



REPUBLIKA KOSOVA

KANCELARIJA GENERALNOG REVIZORA

Nr. 01.1- 2009 - 01

Smernice za reviziju učinka

Priština, 31. Aug 09.

SADRŽAJ

1	UVOD.....	1
1.1	SVRHA SMERNICA ZA REVIZIJU UČINKA	1
1.2	ORGANIZACIJA SMERNICA.....	1
2	KONTEKST REVIZIJE UČINKA.....	2
2.1	DEFINICIJA REVIZIJE UČINKA.....	2
2.2	POSEBNE KARAKTERISTIKE REVIZIJE UČINKA	3
2.3	ETAPE U PROCESU REVIZIJE UČINKA	4
2.4	INTOSAI STANDARDI REVIZIJE.....	5
2.5	ORGANIZOVANJE REVIZIJE UČINKA.....	5
3	PLANIRANJE I IZBOR PREDMETA REVIZIJE	6
3.1	PLANIRANJE NA KORPORATIVNOM NIVOU.....	6
3.1.1	STRATEŠKO PLANIRANJE REVIZIJE	6
3.2	GODIŠNJE PLANIRANJE REVIZIJE	7
3.3	IZBOR POTENCIJALNIH PREDMETA REVIZIJE	7
3.4	PREDSTAVLJANJE MOGUĆIH TAČAKA REVIZIJE	8
4	PREDSTUDIJA I PLAN RADA	9
4.1	PLANIRANJE PREDSTUDIJE	9
4.2	OBAVLJANJE PREDSTUDIJE	10
4.2.1	PRIKUPLJANJE I DOKUMENTOVANJE PODATAKA	10
4.2.2	ANALIZA PODATAKA	10
4.2.3	IZBOR REVIZORSKOG PROBLEMA	11
4.2.4	TEHNIKE ANALIZE STABLA SA PROBLEMIMA.....	11
4.2.5	KRITERIJUM ZA IZBOR	12
4.3	MEMORANDUM O PREDSTUDIJI	13
4.4	PLAN RADA	14
4.4.1	REVIZORSKI PROBLEM I KRAJNI CILJ REVIZIJE	14
4.4.2	OPSEG REVIZIJE.....	14
4.4.3	REVIZORSKA PITANJA	15
4.4.4	KRITERIJUMI PROCENE	16
4.4.5	METODOLOGIJA I IZVORI INFORMACIJA	17
4.4.6	PLANIRANJE RESURSA	17
4.4.7	KONTAKTI SA PREDMETIMA REVIZIJE.....	18
4.5	PRAĆENJE I NADGLEDANJE.....	18
5	PRIKUPLJANJE I ANALIZA REVIZORSKIH DOKAZA	19
5.1	PREDSTAVLJANJE GLAVNE STUDIJE PREDMETU REVIZIJE.....	19
5.2	REVIZORSKI DOKAZI.....	20
5.3	IZVORI I METODI PRIKUPLJANJA.....	20
5.3.1	DOKAZI NA OSNOVU SVEDOČENJA	21
5.3.2	DOKUMENTARNI DOKAZI.....	22
5.3.3	FIZIČKI DOKAZI	24
5.4	PRIPREMA I ANALIZA TOKOM PRIKUPLJANJA PODATAKA	25
5.5	ANALIZA REVIZORSKIH DOKAZA.....	25
5.5.1	NEKI KLJUČNI KONCEPTI	26
5.5.2	KVANTITATIVNE ANALIZE	27
5.5.3	KVALITATIVNE ANALIZE	28
5.5.4	SPLET KVANTITATIVNIH I KVALITATIVNIH ANALIZA PODATAKA.....	29
5.6	DOKUMENTOVANJE.....	29
5.6.1	SMERNICE ZA PRIPREMU RADNIH DOKUMENATA.....	30
5.6.2	REVIZORSKI DOSIJEI	30
5.7	IZRADA REVIZORSKIH NALAZA, NJIHOVIH UZROČNIKA I UTICAJA	31
5.8	REVIZORSKI ZAKLJUČCI.....	32
5.9	REVIZORSKE PREPORUKE	32
5.9.1	FORMULISANJE PREPORUKA	33
5.9.2	KARAKTERISTIKE KORISNIH PREPORUKA	33

6	IZRADA IZVEŠTAJA.....	34
6.1	STANDARDI IZVEŠTAVANJA.....	34
6.2	FORMAT IZVEŠTAJA.....	35
6.3	PROCES PISANJA.....	36
6.3.1	KRATAK PREGLED.....	36
6.3.2	ANALIZA ČITALACA.....	37
6.3.3	IZRADA.....	37
6.3.4	REVIDIRANJE.....	38
7	USVAJANJE IZVEŠTAJA.....	39
7.1	PREGLED NACRTA IZVEŠTAJA.....	39
7.2	OBJAVLJIVANJE NACRTA IZVEŠTAJA PREDMETU REVIZIJE.....	40
7.3	IZLAZNI SASTANAK.....	40
7.4	INTERNO KOMPLETIRANJE.....	40
8	PREDSTAVLJANJE IZVEŠTAJA.....	41
9	PROPRATNE AKTIVNOSTI.....	42
9.1	PROPRATNE AKTIVNOSTI ZA NAŠ RAD.....	42
9.2	PREPORUKE SA PROPRATNIH AKTIVNOSTI.....	42
9.3	PRAĆENJE UTICAJA SPROVEDENIH PREPORUKA.....	43
9.4	PROPRATNA REVIZIJA.....	43
9.4.1	PLANIRANJE PROPRATNIH REVIZIJA.....	43
9.4.2	IZVEŠTAVANJE O PROPRATNIM REVIZIJAMA.....	44

ANEKS 1 : Odgovornosti u procesu revizije

1 Uvod

1.1 Svrha Smernica za reviziju učinka

Opšti Standardi revizije ¹ INTOSAI-a² određuju da svaka VRI³ mora usvojiti politike i procedure za pripremu Smernica i drugih pisanih smernica i uputstava u vezi sa vršenjem revizije.⁴ To obuhvata Smernice za revizije regularnosti kao i revizije učinka.

Svrha ovih Smernica za reviziju učinka jeste da:

- Nam pomognu da razradimo metode i prakse kako izvršiti reviziju učinka.
- Povećaju nivo naših sposobnosti i veština da izvršimo reviziju učinka prema prihvatljivim standardima i jedinstvenog kvaliteta.
- Obezbede smernice za obuku našeg osoblja o reviziji učinka.
- Obezbede praktične smernice za planiranje, izvršenje i praćenje revizija.
- Formira osnovu za donošenje odluka u procesu revizije učinka.
- Povećaju standardizaciju u vršenju revizorskih praksi.

1.2 Organizacija Smernica

Ove Smernice se sastoje od devet glavnih poglavlja:

- Poglavlje dva se bavi kontekstom unutar koje deluje revizija učinka.
- Poglavlja tri i četiri obezbeđuju smernice za planiranje revizije učinka.
- Poglavlje pet opisuje kako da se obavi revizija učinka. Ono uključuje prikupljanje, dokumentaciju i analizu revizorskih dokaza i pripremu revizorskih nalaza.
- Šesto, sedmo i osmo poglavlje obezbeđuju smernice za procedure za pisanje, odobrenja i prezentacije izveštaja o reviziji učinka.
- Poglavlje devet se bavi procesom praćenja u ciklusu revizije učinka.
- Postoje jedan aneks; aneks 1: odgovornosti u procesu revizije.

¹ Revizijski standardi INTOSA, odobreni na 35. sastanku Upravnog odbora u oktobru 1991. godine

² Međunarodna organizacija vrhovnih revizorskih institucija

³ Vrhovna revizorska institucija

⁴ Revizijski standardi INTOSAI 2.1.13

2 Kontekst revizije učinka

2.1 Definicija revizije učinka

Revizija učinka je revizija ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti (delotvornosti) kojom subjekt nad kojim je izvršena revizija koristi svoje resurse da bi postigao cilj. Ona ima za cilj povećanje delotvornosti državnih subjekata i programa korišćenjem uspostavljenih i jasno objašnjenih revizijskih standarda i praksi, unutar mandata nezavisne revizorske institucije čija je nadležnost definisana relevantnim aktima.

Prema INTOSAI-u, revizija učinka obuhvata:

- reviziju **ekonomičnosti** upravnih aktivnosti u skladu sa zdravim upravnim načelima i praksama, i upravnim politikama;
- reviziju **efikasnosti** u korišćenju ljudskih, finansijskih i drugih resursa, uključujući ispitivanje informativnih sistema, mera za učinak i aranžmane za praćenje, i procedure koje su koristili revidirani subjekti za otklanjanje uočenih nedostataka; i
- reviziju **efektivnosti** učinka u odnosu na postizanje ciljeva u revidiranom subjektu i reviziju stvarnog uticaja aktivnosti u poređenju sa predviđenim uticajem.

Kada se gledaju skupa, ekonomičnost, efikasnost i efektivnost čine trostruko E i čine osnovu za reviziju učinka. Striktno govoreći, INTOSAI definiše trostruko E kao:

<i>Ekonomičnost</i>	Minimiziranje troškova resursa korišćenih za aktivnost, imajući u vidu odgovarajući kvalitet
<i>Efikasnost</i>	Odnos između ishoda, u smislu roba, usluga i rezultata, i resursa korišćenih za njihovu proizvodnju
<i>Efektivnost</i>	Opseg do kojeg su postignuti ciljevi i odnosi između nameravanog uticaja i stvarnog uticaja aktivnosti

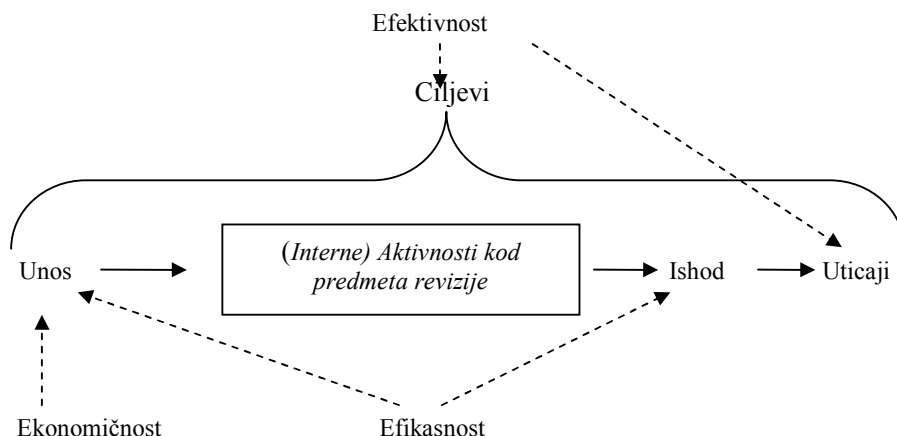
Sve druge stvari su jednake, ekonomičnost se tiče održavanja troškova unosa niskim bez kompromitovanja kvaliteta; efikasnost se tiče dobijanja najviše ili najboljeg ishoda od dostupnih resursa; i efektivnost se tiče postizanja navedenih ciljeva ili krajnjih ciljeva. Ali ova tri E ne mogu da se procenjuju u izolaciji jedno od drugog. Kada se procenjuje, na primer, uticaj koji je neophodan da se uzmu u obzir troškovi unosa koji se koriste za pravljenje uticaja i, slično tome, kada se procenjuje ekonomičnost korisnosti unosa za proizvodnju ishoda mora biti uzeta u obzir.

„Tri E“ su koristan koncept koji vodi revizora tokom formulisanja problema i naglašavanja opštih smerova revizije. Za definisanje ovih koncepata i olakšanje analiza, može se koristiti model unosa/ishoda. On obezbeđuje korisnu alatku za bavljenje različitim situacijama i u različite namene. On pomaže da se shvate tri E, da se opišu procesi, organizuju mišljenja i zapažanja, i za merenje i objašnjavanje. Model se zasniva na pretpostavci da je moguće da se urede koncepti u lancu i da se utvrdi kako utiči jedan na drugi kao posledice i efekti. Druga pretpostavka je da organizacije imaju uspostavljene ciljeve koje žele da postignu ili da takvi ciljevi mogu biti odbijeni. Unosi se u modelu koriste za proizvodnju ishoda koji će imati uticaj na

postizanje ciljeva. Ekonomičnost se tiče unosa, efikasnost se tiče toga kako da ti unosi budu transformisani u ishode i efektivnost se tiče efekata načinjenih ishodima.

Kako se tri E uklapaju u model unos-ishod prikazano je na sledećoj slici:

Model unos-ishod



2.2 Posebne karakteristike revizije učinka

Kao što je navedeno u revizorskim standardima, revizija učinka nije previše predmet konkretnih zahteva i očekivanja. Iako redovna revizija ima za cilj da primeni relativno fiksne standarde, revizija učinka je puno fleksibilnija u svom izboru, na primer, objekata i metoda revizije. Revizija učinka nije zasnovana na formalizovanim mišljenjima. Ona je nezavisno ispitivanje urađeno na nepovratni način. Ona po prirodi ima širok delokrug i otvorena je za suđenja i tumačenja. Ona mora da na raspolaganju ima širok izbor istražnih i procenjivačkih metoda i da deluje iz sasvim drugačije baze znanja od tradicionalne revizije. Posebna karakteristika revizije učinka je zavisi od različitosti i složenosti pitanja koja se odnose na njen rad. Unutar svog pravnog mandata, revizija učinka je slobodna da ispita sve vladine aktivnosti iz različitih perspektiva.

Neke razlike između revizije učinka i revizije regularnosti

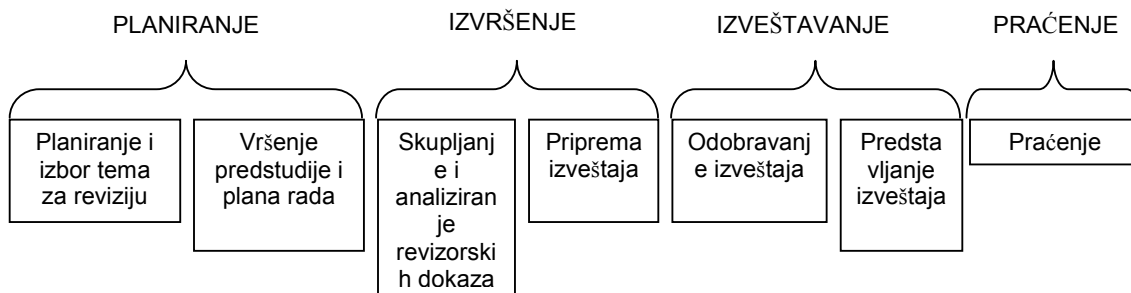
	Revizija učinka	Revizija regularnosti
<i>Svrha</i>	Procena da li učinak predmeta revizije ispunjava tri E, ekonomičnost, efikasnost i efektivnost	Procena da li su računi tačni i pravični
<i>Usredsređena na</i>	Organizaciju/program i njihove aktivnosti	Računovodstveni sistem i upravne sisteme
<i>Akadska osnova</i>	Ekonomija, političke nauke, sociologija, itd.	Računovodstvo
<i>Metodi</i>	Variraju od projekta do projekta	Standardizovani
<i>Kriterijumi procene</i>	Jedinstveni kriterijumi za individualnu reviziju	Standardizovani kriterijumi za sve revizije regularnosti

<i>Izveštaji</i>	Variraju u strukturi i sadržaju. Objavljaju se na ad hok osnovi	Standardizovana struktura. Objavljaju se redovno.
------------------	---	---

Karakter revizije učinka ne sme, naravno, biti uzet kao argument za podrivanje saradnje između dva tipa revizije. Revizija učinka i revizija regularnosti imaju niz sličnosti. Dva tipa revizora vrše istu vrstu zadatka, odnosno procenjuju učinak predmeta revizije. Na ovaj način oni takođe mogu koristiti slične metode za prikupljanje podataka. Iako se revizije učinka prvenstveno usredsređuju na ekonomičnost, efikasnost i efektivnost, revizije regularnosti se usredsređuju na tačnost i pravičnost računa. Revizori za reviziju regularnosti i učinka često imaju isti mandat za vršenje revizije, iste obaveze prema predmetu revizije i istu vrstu podrške u obliku međunarodne saradnje, standarda i diskusija.

