

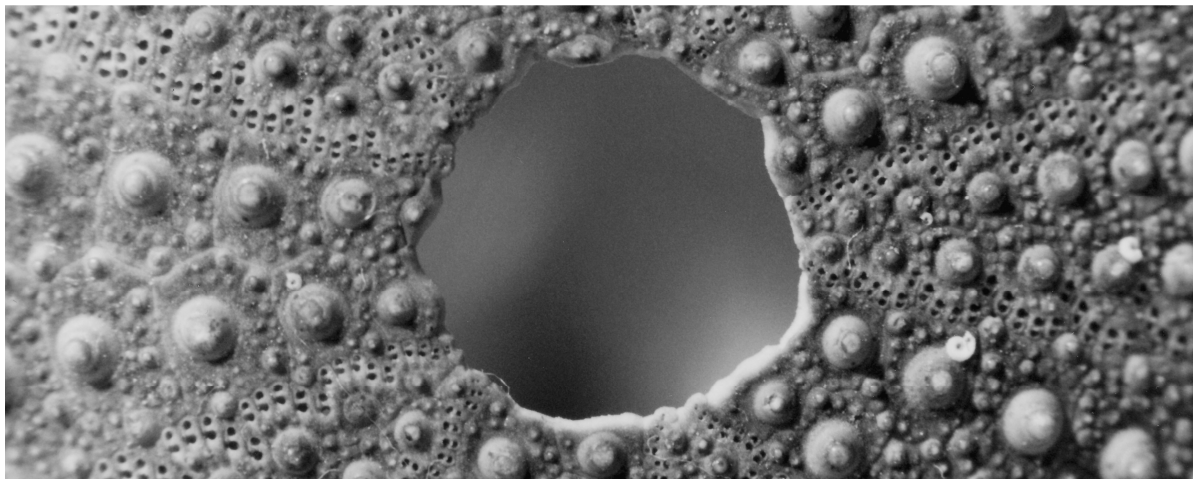
RAČUNSKO SODIŠČE
REPUBLIKE SLOVENIJE



**PRIROČNIK
ZA REVIZIJE
SMOTRNOSTI
POSLOVANJA**

*Bedimo
nad potmi
javnega
denarja*

PRIROČNIK ZA REVIZIJE SMOTRNOSTI POSLOVANJA



Ljubljana, november 2006

VSEBINA

1	UVOD	7
	Pojem uspešnosti pri revizijah smotrnosti poslovanja.....	7
	Pravna podlaga.....	8
	Kaj je revizija smotrnosti poslovanja?	8
	Ključna načela revizij smotrnosti poslovanja.....	11
	Revizijski proces	12
2	STRATEŠKO NAČRTOVANJE: ZAGOTAVLJANJE DOLGOROČNEGA USPEHA ZA RAČUNSKO SODIŠČE	15
	Potreba po strategiji	15
	Opredeljevanje ciljev revizij smotrnosti poslovanja.....	16
	Razvoj strategij za doseganje ciljev	17
	Rezultat procesa strateškega načrtovanja.....	19
3	OKVIRNO NAČRTOVANJE: OBLIKOVANJE LETNEGA PROGRAMA DELA NA PODROČJU REVIZIJ SMOTRNOSTI POSLOVANJA	21
	Priprava letnega programa dela	21
	Izdelava programa dela za izvrševanje revizijske pristojnosti.....	22
	Nauki iz procesa priprave predlogov za uvedbo revizij	25
	Rezultat procesa oblikovanja letnega programa.....	26
4	NAČRTOVANJE REVIZIJE SMOTRNOSTI POSLOVANJA	27
	Vsebina načrta revizije.....	27
	Določitev obsega revizije: podrobna določitev vprašanj, ki jih je treba upoštevati	28
	Revizijski pristop: kako odgovoriti na razkrite probleme.....	33
	Vodenje projekta	35

	Obveščanje revidiranca	37
	Zagotavljanje kakovosti.....	37
	Rezultat procesa podrobnega načrtovanja revizije smotrnosti.....	37
5	PRIDOBIVANJE REVIZIJSKIH DOKAZOV	39
	Pridobivanje revizijskih dokazov	39
	Tehnike analize revizijskih dokazov	40
	Spremljanje napredka	42
	Rezultat procesa pridobivanja revizijskih dokazov	43
6	PRIPRAVLJANJE REVIZIJSKEGA POROČILA	45
	Osnutek revizijskega poročila: posredovanje sporočila.....	45
	Razčiščevanje osnutka revizijskega poročila	48
	Rezultat procesa priprave revizijskega poročila.....	49
7	UČINKI REVIZIJE	51
	Spremljanje poročila: odziv revidiranca	51
	Druge oblike komunikacije.....	51
	Ocena učinka poročila.....	52
	Rezultat procesa ocenjevanja učinkov	54
8	ZAKLJUČEK	55

1 UVOD

- 1.1 Priročnik za revizije smotrnosti poslovanja je namenjen predvsem revizorjem, ki opravljajo revizijo smotrnosti poslovanja. Opisuje posamezne faze in aktivnosti revizije smotrnosti poslovanja, od načrtovanja do spremljanja učinkov poročila. Priročnik predstavlja okvir, v katerem revizorji opravljajo svoje delo, in napotuje na zunanje, širše vire, kjer lahko zainteresirani bralec najde več podrobnejših informacij. Ker se revizijska praksa in znanje nenehno razvijata, nameravamo priročnik v prihodnosti nadgrajevati in dopolnjevati tako z navodili, predlogami in dobrimi praksami.

Pojem uspešnosti pri revizijah smotrnosti poslovanja

- 1.2 Pri nadaljnjem razvijanju stroke revizij smotrnosti poslovanja Računskega sodišča Republike Slovenije (v nadaljevanju: računskega sodišča) je bistveno, da vemo, kakšne cilje želimo doseči. Zato smo sestavili izjavo o poslanstvu našega dela pri revizijah smotrnosti poslovanja:

Pospeševati boljše upravljanje z javnimi sredstvi

- 1.3 Poslanstvo bomo v celoti izpolnili takrat, ko bomo dosegli naslednje:
- potrditev revidiranec¹, da je rezultat dela računskega sodišča prinesel pomembne spremembe v načinu njihovega upravljanja z javnimi sredstvi;
 - javno priznanje, da je naše delo pri revizijah smotrnosti poslovanja ustvarilo dodano vrednost;
 - priznanje vrhovnih državnih revizijskih institucij kot tudi drugih strokovnjakov na področju revizij smotrnosti poslovanja;
 - dosleden pristop v okviru računskega sodišča pri opravljanju delovnih nalog na področju revizij smotrnosti poslovanja.
- 1.4 Naš namen je, da bi priročnik zagotovil okvir, v katerem bi si lahko čim bolj uspešno prizadevali za doseganje teh ciljev.

¹ Pojem "revidiranec" se v tem priročniku nanaša na uporabnika javnih sredstev (v skladu z Zakonom o računskem sodišču), kjer izvajamo revizijo smotrnosti poslovanja.

Pravna podlaga

- 1.5 Pravno podlago za opravljanje revizij smotrnosti poslovanja določata Zakon o Računskem sodišču² (v nadaljevanju: ZRacS-1) kot tudi Poslovnik Računskega sodišča Republike Slovenije³ (v nadaljevanju: poslovnik).

Zakon o Računskem sodišču Republike Slovenije

20. člen, prvi odstavek:

(1) Računsko sodišče revidira poslovanje uporabnikov javnih sredstev:

1. revidira lahko pravilnost in smotrnost poslovanja;

20. člen, tretji odstavek, druga alineja:

2. revidiranje smotrnosti poslovanja je pridobivanje ustreznih in zadostnih podatkov za izrek mnenja o gospodarnosti, mnenja o učinkovitosti ali mnenja o uspešnosti poslovanja.

Poslovnik Računskega sodišča Republike Slovenije

11. člen, tretji odstavek, tretja alineja:

3. izrek mnenja o gospodarnosti, učinkovitosti ali uspešnosti poslovanja.

Kaj je revizija smotrnosti poslovanja?

- 1.6 Pojem revizije smotrnosti poslovanja lahko povzamemo kot:

Revizija smotrnosti poslovanja je revizija gospodarnosti, učinkovitosti in uspešnosti revidiranega uporabnika javnih sredstev pri porabi virov za izvedbo nalog⁴.

- 1.7 Revizija smotrnosti poslovanja zagotavlja drugačno obliko javne odgovornosti kakor revizije računovodskih izkazov ali revizije pravilnosti poslovanja. Ključne razlike med temi vrstami revizij so v revizijskih ciljih: splošni cilj pri revizijah računovodskih izkazov je izrek mnenja o aktu poslovanja, pri revizijah pravilnosti poslovanja izrek mnenja o skladnosti poslovanja s predpisi, pri revizijah smotrnosti poslovanja pa izrek mnenja o gospodarnosti, učinkovitosti in/ali uspešnosti poslovanja. Revizija smotrnosti poslovanja je način pridobivanja boljšega vpogleda v poteke in v učinke različnih vladnih dejavnosti⁵. Ponuja odgovore na vprašanja, kot so na primer, *Ali*

² ZRacS-1, Uradni list RS, št. 11/01.

³ Uradni list RS, št. 91/01.

⁴ Evropsko računsko sodišče: Smernice za izvajanje mednarodnih revizijskih standardov INTOSAI (Mednarodna organizacija vrhovnih revizijskih institucij).

⁵ INTOSAI: Implementacijske smernice za revizijo smotrnosti poslovanja, stran 12 - 13.

davkoplačevalci dobijo dovolj kvalitetno storitev za svoj denar? ali Bi bilo morda mogoče doseči enake rezultate z manjšimi finančnimi in drugimi vložki? Revizije smotrnosti poslovanja torej skušajo najti odgovore na izzive, s katerimi se sicer srečujejo vse sodobne organizacije. Med njimi so na primer naslednji:

- ali lahko zvečamo kakovost naših storitev;
- ali je mogoče stroškovno učinkoviteje dosegati določene ciljev;
- ali je mogoče doseči finančne prihranke;
- ali je mogoče vpeljati boljše načine dela;
- ali se je mogoče izogniti izgubam v procesih.

1.8 Revizije smotrnosti poslovanja niso posebej odvisne od specifičnih pričakovanj in zahtev. Skupne značilnosti tovrstnih revizij so predvsem:

- revizije smotrnosti poslovanja so bolj prilagodljive glede izbire ciljev revizij, revidirancev, uporabljenih metod in oblikovanja mnenj kot revizije pravilnosti poslovanja;
- revizije smotrnosti poslovanja so navadno opravljene na različne načine in so dokaj unikatne revizije;
- so širšega obsega kot revizije pravilnosti poslovanja in jih je mogoče opisovati in interpretirati na različne načine;
- uporabljajo širši in pestrejši izbor metod za pridobivanje revizijskih dokazov in metod vrednotenja, pa tudi drugačna spoznanja in izkušnje kot revizije pravilnosti poslovanja.

Gospodarnost, učinkovitost in uspešnost

1.9 ZRacS-1 določa, da revizije smotrnosti poslovanja zajemajo preverjanje glede na gospodarnost, učinkovitost in uspešnost. V preglednici 1 so navedene opredelitve teh pojmov, povzetih po uredbi Evropske unije, ki velja za njen splošni proračun.⁶

Preglednica 1: Kaj je gospodarnost, učinkovitost in uspešnost?

Gospodarnost

Načelo gospodarnosti zahteva, da naj bodo viri, ki jih uporablja organizacija za opravljanje svojih dejavnosti, na voljo ob pravem času, v ustrezni količini in kakovosti ter po najboljši ceni.

Učinkovitost

Načelo učinkovitosti se ukvarja z najboljšim razmerjem med uporabljenimi vložki in doseženimi učinki.

Uspešnost

Načelo uspešnosti se ukvarja z doseganjem konkretnih zastavljenih ciljev in predvidenih izidov.

1.10 Proces ali program, za katerega menimo, da je gospodaren glede na vložene vire, da je učinkovit pri njihovi uporabi ter pri upravljanju teh virov in da uspešno ustvarja načrtovane rezultate, lahko

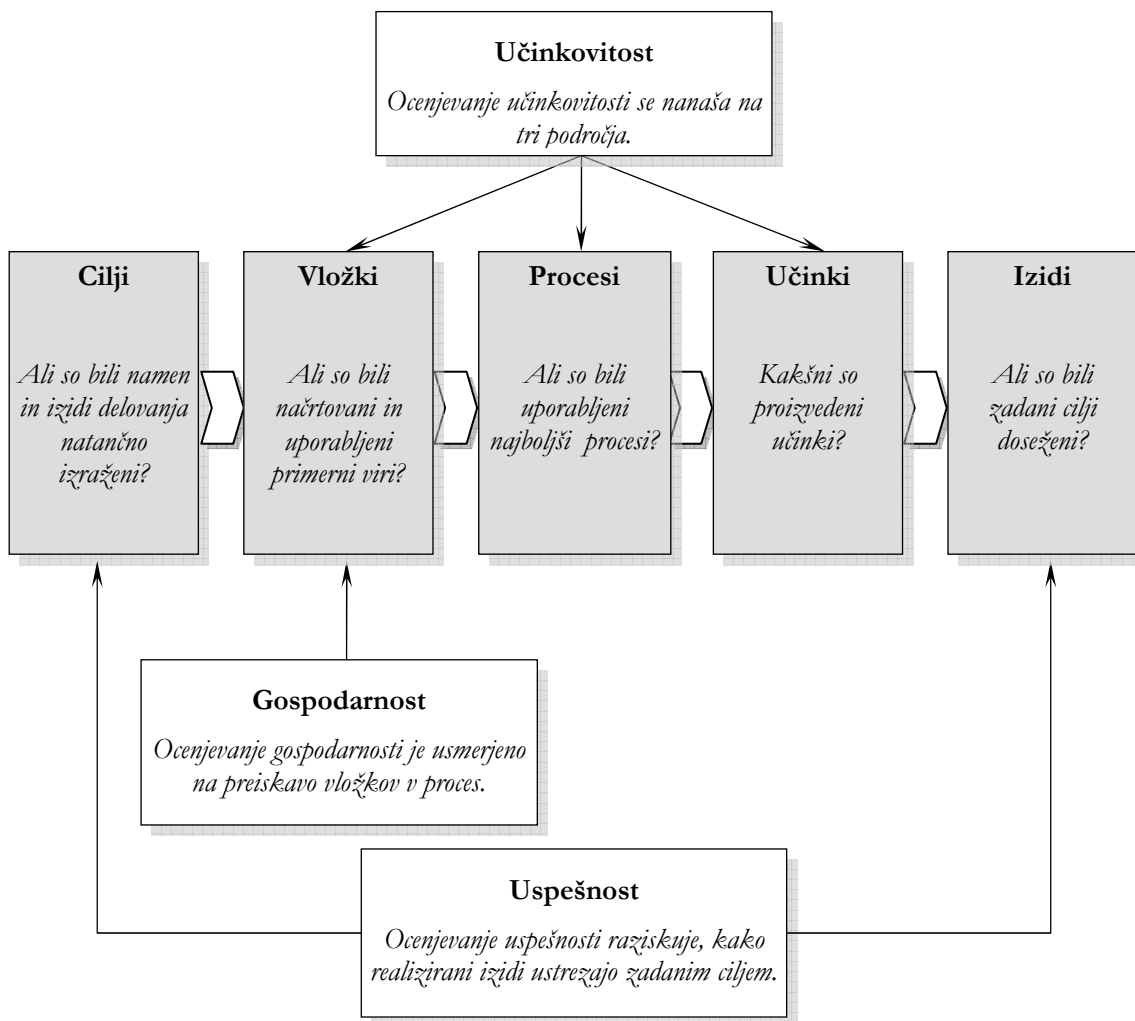
⁶ Uredba Sveta (Council Regulation - EC, Euratom), št. 1605/2002 z dne 25. 6. 2002 glede Finančne uredbe, veljavne za splošni proračun Evropskih Skupnosti, člen 27. Podobne opredelitve lahko najdemo v smernicah INTOSAI: Implementacijske smernice za revizijo smotrnosti poslovanja, strani od 15 do 20.

