

ISSAI 100–Temeljna načela revizije javnog sektora

12.11.2014 | Zakoni i akta

ISSAI 100–Temeljna načela revizije javnog sektora

UVOD

1. Profesionalni standardi i smjernice su od suštinske važnosti za vjerodostojnost, kvalitetu i profesionalnost revizije javnog sektora. Međunarodni standardi vrhovnih revizijskih institucija (ISSAI) koje razvija Međunarodna organizacija vrhovnih institucija za reviziju (INTOSAI) imaju za cilj promovirati neovisnu i djelotvornu reviziju koju vrše vrhovne revizijske institucije.
2. ISSAI obuhvaćaju zahtjeve, odnosno uvjete u pogledu revizije javnog sektora na organizacionom nivou (nivou VRI), dok na nivou pojedinačnih revizija imaju za cilj podržati članice INTOSAI-a u razvijanju vlastitih profesionalnih pristupa u skladu s njihovim mandatima te sa domaćim zakonima i propisima.
3. Okvir profesionalnih standarda INTOSAI-ja čine četiri razine. Prvu razinu čine temeljna načela okvira. Kroz drugu razinu (ISSAI 10-99) postavljaju se preduvjeti za odgovarajuće funkcioniranje i profesionalno postupanje VRI u smislu organizacijskih uvjeta koji uključuju neovisnost, transparentnost i odgovornost, etiku i kontrolu kvalitete i uključuju općeprihvaćena profesionalna načela na kojima se temelji neovisna i djelotvorna revizija tijela javnoga sektora.
4. Temeljna načela revizije na trećoj razini (ISSAI 100-999) oslanjaju se na i elaboriraju ISSAI 1 – Limsku deklaraciju te ISSAI na drugoj razini te predstavljaju mjerodavan međunarodni referentni okvir koji definira reviziju javnog sektora.
5. Četvrtom razinom se temeljna načela revizije prevode u konkretnije i detaljnije operativne smjernice koje se mogu koristiti na svakodnevnoj osnovi u provedbi revizije i kao standardi revizije u slučajevima kada nisu izrađeni državni standardi revizije. Ovu razinu čine opće smjernice za reviziju (ISSAI 1000-4999) kojim se postavljaju zahtjevi odnosno uvjeti za financijsku, te reviziju učinka i usklađenosti.
6. ISSAI 100 – Temeljna načela revizije javnog sektora daju detaljne informacije o:
 - svrsi i mjerodavnosti ISSAI;
 - okviru za reviziju javnog sektora;
 - elementima revizije javnog sektora;
 - načelima koji se primjenjuju u reviziji javnog sektora.

SVRHA I MJERODAVNOST ISSAI

7. ISSAI 100 uspostavlja temeljna načela koja su primjenjiva na sve zadatke revizije javnog sektora, bez obzira na njihov oblik ili kontekst. ISSAI 200, 300 i 400 nadograđuju se na i dodatno razvijaju načela koja se primjenjuju u kontekstu financijske i revizije učinka i usklađenosti – tim redom. Oni bi se trebali primjenjivati u vezi s načelima postavljenim u ISSAI 100. Načela ni na koji način nemaju prevagu nad državnim zakonima, propisima ili mandatima niti VRI sprječavaju od provođenja istraga, pregleda ili drugih vrsta zadataka koji nisu konkretno obuhvaćeni postojećim ISSAI-ma.
8. Temeljna načela revizije predstavljaju srž Općih smjernica za reviziju na četvrtoj razini ISSAI okvira. Načela se mogu koristiti kako bi se uspostavili mjerodavni standardi, na tri načina:

- kao temelj na kojemu VRI može razvijati standarde;
- kao temelj za usvajanje dosljednih domaćih standarda;
- kao temelj za usvajanje Općih načela za reviziju kao standarda.

VRI može izabrati opciju da izradi – sastavi jedan dokument kojim uspostavlja standarde, niz takvih dokumenata ili pak kombinaciju dokumenata kojim se uspostavljaju standardi i drugih mjerodavnih dokumenata.

VRI bi trebala navoditi koje standarde primjenjuju kada provode revizije, a ova izjava bi trebala biti korisnicima dostupna u izvješćima VRI. Tamo gdje se standardi temelje na više izvora uzetih skupno i to bi također trebalo navesti. VRI se podstiču na davanje takve izjave kao dijela svojih izvješća o reviziji; međutim, moguće je koristiti i uopćeniji oblik komunikacije.

9. VRI može izjaviti da se standardi koje je izradila ili usvojila temelje na ili da su sukladni Temeljnim načelima revizije samo ukoliko se u cijelosti pridržava svih relevantnih načela.

Izvješća o reviziji mogu uključivati pozivanje na činjenicu da se korišteni standardi temelje na ili su sukladni sa ISSAI ili ISSAI-ma od značaja za revizijski posao koji se obavlja. U tom slučaju se VRI na iste mogu pozivati navođenjem sljedeće izjave:

... Reviziju smo proveli sukladno [standardima], koji se temelje na [ili su u suglasju s] Temeljnim načelima revizije (ISSAI 100-999) Međunarodnih standarda vrhovnih revizijskih institucija.

Kako bi se na odgovarajući način usvojili ili razvili standardi revizije koji se temelje na Temeljnim načelima revizije, potrebno je razumijevanje ukupnog – cjelovitog teksta načela. Za takvo bi što od pomoći moglo biti konsultirati odgovarajuće savjete iz Općih smjernica za reviziju.

10. VRI mogu odabrati da usvoje Opće smjernice za reviziju kao svoje vlastite mjerodavne standarde. U takvim slučajevima revizor mora poštivati sve ISSAI od značaja za danu reviziju. Na ISSAI koji su primijenjeni može se pozivati sljedećom izjavom:

... Svoju reviziju(e) proveli smo u skladu s Međunarodnim standardima vrhovnih revizijskih institucija.

Kako bi se unaprijedila transparentnost, u izjavi se može dodatno pojasniti koji ISSAI ili niz ISSAI-ja je revizor smatrao značajnim te ih je primijenio. To se može učiniti dodavanjem sljedeće fraze:

Revizija(e) se temeljila(e) na ISSAI(ma) xxx [broj ISSAI(ja) ili niza ISSAI-ja].

