

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

Sarajevo, 2021. godina

## SADRŽAJ

LISTA SKRAĆENICA.....	4
UVOD I SVRHA PRIRUČNIKA ZA UNUTARNJU REVIZIJU .....	5
DIO I: UPRAVLJANJE FUNKCIJOM UNUTARNE REVIZIJE .....	6
1. Zakonski i institucionalni okvir .....	6
1.1. Jedinice za unutarnju reviziju.....	6
1.2. Središnja harmonizacijska jedinica Ministarstva financija i trezora BiH – SHJ MFIT BiH .....	7
1.3. Koordinacijski odbor središnjih jedinica za harmonizaciju – KO SJH.....	7
2. Metodološki okvir za uspostavu i rad unutarnje revizije u institucijama BiH.....	8
2.1. Misija, definicija i temeljni principi rada unutarnje revizije.....	8
2.2. Standardi unutarnje revizije.....	9
2.3. Organizacijska uspostava i neovisnost JUR .....	9
2.4. Povelja unutarnje revizije i Sporazum o vršenju funkcije unutarnje revizije.....	10
2.5. Etički kodeks unutarnjih revizora.....	11
2.6. Vrste revizijskih usluga .....	11
2.7. Pojam i zahtjevi u pogledu upravljanja funkcijom unutarnje revizije .....	13
3. Strateško i godišnje planiranje unutarnje revizije .....	14
3.1. Strateško planiranje.....	14
3.2. Godišnji plan unutarnje revizije .....	18
4. Stručnost, profesionalna pozornost i kontinuirani razvoj.....	19
5. Osiguranje kvaliteta .....	20
5.1. Elementi sustava osiguranja kvaliteta unutarnje revizije u institucijama BiH.....	21
5.2. Karakteristike kvaliteta .....	21
5.3. Unutarnje ocjene .....	22
5.4. Vanjske ocjene .....	24
5.5. Pregled kvaliteta od strane SHJ MFIT BiH .....	24
6. Izvješćivanje višeg menadžmenta .....	25
DIO II: PROCES OBAVLJANJA REVIZIJE.....	27
7. Faze u procesu obavljanja revizije .....	27
7.1. Planiranje revizije.....	29

7.2. Obavljanje unutarnje revizije .....	36
7.2.3. <i>Potvrđivanje rezultata revizijskih postupaka i otvorenih pitanja</i> .....	40
7.2.4. <i>Odobranje radne dokumentacije i prikupljenih dokaza od strane rukovoditelja JUR</i> .....	41
7.2.5. Procjena rezidualnog rizika .....	42
7.3. Izvješćivanje.....	43
7.3.1. <i>Izrada nacрта revizijskog izvješća</i> .....	44
7.4. Praćenje realizacije preporuka.....	53
8. Dokumentiranje i revizijski dosjei - tekući i stalni revizijski dosje .....	55
9. Savjetodavne usluge .....	56
9.1. Planiranje savjetodavnih usluga u okviru strateškog i godišnjeg plana unutarnje revizije .....	57
9.2. Obavljanje savjetodavnih usluga .....	58
DIO III: REVIZIJSKI ALATI I TEHNIKE .....	61
10. VRSTE KONTROLA.....	61
10.1. Vrste kontrola po razinama ustrojstvene strukture:.....	62
11. UTVRĐIVANJE I DOKUMENTIRANJE SUSTAVA .....	64
11.1. Utvrđivanje sustava .....	64
11.2. Upitnici o unutarnjim kontrolama.....	65
11.3. Razgovori s rukovodstvom i zaposlenicima revidiranih subjekata.....	66
11.4. Testovi prolaza kroz sustav/ proces .....	66
11.5. Dokumentiranje sustava .....	67
12. INTERVJUIRANJE.....	73
12.1. Faze intervjua .....	73
13. Testiranje .....	77
13.1. Testovi kontrola (testovi usuglašenosti) .....	77
13.3. Uzorkovanje .....	78
14. Analitički postupci .....	82
14.1. Analiza omjera .....	82
14.2. Proporcionalna analiza .....	83
14.3. Analiza trendova .....	83
15. Radna dokumentacija i revizijski dosjei.....	84
15.1. Radna dokumentacija.....	84
15.2. Revizijski dosjei – stalni i tekući .....	86
Prilog 1: NEPRAVILNOSTI I PRIJEVARE.....	89

Definicije pojmova nepravilnosti i prijevare.....	89
Uloga unutarnjih revizora u slučaju otkrivanja nepravilnosti ili sumnje na prijevaru tijekom obavljanja unutarnje revizije .....	89
SPISAK OBRAZACA.....	91
Popis tablica i slika	
Tablica 1 Vrste revizija.....	12
Tablica 2. Struktura revizijskog izvješća .....	44
Tablica 3. Struktura nalaza.....	45
Tablica 4. Vrste kontrola .....	62
Tablica 5. Primjer upitnika za unutarnje kontrole u sustavu nabava.....	65
Tablica 6. Primjer opisa sustava u formi tablice.....	67
Tablica 7. Simboli za izradu dijagrama toka.....	71
Tablica 8. Preporučene veličine uzorka za testove kontrola (atributivno uzorkovanje) .....	80
Tablica 9. Preporučena veličina uzorka za suštinska testiranja financijskih izvješća i pogrešaka u evidencijama transakcija (varijabilno uzorkovanje).....	80
Slika 1. Zahtjevi Standarda 1200 – Stručnost i dužna profesionalna pozornost .....	19
Slika 2. Elementi sustava osiguranja kvaliteta unutarnje revizije u institucijama BiH.....	21
Slika 3. Predmet priopćavanja prema rukovoditelju 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 revizijskih informacija.....	41
Slika 8. Karakteristike kvalitetnog revizijskog izvješća.....	44
Slika 9. Kategorije revizijskog mišljenja.....	48
Slika 10. Stalni i tekući revizijski dosje .....	56
Slika 11. Savjetodavne usluge.....	57
Slika 12. Primjer blok dijagrama – opis procesa revizije.....	68
Slika 13. Primjer horizontalnog dijagrama toka .....	69
Slika 14. Primjer vertikalnog dijagrama toka.....	71
Slika 15. Ciklus potvrde procjene kontrola .....	77

## LISTA SKRAĆENICA

<b>Skraćenica</b>	<b>Puni pojam</b>
BiH	Bosna i Hercegovina
CAAT	Kompjutorski-podržane revizijske tehnike (engl. <i>Computer-assisted audit techniques</i> )
SHJ	Središnja harmonizacijska jedinica
JUR	Jedinica za unutarnju reviziju
MFiT	Ministarstvo financija i trezora BiH
MSPP UR	Međunarodni standardi profesionalne prakse unutarnje revizije
MOPP UR	Međunarodni okvir profesionalne prakse unutarnje revizije
PIFC	Javne unutarnje financijske kontrole (engl. <i>Public Internal Financial Control</i> )
QAIP	Program osiguranja i unaprjeđenja kvaliteta (engl. <i>Quality Assurance and Improvement Program</i> )
IAMS	Softver za upravljanje procesom unutarnje revizije (engl. <i>Internal Audit Management Softver</i> )
MIS	Upravljački informacijski sustav (engl. <i>Management Information System</i> )

## UVOD I SVRHA PRIRUČNIKA ZA UNUTARNJU REVIZIJU

Priručnik za unutarnju reviziju (u daljnjem tekstu: Priručnik) namijenjen je rukovoditeljima jedinica za unutarnju reviziju (u daljnjem tekstu: JUR) i unutarnjim revizorima u institucijama Bosne i Hercegovine. Svrha Priručnika je da osigura metodološke smjernice rukovoditeljima JUR i unutarnjim revizorima prilikom primjene zakonodavnog i metodološkog okvira u BiH u pogledu:

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

Priručnik je izradila Središnja harmonizacijska jedinica Ministarstva financija i trezora BiH (u daljnjem tekstu: SHJ MFIT BiH) u suradnji s EU PIFC Projektom<sup>1</sup>, a u cilju ažuriranja postojećeg Priručnika za unutarnju reviziju u institucijama BiH sukladno Standardima unutarnje revizije i razrade metodologije rada i obavljanja unutarnje revizije u institucijama/proračunskim korisnicima koji se financiraju iz proračunskih sredstava institucija Bosne i Hercegovine. Priručnik je pripremljen sukladno zakonodavnom okviru iz oblasti unutarnje revizije za institucije BiH, Međunarodnom okviru profesionalne prakse unutarnje revizije (u daljnjem tekstu: MOPP UR) koji su na snazi od 01. siječnja 2017. godine, dosadašnjim iskustvima iz prakse, te sukladno softveru za upravljanje procesom unutarnje revizije.<sup>2</sup> Priručnikom su obrađene obje vrste usluga koje, sukladno propisanom okviru, pruža unutarnja revizija: (1) provođenja revizija na temelju kojih pruža neovisno, objektivno uvjerenje (engl. *assurance*) i (2) konzultantske/savjetodavne usluge (*consulting services*).

Svaki rukovoditelj JUR i svaki unutarnji revizor odgovoran je za primjenu metodologije rada propisane ovim Priručnikom, koji u razradi standarda prati pristup iz Međunarodnih standarda profesionalne prakse unutarnje revizije (u daljem tekstu MSPPUR).

Ovaj se Priručnik primjenjuje kod svih vrsta revizija, a za pojedine vrste revizija za koje je SHJ MFIT BiH donijela posebne priručnike, kao što je slučaj s revizijom učinka, unutarnji revizori obavezni su primjenivati i te metodološke naputke.

JUR mogu, zbog potrebe prilagođavanja specifičnostima poslovanja institucija, pripremiti svoje dodatke priručniku i dostaviti ih SHJ MFIT BiH na odobrenje i suglasnost. Priručnik će se ažurirati kako bi metodologija i procedure rada unutarnje revizije bile dosljedne dobroj praksi i

<sup>1</sup> EU Projekt "Unaprjeđenje javne unutarnje financijske kontrole u Bosni i Hercegovini"

<sup>2</sup> Softver za upravljanje procesom unutarnje revizije izrađen je uporedno s izradom ovog Priručnika za unutarnju reviziju u suradnji s EU Projektom „Unaprjeđenje javne unutarnje financijske kontrole u Bosni i Hercegovini“.

promjenama u zakonskom i revizijskom okruženju. Priručnik je dostupan u elektroničkoj formi na web stranici Ministarstva financija i trezora BiH, u dijelu koji se odnosi na SHJ i KO SJH.

Sadržaj Priručnika organiziran je u tri dijela:

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

Ovaj Priručnik zajedno s Naputkom o korištenju softverskih-aplikativnih rješenja za unutarnju reviziju, kao i Dodatkom / Brošurom s primjerima davanja i izvješća o savjetodavnim uslugama, čini jednu metodološku cjelinu za rad unutarnjih revizora u institucijama Bosne i Hercegovine. Ovu metodologiju izradila je SHJ MFIT BiH u suradnji s EU PIFC Projektom.

## DIO I: UPRAVLJANJE FUNKCIJOM UNUTARNJE REVIZIJE

### 1. Zakonski i institucionalni okvir

#### **Zakonski i metodološki okvir**

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

Pored odredbi koje reguliraju unutarnju reviziju, unutarnji revizori u svom radu dužni su se pridržavati i koristiti i druge primjenjive akte koji uređuju financijsko upravljanje i kontrolu u institucijama BiH. Njima su propisani principi, standardi i prakse upravljanja, upravljanja rizikom i unutarnjih kontrola. Registar propisa dostupan je na internet stranici MFIT BiH, u dijelu koji se odnosi na SHJ i KO SJH.

#### **Institucionalni okvir**

Institucionalni okvir za unutarnju reviziju institucija Bosne i Hercegovine čine:

##### 1.1. Jedinice za unutarnju reviziju

JUR se formiraju sukladno Zakonu o unutarnjoj reviziji<sup>4</sup> i Odluci o kriterijima za uspostavu jedinica za unutarnju reviziju u institucijama Bosne i Hercegovine. Jedan dio JUR, osim u matičnoj, funkciju unutarnje revizije vrši i u drugim institucijama, sukladno odredbama sporazuma o vršenju funkcije unutarnje revizije u institucijama BiH.

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

<sup>4</sup>Zakon o unutarnjoj reviziji, čl. 7. do 11.

## 1.2 Središnja harmonizacijska jedinica Ministarstva financija i trezora BiH – SHJ MFIT BiH

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

Sukladno Zakonu o unutarnjoj reviziji <sup>5</sup>SHJ MFIT BiH odgovorna je za:

- 1) Pripremu prijedloga za izmjene Zakona o unutarnjoj reviziji, nakon usuglašavanja u Koordinacijskom odboru SJH,
- 2) Pripremu i implementaciju programa obuke i certificiranja unutarnjih revizora institucija Bosne i Hercegovine, nakon usuglašavanja programa obuke u Koordinacijskom odboru SJH,
- 3) Usvajanje i implementaciju standarda za unutarnju reviziju u institucijama BiH i Kodeksa profesionalne etike za unutarnje revizore, nakon usuglašavanja u Koordinacijskom odboru SJH,
- 4) Usvajanje i implementaciju radne metodologije unutarnje revizije, nakon usuglašavanja u Koordinacijskom odboru SJH,
- 5) Usvajanje i implementaciju Strategije razvoja unutarnje revizije u javnom sektoru nakon usuglašavanja u Koordinacijskom odboru SJH, davanje suglasnosti na pravilnike o sistematizaciji institucija koje uspostavljaju JUR u dijelu koji se odnosi na unutarnju reviziju, koordinaciju rada JUR u institucijama BiH i uspostavljanje veza s državnim i međunarodnim institucijama na području unutarnje revizije, davanje suglasnosti na izbor rukovoditelja JUR i na uspostavu Odbora za unutarnju reviziju, suradnju s Uredom za reviziju institucija BiH u cilju ostvarivanja učinkovite i djelotvorne unutarnje i vanjske revizije,
- 6) Nadzor nad implementacijom svih primjenjivih regulativa za unutarnju reviziju od strane JUR,
- 7) Rješavanje neslaganja u mišljenjima, po zahtjevu i potrebi, između rukovoditelja unutarnje revizije i rukovoditelja institucije.
- 8) Izradu godišnjeg konsolidiranog izvješća unutarnje revizije, na temelju godišnjih izvješća rukovoditelja JUR, koji se nakon odobrenja ministra financija i trezora BiH dostavlja Vijeću ministara BiH.

## 1.3 Koordinacijski odbor središnjih jedinica za harmonizaciju – KO SJH

Pored SHJ MFIT BiH, ulogu u sustavu unutarnje revizije ima i **Koordinacijski odbor središnjih jedinica za harmonizaciju (KO SJH)** koji je, sukladno Zakonu o unutarnjoj reviziji<sup>6</sup>, odgovoran za harmonizaciju regulative iz oblasti unutarnje revizije u javnom sektoru na cijeloj teritoriji BiH. Koordinacijski odbor SJH je odgovoran za harmonizaciju prijedloga za izmjene zakona o unutarnjoj reviziji u javnom sektoru, programa obuke za certificiranje unutarnjih revizora,

<sup>5</sup>Zakon o unutarnjoj reviziji čl.24. i 25.

<sup>6</sup>Zakon o unutarnjoj reviziji, članak 28.



procedura i metodologije unutarnje revizije.

KO SJH ima nadležnosti i za usvajanje međunarodnih standarda za unutarnju reviziju i Kodeksa profesionalne etike na temelju međunarodnih standarda, te usuglašavanje Strategije razvoja unutarnje revizije u javnom sektoru BiH.

## 2. Metodološki okvir za uspostavu i rad unutarnje revizije u institucijama BiH

### 2.1. Misija, definicija i temeljni principi rada unutarnje revizije

Misija unutarnje revizije je poboljšati i zaštititi vrijednosti institucije pružanjem na riziku utemeljenog i objektivnog angažmana s izražavanjem uvjerenja, savjeta i uvida.<sup>7</sup> Sukladno Zakonu o unutarnjoj reviziji<sup>8</sup> i prema definiciji iz Međunarodnog okvira profesionalne prakse, unutarnja revizija je neovisno, objektivno uvjerenje i konzultantska aktivnost kreirana s ciljem da se doda vrijednost i unaprijedi poslovanje institucije. Ona pomaže instituciji da ostvari svoje ciljeve osiguravajući sustavan, discipliniran pristup ocjeni i poboljšanju učinkovitosti upravljanja rizikom, kontrolama i procesima upravljanja.

Temeljni principi za profesionalno obavljanje unutarnje revizije definirani Zakonom o unutarnjoj reviziji<sup>9</sup> su:

- neovisnost i objektivnost,
- kompetentnost i dužna profesionalna pozornost i
- intergitet i povjerljivost.

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

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

Pobrojani temeljni principi su dalje razrađeni u standardima i svaka JUR, odnosno svaki unutarnji revizor treba demonstrirati usuglašenost s njima.

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

<sup>8</sup>Zakon o unutarnjoj reviziji, članak 2. točka 1.

<sup>9</sup>Zakon o unutarnjoj reviziji, članak 5. stavak (1)

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

## 2.2. Standardi unutarnje revizije

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

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

Atributivni standardi i radni standardi primjenjuju se na sve usluge unutarnje 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 unutarnje revizije:

- 1000 - svrha, ovlaštenja i odgovornosti,
- 1100 - neovisnost i objektivnost,
- 1200 - stručnost i dužna profesionalna pozornost,
- 1300 - osiguranje i poboljšanje kvaliteta rada unutarnje revizije.

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

- 2000 - upravljanje unutarnjom revizijom,
- 2100 - priroda posla unutarnje revizije,
- 2200 - planiranje angažmana (pojedinačne revizije),
- 2300 - provođenje angažmana (pojedinačne revizije),
- 2400 - saopćavanje rezultata – izvješćivanje,
- 2500 - praćenje napretka,
- 2600 - izvješćivanje o prihvaćenom riziku.

## 2.3. Organizacijska uspostava i neovisnost JUR

JUR mora biti neovisna, a unutarnji revizori moraju biti objektivni u obavljanju svog posla.<sup>12</sup>Rukovoditelj JUR i unutarnji revizori nisu odgovorni za uspostavu i funkcioniranje odgovarajućeg i učinkovitog financijskog upravljanja i sustava kontrola jer je to odgovornost rukovoditelja institucije.<sup>13</sup>

Sukladno Standardima unutarnje revizije u institucijama BiH, Zakonom o unutarnjoj reviziji<sup>14</sup> i Odlukom o kriterijima za uspostavu JUR u institucijama BiH, JUR se uspostavlja na najvišoj

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

<sup>12</sup>veza Standard 1100

<sup>13</sup>Zakon o unutarnjoj reviziji, članak 1. stavak (3)

<sup>14</sup>Zakon o unutarnjoj reviziji, članak 7. stavak (2)

organizacijskoj razini, te je organizaciji i funkcionalno izravno i isključivo odgovorna rukovoditelju institucije.

