

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

**Mart, 2023. godine**

## SADRŽAJ

<b>UVOD I SVRHA METODOLOGIJE ZA INTERNU REVIZIJU</b> .....	7
<b>DIO I. UPRAVLJANJE FUNKCIJOM INTERNE REVIZIJE</b> .....	9
1 Zakonski i organizacioni okvir .....	9
1.1 Jedinica za internu reviziju.....	9
1.2 Centralna harmonizacijska jedinica FMF.....	9
1.3 Koordinacioni odbor centralnih jedinica za harmonizaciju .....	10
2 Metodološki okvir za uspostavu i rad interne revizije u organizacijama u javnom sektoru u Federaciji BiH.....	10
2.1 Misija, definicija i temeljni principi rada interne revizije .....	10
2.2 Standardi interne revizije.....	11
2.3 Organizaciona uspostava i nezavisnost JIR .....	12
2.4 Povelja interne revizije.....	12
2.5 Etički kodeks internih revizora .....	13
2.6 Vrste revizorskih usluga .....	13
2.7 Pojam i zahtjevi u pogledu upravljanja funkcijom interne revizije .....	15
3 Strateško i godišnje planiranje interne revizije.....	16
3.1 Strateško planiranje .....	16
3.1.1 Procjena rizika i utvrđivanja prioriteta za revidiranje.....	16
3.1.2 Konsultacije sa akterima (validacije) .....	18
3.1.3 Procjena resursa .....	18
3.1.4 Koordinacija sa drugim pružaocima usluga uvjeravanja i savjetovanja.....	19
3.1.5 Rokovi, uloge i odgovornosti za strateški plan interne revizije.....	19
3.1.6 Forma strateškog plana interne revizije .....	19
3.1.7 Implementacija, kontinuirana procjena rizika i ažuriranje plana.....	20
3.2 Godišnji plan interne revizije.....	20
4 Stručnost, profesionalna pažnja i kontinuirani razvoj .....	21
5 Osiguranje kvaliteta .....	22
5.1 Elementi sistema osiguranja kvaliteta interne revizije u organizacijama u FBiH.....	23
5.2 Karakteristike kvaliteta.....	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 kvaliteta od strane CHJ .....	26
6	Izveštavanje višeg menadžmenta.....	26
6.1	Odbori za reviziju u organizacijama javnog sektora i javnim preduzećima i njihova interakcija sa internom revizijom.....	28
<b>DIO II. PROCES OBAVLJANJA REVIZIJE .....</b>		<b>31</b>
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 interne revizije.....	40
7.2.1	Provođenje Programa revizije .....	40
7.2.2	Dokumentovanje 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 rukovodioca JIR 45	
7.2.5	Procjena rezidualnog rizika.....	46
7.3	Izveštavanje .....	47
7.3.1	Izrada nacrtu revizorskog izvještaja .....	48
7.3.2	Usaglašavanje nacrtu revizorskog izvještaja sa revidiranim subjektima .....	53
7.3.3	Pregled, odobranje i distribucija konačnog revizorskog izvještaja od strane rukovodioca JIR.....	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	Dokumentovanje i revizorski dosjei - tekući i stalni revizorski dosje .....	59
9	Savjetodavne usluge .....	61
9.1	Planiranje savjetodavnih usluga u okviru strateškog i godišnjeg plana interne 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	Izveštavanje o rezultatima savjetodavnih usluga .....	64
9.2.4	Praćenje postupanja s rezultatima .....	65
<b>DIO III. REVIZORSKI ALATI I TEHNIKE</b>	.....	<b>66</b>
10	Vrste kontrola .....	66
10.1	Vrste kontrola po nivoima organizacione strukture: .....	67
10.1.1	Kontrole visokog nivoa .....	67
10.1.2	Kontrole srednjeg nivoa .....	68
10.1.3	Kontrole nižih nivoa .....	68
11	Utvrđivanje i dokumentovanje sistema .....	70
11.1	Utvrđivanje sistema .....	70
11.2	Razgovori s rukovodstvom i zaposlenicima revidiranih subjekata .....	70
11.3	Testovi prolaza kroz sistem/proces .....	70
11.4	Dokumentovanje sistema .....	71
11.4.1	Opisno dokumentovanje .....	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 .....	84
14	Analitički postupci .....	85
15	Radna dokumentacija i revizorski dosjei .....	88
15.1	Radna dokumentacija .....	88
15.2	Revizorski dosjei – stalni i tekući .....	90
15.2.1	Stalni revizorski dosje - preporučeni sadržaj: .....	90

15.2.2 Tekući revizorski dosje – preporučeni sadržaj.....	91
<b>Prilog 1: NEPRAVILNOSTI I PREVARE .....</b>	<b>92</b>
<b>ANEKSI .....</b>	<b>94</b>

## Popis tabela

- Tabela 1. Vrste revizija
- Tabela 2. Područja koja nadgleda odbor za reviziju
- Tabela 3. Karakteristike kvalitetnog revizorskog izvještaja
- Tabela 4. Struktura revizorskog izvještaja
- Tabela 5. Struktura nalaza
- Tabela 6. Vrste kontrola
- Tabela 7. Primjer opisa sistema u formi tabele
- Tabela 8. Simboli za izradu dijagrama toka
- Tabela 9. Primjer upitnika za internu kontrolu
- Tabela 10. Preporučene veličine uzorka za testove kontrola (atributivno uzorkovanje)

## Popis slika

- Slika 1. Zahtjevi Standarda 1200 – Stručnost i dužna profesionalna pažnja
- Slika 2. Elementi sistema osiguranja kvaliteta interne revizije u organizacijama u FBiH
- Slika 3. Predmet saopćavanja prema rukovodiocu 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 IR
- 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

<b>Skraćenica</b>	<b>Puni naziv</b>
BiH	Bosna i Hercegovina
CAAT	Kompjuterski-podržane revizorske tehnike (engl. <i>Computer-assisted audit techniques</i> )
CHJ	Centralna harmonizacijska jedinica
JIR	Jedinica za internu reviziju
FMF	Federalno ministarstvo finansija
IPPF	Međunarodni okvir profesionalne prakse interne revizije (eng. <i>International Professional Practices Framework</i> )
PIFC	Javne interne finansijske kontrole (eng. <i>Public Internal Financial Control</i> )
QAIP	Program osiguranja i unapređenja kvaliteta (eng. <i>Quality Assurance and Improvement Program</i> )
IAMS	Softver za upravljanje procesom interne revizije (eng. <i>Internal Audit Management System</i> )
MIS	Upravljački informacioni sistemi (eng. <i>Management information system</i> )

Na osnovu člana 5. stav (2) tačka 1. Zakona o internoj 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 saglasnost Koordinacijskog odbora centralnih harmonizacijskih jedinica u Bosni i Hercegovini, donosi

