



REPUBLIKA SLOVENIJA
RAČUNSKO SODIŠČE

Računsko sodišče Republike Slovenije
Slovenska cesta 50, 1000 Ljubljana

T: 01 478 58 00
E: sloaud@rs-rs.si
www.rs-rs.si

TEMELJNA NAČELA REVIDIRANJA SMOTRNOSTI POSLOVANJA MSVRI 300

(verzija marec 2018)

Kazalo

| | |
|--|-----------|
| UVOD | 4 |
| NAMEN IN VELJAVNOST TEMELJNIH NAČEL REVIDIRANJA SMOTRNOSTI POSLOVANJA | 4 |
| OKVIR ZA REVIDIRANJE SMOTRNOSTI POSLOVANJA | 5 |
| Opredelitev revidiranja smotrnosti poslovanja | 5 |
| Gospodarnost, učinkovitost in uspešnost | 5 |
| Cilji revidiranja smotrnosti poslovanja | 6 |
| Uporaba standarda MSVRI 300 | 6 |
| ELEMENTI REVIDIRANJA SMOTRNOSTI POSLOVANJA | 6 |
| Trije deležniki revidiranja smotrnosti poslovanja | 7 |
| Predmet in sodila revizij smotrnosti poslovanja | 7 |
| Zaupanje v revizije in zanesljivost revizij smotrnosti poslovanja | 7 |
| NAČELA REVIDIRANJA SMOTRNOSTI POSLOVANJA | 8 |
| Splošna načela | 8 |
| Cilj revizije | 8 |
| Revizijski pristop | 8 |
| Sodila | 9 |
| Revizijsko tveganje | 10 |
| Komunikacija | 10 |
| Znanja in veščine | 11 |
| Strokovna presoja in poklicna nezaupljivost | 11 |
| Zagotavljanje kakovosti | 12 |
| Pomembnost | 12 |
| Dokumentacija | 13 |
| Načela, povezana z revizijskim procesom | 14 |
| Načrtovanje | 14 |
| Izbira teme | 14 |

| | |
|---------------------------------|-----------|
| Načrtovanje revizije | 14 |
| Izvajanje revizije | 16 |
| Dokazi, ugotovitve in zaključki | 16 |
| Poročanje | 16 |
| Vsebina poročila | 16 |
| Priporočila | 17 |
| Objava in dostopnost poročil | 17 |
| Spremljanje popravnih učinkov | 17 |

UVOD

1. Strokovni standardi in usmeritve so ključni za verodostojnost, kakovost in strokovnost revidiranja v javnem sektorju. Namen mednarodnih standardov vrhovnih revizijskih institucij (MSVRI), ki jih je razvila Mednarodna organizacija vrhovnih revizijskih institucij (INTOSAI), je spodbujati neodvisno in učinkovito revidiranje in nuditi podporo članicam INTOSAI pri razvijanju lastnih pristopov v skladu z njihovimi pristojnostmi in nacionalno zakonodajo.
2. Standard *MSVRI 100 – Temeljna načela revidiranja v javnem sektorju* vsebuje osnovna načela revidiranja v javnem sektorju in opredeljuje vlogo MSVRI.
Standard *MSVRI 300 – Temeljna načela revidiranja smotrnosti poslovanja* nadgrajuje in nadalje razvija temeljna načela *MSVRI 100*, prilagojena specifičnim lastnostim revidiranja smotrnosti poslovanja. Standard *MSVRI 300* je treba razlagati in razumeti v povezavi s standardom *MSVRI 100*, ki velja tudi za revidiranje smotrnosti poslovanja.
3. Standard *MSVRI 300 – Temeljna načela revidiranja smotrnosti poslovanja* obsega 3 poglavja.
 - Prvo poglavje določa okvir za revidiranje smotrnosti poslovanja in povezave z ustreznimi MSVRI.
 - Drugo poglavje vsebuje splošna načela revidiranja smotrnosti poslovanja, ki jih mora revizor poznati pred začetkom in med izvajanjem revizijskega procesa.
 - V tretjem poglavju so predstavljena načela, ki so ključna za izvajanje osrednjih korakov revizijskega procesa. Posameznemu načelu sledi krajša razlaga.

NAMEN IN VELJAVNOST TEMELJNIH NAČEL REVIDIRANJA SMOTRNOSTI POSLOVANJA

4. Namen tega dokumenta je vzpostaviti enotno razumevanje narave revidiranja smotrnosti poslovanja, vključno z načeli, ki jih je treba upoštevati, da bi lahko dosegli visoko raven revidiranja. Vrhovne revizijske institucije (VRI), članice INTOSAI, so pozvane, da razvijejo ali sprejmejo svoje zavezujoče standarde, ki so skladni s standardi *MSVRI 100*, *MSVRI 300* in upoštevajo Smernice INTOSAI za izvajanje revizij smotrnosti poslovanja. Standardi na ravni *MSVRI 3000* predstavljajo celovit okvir za revidiranje smotrnosti poslovanja vključno s splošnimi usmeritvami za izvajanje revizij, ki naj služijo kot podlaga VRI pri oblikovanju njihovih nacionalnih standardov.
5. Standardi revidiranja smotrnosti poslovanja morajo jasno odražati potrebo po prožnosti in prilagodljivosti pri oblikovanju posameznih revizij, po dovzetnosti in ustvarjalnosti revizorjev pri njihovem delu in po uporabi strokovne presoje v vseh korakih revizijskega procesa.
6. Organizacija INTOSAI se zaveda, da se pristojnosti VRI razlikujejo in da delujejo v različnih pogojih. Zaradi različnih položajev in organizacijskih oblik VRI vsi revizijski standardi ali smernice niso primerni za vse VRI in za vsa področja njihovega delovanja. VRI imajo zato možnost, da razvijejo svoje zavezujoče standarde, ki lahko temeljijo na temeljnih načelih revidiranja smotrnosti poslovanja ali pa so z njimi skladni. Če se VRI odloči, da bodo njeni standardi temeljili na temeljnih načelih revidiranja smotrnosti poslovanja, morajo ti biti skladni s temeljnimi načeli revidiranja smotrnosti poslovanja v vseh bistvenih pogledih.
7. Kadar VRI svoje revizijske standarde oblikuje tako, da temeljijo na temeljnih načelih revidiranja smotrnosti poslovanja ali so skladni s temeljnimi načeli revidiranja smotrnosti poslovanja, se nanje lahko sklicuje tako, da zapiše:

... Revizijo smo opravili v skladu s [standardi], ki temeljijo na [ali so skladni s] Temeljnih načelih revidiranja smotrnosti poslovanja MSVRI.

Takšna izjava je lahko zapisana v revizijskem poročilu ali pa VRI to objavi na način, s katerim sporoči, da se nanaša na določen nabor njenih aktivnosti pri izvajanju revizijskih pristojnosti.

8. VRI lahko sprejmejo Smernice revidiranja smotrnosti poslovanja (MSVRI 3000–3999) kot veljavne standarde za svoje delo. Kadar se VRI odloči, da sprejme te smernice, potem jih mora spoštovati v vseh pomembnih pogledih. V tem primeru lahko to zapiše na naslednji način:

... Revizijo smotrnosti poslovanja smo izvedli v skladu z Mednarodnimi standardi vrhovnih revizijskih institucij [revidiranja smotrnosti poslovanja].