štejemo kot smotrnega ali tudi da pri njem dobimo 'dobro vrednost za denar'. Z drugimi besedami, davkoplačevalec dobi precej za porabljena javna sredstva.

- 1.11 V praksi se opredelitev, kaj je gospodarno, učinkovito in uspešno (to, kar v angleščini pogosto skrajšano označujemo kot '3Es': torej: *Economy*, *Efficiency*, *Effectiveness*), občasno spreminja. Tehnološki napredek lahko na primer na novo opredeli merila učinkovitosti posameznega procesa.
- 1.12 Revizije smotrnosti poslovanja, poleg preučevanju 3E-jev, včasih vključujejo tudi druge kriterije, kot so na primer ekološki ali okoljski vplivi. Ta dodatna razmišljanja lahko obravnavamo kot ločene dele celotnega ocenjevanja smotrnosti poslovanja ali pa nanje gledamo kot na sestavne dele smotrnosti poslovanja. Zmanjševanje škodljivih vplivov na okolje, na primer, pogosto predstavlja enega od ciljev javnih politik in zato bi ocenjevanje 'uspešnosti' določenega procesa moralo vključevati tudi oceno tega, ali bi se lahko, oziroma ali smo se izognili negativnim posledicam za okolje.

Kaj raziskujemo?

- 1.13 Model, ki ga uporabljamo za opisovanje področja preučevanja revizij smotrnosti poslovanja, ko obravnavamo javne programe ali projekte, je vhodno → izhodni model (*input → output model*), kot je prikazan v preglednici 2. Prvi stolpec z leve govori o tem, ali so ustrezno izpeljane odločitve politike, torej, ali so bili postavljeni ustrezni cilji, ki jih želimo doseči. Drugi in tretji stolpec opisujeta, ali so bili dodeljeni in pravilno uporabljeni ustrezni viri, četrti stolpec predstavi, kakšni so dejansko ustvarjeni izhodni učinki, peti pa, ali so bili zastavljeni cilji doseženi in kakšna je kakovost izida delovanja programa (ali projekta).

Preglednica 2: Vhodno → izhodni model

Ključna načela revizij smotrnosti poslovanja

1.14 Ker pri revizijah smotrnosti poslovanja nimamo računovodskih in revizijskih standardov ter drugih pravnih določil, tako kot pri revizijah pravilnosti poslovanja in revizijah računovodskih izkazov, je še posebej pomembno, da tovrstna preučevanja izvajamo v skladu z načeli, ki so sicer splošna etična načela računskega sodišča in jih sicer upoštevamo tudi pri drugih vrstah revizij:

- zaupanje, verodostojnost;
- poštenost, odgovornost, zakonitost;
- neodvisnost, objektivnost, nepristranskost;
- profesionalna zaupnost;
- strokovnost;
- lojalnost.

- 1.15 V nadaljevanju so navedena še načela, ki so značilna za revizije smotrnosti poslovanja in v okviru katerih naj bi revizor opravljal svoje delo:

Dodajanje vrednosti

- Naše zbiranje dokazov in analize naj bi vsem udeležencem prispevale novo znanje in razumevanje pomembnih tematik;
- zagotoviti moramo neodvisne informacije glede obsega, do katerega revidiranci dosegajo gospodarnost, učinkovitost in uspešnost pri upravljanju svojih virov;
- ugotoviti moramo območje finančnih prihrankov, ki so doseženi zaradi izboljšav gospodarnosti, učinkovitosti in uspešnosti;
- zagotoviti moramo nove vpoglede v to, kako lahko revidiranci izboljšajo upravljanje z viri, kako uresničujejo programe in kako dosegajo cilje.

Jasne komunikacije

- Naša poročila morajo biti objektivna, zanesljiva, jasna in prepričljiva.

Strogost

- Pri svojih preučevanjih moramo biti temeljiti in moramo kritično ocenjevati informacije, na katere opiramo svoje ugotovitve in sklepe. Dokazi, ki jih zbiramo, morajo biti zadostni in ustrezni.

Vztrajnost

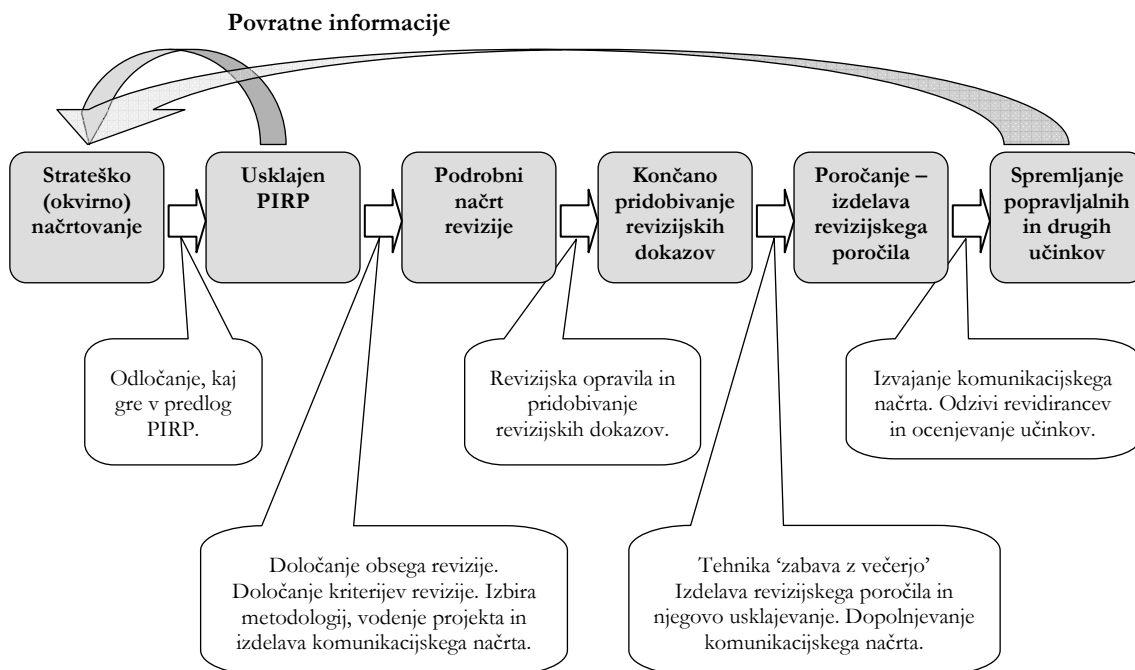
- Pri opravljanju svojega dela moramo biti sicer vljudni, vendar odločni. Zbrati in analizirati moramo dokaze, ki so potrebni za oblikovanje tehničnih ugotovitev in sklepov.

Odgovornost

- Naša posebna skrb pri izvajanju revizij smotrnosti poslovanja je namenjena zbiranju neodvisnih informacij za davkoplačevalce in za Državni zbor Republike Slovenije o tem, kako gospodarno, učinkovito in uspešno uporabniki javnih sredstev, ki jih revidiramo, uporabljajo svoje vire in pri tem posebej poudarjamo tiste primere, pri katerih bi lahko bilo poslovanje izpostavljeno tveganju.

Revizijski proces

- 1.16 Preglednica 3 prikazuje zaporedje aktivnosti revizijskega procesa pri revizijah smotrnosti poslovanja. Naslednja poglavja tega priročnika se nanašajo na vsakega od delov tega poteka in na delovne poteke in aktivnosti med njimi.

Preglednica 3: Revizijski proces pri revizijah smotrnosti poslovanja

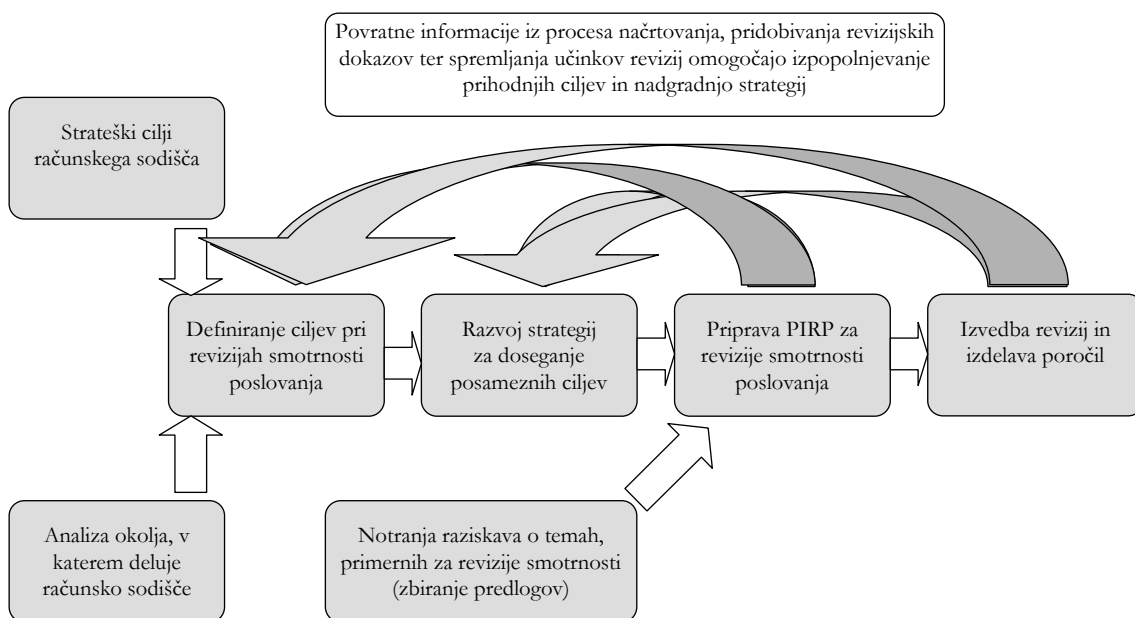
- 1.17 Za revizorje, ki izvajajo revizije smotrnosti poslovanja, je pomembno, da pridobljene izkušnje in znanja v obliki povratnih informacij dokumentirajo in posredujejo drugim revizorjem, saj se le tako gradi na pridobljenih izkušnjah in ohranja osvojeno znanje. Revizije smotrnosti poslovanja zahtevajo bolj prilagodljiv pristop k našemu delu (to pomeni, da so tovrstne revizije manj vezane na strogo določene standarde) in zato je dobra komunikacija med revizijskimi skupinami bistvenega pomena za uspeh pri revizijah smotrnosti poslovanja, posebej če se želimo stalno izpopolnjevati in učiti. Tak odnos nam bo omogočal neprestano izboljševanje kakovosti naših izdelkov, torej naših poročil o revizijah smotrnosti poslovanja.
- 1.18 Ta koncept neprestanega izpopolnjevanja in učenja iz lastnih preteklih izkušenj je bistvenega pomena za celoten pristop k revidiranju smotrnosti poslovanja. Priročnik poudarja pomen pridobivanja povratnih informacij iz izkušenj, ki jih pridobimo pri vsaki stopnji aktivnosti procesa revizije, za boljše seznanjanje z nadaljnjim načrtovanjem in izvajanjem revizij.

2 STRATEŠKO NAČRTOVANJE: ZAGOTAVLJANJE DOLGOROČNEGA USPEHA ZA RAČUNSKO SODIŠČE

Potreba po strategiji

- 2.1 Strateško načrtovanje predstavlja podlago, s pomočjo katere določimo naše prednostne naloge za revidiranje smotrnosti poslovanja in kasnejši izbor tem za revizije. Je okvir, s katerim so posamezne revizije, ki jih opravljamo, vzvratno povezane s cilji, ki jih želimo doseči z našimi napori pri posameznih revizijah smotrnosti poslovanja prek našega celotnega načrtovalnega obzorja. Proces strateškega načrtovanja je prikazan v preglednici 4:

Preglednica 4: Proces strateškega načrtovanja



- 2.2 Cilji in strategije, ki so razvite v okviru procesa strateškega načrtovanja, morajo biti usmerjene v ugotavljanje, kaj želimo doseči v okviru načrtovalnega obzorja, vendar jih moramo vsako leto ponovno pregledovati, zato da zagotovimo njihovo veljavnost in ustreznost.

Opredeljevanje ciljev revizij smotrnosti poslovanja

- 2.3 Cilji revizij smotrnosti poslovanja⁷ so načelne izjave o tem, kaj računsko sodišče želi doseči s svojimi revizijami smotrnosti poslovanja v načrtovalnem obdobju.
- 2.4 Te cilje moramo izpeljati iz:
- strateških ciljev računskega sodišča na najvišji ravni;
 - ocene okolja, v okviru katerega deluje računsko sodišče;
 - vseh povratnih informacij iz preteklih procesov dogovarjanja glede PIRP⁸ in
 - uporabe vseh povratnih informacij, tako iz prejšnjih kot iz tekočih revizij smotrnosti poslovanja.

