

ISSAI 100

Međunarodne standardne vrhovnih revizijskih institucija (ISSAI) objavljuje INTOSAI, Međunarodna organizacija vrhovnih revizijskih institucija. Za opširnije informacije, posjetite stranicu www.issai.org

I N T O S A I

*Temeljna načela
revizije javnog sektora*

ODBOR ZA PROFESIONALNE STANDARDE INTOSAI-A

Tajništvo OPS-a

RIGSREVISIONEN • STORE KONGENSGADE 45 • P.O. Box 9009 • 1022 COPENHAGEN K • DENMARK
TEL.:+45 3392 8400 • FAKS:+45 3311 0415 • E-POŠTA: INFO@RIGSREVISIONEN.DK

INTOSAI



Glavno tajništvo INTOSAI-a - RECHNUNGSHOF
(Austrijski revizijski sud)
DAMPFSCHIFFSTRASSE 2
A-1033 VIENNA
AUSTRIA

Tel.: ++43 (1) 711 71 • Faks: ++43 (1) 718 09 69

E-POŠTA: intosai@rechnungshof.gv.at;
INTERNETSKA ADRESA: <http://www.intosai.org>

ISSAI 100 - Temeljna načela revizije javnog sektora

UVOD.....	1
SVRHA I MJERODAVNOST ISSAI-a	2
OKVIR ZA OBAVLJANJE REVIZIJE JAVNOG SEKTORA.....	3
Djelokrug.....	3
Revizija javnog sektora i njeni ciljevi	4
Vrste revizije javnog sektora.....	5
ELEMENTI REVIZIJE JAVNOG SEKTORA	6
Tri strane	6
Predmet, kriteriji i informacije o predmetu	6
Vrste revizijskih poslova.....	7
Pružanje sigurnosti i uvjerenja u reviziji javnog sektora	8
Potreba pružanja sigurnosti i uvjerenja	8
Načini pružanja uvjerenja.....	8
Razine uvjerenja	8
NAČELA REVIZIJE JAVNOG SEKTORA.....	9
Opća načela	10
Etičnost i neovisnost.....	10
Stručna prosudba, dužna pozornost i skepticizam.....	10
Kontrola kvalitete	11
Vođenje i vještine revizorskog tima	11
Revizijski rizik.....	12
Značajnost.....	12
Dokumentacija.....	12
Komunikacija	13
Načela vezana uz revizijski proces	13
Planiranje revizije.....	13
Provedba revizije.....	14
Izvjешćivanje i praćenje izvršenja naloga i preporuka.....	15

UVOD

1. Profesionalni standardi i smjernice neophodni su za vjerodostojnost, kvalitetu i profesionalnost revizije javnog sektora. Međunarodni standardi vrhovnih revizijskih institucija (ISSAI-a), koje razvija Međunarodna organizacija vrhovnih revizijskih institucija (INTOSAI), zamišljeni su radi promicanja neovisne i djelotvorne revizijske djelatnosti vrhovnih revizijskih institucija (VRI-a).
2. ISSAI-i obuhvaćaju zahtjeve u vezi s obavljanjem revizije javnog sektora na organizacijskoj razini (VRI), a na razini pojedinačnih revizija zamišljeni su radi pomoći članicama INTOSAI-a u razvoju vlastitog profesionalnog pristupa u skladu s njihovim djelokrugom, kao i s domaćim zakonima i drugim propisima.
3. Okvir profesionalnih standarda INTOSAI-a ima četiri razine. Prva razina sadrži osnovna načela okvira. Na drugoj razini (ISSAI-i 10-99) utvrđuju se preduvjeti za propisni rad i profesionalno postupanje VRI-a u pogledu organizacijskih pretpostavki koje obuhvaćaju neovisnost, transparentnosti i odgovornost, etičnost i kontrolu kvalitete, a koji su bitni za sve revizije što ih obavlja VRI. Treća i četvrta razina bave se provedbom pojedinih revizija te obuhvaćaju općepriznata profesionalna načela na kojima počiva djelotvorna i neovisna revizija subjekata u javnom sektoru.
4. Temeljna revizijska načela na trećoj razini (ISSAI 100-999) nadograđuju i razrađuju *ISSAI 1 – Limsku deklaraciju* i ISSAI-e druge razine te pružaju mjerodavni međunarodni referentni okvir kojim se pobliže uređuje obavljanje revizije javnog sektora.
5. Na četvrtoj se razini Temeljna revizijska načela pretaču u detaljne radne smjernice koje se na svakodnevnoj osnovi mogu koristiti pri provođenju revizije ili, mogu poslužiti kao revizijski standardi u slučajevima kada nisu razrađeni nikakvi domaći standardi obavljanja revizije. Ova se razina sastoji od Općih revizijskih smjernica (ISSAI 1000-4999) kojima se utvrđuju zahtjevi za obavljanje financijske revizije te revizije učinkovitosti i revizije usklađenosti.
6. *ISSAI 100 – Temeljna načela revizije javnog sektora* – sadrži potanke upute o:
 - svrsi i mjerodavnosti ISSAI-a;
 - okviru za obavljanje revizije javnog sektora;
 - elementima revizije javnog sektora; i
 - načelima koja se primjenjuju pri obavljanju revizije javnog sektora.

SVRHA I MJERODAVNOST ISSAI-a

7. ISSAI 100 postavlja temeljna načela koja se primjenjuju na sve revizijske poslove u javnom sektoru, bez obzira ne njihovu vrstu i okolnosti. ISSAI-i 200, 300 i 400 nadograđuju i dodatno razrađuju načela koja se primjenjuju u slučaju financijske revizije, revizije učinkovitosti, odnosno revizije usklađenosti te bi se trebali primjenjivati u sprezi s načelima utvrđenim u ISSAI-u 100. Ova načela ni na koji način nemaju prevagu nad domaćim zakonima, propisima ili utvrđenim djelokrugom VRI-a, niti je priječe u obavljanju istraga, ocjena ili drugih poslova koji nisu izrijekom obuhvaćeni postojećim ISSAI-ima.
8. Temeljna revizijska načela tvore jezgru Općih revizijskih smjernica na četvrtoj razini okvira ISSAI-a. Ta se načela mogu koristiti za postavljanje mjerodavnih standarda na tri načina:
 - kao osnova na kojoj VRI može razvijati svoje standarde;
 - kao osnova za donošenje dosljednih domaćih standarda; i
 - kao osnova za usvajanje Općih revizijskih smjernica kao standarda.

