

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 unutarne revizore u institucijama Bosne i Hercegovine

Sarajevo, 2019. godina

Predgovor

Priručnik za reviziju učinka (dalje u tekstu: Priručnik) propisuje metodologiju rada i izvješćivanja prilikom provođenja revizije učinka, a namijenjen je unutarnjim revizorima u institucijama Bosne i Hercegovine. Svrha Priručnika je olakšati unutarnjim revizorima razumijevanje principa i pravila revizijskih procedura koje će primjenjivati u svom radu, kao i usvajanje zajedničke stručne terminologije. Središnja harmonizacijska jedinica Ministarstva financija i trezora BiH Priručnik je pripremila u suradnji s Nacionalnom akademijom za ekonomiju i financije Ministarstva financija Kraljevine Nizozemske¹ i unutarnjim revizorima u institucijama BiH².

Revizija učinka je neovisno, objektivno i sustavno ispitivanje upravljanja organizacijom, programom ili funkcijom, s ciljem da se ustanovi da li se upravljanje provodi 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 revizijskim nalazima i preporukama, pomaže da se unaprijedi funkcioniranje javnog sektora. Revizija učinka ispituje troši li institucija novac štedljivo i pažljivo i da li građani dobijaju vrijednost za svoj novac, odnosno da li institucija djeluje sukladno 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 sustava, 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 sustava može obuhvatiti elemente revizije usklađenosti, financijske revizije i revizije informacijskih sustava, fokusirajući se na unutarnje kontrole i upravljanje rizikom, dok je revizija učinka usmjerena na postignutu uspješnost. Revizija sustava koristi se u javnom i u privatnom sektoru, dok se revizija učinka uglavnom koristi u javnom sektoru.

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

² Imenovanim u radne grupe rješenjem SHJ MFT BiH.

³ *The Institute of Internal Auditors*

Rječnik pojmova

- **Organizacija/institucija** – u smislu članka 2. Zakona o unutarnjoj reviziji institucija BiH;
- **Subjekt revizije** – organizacija/institucija, njen strukturalni odjel ili jedinica i osobe koje su joj podređene, tj. koje podliježu reviziji;
- **Sustav** – 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 financiranje). Ovaj koncept odnosi se na i generiranje informacija za rukovodstvo i korištenje tih informacija od strane rukovoditelja;
- **Input** (uloženi resursi) – financijski, 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 neprihvatljivu razinu zagađenja);
- **Rezultat** – neposredne promjene koje izravni primatelji osjećaju na kraju sudjelovanja 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 izravne primatelje aktivnosti/operacije ili na neizravne 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 vjerojatnoću nastanka;
- **Upravljanje rizikom** – sustavni proces identificiranja, ocjene, upravljanja, praćenja i kontroliranja rizika, koji je organiziran i koji se provodi u cilju osiguranja, u razumnoj mjeri, postizanja ciljeva institucije;
- **Unutarnja kontrola** - sustav upravljačkih, financijskih i drugih kontrola uključujući ustrojstvenu 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 rukovoditelja institucije za aktivnosti, odluke i politike koje promovira, uključujući postizanje maksimalnih rezultata pomoću optimalne upotrebe resursa, na temelju principa dobrog upravljanja i obveze da se izvrši 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** – razina greške, nepravilnosti ili netočnosti maksimalno prihvatljiv tako da ne utječe 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 financijske 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 Revizijski pristup	8
2.1.1 Izravna revizija učinka	8
2.1.2 Revizija kontrolnih sustava	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 revizijskih kriterija	17
3.1.4 Utvrđivanje potrebnih revizijskih dokaza i njihovih izvora	17
3.1.5 Određivanje revizijske metodologije	18
3.1.6 Razmatranje mogućih revizijskih 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 temelja 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 revizijskih 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 revizijskih nalaza	25

4.4.1	Potreba za čvrstom osnovom.....	25
4.4.2	Sastavljanje revizijskih nalaza.....	26
4.4.3	Obrazac za prikupljanje i analizu podataka.....	26
4.5	Saopćavanje revizijskih 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 revizijskoj dokumentaciji	28
4.8	Upravljanje revizijom i angažmani kontrole kvaliteta	28
4.8.1	Upravljanje revizijom, uključujući nadzor i pregled	28
5.	IZVJEŠĆIVANJE	29
5.1	Uvod.....	29
5.2	Kvalitet izvješća	29
5.3	Izrada revizijskog izvješća.....	31
5.3.1	Pristup za pisanje izvješća.....	31
5.3.2	Struktura i oblik revizijskog izvješća	32
5.4.	Praćenje realizacije preporuka	34
6.	PRILOZI	34

1. UVOD

1.1 Svrha i primjena Priručnika

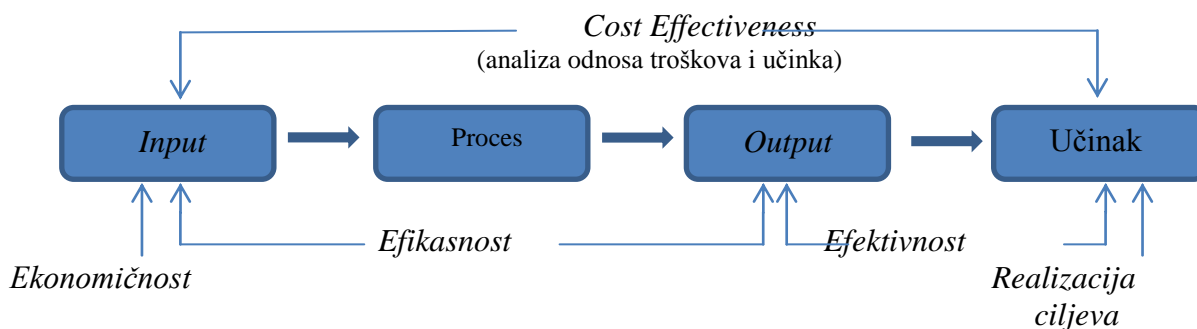
Priručnik je namijenjen unutarnjim revizorima u institucijama Bosne i Hercegovine kako bi unaprijedili znanja i vještine neophodne za adekvatno i kvalitetno provođenje revizije učinka procesa/aktivnosti odobrenih od strane rukovoditelja organizacije. Priručnik pruža objašnjenja i smjernice na koji način se revizija učinka treba planirati, obavljati i o njoj izvješćivati. Priručnik se temelji na Međunarodnim standardima vrhovnih revizijskih institucija i Etičkom kodeksu⁴, te Međunarodnom okviru profesionalne prakse interne revizije (IPPF) do one mjere do koje su primjenjivi u kontekstu BiH.

Unutarnji revizori u institucijama BiH obvezni su prilikom obavljanja revizije učinka pridržavati se ovog Priručnika, kao i Standarda unutarnje revizije i ostalih relevantnih propisa objavljenih od strane Središnje harmonizacijske jedinice Ministarstva financija i trezora BiH (SHJ). Postupci i procedure koje nisu posebno obrazložene u ovom Priručniku, kao što su utvrđivanje i dokumentiranje procesa/aktivnosti koji su predmet revizije, čuvanje revizijske dokumentacije, nadzor nad provođenjem revizije, nepravilnosti i prijevare i dr, revizori će provoditi poštujući opći priručnik za unutarnju reviziju u institucijama BiH, objavljen i/ili odobren od strane SHJ.