JUR, sukladno Zakonu o unutarnjoj reviziji, u okviru institucije ima proračunsku alokaciju koja se može identificirati i preko koje se mogu pratiti rashodi vezani za izvršenje aktivnosti unutarnje revizije.<sup>15</sup>

Funkcionalna neovisnost JUR ostvaruje se njenom neovisnošću od drugih organizacijskih oblika institucije u planiranju rada, provođenju unutarnje revizije i izvješćivanju. JUR ili unutarnji revizori ne mogu biti uključeni u izvršavanje izravnih i izvršnih funkcija institucije,<sup>16</sup> te sukladno tomu i odredbama Zakona o unutarnjoj reviziji, neće izvršavati poslove u instituciji koji nisu vezani uz funkciju unutarnje revizije.<sup>17</sup>

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

**Poveljom unutarnje revizije** uređuje se opći pristup unutarnje revizije, svrha i cilj, neovisnost, uloga i djelokrug unutarnje revizije, odgovornost rukovoditelja JUR/unutarnjeg revizora, ovlaštenja pristupa dokumentaciji, kadrovima i fizičkoj imovini koja je relevantna za obavljanje revizije, obim aktivnosti unutarnje revizije, izvješćivanje i postupci u slučaju identificiranja pokazatelja prijave.<sup>18</sup>

Povelju unutarnje revizije priprema rukovoditelj JUR sukladno odluci SHJ MFIT BiH koja uređuje minimalni sadržaj povelje u institucijama BiH. Povelju potpisuju rukovoditelj institucije i rukovoditelj JUR. Rukovoditelj JUR mora periodično pregledati povelju iz perspektive promijenjenih unutarnjih i vanjskih okolnosti u kojima funkcionira. Prijedloge izmjena i dopuna povelje rukovoditelj JUR dostavlja na prethodno odobrenje SHJ MFIT BiH, te nakon dobivenog odobrenja SHJ MFIT BiH na potpis rukovoditelju institucije. Potpisana povelja dostavlja se SHJ MFIT BiH radi uspostave, vođenja i održavanja registra povelja unutarnje revizije.

Rukovoditelj JUR koja, prema Odluci o kriterijima za uspostavu jedinica unutarnje revizije u institucijama BiH, usluge unutarnje revizije osim u matičnoj instituciji pruža i drugim institucijama potpisuje s rukovoditeljem svake od institucija **Sporazum o vršenju funkcije unutarnje revizije**, a sukladno okvirnom tekstu sporazuma koji utvrđuje SHJ MFIT BiH posebnom odlukom i koji se objavljuje u Službenom glasniku BiH.

Sporazumom se definiraju međusobni odnosi između JUR i institucije kojoj se pružaju usluge unutarnje revizije, njihova prava i obveze, kao i odgovornosti unutarnjih revizora i zaposlenih u datoj instituciji. Na temelju potpisanog sporazuma rukovoditelj JUR i korisnik usluge unutarnje revizije potpisuju povelju unutarnje revizije kojom se detaljnije preciziraju zadaci unutarnje revizije, te njena prava i obveze u odnosu na korisnika usluge.

<sup>15</sup>Zakon o unutarnjoj reviziji, članak 11. stav (2).

<sup>16</sup>veza Standard 1110

<sup>17</sup>Zakon o unutarnjoj reviziji, članak 1. stavak (4).

<sup>18</sup>veza Standard 1000

## 2.5 Etički kodeks unutarnjih revizora

Zakon o unutarnjoj reviziji propisuje obvezu unutarnjim revizorima da prilikom izvršavanja funkcije unutarnje revizije moraju poštovati odredbe Kodeksa profesionalne etike za unutarnju reviziju, izdanog od Instituta unutarnjih revizora i usvojenog od Koordinacijskog odbora SJH.<sup>19</sup>

**Etički kodeks unutarnjih revizora** sadrži načela i pravila kojih su dužni pridržavati se unutarnji revizori kako bi u obavljanju svojih zadataka bili neovisni, objektivni i poštenu. Pored toga, unutarnji revizori moraju se neprestano usavršavati s ciljem unaprjeđenja kvaliteta svog rada.

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

## 2.6. Vrste revizijskih usluga

Dvije su temeljne vrste revizijskih usluga:

- a) provedba revizija na temelju kojih se pruža neovisno, objektivno uvjeravanje (eng. *assurance*)
- b) konzultantske/savjetodavne usluge (eng. *consulting services*)

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

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

- revizija usklađenosti,
- revizija sustava i
- revizija učinka.

Ovisno o tome na koje su sustave ili područja usmjerene, ove se temeljne vrste revizije mogu još u praksi dijeliti na financijske revizije, revizije IT sustava, revizije programa i projekata financiranih 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 unutarnjoj reviziji, članak 5. stavak (2) točka c)

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

Tablica 1 Vrste revizija

Vrste revizija	Fokus	Svrha ili cilj revizije
Revizija usklađenosti	Usklađenost područja, procesa, sustava s regulativom (zakonima i drugim propisima), politikama, standardima, planovima, ugovorima, procedurama ili drugim zahtjevima.	Procjena usklađenosti s regulativom i drugim aktima.
Revizija sustava	Cjelokupan sustav 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.
Financijska revizija	Računovodstveni sustavi, financijske transakcije, financijska izvješća.	Procjena da li su financijske transakcije izvršene na zakonit i regularan način, računovodstvene evidencije sveobuhvatne i točne, financijska izvješća vjerodostojna, pouzdana, blagovremeni.
Revizija IT sustava	IT sustavi (softverske aplikacije, baze podataka, infrastruktura).	Procjena funkcionalnosti i sigurnosti.
Revizija programa i projekata EU	Sustav upravljanja i kontrola u okviru programa i projekata financiranih iz EU sredstava.	Procjena usklađenosti s regulativom i uspješnosti realizacije progama i projekata.

**Konzultanske/savjetodavne usluge** namijenjene su stvaranju dodatne vrijednosti i unaprjeđenju poslovanja institucije, upravljanja rizikom i kontrolnih procesa, s tim da unutarnji 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 sustava kontrola, savjete za procjene učinaka i samoocjenjivanja sustava kontrola, te savjete usmjerene na budućnost, posebno kod izrade strateških dokumenata i upravljanja rizicima.

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

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

Sukladno Zakonu o unutarnjoj reviziji rukovoditelj JUR mora osigurati visok kvalitet aktivnosti unutarnje revizije i primjenu pravila izdanih od SHJ MFIT BiH.<sup>21</sup> Rukovoditelj JUR mora efikasno upravljati funkcijom unutarnje revizije kako bi osigurao njen doprinos stvaranju dodatne vrijednosti za instituciju.<sup>22</sup> Efikasno upravljanje funkcijom unutarnje revizije znači:

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

Funkcija unutarnje 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.

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

Ukoliko procedure SHJ MFIT BiH ne pružaju dovoljno detaljne smjernice za pojedina područja, rukovoditelj JUR će prema Zakonu o unutarnjoj reviziji pripremiti operativne naputke, sukladno relevantnoj regulativi,<sup>23</sup> te može razvijati uz suglasnost SHJ MFIT BiH dodatne procedure prilagođene potrebama i specifičnim zadacima.<sup>24</sup>

Rukovoditelj JUR mora:

- Usmjeriti aktivnosti unutarnje revizije i izvješćivati rukovoditelja institucije o značajnim pitanjima u kontekstu u kojem se razmatraju, uključujući kvantitativne i kvalitativne faktore kao što su obim, priroda, efekti, relevantnost i utjecaj. Značajna pitanja su ona koja će zahtijevati veću pozornost rukovodstva u pogledu rizika i kontrola, a koji mogu negativno utjecati na instituciju i njeno ostvarenje ciljeva, što može uključivati: sukob interesa, slabosti kontrola, greške, prijevare, nezakonite radnje, neefikasnosti i neefektivnosti.
- Osigurati, u suradnji s rukovodstvom, da funkcija unutarnje revizije ima pristup svim dokumentima, bazama podataka i informacijskim sustavima koji podržavaju poslovne procese, a naročito ključne procese iz područja upravljanja javnim financijama (BPMIS<sup>25</sup>, ISFU<sup>26</sup>, PIMIS<sup>27</sup>, Centralni obračun plaća).

<sup>21</sup>Zakon o unutarnjoj reviziji, članak 15. točka i)

<sup>22</sup>veza Standard 2000

<sup>23</sup>Zakon o unutarnjoj reviziji, članak 15. točka a)

<sup>24</sup>veza Standard 2040

<sup>25</sup>Informacijski sustav za planiranje i upravljanje proračunom

<sup>26</sup>Informacijski sustav financijskog upravljanja

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

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

### 3. Strateško i godišnje planiranje unutarnje revizije

Rukovoditelj JUR, prema Zakonu o unutarnjoj reviziji, odgovoran je za pripremu strateškog plana za razdoblje od tri godine, te za pripremu godišnjeg plana na temelju procjene rizika.<sup>28</sup> Planiranje revizijskih aktivnosti na temelju rizika neophodno je u svrhu uspostave prioriteta unutarnje revizije usklađene s ciljevima institucije i s prihvatljivom razinom rizika koji je definiralo rukovodstvo.<sup>29</sup> Pored toga, strateško i godišnje planiranje pruža i:

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

#### 3.1. Strateško planiranje

Strateški plan unutarnje revizije temelji se na procjeni rizika i definiranju prioriteta revizije sukladno ciljevima institucije. U institucijama u kojima funkcionira proces upravljanja rizicima, unutarnji revizori koriste registar rizika rukovodstva kao polazni temelj za vršenje svoje procjene rizika. U institucijama u kojima nije uspostavljeno upravljanje rizicima, unutarnji revizori se oslanjaju na vlastitu procjenu rizika i trebaju dati preporuke rukovodstvu u pogledu uspostave odgovarajućeg upravljanja rizicima.

U strateškom planu dokumentiraju se područja koja će biti revidirana i ostale aktivnosti JUR: praćenje provedbe preporuka, izvješćivanje o aktivnostima unutarnje revizije, kontinuirana profesionalna edukacija i provedba Programa osiguranja i unaprjeđenja kvalitete. U strateškom planu unutarnje revizije planiraju se i resursi za savjetodavne usluge koje su prihvaćene i dogovorene s rukovodstvom.<sup>30</sup>

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

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

<sup>28</sup>Zakon o unutarnjoj reviziji, članak 15. točke b) i c)

<sup>29</sup>veza Standard 2010

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

<sup>31</sup>veza Standard 2010

s 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 unutarnje revizije.

Za procjenu rizika JUR koristi sljedeće dokumente kao izvore informacija:

- sektorske i institucionalne strategije i druge planske dokumente institucije i izvješća o njihovoj realizaciji,
- trogodišnje i godišnje planove rada institucije i izvješća o njihovoj realizaciji, uključujući ostvarivanje ciljeva institucije,
- poslovne procese, uključujući specifične procese za realizaciju usluga i resurse koji su za njih potrebni,
- proračun institucije i prateću proračunsku dokumentaciju s projekcijama za naredne dvije godine iz Dokumenta okvirnog proračuna,
- financijska izvješća i izvješća o izvršenju proračuna,
- promjene institucionalnog, zakonodavnog i regulatornog okvira koje će utjecati na poslovanje institucije,
- promjene političkih, ekonomskih, socijalnih i drugih okolnosti u okruženju koje utječu na poslovanje,
- izvješća Ureda za reviziju institucija BiH,
- baze podataka iz svih dostupnih upravljačkih informacijskih sustava.

Pored analiza dokumenata i baza podataka, unutarnja 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 SHJ MFIT BiH.<sup>32</sup> Za definiranje primjerenosti i adekvatnosti kontrola i rezidualnog rizika, trebalo bi primijeniti analizu uzroka rizika. Za kvantificiranje utjecaja rizika u procesima upravljanja javnim financijama trebalo bi primijeniti metodu očekivane novčane vrijednosti s pripadajućim metodama, komparatorima i kriterijima organizacije specifičnim za funkciju i javne usluge.

Unutarnja 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 temelju procjene rizika unutarnje revizije sastavni je dio strateškog plana, u formi priloga, a čuva se u elektroničkom (softverskoj aplikaciji) i papirnatom obliku u dosjeima unutarnje revizije.

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

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



u svojoj nadležnosti.

Strateški i godišnji plan revizije za naredno razdoblje 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 financijska izvješća i pozitivno mišljenje na usklađenost poslovanja,
- Izvršenje proračuna institucije, prema podacima iz financijskih izvješća za prethodnu godinu, nema značajnih odstupanja od plana,
- Nisu poznate/nema planiranih značajnijih izmjena institucionalnog, zakonodavnog i regulatornog okvira koje bi moglo utjecati na poslovanje institucije,
- Kratko vremensko razdoblje koje je protekao od prethodne unutarnje revizije i naknadne revizije (ako je ista provedena) kojom je potvrđena realizacija preporuka.

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

Ako se u narednom razdoblju ukaže potreba za obavljenjem revizija ili pružanjem savjetodavnih usluga koje nisu bile predviđene strateškim i godišnjim planom unutarnje revizije, iste će biti obavljene na zahtjev rukovoditelja korisnika usluge, za što će rukovoditelj JUR predvidjeti u strateškom i godišnjem planu unutarnje revizije određeni postotak resursa (broj revizijskih radnih dana) u okviru ukupno raspoloživih resursa.

### *3.1.2. Konzultacije s akterima (validacije)*

Za potrebe planiranja JUR mora potvrditi prikupljene informacije, uključujući informacije o revizijskom univerzumu, ustrojstvenim jedinicama, programima i procesima, a posebice informacije o utvrđenim visokim rizicima i njihovim utjecajima kroz dodatne razgovore s rukovodstvom. Ovo je prilika za revizore da prikupe informacije o očekivanim savjetodavnim uslugama unutarnje revizije.

Za sve visoke rizike, unutarnji revizori utvrđuju ustrojstvene jedinice i procese koje je potrebno revidirati. Unutar visokorizičnih područja (velika vjerojatnoća dešavanja i velik utjecaj rizika) prioritet se daje revidiranju procesa/područja koje je izloženo riziku s najvećim utjecajem na ostvarivanje ciljeva organizacije.

### *3.1.3 Procjena resursa*

Na temelju utvrđenih rizika i potreba za unutarnjom revizijom rukovoditelj JUR raspoređuje raspoložive resurse sukladno 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 pružateljima usluga uvjeravanja i savjetovanja

Prilikom izrade plana unutarnje revizije rukovoditelj JUR trebao bi razmotriti sve zahtjeve rukovoditelja institucije i/ili višeg rukovodstva, te razmotriti i sposobnost unutarnje revizije da se osloni na rad drugih pružatelja usluga uvjeravanja i savjetovanja. Planiranje koordinacija s drugim pružateljima usluga važno je radi utvrđivanja odgovarajuće pokrivenosti funkcijom revizije i smanjivanja duplikacije revizijskog rada.<sup>34</sup>

#### 3.1.5. Rokovi, uloge i odgovornosti za strateški plan unutarnje revizije

Rukovoditelj JUR raspravlja nacrt strateškog plana s višim rukovodstvom i usuglašeni konačni nacrt strateškog plana dostavit će na odobrenje i potpis rukovoditelju institucije najkasnije do 31. prosinca tekuće godine za naredno trogodišnje razdoblje.

Rukovoditelj JUR dužan je narativno obrazložiti pristup koji je korišten za izradu strateškog i godišnjeg plana, uključujući čimbenike koji su utjecali na izbor prioriteta za revidiranje, te mogući utjecaj ograničavanja resursa kao i kompetencije unutarnjih revizora.

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

#### 3.1.6 Forma strateškog plana unutarnje revizije

Strateški plan unutarnje revizije priprema se u formi tabele u softverskoj aplikaciji za unutarnju reviziju. Tablični pregled strateškog plana JUR i procjene rizika, koju je provela i dokumentirala JUR, 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 unutarnje revizije**), te priopćen rukovoditelju institucije u svrhu dobijanja odobrenja dokumenta.

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

Rukovoditelj JUR obvezan je donijeti konsolidirani strateški plan JUR svake godine, najkasnije do 31. prosinca tekuće godine za naredno trogodišnje razdoblje, u kojem će biti dat detaljan pregled planiranih revizija po institucijama, zajedno s podacima o vrsti revizija i području revidiranja. Konsolidirani strateški plan JUR izrađuje se u softverskoj aplikaciji za unutarnju reviziju, uz kratko narativno pojašnjenje sadržanih podataka. Konsolidirani strateški plan čuva se zajedno s ostalim planovima JUR u dosijeu unutarnje revizije.

---

<sup>34</sup>veza Standard 2050

<sup>35</sup>veza Standard 2020

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

Rukovoditelj JUR najmanje jednom godišnje ažurira procjenu rizika, te na temelju toga mijenja strateški i godišnji plan unutarnje revizije sukladno ažuriranoj procjeni, ako je to opravdano.<sup>36</sup>

## 3.2. Godišnji plan unutarnje revizije

Rukovoditelj JUR priprema godišnji plan unutarnje revizije na temelju prve godine strateškog plana. U odnosu na strateški plan, godišnji plan unutarnje revizije dodatno sadrži podatke o:

- nazivu, ciljevima i obuhvatu svake od pojedinačnih revizija,
- razdoblju obavljanja pojedinačnih revizija,
- tipovima revizija,
- revizijskim timovima za svaku od revizija,
- imenu osobe zadužene za nadzor i osiguranje kvaliteta pojedinačnih revizija,
- roku za podnošenje izvješća,
- ustrojstvenim jedinicama koje će biti obuhvaćene revizijom,
- naznaku revizija prenesenih iz proteklog razdoblja,
- rasporedu revizijskih resursa (broj dana po reviziji) i povezanim troškovima (putovanje i slično),
- savjetodavnim uslugama ako su planirane ili je za njih alocirano vrijeme,
- ostalim aktivnostima unutarnje revizije kao što su: program osiguranja i unaprjeđenja kvaliteta, kontinuirana profesionalna edukacija i periodično izvješćivanje unutarnje revizije.

Rukovoditelj JUR, sukladno Zakonu o unutarnjoj reviziji, treba godišnje ocjenjivati mogućnosti i resurse JUR i dostavljati preporuke rukovoditelju institucije radi usklađivanja s godišnjim planom revizije<sup>37</sup>, te ako je potrebno inicirati i angažman vanjskih eksperata.<sup>38</sup>

Angažiranje eksperata, odnosno potencijalno angažiranje eksperata išlo bi na trošak institucije za koju se vrši revizija uz uvjet da je rukovoditelj te institucije suglasan i u prilici da osigura sredstva. Potreba i namjera za angažiranje vanjskih eksperata treba biti jasno iznesena prilikom izrade strateškog i godišnjeg plana unutarnje revizije, kako bi se institucija (korisnik usluge) mogla adekvatno izjasniti o takvom prijedlogu i, ako je suglasna, osigurati neophodna sredstva za angažman eksperta.

Rukovoditelj JUR nacrt godišnjeg plana unutarnje revizije dostavlja na odobrenje rukovoditelju institucije najkasnije do 31. prosinca tekuće godine za narednu godinu.<sup>39</sup>

Rukovoditelj institucije treba odobriti i sve naknadne izmjene plana. Kopija odobrenog plana dostavlja se rukovoditeljima ustrojstvenih jedinica koje će biti revidirane tijekom godine i drugim relevantnim rukovoditeljima u instituciji (tajniku, pomoćnicima ministra i slično).

Rukovoditelj jedinice unutarnje revizije koja, osim u matičnoj instituciji, obavlja unutarnju reviziju i u drugim institucijama s kojima ima potpisan sporazum o vršenju funkcije unutarnje revizije, izrađuje jedan konsolidirani godišnji plan JUR. Konsolidirani godišnji plan JUR predstavlja zbirni pregled podataka iz već odobrenih godišnjih planova koje su prethodno potpisali rukovoditelj JUR

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

<sup>37</sup>Zakon o unutarnjoj reviziji, članak 15, točka l)

<sup>38</sup>Zakon o unutarnjoj reviziji, članak 15. točka n)

<sup>39</sup>veza Standard 2020

i rukovoditelji institucija za koje JUR vrši funkciju unutarnje revizije.

