

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

Ožujak, 2023. godine

SADRŽAJ

METODOLOGIJU RADA UNUTARNJE REVIZIJE U JAVNOM SEKTORU U FEDERACIJI BOSNE I HERCEGOVINE	7
DIO I. UPRAVLJANJE FUNKCIJOM UNUTARNJE REVIZIJE	9
1 Zakonski i organizacijski okvir	9
1.1 Jedinica za unutarnju reviziju	9
1.2 Centralna harmonizacijska jedinica FMF	9
1.3 Koordinacijski odbor centralnih jedinica za harmonizaciju	10
2 Metodološki okvir za uspostavu i rad unutarnje revizije u organizacijama u javnom sektoru u Federaciji BiH	10
2.1 Misija, definicija i temeljni principi rada unutarnje revizije	10
2.2 Standardi unutarnje revizije	11
2.3 Organizacijska uspostava i neovisnost JUR	12
2.4 Povelja unutarnje revizije	12
2.5 Etički kodeks unutarnjih revizora	13
2.6 Vrste revizorskih usluga	13
2.7 Pojam i zahtjevi u pogledu upravljanja funkcijom unutarnje revizije	15
3 Strateško i godišnje planiranje unutarnje revizije	16
3.1 Strateško planiranje	16
3.1.1 Procjena rizika i utvrđivanja prioriteta za revidiranje	16
3.1.2 Konzultacije s akterima (validacije)	18
3.1.3 Procjena resursa	18
3.1.4 Koordinacija s drugim pružateljima usluga uvjeravanja i savjetovanja	19
3.1.5 Rokovi, uloge i odgovornosti za strateški plan unutarnje revizije	19
3.1.6 Forma strateškog plana unutarnje revizije	19
3.1.7 Implementacija, kontinuirana procjena rizika i ažuriranje plana	20
3.2 Godišnji plan unutarnje revizije	20
4 Stručnost, profesionalna pažnja i kontinuirani razvoj	21
5 Osiguranje kvalitete	22
5.1 Elementi sustava osiguranja kvalitete unutarnje revizije u organizacijama u FBiH	23
5.2 Karakteristike kvalitete	23
5.3 Interne ocjene	24

5.3.1	Stalni nadzor	24
5.3.2	Periodično samoocjenjivanje	25
5.4	Eksterne ocjene	25
5.5	Pregled kvalitete od strane CHJ	26
6	Izveščivanje višeg menadžmenta	26
6.1	Odbori za reviziju u organizacijama javnog sektora i javnim poduzećima i njihova interakcija s unutarnjom revizijom	28
DIO II. PROCES OBAVLJANJA REVIZIJE		31
7	Faze u procesu obavljanja revizije	31
7.1	Planiranje revizije	34
7.1.1	Prikupljanje i analiziranje informacija o području koje se planira revidirati.....	34
7.1.2	Preliminarna procjena rizika	35
7.1.3	Izrada plana i programa revizije	37
7.2	Obavljanje unutarnje revizije	40
7.2.1	Provođenje Programa revizije	40
7.2.2	Dokumentiranje provedenih revizorskih postupaka	44
7.2.3	Potvrđivanje rezultata revizorskih postupaka i otvorenih pitanja	45
7.2.4	Odobranje radne dokumentacije i prikupljenih dokaza od strane rukovoditelja JUR	45
7.2.5	Procjena rezidualnog rizika.....	46
7.3	Izveščivanje	47
7.3.1	Izrada nacrtu revizorskog izvješća	48
7.3.2	Usuglašavanje nacrtu revizorskog izvješća s revidiranim subjektima.....	53
7.3.3	Pregled, odobranje i distribucija konačnog revizorskog izvješća od strane rukovoditelja JUR	55
7.3.4	Ažuriranje podataka u registru rizika organizacije.....	56
7.3.5	Izdavanje sveobuhvatnog mišljenja.....	56
7.4	Praćenje realizacije preporuka	57
7.4.1	Praćenje provođenja preporuka iz obavljenih revizija	58
7.4.2	Praćenje mjerljivih efekata provođenja preporuka	58
7.4.3	Praćenje podataka u registru rizika organizacije	59
8	Dokumentiranje i revizorski dosjei - tekući i stalni revizorski dosje	59
9	Savjetodavne usluge	61

9.1	Planiranje savjetodavnih usluga u okviru strateškog i godišnjeg plana unutarnje revizije	61
9.2	Obavljanje savjetodavnih usluga	63
9.2.1	Planiranje savjetodavnih usluga	63
9.2.2	Provođenje savjetodavnih usluga	63
9.2.3	Izješćivanje o rezultatima savjetodavnih usluga.....	64
9.2.4	Praćenje postupanja s rezultatima	65
DIO III. REVIZORSKI ALATI I TEHNIKE.....		66
10	Vrste kontrola.....	66
10.1	Vrste kontrola po razinama organizacijske strukture:.....	67
10.1.1	Kontrole visoke razine	67
10.1.2	Kontrole srednje razine.....	68
10.1.3	Kontrole nižih razina	68
11	Utvrđivanje i dokumentiranje sustava	70
11.1	Utvrđivanje sustava.....	70
11.2	Razgovori s rukovodstvom i zaposlenicima revidiranih subjekata	70
11.3	Testovi prolaza kroz sustav/proces	70
11.4	Dokumentiranje sustava.....	71
11.4.1	Opisno dokumentiranje.....	71
11.4.2	Blok dijagrami	71
11.4.3	Dijagrami toka (grafikoni)	72
11.4.4	Simboli za izradu dijagrama toka	74
12	Intervjuiranje.....	77
13	Testiranje	81
13.1	Testovi kontrola	81
13.2	Suštinski testovi	82
13.3	Uzorkovanje	82
13.3.1	Metode uzorkovanja i izbora podataka u uzorak.....	83
13.3.2	Veličina uzorka	83
13.3.3	Metode izbora podataka u uzorak	84
13.3.4	Interpretacija zaključaka testiranja provedenih na uzorku	85
14	Analitički postupci.....	85
15	Radna dokumentacija i revizorski dosjei	88

15.1	Radna dokumentacija.....	88
15.2	Revizorski dosjei – stalni i tekući	89
15.2.1	Stalni revizorski dosje - preporučeni sadržaj:	90
15.2.2	Tekući revizorski dosje – preporučeni sadržaj.....	91
	Prilog 1: NEPRAVILNOSTI I PREVARE	92
	ANEKSI	93

Popis tablica

Tablica 1.	Vrste revizija
Tablica 2.	Područja koja nadgleda odbor za reviziju
Tablica 3.	Karakteristike kvalitetnog revizorskog izvješća
Tablica 4.	Struktura revizorskog izvješća
Tablica 5.	Struktura nalaza
Tablica 6.	Vrste kontrola
Tablica 7.	Primjer opisa sustava u formi tablice
Tablica 8.	Simboli za izradu dijagrama toka
Tablica 9.	Primjer upitnika za unutarnju kontrolu
Tablica 10.	Preporučene veličine uzorka za testove kontrola (atributivno uzorkovanje)

Popis slika

Slika 1.	Zahtjevi Standarda 1200 – Stručnost i dužna profesionalna pažnja
Slika 2.	Elementi sustava osiguranja kvalitete unutarnje revizije u organizacijama u FBiH
Slika 3.	Predmet priopćavanja prema rukovoditelju organizacije
Slika 4.	Faze u provođenju pojedinačne revizije
Slika 5.	Zahtjevi Standarda 2100 – Priroda posla
Slika 6.	Karakteristike kontrola
Slika 7.	Karakteristike kvalitetnih revizorskih informacija
Slika 8.	Kategorije revizorskog mišljenja
Slika 9.	Stalni i tekući revizorski dosje
Slika 10.	Savjetodavne usluge
Slika 11.	Primjer iz aplikacije – modul UR
Slika 12.	Primjer blok dijagrama – opis procesa revizije
Slika 13.	Primjer horizontalnog dijagrama toka
Slika 14.	Primjer vertikalnog dijagrama toka
Slika 15.	Ciklus potvrde procjene kontrola

LISTA SKRAĆENICA

Skraćenica	Puni naziv
BiH	Bosna i Hercegovina
CAAT	Kompjutorski-podržane revizorske tehnike (engl. <i>Computer-assisted audit techniques</i>)
CHJ	Centralna harmonizacijska jedinica
JUR	Jedinica za unutarnju reviziju
FMF	Federalno ministarstvo financija
IPPF	Međunarodni okvir profesionalne prakse unutarnje revizije (eng. <i>International Professional Practices Framework</i>)
PIFC	Javne unutarnje financijske kontrole (eng. <i>Public Internal Financial Control</i>)
QAIP	Program osiguranja i unapređenja kvalitete (eng. <i>Quality Assurance and Improvement Program</i>)
IAMS	Softver za upravljanje procesom unutarnje revizije (eng. <i>Internal Audit Management System</i>)
MIS	Upravljački informacijski sustavi (eng. <i>Management information system</i>)

Na temelju članka 5. stavak (2) točka 1. Zakona o unutarnjoj reviziji u javnom sektoru u Federaciji Bosne i Hercegovine („Službene novine Federacije BiH“, br. 47/08 i 101/16), Centralna harmonizacijska jedinica u Federaciji Bosne i Hercegovine, uz suglasnost Koordinacijskog odbora centralnih harmonizacijskih jedinica u Bosni i Hercegovini, donosi

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

UVOD I SVRHA METODOLOGIJE

Metodologija rada unutarnje revizije u javnom sektoru u Federaciji Bosne i Hercegovine (u daljnjem tekstu: Metodologija) namijenjena je rukovoditeljima jedinica za unutarnju reviziju (u daljnjem tekstu: JUR) i unutarnjim revizorima u organizacijama u javnom sektoru u Federaciji Bosne i Hercegovine (Federaciji BiH). Svrha Metodologije je da osigura metodološke smjernice rukovoditeljima JUR i unutarnjim revizorima prilikom primjene zakonodavnog i metodološkog okvira u javnom sektoru u Federaciji BiH u pogledu:

- ispunjavanja preduvjeta za efektivno upravljanje funkcijom unutarnje revizije u organizacijama u javnom sektoru u Federaciji BiH,
- osiguranja i unapređenja kvalitete rada unutarnje revizije u organizacijama u javnom sektoru u Federaciji BiH,
- ispunjavanja standarda unutarnje revizije i primjenjivog zakonodavstva u Federaciji BiH u obavljanju revizija sa izražavanjem uvjerenja i savjetodavnih usluga, uključujući minimalne zahtjeve u pogledu tehnika i alata koje primjenjuju unutarnji revizori,
- ujednačavanja praksi i jednoobrazne primjene softverske aplikacije za podršku radu unutarnje revizije u organizacijama u javnom sektoru u Federaciji BiH.¹

Metodologiju je izradila Centralna harmonizacijska jedinica Federalnog ministarstva financija-finansija (u daljnjem tekstu: CHJ FMF) u suradnji sa EU PIFC Projektom,² a u cilju ažuriranja postojeće Metodologije rada unutarnje revizije u javnom sektoru u Federaciji Bosne i Hercegovine („Službene novine Federacije BiH“, br. 13/12, 93/13 i 93/15) sukladno Standardima unutarnje revizije i razrade metodologije rada i obavljanja unutarnje revizije u organizacijama u javnom sektoru u Federaciji BiH. Metodologija je pripremljena u skladu s primjenjivim zakonodavnim okvirom iz oblasti unutarnje revizije za javni sektor u Federaciji BiH, Međunarodnim okvirom profesionalne prakse unutarnje revizije (u daljnjem tekstu: IPPF) koji su na snazi od 1. siječnja 2017., dosadašnjim iskustvima iz prakse, te u skladu s softverom za upravljanje procesom unutarnje revizije. U Metodologiji su obrađene obje vrste usluga koje u skladu s propisanim IPPF pruža

¹ Aplikacija je dostupna svim unutarnjim revizorima registriranim u CHJ FMF, putem linka: <https://pifc.fmf.gov.ba/>

² EU Projekt "Unapređenje javne unutarnje financijske kontrola u Bosni i Hercegovini"

unutarnja revizija: (1) provođenja revizija na temelju kojih pruža neovisno, objektivno uvjeravanje (engl. *assurance*) i (2) konzultantske/savjetodavne usluge (*consulting services*).

Svaki rukovoditelj JUR i svaki unutarnji revizor odgovoran je za primjenu ove Metodologije rada koja u razradi standarda prati pristup iz IPPF za unutarnju reviziju i razlikuje bezuvjetne obveze za osiguranje usklađenosti sa standardima ("mora") i postupanja u kojima su na temelju stručnog prosuđivanja opravdana odstupanja ("treba").

Rukovoditelji JUR i unutarnji revizori dužni su primjenjivati Metodologiju uz stručno rasuđivanje, kako bi sadržaj prilagodili svojim specifičnim potrebama. JUR mogu, zbog potrebe prilagođavanja specifičnostima poslovanja svoje organizacije, pripremiti operativne upute u skladu s člankom 14. stavak (1) točka 1) Zakona o unutarnjoj reviziji. Sadržaj Metodologije je organiziran u tri dijela:

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

DIO I. UPRAVLJANJE FUNKCIJOM UNUTARNJE REVIZIJE

1 Zakonski i organizacijski okvir

Zakonski i metodološki okvir

Osnovni elementi okvira za funkcioniranje unutarnje revizije u organizacijama u javnom sektoru u Federaciji BiH proizlaze iz Zakona o unutarnjoj reviziji u javnom sektoru u Federaciji BiH³ i pratećih podzakonskih i metodoloških akata koji uređuju pojedina područja funkcioniranja unutarnje revizije.

Pored odredbi koje reguliraju unutarnju reviziju, unutarnji revizori u svom radu dužni su se pridržavati i koristiti i druge primjenjive akte koji uređuju financijsko upravljanje i kontrole u organizacijama u javnom sektoru u Federaciji BiH. Njima su utvrđeni principi, standardi i prakse upravljanja, upravljanja rizikom i unutarnjih kontrola u organizaciji. Registar trenutno primjenjivih propisa za oblast PIFC dostupan je na web stranici FMF-a.

Organizacijski okvir

Organizacijski okvir za unutarnju reviziju u Federaciji BiH sačinjavaju:

1.1 Jedinica za unutarnju reviziju

JUR se formiraju sukladno Zakonu o unutarnjoj reviziji⁴ i važećem Pravilniku o kriterijima za uspostavljanje jedinica za unutarnju reviziju u javnom sektoru u Federaciji, a dio JUR vrši funkciju unutarnje revizije osim u matičnoj i u drugim organizacijama u javnom sektoru u Federaciji razine razdjela, u skladu s odredbama važeće regulative u organizacijama u javnom sektoru u Federaciji BiH.

1.2 Centralna harmonizacijska jedinica FMF

Centralna harmonizacijska jedinica (CHJ FMF) je sektor u okviru Federalnog ministarstva financija i zadužena je za razvoj i nadzor nad implementacijom propisa iz oblasti unutarnje revizije, koordinaciju rada jedinica unutarnje revizije u javnom sektoru u Federaciji BiH i izvješćivanje o spomenutim aktivnostima.

Prema Zakonu o unutarnjoj reviziji⁵ CHJ FMF je odgovorna za:

- 1) pripremu prijedloga za izmjene Zakona o unutarnjoj reviziji u javnom sektoru u Federaciji Bosne i Hercegovine nakon usuglašavanja u Koordinacijskom odboru;
- 2) pripremu i implementaciju programa obuke i certifikaciju unutarnjih revizora u Federaciji nakon usuglašavanja programa obuke u Koordinacijskom odboru;
- 3) implementaciju standarda za unutarnju reviziju i Kodeksa profesionalne etike za unutarnje revizore nakon usuglašavanja u Koordinacijskom odboru;
- 4) pripremu i implementaciju radne metodologije unutarnje revizije nakon usuglašavanja u Koordinacijskom odboru;

³ "Službene novine Federacije BiH", br. 47/08 i 101/16

⁴ Članak 8. Zakona o unutarnjoj reviziji

⁵ Članak 6. Zakona o unutarnjoj reviziji

- 5) pripremu i implementaciju Strategije razvoja unutarnje revizije u javnom sektoru nakon usuglašavanja u Koordinacijskom odboru;
- 6) izradu Pravilnika o uvjetima za obavljanje poslova unutarnje revizije;
- 7) davanje mišljenja na pravilnike o unutarnjem ustrojstvu, koja uspostavlja jedinicu unutarnje revizije u dijelu koji se odnosi na unutarnju reviziju;
- 8) koordinaciju rada jedinica za unutarnju reviziju u javnom sektoru u Federaciji i uspostavljanje veza s državnim i međunarodnim institucijama na području unutarnje revizije;
- 9) suradnju s Uredom za reviziju institucija u Federaciji Bosne i Hercegovine s ciljem ostvarivanja efikasne i djelotvorne unutarnje i vanjske revizije;
- 10) po zahtjevu i potrebi, rješavanje neslaganja u mišljenjima između rukovoditelja jedinice za unutarnju reviziju i rukovoditelja organizacije;
- 11) obavljanje provjere kvalitete rada unutarnje revizije s ciljem prikupljanja informacija za poboljšanje metodologije i standarda rada;
- 12) davanje mišljenja o premještanju i otpuštanju unutarnjih revizora;
- 13) vođenje i održavanje registra jedinica za unutarnju reviziju i unutarnjih revizora za javni sektor i registra povelja unutarnje revizije u javnom sektoru u Federaciji.

1.3 Koordinacijski odbor centralnih jedinica za harmonizaciju

Pored CHJ FMF, ulogu u sustavu unutarnje revizije ima i **Koordinacijski odbor centralnih jedinica za harmonizaciju (KO CJH)** koji je u skladu sa Zakonom o unutarnjoj reviziji institucija BiH⁶, odgovoran za harmonizaciju regulative iz oblasti unutarnje revizije u javnom sektoru na cijelom teritoriju BiH. Koordinacijski odbor CJH je odgovoran za harmonizaciju prijedloga za izmjene Zakona o unutarnjoj reviziji u javnom sektoru, programa obuke za certificiranje unutarnjih revizora, procedura i metodologije unutarnje revizije. Uz to, KO CHJ ima nadležnosti za usvajanje međunarodnih standarda za unutarnju reviziju i Kodeksa profesionalne etike na osnovu međunarodnih standarda, te usuglašavanje Strategije razvoja unutarnje revizije u javnom sektoru BiH.

2 Metodološki okvir za uspostavu i rad unutarnje revizije u organizacijama u javnom sektoru u Federaciji BiH

2.1 Misija, definicija i temeljni principi rada unutarnje revizije

Misija unutarnje revizije je poboljšati i zaštititi vrijednosti organizacije pružanjem na riziku utemeljenog i objektivnog angažmana s izražavanjem uvjerenja, savjeta i uvida.⁷ U skladu sa Zakonom o unutarnjoj reviziji⁸ i prema definiciji iz IPPF, unutarnja revizija je neovisno, objektivno uvjerenje i konzultantska aktivnost kreirana s ciljem da se doda vrijednost i unaprijedi poslovanje organizacije. Ona pomaže organizaciji da ostvari svoje ciljeve osiguravajući sistematičan, discipliniran pristup ocjeni i poboljšanju efikasnosti upravljanja rizikom, kontrolama i procesima upravljanja.

⁶ Zakon o unutarnjoj reviziji, članak 28.

⁷ Misija unutarnje revizije uključena je u IPPF u primjeni od 1. 1. 2017.

⁸ Zakon o unutarnjoj reviziji, članak 2. točka 1.

Osnovni principi za profesionalno obavljanje unutarnje revizije definirani Zakonom o unutarnjoj reviziji⁹ su:

- neovisnost i objektivnost;
- kompetentnost i dužna profesionalna pažnja;
- integritet i povjerljivost.

Pored navedenih principa, IPPF definira i dodatne osnovne principe koje unutarnji revizori trebaju demonstrirati u svom radu¹⁰:

- nepostojanje neprimjerenog utjecaja
- usklađenost sa strategijama, ciljevima i rizicima organizacije
- odgovarajuća pozicioniranost i posjedovanje primjerenih resursa
- kvaliteta i kontinuirano poboljšanje
- učinkovita komunikacija
- pružanje na riziku utemeljenog uvjerenja
- pronicljivost, proaktivnost i usmjerenost na budućnost
- promoviranje unapređenja u organizaciji.

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

2.2 Standardi unutarnje revizije

Primjena IPPF u organizacijama u javnom sektoru u Federaciji BiH propisana je člankom 5. stavak (2) točka 2) Zakona o unutarnjoj reviziji. Standardi unutarnje revizije u organizacijama u javnom sektoru u Federaciji BiH podrazumijevaju kriterije za obavljanje, procjenjivanje i mjerenje rada unutarnje revizije. Dvije su osnovne kategorije standarda:

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

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

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

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

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

- 2000 - upravljanje unutarnjom revizijom

⁹ Zakon o unutarnjoj reviziji, članak 5. stavak 1.

¹⁰ Međunarodni okvir profesionalne prakse (IPPF) u primjeni od 1. 1. 2017. sadrži proširenu listu osnovnih principa

- 2100 - priroda posla unutarnje revizije
- 2200 - planiranje angažmana (pojedinačne revizije)
- 2300 - provođenje angažmana (pojedinačne revizije)
- 2400 - priopćavanje rezultata – izvješćivanje
- 2500 - praćenje napretka
- 2600 - izvješćivanje o prihvaćenom riziku.

2.3 Organizacijska uspostava i neovisnost JUR

JUR mora biti neovisna, a unutarnji revizori moraju biti objektivni u obavljanju svojeg posla.¹¹

Za uspostavljenje i funkcioniranje adekvatne i efikasne funkcije unutarnje revizije u organizaciji odgovorno je najviše upravljačko tijelo koje može biti rukovoditelj organizacije ili odbor direktora ili nadzorni odbor ili revizorski odbor kojem je upravljačko tijelo delegiralo određene zadatke. U daljnjem koristit će se pojam „rukovoditelj organizacije¹² ili upravljačko tijelo¹³“. U skladu sa Standardima za profesionalnu praksu unutarnje revizije, Zakonom o unutarnjoj reviziji¹⁴ i Pravilnikom o kriterijima za uspostavljenje JUR u organizacijama u javnom sektoru u Federaciji BiH, JUR se uspostavlja na najvišoj organizacijskoj razini, te je organizacijski i funkcionalno direktno i odgovorna rukovoditelju organizacije ili upravljačkom tijelu.

Funkcionalna neovisnost JUR ostvaruje se njenom neovisnošću od drugih organizacijskih jedinica u planiranju rada, provođenju unutarnje revizije i izvješćivanju. JUR ili unutarnji revizori ne mogu biti uključeni u izvršavanje direktnih i izvršnih funkcija organizacije.¹⁵

2.4 Povelja unutarnje revizije

Poveljom unutarnje revizije uređuje se opći pristup unutarnje revizije, svrha i cilj, nezavisnost, uloga i djelokrug unutarnje revizije, odgovornost rukovoditelja JUR/unutarnjeg revizora, ovlaštenja pristupa dokumentaciji, kadrovima i fizičkoj imovini koja je relevantna za obavljanje revizije, opseg aktivnosti unutarnje revizije, izvješćivanje i postupci u slučaju identificiranja indikatora prevare.¹⁶

Povelju unutarnje revizije potpisuju rukovoditelj organizacije i rukovoditelj JUR, dok CHJ FMF uređuje sadržaj Povelje. Rukovoditelj JUR mora periodično pregledati povelju iz perspektive promijenjenih unutarnjih i vanjskih okolnosti u kojima funkcionira. Potpisana Povelja dostavlja se CHJ radi uspostavljanja, vođenja i održavanja Registra povelja unutarnje revizije.

Rukovoditelj JUR koja pruža usluge unutarnje revizije osim u svojoj organizaciji i drugim organizacijama razine razdjela, odnosno za sve ostale organizacije u javnom sektoru u

¹¹ veza Standard 1100

¹² Zakon o unutarnjoj reviziji, članak 8. stavak (1)

¹³ IPPF definicija Odbor str.28

¹⁴ Zakon o unutarnjoj reviziji, članak 5a.

