

ISSAI 400 - Osnovni principi revizije usklađenosti

12.11.2014 | Zakoni i akta

ISSAI 400-Osnovni principi revizije usklađenosti

UVOD

1. Profesionalni standardi i smjernice neophodni su za vjerodostojnost, kvalitet i profesionalnost revizije u javnom sektoru. Međunarodni standardi vrhovnih revizionih institucija (ISSAI-a), koje razvija Međunarodna organizacija vrhovnih revizionih institucija (INTOSAI), zamišljeni su radi promovisanja nezavisne i efektivne revizije djelatnosti i pomoći članicama INTOSAI-a u razvoju vlastitog profesionalnog pristupa u skladu s njihovim mandatom, kao i s domaćim zakonima i propisima.

2. ISSAI 100 – Osnovni principi revizije u javnom sektoru je standard u kojem se daje opći prikaz osnovnih principa revizije u javnom sektoru i pobliže se utvrđuje mjerodavnost ISSAI-a. ISSAI 400 – Osnovni principi revizije usklađenosti je standard koji se nadovezuje na osnovne principe iz ISSAI-a 100 te ih dodatno razrađuje kako bi se uklopili u poseban kontekst revizije usklađenosti. ISSAI 400 bi se trebao iščitavati i tumačiti u vezi sa ISSAI-em 100, koji se primjenjuje i na reviziju usklađenosti.

3. Stoga ISSAI 400 služi kao osnova za standarde obavljanja revizije usklađenosti prema ISSAI-ma. U ovom su dokumentu sadržane detaljne informacije o sljedećem:

- Svrha i mjerodavnost ISSAI-a vezanih uz reviziju usklađenosti
- Okvir za obavljanje revizije usklađenosti i različiti načini njenog provođenja
- Elementi revizije usklađenosti
- Principi revizije usklađenosti

SVRHA I MJERODAVNOST OSNOVNIH PRINCIPA REVIZIJE USKLAĐENOSTI

4. Svrha ISSAI-a vezanih uz reviziju usklađenosti^[1] je ponuditi sveobuhvatan skup principa, standarda i smjernica za reviziju usklađenosti predmetne problematike, i to kako u kvalitativnom tako i u kvantitativnom smislu, a koja se po svom obimu uveliko razlikuje od jednog slučaja do drugog i koju je moguće obaviti primjenom čitavog niza revizionih pristupa i oblika izvještavanja.

5. ISSAI 400 služi VRI-ima kao osnova za usvajanje i razvoj standarda i smjernica za reviziju usklađenosti. Principi iz ISSAI-a 400 mogu se koristiti na tri načina:

- kao osnova za razvoj standarda;
- kao osnova za usvajanje usklađenih domaćih standarda; ili
- kao osnova za usvajanje Smjernica za reviziju usklađenosti kao mjerodavnih standarda.

6 U svojim izvještajima o reviziji, bilo da se radi o revizorskom izvještaju ili drugim oblicima izvještavanja, VRI-i bi se na Osnovne principe revizije usklađenosti trebali pozivati jedino ako su standardi koje su razvili ili usvojili u potpunosti usaglašeni sa svim bitnim principima iz ISSAI-a 400. Ovi principi ni na koji način nemaju prevagu nad domaćim zakonima, propisima ili utvrđenim mandatom VRI-a.

7. Kako su Smjernice za reviziju usklađenosti (ISSAI-i 4000-4999) razvijene na način da se u njima ogleda najbolja praksa, bilo bi uputno kada bi ih VRI-i nastojali u cijelosti usvojiti kao svoje mjerodavne standarde. INTOSAI uvažava činjenicu da će u određenim okolnostima to možda biti nemoguće uslijed odsutnosti osnovnih administrativnih mehanizama ili zbog toga što zakonima ili propisima nisu stvorene pretpostavke za obavljanje revizije prema Smjernicama za reviziju usklađenosti. Gdje god je to slučaj, VRI-ima je na raspolaganju mogućnost razvoja standarda koji se zasnivaju na Osnovnim principima revizije usklađenosti ili usvajanja domaćih standarda koji su s njima usaglašeni.

8. Kada se revizionni standardi VRI-a zasnivaju na Osnovnim principima revizije usklađenosti INTOSAI-ja ili su s njima usaglašeni, na iste se u svojim izvještajima o reviziji mogu pozvati navođenjem sljedećih riječi

... Svoju reviziju smo obavili u skladu sa [standardima] koji se zasnivaju na [ili su u skladu sa] Osnovnim principima revizije (ISSAI 100-999) iz Međunarodnih standarda vrhovnih revizionih institucija.

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

... Svoju [svoje] reviziju [revizije] [usklađenosti] smo obavili u skladu s Međunarodnim standardima vrhovnih revizionih institucija [za reviziju usklađenosti].

Ovaj se navod može uvrstiti u izvještaj o obavljenoj reviziji ili ga VRI može iznijeti u općenitijem obliku, na način da se odnosi na određeni niz revizionih angažmana.

U zavisnosti od svog mandata, VRI-i mogu provoditi kombinovane revizije koje uključuju aspekte finansijske revizije, revizije usklađenosti i/ili revizije učinka. U tom se je slučaju potrebno pridržavati standarda mjerodavnih za svaku pojedinu vrstu revizije, a gore navedena formulacija može se kombinovati sa sličnim navodima iz ISSAI-a 200 odnosno 300 u vezi sa smjernicama za finansijsku reviziju i reviziju učinka.

10. Mjerodavnost Osnovnih principa INTOSAI-a pobliže se utvrđuje u standardu ISSAI 100 – Osnovni principi revizije u javnom sektoru.

11. Kada se Opće smjernice za reviziju (ISSAI 1000-4999) koriste kao mjerodavni standardi za reviziju usklađenosti koja se provodi zajedno s revizijom finansijskih izvještaja, revizori u javnom sektoru trebali bi poštivati kako mjerodavnost Smjernica za reviziju usklađenosti (ISSAI 4000-4999), tako i mjerodavnost Smjernica za finansijsku reviziju (ISSAI 1000-2999)[2].

