaza ovisi o specifičnostima određene revizije, a ne samo o količini ili kvaliteti revizijskih dokaza. Stoga su dostačnost i prikladnost dokaza međusobno povezani.
- 152) Samo pribavljanje dodatnih dokaza ne nadoknađuje lošu kvalitetu. Na pouzdanost dokaza utječu njihov izvor i priroda te su ovisni o posebnim okolnostima u kojima su pribavljeni. Revizor razmatra relevantnost i pouzdanost informacija koje se upotrebljavaju kao revizijski dokazi.

Zahtjev

- 153) Revizor u VRI-ju sa sudskim ovlastima treba provoditi postupke za pribavljanje dostañnih i odgovarajućih revizijskih dokaza o odgovornosti javnog službenika koji bi se mogao smatrati odgovornim za neusklađenost/nezakonite radnje.

Objašnjenje

- 154) Pri planiranju i obavljanju revizija, revizor u VRI-jevma sa sudskim ovlastima mora prikupiti dostañne i primjerene dokaze o odgovornosti javnog službenika koji bi se mogao smatrati odgovornim za neusklađenost/nezakonite radnje.
- 155) Postupak prikupljanja dokaza nastavlja se sve dok revizor u VRI-jevima sa sudskim ovlastima ne bude uvjeren da postoje dostañni i primjereni dokazi na temelju kojih se može donijeti zaključak revizora o tome jesu li osobe odgovorne za nepridržavanje odgovorne za bilo kakav gubitak, zlouporabu ili rasipanje javnih sredstava te bi li ih trebalo otpustiti zbog njihovog lošeg upravljanja.
- 156) Revizor u VRI-jevima sa sudskim ovlastima na temelju svoje stručne prosudbe ocjenjuje postoje li dostañni i primjereni dokazi da se javni službenik može smatrati osobno odgovornim za djela nepoštivanja propisa.
- 157) Profesionalna prosudba pri utvrđivanju je li javni službenik osobno odgovoran za radnje nepoštivanja propisa može uključivati:
- Procjenu načina na koji su obavljene odgovornosti navedene u zakonu ili uključene u opis radnog mjesta javnog službenika.
 - Utvrđivanje uzrokuje li nesukladnost ili nezakonitost javnog službenika utvrđeni gubitak, zlouporabu ili gubitak javnih sredstava ili robe.
 - Procjenu mogućih okolnosti za izuzeće od odgovornosti (tj. viša sila, nepredvidive okolnosti).
 - Procjenu odnosa između javnih računovođa i javnih rukovoditelja te moguće učinke i posljedice akata o neusklađenosti.

Zahtjev

- 158) Revizor treba odabrati kombinaciju revizijskih tehnika kako bi mogao donijeti zaključak s odabranom razinom uvjerenja.

Objašnjenje

- 159) Revizor provodi učinkovite revizijske postupke u skladu s revizijskim planom radi prikupljanja revizijskih dokaza i ispunjavanja revizijskih ciljeva. Revizor će često morati kombinirati i usporediti dokaze iz izvora koristeći različite tehnike/metode kako bi ispunio zahtjeve dostatnosti i primjerenošti. Npr. intervjuiranjem rukovodstva i zaposlenika, revizor može steći uvid u način na koji uprava dijeli svoje stavove o praksi subjekta i etičkom ponašanju sa zaposlenicima. Revizor tada može utvrditi jesu li provedene odgovarajuće kontrole uzimajući u obzir, primjerice, ima li uprava pisani kodeks ponašanja i primjenjuje li se on u praksi. Anketa dostavljena zaposlenicima mogla bi, primjerice, razjasniti u kojoj mjeri uprava djeluje u skladu s kodeksom ponašanja. Na temelju područja primjene, revizor će prikupljati kvantitativne ili kvalitativne revizijske dokaze ili njihovu kombinaciju.
- 160) Revizijski dokazi prikupljaju se različitim metodama kao što su:
- a. Promatranje
 - b. Ispitivanje
 - c. Istraživanje
 - d. Vanjska potvrda
 - e. Ponovna provedba
 - f. Ponovno izračunavanje
 - g. Dokazno testiranje
 - h. Testiranje ključnih kontrola
 - i. Analitički postupci.