2.3 Etape u procesu revizije učinka

Proces revizije učinka pokriva nekoliko koraka. Sastoji se od planiranja, vršenja glavne studije (izvršenja), izveštavanja i praćenja. Svaki od ovih procesa može da se podeli na različite etape.



Svrha planiranja jeste da se odaberu podesne oblasti za reviziju, utvrde revizorski problemi i pripremi izvršenje glavne studije. Pre početka planiranja pojedinačnih revizija potrebno je da rukovodstvo donese strateške izbore o kriterijumima i prioritetima koji mogu usmeravati revizore kroz proces izbora. Prva etapa nakon ovoga obično je posmatranje oblasti nakon čega sledi opšte ispitivanje, ukoliko je to potrebno za analiziranje potencijalnih tema i tačaka. Kada se izaberu oblasti revizije za reviziju učinka, može se preduzeti predstudija, koja će rezultirati planom rada u glavnoj studiji, za prikupljanje informacija kako bi revizori mogli izrade predlog za glavnu studiju.

Vršenje glavne studije se sastoji od prikupljanja, dokumentovanja i analiziranja revizorskih nalaza i završava se pripremom revizorskih izveštaja. Faza pripreme izveštaja je kontinuirani analitički proces formulisanja, testiranja i procene revizorskih nalaza, zaključaka i preporuka. Pitanja kao što su očekivani uticaj i vrednost revizije takođe moraju biti uzeta u obzir tokom dokumentovanja i analiziranja revizorskih dokaza. Naglasak treba da se stavi na pripremu konačnog izveštaja koji bi trebalo da razmotri skupština i koji treba da se predstavi vladi i subjektima predmetima revizije.

Faza izveštavanja obuhvata odobravanje izveštaja kroz pregled, kontrolu kvaliteta i izlaznih sastanaka sa predmetom revizije, i podnošenje izveštaja skupštini i interesnim stranama.

Proces praćenja identifikuje i dokumentuje uticaj revizije i napredak kod predmeta revizije u sprovođenju revizorskih preporuka. Taj proces je vitalan za pružanje povratnih informacija..

2.4 INTOSAI standardi revizije

Opšti standardi INTOSAI-a za reviziju Vlade određuju da svi revizori moraju posedovati adekvatnu stručnost da izvrše svoje zadatke. VRI treba da zaposli osoblje sa podesnim kvalifikacijama, da usvoji politike i procedure za izradu i obuku radnika VRI, za pripremu pisanih smernica u vezi sa vršenjem revizije, da podrži veštine i iskustvo dostupno u VRI i da pregleda interne standarde i procedure.

Mogućnost da se zaposli pravo osoblje je odlučan faktor u reviziji učinka. Kako bi postao revizor učinka, vođa tima za reviziju učinka ili rukovodilac revizije učinka, moraju da se ispune određene kvalifikacije. U suštini, od revizora se zahteva da ima univerzitetsku diplomu i neko iskustvo u istražnom radu ili radu na procenjivanju. Pogodna fakultetska diploma može biti: političke nauke, ekonomija, društvene nauke, pravo, statistika, ili računovodstvo. Lični kvaliteti, tj. analitičke sposobnosti, kreativnost, prihvatljivost, socijalne veštine, integritet, rasuđivanje, izdržljivost, dobra usmena i veština pisanja, itd. takođe su veoma značajne. Specijalno znanje različitih funkcionalnih oblasti koje će biti revidirane mogu se takođe pokazati bitnima, ali napredno poznavanje računovodstva i reviziji regularnosti nisu uvek potrebni za reviziju učinka. Ukoliko je VRI svoje revizije učinka organizovala odvojeno od revizije regularnosti preporučuje se da osoblje za reviziju učinka ima različito stručno znanje i veštine u reviziji regularnosti.

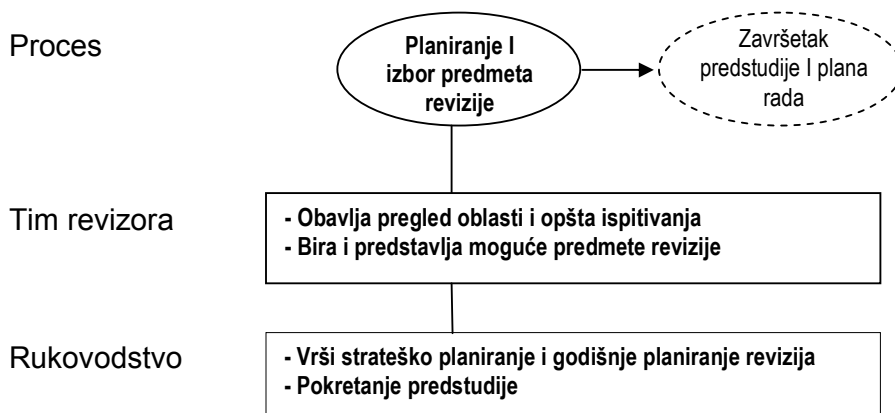
2.5 Organizovanje revizije učinka

Kako bi revizori učinka bili u stanju da razviju svoje veštine i dobiju kvalitetne rezultate u svojim revizijama potrebno je da se stvori okruženje koje stimuliše i koje unapređuje kvalitet. Sastav tima za reviziju treba da bude takav da se obezbedi odgovarajući nadzor, da se razmenjuju iskustva i da se najbolje iskoriste veštine različitih revizora.

Odlučili smo da uspostavimo specijalizovanu funkciju revizije učinka dovoljno veliku da pokrene aktivnosti revizije učinka, dovoljno veliku da uvede i razvije održivu i kontinuiranu kulturu revizije. Ključna gomila revizora učinka koja će se nositi sa promenama osoblja, istovremeno održavajući konstantan nivo kvaliteta, generalno se procenjuje na osam do deset revizora.

3 Planiranje i izbor predmeta revizije

Svrha procesa planiranja je da se utvrde, prioretizuju i izaberu revizije koje bi mogli da se uključe u opšti program rada.



Naše planiranje ima za cilj da učini stvarni revizorski rad efektivnijim. Proces planiranja vodi do odgovarajućih odluka o prirodi, opsegu i vremenu rada na reviziji učinka koji treba da se obavi. Program revizija učinka treba da se zasniva na strateške izbore za kancelariju kao celinu. Potrebno je da usvojim strukturalni pristup reviziji učinka, istovremeno omogućavaju fleksibilnost u vremenu i prioritetu određenih studija.

Naše planiranje će biti izvršeno na dva nivoa:

- Opšti nivo (strateško planiranje revizije i godišnje planiranje revizije)
- Nivo oblasti (posmatranje oblasti i opšta ispitivanja i kasnije u predstudiji)

3.1 Planiranje na korporativnom nivou

Korporativno planiranje se bavi strateškim i godišnjim planiranje revizije.

3.1.1 Strateško planiranje revizije

Naši strateški ciljevi su doneti na širokim fokusnim oblastima, npr. zdravstvena zaštita, obrazovanje i smanjenje siromaštva, ili na kriterijumima koji će biti korišćeni u izboru oblasti revizije. Oni se moraju baviti širokim pitanjima politike, uključujući utvrđivanje opštih prioriteta i opredeljivanje resursa. Stoga strateško planiranje revizije predstavlja političke odluke koje obezbeđuju početnu tačku za planiranje pojedinačnih revizija učinka. Strateški plan obično pokriva period od tri do pet godina, i preispituje se periodično kako bi odrazio promene potreba i okolnosti.

Svrha našeg strateškog planiranja revizija za reviziju učinka jeste da se obezbedi da:

- je uspostavljena sadržajna i dobro planirana revizija učinka;
- je metodologija revizije napredno izrađena;
- su prioriteti za reviziju adekvatno utvrđeni;
- su razvijene i održane adekvatne osnove veština;
- su resursi opredeljeni na način koji je efektivan za troškove za oblasti sa najvećim potencijalnim uticajem;
- su aranžmani za nadgledanje uspostavljeni kako bi se pregleda napredak u izvršenju dogovorenog programa revizije;
- je uspostavljen efektivan proces za obezbeđivanje kvaliteta.

3.2 Godišnje planiranje revizije

Prvobitni nacrt godišnje plana revizije je odgovornost šefa ustanove za reviziju učinka. Plan treba da se sastoji od detaljnog pristupa za očekivanu prirodu, vreme i opseg revizija. Adekvatno planiranje revizije će nam pomoći u obezbeđivanju da je odgovarajuća pažnja posvećena važnim oblastima revizije, da su utvrđeni potencijalni problemi i da se posao brzo završi.

Godišnji plan treba da ugradi plan rada ustanove za reviziju učinka za tekuće revizije i nove revizije koje se planiraju za narednu godinu. On je usredsređen na strateškim prioritetima, na značajna pitanja data u memorandumima za posmatranje oblasti ili opštih ispitivanja, na predstudijske izveštaje i na praćenje posla koji je obavljen u prethodnoj godini. Cilj godišnjeg plana revizije je da utvrdi godišnji program revizije učinka i osoblje i resurse potrebne da se program ispuni. Godišnji plan revizije treba da se zasniva na zdravom poznavanju oblasti revizije i da uzme u obzir potencijalne promene u tekućim operacijama.

Godišnje planiranje revizije takođe pomaže u pravilnom dodeljivanju poslova članovima tima i koordiniranje posla koji su obavili različiti timovi za reviziju. Ovo je osnova za razvoj detaljnog programa rada koji utvrđuje određene zadatke revizije koji moraju biti preduzeti. Naš godišnji plan revizije treba da zadrži ciljeve ustanove, vremenske rokove i opredeljivanje sredstava za svaku reviziju.

3.3 Izbor potencijalnih predmeta revizije

Tokom faze planiranja je prikupljen najveći deo informacija. Niz potencijalnih oblasti revizije će verovatno biti utvrđeno. Kako bi obezbedili preporuke o predmetima koji garantuju dalje ispitivanje revizorima je potreba neka vrsta osnove za procenu informacija koje su pribavljene.

U ovoj situaciji postoji niz faktora koji moraju biti uzeti u obzir za upoređivanje i rangiranje potencijalnih predmeta revizije. Neki važni faktori koje je potrebno uzeti u obzir su:

- Ciljne grupe revizije nisu ispunjene.
- Subjekt vrši aktivnosti u skladu sa svojim mandatom.
- Neovlašćeno prekomerno trošenje ili povećani troškovi koji dovode do traženja dodatnih resursa.
- Projekti se ne završavaju na vreme.
- Žalbe klijenata zbog predugog čekanja, slabog kvaliteta usluga, manjkavih proizvoda, itd.

- Žalbe osoblja ili velike promene osoblja.
- Značajni gubici zbog požara, krađe ili gubitka.
- Nisu ispoštovane tenderske procedure.
- Promene zakonodavstva ili vladinih politika.
- Uvedene su nove tehnologije ili su se promenile druge okolnosti.
- Složenost zbog raštrkane aktivnosti

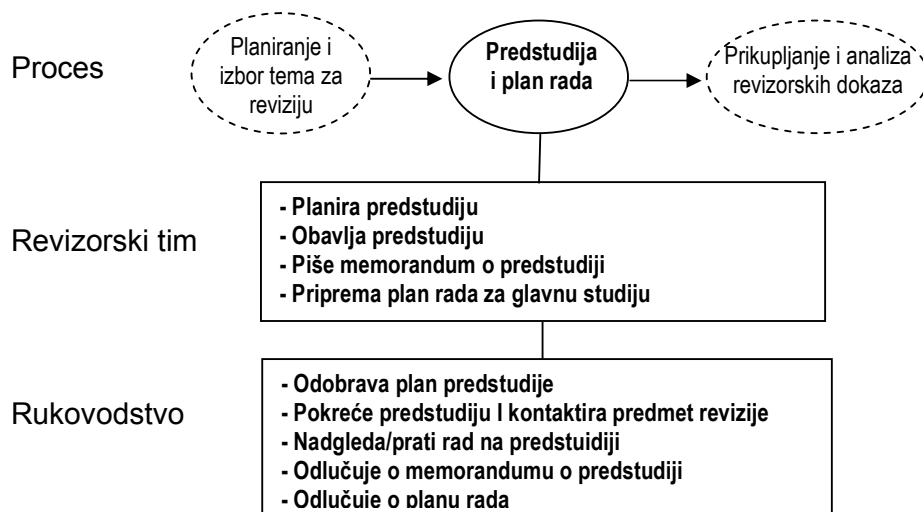
3.4 Predstavljanje mogućih tačaka revizije

Rezultati planiranja revizije će biti predstavljeni rukovodstvu koje će doneti odluku da li proces revizije učinka može da nastavi ka predstudiji ili da se pređe direktno na glavnu studiju.

Rezultati bi trebalo da se predstave u strukturiranom memorandumu. Memorandum treba da pruži istorijske informacije o predmetu revizije kao što su zakonodavstvo, ciljevi, krajnji ciljevi, struktura/organizacije, ishodi, troškovi, itd. On takođe treba da predstavi analize uočenih problema i preporuke za dalje delovanje. Memorandum treba da bude podnet rukovodstvu za donošenje odluke da li da se nastavi ka predstudiji ili da se pređe direktno na glavnu studiju.

4 Predstudija i plan rada

Svrha predstudije je da identifikuje moguće probleme za reviziju, da uspostavi da li postoje uslovi za glavnu studiju i da proizvede predlog za glavnu studiju sa planom rada. Osim toga, ona obezbeđuje osnovno znanje i informacije potrebne za razumevanje subjekta, programa ili funkcije. Predstudija za posledicu ima interni memorandum o predstudiji, koja normalno ne bi trebalo da se objavi.



4.1 Planiranje predstudije

Plan predstudije je konkretan plan za obavljanje predstudije. Plan predstudije treba da sadrži neophodne informacije o pristupu, vremenu i potrebnim resursima za vršenje predložene predstudije. Sledeća pitanja se normalno obuhvataju u planu predstudije:

- Motivacija; o razlozima zašto je odlučeno da se obavi predstudija.
- Ciljevi i pitanja koja bi trebalo da se ispituju; usredsrediće pažnju na izabran objekt revizije i ilustrovaće šta se revizori nadaju da će biti u stanju da postignu predstudijom..
- Prikupljanje informacija; će pomenuti vrste i izvore informacija koje će biti potrebne i koji metodi će biti korišćeni da se informacije prikupe. Izvori informacija mogu biti ljudi, dokumenta i objekti.
- Organizacija i potrebni resursi; će pokazati ko će biti uključen i koje uloge će igrati. Svi drugi resursi, kao što su novac i vreme takođe trebaju biti prikazani kao i procena da li pitanja koja će biti razjašnjena predstudijom opravdavaju iznos i broj resursa koji će biti opredeljeni.

Plan predstudije treba da se zasniva na standardizovanom formatu. Zbog prirode predstudije možda će ipak biti teško da se standardizuju metodi rada ili da se unapred identifikuju izvori informacija. Vreme za predstudiju može da varira od jednog meseca do maksimalnih tri meseca.

Za članove revizorskog tima plan će služiti kao smernica prema kojoj će projekat biti vršen. Na timu je da odluči:

- Koje informacije su potrebne za predstudiju.
- Kako će informacije biti pribavljene.
- Kako će informacije biti korišćene za izbor problema revizije.

4.2 Obavljanje predstudije

Predstudija ima karakter suđenja i procesa grešaka, gde je omogućeno testiranje različitih ideja, alternativnih revizorskih problema i metoda. Ona je široka procena operacija koje su predmet revizije.

Predstudija proširuje procenu koja je izvršena tokom posmatranja oblasti i opšteg ispitivanja i obezbeđuje dovoljna opravdanja za nastavljjanje sa glavnom studijom ili da se zaključi neki dalji posao. Ona definiše najvažnije probleme za subjekt kao smernice za glavnu reviziju. Ona utvrđuje da li postoje pokazatelji nepridržavanja ili nedostataka unutar dotičnih oblasti.

4.2.1 *Prikupljanje i dokumentovanje podataka*

Podaci mogu da se prikupe putem više metoda koji predstavljaju podatke o svedočenju, fizička posmatranja i dokumenta. Revizorski tim može da ispituje ljude sa posebnim znanjem o objektu revizije i ljude koji su spremni da pomognu davanjem informacija i razgovaranjem o mogućim problemima za reviziju. Revizorski tim može takođe da posveti vreme na studiranju osnovnih dokumenata i druge literature. Prvenstvena uloga prikupljanja podatak jeste da se prikupi dovoljno informacija kako bi mogli da se procene alternativni problemi za reviziju.