Podaci u konsolidiranom godišnjem planu JUR moraju odgovarati podacima iz prve godine konsolidiranog strateškog plana JUR. Isti će sadržavati detaljne informacije o razdoblju provedbe planiranih revizija po institucijama, vrstama revizija i vremenskom trajanju revizija, području revidiranja, rasporedu revizijskih dana za JUR i pojedinačno po UR/RJUR, te drugim relevantnim podacima iz odobrenih godišnjih planova JUR na temelju kojih se dobija detaljan uvid u planirane aktivnosti JUR i njene raspoložive resurse. Ovaj plan se izrađuje svake godine najkasnije do 31. prosinca, u softverskoj aplikaciji za UR, uz kratko pojašnjenje sadržanih podataka. Konsolidirani godišnji plan čuva se zajedno s ostalim planovima JUR u dosjeu unutarnje revizije.

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

##### 1200 – Stručnost i dužna profesionalna pozornost

Stručnost (1210)	Dužna profesionalna pozornost (1220)	Kontinuirani profesionalni razvoj (1230)
<ul style="list-style-type: none"> <li>• JUR (kolektivno) i unutarnji 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 prijevara, IT rizike i kontrole.</li> </ul> </li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Unutarnji revizori moraju s dužnom pozornosti 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>- vjerojatnoću pojave većih pogrešaka, prijevara ili neusklađenosti,</li> <li>- rizike vezane uz ciljeve, poslovne aktivnosti i resurse,</li> <li>- troškove revizije,</li> <li>- korištenje revizijskih tehnika.</li> </ul> </li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Unutarnji 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 pozornost

Svaki unutarnji revizor je osobno odgovoran za obavljanje revizije stručno i s obaveznom profesionalnom pozornosti, što su temeljni principi propisani Zakonom o unutarnjoj reviziji<sup>40</sup>, a njihovo ostvarivanje zahtijeva razumijevanje MOPP UR, a posebice Etičkog kodeksa. Rukovoditelj JUR treba uspostaviti politike i procedure koje omogućuju unutarnjim revizorima da obavljaju revizije stručno i s obaveznom profesionalnom pozornosti. Navedeno uključuje i ispravno planiranje revizijskih aktivnosti i stalni nadzor nad revizijama.

<sup>40</sup>Zakon o unutarnjoj reviziji, članak 5. stavak (1) točka b)

Unutarnji revizori certifikat ovlaštenog unutarnjeg revizora stiču u skladu s Pravilnikom o zapošljavanju unutarnjih revizora u institucijama BiH<sup>41</sup> i Programom obuke i certifikiranja unutarnjih revizora u institucijama BiH<sup>42</sup>.

Svi unutarnji revizori dužni su nastaviti svoju edukaciju kako bi unaprjeđivali svoju stručnost.

Unutarnji revizori u institucijama BiH imaju na raspolaganju sustav kontinuirane profesionalne edukacije, definiran Odlukom o načinu bodovanja, evidentiranja i izvješćivanja o kontinuiranoj profesionalnoj edukaciji unutarnjih revizora u institucijama BiH kojom su predviđene sve vrste stručnog usavršavanja.

Rukovoditelj JUR, sukladno Zakonu o unutarnjoj reviziji<sup>43</sup>, a prateći politike koje je propisala SHJ MFIT BiH, treba planirati i osigurati provedbu aktivnosti obuke za zaposlene u JUR u cilju unaprjeđenja znanja, vještina i kompetencija za provođenje dužnosti i obveza koje su im dodijeljene.

## 5. Osiguranje kvaliteta

Rukovoditelj JUR mora pripremiti i održavati Program osiguranja i unaprjeđenja kvaliteta (engl. QAIP) koji obuhvata sve aspekte aktivnosti/funkcije unutarnje revizije.<sup>44</sup>

Na kvalitet rada unutarnje revizije primjenjuje se Pravilnik za provedbu osiguranja i unaprjeđenja kvaliteta unutarnje revizije u institucijama BiH koji propisuje: stalni nadzor, periodično samoocjenjivanje, pregled kvaliteta od strane SHJ MFIT BiH i vanjske ocjene, koji imaju za cilj procjene usuglašenosti sa Zakonom, Standardima unutarnje revizije u institucijama BiH, Etičkim kodeksom i drugim propisima koji uređuju unutarnju reviziju u institucijama BiH, te metodologijom za rad unutarnje revizije koju propisuje SHJ MFIT BiH.

Programom se, također, procjenjuje efektivnost i efikasnost JUR i identificiraju mogućnosti za njeno unaprjeđenje.<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

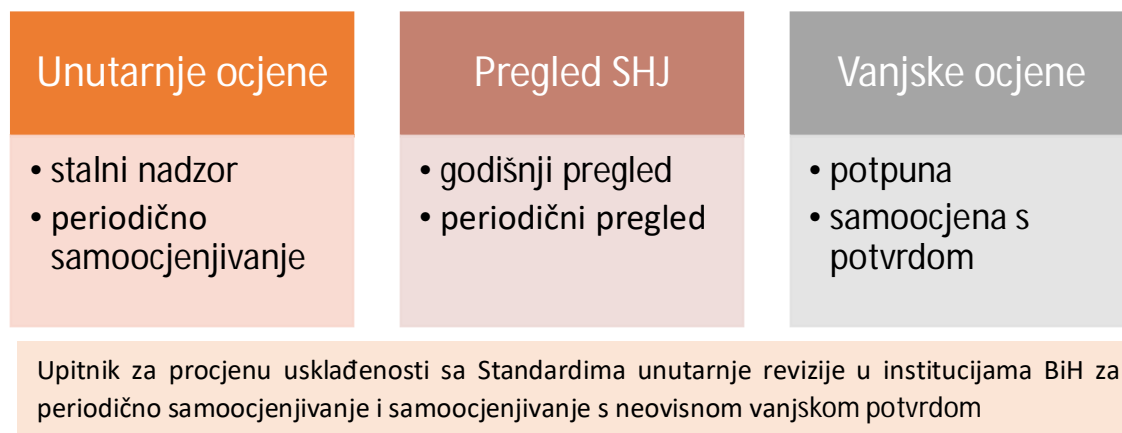
<sup>42</sup>Službeni glasnik BiH, br. 07/15 i 98/18

<sup>43</sup>Zakon o unutarnjoj reviziji, članak 15. točka k)

<sup>44</sup>veza Standard 1300

<sup>45</sup>Tumačenje Standarda 1300

## 5.1 Elementi sustava osiguranja kvaliteta unutarnje revizije u institucijama BiH



Slika 2. Elementi sustava osiguranja kvaliteta unutarnje revizije u institucijama BiH

Program osiguranja i unaprjeđenja kvaliteta omogućava procjenu:

- usklađenosti s definicijom unutarnje revizije, Etičkim kodeksom unutarnjih revizora i Standardima unutarnje revizije u institucijama BiH,
- adekvatnosti povelje, ciljeva, politika i procedura funkcije unutarnje revizije,
- doprinosa procesima upravljanja, upravljanja rizicima i kontrola u instituciji,
- kompletnosti obuhvata cjelokupnog revizijskog univerzuma,
- usklađenosti sa primjenjivim zakonima, propisima i standardima rada u institucijama BiH,
- rizika koji utječu na rad same JUR,
- djelotvornosti aktivnosti na kontinuiranom unaprjeđenju i usvajanju dobrih praksi,
- da li unutarnja revizija dodaje vrijednost, unaprjeđuje poslovanje institucije i doprinosi ostvarenju ciljeva.

Rukovoditelj JUR treba ocjenjivati Program osiguranja i unaprjeđenja kvaliteta sukladno Pravilniku za provedbu osiguranja i unaprjeđenja kvaliteta unutarnje revizije u institucijama BiH i po potrebi ga ažurirati. Program treba podržati unaprjeđenje kvalifikacija unutarnjih revizora kako bi osigurali da sve zainteresirane strane percipiraju i poštuju rad unutarnjih revizora kojim se dodaje vrijednost kroz unaprjeđenje poslovanja institucije.

## 5.2 Karakteristike kvaliteta

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

Za revizije koje obavljaju JUR 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 provedba revizije na zadovoljavajući način ispunila sve elemente plana i programa revizije? Da li je izvješće sukladno 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 revizijskom izvješću u potpunosti podržani podacima i dokazima prikupljenim tijekom revizije?
- **Objektivnost:** da li je revizija provedena na nepristran i fer način? Da li su procjene i mišljenja unutarnjih revizora utemeljene isključivo na činjenicama i ispravnoj analizi dokaza?
- **Blagovremenost:** da li su rezultati revizije isporučeni u odgovarajuće vrijeme? To može obuhvatati ispunjavanje zakonskih rokova, ili priopćavanje rezultata revizije onda kada su potrebni za potrebe donošenja odluka, odnosno onda kada će oni biti najkorisniji za otklanjanje slabosti.
- **Jasnoća:** da li je revizijsko izvješće jasno i koncizno u prezentaciji rezultata revizije? Da li su obim, nalazi i sve preporuke jednostavno razumljive korisnicima revizijskog izvješća? Korisnici ne moraju biti stručnjaci za pitanja obrađena izvješćem, ali može biti potrebno da reagiraju kao odgovor na nalaze iz izvješća.
- **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 unutarnji revizori u izvješću pokazali koje su moguće koristi i uticaji od provođenja preporuka?

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

- **Regulatornu usklađenost:** da li su sačinjeni i blagovremeno potpisani propisani akti kojima se definira pružanje usluga unutarnje revizije u institucijama BiH (Povelja unutarnje revizije, Sporazum o vršenju funkcije unutarnje revizije)? Da li su poštovani propisi prilikom izrade i provođenja strateških i godišnjih planova unutarnje revizije? Da li su sačinjena i u propisanim rokovima dostavljena izvješća za rukovoditelja institucije i SHJ MFIT BiH?
- **Učinkovitost:** koji je stupanj realizacije strateških i godišnjih planova unutarnje revizije? Koji je stepen provedbe preporuka i postignutih učinaka?
- **Profesionalizam zaposlenih u unutarnjoj reviziji:** da li zaposleni u unutarnjoj reviziji ispunjavaju sve propisane kvalifikacije i poštuju načela Etičkog kodeksa? Da li se provodi kontinuirana profesionalna edukacija unutarnjih revizora i slično?

### 5.3. Unutarnje ocjene

Svrha unutarnje ocjene je osiguravanje kvaliteta rada unutarnje revizije, adekvatnosti politika i procedura, upostava i dostizanje pokazatelja uspješnosti, te procjena usklađenosti aktivnosti unutarnje revizije s metodologijom rada i propisima iz oblasti unutarnje revizije u institucijama BiH, s ciljem stalnog unaprjeđenja.

Unutarnje ocjene provode se na razini JUR i moraju uključiti:<sup>46</sup>

- Stalni nadzor učinka aktivnosti unutarnje 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, izvješćivanja i praćenja. Rukovoditelj JUR, sukladno Zakonu o unutarnjoj reviziji, odgovoran je organizirati i koordinirati aktivnosti unutarnje revizije i nadzirati njihovu provedbu.<sup>47</sup> Stalni nadzor<sup>48</sup> i revizijska dokumentacija su dva ključna aspekta koji podupiru kvalitet revizije.

Revizijska dokumentacija obuhvata:

- revizijske dokaze - podrazumijevaju prikupljanje dovoljnih i relevantnih dokaza na temelju kojih se mogu izvesti razumni zaključci i revizijsko mišljenje,
- revizijske radne papire - dokumenti koje unutarnji 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 temelju njih razumije obavljene posao i donesene zaključke.

Stalni nadzor provodi rukovoditelj JUR. Rukovoditelj JUR treba pružati unutarnjim 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 njegovu provedbu,
- revizija se obavlja sukladno programu i smjernicama,
- razvijaju se vještine unutarnjih revizora.

Postupci stalnog nadzora detaljnije su obrađeni u Poglavlju II Priručnika po svakoj fazi pojedinačne revizije. Rukovoditelj JUR obavezan je izvješćivati rukovoditelja institucije i SHJ MFiT BiH jednom godišnje o rezultatima stalnog nadzora, kroz dio godišnjeg izvješća koji se odnosi na Program osiguranja i unaprjeđenja kvaliteta. Aktivnosti za unaprjeđenje, koje proizlaze iz stalnog nadzora, rukovoditelj JUR po potrebi može uključiti u akcijski plan koji je sastavni dio Programa osiguranja i unaprjeđenja kvaliteta.

### 5.3.2 Periodično samoocjenjivanje

Rukovoditelj JUR provodi periodično samoocjenjivanje u svrhu ocjene cjelokupne usklađenosti funkcije unutarnje revizije sa Zakonom, Standardima unutarnje revizije u institucijama BiH, Etičkim kodeksom i drugim propisima kojima se uređuje oblast unutarnje revizije u institucijama BiH, kao i metodologijom za rad unutarnjih revizora u institucijama BiH koju propisuje SHJ MFiT BiH, te da ocijeni:

- kvalitet i nadzor obavljenog posla,

<sup>46</sup>veza Standard 1311

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

<sup>48</sup>veza Standard 2340



- primjerenost i adekvatnost politika i procedura unutarnje revizije,
- načine na koje unutarnja revizija dodaje vrijednost,
- ostvarivanje ključnih pokazatelja djelotvornosti i
- razina ispunjenja očekivanja korisnika usluga unutarnje revizije.

Aktivnosti koje se provode za potrebe unutarnjeg ocjenjivanja uključuju:

- samoocjenu,
- detaljnije razgovore i ankete zainteresiranih strana,
- komparativne analize praksi i mjerila učinka sukladno primjenjivoj dobroj praksi u profesiji unutarnje revizije javnog sektora.

#### 5.4. Vanjske ocjene

Zakon o unutarnjoj reviziji propisuje da će JUR imati vanjski pregled kontrola kvalitete koji se izvršava najmanje jednom u pet godina i koji izvršava kvalificirana osoba neovisna od institucije i bez stvarnog ili mogućeg sukoba interesa.<sup>49</sup> Sukladno Zakonu o unutarnjoj reviziji, vremenski okvir vanjske kontrole kvaliteta i izbor osoba ili neovisne organizacije za vanjsku kontrolu kvaliteta definira SHJ MFIT BiH.<sup>50</sup> Uvjeti za vremenski okvir provedbe vanjskih ocjena i kriteriji za izbor kvalificiranih osoba detaljnije su uređeni Pravilnikom za provedbu osiguranja i unaprjeđenja kvaliteta unutarnje revizije u institucijama BiH.

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

JUR koje funkcioniraju duže od pet (5) godina mogu biti predmet vanjske ocjene uz uvjet da su prethodno provele minimalno tri (3) povremene periodične samoocjene od strane rukovoditelja JUR i bile barem jednom predmet pregleda kvalitete od strane SHJ MFIT BiH.

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

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

SHJ MFIT BiH, na temelju Zakona o unutarnjoj reviziji, nadležna je za nadzor nad provedbom svih primjenjivih regulativa za unutarnju reviziju od strane JUR.<sup>51</sup> Pregled kvaliteta od strane SHJ MFIT BiH provodi se u svrhu procjene usklađenosti pojedinačnih JUR sa zakonodavstvom i sa Standardima unutarnje revizije u institucijama BiH, te pružanja preporuka rukovoditelju institucije i rukovoditelju JUR za unaprjeđenje kvaliteta unutarnje revizije tako da podržava upravljanje i dodaje vrijednost poslovanju institucije. Pregled kvaliteta od strane SHJ MFIT BiH obuhvata:

<sup>49</sup>Zakon o unutarnjoj reviziji članak 21. stavak (1).

<sup>50</sup>Zakon o unutarnjoj reviziji članak 21. stavak (2).

<sup>51</sup>Zakon o unutarnjoj reviziji članak 24. točka j)

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

## 6. Izvješćivanje višeg menadžmenta

Sukladno Zakonu o unutarnjoj reviziji, rukovoditelj JUR mora poslati izvješće o obavljenoj unutarnjoj reviziji rukovoditelju institucije, te pripremiti godišnje izvješće o aktivnostima unutarnje revizije.<sup>52</sup>

Tijekom pojedinačnih revizija rukovoditelj JUR izvješćuje rukovoditelja institucije i više rukovodstvo o svim važnim pitanjima, rezidualnom riziku i pruža preporuke za ublažavanje rizika. Priopćavanja mogu biti formalna (u obliku revizijskih izvješća) i neformalna (verbalno tijekom sastanaka s revidiranim subjektima o uočenim manje značajnim propustima, pogreškama, te niskim rizicima) ovisno o pitanju koje se priopćava. Bilo koja priopćavanja (rezime nalaza iz revizijskih izvješća ili druge analize) trebaju biti predstavljena u najkonciznijem obliku i formatu s jasnim naznakama ozbiljnosti utjecaja, navođenjem uzroka i strana koje se trebaju baviti važnim pitanjima.<sup>53</sup> Nalazi i preporuke pripremaju se u softverskoj aplikaciji za unutarnju reviziju, u okviru obrasca Program revizije i rezultati testiranja.

Rukovoditelj JUR izvješćuje interno u instituciji rukovoditelje revidiranih subjekata i rukovoditelja institucije. Izvješćivanje vanjskih strana, kao što su SHJ MFIT BiH, Ured za reviziju institucija BiH, druga zakonodavna, izvršna ili sudska nadzora tijela, provodi se sukladno odredbama Zakona o unutarnjoj reviziji.<sup>54</sup> U roku šest (6) mjeseci nakon što je izvješće o reviziji izdato, rukovoditelj JUR pratit će realizaciju preporuka unutarnje revizije i o rezultatima takvog praćenja informirat će rukovoditelja institucije.<sup>55</sup>

Na godišnjoj razini, rukovoditelj JUR za svaku instituciju koja je bila predmet aktivnosti jedinice unutarnje revizije priprema i rukovoditeljima tih institucija podnosi godišnje izvješće o aktivnostima unutarnje revizije s pregledom revizija i ostalih aktivnosti, značajnih rizika, poduzetih mjera na njihovom ublažavanju, rezidualnom riziku i preporukama visokog značaja za razmatranje od strane rukovoditelja institucije. Izvješće bi, također, trebalo uključivati: statističke pokazatelje o izvršenju godišnjeg plana revizije, ključne pokazatelje učinka, osiguranje kvaliteta unutarnje revizije, te ograničenja aktivnosti unutarnje revizije. Godišnje izvješće unutarnje revizije dostavlja se rukovoditelju institucije, odnosno, JUR koje vrše funkciju unutarnje revizije u više institucija godišnja izvješća unutarnje revizije dostavljaju rukovoditeljima onih institucija koje su u izvještajnom razdoblju bile predmet aktivnosti unutarnje revizije i njihovog revidiranja.

<sup>52</sup>Zakon o unutarnjoj reviziji, članak 15. točke g) i h)

<sup>53</sup>veza Standard 2060

<sup>54</sup>Zakon o unutarnjoj reviziji, članak 19, stavak (5).

<sup>55</sup>Zakon o unutarnjoj reviziji, članak 18. stavak (2).

