

**П Р И Р У Ч Н И К
ЗА ИНТЕРНУ РЕВИЗИЈУ
У ИНСТИТУЦИЈАМА
БОСНЕ И ХЕРЦЕГОВИНЕ**

Сарајево, 2021. година

САДРЖАЈ

ЛИСТА СКРАЋЕНИЦА	6
УВОД И СВРХА ПРИРУЧНИКА ЗА ИНТЕРНУ РЕВИЗИЈУ	7
ДИО I : УПРАВЉАЊЕ ФУНКЦИЈОМ ИНТЕРНЕ РЕВИЗИЈЕ	8
1. Законски и институционални оквир	8
1.1. Јединице за интерну ревизију	9
1.2. Централна хармонизацијска јединица Министарства финансија и трезора БиХ – ЦХЈ МФИТ БиХ	9
1.3. Координациони одбор централних јединица за хармонизацију – КО ЦХЈ	10
2. Методолошки оквир за успостављање и рад интерне ревизије у институцијама БиХ.....	10
2.1. Мисија, дефиниција и основни принципи рада интерне ревизије	10
2.2. Стандарди интерне ревизије	11
2.3. Организационо успостављање и независност ЈИР	12
2.4. Повеља интерне ревизије и Споразум о вршењу функције интерне ревизије	12
2.5. Етички кодекс интерних ревизора	13
2.6. Врсте ревизорских услуга	13
2.7. Појам и захтјеви у погледу управљања функцијом интерне ревизије.....	15
3. Стратешко и годишње планирање интерне ревизије	16
3.1. Стратешко планирање.....	17
3.1.1. Процјена ризика и утврђивања приоритета за ревидирање	17
3.1.2. Консултације са актерима (валидације)	19
3.1.3. Процјена ресурса	19
3.1.4. Координација са другим пружаоцима услуга увјеравања и савјетовања.....	19
3.1.5. Рокови, улоге и одговорности за стратешки план интерне ревизије	19
3.1.6. Форма стратешког плана интерне ревизије.....	20
3.1.7. Имплементација, континуирана процјена ризика и ажурирање плана.....	20
3.2. Годишњи план интерне ревизије	20
4. Стручност, професионална пажња и континуирани развој.....	22
5. Обезбјеђење квалитета.....	23
5.1. Елементи система обезбјеђења квалитета интерне ревизије у институцијама БиХ	23
5.2. Карактеристике квалитета	24

5.3. Интерне оцјене.....	25
5.3.1. Стални надзор	25
5.3.2. Периодично самооцјењивање	26
5.4. Екстерне оцјене.....	26
5.5. Преглед квалитета од стране ЦХЈ МФиТ БиХ.....	27
6. Извјештавање вишег менаџмента	27
ДИО II: ПРОЦЕС ОБАВЉАЊА РЕВИЗИЈЕ.....	29
7. Фазе у процесу обављања ревизије.....	29
7.1. Планирање ревизије	33
7.1.1. Прикупљање и анализирање информација о подручју које се планира ревидирати ..	33
7.1.1. Прелиминарна процјена ризика	35
7.1.2. Израда плана и програма ревизије	36
7.2. Обављање интерне ревизије	39
7.2.1. Спровођење програма ревизије	40
7.2.1.1. Анализе и процјене	40
7.2.1.2. Тестирање и оцјењивање контрола	41
7.2.2. Документовање спроведених ревизорских поступака	44
7.2.3. Потврђивање резултата ревизорских поступака и отворених питања	45
7.2.4. Одобравање радне документације и прикупљених доказа од стране руководиоца ЈИР	45
7.2.5. Процјена резидуалног ризика	46
7.3. Извјештавање	47
7.3.1. Израда нацрта ревизорског извјештаја.....	49
7.3.2. Усаглашавање нацрта ревизорског извјештаја са ревидираним субјектима	54
7.3.3. Преглед, одобравање и дистрибуција коначног ревизорског извјештаја од стране руководиоца ЈИР	55
7.3.4. Ажурирање података у регистру ризика институције	56
7.3.5. Издавање свеобухватног мишљења	56
7.4. Праћење реализације препорука.....	57
7.4.1. Праћење спровођења препорука из обављених ревизија	58
7.4.2. Праћење мјерљивих ефеката спровођења препорука.....	59
7.4.3. Праћење података у Регистру ризика институције	59
8. Документовање и ревизорски досијеи - текући и стални ревизорски досије	60
9. Савјетодавне услуге	61

9.1. Планирање савјетодавних услуга у оквиру стратешког и годишњег плана интерне ревизије	62
9.2. Обављање савјетодавних услуга	63
9.2.1. Планирање савјетодавних услуга	63
9.2.2. Спровођење савјетодавних услуга	64
9.2.3. Извјештавање о резултатима савјетодавних услуга	65
9.2.4. Праћење поступања са резултатима	66
ДИО III: РЕВИЗОРСКИ АЛАТИ И ТЕХНИКЕ	66
10. Врсте контрола	66
10.1. Врсте контрола по нивоима организационе структуре:	67
10.1.1. Контроле високог нивоа	67
10.1.2. Контроле средњег нивоа	68
10.1.3. Контроле нижих нивоа	68
11. Утврђивање и документовање система	69
11.1. Утврђивање система	69
11.2. Упитници о интерним контролама	70
11.3. Разговори са руководством и запосленицима ревидираних субјеката	71
11.4. Тестови пролаза кроз систем/процес	71
11.5. Документовање система	72
11.5.1. Описно документовање	72
11.5.2. Блок дијаграми	73
11.5.3. Дијаграми тока (графикона)	73
11.5.4. Символи за израду дијаграма тока	76
12. Интервјуисање	78
12.1. Фазе интервјуа	78
13. Тестирање	82
13.1. Тестови контрола (тестови усаглашености)	82
13.2. Суштински (доказни) тестови	83
13.3. Узорковање	83
13.3.1. Методе узорковања и избора података у узорак	84
13.3.2. Величина узорка	85
13.3.3. Методе избора података у узорак	86
13.3.4. Интерпретација закључака тестирања спроведених на узорку	86

14. Аналитички поступци.....	87
14.1. Анализа омјера.....	87
14.2. Пропорционална анализа	88
14.3. Анализа трендова	88
15. Радна документација и ревизорски досијеи.....	89
15.1. Радна документација	89
15.2. Ревизорски досијеи – стални и текући	91
15.2.1. Стални ревизорски досије - обавезни садржај:.....	92
15.2.2. Текући ревизорски досије – обавезни садржај:.....	93
Прилог 1: НЕПРАВИЛНОСТИ И ПРЕВАРЕ.....	94
Дефиниције појмова неправилности и преваре	94
Улога интерних ревизора у случају откривања неправилности или сумње на превару током обављања интерне ревизије	94
Прилог 2: СПИСАК ОБРАЗАЦА	96
Попис табела и слика	
Табела 1. Врсте ревизија	14
Табела 2. Структура ревизорског извјештаја.....	49
Табела 3. Структура налаза	50
Табела 4. Врсте контрола	67
Табела 5. Примјер упитника за интерне контроле у систему набавки	71
Табела 6. Примјер описа система у форми табеле	72
Табела 7. Символи за израду дијаграма тока	76
Табела 8. Препоручене величине узорка за тестове контрола (атрибутивно узорковање).....	85
Табела 9. Препоручена величина узорка за суштинска тестирања финансијских извјештаја и грешака у евиденцијама трансакција (варијабилно узорковање)	85
Слика 1. Захтјеви Стандарда 1200 – Стручност и дужна професионална пажња.....	22
Слика 2. Елементи система обезбјеђења квалитета интерне ревизије у институцијама БиХ	23
Слика 3. Предмет саопштавања према руководиоцу институције.....	29
Слика 4. Фазе у спровођењу појединачне ревизије	30
Слика 5. Захтјеви Стандарда 2100 – Природа посла	32
Слика 6. Карактеристике контрола	36
Слика 7. Карактеристике квалитетних ревизорских информација.....	46
Слика 8. Карактеристике квалитетног ревизорског извјештаја.....	48
Слика 9. Категорије ревизорског мишљења	52
Слика 10. Стални и текући ревизорски досје	61
Слика 11. Савјетодавне услуге.....	62
Слика 12. Примјер блок дијаграма – опис процеса ревизије.....	73

Слика 13. Примјер хоризонталног дијаграма тока.....	74
Слика 14. Примјер вертикалног дијаграма тока.....	75
Слика 15. Циклус потврде процјене контрола.....	82

ЛИСТА СКРАЋЕНИЦА

Скраћеница	Пуни појам
БиХ	Босна и Херцеговина
СААТ	Компјутерски-подржане ревизорске технике (енгл. <i>Computer-assisted audit techniques</i>)
ЦХЈ	Централна хармонизацијска јединица
ЈИР	Јединица за интерну ревизију
МФит	Министарство финансија и трезора БиХ
МСПП ИР	Међународни стандарди професионалне праксе интерне ревизије
МОПП ИР	Међународни оквир професионалне праксе интерне ревизије
PIFC	Јавне интерне финансијске контроле (енгл. <i>Public Internal Financial Control</i>)
QAIP	Програм обезбјеђења и унапређења квалитета (енгл. <i>Quality Assurance and Improvement Program</i>)
IAMS	Софтвер за управљање процесом интерне ревизије (енгл. <i>Internal Audit Management Softver</i>)
MIS	Управљачки информациони систем (енгл. <i>Management Information System</i>)

УВОД И СВРХА ПРИРУЧНИКА ЗА ИНТЕРНУ РЕВИЗИЈУ

Приручник за интерну ревизију (у даљем тексту: Приручник) намијењен је руководиоцима јединица за интерну ревизију (у даљем тексту: ЈИР) и интерним ревизорима у институцијама Босне и Херцеговине. Сврха Приручника је да обезбиједи методолошке смјернице руководиоцима ЈИР и интерним ревизорима приликом примјене законодавног и методолошког оквира у БиХ у погледу:

- испуњавања предуслова за ефективно управљање функцијом интерне ревизије у институцијама Босне и Херцеговине,
- обезбјеђења и унапређења квалитета рада интерне ревизије у институцијама БиХ,
- испуњавања стандарда интерне ревизије и примјењивог законодавства БиХ у обављању ревизија са изражавањем увјеравања и савјетодавних услуга, укључујући минималне захтјеве у погледу техника и алата које примјењују интерни ревизори,
- уједначавања пракси и једнообразне примјене софтверске апликације за подршку раду интерне ревизије у институцијама Босне и Херцеговине.

Приручник је израдила Централна хармонизацијска јединица Министарства финансија и трезора БиХ (у даљем тексту: ЦХЈ МФиТ БиХ) у сарадњи са ЕУ PIFC Пројектом¹, а у циљу ажурирања постојећег Приручника за интерну ревизију у институцијама БиХ у складу са Стандардима интерне ревизије и разраде методологије рада и обављања интерне ревизије у организацијама из члана 2. став (2) Закона о интерној ревизији институција Босне и Херцеговине. Приручник је припремљен у складу са законодавним оквиром из области интерне ревизије за институције БиХ, Међународним оквиром професионалне праксе интерне ревизије (у даљем тексту: МОПП ИР) који су на снази од 01. јануара 2017. године, досадашњим искуствима из праксе, те у складу са софтвером за управљање процесом интерне ревизије.² Приручником су обрађене обје врсте услуга које, у складу са прописаним оквиром, пружа интерна ревизија: (1) спровођење ревизија на основу којих пружа независно, објективно увјеравање (енгл. *assurance*) и (2) консултантске/савјетодавне услуге (енгл. *consulting services*).

Сваки руководилац ЈИР и сваки интерни ревизор одговоран је за примјену методологије рада прописане овим Приручником, који у разради стандарда прати приступ из Међународних стандарда професионалне праксе интерне ревизије (у даљем тексту: МСПП ИР).

Овај Приручник се примјењује код свих врста ревизија, а за поједине врсте ревизија за које је ЦХЈ МФиТ БиХ донијела посебне приручнике, као што је случај са ревизијом учинка, интерни ревизори обавезни су примјењивати и та методолошка упутства.

¹ ЕУ Пројекат “Унапређење јавне интерне финансијске контроле у Босни и Херцеговини”

² Софтвер за управљање процесом интерне ревизије израђен је упоредо са израдом овог Приручника за интерну ревизију, у сарадњи са ЕУ Пројектом „Унапређење јавне интерне финансијске контроле у Босни и Херцеговини”.

ЈИР могу, због потребе прилагођавања специфичностима пословања институција, да припреме своје додатке приручнику и да их доставе ЦХЈ МФИТ БиХ на одобрење и сагласност. Приручник ће се ажурирати како би методологија и процедуре рада интерне ревизије биле досљедне доброј пракси и промјенама у законском и ревизорском окружењу. Приручник је доступан у електронској форми на веб страници Министарства финансија и трезора БиХ, у дијелу који се односи на ЦХЈ и КО ЦХЈ.

Садржај Приручника организован је у три дијела:

- I Управљање функцијом интерне ревизије,
- II Процес обављања интерне ревизије са изражавањем увјеравања (у даљем тексту: интерна ревизија) и савјетодавних услуга и
- III Ревизорски алати и технике.

Овај Приручник заједно са Упутством о коришћењу софтверских-апликативних рјешења за интерну ревизију, као и Додатком/Брошуром са примјерима давања и извјештаја о савјетодавним услугама, чини једну методолошку цјелину за рад интерних ревизора у институцијама Босне и Херцеговине. Ову методологију израдила је ЦХЈ МФИТ БиХ у сарадњи са ЕУ PIFC Пројектом.

ДИО I : УПРАВЉАЊЕ ФУНКЦИЈОМ ИНТЕРНЕ РЕВИЗИЈЕ

1. Законски и институционални оквир

Законски и методолошки оквир

Основни елементи оквира за функционисање интерне ревизије у институцијама БиХ произлазе из Закона о интерној ревизији институција БиХ³ (у даљем тексту: Закон о интерној ревизији) и пратећих подзаконских аката који уређују поједина подручја функционисања интерне ревизије.

Поред одредби које регулишу интерну ревизију, интерни ревизори у свом раду дужни су да се придржавају и користе и друге примјенљиве акте који уређују финансијско управљање и контролу у институцијама БиХ. Њима су прописани принципи, стандарди и праксе управљања, управљања ризиком и интерних контрола. Регистар прописа доступан је на интернет страници МФИТ БиХ, у дијелу који се односи на ЦХЈ и КО ЦХЈ.

³ "Службени гласник БиХ", бр. 27/08 и 32/12

Институционални оквир

Институционални оквир за интерну ревизију институција Босне и Херцеговине чине:

1.1. Јединице за интерну ревизију

ЈИР се формирају у складу са Законом о интерној ревизији⁴ и Одлуком о критеријумима за успостављање јединица за интерну ревизију у институцијама Босне и Херцеговине. Један дио ЈИР, осим у матичној, функцију интерне ревизије врши и у другим институцијама, у складу са одредбама споразума о вршењу функције интерне ревизије у институцијама БиХ.

1.2. Централна хармонизацијска јединица Министарства финансија и трезора БиХ – ЦХЈ МФИТ БиХ

Централна хармонизацијска јединица је управна организација успостављена у оквиру Министарства финансија и трезора Босне и Херцеговине, задужена за развој и надзор над имплементацијом прописа из области интерне ревизије, координацију рада јединица интерне ревизије институција Босне и Херцеговине и извјештавање о поменутиим активностима.

У складу са Законом о интерној ревизији⁵, ЦХЈ МФИТ БиХ одговорна је за:

- 1) Припрему приједлога за измјене Закона о интерној ревизији, након усаглашавања у Координационом одбору ЦХЈ,
- 2) Припрему и имплементацију програма обуке и сертификавања интерних ревизора институција Босне и Херцеговине, након усаглашавања програма обуке у Координационом одбору ЦХЈ,
- 3) Усвајање и имплементацију стандарда за интерну ревизију у институцијама БиХ и Кодекса професионалне етике за интерне ревизоре, након усаглашавања у Координационом одбору ЦХЈ,
- 4) Усвајање и имплементацију радне методологије интерне ревизије, након усаглашавања у Координационом одбору ЦХЈ,
- 5) Усвајање и имплементацију Стратегије развоја интерне ревизије у јавном сектору након усаглашавања у Координационом одбору ЦХЈ, давање сагласности на правилнике о систематизацији институција које успостављају ЈИР у дијелу који се односи на интерну ревизију, координацију рада ЈИР у институцијама БиХ, успостављање веза са државним и међународним институцијама на подручју интерне ревизије, давање сагласности на избор руководиоца ЈИР и на успостављање Одбора за интерну ревизију, сарадњу са Канцеларијом за ревизију институција БиХ у циљу остваривања ефикасне и ефективне интерне и екстерне ревизије,
- 6) Надзор над имплементацијом свих примјењивих регулатива за интерну ревизију од стране ЈИР,
- 7) Рјешавање неслагања у мишљењима, по захтјеву и потреби, између руководиоца интерне ревизије и руководиоца институције и

⁴Закон о интерној ревизији, чланови 7. до 11.

⁵Закон о интерној ревизији, чл. 24. и 25.

- 8) Израду годишњег консолидованог извјештаја интерне ревизије, на основу годишњих извјештаја руководиоца ЈИР, који се након одобрења министра финансија и трезора БиХ доставља Савјету министара БиХ.

1.3. Координациони одбор централних јединица за хармонизацију – КО ЦЈХ

Поред ЦЈХ МФИТ БиХ, улогу у систему интерне ревизије има и **Координациони одбор централних јединица за хармонизацију (КО ЦЈХ)** који је у складу са Законом о интерној ревизији⁶, одговоран за хармонизацију регулативе из области интерне ревизије у јавном сектору на цијелој територији БиХ.

Координациони одбор ЦЈХ је одговоран за хармонизацију приједлога за измјене закона о интерној ревизији у јавном сектору, програма обуке за сертификавање интерних ревизора, процедура и методологије интерне ревизије.

КО ЦЈХ има надлежности и за усвајање међународних стандарда за интерну ревизију и Кодекса професионалне етике на основу међународних стандарда, те усаглашавање Стратегије развоја интерне ревизије у јавном сектору БиХ.

2. Методолошки оквир за успостављање и рад интерне ревизије у институцијама БиХ

2.1. Мисија, дефиниција и основни принципи рада интерне ревизије

Мисија интерне ревизије је да побољша и заштити вриједности институције пружањем на ризику заснованог и објективног ангажмана са изражавањем увјеравања, савјета и увида.⁷ У складу са Законом о интерној ревизији⁸ и према дефиницији из Међународног оквира професионалне праксе, интерна ревизија је независно, објективно увјеравање и консултантска активност креирана са циљем да се дода вриједност и унаприједи пословање институције.

Она помаже институцији да оствари своје циљеве обезбјеђујући систематичан, дисциплинован приступ оцјени и побољшању ефикасности управљања ризиком, контролама и процесима управљања.

Основни принципи за професионално обављање интерне ревизије дефинисани Законом о интерној ревизији⁹ су:

- независност и објективност,
- компетентност и дужна професионална пажња и
- интергитет и повјерљивост.

Поред наведених, Међународни оквир професионалне праксе дефинише и сљедеће основне принципе које интерни ревизори треба да покажу у свом раду¹⁰:

⁶Закон о интерној ревизији, члан 28.

⁷Мисија интерне ревизије укључена је у МОПП ИР у примјени од 01.01. 2017. године

⁸Закон о интерној ревизији, члан 2. тачка 1.

⁹Закон о интерној ревизији, члан 5. став (1)

¹⁰Међународни оквир професионалне праксе у примјени од 01.01. 2017. садржи проширену листу основних принципа

- непостојање непримјереног утицаја,
- усклађеност са стратегијама, циљевима и ризицима институције,
- одговарајућа позиционираност и посједовање примјерених ресурса,
- квалитет и континуирано побољшање,
- ефикасна комуникација,
- пружање на ризику заснованог увјеравања,
- проницљивост, проактивност и усмјереност на будућност и
- промовисање унапређења у институцији.

Побројани основни принципи су даље разрађени у стандардима и свака ЈИР, односно сваки интерни ревизор, треба да демонстрира усаглашеност са њима.

2.2. Стандарди интерне ревизије

Примјена Међународних стандарда професионалне праксе интерне ревизије у институцијама БиХ прописана је Одлуком о усвајању стандарда интерне ревизије у институцијама БиХ¹¹. Стандарди интерне ревизије у институцијама БиХ подразумијевају критеријуме за обављање, процјењивање и мјерење рада интерне ревизије. Двије су основне категорије стандарда:

- атрибутивни стандарди (стандарди обиљежја),
- радни стандарди (стандарди извођења).

Атрибутивни стандарди и радни стандарди примјењују се на све услуге интерне ревизије.

Стандарди примјене надовезују се на атрибутивне и радне стандарде тако што обезбјеђују смјернице које се примјењују на обављање ревизија са изражавањем увјеравања (ознака А у стандардима) или савјетодавне услуге (ознака Ц у стандардима).

Атрибутивни стандарди описују карактеристике организација и појединаца који обављају послове интерне ревизије:

- 1000 - сврха, овлашћења и одговорности,
- 1100 - независност и објективност,
- 1200 - стручност и дужна професионална пажња,
- 1300 - обезбјеђење и побољшање квалитета рада интерне ревизије.

Радни стандарди описују природу послова интерне ревизије и одређују критеријуме на основу којих се оцјењује квалитет рада интерне ревизије, а то су:

- 2000 - управљање интерном ревизијом,
- 2100 - природа посла интерне ревизије,
- 2200 - планирање ангажмана (појединачне ревизије),
- 2300 - спровођење ангажмана (појединачне ревизије),
- 2400 - саопштавање резултата – извјештавање,
- 2500 - праћење напретка,
- 2600 - извјештавање о прихваћеном ризику.

¹¹“Службени гласник БиХ”, број 93/17

2.3. Организационо успостављање и независност ЈИР

ЈИР мора бити независна, а интерни ревизори морају да буду објективни у обављању свог посла.¹² Руководилац ЈИР и интерни ревизори нису одговорни за успостављање и функционисање адекватног и ефикасног финансијског управљања и система контрола јер је то одговорност руководиоца институције.¹³

У складу са Стандардима интерне ревизије у институцијама БиХ, Законом о интерној ревизији¹⁴ и Одлуком о критеријумима за успостављање ЈИР у институцијама БиХ, ЈИР се успоставља на највишем организационом нивоу, те је организационо и функционално директно и искључиво одговорна руководиоцу институције. ЈИР, у складу са Законом о интерној ревизији, у оквиру институције има буџетску алокацију која се може идентификовати и преко које се могу пратити расходи везани за извршење активности интерне ревизије.¹⁵

Функционална независност ЈИР остварује се њеном независношћу од других организационих облика институције у планирању рада, спровођењу интерне ревизије и извјештавању. ЈИР или интерни ревизори не могу да буду укључени у извршавање директних и извршних функција институције,¹⁶ те у складу с тим и одредбама Закона о интерној ревизији, неће извршавати послове у институцији који нису везани уз функцију интерне ревизије.¹⁷

2.4. Повеља интерне ревизије и Споразум о вршењу функције интерне ревизије

Повељом интерне ревизије уређује се општи приступ интерне ревизије, сврха и циљ, независност, улога и дјелокруг интерне ревизије, одговорност руководиоца ЈИР/интерног ревизора, овлашћења приступа документацији, кадровима и физичкој имовини која је релевантна за обављање ревизије, обим активности интерне ревизије, извјештавање и поступци у случају идентификовања индикатора преваре.¹⁸

Повељу интерне ревизије припрема руководилац ЈИР у складу са одлуком ЦХЈ МФИТ БиХ која уређује минимални садржај повеље у институцијама БиХ. Повељу потписују руководилац институције и руководилац ЈИР. Руководилац ЈИР мора периодично прегледати повељу из перспективе промијењених интерних и екстерних околности у којима функционише. Приједлоге измјена и допуна повеље руководилац ЈИР доставља на претходно одобрење ЦХЈ МФИТ БиХ, те након добијеног одобрења ЦХЈ МФИТ БиХ на потпис руководиоцу институције. Потписана повеља доставља се ЦХЈ МФИТ БиХ ради успостављања, вођења и одржавања регистра повеља интерне ревизије.

¹²веза Стандард 1100

¹³Закон о интерној ревизији, члан 1. став (3)

¹⁴Закон о интерној ревизији, члан 7. став (2)

¹⁵Закон о интерној ревизији, члан 11. став (2)

¹⁶веза Стандард 1110

¹⁷Закон о интерној ревизији, члан 1. став (4)

¹⁸веза Стандард 1000

Руководилац ЈИР која, према Одлуци о критеријумима за успостављање јединица интерне ревизије у институцијама БиХ, услуге интерне ревизије осим у матичној институцији пружа и другим институцијама потписује са руководиоцем сваке од институција **Споразум о вршењу функције интерне ревизије**, а у складу са оквирним текстом споразума који утврђује ЦХЈ МФиТ БиХ посебном одлуком и који се објављује у “Службеном гласнику БиХ”.

Споразумом се дефинишу међусобни односи између ЈИР и институције којој се пружају услуге интерне ревизије, њихова права и обавезе, као и одговорности интерних ревизора и запослених у датој институцији. На основу потписаног споразума, руководилац ЈИР и корисник услуге интерне ревизије потписују повељу интерне ревизије којом се детаљније прецизирају задаци интерне ревизије, те њена права и обавезе у односу на корисника услуге.

2.5. Етички кодекс интерних ревизора

Закон о интерној ревизији прописује обавезу интерним ревизорима да приликом извршавања функције интерне ревизије морају поштовати одредбе Кодекса професионалне етике за интерну ревизију, издатог од Института интерних ревизора и усвојеног од Координационог одбора ЦХЈ.¹⁹

Етички кодекс интерних ревизора садржи начела и правила којих су дужни придржавати се интерни ревизори како би у обављању својих задатака били независни, објективни и поштени. Поред тога, интерни ревизори морају да се непрестано усавршавају са циљем унапређења квалитета свог рада.

Прихватање и примјена Кодекса доприноси повјерењу у интерне ревизоре и њихов рад. Етички кодекс објављен је Одлуком о усвајању Кодекса професионалне етике за интерне ревизоре у институцијама БиХ.²⁰

2.6. Врсте ревизорских услуга

Двије су основне врсте ревизорских услуга:

- а) спровођење ревизија на основу којих се пружа независно, објективно увјеравање (енг. *assurance*)
- б) консултантске/савјетодавне услуге (енг. *consulting services*)

Ревизије са циљем изражавања увјеравања подразумевају објективно испитивање доказа за потребе пружања независне процјене управљања, управљања ризицима, те контролних процеса у институцији.

Ревизије с циљем изражавања увјеравања могу се подијелити у 3 основне врсте:

- ревизија усклађености,

¹⁹Закон о интерној ревизији, члан 5. став (2) тачка ц)

²⁰“Службени гласник БиХ”, број 82/11

- ревизија система и
- ревизија учинка.

У зависности од тога на које су системе или подручја усмјерене, ове се основне врсте ревизије могу још у пракси дијелити на финансијске ревизије, ревизије ИТ система, ревизије програма и пројеката финансираних ЕУ средствима и слично.