Dokumentacija o podacima je veoma bitna za reviziju. Ovo je istina za predstudijsku fazu kao i tokom glavne studije. U predstudijskoj fazi je bitno da se ima na umu da pravilno dokumentovani podaci mogu kasnije da se iskoriste kao dokaz u glavnoj studiji. Stoga je potrebno da se obrati pažnja na dokumentovanju svih podataka i prikupljeni podaci bi trebalo da se arhiviraju u našem formatu za arhiviranje.

Naši metodi za prikupljanje podataka i zahtevi za dokumentovanje podataka će biti bliže obrađeni u poglavlju 5.

4.2.2 *Analiza podataka*

Svi prikupljeni podaci moraju biti analizirani i preobraženi u informacije koje imaju značenje. To može da se uradi na sledeći način:

- Utvrđivanjem ključnih faktora koji će najverovatnije uticati na ekonomičnost, efikasnost i efektivnost.
- Kada je moguće, navesti zašto operacije nisu ispunile tri E i zbog čega.
- Razmatranje ideja korišćenjem pokazatelja problema prikupljenih i njihovo grupisanje u moguće problematične oblasti.
- Rangiranje mogućih problematičnih oblasti korišćenjem kriterijuma opisanih u poglavlju 4.2.5.

4.2.3 Izbor revizorskog problema

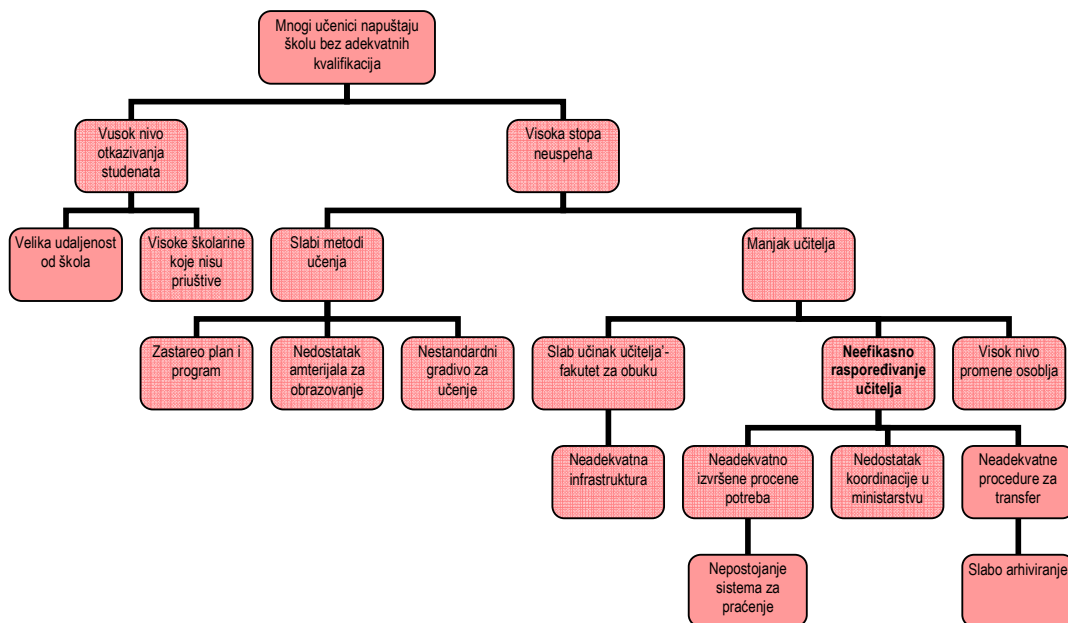
Iz gledišta revizora, situacije ili dešavanja u organizacijama ili programima kada učinak nije zadovoljavajući mogu se definisati kao problemi. Dobro formulisan revizorski problem je ustanovljen problem i činjenica koju je moguće revidirati. Ona može biti povezana sa jednom ili više ili tri koncepta ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti. Revizija učinka može biti usredsređena na delokrug različitih problema. Međutim, revizija učinka daje prioritet problemima koji su relevantni za grupu ljudi a ne samo za jednog pojedinca i imaju dugoročnu strukturnu prirodu. Probleme je takođe moguće gledati iz različitih perspektiva. Ono što direktor škole definiše kao problem ne može biti smatrano kao problem za učitelje ili đake, roditelje, administratore, čistače ili političare. Stoga revizor treba da obavi nezavisnu i nepristrasnu procenu, pristupajući problemu iz različitih perspektiva.

Mogući revizorski problemi proizilaze iz nalaza predstudije. Tokom predstudijskog rada revizor treba da utvrdi i analizira karakteristike otkrivenog problema. Kada je utvrđeno nekoliko problema tim mora da ograniči opseg tako što će izabrati problem za koji se veruje da je najvažniji za reviziju. Ovo se radi jer je obično nemoguće da se izvrši revizija svih problema utvrđenih tokom predstudije. Najvažniji problem može da se utvrdi korišćenjem naših kriterijuma za izbor u saglasnosti sa stablom problema i-ili modela unos-ishod.

4.2.4 Tehnike analize stabla sa problemima

Analiza stabla sa problemima se koristi da se upute i povežu različiti problemi jedni sa drugima hijerarhijski shodno tome kako međusobno utiču jedni na druge. Svaki kvadratić u stablu može da se definiše kao problem. Izvori problema će onda biti prikazani kako idete dalje sa čitanjem stabla a posledice kada idete naviše u stablu. Glavna svrha je da se utvrde mogući revizorski problemi od zapažanja i nalaze otkrivene tokom predstudije.

Primer stabla sa problemima je prikazan na slici niže:



Pre prelaska na konačnu verziju stabla sa problemima tim će preformulisati mnoge probleme i eliminisati druge. Međusobno povezani problemi koji imaju iste izvore i posledice će biti spojeni. U ovom primeru, problemi kao što su neadekvatni objekti, slabo držanje ili siromaštvo su izostavljeni, jer se nalaze van dometa revizije u ovom primeru. Drugi problemi su možda bili eliminisani jednostavno jer su ih revizori smatrali previše beznačajnima.

Ukoliko se, prema gornjem primeru, problem izabere na veoma visokom nivou (npr. visoke stope neuspeha), on će verovatno biti interes mnogih interesnih strana, ali možda neće biti moguće da se na njemu radi na sveobuhvatan način jer postoji rizik da će revizija ili biti plitka i trivijalna ili će zahtevati neopravdano velike resurse kako bi se pokrili svi bitni aspekti revizorskog problema. Ako, sa druge strane, bude izabran revizorski problem na veoma niskom nivou (npr. arhiviranje), biće moguće da se taj problem dobro istraži, ali neće privući veliki interes interesnih strana. U našem primeru smo odabrali neefikasno raspoređivanje učitelja kao revizorski problem.

Kada postoji sumnja onda je generalno bolje da se izabere revizorski problem koji je na nižem nivou radije nego na visokom nivou. Problemi su obično složeniji i komplikovaniji nego što se na početku procenjuje. Sa dobrim obrazloženjima vi možete objasniti interesnim stranama kako je problem na niskom nivou povezan sa problemima na visokom nivou. Takođe je moguće da se pokrenu paralelne revizije koje će se baviti problemom na visokom nivou. Rezultati ovih odvojenih (ali koordiniranih) revizija bi onda mogli da se koriste u objedinjenom izveštaju, upućujući probleme na visokom nivou.

Organizovanje mišljenja u formi stabla sa problemima će oduzeti dosta vremena, jer će stablo verovatno morati da se preispita nekoliko puta pre no što tim bude zadovoljan rezultatima. Postoje različite faze analize stabla sa problemima. Prvo, prikupljanju se nove i inovativne ideje, a drugo, ideje koje nastanu se bitno procenjuju. Tim ne sme da pokuša da bude kritičan i kreativan istovremeno. Članovi osoblja van projektnog tima mogu biti pozvani da daju povratne informacije o stablu sa problemima. Ovo će najverovatnije obezbediti nove uvide u prikupiće bolje razumevanje problema koji je uočen.

4.2.5 *Kriterijum za izbor*

Revizija učinka predstavlja veliku investiciju u smislu vremena i novca. U početku ćemo biti u stanju da izvršimo samo ograničen broj revizija učinka svake godine. Svi projekti moraju biti pažljivo izabrani i izrađeni kako bi doneli najveću korist za interesne strane i za celokupnu naciju. Izbor odgovarajućih revizorskih problema je neophodan uslov za uspešno ispunjavanje ovog cilja. Dalje ćemo prikazati primer kriterijuma za izbor koji mogu da se koriste.

Mandat

- Da li je problem unutar našeg mandata?

Materijalnost

- Do koje mere problem utiče na građane, privredu i vladine finansije?
- Da li je generalni problem u celoj organizaciji ili dotiče samo mali deo organizacije?
- Da li dugoročni ili kratkoročni problem?

Rizik

- Koji je rizik da će novac biti izgubljen ili da će biti štetno utrošen?
- Koji je rizik da nedostaci u učinku subjekta predmeta revizije vode do slabog ishoda?
- Koji je rizik da neće biti postignuti važni ciljevi?

Revizornost

- Da li su relevantni i prihvaćeni metodi revizije primenljivi?
- Da li su dostupni dovoljni resursi, tj. budžet, transport i ljudski resursi?

Potencijal za promenu

- Koje su mogućnosti da će zaključci i preporuke revizije biti prihvaćeni?
- Da li postoje politički, finansijski, etički ili drugi faktori koji ograničavaju mogućnost za promenu?
- Da li problem može da se reši bez povećanja resursa?
- Da li postoje drugi organi koji istražuju kako problem može da se reši?

4.3 Memorandum o predstudiji

Na kraju predstudije revizorski tim predstavlja pisani izveštaj (predstudijski memorandum), koji rezimira nalaze studije i preporučuje dalje akcije. Ova pisana dokumentacija rezultata predstudije normalno je interne dokumentacija. Predstudijski memorandum treba da se napiše što preciznije i nedvosmislenije. Informacije uključene i struktura trebaju pomoći čitaocu da utvrdi zašto je tim:

- izabrao ovu oblast revizije.
- izabrao konkretan revizorski problem.
- verovanja da je moguće da se obavi glavna studija.

Predstudijski memorandum treba da pokriva sledeće stvari:

- **Pozadinu** predstudije koja daje razloge ili objašnjenja za vršenje predstudije.
- **Izradu** predstudije koja je kratak opis kako je studija izvedena u smislu opsega i koje metode i izvori informacija su korišćeni.
- **Opis oblasti u kojoj je izvršena revizija** treba da obezbedi dovoljne informacije o pozadini kako bi se shvatila oblast koja je bila kontrolisana.
- **Rezultate predstudije** u smislu identifikovanih problema.
- **Preporuke rukovodstvu** da li da izvrši glavnu studiju.
- **Opis** izabranih revizijskih problema.
- **Pokazatelje** ciljeva, opsega, pitanja, kriterijuma i metodologije revizije.

4.4 Plan rada

Kada se donese odluka o revizijskom problemu koji predloži tim treba da pripremi plan rada za glavnu studiju, koji treba da usvoji rukovodstvo. Svrha plana rada jeste da planira i opiše kako će revizija konkretnog problema biti obavljena u glavnoj studiji. Plan rada će pomoći timu da strukturise mišljenja i usmeriće ih kroz proces revizije. On takođe obezbeđuje osnove za rukovodstvo da nadgleda celokupan proces. Revizor treba da planira reviziju na način koji obezbeđuje da će biti izvršena revizija visokog kvaliteta na ekonomičan, efikasan i efektivan način i takođe na blagovremen način. Kako bi se ilustrovale ključne komponente plana rada koristićemo primere iz stabla sa problemima koje je opisano iznad.

Plan rada treba da obuhvati sledeće:

- Revizorski problem
- Krajni cilj revizije
- Opseg revizije
- Revizorska pitanja
- Kriterijume procene
- Metodologiju i izvore informacija
- Planiranje resursa, uključujući budžet, ljudske resurse i plan aktivnosti

4.4.1 *Revizorski problem i krajni cilj revizije*

Revizorski problem koji je opisan u predstudijskom memorandumu pruža polaznu tačku za planiranje glavne studije. Krajni cilj revizije se odnosi na razlog za vršenje revizije. Krajni cilj revizije je precizna izjava onoga što revizija namerava da postigne i pitanja na koja će revizija da odgovori. On je povezan sa izvođenjem, i može biti izveden iz revizorskog problema. On naglašava šta revizija namerava da postigne. Kada definiše revizorski problem revizorski tim treba da odredi da li je problem povezan sa određenim vremenskim periodima, geografskim oblastima, grupama stanovništva, itd.

4.4.2 *Opseg revizije*

Opseg revizije definiše okvir ili ograničenja i temu revizije, tj. on naglašava opseg do kojeg je ograničena glavna studija.

Opseg revizije učinka je utvrđuje odgovaranjem na sledeća pitanja:

- **Šta?** Koji je objekt revizije, tj. aktivnosti, programi ili procesi koji će biti kontrolisani?
- **Ko?** Koji je predmet revizije, tj. ministarstvo/subjekt objekta revizije?
- **Kada?** Da li postoje ograničenja vremenskog roka koji treba da se pokrije, tj. konkretna godina ili vremenski period?
- **Gde?** Da li postoje geografska ograničenja koja se tiču oblasti koja će biti pokrivena, npr. jedan ili više regiona?

Objekat revizije

Objekat revizije je tekuća ili prekinuta aktivnost koju vrši predmet revizije. On može da pokriva ceo proces, od unosa resursa do ishoda i efekata, ili samo deo tog procesa. Ista ograničenja u vremenu, geografskim oblastima, itd., koja važe za revizorski problem takođe važe i za objekat revizije.

Predmet revizije

Nakon što se definiše objekat revizije neophodno je da se jasno navede ko je odgovoran da izvrši aktivnost pod revizijom.

Vremenska pokrivenost

Cilj revizije učinka jeste obično da formira mišljenje o tekućim aktivnostima. Često nije moguće da se izradi studija o celom revizorskom problemu i objektu revizije. U tim slučajevima period koji će biti pokriven revizijom mora da se ograniči. Ipak je poželjno da revizija učinka pokrije duži vremenski period ne samo jednu ili dve godine. Može biti, na primer, u interesu da se ilustruju dešavanja u određenim oblastima tokom niza godina. Dostupnost podataka i promena kao što su velike reforme koje je pokrenula vlada trebaju takođe uzete u obzir kada se definiše vreme pokrivanja studije.

Geografska pokrivenost

Sama definicija revizorskog problema i objekta revizije će navesti ukoliko je problem opšti ili naročito vezan za određenu geografsku oblast. Revizija će uvek morati da se drži ograničenja definisanih u revizorskom problemu. Ukoliko su ta ograničenja široka revizorski tim će morati da dalje smanji pokrivenost revizije. Kako je ovo pokrivanje definisano od velikog je značaja za sposobnost revizora da, na kraju revizije, generalizuju zaključke i preporuke kako bi pokrili ceo objekat revizije. Izbor nekoliko reprezentativnih regiona može biti jedan od načina za ograničavanje studije. Primena metoda uzorkovanja za izbor ograničenog broja ispitanika u svakom regionu može biti drugi način.

4.4.3 Revizorska pitanja

Nakon utvrđivanja opsega revizije tim treba da definiše konkretna revizorska pitanja koja bi mogla da se ispituju.

Nekoliko primera uobičajenih pitanja za najveći broj revizije učinka su:

- Da li odabrana sredstva predstavljaju ekonomično korišćenje javnih sredstava?
- Šta izaziva brzo povećanje troškova?
- Da li su pružene usluge dobrog kvalitete i orijentisane ka klijentima?
- Zašto usluge nisu pružene na vreme?
- Da li su programi efikasno realizovani?
- Da li su ispunjeni ciljevi i krajnji ciljevi?
- Koji je razlog za slab uticaj programa?

