

**METODOLOGIJA RADA INTERNE REVIZIJE U
JAVNOM SEKTORU
U FEDERACIJI BOSNE I HERCEGOVINE**

Na osnovu člana 5. stav 2. tačka 1. Zakona o internoj reviziji u javnom sektoru u Federaciji Bosne i Hercegovine („Službene novine Federacije BiH“, broj 47/08), Federalno ministarstvo finansija/Federalno ministarstvo finansija - Centralna harmonizacijska jedinica u Federaciji Bosne i Hercegovine, uz saglasnost Koordinacijskog odbora centralnih harmonizacijskih jedinica u Bosni i Hercegovini, donosi

METODOLOGIJU RADA INTERNE REVIZIJE U JAVNOM SEKTORU U FEDERACIJI BOSNE I HERCEGOVINE

I. UVOD U INTERNU REVIZIJU

1. Ovom Metodologijom i uputstvom o radu interne revizije (u daljem tekstu: Metodologija) je uvrđen način i procedureobavljanja interne revizije kod korisnika javnih sredstava iz budžeta Federacije Bosne i Hercegovine, kantona, grada i općina i vanbudžetskih fondova u Federaciji Bosne i Hercegovine (u daljem tekstu: Federacija), kao i Povelja interne revizije.

2. Poslovi interne revizije obavljaju se u skladu sa Zakonom o internoj reviziji u javnom sektoru u Federaciji Bosne i Hercegovine (u daljem tekstu: Zakon o reviziji), drugim propisima, Strategijom za provedbu javneunutrašnje finansijske kontrole u javnom sektoru u Federaciji BiH, Pravilnikom o internoj reviziji budžetskih korisnika („Službene novine Federacije BiH“, broj: 8/07 i 32/07), ovom Metodologijom te međunarodnim standardima za profesionalnu praksu interne revizije, Kodeksom profesionalne etike za internu reviziju i izdavanjem Povelje interne revizije svakom budžetskom korisniku kod kojeg se obavlja interna revizija.

3. Ova Metodologija je namijenjena internim revizorima u javnom sektoru u Federaciji Bosne i Hercegovine, kantona, gradova, općina i vanbudžetskih fondova (u daljem tekstu: organizacije).

4. Svrha Metodologije je definiranje načina rada i obavljanja interne revizije u javnom sektoru u skladu sa Zakonom o reviziji koji treba pomoći u usvajanju stručne terminologije, razumijevanju i prihvatanju revizorskih tehnika koje će u svom radu primjenjivati interni revizori u Federaciji.

5. Način rada propisan ovom Metodologijom razvijen je u skladu sa Okvirnim priručnikom odobrenim od Koordinacijskog odbora centralnih harmonizacijskih jedinica u Bosni i Hercegovini (u daljem tekstu: KO CHJ), te potrebama i specifičnostima javnog sektora u Federaciji.

Metodologija je prilagođena praksi javnog sektora i u skladu je sa međunarodnim standardima interne revizije.

6. Ova Metodologija je dostupna u elektronskoj formi na web sajtu Centralne harmonizacijske jedinice Federalnog ministarstva finansija.

7. Svaki rukovodilac jedinice za internu reviziju i svaki interni revizor odgovoran je za način rada propisan ovom Metodologijom.

8. Metodologija daje okvirne smjernice za obavljanje poslova interne revizije u javnom sektoru, tako da jedinice za internu reviziju mogu, zbog potrebe prilagođavanja specifičnostima poslovanja pojedinih korisnika budžeta i specifičnostima njihovog rada, pripremiti svoje dodatke Metodologiji i dostaviti ih Centralnoj harmonizacijskoj jedinici Federalnog ministarstva finansija na saglasnost.

9. Sistem javne interne finansijske kontrole (u daljem tekstu: PIFC) određen je kao cjelokupan sistem finansijskih i drugih kontrola uspostavljen od rukovodioca organizacije ciljem uspješnog upravljanja i ostvarivanja zadataka organizacije.

PIFC se sastoji od tri osnovna elementa:

- finansijskog upravljanja i kontrole,
- interne revizije i
- centralne harmonizacijske jedinice.

10. Interna revizija definira se na sljedeći način:

Pod pojmom interne revizije podrazumijeva se nezavisno, objektivno uvjeravanje i konsultantska aktivnost kreirana s ciljem da se doda vrijednost i unaprijedi poslovanje organizacije i treba da pomogne organizaciji da ostvari svoje ciljeve osiguravajući sistematičan, discipliniran pristup ocjeni i poboljšanju efikasnosti upravljanja rizikom, kontrolama i procesima upravljanja, iz čega proizlazi da interna revizija:

- jeste dio sveobuhvatnog sistema interne finansijske kontrole u javnom sektoru,
- jeste nezavisna i objektivna aktivnost davanja stručnog mišljenja i savjeta s ciljem davanja vrijednosti i poboljšanja poslovanja organizacije,
- pruža pomoć organizaciji u ostvarivanju ciljeva primjenom sistematičnog i discipliniranog pristupa vrednovanju i poboljšanju efektivnosti procesa upravljanja rizicima, kontrolama i menadžmentu.

11. Interna revizija pruža podršku organizaciji u ostvarivanju ciljeva i to:

- a) Izradom strateških i godišnjih planova interne revizije baziranih na procjeni rizika, te obavljanjem pojedinačnih internih revizija u skladu sa usvojenim planovima;
- b) Procjenom prikladnosti i efektivnosti sistema finansijskog upravljanja i kontrola u odnosu na:

- utvrđivanje, procjenu i upravljanje rizicima,
- usaglašenost sa zakonima i drugim propisima,
- pouzdanost i sveobuhvatnost finansijskih i drugih informacija,
- efikasnost, efektivnost i ekonomičnost poslovanja,
- zaštitu imovine i informacija,
- obavljanje zadataka i ostvarivanje ciljeva.

c) Davanjem preporuka za poboljšanje poslovanja.

12. Standardi interne revizije podrazumijevaju kriterije za obavljanje, procjenjivanje i mjerenje rada interne revizije, a namijenjeni su za predstavljanje prakse interne revizije onakvom kakva bi ona trebala biti. Standardi interne revizije oblikovani su tako da ih cjelokupna profesija interne revizije može koristiti u svim vrstama organizacijau kojima rade interni revizori.

13. Ova Metodologija je izrađena u skladu sa Međunarodnim standardima profesionalne prakse interne revizije koji su dostupni na web sajtu Globalnog instituta internih revizora (www.theiia.org).

14. Tri su osnovne grupe standarda:

- atributivni standardi,
- radni standardii
- standardi implementacije.

15. Atributivni standardi opisuju karakteristike organizacijai poslovnih subjekata koji obavljaju poslove interne revizije, a to su:

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

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

- upravljanje internom revizijom,
- priroda posla interne revizije,
- planiranje rada interne revizije,
- obavljanje poslova interne revizije,
- saopćavanje rezultata – izvještavanje,
- praćenje toka revizije,
- prihvaćanje rizika od strane rukovodstva.

17. Kao proširenje i nadopuna atributivnih i radnih standarda, standardi implementacije pružaju uputstva koja su primjenjiva za specifične vrste revizorskih poslova.

18. U skladu sa standardima iz tač. 14. do 16. ove Metodologije, jedinica za internu reviziju je organizaciono i funkcionalno direktno i isključivo odgovorna rukovodiocu organizacije. Funkcionalna nezavisnost jedinice ostvaruje se njenom nezavisnošću od drugih organizacionih jedinica organizacije u planiranju rada, provođenju interne revizije i izvještavanju.

19. Jedinica za internu reviziju ili interni revizori ne mogu biti uključeni u izvršavanje direktnih i izvršnih funkcija organizacije.

20. Pored standarda iz tač. 14. do 16. ove Metodologije, interni revizori u svom radu trebaju koristiti i druge akte (pravilnike, procedure, smjernice i sl.), ali i druge standarde i smjernice koji su primjenjivi za rad internih revizora, kao što su to pojedine INTOSAI i ISSAI smjernice i standardi.

21. U cilju pravilnog obavljanja poslova interne revizije izdaje se Povelja interne revizije koja je regulisana u tački 156. ove Metodologije kojom se uređuju opći pristup interne revizije, svrha i cilj, nezavisnost, uloga i djelokrug interne revizije, odgovornost rukovodioca jedinice za internu reviziju/internog revizora, kao i ovlaštenja pristupa dokumentaciji, kadrovima i fizičkoj imovini koja je relevantna za obavljanje angažovanja, te se definira obim aktivnosti interne revizije, izvještavanje i postupci u slučaju identificiranja indikatora prevare.

Tekst Povelje je dat u Prilogu 1. ove Metodologije.

22. Centralna harmonizacijska jedinica (CHJ) uspostavljena u okviru Federalnog ministarstva finansija u Federaciji ovlaštena je za razvoj u oblasti interne revizije, nadzor nad implementacijom svih važećih propisa iz oblasti interne revizije, koordinaciju rada jedinica interne revizije u Federaciji i izvještavanje o pomenutim aktivnostima.

23. Koordinacijski odbor centralnih jedinica za harmonizaciju (KO CJH), predstavlja tijelo koje sačinjavaju rukovodioci Centralne harmonizacijske jedinice Ministarstva finansija i trezora Bosne i Hercegovine, Centralne jedinice za harmonizaciju Federacije Bosne i Hercegovine i Centralne jedinice za harmonizaciju Republike Srpske, koje se uspostavlja sa primarnim ciljem harmonizacije politika, procedura i aktivnosti na polju interne revizije javnog sektora u Bosni i Hercegovini, te uz to, predlaganja amandmana na zakone o internoj reviziji i druge zakone i regulative relevantne za internu reviziju, usvajanja podzakonskih akata iz oblasti interne revizije, kodeksa etike za interne revizore, razvijanja i/ili provođenja programa obuke, te razvijanja i provođenja programa za certificiranje internih revizora.

II. PLANIRANJE I VRSTE REVIZIJE

1. Planiranje revizije

24. Planiranje revizije je neophodno budući da internoj reviziji omogućava ostvarivanje ciljeva, utvrđivanje prioriteta i osiguravanje efikasnog i efektivnog korištenja resursa pri čemu planiranje pruža i sljedeće:

- osnovu za procjenu budućih potreba za resursima,
- ovlaštenje da se postupa po planu, nakon što plan odobri rukovodilac organizacije,
- sredstvo kroz koje organizacija treba prihvatiti poslove koje obavlja interna revizija i
- stalnu evidenciju faktora koji su uzeti u obzir prilikom utvrđivanja plana, kao i donesenih odluka.

Planiranje interne revizije provodi se na dva međusobno povezana nivoa:

- na nivou jedinice za internu reviziju, i
- na nivou pojedinačnog revizorskog procesa.

25. Planiranje na nivou jedinice za internu reviziju podrazumijeva izradu strateških i godišnjih planova interne revizije.

Planiranje na nivou pojedinačnog revizorskog procesa podrazumijeva izradu plana i programa pojedinačne revizije.

Veza između ova dva nivoa planiranja proizlazi iz činjenice da strateški i godišnji planovi čine osnovu za izradu planova pojedinačnih revizija. Strateški plan interne revizije treba biti konzistentan sa ciljevima sadržanim u drugim planskim dokumentima organizacije, stoga je planiranje ključni dio procesa revizije i kao takvo sastoji se od:

- strateškog plana,
- godišnjeg plana i
- plana pojedinačne revizije.

(1) Strateški plan

26. Strateški plan revizije odnosi se na period od tri godine. U njemu se planiraju strategije i ciljevi interne revizije, te se daje strateško usmjerenje za jedinicu interne revizije u pogledu resursa, razvoja itd. Strateški plan ukazuje na politiku za postizanje zadovoljavajuće revizorske pokrivenosti područja utvrđenih u procjeni rizika.

27. Rukovodilac jedinice interne revizije, svake godine, izrađuje strateški plan kao prijedlog rukovodiocu organizacije. Strateški plan je osnov za sve interne revizije i služi za iskazivanje potrebnih resursa, kako bi interna revizija obavljala svoje obaveze potpuno i efikasno.

28. Strateški plan i procjena rizika trebaju se pregledati i ažurirati u odgovarajućim intervalima. Pregledima se uzima u obzir razvoj novih sistema, izmijenjenih prioriteta i svih drugih faktora koji mogu uticati na organizacioni ili poslovni rizik.

29. Trogodišnji strateški plan revizije dostavlja se rukovodiocu organizacijena odobrenje i potpis. Nakon odobrenja strateškog plana može se pristupiti izradi godišnjeg plana revizije.

30. Sve izmjene strateškog plana odobrava rukovodilac organizacije. Preporučena struktura strateškog plana je data u Prilogu 2.ove Metodologije.

31. Metodologija izrade strateškog plana sastoji se od nekoliko koraka koji uključujusjedeće:

- identifikacija misijeorganizacije,
- identificiranje vizije i ciljeva organizacije,
- identificiranje sistema i procesa,
- procjena rizika,
- donošenje odluke o prioritetima revidiranja,
- izrada i donošenje strateškog plana.

a) Identificiranje misije organizacije

32. U ovoj fazi revizori bi trebali postaviti ključno pitanje „Zašto ova organizacija postoji“. Različiti resursi mogu se koristiti za identifikaciju misije organizacije.Uvijek je korisno koristiti svu dostupnu dokumentaciju koja opisuje misiju poslovanja organizacije(planske dokumenteorganizacije, budžet, izvještaje Ureda za reviziju institucija Federacije BiH, dokumente projekata i sl.). Prvi nacrt misije treba koristiti kao podsjetnik kako ne bi skrenuli s puta ka cilju strateškog planiranja. To je viđenje misije organizacijeod strane internog revizora, te ga je zato neophodno potvrditi s rukovodiocem organizacije.

33. Revizori trebaju obaviti intervju s rukovodiocem i upravom kako bi dobili njihovo viđenje misije i politikeorganizacije.Na sastanak sarukovodiocem organizacije i njegovim saradnicima revizori trebaju doći s napisanim prijedlogom nacrta misije koji je nastao na osnovu istraživanja.

b) Identifikacija vizije i ciljeva organizacije

34. U ovoj fazi revizori trebaju postaviti ključno pitanje „Šta organizacijaželi postići“. Različiti resursi mogu se koristiti za identifikaciju vizije organizacije(zakonske i podzakonske propise, projekcije razvoja i sl.).

Revizori trebaju uvidom u zakonske, podzakonske akte i projekcije razvoja sagledati štaorganizacija želi postići u dugoročnom periodu.

Revizori trebaju obaviti intervju s rukovodiocem organizacije i rukovodiocima organizacionih jedinica i pribaviti informacije o viziji organizacije i dugoročnim ciljevima organizacije.

35. Ciljevi predstavljaju jasnu sliku o tome u kojem smjeru organizacija ide u narednom razdoblju i koja su joj najvažnija područja kojima će se baviti i koje konkretne promjene očekuje. Ciljevi su najčešće sadržani u strateškim dokumentima.

U slučaju da u strateškim dokumentima ciljevi nisu jasno utvrđeni revizori trebaju održati niz sastanaka sa rukovodiocem organizacije i njegovim saradnicima i tako utvrditi na koji način poslovna područja unutar njihove odgovornosti doprinose ostvarenju misije.

c) Identificiranje sistema i procesa

36. Kako bi identificirali sve sisteme i procese usmjerene na ostvarenje misije, vizije i postavljenih ciljeva organizacije, tokom ove faze održavaju se dodatni intervjui sa rukovodiocima osnovnih i unutrašnjih organizacionih jedinica (šefovima odsjeka, načelnicima službi i sl.). Grupisanje sistema i procesa obavlja se u skladu s njihovim ciljevima (npr. procesi s identičnim, sličnim ili komplementarnim ciljevima grupiraju se zajedno i povezuju s odgovarajućim ciljevima).

Za utvrđivanje sistema i procesa mogu se koristiti akti o unutrašnjoj organizaciji, stavke budžeta i slični dokumenti. Važno je imati u vidu da su sve ove informacije samo osnov za identifikaciju sistema i procesa i da se konačna potvrda da proces postoji može dobiti samo od rukovodilaca osnovnih ili unutrašnjih organizacionih jedinica.

Na kraju ove faze važno je razmotriti konzistentnost rezultata. Detaljnoj identifikaciji sistema i procesa može zatrebati ponovno pregledavanje i dorađivanje prvog nacrt misije, vizije i ciljeva. To će osigurati dobru osnovu za identificiranje i procjenu rizika.

d) Procjena rizika

37. Utvrđivanje svih sistema, ciljeva i drugih aktivnosti u organizaciji predstavlja prvi korak koji se može napraviti isključivo uz pomoć i saradnju rukovodilaca koji su u to upućeni. Nakon toga potrebno je izvršiti početnu procjenu rizika kako bi se odredili prioriteta vršenja revizija.

Procjena rizika koju vrše interni revizori je način za procjenu slabih tačaka sistema, čime će se osigurati argumenti za korištenje resursa revizije u dugoročnom periodu. Cilj je izvršiti kategorizaciju slabih tačaka sistema prema rangu rizika. Rizici se često utvrđuju kroz razgovore sa rukovodiocima i zaposlenim, putem upitnika, kao i na osnovu iskustva i diskusija između samih revizora. Rukovodilac interne revizije ove aktivnosti treba predočiti rukovodiocu organizacije i predložiti ih na odobrenje.

38. Pri procjeni vjerovatnoće neuspjeha, korisno je razmotriti kategorije rizika, a najčešće kategorije rizika koje se mogu koristiti prilikom identificiranja rizika su:

- *rizik vezan za reputaciju* - negativan publicitet;
- *operativni rizik* - utiče na vezu između usluge i opće javnosti, npr. u slučaju kašnjenja, prekida usluga,
- *strateški rizik* - utiče dugoročno na organizaciju,
- rizik vezan za propise,
- *socijalni rizik* - nastaje usljed promjena u demografskim, rezidentnim i socioekonomskim trendovima,
- *rizik vezan za ugovore* - u slučaju da se roba/usluge ne isporučuju sa odgovarajućim specifikacijama i po dogovorenoj cijeni,
- *finansijski rizik* - rizici koji imaju čistu finansijsku osnovu,
- *rizik vezan za upravljanje* - odnosi se na svakodnevne dužnosti i odgovornosti zaposlenih,
- *rizik vezan za imovinu* - odnosi se na krađu, oštećenja i slično,
- *regulatorni rizik* - odnosi se na tužbe, eksterne inspekcije i sl.,
- *tehnološki rizik* - odnosi se na kapacitet vezan za upravljanje tehnološkim promjenama,
- *profesionalni rizik* - odnosi se na određene profesije, npr. zaštita, dužna pažnja,
- *kadrovski rizik* – rizik vezan za ljudske resurse, npr. zdravlje, sigurnost,
- *rizik vezan za prirodne nepogode* - poplave, požari, zemljotresi,
- *rizik vezan za upravljanje* - odnosi se na ciljeve organizaciji ulogu i odgovornost rukovodioca organizacije.

39. Nakon što se utvrde, rizike je potrebno procijeniti kako bi ih rangirali, utvrdili prioritete i dobili informacije za donošenje odluka o onim rizicima na koje se treba usmjeriti.

Procjena rizika je u suštini zasnovana na subjektivnoj ocjeni, uz korištenje različitih tehnika kako bi analiza bila sistematičnija i u određenoj mjeri objektivnija. Ove tehnike su potkrijepljene procjenom koju revizori donesu po pitanju prioriteta i učestalosti revizija i pomažu u identificiranju oblasti koje nose veliki rizik, koji se inače ne može identificirati na drugi način.

Procjenu rizika treba voditi kao „radni“ dokument koji je neophodno ažurirati u kontekstu promijenjenih okolnosti i opažanja rizika, naročito kao rezultat aktivnosti interne revizije, drugih revizija ili pregleda organizacije, novih inicijativa i drugih promjena.