Rukovoditelj JUR dostavlja SHJ MFIT BiH godišnje izvješće svoje jedinice unutarnje revizije, u formatu i sadržaju koji propiše SHJ MFIT BiH u svrhu izrade Godišnjeg konsolidiranog izvješća unutarnje revizije.<sup>56</sup> Za potrebe izvješćivanja, statistički rezime, pregled glavnih rizika i preporuka kreira se kroz softversku aplikaciju za unutarnju reviziju.

Godišnje izvješće će na zahtjev biti dostavljeno svakom zakonodavnom, izvršnom ili sudskom nadzornom tijelu i Uredu za reviziju institucija BiH ili drugom vanjskom revizoru.<sup>57</sup>

Predmet priopćavanja prema rukovoditelju institucije su:



Slika 3. Predmet priopćavanja prema rukovoditelju institucije

<sup>56</sup>Zakon o unutarnjoj reviziji, članak 19. stavak (4).

<sup>57</sup>Zakon o unutarnjoj reviziji, članak 19. stavak (5).

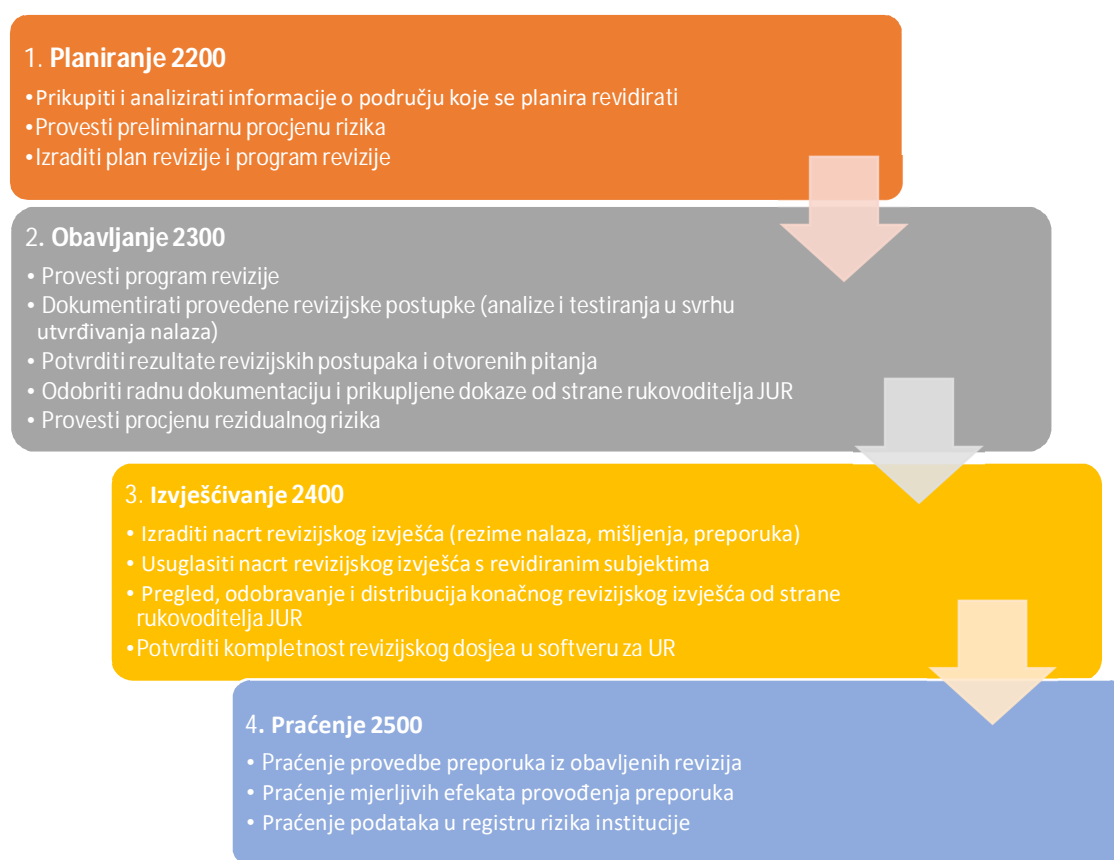
## DIO II: PROCES OBAVLJANJA REVIZIJE

### 7. Faze u procesu obavljanja revizije

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

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

Faze u provedbi pojedinačne unutarnje revizije, s najvažnijim koracima, prikazane su na Slici 4.



Slika 4. Faze u provedbi 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 unutarnje revizije. Faze ne treba promatrati 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 unutarnjoj reviziji, mandat unutarnje revizije je da vrši sustavan pregled i ocjenu upravljanja rizicima, unutarnjih kontrola i rukovođenja institucije, odnosno ocjenjuje adekvatnost i djelotvornost sustava financijskog upravljanja i kontrole u smislu:

- identifikacije rizika, ocjene rizika i upravljanja rizikom koje provodi rukovodstvo institucije,
- ispunjavanja zadataka i postizanja definiranih ciljeva organizacije,
- ekonomične, učinkovite 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 unutarnjeg i vanjskog izvješćivanja.<sup>62</sup>

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

- obveznu ocjenu procesa upravljanja, upravljanja rizikom i unutarnjih kontrola institucije;
- dubinsku analizu revidiranih područja i pitanja uz razmatranje budućeg utjecaja.

## 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 sustavi 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 priopćavanju u cijeloj instituciji koje omogućava rukovodstvu i zaposlenima da obave svoje dužnosti</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Procjena adekvatnosti i učinkovitosti kontrola u pogledu:</li> <li>• Ostvarivanja strateških ciljeva institucije;</li> <li>• Pouzdanosti i integriteta financijskih i nefinancijskih informacija;</li> <li>• Učinkovitosti i djelotvornosti 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 unutarnjoj reviziji, članak 3.

Proces unutarnje revizije treba u potpunosti dokumentirati u tekućem revizijskom dosjeu i na standardiziranoj dokumentaciji kroz softversku aplikaciju za unutarnju 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 revizijskoj dokumentaciji.

Nadzor revizije obavlja rukovoditelj JUR. Rukovoditelj JUR provodi nadzor kroz kontinuiranu komunikaciju s unutarnjim revizorima dajući im smjernice za obavljanje revizijskog posla u tijeku provođenja svih faza revizije od planiranja, obavljanja do izvješćivanja, 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,
- revizijskog izvješća (nacrti i konačnog izvješća), te potvrđivanje da je radna dokumentacija na kojoj se izvješće temelji kompletna i usklađena s metodologijom rada unutarnje revizije.

Rukovoditelj JUR 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 nacrti i konačnog revizijskog izvješća), dokumentira u softverskoj aplikaciji. Postupci stalnog nadzora detaljnije su objašnjeni u okviru svake pojedine faze revizije u nastavku Priručnika.

### **Temelj za pokretanje revizije**

Temelj za pokretanje pojedinačne unutarnje revizije je godišnji plan rada JUR. Ako tijekom godine nastane potreba za revizijom koja nije bila planirana, rukovoditelj institucije izdaje nalog za obavljanje revizije. Izuzetno, u slučajevima kada planovi unutarnje revizije nisu doneseni, jer unutarnja revizija nije formalno-pravno uspostavljena ili planovi na temelju procjene rizika još nisu izrađeni, tada se, također, unutarnja revizija pokreće Nalogom za pokretanje unutarnje revizije, potpisanim od rukovoditelja institucije.

Obrazac naloga za pokretanje revizije sadržan je u softverskoj aplikaciji za unutarnju reviziju.

#### 7.1. Planiranje revizije

Faza planiranja revizije uključuje 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, razdoblje provedbe, revizijski pristup i raspoređuju revizijski resursi. Programom revizije utvrđuju se revizijski postupci za prikupljanje, analiziranje, procjenjivanje i dokumentiranje informacija tijekom revizije.

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

Prilikom planiranja revizijski 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 učinkovitosti 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 sustave ili druge resurse koji se koriste za izvršavanje aktivnosti i ostvarenje ciljeva, nove potprocese, uvjete 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. Unutarnji revizori moraju utvrditi u kojoj mjeri je rukovodstvo uspostavilo adekvatne kriterije za utvrđivanje da li se ciljevi ostvaruju. Ako su adekvatni, unutarnji revizori moraju koristiti te kriterije za svoju procjenu. Ako nisu adekvatni, unutarnji revizori moraju identificirati odgovarajuće kriterije za procjenu kroz diskusiju s rukovodstvom.<sup>65</sup>

Odabir odgovarajućih kriterija omogućuje unutarnjim revizorima da donesu odgovarajuće zaključke i posljedično pruže svrsishodna uvjerenja višem rukovodstvu. Kriteriji mogu biti vanjski (npr. zakoni i regulatorni zahtjevi), unutarnji (politike i procedure), te vodeće uporedive prakse.

#### **Izvori informacija**

Izvori iz kojih se prikupljaju i analiziraju informacije su:

- propisi, organizacijske strukture, informacijski sustavi relevantni za područje koje se planira revidirati,
- baze podataka i podatci/izvješća iz upravljačkih informacijskih sustava kao na primjer BPMIS, ISFU, PIMIS, Centralni obračun plaća i slično,

<sup>63</sup>veza Standard 2201

<sup>64</sup>veza Standard 2200

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

- razgovori s rukovodstvom i zaposlenima vezanim za proces koji je predmet revizije.

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

Rukovoditelj JUR treba se opredijeliti za najprikladniju tehniku za prikazivanje sustava uvažavajući prednosti i nedostatke mogućih pristupa. Primjeri dokumentiranja opisa sustava sadržani su u poglavlju III.

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

Opis procesa može se dopunjavati sukladno novim saznanjima i informacijama prikupljenim tijekom revizije i konačna verzija opisa procesa je prilog revizijskog izvješća. Ažuriranje opisa procesa podliježe dodatnom odobrenju od strane rukovoditelja JUR.

#### *7.1.2. Preliminarna procjena rizika*

Prije utvrđivanja ciljeva revizija revizijski 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 unutarnji revizori ih dalje unaprjeđuju kroz preliminarnu procjenu rizika.

Preliminarna procjena rizika podrazumijeva utvrđivanje, analizu i dokumentiranje zapažanja revizijskog 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 unutarnje 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 ustrojstvene 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 utjecaja na sprječavanje rizika i ostvarivanje ciljeva.

Postojeće kontrole trebaju biti jasno navedene u pripremljenom opisu sustava. U poglavlju III dane su napomene o vrstama kontrola koje mogu biti prikladne za primjenu u sustavima javnog sektora. Unutarnji 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 unutarnji revizori trebaju preispitati očekivane kontrole i svoje zaključke u vezi s adekvatnosti postojećih kontrola. Zaključke o kontrolama, koje je donijela u ovoj fazi, unutarnja revizija evidentira i kroz softversku aplikaciju, u obrascu Preliminarna procjena kontrola, u vidu odabira jedne od sljedeće tri razine ocjene: "adekvatne" (ako je postojeća kontrola jednaka očekivanoj), "djelomično 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 unutarnji revizori proširit će u fazi obavljanja revizije kroz dodatne analize i testiranja, te dopuniti procjenama učinkovitosti i djelotvornosti 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>Djelotvorno</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>Učinkovitost</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 unutarnjih kontrola", u softversku aplikaciju za unutarnju reviziju, koje pregledava i sadržaj obrasca odobrava rukovoditelj JUR.

### 7.1.3. Izrada plana i programa revizije

#### **Plan revizije**

Pored područja koje se revidira i ključnih rizika utvrđenih na temelju preliminarne procjene, revizijski tim u planu unutarnje revizije dokumentira: ciljeve i obim revizije, revizijski pristup i sva značajna pitanja, revizijske metode, informacije o revizijskim resursima i vremenu obavljanja revizija. Plan unutarnje revizije, uključujući sve naknade izmjene, odobrava rukovoditelj JUR.

#### **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>
- vjerojatnost značajnih pogrešaka, prijevare, neusklađenosti i drugih izloženosti riziku,<sup>71</sup>
- adekvatnost kriterija ili komparatora za procjenu upravljanja, upravljanja rizicima i unutarnjih kontrola.<sup>72</sup>

**Obim revizije** treba biti utvrđen tako da osigura ostvarivanje ciljeva revizije.<sup>73</sup> Obimom se, primjerice, određuje koji će segmenti revidiranog područja biti obuhvaćeni revizijom, koje ustrojstvene jedinice i u kojem razdoblju. Tijekom 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 neovisnosti ili objektivnosti.<sup>74</sup> Ako je obim revizije na bilo koji način ograničen, rukovoditelj JUR o tome mora obavijestiti rukovoditelja institucije.

#### **Revizijski pristup**

Revizijski 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 revizijskog rada, kao što su intervjui, opažanje, pregled i analiza dokumentacije.

#### **Revizijski resursi**

<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

Rukovoditelj JUR mora odrediti odgovarajuće i dovoljne revizijske 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 unutarnja revizija nema odgovarajuće ili dovoljne resurse za provedbu revizije, rukovoditelj JUR, sukladno Zakonu o unutarnjoj reviziji, može inicirati angažman vanjskih stručnjaka<sup>76</sup> s potrebnim znanjima (kvalifikacijama) radi pružanja stručne pomoći u obavljanju revizije. Za angažman vanjskih stručnjaka potrebna je suglasnost rukovoditelja institucije.

Plan revizije izrađuje se i dokumentira u softverskoj aplikaciji za unutarnju reviziju. Sadržaj plana revizije pregledava i odobrava rukovoditelj JUR.

### **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 sukladno 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?) –revizijske tehnike koje će biti primijenjene, izvore informacija, kriterije revizije, ko obavlja testiranje,
- testove učinkovitosti 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 (točnost, kompletnost, datum presjeka, vlasništvo, usklađenost, dešavanje), vrstu uzorkovanja. Suštinsko testiranje se provodi da se utvrdi veličina moguće greške i zahtijeva prethodno definiranu razinu značajnosti,
- referense na kontrolne liste (testiranje koje će biti provedeno ili je već obavljeno u tjeku faze planiranja, prilikom identificiranja i preliminarne procjene njihove adekvatnosti) i
- komentare ako postoje dodatna pitanja.

Prilikom izrade programa revizije unutarnji revizori trebaju utvrditi koji su testovi ili revizijski postupci potrebni za procjenu rizika, pregled i testiranje kontrola. Svaki revizijski postupak u programu revizije treba biti dizajniran na način da testira pojedinačnu kontrolu koja se odnosi na rizik. Također, veoma je važno da program revizije bude razvijen i dokumentiran tako da

<sup>75</sup>veza Standard 2230

<sup>76</sup>Zakon o unutarnjoj reviziji, članak 15. točka n)

<sup>77</sup>veza Standard 2240

osigurava da svi članovi revizijskog tima razumiju zadatke koje trebaju provesti.

Program revizije izrađuje se i dokumentira u softverskoj aplikaciji za unutarnju reviziju. Program revizije može se tijekom obavljanja revizije mijenjati, nadopunjavati i proširiti ovisno o potrebi na koju mogu ukazati rezultati testiranja, a u svrhu prikupljanja dovoljnih i relevantnih revizijskih dokaza. Rukovoditelj JUR pregledava i odobrava program revizije i sve naknadne izmjene.

### Početni sastanak

Nakon što unutarnji revizori prikupe i analiziraju informacije o procesu koji se planira revidirati, naprave preliminarnu procjenu rizika, te izrade nacrt plana i programa revizije, rukovoditelj JUR dostavlja pisani poziv rukovoditelju/rukovoditeljima revidiranih jedinica za održavanje početnog sastanka.

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

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

Tijekom početnog sastanka raspravlja se plan i program revizije i na temelju prikupljenih informacija ovi se dokumenti dopunjavaju.

Rukovoditelj JUR ili vođa revizijskog tima vodit će početni sastanak na način koji olakšava razmjenu informacija, a u cilju potvrđivanja ili poboljšanja do tada izvedenih zaključaka unutarnje revizije o ciljevima, preliminarnoj procjeni rizika i kontrolama u procesu koji se revidira.

Početni sastanak uključuje i davanje objašnjenja i informacija rukovodstvu o revizijskim tehnikama koje će se koristiti (intervjui, testiranja, analitički postupci) i ostvarivanja suradnje u tim aktivnostima. Početni sastanak je prilika da se uspostavi odnos s rukovodstvom koji će olakšati stalnu komunikaciju tijekom obavljanja revizije.

Preporučuje se da rukovodstvo odredi kontakt osobu zaduženu za održavanje stalne komunikacije tijekom 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 revizijski dosje.

## 7.2. Obavljanje unutarnje revizije

Obavljanje revizije generalno uključuje provedbu revizijskih postupaka dokumentiranih u programu revizije u cilju prikupljanja dokaza o operativnoj učinkovitosti ključnih kontrola<sup>78</sup> i sastoji se od sljedećih koraka:

- Provedba programa revizije,
- Dokumentiranje provedenih revizijskih postupaka (analiza i testiranja i drugih dokaza za nalaze),
- Potvrđivanje rezultata revizijskih postupaka (analiza, testiranja i sl.) i otvorenih pitanja,
- Odobravanje radne dokumentacije i prikupljenih dokaza od strane rukovoditelja JUR i
- Procjena rezidualnog rizika.

Revizijski postupci provode se radi utvrđivanja informacija koje su dovoljne, pouzdane, relevantne i korisne za postizanje ciljeva revizije,<sup>79</sup> na temelju kojih unutarnja 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. Provedba programa revizije

Revizijski 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

Unutarnji 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 pogrešaka, propusta ili neusklađenosti.

#### **Analitički postupci**

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

<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

Analitički postupci uključuju:

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

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

#### 7.2.1.2. Testiranje i ocjenjivanje kontrola

Unutarnja revizija mora pomoći instituciji u održavanju učinkovitih kontrola procjenom njihove učinkovitosti i djelotvornosti i promoviranjem stalnog unaprjeđenja.<sup>85</sup> U tu svrhu vrši se testiranje kontrola s ciljem da se pribave dokazi o postojanju, adekvatnosti i učinkovitom funkcioniranju unutarnjih kontrola da smanje potencijalne rizike.

Pristupi testiranju uključuju kombinaciju ručnih revizijskih postupaka i kompjuterski podržanih revizijskih tehnika (engl. CAAT) koje uključuju opći revizijski program i programe koji su specijalizirani za testiranje logike procesiranja i kontrole softvera i sustava.

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

- razgovori – korisni su u slučajevima kada ne postoje dokazi ili su dokazi nedovoljno jasni,
- promatranje – revidirano područje promatra se u stvarnom vremenu (npr. promatranjem se može otkriti neovlašten pristup dokumentima ili informacijskom sustavu),
- provjere – neovisna potvrda vjerodostojnosti, točnosti 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 sustav“ u svrhu upoznavanja sustava/funkcije/procesa koji je predmet revizije.

Drugi ručni postupci revizije mogu zahtijevati više vremena, ali u principu omogućuju višu razinu izražavanja uvjerenja. Primjeri postupaka ručne revizije uključuju:

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

<sup>83</sup>veza Standard 2320

<sup>84</sup>veza Standard 2060

<sup>85</sup>veza Standard 2130

- ponovno izvođenje – unutarnji revizori testiraju točnost kontrole ponovnim izvođenjem zadatka što može pružiti izravni dokaz o operativnoj djelotvornosti kontrola,
- neovisna potvrda – unutarnji revizori traže i dobivaju pisanu potvrdu točnosti informacija od neovisne treće strane.

Testiranje se provodi za kontrole utvrđene programom revizije.

