

ISSAI 400

Međunarodne standarde vrhovnih revizijskih institucija (ISSAI) objavljuje INTOSAI, Međunarodna organizacija vrhovnih revizijskih institucija. Za opširnije informacije, posjetite stranicu [www.issai.org](http://www.issai.org)

INTOSAI

*Temeljna načela  
revizije usklađenosti*

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](mailto:intosai@rechnungshof.gv.at);  
INTERNETSKA ADRESA: <http://www.intosai.org>

UVOD.....	1
SVRHA I MJERODAVNOST TEMELJNIH NAČELA REVIZIJE USKLAĐENOSTI.....	1
OKVIR ZA OBAVLJANJE REVIZIJE USKLAĐENOSTI.....	3
Cilj revizije usklađenosti.....	3
Značajke revizije usklađenosti .....	3
Različiti pristupi provedbi revizije usklađenosti.....	4
Provedba revizije usklađenosti u povezanosti s revizijom financijskih izvještaja .....	5
Provedba revizije usklađenosti na zasebnoj osnovi.....	5
Provedba revizije usklađenosti u sprezi s revizijom učinkovitosti.....	6
ELEMENTI REVIZIJE USKLAĐENOSTI.....	6
Mjerodavne podloge i kriteriji .....	6
Predmet revizije .....	7
Tri strane u reviziji usklađenosti .....	7
Pružanje uvjerenja u reviziji usklađenosti.....	8
NAČELA REVIZIJE USKLAĐENOSTI.....	8
Opća načela .....	9
Stručna prosudba i skepticizam.....	9
Kontrola kvalitete .....	9
Vođenje i vještine revizorskog tima .....	10
Revizijski rizik.....	10
Značajnost.....	10
Dokumentacija.....	11
Komunikacija .....	11
Načela vezana uz revizijski proces .....	12
Planiranje i osmišljanje revizije usklađenosti.....	12
Revizijski dokazi .....	14
Ocjena revizijskih dokaza i donošenje zaključaka .....	15
Izvješćivanje.....	15
Praćenje izvršenja naloga i preporuka.....	16

## 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 i pomoći članicama INTOSAI-a u razvoju vlastitog profesionalnog pristupa u skladu s njihovim djelokrugom, kao i s domaćim zakonima i propisima.
2. *ISSAI 100 - Temeljna načela revizije javnog sektora* je standard u kojemu se daje opći prikaz temeljnih načela revizije *javnog sektora* i pobliže se utvrđuje mjerodavnost ISSAI-a. *ISSAI 400 - Temeljna načela revizije usklađenosti* je standard koji se nadovezuje na temeljna načela iz ISSAI-a 100 te ih dodatno razrađuje kako bi se uklopila u revizije usklađenosti. ISSAI 400 bi se trebao iščitavati i tumačiti u vezi s ISSAI-em 100, koji se primjenjuje i na reviziju usklađenosti.
3. Stoga ISSAI 400 služi kao osnova za standarde obavljanja revizije usklađenosti prema ISSAI-ma. U ovom su dokumentu sadržane detaljnije informacije o:
  - Svrsi i mjerodavnosti ISSAI-a veznih uz reviziju usklađenosti
  - Okviru za obavljanje revizije usklađenosti i različitim načinima njene provedbe
  - Elementima revizije usklađenosti
  - Načelima revizije usklađenosti.

## SVRHA I MJERODAVNOST TEMELJNIH NAČELA REVIZIJE USKLAĐENOSTI

4. Svrha ISSAI-a vezanih uz reviziju usklađenosti<sup>1</sup> je ponuditi sveobuhvatan skup načela, standarda i smjernica za reviziju usklađenosti predmetne problematike, i to kako u kvalitativnom tako i u kvantitativnom smislu, a koja se po svom opsegu uvelike razlikuje od slučaja do slučaja i koju je moguće obaviti primjenom cijelog niza revizijskih pristupa i oblika izvješćivanja.
5. ISSAI 400 služi VRI-ima kao temelj za usvajanje i razvoj standarda i smjernica za reviziju usklađenosti. Načela iz ISSAI-a 400 se mogu koristiti na tri načina:
  - kao osnova za razvoj standarda
  - kao osnova za usvajanje usklađenih domaćih standarda
  - kao osnova za usvajanje Smjernica za reviziju usklađenosti kao mjerodavnih standarda.

---

<sup>1</sup> ISSAI 400 i ISSAI 4000-4999

6. U svojim izvješćima o reviziji, bilo da se radi o revizorskom izvješću ili drugim oblicima izvješćivanja, VRI-i bi se na Temeljna načela revizije usklađenosti trebali pozivati jedino ako su standardi koje su razvili ili usvojili u potpunosti usuglašeni sa svim bitnim načelima iz ISSAI-a 400. Ova načela ni na koji način nemaju prevagu nad domaćim zakonima, propisima ili utvrđenim djelokrugom VRI-a.
7. Kako su Smjernice za reviziju usklađenosti (ISSAI-i 4000-4999) razvijene na način da se u njima ogleda najbolja praksa, bilo bi uputno da ih VRI nastoji u cijelosti usvojiti kao svoje mjerodavne standarde. INTOSAI uvažava činjenicu da će u određenim okolnostima to možda biti nemoguće zbog odsutnosti osnovnih administrativnih mehanizama ili zbog toga što zakonima ili drugim propisima nisu stvorene pretpostavke za obavljanje revizije prema Smjernicama za reviziju usklađenosti. U tim slučajevima, VRI-u je na raspolaganju mogućnost razvoja standarda koji se zasnivaju na Temeljnim načelima revizije usklađenosti ili usvajanja domaćih standarda koji su s njima usuglašeni.
8. Kada se revizijski standardi VRI-a zasnivaju na Temeljnim načelima revizije usklađenosti INTOSAI-ja ili su s njima usuglašeni, na njih se u svojim izvješćima o obavljenoj reviziji mogu pozvati navođenjem sljedećeg teksta:

*... 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.*

9. VRI se u nekim zemljama mogu odlučiti i za usvajanje Smjernica za reviziju usklađenosti kao standarda mjerodavnih za svoj rad. Na njih se, u tom slučaju, mogu pozvati navođenjem sljedećeg teksta:

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

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

Ovisno o svom djelokrugu, VRI mogu provoditi kombinirane revizije koje uključuju elemente financijske revizije, revizije usklađenosti i/ili revizije učinkovitosti. U tom se slučaju potrebno pridržavati standarda mjerodavnih za svaku pojedinu vrstu revizije, a gore navedena formulacija može se kombinirati sa sličnim navodima iz ISSAI-a 200, odnosno 300 u vezi sa smjernicama za financijsku reviziju i reviziju učinkovitosti.