¹⁵ veza Standard 1110

¹⁶ veza Standard 1000

Federaciji u skladu s Pravilnikom o kriterijima za uspostavljanje jedinica unutarnje revizije u organizacijama u javnom sektoru u Federaciji BiH, potpisuje Povelju unutarnje revizije s rukovoditeljem svake od revidiranih organizacija

2.5 Etički kodeks unutarnjih revizora

Zakon o unutarnjoj reviziji obvezuje da izvršavanje funkcije unutarnje revizije bude u skladu s Kodeksom profesionalne etike za unutarnju reviziju izdanim od Instituta unutarnjih revizora i usvojenim od Koordinacijskog odbora.¹⁷

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

Prihvatanje i primjena Kodeksa doprinosi povjerenju u unutarnje revizore i njihov rad.¹⁸

2.6 Vrste revizorskih usluga

Dvije su osnovne vrste revizorskih usluga:

- a) provođenja revizije na temelju kojih se pruža neovisno, objektivno uvjeravanje (eng. assurance) i
- b) konzultantske/savjetodavne usluge (eng. consulting services).

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

Revizije s ciljem izražavanja uvjeravanja mogu se podijeliti na tri osnovne vrste:

- revizija usklađenosti
- revizija sustava
- revizija učinka.

Osnovne vrste revizija ovisno na koje su sustave ili područja usmjerene, mogu se još u praksi dijeliti na financijske revizije, revizije IT sustava, revizije programa i projekata financiranih EU sredstvima i slično. Glavna razlika između pojedinih vrsta je u području na koje su usmjerene (fokusirane), te svrsi, odnosno cilju obavljanja revizije.

¹⁷ Zakon o unutarnjoj reviziji, članak 5. stavak (2) točka 3)

¹⁸ Etički kodeks objavljen je u „Službenim novinama Federacije BiH“ broj: 93/13.

Tablica 1. Vrste revizija

Revizija usklađenosti	Usklađenost područja, procesa, sustava s regulativom (zakonima i drugim propisima), politikama, standardima, planovima, ugovorima, procedurama ili drugim zahtjevima.	Procjena usklađenosti s regulativom i drugim aktima.
Revizija sistema	Neovisna procjena adekvatnosti i efikasnost funkcioniranja unutarnjih kontrola za ublažavanje rizika u ostvarivanju ciljeva sustava.	Procjena usklađenosti s regulativom i uspješnosti poslovanja. (funkcionalnost i efektivnost).
Revizija učinka	Resursi (javna sredstva) i ciljevi/rezultati politika, programa, organizacija, projekata, aktivnosti.	Procjena da li se javna sredstva koriste ekonomično, efikasno i efektivno.
Financijska revizija	Računovodstveni sustavi, financijske transakcije, financijski izvještaji.	Procjena da li su financijske transakcije izvršene na zakonit i regularan način, računovodstvene evidencije sveobuhvatne i točne, financijski izvještaji vjerodostojni, pouzdani, blagovremeni.
Revizija IT sistema	IT sustavi (softverske aplikacije, baze podataka, infrastruktura).	Procjena funkcionalnosti i sigurnosti.
Revizija programa i projekata EU	Sustav upravljanja i kontrola u okviru programa i projekata financiranih iz EU sredstava.	Procjena usklađenosti s regulativom i uspješnosti realizacije programa i projekta.

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

Primarna funkcija unutarnje revizije je obavljanje revizija, a savjetodavne usluge su komplementarne aktivnosti u zavisnosti od raspoloživog vremena. Unutarnji revizori trebali bi približno 80% raspoloživog vremena planirati za obavljanje revizija.

2.7 Pojam i zahtjevi u pogledu upravljanja funkcijom unutarnje revizije

Sukladno Zakonu o unutarnjoj reviziji, rukovoditelj JUR mora osigurati visoku kvalitetu aktivnosti unutarnje revizije i primjenu pravila izdanih od CHJ.¹⁹ Rukovoditelj JUR mora učinkovito upravljati funkcijom unutarnje revizije kako bi osigurao njen doprinos stvaranju dodane vrijednosti za organizaciju.²⁰ Učinkovito upravljanje funkcijom unutarnje revizije znači:

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

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

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

Ukoliko procedure CHJ ne pružaju dovoljno detaljne smjernice za pojedina područja, rukovoditelj JUR će ta pitanja pojasniti u pravilniku o unutarnjoj reviziji ili pripremom dodatnih operativnih uputa u skladu s važećom regulativom,²¹ odnosno, uz suglasnost CHJ FMF, rukovoditelj može razvijati dodatne procedure prilagođene potrebama i specifičnim zadacima.²²

Rukovoditelj JUR mora:

- usmjeriti aktivnosti unutarnje revizije i izvještavati upravljačko tijelo (rukovoditelja organizacije ili tijelo koje je nadređeno JUR kao što je npr. odbor za reviziju) o značajnim i važnim pitanjima u kontekstu u kojem se razmatraju, uključujući kvantitativne i kvalitativne faktore kao što su opseg, priroda, efekti, relevantnost i utjecaj.
- osigurati, u suradnji s rukovodstvom, da funkcija unutarnje revizije ima pristup svim dokumentima, bazama podataka i informacijskim sistemima koji podržavaju poslovne procese, a naročito ključne procese iz područja upravljanja javnim financijama (BPMIS, ISFU, PIMIS, centralni obračun plaća).
- izraditi i provesti Program osiguranja i unapređenja kvalitete, uključujući (1) usuglašenost sa Standardima unutarnje revizije u organizacijama u javnom sektoru u Federaciji BiH, (2) kontinuirani profesionalni razvoj i (3) razviti ključne pokazatelje za mjerenje uspješnosti funkcije unutarnje revizije i pratiti njihovu realizaciju na godišnjoj razini. Primjeri pokazatelja uspješnosti mogu biti: npr.

¹⁹ Zakon o unutarnjoj reviziji, članak 14. točka 9)

²⁰ veza Standard 2000

²¹ Zakon o unutarnjoj reviziji, članak 14. točka 1)

²² veza Standard 2040

broj provedenih revizija u odnosu na plan, broj provedenih revizija u odnosu na prosječan broj revizija na razini organizacija u Federaciji BiH na godišnjoj razini, evidentiranje utroška vremena i blagovremenost revizije, stupanj provođenja preporuka, mjerljivi efekti ili dodana vrijednost provedenih preporuka (ostvarene uštede, racionalizacija troškova, povećanje naplate prihoda i slično), itd.

3 Strateško i godišnje planiranje unutarnje revizije

Rukovoditelj JUR prema Zakonu o unutarnjoj reviziji odgovoran je za pripremu strateškog plana za razdoblje od tri godine, te za pripremu godišnjeg plana na temelju procjene rizika.²³ Ovi se rokovi odnose na sve organizacije, uključujući i javna poduzeća.

Planiranje revizorskih aktivnosti na temelju rizika je neophodno u svrhu uspostavljanja prioriteta unutarnje revizije usklađenih s ciljevima organizacije i s apetitom rizika koji je definiralo rukovodstvo.²⁴ Pored toga, strateško i godišnje planiranje pruža i:

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

3.1 Strateško planiranje

Strateški plan unutarnje revizije temelji se na procjeni rizika i definiranju prioriteta revizije u skladu s ciljevima organizacije. U organizacijama u javnom sektoru u Federaciji u kojima funkcionira proces upravljanja rizicima, unutarnji revizori koriste registar rizika rukovodstva kao polaznu osnovu za obavljanje svoje procjene rizika. U organizacijama u kojima nije uspostavljeno upravljanje rizicima, unutarnji revizori se oslanjaju na vlastitu procjenu rizika i trebaju dati preporuke rukovodstvu u pogledu uspostavljanja odgovarajućeg upravljanja rizicima.

U strateškom planu dokumentiraju se područja koja će biti revidirana i ostale aktivnosti JUR: praćenje provođenja preporuka, izvješćivanje o aktivnostima unutarnje revizije, kontinuirana profesionalna edukacija i provođenje programa osiguranja i unapređenja kvalitete. U strateškom planu unutarnje revizije planiraju se i resursi za savjetodavne usluge koje su prihvaćene i dogovorene s rukovodstvom.²⁵

3.1.1 Procjena rizika i utvrđivanja prioriteta za revidiranje

Rukovoditelj JUR treba osigurati da se za izradu strateškog plana unutarnje revizije analiziraju rizici u poslovanju organizacije utvrđeni od strane rukovodstva organizacije.²⁶ Rukovoditelj JUR i unutarnji revizori preuzet će i analizirati rizike i procjenu rizika iz

²³ Zakon o unutarnjoj reviziji, članak 14. toč. 2) i 3)

²⁴ veza Standard 2010

²⁵ veza Standard 2010.C1

²⁶ veza Standard 2010

registra rizika i obaviti razgovore s rukovodstvom. Analiza podrazumijeva:

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

Za procjenu rizika, JUR koristi sljedeće dokumente kao izvore informacija:

- sektorske i organizacijske strategije i druge planske dokumente organizacije i izvješća o njihovoj realizaciji,
- trogodišnje i godišnje planove rada organizacije i izvješća o njihovoj realizaciji, uključujući ostvarivanje ciljeva organizacije,
- poslovne procese, uključujući specifične procese za realizaciju usluga i resurse koji su za njih potrebni,
- proračun/financijski plan organizacije i prateću dokumentaciju s projekcijama za naredne dvije godine iz npr. Dokumenta okvirnog proračuna,
- financijske izvještaje i izvještaje o izvršenju proračuna/financijskog plana,
- promjene organizacijskog, zakonodavnog i regulatornog okvira koje će utjecati na poslovanje organizacije,
- promjene političkih, ekonomskih, socijalnih i drugih okolnosti u okruženju koje utječu na poslovanje,
- izvješća Ureda za reviziju institucija FBiH,
- baze podataka iz svih dostupnih upravljačkih informacijskih sustava.

Pored analiza dokumenata i baza podataka, unutarnja revizija obavlja razgovore s rukovodstvom uključujući rukovoditelja organizacije i ako ima posebno upravljačko tijelo i Odbor za reviziju o ciljevima i prioritetima organizacije, rizicima vezanim uz trendove i novonastale situacije, očekivanim promjenama u zakonodavstvu i drugoj regulativi, političkoj, ekonomskoj, socijalnoj i drugoj situaciji u zavisnosti u kojem sektoru organizacija djeluje.

Preporučene tehnike za procjenu rizika su opisane u Smjernicama za upravljanje rizicima. Za definiranje primjerenosti i adekvatnosti kontrola i rezidualnog rizika, trebalo bi primijeniti analizu uzroka rizika. Za kvantificiranje utjecaja rizika u procesima upravljanja javnim financijama, trebalo bi primijeniti metodu očekivane novčane vrijednosti skupa s pripadajućim metodama, komparatorima i kriterijima organizacije specifičnim za funkciju i javne usluge.

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

JUR koje obavljaju funkciju unutarnje revizije za druge organizacije (zajedničke jedinice),

trebaju provesti pojedinačne procjene rizika unutarnje revizije za svaku od organizacija u svojoj nadležnosti, od čega će zavisiti koje organizacije će biti uključene u strateški i godišnji plan revizije ovih JIR. Pritom treba uzeti u obzir sljedeće elemente:

- iznos proračuna/financijskog plana organizacije za narednu godinu i projekcije proračuna za naredne dvije godine,
- broj zaposlenih,
- mišljenja Ureda za reviziju institucija FBiH u posljednje tri godine na financijske izvještaje i usklađenost poslovanja,
- izvršenje proračuna/financijskog plana organizacije prema podacima iz financijskih izvještaja za prethodnu godinu,
- ukupna vrijednost postupaka javne nabave u prethodnoj godini,
- ukupna vrijednost sklopljenih ugovora iz postupaka javnih nabava u prethodnoj godini,
- značajne izmjene organizacijskog, zakonodavnog i regulatornog okvira koje će utjecati na poslovanje organizacije
- datum zadnje revizije.

JUR koje pružaju usluge revizije za više organizacija uključit će u svoj strateški i godišnji plan samo one organizacije za koje je, na temelju navedenih kriterija i izvršene procjene rizika, utvrdila prioriteta područja za revidiranje, dok se ostale organizacije u kojima se ne planira obavljati revizije JUR neće naći u strateškom i godišnjem planu za posmatrani period.

Ukoliko se u narednom trogodišnjem razdoblju ukaže potreba za obavljanjem revizija ili pružanjem savjetodavnih usluga, iste će biti obavljene na zahtjev rukovoditelja korisnika usluge za što će rukovoditelj JUR predvidjeti određeni postotak resursa (broj revizorskih radnih dana) u okviru ukupno raspoloživih resursa.

Rukovodilac JUR je dužan blagovremeno informirati korisnike kod kojih je planirano obavljanje revizija o usvojenom strateškom i godišnjem planu revizije.

3.1.2 Konzultacije s akterima (validacije)

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

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

3.1.3 Procjena resursa

Na temelju utvrđenih rizika i potreba za unutarnjom revizijom, rukovoditelj JUR raspoređuje raspoložive resurse u skladu s kapacitetima i kompetencijama. Resursi za moguće savjetodavne usluge i *ad-hoc* revizije koji nisu potvrđeni u fazi strateškog

planiranja, planiraju se na bazi iskustva iz prethodnih godina.²⁷

3.1.4 Koordinacija s drugim pružateljima usluga uvjeravanja i savjetovanja

Prilikom izrade plana unutarnje revizije, rukovoditelj JUR bi trebao razmotriti sve zahtjeve rukovoditelja organizacije i/ili višeg rukovodstva, te sposobnost unutarnje revizije da se osloni na rad drugih pružatelja usluga uvjeravanja i savjetovanja. Planiranje koordinacije s drugim pružateljima usluga važno je radi utvrđivanja odgovarajuće pokrivenosti funkcijom revizije i smanjivanja duplikacije revizorskog rada.²⁸

3.1.5 Rokovi, uloge i odgovornosti za strateški plan unutarnje revizije

Rukovoditelj JUR raspravlja nacrt strateškog plana s rukovoditeljem organizacije ili upravljačkim tijelom, uključujući odbor za reviziju i usuglašeni konačni nacrt strateškog plana dostavit će na odobrenje i potpis najkasnije do kraja prosinca tekuće godine za naredno trogodišnje razdoblje.

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

Strateški plan unutarnje revizije i njegove moguće izmjene također odobrava rukovoditelj organizacije ili upravljačko tijelo, uključujući odbor za reviziju.²⁹

3.1.6 Forma strateškog plana unutarnje revizije

Strateški plan unutarnje revizije priprema se u formi tablice dane u obrascu: OB-1b SP. Tabelarni pregled strateškog plana JUR i procjene rizika koju je provela i dokumentirala JUR, trebao bi biti dopunjen s kratkim narativnim objašnjenjem o izvorima informacija, razmatranjima i povratnim informacijama višeg rukovodstva, drugim relevantnim informacijama, detaljnim planom za prvu godinu (vidi pod godišnji plan - ispod), te priopćen rukovoditelju organizacije ili upravljačkom tijelu, uključujući odbor za reviziju u svrhu dobivanja odobrenja dokumenta.

JUR koja osim u matičnoj organizaciji obavlja unutarnju reviziju i u drugim organizacijama u javnom sektoru u Federaciji izrađuje jedan konsolidirani strateški plan.

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

²⁷ veza Standard 2030

²⁸ veza Standard 2050

²⁹ veza Standard 2020

3.1.7 Implementacija, kontinuirana procjena rizika i ažuriranje plana

Rukovoditelj JUR bi trebao ažurirati procjenu rizika najmanje jednom godišnje, te izmijeniti strateški i godišnji plan unutarnje revizije u skladu s ažuriranom procjenom ako je to opravdano.³⁰

3.2 Godišnji plan unutarnje revizije

Rukovoditelj JUR priprema godišnji plan unutarnje revizije na bazi prve godine strateškog plana (obrazac OB-1c GP). U odnosu na strateški plan, godišnji plan unutarnje revizije dodatno sadrži podatke o:

- nazivu, ciljevima i opsegu svake od pojedinačnih revizija
- razdoblju obavljanja pojedinačnih revizija
- tipovima revizija
- revizorskim timovima za svaku od revizija
- imena osoba zaduženih za nadzor i osiguranje kvalitete pojedinačnih revizija
- planiranom roku za podnošenje izvješća
- organizacijske jedinice koje će biti obuhvaćene revizijom
- naznaku revizija prenesenih iz proteklog razdoblja
- raspored revizorskih resursa (broj dana po reviziji) i povezani troškovi (putovanje i slično)
- savjetodavne usluge ukoliko su planirane ili je za njih alocirano vrijeme
- ostale aktivnosti unutarnje revizije kao što su: program osiguranja i unapređenja kvalitete, kontinuirana profesionalna edukacija i periodično izvješćivanje unutarnje revizije.

Rukovoditelj JUR, u skladu sa Zakonom o unutarnjoj reviziji, treba izvršavati godišnju ocjenu mogućnosti i resursa JUR i dostavljati preporuke rukovoditelju organizacije radi usklađivanja s godišnjim planom revizije,³¹ te ukoliko je potrebno inicirati i angažman vanjskih eksperata.³² Angažiranje eksperata, odnosno potencijalno angažiranje eksperata bi išlo na trošak organizacije za koju se obavlja revizija uz uvjet da je rukovoditelj te organizacije suglasan i u prilici osigurati sredstva. Potreba i namjera za angažiranje vanjskih eksperata treba biti jasno iznesena prilikom izrade strateškog i godišnjeg plana unutarnje revizije kako bi se organizacija (korisnik usluge) mogla adekvatno izjasniti o takvom prijedlogu i ukoliko je suglasna osigurati neophodna sredstva za angažman eksperta.

Rukovoditelj JUR nacrt godišnjeg plana unutarnje revizije dostavlja na odobrenje rukovoditelju organizacije ili upravljačkom tijelu, uključujući Odbor za reviziju najkasnije do kraja prosinca tekuće godine za narednu godinu.³³ Rukovoditelj organizacije/Odbor za reviziju treba odobriti i sve naknadne izmjene. Kopija odobrenog plana dostavlja se rukovoditeljima organizacijskih jedinica koje će biti revidirane tijekom godine i drugim relevantnim rukovoditeljima u organizaciji (tajniku, pomoćnicima ministra i slično) na znanje.

³⁰ veza Standard 2010.A1

³¹ Zakon o unutarnjoj reviziji, članak 14, točka 12)

³² Zakon o unutarnjoj reviziji, članak 14. točka 14)

³³ veza Standard 2020

Rukovoditelj jedinice unutarnje revizije koja, osim u matičnoj organizaciji, obavlja unutarnju reviziju i u drugim organizacijama s kojima ima sporazum o obavljanju funkcije unutarnje revizije, izrađuje jedan godišnji plan JUR.

Podaci u godišnjem planu JUR moraju odgovarati podacima iz prve godine strateškog plana JUR. Isti će sadržavati detaljne informacije o periodu provedbe planiranih revizija po organizacijama, vrstama revizija i vremenskom trajanju revizija, području revidiranja, rasporedu revizorskih dana za JUR i pojedinačno po unutarnjom revizoru/rukovoditelju JUR, te drugim relevantnim podacima na temelju kojih se dobiva detaljan uvid u planirane aktivnosti JUR i njene raspoložive resurse. Ovaj plan se izrađuje svake godine najkasnije do kraja prosinca, u softverskoj aplikaciji za IR, uz kratko pojašnjenje sadržanih podataka. Godišnji plan se čuva zajedno s ostalim planovima JUR u dosjeu unutarnje revizije.

4 Stručnost, profesionalna pažnja i kontinuirani razvoj

1200 – Stručnost i dužna profesionalna pažnja		
Stručnost (1210)	Dužna profesionalna pažnja (1220)	Kontinuirani profesionalni razvoj (1230)
<ul style="list-style-type: none"> •JUR (kolektivno) i unutarnji revizori (pojedinačno) moraju: <ul style="list-style-type: none"> - posjedovati znanja, vještine i ostale kompetencije za ispunjavanje odgovornosti - pribaviti stručan savjet i pomoć ako nedostaju znanja, vještine i kompetencije - posjedovati dovoljno znanja za procjenu rizika prevara, IT rizika i kontrola 	<ul style="list-style-type: none"> •Unutarnji revizori moraju s dužnom pažnjom sagledati: <ul style="list-style-type: none"> - opseg posla za ispunjenje ciljeva revizije - složenost, materijalnost ili važnost područja koje revidiraju - primjerenost i efektivnost upravljanja, upravljanja rizicima i kontrolnih procesa - vjerojatnost pojave većih grešaka, prevare ili neusklađenosti - rizike vezane uz ciljeve, poslovne aktivnosti i resurse - troškove revizije - korištenje revizorskih tehnika 	<ul style="list-style-type: none"> •Unutarnji revizori moraju kontinuirano unapređivati: <ul style="list-style-type: none"> - znanja, - vještine, - ostale kompetencije

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

Svaki pojedinačni unutarnji revizor je osobno odgovoran za obavljanje revizije stručno i s obaveznom profesionalnom pažnjom što su osnovni principi propisani Zakonom o unutarnjoj reviziji³⁴, a njihovo ostvarivanje zahtijeva razumijevanje IPPF-a, a posebno

³⁴ Zakon o unutarnjoj reviziji, članak 5. stavak (1) točka 3)

Etičkog kodeksa. Rukovoditelj JUR treba uspostaviti politike i procedure koje omogućavaju unutarnjim revizorima da obavljaju revizije stručno i s obaveznom profesionalnom pažnjom. Navedeno uključuje i ispravno planiranje revizorskih aktivnosti i stalni nadzor nad revizijama.

Unutarnji revizori certifikat internog revizora stječu u skladu s Pravilnikom o uvjetima za obavljanje poslova unutarnje revizije u javnom sektoru u Federaciji BiH.³⁵ Svi unutarnji revizori su dužni voditi računa o kontinuiranoj edukaciji u cilju daljnjeg profesionalnog i stručnog razvoja.

Rukovoditelj JUR, u skladu sa Zakonom o unutarnjoj reviziji³⁶, a prateći politike koje je propisala CHJ, treba planirati i osigurati provođenje aktivnosti obuke za zaposlene u JUR u cilju unapređenja znanja, vještina i kompetencija za provođenje dužnosti i obveza koje su im dodijeljene.

5 Osiguranje kvalitete

Rukovoditelj JUR mora pripremiti i održavati program osiguranja i unapređenja kvaliteta (engl. QAIP) koji obuhvata sve aspekte aktivnosti/funkcije unutarnje revizije.³⁷

Na kvalitetu rada unutarnje revizije primjenjivat će se smjernice za provođenje osiguranja i unapređenja kvalitete unutarnje revizije u organizacijama u Federaciji BiH koje propisuju stalni nadzor, periodično samoocjenjivanje, pregled kvaliteta od strane CHJ, te eksterne ocjene koje imaju za cilj procjenu usuglašenosti sa Zakonom, Standardima unutarnje revizije u organizacijama u FBiH, Etičkim kodeksom i drugim propisima koji uređuju unutarnju reviziju u organizacijama u FBiH, te metodologijom za rad unutarnje revizije koju propisuje CHJ. Programom se, također, procjenjuje efektivnost i efikasnost JUR i identificiraju mogućnosti za njeno unapređenje.³⁸

Pobrojani elementi, uključujući izvore kriterija naspram kojih se obavlja osiguranje kvalitete, ilustrativno je prikazano na sljedećoj slici.