1.2 Definicija i djelokrug revizije učinka

Revizija učinka je neovisno, objektivno i pouzdano ispitivanje da li sustavi, operacije, programi, aktivnosti ili organizacije djeluju sukladno 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. Sukladno tomu, 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 temelju utvrđenih potencijalnih rizika ispituju određena pitanja povezana s principima ekonomičnosti, efektivnosti ili efikasnosti ili kombinacijom tih principa.

1.3 Odnos revizije učinka i financijske revizije i revizije usklađenosti

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

Aspekti	Revizija učinka	Financijska revizija i revizija usklađenosti
Svrha	Procijeniti da li su se sredstva koristila ekonomično, efikasno i efektivno.	Procijeniti da li su financijske operacije izvršene na zakonit i regularan način i da li je računovodstvena dokumentacija pouzdana.
Fokus	Politike, programi, organizacije, aktivnosti i sustavi upravljanja.	Financijske 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. Jedinствени kriteriji za svaku pojedinačnu reviziju.	Manje otvorene za mišljenje revizora. Standardizirani kriteriji određeni zakonima i propisima za sve revizije.
Izvešća	Struktura izvjeća je definirana u ovom Priručniku, dok njegov sadržaj ovisi od ciljeva revizije.	Godišnje izvješće. U većoj ili manjoj mjeri standardiziran.

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

Određeni aspekti financijske 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 provođenje sveobuhvatne revizije bio još zahtjevniji zadatak. Stoga bi vršenje sveobuhvatne revizije trebalo uzeti u razmatranje s velikom pozornošću i provoditi je samo u slučajevima kada je jasno da će biti moguće pribaviti dovoljne, relevantne i pouzdane revizijske dokaze, te pružiti u fazi izvješćivanja jasne, korisne i pravovremene poruke kako bi se ispunili ciljevi revizije učinka, revizije usklađenosti i/ili financijske revizije. Različiti elementi trebali

bi biti jasno razdvojeni prilikom planiranja revizije i u obrascu Plan unutarnje revizije učinka⁶, tako da su revizijskom timu jasni različiti ciljevi revizije kojima će posvetiti dužnu pozornost u okviru revizijskog zadatka. U slučaju preklapanja između revizije učinka i drugih tipova revizije, klasifikacija revizijskog angažmana treba biti određena na temelju 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, unutarnji revizori koji provode reviziju učinka trebaju pružiti menadžmentu najviše razine 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 unutarnjoj reviziji institucija BiH.⁷ Odredbama Zakona koje definiraju mandat unutarnje revizije propisano je da će unutarnja 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 unutarnje revizije u institucijama BiH;
- Predstavlja praktične smjernice za provođenje revizije učinka od strane jedinica unutarnje revizije u institucijama BiH;
- Sadrži smjernice za provođenje unutarnje revizije u dijelu Zakona o unutarnjoj reviziji institucija BiH koji se odnosi na reviziju učinka;
- Strukturiran je da upotpuni postojeću regulativu za organiziranje aktivnosti unutarnje revizije i obavljanje angažmana unutarnje revizije;
- Usmjerava unutarnje revizore u obavljanju revizije učinka, pružajući informacije o:
 - regulatornom i ustrojstvenom okviru i
 - ključnim konceptima revizije (npr. rizik, materijalnost, revizijski dokaz) i procedurama koje su specifične za aktivnost unutarnje revizije (npr. procjena sustava financijskog upravljanja i kontrole – FUK).

⁶ Prilog 3. Priručnika.

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

2. PRISTUP REVIZIJE UČINKA

2.1 Revizijski pristup

Revizija učinka treba pružiti informacije koje se odnose na ostvareni učinak, što znači da, za razliku od revizije sustava koja se fokusira na kontrole i postupke, revizija učinka treba procijeniti učinak revizijskih 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
Izravna revizija učinka	<i>Input, output, rezultat i učinak</i>
Revizija kontrolnih sustava	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 revizijski kriteriji i prag materijalnosti.

Revizijski kriteriji su standardi na temelju 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 revizijske 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 utjecati 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 Izravna revizija učinka

Ovaj pristup se izravno fokusira na postignuti učinak i koncentrira se na *input* (uloženi resursi), *output* (postignuća), rezultat i učinak, pri čemu se polazi od pretpostavke da zadovoljavajuća razina postignutog učinka znači da postoji mali rizik da su prisutni ozbiljni problemi u kreiranju ili provođenju aktivnosti ili kontrolnih sustava. 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 financijske, ekonomske, socijalne ili ekološke posljedice poduzetih politika.