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

### **UVOD I SVRHA METODOLOGIJE**

Metodologija rada interne revizije u javnom sektoru u Federaciji Bosne i Hercegovine (u daljem tekstu: Metodologija) namijenjena je rukovodiocima jedinica za internu reviziju (u daljem tekstu: JIR) i internim revizorima u organizacijama u javnom sektoru u Federaciji Bosne i Hercegovine (Federaciji BiH). Svrha Metodologije je da osigura metodološke smjernice rukovodiocima JIR i internim revizorima prilikom primjene zakonodavnog i metodološkog okvira u javnom sektoru u Federaciji BiH u pogledu:

- ispunjavanja preduslova za efektivno upravljanje funkcijom interne revizije u organizacijama u javnom sektoru u Federaciji BiH,
- osiguranja i unapređenja kvaliteta rada interne revizije u organizacijama u javnom sektoru u Federaciji BiH,
- ispunjavanja standarda interne 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 interni revizori,
- ujednačavanja praksi i jednoobrazne primjene softverske aplikacije za podršku radu interne revizije u organizacijama u javnom sektoru u Federaciji BiH.<sup>1</sup>

Metodologiju je izradila Centralna harmonizacijska jedinica Federalnog ministarstva finansija-financija (u daljem tekstu: CHJ FMF) u saradnji sa EU PIFC Projektom,<sup>2</sup> a u cilju ažuriranja postojeće Metodologije rada interne revizije u javnom sektoru u Federaciji Bosne i Hercegovine („Službene novine Federacije BiH“, br. 13/12, 93/13 i 93/15) u skladu sa Standardima interne revizije i razrade metodologije rada i obavljanja interne revizije u organizacijama u javnom sektoru u Federaciji BiH. Metodologija je pripremljena u skladu sa primjenjivim zakonodavnim okvirom iz oblasti interne revizije za javni sektor u Federaciji BiH, Međunarodnim okvirom profesionalne prakse interne revizije (u daljem tekstu: IPPF) koji su na snazi od 01. januara 2017. godine, dosadašnjim iskustvima iz prakse, te u skladu sa softverom za upravljanje procesom interne revizije. U Metodologiji su obrađene obje vrste usluga koje u skladu sa propisanim IPPF pruža interna revizija:

---

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

<sup>2</sup> EU Projekat “Unapređenje javne interne finansijske kontrola u Bosni i Hercegovini”

(1) provođenja revizija na osnovu kojih pruža nezavisno, objektivno uvjeravanje (engl. *assurance*) i (2) konsultantske/savjetodavne usluge (*consulting services*).

Svaki rukovodilac JIR i svaki interni revizor odgovoran je za primjenu ove Metodologije rada koja u razradi standarda prati pristup iz IPPF za internu reviziju i razlikuje безусловne obaveze za osiguranje usklađenosti sa standardima ("mora") i postupanja u kojima su na temelju stručnog prosuđivanja opravdana odstupanja ("treba").

Rukovodioci JIR i interni revizori dužni su primjenjivati Metodologiju uz stručno rasuđivanje, kako bi sadržaj prilagodili svojim specifičnim potrebama. JIR mogu, zbog potrebe prilagođavanja specifičnostima poslovanja svoje organizacije, pripremiti operativna uputstva u skladu sa članom 14. stav (1) tačka 1) Zakona o internoj reviziji.

Sadržaj Metodologije je organizovan u tri dijela:

- I. Upravljanje funkcijom interne revizije,
- II. Proces obavljanja interne revizije sa izražavanjem uvjeravanja (u daljem tekstu: interna revizija) i pružanje savjetodavnih usluga i
- III. Revizorski alati i tehnike.



# DIO I. UPRAVLJANJE FUNKCIJOM INTERNE REVIZIJE

## 1 Zakonski i organizacioni okvir

### **Zakonski i metodološki okvir**

Osnovni elementi okvira za funkcioniranje interne revizije u organizacijama u javnom sektoru u Federaciji BiH proizlaze iz Zakona o internoj reviziji u javnom sektoru u Federaciji BiH<sup>3</sup> i pratećih podzakonskih i metodoloških akata koji uređuju pojedina područja funkcioniranja interne revizije.

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

### **Organizacioni okvir**

Organizacioni okvir za internu reviziju u Federaciji BiH sačinjavaju:

#### 1.1 Jedinica za internu reviziju

JIR se formiraju u skladu sa Zakonom o internoj reviziji<sup>4</sup> i važećim Pravilnikom o kriterijima za uspostavljanje jedinica za internu reviziju u javnom sektoru u Federaciji, a dio JIR vrši funkciju interne revizije osim u matičnoj i u drugim organizacijama u javnom sektoru u Federaciji nivoa razdjela, u skladu sa 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 finansija i zadužena je za razvoj i nadzor nad implementacijom propisa iz oblasti interne revizije, koordinaciju rada jedinica interne revizije u javnom sektoru u Federaciji BiH i izvještavanje o pomenutim aktivnostima.

Prema Zakonu o internoj reviziji<sup>5</sup> CHJ FMF je odgovorna za:

- 1) pripremu prijedloga za izmjene Zakona o internoj reviziji u javnom sektoru u Federaciji Bosne i Hercegovine nakon usaglašavanja u Koordinacionom odboru,
- 2) pripremu i implementaciju programa obuke i sertifikaciju internih revizora u Federaciji nakon usaglašavanja programa obuke u Koordinacionom odboru,
- 3) implementaciju standarda za internu reviziju i Kodeksa profesionalne etike za interne revizore nakon usaglašavanja u Koordinacionom odboru,
- 4) pripremu i implementaciju radne metodologije interne revizije nakon usaglašavanja u Koordinacionom odboru,

<sup>3</sup> "Službene novine Federacije BiH", br: 47/08 i 101/16

<sup>4</sup> Član 8. Zakona o internoj reviziji

<sup>5</sup> Član 6. Zakona o internoj reviziji

- 5) pripremu i implementaciju Strategije razvoja interne revizije u javnom sektoru nakon usaglašavanja u Koordinacionom odboru,
- 6) izradu Pravilnika o uslovima za obavljanje poslova interne revizije,
- 7) davanje mišljenja na pravilnike o unutrašnjoj organizaciji, koja uspostavlja jedinicu interne revizije u dijelu koji se odnosi na internu reviziju,
- 8) koordinaciju rada jedinica za internu reviziju u javnom sektoru u Federaciji i uspostavljanje veza sa državnim i međunarodnim institucijama na području interne revizije,
- 9) saradnju sa Uredom za reviziju institucija u Federaciji Bosne i Hercegovine sa ciljem ostvarivanja efikasne i djelotvorne interne i eksterne revizije,
- 10) po zahtjevu i potrebi, rješavanje neslaganja u mišljenjima između rukovodioca jedinice za internu reviziju i rukovodioca organizacije,
- 11) obavljanje provjere kvalitete rada interne revizije sa ciljem prikupljanja informacija za poboljšanje metodologije i standarda rada,
- 12) davanje mišljenja o premještanju i otpuštanju internih revizora,
- 13) vođenje i održavanje registra jedinica za internu reviziju i internih revizora za javni sektor i registra povelja interne revizije u javnom sektoru u Federaciji.