VRI se može opredijeliti za izradu jedinstvenog dokumenta kojim se utvrđuju standardi, niza takvih dokumenata ili dokumenta kojim se utvrđuju standardi koji će se koristiti u sprezi s drugim mjerodavnim dokumentima.

VRI treba dati izjavu o tome koje standarde primjenjuje pri provedbi revizija, a ta izjava treba biti dostupna korisnicima izvješća VRI-a. U slučaju da se standardi zasnivaju na više izvora istodobno, potrebno je navesti i tu činjenicu. VRI se potiču na to da se pobrinu da te izjave budu sastavni dio njihovih izvješća o reviziji, mada je taj navod moguće iznijeti i u općenitijem obliku.

9. VRI može dati izjavu kako se standardi što ih je razvila ili usvojila zasnivaju na Temeljnim revizijskim načelima ili su s njima usuglašeni jedino ako su ti standardi u potpunom skladu sa svim mjerodavnim načelima.

U izvješća o reviziji može se uvrstiti navod kojim se poziva na činjenicu da su se korišteni standardi zasnivali ili su bili u suglasju s ISSAI-em ili ISSAI-ima mjerodavnim za obavljanje reviziju. Na tu se činjenicu može uputiti navođenjem sljedećih riječi:

... Revizija je obavljena u skladu sa [standardima] koji se zasnivaju na [ili su u suglasju s] Temeljnim revizijskim načelima (ISSAI 100-999) iz Međunarodnih standarda vrhovnih revizijskih institucija.

Radi propisnog usvajanja ili razvoja revizijskih standarda zasnovanih na Temeljnim revizijskim načelima, neophodno je razumijevanje čitavog teksta načela. Da bi se to ostvarilo, možda bi se bilo korisno posavjetovati s mjerodavnim uputama iz Općih revizijskih smjernica.

10. VRI se može opredijeliti za usvajanje Općih revizijskih smjernica kao svojih mjerodavnih standarda. U tom slučaju, revizor se mora pridržavati svih ISSAI-a mjerodavnih za predmetnu reviziju. Na primijenjene ISSAI-e može se pozvati navođenjem sljedećih riječi:

Revizija je obavljena u skladu s Međunarodnim standardima vrhovnih revizijskih institucija.

Radi povećanja transparentnosti, u izjavi se može pobliže odrediti koji je ISSAI ili skup ISSAI-a revizor smatrao mjerodavnim te ga primijenio. To se može učiniti pridodavanjem sljedeće rečenice:

Revizija [revizije] se [su se] zasnivala [zasnivale] na ISSAI-u [-ima] xxx [broj i naziv ISSAI- ili skupa ISSAI-a].

11. Međunarodni revizijski standardi (MRevS), koje objavljuje Međunarodna federacija računovođa (IFAC), ugrađeni su u smjernice za financijsku reviziju (ISSAI 1000-2999). Stoga se kod financijskih revizija može pozvati ili na ISSAI-e ili na MRevS-e. ISSAI sadrže dodatne smjernice za javni sektor (“Upute za rad”), ali pred revizora se u slučaju financijskih revizija postavljaju isti zahtjevi. MRevS-i predstavljaju nedjeljivi skup standarda, a na ISSAI-e u koje su ugrađeni ne može se upućivati pojedinačno. Ako je VRI usvojila ISSAI-e ili MrevS-e kao svoje standarde za obavljanje financijskih revizija, revizor se u svom izvješću na te standarde treba i pozvati. Isto vrijedi i za financijske revizije provedene u sprezi s drugim vrstama revizije.
12. Revizije se mogu provoditi istodobno u skladu s Općim revizijskim smjernicama i standardima iz drugih izvora, pod uvjetom da se ne javljaju nikakve proturječnosti. U tom slučaju, potrebno je pozvati se kako na te standarde, tako i na ISSAI-e.

OKVIR ZA OBAVLJANJE REVIZIJE JAVNOG SEKTORA

Djelokrug

13. VRI će svoju zadaću obavljanja revizije javnog sektora izvršavati u okviru točno određenih ustavnih rješenja i na temelju svoje nadležnosti i djelokruga, čime se jamči odgovarajuća neovisnost i sloboda odlučivanja u obavljanju njenih poslova. Djelokrugom VRI-a mogu se odrediti njene opće odgovornosti na području revizije javnog sektora i propisati daljnji zahtjevi u vezi s revizijama i drugim poslovima koje je dužna obavljati.
14. U djelokrug VRI-a može se staviti obavljanje mnogih vrsta revizijskih poslova u vezi s bilo kojim predmetom od značaja za odgovornosti rukovoditelja i onih koji su nadležni za upravljanje javnim sredstvima i imovinom te njihovo propisno korištenje. Obuhvat ili oblik tih poslova i izvješćivanja o njima razlikovat će se ovisno o propisanom djelokrugu VRI-a.

15. U određenim zemljama, VRI ima svojstvo sudbenog tijela sastavljenog od sudaca, pod čiju nadležnost potpadaju državni računovođe i drugi javni dužnosnici koji mu moraju polagati račune. Između te pravosudne ovlasti i značajki revizije javnog sektora postoji značajna povezanost. Zbog ove pravosudne uloge, VRI je dužna pobrinuti se da svatko tko je zadužen za raspolaganje javnim sredstvima za to snosi i odgovornost te, u tom smislu, potpada pod njenu nadležnost.
16. VRI može donositi strateške odluke kako bi odgovorila na zahtjeve koji proistječu iz njenog djelokruga, kao i na druge zakonske zahtjeve. Tu se može raditi o odlukama o tome koji se revizijski standardi primjenjuju, koji će se poslovi obavljati i prema kojem redu prvenstva.