Testovi se mogu podijeliti u tri (3) vrste :

- **Testovi „prolaza kroz sustav“ (tzv. walk through tests)** odnose se na uzimanje manjeg uzorka stavki/dokumenta i slično koji prolaze kroz sustav kako bi revizori dobili uvid i stekli razumijevanje kako sustav funkcionira. Ovi se testovi koriste u fazi preliminarnih procjena sustava, 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, proračun, 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 pogrešaka ili drugih nedostataka i procjenjuju njihove buduće financijske efekte. Kroz suštinsko testiranje moguće je utvrditi značajnost preostalog rizika i njegovih financijskih 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 uvjetom da su učinkovite, 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 sustava 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. Podatci 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 unutarnju 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 unutarnjih revizora odabrane za testiranje i kao takve navedene u programu revizije.

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

Temeljni 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, učinkovite, djelotvorne i da li je reziduani rizik u okvirima prihvatljive razine 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***

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

Kada su identificirane slabosti i rezidualni rizici, unutarnji revizori bi trebali produbiti svoje analize i identificirati čimbenike koji su prouzročili ili mogu prouzročiti 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, pogreška, 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 uvjetovanosti čimbenika. Kod analize uzroka nastanka problema unutarnji revizori moraju postupiti s dužnom stručnom pozornosti i uzeti u obzir vrijeme i resurse koje je potrebno uložiti da se analiza provede.<sup>89</sup>

Ako vrijeme ili razina vještina potrebnih za obavljanje analize uzroka nastanka problema premašuje raspoloživo vrijeme ili vještine unutar funkcije unutarnje revizije, rukovoditelj JUR 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.

#### ***7.2.2. Dokumentiranje provedenih revizijskih postupaka***

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

<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

<sup>90</sup>veza Standard 2330



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

Standardizirani elementi radne dokumentacije uključuju opći izgled obrazaca (npr. liste za provjeru kontrola); sustav označavanja, tj. simbole koji se koriste za označavanje revizijskih postupaka npr. TK (za testiranje kontrola); sustav referenciranja na drugu radnu dokumentaciju (dokumente u Wordu, Excel, izvodi iz BPMIS, ISFU, PIMIS, Centralnog obračuna plaća 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 revizijsko izvješće).

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

Radna dokumentacija sadrži sljedeće elemente:

- referentni broj revizije,
- naslov i zaglavlje koje identificira područje ili proces koji se revidira,
- datum ili razdoblje 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 unutarnjeg revizora koji je proveo postupak,
- ime i prezime rukovoditelja JUR koji je pregledao i odobrio postupak.

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 elektroničkom ili papirnatom, ili u oba oblika) provedenih postupaka, donesenih zaključaka i izvedenih preporuka, te logički temelj za svaki od tih koraka.

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

Rezultate revizijskih postupaka (analiza, testiranja i procjena) unutarnji revizori komunicirat će, raspraviti i potvrditi s rukovodstvom i zaposlenima u revidiranim subjektima. Razgovori s revidiranim subjektima pomoći će unutarnjim 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 provedbu 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 rukovoditelja JUR

Radnu dokumentaciju i prikupljene dokaze kroz obavljene revizijske postupke (testiranja, analize, procjene i razgovore s revidiranim subjektima) pregledava i odobrava rukovoditelj JUR. Rukovoditelj JUR pregledava:<sup>91</sup>

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

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

Karakteristike informacija	Očekivanja
Dovoljne	<ul style="list-style-type: none"> <li>• činjenične, odgovarajuće i uvjerljive tako da informirana razborita osoba može doći do istih zaključaka kao i revizor</li> </ul>
Pouzdana	<ul style="list-style-type: none"> <li>• najbolje moguće informacije do kojih se može doći primjenom odgovarajućih revizijskih tehnika</li> </ul>
Relevantne	<ul style="list-style-type: none"> <li>• podupiru nalaze i preporuke iz revizije</li> </ul>
Korisne	<ul style="list-style-type: none"> <li>• pomažu instituciji u postizanju njezinih ciljeva</li> </ul>

Slika 7. Karakteristike kvalitetnih revizijskih informacija

<sup>91</sup>veza Standard 2340

<sup>92</sup>veza Standard 2310

### 7.2.5. Procjena rezidualnog rizika

Nakon provedenih analiza i testiranja unutarnji revizori potvrđuju ili doraduju početne procjene kontrola i donose zaključke koji će im omogućiti formiranje mišljenja o adekvatnosti, primjeni i učinkovitosti sustava unutarnjih 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 temelj 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 unutarnje revizije o funkcioniranju sustava unutarnjih kontrola odnosi se na adekvatnost, primjenu i učinkovitost sustava unutarnjih kontrola u revidiranom području. Navedeno podrazumijeva da unutarnji 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 pozornosti svih uključenih zaposlenih i bez izuzetka;
- **učinkovitost**– da li kontrole ostvaruju postavljene kontrolne i poslovne ciljeve i smanjuju pojavu i/ili posljedice rizika.

Težište treba biti na razini rezidualnog rizika, s tim da u fazi planiranja unutarnji revizori trebaju odrediti razine rezidualnog rizika koji su prihvatljivi (prihvatljiva razina rizika), odnosno prema čemu će odrediti razinu mišljenja (zadovoljavajuće pozitivno– niska razina rezidualnog rizika; zadovoljavajuće uz određene nedostatke – srednja razina rezidualnog rizika; nezadovoljavajuće – visok, neprihvatljiva razina 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 razinu koji je prihvatljiva svim interesnim grupama.

Unutarnji revizori trebaju upotrijebiti dobru sposobnost procjene u tumačenju nalaza revizije i izražavanju mišljenja o funkcioniranju sustava unutarnjih kontrola i procjeni rezidualnog rizika.

Rukovoditelj JUR odgovoran je za reviziju i sve važne procjene donesene tijekom obavljanja revizije.<sup>93</sup> Stalnim nadzorom i kontrolom nad prethodno obavljenim revizijskim postupcima smanjuje se rizik da će unutarnji revizori donijeti procjene ili poduzeti aktivnosti neusklađene s profesionalnom procjenom rukovoditelja JUR, a koje bi mogle nepovoljno utjecati na reviziju. Ako se pojave razlike u profesionalnoj procjeni, rukovoditelj JUR treba naći način rješavanja razlika.

Načini mogu uključivati razgovore o relevantnim činjenicama, provedbu dodatnih ispitivanja ili istraživanja i dokumentiranje zaključivanja o različitim gledištima u radnoj dokumentaciji revizije.

<sup>93</sup>veza Standard 2340

### 7.3. Izvješćivanje

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

Ovo je faza u kojoj unutarnji revizori razmatraju rezultate rada iz prethodnih faza i na osnovu prikupljenih dokaza pripremaju revizijsko izvješće koje mora biti u skladu s kriterijima izvješćivanja<sup>95</sup> i poštujući zahtjeve kvaliteta izvještavanja.<sup>96</sup>

#### **Kriteriji izvješćivanja**

Revizijsko izvješće mora sadržavati:

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

JUR u institucijama BiH u okviru revizijskog izvješća trebaju izraziti mišljenje koje se izdaje na razini 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 unutarnje revizije zahtijeva uzimanje u obzir svih nalaza revizije i njihove značajnosti.

Gdje je primjereno, unutarnji revizori se potiču da u izvješću navedu i prepoznate zadovoljavajuće prakse.<sup>100</sup>

U revizijskom izvješću se moraju navesti i ograničenja u pogledu distribucije i upotrebe rezultata.<sup>101</sup>

#### **Kvalitet izvješćivanja**

Revizijsko izvješće predstavlja sumu planiranja, vremena i napora koji su uloženi u jednu reviziju i odražava kvalitet i temeljitost revizije.

Revizijsko izvješće mora biti tačno, objektivno, jasno, koncizno, konstruktivno, potpuno i blagovremeno, što podrazumijeva sljedeće.<sup>102</sup>

---

<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.

<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

Karakteristike izvješća	Očekivanja
<b>Točno</b>	Ne sadržava pogreške i iskrivljene informacije i dosljedno odražava činjenice na kojima se temelji
<b>Objektivno</b>	Realno, nepristrasno i bez predrasuda i rezultat je poštene i uravnotežene ocjene svih relevantnih činjenica i okolnosti
<b>Jasno</b>	Lagano za razumijevanje i logično, bez nepotrebne tehničke terminologije, a sadrži sve važne i relevantne informacije
<b>Koncizno</b>	Usmjereno na suštinu bez nepotrebne razrade, suvišnih detalja, ponavljanja i opširnosti
<b>Konstruktivno</b>	Pomaže subjektu revizije i dovodi do potrebnih unaprjeđenja
<b>Potpuno</b>	Ne izostavlja ništa što je važno za korisnike izvješća i sadrži sve važne i relevantne informacije i primjedbe koje potkrepljuju zaključke i preporuke
<b>Blagovremeno</b>	Dostavljeno je u pravom trenutku i omogućuje blagovremeno poduzimanje korektivnih mjera

Slika 8. Karakteristike kvalitetnog revizijskog izvješća

Faza izvješćivanja uključuje sljedeće korake:

- Izrada nacrt revizijskog izvješća,
- Usuglašavanje nacrt s revidiranim subjektima,
- Pregled, odobravanje i distribucija konačnog revizijskog izvješća od strane rukovoditelja JUR,
- Ažuriranje podataka u registru rizika institucije.

### 7.3.1. Izrada nacrt revizijskog izvješća

#### Struktura izvješća

Nacrt revizijskog izvješća priprema se prema strukturi predstavljenoj u sljedećoj tablici:

Tablica2. Struktura revizijskog izvješća

Poglavlje	Sadržaj
<b>IZVRŠNI REZIME</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Kratak opis ciljeva i obima revizije</li> <li>▪ Revizijsko mišljenje</li> <li>▪ Sažetak najznačajnijih nalaza (uključujući postojeće stanje, uzroke problema, posljedice i financijske učinke posljedica ako su utvrđene)</li> <li>▪ Sažetak ključnih preporuka i aktivnosti koje se planiraju poduzeti za njihovu realizaciju</li> <li>▪ Komentar rukovodstva</li> </ul>

	<i>(uključujući neslaganja o ključnim nalazima i preporukama ako nije postignuta usuglašenost s revidiranim subjektom)</i>
<b>1. UVOD</b>	<p>1.1. Ciljevi pojedinačne unutarnje revizije</p> <p>1.2. Obim pojedinačne unutarnje 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. REVIZIJSKO MIŠLJENJE</b>	<p>2.1. Revizijsko mišljenje</p> <p>2.2. Sažetak najznačajnijih nalaza i preporuka na kojima se temelji mišljenje</p>
<b>3. NALAZI I PREPORUKE</b>	<p>Redoslijed revizijskih 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 Akcijski plan za provedbu 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 revizijskih 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 izvješća razumije i prihvata procjenu rizika unutarnje revizije, kao i njegovog utjecaja na ciljeve institucije.

*Tablica 3. Struktura nalaza*

Opis elementa	Faza revizije u kojoj se prikupljaju informacije
<p><b>Stanje</b></p> <p>Činjenični dokazi koje je unutarnji revizor pronašao tijekom ispitivanja (postojeće stanje). Stanje je ključno pitanje koja unutarnji revizor razmatra, a koje može biti izmjereno ili utvrđeno revizijskim 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 unutarnje 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 organizacijske prakse, očekivanja koja proizlaze iz postavki kontrola, pa čak i logičko ("zdravorazumsko") postupanje koje ne mora biti formalno dokumentirano. Korištenje kriterija koji nisu eksplicitno dokumentirani zahtijeva profesionalno prosuđivanje unutarnjeg 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. Unutarnji revizori trebaju odgovoriti na pitanje "zašto" je došlo do postojećeg stanja i koje okolnosti omogućuju da takvo stanje postoji. Utvrđivanje uzroka je presudno za utvrđivanje preporuka kojima se umanjuju ili eliminiraju mogućnosti za ponavljanje stanja.</p> <p>Za utvrđivanje uzroka odstupanja postojećeg od očekivanog stanja, presudna je saradnja unutarnjih revizora i rukovodstva.</p>	<p>Informacije o uzrocima su rezultat provedenih analitičkih postupaka, testiranja i razgovora sa rukovodstvom, te analize uzroka nastanka problema.</p>
<p><b>Posljedica</b></p> <p>Greške, problemi, propuštene prilike, propusti i slično, do kojih dolazi usljed rizika ili izloženosti riziku zbog neadekvatnosti, neprimjenjivanja i/ili neučinkovitosti kontrola, odnosno odstupanja postojećeg stanja od očekivanog.</p> <p>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.</p>	<p>Informacije o postojećim posljedicama rezultat su provedenih testiranja. Informacije o potencijalnim posljedicama rezultat su uprovedenih analiza i procjena. U određenim slučajevima, informacije o posljedicama mogu biti</p>

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

dostupne već u fazi planiranja, ali moraju biti potkrijepljene odgovarajućim revizijskim dokazima.

Kvalitet nalaza i njegovih pojedinačnih elemenata ovisi od kvaliteta obavljenog revizijskog rada i sposobnosti unutarnjih revizora da tumače rezultate koraka provedenih tijekom 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 stupnja izloženosti postojećim i potencijalnim posljedicama rizika i mogućim uzročno-posljedičnim odnosima između pojedinačnih nalaza. Rangiranje pojedinačnih nalaza u okviru izvješća generalno utječe 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 financijskim učinkom do kojeg može doći zbog slabosti unutarnjih kontrola i nepravilnosti.

### **Formuliranje stručnog revizijskog mišljenja**

Mišljenje unutarnjih revizora o statusu revidiranog područja pomaže korisnicima izvješća da razumiju značaj revizijskih nalaza.

Unutarnji revizori izdaju mišljenje na razini pojedinačne obavljene revizije, a u formuliranju mišljenja trebaju uzeti u obzir sve nalaze revizije i njihovu značajnost.

U konačnici, bitno je da rukovoditelj institucije ima mišljenje unutarnje revizije o funkcioniranju kontrola u području koje je revidirano, odnosno da li su spriječeni ili su još uvijek izloženi značajnim rezidualnim rizicima.

Stručno revizijsko mišljenje o sustavu unutarnjih kontrola u revidiranom području treba temeljiti na nalazima revizije i razini rezidualnog rizika i može biti:





Slika 9. Kategorije revizijskog mišljenja

### Formuliranje preporuka

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

Unutarnji revizori preporukama trebaju ponuditi učinkovite i djelotvorne načine da se smanji odstupanje postojećeg stanja od očekivanog stanja (kriterija). Preporuke su prijedlozi unutarnjih revizora za:

- korekciju stanja – aktivnosti koje pružaju privremena rješenja za korekcije postojećeg stanja i

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

- otklanjanje uzroka problema – aktivnosti potrebne za sprječavanje ponovnog ponavljanja stanja, u pravilu su to dugoročna rješenja i mogu zahtijevati duže vrijeme za provedbu.

Unutarnji revizori mogu ponuditi i kombinaciju preporuka usmjerenih na korekciju stanja i otklanjanje uzroka ovisno 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 učinkovitije,
- osiguravanje redovite i dosljedne primjene postojećih kontrola,
- smanjivanje nepotrebnih kontrola.

Preporuke trebaju proizlaziti iz povezanog zaključka i u njima mora biti jasno istaknuto koja je ustrojstvena 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 rukovoditelji nadležne ustrojstvene jedinice.

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

Preporuke trebaju biti rangirane po stupnju izloženosti riziku kako bi rukovodstvo odgovorno za provedbu preporuka znalo koje su najprioritetnije preporuke koje treba provesti i time doprinijeti smanjenju rizika na prihvatljivu razinu i povećati vjerojatnoću ostvarivanja ciljeva Institucije. Preporuke se raspravljaju i usuglašavaju s revidiranim subjektima. Provedba preporuka je isključiva odgovornost rukovodstva.

Rukovoditelj JUR pregledava nacrt revizijskog izvješća prije nego što se on dostavi na usuglašavanje revidiranim subjektima i preispituje da li je tačno, objektivno, jasno, koncizno, konstruktivno, potpuno i blagovremeno.<sup>104</sup> Odobranjem izvješća rukovoditelj JUR potvrđuje da nacrt izvješća oslikava nalaze i zadovoljava kriterije i kvalitet izvješćivanja, da su zaključci dobri i vidno potkrijepljeni relevantnim, pouzdanim i dovoljnim revizijskim dokazima sadržanim u radnoj dokumentaciji.

### *7.3.2. Usuglašavanje nacrta revizijskog izvješća s revidiranim subjektima*

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

Razgovori s revidiranim subjektima o nalazima, razini rezidualnog rizika i preporukama tijekom 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

<sup>104</sup>veza Standard 2340

<sup>105</sup>veza Standard 2400

i aktivnosti za korekciju stanja ili otklanjanje uzroka problema. Takav pristup rezultirat će jednostavnijim procesom usuglašavanja nacrt revizijskog izvješća jer će njegov sadržaj već biti poznat revidiranim subjektima.

Nacrt revizijskog izvješća, nakon što ga pregleda i odobri rukovoditelj JUR, dostavlja se revidiranim jedinicama na očitovanje. Uz nacrt izvješća, rukovodstvu revidiranih jedinica dostavlja se i obrazac Plan aktivnosti, koji rukovodstvo treba popuniti s aktivnostima koje će poduzeti za provedbu preporuka i rokovima u kojima ih planira provesti. Popunjeni akcijski plan rukovodstvo revidiranih jedinica vraća zajedno s očitovanjem na nacrt izvješća.

### **Završni sastank s najvišom razinom rukovodstva**

Rukovoditelj JUR usuglašeni nacrt revizijskog izvješća i prijedlog plana aktivnosti prethodno popunjen od strane rukovodstva revidiranih jedinica (aktivnosti, odgovorne osobe i rokovi za provedbu preporuka) predstavlja rukovoditelju institucije ili osobi koju on zaduži na završnom sastanku.

Poziv za održavanje završnog sastanka rukovoditelju institucije dostavlja rukovoditelj JUR. Na završnom sastanku prezentira se nacrt revizijskog izvješća s ciljem konačnog usuglašavanja stavova s najvišim rukovodstvom o:

- stručnom revizijskom mišljenju,
- preporukama i njihovoj važnosti,
- rasporedu provedb preporuka, predloženim aktivnostima i rokovima za provedbu,
- roku u kojem će rukovoditelj institucije potpisati plan aktivnosti (s planiranim aktivnostima u cilju provedbe svake prihvaćene preporuke, definiranim rokovima izvršenja i odgovornim osobama za provedbu).

Završni sastanak je i prilika da se pokaže namjera unutarnje revizije da se izvješćem poboljša trenutačni način rada i da se u tom smjeru jasno iskaže doprinos unutarnje revizije.

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

Popunjen plan aktivnosti (preporuke unutarnje revizije i aktivnosti koje će rukovodstvo provesti) i potpisan od strane rukovodioca institucije unosi se kao prilog uz konačno izvješće, te u registar preporuka u softversku aplikaciju za unutarnju reviziju. Primjerak plana aktivnosti odlaže se i u stalni revizijski dosje.