OKVIR ZA OBAVLJANJE REVIZIJE USKLAĐENOSTI

Cilj revizije usklađenosti

12. Revizija usklađenosti je nezavisna ocjena kojom se utvrđuje je li dati predmet revizije u skladu s mjerodavnim propisima[3] koji su određeni kao kriteriji. Revizija usklađenosti se obavlja tako što se ocjenjuje jesu li aktivnosti, finansijske transakcije, i informacije u svakom bitnom pogledu u skladu s mjerodavnim propisima kojima se subjekt revizije rukovodi u svom radu.

13. Stoga je cilj revizije usklađenosti u javnom sektoru omogućiti VRI-u da ocijeni jesu li aktivnosti subjekata u javnom sektoru u skladu s mjerodavnim propisima kojima se ovi rukovode u svom radu, što uključuje i izvještavanje o tome u kojoj se mjeri revidirani subjekt pridržava utvrđenih kriterija. Izvještavati se može na razne načine, počevši od davanja kratkih standardizovanih mišljenja, pa sve do iznošenja različitih vrsta zaključaka u skraćenom ili proširenom obliku. Revizija usklađenosti se može odnositi na pravilnost (tj. pridržavanje službenih kriterija poput važećih zakona, propisa i ugovora) ili na primjerenost (poštivanje općih principa koja se primjenjuju na dobro finansijsko upravljanje i ponašanje javnih zvaničnika). Iako se revizija usklađenosti uglavnom bavi pravilnošću, u kontekstu javnog sektora bitna

može biti i primjerenost jer tu postoje izvjesna očekivanja u pogledu finansijskog upravljanja i ponašanja zvaničnika. Dakle, u zavisnosti od mandata VRI-a, u obim revizije mogu ulaziti i određeni vidovi primjerenosti[4].

14. Pored toga, na osnovu revizija usklađenosti, VRI-i s pravosudnim ovlastima mogu donositi presude i izricati kazne protiv onih koji su odgovorni za upravljanje javnim sredstvima. Neke VRI su činjenice koje nalažu pokretanje krivičnog postupka ovlaštene prijaviti pravosudnim tijelima. U tom smislu, cilj revizije usklađenosti može se proširiti, a revizor bi pri osmišljanju revizione strategije ili planiranju, baš kao i tokom čitavog revizionog procesa, trebao pridavati dužnu pažnju odgovarajućim posebnim zahtjevima.

Karakteristike revizije usklađenosti

15. Revizija usklađenosti može obuhvatati širok raspon predmetnih pitanja, a moguće ju je obavljati radi pružanja bilo razumnog ili ograničenog uvjerenja i uz primjenu više vrsta kriterija, postupaka za prikupljanje dokaza i oblika izvještavanja. Revizija usklađenosti se može svoditi na angažman čija je svrha potvrđivanje ili direktno izvještavanje, ili čak na oboje istovremeno. Izvještaj o reviziji može biti sačinjen u skraćenom ili proširenom obliku, a zaključke je moguće iznijeti na razne načine: kao jedinstven i jasan pisani iskaz mišljenja o usklađenosti ili kao razrađeniji odgovor na tačno određena revizionna pitanja.

16. Revizija usklađenosti je često sastavni dio mandata VRI-a u vezi s revizijom subjekata javnog sektora. To je zato što zakoni i drugi mjerodavni propisi služe kao glavno sredstvo pomoću kojeg zakonodavac provodi nadzor nad prihodima i rashodima, upravljanjem i pravima građana na propisno postupanje u njihovim odnosima s javnim sektorom. Subjektima javnog sektora povjeren je zadatak dobrog upravljanja javnim sredstvima. Tijela javnog sektora i njihovi imenovani zvaničnici u svom su postupanju dužni biti **transparentni**, a prema građanima **odgovorni** za sredstva koja su im povjerena na **dobro upravljanje**.

17. Revizijom usklađenosti **transparentnost** se promoviše davanjem pouzdanih izvještaja o tome da li se sredstvima raspolagalo, da li se upravljanje provodilo te da li su se prava građana na propisno postupanje poštivala kako to nalažu mjerodavni propisi. **Odgovornost** se promoviše izvještavanjem o odstupanjima od mjerodavnih propisa i njihovim povredama, a sve kako bi se mogle preduzeti korektivne mjere te kako bi se one koji su odgovorni moglo i pozvati na odgovornost za njihove postupke. **Dobro upravljanje** se, s druge strane, promoviše kako utvrđivanjem slabosti i odstupanja od zakona i propisa, tako i ocjenom primjerenosti u slučajevima kada su zakoni i propisi nedovoljni ili neodgovarajući. Prijevara i korupcija su, po svojoj prirodi, pojave koje se kose s transparentnošću, odgovornošću i dobrim upravljanjem. Stoga se revizijom usklađenosti dobro upravljanje u javnom sektoru promoviše i razmatranjem rizika prijevare u odnosu na usklađenost.

18. U zavisnosti od organizacione strukture javnog sektora i mandata VRI-a, revizijama usklađenosti mogu se obuhvatiti svi nivoi vlasti, tj. državna, regionalna i lokalna. Moguće su i revizije usklađenosti privatnih subjekata, pri čemu se – po pitanju prihoda – naglasak stavlja na porezne obveznike, a – po pitanju rashoda – na one koji su uključeni u upravljanje javnom imovinom ili uslugama, na primjer, na osnovu dogovora o partnerstvu ili u svojstvu korisnika javnih gratova ili subvencija.

19. U određenim zemljama, VRI ima svojstvo pravosudnog tijela sastavljenog od sudija, pod čiju nadležnost potpadaju državne računovođe i drugi javni zvaničnici koji mu moraju polagati račune. Zbog ove pravosudne uloge, VRI je dužna pobrinuti se da svako ko je zadužen za upravljanje javnim sredstvima za ta sredstva snosi i odgovornost te da, u tom smislu, potpada pod njegovu nadležnost. Između ove pravosudne ovlasti i karakteristika revizije usklađenosti prisutan je važan odnos uzajamnog nadopunjavanja, što za sobom može povlačiti dodatne zahtjeve za revizore koji djeluju u okolnostima u kojima VRI ima ulogu pravosudnog tijela.