Revizija javnog sektora i njeni ciljevi

17. Revizija javnog sektora odvija se u okruženju u kojem tijela vlasti i drugi subjekti javnog sektora snose odgovornost za korištenje sredstava ostvarenih iz poreza i drugih izvora pri pružanju usluga građanima i ostalim korisnicima. Za svoje upravljanje i ostvarenja, kao i za korištenje sredstava ti su subjekti odgovorni kako prema onima koji im osiguravaju ta sredstva, tako i onima koji ovise o uslugama pruženim uz korištenje tih sredstava, uključujući građane. Revizija javnog sektora pripomaže stvaranju odgovarajućih uvjeta i učvršćuje očekivanje kako će subjekti javnog sektora i javni službenici svoje poslove obavljati svrsishodno, djelotvorno, etično i u skladu s mjerodavnim zakonima i propisima.
18. Revizija javnog sektora se općenito može opisati kao sustavan proces pribavljanja i ocjene dokaza ne bi li se ustanovilo jesu li informacije ili stvarne okolnosti u skladu s utvrđenim kriterijima. Revizija javnog sektora je nužna jer zakonodavnim i nadzornim tijelima, tijelima zaduženim za upravljanje kao i najširoj javnosti pruža informacije i neovisne i objektivne ocjene o tome kako tijela vlasti vode i koliko učinkovito ostvaruju svoje politike, programe ili projekte.
19. VRI taj cilj ispunjava kao važan stup demokratskog sustava i upravljačkog mehanizma u svojoj zemlji te igra važnu ulogu u unaprjeđivanju upravljanja u javnom sektoru time što naglašava načela transparentnosti, odgovornosti, upravljanja i učinkovitosti. Smjernice u vezi s time sadržane su u *ISSAI-u 20 – Načela transparentnosti i odgovornosti*.
20. Sve revizije javnog sektora polaze od ciljeva koji se mogu razlikovati prema vrsti revizije koja se provodi. Međutim, sve revizije javnog sektora pridonose dobrom upravljanju tako što:
 - predviđenim korisnicima pružaju neovisne, objektivne i pouzdane informacije, zaključke ili mišljenja zasnovana na dostatnim i primjerenim dokazima u vezi s javnim subjektima;
 - pospješuju odgovornost i transparentnost time što potiču na stalna poboljšanja i održavaju povjerenje u pogledu propisnog korištenja javnih sredstava i imovine te učinkovitosti javne uprave;

- jačaju djelotvornost tijela koja su u skladu s ustavnim rješenjima zadužena za opći nadzor i korektivne mjere u odnosu na tijela vlasti, kao i tijela odgovorna za upravljanje aktivnostima koje se financiraju javnim sredstvima;
- daju poticaje za promjenu time što šire znanje, izrađuju sveobuhvatne analize i daju čvrsto utemeljene preporuke za poboljšanja.

21. Revizije javnog sektora općenito mogu potpasti pod jednu ili više glavnih vrsta revizije, i to: reviziju financijskih izvješća, reviziju usklađenosti s mjerodavnim podlogama i reviziju učinkovitosti. Standardi koji se primjenjuju bit će uvjetovani ciljevima svake pojedine revizije.

Vrste revizije javnog sektora

22. U nastavku se opisuju tri glavne vrste revizije javnog sektora:

Financijska revizija je usredotočena na određivanje jesu li financijske informacije subjekta prikazane u skladu s mjerodavnim pravnim okvirom za financijsko izvještavanje. To se postiže pribavljanjem dostatnih i primjerenih dokaza kako bi se revizoru omogućilo izražavanje mišljenja o tome sadrže li financijske informacije značajne netočnosti uslijed prijevare ili greške ili ne.

Revizija učinkovitosti je usredotočena na pitanje ostvaruju li se projekti, programi i aktivnosti subjekata u skladu s načelima ekonomičnosti, djelotvornosti i svrsishodnosti i ima li prostora za poboljšanja. Učinkovitost se ispituje u odnosu na odgovarajuće kriterije te se analiziraju uzroci odstupanja od tih kriterija ili drugi problemi. Cilj je odgovoriti na ključna revizijska pitanja i iznijeti preporuke za poboljšanja.

Revizija usklađenosti je usredotočena na pitanje je li dani predmet revizije u skladu s mjerodavnim podlogama koje su određene kao kriteriji. Revizija usklađenosti se obavlja tako što se ocjenjuje jesu li aktivnosti, financijske transakcije i informacije u svakom bitnom pogledu u skladu s mjerodavnim podlogama kojima se subjekt revizije rukovodi u svom radu. Te mjerodavne podloge mogu obuhvaćati pravila, zakone i propise, odluke o proračunu, politike, utvrđene kodekse, dogovorene uvjete ili opća načela kojima se rukovodi dobro financijsko upravljanje u javnom sektoru i postupanje javnih dužnosnika.

23. VRI može obavljati revizije ili druge poslove u vezi s bilo kojim predmetom od značaja za odgovornosti rukovoditelja i onih koji su nadležni za upravljanje javnim sredstvima te njihovo propisno korištenje. Ti poslovi mogu obuhvaćati izvješćivanje o kvantitativnim rezultatima i ostvarenjima subjekta u njegovim djelatnostima pružanja usluga, izvješća o održivosti, buduće potrebe za sredstvima, pridržavanje standarda unutarnje kontrole, revizije projekata u stvarnom vremenu i ostala pitanja. VRI može provoditi i kombinirane revizije koje uključuju značajke financijske revizije, revizije učinkovitosti i/ili revizije usklađenosti.

ELEMENTI REVIZIJE JAVNOG SEKTORA

24. Revizija javnog sektora neophodna je za javnu upravu jer upravljanje javnim sredstvima predstavlja pitanje povjerenja. Odgovornost za upravljanje javnim sredstvima u skladu s predviđenim namjenama povjerena je subjektu ili osobi koja postupa u ime javnosti. Revizija javnog sektora jača povjerenje među predviđenim korisnicima time što im pruža informacije te neovisne i objektivne ocjene u vezi s odstupanjima od prihvaćenih standarda ili načela dobrog upravljanja.

Osnovni elementi istovjetni su kod svih revizija javnog sektora. To su revizor, odgovorna strana, predviđeni korisnici (tri strane u reviziji), kriteriji za ocjenu predmeta revizije i proistekle informacije o predmetu revizije. Revizije se mogu podijeliti na dvije različite vrste revizijskih poslova: revizije sa svrhom potvrđivanja i izravno izvješćivanje.