OKVIR ZA REVIDIRANJE SMOTRNOSTI POSLOVANJA

Opredelitev revidiranja smotrnosti poslovanja

9. Revidiranje smotrnosti poslovanja, kot ga izvajajo VRI, je neodvisna, nepristranska in zanesljiva preveritev, ali vladni ukrepi, sistemi, operacije, programi, aktivnosti ali organizacije delujejo v skladu z načeli gospodarnosti, učinkovitosti in uspešnosti in ali so možne izboljšave.
10. Revidiranje smotrnosti poslovanja je usmerjeno v pridobivanje novih informacij, analiz ali spoznanj, in če je primerno, v podajanje priporočil za izboljšave. Revizije smotrnosti poslovanja ustvarjajo nove informacije, spoznanja ali dodano vrednost tako, da:
 - omogočajo nove analitične vpoglede (poglobljene in širše analize ali nove perspektive),
 - postanejo že obstoječe informacije dostopnejše različnim deležnikom,
 - omogočajo neodvisen in avtoritativen pogled ali zaključek, ki temelji na revizijskih dokazih,
 - omogočajo oblikovanje priporočil, ki temeljijo na analizah in revizijskih ugotovitvah.

Gospodarnost, učinkovitost in uspešnost

11. Načela gospodarnosti, učinkovitosti in uspešnosti se lahko opredelijo kot:
 - Načelo *gospodarnosti* pomeni zmanjševanje stroška razpoložljivih virov. Viri, ki so porabljeni, morajo biti na voljo pravočasno, v ustrezni količini, ustrezne kakovosti in po najboljši ceni.
 - Načelo *učinkovitosti* pomeni pridobiti največ iz razpoložljivih virov. Nanaša se na razmerje med uporabljenimi viri in ustvarjenim učinkom, in sicer glede količine, kakovosti in časa.
 - Načelo *uspešnosti* obravnava uresničevanje zastavljenih ciljev in doseganje načrtovanih rezultatov.

Revizije smotrnosti poslovanja pogosto vključujejo analizo pogojev, ki so nujni zato, da se načela gospodarnosti, učinkovitosti in uspešnosti lahko uresničujejo. Ti pogoji lahko vključujejo dobre upravljalvske prakse in postopke, ki zagotavljajo pravilno in pravočasno izvedbo storitev. Kadar je to primerno, je treba upoštevati tudi vpliv pravnega in institucionalnega okvira na poslovanje revidiranega subjekta.

Cilji revidiranja smotrnosti poslovanja

12. Osrednji namen revidiranja smotrnosti poslovanja je tvorno spodbujati gospodarno, učinkovito in uspešno upravljanje. Prispeva tudi k uveljavljanju odgovornosti in preglednos

Revidiranje smotrnosti poslovanja spodbuja uveljavljanje *odgovornosti* tako, da pomaga odgovornim in nadzornim osebam, da izboljšajo svoje delovanje. In sicer z ugotavljanjem, ali so odločitve zakonodajne ali izvršilne veje oblasti učinkovito in uspešno pripravljene in izvršene in ali so davkoplačevalci ali državljani deležni najboljšega za porabljen sredstva. Pri tem ne gre za analiziranje namenov in odločitev zakonodajne oblasti, temveč za proučevanje, ali zaradi pomanjkljivosti zakonodaje in ali načina izvrševanja zakonov zadani cilji niso bili doseženi. Revidiranje smotrnosti poslovanja se osredotoča na področja, na katerih lahko država ustvarja koristi za državljane in kjer obstajajo največje možnosti za izboljšave. Omogoča oblikovanje utemeljenih razlogov in spodbud za odgovorne osebe, da sprejmejo ustrezne ukrepe.

Revidiranje smotrnosti poslovanja spodbuja *preglednost* tako, da omogoča parlamentu, davkoplačevalcem in drugim virom financiranja, ciljnim skupinam vladnih politik in medijem vpogled v poslovanje in izide različnih vladnih aktivnosti. Revizije neposredno prispevajo k zagotavljanju uporabnih informacij državljanom ter so hkrati podlaga za učenje in izboljšave. VRI se lahko v okviru svojih pristojnosti odločijo, kaj, kdaj in kako bodo revidirale, pri čemer ne smejo biti omejene glede objave revizijskih ugotovitev.

Uporaba standarda MSVRI 300

13. Temeljna načela revidiranja smotrnosti poslovanja predstavljajo podlago za VRI, da sprejmejo ali razvijajo standarde. Načela so bila oblikovana z upoštevanjem institucionalnega ozadja VRI, vključno z njihovo neodvisnostjo, pristojnostmi, etičnimi dolžnostmi in zahtevami dokumenta Predpogoji za delovanje VRI (standardi *MSVRI 10–99*).
14. Kadar pride do prekrivanja posameznih vrst revizij (ali kombiniranih revizij), je treba upoštevati:
- Elementi revizije smotrnosti poslovanja so lahko del bolj obsežne revizije, ki vključuje tudi pravilnost poslovanja in računovodske izkaze.
 - Kadar pride do prekrivanja področij, je treba upoštevati vse ustrezne standarde. To morda ni izvedljivo v vseh primerih, saj lahko različni standardi vsebujejo različne prioritete.
 - V takih primerih mora biti glavni cilj revizije vodilo za revizorje glede izbire standardov. Pri odločanju, ali je smotrnost poslovanja glavni cilj revizije, je treba upoštevati, da se revidiranje smotrnosti poslovanja osredotoča na aktivnosti in rezultate in ne na poročila in izkaze; da je glavni cilj revizije smotrnosti poslovanja spodbujanje gospodarnosti, učinkovitosti in uspešnosti in ne poročanje o skladnosti poslovanja s predpisi.

ELEMENTI REVIDIRANJA SMOTRNOSTI POSLOVANJA

15. Elementi revidiranja v javnem sektorju (revizor, odgovorni subjekt/odgovorna stranka, naslovniki, predmet revizije in sodila), kot jih opredeljuje standard *MSVRI 100*, imajo lahko pri revidiranju smotrnosti poslovanja specifične značilnosti. Revizorji morajo jasno opredeliti elemente vsake posamezne revizije in razumeti njihov vpliv in učinke, da bi lahko ustrezno izvedli revizijo.

Trije deležniki revidiranja smotrnosti poslovanja

16. Revizorji imajo pogosto precejšnjo svobodo pri izbiri predmeta revizije in pri opredelitvi sodil, kar vpliva na to, kdo so ključni odgovorni subjekti in kdo predvideni uporabniki. Revizorji lahko podajajo priporočila, vendar morajo paziti, da ne prevzamejo odgovornosti odgovornih subjektov. Revizorji pri izvajanju revizij smotrnosti poslovanja običajno delujejo v skupinah in s tem zagotavljajo različna in komplementarna znanja.
17. Vloga odgovornega subjekta je lahko razdeljena med več posameznikov ali subjektov, pri čemer je vsak odgovoren za določen vidik predmeta revizije. Nekateri subjekti so odgovorni za dejavnosti, ki so povzročile težave. Drugi pa lahko uvedejo spremembe, s katerimi se upoštevajo priporočila, ki so bila podana v reviziji smotrnosti poslovanja. Spet tretji so lahko pristojni, da v reviziji posredujejo informacije ali predložijo dokaze.
18. Predvideni uporabniki so osebe, ki so jim namenjena poročila opravljenih revizij smotrnosti poslovanja. Zakonodajna oblast, izvršilna oblast in javnosti so lahko predvideni uporabniki. Prav tako so lahko predvideni uporabniki odgovorni subjekti, vendar so redko edini.