10. Mjerodavnost Temeljnih načela INTOSAI-a pobliže se utvrđuje u standardu ISSAI 100 - Temeljna načela revizije javnog sektora.

11. Kada se Opće revizijske smjernice (ISSAI 1000-4999) koriste kao mjerodavni standardi za reviziju usklađenosti koja se provodi zajedno s revizijom financijskih izvještaja, revizori javnog sektora trebali bi poštivati mjerodavnost Smjernica za reviziju usklađenosti (ISSAI 4000-4999) i mjerodavnost Smjernica za financijsku reviziju (ISSAI 1000-2999)<sup>2</sup>.

## OKVIR ZA OBAVLJANJE REVIZIJE USKLAĐENOSTI

### Cilj revizije usklađenosti

12. Revizijom usklađenosti se daje neovisna ocjena, kojom se utvrđuje je li predmet revizije u skladu s primjenjivim mjerodavnim podlogama<sup>3</sup> 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.
13. Stoga je cilj revizije usklađenosti u javnom sektoru omogućiti VRI-u da ocijeni jesu li aktivnosti subjekata u javnom sektoru u skladu s mjerodavnim podlogama kojima se propisuje njihova rad, što uključuje i izvješćivanje o tome u kojoj se mjeri subjekt revizije pridržava utvrđenih kriterija. Izvješćivati se može na razne načine, počevši od davanja kratkih standardiziranih mišljenja, pa sve do iznošenja različitih vrsta zaključaka u skraćenom ili proširenom obliku. Revizija usklađenosti se može odnositi na *pravilnost* (tj. pridržavanje službenih kriterija poput važećih zakona, propisa i ugovora) ili na *ispravnost* (poštivanje općih načela koja se primjenjuju na dobro financijsko upravljanje i ponašanje javnih dužnosnika). Premda se revizija usklađenosti poglavito bavi pravilnošću, u javnom sektoru bitna može biti i ispravnost, jer tu postoje izvjesna očekivanja u pogledu financijskog upravljanja i ponašanja dužnosnika. Dakle, ovisno o djelokrugu VRI-a, u opseg revizije mogu biti uključene i određene provjere ispravnosti<sup>4</sup>.
14. Na temelju revizija usklađenosti, VRI s pravosudnim ovlastima mogu donositi presude i izricati kazne protiv onih koji su odgovorni za upravljanje javnim sredstvima. Neke VRI su činjenice koje nalažu pokretanje kaznenog postupka ovlaštene prijaviti pravosudnim tijelima. U tom smislu, cilj revizije usklađenosti može se proširiti, a revizor bi pri utvrđivanju revizijske strategije ili planiranju, kao i tijekom čitavog revizijskog postupka, trebao pridavati dužnu pozornost odgovarajućim posebnim zahtjevima.

### Značajke revizije usklađenosti

15. Revizija usklađenosti može obuhvaćati širok raspon predmetnih pitanja, a moguće ju je obavljati radi pružanja bilo razumnog ili ograničenog uvjerenja i uz primjenu više vrsta kriterija, postupaka za prikupljanje dokaza i oblika izvješćivanja.

---

<sup>2</sup> Trenutno ISSAI 1000-1810.

<sup>3</sup> Za pojam mjerodavnih podloga, vidi točke 28. i 29.

<sup>4</sup> Vidi točku 32.

Revizija usklađenosti se može svoditi na revizijski posao čija je svrha potvrđivanje ili izravno izvješćivanje, ili oboje istodobno. Izvješće o obavljenoj reviziji može biti sastavljeno u skraćenom ili proširenom obliku, a zaključke je moguće iznijeti na razne načine: kao jedinstven i jasan pisani iskaz mišljenja o usklađenosti ili kao razrađeni odgovor na točno određena revizijska pitanja.

16. Revizija usklađenosti je često sastavni dio djelokruga VRI u vezi s revizijom subjekata javnog sektora, jer zakoni i druge mjerodavne podloge služe kao glavno sredstvo pomoću kojeg zakonodavac provodi nadzor nad prihodima i rashodima, upravljanjem i pravima građana na propisno postupanje u njihovim odnosima s javnim sektorom. Subjektima javnog sektora povjerena je zadaća dobrog upravljanja javnim sredstvima. Tijela javnog sektora i njihovi imenovani dužnosnici u svom su postupanju dužni biti **transparentni**, a prema građanima **odgovorni** za sredstva koja su im povjerena na **dobro upravljanje**.
17. Revizijom usklađenosti transparentnost se promiče davanjem pouzdanih izvješća o tome je li se sredstvima raspolagalo, je li se upravljanje provodilo, te jesu li se prava građana na propisno postupanje poštivala kako to nalažu mjerodavne podloge. Odgovornost se promiče izvješćivanjem o odstupanjima od mjerodavnih podloga i njihovim povredama, u cilju poduzimanja korektivne mjere te da bi se one koji su odgovorni moglo i pozvati na odgovornost za njihove postupke. Dobro upravljanje se promiče utvrđivanjem slabosti i odstupanja od zakona i drugih propisa, i ocjenom ispravnosti u slučajevima kada su zakoni i drugi propisi nedostatni ili neodgovarajući. Prijevara i korupcija su, po svojoj prirodi, pojave koje se kose s transparentnošću, odgovornošću i dobrim gospodarenjem. Stoga se revizijom usklađenosti dobro upravljanje u javnom sektoru promiče i razmatranjem rizika prijevara u odnosu na usklađenost.
18. Ovisno o organizacijskom ustroju javnog sektora i djelokrugu VRI, revizijama usklađenosti mogu se obuhvatiti sve razine vlasti, tj. državna, regionalna i lokalna. Moguće su i revizije usklađenosti privatnih subjekata, pri čemu se - po pitanju prihoda - naglasak stavlja na porezne obveznike, a - po pitanju rashoda - na one koji su uključeni u upravljanje javnom imovinom ili uslugama, primjerice, na temelju dogovora o partnerstvu ili u svojstvu korisnika javnih potpora ili subvencija.
19. U nekim zemljama VRI ima svojstvo sudbenog tijela sastavljenog od sudaca, pod čijom su nadležnosti državni računovođe i drugi javni dužnosnici koji mu moraju polagati račune. Zbog ove pravosudne uloge, VRI je dužan pobrinuti se da svatko tko je zadužen za upravljanje javnim sredstvima za ta sredstva snosi i odgovornost te da je u njegovoj nadležnosti. Između ove pravosudne ovlasti i značajki revizije usklađenosti važan je odnos uzajamnog nadopunjavanja, što za sobom može povlačiti dodatne zahtjeve za revizore koji djeluju u okolnostima u kojima VRI ima ulogu sudbenog tijela.