Tri strane

25. U revizije javnog sektora uključene su najmanje tri zasebne strane: revizor, odgovorna strana i predviđeni korisnici. Odnos između tih strana potrebno je promatrati u svjetlu posebnih ustavnih rješenja za svaku vrstu revizije.
- Revizor: Kod revizije javnog sektora, ulogu revizora izvršava čelnik VRI-a i osobe kojima je povjerena zadaća provođenja revizija. Opća odgovornost za obavljanje revizija javnog sektora ostaje onakvom kakva je određena djelokrugom VRI-a.
 - Odgovorna strana: Kod revizije javnog sektora, bitne odgovornosti određene su ustavnim ili zakonskim rješenjima. Odgovorne strane mogu biti odgovorne za predmetne informacije, za upravljanje predmetom revizije ili za bavljenje preporukama, a tu se može raditi o pojedincima ili organizacijama.
 - Predviđeni korisnici: Pojedinci, organizacije ili skupine istih, za koje revizor sastavlja izvješće o obavljenoj reviziji. Predviđeni korisnici mogu biti zakonodavna ili nadzorna tijela, tijela nadležna za upravljanje ili najšira javnost.

Predmet, kriteriji i informacije o predmetu

26. Predmet revizije odnosi se na informaciju, okolnost ili aktivnost koja se mjeri ili ocjenjuje u odnosu na određene kriterije. Može poprimiti mnoge oblike i imati različite značajke, ovisno o cilju revizije. Odgovarajući predmet revizije mora biti jasno odrediv i pogodan za dosljednu ocjenu ili mjerenje u odnosu na utvrđene kriterije na način da ga se može podvrgnuti postupcima prikupljanja dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza u prilog mišljenja ili zaključka revizora.
27. Kriteriji su poredbena mjerila koja se koriste za ocjenu predmeta revizije. Za svaku reviziju treba odrediti kriterije prikladne za okolnosti te revizije. Pri određivanju prikladnosti kriterija, revizor razmatra njihov značaj i razumljivost za predviđene korisnike, kao i njihovu cjelovitost, pouzdanost i objektivnost (neutralnost, opću prihvaćenost i usporedivost s kriterijima korištenim u sličnim revizijama). Korišteni kriteriji mogu ovisiti o nizu čimbenika, uključujući ciljeve i vrstu revizije.

Mogu biti jasno određeni ili općenitiji te počivati na raznim izvorima, uključujući zakone, propise, standarde, dobra načela i najbolje običaje. S kriterijima valja upoznati predviđene korisnike ne bi li im se omogućilo da shvate kako se predmet revizije ocjenjivao ili mjerio.

28. Informacije o predmetu odnose se na ishod ocjene ili mjerenja predmeta revizije u odnosu na kriterije. Mogu poprimiti mnoge oblike i imati različite značajke ovisno o cilju i opsegu revizije.

Vrste revizijskih poslova

29. Dvije su vrste revizijskih poslova:

- Kod revizija čija je svrha potvrđivanje usklađenosti, odgovorna strana mjeri predmet revizije u odnosu na utvrđene kriterije te iznosi informacije o predmetu, o čemu revizor potom prikuplja dostatne i primjerene revizijske dokaze koji će poslužiti kao razumna podloga za iznošenje zaključka.
- Kod revizija čija je svrha izravno izvješćivanje, revizor je taj koji predmet revizije mjeri ili ocjenjuje u odnosu na utvrđene kriterije. Revizor odabire predmet i kriterije revizije, pri čemu vodi računa o riziku i značajnosti. U izvješću o reviziji, ishod mjerenja predmeta revizije u odnosu na kriterije iznosi se u obliku nalaza, zaključaka, preporuka ili mišljenja. Revizija određenog predmeta može uroditi i novim informacijama, analizama ili spoznajama.

30. Financijske revizije uvijek predstavljaju revizije potvrđivanja jer se temelje na financijskim informacijama koje iskazuje odgovorna strana. Revizije učinkovitosti su u pravilu revizije izravnog izvješćivanja. Revizije usklađenosti mogu biti sa svrhom potvrđivanja usklađenosti ili izravnog izvješćivanja, a mogu istodobno biti i jedno i drugo. U nastavku se iznose predmeti revizije, odnosno informacije o predmetu kod triju vrsta revizije obuhvaćenih ISSAI-ima:

- *Financijska revizija:* Predmet financijske revizije su financijski položaj, ostvarenja, novčani tok ili drugi elementi koji se priznaju, mjere i iskazuju u financijskim izvještajima. Informacije o predmetu su financijski izvještaji.
- *Revizija učinkovitosti:* Predmet revizije učinkovitosti uvjetovan je revizijskim ciljevima i revizijskim pitanjima. Tu se može raditi o određenim programima, subjektima ili sredstvima ili izvjesnim aktivnostima (zajedno s njihovim rezultatima, ishodima i učincima), postojećem stanju (uključujući uzroke i posljedice), kao i nefinancijskim ili financijskim informacijama o bilo kojem od tih elemenata. Revizor mjeri ili ocjenjuje predmet revizije ne bi li odredio u kojoj su mjeri utvrđeni kriteriji ispunjeni ili nisu.
- *Revizija usklađenosti:* Predmet revizije usklađenosti uvjetovan je opsegom određene revizije. Tu se može raditi o aktivnostima, financijskim transakcijama ili informacijama. Kod revizija čija je svrha potvrđivanje usklađenosti, bitnije je usredotočiti se na informaciju o predmetu, pri čemu se može raditi o izjavi o usklađenosti sastavljenoj u skladu s utvrđenim i standardiziranim okvirom za izvještavanje.

Pružanje sigurnosti i uvjerenja u reviziji javnog sektora

Potreba pružanja sigurnosti i uvjerenja

31. Predviđeni korisnici će htjeti biti sigurni u pouzdanost i značaj informacija kojima se koriste kao podlogom za donošenje odluka. Stoga se slijedom revizija iznose informacije zasnovane na dostatnim i primjerenim dokazima, a revizori su dužni provoditi postupke radi smanjivanja rizika ili upravljanja rizikom donošenja neprimjerenih zaključaka. Potrebno je jasno navesti razinu uvjerenja što ga je moguće dati predviđenim korisnicima. No, zbog ograničenja koja su im svojstvena, revizijom se nikada ne može dati apsolutno uvjerenje.