Главна разлика између појединих врста је у подручју на које су усмјерене (фокусиране), те сврси, односно циљу обављања ревизије.

Табела 1. Врсте ревизија

Врсте ревизија	Фокус	Сврха или циљ ревизије
Ревизија усклађености	Усклађеност подручја, процеса и система са регулативом (законима и другим прописима), политикама, стандардима, плановима, уговорима, процедурама или другим захтјевима.	Процјена усклађености са регулативом и другим актима.
Ревизија система	Цјелокупан систем управљања и контрола у подручју, процесу које се ревидира (стратегије, организација, регулатива, функционалност).	Процјена усклађености са регулативом и успјешности пословања (функционалност и ефективност).
Ревизија учинка	Ресурси (јавна средства) и циљеви/резултати политика, програма, организација, пројеката, активности.	Процјена да ли се јавна средства користе економично, ефикасно и ефективно.
Финансијска ревизија	Рачуноводствени системи, финансијске трансакције, финансијски извјештаји.	Процјена да ли су финансијске трансакције извршене на законит и регуларан начин, рачуноводствене евиденције свеобухватне и тачне, финансијски извјештаји вјеродостојни, поуздани, благовремени.
Ревизија ИТ система	ИТ системи (софтверске апликације, базе података, инфраструктура).	Процјена функционалности и безбједности.
Ревизија програма и пројеката ЕУ	Систем управљања и контрола у оквиру програма и пројеката финансираних из ЕУ средстава.	Процјена усклађености са регулативом и успјешности реализације програма и пројеката.

Консултанске/савјетодавне услуге намијењене су стварању додате вриједности и унапређењу пословања институције, управљања ризиком и контролних процеса, с тим да интерни ревизори приликом давања савјета не преузимају руководну одговорност.

Примјери савјетодавних услуга укључују савјете за утврђивање добрих пракси, утврђивање прилика за усклађивање или оптимизацију пословања, едукацију запослених и руководства, прегледе система контрола, савјете за процјене учинака и самооцјењивања система контрола, те савјете усмјерене на будућност, посебно код израде стратешких докумената и управљања ризицима.

Примарна функција интерне ревизије је обављање ревизија са изражавањем увјеравања, а савјетодавне услуге су комплементарне активности у зависности од расположивог времена. У складу са примјерима добре праксе, препорука је да интерни ревизори требају 80 % времена да планирају за обављање ревизија са изражавањем увјеравања.

2.7. Појам и захтјеви у погледу управљања функцијом интерне ревизије

У складу са Законом о интерној ревизији, руководилац ЈИР мора да обезбиједи висок квалитет активности интерне ревизије и примјену правила издатих од ЦХЈ МФИТ БиХ.²¹ Руководилац ЈИР мора ефикасно управљати функцијом интерне ревизије како би обезбиједио њен допринос стварању додатне вриједности за институцију.²² Ефикасно управљање функцијом интерне ревизије значи:

- постизање сврхе и испуњавање одговорности из повеље интерне ревизије,
- усклађеност са законским и методолошким оквиром,
- усаглашеност са Стандардима интерне ревизије у институцијама БиХ и Етичким кодексом,
- препознавање трендова и новонасталих ситуација.

Функција интерне ревизије додаје вриједност институцији и заинтересованим странама када разматра стратегије, циљеве и ризике, када настоји да предложи начине унапређења управљања, управљања ризицима и контролним процесима, те да објективно пружи релевантно увјеравање.

Руководилац ЈИР мора да обезбиједи примјену процедура прописаних овим Приручником које су подржане софтверском апликацијом приликом стратешког и годишњег планирања ревизорских активности, планирања појединачних ревизија, вршења појединачних ревизија, извјештавања о резултатима обављених ревизија, те праћења напретка у имплементацији препорука.

Уколико процедуре ЦХЈ МФИТ БиХ не пружају довољно детаљне смјернице за поједина подручја, руководилац ЈИР ће према Закону о интерној ревизији припремити оперативна упутства, у складу са релевантном регулативом,²³ те може развијати уз сагласност ЦХЈ МФИТ БиХ додатне процедуре прилагођене потребама и специфичним задацима.²⁴

²¹Закон о интерној ревизији, члан 15. тачка и)

²²веза Стандард 2000

²³Закон о интерној ревизији, члан 15. тачка а)

²⁴веза Стандард 2040

Руководилац ЈИР мора:

- Усмјерити активности интерне ревизије и извјештавати руководиоца институције о значајним питањима у контексту у којем се разматрају, укључујући квантитативне и квалитативне факторе као што су обим, природа, ефекти, релевантност и утицај. Значајна питања су она која ће захтијевати већу пажњу руководства у погледу ризика и контрола, а која могу негативно утицати на институцију и њено остварење циљева, што може укључивати: сукоб интереса, слабости контрола, грешке, преваре, незаконите радње, неефикасности и неефективности.
- Обезбиједити, у сарадњи са руководством, да функција интерне ревизије има приступ свим документима, базама података и информационим системима који подржавају пословне процесе, а нарочито кључне процесе из подручја управљања јавним финансијама (BPMIS²⁵, ISFU²⁶, PIMIS²⁷, Централни обрачун плата).
- Израдити и реализовати Програм обезбјеђења и унапређења квалитета, укључујући (1) усаглашеност са Стандардима интерне ревизије у институцијама БиХ, (2) континуирани професионални развој и (3) развити кључне показатеље за мјерење успјешности функције интерне ревизије и пратити њихову реализацију на годишњем нивоу. Примјери индикатора успјешности су: број спроведених ревизија у односу на план, број спроведених ревизија у односу на просјечан број ревизија у институцијама БиХ на годишњем нивоу, евидентирање утрошка времена и благовременост ревизије, степен спровођења препорука, мјерљиви ефекти или додата вриједност спроведених препорука (на примјер остварене уштеде, рационализација трошкова, повећање наплате прихода) и слично.

3. Стратешко и годишње планирање интерне ревизије

Руководилац ЈИР, према Закону о интерној ревизији, одговоран је за припрему стратешког плана за период од три године, те за припрему годишњег плана на основу процјене ризика.²⁸ Планирање ревизорских активности на основу ризика неопходно је у сврху успостављања приоритета интерне ревизије, усклађене са циљевима институције и са прихватљивим нивоом ризика који је дефинисало руководство.²⁹ Поред тога, стратешко и годишње планирање пружа и:

- основу за процјену будућих потреба за ресурсима,
- овлашћење да се поступа по плану, након што план одобри руководилац институције и
- средство кроз које је руководство упознато са пословима које обавља интерна ревизија.

²⁵Информациони систем за планирање и управљање буџетом

²⁶Информациони систем финансијског управљања

²⁷ Систем за управљање јавним инвестицијама

²⁸Закон о интерној ревизији, члан 15. тачке б) и ц)

²⁹веза Стандард 2010

3.1. Стратешко планирање

Стратешки план интерне ревизије заснива се на процјени ризика и дефинисању приоритета ревизије у складу са циљевима институције. У институцијама у којима функционише процес управљања ризицима, интерни ревизори користе регистар ризика руководства као полазну основу за вршење своје процјене ризика.

У институцијама у којима није успостављено управљање ризицима, интерни ревизори се ослањају на сопствену процјену ризика и треба да дају препоруке руководству у погледу успостављања одговарајућег управљања ризицима.

У стратешком плану документују се подручја која ће бити ревидирана и остале активности ЈИР: праћење спровођења препорука, извјештавање о активностима интерне ревизије, континуирана професионална едукација и спровођење Програма обезбјеђења и унапређења квалитета. У стратешком плану интерне ревизије планирају се и ресурси за савјетодавне услуге које су прихваћене и договорене са руководством.³⁰

3.1.1. Процјена ризика и утврђивања приоритета за ревидирање

Руководилац ЈИР треба да обезбиједи да се за израду стратешког плана интерне ревизије анализирају ризици у пословању институције утврђени од стране руководства институције.³¹

Руководилац ЈИР и интерни ревизори преузеће и анализирати ризике и процјену ризика из регистра ризика и обавити разговоре са руководством. Анализа подразумијева:

- процјену података из регистра ризика како би утврдили да ли су узети у обзир сви инхерентни и резидуални ризици,
- анализу мјера и активности, успостављених како би се одговорило на високе ризике и
- идентификацију високих резидуалних ризика који ће бити уврштени у стратешке и годишње планове интерне ревизије.

За процјену ризика ЈИР користи сљедеће документе као изворе информација:

- секторске и институционалне стратегије и друге планске документе институције и извјештаје о њиховој реализацији,
- трогодишње и годишње планове рада институције и извјештаје о њиховој реализацији, укључујући остваривање циљева институције,
- пословне процесе, укључујући специфичне процесе за реализацију услуга и ресурсе који су за њих потребни,
- буџет институције и пратећу буџетску документацију са пројекцијама за наредне двије године из Документа оквирног буџета,
- финансијске извјештаје и извјештаје о извршењу буџета,
- промјене институционалног, законодавног и регулаторног оквира које ће утицати на пословање институције,
- промјене политичких, економских, социјалних и других околности у окружењу које

³⁰веза Стандард 2010.Ц1

³¹веза Стандард 2010

- утичу на пословање,
- извјештаје Канцеларије за ревизију институција БиХ,
- базе података из свих доступних управљачких информационих система.

Поред анализа докумената и база података, интерна ревизија обавља разговоре са руководством о циљевима и приоритетима институције, ризицима везаним уз трендове и новонастале ситуације, очекиваним промјенама у законодавству и другој регулативи, политичкој, економској, социјалној и другој ситуацији у зависности од тога у којем сектору институција дјелује.

Препоручене технике за процјену ризика описане су у Смјерницама за управљање ризицима, које су објављене од стране ЦХЈ МФиТ БиХ.³² За дефинисање примјерности и адекватности контрола и резидуалног ризика потребно је примијенити анализу узрока ризика. За квантификовање утицаја ризика у процесима управљања јавним финансијама потребно је примијенити методу очекиване новчане вриједности са припадајућим методама, компараторима и критеријумима организације специфичним за функцију и јавне услуге.

Интерна ревизија документује информације из проведене процјене ризика у типском обрасцу регистра ризика, у истом формату у којем су преузети подаци из регистра ризика руководства. Регистар ризика ажуриран на основу процјене ризика интерне ревизије саставни је дио стратешког плана, у форми прилога, а чува се у електронском (софтверској апликацији) и папирнатом облику у досјеима интерне ревизије.

ЈИР које врше функцију интерне ревизије за друге институције (изван матичне институције у којој су организационо успостављене), треба да проведу појединачне процјене ризика за сваку од институција у својој надлежности.

Стратешки и годишњи план ревизије за наредни период није потребно израђивати за институције чије се подручје пословања процијени нискоризичним према елементима (подацима) наведеним у наставку, а то су:

- Канцеларија за ревизију институција БиХ у посљедње 3 године издала је позитивно мишљење на финансијске извјештаје и позитивно мишљење на усклађеност пословања,
- Извршење буџета институције, према подацима из финансијских извјештаја за претходну годину, нема значајних одступања од плана,
- Нису познате/нема планираних значајнијих измјена институционалног, законодавног и регулаторног оквира које би могло да утиче на пословање институције,
- Кратак временски период који је протекао од претходне интерне ревизије и накнадне ревизије (уколико је иста спроведена) којом је потврђена реализација препорука.

ЈИР које пружају услуге ревизије за више институција израђиваће стратешке и годишње

³²Одлука ЦХЈ МФиТ БиХ, број:03-01-02-2-273-1/20 од 21.12.2020.

планове само за оне институције за које је, на основу наведених критеријума и извршене процјене ризика, утврдила приоритетна подручја за ревидирање, док за остале институције у којим не планира вршити ревизије ЈИР неће израђивати стартешки и годишњи план за период у којем неће вршити ревизију. Уколико се у наредном периоду укаже потреба за обављањем ревизија или пружањем савјетодавних услуга које нису биле предвиђене стратешким и годишњим планом интерне ревизије, исте ће бити обављене на захтјев руководиоца корисника услуге, за што ће руководилац ЈИР предвидјети у стратешком и годишњем плану интерне ревизије одређени проценат ресурса (број ревизорских радних дана) у оквиру укупно расположивих ресурса.

3.1.2. Консултације са актерима (валидације)

За потребе планирања ЈИР мора да потврди прикупљене информације, укључујући информације о ревизорском универзуму, организационим јединицама, програмима и процесима, а посебно информације о утврђеним високим ризицима и њиховим утицајима кроз додатне разговоре са руководством. Ово је прилика за ревизоре да прикупе информације о очекиваним савјетодавним услугама интерне ревизије.

За све високе ризике, интерни ревизори утврђују организационе јединице и процесе које је потребно ревидирати. Унутар високоризичних подручја (велика вјероватноћа дешавања и велики утицај ризика) приоритет се даје ревидирању процеса/подручја које је изложено ризику са највећим утицајем на остваривање циљева организације.

3.1.3 Процјена ресурса

На основу утврђених ризика и потреба за интерном ревизијом, руководилац ЈИР распоређује расположиве ресурсе у складу са капацитетима и компетенцијама. Ресурси за могуће савјетодавне услуге и *ad hoc* ревизије, које нису потврђене у фази стратешког планирања, планирају се на бази искуства из претходних година.³³

3.1.4 Координација са другим пружаоцима услуга увјеравања и савјетовања

Приликом израде плана интерне ревизије, руководилац ЈИР треба да размотри све захтјеве руководиоца институције и/или вишег руководства, те да размотри и способност интерне ревизије да се ослони на рад других пружалаца услуга увјеравања и савјетовања. Планирање координација са другим пружаоцима услуга важно је ради утврђивања одговарајуће покривености функцијом ревизије и смањивања дуплирања ревизорског рада.³⁴

3.1.5 Рокови, улоге и одговорности за стратешки план интерне ревизије

Руководилац ЈИР расправља нацрт стратешког плана са вишим руководством и усаглашени коначни нацрт стратешког плана доставља на одобрење и потпис руководиоцу институције најкасније до 31. децембра текуће године за наредни трогодишњи период.

Руководилац ЈИР дужан је да наративно образложи приступ који је коришћен за израду

³³веза Стандард 2030

³⁴веза Стандард 2050

стратешког и годишњег плана, укључујући факторе који су утицали на избор приоритета за ревидирање, те могући утицај ограничавања ресурса, као и компетенције интерних ревизора.

Стратешки план интерне ревизије и његове могуће измјене такође одобрава руководилац институције.³⁵

3.1.6 Форма стратешког плана интерне ревизије

Стратешки план интерне ревизије припрема се у форми табеле у софтверској апликацији за интерну ревизију. Табеларни преглед стратешког плана ЈИР и процјене ризика, коју је спровела и документовала ЈИР, треба да буде допуњен кратким наративним објашњењем о изворима информација, разматрањима и повратним информацијама вишег руководства, другим релевантним информацијама, детаљним планом за прву годину (види испод под **Годишњи план интерне ревизије**), те саопштен руководиоцу институције у сврху добијања одобрења документа.

ЈИР која осим у матичној институцији обавља интерну ревизију и у другим институцијама, с којима има потписан споразум о вршењу функције интерне ревизије, израђује један, консолидовани стратешки план. Консолидовани стратешки план интерне ревизије представља збирни преглед података из већ одобрених стратешких планова које су претходно потписали руководилац ЈИР и руководиоци институција за које ЈИР врши функцију интерне ревизије.

Руководилац ЈИР обавезан је донијети консолидовани стратешки план ЈИР сваке године, најкасније до 31. децембра текуће године за наредни трогодишњи период, у којем ће бити дат детаљан преглед планираних ревизија по институцијама, заједно са подацима о врсти ревизија и подручју ревидирања. Консолидовани стратешки план ЈИР се израђује у софтверској апликацији за интерну ревизију, уз кратко наративно појашњење садржаних података. Консолидовани стратешки план се чува заједно са осталим плановима ЈИР у досијеу интерне ревизије.

3.1.7 Имплементација, континуирана процјена ризика и ажурирање плана

Руководилац ЈИР најмање једном годишње ажурира процјену ризика, те на основу тога мијења стратешки и годишњи план интерне ревизије у складу са ажурираном процјеном, ако је то оправдано.³⁶

3.2. Годишњи план интерне ревизије

Руководилац ЈИР припрема годишњи план интерне ревизије на бази прве године стратешког плана.

У односу на стратешки план, годишњи план интерне ревизије додатно садржи податке о:

- називу, циљевима и обухвату сваке од појединачних ревизија,
- периоду обављања појединачних ревизија,
- типовима ревизија,

³⁵веза Стандард 2020

³⁶веза Стандард 2010.А1

- ревизорским тимовима за сваку од ревизија,
- имену лица задуженог за надзор и обезбјеђење квалитета појединачних ревизија,
- року за подношење извјештаја,
- организационим јединицама које ће бити обухваћене ревизијом,
- назнаку ревизија пренесених из протеклог периода,
- распореду ревизорских ресурса (број дана по ревизији) и повезаним трошковима (путовање и слично),
- савјетодавним услугама уколико су планиране или је за њих алоцирано вријеме,
- осталим активностима интерне ревизије, као што су: програм обезбјеђења и унапређења квалитета, континуирана професионална едукација и периодично извјештавање интерне ревизије.

Руководилац ЈИР, у складу са Законом о интерној ревизији, треба да годишње оцјењује могућности и ресурсе ЈИР и да доставља препоруке руководиоцу институције ради усклађивања са годишњим планом ревизије³⁷, те уколико је потребно да иницира и ангажман екстерних експерата.³⁸

Ангажовање експерата, односно потенцијално ангажовање експерата ишло би на трошак институције за коју се врши ревизија, уз услов да је руководилац те институције сагласан и у прилици да обезбиједи средства.

Потреба и намјера за ангажовање екстерних експерата треба бити јасно изнесена приликом израде стратешког и годишњег плана интерне ревизије, како би се институција (корисник услуге) могла адекватно изјаснити о таквом приједлогу и, уколико је сагласна, обезбиједити неопходна средства за ангажман експерата.

Руководилац ЈИР нацрт годишњег плана интерне ревизије доставља на одобрење руководиоцу институције најкасније до 31. децембра текуће године за наредну годину.³⁹ Руководилац институције треба одобрити и све накнадне измјене плана.

Копија одобреног плана доставља се руководиоцима организационих јединица које ће бити ревидиране током године и другим релевантним руководиоцима у институцији (секретару, помоћницима министра и слично).

Руководилац јединице интерне ревизије која, осим у матичној институцији, обавља интерну ревизију и у другим институцијама са којима има потписан споразум о вршењу функције интерне ревизије, израђује један консолидовани годишњи план ЈИР. Консолидовани годишњи план ЈИР представља збирни преглед података из већ одобрених годишњих планова које су претходно потписали руководилац ЈИР и руководиоци институција за које ЈИР врши функцију интерне ревизије.

Подаци у консолидованом годишњем плану ЈИР морају одговарати подацима из прве године консолидованог стратешког плана ЈИР. Исти ће садржавати детаљне информације о периоду спровођења планираних ревизија по институцијама, врстама ревизија и временском трајању ревизија, подручју ревидирања, распореду ревизорских дана за ЈИР и појединачно по ИР/РЈИР, те другим релевантним подацима из одобрених годишњих

³⁷Закон о интерној ревизији, члан 15, тачка л)

³⁸Закон о интерној ревизији, члан 15, тачка н)

³⁹веза Стандард 2020

планова ЈИР на основу којих се добија детаљан увид у планиране активности ЈИР и њене расположиве ресурсе. Овај план се израђује сваке године најкасније до 31. децембра, у софтверској апликацији за ИР, уз кратко појашњење садржаних података. Консолидовани годишњи план се чува заједно са осталим плановима ЈИР у досијеу интерне ревизије.

4. Стручност, професионална пажња и континуирани развој

1200 – Стручност и дужна професионална пажња		
Стручност (1210)	Дужна професионална пажња(1220)	Континуирани професионални развој(1230)
<ul style="list-style-type: none"> • ЈИР (колективно) и интерни ревизори (појединачно) морају: • посједовати знања, вјештине и остале компетенције за испуњавање одговорности, • прибавити стручни савјет и помоћ уколико недостају знања, вјештине и компетенције, • посједовати довољно знања за процјену ризика од превара, IT ризике и контроле. 	<ul style="list-style-type: none"> • Интерни ревизори морају са дужном пажњом сагледати: • обим посла за испуњење циљева ревизије, • сложеност, материјалност или важност подручја које ревидирају, • примјереност и ефективност управљања, управљања ризицима и контролних процеса, • вјероватноћу појаве већих грешака, преваре или неусклађености, • ризике везане уз циљеве, пословне активности и ресурсе, • трошкове ревизије, • коришћење ревизорских техника. 	<ul style="list-style-type: none"> • Интерни ревизори морају континуирано унапређивати: • знања, • вјештине, • остале компетенције.

Слика 1. Захтјеви Стандарда 1200 – Стручност и дужна професионална пажња

Сваки интерни ревизор је лично одговоран за обављање ревизије стручно и са обавезном професионалном пажњом, што су основни принципи прописани Законом о интерној ревизији⁴⁰, а њихово остваривање захтијева разумијевање МОПП ИР, а посебно Етичког кодекса. Руководилац ЈИР треба да успостави политике и процедуре које омогућавају интерним ревизорима да обављају ревизије стручно и са обавезном професионалном пажњом. Наведено укључује и исправно планирање ревизорских активности и стални надзор над ревизијама.

Интерни ревизори сертификат овлаштеног интерног ревизора стичу у складу са Правилником о запошљавању интерних ревизора у институцијама БиХ⁴¹ и Програмом обуке и сертификавања интерних ревизора у институцијама БиХ⁴². Сви интерни ревизори дужни су да наставе своју едукацију како би унапређивали своју стручност.

Интерни ревизори у институцијама БиХ имају на располагању систем континуиране професионалне едукације, дефинисан Одлуком о начину бодовања, евидентирања и извјештавања о континуираној професионалној едукацији интерних ревизора у институцијама БиХ којом су предвиђене све врсте стручног усавршавања.

⁴⁰Закон о интерној ревизији, члан 5. став (1) тачка б)

⁴¹ “Службени гласник БиХ”, бр. 81/12 и 99/14

⁴² “Службени гласник БиХ”, бр. 07/15 и 98/18

Руководилац ЈИР, у складу са Законом о интерној ревизији⁴³, а пратећи политике које је прописала ЦХЈ МФИТ БиХ, треба да планира и обезбједи спровођење активности обуке за запослене у ЈИР у циљу унапређења знања, вјештина и компетенција за спровођење дужности и обавеза које су им додијелене.

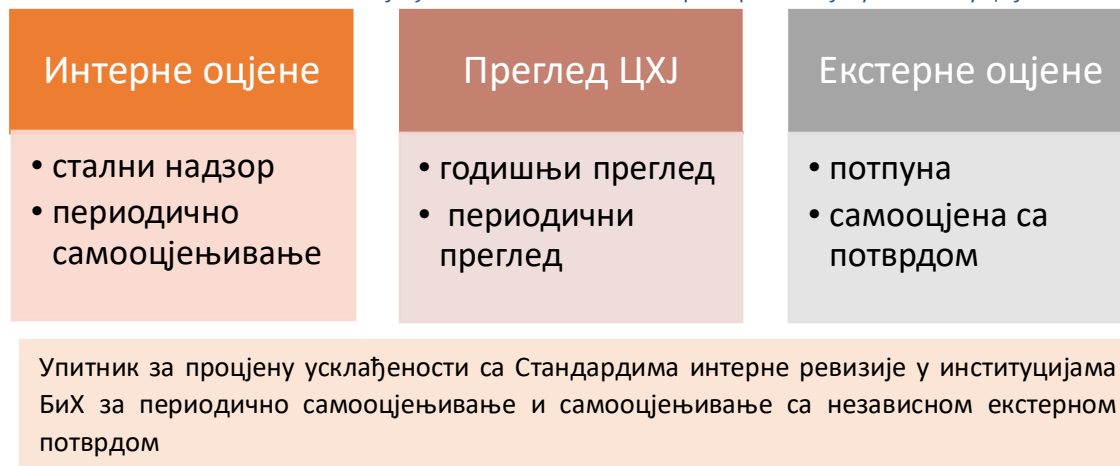
5. Обезбјеђење квалитета

Руководилац ЈИР мора да припреми и одржава Програм обезбјеђења и унапређења квалитета (енгл. QAIP) који обухвата све аспекте активности/функције интерне ревизије.⁴⁴

На квалитет рада интерне ревизије примјењује се Правилник за спровођење обезбјеђења и унапређења квалитета интерне ревизије у институцијама БиХ који прописује: стални надзор, периодично самооцјењивање, преглед квалитета од стране ЦХЈ МФИТ БиХ и екстерне оцјене, који имају за циљ процјене усаглашености са Законом, Стандардима интерне ревизије у институцијама БиХ, Етичким кодексом и другим прописима који уређују интерну ревизију у институцијама БиХ, те методологијом за рад интерне ревизије коју прописује ЦХЈ МФИТ БиХ. Програмом се, такође, процјењује ефективност и ефикасност ЈИР и идентификују могућности за њено унапређење.⁴⁵

Побројани елементи, укључујући изворе критеријума према којима се врши обезбјеђење квалитета, илустративно су приказани на сљедећој слици.

5.1. Елементи система обезбјеђења квалитета интерне ревизије у институцијама БиХ



Слика 2. Елементи система обезбјеђења квалитета интерне ревизије у институцијама БиХ

⁴³Закон о интерној ревизији, члан 15. тачка к)

⁴⁴веза Стандард 1300

⁴⁵Тумачење Стандарда 1300

Програм обезбјеђења и унапређења квалитета омогућава процјену:

- усклађености са дефиницијом интерне ревизије, Етичким кодексом интерних ревизора и Стандардима интерне ревизије у институцијама БиХ,
- адекватности повеље, циљева, политика и процедура функције интерне ревизије,
- доприноса процесима управљања, управљања ризицима и контрола у институцији,
- комплетности обухвата цјелокупног ревизорског универзума,
- усклађености са примјењивим законима, прописима и стандардима рада у институцијама БиХ,
- ризика који утичу на рад саме ЈИР,
- ефикасности активности на континуираном унапређењу и усвајању добрих пракси,
- да ли интерна ревизија додаје вриједност, унапређује пословање институције и доприноси остварењу циљева.

Руководилац ЈИР треба да оцјењује Програм обезбјеђења и унапређења квалитета у складу са Правилником за спровођење обезбјеђења и унапређења квалитета интерне ревизије у институцијама БиХ и да га по потреби ажурира. Програм треба да подржи унапређење квалификација интерних ревизора како би обезбједио да све заинтересоване стране перципирају и поштују рад интерних ревизора којим се додаје вриједност кроз унапређење пословања институције.

5.2 Карактеристике квалитета

Квалитет је мјера у којој суштинске карактеристике ревизорског рада испуњавају захтјеве који се пред њега постављају. Свеобухватни квалитет интерне ревизије зависи примарно о квалитету појединачних ревизија.

