

**PRIRUČNIK  
ZA INTERNU REVIZIJU  
U INSTITUCIJAMA  
BOSNE I HERCEGOVINE**

Sarajevo, 2021. godina

## SADRŽAJ

LISTA SKRAĆENICA.....	4
UVOD I SVRHA PRIRUČNIKA ZA INTERNU REVIZIJU .....	5
DIO I: UPRAVLJANJE FUNKCIJOM INTERNE REVIZIJE .....	6
1. Zakonski i institucionalni okvir .....	6
1.1. Jedinice za internu reviziju .....	6
1.2. Centralna harmonizacijska jedinica Ministarstva finansija i trezora BiH – CHJ MFiT BiH .....	7
1.3. Koordinacioni odbor centralnih jedinica za harmonizaciju – KO CJH.....	7
2. Metodološki okvir za uspostavljanje i rad interne revizije u institucijama BiH .....	8
2.1. Misija, definicija i osnovni principi rada interne revizije.....	8
2.2. Standardi interne revizije .....	9
2.3. Organizaciono uspostavljanje i nezavisnost JIR .....	9
2.4. Povelja interne revizije i Sporazum o vršenju funkcije interne revizije .....	10
2.5. Etički kodeks internih revizora .....	11
2.6. Vrste revizorskih usluga.....	11
2.7. Pojam i zahtjevi u pogledu upravljanja funkcijom interne revizije .....	13
3. Strateško i godišnje planiranje interne revizije.....	14
3.1. Strateško planiranje.....	14
3.2. Godišnji plan interne revizije .....	18
5. Osiguranje kvaliteta .....	20
5.1. Elementi sistema osiguranja kvaliteta interne revizije u institucijama BiH.....	21
5.2. Karakteristike kvaliteta .....	21
5.3. Interne ocjene .....	22
5.4. Eksterne ocjene.....	24
5.5. Pregled kvaliteta od strane CHJ MFiT BiH .....	25
6. Izvještavanje višeg menadžmenta .....	25
7. Faze u procesu obavljanja revizije .....	27
7.1. Planiranje revizije.....	29
7.2. Obavljanje interne revizije .....	35
7.2.3. <i>Potvrđivanje rezultata revizorskih postupaka i otvorenih pitanja.....</i>	41

7.2.4. Odobranje radne dokumentacije i prikupljenih dokaza od strane rukovodioca JIR.....	41
7.2.5. Procjena rezidualnog rizika .....	42
7.3. Izvještavanje.....	43
7.3.1. Izrada nacrtu revizorskog izvještaja .....	45
7.4. Praćenje realizacije preporuka.....	53
8. Dokumentiranje i revizorski dosjei - tekući i stalni revizorski dosje .....	56
9. Savjetodavne usluge .....	57
9.1. Planiranje savjetodavnih usluga u okviru strateškog i godišnjeg plana interne revizije.....	58
9.2. Obavljanje savjetodavnih usluga .....	59
DIO III: REVIZORSKI ALATI I TEHNIKE.....	62
10. VRSTE KONTROLA.....	62
10.1. Vrste kontrola po nivoima organizacione strukture: .....	63
11. UTVRĐIVANJE I DOKUMENTIRANJE SISTEMA .....	66
11.1. Utvrđivanje sistema.....	66
11.2. Upitnici o internim kontrolama .....	66
11.3. Razgovori s rukovodstvom i zaposlenicima revidiranih subjekata.....	67
11.4. Testovi prolaza kroz sistem / proces .....	67
11.5. Dokumentiranje sistema .....	68
12. INTERVJUIRANJE.....	74
12.1. Faze intervjua.....	74
13. Testiranje .....	78
13.1. Testovi kontrola (testovi usaglašenosti) .....	78
13.3. Uzorkovanje .....	79
14. Analitički postupci .....	83
14.1. Analiza omjera .....	83
14.2. Proporcionalna analiza .....	84
14.3. Analiza trendova .....	84
15. Radna dokumentacija i revizorski dosjei .....	85
15.1. Radna dokumentacija.....	85
15.2. Revizorski dosjei – stalni i tekući .....	87
Prilog 1: NEPRAVILNOSTI I PREVARE.....	89
Definicije pojmova nepravilnosti i prevare.....	89

Uloga internih revizora u slučaju otkrivanja nepravilnosti ili sumnje na prevaru tokom obavljanja interne revizije.....	89
SPISAK OBRAZACA.....	91
Prilog 2: Spisak obrazaca.....	92
Popis tabela i slika	
Tabela 1 Vrste revizija .....	12
Tabela 2. Struktura revizorskog izvještaja .....	45
Tabela 3. Struktura nalaza .....	46
Tabela 4. Vrste kontrola.....	63
Tabela 5. Primjer upitnika za interne kontrole u sistemu nabavki .....	67
Tabela 6. Primjer opisa sistema u formi tabele.....	68
Tabela 7. Simboli za izradu dijagrama toka .....	72
Tabela 8. Preporučene veličine uzorka za testove kontrola (atributivno uzorkovanje).....	81
Tabela 9. Preporučena veličina uzorka za suštinska testiranja finansijskih izvještaja i grešaka u evidencijama transakcija (varijabilno uzorkovanje).....	81
Slika 1. Zahtjevi Standarda 1200 – Stručnost i dužna profesionalna pažnja .....	19
Slika 2. Elementi sistema osiguranja kvaliteta interne revizije u institucijama BiH.....	21
Slika 3. Predmet saopštavanja prema rukovodiocu institucije .....	26
Slika 4. Faze u provođenju pojedinačne revizije .....	27
Slika 5. Zahtjevi Standarda 2100 – Priroda posla .....	28
Slika 6. Karakteristike kontrola .....	32
Slika 7. Karakteristike kvalitetnih revizorskih informacija .....	42
Slika 8. Karakteristike kvalitetnog revizorskog izvještaja.....	44
Slika 9. Kategorije revizorskog mišljenja.....	48
Slika 10. Stalni i tekući revizorski dosje.....	57
Slika 11. Savjetodavne usluge.....	58
Slika 12. Primjer blok dijagrama – opis procesa revizije.....	69
Slika 13. Primjer horizontalnog dijagrama toka .....	70
Slika 14. Primjer vertikalnog dijagrama toka.....	71
Slika 15. Ciklus potvrde procjene kontrola .....	78

## LISTA SKRAĆENICA

<b>Skraćenica</b>	<b>Puni pojam</b>
BiH	Bosna i Hercegovina
CAAT	Kompjuterski-podržane revizorske tehnike (engl. <i>Computer-assisted audit techniques</i> )
CHJ	Centralna harmonizacijska jedinica
JIR	Jedinica za internu reviziju
MFiT	Ministarstvo finansija i trezora BiH
MSPP IR	Međunarodni standardi profesionalne prakse interne revizije
MOPP IR	Međunarodni okvir profesionalne prakse interne revizije
PIFC	Javne interne finansijske kontrole (engl. <i>Public Internal Financial Control</i> )
QAIP	Program osiguranja i unapređenja kvaliteta (engl. <i>Quality Assurance and Improvement Program</i> )
IAMS	Softver za upravljanje procesom interne revizije (engl. <i>Internal Audit Management Softver</i> )
MIS	Upravljački informacioni sistem (engl. <i>Management Information System</i> )

## UVOD I SVRHA PRIRUČNIKA ZA INTERNU REVIZIJU

Priručnik za internu reviziju (u daljnjem tekstu: Priručnik) namijenjen je rukovodiocima jedinica za internu reviziju (u daljnjem tekstu: JIR) i internim revizorima u institucijama Bosne i Hercegovine. Svrha Priručnika je da osigura metodološke smjernice rukovodiocima JIR i internim revizorima prilikom primjene zakonodavnog i metodološkog okvira u BiH u pogledu:

- ispunjavanja preduslova za efektivno upravljanje funkcijom interne revizije u institucijama Bosne i Hercegovine,
- osiguranja i unapređenja kvaliteta rada interne revizije u institucijama BiH,
- ispunjavanja standarda interne revizije i primjenjivog zakonodavstva BiH u obavljanju revizija s izražavanjem uvjerenja i savjetodavnih usluga, uključujući minimalne zahtjeve u pogledu tehnika i alata koje primjenjuju interni revizori,
- ujednačavanja praksi i jednoobrazne primjene softverske aplikacije za podršku radu interne revizije u institucijama Bosne i Hercegovine.

Priručnik je izradila Centralna harmonizacijska jedinica Ministarstva finansija i trezora BiH (u daljnjem tekstu: CHJ MFiT BiH) u saradnji s EU PIFC Projektom<sup>1</sup>, a u cilju ažuriranja postojećeg Priručnika za internu reviziju u institucijama BiH u skladu sa Standardima interne revizije i razrade metodologije rada i obavljanja interne revizije u institucijama/budžetskim korisnicima koji se finansiraju iz budžetskih sredstava institucija Bosne i Hercegovine. Priručnik je pripremljen u skladu sa zakonodavnim okvirom iz oblasti interne revizije za institucije BiH, Međunarodnim okvirom profesionalne prakse interne revizije (u daljnjem tekstu: MOPP IR) koji su na snazi od 01. januara 2017. godine, dosadašnjim iskustvima iz prakse, te u skladu sa softverom za upravljanje procesom interne revizije.<sup>2</sup> Priručnikom su obrađene obje vrste usluga koje, u skladu s propisanim okvirom, pruža interna revizija: (1) provođenja revizija na osnovu kojih pruža nezavisno, objektivno uvjerenje (engl. *assurance*) i (2) konsultantske/savjetodavne usluge (*consulting services*).

Svaki rukovodilac JIR i svaki interni revizor odgovoran je za primjenu metodologije rada propisane ovim Priručnikom, koji u razradi standarda prati pristup iz Međunarodnih standarda profesionalne prakse interne revizije (u daljem tekstu MSPPIR).

Ovaj Priručnik se primjenjuje kod svih vrsta revizija, a za pojedine vrste revizija za koje je CHJ MFiT BiH donijela posebne priručnike, kao što je slučaj s revizijom učinka, interni revizori obavezni su primjenivati i ta metodološka uputstva.

JIR mogu, zbog potrebe prilagođavanja specifičnostima poslovanja institucija, pripremiti svoje dodatke priručniku i dostaviti ih CHJ MFiT BiH na odobrenje i saglasnost. Priručnik će se ažurirati kako bi metodologija i procedure rada interne revizije bile dosljedne dobroj praksi i promjenama u zakonskom i revizorskom okruženju. Priručnik je dostupan u elektronskoj formi na web stranici Ministarstva finansija i trezora BiH, u dijelu koji se odnosi na CHJ i KO CJH.

<sup>1</sup> EU Projekat "Unapređenje javne interne finansijske kontrole u Bosni i Hercegovini"

<sup>2</sup>Softver za upravljanje procesom interne revizije izrađen je uporedno s izradom ovog Priručnika za internu reviziju u saradnji s EU Projektom „Unapređenje javne interne finansijske kontrole u Bosni i Hercegovini“.

Sadržaj Priručnika organiziran je u tri dijela:

- I Upravljanje funkcijom interne revizije,
- II Proces obavljanja interne revizije s izražavanjem uvjerenja (u daljnjem tekstu: interna revizija) i savjetodavnih usluga i
- III Revizorski alati i tehnike.

Ovaj Priručnik zajedno s Uputstvom o korištenju softverskih-aplikativnih rješenja za internu reviziju, kao i Dodatkom / Brošuram s primjerima davanja i izvještaja o savjetodavnim uslugama, čini jednu metodološku cjelinu za rad internih revizora u institucijama Bosne i Hercegovine. Ovu metodologiju izradila je CHJ MFIT BiH u saradnji s EU PIFC Projektom.

## DIO I: UPRAVLJANJE FUNKCIJOM INTERNE REVIZIJE

### 1. Zakonski i institucionalni okvir

#### **Zakonski i metodološki okvir**

Osnovni elementi okvira za funkcioniranje interne revizije u institucijama BiH proizlaze iz Zakona o internoj reviziji institucija BiH<sup>3</sup> (u daljnjem tekstu: Zakon o internoj reviziji) i pratećih podzakonskih akata koji uređuju pojedina područja funkcioniranja interne revizije.

Pored odredbi koje reguliraju internu reviziju, interni revizori u svom radu dužni su se pridržavati i koristiti i druge primjenjive akte koji uređuju finansijsko upravljanje i kontrolu u institucijama BiH. Njima su propisani principi, standardi i prakse upravljanja, upravljanja rizikom i internih kontrola. Registar propisa dostupan je na internet stranici MFIT BiH, u dijelu koji se odnosi na CHJ i KO CJH.

#### **Institucionalni okvir**

Institucionalni okvir za internu reviziju institucija Bosne i Hercegovine čine:

##### 1.1. Jedinice za internu reviziju

JIR se formiraju u skladu sa Zakonom o internoj reviziji<sup>4</sup> i Odlukom o kriterijima za uspostavljanje jedinica za internu reviziju u institucijama Bosne i Hercegovine. Jedan dio JIR, osim u matičnoj, funkciju interne revizije vrši i u drugim institucijama, u skladu s odredbama sporazuma o vršenju funkcije interne revizije u institucijama BiH.

<sup>3</sup>Službeni glasnik BiH, br. 27/08 i 32/12

<sup>4</sup>Zakon o internoj reviziji, članovi 7. do 11.

## 1.2 Centralna harmonizacijska jedinica Ministarstva finansija i trezora BiH – CHJ MFiT BiH

**Centralna harmonizacijska jedinica** je upravna organizacija uspostavljena u okviru Ministarstva finansija i trezora Bosne i Hercegovine, zadužena za razvoj i nadzor nad implementacijom propisa iz oblasti interne revizije, koordinaciju rada jedinica interne revizije iz institucija Bosne i Hercegovine i izvještavanje o pomenutim aktivnostima.

U skladu sa Zakonom o internoj reviziji <sup>5</sup>CHJ MFiT BiH odgovorna je za:

- 1) Pripremu prijedloga za izmjene Zakona o internoj reviziji, nakon usaglašavanja u Koordinacionom odboru CJH,
- 2) Pripremu i implementaciju programa obuke i certificiranja internih revizora institucija Bosne i Hercegovine, nakon usaglašavanja programa obuke u Koordinacionom odboru CJH,
- 3) Usvajanje i implementaciju standarda za internu reviziju u institucijama BiH i Kodeksa profesionalne etike za interne revizore, nakon usaglašavanja u Koordinacionom odboru CJH,
- 4) Usvajanje i implementaciju radne metodologije interne revizije, nakon usaglašavanja u Koordinacionom odboru CJH,
- 5) Usvajanje i implementaciju Strategije razvoja interne revizije u javnom sektoru nakon usaglašavanja u Koordinacionom odboru CJH, davanje saglasnosti na pravilnike o sistematizaciji institucija koje uspostavljaju JIR u dijelu koji se odnosi na internu reviziju, koordinaciju rada JIR u institucijama BiH i uspostavljanje veza s državnim i međunarodnim institucijama na području interne revizije, davanje saglasnosti na izbor rukovodilaca JIR i na uspostavljanje Odbora za internu reviziju, saradnju s Uredom za reviziju institucija BiH u cilju ostvarivanja efikasne i djelotvorne interne i eksterne revizije,
- 6) Nadzor nad implementacijom svih primjenjivih regulativa za internu reviziju od strane JIR,
- 7) Rješavanje neslaganja u mišljenjima, po zahtjevu i potrebi, između rukovodioca interne revizije i rukovodioca institucije.
- 8) Izradu godišnjeg konsolidiranog izvještaja interne revizije, na osnovu godišnjih izvještaja rukovodilaca JIR, koji se nakon odobrenja ministra finansija i trezora BiH dostavlja Vijeću ministara BiH.

## 1.3 Koordinacioni odbor centralnih jedinica za harmonizaciju – KO CJH

Pored CHJ MFiT BiH, ulogu u sistemu interne revizije ima i **Koordinacioni odbor centralnih jedinica za harmonizaciju (KO CJH)** koji je u skladu sa Zakonom o internoj reviziji<sup>6</sup>, odgovoran za harmonizaciju regulative iz oblasti interne revizije u javnom sektoru na cijeloj teritoriji BiH. Koordinacioni odbor CJH je odgovoran za harmonizaciju prijedloga za izmjene zakona o internoj reviziji u javnom sektoru, programa obuke za certificiranje internih revizora, procedura i metodologije interne revizije.

KO CJH ima nadležnosti i za usvajanje međunarodnih standarda za internu reviziju i Kodeksa

<sup>5</sup>Zakon o internoj reviziji članovi 24. i 25.

<sup>6</sup>Zakon o internoj reviziji, član 28.



profesionalne etike na osnovu međunarodnih standarda, te usaglašavanje Strategije razvoja interne revizije u javnom sektoru BiH.

## 2. Metodološki okvir za uspostavljanje i rad interne revizije u institucijama BiH

### 2.1. Misija, definicija i osnovni principi rada interne revizije

Misija interne revizije je poboljšati i zaštititi vrijednosti institucije pružanjem na riziku zasnovanog i objektivnog angažmana s izražavanjem uvjerenja, savjeta i uvida.<sup>7</sup> U skladu sa Zakonom o internoj reviziji<sup>8</sup> i prema definiciji iz Međunarodnog okvira profesionalne prakse, interna revizija je nezavisno, objektivno uvjerenje i konsultantska aktivnost kreirana s ciljem da se doda vrijednost i unaprijedi poslovanje institucije. Ona pomaže instituciji da ostvari svoje ciljeve osiguravajući sistematičan, discipliniran pristup ocjeni i poboljšanju efikasnosti upravljanja rizikom, kontrolama i procesima upravljanja.

Osnovni principi za profesionalno obavljanje interne revizije definirani Zakonom o internoj reviziji<sup>9</sup> su:

- nezavisnost i objektivnost,
- kompetentnost i dužna profesionalna pažnja i
- intergitet i povjerljivost.

Pored navedenih, Međunarodni okvir profesionalne prakse definira i sljedeće osnovne principe koje interni revizori trebaju demonstrirati u svom radu<sup>10</sup>:

- nepostojanje neprimjerenog uticaja,
- usklađenost sa strategijama, ciljevima i rizicima institucije,
- odgovarajuća pozicioniranost i posjedovanje primjerenih resursa,
- kvalitet i kontinuirano poboljšanje,
- efikasna komunikacija,
- pružanje na riziku zasnovanog uvjerenja,
- pronicljivost, proaktivnost i usmjerenost na budućnost i
- promoviranje unapređenja u instituciji.

Pobrojani osnovni principi su dalje razrađeni u standardima i svaka JIR, odnosno svaki interni revizor treba demonstrirati usaglašenost s njima.

<sup>7</sup>Misija interne revizije uključena je u MOPP IR u primjeni od 01.01. 2017. godine

<sup>8</sup>Zakon o internoj reviziji, član 2. tačka 1.

<sup>9</sup>Zakon o internoj reviziji, član 5. stav (1)

<sup>10</sup>Međunarodni okvir profesionalne prakse u primjeni od 01.01. 2017. sadrži proširenu listu osnovnih principa

## 2.2. Standardi interne revizije

Primjena Međunarodnih standarda profesionalne prakse interne revizije u institucijama BiH propisana je Odlukom o usvajanju standarda interne revizije u institucijama BiH<sup>11</sup>. Standardi interne revizije u institucijama BiH podrazumijevaju kriterije za obavljanje, procjenjivanje i mjerenje rada interne revizije. Dvije su osnovne kategorije standarda:

- atributivni standardi (standardi obilježja),
- radni standardi (standardi izvođenja).

Atributivni standardi i radni standardi primjenjuju se na sve usluge interne revizije.

Standardi primjene nadovezuju se na atributivne i radne standarde tako što osiguravaju smjernice koje se primjenjuju na obavljanje revizija s izražavanjem uvjerenja (oznaka A u standardima) ili savjetodavne usluge (oznaka C u standardima).

Atributivni standardi opisuju karakteristike organizacija i pojedinaca koji obavljaju poslove interne revizije:

- 1000 - svrha, ovlaštenja i odgovornosti,
- 1100 - nezavisnost i objektivnost,
- 1200 - stručnost i dužna profesionalna pažnja,
- 1300 - osiguranje i poboljšanje kvaliteta rada interne revizije.

Radni standardi opisuju prirodu poslova interne revizije i određuju kriterije na osnovu kojih se ocjenjuje kvalitet rada interne revizije, a to su:

- 2000 - upravljanje internom revizijom,
- 2100 - priroda posla interne revizije,
- 2200 - planiranje angažmana (pojedinačne revizije),
- 2300 - provođenje angažmana (pojedinačne revizije),
- 2400 - saopštavanje rezultata – izvještavanje,
- 2500 - praćenje napretka,
- 2600 - izvještavanje o prihvaćenom riziku.

## 2.3. Organizaciono uspostavljanje i nezavisnost JIR

JIR mora biti nezavisna, a interni revizori moraju biti objektivni u obavljanju svog posla.<sup>12</sup>Rukovodilac JIR i interni revizori nisu odgovorni za uspostavljanje i funkcioniranje adekvatnog i efikasnog finansijskog upravljanja i sistema kontrola jer je to odgovornost rukovodioca institucije.<sup>13</sup>

U skladu sa Standardima interne revizije u institucijama BiH, Zakonom o internoj reviziji<sup>14</sup> i Odlukom o kriterijima za uspostavljanje JIR u institucijama BiH, JIR se uspostavlja na najvišem organizacionom nivou, te je organizaciono i funkcionalno direktno i isključivo odgovorna

<sup>11</sup>Službeni glasnik BiH, broj 93/17

<sup>12</sup>veza Standard 1100

<sup>13</sup>Zakon o internoj reviziji, član 1. stav (3)

<sup>14</sup>Zakon o internoj reviziji, član 7. stav (2)

rukovodiocu institucije. JIR, u skladu za Zakonom o internoj reviziji, u okviru institucije ima budžetsku alokaciju koja se može identificirati i preko koje se mogu pratiti rashodi vezani za izvršenje aktivnosti interne revizije.<sup>15</sup>

Funkcionalna nezavisnost JIR ostvaruje se njenom nezavisnošću od drugih organizacionih oblika institucije u planiranju rada, provođenju interne revizije i izvještavanju. JIR ili interni revizori ne mogu biti uključeni u izvršavanje direktnih i izvršnih funkcija institucije,<sup>16</sup> te u skladu s tim i odredbama Zakona o internoj reviziji, neće izvršavati poslove u instituciji koji nisu vezani uz funkciju interne revizije.<sup>17</sup>

#### 2.4. Povelja interne revizije i Sporazum o vršenju funkcije interne revizije

**Poveljom interne revizije** uređuje se opći pristup interne revizije, svrha i cilj, nezavisnost, uloga i djelokrug interne revizije, odgovornost rukovodioca JIR/internog revizora, ovlaštenja pristupa dokumentaciji, kadrovima i fizičkoj imovini koja je relevantna za obavljanje revizije, obim aktivnosti interne revizije, izvještavanje i postupci u slučaju identificiranja indikatora prevare.<sup>18</sup>

Povelju interne revizije priprema rukovodilac JIR u skladu s odlukom CHJ MFIT BiH koja uređuje minimalni sadržaj povelje u institucijama BiH. Povelju potpisuju rukovodilac institucije i rukovodilac JIR. Rukovodilac JIR mora periodično pregledati povelju iz perspektive promijenjenih internih i eksternih okolnosti u kojima funkcionira. Prijedloge izmjena i dopuna povelje rukovodilac JIR dostavlja na prethodno odobrenje CHJ MFIT BiH, te nakon dobivenog odobrenja CHJ MFIT BiH na potpis rukovodiocu institucije. Potpisana povelja dostavlja se CHJ MFIT BiH radi uspostavljanja, vođenja i održavanja registra povelja interne revizije.

Rukovodilac JIR koja, prema Odluci o kriterijima za uspostavljanje jedinica interne revizije u institucijama BiH, usluge interne revizije osim u matičnoj instituciji pruža i drugim institucijama potpisuje s rukovodiocem svake od institucija **Sporazum o vršenju funkcije interne revizije**, a u skladu s okvirnim tekstom sporazuma koji utvrđuje CHJ MFIT BiH posebnom odlukom i koji se objavljuje u Službenom glasniku BiH.

Sporazumom se definiraju međusobni odnosi između JIR i institucije kojoj se pružaju usluge interne revizije, njihova prava i obaveze, kao i odgovornosti internih revizora i zaposlenih u datoj instituciji. Na osnovu potpisanog sporazuma, rukovodilac JIR i korisnik usluge interne revizije potpisuju povelju interne revizije kojom se detaljnije preciziraju zadaci interne revizije, te njena prava i obaveze u odnosu na korisnika usluge.

<sup>15</sup>Zakon o internoj reviziji, član 11. stav 2.

<sup>16</sup>veza Standard 1110

<sup>17</sup>Zakon o internoj reviziji, član 1. stav 4.

<sup>18</sup>veza Standard 1000

## 2.5 Etički kodeks internih revizora

Zakon o internoj reviziji propisuje obavezu internim revizorima da prilikom izvršavanja funkcije interne revizije moraju poštovati odredbe Kodeksa profesionalne etike za internu reviziju, izdatog od Instituta internih revizora i usvojenog od Koordinacionog odbora CJH.<sup>19</sup>

**Etički kodeks internih revizora** sadrži načela i pravila kojih su dužni pridržavati se interni revizori kako bi u obavljanju svojih zadataka bili nezavisni, objektivni i poštteni. Pored toga, interni revizori moraju se neprestano usavršavati s ciljem unapređenja kvaliteta svog rada.

Prihvatanje i primjena Kodeksa doprinosi povjerenju u interne revizore i njihov rad. Etički kodeks objavljen je Odlukom o usvajanju Kodeksa profesionalne etike za interne revizore u institucijama BiH.<sup>20</sup>

## 2.6. Vrste revizorskih usluga

Dvije su osnovne vrste revizorskih usluga:

- a) provođenje revizija na osnovu kojih se pruža nezavisno, objektivno uvjeravanje (eng. *assurance*)
- b) konsultantske/savjetodavne usluge (eng. *consulting services*)

**Revizije s ciljem izražavanja uvjeravanja** podrazumijevaju objektivno ispitivanje dokaza za potrebe pružanja nezavisne procjene upravljanja, upravljanja rizicima, te kontrolnih procesa u instituciji.

Revizije s ciljem izražavanja uvjeravanja mogu se podijeliti u 3 osnovne vrste:

- revizija usklađenosti,
- revizija sistema i
- revizija učinka.

Ovisno o tome na koje su sisteme ili područja usmjerene, ove se osnovne vrste revizije mogu još u praksi dijeliti na finansijske revizije, revizije IT sistema, revizije programa i projekata finansiranih EU sredstvima i slično.

Glavna razlika između pojedinih vrsta je u području na koje su usmjerene (fokusirane), te svrsi, odnosno cilju obavljanja revizije.

<sup>19</sup>Zakon o internoj reviziji, član 5. stav (2) tačka c)

<sup>20</sup>Službeni glasnik BiH broj 82/11

Tabela1 Vrste revizija

Vrste revizija	Fokus	Svrha ili cilj revizije
Revizija usklađenosti	Usklađenost područja, procesa, sistema s regulativom (zakonima i drugim propisima), politikama, standardima, planovima, ugovorima, procedurama ili drugim zahtjevima.	Procjena usklađenosti s regulativom i drugim aktima.
Revizija sistema	Cjelokupan sistem upravljanja i kontrola u području, procesu koje se revidira (strategije, organizacija, regulativa, funkcionalnost.)	Procjena usklađenosti s regulativom i uspješnosti poslovanja (funkcionalnost i efektivnost).
Revizija učinka	Resursi (javna sredstva) i ciljevi/rezultati politika, programa, organizacija, projekata, aktivnosti.	Procjena da li se javna sredstva koriste ekonomično, efikasno i efektivno.
Finansijska revizija	Računovodstveni sistemi, finansijske transakcije, finansijski izvještaji.	Procjena da li su finansijske transakcije izvršene na zakonit i regularan način, računovodstvene evidencije sveobuhvatne i tačne, finansijski izvještaji vjerodostojni, pouzdani, blagovremeni.
Revizija IT sistema	IT sistemi (softverske aplikacije, baze podataka, infrastruktura).	Procjena funkcionalnosti i sigurnosti.
Revizija programa i projekata EU	Sistem upravljanja i kontrola u okviru programa i projekata finansiranih iz EU sredstava.	Procjena usklađenosti s regulativom i uspješnosti realizacije programa i projekata.

**Konsultanske/savjetodavne usluge** namijenjene su stvaranju dodatne vrijednosti i unapređenju poslovanja institucije, upravljanja rizikom i kontrolnih procesa, s tim da interni revizori prilikom davanja savjeta ne preuzimaju rukovodnu odgovornost. Primjeri savjetodavnih usluga uključuju savjete za utvrđivanje dobrih praksi, utvrđivanje prilika za usklađivanje ili optimizaciju poslovanja, edukaciju zaposlenih i rukovodstva, preglede sistema kontrola, savjete za procjene učinaka i samoocjenjivanja sistema kontrola, te savjete usmjerene na budućnost, posebno kod izrade strateških dokumenata i upravljanja rizicima.

Primarna funkcija interne revizije je obavljanje revizija s izražavanjem uvjerenja, a savjetodavne usluge su komplementarne aktivnosti ovisno od raspoloživog vremena. U skladu s primjerima dobre prakse, preporuka je da interni revizori trebaju 80 % vremena planirati za obavljanje revizija s izražavanjem uvjerenja.

## 2.7. Pojam i zahtjevi u pogledu upravljanja funkcijom interne revizije

U skladu sa Zakonom o internoj reviziji rukovodilac JIR mora osigurati visok kvalitet aktivnosti interne revizije i primjenu pravila izdatih od CHJ MFIT BiH.<sup>21</sup> Rukovodilac JIR mora efikasno upravljati funkcijom interne revizije kako bi osigurao njen doprinos stvaranju dodatne vrijednosti za instituciju.<sup>22</sup> Efikasno upravljanje funkcijom interne revizije znači:

- postizanje svrhe i ispunjavanje odgovornosti iz povelje interne revizije,
- usklađenost sa zakonskim i metodološkim okvirom,
- usaglašenost sa Standardima interne revizije u institucijama BiH i Etičkim kodeksom,
- prepoznavanje trendova i novonastalih situacija.

Funkcija interne revizije dodaje vrijednost instituciji i zainteresiranim stranama kada razmatra strategije, ciljeve i rizike, nastoji predložiti načine unapređenja upravljanja, upravljanja rizicima i kontrolnim procesima, te objektivno pružiti relevantno uvjeravanje.

Rukovodilac JIR mora osigurati primjenu procedura propisanih ovim Priručnikom koje su podržane softverskom aplikacijom prilikom strateškog i godišnjeg planiranja revizorskih aktivnosti, planiranja pojedinačnih revizija, vršenja pojedinačnih revizija, izvještavanja o rezultatima obavljenih revizija, te praćenja napretka u implementaciji revizorskih preporuka.