Ocenjevanje okolja, v okviru katerega delujemo

- 2.5 Pri razvijanju ciljev, ki naj bi jih dosegli z revizijami smotrnosti poslovanja, moramo analizirati sporna vprašanja, vplive in tveganja, s katerimi se srečujemo. Med orodja, ki jih lahko uporabimo, uvrščamo:
- PESTLE analiza;
 - SWOT analiza;
 - kreativno razmišljanje (na primer Six Hats).
- 2.6 Pri analiziranju je lahko koristno, če vsakega izmed dejavnikov, ki jih ocenjujemo, razvrstimo po njegovi prednosti, bodisi kot dejavnik visoke, srednje ali nizke pomembnosti. Takšno tehtanje olajša kasnejše dogovarjanje glede ustreznosti ciljev, ki naj bi si jih zastavili.
- 2.7 Usmeritve glede uporabe teh orodij lahko poiščemo na naslednje načine⁹:
- za analizo PESTLE:
 - http://www.renewal.eu.com/resources/Renewal_Pestle_Analysis.pdf
 - http://www.strategy.gov.uk/downloads/survivalguide/skills/s_pestle.htm
 - za analizo SWOT:
 - <http://www.coursework4you.co.uk/swot.htm>
 - za kreativno mišljenje:
 - http://www.mindtools.com/pages/article/newTED_07.htm
 - Edward de Bono: *Six Thinking Hats*, Penguin Books Ltd, 2000

⁷ Nekatere tehnike strateškega načrtovanja jih opredeljujejo kot namene in ne kot cilje.

⁸ PIRP - Program za izvrševanje revizijske pristojnosti.

⁹ Napotki na smernice na svetovnem spletu so bili točni v novembru leta 2006. Prav gotovo bodo nekateri izmed teh napotkov sčasoma izginili, toda koncepti, ki so uporabljeni v okviru celotnega priročnika, so splošne narave. Na svetovnem spletu so dostopne tudi druge usmeritve.

Razvijanje ciljev

- 2.8 Cilji naj bi predstavljali široke ugotovitve glede tega, kaj računsko sodišče želi doseči v okviru posameznega načrtovanega obdobja. Ni priporočljivo, da imamo opredeljenih preveč ciljev, zato je primerno, če njihovo število ne presega števila sedem, saj to vsaj deloma zagotavlja, da strateško načrtovanje ostane osredotočeno.
- 2.9 Za vsak posamezen cilj naj bi bili izoblikovani tudi pripadajoči dejavniki uspeha. Ti dejavniki uspeha naj bi bili merljivi, tako da je možno ugotavljati, ali je bil posamezen cilj dosežen ali ne¹⁰.

Razvoj strategij za doseganje ciljev

- 2.10 Strategije so sredstva, s pomočjo katerih dosegamo postavljene cilje. Strategije vsebujejo glavne pristope, ki bodo uporabljeni za doseganje posameznega cilja v okviru načrtovalnega obdobja. Pričakujemo, da bomo za vsak namen imeli od tri do pet strategij.
- 2.11 Z vsako strategijo naj bi dokumentirali predlagane aktivnosti, ki bi, če bi bile uspešne, izpolnjevale kriterije uspeha za posamezen cilj.
- 2.12 Strategije bodo predvsem realizirane z delom, ki je povezano z opravljanjem posameznih revizij smotrnosti poslovanja, kar pomeni, da bo strategija za posamezen namen določala vrste predlogov za revizije, ki bodo vključene v PIRP.
- 2.13 Strategije je seveda mogoče uresničevati tudi z drugimi sredstvi. Strategija, ki je povezana z izboljšanjem poznavanja posameznega ključnega področja za prihodnjo revizijo, lahko vsebuje: razvijanje potrebnih tehničnih strokovnih znanj, ugotavljanje, katera izobraževanja in usposabljanja so potrebna ter sodelovanje s ključnimi posamezniki, ki se odlikujejo po dobrem poznavanju delovnega področja.
- 2.14 Ponazoritev procesa strateškega načrtovanja, ki se nanaša na en ilustrativni cilj, je prikazana v preglednici 5:

¹⁰ Na svetovnem spletu obstaja veliko smernic glede strateškega načrtovanja s celo vrsto različnih terminologij. Osnovna navodila lahko najdete na spletni strani <http://www.managementhelp.org>.

Preglednica 5: Prikaz cilja, dejavnikov uspeha in strategij

Cilj	Dejavniki uspeha	Strategije	Akcije za usmeritev na strategijo (in kdaj)
Ustvariti zunanji ugled za visoko kakovostno analizo javnih naročil.	Ugotovljeni prihranki, nastali na podlagi naših poročil, v vrednosti 10 milijonov evrov. Aktivno sodelovati vsaj na petih konferencah na področju javnih naročil. Doseči najmanj 10.000 zadetkov na revizijska poročila s področja javnih naročil na naši spletni strani.	Razvijati in vzdrževati naše poznavanje področja javnih naročil.	Zagotavljati, da se vsi člani revizijske skupine udeležujejo ustreznih tečajev za usposabljanje na področju javnih naročil (v okviru prvega leta). Zaposlitev strokovnjaka za javna naročila (v prvem letu). Letni sestanki z oddelki za javna naročila pri pomembnejših revidirancih npr. ministrstvih (stalna naloga). Udeležba na konferencah s področja javnih naročil (stalna naloga).
		Ustvarjati finančne učinke iz našega dela na področju javnih naročil.	Razvijanje metodologije ocenjevanja javnih naročil, ki oblikuje koristna priporočila in nasvete za revidirance (v prvem letu). Razvijanje metodologije za merjenje finančnega učinka revizijskih poročil (v prvem letu). Zagotavljanje, da ugotovimo, kako lahko ustvarimo finančne učinke kot del načrtovalnega procesa revizije (stalna naloga). Priprava najmanj dveh poročil revizije smotrnosti poslovanja s področja javnih naročil na leto (stalna naloga).
		Zagotavljati, da je naše delo koristno za zunanje organizacije.	Izvajanje dolgoročnega spremljanja popraviljalnih učinkov za vsako od revizijskih poročil s področja javnega naročanja, kot sredstvo za ocenjevanje koristnosti našega dela (stalna naloga). Poziv revidirancem za zagotavljanje povratnih informacij o našem delu z namenom izboljševanja učinkov našega dela (stalna naloga). Organizirati letne sestanke z reprezentativnimi organi zasebnega sektorja zato, da ugotovimo, kako je lahko naše delo še bolj koristno in kakšne učinke ima (stalna naloga). Zagotavljati, da so povratne informacije iz navedenih aktivnosti vključene v proces načrtovanje revizij (stalna naloga). Ustvarjanje dobre prakse na spletni strani računskega sodišča, ki vsebuje vsa priporočila iz objavljenih revizijskih poročil, ki se nanašajo na javna naročila (tretje leto).
		Razvijati dolgoročne stike in partnerstva z zunanjimi organizacijami.	Obisk najmanj petih vrhovnih državnih revizijskih institucij, zato da se seznanimos s tem, kako te institucije opravljajo revizije smotrnosti poslovanja. Vzdrževanje teh stikov kot trajna naloga (obiski v prvem letu). Oceniti, ali je uporaba svetovanj zasebnega sektorja kot pomoč pri izvajanju revizij javnega naročanja ustrezna (prvo leto) in, v primeru, če je tako, sklenitev pogodb za dolgoročno strateško partnerstvo z njimi pri našem delu na področju javnih naročil (drugo leto).

Rezultat procesa strateškega načrtovanja

- 2.15 Rezultati procesa strateškega načrtovanja naj bi bili:
- izoblikovanje do največ sedmih ciljev, ki jih moramo doseči v okviru našega načrtovalnega obdobja;
 - prepoznava dejavnikov uspeha, da na koncu načrtovalnega obdobja lahko ugotovimo, ali so cilji bili doseženi;
 - izoblikovanje okoli tri do pet strategij za vsak cilj, ki določajo, kako bomo dosegli kriterije uspešnosti.
- 2.16 Strateško načrtovanje naj bi bilo letno opravilo, z vsakoletnimi pregledi ciljev in strategij.

3 OKVIRNO NAČRTOVANJE: OBLIKOVANJE LETNEGA PROGRAMA DELA NA PODROČJU REVIZIJ SMOTRNOSTI POSLOVANJA

Priprava letnega programa dela

Opis procesa

- 3.1 9. člen poslovnika določa, da predsednik pred iztekom tekočega koledarskega leta določi program dela za izvrševanje revizijske pristojnosti računskega sodišča v naslednjem koledarskem letu. Vrhovni državni revizorji podajo predsedniku predloge za uvedbo revizij na revizijskem področju, za katero je zadolžena revizijska enota, ki jo vodijo.
- 3.2 Predloženih mora biti več predlogov za uvedbo revizij, kot jih bo nazadnje izbranih, da je predsedniku omogočena izbira med predlogi.

Vsebina predlogov za uvedbo revizij

- 3.3 Predlog za uvedbo revizije smotrnosti poslovanja, ki bo predlagan za vključitev v PIRP, mora vsebovati¹¹:
- opredelitev revizije, z navedbo:
 - naziva revidiranja;
 - predmeta in obsega revizije;
 - splošnih ciljev revizije (gospodarnost, učinkovitost, uspešnost);
 - utemeljitev revizije (razloge za uvedbo revizije);
 - okvirni načrt revizije, v katerem je potrebno navesti:
 - segmente in podsegmente revizije;

¹¹ Vsebino predloga za uvedbo revizije določa Smernica za načrtovanje revizije, št. 1302-3/2002-1 z dne 30. 7. 2002.

- roke izdaje sklepa o izvedbi revizije in vročitve osnutka revizijskega poročila pristojnemu namestniku;
- načine izvajanja revizije;
- predviden čas za izvedbo revizije;
- predvidene stroške zunanjih izvajalcev;
- navedbo pristojnega vrhovnega državnega revizorja;
- navedbo pristojnega namestnika predsednika.

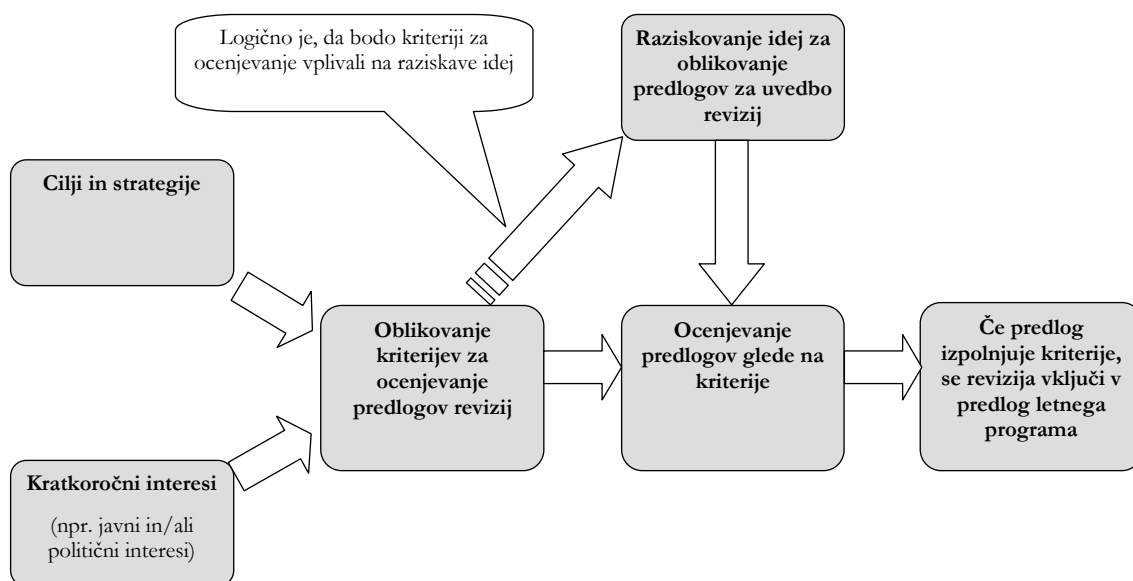
Izdelava programa dela za izvrševanje revizijske pristojnosti

- 3.4 Obstajata dva glavna procesa, ki ju je potrebno upoštevati ob oblikovanju PIRP:
- odločanje o tem, katere revizije predlagati, in
 - ocenjevanje tveganj za zagotovitev uspešnosti izvedbe programa.
- 3.5 Prva točka se ukvarja z oblikovanjem zamisli o tem, katere revizije smotrnosti poslovanja velja opraviti in z ocenjevanjem, ali so te zamisli primerne. Druga točka pa se ukvarja z ocenjevanjem, ali je mogoče zagotoviti uspešnost izvedbe programa dela v delu, ki se nanaša na revizije smotrnosti poslovanja.

Odločanje o tem, katere revizije predlagati

- 3.6 Povzetek postopkov pri odločanju o predlogih revizij je prikazan v preglednici 6.

Preglednica 6: Izbiranje predlogov revizij



- 3.7 Dva ključna procesa sta: oblikovanje kriterijev za ocenjevanje katerega koli od takšnih predlogov in raziskovanje idej za oblikovanje predlogov revizij. Ta dva procesa se morata potem združiti v

postopku točkovanja in tehtanja pri odločanju o tem, kakšna naj bo vsebina predloga PIRP v delu revizij smotrnosti poslovanja.

Oblikovanje kriterijev za oblikovanje predlogov za uvedbo revizij

- 3.8 Kot je omenjeno v prejšnjem poglavju, naj bi strategije za doseganje ciljev predstavljale podlago za izbiro predlogov revizij¹². Cilji revizij smotrnosti poslovanja in pripadajoče strategije naj bi bili zato glavna gonila za razvoj kriterijev za izbiro predlogov za uvedbo revizij. To zagotavlja, da bodo revizije, ki jih bomo izvajali, del strukturiranega programa, pomembnega za doseg tistega, kar smo si zastavili v zvezi z revizijami smotrnosti poslovanja.
- 3.9 Kriteriji za ocenjevanje predlogov za uvedbo revizij pa morajo hkrati odsevati tudi druge dejavnike, kot na primer kratkoročne vplive. Morebitni javni in politični interesi na posameznem področju revizije bi se prav tako morali odražati v kriterijih, tako da bi zagotovili, da je delo računskega sodišča kolikor je le mogoče ažurno.
- 3.10 Potencialni kriteriji, ki smo jih v preteklosti uporabljali za ocenjevanje predlogov za uvedbo revizij, so bili:
- javna vidnost predlagane teme;
 - pomembnost predlagane teme za javne finance;
 - ali računsko sodišče lahko opravi revizijo (torej ali ima na voljo tehnično znanje in vire);
 - ali je tema že bila obravnavana;
 - ali bo s tem dosežena tematska uravnoteženost revizij;
 - kdo bo odgovoren za revizijo (ali je obremenitev posameznikov v delovni skupini uravnotežena);
 - ali ima revizija natančno izražen problem;
 - ali tema računskemu sodišču omogoča, da gradi na predhodnih izkušnjah v zvezi s tem predmetom.
- 3.11 Pomembno je, da pri ocenjevanju predlogov upoštevamo tudi trikotnik čas-stroški-kakovost, ki je podrobneje opisan v nadaljevanju.