За ревизије које обављају ЈИР у институцијама БиХ, генералне карактеристике квалитета појединачне ревизије укључују:

- **Обим:** да ли се план ревизије адекватно бави свим питањима потребним за успјешну и ефективну ревизију? Да ли је спровођење ревизије на задовољавајући начин испунило све елементе плана и програма ревизије? Да ли је извјештај у складу са потребама заинтересованих страна?
- **Поузданост:** да ли налази и закључци ревизије истински одражавају стварно стање у области која је била предмет ревизије? Да ли су закључци у ревизорском извјештају у потпуности подржани подацима и доказима прикупљеним током ревизије?
- **Објективност:** да ли је ревизија спроведена на непристрасан и фер начин? Да ли су процјене и мишљења интерних ревизора засноване искључиво на чињеницама и исправној анализи доказа?
- **Благовременост:** да ли су резултати ревизије испоручени у одговарајуће вријеме? То може обухватати испуњавање законских рокова, или саопштавање резултата ревизије онда када су потребни за доношење одлука, односно онда када ће они бити најкориснији за отклањање слабости.
- **Јасноћа:** да ли је ревизорски извјештај јасан и концизан у презентацији резултата ревизије? Да ли су обим, налази и све препоруке једноставно разумљиве корисницима ревизорског извјештаја? Корисници не морају бити стручњаци за

питања обрађена извјештајем, али може бити потребно да реагују као одговор на налазе из извјештаја.

- **Значајност:** колико су битна питања којима се ревизија бавила? Наведено је могуће процијенити по више димензија, као што су трошкови ревизије и ефекти дјеловања ревидираних субјеката на ублажавање ризика по остварење циљева институције.
- **Додата вриједност:** могу ли и да ли су интерни ревизори у извјештају показали које су могуће користи и утицаји од спровођења препорука?

Поред квалитета појединачних ревизија, свеобухватни квалитет интерне ревизије укључује и:

- **Регулаторну усклађеност:** да ли су сачињени и благовремено потписани прописани акти којима се дефинише пружање услуга интерне ревизије у институцијама БиХ (Повеља интерне ревизије, Споразум о вршењу функције интерне ревизије)? Да ли су поштовани прописи приликом израде и спровођења стратешких и годишњих планова интерне ревизије? Да ли су сачињени и у прописаним роковима достављени извјештаји за руководиоца институције и ЦХЈ МФИТ БиХ?
- **Ефективност:** који је степен реализације стратешких и годишњих планова интерне ревизије? Који је степен спровођења препорука и постигнутих ефеката?
- **Професионализам запослених у интерној ревизији:** да ли запослени у интерној ревизији испуњавају све прописане квалификације и поштују начела Етичког кодекса? Да ли се спроводи континуирана професионална едукација интерних ревизора и слично?

5.3. Интерне оцјене

Сврха интерне оцјене је обезбјеђење квалитета рада интерне ревизије, адекватности политика и процедура, успостављање и достизање индикатора успјешности, те процјена усклађености активности интерне ревизије са методологијом рада и прописима из области интерне ревизије у институцијама БиХ, са циљем сталног унапређења.

Интерне оцјене спроводе се на нивоу ЈИР и морају укључити:⁴⁶

- Стални надзор учинка активности интерне ревизије и
- Периодично самооцјењивање.

5.3.1. Стални надзор

Стални надзор квалитета односи се на исправно поступање „из прве“. Наведено се остварује уграђивањем процеса сталног надзора у оперативни рад у свим фазама ревизије, односно приликом планирања, обављања, извјештавања и праћења.

Руководилац ЈИР, у складу са Законом о интерној ревизији, одговоран је да организује и координише активности интерне ревизије и надзире њихово спровођење.⁴⁷

Стални надзор⁴⁸ и ревизорска документација су два кључна аспекта који подупиру квалитет ревизије.

⁴⁶веза Стандард 1311

⁴⁷Закон о интерној ревизији, члан 15. тачка д)

⁴⁸веза Стандард 2340

Ревизорска документација обухвата:

- ревизорске доказе - подразумијевају прикупљање довољних и релевантних доказа на основу којих се могу извести разумни закључци и ревизорско мишљење,
- ревизорске радне папире - документи које интерни ревизори користе да у њима евидентирају свој рад, а који требају бити довољно потпуни и детаљни како би омогућили искусном ревизору, који није спроводио ревизију, да на основу њих разумије обављени посао и донесене закључке.

Стални надзор проводи руководилац ЈИР. Руководилац ЈИР треба да пружа интерним ревизорима смјернице, да провјерава радну документацију и потписом прихвата радне папире само ако они испуњавају примјенљиве стандарде, методе тестирања и пружају довољне доказе за извођење закључка. Стални надзор обезбјеђује да:

- постоји разумијевање програма ревизије и смјерница за његово спровођење,
- ревизија се обавља у складу са програмом и смјерницама,
- развијају се вјештине интерних ревизора.

Поступци сталног надзора детаљније су обрађени у Поглављу II Приручника по свакој фази појединачне ревизије.

Руководилац ЈИР обавезан је да извјештава руководиоца институције и ЦХЈ МФИТ БиХ једном годишње о резултатима сталног надзора, кроз дио годишњег извјештаја који се односи на Програм обезбјеђења и унапређења квалитета. Активности за унапређење, које произилазе из сталног надзора, руководилац ЈИР по потреби може укључити у акциони план који је саставни дио Програма обезбјеђења и унапређења квалитета.

5.3.2 Периодично самооцењивање

Руководилац ЈИР проводи периодично самооцењивање у сврху оцјене cjелокупне усклађености функције интерне ревизије са Законом, Стандардима интерне ревизије у институцијама БиХ, Етичким кодексом и другим прописима којима се уређује област интерне ревизије у институцијама БиХ, као и методологијом за рад интерних ревизора у институцијама БиХ коју прописује ЦХЈ МФИТ БиХ, те да оцијени:

- квалитет и надзор обављеног посла,
- примјереност и адекватност политика и процедура интерне ревизије,
- начине на које интерна ревизија додаје вриједност,
- остваривање кључних индикатора ефикасности и
- ниво испуњења очекивања корисника услуга интерне ревизије.

Активности које се спроводе за потребе интерног оцењивања укључују:

- самооцјену,
- детаљније разговоре и анкете заинтересованих страна,
- компаративне анализе пракси и мјерила учинка у складу са примјеном добром праксом у професији интерне ревизије јавног сектора.

5.4. Екстерне оцјене

Закон о интерној ревизији прописује да ће ЈИР имати екстерни преглед контрола квалитета који се извршава најмање једном у пет година и који извршава квалификовано лице

независно од институције и без стварног или могућег сукоба интереса.⁴⁹ У складу са Законом о интерној ревизији, временски оквир екстерне контроле квалитета и избор лица или независне организације за екстерну контролу квалитета дефинише ЦХЈ МФИТ БиХ.⁵⁰ Услови за временски оквир спровођења екстерних оцјена и критеријуми за избор квалификованих лица детаљније су уређени Правилником за спровођење обезбјеђења и унапређења квалитета интерне ревизије у институцијама БиХ.

Квалификоване треће стране спроводе екстерно оцјењивање у сврху оцјене цјелокупне усклађености функције интерне ревизије са Стандардима интерне ревизије и Етичким кодексом. ЈИР које функционишу дуже од пет година могу да буду предмет екстерне оцјене уз услов да су претходно спровеле минимално три повремене периодичне самооцјене од стране руководиоца ЈИР и биле бар једном предмет прегледа квалитета од стране ЦХЈ МФИТ БиХ.

Изузетно, ЈИР које функционишу дуже од пет година, а не испуњавају наведене услове, могу спровести екстерну оцјену једино уколико је таква процјена тражена од треће стране (међународне институције, донатора или финансијске институције, и слично) и то на начин како захтијева Стандард 1312.

5.5. Преглед квалитета од стране ЦХЈ МФИТ БиХ

ЦХЈ МФИТ БиХ, на основу Закона о интерној ревизији, надлежна је за надзор над спровођењем свих примјењивих регулатива за интерну ревизију од стране ЈИР.⁵¹ Преглед квалитета од стране ЦХЈ МФИТ БиХ спроводи се у сврху процјене усклађености појединачних ЈИР са законодавством и са Стандардима интерне ревизије у институцијама БиХ, те пружања препорука руководиоцу институције и руководиоцу ЈИР за унапређење квалитета интерне ревизије тако да подржава управљање и додаје вриједност пословању институције.

Преглед квалитета од стране ЦХЈ МФИТ БиХ обухвата:

- Организациону успостављеност и ресурсе ИР,
- Управљање јединицом за ИР,
- Обављање појединачне ИР,
- Ефекте рада ИР.

6. Извјештавање вишег менаџмента

У складу са Законом о интерној ревизији, руководилац ЈИР мора да пошаље извјештај о обављеној интерној ревизији руководиоцу институције, те да припреми годишњи извјештај о активностима интерне ревизије.⁵²

⁴⁹Закон о интерној ревизији члан 21. став (1).

⁵⁰Закон о интерној ревизији члан 21. став (2).

⁵¹Закон о интерној ревизији члан 24. тачка ј)

⁵²Закон о интерној ревизији, члан 15. г) и х)

Током појединачних ревизија, руководиоца ЈИР обавјештава руководиоца институције и више руководство о свим важним питањима, резидуалном ризику и пружа препоруке за ублажавање ризика. Саопштавања могу бити формална (у облику ревизорских извјештаја) и неформална (вербално током састанака са ревидираним субјектима о уоченим мање значајним пропустима, грешкама, те ниским ризицима), зависно од питања које се саопштава. Било која саопштавања (резиме налаза из ревизорских извјештаја или друге анализе) треба да буду представљена у најконцизнијем облику и формату са јасним назнакама озбиљности утицаја, навођењем узрока и страна које требају да се баве важним питањима.⁵³ Налази и препоруке припремају се у софтверској апликацији за интерну ревизију, у оквиру обрасца Програм ревизије и резултати тестирања.

Руководилац ЈИР извјештава интерно у институцији руководиоце ревидираних субјеката и руководиоца институције. Извјештавање екстерних страна, као што су ЦХЈ МФИТ БиХ, Канцеларија за ревизију институција БиХ, друга законодавна, извршна или судска надзорна тијела, спроводи се у складу са одредбама Закона о интерној ревизији.⁵⁴

У року шест мјесеци након што је извјештај о ревизији издат, руководиоца ЈИР пратиће реализацију препорука интерне ревизије и о резултатима таквог праћења информисаће руководиоца институције.⁵⁵

На годишњем нивоу, руководиоца ЈИР за сваку институцију која је била предмет активности јединице интерне ревизије припрема и руководиоцима тих институција подноси годишњи извјештај о активностима интерне ревизије, с прегледом ревизија и осталих активности, значајних ризика, предузетих мјера на њиховом ублажавању, резидуалном ризику и препорукама високог значаја за разматрање од стране руководиоца институције.

Извјештај би требао укључивати и: статистичке индикаторе о извршењу годишњег плана ревизије, кључне индикаторе учинка, обезбјеђење квалитета интерне ревизије, те ограничења активности интерне ревизије.

Годишњи извјештај интерне ревизије доставља се руководиоцу институције, односно, ЈИР које врше функцију интерне ревизије у више институција годишње извјештаје интерне ревизије достављају руководиоцима оних институција које су у извјештајном периоду биле предмет активности интерне ревизије и њиховог ревидирања.

Руководилац ЈИР доставља ЦХЈ МФИТ БиХ годишњи извјештај своје јединице интерне ревизије, у формату и садржају који пропише ЦХЈ МФИТ БиХ у сврху израде Годишњег консолидованог извјештаја интерне ревизије.⁵⁶

За потребе извјештавања, статистички резиме, преглед главних ризика и препорука креира се кроз софтверску апликацију за интерну ревизију.

⁵³веза Стандард 2060

⁵⁴Закон о интерној ревизији, члан 19. став (5)

⁵⁵Закон о интерној ревизији, члан 18. став (2)

⁵⁶Закон о интерној ревизији, члан 19. став (4)

Годишњи извјештај ће на захтјев бити достављен сваком законодавном, извршном или судском надзорном тијелу и Канцеларији за ревизију институција БиХ или другом екстерном ревизору.⁵⁷

Предмет саопштавања према руководиоцу институције су:



Слика 3. Предмет саопштавања према руководиоцу институције

ДИО II: ПРОЦЕС ОБАВЉАЊА РЕВИЗИЈЕ

7. Фазе у процесу обављања ревизије

Процес обављања појединачне интерне ревизије стандардизован је кроз четири главне повезане фазе, свака са припадајућим корацима и то:

- Планирање ревизије,⁵⁸
- Обављање ревизије,⁵⁹

⁵⁷Закон о интерној ревизији, члан 19. став (5)

⁵⁸веза Стандард 2200

⁵⁹веза Стандард 2300

- Извјештавање о резултатима⁶⁰ и
- Праћење спровођења препорука.⁶¹

Фазе у спровођењу појединачне интерне ревизије, с најважнијим корацима, приказане су на Слици 4.



Слика 4. Фазе у спровођењу појединачне ревизије

Разумијевање ових фаза неопходно је како би се поставио оквир за адекватан приступ у сврху обављања квалитетне интерне ревизије. Фазе не треба посматрати као апсолутно раздвојене компоненте него као јединствен континуиран процес који је усмјерен на циљеве ревизије од почетне етапе. Наведене фазе примјењују се у свим врстама ревизије.

⁶⁰веза Стандард 2400

⁶¹веза Стандард 2500

Према Закону о интерној ревизији, мандат интерне ревизије је да врши систематичан преглед и оцјену управљања ризицима, интерних контрола и руковођења институције, односно оцјењује адекватност и ефикасност система финансијског управљања и контроле у смислу:

- идентификације ризика, оцјене ризика и управљања ризиком које спроводи руководство институције,
- испуњавања задатака и постизања дефинисаних циљева организације,
- економичне, ефикасне и ефективне употребе ресурса,
- усклађености са успостављеним политикама, процедурама, законима и регулативама,
- чувања средстава институције од губитака као резултата свих видова неправилности,
- интегритета и вјеродостојности информација, рачуна и података, укључујући процесе интерног и екстерног извјештавања.⁶²

Законске одредбе у складу су са захтјевима Стандарда 2100 - Природа посла, који морају да буду примијењени у свакој фази и у сваком кораку ревизије, а укључују:

- обавезну оцјену процеса управљања, управљања ризиком и интерних контрола институције;
- дубинску анализу ревидираних подручја и питања уз разматрање будућег утицаја.

⁶²Закон о интерној ревизији, члан 3.

2100 – Природа посла

Управљање (2110)	Управљање ризицима(2120)	Контрола (2130)
<ul style="list-style-type: none"> •Процјена: •Стратешког и оперативног одлучивања; •Надзора над управљањем ризицима и контролама; •Промовисања одговарајуће етике и вриједности; •Ефикасности управљања учинком и одговорности; •Да ли управљачки информациони системи подржавају стратегије и циљеве организације. 	<ul style="list-style-type: none"> •Утврђивање да ли управљање ризицима подржава: •Циљеве институције и да ли је усклађено са мисијом институције; •Утврђивање и процјену значајних ризика; •Избор одговарајућих одговора на ризик и њихове усклађености са апетитом за ризик институције; •Обухватање релевантних информација о ризицима и њиховом благовременом саопштавању у цијелој институцији које омогућава руководству и запосленима да обаве своје дужности. 	<ul style="list-style-type: none"> •Процјена адекватности и ефикасности контрола у погледу: •Остваривања стратешких циљева институције; •Поузданости и интегритета финансијских и нефинансијских информација; •Ефикасности и ефикасности пословања и програма; •Чувања имовине; •Усклађености са законима, прописима, политикама, процедурама и уговорима.

Слика 5. Захтјеви Стандарда 2100 – Природа посла

Процес интерне ревизије треба у потпуности документовати у текућем ревизорском досјеу и на стандардизованој документацији кроз софтверску апликацију за интерну ревизију. Документација треба да садржава довољно детаља за јасно предочавање веза између циљева, ризика и контрола.

Надзор ревизије

Сваку ревизију потребно је надирати како би се обезбиједио квалитет рада ревизије, те релевантност закључака који морају да буду поткријепљени добрим и адекватним доказима у ревизорској документацији.

Надзор ревизије обавља руководицац ЈИР.

Руководилац ЈИР спроводи надзор кроз континуирану комуникацију са интерним ревизорима дајући им смјернице за обављање ревизорског посла у току спровођења свих фаза ревизије од планирања, обављања до извјештавања, те кроз преглед и одобравање:

- докумената о планирању ревизије (план и програм ревизије),
- обављених поступака, примијењених процедура, попуњених прописаних образаца и радних докумената који потврђују да је у потпуности имплементиран програм ревизије и да прикупљени докази документовани у радној документацији потврђују закључке и налазе,
- ревизорског извјештаја (нацрта и коначног извјештаја), те потврђивање да је радна документација на којој се извјештај заснива комплетна и усклађена са методологијом рада интерне ревизије.

Руководилац ЈИР преглед и одобравање обављених поступака (спроведених анализа, тестирања и слично), као и излазних докумената из појединих фаза ревизије (плана и програма ревизије, закључка након обављених анализа и тестирања, те нацрта и коначног ревизорског извјештаја), документује у софтверској апликацији. Поступци сталног надзора детаљније су објашњени у оквиру сваке поједине фазе ревизије у наставку Приручника.

Основ за покретање ревизије

Основ за покретање појединачне интерне ревизије је годишњи план рада ЈИР. Ако током године настане потреба за ревизијом која није била планирана, руководилац институције издаје налог за обављање ревизије. Изузетно, у случајевима када планови интерне ревизије нису донесени, јер интерна ревизија није формалноправно успостављена или планови на основу процјене ризика још нису израђени, тада се, такође, интерна ревизија покреће Налогом за покретање интерне ревизије, потписаним од руководиоца институције. Образац налога за покретање ревизије садржан је у софтверској апликацији за интерну ревизију.

7.1. Планирање ревизије

Фаза планирања ревизије укључује сљедеће кораке:

- Прикупљање и анализирање информација о процесу који се планира ревидирати,
- Прелиминарна процјена ризика и
- Израда плана и програма ревизије.

7.1.1. Прикупљање и анализирање информација о подручју које се планира ревидирати

Прије почетка ревизије потребно је прикупити информације о подручју које се планира ревидирати за потребе прелиминарне процјене ризика и утврђивање елемената за израду плана и програма ревизије.

С обзиром на то да су у годишњем плану наведени циљеви и обим појединачних ревизија, планом ревизије потврђују се и/или прецизније дефинишу циљеви ревизије, обим ревизије, период спровођења, ревизорски приступ и распоређују ревизорски ресурси. Програмом ревизије утврђују се ревизорски поступци за прикупљање, анализирање, процјењивање и документовање информација током ревизије.

Циљеви и ризици подручја које се ревидира

Приликом планирања ревизорски тим треба да прикупи и анализира информације о:⁶³

- циљевима подручја и начинима на који се контролише функционисање и учинак,
- значајним ризицима везаним за подручје,
- адекватности и ефикасности управљања, управљања ризицима и контролним процесима унутар подручја у односу на прописани оквир и модел, те могућностима за њихово значајно побољшање.

Утврђивање ризика захтијева приступ од врха према доле, почевши од стратешких циљева институције или специфичног подручја које је предмет ревизије, те ризика релевантних за предметну ревизију (нпр. ризика везаних за ИТ системе или друге ресурсе који се користе за

⁶³веза Стандард 2201

извршавање активности и остварење циљева, нове потпроцесе, услове пословања, нове прописе и др).⁶⁴

Критеријуми за процјену управљања, управљања ризицима и контрола

Неопходно је утврдити одговарајуће критеријуме за процјену управљања, управљања ризицима и контрола. Интерни ревизори морају да утврде у којој мјери је руководство успоставило адекватне критеријуме за утврђивање да ли се циљеви остварују. Уколико су адекватни, интерни ревизори морају да користе те критеријуме за своју процјену. Уколико нису адекватни, интерни ревизори морају идентификовати одговарајуће критеријуме за процјену кроз дискусију са руководством.⁶⁵

Одабир одговарајућих критеријума омогућава интерним ревизорима да донесу одговарајуће закључке и посљедично пруже сврсисходна увјеравања вишем руководству. Критеријуми могу да буду екстерни (нпр. закони и регулаторни захтјеви), интерни (политике и процедуре), те водеће упоредиве праксе.

Извори информација

Извори из којих се прикупљају и анализирају информације су:

- прописи, организационе структуре, информациони системи релевантни за подручје које се планира ревидирати,
- базе података и подаци/извјештаји из управљачких информационих система као на примјер BPMIS, ISFU, PIMIS, Централни обрачун плата и слично,
- разговори с руководством и запосленима везаним за процес који је предмет ревизије.

Приказивање и документовање система

Прикупљене информације о подручју које се ревидира документују се кроз описе процеса или коментаре на постојеће описе процеса. Препорука је да опис ревидираног подручја садржи преглед:

- циљева система/функције/процеса,
- кључних корака, рокова и учесника у ревидираном подручју,
- утврђених контролних циљева (уобичајено од 4 до 6) за ревидирано подручје,
- утврђених очекиваних контрола, у складу са утврђеним критеријумима процјене, које би допринијеле остваривању контролног/пословног циља и
- утврђених постојећих контрола.⁶⁶

Руководилац ЈИР треба да се определијели за најприкладнију технику за приказивање система уважавајући предности и недостатке могућих приступа. Примјери документовања описа система садржани су у поглављу III.

⁶⁴веза Стандард 2200

⁶⁵веза Стандард 2210.А3

⁶⁶шта се контролише или се треба контролисати, које организационе јединице спроводе или би требале спроводити контролу, како се документују/доказују контроле, поступања предвиђена за случајеве када контрола није примијењена и слично.

Руководилац ЈИР прегледава и одобрава опис процеса и прилаже га уз план ревизије. Припремљени опис процеса, са осталим планским документима, интерна ревизија ће изложити руководству на почетном састанку у циљу потврђивања прикупљених података или побољшања донесених закључака интерне ревизије, што се констатује записником са састанка. Опис процеса може се допуњавати у складу са новим сазнањима и информацијама прикупљеним током обављања ревизије и коначна верзија описа процеса је прилог ревизорског извјештаја. Ажурирање описа процеса подлијеже додатном одобрењу од стране руководица ЈИР.

7.1.1. Прелиминарна процјена ризика

Прије утврђивања циљева ревизија ревизорски тим мора да обави прелиминарну процјену ризика који су релевантни за ревидирано подручје, а циљеви ревизије морају да одражавају резултате те процјене.⁶⁷

Генерално, прелиминарни циљеви ревизије су већ садржани у годишњем плану ревизије, а интерни ревизори их даље унапређују кроз прелиминарну процјену ризика.

Прелиминарна процјена ризика подразумијева утврђивање, анализу и документовање запажања ревизорског тима о инхерентним ризицима својственим за ревидирано подручје и резидуалним ризицима, преосталим након спроведених контрола руководства.

За прелиминарну процјену ризика треба размотрити и анализирати:⁶⁸

- ризике из годишњег плана интерне ревизије везане уз подручје ревизије и промјене до којих је дошло у међувремену, укључујући све нове информације које је руководство документовало у регистру ризика институције, и
- постојеће контроле из перспективе постојања и адекватности, те утицаја на спречавање ризика и остваривање циљева.

Постојеће контроле треба да буду јасно наведене у припремљеном опису система. У поглављу III дате су напомене о врстама контрола које могу бити прикладне за примјену у системима јавног сектора. Интерни ревизори треба да проведу почетну процјену контрола да би могли донијети своје закључке о прелиминарној процјени ризика. Почетна процјена контрола подразумијева првенствено процјену адекватности контрола, односно процјену о томе да ли су постојеће контроле одговарајуће обликоване како би спријечиле активирање потенцијалних ризика и помогле остваривању циљева. Техника која се при томе користи је упоређивање очекиваних и постојећих контрола, што може да резултује једном од сљедећих опција:

- постојећа контрола једнака очекиваној контроли,
- постојећа контрола слична је очекиваној контроли,
- постојећа контрола није иста као очекивана, али је компензује,
- не постоји контрола која би надомјестила очекивану контролу.

⁶⁷веза Стандард 2210. А1.

⁶⁸веза Стандард 2210.А1

За доношење прелиминарне процјене ризика интерни ревизори треба да преиспитају очекиване контроле и своје закључке у вези са адекватношћу постојећих контрола. Закључке о контролама, које је донијела у овој фази, интерна ревизија евидентира и кроз софтверску апликацију, у обрасцу Прелиминарна процјена контрола, у виду одабира једног од следећа три нивоа оцјене: "адекватне" (уколико је постојећа контрола једнака очекиваној), "дјелимично адекватне" (уколико је постојећа контрола слична очекиваној или уколико постојећа контрола није иста као очекивана али је компензује) и "неадекватне" (уколико не постоји контрола која би надомјестила очекивану). Пропусти у фази прелиминарне процјене ризика могу да резултују погрешним смјерницама за одређивање циљева и обима ревизије, те даљњих анализа и тестирања која слиједе.

Почетну процјену адекватности контрола интерни ревизори прошириће у фази обављања ревизије кроз додатне анализе и тестирања, те допунити процјенама ефективности и ефикасности контрола зависно од резултата обављених анализа и тестова.

Адекватност	<ul style="list-style-type: none"> Контроле су осмишљене да се обезбиједи усклађеност и остваривање циљева
Ефективност	<ul style="list-style-type: none"> Контроле функционишу како је потребно и очекивано, у право вријеме, на правом мјесту и уз примјерене трошкове
Ефикасност	<ul style="list-style-type: none"> Контроле користе најмање могуће улазне ресурсе да обезбиједе највеће резултате

Слика 6. Карактеристике контрола

Прелиминарно прикупљене информације о процесу, резултати прелиминарне процјене ризика и информације о контролним циљевима уносе се у Образац "Прелиминарна процјена интерних контрола", у софтверску апликацију за интерну ревизију, које прегледава и садржај обрасца одобрава руководилац ЈИР.

7.1.2. Израда плана и програма ревизије

План ревизије

Поред подручја које се ревидира и кључних ризика утврђених на основу прелиминарне процјене, ревизорски тим у плану интерне ревизије документује: циљеве и обим ревизије, ревизорски приступ и сва значајна питања, ревизорске методе, информације о ревизорским ресурсима и времену обављања ревизија. План интерне ревизије, укључујући све накнадне измјене, одобрава руководилац ЈИР.

Циљеви и обим ревизије

Циљеви ревизије треба да буду одређени на начин да узимају у обзир:⁶⁹

- резултате прелиминарне процјене ризика,⁷⁰
- вјероватноћу значајних грешака, преваре, неусклађености и других изложености ризику,⁷¹
- адекватност критеријума или компаратора за процјену управљања, управљања ризицима и интерних контрола.⁷²

Обим ревизије треба да буде утврђен тако да обезбиједи остваривање циљева ревизије.⁷³ Обимом се, на примјер, одређује који ће сегменти ревидираног подручја бити обухваћени ревизијом, које организационе јединице и у којем временском периоду. Током обављања ревизије може се јавити потреба да се обим ревизије додатно прошири зависно од прикупљених нових информација, што је потребно евидентирати као промјену у плану ревизије.