U formulisanju revizorskih pitanja revizori učinka moraju da se oslanjaju na prikupljenim informacijama i sopstvenim iskustvima i veštinama. Tehnike kao što je stablo sa problemima, pokretanje ideja, itd., se ponekad koriste u ovoj fazi. Pitanja će se baviti stvarima kao što su „šta je to“ ili „zašto je to tako“? Takođe predstavlja prednost ukoliko pitanja navode ko je odgovoran. Kada na njih bude odgovoreno ona moraju dati dovoljno informacija za revizorski problem i njegovih izazivača unutar datog opsega. Savetuje se da se formuliše oko tri specifičnih revizorskih pitanja. Generalno, veći broj pitanja će povećati rizik da revizor izgubi fokus na ključna pitanja u reviziji.

Revizorsko pitanje normalno vodi pravo do razmatranja kriterijuma procene za procenjivanje odgovora na to pitanje. U većini slučajeva, osim ako su pitanja preuska, na dalja podpitanja će morati da se odgovori pre nego što pređemo na etapu planiranja kriterijuma/zadataka/metodologije.

4.4.4 *Kriterijumi procene*

Kriterijumi procene su standardi prema kojima će biti meren učinak subjekta nad kojim je izvršena revizija. Ovi standardi utvrđuju da li operacije ili program ispunjavaju ili premašuju očekivanja ili ne. Oni će takođe pomoći revizoru da formira zajedničko razumevanje sa predmetom revizije. Važno je napomenuti da zadovoljavajući učinak ne znači savršen učinak, ali se zasniva na onome što se realno očekuje, imajući u vidu okolnosti predmeta revizije.

Izvori kriterijuma

Kada se izrađuju kriterijumi revizije bilo bi od koristi ako se u obzir uzme sledeće:

- Standardi i mere koje utvrdi predmet revizije
- Zakoni koji regulišu delovanje subjekta za obavljanje revizije
- Dokumenti o planiranju, ugovori i budžeti
- Organizacione politike i procedure
- Standarde koje su utvrdili revizori u prethodnoj reviziji
- Kriterijume koje koriste druge VRI u sličnim revizijama
- Upoređivanje sa odgovarajućim aktivnostima u privatnom sektoru
- Upoređivanje sa međunarodnim polaznim tačkama
- Kriterijume koje koriste profesionalne organizacije i tela za uspostavljanje standarda
- Očekivanja i iskustva građana na koje ima uticaj

Karakteristike korisnih kriterijuma

Da bi kriterijumi bili korisni moraju ispunjavati određene standarde:

- *Objektivni* kriterijumi bez pristrasnosti revizora ili subjekta predmeta revizije.
- *Razumljivi* kriterijumi su jasno izraženi i nisu predmet tumačenja koja se značajno razlikuju.
- *Uporedivi* kriterijumi su dosledni sa onima koji su korišćeni u ranijim revizijama učinka.
- *Kompletni* kriterijumi se odnose na izradu svih značajnih kriterijuma koji su pogodni za procenu učinka.
- *Prihvatljivi* kriterijumi su oni kriterijumi sa kojima se slažu nezavisni eksperti na terenu, subjekti predmeta revizije, zakonodavstvo, mediji, i šira javnost.

Izrada kriterijuma procene

Proces utvrđivanja kriterijuma procene zahteva racionalno razmatranje i zdravo rasuđivanje. Ciljevi i krajnji ciljevi koji su ustanovljeni aktom skupštine, od strane vlade, ili od strane predmeta revizije ponekad su nejasni i veoma široki. Pod takvim uslovima revizorski tim će možda morati da tumači ciljeve kako bi bili konkretniji ili bolje merljivi.

4.4.5 Metodologija i izvori informacija

Revizija učinka može da se izvede raznovrsnim tehnikama za prikupljanje podataka koje se uobičajeno koriste u društvenim naukama, intervjuima, posmatranjima, i studiranju pisanih dokumenata. Za svako pojedinačno revizorsko pitanje revizorski tim treba da navede izvore informacija i metode za prikupljanje podataka. Kako bi bilo moguće da se iskoriste podaci u kasnijim etapama obično se bira kombinovanje različitih izvora i metoda. Izbor izvora i metoda u planu rada treba da bude što kompletniji, ali da ipak omogućuje da se unesu novi izbori ukoliko je potrebno tokom glavne studije. Međutim, nedostupnost podataka može da ograniči izbor metoda. U svakom slučaju, planiranje u planu rada mora da bude dovoljno detaljno da omogući odgovarajuće planiranje resursa. Prikupljanje podataka i metode analiza su opisani u poglavlju 5.

Od tima se očekuje da, kada je to moguće, proceni praktičnost predloženih metoda revizije, dostupnost podataka u zahtevanim formama i sposobnost tima da prikupi, analizira i protumači podatke. Svi predvidivi problemi trebaju biti ustanovljeni u ovoj fazi i potrebno je da se izrade strategije za njihovo prevazilaženje.

4.4.6 Planiranje resursa

Moraju se prikazati kako ljudski tako i finansijski resursi, uključujući vreme, potrebni da se završi glavna studija. Takođe, u planu resursa treba da se navede kako će resursi biti korišćeni.

Ljudski resursi

Imena revizora koji će vršiti reviziju i odgovornog nadzornika bi trebalo da se daju u planu resursa. U skladu sa našim Kodeksom ponašanja, nijedan član revizorskog tima ne sme da bude član, tj. srodstvo ili druge odnose, sa predmetom revizije koje bi moglo da utiče na njegovu/njenu objektivnost i/ili nezavisnost. Obično je teško da projekat revizije učinka izvrši jedan revizor, ali previše revizora u timu može dovesti do problema u internoj komunikaciji, koordinaciji, itd. Veličina i složenost revizije će odrediti broj potrebnih revizora. Na neki način, revizori učinka su generalisti koji koriste metode revizije da analiziraju organizacije. Međutim, mogu se javiti slučajevi kada će revizorskom timu biti potrebno znanje specijaliste iz drugih oblasti. U tim slučajevima treba da se uzme u obzir da se iskoristi ekspertiza konsultanata, doktora, inženjera, itd. U tim slučajevima treba da se jasno odredi zaduženje i uloga eksperta.

Takođe je potrebno da se razjasne odgovornosti unutar tima i posao treba da se odgovarajuće doznači. Svi članovi tima treba da imaju uvid u opšti razvoj projekta. Ipak, najiskusniji ili najviše rangirani revizor će obično biti postavljen za vođu tima. Kao takvi, on ili ona imaju konkretne odgovornosti u vezi sa projektom, izveštavanjem rukovodstva, kontaktima sa predmetom revizije, itd.

Finansijski resursi

Budžetiranje obuhvata odlučivanje o iznosu novca potrebnog za projekat. Plate, smeštaj, prevoz, kancelarijski materijal i štampanje, različita sledovanja, itd., za osoblje koje vrši reviziju mora biti određeno u planiranju budžeta projekta. Nerealan budžet može biti ozbiljan problem za reviziju. Stoga je veoma bitno da plan bude usredsređen na ono što je razumno i realno a ne na željama.

Vremenski raspored i plan aktivnosti

Plan resursa treba da obuhvati vremenski raspored i plan aktivnosti za sve aktivnosti, i treba da bude što realniji.

Saveti kada se priprema plan aktivnosti:

- Kada pravite plan nemojte biti previše optimistični. Možda će revizori morati da utroše vreme na druge zadatke, kao što su seminari i programi obuke. Oni takođe treba da obuhvate i javne praznike i odmore.
- Uzeti u obzir logistiku za putovanje, vremenske uslove, i radno vreme klijenta.
- Uporediti plan aktivnosti iz prethodnih revizija kako bi se procenilo vreme koje će biti potrebno da se kompletira određena aktivnost.

4.4.7 Kontakti sa predmetima revizije

Proces planiranja takođe obuhvata održavnje imajući u vidu odnose sa predmetom revizije. Kontakti sa predmetom revizije su već uspostavljeni ranije tokom predstudije. Revizorski tim treba da navede potrebu za osobom za kontakt i ulogom te osobe. Potrebno je naglasiti ko u revizorskom timu ili iz rukovodstva će biti angažovan na direktnim kontaktima sa predmetom revizije.

4.5 Praćenje i nadgledanje

Važno je da se u planu rada razjasne uloge različitog nivoa rukovodstva. Odluku o planu rada će doneti direktor ustanove za reviziju učinka. Odluka treba da obuhvati prekretnice i forme praćenja za projekat.

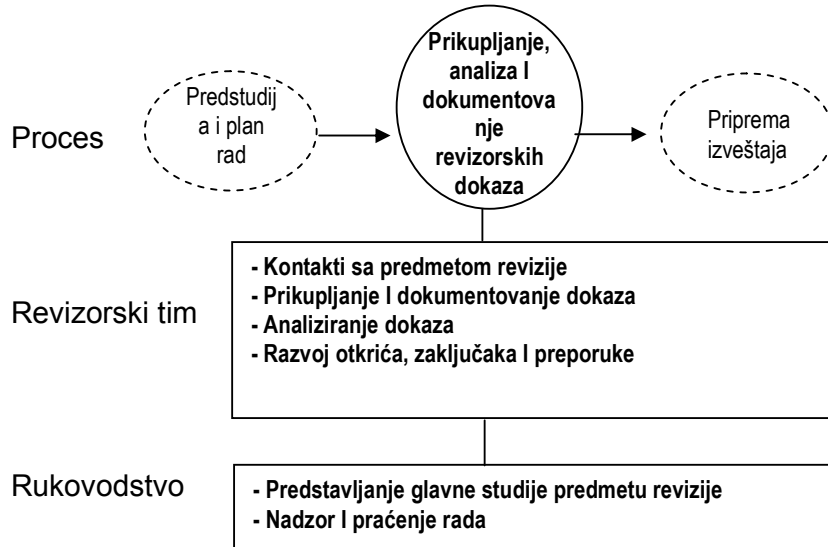
Rad osoblja revizije na svakom nivou svake faze revizije treba da se pravilno nadgleda tokom revizije. Nadzor je bitan kako bi se obezbedilo ispunjavanje krajnjih ciljeva revizije i održavanje kvaliteta revizorskog rada. Prema standardima nadzor treba da obuhvati obezbeđivanje da:

- Svi članovi revizorskog tima imaju jasno i dosledno saznanje o planu rada i kako taj plan treba da se realizuje.
- Revizija se vrši u skladu sa našim standardima i praksama.
- Plan rada i koraci koji su dati u planu moraju biti poštovani, osim u slučaju kada odgovarajući rukovodilac dopusti odstupanje.
- Revizorski tim postigne izjavljene krajnje ciljeve revizije.

Nadgledanje, bilo da je unutar tima ili na višem nivou, je međutim samo jedan aspekt vođstva koje ima rukovodstvo. Kako bi se postigli dobri rezultati imperativ je da rukovodstvo takođe igra proaktivnu, potkrepljujuću i vizionarsku ulogu u revizorskom timu.

5 Prikupljanje i analiza revizorskih dokaza

Svrha prikupljanja podataka i analize revizorskih dokaza jeste da se omogući odgovor na revizorska pitanja, i da se razviju revizorski nalazi, zaključci i preporuke.



5.1 Predstavljanje glavne studije predmetu revizije

Kontakti sa predmetom revizije su već uspostavljeni tokom predstudije. Međutim, takođe je potrebno predstavljanje predstudije u vidu pisma i sastanka. Pismo, koje će potpisati generalni revizor ili neko kome je dodeljeno ovlašćenje, treba da obavesti predmet revizije o našoj odluci da počnemo glavnu studiju i da objasni njenu namenu. Na sastanku će nas normalno predstavljati revizorski tim i direktor odgovoran za reviziju učinka.

Svrha sastanka za predstavljanje jeste da se predstavi predstojeća revizija. Revizorski tim treba da obavesti predmet revizije o:

1. Svrsi glavne studije.
2. Vremenskom rasporedu za glavnu studiju.
3. Članovima revizorskog tima.
4. Metodima koji će biti korišćeni u reviziji.
5. Informacijama koje će biti tražene od predmeta revizije.
6. Potrebi da se imenuje ili potvrdi osoba za kontakt.

Sastanak za predstavljanje obično prati sastanak između revizorskog tima i imenovane osobe za kontakt. Osoba za kontakt tokom revizije pomaže revizorskom timu potrebnim informacijama i on/ona treba da bude konsultovan/a ukoliko revizorski tim treba da poseti regionalne i mesne filijale predmeta revizije.

Tokom revizije je važno da se održe produktivni odnosi sa predmetom revizije. Trebalo bi da tražimo da se u subjektima revizije stvori razumevanje o njegovim ulogama i funkcijama, sa osvrtnom na održavanje prijateljskih odnosa sa njima. Dobri

odnosi će nam pomoći da pribavimo informacije slobodno i iskreno i da obavljamo razgovore u atmosferi uzajamnog poštovanja i razumevanja.

5.2 Revizorski dokazi

Revizorski dokazi su informacije koje formiraju osnovu koja podržava naše nalaze, zaključke i preporuke. Oni se sastoje od određenih informacija koje su prikupljene i koriste se za testiranje kriterijuma procene, i kasnije za podršku revizorskih nalaza. Sav posao mora da se isplanira iz perspektive sticanja dokaza potrebnih da se utvrde nalaze koja zadovoljavaju krajnji cilj revizije. Izbor, ispitivanje i procena revizorskih dokaza su kičma svake revizije.

Revizorski dokazi mogu biti kategorizovani kao:

- **Fizički dokaz** koji se pribavlja neposrednim nadgledanjem ljudi, zgrada, događaja, itd.
- **Dokazi na osnovu svedočenja** koji su pribavljeni kroz ispitivanja, razgovore i upitnike.
- **Dokumentovani dokazi** koji sadrže sve vrste pisanih dokumenata, npr. istraživačka dokumenta, zapise, statističke podatke, itd.

Kada se planira prikupljanje dokaza bitno je da se prikupe relevantni, pouzdani i dovoljni dokazi koji bi podržali naše zaključke u vezi sa objektom nad kojim je izvršena revizija. Kasnije kada se analiziraju dokazi koji su prikupljeni ovi koncepti će se koristiti da se proceni kvalitet revizorskih dokaza.

5.3 Izvori i metodi prikupljanja

Prikupljanje podataka je jedna od najdužih faza procesa revizije i često zahteva dugo vremena za rad na terenu na različitim nivoima. Jedan pristup za planiranje prikupljanja podatak jeste da se pravi spisak, za svako pitanje, prirode i lokacije dokaza koji su potrebni, kao i procedure revizije koja će biti sprovedena. Kako bi se ovo olakšalo, revizori mogu da koriste obrazac za potvrđivanje. Niže je prikazana revizija vladinih vozila kao primer ovoga.

Revizorska pitanja	Prikupljanje podataka		
	Šta?	Kako pribaviti?	Kako skupljati i analizirati?
Revizorsko pitanje 1: Da li se vozila dovoljno koriste?	Kilometri pređeni na dužnosti za vozilo	Servisne knjižice u svakom magacinu u oblastima	Tabela koja pokazuje prosek kilometara po vozilu, magacin i mesec
	Procena korišćenja od strane rukovodioca	Razgovori sa deseticom rukovodilaca iz okruga	Skupljanje procena u tabeli
Revizorsko pitanje 2			

Veoma je značajno da revizori usvoje kritički pristup, da vide stvari iz različitih perspektiva i da održe objektivno rastojanje od obelodanjenih informacija. Istovremeno, oni moraju uzeti u obzir poglede i argumente predmeta revizije.

Metodi za prikupljanje podataka moraju biti pažljivo odabrani. Revizorski tim treba da cilja ka izradi svojih sposobnosti da koristi različite metode prikupljanja. Postoji potreba da se tokom revizije prikupe različite informacije. Revizorski timovi moraju obezbediti da nalazi u različitim delovima revizije, na osnovu različitih vrsta dokaza, moraju biti dosledna. Kada dokazi iz jednog izvora deluju nedosledni sa onim što je pribavljeno kod drugog, pouzdanost oba dokaza ostaje pod sumnjom dok se ne obavi dodatan posao da se reši ili objasni ta nedoslednost. Kada su dokazi iz različitih izvora u srodnim delovima dosledni, to daje garancije koje su veće od onih koje su date jednom delu pojedinačno.

U izboru metoda za prikupljanje podataka revizore treba da vode krajnji ciljevi revizije i revizorska pitanja. Praktični razlozi kao što su dostupnost podataka mogu ograničiti izbor metoda, tako da će revizorski tim možda morati da bude pragmatičan u izboru metoda.