Trikotnik čas-stroški-kakovost

- 3.12 Pri odločanju glede globine, do katere naj bi s predlagano revizijo pregledali obravnavano področje, kdaj bo izdano revizijsko poročilo in kakšni so potrebni viri za izvedbo revizije, je bistveno, da vzpostavimo ravnotežje med časom, stroški in kakovostjo. Revizija smotrnosti poslovanja mora najti pravo ravnotežje med temi tremi elementi: morali bi zagotoviti izdelek primerne kakovosti in ob tem porabiti razumno količino časa ter ostati v mejah predvidenih sredstev.

¹² Četrti odstavek 9. člena poslovnika določa, da je pri oblikovanju predlogov za uvedbo revizij potrebno upoštevati morebitne revizijske strategije, ki jih določi predsednik.

- 3.13 Če je pri izvedbi revizije najbolj pomemben čas in mora biti revizijsko poročilo objavljeno kar se da hitro, bomo za pravočasno pridobivanje revizijskih dokazov morali razporediti večjo revizijsko skupino ali pa si bomo morali zagotoviti dodatno zunanjo pomoč. Po drugi strani pa se bo, kadar z revizijo uvajamo nove tehnike ali kadar je revizija zelo obširna, to odražalo v večji porabi časa in v višjih stroških.

Raziskovanje idej za oblikovanje primernih predlogov za uvedbo revizij

- 3.14 Raziskovanje idej za oblikovanje primernih tem za prihodnje revizije naj bi bil trajen proces in ne le enkratni postopek ob oblikovanju predlogov za uvedbo revizij. Na izhodiščne točke za začetek raziskovanj navadno vplivajo kriteriji, uporabljeni za predhodno ocenjevanje predlogov za uvedbo revizij. Med raziskovanjem revizorje ne smejo omejevati ti kriteriji, saj se za prihodnje revizije lahko spremenijo. Pomembno je, da je znanje in izkušnje, ki smo si jih pridobili z opravljanjem revizijskih nalog, vgrajeno v raziskovanje, ki ga opravljamo.
- 3.15 Ključne točke, ki jih je smiselno upoštevati pri ugotavljanju primernih tem za revizije smotrnosti poslovanja, so:
- ugotovite ključne stroškovne dejavnike, organizacijske prioritete ter zastavljene cilje in namene pri analiziranju revidirancev;
 - sodelujete z revizorji, ki opravljajo revizije računovodskih izkazov in revizije pravilnosti poslovanja pri organih, ki so potencialno zanimivi za izvedbo revizije; to pomaga pri načrtovanju potencialnega področja revidiranja in pri ocenjevanju poslovnih tveganj, ki jim je izpostavljena organizacija;
 - prepoznajte ključne skupine ljudi v okviru organov, ki jih revidirate, vzdržujte redne stike z njimi, da lahko učinkovito spremljate razvoj v poslovanju organizacije; ta vrsta spremljanja predstavlja trajno nalogo in je ne smete obravnavati kot enkratno vsakoletno vajo;
 - prepoznajte profesionalne, akademske in druge strokovne organe ter posameznike, ki so pomembni za tista področja, ki jih boste potencialno pregledovali, in se z njimi posvetujte tako na podlagi trajnih stikov za pridobivanje možnih idej za revizije kot tudi občasno, ko razvijate poseben predlog za uvedbo revizije, primeren za njihovo področje;
 - organe, v katerih opravljate revizijo, obveščajte o opravljenem delu, da ugotovite potencialne teme, in o svojih idejah razpravljate z njimi;
 - preverjajte delo, ki je bilo opravljeno ali ki ga pravkar opravljajo drugje – na primer drugi revizijski ali inšpekcijski organi – in ugotavljajte, ali to vpliva na vrednost katere koli načrtovane revizije.
- 3.16 Dodatne informacije glede opravljanja raziskovanja so v podpoglavju Določitev obsega revizije v poglavju 4.
- 3.17 Pri ustvarjanju strukturiranega pristopa k raziskovanju idej za možne revizije je za revizijsko skupino lahko koristno, da ji dodelijo posebno tematsko območje za opazovanje med letom: potem so namreč njeni člani odgovorni, da gredo v korak z razvojem na tem območju in si zapisujejo ideje za možne revizije.

Izbiranje predlogov za uvedbo revizij v predlog programa dela

- 3.18 Izbiranje potencialnih predlogov za uvedbo revizij za vključitev v PIRP združuje raziskovanje, ki je bilo opravljeno med letom in kriterije, ki so oblikovani za ocenjevanje predlogov. Enostaven,

toda strukturiran pristop je dodeljevanje posebnih ocen vsakemu predlogu za uvedbo revizije, ki temelji na obsegu, do katerega predlogi izpolnjujejo vsakega od kriterijev za ocenjevanje: na primer, predlog za uvedbo revizije je označen v zvezi z vsakim od kriterijev na lestvici od 0 (ne izpolnjuje ustreznih kriterijev) pa vse do 5 (v celoti izpolnjuje kriterije). Tehtanje ocenjevalnih kriterijev lahko prav tako uporabimo za določanje prioritet, skupaj z opredelitvijo nekaterih najpomembnejših kriterijev, ki jih je potrebno še posebej upoštevati, na primer število točk 0 pri *Ali računsko sodišče lahko opravi to revizijo* bi pomenilo, da bi ideja za revizijo bila zavrnjena, medtem ko bi število točk 5 pri *Pomembnost predlagane teme za javne finance* pomenilo, da bi ta predlog revizije bil vsekakor vključen v predlog PIRP, ne glede na to, kolikšno število točk bi dosegli drugi kriteriji. Ideje za revizije, ki dosežejo najvišje število točk, zapišemo v obliki, kakršna je zahtevana za predložitev okvirnega načrta revizije.

- 3.19 Število predlogov, vključenih v predlog PIRP, mora presegati število revizij, ki so dejansko lahko izvedene, kar omogoča predsedniku širši nabor predlogov za uvedbo revizij, med katerimi lahko izbira.

Ocenjevanje tveganj za izvršitev programa za izvrševanje revizijske pristojnosti na področju revizij smotrnosti

- 3.20 Pred potrditvijo, katere predloge za uvedbo revizije smotrnosti poslovanja predlagamo, je priporočljivo pregledati predlagan program v celoti z izvedbo ocene tveganj.
- 3.21 Ocena tveganja na tej stopnji naj ne bi bila čezmerno podrobna analiza vsakega izmed predlogov za uvedbo revizij – takšna analiza namreč pride na vrsto šele potem, ko predsednik odobri nabor prihodnjih revizij in ko se začne ustrezno opredeljevanje obsega vsake izmed njih (podrobnosti so v naslednjem poglavju). Namesto tega mora biti opravljen pregled programa kot celote, z ocenitvijo možnih tveganj, njihovih učinkov, predlogov o tem, kako je mogoče ta tveganja zmanjšati in kdo je odgovoren za obvladovanje tveganja¹³.
- 3.22 Na tej ravni ključni premisleki vključujejo naslednje:
- ali so na voljo viri za izvedbo programa revizij smotrnosti poslovanja;
 - ali je za izvedbo nalog na voljo osebje z ustreznim strokovnim znanjem;
 - ali je v okviru programa na voljo dovolj prostora za obvladovanje in premagovanje nepredvidenih ovir.

Nauki iz procesa priprave predlogov za uvedbo revizij

- 3.23 Glavni rezultat procesa priprave predlogov za uvedbo revizij za izdelavo PIRP je predsednikov izbor revizij za naslednje leto, vendar je pomembno, da se ustrezna znanja in izkušnje, ki smo jih pridobili v tem procesu, vključujejo v sedanje in prihodnje delo.

¹³ Kategorije analize za oceno tveganja, ki so podrobno navedene v 4. poglavju, lahko uporabite že tukaj v nekoliko spremenjeni obliki.

- 3.24 Dve ključni zadevi, ki jih moramo upoštevati glede na izbor oziroma druge povratne informacije predsednika, sta:
- ali ima katera koli izmed povratnih informacij predsednika kakršen koli vpliv za sedanje delo pri revizijah; če je tako, bo morda potrebno opraviti dopolnitve načrtov pri teh revizijah;
 - ali imajo povratne informacije vpliv na strateško načrtovanje revizij smotrnosti poslovanja (ali torej vpliva na trenutno uveljavljene namene in strategije); če je tako, bodo potrebne ustrezne dopolnitve procesa strateškega načrtovanja za naslednje leto.
- 3.25 Potem, ko je končan celoten proces strateškega načrtovanja in je bilo doseženo soglasje glede PIRP, je pomembno, da pregledamo, kaj se je dogajalo med letom, in ob tem ugotovimo, kaj je bilo dobro in kje bi lahko dosegli izboljšave. Rezultat tega pregleda je potrebno vgraditi v proces za naslednje leto.

Rezultat procesa oblikovanja letnega programa

- 3.26 V povzetku bi rezultat te faze moral biti:
- seznam načrtovanih revizij smotrnosti poslovanja za naslednje leto, s katerim je soglašal predsednik, zasnovan na predlogih, ki:
 - odražajo ocenjevalne kriterije za oblikovanje predlogov za uvedbo revizij, izpeljanih iz ustreznih ciljev revizij smotrnosti poslovanja in strategij;
 - upoštevajo ravnotežje med časom, stroški in kakovostjo;
 - so bili ocenjeni glede na stopnjo tveganja programa;
 - pregled procesa strateškega načrtovanja in priprave nabora predlogov za uvedbo revizij z ugotovitvami, kaj je treba upoštevati, da se proces oblikovanja PIPR v naslednjem letu izboljša.

4 NAČRTOVANJE REVIZIJE SMOTRNOSTI POSLOVANJA

Vsebina načrta revizije

- 4.1 Podrobni načrt za revizijo, ki se bo zaključila s poročilom o reviziji smotrnosti poslovanja, mora vsebovati naslednje elemente:
- pravne podlage za izvedbo revizije,
 - cilje revizije,
 - podatke o revidirancih,
 - opis področja revizije,
 - razloge za uvedbo revizijo in področja tveganja,
 - glavno vprašanje in podvprašanja,
 - revizijski pristop,
 - časovni okvir, podatke o revizijski skupini in oceno stroškov,
 - predvideno obliko in okvirno vsebino revizijskega poročila,
 - sklicevanje na morebitne delovne dokumente oziroma druge informacije,
 - zagotavljanje kakovosti revizije,
 - predvidene učinke revizije.
- 4.2 Pravne podlage za izvedbo revizije so podlage, na katerih lahko računsko sodišče izvede revizijo. Pri cilju revizije na kratko navedemo, o čem bo podano mnenje, ko se izvaja revizija smotrnosti poslovanja.
- 4.3 Nadaljnji elementi podrobnega načrta revizije so opisani v nadaljevanju, ali pa – kot je primer zadnjih štirih elementov – so zajeti v naslednjih poglavjih.

Določitev obsega revizije: podrobna določitev vprašanj, ki jih je treba upoštevati

- 4.4 To poglavje opisuje, kako se določi obseg revizije smotrnosti poslovanja in kaj je pri tem treba upoštevati.

Dodatno podrobno raziskovanje revidiranca in revidiranega področja

- 4.5 Ko je posamezna revizija vključena v PIRP, se začne podrobnejše načrtovanje in dodatno raziskovanje revidiranca in načrtovanega področja revizije. Rezultati tega dela se vključijo v ustrezne dele podrobnega načrta revizije.
- 4.6 Raziskava omogoči ugotavljanje tveganj za gospodarnost, učinkovitost in uspešnost na revidiranem področju in zagotovi podlago za poglavje 'Razlogi za uvedbo revizijo in področja tveganja' v podrobnem načrtu revizije.

Informacije za razumevanje okolja¹⁴

- 4.7 Pomembno je poznavanje in razumevanje politik in organizacijske strukture obravnavanega področja revizije. Preden se določi obseg vprašanj, ki jih bo zajela revizija, je zelo pomembno raziskati in izdelati načrt za ti dve področji ter pridobiti ustrezne dokumente in mnenja pristojnih strokovnjakov.
- 4.8 Namen določitve področja politik in organizacijskih struktur je spoznati cilje politik, procesov in kazalcev uspeha za revidirano pobudo ali organizacijo, glavnih akterjev (zastopnikov interesov) in njihovih medsebojnih interakcij.
- 4.9 Potencialni viri informacij, ki bodo pripomogli k boljšemu razumevanju ozadij in s tem pri procesu podrobnega načrtovanja, so prikazani v preglednici 7.

Preglednica 7: Viri informacij za razumevanje okolja

Revidiranec:

- organigrami, pravilniki, priročniki za poslovanje in interne smernice;
- letna poročila in poslovni načrti;
- podatki o virih, ki so na voljo revidirancu;
- rezultati poslovanja in njihova primerjava s cilji (npr. upravljanje informacijskih sistemov);
- politike delovanja revidiranca ter zapisniki sestankov vodstva;
- vodenje in računovodstvo;
- spletne strani;
- zakonodaja.

¹⁴ S pojmom okolje označujemo ne le poslovno okolje revidiranca temveč tudi druge vrste informacij o dejstvih, dogodkih in ozadjih povezanih z revidiranim področjem.

Zunanji viri:

- poročila in zapisniki konferenc;
- medijska poročila;
- znanstveni prispevki;
- publikacije strokovnih teles;
- informacije od strokovnjakov, predstavniških skupin in dobrodelnih ustanov;
- študije, ki jih pripravi gospodarstvo ali posebne interesne skupine;
- poročila in pregledi ministrstev in agencij.