### 1.3 Koordinacioni odbor centralnih jedinica za harmonizaciju

Pored CHJ FMF, ulogu u sistemu interne revizije ima i **Koordinacioni odbor centralnih jedinica za harmonizaciju (KO CJH)** koji je u skladu sa Zakonom o internoj reviziji institucija BiH<sup>6</sup>, odgovoran za harmonizaciju regulative iz oblasti interne revizije u javnom sektoru na cijeloj teritoriji BiH. Koordinacioni odbor CJH je odgovoran za harmonizaciju prijedloga za izmjene Zakona o internoj reviziji u javnom sektoru, programa obuke za certificiranje internih revizora, procedura i metodologije interne revizije. Uz to, KO CHJ ima nadležnosti za usvajanje međunarodnih standarda za internu reviziju i Kodeksa profesionalne etike na osnovu međunarodnih standarda, te usaglašavanje Strategije razvoja interne revizije u javnom sektoru BiH.

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

### 2.1 Misija, definicija i temeljni principi rada interne revizije

Misija interne revizije je poboljšati i zaštititi vrijednosti organizacije pružanjem na riziku utemeljenog i objektivnog angažmana s izražavanjem uvjerenja, savjeta i uvida.<sup>7</sup> U skladu sa Zakonom o internoj reviziji<sup>8</sup> i prema definiciji iz IPPF, interna revizija je nezavisno, objektivno uvjeravanje i konsultantska 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.

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

<sup>7</sup> Misija interne revizije uključena je u IPPF u primjeni od 01.01.2017.

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

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

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

Pored navedenih principa, IPPF definiira i dodatne osnovne principe koje interni revizori trebaju demonstrirati u svom radu<sup>10</sup>:

- 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 JIR, odnosno svaki interni revizor treba demonstrirati usaglašenost sa njima.

## 2.2 Standardi interne revizije

Primjena IPPF u organizacijama u javnom sektoru u Federaciji BiH propisana je članom 5. stav (2) tačka 2) Zakona o internoj reviziji. Standardi interne revizije u organizacijama u javnom sektoru u Federaciji BiH podrazumijevaju kriterije za obavljanje, procjenjivanje i mjerenje rada interne revizije. Dvije su osnovne kategorije standarda:

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

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

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

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

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

- 2000 - upravljanje internom revizijom,

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

<sup>10</sup> Međunarodni okvir profesionalne prakse (IPPF) u primjeni od 01.01.2017. sadrži proširenu listu osnovnih principa

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

### 2.3 Organizaciona uspostava i nezavisnost JIR

JIR mora biti nezavisna, a interni revizori moraju biti objektivni u obavljanju svojeg posla.<sup>11</sup>

Za uspostavljenje i funkcioniranje adekvatne i efikasne funkcije interne revizije u organizaciji odgovorno je najviše upravljačko tijelo koje može biti rukovodilac organizacije ili odbor direktora ili nadzorni odbor ili revizorski odbor kojem je upravljačko tijelo delegiralo određene zadatke. U daljnjem koristit će se pojam „rukovodilac organizacije<sup>12</sup> ili upravljačko tijelo<sup>13</sup>“. U skladu sa Standardima za profesionalnu praksu interne revizije, Zakonom o internoj reviziji<sup>14</sup> i Pravilnikom o kriterijima za uspostavljenje JIR u organizacijama u javnom sektoru u Federaciji BiH, JIR se uspostavlja na najvišem organizacionom nivou, te je organizaciono i funkcionalno direktno i odgovorna rukovodiocu organizacije ili upravljačkom tijelu.

Funkcionalna nezavisnost JIR ostvaruje se njenom nezavisnošću od drugih organizacionih jedinica u planiranju rada, provođenju interne revizije i izvještavanju. JIR ili interni revizori ne mogu biti uključeni u izvršavanje direktnih i izvršnih funkcija organizacije.<sup>15</sup>

### 2.4 Povelja interne revizije

**Poveljom interne revizije** uređuje se opći pristup interne revizije, svrha i cilj, nezavisnost, uloga i djelokrug interne revizije, odgovornost rukovodioca JIR/internog revizora, ovlaštenja pristupa dokumentaciji, kadrovima i fizičkoj imovini koja je relevantna za obavljanje revizije, obim aktivnosti interne revizije, izvještavanje i postupci u slučaju identifikovanja indikatora prevare.<sup>16</sup>

Povelju interne revizije potpisuju rukovodilac organizacije i rukovodilac JIR, dok CHJ FMF uređuje sadržaj Povelje. Rukovodilac JIR mora periodično pregledati povelju iz perspektive promijenjenih internih i eksternih okolnosti u kojima funkcionira. Potpisana Povelja dostavlja se CHJ radi uspostavljanja, vođenja i održavanja Registra povelja interne revizije.

Rukovodilac JIR koja pruža usluge interne revizije osim u svojoj organizaciji i drugim organizacijama nivoa razdjela, odnosno za sve ostale organizacije u javnom sektoru u

<sup>11</sup> veza Standard 1100

<sup>12</sup> Zakon o internoj reviziji, član 8. stav (1)

<sup>13</sup> IPPF definicija Odbor str.28

<sup>14</sup> Zakon o internoj reviziji, član 5a.

<sup>15</sup> veza Standard 1110

<sup>16</sup> veza Standard 1000

Federaciji u skladu sa Pravilnikom o kriterijima za uspostavljanje jedinica interne revizije u organizacijama u javnom sektoru u Federaciji BiH, potpisuje Povelju interne revizije sa rukovodiocem svake od revidiranih organizacija.

## 2.5 Etički kodeks internih revizora

Zakon o internoj reviziji obavezuje da izvršavanje funkcije interne revizije bude u skladu s Kodeksom profesionalne etike za internu reviziju izdatim od Instituta internih revizora i usvojenim od Koordinacionog odbora.<sup>17</sup>

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

Prihvatanje i primjena Kodeksa doprinosi povjerenju u interne revizore i njihov rad.<sup>18</sup>

## 2.6 Vrste revizorskih usluga

Dvije su osnovne vrste revizorskih usluga:

- a) provođenja revizije na osnovu kojih se pruža nezavisno, objektivno uvjeravanje (eng. assurance) i
- b) konsultantske/savjetodavne usluge (eng. consulting services).