40. Jedan od načina vršenja procjene rizika je korištenje matrice vjerovatnoće i učinka koja se prikazuje na sljedeći način:

VJEROVATNOĆA	VISOKA			VISOK RIZIK
	SREDNJA			
	NISKA	NIZAK RIZIK		
		NIZAK	SREDNJI	VISOK
	UČINAK			

41. U primjeni ove metodologije procjene rizika, razmatraju se vjerovatnoća neuspjeha sistema i učinak koji proizlazi iz neostvarivanja ciljeva sistema. Rezultat odluka se zapisuje u jednu od devet raspoloživih pozicija matrice, a to pokazuje da li se radi o sistemu visokog, srednjeg ili niskog rizika.

Prilikom razmatranja učinka neuspjeha sistema, važno je da revizor ima sposobnost stavljanja stvari u ispravnu perspektivu. Rukovodiocisu skloni tvrdnjama da su njihova područja radaključna za uspjeh, a revizor treba razmotriti cjelokupno poslovanje i osigurati da se, npr. neuspjeh sistema za čišćenje radnog prostora ne svrsta po učinku na veći nivo od neuspjeha sistema za obračun plaća.

42. Ovdje je data tabela za kategorizaciju učinka i za vjerovatnoću rizika kako slijedi:

Kategorizacija učinka

Učinak	Opis
Visok	<ul style="list-style-type: none"> – Prekid svih osnovnih programa/usluga – Negativan finansijski rezultat – Gubitak značajne imovine – Ozbiljna šteta za okolinu – Značajan gubitak povjerenja javnosti
Srednji	<ul style="list-style-type: none"> – Prekid nekih osnovnih programa/usluga – Gubitak imovine – Neke štetne posledice za okolinu – Netransparentan rad – Fluktuacija visoko stručnih kadrova – Djelimičan gubitak povjerenja javnosti

Nizak	<ul style="list-style-type: none"> – Kašnjenja u rokovima kod manje značajnih projekata/usluga – Gubitak imovine (male vrijednosti) – Privremeni učinak na okolinu – Korak unazad u stvaranju povjerenja javnosti – Nezadovoljstvo i nemotivisanost uposlenih
--------------	--

Kategorizacija vjerovatnoće

Vjerovatnoća	Opis
Visoka	Očekuje se da će do događaja doći u većini slučajeva
Srednja	Događaj se ponekad može dogoditi
Niska	Nastanak događaja nije vjerovatan

43. Važno je istaći i to da se procjena rizika ne radi zbog sebe same. Proizvod procjene rizika je strateški pregled poslovanja organizacije. Ovaj pregled trebao bi biti osnov za pripremu strateškog plana interne revizije.

Procjenu rizika treba voditi kao „radni“ dokument koji je neophodno ažurirati u kontekstu promijenjenih okolnosti i opažanja rizika, naročito kao rezultat aktivnosti interne revizije, drugih revizija ili pregleda rukovodstva, novih inicijativa i drugih promjena.

e) Donošenje odluke o prioritetima revidiranja

44. Na osnovu rezultata dobijenih procjenom rizika interni revizori trebaju pripremiti strateški plan za sljedeće tri godine s prijedlogom područja revidiranja u kojima će se obaviti revizija.

O dobijenim rezultatima treba se posavjetovati sa rukovodiocem organizacionih jedinica i od njega dobiti opću podršku. Postoji vjerovatnoća da će procjena rizika pokazati da su neke revizije važnije nego što se o njima prije mislilo i obrnuto.

Interni revizori obavezno moraju koristiti svoju procjenu pri određivanju rizika i pri odlučivanju kojim područjima treba dati prioritet za revidiranje, a kada se utvrde područja koja je potrebno revidirati treba uzeti u obzir i raspoložive ljudske resurse.

f) Izrada i donošenje strateškog plana

45. Zbog mogućih promjena koje imaju uticaj na poslovanje organizacije (unutrašnje promjene, promjene u okruženju, nove interesne grupe itd.) strateški plan je potrebno ažurirati jednom godišnje. Rezultati obavljenih revizija mogu uticati i na promjene u strateškom planu.

Procjena koja se obavlja na strateškom nivou donosi prioritete procese u organizaciji po osnovu njihove važnosti, pri čemu više rangirani imaju prioritet.

46. Prioriteti na koje ukazuje procjena obavljena na nivou strateškog plana, usklađuju se s drugim prioritetima i potrebama, i to:

- potrebom da se koordinira rad revizije s drugim organizacijama kako bi interna revizija upotpunila njihov rad i kako se posao ne bi duplao,
- potreba za pokrivanjem cijele organizacije revizijama (npr. uključiti procese koji još nikad nisu bili revidirani),
- prioritetima koji proizlaze iz najznačajnijih promjena u poslovanju, programima, sistemima ili kontrolama,
- vrijeme koje je proteklo od prethodne revizije procesa, aktivnosti,
- procjena revizora.

(2) Godišnji plan

47. Godišnji plan se priprema svake godine na osnovu procjene rizika i usvojenog strateškog plana i mora ga odobriti rukovodilac organizacije. Rukovodilac jedinice za internu reviziju priprema godišnji plan na bazi prve godine strateškog plana uz dodatne detalje, kao što je npr. definiranje zadataka koje treba obaviti, utvrđivanje kritičnih oblasti, rokova i resursa potrebnih za narednu godinu.

Godišnjim planom se predviđa raspoređivanje revizora i drugih resursa koji su raspoloživi za period planiranja (sigurno odsustvovanje sa posla, očekivane promjene u pogledu zaposlenih i druge obaveze), a na osnovu ove procjene iz strateškog plana se utvrđuju revizije koje odgovaraju raspoloživim resursima.

Godišnjim planom utvrđuju se revizorski dani koji su potrebni za svaku reviziju, kao i raspored revizija po mjesecima, odnosno kvartalima. Važno je razmotriti da li se određene revizije moraju obaviti u određenim periodima.

Dobra praksa predviđa rezervisanje određenog procenta raspoloživih resursa za „nepredviđene okolnosti“, odnosno sposobnost da se pozitivno odgovori na hitne zahtjeve rukovodstva.

Rukovodilac jedinice za internu reviziju treba pripremiti nacrt godišnjeg plana i dostaviti ga na odobrenje rukovodiocu organizacije. Rukovodilac organizacije treba odobriti sve naknadne izmjene godišnjeg plana. Kopija odobrenog plana dostavlja se relevantnim rukovodiocima organizacije.

Preporučena struktura godišnjeg plana data je u Prilogu 3. ove Metodologije.

(3) Plan pojedinačne revizije/operativni plan

48. U operativnom planu (planu pojedinačne revizije) precizno se navode resursi za konkretne revizije. Ovaj plan za rukovodioca jedinice za internu reviziju predstavlja važan upravljački „instrument“. Plan pojedinačne revizije podliježe standardima i procedurama izvedenim iz međunarodnih standarda. Detaljnija uputstva o pripremi ovih planova sadržana su u dijelu „Obavljanje interne revizije“ ove Metodologije.

49. Načelno postoje tri osnovne vrste revizija:

- revizija usklađenosti,
- revizija sistema i
- revizija uspješnosti poslovanja (vrijednost za novac).

Uobičajeno je da interni revizori obavljaju reviziju sistema. Ta vrsta revizije obuhvata i druge vrste revizija, a to su elementi revizije usklađenosti i elementi revizije uspješnosti.

50. Ako rukovodilac organizacije zahtjeva da se posebno provjeri obavlja li se poslovanje u bilo kojem dijelu u skladu sa zakonom, onda je prikladno obaviti reviziju usklađenosti.

U slučaju da su provjera ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti, odnosno kvalitet pružanja usluga glavni razlozi za reviziju, onda je prikladno obaviti reviziju uspješnosti.

51. Osim revizija iz tačke 49. ove Metodologije postoje i obavljaju se i druge vrste revizija, od kojih se navode samo neke za koje se smatra da će biti zastupljene u javnom sektoru, a to su:

- finansijska revizija,
- revizija informacionih tehnologija (u daljem tekstu: IT), i
- revizija programa i projekata koje finansira Evropska unija.

52. Finansijska revizija u suštini je revizija sistema ili usklađenosti vezano uz finansijski sistem ili proces, odnosno uz finansijske i knjigovodstvene transakcije.

53. Revizija IT sagledava područja ili teme vezane uz IT, poput IT infrastrukture, umreženosti, primjene, IT razvoja, sigurnosti, itd. Zbog prirode ovog područja često je potrebno da revizor s određenim IT znanjem i vještinama obavi ovu vrstu revizije. Uobičajeno je da se radi o reviziji sistema, iako je možda ponekad prikladna i revizija usklađenosti.

54. Revizija programa i projekata koje finansira Evropska unija bavi se procesima vezanima uz korištenje sredstava iz fondova Evropske unije. Ova revizija se može obaviti kao revizija sistema ili kao revizija usklađenosti.

Pored opisanog načina rada revizije sistema na osnovu procjene rizika utvrđene ovom Metodologijom, za revidiranje specifičnih područja, u svrhu ostvarivanja

specifičnih ciljeva organizacije, mogu se obavljati i druge vrste revizija. Za obavljanje tih drugih vrsta revizija provodi se edukacija internih revizora putem obuka.

III. PROCES INTERNE REVIZIJE

55. Revizorski resursi (vremenski, finansijski i ljudski) uglavnom su ograničeni, pa je neophodno utvrditi prioritete u radu, kako bi se ti resursi najbolje koristili. Zbog toga je neophodno da postoji planiranje interne revizije koje sadrži procjenu rizika izvršenu u organizaciji, saradnjom interne revizije sa rukovodstvom organizacije.

1. Obavljanje interne revizije

56. Prilikom obavljanja revizije sistema revizori trebaju voditi računa da rade u skladu sa profesionalnim odgovornostima, pri čemu je važno:

- pažljivo planirati i obavljati svaku reviziju, pravilno usmjeriti aktivnosti i alocirati resurse, uzeti u obzir rizike i njihov značaj i voditi računa da se svaka revizija prilagodi okolnostima određenog subjekta revizije,
- svaki element revizije sagledati kao dio cjeline, a posao koji se odnosi na jedan element treba pružiti informacije i za posao na drugim elementima,
- usvojiti konstruktivan i pozitivan pristup reviziji, podržavajući promjene u praksi subjekta revizije, obavljati pažljiv pregled i pružiti nezavisno mišljenje i ispunjavati profesionalne i zakonske obaveze,
- redovno i na odgovarajući način izvještavati rukovodioca organizacije o bitnim pitanjima koja su se pojavila tokom revizije i dati odgovarajuće preporuke za izvršenje korektivnih aktivnosti,
- osigurati da je subjekt revizije razmotrio na odgovarajući način sva pitanja koja su identificirana tokom revizije i da je proveo odgovarajuće aktivnosti.

57. Revizija sistema se sastoji od sljedećih faza:

- pripreme i planiranja revizije;
- utvrđivanja i identificiranje sistema;
- identificiranje i ocjene sistema internih kontrola;
- testiranja kontrola;
- ocjene sistema kroz formulisanje nalaza, stručnog revizorskog mišljenja i preporuka i
- izvještavanja i praćenja.

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

Proces treba u potpunosti dokumentovati u tekućem revizorskom dosjeu i na standardiziranoj dokumentaciji. Dokumentacija treba sadržavati dovoljno detalja za jasno predočavanje veza između poslovnih ciljeva, kontrolnih ciljeva, procjena internih kontrola i rezultata testiranja.

2. Priprema i planiranje interne revizije

(1) Pokretanje interne revizije

58. Osnov za pokretanje pojedinačne interne revizije je Godišnji plan rada interne revizije, koji je odobren od rukovodioca organizacije. Rukovodilac jedinice za internu reviziju dodjeljuje zadatke u skladu sa godišnjim planom revizije, pri čemu zaduženja dodjeljuje prema stručnoj osposobljenosti i vještinama revizora.

a) Nalog za pokretanje interne revizije

59. U slučajevima kada planovi interne revizije (strateški i godišnji) nisu donijeti jer interna revizija nije formalno-pravno uspostavljena ili planovi na osnovu procjene rizika još nisu izrađeni, tada se interna revizija pokreće Nalogom za pokretanje interne revizije potpisanim od rukovodioca organizacije. Tim nalogom se pokreću i ad hoc revizije, odnosno vanredne revizije koje nisu planirane godišnjim planom rada interne revizije, a tokom godine nastaje potreba za njihovim provođenjem. Po izdavanju naloga revizori mogu otpočeti reviziju.

Nalog za pokretanje interne revizije sadrži naziv revizije i revidiranog subjekta, vođu i članove tima, okvirni rok za obavljanje revizije, ciljeve i djelokrug revizije, kao i ostale parametre koji su potrebni.

Obrazac Naloga za pokretanje revizije dat je u Prilogu 4. Metodologije (OB-1).

b) Izjava o nezavisnosti

60. Pri rasporedu resursa odnosno odabiru tima, rukovodilac jedinice za internu reviziju, osim što se brine o odgovarajućim kvalifikacijama revizora, mora nastojati izbjeći i svaki rizik u vezi sa sukobom interesa i osigurati nezavisnost revizora. Iz tog razloga, za svaku pojedinačnu reviziju rukovodilac jedinice za internu reviziju i svi članovi revizorskog tima trebali bi popuniti i potpisati Izjavu o nezavisnosti.

Obrazac Izjave o nezavisnosti dat je u Prilogu 5. Metodologije (OB-2).

(2) Planiranje pojedinačne revizije

61. Pred početak same revizije potrebno je da se izvrši preliminarni pregled, odnosno utvrde činjenice koje će pružiti opću sliku oblasti koja će biti predmet revizije. Isto tako, ovaj pregled predstavlja osnovu za planiranje revizije, kao i utvrđivanje ciljeva revizije, obima revizije i konkretnih oblasti na kojima će biti naglasak (za koje se vezuje

veliki rizik, koji su od ključne važnosti za sistem i sl.), vrijeme završetka svake etape revizije, revizore koji će raditi na konkretnoj reviziji.

Nakon završenog preliminarnog pregleda, potrebno je **pripremiti plan i program revizije** koji treba da sadrži obim, pristup i vremenski okvir revizije.

U priloguove Metodologije je prikazan model sa podacima koje bi trebalo uključiti u plan revizije (Prilog 6) i program revizije (Prilog 7, OB-3A).

62. Plan revizije sadrži sljedeće elemente:

- naziv revizije,
- veza sa godišnjim planom ili nalogom za pokretanje interne revizije,
- organizacione jedinice uključene u revidirani proces,
- vođa revizorskog tima,
- članovi revizorskog tima,
- revizorska pitanja /ciljevi revizije,
- obim revizije,
- metode revizije,
- planirane i ostvarene rokove interne revizije.

63. Program revizije sadrži faze revizije koje su detaljnije razrađene na :

- aktivnosti u okviru faze revizije (navode se aktivnosti koje se provode u okviru svake faze ovisno o posebnostima i potrebama određene revizije). Iako proces obavljanja revizije obuhvaća i fazu praćanja provedbe preporuka u Programu revizije ne navodi se ta faza jer revizori nemaju saznanja kada će se navedena faza provoditi,
- odgovorna lica (navode se revizori koji su odgovorni za izvršavanje aktivnosti unutar određene faze),
- vrijeme provođenja revizije (navode se krajnji rokovi završetaka planiranih aktivnosti),
- referenca (navode se dokumenti koji su rezultat po fazama revizije).

(3) Pismo najave revizije

64. Rukovodilac jedinice za internu reviziju ili vođa tima, ukoliko jedinica za internu reviziju ima više timova, priprema pismo najave za rukovodioca organizacije/organizacione jedinicekoja je predmet revizije. U pismu se u najkraćim crtama navode naziv revizije, razlozi za obavljanje revizije, značajni rizici sistema, ciljevi revizije, datumi završetka svake etape revizije i način izvještavanja.

Veoma je važno da se revizori sastanu sa rukovodiocima organizacionih jedinica nadležnim za područje koje je predmet revizije i drugim rukovodiocima organizacionih jedinica kako bi se došlo do što više korisnih informacija.

3. Utvrđivanje i dokumentovanje sistema

(1) Prikupljanje i analiziranje informacija o revidiranom procesu

65. U ovoj fazi postupka revizije, revizori trebaju steći razumijevanje sistema koji je predmet revizije i to kroz razgovore sa relevantnim službenicima subjekta revizije.

Cilj je da revizor razumije područje koje je predmet revizije i da je potpuno upoznat sa svim informacijama ili dokumentacijom koja može uticati na donošenje zaključaka o adekvatnosti kontrole. Opis sistema predstavlja osnovu revizorovih odluka, zaključaka i preporuka i treba pružiti dobru osnovu za ocjenu prednosti i slabosti interne kontrole.

66. Vrste informacija zavise od prirode revizije i područja koje je predmet revizije. Postoje i zajedničke karakteristike kontrole, pa se u većini revizija kao izvori podataka mogu uključiti neke od sljedećih:

- zakonsku i podzakonsku regulativu,
- strategije i planovi,
- poslovni ciljevi,
- stav rukovodioca organizacije (registri rizika),
- kontrole,
- interne procedure (priručnici, smjernice, pravilnici, modeli akata - ugovora, rješenja i sl.),
- organizaciona šema (raspodjela ovlasti i odgovornosti),
- upravljačke informacije i izvještaji (rukovodioca),
- izvještaji ranijih vanjskih (Ured za reviziju institucija FBiH) i unutrašnjih revizija,
- druge preglede koje je obavilo rukovodstvo,
- statistike uspješnosti i kretanja (trendovi kretanja-troškovi i sl.),
- informacija o budžetu,
- veza sa drugim sistemima (npr. javne nabavke s budžetom, veza planova nabavki sa planovima investicijskog održavanja, evidencija o zaposlenicima sa sistemom obračuna plaća i sl.).

Svi ti izvori podataka predstavljaju izvore informacija za dobivanje preliminarnih saznanja o funkcioniranju područja koje je predmet revizije.

Nakon prikupljanja svih relevantnih materijala i informacija revizor treba dokumentovati sistem kontrole. Opis sistema treba biti dovoljno detaljan da korisniku i licu koje nadzire revizije, bude jasno kako sistem funkcionira i kako se ostvaruje interna kontrola.

67. Revizor se treba opredijeliti za najprikladniju tehniku za prikazivanje sistema, što se obavlja sljedeći način:

- a) *Opisno dokumentovanje*

Ova tehnika omogućava revizoru da prikaže kompletnu i detaljnu sliku sistema i treba obuhvatiti osnovna obilježja kontrole sa što više detalja za koje smatra da su od pomoći pri početnom procjenjivanju adekvatnosti kontrole.

b) Izrada dijagrama toka (grafikona)

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

Moguće je koristiti grafikone sa nekoliko različitih nivoa, u zavisnosti koliko su detaljni. Postoje horizontalni i vertikalni grafikoni. Horizontalni grafikoni opisuju horizontalnu raspodjelu dužnosti (odjeljenja, pozicije) uz korištenje kolona, a vertikalni grafikoni predstavljaju toktransakcija od prve do posljednje transakcije.

c) Kombinacija jedne i druge tehnike

U prilogu ove Metodologijesu dati prikazi mogućeg izgleda vertikalnog i horizontalnog grafikona kao i značenja simbola koji se koriste pri izradi dijagrama toka (Prilozi 8.9. i 10.).

(2) Uvodna izjava

68. Na osnovu dostupnih informacija prikupljenih istraživačkim i pripremnim aktivnostima revizori će dobiti grubu sliku o revidiranom području te će izraditi nacrt Uvodne izjave. Pri sastavljanju te izjave revizori će koristiti i podatke iz godišnjeg plana/ Naloga za pokretanje interne revizije te informacije dobivene tokom preliminarnog istraživanja.

Pri izradi **nacrta Uvodne izjave** (preliminarno - prije intervjua) revizori:

- definiraju poslovni cilj,
- utvrđuju rizike koji mogu uticati na ostvarivanje poslovnog cilja,
- navode revizorske ciljeve,
- određuju kontrolne ciljeve.