Predmet in sodila revizij smotrnosti poslovanja

19. Predmet revizije smotrnosti poslovanja ni nujno omejen na določene programe, subjekte ali sredstva, temveč lahko obsega tudi aktivnosti (vključno z njihovimi učinki, izidi in vplivi) ali okoliščine (vključno z vzroki in posledicami). To je lahko izvedba storitve, učinki vladne politike in predpisov na administracijo, deležnike, gospodarstvo, državljane in družbo. Predmet revizije je opredeljen s ciljem revizije in oblikovan kot revizijsko vprašanje.
20. Pri revidiranju smotrnosti poslovanja mora revizor včasih sam oblikovati ali izbirati sodila, ki so pomembna za revizijo. Odstavek 27 opisuje, na kaj mora revizor pri tem posebej paziti in upoštevati.

Zaupanje v revizije in zanesljivost revizij smotrnosti poslovanja

21. Kot velja za vse revizije, želijo biti tudi pri revizijah smotrnosti poslovanja uporabniki revizij prepričani o zanesljivosti informacij, ki jih uporabijo za odločanje. Zato pričakujejo zanesljiva poročila o predmetu revizije in z dokazi utemeljena stališča VRI.
Od revizorjev, ki izvajajo revizije smotrnosti poslovanja, se zato zahteva, da svoje ugotovitve vedno oblikujejo na podlagi zadostnih in ustreznih dokazov in ves čas ustrezno obvladujejo tveganje neprimernosti poročil. Pri revizijah smotrnosti poslovanja se praviloma od revizorjev ne pričakuje, da oblikujejo celovito mnenje o predmetu revizije, to je o doseganju gospodarnosti, učinkovitosti in uspešnosti poslovanja revidiranca, ki bi bilo primerljivo z mnenjem revizij računovodskih izkazov. Zato tudi standardi MSVRI ne vsebujejo take zahteve.
22. Raven zagotovila pri reviziji smotrnosti poslovanja mora biti nedvoumno izražena. Dosežena stopnja gospodarnosti, učinkovitosti in uspešnosti je lahko v revizijskih poročilih smotrnosti poslovanja predstavljena na različne načine:
 - kot splošni opis gospodarnosti, učinkovitosti in uspešnosti, kadar cilj revizije, predmet revizije, zbrani dokazi in ugotovitve omogočajo takšne zaključke, ali
 - kot podrobne informacije o vrsti ključnih zadev, na primer o cilju revizije, revizijskih vprašanjih, pridobljenih dokazih, o uporabljenih sodilih, ugotovitvah in posameznih zaključkih.
23. Vse ugotovitve v revizijskem poročilu morajo biti podprte z zadostnimi in ustreznimi dokazi. Odločitve, ki jih revizorji sprejmejo pri snovanju uravnoteženega poročila in oblikovanju zaključkov in priporočil, je pogosto treba natančno pojasniti, da uporabniki dobijo zadostne informacije. Revizorji morajo natančno opisati, kako so ugotovitve pripeljale do vrste zaključkov, in če je ustrezno, do skupnega zaključka. To pomeni, da je pojasnjeno, katera sodila so bila oblikovana in uporabljena

in zakaj, in da so bila obravnavana vsa pomembna stališča. Nadaljnje usmeritve za ta del revizijskega procesa podajajo načela poročanja.

NAČELA REVIDIRANJA SMOTRNOSTI POSLOVANJA

Splošna načela

24. Splošna načela, ki so predstavljena v nadaljevanju, podajajo usmeritve o vidikih revidiranja smotrnosti poslovanja, ki so pomembni v celotnem revizijskem procesu.
- Nekaterih področij, na katera se ta načela nanašajo, standard *MSVRI 100* ne obravnava. Ta so izbor revizijskih tem, določitev revizijskih ciljev in opredelitev revizijskega pristopa in sodil.
 - Za druga področja, kot so revizijsko tveganje, komunikacija, veščine, znanja in sposobnosti, strokovna presoja, zagotavljanje kakovosti, pomembnost in dokumentacija, se načela naslanjajo na standard *MSVRI 100* in dodatno pojasnjujejo, kako se uporabljajo pri revidiranju smotrnosti poslovanja.
 - Nekatera področja, kot so etičnost in neodvisnost, so trenutno obravnavana v standardu *MSVRI 100* in *MSVRI* na 2. ravni.

Cilj revizije

25. **Revizorji določijo jasno opredeljen cilj revizije, ki se nanaša na načela gospodarnosti, učinkovitosti in uspešnosti**

Cilj revizije določa revizijski pristop in zasnovo revizijskih nalog. Ta je lahko tak, da se zgolj opiše okoliščine. Vendar so normativni cilji revizije (ali so zadeve take, kot bi morale biti) in analitični cilji revizije (zakaj zadeve niso take, kot bi morale biti) tisti, pri katerih je bolj verjetno, da se z revizijo ustvari dodana vrednost. Revizorji morajo vedno proučiti, na kaj se nanaša revizija, katere organizacije in subjekti so vključeni in za koga bodo končna priporočila pomembna. Dobro opredeljeni cilji revizije se nanašajo na en subjekt ali na določljivo skupino vladnih ukrepov, sistemov, operacij, programov, aktivnosti ali organizacij.

Veliko revizijskih ciljev se lahko oblikuje kot glavno revizijsko vprašanje, ki se lahko razdeli na več podrobnejših podvprašanj. Podvprašanja se morajo med seboj ujemati v temi, morajo biti komplementarna, ne smejo se podvajati ter morajo skupaj dati odgovor na glavno revizijsko vprašanje. Pomen izrazov, uporabljenih v vprašanju, mora biti nedvoumno pojasnjen. Pri oblikovanju revizijskega vprašanja gre za ponavljajoč se postopek, pri katerem se vprašanja večkrat ponovno določijo in izpopolnijo, s poudarkom na poznanih ključnih informacijah o predmetu revizije ter na izvedljivosti.

Namesto oblikovanja enega samega cilja revizije ali glavnega revizijskega vprašanja, lahko revizorji oblikujejo več ciljev revizije, za katere ni nujno, da se jih razdeli na podvprašanja.

Revizijski pristop

26. **Revizorji izberejo k rezultatom, problemom ali sistemom usmerjen revizijski pristop ali kombinacije teh 3 tako, da ustrezno podprejo revizijski načrt**

Revizijski pristop je ključni element vsake revizije. Določa naravo proučevanj, ki naj se izvedejo. Poleg tega določa potrebna znanja, informacije in podatke in revizijske postopke, s katerimi jih bodo revizorji pridobili in analizirali.