Načini pružanja uvjerenja

32. Ovisno o reviziji i potrebama korisnika, uvjerenje se može iskazati na dva načina:
- Kroz mišljenja i zaključke u kojima se izrijeком navodi razina uvjerenja. To vrijedi za sve revizije sa svrhom potvrđivanja i određene revizije sa svrhom izravnog izvješćivanja.
 - Na druge načine. Kod određenih revizija sa svrhom izravnog izvješćivanja, revizor ne iznosi izričitu izjavu o uvjerenju u vezi s predmetom revizije. U tim slučajevima, revizor korisnicima pruža neophodni stupanj uvjerenja tako što izrijeком objašnjava kako je do nalaza, kriterija i zaključaka došao na uravnotežen i razložen način te zašto nalazi i kriteriji, zajednički gledano, dovode do određenog općeg zaključka ili preporuke.

Razine uvjerenja

33. Uvjerenje može biti ili razumno ili ograničeno.

Razumno uvjerenje je visoko, ali nije potpuno. Revizor svoj zaključak iskazuje pozitivno, navodeći kako, po njegovom mišljenju, predmet revizije u svakom bitnom pogledu jest ili nije u skladu s postavljenim zahtjevima ili, tamo gdje je to primjenjivo, da predmetne informacije prikazuju istinitu i objektivnu sliku, u skladu s mjerodavnim kriterijima.

Kod davanja ograničenog uvjerenja, revizor u svom zaključku navodi kako, na temelju provedenih postupaka, njegovu pozornost nije privuklo ništa što bi ga navelo na pomisao da predmet revizije nije u skladu s mjerodavnim kriterijima. Postupci koji se provode u reviziji kod koje se izražava ograničeno uvjerenje ograničeni su u usporedbi s onim što je neophodno za dobivanje razumnog uvjerenja, ali se očekuje kako će razina uvjerenja, prema stručnoj prosudbi revizora, biti svrsishodna za predviđene korisnike. U izvješću kojim se izražava ograničeno uvjerenje jasno se ukazuje na ograničenu narav danog uvjerenja.

NAČELA REVIZIJE JAVNOG SEKTORA

34. Načela opisana u nastavku od temeljne su važnosti za provedbu revizije. Revizija je ponavljajući i povezan proces. No, za potrebe jasnijeg izlaganja, temeljna su načela ovdje podijeljena na načela vezana uz organizacijske pretpostavke unutar VRI-a, opća načela koja revizor treba uzeti u obzir prije početka revizije i više puta za njenog trajanja te načela vezana uz pojedine korake revizijskog procesa.

Područja koja obuhvaćaju načela revizije javnog sektora



Organizacijske pretpostavke

35. **VRI treba uvesti i provoditi odgovarajuće postupke osiguranja etičnosti i kontrole kvalitete**

Svaka VRI bi na razini cijele organizacije trebala uvesti i provoditi postupke osiguranja etičnosti i kontrole kvalitete, koji će joj pružiti razumno jamstvo da se VRI i njeno osoblje pridržavaju profesionalnih standarda i mjerodavnih etičkih, zakonskih i drugih propisanih zahtjeva. Smjernice u vezi s time sadržane su u *ISSAI-u 30 - Etički kodeks* i *ISSAI-u 40 - Kontrola kvalitete za VRI*. Prisutnost tih postupaka na razini čitave VRI-a preduvjet je za primjenu, odnosno razvoj domaćih standarda zasnovanih na Temeljnim revizijskim načelima.

Opća načela

Etičnost i neovisnost

36. **Revizori bi se trebali pridržavati svih mjerodavnih etičkih zahtjeva i biti neovisni.**

Etička bi načela trebala biti usađena u profesionalno ponašanje revizora. VRI bi trebala raspolagati politikama koje se bave etičkim zahtjevima i ističu potrebu njihovog pridržavanja od strane svakog revizora. Revizori bi trebali zadržati neovisnost kako bi njihova izvješća bila nepristrana i da bi ih kao takva promatrali i njihovi predviđeni korisnici.

Smjernice o neovisnosti revizori mogu pronaći u *ISSAI-u 10 - Meksička deklaracija o neovisnosti VRI-a*. Smjernice o ključnim etičkim načelima čestitosti, objektivnosti, stručne sposobnosti i dužne pozornosti, povjerljivosti i profesionalnog ponašanja utvrđene su u *ISSAI-u 30 - Etički kodeks*.

Stručna prosudba, dužna pozornost i skepticizam

37. **Revizori bi u svom ponašanju trebali zadržati primjerenu profesionalnost primjenom profesionalnog skepticizma, stručne prosudbe i dužne pozornosti za čitavog trajanja revizije.**

Stav revizora bi se trebao odlikovati profesionalnim skepticizmom i stručnom prosudbom koje bi valjalo primjenjivati pri utvrđivanju odluka o odgovarajućem pravcu djelovanja. Revizori bi trebali pokazivati dužnu pozornost ne bi li osigurali primjerenu profesionalnost u svom ponašanju.

Profesionalni skepticizam podrazumijeva zadržavanje profesionalnog odmaka te budnog i propitkivačkog stava pri ocjeni dostatnosti i primjerenosti dokaza pribavljenih tijekom revizije. Isto tako, tu se radi o zadržavanju otvorenosti i spremnosti za prihvaćanje svih gledišta i argumenata. Stručna prosudba podrazumijeva primjenu zajedničkih znanja, vještina i iskustva na revizijskih proces. Dužna pozornost podrazumijeva revnost revizora u planiranju i provedbi revizija. Revizori bi trebali izbjegavati svako postupanje koje bi moglo diskreditirati njihov rad.

Kontrola kvalitete

38. **Revizori bi reviziju trebali obavljati u skladu s profesionalnim standardima kontrole kvalitete.**

Politike i postupci kontrole kvalitete u VRI-u trebali bi biti u skladu s profesionalnim standardima, pri čemu je cilj osigurati provedbu revizija na dosljedno visokoj razini. Postupci kontrole kvalitete trebali bi obuhvaćati pitanja poput usmjeravanja, provjere i nadziranja revizijskog procesa, kao i potrebu za savjetovanjem radi donošenja odluka o teškim ili spornim pitanjima. Dodatne smjernice revizori mogu pronaći u *ISSAI-u 40 - Kontrola kvalitete za VRI*.