Ukoliko procedure CHJ MFIT BiH ne pružaju dovoljno detaljne smjernice za pojedina područja, rukovodilac JIR će prema Zakonu o internoj reviziji pripremiti operativna uputstva, u skladu s relevantnom regulativom,<sup>23</sup> te može razvijati uz saglasnost CHJ MFIT BiH dodatne procedure prilagođene potrebama i specifičnim zadacima.<sup>24</sup>

Rukovodilac JIR mora:

- Usmjeriti aktivnosti interne revizije i izvještavati rukovodioca institucije o značajnim pitanjima u kontekstu u kojem se razmatraju, uključujući kvantitativne i kvalitativne faktore kao što su obim, priroda, efekti, relevantnost i uticaj. Značajna pitanja su ona koja će zahtijevati veću pažnju rukovodstva u pogledu rizika i kontrola, a koji mogu negativno uticati na instituciju i njeno ostvarenje ciljeva, što može uključivati: sukob interesa, slabosti kontrola, greške, prevare, nezakonite radnje, neefikasnosti i neefektivnosti.
- Osigurati, u saradnji s rukovodstvom, da funkcija interne revizije ima pristup svim dokumentima, bazama podataka i informacionim sistemima koji podržavaju poslovne procese, a naročito ključne procese iz područja upravljanja javnim finansijama (BPMIS<sup>25</sup>, ISFU<sup>26</sup>, PIMIS<sup>27</sup>, Centralni obračun plata).

<sup>21</sup>Zakon o internoj reviziji, član 15. tačka i)

<sup>22</sup>veza Standard 2000

<sup>23</sup>Zakon o internoj reviziji, član 15. tačka a)

<sup>24</sup>veza Standard 2040

<sup>25</sup>Informacioni sistem za planiranje i upravljanje budžetom

<sup>26</sup>Informacioni sistem finansijskog upravljanja

<sup>27</sup> Sistem za upravljanje javnim investicijama

- Izraditi i provesti Program osiguranja i unapređenja kvaliteta, uključujući (1) usaglašenost sa Standardima interne revizije u institucijama BiH, (2) kontinuirani profesionalni razvoj i (3) razviti ključne pokazatelje za mjerenje uspješnosti funkcije interne revizije i pratiti njihovu realizaciju na godišnjem nivou. Primjeri pokazatelja upješenosti su: broj provedenih revizija u odnosu na plan, broj provedenih revizija u odnosu na prosječan broj revizija u institucijama BiH na godišnjem nivou, evidentiranje utroška vremena i blagovremenost revizije, stepen provođenja preporuka, mjerljivi efekti ili dodana vrijednost provedenih preporuka (na primjer ostvarene uštede, racionalizacija troškova, povećanje naplate prihoda ) i slično.

### 3. Strateško i godišnje planiranje interne revizije

Rukovodilac JIR, prema Zakonu o internoj reviziji, odgovoran je za pripremu strateškog plana za period od tri godine te za pripremu godišnjeg plana na osnovu procjene rizika.<sup>28</sup> Planiranje revizorskih aktivnosti na osnovu rizika neophodno je u svrhu uspostavljanja prioriteta interne revizije usklađene s ciljevima institucije i s prihvatljivim nivoom rizika koji je definisalo rukovodstvo.<sup>29</sup> Pored toga, strateško i godišnje planiranje pruža i:

- osnovu za procjenu budućih potreba za resursima,
- ovlaštenje da se postupa po planu, nakon što plan odobri rukovodilac institucije,
- sredstvo kroz koje je rukovodstvo upoznato s poslovima koje obavlja interna revizija.

#### 3.1. Strateško planiranje

Strateški plan interne revizije zasniva se na procjeni rizika i definiranju prioriteta revizije u skladu s ciljevima institucije. U institucijama u kojima funkcionira proces upravljanja rizicima, interni revizori koriste registar rizika rukovodstva kao polaznu osnovu za vršenje svoje procjene rizika. U institucijama u kojima nije uspostavljeno upravljanje rizicima, interni revizori se oslanjaju na vlastitu procjenu rizika i trebaju dati preporuke rukovodstvu u pogledu uspostavljanja odgovarajućeg upravljanja rizicima.

U strateškom planu dokumentiraju se područja koja će biti revidirana i ostale aktivnosti JIR: praćenje provođenja preporuka, izvještavanje o aktivnostima interne revizije, kontinuirana profesionalna edukacija i provođenje Programa osiguranja i unapređenja kvalitete. U strateškom planu interne revizije planiraju se i resursi za savjetodavne usluge koje su prihvaćene i dogovorene s rukovodstvom.<sup>30</sup>

##### 3.1.1. Procjena rizika i utvrđivanja prioriteta za revidiranje

Rukovodilac JIR treba osigurati da se za izradu strateškog plana interne revizije analiziraju rizici u poslovanju institucije utvrđeni od strane rukovodstva institucije.<sup>31</sup> Rukovodilac JIR i interni revizori preuzet će i analizirati rizike i procjenu rizika iz registra rizika i obaviti razgovore s

<sup>28</sup>Zakon o internoj reviziji, član 15. tačke b) i c)

<sup>29</sup>veza Standard 2010

<sup>30</sup>veza Standard 2010.C1

<sup>31</sup>veza Standard 2010

rukovodstvom. Analiza podrazumijeva:

- procjenu podataka iz registra rizika kako bi utvrdili da li su uzeti u obzir svi inherentni i rezidualni rizici,
- analizu mjera i aktivnosti koje su uspostavljene kako bi se odgovorilo na visoke rizike i
- identifikaciju visokih rezidualnih rizika koji će biti uvršteni u strateške i godišnje planove interne revizije.

Za procjenu rizika JIR koristi sljedeće dokumente kao izvore informacija:

- sektorske i institucionalne strategije i druge planske dokumente institucije i izvještaje o njihovoj realizaciji,
- trogodišnje i godišnje planove rada institucije i izvještaje o njihovoj realizaciji, uključujući ostvarivanje ciljeva institucije,
- poslovne procese, uključujući specifične procese za realizaciju usluga i resurse koji su za njih potrebni,
- budžet institucije i prateću budžetsku dokumentaciju s projekcijama za naredne dvije godine iz Dokumenta okvirnog budžeta,
- finansijske izvještaje i izvještaje o izvršenju budžeta,
- promjene institucionalnog, zakonodavnog i regulatornog okvira koje će uticati na poslovanje institucije,
- promjene političkih, ekonomskih, socijalnih i drugih okolnosti u okruženju koje utiču na poslovanje,
- izvještaje Ureda za reviziju institucija BiH,
- baze podataka iz svih dostupnih upravljačkih informacionih sistema.

Pored analiza dokumenata i baza podataka, interna revizija obavlja razgovore s rukovodstvom o ciljevima i prioritetima institucije, rizicima vezanim uz trendove i novonastale situacije, očekivanim promjenama u zakonodavstvu i drugoj regulativi, političkoj, ekonomskoj, socijalnoj i drugoj situaciji ovisno o tome u kojem sektoru institucija djeluje.

Preporučene tehnike za procjenu rizika opisane su u Smjernicama za upravljanje rizicima, koje su objavljene od strane CHJ MFIT BiH.<sup>32</sup> Za definiranje primjerenosti i adekvatnosti kontrola i rezidualnog rizika, trebalo bi primijeniti analizu uzroka rizika. Za kvantificiranje uticaja rizika u procesima upravljanja javnim finansijama trebalo bi primijeniti metodu očekivane novčane vrijednosti s pripadajućim metodama, komparatorima i kriterijima organizacije specifičnim za funkciju i javne usluge.

Interna revizija dokumentira informacije iz provedene procjene rizika u tipskom obrascu registra rizika, u istovjetnom formatu u kojem su preuzeti podaci iz registra rizika rukovodstva. Registar rizika ažuriran na osnovu procjene rizika interne revizije sastavni je dio strateškog plana, u formi priloga, a čuva se u elektronskom (softverskoj aplikaciji) i papirnatom obliku u dosjeima interne revizije.

JIR koje vrše funkciju interne revizije za druge institucije (izvan matične institucije u kojoj su organizaciono uspostavljene), trebaju provesti pojedinačne procjene rizika za svaku od institucija

<sup>32</sup>Odluka CHJ MFIT BiH, broj:03-01-02-2-273-1/20 od 21.12.2020.



u svojoj nadležnosti.

Strateški i godišnji plan revizije za naredni period nije potrebno izrađivati za institucije čije se područje poslovanja procijeni niskorizičnim prema elementima (podacima) navedenim u nastavku, a to su:

- Ured za reviziju institucija BiH u posljednje 3 godine izdao je pozitivno mišljenje na finansijske izvještaje i pozitivno mišljenje na usklađenost poslovanja,
- Izvršenje budžeta institucije, prema podacima iz finansijskih izvještaja za prethodnu godinu, nema značajnih odstupanja od plana,
- Nisu poznate/nema planiranih značajnijih izmjena institucionalnog, zakonodavnog i regulatornog okvira koje bi moglo uticati na poslovanje institucije,
- Kratak vremenski period koji je protekao od prethodne interne revizije i naknadne revizije (ako je ista provedena) kojom je potvrđena realizacija preporuka.

JIR koje pružaju usluge revizije za više institucija izrađivat će strateške i godišnje planove samo za one institucije za koje je, na osnovu navedenih kriterija i izvršene procjene rizika, utvrdila prioritetna područja za revidiranje, dok za ostale institucije u kojim ne planira vršiti revizije JIR neće izrađivati strateški i godišnji plan za period u kojem neće vršiti reviziju.

Ukoliko se u narednom periodu ukaže potreba za obavljenjem revizija ili pružanjem savjetodavnih usluga koje nisu bile predviđene strateškim i godišnjim planom interne revizije, iste će biti obavljene na zahtjev rukovodioca korisnika usluge, za što će rukovodilac JIR predvidjeti u strateškom i godišnjem planu interne revizije određeni procenat resursa (broj revizorskih radnih dana) u okviru ukupno raspoloživih resursa.

### 3.1.2. Konsultacije s akterima (validacije)

Za potrebe planiranja JIR mora potvrditi prikupljene informacije, uključujući informacije o revizorskom univerzumu, organizacionim jedinicama, programima i procesima, a posebno informacije o utvrđenim visokim rizicima i njihovim uticajima kroz dodatne razgovore s rukovodstvom. Ovo je prilika za revizore da prikupe informacije o očekivanim savjetodavnim uslugama interne revizije.

Za sve visoke rizike, interni revizori utvrđuju organizacione jedinice i procese koje je potrebno revidirati. Unutar visokorizičnih područja (velika vjerovatnoća dešavanja i velik uticaj rizika) prioritet se daje revidiranju procesa/područja koje je izloženo riziku s najvećim uticajem na ostvarivanje ciljeva organizacije.

### 3.1.3 Procjena resursa

Na osnovu utvrđenih rizika i potreba za internom revizijom rukovodilac JIR raspoređuje raspoložive resurse u skladu s kapacitetima i kompetencijama. Resursi za moguće savjetodavne usluge i ad-hoc revizije, koje nisu potvrđene u fazi strateškog planiranja, planiraju se na bazi iskustva iz prethodnih godina.<sup>33</sup>

---

<sup>33</sup>veza Standard 2030

### 3.1.4 Koordinacija s drugim pružaocima usluga uvjeravanja i savjetovanja

Prilikom izrade plana interne revizije rukovodilac JIR trebao bi razmotriti sve zahtjeve rukovodioca institucije i/ili višeg rukovodstva, te razmotriti i sposobnost interne revizije da se osloni na rad drugih pružalaca usluga uvjeravanja i savjetovanja. Planiranje koordinacija s drugim pružaocima usluga važno je radi utvrđivanja odgovarajuće pokrivenosti funkcijom revizije i smanjivanja duplikacije revizorskog rada.<sup>34</sup>

### 3.1.5 Rokovi, uloge i odgovornosti za strateški plan interne revizije

Rukovodilac JIR raspravlja nacrt strateškog plana s višim rukovodstvom i usaglašeni konačni nacrt strateškog plana dostavit će na odobrenje i potpis rukovodiocu institucije najkasnije do 31. decembra tekuće godine za naredni trogodišnji period.

Rukovodilac JIR dužan je narativno obrazložiti pristup koji je korišten za izradu strateškog i godišnjeg plana, uključujući faktore koji su uticali na izbor prioriteta za revidiranje, te mogući uticaj ograničavanja resursa kao i kompetencije internih revizora.

Strateški plan interne revizije i njegove moguće izmjene također odobrava rukovodilac institucije.<sup>35</sup>

### 3.1.6 Forma strateškog plana interne revizije

Strateški plan interne revizije priprema se u formi tabele u softverskoj aplikaciji za internu reviziju. Tabela pregled strateškog plana JIR i procjene rizika, koju je provela i dokumentirala JIR, treba biti dopunjen kratkim narativnim objašnjenjem o izvorima informacija, razmatranjima i povratnim informacijama višeg rukovodstva, drugim relevantnim informacijama, detaljnim planom za prvu godinu (vidi ispod pod **Godišnji plan interne revizije**), te saopšten rukovodiocu institucije u svrhu dobivanja odobrenja dokumenta.

JIR koja osim u matičnoj instituciji obavlja internu reviziju i u drugim institucijama, s kojima ima potpisan sporazum o vršenju funkcije interne revizije, izrađuje jedan, konsolidirani strateški plan. Konsolidirani strateški plan interne revizije predstavlja zbirni pregled podataka iz već odobrenih strateških planova koje su prethodno potpisali rukovodilac JIR i rukovodioci institucija za koje JIR vrši funkciju interne revizije.

Rukovodilac JIR obavezan je donijeti konsolidirani strateški plan JIR svake godine, najkasnije do 31. decembra tekuće godine za naredni trogodišnji period, u kojem će biti dat detaljan pregled planiranih revizija po institucijama, zajedno s podacima o vrsti revizija i području revidiranja. Konsolidirani strateški plan JIR izrađuje se u softverskoj aplikaciji za internu reviziju, uz kratko narativno pojašnjenje sadržanih podataka. Konsolidirani strateški plan čuva se zajedno s ostalim planovima JIR u dosijeju interne revizije.

---

<sup>34</sup>veza Standard 2050

<sup>35</sup>veza Standard 2020

### 3.1.7 Implementacija, kontinuirana procjena rizika i ažuriranje plana

Rukovodilac JIR najmanje jednom godišnje ažurira procjenu rizika, te na osnovu toga mijenja strateški i godišnji plan interne revizije u skladu s ažuriranom procjenom, ako je to opravdano.<sup>36</sup>

### 3.2. Godišnji plan interne revizije

Rukovodilac JIR priprema godišnji plan interne revizije na bazi prve godine strateškog plana. U odnosu na strateški plan, godišnji plan interne revizije dodatno sadrži podatke o:

- nazivu, ciljevima i obuhvatu svake od pojedinačnih revizija,
- periodu obavljanja pojedinačnih revizija,
- tipovima revizija,
- revizorskim timovima za svaku od revizija,
- imenu osobe zadužene za nadzor i osiguranje kvaliteta pojedinačnih revizija,
- roku za podnošenje izvještaja,
- organizacionim jedinicama koje će biti obuhvaćene revizijom,
- naznaku revizija prenesenih iz proteklog perioda,
- rasporedu revizorskih resursa (broj dana po reviziji) i povezanim troškovima (putovanje i slično),
- savjetodavnim uslugama ako su planirane ili je za njih alocirano vrijeme,
- ostalim aktivnostima interne revizije kao što su: program osiguranja i unapređenja kvaliteta, kontinuirana profesionalna edukacija i periodično izvještavanje interne revizije.

Rukovodilac JIR, u skladu sa Zakonom o internoj reviziji, treba godišnje ocjenjivati mogućnosti i resurse JIR i dostavljati preporuke rukovodiocu institucije radi usklađivanja s godišnjim planom revizije<sup>37</sup>, te ako je potrebno inicirati i angažman eksternih eksperata.<sup>38</sup> Angažiranje eksperata, odnosno potencijalno angažiranje eksperata išlo bi na trošak institucije za koju se vrši revizija uz uslov da je rukovodilac te institucije saglasan i u prilici da osigura sredstva. Potreba i namjera za angažiranje eksternih eksperata treba biti jasno iznesena prilikom izrade strateškog i godišnjeg plana interne revizije, kako bi se institucija (korisnik usluge) mogla adekvatno izjasniti o takvom prijedlogu i, ako je saglasna, osigurati neophodna sredstva za angažman eksperta.

Rukovodilac JIR nacrt godišnjeg plana interne revizije dostavlja na odobrenje rukovodiocu institucije najkasnije do 31. decembra tekuće godine za narednu godinu.<sup>39</sup> Rukovodilac institucije treba odobriti i sve naknadne izmjene plana. Kopija odobrenog plana dostavlja se rukovodiocima organizacionih jedinica koje će biti revidirane tokom godine i drugim relevantnim rukovodiocima u instituciji (sekretaru, pomoćnicima ministra i slično).

Rukovodilac jedinice interne revizije koja, osim u matičnoj instituciji, obavlja internu reviziju i u drugim institucijama s kojima ima potpisan sporazum o vršenju funkcije interne revizije, izrađuje jedan konsolidirani godišnji plan JIR. Konsolidirani godišnji plan JIR predstavlja zbirni pregled

<sup>36</sup>veza Standard 2010.A1

<sup>37</sup>Zakon o internoj reviziji, član 15, tačka l)

<sup>38</sup>Zakon o internoj reviziji, član 15. tačka n)

<sup>39</sup>veza Standard 2020

podataka iz već odobrenih godišnjih planova koje su prethodno potpisali rukovodilac JIR i rukovodioci institucija za koje JIR vrši funkciju interne revizije.

Podaci u konsolidiranom godišnjem planu JIR moraju odgovarati podacima iz prve godine konsolidiranog strateškog plana JIR. Isti će sadržavati detaljne informacije o periodu provođenja planiranih revizija po institucijama, vrstama revizija i vremenskom trajanju revizija, području revidiranja, rasporedu revizorskih dana za JIR i pojedinačno po IR/RJIR, te drugim relevantnim podacima iz odobrenih godišnjih planova JIR na osnovu kojih se dobija detaljan uvid u planirane aktivnosti JIR i njene raspoložive resurse. Ovaj plan se izrađuje svake godine najkasnije do 31. decembra, u softverskoj aplikaciji za IR, uz kratko pojašnjenje sadržanih podataka. Konsolidirani godišnji plan čuva se zajedno s ostalim planovima JIR u dosijeu interne revizije.

#### 4. Stručnost, profesionalna pažnja i kontinuirani razvoj

##### 1200 – Stručnost i dužna profesionalna pažnja

Stručnost (1210)	Dužna profesionalna pažnja (1220)	Kontinuirani profesionalni razvoj (1230)
<ul style="list-style-type: none"> <li>• JIR (kolektivno) i interni revizori (pojedinačno) moraju:               <ul style="list-style-type: none"> <li>- posjedovati znanja, vještine i ostale kompetencije za ispunjavanje odgovornosti,</li> <li>- pribaviti stručan savjet i pomoć ako nedostaju znanja, vještine i kompetencije,</li> <li>- posjedovati dovoljno znanja za procjenu rizika od prevara, IT rizike i kontrole.</li> </ul> </li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Interni revizori moraju s dužnom pažnjom sagledati:               <ul style="list-style-type: none"> <li>- obim posla za ispunjenje ciljeva revizije,</li> <li>- složenost, materijalnost ili važnost područja koje revidiraju,</li> <li>- primjerenost i efektivnost upravljanja, upravljanja rizicima i kontrolnih procesa,</li> <li>- vjerovatnoću pojave većih grešaka, prevare ili neusklađenosti,</li> <li>- rizike vezane uz ciljeve, poslovne aktivnosti i resurse,</li> <li>- troškove revizije,</li> <li>- korištenje revizorskih tehnika.</li> </ul> </li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Interni revizori moraju kontinuirano unapređivati:               <ul style="list-style-type: none"> <li>- znanja,</li> <li>- vještine,</li> <li>- ostale kompetencije.</li> </ul> </li> </ul>

Slika 1. Zahtjevi Standarda 1200 – Stručnost i dužna profesionalna pažnja

Svaki interni revizor je lično odgovoran za obavljanje revizije stručno i s obaveznom profesionalnom pažnjom, što su osnovni principi propisani Zakonom o internoj reviziji<sup>40</sup>, a njihovo ostvarivanje zahtijeva razumijevanje MOPP IR, a posebno Etičkog kodeksa. Rukovodilac JIR treba uspostaviti politike i procedure koje omogućavaju internim revizorima da obavljaju revizije

<sup>40</sup>Zakon o internoj reviziji, član 5. stav (1) tačka b)

stručno i s obaveznom profesionalnom pažnjom. Navedeno uključuje i ispravno planiranje revizorskih aktivnosti i stalni nadzor nad revizijama.

Interni revizori certifikat ovlaštenog internog revizora stiču u skladu s Pravilnikom o zapošljavanju internih revizora u institucijama BiH<sup>41</sup> i Programom obuke i certifikiranja internih revizora u institucijama BiH<sup>42</sup>. Svi interni revizori dužni su nastaviti svoju edukaciju kako bi unapređivali svoju stručnost.

Interni revizori u institucijama BiH imaju na raspolaganju sistem kontinuirane profesionalne edukacije, definiran Odlukom o načinu bodovanja, evidentiranja i izvještavanja o kontinuiranoj profesionalnoj edukaciji internih revizora u institucijama BiH kojom su predviđene sve vrste stručnog usavršavanja.

Rukovodilac JIR, u skladu sa Zakonom o internoj reviziji<sup>43</sup>, a prateći politike koje je propisala CHJ MFIT BiH, treba planirati i osigurati provođenje aktivnosti obuke za zaposlene u JIR u cilju unapređenja znanja, vještina i kompetencija za provođenje dužnosti i obaveza koje su im dodijeljene.

## 5. Osiguranje kvaliteta

Rukovodilac JIR mora pripremiti i održavati Program osiguranja i unapređenja kvaliteta (engl. QAIP) koji obuhvata sve aspekte aktivnosti/funkcije interne revizije.<sup>44</sup>

Na kvalitet rada interne revizije primjenjuje se Pravilnik za provođenje osiguranja i unapređenja kvaliteta interne revizije u institucijama BiH koji propisuje: stalni nadzor, periodično samoocjenjivanje, pregled kvaliteta od strane CHJ MFIT BiH i eksterne ocjene, koji imaju za cilj procjene usaglašenosti sa Zakonom, Standardima interne revizije u institucijama BiH, Etičkim kodeksom i drugim propisima koji uređuju internu reviziju u institucijama BiH, te metodologijom za rad interne revizije koju propisuje CHJ MFIT BiH. Programom se, također, procjenjuje efektivnost i efikasnost JIR i identificiraju mogućnosti za njeno unapređenje.<sup>45</sup>

Pobrojani elementi, uključujući izvore kriterija prema kojima se vrši osiguranje kvaliteta, ilustrativno su prikazano na sljedećoj slici.

---

<sup>41</sup>Službeni glasnik BiH, br. 81/12 i 99/14

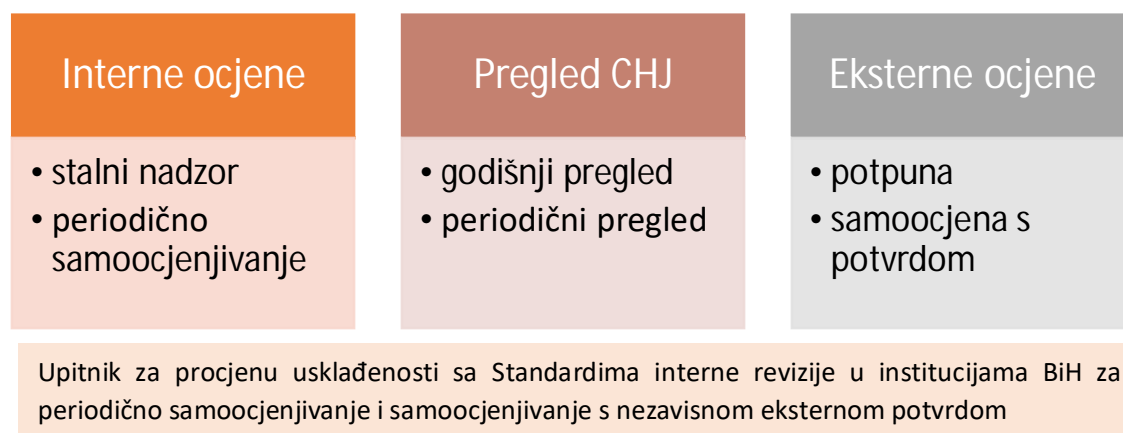
<sup>42</sup>Službeni glasnik BiH, br. 07/15 i 98/18

<sup>43</sup>Zakon o internoj reviziji, član 15. tačka k)

<sup>44</sup>veza Standard 1300

<sup>45</sup>Tumačenje Standarda 1300

## 5.1 Elementi sistema osiguranja kvaliteta interne revizije u institucijama BiH



Slika2. Elementi sistema osiguranja kvaliteta interne revizije u institucijama BiH

Program osiguranja i unapređenja kvaliteta omogućava procjenu:

- usklađenosti s definicijom interne revizije, Etičkim kodeksom internih revizora i Standardima interne revizije u institucijama BiH,
- adekvatnosti povelje, ciljeva, politika i procedura funkcije interne revizije,
- doprinosa procesima upravljanja, upravljanja rizicima i kontrola u instituciji,
- kompletnosti obuhvata cjelokupnog revizorskog univerzuma,
- usklađenosti sa primjenjivim zakonima, propisima i standardima rada u institucijama BiH,
- rizika koji utiču na rad same JIR,
- djelotvornosti aktivnosti na kontinuiranom unapređenju i usvajanju dobrih praksi,
- da li interna revizija dodaje vrijednost, unapređuje poslovanje institucije i doprinosi ostvarenju ciljeva.

Rukovodilac JIR treba ocjenjivati Program osiguranja i unapređenja kvaliteta u skladu s Pravilnikom za provođenje osiguranja i unapređenja kvaliteta interne revizije u institucijama BiH i po potrebi ga ažurirati. Program treba podržati unapređenje kvalifikacija internih revizora kako bi osigurali da sve zainteresirane strane percipiraju i poštuju rad internih revizora kojim se dodaje vrijednost kroz unapređenje poslovanja institucije.

## 5.2 Karakteristike kvaliteta

Kvalitet je mjera u kojoj suštinske karakteristike revizorskog rada ispunjavaju zahtjeve koji se pred njega postavljaju. Sveobuhvatni kvalitet interne revizije zavisi primarno o kvalitetu pojedinačnih revizija.

Za revizije koje obavljaju JIR u institucijama BiH, generalne karakteristike kvaliteta pojedinačne revizije uključuju:

- **Obim:** da li se plan revizije adekvatno bavi svim pitanjima potrebnim za uspješnu i učinkovitu reviziju? Da li je provođenje revizije na zadovoljavajući način ispunilo sve elemente plana i programa revizije? Da li je izvještaj u skladu s potrebama zainteresiranih strana?
- **Pouzdanost:** da li nalazi i zaključci revizije istinski odražavaju stvarno stanje u oblasti koja je bila predmet revizije? Da li su zaključci u revizorskom izvještaju u potpunosti podržani podacima i dokazima prikupljenim tokom revizije?
- **Objektivnost:** da li je revizija provedena na nepristran i fer način? Da li su procjene i mišljenja internih revizora zasnovane isključivo na činjenicama i ispravnoj analizi dokaza?
- **Blagovremenost:** da li su rezultati revizije isporučeni u odgovarajuće vrijeme? To može obuhvatati ispunjavanje zakonskih rokova, ili saopštavanje rezultata revizije onda kada su potrebni za potrebe donošenja odluka, odnosno onda kada će oni biti najkorisniji za otklanjanje slabosti.
- **Jasnoća:** da li je revizorski izvještaj jasan i koncizan u prezentaciji rezultata revizije? Da li su obim, nalazi i sve preporuke jednostavno razumljive korisnicima revizorskog izvještaja? Korisnici ne moraju biti stručnjaci za pitanja obrađena izvještajem, ali može biti potrebno da reagiraju kao odgovor na nalaze iz izvještaja.
- **Značajnost:** koliko su bitna pitanja kojima se revizija bavila? Navedeno je moguće procijeniti po više dimenzija, kao što su troškovi revizije i efekti djelovanja revidiranih subjekata na ublažavanje rizika po ostvarenje ciljeva institucije.
- **Dodana vrijednost:** mogu li i da li su interni revizori u izvještaju pokazali koje su moguće koristi i uticaji od provođenja preporuka?

Pored kvaliteta pojedinačnih revizija, sveobuhvatni kvalitet interne revizije uključuje i:

- **Regulatornu usklađenost:** da li su sačinjeni i blagovremeno potpisani propisani akti kojima se definira pružanje usluga interne revizije u institucijama BiH (Povelja interne revizije, Sporazum o vršenju funkcije interne revizije)? Da li su poštovani propisi prilikom izrade i provođenja strateških i godišnjih planova interne revizije? Da li su sačinjeni i u propisanim rokovima dostavljeni izvještaji za rukovodioca institucije i CHJ MFIT BiH?
- **Efektivnost:** koji je stepen realizacije strateških i godišnjih planova interne revizije? Koji je stepen provođenja preporuka i postignutih efekata?
- **Profesionalizam zaposlenih u internoj reviziji:** da li zaposleni u internoj reviziji ispunjavaju sve propisane kvalifikacije i poštuju načela Etičkog kodeksa? Da li se provodi kontinuirana profesionalna edukacija internih revizora i slično?

### 5.3. Interne ocjene

Svrha interne ocjene je osiguravanje kvaliteta rada interne revizije, adekvatnosti politika i procedura, upostavljanje i dostizanje indikatora uspješnosti, te procjena usklađenosti aktivnosti interne revizije s metodologijom rada i propisima iz oblasti interne revizije u institucijama BiH, s

ciljem stalnog unapređenja.

Interne ocjene provode se na nivou JIR i moraju uključiti:<sup>46</sup>

- Stalni nadzor učinka aktivnosti interne revizije i
- Periodično samoocjenjivanje.

### 5.3.1 Stalni nadzor

Stalni nadzor kvaliteta odnosi se na ispravno postupanje „iz prve“. Navedeno se ostvaruje ugrađivanjem procesa stalnog nadzora u operativni rad u svim fazama revizije, odnosno prilikom planiranja, obavljanja, izvještavanja i praćenja. Rukovodilac JIR, u skladu sa Zakonom o internoj reviziji, odgovoran je organizirati i koordinirati aktivnosti interne revizije i nadzirati njihovo provođenje.<sup>47</sup> Stalni nadzor<sup>48</sup> i revizorska dokumentacija su dva ključna aspekta koji podupiru kvalitet revizije.

Revizorska dokumentacija obuhvata:

- revizorske dokaze - podrazumijevaju prikupljanje dovoljnih i relevantnih dokaza na osnovu kojih se mogu izvesti razumni zaključci i revizorsko mišljenje,
- revizorske radne papire - dokumenti koje interni revizori koriste da u njima evidentiraju svoj rad, a koji trebaju biti dovoljno potpuni i detaljni kako bi omogućiliiskusnom revizoru, koji nije provodio reviziju, da na osnovu njih razumije obavljene posao i donesene zaključke.