Pri revidiranju smotrnosti poslovanja se praviloma uporablja 1 od 3 pristopov:

- k sistemom usmerjen pristop, ki proučuje ustrezno delovanje sistemov upravljanja, na primer sistem upravljanja javnih financ,
- k rezultatom usmerjen pristop, ki ocenjuje, ali so bili izidi ali učinki doseženi, kot je bilo načrtovano, ali programi in službe delujejo, kot je bilo načrtovano,
- k problemom usmerjen pristop, ki proučuje, potrjuje in analizira vzroke za nastanek določenih problemov ali odmikov od zastavljenih sodil.

Vse 3 pristope lahko revizor izvaja z vidika "od zgoraj navzdol« ali »od spodaj navzgor". Revizije, ki upoštevajo vidik "od zgoraj navzdol", se osredotočajo predvsem na zahteve, namere, cilje in pričakovanja zakonodajne oblasti in vlade. Revizije, ki upoštevajo vidik "od spodaj navzgor", se osredotočajo na probleme, ki so pomembni za državljane in skupnost.

Sodila

27. **Revizorji določijo primerna sodila, ki ustrezajo revizijskim vprašanjem in so povezana z načeli gospodarnosti, učinkovitosti in uspešnosti**

Sodila so uteži, ki se uporabljajo za ovrednotenje predmeta revizije. Sodila revizij smotrnosti poslovanja so primerni in posamezni reviziji prilagojeni standardi ravnanja, s katerimi se ovrednoti in oceni gospodarnost, učinkovitost in uspešnost poslovanja.

Sodila so osnova za ovrednotenje dokazov, oblikovanje revizijskih ugotovitev in zaključkov o ciljih revizije. Poleg tega so pomemben element razprav v revizijski skupini in z vodstvom VRI ter revidiranci.

Sodila so lahko kvalitativna ali kvantitativna in morajo določati, kako se bo poslovanje revidiranja ocenjevalo. Sodila so lahko splošna ali posebna, ki se osredotočajo na to, kaj *naj bi bilo* glede na zakone, predpise ali cilje, kaj *je pričakovano* glede na razumna načela, strokovna znanja in dobro prakso ali kaj *bi lahko bilo* (če bi bili pogoji boljši).

Za opredelitev sodil se lahko uporabijo različni viri, vključno z okviri za ocenjevanje uspešnosti programov. Pri tem mora biti povsem jasno razvidno, kateri viri so bili izbrani, sodila pa morajo biti smiselna in razumljiva za uporabnike ter popolna, zanesljiva in nepristranska v okviru predmeta in ciljev revizije.

O sodilih se revizorji pogovorijo tudi z revidiranci, vendar je končna izbira primernih sodil v celoti odgovornost revizorja. Čeprav oblikovanje sodil v fazi načrtovanja in v dialogu z revidiranci lahko prispeva k njihovi zanesljivosti in splošni sprejemljivosti, je v revizijah, ki obravnavajo bolj kompleksna in zahtevna vprašanja, to nemogoče in jih bodo revizorji oblikovali med izvajanjem revizije.

Nekatere vrste revizij morajo upoštevati jasna zakonodajna sodila, kar praviloma ne velja za revizije smotrnosti poslovanja. Cilji revizije, revizijsko vprašanje in revizijski pristop določajo pomen in vrsto primernih sodil, zaupanje uporabnika v revizijske ugotovitve in zaključke revizije smotrnosti poslovanja pa je v veliki meri odvisno od sodil. Zato je odločilno, da se izberejo sodila, ki so zanesljiva in nepristranska.

V revizijah smotrnosti poslovanja, ki uporabljajo k problemom usmerjen pristop, je izhodišče poznani ali pričakovani odmik od tega, kar naj bi bilo ali bi lahko bilo. Ključni cilj torej ni samo potrditev problema (odmik od sodila in posledice tega), ampak prepoznavanje vzrokov. Zato je pomembno, da se revizorji odločijo, kakšen pristop bodo uporabili za proučevanje in potrjevanje vzrokov že pri načrtovanju. Zaključki in priporočila temeljijo predvsem na postopku analiziranja in potrjevanja vzrokov, čeprav so vedno zasidrani v normativnih sodilih.

Revizijsko tveganje

28. **Revizorji aktivno obvladujejo revizijsko tveganje, ki je tveganje, da bodo oblikovali nepravilne ali nepopolne zaključke, podali neuravnotežene informacije ali ne bodo ustvarili dodane vrednosti za uporabnike poročila.**

Mnogo področij revidiranja smotrnosti poslovanja je zelo kompleksnih in politično občutljivih. Izogibanje takim temam sicer lahko zmanjša tveganje nepravilnosti ali nepopolnosti, vendar hkrati lahko omeji možnosti za ustvarjanje dodane vrednosti.

Tveganje, da revizija ne bo ustvarila dodane vrednosti, je lahko v tem, da ne bo mogoče podati novih informacij ali vidikov, ali pa tveganje, da bodo zanemarjene nekatere pomembne okoliščine ter posledično uporabnikom poročila ne bo mogoče posredovati novih spoznanj ali podati priporočil, ki bi resnično prispevala k boljšemu poslovanju.

Pomembni vidiki tveganja so lahko pomanjkanje kompetenc za izvedbo dovolj poglobljenih in obsežnih analiz, pomanjkljiv dostop do kakovostnih informacij, pridobivanje nepravilnih informacij (na primer zaradi prevar ali nepravilnega poslovanja), nezmožnost smiselnega povezovanja vseh ugotovitev in nezmožnost zbrati ali obravnavati najbolj ustrezne dokaze.

Zato morajo revizorji aktivno upravljati s tveganji. Upravljanje s tveganji je vgrajeno v celotni revizijski proces in revizijsko metodologijo. Dokumenti načrtovanja morajo vsebovati mogoča ali znana tveganja, ki se nanašajo na predvideno delo, in prikazati, kako se bo upravljalo s temi tveganji.

Komunikacija

29. **Revizorji vzdržujejo učinkovito in ustrezno komunikacijo z revidiranci in ključnimi deležniki ves čas trajanja revizijskega procesa, pri čemer določijo vsebino, načine in deležnike v komunikaciji za vsako posamezno revizijo.**

Obstaja več razlogov, zakaj je pomembno načrtovati komunikacijske strategije z revidiranci in drugimi deležniki pri revizijah smotrnosti poslovanja.

- Revizije smotrnosti poslovanja se običajno ne izvajajo redno (na primer letno) pri istem revidirancu, zato komunikacijske poti ali strategije ne obstajajo. Medtem ko so stiki s predstavniki zakonodajne oblasti in vlade lahko že vzpostavljeni, pa z drugimi skupinami (kot so akademska ali poslovna okolja ali organizacije civilne družbe) tak stik v preteklosti še ni bil vzpostavljen.
- Pogosto ne obstajajo vnaprej določena sodila (kot pri poročanju o revizijah računovodskih izkazov), zato je komunikacija z revidiranci nujna.
- Potreba po uravnoveženih poročilih zahteva aktivna prizadevanja, da bi pridobili vpogled v stališča različnih deležnikov.