Vođenje i vještine revizorskog tima

39. **Revizori bi trebali raspolagati ili imati pristup neophodnim vještinama**

Pojedinci u revizorskom timu bi, zajednički gledano, trebali raspolagati znanjem, vještinama i stručnošću neophodnom za uspješno obavljanje revizije. Tu se radi o razumijevanju i praktičnom iskustvu u vezi s vrstom revizije koja se provodi, poznavanju primjenjivih standarda i zakonodavstva, razumijevanju poslovanja subjekta revizije i sposobnosti i iskustvu primjene stručne prosudbe. Svim revizijama zajednička je potreba za zapošljavanje osoba s odgovarajućom stručnom spremom, osiguravanjem stručnog usavršavanja i izobrazbe zaposlenih, izradom priručnika i drugih pisanih smjernica i uputa za provedbu revizija te zapošljavanjem dostatnog broja revizora. Revizori bi svoju stručnu osposobljenost trebali održavati stalnim stručnim usavršavanjem.

Kad je to bitno ili neophodno te u skladu s djelokrugom VRI-a i mjerodavnim zakonodavstvom, revizor može iskoristiti rad unutarnjih revizora, ostalih revizora ili stručnjaka. Postupci koji primjenjuje revizoru bi trebali pružiti dostatnu osnovu za korištenje rada drugih, a revizor bi u svakom slučaju trebao pribaviti dokaze o sposobnosti i neovisnosti drugih revizora ili stručnjaka te o kvaliteti rada koji su obavili. No, VRI snosi isključivu odgovornost za svako revizorsko mišljenje i izvješće koje objavi o predmetu revizije, a tu odgovornost ne umanjuje to što se koristila radom koji su obavile druge strane.

Ciljevi unutarnje revizije različiti su od ciljeva vanjske revizije. No, i unutarnja i vanjska revizija promiču dobro upravljanje time što pridonose transparentnosti i odgovornosti za korištenje javnih sredstava, kao i ekonomičnosti, djelotvornosti i svrsishodnosti u javnoj upravi. To nudi mogućnosti za usklađivanje rada i suradnju, kao i za izbjegavanje nepotrebnog preklapanja poslova.

Neke se VRI koriste radom drugih revizora na državnoj, regionalnoj, područnoj, okružnoj ili lokalnoj razini, odnosno revizorskih tvrtki koje su obavile revizijski rad u vezi s ciljem revizije. Potrebno je utvrditi rješenja kako bi se osiguralo da je svaki takav rad obavljen u skladu sa standardima revizije javnog sektora.

Obavljanje revizije može tražiti posebne tehnike, metode ili vještine iz stručnih područja koja u VRI-u nisu zastupljena. U tom slučaju, vanjski se stručnjaci mogu koristiti kako bi svojim znanjem pridonijeli, odnosno obavili posebne poslove.

Revizijski rizik

40. Revizori bi trebali upravljati rizicima davanja izvješća koje je neprimjereno u okolnostima dotične revizije.

Revizijski rizik je rizik da bi izvješće o reviziji možda moglo biti neprimjereno. Revizor provodi postupke radi smanjivanja rizika ili upravljanja rizikom donošenja neprimjerenih zaključaka, uvažavajući činjenicu da ograničenja svojstvena svim revizijama podrazumijevaju kako revizija nikada ne može uroditi posvemašnjom sigurnošću u stanje stvari u vezi s njenim predmetom.

Kada je cilj izražavanje razumnog uvjerenja, revizor bi revizijski rizik trebao svesti na prihvatljivo nisku razinu s obzirom na okolnosti revizije. Cilj revizije može biti i izražavanje ograničenog uvjerenja, u kojem je slučaju prihvatljivi rizik da kriteriji nisu ispoštovani veći nego li kod revizije čija je svrha izražavanje razumnog uvjerenja. Revizijom čiji je cilj izražavanje ograničenog uvjerenja pruža se razina uvjerenja koja će, prema stručnoj prosudbi revizora, biti svrsishodna za predviđene korisnike.

Značajnost

41. Revizori bi o značajnosti trebali voditi računa tijekom čitavog revizijskog procesa.

Značajnost je bitna u svim revizijama. Neka se stvar može ocijeniti značajnom ako bi spoznaje o istoj po svoj prilici utjecale na odluke predviđenih korisnika. Određivanje značajnosti je stvar stručne prosudbe i ovisi o tome kako revizor tumači potrebe korisnika. Ta se prosudba može odnositi na pojedinačnu stavku ili na skupinu stavki promatranih na zajedničkoj osnovi. Značajnost se često razmatra s obzirom na vrijednost, ali ima i druge kvantitativne kao i kvalitativne strane. Zbog obilježja svojstvenih pojedinoj stavki ili skupini stavaka, određeno pitanje može postati značajno već i po svojoj samoj prirodi. Pitanje može biti značajno i zbog sadržaja u kojem se javlja.

Pitanja značajnosti utječu na odluke o prirodi, vremenskom tijeku i razmjerima revizijskih postupaka i ocjene rezultata revizije. Ta pitanja mogu uključivati stvari od značaja za dionike, javni interes, regulatorne zahtjeve i posljedice za društvo.

Dokumentacija

42. Revizori bi trebali pripremati dostatnu revizijsku dokumentaciju koja treba pružiti jasan uvid u obavljeni rad, pribavljene dokaze i donesene zaključke.

Revizijska dokumentacija bi trebala obuhvaćati revizijsku strategiju i plan revizije. U njoj bi trebali biti zabilježeni provedeni postupci i pribavljeni dokazi te bi trebala potkrepljivati iznesene rezultate revizije. Dokumentacija bi trebala biti dovoljno detaljna kako bi iskusnom revizoru koji o predmetnoj reviziji nema prethodnih spoznaja omogućila stjecanje uvida u prirodu, vremenski tijek, opseg i rezultate provedenih postupaka, dokaze pribavljene u prilog revizijskih zaključaka i preporuka, obrazloženje svih bitnih pitanja koja su zahtijevala primjenu stručne prosudbe te s time povezane zaključke.