Različiti pristupi reviziji usklađenosti

20. Revizija usklađenosti može biti sastavni dio kombinovane revizije koja može obuhvatati i druge aspekte. Iako postoje druge mogućnosti, revizija usklađenosti se uglavnom provodi ili:

- u povezanosti s revizijom finansijskih izvještaja (za dodatne smjernice u tom smislu, vidi ISSAI 4200); ili
- odvojeno od revizije finansijskih izvještaja (vidi ISSAI 4100); ili
- u vezi sa revizijom učinka.

Revizija usklađenosti u vezi s revizijom finansijskih izvještaja

21. Kao sastavni dio javnog demokratskog procesa, zakonodavac utvrđuje prioritete u pogledu prihoda i rashoda u javnom sektoru, kao i u vezi s izračunom i pripisivanjem rashoda i prihoda. Osnovne pretpostavke zakonodavnih tijela i odluke što ih ona donose izvor su mjerodavnih propisa kojima se uređuju novčani tokovi u javnom sektoru. Usklađenost s tim mjerodavnim propisima predstavlja širu perspektivu, zajedno s revizijom finansijskih izvještaja o izvršenju budžeta.

22. Revizija usklađenosti s odgovarajućim mjerodavnim propisima često je važan dio mandata VRI-a, pri čemu se povezuje s revizijom finansijskih izvještaja kao sastavnim dijelom izvještavanja o izvršenju javnih budžeta.

23. Zakoni i propisi važni su kako kod revizije usklađenosti, tako i kod revizije finansijskih izvještaja. Koji se zakoni i propisi primjenjuju na svakom od tih području zavisit će od revizionog cilja. Revizija usklađenosti je nezavisna ocjena kojom se utvrđuje da li je dati predmet revizije u skladu s mjerodavnim propisima koje su određene kao kriteriji, pri čemu se naglasak stavlja na pribavljanje dovoljne količine primjerenih dokaza u pogledu usklađenosti s tim kriterijima. Cilj revizije finansijskih izvještaja je ustanoviti jesu li finansijski izvještaji predmetnog subjekta sastavljeni u skladu s prihvatljivim okvirom finansijskog izvještavanja te pribaviti dovoljnu količinu primjerenih revizionih dokaza u pogledu zakona i propisa s direktnim i značajnim učinkom na finansijske izvještaje[5]. Dok su kod revizije finansijskih izvještaja bitni isključivo zakoni i propisi s direktnim i značajnim učinkom na finansijske izvještaje, kod revizije usklađenosti od značaja za reviziju mogu biti svi zakoni i propisi bitni za predmetnu problematiku.

24. **ISSAI 4200** sadrži smjernice za provođenje revizije usklađenosti u vezi sa revizijom finansijskih izvještaja. Te smjernice treba iščitavati zajedno sa Smjernicama za finansijsku reviziju (ISSAI 1000-2999). Revizija usklađenosti na zasebnoj osnovi

25. Revizija usklađenosti se može planirati i obavljati te se o njoj može izvještavati i odvojeno od revizije finansijskih izvještaja i revizije učinka. **ISSAI 4100** sadrži smjernice u tom smislu. Revizija usklađenosti se može provoditi na redovnoj ili na ad hoc osnovi, kao zasebna i jasno određena revizija povezana s nekim konkretnim predmetom revizije.

Revizija usklađenosti u kombinaciji s revizijom učinka

26. Kada je revizija usklađenosti sastavni dio revizije učinka, usklađenost se posmatra kao jedan od vidova ekonomičnosti, efektivnosti i efikasnosti. Neusklađenost može biti uzrok, objašnjenje ili posljedica stanja u vezi s aktivnostima koje su predmet revizije učinka. Kod ovakvih kombinovanih revizija, revizori bi, oslanjajući se na svoju profesionalnu prosudbu, trebali odlučiti je li u glavnom žarištu revizije učinak ili usklađenost i treba li ISSAI-e primjenjivati na reviziju učinka, reviziju usklađenosti ili na oboje.

ELEMENTI REVIZIJE USKLAĐENOSTI

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

Mjerodavni propisi i kriteriji

28. Mjerodavni propisi najosnovniji su element revizije usklađenosti jer iz njihove strukture i sadržaja proizlaze revizionni kriteriji, a samim time formiraju i osnovu za način na koji se revizija treba provoditi u okolnostima određenog ustavnog uređenja.

29. Mjerodavni propisi mogu obuhvaćati pravila, zakone i propise, odluke o budžetu, utvrđene kodekse, dogovorene uslove ili opće principe kojima se rukovodi finansijsko upravljanje u javnom sektoru i postupanje javnih zvaničnika. Većina mjerodavnih propisa počiva na osnovnim pretpostavkama i odlukama državnog zakonodavca, ali mogu se donositi i na nižim nivoima u organizacionoj strukturi javnog sektora.

30. Zbog svoje mnogobrojnosti i raznovrsnosti, mogući mjerodavni propisi katkad sadrže međusobno proturječne odredbe i podložne su razlikama u tumačenju. Pored toga, mjerodavni propisi nižeg reda možda neće biti u skladu sa zahtjevima ili ograničenjima iz pozitivnog zakonodavstva, a mogu se javiti i zakonske praznine. Zbog toga je radi ocjene usklađenosti s mjerodavnim propisima u javnom sektoru neophodno raspolagati dovoljnim znanjem o njihovoj strukturi i sadržaju. To je posebno važno kada je posrijedi utvrđivanje revizionih kriterija jer se kao elementi revizije mogu pojaviti i sama ishodišta tih kriterija, i to kako pri određivanju obima revizije, tako i pri utvrđivanju revizionih nalaza.

31. Kriteriji su uporedni parametri koji se koriste za dosljedno i razumno ocjenjivanje i mjerenje predmeta revizije. Revizor ih utvrđuje na osnovu odgovarajućih mjerodavnih propisa. Da bi bili primjereni, kriteriji revizije usklađenosti moraju biti relevantni, pouzdani, cjeloviti, objektivni, razumljivi, uporedivi, prihvatljivi i dostupni. Bez referentnog okvira što ga pružaju primjereni kriteriji, svaki će zaključak biti podložan ličnom tumačenju i pogrešnom shvatanju.