### **Različiti pristupi provedbi revizije usklađenosti**

20. Revizija usklađenosti može biti sastavni dio kombinirane revizije koja može obuhvaćati i druge vrste revizije. Iako postoje druge mogućnosti, revizija usklađenosti se uglavnom provodi:

- u povezanosti s revizijom financijskih izvještaja (za dodatne smjernice u tom smislu, vidi ISSAI 4200)
- odvojeno od revizije financijskih izvještaja (vidi ISSAI 4100)
- u sprezi s revizijom učinkovitosti.

#### Provedba revizije usklađenosti u povezanosti s revizijom financijskih izvještaja

21. Kao sastavnica javnog demokratskog procesa, zakonodavac utvrđuje prioritete u pogledu prihoda i rashoda u javnom sektoru, kao i u vezi s izračunom i raspodjelom prihoda i rashoda. Osnovne pretpostavke zakonodavnih tijela i odluke što ih ona donose, izvor su mjerodavnih podloga kojima se uređuju novčani tokovi u javnom sektoru. Usklađenost s tim mjerodavnim podlogama predstavlja širu perspektivu, zajedno s revizijom financijskih izvještaja o izvršenju proračuna.
22. Revizija usklađenosti s odgovarajućim mjerodavnim podlogama često je važan dio djelokruga VRI-a, pri čemu se povezuje s revizijom financijskih izvještaja kao sastavnim dijelom izvješćivanja o izvršenju javnih proračuna.
23. Zakoni i propisi važni su kako kod revizije usklađenosti, tako i kod revizije financijskih izvještaja. Koji se zakoni i propisi primjenjuju na svakom od tih područja ovisit će o revizijskom cilju. Revizijom usklađenosti se daje neovisna ocjena, kojom se utvrđuje je li dani predmet revizije u skladu s primjenjivim mjerodavnim podlogama koje su određene kao kriteriji, pri čemu se naglasak stavlja na pribavljanje dostatne količine primjerenih dokaza u pogledu usklađenosti s tim kriterijima. Cilj revizije financijskih izvještaja je utvrditi jesu li financijski izvještaji subjekta revizije sastavljeni u skladu s prihvatljivim okvirom financijskog izvješćivanja te pribaviti dostatnu količinu primjerenih revizijskih dokaza u pogledu zakona i propisa s izravnim i značajnim učinkom na financijske izvještaje<sup>5</sup>. Dok su kod revizije financijskih izvještaja bitni isključivo zakoni i propisi s izravnim i značajnim učinkom na financijske izvještaje, kod revizije usklađenosti od značaja za reviziju mogu biti svi zakoni i propisi bitni za predmetnu problematiku.
24. ISSAI 4200 sadrži smjernice za provedbu revizije usklađenosti u vezi s revizijom financijskih izvještaja. Te smjernice treba iščitavati zajedno sa Smjericama za financijsku reviziju (ISSAI 1000-2999).

#### Provedba revizije usklađenosti na zasebnoj osnovi

25. Revizija usklađenosti se može planirati i obavljati te se o njoj može izvješćivati i odvojeno od revizije financijskih izvještaja i revizije učinkovitosti. **ISSAI 4100** sadrži smjernice u vezi s time. Revizija usklađenosti se može provoditi na redovnoj ili na *ad hoc* osnovi, kao zasebna i jasno određena revizija izričito povezana s nekim posebnim predmetom revizije.

---

<sup>5</sup> Usp. ISSAI 1250.



Provedba revizije usklađenosti u sprezi s revizijom učinkovitosti

26. Kada je revizija usklađenosti sastavni dio revizije učinkovitosti, usklađenost se promatra kao jedan od vidova ekonomičnosti, djelotvornosti i svrsishodnosti. Neusklađenost može biti uzrok, objašnjenje ili posljedica stanja u vezi s aktivnostima koje su predmet revizije učinkovitosti. Kod ovakvih kombiniranih revizija, revizori bi, oslanjajući se na svoju stručnu prosudbu, trebali odlučiti je li u glavnom žarištu revizije učinkovitost ili usklađenost i treba li ISSAI-e primjenjivati na reviziju učinkovitosti, reviziju usklađenosti ili na obje.

**ELEMENTI REVIZIJE USKLAĐENOSTI**

27. Elementi revizije u javnom sektoru opisani su u ISSAI-u 100. U ovom se poglavlju iznose dodatni vidovi elemenata bitnih za reviziju usklađenosti, a koje bi revizor trebao utvrditi prije početka revizije.

**Mjerodavne podloge i kriteriji**

28. Mjerodavne podloge najosnovniji su element revizije usklađenosti, jer iz njihova ustroja i sadržaja proizlaze revizijski kriteriji, a samim time čine i osnovu za način na koji se revizija treba provoditi u okolnostima određenog ustavnog uređenja.
29. Mjerodavne podloge mogu obuhvaćati pravila, zakone i propise, odluke o proračunu, utvrđene kodekse, dogovorene uvjete ili opća načela kojima se rukovodi financijsko upravljanje u javnom sektoru i postupanje javnih dužnosnika. Većina mjerodavnih podloga se temelji na osnovnim pretpostavkama i odlukama nositelja zakonodavne vlasti, ali mogu se donositi i na nižim razinama u organizacijskom ustroju javnog sektora.
30. Zbog svoje mnogobrojnosti i raznovrsnosti, moguće mjerodavne podloge katkad sadrže međusobno proturječne odredbe i podložne su razlikama u tumačenju. K tome, mjerodavne podloge nižeg reda možda neće biti u suglasju sa zahtjevima ili ograničenjima iz pozitivnog zakonodavstva, a mogu se javiti i zakonske praznine. Zbog toga je radi ocjene usklađenosti s mjerodavnim podlogama u javnom sektoru neophodno raspolagati dostatnim znanjem o njihovom ustroju i sadržaju. To je osobito važno za utvrđivanje revizijskih kriterija, jer se kao elementi revizije mogu pojaviti i sama ishodišta tih kriterija, i to kako pri određivanju opsega revizije, tako i pri utvrđivanju revizijskih nalaza.
31. Kriteriji su usporedni parametri koji se koriste za dosljedno i razumno ocjenjivanje i mjerenje predmeta revizije. Revizor ih utvrđuje na temelju odgovarajućih mjerodavnih podloga. Da bi bili primjereni, kriteriji revizije usklađenosti moraju biti relevantni, pouzdani, cjeloviti, objektivni, razumljivi, usporedivi, prihvatljivi i dostupni. Bez referentnog okvira što ga pružaju primjereni kriteriji, svaki će zaključak biti podložan osobnom tumačenju i pogrešnom shvaćanju.