Revizijski in nadzorni organi:

- dosedanja revizijska poročila računskega sodišča;
- izkušnje in znanje revizorjev računskega sodišča, ki so revidirali področje;
- delo, ki ga opravijo notranji revizorji;
- revizijska poročila drugih zunanjih revizijskih organov (npr. Evropskega računskega sodišča);
- poročila inšpektoratov;
- poizvedovanja/revizije Državnega zbora RS.

- 4.10 Informacije, pridobljene med iskanjem informacij za razumevanje okolja, je najbolje prikazati kot 'konceptualni okvir' v obliki diagrama. Takšni prikazi ali okvirji lahko predstavljajo koristno osnovo, na podlagi katere se določijo vprašanja, ki bodo bistvena tudi pri določanju obsega revizije s pomočjo metode analize vprašanj.
- 4.11 Skupna metoda, ki se pogosto uporablja pri sestavljanju dobrega konceptualnega okvirja, je kognitivna odslikava. Kognitivna odslikava je lahko dober način za strukturiranje in shranjevanje znanja; take metode zajemajo konceptne slike, skice in diagrame. Več informacij o kognitivnih odslikavah lahko najdete na <http://www.intraspec.ca/cogmap.php>.
- 4.12 Druga metoda, ki se lahko uporablja za zbiranje in analizo informacij, je programska analiza, primer je v preglednici 8.

Preglednica 8: Programska analiza

Cilji	Vložki	Procesi	Učinki	Spremenljivke	Izidi
Nameni Določeni cilji Specifični cilji	Viri za doseganje ciljev, npr. ljudje, stavbe in oprema. Tudi zakonske podlage, predpisi in standardi kakovosti.	Postopki Sistemi Aktivnosti	Storitev, proizvod ali pogoj, ki ga zagotavlja subjekt ali program	Zunanji dejavniki, ki lahko vplivajo na izide.	Učinek subjekta ali programa na družbo, vključno z nenamenskimi učinki.

Primer programske analize

Cilji	Vložki	Procesi	Učinki	Spremenljivke	Izidi
Namen: Izboljšati varnost voznikov. Določitev cilja: Zmanjšati hude poškodbe zaradi prometnih nesreč. Določiti specifični cilj: Do leta 2005 zmanjšati število prometnih nesreč za 20 odstotkov.	- stroški ministrstva za obveščanje; - predpis, ki daje ministrstvu pravico do pregledov vozil; - stroški ministrstva za preglede vozil; - predpis, ki zavezuje voznike k obvezni uporabi varnostnih pasov; - predpis, ki zavezuje voznike, da plačajo za pregled vozil, starejših od treh let; - stroški voznikov za preglede vozil.	- sklenitev pogodb z izvajalci za pregled vozil; - pregledovanje voznikov in vozil na cestah.	- vozila pregledana; - obvestila o opravljenih testiranjih izdana; - ceste pregledane; - ozaveščanje voznikov o varnosti.	- obnašanje pogodbenikov; - vozni pogoji; - vzdrževanje vozil v skladu s standardi; - pregledi vozil v skladu s standardi; - obnašanje voznikov; - varnostna tehnologija; - starost vozil.	- manj nesreč; - manj udeležencev poškodovanih v prometnih nesrečah; - hitrejša vožnja.

4.13 Ta primer je lahko odličen način določanja strukture opravljanja raziskav za razumevanje ozadij iz osnovnega vhodno → izhodnega modela iz 1. poglavja, in pomaga pri ugotavljanju tveganj za gospodarnost, učinkovitost in uspešnost.

4.14 Dodatne metode zbiranja informacij, ki jih lahko uporabljamo, zajemajo:

- pregled področja¹⁵,
- logični model,
- analizo sistemov / razmišljanja.

4.15 Koristen uvod v zadnji dve metodi najdete na <http://www.managementhelp.org>.

Ugotavljanje tveganj za učinkovitost, gospodarnost in uspešnost

4.16 Potem ko zberete informacije o organizaciji(ah) oziroma področjih politik, ki jih boste revidirali, začnete ugotavljati, katera so tveganja za smotrnost poslovanja. To pomeni ugotavljanje, kaj lahko ogroža učinkovitost, gospodarnost in uspešnost (vhodno → izhodni model).

¹⁵ Ang.: Landscape Review. Primer pregleda področja lahko najdete na <http://www.defra.gov.uk/corporate/delivery/pdf/defra-landscapereview.pdf>.

- 4.17 Enostaven način ocenjevanja tveganj je, da se za vsako fazo vhodno → izhodnega modela oceni, kakšna tveganja bi se lahko pojavila, ki bi preprečila dober izid te faze. Primer: prva faza se nanaša na določitev ciljev: ključno tveganje pri tem je, da so bili zaradi nezadostne analize okolja določeni neustrezni cilji, znotraj katerih bi revidirano področje moralo delovati; drug primer je tveganje, da zaradi slabih postopkov pridobivanja podatkov prihaja do nekakovostnih vnosov.
- 4.18 Tukaj se lahko koristno uporabijo koncepti vgrajenih tveganj pri delovanju in kontroliranju pri revizijah računovodskih izkazov in revizijah pravilnosti poslovanja:

Tveganje pri delovanju: pri nekaterih aktivnostih bo obstajalo vgrajeno tveganje pri delovanju, npr: nove dejavnosti, zelo obsežni gradbeni projekti, vlaganja v novo tehnologijo, aktivnosti, ki delujejo znotraj kompleksnih pravnih struktur, ki jih je težko implementirati ali takih, ki se pogosto spreminjajo in pri katerih je težko meriti izide¹⁶. Revizor bo moral usmeriti svojo pozornost na področja, za katera meni, da obstaja veliko tveganje pri delovanju, in bo ocenjeval obstoječe postopke, da bo ublažil drugačne izide.

Tveganje pri kontroliranju: to tveganje se nanaša na postopke, ki jih revidiranec uporablja pri poslovanju, to pomeni: če pri vodenju dejavnosti, ki se revidira, več čas uporablja sisteme, ki zagotavljajo učinkovitost, gospodarnost in uspešnost, potem je tveganje pri kontroliranju nizko. Za ocenjevanje kontrolnih sistemov vodstva lahko uporabimo ugotovitve iz morebitnih revizij računovodskih izkazov revidiranja.

- 4.19 Ugotavljanje tveganj za smotrnost poslovanja pomaga pri določitvi obsega revizije (kot je opisano v naslednjem poglavju), ker zahteva odgovore na številna podvprašanja nižje ravni v strukturi analize vprašanj; to pomeni: ko se ugotovi, da obstaja tveganje za smotrnost poslovanja, se lahko revizija osredotoči na ugotavljanje, ali je revidiranec sam ugotovil tveganja, kakšne postopke je uporabil za obvladovanje tveganj in ali so se tveganja uresničila.

Uporaba metode analize vprašanj

- 4.20 Naslednji korak je določiti vprašanja, ki naj bi jih obravnavali v reviziji, tj. določiti je treba, na katera vprašanja želimo odgovore. Analiza vprašanj je metoda, ki se je doslej uporabljala za načrtovanje revizij smotrnosti poslovanja. Podrobnejše informacije o uporabi te metode so v publikaciji Nacionalnega revizijskega urada Združenega kraljestva (v nadaljevanju: NAO): *'User Guidance: The Issue Analysis Dinner Party Approach'*¹⁷ (Smernice za uporabnike: tehnika 'zabava z večerjo' za analizo problema). V nadaljevanju je kratek povzetek te metode.

Kako deluje analiza vprašanj

- 4.21 Najprej se sestane revizijska skupina ob morebitni podpori zunanjih strokovnjakov, ki dobro poznajo področje revizije (lahko je vključen tudi predstavnik revidiranja), da se dogovori za splošno smer revizije. Na smer vplivajo cilji revizije, ki so določeni v strateški fazi načrtovanja, in 'konceptualni okvir', ki je izdelan kot del raziskovanja informacij o področju revizije. Nato bi morala revizijska skupina določiti splošno vprašanje najvišje ravni (glavno vprašanje), na katerega

¹⁶ Programska analiza je dobra metoda, ki pomaga ugotavljati taka vgrajena tveganja.

¹⁷ Ta pristop delno izhaja iz dela Barbare Minto: *The Pyramid Principle* (Načelo piramide), Pearson Education, 2002.

skuša z revizijo odgovoriti. To se določi z zaprtimi vprašanji (tipa 'da/ne', to pomeni, da se na vprašanje odgovori z 'da' ali 'ne' (ali celo z 'mogoče'), nikoli pa z opisom.

- 4.22 Ko je glavno vprašanje določeno, mora revizijska skupina določiti podvprašanja, na katera je mogoče odgovoriti z 'da' ali 'ne', ki bodo pomagala najti odgovor na glavno vprašanje. Ta podvprašanja je potrebno razčleniti v dodatna podvprašanja, da bo mogoče pridobiti odgovor na glavno vprašanje. Zadeve, ki so določene v katerem koli 'konceptualnem okvirju', lahko zelo pripomorejo pri določanju teh podvprašanj. Proces razčlenjevanja podvprašanj se nadaljuje tako dolgo, da so vprašanja dovolj preprosta, da lahko nanje odgovorimo v določenem delu (ali delih) revizije. Preglednica 9 prikazuje tak primer.

Preglednica 9: Primer analize problema

Glavno vprašanje revizije o novem računalniškem sistemu se npr. lahko glasi: "*Ali je pogodba o nabavi novega računalniškega sistema cenovno ugodna?*" Postavimo lahko tri podvprašanja:

- 1 Ali je revidiranec dobro opravil postopek nabave?
- 2 Ali bo sistem izpolnjeval uporabniške zahteve po razumni ceni?
- 3 Ali je revidiranec izvedel vse ustrezne ukrepe, s katerimi je zagotovil, da izvajalec izpolnjuje pogodbene obveznosti?

Drugo podvprašanje lahko razčlenimo na bolj podrobna vprašanja:

2 Ali bo sistem izpolnjeval uporabniške zahteve po razumni ceni?	2.1 Ali so bile zahteve po servisiranju že v začetku natančno določene?	
	2.2 Ali pogodbeni pogoji izpolnjujejo servisne zahteve?	
	2.3 Ali je bila dosežena dobra cena?	2.3.1 Ali je na razpisu obstajala prava konkurenca?
		2.3.1.1 Ali je bilo veliko zanimanja za razpis?
		2.3.1.2 Ali je naročnik prejel razumno število ponudb?
		2.3.1.3 Ali je bilo storjeno vse za zagotovitev primerljivosti cen?
	2.3.2 Ali je obstajala konkurenca med ponudniki ves čas trajanja procesa nabave?	
	2.3.3 Ali so bile upoštevane tudi druge oblike nabave, npr. oddaja storitve zunanjim partnerjem (outsourcing)?	

- 4.23 Hierarhija podvprašanj mora biti medsebojno izključujoča (ne smejo se prekrivati) in izčrpna (pokrivati morajo celotno temo)¹⁸. Revizijska presoja in naloge se usmerijo na podvprašanja najnižje ravni. Ta proces torej omogoča, da se revizija smotrnosti poslovanja razčleni na posamezne naloge, ki so lažje obvladljive.

¹⁸ Ta pristop ima celo vrsto pravil, ki jih najdete v navedenih smernicah.

- 4.24 Ko revizijska skupina sestavlja podrobna podvprašanja analize vprašanj, mora upoštevati revizijske kriterije in metodologije, ki so potrebne za iskanje odgovorov na ta vprašanja. Vprašanj v zvezi z analizo vprašanja, na katera ni mogoče odgovoriti, nima smisla postavljati.

Strukturiranje obsega za določitev tipa revizije smotrnosti poslovanja

- 4.25 Obseg revizije izraža glavno vprašanje, ki se postavi pri analizi vprašanja. Smernice za analizo vprašanja podrobno določajo način za postavitev tega najvišjega vprašanja: metoda situacije, komplikacije in glavnega vprašanja.
- 4.26 Vendar pa ne smemo pozabiti, da so smernice za analizo le teoretični okvir za določanje obsega revizij. Dodatne smernice o načinu pristopa k reviziji smotrnosti so na straneh od 87 do 92 publikacije INTOSAI *Implementation Guidelines for Performance Auditing*.

Posvetovanje z zainteresiranimi osebami

- 4.27 Na tej stopnji procesa načrtovanja se vključi zunanje zainteresirane osebe oziroma skupine. Te so lahko: predstavnik revidiranja in druge zainteresirane tretje osebe, npr. akademiki, tehnični strokovnjaki in skupine, ki predstavljajo ljudi, ki imajo korist od revidirane dejavnosti.
- 4.28 Prednosti sodelovanja teh zainteresiranih oseb so naslednje:
- revizijski skupini omogoči, da že na zgodnji stopnji pride do jedra problema in se izogne napakam pri terenskemu delu glede smeri revizije;
 - omogoči lahko zgodnji dostop do specializiranega znanja, kar je posebej pomembno tam, kjer obstaja manjše interno znanje o predmetu revizije;
 - zgodnje sodelovanje z zainteresiranimi osebami pomaga razumeti izbrani revizijski pristop in s tem omogoči boljše obvladovanje njihovih pričakovanj. To lahko hkrati tudi ublaži kasnejše kritike revizijskega poročila.
- 4.29 Običajen način, ki ga uporablja NAO je, da imenuje komisijo strokovnjakov z znanjem o revidiranem področju. Ti sodelujejo ves čas izvajanja revizije in nudijo ustrezne informacije, nasvete in povratne informacije o načrtovanju, terenskem delu in izdelavi poročila (z morebitnimi kasnejšimi povratnimi informacijami o kakovosti poročila in revizijskega procesa).
- 4.30 Pomembno je, da se mnenja zainteresiranih v zvezi z revizijo upoštevajo pri strateškem ali programskem načrtovanju in se o tem obvesti še druge revizijske skupine (če je potrebno). To pomaga zagotoviti čim bolj ažuren dostop do revizije smotrnosti poslovanja in obvladovanje pričakovanj zainteresiranih oseb.

Revizijski pristop: kako odgovoriti na razkrite probleme

- 4.31 Ko je določen obseg predlagane revizije, se določijo kriteriji, s katerimi revizor oceni, kako lahko odgovori na posamezna vprašanja analize problema, in določi metodologije, tj. dokaze in analitične tehnike, ki so potrebne za izdelavo te ocene.

