

BOSNA I HERCEGOVINA
MINISTARSTVO FINANSIJA/
FINANSIJA I TREZORA



БОСНА И ХЕРЦЕГОВИНА
МИНИСТАРСТВО ФИНАНСИЈА
И ТРЕЗОРА

BOSNIA AND HERCEGOVINA
MINISTRY OF FINANCE
AND TREASURY

CENTRALNA/SREDIŠNJA HARMONIZACIJSKA JEDINICA
ЦЕНТРАЛНА ХАРМОНИЗАЦИЈСКА ЈЕДИНИЦА

Priručnik za reviziju učinka

za interne revizore u institucijama Bosne i Hercegovine

Sarajevo, 2019. godina

Predgovor

Priručnik za reviziju učinka (dalje u tekstu: Priručnik) propisuje metodologiju rada i izvještavanja prilikom provođenja revizije učinka, a namijenjen je internim revizorima u institucijama Bosne i Hercegovine. Svrha Priručnika je da olakša internim revizorima razumijevanje principa i pravila revizorskih procedura koje će primjenjivati u svom radu, kao i usvajanje zajedničke stručne terminologije. Centralna harmonizacijska jedinica Ministarstva finansija i trezora BiH Priručnik je pripremila u saradnji s Nacionalnom akademijom za ekonomiju i finansije Ministarstva finansija Kraljevine Nizozemske¹ i internim revizorima u institucijama BiH².

Revizija učinka je neovisno, objektivno i sistematično ispitivanje upravljanja organizacijom, programom ili funkcijom, s ciljem da se ustanovi da li se upravljanje izvršava na efikasan, ekonomičan i efektivan način i da li je potrebno poboljšanje. Sve je izraženija potreba za većom transparentnošću rada javnog sektora, što svakako uključuje i veću potrebu za ispitivanjem da li institucije unutar javnog sektora izvršavaju svoje dužnosti i odgovornosti na ekonomičan, efikasan i efektivan način.

Ishod revizije učinka, koji se ogleda u revizorskim nalazima i preporukama, pomaže da se unaprijedi funkcioniranje javnog sektora. Revizija učinka ispituje da li institucija troši novac štedljivo i pažljivo i da li građani dobijaju vrijednost za svoj novac, odnosno da li institucija djeluje u skladu s pravilima i dogovorenom svrhom, te da li troši više novca nego što je neophodno. Revizija učinka može se provoditi u svim oblastima, kao što su npr: promet, zaštita okoline, obrazovanje, upravljanje državnom imovinom i dr.

Razlika između revizije učinka i revizije sistema, prema Institutu internih revizora (IIA)³, je minimalna. Obje revizije ispituju korištenje resursa u svrhu ocjene da li se resursi koriste na najefikasniji i najefektivniji način kako bi se postigli ciljevi organizacije. Također, obje revizije nastoje da se postigne organizacijsko poboljšanje u pogledu ekonomičnosti, efektivnosti i efikasnosti (3E). Revizija sistema može obuhvatiti elemente revizije usklađenosti, finansijske revizije i revizije informacionih sistema, fokusirajući se na interne kontrole i upravljanje rizikom, dok je revizija učinka usmjerena na postignutu uspješnost. Revizija sistema koristi se u javnom i u privatnom sektoru, dok se revizija učinka uglavnom koristi u javnom sektoru.

¹ Na osnovu Memoranduma o saradnji zaključenog između MFT BiH i MF Kraljevine Nizozemske.

² Imenovanim u radne grupe rješenjem CHJ MFT BiH.

³ *The Institute of Internal Auditors*

Rječnik pojmova

- **Organizacija/institucija** – u smislu člana 2. Zakona o internoj reviziji institucija BiH;
- **Subjekt revizije** – organizacija/institucija, njen strukturalni odjel ili jedinica i osobe koje su joj podređene, tj. koje podliježu reviziji;
- **Sistem** – niz srodnih ili povezanih procedura koje su kreirane da doprinesu postizanju sveukupnog cilja/rezultata;
- **Procesi** – procedure i aktivnosti koje se primjenjuju kako bi se uloženi resursi pretvorili u postignuća (npr. procedure za subvencioniranje ili odabir projekata za finansiranje). Ovaj koncept odnosi se na i generiranje informacija za rukovodstvo i korištenje tih informacija od strane rukovodilaca;
- **Input** (uloženi resursi) – finansijski, ljudski i materijalni resursi koji se koriste za provođenje aktivnosti/operacije;
- **Output** (postignuće) – sve što je postignuto ili ostvareno pomoću resursa izdvojenih za određenu aktivnost/operaciju (npr. izgrađen autoput);
- **Ishod** – promjena koja proizlazi iz provođenja aktivnosti/operacije i koja je obično povezana s ciljevima te aktivnosti/operacije. Ishodi obuhvataju **rezultate i učinke**. Ishodi mogu biti očekivani ili neočekivani, te pozitivni ili negativni (npr. novi autoput koji u određenu regiju privlači investitore, ali u područjima kroz koja prolazi uzrokuje neprihvatljiv nivo zagađenja);
- **Rezultat** – neposredne promjene koje direktni primatelji osjećaju na kraju učestvovanja u aktivnosti/operaciji (npr. poboljšan pristup određenom području zbog izgradnje autoputa);
- **Učinak** – dugoročnije socio-ekonomske posljedice koje se mogu uočiti nakon određenog vremena poslije završetka aktivnosti/operacije koje mogu uticati na direktne primatelje aktivnosti/operacije ili na indirektno primatelje koji nisu obuhvaćeni aktivnošću/operacijom, pri čemu učinak može biti pozitivan ili negativan;
- **Rizik** – podrazumijeva mogućnost nastanka događaja koji mogu imati negativan učinak na postizanje ciljeva institucije. Rizik se mjeri u odnosu na uticaj i vjerovatnoću nastanka;
- **Upravljanje rizikom** – sistemski proces identificiranja, ocjene, upravljanja, praćenja i kontroliranja rizika, koji je organiziran i koji se provodi u cilju osiguranja, u razumnoj mjeri, postizanja ciljeva institucije;
- **Interna kontrola** - sistem upravljačkih, finansijskih i drugih kontrola uključujući organizacionu strukturu, metode i procedure, u cilju postizanja ciljeva institucije i pomaganja instituciji da izvršava svoje aktivnosti na zakonit, ekonomičan, efikasan i efektivan način;
- **Kontrolne aktivnosti** – politike i procedure koje su uspostavljene kao odgovor na rizik u svrhu ostvarenja ciljeva institucije;
- **Upravljačka odgovornost** – svjesnost i odgovornost rukovodioca institucije za aktivnosti, odluke i politike koje promovira, uključujući postizanje maksimalnih rezultata pomoću optimalne upotrebe resursa, na osnovu principa dobrog upravljanja i obaveze da se izvijesti o postignutim ciljevima i rezultatima;
- **Politika** – niz različitih aktivnosti i operacija (program, procedura, zakonski i podzakonski akti) usmjerenih na jedan određeni cilj ili opći cilj;
- **Materijalnost** – nivo greške, nepravilnosti ili netačnosti maksimalno prihvatljiv tako da ne utiče na percepciju korisnika o informaciji.

Sadržaj

1.1 Svrha i primjena Priručnika	5
1.2 Definicija i djelokrug revizije učinka	5
1.3 Odnos revizije učinka i finansijske revizije i revizije usklađenosti	6
1.4 Mandat i cilj revizije učinka	7
1.4.1 Ciljevi	7
1.4.2 Zakonski okvir.....	7
2. PRISTUP REVIZIJE UČINKA	8
2.1 Revizorski pristup	8
2.1.1 Direktna revizija učinka	8
2.1.2 Revizija kontrolnih sistema	9
2.2 Proces revizije učinka	9
3. PLANIRANJE POJEDINAČNIH REVIZIJA UČINKA	11
3.1 Planiranje revizije učinka	11
3.1.1 Definiranje pitanja revizije	12
3.1.2 Određivanje obima revizije	16
3.1.3 Utvrđivanje revizorskih kriterija	17
3.1.4 Utvrđivanje potrebnih revizorskih dokaza i njihovih izvora	17
3.1.5 Određivanje revizorske metodologije.....	18
3.1.6 Razmatranje mogućih revizorskih zapažanja, preporuka i učinka	18
3.1.7 Određivanje vremenskog rasporeda i resursa, te angažmana nadzora i pregleda.....	18
3.1.8 Komunikacija sa subjektom revizije.....	19
3.1.9 Procjena osnove za reviziju učinka	20
3.1.10 Obrasci za fazu planiranja	20
4. OBAVLJANJE REVIZIJE UČINKA – FAZA ISPITIVANJA (RAD NA TERENU)	20
4.1 Uvod	20
4.2 Dostavljanje dovoljnih, relevantnih i pouzdanih revizorskih dokaza	21
4.2.1 Svrha i pristup faze ispitivanja	21
4.2.2 Dovoljnost, relevantnost i pouzdanost dokaza	21
4.2.3 Izvori dokaza	23
4.2.4 Vrste dokaza	23
4.3 Prikupljanje i analiza podataka	24
4.3.1 Svrha i pristup prikupljanja i analize podataka	24
4.3.2 Proces prikupljanja podataka.....	24
4.3.3 Prikupljanje podataka i etički aspekt	25
4.3.4 Analiza podataka	25
4.4 Utvrđivanje valjanih revizorskih nalaza	25

4.4.1	Potreba za čvrstom osnovom.....	25
4.4.2	Sastavljanje revizorskih nalaza.....	26
4.4.3	Obrazac za prikupljanje i analizu podataka.....	26
4.5	Saopćavanje revizorskih nalaza	27
4.6	Davanje preporuka.....	27
4.7	Dokumentiranje revizije	27
4.7.1	Svrha i pristup	27
4.7.2	Reference (upućivanje) u revizorskoj dokumentaciji.....	28
4.8	Upravljanje revizijom i angažmani kontrole kvaliteta	28
4.8.1	Upravljanje revizijom, uključujući nadzor i pregled	28
5.	IZVJEŠTAVANJE	29
5.1	Uvod.....	29
5.2	Kvalitet izvještaja	29
5.3	Izrada revizorskog izvještaja.....	31
5.3.1	Pristup za pisanje izvještaja.....	31
5.3.2	Struktura i oblik revizorskog izvještaja	31
5.4.	Praćenje realizacije preporuka	34
6.	PRILOZI	34

1. UVOD

1.1 Svrha i primjena Priručnika

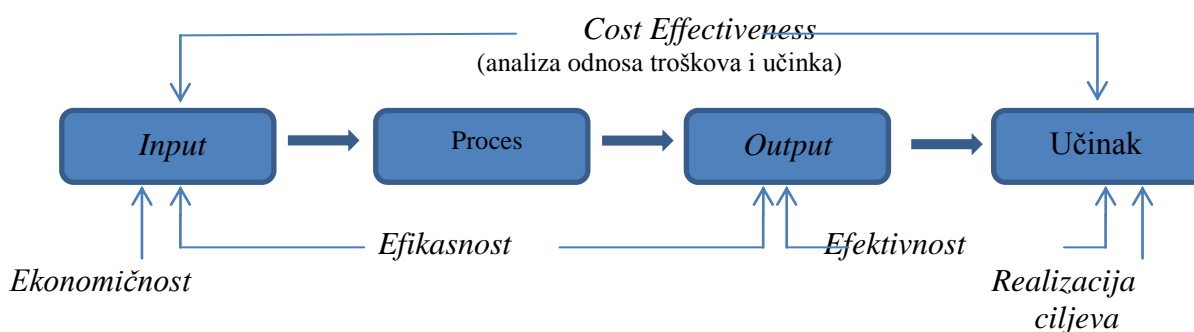
Priručnik je namijenjen internim revizorima u institucijama Bosne i Hercegovine kako bi unaprijedili znanja i vještine neophodne za adekvatno i kvalitetno provođenje revizije učinka procesa/aktivnosti odobrenih od strane rukovodioca organizacije. Priručnik pruža objašnjenja i smjernice na koji način se revizija učinka treba planirati, obavljati i o njoj izvještavati. Priručnik se bazira na Međunarodnim standardima vrhovnih revizijskih institucija i Etičkom kodeksu ⁴, te Međunarodnom okviru profesionalne prakse interne revizije (IPPF) do one mjere do koje su primjenjivi u kontekstu BiH.

Interni revizori u institucijama BiH obavezni su prilikom obavljanja revizije učinka pridržavati se ovog Priručnika, kao i Standarda interne revizije i ostalih relevantnih propisa objavljenih od strane Centralne harmonizacijske jedinice Ministarstva finansija i trezora BiH (CHJ). Postupci i procedure koje nisu posebno obrazložene u ovom Priručniku, kao što su utvrđivanje i dokumentiranje procesa/aktivnosti koji su predmet revizije, čuvanje revizorske dokumentacije, nadzor nad vršenjem revizije, nepravilnosti i prevare i dr, revizori će provoditi poštujući opći priručnik za internu reviziju u institucijama BiH, objavljen i/ili odobren od strane CHJ.

1.2 Definicija i djelokrug revizije učinka

Revizija učinka je neovisno, objektivno i pouzdano ispitivanje da li sistemi, operacije, programi, aktivnosti ili organizacije djeluju u skladu s principima 3E (ekonomično, efikasno i efektivno) i da li postoji prostor za poboljšanje.⁵

Djelokrug revizije učinka je da pruži mišljenje da li je učinak, kojeg su naveli kreatori politika kojima je definiran očekivani učinak, stvarno i postignut, te da li su uloženi resursi (*input*) upotrijebljeni na ekonomičan i efikasan način. U skladu s tim, revizija učinka ispituje: *input*, sam proces, *output* i učinak koji je naveden da će se ostvariti.



Prikaz 1. Kriteriji u reviziji učinka

⁴ Međunarodne organizacije vrhovnih institucija za reviziju (INTOSAI): ISSAI 3000, 3100, 3200

⁵ ISSAI 300

Principi 3E (ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti) definiraju se na sljedeći način:

- Princip **EKONOMIČNOSTI** zahtijeva da resursi, koje koristi subjekt revizije prilikom izvršavanja svojih aktivnosti, budu pravovremeno dostupni, u odgovarajućoj količini i odgovarajućeg kvaliteta, te po najboljoj cijeni;
- Princip **EFIKASNOSTI** odnosi se na najbolji odnos između angažiranih resursa i postignutih rezultata;
- Princip **EFEKTIVNOSTI** odnosi se na postizanje specifičnih ciljeva koji su postavljeni i ostvarivanje željenih rezultata.