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

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

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

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

---

<sup>17</sup> Zakon o internoj reviziji, član 5. stav (2) tačka 3)

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

Tabela 1. Vrste revizija

<b>Revizija usklađenosti</b>	Usklađenost područja, procesa, sistema sa regulativom (zakonima i drugim propisima), politikama, standardima, planovima, ugovorima, procedurama ili drugim zahtjevima.	Procjena usklađenosti sa regulativom i drugim aktima.
<b>Revizija sistema</b>	Neovisna procjena adekvatnosti i efikasnost funkcionisanja internih kontrola za ublažavanje rizika u ostvarivanju ciljeva sistema.	Procjena usklađenosti sa regulativom i uspješnosti poslovanja. (funkcionalnost i efektivnost).
<b>Revizija učinka</b>	Resursi (javna sredstva) i ciljevi/rezultati politika, programa, organizacija, projekata, aktivnosti.	Procjena da li se javna sredstva koriste ekonomično, efikasno i efektivno.
<b>Finansijska revizija</b>	Računovodstveni sistemi, finansijske transakcije, finansijski izvještaji.	Procjena da li su finansijske transakcije izvršene na zakonit i regularan način, računovodstvene evidencije sveobuhvatne i tačne, finansijski izvještaji vjerodostojni, pouzdani, blagovremeni.
<b>Revizija IT sistema</b>	IT sistemi (softverske aplikacije, baze podataka, infrastruktura).	Procjena funkcionalnosti i sigurnosti.
<b>Revizija programa i projekata EU</b>	Sistem upravljanja i kontrola u okviru programa i projekata finansiranih iz EU sredstava.	Procjena usklađenosti sa regulativom i uspješnosti realizacije programa i projekta.

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

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

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

U skladu sa Zakonom o internoj reviziji, rukovodilac JIR mora osigurati visok kvalitet aktivnosti interne revizije i primjenu pravila izdatih od CHJ.<sup>19</sup> Rukovodilac JIR mora učinkovito upravljati funkcijom interne revizije kako bi osigurao njen doprinos stvaranju dodane vrijednosti za organizaciju.<sup>20</sup> Učinkovito upravljanje funkcijom interne revizije znači:

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

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

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

Ukoliko procedure CHJ ne pružaju dovoljno detaljne smjernice za pojedina područja, rukovodilac JIR će ta pitanja pojasniti u pravilniku o internoj reviziji ili pripremom dodatnih operativnih uputstava u skladu s važećom regulativom,<sup>21</sup> odnosno, uz saglasnost CHJ FMF, rukovodilac može razvijati dodatne procedure prilagođene potrebama i specifičnim zadacima.<sup>22</sup>

Rukovodilac JIR mora:

- usmjeriti aktivnosti interne revizije i izvještavati upravljačko tijelo (rukovodioca organizacije ili tijelo koje je nadređeno JIR 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 obim, priroda, efekti, relevantnost i utjecaj.
- osigurati, u saradnji s rukovodstvom, da funkcija interne revizije ima pristup svim dokumentima, bazama podataka i informacijskim sistemima koji podržavaju poslovne procese, a naročito ključne procese iz područja upravljanja javnim finansijama (BPMIS, ISFU, PIMIS, centralni obračun plaća).
- izraditi i provesti Program osiguranja i unapređenja kvaliteta, uključujući (1) usaglašenost sa Standardima interne revizije u organizacijama u javnom sektoru u Federaciji BiH, (2) kontinuirani profesionalni razvoj i (3) razviti ključne pokazatelje za mjerenje uspješnosti funkcije interne revizije i pratiti njihovu realizaciju na godišnjem nivou. Primjeri pokazatelja uspješnosti mogu biti: npr.

<sup>19</sup> Zakon o internoj reviziji, član 14. tačka 9)

<sup>20</sup> veza Standard 2000

<sup>21</sup> Zakon o internoj reviziji, član 14. tačka 1)

<sup>22</sup> veza Standard 2040



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

### 3 Strateško i godišnje planiranje interne revizije

Rukovodilac JIR prema Zakonu o internoj reviziji odgovoran je za pripremu strateškog plana za period od tri godine, te za pripremu godišnjeg plana na osnovu procjene rizika.<sup>23</sup> Ovi se rokovi odnose na sve organizacije, uključujući i javna preduzeća.

Planiranje revizorskih aktivnosti na temelju rizika je neophodno u svrhu uspostavljanja prioriteta interne revizije usklađenih sa ciljevima organizacije i sa apetitom rizika koji je definiralo rukovodstvo.<sup>24</sup> Pored toga, strateško i godišnje planiranje pruža i:

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

#### 3.1 Strateško planiranje

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

U strateškom planu dokumentuju se područja koja će biti revidirana i ostale aktivnosti JIR: praćenje provođenja preporuka, izvještavanje o aktivnostima interne revizije, kontinuirana profesionalna edukacija i provođenje programa osiguranja i unapređenja kvalitete. U strateškom planu interne revizije planiraju se i resursi za savjetodavne usluge koje su prihvaćene i dogovorene sa rukovodstvom.<sup>25</sup>

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

Rukovodilac JIR treba osigurati da se za izradu strateškog plana interne revizije analiziraju rizici u poslovanju organizacije utvrđeni od strane rukovodstva organizacije.<sup>26</sup> Rukovodilac JIR i interni revizori preuzet će i analizirati rizike i procjenu rizika iz registra rizika i obaviti razgovore s rukovodstvom. Analiza podrazumijeva:

<sup>23</sup> Zakon o internoj reviziji, član 14. tač. 2) i 3)

<sup>24</sup> veza Standard 2010

<sup>25</sup> veza Standard 2010.C1

<sup>26</sup> veza Standard 2010



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

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

- sektorske i organizacione strategije i druge planske dokumente organizacije i izvještaje o njihovoj realizaciji,
- trogodišnje i godišnje planove rada organizacije i izvještaje o njihovoj realizaciji, uključujući ostvarivanje ciljeva organizacije,
- poslovne procese, uključujući specifične procese za realizaciju usluga i resurse koji su za njih potrebni,
- budžet/finansijski plan organizacije i prateću dokumentaciju sa projekcijama za naredne dvije godine iz npr. Dokumenta okvirnog budžeta,
- finansijske izvještaje i izvještaje o izvršenju budžeta/finansijskog plana,
- promjene organizacionog, zakonodavnog i regulatornog okvira koje će utjecati na poslovanje organizacije,
- promjene političkih, ekonomskih, socijalnih i drugih okolnosti u okruženju koje utječu na poslovanje,
- izvještaje Ureda za reviziju institucija FBiH,
- baze podataka iz svih dostupnih upravljačkih informacionih sistema.