32. Revizija usklađenosti uglavnom se sastoji od ocjene usklađenosti sa službenim kriterijima kao što su pozitivno zakonodavstvo, propisi doneseni na osnovu okvirnog zakonodavstva te drugi mjerodavni zakoni, propisi i sporazumi, uključujući zakone o budžetu (pravilnost). Kada službenih kriterija nema ili kada u zakonodavstvu postoje očiti nedostaci u pogledu njegove primjene, revizijom se može ispitati i usklađenost s općim principima kojima se rukovodi dobro finansijsko upravljanje i postupanje javnih zvaničnika (primjerenost). Odgovarajući kriteriji potrebni su kako kod revizije koja je usredotočena na pravilnost, tako i kod one koja se bavi primjerenošću. Kod revizije usklađenosti koja naglasak stavlja na primjerenost, odgovarajući kriteriji bit će ili općeprihvaćeni principi ili najbolja domaća ili međunarodna praksa. U izvjesnim slučajevima, ovi kriteriji mogu biti nekodificirani, prešutni ili zasnovani na pravnim principima koja nose prevagu.

Predmet revizije

33. Predmet revizije usklađenosti određen je obimom određene revizije. Tu se može raditi o aktivnostima, finansijskim transakcijama ili informacijama. Kod angažmana čija je svrha potvrđivanje usklađenosti, bitnije je odrediti informaciju o predmetu revizije, pri čemu se može raditi o izjavi o usklađenosti sročenoj u skladu sa utvrđenim i standardizovanim okvirom izvještavanja.

34. Predmet revizije zavisi od mandata VRI-a, mjerodavnih propisa i obima revizije. Shodno tome, sadržaj i obim predmeta revizije usklađenosti može se uveliko razlikovati od jednog slučaja do drugog. Predmet revizije može biti opće ili posebne prirode. Neke vrste predmeta su kvantitativne prirode i često ih je lako izmjeriti (npr., plaćanja koja ne zadovoljavaju određene uslove), dok su druge po prirodi kvalitativne, a samim tim i subjektivnije (npr., ponašanje ili pridržavanje proceduralnih zahtjeva).

Tri strane u reviziji usklađenosti

35. Revizija usklađenosti se zasniva na trostranom odnosu u kojem **revizor** nastoji pribaviti dovoljnu količinu primjerenih revizionih dokaza radi donošenja zaključka zamišljenog kako bi se kod **predviđenih korisnika**, osim **odgovorne strane**, povećao stepen sigurnosti u pogledu mjerenja ili ocjene predmeta revizije u odnosu na kriterije.

36. Kod revizije usklađenosti, odgovornost revizora svodi se na određivanje elemenata revizije, ocjenu usklađenosti određenog predmeta revizije sa utvrđenim kriterijima i objavljivanje izvještaja o obavljenoj reviziji usklađenosti.

37. Odgovorna strana je izvršna grana vlasti i/ili na njoj zasnovana hijerarhijska struktura javnih zvaničnika i subjekata koji su odgovorni za upravljanje javnim sredstvima i izvršavanje svojih ovlasti pod nadzorom zakonodavca. Kod revizije usklađenosti, odgovorna strana snosi odgovornost za predmet revizije.

38. Predviđeni korisnici su pojedinci, organizacije ili grupe istih, za koje revizor sastavlja izvještaj o obavljenoj reviziji. Kod revizije usklađenosti, korisnik je u pravilu zakonodavac kao tijelo koje okuplja predstavnike građana koji su krajnji korisnici izvještaja o reviziji usklađenosti. Zakonodavac donosi odluke i utvrđuje prioritete u vezi s izračunom i namjenom rashoda i prihoda u javnom sektoru. Kod revizije usklađenosti, glavni korisnik je često i subjekt koji je donio mjerodavne propise koje su poslužile kao revizioni kriteriji.

39. Odnos između ovih triju strana treba posmatrati u kontekstu svake pojedine revizije. U slučaju angažmana čija je svrha direktno izvještavanje taj odnos može biti drugačiji nego kod angažmana čija je svrha potvrđivanje usklađenosti. Definicija triju strana može se razlikovati i u zavisnosti od uključenih subjekata javnog sektora.

Pružanje uvjerenja u reviziji usklađenosti

40. Revizor provodi postupke radi smanjivanja rizika ili upravljanja rizikom donošenja netačnih zaključaka, uz uvažavanje činjenice da se, zbog ograničenja svojstvenih svim revizijama, niti jednom revizijom nikada ne može dati apsolutno uvjerenje o stanju stvari u vezi s njenim predmetom, što treba jasno staviti do znanja. U većini slučajeva, revizija usklađenosti neće obuhvatiti sve elemente predmeta revizije, već će se osloniti na određeni stepen kvalitativnog ili kvantitativnog uzorkovanja.

41. Revizijom usklađenosti koja se obavlja radi pružanja uvjerenja kod predviđenih se korisnika povećava sigurnost u pogledu informacija koje dobijaju od revizora ili neke druge strane. Kod revizije usklađenosti postoje **dva nivoa uvjerenja**: razumno uvjerenje, kojim se daje do znanja da, prema mišljenju revizora, predmet revizije u svakom bitnom pogledu jest ili nije u skladu utvrđenim kriterijima; i ograničeno uvjerenje, kojim se daje do znanja da revizor nije uočio ništa što bi ga navelo na mišljenje da predmet revizije nije u skladu s datim kriterijima. Kod revizije usklađenosti, mogućnost pružanja kako razumnog, tako i ograničenog uvjerenja postoji i u angažmanima čija je svrha direktno izvještavanje i u onima čija je svrha potvrđivanje usklađenosti.

PRINCIPI REVIZIJE USKLAĐENOSTI

42. Revizija usklađenosti je sistemski proces pribavljanja i ocjene dokaza o tome da li je određeni predmet revizije u skladu s mjerodavnim propisima koji su određeni kao kriteriji. Niže navedeni principi od temeljne su važnosti za provođenje revizije usklađenosti. Po svojoj prirodi, revizija je proces koji se ponavlja i koji je kumulativan, ali za potrebe jasnijeg izlaganja, ovo je poglavlje podijeljeno na principe koje revizor treba uzeti u obzir prije početka revizionog procesa i više puta tokom njegovog trajanja (opći principi) te principe vezane za pojedine korake samog revizionog procesa.