Revizijom učinka ne nastoje se istovremeno i sveobuhvatno ispitati svi aspekti ekonomičnosti, efektivnosti i efikasnosti, jer bi to bilo pretjerano zahtjevno, nego se na osnovu utvrđenih potencijalnih rizika ispituju određena pitanja povezana s principima ekonomičnosti, efektivnosti ili efikasnosti ili kombinacijom tih principa.

1.3 Odnos revizije učinka i finansijske revizije i revizije usklađenosti

Postoji više aspekata u kojima se revizija učinka razlikuje od finansijske revizije i revizije usklađenosti, a tabela ispod daje kratak prikaz glavnih razlika:

Aspekti	Revizija učinka	Finansijska revizija i revizija usklađenosti
Svrha	Procijeniti da li su se sredstva koristila ekonomično, efikasno i efektivno.	Procijeniti da li su finansijske operacije izvršene na zakonit i regularan način i da li je računovodstvena dokumentacija pouzdana.
Fokus	Politike, programi, organizacije, aktivnosti i sistemi upravljanja.	Finansijske transakcije, računovodstvena dokumentacija i ključne kontrolne procedure.
Akadska osnova	Ekonomija, političke nauke, sociologija, itd.	Računovodstvo i pravo.
Metode	Razlikuju se od revizije do revizije.	Standardizirani format.
Kriteriji revizije	Otvorenija za mišljenja revizora. Jedinostveni kriteriji za svaku pojedinačnu reviziju.	Manje otvorene za mišljenje revizora. Standardizirani kriteriji određeni zakonima i propisima za sve revizije.
Izveštaji	Struktura izvještaja je definirana u ovom Priručniku, dok njegov sadržaj ovisi od ciljeva revizije.	Godišnji izvještaj. U većoj ili manjoj mjeri standardiziran.

Prikaz 2. Razlike između revizije učinka i finansijske revizije i revizije usklađenosti

Određeni aspekti finansijske revizije i revizije usklađenosti, uključujući i ekološke aspekte u kontekstu održivog razvoja, mogu biti obuhvaćeni revizijom učinka. Revizija koja kombinira navedene aspekte naziva se „sveobuhvatna revizija“. Da li će se vršiti revizija učinka ili sveobuhvatna revizija pitanje je stručne procjene, te se takva odluka donosi za svaki slučaj pojedinačno. Revizori trebaju imati na umu da obavljanje „čiste“ revizije učinka već, samo po sebi, predstavlja izazovan zadatak i da bi vršenje sveobuhvatne revizije bio još zahtjevniji zadatak.

Stoga bi vršenje sveobuhvatne revizije trebalo uzeti u razmatranje s velikom pažnjom i provoditi je samo u slučajevima kada je jasno da će biti moguće pribaviti dovoljne, relevantne i pouzdane revizorske dokaze, te pružiti u fazi izvještavanja jasne, korisne i pravovremene poruke kako bi se ispunili ciljevi revizije učinka, revizije usklađenosti i/ili finansijske revizije. Različiti elementi trebali

bi biti jasno razdvojeni prilikom planiranja revizije i u obrascu Plan interne revizije učinka⁶, tako da su revizorskom timu jasni različiti ciljevi revizije kojima će posvetiti dužnu pažnju u okviru revizorskog zadatka. U slučaju preklapanja između revizije učinka i drugih tipova revizije, klasifikacija revizorskog angažmana treba biti određena na osnovu primarne svrhe te revizije.

1.4 Mandat i cilj revizije učinka

1.4.1 Ciljevi

Revizija učinka u javnom sektoru doprinosi poboljšanju upravljanja resursima i većoj odgovornosti. Da bi se to postiglo, interni revizori koji vrše reviziju učinka trebaju pružiti menadžmentu najvišeg nivoa u organizacijama neovisne i objektivne informacije i uvjeravanje o kvalitetu upravljanja javnim resursima i nastojati pružiti doprinos poboljšanjima putem davanja preporuka.

1.4.2 Zakonski okvir

Zakonski okvir za reviziju učinka sadržan je u Zakonu o internoj reviziji institucija BiH.⁷ Odredbama Zakona koje definiraju mandat interne revizije propisano je da će interna revizija ocjenjivati, između ostalog, ispunjavanje zadataka i postizanje definiranih ciljeva organizacije, kao i ekonomičnu, efikasnu i efektivnu upotrebu resura.

U skladu s navedenim, ovaj Priručnik:

- Pruža metodološke smjernice koje su potrebne da se unaprijedi metodologija interne revizije u institucijama BiH;
- Predstavlja praktične smjernice za vršenje revizije učinka od strane jedinica interne revizije u institucijama BiH;
- Sadrži smjernice za provođenje interne revizije u dijelu Zakona o internoj reviziji institucija BiH koji se odnosi na reviziju učinka;
- Strukturiran je da upotpuni postojeću regulativu za organiziranje aktivnosti interne revizije i obavljanje angažmana interne revizije;
- Usmjerava interne revizore u obavljanju revizije učinka, pružajući informacije o:
 - regulatornom i organizacionom okviru i
 - ključnim konceptima revizije (npr. rizik, materijalnost, revizorski dokaz) i procedurama koje su specifične za aktivnost interne revizije (npr. procjena sistema finansijskog upravljanja i kontrole – FUK).

⁶ Prilog 3. Priručnika.

⁷ Zakon o internoj reviziji institucija Bosne i Hercegovine ("Službeni glasnik BiH" br. 27/08 i 32/12)

2. PRISTUP REVIZIJE UČINKA

2.1 Revizorski pristup

Revizija učinka treba pružiti informacije koje se odnose na ostvareni učinak, što znači da, za razliku od revizije sistema koja se fokusira na kontrole i postupke, revizija učinka treba procijeniti učinak revizorskih nalaza u smislu ekonomičnosti, efektivnosti ili efikasnosti.

U toku provođenja revizije učinka može se kombinirati jedan od dva pristupa navedena u nastavku, pri čemu se naglasak stavlja u različitoj mjeri na jedan ili drugi pristup, ovisno od specifičnih okolnosti revizije.

Pristup	Fokus
Direktna revizija učinka	<i>Input, output, rezultat i učinak</i>
Revizija kontrolnih sistema	Adekvatnost politika i procedura koje implementira rukovodstvo institucije u svrhu promoviranja, monitoringa i evaluacije učinka.

Prilikom provođenja revizije učinka od izuzetne važnosti je da se ispravno odrede revizorski kriteriji i prag materijalnosti.

Revizorski kriteriji su standardi na osnovu kojih se evaluira stvoreni učinak, te je neophodno da su oni što objektivniji, kako bi se mogućnost slobodne interpretacije svela na najmanju moguću mjeru.

Materijalnost se može shvatiti kao relativna važnost predmeta u kontekstu šireg okvira (određene teme), unutar kojeg se razmatra. Prilikom ocjenjivanja materijalnosti revizorske teme potrebno je uzeti u razmatranje veličinu njenog učinka, pri čemu je neophodno ocijeniti da li je aktivnost relativno beznačajna i da li bi nedostaci u tom području mogli uticati na druge aktivnosti unutar revidiranog subjekta. U reviziji učinka, materijalnost prema novčanoj vrijednosti može ali ne treba biti primarni kriterij. Prilikom definiranja materijalnosti, neophodno je da revizor razmotri i šta je društveno ili politički značajno, te da ima na umu da ovako utvrđen aspekt materijalnosti varira tokom vremena i da ovisi od perspektive relevantnih korisnika i odgovornih strana.

2.1.1 Direktna revizija učinka

Ovaj pristup se direktno fokusira na postignuti učinak i koncentrira se na *input* (uloženi resursi), *output* (postignuća), rezultat i učinak, pri čemu se polazi od pretpostavke da zadovoljavajući nivo postignutog učinka znači da postoji mali rizik da su prisutni ozbiljni problemi u kreiranju ili provođenju aktivnosti ili kontrolnih sistema. Takvim se revizijama može, na primjer, procijeniti da li su usvojene politike provedene na odgovarajući način i da li su postigle željene rezultate, te da li postoje nepoželjne finansijske, ekonomske, socijalne ili ekološke posljedice preduzetih politika.

Direktno ispitivanje učinka je odgovarajuće u onim slučajevima u kojima postoje *odgovarajući kriteriji* za mjerenje količine, kvaliteta i troškova uloženi resursa, *output-a*, rezultata i učinka. U slučajevima u kojima se utvrdi da je postignuti učinak nezadovoljavajući, tada se ispituju aktivnosti i sistemi kontrole u mjeri u kojoj je neophodno kako bi se identificirali povezani uzroci.

2.1.2 Revizija kontrolnih sistema

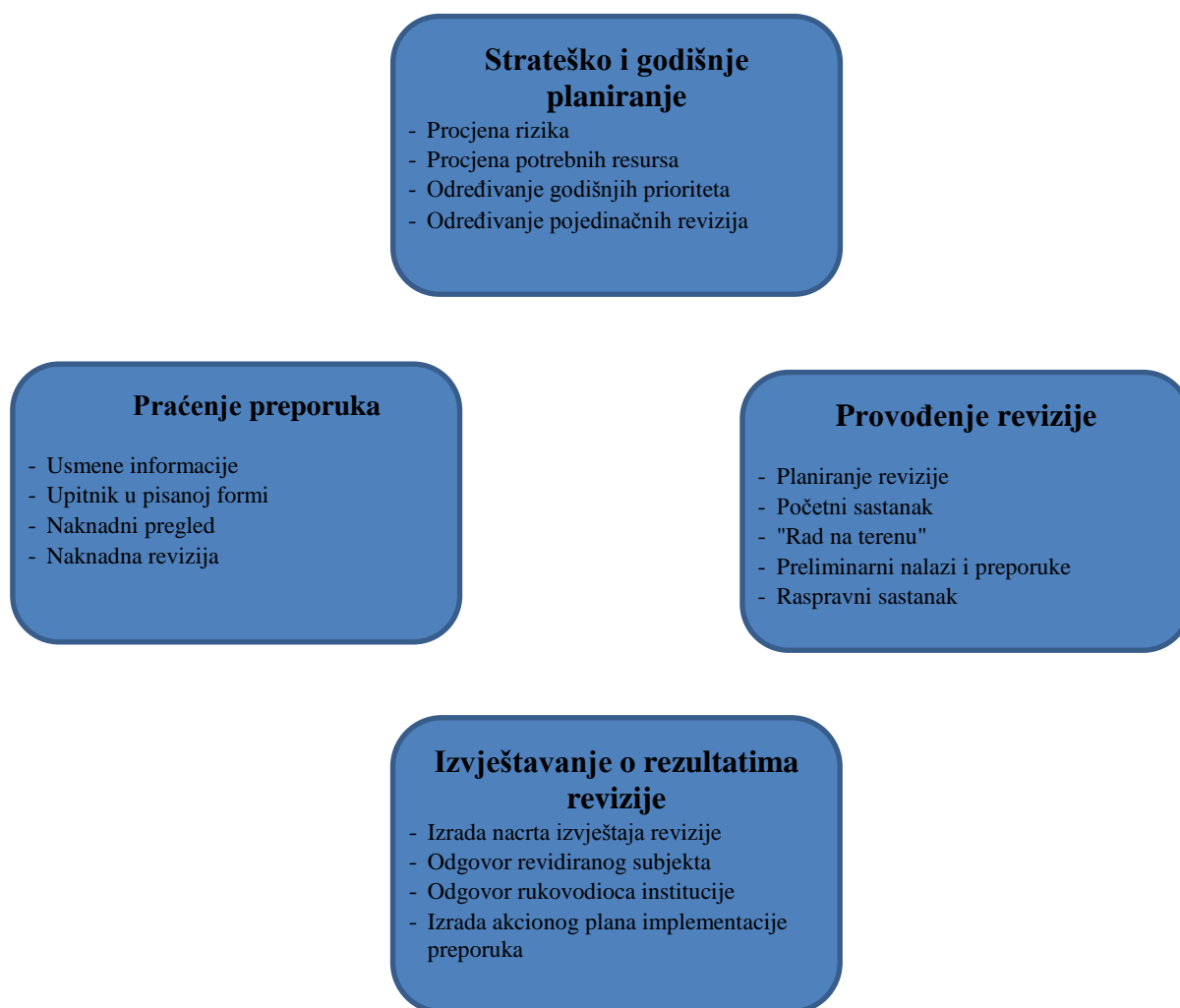
Cilj ovog pristupa je da se odredi jesu li subjekti revizije kreirali i proveli sisteme upravljanja i monitoringa kako bi se postigla optimalna ekonomičnost, efikasnost i efektivnost u okviru datih ograničenja. Aktivnosti revizije obuhvatit će analiziranje, pregledanje i testiranje ključnih komponenti takvih sistema. Ispitivanjem se često nastoji utvrditi da li su izabrane mjere konzistentne s ciljevima i da li su ti ciljevi preneseni u operativne planove koji sadrže operativne ciljeve, te da li se kasnije vršilo mjerenje ostvarenja tih ciljeva.

Također, ovom se revizijom nastoji utvrditi da li kontrolni sistemi pružaju relevantne, pouzdane i pravovremene informacije o promjenama u finansijskim, ljudskim i drugim resursima, obavljanju aktivnosti (procesa) i postignutim ostvarenjima koje je potrebno uporediti s operativnim ciljevima na osnovu indikatora učinka. U slučajevima u kojima postoje nedosljednosti ispituje se da li se poduzimaju pravovremene i odgovarajuće aktivnosti (korektivne mjere) radi usklađivanja operativnog plana, raspoređivanja resursa i/ili izvršavanja aktivnosti. Ovaj pristup često obuhvata ispitivanje sistema evaluacije i povezanih informacija kako bi se procijenio njihov kvalitet, te kako bi se nalazi, zaključci i preporuke, koji su utvrđeni u toku evaluacije, upotrijebili kao revizorski dokazi u slučajevima u kojima se smatraju zadovoljavajućim i relevantnim za ciljeve revizije.