Stalni nadzor provodi rukovodilac JIR. Rukovodilac JIR treba pružati internim revizorima smjernice, provjeravati radnu dokumentaciju i potpisom prihvatiti radne papire samo ako oni ispunjavaju primjenjive standarde, metode testiranja i pružaju dovoljne dokaze za izvođenje zaključka. Stalni nadzor osigurava da:

- postoji razumijevanje programa revizije i smjernica za njegovo provođenje,
- revizija se obavlja u skladu s programom i smjericama,
- razvijaju se vještine internih revizora.

Postupci stalnog nadzora detaljnije su obrađeni u Poglavlju II Priručnika po svakoj fazi pojedinačne revizije.

Rukovodilac JIR obavezan je izvještavati rukovodioca institucije i CHJ MFIT BiH jednom godišnje o rezultatima stalnog nadzora, kroz dio godišnjeg izvještaja koji se odnosi na Program osiguranja i unapređenja kvaliteta. Aktivnosti za unapređenje, koje proizlaze iz stalnog nadzora, rukovodilac JIR po potrebi može uključiti u akcioni plan koji je sastavni dio Programa osiguranja i unapređenja kvaliteta.

<sup>46</sup>veza Standard 1311

<sup>47</sup>Zakon o internoj reviziji, član 15. tačka d)

<sup>48</sup>veza Standard 2340



### 5.3.2 Periodično samoocjenjivanje

Rukovodilac JIR provodi periodično samoocjenjivanje u svrhu ocjene cjelokupne usklađenosti funkcije interne revizije sa Zakonom, Standardima interne revizije u institucijama BiH, Etičkim kodeksom i drugim propisima kojima se uređuje oblast interne revizije u institucijama BiH, kao i metodologijom za rad internih revizora u institucijama BiH koju propisuje CHJ MfiT BiH, te da ocijeni:

- kvalitet i nadzor obavljenog posla,
- primjerenost i adekvatnost politika i procedura interne revizije,
- načine na koje interna revizija dodaje vrijednost,
- ostvarivanje ključnih pokazatelja efikasnosti i
- nivo ispunjenja očekivanja korisnika usluga interne revizije.

Aktivnosti koje se provode za potrebe internog ocjenjivanja uključuju:

- samoocjenu,
- detaljnije razgovore i ankete zainteresiranih strana,
- komparativne analize praksi i mjerila učinka u skladu s primjenjivom dobrom praksom u profesiji interne revizije javnog sektora.

### 5.4. Eksterne ocjene

Zakon o internoj reviziji propisuje da će JIR imati eksterni pregled kontrola kvalitete koji se izvršava najmanje jednom u pet godina i koji izvršava kvalificirana osoba nezavisna od institucije i bez stvarnog ili mogućeg sukoba interesa.<sup>49</sup> U skladu sa Zakonom o internoj reviziji, vremenski okvir eksterne kontrole kvaliteta i izbor osoba ili nezavisne organizacije za eksternu kontrolu kvaliteta definira CHJ MfiT BiH.<sup>50</sup> Uslovi za vremenski okvir provođenja eksternih ocjena i kriteriji za izbor kvalificiranih osoba detaljnije su uređeni Pravilnikom za provođenje osiguranja i unapređenja kvaliteta interne revizije u institucijama BiH.

Kvalificirane treće strane provode eksterno ocjenjivanje u svrhu ocjene cjelokupne usklađenosti funkcije interne revizije sa Standardima interne revizije i Etičkim kodeksom.

JIR koje funkcioniraju duže od pet (5) godina mogu biti predmet eksterne ocjene uz uslov da su prethodno provele minimalno tri (3) povremene periodične samoocjene od strane rukovodioca JIR i bile barem jednom predmet pregleda kvalitete od strane CHJ MfiT BiH.

Iznimno, JIR koje funkcioniraju duže od pet (5) godina, a ne ispunjavaju navedene uslove, mogu provesti eksternu ocjenu jedino ako je takva procjena tražena od treće strane (međunarodne institucije, donatora ili finansijske institucije, i slično) i to na način kako zahtijeva Standard 1312.

<sup>49</sup>Zakon o internoj reviziji član 21. stav (1).

<sup>50</sup>Zakon o internoj reviziji član 21. stav (2).

### 5.5. Pregled kvaliteta od strane CHJ MFIT BiH

CHJ MFIT BiH, na osnovu Zakona o internoj reviziji, nadležna je za nadzor nad provođenjem svih primjenjivih regulativa za internu reviziju od strane JIR.<sup>51</sup> Pregled kvaliteta od strane CHJ MFIT BiH provodi se u svrhu procjene usklađenosti pojedinačnih JIR sa zakonodavstvom i sa Standardima interne revizije u institucijama BiH, te pružanja preporuka rukovodiocu institucije i rukovodiocu JIR za unapređenje kvaliteta interne revizije tako da podržava upravljanje i dodaje vrijednost poslovanju institucije. Pregled kvaliteta od strane CHJ MFIT BiH obuhvata:

- Organizacijsku upostavljenost i resurse IR,
- Upravljanje jedinicom za IR,
- Obavljanje pojedinačne IR,
- Efekte rada IR.

### 6. Izvještavanje višeg menadžmenta

U skladu sa Zakonom o internoj reviziji, rukovodilac JIR mora poslati izvještaj o obavljenoj internoj reviziji rukovodiocu institucije, te pripremiti godišnji izvještaj o aktivnostima interne revizije.<sup>52</sup>

Tokom pojedinačnih revizija, rukovodilac JIR obavještava rukovodioca institucije i više rukovodstvo o svim važnim pitanjima, rezidualnom riziku i pruža preporuke za ublažavanje rizika. Saopštavanja mogu biti formalna (u obliku revizorskih izvještaja) i neformalna (verbalno tokom sastanaka s revidiranim subjektima o uočenim manje značajnim propustima, greškama, te niskim rizicima) ovisno o pitanju koje se saopštava. Bilo koja saopštavanja (rezime nalaza iz revizorskih izvještaja ili druge analize) trebaju biti predstavljena u najkonciznijem obliku i formatu s jasnim naznakama ozbiljnosti uticaja, navođenjem uzroka i strana koje se trebaju baviti važnim pitanjima.<sup>53</sup> Nalazi i preporuke pripremaju se u softverskoj aplikaciji za internu reviziju, u okviru obrasca Program revizije i rezultati testiranja.

Rukovodilac JIR izvještava interno u instituciji rukovodiocima revidiranih subjekata i rukovodioca institucije. Izvještavanje eksternih strana, kao što su CHJ MFIT BiH, Ured za reviziju institucija BiH, druga zakonodavna, izvršna ili sudska nadzora tijela, provodi se u skladu s odredbama Zakona o internoj reviziji.<sup>54</sup>

U roku šest (6) mjeseci nakon što je izvještaj o reviziji izdat, rukovodilac JIR pratit će realizaciju preporuka interne revizije i o rezultatima takvog praćenja informirat će rukovodioca institucije.<sup>55</sup> Na godišnjem nivou, rukovodilac JIR za svaku instituciju koja je bila predmet aktivnosti jedinice interne revizije priprema i rukovodiocima tih institucija podnosi godišnji izvještaj o aktivnostima interne revizije s pregledom revizija i ostalih aktivnosti, značajnih rizika, poduzetih mjera na

<sup>51</sup>Zakon o internoj reviziji član 24. tačka j)

<sup>52</sup>Zakon o internoj reviziji, član 15. g) i h)

<sup>53</sup>veza Standard 2060

<sup>54</sup>Zakon o internoj reviziji, član 19, stav (5).

<sup>55</sup>Zakon o internoj reviziji, član 18. stav (2).

njihovom ublažavanju, rezidualnom riziku i preporukama visokog značaja za razmatranje od strane rukovodioca institucije. Izvještaj bi, također, trebao uključivati: statističke pokazatelje o izvršenju godišnjeg plana revizije, ključne pokazatelje učinka, osiguranje kvaliteta interne revizije, te ograničenja aktivnosti interne revizije. Godišnji izvještaj interne revizije dostavlja se rukovodiocu institucije, odnosno, JIR koje vrše funkciju interne revizije u više institucija godišnje izvještaje interne revizije dostavljaju rukovodiocima onih institucija koje su u izvještajnom periodu bile predmet aktivnosti interne revizije i njihovog revidiranja. Rukovodilac JIR dostavlja CHJ MFIT BiH godišnji izvještaj svoje jedinice interne revizije, u formatu i sadržaju koji propiše CHJ MFIT BiH u svrhu izrade Godišnjeg konsolidiranog izvještaja interne revizije.<sup>56</sup>

Za potrebe izvještavanja, statistički rezime, pregled glavnih rizika i preporuka kreira se kroz softversku aplikaciju za internu reviziju.

Godišnji izvještaj će na zahtjev biti dostavljen svakom zakonodavnom, izvršnom ili sudskom nadzornom tijelu i Uredu za reviziju institucija BiH ili drugom eksternom revizoru.<sup>57</sup>

Predmet saopštavanja prema rukovodiocu institucije su:



Slika3. Predmet saopštavanja prema rukovodiocu institucije

<sup>56</sup>Zakon o internoj reviziji, član 19. stav (4).

<sup>57</sup>Zakon o internoj reviziji, član 19. stav (5).

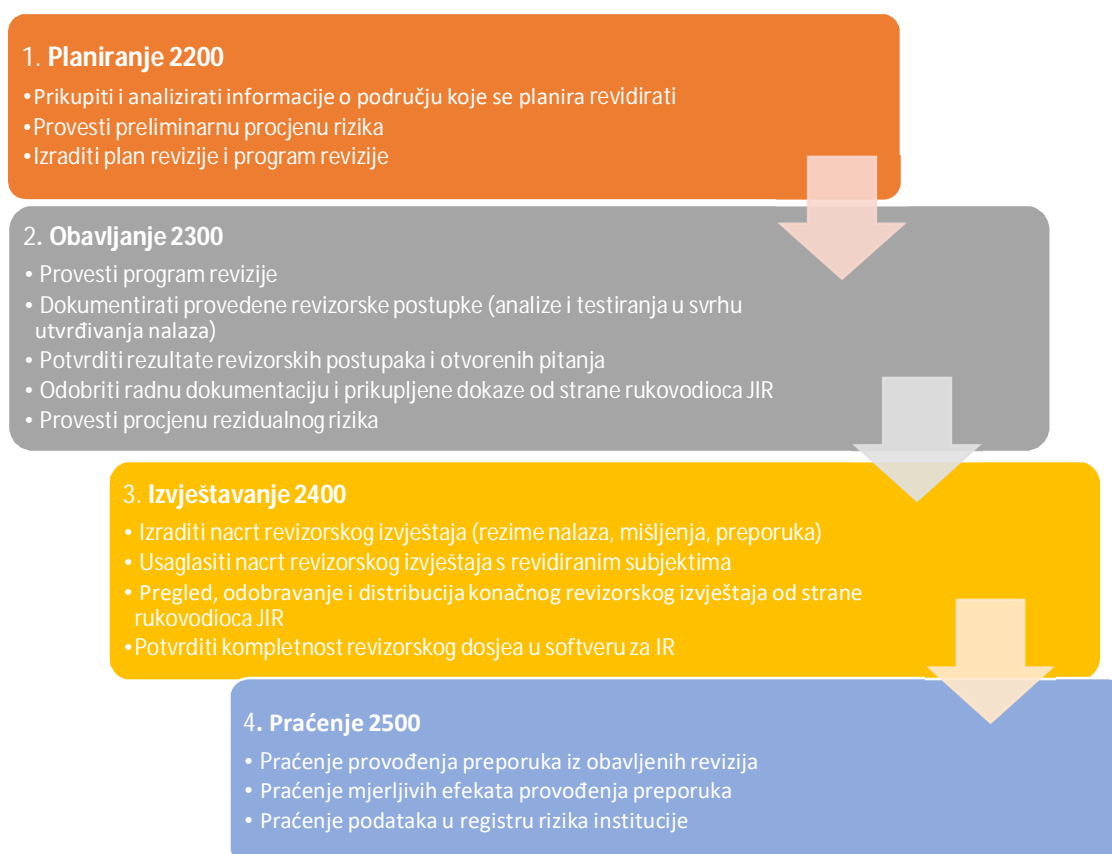
## DIO II: PROCES OBAVLJANJA REVIZIJE

### 7. Faze u procesu obavljanja revizije

Proces obavljanja pojedinačne interne revizije standardiziran je kroz četiri glavne povezane faze, svaka s pripadajućim koracima i to:

- Planiranje revizije,<sup>58</sup>
- Obavljanje revizije,<sup>59</sup>
- Izvještavanje o rezultatima<sup>60</sup>
- Praćenje provedbe preporuka.<sup>61</sup>

Faze u provođenju pojedinačne interne revizije, s najvažnijim koracima, prikazane su na Slici 4.



Slika 4. Faze u provođenju pojedinačne revizije

<sup>58</sup>veza Standard 2200

<sup>59</sup>veza Standard 2300

<sup>60</sup>veza Standard 2400

<sup>61</sup>veza Standard 2500

Razumijevanje ovih faza neophodno je kako bi se postavio okvir za adekvatan pristup u svrhu obavljanja kvalitetne interne revizije. Faze ne treba posmatrati kao apsolutno razdvojene komponente nego kao jedinstven kontinuiran proces koji je usmjeren na ciljeve revizije od početne etape. Navedene faze primjenjuju se u svim vrstama revizije.

Prema Zakonu o internoj reviziji, mandat interne revizije je da vrši sistematičan pregled i ocjenu upravljanja rizicima, internih kontrola i rukovođenja institucije, odnosno ocjenjuje adekvatnost i efikasnost sistema finansijskog upravljanja i kontrole u smislu:

- identifikacije rizika, ocjene rizika i upravljanja rizikom koje provodi rukovodstvo institucije,
- ispunjavanja zadataka i postizanja definiranih ciljeva organizacije,
- ekonomične, efikasne i djelotvorne upotrebe resursa,
- usklađenosti s uspostavljenim politikama, procedurama, zakonima i regulativama,
- čuvanja sredstava institucije od gubitaka kao rezultata svih vidova nepravilnosti,
- integriteta i vjerodostojnosti informacija, računa i podataka, uključujući procese internog i eksternog izvještavanja.<sup>62</sup>

Zakonske odredbe, u skladu su sa zahtjevima Standarda 2100 -Priroda posla, koji moraju biti primijenjeni u svakoj fazi i u svakom koraku revizije, a uključuju:

- obaveznu ocjenu procesa upravljanja, upravljanja rizikom i internih kontrola institucije;
- dubinsku analizu revidiranih područja i pitanja uz razmatranje budućeg uticaja.

## 2100 – Priroda posla

Upravljanje (2110)	Upravljanje rizicima (2120)	Kontrola (2130)
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Procjena:</li> <li>• Strateškog i operativnog odlučivanja;</li> <li>• Nadzora nad upravljanjem rizicima i kontrolama;</li> <li>• Promoviranja odgovarajuće etike i vrijednosti;</li> <li>• Djelotvornosti upravljanja učinkom i odgovornosti;</li> <li>• Da li upravljački informacijski sistemi podržavaju strategije i ciljeve organizacije.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Utvrđivanje da li upravljanje rizicima podržava:</li> <li>• Ciljeve institucije i da li je usklađeno s misijom institucije;</li> <li>• Utvrđivanje i procjenu značajnih rizika;</li> <li>• Izbor odgovarajućih odgovora na rizik i njihove usklađenosti s apetitom za rizik institucije;</li> <li>• Obuhvatanje relevantnih informacija o rizicima i njihovom blagovremenom saopštavanju u cijeloj instituciji koje omogućava rukovodstvu i zaposlenima da obave svoje dužnosti</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Procjena adekvatnosti i efektivnosti kontrola u pogledu:</li> <li>• Ostvarivanja strateških ciljeva institucije;</li> <li>• Pouzdanosti i integriteta finansijskih i nefinansijskih informacija;</li> <li>• Efektivnosti i efikasnosti poslovanja i programa;</li> <li>• Čuvanja imovine;</li> <li>• Usklađenosti sa zakonima, propisima, politikama, procedurama i ugovorima.</li> </ul>

Slika 5. Zahtjevi Standarda 2100 – Priroda posla

<sup>62</sup>Zakon o internoj reviziji, član 3.

Proces interne revizije treba u potpunosti dokumentirati u tekućem revizorskom dosjeu i na standardiziranoj dokumentaciji kroz softversku aplikaciju za internu reviziju. Dokumentacija treba sadržavati dovoljno detalja za jasno predočavanje veza između ciljeva, rizika i kontrola.

### **Nadzor revizije**

Svaku reviziju potrebno je nadzirati kako bi se osigurao kvalitet rada revizije, te relevantnost zaključaka koji moraju biti potkrijepljeni dobrim i adekvatnim dokazima u revizorskoj dokumentaciji. Nadzor revizije obavlja rukovodilac JIR.

Rukovodilac JIR provodi nadzor kroz kontinuiranu komunikaciju s internim revizorima dajući im smjernice za obavljanje revizorskog posla u toku provođenja svih faza revizije od planiranja, obavljanja do izvještavanja, te kroz pregled i odobravanje:

- dokumenata o planiranju revizije (plan i program revizije),
- obavljenih postupaka, primijenjenih procedura, popunjenih propisanih obrazaca i radnih dokumenata koji potvrđuju da je u potpunosti implementiran program revizije i da prikupljeni dokazi dokumentirani u radnoj dokumentaciji potvrđuju zaključke i nalaze,
- revizorskog izvještaja (nacrt i konačnog izvještaja), te potvrđivanje da je radna dokumentacija na kojoj se izvještaj zasniva kompletna i usklađena s metodologijom rada interne revizije.

Rukovodilac JIR pregled i odobravanje obavljenih postupaka (provedenih analiza, testiranja i slično), kao i izlaznih dokumenata iz pojedinih faza revizije (plana i programa revizije, zaključka nakon obavljenih analiza i testiranja, te nacrt i konačnog revizorskog izvještaja), dokumentira u softverskoj aplikaciji. Postupci stalnog nadzora detaljnije su objašnjeni u okviru svake pojedine faze revizije u nastavku Priručnika.

### **Osnov za pokretanje revizije**

Osnov za pokretanje pojedinačne interne revizije je godišnji plan rada JIR. Ako tokom godine nastane potreba za revizijom koja nije bila planirana, rukovodilac institucije izdaje nalog za obavljanje revizije.

Izuzetno, u slučajevima kada planovi interne revizije nisu doneseni, jer interna revizija nije formalno-pravno uspostavljena ili planovi na osnovu procjene rizika još nisu izrađeni, tada se, također, interna revizija pokreće Nalogom za pokretanje interne revizije, potpisanim od rukovodioca institucije. Obrazac naloga za pokretanje revizije sadržan je u softverskoj aplikaciji za internu reviziju.

#### 7.1. Planiranje revizije

Faza planiranja revizije uključuju sljedeće korake:

- Prikupljanje i analiziranje informacija o procesu koji se planira revidirati,
- Preliminarna procjena rizika i
- Izrada plana i programa revizije.

### 7.1.1. Prikupljanje i analiziranje informacija o području koje se planira revidirati

Prije početka revizije potrebno je prikupiti informacije o području koje se planira revidirati za potrebe preliminarnе procjene rizika i utvrđivanje elemenata za izradu plana i programa revizije. S obzirom na to da su u godišnjem planu navedeni ciljevi i obim pojedinačnih revizija, planom revizije potvrđuju se i/ili preciznije definiraju ciljevi revizije, obim revizije, period provođenja, revizorski pristup i raspoređuju revizorski resursi. Programom revizije utvrđuju se revizorski postupci za prikupljanje, analiziranje, procjenjivanje i dokumentiranje informacija tokom revizije.

#### **Ciljevi i rizici područja koje se revidira**

Prilikom planiranja revizorski tim treba prikupiti i analizirati informacije o:<sup>63</sup>

- ciljevima područja i načinima na koji se kontrolira funkcioniranje i učinak,
- značajnim rizicima vezanim za područje,
- adekvatnosti i efektivnosti upravljanja, upravljanja rizicima i kontrolnim procesima unutar područja u odnosu na propisani okvir i model, te mogućnostima za njihovo značajno poboljšanje.

Utvrđivanje rizika zahtijeva pristup od vrha prema dolje, počevši od strateških ciljeva institucije ili specifičnog područja koje je predmet revizije, te rizika relevantnih za predmetnu reviziju (npr. rizika vezanih za IT sisteme ili druge resurse koji se koriste za izvršavanje aktivnosti i ostvarenje ciljeva, nove potprocese, uslove poslovanja, nove propise i dr).<sup>64</sup>

#### **Kriteriji za procjenu upravljanja, upravljanja rizicima i kontrola**

Neophodno je utvrditi odgovarajuće kriterije za procjenu upravljanja, upravljanja rizicima i kontrola. Interni revizori moraju utvrditi u kojoj mjeri je rukovodstvo uspostavilo adekvatne kriterije za utvrđivanje da li se ciljevi ostvaruju. Ako su adekvatni, interni revizori moraju koristiti te kriterije za svoju procjenu. Ako nisu adekvatni, interni revizori moraju identificirati odgovarajuće kriterije za procjenu kroz diskusiju s rukovodstvom.<sup>65</sup>

Odabir odgovarajućih kriterija omogućava internim revizorima da donesu odgovarajuće zaključke i posljedično pruže svrsishodna uvjeravanja višem rukovodstvu. Kriteriji mogu biti eksterni (npr. zakoni i regulatorni zahtjevi), interni (politike i procedure), te vodeće uporedive prakse.

#### **Izvori informacija**

Izvori iz kojih se prikupljaju i analiziraju informacije su:

- propisi, organizacione strukture, informacioni sistemi relevantni za područje koje se planira revidirati,
- baze podataka i podaci/izvještaji iz upravljačkih informacionih sistema kao na primjer BPMIS, ISFU, PIMIS, Centralni obračun plata i slično,
- razgovori s rukovodstvom i zaposlenima vezanim za proces koji je predmet revizije.

<sup>63</sup>veza Standard 2201

<sup>64</sup>veza Standard 2200

<sup>65</sup>veza Standard 2210.A3

**Prikazivanje i dokumentiranje sistema**

Prikupljene informacije o području koje se revidira dokumentiraju se kroz opise procesa ili komentare na postojeće opise procesa. Preporuka je da opis revidiranog područja sadrži pregled:

- ciljeva sistema/funkcije/procesa,
- ključnih koraka, rokova i učesnika u revidiranom području,
- utvrđenih kontrolnih ciljeva (uobičajeno 4 do 6) za revidirano područje,
- utvrđenih očekivanih kontrola u skladu s utvrđenim kriterijima procjene, koje bi, pod uslovom da su efektivne, doprinijele ostvarivanju svakog cilja i
- utvrđenih postojećih kontrola.<sup>66</sup>

Rukovodilac JIR treba se opredijeliti za najprikladniju tehniku za prikazivanje sistema uvažavajući prednosti i nedostatke mogućih pristupa. Primjeri dokumentiranja opisa sistema sadržani su u poglavlju III.

Rukovodilac JIR pregledava i odobrava opis procesa i prilaže ga uz plan revizije. Pripremljeni opis procesa, s ostalim planskim dokumentima, interna revizija će izložiti rukovodstvu na početnom sastanku u cilju potvrđivanja prikupljenih podataka ili poboljšanja donesenih zaključaka interne revizije, što se konstatira zapisnikom sa sastanka.

Opis procesa može se dopunjavati u skladu s novim saznanjima i informacijama prikupljenim tokom obavljanja revizije i konačna verzija opisa procesa je prilog revizorskog izvještaja. Ažuriranje opisa procesa podliježe dodatnom odobrenju od strane rukovodica JIR.

*7.1.2.Preliminarna procjena rizika*

Prije utvrđivanja ciljeva revizija revizorski tim mora obaviti preliminarnu procjenu rizika koji su relevantni za revidirano područje, a ciljevi revizije moraju odražavati rezultate te procjene.<sup>67</sup>

Generalno, preliminarni ciljevi revizije su već sadržani u godišnjem planu revizije, a interni revizori ih dalje unapređuju kroz preliminarnu procjenu rizika.

Preliminarna procjena rizika podrazumijeva utvrđivanje, analizu i dokumentiranje zapažanja revizorskog tima o inherentnim rizicima svojstvenim za revidirano područje i rezidualnim rizicima, preostalim nakon provedenih kontrola rukovodstva.

Za preliminarnu procjenu rizika treba razmotriti i analizirati:<sup>68</sup>

- rizike iz godišnjeg plana interne revizije vezane uz područje revizije i promjene do kojih je došlo u međuvremenu, uključujući sve nove informacije koje je rukovodstvo dokumentiralo u registru rizika institucije, i

<sup>66</sup>Što se kontrolira ili se treba kontrolirati, koje organizacione jedinice provode ili bi trebale provoditi kontrolu, kako se dokumentiraju/dokazuju kontrole, postupanja predviđena za slučajeve kada kontrola nije primijenjena i slično.

<sup>67</sup>veza Standard 2210. A1.

<sup>68</sup>veza Standard 2210.A1



- postojeće kontrole iz perspektive postojanja i adekvatnosti, te uticaja na sprečavanje rizika i ostvarivanje ciljeva.

Postojeće kontrole trebaju biti jasno navedene u pripremljenom opisu sistema. U poglavlju III date su napomene o vrstama kontrola koje mogu biti prikladne za primjenu u sistemima javnog sektora. Interni revizori trebaju provesti početnu procjenu kontrola da bi mogli donijeti svoje zaključke o preliminarnoj procjeni rizika. Početna procjena kontrola podrazumijeva prvenstveno procjenu adekvatnosti kontrola, odnosno procjenu o tome da li su postojeće kontrole odgovarajuće oblikovane kako bi spriječile aktiviranje potencijalnih rizika i pomogle ostvarivanju ciljeva. Tehnika koja se pri tome koristi je upoređivanje očekivanih i postojećih kontrola, što može rezultirati jednom od sljedećih opcija:

- postojeća kontrola jednaka očekivanoj kontroli,
- postojeća kontrola slična je očekivanoj kontroli,
- postojeća kontrola nije ista kao očekivana, ali je kompenzira,
- ne postoji kontrola koja bi nadomjestila očekivanu kontrolu.

Za donošenje preliminarne procjene rizika interni revizori trebaju preispitati očekivane kontrole i svoje zaključke u vezi s adekvatnosti postojećih kontrola. Zaključke o kontrolama, koje je donijela u ovoj fazi, interna revizija evidentira i kroz softversku aplikaciju, u obrascu Preliminarna procjena kontrola, u vidu odabira jednog od sljedeća tri nivoa ocjene: "adekvatne" (ako je postojeća kontrola jednaka očekivanoj), "djelimično adekvatne" (ako je postojeća kontrola slična očekivanoj ili ako postojeća kontrola nije ista kao očekivana ali je kompenzira) i "neadekvatne" (ako ne postoji kontrola koja bi nadomjestila očekivanu).

Propusti u fazi preliminarne procjene rizika mogu rezultirati pogrešnim smjernicama za određivanje ciljeva i obima revizije, te daljnjih analiza i testiranja koja slijede.

Početnu procjenu adekvatnosti kontrola interni revizori proširit će u fazi obavljanja revizije kroz dodatne analize i testiranja, te dopuniti procjenama efektivnosti i efikasnosti kontrola ovisno o rezultatima obavljenih analiza i testova.

<b>Adekvatnost</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Kontrole su osmišljene da se osigura usklađenost i ostvarivanje ciljeva</li> </ul>
<b>Efektivnost</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Kontrole funkcioniraju kako je potrebno i očekivano, u pravo vrijeme, na pravom mjestu i uz primjerene troškove</li> </ul>
<b>Efikasnost</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Kontrole koriste najmanje moguće ulazne resurse da osiguraju najveće rezultate</li> </ul>

Slika 6. Karakteristike kontrola

Preliminarno prikupljene informacije o procesu, rezultati preliminarne procjene rizika i informacije o kontrolnim ciljevima unose se u Obrazac "Preliminarna procjena internih kontrola", u softversku aplikaciju za internu reviziju, koje pregledava i sadržaj obrasca odobrava rukovodilac JIR.

### 7.1.3. Izrada plana i programa revizije

#### **Plan revizije**

Pored područja koje se revidira i ključnih rizika utvrđenih na osnovu preliminarne procjene, revizorski tim u planu interne revizije dokumentira: ciljeve i obim revizije, revizorski pristup i sva značajna pitanja, revizorske metode, informacije o revizorskim resursima i vremenu obavljanja revizija. Plan interne revizije, uključujući sve naknade izmjene, odobrava rukovodilac JIR.

#### **Ciljevi i obim revizije**

**Ciljevi revizije** trebaju biti određeni na način da uzimaju u obzir:<sup>69</sup>

- rezultate preliminarne procjene rizika,<sup>70</sup>
- vjerovatnost značajnih grešaka, prevare, neusklađenosti i drugih izloženosti riziku,<sup>71</sup>
- adekvatnost kriterija ili komparatora za procjenu upravljanja, upravljanja rizicima i internih kontrola.<sup>72</sup>

**Obim revizije** treba biti utvrđen tako da osigura ostvarivanje ciljeva revizije.<sup>73</sup> Obimom se, na primjer, određuje koji će segmenti revidiranog područja biti obuhvaćeni revizijom, koje organizacione jedinice i u kojem vremenskom periodu. Tokom obavljanja revizije može se javiti potreba da se obim revizije dodatno proširi ovisno o prikupljenim novim informacijama, što je potrebno evidentirati kao promjenu u planu revizije.

Ograničenja obima predstavljaju narušavanje nezavisnosti ili objektivnosti.<sup>74</sup> Ako je obim revizije na bilo koji način ograničen, rukovodilac JIR o tome mora obavijestiti rukovodioca institucije.

#### **Revizorski pristup**

Revizorski pristup treba biti svrsishodan, usmjeren na budućnost (da se spriječe budući problemi) i primjeren ciljevima revizije. U planu revizije dokumentiraju se i sva značajna pitanja (utvrđena preliminarnom procjenom) te opći modaliteti revizorskog rada, kao što su intervjui, opažanje, pregled i analiza dokumentacije.

<sup>69</sup>veza Standard 2210

<sup>70</sup>veza Standard 2210. A1.

<sup>71</sup>veza Standard 2210. A2

<sup>72</sup>veza Standard 2210. A3

<sup>73</sup>veza Standard 2220

<sup>74</sup>veza Standard 1130

**Revizorski resursi**

Rukovodilac JIR mora odrediti odgovarajuće i dovoljne revizorske resurse za obavljanje revizije, uzimajući u obzir:<sup>75</sup>

- složenost revizije,
- znanja, vještine i iskustvo raspoloživih zaposlenika,
- vremensko ograničenje i/ili količinu radnih dana dodijeljenih za pojedinačnu reviziju.