- 161) Promatranje uključuje gledanje procedure ili postupka koje provode drugi. Promatranje pruža revizijski dokaz o izvedbi procedure ili postupka, ali je ograničeno na vremensku točku u kojoj se promatranje odvija te činjenicom da radnja promatranja može utjecati na to kako se procedura ili postupak provodi.
- 162) Inspekcija uključuje pregled knjiga, evidencija ili dokumenata, unutarnjih ili vanjskih, bilo u papirnatom obliku, elektroničkom obliku ili fizičkim pregledom. Revizor razmatra pouzdanost svih pregledanih dokumenata i ostaje svjestan rizika od prijevare i mogućnosti da pregledani dokumenti možda nisu autentični.
- 163) Istraživanje uključuje traženje informacija od relevantnih osoba, unutar i izvan subjekta koji je predmet revizije. Ovisno o temi i opsegu, samo razgovori i upitnici u većini slučajeva neće biti dostatni i primjereni dokaz. Druge relevantne metode prikupljanja dokaza koje treba razmotriti su npr. pisana dokumentacija subjekta revizije.
- 164) Vanjska potvrda revizijski je dokaz koji je revizor dobio kao izravan pisani odgovor revizoru od treće strane. Dakle, revizor dobiva povratne informacije izravno od korisnika ili trećih strana koji nisu korisnici koji su primili bespovratna sredstva ili druga sredstva za koja subjekt revizije tvrdi da su isplaćena ili potvrđuje da su sredstva iskorištena u posebne svrhe utvrđene u uvjetima sporazuma o bespovratnim sredstvima ili financiranju.
- 165) Ponovna provedba podrazumijeva neovisno provođenje istih postupaka koje je subjekt revizije već proveo, kontrole koje su izvorno provedene kao dio unutarnje kontrole subjekta. Ponovna provedba može se izvršiti ručno ili pomoću računalno potpomognutih revizijskih tehniki. Ako se radi o visoko tehničkim pitanjima, mogu biti uključeni i vanjski stručnjaci.
- 166) Ponovno izračunavanje sastoji se od provjere matematičke točnosti dokumenata ili zapisa. Ponovno izračunavanje može se provesti ručno ili elektroničkim putem.
- 167) Dokazno testiranje uključuje ispitivanje detaljnih transakcija ili aktivnosti prema revizijskim kriterijima. Dokazno testiranje uglavnom se koristi za reviziju potvrđivanja i uvijek se mora uključiti kao revizijska tehnika u takve angažmane. Međutim, provođenje samo dokaznog testiranja učinkovito je u rijetkim slučajevima i ta će se revizijska tehnika obično kombinirati s drugim revizijskim tehnikama.

- 168) Testiranje ključnih kontrola uključuje testiranje kontrola koje je uprava uspostavila kako bi smanjila rizik od neusklađenosti ili rizik da su informacije o predmetu značajno pogrešno prikazane. Za većinu predmeta testiranje ključnih kontrola učinkovit je način prikupljanja revizijskih dokaza.
- 169) Analitički postupci mogu se koristiti i kao dio analize rizika i pri prikupljanju revizijskih dokaza. Revizijski dokazi mogu se prikupljati usporedbom podataka, istraživanjem promjena ili utvrđivanjem odnosa koji se čine nedosljednima s očekivanim, bilo na temelju povijesnih podataka ili prethodnog iskustva revizora. Tehnike regresijske analize ili druge matematičke metode mogu pomoći revizorima javnog sektora u usporedbi stvarnih i očekivanih rezultata. Analitički postupci nikada ne mogu biti jedina korištena tehnika. U revizijama s davanjem ograničenog uvjerenja, analitički postupci i ispitivanja obično su dovoljni za donošenje zaključka s ograničenim uvjerenjem, dok se zaključak s razumnim uvjerenjem mora donijeti na temelju kombinacije revizijskih tehnika navedenih u točki 158.

Zahtjev

- 170) **U VRI-jevima sa sudskim ovlastima, istragu treba provoditi u pisanim oblicima na zahtjev nacionalnog zakona.**

Objašnjenje

- 171) VRI-jevi sa sudskim ovlastima mogu posebno koristiti metodu istraživanja kako je propisano zakonima koji uređuju revizijske postupke. To može uključivati pripremu i slanje pisane obavijesti relevantnim odgovornim osobama tražeći određene informacije koje revizijski tim smatra potrebnim za potporu zaključka.