Ограничења обима ревизије представљају нарушавање независности или објективности.⁷⁴ Ако је обим ревизије на било који начин ограничен, руководилац ЈИР о томе мора да обавијести руководиоца институције.

Ревизорски приступ

Ревизорски приступ треба да буде сврсисходан, усмјерен на будућност (да се спријече будући проблеми) и примјерен циљевима ревизије. У плану ревизије документују се и сва значајна питања (утврђена прелиминарном процјеном), те општи модалитети ревизорског рада, као што су интервјуи, опажање, преглед и анализа документације.

Ревизорски ресурси

Руководилац ЈИР мора да одреди одговарајуће и довољне ревизорске ресурсе за обављање ревизије, узимајући у обзир:⁷⁵

- сложеност ревизије,
- знања, вјештине и искуство расположивих запосленика,
- временско ограничење и/или количину радних дана додијелених за појединачну ревизију.

У случају да интерна ревизија нема одговарајуће или довољне ресурсе за спровођење ревизије, руководилац ЈИР, у складу са Законом о интерној ревизији, може иницирати ангажман екстерних експерата⁷⁶ са потребним знањима (квалификацијама) ради пружања

⁶⁹веза Стандард 2210

⁷⁰веза Стандард 2210. А1.

⁷¹веза Стандард 2210. А2

⁷²веза Стандард 2210. А3

⁷³веза Стандард 2220

⁷⁴веза Стандард 1130

⁷⁵веза Стандард 2230

⁷⁶Закон о интерној ревизији, члан 15. тачка н)

стручне помоћи у обављању ревизије. За ангажман екстерних експерата потребна је сагласност руководиоца институције.

План ревизије израђује се и документује у софтверској апликацији за интерну ревизију. Садржај плана ревизије прегледава и одобрава руководилац ЈИР.

Програм ревизије

Програм ревизије мора да садржава поступке за утврђивање, анализирање, процјењивање и документовање информација у фази обављања ревизије.⁷⁷

Програм ревизије је унапријед утврђени распоред тестирања и других поступака, те служи као алат за праћење извођења тестова, њиховог прилагођавања у складу са потребама и евидентирање евентуалних ограничења ревизије, са сљедећим референцама на:

- процес/активност која је предмет ревизије, циљеве процеса, контролне циљеве, ризике и контроле како су дефинисане у регистру ризика или прелиминарној процјени контрола, по потреби они могу бити презентовани детаљно,
- тестове адекватности контрола (да ли су осмишљене да ублаже ризик?) – ревизорске технике које ће бити примјењене, изворе информација, критеријуме ревизије, ко обавља тестирање,
- тестове ефективности контрола (да ли раде како је планирано, који су учинци контрола?) – исто као и претходно (тестови генерално могу комбиновати вишеструке циљеве тестирања),
- одговарајућу величину узорка за тестирање и методе узорковања,
- суштинско тестирање (уколико је потребно) – тврдње ревизије (тачност, комплетност, датум пресека, власништво, усклађеност, дешавање), врсту узорковања. Суштинско тестирање се спроводи да се утврди величина могуће грешке и захтијева претходно дефинисан ниво значајности,
- референце на контролне листе (тестирање које ће бити спроведено или је већ обављено у току фазе планирања, приликом идентификовања и прелиминарне процјене њихове адекватности) и
- коментаре уколико постоје додатна питања.

Приликом израде програма ревизије интерни ревизори треба да утврде који су тестови или ревизорски поступци потребни за процјену ризика, преглед и тестирање контрола.

Сваки ревизорски поступак у програму ревизије треба да буде дизајниран на начин да тестира појединачну контролу која се односи на ризик. Такође, веома је важно да програм ревизије буде развијен и документован на начин који обезбјеђује да сви чланови ревизорског тима разумију задатке које требају спровести.

Програм ревизије израђује се и документује у софтверској апликацији за интерну ревизију. Програм ревизије може се током обављања ревизије мијењати, допуњавати и проширити зависно од потребе на коју могу указати резултати тестирања, а у сврху

⁷⁷веза Стандард 2240

прикупљања довољних и релевантних ревизорских доказа. Руководилац ЈИР прегледава и одобрава програм ревизије и све накнадне измјене.

Почетни састанак

Након што интерни ревизори прикупе и анализирају информације о процесу који се планира ревидирати, направе прелиминарну процјену ризика, те израде нацрт плана и програма ревизије, руководилац ЈИР доставља писани позив руководиоцу/руководиоцима ревидираних јединица за одржавање почетног састанка.

Циљ састанка је расправити са руководством до тада прикупљене информације и закључке до којих је интерна ревизија дошла у вези са:

- циљем и обимом ревизије,
- прелиминарном процјеном ризика,
- организационим јединицама које ће бити обухваћене ревизијом,
- програмом тестирања (уколико је до тада прикупљено довољно информација за програм тестирања),
- прикупљањем других потребних информација за ревизију.

Током почетног састанка расправља се план и програм ревизије и на основу прикупљених информација ови се документи допуњавају.

Руководилац ЈИР или вођа ревизорског тима водиће почетни састанак на начин који олакшава размјену информација, а у циљу потврђивања или побољшања до тада изведених закључака интерне ревизије о циљевима, прелиминарној процјени ризика и контролама у процесу који се ревидира. Почетни састанак укључује и давање објашњења и информација руководству о ревизорским техникама које ће се користити (интервјуи, тестирања, аналитички поступци) и остваривања сарадње у тим активностима. Почетни састанак је прилика да се успостави однос са руководством који ће олакшати сталну комуникацију током обављања ревизије. Препоручује се да руководство одреди контакт лице задужено за одржавање сталне комуникације током обављања ревизије.

Потребно је водити сажет записник са почетног састанка у којем требају бити наведене нове информације до којих се дошло и неслагања (уколико их је било на састанку). Записник се одлаже у текући ревизорски досје.

7.2. Обављање интерне ревизије

Обављање ревизије генерално укључује спровођење ревизорских поступака документованих у програму ревизије у циљу прикупљања доказа о оперативној ефективности кључних контрола⁷⁸ и састоји се од сљедећих корака:

- Спровођење програма ревизије,
- Документовање проведених ревизорских поступака (анализа и тестирања и других доказа за налазе),

⁷⁸веза Стандард 2300

- Потврђивање резултата ревизорских поступака (анализа, тестирања и сл.) и отворених питања,
- Одобравање радне документације и прикупљених доказа од стране руководиоца ЈИР и
- Процјена резидуалног ризика.

Ревизорски поступци спроводе се ради утврђивања информација које су довољне, поуздане, релевантне и корисне за постизање циљева ревизије,⁷⁹ на основу којих интерна ревизија утврђује стварно стање, евентуална одступања стварног од очекиваног стања, узроке одступања, односно узроке утврђених слабости, недостатака и уочених проблема, те учинке утврђених слабости и недостатака као посљедице нефункционалних и/или недовољно функционалних контрола или непостојања контрола.

7.2.1. Спровођење програма ревизије

Ревизорски поступци укључују поступке анализе и процјене, тестирање, те разговоре са ревидираним субјектима и осталим релевантним странама повезаним с процесом који се ревидира.

7.2.1.1. Анализе и процјене

Интерни ревизори морају своје закључке и резултате ревизије базирати на одговарајућим анализама и процјенама.⁸⁰

Кроз анализе и процјене прикупљају се информације ради утврђивања веза између недостатака контрола, њихових узрока, посљедица и ефеката. Анализе и процјене започињу већ у фази планирања ревизије и усмјеравају тестирање контрола. У фази обављања ревизије, анализе и процјене допуњавају резултате спроведеног тестирања, посебно када је потребно спровести анализе узрока настанка проблема како би се утврдио изворни разлог појављивања грешака, пропуста или неусклађености.

Аналитички поступци

Аналитички поступци користе се да се информације упореде са очекивањима, на основу независног извора и претпоставке да се одређени односи између информација могу очекивати у одсутности услова који указују супротно. Аналитички поступци могу се користити током планирања појединачне ревизије⁸¹ и за суштинско тестирање.⁸²

Аналитички поступци укључују:

- анализу омјера, трендова и регресивну анализу,
- тестове рационалности,
- поређење између периода,
- прогнозирање,
- компаративно поређење информација са сличним дјелатностима или организационим јединицама.

⁷⁹веза Стандард 2310

⁸⁰веза Стандард 2320

⁸¹веза Стандард 2200

⁸²веза Стандард 2320

Значајна одступања од очекивања требала би бити анализирана да се утврди узрок и/или оправданост одступања, односно узрок настанка проблема нпр. појављивања превара, грешке, пропуштене прилике, неусклађености.⁸³ Резултати које није могуће објаснити указују на значајан проблем који треба саопштити вишем руководству.⁸⁴

7.2.1.2. Тестирање и оцјењивање контрола

Интерна ревизија мора помоћи институцији у одржавању ефективних контрола процјеном њихове ефикасности и ефективности и промовисањем сталног унапређења.⁸⁵ У ту сврху врши се тестирање контрола са циљем да се прибаве докази о постојању, адекватности и ефективном функционисању интерних контрола да смање потенцијалне ризике.

Приступи тестирању укључују комбинацију мануелних ревизорских поступака и компјутерски подржаних ревизорских техника (енгл. СААТ) које укључују општи ревизорски програм и програме који су специјализовани за тестирање логике процесирања и контроле софтвера и система.

Једноставни поступци ревизије укључују прикупљање информација упитима (разговори или анкете), посматрањем или провјерама:

- разговори – корисни су у случајевима када не постоје докази или су докази недовољно јасни,
- посматрање – ревидирано подручје посматра се у стварном времену (нпр. посматрањем се може открити неовлаштен приступ документима или информационом систему),
- провјере – независна потврда вјеродостојности, тачности и пуноважности трансакција, односно пословних промјена.

Једноставни поступци тестирања користе се у фази припремних активности када се раде тзв. „walk through“ тестови односно „тестови пролаза кроз систем“ у сврху упознавања система/функције/процеса који је предмет ревизије.

Други мануелни поступци ревизије могу захтијевати више времена, али у принципу омогућују виши ниво изражавања увјеравања. Примјери поступака мануелне ревизије укључују:

- потврђивање – интерни ревизори тестирају ваљаност документованих или евидентираних информација тако да их прате назад до материјалног ресурса или претходно припремљене евиденције,
- праћење – интерни ревизори тестирају потпуност документованих или евидентираних информација пратећи их напријед од докумената, евиденције или материјалног ресурса до идућег припремљеног документа,
- поновно извођење – интерни ревизори тестирају тачност контроле поновним извођењем задаће што може да пружи директни доказ о оперативној ефикасности контрола,

⁸³веза Стандард 2320

⁸⁴веза Стандард 2060

⁸⁵веза Стандард 2130

- независна потврда – интерни ревизори траже и добијају писану потврду тачности информација од независне треће стране.

Тестирање се спроводи за контроле утврђене програмом ревизије.

Тестови се могу подијелити у три (3) врсте :

- **Тестови „пролаза кроз систем“ (тзв. walk through tests)** односе се на узимање мањег узорка ставки/докумената и слично који пролазе кроз систем како би ревизори добили увид и стекли разумијевање како систем функционише. Ови се тестови користе у фази прелиминарних процјена система, а могу се користити и у даљим тестирањима.
- **Тестови контрола** односе се на тестове којима се прибављају докази да се у ревидираном подручју примјењују закони, прописи, планови, процедуре, буџет, делегирана овлашћења и други захтјеви. Када ревизори прелиминарном процјеном утврде да су постојеће контроле адекватне за остварење контролних циљева, тада то мишљење треба потврдити тестирањем, којим се утврђује примјењују ли се контроле онако како је предвиђено.
- **Суштински тестови** односе се на тестове који служе да се утврде, квантификују и докажу учинци непостојања или непримјене контрола. Подразумијевају тестирање и анализу претходних догађаја, уочених грешака или других недостатака и процјењују њихове будуће финансијске ефекте. Кроз суштинско тестирање могуће је утврдити значајност преосталог ризика и његових финансијских посљедица по институцију.

Кораци у осмишљавању тестова контрола (ово се ради у Excel табели):

1. утврђују се контролни циљеви (уобичајено од 4 до 6) за ревидирано подручје/процес,
2. утврђују се очекиване контроле које би допринијеле остваривању контролног/пословног циља,
3. утврђују се и евидентирају постојеће контроле,
4. оцјењује се дизајн (осмишљеност) постојећих контрола (прегледом релевантних инструкција или приручника за кориснике система и тзв. „walk through“ тестове или тестове „пролаза кроз“ подручје које је предмет ревизије),
5. тестирањем се потврђује функционисање одабраних постојећих контрола,
6. оцјењује се дјелотворност контрола на основу претходних корака.

Кораци од 1. до 4. спровode се у фази планирања ревизије у оквиру прикупљања и анализирања информација о подручју које се ревидира. Подаци о контролним циљевима, очекиваним контролама, утврђеним постојећим контролама и резултати оцјене дизајна (осмишљеност) постојећих контрола садржани су у Обрасцу „Прелиминарна процјена постојећих контрола“ у софтверској апликацији за интерну ревизију.

Кораци 5. и 6. спровode се у фази обављања ревизије кроз тестове контрола и суштинске тестове (ако су суштински тестови потребни) и односе се на одабране контроле које су према процјени интерних ревизора одабране за тестирање и као такве наведене у програму ревизије.

У већини случајева тестирање интерне ревизије биће могуће окончати кроз тестове контрола.

Основни принцип који се примјењује је да се “тестирање наставља док ревизор није увјерен да има довољне доказе да донесе закључак” по питању да ли су контроле адекватне, ефективне, ефикасне и да ли је резидуални ризик у оквирима прихватљивог нивоа ризика за институцију.

Детаљније о врстама тестова, техникама тестирања, узорковању, методама узорковања и избора података у узорак, те интерпретацији закључака тестирања садржано је у поглављу III Приручника.

Интерпретација резултата спроведеног тестирања и анализа узрока настанка проблема

Интерни ревизори морају базирати закључке и резултате појединачне ревизије на примјереним анализама и процјенама.⁸⁶

Интерни ревизори би требали да користе своје искуство, логику и професионални скептицизам да процијене информације откривене током ревизије и донесу логичне закључке.

Када су идентификоване слабости и резидуални ризици, интерни ревизори би требали да продубе своје анализе и идентификују факторе који су узроковали или могу да узрокују проблем на начин да примијене Анализу узрока настанка проблема.⁸⁷

Наведено представља утврђивање зашто се одређени проблем/питање јавило умјесто да се само идентификује или извјести о самом проблему/питању. Питање се дефинише као проблем, грешка, неправилност или пропуштена прилика.⁸⁸ Већину узрока могуће је испратити уназад до одлука, спроведених или неспроведених активности.

Анализа узрока настанка проблема може захтијевати комплексније анализе већег броја података и разумијевање међусобне условљености фактора.

Код анализе узрока настанка проблема интерни ревизори морају да поступе са дужном стручном пажњом и да узму у обзир вријеме и ресурсе које је потребно уложити да се анализа спроведе.⁸⁹

Уколико вријеме или ниво вјештина потребних за обављање анализе узрока настанка проблема премашује расположиво вријеме или вјештине унутар функције интерне ревизије, руководиоца ЈИР може да препоручи руководству да спроведе детаљније анализе за утврђивање узрока настанка проблема.

Детаљније информације о примјени технике анализе кључног узрока доступне су у Смјерницама за управљање ризицима у институцијама БиХ – Верзија 2 и исти приступ би требало користити и највише руководство институције код процјене и управљања ризицима.

⁸⁶веза Стандард 2320

⁸⁷веза Стандард 2320

⁸⁸ Practice Advisory 2320-2: Root Cause Analysis, The IIA 2011

⁸⁹веза Стандард 1220.A1

7.2.2. Документовање спроведених ревизорских поступака

Интерни ревизори морају да документују довољне, поуздане, релевантне и корисне информације као подлогу резултатима ревизије и закључцима.⁹⁰ Информације настале током обављених анализа, тестирања и процјене документују се и чувају у радној документацији која може бити у папирнатом или у електронском, или у оба облика.

Софтверска апликација омогућава употребу стандардизованих, али флексибилних формата и предлогака радне документације.

Стандардизовани елементи радне документације укључују општи изглед образаца (нпр. листе за провјеру контрола), систем означавања, тј. симболе који се користе за означавање ревизорских поступака нпр. ТК (за тестирање контрола), систем референце на другу радну документацију (документе у Word-у, Excel-у, изводи из BPMIS, ISFU, PIMIS, Централног обрачуна плата и сл.), те означавање информација које се из једне фазе ревизије преносе у другу (нпр. закључци тестирања који се преносе у налазе или циљеви и обим ревизије који се преносе из плана ревизије у ревизорски извјештај).

Радна документација мора бити организована тако да омогући другом лицу, нпр. другом ревизору, да дође до истих закључака до којих су дошли интерни ревизори који су спровели ревизију. Радна документација служи да се организују ревизорски докази на начин који омогућује поновно обављање послова и логички подупире везу између закључака и резултата ревизије и обављених ревизорских поступака.

Радна документација садржи сљедеће елементе:

- референтни број ревизије,
- наслов и заглавље које идентификује подручје или процес који се ревидира,
- датум или период обављања ревизије,
- обим обављеног посла,
- сврху прибављања и анализирања података,
- изворе података обухваћене радном документацијом,
- величину узорка и методу одабира узорка,
- методологију кориштену за анализу података,
- детаље о спроведеним тестовима и анализама,
- име и презиме интерног ревизора који је спровео поступак,
- име и презиме руководиоца ЈИР који је прегледао и одобрио поступак.

У принципу, радна документација организује се према структури развијеној у програму ревизије и садржи референце до важних извора информација. Коначни резултат је потпуна збирка документације (у електронском или папирнатом, или у оба облика) спроведених поступака, донесених закључака и изведених препорука, те логичка основа за сваки од тих корака.

⁹⁰веза Стандард 2330

7.2.3. Потврђивање резултата ревизорских поступака и отворених питања

Резултате ревизорских поступака (анализа, тестирања и процјена) интерни ревизори комуницираће, расправити и потврдити са руководством и запосленима у ревидираним субјектима. Разговори са ревидираним субјектима помоћи ће интерним ревизорима у интерпретацији резултата анализа и тестирања, формулисању закључака о стварном стању, одступањима стварног од очекиваног стања.

Посебно су важни разговори са ревидираним субјектима за спровођење анализа узрока настанка проблема, те утврђивање препорука за њихово отклањање. Такође, и за утврђивање отворених питања о којима је потребно обавијестити више руководство.

7.2.4. Одобравање радне документације и прикупљених доказа од стране руководиоца ЈИР

Радну документацију и прикупљене доказе кроз обављене ревизорске поступке (тестирања, анализе, процјене и разговоре са ревидираним субјектима) прегледава и одобрава руководиоца ЈИР. Руководилац ЈИР.⁹¹

- прегледава да ли су спроведени сви тестови и други поступци планирани програмом ревизије,
- у случају да је било прилагођавања у спровођењу ревизорских поступака, прегледава да ли су промјене унесене у програм ревизије,
- прегледава и одобрава радну документацију која описује ревизорске поступке,
- прегледава и одобрава утврђене информације, запажања и прелиминарне закључке,
- процјењује квалитет прикупљених информација, тестирања и резултата, односно прикупљених ревизорских доказа.

Ревизорски докази, односно прикупљене информације су квалитетне ако су довољне, поуздане, релевантне и корисне за постизање циљева ревизије, те подупиру резултате и закључке ревизије.⁹²

⁹¹веза Стандард 2340

⁹²веза Стандард 2310

Карактеристике информација	• Очекивања
Довољне	• чињеничне, одговарајуће и увјерљиве тако да информисано разборито лице може доћи до истих закључака као и ревизор
Поуздане	• најбоље могуће информације до којих се може доћи примјеном одговарајућих ревизорских техника
Релевантне	• подупиру налазе и препоруке из ревизије
Корисне	• помажу институцији у постизању њених циљева

Слика 7. Карактеристике квалитетних ревизорских информација

7.2.5. Процјена резидуалног ризика

Након спроведених анализа и тестирања интерни ревизори потврђују или дорађују почетне процјене контрола и доносе закључке који ће им омогућити формирање мишљења о адекватности, примјени и ефективности система интерних контрола, те раде процјене резидуалног ризика у ревидираном подручју.

Процјена резидуалног ризика и закључци о контролама требају остварити везу између свих недостатака из утврђених анализа и тестирања с контролним циљевима и створити основу за давање препорука за отклањање недостатака.

Кључно је процијенити све налазе и чињенице у односу на циљеве ревизије и контролне циљеве. Када је примјерено донесени закључци требају наглашавати и утврђене предности, дајући похвалу и користећи ревизију за ширење знања о доброј пракси.

Мишљење интерне ревизије о функционисању система интерних контрола односи се на адекватност, примјену и ефективност система интерних контрола у ревидираном подручју. Наведено подразумемијева да интерни ревизори у свом мишљењу обраде:

- **адекватност** – да ли су праве контроле, на правом мјесту, у право вријеме и сразмјерне ризику;
- **примјену** – да ли се контроле досљедно примјењују, са дужном пажњом свих укључених запослених и без изузетка;
- **ефективност** – да ли контроле остварују постављене контролне и пословне циљеве и смањују појаву и/или посљедице ризика.

Тежиште треба да буде на нивоу резидуалног ризика, с тим да у фази планирања интерни ревизори треба да одреде нивое резидуалног ризика који су прихватљиви (прихватљиви

ниво ризика), односно према чему ће одредити ниво мишљења (задовољавајуће позитивно – низак ниво резидуалног ризика; задовољавајуће уз одређене недостатке – средњи ниво резидуалног ризика; незадовољавајуће – висок, неприхватљив ниво резидуалног ризика), омјер у којем постоји значајна могућност да се циљеви институције или пословни циљеви неће остварити у оквиру прихваћених стандарда и параметара пословне успјешности. Прави је изазов смањити резидуални ризик на ниво који је прихватљив свим интересним групама.

Интерни ревизори треба да употријебе добру способност процјене у тумачењу налаза ревизије и изражавању мишљења о функционисању система интерних контрола и процјени резидуалног ризика. Руководилац ЈИР одговоран је за ревизију и све важне процјене донесене током обављања ревизије.⁹³

Сталним надзором и контролом над претходно обављеним ревизорским поступцима смањује се ризик да ће интерни ревизори донијети процјене или предузети активности неусклађене са професионалном процјеном руководиоца ЈИР, а које би могле неповољно утицати на ревизију. Ако се појаве разлике у професионалној процјени, руководилац ЈИР треба да нађе начин рјешавања разлика. Начини могу укључивати разговоре о релевантним чињеницама, спровођење додатних испитивања или истраживања и документовање закључивања о различитим гледиштима у радној документацији ревизије.

7.3. Извјештавање

Интерни ревизори морају да извјештавају о резултатима обављене ревизије.⁹⁴ Ово је фаза у којој интерни ревизори разматрају резултате рада из претходних фаза и на основу прикупљених доказа припремају ревизорски извјештај који мора да буде у складу са критеријумима извјештавања⁹⁵ и поштујући захтјеве квалитета извјештавања.⁹⁶

Критеријуми извјештавања

Ревизорски извјештај мора садржавати:

- циљеве, обим и резултате ревизије,⁹⁷
- примјенљиве закључке, као и примјенљиве препоруке и/или акционе планове.⁹⁸

ЈИР у институцијама БиХ у оквиру ревизорског извјештаја требају да изразе мишљење које се издаје на нивоу цијеле ревизије, а које мора узети у обзир очекивања вишег руководства и осталих актера, те мора бити поткријепљено довољним, поузданим, релевантним и корисним информацијама.⁹⁹

Формулација мишљења интерне ревизије захтијева узимање у обзир свих налаза ревизије и њихове значајности.

⁹³веза Стандард 2340

⁹⁴веза Стандард 2400

⁹⁵веза Стандард 2410

⁹⁶веза Стандард 2420

⁹⁷веза Стандард 2410

⁹⁸веза Стандард 2410.A1.

⁹⁹веза Стандард 2410.A1.

Гдје је примјерено, интерни ревизори се потичу да у извјештају наведу и препознате задовољавајуће праксе.¹⁰⁰ У ревизорском извјештају се морају навести и ограничења у погледу дистрибуције и употребе резултата.¹⁰¹

Квалитет извјештавања

Ревизорски извјештај представља суму планирања, времена и напора који су уложени у једну ревизију и одражава квалитет и темељност ревизије.

Ревизорски извјештај мора бити тачан, објективан, јасан, концизан, конструктиван, потпун и благовремен, што подразумемијева сљедеће:¹⁰²

Карактеристике извјештаја	Очекивања
Тачан	Не садржава грешке и искривљене информације и досљедно одражава чињенице на којима се заснива
Објективан	Реалан, непристрасан и без предрасуда и резултат је поштене и уравнотежене оцјене свих релевантних чињеница и околности
Јасан	Лаган за разумијевање и логичан, без непотребне техничке терминологије, а садржи све важне и релевантне информације
Концизан	Усмјерен на суштину без непотребне разраде, сувишних детаља, понављања и опширности
Конструктиван	Помаже субјекту ревизије и доводи до потребних унапређења
Потпун	Не изоставља ништа што је важно за кориснике извјештаја и садржи све важне и релевантне информације и примједбе које поткрепљују закључке и препоруке
Благовремен	Достављен је у правом тренутку и омогућава благовремено предузимање корективних мјера

Слика 8. Карактеристике квалитетног ревизорског извјештаја

Фаза извјештавања укључује сљедеће кораке:

- Израда нацрта ревизорског извјештаја,
- Усаглашавање нацрта с ревидираним субјектима,
- Преглед, одобравање и дистрибуција коначног ревизорског извјештаја од стране руководиоца ЈИР,
- Ажурирање података у регистру ризика институције.

¹⁰⁰веза Стандард 2410.А2.

¹⁰¹веза Стандард 2410.А3.

¹⁰²веза Стандард 2420

7.3.1. Израда нацрта ревизорског извјештаја

Структура извјештаја

Нацрт ревизорског извјештаја припрема се према структури представљеној у сљедећој табели:

Табела 2. Структура ревизорског извјештаја

Поглавље	Садржај
ИЗВРШНИ РЕЗИМЕ	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Кратак опис циљева и обима ревизије ▪ Ревизорско мишљење ▪ Сажетак најзначајнијих налаза <i>(укључујући постојеће стање, узроке проблема, посљедице и финансијске учинке посљедица уколико су утврђене)</i> ▪ Сажетак кључних препорука и активности које се планирају предузети за њихову реализацију ▪ Коментар руководства <i>(укључујући неслагања о кључним налазима и препорукама уколико није постигнута усаглашеност са ревидираним субјектом)</i>
1. УВОД	<p>1.1. Циљеви појединачне интерне ревизије</p> <p>1.2. Обим појединачне интерне ревизије</p> <p>1.3. Полазне информације о ревидираном подручју <i>(укључујући најзначајније информације о подручју/процесу/активности који је предмет ревизије, значајност тог подручја за пословање институције, вриједност трансакција и сл.)</i></p> <p>1.4. Позитивни налази <i>(укључујући кратак сажетак позитивних аспеката ревидираног подручја, ако су утврђени)</i></p>
2. РЕВИЗОРСКО МИШЉЕЊЕ	<p>2.1. Ревизорско мишљење</p> <p>2.2. Сажетак најзначајнијих налаза и препорука на којима се заснива мишљење</p>
3. НАЛАЗИ И ПРЕПОРУКЕ	<p>Редослијед ревизорских налаза и препорука одређује се према значајности ризика на које се односе.</p> <p>Налази:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ постојеће стање, ▪ очекивано стање, ▪ одступања постојећег од очекиваног стања, ▪ узроци одступања постојећег од очекиваног стања, ▪ учинци утврђених слабости. <p>Препоруке:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ корективна активност коју треба спровести
4. ПРИЛОЗИ	<p>4.1. Акциони план за спровођење препорука</p> <p>4.2. Опис процеса, резултати аналитичких поступака, резултати тестирања, графички прикази, преглед главних ризика с листом узрока и посљедица, преглед регулативе и слично (по процјени ревизора)</p>

Формулисање ревизорских налаза

Сваки налаз треба да буде поткријепљен доказима, написан сажето и прегледно, тако да приступачним језиком објасни постојеће у односу на очекивано стање.