Interne ocjene	Pregled CHJ	Eksterne ocjene
<ul style="list-style-type: none"> • stalni nadzor • periodično samoocjenjivanje 	<ul style="list-style-type: none"> • godišnji pregled • periodični pregled 	<ul style="list-style-type: none"> • potpuna samoocjena s potvrdom

Slika 2. Elementi sustava osiguranja kvalitete unutarnje revizije u organizacijama u FBiH

³⁵ „Službene novine Federacije BiH”, br. 95/15, 48/17 i 31/22

³⁶ Zakon o unutarnjoj reviziji, članak 14. točka 11)

³⁷ veza Standard 1300

³⁸ Tumačenje Standarda 1300

5.1 Elementi sustava osiguranja kvalitete unutarnje revizije u organizacijama u FBiH

Program osiguranja i unapređenja kvalitete omogućava procjenu:

- Usklađenosti s definicijom unutarnje revizije, Etičkim kodeksom unutarnjih revizora i Standardima unutarnje revizije u organizacijama u javnom sektoru u Federaciji BiH
- Adekvatnosti povelje, ciljeva, politika i procedura funkcije unutarnje revizije
- Doprinosa procesima upravljanja, upravljanja rizicima i kontrola u organizaciji
- Kompletnosti obuhvata cjelokupnog revizorskog univerzuma
- Usklađenosti s primjenjivim zakonima, propisima i standardima rada u organizacijama u javnom sektoru u Federaciji BiH
- Rizika koji utječu na rad same JUR
- Djelotvornosti aktivnosti na kontinuiranom unapređenju i usvajanju dobrih praksi
- Da li unutarnja revizija dodaje vrijednost, unapređuje poslovanje organizacije i doprinosi ostvarenju ciljeva.

Rukovoditelj JUR bi trebao ocjenjivati program osiguranja kvalitete i unapređenja unutarnje revizije u skladu sa smjernicama za provođenje osiguranja i unapređenja kvalitete unutarnje revizije u organizacijama u javnom sektoru u Federaciji BiH i po potrebi ga ažurirati. Program bi trebao podržati unapređenje kvalifikacija unutarnjih revizora kako bi osigurali da sve zainteresirane strane percipiraju i poštuju rad unutarnjih revizora kojim se dodaje vrijednost kroz unapređenje poslovanja organizacije.

5.2 Karakteristike kvalitete

Kvaliteta je mjera u kojoj suštinske karakteristike revizorskog rada ispunjavaju zahtjeve koji se pred njega postavljaju. Sveobuhvatna kvaliteta unutarnje revizije ovisi primarno o kvaliteti pojedinačnih revizija.

Za revizije koje obavljaju JUR u organizacijama u javnom sektoru u Federaciji BiH, generalne karakteristike kvalitete pojedinačne revizije uključuju:

- **Opseg:** bavi li se plan revizije adekvatno svim pitanjima potrebnim za uspješnu i učinkovitu reviziju? Je li provođenje revizije na zadovoljavajući način ispunilo sve elemente plana i programa revizije? Je li izvješće u skladu s potrebama zainteresiranih strana?
- **Pouzdanost:** odražavaju li istinski nalazi i zaključci revizije stvarno stanje u oblasti koja je bila predmet revizije? Jesu li zaključci u revizorskom izvješću u potpunosti podržani podacima i dokazima prikupljenim tijekom revizije?
- **Objektivnost:** je li revizija provedena na nepristran i fer način? Jesu li procjene i mišljenja unutarnjih revizora temeljene isključivo na činjenicama i ispravnoj analizi dokaza.
- **Blagovremenost:** jesu li rezultati revizije isporučeni u odgovarajuće vrijeme? To može obuhvaćati ispunjavanje zakonskih rokova, ili priopćavanje rezultata revizije onda kada su potrebni za potrebe donošenja odluka, odnosno onda kada će oni biti najkorisniji za otklanjanje slabosti.

- **Jasnoća:** je li revizorsko izvješće jasno i koncizno u prezentaciji rezultata revizije? Jesu li opseg, nalazi i sve preporuke jednostavno razumljive korisnicima revizorskog izvješća. Korisnici ne moraju biti stručnjaci za pitanja obrađena izvješćem, ali može biti potrebno da reagiraju kao odgovor na nalaze iz izvješća.
- **Značajnost:** koliko su bitna pitanja kojima se revizija bavila? Navedeno je moguće procijeniti po više dimenzija, kao što su troškovi revizije i efekti djelovanja revidiranih subjekata na ublažavanje rizika po ostvarenje ciljeva organizacije.
- **Dodana vrijednost:** mogu li i jesu li unutarnji revizori u izvješću pokazali koje su moguće koristi i utjecaji od provođenja preporuka?

Pored kvalitete pojedinačnih revizija, sveobuhvatna kvaliteta unutarnje revizije uključuje i:

- **Regulatornu usklađenost:** Jesu li sačinjeni i blagovremeno potpisani propisani akti kojima se definira pružanje usluga unutarnje revizije u organizacijama u javnom sektoru u Federaciji BiH (povelja unutarnje revizije)? Jesu li poštovani propisi prilikom izrade i provođenja strateških i godišnjih planova unutarnje revizije? Jesu li sačinjeni i u propisanim rokovima dostavljena izvješća za rukovoditelja organizacije i CHJ FMF?
- **Efektivnost:** Koji je stupanj realizacije strateških i godišnjih planova unutarnje revizije? Koji je stupanj provođenja preporuka i postignutih efekata?
- **Profesionalizam zaposlenih u unutarnjoj reviziji:** Ispunjavaju li zaposleni u unutarnjoj reviziji sve propisane kvalifikacije i poštuju načela Etičkog kodeksa? Provođa li se kontinuirana profesionalna edukacija unutarnjih revizora i slično?

5.3 Interne ocjene

Svrha interne ocjene je osiguravanje kvalitete rada unutarnje revizije, adekvatnosti politika i procedura, uspostavljanje i dostizanje indikatora uspješnosti, te procjena usklađenosti aktivnosti unutarnje revizije s metodologijom rada i propisima iz oblasti unutarnje revizije u organizacijama u javnom sektoru u Federaciji BiH, s ciljem stalnog unapređenja.

Interne ocjene provode se na razini JUR i moraju uključiti:³⁹

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

5.3.1 Stalni nadzor

Stalni nadzor kvalitete odnosi se na ispravno postupanje „iz prve“. Navedeno se ostvaruje ugrađivanjem procesa stalnog nadzora u operativni rad u svim fazama revizije, odnosno prilikom planiranja, obavljanja, izvještavanja i praćenja. Rukovoditelj JUR u skladu sa Zakonom o unutarnjoj reviziji odgovoran je organizirati i koordinirati aktivnosti unutarnje revizije i nadzirati njihovo provođenje.⁴⁰

³⁹ veza Standard 1311

⁴⁰ Zakon o unutarnjoj reviziji, članak 14. točka 4)

Stalni nadzor⁴¹ i revizorska dokumentacija su dva ključna aspekta koji podupiru kvalitetu revizije.

Revizorska dokumentacija obuhvaća:

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

Stalni nadzor provodi rukovoditelj JUR ili osoba koju je zadužio za nadzor pojedinačne revizije, na primjer vođa revizorskog tima. Osoba zadužena za nadzor treba pružati unutarnjim revizorima smjernice, provjeravati radnu dokumentaciju i potpisom prihvatiti radne papire samo ako oni ispunjavaju primjenjive standarde, metode testiranja i pružaju dovoljne dokaze za izvođenje zaključka. Stalni nadzor osigurava da:

- postoji razumijevanje programa revizije i smjernica za njegovo provođenje
- se revizija obavlja u skladu programom i smjernicama
- se razvijaju vještine unutarnjih revizora.

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

5.3.2 Periodično samoocjenjivanje

Rukovoditelj JUR provodi periodično samoocjenjivanje u svrhu ocjene cjelokupne usklađenosti funkcije unutarnje revizije sa Zakonom, Standardima unutarnje revizije u organizacijama u javnom sektoru u Federaciji BiH, Etičkim kodeksom i drugim propisima kojim se uređuje oblast unutarnje revizije u organizacijama u javnom sektoru u Federaciji BiH kao i metodologijom za rad unutarnjih revizora, te da ocijeni:

- kvalitetu i nadzor obavljenog posla
- primjerenost i adekvatnost politika i procedura unutarnje revizije
- načine na koje unutarnja revizija dodaje vrijednost
- ostvarivanje ključnih pokazatelja učinkovitosti
- razinu ispunjenja očekivanja korisnika usluga unutarnje revizije.

Aktivnosti koje se provode za potrebe internog ocjenjivanja uključuju:

- Samoocjenu
- Detaljnije razgovore i ankete zainteresiranih strana
- Komparativne analize praksi i mjerila učinka spram primjenjive dobre prakse u profesiji unutarnje revizije javnog sektora.

5.4 Eksterne ocjene

Zakon o unutarnjoj reviziji propisuje da jedinica unutarnje revizije može biti predmet eksternog pregleda kontrole kvalitete koji se izvršava najmanje jednom svakih pet godina,

⁴¹ veza Standard 2340

kako bi se utvrdila usklađenost poslovanja unutarnje revizije sa standardima profesionalne prakse unutarnje revizije i koji izvršava kvalificirana osoba neovisno o organizaciji i bez stvarnog ili mogućeg sukoba interesa.⁴² Sukladno Zakonu o unutarnjoj reviziji, vremenski okvir eksterne kontrole kvalitete i izbor osobe ili neovisne organizacije za eksternu kontrolu kvalitete definira CHJ.⁴³ Uvjeti za vremenski okvir provođenja eksternih ocjena, te kriteriji za izbor kvalificiranih osoba bit će detaljnije uređeni smjernicama za provođenje osiguranja i unapređenja kvalitete unutarnje revizije u organizacijama u javnom sektoru u Federaciji BiH.

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

JUR koje ne funkcioniraju duže od pet godina mogu biti predmet eksterne ocjene, ali bi bilo poželjno da su prethodno provele povremenu periodičnu samoocjenu od strane rukovoditelja JUR i bile barem jednom predmet pregleda kvalitete od strane CHJ.

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

5.5 Pregled kvalitete od strane CHJ

CHJ je u skladu sa Zakonom o unutarnjoj reviziji nadležna za nadzor nad provođenjem svih primjenjivih regulativa za unutarnju reviziju od strane JUR. Pregled kvalitete od strane CHJ FMF provodi se u svrhu procjene usklađenosti pojedinačnih JUR s primjenjivim zakonodavstvom i sa Standardima unutarnje revizije u organizacijama u javnom sektoru u Federaciji BiH, te pružanja preporuka rukovoditelju organizacije i rukovoditelju JUR za unapređenje kvalitete unutarnje revizije tako da podržava upravljanje i dodaje vrijednost poslovanju organizacije. Pregled kvalitete od strane CHJ obuhvaća:

- Organizacijsku uspostavu i resurse UR,
- Upravljanje jedinicom za UR,
- Obavljanje pojedinačne UR i
- Efekte rada UR.

6 Izvješćivanje višeg menadžmenta

Sukladno Zakonu o unutarnjoj reviziji, rukovoditelj JUR mora poslati izvješće o obavljenoj unutarnjoj reviziji rukovoditelju organizacije, te pripremiti godišnje izvješće o aktivnostima unutarnje revizije.⁴⁴

⁴² Zakon o unutarnjoj reviziji članak 20. stavak (5)

⁴³ Zakon o unutarnjoj reviziji članak 20. stavak (6)

⁴⁴ Zakon o unutarnjoj reviziji, članak 14. toč. 7) i 8)

Tijekom pojedinačnih revizija, rukovoditelj JUR obavještava rukovoditelja organizacije i više rukovodstvo o svim važnim pitanjima, rezidualnom riziku i pruža preporuke za ublažavanje rizika. Priopćavanja mogu biti formalna (u obliku revizorskih izvješća) i neformalna (verbalno tijekom sastanaka s revidiranim subjektima o uočenim manje značajnim propustima, greškama, te niskim rizicima), u zavisnosti od pitanja koje se priopćava. Bilo koja priopćavanja (rezime nalaza iz revizorskih izvješća ili druge analize) trebaju biti predstavljena u najkonciznijem obliku i formatu s jasnim naznakama ozbiljnosti utjecaja, navođenjem uzroka i strana koje se trebaju baviti otvorenim pitanjima.⁴⁵ Nalazi i preporuke pripremaju se u softverskoj aplikaciji za unutarnju reviziju u okviru obrasca Program revizije i rezultati testiranja (obrazac OB-6).⁴⁶

Rukovoditelj JUR izvještava o obavljenoj unutarnjoj reviziji interno, u organizaciji, rukovoditelje revidiranih organizacijskih jedinica, te rukovoditelja organizacije ili upravljačko tijelo, uključujući Odbor za reviziju. Izvješćivanje eksternih strana kao što su CHJ, Ured za reviziju institucija FBiH, druga zakonodavna, izvršena ili sudska i nadzorna tijela provodi se u skladu s odredbama Zakona o unutarnjoj reviziji.⁴⁷

U roku šest mjeseci nakon što je izvješće o reviziji izdano, rukovoditelj JUR pratit će realizaciju preporuka unutarnje revizije i o rezultatima takvog praćenja informirat će rukovoditelja organizacije.⁴⁸ Na godišnjoj razini, rukovoditelj zajedničke JUR, za svaku organizaciju koja je bila predmet aktivnosti jedinice unutarnje revizije, priprema i rukovoditelju organizacije podnosi godišnje izvješće o aktivnostima unutarnje revizije s pregledom revizija i ostalih aktivnosti, značajnih rizika, poduzetih mjera na njihovom ublažavanju, rezidualnom riziku i preporukama visokog značaja za razmatranje od strane rukovoditelja organizacije. Izvješće bi također trebalo uključivati statističke pokazatelje o izvršenju godišnjeg plana revizije, ključnih pokazatelja učinka, osiguranja kvalitete unutarnje revizije, ograničenja na aktivnosti unutarnje revizije. Godišnje izvješće unutarnje revizije se dostavlja rukovoditelju organizacije kojem odgovara zajednička JUR. Zajedničke JUR koje obavljaju funkciju unutarnje revizije u više organizacija mogu dio iz godišnjeg izvješća unutarnje revizije dostaviti na znanje onim rukovoditeljima organizacija u javnom sektoru u Federaciji koje su u izvještajnom razdoblju bile predmet aktivnosti unutarnje revizije i njihovog revidiranja.

Rukovoditelj JUR dostavlja godišnje izvješće svoje jedinice CHJ, u formatu i sadržaju koji propiše CHJ u svrhu izrade Godišnjeg konsolidiranog izvješća unutarnje revizije.⁴⁹ Za potrebe izvješćivanja, statistički rezime, pregled glavnih rizika i preporuka kreira se kroz softver za podršku procesu unutarnje revizije (tipski obrazac OB 11b – GI IR statistika).

Na zahtjev, godišnje izvješće bit će dostavljeno i organima zakonodavne, izvršne ili sudske vlasti i Uredu za reviziju institucija u Federaciji Bosne i Hercegovine.

⁴⁵ veza Standard 2060

⁴⁶ Tipski obrazac OB-6).

⁴⁷ Zakon o unutarnjoj reviziji, članak 18. stavak (4)

⁴⁸ Zakon o unutarnjoj reviziji, članak 17. stavak (2)

⁴⁹ Zakon o unutarnjoj reviziji, članak 18.

Predmet priopćavanja prema rukovoditelju organizacije su:



Slika 3. Predmet priopćavanja prema rukovoditelju organizacije

6.1 Odbori za reviziju u organizacijama javnog sektora i javnim poduzećima i njihova interakcija s unutarnjom revizijom

Uloga Odbora za reviziju u javnim poduzećima je pružanje neovisne procjene kvalitete upravljanja rizicima, financijskog izvještavanja, financijskog upravljanja i unutarnje revizije upravnom ili nadzornom odboru. Odbor za reviziju bi trebao osigurati da su preporuke neovisne vanjske revizije i Ureda za reviziju institucija FBiH u potpunosti adresirane, a kvaliteta unutarnje revizije u skladu sa standardima za ovu oblast.

Odbor za reviziju treba:

1. Nadgledati funkciju unutarnje revizije radi usklađenosti sa Zakonom o unutarnjoj reviziji i IPPF za IR;
2. Podupirati unutarnju reviziju u komunikaciji revizorskih nalaza i preporuka upravljačkom tijelu i osigurati da se oni rješavaju;
3. Osigurati neovisnost unutarnje revizije tako da osiguraju da unutarnjim revizorima ne budu dodijeljeni nikakvi izvršni zadaci i da nisu u sukobu interesa. Iz tog razloga, za svaku pojedinačnu reviziju rukovoditelj jedinice za unutarnju reviziju i svi članovi revizorskog tima trebali bi popuniti i potpisati Izjavu o neovisnosti.⁵⁰

Odnos između odbora za reviziju i unutarnje revizije treba biti u skladu sa IPPF za IR

⁵⁰ Obrazac Izjave o nezavisnosti dan je u aneksima Metodologije (OB-3).

Standard 1111: Direktna interakcija s odborom: „Rukovoditelj unutarnje revizije mora komunicirati i surađivati direktno s odborom“ i Standard 2060: Izvješćivanje višem rukovodstvu i odboru: „Rukovoditelj unutarnje revizije mora periodično izvješćivati više rukovodstvo i odbor o svrsi revizorske aktivnosti, ovlaštenjima, odgovornosti i učinku u odnosu na njen plan. Izvješćivanje također mora obuhvaćati značajna izlaganja riziku i pitanja kontrole, uključujući rizike od prevare, pitanja upravljanja i druga pitanja koja su potrebna ili koja se zahtijevaju od strane višeg rukovodstva i odbora.”

Tablica 2. Područja koja nadgleda odbor za reviziju

Područja koje nadgleda odbor za reviziju⁵¹	
Upravljanje rizikom	<ul style="list-style-type: none"> ■ Upravljanje rizikom usklađeno je s vizijom i strategijama organizacije. ■ Definirana je prihvatljiva razina rizika, profil rizika, dodijeljena je upravljačka odgovornost za provođenje mjera ublažavanja rizika, praćenje i periodično formalno izvješćivanje o riziku. ■ Organizacija djeluje u skladu s međunarodno prihvaćenim standardima za upravljanje rizikom (ISO 31000: 2009 i COSO-Upravljanje rizikom u poduzećima - Integrirani okvir). ■ Organizacija ima odgovarajući stav prema upravljanju rizicima i komunicira se značaj upravljanja rizikom i unutarnjih kontrola. ■ Procjena i upravljanje rizikom postoje u smislu da se identificira, procjenjuje i odgovara na rizike u skladu s prihvatljivom razinom rizika za organizaciju. ■ Rukovodstvo stječe uvjerenje da su značajni poslovni rizici (operativni, financijski i rizici usklađenosti) evidentirani u registru rizika i da je upravljačko tijelo o njima obaviješteno najmanje jednom godišnje. ■ Odbor za reviziju periodično održava sastanke s rukovoditeljem nadležnim za upravljanje rizicima radi informiranja o aktualnom stanju. ■ Rukovoditeljima su dodijeljene odgovornosti za upravljanje rizicima. ■ Uspostavljeni su odgovarajući aranžmani za dobivanje informacija o novim rizicima iz oblasti tehnoloških promjena, IT i slično.
Prevare	<ul style="list-style-type: none"> ■ Rukovodstvo i revizori su osigurali da organizacija ima odgovarajuće programe i kontrole protiv prevara. ■ Poduzimaju se odgovarajuće mjere protiv poznatih počinitelja prevara.
Okvir upravljačkih kontrola	<ul style="list-style-type: none"> ■ Pružanje savjeta o cjelokupnom uređenju i aranžmanima unutarnje kontrole u organizaciji. ■ Primanje informacija o stvarima od značaja koje proizlaze iz rada

⁵¹ Detaljna lista aktivnosti odbora za reviziju vezano za unutarnju reviziju je sadržana u Tablici 2. Područja koja nadgleda odbor za reviziju. Osim unutarnje revizije, ostale oblasti su predstavljene ukratko i samo u vezi s unutarnjom revizijom. Ova područja su predmet drugih propisa i procedura.

	<p>drugih (vanjskih strana) koji provode procjene sustava financijskog stanja i stanja unutarnje kontrole.</p>
Unutarnja revizija	<ul style="list-style-type: none"> ■ Pregledava i odobrava povelju unutarnje revizije najmanje jednom godišnje radi usklađenosti s promjenama u organizaciji. ■ Pregledava, daje preporuke i odobrava predloženi strateški i godišnji plan rada unutarnje revizije (2020) uključujući ciljeve, mjere učinka i ishode. ■ Savjetuje upravljačko tijelo u vezi s kvalifikacijama, angažiranjem, zadržavanjem i otpuštanjem rukovoditelja unutarnje revizije. ■ Pruža doprinos rukovodstvu u godišnjoj ocjeni rada rukovoditelja unutarnje revizije. ■ Daje preporuke rukovodstvu ili upravnom tijelu vezano za odgovarajuću naknadu za rukovoditelja unutarnje revizije. ■ Pregledava proračun, stručnost i popunjenost radnih mjesta za izvršenje plana unutarnje revizija, te savjetuje upravljačko tijelo o povećanjima i smanjenjima resursa za unutarnju reviziju. ■ Pregledava izvješće i drugu komunikaciju unutarnje revizije za rukovodstvo. ■ Pregledava i savjetuje rukovodstvo o rezultatima bilo koje posebne istrage i ako su tijekom unutarnje revizije utvrđeni dokazi prevare i treba li poduzeti daljnje mjere. ■ Pregledava i prati akcijske planove za provođenje preporuka unutarnje revizije. ■ Osigurava vanjski pregled kvalitete unutarnje revizije svakih pet godina, pregledava rezultate i nadgleda provođenje preporuka. (1312) ■ Savjetuje upravljačko tijelo o kontinuiranom unapređenju unutarnje revizija.
Vanjska revizija	<ul style="list-style-type: none"> ■ Postupa u skladu sa Zakonom o javnim poduzećima kod odabira vanjske revizije i pružanja njihove usluge.
Praćenje akcijskih planova rukovodstva	<ul style="list-style-type: none"> ■ Pregledava izvješća o napretku u provođenju usvojenih akcijskih planova rukovodstva i revizorskih preporuka.
Financijski izvještaji i izvještavanje o javnoj odgovornosti	<ul style="list-style-type: none"> ■ Nadgleda neovisne revizije financijskih izvještaja i postupanje po nalazima u oblasti unutarnje kontrole, zakonske i regulatorne usklađenosti i etičnosti.

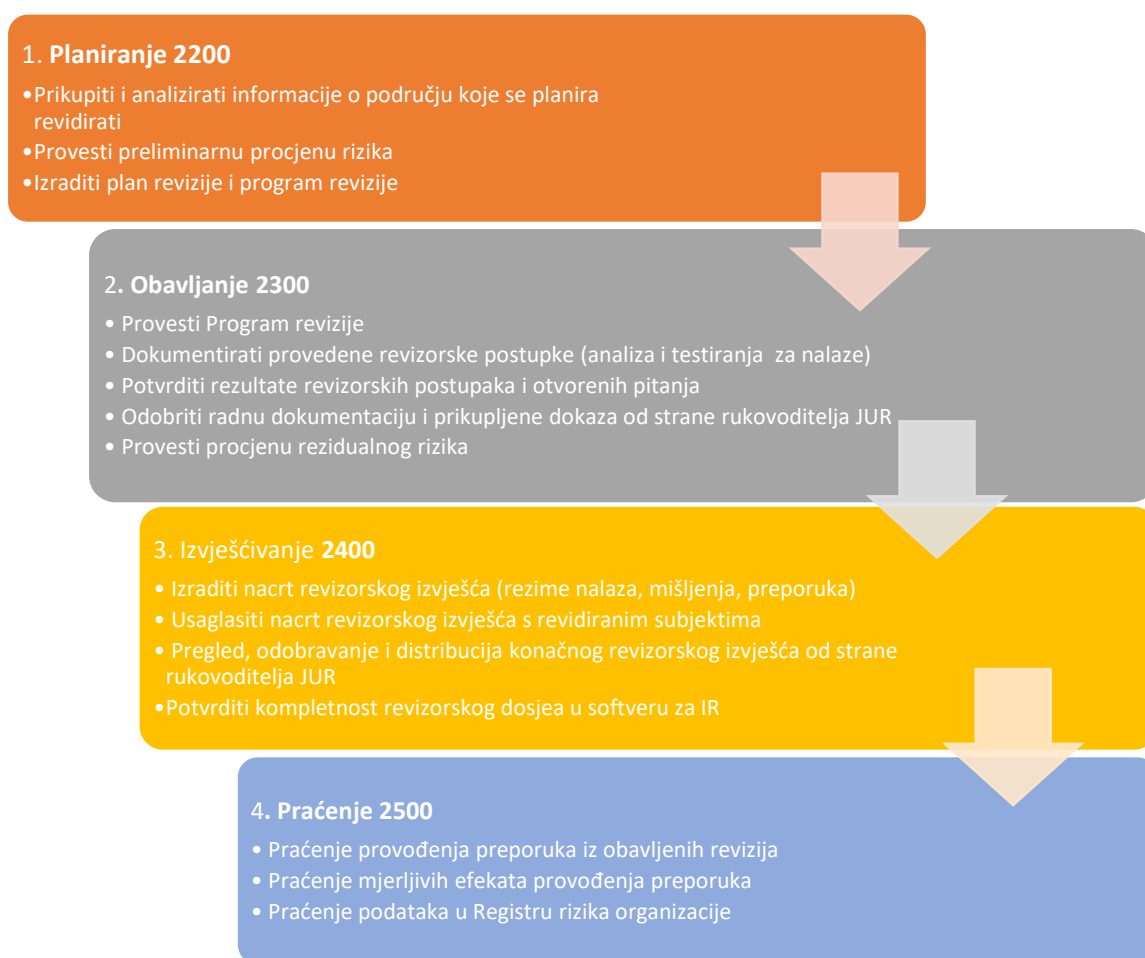
DIO II. PROCES OBAVLJANJA REVIZIJE

7 Faze u procesu obavljanja revizije

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

- Planiranje revizije⁵²
- Obavljanje revizije⁵³
- Izvješćivanje o rezultatima⁵⁴
- Praćenje provođenja preporuka⁵⁵

Faze u provođenju pojedinačne unutarnje revizije s najvažnijim koracima, prikazane su u grafikonu ispod.