Revizorji morajo opredeliti odgovorne subjekte in druge ključne deležnike in prevzeti pobudo za vzpostavitev učinkovite dvosmerne komunikacije. Dobra komunikacija omogoča revizorjem lažji dostop do virov informacij, podatkov in mnenj revidirancev. Uporaba ustreznih komunikacijskih načinov, da se deležnikom pojasni namen revizije smotrnosti poslovanja, tudi povečuje verjetnost, da bodo priporočila izvedena. Revizorji si morajo zato prizadevati, da vzdržujejo dobre profesionalne odnose s ključnimi deležniki, spodbujajo prost in odkrit pretok informacij, kolikor to dopuščajo zahteve po varovanju tajnosti in zaupnosti podatkov, da izvedejo pogovore v duhu obojestranskega spoštovanja in razumevanja vloge in odgovornosti vsakega udeleženca. Vendar je treba zagotoviti, da komuniciranje z deležniki ne ogrozi neodvisnosti in nepristranskosti VRI.

Revizorji morajo obvestiti revidirance o ključnih vidikih revizije vključno s ciljem revizije, revizijskim vprašanjem in predmetom revizije. Takšno obveščanje je praviloma pismo o nameri in redna komunikacija med izvajanjem revizije. Revizorji morajo vzdrževati komunikacijo z revidiranci ves

čas trajanja revizijskega procesa, in sicer s konstruktivnim sodelovanjem, ko ocenjujejo različne ugotovitve, stališča in spoznanja.

Revidiranci morajo imeti možnost, da podajo svoja stališča o revizijskih ugotovitvah, zaključkih in priporočilih, preden VRI objavi revizijsko poročilo. Kakršnakoli nestrinjanja je treba analizirati in dejanske napake odpraviti. Proučevanje stališč revidirancev je treba zabeležiti v delovnih zapisih, tako da so spremembe v osnutku revizijskega poročila ali razlogi, zakaj spremembe niso sprejete, dokumentirani.

Ob zaključku revizijskega procesa se deležnike lahko zaprosi, da podajo svoje mnenje o kakovosti revizijskega poročila. Prav tako lahko VRI pozove revidirance, da sporočijo svoje mnenje glede kakovosti revizijskega poročila.

Znanja in veščine

30. **Revizorji, ki sodelujejo v revizijski skupini, imajo skupaj vse potrebne kompetence za izvedbo revizije. To vključuje strokovna znanja s področja revidiranja, metodologij družboslovnega raziskovanja, tehnik preiskovanja ali vrednotenja, kot tudi osebne kvalitete, kot so analitične, pisne in komunikacijske veščine.**

Pri revidiranju smotrnosti poslovanja so potrebne posebne veščine, kot so tehnike vrednotenja, metodologije družboslovnega raziskovanja, komunikacijske sposobnosti, sposobnosti dobrega pisanja, analitičnost, ustvarjalnost in dovzetnost. Revizorji morajo dobro poznati organiziranost vlade, njene programe in naloge. To pomaga zagotoviti, da bodo za revizijo izbrana prava področja in da bodo revizorji učinkovito izvedli preverjanja vladnih programov in aktivnosti.

Poleg tega je mogoče potrebna znanja in veščine pridobiti tudi na drugačne načine. Pri vsaki posamezni reviziji smotrnosti poslovanja morajo revizorji dobro poznati vladne ukrepe, ki so predmet revizije, kakor tudi razumeti pomembne izvorne predpostavke in možne učinke. Tako znanje je treba pogosto pridobiti ali razviti posebej za izvedbo revizije pred začetkom posamezne revizijske naloge. Revizije smotrnosti poslovanja so pogosto svojevrsten učni proces in zahtevajo oblikovanje posebne metodologije kot dela revizije. Zato mora biti revizorjem izobraževanje oziroma izpopolnjevanje omogočeno tudi med izvajanjem revizije, da lahko nadgrajujejo svoje strokovne sposobnosti in znanja kot del profesionalnega razvoja. Odprt odnos do izobraževanja in izpopolnjevanja in spodbudna vodstvena kultura sta pomembna pogoja za izboljšanje posameznikovih strokovnih znanj in sposobnosti.

Na posebnih področjih lahko VRI sodelujejo z zunanjimi strokovnjaki, ki s svojimi znanji dopolnjujejo delo revizijske skupine. Revizorji morajo oceniti, ali in na katerih področjih so zunanji strokovnjaki potrebni, in določiti način sodelovanja.

Strokovna presoja in poklicna nezaupljivost

31. **Revizorji pri svojem delu ohranjajo strokovno skeptičnost, hkrati pa so odprti nazorov in inovativni.**

Pomembno je, da revizorji uporabljajo strokovno nezaupljivost in imajo kritičen pristop ter ohranjajo nepristranskost do pridobljenih informacij. Od revizorjev se pričakuje, da oblikujejo razumne ocene in se izogibajo pristranskosti zaradi osebnih prepričanj ali prepričanj drugih.

Biti morajo odprti do pogledov in razlag drugih. To je potrebno zato, da se izognejo napakam v presojah ali zaznavah. Spoštovanje, prožnost, radovednost in odprtost za inovacije so vsi enako pomembni. Pri tem je inovativnost zaželena tako pri izvajanju revizije kot pri obravnavanju revidiranih aktivnosti in procesov.

Revizorji morajo proučiti posamezne zadeve z različnih vidikov in ohraniti odprt in nepristranski odnos do različnih mnenj in stališč. Če revizorji niso dojemljivi, lahko spregledajo pomembne razloge

ali ključne dokaze. Ker si revizorji prizadevajo razviti nova vedenja, morajo biti kreativni, preišljeni, prožni, iznajdljivi in praktični pri svojem delu, ko zbirajo, interpretirajo in analizirajo podatke.

Ve čas trajanja revizijskega procesa je treba ohranjati visoko raven strokovnega ravnanja, vse od izbire področja in načrtovanja revizije, izvajanja revizije do poročanja. Pomembno je, da je revizorjevo delo sistematično, izvedeno s potrebno skrbnostjo in nepristranskostjo in pod ustreznim nadzorom.

Zagotavljanje kakovosti

32. **Revizorji ravnajo skladno s postopki za zagotavljanje kakovosti, s pomočjo katerih skrbijo, da so upoštewane vse relevantne zahteve, in dajejo poudarek pripravi ustreznih, uravnoteženih in poštenih poročil, ki ustvarjajo dodano vrednost in odgovorijo na revizijska vprašanja.**

MSVRI 40 – Zagotavljanje kakovosti v VRI podaja splošne usmeritve o sistemu zagotavljanja kakovosti, ki je vzpostavljen na ravni organizacije in zajema vse revizije. Pri izvajanju revizij smotrnosti poslovanja je treba upoštevati nekatere posebnosti:

- Revidiranje smotrnosti poslovanja je proces, v katerem revizijska skupina zbere veliko količino informacij o predmetu revizije in jih obravnava z veliko mero preudarnosti in strokovne presoje. To je treba upoštevati tudi pri zagotavljanju kakovosti. Del ukrepov za zagotavljanje kakovosti mora prispevati k vzpostavitvi delovnega okolja kjer vladata medsebojno zaupanje in odgovornost, in ki nudi podporo revizijskim skupinam. Taki ukrepi lahko vključujejo postopke preverjanja kakovosti, ki so relevantni in preprosti za uporabo, ali druge načine, s katerimi se omogoči, da revizorji dobijo povratne informacije o opravljeni kontroli kakovosti. Kadar med nadzorniki in revizijsko skupino pride do nesoglasij, je treba zagotoviti, da so stališča revizijske skupine, katere delo je bilo predmet nadzora, ustrezno obravnavana in da je politika VRI za take primere vseskozi enaka.
- Kljub temu da revizijska poročila temeljijo na dokazih, da so postopki dobro dokumentirani in točni, je pri revizijah smotrnosti poslovanja neustrezno ali nezadostno, če poročilo ni uravnoteženo in nepristransko, če vključuje premalo relevantnih stališč ali nezadovoljivo obravnava revizijska vprašanja. Razmislek o teh aktivnostih mora biti ključni del ukrepov za zagotavljanje kakovosti.
- Ker se cilji revizije med revizijami precej razlikujejo, je pomembno, da je jasno določeno, kaj mora poročilo vsebovati, da bo v konkretnem primeru predstavljalo poročilo visoke kakovosti. Splošni postopki zagotavljanja kakovosti morajo zato biti dopolnjeni s postopki, ki so primerno za posamezno revizijo.