Opći principi

Profesionalna prosudba i skepticizam

43. Revizori bi planiranju i provođenju revizije trebali pristupiti sa profesionalnim skepticizmom te primjenjivati profesionalnu prosudbu tokom čitavog revizionog procesa.

Pojmovi "profesionalni skepticizam" i "profesionalna prosudba" bitni su pri utvrđivanju zahtjeva u vezi sa odlukama revizora o odgovarajućem pravcu djelovanja. U njima se ogleda revizorov stav koji mora uključivati i sklonost propitivačkom načinu razmišljanja.

Revizor mora primjenjivati profesionalnu prosudbu u svim fazama revizionog procesa. Taj se koncept odnosi na primjenu odgovarajućih profesionalnih sposobnosti, znanja i iskustva u kontekstu određenom

revizionim standardima, a sve kako bi se omogućilo donošenje utemeljenih odluka o pravcima djelovanja koji su primjereni s obzirom na okolnosti revizije.

Pojam profesionalnog skepticizma od temeljne je važnosti za sve revizije. Revizor bi planiranju i provođenju revizije trebao pristupiti sa stajališta profesionalnog skepticizma, uz uvažavanje činjenice da određene okolnosti mogu dovesti do odstupanja predmeta revizije od zadanih kriterija. Pristupanje reviziji sa stajališta profesionalnog skepticizma znači da je revizor sklon propitivačkom načinu razmišljanja te donosi kritičke ocjene o dovoljnosti i primjerenosti dokaza pribavljenih tokom revizije.

Profesionalna prosudba i skepticizam se tokom čitavog revizionog procesa primjenjuju radi ocjene elemenata revizije, njenog obima, rizika, materijalnosti i revizionih postupaka koje treba primjenjivati kao odgovor na uočene rizike. Ova se dva koncepta koriste i pri ocjeni dokaza i slučajeva neusklađenosti, pri izvještavanju, kao i pri određivanju oblika, sadržaja i učestalosti komunikacije tokom čitavog trajanja revizije. Specifični zahtjevi za održavanje profesionalne prosudbe i skepticizma u reviziji usklađenosti predstavljaju sposobnost analiziranja strukture i sadržaja javnih mjerodavnih propisa kao osnove za određivanje odgovarajućih kriterija i zakonskih praznina, u slučaju potpune ili djelimične nedovoljnosti zakona i propisa, kao i sposobnost primjene profesionalnih revizionih konceptata kod pristupanja poznatim i nepoznatim predmetima revizije. Revizor bi raznovrsne revizione dokaze trebao biti kadar procijeniti prema njihovom izvoru i relevantnosti za obim i predmet revizije te ocijeniti dovoljnost i primjerenost svih dokaza pribavljenih tokom revizije.

Kontrola kvaliteta

44. Revizori bi trebali preuzeti odgovornost za sveukupan kvalitet revizije.

Revizor snosi odgovornost za obavljanje revizije i tokom čitavog procesa revizije bi trebao provoditi postupke kontrole kvaliteta. Cilj tih postupaka trebao bi biti osiguravanje usklađenosti revizije s primjenjivim standardima, kao i o primjerenosti izvještaja o reviziji, zaključaka i mišljenja s obzirom na date okolnosti.

Rukovođenje revizionim timom i vještine i znanja

45. Revizori bi trebali imati pristup neophodnim vještinama.

Pojedinci u revizorskom timu bi, zajednički gledano, trebali raspolagati znanjem, vještinama i stručnošću neophodnom za uspješno obavljanje revizije. Tu se radi o razumijevanju i praktičnom iskustvu u vezi s vrstom revizije koja se provodi, poznavanju primjenjivih standarda i mjerodavnih propisa, razumijevanju poslovanja revidiranog subjekta i sposobnosti i iskustvu primjene profesionalne prosudbe. Svim revizijama zajednička je potreba za zapošljavanjem osoblja s odgovarajućom stručnom spremom, osiguravanjem stručnog usavršavanja i obuke zaposlenih, izradom priručnika i drugih pisanih smjernica i uputa za provođenje revizija te dodjeljivanjem dovoljnih resursa za provođenje revizije. Revizori bi svoju stručnu osposobljenost trebali održavati stalnim stručnim usavršavanjem.

Obavljanje revizije može zahtijevati posebne tehnike, metode ili vještine iz stručnih područja koja u VRI-u nisu zastupljena. Vanjski stručnjaci se mogu koristiti na razne načine, npr. kako bi doprinijeli svojim znanjem ili obavili posebne poslove. Revizori bi trebali ocijeniti da li stručnjaci imaju neophodne kompetentnosti, sposobnosti i objektivnost te odrediti da li je njihov rad potreban u svrhu obavljanja revizije.

Revizioni rizik

46. Revizori bi o revizionom riziku trebali voditi računa tokom čitavog revizionog procesa.

Reviziju bi trebalo provoditi tako da se revizionim rizikom upravlja ili se isti smanjuje na prihvatljiv nivo. Revizioni rizik je rizik da izvještaj o reviziji ili, tačnije, mišljenje ili zaključak revizora neće biti primjereni s obzirom na okolnosti predmetne revizije. Vođenje računa o revizionom riziku bitno je kako u angažmanima čija je svrha potvrđivanje usklađenosti, tako i u onima čija je svrha direktno izvještavanje. S obzirom na predmet revizije i oblik izvještavanja, tj. u odnosu na pitanje je li predmet revizije kvantitativne

ili kvalitativne prirode i treba li izvještaj sadržavati mišljenje ili zaključak, revizor bi trebao voditi računa o tri različite dimenzije revizionog rizika: inherentnom riziku, kontrolnom riziku i riziku neotkrivanja. Relativna značajnost ove tri dimenzije revizionog rizika zavisi od prirode predmeta revizije, o tome da li revizija treba pružiti razumno ili ograničeno uvjerenje i da li je svrha angažmana direktno izvještavanje ili potvrđivanje usklađenosti.