Komunikacija

43. Revizori bi trebali uspostaviti djelotvornu komunikaciju tijekom čitavog revizijskog procesa.

Neophodno je da se subjekt revizije stalno upoznaje sa svim pitanjima vezanim uz reviziju. To je presudno za razvoj konstruktivnog radnog odnosa. Komunikacija bi trebala obuhvaćati pribavljanje informacija bitnih za reviziju i pravodobno upoznavanje rukovodstva i osoba zaduženih za upravljanje sa zapažanjima i nalazima tijekom čitave revizije. Revizor može biti odgovoran i za to da se s pitanjima vezanim uz reviziju upoznaju i drugi dionici, kao što su zakonodavna i nadzorna tijela.

Načela vezana uz revizijski proces

Planiranje revizije

44. Revizori bi se trebali pobrinuti za jasno utvrđivanje uvjeta revizije.

Revizije mogu biti propisane zakonom, zatražene od zakonodavnog ili nadzornog tijela, pokrenute od VRI-a ili obavljene temeljem jednostavnog dogovora sa subjektom revizije. U svakom slučaju, revizor, rukovodstvo subjekta revizije, osobe zadužene za upravljanje, a prema potrebi i drugi, trebali bi se službeno usuglasiti oko uvjeta revizije i svojih pripadajućih uloga i odgovornosti. Važne informacije mogu obuhvaćati predmet, opseg i ciljeve revizije, pristup podacima, izvješće koje će proisteći iz revizije, revizijski proces, osobe za kontakt i uloge te odgovornosti pojedinih strana u reviziji.

45. Revizori bi trebali steći uvid u prirodu subjekta/programa koji je predmetom revizije

Tu se radi o stjecanju uvida u bitne ciljeve, poslovne djelatnosti, regulatorno okruženje, unutarnje kontrole, financijske i druge sustave i poslovne procese, kao i o istraživanju možebitnih izvora revizijskih dokaza. Do spoznaja se može doći kroz redovne odnose s rukovodstvom, osobama odgovornim za upravljanje i drugim mjerodavnim dionicima. To može podrazumijevati savjetovanje sa stručnjacima i ispitivanje dokumenata (uključujući prijašnje studije i druge izvore) radi stjecanja šireg uvida u predmet revizije i njegovu okolinu.

46. Revizori bi trebali provesti procjenu rizika ili analizu problema te je, prema potrebi, preispitati kao odgovor na nalaze revizije.

Priroda utvrđenih rizika razlikovat će se ovisno cilju revizije. Revizor bi trebao razmotriti i procijeniti rizik od različitih vrsta nedostataka, odstupanja ili netočnosti koje se mogu javiti u vezi s predmetom revizije. Potrebno je razmotriti i opće i posebne rizike. To se može postići postupcima koji služe za stjecanje spoznaja o subjektu ili programu te njegovom okruženju, uključujući bitne unutarnje kontrole. Revizor bi trebao ocijeniti odgovor rukovodstva na utvrđene rizike, uključujući i njegovu provedbu i osmišljanje unutarnjih kontrola radi njihovog prevladavanja. Pri analiziranju problema, revizor bi trebao povesti računa o stvarnim naznakama problema ili odstupanja od onoga što bi se trebalo očekivati ili se očekuje. Taj proces uključuje ispitivanje raznih pokazatelja problema ne bi li se odredili ciljevi revizije. O utvrđivanju rizika i njihovog utjecaja na reviziju treba voditi računa tijekom čitavog revizijskog procesa.

47. **Revizori bi trebali utvrditi i procijeniti rizike prijave bitne za ciljeve revizije.**
Revizori bi trebali obavljati ispitivanja i provoditi postupke kako bi utvrdili i odgovorili na rizike prijave bitne za ciljeve revizije. Trebali bi zadržati stav profesionalnog skepticizma i budno paziti na mogućnost prijave tijekom čitavog revizijskog procesa.
48. **Revizori bi trebali planirati svoj rad kako bi osigurali djelotvornu i učinkovitu provedbu revizije.**
Planiranje za potrebe određene revizije obuhvaća strateške i operativne vidove.

Strateški gledano, planiranjem bi se trebao odrediti opseg i ciljevi revizije i revizijski pristup. Ciljevi se odnose na ono što se revizijom želi postići. Opseg se odnosi na predmet revizije i kriterije kojima će se revizori koristiti kako bi ga ocijenili i izvjestili o njemu, a izravno je povezan s ciljevima. Pristupom će se opisati priroda i razmjeri postupaka koji će se koristiti za prikupljanje revizijskih dokaza. Reviziju treba planirati kako bi se revizijski rizik sveo na prihvatljivo nisku razinu.

Operativno gledano, planiranje za sobom povlači utvrđivanje vremenskog rasporeda revizije i određivanje prirode i razmjera revizijskih postupaka. Tijekom planiranja, revizori bi trebali primjereno rasporediti članove svog tima i utvrditi druge resurse koji bi mogli biti potrebni, kao što su stručnjaci za predmet revizije.

Pri planiranju revizije treba voditi računa o mogućnosti odgovora na značajne promjene u okolnostima i uvjetima. Riječ je o ponavljajućem procesu koji se odvija tijekom čitave revizije.

Provedba revizije

49. **Revizori bi trebali provoditi revizijske postupke koji dovode do dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza u prilog izvješću o reviziji.**
Odluke revizora o prirodi, vremenskom tijeku i razmjerima revizijskih postupaka utjecat će na dokaze koji će se pribaviti. Izbor postupaka će ovisiti o procjeni rizika ili analizi problema.

Revizijski dokazi su sve informacije koje revizor koristi ne bi li odredio je li predmet revizije u skladu s mjerodavnim kriterijima. Dokazi se mogu javljati u mnogim oblicima, kao što su elektronički ili papirni zapisi o transakcijama, pisana i elektronička komunikacija s vanjskim stranama, zapažanja revizora te usmeni ili pisani iskazi subjekta revizije. Načini pribavljanja dokaza mogu uključivati preglede, promatranja, ispitivanja, potvrđivanja, ponovne izračune, ponovno izvođenje radnji, analitičke postupke i/ili druge tehnike istraživanja. Dokazi trebaju biti kako dostatni (količinski) da bi upućenu osobu uvjerali da su nalazi razumni, tako i primjereni (kvalitativno), odnosno bitni, valjani i pouzdani. U svojoj procjeni dokaza, revizor treba biti objektivan, pošten i uravnotežen. Subjekt revizije treba biti upoznat s privremenim nalazima i s njime ih valja raspraviti kako bi se potvrdila njihova valjanost.