Slika 4. Faze u provođenju pojedinačne revizije

⁵² veza Standard 2200

⁵³ veza Standard 2300

⁵⁴ veza Standard 2400

⁵⁵ veza Standard 2500

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

Prema Zakonu o unutarnjoj reviziji, mandat unutarnje revizije je da obavlja sistematičan pregled i ocjenu upravljanja rizicima, unutarnjih kontrola i rukovođenja organizacijom, odnosno ocjenjuje adekvatnost i efikasnost sustava financijskog upravljanja i kontrola u smislu:

- identifikacije rizika, ocjene rizika i upravljanja rizikom koje provodi uprava organizacije
- ispunjavanja zadataka i postizanja definiranih ciljeva organizacije
- ekonomične, efikasne i djelotvorne upotrebe resursa
- usklađenosti s uspostavljenim politikama, procedurama, zakonima i regulativama
- čuvanja sredstava organizacije od gubitaka kao rezultata svih vidova nepravilnosti
- integriteta i vjerodostojnosti informacija, računa i podataka, uključujući procese unutarnjeg i vanjskog izvještavanja.⁵⁶

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

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

2100 – Priroda posla		
Upravljanje (2110)	Upravljanje rizicima (2120)	Kontrola (2130)
<ul style="list-style-type: none"> • Procjena: • Strateškog i operativnog odlučivanja. • Nadzora nad upravljanjem rizicima i kontrolama • Promoviranja odgovarajuće etike i vrijednosti • Djelotvornosti upravljanja učinkom i odgovornosti • Da li upravljački informacijski sustavi podržavaju strategije i ciljeve organizacije. 	<ul style="list-style-type: none"> • Utvrđivanje da li upravljanje rizicima podržava: • Ciljeve organizacije i je li usklađeno s misijom organizacije. • Utvrđivanje i procjenu značajnih rizika. • Izbor odgovarajućih odgovora na rizik i njihove usklađenosti s apetitom za rizik organizacije. • Obuhvaćanje relevantnih informacija o rizicima i njihovom blagovremenom priopćavanju u cijeloj organizaciji koje omogućava rukovodstvu i zaposlenima da obave svoje dužnosti. 	<ul style="list-style-type: none"> • Procjena adekvatnosti i efektivnosti kontrola u pogledu: • Ostvarivanja strateških ciljeva organizacije. • Pouzdanosti i integriteta financijskih i nefinancijskih informacija. • Efektivnosti i efikasnosti poslovanja i programa. • Čuvanja imovine. • Usklađenosti sa zakonima, propisima, politikama, procedurama i ugovorima.

Slika 5. Zahtjevi Standarda 2100 – Priroda posla

⁵⁶ Zakon o unutarnjoj reviziji, članak 3.

Proces unutarnje revizije treba u potpunosti dokumentirati u tekućem revizorskom dosjeu i na standardiziranoj dokumentaciji kroz softver za upravljanje procesom unutarnje revizije. Dokumentacija treba sadržavati dovoljno detalja za jasno predočavanje veza između ciljeva, rizika i kontrola.

Nadzor revizije

Svaku reviziju potrebno je nadzirati kako bi se osigurala kvaliteta rada revizije, te relevantnost zaključaka koji moraju biti potkrijepljeni dobrim i adekvatnim dokazima u revizorskoj dokumentaciji.

Nadzor revizije obavlja rukovoditelj JUR ili osoba koju zaduži za stalni nadzor revizije (na primjer vođu revizorskog tima).

Rukovoditelj JUR ili osoba zadužena za stalni nadzor provodi nadzor kroz kontinuiranu komunikaciju s unutarnjim revizorima dajući im smjernice za obavljanje revizorskog posla tijekom provođenja svih faza revizije od planiranja, obavljanja do izvješćivanja, te kroz pregled i odobravanje:

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

Rukovoditelj JUR ili osoba zadužena za nadzor, pregled i odobravanje obavljenih postupaka (provedenih analiza, testiranja i slično), te izlaznih dokumenata iz pojedinih faza revizije (plana i programa revizije, zaključka nakon obavljenih analiza i testiranja, te nacrtu i konačnog revizorskog izvješća) to dokumentira u softverskoj aplikaciji. Postupci stalnog nadzora detaljnije su objašnjeni uz svaku pojedinu fazu revizije u nastavku Metodologije.

Osnova za pokretanje revizije

Pokretanje unutarnje revizije

Osnova za pokretanje pojedinačne unutarnje revizije je Godišnji plan rada unutarnje revizije, koji je odobren od rukovoditelja organizacije i/ili odbora za reviziju. Rukovoditelj JUR dodjeljuje zadatke u skladu s godišnjim planom revizije, pri čemu zaduženja dodjeljuje prema stručnoj osposobljenosti i vještinama revizora.

U slučajevima kada planovi unutarnje revizije (strateški i godišnji) nisu doneseni jer unutarnja revizija nije formalno-pravno uspostavljena ili planovi na temelju procjene rizika

još nisu izrađeni, tada se unutarnja revizija pokreće Nalogom za pokretanje unutarnje revizije potpisanim od rukovoditelja organizacije (OB – 2). Tim nalogom, odnosno nalogom kojeg potpisuje predsjednik odbora za reviziju u javnim poduzećima, pokreću se i *ad hoc* revizije, odnosno izvanredne revizije koje nisu planirane godišnjim planom rada unutarnje revizije, a tijekom godine nastaje potreba za njihovim provođenjem.

7.1 Planiranje revizije

Faza planiranja revizije uključuju sljedeće korake:

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

7.1.1 Prikupljanje i analiziranje informacija o području koje se planira revidirati

Pred početak revizije potrebno je prikupiti informacije o području koje se planira revidirati za potrebe preliminarne procjene rizika, te utvrđivanje elemenata za izradu plana i programa revizije. S obzirom da su u Godišnjem planu navedeni ciljevi i opseg pojedinačnih revizija, planom revizije potvrđuju se i/ili preciznije definiraju ciljevi revizije, opseg revizije, razdoblje provođenja, revizorski pristup i raspoređuju revizorski resursi. Programom revizije utvrđuju se revizijski postupci za prikupljanje, analiziranje, procjenjivanje i dokumentiranje informacija tijekom revizije.

Ciljevi i rizici područja koje se revidira

Prilikom planiranja revizorski tim treba prikupiti i analizirati informacije o:⁵⁷

- Ciljevima područja i načinima na koji se kontrolira funkcioniranje i učinak;
- Značajnim rizicima vezanim za područje;
- Adekvatnosti i efektivnosti upravljanja, upravljanja rizicima i kontrolnim procesima unutar područja naspram propisanog okvira i modela, te mogućnostima za njihovo značajno poboljšanje.

Utvrđivanje rizika zahtijeva pristup od vrha prema dole, počevši sa strateškim ciljevima organizacije ili specifičnog područja koje je predmet revizije, te rizika relevantnih za predmetnu reviziju.⁵⁸

Kriteriji za procjenu upravljanja, upravljanja rizicima i kontrola

Neophodno je utvrditi adekvatne kriterije za procjenu upravljanja, upravljanja rizicima i kontrola. Unutarnji revizori moraju utvrditi u kojoj mjeri je rukovodstvo uspostavilo adekvatne kriterije za utvrđivanje da li se ciljevi ostvaruju. Ukoliko su adekvatni, unutarnji revizori moraju koristiti te kriterije za svoju procjenu. Ukoliko nisu adekvatni, unutarnji revizori moraju identificirati odgovarajuće kriterije za procjenu kroz diskusiju s rukovodstvom.⁵⁹

Odabir odgovarajućih kriterija omogućava unutarnjim revizorima da donesu odgovarajuće zaključke i posljedično pruže svrsishodna uvjerenja višem rukovodstvu. Kriteriji mogu

⁵⁷ veza Standard 2201

⁵⁸ veza Standard 2200

⁵⁹ veza Standard 2210.A3

biti vanjski (npr. zakoni i regulatorni zahtjevi), unutarnji (politike i procedure), te vodeće usporedive prakse.

Izvori informacija

Izvori iz kojih se prikupljaju i analiziraju informacije su:

- Propisi, organizacijske strukture, informacijski sustavi relevantni za područje koje se planira revidirati;
- baze podataka i podaci/izvješća iz upravljačkih informacijskih sustava kao na primjer BPMIS, ISFU, PIMIS, Centralni obračun plaća i slično;
- razgovori s rukovodstvom i zaposlenima vezanim za proces koji je predmet revizije.

Prikazivanje i dokumentiranje sustava

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

- ciljeva sustava/funkcije/procesa
- ključnih koraka, rokova i sudionika u revidiranom području
- utvrđenih kontrolnih ciljeva (uobičajeno 4 do 6) za revidirano područje
- utvrđenih očekivanih kontrola u skladu s utvrđenim kriterijima procjene, koje bi pod uvjetom da su učinkovite doprinijele ostvarivanju svakog cilja
- utvrđenih postojećih kontrola.⁶⁰

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

Rukovoditelj JUR pregledava i odobrava opis procesa i prilaže ga uz plan revizije. Pripremljeni opis procesa, zajedno s ostalim planskim dokumentima, unutarnja revizija će izložiti rukovodstvu na početnom sastanku u cilju potvrđivanja prikupljenih podataka ili poboljšanja donesenih zaključaka unutarnje revizije, što se konstatira zapisnikom sa sastanka. Opis procesa može se dopunjavati u skladu s novim saznanjima i informacijama prikupljenim tijekom obavljanja revizije i konačna verzija opisa procesa je prilog revizorskog izvješća. Ažuriranje opisa procesa podliježe dodatnom odobrenju od strane rukovoditelja JUR.

7.1.2 Preliminarna procjena rizika

Prije utvrđivanja ciljeva revizije, revizorski tim mora obaviti preliminarnu procjenu rizika koji su relevantni za revidirano područje, a ciljevi revizije moraju odražavati rezultate te procjene.⁶¹

Generalno, preliminarni ciljevi revizije su već sadržani u Godišnjem planu revizije, a iste unutarnji revizori dalje unapređuju kroz preliminarnu procjenu rizika.

⁶⁰ što se kontrolira ili se treba kontrolirati, koje organizacione jedinice provode ili bi trebale provoditi kontrolu, kako se dokumentiraju/dokazuju kontrole, postupanja predviđena za slučajeve kada kontrola nije primijenjena i slično.

⁶¹ veza Standard 2210. A1.

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

Za preliminarnu procjenu rizika treba razmotriti i analizirati:⁶²

- rizike iz godišnjeg plana unutarnje revizije vezane uz područje revizije i promjene do kojih je došlo u međuvremenu, uključujući sve nove informacije koje je rukovodstvo dokumentiralo u Registru rizika organizacije i
- postojeće kontrole iz perspektive postojanja i adekvatnosti, te utjecaja na sprječavanje rizika i ostvarivanje ciljeva.

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

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

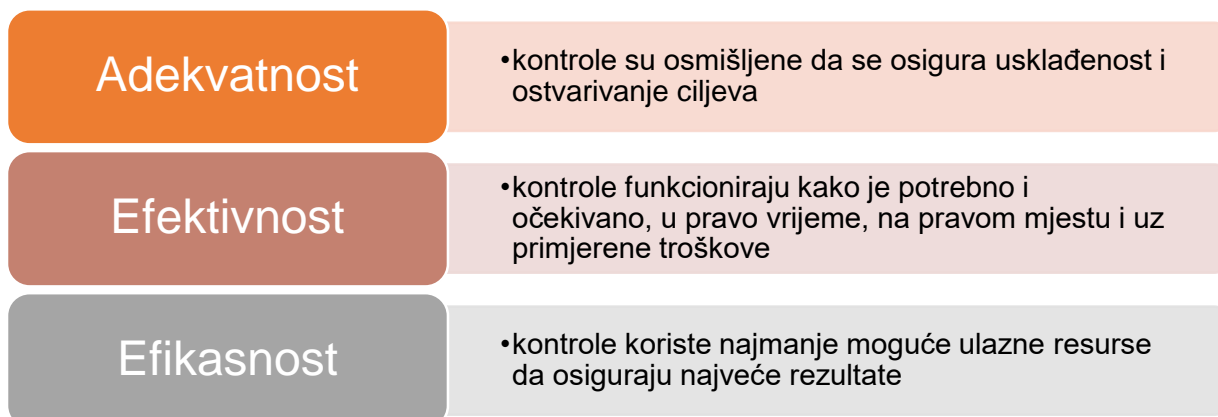
Za donošenje preliminarne procjene rizika unutarnji revizori trebaju preispitati očekivane kontrole i svoje zaključke vezano za adekvatnost postojećih kontrola.

Zaključke o kontrolama, koje je donijela u ovoj fazi, unutarnja revizija evidentira i kroz softversku aplikaciju, u obrascu Preliminarna procjena unutarnjih kontrola (OB - 5), u vidu odabira jedne od sljedeće tri razine ocjene: "adekvatne" (ukoliko je postojeća kontrola jednaka očekivanoj), "djelomično adekvatne" (ukoliko je postojeća kontrola slična očekivanoj ili ukoliko postojeća kontrola nije ista kao očekivana ali je kompenzira) i "neadekvatne" (ukoliko ne postoji kontrola koja bi nadomjestila očekivanu).

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

Početnu procjenu adekvatnosti kontrola, unutarnji revizori proširit će u fazi obavljanja revizije kroz dodatne analize i testiranja, te dopuniti s procjenama efektivnosti i efikasnosti kontrola u zavisnosti od rezultata obavljenih analiza i testova.

⁶² veza Standard 2210.A1



Slika 6. Karakteristike kontrola

Preliminarno prikupljene informacije o procesu, rezultati preliminarne procjene rizika i informacije o kontrolnim ciljevima unose se u OB 5 - Preliminarna procjena unutarnjih kontrola u softversku aplikaciju koje pregledava i sadržaj obrasca odobrava rukovoditelj JUR ili osoba zadužena za nadzor.

7.1.3 Izrada plana i programa revizije

Plan revizije

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

Ciljevi i opseg revizije

Ciljevi revizije trebaju biti određeni na način da uzimaju u obzir:⁶³

- rezultate preliminarne procjene rizika⁶⁴
- vjerojatnost značajnih grešaka, prevare, neusklađenosti i drugih izloženosti riziku⁶⁵
- adekvatnost kriterija ili komparatora za procjenu upravljanja, upravljanja rizicima i unutarnjih kontrola.⁶⁶

Opseg revizije treba biti utvrđen tako da osigura ostvarivanje ciljeva revizije.⁶⁷ Opsegom se na primjer određuje koji segmenti revidiranog područja će biti obuhvaćeni revizijom, koje organizacijske jedinice i u kojem vremenskom razdoblju. Tijekom obavljanja revizije može se javiti potreba da se opseg revizije dodatno proširi u zavisnosti od prikupljenih novih informacija što je potrebno evidentirati kao promjenu u Planu revizije. Ograničenja opsega predstavljaju narušavanje neovisnosti ili objektivnosti.⁶⁸ Ukoliko je

⁶³ veza Standard 2210

⁶⁴ veza Standard 2210. A1.

⁶⁵ veza Standard 2210. A2

⁶⁶ veza Standard 2210.A3

⁶⁷ veza Standard 2220

⁶⁸ veza Standard 1130

opseg revizije na bilo koji način ograničen, rukovoditelj JUR/direktor odjela za unutarnju reviziju o tome mora obavijestiti rukovoditelja organizacije/odbor za reviziju.

Revizorski pristup

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

Revizorski resursi

Rukovoditelj JUR mora odrediti odgovarajuće i dovoljne revizorske resurse za obavljanje revizije, uzimajući u obzir:⁶⁹

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

U slučaju da unutarnja revizija nema odgovarajuće ili dovoljne resurse za provođenje revizije, rukovoditelj JUR sukladno Zakonu o unutarnjoj reviziji može inicirati angažman vanjskih eksperata⁷⁰ s potrebnim znanjima (kvalifikacijama) radi pružanja stručne pomoći u obavljanju revizije. Nakon što rukovoditelj JUR dobije suglasnost rukovoditelja organizacije, provest će se postupak odabira vanjskih eksperata u skladu s važećom regulativom i internim aktima organizacija.

Plan (pojedinačne) revizije izrađuje se i dokumentira u softverskoj aplikaciji (OB 4 – Plan pojedinačne revizije), a sadržaj Plana (pojedinačne) revizije pregledava i odobrava rukovoditelj JUR.

Program revizije

Program revizije mora sadržavati postupke za utvrđivanje, analiziranje, procjenjivanje i dokumentiranje informacija u fazi obavljanja revizije.⁷¹

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

- Proces/aktivnost koja je predmet revizije, ciljeve procesa, kontrolne ciljeve, rizike i kontrole kako su definirane u registru rizika ili preliminarnoj procjeni kontrola. Po potrebi, oni mogu biti prezentirani detaljno.
- Testove adekvatnosti kontrola (jesu li osmišljene da ublaže rizik?) – revizorske tehnike koje će biti primijenjene, izvore informacija, kriterije revizije, tko obavlja testiranje

⁶⁹ veza Standard 2230

⁷⁰ Zakon o unutarnjoj reviziji, članak 14. točka 14)

⁷¹ veza Standard 2240

- Testove efektivnosti kontrola (da li rade kako je planirano, koji su učinci kontrola?) – isto kao i prethodno (testovi generalno mogu kombinirati višestruke ciljeve testiranja)
- Prikladnu veličinu uzorka za testiranje i metode uzorkovanja
- Suštinsko testiranje (ukoliko je potrebno) – tvrdnje revizije (točnost, kompletnost, datum presjeka, vlasništvo, usklađenost, dešavanje), vrstu uzorkovanja. Suštinsko testiranje se provodi da se utvrdi veličina moguće greške i zahtijeva prethodno definiranu razinu značajnosti
- Reference na kontrolne liste (testiranje koje će biti provedeno ili je već obavljeno tijekom faze planiranja, prilikom identificiranja i preliminarne procjene njihove adekvatnosti)
- Komentare ukoliko postoje dodatna pitanja.

Prilikom izrade programa revizije unutarnji revizori trebaju utvrditi koji su testovi ili revizorski postupci potrebni za procjenu rizika, pregled i testiranje kontrola. Svaki revizorski postupak u programu revizije treba biti dizajniran na način da testira pojedinačnu kontrolu koja se odnosi na rizik. Također, veoma je važno da Program revizije bude razvijen i dokumentiran na način koji osigurava da svi članovi revizorskog tima razumiju zadatke koje trebaju provesti.

Program revizije (OB 6) izrađuje se i dokumentira u softverskoj aplikaciji. Program revizije može se tijekom obavljanja revizije mijenjati, nadopunjavati i proširiti u zavisnosti od potreba na koje mogu ukazati rezultati testiranja, a u svrhu prikupljanja dovoljnih i relevantnih revizorskih dokaza. Rukovoditelj JUR pregledava i odobrava program revizije i sve naknadne izmjene.

Početni sastanak

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

Cilj sastanka je raspraviti s rukovodstvom do tada prikupljene informacije i zaključke do kojih je unutarnja revizija došla vezano za:

- cilj i opseg revizije;
- preliminarnu procjenu rizika;
- organizacijske jedinice koje će biti obuhvaćene revizijom;
- program testiranja (ako je do tada prikupljeno dovoljno informacija za program testiranja);
- prikupiti druge informacije potrebne za reviziju.

Tijekom početnog sastanka raspravlja se o planu i programu revizije i na temelju prikupljenih informacija ovi se dokumenti dopunjavaju.

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

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

7.2 Obavljanje unutarnje revizije

Obavljanje revizije generalno uključuje provođenje revizorskih postupaka dokumentiranih u programu revizije u cilju prikupljanja dokaza o operativnoj efektivnosti ključnih kontrola⁷² i sastoji se od sljedećih koraka:

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

Revizorski postupci provode se radi utvrđivanja informacija koje su dovoljne, pouzdane, relevantne i korisne za postizanje ciljeva revizije,⁷³ na temelju kojih unutarnja revizija utvrđuje stvarno stanje, eventualna odstupanja stvarnog od očekivanog stanja, uzroke odstupanja, odnosno uzroke utvrđenih slabosti, nedostataka i uočenih problema, te učinke utvrđenih slabosti i nedostataka kao posljedice nefunkcionalnih i/ili nedovoljno funkcionalnih kontrola ili nepostojanja kontrola.

7.2.1 Provođenje Programa revizije

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

7.2.1.1 Analize i procjene

Unutarnji revizori moraju svoje zaključke i rezultate revizije temeljiti na odgovarajućim analizama i procjenama.⁷⁴

Kroz analize i procjene prikupljaju se informacije radi utvrđivanja veza između nedostataka kontrola, njihovih uzroka, posljedica i efekata. Analize i procjene započinju

⁷² veza Standard 2300

⁷³ veza Standard 2310

⁷⁴ veza Standard 2320

već u fazi planiranja revizije i usmjeravaju testiranje kontrola. U fazi obavljanja revizije, analize i procjene dopunjavaju rezultate provedenog testiranja, naročito kada je potrebno provesti analize uzroka nastanka problema kako bi se utvrdio izvorni razlog pojavljivanja grešaka, propusta ili neusklađenosti.

Analički postupci

Analički postupci se koriste da se informacije usporede s očekivanjima, na temelju neovisnog izvora i premise da se određeni odnosi između informacija mogu očekivati u odsutnosti uvjeta koji ukazuju suprotno. Analički postupci mogu se koristiti tijekom planiranja pojedinačne revizije⁷⁵ i za suštinsko testiranje.⁷⁶

Analički postupci uključuju:

- Analizu omjera, trendova i regresivnu analizu
- Testove racionalnosti
- Usporedba između razdoblja
- Prognoziranje
- Komparativna usporedba informacija sa sličnim djelatnostima ili organizacijskim jedinicama.

Značajna odstupanja od očekivanja trebala bi biti analizirana da se utvrdi uzrok i/ili opravdanost odstupanja, odnosno uzrok nastanka problema npr. pojavljivanja prevara, grešaka, propuštene prilike, neusklađenosti.⁷⁷ Rezultati koje nije moguće objasniti ukazuju na značajan problem koji treba priopćiti višem rukovodstvu.⁷⁸

7.2.1.2 Testiranje i ocjenjivanje kontrola

Unutarnja revizija mora pomoći organizaciji u održavanju efektivnih kontrola procjenom njihove efikasnosti i efektivnosti i promoviranjem stalnog unapređenja.⁷⁹ U tu svrhu se obavlja testiranje kontrola s ciljem da se pribave dokazi o postojanju, adekvatnosti i efektivnom funkcioniranju unutarnjih kontrola da smanje potencijalne rizike.