11. Međunarodni standardi revizije (ISA-i) koje je izdao Međunarodni savez računovođa (IFAC) ugrađeni su u smjernice za financijsku reviziju (ISSAI-je 1000-2999). U financijskim revizijama se stoga pozivati može bilo na ISSAI ili na ISA. ISSAI daju dodatne smjernice za javni sektor ('praktične napomene'), ali su zahtjevi revizora u financijskim revizijama isti. ISA predstavljaju neodvojivi set standarda i na ISSAI u koje su ugrađeni ne mogu se pozivati odvojeno. Ukoliko su ISSAI ili ISA usvojeni kao standardi VRI za financijsku reviziju, izvješće o reviziji bi trebalo sadržavati i referencu – pozivanje na ove standarde. To se odnosi jednako na financijske revizije koje se provode u kombinaciji s drugim vrstama revizije.

12. Revizije se mogu provoditi sukladno Općim smjernicama za reviziju i standardima iz drugih izvora, pod uvjetom da ne dolazi do bilo kakvih kontradikcija. U takvim bi se slučajevima trebalo pozivati i na takve standarde i na ISSAI.

OKVIR ZA REVIZIJU JAVNOG SEKTORA

Mandat

13. SAI će svoju funkciju revizije javnog sektora obavljati u okviru konkretnog ustavnog aranžmana i na temelju svog mandata, čime se osigurava dostatna neovisnost i moć odlučivanja po vlastitom nahođenju u

provedbi svojih dužnosti. Mandat VRI može definirati njene opće odgovornosti u oblasti javnog sektora te dodatno propisati pitanja u svezi s revizijama i drugim zadaćama koje će se obavljati.

14. VRI mogu biti mandatom zadužene da provode različite vrste zadaća po bilo kojem pitanju od značaja za odgovornosti i rukovođenje i one koji su zaduženi za upravljanje i primjereno korištenje javnih sredstava i imovine. Razmjere ili oblik ovih zadaća i izvješćivanje o istima razlikovat će se sukladno ozakonjenom mandatu konkretne VRI.

15. U određenim zemljama, VRI je sud koji čine suci, koji imaju ovlasti nad javnim računovođama i drugim javnim zvaničnicima koji istoj odgovaraju za svoj rad. Postoji važan odnos između ove sudske nadležnosti – mjerodavnosti i značajki revizije javnog sektora. Sudska mjerodavnost od VRI zahtijeva da osigura da se svi zaduženi za rad sa javnim sredstvima za iste drže odgovornima i, u tom smislu, podliježu njenoj nadležnosti.

16. VRI može donijeti strateške odluke kako bi odgovorila na zahtjeve iz svog mandata i druge zakonske zahtjeve. Takve odluke mogu uključivati standarde revizije koji se primjenjuju, koje zadaće će se provoditi te na koji način će se utvrđivati njihov prioritet.

Revizija javnog sektora i njeni ciljevi

17. Okruženje revizije javnog sektora je okruženje u kojima vlade i druga tijela javnog sektora ispunjavaju odgovornost za korištenje resursa koji nastaju od oporezivanja i drugih izvora u pružanju usluga građanima i ostalim primateljima. Ova su tijela odgovorna za svoje upravljanje i učinak te za korištenje resursa, kako onima koji osiguravaju resurse tako i onima, uključujući i građane, koji ovise o uslugama koje se pružaju korištenjem tih resursa. Revizija javnog sektora pomaže u stvaranju odgovarajućih uvjeta i jačanju očekivanja da će tijela javnog sektora i javni službenici svoje funkcije obavljati efektivno, efikasno, etički i sukladno primjenjivim zakonima i propisima.

18. Općenito, revizija javnog sektora može se opisati kao sistematski proces objektivnog prikupljanja i procjenjivanja dokaza kako bi se utvrdilo jesu li informacije ili stvarni uvjeti sukladni uspostavljenim kriterijima. Revizija javnog sektora je esencijalna u smislu da osigurava zakonodavnim ili tijelima zaduženim za nadzor, onima zaduženim za upravljanje i široj javnosti informacije i neovisne i objektivne procjene u pogledu obavljanja povjerenih dužnosti i učinka vladinih politika, programa i poslovanja.

19. VRI služe ovome cilju kao značajni stupovi demokratskih sustava svojih država i mehanizama upravljanja i igraju važnu ulogu u unapređenju sistema javne uprave naglašavanjem načela transparentnosti, odgovornosti, upravljanja i učinka. ISSAI 20 – Načela transparentnosti i odgovornosti sadrži smjernice u ovom smislu.

20. Sve revizije javnog sektora polaze od ciljeva, koji mogu biti različiti, ovisno o vrsti revizije koja se provodi. Sveukupno pak, revizija javnog sektora doprinosi dobrom upravljanju tako što:

- osigurava korisnicima za koje je namijenjena neovisne, objektivne i pouzdane informacije, zaključke ili mišljenja koja se temelje na dostatnim i odgovarajućim dokazima koja se odnose na javna tijela;
- unaprjeđuju odgovornost i transparentnost, potiču stalno unaprjeđenje i kontinuirano pouzdanje u odgovarajuće (primjereno) korištenje javnih sredstava i imovine te učinak javne uprave;
- jačaju efektivnost onih tijela u okviru ustavnih aranžmana koja obavljaju opći monitoring i korektivne funkcije praćenja nad radom vlade te onima odgovornim za upravljanje aktivnostima koje se financiraju iz javnih sredstava;
- stvaraju poticaje za promjene kroz osiguravanje znanja, sveobuhvatne analize i kvalitetno utemeljenih preporuka za unaprjeđenje.

21. Općenito, revizije javnog sektora mogu se kategorizirati u jednu ili više od tri glavne vrste: revizija financijskih izvješća, revizija usklađenosti s relevantnim zakonima i propisima i revizijama učinka. Ciljevi svake dane revizije određuju i koji će se standardi na istu primjenjivati.