Revizor je dužan poštivati sve zahtjeve u pogledu povjerljivosti.

50. Revizori bi trebali ocijeniti revizijske nalaze i donijeti zaključke

Po dovršenju revizijskih postupaka, revizor će pregledati revizijsku dokumentaciju ne bi li utvrdio je li predmet revizije revidiran na dostatan i primjeren način. Prije donošenja zaključaka, revizor u svjetlu prikupljenih dokaza iznova razmatra prvotnu procjenu rizika i značajnosti te utvrđuje treba li provesti dodatne revizijske postupke.

Revizor bi trebao ocijeniti revizijske dokaze radi dobivanja revizijskih nalaza. Pri ocjeni revizijskih dokaza i procjeni značajnosti nalaza, revizor bi u obzir trebao uzeti kako kvantitativne, tako i kvalitativne čimbenike.

Na temelju nalaza, revizor bi trebao primijeniti stručnu prosudbu kako bi došao do zaključka o predmetu revizije ili predmetnim informacijama.

Izveščivanje i praćenje izvršenja naloga i preporuka

51. Revizori trebaju sastaviti izvješće na temelju donesenih zaključaka.

Revizijski proces uključuje sastavljanje izvješća kako bi se dionici, druge osobe odgovorne za upravljanje i najšira javnost upoznali s rezultatima revizije. Svrha izvješća je omogućiti lakše praćenje postupanja po nalazima i preporukama i poduzimanje korektivnih mjera. U slučaju nekih VRI-a, kao što su revizorski sudovi s pravosudnom nadležnošću, može se raditi i o objavi zakonski obvezujućih izvješća ili donošenju sudskih odluka.

Izvješća bi trebala biti lako razumljiva, lišena bilo kakvih nejasnoća ili neodređenosti te cjelovita. Trebaju biti objektivna i poštena te uključivati jedino informacije koje su potkrijepljene dostatnim i primjerenim revizijskim dokazima i kojima se osigurava stavljanje nalaza u pravu perspektivu i okolinu.

Oblik i sadržaj izvješća ovisit će o naravi revizije, predviđenim korisnicima, mjerodavnim standardima i zakonskim zahtjevima. Izgled i formulacije iz izvješća mogu biti određeni djelokrugom VRI-a i drugim mjerodavnim zakonima i propisima, a izvješće može biti sastavljeno u skraćenom ili proširenom obliku.

Izvješća u proširenom obliku uglavnom potanko opisuju opseg revizije, revizijske nalaze i zaključke, uključujući možebitne posljedice i konstruktivne preporuke kako bi se omogućilo poduzimanje korektivnih mjera.

Izvješća u skraćenom obliku su sažetija i obično su napisana u standardiziranom obliku.

Revizije sa svrhom potvrđivanja

Kod revizija sa svrhom potvrđivanja, u izvješću o reviziji se može izraziti mišljenje o tome jesu li predmetne informacije u svakom bitnom pogledu točne i/ili o tome je li predmet revizije u svakom bitnom pogledu u skladu s utvrđenim kriterijima. Kod revizija čija je svrha potvrđivanje, izvješće se obično naziva izvješćem revizora.

Revizije sa svrhom izravnog izvješćivanja

Kod revizija sa svrhom izravnog izvješćivanja, u izvješću o reviziji potrebno je navesti ciljeve revizije i opisati kako im se pristupilo prilikom revizije. Izvješće uključuje nalaze i zaključke, a može sadržavati i preporuke. Moguće je iznijeti i dodatne informacije o kriterijima, metodologiji i izvorima podataka, a potrebno je opisati i sva ograničenja opsega revizije.

U izvješću o reviziji treba objasniti kako su korišteni pribavljeni dokazi i zašto su doneseni zaključci. Tako će izvješće predviđenim korisnicima pružiti neophodni stupanj sigurnosti.

Mišljenje

Kada se za izražavanje odgovarajuće razine uvjerenje koristi mišljenje revizora, isto mora biti izneseno u standardiziranom obliku. Mišljenje može biti bezuvjetno (pozitivno) ili modificirano. Bezuvjetno (pozitivno) mišljenje se koristiti kada je dobiveno ili ograničeno ili razumno uvjerenje. Modificirano mišljenje može biti:

- *uvjetno (s rezervom - "osim za")* - kada se revizor ne slaže ili nije u mogućnosti dobiti dostatne i primjerene revizijske dokaze u vezi s određenim stavkama predmeta revizije koje jesu ili bi mogle imati značajan, ali ne i prožimajući učinak;
- *nepovoljno (negativno)* - kada revizor, nakon što je pribavio dostatne i primjerene dokaze, zaključi kako odstupanja ili netočnosti, bilo pojedinačno ili skupno, imaju i značajan i prožimajući učinak;
- *suzdržano* - kada revizor nije u mogućnosti pribaviti dostatne i primjerene dokaze zbog neke neizvjesnosti ili ograničenja opsega koje ima i značajan i prožimajući učinak.

Kada je mišljenje modificirano, odnosno uvjetno, nepovoljno ili suzdržano razloge je potrebno staviti u pravu perspektivu jasnim obrazlaganjem prirode i razmjera modifikacije, uz upućivanje na mjerodavne kriterije. Ovisno o vrsti revizije, u izvješće se mogu uvrstiti i preporuke za poduzimanje korektivnih mjera te sve bitne manjkavosti u sustavu unutarnjih kontrola.

Praćenje izvršenja naloga i preporuka

Jedna od uloga VRI-a je i praćenje koraka što ih odgovorna strana poduzima kao odgovor na pitanja istaknuta u izvješću o reviziji. Pri praćenju postupanja, naglasak je na tome je li subjekt revizije istaknutim pitanjima pristupio kako treba, uključujući i sve šire implikacije. Nedostatno ili nezadovoljavajuće postupanje subjekta revizije može iziskivati dodatno izvješće VRI-a.