32. Revizija usklađenosti uglavnom se sastoji od ocjene usklađenosti sa službenim kriterijima kao što su pozitivno zakonodavstvo, propisi doneseni na temelju okvirnog zakonodavstva te drugi mjerodavni zakoni, propisi i sporazumi, uključujući zakone o proračunu (*pravilnost*). Kada službenih kriterija nema ili kada u zakonodavstvu postoje očite manjkavosti u pogledu njegove primjene, revizijom se može ispitati i usklađenost s općim načelima kojima se rukovodi dobro financijsko upravljanje i postupanje javnih dužnosnika (*ispravnost*). Primjereni kriteriji su potrebni kako kod revizije koja je usredotočena na pravilnost, tako i kod one koja se bavi ispravnošću. Kod revizije usklađenosti koja naglasak stavlja na ispravnost, primjereni kriteriji bit će ili općeprihvaćena načela ili najbolja domaća ili međunarodna praksa. U izvjesnim slučajevima, ovi kriteriji mogu biti nenormirani, prešutni ili temeljeni na pravnim načelima koja nose prevagu.

### **Predmet revizije**

33. Predmet revizije usklađenosti je uvjetovan opsegom određene revizije. Tu se može raditi o aktivnostima, financijskim transakcijama ili informacijama. Kod revizijskih poslova čija je svrha potvrđivanje usklađenosti, bitnije je odrediti informaciju o predmetu revizije, pri čemu se može raditi o izjavi o usklađenosti sročenoj u skladu s utvrđenim i standardiziranim izvještajnim okvirom.
34. Predmet revizije ovisi o djelokrugu VRI-a, mjerodavnim podlogama i opsegu revizije. Shodno tome, sadržaj i opseg predmeta revizije usklađenosti može se uvelike razlikovati. Može biti opće ili posebne naravi. Neke vrste predmeta su kvantitativne prirode i često ih je lako izmjeriti (primjerice, plaćanja koja ne udovoljavaju određenim uvjetima), dok su druge po prirodi kvalitativne, a samim time i subjektivnije (primjerice, ponašanje ili pridržavanje postupovnih zahtjeva).

### **Tri strane u reviziji usklađenosti**

35. Revizija usklađenosti se temelji na trostranom odnosu u kojem **revizor** nastoji pribaviti dostatnu količinu primjerenih revizijskih dokaza radi donošenja zaključka zamišljenog kako bi se kod **predviđenih korisnika** različitih od **odgovorne strane** povećao stupanj sigurnosti u pogledu mjerenja ili ocjene predmeta revizije u odnosu na kriterije.
36. Kod revizije usklađenosti, odgovornost revizora svodi se na određivanje elemenata revizije, ocjenu usklađenosti određenog predmeta revizije s utvrđenim kriterijima i objavljivanje izvješća o obavljenoj reviziji usklađenosti.
37. Odgovorna strana je izvršni ogranak vlasti i/ili hijerarhijska struktura javnih dužnosnika i subjekata na kojoj počiva i koji su odgovorni za upravljanje javnim sredstvima i izvršavanje svojih ovlasti pod nadzorom zakonodavca. Kod revizije usklađenosti, odgovorna strana snosi odgovornost za predmet revizije.

38. Predviđeni korisnici su pojedinci, organizacije ili skupine, za koje revizor sastavlja izvješće o obavljenoj reviziji. Kod revizije usklađenosti, korisnik je u pravilu zakonodavac kao tijelo koje okuplja predstavnike građana, koji su pak krajnji korisnici izvješća o reviziji usklađenosti. Zakonodavac donosi odluke i utvrđuje prioritete u vezi s izračunom i namjenom rashoda i prihoda u javnom sektoru. Kod revizije usklađenosti, glavni korisnik je često i subjekt koji je donio mjerodavne podloge koje su poslužile kao revizijski kriteriji.
39. Odnos između ovih triju strana treba promatrati u okviru svake pojedine revizije. U slučaju revizijskih poslova čija je svrha izravno izvješćivanje, taj odnos može biti drukčiji nego kod revizijskih poslova čija je svrha potvrđivanje usklađenosti. Definicija triju strana može se razlikovati i ovisno o uključenim subjektima javnog sektora.

### **Pružanje uvjerenja u reviziji usklađenosti**

40. Revizor provodi postupke radi smanjivanja rizika ili upravljanja rizikom donošenja netočnih zaključaka, uz uvažavanje činjenice da se, zbog ograničenja svojstvenih svim revizijama, niti jednom revizijom nikada ne može dati apsolutno uvjerenje o stanju stvari u vezi s njenim predmetom, što treba jasno staviti do znanja. U većini slučajeva, revizija usklađenosti neće obuhvatiti sve elemente predmeta revizije, nego će se osloniti na određeni stupanj kvalitativnog ili kvantitativnog uzorkovanja.
41. Revizijom usklađenosti koja se obavlja radi pružanja uvjerenja kod predviđenih se korisnika povećava sigurnost u pogledu informacija koje dobivaju od revizora ili neke druge strane. Kod revizije usklađenosti postoje **dvije razine uvjerenja**: *razumno uvjerenje*, kojim se daje do znanja kako, prema mišljenju revizora, predmet revizije u svakom bitnom pogledu jest ili nije u skladu utvrđenim kriterijima; i *ograničeno uvjerenje*, kojim se daje do znanja kako revizor nije uočio ništa što bi ga navelo na pomisao da predmet revizije nije u skladu s danim kriterijima. Kod revizije usklađenosti, mogućnost pružanja razumnog i ograničenog uvjerenja postoji i u revizijskim poslovima čija je svrha izravno izvješćivanje i u onima čija je svrha potvrđivanje usklađenosti.