Pored analiza dokumenata i baza podataka, interna revizija obavlja razgovore s rukovodstvom uključujući rukovodioca 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 kvantifikovanje utjecaja rizika u procesima upravljanja javnim finansijama, trebalo bi primijeniti metodu očekivane novčane vrijednosti skupa sa pripadajućim metodama, komparatorima i kriterijima organizacije specifičnim za funkciju i javne usluge.

Interna revizija dokumentuje 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 interne revizije sastavni je dio strateškog plana u formi priloga, a čuva se u elektronskom (softverskoj aplikaciji) i/ili papirnatom obliku u dosjeima interne revizije.

JIR koje vrše funkciju interne revizije za druge organizacije (zajedničke jedinice), trebaju provesti pojedinačne procjene rizika interne 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 budžeta/finansijskog plana organizacije za narednu godinu i projekcije budžeta za naredne dvije godine,
- broj zaposlenih,
- mišljenja Ureda za reviziju institucija FBiH u posljednje tri godine na finansijske izvještaje i usklađenost poslovanja,
- izvršenje budžeta/finansijskog plana organizacije prema podacima iz finansijskih izvještaja za prethodnu godinu,
- ukupna vrijednost postupaka javne nabavke u prethodnoj godini,
- ukupna vrijednost sklopljenih ugovora iz postupaka javnih nabavki u prethodnoj godini,
- značajne izmjene organizacionog, zakonodavnog i regulatornog okvira koje će utjecati na poslovanje organizacije i
- datum zadnje revizije.

JIR koje pružaju usluge revizije za više organizacija uključit će u svoj strateški i godišnji plan samo one organizacije za koje je, na osnovu navedenih kriterija i izvršene procjene rizika, utvrdila prioriteta područja za revidiranje, dok se ostale organizacije u kojima se ne planira vršiti revizije neće naći u strateškom i godišnjem planu za posmatrani period. Ukoliko se u narednom trogodišnjem periodu ukaže potreba za obavljanjem revizija ili pružanjem savjetodavnih usluga, iste će biti obavljene na zahtjev rukovodioca korisnika usluge za što će rukovodilac JIR predvidjeti određeni postotak resursa (broj revizorskih radnih dana) u okviru ukupno raspoloživih resursa.

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

### 3.1.2 Konsultacije sa akterima (validacije)

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

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

### 3.1.3 Procjena resursa

Na osnovu utvrđenih rizika i potreba za internom revizijom, rukovodilac JIR raspoređuje raspoložive resurse u skladu sa 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.<sup>27</sup>

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

Prilikom izrade plana interne revizije, rukovodilac JIR bi trebao razmotriti sve zahtjeve rukovodioca organizacije i/ili višeg rukovodstva, te sposobnost interne revizije da se osloni na rad drugih pružalaca usluga uvjeravanja i savjetovanja. Planiranje koordinacije sa drugim pružaocima usluga važno je radi utvrđivanja odgovarajuće pokrivenosti funkcijom revizije i smanjivanja duplikacije revizorskog rada.<sup>28</sup>

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

Rukovodilac JIR raspravlja nacrt strateškog plana s rukovodiocem organizacije ili upravljačkim tijelom, uključujući odbor za reviziju i usaglašeni konačni nacrt strateškog plana dostavit će na odobrenje i potpis najkasnije do kraja decembra tekuće godine za naredni trogodišnji period.

Rukovodilac JIR 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 internih revizora.

Strateški plan interne revizije i njegove moguće izmjene također odobrava rukovodilac organizacije ili upravljačko tijelo, uključujući odbor za reviziju.<sup>29</sup>

#### 3.1.6 Forma strateškog plana interne revizije

Strateški plan interne revizije priprema se u formi tabele date u obrascu: OB-1b SP. Tabelarni pregled strateškog plana JIR i procjene rizika koju je provela i dokumentovala JIR, trebao bi biti dopunjen sa 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 saopćen rukovodiocu organizacije ili upravljačkom tijelu, uključujući odbor za reviziju u svrhu dobivanja odobrenja dokumenta.

JIR koja osim u matičnoj organizaciji obavlja internu reviziju i u drugim organizacijama u javnom sektoru u Federaciji izrađuje jedan konsolidovani strateški plan.

Rukovodilac JIR obavezan je sačiniti konsolidovani strateški plan JIR svake godine, najkasnije do kraja decembra tekuće godine za naredni trogodišnji period, u kojem će biti dat detaljan pregled planiranih revizija po organizacijama, zajedno sa podacima o vrsti revizija i području revidiranja. Konsolidovani strateški plan JIR se izrađuje u softverskoj aplikaciji za internu reviziju, uz kratko narativno pojašnjenje sadržanih podataka. Konsolidovani strateški plan se čuva zajedno sa ostalim planovima JIR u dosjeu interne revizije.

---

<sup>27</sup> veza Standard 2030

<sup>28</sup> veza Standard 2050

<sup>29</sup> veza Standard 2020

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

Rukovodilac JIR bi trebao ažurirati procjenu rizika najmanje jednom godišnje, te izmijeniti strateški i godišnji plan interne revizije u skladu sa ažuriranom procjenom ako je to opravdano.<sup>30</sup>

### 3.2 Godišnji plan interne revizije

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

- nazivu, ciljevima i obimu svake od pojedinačnih revizija
- periodu obavljanja pojedinačnih revizija
- tipovima revizija
- revizorskim timovima za svaku od revizija
- imena osoba zaduženih za nadzor i osiguranje kvaliteta pojedinačnih revizija
- planiranom roku za podnošenje izvještaja
- organizacione jedinice koje će biti obuhvaćene revizijom
- naznaku revizija prenesenih iz proteklog perioda
- 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 interne revizije kao što su: program osiguranja i unapređenja kvaliteta, kontinuirana profesionalna edukacija i periodično izvještavanje interne revizije.

Rukovodilac JIR, u skladu sa Zakonom o internoj reviziji, treba izvršavati godišnju ocjenu mogućnosti i resursa JIR i dostavljati preporuke rukovodiocu organizacije radi usklađivanja s godišnjim planom revizije,<sup>31</sup> te ukoliko je potrebno inicirati i angažman eksternih eksperata.<sup>32</sup> Angažovanje eksperata, odnosno potencijalno angažovanje eksperata bi išlo na trošak organizacije za koju se vrši revizija uz uslov da je rukovodilac te organizacije saglasan i u prilici da osigura sredstva. Potreba i namjera za angažovanje eksternih eksperata treba biti jasno iznesena prilikom izrade strateškog i godišnjeg plana interne revizije kako bi se organizacija (korisnik usluge) mogla adekvatno izjasniti o takvom prijedlogu i ukoliko je saglasna osigurati neophodna sredstva za angažman eksperta.