Vrste revizije javnog sektora

22. Tri glavne vrste revizije javnog sektora mogu se definirati na sljedeći način:

Financijska revizija se fokusira na utvrđivanje jesu li financijske informacije određenog tijela prezentirane sukladno primjenjivom regulatornom i okviru financijskog izvješćivanja. To se postiže dobivanjem dostatnih i odgovarajućih revizijskih dokaza koji revizoru omogućuju da izrazi mišljenje o tome ne sadže li financijske informacije materijalno pogrešne iskaze, usljed prevare ili greške.

Revizija učinka se fokusira na to funkcioniraju li intervencije, programi i institucije sukladno načelima ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti i ima li mjesta za unaprjeđenje. Učinak se propituje u odnosu na odgovarajuće kriterije te se analiziraju uzroci odstupanja od tih kriterija ili drugi problemi. Cilj je odgovoriti na ključna revizijska pitanja i dati preporuke za unaprjeđenje.

Revizija usklađenosti fokusira se na to je li konkretni predmet revizije usklađen sa zakonima i propisima koji su identificirani kao kriteriji. Revizija usklađenosti provodi se procjenjivanjem jesu li aktivnosti, financijske transakcije i informacije, u svim bitnim pitanjima usuglašene sa zakonima i propisima kojima se revidirano tijelo rukovodi. Ovi zakoni i propisi mogu obuhvaćati pravila, zakone i propise, proračunske odluke, politike, uspostavljene kodekse, dogovorene uvjete ili opća načela kojima se rukovodi pri dobrom financijskom upravljanju i postupanju javnih zvaničnika.

23. VRI može provoditi revizije i druge angažmane po bilo kojem pitanju od značaja za odgovornost rukovodstva i onih koji su zaduženi za upravljanje i primjereno korištenje javnih resursa. Ovi angažmani mogu obuhvaćati izvješćivanje o kvalitativnim ishodima i rezultatima (outputs and outcomes) pružanja usluga od strane mjerodavnog tijela, izvješća o održivosti, budućim potrebama za resursima, pridržavanju standarda interne kontrole, revizijama projekata u stvarnom vremenu (real time audits) i druga pitanja i teme. VRI može provoditi i kombinirane revizije kojima su obuhvaćeni aspekti financijske, revizije učinka i/ili revizije usklađenosti.

ELEMENTI REVIZIJE JAVNOG SEKTORA

24. Revizija javnog sektora neophodna je za javnu upravu, s obzirom da je upravljanje javnim resursima pitanje povjerenja. Odgovornost za upravljanje javnim resursima sukladno namjeravanoj svrsi povjerava se tijelu ili osobi koja djeluje u ime javnosti. Revizija javnog sektora unaprjeđuje povjerenje predviđenih korisnika pružanjem informacija i neovisne i objektivne procjene u pogledu odstupanja od prihvaćenih standarda ili načela dobrog upravljanja.

Sve revizije javnog sektora sadrže iste osnovne elemente: revizora, odgovornu stranu, predviđene korisnike (tri strane u reviziji), kriterije za procjenu predmeta revizije te informacija o predmetu revizije koje nastaju kao rezultat iste. Mogu se svrstati u dvije različite vrste revizijskih angažmana: angažmani s potvrdom i angažmani koji podrazumijevaju izravno izvješćivanje.

Tri strane u reviziji

25. Revizije javnog sektora obuhvaćaju najmanje tri odvojena aktera (strane): revizora, odgovornu stranu, predviđene korisnike. Odnosi između aktera bi se trebali promatrati u kontekstu konkretnih konstitutivnih aranžmana za svaku vrstu revizije.

- Revizor: U reviziji javnog sektora ulogu revizora obavlja šef VRI i osobe kojima je delegirana zadaća obavljanja revizija. Ukupna odgovornost za reviziju javnog sektora definirana je mandatom VRI.
- Odgovorna strana: U reviziji javnog sektora mjerodavna se odgovornost utvrđuje ustavnim ili zakonodavnim aranžmanima. Odgovorne strane mogu biti odgovorne za informacije o predmetu revizije ,

za upravljanje istim ili za postupanje po preporukama, a odgovorne strane mogu biti pojedinci ili organizacije.

- Predviđeni korisnici: Pojedinci, organizacija ili kategorije istih za koje revizor priprema izvješće o reviziji. Predviđeni korisnici mogu biti zakonodavna ili tijela zadužena za nadzor, zaduženi za upravljanje ili šira javnost.

Predmet revizije, kriteriji i informacije o predmetu revizije

26. Predmet revizije odnosi se na informaciju, stanje (okolnost) ili aktivnost koja se mjeri ili ocjenjuje spram određenih kriterija. Može imati brojne oblike i različite značajke, ovisno o cilju revizije.

Odgovarajući predmet revizije je moguće identificirati i na konzistentan način ocijeniti ili mjeriti spram kriterija, na način da se isto može podvrgnuti postupcima prikupljanja dovoljnih i odgovarajućih revizijskih dokaza koji podržavaju revizijsko mišljenje ili zaključak.

27. Kriteriji predstavljaju repere koji se koriste kako bi se dala ocjena predmeta revizije. U svakoj bi reviziji trebali postojati kriteriji koji su primjereni okolnostima dane revizije. U utvrđivanju primjerenosti kriterija, revizor razmatra njihov značaj i razumljivost za predviđene korisnike kao i njihovu cjelovitost, pouzdanost i objektivnost (neutralnost, općeprihvaćenost i usporedivost s kriterijima koji su korišteni u sličnim revizijama). Kriteriji koji se primjenjuju mogu ovisiti od niza faktora, uključujući ciljeve i vrstu revizije. Kriteriji mogu biti konkretni ili općenitiji i mogu se izvući iz različitih izvora, uključujući zakone, propise, standarde, zdrava načela i najbolje prakse. Isti bi trebali biti dostupni korisnicima kako bi im se omogućilo da razumiju na koji je način predmetno pitanje ocjenjivano ili mjereno.

28. Informacije o predmetnom pitanju odnose se na rezultate ocjenjivanja ili mjerenja predmetnog pitanja spram kriterija. Mogu se nalaziti u različitim oblicima i imati različite značajke, ovisno o cilju i obujmu revizije.