Prema Međunarodnim standardima vrhovnih revizijskih institucija (ISSAI 300), postoji i pristup orijentiran ka problemu, koji ispituje, verificira i analizira uzroke konkretnih problema ili odstupanja od kriterija. Međutim, u praksi ovaj pristup više izgleda kao podpristup revizije kontrolnih sistema, nego kao potpuno zaseban pristup.

2.2 Proces revizije učinka

Proces revizije učinka obuhvata nekoliko odvojenih ali međusobno blisko povezanih procesa. Kao i kod revizije sistema, ukupan proces revizije učinka se sastoji od četiri glavne aktivnosti: strateško i godišnje planiranje, provođenje pojedinačne revizije, izvještavanje o rezultatima revizije i praćenje provođenja preporuka, što je prikazano na narednoj slici. Nad svakom od ovih aktivnosti neophodno je obezbjediti kontrolu kvaliteta kako bi se osiguralo da se proces odvija na adekvatan način.



Prikaz 3: Četiri glavne aktivnosti revizije učinka

Strateško i godišnje planiranje aktivnosti interne revizije provodi se na nivou jedinice interne revizije i detaljno je obrađeno u općem priručniku za internu reviziju u institucijama BiH objavljenoom i/ili odobrenom od CHJ. Planiranje revizija učinka na trogodišnjem i godišnjem nivou vrši se na osnovu procjene rizika, prema metodologiji opisanoj u navedenom priručniku. Revizije učinka se, zajedno s drugim vrstama revizija (revizije sistema, IT revizije i dr) koje su planirane da se provedu, iskazuju u strateškom i godišnjem planu jedinice interne revizije na način opisan u priručniku.

Osnova za provođenje revizije učinka jeste godišnji plan rada jedinice interne revizije odobren od strane rukovodioca organizacije. Samo u određenim slučajevima revizije se pokreću i provode na osnovu Naloga za pokretanje interne revizije⁸ (kada nije usvojen plan rada JIR ili prilikom provođenja *ad hoc* revizija), potpisanog od strane rukovodioca organizacije, kako je to i navedeno u općem priručniku za internu reviziju koji je objavljen i/ili odobren od strane CHJ.

⁸ Prilog 1. Priručnika.

3. PLANIRANJE POJEDINAČNIH REVIZIJA UČINKA

Ovo poglavlje daje prikaz koraka koje je potrebno provesti u toku planiranja pojedinačne interne revizije učinka. Planiranje pojedinačnih revizija predstavlja rezultat procesa strateškog i godišnjeg planiranja aktivnosti interne revizije. Detaljno planiranje ima posebno važnu ulogu u revizijama učinka jer pomaže da se utvrdi da li je revizija provodiva, što, između ostalog, uključuje i procjenu da li postoje revizorski dokazi i može li im revizor pristupiti, te mogu li se utvrditi revizorski kriteriji. Loše planiranje revizije sa sobom nosi rizik da revizija neće biti efikasna i efektivna.

Da bi se utvrdilo da li je revizija provodiva i hoće li se njome ostvariti očekivana korist, neophodno je da se revizori detaljno upoznaju s temom o kojoj se obavlja revizorsko ispitivanje, što podrazumijeva i upoznavanje s aktuelnim informacijama o predmetnom području. Kao polazne informacije koriste se podaci na osnovu kojih je donesena odluka o uvrštavanju predmetne revizije u godišnji plan interne revizije. Kroz preliminarni rad se ove informacije nadograđuju i šire, te se utvrđuje i da li se revizija može provesti kako je predviđeno godišnjim planom interne revizije, u smislu definiranog cilja, obima i vremenskog okvira. Informacije mogu poticati od trećih strana (službeni statistički podaci, naučne studije, izvještaji relevantnih institucija i dr) ili od subjekta nad kojim se obavlja revizija (planovi, izvještaji o radu, razgovori s rukovodstvom revidirane institucije i dr). Obim preliminarnog rada ovisi od postojećeg znanja revizorskog tima o području u kojem se obavlja revizija.

Nakon što prikupi potrebne podatke, revizor dokumentira proces/aktivnosti koje su predmet revizije učinka na način opisan u općem priručniku za internu reviziju.

3.1 Planiranje revizije učinka

Planiranje revizije učinka treba na jasan i koncizan način identificirati aktivnosti revizije koje je potrebno izvršiti, potrebne resurse i vremenski okvir, te očekivani učinak revizije. Planiranje revizije učinka treba pokazati kako će se prikupiti i analizirati dokazi kako bi se odgovorilo na pitanja revizije, te stoga sadrži prikaz revizorskih procedura koje su potrebne za prikupljanje i analiziranje neophodnih informacija kako bi se omogućilo revizorima da dođu do validnih zaključaka.

Faza provođenja revizije ne može početi sve dok rukovodilac jedinice interne revizije ne odobri Plan interne revizije učinka, s kojim je prethodno upoznato rukovodstvo revidiranog subjekta i na koji je dalo svoju saglasnost, što se konstatira zapisnikom sa sastanka. Nakon što je odobren Plan interne revizije učinka, formalno se raspoređuju resursi za revizorski zadatak. Revizija mora biti osmišljena tako da se može izvršiti u zadatom vremenskom okviru i s raspoloživim resursima.

Proces planiranja revizije učinka odvija se kroz određene korake (aktivnosti), tokom kojih se moraju razmotriti odgovarajuća pitanja, a dobijeni odgovori (rezultati) unose se u obrazac Plan interne revizije učinka⁹. U nastavku je dat pregled koraka, odnosno pitanja koja je potrebno obraditi kako bi se osmislio adekvatan način provođenja revizije učinka u okviru zadatih rokova i raspoloživih resursa.

⁹ Prilog 3. Priručnika.

I) Detaljno planiranje revizije;

Kako bi se osigurao uspješan proces planiranja, neophodno je obraditi sljedeća pitanja:

1. Definiranje revizorskog pitanja i potpitanja;
2. Određivanje obima revizije;
3. Utvrđivanje revizorskih kriterija koji će biti korišteni;
4. Identificiranje potrebnih revizorskih dokaza i izvora tih dokaza;
5. Određivanje revizorske metodologije koja će se primjenjivati;
6. Razmatranje potencijalnih revizorskih zapažanja, preporuka i učinka;
7. Određivanje vremenskog rasporeda i resursa za provođenje revizije;
8. Komunikacija sa subjektom revizije;



II) Procijeniti da li je razvijena dovoljna osnova za reviziju;

Na osnovu dobijenih odgovora na prethodno navedena pitanja, donosi se odluka da li se na opisani način, te s naznačenim resursima i u okviru navedenih vremenskih okvira može provesti revizija i dobiti odgovori na revizorska pitanja.



III) Nacrt plana interne revizije učinka;

Kao rezultat preliminarnog rada i planiranja sačinjava se Nacrt plana interne revizije, koji treba na jasan i sažet način informirati rukovodstvo institucije s ključnim detaljima o reviziji.

Prikaz 4. Planiranje revizije učinka

Ključna pitanja koja se odnose na svaki od navedenih koraka u procesu planiranja revizije opisana su detaljno u nastavku.

3.1.1 Definiranje pitanja revizije

U toku faze planiranja revizije učinka potrebno je definirati revizorska pitanja na osnovu identificiranih rizika i rezultata analize problema. Formulacija revizorskih pitanja je od velikog značaja i treba se bazirati na racionalnim i objektivnim razmatranjima. Ako se ne vodi računa o ovom aspektu, mogu se pojaviti poteškoće u prikupljanju dovoljnih, relevantnih i pouzdanih dokaza revizije na osnovu kojih se daje odgovor na pitanja. Kako bi se osiguralo da su ciljevi revizije povezani s temom, te da su revizorska pitanja komplementarna i međusobno isključiva, ista se mogu prikazati kao piramida pitanja s jednim općim revizorskim pitanjem i ograničenim brojem potpitanja kojima se usmjerava na temu i jasno identificira predmet revizije (npr. program, politika ili organizaciona jedinica), te aspekte učinka nad kojima se provodi revizija.

Prilikom definiranja revizorskih pitanja potrebno je uzeti u razmatranje sljedeće:

Relevantnost pitanja	Da li je tema značajna? Ima li revizija potencijalno značajan učinak? Da li je tema važna za rukovodioca institucije? Da li postoje rizici za dobro finansijsko upravljanje?
Mogućnost provođenja revizije	Da li je moguće odgovoriti na sva pitanja revizije? Da li je moguće provesti reviziju i doći do zaključaka uzimajući u obzir dostupnost neophodnih informacija, revizorskih metodologija, resursa i revizorskih vještina? Da li je odabrano prikladno vrijeme za provođenje revizije?

Fokus revizorskih pitanja može biti ili ispitivanje kontrolnih sistema ili direktno ispitivanje učinka ili kombinacija ta dva aspekta.

▪ **Revizija kontrolnih sistema;**

Većina revizija učinka obuhvata ispitivanje:

- načina na koji su osmišljeni ciljevi programa/projekata/aktivnosti kako bi se zaključilo da li su realni, relevantni i korisni;
- indikatora koji se koriste, kako bi se odredilo da li pravilno mjere napredak koji je postignut u pravcu ostvarenja ciljeva;
- IT sistema pomoću kojih se upravlja programima, projektima i dr, kako bi se odredilo da li ovi sistemi pružaju stvarne, tačne i ključne podatke i informacije i kako bi se procijenilo da li se takvi podaci i informacije pravilno koriste;
- osnovnih informacija na kojima se temelje ti podaci kako bi se odredila njihova pouzdanost i
- kriterija za odabir projekata koji su korišteni za dodjelu resursa.

▪ **Direktno ispitivanje učinka;**

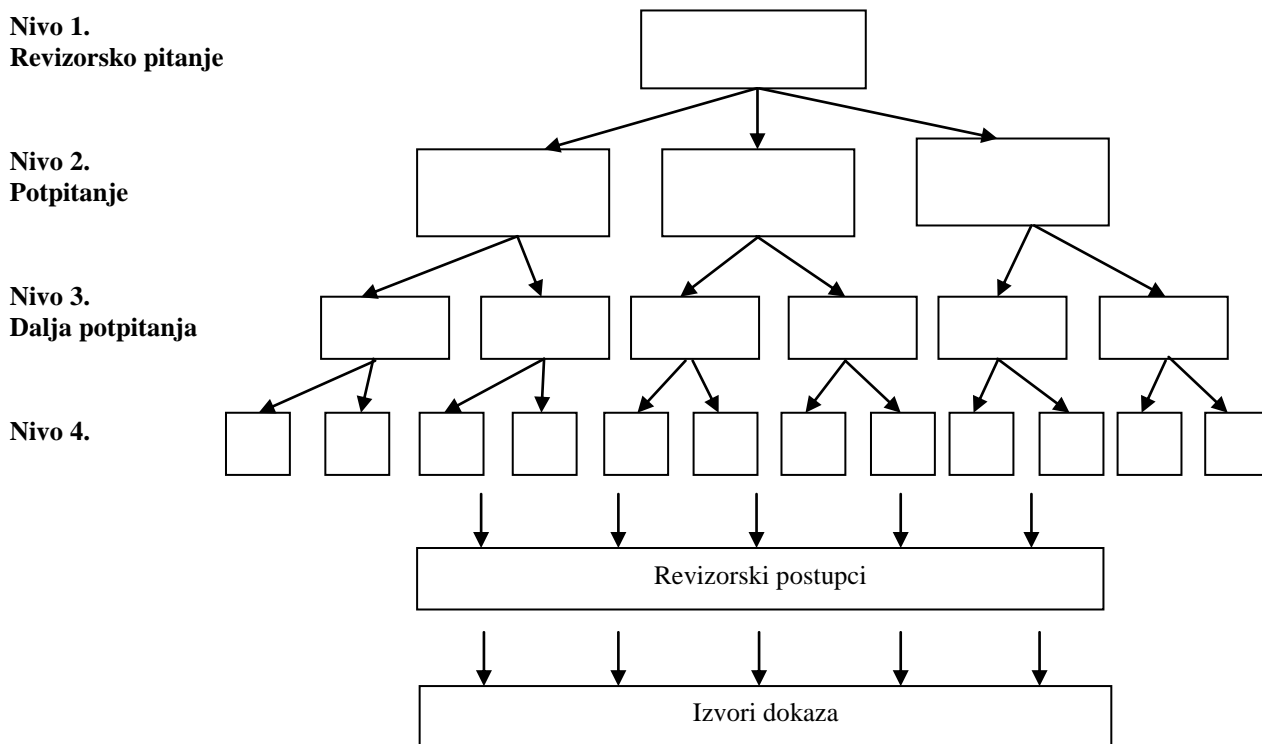
Kod ove vrste ispitivanja pitanja su usmjerena na postizanje ciljeva subjekta revizije. Ako se utvrdi da su ciljevi pravilno osmišljeni, oni predstavljaju osnovu prema kojoj će se procijeniti učinak subjekta revizije. Na sličan način ako se utvrdi da su indikatori dobro osmišljeni, oni se mogu koristiti za ocjenu napretka.

Revizorsko pitanje može se podijeliti na dva potpitanja, koja se zatim raščlanjuju na dalja potpitanja. Obično postoje četiri takva nivoa, od glavnog revizorskog pitanja (nivo 1) do detaljnih pitanja na koja se odgovara tako što se provode *posebne revizorske procedure* (nivo 4), pri čemu posljednji nivo čini *izvore dokaza*. Potpitanja se na svakom nivou moraju međusobno razlikovati (isključivati), ali istovremeno zajedno obuhvatati glavne aspekte pitanja (zajedno sveobuhvatni) na neposredno višem nivou.¹⁰

Raščlanjivanjem pojedinačnih revizorskih pitanja dobija se piramida, što je prikazano na narednoj slici. Ova metoda pomaže da se uspostavi logični i disciplinirani obrazac razmišljanja revizora i osigurava da se razmotre svi aspekti pitanja ili potpitanja.

¹⁰ Primjer raščlanjivanja revizorskog pitanja na potpitanja dat je u Tabeli 1.