Prikupljanje podataka, i do određene mere analize, mogu da izvrše drugi. Konsultanti mogu da pruže korisnu ekspertizu u nizu oblasti. Međutim tačnost dokaza je još uvek naša odgovornost. Svaki posao koji obave drugi će morati da se kritički proceni.

5.3.1 Dokazi na osnovu svedočenja

Metod	Svrha	Prednosti	Izazovi
Razgovori	Da se u potpunosti shvate viđenja, utisci ili iskustva drugih T	<ul style="list-style-type: none"> – Dobiti opsežne i duboke informacije – Izraditi odnose sa klijentima – mogućnost da se traže objašnjenja i da se postave pitanja za praćenje 	<ul style="list-style-type: none"> – Svaki razgovor može da traje dugo – biće teško da se rezimiraju i međusobno uporede d – mogu puno da koštaju – ispitivač može da bude pristrasan u vezi sa odgovorima klijenta i
Fokusne grupe	Duboko istražiti temu kombinovanjem različitih gledišta	<ul style="list-style-type: none"> – Brzo i pouzdano pribavljanje zajedničkih impresija – efikasan način za dobijanje opsežne i duboke informacije za kratko vreme – prenošenje ključnih informacija o programima 	<ul style="list-style-type: none"> – Može biti teško da se analiziraju odgovori – potreban je vešt posrednik za dobru diskusiju – teško je zakazati sastanak sa više ljudi zajedno
Upitnici	Dobiti informacije od velikog broja ljudi	<ul style="list-style-type: none"> – Može se odgovarati anonimno – jeftini za upravljanje – lako za upoređivanje i analiziranje – savladivi za mnoge ljude – pribavljaju veliki broj podataka 	<ul style="list-style-type: none"> – Ljudi možda neće dati odgovor – zahteva znanje za izradu - bezlični su i izražavanje može uticati na pristrasne odgovore klijenta –potrebno je znanje o uzorkovanju

Razgovori (Intervju)

Razgovori moraju biti pravilno isplanirani. Ispitivač treba da što više upoznat sa predmetom o kojem će biti razgovarano i oblastima koje će biti pokrivena. Struktura

razgovora zavisi od njegovog krajnjeg cilja. U predstudiji će pitanja normalno biti opširnija, sa ciljem da se formulišu potencijalni revizorski problemi. U fazi glavne studije usredsređenje će biti prebačen na potvrđivanje revizorskih problema i razloga koji stoje iza njih. Kada se postavlja pitanje o mišljenjima o različitim pitanjima revizori će obično imati koristi tako što ispitanicima neće dati pitanja unapred. Isto važi ukoliko iz bilo kog razloga revizorski tim treba da ispita nekoliko ljudi unutar iste organizacije. Sa druge strane, ukoliko je svrha razgovora da se prikupe određene činjenice o subjektu nad kojim se vrši revizija, savetuje se da se pitanja daju unapred kako bi se pružila prilika ispitaniku da prikupi relevantne statističke podatke i drugu dokumentaciju. Koji god da je slučaj pitanja trebaju biti pripremljena unapred u formi smernica za razgovor.

Tipični razgovor se vodi u kontekstu sastanka. Ponekad i telefonski razgovori obezbeđuju alternativu koja može da uštedi kako vreme tako i troškove, naročito ako su pitanja relativno prosta i standardizovana.

Fokusne grupe, seminari i referentne grupe

Fokusne grupe, izbor samo nekoliko pojedinaca spojenih zajedno za razgovor o konkretnim temama, prvenstveno se koriste za prikupljanje kvalitetnih podataka koji mogu da daju uvid u vrednostima i mišljenjima pojedinaca uključenih u proces ili aktivnost pod revizijom.

Seminari imaju prednost zato što se okuplja veliki broj ljudi koji predstavljaju širok spektar znanja i gledišta.

Referentne grupe mogu da se sastoje od ljudi okupljenih iz ili izvan kancelarije i obično se sastoje od eksperata i specijalista, npr. akademske istraživače. Grupa se obično sastaje nekoliko puta tokom revizije. Referentna grupa može da se koristi i za prikupljanje podataka ali i za proveru kontrole kvaliteta.

Upitnik

Upitnik je sistematsko prikupljanje informacija od definisane populacije, obično putem razgovora ili upitnika pripremljenih za uzorkovanje jedinica populacije. Upitnici se koriste da se prikupe detaljne i specifične informacije od grupe ljudi ili organizacija.

Upitnici se uglavnom koriste za prikupljanje činjenica koje nisu dostupne u dokumentima i koje su važne kao referenca da zamene posmatranja. Upitnici se koriste kada je potrebno sveobuhvatno znanje. Upitnici mogu da se izvrše korišćenjem redovne pošte ili Interneta. Za analize rezultata iz upitnika često su potrebne veštine procesuiranja na računaru.

Izuzetno je važno da pitanja budu lako razumljiva i da su ispravno formulisana. Revizori stoga moraju uložiti napore u pripremi upitnika. Ispitanici verovatno neće moći da odgovore ukoliko su pitanja nepravilno sastavljena ili su teška za razumevanje.

5.3.2 Dokumentarni dokazi

Metod	Svrha	Prednosti	Izazovi
Pregled pisanih dokumenata	Kada neko želi da stekne utisak kako	– Daje sadržajne i istorijske informacije	– često treba previše vremena – informacije mogu biti

	program deluje bez ometanja operacija	– informacije već postoje – ne predstavlja tere za revizora	nekompletne – ispitanik mora da bude jasan u onome što traži – nije fleksibilno; podaci su ograničeni na one koji već postoje
--	---------------------------------------	--	---

Ispitivanje dosijea

Prvenstveni cilj dokumentarnih dokaza su važni dokumenti i oni koji prenose značajne ili potencijalno kontraverzna pitanja. Takav materijal treba da se fotografiše i a da se originala dosije evidentira u kopiji. Osim ovoga, ispitivanje dosijea i dokumenata je veoma bitno da se rezimira po sopstvenim rečima revizora na radnom dokumentu.

Važno je da revizorski tim shvati da svi relevantni dokumenti neće možda biti u dosijeima koji su evidentirani. Možda postoje i druga relevantna dokumenta kojih tim nije svestan. Tim ipak treba da teži da obezbedi da su dokazi koji su prikupljeni dovoljno kompletni da odgovore na revizorska pitanja.

Izjava politike i zakonodavstvo

Revizorski tim treba da prikupi dokumenta politike, operativne smernice, smernice, ministarske uredbe, odluke o delegaciji, itd. Revizori treba da takođe razmotre izmene i dopune zakonodavstva i tragove dokumenata koji vode do potrebe za promenom, kao što su: podnesci, pres kliping, žalbe, istorija slučaja i govori.

Budžetski izveštaji predmeta revizije

Budžetski izveštaji predmeta revizije obuhvataju opšti pregled predmeta revizije koji pruža finansijske informacije kao i informacije o krajnjim ciljevima i učinku predmeta revizije.

Izveštaji rukovodstva i pregledi

Subjekti obično pripremaju interne izveštaje ili pregled koji rezimiraju trenutna pitanja ili predlažu tokove akcija za više rukovodstvo. Revizori bi trebalo da lociraju i analiziraju te izveštaje. Načini za utvrđivanje izveštaja uključuju razgovore i ispitivanje zapisnika sa sastanaka rukovodstva.

Baze podataka

Mnoge organizacije imaju izgrađene baze podataka, kako u vidu smernica tako i na računarima. U mnogim zemljama postoji vladin zavod za statistiku i tu se mogu nalaziti komercijalne baze podataka, koje se vode npr. za banke, koje bi mogle biti korisne. Ove baze podataka mogu omogućiti revizoru da koristi podatke koje je već prikupio i sastavio. Ovo će uštedeti vreme i novac. Možda bi takođe bilo moguće da se naruči specijalno računarsko spajanje.

Literatura

Kada se vrši revizija mudro bi bilo da se konsultuju akademska istraživanja i druga literatura u vezi oblasti revizije. Samo to možda i ne da dovoljno dokaza ali može da pruži teoretički okvir ili referentne tačke potrebne za izveštavanje o drugim revizorskim dokazima.

5.3.3 Fizički dokazi

Metod	Svrha	Prednosti	Izazovi
Posmatranje ljudi/inspekcija fizičkih objekata	Da se prikupe informacije o tome kako program u stvari deluje, naročito u vezi sa procesima	<ul style="list-style-type: none">– Operacije posmatra kad se dese– Metod može da se prilagodi dešavanjima kada se dogode- Pruža pouzdane informacije o lako posmatranom objektu/fenomen u	<ul style="list-style-type: none">– Može biti teško da se protumače ponašanja– Može biti teško za kategorizaciju zapažanja– Može uticati na ponašanje učesnika programa– Može oduzeti puno vremena

Posmatranje ljudi

Metod direktnog posmatranja daje revizorskom timu jedinstvenu priliku da razume realnost koja stoji iza izveštaja inspekcije i drugih službenih dokumenata. On može da pruži jasnije gledište odozdo naviše za bitne probleme koji se mogu uporediti sa slikom koju su dali službeni izveštaji ili izvršni nivo organizacije. On takođe pruža priliku da se ispitaju odnosi i procesi između osoblja i rukovodstva. Postoje različiti načini za korišćenje ovog metoda. Revizor može da izabere da poseti radna mesta, škole, bolnice, itd. Druga mogućnost je da se pridruži inspektorima ili njihovim službenicima u njihovom svakodnevnom radu. Dalja mogućnost je da se sedne u prijemnom hodniku, na primer, lokalne bolnice da posmatra tretiranje pacijenata. Sedenje (bez učešća) na sastancima u organizaciji nad kojom se vrši revizija može takođe pružiti korisne informacije.

Inspekcija fizičkih objekata

Puno informacija može da se prikupi inspekcijom fizičkih objekata, kao što su zgrade i drugi objekti. Inspekcija fizičkih objekata se uglavnom koristi da se ispita nekoliko objekata kako bi se obezbedili detaljni primeri onoga što je otkriveno. Fizički podaci takođe mogu da se prikupe iz velikog broja objekata i da se spoje i analiziraju za buduću upotrebu.

Uvek je dobro da se dokumentuju fizički dokazi u fotografskoj formi.

Ankete i studije slučaja

Metodi prikupljanja podatak mogu da se opišu u smislu koliko su opsežni. U ekstremnoj reviziji učinka revizor može želeti da pruži opštu sliku o situaciji u celoj zemlji ili u celokupnom stanovništvu. Ova vrsta studije se ponekad naziva anketom i obično koristi kvantitativne podatke kao što su rezultati upitnika, statistika, itd. generalno nije potrebno da se ispituje celokupna populacija, na primer sve bolnice. Umesto toga će biti uzet uzorak. Ukoliko revizorski tim želi da generalizuje opis uzorka studije na celu populaciju, uzorak mora da bude dovoljno velik, i da bude nasumično i nezavisno odabran u skladu sa statističkim praksama.

Sa druge strane imamo studiju slučaja, koja ima za cilj temeljno istraživanje malog broja slučajeva kao primera situacije koja preovladava u celoj populaciji. Slučaj može da sadrži određeni događaj ili objekat. On omogućuje revizoru da se koncentriše na detalje i na razumevanje organizacionih procesa. Mudro bi bilo da se odabere slučaj (ili nekoliko slučajeva) koji će imati najviše ili najmanje određenih karakteristika. Druga opcija je da se odabere slučaj koji se smatra reprezentativnim za celu populaciju, ili da se odabere nekoliko slučajeva koji skupa mogu da se smatraju reprezentativnim. U studiji slučaja mogu biti izabrana nekoliko slučajeva u studiji slučaja, npr. razgovori, posmatranja, statistika, itd.

Često je korisno da se kombinuju ankete sa studijama slučaja.

5.4 Priprema i analiza tokom prikupljanja podataka

Različiti metodi prikupljanja podataka su dosad bili tretirani odvojeno. Ipak postoji nekoliko zajedničkih osobina, naročito kada se dođe do koraka koji moraju da se preduzmu za olakšanje budućih analiza prikupljenih podataka.

Što više podataka veća potreba za strukturom

Što više podataka bude prikupljeno i analizirano prikupljanje podataka će biti više strukturirano. Ovo će olakšati analize obezbeđivanjem podataka revizorima koje će biti lako uporediti i dalje kategorizovati. Ovo je naročito relevantno za razgovore, fizičko posmatranje i neke dokumente, npr, radne tabele. Ukoliko je potrebno da se izvrši veliki broj posmatranja ili razgovora veoma je bitno da revizori počnu sa testiranjem nacrtu programa, kako bi mogao da bude revidiran i usavršen.

Kritički proveriti izvore

Izvor informacija, bilo da je ispitanik ili autor pisanog dokumenta, može imati razlog da ne bude objektivan. Stoga je veoma bitno da se pažljivo razmotre moguće pristrasnosti u prikupljenim informacijama i da se pokuša sa usklađivanjem sa njim kroz dvostruku proveru i potkrepljivanje podataka.

Dokumentovati direktno

Ukoliko podaci ne budu pravilno dokumentovani revizori rizikuju važne aspekte. To je naročito važno u slučajevima kada revizor stvara nove primarne podatke kroz razgovore ili fizička posmatranja. Dokumentovanje u tom smislu nije samo prosto evidentiranje, na primer, razgovora uzimanjem beleški. Beleške revizora moraju što pre biti otkucane i strukturirane u odnosu na revizorska pitanja. To olakšava kasnije analize revizorskog dokaza. Takođe može biti pametno da se pošalju beleške sa razgovora kako bi ih potvrdio ispitanik da bi se obezbedilo da on neće sporiti informacije u kasnijoj fazi revizije.

5.5 Analiza revizorskih dokaza

Analiziranje kvantitativnih i kvalitativnih podataka je važan korak u svim revizijama učinka. Kada se analiziraju podaci revizorski tim treba da počne pregledanjem krajnjeg cilja revizije i revizorska pitanja. To će im pomoći da organizuju svoje podatke i da usredsrede svoje analize u skladu sa revizorskim pitanjima. Za analiziranje i efikasno tumačenje podataka je potrebno vreme, komunikacija, kreativnost i sistematsko korišćenje izvedenih i rezimiranih podataka.

Ponekad je korisno da se odvoji spajanje podataka od analiziranja podataka. Na primer, kada se radi na upitniku, odgovori koji su dati za svako pitanje mogu da se spoje u prosečne koji će reprezentovati sve odgovore ispitanika. Nakon ovog spojene informacije mogu biti analizirane iz različitih perspektiva ili zajedno sa drugim podacima. Odvajanje spajanja i analize nije uvek jasan presek i u slučaju razgovora odvajanje ponekad nije moguće održati. Zbog toga za poslednje koristimo izraz analiza koja će pokriti i analize i spajanje podataka.

Važno je da se ispita informacija temeljno i opsežno. Analiziranje i tumačenje podataka je povratan proces koji zahteva da revizorski tim stalno prelazi između različitih faza jer analiza povećava novo znanje i nove ideje. Ovaj proces treba da se nastavi dok revizori ne budu zadovoljni rezultatima.

5.5.1 Neki ključni koncepti

Od velike je važnosti da revizori, i rukovodstvo, kritički procene kvalitet revizorskih dokaza koji su prikupljeni tokom glavne studije. Kako bi ovo uradili oni se moraju upoznati sa ključnim konceptima *relevantno*, *pouzdana*, *dovoljno* i *valjana* koji će obezbediti korisne alatke za procenu kvaliteta.

Relevantni dokazi jesu dokazi koji nose jasne i logičke odnose sa objektima revizije, revizorskim pitanjima i kriterijumima procene. Važan aspekt koji je relevantan jeste da, ukoliko je objekt revizije tekuća aktivnost, dokaz koji se koristi da se postigne zaključak ne sme biti zastareo. Ukoliko nisu dostupni skori dokazi revizor treba da bude u stanju da opravda zašto su istorijski dokazi još uvek relevantni.

Pouzdan dokaz jeste dokaz koji će voditi do doslednih nalaza ukoliko se ista studija ponovi u istom okruženju od strane različitih revizora koji koriste iste metode i podatke. Stoga bi revizori trebalo da se potrudu da njihovi metodi budu jasno opisani i generalno prihvatljivi.