### 7.3.3. Pregled, odobravanje i distribucija konačnog revizijskog izvješća od strane rukovoditelja JUR

Rukovoditelj JUR, prema Zakonu o unutarnjoj reviziji, odgovoran je osigurati visok kvalitet aktivnosti unutarnje revizije, što uključuje i visok kvalitet revizijskog izvješća koji dostavlja rukovoditelju institucije.<sup>106</sup> Rukovoditelj JUR odgovoran je za pregled i odobravanje konačnog revizijskog izvješća.<sup>107</sup> Kada rukovoditelj JUR zaduži neku drugu osobu za nadzor i kontrolu konačnog revizijskog izvješća i dalje snosi potpunu odgovornost.<sup>108</sup>

U jedinicama unutarnje revizije u kojima su unutarnji revizori s manje iskustva, rukovoditelj JUR najčešće će osobno sam pripremati konačno revizijsko izvješće. U JUR u kojima su zaposleni iskusniji unutarnji revizori rukovoditelj JUR će procijeniti koliko se može osloniti na izvješće koje su pripremili unutarnji revizori, a koliko ga je potrebno doraditi.

Konačno revizijsko izvješće rukovoditelj JUR dostavlja revidiranim subjektima i rukovoditelju 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 revizijskim izvješćem, rukovoditelj JUR dostavlja i obavijes o obvezi ažuriranja podataka u registru rizika u svezi s revidiranim procesom.

U slučaju da se pogreška ili propust utvrde nakon što je konačno revizijsko izvješće distribuirano, odgovornost je rukovoditelja JUR da dostavi naknadno ispravne informacije svim stranama koje su dobile prvobitnu verziju konačnog revizijskog izvješća.<sup>110</sup>

Rukovoditelj JUR u okviru godišnjeg izvješća, kojeg priprema sukladno Zakonu o unutarnjoj reviziji<sup>111</sup>, navodi i sažeti pregled zaključaka iz svih unutarnjih revizija izvršenih u tijeku godine.

Navedeno izvješće, uključujući i zaključke iz svih unutarnjih revizija, na zahtjev može biti dostavljeno svakom zakonodavnom, izvršnom ili sudskom nadzornom tijelu i relevantnom državnom revizoru i/ili zakonitom revizoru ili drugom vanjskom revizoru.<sup>112</sup>

### 7.3.4. Ažuriranje podataka u registru rizika institucije

Podatci iz konačnog revizijskog izvješća o rezidualnim rizicima i razini izloženosti (visoka, srednja, niska), 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 temelju tih podataka ažuriraju se podatci u registru rizika institucije.

<sup>106</sup>Zakon o unutarnjoj reviziji, članak 15, točke 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 unutarnjoj reviziji, članak 19. stavak (2).

<sup>112</sup>Zakon o unutarnjoj reviziji, članak 19. stavak (5).

Podatke u registar rizika unose, odnosno ažuriraju rukovoditelji ustrojstvenih 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 temelju kojih se daje mišljenje. U okviru godišnjeg izvješća o aktivnostima unutarnje revizije rukovoditelj JUR 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 rukovoditelj JUR treba razmotriti:

- da li je obavljeno dovoljno relevantnih revizija tijekom 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 svezi s općim trendom ili stanjem u instituciji.

Ako se odluči za izdavanje sveobuhvatnog mišljenja, rukovoditelj JUR treba odrediti opseg sveobuhvatnog mišljenja tako što će odrediti:

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

Rukovoditelj JUR za potrebe izdavanja sveobuhvatnog mišljenja može uzeti u obzir i relevantna izvješća ostalih unutarnjih aktera (na primjer izvješća inspekcija, izvješća povjerenstva za nadzor ili naknadne kontrole i provjere), kao i vanjskih aktera (na primjer Ureda za reviziju institucija BiH).

Rukovoditelj JUR, bez obzira na to uzima li u obzir izvješća 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.

Rukovoditelj JUR 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 temelj sveobuhvatnog mišljenja.

<sup>113</sup>veza Standard 2421

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

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

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

#### 7.4. Praćenje realizacije preporuka

Sukladno Zakonu o unutarnjoj reviziji, rukovoditelj JUR treba pratiti realizaciju preporuka unutarnje revizije, utvrditi da li je revidirana jedinica poduzela korektivne aktivnosti i da li je postigla željene rezultate, te o rezultatima praćenja treba informirati rukovoditelja institucije.<sup>114</sup>

Rukovoditelj JUR mora uspostaviti i održavati sustav praćenja postupanja s rezultatima obavljenih revizija.<sup>115</sup>

Kroz praćenje provedbe 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.

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

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

Rukovodstvo revidiranih ustrojstvenih jedinica, koje imaju zadaću provesti preporuke prema usvojenim akcijskim planovima, ima primarnu odgovornost za praćenje napretka u provedbi preporuka, odnosno odgovarajuća upravljačka razina treba pratiti poduzimaju li se predviđeni koraci u cilju provedbe prihvaćenih preporuka.<sup>116</sup>

Sukladno Zakonu o unutarnjoj reviziji, rukovodstvo revidirane jedinice informirat će rukovoditelja institucije i rukovoditelja JUR o provedbi akcijskog plana za realizaciju preporuka.<sup>117</sup>

<sup>114</sup>Zakon o unutarnjoj reviziji, članak 18. stavak (2).

<sup>115</sup>veza Standard 2500

<sup>116</sup>Zakon o unutarnjoj reviziji, članak 18. stavak (1).

<sup>117</sup>Zakon o unutarnjoj reviziji, članak 18. stavak (1).

Unutarnji revizori koriste navedene informacije za izvješćivanje višeg rukovodstva o statusu provedbe preporuka i za praćenje izloženosti rizicima ovisno o tome da li su realizirane preporuke koje su dane da se rizici smanje. Sukladno Zakonu o unutarnjoj reviziji, u roku od šest (6) mjeseci nakon što je izvješće o reviziji izdato, rukovoditelj JUR 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 rukovoditelj JUR informirat će rukovoditelja institucije.<sup>118</sup>

Za praćenje statusa provedbe preporuka rukovoditelj JUR koristi tablicu u softverskoj aplikaciji za unutarnju reviziju.

Plan aktivnosti po preporukama unutarnje revizije od suštinske je važnosti za evidentiranje i praćenje svih mjera koje je rukovodstvo poduzelo na temelju preporuka unutarnje 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 rukovoditelja JUR da je u skoroj budućnosti potrebno izvršiti naknadnu reviziju.

#### 7.4.2. Praćenje mjerljivih efekata provedbe preporuka

Osim praćenja provedbe preporuka, a u svrhu evidentiranja i izvješćivanja o dodatnoj vrijednosti koju stvara unutarnja revizija, unutarnji revizori trebaju nastojati pratiti i mjerljive efekte (najčešće financijske) za provedbu onih preporuka uz koje se mjerljivi efekti mogu vezati.

Primjeri mjerljivih efekata mogu biti:

- iznos sredstava vraćenih u proračun nakon što su po preporuci unutarnje 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 unutarnje revizije provedene analize troškova i izmijenjeni ugovori s dobavljačima i promijenjeni uvjeti plaćanja,
- usklađeni iznos u računovodstvenim evidencijama nakon što su po preporuci unutarnje revizije provedena dodatna knjiženja ili usklađivanja podataka u različitim evidencijama,
- mjerljivi efekti mogu biti iskazani i kroz, primjerice, smanjenje broja obrazaca u nekom poslovnom procesu (efikasnija i brža obrada zahtjeva građana i drugih stranaka), smanjeni troškovi obrade zahtjeva i slično.

<sup>118</sup>Zakon o unutarnjoj reviziji, članak 18. stavak (2).

<sup>119</sup>veza Standard 2500

U situacijama gdje nije moguće precizno izračunati efekte provedbe preporuka, finansijski efekti mogu se iskazati kao procjena na temelju provedenih analiza utjecaja primjene nekih kontrola na finansijske tokove u budućem razdoblju, uz obvezu da se te procjene prate i usporede sa stvarnom provedbom.

Mjerljivi efekti provedbe preporuka prate se na godišnjoj razini i o njima, ako su utvrđeni, JUR izvješćuje rukovodstvo institucije. Primjeri dobre prakse ukazuju da iskazivanje (finansijskih) efekata preporuka doprinosi sticanju povjerenja u kvalitet rada unutarnje revizije i prihvatanju njene uloge u instituciji. Za praćenje efekata provedbe preporuka, rukovoditelj JUR koristi tablicu u softveru za potporu procesu revizije.

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

Na temelju podataka o provedbi 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. Unutarnja revizija prati da li su podatci o provedenim mjerama i, u skladu s tim novim procjenama rizika, uneseni u registar rizika. Podatke o provedbi preporuka i podatke iz ažuriranog registra rizika unutarnja revizija koristi za planiranje naknadnih aktivnosti.

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

Prema Zakonu o unutarnjoj reviziji, rukovoditelj JUR treba osigurati da se evidentiraju sve aktivnosti unutarnje revizije i čuva dokumentacija vezana za unutarnju reviziju.<sup>120</sup> Radni dokumenti, kao i sva ostala dokumentacija u svezi sa svakom revizijom, trebaju se čuvati u odgovarajućim revizijskim dosjeima.

Ovi dosjei trebaju biti organizirani u jasnom i logičkom redoslijedu tako da svako može naći ono što mu je potrebno i shvatiti što je i zašto urađeno. Dosjei se mogu čuvati u elektroničkom i pisanom obliku.

Da bi revizor imao pristup dokumentaciji i da bi mu ona omogućila efikasnu provedbu revizije, važno je sustavno 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 strukturirani revizijski dosjei omogućuju:

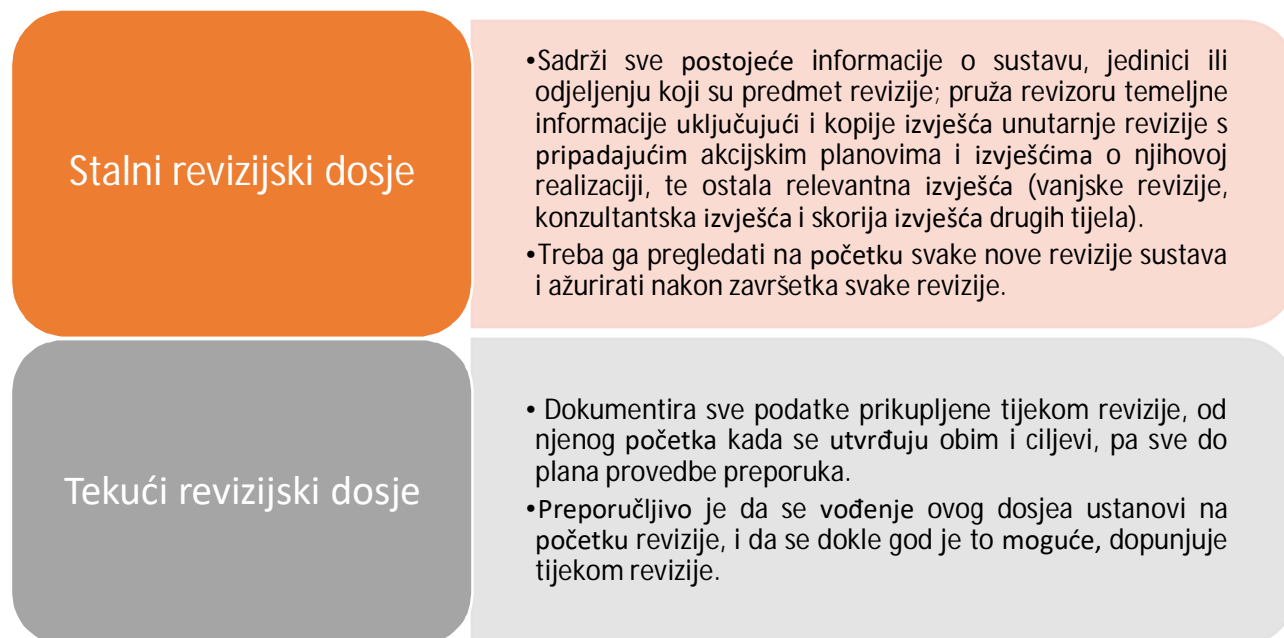
- vođenje revizije na logičan način,
- sveobuhvatnost,
- razumijevanje,
- utvrđivanje slabosti i donošenje ispravnih zaključaka,
- trenutačno sagledavanje progressa i nalaza revizije,
- pripremu izvješća,

<sup>120</sup>Zakon o unutarnjoj reviziji, članak 15. točka j).



- pronalaženje dokumenata i
- pružaju formalnu zabilješku o poduzetim aktivnostima.

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



Slika 10. Stalni i tekući revizijski dosje

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

Revizijski dosjei i radna dokumentacija čuvaju se u sigurnim uvjetima. Rukovoditelj JUR određuje način arhiviranja i uništavanja revizijskih dosjea.

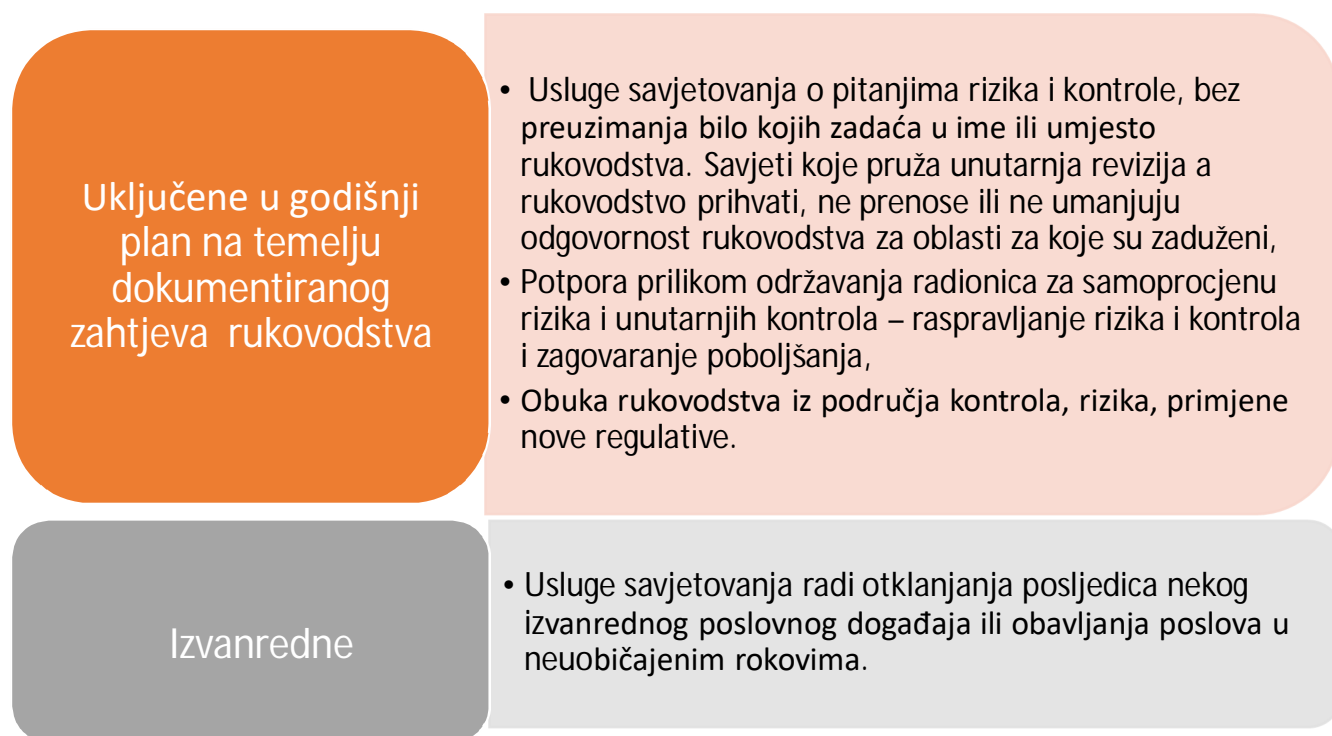
## 9. Savjetodavne usluge

Sukladno Zakonu i standardima, JUR osim provedbe revizija na temelju kojih pruža neovisno, objektivno uvjeravanje (engl. *assurance*) može obavljati i konzultantske/savjetodavne usluge (engl. *consulting services*).

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

Priroda savjetodavnih usluga mora biti definirana u povelji unutarnje revizije i uključuje savjetovanje, potporu i obuku. Ako JUR nema resursa ili ako se od JUR traži preuzimanje odgovornosti za suštinsko upravljanje rizicima, JUR 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 unutarnje revizije

JUR u fazi izrade strateškog i godišnjeg plana, na temelju procjene rizika i razgovora s rukovodstvom (rukovoditeljem institucije i ostalim rukovoditeljima, tajnikom, 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 provedbu savjetodavnih usluga,
- raspoložive resurse unutarnje revizije za obavljanje savjetodavnih usluga (znanja, stručnost),
- troškove savjetodavnih usluga u odnosu na moguću korist.

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

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

U strateški plan unutarnje revizije unose se podatci o vrsti i predmetu savjetodavne usluge, razdoblju obavljanja i revizijskim resursima. U godišnji plan unutarnje revizije prenose se podatci o vrsti i predmetu savjetodavne usluge i razdoblju obavljanja, koji se dopunjavaju preciznijim informacijama o resursima (uključujući imena unutarnjih revizora koji će provesti savjetodavne usluge), obimu i obuhvatu savjetodavne usluge.

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

Temelj za pokretanje savjetodavnih usluga je godišnji plan unutarnje revizije odobren od rukovoditelja institucije.

Ako se tijekom godine ukažu potrebe za savjetodavne usluge koje nisu obuhvaćene godišnjim planom unutarnje revizije, rukovoditelj institucije ima isključivo ovlaštenje da inicira takve savjetodavne usluge.

Rukovoditelj institucije izdaje zahtjev za obavljanje izvanrednih savjetodavnih usluga na temelju kojeg se rade izmjene i dopune godišnjeg plana unutarnje revizije. Obrazac zahtjeva za pokretanje savjetodavnih usluga sadržan je u softverskoj aplikaciji za unutarnju reviziju.

Zahtjev za izvanredne savjetodavne usluge sadrži sljedeće podatke:

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

## 9.2. Obavljanje savjetodavnih usluga

### 9.2.1. Planiranje savjetodavnih usluga

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

Unutarnji 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 tijekom obavljanja savjetodavnih usluga unutarnji 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. Tijekom savjetodavnih usluga unutarnji revizori moraju posvetiti pozornost kontrolama sukladno ciljevima savjetodavnih usluga i obratiti pozornost na postojanje znatnih slabosti u kontrolama.

Za savjetodavne usluge unutarnji revizori izrađuju program rada u kojem dokumentiraju revizijske metode (tehnike i pristup koju će koristiti u obavljanju savjetodavne usluge) i raspored revizijskih resursa.

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

### 9.2.2. Provođenje savjetodavnih usluga

Unutarnji 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 unutarnja revizija temelji 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, informacijskih sustava, regulative i slično,
- provođenje analitičkih postupaka,
- testiranje kontrola kada se ocijeni potrebnim za prikupljanje dokaza,
- formuliranje zaključka/savjeta.

Unutarnji 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 unutarnja revizija temelji zaključke i savjete. Nacrte zaključaka i savjeta unutarnja 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 unutarnje revizije i rukovodstva odvija se kontinuirano tijekom procesa obavljanja savjetodavnih usluga.