Revizijsko uzorkovanje

Zahtjev

- 172) Revizor se, prema potrebi, treba koristiti revizijskim uzorkovanjem kako bi osigurao dovoljnu količinu stavki za donošenje zaključaka o populaciji iz koje je odabran uzorak. Pri osmišljavanju revizijskog uzorka revizor treba uzeti u obzir svrhu revizijskog postupka i značajke populacije iz koje će uzorak biti uzet.

Objašnjenje

- 173) Revizijsko uzorkovanje definira se kao primjena revizijskih procedura na manje od 100 % stavki unutar populacije od važnosti za reviziju.
- 174) Uzorak može biti kvantitativan ili kvalitativan ovisno o opsegu revizije i potrebi za informacijama za rasvjetljavanje predmeta iz različitih gledišta.
- 175) Kvantitativno uzorkovanje koristi se kada revizor pokušava donijeti zaključke o cjelokupnoj populaciji testiranjem uzorka stavki koje su iz njega odabrane. Kod kvantitativnog uzorkovanja, rizik uzorka mora se smanjiti na prihvatljivu nisku razinu. Međutim, tehnički pristup kvantitativnom uzorkovanju može zahtijevati statističke tehnike. Ako revizijski tim nema vještine za njihovu primjenu, možda će biti potreban stručnjak za statistiku.
- 176) Kvalitativno uzorkovanje¹⁵ je selektivni postupak koji se provodi kao namjerni i sustavni postupak za utvrđivanje čimbenika varijacije u predmetu. Revizor može provesti odabir uzorka na temelju obilježja pojedinaca, skupina, aktivnosti, procesa ili subjekta koji je predmet revizije u cjelini. Kvalitativno uzorkovanje uvijek zahtijeva pažljivu procjenu i dostatno poznавanje predmeta.
- 177) Kada revizor odabere slučajeve za detaljno proučavanje, to obično rezultira relativno malim uzorcima koji mogu odgovoriti na istraživačka pitanja i pružiti nove informacije, analize i uvid u predmet.
- 178) Pri odabiru stavki za testiranje može biti primjereno koristiti uzorkovanje na temelju rizika umjesto statističkog pristupa, npr. pri rješavanju značajnog rizika.

¹⁵ Primjeri takvih tehnika mogu biti heterogeno uzorkovanje (različito), homogeno uzorkovanje (slično), uzorkovanje kritičnih slučajeva i uzorkovanje devijantnih slučajeva.

8

ZAHTEVI KOJI SE ODNOSE NA OCJENJIVANJE REVIZIJSKIH DOKAZA I DONOŠENJE ZAKLJUČAKA

Zahtjev

- 179) Revizor treba usporediti pribavljene revizijske dokaze s navedenim revizijskim kriterijima kako bi sastavio revizijske nalaze za donošenje zaključaka revizije.

Objašnjenje

- 180) Prikupljeni dokazi kao i gledišta subjekta ocjenjuju se koristeći profesionalnu prosudbu i skepticizam.
- 181) U postupku ocjenjivanja revizor procjenjuje postoje li dostatni i odgovarajući revizijski dokazi za donošenje zaključka.
- 182) Za uravnoteženo i objektivno gledište, postupak ocjenjivanja podrazumijeva razmatranje svih dokaza dostavljenih u vezi s revizijskim nalazima.
- 183) Ocenom opsega obavljenog posla revizor utvrđuje može li donijeti zaključak. Ako opseg posla nije dovoljan, revizor može razmotriti provođenje dalnjih postupaka ili izmjenu svojeg mišljenja zbog ograničenja opsega.

Zahtjev

- 184) Na temelju revizijskih nalaza i značajnosti, revizor treba donijeti zaključak o tome je li predmet revizije u svim značajnim aspektima u skladu s primjenjivim kriterijima.