Vrste angažmana

29. Postoje dvije vrste angažmana:

- U angažmanima s potvrdom odgovorna strana mjeri predmetno pitanje spram kriterija i prezentira informacije o predmetu revizije, o čemu potom revizor prikuplja dostatne i odgovarajuće revizijske dokaze koji osiguravaju razuman temelj za izražavanje zaključka.
- U angažmanima koji podrazumijevaju izravno izvješćivanje revizor je taj koji mjeri ili ocjenjuje predmet revizije spram kriterija, uzimajući u razmatranje rizik i materijalnost. Rezultat mjerenja predmeta revizije spram kriterija se prezentira u izvješću o reviziji u obliku nalaza, zaključaka, preporuka ili mišljenja. Revizija predmetna revizije može također osigurati nove informacije, analize ili uvide.

30. Financijske revizije su uvijek angažmani s potvrdom, s obzirom da se one temelje na financijskim informacijama koje prezentira odgovorna strana. Revizije učinka obično predstavljaju angažmane koji pretpostavljaju izravno izvješćivanje. Revizije usklađenosti mogu imati i oblik angažmana s potvrdom i onih koji pretpostavljaju izravno izvješćivanje ili pak mogu imati oba ova oblika istovremeno. Sljedeće formulacije predstavljaju predmet revizije ili informacije o predmetu revizije u tri vrste revizije koje obuhvaćaju ISSAI:

- **Financijska revizija**: Predmet financijske revizije je financijsko stanje, poslovanje, novčani tok ili drugi elementi koji se utvrđuju, mjere i prezentiraju u financijskim izvješćima. Informacije o predmetu revizije čine financijska izvješća.
- **Revizija učinka**: Predmet revizije u reviziji učinka definira se ciljevima revizije i revizijskim pitanjima. Predmetom revizije mogu biti konkretni programi, tijela ili određene aktivnosti (s njihovim ishodima, rezultatima i učincima), postojeća stanja (uključujući uzroke i posljedice) kao i nefinancijske i financijske

informacije o bilo kojem od ovih elemenata. Revizor mjeri ili ocjenjuje predmet revizije kako bi procijenio razmjere u kojima su ili nisu zadovoljeni uspostavljeni kriteriji.

- Revizija usklađenosti: Predmet revizije u reviziji usklađenosti definirano je obujmom revizije. To mogu biti aktivnosti, financijske transakcije ili informacije. Kod angažmana s potvrdom u reviziji usklađenosti važnije je fokusirati se na informaciju o predmetu revizije, koju može predstavljati izjava o usklađenosti u skladu sa uspostavljenim i standardiziranim okvirom izvješćivanja.

Povjerenje i pružanje uvjerenja u reviziji javnog sektora Potreba za povjerenjem i uvjerenje

31. Korisnici žele imati povjerenje u pouzdanost i značaj informacija koje će koristiti kao temelj pri donošenju odluka. Revizori stoga osiguravaju informacije koje se temelje na dostatnim i odgovarajućim dokazima i trebali bi provoditi procedure kojima se smanjuje ili upravlja rizikom od donošenja neodgovarajućih zaključaka. Razina uvjerenja koja se može osigurati predviđenom korisniku bi se trebala iskazati na transparentan način. Revizije međutim, zbog inherentnih ograničenja, nikada ne mogu osigurati apsolutno uvjerenje.

Oblici osiguravanja uvjerenja

32. Ovisno o reviziji i potrebama korisnika, uvjerenje se može iskazivati na dva načina:

- Kroz mišljenja i zaključke koji eksplicite (izrijeком) prenose odnosno iskazuju razinu uvjerenja. Ovo se odnosi na sve angažmane s potvrdom i određene angažmane koji podrazumijevaju izravno izvješćivanje.
- Kroz druge oblike. U određenim angažmanima koji podrazumijevaju izravno izvješćivanje, revizor ne daje izričitu izjavu u smislu uvjerenja o predmetnom pitanju. U takvim slučajevima revizor korisnicima osigurava neophodni stupanj uvjerenja tako što izrijeком pojašnjava kako su izrađeni nalazi, kriteriji i zaključci na izbalansiran način, dajući obrazloženja, te zbog čega je kombinacija nalaza i kriterija rezultirala određenim ukupnim zaključkom ili preporukom.

Razine uvjerenja

33. Uvjerenje može biti razumno ili ograničeno.

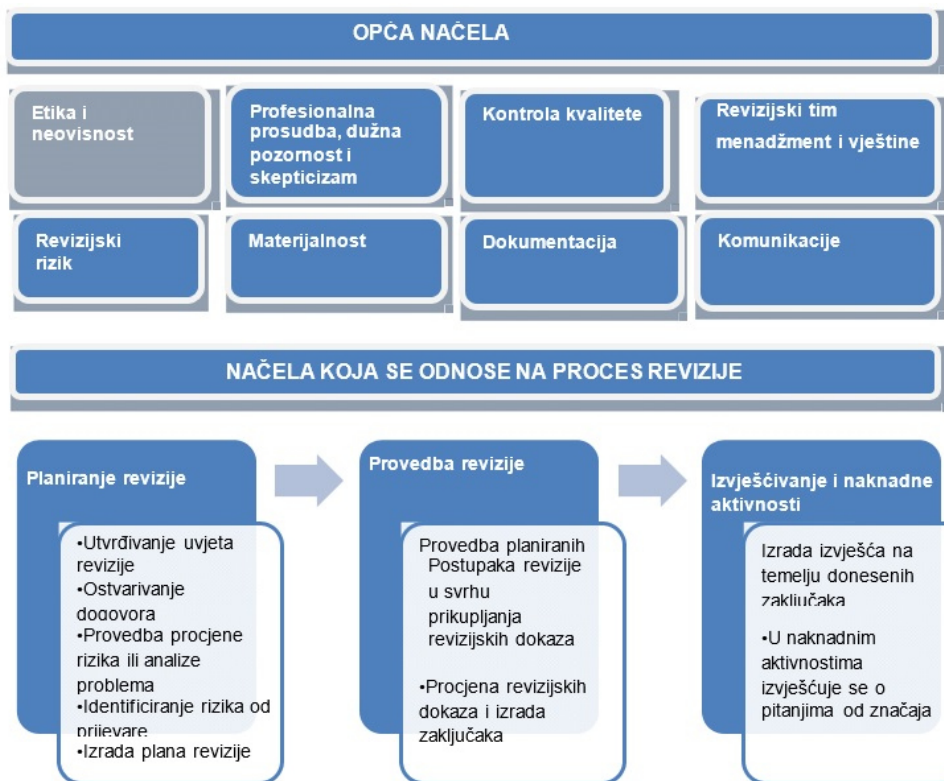
Razumno je uvjerenje visoko, ali ne i apsolutno. Zaključak revizije se izražava pozitivno, na način da prenosi da je, po mišljenju revizora, predmet revizije u skladu s ili pak da nije u skladu, u svim materijalnim aspektima, s primjenjivim kriterijima, ili, gdje je to od značaja, da informacija o predmetu revizije daje istinit i fer prikaz, u skladu s primjenjivim kriterijima.