Налази треба да буду писани тако да корисник извјештаја разумије и прихвата процјену ризика интерне ревизије, као и његовог утицаја на циљеве институције.

Табела 3. Структура налаза

Опис елемента	Фаза ревизије у којој се прикупљају информације
Стање	
Чињенични докази које је интерни ревизор пронашао током испитивања (постојеће стање). Стање је кључно питање које интерни ревизор разматра, а које може бити измјерено или утврђено ревизорским поступцима.	Полазне информације о стању прикупљају се у фази планирања и прелиминарне процјене. Коначне информације утврђују се у фази обављања кроз тестирање и аналитичке поступке.
Критеријум	
Стандарди, мјере или очекивања кориштена при вредновању и/или верификацији (очекивано стање). Кроз критеријуме/стандарде/очекивано стање описујемо како би се процес требао одвијати, како би интерне контроле требало да функционишу, односно шта би све требало бити остварено кроз поједине фазе процеса како би се остварио пословни циљ процеса. Критеријуми су закони, прописи, писане политике, процедуре, и/или смјернице. Извор критеријума су и успостављене организационе праксе, очекивања која произлазе из поставки контрола, па чак и логично ("здраворазумско") поступање које не мора бити формално документовано. Кориштење критеријума који нису експлицитно документовани захтијева професионално просуђивање интерног ревизора у сврху процјене њихове примјенљивости.	Утврђују се и документују у фази планирања, и прелиминарне процјене. Могу се разрадити у фази обављања кроз аналитичке поступке.
Узрок	
Разлог одступања постојећег од очекиваног стања. Интерни ревизори требају одговорити на питање "зашто" је дошло до постојећег стања и које околности омогућавају да такво стање постоји. Утврђивање узрока је пресудно за утврђивање препорука којима се умањују или елиминишу могућности за понављање стања.	Информације о узроцима су резултат спроведених аналитичких поступака, тестирања и разговора са руководством, те анализе узрока настанка проблема.

<p>За утврђивање узрока одступања постојећег од очекиваног стања, пресудна је сарадња интерних ревизора и руководства.</p>	
<p>Посљедица</p>	
<p>Грешке, проблеми, пропуштене прилике, пропусти и слично, до којих долази услед ризика или изложености ризику због неадекватности, непримјењивања и/или неефективности контрола, односно одступања постојећег стања од очекиваног.</p> <p>Посљедице могу да буду постојеће или потенцијалне. Постојеће посљедице су чињеничне и видљиве као резултат постојећег стања. Потенцијалне посљедице су оне гдје посљедица није још настала или пронађена.</p> <p>Код одређивања степена ризика или изложености ризику разматрају се ефекти које налази и препоруке могу имати на пословање, остваривање циљева и финансијске извјештаје институције. Када год је могуће, треба квантификовати посљедице.</p>	<p>Информације о постојећим посљедицама су резултат спроведених тестирања. Информације о потенцијалним посљедицама су резултат спроведених анализа и процјена. У одређеним случајевима, информације о посљедицама могу бити доступне већ у фази планирања, али морају да буду поткријепљење одговарајућим ревизорским доказима.</p>

Квалитет налаза и његових појединачних елемената зависи од квалитета обављеног ревизорског рада и способности интерних ревизора да тумаче резултате корака спроведених током планирања и обављања ревизије.

Руководство треба да буде обавијештено о налазима који су:

- значајни,
- потврђени довољним, поузданим и релевантним чињеницама и доказима,
- објективно формулисани,
- релевантни за питања на које се односе, и
- довољно увјерљиви да мотивишу надлежне да предузму мјере.

Налази се рангирају по значајности у смислу степена изложености постојећим и потенцијалним посљедицама ризика и могућим узрочно-посљедичним односима између појединачних налаза.

Рангирање појединачних налаза у оквиру извјештаја генерално утиче на укупне закључке о ревизији (како је описано у дијелу који се односи на закључке ревизије).

Рангирање налаза по значајности је ефикасан алат за комуницирање важности појединачних налаза и помаже руководству приликом утврђивања приоритета за планове активности.

Значај налаза може да се поткријепи и финансијским ефектом до којег може да дође због слабости интерних контрола и неправилности.

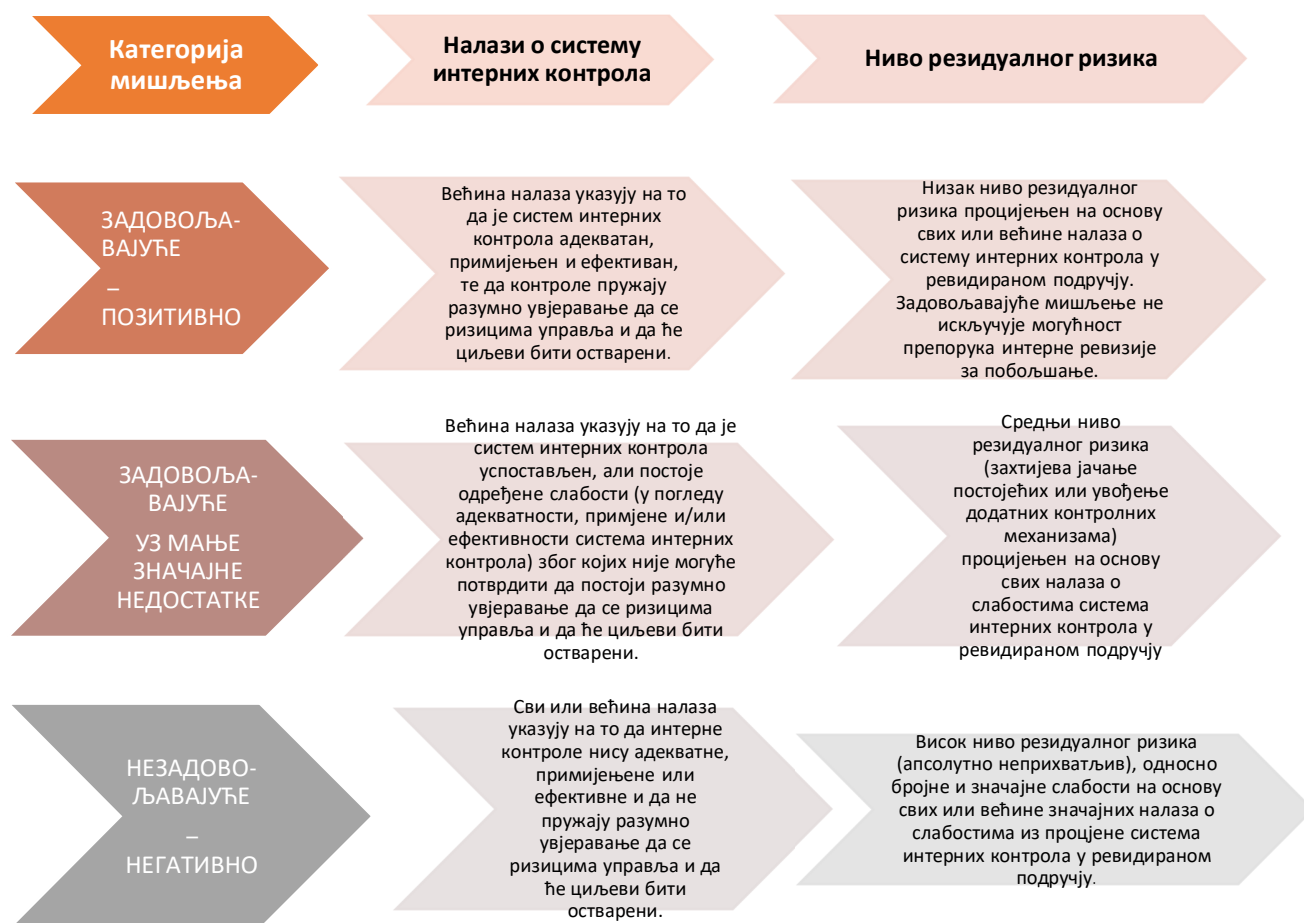
Формулисање стручног ревизорског мишљења

Мишљење интерних ревизора о статусу ревидираног подручја помаже корисницима извјештаја да разумију значај ревизорских налаза.

Интерни ревизори издају мишљење на нивоу појединачне обављене ревизије, а у формулисању мишљења треба да узму у обзир све налазе ревизије и њихову значајност.

На крају, битно је да руководилац институције има мишљење интерне ревизије о функционисању контрола у подручју које је ревидирано, односно да ли су спријечени или су још увијек изложени значајним резидуалним ризицима.

Стручно ревизорско мишљење о систему интерних контрола у ревидираном подручју треба заснивати на налазима ревизије и нивоу резидуалног ризика и може бити:



Слика 9. Категорије ревизорског мишљења

Формулисање препорука

Извјештај о резултатима обављене ревизије мора да садржава примјенљиве препоруке и акционе планове.¹⁰³

Интерни ревизори препорукама треба да понуде ефикасне и ефективне начине да се смањи одступање постојећег стања од очекиваног стања (критеријума). Препоруке су приједлози интерних ревизора за:

- корекцију стања – активности које пружају привремена рјешења за корекције постојећег стања и
- отклањање узрока проблема – активности потребне за спречавање поновног понављања стања, у правилу су то дугорочна рјешења и могу захтијевати дуже вријеме за спровођење.

Интерни ревизори могу да понуде и комбинацију препорука усмјерених на корекцију стања и отклањање узрока, у зависности од природе налаза и узети у обзир:

- увођење нових или алтернативних контрола за исправљање или ублажавање недостатака,
- усавршавање или измјена постојећих контрола како би биле ефективније,
- обезбјеђивање редовне и досљедне примјене постојећих контрола,
- смањивање непотребних контрола.

Препоруке треба да произлазе из повезаног закључка и у њима мора бити јасно истакнуто која је организациона јединица одговорна за поступање по тим препорукама. Да би биле конструктивне, у препорукама се наводи шта је потребно да се предузме и који су главни елементи тражених промјена, док детаљне планове активности састављају задужени руководици надлежне организационе јединице.

Ревизор нема одговорност да детаљно предложи корективне мјере, нити може да буде укључен у њихову реализацију, али препоруке треба да пруже практично, изводљиво рјешење којим се умањују утврђени ризици у налазу. Код утврђених недостатака ревизор треба да буде спреман да понуди савјет о начину побољшања контроле, не излазећи из оквира утврђених прописима из области интерне ревизије.

Препоруке треба да буду рангиране по степену изложености ризику, како би руководство одговорно за спровођење препорука знало које су најприоритетније препоруке које треба спровести и тиме допринијети смањењу ризика на прихватљив ниво и повећати вјероватноћу остваривања циљева институције. Препоруке се расправљају и усаглашавају са ревидираним субјектима. Спровођење препорука је искључива одговорност руководства.

Руководилац ЈИР прегледава нацрт ревизорског извјештаја прије него што се он достави на усаглашавање ревидираним субјектима и преиспитује да ли је тачан, објективан, јасан,

¹⁰³веза Стандард 2410.А1.

концизан, конструктиван, потпун и благовремен.¹⁰⁴

Одобравањем извјештаја руководиоца ЈИР потврђује да нацрт извјештаја осликава налазе и задовољава критеријуме и квалитет извјештавања, да су закључци добри и видно поткријепљени релевантним, поузданим и довољним ревизорским доказима садржаним у радној документацији.

7.3.2. Усаглашавање нацрта ревизорског извјештаја са ревидираним субјектима

Комуницирање с руководством ревидираних субјеката треба бити сталан процес током обављања ревизије. Интерна ревизија додаје вриједност развијајући комуникацију (у усменом или писаном облику) која утиче на позитивне промјене у институцијама.¹⁰⁵

Разговори са ревидираним субјектима о налазима, нивоу резидуалног ризика и препорукама током обављања ревизије омогућиће ревидираним субјектима да су благовремено упознати са закључцима и резултатима рада ревизије, а ревизорима да лакше већ током обављања ревизије утврде и активности за корекцију стања или отклањање узрока проблема. Такав приступ резултираће једноставнијим процесом усаглашавања нацрта ревизорског извјештаја јер ће његов садржај већ бити познат ревидираним субјектима.

Нацрт ревизорског извјештаја, након што га прегледа и одобри руководиоца ЈИР, доставља се ревидираним јединицама на изјашњење. Уз нацрт извјештаја, руководству ревидираних јединица доставља се и образац План активности, који руководство треба попунити с активностима које ће предузети за спровођење препорука и роковима у којима их планира спровести. Попуњени акциони план руководство ревидираних јединица враћа заједно са изјашњењем на нацрт извјештаја.

Завршни састанак са највишим нивоом руководства

Руководилац ЈИР усаглашени нацрт ревизорског извјештаја и приједлог плана активности, претходно попуњен од стране руководства ревидираних јединица (активности, одговорног лица и рокови за спровођење препорука) представља руководиоцу институције или лицу које он задужи на завршном састанку.

Позив за одржавање завршног састанка руководиоцу институције доставља руководиоца ЈИР. На завршном састанку презентује се нацрт ревизорског извјештаја са циљем коначног усаглашавања ставова са највишим руководством о:

- стручном ревизорском мишљењу,
- препорукама и њиховој важности,
- распореду спровођења препорука, предложеним активностима и роковима за спровођење,
- року у којем ће руководиоца институције потписати план активности (са планираним активностима у циљу спровођења сваке прихваћене препоруке, дефинисаним роковима извршења и одговорним лицима за спровођење).

¹⁰⁴ веза Стандард 2340

¹⁰⁵ veza Standard 2400

Завршни састанак је и прилика да се покаже намјера интерне ревизије да се извјештајем побољша тренутни начин рада и да се у том смјеру јасно искаже допринос интерне ревизије. Дискусију и исход завршног састанка потребно је евидентирати у радној документацији кроз записник са састанка, усаглашен са руководством. Уколико је могуће, верзија која је усаглашена на завршном састанку требало би да буде коначна усаглашена верзија извјештаја и плана активности. Уколико се није било могуће усагласити о тексту извјештаја и плану активности, сва неслагања потребно је евидентирати у извршном резимеу ревизорског извјештаја. Попуњен план активности (препоруче интерне ревизије и активности које ће руководство спровести) и потписан од стране руководиоца институције уноси се као прилог уз коначан извјештај, те у регистар препорука у софтверску апликацију за интерну ревизију. Примјерак плана активности одлаже се и у стални ревизорски досје.

7.3.3. Преглед, одобравање и дистрибуција коначног ревизорског извјештаја од стране руководиоца ЈИР

Руководилац ЈИР, према Закону о интерној ревизији, одговоран је обезбиједити висок квалитет активности интерне ревизије, што укључује и висок квалитет ревизорског извјештаја који доставља руководиоцу институције.¹⁰⁶

Руководилац ЈИР одговоран је за преглед и одобравање коначног ревизорског извјештаја.¹⁰⁷ Када руководиоца ЈИР задужи неко друго лице за надзор и контролу коначног ревизорског извјештаја и даље сноси цјелокупну одговорност.¹⁰⁸ У јединицама интерне ревизије у којима су интерни ревизори са мање искуства, руководиоца ЈИР најчешће ће лично сам припремати коначни ревизорски извјештај. У ЈИР у којима су запослени искуснији интерни ревизори руководиоца ЈИР ће процијенити колико се може ослонити на извјештај који су припремили интерни ревизори, а колико га је потребно дорадити. Коначни ревизорски извјештај руководиоца ЈИР доставља ревидираним субјектима и руководиоцу институције, те другим актерима у институцији (нпр. помоћницима министара) који могу дјеловати у складу са резултатима ревизије или за чије су подручје пословања важни резултати ревизије.¹⁰⁹

Заједно са коначним ревизорским извјештајем, руководиоца ЈИР доставља и обавјештење о обавези ажурирања података у регистру ризика у вези са ревидираним процесом.

У случају да се грешка или пропуст утврде након што је коначни ревизорски извјештај дистрибуисан, одговорност је руководиоца ЈИР да достави накнадно исправне информације свим странама које су добиле првобитну верзију коначног ревизорског извјештаја.¹¹⁰

¹⁰⁶Закон о интерној ревизији, члан 15, тачке г) и и)

¹⁰⁷веза Стандард 2440

¹⁰⁸веза Стандард 2440

¹⁰⁹веза Стандард 2440.А1.

¹¹⁰веза Стандард 2421

Руководилац ЈИР у оквиру годишњег извјештаја, којег припрема према Закону о интерној ревизији¹¹¹, наводи и сажети преглед закључака из свих интерних ревизија извршених у току године.

Наведени извјештај, укључујући и закључке из свих интерних ревизија, на захтјев може бити достављен сваком законодавном, извршном или судском надзорном тијелу и релевантном државном ревизору и/или законитом ревизору или другом екстерном ревизору.¹¹²

7.3.4. Ажурирање података у регистру ризика институције

Подаци из коначног ревизорског извјештаја о резидуалним ризицима и нивоу изложености (високи, средњи, ниски), те мјерама које ће према плану активности предузети руководство за смањивање ризика, са подацима о роковима и задуженим лицима за реализацију мјера уносе се у регистар ризика институције, односно на основу тих података ажурирају се подаци у регистру ризика институције. Податке у регистар ризика уносе, односно ажурирају руководиоци организационих јединица задужени за ревидирани процес и одговорни за управљање ризицима, те реализацију мјера за њихово ублажавање.

7.3.5. Издавање свеобухватног мишљења

Свеобухватно мишљење издаје се на захтјев и уколико је било у циљу одређених ревизија, те уколико има довољно информација/доказа на основу којих се даје мишљење. У оквиру годишњег извјештаја о активностима интерне ревизије руководилац ЈИР може издати свеобухватно мишљење о процесима управљања, управљања ризицима и контролним процесима у институцији.¹¹³

За доношење одлуке хоће ли се издати свеобухватно мишљење руководилац ЈИР треба да размотри:

- да ли је обављено довољно релевантних ревизија током године,
- како ће се мишљење односити према стратегијама, циљевима и ризицима институције,
- хоће ли мишљење ријешити проблем, додати вриједност и/или пружити руководству сигурност у вези са општим трендом или стањем у институцији.

Уколико се одлучи за издавање свеобухватног мишљења, руководилац ЈИР треба да одреди обим свеобухватног мишљења, тако што ће одредити:

- период на који се мишљење односи,
- ревизије и савјетодавне ангажмане (уколико их је било) које су релевантне за свеобухватно мишљење,
- остале факторе који могу да утичу на обим свеобухватног мишљења и утврдити да ли постоје било каква ограничења.

¹¹¹Закон о интерној ревизији, члан 19. став (2).

¹¹²Закон о интерној ревизији, члан 19. став (5).

¹¹³веза Стандард 2421

Руководилац ЈИР за потребе издавања свеобухватног мишљења може узети у обзир и релевантне извјештаје осталих интерних актера (на примјер извјештаје инспекција, извјештаје комисија за надзор или накнадне контроле и провјере), као и екстерних актера (на примјер Канцеларије за ревизију институција БиХ).

Руководилац ЈИР, без обзира на то узима ли у обзир извјештаје других страна и ослања ли се на њихове процјене, и даље задржава одговорност за свеобухватно мишљење које издаје, а до којег је дошао ослањајући се на рад других актера.

Руководилац ЈИР за издавање свеобухватног мишљења треба:

- преиспитати закључке из обављених ревизија и савјетодавних ангажмана,
- обезбиједити да су закључци засновани на довољним, поузданим, релевантним и корисним информацијама,
- сажети информације за издавање мишљења,
- утврдити релевантне ризике или контроле или друге критеријуме кориштене као основу свеобухватног мишљења.

Након разматрања релевантних информација руководиоца ЈИР издаје свеобухватно мишљење, користећи јасан рјечник, и формулише како се свеобухватно мишљење односи на стратегије, циљеве и ризике институције.

Саопштење/извјештај на којем се подноси свеобухватно мишљење треба да садржава:

- обим, укључујући период на који се мишљење односи,
- ограничење обима,
- разматрање свих повезаних ревизорских ангажмана, укључујући и ослањање на извјештаје других страна (интерних и екстерних),
- сажетак информација које подупиру мишљење,
- ризике, контроле или друге критеријуме који су кориштени као основ за свеобухватно мишљење,
- свеобухватно мишљење, просуђивање или закључак до којег се дошло.

7.4. Праћење реализације препорука

У складу са Законом о интерној ревизији, руководиоца ЈИР треба да прати реализацију препорука интерне ревизије, да утврди да ли је ревидирана јединица предузела корективне активности и да ли је постигла жељене резултате, те да о резултатима праћења информише руководиоца институције.¹¹⁴

Руководилац ЈИР мора да успостави и одржава систем праћења поступања са резултатима обављених ревизија.¹¹⁵

¹¹⁴Закон о интерној ревизији, члан 18. став (2)

¹¹⁵Веза Стандард 2500

Кроз праћење спровођења препорука (енгл. *Follow-up*) прати се и обезбјеђује да су радње које одреди руководство ревидираних субјеката успјешно спроведене, или да ли је руководство на себе преузело ризик нечињења.

7.4.1. Праћење спровођења препорука из обављених ревизија

Праћење спровођења препорука укључује праћење да ли су планиране активности реализоване и у којим роковима. Ако активности нису реализоване, потребно је образложење разлога неспровођења или кашњења у спровођењу, планирају ли се неке друге активности за реализацију препорука, који су нови рокови и одговорна лица за спровођење.

Руководство ревидираних организационих јединица, које има задатак да спроведе препоруке према усвојеним акционим плановима, има примарну одговорност за праћење напретка у спровођењу препорука, односно одговарајући управљачки ниво треба да прати предузимају ли се предвиђени кораци у циљу спровођења прихваћених препорука.¹¹⁶

У складу са Законом о интерној ревизији, руководство ревидиране јединице информисаће руководиоца институције и руководиоца ЈИР о спровођењу акционог плана за реализацију препорука.¹¹⁷

Интерни ревизори користе наведене информације за извјештавање вишег руководства о статусу спровођења препорука и за праћење изложености ризицима, зависно од тога да ли су реализоване препоруке које су дате да би се ризици смањили. У складу са Законом о интерној ревизији, у року од шест мјесеци након што је извјештај о ревизији издат, руководиоца ЈИР пратиће реализацију препорука како би утврдио да ли је ревидирана јединица предузела корективне активности и да ли је постигла жељене резултате. О резултатима таквог праћења руководиоца ЈИР информисаће руководиоца институције.¹¹⁸

За праћење статуса спровођења препорука руководиоца ЈИР користи таблицу у софтверској апликацији за интерну ревизију.

План активности по препорукама интерне ревизије од суштинске је важности за евидентирање и праћење свих мјера које је руководство предузело на основу препорука интерне ревизије.¹¹⁹ Помоћу њих су накнадне ревизије много лакше и ефикасније.

Важност препорука или природа радњи које је предузело руководство у спровођењу препорука, може да резултује одлуком руководиоца ЈИР да је у скорој будућности потребно извршити накнадну ревизију.

¹¹⁶Закон о интерној ревизији, члан 18. став (1)

¹¹⁷Закон о интерној ревизији, члан 18. став (1)

¹¹⁸Закон о интерној ревизији, члан 18. став (2)

¹¹⁹Веза Стандард 2500

7.4.2. Праћење мјерљивих ефеката спровођења препорука

Осим праћења спровођења препорука, а у сврху евидентирања и извјештавања о додатној вриједности коју ствара интерна ревизија, интерни ревизори требају настојати пратити и мјерљиве ефекте (најчешће финансијске) за спровођење оних препорука уз које се мјерљиви ефекти могу везати.

Примјери мјерљивих ефеката могу бити:

- износ средстава враћених у буџет, након што су по препоруци интерне ревизије спроведене накнадне контроле намјенског трошења средстава грантова и за утврђено ненамјенско трошење извршени поврати средстава,
- износ уштеда на материјалним расходима, након што су по препоруци интерне ревизије спроведене анализе трошкова и измијењени уговори са добављачима и промијењени услови плаћања,
- усклађени износ у рачуноводственим евиденцијама, након што су по препоруци интерне ревизије спроведена додатна књижења или усклађивања података у различитим евиденцијама,
- мјерљиви ефекти могу да буду исказани и кроз нпр. смањење броја образаца у неком пословном процесу (ефикаснија и бржа обрада захтјева грађана и других странака), смањени трошкови обраде захтјева и слично.

У ситуацијама када није могуће прецизно израчунати ефекте спровођења препорука, финансијски ефекти могу да се исказују као процјена на основу спроведених анализа утицаја примјене неких контрола на финансијске токове у будућем периоду, уз обавезу да се те процјене прате и упореде са стварним спровођењем.

Мјерљиви ефекти спровођења препорука прате се на годишњем нивоу и о њима, уколико су утврђени, ЈИР извјештава руководство институције. Примјери добре праксе указују да исказивање (финансијских) ефеката препорука доприноси стицању повјерења у квалитет рада интерне ревизије и прихватању њене улоге у институцији. За праћење ефеката спровођења препорука, руководиоца ЈИР користи табелу у софтверу за подршку процесу ревизије.

7.4.3. Праћење података у Регистру ризика институције

На основу података о спровођењу препорука, односно реализацији плана активности, треба бити ажуриран и регистар ризика институције.

За ажурирање података у регистру ризика институције задужено је руководство ревидираних субјеката надлежно за пословни процес, управљање ризицима и реализацију мјера.

Интерна ревизија прати да ли су подаци о спроведеним мјерама и, у складу са тим, новим процјенама ризика унесени у регистар ризика. Податке о спровођењу препорука и податке из ажурираног регистра ризика интерна ревизија користи за планирање накнадних активности.

8. Документовање и ревизорски досијеи - текући и стални ревизорски досије

Према Закону о интерној ревизији, руководилац ЈИР треба да обезбиједи да се евидентирају све активности интерне ревизије и чува документација везана за интерну ревизију.¹²⁰

Радни документи, као и сва остала документација у вези са сваком ревизијом, треба да се чувају у одговарајућим ревизорским досијеима.