Objašnjenje

- 185) Na temelju značajnosti, revizor procjenjuje jesu li nalazi revizije dovoljno značajni da bi se zaključilo da predmet revizije u svim značajnim aspektima nije u skladu s revizijskim kriterijima. Ovisno o značajkama predmeta, revizor uzima u obzir vrijednost, prirodu i kontekst. To znači da slučajevi neusklađenosti koje bi predviđeni korisnici smatrali značajnima po prirodi ili kontekstu, također mogu dovesti do zaključka o neusklađenosti.
- 186) Značajnost po vrijednosti može uključivati relevantne iznose (novčane iznose) ili druge kvantitativne mjere kao što su broj uključenih građana ili subjekata, razine emisija ugljika, kašnjenja u odnosu na rokove itd. (Ref.: točka 129).
- 187) Revizor također može uključiti:
- a. vidljivost i osjetljivost predmetnog programa (npr. je li predmet od znatnog javnog interesa, utječe li na ranjive skupine građana itd.)
 - b. potrebe i očekivanja zakonodavca, javnosti ili drugih korisnika revizijskog izvješća
 - c. prirodu nadležnih tijela.

Zahtjev

- 188) Revizor treba na transparentan način priopćiti pruženu razinu uvjerenja.**

Objašnjenje

- 189) Revizor treba pružiti predviđenim korisnicima povjerenje u rezultate revizije. To se postiže objašnjavanjem kako su se nalazi, kriteriji i zaključci razvijali na uravnotežen i obrazložen način te kako su određeni ukupni zaključci ili preporuke doneseni na temelju revizijskih nalaza.
- 190) Za revizijske poslove s izravnim izješćivanjem, revizor mora neizravno navesti je li zaključak donesen uz ograničeno ili razumno uvjerenje. Za aktivnost potvrđivanja usklađenosti, razina uvjerenja prenijet će se odgovarajućom uporabom standardiziranih revizijskih mišljenja.

9

ZAHTJEVI KOJI SE ODNOSE NA IZVJEŠĆIVANJE

Zahtjev

- 191) Revizor treba donijeti zaključak u revizijskom izvješću. Zaključak se može izraziti ili kao mišljenje, zaključak, odgovor na posebna revizijska pitanja ili kao preporuka.

Objašnjenje

- 192) Mišljenje je jasna pisana izjava revizora izražena u standardiziranom obliku, izraženo kao bezuvjetno ili uvjetno mišljenje. U revizijskom izvješću navodi se jesu li slučajevi neusklađenosti sveobuhvatni. Mišljenje se obično koristi za revizije potvrđivanja usklađenosti.
- 193) Kada nisu utvrđeni značajni slučajevi neusklađenosti, mišljenje je bezuvjetno. Primjer formulacije bezuvjetnog mišljenja s davanjem razumnog uvjerenja (prema potrebi, u zagrade se umeće odgovarajući tekst kako je primjenjiv) može biti kako slijedi: „Prema našem mišljenju [predmet revizije u subjektu revizije] je usklađen, u svim je značajnim aspektima, s [primijenjenim kriterijima].”
- 194) Revizor modificira svoje mišljenje u slučajevima:
- Značajnih slučajeva neusklađenosti. Ovisno o opsegu neusklađenosti, to može dovesti do:
 - Uvjetnog mišljenja (ako su odstupanja od usklađenosti značajna, ali ne i sveobuhvatna): „Na temelju obavljenog revizijskog posla, utvrdili smo da je, osim [opisati iznimku], predmet revizije u subjektu revizije u svim značajnim aspektima u skladu s [primijenjenim kriterijima]...” ili

II) Nepovoljnog mišljenja (ako su odstupanja od usklađenosti značajna i sveobuhvatna): „Prema našem mišljenju, [predmet] nije u skladu... u svim značajnim aspektima s (primijenjenim kriterijima)... te su odstupanja od usklađenosti sveprisutna.” ili

b. Ograničenja područja primjene. Ovisno o opsegu ograničenja, to može dovesti do:

III) Uvjetnog mišljenja (ako revizor ne može pribaviti dostaone i primjerene revizijske dokaze, a mogući su učinci značajni, ali nisu sveobuhvatni): „Prema našem mišljenju, osim [opisati iznimku], revizor nije mogao prikupiti dostaone i primjerene revizijske dokaze, a mogući su učinci značajni, ali ne i sveprisutni.” ili

IV) Suzdržanog mišljenja (ako revizor ne može pribaviti dostaone i primjerene revizijske dokaze o usklađenosti s mjerodavnom podlogom, a mogući su učinci značajni i sveobuhvatni): „Ne izražavamo mišljenje o predmetu revizije. Nismo uspjeli pribaviti dostaone i primjerene revizijske dokaze koji bi bili osnova za mišljenje...”