Materijalnost

47. Revizori bi o materijalnosti trebali voditi računa tokom čitavog revizionog procesa.

Određivanje materijalnosti je stvar profesionalne prosudbe i zavisi od toga kako revizor tumači potrebe korisnika. Neko se pitanje može ocijeniti materijalnim ako bi spoznaje o istom po svojoj prilici uticale na odluke predviđenih korisnika. Ta se prosudba može odnositi na pojedinačnu stavku ili na grupu stavki posmatranih na zajedničkoj osnovi. Materijalnost se često razmatra s obzirom na vrijednost, ali ima i druge kvantitativne kao i kvalitativne strane. Zbog karakteristika svojstvenih pojedinoj stavki ili grupi stavki, određeno pitanje može postati materijalno i po samoj svojoj prirodi. Pitanje može biti materijalno i zbog konteksta u kojem se javlja.

Kao što je navedeno, kod revizije usklađenosti materijalnost ima kako kvantitativne, tako i kvalitativne aspekte, iako kvalitativni aspekti u javnom sektoru uglavnom igraju važniju ulogu. O materijalnosti treba voditi računa radi planiranja, ocjene pribavljenih dokaza i izvještavanja. Kod određivanja materijalnosti, jedna od osnovnih pretpostavki je ocijeniti može li se razumno očekivati da će slučajevi usklađenosti ili neusklađenosti (mogući ili potvrđeni) uticati na odluke predviđenih korisnika. Faktori koje treba uzeti u obzir pri donošenju ove ocjene koja se zasniva na prosudbi uključuju zadane obaveze, javni interes ili očekivanja, posebna područja zakonodavnog djelovanja, zahtjeve i značajna novčana izdvajanja.

Materijalnim se mogu smatrati i pitanja koja su po vrijednosti ili pojavi na nivou nižem od onog koji zahtijeva opće određivanje materijalnosti. Ocjena materijalnosti od revizora iziskuje sveobuhvatnu profesionalnu prosudbu i povezana je s obimom revizije.

Dokumentacija

48. Revizori bi trebali pripremati odgovarajuću revizionu dokumentaciju.

Dokumentacija bi trebala biti pripremljena u odgovarajućem roku i pružati jasan uvid u korištene kriterije, obim revizije, donesene prosudbe, pribavljene dokaze i zaključke do kojih se došlo. Dokumentacija bi trebala biti dovoljno detaljna kako bi iskusnom revizoru koji o predmetnoj reviziji nema prethodnih spoznaja omogućila sticanje uvida u sljedeće: odnos između predmeta revizije, kriterija, obima revizije, procjene rizika, revizione strategije i plana revizije te prirode, vremenskog toka, obima i rezultata provedenih postupaka; dokaze pribavljene u prilog zaključka ili mišljenja revizora; obrazloženje svih bitnih pitanja koja su zahtijevala primjenu profesionalne prosudbe; i s time povezane zaključke. Revizor bi odgovarajuću revizionu dokumentaciju trebao pripremiti prije objave izvještaja o obavljenoj reviziji, a dokumentaciju treba čuvati odgovarajući vremenski period.

Komunikacija

49. Revizori bi tokom čitavog revizionog procesa trebali održavati efektivnu komunikaciju.

Komunikacija se odvija u svim fazama revizije, tj. prije početka revizije, tokom početnog planiranja, tokom same revizije i u fazi izvještavanja. Sa svim važnijim poteškoćama na koje se naišlo tokom revizije, baš kao i sa slučajevima značajne neusklađenosti, potrebno je upoznati odgovarajući nivo rukovodstva ili one koji su nadležni za upravljanje. Isto tako, revizor bi odgovornu stranu trebao informisati o revizionim kriterijima.

Principi vezani za revizioni proces Planiranje i osmišljanje revizije usklađenosti

Obim revizije

50. Revizori bi trebali odrediti obim revizije.

Ukoliko nije određen mandatom VRI-a ili primjenjivim zakonodavstvom, obim revizije treba odrediti revizor. U obimu revizije jasno se očituju fokus, stepen i ograničenja revizije s obzirom na ocjenu usklađenosti predmetnih pitanja sa zadanim kriterijima. Na određivanje obima revizije utiču materijalnost i rizik, a obim s druge strane određuje koji će mjerodavni propisi ili njihovi dijelovi biti obuhvaćeni. Revizionni proces u cjelini treba osmisлити na način da se njime obuhvati puni obim revizije.

Predmet revizije i kriteriji

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

Određivanje predmeta i kriterija jedna je od prvih faza revizije usklađenosti. Predmet i kriteriji mogu biti određeni zakonom ili mandatom VRI-a. Alternativno, može ih odrediti i sam revizor. U slučaju angažmana čija je svrha potvrđivanje usklađenosti, ponekad je bitno odrediti i predmetne informacije što ih odgovorna strana prezentira u pogledu usklađenosti datog predmeta s određenim kriterijima.

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

Predmet revizije trebao bi biti jasno utvrdiv te bi ga trebalo biti moguće ocijeniti u odnosu na odgovarajuće kriterije. Po prirodi bi trebao biti takav da omogućuje pribavljanje dovoljne količine primjerenih dokaza koji pokrpepljuju izvještaj, zaključke ili mišljenja revizora.

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

Poznavanje subjekta

52. Revizori bi se sa subjektom revizije trebali upoznati u svjetlu odgovarajućih mjerodavnih propisa.

U obim revizije usklađenosti mogu ulaziti svi nivoi izvršne vlasti, a mogu biti uključeni i različiti nivoi javne uprave, vrste subjekta i njihove kombinacije. Stoga bi revizor trebao poznavati strukturu i poslovanje subjekta revizije i njegove postupke postizanja usklađenosti. Revizor će te spoznaje iskoristiti kako bi odredio materijalnost i procijenio rizik neusklađenosti.

Poznavanje internih kontrola i kontrolnog okruženja

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

Poznavanje subjekta i/ili predmeta revizije bitnog za određivanje njenog obima zavisi od revizorovog poznavanja kontrolnog okruženja. Kontrolno se okruženje svodi na kulturu poštenog i etičkog ponašanja koja služi kao osnova za sistem internih kontrola kojim se osigurava usklađenost s mjerodavnim propisima. Kod revizije usklađenosti, od posebne je važnosti kontrolno okruženje u kojem se naglasak stavlja na postizanje usklađenosti.