Rukovodilac JIR nacrt godišnjeg plana interne revizije dostavlja na odobrenje rukovodiocu organizacije ili upravljačkom tijelu, uključujući Odbor za reviziju najkasnije do kraja decembra tekuće godine za narednu godinu.<sup>33</sup> Rukovodilac organizacije/Odbor za reviziju treba da odobri i sve naknadne izmjene. Kopija odobrenog plana dostavlja se rukovodiocima organizacionih jedinica koje će biti revidirane tokom godine i drugim relevantnim rukovodiocima u organizaciji (sekretaru, pomoćnicima ministra i slično) na znanje.

---

<sup>30</sup> veza Standard 2010.A1

<sup>31</sup> Zakon o internoj reviziji, član 14, tačka 12)

<sup>32</sup> Zakon o internoj reviziji, član 14. tačka 14)

<sup>33</sup> veza Standard 2020

Rukovodilac jedinice interne revizije koja, osim u matičnoj organizaciji, obavlja internu reviziju i u drugim organizacijama s kojima ima sporazum o vršenju funkcije interne revizije, izrađuje jedan godišnji plan JIR.

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

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

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

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

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

Svaki pojedinačni interni revizor je lično odgovoran za obavljanje revizije stručno i sa obaveznom profesionalnom pažnjom što su osnovni principi propisani Zakonom o internoj reviziji<sup>34</sup>, a njihovo ostvarivanje zahtijeva razumijevanje IPPF-a, a posebno Etičkog

<sup>34</sup> Zakon o internoj reviziji, član 5. stav (1) tačka 3)

kodeksa. Rukovodilac JIR treba uspostaviti politike i procedure koje omogućavaju internim revizorima da obavljaju revizije stručno i sa obaveznom profesionalnom pažnjom. Navedeno uključuje i ispravno planiranje revizorskih aktivnosti i stalni nadzor nad revizijama.

Interni revizori certifikat internog revizora stiču u skladu sa Pravilnikom o uslovima za obavljanje poslova interne revizije u javnom sektoru u Federaciji BiH.<sup>35</sup> Svi interni revizori su dužni voditi računa o kontinuiranoj edukaciji u cilju daljnjeg profesionalnog i stručnog razvoja.

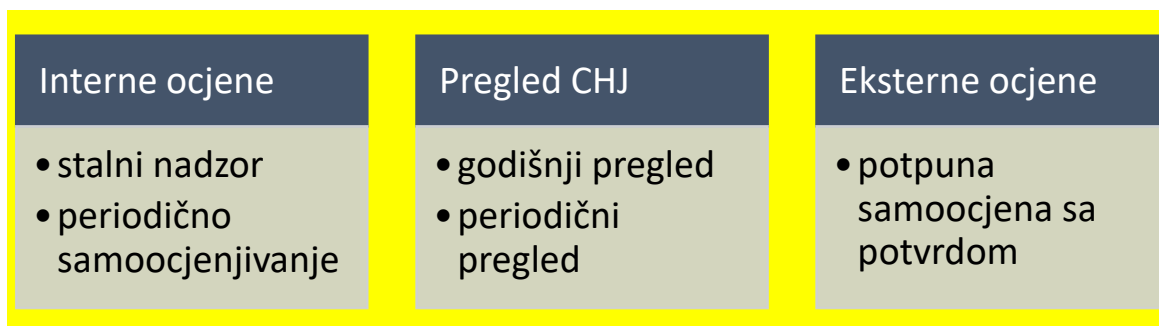
Rukovodilac JIR, u skladu sa Zakonom o internoj reviziji<sup>36</sup>, a prateći politike koje je propisala CHJ, treba planirati i osigurati provođenje aktivnosti obuke za zaposlene u JIR u cilju unapređenja znanja, vještina i kompetencija za provođenje dužnosti i obaveza koje su im dodijeljene.

## 5 Osiguranje kvaliteta

Rukovodilac JIR mora da pripremi i održava program osiguranja i unapređenja kvaliteta (engl. QAIP) koji obuhvata sve aspekte aktivnosti/funkcije interne revizije.<sup>37</sup>

Na kvalitet rada interne revizije primjenjivat će se smjernice za provođenje osiguranja i unapređenja kvaliteta interne 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 usaglašenosti sa Zakonom, Standardima interne revizije u organizacijama u FBiH, Etičkim kodeksom i drugim propisima koji uređuju internu reviziju u organizacijama u FBiH, te metodologijom za rad interne revizije koju propisuje CHJ. Programom se, također, procjenjuje efektivnost i efikasnost JIR i identifikuju mogućnosti za njeno unapređenje.<sup>38</sup>

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



Slika 2. Elementi sistema osiguranja kvaliteta interne revizije u organizacijama u FBiH

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

<sup>36</sup> Zakon o internoj reviziji, član 14. tačka 11)

<sup>37</sup> veza Standard 1300

<sup>38</sup> Tumačenje Standarda 1300

## 5.1 Elementi sistema osiguranja kvaliteta interne revizije u organizacijama u FBiH

Program osiguranja i unapređenja kvaliteta omogućava procjenu:

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

Rukovodilac JIR bi trebao ocjenjivati program osiguranja kvaliteta i unapređenja interne revizije u skladu sa smjernicama za provođenje osiguranja i unapređenja kvaliteta interne revizije u organizacijama u javnom sektoru u Federaciji BiH i po potrebi ga ažurirati. Program bi trebao podržati unapređenje kvalifikacija internih revizora kako bi osigurali da sve zainteresovane strane percipiraju i poštuju rad internih revizora kojim se dodaje vrijednost kroz unapređenje poslovanja organizacije.

## 5.2 Karakteristike kvaliteta

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

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

- **Obim:** da li se plan revizije adekvatno bavi svim pitanjima potrebnim za uspješnu i učinkovitu reviziju? Da li je provođenje revizije na zadovoljavajući način ispunilo sve elemente plana i programa revizije? Da li je izvještaj u skladu sa potrebama zainteresovanih strana?
- **Pouzdanost:** da li nalazi i zaključci revizije istinski odražavaju stvarno stanje u oblasti koja je bila predmet revizije? Da li su zaključci u revizorskom izvještaju u potpunosti podržani podacima i dokazima prikupljenim tokom revizije?
- **Objektivnost:** da li je revizija provedena na nepristran i fer način? Da li su procjene i mišljenja internih revizora temeljene isključivo na činjenicama i ispravnoj analizi dokaza.
- **Blagovremenost:** da li su rezultati revizije isporučeni u odgovarajuće vrijeme? To može obuhvatati ispunjavanje zakonskih rokova, ili saopćavanje rezultata revizije onda kada su potrebni za potrebe donošenja odluka, odnosno onda kada će oni biti najkorisniji za otklanjanje slabosti.