- 195) U ograničenom revizijskom poslu davanja uvjerenja primjer bezuvjetnog mišljenja može biti: „Na temelju obavljenog rada opisanog u ovom izvješću, nije nam privuklo pozornost ništa što bi ukazivalo na to da predmet revizije nije u skladu, u svim značajnim aspektima s [primijenjenim kriterijima].” U uvjetnom mišljenju može se navesti sljedeće: „Na temelju obavljenog posla opisanog u ovom izvješću, osim [opisite iznimku], ništa nam nije privuklo pozornost što bi ukazalo na to da predmet nije u skladu, u svim značajnim aspektima s [primijenjenim kriterijima].”
- 196) Tekst mišljenja trebao bi odražavati djelokrug VRI-ja. Revizor stoga može koristiti izraze kao što su „zakonit je i pravilan”, „ispravan je” ili „primijenjen u svrhe koje je predvidio parlament”.
- 197) Pri revizijskom poslu, kada se daje razumno uvjerenje s bezuvjetnim mišljenjem, revizor izjavljuje da su pribavljeni revizijski dokazi dostaoni i primjereni za pružanje osnove za mišljenje.

- 198) U revizijama potvrđivanja usklađenosti, revizor pruža uvjerenje davanjem jasne izjave o razini uvjerenja, bilo standardiziranim mišljenjima ili zaključcima.
- 199) U revizijskim poslovima s izravnim izvješćivanjem, revizor može pružiti uvjerenje:
- a. davanjem jasne izjave o razini uvjerenja, putem zaključaka kojima se izričito prenosi razina uvjerenja ili
 - b. objašnjenjem načina na koji su se nalazi, kriteriji i zaključci razvijali na uravnotežen i obrazložen način te zašto kombinacije nalaza i kriterija dovode do određenog općeg zaključka ili preporuke.¹⁶
- 200) Pri davanju razumnog uvjerenja, revizor prikuplja dostatne i primjerene revizijske dokaze kako bi zaključio je li predmet revizije u svim značajnim aspektima u skladu s utvrđenim prikladnim kriterijima te dostavlja izvješće u obliku pozitivnog uvjerenja.
- 201) Pri davanju ograničenog uvjerenja, revizor prikuplja dostatne i odgovarajuće dokaze za ostvarivanje cilja revizije; međutim, postupci su ograničeni u usporedbi s onim što je potrebno za razumno uvjerenje. Revizor zatim zaključuje, prema mogućnostima, da mu ništa nije privuklo pozornost što bi ukazivalo na to da predmet revizije nije u skladu s primjenjivim kriterijima.

Zahtjev

- 202) **Revizor treba izraditi revizijsko izvješće koje se temelji na načelima potpunosti, objektivnosti, pravovremenosti, točnosti i razmatranju očitovanja.**

Objašnjenje

- 203) Pri poslovima potvrđivanja usklađenosti i poslovima s izravnim izvješćivanjem, zaključak bi trebao biti dovoljno jasan kako bi se uklonio rizik pogrešnog tumačenja.
- 204) Izvješćivanje je jedno od ključnih dijelova revizije. Oblici izvještavanja mogu se utvrditi zakonom ili nadležnošću VRI-ja. Pisano izvješće, koje daje nalaze, mišljenja, zaključke i preporuke u odgovarajućem obliku, ovisno o slučaju, priprema se na kraju svake revizije.

¹⁶ ISSAI 100/32

- 205) Načelom potpunosti zahtijeva se da revizor razmotri sve relevantne nalaze revizije prije izdavanja izvješća.
- 206) Načelo objektivnosti zahtijeva od revizora primjenu profesionalne prosudbe i skepticizma kako bi se osiguralo da je izvješće činjenično točno te da su nalazi i zaključci predstavljeni na relevantan, pravedan i uravnotežen način.
- 207) Načelo pravodobnosti podrazumijeva pravovremenu pripremu izvješća kako bi ono bilo relevantno za predviđene korisnike.
- 208) Načelo točnosti i savjetovanja podrazumijeva provjeru točnosti činjenica sa subjektom koji je predmet revizije.
- 209) Načelo razmatranja očitovanja podrazumijeva uključivanje očitovanja odgovornog subjekta kako je prikladno te davanje odgovora i ocjena očitovanja.