Revizijski kriteriji

- 4.32 Revizijski kriteriji usmerjajo revizorje, kako oceniti, če je mogoče na vprašanje analize vprašanja odgovoriti z 'da', 'ne' ali 'morda'¹⁹. Ti kriteriji so lahko nakazani v vprašanju ali pa jih najdemo v ciljih revidiranja oziroma revidiranega programa, rezultatih preteklega delovanja, primerjalnih analizah, zakonih ali strokovnih smernicah ter pričakovanjih uporabnikov storitev. Odločitev je torej stvar revizijske skupine, ki določi te kriterije.
- 4.33 Kriteriji se uporabijo samo za podvprašanja najnižje ravni v strukturi analize vprašanja. Za primer iz točke 4.22 veljajo kriteriji za vprašanja 2.1, 2.2, 2.3.1.1, 2.3.1.2, 2.3.1.3, 2.3.2 in 2.3.3.

Metodologije

- 4.34 Določiti je treba tudi metodologijo pridobivanja odgovorov. Metodologija je sestavljena iz pridobivanja dokazov, ki so potrebni za odgovor na vprašanje, od kod lahko izvirajo informacije, kako se zbirajo in kako se analizirajo. Več o tem je v naslednjem poglavju.
- 4.35 Če je le mogoče, se je treba pri iskanju odgovorov izogibati samo enemu vir informacij. Ugotovitve in zaključke o vprašanju analize problema morajo podpirati različni dokazi iz več kot enega vira, kar se pogosto imenuje 'triangulacija dokazov'. Taki zaključki so navadno bolj zanesljivi kakor tisti, ki temeljijo samo na enem viru dokazov.
- 4.36 Opozoriti je vredno, da se v praksi lahko uporabijo enake metode pridobivanja dokazov in zbiranja podatkov, ki dajo odgovor na več kot eno vprašanje analize problema.

Povzetek

- 4.37 Za lažje načrtovanje lahko revizijski pristop prikažemo v obliki predloge, kot jo prikazuje preglednica 10. Ta predloga s primeri opisuje, kaj potrebujemo.

¹⁹ Tukajšnja uporaba revizijskih kriterijev se nekoliko razlikuje od tiste iz smernic INTOSAI. Vendar pa vsebujejo te smernice nekaj koristnih predlogov za določanje revizijskih kriterijev. Glej INTOSAI: Implementation Guidelines for Performance Auditing, strani 52 - 53 in 103 - 105.

Preglednica 10: Predloga za načrt revizije

	Vprašanje analize problema	Kriteriji	Metodologija					Kaj analiza dovoli, da se pove
			Zahtevani dokazi	Viri dokazov	Metode zbiranja podatkov	Analitična metoda	Omejitve glede tega, kaj se lahko pove	
	<i>Kaj želimo vedeti?</i>	<i>S katerim standardom jih primerjamo?</i>	<i>Kakšne dokaze potrebujemo za odgovor na vprašanje?</i>	<i>Kje bomo dobili dokaze?</i>	<i>Kako bomo dobili dokaze?</i>	<i>Kako bomo analizirali dokaze?</i>	<i>Česa ne smemo povedati?</i>	<i>Kaj lahko povemo?</i>
Primeri, kaj je potrebno upoštevati	Odgovori so lahko 'da', 'ne', 'da, ampak' ali 'ne, ampak'. Ustreden Logičen	Cilji ali standardi Poslovanje v preteklosti ali poslovanje drugih organizacij Zakon, strokovno vodenje ali vodilna praksa Pričakovanja naročnika/uporabnika	Dejstva (dokazi v številkah; opisni dokazi, kvalitativne informacije) Izkušnje/zaznave/ mnenja	Ministrstvo Drugi javni subjekti Objavljene raziskave Naročniki/uporabniki Dobavitelji Interesne skupine	Osebn (opažanja, pregled dokumentov, razgovori, skupine,) Po pošti, telefonu, e-pošti (vprašalnik o zahtevanih dokumentih) Pregled vzorcev (lahko osebno, po pošti ali e-pošti)	Kvantitativni dokazi (npr. trendi, primerjave, razmerja) Kvalitativni dokazi (kodiranje, matrike) Sistemska analiza (npr. diagrami poteka) Študije primerov	Velikost vzorca Kakovost in zanesljivost podatkov Opis enkratnih dogodkov (kar je lahko zavajajoče)	Velikost vzorca Kakovost in zanesljivost podatkov Opis enkratnih dogodkov (kar je lahko zavajajoče)

- 4.38 Zadnja dva stolpca sta neobvezna. Najprej se pregledajo dokazi, potem se odloči, kaj se sme in česa se ne sme povedati.

Vodenje projekta

Časovni okvir, stroški in ljudje

- 4.39 Podrobni načrt revizije mora vsebovati podatke o časovnem okviru, stroških in ljudeh za predlagano revizijo. Delo je dobro razdeliti na posamezne delovne naloge, od katerih naj bi bila vsaka:
- dodeljena nekemu članu revizijske skupine, ki bo odgovoren za to delo;
 - imela natančno določen datum začetka in konca;
 - imela svoj okvirni proračun;
 - natančno določala tok dela, tj. katere naloge je treba opraviti, preden se lahko začne ta naloga in katere so naslednje, od nje odvisne naloge.
- 4.40 Ena od prednosti metode analize vprašanj je v tem, da razčlenjuje nalogo na lažje obvladljiva vprašanja, kar je lahko v veliko pomoč pri načrtovanju revizije: lažje je oceniti stroške in časovni okvir za pridobivanje dokazov in analitične metodologije, če so osredotočene na odgovor na neko določeno vprašanje.
- 4.41 Za ocenjevanje napredka je nujno določiti mejnike. Mejniki bodo omogočili zgodnje korektivne ukrepe, če posamezne naloge presežejo svoje časovne okvire ali predvideni proračun.
- 4.42 Pri načrtovanju revizij smotrnosti poslovanja se je potrebno zavedati, da je težje biti natančen glede časovnega okvirja in stroškov kot pri revizijah pravilnosti poslovanja. Revizija smotrnosti

poslovanja je nenehno učenje²⁰ – revizorji običajno nimajo na voljo revizijskega poročila iz prejšnjega obdobja. Zato je težko biti natančen glede tega, kaj vse bo storjeno na terenu in kako dolgo bo trajalo. Rezultat tega je, da mora biti vsako načrtovanje virov, stroškov in ljudi bolj fleksibilno kot pri reviziji pravilnosti poslovanja. Učenje iz izkušenj prejšnjih revizij smotrnosti poslovanja je zato zelo pomembno za izboljšanje tega vidika načrtovanja²¹.

Usklajevanje nalog

- 4.43 Pri načrtovanju revizije je potrebno zagotoviti, da bomo pri določitvi časovnega okvira revizijskih nalog in imenovanju oseb, ki bodo opravljale te naloge, upoštevali tudi drugo revizijsko delo, ki poteka istočasno. Revizorji pogosto opravljajo več revizij hkrati in te revizije so navadno v različnih fazah, zato moramo pri načrtovanju upoštevati tudi te okoliščine.

Ocenjevanje tveganj pri izvedbi revizije

- 4.44 V načrt revizije bi morali vključevati oceno tveganj za uspešni zaključek revizije v smislu časovnega načrta, stroškov in kakovosti. Ta ocena tveganj se razlikuje od tiste iz 3. poglavja, saj je bolj usmerjena in poudarja posebna tveganja, ki so povezana z izvedbo revizije. Takšna tveganja lahko vključujejo težave pri pridobivanju ustreznih in zanesljivih podatkov, nepripravljenost revidiranca za sodelovanje ali nedosegljivost zaposlenih. Ocena tveganj bi morala za vsako vrsto tveganj vključevati:
- opis tveganja (tj. kaj se lahko zgodi) in kako se lahko tveganje uresniči;
 - potencialni vpliv tveganja, če do tega pride (navadno zadošča sistem ocenjevanja: visok, srednji, nizek);
 - predlogi za ublažitev tveganj, tj. aktivnosti, s katerimi bomo poskusili preprečiti, da bi do uresnitve tveganja sploh prišlo;
 - obvladovanje tveganja, če do tega pride, in
 - člana revizijske skupine, ki bo odgovoren za ublažitev in obvladovanje tveganj.

Komunikacijski načrt

- 4.45 Priporočljivo je, da se že na tej stopnji izdela osnutek komunikacijskega načrta za poročilo, ko bo to objavljeno. To bo pomagalo zagotoviti, da bomo pri načrtovanju revizije v celoti upoštevali potencialne izide, ki jih revizijska skupina želi doseči.
- 4.46 Podrobnejša navodila o izdelavi komunikacijskega načrta so v 7. poglavju.

²⁰ INTOSAI: Implementation Guidelines for Performance Auditing, str. 50.

²¹ Priljubljeno in razširjeno programsko orodje za vodenje projektov je Microsoft Project. Za več informacij glej <http://www.managementhelp.org>.

Obveščanje revidiranja

- 4.47 Revizijski postopek se začne z izdajo sklepa o izvedbi revizije. 11. do 14. člen poslovnika podrobno opisujejo postopek, ki ga je potrebno upoštevati.

Zagotavljanje kakovosti

- 4.48 Zagotavljanje kakovosti mora biti vgrajeno v celoten revizijski postopek. Navodila o tem so v 'Smernici za zagotavljanje kakovosti' računskega sodišča in v publikaciji INTOSAI *Implementation Guidelines for Performance Auditing* (str. 118 - 120).

Rezultat procesa podrobnega načrtovanja revizije smotrnosti

- 4.49 Povzetek rezultata na tej stopnji je naslednji:
- podroben načrt revizije:
 - določitev strukture revizijskega terenskega dela z razčlenitvijo dela na ločena vprašanja analize problema;
 - revizijski dokazi in analitične metode, ki so potrebne za odgovore na ta vprašanja;
 - realen časovni načrt in proračun za izvedbo revizije;
 - ocena tveganj.
 - osnutek komunikacijskega načrta, ki bo zajemal osnovne informacije o načinih objave in propagiranja poročila.

5 PRIDOBIVANJE REVIZIJSKIH DOKAZOV

- 5.1 To poglavje obravnava samo izvajanje revizije oziroma pridobivanje revizijskih dokazov. Na kratko opisuje potrebne revizijske dokaze in metodologije, ki jih lahko uporabljamo, napotuje na vire, kjer je več podrobnih informacij o teh tematikah in komentarjev o spremljanju napredka pri reviziji, ki jo je potrebno opraviti.
- 5.2 Pridobivanje revizijskih dokazov pri reviziji smotrnosti poslovanja se razlikuje od revizije pravilnosti poslovanja. Ker težje natančno opredelimo ukrepe in postopke, ki so potrebni za pridobivanje revizijskih dokazov, je pomembno, da uporabimo manj agresiven pristop do revidiranja. Dobre odnose z revidirancem potrebujemo, ker mora revizor, ki izvaja revizijo smotrnosti poslovanja, od revidiranja pogosto pridobiti predloge o nekaterih ključnih vidikih revizije: na primer predloge za izboljšanje določenega postopka, ki ga pregleduje, kako je mogoče oceniti določeni subjekt ipd.

Pridobivanje revizijskih dokazov

- 5.3 Poslovnik v členih od 15. do 17. določa pravne podlage, povezane s tem, kako lahko računsko sodišče pridobiva revizijske dokaze, kakor tudi pravne podlage za zagotavljanje, da revidiranci dejansko predložijo zahtevane informacije.

Značilnosti revizijskih dokazov

- 5.4 Revizijski dokazi, ki jih je potrebno zbrati, morajo biti zadostni in ustrezni. Ti dokazi morajo izpolnjevati revizijske kriterije kot odgovor na vprašanja pri analizi vprašanj. Nadaljnje podrobnosti lahko najdemo v:
- smernici računskega sodišča 'Smernica za pridobivanje revizijskih dokazov';
 - INTOSAI: 'Smernice za izvedbo revizij smotrnosti poslovanja, str. 107 – 111'.
- 5.5 Druga publikacija (str. 111 – 113) vsebuje tudi informacije o virih dokazov za revizorje, ki opravljajo revizije smotrnosti poslovanja.

Primerjanje delovnih zapisov

- 5.6 Iskanje dokazov in zagotavljanje, da obstaja preprosta revizijska sled, je nujno, še posebej, ker obstaja velika verjetnost, da revidiranci radi izpodbijajo vsaj katero izmed razkritij v osnutku

revizijskega poročila. Hiter in lahek dostop do dokazov ter sklicevanje nanje lahko skrajša zamude na minimum.

- 5.7 Navodila glede delovnih zapisov pri revizijah smotrnosti poslovanja so podobna navodilom pri revizijah pravilnosti poslovanja.

Uporaba strokovnjakov

- 5.8 Revizorji smotrnosti poslovanja navadno niso hkrati tudi strokovnjaki na področju, ki ga revidirajo. Na pomoč lahko povabimo neodvisne strokovnjake, ki ocenijo kakovost revizijskih dokazov. Ustanovitev komisije strokovnjakov (kot je že omenjeno v razdelku 4.29) nam lahko pri tem pomaga. Pri ugotavljanju kakovosti zbranih dokazov nam pomaga tudi razgovor o začetnih razkritjih z revidirancem in njegovim strokovnim osebjem.

Tehnike analize revizijskih dokazov

- 5.9 Tehnike za analiziranje revizijskih dokazov uvrščamo v dve metodološki kategoriji: kvantitativno in kvalitativno analizo²².

Kvantitativna analiza

- 5.10 Kvantitativna analiza se ukvarja z vsem, kar je mogoče kvantificirati na numerični način, to je z vsem, kar lahko merimo. Vrste kvantitativne analize vključujejo:
- rudarjenje po podatkih (ang: *data mining*),
 - modeliranje,
 - anketiranje,
 - statistične tehnike,
 - analize stroškov in koristi.
- 5.11 Prednosti uporabe kvantitativnih pristopov pri zbiranju dokazov so predvsem: zagotavljajo podatke, s katerimi lažje utemeljujemo mnenja; lahko so statistično zanesljivi; razkritja lažje sporočamo (še posebej v vizualni obliki); lahko jih uporabimo za merjenje sprememb v posameznih časovnih obdobjih.
- 5.12 Nadaljnja navodila o tehnikah kvantitativne analize najdemo v:
- Zhu, Joe: *Quantitative Models for Performance Evaluation and Benchmarking*, Springer, 2002 (Kvantitativni modeli za vrednotenje poslovanja in primerjalno analizo),

²² INTOSAI: Smernice za izvedbo revizij smotrnosti poslovanja, str. 92 - 102, navajajo podrobnosti o nekaterih predlaganih metodologijah za analizo revizijskih dokazov pri revizijah smotrnosti poslovanja.

- http://www.dot.ca.gov/hq/tpp/offices/ote/Benefit_Cost/index.html (opis in navodila za orodja, povezana z analizami stroškov in koristi, ki jih uporablja kalifornijski transportni oddelek).

Kvalitativna analiza

- 5.13 Kvalitativna analiza vključuje preučevanje mnenj, vedenj in dogodkov ključnih strank, povezanih s preiskovanim področjem. To pomeni, da gre za zbiranje in pregledovanje informacij, ki jih ni mogoče kvantificirati na numerični način ali jih ni mogoče označiti kot statistično reprezentativne za posamezno populacijo. Tovrstne analize se pogosto osredotočijo na iskanje odgovorov na vprašanja 'kako in 'zakaj'.
- 5.14 Vrste kvalitativne analiza vključujejo:
- ankete,
 - intervjuje,
 - preučevanje literature,
 - primerjalne analize.
- 5.15 Nadaljnja navodila najdemo v:
- Taylor, Stephen and Bogdan, Robert: *Introduction to Qualitative Research Methods*, Wiley, 1998 (Uvod v kvalitativne raziskovalne metode),
 - Patton, Michael: *Qualitative Research and Evaluation Methods*, Sage, 2001 (Kvalitativno raziskovanje in metode vrednotenja).
- 5.16 Prednosti kvalitativnih dokazov so v tem, da zagotavljajo identifikacijo ključnih vprašanj, pomagajo oblikovati pregled nad določenim področjem in omogočajo revizorjem, da si ustvarijo mnenje o predmetu, ki ga preiskujejo (zato je lahko koristno, če se osredotočimo na to vrsto zbiranja dokazov že na začetku revizije). Seveda pa bodo kvalitativni dokazi pomembni, kjer so kvantitativne metodologije raziskovanja/pregledovanja neustrezne, na primer ko je težko ugotoviti značilnosti preiskovane populacije.
- 5.17 Skupni problemi, povezani s takimi vrstami zbiranja dokazov, so: navadno se zbere veliko dokaznega gradiva (veliko v njem vsebovanih dokazov pa ne se bo uporabilo); navadno niso strukturirani, zato ni mogoč sistematičen analitičen pristop. Pomembno je, da je pri uporabi kvalitativnih dokazov natančno določeno, kaj bomo uporabili, zakaj jih bomo uporabili ter kako bodo zbrani in razloženi.

Koristne smernice pri izbiri metodologij

- 5.18 Pri odločanju o tem, kako naj bi analizirali in odgovorili na vprašanja pri analizi vprašanj, moramo upoštevati naslednje:
- potrebno se je prepričati, da je metodologija v skladu z naravo vprašanj in z načrtovanimi ugotovitvami oziroma sklepi;
 - revidiranec mora zagotoviti, da so zahtevane informacije pravočasno na voljo in da so dostopne v pravi obliki;

- potrebno je razmisliti, če je kvalitativne tehnike potrebno dopolniti tudi z drugimi dokazi;
- potrebno je izvajati teste in poizkuse z novimi tehnikami oziroma tistimi, ki zahtevajo večje vlaganje (npr. ankete);
- metodologije naj bi bile stroškovno učinkovite:
 - izogibajmo se nepotrebnemu ali napačno usmerjenemu delu;
 - obremenitve revidirancev naj bodo čim manjše;
- čim boljša uporaba informacij nujno ne zahteva tudi uporabe kompleksnih tehnik, vendar se je potrebno prepričati, da se revizijska skupina zaveda tehnik, ki jih lahko uporabi;
- bodite pripravljeni, da boste morali v revizijskem poročilu natančno pojasniti in upravičiti uporabljene metodologije.

Spremljanje napredka

- 5.19 Vodja revizije mora biti seznanjen z opravljenim delom. Njegove ključne naloge so:
- organizacija rednih sestankov, da oceni, kako napreduje revizija v zvezi z vsako nalogo glede na časovni raspored in proračun;
 - izdelava pregleda statusa revizije (ki naj ne bo preveč zapleten);
 - če posamezna naloga ni izvedena, so potrebni zgodnji popravljalni ukrepi;
 - pristojnim vrhovnim državnim revizorjem je potrebno redno poročati o napredku.
- 5.20 Uporabno orodje za spremljanje napredka in poročanje je sistem semaforjev:
- **zelena:** naloga (ali revizija, če se zagotavlja celovito poročilo o napredku revizije) dobro napreduje oziroma poteka po načrtu;
 - **rumena:** obstaja nekaj težav, vendar pa bi jih morali obvladati;
 - **rdeča:** v zvezi z nalogo (oziroma revizijo) obstajajo velike težave, ki zahtevajo takojšnjo pozornost ustrezne ravni vodenja.
- 5.21 Med izvajanjem revizije se bodo pojavile spremembe pri zahtevanem/potrebnem delu. Na primer: pridobivanje revizijskih dokazov bo odkrilo novo vprašanje, ki ga je potrebno pregledati. Če je potrebna sprememba, mora vodja revizije zagotoviti, da:
- so bile časovne, stroškovne in kakovostne posledice premišljene; orodje projektnega vodenja, ki ga uporabljamo za nadzor nad projektom, mora odražati spremembe glede na čas in stroške;
 - se vse pomembne stranke strinjajo z zahtevanimi spremembami;
 - se pripravi pisno obvestilo z razlogi za spremembe.

Rezultat procesa pridobivanja revizijskih dokazov

5.22 Povzetek rezultata te faze revizijskega procesa je naslednji:

- zbrani revizijski dokazi, ki so:
 - zadostni in ustrezni;
 - zbrani in pregledani s primerno analitično tehniko in
 - v celoti povezani z viri.
- dobro voden postopek pridobivanja revizijskih dokazov.

6 PRIPRAVLJANJE REVIZIJSKEGA POROČILA

- 6.1 To poglavje vsebuje splošen pregled, kako pripravimo strukturo osnutka revizijskega poročila, ki temelji na opravljenem pridobivanju revizijskih dokazov, navaja navodila o pisni in vizualni predstavitvi revizijskega poročila ter podrobnosti o postopku razčiščevanja.

Osnutek revizijskega poročila: posredovanje sporočila

Uporabite tehniko ‘zabava z večerjo’ (Dinner Party technique): spremenite pridobljene revizijske dokaze v trditve, uporabljene v revizijskem poročilu

- 6.2 Ko je revizijska skupina oblikovala celoten nabor razkritij v fazi pridobivanja revizijskih dokazov, torej ko imamo odgovore ‘da’, ‘ne’ ali ‘morda’ na vsakega izmed vprašanj pri analizi vprašanja, smo pripravljeni na določitev dokončne strukture osnutka poročila.
- 6.3 Tehnika, ki se uporablja za spreminjanje zbranih dokazov, povezanih z analizo vprašanj, v trditve, ki so nato vključene v revizijsko poročilo, se imenuje tehnika ‘zabava z večerjo’ (*Dinner Party technique*). Podrobna navodila o tehniki ‘zabava z večerjo’ so navedena v navodilih za analizo vprašanja v 4. poglavju. V nadaljevanju je samo kratek povzetek te tehnike.
- 6.4 Zabava z večerjo je sestanek skupine, ki razvrsti revizijske dokaze v serijo izjav, ki bi jih zlahka razumel hipotetični gost na zabavi z večerjo (od tod izvira ime). V primerjavi z analizo vprašanj, ki deluje po načelu opredelitve glavnega vprašanja in nato priprave podvprašanj, pa tehnika ‘zabava z večerjo’ deluje od spodaj navzgor, torej od revizijskih razkritij navzgor, da bi opredelili, kaj naj bi bila razkritja v zvezi z glavnim vprašanjem in kako bodo logično strukturirana.
- 6.5 Preprost pristop je, da vprašanja o analizi vprašanja spremenimo v trditve, ki temeljijo na zbranih dokazih. Na primer: če dokaz o vprašanju *Ali so bile upoštevane tudi druge oblike nabave, npr. oddaja storitve zunanjim partnerjem?* (2.3.3 pri analizi vprašanja v odstavku 4.22) kaže, da revidiranec ni upošteval drugih oblik nabave, se lahko vprašanje spremeni v trditev *Revidiranec ni pregledal drugih oblik nabave*.
- 6.6 Dobljena struktura ima lahko drugačno obliko glede na prvotno načrtovani obseg, saj se med pridobivanjem revizijskih dokazov lahko pojavijo nova vprašanja, ki utemljujejo večje pregledovanje ali pa nekatera vprašanja niso ustrezna. Rezultat je struktura (podobna analizi

vprašanji) trditev najvišje ravni, ki odraža ravnovesje številnih trditev drugega nivoja (te trditve se lahko uporabijo kot glavni naslovi ali poglavja poročila). Trditve druge ravni pa v nadaljevanju podpirajo številne druge pod-trditve.

- 6.7 Potem, ko je razvita struktura trditev, je naslednja faza oblikovanje morebitnih priporočil za poročilo in priprava besedila, ki podpira vsako razkritje, ki temelji na revizijskih dokazih.

Oblikovanje priporočil

- 6.8 Za kakovost revizijskega poročila je pomembno, da so vsa morebitna priporočila natančno izražena in jih podpirajo revizijski dokazi. Najpomembnejše od vsega pa je, da s priporočili dodamo vrednost, kar pomeni, da bi morala biti uporabna ter da koristijo revidirancu in/ali drugim ustanovam, ki izvajajo podobne dejavnosti.
- 6.9 Postopki, ki jih lahko uporabimo za pripravo dobrih priporočil, vključujejo:
- razgovor revizijske skupine, kjer se posebej osredotočimo na osnutek priporočil. Člani skupine lahko drugim članom predlagajo priporočila, ti pa preverjajo ideje in predlagajo drugačne predloge. S tem so priporočila utemeljena, ne le v trditvah v predlaganem osnutku poročila, pač pa tudi v izvornih revizijskih dokazih;
 - pridobivanje stališč strokovnjakov z znanjem o revidiranem področju; o dokazih lahko razpravljamo s strokovnjaki s področja, ki jih pojasnjujejo in predlagajo priporočila;
 - razpravljanje o predlaganih priporočilih z revidirancem. Da bi zagotovili dobre odnose in izvajanje priporočil, nam je pogosto v pomoč ugotovitev, ali bo revidiranec sprejel predlagana priporočila. Pomembni so zaposleni pri revidirancu, ki predlagajo, kako bi lahko izboljšali priporočila.

Oblikovanje revizijskega mnenja

- 6.10 'Smernica za poročanje', ki jo je izdalo računsko sodišče, opredeljuje temeljne sestavine, ki jih vsebuje revizijsko poročilo (tako osnutek kot predlog), med temi je tudi revizijsko mnenje. Mnenje pri revizijah smotrnosti poslovanja je vedno izraženo opisno, natančno mora izražati povezave med revizijskimi vprašanji, uporabljenimi metodami, revizijskimi razkritji in priporočili. Ker pri revizijah smotrnosti poslovanja navadno ne uporabljamo standardnih kriterijev presoje, je toliko bolj pomembno, da revizor te kriterije razumljivo predstavi.
- 6.11 Tehnika analize vprašanj za določanje obsega revizije nam omogoča zagotavljanje kriterijev za ocenjevanje. Z zastavljanjem glavnega vprašanja, na katerega z revizijo skušamo odgovoriti, revizijsko mnenje oblikujemo, ko odgovorimo na vsa podvprašanja. Če so odgovori na ta podvprašanja pretežno 'da', to pomeni, da je na glavno vprašanje potrebno odgovoriti z 'da' in izraziti ugodno mnenje²³. Enako pa lahko prevladujoči odgovori 'ne' na ta podvprašanja pomenijo, da je odgovor na vprašanje najvišjega nivoja 'ne' in zato se izrazi kritično mnenje.

²³ Revizijska skupina se mora ukvarjati z vprašanjem, ali imajo posamezna podvprašanja večjo težo in pomembnost kot pa druga.

Vsebina revizijskega poročila o smotrnosti poslovanja

Pisna predstavitev

- 6.12 1. točka 19. člena poslovnika določa vsebino revizijskega poročila. 3. točka 19. člena poslovnika nadalje navaja, da vsebino podrobno opredeljuje smernica o poročanju, ki jo izda predsednik.
- 6.13 Poleg te smernice sta za dobro revizijsko poročilo nujno potrebna razumljivost in zgoščenost, zato uporabimo naslednje:
- čimbolj jedrnat in zgoščen povzetek s ključnimi sporočili;
 - ugotovitve in priporočila, ki izhajajo iz revizijskih razkritij;
 - logično strukturo, da bralec zlahka sledi vsebini;
 - preprosto besedilo, da ga razume splošno izobraženi bralec, kar pomeni, da bi se morali izogibati tehničnim pojmom in strokovnemu žargonu, če je le mogoče;
 - dobra uravnoteženost med besedilom in številčnim delom; številke, tabele in diagrami imajo lahko velik vpliv in jih je lažje razlagati;
 - uporaba fotografij zagotavlja vizualno tematiko, na katero se nanaša revizijsko poročilo.
- 6.14 Navodila o tem, kako se pripravi dobro poročilo, so tudi v INTOSAI Smernicah za izvedbo revizij smotrnosti poslovanja ²⁴.
- 6.15 Tehnika pristopa zabave z večerjo k analizi problema ustvarja logično strukturo. Trditve druge ravni, ki izhajajo iz tehnike 'zabava z večerjo', se lahko uporabijo kot glavni naslovi (ali poglavja) revizijskega poročila s kasnejšimi ugotovitvami nižje ravni, ki se uporabijo kot podnaslovi v revizijskem poročilu.

Vizualna predstavitev

- 6.16 Dobra vizualna predstavitev je pomembna za večji učinek poročila. Osnovna načela za uporabo grafike so:
- oblikujte grafiko za bralce tako, da bodo lažje in bolje razumeli revizijska razkritja;
 - potrebno je vedeti, kaj želite (kaj bi radi dosegli): pred oblikovanjem tabele ali grafa se zavedajte, kaj želite prikazati;
 - organizirajte grafike tako, da je smisel očiten; izogibajte se preveliki količini podatkov ali dodatnim okrasom, ki ne pripomorejo k razumevanju vsebine;
 - naslovi in oznake naj bodo razumljivi in zgoščeni; vse grafike s podatki in ilustracijami bi morale biti razumljive tako, da bralcem ni potrebno iskati razlage v besedilu, da bi jih lahko razumeli;
 - zagotovite, da je finančna analiza revidiranega področja natančno predstavljena;
 - grafiko uporabite na način, ki bo poudaril pomembne tematike.

²⁴ INTOSAI: Smernice za izvedbo revizij smotrnosti poslovanja, str. 70-73.

6.17 Ideje, ki nam lahko pomagajo pri vizualni predstavitvi, najdemo na:

- <http://www.edwardtufte.com/tufte/>
- Bigwood, Sally and Spore, Melissa: *Presenting Numbers, Tables and Charts*, Oxford University Press, 2003 (Predstavljanje števil, tabel in diagramov)
- <http://www.dartmouth.edu/~chance/>
- UK National Audit Office: *Can you see the wood for the trees?: A guide to making clear simple graphics* (Ali lahko v gozdu vidite drevo? Vodnik za pripravo preprostih grafik)

Razčiščevanje osnutka revizijskega poročila

6.18 Revizijska skupina, ki izvaja revizije smotrnosti poslovanja, mora čimprej določiti:

- kakršne koli tretje osebe, s katerimi bi se morali posvetovati ob razčiščevanju osnutka poročila: na primer, dogovor glede uporabe komentarjev tretjih oseb, ki so vsebovani v poročilu;
- časovni razpored razčiščevalnih sestankov;
- kako bomo z revidirancem razčiščevali morebitna nestrinjanja;
- kako bomo komunicirali z revidirancem.

6.19 Poslovnik v posameznih členih določa postopke, ki jih moramo upoštevati pri razčiščevanju osnutka revizijskega poročila, na primer, kako se vodijo razčiščevalni sestanki, kdo se jih lahko udeleži ipd.

6.20 Nadaljnje točke, ki lahko pomagajo v razčiščevalnem postopku, so:

- zagotovitev močnega pogajalskega položaja pri revidirancu na razčiščevalnih sestankih; revizijska razkritja v osnutkih revizijskih poročil morajo temeljiti na zadostnih in ustreznih dokazih;
- vzdrževanje stikov s ključnimi zaposlenimi pri revidirancu med pridobivanjem revizijskih dokazov tako, da so seznanjeni z razkritji; s tem se izognemo presenečenjem, ki lahko iztirijo (izničijo) postopek razčiščevanja;
- pred razčiščevalnimi sestanki se morajo revizorji, vključeni v revizijo, strinjati o ciljih sestanka in ugotoviti, kako lahko obravnavajo sporna vprašanja.

6.21 Pomembno je, da je komunikacijski načrt (podrobnosti so v naslednjem poglavju) posodobljen tako, da vključuje tudi morebitna vprašanja, ki se pojavijo v postopku razčiščevanja in vplivajo na način predstavitve revizijskega poročila javnosti.

Rezultat procesa priprave revizijskega poročila

6.22 Povzetek rezultata te faze revizijskega procesa je naslednji:

- dobro predstavljeno in z dokazi podprto revizijsko poročilo, ki ima:
 - logično strukturo, ki nastane z uporabo tehnike 'zabava z večerjo';
 - razumljivo in zgoščeno besedilo in dober vizualni učinek;
 - z revidirancem (revidiranci) usklajeno besedilo, ki je nastalo v okviru dobro vodenega razčiščevalnega postopka;
 - popravljalne ukrepe, ki naj bi jih izvedel revidiranec;
 - priporočila, ki dodajajo vrednost;
 - revizijsko mnenje;
- komunikacijski načrt - če je potrebno, dopolnjen z rezultati razčiščevalnega postopka.

7 UČINKI REVIZIJE

- 7.1 To poglavje obravnava učinke ali vplive, ki jih bomo dosegli z objavo revizijskih poročil o smotrnosti poslovanja.

Spremljanje poročila: odziv revidiranja

- 7.2 Poslovnik v 35. do 43. členu določa porevizijski postopek, kadar so bile v poslovanju revidiranja (uporabnika javnih sredstev) odkrite nepravilnosti in/ali nesmotrnosti in se od revidiranja zahteva odzivno poročilo.
- 7.3 Porevizijski postopek omogoča komunikacijo z revidirancem o učinkih revizije in odzivnem poročilu, ki vsebuje popravljalne ukrepe, ki jih je potrebno izkazati za izboljšanje praks in postopkov. Revidiranec lahko tudi po končani reviziji še vedno izvaja spremembe na revidiranem področju. Nadaljnje spremljanje poslovanja revidiranja nam zagotovi:
- razumevanje dolgoročnih učinkov našega dela, ki nam je lahko v pomoč, še posebej, če je revidiranec priporočila upošteval;
 - možnost morebitne uvedbe nove revizije, s katero ocenimo napredek na revidiranem področju.

Druge oblike komunikacije

- 7.4 Upoštevati bi morali tudi druge možne načine sporočanja učinkov našega revizijskega dela poleg objave revizijskega poročila. Med te možnosti bi lahko uvrstili:
- objavljane drugih dodatnih informacij na naših spletnih straneh;
 - pošiljanje dodatnih in bolj izrecnih sporočil revidirancem, ki so bili vključeni v revizijo;
 - po objavi:
 - organizacija delavnic za tiste, ki so bili tako ali drugače vključeni v revizijo ali jih to področje zanima;
 - organizacija in sodelovanje s prispevki na konferencah;
 - pisanje člankov za ustrezne publikacije;
 - predstavitev revizijskih razkritij posameznim zainteresiranim strankam.

- 7.5 Da bi kar najbolj povečali učinke revizije, je potrebno pripraviti komunikacijski načrt, ki prikazuje, kako lahko objavimo poročilo in hkrati uporabimo še druge možnosti. Komunikacijski načrt je najbolje pripraviti že na samem začetku, hkrati s pripravo podrobnega načrta revizije. Tak pristop omogoča, da revizijska skupina pravilno upošteva potencialna ključna sporočila že v zgodnjem obdobju: to omogoča določanje obsega revizije z oblikovanjem vprašanj, ki maksimizirajo učinke revizije. Komunikacijski načrt moramo posodabljati med izvajanjem revizije in v razčiščevalnem postopku.
- 7.6 Ključna vprašanja, ki jih mora revizijska skupina upoštevati pri pripravi in dopolnitvah komunikacijskega načrta, so:
- kaj so poglobitni komunikacijski cilji;
 - komu je namenjeno poročilo, katere so glavne ciljne skupine;
 - kakšne so strategije za doseganje glavnih ciljnih skupin;
 - kakšna so predvidena glavna sporočila iz revizijskega poročila;
 - kako maksimiziramo učinke revizijskega poročila;
 - kakšna so tveganja in katere teme so občutljive;
 - kakšne so taktike za ravnanje z mediji;
 - kakšne mehanizme povezovanja z revidiranci in drugimi ustanovami potrebujemo.

Ocena učinka poročila

- 7.7 Ker so revizije smotrnosti poslovanja relativno nove, je pomembno, da se iz revizijskega dela čimveč naučimo. Z oceno učinkov in informacijami o kakovosti poročila moramo zato oplemenititi druge revizije, naše strateško načrtovanje in načrtovanje PIRP.

Finančni in ne-finančni učinki revizijskega poročila

- 7.8 Meriti bi morali učinke vsakega revizijskega poročila in z njim povezanega revizijskega dela zaradi:
- določitve obsega, do katerega revidiranci upoštevajo naše delo in priporočila;
 - ocene dodane vrednosti našega dela.
- 7.9 Vrste učinkov, ki jih lahko pričakujemo, so:
- **kvantificirani finančni učinki:** to bodo prihranki pri izdatkih ali povečani prihodki, ki izvirajo iz izboljšane gospodarjenja z vloženimi sredstvi ali povečane učinkovitosti postopkov, ki jih ugotovimo pri našem delu. Izboljšave pri upravljanju z informacijam, ki smo jih predlagali, prav tako lahko vodijo do tega, da revidiranec poveča prihodke in/ali zniža stroške;
 - **kvantificirani nefinančni učinki:** ti se pojavijo na področjih, kjer gre za izboljšavo storitev kot učinek našega dela, ki ga je mogoče izmeriti. Na primer: upoštevanje priporočil, ki vodijo do skrajšanja čakalne dobe za uporabnike storitev ali do povečanja števila obdelanih obrazcev v določenem času;

- **kakovostni učinki:** pojavijo se, kjer naših priporočil ne moremo izmeriti na oprijemljiv način. Taki primeri lahko vključujejo izboljšave pri postopkih kot so načrtovanje, zastavljanje ciljev, dodeljevanje sredstev, izvedba storitev, vrednotenje in presoja.
- 7.10 Učinki se lahko pojavijo na različnih stopnjah revizijskega procesa in bi jih morala revizijska skupina spremljati od začetnega načrtovanja pa vse do samega zaključka revizijskega procesa (izdaje (po)revizijskega poročila). Na primer:
- **ob prejetju informacije o morebitni reviziji:** revidiranec lahko izvede notranji (ali celo zunanji) pregled področja, ki naj bi bilo revidirano;
 - **med pridobivanjem revizijskih dokazov:** področje za izboljšave lahko ugotovimo že med pridobivanjem revizijskih dokazov. Na podlagi naših ugotovitev lahko revidiranec ukrepa, čeprav posamezne ugotovitve kasneje niso posebej navedene v revizijskem poročilu;
 - **po izdaji revizijskega poročila:** za nekatere nepravilnosti in nesmotrnosti v poslovanju, ki so razkrite v revizijskem poročilu, mora revidiranec izkazati popravljalne ukrepe.
- 7.11 Nujno je, da revizijska skupina vzpostavi sistem za spremljanje teh učinkov prav na začetku revizijskega dela.

Ocena kakovosti poročila

- 7.12 Skušali bomo dobiti notranje in zunanje ocene o kakovosti revizijskega poročila in revizijskega dela, ki smo ga opravili.

Notranji pregled

- 7.13 Nujno je, da revizijske skupine opravijo notranji pregled opravljenega dela. Potrebno je določiti naslednje:
- kaj je dobro delovalo in zakaj;
 - kaj je bilo manj uspešno in kakšni so razlogi za to;
 - ali smo zadostili kriterijem in dosegli cilje, ki smo jih navedli v 1. in 2. poglavju tega priročnika;
 - če nismo, ali jih je potrebno spremeniti;
 - če smo, kako lahko izboljšamo naše delo pri naslednji reviziji;
 - ali se lahko kaj naučimo za prihodnost in kakšna je morebitna širša uporaba pridobljenih izkušenj pri izdelavi drugih revizij.

Zunanji pregled

- 7.14 Primeri zunanjih povratnih informacij, ki naj bi jih pridobili in spremljali, so:
- povratne informacije revidiranca o našem delu: te dobimo na sestankih ali ga prosimo, da predloži pisne povratne informacije – revizijska skupina lahko razmisli o pripravi vprašalnika, ki bi ga izpolnil revidiranec;

- komentarji drugih zainteresiranih zunanjih strank: strokovni organi, s katerimi smo se posvetovali med pridobivanjem revizijskih dokazov, in ustanove, na katere vpliva učinek našega dela, imajo lahko konstruktivne komentarje in in bi jih bilo dobro zabeležiti, in
- reakcije tiska in drugih medijev: spremljati bi morali obseg poročanja medijev pri vsakem objavljenem revizijskem poročilu in pripombe o kakovosti poročila.

7.15 Rezultate notranjih in zunanjih pregledov bi morali posredovali ostalim zaposlenim, če so ocenjeni kot koristni za prihodnje izvajanje revizij.

7.16 Ponovno poudarjamo, da je potrebno točke, ki smo se jih naučili pri pregledih, vključiti v naslednji krog strateškega načrtovanja, da bi še bolje izpolnili revizijske cilje. Strategije pa je potrebno dopolniti tako, da upoštevamo priporočila iz pregledov.

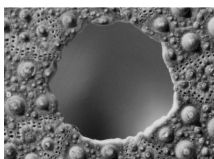
Rezultat procesa ocenjevanja učinkov

7.17 Povzetek rezultata te faze revizijskega procesa je naslednji:

- po objavi revizijskega poročila bi bilo potrebno vzdrževati stike z revidirancem, da bi ocenili ne le zahtevane popravljalne ukrepe, pač pa tudi, da bi lahko spremljali dolgoročne učinke revizijskega poročila;
- komunikacijski načrt, pripravljen na začetku revizije, in po potrebi posodobljen med pridobivanjem revizijskih dokazov ter v postopku razčiščevanja;
- ocena finančnih in ne-finančnih učinkov revizijskega poročila;
- notranji in zunanji pregled o kakovosti revizijskega poročila. Priporočila vključimo v prihodnje delo revizijskih skupin.

8 ZAKLJUČEK

- 8.1 Ta priročnik predstavlja podlago za izvajanje revizij smotrnosti poslovanja. Vsebino razumemo kot usmeritev in ne kot točno določen pristop za izvedbo revizij. Priročnik vseskozi poudarja pomen zagotavljanja povratnih informacij na vsaki stopnji revizijskega postopka tako, da se izkušnje in znanja, ki jih pridobimo, vključijo v prihodnje delo.
- 8.2 Skušamo ustvariti pristop, s katerim:
- se na začetku vsake stopnje revizijskega postopka revizijska skupina vpraša *Katere dobre običajne postopke (dobro prakso) ali izkušnje in znanja, ki smo jih že osvojili, lahko znova uporabimo?*
 - se na koncu vsake stopnje revizijskega postopka revizijska skupina vpraša *Kaj smo se naučili, da nam bo pomagalo pri prihodnjih revizijah na tej stopnji?* in potem razširi izkušnje in znanja, ki smo jih pridobili, še na druge revizorje, ki se ukvarjajo z revizijami smotrnosti poslovanja.
- 8.3 Načelo stalnega izboljševanja mora pomeniti rdečo nit našega dela, če želimo povečati učinke revizij smotrnosti poslovanja.



RAČUNSKO SODIŠČE REPUBLIKE SLOVENIJE ° THE COURT OF AUDIT OF THE REPUBLIC OF SLOVENIA

Slovenska cesta 50, 1000 Ljubljana, Slovenija ° tel.: +386 (0) 1 478 5800 ° fax: + 386 (0) 1 478 5891

sloaud@rs-rs.si ° www.rs-rs.si

Enota Maribor / Maribor Office

Ulica heroja Bračiča 6, 2000 Maribor, Slovenija ° tel.: +386 (0) 2 250 5880 ° fax: + 386 (0) 2 250 5896