Obrazac Uvodne izjave dat je u prilogu Metodologije (Prilog 11, obrazac OB- 3B)

a) Poslovni cilj procesa

69. Prije izrade Uvodne izjave interni revizori bi trebali imati jasnu sliku o organizaciji, upravljačkim ciljevima, te o cilju ili ciljevima procesa jer će prema njima definirati glavne kontrolne ciljeve i rizike. Svrha poslovnih ciljeva je utvrđivanje omjera (u kojoj mjeri) ili količine (koliko) rezultata koje sistem treba postići u odnosu na količinu iskorištenih sredstava. Poslovni ciljevi veza su između dugoročnih ciljeva organizacije koje postavlja rukovodilac i sredstava za ostvarenje tih ciljeva. Uobičajeno je da je rukovodilac definirao jedan ili više poslovnih ciljeva koji se obavljanjem pojedinog procesa žele ostvariti. Ako poslovni ciljevi koje je definirao rukovodilac organizacije nisu adekvatni i primjereni, revizori bi trebali predložiti odgovarajuće korekcije. Ako poslovni ciljevi nisu definirani, revizori trebaju dati vlastiti prijedlog ciljeva prema kojima se interne kontrole sistema mogu procjenjivati. Prije procjenjivanja kontrola bitno je da se poslovni ciljevi rasprave i/ili dogovore s rukovodiocem organizacije na početnom sastanku.

b) Glavni rizici

70. Na osnovu prikupljenih i analiziranih informacija interni revizori definiraju glavne rizike i to prema specifičnostima procesa ili područja koje se revidira. Glavni rizici su svi rizici koji mogu uticati na ostvarenje kontrolnih ciljeva, a sastoje se od jednog ili više detaljnih rizika. Kod definiranja glavnih rizika mogu se koristiti informacije dobivene kroz održavanje preliminarnih sastanaka, uvidom u registre rizika za navedeni proces, metodologiju procjene rizika korištenu prilikom strateškog planiranja te putem svih ostalih dostupnih informacija.

c) Kontrolni ciljevi

71. Kontrolni ciljevi su podciljevi procesa koji se moraju ostvariti u svakoj od faza procesa putem sistema internih kontrola, kako bi se ostvario poslovni cilj. Kontrolni ciljevi trebaju biti konkretni i prikazivati svrhu internih kontrola. Kontrolni ciljevi upućuju na aktivnosti i mehanizme koji sprječavaju aktiviranje potencijalnih rizika (uvijek se iskazuju na način da počinju sa: „Osigurati da“).

Prilikom definiranja kontrolnih ciljeva revizori moraju imati na umu da kontrolni ciljevi ne predstavljaju pojedinačne kontrole, pa ih na takav način ne mogu formulirati. Primjera radi, u procesu nabavke, kontrolni cilj može biti: „Osigurati da su računici plaćeni samo za primljenu robu ili usluge“ ili u procesu službenih putovanja „Osigurati da se s budžetske pozicije za službena putovanja izvršavaju isplate samo za tu namjenu“. Kontrolni ciljevi čine osnovu za procjenjivanje sistema internih kontrola.

(3) Početni sastanak

72. Priprema kvalitetnog nacrtu uvodne izjave, početni sastanak i uvodna izjava presudni su za uspješno obavljanje procesa revizije.

Cilj ovog sastanka je dobiti saglasnost, prikupiti potrebne informacije od unutrašnjih organizacionih jedinica i diskutovati i raspraviti o nekim pitanjima koja bi mogla biti važna za reviziju.

Početni sastanak održava se radi:

- predstavljanja i raspravljanja o ciljevima i obimu revizije;
- utvrđivanja organizacione jedinice uključene u revidirani proces;
- rasprave o poslovnim i kontrolnim ciljevima, te glavnim rizicima i
- **prikupljanja dodatnih relevantnih informacija koje mogu biti od značaja za reviziju i koje mogu uticati na konačni tekst uvodne izjave.**

73. Tokom početnog sastanka raspravlja se o elementima Uvodne izjave i na osnovu prikupljenih informacija se dopunjavaju i ažuriraju.

Početni sastanak sa rukovodiocem organizacije/organizacione jedinice je veoma važan jer pruža priliku da se uspostavi odgovarajuća atmosfera i ostvari efikasna saradnja tokom revizije. U ovoj fazi se podrazumijeva davanje obavještenja i vođenja diskusije sa rukovodiocem o revizorskim tehnikama koje će se koristiti i saradnju po tim pitanjima. Na osnovu informacija dobivenih na uvodnom sastanku **popunjava se obrazac "Uvodna izjava"** koji je dat u prilogu ove Metodologije (Prilog 11., obrazac OB-3B).

Uspješnim početnim sastankom treba se osigurati revizija koja će se voditi u dobroj i pozitivnoj atmosferi, uz aktivnu saradnju zaposlenih u organizaciji kod kojeg se obavlja revizija.

74. Vođa revizorskog tima vodit će početni sastanak na način koji olakšava razmjenu informacija i eventualno poboljšanje konačnog teksta Uvodne izjave. Tokom sastanka,, revizori se trebaju usredsrediti na pitanja vezana za informacije višeg nivoa na koje rukovodstvo nižeg nivoa ne mogu dati relevantne odgovore. To je dobra prilika i za uspostavljanje odnosa koji će olakšati stalnu komunikaciju tokom obavljanja revizije.

U ovoj fazi dobra praksa podrazumijeva davanje objašnjenja i informacija rukovodiocima o revizorskim tehnikama koje će se koristiti (npr. razgovori s ključnim licima i potreba za kasnijim prikupljanjem drugih informacija u fazi utvrđivanja i evidentiranja sistema, pregled dokumentacije) i ostvarivanje saradnje o tim pitanjima. Preporučuje se da rukovodilac organizacije/organizacione jedinice odredi kontakt osobu zaduženu za održavanje stalne komunikacije tokom obavljanja revizije.

Potrebno je voditi zapisnik sa prvog sastanka i odložiti ga u tekući revizorski dosje.

(4) Ažuriranje plana i programa revizije

75. Potvrđivanje ili ažuriranje početnih procjena resursa i vremenskog okvira potrebnog za izvođenje revizije trebalo bi biti moguće nakon početnog sastanka. Ovi detalji trebaju se evidentirati u planu i programu revizije. Rukovodilac jedinice interne revizije treba odobriti sve značajne promjene početnih procjena resursa i/ili vremenskog

okvira koje se smatraju potrebnim u bilo kom trenutku. Odobrene promjene evidentiraju se na prikladan način i one su sastavni dio revizorskog dosjea.

4. Identificiranje i procjena sistema internih kontrola

76. Nakon utvrđivanja sistema i evidentiranja u dijagramu toka, te usaglašavanja kontrolnih ciljeva i glavnih rizika s rukovodiocem organizacije/organizacione jedinice, interni revizori utvrđuju detaljne rizike po pojedinačnom kontrolnom cilju i definiraju očekivane kontrole prema detaljnim rizicima. Pri tome treba razmotriti detaljne rizike, odnosno utvrditi gdje se mogu pojaviti neželjeni događaji, i procijeniti vjerovatnoću pojave neželjenih događaja i njihov mogući uticaj (npr. finansijski) na ostvarenje kontrolnog cilja.

Interni revizor tada obavlja preliminarnu procjenu adekvatnosti postojećih internih kontrola i upoređuje ih sa očekivanim.

U prilogu Metodologije je dat obrazac za pregled internih kontrola (Prilog 12., Obrazac OB-4).

Ova faza obuhvata:

- identificiranje detaljnih rizika,
- identificiranje očekivanih kontrola prema detaljnim rizicima,
- utvrđivanje postojećih kontrola,
- početna procjena postojećeg sistema internih kontrola.

(1) Identificiranje detaljnih rizika

77. Glavni rizici navedeni u uvodnoj izjavi baziraju se na preliminarnim istraživanjima i tokom ove faze potrebno ih je detaljno razraditi po svakom kontrolnom cilju. Detaljno razrađeni rizici služe kao smjernice za utvrđivanje pojedinačnih kontrola koje bi trebale postojati u revidiranom procesu. To je neophodno učiniti kako bi se bolje odredio smjer istraživanja i napravila jasnija veza između kontrolnih ciljeva, rizika i kontrola. Interni revizor trebao bi imati sliku očekivanog (optimalnog) stanja funkcioniranja revidiranog procesa na osnovu dostignuća najbolje prakse i logičke vizije internih kontrola.

Radna dokumentacija revizora se mijenja i dopunjava prema saznanjima do kojih se dolazi tokom obavljanja narednih faza revizije. Stoga, ako se tokom ispunjavanja obrazaca utvrdi da nisu obuhvaćeni svi rizici, očekivane ili postojeće kontrole, treba izvršiti ažuriranje. Format obrazaca koji su dati kao prilozi ove Metodologije nije konačan. Bitno je obuhvatiti sve elemente koje oni sadrže. Potrebno je voditi računa da je za ostvarenje jednog kontrolnog cilja možda potrebno i više odjedne kontrole.

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

(2) Identificiranje očekivanih kontrola vezanih uz rizike

78. Nakon identificiranja dataljnih rizika revizori trebaju utvrditi kontrolni okvir i očekivane kontrole koje bi trebale postojati u procesu kako ne bi došlo do aktiviranja rizika. Interni revizor trebao bi imati sliku očekivanog (optimalnog) stanja funkcioniranja revidiranog procesa na osnovu dostignuća najbolje prakse i logične vizije. Pri definisanju očekivanih kontrola ne bi se, u prvom redu, trebalo oslanjati „samo“ na kontrole propisane zakonima i podzakonskim propisima ili internim aktima.

Očekivane kontrole trebale bi obuhvatiti sve rizike navedene u Obrascu OB-4.

79. Obrazac OB-4 je radna dokumentacija revizora koje se mijenja i nadopunjava prema saznanjima do kojih se dolazi tokom obavljanja daljnjih faza revizije. Stoga ako se tokom ispunjavanja Obrasca OB-4 utvrdi da nisu obuhvaćeni svi rizici očekivane ili postojeće kontrole treba ga ažurirati.

80. Popis na obrascu OB-4 nije sveobuhvatan, pa će interni revizor morati razmotriti i druge kontrole prije nego donese svoju procjenu adekvatnosti sistema interih kontrola, kao što su:

- *planiranje i definiranje ciljeva* uključuje utvrđivanje općih i specifičnih ciljeva i sredstava pomoću kojih će se oni ostvariti,
- *podjela dužnosti*: funkcije vezane za odobravanje transakcija; evidentiranje transakcija; čuvanje relevantnih sredstava trebaju obavljati različiti službenici kako bi se izbjegli sukobi interesa ili situacije za nedozvoljeno poslovanje,
- *organizacija*: treba postojati jasna organizaciona šema i svi zaposleni trebaju imati ažurirane opise poslova sa jasno navedenim dužnostima,
- *autorizacija i odobravanje*: odgovarajući službenici trebaju formalno odobriti sve transakcije i odluke,
- *fizičke kontrole*: neophodne odgovarajuće kontrole pristupa kancelarijama, imovini, kontrola korištenja kancelarijskog materijala i kompjuterskih sistema,
- *nadzor*: adekvatan nadzor svih zaposlenih i aktivnosti koji obavlja lice koje razumije procese i može detektirati odstupanja od prihvaćene prakse,
- *kadrovske kontrole*: adekvatna kontrola imenovanja odnosno angažovanja službenika; svi zaposleni trebaju imati potrebna stručna znanja i kvalitete, te da kroz odgovarajuću obuku kontinuirano održavaju i unapređuju svoja znanja, a njihov rad treba biti redovno ocjenjivan,
- *matematičke i računovodstvene kontrole*: provjera/ponovna provjera poslova koje su obavili drugi službenici; provjera iznosa u narudžbenicama, faktura, platnog spiska,
- *usaglašavanje* bankovne i računovodstvene evidencije, kontrola računa,
- *upravljačke kontrole*: priprema odgovarajućih finansijskih i operativnih podataka za računovodstvo; korištenje izvještaja o odstupanjima;

81. Kategorije iz stava 1. tačke 80. ove metodologijemogu se bazirati i na rizicima, kao što je prikazano u sljedećoj tabeli:

Vrsta kontrole	Rizik
Planovi	Nema jasno postavljenih ciljeva, ciljevi nisu mjerljivi, svrha poslovanja nije precizno definirana
Podjela dužnosti	Rizik da je jedno lice u potpunosti odgovorno za sve faze određenog procesa
Organizaciona	Rizik da određena dužnost bude dodijeljena neadekvatnom nivou
Autorizacija i odobravanje	Rizik od neovlaštenih i nevažećih unosa podataka u sistem
Fizička	Rizik od gubitka ili štete vezane za materijalna sredstva organizacije
Nadzor	Rizik da se zaposleni ne pridržavaju odgovarajućih procedura
Kadrovska	Rizik da će se zaposliti ili imenovati službenici koji nemaju relevantno iskustvo i znanje za obavljanje svojih dužnosti
Matematička i računovodstvena	Rizik od računovodstvenih grešaka, npr pogrešno šifrovanje i propusti
Upravljačka	Rizik od kumulativnih grešaka ili neuobičajenih transakcija koje nisu otkrile druge kontrole

82. Kontrole se mogu kategorizirati na kontrole visokog, srednjeg i niskog nivoa.

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

Kontrole visokog nivoa

83. Neke od kontrola visokog nivoa su:

a) *Planiranje, uključuje utvrđivanje općih i specifičnih ciljeva i sredstava pomoću kojih će se oni ostvariti.* Postoji mnogo različitih «najboljih praksi» vezanih uz ovo područje, anajznačajniji primjeritih praksi uključuju:

- jasne izjave o ciljevima;
- mjerljive ciljeve i
- provođenje kontrola nižeg nivoa.

b) *Organizacija, uključuje:*

- prenos ovlaštenja, odgovornosti i sistema odgovornosti na niže nivoe, kako bi se ciljevi ostvarili na najefektivniji način;
- organizaciju rada u logične i praktične cjeline, dobro integrirane vertikalno i horizontalno, na način koji najbolje osigurava ostvarenje ciljeva;
- podjelu dužnosti kako bi se izbjegli sukobi interesa ili prilike za nedopušteno poslovanje;
- uspostavljanje jasnih linija izvještavanja;
- pribavljanje jasnih i dokumentovanih izvjava o odgovornostima pojedinaca i grupa u odnosu na resurse, djelatnosti, opće i specifične ciljeve i
- izbjegavanje neopravdanog oslanjanja na bilo kog pojedinca, posebno zaduženog za internu kontrolu.

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

Kontrole srednjeg nivoa

84. Neke od kontrola srednjeg nivoa su:

a) Praćenje provođenja preporuka

Revizori trebaju imati pristup stvarnom kapacitetu koji stoji na raspolaganju rukovodiocu organizacije/organizacione jedinice za praćenje provođenja preporuka, kako bi se ostvarili ciljevi u smislu ekonomičnosti, efektivnosti i efikasnosti. U ovom području revizija je usmjerena na potvrđivanje da su zaposleni i/ili rukovodioci uvelineophodne alate potrebne za praćenje poslovne uspješnosti, kao što su periodična mjerenja, pokazatelji, liste s upravljačkim pokazateljima.

Politike i operativne procedure organizacije korisnika trebaju biti dokumentovane kako bi svi zaposleni bili sa njima upoznati i kako bi međusobno sarađivali radi ostvarivanja ciljeva.

Pisana uputstva i procedure trebaju biti:

- lako dostupne,
- jasne i koncizne,
- podložne provjerama rukovodstva, što bi osiguralo da su pročitane i shvaćene,
- redovno ažurirane.

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

b) Budžetsko/računovodstvene i druge finansijske kontrole

U vezi s ovom vrstom kontrole potrebno je razmotriti:

- da li je izvršenje budžeta početna informacija za buduće planiranje (budžeta)?

- da li postupak pripreme budžeta daje jasnu definiciju pretpostavki na osnovu kojih se priprema budžet?
- da li su za postupak izvršenja budžeta neophodne informacije za procjenu realizacije u odnosu na pretpostavke?

Kontrole nižih nivoa

85. Neke od kontrola nižih nivoa su:

a) Autorizacija

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

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

Autorizacija je kontrola koja može biti značajna i za rukovodioce organizacije npr. autorizacija (odobrenje) godišnjeg plana, kapitalnih ulaganja, velikih transakcija, itd.

b) Dokumentacija

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

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

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

c) Fizičke kontrole

87. Ove kontrole su obično lako razumljive i primjenjuju se na čitavo okruženje u kojem sistemi funkcioniraju, a uključuju:

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

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

Utvrđivanje očekivanih kontrola bit će osnov za obavljanje daljih faza revizorskog procesa, a isto ujedno predstavlja i dio nalaza na osnovu kojeg će revizor dati svoje stručno revizorsko mišljenje i po potrebi preporuke za poboljšanje poslovanja.

(3) Utvrđivanje postojećih kontrola

88. U ovoj fazi revizori prikupljaju detaljnije informacije i produbljuju saznanja do kojih su došli u fazi utvrđivanja i evidentiranja sistema. Postojanje (ili nepostojanje) očekivanih kontrola ključnih za ostvarivanje kontrolnih ciljeva interni revizori utvrđuju dodatnim intervjuima sa neposrednim izvršiocima. Interni revizori će u upitniku navesti pitanja i teme o kojima žele saznati detalje, koji će im omogućiti da se bolje pripreme za intervju i da pribave sve relevantne informacije o procesu i relevantnim postojećim internim kontrolama. Pitanja će se odnositi na preispitivanje postojećih kontrola i procesa kako bi se kasnije procijenio mogući uticaj utvrđenih rizika na kontrolne ciljeve. Važno je imati u vidu da prilikom formuliranja pitanja revizori istražuju i evidentiraju postojeće kontrole i njihove odnose. Ako ne mogu potvrditi postojanje očekivanih kontrola, potrebno je da postavljaju dodatna pitanja kako bi saznali na koji se način u procesu sprječava aktiviranje identificiranih rizika. Činjenice i zapažanja o postojećim kontrolama će biti rezultat sastanaka s revidiranim subjektima ili dokumentovani dokazi.

Sve te informacije potrebno je zabilježiti u Obrazac OB-4, adekvatno označiti i odložiti u revizorski dosje.

Na osnovu informacija dobivenih u ovoj fazi revizori će ažurirati dijagram toka procesa, na način kojim on odražava stvarni tok procesa i postojeće kontrole.

(4) Početna procjena postojećih internih kontrola

89. Pod početnom procjenom postojećih internih kontrola podrazumijeva se procjena adekvatnosti internih kontrola, odnosno procjenu o tome jesu li postojeće interne kontrole odgovarajuće oblikovane, kako bi spriječile aktiviranje potencijalnih rizika i pomogle u ostvarivanju postavljenih ciljeva. Tehnika koja se pri tom koristi jeste upoređivanje očekivanih i postojećih kontrola, čime će interni revizori doći do jedne od četiri opcije zaključka:

- postojeća kontrola jednaka je očekivanoj kontroli,
- postojeća kontrola djelimično je ista kao očekivana,
- postojeća kontrola nije ista kao očekivana, ali je kompenzira, i

- ne postoji kontrola koja bi nadomjestila očekivanu kontrolu.

90. Pri upoređivanjutih zaključaka interni revizori moraju voditi računa o načinu na koji su prethodno formulirali očekivane i postojeće kontrole, kako se ne bi dogodilo da se zaključci donose na osnovu nedovoljno jasnih formulacija. Kao što je već navedeno, revizori rade početnu procjenu adekvatnosti sistema internih kontrola kako bi u kasnijoj fazi dali ocjenu i stručno mišljenje o tome osiguravaju li postojeće kontrole postizanje poslovnih ciljeva.

Pri procjenjivanju adekvatnosti sistema internih kontrola interni revizor treba usvojiti pristup procjene od vrha na dole. To znači da revizija treba prvo da se usredsredi na one kontrole visokog nivoa koje utiču na funkcioniranje kontrola nižih nivoa. Obično to podrazumijeva da revizor treba sagledati ključne kontrole iz perspektive organizacije.

Činjenica da neka kontrola postoji može upućivati na to da je ta kontrola dobra. Ali, jedna kontrola sama po sebi možda nije dovoljna, pa će i to uticati na procjenu internog revizora. Nadalje, revizor treba razmotriti, postoje li neke druge kompenzirajuće kontrole, koje mogu omogućiti ostvarenje kontrolnog cilja na druge načine.