Struktura izvješća – revizijski poslovi izravnog izvješćivanja

Zahtjev

- 210) **Revizijsko izvješće treba uključiti sljedeće elemente (iako ne nužno ovim redoslijedom):**
 - a. naslov
 - b. utvrđivanje revizijskih standarda
 - c. sažetak (prema potrebi)
 - d. opis predmeta i opseg revizije (doseg i ograničenja revizije)
 - e. revizijske kriterije
 - f. objašnjenje i obrazloženje korištenih metoda
 - g. nalaze
 - h. zaključke koji se temelje na odgovorima na određena revizijska pitanja ili mišljenje

- i. odgovore subjekta koji je predmet revizije (prema potrebi)
- j. preporuke (prema potrebi).

Objašnjenje

- 211) Sažetak obavljenog posla i korištene metode pomažu predviđenim korisnicima da razumiju zaključak revizora. Za mnoge revizije moguće su velike razlike u postupcima. Međutim, to je u praksi teško komunicirati jasno i nedvosmisleno. Stoga se u sažetku obavljenog posla i korištenim metodama mora ukratko objasniti vanjskom čitatelju kako je revizija obavljena.
- 212) Odjeljak o revizijskim kriterijima može navesti da zakoni, propisi, pravila i propisi koji su korišteni u reviziji trebaju biti izričito navedeni u revizijskom izvješću.
- 213) Odjeljak o nalazima obuhvaća revizijsku usporedbu dobivenih dokaza s navedenim kriterijima i način na koji je ta usporedba dovela do revizijskih nalaza.
- 214) Uključivanje očitovanja subjekta koji je predmet revizije pokazatelj je sporazuma o poduzimanju mjera u vezi s predmetom o kojem se izvještava. Rasprava sa subjektom revizije o nalazima iz nacrta izvješća pomaže osigurati da oni budu potpuni, točni i pravedno predstavljeni.
- 215) Ako se izvješćuje o značajnim odstupanjima u pogledu usklađenosti, preporuke se daju u slučajevima kada postoji mogućnost znatnog poboljšanja. Korisnicima bi moglo biti korisno da revizor istakne korektivne mjere koje su u tijeku.
- 216) Iako konstruktivne i praktične preporuke pomažu u promicanju dobrog upravljanja javnim sektorom, revizor pazi da ne daje tako detaljne preporuke kako ne bi preuzeo ulogu uprave te time riskirao narušavanje vlastite objektivnosti.
- 217) Preporuke se mogu izdavati odvojeno od izvješća jer se uobičajeno pišu uglavnom za upravljanje subjektom koji je predmet revizije. U tim slučajevima preporuke se mogu izdati zasebnim dopisom upravi.

Struktura izvješća – revizije potvrđivanja usklađenosti

Zahtjev

218) Revizijsko izvješće treba uključiti sljedeće elemente (iako ne nužno ovim redoslijedom):

- a. Naslov
- b. Primatelja
- c. Opis informacija o predmetu revizije, i kada je prikladno, osnovni predmet revizije
- d. Opseg i ograničenja revizije uključujući obuhvaćeno razdoblje
- e. Odgovornosti odgovorne strane i odgovornost revizora
- f. Revizijske kriterije
- g. Utvrđivanje revizijskih standarda i razine uvjerenja
- h. Sažetak obavljenog posla i korištenih metoda
- i. Mišljenje/Zaključak
- j. Odgovore subjekta revizije (prema potrebi)
- k. Datum izvješća
- l. Potpis.

Objašnjenje

219) U nekim VRI-jevima, o rezultatima revizije usklađenosti izvješćuje se zajedno s revizijom finansijskih izvješća. VRI tada osigurava da su zahtjevi pokriveni bilo kroz zasebne elemente revizije usklađenosti ili kao dio elemenata finansijske revizije.