U slučaju da interna revizija nema odgovarajuće ili dovoljne resurse za provođenje revizije, rukovodilac JIR, u skladu sa Zakonom o internoj reviziji, može inicirati angažman eksternih eksperata<sup>76</sup> s potrebnim znanjima (kvalifikacijama) radi pružanja stručne pomoći u obavljanju revizije. Za angažman eksternih eksperata potrebna je saglasnost rukovodioca institucije.

Plan revizije izrađuje se i dokumentira u softverskoj aplikaciji za internu reviziju. Sadržaj plana revizije pregledava i odobrava rukovodilac JIR.

**Program revizije**

Program revizije mora sadržavati postupke za utvrđivanje, analiziranje, procjenjivanje i dokumentiranje informacija u fazi obavljanja revizije.<sup>77</sup>

Program revizije je unaprijed utvrđeni raspored testiranja i drugih postupaka, te služi kao alat za praćenje izvođenja testova, njihovog prilagođavanja u skladu s potrebama i evidentiranje eventualnih ograničenja revizije, sa sljedećim referensama na:

- proces/aktivnost koja je predmet revizije, ciljeve procesa, kontrolne ciljeve, rizike i kontrole kako su definirane u registru rizika ili preliminarnoj procjeni kontrola, po potrebi oni mogu biti prezentirani detaljno,
- testove adekvatnosti kontrola (da li su osmišljene da ublaže rizik?) –revizorske tehnike koje će biti primijenjene, izvore informacija, kriterije revizije, ko obavlja testiranje,
- testove efektivnosti kontrola (da li rade kako je planirano, koji su učinci kontrola?) – isto kao i prethodno (testovi generalno mogu kombinirati višestruke ciljeve testiranja),
- prikladnu veličinu uzorka za testiranje i metode uzorkovanja,
- suštinsko testiranje (ukoliko je potrebno) – tvrdnje revizije (tačnost, komletnost, datum presjeka, vlasništvo, usklađenost, dešavanje), vrstu uzorkovanja. Suštinsko testiranje se provodi da se utvrdi veličina moguće greške i zahtijeva prethodno definiran nivo značajnosti,
- referense na kontrolne liste (testiranje koje će biti provedeno ili je već obavljeno u toku faze planiranja, prilikom identificiranja i preliminarne procjene njihove adekvatnosti) i
- komentare ako postoje dodatna pitanja.

Prilikom izrade programa revizije interni revizori trebaju utvrditi koji su testovi ili revizorski postupci potrebni za procjenu rizika, pregled i testiranje kontrola. Svaki revizorski postupak u programu revizije treba biti dizajniran na način da testira pojedinačnu kontrolu koja se odnosi na

<sup>75</sup>veza Standard 2230

<sup>76</sup>Zakon o internoj reviziji, član 15. tačka n)

<sup>77</sup>veza Standard 2240

rizik. Također, veoma je važno da program revizije bude razvijen i dokumentiran na način koji osigurava da svi članovi revizorskog tima razumiju zadatke koje trebaju provesti.

Program revizije izrađuje se i dokumentira u softverskoj aplikaciji za internu reviziju. Program revizije može se tokom obavljanja revizije mijenjati, nadopunjavati i proširiti ovisno o potrebi na koju mogu ukazati rezultati testiranja, a u svrhu prikupljanja dovoljnih i relevantnih revizorskih dokaza. Rukovodilac JIR pregledava i odobrava program revizije i sve naknadne izmjene.

### Početni sastanak

Nakon što interni revizori prikupe i analiziraju informacije o procesu koji se planira revidirati, naprave preliminarnu procjenu rizika, te izrade nacrt plana i programa revizije, rukovodilac JIR dostavlja pisani poziv rukovodiocu/rukovodiocima revidiranih jedinica za održavanje početnog sastanka.

Cilj sastanka je raspraviti s rukovodstvom do tada prikupljene informacije i zaključke do kojih je interna revizija došla u vezi sa:

- ciljem i obimom revizije,
- preliminarnom procjenom rizika,
- organizacionim jedinicama koje će biti obuhvaćene revizijom,
- programom testiranja (ako je do tada prikupljeno dovoljno informacija za program testiranja),
- prikupljanjem druge potrebne informacije za reviziju.

Tokom početnog sastanka raspravlja se plan i program revizije i na osnovu prikupljenih informacija ovi se dokumenti dopunjavaju.

Rukovodilac JIR ili vođa revizorskog tima vodit će početni sastanak na način koji olakšava razmjenu informacija, a u cilju potvrđivanja ili poboljšanja do tada izvedenih zaključaka interne revizije o ciljevima, preliminarnoj procjeni rizika i kontrolama u procesu koji se revidira. Početni sastanak uključuje i davanje objašnjenja i informacija rukovodstvu o revizorskim tehnikama koje će se koristiti (intervjui, testiranja, analitički postupci) i ostvarivanja saradnje u tim aktivnostima. Početni sastanak je prilika da se uspostavi odnos s rukovodstvom koji će olakšati stalnu komunikaciju tokom obavljanja revizije. Preporučuje se da rukovodstvo odredi kontakt osobu zaduženu za održavanje stalne komunikacije tokom obavljanja revizije.

Potrebno je voditi sažet zapisnik s početnog sastanka u kojem trebaju biti navedene nove informacije do kojih se došlo i neslaganja (ako ih je bilo na sastanku). Zapisnik se odlaže u tekući revizorski dosje.

## 7.2. Obavljanje interne revizije

Obavljanje revizije generalno uključuje provođenje revizorskih postupaka dokumentiranih u

programu revizije u cilju prikupljanja dokaza o operativnoj efektivnosti ključnih kontrola<sup>78</sup> i sastoji se od sljedećih koraka:

- Provođenje programa revizije,
- Dokumentiranje provedenih revizorskih postupaka (analiza i testiranja i drugih dokaza za nalaze),
- Potvrđivanje rezultata revizorskih postupaka (analiza, testiranja i sl.) i otvorenih pitanja,
- Odobranje radne dokumentacije i prikupljenih dokaza od strane rukovodioca JIR i
- Procjena rezidualnog rizika.

Revizorski postupci provode se radi utvrđivanja informacija koje su dovoljne, pouzdane, relevantne i korisne za postizanje ciljeva revizije,<sup>79</sup> na osnovu kojih interna revizija utvrđuje stvarno stanje, eventualna odstupanja stvarnog od očekivanog stanja, uzroke odstupanja, odnosno uzroke utvrđenih slabosti, nedostataka i uočenih problema, te učinke utvrđenih slabosti i nedostataka kao posljedice nefunkcionalnih i/ili nedovoljno funkcionalnih kontrola ili nepostojanja kontrola.

#### 7.2.1. Provođenje programa revizije

Revizorski postupci uključuju postupke analize i procjene, testiranje, te razgovore s revidiranim subjektima i ostalim relevantnim stranama povezanim s procesom koji se revidira.

##### 7.2.1.1. Analize i procjene

Interni revizori moraju svoje zaključke i rezultate revizije temeljiti na odgovarajućim analizama i procjenama.<sup>80</sup>

Kroz analize i procjene prikupljaju se informacije radi utvrđivanja veza između nedostataka kontrola, njihovih uzroka, posljedica i efekata. Analize i procjene započinju već u fazi planiranja revizije i usmjeravaju testiranje kontrola. U fazi obavljanja revizije, analize i procjene dopunjavaju rezultate provedenog testiranja, osobito kada je potrebno provesti analize uzroka nastanka problema kako bi se utvrdio izvorni razlog pojavljivanja grešaka, propusta ili neusklađenosti.

#### **Analitički postupci**

Analitički postupci koriste se da se informacije uporede s očekivanjima, na osnovu nezavisnog izvora i premise da se određeni odnosi između informacija mogu očekivati u odsutnosti uslova koji ukazuju suprotno. Analitički postupci mogu se koristiti tokom planiranja pojedinačne revizije<sup>81</sup> i za suštinsko testiranje.<sup>82</sup>

Analitički postupci uključuju:

---

<sup>78</sup>veza Standard 2300

<sup>79</sup>veza Standard 2310

<sup>80</sup>veza Standard 2320

<sup>81</sup>veza Standard 2200

<sup>82</sup>veza Standard 2320

- analizu omjera, trendova i regresivnu analizu,
- testove racionalnosti,
- poređenje između perioda,
- prognoziranje,
- komparativno poređenje informacija sa sličnim djelatnostima ili organizacionim jedinicima.

Značajna odstupanja od očekivanja trebala bi biti analizirana da se utvrdi uzrok i/ili opravdanost odstupanja, odnosno uzrok nastanka problema npr. pojavljivanja prevara, greške, propuštene prilike, neusklađenosti.<sup>83</sup> Rezultati koje nije moguće objasniti ukazuju na značajan problem koji treba saopštiti višem rukovodstvu.<sup>84</sup>

#### 7.2.1.2. Testiranje i ocjenjivanje kontrola

Interna revizija mora pomoći instituciji u održavanju efektivnih kontrola procjenom njihove efikasnosti i efektivnosti i promoviranjem stalnog unapređenja.<sup>85</sup> U tu svrhu vrši se testiranje kontrola s ciljem da se pribave dokazi o postojanju, adekvatnosti i efektivnom funkcioniranju internih kontrola da smanje potencijalne rizike.

Pristupi testiranju uključuju kombinaciju manuelnih revizorskih postupaka i kompjuterski podržanih revizorskih tehnika (engl. CAAT) koje uključuju opći revizorski program i programe koji su specijalizirani za testiranje logike procesiranja i kontrole softvera i sistema.

Jednostavni postupci revizije uključuju prikupljanje informacija upitima (razgovori ili ankete), posmatranjem ili provjerama:

- razgovori – korisni su u slučajevima kada ne postoje dokazi ili su dokazi nedovoljno jasni,
- posmatranje – revidirano područje posmatra se u stvarnom vremenu (npr. posmatranjem se može otkriti neovlašten pristup dokumentima ili informacionom sistemu),
- provjere – nezavisna potvrda vjerodostojnosti, tačnosti i punovažnosti transakcija, odnosno poslovnih promjena.

Jednostavni postupci testiranja koriste se u fazi pripremnih aktivnosti kada se rade tzv. „walk through testovi“ odnosno „testovi prolaza kroz sistem“ u svrhu upoznavanja sistema/funkcije/procesa koji je predmet revizije.

Drugi manuelni postupci revizije mogu zahtijevati više vremena, ali u principu omogućuju viši nivo izražavanja uvjerenja. Primjeri postupaka manuelne revizije uključuju:

- potvrđivanje – interni revizori testiraju valjanost dokumentiranih ili evidentiranih informacija tako da ih prate natrag do materijalnog resursa ili prethodno pripremljene evidencije,
- praćenje – interni revizori testiraju potpunost dokumentiranih ili evidentiranih informacija prateći ih naprijed od dokumenata, evidencije ili materijalnog resursa do

<sup>83</sup>veza Standard 2320

<sup>84</sup>veza Standard 2060

<sup>85</sup>veza Standard 2130

idućeg pripremljenog dokumenta,

- ponovno izvođenje – interni revizori testiraju tačnost kontrole ponovnim izvođenjem zadatke što može pružiti direktni dokaz o operativnoj efikasnosti kontrola,
- nezavisna potvrda – interni revizori traže i dobivaju pisanu potvrdu tačnosti informacija od nezavisne treće strane.

Testiranje se provodi za kontrole utvrđene programom revizije.

Testovi se mogu podijeliti u tri (3) vrste :

- **Testovi „prolaza kroz sistem“ (tzv. walk through tests)** odnose se na uzimanje manjeg uzorka stavki/dokumenta i slično koji prolaze kroz sistem kako bi revizori dobili uvid i stekli razumijevanje kako sistem funkcionira. Ovi se testovi koriste u fazi preliminarnih procjena sistema, a mogu se koristiti i u daljnjim testiranjima.
- **Testovi kontrola** odnose se na testove kojima se pribavljaju dokazi da se u revidiranom području primjenjuju zakoni, propisi, planovi, procedure, budžet, delegirana ovlaštenja i drugi zahtjevi. Kada revizori preliminarnom procjenom utvrde da su postojeće kontrole adekvatne za ostvarenje kontrolnih ciljeva, tada to mišljenje treba potvrditi testiranjem, kojim se utvrđuje primjenjuju li se kontrole onako kako je predviđeno.
- **Suštinski testovi** odnose se na testove koji služe da se utvrde, kvantificiraju i dokažu učinci nepostojanja ili neprimjene kontrola. Podrazumijevaju testiranje i analizu prethodnih događaja, uočenih grešaka ili drugih nedostataka i procjenjuju njihove buduće finansijske efekte. Kroz suštinsko testiranje moguće je utvrditi značajnost preostalog rizika i njegovih finansijskih posljedica po instituciju.

Koraci u osmišljavanju testova kontrola (ovo se radi u Excel tabeli):

1. utvrđuju se kontrolni ciljevi (uobičajeno 4 do 6) za revidirano područje/proces,
2. utvrđuju se očekivane kontrole koje bi, pod uslovom da su efektivne, doprinijele ostvarivanju svakog cilja,
3. utvrđuju se i evidentiraju postojeće kontrole,
4. ocjenjuje se dizajn (osmišljenost) postojećih kontrola (pregledom relevantnih instrukcija ili priručnika za korisnike sistema i tzv. „walk through“ testove ili testove „prolaza kroz“ područje koje je predmet revizije),
5. testiranjem se potvrđuje funkcioniranje odabranih postojećih kontrola,
6. ocjenjuje se djelotvornost kontrola na osnovu prethodnih koraka.

Koraci od 1. do 4. provode se u fazi planiranja revizije u okviru prikupljanja i analiziranja informacija o području koje se revidira. Podaci o kontrolnim ciljevima, očekivanim kontrolama, utvrđenim postojećim kontrolama i rezultati ocjene dizajna (osmišljenost) postojećih kontrola sadržani su u Obrazcu „Preliminarna procjena postojećih kontrola“ u softverskoj aplikaciji za internu reviziju.

Koraci 5. i 6. provode se u fazi obavljanja revizije kroz testove kontrola i suštinske testove (ako su suštinski testovi potrebni) i odnose se na odabrane kontrole koje su prema procjeni internih revizora odabrane za testiranje i kao takve navedene u programu revizije.

U većini slučajeva testiranje interne revizije bit će moguće okončati kroz testove kontrola.

Osnovni princip koji se primjenjuje je da se "testiranje nastavlja dok revizor nije uvjeren da ima dovoljne dokaze da donese zaključak" po pitanju da li su kontrole adekvatne, efektivne, efikasne i da li je rezidualni rizik u okvirima prihvatljivog nivoa rizika za instituciju.

**Detaljnije o vrstama testova, tehnikama testiranja, uzorkovanju, metodama uzorkovanja i izboru podataka u uzorak, te interpretaciji zaključaka testiranja sadržano je u poglavlju III Priručnika.**

#### ***Interpretacija rezultata provedenog testiranja i analiza uzroka nastanka problema***

Interni revizori moraju temeljiti zaključke i rezultate pojedinačne revizije na primjerenim analizama i procjenama.<sup>86</sup> Interni revizori bi trebali koristiti svoje iskustvo, logiku i profesionalni skepticizam da procijene informacije otkrivene tokom revizije i donesu logične zaključke.

Kada su identificirane slabosti i rezidualni rizici, interni revizori bi trebali produbiti svoje analize i identificirati faktore koji su uzrokovali ili mogu uzrokovati problem na način da primijene Analizu uzroka nastanka problema.<sup>87</sup> Navedeno predstavlja utvrđivanje zašto se određeni problem/pitanje javilo umjesto da se samo identificira ili izvijesti o samom problemu/pitanju. Pitanje se definira kao problem, greška, nepravilnost ili propuštena prilika.<sup>88</sup> Većinu uzroka moguće je ispratiti unazad do odluka, provedenih ili neprovedenih aktivnosti. Analiza uzroka nastanka problema može zahtijevati kompleksnije analize većeg broja podataka i razumijevanje međusobne uslovljenosti faktora. Kod analize uzroka nastanka problema interni revizori moraju postupiti s dužnom stručnom pažnjom i uzeti u obzir vrijeme i resurse koje je potrebno uložiti da se analiza provede.<sup>89</sup>

Ako vrijeme ili nivo vještina potrebnih za obavljanje analize uzroka nastanka problema premašuje raspoloživo vrijeme ili vještine unutar funkcije interne revizije, rukovodilac JIR može preporučiti rukovodstvu da provede detaljnije analize za utvrđivanje uzroka nastanka problema.

Detaljnije informacije o primjeni tehnike analize ključnog uzroka dostupne su u Smjernicama za upravljanje rizicima u institucijama BiH – Verzija 2 i isti pristup bi trebalo koristiti i najviše rukovodstvo institucije kod procjene i upravljanja rizicima.

---

<sup>86</sup>veza Standard 2320

<sup>87</sup>veza Standard 2320

<sup>88</sup> Practice Advisory 2320-2: Root Cause Analysis, The IIA 2011

<sup>89</sup>veza Standard 1220.A1



### 7.2.2. Dokumentiranje provedenih revizorskih postupaka

Interni revizori moraju dokumentirati dovoljne, pouzdane, relevantne i korisne informacije kao podlogu rezultatima revizije i zaključcima.<sup>90</sup> Informacije nastale tokom obavljenih analiza, testiranja i procjene dokumentiraju se i čuvaju u radnoj dokumentaciji koja može biti u papirnatom ili u elektronskom obliku, ili u oba oblika.

Softverska aplikacija omogućava upotrebu standardiziranih, ali fleksibilnih formata i predložaka radne dokumentacije.

Standardizirani elementi radne dokumentacije uključuju opći izgled obrazaca (npr. liste za provjeru kontrola); sistem označavanja, tj. simbole koji se koriste za označavanje revizorskih postupaka npr. TK (za testiranje kontrola); sistem referenciranja na drugu radnu dokumentaciju (dokumente u Wordu, Excel, izvodi iz BPMIS, ISFU, PIMIS, Centralnog obračuna plata i sl.), te označavanje informacija koje se iz jedne faze revizije prenose u drugu (npr. zaključci testiranja koji se prenose u nalaze ili ciljevi i obim revizije koji se prenose iz plana revizije u revizorski izvještaj).

Radna dokumentacija mora biti organizirana tako da omogući drugoj osobi, npr. drugom revizoru, da dođe do istih zaključaka do kojih su došli interni revizori koji su proveli reviziju. Radna dokumentacija služi da se organiziraju revizorski dokazi na način koji omogućuje ponovno obavljanje poslova i logički podupire vezu između zaključaka i rezultata revizije i obavljenih revizorskih postupaka.

Radna dokumentacija sadrži sljedeće elemente:

- referentni broj revizije,
- naslov i zaglavlje koje identificira područje ili proces koji se revidira,
- datum ili period obavljanja revizije,
- obim obavljenog posla,
- svrhu pribavljanja i analiziranja podataka,
- izvore podataka obuhvaćene radnom dokumentacijom,
- veličnu uzorka i metodu odabira uzorka,
- metodologiju korištenu za analizu podataka,
- detalje o provedenim testovima i analizama,
- ime i prezime internog revizora koji je proveo postupak,
- ime i prezime rukovodioca JIR koji je pregledao i odobrio postupak.

---

<sup>90</sup>veza Standard 2330

U principu, radna dokumentacija organizira se prema strukturi razvijenoj u programu revizije i sadrži reference do važnih izvora informacija. Konačni rezultat je cjelovita zbirka dokumentacije (u elektronskom ili papirnatom obliku, ili u oba oblika) provedenih postupaka, donesenih zaključaka i izvedenih preporuka, te logička osnova za svaki od tih koraka.

### *7.2.3. Potvrđivanje rezultata revizorskih postupaka i otvorenih pitanja*

Rezultate revizorskih postupaka (analiza, testiranja i procjena) interni revizori komunicirat će, raspraviti i potvrditi s rukovodstvom i zaposlenima u revidiranim subjektima. Razgovori s revidiranim subjektima pomoći će internim revizorima u interpretaciji rezultata analiza i testiranja, formuliranju zaključaka o stvarnom stanju, odstupanjima stvarnog od očekivanog stanja. Posebno su važni razgovori s revidiranim subjektima za provođenje analiza uzroka nastanka problema, te utvrđivanje preporuka za njihovo otklanjanje. Također i za utvrđivanje otvorenih pitanja o kojima je potrebno izvijestiti više rukovodstvo.

### *7.2.4. Odobranje radne dokumentacije i prikupljenih dokaza od strane rukovodioca JIR*

Radnu dokumentaciju i prikupljene dokaze kroz obavljene revizorske postupke (testiranja, analize, procjene i razgovore s revidiranim subjektima) pregledava i odobrava rukovodilac JIR. Rukovodilac JIR pregledava:<sup>91</sup>

- da li su provedeni svi testovi i drugi postupci planirani programom revizije,
- u slučaju da je bilo prilagođavanja u provođenju revizorskih postupaka da li su promjene unijete u program revizije,
- pregledava i odobrava radnu dokumentaciju koja opisuje revizorske postupke,
- pregledava i odobrava utvrđene informacije, zapažanja i preliminarne zaključke,
- procjenjuje kvalitet prikupljenih informacija, testiranja i rezultata, odnosno prikupljenih revizorskih dokaza.

Revizorski dokazi, odnosno prikupljene informacije su kvalitetne ako su dovoljne, pouzdane, relevantne i korisne za postizanje ciljeva revizije, te podupiru rezultate i zaključke revizije.<sup>92</sup>

---

<sup>91</sup>veza Standard 2340

<sup>92</sup>veza Standard 2310

Karakteristike informacija	• Očekivanja
Dovoljne	• činjenične, odgovarajuće i uvjerljive tako da informirana razborita osoba može doći do istih zaključaka kao i revizor
Pouzdana	• najbolje moguće informacije do kojih se može doći primjenom odgovarajućih revizorskih tehnika
Relevantne	• podupiru nalaze i preporuke iz revizije
Korisne	• pomažu instituciji u postizanju njezinih ciljeva

Slika 7. Karakteristike kvalitetnih revizorskih informacija

#### 7.2.5. Procjena rezidualnog rizika

Nakon provedenih analiza i testiranja interni revizori potvrđuju ili dorađuju početne procjene kontrola i donose zaključke koji će im omogućiti formiranje mišljenja o adekvatnosti, primjeni i efektivnosti sistema internih kontrola, te rade procjene rezidualnog rizika u revidiranom području.

Procjena rezidualnog rizika i zaključci o kontrolama trebaju ostvariti vezu između svih nedostataka iz utvrđenih analiza i testiranja s kontrolnim ciljevima i stvoriti osnovu za davanje preporuka za otklanjanje nedostataka.

Ključno je procijeniti sve nalaze i činjenice u odnosu na ciljeve revizije i kontrolne ciljeve. Kada je primjereno doneseni zaključci trebaju naglašavati i utvrđene prednosti, dajući pohvalu i koristeći reviziju za širenje znanja o dobroj praksi.

Mišljenje interne revizije o funkcioniranju sistema internih kontrola odnosi se na adekvatnost, primjenu i efektivnost sistema internih kontrola u revidiranom području. Navedeno podrazumijeva da interni revizori u svom mišljenju obrade:

- **adekvatnost** – da li su prave kontrole, na pravom mjestu, u pravo vrijeme i srazmjerne riziku;
- **primjenu** – da li se kontrole dosljedno primjenjuju, s dužnom pažnjom svih uključenih zaposlenih i bez izuzetka;

- **efektivnost** – da li kontrole ostvaruju postavljene kontrolne i poslovne ciljeve i smanjuju pojavu i/ili posljedice rizika.

Težište treba biti na nivou rezidualnog rizika, s tim da u fazi planiranja interni revizori trebaju odrediti nivoe rezidualnog rizika koji su prihvatljivi (prihvatljivi nivo rizika), odnosno prema čemu će odrediti nivo mišljenja (zadovoljavajuće pozitivno – nizak nivo rezidualnog rizika; zadovoljavajuće uz određene nedostatke – srednji nivo rezidualnog rizika; nezadovoljavajuće – visok, neprihvatljiv nivo rezidualnog rizika), omjer u kojem postoji značajna mogućnost da se ciljevi institucije ili poslovni ciljevi neće ostvariti u okviru prihvaćenih standarda i parametara poslovne uspješnosti. Pravi je izazov smanjiti rezidualni rizik na nivo koji je prihvatljiv svim interesnim grupama.

Interni revizori trebaju upotrijebiti dobru sposobnost procjene u tumačenju nalaza revizije i izražavanju mišljenja o funkcioniranju sistema internih kontrola i procjeni rezidualnog rizika.

Rukovodilac JIR odgovoran je za reviziju i sve važne procjene donesene tokom obavljanja revizije.<sup>93</sup> Stalnim nadzorom i kontrolom nad prethodno obavljenim revizorskim postupcima smanjuje se rizik da će interni revizori donijeti procjene ili poduzeti aktivnosti neusklađene s profesionalnom procjenom rukovodioca JIR, a koje bi mogle nepovoljno uticati na reviziju. Ako se pojave razlike u profesionalnoj procjeni, rukovodilac JIR treba naći način rješavanja razlika. Načini mogu uključivati razgovore o relevantnim činjenicama, provođenje dodatnih ispitivanja ili istraživanja i dokumentiranje zaključivanja o različitim gledištima u radnoj dokumentaciji revizije.

### 7.3. Izvještavanje

Interni revizori moraju izvijestiti o rezultatima obavljene revizije.<sup>94</sup>

Ovo je faza u kojoj interni revizori razmatraju rezultate rada iz prethodnih faza i na osnovu prikupljenih dokaza pripremaju revizorski izvještaj koji mora biti u skladu s kriterijima izvještavanja<sup>95</sup> i poštujući zahtjeve kvaliteta izvještavanja.<sup>96</sup>

#### **Kriteriji izvještavanja**

Revizorski izvještaj mora sadržavati:

- ciljeve, obim i rezultate revizije,<sup>97</sup>
- primjenjive zaključke, kao i primjenjive preporuke i/ili akcijske planove.<sup>98</sup>

<sup>93</sup>veza Standard 2340

<sup>94</sup>veza Standard 2400

<sup>95</sup>veza Standard 2410

<sup>96</sup>veza Standard 2420

<sup>97</sup>veza Standard 2410

<sup>98</sup>veza Standard 2410.A1.

JIR u institucijama BiH u okviru revizorskog izvještaja trebaju izraziti mišljenje koje se izdaje na nivou cijele revizije, a koje mora uzeti u obzir očekivanja višeg rukovodstva i ostalih aktera te mora biti potkrijepljeno dovoljnim, pouzdanim, relevantnim i korisnim informacijama.<sup>99</sup> Formulacija mišljenja interne revizije zahtijeva uzimanje u obzir svih nalaza revizije i njihove značajnosti. Gdje je primjereno, interni revizori se potiču da u izvještaju navedu i prepoznate zadovoljavajuće prakse.<sup>100</sup> U revizorskom izvještaju se moraju navesti i ograničenja u pogledu distribucije i upotrebe rezultata.<sup>101</sup>

### **Kvalitet izvještavanja**

Revizorski izvještaj predstavlja sumu planiranja, vremena i napora koji su uloženi u jednu reviziju i odražava kvalitet i temeljitost revizije. Revizorski izvještaj mora biti tačan, objektivan, jasan, koncizan, konstruktivan, potpun i blagovremen, što podrazumijeva sljedeće:<sup>102</sup>

<b>Karakteristike izvještaja</b>	<b>Očekivanja</b>
<b>Tačan</b>	Ne sadržava greške i iskrivljene informacije i dosljedno odražava činjenice na kojima se zasniva
<b>Objektivan</b>	Realan, nepristran i bez predrasuda i rezultat je poštene i uravnotežene ocjene svih relevantnih činjenica i okolnosti
<b>Jasan</b>	Lagan za razumijevanje i logičan, bez nepotrebne tehničke terminologije, a sadrži sve važne i relevantne informacije
<b>Koncizan</b>	Usmjeren na suštinu bez nepotrebne razrade, suvišnih detalja, ponavljanja i opširnosti
<b>Konstruktivan</b>	Pomaže subjektu revizije i dovodi do potrebnih unapređenja
<b>Potpun</b>	Ne izostavlja ništa što je važno za korisnike izvještaja i sadrži sve važne i relevantne informacije i primjedbe koje potkrepljuju zaključke i preporuke
<b>Blagovremen</b>	Dostavljen je u pravom trenutku i omogućava blagovremeno poduzimanje korektivnih mjera

*Slika 8. Karakteristike kvalitetnog revizorskog izvještaja*

Faza izvještavanja uključuje sljedeće korake:

- Izrada nacrtu revizorskog izvještaja,
- Usaglašavanje nacrtu s revidiranim subjektima,
- Pregled, odobravanje i distribucija konačnog revizorskog izvještaja od strane rukovodioca JIR,
- Ažuriranje podataka u registru rizika institucije.

<sup>99</sup>veza Standard 2410.A1.

<sup>100</sup>veza Standard 2410.A2.

<sup>101</sup>veza Standard 2410.A3.

<sup>102</sup>veza Standard 2420

## 7.3.1. Izrada nacrtu revizorskog izvještaja

**Struktura izvještaja**

Nacrt revizorskog izvještaja priprema se prema strukturi predstavljenoj u sljedećoj tabeli:

Tabela 2. Struktura revizorskog izvještaja

Poglavlje	Sadržaj
<b>IZVRŠNI REZIME</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Kratak opis ciljeva i obima revizije</li> <li>▪ Revizorsko mišljenje</li> <li>▪ Sažetak najznačajnijih nalaza <i>(uključujući postojeće stanje, uzroke problema, posljedice i finansijske učinke posljedica ako su utvrđene)</i></li> <li>▪ Sažetak ključnih preporuka i aktivnosti koje se planiraju poduzeti za njihovu realizaciju</li> <li>▪ Komentar rukovodstva <i>(uključujući neslaganja o ključnim nalazima i preporukama ako nije postignuta usaglašenost s revidiranim subjektom)</i></li> </ul>
<b>1. UVOD</b>	<p>1.1. Ciljevi pojedinačne interne revizije</p> <p>1.2. Obim pojedinačne interne revizije</p> <p>1.3. Polazne informacije o revidiranom području <i>(uključujući najznačajnije informacije o području/procesu/aktivnosti koji je predmet revizije, značajnost tog područja za poslovanje institucije, vrijednost transakcija i sl.)</i></p> <p>1.4. Pozitivni nalazi <i>(uključujući kratak sažetak pozitivnih aspekata revidiranog područja, ako su utvrđeni)</i></p>
<b>2. REVIZORSKO MIŠLJENJE</b>	<p>2.1. Revizorsko mišljenje</p> <p>2.2. Sažetak najznačajnijih nalaza i preporuka na kojima se zasniva mišljenje</p>
<b>3. NALAZI I PREPORUKE</b>	<p>Redoslijed revizorskih nalaza i preporuka određuje se prema značajnosti rizika na koje se odnose.</p> <p>Nalazi:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ postojeće stanje,</li> <li>▪ očekivano stanje,</li> <li>▪ odstupanja postojećeg od očekivanog stanja,</li> <li>▪ uzroci odstupanja postojećeg od očekivanog stanja,</li> <li>▪ učinci utvrđenih slabosti.</li> </ul> <p>Preporuke:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ korektivna aktivnost koju treba provesti</li> </ul>
<b>4. PRILOZI</b>	<p>4.1 Akcioni plan za provođenje preporuka</p> <p>4.2 Opis procesa, rezultati analitičkih postupaka, rezultati testiranja, grafički prikazi, pregled glavnih rizika s listom uzroka i posljedica, pregled regulative i slično (po procjeni revizora)</p>

**Formuliranje revizorskih nalaza**

Svaki nalaz treba biti potkrijepljen dokazima, napisan sažeto i pregledno, tako da pristupačnim jezikom objasni postojeće u odnosu na očekivano stanje. Nalazi trebaju biti pisani tako da korisnik izvještaja razumije i prihvata procjenu rizika interne revizije, kao i njegovog uticaja na ciljeve institucije.