Način raščlanjivanja glavnog revizorskog pitanja dat je u nastavku:



Prikaz 5. Raščlanjivanje revizorskog pitanja na potpitanja metodom piramide

U tabeli 1. dat je primjer raščlanjivanja revizorskog pitanja na potpitanja metodom piramide, koji je preuzet i prilagođen iz planiranja revizije učinka o prenosu ovlaštenja.

Tabela 1. Primjer raščlanjivanja revizorskog pitanja na potpitanja

Nivo 1. Revizorsko pitanje	Da li Organizacija uspješno upravlja procesom prenosa ovlaštenja?	
Nivo 2.	Nivo 3.	Nivo 4.
1. Da li su organizacione jedinice bile dobro pripremljene za prenos ovlaštenja upravljanja?	<p>1.1 Da li su potrebe organizacionih jedinica dobro procijenjene prilikom pripreme prenosa ovlaštenja?</p> <p>1.2 Da li su tokom provođenja prenosa ovlaštenja pronađena odgovarajuća rješenja za potrebe organizacionih jedinica?</p>	<p>1.1.1 Da li su jasno definirani zadaci koje će izvršavati organizacione jedinice na koje se vrši prenos ovlaštenja?</p> <p>1.1.2 Da li je definicija zadataka konzistentna s povezanim principima?</p> <p>1.1.3 Da li je osoblje jasno obaviješteno o definiciji i da li je razumije?</p> <p>1.1.4 Da li je urađena analiza postojećih resursa u organizacionim jedinicama prije prenosa ovlaštenja?</p> <p>1.1.5 Da li je urađena jasna procjena resursa koji su potrebni za obavljanje budućih aktivnosti i postizanje ciljeva organizacionih jedinica nakon prenosa ovlaštenja?</p> <p>1.2.1 Da li su rješenja za potrebe organizacionih jedinica pronađena uspješno, pravovremeno i u okviru budžeta?</p> <p>1.2.2 Da li je Organizacija jasno razmatrala pitanje o tome da li su pronađena rješenja za potrebe (kadrovske, obuka, smjernice, prostorije, IT)?</p> <p>1.2.3 Da li se naišlo na poteškoće prilikom pronalaženja rješenja za potrebe i da li su problemi riješeni?</p>
2. Da li je centralni odjel bio dobro pripremljen za prenos ovlaštenja upravljanja?	<p>2.1 Da li su potrebe centralnog odjela bile procijenjene na odgovarajući način prilikom pripreme prenosa ovlaštenja?</p> <p>2.2 Da li su pronađena odgovarajuća rješenja za potrebe centralnog odjela prilikom provođenja prenosa ovlaštenja?</p>	<p>2.1.1 Da li su jasno definisane ključni zadaci monitoringa i podrške u centralnom odjelu?</p> <p>2.1.2 Da li je definicija konzistentna s povezanim principima?</p> <p>2.1.3 Da li je osoblje u centralnom odjelu i organizacionim jedinicama jasno obaviješteno o ovome i da li razumije?</p> <p>2.1.4 Da li je provedena jasna analiza postojećih resursa u centralnom odjelu?</p> <p>2.1.5 Da li je provedena jasna procjena resursa koji su potrebni da bi se provele buduće aktivnosti i postigli ciljevi centralnog odjela nakon prenosa ovlaštenja?</p> <p>2.2.1 Da li su rješenja za potrebe centralnog odjela pronađena uspješno, pravovremeno i u okviru budžeta?</p> <p>2.2.2 Da li je Organizacija jasno vodila računa da li su pronađena rješenja za potrebe prije prenosa ovlaštenja?</p> <p>2.2.3 Da li se naišlo na poteškoće prilikom pronalaženja rješenja za potrebe i da li su problemi riješeni?</p>

3. Da li Organizacija ima djelotvorne procedure za monitoring učinka prenosa ovlaštenja upravljanja?	3.1 Da li se vršio adekvatan monitoring prenosa ovlaštenja nakon daljnje delegiranja u organizacionim jedinicama?	3.1.1 Da li Organizacija osigurava da se vodi računa o potrebama nakon daljnje delegiranja i da organizacione jedinice posluju djelotvorno u kontekstu prenosa ovlaštenja? 3.1.2 Da li Organizacija osigurava da se poštuju povezani principi?
	3.2 Da li se vršio adekvatan monitoring prenosa ovlaštenja nakon daljnje delegiranja u centralnom odjelu?	3.2.1 Da li Organizacija osigurava da se vodi računa o potrebama centralnog odjela nakon daljnje delegiranja? 3.2.2 Da li Komisija osigurava da se poštuje osnovni princip?
	3.3 Da li se učinkovito upravljalo projektima?	3.3.1 Da li su alati za upravljanje projektima korišteni za upravljanje cjelokupnim procesom prenosa ovlaštenja i da li su se koristili na adekvatan i učinkovit način? 3.3.2 Da li su iskustva stečena tokom prvog i drugog kruga prenosa ovlaštenja primijenjena na drugi i treći krug? 3.3.3 Da li je urađena jasna i tačna procjena troškova prenosa ovlaštenja? 3.3.4 Da li je procjena uporediva sa stvarnim troškovima? 3.3.5 Da li se vršio adekvatan monitoring troškova i da li se o njima adekvatno izvještavalo?

3.1.2 Određivanje obima revizije

Obimom se utvrđuju granice revizije i direktno je povezan s pitanjima revizije. Revizori posebno moraju jasno i precizno definirati:

- ŠTA je predmet revizije - program(i), aktivnost(i) i mjera(e) u okviru upravljanja, na osnovu aktivnosti i budžetske stavke koje će biti predmet revizije;
- KO se revidira - odjeljenja ministarstva i/ili drugi subjekti koji će biti obuhvaćeni revizijom;
- GDJE se odvija proces - geografski obim revizije;
- KADA su se odvijale transakcije - vremenski period koji će biti obuhvaćen;

Revizor treba razmotriti razloge za donošenje odluka o utvrđivanju obima. S obzirom na to da nije ni praktično ni efikasno da se obuhvate svi mogući aspekti u jednoj reviziji, prirodom, obimom i vremenskim okvirom revizije potrebno je obuhvatiti samo organičen broj važnih pitanja. Ta pitanja se moraju odnositi na aspekte ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti glavnog revizorskog pitanja, vodeći računa da su od ključnog značaja za postizanje rezultata predviđenih predmetom revizije, ali i da se mogu izvršiti s raspoloživim resursima i stručnim iskustvom. U slučaju kada zakoni, propisi i drugi zahtjevi za usklađenost koji se odnose na subjekt revizije potencijalno mogu imati značajan učinak na revizorska pitanja, reviziju treba osmisliti tako da se njome obuhvate i ta pitanja kako bi se donijeli što potpuniji zaključci na osnovu revizorskih pitanja.

3.1.3 Utvrđivanje revizorskih kriterija

Revizorski kriteriji su standardi na osnovu kojih se upoređuje ili evaluira stvarni učinak (adekvatnost sistema i praksi, te ekonomičnost, efikasnost i efektivnost aktivnosti). Oni su potrebni kako bi se procijenili postojeći uslovi i utvrdili revizorski nalazi (šta jeste u poređenju s onim što bi trebalo da bude). Važno je da su revizorski kriteriji objektivni kako bi se mogućnost za subjektivno tumačenje svela na minimum.

S obzirom na to da je generalne koncepte ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti potrebno protumačiti u kontekstu predmeta revizije, revizorski kriteriji će se razlikovati od jedne revizije učinka do druge, a bira ih revizor i u tome ima relativnu slobodu. Međutim, treba imati na umu da revizorski kriteriji trebaju proizlaziti iz priznatih izvora i da trebaju biti objektivni, relevantni, opravdani i ostvarivi.

Izvori revizorskih kriterija određuju koliko će napora biti potrebno uložiti da bi se osigurala prikladnost i prihvatljivost kriterija:

- Kriteriji koji se baziraju na zakonima, propisima ili priznatim stručnim standardima spadaju među najmanje kontraverzne. Generalno prihvaćeni kriteriji mogu se preuzeti iz izvora kao što su strukovna udruženja, priznata tijela, ekspertize i akademska literatura;
- Drugi glavni izvori kriterija za revizije učinka su standardi, mjere i rezultati koje je usvojio menadžment subjekta revizije;
- U slučaju da kriteriji nisu dostupni iz gore navedenih izvora, revizor se može usmjeriti na učinak koji je postignut u uporedivim organizacijama, najbolju praksu koja je utvrđena na osnovu referentnih vrijednosti ili konsultacija ili na standarde koje je izradio revizor na osnovu analize određene aktivnosti.

U slučaju kada je subjekt usvojio korisne i konkretne mjere za procjenu svog vlastitog učinka, potrebno je izvršiti detaljan pregled i utvrditi da li su relevantne za reviziju kako bi se osiguralo da su iste razumne i potpune, te da se mogu koristiti kao kriterij.

Ako menadžment subjekta revizije osporava kriterije koje je izradio revizor, jer na primjer sami po sebi nisu dovoljno jasni, potrebno je postići dogovor o njihovoj relevantnosti i prihvatljivosti u mjeri u kojoj je to moguće. Ovakav pristup ističe da revizija ne predstavlja puko traženje nedostataka koji će biti navedeni u izvještaju.

U slučaju da nije moguće odrediti i dogovoriti odgovarajuće kriterije, može se javiti potreba da se ponovo detaljno razmotre revizorska pitanja. Ako i dalje postoje neslaganja, u revizorskom izvještaju potrebno je objasniti kriterije koji su korišteni. Ni u kojem slučaju revizija se ne može obaviti uz korištenje kriterija koji bi vodili ka pristrasnim ili obmanjujućim rezultatima revizije.

3.1.4 Utvrđivanje potrebnih revizorskih dokaza i njihovih izvora

Neophodno je utvrditi koji su revizorski dokazi potrebni kako bi se odgovorilo na revizorska pitanja, te koji su to izvori iz kojih će se takvi dokazi prikupiti i da li su u obliku u kojem se mogu lako prikupiti i analizirati.

Dokazi treba da budu:

- **dovoljni** kako bi omogućili da se u cjelosti odgovori na glavno revizorsko pitanje;
- **relevantni** kako bi se odnosili na revizorsko pitanje koje se postavlja;
- **pouzdan** u smislu njihove nepristranosti i uvjerljivosti;

U slučaju da postoje nedoumice u vezi s adekvatnosti dokaza, potrebno je razmotriti potencijalni uticaj koji bi nemogućnost prikupljanja dokaza uz razumne troškove imala na reviziju, te da li je potrebno razmotriti alternativne izvore dokaza. Ako postoji visok rizik da neće biti moguće prikupiti neophodne dokaze, potrebno je izmijeniti revizorsko pitanje.

3.1.5 Određivanje revizorske metodologije

Revizije učinka mogu se osloniti na mnoštvo metoda koje se obično koriste u društvenim naukama radi prikupljanja i analiziranja podataka, kao što su ankete, intervjui, zapažanja i pisani dokumenti. Prilikom odabira ovih metoda revizori se trebaju voditi svrhom revizije i konkretnim pitanjima na koja je potrebno dati odgovor. Potrebno je identificirati jasne, pouzdane i praktične metode s ciljem da se dobiju dovoljni, relevantni i pouzdani revizorski dokazi kako bi se moglo doći do zaključaka s razumnom sigurnošću.

Različiti metodološki pristupi mogu se primijeniti u različitim fazama revizije i za različite svrhe. Kvalitativne tehnike su posebno korisne u ranim fazama revizije da bi se identificirala značajna pitanja, razvile preliminarne ideje i postavile hipoteze. Ove tehnike su posebno pogodne za kompleksne probleme. Kvantitativna analiza, koja obuhvata ispitivanje brojčanih podataka, jedan je od naj snažnijih alata revizije za donošenje zaključaka utemeljenih na dokazima. Takva analiza daje dodatnu vrijednost radu revizije jer se ovom vrstom analize mogu jasno izraziti nastali troškovi, ostvarena korist i učinak.

U okviru dobre revizije učinka obično se kombiniraju različite metode i tehnike kako bi se obuhvatio što je moguće veći niz podataka i potkrijepili nalazi iz različitih izvora, te kako bi se kombinirali kvalitativni i kvantitativni podaci. Kombiniranje metoda i tehnika neophodno je kako bi se pružili čvrsti dokazi koji će činiti dovoljan osnov kako bi se podržali zaključci i preporuke interne revizije.

3.1.6 Razmatranje mogućih revizorskih zapažanja, preporuka i učinka

U toku faze planiranja važno je razmotriti moguća revizorska zapažanja i preporuke, te, također, mogući učinak obima revizije i formuliranih revizorskih pitanja. Ovim će, s jedne strane, biti omogućeno da se utvrdi da li je izvjesno da će revizorska pitanja u svojem postojećem obliku dovesti do konstruktivnih preporuka, a s druge strane bit će olakšana i izrada nacrtu strukture izvještaja u kasnijoj fazi revizije. Revizorski tim mora od početka biti siguran da se na osnovu revizije potencijalno mogu pružiti korisne preporuke, te se ohrabruje da razmišlja unaprijed i vodi računa, u toku izrade programa revizije, o tome u kojem periodu će se objaviti izvještaj. Na ovaj način će se lakše odrediti vjerovatni učinak revizije i korisnost finalnog izvještaja.

3.1.7 Određivanje vremenskog rasporeda i resursa, te angažmana nadzora i pregleda

Rukovodilac jedinice interne revizije mora izvršiti realnu procjenu ljudskih i finansijskih resursa koji su potrebni za određenu reviziju, te osigurati da revizorski tim raspolaže potrebnim znanjem i iskustvom, a gdje je neophodno predvidjeti i potrebu za vanjskim ekspertima. U jedinicama interne revizije koje imaju veći broj osoblja interne revizije potrebno je u toku planiranja revizije učinka planirati stabilan osnovni tim revizije za period trajanja revizije, uključujući stalnog vođu tima, zamjenika vođe tima i odgovornog člana. Ako je to moguće, potrebno je razmotriti i mogućnost povećanja efikasnosti i smanjenje trajanja revizije kroz uključivanje većeg broja revizora u tim.