220) Obično preporuke nisu uključene u izvješća revizija potvrđivanja usklađenosti. Preporuke se mogu dati zasebnim dopisom upravi.

Dodatna struktura izvješća – VRI-jevi sa sudskim ovlastima

Zahtjev

221) U VRI-jevima sa sudskim ovlastima, revizor treba razmotriti ulogu tužitelja ili osoba odgovornih za rješavanje pitanja povezanih s presudama u okviru VRI-ja te prema potrebi uključiti sljedeće elemente u revizije potvrđivanja usklađenosti, kao i u revizije izravnog izvješćivanja:

- a. Utvrđivanje odgovornih strana i subjekta revizije
- b. Odgovorne osobe i njihove odgovornosti
- c. Utvrđivanje revizijskih standarda koji se primjenjuju pri obavljanju posla
- d. Odgovornosti revizora
- e. Sažetak obavljenog posla
- f. Procedure i postupci itd. na koje utječu akti o neusklađenosti i/ili mogući nezakoniti akti. To prema potrebi mora uključivati:
 - Opis nalaza i njegovog uzroka
 - Pravni akt koji je prekršen (revizijski kriterij)
 - Posljedice poslova neusklađenosti i/ili mogućih nezakonitih poslova
- g. Odgovorne osobe i njihova objašnjenja u vezi s njihovim poslovima neusklađenosti i/ili mogućim nezakonitim radnjama, prema potrebi
- h. Profesionalna prosudba revizora koja utvrđuje postoji li osobna odgovornost za radnje neusklađenosti
- i. Vrijednost stvorenog gubitka/zlouporabe/otpada i iznos koji treba platiti zbog osobne odgovornosti
- j. Sve mjere koje su poduzele odgovorne osobe tijekom revizije za naknadu/ispravljanje nastalog gubitka/zlouporabe/troška
- k. Objasnjenja uprave o nepoštivanju/nezakonitim radnjama.

Objašnjenje

222) U slučaju revizija koje provode VRI-jevi sa sudskim ovlastima, korisnici izvješća o reviziji usklađenosti uključuju tužitelja ili osobe odgovorne za rješavanje pitanja povezanih s presudama u okviru VRI-ja.

- 223) VRI-jevi sa sudskim ovlastima mogu donijeti zaključke o razrješenju ili osobnoj odgovornosti za radnje koje predstavljaju neusklađenosti. To su obično prijedlozi, dok se konačne odluke o osobnoj odgovornosti i sankcijama donose u pravosudnom postupku. Osobna odgovornost može se mjeriti razinom sudjelovanja osobe u neusklađenoj (ilegalna, nepotrebna, pretjerana, neprimjerena, nesavjesna) transakciji kao što je navedeno u dokumentima o transakciji koje je on/ona potpisao.
- 224) U izvješću revizor treba objasniti metode koje se primjenjuju pri utvrđivanju je li svaka odgovorna osoba, uključena u administriranje, upravljanje, korištenje ili kontrolu javnih sredstava ili imovine, odgovorna za poslove neusklađenosti.

Razmatranja povezana s prijavljivanjem sumnji na nezakonito postupanje

Zahtjev

- 225) U provođenju revizija usklađenosti, ako revizor naiđe na slučajeve neusklađenosti koji mogu upućivati na nezakonite radnje ili prijevaru, treba postupati s dužnom profesionalnom pažnjom i oprezom te o tim slučajevima obavijestiti odgovorno tijelo. Revizor treba postupati s dužnom pažnjom kako ne bi ometao moguće buduće pravne postupke ili istrage.

Objašnjenje

- 226) Iako otkrivanje potencijalnih nezakonitih radnji, uključujući prijevaru, nije glavni cilj provođenja revizije usklađenosti, revizor u svoje procjene rizika uključuje čimbenike rizika od prijevara te postupa s oprezom na sve naznake nezakonitih radnji, uključujući prijevaru, u obavljanju svojeg posla.
- 227) Revizor može razmotriti savjetovanje s pravnim savjetnikom ili odgovarajućim regulatornim tijelima. Nadalje, on može prijaviti svoje sumnje odgovarajućim razinama uprave ili onima koji su zaduženi za upravljanje, a zatim pratiti jesu li poduzete odgovarajuće mjere. Zbog različitih nadležnosti i organizacijskih struktura koje postoje na međunarodnoj razini, na VRI-ju je da odredi odgovarajuće mjere koje treba poduzeti u pogledu slučajeva neusklađenosti povezanih s prijevarama ili ozbiljnim nepravilnostima.