Tabela 3. Struktura nalaza

Opis elementa	Faza revizije u kojoj se prikupljaju informacije
<p><b>Stanje</b></p> <p>Činjenični dokazi koje je interni revizor pronašao tokom ispitivanja (postojeće stanje). Stanje je ključno pitanje koja interni revizor razmatra, a koje može biti izmjereno ili utvrđeno revizorskim postupcima.</p>	<p>Polazne informacije o stanju prikupljaju se u fazi planiranja i preliminarne procjene. Konačne informacije utvrđuju se u fazi obavljanja kroz testiranje i analitičke postupke.</p>
<p><b>Kriterij</b></p> <p>Standardi, mjere ili očekivanja korištena pri vrednovanju i/ili verifikaciji (očekivano stanje). Kroz kriterije/standarde/očekivano stanje opisujemo kako bi se proces trebao odvijati, kako bi interne kontrole trebale funkcionirati, odnosno šta bi sve trebalo biti ostvareno kroz pojedine faze procesa kako bi se ostvario poslovni cilj procesa.</p> <p>Kriteriji su zakoni, propisi, pisane politike, procedure, i/ili smjernice. Izvor kriterija su i uspostavljene organizacione prakse, očekivanja koja proizlaze iz postavki kontrola, pa čak i logično (“zdravorazumsko”) postupanje koje ne mora biti formalno dokumentirano. Korištenje kriterija koji nisu eksplicitno dokumentirani zahtijeva profesionalno prosuđivanje internog revizora u svrhu procjene njihove primjenjivosti.</p>	<p>Utvrđuju se i dokumentiraju u fazi planiranja, i preliminarne procjene. Mogu se razraditi u fazi obavljanja kroz analitičke postupke.</p>
<p><b>Uzrok</b></p> <p>Razlog odstupanja postojećeg od očekivanog stanja. Interni revizori trebaju odgovoriti na pitanje “zašto” je došlo do postojećeg stanja i koje okolnosti omogućavaju da takvo stanje postoji. Utvrđivanje uzroka je presudno za utvrđivanje preporuka kojima se umanjuju ili eliminišu mogućnosti za ponavljanje stanja.</p> <p>Za utvrđivanje uzroka odstupanja postojećeg od očekivanog stanja, presudna je saradnja internih revizora i rukovodstva.</p>	<p>Informacije o uzrocima su rezultat provedenih analitičkih postupaka, testiranja i razgovora sa rukovodstvom, te analize uzroka nastanka problema.</p>

**Posljedica**

Greške, problemi, propuštene prilike, propusti i slično, do kojih dolazi usljed rizika ili izloženosti riziku zbog neadekvatnosti, neprimjenjivanja i/ili neefektivnosti kontrola, odnosno odstupanja postojećeg stanja od očekivanog.

Posljedice mogu biti postojeće ili potencijalne. Postojeće posljedice su činjenične i vidljive kao rezultat postojećeg stanja. Potencijalne posljedice su one gdje posljedica nije još nastala ili pronađena.

Kod određivanja stepena rizika ili izloženosti riziku razmatraju se efekti koje nalazi i preporuke mogu imati na poslovanje, ostvarivanje ciljeva i finansijske izvještaje institucije. Kada god je moguće, treba kvantificirati posljedice.

Informacije o postojećim posljedicama su rezultat provedenih testiranja. Informacije o potencijalnim posljedicama su rezultat provedenih analiza i procjena. U određenim slučajevima, informacije o posljedicama mogu biti dostupne već u fazi planiranja, ali moraju biti potkrijepljenje odgovarajućim revizorskim dokazima.

Kvalitet nalaza i njegovih pojedinačnih elemenata zavisi od kvaliteta obavljenog revizorskog rada i sposobnosti internih revizora da tumače rezultate koraka provedenih tokom planiranja i obavljanja revizije.

Rukovodstvo treba biti obaviješteno o nalazima koji su:

- značajni,
- potvrđeni dovoljnim, pouzdanim i relevantnim činjenicama i dokazima,
- objektivno formulirani,
- relevantni za pitanja na koje se odnose, i
- dovoljno uvjerljivi da motiviraju nadležne da poduzmu mjere.

Nalazi se rangiraju po značajnosti u smislu stepena izloženosti postojećim i potencijalnim posljedicama rizika i mogućim uzročno-posljedičnim odnosima između pojedinačnih nalaza. Rangiranje pojedinačnih nalaza u okviru izvještaja generalno utiče na ukupne zaključke o reviziji (kako je opisano u dijelu koji se odnosi na zaključke revizije). Rangiranje nalaza po značajnosti je djelotvoran alat za komuniciranje važnosti pojedinačnih nalaza i pomaže rukovodstvu prilikom utvrđivanja prioriteta za planove aktivnosti. Značaj nalaza može se potkrijepiti i finansijskim učinkom do kojeg može doći zbog slabosti internih kontrola i nepravilnosti.

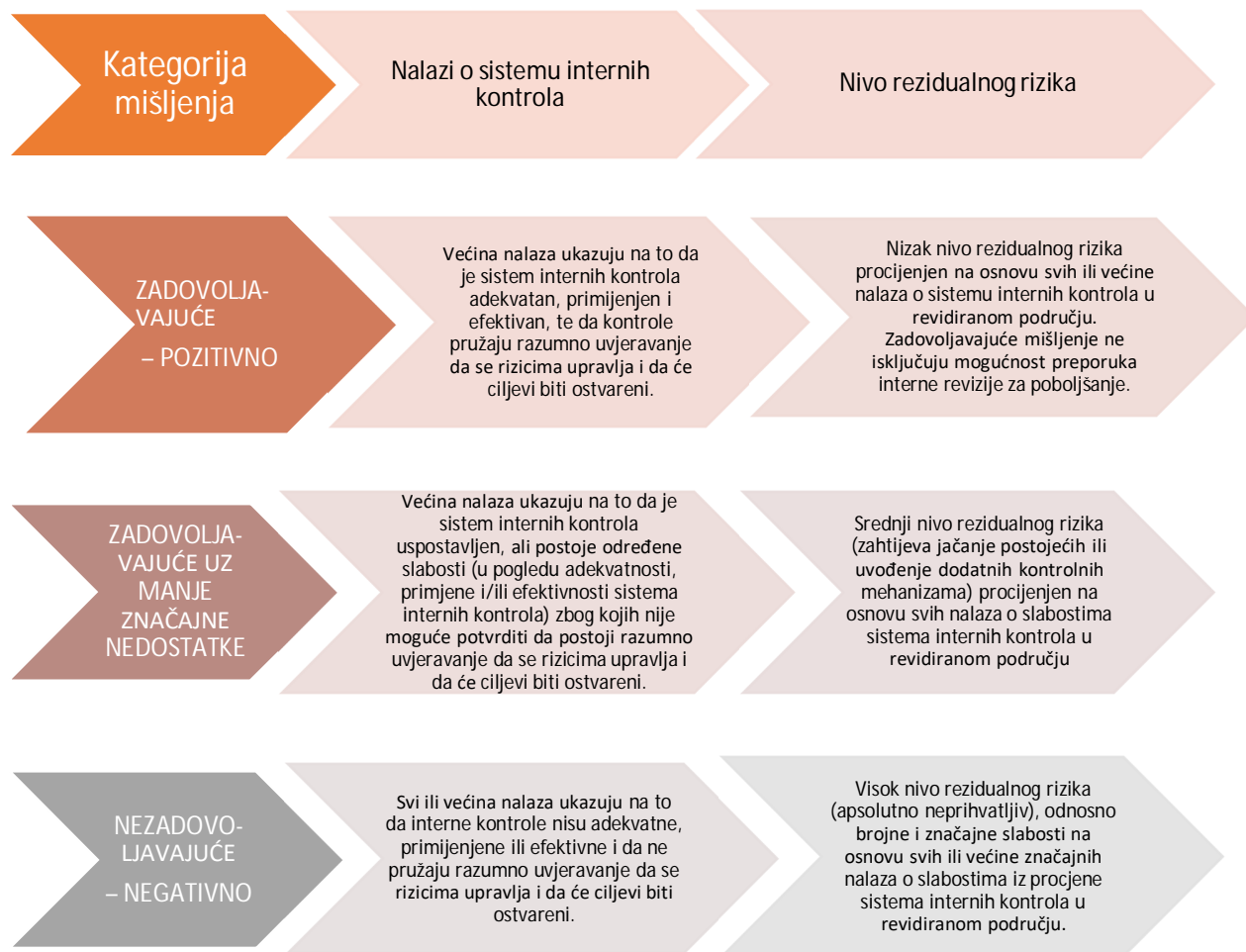


### Formuliranje stručnog revizorskog mišljenja

Mišljenje internih revizora o statusu revidiranog područja pomaže korisnicima izvještaja da razumiju značaj revizorskih nalaza.

Interni revizori izdaju mišljenje na nivou pojedinačne obavljene revizije, a u formulisanju mišljenja trebaju uzeti u obzir sve nalaze revizije i njihovu značajnost. U konačnici, bitno je da rukovodilac institucije ima mišljenje interne revizije o funkcioniranju kontrola u području koje je revidirano, odnosno da li su spriječeni ili su još uvijek izloženi značajnim rezidualnim rizicima.

Stručno revizorsko mišljenje o sistemu internih kontrola u revidiranom području treba zasnivati na nalazima revizije i nivou rezidualnog rizika i može biti:



Slika 9. Kategorije revizorskog mišljenja

### **Formuliranje preporuka**

Izveštaj o rezultatima obavljene revizije mora sadržavati primjenjive preporuke i akcijske planove.<sup>103</sup>

Interni revizori preporukama trebaju ponuditi efikasne i efektivne načine da se smanji odstupanje postojećeg stanja od očekivanog stanja (kriterija). Preporuke su prijedlozi internih revizora za:

- korekciju stanja – aktivnosti koje pružaju privremena rješenja za korekcije postojeće gstanja i
- otklanjanje uzroka problema – aktivnosti potrebne za sprečavanje ponovnog ponavljanja stanja, u pravilu su to dugoročna rješenja i mogu zahtijevati duže vrijeme za provođenje.

Interni revizori mogu ponuditi i kombinaciju preporuka usmjerenih na korekciju stanja i otklanjanje uzroka u zavisnosti od prirode nalaza i uzeti u obzir:

- uvođenje novih ili alternativnih kontrola za ispravljanje ili ublažavanje nedostataka,
- usavršavanje ili izmjena postojećih kontrola kako bi bile efektivnije,
- osiguravanje redovne i dosljedne primjene postojećih kontrola,
- smanjivanje nepotrebnih kontrola.

Preporuke trebaju proizlaziti iz povezanog zaključka i u njima mora biti jasno istaknuto koja je organizaciona jedinica odgovorna za postupanje po tim preporukama. Da bi bile konstruktivne, u preporukama se navodi šta je potrebno poduzeti i koji su glavni elementi traženih promjena, dok detaljne planove aktivnosti sastavljaju zaduženi rukovodici nadležne organizacione jedinice.

Revizor nema odgovornost da detaljno predloži korektivne mjere, niti može biti uključen u njihovu realizaciju, ali preporuke treba da pruže praktično, izvodljivo rješenje kojim se umanjuju utvrđeni rizici u nalazu. Kod utvrđenih nedostataka revizor treba biti spreman da ponudi savjet o načinu poboljšanja kontrole, ne izlazeći iz okvira utvrđenih propisima iz oblasti interne revizije.

Preporuke trebaju biti rangirane po stepenu izloženosti riziku kako bi rukovodstvo odgovorno za provođenje preporuka znalo koje su najprioritetnije preporuke koje treba provesti i time doprinijeti smanjenju rizika na prihvatljiv nivo i povećati vjerovatnoću ostvarivanja ciljeva institucije. Preporuke se raspravljaju i usaglašavaju s revidiranim subjektima. Provođenje preporuka je isključiva odgovornost rukovodstva.

Rukovodilac JIR pregledava nacrt revizorskog izvještaja prije nego što se on dostavi na usaglašavanje revidiranim subjektima i preispituje da li je tačan, objektivan, jasan, koncizan, konstruktivan, potpun i blagovremen.<sup>104</sup> Odobranjem izvještaja rukovodilac JIR potvrđuje da nacrt izvještaja oslikava nalaze i zadovoljava kriterije i kvalitet izvještavanja, da su zaključci dobri i vidno potkrijepljeni relevantnim, pouzdanim i dovoljnim revizorskim dokazima sadržanim u radnoj dokumentaciji.

<sup>103</sup>veza Standard 2410.A1.

<sup>104</sup>veza Standard 2340

### 7.3.2. Usaglašavanje nacrtu revizorskog izvještaja s revidiranim subjektima

Komuniciranje s rukovodstvom revidiranih subjekata treba biti stalan proces tokom obavljanja revizije. Interna revizija dodaje vrijednost razvijajući komunikaciju (u usmenom ili pisanom obliku) koja utiče na pozitivne promjene u institucijama.<sup>105</sup>

Razgovori s revidiranim subjektima o nalazima, nivou rezidualnog rizika i preporukama tokom obavljanja revizije omogućit će revidiranim subjektima da su blagovremeno upoznati sa zaključcima i rezultatima rada revizije, a revizorima da lakše već tokom obavljanja revizije utvrde i aktivnosti za korekciju stanja ili otklanjanje uzroka problema. Takav pristup rezultirat će jednostavnijim procesom usaglašavanja nacrtu revizorskog izvještaja jer će njegov sadržaj već biti poznat revidiranim subjektima.

Nacrt revizorskog izvještaja, nakon što ga pregleda i odobri rukovodilac JIR, dostavlja se revidiranim jedinicama na očitovanje. Uz nacrt izvještaja, rukovodstvu revidiranih jedinica dostavlja se i obrazac Plan aktivnosti, koji rukovodstvo treba popuniti s aktivnostima koje će poduzeti za provođenje preporuka i rokovima u kojima ih planira provesti. Popunjeni akcioni plan rukovodstvo revidiranih jedinica vraća zajedno s očitovanjem na nacrt izvještaja.

#### **Završni sastank s najvišim nivoom rukovodstva**

Rukovodilac JIR usaglašeni nacrt revizorskog izvještaja i prijedlog plana aktivnosti prethodno popunjen od strane rukovodstva revidiranih jedinica (aktivnosti, odgovorne osobe i rokovi za provođenje preporuka) predstavlja rukovodiocu institucije ili osobi koju on zaduži na završnom sastanku.

Poziv za održavanje završnog sastanka rukovodiocu institucije dostavlja rukovodilac JIR. Na završnom sastanku prezentira se nacrt revizorskog izvještaja s ciljem konačnog usaglašavanja stavova s najvišim rukovodstvom o:

- stručnom revizorskom mišljenju,
- preporukama i njihovoj važnosti,
- rasporedu provođenja preporuka, predloženim aktivnostima i rokovima za provođenje,
- roku u kojem će rukovodilac institucije potpisati plan aktivnosti (s planiranim aktivnostima u cilju provođenja svake prihvaćene preporuke, definiranim rokovima izvršenja i odgovornim osobama za provođenje).

Završni sastanak je i prilika da se pokaže namjera interne revizije da se izvještajem poboljša trenutni način rada i da se u tom smjeru jasno iskaže doprinos interne revizije.

<sup>105</sup>veza Standard 2400

Diskusiju i ishod završnog sastanka potrebno je evidentirati u radnoj dokumentaciji kroz zapisnik sa sastanka, usaglašen s rukovodstvom. Ako je moguće, verzija koja je usaglašena na završnom sastanku trebala bi biti konačna usaglašena verzija izvještaja i plana aktivnosti. Ako se nije bilo moguće usaglasiti o tekstu izvještaja i planu aktivnosti, sva neslaganja potrebno je evidentirati u izvršnom rezimeu revizorskog izvještaja.

Popunjen plan aktivnosti (preporuke interne revizije i aktivnosti koje će rukovodstvo provesti) i potpisan od strane rukovodioca institucije unosi se kao prilog uz konačan izvještaj, te u registar preporuka u softversku aplikaciju za internu reviziju. Primjerak plana aktivnosti odlaže se i u stalni revizorski dosje.

### *7.3.3. Pregled, odobravanje i distribucija konačnog revizorskog izvještaja od strane rukovodioca JIR*

Rukovodilac JIR, prema Zakonu o internoj reviziji, odgovoran je osigurati visok kvalitet aktivnosti interne revizije, što uključuje i visok kvalitet revizorskog izvještaja koji dostavlja rukovodiocu institucije.<sup>106</sup> Rukovodilac JIR odgovoran je za pregled i odobravanje konačnog revizorskog izvještaja.<sup>107</sup> Kada rukovodilac JIR zaduži neku drugu osobu za nadzor i kontrolu konačnog revizorskog izvještaja i dalje snosi cjelokupnu odgovornost.<sup>108</sup>

U jedinicama interne revizije u kojima su interni revizori s manje iskustva, rukovodilac JIR najčešće će lično sam pripremati konačni revizorski izvještaj. U JIR u kojima su zaposleni iskusniji interni revizori rukovodilac JIR će procijeniti koliko se može osloniti na izvještaj koji su pripremili interni revizori, a koliko ga je potrebno doraditi.

Konačni revizorski izvještaj rukovodilac JIR dostavlja revidiranim subjektima i rukovodiocu institucije, te drugim akterima u instituciji (npr. pomoćnicima ministara) koji mogu djelovati u skladu s rezultatima revizije ili za čije su područje poslovanja važni rezultati revizije.<sup>109</sup> Zajedno sa konačnim revizorskim izvještajem, rukovodilac JIR dostavlja i obavještenje o obavezi ažuriranja podataka u registru rizika u vezi s revidiranim procesom.

U slučaju da se greška ili propust utvrde nakon što je konačni revizorski izvještaj distribuiran, odgovornost je rukovodioca JIR da dostavi naknadno ispravne informacije svim stranama koje su dobile prvobitnu verziju konačnog revizorskog izvještaja.<sup>110</sup>

Rukovodilac JIR u okviru godišnjeg izvještaja, kojeg priprema prema Zakonu o internoj reviziji<sup>111</sup>, navodi i sažeti pregled zaključaka iz svih internih revizija izvršenih u toku godine.

<sup>106</sup>Zakon o internoj reviziji, član 15, tačke g) i i)

<sup>107</sup>veza Standard 2440

<sup>108</sup>veza Standard 2440

<sup>109</sup>veza Standard 2440.A1.

<sup>110</sup>veza Standard 2421

<sup>111</sup>Zakon o internoj reviziji, član 19. stav (2).

Navedeni izvještaj, uključujući i zaključke iz svih internih revizija, na zahtjev može biti dostavljen svakom zakonodavnom, izvršnom ili sudskom nadzornom tijelu i relevantnom državnom revizoru i/ili zakonitom revizoru ili drugom eksternom revizoru.<sup>112</sup>

#### 7.3.4. Ažuriranje podataka u registru rizika institucije

Podaci iz konačnog revizorskog izvještaja o rezidualnim rizicima i nivou izloženosti (visoki, srednji, niski), te mjerama koje će prema planu aktivnosti poduzeti rukovodstvo za smanjivanje rizika, s podacima o rokovima i zaduženim osobama za realizaciju mjera unose se u registar rizika institucije, odnosno na osnovu tih podataka ažuriraju se podaci u registru rizika institucije.

Podatke u registar rizika unose, odnosno ažuriraju rukovodioci organizacionih jedinica zaduženi za revidirani proces i odgovorni za upravljanje rizicima, te realizaciju mjera za njihovo ublažavanje.

#### 7.3.5. Izdavanje sveobuhvatnog mišljenja

Sveobuhvatno mišljenje izdaje se na zahtjev i ako je bilo u cilju određenih revizija, te ako ima dovoljno informacija/dokaza na osnovu kojih se daje mišljenje. U okviru godišnjeg izvještaja o aktivnostima interne revizije rukovodilac JIR može izdati sveobuhvatno mišljenje o procesima upravljanja, upravljanja rizicima i kontrolnim procesima u instituciji.<sup>113</sup>

Za donošenje odluke hoće li se izdati sveobuhvatno mišljenje rukovodilac JIR treba razmotriti:

- da li je obavljeno dovoljno relevantnih revizija tokom godine,
- kako će se mišljenje odnositi prema strategijama, ciljevima i rizicima institucije,
- hoće li mišljenje riješiti problem, dodati vrijednost i/ili pružiti rukovodstvu sigurnost u vezi s općim trendom ili stanjem u instituciji.

Ako se odluči za izdavanje sveobuhvatnog mišljenja, rukovodilac JIR treba odrediti opseg sveobuhvatnog mišljenja tako što će odrediti:

- period na koji se mišljenje odnosi,
- revizije i savjetodavne angažmane (ako ih je bilo) koje su relevantne za sveobuhvatno mišljenje,
- ostale faktore koji mogu uticati na opseg sveobuhvatnog mišljenja i utvrditi da li postoje bilo kakva ograničenja.

Rukovodilac JIR za potrebe izdavanja sveobuhvatnog mišljenja može uzeti u obzir i relevantne izvještaje ostalih internih aktera (na primjer izvještaje inspekcija, izvještaje komisija za nadzor ili naknadne kontrole i provjere), kao i eksternih aktera (na primjer Ureda za reviziju institucija BiH).

<sup>112</sup>Zakon o internoj reviziji, član 19. stav (5).

<sup>113</sup>veza Standard 2421

Rukovodilac JIR, bez obzira na to uzima li u obzir izvještaje drugih strana i oslanja li se na njihove procjene, i dalje zadržava odgovornost za sveobuhvatno mišljenje koje izdaje, a do kojeg je došao oslanjajući se na rad drugih aktera.

Rukovodilac JIR za izdavanje sveobuhvatnog mišljenja treba:

- preispitati zaključke iz obavljenih revizija i savjetodavnih angažmana,
- osigurati da su zaključci utemeljeni na dostatnim, pouzdanim, relevantnim i korisnim informacijama,
- sažeti informacije za izdavanje mišljenja,
- utvrditi relevantne rizike ili kontrole ili druge kriterije korištene kao osnovu sveobuhvatnog mišljenja.

Nakon razmatranja relevantnih informacija rukovodilac JIR izdaje sveobuhvatno mišljenje koristeći jasan rječnik i formulira kako se sveobuhvatno mišljenje odnosi na strategije, ciljeve i rizike institucije.

Saopćenje/izvještaj na kojem se podnosi sveobuhvatno mišljenje treba sadržavati:

- opseg, uključujući period na koji se mišljenje odnosi,
- ograničenje opsega,
- razmatranje svih povezanih revizorskih angažmana, uključujući i oslanjanje na izvještaje drugih strana (internih i eksternih),
- sažetak informacija koje podupiru mišljenje,
- rizike, kontrole ili druge kriterije koji su korišteni kao osnova za sveobuhvatno mišljenje,
- sveobuhvatno mišljenje, prosuđivanje ili zaključak do kojeg se došlo.

#### 7.4. Praćenje realizacije preporuka

U skladu sa Zakonom o internoj reviziji, rukovodilac JIR treba pratiti realizaciju preporuka interne revizije, utvrditi da li je revidirana jedinica poduzela korektivne aktivnosti i da li je postigla željene rezultate, te o rezultatima praćenja treba informirati rukovodioca institucije.<sup>114</sup>

Rukovodilac JIR mora uspostaviti i održavati sistem praćenja postupanja s rezultatima obavljenih revizija.<sup>115</sup>

Kroz praćenje provođenja preporuka (engl. *follow-up*) prati se i osigurava da su radnje koje odredi rukovodstvo revidiranih subjekata uspješno provedene, ili da li je rukovodstvo na sebe preuzelo rizik nedjelovanja.

<sup>114</sup>Zakon o internoj reviziji, član 18. stav (2).

<sup>115</sup>veza Standard 2500

#### 7.4.1. Praćenje provođenja preporuka iz obavljenih revizija

Praćenje provođenja preporuka uključuje praćenje da li su planirane aktivnosti realizirane i u kojim rokovima. Ako aktivnosti nisu realizirane, potrebno je obrazložiti razloga neprovođenja ili kašnjenja u provođenju, planiraju li se neke druge aktivnosti za realizaciju preporuka, koji su novi rokovi i odgovorne osobe za provođenje.

Rukovodstvo revidiranih organizacionih jedinica, koje imaju zadatak provesti preporuke prema usvojenim akcionim planovima, ima primarnu odgovornost za praćenje napretka u provođenju preporuka, odnosno odgovarajući upravljački nivo treba pratiti poduzimaju li se predviđeni koraci u cilju provođenja prihvaćenih preporuka.<sup>116</sup>

U skladu sa Zakonom o internoj reviziji, rukovodstvo revidirane jedinice informirat će rukovodioca institucije i rukovodioca JIR o provođenju akcionog plana za realizaciju preporuka.<sup>117</sup>

Interni revizori koriste navedene informacije za izvještavanje višeg rukovodstva o statusu provedbe preporuka i za praćenje izloženosti rizicima ovisno o tome da li su realizirane preporuke koje su date da se rizici smanje. U skladu sa Zakonom o internoj reviziji, u roku od šest (6) mjeseci nakon što je izvještaj o reviziji izdat, rukovodilac JIR pratit će realizaciju preporuka da utvrdi da li je revidirana jedinica poduzela korektivne aktivnosti i da li je postigla željene rezultate. O rezultatima takvog praćenja rukovodilac JIR informirat će rukovodioca institucije.<sup>118</sup>

Za praćenje statusa provedbe preporuka rukovodilac JIR koristi tablicu u softverskoj aplikaciji za internu reviziju.

Plan aktivnosti po preporukama interne revizije od suštinske je važnosti za evidentiranje i praćenje svih mjera koje je rukovodstvo poduzelo na osnovu preporuka interne revizije.<sup>119</sup> Pomoću njih su naknadne revizije mnogo lakše i efikasnije.

Važnost preporuka ili priroda radnji koje je poduzelo rukovodstvo u provođenju preporuka, može rezultirati odlukom rukovodioca JIR da je u skoroj budućnosti potrebno izvršiti naknadnu reviziju.

---

<sup>116</sup>Zakon o internoj reviziji, član 18. stav (1).

<sup>117</sup>Zakon o internoj reviziji, član 18. stav (1).

<sup>118</sup>Zakon o internoj reviziji, član 18. stav (2).

<sup>119</sup>veza Standard 2500

#### 7.4.2. Praćenje mjerljivih efekata provođenja preporuka

Osim praćenja provođenja preporuka, a u svrhu evidentiranja i izvještavanja o dodatnoj vrijednosti koju stvara interna revizija, interni revizori trebaju nastojati pratiti i mjerljive efekte (najčešće finansijske) za provođenje onih preporuka uz koje se mjerljivi efekti mogu vezati.

Primjeri mjerljivih efekata mogu biti:

- iznos sredstava vraćenih u budžet nakon što su po preporuci interne revizije provedene naknadne kontrole namjenskog trošenja sredstava grantova i za utvrđeno nenamjensko trošenje izvršeni povrati sredstava,
- iznos ušteda na materijalnim rashodima nakon što su po preporuci interne revizije provedene analize troškova i izmijenjeni ugovori s dobavljačima i promijenjeni uvjeti plaćanja,
- usklađeni iznos u računovodstvenim evidencijama nakon što su po preporuci interne revizije provedena dodatna knjiženja ili usklađivanja podataka u različitim evidencijama,
- mjerljivi efekti mogu biti iskazani i kroz npr. smanjenje broja obrazaca u nekom poslovnom procesu (efikasnija i brža obrada zahtjeva građana i drugih stranaka), smanjeni troškovi obrade zahtjeva i slično.

U situacijama gdje nije moguće precizno izračunati efekte provođenja preporuka, finansijski efekti mogu se iskazati kao procjena na osnovu provedenih analiza uticaja primjene nekih kontrola na finansijske tokove u budućem periodu, uz obavezu da se te procjene prate i uporede sa stvarnim provođenjem.

Mjerljivi efekti provođenja preporuka prate se na godišnjem nivou i o njima, ako su utvrđeni, JIR izvještava rukovodstvo institucije. Primjeri dobre prakse ukazuju da iskazivanje (finansijskih) efekata preporuka doprinosi sticanju povjerenja u kvalitet rada interne revizije i prihvatanju njene uloge u instituciji. Za praćenje efekata provođenja preporuka, rukovodilac JIR koristi tablicu u softveru za podršku procesu revizije.

#### 7.4.3. Praćenje podataka u Registru rizika institucije

Na osnovu podataka o provođenju preporuka, odnosno realizaciji plana aktivnosti treba biti ažuriran i registar rizika institucije. Za ažuriranje podataka u registru rizika institucije zaduženo je rukovodstvo revidiranih subjekata nadležno za poslovni proces, upravljanje rizicima i realizaciju mjera. Interna revizija prati da li su podaci o provedenim mjerama i, u skladu s tim novim procjenama rizika, uneseni u registar rizika.

Podatke o provođenju preporuka i podatke iz ažuriranog registra rizika interna revizija koristi za planiranje naknadnih aktivnosti.



## 8. Dokumentiranje i revizorski dosjei - tekući i stalni revizorski dosje

Prema Zakonu o internoj reviziji, rukovodilac JIR treba osigurati da se evidentiraju sve aktivnosti interne revizije i čuva dokumentacija vezana za internu reviziju.<sup>120</sup>

Radni dokumenti, kao i sva ostala dokumentacija u vezi sa svakom revizijom, trebaju se čuvati u odgovarajućim revizorskim dosjeima. Ovi dosjei trebaju biti organizirani u jasnom i logičnom redoslijedu tako da svako može naći ono što mu je potrebno i shvatiti šta je i zašto urađeno. Dosjei se mogu čuvati u elektronskom i pisanom obliku.

Da bi revizor imao pristup dokumentaciji i da bi mu ona omogućila efikasno provođenje revizije, važno je sistematično i dosljedno koristiti označavanje i unakrsno povezivanje dokumenata i dijelova dosjea.

Pored toga, ovo će svakome ko bude koristio ili pregledao dosje omogućiti da prati korake koji su poduzeti tokom revizije i shvati na koji način su izvedeni zaključci.