Kada se daje ograničeno uvjerenje, zaključci revizije navode da, na temelju provedenih postupaka, revizorovom pažnjom nije utvrđeno ništa što bi moglo revizora uvjeriti da vjeruje kako predmet revizije ne ispunjava primjenjive kriterije. Postupci koji se provode kod revizija s ograničenim uvjerenjem su ograničeni, u smislu onoga što je neophodno kako bi se steklo razumno uvjerenje, ali se očekuje da je razina uvjerenja, prema profesionalnoj prosudbi revizora, od značaja za predviđenog korisnika. Izvješće s ograničenim uvjerenjem ukazuje na ograničenost prirode uvjerenja koje se pruža.

NAČELA REVIZIJE JAVNOG SEKTORA

34. Načela koja dajemo u daljem tekstu od temeljne su važnosti za provedbu revizije. Revizija je proces koji je kumulativan i ponavlja se. Za potrebe prezentacije međutim, temeljna načela su grupirana u načela koja se odnose na organizacijske zahtjeve – preduvjete VRI, opća načela koja revizor treba razmotriti prije početka i u više navrata tijekom revizije te načela koja se odnose na konkretne korake u procesu revizije.

Područja koja obuhvaćaju načela revizije javnog sektora



Organizacijski zahtjevi

35. VRI trebaju uspostaviti i održavati odgovarajuće procedure koji se odnose na etička pitanja i kontrolu kvalitete

Svaka bi VRI trebala uspostaviti i održavati procedure koje se odnose na etička pitanja i kontrolu kvalitete na organizacijskoj razini koje će osigurati razumno uvjerenje da se VRI i njeno osoblje pridržavaju profesionalnih standarda i primjenjivih etičkih, zakonskih i regulatornih zahtjeva. ISSAI 30 – Etički kodeks i ISSAI 40 – Kontrola kvalitete za VRI sadrže relevantne smjernice u tom smislu. Postojanje ovih procedura na razini VRI predstavlja preduvjet za primjenu ili izradu državnih standarda na osnovu Temeljenih načela revizije.

Opća načela

Etika i neovisnost

35. Revizori se trebaju pridržavati relevantnih etičkih zahtjeva i biti neovisni

Etička bi načela trebala biti ugrađena u profesionalno postupanje i ponašanje revizora. VRI trebaju imati politike koje se bave etičkim zahtjevima i ističu potrebu pridržavanja istih od strane svakog revizora. Revizori trebaju zadržati neovisnost kako bi njihova izvješća bila nepristrana i kako bi ih takvima smatrali i korisnici kojima su namijenjeni.

Revizori smjernice koje se odnose na neovisnost mogu pronaći u ISSAI 10 – Meksičkoj deklaraciji o neovisnosti VRI. Smjernice o temeljnim etičkim načelima integriteta, objektivnosti, profesionalne kompetentnosti i dužne pažnje, povjerljivosti i profesionalnog postupanja definirane su u ISSAI 30 – Etičkom kodeksu.

Profesionalna prosudba, dužna pozornost i skepticizam

37. Revizori trebaju zadržati primjereno profesionalno ponašanje primjenjujući tijekom revizije profesionalni skepticizam, profesionalnu prosudbu i dužnu pozornost

Ponašanje revizora treba obilježavati profesionalni skepticizam i profesionalna prosudba, koje treba primjenjivati u formiranju odluka o odgovarajućem postupanju. Revizori trebaju ulagati dužnu pozornost kako bi osigurali da njihovo profesionalno ponašanje bude primjereno.

Profesionalni skepticizam znači zadržavanje profesionalne distance i stajališta koje podrazumijeva budnost i spremnost na propitivanje u procjenjivanju dostatnosti količine i odgovarajuće prirode dokaza dobivenih tijekom revizije. Ono također podrazumijeva i otvorenost i osjetljivost spram svih stajališta i argumenata. Profesionalna prosudba implicira primjenu kolektivnih znanja, vještina i iskustva u procesu revizije. Dužna pažnja znači da revizor revizije treba planirati i provoditi na temeljit način. Revizori trebaju izbjegavati sve postupke (svako ponašanje) kojim bi mogli diskreditirati svoj rad.

Kontrola kvalitete

38. Revizori reviziju trebaju provoditi u skladu s profesionalnim standardima kontrole kvalitete

Politike i procedure VRI koje se odnose na kontrolu kvalitete trebaju slijediti profesionalne standarde i za cilj imati osiguravanje da se revizije provode na dosljedno visokoj razini. Procedure kontrole kvalitete bi trebale obuhvaćati pitanja poput usmjeravanja, pregleda i nadzora nad procesom revizije te potrebe za konzultacijom kod donošenja odluka o teškim ili spornim pitanjima. Revizori dodatne smjernice mogu pronaći u>ISSAI 40 – Kontrola kvaliteta za VRI.