Prije donošenja početne procjene sistema internih kontrola treba preispitati očekivane kontrole i svoje zaključke vezane za adekvatnost postojećih kontrola. Svi propusti na kraju faze procjene sistema internih kontrola mogu rezultirati pogrešnim smjernicama za testiranje koje slijedi.

5. Testiranje kontrola

91. Test kontrola se obavlja sa ciljem da se pribave dokazi o efektivnom funkcioniranju sistema internih kontrola. Potrebno je naglasiti da se ne moraju testirati sve kontrole, nego samo one koje su izabrane tokom preliminarne ocjene. Dešava se da su neke kontrole navedene više puta u bazi podataka jer doprinose ostvarenju više od jednog cilja. Ove kontrole se testiraju samo jedanput, a ne svaki put kada se pojave. Veoma je važno zapamtiti da se testira kontrola, a ne tačnost ključnih transakcija, odnosno poslovnih promjena.

92. Ako revizor smatra da kontrole ne postoje ili da su neadekvatne, tada postoji potreba za prikupljanjem finansijskih ili drugih informacija o učinku konkretnih nedostataka kako bi se rukovodstvo uvjerilo da je potrebno uvesti kontrole. Pri obavljanju dokaznih testova revizori trebaju primjenjivati optimalnu mjeru testiranja transakcija.

Ukoliko se rukovodstvo saglasilo sa činjenicom da izvjesne kontrole ne postoje i da je potrebno preduzeti određene radnje da bi se uočene nepravilnosti otklonile, u tom slučaju nije potrebno obavljati nikakva testiranja.

93. Revizorski program za testiranje kontrola je u formi dokumenta sa formulacijama predloženih procedura koje treba mijenjati i prilagođavati onima koje će biti provedene.

U prilogu ove Metodologije je dat primjer načina testiranja kontrola (Prilog 13).

Testovi kontrola trebaju biti osmišljeni tako da utvrde da li određena kontrola pruža odgovarajući stepen pouzdanosti da će ciljevi sistema biti postignuti, odnosno testovi trebaju utvrditi da li će određena kontrola smanjiti potencijalne rizike na prihvatljiv nivo.

Pošto su identificirali i ocijenili postojeće kontrole, interni revizori trebaju izvršiti testiranje da bi potvrdili da kontrole, za koje se smatra da su adekvatne, funkcioniraju kako je planirano, te da su pouzdane i to provodi putem testova usaglašenosti i dokaznih testova.

(1) Testovi usaglašenosti i dokazni testovi

94. Revizori testiranje provode putem testova usaglašenosti i dokaznih testova.

a) Testovi usaglašenosti su oni testovi kojima se nastoji pribaviti dokaz da se u subjektu revidiranja primjenjuju zakoni, drugi propisi, planovi, procedure, budžet, delegirana ovlaštenja i drugi zahtjevi. Kada se revizoru postojeće kontrole čine adekvatnim za ostvarenje kontrolnih ciljeva, tada tomišljenje treba potvrditi testiranjem, kojim se utvrđuje primjenjuju li se kontrole onako kako je predviđeno.

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

b) Dokazni testovi (testovi uspješnosti) provode se kada revizor utvrđuje efikasnost kontrolnog sistema u odnosu na ostvarivanje kontrolnih ciljeva, ekonomično i efikasno korištenje resursa, zaštitu imovine, interesa i reputacije, i tamo gdje su rezultati testova usaglašenosti otkrili da se kontrole ne primjenjuju onako kako je predviđeno. Cilj dokaznih testova je prikupljanje dokaza o stvarnoj efikasnosti internih kontrola (ostvaruju li se ciljevi radi kojih su kontrole i organizovane, a to znači da li kontrole uspješno sprječavaju aktiviranje rizika).

95. Osnovno načelo testiranja je da interna revizija testira kontrole (testovi usaglašenosti) a ne transakcije (dokazni testovi). Međutim, da bi se testiralo postojanje i funkcioniranje specifične kontrole, potrebno je testirati provode li se transakcije tačno, dakle potrebno je provesti i testove usaglašenosti i dokazne testove.

96. Ako revizor utvrdi da kontrole ne postoje ili da su neadekvatne, tada postoji potreba zaprikupljanjem finansijskih ili drugih informacija o uticaju konkretnog nedostatka, kako bi rukovodstvu uvjeralo o neophodnosti uvođenja kontrolnih mjera. Dokazni testovi provode se i onda kad je potrebno dati mišljenje o primjeni i

efikasnosti internih kontrola. Obično je to težak i vremenski zahtjevan zadatak, a treba ga svesti nanajmanju moguću mjeru u skladu s ostvarivanjem ciljeva revizije. Pri provođenju dokaznih testova revizori trebaju primjenjivati optimalnu mjeru testiranja transakcija, imajući u vidu da nedovoljno testiranje može kompromitirati ciljeve revizije, a pretjerano testiranje može dovesti do neefektivne upotrebe resursa.

97. U teoriji se testovi usaglašenosti i dokazni testovi tretiraju odvojeno, dok se u praksi provode zajedno. Cilj su im različiti aspekti kontrole, ali imaju istu svrhu. U praksi, revizori trebaju provesti dokazna testiranja (u većoj ili manjoj mjeri) gotovo svake kontrole koju utvrde i transakcija koje se ne kontroliraju, već potvrđuju mišljenje o funkcioniranju kontrola. To im omogućava prikupljanje dokaza koji idu u prilog njihovom stručnom mišljenju.

Testovi usaglašenosti i dokazni testovi trebaju se provoditi istovremeno, kada kontrole postoje. Ako kontrole ne postoje, nije moguće provesti testove usaglašenosti, već se dokaznim testovima pribavljaju informacije i podaci o negativnom uticaju nastalom zbog nepostojanja određene kontrole. Jedno od ključnih pitanja u fazi testiranja je utvrditi koliko testiranja treba obaviti, odnosno trebaju li se ispitati sve transakcije.

(2) Tehnike testiranja

98. Testiranje internih kontrola može se provesti na više različitih načina. Interni revizori trebaju nastojati da koriste najekonomičnije izvore dokaza o pouzdanosti svake kontrole koja se testira. Kako će revizor testirati određenu kontrolu zavisi i od prirode kontrole, ali se uglavnom razlikuje pet osnovnih metoda testiranja:

- a) *Posmatranje* - posebno važna metoda u slučaju kada ne postoji trajni dokaz o aktivnostima (npr. diskretnim posmatranjem se može otkriti neovlašten pristup dokumentaciji i sl.)
- b) *Razgovori* – korisni su u slučajevima kada ne postoje dokazi ili su dokazi nedovoljno jasni. Revizor treba obratiti pažnju na ton razgovora, jer grub i oštar ton mogu uticati na ispitanika i izazvati nekooperativnu i odbrambenu reakciju.
- c) *Provjera* – nezavisna potvrda vjerodostojnosti, tačnosti i punovažnosti transakcija odnosno poslovnih promjena. Ipak, primarna uloga internih revizora je da ocjene i testiraju kontrole, a ne da potvrđuju punovažnost samih podataka. Kada se koriste testovi provjere, revizori trebaju osigurati da se oni odnose na funkcioniranje kontrola. Ovdje se koriste sljedeće metode:
 - *Poređenje* – najčešće sa činjenicama koje se mogu provjeriti ili standardima (npr. da su priručnici ažurirani ili da su zaposleni pohađali odgovarajuće obuke),
 - *Potvrda* – provjera izvještaja o poslovanju (npr. da li je vrijeme na otpremnici kod kupca isto kao što je naznačeno kod dobavljača),

- *Povezivanje* – provjera transakcija odnosno poslovnih promjena u odnosu na dokumentaciju (npr. plaćanje dobavljaču na osnovu odgovarajućeg naloga ili odgovarajuće prijemnice).
- d) *Ponovno izvođenje kontrola* – naročito je relevantno kada su kontrole u formi kalkulacija ili mjerenja navodno provjerene, a revizor želi da provjeri da li kontrola zaista funkcionira.

99. Neke od vrsta dokaznih testova su **testovi transakcija** koji se najčešće koriste kod obavljanja finansijske revizije gdje je potrebno utvrditi ispravnost i pouzdanost učinjenih transakcija u određenom vremenskom periodu. A, **analitički pregledi** kao vrste testova koji se najčešće koriste kod obavljanja revizije uspješnosti poslovanja, kako bi se:

- a) usporedbom vremenskih serija podataka, te odnosa inputa i outputa u pojedinim poslovnim procesima,
- b) šematskim pregledom odvijanja poslovnog procesa,
- c) usporedbom podataka revidiranog subjekta s:
 - podacima treće strane,
 - normama u sektoru,
 - statističkim prosjecima.
- d) analizom uticaja određenog poslovnog događaja na više poslovnih procesa,

došlo do zaključka o uspješnosti odvijanja samog poslovnog procesa ili učinkovitom dizajnu sistema.

(3) Uzorkovanje

100. Revizor može testiranjem obuhvatiti sve podatke (100% ispitivanje) ili može izabrati uzorak koji predstavlja sve podatke (populaciju) i na osnovu njega izvesti zaključak o svim podacima (revizorsko uzorkovanje). Kad revizor iskazuje zabrinutost u vezi s rizikom, može se opravdati testiranje cijele populacije.

U normalnim okolnostima revizor uzima uzorak iz ciljne populacije, zbog vremena i brzine obavljanja posla. U prvom koraku potrebno je osigurati da ciljna populacija bude jasna i da su zastupljeni svi elementi. Iako je populacija obično jasna i poznata u sistemima i procesima koji imaju uspostavljene baze podataka, populacije ipak mogu sadržavati geografske varijacije (prema konkretnim regijama) ili se mogu odnositi na posebne grupacije društva (npr. radno sposobne, penzionere i sl.). Revizor može strukturirati populacije prije uzimanja uzoraka, kako bi bio siguran da su svi aspekti populacije na odgovarajući način uzeti u obzir.

Cilj uzorkovanja je ispitati odabir uzoraka izvučenih iz skupa podataka ili događaja („populacije“) kako bi se te karakteristike mogle primijeniti na cjelokupnu populaciju. Uzorak, dakle, mora biti „homogen“.

Izbor uzoraka

101. Mnogi testovi kontrola zahtijevaju da uzorak bude izabran iz cjelokupnog skupa podataka (populacije). Uzorak predstavlja bilo koji od zasebnih elemenata koji sačinjavaju relevantnu populaciju.

Da bi uzorak bio reprezentativan za određenu populaciju, uzorke treba odabrati metodom slučajnog izbora. Tamo gdje je izvodljivo, interni revizori mogu uzorke izabrati metodom statističkog uzorkovanja (korisne kod testiranja velike količine podataka).

Veličina uzoraka

102. Veličina uzorka zavisi od učestalosti određene kontrole. Tako na primjer, neke kontrole su svakodnevne ili se zasnivaju na pregledu dokumenata, druge kontrole se vrše nedeljno ili mjesečno. Manji uzorak se koristi za sisteme za koje se smatra da nisu od ključne važnosti (materijalni) za finansijske izvještaje.

Isto tako, od veličine populacije zavisi i koliki se uzorak uzima. Tako se kao uzorak mogu uzimati sve stavke ukoliko je veličina populacije manja od 20, ukoliko je populacija od 21 do 100, izabrati uzorak od naprimjer 20 plus 5 najvećih transakcija, a ako je populacija preko 100, izabrati uzorak od 40 plus 10 najvećih transakcija.

103. **Uzorkovanje na bazi procjene** podrazumijeva namjerno, promišljeno, svrsishodno korištenje revizorske procjene (zasnovane na iskustvu i mudrosti) pri odabiru stavki koje će biti reprezentativne za populaciju, ali statistički netipične, odnosno, za rezultate testiranja uzorkovanja na bazi procjene ne može se reći da su potpuno tipični za cijelu populaciju.

Karakteristike uzorkovanja na bazi procjene:

- relativno se jednostavno može razumjeti,
- brže je od statističkog uzorkovanja,
- iziskuje niže troškove,
- fleksibilno je i može stvoriti predrasude prema procesu odabira (uzeti u obzir poznatenedostatke sistema, neuspjeh rukovodioca i zaposlenih i prethodno iskustvo), i
- primjereno je kada nije potrebno donijeti zaključke o cjelokupnoj populaciji.

104. **Statističko uzorkovanje** je sofisticiran i nepristran pristup koji je odbranljiv kao objektivan, racionalan i fer, a ujedno omogućava relativno precizno kvantificiranje rezultata (npr. davanje nivoa pouzdanosti od 95% da bi rezultati bili potpuno isti kao da je bila testirana cjelokupna populacija). Statističko uzorkovanje je pouzdano i ponovljivo pa kod revizora i rukovodioca stvara povjerenje s obzirom na rezultate, ali za tako nešto je potrebno dosta vremena. Pri svakom uzorkovanju potrebno je odrediti četiri ključna pokazatelja, a to su:

- a) *Populacija* - Veličina populacije (broj stavki iz kojih ćemo izvući uzorak) uticat će na veličinu uzorka uslučajevima kada uzorak čini više od 5% ukupne populacije.

- b) *Proporcija populacije* (često se naziva „očekivana incidencija“) - Ovo predstavlja proporciju stavki iz populacije za koje se očekuje da će ispunjavati attribute ili kriterije (npr. usklađenost sa Zakonom o javnim nabavkama). Ako prethodno nije obavio reviziju te aktivnosti, revizor treba upotrijebiti sposobnost procjene pri donošenju odluke o rasponu u kojem se „kontrola“ dosljedno primjenjuje. „Očekivana incidencija“ znatno utiče na veličinu uzorka: što je procenat veći, to će biti manji uzorak, i obrnuto.
- c) *Potrebni nivoi tačnosti* - Nijedan uzorak nikako ne može dati apsolutno tačan odraz cijele populacije, ako ni zbog čega drugoga onda zbog činjenice što je većina populacija izrazito varijabilna po svojoj prirodi. Veličina uzorka treba se zasnivati na različitim stepenima preciznosti (+ ili – 5%, 10%, 20%, itd.), što zavisi od toga koliki nivo tačnosti revizor želi postići.
- d) *Nivo pouzdanosti* - Nivo pouzdanosti govori o tome sa kolikom su sigurnošću rezultati odraz cijele populacije, što zavisi od nivoa preciznosti koja je utvrđena nivoom tačnosti. Najčešći procenat „nivoa pouzdanosti“ iznosi 95%.

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

- (1) uzorak treba izabrati iz cjelokupne populacije,
- (2) period obuhvaćen uzorkom treba biti odgovarajući, a uobičajeno je da to bude period od završetka posljednje revizije datog sistema. Ako je posljednja revizija bila prije nekoliko godina, uzorak treba odrediti u odnosu na tekuću budžetsku godinu,
- (3) treba zabilježiti metod uzorkovanja. Uzorak treba da uključi sve najznačajnije vrste transakcija,
- (4) testiranje se treba fokusirati na visokorizična područja.

(4) Ažuriranje programa testiranja sa rezultatima testiranja

106. Podaci o provedenim testiranjima evidentiraju se u zasebnoj radnoj dokumentaciji. Rezultati testiranja svake kontrole trebaju se evidentirati u sažetom obliku po potrebi u zasebnoj radnoj dokumentaciji, a ukupni rezultat treba upisati u Obrazac OB -5, s tim što je potrebno u Obrascu OB-5, u koloni Referenca navesti radni dokument u kojem je sadržan rezultat testiranja.

(5) Potvrđivanje činjenica utvrđenih testiranjem

107. Nakon što su revizori prikupili sve relevantne utvrđene informacije iz dokumentacije, intervjua i testiranja, te popunili obrazac OB-5 treba usaglasiti činjenice sa revidiranim subjektom.

Saglasnost se može postići tokom završnog sastanka na kojem će se predstaviti prikupljene činjenice i usaglasiti sa revidiranim subjektom. Zapisnikom je potrebno dokumentovati tok navedenog sastanka te zaključke sa istog.

108. Osim tog završnog sastanka sa revidiranim subjektom, usaglašavanje se može provoditi nakon obavljenog testiranja, čiji će se rezultati potvrditi sa revidiranim subjektom.

Takav pristup može biti koristan, jer revizori mogu utvrditi vjerodostojne nalaze i predložiti relevantne preporuke koje se neće pobijati zbog netačno utvrđenih činjenica.

Povezivanje rezultata testiranja i prethodno definiranih ciljeva revizije omogućuje kontrolu nad ostvarivanjem ciljeva te donošenje odluke o potpunosti i adekvatnosti prikupljenih informacija kako bi se moglo oblikovati stručno revizorsko mišljenje te dati odgovarajuće preporuke.

6. Ocjena sistema kroz formulisanje nalaza, stručnog revizorskog mišljenja i preporuka

109. Ovo je faza u kojoj revizor razmatra rezultate svog prethodnog rada prije podnošenja izvještaja o revidiranom području i procjenjuje kvalitet dokaza. Revizor u ovoj fazi potvrđuje ili prerađuje svoje početne procjene kontrola i donosi zaključke koji će mu omogućiti formiranje mišljenja o adekvatnosti, primjeni i efektivnosti sistema internih kontrola u konkretnom sistemu. Zaključci trebaju ostvariti vezu između svih nedostataka utvrđenih tokom faze testiranja s kontrolnim ciljevima i stvoriti osnov za davanje preporuka za otklanjanje nedostataka.

110. Zapažanja su odgovarajuće činjenične izjave. Interni revizor saopćava ona zapažanja koja su potrebna kao podrška ili ona kojima se sprječava nerazumijevanje revizorskih zaključaka i preporuka. Interni revizor može neformalno saopćiti manje značajna zapažanja ili preporuke.

Zapažanja i preporuke angažovanja proizlaze iz procesa poređenja kriterija (ispravnog stanja) sa uzrokom (aktuelnim stanjem). Interni revizor može zasnovati izvještaj na tome da li između ova dva stanja postoji razlika. Kada stanje zadovoljava kriterije, izvještaj o zadovoljavajućem izvršenju može biti odgovarajući. Zapažanja i preporuke zasnovane su na sljedećim karakteristikama:

- *Kriterij*: standardi, mjere ili očekivanja korišteni pri vrednovanju i/ili verifikaciji (ispravno stanje),
- *Stanje*: činjenični dokazi koje je interni revizor pronašao tokom ispitivanja (aktuelno stanje),
- *Uzrok*: razlog postojanja razlike između očekivanog i aktuelnog stanja,
- *Posljedica*: rizik sa kojim se susreće organizacija i/ili drugi zbog toga što stanje nije u skladu sa kriterijem (uticaj razlike). Kod određivanja stepena izlaganja riziku, interni revizori razmatraju efekte koje njihova zapažanja i preporuke mogu imati na poslovanje i finansijske izvještaje organizacije,
- *Zapažanja i preporuke* mogu uključivati i postignuća klijenata angažovanja, povezana pitanja i potkrepljujuće informacije.

111. Zaključci i mišljenja su procjene internih revizora o posljedicama zapažanja i preporuka na pregledane aktivnosti. Oni obično stavljaju zapažanja i preporuke u određeni okvir na osnovu njihovih sveukupnih implikacija. Jasno identificiraju ma koji zaključak angažovanja u izvještaju angažovanja. Zaključci mogu uključiti čitav obuhvat angažovanja ili specifične aspekte. Oni mogu pokriti, ali nisu ograničeni na to, pitanja jesu li operativni ili programski ciljevi organizacije dostignuti i da li aktivnost koja se pregleda funkcionira kako bi trebalo. Mišljenje može uključiti sveukupnu ocjenu kontrola ili biti ograničeno na specifične kontrole ili aspekte angažovanja.

112. Interni revizor može saopćiti preporuke za poboljšanja, priznavanje zadovoljavajućeg izvršenja i korektivne aktivnosti. Preporuke su zasnovane na zapažanjima i zaključcima internih revizora. One pozivaju na aktivnost da se ispravi aktuelno stanje ili poboljšaju operacije i mogu sugerisati pristup korigovanju ili poboljšanju izvršenja kao smjernica za organizaciju u dostizanju željenih rezultata. Preporuke mogu biti opće ili specifične (na primjer, pod određenim okolnostima interni revizor može preporučiti generalni kurs aktivnosti i specifične sugestije za implementaciju). U drugim okolnostima, interni revizor može sugerisati dalju istragu ili ispitivanje.