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

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

### 9.2.3. Izvješćivanje o rezultatima savjetodavnih usluga

#### **Izvješće o rezultatima pojedinačne savjetodavne usluge**

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

Tipski obrazac strukture izvješća o obavljenim savjetodavnim uslugama uključuje:

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

Rukovoditelj JUR odgovoran je za pregled i odobravanje konačnog izvješća 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 tijekom obavljanja savjetodavnih usluga utvrde problemi u upravljanju institucijom, upravljanju rizicima i kontrolama koje su važne za cijelu instituciju, rukovoditelj JUR o tome treba izvijestiti i rukovoditelja institucije.<sup>128</sup>

### **Godišnje izvješće o obavljenim savjetodavnim uslugama**

Rukovoditelj JUR izvijestit će rukovoditelja institucije<sup>129</sup> i SHJ MFIT BiH o provedenim savjetodavnim uslugama u okviru redovitog godišnjeg izvješća o aktivnosti unutarnje revizije (broj realiziranih u odnosu na broj planiranih savjetodavnih usluga, broj izvanrednih savjetodavnih usluga i rezultati obavljenih savjetodavnih usluga).

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

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

## DIO III: REVIZIJSKI ALATI I TEHNIKE

### 10. VRSTE KONTROLA

Unutarnja kontrola je cjelokupan sustav kontrola (uključujući osobe, planove, strukture i procedure) koje provodi rukovodstvo da bi osiguralo ostvarivanje poslovnih ciljeva.

U nastavku su dane napomene o vrstama kontrola koje obično mogu biti prikladne za primjenu u sustavima javnog sektora. Popis nije sveobuhvatan i unutarnji revizor trebati 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 organizacijska 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 kompjutorskih sustava;
- **Nadzor:** adekvatan nadzor svih zaposlenih i aktivnosti koji obavlja osoba koja razumije procese i može detektirati odstupanja od prihvaćene prakse;

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

<sup>129</sup>veza Standard 2060

<sup>130</sup>veza Standard 2500

- **Kadrovske kontrole:** adekvatna kontrola imenovanja, odnosno angažiranja službenika; svi zaposleni trebaju imati potrebna stručna znanja i kvalitete, te da kroz odgovarajuću obuku kontinuirano održavaju i unapređuju svoja znanja, a njihov rad treba biti redovito ocjenjivan;
- **Matematičke i računovodstvene kontrole:** provjera/ponovna provjera poslova koje su obavili drugi službenici; provjera iznosa u narudžbenicama, fakturama, platnom spisku; usuglašavanje bankovne i računovodstvene evidencije; kontrola računa;
- **Upravljačke kontrole:** priprema odgovarajućih finansijskih i operativnih podataka za računovodstvo; korištenje izvješća o odstupanjima; kritički pregled i ispitivanja koje vrši rukovodstvo.

Pomenute kategorije mogu se temeljiti i na rizicima, kao što je prikazano u sljedećoj tablici:

Tablica 4. Vrste kontrola

Vrsta kontrole	Rizik
<b>Podjela dužnosti</b>	Rizik da je jedna osoba u potpunosti odgovorna za sve faze određenog procesa.
<b>Organizacijska</b>	Rizik da određena dužnost bude dodijeljena neadekvatnoj razini
<b>Autorizacija i odobravanje</b>	Rizik od neovlaštenih i nevažećih unosa podataka u sustav
<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 pogrešaka, 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 razinama ustrojstvene strukture:

Primjeri koje navodimo započinju s kontrolama više razine, a slijede kontrole srednje i niže razine. Uz neke su kontrole i napomene o tome kako bi im revizori trebali pristupiti.

##### 10.1.1. Kontrole visoke razine

Neke od kontrola visoke razine 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:
  - prijenos ovlaštenja, odgovornosti i sustava odgovornosti na niže razine kako bi se ciljevi ostvarili na najefektivniji način,
  - organizaciju rada u logičke 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 izvješćivanja,
  - 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 unutarnju kontrolu.

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

#### 10.1.2. Kontrole srednje razine

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 surađivali radi ostvarivanja ciljeva. Pisani naputci i procedure trebaju biti:
  - lako dostupni,
  - jasni i koncizni,
  - podložni provjerama rukovodstva, što bi osiguralo da su pročitani i shvaćeni,
  - redovito ažurirani.

Ako pisani naputci ne postoje, među prioritetima rukovodstva trebalo bi se inicirati njihovo donošenje.

- *IT sustavi i integrirani kontrolni procesi*

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

#### 10.1.3. Kontrole nižih razina

Neke od kontrola nižih razina su:

- *Autorizacija*

Autorizacija podrazumijeva odobrenje ili odluku s ograničenjem za određena djelovanja ili transakcije rukovoditelja ili neke druge odgovorne osobe prije nego što se one provedu. Time se osigurava poduzimanje primjerene vrste odgovornosti za kontrolne aktivnosti.



Unutarnji revizori trebaju razmotriti sljedeće:

Je li prenos autorizacije formalan i jesu li autorizacije definirane? Jesu li svi sudionici 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 razine 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 potpore aktivnostima i osiguranja kontinuiteta poslovanja u slučaju prekida, što uključuje čuvanje informacija u elektroničkom ili drugom obliku. Informacije moraju biti dostupne i dobro arhivirane, a neophodno je imati i dobar sustav za pretraživanje arhiva.

Rad subjekta mora biti dobro dokumentiran kako bi omogućio rukovodstvu, vanjskim revizorima i drugim osobama koje provode preglede da prate tijek poslovanja i transakcija i utvrde pogreške, 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 uvjetima, 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 učinkovitost procesa, pa revizori trebaju to uzeti u obzir pri procjeni sustava dokumentiranja.

- *Fizičke kontrole*

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

- kontrolu pristupa, kao što su portiri, osobne 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 razine organizacijske strukture (strateška, srednja i operativna). Međutim, rukovodstvo treba osmisliti i uspostaviti odgovarajuću ravnotežu između različitih vrsta kontrolnih aktivnosti kako bi se postigla njihova učinkovitost.

## 11. UTVRĐIVANJE I DOKUMENTIRANJE SUSTAVA

### 11.1. Utvrđivanje sustava

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

**Analize dokumenata i baza podataka**

Za utvrđivanja sustava unutarnji revizori analiziraju dokumente i baze podataka kao što su:

- propisi (zakoni, podzakonski propisi, unutarnji akti),
- organizacijske strukture,
- registri rizika,
- baze podataka, informacijski sustavi koji podržavaju procese iz upravljanja javnim financijama (BPMIS, ISFU, PIMIS, COP), te moguće planove o dogradnji informacijskih sustava,
- strateški i godišnji planovi rada i izvješća o njihovoj realizaciji,
- financijski planovi (proračun institucije) i financijska izvješća,
- izvješća Ureda za reviziju institucija BiH,
- prijedloge/nacrte izmjene i dopune institucionalnog, zakonodavnog i regulatornog okvira koje će utjecati na poslovanje sustava/procesa i
- druge vrste relevantnih dokumenata.

## 11.2. Upitnici o unutarnjim kontrolama

Upitnici unutarnje kontrole također se mogu koristiti kao tehnika za utvrđivanje sustava. Sastoje se od niza pitanja koja se primjenjuju na određeni sustav 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 unutarnje kontrole, ako se koriste, trebaju dati smjernice revizorima jasno određujući područja na koje se revizija fokusira.

Uz uvjet da sadrže dobro oblikovana pitanja usmjerena na ciljeve kontrola, upitnici unutarnjih kontrola mogu biti jednostavni za upotrebu i ovu tehniku mogu koristiti i manje iskusni unutarnji revizori.

Kada koriste upitnike unutarnjih kontrola, unutarnji revizori trebaju voditi računa da:

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

Primjer dijela upitnika za unutarnju kontrolu koji se odnosi na sustav nabave prikazan je u nastavku.<sup>133</sup>

*Tablica 5. Primjer upitnika za unutarnje kontrole u sustavu nabava*

<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

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

Pitanje	Da	Ne	Test br.
<b>SUSTAV NARUČIVANJA</b>			
<b>KONTROLNI CILJ: Osigurati da je nabava 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 nabavi?</b>			
<b>P.4 Da li se redovito izdaju izvješća o zalihi, a u svrhu narudžbe?</b>			

Odgovore na pitanja u upitniku za unutarnje 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 sustav“. Svrha upitnika za unutarnje kontrole nije da ih revizori „samo pošalju“ revidiranim subjektima pa da ih onda oni popunjavaju, već da koriste unutarnjim 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 ustrojstvenih 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 kontrola (loše kontrole), nepoštivanje propisa, neadekvatnost informacijskih sustava i slično. Razgovori s rukovodstvom i zaposlenicima mogu rezultirati novim informacijama koje proširuju početne granice sustava i utječu na obim revizije što treba dodatno raspraviti s rukovoditeljem JUR.

### 11.4. Testovi prolaza kroz sustav/ proces

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

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

Praćenje protoka dokumenata ili transakcija pomaže unutarnjim revizorima da uvide da li sustav funkcionira 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 sustava iz važeće regulative.

Ondje gdje se jave nepodudarnosti, praznine u informacijama radit će se daljnje analize i testiranja.

### 11.5. Dokumentiranje sustava

Prikupljene informacije o sustavu/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 dijagrami i
- Dijagrami tijeka (grafikona).

#### 11.5.1. Opisno dokumentiranje

Ova tehnika omogućava revizoru da prikaže kompletnu i detaljnu sliku sustava i treba obuhvatiti temeljna 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 razina dokumentacije ne postane previše detaljna za obradu u obliku bilješki.

Kod opisnog dokumentiranja preporuka je podijeliti sustav/proces na nekoliko faza i ustrojstvene 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 tablice.<sup>134</sup>

Tablica 6. Primjer opisa sustava u formi tablice

#### Opis sustava

Faza sustava	Odjel A	Odjel B	Odjel C
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 tablice jednostavno u jednom dokumentu bilježi sustav bez potrebe za detaljnim simbolima i legendom.

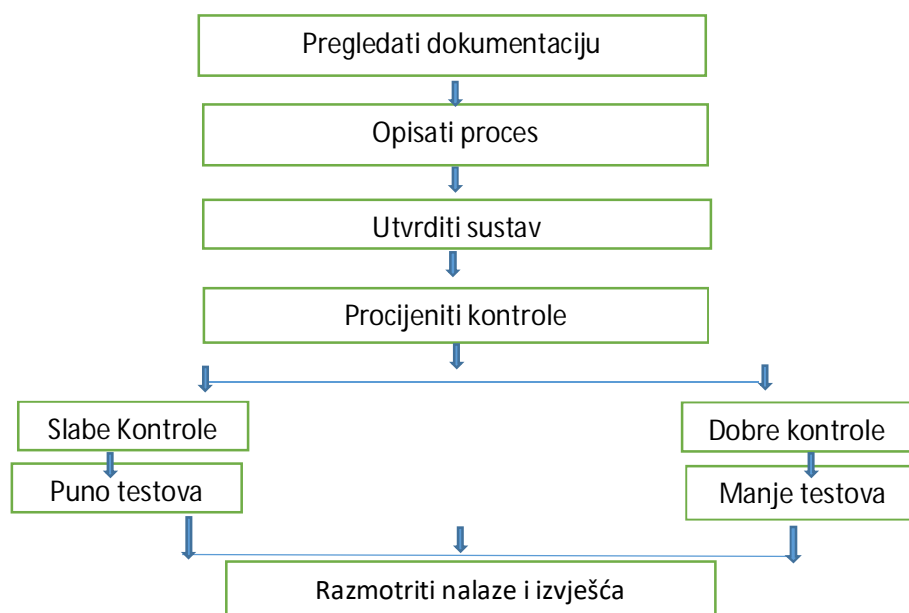
<sup>134</sup> Pickett, K.H. Spencer (2010) The Internal Auditing Handbook – 3. izdanje, str. 860

### 11.5.3. Blok dijagrami

Blok dijagrami predstavljaju glavne faze sustava i odnose među komponentama, a po složenosti za izradu su između detaljnih dijagrama tijeka 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 sustava moraju se sažeti radi jednostavnijeg dizajna i upotrebe.



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

### 11.5.4. Dijagrami tijeka (grafikona)

Izrada dijagrama tijeka je tehnika koja bilježi i opisuje sustav istovremeno prikazujući tijek (kretanje) dokumentacije ili informacija, kao i kontrole koje postoje u sustavu.

Ova tehnika je naročito pogodna u slučajevima kompliciranog postupka kretanja dokumentacije od početka do kraja procesa i između raznih dijelova procesa.

Dijagramski prikaz sustava je često jednostavniji za razumijevanje, ali postoje i nedostaci kao što je vrijeme potrebno za pripremu, potvrđivanje i ažuriranje.

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

Ova tehnika je pogodna kod multitransakcijskih sustava, kao što su sustav prodaje i nabave.

U izradi dijagrama tijeka koriste se simboli (koji imaju specifično značenje), kratka objašnjenja i linije za povezivanje simbola. U praksi se koriste standardni simboli koje treba usvojiti unutarnja revizija.

Mogućnost izrade dijagrama tijeka postoji u programu *Microsoft Word*, *Microsoft Excel*, kao i drugim softverskim paketima. Moguće je koristiti grafikone s nekoliko različitih razina, ovisno o tome koliko su detaljni.

Postoje horizontalni i vertikalni grafikoni. 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 tijeka, kao i značenja simbola koji se koriste pri izradi dijagrama tijeka.

### PRIMJER HORIZONTALNOG GRAFIKONA – DIJAGRAMA TIJEKA

Radni dokument br.....

Sustav (npr. nabave – revizija XY)

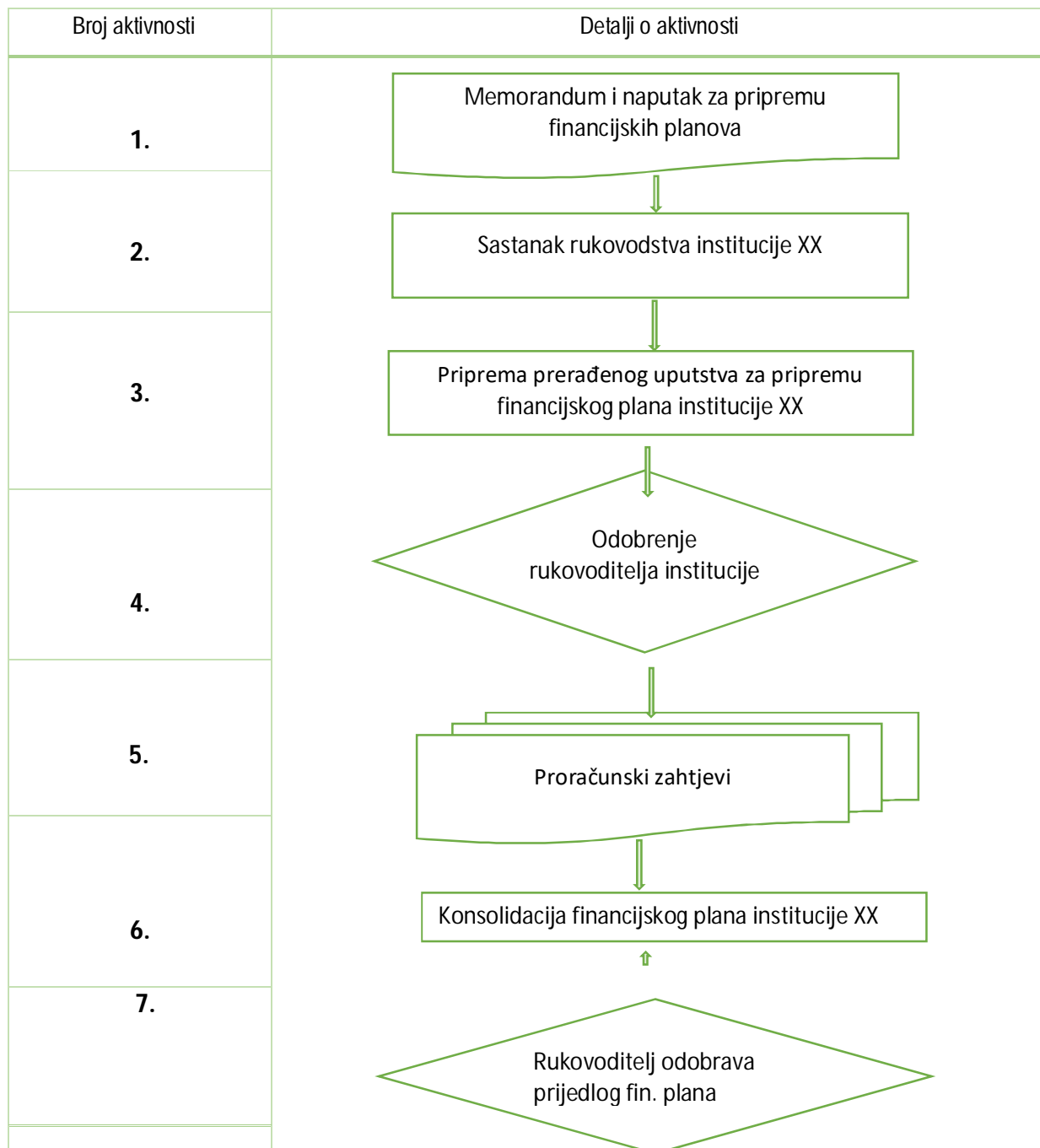
Pripremio: \_\_\_\_\_

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

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

Slika 13. Primjer horizontalnog dijagrama toka

**PRIMJER VERTIKALNOG GRAFIKONA – DIJAGRAMA TIJEKA**

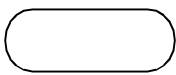
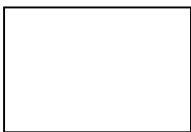

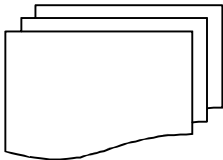
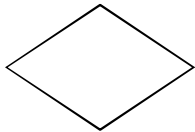




**Napomena:** Riječ je o hipotetičkom pojednostavljenom primjeru koji za ima za cilj pokazati izgled, svrhu i strukturu dijagrama tijeka.




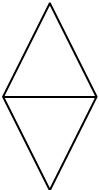

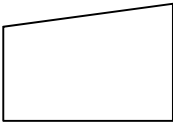
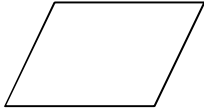
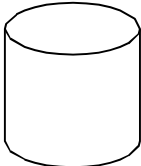

Slika 14. Primjer vertikalnog dijagrama tijeka

11.5.5. Simboli za izradu dijagrama tijeka

Tablica 7. Simboli za izradu dijagrama tijeka

Simbol – ručni/kompjutorski	Opis
	Početna ili krajnja točka grafikona.
	Proces ili operacija. Ovo može uključiti i kontrolu, npr. potpisivanje dokumenta, provjera sadržaja dokumenta.
	Dokument-npr. ugovor, narudžbenica, faktura, zahtjev za preuzimanje obveze, odsječak.
	Više primjeraka dokumenta – u slučaju da dokument ima više kopija. Broj svake kopije treba naznačiti u gornjem desnom kutu – 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 točkom unutar grafikona na istoj stranici ili na drugoj stranici u istom grafikonu; s točkom u drugom grafikonu; odgovarajuću identifikacijsku oznaku (slovo, broj) treba unijeti u središte simbola.
	Ručna operacija - npr. brojanje novca; priprema, ručno popunjena potvrda o prijemu novca; provjera/popis temeljnih sredstava itd.