Potrebno je izraditi realan plan revizije u kojem su naznačeni resursi i odgovornosti koje se odnose na svaki glavni zadatak tokom cijelog ciklusa revizije. U planu je potrebno detaljno prikazati količinu potrebnih resursa, te, ako je potrebno, i vještine i stručno znanje revizorskog tima u vezi s predmetom revizije, te moguću vanjsku ekspertizu ako je potrebna. Također, plan treba da sadrži detaljan vremenski raspored za svaku fazu procesa revizije (uključujući objavljivanje izvještaja), s

izvještajnim pokazateljima koji su utvrđeni za svaku fazu i s naglaskom na specifične rokove ondje gdje su oni relevantni.

Potrebno je, također, u fazi planiranja utvrditi značajne rizike za uspješno provođenje revizije i na koji način se ovim rizicima može najbolje upravljati. Prilikom planiranja ključnih dijelova revizije potrebno je identificirati visokorizične dijelove gdje se poteškoće vjerovatno mogu javiti, što kao rezultat može imati odgađanja ili može ugroziti kvalitet revizije.

Neophodno je uzeti u obzir i predviđena ograničenja u pogledu dostupnosti revizora (ako npr. mogu biti potrebni za obavljanje drugih revizorskih zadataka), kao i posljedice koje mogu nastati zbog kašnjenja rezultata revizije i izvještaja. Primjeri dobre prakse ukazuju na to da je potrebno planirati određeno vrijeme i resurse za nepredviđene događaje. U jedinicama interne revizije koje imaju veći broj internih revizora može se razmotriti da li je korisno ubrzati terenski rad kroz angažiranje većeg tima, koji će brže prikupiti podatke, dok će izradu nacrtu izvještaja i očitovanje o činjenicama (posebno raspravni postupak) obaviti manji tim.

Provjerom opravdanosti broja planiranih revizorskih dana za svakog revizora u velikoj mjeri se osigurava izvodljivost posla u okviru predloženog vremenskog rasporeda. Također, potrebno je uspostaviti kontrolu kvaliteta i odgovarajuće mehanizme u pogledu usmjeravanja, nadzora i pregleda revizorskog rada, te pružanja pravovremenih povratnih informacija.

3.1.8 Komunikacija sa subjektom revizije

Stalni dijalog i međusobno razumijevanje između revizora i osoblja subjekta revizije je od ključnog značaja kako bi zaključci i preporuke koji su izneseni u revizorskom izvještaju bili prihvaćeni.

Potrebno je planirati da se komunikacija sa osobljem subjekta revizije odvija tokom cijele revizije kako bi bili stalno informirani o napretku revizije. Uobičajeni trenuci kada se uspostavlja kontakt sa subjektom revizije i pitanja o kojima treba informirati subjekta revizije prikazani su u sljedećoj tabeli:

Trenutak kontakta	Svrha
Početak revizije	Revizori objašnjavaju rukovodstvu subjekta revizije razloge za obavljanje revizije, predložena pitanja, obim, kriterije i metodologiju, vremenski okvir i procedure rada. Ponekad je važno da se eksplicitno objasni šta neće biti obuhvaćeno revizijom, jer će pomoći da se smanje pogrešne predodžbe ili neutemeljena očekivanja kod subjekta revizije.
Prije faze ispitivanja	Revizori objašnjavaju osoblju subjekta revizije svrhu revizije učinka, informacije koje se mogu tražiti, sastanke koje bi trebalo organizirati i vremenski okvir revizije učinka.
Od početka do završetka faze ispitivanja	Revizori razgovaraju o revizorskim procedurama s osobljem subjekta revizije, pružaju im ažurirane informacije o napretku i održavaju završni sastanak kako bi ih obavijestili o činjenicama koje su uočene.
Izjava o preliminarnim nalazima i raspravni sastanak	Dokumentiraju se nalazi do kojih se došlo tokom revizije i saopćavaju se subjektu revizije (objašnjeno u poglavlju 4).
Završni sastanak	Svrha je osigurati saglasnost u pogledu nalaza revizije s revidiranim subjektom.

3.1.9 Procjena osnove za reviziju učinka

Rukovodilac jedinice interne revizije treba detaljno razmotriti Plan interne revizije učinka prije nego što plan bude prezentiran rukovodstvu subjekta revizije kako bi se uvjerio da su izgrađeni dovoljni temelji za poduzimanje realne, provodive revizije kojom se ostvaruje dodata vrijednost.

Ako je to moguće, revizorska pitanja i revizorski kriteriji subjektu revizije trebaju biti saopćeni i prije nego što se prezentira Plan interne revizije učinka, a idealno je ako su oni tada i prihvaćeni.

3.1.10 Obrasci za fazu planiranja

U toku provođenja pripremnih aktivnosti i planiranja pojedinačne revizije, revizor priprema i izrađuje sljedeće obrasce: Obrazac OB-2 "Izjava o nezavisnosti",¹¹ Obrazac OB-3 "Plan interne revizije učinka"¹² i Obrazac OB-4 "Plan prikupljanja i analize podataka"¹³, dok se Obrazac OB-1 "Nalog za pokretanje interne revizije učinka"¹⁴ koristi samo u određenim situacijama (prethodno obrazloženo).

Obrazac OB-3 Plan interne revizije učinka sadrži potrebne podatke kojima se dokumentira način provođenja revizije, koja vrsta istraživačkog materijala je neophodna kako bi se ispunio cilj revizije i dobili odgovori na revizorska pitanja, te kako se mogu prikupiti potrebni podaci. Na osnovu pripremnih aktivnosti koje provodi, revizor dobija odgovore na pitanja: koja vrsta i koliko izvora informacija je potrebno, koja je osnova za odabrane izvore informacija i kojim redom bi se trebali otvoriti izvori. Odgovori na ova pitanja određuju izvore i vrstu informacija koje će se prikupiti.

Također, cilj revizije učinka, zajedno s revizorskim pitanjem i potpitanjima, pomažu revizoru da odredi najadekvatnije vrste izvora informacija (ljudi, dokumenti ili drugi izvori) i kako da "otvori" ove izvore (intervju, zapažanja, upitnici i dr). Tokom ovog postupka revizor koristi obrazac OB-4 (Plan prikupljanja i analize podataka), koji je dat u prilogu.

Treba imati u vidu da je, u svrhu osiguranja pouzdanosti podataka, a time i revizorskih nalaza, poželjno da se koristi nekoliko vrsta izvora za svaki kriterij procjene.

4. OBAVLJANJE REVIZIJE UČINKA – FAZA ISPITIVANJA (RAD NA TERENU)

4.1 Uvod

Faza revizorskog ispitivanja započinje kada započinje i rad na reviziji i nastavlja se sve do početka izrade finalnog izvještaja. Ona, stoga, obuhvata provođenje revizorskih procedura za prikupljanje i analizu podataka, evaluaciju činjenica u odnosu na unaprijed određene kriterije, te pripremu i pojašnjenje nalaza revizije.

Aktivnosti ispitivanja u okviru revizije odvijaju se na osnovu odobrenog obrasca Plan interne revizije, koji je izrađen tokom postupka planiranja pojedinačne revizije. Odobreni plan revizije revizor je obavezan u najvećoj mogućoj mjeri slijediti u pogledu posla koji je potrebno obaviti, resursa, vremenskog rasporeda i kvaliteta revizorskog rada. Međutim, ako tokom rada revizor naiđe

¹¹ Prilog 2. Priručnika.

¹² Prilog 3. Priručnika.

¹³ Prilog 4. Priručnika.

¹⁴ Prilog 1. Priručnika.

na poteškoće prilikom prikupljanja dokaza, potrebno je da s rukovodiocem JIR razmotri mogućnost provođenja drugih revizorskih procedura ili potrebu izmjene dijela plana provođenja revizije. Generalno, uvijek se mora imati u vidu da organizacija revizije treba ispuniti zahtjeve dobrog upravljanja projektom.

Od ključnog značaja je da revizori razmotre iz različitih perspektiva aktivnost/proces koja je predmet revizije, kao i da zadrže nepristrasan stav prema informacijama koje se prezentiraju, a da pri tome budu otvoreni za različita mišljenja i argumente. Pravilna stručna procjena je posebno potrebna prilikom ocjene da li će kvantitet i kvalitet dokaza omogućiti donošenje utemeljenih zaključaka u pogledu revizorskih pitanja, kao i za utvrđivanje važnosti revizorskih nalaza.

4.2 Dostavljanje dovoljnih, relevantnih i pouzdanih revizorskih dokaza

4.2.1 Svrha i pristup faze ispitivanja

Svrha faze ispitivanja je da se prikupe dovoljni, relevantni i pouzdani dokazi koji će omogućiti revizoru donošenje zaključaka u pogledu revizorskih pitanja, te kako bi se potkrijepile izjave navedene u revizorskom izvještaju.

Tokom faze ispitivanja provode se određene revizorske procedure kako bi se prikupili i analizirali podaci. Proizašli dokazi ili činjenice („šta jeste“) evaluiraju se u odnosu na unaprijed utvrđene kriterije revizije („šta bi trebalo da bude“) s ciljem utvrđivanja revizorskih nalaza, pri čemu se utvrđuju uzroci i posljedice tih nalaza. Stoga se revizorski nalazi sastoje od dokaza koji se upoređuju sa standardom (izraženim u obliku revizorskog pitanja ili kriterija) i analize tih dokaza. Nalazi se dostavljaju subjektu revizije od kojeg se traži izjašnjenje na raspravnom sastanku, što se konstatira zapisnikom, ili eventualno dostavljanjem pisanog odgovora, u kojem će izraziti svoje slaganje ili navesti razloge u slučaju neslaganja.

Proces obavljanja revizije sastoji se od analitičkog i komunikacijskog aspekta. Analitički proces odnosi se na prikupljanje, analizu i evaluaciju podataka. Komunikacijski proces započinje u trenutku kada se subjektu revizije prezentira predstojeća revizija (početni sastanak) i nastavlja se tokom prikupljanja podataka i procjene različitih nalaza, kao i argumenata i stajališta revidiranog subjekta.

4.2.2 Dovoljnost, relevantnost i pouzdanost dokaza

Potrebno je prikupiti dovoljne, relevantne i pouzdane dokaze na osnovu kojih se mogu izvući adekvatni zaključci u odnosu na revizorska pitanja, te kako bi se potkrijepili nalazi i zaključci revizije osiguravajući da sadržaj revizorskog izvještaja može podnijeti kritički pregled. Pojmovi kvantiteta (dovoljnost) i kvaliteta (relevantnost i pouzdanost) u odnosu na revizorske dokaze moraju se zajednički sagledati i postići njihov optimalan odnos, jer su oni u obrnuto proporcionalnom odnosu. Stoga, visokokvalitetni dokazi mogu voditi ka smanjenju potrebe za velikom količinom dokaza, dok velika količina dokaza ponekad može, ali ne uvijek, biti uvjerljiva, čak i kada pojedinačni dokazi nisu visokog kvaliteta. U takvim slučajevima od ključnog značaja je stručna procjena revizora, jer ne postoje precizne smjernice za mjerenje potrebnog nivoa dokaza.

Revizorski dokazi su *dovoljni* ako ih ima dovoljno da uvjere razumnu osobu da su nalazi i zaključci revizije validni i da su preporuke odgovarajuće. Revizorski dokazi su *relevantni* ako su jasno i logično povezani s revizorskim pitanjima, kriterijima i nalazima revizije. Revizorski dokazi su *pouzdati* ako se isti nalazi utvrde i nakon ponovljenih ispitivanja ili kada se dobiju iste informacije iz drugih izvora.

Iako se mogu javiti određena ograničenja u njihovoj praktičnoj primjeni, neophodno je istaći da se tokom procjene kvaliteta revizorskih dokaza mora imati u vidu sljedeće:

- Dokazi u izvornom obliku imaju prednost u odnosu na fotokopije, faksimile i dr;
- Daje se prednost pisanim dokazima u odnosu na usmene dokaze, mada ponekad i pisana komunikacija, dopisi i izvještaji mogu biti nepotpuni, dvosmisleni ili čak netačni, dok razgovori mogu pružiti bolje razumijevanje, ne samo činjenica, nego i nekih ograničenja i okruženja. Ipak, dokaze prikupljene kroz razgovore potrebno je potkrijepiti i iz drugih izvora;
- Dokazi pribavljeni od treće strane bolji su od onih koji su pribavljeni iz organizacije u kojoj se vrši revizija. Međutim, u revizijama učinka ponekad postoji ograničena mogućnost upotrebe potvrda od treće strane jer informacije mogu biti dostupne samo u subjektu revizije. Dalje, jake interne kontrole u okviru organizacije u kojoj se vrši revizija mogu poboljšati kvalitet dobijenih informacija;
- Dokazi koji se prikupe direktnim opažanjem i izračunima revizora imaju prednost nad dokazima koji se dobiju indirektnim putem.

Prilikom procjene kvantiteta i kvaliteta revizorskih dokaza, revizor mora razmotriti sljedeće:

Svrha za koju će se koristiti dokaz	Dokazi kojima se potkrepljuju revizorski nalazi moraju biti višeg standarda (u smislu kvaliteta i/ili kvantiteta, što je prethodno obrazloženo), nego za prpratne informacije koje su sadržane u revizorskom izvještaju.
Nivo materijalnosti u finansijskom smislu ili važnost revizorskih nalaza	Generalno, što je viši nivo materijalnosti u finansijskom smislu ili važnosti revizorskih nalaza, potreban je i viši standard dokaza.
Stepen nezavisnosti izvora dokaza	Veća pouzdanost može se pripisati dokazima koji potiču iz nezavisnih izvora.
Trošak pribavljanja dodatnih dokaza u odnosu na moguće koristi u smislu davanja jače potpore nalazima i zaključcima	U određenom trenutku trošak pribavljanja dodatnih dokaza bit će veći od poboljšanja uvjerljivosti ukupne količine dokaza.
Rizik koji se odnosi na utvrđivanje netačnih nalaza ili donošenja nepotpunih zaključaka	Što je veći rizik da će izvještavanje o nalazima revizije dovesti do pokretanja pravnih postupaka, kontradikcije ili iznenađenja, potreban je viši standard dokaza.
Pažnju posvećenu prikupljanju i analiziranju podataka	Ovaj aspekt uključuje i nivo vještina revizora u revidiranim područjima.