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

2.1.2 Revizija kontrolnih sustava

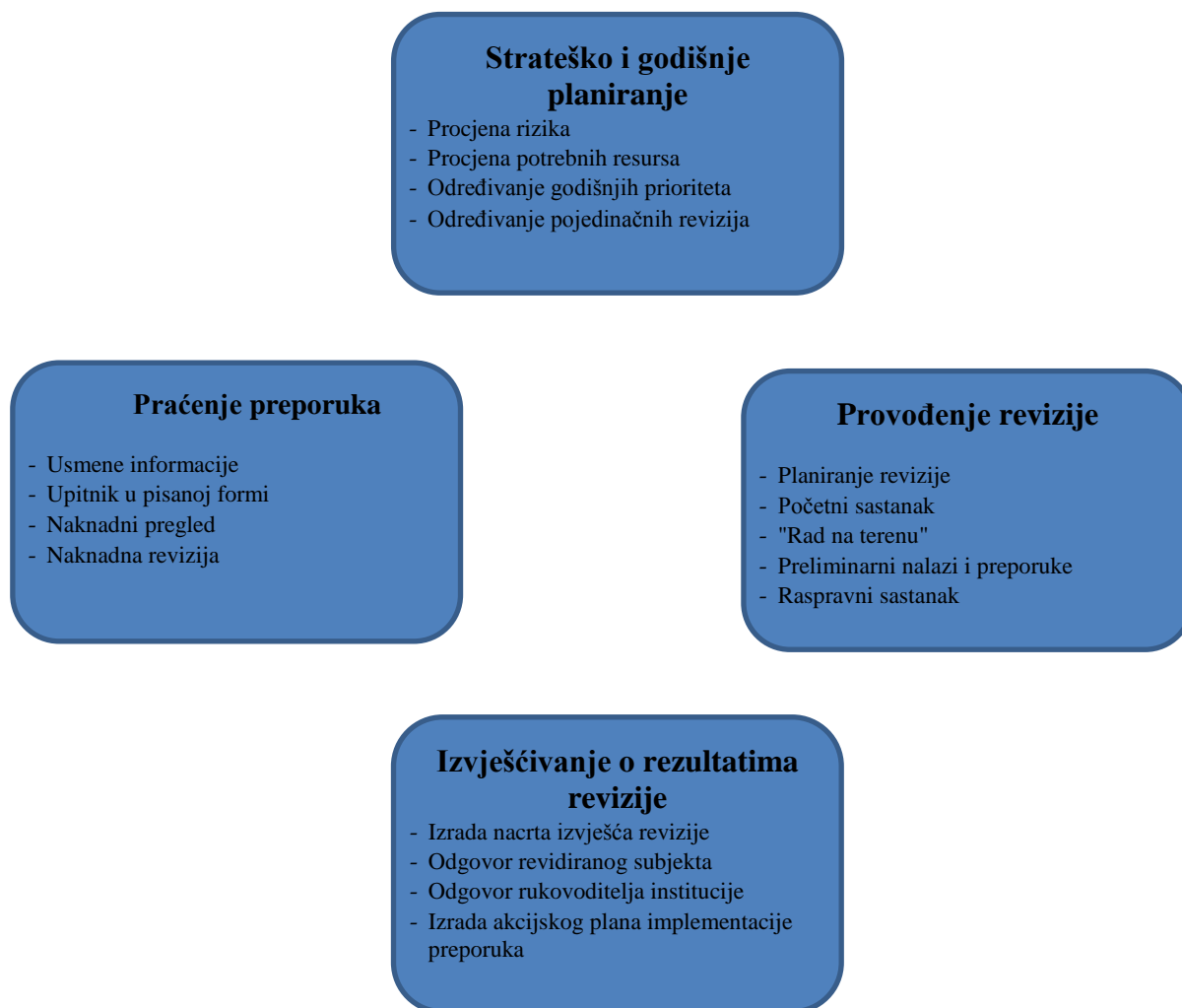
Cilj ovog pristupa je da se odredi jesu li subjekti revizije kreirali i proveli sustave upravljanja i monitoringa kako bi se postigla optimalna ekonomičnost, efikasnost i efektivnost u okviru danih ograničenja. Aktivnosti revizije obuhvatit će analiziranje, pregledanje i testiranje ključnih komponenti takvih sustava. 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 sustavi pružaju relevantne, pouzdane i pravovremene informacije o promjenama u financijskim, ljudskim i drugim resursima, obavljanju aktivnosti (procesa) i postignutim ostvarenjima koje je potrebno uporediti s operativnim ciljevima na temelju pokazatelja 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 sustava 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 revizijski 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 sustava, 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 sustava, ukupan proces revizije učinka sastoji se od četiri glavne aktivnosti: strateško i godišnje planiranje, provođenje pojedinačne revizije, izvješćivanje o rezultatima revizije i praćenje provođenja preporuka, što je prikazano na narednoj slici. Nad svakom od ovih aktivnosti neophodno je osigurati 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 unutarnje revizije provodi se na razini jedinice unutarnje revizije i detaljno je obrađeno u općem priručniku za unutarnju reviziju u institucijama BiH, objavljenom i/ili odobrenom od SHJ. Planiranje revizija učinka na trogodišnjoj i godišnjoj razini vrši se na temelju procjene rizika, prema metodologiji opisanoj u navedenom priručniku. Revizije učinka se, zajedno s drugim vrstama revizija (revizije sustava, IT revizije i dr) koje su planirane da se provedu, iskazuju u strateškom i godišnjem planu jedinice unutarnje revizije na način opisan u priručniku.

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

⁸ Prilog 1. Priručnika.

3. PLANIRANJE POJEDINAČNIH REVIZIJA UČINKA

Ovo poglavlje daje prikaz koraka koje je potrebno provesti u tijeku planiranja pojedinačne unutarnje revizije učinka. Planiranje pojedinačnih revizija predstavlja rezultat procesa strateškog i godišnjeg planiranja aktivnosti unutarnje 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 revizijski dokazi i može li im revizor pristupiti, te mogu li se utvrditi revizijski 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 revizijsko ispitivanje, što podrazumijeva i upoznavanje s aktualnim informacijama o predmetnom području. Kao polazne informacije koriste se podatci na temelju kojih je donesena odluka o uvrštavanju predmetne revizije u godišnji plan unutarnje 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 unutarnje revizije, u smislu definiranog cilja, obima i vremenskog okvira. Informacije mogu poticati od trećih strana (službeni statistički podatci, naučne studije, izvješća relevantnih institucija i dr) ili od subjekta nad kojim se obavlja revizija (planovi, izvješća o radu, razgovori s rukovodstvom revidirane institucije i dr). Obim preliminarnog rada ovisi od postojećeg znanja revizijskog 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 revizijskih 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 rukovoditelj jedinice unutarnje revizije ne odobri Plan unutarnje revizije učinka, s kojim je prethodno upoznato rukovodstvo revidiranog subjekta i na koji je dalo svoju suglasnost, što se konstatira zapisnikom sa sastanka. Nakon što je odobren Plan unutarnje revizije učinka, formalno se raspoređuju resursi za revizijski 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), tijekom kojih se moraju razmotriti odgovarajuća pitanja, a dobijeni odgovori (rezultati) unose se u obrazac Plan unutarnje revizije učinka⁹. U nastavku je dan 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. Definiiranje revizijskog pitanja i potpitanja;
2. Određivanje obima revizije;
3. Utvrđivanje revizijskih kriterija koji će biti korišteni;
4. Identificiranje potrebnih revizijskih dokaza i izvora tih dokaza;
5. Određivanje revizijske metodologije koja će se primjenjivati;
6. Razmatranje potencijalnih revizijskih 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 temelju 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 unutarnje revizije učinka;

Kao rezultat preliminarnog rada i planiranja sačinjava se Nacrt plana unutarnje 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 Definiiranje pitanja revizije

U tijeku faze planiranja revizije učinka potrebno je definirati revizijska pitanja na temelju identificiranih rizika i rezultata analize problema. Formulacija revizijskih pitanja od velikog je 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 temelju kojih se daje odgovor na pitanja. Kako bi se osiguralo da su ciljevi revizije povezani s temom, te da su revizijska pitanja komplementarna i međusobno isključiva, ista se mogu prikazati kao piramida pitanja s jednim općim revizijskim pitanjem i ograničenim brojem potpitanja kojima se usmjerava na temu i jasno identificira predmet revizije (npr. program, politika ili ustrojstvena jedinica), te aspekte učinka nad kojima se provodi revizija.

Prilikom definiranja revizijskih 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 rukovoditelja institucije? Da li postoje rizici za dobro financijsko 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, revizijskih metodologija, resursa i revizijskih vještina? Da li je odabrano prikladno vrijeme za provođenje revizije?

Fokus revizijskih pitanja može biti ili ispitivanje kontrolnih sustava ili izravno ispitivanje učinka ili kombinacija ta dva aspekta.

▪ **Revizija kontrolnih sustava;**

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;
- pokazatelja koji se koriste, kako bi se odredilo da li pravilno mjere napredak koji je postignut u pravcu ostvarenja ciljeva;
- IT sustava 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.