Dovoljan dokaz predstavlja kvantitet revizorskog dokaza koji je potreban da se potkrepi revizorski nalaz. Na odluku o tome da li je dokaz dovoljan količinski će uticati njegov kvalitet. Revizorski timovi bi trebalo da prikupe dovoljno dokaza da ubede razumnu osobu da su njihovi nalazi, zaključci i preporuke dobro osnovani. Na procenu o tome šta se može smatrati dovoljnim dokazom će uticati širok spektar pitanja, uključujući:

- Znanje tima o subjektu nad kojim je izvršena revizija i njegovo okruženje;
- Materijalnost prikupljenih dokaza;
- Rizik da će nedovoljni dokazi voditi do pogrešnih zaključaka;
- Uverljivost dokaza;
- Verovatnoća da će nalazi biti osporeni od strane predmeta revizije.

Valjani dokaz je dokaz koji opisuje ono što je potrebno da se opiše. Pravilno tumačenje termometra je na primer valjan dokaz ukoliko revizor želi da izmeri temperaturu vode, dok će za merenje dubine termometar proizvesti netačan dokaz. Isto tako, ako revizorski tim želi da izvrši studiju kvaliteta obrazovanja, ljudi u obrazovnom sektoru su pozvaniji da daju valjane dokaze od ljudi koji rade u bolnicama. Koncept valjanosti je veoma bitan kada su nalazi zasnovana na analitičkim dokazima („valjanim argumentima“).

Naredne smernice će pomoći revizorima da **procene kvalitet revizorskih dokaza**:

- Dokazi koje potkrepljuje nekoliko različitih izvora su valjaniji i dovoljni;
- Dokazi koje su prikupila više revizora, primenjujući istu metodologiju, su relevantniji;
- Dokaz koji je star i ne odražava promene možda neće biti relevantan;
- Dokaz koji je preskup za prikupljanje možda neće biti razuma i dovoljan;
- Dokaz koji je prikupljen od izvora koji ima interes u ishod može postati manje validan;
- Dokaz prikupljen on nereprezentativnih uzoraka nije valjan za celu populaciju i stoga je nedovoljan;
- Dokazi dobijeni od izvora iz prve ruke su više valjani od istih informacija koje su prikupljene direktno;
- Dokaz koji je dobijen od nezavisnih izvora koji imaju znanje o tome je manje pristrasan i stoga je obično više valjan od dokaza prikupljenih u organizaciji predmetu revizije;
- Dokazi iz izjava ili izveštaja službenika organizacije u kojoj je izvršena revizija su pouzdaniji kada su potvrđeni napismeno.

5.5.2 Kvantitativne analize

Kvantitativne analize su često izjednačene sa statističkim analizama. Da li mogu da se primene ili ne delimično zavisi od vrste podataka koji su prikupljeni. Razlika između kvantitativnih i kvalitativnih analiza se često opisuje kao razlika između analiziranja brojeva (kvantitativna analiza) i analiziranja teksta (kvalitativna analiza). Informacije koje su prikupljene kao tekst mogu, u svakom slučaju, često da se preobrazu u brojeve. Takođe je moguće, na primer, proći kroz dokumentaciju da se pogleda koliko njih uključuje pozitivne izjave o određenim pitanjima. Nakon toga je moguće da se izvede procenat, koji će izražavati udeo ispitanih dokumenata koji uključuju ovu pozitivnu izjavu.

Vrsta statističkih analiza koja se najčešće koristi u reviziji učinka je opisna statistika. Najnaprednije forme statističkih analiza, kao što su analiza opadanja nisu opisane u ovim smernicama, ali su vredne alatke za revizore koji su upoznati sa statističkom teorijom. Opisne statistike mogu da se koriste da se opiše:

- Uzorak o kojem su revizori prikupili informacije.
- Cela populacija kojoj pripada ovaj uzorak.

Moguće je onda da se koristi niz statističkih koncepata. Neki koncepti su predstavljeni u narednoj tabeli.

Koncept	Objašnjenje	Korisno
Sredstvo	Skup svih posmatranja podeljenih po broju svih posmatranja	Kada je skor manje ili više simetrički raspoređeni, npr. visina ili težina
Srednja vrednost	Posmatranje u sredini, da li su sva posmatranja progresivno uređena	Kada ekstremni skorovi izopačuju sredstvo, npr. prihod
Mod	Najčešće posmatranje	Opisati podeljene vrednosti i proporcije, npr. žene i muškarci. Ili da naglase „tipičnu“ vrednost, npr.

		tipičan broj dece u porodici
Opseg	Razlika između najvišeg i najnižeg posmatranja	Dopuna sredstva/srednje vrednosti ukoliko su skorovi široko raspoređeni.

Kada se generalizuje iz uzorka na celu populaciju potrebno je da se posveti pažnja na nivo jasnoće kojom ovo može da se uradi. Ovo zavisi od veličine uzorka i veličine populacije. U slučaju sredstava to znači da stepen jasnoće može da se obračuna uspostavljanjem intervala poverljivosti, tj. intervala unutar kojeg je „stvarno“ sredstvo smešteno u razumnoj sumnji.

Koliko veliki moraju biti uzorci zavisi od toga koliko revizorski tim želi da podeli i rasloji podatke. Neophodna minimalna veličina uzorka će obično obuhvatati prikupljanje dovoljnog iznosa podataka. Možda će kao posledica toga biti potrebne dobre računarske veštine i dostupnost nekog računarskog softvera. Za osnovne obračune i ograničene iznose podataka, obično je dovoljan Eksele, ali se takođe mogu uzeti u obzir naprednije aplikacije.

5.5.3 Kvalitativne analize

Kvalitativna analiza je širok izraz koji se koristi da se opiše delokrug metoda za strukturiranje, upoređivanje i opisivanje podataka. Obično se koristi za kombinovanje različitih vrsti podataka. Za razliku od kvantitativnih analiza kvalitativne analize ne koriste matematičke procedure. Umesto toga, one su zasnovane na logičkom obrazloženju i argumentima. Međutim, kvalitativne analize generalno znače stvaranje sopstvenih načina za sistematizaciju analitičkih mišljenja. Zajedničke komponente ove sistematizacije su upoređivanje, sortiranje po razlikama i sortiranje po sličnostima.

Generalizovanje kroz kvalitativne analize izvan slučaja koji su ispitani je složeno i sporno pitanje koje je potrebno dobro razmotriti svaki put. Ukoliko postoji razlog da se veruje da će predmet revizije, ili interesne strane, sporiti generalizaciju, revizor treba da bude posebno pažljiv.

Kvalitativna analiza se uglavnom koristi kada se izvode analitički dokazi iz određenih izvora podataka, kao što su razgovori ili dokumenta. Primer kako da se analiziraju razgovori je sledeći:

1. Izabrati metod za strukturiranje informacija iz razgovora, korišćenjem revizorskih pitanja kao prvi izbor i probleme, činioce, regione, itd. kao naredni izbor ukoliko to nije dovoljno da se strukturira informacija samo u skladu sa revizorskim pitanjima.
2. Još jednom pročitati beleške sa sastanka i usredsrediti se na strukturu. Ukoliko će razgovori biti organizovani prema revizorskim pitanjima, zabeležiti na kraju nešto što je rečeno a što je relevantno za pitanje broj jedan, dva, itd..
3. Proći kroz sve beleške u vezi revizorskog pitanja broj jedan, ukoliko tu ima dovoljno primedbi, napisati pisani rezime. Ukoliko je potrebno, izabrati novi faktor za strukturiranje primedbi. Ključni činioci mogu da se koriste kao faktor strukturiranja.
4. Sastaviti i analizirati mišljenja svake vrste činioca, svako zasebno.
5. Sastaviti i analizirati mišljenja svih ključnih činilaca zajedno.
6. Pogledati sličnosti i razlike u mišljenjima različitih kategorija ključnih činilaca.

7. Rezimirati informacije u nekoliko rečenica i proceniti da li na revizorska pitanja može da se pruži odgovor ili ne. Nastaviti sa narednim revizorskim pitanje.

5.5.4 Splet kvantitativnih i kvalitativnih analiza podataka

Podaci se najčešće analiziraju korišćenjem različitih izvora, metoda za prikupljanje podataka kao i analizom podataka. Shodno tome, konačan korak u analiziranju podataka se sastoji od kombinovanja rezultata iz različitih analiza podataka. To znači da rezultati iz razgovora mogu da se kombinuju sa analizom statističkih evidencija, rezultati sa studija slučaja mogu da se kombinuju sa rezultatima anketa, itd. Neki nalazi mogu proisteći iz terenske studije u jednoj provinciji dok se drugi nalazi odnose na drugu provinciju. Rad na kombinovanju podataka iz različitih izvora je proces koji može da se uporedi sa slagalicom, gde su delovi rezultati različitih aktivnosti za prikupljanje podataka. Ne postoji generalno rešenje kako da se neko bavi ovakvim situacijama. Ipak je od centralnog značaja da revizor radi sistematično i pažljivo u tumačenju prikupljenih podataka.

5.6 Dokumentovanje

Moramo adekvatno dokumentovati revizorske dokaze u radnim dokumentima, uključujući osnove i nivoe planiranja, izvršen rad i nalaze tokom revizije.

Radna dokumenta su svi relevantni dokumenti koji su prikupljeni i proizvedeni tokom revizije učinka. Primeri dokumenata su beleške sa razgovora i statistike prikupljene od predmeta revizije. Oni takođe mogu obuhvatiti dokumenta kojima se evidentira planiranje revizije i priroda, vreme i opseg revizorskih procedura, i otkrića i zaključke izvedene iz revizorskih dokaza.

Radna dokumenta služe kao veza koja spaja terenski rad i revizorske izveštaje i trebalo bi da su dovoljno kompletna i detaljna kako bi se obezbedilo razumevanje revizije. Otuda ona mogu da sadrže sve dokaze nagomilane za podršku nalaza, zaključaka i preporuka u izveštaju.

Radna dokumenta pomažu organizaciju, olakšavaju pristup i dokazima i otuda:

- Pomažu u planiranju i vršenju revizije;
- Olakšavaju efektivno upravljanje pojedinačnim revizijama;
- Pomažu u nadgledanju i pregledu revizorskog rada; i
- Evidentiraju dokaze koji nastaju iz revizorskog rada obavljenog da se podrži revizorsko mišljenje.

Revizori treba da usvoje odgovarajuće procedure za očuvanje poverljivosti i da bezbedno čuvaju radna dokumenta, i treba da zadrže radna dokumenta u periodu koji je dovoljan da ispuni potrebe pravnih i profesionalnih zahteva za čuvanje evidencije.

5.6.1 *Smernice za pripremu radnih dokumenata*

Tokom revizije, revizorski tim treba da pripremi radna dokumenta koja sadrže informacije koje su relevantne za postizanje revizorskog cilja. Ovi radni dokumenti moraju biti dovoljno kvalitetni kao što je zapisano u daljim smernicama:

Kompletnost i tačnost

Radna dokumenta moraju biti kompletna i tačna kako bi obezbedila podesnu podršku otkrićima, zaključcima i preporuke i da omoguće prikazivanje prirode i opsega revizorskog posla kada je neophodno.

Jasnoća

Radna dokumenta moraju biti jasna i razumljiva bez dopunskih oralnih objašnjenja. Informacije koje otkrivaju dokumenta moraju biti jasne, kompletne a ipak koncizne. Svako ko koristi dokument treba da bude u stanju da odredi njihovu namenu, prirodu i opseg rada i zapažanja revizorskog tima. Konciznost je bitna, ali ne bi trebalo da se žrtvuju jasnoća i kompletnost.

Čitkost i prikladnost

Radna dokumenta moraju biti što je moguće čitkija i prikladna. Neuredni radni dokumenti mogu da izgube svoju vrednost kao dokaz.

Relevantnost

Informacije koje sadrže radna dokumenta moraju biti ograničene na pitanja koja su važna, relevantna i korisna sa osvrtom na ciljeve koji su ustanovljeni za reviziju.

5.6.2 *Revizorski dosije*

Moraju se izraditi standardizovane arhive radnih dokumenata. Kada se radna dokumenta pripreme potrebno je da se prikladno arhiviraju. Pre arhiviranja radnih dokumenata vođa tima i članovi tima moraju da se dogovore da radna dokumenta ispunjavaju standarde kvaliteta kao što je opisano iznad.

Arhivirani materijal treba da sadrži sve informacije potrebne tokom sprovođenja individualnog zadatka. Primeri radnih dokumenata koji treba uključiti su:

- Beleške sa razgovora.
- Analize za podršku revizorskog rada.
- Memorandume o diskusijama sa predstavnicima predmeta revizije i drugim zvaničnicima.
- Memorandume koji sadrže analize različitih dokumenata.
- Dopise/komunikacije sa rukovodiocima.
- Plan rada.
- Materijale i dokumenta prikupljene tokom pripreme izveštaja uključujući nacрте.
- Pregledi kontrola rukovodstva.

Stalni dosije

Kada revizorski izveštaj bude završen revizori treba da prenesu trenutni dosije u stalni dosije. Svrha stalnog dosijea je dvostruka. Ukoliko neko ospori revizorski izveštaj revizori će moći da provere njihove ranije nalaze. Ovo je naročito korisno ukoliko su odgovorni revizori i rukovodioci napustili posao. Stalni dosije će takođe biti izvor znanja kada se planira budući rad.

Za formiranje stalnih dosijea radni dokumenti koji su manje bitni trebaju biti sortirani dok ostali dokumenti trebaju biti organizovani kako bi se olakšala buduća upotreba.

5.7 Izrada revizorskih nalaza, njihovih uzročnika i uticaja

Nalazi su specifični dokazi koje je prikupio revizor da zadovolji krajnje ciljeve revizije. Nalazi se prikupljaju kako bi se stvorila mogućnost da se odgovori na revizorska pitanja i da se potvrdi izrečena hipoteza. Odnosi između kriterijuma procene, revizorskog dokaza, revizorskih nalaza, zaključaka i preporuka su opisani a sledećoj slici.



Nalazi su zasnovani na relevantnim činjenicama i zdravim, logičkim zaključcima. Nalazi moraju uvek biti povezani sa revizorskim problemom. Revizorski nalazi se utvrđuju povezivanje zapažanja i kriterijuma procene. Drugim rečima, ona uvek moraju porediti 'šta treba da bude' (*kriterijum*) sa 'šta se stvarno dešava' (*uslov*). Kada se nalazi utvrde revizorski tim treba da utvrdi da li je bilo, i zašto, odstupanja od kriterijuma (*uzroci*) i koje su posledice (*uticaji*) ovih odstupanja. Uticaji mogu ili biti zabeleženi kao nešto što se već desilo ili, na osnovu logičkog rasuđivanja, kao verovatni uticaj u budućnosti.

Korišćenje kriterijuma je objašnjeno u prethodnim poglavljima. Izraz uslovi obuhvata dokaz, relevantan za revizorska pitanja, koji je prikupljen i analiziran tokom revizije.

Uzroci su razlozi što uslovi odstupaju od kriterijuma. Revizorski tim treba da identifikuje moguće uzroke i da onda ustanovi one koje su možda bile sprečene (upotrebljivi uzroci). Valjanost upotrebljivih uzroka treba da se potvrdi. To može da se uradi putem analiza slabosti u kontroli rukovodstva. Niže su dati neki primeri kako bi se omogućila analiza kada se identifikuju uzroci:

- Utvrditi da li su uzroci izolovani ili sistematski. Sistematski uzroci generalno zahtevaju više značajnih korektivnih akcija i mogu stvarati druge štetne efekte van aktivnosti pregleda. Preporuke za upućivanje takvih uzroka moraju obuhvatiti potencijalne efekte koje menjaju jedan aspekt sistema mogu imati uticaj i na druge aktivnosti u sistemu. Međutim, tim treba da bude pažljiv jer u nekim slučajevima, izolovani uzrok takođe može stvoriti značajne probleme. Možda će biti potrebno da se proceni materijalnost uzroka.

- Utvrditi da li je uzrok greška ili omaška, ili da li je bila namerna. Namerni uzroci generalno predlažu zanemarivanje procedura i uredbi. Greške ili omaške generalno predlažu nedostatak znanja o onome što se očekuje.
- Utvrditi da li je uzrok bio nameran od strane predmeta revizije ili od spolja. Spoljni faktori koji nisu unutar kontrole agencije mogu imati teret za problem. Preporuke za korektivne akcije moraju uzeti u obzir ove faktore i kako njihovi efekti mogu da se ublaže.
- Utvrditi interne kontrole i rutine koje bi morale da spreče da se uzrok desi.