### **NAČELA REVIZIJE USKLAĐENOSTI**

42. Revizija usklađenosti je sustavan proces pribavljanja i ocjene dokaza o tome je li određeni predmet revizije u skladu s primjenjivim mjerodavnim podlogama koje su određene kao kriteriji. Niže navedena načela od temeljne su važnosti za provedbu revizije usklađenosti. Po svojoj prirodi, revizija je ponavljajući i povezan proces, ali za potrebe jasnijeg izlaganja, ovo je poglavlje podijeljeno na načela koja revizor treba uzeti u obzir prije početka revizijskog procesa i više puta za njegova trajanja (opća načela) te načela vezana uz pojedine korake samog revizijskog procesa.

## Opća načela

### Stručna prosudba i skepticizam

43. **Revizori bi planiranju i provedbi revizije trebali pristupiti sa stručnim skepticizmom te primjenjivati stručnu prosudbu tijekom čitavog revizijskog procesa.**

Pojmovi "stručni skepticizam" i "stručna prosudba" bitni su pri utvrđivanju zahtjeva u vezi s odlukama revizora o odgovarajućem pravcu djelovanja. U njima se ogleda revizorov stav koji mora uključivati i sklonost propitkivanju.

Revizor mora primjenjivati stručnu prosudbu u svim fazama revizijskog procesa. Taj se koncept odnosi na primjenu odgovarajućih stručnih sposobnosti, znanja i iskustva u okolini određenoj revizijskim standardima, a sve kako bi se omogućilo donošenje upućenih odluka o pravcima djelovanja koji su primjereni s obzirom na okolnosti revizije.

Pojam stručnog skepticizma od temeljne je važnosti za sve revizije. Revizor bi planiranju i provedbi revizije trebao pristupiti sa stajališta stručnog skepticizma, uz uvažavanje činjenice da izvjesne okolnosti mogu dovesti do odstupanja predmeta revizije od zadanih kriterija. Pristupanje reviziji sa stajališta stručnog skepticizma znači da je revizor sklon propitkivanju te donosi kritičke ocjene o dostatnosti i primjerenosti dokaza pribavljenih tijekom revizije.

Stručna prosudba i skepticizam se tijekom čitavog revizijskog procesa primjenjuju radi ocjene elemenata revizije, njenog opsega, rizika, značajnosti i revizijskih postupaka koje treba provesti da bi se odgovorilo na uočene rizike. Ova se dva koncepta koriste i pri ocjeni dokaza i slučajeva neusklađenosti, pri izvješćivanju, kao i pri određivanju oblika, sadržaja i učestalosti komunikacije za čitavog trajanja revizije. Kada je posrijedi stalna primjena stručne prosudbe i skepticizma u reviziji usklađenosti, kao posebni zahtjevi postavljaju se sposobnost analiziranja ustrojstva i sadržaja javnih mjerodavnih podloga kao osnove za određivanje primjerenih kriterija ili, u slučaju potpunog ili djelomičnog pomanjkanja zakona i propisa, praznina u zakonodavstvu, kao i sposobnost primjene profesionalnih revizijskih koncepata kod pristupanja poznatim i nepoznatim predmetima revizije. Revizor bi raznovrsne revizijske dokaze trebao znati procijeniti prema njihovom izvoru i značaju za opseg i predmet revizije te ocijeniti dostatnost i primjerenost svih dokaza pribavljenih tijekom revizije.

### Kontrola kvalitete

44. **Revizori bi trebali preuzeti odgovornost za svekoliku kvalitetu revizijskog rada.**

Revizor snosi odgovornost za obavljanje revizije i tijekom čitavog revizijskog procesa trebao bi provoditi postupke kontrole kvalitete. Cilj tih postupaka trebao bi biti vođenje brige o usklađenosti revizije s primjenjivim standardima, kao i o primjerenosti izvješća o reviziji, zaključaka i mišljenja s obzirom na dane okolnosti.

## Vođenje i vještine revizorskog tima

### **45. Revizori bi trebali imati neophodne vještine.**

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 mjerodavnih podloga, razumijevanju poslovanja subjekta revizije i sposobnosti i iskustvu primjene stručne prosudbe. Svim revizijama zajednička je potreba za zapošljavanjem djelatnika 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.

Obavljanje revizije može iziskivati posebne tehnike, metode ili vještine iz stručnih područja koja u VRI-u nisu zastupljena. Vanjski se stručnjaci mogu koristiti na razne načine, npr. kako bi pridonijeli svojim znanjem ili obavili posebne poslove. Revizori bi trebali ocijeniti odlikuju li se vanjski stručnjaci neophodnom kompetentnošću, sposobnostima i objektivnošću te odrediti je li njihov rad potreban u svrhu obavljanja revizije.

## Revizijski rizik

### **46. Revizori bi o revizijskom riziku trebali voditi računa tijekom čitavog revizijskog procesa.**

Reviziju bi trebalo provoditi tako da se revizijskim rizikom upravlja ili ga se smanjuje na prihvatljivu razinu. Revizijski rizik je rizik da izvješće o reviziji ili, točnije, mišljenje ili zaključak revizora neće biti primjereni s obzirom na stanje u kojem se obavlja revizija. Vođenje računa o revizijskom riziku bitno je kako u revizijskim poslovima čija je svrha potvrđivanje usklađenosti, tako i u onima čija je svrha izravno izvješćivanje. S obzirom na predmet revizije i oblik izvješćivanja, tj. u odnosu na pitanje je li predmet revizije kvantitativne ili kvalitativne naravi i treba li izvješće sadržavati mišljenje ili zaključak, revizor bi trebao voditi računa o tri različite dimenzije revizijskog rizika: inherentnom riziku, kontrolnom riziku i riziku neotkrivanja. Razmjerna važnost ovih triju vrsta revizijskog rizika ovisi o prirodi predmeta revizije, o tome treba li revizija pružiti razumno ili ograničeno uvjerenje i je li svrha revizijskih poslova izravno izvješćivanje ili potvrđivanje usklađenosti.