113. Interni revizor može saopćiti postignuća u klijentovom angažovanju u smislu poboljšanja od posljednjeg angažovanja ili ustanovljavanja dobro kontrolisanih operacija. Ova informacija može biti neophodna kako bi se na vjeran način predstavila aktuelna stanja i osigurala odgovarajuća perspektiva i balans za konačan izvještaj angažovanja.

(1) Formulisanje nalaza

114. U ovoj fazi revizije sistema, revizor razmatra rezultate svog prethodnog rada prije podnošenja izvještaja o revidiranom području i procjenjuje kvalitet dokaza, odnosno utvrđuje jesu li oni dovoljni, pouzdani i relevantni.

115. **Dovoljnost** - podrazumijeva postojanje dovoljno faktičkih, adekvatnih i uvjerljivih materijala da bi revidirani subjekti došli do istih zaključaka kao i revizor. Ovo je odluka na bazi procjene, jer oni koji primaju informaciju mogu biti neskloni interpretaciji revizora, pogotovo kad je dokaz vezan za uspješnost te osobe.

116. **Pouzdanost** - revizor mora biti zadovoljan sa izvorom dokaza i njegovom nedvosmislenošću (da je tačan i da ne može biti različito protumačen).

117. **Relevantnost** - dokazi moraju pružati logičku vezu sa utvrđenim problemom i efektom na ciljeve revizije. Dokaz ne bi smio izazvati reakciju sa pitanjem: „pa što onda?“. Revizor će u ovoj fazi potvrditi ili preraditi svoje početne procjene kontrola i donijeti zaključke koji će mu omogućiti formiranje mišljenja o adekvatnosti, primjeni i efikasnosti cjelokupnog sistema internih kontrola u konkretnom sistemu.

118. Zaključci odnosno konačna ocjena sistema internih kontrola treba se evidentirati u radnoj dokumentaciji (Obrazac OB-4 u prilogu Metodologije). Zaključci koje revizor donosi u ovoj fazi trebaju odražavati vezu između svih nedostataka utvrđenih tokom faze testiranja i kontrolnih ciljeva i stvoriti osnov za davanje preporuka za poboljšanja. Istovremeno, doneseni zaključci trebaju naglašavati utvrđene prednosti, dajući pohvalu kada je to primjereno i koristeći reviziju za širenje znanja o dobroj praksi.

Ključno je u ovoj fazi na osnovu utvrđenih činjenica formulirati adekvatne nalaze. To znači da će se sva zapažanja i činjenice procijeniti prema ciljevima revizije i kontrolnim ciljevima.

119. Revizor treba upotrijebiti dobru sposobnost procjene u tumačenju značaja rezultata revizije i u davanju praktičnih preporuka za rješavanje uočenih nedostataka. Revizor treba, ne samo prikupiti dovoljno dokaza za donošenje zaključaka nego, također, i postići da se rukovodilac organizacije/organizacione jedinice složi sa dokazima.

Neki nalazi mogu biti beznačajni i njima ne treba opterećivati rukovodstvo. Revizori se u izvještaju usmjeravaju/koncentrišu na ključne nalaze, a ne na sve, jer će u protivnom ključni nalazi biti u sjeni beznačajnih pa im rukovodilac organizacije/organizacione jedinice neće posvetiti dužnu pažnju.

120. Interni revizori trebaju izvještavati rukovodioca organizacije/organizacione jedinice o nalazima koji su:

- dovoljno značajni da se o njima izvještava;
- potvrđeni činjenicama i dokazima koji su dovoljni, pouzdani i relevantni, a nemišljenjima;
- objektivno formulirani bez polaznih pretpostavki;
- relevantni za stvari na koje se odnose i
- dovoljno uvjerljivi da primoraju na poduzimanje mjera radi ispravljanjanepripravilnosti.

Ključno je u ovoj fazi na osnovu utvrđenih činjenica formulirati adekvatne nalaze. To znači da će se sva zapažanja i činjenice procijeniti prema ciljevima revizije i kontrolnim ciljevima iz Uvodne izjave.

Da bi se nalazi u revizorskom izvještaju mogli formulirati na ispravan način, potrebno je uzeti u obzir rezultate revizorskog rada iz svih prethodnih faza obavljanja pojedinačne revizije.

121. U nastavku je dato obrazloženje svakog pojedinačnog dijela nalaza i njegove veze s pojedinom fazom u obavljanju pojedinačne revizije:

- a) Na osnovu informacija prikupljenih tokom preliminarnog istraživanja dolazimo do očekivanog načina odvijanja procesa te očekivanih stanja po pojedinim fazama procesa. Kontrolni ciljevi ukazuju na ciljeve za koje se očekuje da će biti ostvareni u svakoj od faza procesa dok očekivane kontrole ukazuju na očekivani način funkcioniranja sistema internih kontrola u revidiranom procesu. Kroz kriterije/standarde/očekivano stanje opisujemo kako bi se proces trebao odvijati, kako bi interne kontrole trebale funkcionirati, odnosno što bi sve trebalo biti ostvareno kroz pojedine faze procesa kako bi se ostvario poslovni cilj procesa.

- b) Na osnovu informacija prikupljenih u prethodnim fazama utvrđuje se koje su kontrole uspostavljene u revidiranom procesu, odnosno koje su postojeće kontrole.

Kroz testiranje i rezultate testiranja utvrđuje se primjenjuju li se postojeće kontrole, a ako se primjenjuju jesu li djelotvorne, odnosno ostvaruju li cilj radi kog su uspostavljene. Na taj način dolazi se do pregleda stvarnog stanja u revidiranom procesu u smislu primjene i djelotvornosti postojećih kontrola, a što predstavlja osnov za donošenje konačne ocjene postojećih kontrola.

- c) Do odstupanja stvarnog stanja od očekivanog stanja dolazi se provođenjem testiranja kroz koje se nastoje utvrditi i stvarni uzroci postojećih problema i povezati ih sa predviđenim rizicima. Ukoliko se kroz testiranje ne utvrde razlozi odstupanja, može se zaključiti da su mogući razlozi odstupanja u predviđenim rizicima.
- d) Na osnovu dobijenih rezultata testiranja može se zaključiti da su negativne posljedice odstupanja stvarnog stanja od očekivanog već nastupile (ostvarile su se) ili ukoliko negativne posljedice odstupanja još nisu nastupile na osnovu predviđenih rizika može se ukazati na moguće negativne posljedice ako sistem internih kontrola ne funkcioniše na zadovoljavajući način.
- e) Na osnovu rezultata testiranja i konačne ocjene postojećih kontrola donosi se stručno revizorsko mišljenje o adekvatnosti, primjenjivosti i djelotvornosti sistema internih kontrola.

122. Ovdje je tabelarno prikazana veza strukture nalaza i obrazaca.

DIO NALAZA	OBRAZAC IZ METODOLOGIJE
1. Kriteriji/standardi/ očekivano stanje	Obrazac OB-3B– Uvodna izjava - kontrolni ciljevi Obrazac OB – 4 - Pregled kontrola – očekivane kontrole
2. Stvarno stanje	Obrazac OB – 4 -Pregled kontrola – postojeće kontrole Obrazac OB – 5 - Testiranje kontrola – rezultati testiranja
3. Razlozi odstupanja od stvarnog stanja	Obrazac OB – 5 - Testiranje kontrola – rezultati testiranja Obrazac OB – 4 - Pregled kontrola – razlika između očekivanih i postojećih
4. Učinak/negativne posljedice odstupanja	Obrazac OB – 5 - Testiranje kontrola – rezultati testiranja Obrazac OB – 4 - Pregled kontrola – rizici
5. Revizorsko mišljenje	Obrazac OB – 5 - Testiranje kontrola – rezultati testiranja Obrazac OB – 4 - Pregled kontrola – rizici - konačna ocjena postojećih kontrola

(2) Stručno revizorsko mišljenje

123. Osim popunjavanja nalaza u obrascu iz tačke 122. ove Metodologije revizori iznose revizorsko mišljenje o tome jesu li interne kontrole u određenom dijelu procesa:

- adekvatne (prava kontrola na pravom mjestu i u skladu sa rizikom),
- konzistentno primjenjene (provode li se sa dužnom pažnjom od svih uključenih zaposlenih i kroz čitavo vrijeme),
- troškovno ekonomične/efektivne (troškovi kontrole ne prevazilaze dobivene koristi),
- sveobuhvatne, razumne i integrirane s općim ciljevima subjekta.

Stručno mišljenje odnosi se na adekvatnost, primjenu i efikasnost internih kontrola urevidiranom procesu. Njime se ocjenjuju kontrole koje su efektivne i efikasne, ali i mjestagdje kontrole nedostaju (a trebale bi postojati), gdje nisu najbolje ili su pak pretjerane, odnosno one kontrole koje se ne primjenjuju dosljedno ili u skladu s traženim standardom.

124. Stručno revizorsko mišljenje sastoji se od:

- procjene kontrole (adekvatnost, primjena i efikasnost) i
- komentara o poslovanju (varijacije u odnosu na prihvatljive standarde poslovneuspješnosti koje podupiru procjenu kontrole).

Težište treba biti na nivou rezidualnog rizika: omjer u kojem postoji značajnamogućnost da se korporativni, organizacijski ili poslovni ciljevi neće ostvariti u okviruprihvaćenih standarda i parametara poslovne uspješnosti. Pravi je izazov smanjiti rezidualnirizik na nivo koji je prihvatljiv svim interesnim grupama.

125. Nakon formulacije, procjene nalaza i donošenja stručnoga revizorskog mišljenja potrebno je odrediti nivo stručnog mišljenja i preporuke prema važnosti za revidirani proces.

Kategorizacija revizorskog mišljenja evidentira se na način da se za svaki dio procesa na koji se odnosi pojedinačni nalaz navodi je li sistem internih kontrola u tom dijelu procesa zadovoljavajući, djelimično zadovoljavajući ili nezadovoljavajući. Ovdje interni revizor daje stručno mišljenje o tome koliki je nivo sigurnosti da će interne kontrole u procesu odnosno u pojedinim dijelovima procesa osigurati ostvarivanje poslovnog cilja procesa.

126. Stručno revizorsko mišljenje o internim kontrolama može biti:

- ZADOVOLJAVAJUĆE – POZITIVNO,
- ZADOVOLJAVAJUĆE UZ MANJE ZNAČAJNE NEDOSTATKE,
- NEZADOVOLJAVAJUĆE – NEGATIVNO S DETALJNIMPREGLEDOM NEDOSTATAKA.

- a) ZADOVOLJAVAJUĆE – POZITIVNO kategorija je stručnog mišljenja kojapodrazumijeva da je sistem internih kontrola u revidiranom procesu uspostavljen navisokom nivou koji osigurava minimiziranje potencijalnih rizika, čime doprinosi ostvarivanjupostavljenih poslovnih ciljeva.
- b) ZADOVOLJAVAJUĆE UZ MANJE ZNAČAJNE NEDOSTATKE podrazumijeva daje organizacija uspostavila sistem internih kontrola, međutim revizori su tokomobavljanja revizije uočili određene segmente koje je potrebno poboljšati.
- c) NEZADOVOLJAVAJUĆE – NEGATIVNO S DETALJNIMPREGLEDOMNEDOSTATAKA podrazumijeva da sistem internih kontrola ima dosta slabosti. Unavedenoj situaciji revizori će dati stručno mišljenje da je sistem internih kontrolanezadovoljavajući i navesti nedostatke i njihove posljedice na poslovanje subjekta.Stručno revizorsko mišljenje daje se po svakom kontrolnom cilju, a sveobuhvatno se cijeni revidirani proces u dijelu upravljačkog rezimea.

127. Svaki će rukovodilac jedinice za internu reviziju/interni revizor, na osnovu specifičnosti vlastite organizacije, usvojiti vlastiti način dokumentovanja prethodno navedenih informacija i podataka. Preporučuje se da revizori prvu verziju nalaza, stručnog mišljenja i preporuka evidentiraju u poseban obrazac, a zatim konačnu verziju prebace u revizorski izvještaj.

Revizor treba upotrijebiti dobru sposobnost procjene u tumačenju rezultata revizije i u davanju praktičnih preporuka za otklanjanje uočenih nedostataka. Revizor ne samo da treba prikupiti dovoljnu količinu dokaza za donošenje zaključaka, nego treba omogućiti i rukovodiocu organizacije/organizacione jedinice da se složi sa tim zaključcima.

(3) Davanje preporuka

128. Prilikom utvrđivanja preporuka, koje se daju rukovodiocu organizacije/organizacione jedinice, treba voditi računa da one trebaju naglasiti sljedeće:

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

Revizor nema odgovornost da detaljno predloži korektivne mjere, niti može biti uključen u realizaciju ili poslovanje, ali treba utvrditi preporuke koje će voditi rukovodioca organizacije/organizacione jedinice prema pronalaženju rješenja za uočene nedostatke. Kod utvrđenih nedostataka revizor treba biti spreman ponuditi savjet o načinu poboljšanja kontrole ne izlazeći iz okvira utvrđenih Etičkim kodeksom, Poveljom i Standardima.

129. Prilikom davanja preporuka revizor mora imati na umu sljedeće:

- ne pisati preporuke bez pravog razloga, odnosno ako ne postoje slabosti u kontrolama,
- biti spreman objasniti logiku predložene preporuke i za nju imati dokumentovane nalaze,
- raspravljati o preporukama na završnim sastancima i argumentirano obrazložiti korist od njihovog prihvatanja i provođenja,
- provjeriti provođenje preporuka kako bi bio siguran da efekti provođenja rezultiraju smanjenjem nedostataka.

130. Važnost preporuka se iskazuje prema sljedećim kriterijima:

Važnost 1 = visoki rizik	Preporuke koje se daju zbog značajnih slabosti u kontrolama. Provođenje mora biti hitno realizovano jer učinak neprovođenja preporuke može imati značajne štetne posljedice na poslovanje.
Važnost 2 = srednji rizik	Preporuke koje nastaju zbog slabosti u kontrolama, nisu ključne, ali imaju uticaj na značajna poboljšanja te zahtijevaju skoriju realizaciju.
Važnost 3 = nizak rizik	Preporuke koje su manjeg značenja, ali ipak trebaju biti realizovane u razumnom roku.

131. U prilogu Metodologije je dat obrazac za revizorske nalaze koji predstavlja korisnu formu i način za obradu prikupljenih podataka i ponovno razmatranje pitanja u logičnom redoslijedu za potrebe pisanja izvještaja o reviziji. Obrazac je osmišljen tako da pomogne u postupku utvrđivanja uzroka identificiranih problema ili slabosti ustanovljenih tokom ocjene sistema kontrola, kao i u pripremi odgovarajućih preporuka (Prilog 14, Obrazac OB-6).

Obrazac treba ispunjavati tokom testiranja ukoliko se utvrdi priroda i značaj određene slabosti. Kad god je to moguće, u obrascu za revizorske nalaze treba povezivati slične slabosti i svrstati ih u istu grupu. Ovo će olakšati pripremu izvještaja o reviziji.

7. Izvještavanje i praćenje

132. Revizorski izvještaj rukovodiocu organizacije/organizacione jedinice treba pružiti potvrdu adekvatnosti sistema koji se pregleda, kao i osnovu za sveukupnu potvrdu adekvatnosti sistema internih kontrola koja se tom rukovodiocu saopćava putem izvještaja.

Važno je imati na umu da je revizorski izvještaj jedini opipljivi proizvod revizije. On predstavlja sumu planiranja, vremena i napora koji su uloženi u jednu reviziju i odražava kvalitet i temeljitost revizije.

Da bi bili sigurni da je pripremljen kvalitetan nacrt revizorskog izvještaja, odnosno konačan izvještaj, može se koristiti spisak pitanja koja služe za provjeru, a koja su data u prilogu Metodologije (Prilog 15).

(1) Oblik i sadržaj revizorskog izvještaja

133. Oblik izvještaja mora biti takav da korisniku primatelju pruža odgovarajuće informacije o internim kontrolama na pregledan način i omogući uvid u područja gdje je potrebno poduzimanje daljnjih aktivnosti.

134. Obim i sadržaj izvještaja interne revizije u različitim okolnostima su različiti, odnosno uslovljeni su prirodom revizorskog zadatka, nalazima revizije, interesom i očekivanjima korisnika, raspoloživim vremenom za njegovu pripremu, te resursima kojim raspolažu interni revizori.

Interni revizor mora prilikom sastavljanja izvještaja voditi računa o minimalnom sadržaju koji proizlazi iz odgovarajućih standarda interne revizije, a koji su konkretizovani u sljedećoj tački.

135. Povezano s tim, prikupljene informacije treba obraditi te ih prikazati u revizorskom izvještaju kroz cjeline koje su utvrđene u sljedećem obrascu:

1. Upravljački sažetak / Rezime

2. Uvod

(1) Djelokrug ili područje rada:

- a) cilj revizije,
- b) poslovni cilj,
- c) kontrolni ciljevi,
- d) rizici

(2) Obim revizije

(3) Metodologija rada revizije (postupci koji su korišteni tokom obavljanja revizije- intervjui, posmatranje, analitički pregledi, testiranja i sl.),

(4) revidirani subjekti,

(5) intervjuisane osobe,

(6) zakoni i ostali akti kojim se regulišu revidirani procesi,

(7) revizorski tim

3. Opis procesa

4. Nalazi, stručno revizorsko mišljenje i preporuke

5. Zaključak

6. Dodaci

Revizorski izvještaj i njegov sadržaj

1. Upravljački sažetak / Rezime	<p>Ovaj dio izvještaja je samostalan dokument koji se dostavlja rukovodiocu revidiranog područja, odnosno najvišem rukovodstvu s ciljem informisanja o stanju sistema internih kontrola revidiranog područja bez potrebe detaljnog čitanja cijelog izvještaja. Svrha mu je da se konačni revizorski izvještaj učini razumljivim i prihvatljivim za rukovodioca / najviše rukovodstvo revidiranog subjekta.</p> <p>U upravljačkom sažetku / Rezimeu navodi se sljedeće:</p> <ul style="list-style-type: none">– obim i osnovni ciljevi revizije;– zašto se revizija obavila;– priroda i skala sistema ili djelatnosti koja se pregleda (kratak opis sistema ili procesa koji se revidira),– ključni nalazi,– osnovni zaključci revizije - opće stručno revizorsko mišljenje u revidiranom procesu,– osnovne preporuke,– komentar rukovodiocarevidiranog područja, navesti neslaganja rukovodioca o ključnim nalazima i preporukama rukovodstva nadležnog za revidirani proces ako ih je bilo tokom obavljanja revizije i ako nisu usaglašena ni na završnom sastanku.
2. Uvod	<p>U uvodnom dijelu detaljnog revizorskog izvještaja navodi se:</p> <ul style="list-style-type: none">– djelokrug rada interne revizije koji uključuje cilj revizije, poslovni cilj, kontrolne ciljeve i rizike u revidiranom procesu,– obim revizije uključujući ograničenja vezana uz obim (ako takva postoje),– metodologija rada revizije (postupci

	<p>koji su korišteni tokom obavljanja revizije- intervjui, posmatranje, analitički pregledi, testiranja i sl.),</p> <ul style="list-style-type: none"> - revidirani subjekti, - intervjuisane osobe, - zakoni i ostali akti kojim se regulišu revidirani procesi, - revizorski tim, - izraz zahvalnosti rukovodstvu zbog pomoći i saradnje.
<p>3.Opis procesa</p>	<p>U ovom dijelu revizorskog izvještaja jasno se i sažeto opisuju aktivnosti i koraci koji se odvijaju u revidiranom procesu, radi jednostavnijeg i lakšeg prikaza, ako revizor smatra njegovu primjenu prikladnom, proces se može prikazati i u obliku dijagrama toka. Dijagram toka može biti sastavni dio revizorskog izvjaštaja.</p>
<p>3. Nalazi, stručno revizorsko mišljenje i preporuke</p>	<p>U ovom dijelu revizorskog izvještaja prezentiraju se nalazi i preporuke, vežu se uz kontrolne ciljeve iz uvodne izjava pri čemu se za svaki kontrolni cilj formulišu nalazi te daje stručno revizorsko mišljenje i preporuke. Nalazi su podloga za stručno revizorsko mišljenje i preporuke. U slučaju da se rukovodilac revidiranog područja sláže (djelimično ili u potpunosti) s određenom preporukom, a revizorski tim i dalje, na temelju potvrđenih činjenica, ostaje pri svojim preporukama, potrebno je pisano očitovanje rukovodioca revidiranog područja o razlozima neprihvatanja. Ispod preporuka treba prepisati, a najbolje bi bilo kopirati, izvorni tekst koji je uputio rukovodilac revidiranog područja. Na rukovodiocu organizacije je da odluči čije će prijedloge prihvatiti.</p> <p>Nalazi i preporuke trebaju biti označeni brojevima ili slovima čime se omogućuje</p>

	njihovo jednostavno evidentiranje i praćenje.
5. Zaključak	U ovom dijelu navodi se općenito stručno mišljenje o sistemu internih kontrola u revidiranom sistemu ili procesu, s ukazivanjem na potrebu poboljšanja koja će se provesti putem realizacije usaglašenih preporuka, a u cilju minimiziranja identificiranih rizika na prihvatljivu mjeru i pridonosenju uspješnosti poslovanja.
6. Dodaci	U ovom dijelu izvještaja navodi se plan aktivnosti, dijagram toka procesa (ako je primijenjen s obzirom na revizorske ciljeve, te ako već nije sadržan u strukturi revizijskog sadržaja, pregled nalaza i preporuka i ostali relevantni dokumenti.