- **Jasnoća:** da li je revizorski izvještaj jasan i koncizan u prezentaciji rezultata revizije? Da li su obim, nalazi i sve preporuke jednostavno razumljive korisnicima revizorskog izvještaja. Korisnici ne moraju biti stručnjaci za pitanja obrađena izvještajem ali može biti potrebno da reagiraju kao odgovor na nalaze iz izvještaja.
- **Značajnost:** koliko su bitna pitanja kojima se revizija bavila? Navedeno je moguće procijeniti po više dimenzija, kao što su troškovi revizije i efekti djelovanja revidiranih subjekata na ublažavanje rizika po ostvarenje ciljeva organizacije.
- **Dodana vrijednost:** mogu li i da li su interni revizori u izvještaju pokazali koje su moguće koristi i utjecaji od provođenja preporuka?

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

- **Regulatornu usklađenost:** Da li su sačinjeni i blagovremeno potpisani propisani akti kojima se definiše pružanje usluga interne revizije u organizacijama u javnom sektoru u Federaciji BiH (povelja interne revizije)? Da li su poštovani propisi prilikom izrade i provođenja strateških i godišnjih planova interne revizije? Da li su sačinjeni i u propisanim rokovima dostavljeni izvještaji za rukovodioca organizacije i CHJ FMF?
- **Efektivnost:** Koji je stepen realizacije strateških i godišnjih planova interne revizije? Koji je stepen provođenja preporuka i postignutih efekata?
- **Profesionalizam zaposlenih u internoj reviziji:** Da li zaposleni u internoj reviziji ispunjavaju sve propisane kvalifikacije i poštuju načela Etičkog kodeksa? Da li se provodi kontinuirana profesionalna edukacija internih revizora i slično?

### 5.3 Interne ocjene

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

Interne ocjene provode se na nivou JIR i moraju uključiti:<sup>39</sup>

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

#### 5.3.1 Stalni nadzor

Stalni nadzor kvaliteta odnosi se na ispravno postupanje „iz prve“. Navedeno se ostvaruje ugrađivanjem procesa stalnog nadzora u operativni rad u svim fazama revizije, odnosno prilikom planiranja, obavljanja, izvještavanja i praćenja. Rukovodilac JIR u skladu sa Zakonom o internoj reviziji odgovoran je organizirati i koordinirati aktivnosti interne revizije i nadzirati njihovo provođenje.<sup>40</sup>

<sup>39</sup> veza Standard 1311

<sup>40</sup> Zakon o internoj reviziji, član 14. tačka 4)



Stalni nadzor<sup>41</sup> i revizorska dokumentacija su dva ključna aspekta koji podupiru kvalitet revizije.

Revizorska dokumentacija obuhvata:

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

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

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

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

### 5.3.2 Periodično samoocjenjivanje

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

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

Aktivnosti koje se provode za potrebe internog ocjenjivanja uključuju:

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

## 5.4 Eksterne ocjene

Zakon o internoj reviziji propisuje da jedinica interne revizije može biti predmet eksternog pregleda kontrole kvaliteta koji se izvršava najmanje jednom svakih pet godina, da bi se

---

<sup>41</sup> veza Standard 2340

utvrdila usklađenost poslovanja interne revizije sa standardima profesionalne prakse interne revizije i koji izvršava kvalificirano lice nezavisno od organizacije i bez stvarnog ili mogućeg sukoba interesa.<sup>42</sup> U skladu sa Zakonom o internoj reviziji, vremenski okvir eksterne kontrole kvaliteta i izbor lica ili nezavisne organizacije za eksternu kontrolu kvaliteta definira CHJ.<sup>43</sup> Uslovi za vremenski okvir provođenja eksternih ocjena, te kriteriji za izbor kvalifikovanih osoba bit će detaljnije uređeni smjernicama za provođenje osiguranja i unapređenja kvaliteta interne revizije u organizacijama u javnom sektoru u Federaciji BiH.

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

JIR 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 rukovodioca JIR i bile barem jednom predmet pregleda kvalitete od strane CHJ.

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

## 5.5 Pregled kvaliteta od strane CHJ

CHJ je u skladu sa Zakonom o internoj reviziji nadležna za nadzor nad provođenjem svih primjenjivih regulativa za internu reviziju od strane JIR. Pregled kvaliteta od strane CHJ FMF provodi se u svrhu procjene usklađenosti pojedinačnih JIR sa primjenjivim zakonodavstvom i sa Standardima interne revizije u organizacijama u javnom sektoru u Federaciji BiH, te pružanja preporuka rukovodiocu organizacije i rukovodiocu JIR za unapređenje kvaliteta interne revizije tako da podržava upravljanje i dodaje vrijednost poslovanju organizacije. Pregled kvaliteta od strane CHJ obuhvata:

- Organizacionu uspostavu i resurse IR,
- Upravljanje jedinicom za IR,
- Obavljanje pojedinačne IR i
- Efekte rada IR.

## 6 Izvještavanje višeg menadžmenta

U skladu sa Zakonom o internoj reviziji, rukovodilac JIR mora poslati izvještaj o obavljenoj internoj reviziji rukovodiocu organizacije, te pripremiti godišnji izvještaj o aktivnostima interne revizije.<sup>44</sup>

Tokom pojedinačnih revizija, rukovodilac JIR obavještava rukovodioca organizacije i više rukovodstvo o svim važnim pitanjima, rezidualnom riziku i pruža preporuke za

<sup>42</sup> Zakon o internoj reviziji član 20. stav (5)

<sup>43</sup> Zakon o internoj reviziji član 20. stav (6)

<sup>44</sup> Zakon o internoj reviziji, član 14. tač. 7) i 8)

ublažavanje rizika. Saopćavanja mogu biti formalna (u obliku revizorskih izvještaja) i neformalna (verbalno tokom sastanaka sa revidiranim subjektima o uočenim manje značajnim propustima, greškama, te niskim rizicima), u zavisnosti od pitanja koje se saopćava. Bilo koja saopćavanja (rezime nalaza iz revizorskih izvještaja ili druge analize) trebaju biti predstavljena u najkonciznijem obliku i formatu sa jasnim naznakama ozbiljnosti utjecaja, navođenjem uzroka i strana koje se trebaju baviti otvorenim pitanjima.<sup>45</sup> Nalazi i preporuke pripremaju se u softverskoj aplikaciji za internu reviziju u okviru obrasca Program revizije i rezultati testiranja (obrazac OB-6).<sup>46</sup>