Rukovođenje revizijskim timom i vještine i znanja

39. Revizori trebaju posjedovati ili im trebaju biti dostupne neophodne vještine

Pojedinci koji čine revizijski tim bi skupa trebali posjedovati znanja, vještine i stručna znanja neophodna kako bi se revizija uspješno okončala. To podrazumijeva shvaćanje i praktično iskustvo u vezi s vrstom revizije koja se provodi, poznavanje primjenjivih standarda i zakonodavstva, te razumijevanje poslovanja tijela koje se revidira i sposobnost i iskustvo potrebno za profesionalnu prosudbu. Svim revizijama je zajednička potreba da se angažira osoblje sa odgovarajućim kvalifikacijama, da se osoblju nudi profesionalno usavršavanje i obuka, pripremaju priručnici i druge vrste pisanih smjernica i naputaka koji se odnose na provedbu revizije te dodjeljivanje dostatnih revizijskih resursa. Revizori bi kroz svoje konstantno profesionalno usavršavanje trebali održavati/zadržati svoje profesionalne kompetencije. Tamo gdje je to od značaja ili neophodno, te je sukladno mandatu VRI i primjenjivom zakonodavstvu, revizor može koristiti rad internih revizora, drugih revizora ili stručnjaka. Postupci revizora trebaju osigurati zadovoljavajući temelj za korištenje rada drugih osoba, a u svim takvim slučajevima, revizor treba dobiti dokaze o kompetentnosti drugih revizora ili stručnjaka te neovisnosti i kvaliteti obavljenog posla. VRI međutim zadržava isključivu odgovornost za svako mišljenje revizije ili izvješće koje može izraditi po predmetnom pitanju; tu odgovornost ne umanjuje korištenje rada koji obave druge strane.

Ciljevi unutarnje revizije razlikuju se od ciljeva vanjske revizije. Međutim i unutarnja i vanjska revizija promiču dobro upravljanje doprinoseći transparentnosti i odgovornosti za korištenje javnih resursa, kao i ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti u javnoj upravi. To pak nudi mogućnosti koordinacije i suradnje te mogućnost da se eliminira dupliranje posla.

Neke VRI koriste rad drugih revizora na razini saveznih država, pokrajina, regija, distrikta ili lokalnoj razini ili pak javnih računovodstvenih kompanija koje su obavljale revizijske poslove vezane za dani cilj revizije. Potrebno je uspostaviti dogovore kojima se osigurava da se svi takvi poslovi provode sukladno standardima revizije javnog sektora.

Za provedbu revizija mogu biti potrebne i specijalizirane tehnike, metode ili znanja i vještine koje nisu na raspolaganju unutar same VRI. U takvim slučajevima mogu se koristiti stručnjaci koji mogu pružiti znanje ili obaviti konkretne zadatke ili za druge svrhe.

Revizijski rizik

40. Revizori trebaju upravljati rizikom izdavanja neodgovarajućeg izvješća u okolnostima date revizije

Revizijski rizik je rizik da izvješće o reviziji može biti neodgovarajuće. Revizor provodi postupke kako bi smanjio rizik ili upravljao rizikom od donošenja neodgovarajućih zaključaka, prepoznajući da inherentna ograničenja svih revizija znače da revizija nikada ne može osigurati apsolutnu sigurnost u smislu stanja po predmetu revizije .

Kada je cilj osigurati razumno uvjerenje, revizor treba smanjiti revizijski rizik na prihvatljivo nisku razinu uzimajući u obzir okolnosti revizije. Revizija može imati i za cilj osiguravanje ograničenog uvjerenja, a u tom je slučaju prihvatljivi rizik od neusklađenosti sa kriterijima veći nego kod revizija s razumnim uvjerenjem. Ograničeno uvjerenje pruža razinu uvjerenja koja će, prema profesionalnoj prosudbi revizora, imati značaj za predviđene korisnike.

Materijalnost

41. Revizori materijalnost trebaju razmatrati tijekom cijelog procesa revizije

Materijalnost je značajna u svim revizijama. Određeno pitanje se može ocijeniti materijalnim ako bi saznanje o istom vjerojatno utjecalo na odluke predviđenih korisnika. Utvrđivanje materijalnosti je pitanje profesionalne prosudbe i ovisi o revizorovom tumačenju potreba predviđenih korisnika. Ova se ocjena može odnositi na pojedinačnu stavku ili na skupinu stavki uzetih zajedno. Materijalnost se često razmatra u smislu vrijednosti, ali ima i druge kvantitativne kao i kvalitativne aspekte. Inherentna obilježja stavke ili skupine stavki mogu određeno pitanje učiniti materijalnim po samoj svojoj prirodi. Pitanje može biti materijalno i zbog konteksta u kojemu se javlja.

Razmatranje materijalnosti utječe na odluke koje se odnose na prirodu, vrijeme i razmjere revizijskih postupaka i ocjenu (evaluaciju) rezultata revizije. Razmatranja mogu obuhvaćati pitanja koja brinu relevantne aktere, javni interes, zahtjeve koji proizlaze iz regulatornih okvira i posljedice po društvo.

Dokumentacija

42. Revizori trebaju pripremati detaljnu revizijsku dokumentaciju dostatnu da pruži jasan uvid odnosno razumijevanje posla koji je obavljen, dokaza koji su dobiveni i donesenih zaključaka

Revizijska dokumentacija bi trebala obuhvaćati strategiju i plan revizije. Njome trebaju biti zabilježeni provedeni postupci i prikupljeni dokazi te bi dokumentacija trebala podržavati rezultate koji se revizijom komuniciraju. Dokumentacija treba biti u dostatnoj mjeri detaljna kako bi iskusnom revizoru bez prethodnih spoznaja o danoj reviziji, omogućila razumijevanje prirode, vremenskog okvira, opsega i rezultata obavljenih postupaka, dokaza dobivenih koji podržavaju zaključke i preporuke revizije, obrazloženja koja stoje iza svih značajnih pitanja koja su zahtijevala profesionalnu prosudbu te zaključcima s tim u vezi.

Komunikacija

43. Revizori trebaju uspostaviti djelotvornu komunikaciju tijekom procesa revizije

Neophodno je da revidirano tijelo bude informirano o svim pitanjima koja se odnose na reviziju. To je ključno za izgradnju konstruktivnih radnih odnosa. Komunikacija treba obuhvaćati prikupljanje informacija od značaja za reviziju i osiguravanje rukovodstvu i onima koji su zaduženi za upravljanje pravovremenih opservacija i nalaza tokom angažmana. Revizor može biti dužan da o pitanjima vezanim za reviziju informira druge relevantne aktere poput zakonodavnih ili tijela zaduženih za nadzor.