Radi upoznavanja sa subjektom ili predmetom revizije, revizor treba poznavati i sistem internih kontrola. Na koju će se tačno vrstu kontrola revizor usredotočiti zavisit će od predmeta revizije, kao i od specifične prirode i obima revizije. Kako predmet revizije može biti kvalitativne ili kvantitativne prirode, revizor će se usredotočiti na kvantitativne ili kvalitativne interne kontrole ili na njihovu kombinaciju, a prema obimu revizije. Pri ocjeni internih kontrola, revizor procjenjuje koliki je rizik da se njima možda neće spriječiti ili otkriti značajni slučajevi neusklađenosti. Revizor bi trebao razmotriti da li su interne kontrole u skladu sa kontrolnim okruženjem na način da u svakom bitnom pogledu osiguravaju usklađenost s mjerodavnim propisima.

Procjena rizika

54. Revizori bi trebali obavljati procjenu rizika kako bi utvrdili rizike neusklađenosti.

U svjetlu revizionih kriterija, obima revizije i karakteristika revidiranog subjekta, revizor bi trebao obaviti procjenu rizika kako bi odredio prirodu, vremenski tok i obim revizionih postupaka koje treba provesti. Revizor bi pritom trebao razmotriti rizike neusklađenosti predmeta revizije s utvrđenim kriterijima. Neusklađenost može biti posljedica prijave, greške, posebne prirode samog predmeta revizije i/ili okolnosti u kojima se revizija odvija. O utvrđivanju rizika neusklađenosti i njihovog mogućeg uticaja na revizione postupke treba voditi računa tokom čitavog revizionog procesa. U okviru procjene rizika, revizor bi trebao ocijeniti sve poznate slučajeve neusklađenosti kako bi odredio da li su značajni.

Rizik prijave

55. Revizori bi trebali voditi računa o riziku prijave.

Ako naiđe na slučajeve neusklađenosti koji bi mogli ukazivati na prijevare, revizor treba postupiti s dužnom profesionalnom pažnjom i oprezom kako ne bi uticao na buduće sudske postupke ili istrage. Kod revizije usklađenosti, prijevare se uglavnom odnosi na zloupotrebu javnih ovlasti, ali i na prijevarno izvještavanje o pitanjima usklađenosti. Slučajevi neusklađenosti s mjerodavnim propisima mogu predstavljati namjernu zloupotrebu javne ovlasti radi sticanja nepropisne koristi. Izvršavanje javnih ovlasti obuhvata donošenje odluka, nedonošenje odluka, obavljanje pripremnih radnji, pružanje savjeta, postupanje s informacijama i druge radnje u javnoj službi. Nepropisna korist se odnosi na prednosti nematerijalne ili materijalne prirode, ostvarene namjernim postupanjem jednog ili više pojedinaca iz redova uprave, lica nadležnih za upravljanje, zaposlenika ili trećih strana. Iako otkrivanje prijevare ne predstavlja glavni cilj revizije usklađenosti, revizori bi u svoju procjenu rizika trebali uključiti i faktore rizika prijave te bi u obavljanju svog posla trebali uvijek budno paziti na bilo kakve naznake prijave.

Reviziona strategija i plan revizije

56. Revizori bi trebali izraditi revizionu strategiju i plan revizije.

Planiranje revizije bi trebalo obuhvatati raspravu među članovima revizorskog tima radi izrade opće revizione strategije i plana revizije. Svrha revizione strategije je smišljanje efektivnog odgovora na rizik neusklađenosti. Pritom bi se kroz izradu plana revizije trebali razmotriti i predviđeni revizionni odgovori na pojedine rizike. I reviziona strategija i plan revizije trebaju biti sačinjeni u pisanom obliku. Planiranje nije zasebna faza pojedine revizije, već neprekidan i proces koji se ponavlja.

Revizionni dokazi

57. Revizori bi trebali prikupiti dovoljnu količinu primjerenih dokaza kako bi reviziju obuhvatili u njenom punom obimu.

Revizor bi trebao prikupiti dovoljnu količinu primjerenih revizionih dokaza koji će poslužiti kao osnova za njegov zaključak ili mišljenje. **Dovoljnost** je mjerilo količine dokaza, dok se **primjerenost** odnosi na njihov kvalitet, tj. njihovu relevantnost, valjanost i pouzdanost. Količina potrebnih dokaza zavisi od revizionog rizika (što je veći rizik, to će više dokaza po svoj prilici biti potrebno), kao i o kvalitetu tih dokaza (što su dokazi kvalitetniji, to će ih manje možda biti potrebno). Dakle, dovoljnost i primjerenost su u odnosu međusobne povezanosti. No, samim pribavljanjem veće količine dokaza ne može se nadoknaditi njihov loš kvalitet. Na pouzdanost dokaza utiču njihovi izvori i priroda, a određuje je i posebne okolnosti u kojima su dokazi pribavljeni. Revizor treba razmotriti kako relevantnost, tako i pouzdanost informacija koje će mu poslužiti kao revizionni dokazi te mora poštivati povjerljivost svih revizionih dokaza i informacija koje je dobio.

Revizionni postupci trebali biti primjereni s obzirom na okolnosti revizije i odgovarati svrsi pribavljanja dovoljne količine primjerenih revizionih dokaza. Prirodu i izvore neophodnih revizionih dokaza određuju kriteriji, predmet i obim revizije. Kako predmet revizije može biti kvalitativne ili kvantitativne prirode, revizor će se usredotočiti na kvantitativne ili kvalitativne revizione dokaze ili na

njihovu kombinaciju, a u skladu sa obimom revizije. Stoga revizija usklađenosti uključuje raznovrsne postupke prikupljanja dokaza kako kvantitativne, tako i kvalitativne prirode.

Kako bi ispunio zahtjeve u pogledu dovoljnosti i primjerenosti, revizor koji obavlja reviziju usklađenosti često će morati kombinovati i upoređivati dokaze iz različitih izvora.

Ocjena revizionih dokaza i donošenje zaključaka

58. Revizori bi trebali ocijeniti da li je pribavljena dovoljna količina primjerenih dokaza i donijeti odgovarajuće zaključke.