U revizijama učinka važne činjenice često nisu pojedinačne prirode, već obuhvataju nekoliko međusobno povezanih činjenica. Prilikom procjene kvantiteta i kvaliteta dokaza, revizor mora uzeti u obzir da snaga kombiniranih činjenica može biti jednako važna, ili čak važnija, od snage pojedinačnih činjenica.

Također, revizor se mora uvjeriti da količina i kvalitet dokaza na minimum svode rizik od utvrđivanja nepotpunih ili neodgovarajućih nalaza, zaključaka ili preporuka. Ako se kroz proces prikupljanja dokaza ne pribave dovoljni, relevantni i pouzdani dokazi, tada se ne smiju utvrđivati revizorski nalazi, niti donositi revizorski zaključci.

4.2.3 Izvori dokaza

Prilikom prikupljanja dokaza potrebno je koristiti različite izvore kako bi se dokazi potkrijepili, čime se povećava pouzdanost revizorskih nalaza, te kako bi se osiguralo da su različita stanovišta uzeta u razmatranje. Generalno, postoje tri izvora informacija za reviziju učinka:

Izvori dokaza	Način korištenja izvora
Informacije koje su direktno proizveli revizori	Putem razgovora, anketnih upitnika, fokus grupa ¹⁵ , direktnog uvida i opažanja. <i>Revizori mogu odrediti metode koje će pružiti najkvalitetnije dokaze za konkretnu reviziju. Međutim, njihove vještine u osmišljavanju i primjeni tih metoda odredit će kvalitet dokaza.</i>
Informacije koje pruža subjekt revizije	Informacije iz baza podataka, dokumenata, dosjea i izvještaja o aktivnostima (npr. izvještaji revizije, procjene učinka ili <i>ex-post</i> evaluacije). <i>Revizori moraju odrediti pouzdanost podataka koji su značajni za revizorska pitanja pomoću pregleda i potkrepljujućih informacija, te testiranja internih kontrola subjekta revizije koje provodi nad informacijama, uključujući opće i programske kontrole nad kompjuterski obrađenim podacima.</i>
Informacije koje pružaju treće strane	Informacije koje su verificirali drugi ili čiji je kvalitet dobro poznat, npr. nacionalni statistički podaci. <i>U kojoj mjeri se takve informacije mogu koristiti kao revizorski dokazi zavisi od mjere u kojoj se može utvrditi njihov kvalitet, kao i od njihovog značaja u odnosu na revizorske nalaze.</i>

4.2.4 Vrste dokaza

Postoje četiri vrste dokaza, koje se mogu dobiti iz naprijed navedenih izvora, a to su: fizički, dokumentovani, usmeni ili analitički dokazi.

U narednoj tabeli dat je pregled revizorskih procedura koje se provode prilikom prikupljanja navedenih vrsta dokaza, kao i načina na koji se isti dokumentiraju.

Vrste dokaza	Revizorske procedure za prikupljanje dokaza	Dokumentacija	Napomena (o čemu treba voditi računa prilikom prikupljanja i dokumentiranja dokaza)
Fizički	Kontrola na licu mjesta ili opažanje ljudi, imovine ili događaja.	Zabilješke, fotografije, dijagrami, mape, nacrti, uzorci ili audio-vizuelni materijal.	Iako je obično riječ o najuvjerljivijim dokazima, revizor mora biti svjestan da njegovo prisustvo može poremetiti ono što se obično dešava, smanjujući na taj način kvalitet dokaza.
Dokumentirani	Pregled dokumenata, izvještaja, priručnika, stručne literature, pretraživanje interneta, anketa koje se šalju putem pošte ili se vrše putem interneta.	Izvještaji o upravljanju učinkom, politike i procedure, opisi sistema, dopisi, ugovori, rezultati anketa.	Ovi dokazi mogu biti u elektronskom ili papirnom formatu. Međutim, postoji vjerovatnoća da nisu dokumentirane sve korisne informacije, te je potrebno koristiti i druge pristupe.

¹⁵ Fokus grupa može se definirati kao grupa pojedinaca izabranih kako bi se diskutiralo o određenoj temi iz ličnog iskustva.

Usmeni	Upitnik ili razgovori s osobljem subjekta revizije ili fokus grupama koje su organizirale treće strane, stručni paneli.	Sažetak informacija dobijenih putem ovih metoda.	Usmeni dokazi generalno su važni u revizijama učinka, jer su informacije koje su prikupljene na ovaj način ažurirane, a moguće je da nisu dostupne iz drugih izvora. Međutim, potrebno je takve informacije potkrijepiti, a izjave potvrditi ako će se koristiti kao dokazi.
Analitički	Analiza se provodi pomoću računanja, upoređivanja, ponovne klasifikacije i razmatranja.	Sažetak statističkih podataka, uključujući analizu udjela (rezultata i resursa ili proporcije budžeta koji se troši), regresijsku analizu, analizu referentnih vrijednosti i šifriranja.	Takvi dokazi dobijaju se kada se pri evaluaciji fizičkih, dokumentiranih i usmenih dokaza primjenjuje stručna procjena.

4.3 Prikupljanje i analiza podataka

4.3.1 Svrha i pristup prikupljanja i analize podataka

Iako analiza podataka u ovom procesu hronološki slijedi prikupljanje podataka, revizori trebaju znati koje će analitičke tehnike koristiti i prije same izrade strategije za prikupljanje podataka (npr. kada će koristiti ankete), kako bi se izbjegla situacija da se naknadno utvrdi da se prikupljeni podaci ne mogu analizirati. Analitičke tehnike koje se primjenjuju mogu biti kvantitativne (npr. analiza trendova, regresiona analiza) ili kvalitativne (npr. analiza i tumačenje razgovora ili dokumenata).

I kvantitativni i kvalitativni podaci mogu se prikupiti u različite svrhe, bilo kao dio procesa sticanja saznanja kako bi se bolje upoznali s predmetom revizije, ili kako bi se procijenio i mjerio učinak ili kako bi se dokumentirale greške i problemi koji su već poznati (npr. iz faze planiranja).

Karakter prikupljanja podataka obično se mijenja kako revizija odmiče. Na početku, npr. tokom faze planiranja, revizor je zainteresiran za opće, šire informacije, ali kako revizija napreduje potrebni su konkretniji podaci u smislu definiranih revizorskih pitanja.

Prije prikupljanja podataka potrebno je uraditi generalnu procjenu sistema interne kontrole, uključujući informacijske sisteme, kako bi se identificirali rizici koji bi mogli ugroziti integritet podataka.

4.3.2 Proces prikupljanja podataka

Prikupljanje dokaza odvija se kroz proces odlučivanja koji se ponavlja, pri čemu revizori pribavljaju podatke, ispituju njihovu potpunost i adekvatnost, analiziraju ih, te donose odluke da li su potrebni dodatni dokazi.

Metode prikupljanja podataka su raznolike, s jedne strane postoje one kojima se pruža cjelokupna slika stanja ili populacije (npr. ankete), dok s druge strane postoje dubinska istraživanja malog broja stavki (npr. studije slučaja). Između ove dvije krajnosti postoje i druge metode kao što su razgovori, pregledi dokumentacije i fokus grupe. Metode koje će se koristiti u određenoj reviziji učinka zavisit će od predmeta revizije, revizorskih pitanja koja se obrađuju, te raspoloživih resursa i vremena.

Revizorima se preporučuje da koriste informatički potpomognute revizorske tehnike za prikupljanje i analizu revizorskih dokaza ako su stvoreni uslovi za to i ako će njihova upotreba povećati efikasnost revizije.

4.3.3 Prikupljanje podataka i etički aspekt

Tokom obavljanja revizije revizor može doći do osjetljivih podataka. Takve podatke je potrebno obrađivati na povjerljiv način, uz poštivanje propisa o zaštiti podataka.

Revizori trebaju međusobno razmotriti i biti posebno oprezni u pogledu situacija u kojima su uočeni kontrolni nedostaci, pogreške i neobične transakcije ili rezultati koji ukazuju na nezakonite radnje ili zloupotrebe, kao što su prevara, neprimjereno ponašanje, korupcija ili druge slične nepravilnosti. Ako se desi takav slučaj, revizori su obavezni slijediti propisane procedure kojima je reguliran način postupanja u ovakvim situacijama.

Revizori trebaju zauzeti kritički stav i zadržati profesionalni skepticizam. Bez obzira na prethodna pozitivna iskustva revizora u pogledu poštenja i integriteta menadžmenta subjekta revizije, revizor treba biti svjestan da može postojati mogućnost pojave nepravilnosti i/ili prevare u revidiranom subjektu.

4.3.4 Analiza podataka

Podatke je potrebno analizirati kako bi se objasnilo šta je uočeno i kako bi se utvrdila povezanost između uzroka i posljedice. Revizori trebaju imati u vidu da prikupljanje podataka nije svrsishodno ako se ti podaci ne mogu adekvatno analizirati. Stoga je potrebno planirati dovoljno vremena i resursa za obavljanje analize i procjenu rezultata. Informatički potpomognute revizorske tehnike mogu u značajnoj mjeri olakšati takve analize.

Pojam „analiza podataka“ obično se koristi da se obuhvati šifriranje i tabelarni prikaz podataka, kao i sam proces analize podataka. Analiza podataka, bilo kvantitativna ili kvalitativna, obuhvata razmatranje rezultata iz različitih perspektiva ili zajedno s drugim podacima. Prilikom kvantitativne analize mogu se koristiti jednostavne tehnike (npr. brojanje učestalosti) ili sofisticiranije tehnike (npr. analiza trendova, regresiona analiza ili analiza varijanse). Kvalitativna analiza može se koristiti za analizu i tumačenje razgovora ili dokumenata ili za utvrđivanje opisnih materijala koji mogu dati odgovor na revizorska pitanja i koristiti se u revizorskom izvještaju.

Završna faza analize podataka obuhvata kombiniranje rezultata iz različitih vrsta izvora, npr. kombiniranje rezultata iz anketa sa studijama slučaja i sl. Ne postoji generalna metoda kako da se to uradi, ali obično obuhvata odmjerenje argumenata i, po potrebi, konsultacije sa stručnjacima.

4.4 Utvrđivanje valjanih revizorskih nalaza

4.4.1 Potreba za čvrstom osnovom

Revizor koristi prikupljene informacije da bi dao objektivnu procjenu stvarnog učinka u odnosu na revizorske kriterije. U slučajevima kada učinak ne ispunjava kriterij, potrebno je dodatno ispitivanje kako bi se dobilo uvjeravanje da su revizorski nalazi i zaključci značajni, pravični i dobro utemeljeni.

Prikupljanje dodatnih dokaza ili diskutiranje o tom pitanju s menadžmentom subjekta revizije može biti potrebno kako bi se: utvrdilo da li je nedostatak izoliran slučaj ili predstavlja sistemski problem, identificirao uzrok nedostatka, odredilo da li problem može riješiti subjekt revizije ili je izvan njegove kontrole, te procijenio njegov potencijalni učinak. U većini slučajeva učinak nalaza može biti kvantificiran, npr. skupi *inputi* ili procesi, neproductivni objekti, vremenska odgađanja i sl.

Međutim, jednako važni su i kvalitativni učinci, kao što je nedovoljna kontrola, loše odluke ili nedovoljna predanost službi, te ih stoga obavezno treba uzeti u razmatranje.

Potrebno je održavati aktivni dijalog sa subjektom revizije tokom cijelog procesa revizije. Nakon što se dođe do preliminarnih nalaza potrebno je obaviti razgovor o njima. Konstruktivna diskusija o početnim nalazima sa subjektom revizije pomaže pri određivanju potrebne količine i kvaliteta dokaza.

4.4.2 Sastavljanje revizorskih nalaza

Revizorske nalaze potrebno je prikazati unutar jasnog i logičnog okvira, kako bi se omogućilo lako razumijevanje primijenjenih revizorskih kriterija i činjenica koje su utvrđene na osnovu dokaza, kao i analize prirode, značaja i uzroka problema koju je proveo revizor, ili eventualno učinka koji je bolji od očekivanog. Također, učinak je potrebno razmotriti u pogledu ekonomičnosti, efektivnosti i/ili efikasnosti, jer se time pruža temelj za dokazivanje potrebe za korektivnim djelovanjem.

Prilikom iskazivanja revizorskih nalaza revizor mora procijeniti, na osnovu pouzdanosti i uvjerljivosti dokaza, "stepen učestalosti" revizorskih nalaza. Procjena se mora jasno odražavati u formulaciji nalaza, pri čemu se upotrebljavaju opisni izrazi (npr. generalno, često).

Revizija učinka treba se fokusirati na pružanje uravnoteženog pogleda na temu tako što će prezentirati ne samo nedostatke već, kada je primjereno, ukazati i na dobre prakse. Generalno, naglasak je da se formuliraju revizorski nalazi na konstruktivan i uravnotežen način.

Također, revizor treba utvrditi koliko je menadžment subjekta revizije upoznat s problemom i da li su već preduzeli korektivne radnje, a isto je potrebno evidentirati i uzeti u obzir prilikom pripreme izvještaja.

4.4.3 Obrazac za prikupljanje i analizu podataka

U prilogu Priručnika nalazi se Obrazac OB-5 "Matrica podataka"¹⁶ koji se koristi prilikom obrade prikupljenih podataka i formuliranja relevantnih zaključaka, kao odgovora na revizorska pitanja.

Kao što je ranije i obrazloženo, prikupljeni podaci sami po sebi nisu rezultat. Revizor mora obraditi podatke, bilo da je riječ o kvantitativnim ili kvalitativnim podacima, kako bi dobio odgovore na revizorska pitanja, a što podrazumijeva procjenu dobijenih podataka (stvarnog stanja) u odnosu na utvrđene revizorske kriterije. Treba imati na umu da pouzdanost i validnost cjelokupne revizije zavisi od ovog koraka.

Matrica se popunjava na način da se u odgovarajuće kolone unose podaci dobijeni iz pojedinih izvora, prema određenom aspektu revizorskog kriterija (ekonomičnost, efikasnost i efektivnost), te dalje prema pripadajućim podkriterijima. Korištenje ove matrice omogućava revizoru, a i svakoj drugoj osobi koja naknadno razmatra rezultate revizije, da lako sagleda činjenice, kriterije i nalaze.