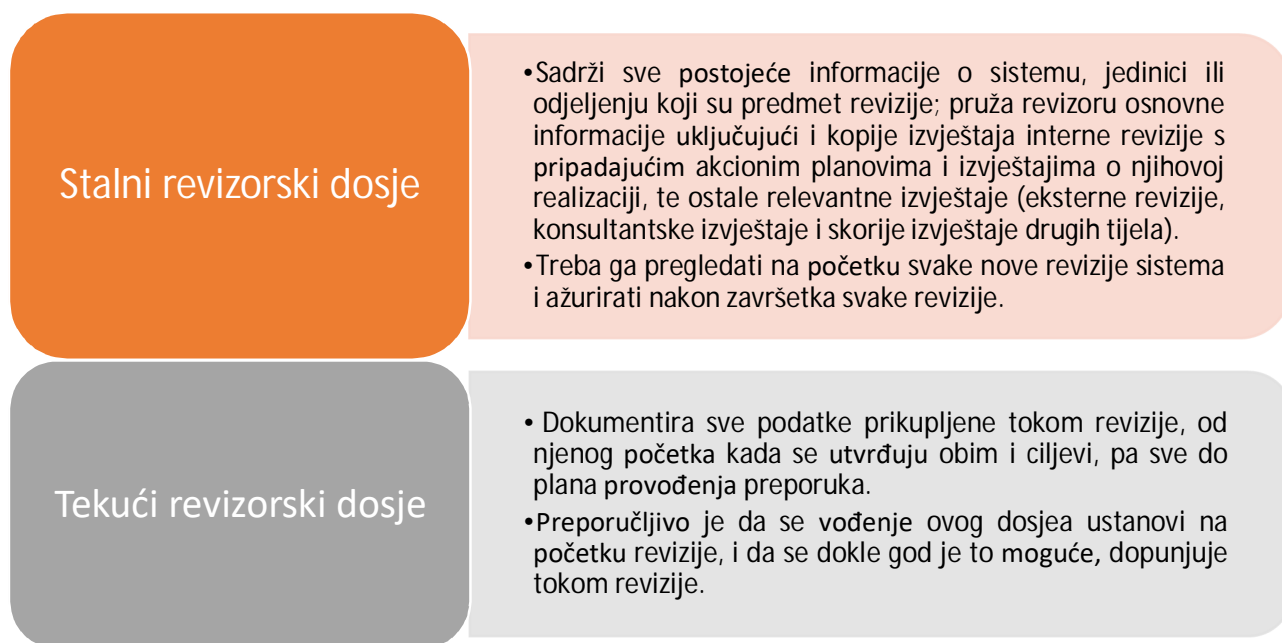
Dobro organizirani i struktuirani revizorski dosjei omogućuju:

- vođenje revizije na logičan način,
- sveobuhvatnost,
- razumijevanje,
- utvrđivanje slabosti i donošenje ispravnih zaključaka,
- trenutno sagledavanje progressa i nalaza revizije,
- pripremu izvještaja,
- pronalaženje dokumenata i
- pružaju formalnu zabilješku o poduzetim aktivnostima.

Za svaku reviziju potrebno je voditi dvije vrste evidencija – stalni dosje i tekući dosje.

---

<sup>120</sup>Zakon o internoj reviziji, član 15. tačka j).



Slika 10. Stalni i tekući revizorski dosje

U Poglavlju III dat je obavezan sadržaj /struktura za svaki od ovih dosjea.

Revizorski dosjei i radna dokumentacija čuvaju se u sigurnim uslovima. Rukovodilac JIR određuje način arhiviranja i uništavanja revizorskih dosjea.

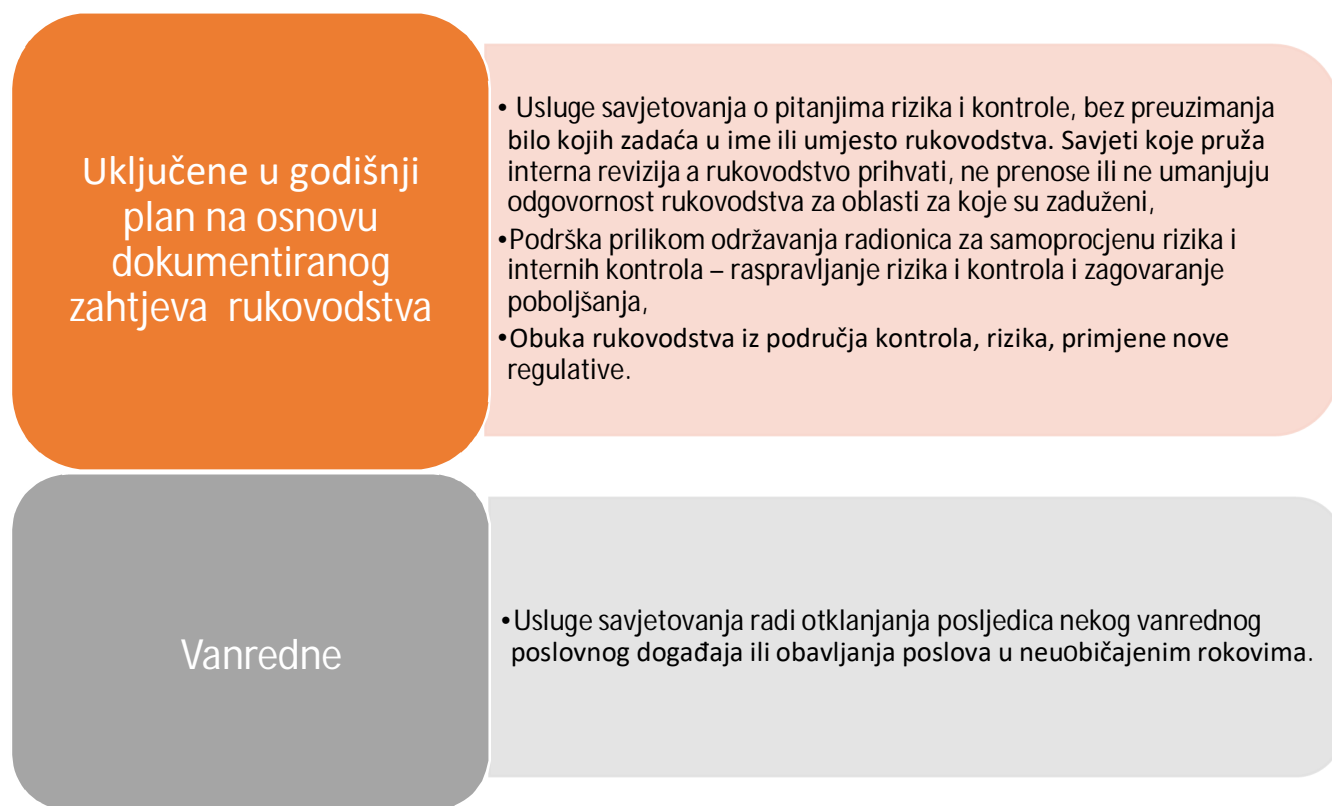
## 9. Savjetodavne usluge

U skladu sa Zakonom i standardima, JIR osim provođenja revizija na osnovu kojih pruža nezavisno, objektivno uvjeravanje (engl. *assurance*) može obavljati i konsultantske/savjetodavne usluge (engl. *consulting services*).

Savjetodavne usluge obavljaju se na zahtjev rukovodstva na način da se poštuju zahtjevi standarda interne revizije koji uređuju planiranje, obavljanje, izvještavanje o rezultatima i praćenje postupanja po rezultatima obavljenih savjetodavnih usluga.

Priroda savjetodavnih usluga mora biti definirana u povelji interne revizije i uključuje savjetovanje, podršku i obuku. Ako JIR nema resursa ili ako se od JIR traži preuzimanje odgovornosti za suštinsko upravljanja rizicima, JIR ne smije preuzimati takve savjetodavne usluge.

Savjetodavne usluge mogu biti:



Slika 11. Savjetodavne usluge

### 9.1. Planiranje savjetodavnih usluga u okviru strateškog i godišnjeg plana interne revizije

JIR u fazi izrade strateškog i godišnjeg plana, na osnovu procjene rizika i razgovora s rukovodstvom (rukovodiocem institucije i ostalim rukovodiocima, sekretarom, pomoćnicima ministra i slično), utvrđuje potrebe rukovodstva za savjetodavnim uslugama i razmatra:

- potrebe i očekivanja rukovodstva koje traži savjetodavne usluge,
- složenost i opseg posla potrebnog za provođenje savjetodavnih usluga,
- raspoložive resurse interne revizije za obavljanje savjetodavnih usluga (znanja, stručnost),
- troškove savjetodavnih usluga u odnosu na moguću korist.

Rukovodilac JIR ne može prihvatiti obavljanje savjetodavnih usluga ako interni revizori ne posjeduju potrebna znanja, vještine i ostale kompetencije potrebne za obavljanje usluga, a nije ni u mogućnosti pribaviti stručne savjete i pomoć iz vanjskih izvora.

Prihvaćene savjetodavne usluge moraju biti uključene u strateški i godišnji plan interne revizije.

U strateški plan interne revizije unose se podaci o vrsti i predmetu savjetodavne usluge, periodu obavljanja i revizorskim resursima. U godišnji plan interne revizije prenose se podaci o vrsti i predmetu savjetodavne usluge i periodu obavljanja, koji se dopunjavaju preciznijim informacijama o resursima (uključujući imena internih revizora koji će provesti savjetodavne usluge), obimu i obuhvatu savjetodavne usluge.

### ***Savjetodavne usluge izvan strateškog i godišnjeg plana interne revizije***

Osnova za pokretanje savjetodavnih usluga je godišnji plan interne revizije odobren od rukovodioca institucije.

Ako se tokom godine ukaže potrebe za savjetodavne usluge koje nisu obuhvaćene godišnjim planom interne revizije, rukovodilac institucije ima isključivo ovlaštenje da inicira takve savjetodavne usluge.

Rukovodilac institucije izdaje zahtjev za obavljanje vanrednih savjetodavnih usluga na osnovu kojeg se rade izmjene i dopune godišnjeg plana interne revizije. Obrazac zahtjeva za pokretanje savjetodavnih usluga sadržan je u softverskoj aplikaciji za internu reviziju.

Zahtjev za vanredne savjetodavne usluge sadrži sljedeće podatke:

- cilj savjetodavnih usluga,
- obim,
- period obavljanja,
- očekivane rezultate.

## 9.2. Obavljanje savjetodavnih usluga

### 9.2.1. Planiranje savjetodavnih usluga

Rukovodilac JIR prije početka obavljanja savjetodavnih usluga mora s rukovodstvom dogovoriti cilj, obim, pojedinačne odgovornosti i očekivanja rukovodstva.<sup>121</sup>

Interni revizori prikupit će informacije za razumijevanje područja u kojem trebaju dati savjetodavne usluge, informacije o rizicima i povezanim kontrolama.

Ciljevi i obim savjetodavnih usluga, te očekivanja rukovodstva nakon što se dogovori s rukovodstvom, dokumentiraju se u planu obavljanja savjetodavnih usluga. Moguće je da tokom obavljanja savjetodavnih usluga dođe do izmjena i dopuna ciljeva i obima na osnovu prikupljenih dodatnih informacija, što se također evidentira u planu obavljanja savjetodavnih usluga.

---

<sup>121</sup>veza Standard 2201

Ciljevi savjetodavnih usluga moraju obuhvatiti upravljanje, upravljanje rizicima i kontrolne procese u obimu dogovorenom s rukovodstvom. Ciljevi moraju biti u skladu s vrijednostima, strategijama i ciljevima institucije.

Obim savjetodavnih usluga mora biti dovoljan u odnosu na dogovorene ciljeve savjetodavnih usluga. Ako tokom obavljanja savjetodavnih usluga interni revizori uvide neka ograničenja povezana s obimom, o tim ograničenjima moraju raspraviti s rukovodstvom za koje obavljaju usluge kako bi odlučili o nastavku pružanja usluge. Tokom savjetodavnih usluga interni revizori moraju posvetiti pažnju kontrolama u skladu s ciljevima savjetodavnih usluga i obratiti pažnju na postojanje znatnih slabosti u kontrolama.

Za savjetodavne usluge interni revizori izrađuju program rada u kojem dokumentiraju revizorske metode (tehnike i pristup koju će koristiti u obavljanju savjetodavne usluge) i raspored revizorskih resursa.

Plan i program revizije za obavljanje savjetodavnih usluga pregledava i odobrava rukovodilac JIR.<sup>122</sup>

#### 9.2.2. Provođenje savjetodavnih usluga

Interni revizori moraju utvrditi, analizirati, procijeniti i dokumentirati dovoljno informacija za postizanje ciljeva savjetodavne usluge.<sup>123</sup>

Obavljanje savjetodavnih usluga uključuje utvrđivanje, analiziranje i procjenu informacija na kojima interna revizija zasniva savjete koje daje. Aktivnosti obavljanja savjetodavnih usluga uključuju:

- prikupljanje informacija o području na koje se odnosi savjetodavna usluga (očekivanja rukovodstva, ciljano stanje, stvarno stanje, rizici, slabosti kontrola),
- pregled dokumentacije, baza podataka, informacionih sistema, regulative i slično,
- provođenje analitičkih postupaka,
- testiranje kontrola kada se ocijeni potrebnim za prikupljanje dokaza,
- formuliranje zaključka/savjeta.

Interni revizor mora procijeniti prikupljene informacije, odnosno njihovu relevantnost i dovoljnost za davanje utemeljenih zaključaka i savjeta.

Provedeni postupci i prikupljene informacije/dokazi moraju se dokumentirati tako da mogu potvrditi pretpostavke na kojima interna revizija zasniva zaključke i savjete.

Nacrte zaključaka i savjeta interna revizija treba dodatno raspraviti s rukovodstvom kako bi se dobilo uvjerenje da su zaključci i savjeti:

---

<sup>122</sup>veza Standard 2340

<sup>123</sup>veza Standard 2300

- razumljivi rukovodstvu,
- u skladu s ciljevima savjetodavne usluge ,
- praktični i troškovno prihvatljivi za implementaciju.

Komunikacija interne revizije i rukovodstva odvija se kontinuirano tokom procesa obavljanja savjetodavnih usluga.

Radnu dokumentaciju i prikupljene dokaze za davanje zaključaka i savjeta pregledava i odobrava rukovodilac JIR, a rukovodilac JIR odgovoran je i za sve važne procjene donesene tokom obavljanja savjetodavne usluge.<sup>124</sup>

Stalnim nadzorom i kontrolom nad prethodno obavljenim revizorskim postupcima smanjuje se rizik da će interni revizori donijeti procjene ili poduzeti aktivnosti neusklađene s profesionalnom procjenom rukovodioca JIR, a koje bi mogle nepovoljno uticati na rezultate savjetodavnih usluga. Ako se pojave razlike u profesionalnoj procjeni, rukovodilac JIR treba naći način rješavanja razlika. Načini mogu uključivati razgovore o relevantnim činjenicama, provođenje dodatnih ispitivanja ili istraživanja i dokumentiranje zaključivanja o različitim gledištima u radnoj dokumentaciji revizije.

### 9.2.3. Izvještavanje o rezultatima savjetodavnih usluga

#### **Izvještaj o rezultatima pojedinačne savjetodavne usluge**

Interni revizori moraju izvijestiti o rezultatima obavljenih savjetodavnih usluga rukovodstvo za koje je obavljena savjetodavna usluga.<sup>125</sup>U izvještaju moraju biti sadržani ciljevi, obim i rezultati obavljenih savjetodavnih usluga.<sup>126</sup>

Tipski obrazac strukture izvještaja o obavljenim savjetodavnim uslugama uključuje:

- oznaka/broj savjetodavnog angažmana iz godišnjeg plana,
- organizacione jedinice za koje je pružena usluga savjetovanja,
- cilj,
- obim,
- period obavljanja,
- zaključke i rezultate,
- datum pripreme,
- datum odobrenja.

Rukovodilac JIR odgovoran je za pregled i odobravanje konačnog izvještaja o rezultatima savjetodavne usluge.<sup>127</sup>

<sup>124</sup>veza Standard 2340.

<sup>125</sup>veza Standard 2400

<sup>126</sup>veza Standard 2410

<sup>127</sup>veza Standard 2340

Ako se tokom obavljanja savjetodavnih usluga utvrde problemi u upravljanju institucijom, upravljanju rizicima i kontrolama koje su važne za cijelu instituciju, rukovodilac JIR o tome treba obavijestiti i rukovodioca institucije.<sup>128</sup>

### **Godišnji izvještaj o obavljenim savjetodavnim uslugama**

Rukovodilac JIR izvijestit će rukovodioca institucije<sup>129</sup> i CHJ MFiH BiH o provedenim savjetodavnim uslugama u okviru redovnog godišnjeg izvještaja o aktivnosti interne revizije (broj realiziranih u odnosu na broj planiranih savjetodavnih usluga, broj vanrednih savjetodavnih usluga i rezultati obavljenih savjetodavnih usluga).

#### *9.2.4. Praćenje postupanja s rezultatima*

Rukovodilac JIR mora uspostaviti i održavati sistem praćenja postupanja s rezultatima savjetodavnih usluga u obimu koji je dogovoren s rukovodstvom za koje je obavljena usluge savjetovanja.<sup>130</sup>

## DIO III: REVIZORSKI ALATI I TEHNIKE

### 10. VRSTE KONTROLA

Interna kontrola je cjelokupan sistem kontrola (uključujući osobe, planove, strukture i procedure) koju provodi rukovodstvo da bi osiguralo ostvarivanje poslovnih ciljeva.

U nastavku su date napomene o vrstama kontrola koje obično mogu biti prikladne za primjenu u sistemima javnog sektora. Popis nije sveobuhvatan i interni revizor trebat će razmotriti i druge kontrole.

Kontrole je moguće razmatrati po sljedećim kategorijama:

- **Podjela dužnosti:** funkcije vezane za odobravanje transakcija, evidentiranje transakcija, čuvanje relevantnih sredstava trebaju obavljati različiti službenici kako bi se izbjegli sukobi interesa ili situacije za nedozvoljeno poslovanje;
- **Organizacija:** treba postojati jasna organizaciona šema i svi zaposleni trebaju imati ažurirane opise poslova s jasno navedenim dužnostima;
- **Autorizacija i odobravanje:** odgovarajući službenici trebaju formalno odobriti sve transakcije i odluke;
- **Fizičke kontrole:** neophodne odgovarajuće kontrole pristupa kancelarijama, imovini, kontrola korištenja kancelarijskog materijala i kompjuterskih sistema;
- **Nadzor:** adekvatan nadzor svih zaposlenih i aktivnosti koji obavlja osoba koja razumije procese i može detektirati odstupanja od prihvaćene prakse;
- **Kadrovske kontrole:** adekvatna kontrola imenovanja, odnosno angažiranja službenika; svi zaposleni trebaju imati potrebna stručna znanja i kvalitete, te da kroz

<sup>128</sup>veza Standard 2440.C1.

<sup>129</sup>veza Standard 2060

<sup>130</sup>veza Standard 2500

odgovarajuću obuku kontinuirano održavaju i unapređuju svoja znanja, a njihov rad treba biti redovno ocjenjivan;

- **Matematičke i računovodstvene kontrole:** provjera/ponovna provjera poslova koje su obavili drugi službenici; provjera iznosa u narudžbenicama, fakturama, platnom spisku; usaglašavanje bankovne i računovodstvene evidencije; kontrola računa;
- **Upravljačke kontrole:** priprema odgovarajućih finansijskih i operativnih podataka za računovodstvo; korištenje izvještaja o odstupanjima; kritički pregled i ispitivanja koje vrši rukovodstvo.

Pomenute kategorije mogu se bazirati i na rizicima, kao što je prikazano u sljedećoj tabeli:

Tabela 4. Vrste kontrola

Vrsta kontrole	Rizik
<b>Podjela dužnosti</b>	Rizik da je jedna osoba u potpunosti odgovorna za sve faze određenog procesa.
<b>Organizaciona</b>	Rizik da određena dužnost bude dodijeljena neadekvatnom nivou
<b>Autorizacija i odobravanje</b>	Rizik od neovlašćenih i nevažećih unosa podataka u sistem
<b>Fizička</b>	Rizik od gubitka ili štete vezane za materijalna sredstva institucije
<b>Nadzor</b>	Rizik da se zaposleni ne pridržavaju odgovarajućih procedura.
<b>Kadrovska</b>	Rizik da će se zaposliti ili imenovati službenici koji nemaju relevantno iskustvo i znanje za obavljanje svojih dužnosti
<b>Matematička i računovodstvena</b>	Rizik od računovodstvenih grešaka, npr. pogrešno šifrovanje i propusti.
<b>Upravljačka</b>	Rizik od kumulativnih grešaka ili neuobičajenih transakcija koje nisu otkrile druge kontrole.

#### 10.1. Vrste kontrola po nivoima organizacione strukture:

Primjeri koje navodimo započinju s kontrolama višeg nivoa, a slijede kontrole srednjeg i nižeg nivoa. Uz neke su kontrole i napomene o tome kako bi im revizori trebali pristupiti.



### 10.1.1. Kontrole visokog nivoa

Neke od kontrola visokog nivoa su:

- *Planiranje*, uključuje utvrđivanje općih i specifičnih ciljeva i sredstava pomoću kojih će se oni ostvariti. Postoji mnogo različitih «najboljih praksi» vezanih uz ovo područje, a najznačajniji primjeri tih praksi uključuju:
  - jasne izjave o ciljevima,
  - mjerljive ciljeve i
  - pokazatelje učinka/rezultata
- *Organizacija*, uključuje:
  - prenos ovlaštenja, odgovornosti i sistema odgovornosti na niže nivoe kako bi se ciljevi ostvarili na najefektivniji način,
  - organizaciju rada u logične i praktične cjeline, dobro integrirane vertikalno i horizontalno, na način koji najbolje osigurava ostvarenje ciljeva,
  - podjelu dužnosti kako bi se izbjegli sukobi interesa ili prilike za nedopušteno poslovanje,
  - uspostavljanje jasnih linija izvještavanja,
  - pribavljanje jasnih i dokumentiranih izjava o odgovornostima pojedinaca i grupa u odnosu na resurse, djelatnosti, opće i specifične ciljeve i
  - izbjegavanje neopravdanog oslanjanja na bilo kojeg pojedinca posebno zaduženog za internu kontrolu.

Svaka od ovih aktivnosti također zahtijeva dobru *komunikaciju* (vertikalnu i horizontalnu) kako bi se nastojanja ujedinila, integrirala i fokusirala na rizike i postizanje poslovnih ciljeva. To obuhvata informacije o općim i specifičnim ciljevima i o nivou njihovih ostvarenja, što bi trebalo biti vidljivo svim nivoima zaposlenih.

### 10.1.2. Kontrole srednjeg nivoa

Neke od kontrola su:

- *Politike i operativne procedure* rukovodstva koje trebaju biti dokumentirane kako bi svi zaposleni bili s njima upoznati i kako bi međusobno sarađivali radi ostvarivanja ciljeva. Pisana uputstva i procedure trebaju biti:
  - lahko dostupne,
  - jasne i koncizne,
  - podložne provjerama rukovodstva, što bi osiguralo da su pročitane i shvaćene,
  - redovno ažurirane.

Ako pisana uputstva ne postoje, među prioritetima rukovodstva trebalo bi se inicirati njihovo donošenje.

- *IT sistemi i integrirani kontrolni procesi*

U vezi s ovom vrstom kontrole potrebno je razmotriti da li su u IT sistemima koji se koriste integrirani kontrolni postupci (koji se podaci unose i kako se kontrolira unos podataka, koji se izvještaji kreiraju, aplikativna rješenja za kontrole da li su adekvatno oblikovana i slično).

### 10.1.3. Kontrole nižih nivoa

Neke od kontrola nižih nivoa su:

- *Autorizacija*

Autorizacija podrazumijeva odobrenje ili odluku s ograničenjem za određena djelovanja ili transakcije rukovodioca ili neke druge odgovorne osobe prije nego što se one provedu. Time se osigurava preduzimanje primjerene vrste odgovornosti za kontrolne aktivnosti. Interni revizori trebaju razmotriti sljedeće:

Je li prenos autorizacije formalan i jesu li autorizacije definirane? Jesu li svi učesnici u cijelom procesu o tome informirani? Jesu li ovlaštenja dodijeljena odgovarajućim pojedincima ili grupama u smislu hijerarhije i procesa? Jesu li odgovornosti za autorizaciju odvojene od aktivnosti koje bi mogle dovesti do sukoba interesa? Jesu li relevantne aktivnosti i transakcije odgovarajuće autorizirane? Obavljaju li se odgovarajuće kontrole prije autorizacije ili je to tek formalin korak?

Autorizacija je također kontrola koja može biti značajna za najviše nivoe rukovodstva, npr. autorizacija (odobrenje) godišnjeg plana, kapitalnih ulaganja, velikih transakcija, itd.

- *Dokumentacija*

Ovo područje uključuje evidentiranje informacija i transakcija korištenih u poslovanju subjekta. Potrebno je uspostaviti dobre dokumentacijske standarde u svrhu pružanja podrške aktivnostima i osiguranja kontinuiteta poslovanja u slučaju prekida, što uključuje čuvanje informacija u elektronskom ili drugom obliku. Informacije moraju biti dostupne i dobro arhivirane, a neophodno je imati i dobar sistem za pretraživanje arhiva.

Rad subjekta mora biti dobro dokumentiran kako bi omogućio rukovodstvu, eksternim revizorima i drugim osobama koje provode preglede da prate tok poslovanja i transakcija i utvrde greške, zloupotrebe ili loše poslovanje. Odluke, ovlaštenja, transakcije, provjere i druge informacije moraju biti jasno evidentirane, a evidencije odložene.

Standardna dokumentacija i obrasci doprinose usklađenosti s procedurama i zakonskim uslovima, a često se koriste za kontrolu transakcija ili kretanje vrijednosti. Dokumentacija mora biti pažljivo oblikovana kako bi ispunila svoje ciljeve. Pretjerana količina dokumentacije može umanjiti efikasnost procesa, pa revizori trebaju to uzeti u obzir pri procjeni sistema dokumentiranja.

- *Fizičke kontrole*

Ove kontrole su obično lahko razumljive i primjenjuju se na čitavo okruženje u kojem sistemi funkcioniraju. One uključuju:

- kontrolu pristupa, kao što su portiri, lične karte, lozinke i
- fizičku provjeru imovine i evidencije, kao što su popisi, sigurnosni nadzori.

Navedeni popis kontrola nije kompletan; nabrojane su samo neke od mogućih vrsta kontrolnih aktivnosti za sve nivoe organizacione strukture (strateška, srednja i operativna). Međutim, rukovodstvo treba osmisliti i uspostaviti odgovarajuću ravnotežu između različitih vrsta kontrolnih aktivnosti kako bi se postigla njihova efektivnost.

## 11. UTVRĐIVANJE I DOKUMENTIRANJE SISTEMA

### 11.1. Utvrđivanje sistema

Za utvrđivanje ciljeva, rizika, kontrolnih ciljeva, očekivanih i postojećih kontrola sistema/ područja koje se revidira potrebno je da interni revizori prikupe podatke i informacije. Izvori podataka i informacija su analize dokumenata i baza podataka, upitnici o internim kontrolama, razgovori s rukovodstvom i zaposlenicima, te testovi „prolaza kroz sistem“.

#### **Analize dokumenata i baza podataka**

Za utvrđivanja sistema interni revizori analizirat će dokumente i baze podataka kao što su:

- propisi (zakoni, podzakonski propisi, interni akti),
- organizacione strukture,
- registri rizika,
- baze podataka, informacioni sistemi koji podržavaju procese iz upravljanja javnim finansijama (BPMIS, ISFU, PIMIS, COP), te moguće planove o dogradnji informacionih sistema,
- strateški i godišnji planovi rada i izvještaji o njihovoj realizaciji,
- finansijski planovi (budžet institucije) i finansijski izvještaji,
- izvještaji Ureda za reviziju institucija BiH,
- prijedloge/nacrte izmjene i dopune institucionalnog, zakonodavnog i regulatornog okvira koje će uticati na poslovanje sistema/procesa i
- druge vrste relevantnih dokumenata.

### 11.2. Upitnici o internim kontrolama

Upitnici interne kontrole također se mogu koristiti kao tehnika za utvrđivanje sistema. Sastoje se od niza pitanja koja se primjenjuju na određeni sistem i oblikovana su tako da pruže jedostavan odgovor „da“ ili „ne“. Odgovori „ne“ ukazuju na potencijalne slabosti kontrola koje revizori dalje istražuju i traže se kompenzacijske kontrole prije primjene detaljnijih testiranja.<sup>131</sup> Upitnici interne kontrole, ako se koriste, trebaju dati smjernice revizorima jasno određujući područja na koje se revizija fokusira. Uz uslov da sadrže dobro oblikovana pitanja usmjerena na ciljeve kontrola, upitnici internih kontrola mogu biti jednostavni za upotrebu i ovu tehniku mogu koristiti i manje iskusni interni revizori. Kada koriste upitnike internih kontrola interni revizori trebaju voditi računa da:

- oblikuju pitanja specifična za okolnosti u revidiranom sistemu na osnovu razumijevanja sistema koji se revidira i da je svako pitanje relevantno,
- usmjere pitanja u kontrolne ciljeve kao način njihovog povezivanja sa sistemom.<sup>132</sup>

<sup>131</sup>Pickett, K.H. Spencer (2010) The Internal Auditing Handbook 3. izdanje str. 867

<sup>132</sup>Pickett, K.H. Spencer (2010) The Internal Auditing Handbook 3. Izdanje str. 869

Primjer dijela upitnika za internu kontrolu koji se odnosi na sistem nabavke prikazan je u nastavku:<sup>133</sup>

Tabela 5. Primjer upitnika za interne kontrole u sistemu nabavki

Pitanje	Da	Ne	Test br.
<b>SISTEM NARUČIVANJA</b>			
<b>KONTROLNI CILJ: Osigurati da je nabavka ovlaštena i ispravna.</b>			
<b>P.1 Da li je osoba koja ovjerava narudžbu ovlaštena za tu radnju ?</b>			
<b>P.2 Da li se narudžbe vrše samo s odobrenim dobavljačima?</b>			
<b>P.3 Da li narudžba nosi referensu na ugovor o nabavci?</b>			
<b>P.4 Da li se redovno izdaju izvještaji o zalih, a u svrhu narudžbe?</b>			

Odgovore na pitanja u upitniku za interne kontrole revizori će popuniti korištenjem svih dostupnih izvora informacija uključujući rezultate analize dokumentacije i baza podataka, razgovora s rukovodstvom i zaposlenicima, posmatranja i početnog testiranja u obliku testova „prolaza kroz sistem“.

Svrha upitnika za interne kontrole nije da ih revizori „samo pošalju“ revidiranim subjektima pa da ih onda oni popunjavaju, već da koriste internim revizorima za saznavanje činjenica koristeći sve dostupne izvore informacija.