## Značajnost

### **47. Revizori bi o značajnosti trebali voditi računa tijekom čitavog revizijskog procesa.**

Određivanje značajnosti je stvar stručne prosudbe i ovisi o tome kako revizor tumači potrebe korisnika. Neka se stvar može ocijeniti značajnom ako bi spoznaje o njoj utjecale na odluke predviđenih 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 druga kvantitativna i kvalitativna obilježja.

Zbog obilježja svojstvenih pojedinoj stavki ili skupini stavaka, određeno pitanje može postati značajno i po svojoj prirodi. Pitanje može biti značajno i zbog okoline u kojoj se javlja.

Kao što je navedeno, kod revizije usklađenosti značajnost ima kvantitativne i kvalitativne oblike pojave, premda kvalitativni oblici pojave u javnom sektoru uglavnom igraju važniju ulogu. O značajnosti treba voditi računa radi planiranja, ocjene pribavljenih dokaza i izvješćivanja. Kod određivanja značajnosti, jedna od osnovnih pretpostavki je ocijeniti može li se razumno očekivati kako će slučajevi usklađenosti ili neusklađenosti (možebitni ili potvrđeni) utjecati na odluke predviđenih korisnika. Čimbenici koje treba uzeti u obzir pri donošenju ocjene temeljene na prosudbi su zadane obveze, javni interes ili očekivanja, posebna područja zakonodavnog djelovanja, zahtjevi i znatna novčana izdvajanja. Značajnim se mogu smatrati i pitanja koja su po vrijednosti ili pojavnosti na razini nižoj od one koja zahtijeva opće određivanje značajnosti. Ocjena značajnosti od revizora iziskuje sveobuhvatnu stručnu prosudbu i povezana je s opsegom revizije.

### Dokumentacija

48. **Revizori bi trebali pripremati odgovarajuću revizijsku dokumentaciju.**

Dokumentacija bi trebala biti pripremljena u odgovarajućem roku i pružati jasan uvid u korištene kriterije, opseg revizije, donesene prosudbe, pribavljene dokaze i zaključke do kojih se došlo. Dokumentacija bi trebala biti dovoljno detaljna kako bi iskusnom revizoru koji o predmetnoj reviziji nema prethodnih spoznaja omogućila stjecanje uvida u sljedeće: odnos između predmeta revizije, kriterija, opsega revizije, procjene rizika, revizijske strategije i plana revizije te prirode, vremenskog tijeka, razmjera i rezultata provedenih postupaka; dokaze pribavljene u prilog zaključka ili mišljenja revizora; obrazloženje svih bitnih pitanja koja su zahtijevala primjenu stručne prosudbe; i s time povezane zaključke. Revizor bi odgovarajuću revizijsku dokumentaciju trebao pripremiti prije objave izvješća o obavljenoj reviziji, a dokumentacija bi se trebala čuvati primjereno vremensko razdoblje

### Komunikacija

49. **Revizori bi tijekom čitavog revizijskog procesa trebali održavati djelotvornu komunikaciju.**

Komunikacija se odvija u svim fazama revizije, tj. prije početka revizije, tijekom početnog planiranja, tijekom same revizije i u fazi izvješćivanja. Sa svim važnijim teškoćama na koje se naišlo tijekom revizije, kao i sa slučajevima značajne neusklađenosti, potrebno je upoznati odgovarajuću razinu rukovodstva ili one koji su nadležni za upravljanje. Isto tako, revizor bi odgovornu stranu trebao uputiti u revizijske kriterije.



## Načela vezana uz revizijski proces

### Planiranje i osmišljanje revizije usklađenosti

#### *Opseg revizije*

#### 50. **Revizori bi trebali odrediti opseg revizije.**

Kada nije propisan u skladu s djelokrugom VRI-a ili primjenjivim zakonodavstvom, odluku o opsegu revizije trebao bi donijeti revizor. U opsegu revizije jasno se očituju glavni naglasci, razmjeri i ograničenja revizije s obzirom na ocjenu usklađenosti predmetnih pitanja sa zadanim kriterijima. Na određivanje opsega revizije utječu značajnost i rizik, a opseg pak određuje koje će mjerodavne podloge ili njihovi dijelovi biti obuhvaćeni. Revizijski proces u cjelini treba osmisliti na način da se njime obuhvati puni opseg revizije.

#### *Predmet i kriteriji revizije*

#### 51. **Revizori bi trebali odrediti predmet revizije i odgovarajuće kriterije.**

Određivanje predmeta i kriterija jedna je od prvih faza revizije usklađenosti. Predmet i kriteriji mogu biti određeni zakonom ili djelokrugom VRI, a može ih odrediti i sam revizor. U slučaju revizijskih poslova čija je svrha potvrđivanje usklađenosti, katkad je bitno odrediti i informacije koje odgovorna strana treba pružiti u vezi usklađenosti tog predmeta s određenim kriterijima.

Predmet revizije može poprimiti mnoge oblike i imati raznovrsne značajke. Pri određivanju predmeta revizije, revizor bi trebao primijeniti stručnu prosudbu i skepticizam kako bi analizirao subjekt revizije te ocijenio značajnost i rizik.

Predmet revizije trebao bi biti jasno odrediv te bi ga trebalo biti moguće ocijeniti u odnosu na odgovarajuće kriterije. Po prirodi bi trebao biti takav da omogućuje pribavljanje dostatne količine primjerenih dokaza za izradu revizijskog izvješća i zaključaka te izražavanje mišljenja.

Revizor bi trebao odrediti odgovarajuće kriterije koji će poslužiti kao osnova za ocjenu revizijskih dokaza i razradu revizijskih nalaza i zaključaka. S kriterijima valja upoznati predviđene korisnike, a prema potrebi, i druge. Isto tako, treba ih staviti na znanje i odgovornoj strani.

#### *Poznavanje subjekta*

#### 52. **Revizori bi se sa subjektom revizije trebali upoznati u svjetlu odgovarajućih mjerodavnih podloga.**

U obuhvat revizije usklađenosti mogu ulaziti sve razine izvršne vlasti, a mogu biti uključene i različite razine javne uprave, vrste subjekata i njihove kombinacije. Stoga bi revizor trebao poznavati ustroj i poslovanje subjekta revizije i njegove postupke postizanja usklađenosti. Revizor će te spoznaje iskoristiti kako bi odredio značajnost i procijenio rizik neusklađenosti.