	<p>Izvlačenje podatka/informacije iz dokumenta ili nekog drugog izvora.</p>
	<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, izvješća, zahtjev za nabavu, faktura za ostale troškove nabave.</p>
	<p>Ručni unos u kompjutorski sistem – putem tastature ili na neki drugi način.</p>
	<p>Kompjutorski unos ili izbacivanje.</p>
	<p>Snimiti/obraditi podatke na magnetnom disku.</p>
	<p>Snimiti/obraditi podatke na kompjutorskoj 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 revizijskog izvješća. Intervjuiranje je dvosmjerni proces u kojem su povratne informacije korisne za obje strane i dobro je ako revizor razumije perspektivu revidiranog subjekta. Kod obavljanja intervju 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 intervju mogu pomoći revizorima da uvide realno stanje stvari. Revizijski intervju ima nekoliko ciljeva:

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

### 12.1. Faze intervju

#### ***Priprema intervju***

Za svaki intervju potrebno je da se unutarnji 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 nazočiti i više revizora.
- Utvrdite najbolji način za ostvarenje kontakta. E-mail, telefonski poziv, dopis ili osobna posjeta mogu biti načini najave i zakazivanje sastanka.
- Prije polaska na sastanak upoznajte se sa situacijom i saznajte šta je objavljeno od informacija o danom području. Utvrdite šta je već poznato pregledom dokumentacije iz dostupnih izvora (web sajtova, unutarnje baze podataka i slično) s prethodnih revizija i trajne revizijske dokumentacije.
- Popričajte s kolegom koji je posljednji angažiran u danom području da vidite da li nešto treba posebno ispitati.
- Napravite spisak područja kojima se treba baviti tijekom intervju i spisak ključnih pitanja. Mogu se koristiti upitnici za unutarnje kontrole.
- Procijenite da li je korisno da unaprijed šalžete glavna pitanja i spisak dokumenata koje revidirani subjekt treba staviti na raspolaganje tijekom intervju.

<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 suradnji. Jedan od ciljeva intervjua jeste da se obje strane usuglase o suradnji 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 izvješćuje i rukovoditelj institucije.
- Intervju nije samo proces postavljanja pitanja, on je i instrument za uspostavu 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 pozornost 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 izvješćem o reviziji.
- Moguće je imati nekoliko strategija u slučaju pojave «problema» s različitim karakteristikama 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 «problematični», 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 konzultantski 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.

### **Središnji dio intervjua**

Središnji dio intervjua je glavni dio koji obuhvata pitanja i odgovore. Faza pitanja i odgovora treba biti prigoda 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 dane 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 tijekom intervjua, primjerica 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 temeljnih 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 uspostaviti ravnotežu 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 temelju 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 sustavom 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 učinkoviti. 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 što je potrebno učiniti, ko i kada da to učini;
- Popričajte o tome što 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 elektronički, preporuka je da se pretipkaju s papira;
- Sumirajte glavne zaključke, glavna pitanja i odgovore razmatrane tijekom intervjua;
- Osigurajte da se iz sadržaja bilješki može utvrditi veza s drugom dokumentacijom koja se spominje tijekom intervjua.

### ***Korisne napomene***

Dobra priprema unutarnjih 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 pripremama i planiranju.

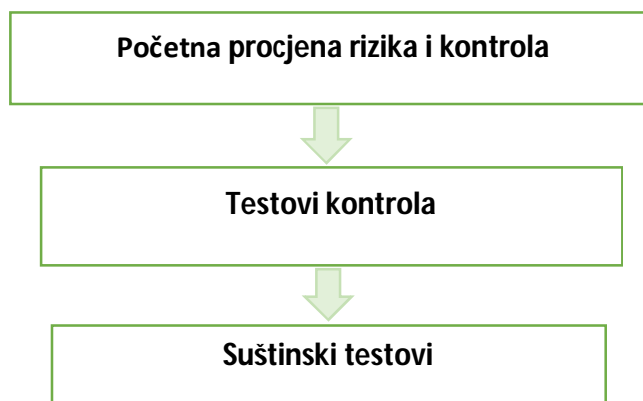
Ključno je da se uvidi razlika između pristupa intervjuu koji mogu imati revizori, od pristupa intervjuu koje može imati rukovodstvo revidiranih subjekata i da se radi na stvaranju zajedničke osnove, odnosno širenju područja od obostranog interesa. Korisne napomene su:

- **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 rukovoditelju da više vremena da objasni situaciju i da ga se uvjeri da unutarnja 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 unutarnjoj 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 pospješuje 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 raditi u takvoj atmosferi, ili se toliko približiti drugoj strani da se predrasuda ni ne osjeti.

## 13. Testiranje

Početnu procjenu kontrola, koja se primarno temelji na procjeni unutarnjih revizora, revizori će potvrditi kroz tehnike testiranja. Prvo će testiranjem unutarnji 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 sustava kontrola može se prikazati kao na slici.



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

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

Testovi kojima se pribavljaju dokazi da se u revidiranom području primjenjuju zakoni, propisi, planovi, procedure, proračun, 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 unutarnje 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 učinkovito,
- 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 proračuna naputci za izradu prijedloga proračuna).

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

<sup>137</sup>Pickett, K.H. Spencer (2010) The Internal Auditing Handbook 3. izdanje str.873

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

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 temelju kojih se prikupljaju dokazi. Na temelju 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 pogrešaka ili drugih nedostaka i procjenjuju njihove buduće financijske efekte. Kroz suštinsko testiranje moguće je utvrditi značajnost preostalog rizika i njegovih financijskih posljedica po instituciju.

Ako kontrole ne postoje ili nisu adekvatne, revizor treba procijeniti postoje li (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 revizijski nalaz. Program revizije može se tijekom obavljanja revizije mijenjati, nadopunjavati i proširiti ovisno od potreba na koje mogu ukazati rezultati testiranja, a u svrhu prikupljanja dovoljnih i relevantnih revizijskih 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 unutarnjih 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

Unutarnji 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 sukladno obimu revizije i to:

- pojmovno (koji se podatci analiziraju - npr. broj primljenih faktura)
- prostorno (u kojem prostoru, na kojoj lokaciji - npr. u ustrojstvenoj jedinici XY, u ministarstvu, u ISFU sustavu i slično)
- vremenski (za koje razdoblje – npr. u godini 2021; od 01.01. do 31.12.2021.)
- 

Pristup izabran za određivanje uzorka ovisiti 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.,

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

kontrola kao što je odobrenje fakture). 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 unutarnji 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.

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

U praksi unutarnje revizije javnog sektora najčešće se primjenjuje nestatističko uzorkovanje bazirano na profesionalnoj procjeni unutarnjeg revizora, koji na temelju 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 revizijski standard 530 definira kao pristup kojeg određuju: slučajan izbor jedinica uzorka i korištenje teorije vjerojatnoće 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 razinama pouzdanosti.

Prije statističkog uzorkovanja unutarnji 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 financijski iskaz točan. 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 pogrešaka i priroda očekivanih pogrešaka u populaciji temelji se na ranijim rezultatima revizije, promjenama u procesima i dokazima/zaključcima iz drugih izvora.<sup>140</sup>

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



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 unutarnje revizije u javnom sektoru.

### 13.3.2. Veličina uzorka

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

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

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

Za testiranje precijenjenih ili potcijenjenih finansijskih izvješća i po grešaka u evidentiranim iznosima u transakcijama preporučena veličina uzorka prikazana je u tablici 9.

Tablica 9. Preporučena veličina uzorka za suštinska testiranja finansijskih izvješća i pogrešaka u evidencijama transakcija (varijabilno uzorkovanje)

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

### 13.3.3. 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 tablice slučajnih brojeva, korištenje *random* funkcije u Excelu.

**Sustavno intervalno uzorkovanje** - nakon određivanja veličine uzorka ukupan broj podataka u populaciji dijeli se s veličinom uzorka kako bi se odredili intervali uzorkovanja. Primjerice, 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 vjerojatnoća da će jedna stavka iz populacije biti izabrana u uzorak srazmjerna njenoj vrijednosti. Stoga postoji veća vjerojatnoća 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 zbiru stalnih sredstava.

**Uzorkovanje na temelju procjene unutarnjeg revizora** – temelji se na revizijskom profesionalnom prosuđivanju. Ovom metodom unutarnji revizori biraju podatke visoke vrijednosti, neobične podatke ili podatke za koje imaju saznanja da mogu zahtijevati testiranja.

#### 13.3.4. Interpretacija zaključaka testiranja provedenih na uzorku

Zaključci testiranja provedenih na uzorku izabranom statističkim uzorkovanjem mogu se pouzdanije ekstrapolirati na cijelu populaciju sa željenom razinom 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 pogreškama i nedostacima na razini 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 razini uzorka na sustav 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 unutarnji revizori trebaju razmotriti sljedeće:

- uzorak treba izabrati iz cjelokupne populacije;
- razdoblje obuhvaćeno 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 unutarnji revizori koriste kada utvrđuju sustav 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 razdoblja,
- prognoziranje,
- komparativno poređenje informacija sa sličnim djelatnostima ili ustrojstvenim jedinicama.

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

- bolje razumijevanje sustava/područja koje se revidira,
- potvrde da sustav funkcionira sukladno 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,
- usmjeravanje 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, primjerice, broj dana naplate potraživanja po osnovi izdanih računa za najam poslovnog prostora:

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

Podatci dobijeni analizom omjera postaju značajni tek kada se uporede s drugim podacima, kao što su podatci iz prethodnih razdoblja, 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:

- postotak izvršenih kapitalnih rashoda u odnosu na iznos planiranih kapitalnih rashoda,
- postotak prekovremenog rada u odnosu na iznos bruto plaća,
- postotak predmeta (npr. žalbe na izdana 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 razdoblju, a uključuje usporedbu sa:

- prethodnim iskustvom,
- prosječnim vrijednostima,
- standardima/normama,
- proračunima,
- usporedbe među ustrojstvenim 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. Primjerice, 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 uspoređivanja i računati određene omjere. Također, možemo se koristiti i indeksiranjem (specijaliziranim oblikom trendova).

**Trendovi** Možemo saznati više o tome što se događa ako promatramo broj zaposlenih na ugovor o djelu u sektoru 4 tijekom određenog vremenskog razdoblja. Iz donjih podataka vidimo kako raste broj zaposlenih na ugovor o djelu.

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

**Uspoređivanja** Donji podatci 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.

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

Zaposleni na ugovor o djelu	15/16	16/17	17/18	18/19	19/20
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 postotke 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 revizijski dosjei

### 15.1. Radna dokumentacija

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

Radna dokumentacija uključuje, primjerice:

- dokumente (računi, ugovori, rješenja, izvješća, izvodi iz baza podataka, izvodi iz informacijskih sustava ISFU, BPMIS, PIMIS, sustava za Centralni obračun plaća i sl.),
- rezultate provedenih analiza (Excel i Word tabele, grafikoni, razni izračuni i slično),
- opise sustava (opisno dokumentirani sustavi, blok dijagrami i dijagrami tijekom),
- bilješke/zapisnike s intervjua,
- rezultate testiranja i izvedene zaključke,
- popunjene upitnike o unutarnjim kontrolama,

- fizički materijal, primjericice fotografije i
- drugu relevantnu dokumentaciju.

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

**Podržavati revizijske nalaze i mišljenja.** Radna dokumentacija treba osigurati prvenstveno opravdanost revizijskih nalaza. Rezultati analiza i testiranja zajedno s ostalim materijalima prikupljenim tijekom postupka revizije predstavljaju revizijske dokaze. Revizijski 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 revizijskih nalaza i mišljenja, te da potakne rukovodstvo na promjene za koje se zalaže unutarnja revizija.

*Pouzdana dokazi* su najbolje moguće informacije do kojih revizija može doći primjenom odgovarajućih revizijskih tehnika. Pouzdane dokaze čine tačni podaci prikupljeni na način koji minimalizira pristranost. Neovisnost i točnost 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 što je važan dokaz u odnosu na problematiku koju obrađuje revizijski nalaz. Primjericice, 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 utjecati na više područja koja promatrano zajedno mogu činiti jednu cjelinu. Te bi poveznice u radnim dokumentima trebale biti prikazane prikladnim sustavom 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 unutarnju 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 unutarnjeg revizora koji je pripremio (izradio)

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

dokument, te ime i prezime osobe koja je zadužena za pregled. Ovakav pristup osigurava primjenu standarda za osiguranje kvalitete.

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

**Pokazati metode odabira uzorka.** Radna dokumentacija u svezi 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 što je učinjeno i koji su rezultati rada. Međutim, ondje gdje dijelovi sustava ili procesa nisu obrađeni ili su ostala neka otvorena pitanja, to treba također naznačiti na radnoj dokumentaciji. Primjerice, ondje gdje uzorci nisu u potpunosti ispitani zbog različitih poteškoća ova bi se točka trebala pojaviti na radnoj dokumentaciji, kako bi se objasnilo zašto određeni predmeti nisu obuhvaćeni.

**Pokazati bilo kakav utjecaj 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 sustav 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. Revizijski dosjei – stalni i tekući

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

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

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

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

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

- 1. Organizacijska shema institucije** – organigram prikaz ustrojstvenih jedinica i njihovog položaja u instituciji. Može biti dopunjena nazivima rukovoditelja, kontaktima i slično. Potrebno je ažurirati s promjenama u organizacijskoj strukturi.
- 2. Registar rizika** - link na softversku aplikaciju za upravljanje rizicima u institucijama BiH.
- 3. Opisi sistema/procesa** – opisi sustava/procesa iz prethodnih revizija, link na bazu poslovnih procesa u softverskoj aplikaciji.
- 4. Relevantna regulativa** – zakoni i drugi propisi, te unutarnja regulativa relevantna za područja poslovanja institucije koja su često predmet revizija (zakoni i propisi iz područja upravljanja javnim financijama, javnom nabavom, porezni sustav, plaće, specifični procesi za instituciju i slično). Potrebno je imati ažurirane baze regulative.
- 5. Strateški planovi institucije i izvješća o realizaciji** – trogodišnji strateški planovi i izvješća o realizaciji tih planova za razini institucije.
- 6. Proračuni institucije i izvješća o izvršenju proračuna** – uključujući i dokument okvirnog proračuna, instrukcije za izradu proračuna (1 i 2), proračun institucije, te izvješća o izvršenju proračuna i financijska izvješća institucije po razdobljima za koja se pripremaju.
- 7. Konačna revizijska izvješća** – konačna revizijska izvješća iz prethodnih revizija, zajedno s akcijskim planovima preporuka, kao i planovi za provedbu unutarnjih revizija (korespodencija i ostala dokumentacija vezana za strateške i godišnje planove JUR treba se čuvati u tekućim revizijskim dosjeima).
- 8. Baza podataka o preporukama** – dane preporuke (s referencom na reviziju u kojoj su dane, datumom), provedene aktivnosti (datum provedbe) i efekti provedenih preporuka (gdje je moguće iskazati mjerljive efekte).
- 9. Izvješća o realizaciji preporuka** – izvješća koje rukovoditelj JUR dostavlja rukovoditelju institucije o realizaciji preporuka na temelju odredbi Zakona o unutarnjoj reviziji<sup>144</sup>
- 10. Izvješća o obavljenim savjetodavnim uslugama** – izvješća o obavljenim savjetodavnim uslugama (mogu se odložiti u formi u kojoj je savjet predstavljen rukovodstvu - forma tablica, emaila, powerpoint prezentacije i slično).
- 11. Godišnje izvješće o aktivnostima unutarnje revizije** – izvješća koja rukovoditelj JUR priprema i dostavlja SHJ MfiT BiH sukladno Zakonu o unutarnjoj reviziji.

<sup>144</sup>Zakon o unutarnjoj reviziji, članak 18. stavak (2).



JUR mogu dopuniti sadržaj stalnog revizijskog dosjea sukladno svojim potrebama.

**15.2.2. Tekući revizijski dosje – obavezni sadržaj:**

1. Izjava o neovisnosti unutarnjih revizora;
2. Nalog za pokretanje unutarnje revizije;
3. Dopis/obavijest o početku revizije;
4. Preliminarne procjene rizika;
5. Opisi procesa (narativne bilješke i dijagrami tijeka);
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 tablice, izračuni, grafikoni i slično);
11. Rezultati testiranja i zaključci testiranja;
12. Nacrti izvješća o reviziji;
13. Očitovanja revidiranih subjekata na finalni nacrt izvješća;
14. Konačno revizijsko izvješće;
15. Plan aktivnosti za provedbu preporuka.

## Prilog 1: NEPRAVILNOSTI I PRIJEVARE

### Definicije pojmova nepravilnosti i prijevare

**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 utjecaj na sredstva subjekta i sredstva iz drugih izvora, bilo da je riječ o prihodima/primicima, rashodima/izdacima, povratima, imovini ili obvezama.

**Prijevare** je namjerno činjenje ili propust koji se odnosi na lažno, netočno ili nepotpuno prikazivanje činjenica i na zloupotrebu, što za posljedicu ima negativan učinak na prihode i rashode, odnosno na sredstva subjekta, sredstva Europske unije i sredstva iz drugih izvora. Rukovoditelj subjekta obavezan je spriječiti rizik nepravilnosti i prijevare i poduzeti radnje protiv nepravilnosti i prijevare.

### Uloga unutarnjih revizora u slučaju otkrivanja nepravilnosti ili sumnje na prijevareu tijekom obavljanja unutarnje revizije

Prema prihvaćenim standardima, unutarnji revizori moraju posjedovati dovoljno znanja da bi mogli izvršiti procjenu rizika od prijevare i načina na koji organizacija upravlja tim rizicima, ali se od njih ne očekuje da imaju istu razinu stručnosti kao osobe čija je primarna obveza otkrivanje i istraživanje prijevare.

Stručnost i dužna pozornost unutarnjeg revizora ne znači da unutarnji revizor mora otkriti sve nepravilnosti i odstupanja od važećih propisa, ali mora upozoriti na nepravilnosti koje mogu biti pokazatelji prijevare.

Od unutarnjih revizora očekuje se da razmotre nepravilnosti i prijevare kao moguće pojavne oblike rizika, a posebno prilikom revidiranja područja koja su izložena 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 unutarnji revizor posumnja na prevaru u tijeku obavljanja revizije, on prekida postupak revizije i o tome izvješćuje rukovoditelja JUR, koji je dužan bez odlaganja u pisanoj formi izvijestiti rukovoditelja institucije.

Rukovoditelj institucije dužan je nakon prijema obavijesti poduzeti potrebne radnje i obavijestiti nadležne organe.

Unutarnju reviziju često je korisno obaviti nakon što je prijevarena otkrivena i procesuirana kako bi se utvrdilo:

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

## SPISAK OBRAZACA

- Obrazac OB - 1 SP – *Strateški plan JUR (Prilog br. 2.1)*
- Obrazac OB - 1 GP – *Godišnji plan JUR (Prilog br. 2.2)*
- Obrazac OB - 2 – *Nalog za pokretanje unutarnje revizije (Prilog br. 2.3)*
- Obrazac OB - 3 – *Izjava o neovisnosti (Prilog br. 2.4)*
- Obrazac OB - 4 – *Plan pojedinačne revizije (Prilog br. 2.5)*
- Obrazac OB - 5 – *Preliminarna procjena unutarnjih kontrola (Prilog br. 2.6)*
- Obrazac OB - 6 – *Program revizije i rezultati testiranja (Prilog br. 2.7)*
- Obrazac OB - 7 – *Revizijsko izvješće (Prilog br. 2.8)*
- Obrazac OB - 8 – *Plan aktivnosti za provedbu preporuka (Prilog br. 2.9)*
- Obrazac OB - 9 – *Praćenje realizacije preporuka i plana aktivnosti (Prilog br. 2.10)*
- Obrazac OB - 10 – *Izvješće o obavljenim savjetodavnim uslugama (Prilog br. 2.11)*