### 11.3. Razgovori s rukovodstvom i zaposlenicima revidiranih subjekata

Revizori će obaviti razgovore s rukovodstvom i zaposlenicima organizacionih jedinica koje revidiraju kako bi stekli sliku o poslovanju. Rukovodstvo će imati pregled onoga što se događa u njihovim područjima odgovornosti i ovo je početno mjesto za reviziju. Razgovori sa zaposlenicima pružit će dodatne detaljne informacije koje mogu ukazivati na poteškoće u poslovanju, nedostatke kontrole (loše kontrole), nepoštivanje propisa, neadekvatnost informacionih sistema i slično. Razgovori s rukovodstvom i zaposlenicima mogu rezultirati novim informacijama koje proširuju početne granice sistema i utiču na obim revizije što treba dodatno raspraviti s rukovodiocem JIR.

### 11.4. Testovi prolaza kroz sistem / proces

Testovi prolaza kroz sistem provode se u fazi utvrđivanja sistema (mogu i kasnije kod testiranja), a pomažu internim revizorima da bolje razumiju kako sistem ili proces funkcionira.

Ovi testovi podrazumijevaju uzimanje nekoliko (najčešće je to manji broj) dokumenata, transakcija, predmeta koji se „provlače“ kroz sve faze u procesu/sistemu kako bi se dobio uvid kako sistem funkcionira na konkretnom primjeru.

<sup>133</sup>Primjer obraden prema izvoru Pickett, K.H. Spencer (2010) The Internal Auditing Handbook, 3. izdanje str. 869

Praćenje protoka dokumenata ili transakcija pomaže internim revizorima da uvide da li sistem funkcioniра na način kako je objašnjen od strane rukovodstva i/ili kako je opisan u propisima koji ga reguliraju.

Rezultate „testova prolaza kroz sistem“ revizori će uporediti s bilješkama iz razgovora s revidiranim subjektima i zahtjevima o funkcioniranju sistema iz važeće regulative. Ondje gdje se jave nepodudarnosti, praznine u informacijama radit će se daljnje analize i testiranja.

## 11.5. Dokumentiranje sistema

Prikupljene informacije o sistemu/području koje se revidira dokumentiraju se kroz opise procesa ili kroz komentare na postojeće opise procesa. Tehnike koje se pri tome mogu koristiti su:

- Opisno dokumentiranje,
- Blok dijagramii
- Dijagrami toka (grafikona).

### 11.5.1. Opisno dokumentiranje

Ova tehnika omogućava revizoru da prikaže kompletnu i detaljnu sliku sistema i treba obuhvatiti osnovna obilježja kontrole sa što više detalja za koje smatra da su od pomoći pri početnom procjenjivanju adekvatnosti kontrole. Ova tehnika koristi se kad god je moguće, osim ako nivo dokumentacije ne postane previše detaljan za obradu u obliku bilješki. Kod opisnog dokumentiranja preporuka je podijeliti sistem/proces na nekoliko faza i organizacione jedinice u kojima se provodi uz kratke bilješke o svakoj aktivnosti kako bi se oblikovao dijagramski prikaz događaja. Opisno dokumentiranje radi preglednosti može se prikazati u formi tabele.<sup>134</sup>

Tabela 6. Primjer opisa sistema u formi tabele

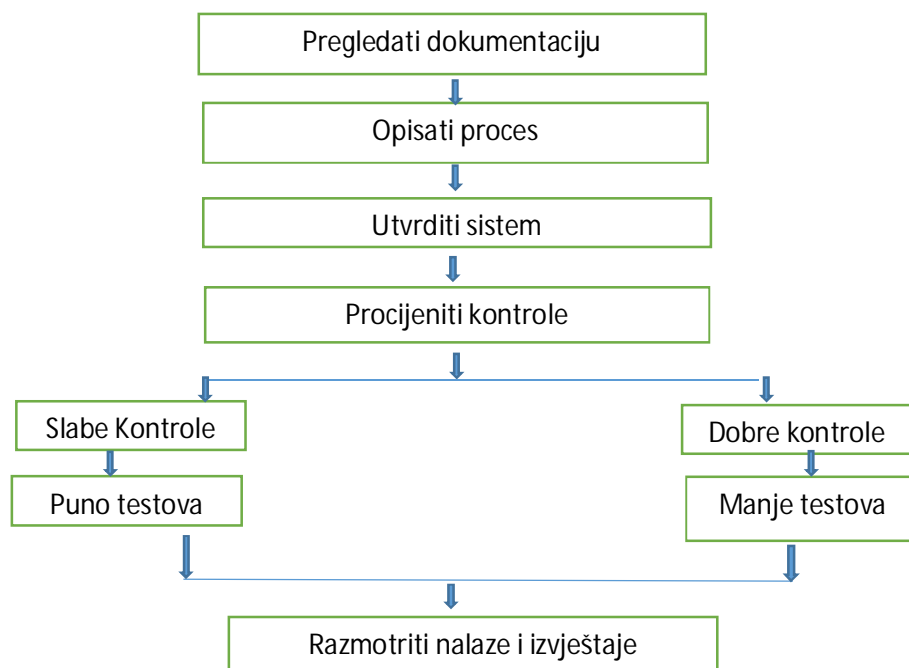
Opis sistema			
Faza sistema	Odjel A	Odjel B	OdjelC
1	bilješke xxx	bilješke xxx	<b>bilješke xxx</b>
2	bilješke xxx	bilješke xxx	<b>bilješke xxx</b>
3	bilješke xxx	bilješke xxx	<b>bilješke xxx</b>
4	bilješke xxx	bilješke xxx	<b>bilješke xxx</b>
itd.			

Opisno dokumentiranje u formi tabele jednostavno u jednom dokumentu bilježi sistem bez potrebe za detaljnim simbolima i legendom.

<sup>134</sup> Pickett, K.H. Spencer (2010) The Internal Auditing Handbook – 3. izdanje, str. 860

### 11.5.3. Blok dijagrami

Blok dijagrami predstavljaju glavne faze sistema i odnose među komponentama, a po složenosti za izradu su između detaljnih dijagrama toka i opisnog dokumentiranja. Sastoje se od niza okvira (blokova dijagrama) gdje svaki od njih predstavlja operaciju ili kontrolu i pruža jednostavan dijagramski prikaz. Glavne faze sistema moraju se sažeti radi jednostavnijeg dizajna i upotrebe.



Slika 12. Primjer blok dijagrama – opis procesa revizije<sup>135</sup>

### 11.5.4. Dijagrami toka (grafikona)

Izrada dijagrama toka je tehnika koja bilježi i opisuje sistem istovremeno prikazujući tok (kretanje) dokumentacije ili informacija, kao i kontrole koje postoje u sistemu. Ova tehnika je naročito pogodna u slučajevima kompliciranog postupka kretanja dokumentacije od početka do kraja procesa i između raznih dijelova procesa. Dijagramski prikaz sistema je često jednostavniji za razumijevanje, ali postoje i nedostaci kao što je vrijeme potrebno za pripremu, potvrđivanje i ažuriranje. Ova tehnika je pogodna kod multitransakcijskih sistema, kao što su sistem prodaje i nabavke. U izradi dijagrama toka koriste se simboli (koji imaju specifično značenje), kratka objašnjenja i linije za povezivanje simbola. U praksi se koriste standardni simboli koje treba usvojiti interna revizija. Mogućnost izrade dijagrama toka postoji u programu *Microsoft Word*, *Microsoft Excel*, kao i drugim softverskim paketima. Moguće je koristiti grafikone s nekoliko različitih nivoa, ovisno o tome koliko su detaljni. Postoje horizontalni i vertikalni grafikoni.

<sup>135</sup>Pickett, K.H. Spencer (2010) The Internal Auditing Handbook 3. Izdanje, str.869

Horizontalni grafikoni opisuju horizontalnu raspodjelu dužnosti (odjeljenja, pozicije) uz korištenje kolona, a vertikalni grafikoni predstavljaju tok transakcija od prve do posljednje.

U nastavku su dati prikazi mogućeg izgleda horizontalnog i vertikalnog dijagrama toka, kao i značenja simbola koji se koriste pri izradi dijagrama toka.

### PRIMJER HORIZONTALNOG GRAFIKONA – DIJAGRAMA TOKA

Radni dokument br.....

Sistem (npr. nabavke – revizija XY)

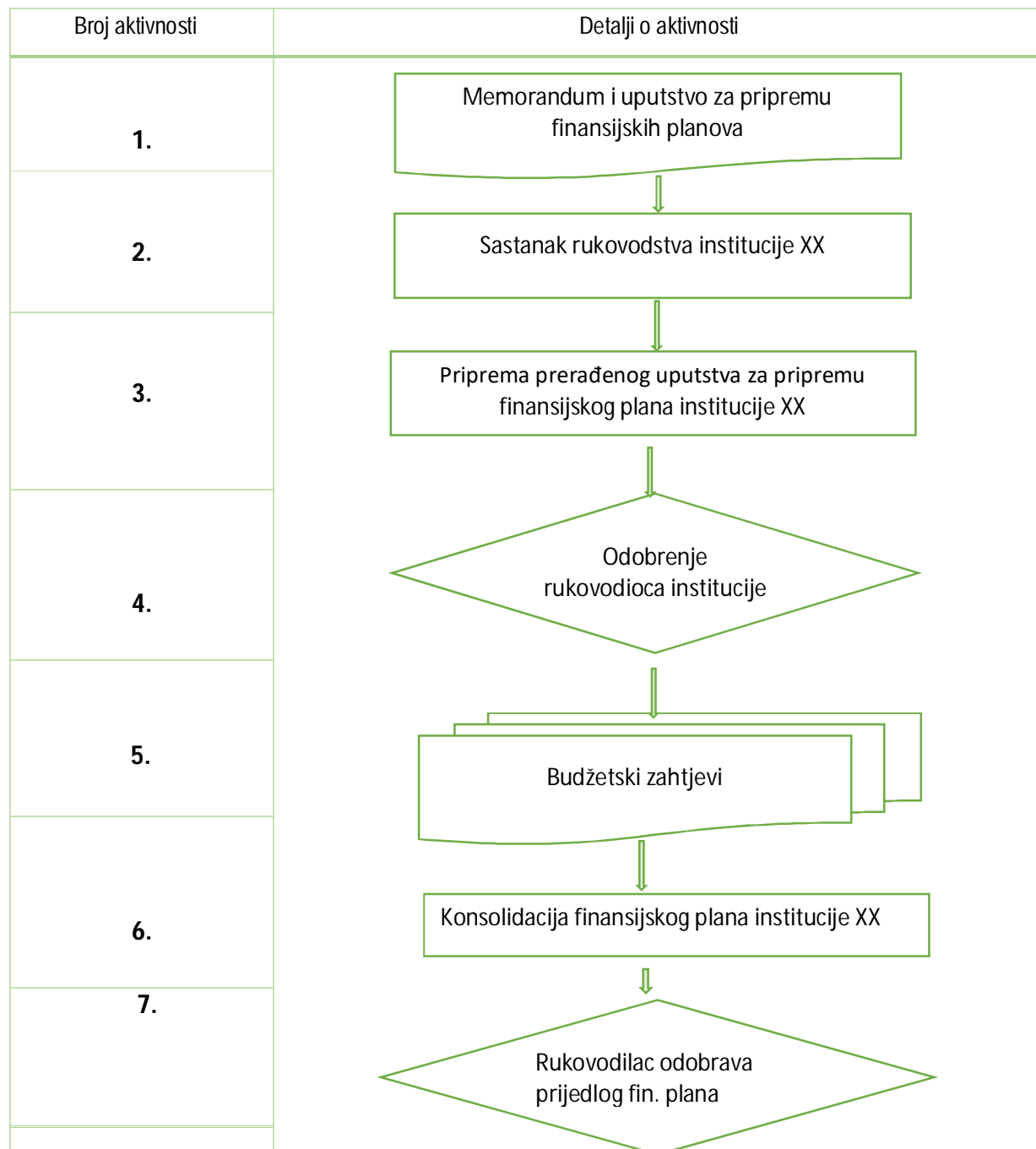
Pripremio: \_\_\_\_\_

Pregledao : \_\_\_\_\_

Operacija br.	Opis svake operacije	Organizacioni dio koji zahtijeva robu ili usluge	Organizacioni dio za nabavku	Organizacioni dio koji prima robu ili usluge	Organizacioni dio za plaćanje računa

Slika 13. Primjer horizontalnog dijagrama toka

**PRIMJER VERTIKALNOG GRAFIKONA – DIJAGRAMA TOKA**



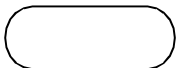


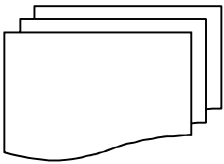
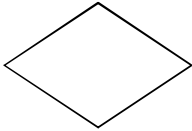
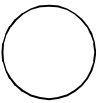
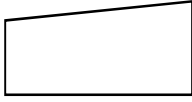
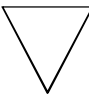
**Napomena:** Riječ je o hipotetičkom pojednostavljenom primjeru koji za ima za cilj pokazati izgled, svrhu i strukturu dijagrama toka.


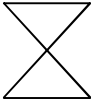
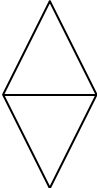
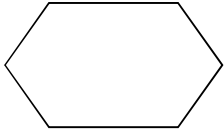
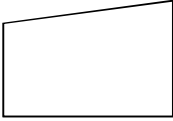
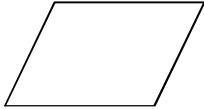
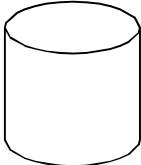

*Slika 14. Primjer vertikalnog dijagrama toka*



## 11.5.5. Simboli za izradu dijagrama toka

Tabela7. Simboli za izradu dijagrama toka

Simbol – ručni/kompjuterski	Opis
	Početna ili krajnja tačka grafikona.
	Proces ili operacija. Ovo može uključiti i kontrolu, npr. potpisivanje dokumenta, provjera sadržaja dokumenta.
	Dokument- npr. ugovor, narudžbenica, faktura, zahtjev za preuzimanje obaveze, odsječak.
	Više primjeraka dokumenta – u slučaju da dokument ima više kopija. Broj svake kopije treba naznačiti u gornjem desnom uglu – 1, 2, 3 itd.
	Odluka- da/ne; odobriti/odbiti; ili alternative (ako "X", uradi to, ako "Y", uradi nešto drugo).
	Veza - npr. s nekom drugom tačkom unutar grafikona na istoj stranici ili na drugoj stranici u istom grafikonu; s tačkom u drugom grafikonu; odgovarajuću identifikacijsku oznaku (slovo, broj) treba unijeti u centar simbola.
	Ručna operacija - npr. brojanje novca; priprema, ručno popunjena potvrda o prijemu novca; provjera/popis osnovnih sredstava itd.
	Izvlačenje podatka/informacije iz dokumenta ili nekog drugog izvora.

	<p>Spajanje više dokumenata u jedan.</p>
	<p>Srediti dokument ili potrebne dokumente.</p>
	<p>Sortirati dokumente - za daljnju obradu, <i>fajliranje</i> itd.</p>
	<p>Priprema dokumenta, izvještaja, zahtjev za nabavku, faktura za ostale troškove nabavke.</p>
	<p>Ručni unos u kompjuterski sistem – putem tastature ili na neki drugi način.</p>
	<p>Kompjuterski unos ili izbacivanje.</p>
	<p>Snimiti/obraditi podatke na magnetnom disku.</p>
	<p>Snimiti/obraditi podatke na kompjuterskoj traci.</p>

## 12. INTERVJUIRANJE<sup>136</sup>

Jedna od najvažnijih vještina potrebnih revizoru je sposobnost postavljanja pitanja i dobijanja odgovora na relevantna pitanja – odnosno vještina intervjuiranja. Prvi kontakt revizora s novim revidiranim subjektom može biti uvodni razgovor kojim se započinje revizija. Ako to prođe dobro, ostatak procesa revizije imaće osnovu na koju će se nadograditi. Na kraju revizije obaviti će se završni razgovor koji je, također, važna faza nakon koje se priprema nacrt revizorskog izvještaja. Intervjuiranje je dvosmjerni proces u kojem su povratne informacije korisne za obje strane i dobro je ako revizor razumije perspektivu revidiranog subjekta. Kod obavljanja intervjuja revizori trebaju imati u vidu da često u praksi postoje zvanične procedure, a iza toga je ono što zaposleni stvarno rade na poslu. Vještine vođenja dobrih intervjuja mogu pomoći revizorima da uvide realno stanje stvari. Revizorski intervju ima nekoliko ciljeva:

- Upoznati revidiranog subjekta;
- Predstaviti cilj revizije;
- Osigurati informacije potrebne za reviziju;
- Promovirati značaj upravljanja rizikom i internih kontrola;
- Unaprijediti ugled JIR;
- Na osnovu dobivenih informacija oblikovati sljedeće korake u reviziji;
- Raspitati se o još nekim stvarima, koje se smatraju važnim aspektom intervjuja.

### 12.1. Faze intervjuja

#### ***Priprema intervjuja***

Za svaki intervju potrebno je da se interni revizori dobro pripreme imajući u vidu sljedeće:

- Identificirajte osobu koju je najbolje kontaktirati i procijeniti da li je dovoljan samo jedan sastanak. Također, utvrdite da li tom sastanku treba prisustvovati i više revizora.
- Utvrdite najbolji način za ostvarenje kontakta. E-mail, telefonski poziv, dopis ili lična posjeta mogu biti načini najave i zakazivanje sastanka.
- Prije polaska na sastanak upoznajte se sa situacijom i saznajte šta je objavljeno od informacija o datom području. Utvrdite šta je već poznato pregledom dokumentacije iz dostupnih izvora (web sajtova, interne baze podataka i slično) s prethodnih revizija i trajne revizorske dokumentacije.
- Popričajte s kolegom koji je posljednji angažiran u datom području da vidite da li nešto treba posebno ispitati.
- Napravite spisak područja kojima se treba baviti tokom intervjuja i spisak ključnih pitanja. Mogu se koristiti upitnici za interne kontrole.
- Procijenite da li je korisno da unaprijed šaljete glavna pitanja i spisak dokumenata koje revidirani subjekt treba staviti na raspolaganje tokom intervjuja.

<sup>136</sup>Obrada prema izvoru Pickett, K.H. Spencer The Internal Auditing Handbook 1. izdanje str. 114. do 119.

- Pripremite se i za situacije u kojima se mogu javiti poteškoće i potencijalno osjetljiva pitanja.
- Nakon izvršenih priprema, utvrdite datum, vrijeme i mjesto koji odgovaraju revidiranom subjektu.
- Prije započinjanja intervjua izvršite «samoprovjeru» pripreme i razmislite kakav dojam želite i trebate ostvariti.

### **Početak intervjua**

Početak intervjua svodi se na upoznavanje strana, pojašnjavanje ciljeva revizije i dogovora o saradnji. Jedan od ciljeva intervjua jeste da se obje strane usaglase o saradnji u području revizije i uvide koristi od zajedničkog rada. Korisne napomene su:

- Od velikog je značaja ukoliko se cilj i proces revizije mogu razjasniti odmah na početku i ako revidirani subjekt reviziju smatra, ne samo za obavezu, već i za korist.
- Objasnite kako se intervju uklapa u proces revizije.
- Važno je i istaknuti razliku između obavljanja revizije i pružanja savjetodavnih usluga i naglasiti da se u reviziji izvještava i rukovodilac institucije.
- Intervju nije samo proces postavljanja pitanja, on je i instrument za uspostavljanje okruženja i poticanje pune uključenosti revidiranog subjekta. To također podrazumijeva objašnjavanje svrhe postupaka koji mogu obeshabriti revidiranog subjekta kao što je pisanje bilježaka i provjeravanje odgovora koji se odnose na činjenice.
- Obratite pažnju na neverbalnu komunikaciju (govor tijela) koja pomaže da se procijene negativne reakcije revidiranog subjekta i daje revizoru naznake o tome što još treba pojasniti.
- Na početku intervjua treba jasno reći da proces revizije uključuje i daljnje analize i ispitivanja i da uvodni sastanci nisu mjesto za ishitreno donošenje zaključaka. Neki revidirani subjekti odmah pitaju revizora za «mišljenje» kao da će intervju rezultirati zaključkom i izvještajem o reviziji.
- Moguće je imati nekoliko strategija u slučaju pojave «problema» s različitim karakternim crtama ljudi s kojima se provodi intervju. Na primjer, tihi ljudi mogu se ohrabriti da se «otvore» ako saznate razlog njihove «povučenosti». Agresivnim ljudima može biti potrebno da se smire prije nego što započnu konstruktivni dijalog. Kada se sastajete s ljudima koji imaju reputaciju da su «problematici», potrebno je saznati neke osnovne činjenice kojima ćete provjeriti informacije koje dobijete od njih. U slučaju pretjerano pričljivih ljudi, može biti potrebno da ih prekidate da biste ih vratili na temu. Može biti korisno da ponudite konsultantski savjet u područjima s poznatim problemima kako biste održavali pravac razgovora. Ovo su samo neke od mogućih situacija o kojima je, između ostalog, potrebno voditi računa.

### **Centralni dio intervjua**

Centralni dio intervjua je glavni dio koji obuhvata pitanja i odgovore. Faza pitanja i odgovora treba biti prilika da revidirani subjekt iznese ključne rizike i moguće probleme u kontrolama. Opremljen spiskom područja koje treba pokriti, revizor koji je iskusan u vršenju intervjua može manevrirati među pobrojanim stavkama dok revidirani subjekt odgovara na pitanja, pri čemu se ne mora strogo držati utvrđenog redoslijeda.

Zbog toga, generalno nije dobro strogo se držati rasporeda zapisanih pitanja i samo ih čitati sa spisaka. Fleksibilnost i usredsređenost na glavna područja za koje revizor nastoji prikupiti podatke su komplementarne vještine kojima se poboljšava kvaliteta sastanka. Važno je napomenuti sljedeće:

- Vještine slušanja su važne. Aktivno slušanje podrazumijeva podržavanje, provjeru razumijevanja, te zanimanje za ono što sagovornik priča.
- Bilježite date informacije i s vremena na vrijeme ponovite zaključke da provjerite da li imaju smisla i da li odražavaju ono što je rečeno.
- Nemojte iznositi sudove tokom intervjua, na primjer da komentirate da li je osoba s kojom razgovarate sposobnija od svog neposrednog rukovoditelja.
- Koristite mješavinu odgovarajućih vrsta pitanja. Pitanja zatvorenog tipa traže «da» ili «ne» odgovor i mogu se koristiti za potvrde osnovnih činjenica kao što je na primjer «Da li sam dobro naveo vašu poziciju u organizaciji? Otvorena pitanja poput «Recite mi kako upravljate rizikom u tom području?» podstiču otvorene odgovore. Puno je varijacija na ovu temu, ali cilj je da se uspostavi ravnoteža između poticanja slobodnog protoka informacija i održavanja fokusa na cilju intervjua.
- Nemojte se složiti ni s čime što je neugodno ili što treba dalje razmatrati. Potrebno je istraživati problematična pitanja i evidentirati neprimjerene postupke rada, ali ne i kritizirati. Ključna sposobnost revizora je da realno opisuje situacije i da ne podleže pritisku.
- Pazite na generalizacije koje revidirani subjekt pravi na osnovu samo jednog slučaja. Revidirani subjekt može smatrati da jedna izolirana pojava sveobuhvatno odražava situaciju.
- Zauzmite stav stručnjaka koji svoje razmišljanje bazira na konceptu rizika i kontrola jer se većina operativnih pitanja može povezati sa sistemom upravljanja rizicima i kontrolama (ako postoji neki problem zašto se problem javlja, šta ga uzrokuje, šta uzrokuje „uzroke“ problema, koje su posljedice problema, šta se poduzima da se smanje problemi, zašto se nešto ne poduzima i slično). Vodite računa da u fazi pitanja i odgovora revidirani subjekt iznese ključne rizike i probleme ključnih kontrola.
- Budite efikasni. Zauzeti rukovodioci ne mogu sebi priuštiti da gube vrijeme na neobavezno ćaskanje. Intervju nije prilika za sjedenje i ponovno pretresanje stvari – već niz pitanja i odgovora koji pomažu da se revizija izvrši.

### **Završavanje intervjua**

Posljednji dio je adekvatno zaključivanje intervjua:

- Napravite kratak rezime važnih pitanja i zaključaka;
- Navedite i potvrdite šta je potrebno učiniti, ko i kada da to učini;
- Popričajte o tome šta se dalje događa i kako povezati intervju s ostatkom procesa revizije;
- Utvrdite kako ćete revidiranog subjekta kontinuirano informirati o napretku revizije i nalazima;
- Zahvalite revidiranom subjektu na vremenu koje je odvojio i na njegovoj pomoći;
- Ostavite prostor da možete kasnije nakratko popričati s njim ako bude bilo potrebno.

### ***Nakon intervjua***

Nakon intervjua potrebno je pregledati bilješke da bi se provjerilo da li imaju smisla i da li su potpune. Korisne napomene:

- Ako bilješke nisu odmah vođene elektronski, preporuka je da se pretipkaju s papira;
- Sumirajte glavne zaključke, glavna pitanja i odgovore razmatrane tokom intervjua;
- Osigurajte da se iz sadržaja bilješki može utvrditi veza s drugom dokumentacijom koja se spominje tokom intervjua.

### ***Korisne napomene***

Dobra priprema internih revizora obično daje dobar intervju, što je naročito važno za prvi sastanak s revidiranim subjektom i za završni sastanak radi razmatranja glavnih nalaza revizije. Međutim, mnogi intervjui prođu loše i završe nezadovoljstvom obje strane, usprkos pripremanjima i planiranju.

Ključno je da se uvidi razlika između pristupa intervjuu koji mogu imati revizori, od pristupa intervjuu koje može imati rukovodstvo revidiranih subjekata i da se radi na stvaranju zajedničke osnove, odnosno širenju područja od obostranog interesa. Korisne napomene su:

- **Istraživanje neizrečenih problema** – Revizor treba razumjeti da nevoljnost osoba koju intervjuira ne znači nužno da ta osoba ne želi surađivati i da nešto skriva. Može se raditi samo o tome da je dotaknuto jedno od «osjetljivih» pitanja i da ga treba dalje istražiti. Može biti neophodno da se rukovodiocu da više vremena da objasni situaciju i da ga se uvjeri da interna revizija nije u ulozi kažnjavanja nego da je svrha pomoći riješiti uzroke problema i minimizirati njihove posljedice.
- **Pazite na predrasude** – Rukovoditelj koji ima loše mišljenje o internoj reviziji može imati izvjesne predrasude i davati negativnu konotaciju većini stvari koje revizor izgovori. Upoznatost s ovim predrasadama revizoru pomaže da smisli kako nadići ove aspekte percepcije koji otežavaju napredak revizije.
- **Ljudskost** – razumijevanje problema uposlenog rukovodstva i vrijednih zaposlenih pospješuju bolju komunikaciju.
- **Širenje područja od obostranog interesa** – Treba iskoristiti sve opravdane načine za povećanje područja od obostranog interesa kako bi se dobilo što više prostora i zajedničke osnove između revizora i revidiranog subjekta.

Potrebno je vrijeme da vještine i tehnike intervjuiranja postanu prirodni dio načina na koji se intervjui i sastanci zakazuju i vode. Intervju je važna tehnika za dolaženje do biti stvari na najbrži mogući način. Dobro je ne zaboraviti da gotovo uvijek postoje predrasude koje umanjuju sposobnost ljudi da otvoreno komuniciraju jedni s drugima. Ovaj problem je posljedica različitih očekivanja, otvorenog nesporazuma i prethodnih iskustava i to je izazov koji treba prevazići. Dobar revizor koji vrši intervju, ili treba otkloniti predrasudu, ili naučiti da radi u takvoj atmosferi, ili da se toliko približi drugoj strani da se predrasuda ni ne osjeti.

## 13. Testiranje

Početnu procjenu kontrola koja se primarno temelji na procjeni internih revizora, revizori će potvrditi kroz tehnike testiranja. Prvo će testiranjem interni revizori provjeriti primjenjuju li se kontrole kako je predviđeno (testovi kontrola), a drugo učinci slabosti kontrola moraju se utvrditi i kvantificirati (suštinski testovi). Ciklus procjene sistema kontrola može se prikazati kao na slici.



Slika 15. Ciklus potvrde procjene kontrola<sup>137</sup>

### 13.1. Testovi kontrola (testovi usaglašenosti)<sup>138</sup>

Testovi kojima se pribavljaju dokazi da se u revidiranom području primjenjuju zakoni, propisi, planovi, procedure, budžet, delegirana ovlaštenja i drugi zahtjevi. Kada revizori preliminarnom procjenom utvrde da su postojeće kontrole adekvatne za ostvarenje kontrolnih ciljeva, tada to mišljenje treba potvrditi testiranjem, kojim se utvrđuje primjenjuju li se kontrole onako kako je predviđeno.

Utvrđiti raspon testiranja kontrola znači:

- utvrditi ključne interne kontrole i nedostatke i ocijeniti kontrolni rizik,
- ukoliko je zahtjev za pouzdanje u kontrole u cilju podrške preliminarne procjene kontrola ispod maksimuma, obavljaju se testovi kontrola s ciljem prikupljanja dokaza da kontrole rade efektivno,
- ukoliko je operativna efektivnost kontrola unaprijeđena i to je podržano dodatnim testovima kontrola, moguće je smanjiti suštinsko testiranje.

Testovi kontrola provode se radi pribavljanja dokaza o primjeni kontrola (npr. primjenjuju li se prilikom izrade budžeta uputstva za izradu prijedloga budžeta).

<sup>137</sup>Pickett, K.H. Spencer (2010) The Internal Auditing Handbook3. izdanje str.873

<sup>138</sup>Testovi usaglašenosti pojam koji je korišten u prethodnoj verziji Priručnika za internu reviziju

Bez obzira na korištene procedure, testovi kontrola rezultiraju "da/ne" odgovorima koji se dokumentiraju na kontrolnim listama.

Ako je testovima kontrola prikupljeno dovoljno dokaza da kontrole funkcioniraju kako je predviđeno (odgovor da), ne treba planirati dodatne suštinske testove. Ako rezultati testiranja pokazuju da se kontrole ne primjenjuju (odgovor ne), revizori su dužni obrazložiti odstupanja od kriterija ili očekivanog stanja i dokumentirati prikupljene činjenice. Ključno je dokumentirati sve ključne pretpostavke i pitanja na osnovu kojih se prikupljaju dokazi. Na osnovu rezultata testova kontrole razvijaju se suštinski testovi.

### 13.2. Suštinski (dokazni)<sup>139</sup>testovi

Suštinski testovi služe da se utvrde, kvantificiraju i dokažu učinci nepostojanja ili neprimjene kontrola. Podrazumijevaju testiranje i analizu prethodnih događaja, uočenih grešaka ili drugih nedostaka i procjenjuju njihove buduće finansijske efekte. Kroz suštinsko testiranje moguće je utvrditi značajnost preostalog rizika i njegovih finansijskih posljedica po instituciju.