Ови досијеи треба да буду организовани у јасном и логичном редослиједу тако да свако може наћи оно што му је потребно и схватити шта је и зашто урађено. Досијеи могу да се чувају у електронском и писаном облику.

Да би ревизор имао приступ документацији и да би му она омогућила ефикасно спровођење ревизије, важно је систематично и досљедно користити означавање и унакрсно повезивање докумената и дијелова досијеа.

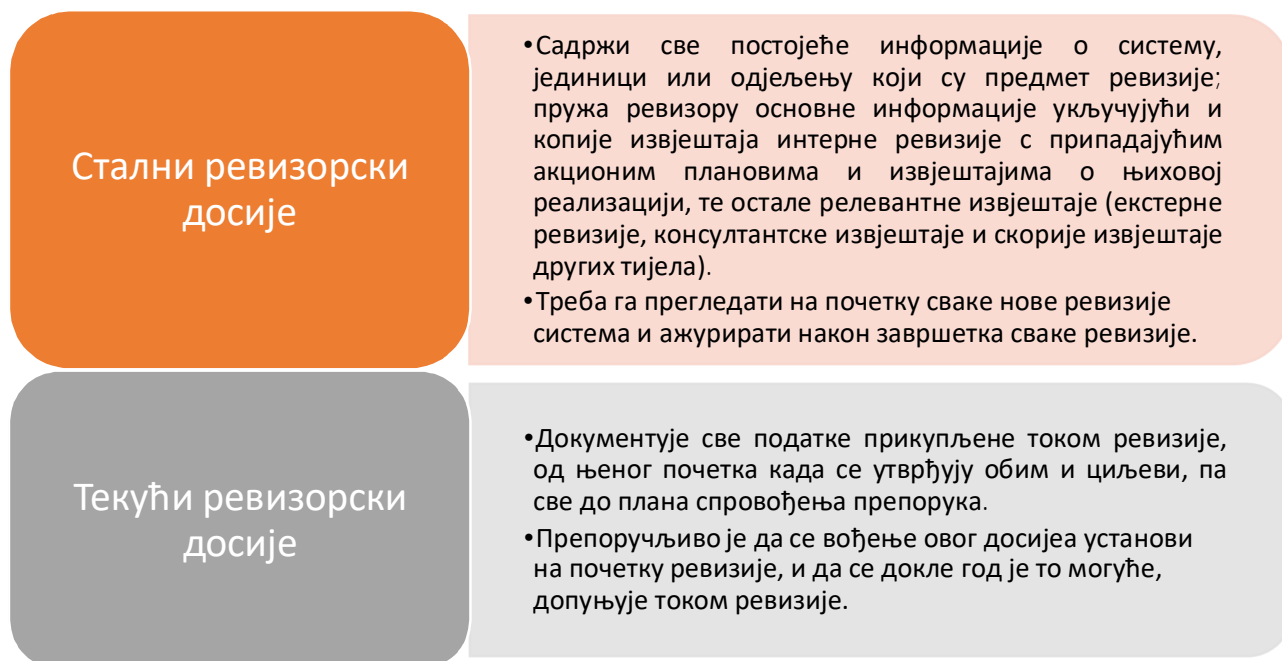
Поред тога, ово ће свакоме ко буде користио или прегледао досије омогућити да прати кораке који су предузети током ревизије и да схвати на који начин су изведени закључци.

Добро организовани и структурисани ревизорски досијеи омогућавају:

- вођење ревизије на логичан начин,
- свеобухватност,
- разумијевање,
- утврђивање слабости и доношење исправних закључака,
- тренутно сагледавање прогреса и налаза ревизије,
- припрему извјештаја,
- проналажење докумената и
- пружају формалну забиљешку о предузетим активностима.

За сваку ревизију потребно је водити двије врсте евиденција – стални досије и текући досије.

¹²⁰Закон о интерној ревизији, члан 15. тачка ј).



Слика 10. Стални и текући ревизорски досије

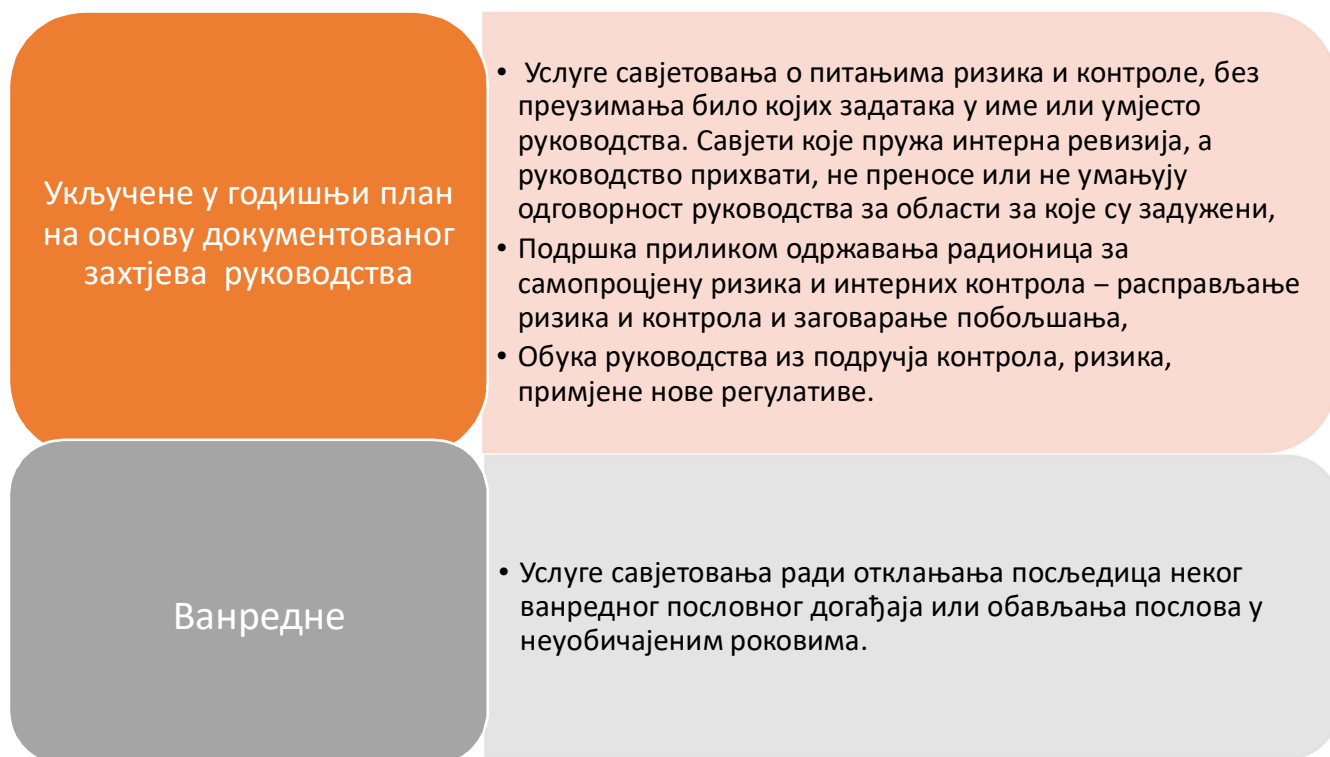
У Поглављу III дат је обавезан садржај /структура за сваки од ових досијеа. Ревизорски досијеи и радна документација чувају се у безбједним условима. Руководилац ЈИР одређује начин архивирања и уништавања ревизорских досијеа.

9. Савјетодавне услуге

У складу са Законом и стандардима, ЈИР осим спровођења ревизија на основу којих пружа независно, објективно увјеравање (енгл. *assurance*) може да обавља и консултантске/савјетодавне услуге (енгл. *consulting services*).

Савјетодавне услуге обављају се на захтјев руководства на начин да се поштују захтјеви стандарда интерне ревизије који уређују планирање, обављање, извјештавање о резултатима и праћење поступања по резултатима обављених савјетодавних услуга.

Природа савјетодавних услуга мора да буде дефинисана у повељи интерне ревизије и укључује савјетовање, подршку и обуку. Ако ЈИР нема ресурса или ако се од ЈИР тражи преузимање одговорности за суштинско управљања ризицима, ЈИР не смије преузимати такве савјетодавне услуге. Савјетодавне услуге могу бити:



Слика 11. Савјетодавне услуге

9.1. Планирање савјетодавних услуга у оквиру стратешког и годишњег плана интерне ревизије

ЈИР у фази израде стратешког и годишњег плана, на основу процјене ризика и разговора са руководством (руководиоцем институције и осталим руководиоцима, секретаром, помоћницима министра и слично), утврђује потребе руководства за савјетодавним услугама и разматра:

- потребе и очекивања руководства које тражи савјетодавне услуге,
- сложеност и обим посла потребног за спровођење савјетодавних услуга,
- расположиве ресурсе интерне ревизије за обављање савјетодавних услуга (знања, стручност),
- трошкове савјетодавних услуга у односу на могућу корист.

Руководилац ЈИР не може да прихвати обављање савјетодавних услуга уколико интерни ревизори не посједују потребна знања, вјештине и остале компетенције потребне за обављање услуге, а није ни у могућности прибавити стручне савјете и помоћ из екстерних извора. Прихваћене савјетодавне услуге морају да буду укључене у стратешки и годишњи план интерне ревизије.

У стратешки план интерне ревизије уносе се подаци о врсти и предмету савјетодавне услуге, периоду обављања и ревизорским ресурсима. У годишњи план интерне ревизије преносе се подаци о врсти и предмету савјетодавне услуге и периоду обављања, који се

допуњавају прецизнијим информацијама о ресурсима (укључујући имена интерних ревизора који ће спровести савјетодавне услуге), обиму и обухвату савјетодавне услуге.

Савјетодавне услуге изван стратешког и годишњег плана интерне ревизије

Основ за покретање савјетодавних услуга је годишњи план интерне ревизије одобрен од руководиоца институције. Уколико се током године укаже потреба за савјетодавним услугама које нису обухваћене годишњим планом интерне ревизије, руководилац институције има искључиво овлашћење да иницира такве савјетодавне услуге.

Руководилац институције издаје захтјев за обављање ванредних савјетодавних услуга на основу којег се раде измјене и допуне годишњег плана интерне ревизије. Образац захтјева за покретање савјетодавних услуга садржан је у софтверској апликацији за интерну ревизију.

Захтјев за ванредне савјетодавне услуге садржи сљедеће податке:

- циљ савјетодавних услуга,
- обим,
- период обављања,
- очекиване резултате.

9.2. Обављање савјетодавних услуга

9.2.1. Планирање савјетодавних услуга

Руководилац ЈИР прије почетка обављања савјетодавних услуга мора да са руководством договори циљ, обим, појединачне одговорности и очекивања руководства.¹²¹

Интерни ревизори прикупиће информације за разумијевање подручја у којем треба да дају савјетодавне услуге, информације о ризицима и повезаним контролама.

Циљеви и обим савјетодавних услуга, те очекивања руководства након што се договори са руководством, документују се у плану обављања савјетодавних услуга. Могуће је да током обављања савјетодавних услуга дође до измјена и допуна циљева и обима на основу прикупљених додатних информација, што се такође евидентира у плану обављања савјетодавних услуга.

Циљеви савјетодавних услуга морају обухватити управљање, управљање ризицима и контролне процесе у обиму договореном са руководством. Циљеви морају да буду у складу са вриједностима, стратегијама и циљевима институције.

Обим савјетодавних услуга мора да буде довољан у односу на договорене циљеве савјетодавних услуга. Уколико током обављања савјетодавних услуга интерни ревизори увиде нека ограничења повезана са обимом, о тим ограничењима морају расправити са руководством за које обављају услуге, како би одлучили о наставку пружања услуге. Током савјетодавних услуга интерни ревизори морају посветити пажњу контролама у складу са

¹²¹веза Стандард 2201

циљевима савјетодавних услуга и обратити пажњу на постојање знатних слабости у контролама.

За савјетодавне услуге интерни ревизори израђују програм рада у којем документују ревизорске методе (технике и приступ коју ће користити у обављању савјетодавне услуге) и распоред ревизорских ресурса. План и програм ревизије за обављање савјетодавних услуга прегледава и одобрава руководилац ЈИР.¹²²

9.2.2. Спровођење савјетодавних услуга

Интерни ревизори морају да утврде, анализирају, процијене и документују довољно информација за постизање циљева савјетодавне услуге.¹²³

Обављање савјетодавних услуга укључује утврђивање, анализирање и процјену информација на којима интерна ревизија заснива савјете које даје. Активности обављања савјетодавних услуга укључују:

- прикупљање информација о подручју на које се односи савјетодавна услуга (очекивања руководства, циљано стање, стварно стање, ризици, слабости контрола),
- преглед документације, база података, информационих система, регулативе и слично,
- спровођење аналитичких поступака,
- тестирање контрола када се оцијени потребним за прикупљање доказа,
- формулисање закључка/савјета.

Интерни ревизор мора да процијени прикупљене информације, односно њихову релевантност и довољност за давање утемељених закључака и савјета.

Спроведени поступци и прикупљене информације/докази морају се документовати тако да могу потврдити претпоставке на којима интерна ревизија заснива закључке и савјете.

Нацрте закључака и савјета интерна ревизија треба додатно расправити са руководством, како би се добило увјерење да су закључци и савјети:

- разумљиви руководству,
- у складу са циљевима савјетодавне услуге,
- практични и трошковно прихватљиви за имплементацију.

Комуникација интерне ревизије и руководства одвија се континуирано током процеса обављања савјетодавних услуга.

Радну документацију и прикупљене доказе за давање закључака и савјета прегледава и одобрава руководилац ЈИР, а руководилац ЈИР одговоран је и за све важне процјене донесене током обављања савјетодавне услуге.¹²⁴

¹²²веза Стандард 2340

¹²³веза Стандард 2300

¹²⁴веза Стандард 2340.

Сталним надзором и контролом над претходно обављеним ревизорским поступцима смањује се ризик да ће интерни ревизори донијети процјене или предузети активности неусклађене са професионалном процјеном руководиоца ЈИР, а које би могле да неповољно утичу на резултате савјетодавних услуга. Уколико се појаве разлике у професионалној процјени, руководилац ЈИР треба да нађе начин рјешавања разлика. Начини могу укључивати разговоре о релевантним чињеницама, спровођење додатних испитивања или истраживања и документовање закључивања о различитим гледиштима у радној документацији ревизије.

9.2.3. Извјештавање о резултатима савјетодавних услуга

Извјештај о резултатима појединачне савјетодавне услуге

Интерни ревизори морају да извјесте о резултатима обављених савјетодавних услуга руководство за које је обављена савјетодавна услуга.¹²⁵ У извјештају морају бити садржани циљеви, обим и резултати обављених савјетодавних услуга.¹²⁶

Типски образац структуре извјештаја о обављеним савјетодавним услугама укључује:

- ознака/број савјетодавног ангажмана из годишњег плана,
- организационе јединице за које је пружена услуга савјетовања,
- циљ,
- обим,
- период обављања,
- закључке и резултате,
- датум припреме,
- датум одобрења.

Руководилац ЈИР одговоран је за преглед и одобравање коначног извјештаја о резултатима савјетодавне услуге.¹²⁷

Уколико се током обављања савјетодавних услуга утврде проблеми у управљању институцијом, управљању ризицима и контролама које су важне за цијелу институцију, руководилац ЈИР о томе треба обавијестити и руководиоца институције.¹²⁸

Годишњи извјештај о обављеним савјетодавним услугама

Руководилац ЈИР извјестиће руководиоца институције¹²⁹ и ЦХЈ МФиТ БиХ о спроведеним савјетодавним услугама у оквиру редовног годишњег извјештаја о активностима интерне ревизије (број реализованих у односу на број планираних савјетодавних услуга, број ванредних савјетодавних услуга и резултати обављених савјетодавних услуга).

¹²⁵веза Стандард 2400

¹²⁶веза Стандард 2410

¹²⁷веза Стандард 2340

¹²⁸веза Стандард 2440.Ц1.

¹²⁹веза Стандард 2060

9.2.4. Праћење поступања са резултатима

Руководилац ЈИР мора да успостави и одржава систем праћења поступања са резултатима савјетодавних услуга у обиму који је договорен са руководством за које је обављена услуга савјетовања.¹³⁰

ДИО III: РЕВИЗОРСКИ АЛАТИ И ТЕХНИКЕ

10. Врсте контрола

Интерна контрола је цјелокупан систем контрола (укључујући особе, планове, структуре и процедуре) који спроводи руководство да би обезбједило остваривање пословних циљева.

У наставку су дате напомене о врстама контрола које обично могу бити прикладне за примјену у системима јавног сектора. Попис није свеобухватан и интерни ревизор треба да размотри и друге контроле.

Контроле је могуће разматрати по сљедећим категоријама:

- **Подјела дужности:** функције везане за одобравање трансакција, евидентирање трансакција, чување релевантних средстава треба да обављају различити службеници како би се избјегли сукоби интереса или ситуације за недозвољено пословање;
- **Организација:** треба да постоји јасна организациона шема и сви запослени треба да имају ажуриране описе послова са јасно наведеним дужностима;
- **Ауторизација и одобравање:** одговарајући службеници требају формално одобрити све трансакције и одлуке;
- **Физичке контроле:** неопходне одговарајуће контроле приступа канцеларијама, имовини, контрола коришћења канцеларијског материјала и компјутерских система;
- **Надзор:** адекватан надзор свих запослених и активности који обавља лице које разумије процесе и може да детектује одступања од прихваћене праксе;
- **Кадровске контроле:** адекватна контрола именована, односно ангажовања службеника; сви запослени треба да имају потребна стручна знања и квалитете, те да кроз одговарајућу обуку континуирано одржавају и унапређују своја знања, а њихов рад треба бити редовно оцјењиван;
- **Математичке и рачуноводствене контроле:** провјера/поновна провјера послова које су обавили други службеници; провјера износа у наруџбеницама, фактурама, платном списку; усаглашавање банковне и рачуноводствене евиденције; контрола рачуна;
- **Управљачке контроле:** припрема одговарајућих финансијских и оперативних података за рачуноводство; коришћење извјештаја о одступањима; критички преглед и испитивања које врши руководство.

¹³⁰Веза Стандард 2500

Поменуте категорије могу се базирати и на ризицима, као што је приказано у следећој табели:

Табела 4. Врсте контрола

Врста контроле	Ризик
Подјела дужности	Ризик да је једно лице у потпуности одговорно за све фазе одређеног процеса.
Организациона	Ризик да одређена дужност буде додијељена неадекватном нивоу.
Ауторизација и одобравање	Ризик од неовлашћених и неважећих уноса података у систем.
Физичка	Ризик од губитка или штете везане за материјална средства институције.
Надзор	Ризик да се запослени не придржавају одговарајућих процедура.
Кадровска	Ризик да ће се запослити или именовати службеници који немају релевантно искуство и знање за обављање својих дужности.
Математичка и рачуноводствена	Ризик од рачуноводствених грешака, нпр. погрешно шифровање и пропусти.
Управљачка	Ризик од кумулативних грешака или неубичајених трансакција које нису откриле друге контроле.

10.1. Врсте контрола по нивоима организационе структуре:

Примјери које наводимо започињу с контролама вишег нивоа, а слиједе контроле средњег и нижег нивоа. Уз неке су контроле и напомене о томе како би им ревизори требали приступити.

10.1.1. Контроле високог нивоа

Неке од контрола високог нивоа су:

- **Планирање**, укључује утврђивање општих и специфичних циљева и средстава помоћу којих ће се они остварити. Постоји много различитих «најбољих пракси» везаних уз ово подручје, а најзначајнији примјери тих пракси укључују:
 - јасне изјаве о циљевима,
 - мјерљиве циљеве и
 - индикаторе учинка/резултата
- **Организација**, укључује:
 - пренос овлашћења, одговорности и система одговорности на ниже нивое како би се циљеви остварили на најефективнији начин,
 - организацију рада у логичне и практичне цјелине, добро интегрисане вертикално и хоризонтално, на начин који најбоље обезбјеђује остварење

- циљева,
- подјелу дужности како би се избјегли сукоби интереса или прилике за недопуштено пословање,
- успостављање јасних линија извјештавања,
- прибављање јасних и документованих изјава о одговорностима појединаца и група у односу на ресурсе, дјелатности, опште и специфичне циљеве и
- избегавање неоправданог ослањања на било којег појединца посебно задуженог за интерну контролу.

Свака од ових активности такође захтијева добру комуникацију (вертикалну и хоризонталну) како би се настојања ујединила, интегрисала и фокусира на ризике и постизање пословних циљева. То обухвата информације о општим и специфичним циљевима и о нивоу њихових остварења, што би требало бити видљиво свим нивоима запослених.

10.1.2. Контроле средњег нивоа

Неке од контрола су:

- *Политике и оперативне процедуре* руководства које треба да буду документоване како би сви запослени били са њима упознати и како би међусобно сарађивали ради остваривања циљева. Писана упутства и процедуре треба да буду:
 - лако доступне,
 - јасне и концизне,
 - подложне провјерама руководства, што би обезбиједило да су прочитане и схваћене,
 - редовно ажуриране.

Ако писана упутства не постоје, међу приоритетима руководства требало би се иницирати њихово доношење.

- *IT системи и интегрисани контролни процеси*

У вези са овом врстом контроле потребно је размотрити да ли су у IT системима који се користе интегрисани контролни поступци (који се подаци уносе и како се контролише унос података, који се извјештаји креирају, апликативна рјешења за контроле да ли су адекватно обликована и слично).

10.1.3. Контроле нижих нивоа

Неке од контрола нижих нивоа су:

- *Ауторизација*

Ауторизација подразумијева одобрење или одлуку са ограничењем за одређена дјеловања или трансакције руководиоца или неког другог одговорног лица прије него што се оне спроведу. Тиме се обезбјеђује предузимање примјерене врсте одговорности за контролне активности. Интерни ревизори треба да размотре сљедеће:

- Је ли пренос ауторизације формалан и јесу ли ауторизације дефинисане?
- Јесу ли сви учесници у цијелом процесу о томе информисани? Јесу ли овлашћења додијељена одговарајућим појединцима или групама у смислу хијерархије и процеса?

- Јесу ли одговорности за ауторизацију одвојене од активности које би могле да доведу до сукоба интереса?
- Јесу ли релевантне активности и трансакције адекватно ауторизоване?
- Обављају ли се одговарајуће контроле прије ауторизације или је то тек формални корак?

Ауторизација је такође контрола која може да буде значајна за највише нивое руководства, нпр. ауторизација (одобрење) годишњег плана, капиталних улагања, великих трансакција, итд.

- *Документација*

Ово подручје укључује евидентирање информација и трансакција кориштених у пословању субјекта. Потребно је успоставити добре документационе стандарде у сврху пружања подршке активностима и обезбјеђења континуитета пословања у случају прекида, што укључује чување информација у електронском или другом облику. Информације морају бити доступне и добро архивирани, а неопходно је имати и добар систем за претраживање архива.

Рад субјекта мора да буде добро документован како би омогућио руководству, екстерним ревизорима и другим лицима која спроводе прегледе да прате ток пословања и трансакција и утврде грешке, злоупотребе или лоше пословање. Одлуке, овлашћења, трансакције, провјере и друге информације морају бити јасно евидентирани, а евиденције одложене.

Стандардна документација и обрасци доприносе усклађености са процедурама и законским условима, а често се користе за контролу трансакција или кретање вриједности. Документација мора да буде пажљиво обликована како би испунила своје циљеве. Претјерана количина документације може умањити ефикасност процеса, па ревизори требају то узети у обзир при процјени система документовања.

- *Физичке контроле*

Ове контроле су обично лако разумљиве и примјењују се на читаво окружење у којем системи функционишу. Оне укључују:

- контролу приступа, као што су портири, личне карте, шифре и
- физичку провјеру имовине и евиденције, као што су пописи, безбједносни надзори.

Наведени попис контрола није комплетан. Набројане су само неке од могућих врста контролних активности за све нивое организационе структуре (стратешка, средња и оперативна). Међутим, руководство треба да осмисли и успостави одговарајућу равнотежу између различитих врста контролних активности како би се постигла њихова ефикасност.

11. Утврђивање и документовање система

11.1. Утврђивање система

За утврђивање циљева, ризика, контролних циљева, очекиваних и постојећих контрола система/подручја које се ревидира потребно је да интерни ревизори прикупе податке и информације.

Извори података и информација су анализе докумената и база података, упитници о интерним контролама, разговори са руководством и запосленицима, те тестови „пролаза кроз систем“.

Анализе докумената и база података

За утврђивања система интерни ревизори анализираће документе и базе података као што су:

- прописи (закони, подзаконски прописи, интерни акти),
- организационе структуре,
- регистри ризика,
- базе података, информациони системи који подржавају процесе из управљања јавним финансијама (BPMIS, ISFU, PIMIS, COP), те могуће планове о доградњи информационих система,
- стратешки и годишњи планови рада и извјештаји о њиховој реализацији,
- финансијски планови (буџет институције) и финансијски извјештаји,
- извјештаји Канцеларије за ревизију институција БиХ,
- приједлоге/нацрте измјена и допуна институционалног, законодавног и регулаторног оквира који ће утицати на пословање система/процеса и
- друге врсте релевантних докумената.

11.2. Упитници о интерним контролама

Упитници интерне контроле такође се могу користити као техника за утврђивање система. Састоје се од низа питања која се примјењују на одређени систем и обликована су тако да пруже једоставан одговор „да“ или „не“. Одговори „не“ указују на потенцијалне слабости контрола које ревизори даље истражују и траже се компензацијске контроле прије примјене детаљнијих тестирања.¹³¹ Упитници интерне контроле, уколико се користе, требају дати смјернице ревизорима јасно одређујући подручја на које се ревизија фокусира. Уз услов да садрже добро обликована питања усмјерена на циљеве контрола, упитници интерних контрола могу бити једноставни за употребу и ову технику могу користити и мање искусни интерни ревизори. Када користе упитнике интерних контрола интерни ревизори требају водити рачуна да:

- обликују питања специфична за околности у ревидираном систему на основу разумијевања система који се ревидира и да је свако питање релевантно,
- усмјере питања у контролне циљеве као начин њиховог повезивања са системом.¹³²

Примјер дијела упитника за интерну контролу који се односи на систем набавке приказан је у наставку:¹³³

¹³¹Pickett, K.H. Spencer (2010) The Internal Auditing Handbook 3. издање стр. 867.

¹³²Pickett, K.H. Spencer (2010) The Internal Auditing Handbook 3. издање стр. 869.

¹³³Примјер обрађен према извору Pickett, K.H. Spencer (2010) The Internal Auditing Handbook, 3. издање стр. 869

Табела 5. Примјер упитника за интерне контроле у систему набавки

Питање	Да	Не	Тест бр.
СИСТЕМ НАРУЧИВАЊА			
КОНТРОЛНИ ЦИЉ: Обезбиједити да је набавка овлашћена и исправна.			
П.1 Да ли је лице које овјерава наруџбу овлашћено за ту радњу ?			
П.2 Да ли се наруџбе врше само са одобреним добављачима?			
П.3 Да ли наруџба носи референсу на уговор о набавци?			
П.4 Да ли се редовно издају извјештаји о залихи, а у сврху наруџбе?			