Kada tim dokumentuje uslov, upoređen sa kriterijumima, utvrđujući da uslov ne ispunjava kriterijume, i utvrđujući zašto kriterijumi nisu ispunjeni (uzroci), tim treba da identifikuje moguće posledice (efekte) ukoliko se kriterijumi ne ispune. Ukoliko je moguće, identifikacija efekata treba da uporedi *stvarnu* situaciju (gde kriterijumi nisu ispunjeni) sa *idealnom* situacijom gde su kriterijumi morali biti ispunjeni. Ovi moguće efekti bi bili uzeti u obzir do određene mere u ranijoj fazi kao motivacija za vršenje revizije za ovaj revizorski problem.

Priroda nalaza utvrđuje da li revizorski tim može da predstavi stvarne i potencijalne efekte. Stvarni efekti iz prošlosti ili trenutnih uslova pomažu da se prikažu štetne posledice i generalno obezbeđuju najjače dokaze da su potrebne korektivne mere. Potencijalni efekti su generalno opisani kao logičke posledice koje bi mogle da nastanu nakon što uslov ne ispuni kriterijum. Potencijalni efekti su do nekog stepena spekulativne, zato timovi treba da ih koriste pažljivo, naročito u nedostatku bilo kakvih relevantnih dokaza zapaženih efekata iz prošlosti.

Revizorski timovi moraju kada god je moguće da kvantifikuju efekte. U slučaju da efekti ne mogu da se izmere tim treba da pruži dovoljne primere. Vredno je da se izvesti i o negativnim i pozitivnim efektima.

5.8 Revizorski zaključci

Revizorski zaključci moraju razjasniti i dodati značenje konkretnim nalazima u izveštaju i odražavati gledište revizora odbijenih od ovih nalaza. Svrha ovo ga je obično da se naglasi potreba za promenom politike, procedura, praksi ili organizacione strukture. Zaključci moraju uzeti u obzir uzroke i efekte vezane za krajnje ciljeve i ciljeve.

Nije uvek lako da se napravi jasna razlika između nalaza i zaključaka. Jedan razlog za to je što su zaključci zasnovani na nalazima i obično obuhvataju rekapitulaciju nalaza. To je zašto su nalazi obično izraženi u prostom vremenu a zaključci u sadašnjem vremenu. Zaključci mogu obuhvatiti identifikovanje opšte teme ili određenog šablona u otkrićima. Opšti problem koji stoji iza toga i koji otkriva nalaze može takođe da se identifikuje.

Zaključci logično treba da proizilaze iz nalaza, njihovih uzroka i efekata, i svi analitički koraci koji su preduzeti za nalaze moraju biti jasno objašnjeni i opravdani.

5.9 Revizorske preporuke

Preporuke su predlozi revizora koji pozivaju na poboljšanje u delovanju i/ili učinku bilo predmeta revizije kao celine ili određenog dela predmeta revizije ili oblasti unutar predmeta revizije. Revizorski nalazi koji proizilaze iz revizije mogu biti pozitivni ili

negativni. Kada se u učinku otkriju nedostaci revizorski tim treba da pripremi preporuke za korektivne mere.

5.9.1 *Formulisanje preporuka*

Revizorske preporuke proizilaze iz identifikacije uzroka revizorskih nalaza koje mora da uputi subjekt. Preporuke niti trebaju biti previše detaljne ni previše uopštene. U pripremi preporuka revizori moraju da se skoncentrišu na ono što mora da se promeni i da pitanja kako da se izvrše promene ostavi predmetu revizije.

Preporuke moraju biti dovoljno detaljne kako bi bile shvaćene i sprovedene i praćene od strane predmeta revizije. Revizorski tim mora da pripremi revizorske preporuke koje mogu da se sprovedu i koje neće neophodno zahtevati dodatne resurse. Međutim, revizorski tim ne treba da opiše detaljne korake koje mora da preduzme predmet revizije tokom sprovođenja. To će sve zavisiti od predmeta revizije da odluči kako da to izvede.

Revizorski tim treba da uzme u obzir sledeća pitanja kako bi pripremio dobre preporuke:

1. Šta treba da se uradi i zašto?
2. Gde je potrebno da se to uradi?
3. Ko je odgovoran za to?
4. Koji je očekivani uticaj preporuka?
5. Da li sprovođenje može da ima negativan uticaj na nešto drugo?

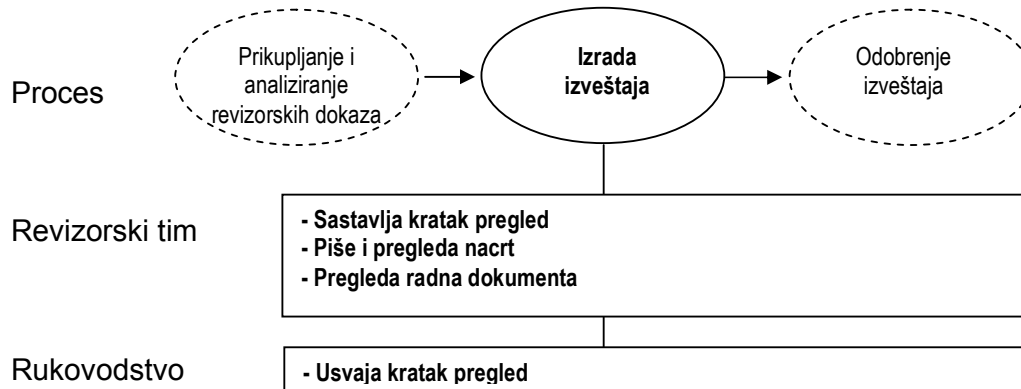
5.9.2 *Karakteristike korisnih preporuka*

Niže su date neke karakteristike dobrih preporuka za koje se očekuju da ih pripremi tim za reviziju učinka. Dobre preporuke moraju:

- logički proisticati iz nalaza i zaključaka držeći se samo pitanja upućenih u izveštaju;
- da naglase koje akcije je potrebno da se preduzmu i ko treba da ih preduzme;
- biti usmerene ka onima koji imaju ovlašćenje i odgovornost da deluju;
- biti naglašene pozitivno i konstruktivno;
- uputiti značajna odstupanja i prikazati da će akcije popraviti delovanje, bezbedno očuvanje aktive, smanjiti troškove, ili dovesti uslove u saglasnost sa kriterijumom;
- utvrditi i izmeriti troškove prema potencijalnim koristima;
- uzeti u obzir praktična ograničenja za sprovođenje u svetlu ograničenja kao što su finansijska ograničenja;
- navesti alternativna rešenja kada je za rešenje problema potrebno više od jedne akcije;
- izbeći preporučivanje dodatnih mera ukoliko su naponi već u planu da se taj problem reši. U takvim okolnostima, možda će biti dovoljno da se tim samo osvrne na te napore.

6 Izrada izveštaja

Na kraju svake revizije je potrebo da mi izradimo pisani izveštaj u kome ćemo saopštiti rezultate revizije predmetu revizije, Skupštini, Vladi i drugim interesnim stranama. Objavljeni izveštaj o reviziji učinka je proizvod prema kojem interesne strane ocenjuju našu ustanovu za reviziju učinka. Greške u izveštaju mogu biti potencijalno štetne za kredibilitet određenog izveštaja i za nas kao instituciju. Stoga je bitno da se posveti velika pažnja na tačnost, logičnost i jasnoću izveštaja.



6.1 Standardi izveštavanja

Revizorski izveštaj mora da bude odgovarajući i jasan za razumevanje. Potrebno je da se ispune sledeći standardi:

Pravovremenost

Revizorski izveštaji moraju biti pripremljeni i objavljeni blagovremeno kako bi bili od veće koristi za čitaoce i korisnike, naročito za vladu i predmet revizije, koji moraju preduzeti određene korektivne mere. Stoga je veoma bitno da izveštaj bude objavljen u roku koji je utvrđen u planu rada.

Kompletnost

Revizorski izveštaj treba da sadrži sve informacije i argumente potrebne da se ispuni krajni cilj revizije i da se daju odgovori na revizorska pitanja. Odnos između krajnjih ciljeva revizije, nalaza i zaključaka treba da bude potvrdiv, kompletan i jasno izjavljen.

Tačnost

Dokazi koji su predstavljeni u revizorskom izveštaju moraju biti istiniti i sadržajni a svi nalazi tačno i logično prikazani. Potreba za tačnošću je zasnovana na potrebi da se garantuje čitaocima da je ono što je prijavljeno verodostojno i pouzdano. Visok standard tačnosti zahteva efektivan sistem garancije kvaliteta.

Krajni cilj i logičnost

Predstavljanje izveštaja treba da bude izbalansirano u sadržaju i načinu izražavanja. Radi verodostojnosti izveštaja svi dokazi moraju biti predstavljeni na nepristrasan način. Revizori moraju biti svesni rizika od preterivanja i prenaglašavanja

nedovoljnog učinka. Revizorski izveštaj treba samo da predstavi argumente koji su logički valjani.

Jasnoća

Revizorski izveštaji moraju biti jasni i laki za razumevanje, napisani tako da su prilagodljivi sposobnostima, interesima i vremenskim ograničenjima čitalaca. Jezik mora biti što je moguće prostiji koliko tema omogućava. Tehnički izrazi i nepoznate skraćenice moraju biti definisani. Tabele, dijagrami i fotografije moraju biti korišćeni kada je to potrebno da bi se predstavile i rezimirale složene informacije. Jasnoća biva poboljšana kada su izveštaji koncizni.

6.2 Format izveštaja

Potrebno je da se naglasi niz tačaka u vezi sa revizorskim izveštajima za učinak:

- vrednost konciznih i oštro usredsređenih izveštaja koji naglašavaju značajna pitanja za javnu administraciju.
- potrebu za dobro izrađenim revizorskim otkrićima o relevantnim, razumnim i kompetentnim dokazima.
- važnost da postoji manji broj zaključaka i preporuka ali koji će biti sveobuhvatniji.
- značaj blagovremen revizije.
- koristi od zdrave i dobro uspostavljene metodologije.

PRIMER: Format našeg izveštaja

1. Naziv

Naziv treba da jasno pokaže šta je objekat revizije i da pokaže predmet revizije koji je odgovoran za aktivnosti nad kojima je izvršena revizija.

2. Predgovor

Generalni revizor (GR) predstavlja izveštaj i obznanjuje saradnju sa predmetom revizije i revizorima koji su izvršili reviziju. Predgovor je napisan na zvaničnom pismu u ime šefa kancelarije generalnog revizora, uključujući potpis generalnog revizora i datum. Izveštaj treba da identifikuje one kojima je upućeno.

3. Sadržaj

Ilustruje strukturu izveštaja.

4. Izvršni rezime

Ovo poglavlje rezimira istorijat, glavne nalaze, zaključke i preporuke. Ono se priprema za one koji neće imati dovoljno vremena da pročitaju ceo izveštaj. Rezime obično ne bi trebao da bude duži od dve strane.

5. Uvod

Krajnji cilj je da se pruže istorijske informacije o reviziji, revizorskoj motivaciji, krajnjem cilju revizije i revizorskom problemu.

6. Korišćeni metod

Ovo poglavlje treba da obuhvati revizijski standard i revizijski plan. Ako je potrebno može da se uključi i detaljna prezentacije prikupljenih podataka (broj

razgovora, itd).

7. Opis objekta revizije

Opis sistema ili programa nad kojim se vrši revizija. Iz ovog opisa treba da bude jasno kako će sistema treba da radi u svim detaljima, ko je odgovoran za šta, itd. Deo ovog posla će normalno biti završen tokom predstudije. Naziv ovog poglavlja treba da bude ime sistema ili programa nad kojim se vrši revizija.

8. Nalazi

Poglavlje jasno opisuje kriterijume i povezuje ih sa onim što je zapaženo. Ono predstavlja nalaze prikupljene iz upoređivanja između kriterijuma i zapažanja. Svi nalazi moraju biti izvedeni iz revizijskog dokaza.

9. Zaključci

Poglavlje sadrži zaključke revizije.

10. Preporuke

Poglavlje sadrži preporuke revizije.

11. Aneksi

Ukoliko su potrebni sveobuhvatni opisi predmeta revizije, mnoge statističke tabele, itd. oni mogu da se stave u aneksima da bi olakšali čitanje revizorskog izveštaja.

6.3 Proces pisanja

Proces pisanja izveštaja može da se podeli u četiri faze, odnosno:

1. Kratak pregled
2. Analizu čitalaca
3. Izradu
4. Revidiranje

Svaka od četiri etapa uključuje izričit zadatak za koji su potrebne posebne veštine. Ukoliko revizorski tim ne uspe da ove zadatke održi odvojeno onda će verovatno da se susretne sa poteškoćama u pisanju izveštaja. To može da rezultira gubljenjem vremena, i da dovede do neorganizovanih, slabo napisanih izveštaja. Revizorskim timovima se samim tim preporučuje da se pridržavaju ovih faza kada pišu izveštaje.

6.3.1 Kratak pregled

Revizorski tim mora da ima vredne ideje i koncepte, ali sve dok ih ne organizuje pravilno, čitači će imati utisak da tim nije u potpunosti uzeo u obzir svoju građu. Pre početka pisanja izveštaja tim treba da organizuje svoj rad pripremom kratkog pregleda nacrtu izveštaja. Kratak pregled je skica ili kostur izveštaja. Kratak pregled je pomoćna alatka za definisanje strukture izveštaja. On podstiče profesionalan pristup u pisanju, pojašnjava organizacione principe tima i olakšava stvarno pisanje izveštaja.

Cilj kratkog pregleda je da opiše strukturu i širi sadržaj izveštaja i da pruži rukovodstvu priliku da da komentare o opštem smeru, zaključcima, itd. u ranoj fazi.

U kratkom pregledu tim treba da:

- Skicira logičku strukturu izveštaja.
- Navede nalaze i zaključke, zajedno sa potkrepljujućim dokazima, koji će biti uključeni u različitim delovima.
- Identifikuje tabele, dijagrame ili druga grafička predstavljanja informacija.
- Identifikuje sve dodatke.

Logički organizovan kratki pregled pomaže timu da odluči šta da zadrži, šta da razvije i šta da odbije pre pisanja bilo kakvih strana. Ukratko, tim treba da zna koju poruku želi da isporuči interesnim stranama. Kada sastavlja kratki pregled, tehnika stabla sa problemima kao i model unosa-ishoda mogu biti korisne alatke za analitički proces, naročito ukoliko su ove tehnike već korišćene kada je utvrđivan revizorski problem.

O kratkom pregledu je potrebno da se postigne dogovor sa rukovodstvom i generalnim revizorom pre početka bilo kakve izrade. Ovo će uštedeti vreme smanjenjem potreba za revidiranjem i dopunjavanjem u kasnijim fazama procesa izrade. Kratak pregled se najčešće može pripremiti u ranoj fazi revizije što će omogućiti revizorima da počnu sa pisanjem.

6.3.2 *Analiza čitalaca*

Nijedan izveštaj neće moći da postigne svoju svrhu ukoliko pisci ne uzmu u obzir čitaocce. Neka pitanja koja bi mogla pomoći revizorskom timu da izvrši analizu čitalaca su data niže:

- Za koju vrstu informacija su zainteresovani čitaoci?
- Koje su njihovi verovatni stavovi prema poruci?
- Koji je verovatan uticaj izveštaja na njih?
- Da li upoznati sa gradivom?
- Kako oni ocenjuju naš kredibilitet, stručnost i nadležnost?

Utvrđivanje i poznavanje čitalaca je značajno i pomoći će revizorskom timu da odluči o strukturi i prizvuku izveštaja. U reviziji učinka čitaoci su Skupština, Vlada, predmeti revizije i opšta javnost. Mediji su takođe važni jer služe kao veza između nas i čitalaca.

6.3.3 *Izrada*

Kada se proizvede kratki pregled i analiza čitalaca izvrši revizorski tim je sprema da počne sa pripremom izveštaja u skladu sa dogovorenom strukturom. Međutim, potrebno je da se upamti da kratak pregled može da se promeni tokom faze izrade ukoliko je to potrebno.