*Poznavanje unutarnjih kontrola i kontrolnog okruženja*

**53. Revizori bi se trebali upoznati s kontrolnim okruženjem i bitnim unutarnjim kontrolama te razmotriti je li izgledno da će one osigurati usklađenost.**

Poznavanje subjekta i/ili predmeta revizije bitnog za određivanje njenog opsega ovisi o spoznajama revizora u pogledu kontrolnog okruženja. Kontrolno se okruženje svodi na kulturu čestitosti i etičkog ponašanja koja služi kao osnova za sustav unutarnjih kontrola kojima se osigurava usklađenost s mjerodavnim podlogama. Kod revizije usklađenosti, od osobite je važnosti kontrolno okruženje s naglaskom na postizanje usklađenosti.

Radi upoznavanja sa subjektom ili predmetom revizije, revizor treba poznavati i sustav unutarnjih kontrola. Na koju će se točno vrstu kontrola revizor usredotočiti, ovisit će o predmetu revizije, kao i o posebnoj naravi i opsegu revizije. Kako predmet revizije može biti kvalitativne ili kvantitativne naravi, revizor će se usredotočiti na kvantitativne ili kvalitativne unutarnje kontrole ili na njihovu kombinaciju, ovisno o opsegu revizije. Kod provjere unutarnjih kontrola, revizor procjenjuje koliki je rizik da se njima možda neće spriječiti ili otkriti značajne neusklađenosti. Revizor bi trebao razmotriti jesu li unutarnje kontrole u suglasju s kontrolnim okruženjem na način da u svakom bitnom pogledu osiguravaju usklađenost s mjerodavnim podlogama.

*Procjena rizika*

**54. Revizori bi trebali obavljati procjenu rizika neusklađenosti.**

Na temelju revizijskih kriterija, opsega revizije i značajki subjekta revizije, revizor bi trebao obaviti procjenu rizika kako bi odredio prirodu, vremenski tijek i razmjere revizijskih postupaka koje treba provesti. Revizor bi pritom trebao razmotriti rizike neusklađenosti predmeta revizije s utvrđenim kriterijima. Neusklađenost može biti posljedica prijave, greške, posebne naravi samog predmeta revizije i/ili okolnosti u kojima se revizija obavlja. O utvrđivanju rizika neusklađenosti i njihovog možebitnog utjecaja na revizijske postupke treba voditi računa tijekom čitavog revizijskog procesa. U okviru procjene rizika, revizor bi trebao ocijeniti sve poznate slučajeve neusklađenosti kako bi odredio jesu li značajni.

*Rizik prijave*

**55. Revizori bi trebali voditi računa o riziku prijave.**

Ako naiđe na slučajeve neusklađenosti koji bi mogli ukazivati na prijavu, revizor treba postupiti s dužnom stručnom pozornošću i oprezom kako ne bi utjecao na buduće sudske postupke ili istrage.

Kod revizije usklađenosti, prijevarena se uglavnom odnosi na zlorabu javnih ovlasti, ali i na neistinito izvješćivanje o pitanjima usklađenosti. Slučajevi neusklađenosti s mjerodavnim podlogama mogu predstavljati namjernu zlorabu javne ovlasti radi stjecanja protupravne koristi. Izvršavanje javnih ovlasti obuhvaća donošenje odluka, nedonošenje odluka, obavljanje pripremnih radnji, pružanje savjeta, postupanje s informacijama i druge radnje u javnoj službi.



Protupravna korist se odnosi na probitke nematerijalne ili materijalne naravi, ostvarene namjernim postupanjem jednog ili više članova uprave, osoba nadležnih za upravljanje, zaposlenika ili trećih strana.

Premda otkrivanje prijevара ne predstavlja glavni cilj revizije usklađenosti, revizori bi u svoju procjenu rizika trebali uključiti i čimbenike rizika prijevара te bi u obavljanju svoga posla trebali uvijek budno paziti na bilo kakve naznake prijevара.

### *Revizijska strategija i plan revizije*

#### **56. Revizori bi trebali razraditi revizijsku strategiju i plan revizije.**

Planiranje revizije bi trebalo obuhvaćati raspravu među članovima revizorskog tima radi razrade opće revizijske strategije i plana revizije. Svrha revizijske strategije je smišljanje djelotvornog odgovora na rizik neusklađenosti. Pritom bi se kroz razradu plana revizije trebali razmotriti i predviđeni revizijski odgovori na pojedine rizike. I revizijska strategija i plan revizije trebaju biti sastavljeni u pisanom obliku. Planiranje nije zasebna faza pojedine revizije, nego neprekidan i ponavljajući proces.

### Revizijski dokazi

#### **57. Revizori bi trebali prikupiti dostatnu količinu primjerenih dokaza kako bi reviziju obavili u njenom punom opsegu.**

Revizor bi trebao prikupiti dostatnu količinu primjerenih revizijskih dokaza koji će poslužiti kao osnova za njegov zaključak ili mišljenje. **Dostatnost** je mjerilo količine dokaza, dok se **primjerenost** odnosi na njihovu kvalitetu, tj. njihovu mjerodavnost, valjanost i pouzdanost. Količina potrebnih dokaza ovisi o revizijskom riziku (što je veći rizik, to će biti potrebno više dokaza, kao i o kvaliteti tih dokaza (što su dokazi kvalitetniji, to će ih možda manje biti potrebno). Dakle, dostatnost i primjerenost su u odnosu međusobne povezanosti. No, pribavljanjem veće količine dokaza ne može se nadoknaditi njihova loša kvaliteta. Na pouzdanost dokaza utječu njihovi izvori i narav, a uvjetuju je i posebne okolnosti u kojima su dokazi pribavljeni. Revizor treba razmotriti kako mjerodavnost i pouzdanost informacija koje će mu poslužiti kao revizijski dokazi te mora poštivati povjerljivost svih revizijskih dokaza i informacija koje je dobio.

Revizijski bi postupci trebali biti primjereni s obzirom na okolnosti revizije i odgovarati svrsi pribavljanja dostatne količine primjerenih revizijskih dokaza. Vrsta izvori neophodnih revizijskih dokaza uvjetovani su kriterijima, predmetom i opsegom revizije. Kako predmet revizije može biti kvalitativne ili kvantitativne naravi, revizor će se usredotočiti na kvalitativne ili kvantitativne revizijske dokaze ili na njihovu kombinaciju, prema opsegu revizije. Stoga revizija usklađenosti uključuje raznovrsne postupke prikupljanja dokaza kako kvalitativne, tako i kvantitativne naravi.