Одговоре на питања у упитнику за интерне контроле ревизори ће попунити коришћењем свих доступних извора информација укључујући резултате анализе документације и база података, разговора са руководством и запосленицима, посматрања и почетног тестирања у облику тестова „пролаза кроз систем“.

Сврха упитника за интерне контроле није да их ревизори „само пошаљу“ ревидираним субјектима, па да их онда они попуњавају, већ да користе интерним ревизорима за сазнавање чињеница користећи све доступне изворе информација.

11.3. Разговори са руководством и запосленицима ревидираних субјеката

Ревизори ће обавити разговоре са руководством и запосленицима организационих јединица које ревидирају како би стекли слику о пословању. Руководство ће имати преглед онога што се догађа у њиховим подручјима одговорности и ово је почетно мјесто за ревизију. Разговори са запосленицима пружаће додатне детаљне информације које могу указивати на потешкоће у пословању, недостатке контрола (лоше контроле), непоштивање прописа, неадекватност информационих система и слично. Разговори са руководством и запосленицима могу да резултују новим информацијама које проширују почетне границе система и утичу на обим ревизије, што треба додатно расправити са руководиоцем ЈИР.

11.4. Тестови пролаза кроз систем/процес

Тестови пролаза кроз систем спроводе се у фази утврђивања система (могу и касније код тестирања), а помажу интерним ревизорима да боље разумију како систем или процес функционише.

Ови тестови подразумевају узимање неколико (најчешће је то мањи број) докумената, трансакција, предмета који се „провлаче“ кроз све фазе у процесу/систему како би се добио увид како систем функционише на конкретном примјеру. Праћење протока докумената или трансакција помаже интерним ревизорима да увиде да ли систем функционише на начин како је објашњен од стране руководства и/или како је описан у прописима који га регулишу.

Резултате „тестова пролаза кроз систем“ ревизори ће упоредити са биљешкама из разговора са ревидираним субјектима и захтјевима о функционисању система из важеће регулативе. Ондје гдје се јаве неподударности, празнине у информацијама, потребно је радити даљње анализе и тестирања.

11.5. Документовање система

Прикупљене информације о систему/подручју које се ревидира документују се кроз описе процеса или кроз коментаре на постојеће описе процеса. Технике које при томе могу да се користе су:

- Описно документовање,
- Блок дијаграми и
- Дијаграми тока (графикона).

11.5.1. Описно документовање

Ова техника омогућава ревизору да прикаже комплетну и детаљну слику система и треба да обухвати основна обиљежја контроле са што више детаља за које сматра да су од помоћи при почетном процјењивању адекватности контроле. Ова техника користи се кад год је могуће, осим ако ниво документације не постане превише детаљан за обраду у облику биљешки. Код описног документовања препорука је подијелити систем/процес на неколико фаза и организационе јединице у којима се спроводи уз кратке биљешке о свакој активности како би се обликовао дијаграмски приказ догађаја. Описно документовање ради прегледности може се приказати у форми табеле.¹³⁴

Табела 6. Примјер описа система у форми табеле

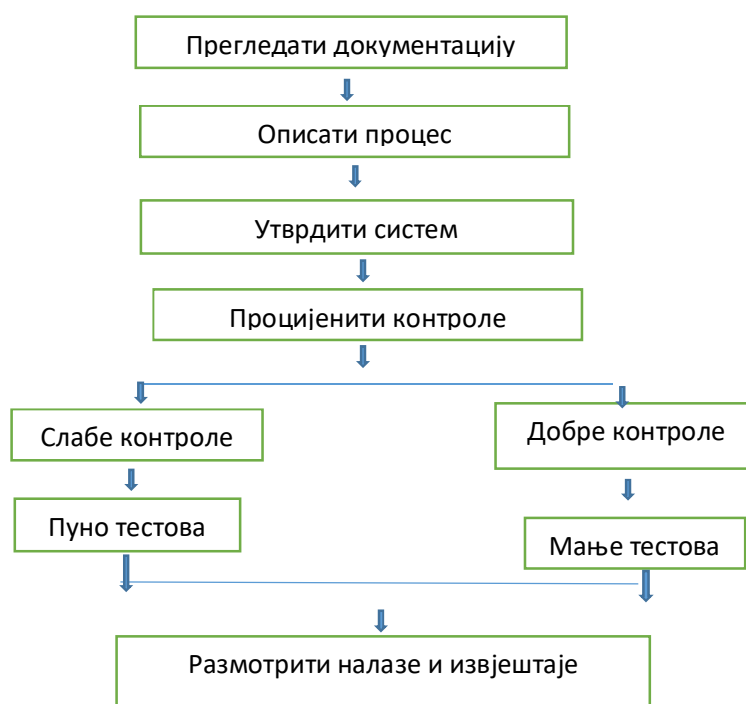
Опис система			
Фаза система	Одјел А	Одјел Б	Одјел Ц
1	биљешке	биљешке ХХХ	биљешке ХХХ
2	биљешке	биљешке ХХХ	биљешке ХХХ
3	биљешке	биљешке ХХХ	биљешке ХХХ
4	биљешке	биљешке ХХХ	биљешке ХХХ
итд.			

Описно документовање у форми табеле једноставно у једном документу биљежи систем без потребе за детаљним симболима и легендом.

¹³⁴ Pickett, K.H. Spencer (2010) The Internal Auditing Handbook – 3. издање, стр. 860.

11.5.2. Блок дијаграми

Блок дијаграми представљају главне фазе система и односе међу компонентама, а по сложености за израду су између детаљних дијаграма тока и описног документовања. Састоје се од низа оквира (блокова дијаграма) гдје сваки од њих представља операцију или контролу и пружа једноставан дијаграмски приказ. Главне фазе система морају се сажети ради једноставнијег дизајна и употребе.



Слика 12. Примјер блок дијаграма – опис процеса ревизије¹³⁵

11.5.3. Дијаграми тока (графикона)

Израда дијаграма тока је техника која биљежи и описује систем истовремено приказујући ток (кретање) документације или информација, као и контроле које постоје у систему. Ова техника је нарочито погодна у случајевима компликованог поступка кретања документације од почетка до краја процеса и између разних дијелова процеса. Дијаграмски приказ система је често једноставнији за разумијевање, али постоје и недостаци као што је вријеме потребно за припрему, потврђивање и ажурирање. Ова техника је погодна код мултитранзакционих система, као што су систем продаје и набавке. У изради дијаграма тока користе се симболи (који имају специфично значење), кратка објашњења и линије за повезивање симбола. У пракси се користе стандардни симболи које треба да усвоји интерна ревизија. Могућност израде дијаграма тока постоји у програму *Microsoft Word*, *Microsoft Excel*, као и другим софтверским пакетима. Могуће је користити графиконе са неколико различитих нивоа, у зависности од тога колико су детаљни.

¹³⁵Pickett, K.H. Spencer (2010) *The Internal Auditing Handbook* 3. издање, стр. 869.

Постоје хоризонтални и вертикални графикони. Хоризонтални графикони описују хоризонталну расподелу дужности (одјелења, позиције) уз кориштење колона, а вертикални графикони представљају ток трансакција од прве до последње.

У наставку су дати прикази могућег изгледа хоризонталног и вертикалног дијаграма тока, као и значења симбола који се користе при изради дијаграма тока.

ПРИМЈЕР ХОРИЗОНТАЛНОГ ГРАФИКОНА – ДИЈАГРАМА ТОКА

Радни документ бр.....

Систем (нпр. набавке – ревизија ХУ)

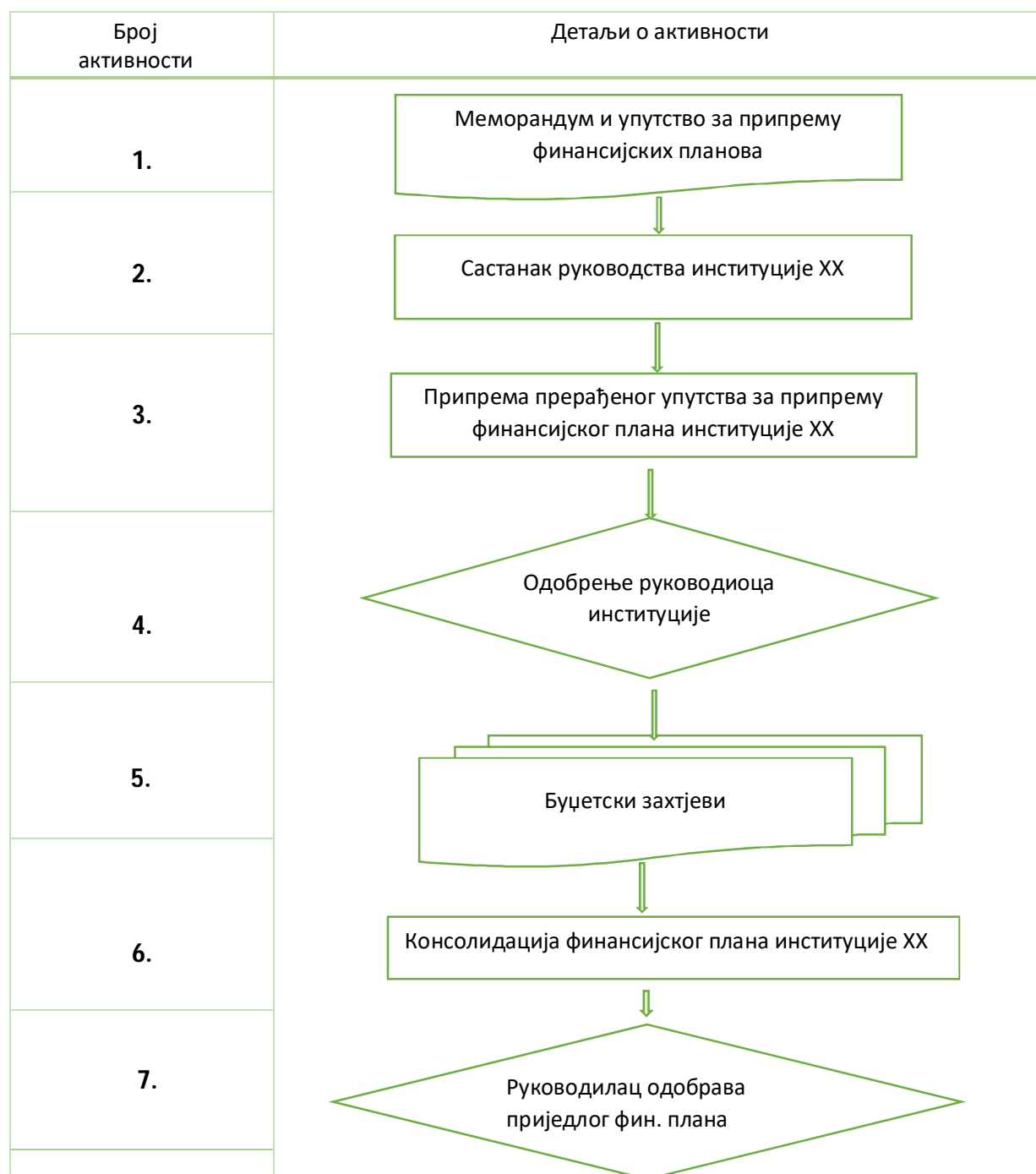
Припремио: _____

Прегледао : _____

Операција бр.	Опис сваке операције	Организациони дио који захтијева робу или услуге	Организациони дио за набавку	Организациони дио који прима робу или услуге	Организациони дио за плаћање рачуна

Слика 13. Примјер хоризонталног дијаграма тока

ПРИМЈЕР ВЕРТИКАЛНОГ ГРАФИКОНА – ДИЈАГРАМА ТОКА

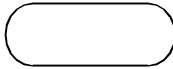
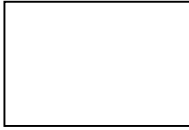

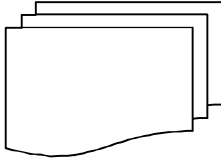
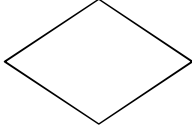
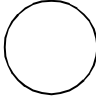





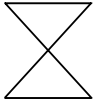
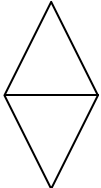
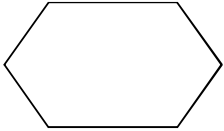
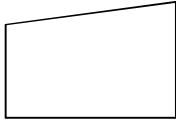
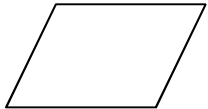
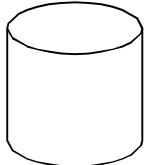

Напомена: Ријеч је о хипотетичком поједностављеном примјеру који има за циљ показати изглед, сврху и структуру дијаграма тока.

Слика 14. Примјер вертикалног дијаграма тока

11.5.4. Символи за израду дијаграма тока

Табела 7. Символи за израду дијаграма тока

Симбол – ручни/компјутерски	Опис
	Почетна или крајња тачка графикана.
	Процес или операција. Ово може укључити и контролу, нпр. потписивање документа, провјера садржаја документа.
	Документ - нпр. уговор, наруџбеница, фактура, захтјев за преузимање обавезе, одсјечак.
	Више примјерака документа – у случају да документ има више копија. Број сваке копије треба назначити у горњем десном углу – 1, 2, 3 итд.
	Одлука - да/не; одобрити/одбити; или алтернативе (ако "X", уради то, ако "Y", уради нешто друго).
	Веза - нпр. с неком другом тачком унутар графикана на истој страници или на другој страници у истом графикану; са тачком у другом графикану; одговарајућу идентификациону ознаку (слово, број) треба унијети у центар симбола.
	Ручна операција - нпр. бројање новца; припрема, ручно попуњена потврда о пријему новца; провјера/попис основних средстава итд.
	Извлачење податка/информације из документа или неког другог извора.

	<p>Спајање више докумената у један.</p>
	<p>Средити документ или потребне документе.</p>
	<p>Сортирати документе - за даљу обраду, фајлирање итд.</p>
	<p>Припрема документа, извјештаја, захтјев за набавку, фактура за остале трошкове набавке.</p>
	<p>Ручни унос у компјутерски систем – путем тастатуре или на неки други начин.</p>
	<p>Компјутерски унос или избацавање.</p>
	<p>Снимити/обрадити податке на магнетном диску.</p>
	<p>Снимити/обрадити податке на компјутерској траци.</p>

12. Интервјуисање¹³⁶

Једна од најважнијих вјештина потребних ревизору је способност постављања питања и добијања одговора на релевантна питања – односно вјештина интервјуисања. Први контакт ревизора са новим ревидираним субјектом може бити уводни разговор којим се започиње ревизија. Ако то прође добро, остатак процеса ревизије имаће основу на коју ће се надоградити. На крају ревизије обавиће се завршни разговор који је, такође, важна фаза након које се припрема нацрт ревизорског извјештаја. Интервјуисање је двосмјерни процес у којем су повратне информације корисне за обе стране и добро је ако ревизор разумије перспективу ревидираног субјекта. Код обављања интервјуа ревизори треба да имају у виду да често у пракси постоје званичне процедуре, а иза тога је оно што запослени стварно раде на послу. Вјештине вођења добрих интервјуа могу да помогну ревизорима да увиде реално стање ствари. Ревизорски интервју има неколико циљева:

- Упознати ревидираног субјекта;
- Представити циљ ревизије;
- Обезбиједити информације потребне за ревизију;
- Промовисати значај управљања ризиком и интерних контрола;
- Унаприједити углед ЈИР;
- На основу добијених информација обликовати сљедеће кораке у ревизији;
- Распитати се о још неким стварима, које се сматрају важним аспектом интервјуа.

12.1. Фазе интервјуа

Припрема интервјуа

За сваки интервју потребно је да се интерни ревизори добро припреме имајући у виду сљедеће:

- Идентификујте лице које је најбоље контактирати и процијените да ли је довољан само један састанак. Такође, утврдите да ли том састанку треба присуствовати и више ревизора.
- Утврдите најбољи начин за остварење контакта. Е-маил, телефонски позив, допис или лична посјета могу бити начини најаве и заказивање састанка.
- Прије поласка на састанак упознајте се са ситуацијом и сазнајте шта је објављено од информација о датом подручју. Утврдите шта је већ познато прегледом документације из доступних извора (веб страница, интерне базе података и слично) са претходних ревизија и трајне ревизорске документације.
- Попричајте са колегом који је посљедњи ангажован у датом подручју да видите да ли нешто треба посебно испитати.
- Направите списак подручја којима се треба бавити током интервјуа и списак кључних питања. Могу се користити упитници за интерне контроле.
- Процијените да ли је корисно да унапријед шаљете главна питања и списак докумената које ревидирани субјект треба ставити на располагање током интервјуа.
- Припремите се и за ситуације у којима се могу јавити потешкоће и потенцијално осјетљива питања.

¹³⁶Обрада према извору Pickett, K.H. Spencer The Internal Auditing Handbook 1. издање стр. 114. до 119.

- Након извршених припрема, утврдите датум, вријеме и мјесто који одговарају ревидираном субјекту.
- Прије започињања интервјуа извршите «самопровјеру» припреме и размислите какав утисак желите и требате остварити.

Почетак интервјуа

Почетак интервјуа своди се на упознавање страна, појашњавање циљева ревизије и договора о сарадњи. Један од циљева интервјуа је да се обје стране усагласе о сарадњи у подручју ревизије и увиде користи од заједничког рада.

Корисне напомене су:

- Од великог је значаја ако се циљ и процес ревизије могу разјаснити одмах на почетку и уколико ревидирани субјект ревизију сматра, не само за обавезу, већ и за корист.
- Објасните како се интервју уклапа у процес ревизије.
- Важно је истаћи разлику између обављања ревизије и пружања савјетодавних услуга и нагласити да се у ревизији извјештава и руководиоца институције.
- Интервју није само процес постављања питања, он је и инструмент за успостављање окружења и потицање пуне укључености ревидираног субјекта. То подразумијева и објашњавање сврхе поступака који могу да обесхрабре ревидираног субјекта као што је писање билежака и провјеравање одговора који се односе на чињенице.
- Обратите пажњу на невербалну комуникацију (говор тијела) која помаже да се процијене негативне реакције ревидираног субјекта и даје ревизору назнаке о томе шта још треба појаснити.
- На почетку интервјуа треба јасно рећи да процес ревизије укључује и даље анализе и испитивања и да уводни састанци нису мјесто за исхитрено доношење закључака. Неки ревидирани субјекти одмах питају ревизора за «мишљење» као да ће интервју резултовати закључком и извјештајем о ревизији.
- Могуће је имати неколико стратегија у случају појаве «проблема» са различитим карактерним цртама људи с којима се спроводи интервју. На примјер, тихи људи могу да се охрабре да се «отворе» ако сазнате разлог њихове «повучености». Агресивним људима може бити потребно да се смире прије него што започну конструктивни дијалог. Када се састајете с људима који имају репутацију да су «проблематични», потребно је сазнати неке основне чињенице којима ћете провјерити информације које добијете од њих. У случају претјерано причљивих људи, може бити потребно да их прекидате да бисте их вратили на тему. Ово су само неке од могућих ситуација о којима је, између осталог, потребно водити рачуна.

Централни дио интервјуа

Централни дио интервјуа је главни дио који обухвата питања и одговоре. Фаза питања и одговора треба да буде прилика да ревидирани субјект изнесе кључне ризике и могуће проблеме у контролама. Опремљен списком подручја које треба да покрије, ревизор који је искусан у вршењу интервјуа може маневрисати међу побројаним ставкама док ревидирани субјект одговара на питања, при чему се не мора строго држати утврђеног редослиједа.

Због тога, генерално није добро строго се држати распореда записаних питања и само их читати са списка. Флексибилност и усредсређеност на главна подручја за које ревизор настоји прикупити податке су комплементарне вјештине којима се побољшава квалитет састанка. Важно је напоменути сљедеће:

- Вјештине слушања су важне. Активно слушање подразумијева подржавање, провјеру разумијевања, те занимање за оно што саговорник прича.
- Биљежите дате информације и с времена на вријеме поновите закључке да провјерите да ли имају смисла и да ли одражавају оно што је речено.
- Немојте износити судове током интервјуа, на примјер да коментаришете да ли је лице с којим разговарате способније од свог непосредног руководиоца.
- Користите мјешавину одговарајућих врста питања. Питања затвореног типа траже «да» или «не» одговор и могу да се користе за потврде основних чињеница као што је на примјер «Да ли сам добро навео вашу позицију у организацији? Отворена питања попут «Реците ми како управљате ризиком у том подручју?» подстичу отворене одговоре. Пуно је варијација на ову тему, али циљ је да се успостави равнотежа између подстицања слободног протока информација и одржавања фокуса на циљу интервјуа.
- Немојте се сложити ни са чим што је неугодно или што треба даље разматрати. Потребно је истраживати проблематична питања и евидентирати непримјерене поступке рада, али не и критиковати. Кључна способност ревизора је да реално описује ситуације и да не подлегне притиску.
- Пазите на генерализације које ревидирани субјект прави на основу само једног случаја. Ревидирани субјект може сматрати да једна изолована појава свеобухватно одражава ситуацију.
- Заузмите став стручњака који своје размишљање базира на концепту ризика и контрола јер се већина оперативних питања може повезати са системом управљања ризицима и контролама (уколико постоји неки проблем, зашто се проблем јавља, шта га узрокује, шта узрокује „узроке“ проблема, које су посљедице проблема, шта се предузима да се смање проблеми, зашто се нешто не предузима и слично). Водите рачуна да у фази питања и одговора ревидирани субјект изнесе кључне ризике и проблеме кључних контрола.
- Будите ефикасни. Заузети руководиоци не могу себи да приуште да губе вријеме на необавезно ћаскање. Интервју није прилика за сједење и поновно претресање ствари – већ низ питања и одговора који помажу да се ревизија изврши.

Завршавање интервјуа

Посљедњи дио је адекватно закључивање интервјуа:

- Направите кратак резиме важних питања и закључака;
- Наведите и потврдите шта је потребно учинити, ко и када да то учини;
- Попричајте о томе шта се даље догађа и како повезати интервју са остатком процеса ревизије;
- Утврдите како ћете ревидираног субјекта континуирано информисати о напретку ревизије и налазима;
- Захвалите ревидираном субјекту на времену које је одвојио и на његовој помоћи;

- Оставите простор да можете касније накратко попричати са њим ако буде било потребно.

Након интервјуа

Након интервјуа потребно је прегледати биљешке да би се провјерило да ли имају смисла и да ли су потпуне. Корисне напомене:

- Ако биљешке нису одмах вођене електронски, препорука је да се с папира унесу у компјутер;
- Сумирајте главне закључке, главна питања и одговоре разматране током интервјуа;
- Обезбиједите да се из садржаја биљешки може утврдити веза са другом документацијом која се спомиње током интервјуа.

Корисне напомене

Добра припрема интерних ревизора обично даје добар интервју, што је нарочито важно за први састанак са ревидираним субјектом и за завршни састанак ради разматрања главних налаза ревизије. Међутим, многи интервјуи прођу лоше и заврше незадовољством обје стране, упркос припремама и планирању.

Кључно је да се увиди разлика између приступа интервјуу који могу да имају ревизори, од приступа интервјуу који може да има руководство ревидираних субјеката и да се ради на стварању заједничке основе, односно ширењу подручја од обостраног интереса.

Корисне напомене су:

- **Истраживање неизречених проблема** – Ревизор треба да разумије да невољност лица које интервјуише не значи нужно да то лице не жели сарађивати и да нешто скрива. Може се радити само о томе да је дотакнуто једно од «осјетљивих» питања и да га треба даље истражити. Може бити неопходно да се руководиоцу остави више времена да схвати ситуацију и да се увјери да интерна ревизија није у улози кажњавања, него да је сврха да помогне ријешити узроке проблема и умањити њихове посљедице.
- **Пазите на предрасуде** – Руководилац који има лоше мишљење о интерној ревизији може имати извјесне предрасуде и давати негативну конотацију већини ствари које ревизор изговори. Упознатост са овим предрасудама ревизору помаже да смисли како превазићи ове аспекте перцепције који отежавају напредак ревизије.
- **Људскост** – разумијевање проблема запосленог руководства и вриједних запослених поспјешују бољу комуникацију.
- **Ширење подручја од обостраног интереса** – Треба искористити све оправдане начине за повећање подручја од обостраног интереса, како би се добило што више простора и заједничке основе између ревизора и ревидираног субјекта.

Потребно је вријеме да вјештине и технике интервјуисања постану природни дио начина на који се интервјуи и састанци заказују и воде. Интервју је важна техника за долажење до суштине ствари на најбржи могући начин. Добро је не заборавити да готово увијек постоје предрасуде које умањују способност људи да отворено комуницирају једни с другима. Овај проблем је посљедица различитих очекивања, отвореног неспоразума и претходних

искустава и то је изазов који треба превазићи. Дobar ревизор који врши интервју, или треба отклонити предрасуду, или научити да ради у таквој атмосфери, или да се толико приближи другој страни да се предрасуда ни не осјети.

13. Тестирање

Почетну процјену контрола која се примарно заснива на процјени интерних ревизора, ревизори ће потврдити кроз технике тестирања. Прво ће тестирањем интерни ревизори провјерити примјењују ли се контроле како је предвиђено (тестови контрола), а друго ефекти слабости контрола морају се утврдити и квантификовати (суштински тестови). Циклус процјене система контрола може се приказати као на слици.



Слика 15. Циклус потврде процјене контрола¹³⁷

13.1. Тестови контрола (тестови усаглашености)¹³⁸

Тестови којима се прибављају докази да се у ревидираном подручју примјењују закони, прописи, планови, процедуре, буџет, делегирана овлашћења и други захтјеви. Када ревизори прелиминарном процјеном утврде да су постојеће контроле адекватне за остварење контролних циљева, тада то мишљење треба да потврди тестирањем, којим се утврђује примјењују ли се контроле онако како је предвиђено.

Утврдити распон тестирања контрола значи:

- утврдити кључне интерне контроле и недостатке и оцијенити контролни ризик,
- уколико је захтјев за поуздавање у контроле у циљу подршке прелиминарне процјене контрола испод максимума, обављају се тестови контрола са циљем прикупљања доказа да контроле раде ефективно,
- уколико је оперативна ефективност контрола унапријеђена и то је подржано додатним тестовима контрола, могуће је смањити суштинско тестирање.

¹³⁷Pickett, K.H. Spencer (2010) The Internal Auditing Handbook 3. издање стр. 873.

¹³⁸Тестови усаглашености је појам који је коришћен у претходној верзији Приручника за интерну ревизију

Тестови контрола спроводе се ради прибављања доказа о примјени контрола (нпр. примјењују ли се приликом израде буџета упутства за израду приједлога буџета). Без обзира на коришћене процедуре, тестови контрола резултују "да/не" одговорима који се документују на контролним листама.

Ако је тестовима контрола прикупљено довољно доказа да контроле функционишу како је предвиђено (одговор да), не треба планирати додатне суштинске тестове. Ако резултати тестирања показују да се контроле не примјењују (одговор не), ревизори су дужни да образложе одступања од критеријума или очекиваног стања и документовати прикупљене чињенице. Кључно је документовати све кључне претпоставке и питања на основу којих се прикупљају докази. На основу резултата тестова контрола развијају се суштински тестови.