Nacrt izveštaja treba da odražava krajnji cilj revizije kada su pitanja ispitana u pravilnom kontekstu. On treba da bude uravnotežen u smislu predstavljanja učinka onakvim kakav je. Slabosti u sistemu i kontroli i primeri slabog učinka moraju biti obelodanjeni u izveštaju, ali ne bi smelo da se izostavi ni dobro upravljanje i efikasno rukovođenje. Fokus treba da bude na onome što predmet revizije radi da postigne njegov cilj a ne šta predmet revizije ne radi.

Vođa tima je dogovoran za koordiniranje procesa izrade. On/ona može odlučiti da podeli poglavlja/delove članovima tima. Nakon završetka poglavlja/delova tim će se

sastati da se dogovori o sadržaju.

Kako bi se skratilo vreme proizvodnje pametno bi bilo da se sa pisanjem počne što ranije. Primeri poglavlja koja bi mogla da se napišu u ranijim fazama revizije su uvod, metodi i opis objekta revizije.

6.3.4 *Revidiranje*

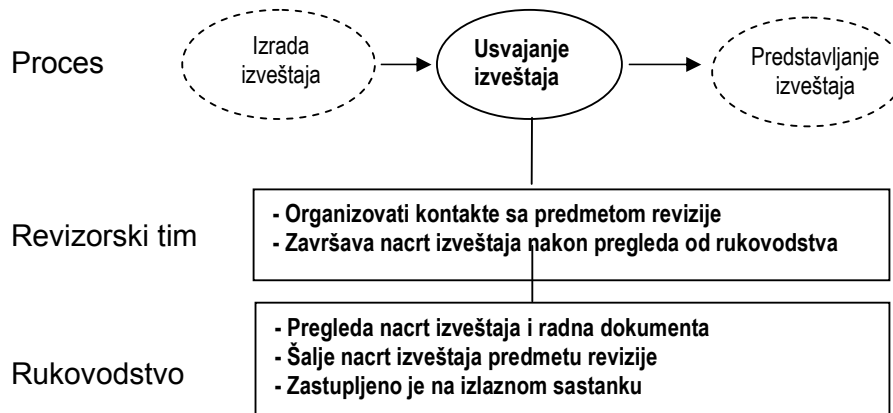
Nakon pisanja prvog nacrtu tim treba da revidira dokument. Kada vrši revidiranje tim treba da traži jasnoću i konciznost. Saglasno tome revizori moraju obezbediti da:

- je celokupan izveštaj logički organizovan i strukturiran.
- su naslovi poglavlja i delova odgovarajući.
- rečenice nisu preduge da ne bi bile neshvatljive i da nisu prekratke da ne bi bile monotone.
- su eliminisane sve nerelevantne reči i informacije koje nisu zasnovane na dokazima.
- su uključeni konkretni uslovi i primeri onoga što tim namerava da saopšti.
- je stil pisanja prilagođen za ciljane čitaoce.
- su reči konkretne, profesionalne i svima poznate.
- je sricanje tačno i da su znaci interpunkcije na odgovarajućem mestu.

Revizorski tim može da poveća efektivnost revizije čitanjem nacrtu izveštaja naglas kao kada se drži govor. On se takođe podstiče da koristi gledaoce koji bi pomogli da se revidira nacrt. Obično je korisno da se pozove neko ko nema znanje o reviziji, da pročita nacrt izveštaja u ranoj fazi. Ovo može da naglasi sve delove gde je prezentacija slaba. Tim takođe treba da unakrsno ispita izveštaj – svoje nalaze, zaključke i preporuke, potkrepljujuće dokaze, tabele i dijagrame, itd. – sa radnim dokumentima iz glavne studije kako bi se obezbedilo da je moguće da se opravda sve što je navedeno u njemu. Nakon revidiranja vođa tima treba da predstavi nacrt i sve radne dokumente rukovodstvu na pregled.

7 Usvajanje izveštaja

Nakon usvajanja nacrta izveštaja rukovodstvo revizije učinka treba da isti pregleda i da izvrši konačni pregled svih radnih dokumenata. Svrha ovog pregleda jeste da se obezbedi da revizija ispunjava revizijske standarde i da obezbedi brzo započinjanje procesa usvajanja. Kada izveštaj bude usvojen od strane generalnog revizora on je spreman za podnošenje.



7.1 Pregled nacrta izveštaja

Tokom ovog pregleda rukovodstvo treba da obezbedi:

- **Legitimnost** izveštaja. Izveštaj treba da luda van naših pravnih ograničenja. Ne sme se javiti sugestija da kancelarija ispituje vrednost političkih ciljeva.
- **Adekvatnost** nalaza, zaključaka i preporuka u upućivanju krajnjih ciljeva revizije. Rukovodstvo treba da obezbedi da izveštaj kompletno i ubedljivo pokrivanje problema revizije.
- **Balans** različitih delova. Izveštaj treba da se usredsredi na važne aspekte rukovodstva i učinka predmeta revizije i da izbegava detalje o manjim pitanjima.
- **Kvalitet** prezentacije. Nacrt treba da bude dobro napisan, u skladu sa našim standardima i principima izveštavanja. Moraju se koristiti odgovarajuće tabele, dijagrami, itd. kako bi se pomoglo čitaču da razume nalaze, zaključke i preporuke.

Nacrt izveštaja će biti podnet internom timu stručnjaka za dalji pregled kvaliteta, savet i komentare. Kada se obave konačna usklađivanja nacrt se podnosi generalnom revizoru na donošenje odluke da li izveštaj može da bude poslat predmetu revizije za komentare.

Najviše rukovodstvo će normalno radna dokumenta. To je već uradio rukovodilac revizije učinka. Međutim, kada su nalazi, zaključci i preporuke naročito osetljivi, najviše rukovodstvo će možda morati da traži radna dokumenta.

7.2 Objavljivanje nacrta izveštaja predmetu revizije

Kada je Generalni revizor zadovoljan kako nacrt izveštaja ispunjava naše revizorske standarde izveštaj će biti poslat predmetu revizije zajedno sa pozivom da predmet revizije podnese pisane komentare. Nacrt izveštaja poslat predmetu revizije treba da obuhvati zaključke i preporuke. Revizorski tim će se složiti sa predmetom revizije o datumu kada će biti održan izlazni sastanak na kojem će biti razgovarano o nacrtu izveštaja, i mogućim komentarima predmeta revizije.

Komentare treba tražiti i od bilo koje strane koja je imenovana, ili implicitno navedena u izveštaju.

7.3 Izlazni sastanak

Svrha izlaznog sastanka jeste da osigura da je predmetu revizije pružena prilika da vidi izveštaj i da komentar na njega pre no što bude završen. Na izlaznom sastanku je veoma bitno da se naglase bitni nalazi revizije. Sastanak treba da obezbedi da:

- su sve relevantne činjenice uključene u izveštaju i predstavljene na pravičan način;
- su dati zaključci pravični, i
- je jasno da li se predmet revizije slaže sa nalazima, zaključcima i preporukama.

Važno je da predmet revizije potpuno razume svrhu izlaznog sastanka i da shvati da ćemo mi uvek imati konačnu reč o onome što ćemo napisati u izveštaju.

7.4 Interno kompletiranje

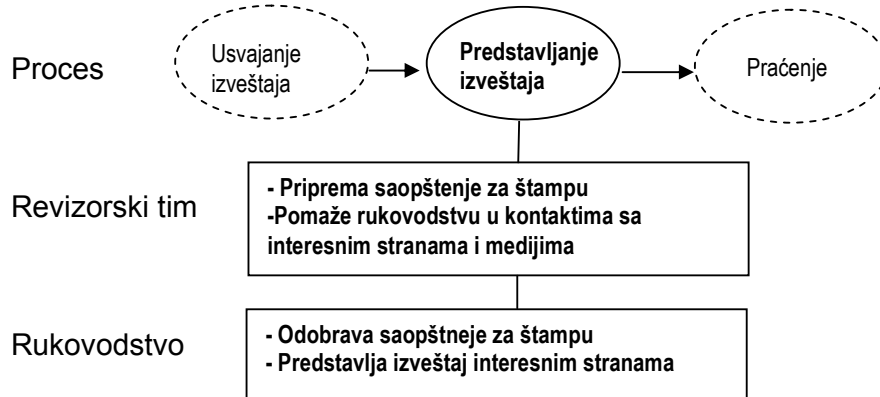
Ukoliko komentari predmeta revizije nisu dati u pismenoj formi onda moraju biti rezimirani u dogovorenom zapisniku izlaznog sastanka.

Revizorski tim treba da pažljivo razmotri rezerve koje je izrazio predmet revizije. Tim treba da potvrdi podatke koji su sporni i, ukoliko je potrebno, da prikupi dodatne informacije. Možda će takođe biti neophodno da se još jednom potvrdi da su svi nalazi i zaključci zasnovani na kompetentnim dokazima. Kada različitosti u mišljenju ne mogu da se reše na zadovoljavajući način mi ćemo razmotriti da li to treba da se unese u našem izveštaju.

Glavni elementi dokumenata u usvajanju su različiti nacrti revizorskog izveštaja i beleške sa pregleda rukovodilaca. Biće prikupljeni još neki radni dokumenti. Veoma je bitno da se održi standard dokumentacije, kao što je definisano u poglavlju 5.6., tokom kompletiranja revizorskog izveštaja.

8 Predstavljanje izveštaja

Kada revizorski izveštaj bude inicijalno završen potrebno je da bude predstavljen svim interesnim stranama. Sveobuhvatni izveštaji i široka distribucija izveštaja su ključ za kredibilitet ustanove za vršenje revizije učinka.



Naš politika je, kao i sa drugim izveštajima, da izveštaji o reviziji učinka budu dostupni javnosti i široko raspodeljeni.

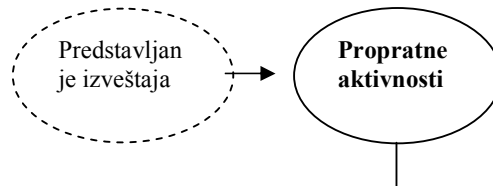
Izveštaj treba da, osim što će biti distribuiran predmetu revizije, takođe bude distribuiran Skupštini, Vladi, medijima i drugim zainteresovanim stranama. Takođe, ljudi koji su dali doprinos u reviziji mogu dobiti primerak. Kada izveštaj bude objavljen postavicećemo ga i na našoj internet strani.

Kako bismo raširili poruku revizorskog izveštaja i izbegli pogrešna tumačenja mi ćemo dati medijima adekvatne i dobro izbalansirane informacije u vidu saopštenja za štampu ili čak pres konferencija nakon objavljivanja izveštaja.

9 Propratne aktivnosti

Imamo tri vrste propratnih aktivnosti. One će obezbediti osnovu za procenu našeg učinka i mogućnost da potvrdimo moguće uštede i druge koristi koje smo prikupili za reviziju. Propratne aktivnosti takođe mogu obezbediti vredne informacije za zakonodavstvo.

Proces



Revizorski tim

- Upoređivanje plana rada sa stvarno obavljenim poslom
- Propratne aktivnosti za preporuke
- Vršenje propratnih revizija

Rukovodstvo

- Odlučuje o politici propratnih aktivnosti
- Počinjanje propratnih revizija
- Izveštavanje o rezultatima praćenja

9.1 Propratne aktivnosti za naš rad

Odmah nakon kompletiranja našeg posla revizorski tim treba da uporedi dokumenta za planiranje sa stvarno završenim poslom. Vreme koje je potrošeno treba da se uporedi sa vremenom za koji je dobijen budžet u planu rada. Ukoliko se kasnilo sa poslom revizori bi trebalo da nađu razloge za kašnjenja iz dokumenata u dosijeu radnog dokumenta. Na kraju, revizorski tim treba da proveriti da je dokumentacija završena u skladu sa standardima.

Propratna aktivnost takođe pomaže revizorima da utvrde svoje slabosti kao i svoje jače strane i da ih prenesu kolegama. Ovo će pomoći učenju unutar organizacije i obezbediće vredna mišljenja za planiranje aktivnosti obuka. U dodatku na propratne aktivnosti od strane revizorskog tima mi ćemo takođe pokušati da uključimo naša gledišta o predmetu revizije koji je praćen. Ovo će biti urađeno na ad hok osnovi, korišćenjem razgovora, upitnika, fokusnih grupa, itd.

Iskustvo koje sakupi revizorski tim treba da bude dostupno i saopšteno unutar kancelarije. To može da se uradi u vidu seminara, internih memoranduma, postavljanjem na internet strani, itd.

9.2 Preporuke sa propratnih aktivnosti

Glavni razlog za propratne aktivnosti za preporuke jeste da se promoviše njihova brza realizacija od strane predmeta revizije. Revizorski tim treba da prati do koje mere je predmet revizije preuzeo mere u skladu sa preporukama datim u revizorskom izveštaju. Vreme i format propratnih aktivnosti zavisi od odluke višeg

rukovodstva.

Prpratne aktivnosti za preporuke mogu da se urade na nekoliko različitih načina. Neformalni kontakti sa predmetom revizije, formalni zahtev za informacije i prpratne revizije su najčešći vidovi.

Zavisno od rezultata prpratnih aktivnosti za preporuke mi ćemo razmotriti dalje mere ukoliko je potrebno.

9.3 Praćenje uticaja sprovedenih preporuka

Odluka da se obave prpratne aktivnosti za uticaj mora biti zasnovana na analizi rezultata prpratnih aktivnosti za preporuke. Ukoliko, na primer, postoje indikacije da je predmet revizije bio spor u sprovođenju preporuka, slab u koordiniranju svojih akcija, ili ima poteškoća da u potpunosti razume koje su akcije potrebne, postoji dobar slučaj za prpratne aktivnosti za uticaj.

Prpratne aktivnosti za uticaj zahtevaju puno napora i analiza. Ne mogu se obaviti u manjoj meri od potpune revizije. Štaviše, prpratna revizija će morati takođe da pokrije kako su sprovedene preporuke i kako druga pitanja mogu da utiču na uticaj. Procena uticaja će u svakom slučaju čine srž i osnovu za prpratnu reviziju.

9.4 Prpratna revizija

U mnogim slučajevima su dovoljne prpratne aktivnosti za preporuke bez obavljanja prpratne revizije. Ovo je obično slučaj kada je revizija mala, ili se odnosi na jedan događaj ili na određeni program koji je prekinut. Čak i ovakvim slučajevima može postojati opseg za prpratne revizije kako bi se ispitalo da li je predmet revizije sproveo preporuke zasnovane na opštim principima. Manje revizije mogu takođe opravdati određenu prpratnu reviziju kada se otkriju značajna pitanja za dalji pregled od strane zakonodavnog tela ili kada će preporuke revizije verovatno dovesti do značajnih koristi.

9.4.1 *Planiranje prpratnih revizija*

Planiranje prpratne revizije je isto toliko bitno kao i planiranje drugih studija i zahteva istu formu kao i plan rada glavne studije. Koliko prioriteta će biti dato prpratnim zadacima treba da se razmotri u kontekstu naše sveobuhvatne strategije koja je utvrđena u procesu planiranja.

Postoji potreba da se definišu aspekti glavne revizije koja će biti praćena. Revizorski tim treba da jasno navede preporuke, projektovane uticaje i druga relevantna pitanja koja će biti ispitana. Nivo predložene prpratne aktivnosti treba da se opiše u planu rada.

Opseg treba da se utvrdi na osnovu procene:

- Da li su prvobitni zaključci još uvek relevantni.
- Korektivne mere koje je preduzeo predmet revizije.
- Delovanje drugih koji nisu predmet revizije koji bi mogao da utiče na uticaj.
- Relevantni spoljni faktori i druga pitanja.

9.4.2 *Izveštavanje o propratnim revizijama*

Izveštavanje o propratnim revizijama treba da se uradi u skladu sa našim opštim principima izveštavanja. Da li je podesno ili ne da se predloži propratna revizija skupštini zavisiće od toga kako mi procenimo značaj nalaza i zaključaka.

Odstupanja i poboljšanja utvrđena u propratnoj reviziji trebaju uvek biti saopštena predmetu revizije. Pozitivne akcije u sprovođenju preporuka revizije trebaju uvek biti naglašene, jer je to zasluga u predmeta revizije i nas.

ODGOVORNOSTI U PREOCESU REVIZIJE