(2) Faze u postupku izvještavanja

136. U postupku izvještavanja postoje sljedeće faze:

a) Izrada nacrt revizorskog izvještaja

Interni revizor odnosno vođa revizorskog tima izrađuje Nacrt revizorskog izvještaja.

b) Pregled i odobravanje Nacrta revizorskog izvještaja

Nacrt revizorskog izvještaja dostavlja se rukovodiocu jedinice za internu reviziju na davanje saglasnosti.

c) Dostava Nacrta revizorskog izvještaja

Rukovodilac jedinice za internu reviziju, na osnovu prijedloga vođe revizorskog tima, upućuje Nacrt revizorskog izvještaja uz dopis osobama nadležnim za revidirani proces kojim predlaže termin završnog sastanka.

Dopis s predloženim terminom završnog sastanka s nacrtom revizorskog izvještaja i eventualnim relevantnim dodacima potrebno je svim pozvanima uputiti ranije kako bi se mogli pripremiti za sastanak. Uobičajeni rok, u skladu sa složenošću predmeta revizije, je od tri do sedam dana prije termina završnog sastanka.

d) Usaglašavanje s odgovornom osobom revidirane jedinice o zaključcima i preporukama

Nacrt revizorskog izvještaja tema je završnog sastanka. Na njemu bi trebali prisustvovati relevantni rukovodioci revidiranog područja, rukovodilac jedinice interne revizije i određeni članovi revizorskog tima. Tokom završnog sastanka rukovodstvo se izvještava o ključnim nalazima, stručnom revizorskom mišljenju i preporukama.

Ovaj sastanak ima nekoliko ciljeva:

- postizanje **saglasnosti o stručnom revizorskom mišljenju,**
- postizanje **saglasnosti o preporukama i njihovoj važnosti,**
- postizanje **dogovora o rasporedu provođenja preporuka,**
- postizanje dogovora **o roku u kojem će rukovodstvo dostaviti rukovodiocu jedinice za internu reviziju popunjen Plan aktivnosti** (s planiranim aktivnostima u cilju provođenja svake prihvaćene preporuke, definiranim rokovima izvršenja i odgovornim osobama za provođenje).

137. Bitno je naglasiti da tokom završnog sastanka vođa revizorskog tima izvještava rukovodstvo o ključnim nalazima, jer će u protivnom ključni nalazi biti u sjeni manje značajnih nalaza te im rukovodstvoneće posvetiti dužnu pažnju.

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

138. Interni revizor treba izvijestiti rukovodstvo o nalazima koji su:

- dovoljno značajni da se o njima izvještava,
- potvrđeni činjenicama i dokazima koji su dovoljni, pouzdani i relevantni, a ne mišljenjima,
- objektivno formulisani bez polaznih pretpostavki,
- relevantni za stvari na koje se odnose,
- dovoljno uvjerljivi da primoraju na poduzimanje mjera, radi otklanjanja nedostataka.

Tokom završnog sastanka relevantni rukovodilac revidiranog područja očituje se u smislu potvrde tačnosti utvrđenog činjeničnog stanja.

Na završnom sastanku vođa revizorskog tima treba zadužiti jednog od članova tima da vodi detaljan zapisnik u obliku bilješke sa sastanka. Bilješka sa završnog sastanka važan je dokument interne revizije. Bilješka sa završnog sastanka dostavlja se prisutnima radi njezina potvrđivanja ili eventualne dopune.

Informacije sa završnog sastanka unose se u obrazac OB – 6.

e) Priprema i izrada Konačnog revizorskog izvješća

139. Ako je ovlaštena osoba nadležna za revidirani proces saglasna s predloženim Nacrtom revizorskog izvještaja nadopunit će gotovi obrazac Plan aktivnosti koji joj je

prethodno dostavljen uz Nacrt revizorskog izvještaja ili uručen tokom održavanja završnog sastanka.

Plan aktivnosti priprema ovlaštena osoba nadležna za revidirani proces pri čemu je bitno da se u Plan aktivnosti uključe sljedeći elementi obrasca:

- planirane aktivnosti u cilju provođenja prihvaćenih preporuka,
- odgovorna osoba za provedbu svake prihvaćene preporuke,
- realni krajnji rokovi za provedbu pojedine preporuke.

140. Ponekad je više organizacionih dijelova obuhvaćeno jednom revizijom (posebno prilikom obavljanja revizije sistema). U tom slučaju Plan aktivnosti može pripremiti više osoba nadležnih za revidirani dio, odnosno svaka nadležna osoba popunjava elemente obrasca Plana aktivnosti za preporuke koje se odnose na organizacioni dio za koji je ista zadužena.

Revizor ne smije i ne može nametnuti rješenja u cilju provođenja prihvaćenih preporuka.

Pripremljen Plan aktivnosti se dostavlja rukovodiocu organizacijena potpis.

Rok za dostavu Plana aktivnosti rukovodiocu jedinice za internu reviziju zavisi od složenosti područja revizije (uobičajni je realni rok od tri do osam radnih dana od dana održavanja završnog sastanka), a krajnji rok je 30 dana od dana prijema Nacrta revizorskog izvještaja.

Plan aktivnosti je sastavni dio konačnog revizorskog izvještaja.

f) Dostava Konačnog revizorskog izvještaja

141. Rukovodilac jedinice za internu reviziju odobrava Konačan revizorski izvještaj te ga uz dopis dostavlja rukovodiocu organizacije i rukovodiocu organizacione jedinice u kojoj je izvršena revizija.

Osobe nadležne za revidarni proces obavezne su pratiti izvršenje provedbe Plana aktivnosti i o tome informisati vođu revizorskog tima.

(3) Praćenje realizacije preporuka

142. Plan aktivnosti po preporukama interne revizije je od suštinske važnosti za evidentiranje i praćenje svih mjera koje je rukovodilac organizacije/rukovodilac organizacione jedinice poduzeo na osnovu preporuka interne revizije. Pomoću njih su naknadne revizije mnogo lakše i efikasnije.

Važno je naglasiti da rukovodilac organizacije ima primarnu odgovornost za praćenje napretka u provođenju preporuka, odnosno da odgovarajući upravljački nivo treba pratiti poduzimaju li se predviđeni koraci u cilju provođenja prihvaćenih preporuka.

Važnost preporuka ili priroda radnji koje je poduzela organizacija u provođenju preporuka, može rezultirati odlukom rukovodioca za internu reviziju da je u skoroj budućnosti potrebno izvršiti naknadnu reviziju.

U prilogu Metodologije dat je obrazac za Plan aktivnosti / prijedlog preporuka (Prilog 16).

IV.NADZOR VRŠENJA INTERNE REVIZIJE

143. Svaku reviziju potrebno je nadzirati kako bi se osigurao kvalitet rada revizije, te relevantnost zaključaka koji moraju biti dobro i adekvatno potkrepljeni dokazima u revizorskoj dokumentaciji.

Rukovodilac jedinice za internu reviziju dužan je osigurati da za svaku pojedinačnu reviziju postoji dovoljno revizora i da se oni tokom svog rada adekvatno nadgledaju. Pri analizi kadrovskog potencijala, pažnju treba posvetiti osiguravanju odgovarajućeg znanja, sposobnosti i iskustva revizora, kao i neophodnom nadzoru. Potreban nadzor zavisit će od spretnosti i iskustva svakog revizora, kao i od težine i osjetljivosti pojedinačnih zadataka.

144. Nadzor uključuje nadgledanje revizora pri izvršavanju zadataka, pregled njihovog rada, razvoj njihovih vještina vodeći računa da njihov rad bude u skladu sa standardima i radnim planovima. Rukovodilac jedinice za internu reviziju treba:

- periodično pregledavati izvršenja zadataka i ostvarenog napretka. To podrazumijeva redovne sastanke sa revizorom (revizorima); ukoliko se ne obavlja ovakva kontrola, posljedica može biti neispunjavanje ciljeva, odnosno gubitak „pravca“ i efikasnosti,
- razmotriti stvarni broj dana koji su zaposleni proveli u svakoj reviziji u odnosu na plan, te utvrditi uzroke odstupanja/razlika; potrebno je razmisliti i o implikacijama koje to može imati na buduće planove i shodno tome poduzeti neophodne mjere, i
- obaviti zakazane, kao i nenajavljene posjete sa ciljem da procijeni način na koji se vodi revizija, kao i stručnost sa kojom je obavlja revizor/revizorski tim na terenu. Potrebno je zabilježiti svaku potrebu za obukom koja se može ukazati tokom revizije.

145. Pregled je sastavni i stalni dio procesa revizije. Rukovodilac jedinice za internu reviziju treba redovno pregledati posao koji se obavlja u okviru tekuće revizije. Kompletirana dokumentacija treba se pregledati kako bi se potvrdilo da je u saglasnosti sa utvrđenim standardima, kao i da je relevantna za nalaze i zaključke određene revizije. Pored toga, veoma je važno osigurati da su ocjena i testiranje adekvatni za sistem koji je predmet revizije.

Obim pregleda će varirati u zavisnosti od iskustva zaposlenih, kao i od prirode zadataka, ali u svakom slučaju treba biti takav da rukovodilac jedinice za internu reviziju može uvjeriti da su zaključci dobri, te da su potkrepljeni relevantnim, pouzdanim i dovoljnim revizorskim dokazima i da postoje dokazi da su svi elementi plana zadovoljeni, kao i da je rukovodilac jedinice za internu reviziju pregledao revizorski dosje.

146. Dužnosti rukovodioca jedinice za internu reviziju, uključuju sljedeće:

- pregled i usaglašavanje obima i ciljeva svake revizije,
- detaljno planiranje revizije,
- obavještanje rukovodioca organizacije/organizacione jedinice o svrsi revizije, kao i datumima i trajanju revizije,
- redovno pregledanje progressa svake revizije, uz poseban naglasak na potvrdu da se obim i ciljevi revizije ostvaruju u okviru utvrđenog budžeta i vremenskog okvira,
- osiguranje kvaliteta i adekvatnosti svih radnih dokumenata, kao i druge dokumentacije,
- potvrda da su se iz revizorskih nalaza izvukli odgovarajući zaključci,
- osiguranje uspostavljanja i održavanja odgovarajućih revizorskih dosjea,
- pregledanje izvještaja o reviziji kako bi se potvrdilo da oni oslikavaju nalaze i zadovoljavaju standarde izvještavanja u internoj reviziji; lice koje obavlja pregled ovih izvještaja mora se uvjeriti da su zaključci dobri i vidno potkrepljeni relevantnim, pouzdanim i dovoljnim revizorskim dokazima, i da trebaju postojati i dokazi da su svi elementi plana ostvareni u odgovarajućoj mjeri.

147. Potrebno je voditi evidenciju obavljenih pregleda i čuvati je u revizorskom spisu. Ova evidencija treba pokazati sljedeće:

- osnovne faze revizije i najvažnije dokumente koji su pregledani;
- rezultate pregleda;
- ko je obavio preglede;
- datume obavljanja pregleda; i
- izvučene pouke koje će se primijeniti u sljedećoj reviziji.

Evidenciju pregleda treba potpisati rukovodilac jedinice za internu reviziju i to nakon svake faze revizije. Tačno vrijeme obavljanja pregleda zavisit će od prirode, složenosti i trajanja revizije.

U prilogu Metodologije je prikazan primjer obrasca Pregled revizije (Prilog 17, Obrazac OB-08).

V. DOKUMENTOVANJE I REVIZORSKI DOSJE – TEKUĆI I STALNI REVIZORSKI DOSJE

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

Da bi revizor imao pristup dokumentaciji i da bi mu ona omogućila efikasno provođenje revizije, veoma je važno na odgovarajući način koristiti označavanje i

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

149. Dobro organizirani i strukturirani revizorski dosjei trebaju ostvariti sljedeće:

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

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

(1) *Stalni revizorski dosje* – sadrži sve postojeće informacije o sistemu, jedinici ili odjeljenju koji su predmet revizije. Stalni dosje pruža revizoru osnovne informacije. Treba ga pregledati na početku svake nove revizije sistema i ažurirati nakon završetka svake revizije. Stalni revizorski dosje sadrži sljedeće:

a) Opći podaci o subjektu revizije:

- zakone i druge propise kojima se uređuje osnivanje i djelokrug rada subjekta revizije,
- zakon o budžetima u FBiH,
- zakon ili drugi propis o izvršenju budžeta za godinu koja je predmet revizije,
- prijedlog finansijskog plana subjekta revizije,
- finansijski i dinamički plan za godinu koja je predmet revizije,
- ostali opći podaci.

(b) Kopije izvještaja za rukovodstvo subjekta revizije:

- izvještaj interne revizije,
- plan za provođenje interne revizije (kores. i ostala dok. treba se čuvati u tekućim revizorskim spisima).

(c) Kopije ostalih relevantnih izvještaja:

- izvještaji eksterne revizije,
- konsultantski izvještaji,
- skoriji izvještaji drugih tijela.

(d) Politike i procedure u praksi

- pravilnici subjekta revizije

(e) Opisi poslova i ovlaštenja:

- pravilnik o unutrašnjoj organizaciji sa šemom i spiskom zaposlenih,
- ostala relevantna dokumentacija.

(f) Uzorci dokumenata

- kopije svih relevantnih obrazaca

(2) *Tekući revizorski dosje* – dokumentuje sve podatke prikupljene tokom revizije, od njenog početka kada se utvrđuju obim i ciljevi, pa sve do plana provođenja preporuka. Preporučljivo je da se vođenje ovog dosjea ustanovi na početku revizije, i da se dok god je to moguće, dopunjuje tokom revizije. Tekući revizorski dosije sadrži sljedeće:

a) Praćenje provođenja preporuka:

- realizacija Plana aktivnosti,
- ostala relevantna radna dokumentacija,

b) Revizorski izvještaji i praćenje provođenja preporuka:

- nacrt revizorskog izvještaja,
- zabilješke sa završnog sastanka,
- komentar rukovodioca organizacije/organizacione jedinice o nalazima i preporukama,
- plan aktivnosti,
- konačan revizorski izvještaj.

c) Obavezni obrasci i druga radna dokumentacija:

- Nalog za pokretanje interne revizije,
- Izjava o nezavisnosti,
- Plan i program revizije (ako postoji ažurirana verzija Plana revizije potrebno je osigurati i obrazloženje za odstupanje od osnovnog Plana revizije),
- Dopis – obavijest o početku revizije,
- Zabilješke s preliminarnih sastanaka,
- Nacrt Uvodne izjave,
- Dopis za početni sastanak,
- Uvodna izjava za početni sastanak,
- Bilješka sa početnog sastanka,
- Konačna verzija Uvodne izjave,
- Istraživanje i procjenjivanje internih kontrola,
- Program i rezultati testiranja,
- Testirana dokumentacija,
- Pomoćne tabele, analize i poređenja koja podržavaju rezultate testiranja,
- Bilješke o potvrđivanju činjenica utvrđenih testiranjem,
- Nalazi i preporuke,
- Nadzor revizije,
- Ostala relevantna radna dokumentacija.

d) Zakonska i druga dokumentacija vezana za revidirani proces

- organizaciona šema,
- zakoni i podzakonski propisi,
- interna uputstva, odluke, programi i sl.,
- dijagram toka procesa kao dio revizorskog traga rukovodstva,
- ostala dokumentacija.

U prilogu Metodologije je dat prijedlog strukture za svaki od ovih dosjea (Prilozi pod brojem 18. i 19.).

(3) *Standardi dokumentovanja* - Dokumentacija daje dokaz o obavljenom radu i o nalazima koji podržavaju zaključke i preporuke revizije. U izuzetnim slučajevima dokumentacija može biti potrebna kao dokaz u pravnim postupcima, te zbog toga dokumentacija treba biti jasna, potpuna i tačna.

Ova Metodologija uređuje standarde u obliku već pripremljene dokumentacije koja se odnosi na bitne aspekte rada interne revizije (Prilozi).

Dokumentacija treba biti dovoljno detaljna da bi prikazala logički tok od početka do kraja.

Pored gotovih obrazaca predviđenih Metodologijom, potrebno je urediti i uvrstiti i drugu radnu dokumentaciju.

Revizor, koji je izvršio pregled, treba potpisati sve radne papire sa naznakom datuma. Svaki nadzorni pregled treba da je na sličan način potkrijepljen dokazima.

Revizorski dosjei i radna dokumentacija se čuvaju u sigurnim uslovima. Rukovodilac jedinice za internu reviziju određuje način arhiviranja i uništavanja revizorskih dosjea što se obavlja u skladu sa propisima o arhivskom poslovanju.

VI. NEPRAVILNOSTI I PREVARE

(1) *Definicije pojmova nepravilnosti i prevare*

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

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

(2) Uloga internih revizora u slučaju otkrivanja nepravilnosti ili sumnje naprevaru tokom obavljanja interne revizije

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

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

Od internih revizora se očekuje da razmotre nepravilnosti i prevare kao moguće pojavneoblike rizika, a posebno prilikom revidiranja procesa koji su izloženiji nekim vrstama rizika, kao što su:

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

154. Ako interni revizor posumnja na prevaru u toku obavljanja revizije, on prekida postupak revizije i o tome obavještava rukovodioca jedinice za internu reviziju, koji je dužan bez odlaganja u pisanoj formi obavijestiti rukovodioca organizacijekoji je dužan nakon prijema obavještenja poduzeti potrebne radnje i obavijestiti nadležne organe.

155. Internu reviziju često je korisno obaviti nakon što je prevara otkrivena i procesuirana kako bise utvrdilo:

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

VII. POVELJA INTERNE REVIZIJE

156. U postupku obavljanja interne kontrole izdaje se Povelja interne revizije.

Povelju internih revizora priprema rukovodilac jedinice za internu reviziju.

Uz rukovodioca organizacije, Povelju potpisuje i rukovodilac jedinice za internu reviziju. Potpisana Povelja dostavlja se nadležnoj centralnoj harmonizacijskoj jedinici radi uspostavljanja, vođenja i održavanja Registra povelja internih revizora.

Tekst Povelje interne revizije nalazi se u Prilogu 1. ove Metodologije i čini njen sastavni dio.