Načela koja se odnose na proces revizije

Planiranje revizije

44. Revizori trebaju osigurati jasno uspostavljene uvjete revizije

Revizije mogu biti zakonska obveza, mogu ih zahtijevati zakonodavna ili tijela zadužena za nadzor, pokrenute od same VRI, ili provođene jednostavno u dogovoru sa tijelom koje se revidira. U svim slučajevima revizor, rukovodstvo revidiranog tijela, zaduženi za upravljanje i drugi – kako je već primjereno, trebaju postići zajednički formalni dogovor o uvjetima revizije i ulogama i odgovornostima svakog od njih. Važne informacije mogu obuhvaćati predmet, opseg i ciljeve revizije, pristup podacima, izvješće koje će nastati kao rezultat revizije, revizijski proces, kontakt osobe te uloge i odgovornosti raznih strana u okviru angažmana.

45. Revizori trebaju razumjeti prirodu tijela/programa koji će se revidirati

To uključuje razumijevanje ciljeva od značaja, poslovanja, regulatornog okruženja, unutarnjih kontrola, financijskih i drugih sustava i poslovnih procesa te istraživanje mogućih izvora revizijskih dokaza. Spoznaje se mogu steći kroz redovitu interakciju s rukovodstvom, onima koji su zaduženi za upravljanje i drugim relevantnim akterima. To pak može podrazumijevati i konsultiranje eksperata i analiziranje dokumentacije (uključujući i ranija istraživanja odnosno studije i druge izvore) s ciljem stjecanja šireg poimanja predmetnog pitanja koje će se revidirati i njegovog konteksta.

46. Revizori trebaju provesti procjenu rizika ili analizu problema te istu revidirati kako je neophodno kao odgovor na nalaze revizije

Priroda identificiranih rizika će varirati, ovisno o cilju revizije. Revizor treba uzeti u obzir/razmotriti i procijeniti rizik od raznih vrsta nedostataka, odstupanja ili pogrešnih prikaza koji se mogu pojaviti u vezi s predmetnim pitanjem. Potrebno je u obzir uzeti i opće i specifične rizike. To se može postići kroz postupke koji služe kako bi se stekao uvid odnosno razumijevanje tijela ili programa i njegovog okruženja, uključujući i relevantne unutarnje kontrole. Revizor treba procijeniti odgovor rukovodstva na identificirane rizike, uključujući njihovu provedbu i osmišljavanje unutarnjih kontrola za rješavanje ovih rizika. Kod analize problema revizor treba uzeti u obzir stvarne indikacije problema ili odstupanja od onoga što treba ili što se očekuje. Ovaj proces uključuje ispitivanje različitih pokazatelja (indikatora) problema kako bi se definirali ciljevi revizije. Kroz revizijski proces potrebno je uzeti u obzir identifikaciju rizika i njegov utjecaj na reviziju.

47. Revizori trebaju identificirati i procijeniti rizike od prijevare relevantne u odnosu na ciljeve revizije

Revizori trebaju propitati i provesti postupke kako bi identificirali i odgovorili na rizike od prijevare relevantne u odnosu na ciljeve revizije. Trebaju tokom procesa revizije zadržati stav koji podrazumijeva profesionalni skepticizam i budnost u smislu mogućnosti prijevare.

48. Revizori trebaju planirati svoj rad kako bi osigurali da se revizija provodi na efektivan i efikasan način

Planiranje konkretne revizije podrazumijeva strateške i operativne aspekte.

Strateški, planiranjem se trebaju definirati opseg i ciljevi revizije te revizijski pristup. Ciljevi predstavljaju ono što se revizijom želi postići. Opseg se odnosi na predmetno pitanje i kriterije koje će revizori koristiti kako bi procijenili i izvijestili o predmetnom pitanju te je izravno povezan s ciljevima. Pristupom se opisuje priroda i razmjere postupaka koji će se koristiti za prikupljanje revizijskih dokaza. Revizija se treba planirati na način da se revizijski rizik smanji na prihvatljivo nisku razinu.

Operativno, planiranje podrazumijeva utvrđivanje vremenskog rasporeda revizije i definiranje prirode, vremenskih odrednica i razmjera revizijskih postupaka. Tijekom planiranja, revizori trebaju utvrditi na odgovarajući način uloge članova svog tima i identificirati druge resurse koji mogu biti potrebni, poput stručnjaka za pojedine oblasti.

Planiranje revizije treba biti takvo da može odgovoriti na značajne promjene u okolnostima i stanju. To je proces koji se ponavlja i odvija se tijekom cijelog procesa revizije.

Provedba revizije

49. Revizori trebaju provoditi revizijske procedure koje osiguravaju dostatne revizijske dokaze koji podržavaju izvješće o reviziji

Odluke revizora o prirodi, vremenu i razmjeru revizijskih postupaka utjecat će na dokaze koje je potrebno dobiti. Izbor postupaka ovisit će o procjeni rizika ili analizi problema.

Revizijske dokaze čine sve informacije koje koristi revizor kako bi utvrdio ispunjava li predmetno pitanje primjenjive kriterije. Dokazi mogu imati brojne oblike poput elektronskih ili 'papirnatih' evidencija o transakcijama, pisanu ili elektronsku komunikaciju s vanjskim akterima, opservacije revizora te usmene ili pisane izjave revidiranog tijela. Metode za dobivanje revizijskih dokaza mogu podrazumijevati pregled, opservaciju, upite, potvrde, ponovne kalkulacije, ponovno provođenje, analitičke postupke i/ili druge istraživačke tehnike. Dokazi bi trebali biti i dostatni (količinom) kako bi se osoba sa odgovarajućim znanjem uvjerila da su nalazi razumni te odgovarajući (kvalitetom) – dakle bitni, pouzdani i vjerodostojni. Revizorova procjena dokaza trebala bi biti objektivna, fer i izbalansirana. Preliminarne bi nalaze trebalo iskomunicirati i prodiskutirati s revidiranim tijelom kako bi se potvrdila njihova validnost.