Noben postopek zagotavljanja kakovosti na ravni posamezne revizije sam ne more zagotoviti visokokakovostnih revizijskih poročil smotrnosti poslovanja. Enako pomembno je, da so revizorji usposobljeni in motivirani in taki ostanejo. Mehanizmi kontroliranja morajo biti dopolnjeni s podporo, kot je izpopolnjevanje med izvajanjem revizije ali tesnejše sodelovanje vodstva z revizijsko skupino.

Pomembnost

33. **Revizorji presojujejo pomembnost v vseh korakih revizijskega procesa. Z namenom, da se z revizijo ustvari čim večja dodana vrednost, pri presoji upoštevajo ne le finančne, temveč tudi družbene in politične vidike predmeta revizije.**

Pomembnost lahko opredelimo kot relativno pomembnost predmeta v okviru konteksta, v katerem se proučuje. Pomembnost revizijske teme mora biti obravnavana glede na razsežnosti učinkov. To je odvisno od tega, ali je aktivnost relativno manj pomembna in ali pomanjkljivosti obravnavanega področja lahko vplivajo na druge aktivnosti revidiranja. Aktivnost je pomembna, če je vsebina opredeljena kot pomembna in bi imele izboljšave pomemben učinek. V primeru, da je aktivnost rutinska in je učinek slabega poslovanja omejen na ožje področje in tudi sicer minimalen, potem je pomembnost manjša.

Pri revizijah smotrnosti poslovanja je pomembnost po denarni vrednosti lahko, vendar ne nujno, ključnega pomena. Ko revizor opredeli pomembnost, mora proučiti tudi, kaj je pomembno z družbenega ali političnega vidika, in se hkrati zavedati, da se ta pomembnost s časom spreminja in je odvisna tudi od stališč naslovnikov in revidirancev. Ker se lahko predmeti revizij smotrnosti poslovanja med seboj precej razlikujejo in sodila pogosto niso določena z zakonodajo, se lahko tovrstna stališča spreminjajo od revizije do revizije. Ovrednotenje pomembnosti zato zahteva poglobljeno presojo revizorjev.

Pomembnost se nanaša na vse vidike revizij smotrnosti poslovanja od izbire teme, opredelitev sodil, ovrednotenja dokazov in dokumentacije do upravljanja tveganj, da poročilo ali revizijske ugotovitve ne bodo neprimerne ali brez učinka.

Dokumentacija

34. Revizorji dokumentirajo revizijski proces v skladu z okoliščinami posamezne revizije. Informacije morajo biti dovolj popolne in podrobne, da bi izkušen revizor, ki predhodno ni bil povezan z revizijo, lahko ugotovil, katero delo je bilo opravljeno in kako so bile oblikovane revizijske ugotovitve, revizijski zaključki in priporočila.

Kot pri vseh revizijah, morajo revizorji, ki izvajajo revizije smotrnosti poslovanja, hraniti ustrezno dokumentacijo o načrtovanju, izvedenih postopkih in ugotovitvah posamezne revizije. Vendar sta namen in kontekst dokumentiranja pri revizijah smotrnosti poslovanja nekoliko specifična.

- Revizor bo pogosto pridobil specialna znanja o predmetu revizije, ki jih v VRI ni preprosto reproducirati. Ker so bila morda metodologija in sodila oblikovana posebej za posamezno revizijo, revizor nosi posebno odgovornost, da svoje delo dokumentira in s tem ostalim omogoči vpogled v svoj miselni proces in način dela.
- Poleg ugotovitev in priporočil revizijsko poročilo o smotrnosti poslovanja opisuje še okvir, vidike in analitično strukturo, ki je bila oblikovana, ter postopek oblikovanja zaključkov. Pri revidiranju smotrnosti poslovanja ima revizijsko poročilo do neke mere vlogo, ki jo pri drugih vrstah revizij zagotavljajo splošni standardi ali revizijska dokumentacija.
- Dokumentacija ne potrjuje samo točnosti podatkov, ampak tudi zagotavlja, da poročilo predstavlja uravnoteženo, pošteno in popolno proučitev revizijskega vprašanja ali predmeta revizije. Zato je včasih potrebno, da dokumentacija vključuje tudi gradiva s stališči, ki niso bila sprejeta v poročilu, ali opiše, kako so bila pri pripravi poročila obravnavana različna stališča.
- Namen revizijskega poročila o smotrnosti poslovanja je pogosto prepričati uporabnike s tem, da poda nove vpoglede, in ne s formalno obliko revizijskega zagotovila. Tako kot cilji revizije opredeljujejo naravo potrebnih dokazov, določajo tudi naravo dokumentacije.
- Oblikovanje in hranjenje ustrezne dokumentacije ni zgolj del zagotavljanja kakovosti (na primer zagotoviti, da je bilo delo opravljeno zadovoljivo in da so bili doseženi cilji revizije), ampak tudi razvoj VRI in strokovnega znanja posameznega revizorja, saj lahko oblikuje dobro prakso za podobne revizije v prihodnje.

Načela, povezana z revizijskim procesom

35. Revidiranje smotrnosti poslovanja vključuje naslednje ključne korake:



- načrtovanje – izbira teme, predhodna študija in načrt revizije,
- izvajanje revizije – zbiranje in analiziranje podatkov in informacij,
- poročanje – predstavitev izidov revizije: odgovori na revizijska vprašanja, ugotovitve; zaključki in priporočila revidirancem in
- spremljanje popravilnih učinkov – ugotavljanje, ali so izvedeni ukrepi, kot odgovor na revizijske ugotovitve in priporočila, razrešili/odpravili težave in/ali slabosti.

Ti koraki se lahko večkrat ponovijo. Na primer, nova spoznanja, ki so bila pridobljena v fazi izvajanja revizije, lahko vplivajo na spremembo načrta revizije; pomembne elemente poročanja (oblikovanje zaključkov) pa bo morda treba zasnovati ali celo zaključiti med izvajanjem revizije.

Načrtovanje

Izbira teme

36. **Revizorji sodelujejo pri izbiri revizijskih tem v procesu strateškega načrtovanja VRI tako, da proučijo možne teme in izvedejo analize, da zaznajo tveganja in težave.**

Odločitev o tem, katere revizije bodo izvedene, je praviloma del procesa strateškega načrtovanja posamezne VRI. Če je to primerno, revizorji pri izbiri tem sodelujejo s svojim strokovnim znanjem in delijo izkušnje iz prejšnjih revizij, hkrati pa so zanje informacije pridobljene v procesu strateškega načrtovanja lahko relevantne za nadaljnje delo.