▪ **Izravno ispitivanje učinka;**

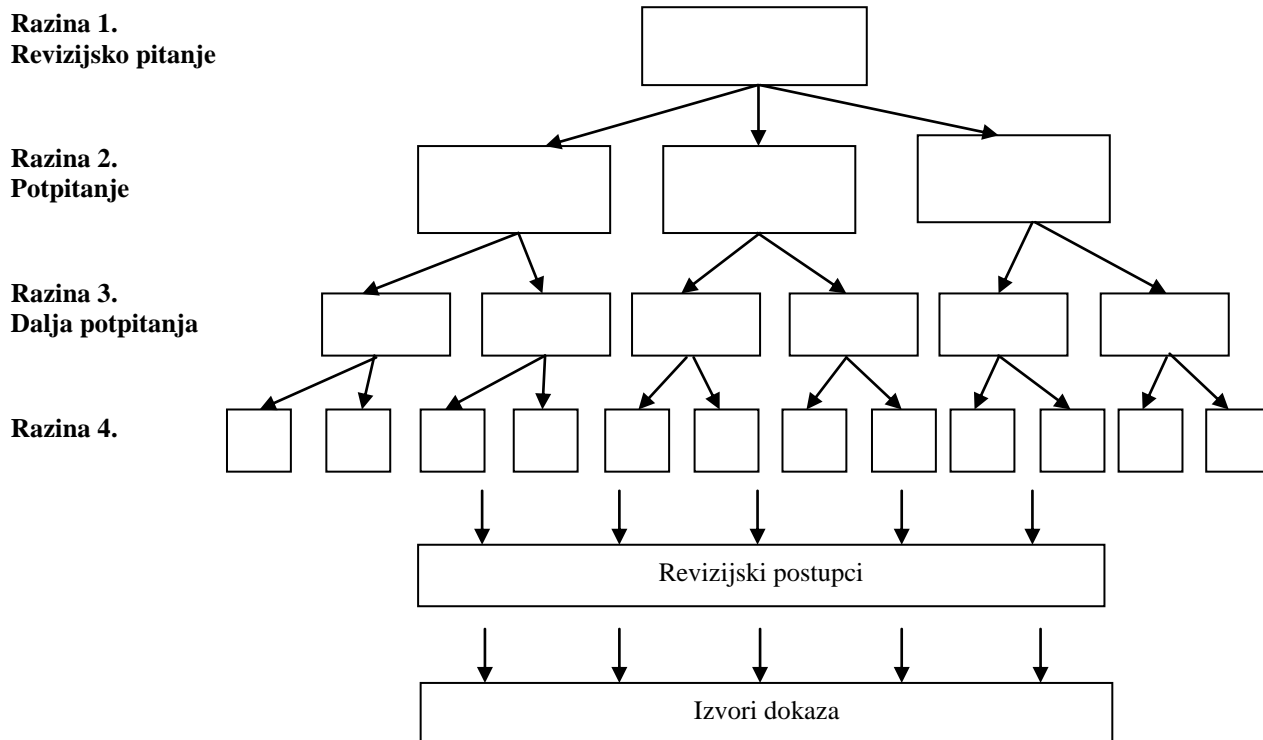
Kod ove vrste ispitivanja pitanja su usmjerena na postizanje ciljeva subjekta revizije. Ako se utvrdi da su ciljevi pravilno osmišljeni, oni predstavljaju osnovu prema kojoj će se procijeniti učinak subjekta revizije. Na sličan način ako se utvrdi da su indikatori dobro osmišljeni, oni se mogu koristiti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

Revizijsko pitanje može se podijeliti na dva potpitanja, koja se zatim raščlanjuju na nova potpitanja. Obično postoje četiri takve razine, od glavnog revizijskog pitanja (razina 1) do detaljnih pitanja na koja se odgovara tako što se provode *posebne revizijske procedure* (razina 4), pri čemu posljednja razina čini *izvore dokaza*. Potpitanja se na svakoj razini moraju međusobno razlikovati (isključivati), ali istodobno zajedno obuhvatati glavne aspekte pitanja (zajedno sveobuhvatni) na neposredno višem nivou.¹⁰

Raščlanjivanjem pojedinačnih revizijskih 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.

Način raščlanjivanja glavnog revizijskog pitanja dan je u nastavku:

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



Prikaz 5. Raščlanjivanje revizijskog pitanja na potpitanja metodom piramide

U tablici 1. dan je primjer raščlanjivanja revizijskog pitanja na potpitanja metodom piramide, koji je preuzet i prilagođen iz planiranja revizije učinka o prijenosu ovlaštenja.

Tablica 1. Primjer raščlanjivanja revizijskog pitanja na potpitanja

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

3. Da li Organizacija ima djelotvorne procedure za monitoring učinka prijenosa ovlaštenja upravljanja?	3.1 Da li se vršio adekvatan monitoring prijenosa ovlaštenja nakon daljnjeg delegiranja u ustrojstvenim jedinicama?	3.1.1	Da li Organizacija osigurava da se vodi računa o potrebama nakon daljnjeg delegiranja i da ustrajstvene jedinice posluju djelotvorno u kontekstu prijenosa ovlaštenja?
		3.1.2	Da li Organizacija osigurava da se poštuju povezani principi?
	3.2 Da li se vršio adekvatan monitoring prijenosa ovlaštenja nakon daljeg delegiranja u središnjem odjelu?	3.2.1	Da li Organizacija osigurava da se vodi računa o potrebama središnjeg odjela nakon daljnjeg 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 prijenosa ovlaštenja i da li su se koristili na adekvatan i učinkovit način?
		3.3.2	Da li su iskustva stečena tijekom prvog i drugog kruga prijenosa ovlaštenja primijenjena na drugi i treći krug?
3.3.3		Da li je urađena jasna i točna procjena troškova prijenosa ovlaštenja?	
3.3.4		Da li je procjena usporediva sa stvarnim troškovima?	
3.3.5		Da li se vršio adekvatan monitoring troškova i da li se o njima adekvatno izvješćivalo?	

3.1.2 Određivanje obima revizije

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

- ŠTA je predmet revizije - program(i), aktivnost(i) i mjera(e) u okviru upravljanja, na temelju aktivnosti i proračunske 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 – vremensko razdoblje koje će biti obuhvaćeno;

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 revizijskog 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 revizijska pitanja, reviziju treba osmisлити tako da se njome obuhvate i ta pitanja kako bi se donijeli što potpuniji zaključci na temelju revizijskih pitanja.

3.1.3 Utvrđivanje revizijskih kriterija

Revizijski kriteriji su standardi na temelju kojih se upoređuje ili evaluira stvarni učinak (adekvatnost sustava i praksi, te ekonomičnost, efikasnost i efektivnost aktivnosti). Oni su potrebni kako bi se procijenili postojeći uvjeti i utvrdili revizijski nalazi (što jeste u poređenju s onim što bi trebalo da bude). Važno je da su revizijski 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, revizijski kriteriji razlikovati će od jedne revizije učinka do druge, a bira ih revizor i u tome ima relativnu slobodu. Međutim, treba imati na umu da revizijski kriteriji trebaju proizlaziti iz priznatih izvora i da trebaju biti objektivni, relevantni, opravdani i ostvarivi.

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

- Kriteriji koji se temelje 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 temelju analize određene aktivnosti.

U slučaju kada je subjekt usvojio korisne i konkretne mjere za procjenu 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 izvješću.

U slučaju da nije moguće odrediti i dogovoriti odgovarajuće kriterije, može se javiti potreba da se ponovo detaljno razmotre revizijska pitanja. Ako i dalje postoje neslaganja, u revizijskom izvješću 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 revizijskih dokaza i njihovih izvora

Neophodno je utvrditi koji su revizijski dokazi potrebni kako bi se odgovorilo na revizijska 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 trebaju biti:

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

U slučaju da postoje nedoumice u svezi s adekvatnosti dokaza, potrebno je razmotriti potencijalni utjecaj 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 revizijsko pitanje.

3.1.5 Određivanje revizijske 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 revizijski 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 poglavito su korisne u ranim fazama revizije da bi se identificirala značajna pitanja, razvile preliminarne ideje i postavile hipoteze. Ove tehnike su poglavito pogodne za kompleksne probleme. Kvantitativna analiza, koja obuhvata ispitivanje bročanih podataka, jedan je od najsnažnijih 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 podatci. Kombiniranje metoda i tehnika neophodno je kako bi se pružili čvrsti dokazi koji će činiti dovoljan temelj kako bi se podržali zaključci i preporuke unutarnje revizije.

3.1.6 Razmatranje mogućih revizijskih zapažanja, preporuka i učinka

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

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

Rukovoditelj jedinice interne revizije mora izvršiti realnu procjenu ljudskih i finansijskih resursa koji su potrebni za određenu reviziju, te osigurati da revizijski tim raspolaže potrebnim znanjem i iskustvom, a gdje je neophodno predvidjeti i potrebu za vanjskim stručnjacima. U jedinicama unutarnje revizije koje imaju veći broj osoblja unutarnje revizije potrebno je u toku planiranja revizije učinka planirati stabilan osnovni tim revizije za razdoblje 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 tijekom cijelog ciklusa revizije. U planu je potrebno detaljno prikazati količinu potrebnih resursa, te, ako je potrebno, i vještine i stručno znanje revizorskog tima u svezi s

predmetom revizije, te moguću vanjsku ekspertizu ako je potrebna. Također, plan treba sadržavati detaljan vremenski raspored za svaku fazu procesa revizije (uključujući objavljivanje izvješća), 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 vjerojatno 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 revizijskih zadataka), kao i posljedice koje mogu nastati zbog kašnjenja rezultata revizije i izvješća. Primjeri dobre prakse ukazuju na to da je potrebno planirati određeno vrijeme i resurse za nepredviđene događaje. U jedinicama unutarnje revizije koje imaju veći broj unutarnjih revizora može se razmotriti da li je korisno ubrzati terenski rad kroz angažiranje većeg tima, koji će brže prikupiti podatke, dok će izradu nacrtu izvješća i očitovanje o činjenicama (posebice raspravni postupak) obaviti manji tim.

Provjerom opravdanosti broja planiranih revizijskih 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 revizijskog rada, te pružanja pravovremenih povratnih informacija.

3.1.8 Komunikacija sa subjektom revizije

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

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

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 revizijskim 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 tijekom revizije i saopćavaju se subjektu revizije (objašnjeno u poglavlju 4).
Završni sastanak	Svrha je osigurati suglasnost u pogledu nalaza revizije s revidiranim subjektom.

3.1.9 Procjena osnove za reviziju učinka

Rukovoditelj jedinice unutarnje revizije treba detaljno razmotriti Plan unutarnje 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, revizijska pitanja i revizijski kriteriji subjektu revizije trebaju biti saopćeni i prije nego što se prezentira Plan unutarnje revizije učinka, a idealno je ako su oni tada i prihvaćeni.

3.1.10 Obrasci za fazu planiranja

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

Obrazac OB-3 Plan unutarnje 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 revizijska pitanja, te kako se mogu prikupiti potrebni podatci. Na temelju 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 revizijskim 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). Tijekom ovog postupka revizor koristi obrazac OB-4 (Plan prikupljanja i analize podataka), koji je dan u prilogu.

Treba imati u vidu da je, u svrhu osiguranja pouzdanosti podataka, a time i revizijskih 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 revizijskog ispitivanja započinje kada započinje i rad na reviziji i nastavlja se sve do početka izrade finalnog izvješća. Ona, stoga, obuhvata provođenje revizijskih 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 temelju odobrenog obrasca Plan unutarnje revizije, koji je izrađen tijekom 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 revizijskog rada. Međutim, ako tokom rada revizor naiđe na

¹¹ Prilog 2. Priručnika.

¹² Prilog 3. Priručnika.

¹³ Prilog 4. Priručnika.

¹⁴ Prilog 1. Priručnika.

poteškoće prilikom prikupljanja dokaza, potrebno je da s rukovoditeljem JUR razmotri mogućnost provođenja drugih revizijskih 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 posebice je potrebna prilikom ocjene da li će kvantitet i kvalitet dokaza omogućiti donošenje utemeljenih zaključaka u pogledu revizijskih pitanja, kao i za utvrđivanje važnosti revizijskih nalaza.

4.2 Dostavljanje dovoljnih, relevantnih i pouzdanih revizijskih 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 revizijskih pitanja, te kako bi se potkrijepile izjave navedene u revizijskom izvješću.

Tijekom faze ispitivanja provode se određene revizijske procedure kako bi se prikupili i analizirali podatci. Proizašli dokazi ili činjenice („što jeste“) evaluiraju se u odnosu na unaprijed utvrđene kriterije revizije („što bi trebalo da bude“) s ciljem utvrđivanja revizijskih nalaza, pri čemu se utvrđuju uzroci i posljedice tih nalaza. Stoga se revizijski nalazi sastoje od dokaza koji se upoređuju sa standardom (izraženim u obliku revizijskog 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 tijekom 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 temelju kojih se mogu izvući adekvatni zaključci u odnosu na revizijska pitanja, te kako bi se potkrijepili nalazi i zaključci revizije osiguravajući da sadržaj revizijskog izvješća može podnijeti kritički pregled. Pojmovi kvantiteta (dovoljnost) i kvaliteta (relevantnost i pouzdanost) u odnosu na revizijske 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 potrebne razine dokaza.

Revizijski dokazi su *dovoljni* ako ih ima dovoljno da uvjere razumnu osobu da su nalazi i zaključci revizije validni i da su preporuke odgovarajuće. Revizijski dokazi su *relevantni* ako su jasno i logično povezani s revizorskim pitanjima, kriterijima i nalazima revizije. Revizijski dokazi su *pouzdani* 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 tijekom procjene kvaliteta revizijskih 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 izvješća mogu biti nepotpuni, dvosmisleni ili čak netočni, 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 unutarnje kontrole u okviru organizacije u kojoj se vrši revizija mogu poboljšati kvalitet dobijenih informacija;
- Dokazi koji se prikupe izravnim opažanjem i izračunima revizora imaju prednost nad dokazima koji se dobiju neizravnim putem.