Revizor mora poštivati sve zahtjeve u smislu povjerljivosti.

50. Revizori trebaju procijeniti revizijske dokaze i izraditi zaključke

Nakon okončanja revizijskih postupaka, revizor će pregledati i razmotriti revizijsku dokumentaciju kako bi utvrdio je li predmet revizije revidiran u dovoljnoj mjeri i na odgovarajući način. Prije sačinjavanja zaključaka revizor ponovno razmatra inicijalnu procjenu rizika i materijalnost u smislu prikupljenih dokaza te utvrđuje je li potrebno provesti dodatne revizijske postupke.

Revizor treba revizijske dokaze procijeniti u smislu utvrđivanja revizijskih nalaza. Pri procjenjivanju revizijskih dokaza i ocjenjivanju materijalnosti nalaza, revizor bi u obzir trebao uzeti i kvantitativne i kvalitativne faktore.

Na temelju nalaza, revizor treba, primjenom profesionalne prosudbe doći do zaključka o predmetu revizije ili informaciji o predmetu revizije.

Izvršavanje i praćenje revizije

51. Revizori na temelju izvedenih zaključaka trebaju izraditi izvješće

Revizijski proces uključuje izradu izvješća kojim se rezultati revizije prenose relevantnim akterima, ostalima zaduženima za upravljanje te široj javnosti. Svrha izvješća je i olakšati praćenje realizacije preporuka revizije i korektivnih mjera. U nekim vrstama VRI, poput revizijskih sudova koji imaju pravosudne ovlasti, to može podrazumijevati izdavanje zakonski obvezujućih izvješća ili pravosudnih odluka.

Izvješća trebaju biti lako razumljiva, ne trebaju sadržavati nedorečenosti ili dvosmislenosti i moraju biti cjelovita. Trebala bi biti objektivna i fer i uključivati samo informacije koje su podržane sa dostatnim i odgovarajućim revizijskim dokazima i osiguravati da nalazi budu dani u odgovarajućoj perspektivi i kontekstu.

Oblik i sadržaj izvješća ovisit će o prirodi revizije, korisnicima kojima je namijenjena, primjenjivim standardima i zakonskim zahtjevima. Mandat VRI i drugi relevantni zakoni ili propisi mogu konkretno definirati izgled i formulacija izvješća, koji može biti dan u kraćem i dužem obliku.

Izvješća u dužem obliku općenito uzevši detaljno opisuju opseg revizije, nalaze i zaključke uključujući i moguće posljedice i konstruktivne preporuke koje omogućuju korektivne mjere.

Izvješća u kraćem obliku su sažetiji i općenito uzevši dati u obliku koji je u većoj mjeri standardiziran.

Angažmani s potvrdom

U angažmanima s potvrdom izvješća o reviziji mogu izražavati mišljenje o tome ne sadrže li informacije o predmetu revizije, po svim materijalnim pitanjima, pogrešne iskaze i/ili je li predmet revizije usaglašen, po svim materijalnim pitanjima, s uspostavljenim kriterijima. U angažmanu s potvrdom izvješće se općenito naziva izvješćem o reviziji.

Izravni angažmani

Kod izravnih angažmana, izvješće o reviziji treba navoditi ciljeve revizije te opisivati način na koji su isti obrađeni u reviziji. To podrazumijeva nalaze i zaključke o predmetu revizije te može sadržavati preporuke. Mogu se dati i dodatne informacije o kriterijima, metodologiji i izvorima podataka, a potrebno je opisati i ograničenja revizije.

Izvješće o reviziji treba pojašnjavati kako su korišteni dobiveni dokazi te zašto su izvedeni zaključci koji su rezultirali iz istih. To će omogućiti da izvješće korisnicima osigura neophodni stupanj povjerenja.

Mišljenje

Kada se revizijsko mišljenje koristi kako bi se prenijela razina uvjerenja, mišljenje treba dati u standardiziranom formatu. Mišljenje može biti bez kvalifikacije ili s kvalifikacijom. Mišljenje bez kvalifikacije koristi se kada je stečeno bilo ograničeno ili razumno uvjerenje. Mišljenje s kvalifikacijom može biti:

- S rezervom – uvjetno mišljenje (osim za) – u slučaju kada se revizor ne slaže sa ili nije u mogućnosti dobiti dostatne i odgovarajuće dokaze o određenim stavkama u okviru predmetnog pitanja koje su ili bi mogle biti materijalne ali ne i prožimajući - sveprisutni;
- Negativno – nepovoljno – u slučaju kada revizor, nakon što je dobio dostatne i odgovarajuće revizijske dokaze, zaključi da su odstupanja ili pogrešni iskazi, bilo pojedinačni ili skupno i materijalni i prožimajući - sveprisutni;
- Suzdržavanje od davanja mišljenja – u slučaju kada revizor nije u mogućnosti dobiti dostatne i odgovarajuće revizijske dokaze zbog neizvjesnosti ili ograničenja opsega koje je i materijalno i prožimajuće – sveprisutno.

U slučaju kada se daje mišljenje s kvalifikacijom, razlozi za davanje mišljenja trebaju biti dati u odgovarajućoj perspektivi ali uz jasno obrazloženje, pozivanjem na primjenjive kriterije, prirode i razmjera kvalifikacije. Ovisno o vrsti revizije, preporuke se mogu odnositi na korektivne mjere, a izvješćem se mogu obuhvatiti i svi nedostaci unutarnjih kontrola koji su istima doprinijeli.

Praćenje (follow-up)

VRI igraju ulogu u praćenju mjera koje poduzima odgovorna strana kao odgovor na pitanja istaknuta u izvješću o reviziji. Praćenje se fokusira na to je li revidirano tijelo adekvatno riješilo istaknutu problematiku, uključujući i sve šire implikacije. U slučaju da su mjere koje poduzme revidirano tijelo nedostatne ili nezadovoljavajuće, može postojati potreba da VRI o tome izradi dodatno izvješće.

ZAKONI I AKTA

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

- [Parlament FBiH](#)