Tehnike i metode koje se koriste prilikom analize trebaju biti podudarne s revizorskim kriterijima (3E) koji se primjenjuju u konkretnoj reviziji. Napominjemo da se u fazi planiranja revizije i razvijanja obrasca Plan interne revizije učinka navode metode i tehnike analize koje će biti korištene, te šta će sve biti potrebno u tu svrhu. Revizor mora imati na umu pitanje: "Kako će biti obrađeni podaci nakon što se prikupe?" kako bi se izbjeglo prikupljanje beskorisnih podataka. I u fazi planiranja revizor se može koristiti obrascem Matrica podataka.

¹⁶ Prilog 5. Priručnika.

4.5 Saopćavanje revizorskih nalaza

Komunikacijski proces između revizora i subjekta revizije počinje u fazi planiranja revizije i nastavlja se tokom cijelog procesa revizije u vidu konstruktivne interakcije tokom procjene različitih nalaza, argumenata i stajališta. Revizor mora upoznati subjekta revizije s preliminarnim nalazima kako bi utvrdio i verificirao da li su korektivne radnje već poduzete, a ako jesu, one se uzimaju u obzir prilikom izrade izvještaja. Saopćavanje preliminarnih nalaza, što uključuje saopćavanje: kriterija, činjenica i samih nalaza također, omogućava i dobijanje potvrde da su činjenice i nalazi tačni. Takva potvrda može poslužiti kao dodatni revizorski dokaz ili može pružiti informacije koje nisu bile dostupne ili jasne tokom prikupljanja podataka. Preliminarni nalazi trebaju biti procijenjeni u odnosu na odgovore i argumente subjekta revizije. Rezultati te komunikacije i potvrde dokumentiraju se kao dio procesa revizije.

U pravilu, nakon ovog procesa više ne bi trebalo biti neslaganja o činjeničnom sadržaju. Ipak, pitanja koja bi eventualno mogla biti predmet ponovnog razmatranja na završnom sastanku sa subjektom revizije trebaju biti pažljivo identificirana i analizirana. Također, različita stajališta izražena u pogledu revizorskih kriterija koji su primijenjeni ili u pogledu izvršene analize, moraju se pažljivo razmotriti, a finalni revizorski nalazi moraju uvijek sadržavati razloge zašto argumenti subjekta revizije nisu prihvaćeni. Finalni izvještaj treba obuhvatiti samo one nalaze koji su saopćeni subjektu revizije.

4.6 Davanje preporuka

Nakon formulacije nalaza revizor treba da utvrdi preporuke koje će voditi rukovodstvo institucija ka pronalaženju rješenja za otklanjanje uočenih nedostataka i unapređenje poslovanja. Prilikom davanja preporuka revizor treba imati u vidu načela i pojašnjenja koja su data u općem priručniku za internu reviziju.

U prilogu je obrazac koji daje detaljan pregled utvrđenih nalaza i datih preporuka, a koji se koristi i tokom završnog sastanka radi evidentiranja da li su nalazi i preporuke prihvaćeni od strane revidiranog subjekta, te daje i pregled stepena važnosti realizacije preporuke - Obrazac OB – 6 Revizorski nalazi i preporuke¹⁷.

4.7 Dokumentiranje revizije

4.7.1 Svrha i pristup

Vodeće načelo za dokumentiranje revizorskih dokaza jeste ono da revizorska dokumentacija treba omogućitiiskusnom revizoru, koji nije prethodno bio povezan s tom revizijom, da utvrdi i razumije dokaze koji potkrepljuju nalaze i zaključke revizora. Sve aktivnosti revizije treba da budu dokumentirane u revizorskom dosjeu.

Pravilno dokumentiranje dokaza je od ključnog značaja i treba biti okončano prije nego što se od revidiranog subjekta zatraži očitovanje o revizorskim nalazima, čime se osigurava da su revizorski nalazi utemeljeni na dokazima. Revizorska dokumentacija i radni materijali treba da sadrže informacije o pristupu i poduzetim aktivnostima u svrhu dobijanja odgovora na revizorska pitanja, te moraju biti logično strukturirani kako bi se omogućio direktan pristup revizorskim dokazima. Revizorska dokumentacija ne bi trebala sadržavati irelevantna ili nepotrebna dokumenta.

¹⁷ Prilog 6. Priručnika.

Kvalitetna dokumentacija revizorskih dokaza osigurava sljedeće:

- da postoji odbranjiva osnova za revizorske nalaze i nacrt finalnog izvještaja, što je posebno važno tokom postupka razmatranja nalaza s revidiranim subjektom;
- da se revizorski nalazi, zaključci i preporuke mogu obrazložiti;
- da postoji odgovarajuća osnova za kontrolu kvaliteta, kako tokom revizije (nadzorni pregledi), tako i tokom naknadnih pregleda (osiguranje kvaliteta kroz periodične interne ocjene, kolegijalni pregled - engl. *peer review*, eksterne ocjene).

Revizor mora pripremiti zapisnike sa svih sastanaka s osobljem subjekta revizije na koje se planira pozvati u svrhu navođenja dokaza. Revizor je taj koji procjenjuje da li će biti potrebno da zapisnik s određenog sastanka potpiše subjekt revizije, kako bi se poboljšao kvalitet dokaza, te koji nivo detalja će se evidentirati. U većini slučajeva dovoljna je jedna zabilješka u kojoj su sažete ključne tačke s nekoliko sastanaka. Međutim, preporučuje se da revizor na početku revizije obavijesti subjekta revizije da se evidencije s određenih sastanaka mogu koristiti kao revizorski dokaz i da će u takvim slučajevima biti neophodno da subjekt revizije odobri zapisnik.

4.7.2 Reference (upućivanje) u revizorskoj dokumentaciji

S obzirom na to da većina revizija učinka proizvodi mnoštvo dokaza u papirnom formatu, od velikog značaja je dobra klasifikacija i organizacija dokumentacije, tj. da se uspostavi sistem upućivanja na dokumente koji omogućavaju povezivanje urađenog posla s nalazima koji su iz njega proizašli. Potrebno je da postoji jednostavan trag dokaza. Ključni dio tog traga su unakrsne reference - unakrsno povezivanje revizorskih nalaza s dokazima, a što je neophodno uraditi prije nego što se dokumentacija dostavi na pregled/odobrenje vođi revizorskog tima/rukovodiocu JIR.

Pored referenci, korisno je da se revizorska dokumentacija dopuni i kratkim sažetkom koji objašnjava revizorsku metodologiju koja je primijenjena, prirodu i obim prikupljenih dokaza, te analize kojima su bili podvrgnuti dokazi. Ovaj sažetak može biti u obliku matrice sastavljene za svaki glavni nalaz.

Ključni dokumenti trebaju biti evidentirani i sadržavati reference (veze) s drugim dokumentima, uključujući glavne odluke koje utiču na rad revizije i njeno upravljanje, ključnu korespondenciju i drugu korespodenciju sa subjektom revizije, glavne dijelove dokaza, njihove izvore i provedene analize, te dokaze o nadzornim pregledima.

4.8 Upravljanje revizijom i angažmani kontrole kvaliteta

4.8.1 Upravljanje revizijom, uključujući nadzor i pregled

Rukovodilac jedinice interne revizije obavezan je da osigura:

- da se rad na reviziji nadzire na odgovarajući način,
- da je rad na reviziji adekvatnog kvaliteta i da se adekvatno dokumentira,
- da se vrši monitoring napretka u odnosu na vremenski raspored i alocirane resurse i
- da se poduzimaju korektivne radnje kada su potrebne.

Od ključnog je značaja da su revizori upoznati s eventualno promijenjenim okolnostima (npr. novi zakoni, predložene važne reforme), kako bi kritički ponovo procijenili relevantnost revizije, valjanost revizorskog pristupa i u određenim okolnostima korist od nastavljanja s revizijom.

Nadzor uključuje nadziranje rada osoblja koje je zaduženo da provede reviziju kako bi se osiguralo da se poštuje propisana metodologija rada, ostvari cilj revizije i dobiju odgovori na revizorska pitanja. Elementi nadzora obuhvataju i pružanje potrebnih smjernica revizorima, informiranost o važnim problemima koji se javljaju, te pregled izvršenog rada. Kada se nadzire rad iskusnijih

revizora, obično su dovoljne samo okvirne smjernice. Kada reviziju vrši manje iskusno osoblje, potrebno je detaljno precizirati revizorske procedure koje se moraju obaviti, te tehnike za prikupljanje i analizu podataka.

Monitoring podrazumijeva praćenje napretka revizije, a potrebno ga je kontinuirano vršiti kako bi se osiguralo da se revizija završi u okviru planiranog vremena i s dodijeljenim resursima. Rukovodilac jedinice interne revizije vrši monitoring i na detaljnom nivou, po fazama i aktivnostima u toku procesa revizije.

Korektivne radnje poduzimaju se kada se tokom nadzora i/ili monitoringa utvrdi da se aktivnosti na provođenju revizije ne odvijaju dovoljno kvalitetno i u skladu s propisanom metodologijom rada, ili kada postoji rizik da revizija neće biti završena u skladu s uspostavljenim rokovima i dodijeljenim resursima.

5. IZVJEŠTAVANJE

5.1 Uvod

U općem priručniku za internu reviziju dato je detaljno pojašnjenje načina izvještavanja kojeg su dužni pridržavati se interni revizori prilikom provođenja revizije učinka, a isti obuhvata: izradu nacrtu izvještaja, dostavljanje nacrtu izvještaja rukovodstvu institucije, razmatranje nalaza i preporuka na završnom sastanku, te sačinjavanje konačnog izvještaja koji se, zajedno s popunjenim planom aktivnosti od strane revidiranog subjekta, dostavlja rukovodiocu institucije.

Revizorski izvještaj je krajnji prizvod cjelokupnog procesa revizije. Dobro osmišljena i provedena revizija pruža osnovu za kvalitetan izvještaj, dok nasuprot tome ne može se očekivati da će revizija lošeg kvaliteta dovesti do sačinjavanja kvalitetnog izvještaja.

5.2 Kvalitet izvještaja

Na osnovu Međunarodnih standarda vrhovnih revizijskih institucija i smjernica za reviziju učinka, kao i smjernica za sastavljanje izvještaja o reviziji, izvještaji trebaju biti objektivni, potpuni, jasni, uvjerljivi, relevantni, tačni, konstruktivni i koncizni. Potrebno je uspostaviti djelotvoran sistem kontrole kvaliteta koji će osigurati da se izvještaji odlikuju kvalitetima navedenim dalje u tekstu.

Objektivnost

Revizorski izvještaji trebaju biti pisani iz nezavisnog, nepristrasnog ugla pri čemu se stvarni učinak procjenjuje na osnovu objektivnih i po mogućnosti usaglašenih kriterija. Izvještaj treba biti uravnoteženog sadržaja i neutralnog tona, pravičan, da ne navodi na pogrešne zaključke, te s rezultatima revizije koji su stavljeni u odgovarajući kontekst. Objektivni izvještaji izražavaju i pozitivne aspekte učinka prikazujući šta je stvarno utvrđeno, a pri tome ne naglašavaju, niti preuveličavaju nedostatke učinka. Tumačenja se moraju bazirati na uvidu i razumijevanju činjenica i uslova. Ovim se povećava vjerovatnoća da će subjekt revizije prihvatiti izvještaj.

Potpunost

Podrazumijeva da izvještaj mora sadržavati sve informacije i argumente koji su potrebni da se odgovori na revizorska pitanja i da se adekvatno i ispravno prezentira tema i postojeći uslovi o kojima se izvještava. Odnos između revizorskih pitanja, kriterija, zapažanja i zaključaka treba slijediti određenu logiku koja olakšava razumijevanje, s jasnom vezom između nalaza, zaključaka i preporuka.

Jasnoća

Jasnoća podrazumijeva da se izvještaj može lako čitati i razumjeti, da se u njemu koristi koliko god je to moguće direktan jezik bez tehničkih izraza, da sadrži objašnjenja akronima i tehničkih izraza koji se smatraju neophodnim i da se izbjegava dvosmislenost. Glavne poruke treba da budu jasne, relevantne i prepoznatljive („jasnoća poruke“), te da nisu podložne pogrešnim tumačenjima.

Logička organizacija materijala, te tačnost u iznošenju činjenica i izvođenju zaključaka su od ključnog značaja za jasnoću i razumijevanje. Efektivna upotreba naslova i podnaslova čine izvještaj lakšim za čitanje i razumijevanje. Vizuelna pomagala, kao što su slike, grafikoni, dijagrami i mape, mogu se koristiti za ilustraciju i sažetak kompleksnog materijala. Dobro izabrani primjeri, također, pomažu da se pojasni tekst izvještaja.

Uvjerljivost

Imperativ je da rezultati revizije sadrže zaključke u pogledu navedenih revizorskih pitanja. U skladu s tim, zapažanja trebaju biti prezentirana na uvjerljiv način i potkrijepljena dovoljnim informacijama i objašnjenjima, kako bi čitalac razumio omjer i značaj ovih zapažanja. Zaključci i preporuke moraju logički proizlaziti iz predloženih činjenica i argumenta. Date informacije moraju uvjeriti čitaoca u valjanost nalaza, opravdanost zaključaka i u koristi od provođenja preporuka.

Jedan od pristupa za iznošenje logičkog, uvjerljivog argumenta je upotreba induktivne logike (od pojedinačnih ka općem zaključku). Na taj način se i nalazi povezuju s preporukama, tako što se postavlja pitanje zašto se preporuka daje, kao npr:

Preporuka		Povezani nalazi
Potrebna su nam pojačana i nepropusna prozorska stakla	ZAŠTO?	<ul style="list-style-type: none"> ▪Buka ulazi u kancelariju kada su prozori zatvoreni; ▪Vjetar ulazi u kancelariju kada su prozori zatvoreni; ▪Dim ulazi u kancelariju kada su prozori zatvoreni;

Relevantnost

Sadržaj izvještaja mora se zasnivati na revizorskim pitanjima, mora biti značajan, od interesa za korisnike izvještaja i mora pružiti dodatnu vrijednost (npr. tako što će dati nove i korisne informacije u vezi s predmetom revizije kako bi se došlo do boljih rješenja). Važan aspekt relevantnosti je pravovremenost. Revizorski izvještaj treba pružiti pravovremeno relevantne i ažurirane informacije kako bi odgovorio na potrebe korisnika, te kako bi pružio maksimalnu korist i doprinos promjenama. U skladu s tim, revizori moraju planirati pravovremeno objavljivanje izvještaja i provoditi reviziju imajući to na umu.

Tačnost

Dokazi koji su prezentirani trebaju biti istiniti, a svi nalazi korektno prikazani. Ovo je neophodno kako bi se čitaoci uvjerali da je vjerodostojno i uvjerljivo ono o čemu se izvještava, budući da jedan netačan navod u izvještaju može baciti sumnju na valjanost i vjerodostojnost cijelog izvještaja i odvratiti pažnju od suštine. Pored toga, netačni navodi mogu dovesti u pitanje i kredibilitet same organizacije i smanjiti učinak njihovih izvještaja.

Konstruktivnost

Izvjestaj treba pomoći menadžmentu da prevlada i izbjegne probleme u budućnosti, tako što će jasno navesti ko je odgovoran za nedostatke koji su identificirani i dati praktične preporuke za poboljšanje. Nije primjereno kritizirati menadžment za ona pitanja koja su izvan njegove kontrole. Uravnoteženim izvještajima, u kojima se odaje priznanje pozitivnim aspektima učinka, mogu se povećati izgledi da će subjekt revizije prihvatiti izvještaj.

Konciznost

Izvjestaj ne bi trebao biti duži nego što je potrebno da bi se njime prenijele i potkrijepile poruke. Nebitni podaci i nalazi koji nisu značajni mogu odvratiti pažnju s prave poruke, te zbuniti korisnika ili skrenuti njegovu pažnju. Izvještaji koji su sažeti onoliko koliko to predmet dopušta imaju veći izgled za postizanje većeg učinka.

5.3 Izrada revizorskog izvještaja

5.3.1 Pristup za pisanje izvještaja

Revizorski izvještaj nije zapis svih revizorskih nalaza, već tome služe revizorski dosjei, u elektronskom i u papirnom formatu. Izvještaj mora sadržavati značajna i relevantna zapažanja i zaključke, s jasnom vezom između njih. Ovo su neophodni preduslovi koje treba imati u vidu kako bi se izvještaj napisao na jasan način, s fokusom na glavne poruke i da sadržajno prati formu revizorskih pitanja.

Također, treba imati na umu da je pisanje proces koji se ponavlja, što znači da se nacrt izvještaja mora pregledati kako bi se izvršile promjene i poboljšanja.

Revizor priprema preliminarna zapažanja, te, ako su iznesene argumentirane primjedbe od strane revidiranog subjekta, vrši potrebne izmjene. Nacrt preliminarnih nalaza treba biti praćen dokumentom koji sadrži referencu za svaki nalaz s odgovarajućim revizorskim dokazom. Takav dokument pomaže revizorima kao potvrda da svi nalazi direktno proizlaze iz revizorskih dokaza. Potreban je i za pripremu za raspravni sastanak sa subjektom revizije.

5.3.2 Struktura i oblik revizorskog izvještaja

Ključna poglavlja za svaki izvještaj o reviziji učinka su: rezime koji sadrži glavne nalaze i preporuke, te glavni dio izvještaja s detaljnim nalazima. Izvještaj može sadržavati i dodatke (relevantna izvorna dokumenta). U tabelarnom pregledu dato je pojašnjenje za svako od navedenih poglavlja u pogledu njegove ciljne grupe (čitaoca), svrhe i sadržaja.

Poglavljja		Ciljna grupa	Svrha	Sadržaj
D) Rezime	Cilj i obim revizije, glavna revizorska pitanja i generalni zaključak	▪ Rukovodstvo organizacije izvan operativnog nivoa;	Pružiti dovoljno informacija rukovodstvu organizacije kako bi mogli donijeti ispravnu odluku o tome u kojoj mjeri će biti uključeni.	Sažetak samog izvještaja, cilj i obim revizije, glavna revizorska pitanja i generalni zaključak do kojeg je došao revizor.

Poglavlja		Ciljna grupa	Svrha	Sadržaj
	Glavni nalazi i preporuke	<ul style="list-style-type: none"> Rukovodioci koji su odgovorni da odgovore na revizorski izvještaj (dostave popunjen plan aktivnosti i osiguraju njegovo provođenje); 	Da se omogući uvid u osnovu za revizorske preporuke i pregled preporuka. Također, da se omogući onim čitaocima koji žele saznati više da dobiju uvid u glavne pojedinosti izvještaja, bez čitanja detaljnih nalaza.	Preporuke i nalazi koji ih potkrepljuju. Preporuke trebaju biti kao što su i napisane u glavnom dijelu izvještaja. Nalazi trebaju biti koncizni sažetak nalaza datih u glavnom dijelu izvještaja.
II) Glavni dio izvještaja: - Uvod, - Opis revizije, - Generalni zaključak i - Pododjeljci koji sadrže detaljne nalaze i preporuke.		Osoblje na operativnom nivou, odgovorno za poduzimanje korektivnih aktivnosti u vezi s nalazima;	Dovoljno materijala da se u potpunosti shvate rezultati revizije.	U uvodu se opisuje područje u kojem se obavlja revizija, odnosno predmet revizije i razlozi za obavljanje revizije. Opis revizije sadrži informacije o obimu revizije, revizorskim pitanjima, kriterijima, metodologiji i pristupu. Generalni zaključak, zajedno s detaljnim nalazima i preporukama, treba pružiti snažno uporište za opravdanost provođenja svake od preporuka.
III) Dodaci;		Osoblje na operativnom nivou, odgovorno za poduzimanje korektivnih aktivnosti u vezi s nalazima;	Informacije koje nisu od ključnog značaja za razumijevanje izvještaja, ali dodatno potkrepljuju nalaze.	Detaljna analiza kako bi se potkrijepili nalazi, relevantni eksterni dokumenti, dokumenti koji mogu pružiti dalje uporište u pogledu sadržaja izvještaja i dr. Dodaci se stavljaju na raspolaganje relevantnom osoblju (prilikom ispitivanje nalaza, provođenja preporuka).

U prvom poglavlju izvještaja (*Rezime koji sadrži glavne nalaze i preporuke*) ukratko se navodi: cilj i obim revizije, revizorsko pitanje, glavni nalazi do kojih je revizor došao na osnovu provedene revizije i preporuke za unapređenje ekonomičnosti, efektivnosti i efikasnosti revidiranog područja. Ovo je najčitaniji dio izvještaja, te se preko njega čitalac treba upoznati s važnošću revizorskih pitanja i povezanih odgovora. Naglasak mora biti na glavnim zaključcima revizije i na kratkom prikazu preporuka. U tu svrhu treba sadržavati kratke izraze kao što su: "Cilj revizije bio je.....", "Revizijom je obuhvaćen period.....", "Revizijom se ispitivalo.....", "Revizijom je utvrđeno.....", "U okviru revizije preporučuje se.....". Tekst ovog poglavlja ne bi trebao biti predugačak.

Glavni dio izvještaja treba da sadrži sljedeće odjeljke:

- **Uvod** – treba da sadrži kratak opis aktivnosti područja poslovanja koje se revidira, kao što je: cilj procesa/aktivnosti, glavni propisi, budžet, učinci, glavni procesi/aktivnosti i organizacione jedinice, te kraće obrazloženje razloga za obavljanje revizije. Uvod bi, također, trebao pružiti čitaocu i opis izvještaja, uz prezentiranje mape preostalog dijela izvještaja. Uvod ne bi trebao biti pretjerano dugačak i detaljan, niti bi trebao sadržavati revizorska zapažanja.
- **Opis revizije** – po odjeljcima (Obim revizije, Kriteriji, Revizorski pristup i metodologija) potrebno je na sažet način, bez nepotrebnih opisa navesti: predmet revizije, revizorska pitanja na

koja se traži odgovor, resurse i vremenski okvir, kriterije, metodologiju, revizorski pristup i izvore podataka. Ako je potrebno, detaljnije informacije mogu se navesti u prilogima. U ovom odjeljku naglasak se mora staviti na ono što se revizijom nastojalo postići, a ne samo na ono što je obavljeno.

Bilo koja eventualna ograničenja u pogledu djelokruga rada revizora i razlozi za to trebaju biti navedeni u ovom dijelu. Ograničenje u pogledu djelokruga može se javiti, na primjer, kada revizor ne može da izvrši reviziju glavnih organizacionih odjela ili sistema ili ne može da provede revizorske postupke usljed faktora koji su izvan kontrole revizora. Djelokrug revizije može, također, biti limitiran i nemogućnošću da se utvrde odgovarajući kriteriji. Revizor bi trebao uzeti u razmatranje da li je primjereno komentirati u izvještaju implikacije nepostojanja odgovarajućih kriterija za aktivnost nad kojom se vrši revizija;

- **Generalni zaključak** – konstatira se da li se aktivnost odvija dobro i koji su dokazi naveli revizora da donese određeni zaključak. Zaključak se sastavlja imajući na umu revizorski cilj i odgovore na revizorska pitanja, te ne bi trebao služiti tek za sažeto prepričavanje zapažanja;
- **Pododjeljci koji sadrže detaljne nalaze revizije i preporuke** – svaki odjeljak treba da pruži detalje o onome što bi predstavljalo dobar učinak i šta je revizija utvrdila, što osigurava da se uspostavi kredibilitet nalaza i zaključaka do kojih je došao revizor. Zapažanja (nalaze i dokaze) i zaključke treba što je više moguće oblikovati na osnovu revizorskih pitanja jer ona određuju na šta je fokusirana revizija. Ovim se čitalac podsjeća na svrhu revizije kako bi imao realna očekivanja od izvještaja i shvatio rezultate revizije u pravom kontekstu.

Prilikom iznošenja revizorskih zapažanja čitaocu treba omogućiti da jasno sagleda: kriterije revizije, šta se ispitivalo i zašto, činjenice (zatečeno stanje, uzrok i posljedice), te šta nalazi znače, uključujući i učinak. Također, treba izvijestiti i o pozitivnim aspektima učinka, ako su oni ostvareni.

Na osnovu procjene zapažanja, što uključuje i procjenu posljedica svih nedostataka utvrđenih tokom faze ispitivanja, revizor izvlači zaključke i daje stručno revizorsko mišljenje. O čemu je sve potrebno voditi računa tokom ovog procesa detaljno je obrazloženo u općem priručniku za interne revizore u institucijama BiH, objavljenom i/ili odobrenom od strane CHJ.

Ako je u revizorskim zapažanjima istaknuto da postoji potencijal za znatno poboljšanje poslovanja i uspješnosti, zaključak svakog pododjeljka treba sadržavati preporuke u pogledu promjena koje se mogu uvesti kako bi se uklonili ozbiljni nedostaci navedeni u izvještaju. U slučajevima kada su već poduzete korektivne mjere, preporučuje se da se to i istakne.

Preporuke se iznose samo kada je revizijom utvrđeno da postoje provodiva rješenja za prepoznate nedostake. U preporukama se moraju navesti glavni elementi traženih promjena. Preporuke moraju proizlaziti iz povezanog zaključka, te u njima mora biti jasno da se mogu identificirati nosioci aktivnosti za postupanje po preporukama. U preporukama se ukazuje na to šta je potrebno korigirati, ali one ne sadrže detaljne provedbene planove za čije sastavljanje su zaduženi rukovodioci nadležnih organizacionih jedinica.

Preporuke revizije obično se navode na kraju pododjeljka, u posebnim pasusima kojima će prethoditi podnaslov "*preporuka*".

Na kraju izvještaja obavezno se unosi izraz zahvalnosti rukovodstvu zbog pomoći i saradnje.

Izvještaj je neophodno više puta pročitati prije dostavljanja rukovodstvu revidirane organizacije kako bi se procijenilo da li je jasan, pravedan, uravnotežen, potkrijepljen dokazima i da li su vjerno prikazani rezultati revizije, te kako bi se utvrdilo da li je učinak revidiranog subjekta smješten u pravi kontekst.

5.4. Praćenje realizacije preporuka

Praćenje i evaluacija poduzetih korektivnih aktivnosti, uključujući i utvrđivanje da li su postignuti željeni rezultati, sastavni je dio procesa revizije učinka. Ove aktivnosti interne revizije provode se ne kasnije od 6 mjeseci nakon što je izvještaj o reviziji izdat, u skladu sa Zakonom o internoj reviziji institucija BiH, općim priručnikom za internu reviziju u institucijama BiH objavljenim i/ili odobrenim od strane CHJ i INTOSAI standardima¹⁸.

Rukovodilac jedinice interne revizije odgovoran je za adekvatno i pravovremeno planiranje naknadnih revizija učinka (u strateškom i godišnjem planu), pri čemu se kao polazna osnova koristi akcioni plan provođenja preporuka (plan aktivnosti/pregled preporuka) koji je sastavni dio revizorskog izvještaja. Praćenje realizacije preporuka odvija se kroz pribavljanje usmenih informacija, dostavljanje upitnika i pribavljanje informacija u pisanoj formi, naknadne preglede i naknadnu reviziju. O rezultatima takvog praćenja obavezno se sačinjava izvještaj koji se dostavlja rukovodiocu organizacije.

Praćenje realizacije izvještaja interne revizije doprinosi povećanju vjerovatnoće provođenja samih preporuka, ali i boljem razumijevanju dodate vrijednosti koju revizija učinka stvara.

6. PRILOZI

U prilogu Priručnika dati su obrasci koji se koriste u toku provođenja interne revizije učinka u institucijama BiH, a to su:

- Obrazac OB-1 Nalog za pokretanje interne revizije učinka (Prilog 1),
- Obrazac OB-2 Izjava o nezavisnosti (Prilog 2),
- Obrazac OB-3 Plan interne revizije učinka (Prilog 3),
- Obrazac OB-4 Plan prikupljanja i analize podataka (Prilog 4),
- Obrazac OB-5 Matrica podataka (Prilog 5),
- Obrazac OB-6 Revizorski nalazi i preporuke (Prilog 6),
- Obrazac OB-7 Plan aktivnosti/pregled preporuka (Prilog 7) i
- Obrazac OB-8 Pregled revizije (Prilog 8).

¹⁸ ISSAI 300