Ako kontrole ne postoje ili nisu adekvatne, revizor treba da procijeni da li postoje (dovoljne, pouzdane, relevantne i korisne) informacije da obrazlože uzrok i uticaj nepostojanja određene kontrole ili je potrebno provesti dodatne suštinske testove za pribavljanje informacija i analizu iz koje se izvodi revizorski nalaz. Program revizije može se tokom obavljanja revizije mijenjati, nadopunjavati i proširiti u zavisnosti od potreba na koje mogu ukazati rezultati testiranja, a u svrhu prikupljanja dovoljnih i relevantnih revizorskih dokaza. Jedno od ključnih pitanja je obim testiranja koji treba obaviti, odnosno trebaju li se ispitati sve transakcije.

Suštinski testovi provode se i onda kad je potrebno dati mišljenje o primjeni i efikasnosti internih kontrola. Pri provođenju suštinskih testova revizori trebaju primjenjivati optimalnu mjeru testiranja transakcija, imajući u vidu da nedovoljno testiranje može kompromitirati rezultate revizije, a pretjerano testiranje može dovesti do neefektivne upotrebe resursa.

### 13.3. Uzorkovanje

Interni revizori mogu testiranjem obuhvatiti sve podatke iz skupa podataka koje analiziraju (100 % ispitivanje cijele populacije) ili mogu izabrati uzorak podataka na kojem će provesti testiranje. Populacija je skup svih podataka koji se analizira i određuje se u skladu s obimom revizije i to:

- pojmovno (koji se podaci analiziraju - npr. broj primljenih faktura)
- prostorno (u kojem prostoru, na kojoj lokaciji - npr. u organizacionoj jedinici XY, u ministarstvu, u ISFU sistemu i slično)
- vremenski (za koji period – npr. u godini 2021.; u periodu od 01.01. do 31.12.2021.)

Pristup izabran za određivanje uzorka zavisit će od svrhe uzorkovanja. Za testiranje kontrola, koristi se atributivno uzorkovanje, odnosno uzorak se izabire sa svrhom da pruži informacije o kvalitativnim (atributivnim) svojstvima kontrola pri čemu se testira događaj ili transakcija (npr., kontrola kao što je odobrenje fakture).

<sup>139</sup>Dokazni testovi je pojam koji je korišten u prethodnoj verziji Priručnika za internu reviziju



Za suštinsko testiranje najčešće se koristi varijabilno uzorkovanje kada je jedinica uzorkovanja novčana (monetarna), odnosno uzorak se izabire sa svrhom da pruži informacije koje služe da se kvantificiraju učinci nepostojanja ili neprimjerenih kontrola.

Prije određivanja veličine i načina odabira podataka u uzorak interni revizori trebaju prvo urediti podatke u populaciji (najčešće u Excel programu) na način da:

- sortiraju podatke u populaciji (posložiti po iznosu, po datumu, numerisati i slično) i
- podijele podatke u podgrupe podataka – stratificiraju populaciju.

**Stratifikacija** podrazumijeva podjelu populacije u dvije ili više podpopulacija po odabranim karakteristikama podataka. Na primjer, ako se revidira proces plaćanja faktura, populacija (fakture) može se podijeliti na fakture visoke vrijednosti, srednje vrijednosti i niže vrijednosti, te uzeti uzorak iz svake podpopulacije. Stratifikacija se preporučuje kada je populacija heterogena, odnosno kada se sastoji od podataka koji se značajno razlikuju u karakteristikama (u veličini, vrijednosti, drugim svojstvima). Korištenjem stratifikacije izabrani uzorci će biti reprezentativniji nego da se isti broj stavki uzima u jedan uzorak za cijelu populaciju.

#### *13.4.1. Metode uzorkovanja i izbora podataka u uzorak*

U praksi interne revizije javnog sektora najčešće se primjenjuje nestatističko uzorkovanje bazirano na profesionalnoj procjeni internog revizora, koji na osnovu iskustva i znanja određuje veličinu uzorka i metodu odabira podataka u uzorak. Rezultati testova provedenih nad nestatistički odabranim uzorkom ne mogu se matematički ekstrapolirati na cijelu populaciju zato što veličina uzorka i metoda odabira podataka u uzorak nije matematički određena. Nestatističko uzorkovanje prikladno je za manje populacije (npr. manje od 1.000 stavki u populaciji).

Postoji i statističko uzorkovanje koje Međunarodni revizorski standard 530 definira kao pristup kojeg određuju: slučajni izbor jedinica uzorka i korištenje teorije vjerovatnoće kako bi se ocijenili rezultati uzorka, uključujući mjerenje rizika uzorkovanja. Rezultati testova provedenih nad uzorcima određenim statističkim uzorkovanjem mogu se pouzdanije ekstrapolirati na cijelu populaciju sa željenim nivom pouzdanosti.

Prije statističkog uzorkovanja interni revizori bi trebali definirati prihvatljive greške. Prihvatljive greške predstavljaju najveći broj grešaka koji je moguće prihvatiti, a da se i dalje može zaključiti da je polazni finansijski iskaz tačan. Prag prihvatljive greške može biti predmet odluke revizora ali češće ga određuje priroda same aktivnosti koja se revidira ili dobre prakse. U pojedinim slučajevima, neće biti prihvatljiva ni jedna greška.

Broj prihvatljivih grešaka i priroda očekivanih grešaka u populaciji zasniva se na ranijim rezultatima revizije, promjenama u procesima i dokazima/zaključcima iz drugih izvora.<sup>140</sup> Ova vrsta uzorkovanja primjenjuje se kada je populacija velika i sadrži homogene elemente, a njena upotreba podrazumijeva specijalizirana znanja i vještine. Ova vrsta uzorkovanja manje je u primjeni u praksi interne revizije u javnom sektoru.

<sup>140</sup>IIA, Praktične smjernice 2320-3: revizorsko uzorkovanje (2013)

## 13.4.2. Veličina uzorka

Kod statističkog uzorkovanja veličina uzorka određuje se statističkom teorijom, odnosno na osnovu nivoa pouzdanosti koju revizor želi. Kod nestatističkog uzorkovanja veličina uzorka zavisi od procjene internog revizora. Preporučena veličina nestatističkog uzorka za testove kontrola (atributivno uzorkovanje – pitanja da/ne) u odnosu na broj podataka u populaciji sadržana je u tabeli 8. Ako revizori utvrde izuzetke (odgovori „ne“), moraju otkriti razlog zašto kontrole nisu funkcionirale i po potrebi proširiti uzorak.

Tabela 8. Preporučene veličine uzorka za testove kontrola (atributivno uzorkovanje)

Veličina uzorka (broj podataka u uzorku)	Veličina populacije (broj podataka u populaciji)
Min 20	51 – 100
Min 25	101 – 200
Min 40	200 – 500
Min 50	više od 500

Za testiranje precijenjenih ili potcijenjenih finansijskih izvještaja i grešaka u evidentiranim iznosima u transakcijama preporučena veličina uzorka prikazana je u tabeli 9.

Tabela 9. Preporučena veličina uzorka za suštinska testiranja finansijskih izvještaja i grešaka u evidencijama transakcija (varijabilno uzorkovanje)

Veličina uzorka (broj podataka u uzorku)	Veličina populacije (broj podataka u populaciji)
20	Do 20
20 plus 5 najvećih transakcija	21 – 100
40 plus 10 najvećih transakcija	više od 100

## 13.4.3. Metode izbora podataka u uzorak

**Metoda slučajnog izbora** kod koje izbor nije unaprijed određen, odnosno kod koje svaki podatak populacije ima jednaku šansu da bude izabran u uzorak. Ova metoda podrazumijeva korištenje tabele slučajnih brojeva, korištenje *random* funkcije u Excelu.

**Sistemska intervalno uzorkovanje** - nakon određivanja veličine uzorka ukupan broj podataka u populaciji dijeli se s veličinom uzorka kako bi se odredili intervali uzorkovanja. Na primjer, ako u populaciji ima 1000 podataka, a želimo uzorak veličine 50 podataka, interval uzorkovanja je  $1000/50$  odnosno 20, pa ćemo testirati svaki dvadeseti podatak u populaciji.

Prvi podatak u uzorku dobijemo metodom slučajnog izbora (npr. 5) i onda testiramo svaki 20-ti podatak (25-i, 45-i, 65-i.....965-i,...985-i,...). Kako bismo u uzorak mogli birati svaki n-ti podatak iz populacije, populacija mora biti numerisana.

**Uzorkovanje po monetarnoj jedinici (UMJ)** – uključuje izbor uzorka na način da je vjerovatnoća da će jedna stavka iz populacije biti izabrana u uzorak srazmjerna njenoj vrijednosti. Stoga postoji veća vjerovatnoća da će biti odabrane stavke veće vrijednosti. Prednosti UMJ su sljedeće:

- nema potrebe da se razmatraju karakteristike populacije kod utvrđivanja veličine uzorka, kao što su standardna devijacija iznosa u KM unutar populacije,
- nije neophodno stratificirati populaciju jer se stavke u uzorku automatski biraju srazmjerno njihovoj vrijednosti u KM,
- ukoliko nisu očekivana pogrešna prikazivanja, veličina uzorka je prilično efikasna,
- primjenjivo za potvrde potraživanja, potvrde kredita, testiranje cijena zaliha i testiranja zbira stalnih sredstava.

**Uzorkovanje na osnovu procjene internog revizora** – zasniva se na revizorskom profesionalnom prosuđivanju. Ovom metodom interni revizori biraju podatke visoke vrijednosti, neobične podatke ili podatke za koje imaju saznanja da mogu zahtijevati testiranja.

#### *13.4.4. Interpretacija zaključaka testiranja provedenih na uzorku*

Zaključci testiranja provedenih na uzorku izabranom statističkim uzorkovanjem mogu se pouzdanije ekstrapolirati na cijelu populaciju sa željenim nivom pouzdanosti.

Zaključci testiranja provedenih na uzorku izabranom nestatističkim uzorkovanjem obično se odnose na podatke iz uzorka i ne mogu se pouzdano intepretirati na cijelu populaciju iz razloga što veličina uzorka i metoda odabira podataka u uzorak nije matematički određena. Zaključci će se pisati na način da se daju podaci o utvrđenim greškama i nedostacima na nivou uzorka... Npr. *"testiran je uzorak od 80 % podataka ili testirano je 25 komada od 100 komada i utvrđene su greške i nefunkcioniranje kontrola u dijelu..."*. Revizor treba procijeniti značajnost nedostataka utvrđenih na nivou uzorka na sistem kontrola. Zaključci se ne iznose za cijelu populaciju, već podaci o potvrđenim greškama i nedostacima kontrola na testiranom uzorku.

Pri izboru uzorka koji će biti testiran interni revizori trebaju razmotriti sljedeće:

- uzorak treba izabrati iz cjelokupne populacije;
- period obuhvaćen uzorkom treba odgovarati vremenskom okviru koji je utvrđen prilikom definiranja obuhvata revizije u planu pojedinačne revizije, kako bi se ispunili ciljevi revizije;
- treba zabilježiti metod uzorkovanja, uzorak treba uključiti sve najznačajnije vrste transakcija;
- testiranje se treba fokusirati na visokorizična područja.

## 14. Analitički postupci<sup>141</sup>

Analitički postupci su tehnike koje interni revizori koriste kada utvrđuju sistem i kod testiranja, a odnose se na uporedne analize podataka i informacija iz različitih izvora. Analitički postupci uključuju:

- analizu omjera, trendova i regresivnu analizu,
- proporcionalnu analizu,
- testove racionalnosti,
- poređenje između perioda,
- prognoziranje,
- komparativno poređenje informacija sa sličnim djelatnostima ili organizacionim jedinicama.

Interni revizori će najčešće kombinirati više analitičkih postupaka i koristiti rezultate za:

- bolje razumijevanje sistema/područja koje se revidira,
- potvrde da sistem funkcioniše u skladu s očekivanjima kada rezultati analitičkih postupaka pokazuju zadovoljavajuće odnose (omjere, trendove),
- identifikaciju područja gdje su potrebne daljnje analize i istraživanja kada rezultati analitičkih postupaka ne pokazuju zadovoljavajuće ili očekivane odnose,
- usmjerenje pažnje rukovodstva na neobične varijacije i odstupanja.

Analitički postupci koji se najčešće koriste su: analiza omjera (pokazatelja); proporcionalna analiza i analiza trendova.

### 14.1. Analiza omjera

Koristi se za analize računovodstvenih i finansijskih podataka da bi se predvidjeli budući trendovi i identificirale naznake problema. Primjer analize omjera (pokazatelja) je na primjer broj dana naplate potraživanja po osnovi izdatih računa za najam poslovnog prostora:

Broj dana naplate potraživanja =  $\frac{\text{iznos potraživanja}}{\text{prihod}} \times 365$

Podaci dobijeni analizom omjera postaju značajni tek kada se uporede s drugim podacima, kao što su podaci iz prethodnih perioda, pokazatelji za taj sektor, ciljane vrijednosti pokazatelja i slično.

<sup>141</sup>Obrada prema izvoru Pickett, K.H. Spencer (2003) The Internal Auditing Handbook, 2. Izdanje Aneks D, str. 773. do 775.

## 14.2. Proporcionalna analiza

Uključuje izračune kao što su:

- procenat izvršenih kapitalnih rashoda u odnosu na iznos planiranih kapitalnih rashoda,
- procenat prekovremenog rada u odnosu na iznos bruto plata,
- procenat predmeta (npr. žalbe na izdata rješenja) riješenih u roku u odnosu na ukupan broj zaprimljenih predmeta i
- druge vrste izračuna.

## 14.3. Analiza trendova

Koristi se za uočavanje tendencija kretanja nekih varijabli u određenom periodu, a uključuje poređenje sa:

- prethodnim iskustvom,
- prosječnim vrijednostima,
- standardima/normama,
- proračunima,
- poređenja među organizacionim jedinicama/područjima i
- drugim relevantnim pokazateljima.

### **Primjer kako analitički postupci pretvaraju podatke u informacije<sup>142</sup>**

Jedan podatak (broj) sam za sebe neće biti previše koristan. Na primjer, ako se revidira upravljanje ljudskim resursima i zapošljavanje na ugovor o djelu podatak da je broj zaposlenih na ugovor o djelu u 2019/2020. u sektoru 4 iznosio 140 ne govori puno. Jasniju sliku dobivamo ako ovaj broj posmatramo s drugim brojevima.

Možemo se koristiti trendovima, raditi upoređivanja i računati određene omjere. Također, možemo se koristiti i indeksiranjem (specijaliziranim oblikom trendova).

**Trendovi** Možemo saznati više o tome šta se događa ako posmatramo broj zaposlenih na ugovor od djelu u sektoru 4 tokom određenog vremenskog perioda. Iz donjih podataka vidimo kako raste broj zaposlenih na ugovor o djelu.

Zaposleni na ugovor o djelu	15/16	16/17	17/18	18/19	19/20
Sektor 4	131	134	136	138	140

**Upoređivanja** Donji podaci prikazuju trendove za sve sektore u instituciji. Vidljivo je da je broj zaposlenih na ugovor o djelu u sektoru 2 i 4 rastao, u sektoru 3 se smanjivao, a u sektoru 1 fluktuirao. To otvara pitanja o tome što se događa u različitim sektorima i odakle razlike proizlaze. U nekim sektorima mogu postojati razlike u opterećenjima zbog povećanog opsega posla ili bolja kontrola i raspored posla, zbog čega se smanjuje potreba za ugovore o djelu.

Zaposleni na ugovor o djelu	15/16	16/17	17/18	18/19	19/20
-----------------------------	-------	-------	-------	-------	-------

<sup>142</sup>Obrada primjera prema izvoru Pickett, K.H. Spencer (2003) The Internal Auditing Handbook, 2. Izdanje Aneks D, str. 775.

Sektor 1	38	39	27	35	39
Sektor 2	116	118	125	129	132
Sektor 3	161	160	151	151	148
Sektor 4	131	134	136	138	140

**Omjeri** Ako posmatramo troškove ugovora o djelu, možemo postaviti još više pitanja. Zašto postoji razlika između podataka za sektor 2 i sektor 4, odnosno zašto su iznosi u sektoru 4 statični, dok za sektor 2 padaju?

Troškovi ugovora o djelu	15/16	16/17	17/18	18/19	19/20
	KM 000	KM 000	KM 000	KM 000	KM 000
Sektor 1	16.3	16.2	16.8	16.9	17.1
Sektor 2	15.8	15.9	15.8	14.9	14.7
Sektor 3	17.1	17.2	17.2	17.8	18.5
Sektor 4	18.9	18.4	18.3	18.6	18.6

**Indeksiranje** Trendovi se još jasnije ističu ako brojeve izrazimo kao procenete prve godine.

Zaposleni na ugovor o djelu	15/16	16/17	17/18	18/19	19/20
Sektor 1	100	102	72	92	102
Sektor 2	100	102	108	112	114
Sektor 3	100	99	94	94	92
Sektor 4	100	102	104	105	107

## 15. Radna dokumentacija i revizorski dosjei

### 15.1. Radna dokumentacija

Podatke i informacije prikupljene tokom revizije (kroz procjene, analize, razgovore i testiranja) interni revizori dokumentiraju u radnoj dokumentaciji koja može biti u papirnatom ili elektronskom obliku.

Radna dokumentacija uključuje, na primjer:

- dokumente (računi, ugovori, rješenja, izvještaji, izvodi iz baza podataka, izvodi iz informacionih sistema ISFU, BPMIS, PIMIS, sistema za Centralni obračun plata i sl.),
- rezultate provedenih analiza (Excel i Word tabele, grafikoni, razni izračuni i slično),
- opise sistema (opisno dokumentirani sistemi, blok dijagrami i dijagrami toka),
- bilješke/zapisnike s intervjua,
- rezultate testiranja i izvedene zaključke,
- popunjene upitnike o internim kontrolama,
- fizički materijal, na primjer fotografije i
- drugu relevantnu dokumentaciju.

**Radna dokumentacija treba<sup>143</sup>:**

**Podržavati revizorske nalaze i mišljenja.** Radna dokumentacija treba osigurati prvenstveno opravdanost revizorskih nalaza. Rezultati analiza i testiranja zajedno s ostalim materijalima prikupljenim tokom postupka revizije predstavljaju revizorske dokaze. Revizorski dokazi trebaju biti dovoljni, pouzdani, relevantni i korisni.

*Dovoljni dokazi* znači činjenične, odgovarajuće i uvjerljive dokaze, tako da informirana razborita osoba može doći do istih zaključaka kao revizor. Revizor treba koristiti profesionalnu procjenu prilikom odlučivanja o količini dokaza koja je dovoljna za formiranje revizorskih nalaza i mišljenja, te da potakne rukovodstvo na promjene za koje se zalaže interna revizija.

*Pouzdati dokazi* su najbolje moguće informacije do kojih revizija može doći primjenom odgovarajućih revizorskih tehnika. Pouzdane dokaze čine tačni podaci prikupljeni na način koji minimalizira pristranost. Nezavisnost i tačnost su glavne komponente pouzdanosti o kojima revizori moraju voditi računa u traženju dobrih dokaza.

*Relevantni dokazi* znači da su dokazi povezani s ključnim problemima, odnosno da podupiru nalaze i preporuke iz revizije. Revizori trebaju koristiti profesionalnu procjenu prilikom odlučivanja o tome šta je važan dokaz u odnosu na problematiku koju obrađuje revizorski nalaz. Na primjer, rezultati ispitivanja koji se odnose na detalje niskog rizika ne mogu se koristiti za komentiranje materijalnih razmatranja koja imaju dalekosežne uticaje na poslovanje institucije.

*Korisni dokazi* znači da prikupljeni dokazi trebaju biti praktični, tako da pomažu instituciji u postizanju ciljeva.

**Biti unakrsno povezivana.** Radna dokumentacija treba biti unakrsno povezana. Rezultati jednog istraživanja i analiza mogu uticati na više područja koja posmatrano zajedno mogu činiti jednu cjelinu. Te bi poveznice u radnim dokumentima trebale biti prikazane prikladnim sistemom označavanja.

**Biti naslovljena.** Radna dokumentacija treba sadržavati zaglavlja s oznakom revizije (referentni broj revizija), datumom, relevantnim dokumentima i ostalim detaljima. Svaki dokument koji je pripremila jedinica za internu reviziju trebao bi se moći prepoznati po naslovima.

**Biti potpisana od strane revizora i osobe zadužene za pregled.** Na dnu ili vrhu svakog radnog dokumenta treba biti prostor za unijeti podatke „pripremio“ i „pregledao“, zajedno s mjestom za datum. U te prostore unosi se ime i prezime internog revizora koji je pripremio (izradio) dokument, te ime i prezime osobe koja je zadužena za pregled. Ovakav pristup osigurava primjenu standarda za osiguranje kvalitete.

---

<sup>143</sup>Obrada prema izvoru Pickett, K.H. Spencer (2003) The Internal Auditing Handbook, 2. izdanje str.681 do 684.

**Pokazati izvor podataka.** Porijeklo podataka i informacija u radnim dokumentima treba biti jasno naznačeno. Za podatke preuzete iz arhivskih sistema ili informacionih sistema (kompjuterskih baza podataka) mora se jasno vidjeti, a ako nije automatski vidljivo na izvodu, onda zabilježiti datum i vrijeme uzimanja podataka jer se isti podaci mogu kasnije mijenjati.

**Pokazati metode odabira uzorka.** Radna dokumentacija u vezi s testiranjem mora sadržavati podatke o metodi odabira podataka u uzorak na kojem je rađeno testiranje, kao i o veličini uzorka.

**Naznačiti neriješena / otvorena pitanja.** Radna dokumentacija pokazuje šta je učinjeno i koji su rezultati rada. Međutim, ondje gdje dijelovi sistema ili procesa nisu obrađeni ili su ostala neka otvorena pitanja, to treba također naznačiti na radnoj dokumentaciji. Na primjer, ondje gdje uzorci nisu u potpunosti ispitani zbog različitih poteškoća ova bi se tačka trebala pojaviti na radnoj dokumentaciji, kako bi se objasnilo zašto određeni predmeti nisu obuhvaćeni.

**Pokazati bilo kakav uticaj na sljedeću reviziju.** Radna dokumentacija može ukazivati i na ono što je ostalo za kasnija razmatranja prilikom sljedećih revizija. U praksi se događa da nije moguće sva pitanja vezana za sistem ili proces koji se revidira obraditi u jednoj reviziji. Isto područje može biti predmet dvije ili više revizija koja se bave različitim aspektima. Korisno je kada radna dokumentacija iz jedne revizije pokazuje gdje se sljedeće revizije mogu fokusirati.

## 15.2. Revizorski dosjei – stalni i tekući

Revizorski dosjei uključuju stalne i tekuće dosjee, a obavezni sadržaj ovih dosjeya prikazan je u nastavku.

Stalni revizorski dosje sadrži dokumenta ili linkove na dokumenta koji pružaju osnovne informacije o instituciji i poslovanju, te koje interna revizija koristi za izradu strateških i godišnjih planova rada.

Tekući dosje sadrži dokumente i podatke koji se odnose na provođenje i rezultate pojedinačnih revizija. Po završetku pojedinačnih revizija dio dokumentacije iz tekućeg dosjeya prenosi se u stalni revizorski dosje (na primjer opis procesa, konačni revizorski izvještaji i drugo što interni revizori procijene potrebnim i korisnim da se nađe u stalnom dosjeu).

Većina dokumenata stalnog i tekućeg revizorskog dosjeya sadržana je (kreira se i pohranjuje) u softverskoj aplikaciji. U nastavku se daju preporuke za minimalan sadržaj.



### 15.2.1. Stalni revizorski dosje - obavezni sadržaj:

- 1. Organizaciona shema institucije** – organigram prikaz organizacionih jedinica i njihovog položaja u instituciji. Može biti dopunjena nazivima rukovodioca, kontaktima i slično. Potrebno je ažurirati s promjenama u organizacionoj strukturi.
- 2. Registar rizika** - link na softversku aplikaciju za upravljanje rizicima u institucijama BiH.
- 3. Opisi sistema/procesa** – opisi sistema/procesa iz prethodnih revizija, link na bazu poslovnih procesa u softverskoj aplikaciji.
- 4. Relevantna regulativa** – zakoni i drugi propisi, te interna regulativa relevantna za područja poslovanja institucije koja su često predmet revizija (zakoni i propisi iz područja upravljanja javnim finansijama, javnom nabavkom, porezni sistem, plate, specifični procesi za instituciju i slično). Potrebno je imati ažurirane baze regulative.
- 5. Strateški planovi institucije i izvještaji o realizaciji** – trogodišnji strateški planovi i izvještaji o realizaciji tih planova za nivou institucije.
- 6. Budžeti institucije i izvještaji o izvršenju budžeta** – uključujući i dokument okvirnog budžeta, instrukcije za izradu budžeta (1 i 2), budžet institucije, te izvještaje o izvršenju budžeta i finansijske izvještaje institucije po periodima za koje se pripremaju.
- 7. Konačni revizorski izvještaji** – konačni revizorski izvještaji iz prethodnih revizija, zajedno s akcionim planovima preporuka, kao i planovi za provođenje internih revizija (korespodencija i ostala dokumentacija vezana za strateške i godišnje planove JIR treba se čuvati u tekućim revizorskim dosijeima).
- 8. Baza podataka o preporukama** – date preporuke (s referencom na reviziju u kojoj su date, datumom), provedene aktivnosti (datum provođenja) i efekti provedenih preporuka (gdje je moguće iskazati mjerljive efekte).
- 9. Izvještaji o realizaciji preporuka** – izvještaji koje rukovodilac JIR dostavlja rukovodiocu institucije o realizaciji preporuka na osnovu odredbi Zakona o internoj reviziji<sup>144</sup>
- 10. Izvještaji o obavljenim savjetodavnim uslugama** – izvještaji o obavljenim savjetodavnim uslugama (mogu se odložiti u formi u kojoj je savjet predstavljen rukovodstvu - forma tabela, emaila, powerpoint prezentacije i slično).
- 11. Godišnji izvještaj o aktivnostima interne revizije** – izvještaji koje rukovodilac JIR priprema i dostavlja CHJ MFIT u skladu sa Zakonom o internoj reviziji.

<sup>144</sup>Zakon o internoj reviziji, član 18. stav (2).

JIR mogu dopuniti sadržaj stalnog revizorskog dosjea u skladu sa svojim potrebama.

#### 15.2.2. Tekući revizorski dosje – obavezni sadržaj:

1. Izjava o nezavisnosti internih revizora;
2. Nalog za pokretanje interne revizije;
3. Dopis/obavijest o početku revizije;
4. Preliminarne procjene rizika;
5. Opisi procesa (narativne bilješke i dijagrami toka);
6. Plan revizije;
7. Program revizije;
8. Bilješke sa sastanaka, razgovora s revidiranim subjektima;
9. Prikupljena, analizirana i testirana dokumentacija;
10. Rezultati analiza (Excel i Word tabele, izračuni, grafikoni i slično);
11. Rezultati testiranja i zaključci testiranja;
12. Nacrti izvještaja o reviziji;
13. Očitovanja revidiranih subjekata na finalni nacrt izvještaja;
14. Konačni revizorski izvještaj;
15. Plan aktivnosti za provođenje preporuka.

## Prilog 1: NEPRAVILNOSTI I PREVARE

### Definicije pojmova nepravilnosti i prevare

**Nepravilnost** je nepridržavanje ili pogrešna primjena zakona i drugih propisa koja proizlazi iz radnji ili propusta subjekata, a koja ima ili bi mogla imati štetan uticaj na sredstva subjekta i sredstva iz drugih izvora, bilo da je riječ o prihodima/primicima, rashodima/izdacima, povratima, imovini ili obavezama.

**Prevara** je namjerno činjenje ili propust koji se odnosi na lažno, netačno ili nepotpuno prikazivanje činjenica i na zloupotrebu, što za posljedicu ima negativan učinak na prihode i rashode, odnosno na sredstva subjekta, sredstva Evropske unije i sredstva iz drugih izvora. Rukovodilac subjekta obavezan je spriječiti rizik nepravilnosti i prevare i poduzeti radnje protiv nepravilnosti i prevara.

### Uloga internih revizora u slučaju otkrivanja nepravilnosti ili sumnje na prevaru tokom obavljanja interne revizije

Prema prihvaćenim standardima, interni revizori moraju posjedovati dovoljno znanja da bi mogli izvršiti procjenu rizika od prevare i načina na koji organizacija upravlja tim rizicima, ali se od njih ne očekuje da imaju isti nivo stručnosti kao osobe čija je primarna obaveza otkrivanje i istraživanje prevare.

Stručnost i dužna pažnja internog revizora ne znači da interni revizor mora otkriti sve nepravilnosti i odstupanja od važećih propisa, ali mora upozoriti na nepravilnosti koje mogu biti pokazatelji prevare.

Od internih revizora očekuje se da razmotre nepravilnosti i prevare kao moguće pojavne oblike rizika, a posebno prilikom revidiranja područja koja su izloženija određenim vrstama rizika, kao što su:

- rukovanje gotovinom;
- imovina i zalihe;
- ugovori i dozvole;
- primici sredstava iz drugih izvora izvan subjekta;
- isplata sredstava subjekta i
- putni troškovi.

Ako interni revizor posumnja na prevaru u toku obavljanja revizije, on prekida postupak revizije i o tome obavještava rukovodioca JIR, koji je dužan bez odlaganja u pisanoj formi obavijestiti rukovodioca institucije.

Rukovodilac institucije dužan je nakon prijema obavještenja poduzeti potrebne radnje i obavijestiti nadležne organe.

Internu reviziju često je korisno obaviti nakon što je prevara otkrivena i procesuirana kako bi se utvrdilo:

- da li su kontrole za sprečavanje prevare postojale,
- da li je kontrola bila dovoljna da bi se dala opravdana garancija za njeno sprečavanje,
- da li je kontrola funkcionirala kako je predviđeno,
- mogu li dodatne kontrole biti adekvatne i
- mogu li ostali rukovodioci subjekta i interni revizori izvući kakvu pouku.

## SPISAK OBRAZACA

- Obrazac OB - 1 SP – *Strateški plan JIR (Prilog br. 2.1)*
- Obrazac OB - 1 GP – *Godišnji plan JIR (Prilog br. 2.2)*
- Obrazac OB - 2 – *Nalog za pokretanje interne revizije (Prilog br. 2.3)*
- Obrazac OB - 3 – *Izjava o nezavisnosti (Prilog br. 2.4)*
- Obrazac OB - 4 – *Plan pojedinačne revizije (Prilog br. 2.5)*
- Obrazac OB - 5 – *Preliminarna procjena internih kontrola (Prilog br. 2.6)*
- Obrazac OB - 6 – *Program revizije i rezultati testiranja (Prilog br. 2.7)*
- Obrazac OB - 7 – *Revizorski izvještaj (Prilog br. 2.8)*
- Obrazac OB - 8 – *Plan aktivnosti za provođenje preporuka (Prilog br. 2.9)*
- Obrazac OB - 9 – *Praćenje realizacije preporuka i plana aktivnosti (Prilog br. 2.10)*
- Obrazac OB - 10 – *Izvještaj o obavljenim savjetodavnim uslugama (Prilog br. 2.11)*