Rukovodilac JIR izvještava o obavljenoj internoj reviziji interno, u organizaciji, rukovodioca revidiranih organizacionih jedinica, te rukovodioca organizacije ili upravljačko tijelo, uključujući Odbor za reviziju. Izvještavanje eksternih strana kao što su CHJ, Ured za reviziju institucija FBiH, druga zakonodavna, izvršena ili sudska i nadzorna tijela provodi se u skladu sa odredbama Zakona o internoj reviziji.<sup>47</sup>

U roku šest mjeseci nakon što je izvještaj o reviziji izdat, rukovodilac JIR pratit će realizaciju preporuka interne revizije i o rezultatima takvog praćenja informirat će rukovodioca organizacije.<sup>48</sup> Na godišnjem nivou, rukovodilac zajedničke JIR, za svaku organizaciju koja je bila predmet aktivnosti jedinice interne revizije, priprema i rukovodiocu organizacije podnosi godišnji izvještaj o aktivnostima interne revizije sa pregledom revizija i ostalih aktivnosti, značajnih rizika, poduzetih mjera na njihovom ublažavanju, rezidualnom riziku i preporukama visokog značaja za razmatranje od strane rukovodioca organizacije. Izvještaj bi također trebao uključivati statističke pokazatelje o izvršenju godišnjeg plana revizije, ključnih pokazatelja učinka, osiguranja kvaliteta interne revizije, ograničenja na aktivnosti interne revizije. Godišnji izvještaj interne revizije se dostavlja rukovodiocu organizacije kojem odgovara zajednička JIR. Zajedničke JIR koje vrše funkciju interne revizije u više organizacija mogu dio iz godišnjeg izvještaja interne revizije dostaviti na znanje onim rukovodiocima organizacija u javnom sektoru u Federaciji koje su u izvještajnom periodu bile predmet aktivnosti interne revizije i njihovog revidiranja.

Rukovodilac JIR dostavlja godišnji izvještaj svoje jedinice CHJ, u formatu i sadržaju koji propiše CHJ u svrhu izrade Godišnjeg konsolidovanog izvještaja interne revizije.<sup>49</sup> Za potrebe izvještavanja, statistički rezime, pregled glavnih rizika i preporuka kreira se kroz softver za podršku procesu interne revizije (tipski obrazac OB 11b – GI IR statistika).

Na zahtjev, godišnji izvještaj bit će dostavljen i organima zakonodavne, izvršne ili sudske vlasti i Uredu za reviziju institucija u Federaciji Bosne i Hercegovine.

Predmet saopćavanja prema rukovodiocu organizacije su:

---

<sup>45</sup> veza Standard 2060

<sup>46</sup> Tipski obrazac OB-6).

<sup>47</sup> Zakon o internoj reviziji, član 18. stav (4)

<sup>48</sup> Zakon o internoj reviziji, član 17. stav (2)

<sup>49</sup> Zakon o internoj reviziji, član 18.



Slika 3. Predmet saopćavanja prema rukovodiocu organizacije

## 6.1 Odbori za reviziju u organizacijama javnog sektora i javnim preduzećima i njihova interakcija sa internom revizijom

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

Odbor za reviziju treba:

1. Nadgledati funkciju interne revizije radi usklađenosti sa Zakonom o internoj reviziji i IPPF za IR;
2. Podupirati internu reviziju u komunikaciji revizorskih nalaza i preporuka upravljačkom tijelu i osigurati da se oni rješavaju;
3. Osigurati nezavisnost interne revizije tako da osiguraju da internim revizorima ne budu dodijeljeni nikakvi izvršni zadaci i da nisu u sukobu interesa. Iz tog razloga, za svaku pojedinačnu reviziju rukovodilac jedinice za internu reviziju i svi članovi revizorskog tima trebali bi popuniti i potpisati Izjavu o nezavisnosti.<sup>50</sup>

Odnos između odbora za reviziju i interne revizije treba biti u skladu sa IPPF za IR Standard 1111: Direktna interakcija sa odborom: „Rukovodilac interne revizije mora

<sup>50</sup> Obrazac Izjave o nezavisnosti dat je u aneksima Metodologije (OB-3).

komunicirati i saradivati direktno sa odborom“ i Standard 2060: Izvještavanje višem rukovodstvu i odboru: „Rukovodilac interne revizije mora periodično izvještavati više rukovodstvo i odbor o svrsi revizorske aktivnosti, ovlaštenjima, odgovornosti i učinku u odnosu na njen plan. Izvještavanje također mora obuhvatati 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.”

*Tabela 2. Područja koja nadgleda odbor za reviziju*

<b>Područja koje nadgleda odbor za reviziju<sup>51</sup></b>	
<b>Upravljanje rizikom</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ Upravljanje rizikom usklađeno je sa vizijom i strategijama organizacije.</li> <li>■ Definisan je prihvatljiv nivo rizika, profil rizika, dodijeljena je upravljačka odgovornost za provođenje mjera ublažavanja rizika, praćenje i periodično formalno izvještavanje o riziku.</li> <li>■ Organizacija djeluje u skladu sa međunarodno prihvaćenim standardima za upravljanje rizikom (ISO 31000: 2009 i COSO-Upravljanje rizikom u preduzećima - Integrisani okvir).</li> <li>■ Organizacija ima odgovarajući stav prema upravljanju rizicima i komunicira se značaj upravljanja rizikom i internih kontrola.</li> <li>■ Procjena i upravljanje rizikom postoje u smislu da se identificira, procjenjuje i odgovara na rizike u skladu sa prihvatljivim nivoom rizika za organizaciju.</li> <li>■ Rukovodstvo stiče uvjerenje da su značajni poslovni rizici (operativni, finansijski i rizici usklađenosti) evidentirani u registru rizika i da je upravljačko tijelo o njima obaviješteno najmanje jednom godišnje.</li> <li>■ Odbor za reviziju periodično održava sastanke sa rukovodiocem nadležnim za upravljanje rizicima radi informisanja o aktuelnom stanju.</li> <li>■ Rukovodiocima su dodijeljene odgovornosti za upravljanje rizicima.</li> <li>■ Uspostavljeni su odgovarajući aranžmani za dobijanje informacija o novim rizicima iz oblasti tehnoloških promjena, IT i slično.</li> </ul>
<b>Prevare</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ Rukovodstvo i revizori su osigurali da organizacija ima odgovarajuće programe i kontrole protiv prevara.</li> <li>■ Poduzimaju se odgovarajuće mjere protiv poznatih počinilaca prevara.</li> </ul>
<b>Okvir upravljačkih kontrola</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ Pružanje savjeta o cjelokupnom uređenju i aranžmanima interne kontrole u organizaciji.</li> <li>■ Primanje informacija o stvarima od značaja koje proizlaze iz rada drugih (vanjskih strana) koji provode procjene sistema finansijskog</li> </ul>

<sup>51</sup> Detaljna lista aktivnosti odbora za reviziju vezano za internu reviziju je sadržana u Tabeli 2. