

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

Приручник за ревизију учинка

за интерне ревизоре у институцијама Босне и Херцеговине

Сарајево, 2019. година

Предговор

Приручник за ревизију учинка (даље у тексту: Приручник) прописује методологију рада и извјештавања приликом спровођења ревизије учинка, а намијењен је интерним ревизорима у институцијама Босне и Херцеговине. Сврха Приручника је да олакша интерним ревизорима разумијевање принципа и правила ревизорских процедура које ће примјењивати у свом раду, као и усвајање заједничке стручне терминологије. Централна хармонизацијска јединица Министарства финансија и трезора БиХ Приручник је припремила у сарадњи са Националном академијом за економију и финансије Министарства финансија Краљевине Низоземске¹ и интерним ревизорима у институцијама БиХ².

Ревизија учинка је независно, објективно и систематично испитивање управљања организацијом, програмом или функцијом, с циљем да се установи да ли се управљање извршава на ефикасан, економичан и ефективан начин и да ли је потребно побољшање. Све је израженија потреба за већом транспарентношћу рада јавног сектора, што свакако укључује и већу потребу за испитивањем да ли институције унутар јавног сектора извршавају своје дужности и одговорности на економичан, ефикасан и ефективан начин.

Исход ревизије учинка, који се огледа у ревизорским налазима и препорукама, помаже да се унаприједи функционисање јавног сектора. Ревизија учинка испитује да ли институција троши новац штедљиво и пажљиво и да ли грађани добијају вриједност за свој новац, односно да ли институција дјелује у складу са правилима и договореном сврхом, те да ли троши више новца него што је неопходно. Ревизија учинка се може вршити у свим областима, као што су нпр: транспорт, заштита околине, образовање, управљање државном имовином и др.

Разлика између ревизије учинка и ревизије система, према Институту интерних ревизора (ИА)³, је минимална. Обје ревизије испитују кориштење ресурса у сврху оцјене да ли се ресурси користе на најефикаснији и најефективнији начин како би се постигли циљеви организације. Такође, обје ревизије настоје да се постигне организационо побољшање у погледу економичности, ефективности и ефикасности (ЗЕ). Ревизија система може обухватити елементе ревизије усклађености, финансијске ревизије и ревизије информационих система, фокусирајући се на интерне контроле и управљање ризиком, док је ревизија учинка усмјерена на постигнуту успјешност. Ревизија система се користи у јавном и у приватном сектору, док се ревизија учинка углавном користи у јавном сектору.

¹ На основу Меморандума о сарадњи закљученог између МФТ БиХ и МФ Краљевине Низоземске.

² Именованим у радне групе рјешењем ЦХЈ МФТ БиХ.

³ *The Institute of Internal Auditors*

Рјечник термина

- **Организација/институција** – у смислу члана 2. Закона о интерној ревизији институција БиХ;
- **Субјект ревизије** – организација/институција, њен структурални одјел или јединица и особе које су јој подређене, тј. које подлијежу ревизији;
- **Систем** – низ сродних или повезаних процедура које су креиране да допринесу постизању свеукупног циља/резултата;
- **Процеси** – процедуре и активности које се примјењују како би се уложени ресурси претворили у постигнућа (нпр. процедуре за субвенционисање или одабир пројеката за финансирање). Овај концепт односи се на и генерисање информација за руководство и кориштење тих информација од стране руководиоца;
- **Input** (уложени ресурси) – финансијски, људски и материјални ресурси који се користе за спровођење активности/операције;
- **Output** (постигнуће) – све што је постигнуто или остварено помоћу ресурса издвојених за одређену активност/операцију (нпр. изграђен аутопут);
- **Исход** – промјена која произлази из спровођења активности/операције и која је обично повезана с циљевима те активности/операције. Исходи обухватају **резултате и учинке**. Исходи могу бити очекивани или неочекивани, те позитивни или негативни (нпр. нови аутопут који у одређену регију привлачи инвеститоре, али у подручјима кроз која пролази узрокује неприхватљив ниво загађења);
- **Резултат** – непосредне промјене које директни примаоци осјећају на крају учествовања у активности/операцији (нпр. побољшан приступ одређеном подручју због изградње аутопута);
- **Учинак** – дугорочније социо-економске посљедице које се могу уочити након одређеног времена послје завршетка активности/операције које могу да утичу на директне примаоце активности/операције или на индиректне примаоце који нису обухваћени активношћу/операцијом, при чему учинак може бити позитиван или негативан;
- **Ризик** – подразумијева могућност настанка догађаја који могу имати негативан учинак на постизање циљева институције. Ризик се мјери у односу на утицај и вјероватноћу настанка;
- **Управљање ризиком** – системски процес идентификовања, оцјене, управљања, праћења и контролисања ризика, који је организован и који се спроводи у циљу осигурања, у разумној мјери, постизања циљева институције;
- **Интерна контрола** - систем управљачких, финансијских и других контрола укључујући организациону структуру, методе и процедуре, у циљу постизања циљева институције и помагања институцији да извршава своје активности на законит, економичан, ефикасан и ефективан начин;
- **Контролне активности** – политике и процедуре које су успостављене као одговор на ризик у сврху остварења циљева институције;
- **Управљачка одговорност** – свјесност и одговорност руководиоца институције за активности, одлуке и политике које промовише, укључујући постизање максималних резултата помоћу оптималне употребе ресурса, на основу принципа доброг управљања и обавезе да се извјести о постигнутим циљевима и резултатима;
- **Политика** – низ различитих активности и операција (програм, процедура, законски и подзаконски акти) усмјерених на један одређени циљ или општи циљ;
- **Материјалност** – ниво грешке, неправилности или нетачности максимално прихватљив тако да не утиче на перцепцију корисника о информацији.

Садржај

1.1	Сврха и примјена Приручника	5
1.2	Дефиниција и дјелокруг ревизије учинка	5
1.3	Однос ревизије учинка и финансијске ревизије и ревизије усклађености	6
1.4	Мандат и циљ ревизије учинка	7
1.4.1	Циљеви	7
1.4.2	Законски оквир	7
2.	ПРИСТУП РЕВИЗИЈЕ УЧИНКА	8
2.1	Ревизорски приступ	8
2.1.1	Директна ревизија учинка	8
2.1.2	Ревизија контролних система.....	9
2.2	Процес ревизије учинка	9
3.	ПЛАНИРАЊЕ ПОЈЕДИНАЧНИХ РЕВИЗИЈА УЧИНКА.....	11
3.1	Планирање ревизије учинка	11
3.1.1	Дефинисање питања ревизије	12
3.1.2	Одређивање обима ревизије	16
3.1.3	Утврђивање ревизорских критеријума.....	16
3.1.4	Утврђивање потребних ревизорских доказа и њихових извора	17
3.1.5	Одређивање ревизорске методологије	17
3.1.6	Разматрање могућих ревизорских запажања, препорука и учинка	18
3.1.7	Одређивање временског распореда и ресурса, те ангажмана надзора и прегледа.....	18
3.1.8	Комуникација са субјектом ревизије.....	19
3.1.9	Процјена основе за ревизију учинка.....	20
3.1.10	Обрасци за фазу планирања	20
4.	ОБАВЉАЊЕ РЕВИЗИЈЕ УЧИНКА – ФАЗА ИСПИТИВАЊА (РАД НА ТЕРЕНУ).....	20
4.1	Увод.....	20
4.2	Достављање довољних, релевантних и поузданих ревизорских доказа	21
4.2.1	Сврха и приступ фазе испитивања.....	21
4.2.2	Довољност, релевантност и поузданост доказа.....	21
4.2.3	Извори доказа	23
4.2.4	Врсте доказа.....	23
4.3	Прикупљање и анализа података	24
4.3.1	Сврха и приступ прикупљања и анализе података.....	24
4.3.2	Процес прикупљања података.....	25
4.3.3	Прикупљање података и етички аспект	25
4.3.4	Анализа података	25

4.4 Утврђивање ваљаних ревизорских налаза.....	26
4.4.1 Потреба за чврстом основом	26
4.4.2 Састављање ревизорских налаза.....	26
4.4.3 Образац за прикупљање и анализу података	27
4.5 Саопштавање ревизорских налаза.....	27
4.6 Давање препорука	28
4.7 Документовање ревизије.....	28
4.7.1 Сврха и приступ.....	28
4.7.2 Референце (упућивање) у ревизорској документацији	29
4.8 Управљање ревизијом и ангажмани контроле квалитета	29
4.8.1 Управљање ревизијом, укључујући надзор и преглед	29
5. ИЗВЈЕШТАВАЊЕ	30
5.1 Увод.....	30
5.2 Квалитет извјештаја.....	30
5.3 Израда ревизорског извјештаја	32
5.3.1 Приступ за писање извјештаја	32
5.3.2 Структура и облик ревизорског извјештаја	33
5.4. Праћење реализације препорука.....	35
6. ПРИЛОЗИ	36

1. УВОД

1.1 Сврха и примјена Приручника

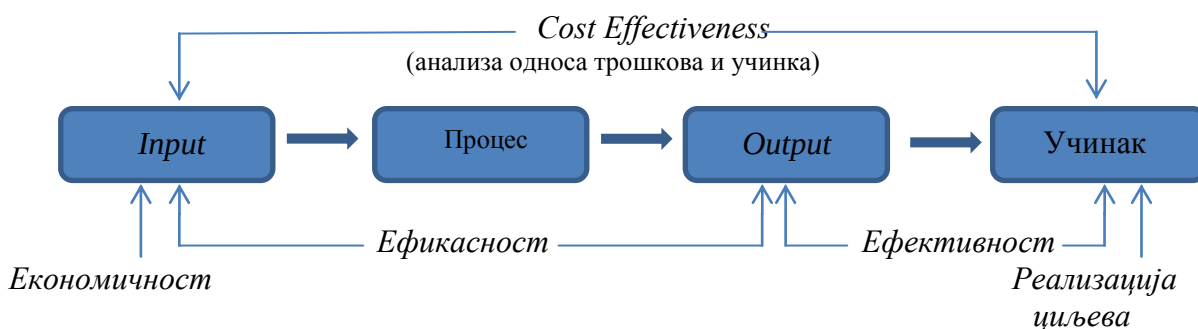
Приручник је намијењен интерним ревизорима у институцијама Босне и Херцеговине како би унаприједили знања и вјештине неопходне за адекватно и квалитетно спровођење ревизије учинка процеса/активности одобрених од стране руководиоца организације. Приручник пружа објашњења и смјернице на који начин се ревизија учинка треба планирати, обављати и о њој извјештавати. Приручник се базира на Међународним стандардима врховних ревизионих институција и Етичком кодексу⁴, те Међународном оквиру професионалне праксе интерне ревизије (IPPF) до оне мјере до које су примјењиви у контексту БиХ.

Интерни ревизори у институцијама БиХ обавезни су приликом обављања ревизије учинка придржавати се овог Приручника, као и Стандарда интерне ревизије и осталих релевантних прописа објављених од стране Централне хармонизацијске јединице Министарства финансија и трезора БиХ (ЦХЈ). Поступци и процедуре које нису посебно образложене у овом Приручнику, као што су утврђивање и документовање процеса/активности који су предмет ревизије, чување ревизорске документације, надзор над вршењем ревизије, неправилности и преваре и др, ревизори ће спроводити поштујући општи приручник за интерну ревизију у институцијама БиХ објављен и/или одобрен од стране ЦХЈ.

1.2 Дефиниција и дјелокруг ревизије учинка

Ревизија учинка је независно, објективно и поуздано испитивање да ли системи, операције, програми, активности или организације дјелују у складу са принципима 3Е (економично, ефикасно и ефективно) и да ли постоји простор за побољшање.⁵

Дјелокруг ревизије учинка је да пружи мишљење да ли је учинак, којег су навели креатори политика којима је дефинисан очекивани учинак, стварно и постигнут, те да ли су уложени ресурси (*input*) употребљени на економичан и ефикасан начин. Сходно томе, ревизија учинка испитује: *input*, сам процес, *output* и учинак који је наведен да ће се остварити.



Приказ 1. Критеријуми у ревизији учинка

⁴ Међународне организације врховних институција за ревизију (INTOSAI): ISSAI 3000, 3100, 3200

⁵ ISSAI 300

Принципи 3Е (економичности, ефикасности и ефективности) дефинишу се на следећи начин:

- Принцип **ЕКОНОМИЧНОСТИ** захтијева да ресурси, које користи субјект ревизије приликом извршавања својих активности, буду правовремено доступни, у одговарајућој количини и одговарајућег квалитета, те по најбољој цијени;
- Принцип **ЕФИКАСНОСТИ** односи се на најбољи однос између ангажованих ресурса и постигнутих резултата;
- Принцип **ЕФЕКТИВНОСТИ** односи се на постизање специфичних циљева који су постављени и остваривање жељених резултата.

Ревизијом учинка не настоје се истовремено и свеобухватно испитати сви аспекти економичности, ефективности и ефикасности, јер би то било претјерано захтјевно, већ се на основу утврђених потенцијалних ризика испитују одређена питања повезана са принципима економичности, ефективности или ефикасности или комбинацијом тих принципа.

1.3 Однос ревизије учинка и финансијске ревизије и ревизије усклађености

Постоји више аспеката у којима се ревизија учинка разликује од финансијске ревизије и ревизије усклађености, а табела испод даје кратак приказ главних разлика:

Аспекти	Ревизија учинка	Финансијска ревизија и ревизија усклађености
Сврха	Процијенити да ли су се средства користила економично, ефикасно и ефективно.	Процијенити да ли су финансијске операције извршене на законит и регуларан начин и да ли је рачуноводствена документација поуздана.
Фокус	Политике, програми, организације, активности и системи управљања.	Финансијске трансакције, рачуноводствена документација и кључне контролне процедуре.
Академска основа	Економија, политичке науке, социологија, итд.	Рачуноводство и право.
Методе	Разликују се од ревизије до ревизије.	Стандардизовани формат.
Критеријуми ревизије	Отворенија за мишљења ревизора. Јединствени критеријуми за сваку појединачну ревизију.	Мање отворене за мишљење ревизора. Стандардизовани критеријуми одређени законима и прописима за све ревизије.
Извјештаји	Структура извјештаја је дефинисана у овом Приручнику, док његов садржај зависи од циљева ревизије.	Годишњи извјештај. У већој или мањој мјери стандардизован.

Приказ 2. Разлике између ревизије учинка и финансијске ревизије и ревизије усклађености

Одређени аспекти финансијске ревизије и ревизије усклађености, укључујући и еколошке аспекте у контексту одрживог развоја, могу бити обухваћени ревизијом учинка. Ревизија која комбинује наведене аспекте назива се „свеобухватна ревизија“. Да ли ће се вршити ревизија учинка или свеобухватна ревизија питање је стручне процјене, те се таква одлука доноси за сваки случај појединачно. Ревизори требају имати на уму да обављање „чисте“ ревизије учинка већ, само по себи, представља изазован задатак и да би вршење свеобухватне ревизије био још захтјевнији задатак.

Стога би вршење свеобухватне ревизије требало узети у разматрање с великом пажњом и спроводити је само у случајевима када је јасно да ће бити могуће прибавити довољне, релевантне и поуздане ревизорске доказе, те пружити у фази извјештавања јасне, корисне и правовремене поруке како би се испунили циљеви ревизије учинка, ревизије усклађености и/или финансијске ревизије. Различити елементи би требали бити јасно раздвојени приликом планирања ревизије и у обрасцу План интерне ревизије учинка⁶, тако да су ревизорском тиму јасни различити циљеви ревизије којима ће посветити дужну пажњу у оквиру ревизорског задатка. У случају преклапања између ревизије учинка и других типова ревизије, класификација ревизорског ангажмана треба бити одређена на основу примарне сврхе те ревизије.

1.4 Мандат и циљ ревизије учинка

1.4.1 Циљеви

Ревизија учинка у јавном сектору доприноси побољшању управљања ресурсима и већој одговорности. Да би се то постигло, интерни ревизори који врше ревизију учинка треба да пруже менаџменту највишег нивоа у организацијама независне и објективне информације и увјеравање о квалитету управљања јавним ресурсима и да настоје пружити допринос побољшањима путем давања препорука.

1.4.2 Законски оквир

Законски оквир за ревизију учинка садржан је у Закону о интерној ревизији институција БиХ.⁷ Одредбама Закона које дефинишу мандат интерне ревизије прописано је да ће интерна ревизија оцјењивати, између осталог, испуњавање задатака и постизање дефинисаних циљева организације, као и економичну, ефикасну и ефективну употребу ресурса.

Сходно наведеном, овај Приручник:

- Пружа методолошке смјернице које су потребне да се унаприједи методологија интерне ревизије у институцијама БиХ;
- Представља практичне смјернице за вршење ревизије учинка од стране јединица интерне ревизије у институцијама БиХ;
- Садржи смјернице за спровођење интерне ревизије у дијелу Закона о интерној ревизији институција БиХ који се односи на ревизију учинка;
- Структурисан је да употпуни постојећу регулативу за организовање активности интерне ревизије и обављање ангажмана интерне ревизије;
- Усмјерава интерне ревизоре у обављању ревизије учинка, пружајући информације о:
 - регулаторном и организационом оквиру и
 - кључним концептима ревизије (нпр. ризик, материјалност, ревизорски доказ) и процедурама које су специфичне за активност интерне ревизије (нпр. процјена система финансијског управљања и контроле – ФУК).

⁶ Прилог 3. Приручника.

⁷ Закон о интерној ревизији институција Босне и Херцеговине ("Службени гласник БиХ" бр. 27/08 и 32/12)

2. ПРИСТУП РЕВИЗИЈЕ УЧИНАКА

2.1 Ревизорски приступ

Ревизија учинка треба да пружи информације које се односе на остварени учинак, што значи да, за разлику од ревизије система која се фокусира на контроле и поступке, ревизија учинка треба да процијени учинак ревизорских налаза у смислу економичности, ефективности или ефикасности.

У току спровођења ревизије учинка може се комбиновати један од два приступа наведена у наставку, при чему се нагласак ставља у различитој мјери на један или други приступ, у зависности од специфичних околности ревизије.

Приступ	Фокус
Директна ревизија учинка	<i>Input, output</i> , резултат и учинак
Ревизија контролних система	Адекватност политика и процедура које имплементира руководство институције у сврху промовисања, мониторинга и евалуације учинка.

Приликом спровођења ревизије учинка од изузетне важности је да се исправно одреде ревизорски критеријуми и праг материјалности.

Ревизорски критеријуми су стандарди на основу којих се евалуира стварени учинак, те је неопходно да су исти што објективнији, како би се могућност слободне интерпретације свела на најмању могућу мјеру.

Материјалност се може схватити као релативна важност предмета у контексту ширег оквира (одређене теме), унутар којег се разматра. Приликом оцјењивања материјалности ревизорске теме потребно је узети у разматрање величину њеног учинка, при чему је неопходно оцијенити да ли је активност релативно минорна и да ли би недостаци у том подручју могли утицати на друге активности унутар ревидираног субјекта. У ревизији учинка, материјалност према новчаној вриједности може али не треба да буде примарни критеријум. Приликом дефинисања материјалности, неопходно је да ревизор размотри и шта је друштвено или политички значајно, те да има на уму да овако утврђен аспект материјалности варира током времена и да зависи од перспективе релевантних корисника и одговорних страна.

2.1.1 Директна ревизија учинка

Овај приступ се директно фокусира на постигнути учинак и концентрише се на *input* (уложени ресурси), *output* (постигнућа), резултат и учинак, при чему се полази од претпоставке да задовољавајући ниво постигнутог учинка значи да постоји мали ризик да су присутни озбиљни проблеми у креирању или спровођењу активности или контролних система. Таквим се ревизијама може, на примјер, процијенити да ли су усвојене политике спроведене на одговарајући начин и да ли су постигле жељене резултате, те да ли постоје непожељне финансијске, економске, социјалне или еколошке посљедице предузетих политика.

Директно испитивање учинка је одговарајуће у оним случајевима у којима постоје *одговарајући критеријуми* за мјерење количине, квалитета и трошкова уложених ресурса, *output-а*, резултата и учинка. У случајевима у којима се утврди да је постигнути učinak незадовољавајући, тада се испитују активности и системи контроле у мјери у којој је неопходно како би се идентификовали повезани узроци.

2.1.2 Ревизија контролних система

Циљ овог приступа је да се одреди да ли су субјекти ревизије креирали и провели системе управљања и мониторинга како би се постигла оптимална економичност, ефикасност и ефективност у оквиру датих ограничења. Активности ревизије ће обухватити анализирање, прегледање и тестирање кључних компоненти таквих система. Испитивањем се често настоји утврдити да ли су изабране мјере конзистентне с циљевима и да ли су ти циљеви пренесени у оперативне планове који садрже оперативне циљеве, те да ли се касније вршило мјерење остварења тих циљева.

Такође, овом ревизијом се настоји утврдити да ли контролни системи пружају релевантне, поуздане и правовремене информације о промјенама у финансијским, људским и другим ресурсима, обављању активности (процеса) и постигнутим остварењима које је потребно упоредити с оперативним циљевима на основу индикатора учинка. У случајевима у којима постоје недоследности испитује се да ли се предузимају правовремене и одговарајуће активности (корективне мјере) ради усклађивања оперативног плана, распоређивања ресурса и/или извршавања активности. Овај приступ често обухвата испитивање система евалуације и повезаних информација како би се процијенио њихов квалитет, те како би се налази, закључци и препоруке, који су утврђени у току евалуације, употребили као ревизорски докази у случајевима у којима се сматрају задовољавајућим и релевантним за циљеве ревизије.

Према Међународним стандардима врховних ревизионих институција (ISSAI 300) постоји и приступ оријентисан ка проблему, који испитује, верификује и анализира узроке конкретних проблема или одступања од критеријума. Међутим, у пракси овај приступ више изгледа као потприступ ревизије контролних система, него као потпуно засебан приступ.

2.2 Процес ревизије учинка

Процес ревизије учинка обухвата неколико одвојених али међусобно блиско повезаних процеса. Као и код ревизије система, укупан процес ревизије учинка се састоји од четири главне активности: стратешко и годишње планирање, спровођење појединачне ревизије, извјештавање о резултатима ревизије и праћење провођења препорука, што је приказано на наредној слици. Над сваком од ових активности неопходно је обезбједити контролу квалитета како би се осигурало да се процес одвија на адекватан начин.



Приказ 3: Четири главне активности ревизије учинка

Стратешко и годишње планирање активности интерне ревизије врши се на нивоу јединице интерне ревизије и исто је детаљно обрађено у општем приручнику за интерну ревизију у институцијама БиХ објављеном и/или одобреном од ЦХЈ. Планирање ревизија учинка на трогодишњем и годишњем нивоу врши се на основу процјене ризика, према методологији описаној у наведеном приручнику. Ревизије учинка се, заједно са другим врстама ревизија (ревизије система, ИТ ревизије и др) које су планиране да се спроведу, исказују у стратешком и годишњем плану јединице интерне ревизије на начин описан у приручнику.

Основ за спровођење ревизије учинка чини годишњи план рада јединице интерне ревизије одобрен од стране руководиоца организације. Само у одређеним случајевима ревизије се покрећу и врше на основу Налога за покретање интерне ревизије⁸ (када није усвојен план рада ЈИР или приликом спровођења *ad hoc* ревизија), потписаног од стране руководиоца организације, како је то и наведено у општем приручнику за интерну ревизију који је објављен и/или одобрен од стране ЦХЈ.

⁸ Прилог 1. Приручника.

3. ПЛАНИРАЊЕ ПОЈЕДИНАЧНИХ РЕВИЗИЈА УЧИНКА

Ово поглавље даје приказ корака које је потребно спровести у току планирања појединачне интерне ревизије учинка. Планирање појединачних ревизија представља резултат процеса стратешког и годишњег планирања активности интерне ревизије. Детаљно планирање има посебно важну улогу у ревизијама учинка јер помаже да се утврди да ли је ревизија проводива, што између осталог укључује и процјену да ли постоје ревизорски докази и може ли им ревизор приступити, те да ли се могу утврдити ревизорски критеријуми. Лоше планирање ревизије са собом носи ризик да ревизија неће бити ефикасна и ефективна.

Да би се утврдило да ли је ревизија проводива и да ли ће се њоме остварити очекивана корист, неопходно је да се ревизори детаљно упознају са темом у вези које се обавља ревизорско испитивање, што подразумијева и упознавање са актуелним информацијама о предметном подручју. Као полазне информације користе се подаци на основу којих је донијета одлука о уврштавању предметне ревизије у годишњи план интерне ревизије. Кроз прелиминарни рад се ове информације надограђују и шире, те се утврђује и да ли се ревизија може провести како је предвиђено годишњим планом интерне ревизије, у смислу дефинисаног циља, обима и временског оквира. Информације могу потицати од трећих страна (службени статистички подаци, научне студије, извјештаји релевантних институција и др) или од субјекта над којим се обавља ревизија (планови, извјештаји о раду, разговори са руководством ревидиране институције и др). Обим прелиминарног рада зависи од постојећег знања ревизорског тима везано за подручје у којем се обавља ревизија.

Након што прикупи потребне податке, ревизор документује процес/активности које су предмет ревизије учинка на начин описан у општем приручнику за интерну ревизију.

3.1 Планирање ревизије учинка

Планирање ревизије учинка треба да идентификује на јасан и концизан начин активности ревизије које је потребно извршити, потребне ресурсе и временски оквир, те очекивани учинак ревизије. Планирање ревизије учинка треба да покаже како ће се прикупити и анализирати докази како би се одговорило на питања ревизије, те стога садржи приказ ревизорских процедура које су потребне за прикупљање и анализирање неопходних информација како би се омогућило ревизорима да дођу до валидних закључака.

Фаза спровођења ревизије не може почети све док руководилац јединице интерне ревизије не одобри План интерне ревизије учинка, са којим је претходно упознато руководство ревидираног субјекта и на који је дало своју сагласност, што се констатује записником са састанка. Након што је одобрен План интерне ревизије учинка, формално се распоређују ресурси за ревизорски задатак. Ревизија мора бити осмишљена тако да се може извршити у задатом временском оквиру и са расположивим ресурсима.

Процес планирања ревизије учинка се одвија кроз одређене кораке (активности), током којих се морају размотрити одговарајућа питања, а добијени одговори (резултати) се

уносе у образац План интерне ревизије учинка⁹. У наставку је дат преглед корака, односно питања која је потребно обрадити, како би се осмислио адекватан начин спровођења ревизије учинка у оквиру задатих рокова и расположивих ресурса.

I) Детаљно планирање ревизије;

Како би се осигурао успјешан процес планирања, неопходно је обрадити сљедећа питања:

1. Дефинисање ревизорског питања и потпитања;
2. Одређивање обима ревизије;
3. Утврђивање ревизорских критеријума који ће се користити;
4. Идентификовање потребних ревизорских доказа и извора тих доказа;
5. Одређивање ревизорске методологије која ће се примјењивати;
6. Разматрање потенцијалних ревизорских запажања, препорука и учинка;
7. Одређивање временског распореда и ресурса за спровођење ревизије;
8. Комуникација са субјектом ревизије;



II) Процијенити да ли је развијена довољна основа за ревизију;

На основу добијених одговора на претходно наведена питања, доноси се одлука да ли се на описани начин, те с назначеним ресурсима и у оквиру наведених временских оквира може спровести ревизија и добити одговори на ревизорска питања.



III) Нацрт плана интерне ревизије учинка;

Као резултат прелиминарног рада и планирања сачињава се Нацрт плана интерне ревизије, који треба да на јасан и сажет начин информисе руководство институције са кључним детаљима о ревизији.

Приказ 4 . Планирање ревизије учинка

Кључна питања која се односе на сваки од наведених корака у процесу планирања ревизије описана су детаљно у наставку.

3.1.1 Дефинисање питања ревизије

У току фазе планирања ревизије учинка потребно је дефинисати ревизорска питања на основу идентификованих ризика и резултата анализе проблема. Формулација ревизорских питања је од великог значаја и треба се базирати на рационалним и објективним разматрањима. Уколико се не води рачуна о овом аспект, могу се појавити потешкоће у прикупљању довољних, релевантних и поузданих доказа ревизије на основу којих се даје одговор на питања. Како би се осигурало да су циљеви ревизије повезани са темом, те да су ревизорска питања комплементарна и међусобно искључива, иста се могу приказати као пирамида питања с једним општим ревизорским

⁹ Прилог 3. Приручника.

питањем и ограниченим бројем потпитања којима се усмјерава на тему и јасно идентификује предмет ревизије (нпр. програм, политика или организациона јединица), те аспекте учинка над којима се спроводи ревизија.

Приликом дефинисања ревизорских питања потребно је узети у разматрање следеће:

Релевантност питања	Да ли је тема значајна? Има ли ревизија потенцијално значајан учинак? Да ли је тема важна за руководиоца институције? Да ли постоје ризици за добро финансијско управљање?
Могућност спровођења ревизије	Да ли је могуће одговорити на сва питања ревизије? Да ли је могуће спровести ревизију и доћи до закључака узимајући у обзир доступност неопходних информација, ревизорских методологија, ресурса и ревизорских вјештина? Да ли је одабрано прикладно вријеме за спровођење ревизије?

Фокус ревизорских питања може бити или испитивање контролних система или директно испитивање учинка или комбинација та два аспекта.

■ Ревизија контролних система;

Већина ревизија учинка обухвата испитивање:

- начина на који су осмишљени циљеви програма/пројеката/активности како би се закључило да ли су реални, релевантни и корисни;
- индикатора који се користе, како би се одредило да ли правилно мјере напредак који је постигнут у правцу остварења циљева;
- ИТ система помоћу којих се управља програмима, пројектима и др, како би се одредило да ли ови системи пружају стварне, тачне и кључне податке и информације и како би се процијенило да ли се такви подаци и информације правилно користе;
- основних информација на основу којих се темеље ти подаци како би се одредила њихова поузданост и
- критеријума за одабир пројеката који су кориштени за додјелу ресурса.

■ Директно испитивање учинка;

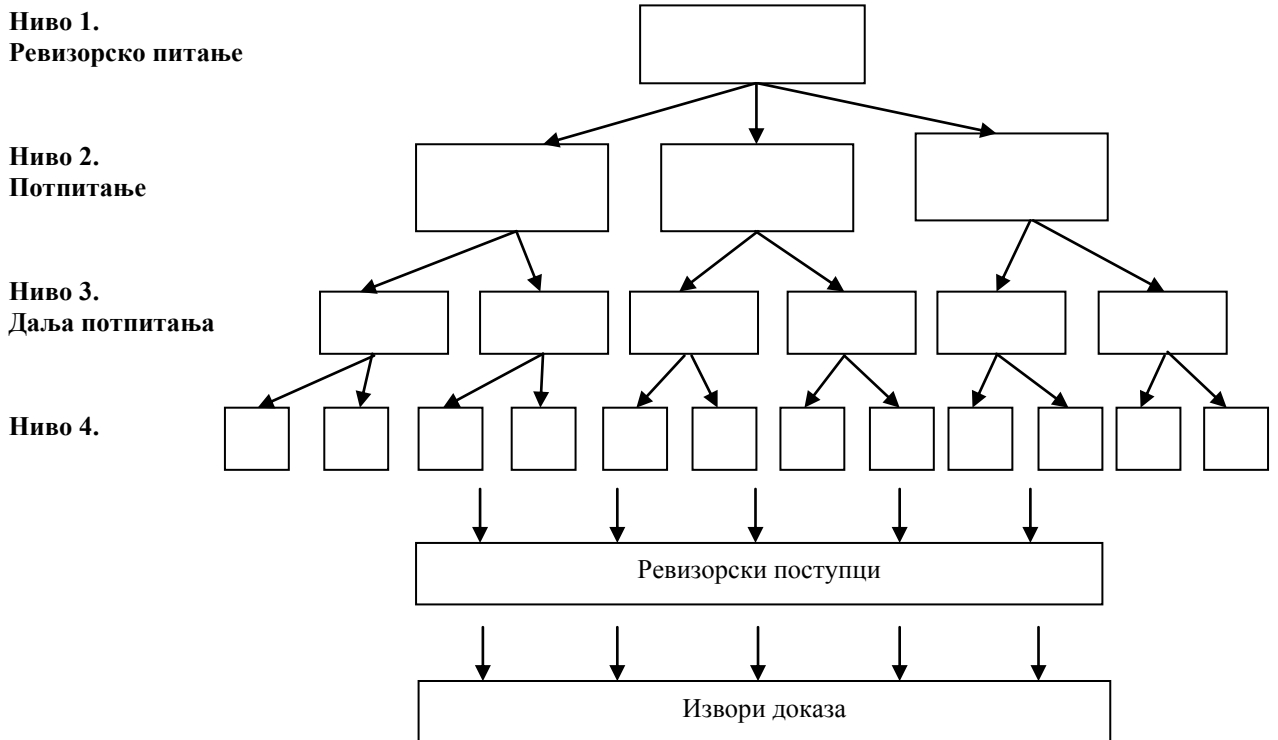
Код ове врсте испитивања питања су усмјерена на постизање циљева субјекта ревизије. Уколико се утврди да су циљеви правилно осмишљени, они представљају основу према којој ће се процијенити учинак субјекта ревизије. На сличан начин уколико се утврди да су индикатори добро осмишљени, они се могу користити за оцјену напретка.

Ревизорско питање се може подијелит на два потпитања, која се затим рашчлањују на даља потпитања. Обично постоје четири таква нивоа, од главног ревизорског питања (ниво 1) до детаљних питања на која се одговара тако што се проводе *посебне ревизорске процедуре* (ниво 4), при чему посљедњи ниво чини *изворе доказа*. Потпитања на сваком нивоу морају се међусобно разликовати (искључивати), али истовремено заједно обухватати главне аспекте питања (заједно свеобухватни) на непосредно вишем нивоу.¹⁰

Рашчлањивањем појединачних ревизорских питања добија се пирамида, што је приказано на наредној слици. Ова метода помаже да се успостави логични и дисциплинирани образац размишљања ревизора и осигурава да се размотре сви аспекти питања или потпитања.

¹⁰ Примјер рашчлањивања ревизорског питања на потпитања дат је у Табели 1.

Начин рашчлањивања главног ревизорског питања дат је у наставку:



Приказ 5. Рашчлањивање ревизорског питања на потпитања методом пирамиде

У табели 1. дат је примјер рашчлањивања ревизорског питања на потпитања методом пирамиде, који је преузет и прилагођен из планирања ревизије учинка о преносу овлаштења.

Табела 1. Примјер рашчлањивања ревизорског питања на потпитања

Ниво 1. Ревизорско питање	Да ли Организација успјешно управља процесом преноса овлаштења?	
Ниво 2.	Ниво 3.	Ниво 4.
1. Да ли су организационе јединице биле добро припремљене за пренос овлаштења управљања?	1.1 Да ли су потребе организационих јединица добро процијењене приликом припреме преноса овлаштења?	1.1.1 Да ли су јасно дефинисани задаци које ће извршавати организационе јединице на које се врши пренос овлаштења? 1.1.2 Да ли је дефиниција задатака конзистентна с повезаним принципима? 1.1.3 Да ли је особље јасно обавијештено о дефиницији и да ли је разумије? 1.1.4 Да ли је урађена анализа постојећих ресурса у организационих јединица прије преноса овлаштења? 1.1.5 Да ли је урађена јасна процјена ресурса који су потребни за обављање будућих активности и постизање циљева организационих јединица након преноса овлаштења?

	1.2 Да ли су током провођења преноса овлаштења пронађена одговарајућа рјешења за потребе организационих јединица?	1.2.1 Да ли су рјешења за потребе организационих јединица пронађена успјешно, правовремено и у оквиру буџета? 1.2.2 Да ли је Организација јасно разматрала питање о томе да ли су пронађена рјешења за потребе (кадровске, обука, смјернице, просторије, ИТ)? 1.2.3 Да ли се наишло на потешкоће приликом проналажења рјешења за потребе и да ли су проблеми ријешени?
2. Да ли је централни одјел био добро припремљен за пренос овлаштења управљања?	2.1 Да ли су потребе централног одјела биле процијењене на одговарајући начин приликом припреме преноса овлаштења?	2.1.1 Да ли су јасно дефинисане кључни задаци мониторинга и подршке у централном одјелу? 2.1.2 Да ли је дефиниција конзистентна с повезаним принципима? 2.1.3 Да ли је особље у централном одјелу и организационим јединицама јасно обавијештено о овоме и да ли разумије? 2.1.4 Да ли је проведена јасна анализа постојећих ресурса у централном одјелу? 2.1.5 Да ли је проведена јасна процјена ресурса који су потребни да би се провеле будуће активности и постигли циљеви централног одјела након преноса овлаштења?
	2.2 Да ли су пронађена одговарајућа рјешења за потребе централног одјела приликом провођења преноса овлаштења?	2.2.1 Да ли су рјешења за потребе централног одјела пронађена успјешно, правовремено и у оквиру буџета? 2.2.2 Да ли је Организација јасно водила рачуна да ли су пронађена рјешења за потребе прије преноса овлаштења? 2.2.3 Да ли се наишло на потешкоће приликом проналажења рјешења за потребе и да ли су проблеми ријешени?
3. Да ли Организација има дјелотворне процедуре за мониторинг учинка преноса овлаштења управљања?	3.1 Да ли се вршио адекватан мониторинг преноса овлаштења након даљег делегирања у организационим јединицама?	3.1.1 Да ли Организација осигурава да се води рачуна о потребама након даљег делегирања и да организационе јединице послују дјелотворно у контексту преноса овлаштења? 3.1.2 Да ли Организација осигурава да се поштују повезани принципи?
	3.2 Да ли се вршио адекватан мониторинг преноса овлаштења након даљег делегирања у централном одјелу?	3.2.1 Да ли Организација осигурава да се води рачуна о потребама централног одјела након даљег делегирања? 3.2.2 Да ли Комисија осигурава да се поштује основни принцип?
	3.3 Да ли се учинковито	3.3.1 Да ли су алати за управљање пројектима кориштени за управљање цјелокупним процесом преноса овлаштења и да ли су се користили на адекватан и учинковит начин?

	управљало пројектима?	3.3.2 Да ли су искуства стечена током првог и другог круга преноса овлаштења примијењена на други и трећи круг? 3.3.3 Да ли је урађена јасна и тачна процјена трошкова преноса овлаштења? 3.3.4 Да ли је процјена упоредива са стварним трошковима? 3.3.5 Да ли се вршио адекватан мониторинг трошкова и да ли се о њима адекватно извјештавало?
--	-----------------------	--

3.1.2 Одређивање обима ревизије

Обимом се утврђују границе ревизије и директно је повезан с питањима ревизије.

Ревизори посебно морају јасно и прецизно дефинисати:

- ШТА је предмет ревизије - програм(и), активност(и) и мјера(е) у оквиру управљања, на основу активности и буџетске ставке које ће бити предмет ревизије;
- КО се ревидира - одјељења министарства и/или други субјекти који ће бити обухваћени ревизијом;
- ГДЈЕ се одвија процес - географски обим ревизије;
- КАДА су се одвијале трансакције - временски период који ће бити обухваћен;

Ревизор треба размотрити разлоге за доношење одлука о утврђивању обима. С обзиром да није ни практично ни ефикасно да се обухвате сви могући аспекти у једној ревизији, природом, обимом и временским оквиром ревизије потребно је обухватити само органичен број важних питања. Та питања се морају односити на аспекте економичности, ефикасности и ефективности главног ревизорског питања, водећи рачуна да су од кључног значаја за постизање резултата предвиђених предметом ревизије, али и да се могу извршити с расположивим ресурсима и стручним искуством. У случају када закони, прописи и други захтјеви за усклађеност који се односе на субјект ревизије потенцијално могу имати значајан утицај на ревизорска питања, ревизију треба осмислити тако да се њоме обухвате и та питања, како би се донијели што потпунији закључци на основу ревизорских питања.

3.1.3 Утврђивање ревизорских критеријума

Ревизорски критеријуми су стандарди на основу којих се упоређује или евалуира стварни утицај (адекватност система и пракси, те економичност, ефикасност и ефективност активности). Они су потребни како би се процијенили постојећи услови и утврдили ревизорски налази (шта јесте у поређењу шта би требало да буде). Важно је да су ревизорски критеријуми објективни како би се могућност за субјективно тумачење свела на минимум.

С обзиром да је генералне концепте економичности, ефикасности и ефективности потребно протумачити у контексту предмета ревизије, ревизорски критеријуми ће се разликовати од једне ревизије учинка до друге, а бира их ревизор и у томе има релативну слободу. Међутим, треба имати на уму да ревизорски критеријуми требају произићи из признатих извора и да требају бити објективни, релевантни, оправдани и оствариви.

Извори ревизорских критеријума одређују колико ће напора бити потребно уложити да би се осигурала прикладност и прихватљивост критеријума:

- Критеријуми који се базирају на законима, прописима или признатим стручним стандардима спадају међу најмање контраверзне. Генерално прихваћени критеријуми се могу преузети из извора као што су струковна удружења, призната тијела, експертизе и академска литература;
- Други главни извори критеријума за ревизије учинка су стандарди, мјере и резултати које је усвојио менаџмент субјекта ревизије;
- У случају да критеријуми нису доступни из горе наведених извора, ревизор се може усмјерити на учинак који је постигнут у упоредивим организацијама, најбољу праксу која је утврђена на основу референтних вриједности или консултација или на стандарде које је израдио ревизор на основу анализе одређене активности.

У случају када је субјект усвојио корисне и конкретне мјере за процјену свог властитог учинка, потребно је извршити детаљан преглед и утврдити да ли су релевантне за ревизију како би се осигурало да су исте разумне и потпуне, те да се могу користити као критеријум.

Уколико менаџмент субјекта ревизије оспорава критеријуме које је израдио ревизор, јер на примјер сами по себи нису довољно јасни, потребно је постићи договор о њиховој релевантности и прихватљивости у мјери у којој је то могуће. Овакав приступ истиче да ревизија не представља пуко тражење недостатака који ће се навести у извјештају.

У случају да није могуће одредити и договорити одговарајуће критеријуме, може се јавити потреба да се поново детаљно размотри ревизорска питања. Уколико и даље постоје неслагања, у ревизорском извјештају потребно је објаснити критеријуме који су кориштени. Ни у којем случају ревизија се не може обавити уз кориштење критеријума који би водили ка пристрасним или обмањујућим резултатима ревизије.

3.1.4 Утврђивање потребних ревизорских доказа и њихових извора

Неопходно је утврдити који су ревизорски докази потребни како би се одговорило на ревизорска питања, те који су то извори из којих ће се такви докази прикупити и да ли су у облику у којем се могу лако прикупити и анализирати.

Докази треба да буду:

- **довољни** како би омогућили да се у цјелости одговори на главно ревизорско питање;
- **релевантни** како би се односили на ревизорско питање које се поставља;
- **поуздани** у смислу њихове непристрасности и увјерљивости;

У случају да постоје недоумице у вези адекватности доказа, потребно је размотрити потенцијални утицај који би немогућност прикупљања доказа уз разумне трошкове имао на ревизију, те да ли је потребно размотрити алтернативне изворе доказа. Уколико постоји висок ризик да неће бити могуће прикупити неопходне доказе, потребно је измијенити ревизорско питање.

3.1.5 Одређивање ревизорске методологије

Ревизије учинка могу се ослонити на велико мноштво метода које се обично користе у друштвеним наукама ради прикупљања и анализирања података, као што су анкете, интервјуи, запажања и писани документи. Приликом одабира ових метода, ревизори се требају водити сврхом ревизије и конкретним питањима на која је потребно дати одговор. Потребно је идентификовати јасне, поуздане и практичне методе с циљем да

се добију довољни, релевантни и поуздани ревизорски докази како би се могло доћи до закључака с разумном сигурношћу.

Различити методолошки приступи могу се примијенити у различитим фазама ревизије и за различите сврхе. Квалитативне технике су посебно корисне у раним фазама ревизије да би се идентификовала значајна питања, развиле прелиминарне идеје и поставиле хипотезе. Ове технике су посебно погодне за комплексне проблеме. Квантитативна анализа, која обухвата испитивање бројчаних података, је један од најснажнијих алата ревизије за доношење закључака утемељених на доказима. Таква анализа даје додатну вриједност раду ревизије јер се овом врстом анализе могу јасно изразити настали трошкови, остварена корист и учинак.

У оквиру добре ревизије учинка обично се комбинују различите методе и технике како би се обухватио што је могуће већи низ података и поткријепили налази из различитих извора, те како би се комбиновали квалитативни и квантитативни подаци. Комбиновање метода и техника је неопходно како би се пружили чврсти докази који ће чинити довољан основ како би се подржали закључци и препоруке интерне ревизије.

3.1.6 Разматрање могућих ревизорских запажања, препорука и учинка

У току фазе планирања важно је размотрити могућа ревизорска запажања и препоруке, те такође могући учинак обима ревизије и формулисаних ревизорских питања. Овим ће, с једне стране, бити омогућено да се утврди да ли је извјесно да ће ревизорска питања у својем постојећем облику довести до конструктивних препорука, а с друге стране биће олакшана и израда нацрта структуре извјештаја у каснијој фази ревизије. Ревизорски тим мора од почетка бити сигуран да се на основу ревизије потенцијално могу пружити корисне препоруке, те се охрабрује да размишља унапријед и води рачуна, у току израде програма ревизије, у којем периоду ће се објавити извјештај. На овај начин ће се лакше одредити вјероватни учинак ревизије и корисност финалног извјештаја.

3.1.7 Одређивање временског распореда и ресурса, те ангажмана надзора и прегледа

Руководилац јединице интерне ревизије мора извршити реалну процјену људских и финансијских ресурса који су потребни за одређену ревизију, те осигурати да ревизорски тим располаже потребним знањем и искуством, а гдје је неопходно предвидјети и потребу за вањским експертима. У јединицама интерне ревизије које имају већи број особља интерне ревизије, потребно је у току планирања ревизије учинка планирати стабилан основни тим ревизије за период трајања ревизије, укључујући сталног вођу тима, замјеника вође тима и одговорног члана. Уколико је то могуће, потребно је размотрити и могућност повећања ефикасности и смањење трајања ревизије кроз укључивање већег броја ревизора у тим.

Потребно је изградити реалан план ревизије у којем су назначени ресурси и одговорности које се односе на сваки главни задатак током цијелог циклуса ревизије. У плану је потребно детаљно приказати количину потребних ресурса, те уколико је потребно и вјештине и стручно знање ревизорског тима у вези с предметом ревизије, те могућу вањску експертизу уколико је потребна. Такође, план треба да садржи детаљан временски распоред за сваку фазу процеса ревизије (укључујући објављивање извјештаја), са извјештајним показатељима који су утврђени за сваку фазу и са нагласком на специфичне рокове тамо гдје су они релевантни.

Потребно је, такође, у фази планирања утврдити значајне ризике за успјешно провођење ревизије и на који начин се овим ризицима може најбоље управљати. Приликом планирања кључних дијелова ревизије, потребно је идентификовати високоризичне дијелови гдје се потешкоће могу вјероватно јавити, што као резултат може имати одгађања или може угрозити квалитет ревизије.

Неопходно је узети у обзир и предвиђена ограничења у погледу доступности ревизора (уколико нпр. могу бити потребни за обављање других ревизорских задатака), као и последице које могу настати због кашњења резултата ревизије и извјештаја. Примјери добре праксе указују да је потребно планирати одређено вријеме и ресурсе за непредвиђене догађаје. У јединицама интерне ревизије које имају већи број интерних ревизора, може се размотрити да ли је корисно убрзати теренски рад кроз ангажовање већег тима, који ће брже прикупити податке, док ће израду нацрта извјештаја и очитовање о чињеницама (посебно расправни поступак) обавити мањи тим.

Провјером оправданости броја планираних ревизорских дана за сваког ревизора, у великој мјери се осигурава изводљивост посла у оквиру предложеног временског распореда. Такође, потребно је успоставити контролу квалитета и одговарајуће механизме у погледу усмјеравања, надзора и прегледа ревизорског рада, те пружања правовремених повратних информација.

3.1.8 Комуникација са субјектом ревизије

Стални дијалог и међусобно разумијевање између ревизора и особља субјекта ревизије је од кључног значаја како би закључци и препоруке који су изнијети у ревизорском извјештају били прихваћени.

Потребно је планирати да се комуникација са особљем субјекта ревизије одвија током цијеле ревизије, како би били стално информисани о напретку ревизије. Уобичајени тренуци када се успоставља контакт са субјектом ревизије и питања о којима треба информисати субјекта ревизије приказани су у следећој табели:

Тренутак контакта	Сврха
Почетак ревизије	Ревизори објашњавају руководству субјекта ревизије разлоге за обављање ревизије, предложена питања, обим, критеријуме и методологију, временски оквир и процедуре рада. Понекад је важно да се експлицитно објасни шта неће бити обухваћено ревизијом, јер ће помоћи да се смање погрешне предоцбе или неутемељена очекивања код субјекта ревизије.
Прије фазе испитивања	Ревизори објашњавају особљу субјекта ревизије сврху ревизије учинка, информације које се могу тражити, састанке које би требало организовати и временски оквир ревизије учинка.
Од почетка до завршетка фазе испитивања	Ревизори разговарају о ревизорским процедурама с особљем субјекта ревизије, пружају им ажуриране информације о напретку и одржавају завршни састанак како би их обавијестили о чињеницама које су уочене.
Изјава о прелиминарним налазима и расправни састанак	Документују се налази до којих се дошло током ревизије и саопштавају се субјекту ревизије (објашњено у поглављу 4).
Завршни састанак	Сврха је осигурати сагласност у погледу налаза ревизије с ревидираним субјектом.

3.1.9 Процјена основе за ревизију учинка

Руководилац јединице интерне ревизије треба детаљно да размотри План интерне ревизије учинка, прије него што исти буде презентован руководству субјекта ревизије, како би се увјерио да су изграђени довољни темељи за предузимање реалне, проведиве ревизије којом се остварује додата вриједност.

Уколико је то могуће, ревизорска питања и ревизорски критеријуми треба да буду саопштени субјекту ревизије и прије него што се презентује План интерне ревизије учинка, а идеално је ако су исти тада и прихваћени.

3.1.10 Обрасци за фазу планирања

У току спровођења припремних активности и планирања појединачне ревизије, ревизор припрема и израђује сљедеће обрасце: Образац ОБ-2 "Изјава о независности",¹¹ Образац ОБ-3 "План интерне ревизије учинка"¹² и Образац ОБ-4 "План прикупљања и анализе података"¹³, док се Образац ОБ-1 "Налог за покретање интерне ревизије учинка"¹⁴ користи само у одређеним ситуацијама (претходно образложено).

Образац ОБ-3 План интерне ревизије учинка садржи потребне податке којим се документује начин спровођења ревизије, која врста истраживачког материјала је неопходна како би се испунио циљ ревизије и добили одговори на ревизорска питања, те како се могу прикупити потребни подаци. На основу припремних активности које спроводи, ревизор добија одговоре на питања: која врста и колико извора информација је потребно, која је основа за одабране изворе информација и којим редом би се требали отворити извори. Одговори на ова питања одређују изворе и врсту информација које ће се прикупити.

Такође, циљ ревизије учинка, заједно са ревизорским питањем и потпитањима, помажу ревизору да одреди најадекватније врсте извора информација (људи, документи или други извори) и како да "отвори" ове изворе (интервју, запажања, упитници и др). Током овог поступка ревизор користи образац ОБ-4 (План прикупљања и анализе података), који је дат у прилогу.

Треба имати у виду да у сврху осигурања поузданости података, а тиме и ревизорских налаза, пожељно је да се користи неколико врста извора за сваки критеријум процјене.

4. ОБАВЉАЊЕ РЕВИЗИЈЕ УЧИНКА – ФАЗА ИСПИТИВАЊА (РАД НА ТЕРЕНУ)

4.1 Увод

Фаза ревизорског испитивања започиње када започиње и рад на ревизији и наставља се све до почетка израде финалног извјештаја. Она стога обухвата спровођење ревизорских процедура за прикупљање и анализу података, евалуацију чињеница у односу на унапријед одређене критеријуме, те припрему и појашњење налаза ревизије.

¹¹ Прилог 2. Приручника.

¹² Прилог 3. Приручника.

¹³ Прилог 4. Приручника.

¹⁴ Прилог 1. Приручника.

Активности испитивања у оквиру ревизије одвијају се на основу одобреног обрасца План интерне ревизије, који је израђен током поступка планирања појединачне ревизије. Одобрени план ревизије ревизор је обавезан у највећој могућој мјери слиједити у погледу посла који је потребно обавити, ресурса, временског распореда и квалитета ревизорског рада. Међутим, уколико током рада ревизор наиђе на потешкоће приликом прикупљања доказа потребно је да са руководиоцем ЈИР размотри могућност спровођења других ревизорских процедура или потребу измјене појединог дијела плана спровођења ревизије. Генерално, увијек се мора имати у виду да организација ревизије треба да испуни захтјеве доброг управљања пројектом.

Од кључног значаја је да ревизори размотре из различитих перспектива активност/процес која је предмет ревизије, као и да задрже непристрасан став према информацијама које се презентују, а да при томе буду отворени за различита мишљења и аргументе. Правилна стручна процјена је посебно потребна приликом оцјене да ли ће квантитет и квалитет доказа омогућити доношење утемељених закључака у погледу ревизорских питања, као и за утврђивање важности ревизорских налаза.

4.2 Достављање довољних, релевантних и поузданих ревизорских доказа

4.2.1 Сврха и приступ фазе испитивања

Сврха фазе испитивања је да се прикупе довољни, релевантни и поуздани докази који ће омогућити ревизору доношење закључака у погледу ревизорских питања, те како би се поткријепиле изјаве наведене у ревизорском извјештају.

Током фазе испитивања спроводе се одређене ревизорске процедуре како би се прикупили и анализирали подаци. Произашли докази или чињенице („шта јесте“) се евалуирају у односу на унапријед утврђене критеријуме ревизије („шта би требало да буде“) с циљем утврђивања ревизорских налаза, при чему се утврђују узроци и посљедице тих налаза. Стога се ревизорски налази састоје од доказа који се упоређују са стандардом (израженим у облику ревизорског питања или критеријума) и анализе тих доказа. Налази се достављају субјекту ревизије од кога се тражи изјашњење на расправном састанку, што се констатује записником, или евентуално достављањем писменог одговора, у којем ће изразити своје слагање или навести разлоге у случају неслагања.

Процес обављања ревизије састоји се од аналитичког и од комуникацијског аспекта. Аналитички процес се дноси на прикупљање, анализу и евалуацију података. Комуникацијски процес започиње у тренутку када се субјекту ревизије презентира предстојећа ревизија (почетни састанак) и наставља се током прикупљања података и процјене различитих налаза, као и аргумената и стајалишта ревидираног субјекта.

4.2.2 Довољност, релевантност и поузданост доказа

Потребно је прикупити довољне, релевантне и поуздане доказе на основу којих се могу извући адекватни закључци у односу на ревизорска питања, те како би се поткријепили налази и закључци ревизије обезбјеђујући да садржај ревизорског извјештаја може поднијети критички преглед. Појмови квантитета (довољност) и квалитета (релевантност и поузданост) у односу на ревизорске доказе морају се заједнички сагледати и постићи њихов оптималан однос, јер су они у обрнуто пропорционалном односу. Стога, висококвалитетни докази могу водити ка смањењу потребе за великом количином доказа, док велика количина доказа понекад може, али не увијек, бити

увјерљива, чак и када појединачни докази нису високог квалитета. У таквим случајевим од кључног значаја је стручна процјена ревизора, јер не постоје прецизне смјернице за мјерење потребног нивоа доказа.

Ревизорски докази су *довољни* ако их има довољно да увјере разумну особу да су налази и закључци ревизије валидни и да су препоруке одговарајуће. Ревизорски докази су *релевантни* ако су јасно и логично повезани са ревизорским питањима, критеријумима и налазима ревизије. Ревизорски докази су *поуздани* ако се исти налази утврде и након поновљених испитивања или када се добију исте информације из других извора.

Иако се могу јавити одређена ограничења у њиховој практичној примјени, неопходно је истаћи да се током процјене квалитета ревизорских доказа мора имати у виду следеће:

- Докази у изворном облику имају предност у односу на фотокопије, факсимиле и др;
- Даје се предност писаним доказима у односу на усмене доказе, мада понекад и писана комуникација, дописи и извјештаји могу бити непотпуни, двосмислени или чак нетачни, док разговори могу пружити боље разумијевање, не само чињеница, већ и неких ограничења и окружења. Ипак, доказе прикупљене кроз разговоре потребно је поткријепити и из других извора;
- Докази прибављени од треће стране су бољи од оних који су прибављени из организације у којој се врши ревизија. Међутим, у ревизијама учинка понекад постоји ограничена могућност употребе потврда од треће стране јер информације могу бити доступне само у субјекту ревизије. Даље, јаке интерне контроле у оквиру организације у којој се врши ревизија могу побољшати квалитет добијених информација;
- Докази који се прикупе директним опажањем и израчунима ревизора имају предност над доказима који се добију индиректним путем.

Приликом процјене квантитета и квалитета ревизорских доказа, ревизор мора размотрити следеће:

Сврха за коју ће се користити доказ	Докази којима се поткрепљују ревизорски налази морају бити вишег стандарда (у смислу квалитета и/или квантитета, што је претходно образложено), него за пропратне информације које су садржане у ревизорском извјештају.
Ниво материјалности у финансијском смислу или важност ревизорских налаза	Генерално, што је виши ниво материјалности у финансијском смислу или важности ревизорских налаза, потребан је и виши стандард доказа.
Степен независности извора доказа	Већа поузданост се може приписати доказима који потичу из независних извора.
Трошак прибављања додатних доказа у односу на могуће користи у смислу давања јаче потпоре налазима и закључцима	У одређеном тренутку ће трошак прибављања додатних доказа бити већи од побољшања увјерљивости укупне количине доказа.
Ризик који се односи на утврђивање нетачних налаза или доношења непотпуних закључака	Што је већи ризик да ће извјештавање о налазима ревизије довести до покретања правних поступака, контраверзи или изненађења, потребан је виши стандард доказа.
Пажњу посвећену прикупљању и анализирању података	Овај аспект укључује и ниво вјештина ревизора у ревидираним подручјима.

У ревизијама учинка важне чињенице често нису појединачне природе, већ обухватају неколико међусобно повезаних чињеница. Приликом процјене квантитета и квалитета доказа, ревизор мора узети у обзир да снага комбинованих чињеница може бити једнако важна, или чак важнија, од снаге појединачних чињеница.

Такође, ревизор се мора увјерити да количина и квалитет доказа своде на минимум ризик од утврђивања непотпуних или неодговарајућих налаза, закључака или препорука. Уколико се кроз процес прикупљања доказа не прибаве довољни, релевантни и поуздани докази, тада се не смију утврђивати ревизорски налази, нити доносити ревизорски закључци.

4.2.3 Извори доказа

Приликом прикупљања доказа потребно је користити различите изворе како би се докази поткријепили, чиме се повећава поузданост ревизорских налаза, те како би се обезбједило да су различита становишта узета у разматрање. Генерално, постоје три извора информација за ревизију учинка:

Извори доказа	Начин кориштења извора
Информације које су директно произвели ревизори	Путем разговора, анкетних упитника, фокус група ¹⁵ , директног увида и опажања. <i>Ревизори могу одредити методе које ће пружити најквалитетније доказе за конкретну ревизију. Међутим, њихове вјештине у осмишљавању и примјени тих метода ће одредити квалитет доказа.</i>
Информације које пружа субјект ревизије	Информације из база података, докумената, досјеа и извјештаја о активностима (нпр. извјештаји ревизије, процјене учинка или <i>ex-post</i> евалуације). <i>Ревизори морају одредити поузданост података који су значајни за ревизорска питања помоћу прегледа и поткрепљујућих информација, те тестирања интерних контрола субјекта ревизије које спроводи над информацијама, укључујући опште и програмске контроле над компјутерски обрађеним подацима.</i>
Информације које пружају треће стране	Информације које су верификовали други или чији је квалитет добро познат, нпр. национални статистички подаци. <i>У којој мјери се такве информације могу користити као ревизорски докази зависи од мјере у којој се може утврдити њихов квалитет, као и од њиховог значаја у односу на ревизорске налазе.</i>

4.2.4 Врсте доказа

Постоје четири врсте доказа, које се могу добити из напријед наведених извора, а то су: физички, документовани, усмени или аналитички докази.

У наредној табели дат је преглед ревизорских процедура које се спроводе приликом прикупљања наведених врста доказа, као и начина на који се исти документују.

¹⁵ Фокус група се може дефинисати као група појединаца изабраних како би се дискутовало о одређеној теми из личног искуства.

Врсте доказа	Ревизорске процедуре за прикупљање доказа	Документација	Напомена (о чему треба водити рачуна приликом прикупљања и документовања доказа)
Физички	Контрола на лицу мјеста или опажање људи, имовине или догађаја.	Забиљешке, фотографије, дијаграми, мапе, нацрти, узорци или аудио-визуелни материјал.	Иако се обично ради о најувјерљивијим доказима, ревизор мора бити свјестан да његово присуство може пореметити оно што се обично дешава, смањујући на тај начин квалитет доказа.
Документовани	Преглед докумената, извјештаја, приручника, стручне литературе, претраживање интернета, анкета које се шаљу путем поште или се врше путем интернета.	Извјештаји о управљању учинком, политике и процедуре, описи система, дописи, уговори, резултати анкета.	Ови докази могу бити у електронском или папирном формату. Међутим, постоји вјероватноћа да нису документоване све корисне информације, те је стога потребно користити и друге приступе.
Усмени	Упитник или разговори с особљем субјекта ревизије или фокус групама које су организовале треће стране, стручни панели.	Сажетак информација добијених путем ових метода.	Усмени докази генерално су важни у ревизијама учинка, јер су информације које су прикупљене на овај начин ажуриране, а могуће је да исте нису доступне из других извора. Међутим, потребно је такве информације поткријепити, а изјаве потврдити уколико ће се користити као докази.
Аналитички	Анализа се спроводи помоћу рачунања, упоређивања, поновне класификације и разматрања.	Сажетак статистичких података, укључујући анализу удјела (резултата и ресурса или пропорције буџета који се троши), регресијску анализу, анализу референтних вриједности и шифрирања.	Такви докази се добијају када се при евалуацији физичких, документованих и усмених доказа примјењује стручна процјена.

4.3 Прикупљање и анализа података

4.3.1 Сврха и приступ прикупљања и анализе података

Иако анализа података у овом процесу хронолошки слиједи прикупљање података, ревизори треба да знају које ће аналитичке технике користити и прије саме израде стратегије за прикупљање података (нпр. када ће користити анкете), како би се избјегла ситуација да се накнадно утврди да се прикупљени подаци не могу анализирати. Аналитичке технике које се примјењују могу бити квантитативне (нпр. анализа трендова, регресиона анализа) или квалитативне (нпр. анализа и тумачење разговора или докумената).

И квантитативни и квалитативни подаци се могу прикупити у различите сврхе, било као дио процеса стицања сазнања како би се боље упознали са предметом ревизије, или како би се процијенио и мјерио учинак или како би се документовале грешке и проблеми који су већ познати (нпр. из фазе планирања).

Карактер прикупљања података се обично мијења како ревизија одмиче. На почетку, нпр. током фазе планирања, ревизор је заинтересован за опште, шире информације, али како ревизија напредује потребни су конкретнији подаци у смислу дефинисаних ревизорских питања.

Прије прикупљања података, потребно је урадити генералну процјену система интерне контроле, укључујући информацијске системе, како би се идентификовали ризици који би могли угрозити интегритет података.

4.3.2 Процес прикупљања података

Прикупљање доказа одвија се кроз процес одлучивања који се понавља, при чему ревизори прибављају податке, испитују њихову потпуност и адекватност, анализирају их, те доносе одлуке да ли су потребни додатни докази.

Методе прикупљања података су разнолике, с једне стране постоје оне којима се пружа цјелокупна слика стања или популације (нпр. анкете), док с друге стране постоје дубинска истраживања малог броја ставки (нпр. студије случаја). Између ове двије крајности постоје и друге методе као што су разговори, прегледи документације и фокус групе. Методе које ће се користити у одређеној ревизији учинка зависиће од предмета ревизије, ревизорских питања која се обрађују, те расположивих ресурса и времена.

Ревизорима се препоручује да користе информатички потпомогнуте ревизорске технике за прикупљање и анализу ревизорских доказа, уколико су створени услови за то и уколико ће њихова употреба повећати ефикасност ревизије.

4.3.3 Прикупљање података и етички аспект

Током обављања ревизије, ревизор може доћи до осјетљивих података. Такве податке је потребно обрађивати на повјерљив начин, уз поштовање прописа о заштити података.

Ревизори требају међусобно размотрити и бити посебно опрезни у погледу ситуација у којима су уочени контролни недостаци, погрешке и необичне трансакције или резултати који указују на незаконите радње или злоупотребе, као што су превара, непримјерено понашање, корупција или друге сличне неправилности. Уколико се деси такав случај, ревизори су обавезни слиједити прописане процедуре којима је регулисан начин поступања у оваквим ситуацијама.

Ревизори требају заузети критички став и задржати професионални скептицизам. Без обзира на претходна позитивна искуства ревизора у погледу поштења и интегритета менаџмента субјекта ревизије, ревизор треба бити свјестан да може постојати могућност појаве неправилности и/или преваре у ревидираном субјекту.

4.3.4 Анализа података

Податке је потребно анализирати како би се објаснило шта је уочено и како би се утврдила повезаност између узрока и посљедице. Ревизори требају имати у виду да

прикупљање података није сврсисходно уколико се ти подаци не могу адекватно анализирати. Стога је потребно планирати довољно времена и ресурса за обављање анализе и процјену резултата. Информатички потпомогнуте ревизорске технике могу у значајној мјери олакшати такве анализе.

Појам „анализа података“ обично се користи да се обухвати шифровање и табеларни приказ података, као и сам процес анализе података. Анализа података, било квантитативна или квалитативна, обухвата разматрање резултата из различитих перспектива или заједно с другим подацима. Приликом квантитативне анализе могу се користити једноставне технике (нпр. бројање учесталости) или софистицираније технике (нпр. анализа трендова, регресиона анализа или анализа варијансе). Квалитативна анализа се може користити за анализу и тумачење разговора или докумената или за утврђивање описних материјала који могу дати одговор на ревизорска питања и користити се у ревизорском извјештају.

Завршна фаза анализе података обухвата комбиновање резултата из различитих врста извора, нпр. комбиновање резултата из анкета са студијама случаја и сл. Не постоји генерална метода како да се то уради, али обично обухвата одмјеравање аргумената и, по потреби, консултације са стручњацима.

4.4 Утврђивање ваљаних ревизорских налаза

4.4.1 Потреба за чврстом основом

Ревизор користи прикупљене информације да би дао објективну процјену стварног учинка у односу на ревизорске критеријуме. У случајевима када учинак не испуњава критеријум, потребно је додатно испитивање како би се добило увјеравање да су ревизорски налази и закључци значајни, правични и добро утемељени.

Прикупљање додатних доказа или дискутовање о том питању са менаџментом субјекта ревизије може бити потребно како би се: утврдило да ли је недостатак изолован случај или представља системски проблем, идентификовао узрок недостатка, одредило да ли проблем може ријешити субјект ревизије или је изван његове контроле, те процијенио његов потенцијални учинак. У већини случајева учинак налаза може бити квантификован, нпр. скуп *input*-и или процеси, непродуктивни објекти, временска одгађања и сл. Међутим, једнако важни су и квалитативни учинци, као што је недовољна контрола, лоше одлуке или недовољна преданост служби, те их стога обавезно треба узети у разматрање.

Потребно је одржавати активни дијалог са субјектом ревизије током цијелог процеса ревизије. Након што се дође до прелиминарних налаза потребно је обавити разговор о истим. Конструктивна дискусија о почетним налазима са субјектом ревизије помаже при одређивању потребне количине и квалитета доказа.

4.4.2 Састављање ревизорских налаза

Ревизорске налазе је потребно приказати унутар јасног и логичног оквира, како би се омогућило лако разумијевање примијењених ревизорских критеријума и чињеница које су утврђене на основу доказа, као и анализе природе, значаја и узрока проблема коју је провео ревизор, или евентуално учинка који је бољи од очекиваног. Такође, учинак је потребно размотрити у погледу економичности, ефективности и/или ефикасности, јер се тиме пружа основ за доказивање потребе за корективним дјеловањем.

Приликом исказивања ревизорских налаза, ревизор мора процијенити, на основу поузданости и увјерљивости доказа, "степен учесталости" ревизорских налаза. Процјена се мора јасно одражавати у формулацији налаза, при чему се употребљавају описни изрази (нпр. генерално, често).

Ревизија учинка се треба фокусирати на пружање уравнотеженог погледа на тему, тако што ће презентовати не само недостатке већ, када је примјерено, указати и на добре праксе. Генерално, нагласак је да се формулишу ревизорски налази на конструктиван и уравнотежен начин.

Такође, ревизор треба да утврди колико је менаџмент субјекта ревизије упознат са проблемом и да ли су већ предузели корективне радње, а исто је потребно евидентирати и узети у обзир приликом припреме извјештаја.

4.4.3 Образац за прикупљање и анализу података

У прилогу Приручника налази се Образац ОБ-5 "Матрица података"¹⁶ који се користи приликом обраде прикупљених података и формулисања релевантних закључака, као одговора на ревизорска питања.

Као што је раније и образложено, прикупљени подаци сами по себи нису резултат. Ревизор мора да обради податке, било да је ријеч о квантитативним или квалитативним подацима, како би добио одговоре на ревизорска питања, а што подразумијева процјену добијених података (стварног стања) у односу на утврђене ревизорске критеријуме. Треба имати на уму да поузданост и валидност цјелокупне ревизије зависи од овог корака.

Матрица се попуњава на начин да се у одговарајуће колоне уносе подаци добијени из појединих извора, према одређеном аспектима ревизорског критеријума (економичност, ефикасност и ефективност), те даље према припадајућим поткритеријумима. Кориштење ове матрице омогућава ревизору, а и сваком другом лицу које накнадно разматра резултате ревизије, да лако сагледа чињенице, критеријуме и налазе.

Технике и методе које се користе приликом анализе требају бити подударне са ревизорским критеријумима (ЗЕ) који се примјењују у конкретној ревизији. Напомињемо да се у фази планирања ревизије и развијања обрасца План интерне ревизије учинка наводе методе и технике анализе које ће бити кориштене, те шта ће све бити потребно у ту сврху. Ревизор мора имати на уму питање: "Како ће бити обрађени подаци након што се прикупе?", како би се избјегло прикупљање бескорисних података. Такође и у фази планирања ревизор се може користити обрасцем Матрица података.

4.5 Саопштавање ревизорских налаза

Комуникацијски процес између ревизора и субјекта ревизије почиње у фази планирања ревизије и наставља се током цијелог процеса ревизије у виду конструктивне интеракције током процјене различитих налаза, аргумената и стајалишта. Ревизор мора упознати субјекта ревизије с прелиминарним налазима како би утврдио и верификовао да ли су корективне радње већ предузете, те уколико јесу, исте се узимају у обзир

¹⁶ Прилог 5. Приручника.

приликом израде извјештаја. Саопштавање прелиминарних налаза, што укључује саопштавање: критеријума, чињеница и самих налаза такође, омогућава и добијање потврде да су чињенице и налази тачни. Таква потврда може послужити као додатни ревизорски доказ или може пружити информације које нису биле доступне или јасне током прикупљања података. Прелиминарни налази треба да буду процијењени у односу на одговоре и аргументе субјекта ревизије. Резултати те комуникације и потврде се документују као дио процеса ревизије.

У правилу, након овог процеса више не би требало бити неслагања у вези са чињеничним садржајем. Ипак, питања која би евентуално могла бити предмет поновног разматрања на завршном састанку са субјектом ревизије требају бити пажљиво идентификована и анализирана. Такође, различита стајалишта изражена у погледу ревизорских критеријума који су примијењени или у погледу извршене анализе, морају се пажљиво размотрити, а финални ревизорски налази морају увијек садржавати разлоге зашто аргументи субјекта ревизије нису прихваћени. Финални извјештај треба да обухвати само оне налазе који су саопштени субјекту ревизије.

4.6 Давање препорука

Након формулације налаза, ревизор треба да утврди препоруке које ће водити руководство институција ка проналажењу рјешења за отклањање уочених недостатака и унапређење пословања. Приликом давања препорука, ревизор треба имати у виду начела и појашњења која су дата у општем приручнику за интерну ревизију.

У прилогу је дат образац који даје детаљан преглед утврђених налаза и датих препорука, а који се користи и током завршног састанка ради евидентирања да ли су налази и препоруке прихваћени од стране ревидираног субјекта, те даје и преглед степена важности реализације препоруке - Образац ОБ – 6 Ревизорски налази и препоруке¹⁷.

4.7 Документовање ревизије

4.7.1 Сврха и приступ

Водеће начело за документовање ревизорских доказа је да ревизорска документација треба омогућити искусном ревизору, који није претходно био повезан с том ревизијом, да утврди и разумије доказе који поткрепљују налазе и закључке ревизора. Све активности ревизије треба да буду документоване у ревизорском досјеу.

Правилно документовање доказа је од кључног значаја и треба бити окончано прије него што се од ревидираног субјекта затражи читавање о ревизорским налазима, чиме се осигурава да су ревизорски налази утемељени на доказима. Ревизорска документација и радни материјали треба да садрже информације о приступу и предузетим активностима у сврху добијања одговора на ревизорска питања, те морају бити логично структурисани како би се омогућио директан приступ ревизорским доказима. Ревизорска документација не би требала садржавати ирелевантна или непотребна документа.

Квалитетна документација ревизорских доказа осигурава следеће:

¹⁷ Прилог 6. Приручника.

- да постоји одбрањива основа за ревизорске налазе и нацрт финалног извјештаја, што је посебно важно током поступка разматрања налаза са ревидираним субјектом;
- да се ревизорски налази, закључци и препоруке могу образложити;
- да постоји одговарајућа основа за контролу квалитета, како током ревизије (надзорни прегледи), тако и током накнадних прегледа (осигурање квалитета кроз периодичне интерне оцјене, колегијални преглед - енгл. *peer review*, екстерне оцјене).

Ревизор мора припремити записнике са свих састанака са особљем субјекта ревизије на које се планира позвати у сврху навођења доказа. Ревизор је тај који процјењује да ли ће бити потребно да записник с одређеног састанка потпише субјект ревизије, како би се побољшао квалитет доказа, те који ниво детаља ће се евидентирати. У већини случајева довољна је једна забиљешка у којој су сажете кључне тачке са неколико састанака. Међутим, препоручује се да ревизор на почетку ревизије обавијести субјекта ревизије да се евиденције с одређених састанака могу користити као ревизорски доказ и да ће у таквим случајевима бити неопходно да субјект ревизије одобри записник.

4.7.2 Референце (упућивање) у ревизорској документацији

С обзиром да већина ревизија учинка производи мноштво доказа у папирном формату, од великог значаја је добра класификација и организација документације, тј. да се успостави систем упућивања на документе који омогућавају повезивање урађеног посла са налазима који су из њега произашли. Потребно је да постоји једноставан траг доказа. Кључни дио тог трага су унакрсне референце - унакрсно повезивање ревизорских налаза са доказима, а што је неопходно урадити прије него што се документација достави на преглед/одобрење вођи ревизорског тима/руководиоцу ЈИР.

Поред референци, корисно је да се ревизорска документација допуни и са кратким сажетком који објашњава ревизорску методологију која је примјењена, природу и обим прикупљених доказа, те анализе којима су били подвргнути докази. Овај сажетак може бити у облику матрице састављене за сваки главни налаз.

Кључни документи требају бити евидентирани и садржавати референце (везе) са другим документима, укључујући главне одлуке које утичу на рад ревизије и њено управљање, кључну кореспонденцију и другу кореспонденцију са субјектом ревизије, главне дијелове доказа, њихове изворе и проведене анализе, те доказе о надзорним прегледима.

4.8 Управљање ревизијом и ангажмани контроле квалитета

4.8.1 Управљање ревизијом, укључујући надзор и преглед

Руководилац јединице интерне ревизије обавезан је да осигура:

- да се рад на ревизији надзире на одговарајући начин,
- да је рад на ревизији адекватног квалитета и да се адекватно документује,
- да се врши мониторинг напретка у односу на временски распоред и алоциране ресурсе и
- да се предузимају корективне радње када су потребне.

Од кључног је значаја да су ревизори упознати са евентуално промијењеним околностима (нпр. нови закони, предложене важне реформе), како би критички поново

процијенили релевантност ревизије, ваљаност ревизорског приступа и у одређеним околностима корист од настављања с ревизијом.

Надзор укључује надзирање рада особља које је задужено да спроведе ревизију, како би се обезбједило да се поштује прописана методологија рада, оствари циљ ревизије и добију одговори на ревизорска питања. Елементи надзора обухватају и пружање потребних смјерница ревизорима, информисаност о важним проблемима који се јављају, те преглед извршеног рада. Када се надзире рад искуснијих ревизора обично су довољне само оквирне смјернице, док када ревизију врши мање искусно особље, потребно је детаљно прецизирати ревизорске процедуре које се морају обавити, те технике за прикупљање и анализу података.

Мониторинг подразумијева праћење напретка ревизије, који је потребно вршити континуирано како би се обезбједило да се ревизија заврши у оквиру планираног времена и са додијељеним ресурсима. Руководилац јединице интерне ревизије врши мониторинг и на детаљном нивоу, по фазама и активностима у току процеса ревизије.

Корективне радње се предузимају када се током надзора и/или мониторинга утврди да се активности на спровођењу ревизије не одвијају довољно квалитетно и у складу са прописаном методологијом рада, или када постоји ризик да ревизија неће бити завршена у складу са успостављеним роковима и додијељеним ресурсима.

5. ИЗВЈЕШТАВАЊЕ

5.1 Увод

У општем приручнику за интерну ревизију је дато детаљно појашњење начина извјештавања којег су дужни придржавати се интерни ревизори приликом спровођења ревизије учинка, а исти обухвата: израду нацрта извјештаја, достављање нацрта извјештаја руководству институције, разматрање налаза и препорука на завршном састанку, те сачињавање коначног извјештаја који се, заједно са попуњеним планом активности од стране ревидираног субјекта, доставља руководиоцу институције.

Ревизорски извјештај је крајњи производ цјелокупног процеса ревизије. Добро осмишљена и проведена ревизија пружа основу за квалитетан извјештај, док насупрот томе не може се очекивати да ће ревизија лошег квалитета довести до сачињавања квалитетног извјештаја.

5.2 Квалитет извјештаја

На основу Међународних стандарда врховних ревизионих институција и смјерница за ревизију учинка, као и смјерница за састављање извјештаја о ревизији, извјештаји требају бити објективни, потпуни, јасни, увјерљиви, релевантни, тачни, конструктивни и концизни. Потребно је успоставити дјелотворан систем контроле квалитета који ће обезбједити да се извјештаји одликују квалитетима наведеним даље у тексту.

Објективност

Ревизорски извјештаји требају бити писани из независног, непристрасног угла при чему се стварни учинак процјењује на основу објективних и по могућности усаглашених критеријума. Извјештај треба бити уравнотеженог садржаја и неутралног тона,

правичан, да не наводи на погрешне закључке, те са резултатима ревизије који су стављени у одговарајући контекст. Објективни извјештаји изражавају и позитивне аспекте учинка приказујући шта је стварно утврђено, а при томе не наглашавају, нити преувеличавају недостатке учинка. Тумачења се морају базирати на увиду и разумијевању чињеница и услова. Овим се повећава вјероватноћа да ће субјект ревизије прихватити извјештај.

Потпуност

Подразумијева да извјештај мора садржавати све информације и аргументе који су потребни да се одговори на ревизорска питања и да се адекватно и исправно презентује тема и постојећи услови о којима се извјештава. Однос између ревизорских питања, критеријума, запажања и закључака треба да слиједи одређену логику која олакшава разумијевање, с јасном везом између налаза, закључака и препорука.

Јасноћа

Јасноћа подразумијева да се извјештај може лако читати и разумјети, да се у њему користи колико год је то могуће директан језик без техничких израза, да садржи објашњења акронима и техничких израза који се сматрају неопходним и да се избјегава двосмисленост. Главне поруке треба да буду јасне, релевантне и препознатљиве („јасноћа поруке“), те да нису подложне погрешним тумачењима.

Логичка организација материјала, те тачност у изношењу чињеница и извођењу закључака су од кључног значаја за јасноћу и разумијевање. Ефективна употреба наслова и поднаслова чине извјештај лакшим за читање и разумијевање. Визуелна помагала, као што су слике, графикони, дијаграми и мапе, могу се користити за илустрацију и сажетак комплексног материјала. Добро изабрани примјери, такође, помажу да се појасни текст извјештаја.

Увјерљивост

Императив је да резултати ревизије садрже закључке у погледу наведених ревизорских питања. Сходно томе, запажања требају бити презентована на увјерљив начин и поткријељена довољним информацијама и објашњењима, како би читалац разумио омјер и значај ових запажања. Закључци и препоруке морају логички произићи из предочених чињеница и аргумента. Дате информације морају увјерити читаоца у ваљаност налаза, оправданост закључака и у користи од провођења препорука.

Један од приступа за изношење логичког, увјерљивог аргумента је употреба индуктивне логике (од појединачних ка општем закључку). На тај начин се и налази повезују с препорукама, тако што се поставља питање зашто се препорука даје, као нпр:

Препорука		Повезани налази
Потребна су нам појачана и непропусна прозорска стакла	ЗАШТО?	▪Бука улази у канцеларију када су прозори затворени; ▪Вјетар улази у канцеларију када су прозори затворени; ▪Дим улази у канцеларију када су прозори затворени;

Релевантност

Садржај извјештаја се мора заснивати на ревизорским питањима, мора бити значајан, од интереса за кориснике извјештаја и мора пружити додатну вриједност (нпр. тако што ће дати нове и корисне информације у вези предмета ревизије како би се дошло до

бољих рјешења). Важан аспект релевантности је правовременост. Ревизорски извјештај треба да пружи правовремено релевантне и ажуриране информације како би одговорио на потребе корисника, те како би пружио максималну корист и допринос промјенама. Сходно томе, ревизори морају планирати правовремено објављивање извјештаја и проводити ревизију имајући то на уму.

Тачност

Докази који су презентовани требају бити истинити, а сви налази коректно приказани. Ово је неопходно како би се читаоци увјерили да је вјеродостојно и увјерљиво оно о чему се извјештава, будући да један нетачан навод у извјештају може бацити сумњу на ваљаност и вјеродостојност цијелог извјештаја и одвратити пажњу од суштине. Поред тога, нетачни наводи могу довести у питање и кредибилитет саме организације и смањити учинак њихових извјештаја.

Конструктивност

Извјештај треба да помогне менаџменту да превлада и избјегне проблеме у будућности, тако што ће јасно навести ко је одговоран за недостатке који су идентификовани и дати практичне препоруке за побољшање. Није примјерено критиковати менаџмент за она питања која су изван његове контроле. Уравнотеженим извјештајима у којима се одаје признање позитивним аспектима учинка могу се повећати изгледе да ће субјект ревизије прихватити извјештај.

Концизност

Извјештај не би требао бити дужи него што је потребно да би се њиме пренијеле и поткријепиле поруке. Небитни подаци и налази који нису значајни могу одвратити пажњу са праве поруке, те збунити корисника или скренути његову пажњу. Извјештаји који су сажети онолико колико то предмет допушта имају већи изглед за постизање већег учинка.

5.3 Израда ревизорског извјештаја

5.3.1 Приступ за писање извјештаја

Ревизорски извјештај није запис свих ревизорских налаза, већ томе служе ревизорски досјеи, у електронском и у папирном формату. Извјештај мора да садржи значајна и релевантна запажања и закључке, с јасном везом између њих. Ово су неопходни предуслови, које треба имати у виду, како би се извјештај написао на јасан начин, с фокусом на главне поруке и да садржајно прати форму ревизорских питања.

Такође, треба имати на уму да је писање процес који се понавља, што значи да се нацрт извјештаја мора прегледати како би се извршиле промјене и побољшања.

Ревизор припрема прелиминарна запажања, те уколико су изнесене аргументоване примједбе од стране ревидираног субјекта врши потребне измјене. Нацрт прелиминарних налаза треба бити пропраћен документом који садржи референцу за сваки налаз са одговарајућим ревизорским доказом. Такав документ помаже ревизорима као потврда да сви налази директно произлазе из ревизорских доказа. Потребан је и за припрему за расправни састанак са субјектом ревизије.

5.3.2 Структура и облик ревизорског извјештаја

Кључна поглавља за сваки извјештај о ревизији учинка су: резиме који садржи главне налазе и препоруке, те главни дио извјештаја са детаљним налазима. Извјештај може садржавати и додатке (релевантна изворна документа). У табеларном прегледу дато је појашњење за свако од наведених поглавља у погледу његове циљне групе (читаоца), сврхе и садржаја.

Поглавља		Циљна група	Сврха	Садржај
I) Резиме	Циљ и обим ревизије, главна ревизорска питања и генерални закључак	Руководство организације изван оперативног нивоа;	Пружити довољно информација руководству организације како би могли донијети исправну одлуку о томе у којој мјери ће бити укључени.	Сажетак самог извјештаја, циљ и обим ревизије, главна ревизорска питања и генерални закључак до којег је дошао ревизор.
	Главни налази и препоруке	Руководиоци који су одговорни да одговоре на ревизорски извјештај (доставе попуњен план активности и осигурају његово спровођење);	Да се омогући увид у основу за ревизорске препоруке и преглед препорука. Такође, да се омогући оним читаоцима који желе да сазнају више да добију увид у главне појединости извјештаја, без читања детаљних налаза.	Препоруке и налази који их поткрепљују. Препоруке треба да буду као што су и написане у главном дијелу извјештаја. Налази треба да буду концизни сажетак налаза датих у главном дијелу извјештаја.
II) Главни дио извјештаја: - Увод, - Опис ревизије, - Генерални закључак и - Пододјелци који садрже детаљне налазе и препоруке.		Особље на оперативном нивоу, одговорно за предузимање корективних активности у вези налаза;	Довољно материјала да се у потпуности схвате резултати ревизије.	У уводу се описује подручје у којем се обавља ревизија, односно предмет ревизије и разлози за обављање ревизије. Опис ревизије садржи информације о обиму ревизије, ревизорским питањима, критеријумима, методологији и приступу. Генерални закључак, заједно са детаљним налазима и препорукама, треба да пружи снажно упориште за оправданост спровођења сваке од препорука.
III) Додаци;		Особље на оперативном нивоу, одговорно за предузимање корективних активности у вези налаза;	Информације које нису од кључног значаја за разумијевање извјештаја али додатно поткрепљују налазе.	Детаљна анализа како би се поткријепили налази, релевантни екстерни документи, документи који могу пружити даље упориште у погледу садржаја извјештаја и др. Додаци се стављају на располагање релевантном особљу (приликом испитивање налаза, спровођења препорука).

У првом поглављу извјештаја (*Резиме који садржи главне налазе и препоруке*) укратко се наводи: циљ и обим ревизије, ревизорско питање, главни налази до којих је ревизор дошао на основу спроведене ревизије и препоруке за унапређење економичности, ефективности и ефикасности ревидираног подручја. Ово је најчитанији дио извјештаја, те се преко њега читалац треба упознати са важношћу ревизорских питања и повезаних одговора. Нагласак мора бити на главним закључцима ревизије и на кратком приказу препорука. У ту сврху треба садржавати кратке изразе као што су: "Циљ ревизије био је.....", "Ревизијом је обухваћен период.....", "Ревизијом се испитивало.....", "Ревизијом је утврђено.....", "У оквиру ревизије препоручује се.....". Текст овог поглавља не би требао бити предугачак.

Главни дио извјештаја треба да садржи сљедеће одјељке:

- **Увод** – треба са садржи кратак опис активности подручја пословања које се ревидира, као што је: циљ процеса/активности, главни прописи, буџет, учинци, главни процеси/активности и организационе јединице, те краће образложење разлога за обављање ревизије. Увод би, такође, требао пружити читаоцу и опис извјештаја, уз презентовање мапе преосталог дијела извјештаја. Увод не би требао бити претјерано дугачак и детаљан, нити би требао садржавати ревизорска запажања.
- **Опис ревизије** – по одјељцима (Обим ревизије, Критеријуми, Ревизорски приступ и методологија) потребно је на сажет начин, без непотребних описа навести: предмет ревизије, ревизорска питања на која се тражи одговор, ресурсе и временски оквир, критеријуме, методологију, ревизорски приступ и изворе података. Уколико је потребно, детаљније информације се могу навести у прилозима. У овом одјељку нагласак се мора ставити на оно што се ревизијом настојало постићи, а не само на оно што је обављено.

Било која евентуална ограничења у погледу дјелокруга рада ревизора и разлози за то требају бити наведени у овом дијелу. Ограничење у погледу дјелокруга се може јавити, на примјер, када ревизор не може да изврши ревизију главних организационих одјела или система или не може да проведе ревизорске поступке услед фактора који су изван контроле ревизора. Дјелокруг ревизије може, такође, бити лимитиран и немогућношћу да се утврде одговарајући критеријуми. Ревизор би требао узети у разматрање да ли је примјерено коментарисати у извјештају импликације непостојања одговарајућих критеријума за активност над којом се врши ревизија;

- **Генерални закључак** – констатује се да ли се активност одвија добро и који су докази навели ревизора да донесе одређени закључак. Закључак се саставља имајући на уму ревизорски циљ и одговоре на ревизорска питања, те не би требао служити тек за сажето препричавање запажања;
- **Пододјељци који садрже детаљне налазе ревизије и препоруке** – сваки одјељак треба да пружи детаље о ономе што би представљало добар учинак и шта је ревизија утврдила, што осигурава да се успостави кредибилитет налаза и закључака до којих је дошао ревизор. Запажања (налазе и доказе) и закључке треба што је више могуће обликовати на основу ревизорских питања јер она одређују на шта је фокусирана ревизија. Овим се читалац подсећа на сврху ревизије како би имао реална очекивања од извјештаја и схватио резултате ревизије у правом контексту.

Приликом изношења ревизорских запажања читаоцу треба омогућити да јасно сагледа: критеријуме ревизије, шта се испитивало и зашто, чињенице (затечено стање, узрок и посљедице), те шта налази значе, укључујући и учинак. Такође, треба

извијестити и о позитивним аспектима учинка, уколико су исти остварени.

На основу процјене запажања, што укључује и процјену посљедица свих недостатака утврђених током фазе испитивања, ревизор извлачи закључке и даје стручно ревизорско мишљење. О чему све је потребно водити рачуна током овог процеса детаљно је образложено у општем приручнику за интерне ревизоре у институцијама БиХ објављеном и/или одобреном од стране ЦХЈ.

Ако је у ревизорским запажањима истакнуто да постоји потенцијал за знатно побољшање пословања и успјешности, закључак сваког пододјелјка треба садржавати препоруке у погледу промјена које се могу увести како би се уклонили озбиљни недостаци наведени у извјештају. У случајевима када су већ предузете корективне мјере, препоручује се да се то и истакне.

Препоруке се износе само када је ревизијом утврђено да постоје спроводива рјешења за препознате недостатке. У препорукама се морају навести главни елементи тражених промјена. Препоруке морају произићи из повезаног закључка, те у њима мора бити јасно да се могу идентификовати носиоци активности за поступање по препорукама. У препорукама се указује шта је потребно кориговати, али оне не садрже детаљне проведбене планове за чије састављање су задужени руководиоци надлежних организационих јединица.

Препоруке ревизије се обично наводе на крају пододјелјка, у посебним пасусима којима ће претходити поднаслов "*преорука*".

На крају извјештаја се обавезно уноси израз захвалности руководству због помоћи и сарадње.

Извјештај је неопходно више пута прочитати прије достављања руководству ревидиране организације, како би се процијенило да ли је исти јасан, праведан, уравнотежен, поткријепљен доказима и да ли су вјерно приказани резултати ревизије, те како би се утврдило да ли је учинак ревидираног субјекта смјештен у прави контекст.

5.4. Праћење реализације препорука

Праћење и евалуација предузетих корективних активности, укључујући и утврђивање да ли су постигнути жељени резултати, саставни је дио процеса ревизије учинка. Ове активности интерне ревизије спроводе се не касније од 6 мјесеци након што је извјештај о ревизији издат, у складу са Законом о интерној ревизији институција БиХ, општим приручником за интерну ревизију у институцијама БиХ објављеним и/или одобреним од стране ЦХЈ и INTOSAI стандардима¹⁸.

Руководилац јединице интерне ревизије одговоран је за адекватно и правовремено планирање накнадних ревизија учинка (у стратешком и годишњем плану), при чему се као полазна основа користи акциони план спровођења препорука (план активности/преглед препорука) који је саставни дио ревизорског извјештаја. Праћење реализације препорука одвија се кроз прибављање усмених информација, достављање упитника и прибављање информација у писаној форми, накнадне прегледе и накнаду ревизију. О резултатима таквог праћења обавезно се сачињава извјештај који се доставља руководиоцу организације.

¹⁸ ISSAI 300

Праћење реализације извјештаја интерне ревизије доприноси повећању вјероватноће провођења самих препорука, али и бољем разумијевању додате вриједности коју ревизија учинка ствара.

6. ПРИЛОЗИ

У прилогу Приручника дати су обрасци који се користе у току спровођења интерне ревизије учинка у институцијама БиХ, а то су:

- Образац ОБ-1 Налог за покретање интерне ревизије учинка (Прилог 1),
- Образац ОБ-2 Изјава о независности (Прилог 2),
- Образац ОБ-3 План интерне ревизије учинка (Прилог 3),
- Образац ОБ-4 План прикупљања и анализе података (Прилог 4),
- Образац ОБ-5 Матрица података (Прилог 5),
- Образац ОБ-6 Ревизорски налази и препоруке (Прилог 6),
- Образац ОБ-7 План активности/преглед препорука (Прилог 7) и
- Образац ОБ-8 Преглед ревизије (Прилог 8).