Pristupi testiranju uključuju kombinaciju manualnih revizorskih postupaka i kompjutorski podržanih revizorskih tehnika (engl. CAATs) koje uključuju opći revizorski program i programe koji su specijalizirani za testiranje logike procesiranja i kontrole softvera i sustava.

Jednostavni postupci revizije uključuju prikupljanje informacija:

- Upitima (razgovori ili ankete) – korisni su u slučajevima kada ne postoje dokazi ili su dokazi nedovoljno jasni,
- Promatranjem – revidirano područje se promatra u stvarnom vremenu (npr. promatranjem se može otkriti neovlašten pristup dokumentima ili informacijskom sustavu)
- Provjerama – neovisna potvrda vjerodostojnosti, točnosti i punovažnosti

⁷⁵ veza Standard 2200

⁷⁶ veza Standard 2320

⁷⁷ veza Standard 2320

⁷⁸ veza Standard 2060

⁷⁹ veza Standard 2130

transakcija, odnosno poslovnih promjena.

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

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

- Potvrđivanje – unutarnji revizori testiraju valjanost dokumentiranih ili evidentiranih informacija tako da ih prate natrag do materijalnog resursa ili prethodno pripremljene evidencije;
- Praćenje – unutarnji revizori testiraju potpunost dokumentiranih ili evidentiranih informacija prateći ih naprijed od dokumenata, evidencije ili materijalnog resursa do idućeg pripremljenog dokumenta;
- Ponovno izvođenje – unutarnji revizori testiraju točnost kontrole ponovnim izvođenjem zadaće što može pružiti izravni dokaz o operativnoj efikasnosti kontrola;
- Neovisna potvrda – unutarnji revizori traže i dobivaju pisanu potvrdu točnosti informacija od neovisne treće strane.

Testiranje se provodi za kontrole utvrđene Programom revizije.

Testovi se mogu podijeliti na tri vrste:

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

Koraci u osmišljavanju testova kontrola:⁸⁰

1. Utvrđuju se kontrolni ciljevi (uobičajeno 4-6) za revidirano područje/proces;
2. Utvrđuju se očekivane kontrole koje bi, pod uvjetom da su efektivne,

⁸⁰ ovo se radi u Excel tablici

- doprinijele ostvarivanju svakog cilja;
3. Utvrđuju se i evidentiraju postojeće kontrole;
 4. Ocjenjuje se dizajn (osmišljenost) postojećih kontrola (pregledom relevantnih instrukcija ili priručnika za korisnike sustava i tzv. „walk through“ testove ili testove „prolaza kroz“ područje koje je predmet revizije);
 5. Testiranjem se potvrđuje funkcioniranje odabranih postojećih kontrola;
 6. Ocjenjuje se djelotvornost kontrola na temelju prethodnih koraka.

Koraci od 1. do 4. provode se u fazi planiranja revizije u okviru prikupljanja i analiziranja informacija o području koje se revidira. Podaci o kontrolnim ciljevima, očekivanim kontrolama, utvrđenim postojećim kontrolama i rezultati ocjene dizajna (osmišljenost) postojećih kontrola sadržani su u obrascu „Preliminarna procjena unutarnjih kontrola“ (OB 5).

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

U većini slučajeva, testiranje unutarnje revizije bit će moguće okončati kroz testove kontrola. Osnovni princip koji se primjenjuje je da se “testiranje nastavlja dok revizor nije uvjeren da ima dovoljne dokaze da donese zaključak” po pitanju jesu li kontrole adekvatne, efektivne, efikasne i je li rezidualni rizik u okvirima apetita za rizik organizacije.⁸¹

Interpretacija rezultata provedenog testiranja i analiza uzroka nastanka problema

Unutarnji revizori moraju zasnivati zaključke i rezultate pojedinačne revizije na primjerenim analizama i procjenama.⁸² Unutarnji revizori bi trebali koristiti svoje iskustvo, logiku i profesionalni skepticizam da procjene informacije otkrivene tijekom revizije i donesu logične zaključke.

Kada su identificirane slabosti i rezidualni rizici, unutarnji revizori bi trebali produbiti svoje analize i identificirati faktore koji su uzrokovali ili mogu uzrokovati problem na način da primjene Analizu uzroka nastanka problema.⁸³ Navedeno predstavlja utvrđivanje zašto se određen problem/pitanje javilo umjesto da se samo identificira ili izvijesti o samom problemu/pitanju. Pitanje se definira kao problem, greška, nepravilnost ili propuštena prilika.⁸⁴ Većinu uzroka moguće je ispratiti unazad do odluka, provedenih ili neprovedenih aktivnosti. Analiza uzroka nastanka problema može zahtijevati kompleksnije analize većeg broja podataka i razumijevanje međusobne uvjetovanosti faktora. Kod analize uzroka nastanka problema unutarnji revizori moraju postupiti s dužnom stručnom pažnjom i uzeti u obzir vrijeme i resurse koje je potrebno uložiti da se analiza provede.⁸⁵

⁸¹ Detaljnije o vrstama testova, tehnikama testiranja, uzorkovanju, metodama uzorkovanja i izbora podataka u uzorak, te interpretaciji zaključaka testiranja sadržano je u Poglavlju III. Metodologije.

⁸² veza Standard 2320

⁸³ veza Standard 2320

⁸⁴ Practice Advisory 2320-2: Root Cause Analysis, The IIA 2011

⁸⁵ veza Standard 1220.A1

Ako vrijeme ili razina vještina potrebnih za obavljanje analize uzroka nastanka problema premašuje raspoloživo vrijeme ili vještine unutar funkcije unutarnje revizije, rukovoditelj JUR može preporučiti rukovodstvu da provede detaljnije analize za utvrđivanje uzroka nastanka problema.⁸⁶

7.2.2 Dokumentiranje provedenih revizorskih postupaka

Unutarnji revizori moraju dokumentirati dovoljne, pouzdane, relevantne i korisne informacije kao podlogu rezultatima revizije i zaključcima.⁸⁷ Informacije nastale tijekom obavljenih analiza, testiranja i procjene dokumentiraju se i čuvaju u radnoj dokumentaciji u elektroničkom obliku osim u slučajevima kada specifična dokumentacija ne postoji u elektroničkoj formi ili je potrebno da se priloži papirnata dokumentacija.

Softverska aplikacija omogućava upotrebu standardiziranih, ali fleksibilnih formata i predložaka radne dokumentacije. Standardizirani elementi radne dokumentacije uključuju opći izgled predložaka (npr. *check* liste za provjeru kontrola), sustav označavanja (tj. simbole koji se koriste za označavanje revizorskih postupaka, npr. TC za testiranje kontrola), sustav referenciranja na drugu radnu dokumentaciju (dokumente u Wordu, Excelu, ispile iz BPMIS, ISFU, PIMIS, Centralnog obračuna plaća i sl.), te označavanje informacija koje se iz jedne faze revizije prenose u drugu (npr. zaključci testiranja koji se prenose u nalaze ili ciljevi i opseg revizije koji se prenose iz plana revizije u revizorsko izvješće).

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

Radna dokumentacija sadrži sljedeće elemente:

- Referentni broj revizije;
- Naslov i zaglavlje koje identificira područje ili proces koji se revidira;
- Datum ili razdoblje obavljanja revizije;
- Opseg obavljenog posla;
- Svrhu pribavljanja i analiziranja podataka;
- Izvore podataka obuhvaćene radnom dokumentacijom;
- Veličinu uzorka i metodu odabira uzorka;
- Metodologiju upotrijebljenu za analizu podataka;
- Detalje o provedenim testovima i analizama;
- Ime i prezime unutarnjeg revizora koji je proveo postupak, te

⁸⁶ Detaljnije informacije o primjeni tehnike analize ključnog uzroka dostupne su iz Smjernica za upravljanje rizicima i isti pristup bi trebalo koristiti i najviše rukovodstvo organizacije kod procjene i upravljanja rizicima.

⁸⁷ veza Standard 2330

- Ime i prezime osobe zadužene za nadzor revizije koja je pregledala i odobrila postupak.

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

7.2.3 Potvrđivanje rezultata revizorskih postupaka i otvorenih pitanja

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

7.2.4 Odobravanje radne dokumentacije i prikupljenih dokaza od strane rukovoditelja JUR

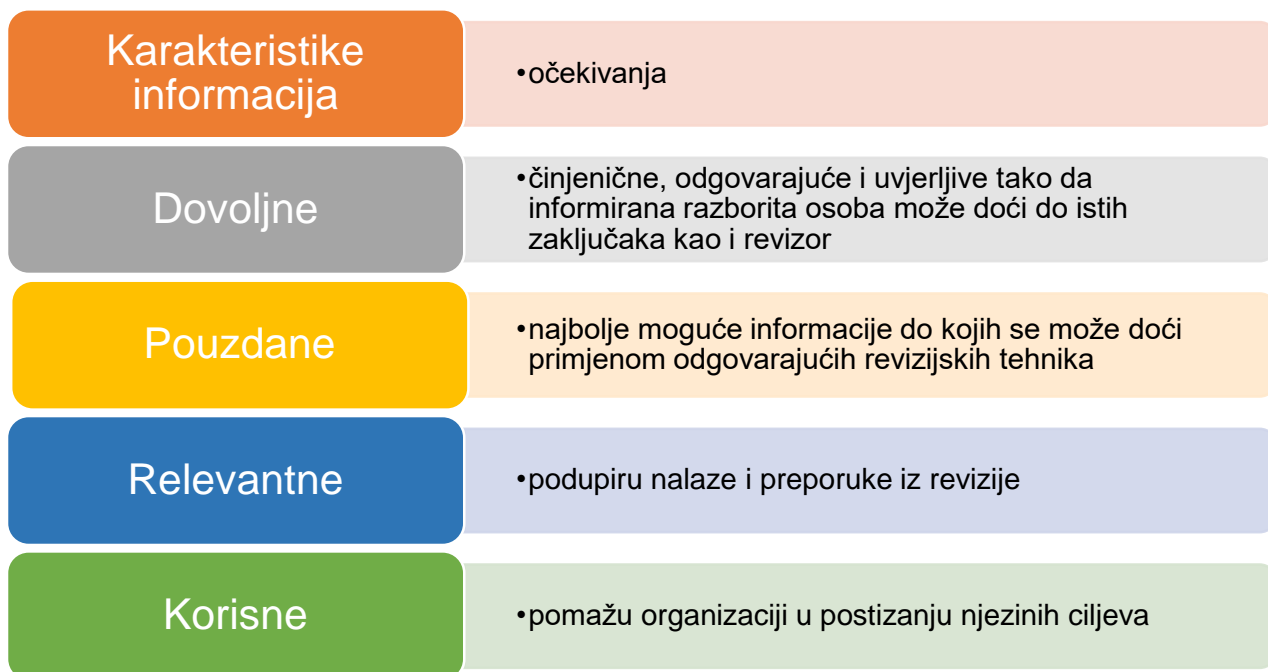
Radnu dokumentaciju i prikupljene dokaze kroz obavljene revizijske postupke (testiranja, analize, procjene i razgovore s revidiranim subjektima) pregledava i odobrava rukovoditelj JUR ili osoba koja je zadužena za nadzor. Rukovoditelj JUR ili osoba koja je zadužena za nadzor pregledava:⁸⁸

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

Revizijski dokazi, odnosno prikupljene informacije su kvalitetne ako su dovoljne, pouzdane, relevantne i korisne za postizanje ciljeva revizije, te podupiru rezultate i zaključke revizije.⁸⁹

⁸⁸ veza Standard 2340

⁸⁹ veza Standard 2310



Slika 7. Karakteristike kvalitetnih revizorskih informacija

7.2.5 Procjena rezidualnog rizika

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

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

Ključno je procijeniti sve nalaze i činjenice spram ciljeva revizije i kontrolnih ciljeva. Kada je primjereno, doneseni zaključci trebaju naglašavati i utvrđene prednosti, dajući pohvalu i koristeći reviziju za širenje znanja o dobroj praksi.

Mišljenje unutarnje revizije o funkcioniranju sustava unutarnjih kontrola odnosi se na adekvatnost, primjenu i efektivnost sustava unutarnjih kontrola u revidiranom području. Navedeno podrazumijeva da unutarnji revizori u svom mišljenju obrade:

- **Adekvatnost** – jesu li kontrole prave, na pravom mjestu, u pravo vrijeme i razmjerne riziku;
- **Primjenu** – da li se kontrole dosljedno primjenjuju, s dužnom pažnjom svih uključenih zaposlenih i bez izuzetka;
- **Efektivnost** – ostvaruju li kontrole postavljene kontrolne i poslovne ciljeve i smanjuju pojavu i/ili posljedice rizika.

Težište treba biti na razini rezidualnog rizika, s tim da u fazi planiranja unutarnji revizori trebaju odrediti razine rezidualnog rizika koje su prihvatljive (apetit za rizik), odnosno

prema čemu će odrediti razina mišljenja (zadovoljavajuće pozitivno – niska razina rezidualnog rizika; zadovoljavajuće uz određene nedostatke – srednja razina rezidualnog rizika; nezadovoljavajuće – visoka neprihvatljiva razina rezidualnog rizika): omjer u kojem postoji značajna mogućnost da se organizacijski ili poslovni ciljevi neće ostvariti u okviru prihvaćenih standarda i parametara poslovne uspješnosti. Pravi je izazov smanjiti rezidualni rizik na razinu koja je prihvatljiva svim interesnim grupama.

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

Rukovoditelj JUR odgovoran je za reviziju i sve važne procjene donesene tijekom obavljanja revizije.⁹⁰ Stalnim nadzorom i kontrolom nad prethodno obavljenim revizijskim postupcima smanjuje se rizik da će unutarnji revizori donijeti procjene ili poduzeti aktivnosti neusklađene s profesionalnom procjenom rukovoditelja JUR, a koje bi mogle nepovoljno utjecati na reviziju. Ako se pojave razlike u profesionalnoj procjeni, rukovoditelj JUR treba naći način rješavanja razlika. Načini mogu uključivati razgovore o relevantnim činjenicama, provođenje dodatnih ispitivanja ili istraživanja i dokumentiranje zaključivanja o različitim gledištima u radnoj dokumentaciji revizije.

7.3 Izvješćivanje

Unutarnji revizori moraju izvijestiti o rezultatima obavljene revizije.⁹¹

Ovo je faza u kojoj unutarnji revizori razmatraju rezultate rada iz prethodnih faza i na temelju prikupljenih dokaza pripremaju revizorsko izvješće koje mora biti u skladu s kriterijima izvješćivanja⁹² i poštujući zahtjeve kvalitete izvješćivanja.⁹³

Kriteriji izvješćivanja

Revizorsko izvješće mora sadržavati:

- ciljeve, opseg i rezultate revizije⁹⁴
- primjenjive zaključke, kao i primjenjive preporuke i/ili akcijske planove.⁹⁵

JUR u organizacijama u Federaciji BiH u okviru revizorskog izvješća trebaju izraziti mišljenje koje se izdaje na razini cijele revizije, a koje mora uzeti u obzir očekivanja višeg rukovodstva i ostalih aktera, te mora biti potkrijepljeno dovoljnim, pouzdanim, relevantnim i korisnim informacijama.⁹⁶ Formulacija mišljenja unutarnje revizije zahtijeva uzimanje u obzir svih nalaza revizije i njihove značajnosti. Gdje je primjereno, unutarnji revizori se potiču da u izvješću navedu i prepoznate zadovoljavajuće prakse.⁹⁷ U revizorskom izvješću se moraju navesti i ograničenja u pogledu distribucije i upotrebe rezultata.⁹⁸

⁹⁰ veza Standard 2340

⁹¹ veza Standard 2400

⁹² veza Standard 2410

⁹³ veza Standard 2420

⁹⁴ veza Standard 2410

⁹⁵ veza Standard 2410.A1.

⁹⁶ veza Standard 2410.A1.

⁹⁷ veza Standard 2410.A2.

⁹⁸ veza Standard 2410.A3.

Kvaliteta izvješćivanja

Revizorsko izvješće predstavlja sumu planiranja, vremena i napora koji su uloženi u jednu reviziju i odražava kvalitetu i temeljitost revizije. Revizorsko izvješće mora biti točno, objektivno, jasno, koncizno, konstruktivno, potpuno i blagovremeno što podrazumijeva sljedeće:⁹⁹

Tablica 3. Karakteristike kvalitetnog revizorskog izvješća

Karakteristike izvješća	Očekivanja
Točno	ne sadržava greške i iskrivljene informacije i dosljedno odražava činjenice na kojima se zasniva
Objektivno	realan, nepristran i bez predrasuda i rezultat je poštene i uravnotežene ocjene svih relevantnih činjenica i okolnosti
Jasno	lako za razumijevanje i logično, bez nepotrebne tehničke terminologije, a sadrži sve važne i relevantne informacije
Koncizno	usmjereno na suštinu bez nepotrebne razrade, suvišnih detalja, ponavljanja i opširnosti
Konstruktivno	pomaže subjektu revizije i dovodi do potrebnih unapređenja
Potpuno	ne izostavlja ništa što je važno za korisnike izvješća i sadrži sve važne i relevantne informacije i primjedbe koje potkrepljuju zaključke i preporuke
Blagovremeno	dostavljeno je u pravom trenutku i omogućava blagovremeno poduzimanje korektivnih mjera

Faza izvješćivanja uključuje sljedeće korake:

- Izrada nacrtu revizorskog izvješća
- Usuglašavanje nacrtu s revidiranim subjektima
- Pregled, odobravanje i distribucija konačnog revizorskog izvješća od strane rukovoditelja JUR
- Ažuriranje podataka u registru rizika organizacije.

7.3.1 Izrada nacrtu revizorskog izvješća

Struktura izvješća

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

⁹⁹ veza Standard 2420

Tablica 4. Struktura revizorskog izvješća

Poglavlje	Sadržaj
SAŽETAK ZA RUKOVODSTVO	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Kratak opis ciljeva i opsega revizije ▪ Revizorsko mišljenje ▪ Sažetak najznačajnijih nalaza <i>(uključujući stvarno stanje, uzroke problema, posljedice i financijske učinke posljedica ako su utvrđene)</i> ▪ Sažetak ključnih preporuka i aktivnosti koje se planiraju poduzeti za njihovu realizaciju ▪ Komentar rukovodstva <i>(uključujući neslaganja o ključnim nalazima i preporukama ukoliko nije postignuta usuglašenost s revidiranim subjektom)</i>
1. UVOD	<p>1.1. Ciljevi pojedinačne unutarnje revizije</p> <p>1.2. Obim pojedinačne unutarnje revizije</p> <p>1.3. Polazne informacije o revidiranom području <i>(uključujući najznačajnije informacije o području/procesu/aktivnosti koje su predmet revizije, značajnost i važnost tog područja za poslovanje organizacije, vrijednost transakcija i sl.)</i></p> <p>1.4. Pozitivni nalazi <i>(uključujući kratak sažetak pozitivnih aspekata revidiranog područja, ako su utvrđeni)</i></p>
2. REVIZORSKO MIŠLJENJE	<p>2.1. Revizorsko mišljenje</p> <p>2.2. Sažetak najznačajnijih nalaza i preporuka na kojima se temelji mišljenje</p>
3. NALAZI I PREPORUKE	<p>Redoslijed revizijskih nalaza i preporuka određuje se prema značajnosti rizika na koje se odnose.</p> <p>Nalazi:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ postojeće stanje ▪ očekivano stanje ▪ odstupanja postojećeg od očekivanog stanja ▪ uzroke odstupanja postojećeg od očekivanog stanja ▪ učinke utvrđenih slabosti <p>Preporuke:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ korektivnu aktivnost koju treba provesti ▪ rukovoditelje odgovorne za provođenje* ▪ rokove za provođenje**
4. PRILOZI	<p>4.1 Akcijski plan za provođenje preporuka</p> <p>4.2 Opis procesa, rezultate analitičkih postupaka, rezultate testiranja, grafičke prikaze, pregled glavnih rizika s listom uzroka i posljedica, pregled važeće regulative i slično (po procjeni revizora)</p>

*/** Napomena: U izradi nacrtu revizorskog izvješća moguće je da neće biti poznati rukovoditelji odgovorni za provođenje preporuka i rokovi provođenja, odnosno te će informacije biti poznate tek nakon što rukovodstvo pripremi, a rukovoditelj organizacije potpiše akcijski plan za provođenje preporuka. U tom slučaju ti se podaci ne navode u nacrtu revizorskog izvješća nego tek u konačnom revizorskom izvješću. Sastavni dio

konačnog revizorskog izvješća je i akcijski plan potpisan od rukovoditelja organizacije, a u kojem su navedene aktivnosti, odgovorni rukovoditelji i rokovi za realizaciju. Ako su već u fazi izrade nacrtu revizorskog izvješća poznati rukovoditelji koji će realizirati preporuke i rokovi za provođenje, ti se podaci mogu navesti i u nacrtu izvješća i dostaviti na usuglašavanje.

Formuliranje revizorskih nalaza

Svaki nalaz treba biti potkrijepljen dokazima, napisan sažeto i pregledno, na način da pristupačnim jezikom objasni postojeće naspram očekivanog stanja. Nalazi trebaju biti pisani na način da korisnik izvješća razumije i prihvaća procjenu rizika unutarnje revizije kao i njegovog utjecaja na ciljeve organizacije.

Tablica 5. Struktura nalaza

Opis elementa	Faza revizije u kojoj se prikupljaju informacije
<p>Stanje</p> <p>Činjenični dokazi koje je unutarnji revizor pronašao tijekom ispitivanja (postojeće stanje). Stanje je ključno pitanje koje unutarnji revizor razmatra, a koje može biti izmjereno ili utvrđeno revizorskim postupcima.</p>	<p>Polazne informacije o stanju prikupljaju se u fazi planiranja i preliminarne procjene. Konačne informacije utvrđuju se u fazi obavljanja kroz testiranje i analitičke postupke.</p>
<p>Kriterij</p> <p>Standardi, mjere ili očekivanja korištena pri vrednovanju i/ili verifikaciji (očekivano stanje). Kroz kriterije/standarde/očekivano stanje opisujemo kako bi se proces trebao odvijati, kako bi unutarnje kontrole trebale funkcionirati, odnosno što bi sve trebalo biti ostvareno kroz pojedine faze procesa kako bi se ostvario poslovni cilj procesa. Kriteriji su zakoni, propisi, pisane politike, procedure, i/ili smjernice. Izvor kriterija su i uspostavljene organizacijske prakse, očekivanja koja proizlaze iz postavki kontrola, pa čak i logično ("zdravorazumno") postupanje koje ne mora biti formalno dokumentirano. Korištenje kriterija koji nisu eksplicitno dokumentirani zahtijeva profesionalnu procjenu unutarnjeg revizora u svrhu procjene njihove primjenjivosti.</p>	<p>Utvrđuju se i dokumentiraju u fazi planiranja i preliminarne procjene. Mogu se razraditi u fazi obavljanja kroz analitičke postupke.</p>
<p>Uzrok</p> <p>Razlog odstupanja postojećeg od očekivanog stanja. Unutarnji revizori trebaju odgovoriti na pitanje "zašto" je došlo do postojećeg stanja i koje okolnosti omogućavaju da takvo stanje postoji. Utvrđivanje</p>	<p>Informacije o uzrocima su rezultat provedenih analitičkih postupaka, testiranja i razgovora s rukovodstvom, te</p>

<p>uzroka je presudno da se utvrde preporuke kojima se umanjuju ili eliminiraju mogućnosti za ponavljanje stanja.</p> <p>Za utvrđivanje uzroka odstupanja postojećeg od očekivanog stanja, presudna je suradnja unutarnjih revizora i rukovodstva.</p>	<p>analize uzroka nastanka problema.</p>
<p>Posljedica</p>	
<p>Rizik ili izloženost riziku zbog odstupanja postojećeg stanja od očekivanog.</p> <p>Posljedice mogu biti postojeće ili potencijalne. Postojeće posljedice su činjenične i vidljive kao rezultat postojećeg stanja. Potencijalne posljedice su one gdje posljedica nije još uvijek nastala ili pronađena.</p> <p>Kod određivanja stupnja rizika ili izloženosti riziku razmatraju se efekti koje nalazi i preporuke mogu imati na poslovanje, ostvarivanje ciljeva i financijske izvještaje organizacije. Kada god je moguće, treba kvantificirati posljedice.</p>	<p>Informacije o postojećim posljedicama su rezultat provedenih testiranja. Informacije o potencijalnim posljedicama su rezultat provedenih analiza i procjena. U određenim slučajevima, informacije o posljedicama mogu biti dostupne već u fazi planiranja, ali moraju biti potkrijepljene odgovarajućim revizorskim dokazima.</p>

Kvaliteta nalaza i njegovih pojedinačnih elemenata zavisi od kvalitete obavljenog revizorskog rada i sposobnosti unutarnjih revizora da tumače rezultate koraka provedenih tijekom planiranja i obavljanja revizije.