Pri izbiri morajo revizorji upoštevati, da morajo biti revizijske teme dovolj pomembne, jih je mogoče revidirati in so v skladu s pristojnostmi VRI. Cilj postopka izbire revizijskih tem naj bi bil povečati pričakovani učinek revizije, kolikor je to mogoče, ob upoštevanju revizijskih zmogljivosti (na primer človeški viri in strokovna znanja).

Formalizirane tehnike procesa strateškega načrtovanja, kot so analiza tveganj ali ocena problemov, lahko pripomorejo k strukturiranju procesa, vendar morajo biti podprte s strokovno presojo, da bi se izognili pristranskim izbiram.

Načrtovanje revizije

37. **Revizorji načrtujejo revizije tako, da prispevajo k visoki kakovosti revizije, ki bo izvedena gospodarno, učinkovito in uspešno ter pravočasno in v skladu z načeli dobrega projektnege vodenja.**

Pri načrtovanju revizij je pomembno upoštevati:

- informacije o revidirancih in okolju delovanja, da bi lahko ocenili izzive in tveganja, možne vire za pridobivanje dokazov, primernost in pomembnost področja, ki naj bi se revidiralo;

- revizijske cilje, vprašanja, sodila, predmet revizije in metodologijo (vključno s tehnikami za pridobivanje dokazov in izvajanje analiz);
- aktivnosti, kadre in znanja ter veščine, ki so potrebni za izvedbo revizije (vključno z neodvisnostjo revizijske skupine, človeškimi viri in morebitnimi zunanjimi strokovnjaki), ocenjene stroške revizije, ključni časovni okvir revizije in mejnike ter ključne točke za izvajanje kontrol.

Da bi zagotovili, da je revizija ustrezno načrtovana, morajo revizorji pridobiti zadostna znanja o predmetu revizije. Revidiranje smotrnosti poslovanja praviloma zahteva, da revizorji že pred začetkom izvajanja revizije pridobijo potrebna posebna znanja o področju in metodologijah, ki so potrebna za izvedbo določene revizije (predhodna študija).

Pri načrtovanju revizije mora revizor oblikovati revizijske postopke, ki bodo uporabljeni za zbiranje zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov. K temu lahko pristopi v več korakih: odločitev o celovitem načrtu revizije (katera vprašanja zastaviti, na primer pojasnjevalna, opisna, ocenjevalna); določitev ravni opazovanja (na primer opazovanje procesa ali pregled posameznih dokumentov); metodologija (na primer popolna analiza ali vzorec); posebne tehnike zbiranja dokazov (na primer intervju ali ciljna skupina). Metode zbiranja podatkov in tehnike vzorčenja morajo biti skrbno izbrane. Faza načrtovanja mora vključevati tudi raziskovalno delo, s katerim se gradi znanje, preizkuša različne načrte revizije in preverja, ali so potrebni podatki na voljo. To omogoča lažjo izbiro najustreznejše metode revidiranja.

Najvišje in izvršno vodstvo in revizijska skupina se morajo zavedati, kaj naj bi načrt revizije vseboval oziroma dosegel. V odločitev o celovitem načrtu revizije in s tem povezanimi potrebami po virih je pogosto vključeno najvišje vodstvo VRI, ki lahko zagotovi, da so na voljo znanja, viri in zmogljivosti, s katerimi bodo doseženi revizijski cilji in pridobljeni odgovori na revizijska vprašanja.

Načrtovanje mora biti prožen proces, tako da lahko revizorji s pridom uporabijo spoznanja, pridobljena med izvajanjem revizije. Izbrane revizijske metode morajo kar najbolje prispevati k temu, da bodo podatki zbrani učinkovito in uspešno. Čeprav naj bi si revizorji prizadevali, da ravnajo v skladu z dobro prakso, lahko včasih čisto praktični razlogi, kot je razpoložljivost podatkov, omejijo izbor metod. Zato je priporočljivo, da so revizorji v tem pogledu prožni in pragmatični. Ravno zato postopki revidiranja smotrnosti poslovanja ne smejo biti preveč standardizirani. Pretirana določenost postopkov lahko omeji prožnost, strokovno presojo in visoko raven analitičnih veščin, ki so potrebne pri revidiranju smotrnosti poslovanja. V nekaterih primerih – kjer revizija zahteva, da so podatki pridobljeni z več različnih regij ali področij ali da revizijo izvaja večje število revizorjev – je treba pripraviti podrobnejši načrt revizije, kjer so revizijska vprašanja in postopki natančneje določeni.

Pri načrtovanju revizije morajo revizorji oceniti tveganje glede prevar. Če je to pomembno v okviru ciljev revizije, morajo revizorji spoznati relevantne sisteme notranjega kontroliranja in proučiti, ali obstajajo znaki nepravilnosti, ki ovirajo smotrnost poslovanja. Prav tako morajo ugotoviti, ali so obravnavani subjekti sprejeli ustrezne ukrepe na podlagi priporočil prejšnjih revizij ali drugih pregledov, ki so relevantni za cilje revizije. Ne nazadnje revizorji morajo vzpostaviti kontakt z deležniki, vključno strokovnjaki z določenega področja, da bi pridobili dovolj znanja, na primer o dobrih praksah. Glavni namen načrtovanja je, da se revizorji na podlagi pridobljenega znanja in z upoštevanjem različnih strategij odločijo, kako najbolje izvesti revizijo.

Izvajanje revizije

Dokazi, ugotovitve in zaključki

38. Revizorji pridobijo zadostne in ustrezne revizijske dokaze, da podprejo ugotovitve, oblikujejo zaključke glede na cilje revizije in revizijska vprašanja ter podajo priporočila.

Vse revizijske ugotovitve in zaključki morajo biti podprti z zadostnimi in ustreznimi dokazi. Te je treba umestiti v ustrezen kontekst in preden se oblikujejo zaključki, proučiti vsa relevantna dejstva, vse razloge za in proti in različne vidike. Narava revizijskih dokazov, ki jih je treba zbrati, da bi oblikovali zaključke v revizijah smotrnosti poslovanja, je opredeljena s predmetom revizije, ciljem revizije in revizijskimi vprašanji.

Revizor mora ocenjevati dokaze tako, da jih bo povezal v revizijske ugotovitve. Na podlagi ugotovitev in s pomočjo strokovne presoje oblikuje zaključke. Ugotovitve in zaključki so rezultati analiz, ki so odraz ciljev revizije. Z njimi revizor pridobi odgovore na revizijska vprašanja.

Zaključki lahko temeljijo na kvantitativnih dokazih, ki so jih revizorji pridobili z uporabo znanstvenih metod ali tehnik vzorčenja. Oblikovanje zaključkov lahko zahteva precejšno mero presoje in interpretacije, da bi odgovorili na revizijska vprašanja, kajti revizijski dokazi so prej prepričljivi (kažejo na to, da bi bil zaključek lahko ...), kot pa da bi bili odločujoči (prav/narobe).

Potrebo po natančnosti je treba uravnotežiti s tem, kaj je razumno, gospodarno in smiselno glede na namen. Sodelovanje vodstva je priporočeno.