13.2. Суштински (доказни)¹³⁹тестови

Суштински тестови служе да се утврде, квантификују и докажу учинци непостојања или непримјене контрола. Подразумијевају тестирање и анализу претходних догађаја, уочених грешака или других недостатака и процјењују њихове будуће финансијске ефекте.

Кроз суштинско тестирање могуће је утврдити значајност преосталог ризика и његових финансијских посљедица по институцију.

Ако контроле не постоје или нису адекватне, ревизор треба да процијени да ли постоје (довољне, поуздане, релевантне и корисне) информације да образложе узрок и утицај непостојања одређене контроле или је потребно спровести додатне суштинске тестове за прибављање информација и анализу из које се изводи ревизорски налаз.

Програм ревизије може се током обављања ревизије мијењати, допуњавати и проширити у зависности од потреба на које могу указати резултати тестирања, а у сврху прикупљања довољних и релевантних ревизорских доказа. Једно од кључних питања је обим тестирања који треба обавити, односно требају ли се испитати све трансакције.

Суштински тестови спроводе се и онда кад је потребно дати мишљење о примјени и ефикасности интерних контрола. При спровођењу суштинских тестова ревизори требају примјењивати оптималну мјеру тестирања трансакција, имајући у виду да недовољно тестирање може компромитовати резултате ревизије, а претјерано тестирање може довести до неефективне употребе ресурса.

13.3. Узорковање

Интерни ревизори могу тестирањем обухватити све податке из скупа података које анализирају (100 % испитивање цијеле популације) или могу да изаберу узорак података на којем ће апровести спровести тестирање. Популација је скуп свих података који се анализира и одређује се у складу с обимом ревизије и то:

- појмовно (који се подаци анализирају - нпр. број примљених фактура),
- просторно (у којем простору, на којој локацији - нпр. у организационој јединици ХУ, у министарству, у ISFU систему и слично) и

¹³⁹Доказни тестови је појам који је коришћен у претходној верзији Приручника за интерну ревизију

- временски (за који период – нпр. у години 2021; у периоду од 01.01. до 31.12.2021).

Приступ изабран за одређивање узорка зависиће од сврхе узорковања. За тестирање контрола, користи се атрибутивно узорковање, односно узорак се одабире са сврхом да пружи информације о квалитативним (атрибутивним) својствима контрола при чему се тестира догађај или трансакција (нпр. контрола као што је одобрење фактуре). За суштинско тестирање најчешће се користи варијабилно узорковање када је јединица узорковања новчана (монетарна), односно узорак се одабире са сврхом да пружи информације које служе да се квантификују учинци непостојања или непримјерених контрола.

Прије одређивања величине и начина одабира података у узорак интерни ревизори требају прво уредити податке у популацији (најчешће у Excel програму) на начин да:

- сортирају податке у популацији (посложити по износу, по датуму, нумерисати и слично) и
- подијеле податке у подгрупе података – стратифицирају популацију.

Стратификација подразумијева подјелу популације у двије или више подпопулација по одабраним карактеристикама података. На примјер, ако се ревидира процес плаћања фактура, популација (фактуре) може се подијелити на фактуре високе вриједности, средње вриједности и ниже вриједности, те узети узорак из сваке подпопулације.

Стратификација се препоручује када је популација хетерогена, односно када се састоји од података који се значајно разликују у карактеристикама (у величини, вриједности, другим својствима). Коришћењем стратификације изабрани узорци ће бити репрезентативнији, него да се исти број ставки узима у један узорак за цијелу популацију.

13.3.1. Методе узорковања и избора података у узорак

У пракси интерне ревизије јавног сектора најчешће се примјењује нестатистичко узорковање базирано на професионалној процјени интерног ревизора, који на основу искуства и знања одређује величину узорка и методу одабира података у узорак. Резултати тестова проведених над нестатистички одабраним узорком не могу се математички екстраполирати на цијелу популацију зато што величина узорка и метода одабира података у узорак није математички одређена. Нестатистичко узорковање прикладно је за мање популације (нпр. мање од 1.000 ставки у популацији).

Постоји и статистичко узорковање које Међународни ревизорски стандард 530 дефинише као приступ којег одређују: случајан избор јединица узорка и кориштење теорије вјероватноће како би се оцијенили резултати узорка, укључујући мјерење ризика узорковања. Резултати тестова спроведених над узорцима одређеним статистичким узорковањем могу се поузданије екстраполирати на цијелу популацију са жељеним нивоом поузданости.

Прије статистичког узорковања интерни ревизори би требали дефинисати прихватљиве грешке. Прихватљиве грешке представљају највећи број грешака који је могуће прихватити, а да се и даље може закључити да је полазни финансијски исказ тачан.

Праг прихватљиве грешке може да буде предмет одлуке ревизора али чешће га одређује

природа саме активности која се ревидира или добре праксе. У појединим случајевима, неће бити прихватљива ниједна грешка.

Број прихватљивих грешака и природа очекиваних грешака у популацији заснива се на ранијим резултатима ревизије, промјенама у процесима и доказима/закључцима из других извора.¹⁴⁰ Ова врста узорковања примјењује се када је популација велика и садржи хомогене елементе, а њена употреба подразумијева специјализована знања и вјештине. Ова врста узорковања мање је у примјени у пракси интерне ревизије у јавном сектору.

13.3.2. Величина узорка

Код статистичког узорковања величина узорка одређује се статистичком теоријом, односно на основу нивоа поузданости коју ревизор жели.

Код нестатистичког узорковања величина узорка зависи од процјене интерног ревизора. Препоручена величина нестатистичког узорка за тестове контрола (атрибутивно узорковање – питања да/не) у односу на број података у популацији садржана је у табели 8. Ако ревизори утврде изузетке (одговори „не“), морају открити разлог зашто контроле нису функционисале и по потреби проширити узорак.

Табела 8. Препоручене величине узорка за тестове контрола (атрибутивно узорковање)

Величина узорка (број података у узорку)	Величина популације (број података у популацији)
Мин 20	51 – 100
Мин 25	101 – 200
Мин 40	200 – 500
Мин 50	више од 500

За тестирање прецијењених или потцијењених финансијских извјештаја и грешака у евидентираним износима у трансакцијама препоручена величина узорка приказана је у табели 9.

Табела 9. Препоручена величина узорка за суштинска тестирања финансијских извјештаја и грешака у евиденцијама трансакција (варијабилно узорковање)

Величина узорка (број података у узорку)	Величина популације (број података у популацији)
20	До 20
20 плус 5 највећих трансакција	21 – 100
40 плус 10 највећих трансакција	више од 100

¹⁴⁰IIА, Практичне смјернице 2320-3: ревизорско узорковање (2013)

13.3.3. Методе избора података у узорак

Метода случајног избора код које избор није унапријед одређен, односно код које сваки податак популације има једнаку шансу да буде изабран у узорак. Ова метода подразумева кориштење табеле случајних бројева, кориштење *random* функције у Excelu.

Системско интервално узорковање - након одређивања величине узорка укупан број података у популацији дијели се с величином узорка како би се одредили интервали узорковања. На примјер, ако у популацији има 1000 података, а желимо узорак величине 50 података, интервал узорковања је $1000/50$ односно 20, па ћемо тестирати сваки двадесети податак у популацији. Први податак у узорку добијемо методом случајног избора (нпр. 5) и онда тестирамо сваки 20-ти податак (25-и, 45-и, 65-и.....965-и,...985-и,...). Како бисмо у узорак могли бирати сваки n -ти податак из популације, популација мора бити нумерисана.

Узорковање по монетарној јединици (УМЈ) – укључује избор узорка на начин да је вјероватноћа да ће једна ставка из популације бити изабрана у узорак пропорционална њеној вриједности. Стога постоји већа вјероватноћа да ће бити одабране ставке веће вриједности. Предности УМЈ су сљедеће:

- нема потребе да се разматрају карактеристике популације код утврђивања величине узорка, као што су стандардна девијација износа у КМ унутар популације,
- није неопходно стратификовати популацију јер се ставке у узорку аутоматски бирају пропорционално њиховој вриједности у КМ,
- уколико нису очекивана погрешна приказивања, величина узорка је прилично ефикасна,
- примјењиво за потврде потраживања, потврде кредита, тестирање цијена залиха и тестирања збира сталних средстава.

Узорковање на основу процјене интерног ревизора – заснива се на ревизорском професионалном просуђивању. Овом методом интерни ревизори бирају податке велике вриједности, необичне податке или податке за које имају сазнања да могу захтијевати тестирања.

13.3.4. Интерпретација закључака тестирања спроведених на узорку

Закључци тестирања спроведених на узорку, изабраном статистичким узорковањем, могу се поузданије екстраполирати на цијелу популацију са жељеним нивоом поузданости.

Закључци тестирања спроведених на узорку, изабраном нестатистичким узорковањем, обично се односе на податке из узорка и не могу се поуздано интерпретирати на цијелу популацију из разлога што величина узорка и метода одабира података у узорак није математички одређена.

Закључци ће се писати на начин да се дају подаци о утврђеним грешкама и недостацима на нивоу узорка... Нпр. *"тестиран је узорак од 80 % података или тестирано је 25 комада од 100 комада и утврђене су грешке и нефункционисање контрола у дијелу..."*.

Ревизор треба да процијени значајност недостатака утврђених на нивоу узорка на систем контрола. Закључци се не износе за цијелу популацију, већ подаци о потврђеним грешкама и недостацима контрола на тестираном узорку.

При избору узорка који ће бити тестиран интерни ревизори треба да размотре сљедеће:

- узорак треба изабрати из цјелокупне популације;
- период обухваћен узорком треба одговарати временском оквиру који је утврђен приликом дефинисања обухвата ревизије у плану појединачне ревизије, како би се испунили циљеви ревизије;
- треба забиљежити метод узорковања, узорак треба укључити све најзначајније врсте трансакција;
- тестирање се треба фокусирати на високоризична подручја.

14. Аналитички поступци¹⁴¹

Аналитички поступци су технике које интерни ревизори користе када утврђују систем и код тестирања, а односе се на упоредне анализе података и информација из различитих извора. Аналитички поступци укључују:

- анализу омјера, трендова и регресивну анализу,
- пропорционалну анализу,
- тестове рационалности,
- поређење између периода,
- прогнозирање,
- компаративно поређење информација са сличним дјелатностима или организационим јединицама.

Интерни ревизори ће најчешће комбиновати више аналитичких поступака и користити резултате за:

- боље разумијевање система/подручја које се ревидира,
- потврде да систем функционише у складу са очекивањима када резултати аналитичких поступака показују задовољавајуће односе (омјере, трендове),
- идентификацију подручја гдје су потребне даљње анализе и истраживања када резултати аналитичких поступака не показују задовољавајуће или очекиване односе,
- усмјерење пажње руководства на необичне варијације и одступања.

Аналитички поступци који се најчешће користе су: анализа омјера (индикатора); пропорционална анализа и анализа трендова.

14.1. Анализа омјера

Користи се за анализе рачуноводствених и финансијских података да би се предвидјели будући трендови и идентификовале знаке проблема. Примјер анализе омјера (показатеља) је на примјер број дана наплате потраживања по основу издатих рачуна за најам пословног простора:

¹⁴¹Обрада према извору Pickett, K.H. Spencer (2003) The Internal Auditing Handbook, 2. Издање Анекс Д, стр. 773. до 775.

Број дана наплате потраживања = $\frac{\text{износ потраживања}}{\text{приход}}$ X 365

Подаци добијени анализом омјера постају значајни тек када се упореде са другим подацима, као што су подаци из претходних периода, индикатори за тај сектор, циљане вриједности индикатора и слично.

14.2. Пропорционална анализа

Укључује прорачуне као што су:

- проценат извршених капиталних расхода у односу на износ планираних капиталних расхода,
- проценат прековременог рада у односу на износ бруто плата,
- проценат предмета (нпр. жалбе на издата рјешења) ријешених у року у односу на укупан број запримљених предмета и
- друге врсте прорачуна.

14.3. Анализа трендова

Користи се за уочавање тенденција кретања неких варијабли у одређеном периоду, а укључује поређење са:

- претходним искуством,
- просјечним вриједностима,
- стандардима/нормама,
- прорачунима,
- поређење међу организационим јединицама/подручјима и
- другим релевантним индикаторима.

Примјер како аналитички поступци претварају податке у информације¹⁴²

Један податак (број) сам за себе неће бити превише користан. На примјер, ако се ревидира управљање људским ресурсима и запошљавање на уговор о дјелу податак да је број запослених на уговор о дјелу у 2019/2020. у сектору 4 износио 140 не говори пуно. Јаснију слику добијамо уколико овај број посматрамо с другим бројевима.

Можемо се користити трендовима, радити упоређивања и рачунати одређене омјере. Такође, можемо користити и индексирање (специјализованијим обликом трендова).

Трендови Можемо сазнати више о томе шта се догађа ако посматрамо број запослених на уговор о дјелу у сектору 4 током одређеног временског периода. Из доњих података видимо како расте број запослених на уговор о дјелу.

Запослени на уговор о дјелу	15/16	16/17	17/18	18/19	19/20
Сектор 4	131	134	136	138	140

¹⁴²Обрада примјера према извору Pickett, K.H. Spencer (2003) The Internal Auditing Handbook, 2. Издање Анекс Д, стр. 775.

Упоредљивања Доњи подаци приказују трендове за све секторе у институцији. Видљиво је да је број запослених на уговор о дјелу у сектору 2 и 4 растао, у сектору 3 се смањивао, а у сектору 1 флукуисао. То отвара питања о томе шта се догађа у различитим секторима и одакле разлике произлазе. У неким секторима могу постојати разлике у оптерећењима због повећаног обима посла или боља контрола и распоред посла, због чега се смањује потреба за уговорима о дјелу.

Запослени на уговор о дјелу	15/16	16/17	17/18	18/19	19/20
Сектор 1	38	39	27	35	39
Сектор 2	116	118	125	129	132
Сектор 3	161	160	151	151	148
Сектор 4	131	134	136	138	140

Омјери Ако посматрамо трошкове уговора о дјелу, можемо поставити још више питања. Зашто постоји разлика између података за сектор 2 и сектор 4, односно зашто су износи у сектору 4 статични, док за сектор 2 падају?

Трошкови уговора о дјелу	15/16	16/17	17/18	18/19	19/20
	КМ 000	КМ 000	КМ 000	КМ 000	КМ 000
Сектор 1	16.3	16.2	16.8	16.9	17.1
Сектор 2	15.8	15.9	15.8	14.9	14.7
Сектор 3	17.1	17.2	17.2	17.8	18.5
Сектор 4	18.9	18.4	18.3	18.6	18.6

Индексирање Трендови се још јасније истичу уколико бројеве изразимо као процене прве године.

Запослени на уговор о дјелу	15/16	16/17	17/18	18/19	19/20
Сектор 1	100	102	72	92	102
Сектор 2	100	102	108	112	114
Сектор 3	100	99	94	94	92
Сектор 4	100	102	104	105	107

15. Радна документација и ревизорски досијеи

15.1. Радна документација

Податке и информације прикупљене током ревизије (кроз процјене, анализе, разговоре и тестирања) интерни ревизори документују у радној документацији која може бити у папирнатом или електронском облику.

Радна документација укључује, на примјер:

- документе (рачуни, уговори, рјешења, извјештаји, изводи из база података, изводи из информационих система ISFU, BPMIS, PIMIS, система за Централни обрачун плата и сл.),
- резултате спроведених анализа (Excel и Word табеле, графикони, разни прорачуни и слично),
- описе система (описно документовани системи, блок дијаграми и дијаграми тока),
- биљешке/записнике с интервјуа,
- резултате тестирања и изведене закључке,
- попуњене упитнике о интерним контролама,
- физички материјал, на примјер фотографије и
- другу релевантну документацију.

Радна документација треба¹⁴³:

Подржавати ревизорске налазе и мишљења. Радна документација треба првенствено да обезбиједи оправданост ревизорских налаза. Резултати анализа и тестирања заједно са осталим материјалима прикупљеним током поступка ревизије представљају ревизорске доказе. Ревизорски докази треба да буду довољни, поуздани, релевантни и корисни.

Довољни докази значи чињеничне, одговарајуће и увјерљиве доказе, тако да информисана разборита особа може доћи до истих закључака као ревизор. Ревизор треба да користи професионалну процјену приликом одлучивања о количини доказа која је довољна за формирање ревизорских налаза и мишљења, те да подстакне руководство на промјене за које се залаже интерна ревизија.

Поуздани докази су најбоље могуће информације до којих ревизија може доћи примјеном одговарајућих ревизорских техника. Поуздане доказе чине тачни подаци прикупљени на начин који минимализује пристраност. Независност и тачност су главне компоненте поузданости о којима ревизори морају водити рачуна у тражењу добрих доказа.

Релевантни докази значи да су докази повезани са кључним проблемима, односно да подупиру налазе и препоруке из ревизије. Ревизори треба да користе професионалну процјену приликом одлучивања о томе шта је важан доказ у односу на проблематику коју обрађује ревизорски налаз. На примјер, резултати испитивања који се односе на детаље ниског ризика не могу се користити за коментарисање материјалних разматрања која имају далекосежне утицаје на пословање институције.

Корисни докази значи да прикупљени докази требају бити практични, тако да помажу институцији у постизању циљева.

Бити унакрсно повезивана. Радна документација треба бити унакрсно повезана. Резултати једног истраживања и анализа могу да утичу на више подручја која посматрано заједно

¹⁴³Обрада према извору Pickett, K.H. Spencer (2003) The Internal Auditing Handbook, 2. издање стр. 681 до 684.

могу чинити једну цјелину. Те би повезнице у радним документима требале бити приказане прикладним системом означавања.

Бити насловљена. Радна документација треба садржавати заглавља са ознаком ревизије (референтни број ревизија), датумом, релевантним документима и осталим детаљима. Сваки документ који је припремила јединица за интерну ревизију требао би се моћи препознати по насловима.

Бити потписана од стране ревизора и лица задуженог за преглед. На дну или врху сваког радног документа треба бити простор за уношење података: „припремио“ и „прегледао“, заједно са мјестом за датум. У те просторе уноси се име и презиме интерног ревизора који је припремио (израдио) документ, те име и презиме особе која је задужена за преглед. Овакав приступ објезбјеђује примјену стандарда за обезбјеђење квалитета.

Показати извор података. Поријекло података и информација у радним документима треба бити јасно назначено. За податке преузете из архивских система или информационих система (компјутерских база података) морају се јасно видјети подаци о извору података, а уколико није аутоматски видљиво на изводу, онда забиљежити датум и вријеме узимања података јер се исти подаци могу касније мијењати.

Показати методе одабира узорка. Радна документација у вези са тестирањем мора садржавати податке о методи одабира података у узорак на којем је рађено тестирање, као и о величини узорка.

Назначити неријешена / отворена питања. Радна документација показује шта је учињено и који су резултати рада. Међутим, ондје гдје дијелови система или процеса нису обрађени или су остала нека отворена питања, то треба такође назначити на радној документацији. На примјер, ондје гдје узорци нису у потпуности испитани због различитих потешкоћа ова би се тачка требала појавити на радној документацији, како би се објаснило зашто одређени предмети нису обухваћени.

Показати било какав утицај на сљедећу ревизију. Радна документација може указивати и на оно што је остало за каснија разматрања приликом сљедећих ревизија. У пракси се догађа да није могуће сва питања везана за систем или процес који се ревидира обрадити у једној ревизији. Исто подручје може да буде предмет двије или више ревизија која се баве различитим аспектима. Корисно је када радна документација из једне ревизије показује гдје се сљедеће ревизије могу фокусирати.

15.2. Ревизорски досијеи – стални и текући

Ревизорски досијеи укључују сталне и текуће досијее, а обавезни садржај ових досијеа приказан је у наставку.

Стални ревизорски досије садржи документа или линкове на документе који пружају основне информације о институцији и пословању, те које интерна ревизија користи за израду стратешких и годишњих планова рада.

Текући досије садржи документе и податке који се односе на спровођење и резултате појединачних ревизија. По завршетку појединачних ревизија дио документације из текућег досијеа преноси се у стални ревизорски досије (на примјер опис процеса, коначни ревизорски извјештаји и друго што интерни ревизори процијене потребним и корисним да се нађе у сталном досијеу).

Већина докумената сталног и текућег ревизорског досијеа садржана је (креира се и чува) у софтверској апликацији. У наставку се дају препоруке за минималан садржај.

15.2.1. Стални ревизорски досије - обавезни садржај:

1. Организациона шема институције – органиграм приказ организационих јединица и њиховог положаја у институцији. Може да буде допуњена називима руководиоца, контактима и слично. Потребно је ажурирати с промјенама у организационој структури.

2. Регистар ризика - линк на софтверску апликацију за управљање ризицима у институцијама БиХ.

3. Описи система/процеса – описи система/процеса из претходних ревизија, линк на базу пословних процеса у софтверској апликацији.

4. Релевантна регулатива – закони и други прописи, те интерна регулатива релевантна за подручја пословања институције која су често предмет ревизија (закони и прописи из подручја управљања јавним финансијама, јавном набавком, порески систем, плате, специфични процеси за институцију и слично). Потребно је имати ажуриране базе регулативе.

5. Стратешки планови институције и извјештаји о реализацији – трогодишњи стратешки планови и извјештаји о реализацији тих планова на нивоу институције.

6. Буџети институције и извјештаји о извршењу буџета – укључујући и документ оквирног буџета, инструкције за израду буџета (1 и 2), буџет институције, те извјештаје о извршењу буџета и финансијске извјештаје институције по периодима за које се припремају.

7. Коначни ревизорски извјештаји – коначни ревизорски извјештаји из претходних ревизија, заједно с акционим плановима препорука, као и планови за спровођење интерних ревизија (кореспонденција и остала документација везана за стратешке и годишње планове ЈИР треба да се чува у текућим ревизорским досијеима).

8. База података о препорукама – дате препоруке (са референцом на ревизију у којој су дате, датумом), спроведене активности (датум спровођења) и ефекти спроведених препорука (гдје је могуће исказати мјерљиве ефекте).

9. Извјештаји о реализацији препорука – извјештаји које руководилац ЈИР доставља руководиоцу институције о реализацији препорука на основу одредби Закона о интерној ревизији¹⁴⁴

10. Извјештаји о обављеним савјетодавним услугама – извјештаји о обављеним савјетодавним услугама (могу да се одложе у форми у којој је савјет представљен руководству - форма табела, емаила, *powerpoint* презентације и слично).

11. Годишњи извјештај о активностима интерне ревизије – извјештаји које руководилац ЈИР припрема и доставља ЦХЈ МФИТ у складу са Законом о интерној ревизији.

ЈИР могу да допуне садржај сталног ревизорског досијеа у складу са својим потребама.

15.2.2. Текући ревизорски досије – обавезни садржај:

1. Изјава о независности интерних ревизора;
2. Налог за покретање интерне ревизије;
3. Допис/обавијест о почетку ревизије;
4. Прелиминарне процјене ризика;
5. Описи процеса (наративне биљешке и дијаграми тока);
6. План ревизије;
7. Програм ревизије;
8. Биљешке са састанака, разговора са ревидираним субјектима;
9. Прикупљена, анализирана и тестирана документација;
10. Резултати анализа (Excel и Word табеле, прорачуни, графикони и слично);
11. Резултати тестирања и закључци тестирања;
12. Нацрти извјештаја о ревизији;
13. Очитовања ревидираних субјеката на финални нацрт извјештаја;
14. Коначни ревизорски извјештај;
15. План активности за спровођење препорука.

¹⁴⁴Закон о интерној ревизији, члан 18. став (2)

Прилог 1: НЕПРАВИЛНОСТИ И ПРЕВАРЕ

Дефиниције појмова неправилности и преваре

Неправилност је непридржавање или погрешна примјена закона и других прописа која произилази из радњи или пропуста субјекта, а која има или би могла имати штетан утицај на средства субјекта и средства из других извора, било да је ријеч о приходима/примицима, расходима/издацима, повратима, имовини или обавезама.

Превара је намјерно чињење или пропуст који се односи на лажно, нетачно или непотпуно приказивање чињеница и на злоупотребу, што за посљедицу има негативан учинак на приходе и расходе, односно на средства субјекта, средства Европске уније и средства из других извора. Руководилац субјекта обавезан је спријечити ризик неправилности и преваре и предузети радње против неправилности и превара.

Улога интерних ревизора у случају откривања неправилности или сумње на превару током обављања интерне ревизије

Према прихваћеним стандардима, интерни ревизори морају да посједују довољно знања да би могли извршити процјену ризика од преваре и начина на који организација управља тим ризицима, али се од њих не очекује да имају исти ниво стручности као лица чија је примарна обавеза откривање и истраживање преваре.

Стручност и дужна пажња интерног ревизора не значи да интерни ревизор мора да открије све неправилности и одступања од важећих прописа, али мора упозорити на неправилности које могу да буду индикатори преваре.

Од интерних ревизора очекује се да размотре неправилности и преваре као могуће појавне облике ризика, а посебно приликом ревидирања подручја која су изложенија одређеним врстама ризика, као што су:

- руковање готовином;
- имовина и залихе;
- уговори и дозволе;
- примици средстава из других извора изван субјекта;
- исплата средстава субјекта и
- путни трошкови.

Ако интерни ревизор посумња на превару у току обављања ревизије, он прекида поступак ревизије и о томе обавјештава руководиоца ЈИР, који је дужан да без одлагања у писаној форми обавијести руководиоца институције.

Руководилац институције дужан је након пријема обавјештења да предузме потребне радње и да обавијести надлежне органе.

Интерну ревизију често је корисно обавити након што је превара откривена и процесуирана како би се утврдило:

- да ли су контроле за спречавање преваре постојале,
- да ли је контрола била довољна да би се дала оправдана гаранција за њено спречавање,
- да ли је контрола функционисала како је предвиђено,
- могу ли додатне контроле бити адекватне и
- могу ли остали руководиоци субјекта и интерни ревизори извући какву поуку.

Прилог 2: СПИСАК ОБРАЗАЦА

- Образац ОБ - 1 СП – Стратешки план ЈИР (Прилог бр. 2.1)
- Образац ОБ - 1 ГП – Годишњи план ЈИР (Прилог бр. 2.2)
- Образац ОБ - 2 – Налог за покретање интерне ревизије (Прилог бр. 2.3)
- Образац ОБ - 3 – Изјава о независности (Прилог бр. 2.4)
- Образац ОБ - 4 – План појединачне ревизије (Прилог бр. 2.5)
- Образац ОБ - 5 – Прелиминарна процјена интерних контрола (Прилог бр. 2.6)
- Образац ОБ - 6 – Програм ревизије и резултати тестирања (Прилог бр. 2.7)
- Образац ОБ - 7 – Ревизорски извјештај (Прилог бр. 2.8)
- Образац ОБ - 8 – План активности за спровођење препорука (Прилог бр. 2.9)
- Образац ОБ - 9 – Праћење реализације препорука и плана активности (Прилог бр. 2.10)
- Образац ОБ - 10 – Извјештај о обављеним савјетодавним услугама (Прилог бр. 2.11)