VIII.ZAVRŠNE ODREDBE

157. U prilogu Metodologije nalazi se spisak priloga – obrazaca broj 1 do 20.

158. Ova Metodologija stupa na snagu narednog dana od dana objavljivanja u „Službenim novinama Federacije BiH“.

Broj: 11-02-558/12

Sarajevo, 27.1.2012. godine

MINISTAR

Ante Krajina

SPISAK PRILOGA

Prilog 1	Povelja interne revizije
Prilog 2	Struktura strateškog plana interne revizije
Prilog 3	Struktura godišnjeg plana interne revizije
Prilog 4	Obrazac OB-1 "Nalog za pokretanje interne revizije"
Prilog 5	Obrazac OB-2 "Izjava o nezavisnosti"
Prilog 6	Obrazac OB-3 "Plan pojedinačne revizije"
Prilog 7	Obrazac OB-3A "Program pojedinačne revizije"
Prilog 8	"Vertikalni grafikon – dijagram toka
Prilog 9	"Horizontalni grafikon"
Prilog 10	Značenje simbola koji se koriste za izradu dijagrama toka
Prilog 11	"Obrazac OB-3B "Uvodna izjava"
Prilog 12	Obrazac OB-4 "Pregled kontrola"
Prilog 13	Obrazac OB-5 "Testiranje kontrola"
Prilog 14	Obrazac OB-6 "Revizorski nalazi i preporuke"
Prilog 15	"Spisak pitanja za provjeru kvaliteta revizorskog izvještaja"
Prilog 16	Obrazac OB-7 "Plan aktivnosti/ pregled preporuka"
Prilog 17	Obrazac OB-8 "Pregled revizije"
Prilog 18	Struktura i sadržaj Tekućeg revizorskog dosjea - TRD
Prilog 19	Struktura i sadržaj Stalnog revizorskog dosjea - SRD
Prilog 20	Spisak obrazaca koji se koriste

Federacija Bosne i Hercegovine
Federalno ministarstvo finansija
Centralna harmonizacijska jedinica

POVELJA
INTERNE REVIZIJE

1. Uvod

Poveljom interne revizije, u skladu sa Zakonom o internoj reviziji u javnom sektoru u Federaciji BiH ("Službene novine Federacije BiH", broj: 47/08), Etičkim kodeksom i Standardima interne revizije, uređuje se svrha i cilj, nezavisnost, ovlaštenja, uloga i djelokrug rada interne revizije, zadaci, dužnosti i ovlaštenja rukovodioca jedinice za internu reviziju i internog revizora, izvještavanje, povjerljivost i identificiranje indikatora prevare te saradnja sa Centralnom harmonizacijskom jedinicom Federalnog ministarstva finansija (u daljem tekstu: CHJ) i Uredom za reviziju institucija Federacije BiH.

Povelju potpisuje rukovodilac jedinice za internu reviziju i rukovodilac organizacije.

Potpisana Povelja dostavlja se Centralnoj harmonizacijskoj jedinici Federalnog ministarstva finansija, radi vođenja registra povelja interne revizije.

2. Opći pristup

Povelja interne revizije postavlja okvirna pravila, principe i postupke djelovanja interne revizije u postojećoj organizacionoj strukturi organizacije.

Interna revizija je nezavisno, objektivno uvjeravanje i konsultantska aktivnost kreirana s ciljem da se doda vrijednost i unaprijedi poslovanje organizacije. Ona pomaže organizacijida ostvari svoje ciljeve osiguravajući sistematičan, discipliniran pristup ocjeni i poboljšanju efikasnosti upravljanja rizikom, kontrolama i procesima rukovođenja.

Interna revizija obavlja se u skladu sa Standardima interne revizije koji se zasnivaju na Međunarodnim standardima profesionalne prakse interne revizije i

propisima kojima se uređuje oblast interne revizije u javnom sektoru Federacije BiH.

3. Svrha i cilj interne revizije

Svrha interne revizije jeste da pruži nezavisno i objektivno uvjeravanje i konsultantske/savjetodavne usluge, sa ciljem unapređenja poslovanja organizacije. Interna revizija je nezavisna samostalna funkcija koja ispituje i ocjenjuje aktivnosti organizacije i njenih organizacionih dijelova.

Cilj interne revizije je pružanje usluga koje trebaju pomoći upravi u efikasnom izvršavanju njihovih obaveza, provjeravajući da li je provođenje upravljačkih i kontrolnih mehanizama odgovarajuće, ekonomično i dosljedno u odnosu na zakonske propise, Metodologiju za rad, interne akte i ugovore i druge propise, dajući preporuke i savjete u vezi sa aktivnostima koji su predmet revidiranja.

4. Nezavisnost

Nezavisnost je od suštinske važnosti za rad interne revizije. U tom smislu, nezavisnost se postiže definiranjem statusa funkcije interne revizije unutar organizacije koja podrazumijeva da interna revizija neposredno odgovora rukovodiocu organizacije i nema direktne odgovornosti za aktivnosti koje se revidiraju. Interni revizori ne razvijaju i ne uvode procedure, ne pripremaju podatke i ne uključuju se u aktivnosti koje revidiraju.

Interni revizori uključuju se u razvoj ili provedbu politika, sistema i procedura organizacije isključivo savjetodavno, u skladu sa svim prijašnjim i/ili trenutačnim preporukama koje je dala jedinica za internu reviziju.

Da bi se postigla ova nezavisnost rukovodilac jedinice interne revizije izvještava direktno rukovodioca organizacije i samostalno planira program rada interne revizije u skladu sa procjenom rizika.

Svi zaposleni u internoj reviziji obavezni su da daju izjavu o potencijalnom sukobu interesa za svaku reviziju koju obavljaju i nije im dozvoljeno da obavljaju reviziju aktivnosti, odnosno procedura ukoliko su na istoj radili na način kako je to definirano odredbama nadležnog zakonodavstva iz oblasti interne revizije i općeprihvaćenih standarda interne revizije.

Interni revizori, s obzirom na nezavisnost u svom radu, ne mogu biti otpušteni ili premješteni na drugo radno mjesto zbog iznošenja činjeničnog stanja i davanja određenih preporuka. Ukoliko se pojave neusaglašene razlike u mišljenima, povrede nezavisnosti rada interne revizije, rukovodilac interne revizije obavještava CHJ u cilju prevazilaženja istog.

Svi zaposleni u internoj reviziji obavezni su dati izjavu o potencijalnom sukobu

interesa za svaku reviziju koju obavljaju i nije im dozvoljeno obavljati reviziju aktivnosti, odnosno procedura ukoliko su na istoj radili na način kako je to definirano odredbama Zakona o internoj reviziji u javnome sektoru Federacije BiH i općeprihvaćenih standarda interne revizije.

5. Uloga i djelokrug rada interne revizije

Interna revizija pomaže organizaciji u ostvarivanju ciljeva primjenom sistematičnog i discipliniranog pristupa ocjeni i poboljšanju efikasnosti procesa upravljanja rizikom, kontrolama i procesima rukovođenja.

Uloga interne revizije je da na osnovu utvrđivanja potencijalnih rizika u procesima i aktivnostima procijeni, sagleda i izvijesti o:

- efikasnosti i adekvatnosti sistema finansijskog upravljanja i kontrola u svrhu kontrolisanja rizika,
- usaglašenosti sa zakonima i propisima,
- pouzdanosti, tačnosti i sveobuhvatnosti finansijskih i drugih poslovnih informacija,
- efektivnosti, efikasnosti i ekonomičnosti poslovanja,
- zaštiti imovine i drugih resursa i poduzimanju mjera protiv mogućih gubitaka, zbog zloupotrebe, lošeg upravljanja, grešaka, prevara i nepravilnosti,
- poštovanju i adekvatnosti politika i procedure za upravljanje rizicima u organizaciji, odnosno da su aktivnosti zaposlenih u skladu sa politikama, standardima, procedurama i važećim zakonskim i podzakonskim propisima, i
- poduzetim mjerama rukovodioca subjekta revizije odnosno organizacije, po preporukama interne revizije, s ciljem otklanjanja utvrđenih slabosti i nepravilnosti.

Rukovodilac organizacije je dužan pružiti punu podršku internoj reviziji, kako bi se osigurali najviši standardi u funkcioniranju, obavljanju i realizaciji interne revizije.

U zadatke interne revizije spadaju:

- strateško (trogodišnje) i godišnje planiranje interne revizije,
- testiranje, ispitivanje i ocjena podataka i informacija,
- izvještavanje o rezultatima i davanje preporuka u cilju poboljšanja poslovanja,
- praćenje realizacije preporuka interne revizije od uprave.

Rukovodilac organizacije ima isključivo ovlaštenje da inicira posebne zadatke, konsultantske/savjetodavne prirode koji se odnose na internu reviziju, a koji nisu obuhvaćeni godišnjim planom interne revizije, a u skladu sa Zakonom o internoj reviziji u javnome sektoru u Federaciji BiH i važećim Standardima.

6. Ovlaštenja

Ovlaštenja internih revizora proizlaze iz zakonskih i podzakonskih propisa kojima se reguliše oblast interne revizije. Rukovodilac jedinice interne revizije i interni revizori nisu odgovorni za uspostavljanje i funkcioniranje adekvatnog i efikasnog finansijskog upravljanja i sistema kontrola, jer je za to odgovoran rukovodilac organizacije.

Interni revizor, pri obavljanju interne revizije, ima pravo na slobodan pristup zaposlenima i sredstvima, informacijama, svim raspoloživim dokumentima i evidencijama, koje su potrebne za provođenje revizije. Interni revizori nadležni su isključivo za obavljanje poslova revizije i ne smiju ih prenositi na druga lica ili organizacione jedinice. U svom radu mogu angažovati stručnjake, čija su posebna znanja i vještine potrebne u postupku provođenja revizije, na način kako je to regulisano zakonskim propisima.

7. Odgovornost i obaveze rukovodioca interne revizije

Rukovodilac interne revizije:

- priprema pravilnik o internoj reviziji,
- priprema strateški plan za period od tri godine,
- priprema godišnji plan interne revizije na osnovu procjene rizika i usvojenog strateškog plana i, nakon što ga odobri rukovodilac institucije, osigurava njegovu adekvatnu implementaciju i nadzor nad **njegovim izvršavanjem**,
- organizuje i koordinira aktivnosti interne revizije i nadzire implementaciju planiranih aktivnosti,
- informiše rukovodioca organizacije o postojanju sukoba interesa,
- informiše rukovodioca organizacije ukoliko se pojavi sumnja o nepravilnostima i/ili prevarama koji mogu rezultirati kriminalnim aktivnostima ili kršenjem propisa radi daljnjeg postupanja,
- dostavlja izvještaj interne revizije rukovodiocu organizacije, a ako je revidirana organizacija korisnik javnih sredstava druge razine, i rukovodiocu te organizacije,
- priprema godišnji izvještaj o aktivnostima interne revizije,
- evidentira sve aktivnosti revizije i čuva dokumentaciju koja se odnosi na internu reviziju,
- osigurava kvalitet aktivnosti interne revizije u skladu sa pravilima izdatih od CHJ,
- osigurava obuku internih revizora, priprema i dostavlja godišnji plan obuke rukovodiocu organizacije radi odobravanja i osigurava njegovu implementaciju,
- obavlja godišnju procjenu mogućnosti i resursa jedinice interne revizije i dostavlja preporuke rukovodioca organizacije radi usklađivanja sa godišnjim planom revizije,
- saraduje sa Uredom za reviziju institucija u Federaciji BiH u razmjeni izvještaja, dokumentacije i mišljenja,

- po potrebi inicira angažovanje eksternih eksperata,
- osigurava učinkovito korištenje resursa dodijeljenih za izvršavanje funkcije interne revizije,
- usmjerava pozornost CHJ na sve razlike u mišljenjima između internih revizora i rukovodioca organizacije,
- u okviru od šezdeset dana nakon završetka svake fiskalne godine izdaje godišnji izvještaj,
- saraduje sa CHJ i izvještava je u skladu sa propisima,
- obavlja i druge poslove u skladu sa zakonskim i podzakonskim propisima koji regulišu oblast interne revizije u Federaciji BiH.

8. Odgovornosti i obaveze internog revizora

Interni revizor je obavezan:

- implementirati program revizije za vrijeme obavljanja aktivnosti revizije
- informisati rukovodioca revidirane organizacije o početku revizije uz prezentaciju pisane ovlasti,
- proučiti dokumentaciju i uslove značajne za formulisanje objektivnog mišljenja,
- obrazložiti nalaze objektivno i istinito, u pismenoj formi uz priložene dokaze
- informisati rukovodioca jedinice za internu reviziju ako se za vrijeme obavljanja revizije pojavi sumnja na nepravilnost i/ili prevara,
- sačiniti nacrt revizorskog izvještaja i razmotriti ga s upravom u revidiranoj organizaciji,
- uključiti u završni revizorski izvještaj sva mišljenja uprave revidirane organizacije,
- dostaviti nacrt i konačni revizorski izvještaj rukovodiocu jedinice interne revizije,
- u slučaju sukoba interesa vezano za reviziju, odmah informisati rukovodioca jedinice interne revizije,
- vratiti sve originalne dokumente nakon završene revizije,
- čuvati svaku državnu, profesionalnu ili poslovnu tajnu koju je saznao tokom interne revizije,
- čuvati sve radne zabilješke nastale u vrijeme obavljanja interne revizije i,
- obavljati i druge aktivnosti u skladu sa propisima koji regulišu oblasti interne revizije.

9. Izvještavanje

Interna revizija obavlja se na osnovu strateškog i godišnjeg plana interne revizije odobrenog od rukovodioca organizacije i u određenim slučajevima po nalogu rukovodioca, a u skladu sa Zakonom o internoj reviziji u javnome sektoru u Federaciji BiH, Etičkim kodeksom, Standardima i ovom Poveljom.

Po obavljenoj pojedinačnoj reviziji interni revizor sastavlja nacrt izvještaja koji se

dostavlja odgovornom licu organizacije ili organizacionog dijela kod kojeg je izvršena revizija. O nacrtu izvještaja se raspravlja s predstavnicima revidirane organizacije /organizacione jedinice i usaglašava se činjenično stanje prije sastavljanja konačnog izvještaja.

Konačni revizorski izvještaj, koji odobrava rukovodilac jedinice za internu reviziju, dostavlja se rukovodiocu organizacije/organizacione jedinice, koji u roku od 30 dana od dana prijema konačnog revizorskog izvještaja, u pisanoj formi izvještava jedinicu za internu reviziju o usvajanju plana aktivnosti za provođenje preporuka i o poduzetim radnjama za njihovu implementaciju.

Na osnovu revizorskih nalaza i preporuke, rukovodilac organizacije priprema plan aktivnosti za realizaciju istih, određujući odgovorna lica i krajnji rok za preduzimanje neophodnih mjera i radnji s ciljem realizacije preporuka u okviru njihove kompetentnosti. O provođenju ovog plana aktivnosti navedena odgovorna lica dužna su informisati rukovodioca organizacije i rukovodioca interne revizije.

Ne kasnije od šest mjeseci kako je revizorski izvještaj izdat, rukovodilac interne revizije prpratit će primjenu preporuka interne revizije datih u ranijem izvještaju interne revizije radi utvrđivanja je li organizacija/organizaciona jedinica koji je revidirana poduzela korektivne aktivnosti i jesu li postignuti željeni rezultati. O rezultatima takvog praćenja rukovodilac interne revizije informisat će rukovodioca organizacije. Ovaj izvještaj će biti dostavljan na zahtjev bilo kom zakonodavnom, izvršnom ili sudskom nadzornom organu, kao i relevantnim institucijama eksterne revizije.

Rukovodilac jedinice za internu reviziju dostavlja rukovodiocu organizacije i:

- periodične izvještaje o provođenju godišnjeg plana interne revizije,
- izvještaje o ograničenjima postavljenim rukovodiocu jedinice za internu reviziju i internim revizorima u obavljanju revizije, i
- izvještaj o adekvatnosti resursa za obavljanje interne revizije.

10. Povjerljivost i identificiranje indikatora prevare

Od zaposlenih u internoj reviziji očekuje se, u svakom momentu, da se ponašaju profesionalno. S tim u vezi zaposleni u odjelu interne revizije dužni su se pridržavati Etičkog kodeksa za interne revizore odobrenog od strane KO CHJ. Od internih revizora se očekuje da povjerljive informacije tretiraju na odgovarajući način kako to predviđaju zakonski propisi o internoj reviziji u Federaciji BiH, kao i prihvaćeni Standardi vezani za internu reviziju.

Ako interni revizor identificira indikatore prevare u toku obavljanja revizije, prekida postupak revizije i o tome bez odlaganja obavještava rukovodioca jedinice za internu reviziju. Rukovodilac jedinice za internu reviziju dužan je da o tome, u pisanoj

formi, obavijesti rukovodioca organizacije u skladu sa članom 14. stav 6) Zakona o internoj reviziji u javnome sektoru u Federaciji BiH. Rukovodilac organizacijedužan je poduzeti potrebne radnje i obavijestiti nadležne organe.

Kada interni revizor radi na terenu, posebnu pažnju treba posvetiti sigurnosti svojih radnih papira. Radni papiri sve vrijeme trebaju biti kod internog revizora.

11. Saradnja sa CHJ i Uredom za reviziju institucija

Rukovodilac jedinice za internu reviziju saraduje sa Centralnom harmonizacijskom jedinicom Federalnog ministarstva finansija kako bi dobio sve potrebne smjernice, podatke i podršku.

Rukovodilac jedinice za internu reviziju obavezan je saradivati sa Uredom za reviziju institucija u Federaciji, te mu pružiti sve informacije koje se tiču sadržaja okončanih internih revizija.

Saradnja s Uredom za reviziju institucija u Federaciji se može odnositi i na proces planiranja internih revizija, te na zajedničko educiranje internih revizora.

Ova Povelja stupa na snagu danom donošenja.

Rukovodilac

Rukovodilac organizacije

jedinice interne revizije

(potpis) (potpis)

Broj: _____

Datum: _____

STRUKTURA STRATEŠKOG PLANA INTERNE REVIZIJE

1. Uvod

- Polazne osnove
- Zakonodavni okvir

2. Misija i ciljevi interne revizije

3. Planiranje interne revizije

- Podloga za izradu strateškog plana
- Raspodjela resursa

4. Provođenje interne revizije

- Popis procesa s rasporedom revidiranja (preporučuje se da se pregled revizija koji će se revidirati u trogodišnjem periodu prikaže po godinama)
- Organizacija i razvoj
 - Postojeća organizacija i organizacija rada interne revizije
 - Plan razvoja interne revizije
 - Stručna usavršavanja internih revizora
 - Ostale planirane aktivnosti interne revizije

5.

Izveštavanje

- Godišnji izvještaj o radu interne revizije
- Periodični izvještaji o radu interne revizije

6. Zaključak

STRUKTURA GODIŠNJEG PLANA INTERNE REVIZIJE

1. Uvod

- Polazne osnove
- Zakonodavni okvir

2. Uloga i svrhainterne revizije

3. Planiranje i odobravanje godišnjeg plana interne revizije

4. Provođenje interne revizije

- Popis procesa s rasporedom revidiranja (*preporučuje se da se prikaže pregled revizija koje su obuhvaćene godišnjim planom*)
- Ciljevi, obim i metodologija pojedinačnih revizija
- Raspodjela resursa
- Ostale planirane aktivnosti interne revizije

5. Organizacija rada interne revizije

- Organizacija interne revizije
- Organizacija rada interne revizije

6. Izvještavanje

- Godišnji izvještaj o radu interne revizije
- Periodični izvještaji o radu interne revizije

7. Zaključak

NALOG ZA POKRETANJE INTERNE REVIZIJE

Naziv revizije:	
Organizacione jedinice uključene u revidirani proces:	
Planirani datum izrade nacrtu izvještaja o kojem će se raspravljati:	
Planirani datum izrade konačnog izvještaja:	
Vođa revizorskog tima:	
Članovi revizorskog tima:	
Ciljevi revizije:	
Obim revizije:	
	Rukovodilac revizije:

OBRAZAC OB-2
PRILOG 5.