Revidiranje smotrnosti poslovanja obsega več analitičnih postopkov, ki se postopoma razvijajo skozi vzajemno izmenjavo in omogočajo, da se vprašanja in uporabljene metode poglobijo in dodatno izoblikujejo. To lahko vključuje združevanje in primerjanje podatkov iz različnih virov, oblikovanje predhodnih zaključkov in zbiranje ugotovitev, da bi oblikovali hipoteze, ki se jih lahko preveri, če je potrebno, z dodatnimi podatki. Celoten proces je tesno povezan z oblikovanjem osnutka revizijskega poročila, ki ga lahko označimo za morda najpomembnejši del analitičnega procesa, in se konča z odgovori na revizijska vprašanja. Za revizorje je pomembno, da so osredotočeni na cilj in da delajo sistematično, skrbno in nepristransko.

Poročanje

Vsebina poročila

39. Revizorji si prizadevajo pripraviti celovita, prepričljiva, pravočasna, bralcu prijazna in uravnotežena revizijska poročila.

Da bi bila poročila celovita, morajo vključevati vse informacije, ki so potrebne za obravnavo revizijskega cilja in revizijskih vprašanj, pri čemer morajo biti dovolj natančna, da omogočajo razumevanje predmeta, revizijskih ugotovitev in zaključkov. Da bi bila poročila prepričljiva, morajo biti logično strukturirana in jasno ponazoriti odnos med ciljem revizije, sodili, ugotovitvami, zaključki in priporočili. Vsa koristna stališča morajo biti proučena.

Pri revizijah smotrnosti poslovanja revizorji poročajo o svojih ugotovitvah glede gospodarnosti in učinkovitosti pridobivanja in porabe virov in glede uspešnosti doseganja ciljev. Poročila se lahko med seboj precej razlikujejo glede obsega in narave, na primer ocenjujejo, ali so bili viri uporabljeni na smotrni način, opisujejo vpliv politik in programov ali pa dajejo priporočila o spremembah, s katerimi bi dosegli izboljšave.

Poročilo mora vključevati informacije o ciljnih revizije, revizijskih vprašanjih in odgovorih nanje, o predmetu revizije, sodilih, metodologiji, virih podatkov, morebitnih omejitvah glede uporabljenih podatkov in revizijskih ugotovitev. Jasno mora odgovoriti na revizijska vprašanja ali pojasniti, zakaj to ni bilo mogoče. V nasprotnem primeru naj revizorji razmislijo o preoblikovanju revizijskih

vprašanj, ki bi ustrezala pridobljenim dokazom, in tako lahko odgovorijo na zastavljena vprašanja. Revizijske ugotovitve je treba obravnavati s pravega zornega kota, zagotoviti je treba usklajenost med cilji revizije, revizijskimi vprašanji, ugotovitvami in zaključki. Poročilo mora pojasniti, zakaj in kako težave, ki so opisane v ugotovitvah, ovirajo poslovanje, da bi s tem spodbudilo revidirance ali druge uporabnike poročila, da izvedejo popravljalne ukrepe. Kjer je primerno, naj vključuje priporočila za izboljšanje poslovanja.

Poročilo mora biti tako jasno in jedrnato, kot to dopušča predmet revizije, in zapisano na nedvoumen način. Kot celota mora biti konstruktivno, prispevati k izboljšanju znanja in pokazati na potrebne izboljšave.

Priporočila

40. **Če je to ustrezno in če to dopuščajo pristojnosti VRI, morajo revizorji poiskati konstruktivna priporočila, ki bodo lahko pomembno prispevala k odpravljanju slabosti in težav, opisanih v poročilu.**

Priporočila morajo biti dobro utemeljena in morajo ustvarjati dodano vrednost. Obravnavati morajo vzroke težav in/ali slabosti. Pri tem morajo biti zapisana tako, da se izognejo ponavljanju splošno znanih resnic ali zgolj preoblikovanju revizijskih zaključkov in ne smejo posegati v odgovornosti vodstva. Za vsako priporočilo mora biti jasno, komu je namenjeno in na kaj se nanaša, kdo je odgovoren za ukrepanje in kaj priporočilo pomeni – kako bo prispevalo k boljšemu poslovanju. Priporočila morajo biti izvedljiva in naslovljena na subjekte, ki so odgovorni in pristojni za njihovo izvedbo.

Priporočila morajo biti jasna in predstavljena na logičen in razumljiv način. Povezana morajo biti z revizijskimi cilji, ugotovitvami in zaključki. Skupaj s celotnim besedilom revizijskega poročila morajo prepričati bralca, da bodo z veliko verjetnostjo pomembno izboljšala izvajanje vladnih nalog in programov, na primer z zmanjševanjem stroškov, poenostavitvijo administrativnih postopkov, povečanjem kakovosti in obsega storitev ali izboljšanjem uspešnosti, učinki ali s koristmi za družbo.

Objava in dostopnost poročil

41. **V okviru pristojnosti VRI si revizorji prizadevajo, da so revizijska poročila čim širše dostopna.**

Revizorji se morajo zavedati, da široka dostopnost revizijskih poročil prispeva k povečevanju verodostojnosti revizijske funkcije. Revizijska poročila morajo biti zato posredovana revidirancem, izvršilni in/ali zakonodajni oblasti, in če je to ustrezno, širši javnosti in drugim zainteresiranim deležnikom neposredno in/ali prek medijev.

Spremljanje popravilnih učinkov

42. **Revizorji spremljajo popravne učinke prejšnjih revizij in priporočil, kadar je to primerno. O spremljanju popravilnih učinkov je treba ustrezno poročati, da bi lahko posredovali povratne informacije zakonodajni oblasti, če je to mogoče, skupaj z zaključki in učinki vseh relevantnih popraviljalnih ukrepov.**

Spremljanje popravilnih učinkov se nanaša na proučevanje popraviljalnih ukrepov, ki so jih izvedli revidiranci ali drugi odgovorni subjekti na podlagi izvedene revizije smotrnosti poslovanja. To je neodvisna aktivnost, ki povečuje vrednost revizijskega procesa tako, da krepí učinke revizije in ustvarja podlago za izboljšave nadaljnjega revizijskega dela. Poleg tega spodbuja revidirance in druge uporabnike poročil, da revizijsko poročilo obravnavajo resno ter omogoča revizorjem pridobiti uporabna spoznanja in oceniti učinke svojega dela. Spremljanje popravilnih učinkov ni omejeno zgolj

na izvedbo priporočil, ampak se osredotoča na to, ali je revidiranec primerno proučil probleme in odpravil pomanjkljivosti v razumnem časovnem obdobju.

Pri spremljanju popravnih učinkov posamezne revizije se mora revizor osredotočiti na ugotovitve in priporočila, ki so še vedno aktualna, in k oceni pristopiti nepristransko in neodvisno.

O spremljanju popravnih učinkov se lahko poroča ločeno ali v zbirnem poročilu, ki lahko vključuje analize različnih revizij, izpostavi skupne teme in dogajanja na več področjih revidiranja. Spremljanje popravnih učinkov lahko prispeva k boljšemu razumevanju dodane vrednosti revizij smotrnosti poslovanja v določenem časovnem obdobju ali na določenem področju.