Po završetku same revizije, revizor će razmotriti revizione dokaze kako bi donio zaključak ili dao mišljenje. Radi smanjivanja revizionog rizika na prihvatljivo nizak nivo, revizor bi trebao ocijeniti da li su pribavljeni dokazi dovoljni i primjereni. Taj postupak ocjene podrazumijeva razmatranje kako dokaza koji idu u prilog izvještaju, zaključku ili mišljenju o usklađenosti ili neusklađenosti, tako i onih koji su im naizgled proturječni. Isto tako, tu se razmatraju i pitanja materijalnosti. Nakon što ocijeni jesu li dokazi dovoljni i primjereni s obzirom na nivo uvjerenja koje se pruža datom revizijom, revizor bi trebao razmotriti koji bi zaključak bio najbolji u svjetlu tih dokaza.

Ako revizioni dokazi pribavljeni iz jednog izvora nisu u skladu sa dokazima pribavljenim iz nekog drugog izvora ili ako ima bilo kakvih dvojbi u pogledu pouzdanosti informacija koje se koriste kao dokazi, revizor bi trebao utvrditi kojim bi se izmjenama ili dopunama revizionih postupaka to pitanje moglo riješiti te razmotriti moguće posljedice po ostale aspekte revizije.

Po završetku revizije, revizor će razmotriti revizionu dokumentaciju kako bi utvrdio je li predmet revizije ispitan u dovoljnoj i prikladnoj mjeri. Isto tako, revizor bi trebao utvrditi da li su procjena rizika i prvobitno određenje materijalnosti bili primjereni u svjetlu prikupljenih dokaza ili ih je potrebno preispitati.

Izvještavanje **59. Revizori bi svoj izvještaj trebali sastaviti na osnovu principa potpunosti, objektivnosti, pravovremenosti i kontradiktornog procesa.**

Principom potpunosti od revizora se zahtijeva razmatranje svih mjerodavnih revizionih dokaza prije objave izvještaja. Principom objektivnosti od revizora se zahtijeva primjena profesionalne prosudbe i skepticizma radi osiguravanja činjenične tačnosti svih izvještaja, kao i primjerenog i uravnoteženog iznošenja nalaza i zaključaka. Princip pravovremenosti podrazumijeva sastavljanje izvještaja u propisnom roku. Princip kontradiktornog procesa podrazumijeva provjeru tačnosti činjenica s revidiranim subjektom i, prema potrebi, uvrštavanje očitovanja odgovornih zvaničnika u izvještaj. Izvještaj o reviziji usklađenosti mora i oblikom i sadržajem zadovoljiti sve ove principe.

Oblici izvještavanja mogu biti određeni zakonom ili mandatom VRI-a. Ipak, izvještaj o reviziji u pravilu sadrži zaključak zasnovan na obavljenom revizionom radu. Prema potrebi, u izvještaju se također mogu iznijeti konstruktivne i praktične preporuke za poboljšanja. Kod angažmana čija je svrha potvrđivanje usklađenosti, izvještaj se obično naziva izvještaj revizora.

Način izvještavanja se može kretati u rasponu od standardizovanih mišljenja, pa sve do raznih oblika zaključaka, iznesenih u skraćenom ili proširenom obliku. Međutim, kako god izgledalo, izvještaj bi trebalo biti potpun, tačan i objektivan te onoliko jasan i koncizan koliko to dopušta predmet obavljene revizije. Potrebno je opisati sva ograničenja u pogledu obima revizije. U izvještaju treba jasno naznačiti mjerodavnost korištenih kriterija i nivo uvjerenja koji se pruža.

Zaključak može poprimiti oblik jasnog pisanog iskaza mišljenja o usklađenosti, koje se često navodi uz mišljenje o finansijskim izvještajima. Može se izraziti i kao razrađeniji odgovor na tačno određena revizona pitanja. Dok je kod angažmana čija je svrha potvrđivanje usklađenosti uobičajenije davanje mišljenja, kod angažmana čija je svrha direktno izvještavanje češće se upotrebljava odgovaranje na tačno određena revizona pitanja. Ako se iznosi mišljenje, revizor bi trebao navesti da li je ono nemodificirano

(pozitivno) ili je modificirano na osnovu ocjene materijalnosti i stepena prožimanja (rasprostranjenosti). Davanje mišljenja će u pravilu zahtijevati razrađenu revizionu strategiju i pristup. Izvještaj o reviziji usklađenosti trebalo bi sadržavati sljedeće elemente (iako ne neophodno prema navedenom redoslijedu):

1. Naslov
2. Korisnik
3. Obim revizije, uključujući obuhvaćeni period
4. Naznaka ili opis predmeta revizije
5. Utvrđeni kriteriji
6. Naznaka revizionih standarda primijenjenih u obavljanju revizionog rada
7. Sažeti prikaz obavljenog revizionog rada
8. Nalazi
9. Zaključak/mišljenje
10. Očitovanja revidiranog subjekta (prema potrebi)
11. Preporuke (prema potrebi)
12. Datum izvještaja
13. Potpis

Praćenje postupanja (follow up)

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

Postupak praćenja omogućuje efektivno provođenje korektivnih mjera, a revidiranom subjektu, korisnicima izvještaja o reviziji i revizoru pruža korisne povratne informacije (za buduće planiranje revizija). Potreba za praćenjem postupanja po slučajevima neusklađenosti istaknutim u prijašnjim izvještajima razlikovat će se u zavisnosti od prirode predmeta revizije, uočenih neusklađenosti i posebnih okolnosti revizije. U slučaju određenih VRI-a, uključujući revizorske sudove, praćenje postupanja može uključivati objavu zakonski obavezujućih izvještaja ili donošenje sudskih odluka. U slučaju revizija koje se obavljaju na redovnoj osnovi, postupci praćenja mogu predstavljati sastavni dio procjene rizika u idućoj godini.

[1] ISSAI 400 i ISSAI 4000-4999

[2] Trenutno ISSAI 1000-1810.

[3] Za pojam mjerodavnih propisa, vidi tačke 28. i 29.

[4] Vidi tačku 32.

[5] Vidjeti ISSAI 1250.

ZAKONI I AKTA

- [Zakon o reviziji](#)
- [ISSAI okvir](#)
- [Parlament FBiH](#)