- 228) Sud može utvrditi je li određena transakcija nezakonita i predstavlja li kazneno djelo. Međutim, VRI-jevi sa sudskim ovlastima mogu također zaključiti da je određena transakcija nezakonita i da može opravdati izricanje sankcija odgovornoj osobi i utvrđivanje povrata sredstava, zloupotrijebljene imovine te neopravdanih ili nepravilnih plaćanja.
- 229) Iako revizori ne utvrđuju predstavlja li nezakonito djelo kazneno djelo ili je došlo do građanskopravne odgovornosti, oni su odgovorni za procjenu jesu li dotične transakcije u skladu s primjenjivim zakonima i propisima te predstavljaju li povrede koje će navesti sud na izricanje sankcija ili povrat neosnovanih ili nepravilnih plaćanja ili zlouporabljenih imovina.
- 230) VRI-jevi sa sudskim ovlastima mogu o nezakonitim radnjama obavijestiti tijelo kaznenog progona koje odlučuje treba li ili ne predmet razmatrati pred sudom.
- 231) Ako se tijekom revizije pojavi sumnja na nezakonite radnje, revizor to može priopći odgovarajućim razinama upravljanja i onima koji su zaduženi za upravljanje. Oni zaduženi za upravljanje vjerojatno će biti ministarstva ili upravna tijela viša u hijerarhiji izvješćivanja. Ako je to primjereno i razumno, revizor može pratiti i utvrditi jesu li uprava ili osobe zadužene za upravljanje poduzele odgovarajuće mjere kao odgovor na sumnju, npr. prijavljivanjem incidenta relevantnim tijelima kaznenog progona. Revizor također može prijaviti takve incidente izravno relevantnim tijelima kaznenog progona.

10

ZAHTEVI KOJI SE ODNOSE NA PRAĆENJE (FOLLOW-UP)

Zahtjev

- 232) Revizor prema potrebi treba odlučiti o dalnjem postupanju u vezi s mišljenjima/zaključcima/preporukama slučajeva neusklađenosti u revizijskom izvješću.

Objašnjenje

- 233) Važna uloga VRI-ja u praćenju mjera koje je poduzela odgovorna strana jest praćenje pitanja iznesenih u izvješću o reviziji. Nakon objave izvješća sastavlja se plan daljnog postupanja koji sadržava pitanja o tome je li subjekt koji je predmet revizije na odgovarajući način riješio probleme na koje se ukazalo. Za nedovoljne ili nezadovoljavajuće mjere subjekta koji je predmet revizije može biti potrebno daljnje izvješće VRI-ja.
- 234) Postupak praćenja olakšava učinkovitu provedbu korektivnih mjera i pruža korisne povratne informacije subjektu koji je predmet revizije, korisnicima revizijskog izvješća, široj javnosti i revizoru za buduće planiranje revizije.
- 235) Potreba praćenja prethodno prijavljenih slučajeva neusklađenosti razlikovat će se ovisno o prirodi predmeta, utvrđenoj neusklađenosti i posebnim okolnostima revizije. U nekim VRI-jevima, uključujući VRI-jeve sa sudskim ovlastima, praćenje može uključivati izdavanje pravno obvezujućih izvješća ili sudskih odluka. U revizijama koje se redovito provode postupci praćenja mogu biti dio procjene rizika za sljedeću godinu. To može uključivati formalno izvješćivanje od strane revizora zakonodavcu, kao i subjektu koji je predmet revizije ili drugim odgovarajućim tijelima. Ostali naknadni postupci mogu uključivati izvješća, unutarnje revizije i evaluacije koje je pripremio subjekt koji je predmet revizije ili netko drugi te reviziju praćenja provedbe (*follow-up audit*).
- 236) U okviru nadležnosti VRI-ja može biti utvrđen postupak za praćenje provedbe (*follow-up*). Takvi postupci mogu biti korisni i za subjekt revizije.