IZJAVA O NEZAVISNOSTI

Naziv revizije:

Broj revizije:

Revizor:

Datum:

1. Imate li poslovni, finansijski ili porodični interes koji može uticati na reviziju na bilo koji način? **DA NE**

2. Obavljate li ili ste obavljali zadatke u poslednje tri godine vezane za revidirani proces ili organizacionu jedinicu koja je uključena u taj proces? **DA NE**

3. Obavljate li indirektne rukovodne i upravljačke zadatke vezane uz revidirani proces ili organizacionu jedinicu koja je uključena u taj proces? **DA NE**

4. Imate li unaprijed stvorena mišljenja o zaposlenima i organizacionoj jedinici revidiranog subjekta koja mogu uticati na vaš pristup ovom revizorskom zadatku? **DA NE**

5. Jeste li donosili upravljačke i operativne odluke te potpisivalinaloge za plaćanje za revidiranog subjekta u zadnjih godinu dana? **DA NE**

6. Održavate li sa rukovodstvom i zaposlenima revidiranog procesa neformalne odnose koji mogu uticati na vaše nezavisno obavljanje posla revizora? **DA NE**

Potvrđujem da ću ako se za vrijeme toka revizije, pojavi bilo kakav lični, vanjski ili organizacioni sukob interesa koji može uticati na moju nezavisnost rada i nepristranog izvještavanja o nalazima odmah obavijestiti rukovodioca jedinice interne revizije.

Potpis internog revizora

.....

Obrazac OB-3
PRILOG 6.

PLAN POJEDINAČNE REVIZIJE

Naziv revizije:	
Oznaka iz Godišnjeg plana interne revizije/ Naloga za pokretanje interne revizije:	
Organizacione jedinice organizacije uključene u revidirani process:	
Vođa revizorskog tima:	
Članovi revizorskog tima:	
Revizorska pitanja/ciljevi revizije:	
Obim revizije:	
Metode Revizije:	

VREMENSKI OKVIR

Aktivnost:	Vremenski period:	
	planirano	ostvareno
1. Planiranje revizije i preliminarne aktivnosti		
2. Utvrđivanje i evidentiranje sistema		
3. Procjena sistema internih kontrola		
4. Testiranje internih kontrola		
5. Konačna ocjena sistema internih kontrola		
6. Nacrt revizorskog izvještaja		
7. Konačni revizorski izvještaj		
U K U P N O		
PLANIRANI I OSTVARENI ROKOVI		
	Planirani datum	Ostvareni datum
Pokretanje interne revizije		
Nacrt revizorskog izvještaja		
Konačni revizorski izvještaj		

Izvori

Pripremio:

Odobrio:

Vođa revizorskog tima/Rukovodilac jedinice za internu reviziju

Interni revizor

PROGRAM POJEDINAČNE REVIZIJE

FAZA REVIZIJE	AKTIVNOSTI U OKVIRU FAZE REVIZIJE	ODGOVORNA LICA	VRIJEME PROVOĐENJA	REFERENCA
1. Planiranje revizije i preliminarne aktivnosti				
2. Utvrđivanje i evidentiranje sistema				
3. Procjena sistemainternih kontrola				
4. Testiranje primjene i efikasnosti internih kontrola				
5. Ocjena sistema internih kontrola				
6. Izvještavanje				

Napomena: Obrascem OB-3A - Program revizije, dodatno se razrađuje obrazac OB-3 i aktivnosti koje svaki od internih revizora treba obaviti u predviđenom roku.

Pripremio

Odobrio

Vođa revizorskog tima/

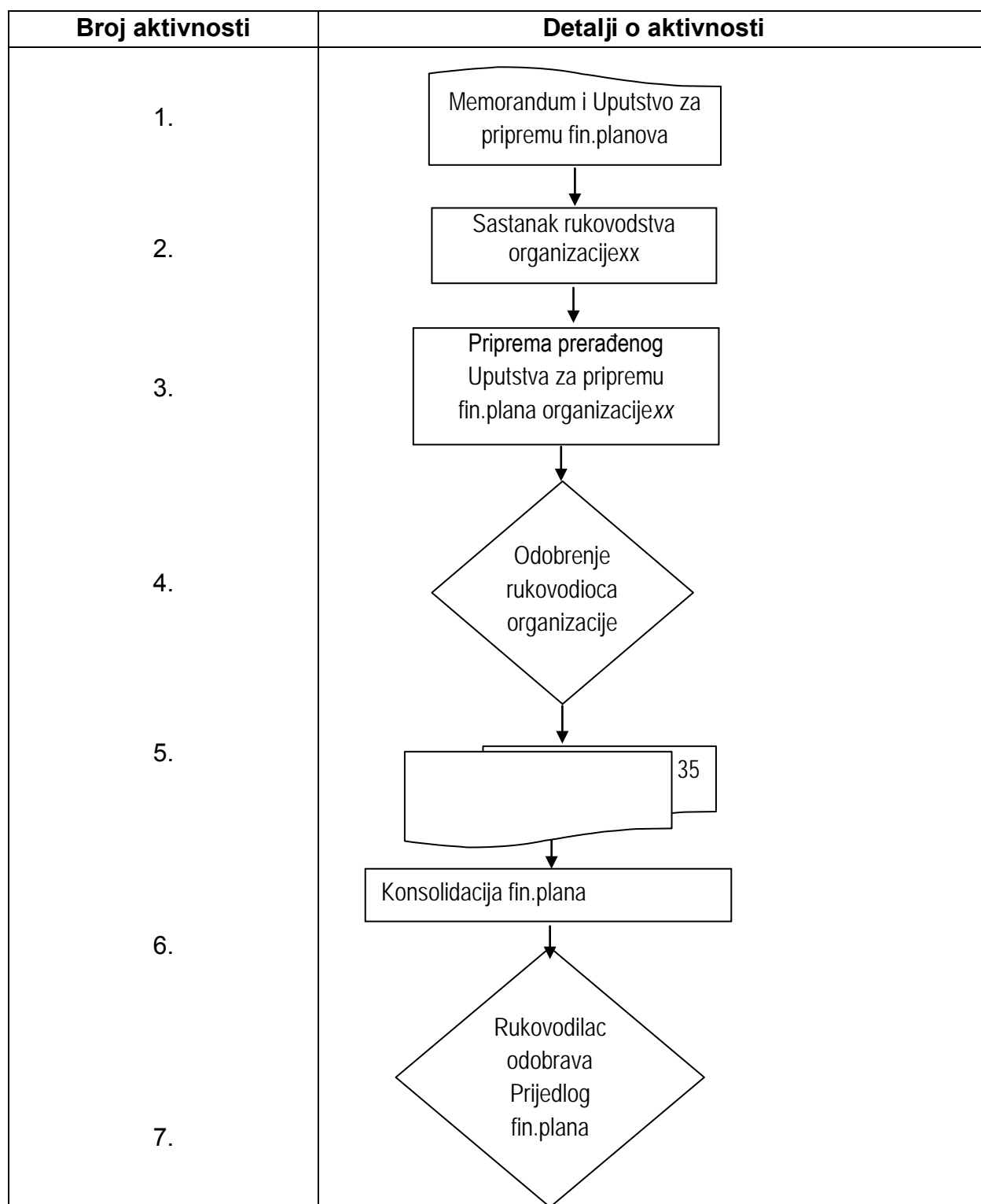
interni revizor

Rukovodilac jediniceza

internu reviziju

PRILOG 8.

PRIMJER VERTIKALNOG GRAFIKONA – DIJAGRAM TOKA






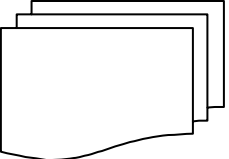
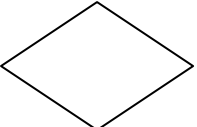

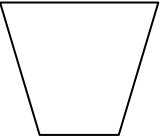

Napomena: Riječ je o hipotetičkom pojednostavljenom primjeru koji ima za cilj prikazati izgled, svrhu i strukturu dijagrama toka.


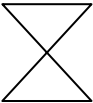
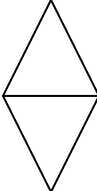



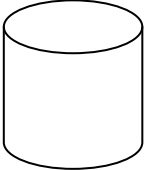
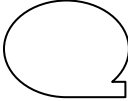
PRIMJER HORIZONTALNOG GRAFIKONA

Radni dokument br: ____

Sistem (npr. <i>nabavke</i> – <i>revizija</i>) (x) _____ _____				Pripremio: _____ _____ Datum: _____ _____	
Operacija br.	Opis svake operacije	Organizacioni dio koji zahtjeva robu ili usluge	Organizacioni dio za nabavku	Organizacioni dio koji prima robu ili usluge	Organizacioni dio za plaćanje računa

SIMBOLI ZA IZRADU DIJAGRAMA TOKA

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

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

UVODNA IZJAVA

Naziv revizije:	
Oznaka iz Godišnjeg plana interne revizije / Naloga za pokretanje interne revizije:	
Organizacione jedinice uključene u revidirani proces:	
Planirani datum izrade Nacrta izvještaja o kojem će se raspravljati:	
Planirani datum izrade Konačnog izvještaja:	
Vođa revizorskog tima:	
Članovi revizorskog tima:	
Poslovni cilj procesa: Ciljevi revizije: Kontrolni ciljevi: Glavni rizici:	

Obim revizije: Metode revizije:
Lica za kontakt:

Potpis vođe revizorskog tima / internog revizora: Datum /20__
Potpis rukovodioca jedinice za internu reviziju: Datum /20__

PREGLED KONTROLA

OPĆI PODACI VEZANI UZ INTERNU REVIZIJU	
Naziv revizije:	
Broj revizije	
Revizija obavljena:	
Dokument pripremio:	
Dokument odobrio:	

POSLOVNI CILj:						
KONTROLNI CILj BROJ 1:						
1	2	3	4	5	6	7
Rizici	Kontrolne mjere Očekivane Postojeće		Početna procjena postojećih kontrola	Izvor (referen- ca)	Test (referenca)	Konačna ocjena postojećih kontrola

TESTIRANJE KONTROLA

OPĆI PODACI VEZANI ZA INTERNU REVIZIJU	
Naziv revizije:	
Broj revizije :	
Dokument pripremio:	
Dokument odobrio:	
Kontrolni cilj broj:	
Rizik broj:	

Redni broj	Opis	Ime revizora i datum izvršenja	Referenca za radnu dokumentaciju
1.	Svrha testa:		
2.	Metoda testiranja:		
3.	Rezultati testiranja:		

REVIZORSKI NALAZI I PREPORUKE

OPĆI PODACI VEZANI ZA REVIZIJU

OPĆI PODACI VEZANI ZA REVIZIJU		
Naziv revizije:		
Broj revizije:		
Dokument pripremio:		Datum:
Dokument odobrio:		Datum:

Definicija kriterija „Važnosti“	<p>Važnost 1 = visok rizik, Nalaz povezan s ovim rizikom ne poštuje u cijelosti regulativu ili regulativa nije u cijelosti formalizirana, što ozbiljno narušava pouzdanost i efikasnost kontrole Preporuke koje nastaju zbog osnovnih slabosti u upravljanju rizicima ili kontrolama, a čije provođenje mora biti <u>hitno realizirano</u>.</p>
	<p>Važnost 2 = srednji rizik, Nalaz povezan s ovim rizikom ne poštuje dio formaliziranih kontrolnih aktivnosti što treba riješiti što je prije moguće. Preporuke koje nastaju zbog slabosti u upravljanju rizicima ili kontrolama, nisu ključne, ali imaju <u>uticaj na značajna poboljšanja</u>.</p>
	<p>Važnost 3 = nizak rizik, Nalaz povezan s ovim rizikom ne poštuje u cijelosti formaliziranu dokumentaciju. Preporuke koje su <u>manjeg značaja</u>, ali ipak <u>trebaju biti realizirane</u>.</p>

NALAZI (slabosti, uzroci, posljedice)	Veza sa TRD	Stručno revizorsko mišljenje	PREPORUKE	Važnost	Komentar rukovodstva o nalazima i preporuka		Komentar interne revizije
					Da	Komentar	
					Ne		
					Preraditi		
1	2	3	4	5	6	7	8

SPISAK PITANJA ZA PROVJERU KVALITETA REVIZORSKOG IZVJEŠTAJA

Sadržaj izvještaja

		Nacrt	Konačan	Nije primjenljivo
1.	Revizorski izvještaj uključuje:			
	• popratno pismo			
	• naslovnu stranu			
	• sadržaj			
2.	Revizorski izvještaj sadrži rezime (maksimalno 2/3 stranice)			
3.	Detaljan izvještaj uključuje:			
	svrhu revizije, kao i izvore (ukoliko je to moguće);			
	obim revizije, kao i period pokriven revizijom, funkcije ili procedure koje su pregledane, kao i revizorske tehnike koje su korištene;			
	Opće informacije koje opisuju određenu aktivnost:			
	• rezultat revizije			
	• nalaz revizije			
	• zaključak revizije			
	• preporuke revizije			
	• plan aktivnosti			
	• sve relevantne priloge			
4.	Nacrt izvještaja je jasno označen kao „nacrt“			

Kvalitet, ton i izgled izvještaja

		Nacrt	Konačan	Nije primjenljivo
1.	Izveštaj je jasan, koncizan i bez nepotrebnih detalja.			
2.	Zaključci iznijeti u rezimeu i glavnom dijelu izvještaja su konzistentni.			
3.	Izvještaj je podijeljen u odjeljke i svaki odjeljak je jasno obilježen.			
4.	Ukoliko su neophodni, opisi operativnih procedura su kratki i koncizni.			

5.	Struktura izvještaja je logična i laka za praćenje.			
6.	Izbjegavaju se žargoni, tehnički jezik, kliše i kolokvijalizmi.			
7.	Akronimi i skraćenice su definirani prije nego što se upotrijebe.			
8.	Više se koristi aktivno nego pasivno stanje.			
9.	Izvještaj je direktan i relevantan.			
10.	Zaglavlja su informativna i deskriptivna.			
11.	Uvodne rečenice su snažne i privlače pažnju.			
12.	Prvo su prezentirana glavna pitanja.			
13.	Ton je umjeren i uravnotežen.			
14.	Nalazi su iznijeti konstruktivno.			
15.	Preporuke su usmjerene ka postizanju željenih rezultata, mada ne navode svaki korak mjera koje se trebaju poduzeti.			
16.	Izvještaj izgleda profesionalno.			
17.	Pravopis i gramatika su uredi.			

PLAN AKTIVNOSTI/PREGLED PREPORUKA

Izveštaj interne revizije broj:

Broj Preporuke	Preporuka	Prioritet	Komentari rukovodstva	Dogovorena mjera DA/NE	Odgovorna osoba	Rok

Interna revizija je dužna popuniti kolone „broj preporuke“, „preporuka“ i „prioritet“, a ostale kolone popunjava subjekt revizije.

PREGLED REVIZIJE

Revizija:

Budžetska godina:

Faza revizije	Revizor	Rukovodilac jedinice za internu reviziju
Utvrdjivanje ciljeva (kontrola)		
Utvrdjivanje i ocjena kontrola		
Testiranje kontrola		
Obrazac za nalaze		
Nacrt izvještaja		

Izvještaj pripremljen (datum):

Komentari:

Pitanja koja će se prenijeti na narednu reviziju:

Završni pregled koji je izvršio rukovodilac jedinice za internu reviziju

Datum:

Potpis:

STRUKTURA I SADRŽAJ TEKUĆEG REVIZORSKOG DOSJEA - TRD

Tekući revizorski dosje- TRD

Dio revizorskog dosjea	Sadržaj	Reference	Prebaciti u stalni revizorski dosje
Evidencija pregleda			
A	Praćenje provođenje preporuka		
	Realizacija Plana aktivnosti	Obrazac OB-1	√
	Ostala relevantna radna dokumentacija		
B	Revizorski izvještaji i praćenje provođenja preporuka		
	Nacrt revizorskog izvještaja		
	Zabilješke sa završnog sastanka		
	Očitovanje revidiranog subjekta		
	Plan aktivnosti		√
	Konačan revizorski izvještaj		√
C	Obavezni obrasci i druga radna dokumentacija		
	Nalog za pokretanje interne revizije	Obrazac OB-1	
	Izjava o nezavisnosti	Obrazac OB-2	
	Plan i program revizije (ako postoji ažurirana verzija Plana revizije potrebno je osigurati i obrazloženje za odstupanje od osnovnog Plana revizije)	Obrazac OB-3	
	Dopis – obavijest o početku revizije		
	Zabilješke s preliminarnih sastanaka		
	Nacrt Uvodne izjave	Obrazac OB-3B	
	Dopis za početni sastanak		
	Uvodna izjava za početni sastanak		
	Bilješka sa početnog sastanka		
	Konačna verzija Uvodne izjave	Obrazac OB-3B	
	Istraživanje i procjenjivanje internih kontrola	Obrazac OB-4	
	Program i rezultati testiranja	Obrazac OB-5	
	Testirana dokumentacija		
Pomoćne tabele, analize i poređenja			

	kojapodržavaju rezultate testiranja		
	Bilješke o potvrđivanju činjenica utvrđenih testiranjem		
	Nalazi i preporuke	Obrazac OB-5	
	Nadzor revizije	Obrazac OB-6	
	Ostala relevantna radna dokumentacija		
D	Zakonska i druga dokumentacija vezana za revidirani proces		
	Organizacijska šema		√
	Zakoni i podzakonski akti		√
	Interna uputstva, uredbe, odluke, programi i sl.		√
	Dijagram toka procesa kao dio revizorskog traga rukovodstva		√
	Ostalo		
E			
F			
G			
H			
I			
J			
K			

STRUKTURA I SADRŽAJ STALNOG REVIZORSKOG DOSJEA – SRD

Stalni revizorski dosje - SRD

DIO	NASLOV	SADRŽAJ	
1	Opći podaci o subjektu revizije	Treba da uključuje: <ul style="list-style-type: none"> zakone i propise kojima se uređuje utemeljenje i djelokrug rada subjekta revizije, zakon o budžetu za godinu koja je predmet revizije, prijedlog finansijskog plana subjekta revizije, finansijski i dinamički plan za godinu koja je predmet revizije, izvještaj o izvršenju budžeta za godinu koja je predmet revizije, ostali opći podaci. 	
2	Kopije izvještaja za rukovodstvo subjekta revizije	Izvještaji interne revizije, plan za provedbu interne revizije (korespondencija i ostala dokumentacija treba se čuvati u tekućim revizorskim spisima)	
3	Kopije ostalih relevantnih izvještaja	Izvještaj vanjske revizije Konzultantski izvještaj Skoriji izvještaj drugih tijela	
4	Politike i procedure u praksi	Pravilnici subjekta revizije	
5	Opisi poslova i ovlaštenja	<ul style="list-style-type: none"> Pravilnik o unutrašnjoj organizaciji sa priloženom šemom i listom zaposlenih, Opisi poslova i ostala relevantna dokumentacija 	
6	Uzorci dokumenata	Kopije svih relevantnih obrazaca	
7			
8			
...			

SPISAK OBRAZACA

Obrazac	Referenca	Obavezan	Neobavezan
Nalog za pokretanje interne revizije - ako nije donesen Godišnji plan interne revizije ili - u slučaju potrebe obavljanja <i>ad hoc</i> revizije	OB-1	√	
Nalog za pokretanje interne revizije (ako je donesen Godišnji plan interne revizije)	OB-1		√
Izjava o nezavisnosti	OB-2	√	
Plan i program revizije	OB-3 i OB-3A	√	
Uvodna izjava	OB-3B	√	
Istraživanje i procjenjivanje internih kontrola	OB-4	√	
Program i rezultati testiranja	OB-5	√	
Nalazi i preporuke	OB-6		√
Plan aktivnosti	OB-7	√	
Nadzor revizije	OB-8	√	

Napomena:

Utvrđivanje obaveznih i neobaveznih obrazaca podrazumijeva utvrđivanje elemenata koji su sadržani u pojedinom obrascu, a ne format obrasca.

Svaki rukovodilac jedinice za internu reviziju/interni revizor može prema vlastitim sklonostima odrediti oblik i raspored zadatih elemenata u određenom obrascu.