Kako bi ispunio zahtjeve u pogledu dostatnosti i primjerenosti, revizor koji obavlja reviziju usklađenosti često će morati kombinirati i uspoređivati dokaze iz različitih izvora.

## Ocjena revizijskih dokaza i donošenje zaključaka

### 58. **Revizori bi trebali ocijeniti je li pribavljena dostatna količina primjerenih dokaza i donijeti odgovarajuće zaključke.**

Po završetku revizije, revizor će razmotriti revizijske dokaze za donošenje zaključaka i izražavanje mišljenja. Radi smanjivanja revizijskog rizika na prihvatljivo nisku razinu, revizor bi trebao ocijeniti jesu li pribavljeni dokazi dostatni i primjereni. Taj postupak ocjene podrazumijeva razmatranje kako dokaza koji idu u prilog revizijskom izvješću, zaključku ili mišljenju, tako i onih koji mu naizgled proturječe. Isto tako, tu se razmatraju i pitanja značajnosti. Nakon što ocijeni jesu li dokazi dostatni i primjereni, s obzirom na razinu uvjerenja koje se pruža dotičnom revizijom, revizor bi trebao razmotriti koji bi zaključak bio najbolji na temelju tih dokaza.

Ako revizijski dokazi pribavljeni iz jednog izvora nisu u suglasju s dokazima pribavljenim iz nekog drugog izvora ili ako ima bilo kakvih dvojbi u pogledu pouzdanosti informacija koje se koriste kao dokazi, revizor bi trebao utvrditi kojim bi se izmjenama ili dopunama revizijskih postupaka to pitanje moglo riješiti te razmotriti možebitne posljedice po druge nalaze revizije.

Po završetku revizije, revizor će razmotriti revizijsku dokumentaciju kako bi utvrdio je li predmet revizije ispitan u dovoljnoj i prikladnoj mjeri. Isto tako, revizor bi trebao utvrditi jesu li procjena rizika i prvobitno određenje značajnosti bili primjereni na temelju prikupljenih dokaza ili ih je potrebno preispitati.

## Izvješćivanje

### 59. **Revizori bi svoje izvješće trebali sastaviti na temelju načela cjelovitosti, objektivnosti, pravodobnosti i proturječnog procesa.**

Načelom cjelovitosti od revizora se zahtijeva razmatranje svih mjerodavnih revizijskih dokaza prije objave izvješća. Načelom objektivnosti od revizora se zahtijeva primjena stručne prosudbe i skepticizma radi osiguravanja činjenične točnosti izvješća, kao i primjerenog i uravnoteženog iznošenja nalaza i zaključaka. Načelo pravodobnosti podrazumijeva sastavljanje izvješća u propisnom roku. Načelo proturječnog procesa podrazumijeva provjeru točnosti činjenica sa subjektom revizije i, prema potrebi, uvrštavanje očitovanja odgovornih dužnosnika u izvješće. Izvješće o reviziji usklađenosti mora i oblikom i sadržajem udovoljavati svim ovim načelima.

Oblici izvješćivanja mogu biti određeni zakonom ili djelokrugom VRI-a. No, izvješće o reviziji u pravilu sadrži zaključak utemeljen na obavljenom revizijskom radu. Prema potrebi, u izvješću se također mogu iznijeti konstruktivne i praktične preporuke za poboljšanja. Kod revizijskih poslova čija je svrha potvrđivanje usklađenosti, izvješće se obično naziva izvješće revizora.

Način izvješćivanja se može kretati od standardiziranih mišljenja do raznih oblika zaključaka, iznesenih u skraćenom ili proširenom obliku. No, kako god izgledalo, izvješće bi trebalo biti cjelovito, točno i objektivno te onoliko jasno i jezgrovito koliko to dopušta predmet obavljene revizije. Potrebno je opisati sva ograničenja u pogledu opsega revizije. U izvješću treba jasno naznačiti mjerodavnost korištenih kriterija i razinu uvjerenja koje se pruža.

Zaključak može imati oblik pisanog i jasno izraženog mišljenja o usklađenosti, koje se često navodi uz mišljenje o financijskim izvještajima. Može se izraziti i kao razrađeniji odgovor na točno određena revizijska pitanja. Dok je kod revizijskih poslova čija je svrha potvrđivanje usklađenosti uobičajenije davanje mišljenja, kod revizijskih poslova čija je svrha izravno izvješćivanje češće se pribjegava odgovaranju na točno određena revizijska pitanja. Ako se izražava mišljenje, revizor bi trebao navesti je li ono bezuvjetno, uvjetno, suzdržano ili nepovoljno na temelju ocjene značajnosti i učinka. Davanje mišljenja će u pravilu iziskivati razrađeniju revizijsku strategiju i pristup.

Izvješće o reviziji usklađenosti trebalo bi sadržavati sljedeće elemente (premda ne nužno prema navedenom redoslijedu):

1. Naslov
2. Korisnik
3. Opseg revizije, uključujući obuhvaćeno razdoblje
4. Naznaka ili opis predmeta revizije
5. Utvrđeni kriteriji
6. Naznaka revizijskih standarda primijenjenih u obavljanju revizijskog rada
7. Sažeti prikaz obavljenog revizijskog rada
8. Nalazi
9. Zaključak/mišljenje
10. Očitovanja subjekta revizije (prema potrebi)
11. Preporuke (prema potrebi)
12. Datum izvješća
13. Potpis.

#### Praćenje izvršenja naloga i preporuka

#### 60. **Revizori bi prema potrebi trebali pratiti postupanje po uočenim slučajevima neusklađenosti.**

Postupak praćenja omogućuje djelotvornu provedbu korektivnih mjera, a subjektu revizije, korisnicima izvješća o reviziji i revizoru pruža korisne povratne informacije (za buduće planiranje revizija). Potreba za praćenjem postupanja po slučajevima neusklađenosti istaknutim u prijašnjim izvješćima razlikovat će se ovisno o naravi predmeta revizije, uočenim neusklađenostima i posebnim okolnostima revizije. U slučaju određenih VRI, uključujući revizorske sudove, praćenje postupanja može uključivati objavu zakonski obvezujućih izvješća ili donošenje sudskih odluka. U slučaju revizija koje se obavljaju na redovnoj osnovi, postupci praćenja mogu tvoriti sastavni dio procjene rizika u idućoj godini.