Rukovodstvo treba biti izvješteno o nalazima koji su:

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

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

Formuliranje stručnog revizorskog mišljenja

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

Unutarnji revizori izdaju mišljenje na razini pojedinačne obavljene revizije, a u formuliranju mišljenja trebaju uzeti u obzir sve nalaze revizije i njihovu značajnost. U konačnici, bitno je da rukovoditelj organizacije ima mišljenje unutarnje revizije o funkcioniranju kontrola u području koje je revidirano, odnosno da li su spriječeni ili su još uvijek izloženi značajnim rezidualnim rizicima.

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



Slika 8. Kategorije revizorskog mišljenja

Formuliranje preporuka

Izvešće o rezultatima obavljene revizije mora sadržavati primjenjive preporuke i akcijske planove.¹⁰⁰

Unutarnji revizori preporukama trebaju ponuditi efikasne i efektivne načine da se smanji odstupanje postojećeg stanja od očekivanog stanja (kriterija). Preporuke su prijedlozi

¹⁰⁰ veza Standard 2410.A1.

unutarnjih revizora za:

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

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

- Uvođenje novih ili alternativnih kontrola za ispravljanje ili ublažavanje nedostataka
- Usavršavanje ili izmjene postojećih kontrola kako bi bile efektivnije
- Osiguravanje redovne i dosljedne primjene postojećih kontrola
- Smanjivanje nepotrebnih kontrola.

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

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

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

Rukovoditelj JUR ili osoba koja je zadužena za nadzor revizije pregledava nacrt revizorskog izvješća prije nego se šalje na usuglašavanje revidiranim subjektima i preispituje je li točno, objektivno, jasno, koncizno, konstruktivno, potpuno i blagovremeno.¹⁰¹ Odobravanjem izvješća rukovoditelj JUR ili osoba zadužena za nadzor potvrđuje da nacrt izvješća oslikava nalaze i zadovoljava kriterije i kvalitetu izvješćivanja, da su zaključci dobri i vidno potkrijepljeni relevantnim, pouzdanim i dovoljnim revizijskim dokazima sadržanim u radnoj dokumentaciji.

7.3.2 Usuglašavanje nacrta revizorskog izvješća s revidiranim subjektima

Komuniciranje s rukovodstvom revidiranih subjekata treba biti stalan proces tijekom obavljanja revizije. Unutarnja revizija dodaje vrijednost razvijajući komunikaciju (u

¹⁰¹ veza Standard 2340

usmenom ili pisanom obliku) koja utječe na pozitivne promjene u organizacijama u javnom sektoru u Federaciji.¹⁰²

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

Nacrt revizorskog izvješća nakon što ga pregleda i odobri rukovoditelj JUR ili osoba zadužena za nadzor, dostavlja se revidiranim jedinicama na očitovanje. Uz nacrt izvješća rukovodstvu revidiranih jedinica dostavlja se i obrazac plan aktivnosti koje rukovodstvo treba popuniti s aktivnostima koje će poduzeti za provođenje preporuka i rokovima u kojima ih planira provesti. Popunjeni akcijski plan rukovodstvo revidiranih jedinica vraća zajedno s očitovanjem na nacrt izvješća. Obrazac za Plan aktivnosti (OB 8) je u prilogu ove Metodologije.

Završni sastanak s najvišom razinom rukovodstva

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

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

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

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

Diskusiju i ishod završnog sastanka potrebno je evidentirati u radnoj dokumentaciji kroz zapisnik sa sastanka, usuglašen s rukovodstvom. Ukoliko je moguće, verzija koja je usuglašena na završnom sastanku trebala bi biti konačna usuglašena verzija izvješća i

¹⁰² veza Standard 2400

plana aktivnosti. Ukoliko se nije bilo moguće usuglasiti o tekstu izvješća i planu aktivnosti, sva neslaganja potrebno je evidentirati u izvršnom rezimeu revizorskog izvješća.

Uobičajeni rok za dostavu plana aktivnosti rukovoditelju jedinice za unutarnju reviziju je tri do osam radnih dana od dana održavanja završnog sastanka, a krajnji rok je 20 dana od dana prijema Nacrta revizorskog izvješća.

Popunjen plan aktivnosti (preporuke unutarnje revizije i aktivnosti koje će rukovodstvo provesti) i potpisan od strane rukovoditelja organizacije unosi se kao prilog uz konačno izvješće, te u registar preporuka u softveru za podršku procesu unutarnje revizije. Primjerak plana aktivnosti odlaže se i u stalni revizorski dosje.

7.3.3 Pregled, odobravanje i distribucija konačnog revizorskog izvješća od strane rukovoditelja JUR

Rukovoditelj JUR prema Zakonu o unutarnjoj reviziji odgovoran je osigurati visoku kvalitetu aktivnosti unutarnje revizije¹⁰³ što uključuje i visoku kvalitetu revizorskog izvješća koji dostavlja rukovoditelju organizacije. Rukovoditelj JUR odgovoran je za pregled i odobravanje konačnog revizorskog izvješća.¹⁰⁴ Kada rukovoditelj JUR zaduži neku drugu osobu za navedene aktivnosti i dalje snosi cjelokupnu odgovornost.¹⁰⁵

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

Konačno revizorsko izvješće rukovoditelj JUR dostavlja revidiranim organizacijskim jedinicama i rukovoditelju organizacije, te drugim akterima u organizaciji (npr. pomoćnicima ministara) koji mogu djelovati u skladu s rezultatima revizije ili za čije su područje poslovanja važni rezultati revizije.¹⁰⁶ Zajedno s konačnim revizorskim izvješćem, rukovoditelj JUR dostavlja i obavijest o obvezi ažuriranja podataka u registru rizika vezano za revidirani proces.

U javnim poduzećima rukovoditelj jedinice za unutarnju reviziju/direktor odjela za unutarnju reviziju konačno izvješće šalje na znanje odboru za reviziju tog poduzeća radi pregleda kvalitete. Nakon pregleda od strane odbora za reviziju, izvješće se dostavlja rukovoditelju organizacije, odnosno upravljačkom tijelu poduzeća i rukovoditelju organizacijske jedinice u kojoj je izvršena revizija.¹⁰⁷

¹⁰³ Zakon o unutarnjoj reviziji, članak 14, točka 9)

¹⁰⁴ veza Standard 2440

¹⁰⁵ veza Standard 2440

¹⁰⁶ veza Standard 2440.A1.

¹⁰⁷ Praksa odbora za reviziju može se razlikovati zavisno kako je uređeno poveljom/poslovnikom o radu odbora za reviziju.

U slučaju da se greška ili propust utvrde nakon što je konačno revizorsko izvješće distribuirano, odgovornost je rukovoditelja JUR da dostavi naknadno ispravne informacije svim stranama koje su dobile prvobitnu verziju konačnog revizorskog izvješća.¹⁰⁸

Rukovoditelj JUR u sklopu godišnjeg izvješća kojeg priprema prema Zakonu o unutarnjoj reviziji, navodi i sažeti pregled zaključaka iz svih unutarnjih revizija izvršenih tijekom godine. Navedeno izvješće, uključujući i zaključke iz svih unutarnjih revizija, na zahtjev može biti dostavljeno i organima zakonodavne, izvršne ili sudske vlasti i Uredu za reviziju institucija u Federaciji Bosne i Hercegovine.

7.3.4 Ažuriranje podataka u registru rizika organizacije

Podaci iz konačnog revizorskog izvješća o rezidualnim rizicima i razinama izloženosti (visoka, srednja, niska), te mjerama koje će prema planu aktivnosti poduzeti rukovodstvo za smanjivanje rizika, zajedno s podacima o rokovima i zaduženim osobama za realizaciju mjera, unose se u registar rizika organizacije, odnosno na temelju tih podataka ažuriraju se postojeći podaci u registru rizika organizacije.

Podatke u registar rizika unose koordinatori za FUK prilikom ažuriranja registra rizika i na temelju informacija koje dobiju od rukovoditelja organizacijskih jedinica zaduženih za revidirani proces i odgovornih za upravljanje rizicima, te realizaciju mjera za njihovo ublažavanje.

7.3.5 Izdavanje sveobuhvatnog mišljenja

Sveobuhvatno mišljenje izdaje se na zahtjev i ako je bilo u cilju određenih revizija i ako ima dovoljno informacija/dokaza na temelju kojih se daje mišljenje. U sklopu godišnjeg izvješća o aktivnostima unutarnje revizije, rukovoditelj JUR može izdati sveobuhvatno mišljenje o procesima upravljanja, upravljanja rizicima i kontrolnim procesima u organizaciji.¹⁰⁹

Za donošenje odluke hoće li se izdati sveobuhvatno mišljenje, rukovoditelj JUR treba razmotriti:

- da li je obavljeno dovoljno relevantnih revizija tijekom godine
- kako će se mišljenje odnositi prema strategijama, ciljevima i rizicima organizacije
- hoće li mišljenje riješiti problem, dodati vrijednost i/ili pružiti rukovodstvu sigurnost vezano za opći trend ili stanje u organizaciji.

Ako se odluči za izdavanje sveobuhvatnog mišljenja, rukovoditelj JUR treba odrediti opseg sveobuhvatnog mišljenja tako da odredi:

- razdoblje na koje se mišljenje odnosi
- revizije i savjetodavne angažmane (ako ih je bilo) koje su relevantne za sveobuhvatno mišljenje

¹⁰⁸ veza Standard 2421

¹⁰⁹ veza Standard 2421

- ostale faktore koji mogu utjecati na opseg sveobuhvatnog mišljenja i utvrditi da li postoje bilo kakva ograničenja.

Rukovoditelj JUR za potrebe izdavanja sveobuhvatnog mišljenja može uzeti u obzir i relevantna izvješća ostalih unutarnjih aktera (npr. izvješća inspekcija/unutarnjih kontrolora, izvješća komisija za nadzor ili naknadne kontrole i provjere), te vanjskih aktera (na primjer Ureda za reviziju institucija FBiH). Rukovoditelj JUR bez obzira uzima li u obzir izvješća drugih strana i oslanja li se na njihove procjene i dalje zadržava odgovornost za sveobuhvatno mišljenje koje izdaje, a do kojeg je došao oslanjajući se na rad drugih aktera.

Rukovoditelj JUR za izdavanje sveobuhvatnog mišljenja treba:

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

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

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

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

7.4 Praćenje realizacije preporuka

Sukladno Zakonu o unutarnjoj reviziji, rukovoditelj JUR treba pratiti realizaciju preporuka unutarnje revizije i utvrditi je li revidirana organizacijska jedinica poduzela korektivne aktivnosti i je li postigla željene rezultate, te o rezultatima praćenja treba informirati rukovoditelja organizacije.

Rukovoditelj JUR mora uspostaviti i održavati sistem praćenja postupanja s rezultatima obavljenih revizija.¹¹⁰

¹¹⁰ veza Standard 2500

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

7.4.1 Praćenje provođenja preporuka iz obavljenih revizija

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

Rukovodstvo organizacijskih jedinica koje su revidirane i koje imaju zadaću provesti preporuke prema usvojenim akcijskim planovima ima primarnu odgovornost za praćenje napretka u provođenju preporuka, odnosno odgovarajuću upravljačku razinu, treba pratiti poduzimaju li se predviđeni koraci u cilju provođenja prihvaćenih preporuka.

U skladu sa Zakonom o unutarnjoj reviziji, rukovodstvo revidirane jedinice informirat će rukovoditelja organizacije i rukovoditelja JUR o provođenju akcijskog plana za realizaciju preporuka.

Unutarnji revizori koriste navedene informacije za izvješćivanje višeg rukovodstva o statusu provođenja preporuka i za praćenje izloženosti rizicima u zavisnosti jesu li realizirane preporuke koje su dane da se rizici smanje.

Za praćenje statusa provođenja preporuka, rukovoditelj JUR koristi tablicu u softveru za podršku procesu revizije.

Plan aktivnosti po preporukama unutarnje revizije je od suštinske važnosti za evidentiranje i praćenje svih mjera koje je rukovodstvo poduzelo na temelju preporuka unutarnje revizije.¹¹¹ Pomoću njih su naknadne revizije mnogo lakše i efikasnije.

7.4.2 Praćenje mjerljivih efekata provođenja preporuka

Osim praćenja provođenja preporuka, unutarnji revizori trebaju pratiti i mjerljive efekte (najčešće financijske) za provođenje onih preporuka uz koje se mjerljivi efekti mogu vezati.

Primjeri mjerljivih efekata mogu biti:

- iznos sredstava vraćenih u proračun nakon što su po preporuci unutarnje revizije provedene naknadne kontrole namjenskog trošenja sredstava grantova i za utvrđeno nenamjensko trošenje izvršeni povrati sredstava;
- iznos ušteda na materijalnim rashodima nakon što su po preporuci unutarnje revizije provedene analize troškova i izmijenjeni ugovori s dobavljačima i promijenjeni uvjeti plaćanja;

¹¹¹ veza Standard 2500

- usklađeni iznos u računovodstvenim evidencijama nakon što su po preporuci unutarnje revizije provedena dodatna knjiženja ili usklađivanja podataka u različitim evidencijama;
- mjerljivi efekti mogu biti iskazani i kroz npr. smanjenje broja obrazaca u nekom poslovnom procesu (efikasnija i brža obrada zahtjeva građana i drugih stranaka);
- smanjeni troškovi obrade zahtjeva i slično.

U situacijama gdje nije moguće precizno izračunati efekte provođenja preporuka, financijski efekti mogu se i iskazati kao procjena na temelju provedenih analiza utjecaja primjene nekih kontrola na financijske tokove u budućem razdoblju, uz obvezu da se te procjene prate i usporede sa stvarnim provođenjem.

Mjerljivi efekti provođenja preporuka prate se na godišnjoj razini i o njima JUR izvještava rukovodstvo organizacije. Za praćenje efekata provođenja preporuka, rukovoditelj JUR koristi tablicu u softveru za podršku procesu revizije.

7.4.3 Praćenje podataka u registru rizika organizacije

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

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

8 Dokumentiranje i revizorski dosjei - tekući i stalni revizorski dosje

Prema Zakonu o unutarnjoj reviziji, rukovoditelj JUR treba osigurati da se evidentiraju sve aktivnosti unutarnje revizije i čuva dokumentacija vezana za unutarnju reviziju.¹¹² Radni dokumenti, kao i sva ostala dokumentacija u vezi sa svakom revizijom, treba se čuvati u odgovarajućim revizorskim dosjeima. Ovi dosjei trebaju biti organizirani u jasnom i logičnom redoslijedu tako da svatko može naći ono što mu je potrebno i shvatiti što je i zašto urađeno. Dosjei se mogu čuvati u elektroničkom i pisanom obliku.

Kako bi revizor imao pristup dokumentaciji i kako bi mu ona omogućila efikasno provođenje revizije, važno je sistematično i dosljedno koristiti označavanje i unakrsno povezivanje dokumenata i dijelova dosjea. Pored toga, ovo će svakome tko bude koristio ili pregledao dosje omogućiti da prati korake koji su poduzeti tijekom revizije i shvati na koji način su izvedeni zaključci.

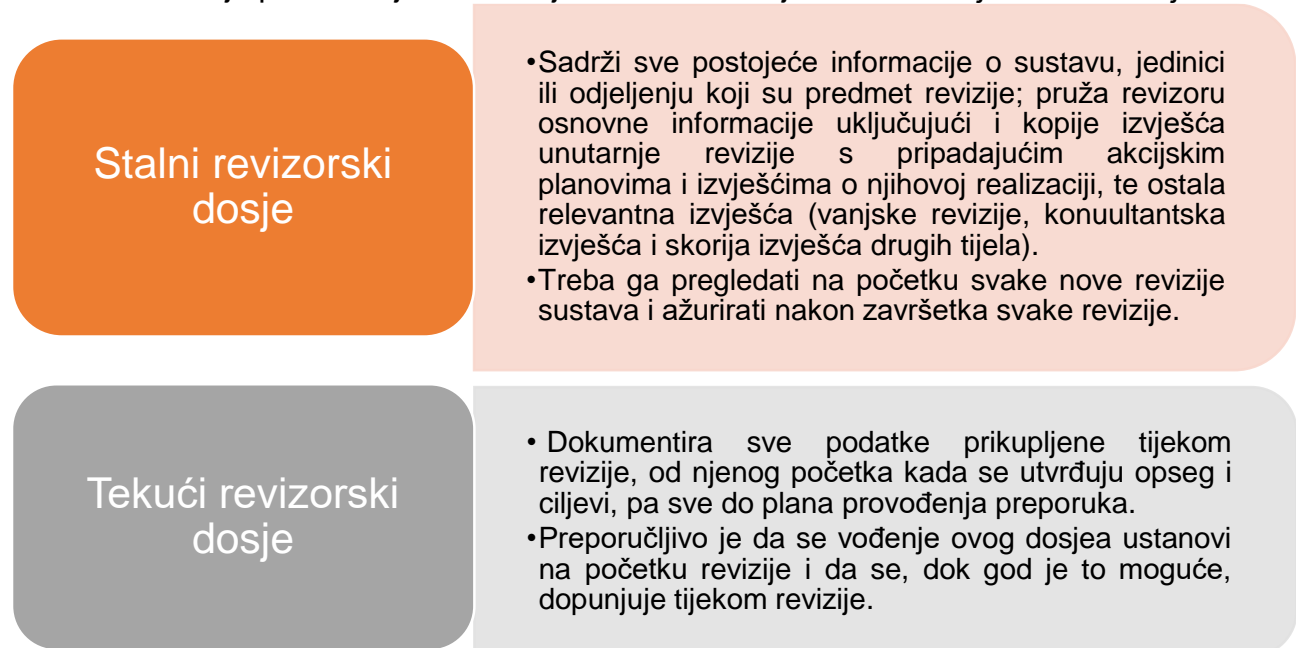
Dobro organizirani i strukturirani revizijski dosjei omogućavaju:

- vođenje revizije na logičan način;

¹¹² Zakon o unutarnjoj reviziji, članak 14. točka 10)

- sveobuhvatnost;
- razumijevanje;
- utvrđivanje slabosti i donošenje ispravnih zaključaka;
- trenutno sagledavanje progressa i nalaza revizije;
- pripremu izvješća;
- pronalaženje dokumenata;
- pružanje formalne zabilješke o poduzetim aktivnostima.

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



Slika 9. Stalni i tekući revizorski dosje

U Poglavlju III. dan je prijedlog strukture za svaki od ovih dosjea.

Revizorski dosjei i radna dokumentacija se čuvaju u sigurnim uvjetima. Rukovoditelj JUR određuje način arhiviranja i uništavanja revizorskih dosjea u skladu s propisanim rokovima i pravilima čuvanja dokumentacije u javnom sektoru u Federaciji BiH.

9 Savjetodavne usluge

U skladu sa Zakonom i standardima, JUR osim provođenja revizija na temelju kojih pruža neovisno, objektivno uvjeravanje (engl. *assurance*) može obavljati i konzultantske/savjetodavne usluge (engl. *consulting services*). Savjetodavne usluge obavljaju se na zahtjev rukovodstva na način da se poštuju zahtjevi standarda unutarnje revizije koji uređuju planiranje, obavljanje, izvješćivanje o rezultatima i praćenje postupanja po rezultatima obavljenih savjetodavnih usluga.

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

Savjetodavne usluge mogu biti:

Uključene u
godišnji plan na
temelju
dokumentiranog
zahtjeva
rukovodstva

- Usluge savjetovanja o pitanjima rizika i kontrole, bez preuzimanja bilo kojih zadaća u ime ili umjesto rukovodstva. Savjeti koje pruža unutarnja revizija, a rukovodstvo prihvati, ne prenosi ili ne umanjuje odgovornost rukovodstva za oblasti za koje su zaduženi,
- Podrška prilikom održavanja radionica za samoprocjenu rizika i unutarnjih kontrola – raspravljanje rizika i kontrola i zagovaranje poboljšanja,
- Obuka rukovodstva iz područja kontrola, rizika, primjene nove regulative.

Izvanredne

- Usluge savjeta radi otklanjanja posljedica nekog izvanrednog poslovnog događaja ili obavljanja poslova u neobičajenim rokovima.

Slika 10. Savjetodavne usluge

9.1 Planiranje savjetodavnih usluga u okviru strateškog i godišnjeg plana unutarnje revizije

JUR u fazi izrade strateškog i godišnjeg plana na temelju procjene rizika i razgovora s rukovodstvom (rukovoditeljem organizacije i ostalim rukovoditeljima, tajnikom, pomoćnicima ministra i dr.) utvrđuje potrebe rukovodstva za savjetodavnim uslugama i razmatra:

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

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

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

Slika 11. Primjer iz aplikacije - modul IR

U strateški plan unutarnje revizije unose se podaci o vrsti i predmetu savjetodavne usluge, razdoblju obavljanja i revizorskim resursima. U godišnji plan unutarnje revizije prenose se podaci o vrsti i predmetu savjetodavne usluge i razdoblju obavljanja, koji se dopunjavaju s preciznijim informacijama o resursima (uključujući imena unutarnjih revizora koji će provesti savjetodavne usluge), opsegom i obuhvatom savjetodavne usluge.

Savjetodavne usluge izvan strateškog i godišnjeg plana unutarnje revizije

Osnova za pokretanje savjetodavnih usluga je godišnji plan unutarnje revizije odobren od rukovoditelja organizacije/odbora za reviziju.

Ako se tijekom godine ukaže potreba za savjetodavnim uslugama koje nisu obuhvaćene godišnjim planom unutarnje revizije, rukovoditelj organizacije/odbor za reviziju ima isključivo ovlaštenje da inicira takve savjetodavne usluge.

Rukovoditelj organizacije izdaje zahtjev za obavljanje izvanrednih savjetodavnih usluga. Zahtjev za pokretanje savjetodavnih usluga priprema se u formi obrasca OB – 10a.

Zahtjev za izvanredne savjetodavne usluge sadrži sljedeće podatke:

- cilj savjetodavnih usluga
- opseg
- razdoblje obavljanja
- očekivane rezultate.

9.2 Obavljanje savjetodavnih usluga

9.2.1 Planiranje savjetodavnih usluga

Rukovoditelj JUR prije početka obavljanja savjetodavnih usluga mora s rukovodstvom dogovoriti cilj, opseg, pojedinačne odgovornosti i očekivanja rukovodstva.¹¹³

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

Moguće je da tijekom obavljanja savjetodavnih usluga dođe do izmjena i dopuna ciljeva i opsega na temelju prikupljenih dodatnih informacija, što će se navesti u Izvješću o obavljenim savjetodavnim uslugama (OB – 10b).

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

Opseg savjetodavnih usluga mora biti dovoljan u odnosu na dogovorene ciljeve savjetodavnih usluga. Ako tijekom obavljanja savjetodavnih usluga unutarnji revizori uvide neka ograničenja povezana s opsegom, o tim ograničenjima moraju raspraviti s rukovodstvom za koga obavljaju usluge kako bi odlučili o nastavku pružanja usluge. Tijekom savjetodavnih usluga unutarnji revizori moraju posvetiti pažnju kontrolama u skladu s ciljevima savjetodavnih usluga i obratiti pažnju na postojanje znatnih slabosti u kontrolama.

9.2.2 Provođenje savjetodavnih usluga

*Unutarnji revizori moraju utvrditi, analizirati, procijeniti i dokumentirati dovoljno informacija za postizanje ciljeva savjetodavne usluge.*¹¹⁴

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

- prikupljanje informacija o području na koji se odnosi savjetodavna usluga (očekivanja rukovodstva, ciljano stanje, stvarno stanje, rizici, slabosti kontrola);
- pregled dokumentacije, baze podataka, informacijskih sustava, regulative i slično;
- provođenje analitičkih postupaka;
- testiranja kontrola kada se ocijeni potrebnim za prikupljanje dokaza;
- formuliranje zaključka/savjeta.

¹¹³ veza Standard 2201

¹¹⁴ veza Standard 2300

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

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

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

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

Komunikacija unutarnje revizije i rukovodstva odvija se kontinuirano tijekom procesa obavljanja savjetodavnih usluga.

Radnu dokumentaciju i prikupljene dokaze za davanje zaključaka i savjeta pregledava i odobrava rukovoditelj JUR ili osoba koja je zadužena za nadzor, a rukovoditelj JUR odgovoran je i za sve važne procjene donesene tijekom obavljanja savjetodavne usluge.¹¹⁵

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

9.2.3 Izvješćivanje o rezultatima savjetodavnih usluga

Izvješće o rezultatima pojedinačne savjetodavne usluge

Unutarnji revizori moraju izvijestiti o rezultatima obavljenih savjetodavnih usluga rukovodstvo za koje je obavljena savjetodavna usluga.¹¹⁶

U izvješću moraju biti sadržani ciljevi, opseg i rezultati obavljenih savjetodavnih usluga.¹¹⁷

Tipski obrazac strukture izvješća o obavljenim savjetodavnim uslugama (OB 10b) uključuje:

- oznaka/broj savjetodavnog angažmana iz godišnjeg plana;
- organizacijske jedinice za koje je pružena usluga savjetovanja;
- cilj;
- opseg;
- razdoblje obavljanja;
- sažetak i rezultati;

¹¹⁵ veza Standard 2340.

¹¹⁶ veza Standard 2400

¹¹⁷ veza Standard 2410

- datum pripreme i
- datum odobrenja.

Rukovoditelj JUR odgovoran je za pregled i odobravanje konačnog izvješća o rezultatima savjetodavne usluge.¹¹⁸

Ako se tijekom obavljanja savjetodavnih usluga utvrde problemi u upravljanju organizacijom, upravljanju rizicima i kontrolama koji su važni za cijelu organizaciju, rukovoditelj JUR o tome treba obavijestiti i rukovoditelja organizacije.¹¹⁹

Godišnje izvješće o obavljenim savjetodavnim uslugama

Rukovoditelj JUR izvijestit će rukovoditelja organizacije¹²⁰ i CHJ o provedenim savjetodavnim uslugama u okviru redovnog godišnjeg izvješća o aktivnostima unutarnje revizije (broj realiziranih u odnosu na broj planiranih savjetodavnih usluga, broj izvanrednih savjetodavnih usluga i rezultati obavljenih savjetodavnih usluga).

9.2.4 Praćenje postupanja s rezultatima

Rukovoditelj JUR mora uspostaviti i održavati sustav praćenja postupanja s rezultatima savjetodavnih usluga u opsegu koji je dogovoren s rukovodstvom za koji su obavljene usluge savjetovanja.¹²¹

¹¹⁸ veza Standard 2340

¹¹⁹ veza Standard 2440.C1.

¹²⁰ veza Standard 2060

¹²¹ veza Standard 2500

DIO III. REVIZORSKI ALATI I TEHNIKE

10 Vrste kontrola

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

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

Kontrole je moguće razmatrati po sljedećim kategorijama:

- **Podjela dužnosti:** funkcije vezane za odobravanje transakcija, evidentiranje transakcija, čuvanje relevantnih sredstava, koju trebaju obavljati različiti službenici kako bi se izbjegli sukobi interesa ili situacije za nedozvoljeno poslovanje;
- **Organizacija:** treba postojati jasna organizaciona shema i svi zaposleni trebaju imati ažurirane opise poslova s jasno navedenim dužnostima;
- **Autorizacija i odobravanje:** odgovarajući službenici trebaju formalno odobriti sve transakcije i odluke;
- **Fizičke kontrole:** neophodne odgovarajuće kontrole pristupa uredima, imovini, kontrola korištenja uredskog materijala i računalnih sustava;
- **Nadzor:** adekvatan nadzor svih zaposlenih i aktivnosti koje obavlja osoba koja razumije procese i može detektirati odstupanja od prihvaćene prakse;
- **Kadrovske kontrole:** adekvatna kontrola imenovanja odnosno angažiranja službenika; svi zaposleni trebaju imati potrebna stručna znanja i kvalitete, te kroz odgovarajuću obuku kontinuirano održavati i unaprjeđivati svoja znanja, a njihov rad treba biti redovno ocjenjivan;
- **Matematičke i računovodstvene kontrole:** provjera/ponovna provjera poslova koje su obavili drugi službenici; provjera iznosa u narudžbenicama, fakturama, platnom popisu; usuglašavanje bankovne i računovodstvene evidencije; kontrola računa;
- **Upravljačke kontrole:** priprema odgovarajućih financijskih i operativnih podataka za računovodstvo; korištenje izvješća o odstupanjima; kritički pregled i ispitivanje koje vrši rukovodstvo.

Spomenute kategorije mogu se bazirati i na rizicima, kao što je prikazano u sljedećoj tablici:

Tablica 6. Vrste kontrola

Podjela dužnosti	Rizik da je jedna osoba u potpunosti odgovorno za sve faze određenog procesa
Organizacijska	Rizik da određena dužnost bude dodijeljena neadekvatnoj razini
Autorizacija i odobravanje	Rizik od neovlaštenih i nevažećih unosa podataka u sustav
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 šifriranje i propusti
Upravljačka	Rizik od kumulativnih grešaka ili neuobičajenih transakcija koje nisu otkrile druge kontrole

10.1 Vrste kontrola po razinama organizacijske strukture:

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

10.1.1 Kontrole visoke razine

Neke od kontrola visoke razine su:

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

za unutarnju kontrolu.

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

10.1.2 Kontrole srednje razine

Neke od kontrola srednje razine su:

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

Ako pisane upute ne postoje, među prioritetima rukovodstva trebalo bi se inicirati njihovo donošenje.

- **IT sustavi i integrirani kontrolni procesi**

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

10.1.3 Kontrole nižih razina

Neke od kontrola nižih razina su:

- **Autorizacija**

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

Unutarnji revizori trebaju razmotriti sljedeće:

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

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

- **Dokumentacija**

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

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

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

- **Fizičke kontrole**

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

- kontrolu pristupa, kao što su portiri, osobne iskaznice, lozinke i
- fizičku provjeru imovine i evidencije, kao što su popisi, sigurnosni nadzori i dr.

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

11 Utvrđivanje i dokumentiranje sustava

11.1 Utvrđivanje sustava

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

Analize dokumenata i baza podataka

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

- propisi (zakoni, podzakonski propisi, interni akti);
- organizacijske strukture;
- registri rizika;
- baze podataka, informacijski sustavi koji podržavaju procese iz upravljanja javnim financijama (BPMIS, ISFU, PIMIS, COP), te moguće planove o dogradnji informacijskih sustava;
- strateški i godišnji planovi rada i izvještaji o njihovoj realizaciji;
- financijski planovi (proračun organizacije) i financijski izvještaji;
- izvještaji Ureda za reviziju institucija FBiH;
- prijedlozi/nacrti izmjena i dopuna organizacijskog, zakonodavnog i regulatornog okvira koji će utjecati na poslovanje sustava/procesa i sl.

11.2 Razgovori s rukovodstvom i zaposlenicima revidiranih subjekata

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

11.3 Testovi prolaza kroz sustav/proces

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

Ovi testovi podrazumijevaju uzimanje nekoliko (najčešće je to manji broj) dokumenata, transakcija, predmeta koji se „provlače“ kroz sve faze u procesu/sustavu kako bi se dobio uvid kako sustav funkcionira na konkretnom primjeru. Praćenje protoka dokumenata ili transakcija pomaže unutarnjim revizorima da uvide funkcionira li sustav na način kako je objašnjen od strane rukovodstva i/ili kako je opisan u propisima koji ga reguliraju.

Rezultate „testova prolaza kroz sustav“ revizori će usporediti s bilješkama iz razgovora s revidiranim subjektima i zahtjevima o funkcioniranju sustava iz važeće regulative. Tamo gdje se javе nepodudarnosti i praznine u informacijama, radit će se daljnje analize i testiranja.

11.4 Dokumentiranje sustava

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

- Opisno dokumentiranje
- Blok dijagrami
- Dijagrami toka (grafikoni)
- Upitnici unutarnje kontrole

11.4.1 Opisno dokumentiranje

Ova tehnika omogućava revizoru da prikaže kompletnu i detaljnu sliku sustava i treba obuhvatiti osnovna obilježja kontrole sa što više detalja za koje smatra da su od pomoći pri početnom procjenjivanju adekvatnosti kontrole. Ova tehnika koristi se kad god je moguće, osim ako razina dokumentacije ne postane previše detaljna za obradu u obliku bilješki. Kod opisnog dokumentiranja preporuka je podijeliti sustav/proces na nekoliko faza i organizacijske jedinice u kojima se provodi, uz kratke bilješke o svakoj aktivnosti kako bi se oblikovao dijagramski prikaz događaja. Opisno dokumentiranje radi preglednosti može se prikazati u formi tablice.¹²²

Tablica 7. Primjer opisa sustava u formi tablice

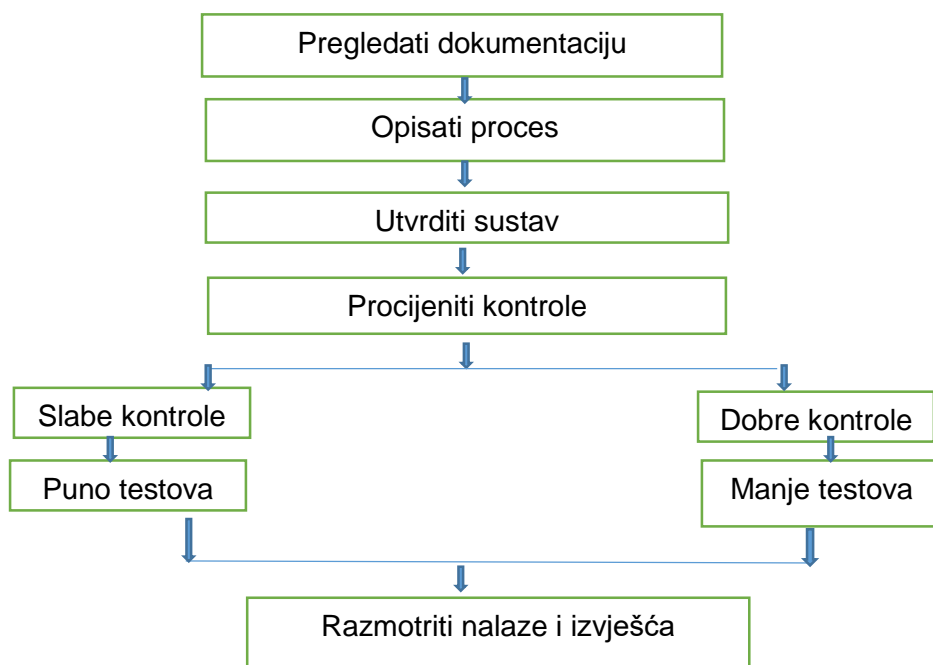
Opis procesa/sustava			
Faza procesa/sustava	Odjel A	Odjel B	Odjel C
1	bilješke xxx	bilješke xxx	bilješke xxx
2	bilješke xxx	bilješke xxx	bilješke xxx
3	bilješke xxx	bilješke xxx	bilješke xxx
4	bilješke xxx	bilješke xxx	bilješke xxx
itd.			

Opisno dokumentiranje u formi tablice jednostavno u jednom dokumentu bilježi proces/sustav bez potrebe za detaljnim simbolima i legendom.

11.4.2 Blok dijagrami

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

¹²² Pickett, K.H. Spencer (2010) The Internal Auditing Handbook – 3. izdanje, str. 860



Slika 112. Primjer blok dijagrama – opis procesa revizije¹²³

11.4.3 Dijagrami toka (grafikoni)

Izrada dijagrama toka je tehnika koja bilježi i opisuje sustav istovremeno prikazujući tok (kretanje) dokumentacije ili informacija, kao i kontrole koje postoje u sustavu. Ova tehnika je naročito pogodna u slučajevima kompliciranog postupka kretanja dokumentacije od početka do kraja procesa i između raznih dijelova procesa. Dijagramski prikaz sustava je često jednostavniji za razumijevanje, ali postoje i nedostaci kao što je vrijeme potrebno za pripremu, potvrđivanje i ažuriranje. Ova tehnika je pogodna kod multitransakcijskih sustava kao što su sustav prodaje i nabave.

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 unutarnja revizija. Mogućnost izrade dijagrama toka postoji u programu *Microsoft Word*, *Microsoft Excel*, kao i drugim softverskim paketima. Moguće je koristiti grafikone sa nekoliko različitih razina, u zavisnosti koliko su detaljni. Postoje horizontalni i vertikalni grafikoni. Horizontalni grafikoni opisuju horizontalnu raspodjelu dužnosti (odjeljenja, pozicije) uz korištenje stupaca, a vertikalni grafikoni predstavljaju tok transakcija od prve do posljednje.

U nastavku su dani prikazi mogućeg izgleda horizontalnog i vertikalnog grafikona kao i značenja simbola koji se koriste pri izradi dijagrama toka.¹²⁴

¹²³ Pickett, K.H. Spencer (2010) *The Internal Auditing Handbook* 3. Izdanje, str.869

¹²⁴ Napomena: Riječ je o hipotetičkom pojednostavljenom primjeru koji ima za cilj pokazati izgled, svrhu i strukturu dijagrama toka.

Radni dokument br. ___

Sustav (npr. nabavke – revizija XY)

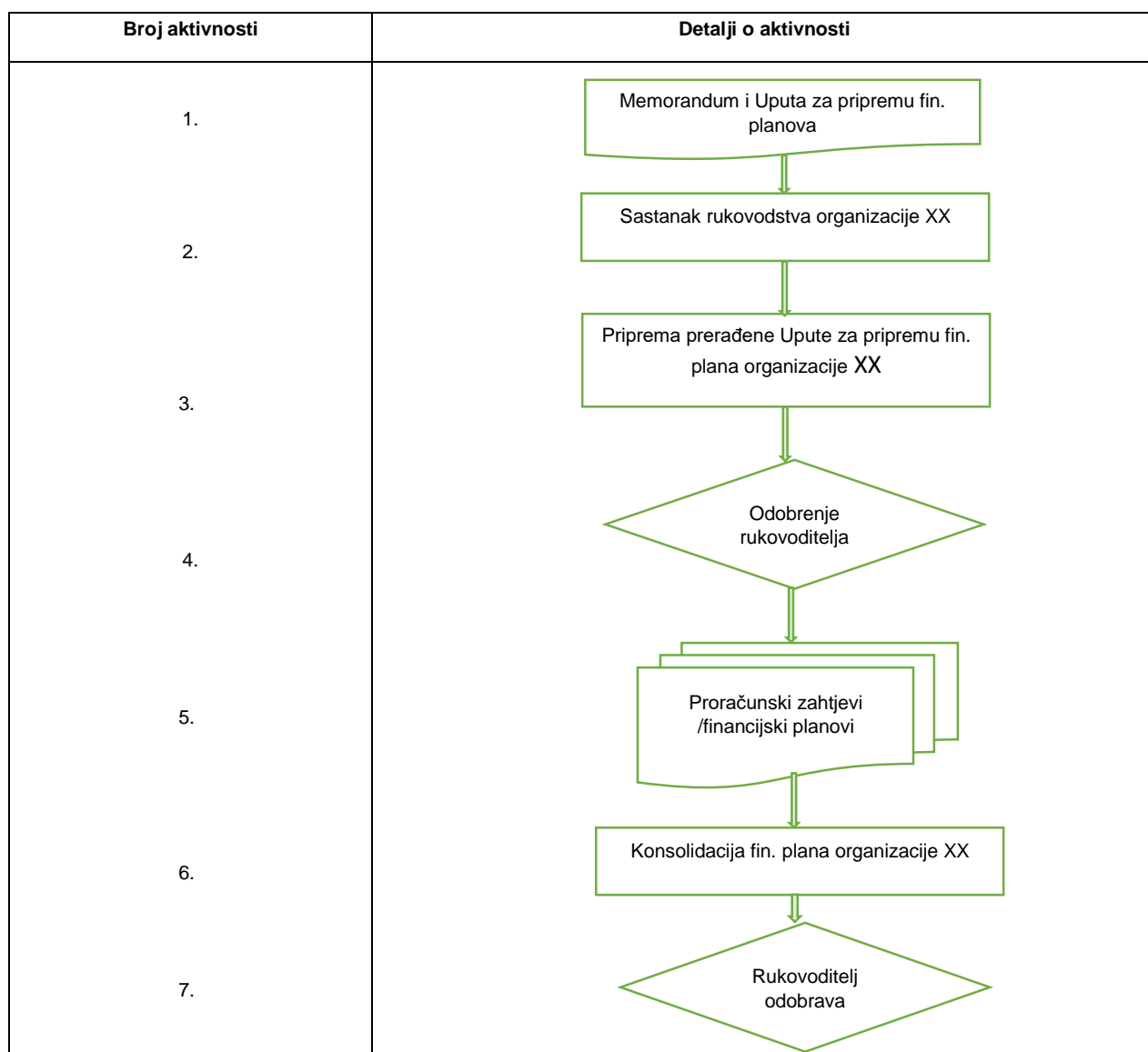
Pripremio: _____

Pregledao : _____

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

Slika 13. Primjer horizontalnog dijagrama toka

PRIMJER VERTIKALNOG GRAFIKONA – DIJAGRAMA TOKA

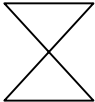
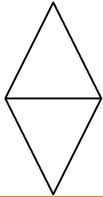


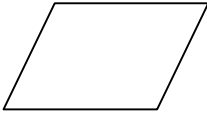
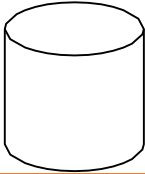
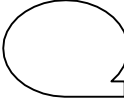


Slika 14. Primjer vertikalnog dijagrama toka

11.4.4 Simboli za izradu dijagrama toka

Tablica 8. Simboli za izradu dijagrama toka

Simbol – ručni/kompjutorski	Opis
	Početna ili krajnja točka grafikona.
	Proces ili operacija. Ovo može uključiti i kontrolu, npr. potpisivanje dokumenta, provjera sadržaja dokumenta.
	Dokument – npr. ugovor, narudžbenica, faktura, zahtjev za preuzimanje obveze.
	Više primjeraka dokumenta – u slučaju da dokument ima više kopija. Broj svake kopije treba naznačiti u gornjem desnom uglu – 1, 2, 3. itd.
	Odluka - da/ne; odobriti/odbiti; ili alternative (ako "X" uradi to, ako "Y" uradi nešto drugo).
	Veza – npr. s nekom drugom točkom unutar grafikona na istoj stranici ili na drugoj stranici u istom grafikonu; s točkom u drugom grafikonu; odgovarajuća identifikacijska oznaka (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.
	Spajanje više dokumenata u jedan.

	Srediti dokument ili potrebne dokumente.
	Sortirati dokumente – za dalju obradu, fajliranje itd.
	Priprema dokumenta, izvješća, zahtjev za nabavu, faktura za ostale troškove nabave.
	Ručni unos u kompjutorski sustav – putem tipkovnice ili na neki drugi način.
	Kompjutorski unos ili izbacivanje.
	Snimiti/obraditi podatke na magnetnom disku.
	Snimiti/obraditi podatke na kompjutorskoj traci.

Upitnici unutarnje kontrole

Upitnici unutarnje kontrole također se mogu koristiti kao tehnika za dokumentiranje sustava. Sastoje se od niza pitanja koja se primjenjuju na određeni sustav i oblikovana su tako da pruže jednostavan odgovor „da“ ili „ne“. Odgovor „ne“ ukazuje na potencijalne slabosti kontrola koje revizori dalje istražuju i traže se kompenzacijske kontrole prije primjene detaljnijih testiranja.¹²⁵ Upitnici unutarnje kontrole, ako se koriste, trebaju dati smjernice revizorima jasno određujući područja na koja se revizija fokusira. Uz uvjet da sadrže dobro

¹²⁵ Pickett, K.H. Spencer (2010) The Internal Auditing Handbook 3. izdanje str. 867.

oblikovana pitanja usmjerena na ciljeve kontrola, upitnici unutarnjih kontrola mogu biti jednostavni za upotrebu i ovu tehniku mogu koristiti i manje iskusni unutarnji revizori. Kada koriste upitnike unutarnjih kontrola unutarnji revizori trebaju voditi računa da:

- oblikuju pitanja specifična za okolnosti u revidiranom sustavu na temelju razumijevanja sustava koji se revidira i da je svako pitanje relevantno i
- usmjere pitanja u kontrolne ciljeve kao način njihovog povezivanja sa sustavom.¹²⁶

Primjer dijela upitnika za unutarnju kontrolu koji se odnosi na sustav nabave prikazan je u nastavku:¹²⁷

Tablica 9. Primjer upitnika za unutarnju kontrolu

<i>Pitanje</i>	<i>Da</i>	<i>Ne</i>	<i>Test br.</i>
SUSTAV NARUČIVANJA			
KONTROLNI CILJ: Osigurati da je nabava ovlaštena i ispravna.			
P.1 Je li osoba koja ovjerava narudžbu ovlaštena za tu radnju ?			
P.2 Vrše li se narudžbe samo s odobrenim dobavljačima?			
P.3 Nosi li narudžba referencu na ugovor o nabavi?			
P.4 Izdaju li se redovno izvještaji o zalihi, a u svrhu narudžbe?			

Odgovore na pitanja u Upitniku za unutarnje kontrole revizori će popuniti korištenjem svih dostupnih izvora informacija uključujući rezultate analize dokumentacije i baza podataka, razgovora s rukovodstvom i zaposlenicima, promatranja i početnog testiranja u obliku testova prolaza kroz vrše.

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

¹²⁶ Pickett, K.H. Spencer (2010) The Internal Auditing Handbook 3. izdanje str. 869.

¹²⁷ Primjer obrađen prema izvoru Pickett, K.H. Spencer (2010) The Internal Auditing Handbook, 3. izdanje str. 869.

12 Intervjuiranje¹²⁸

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

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

Intervjui se obično sastoje od sljedećih faza:

Priprema intervjuja

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

- Identificirati osobu koju je najbolje kontaktirati i procijeniti je li dovoljan samo jedan sastanak. Također, utvrditi treba li tom sastanku prisustvovati i više revizora.
- Utvrditi najbolji način za ostvarenje kontakta (e-mail, telefonski poziv, dopis ili osobna posjeta mogu biti načini najave i zakazivanja sastanka).
- Prije polaska na sastanak, upoznati se sa situacijom i saznati šta je objavljeno od informacija o danom području. Utvrditi što je već poznato pregledom dokumentacije iz dostupnih izvora (web stranica, interne baze podataka i slično), iz prethodnih revizija i trajne revizijske dokumentacije.
- Porazgovarati s kolegom koji je posljednji angažiran u danom području i vidjeti treba li nešto posebno ispitati.
- Napraviti popis područja kojima se treba baviti tijekom intervjuja i popis ključnih pitanja (mogu se koristiti upitnici za unutarnje kontrole).
- Procijeniti je li korisno da se unaprijed šalju glavna pitanja i popis dokumenata koje revidirani subjekt treba staviti na raspolaganje tijekom intervjuja.
- Pripremiti se i za situacije u kojima se mogu javiti poteškoće i potencijalno osjetljiva pitanja.
- Nakon izvršenih priprema, utvrditi datum, vrijeme i mjesto koji odgovaraju revidiranom subjektu.

¹²⁸ Obrada prema izvoru Pickett, K.H. Spencer The Internal Auditing Handbook 1. izdanje str. 114. do 119.

- Prije započinjanja intervjua izvršiti «samoprovjeru» pripreme i razmisliti kakav dojam želite i trebate ostaviti.

Početak intervjua

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

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

Središnji dio intervjua

Središnji dio intervjua je glavni dio koji obuhvaća pitanja i odgovore. Faza pitanja i odgovora treba biti prilika da revidirani subjekt iznese ključne rizike i moguće probleme u kontrolama. Opremljen popisom područja koje treba pokriti, revizor koji je iskusan u obavljanju intervjua može manevrirati među pobrojanim stavkama dok revidirani subjekt odgovara na pitanja, pri čemu se ne mora strogo držati utvrđenog redoslijeda. Zbog toga, generalno nije dobro strogo se držati rasporeda zapisanih pitanja i samo ih čitati s popisa. Fleksibilnost i usredotočenost na glavna područja za koje revizor nastoji prikupiti podatke su komplementarne vještine kojima se poboljšava kvaliteta sastanka. Važno je napomenuti sljedeće:

- Vještine slušanja su važne. Aktivno slušanje podrazumijeva podržavanje, provjeru razumijevanja, te zanimanje za ono što sugovornik priča.

- Bilježite dane informacije i s vremena na vrijeme ponovite zaključke da provjerite imaju li smisla i da li održavaju ono što je rečeno.
- Nemojte iznositi sudove tijekom intervjua.
- Koristite mješavinu odgovarajućih vrsta pitanja. Pitanja zatvorenog tipa traže «da» ili «ne» odgovor i mogu se koristiti za potvrde osnovnih činjenica kao što je npr. «*Jesam li dobro naveo vašu poziciju u organizaciji?*». Otvorena pitanja poput «Recite mi kako upravljate rizikom u tom području?» potiču otvorene odgovore. Puno je varijacija na ovu temu, ali cilj je da se uspostavi ravnoteža između poticanja slobodnog protoka informacija i održavanja fokusa na cilju intervjua.
- Nemojte se složiti ni s čim što je neugodno ili što treba dalje razmatrati. Potrebno je istraživati problematična pitanja i evidentirati neprimjerene postupke rada, ali ne i kritizirati. Ključna sposobnost revizora je da realno opisuje situacije i da ne podleže pritisku.
- Pazite na generalizacije koje revidirani subjekt pravi na temelju samo jednog slučaja. Revidirani subjekt može smatrati da jedna izolirana pojava sveobuhvatno odražava situaciju.
- Zauzmite stav stručnjaka koji svoje razmišljanje bazira na konceptu rizika i kontrola jer se većina operativnih pitanja može povezati sa sustavom upravljanja rizicima i kontrolama (ako postoji neki problem zašto se problem javlja, što ga uzrokuje, što uzrokuje „uzroke“ problema, koje su posljedice problema, što se poduzima da se smanje problemi, zašto se nešto ne poduzima i slično). Vodite računa da u fazi pitanja i odgovora revidirani subjekt iznese ključne rizike i probleme ključnih kontrola.
- Budite efikasni. Zauzeti rukovoditelji ne mogu sebi priuštiti da gube vrijeme na neobavezno ćaskanje. Intervju nije prilika za to, već niz pitanja i odgovora koji pomažu da se revizija izvrši.

Završavanje intervjua

Posljednji dio je adekvatno zaključivanje intervjua:

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

Nakon intervjua

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

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

Korisne napomene

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

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

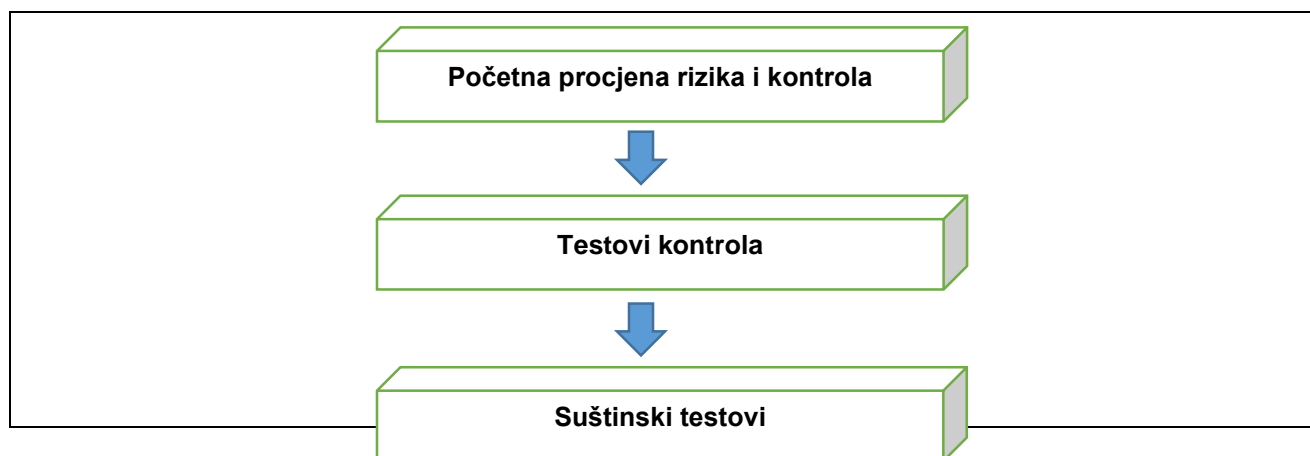
- **Istraživanje neizrečenih problema** – Revizor treba razumjeti da nevoljnost osoba koju intervjuira ne znači nužno da ta osoba ne želi surađivati i da nešto skriva. Može se raditi samo o tome da je dotaknuto jedno od «osjetljivih» pitanja i da ga treba dalje istražiti. Može biti neophodno da se rukovoditelju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

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

13 Testiranje

Početu procjenu kontrola koja se primarno zasniva na procjeni unutarnjih revizora, revizori će potvrditi kroz tehnike testiranja. Prvo će testiranjem unutarnji revizori provjeriti primjenjuju li se kontrole kako je predviđeno (testovi kontrola), a drugo učinci slabosti kontrola moraju se utvrditi i kvantificirati (suštinski testovi).

Ciklus procjene sustava kontrola može se prikazati kao na slici:



Slika 125. Ciklus potvrde procjene kontrola¹²⁹

13.1 Testovi kontrola

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

Utvrđiti raspon testiranja kontrola znači:

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

Testovi kontrola provode se radi pribavljanja dokaza o primjeni kontrola (npr. primjenjuju li se prilikom izrade proračuna upute za izradu prijedloga proračuna). Bez obzira na korištene procedure, testovi kontrola rezultiraju “da/ne” odgovorima koji se dokumentiraju na kontrolnim listama.

Ako je testovima kontrola prikupljeno dovoljno dokaza da kontrole funkcioniraju kako je

¹²⁹ Pickett, K.H. Spencer (2010) The Internal Auditing Handbook 3. izdanje str. 873.

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

13.2 Suštinski testovi

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

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

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

13.3 Uzorkovanje

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

- pojmovno (koji se podaci analiziraju - npr. broj primljenih faktura)
- prostorno (u kojem prostoru, na kojoj lokaciji - npr. u organizacijskoj jedinici XY, u ministarstvu, u ISFU sustavu i slično)
- vremenski (za koje razdoblje – npr. u godini 2022; u razdoblju od 1.1. do 31.12.2021.)

Pristup izabran za određivanje uzorka zavisit će od svrhe uzorkovanja. Za testiranje kontrola, koristi se atributivno uzorkovanje pri čemu se testira događaj ili transakcija (npr. kontrola kao što je odobrenje fakture). Za suštinsko testiranje, najčešće se koristi varijabilno uzorkovanje kada je jedinica uzorkovanja novčana (monetarna).

Za populaciju koja sadrži 50 i manje podataka, preporuka je provesti testiranja na cijeloj populaciji (100% testiranje). Za populaciju koja sadrži 50 i više podataka, unutarnji revizori provest će uzorkovanje, odnosno odrediti veličinu uzorka i način izbora podataka u uzorak

nad kojim će provesti testiranje.

Prije statističkog uzorkovanja, unutarnji revizori bi trebali definirati prihvatljive greške. Prihvatljive greške predstavljaju najveći broj grešaka koji je moguće prihvatiti, a da se i dalje može zaključiti da je polazni financijski iskaz točan. Prag prihvatljive greške može biti predmet odluke revizora, ali češće ga određuje priroda same aktivnosti koja se revidira ili dobre prakse. U pojedinim slučajevima, neće biti prihvatljiva ni jedna greška. Broj prihvatljivih grešaka i priroda očekivanih grešaka u populaciji se temelji na ranijim rezultatima revizije, promjenama u procesima i dokazima/zaključcima iz drugih izvora.¹³⁰

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

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

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

13.3.1 Metode uzorkovanja i izbora podataka u uzorak

U praksi unutarnje revizije javnog sektora najčešće se primjenjuje nestatističko uzorkovanje bazirano na profesionalnoj procjeni unutarnjeg revizora koji temeljem iskustva i znanja određuje veličinu uzorka i metodu odabira podataka u uzorak. Rezultati testova provedenih nad nestatistički odabranim uzorkom ne mogu se matematički ekstrapolirati na cijelu populaciju zato što veličina uzorka i metoda odabira podataka u uzorak nije matematički određena. Nestatističko uzorkovanje prikladno je za manje populacije (npr. manje od 1000 stavki u populaciji).

Postoji i statističko uzorkovanje koje Međunarodni revizorski standard 530 definira kao pristup kojeg određuju: slučajan izbor jedinica uzorka i korištenje teorije vjerojatnosti kako bi se ocijenili rezultati uzorka uključujući mjerenje rizika uzorkovanja. Rezultati testova provedenih nad uzorcima određenim statističkim uzorkovanjem mogu se pouzdanije ekstrapolirati na cijelu populaciju sa željenom razinom pouzdanosti. Ova vrsta uzorkovanja primjenjuje se kada je populacija velika i sadrži homogene elemente, a njena upotreba podrazumijeva specijalizirana znanja i vještine. Ova vrsta uzorkovanja manje je u primjeni u praksi unutarnje revizije u javnom sektoru.

13.3.2 Veličina uzorka

Kod statističkog uzorkovanja veličina uzorka se određuje statističkom teorijom odnosno na temelju razine pouzdanosti koju revizor želi. Kod nestatističkog uzorkovanja veličina uzorka

¹³⁰ IIA, Praktične smjernice 2320-3: revizorsko uzorkovanje (2013)

zavisi od procjene unutarnjeg revizora. Preporučena veličina nestatističkog uzorka u odnosu na broj podataka u populaciji sadržana je u tablici.

Tablica 10. Preporučene veličine uzorka za testove kontrola (atributivno uzorkovanje)

Veličina uzorka (broj podataka po uzorku)	Veličina populacije (broj podataka u populaciji)
Min 20	51 - 100
Min 25	101 - 200
Min 40	200 - 500
Min 50	preko 500

13.3.3 Metode izbora podataka u uzorak

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

Sistemska intervalno uzorkovanje – nakon određivanja veličine uzorka, ukupan broj podataka u populaciji dijeli se s veličinom uzorka kako bi se odredili intervali uzorkovanja. Npr. ako u populaciji ima 1000 podataka, a želimo uzorak veličine 50 podataka, interval uzorkovanja je 1000/50 odnosno 20 pa ćemo testirati svaki 20. podatak u populaciji. Prvi podatak u uzorku dobijemo metodom slučajnog izbora (npr. 5.) i onda testiramo svaki 20. podatak (25, 45, 65,.....965,...985,...). Kako bi u uzorak mogli da biramo svaki n-ti podatak iz populacije, populacija mora biti numerirana.

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

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

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

13.3.4 Interpretacija zaključaka testiranja provedenih na uzorku

Zaključci testiranja provedenih na uzorku izabranim statističkim uzorkovanjem mogu se pouzdanije ekstrapolirati na cijelu populaciju sa željenom razinom pouzdanosti.

Zaključci testiranja provedenih na uzorku izabranim nestatističkim uzorkovanjem obično se odnose na podatke iz uzorka i ne mogu se pouzdano interpretirati na cijelu populaciju iz razloga što veličina uzorka i metoda odabira podataka u uzorak nije matematički određena. Zaključci će se pisati na način da se daju podaci o utvrđenim greškama i nedostacima na razini uzorka: npr. *“testiran je uzorak od 80% podataka ili testirano je 10 komada od 23 komada i utvrđene su greške i nefunkcioniranje kontrola u dijelu...”*. Revizor treba procijeniti značajnost nedostataka utvrđenih na razini uzorka na sustav kontrola. Zaključci se ne iznose za cijelu populaciju, već podaci o potvrđenim greškama i nedostacima kontrola na testiranom uzorku.

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

- Uzorak treba izabrati iz cjelokupne populacije;
- Razdoblje obuhvaćeno uzorkom treba biti odgovarajuće, a uobičajeno je da to bude razdoblje od završetka posljednje revizije danog sustava. Ako je posljednja revizija bila prije nekoliko godina, uzorak treba odrediti u odnosu na tekuću godinu;
- Treba zabilježiti metodu uzorkovanja. Uzorak treba uključiti sve najznačajnije vrste transakcija;
- Testiranje se treba fokusirati na visokorizična područja.

14 Analitički postupci¹³¹

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

- analizu omjera, trendova i regresivnu analizu;
- proporcionalnu analizu;
- testove racionalnosti;
- usporedbe između razdoblja;
- prognoziranje i
- komparativnu usporedbu informacija sa sličnim djelatnostima ili organizacijskim jedinicama.

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

- bolje razumijevanje sustava/područja koje se revidira;
- potvrde da sustav funkcionira u skladu s očekivanjima kada rezultati analitičkih postupaka pokazuju zadovoljavajuće odnose (omjere, trendove);
- identifikaciju područja gdje su potrebne daljnje analize i istraživanja kada rezultati analitičkih postupaka ne pokazuju zadovoljavajuće ili očekivane odnose;

¹³¹ Obrada prema izvoru Pickett, K.H. Spencer (2003) The Internal Auditing Handbook, 2. izdanje Aneks D, str. 773. do 775.

- usmjerenje pažnje rukovodstva na neobične varijacije i odstupanja.

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

Analiza omjera koristi se za analize računovodstvenih i financijskih podataka da bi se predvidjeli budući trendovi i identificirale naznake problema. Primjer analize omjera (pokazatelja) je npr. broj dana naplate potraživanja po osnovi izdanih računa za najam poslovnog prostora:

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

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

Proporcionalna analiza uključuje izračune kao što su:

- postotak izvršenih kapitalnih rashoda u odnosu na iznos planiranih kapitalnih rashoda;
- postotak prekovremenog rada u odnosu na iznos bruto plaća;
- postotak predmeta (npr. žalbe na izdana rješenja) riješen u roku u odnosu na ukupan broj zaprimljenih predmeta i slično.

Analiza trendova koristi se za uočavanje tendencija kretanja nekih varijabli u određenom razdoblju, a uključuje usporedbu sa:

- prethodnim iskustvom;
- prosječnim vrijednostima;
- standardima/normama;
- proračunima;
- usporedbe među organizacijskim jedinicama/područjima i slično.

Primjer kako analitički postupci pretvaraju podatke u informacije¹³²

Jedan podatak (broj) promatran sam za sebe neće biti previše koristan. Na primjer ako se revidira upravljanje ljudskim resursima i zapošljavanje na ugovor o djelu podatak da je broj zaposlenih na ugovoru o djelu u 2016/2017. u Sektoru 4 iznosio 134 ne govori puno. Jasniju sliku dobivamo ako ovaj broj promatramo zajedno s drugim brojevima. Možemo se koristiti trendovima, raditi usporedbe i računati određene omjere. Također možemo se koristiti i indeksiranjem (specijaliziranim oblikom trendova).

Trendovi

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

¹³² Obrada primjera prema izvoru Pickett, K.H. Spencer (2003) The Internal Auditing Handbook, 2. izdanje Aneks D, str. 775.

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

Usporedbe

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

Zaposleni na ugovor o djelu	15/16	16/17	17/18	18/19	19/20
Sektor 1	38	39	27	35	39
Sektor 2	116	118	125	129	132
Sektor 3	161	160	151	151	148
Sektor 4	131	134	136	138	140

Omjeri

Ako promatramo troškove ugovora o djelu možemo postaviti još više pitanja. Zašto postoji razlika između podataka za Sektor 2 i Sektor 4, odnosno zašto su iznosi u Sektoru 4 statični, dok za Sektor 2 padaju?

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

Indeksiranje

Trendovi se još jasnije ističu ako brojke izrazimo kao postotke prve godine.

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

15 Radna dokumentacija i revizorski dosjei

15.1 Radna dokumentacija

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

Radna dokumentacija uključuje primjerice:

- dokumente (računi, ugovori, rješenja, izvještaji, listinge iz baza podataka, listinge iz informacijskih sustava ISFU, BPMIS, PIMIS, Centralni obračun plaća i slično);
- rezultate provedenih analiza (Excel i Word tabele, grafikone, razni izračuni i slično);
- opisi sustava (opisno dokumentirane sustave, blok dijagrami i dijagrami toka);
- bilješke/zapisnici s intervjua;
- rezultati testiranja i izvedeni zaključci;
- popunjeni upitnici o unutarnjim kontrolama;
- fizički materijal na primjer fotografije i slično.

Radna dokumentacija treba¹³³:

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

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

Pouzdana dokazi su najbolje moguće informacije do kojih revizija može doći primjenom odgovarajućih revizijskih tehnika. Pouzdane dokaze čine točni podaci prikupljeni na način koji minimizira pristranost. Nezavisnost i točnost su glavne komponente pouzdanosti o kojima revizori moraju voditi računa u traženju dobrih dokaza.

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

¹³³ Obrada prema izvor Pickett, K.H. Spencer (2003) The Internal Auditing Handbook, 2. izdanje str.681 do 684.

Korisni dokazi znači da prikupljeni dokazi trebaju biti praktični tako da pomažu organizaciji u postizanju ciljeva.

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

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

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

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

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

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

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

15.2 Revizorski dosjei – stalni i tekući

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

Stalni revizorski dosje sadrži dokumenta ili linkove na dokumenta koji pružaju osnovne informacije o organizaciji i poslovanju, odnosno dokumente koje unutarnja revizija koristi za izradu strateških i godišnjih planova rada.

Tekući dosje sadrži dokumente i podatke koji se odnose na provođenje i rezultate pojedinačnih revizija. Po završetku pojedinačnih revizija dio dokumentacije iz tekućeg dosjea prenosi se u stalni revizorski dosje (na primjer opis procesa, konačna revizorska izvješća i drugo što unutarnji revizori procjene potrebnim i korisnim da se nađe u stalnom dosjeu).

Ukoliko se unutarnja revizija provodi uz podršku IT aplikacije, većina dokumenata stalnog i tekućeg revizorskog dosjea sadržana je (kreira se i pohranjuje) u softverskoj aplikaciji. U nastavku se daju preporuke za minimalan sadržaj.

15.2.1 Stalni revizorski dosje - preporučeni sadržaj:

1. Organizacijska shema organizacije – organigram je prikaz organizacijskih jedinica i njihovog položaja u organizaciji. Može biti dopunjena sa nazivima rukovoditelja, kontaktima, linkom na web stranicu i slično. Potrebno je ažurirati s promjenama u organizacijskom ustrojstvu.

2. Podaci iz registra rizika – informacije o rizicima u organizaciji.

3. Opisi sustava/procesa – opisi sustava/procesa iz prethodnih revizija.

4. Relevantna regulativa – link na izvor (zakoni i drugi propisi, te interna regulativa relevantna za područja poslovanja organizacije koja su često predmet revizija (zakoni i propisi iz područja upravljanja javnim financijama, javnom nabavom, porezni sustav, plaće, specifični procesi za organizaciju i slično). Potrebno je imati ažurirane baze regulative.

5. Strateški planovi organizacije i izvješća o realizaciji – trogodišnji strateški planovi i izvješća o realizaciji tih planova za razinu organizacije (link na web stranicu).

6. Proračuni/financijski planovi organizacije i izvještaji o izvršenju proračuna/financijskog plana – uključujući i dokument okvirnog proračuna, instrukcije za izradu proračuna (1 i 2), proračun organizacije, te izvješća o izvršenju proračuna i financijske izvještaje organizacije po razdobljima za koje se pripremaju (link na web stranicu).

7. Konačna revizorska izvješća – konačna revizorska izvješća iz prethodnih revizija zajedno s akcijskim planovima.

8. Baza podataka o preporukama – dane preporuke (s referencom na reviziju u kojoj su dane, datumom), provedene aktivnosti (datum provođenja) i efekti provedenih preporuka (gdje je moguće iskazati mjerljive efekte).

9. Izvješća o realizaciji preporuka – izvješća koja rukovoditelj JUR dostavlja rukovoditelju organizacije o realizaciji preporuka na temelju odredbi članka 17. Zakona o unutarnjoj reviziji.

10. Izvješća o obavljenim savjetodavnim uslugama – izvješća o obavljenim savjetodavnim uslugama (mogu se odložiti u formi u kojoj je savjet predstavljen rukovodstvu - forma tablica, emaila, Power point prezentacije i slično).

11. Godišnje izvješće o aktivnostima unutarnje revizije – izvješća koja rukovoditelj JUR priprema i dostavlja CHJ FMF na temelju odredbi Zakona o unutarnjoj reviziji.

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

15.2.2 Tekući revizorski dosje – preporučeni sadržaj

1. Preliminarne procjene rizika
2. Opisi procesa (narrativne bilješke i dijagrami toka)
3. Plan revizije
4. Program revizije
5. Bilješke sa sastanaka, razgovora s revidiranim subjektima
6. Prikupljena, analizirana i testirana dokumentacija
7. Rezultati analiza (Excel i Word tabele, izračuni, grafikoni i slično)
8. Rezultati testiranja i zaključci testiranja
9. Nacrti izvješća o reviziji
10. Očitovanja revidiranih subjekata na finalni nacrt izvješća
11. Konačno revizorsko izvješće

Objavom ove Metodologije rada unutarnje revizije u javnom sektoru u Federaciji Bosne i Hercegovine prestaje primjena Metodologija rada unutarnje revizije u javnom sektoru u Federaciji Bosne i Hercegovine („Službene novine Federacije BiH”, br: 13/12, 93/13 i 93/15).

Broj:10-45-1-1887/23

Sarajevo, 10.03.2023. godine

MINISTRICA

Jelka Milićević

Prilog 1: NEPRAVILNOSTI I PREVARE

Definicije pojmova nepravilnosti i prevare

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

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

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

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

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

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

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

Ako unutarnji revizor posumnja na prevaru tijekom obavljanja revizije, on prekida postupak revizije i o tome obavještava rukovoditelja JUR, koji je dužan bez odlaganja u pisanoj formi obavijestiti rukovoditelja organizacije. Rukovoditelj organizacije dužan je nakon prijema obavještenja poduzeti potrebne radnje i obavijestiti nadležne organe.

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

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

ANEKSI

Prilog	Naziv obrasca
1	Obrazac OB-1a Povelja unutarnje revizije
2	Obrazac OB-1b Strateški plan IR
3	Obrazac OB-1c Godišnji plan IR
4	Obrazac OB-2 Nalog za pokretanje unutarnje revizije
5	Obrazac OB-3 Izjava o neovisnosti
6	Obrazac OB-4 Plan pojedinačne revizije/pismo najave/uvodna izjava
7	Obrazac OB-5 Preliminarna procjena unutarnjih kontrola
8	Obrazac OB-6 Program revizije i rezultati testiranja
9	Obrazac OB-7 Revizorsko izvješće
10	Obrazac OB-8 Plan aktivnosti za provođenje preporuka
11	Obrazac OB-9 Praćenje realizacije preporuka i plana aktivnosti
12	Obrazac OB-10a Zahtjev za savjetodavne usluge
13	Obrazac OB-10b Izvješće o savjetodavnim uslugama
14	Obrazac OB-11a Godišnje izvješće unutarnje revizije – opći podaci
15	Obrazac OB-11b Godišnje izvješće unutarnje revizije – statistika