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

Svrha za koju će se koristiti dokaz	Dokazi kojima se potkrepljuju revizijski nalazi moraju biti višeg standarda (u smislu kvaliteta i/ili kvantiteta, što je prethodno obrazloženo), nego za popratne informacije koje su sadržane u revizijskom izvješću.
Razina materijalnosti u financijskom smislu ili važnost revizijskih nalaza	Generalno, što je viša razina materijalnosti u financijskom smislu ili važnosti revizijskih nalaza, potreban je i viši standard dokaza.
Stupanj neovisnosti izvora dokaza	Veća pouzdanost može se pripisati dokazima koji potiču iz neovisnih 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 netočnih nalaza ili donošenja nepotpunih zaključaka	Što je veći rizik da će izvješćivanje 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 razinu vještina revizora u revidiranim područjima.

U revizijama učinka važne činjenice često nisu pojedinačne prirode, nego 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 revizijski nalazi, niti donositi revizijski zaključci.

4.2.3 Izvori dokaza

Prilikom prikupljanja dokaza potrebno je koristiti različite izvore kako bi se dokazi potkrijepili, čime se povećava pouzdanost revizijskih 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 izravno proizveli revizori	Putem razgovora, anketnih upitnika, fokus grupa ¹⁵ , izravnog 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 izvješća o aktivnostima (npr. izvješća revizije, procjene učinka ili <i>ex-post</i> evaluacije). <i>Revizori moraju odrediti pouzdanost podataka koji su značajni za revizijska pitanja pomoću pregleda i potkrepljujućih informacija, te testiranja unutarnjih kontrola subjekta revizije koje provodi nad informacijama, uključujući opće i programske kontrole nad kompjutorski obrađenim podacima.</i>
Informacije koje pružaju treće strane	Informacije koje su verificirali drugi ili čiji je kvalitet dobro poznat, npr. nacionalni statistički podatci. <i>U kojoj mjeri se takve informacije mogu koristiti kao revizijski dokazi ovisi od mjere u kojoj se može utvrditi njihov kvalitet, kao i od njihovog značaja u odnosu na revizijske nalaze.</i>

4.2.4 Vrste dokaza

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

U narednoj tablici dan je pregled revizijskih procedura koje se provode prilikom prikupljanja navedenih vrsta dokaza, kao i načina na koji se isti dokumentiraju.

Vrste dokaza	Revizijske 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.	Izvješća o upravljanju učinkom, politike i procedure, opisi sustava, 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 podatci 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. tijekom faze planiranja, revizor je zainteresiran za opće, šire informacije, ali kako revizija napreduje, potrebni su konkretniji podatci u smislu definiranih revizijskih pitanja.

Prije prikupljanja podataka potrebno je uraditi generalnu procjenu sustava unutarnje kontrole, uključujući informacijske sustave, 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 ovisit će od predmeta revizije, revizijskih pitanja koja se obrađuju, te raspoloživih resursa i vremena.

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

4.3.3 Prikupljanje podataka i etički aspekt

Tijekom 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 posebice 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 prijevare, 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 prijevare 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 podatci ne mogu adekvatno analizirati. Stoga je potrebno planirati dovoljno vremena i resursa za obavljanje analize i procjenu rezultata. Informatički potpomognute revizijske 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 revizijska pitanja i koristiti se u revizijskom izvješću.

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 revizijskih nalaza

4.4.1 Potreba za čvrstom osnovom

Revizor koristi prikupljene informacije da bi dao objektivnu procjenu stvarnog učinka u odnosu na revizijske kriterije. U slučajevima kada učinak ne ispunjava kriterij, potrebno je dodatno ispitivanje kako bi se dobilo uvjeravanje da su revizijski 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 sustavni 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, neproduktivni 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 revizijskih nalaza

Revizijske nalaze potrebno je prikazati unutar jasnog i logičnog okvira, kako bi se omogućilo lako razumijevanje primijenjenih revizijskih kriterija i činjenica koje su utvrđene na temelju 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 revizijskih nalaza revizor mora procijeniti, na osnovu pouzdanosti i uvjerljivosti dokaza, "stupanj učestalosti" revizijskih nalaza. Procjena se mora jasno odražavati u formulaciji nalaza, pri čemu se koriste opisni izrazi (npr. generalno, često).

Revizija učinka treba se fokusirati na pružanje uravnoteženog pogleda na temu tako što će prezentirati ne samo nedostatke nego, kada je primjereno, ukazati i na dobre prakse. Generalno, naglasak je da se formuliraju revizijski 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 izvješća.

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 revizijska pitanja.

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

Matrica se popunjava na način da se u odgovarajuće kolone unose podatci dobijeni iz pojedinih izvora, prema određenom aspektu revizijskog kriterija (ekonomičnost, efikasnost i efektivnost), te dalje prema pripadajućim podkriterijima. Korištenje ove matrice omogućuje 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 revizijskim kriterijima (3E) koji se primjenjuju u konkretnoj reviziji. Napominjemo da se u fazi planiranja revizije i razvijanja obrasca Plan unutarnje 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 podatci 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 revizijskih nalaza

Komunikacijski proces između revizora i subjekta revizije počinje u fazi planiranja revizije i nastavlja se tijekom cijelog procesa revizije u vidu konstruktivne interakcije tijekom 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 izvješća. Saopćavanje preliminarnih nalaza, što uključuje saopćavanje: kriterija, činjenica i samih nalaza također, omogućuje i dobijanje potvrde da su činjenice i nalazi tačni. Takva potvrda može poslužiti kao dodatni revizijski 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 revizijskih kriterija koji su primijenjeni ili u pogledu izvršene analize, moraju se pažljivo razmotriti, a finalni revizijski nalazi moraju uvijek sadržavati razloge zašto argumenti subjekta revizije nisu prihvaćeni. Finalno izvješće treba obuhvatiti samo one nalaze koji su saopćeni subjektu revizije.

4.6 Davanje preporuka

Nakon formulacije nalaza revizor treba utvrditi preporuke koje će voditi rukovodstvo institucija ka pronalaznju rješenja za otklanjanje uočenih nedostataka i unapređenje poslovanja. Prilikom davanja preporuka revizor treba imati u vidu načela i pojašnjenja koja su dana u općem priručniku za unutrašnju reviziju.

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

4.7 Dokumentiranje revizije

4.7.1 Svrha i pristup

Vodeće načelo za dokumentiranje revizijskih dokaza jeste ono da revizijska 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 trebaju biti dokumentirane u revizijskom dosjeu.

Pravilno dokumentiranje dokaza od ključnog je značaja i treba biti okončano prije nego što se od revidiranog subjekta zatraži očitovanje o revizijskim nalazima, čime se osigurava da su revizijski nalazi utemeljeni na dokazima. Revizijska dokumentacija i radni materijali trebaju sadržavati informacije o pristupu i poduzetim aktivnostima u svrhu dobijanja odgovora na revizijska pitanja, te moraju biti logično strukturirani kako bi se omogućio izravan pristup revizijskim dokazima. Revizijska dokumentacija ne bi trebala sadržavati nevažne ili nepotrebne dokumente.

¹⁷ Prilog 6. Priručnika.

Kvalitetna dokumentacija revizijskih dokaza osigurava sljedeće:

- da postoji odbranljiv temelj za revizijske nalaze i nacrt finalnog izvješća, što je posebice važno tijekom postupka razmatranja nalaza s revidiranim subjektom;
- da se revizijski nalazi, zaključci i preporuke mogu obrazložiti;
- da postoji odgovarajući temelj za kontrolu kvaliteta, kako tijekom revizije (nadzorni pregledi), tako i tijekom naknadnih pregleda (osiguranje kvaliteta kroz periodične unutarnje ocjene, kolegijalni pregled - engl. *peer review*, vanjske 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 koja razina detalja će se evidentirati. U većini slučajeva dovoljna je jedna zabilješka u kojoj su sažete ključne točke s nekoliko sastanaka. Međutim, preporuča se da revizor na početku revizije obavijesti subjekta revizije da se evidencije s određenih sastanaka mogu koristiti kao revizijski dokaz i da će u takvim slučajevima biti neophodno da subjekt revizije odobri zapisnik.

4.7.2 Reference (upućivanje) u revizijskoj 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 sustav upućivanja na dokumente koji omogućuju 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 revizijskih nalaza s dokazima, a što je neophodno uraditi prije nego što se dokumentacija dostavi na pregled/odobrenje vođi revizijskog tima/rukovoditelju JUR.

Pored referenci, korisno je da se revizijska dokumentacija dopuni i kratkim sažetkom koji objašnjava revizijsku 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 korespondenciju 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

Rukovoditelj 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 revizijskog 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 revizijska 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 revizijske 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. Rukovoditelj jedinice unutarnje revizije vrši monitoring i na detaljnoj razini, po fazama i aktivnostima u tijeku procesa revizije.

Korektivne radnje poduzimaju se kada se tijekom nadzora i/ili monitoringa utvrdi da se aktivnosti na provođenju revizije ne odvijaju dovoljno kvalitetno i sukladno propisanoj metodologiji rada, ili kada postoji rizik da revizija neće biti završena sukladno uspostavljenim rokovima i dodijeljenim resursima.

5. IZVJEŠĆIVANJE

5.1 Uvod

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

Revizijsko izvješće je krajnji prizvod cjelokupnog procesa revizije. Dobro osmišljena i provedena revizija pruža temelj za kvalitetno izvješće, dok se nasuprot tome ne može očekivati da će revizija lošeg kvaliteta dovesti do sačinjavanja kvalitetnog izvješća.

5.2 Kvalitet izvješća

Na temelju Međunarodnih standarda vrhovnih revizijskih institucija i smjernica za reviziju učinka, kao i smjernica za sastavljanje izvješća o reviziji, izvješća trebaju biti objektivna, potpuna, jasna, uvjerljiva, relevantna, tačna, konstruktivna i koncizna. Potrebno je uspostaviti djelotvoran sustav kontrole kvaliteta koji će osigurati da se izvješća odlikuju kvalitetima navedenim dalje u tekstu.

Objektivnost

Revizijska izvješća trebaju biti pisana iz neovisnog, nepristrasnog ugla pri čemu se stvarni učinak procjenjuje na temelju objektivnih i po mogućnosti usuglašanih kriterija. Izvješće treba biti uravnoteženog sadržaja i neutralnog tona, pravično, da ne navodi na pogrešne zaključke, te s rezultatima revizije koji su stavljeni u odgovarajući kontekst. Objektivno izvješće izražava 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 uvjeta. Ovim se povećava vjerojatnoća da će subjekt revizije prihvatiti izvješće.

Potpunost

Podrazumijeva da izvješće mora sadržavati sve informacije i argumente koji su potrebni da se odgovori na revizijska pitanja i da se adekvatno i ispravno prezentira tema i postojeći uvjeti o kojima se izvješćuje. Odnos između revizijskih 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 izvješće može lako čitati i razumjeti, da se u njemu koristi koliko god je to moguće izravan jezik bez tehničkih izraza, da sadrži objašnjenja akronima i tehničkih izraza koji se smatraju neophodnim i da se izbjegava dvosmislenost. Glavne poruke trebaju biti jasne, relevantne i prepoznatljive („jasnoća poruke“), te da nisu podložne pogrešnim tumačenjima.

Logička organizacija materijala, te tačnost u iznošenju činjenica i izvođenju zaključaka od ključnog su značaja za jasnoću i razumijevanje. Efektivna upotreba naslova i podnaslova čine izvješće 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 izvješća.

Uvjerljivost

Imperativ je da rezultati revizije sadrže zaključke u pogledu navedenih revizijskih pitanja. Sukladno tomu, zapažanja trebaju biti prezentirana na uvjerljiv način i potkrijepljena dovoljnim informacijama i objašnjenjima, kako bi čitatelj razumio omjer i značaj ovih zapažanja. Zaključci i preporuke moraju logički proizlaziti iz predočenih činjenica i argumenta. Dane informacije moraju uvjeriti čitatelja 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;
		<ul style="list-style-type: none"> ▪

Relevantnost

Sadržaj izvješća mora se temeljiti na revizijskim pitanjima, mora biti značajan, od interesa za korisnike izvješća i mora pružiti dodatnu vrijednost (npr. tako što će dati nove i korisne informacije u s vezi s predmetom revizije kako bi se došlo do boljih rješenja). Važan aspekt relevantnosti je pravovremenost. Revizijsko izvješće treba pružiti pravovremeno relevantne i ažurirane informacije kako bi odgovorilo na potrebe korisnika, te kako bi pružilo maksimalnu korist i doprinos promjenama. Sukladno tomu, revizori moraju planirati pravovremeno objavljivanje izvješća i provoditi reviziju imajući to na umu.

Točnost

Dokazi koji su prezentirani trebaju biti istiniti, a svi nalazi korektno prikazani. Ovo je neophodno kako bi se čitatelji uvjerali da je vjerodostojno i uvjerljivo ono o čemu se izvješćuje, budući da jedan netočan navod u izvješću može baciti sumnju na valjanost i vjerodostojnost cijelog izvješća i odvratiti pozornost od suštine. Pored toga, netočni navodi mogu dovesti u pitanje i kredibilitet same organizacije i smanjiti učinak njihovih izvješća.

Konstruktivnost

Izvješće 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 izvješćima, u kojima se odaje priznanje pozitivnim aspektima učinka, mogu se povećati izgledi da će subjekt revizije prihvatiti izvještaj.

Konciznost

Izvješće ne bi trebalo biti duže nego što je potrebno da bi se njime prenijele i potkrijepile poruke. Nebitni podatci i nalazi koji nisu značajni mogu odvratiti pažnju s prave poruke, te zbuniti korisnika ili skrenuti njegovu pozornost. Izvješća koja su sažeta onoliko koliko to predmet dopušta imaju veći izgled za postizanje većeg učinka.

5.3 Izrada revizorskog izvješća

5.3.1 Pristup za pisanje izvješća

Revizijsko izvješće nije zapis svih revizijskih nalaza, već tome služe revizijski dosjei, u elektronskom i u papirnem formatu. Izvješće mora sadržavati značajna i relevantna zapažanja i zaključke, s jasnom vezom između njih. Ovo su neophodni preduvjeti koje treba imati u vidu kako bi se izvješće napisalo na jasan način, s fokusom na glavne poruke i da sadržajno prati formu revizijskih pitanja.

Također, treba imati na umu da je pisanje proces koji se ponavlja, što znači da se nacrt izvješća 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 revizijskim dokazom. Takav dokument pomaže revizorima kao potvrda da svi nalazi izravno proizlaze iz revizijskih dokaza. Potreban je i za pripremu za raspravni sastanak sa subjektom revizije.

5.3.2 Struktura i oblik revizijskog izvješća

Ključna poglavlja za svaki izvješće o reviziji učinka su: rezime koji sadrži glavne nalaze i preporuke, te glavni dio izvješća s detaljnim nalazima. Izvješće može sadržavati i dodatke (relevantni izvorni dokumenti). U tabelarnom pregledu dano je pojašnjenje za svako od navedenih poglavlja u pogledu njegove ciljne grupe (čitatelja), svrhe i sadržaja.

Poglavlja		Ciljna grupa	Svrha	Sadržaj
I) Rezime	Cilj i obim revizije, glavna revizijska pitanja i generalni zaključak	<ul style="list-style-type: none"> 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 izvješća, cilj i obim revizije, glavna revizijska pitanja i generalni zaključak do kojeg je došao revizor.
	Glavni nalazi i preporuke	<ul style="list-style-type: none"> Rukovoditelji koji su odgovorni da odgovore na revizijsko izvješće (dostave popunjen plan aktivnosti i osiguraju njegovo provođenje); 	Da se omogući uvid u osnovu za revizijske preporuke i pregled preporuka. Također, da se omogući onim čitateljima koji žele saznati više da dobiju uvid u glavne pojedinosti izvješća, bez čitanja detaljnih nalaza.	Preporuke i nalazi koji ih potkrepljuju. Preporuke trebaju biti kao što su i napisane u glavnom dijelu izvješća. Nalazi trebaju biti koncizni sažetak nalaza danih u glavnom dijelu izvješća.
II) Glavni dio izvješća - Uvod, - Opis revizije, - Generalni zaključak i - Pododjeljci koji sadrže detaljne nalaze i preporuke.		Osoblje na operativnoj razini, odgovorno za poduzimanje korektivnih aktivnosti u svezi 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, revizijskim 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 operativnoj razini, odgovorno za poduzimanje korektivnih aktivnosti u svezi s nalazima;	Informacije koje nisu od ključnog značaja za razumijevanje izvješća, ali dodatno potkrepljuju nalaze.	Detaljna analiza kako bi se potkrijepili nalazi, relevantni eksterni dokumenti, dokumenti koji mogu pružiti dalje uporište u pogledu sadržaja izvješća i dr. Dodaci se stavljaju na raspolaganje relevantnom osoblju (prilikom ispitivanje nalaza, provođenja preporuka).

U prvom poglavlju izvješća (*Rezime koji sadrži glavne nalaze i preporuke*) ukratko se navodi: cilj i obim revizije, revizijsko pitanje, glavni nalazi do kojih je revizor došao na temelju provedene revizije i preporuke za unapređenje ekonomičnosti, efektivnosti i efikasnosti revidiranog područja. Ovo je najčitaniji dio izvješća, te se preko njega čitatelj treba upoznati s važnošću revizijskih 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 izvješća treba sadržavati sljedeće odjeljke:

- **Uvod** – treba sadržavati kratak opis aktivnosti područja poslovanja koje se revidira, kao što je: cilj procesa/aktivnosti, glavni propisi, proračun, učinci, glavni procesi/aktivnosti i ustrojstvene jedinice, te kraće obrazloženje razloga za obavljanje revizije. Uvod bi, također, trebao pružiti čitatelju i opis izvješća, uz prezentiranje mape preostalog dijela izvješća. Uvod ne bi trebao biti pretjerano dugačak i detaljan, niti bi trebao sadržavati revizijska zapažanja.
- **Opis revizije** – po odjeljcima (Obim revizije, Kriteriji, Revizijski pristup i metodologija) potrebno je na sažet način, bez nepotrebnih opisa navesti: predmet revizije, revizijska pitanja na koja se traži odgovor, resurse i vremenski okvir, kriterije, metodologiju, revizijski 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 izvršiti reviziju glavnih ustrojstvenih odjela ili sustava ili ne može provesti revizijske postupke zbog 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 izvješću 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 revizijski cilj i odgovore na revizijska pitanja, te ne bi trebao služiti tek za sažeto prepričavanje zapažanja;
- **Pododjeljci koji sadrže detaljne nalaze revizije i preporuke** – svaki odjeljak treba pružiti 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 revizijskih pitanja jer ona određuju na šta je fokusirana revizija. Ovim se čitatelj podsjeća na svrhu revizije kako bi imao realna očekivanja od izvješća i shvatio rezultate revizije u pravom kontekstu.

Prilikom iznošenja revizijskih zapažanja čitatelju 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 temelju procjene zapažanja, što uključuje i procjenu posljedica svih nedostataka utvrđenih tijekom faze ispitivanja, revizor izvlači zaključke i daje stručno revizijsko mišljenje. O čemu je sve potrebno voditi računa tijekom ovog procesa detaljno je obrazloženo u općem priručniku za unutarnje revizore u institucijama BiH, objavljenom i/ili odobrenom od strane SHJ.

Ako je u revizijskim 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 izvješću. U slučajevima kada su već poduzete korektivne mjere, preporuča 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

nositelji 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 rukovoditelji nadležnih ustrojstvenih jedinica.

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

Na kraju izvješća obvezno se unosi izraz zahvalnosti rukovodstvu zbog pomoći i suradnje.

Izvješće je neophodno više puta pročitati prije dostavljanja rukovodstvu revidirane organizacije kako bi se procijenilo da li je jasno, pravedno, uravnoteženo, potkrijepljeno 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 unutarnje revizije provode se ne kasnije od 6 mjeseci nakon što je izvješće o reviziji izdato, u skladu sa Zakonom o unutarnjoj reviziji institucija BiH, općim priručnikom za unutarnju reviziju u institucijama BiH, objavljenim i/ili odobrenim od strane SHJ i INTOSAI standardima¹⁸.

Rukovoditelj jedinice unutarnje revizije odgovoran je za adekvatno i pravovremeno planiranje naknadnih revizija učinka (u strateškom i godišnjem planu), pri čemu se kao polazna osnova koristi akcijski plan provođenja preporuka (plan aktivnosti/pregled preporuka) koji je sastavni dio revizijskog izvješća. 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 izvješće koje se dostavlja rukovoditelju organizacije.

Praćenje realizacije izvješća unutarnje revizije doprinosi povećanju vjerojatnoće provođenja samih preporuka, ali i boljem razumijevanju dodate vrijednosti koju revizija učinka stvara.

6. PRILOZI

U prilogu Priručnika dani su obrasci koji se koriste u tijeku provođenja unutarnje revizije učinka u institucijama BiH, a to su:

- Obrazac OB-1 Nalog za pokretanje unutarnje revizije učinka (Prilog 1),
- Obrazac OB-2 Izjava o neovisnosti (Prilog 2),
- Obrazac OB-3 Plan unutarnje revizije učinka (Prilog 3),
- Obrazac OB-4 Plan prikupljanja i analize podataka (Prilog 4),
- Obrazac OB-5 Matrica podataka (Prilog 5),
- Obrazac OB-6 Revizijski 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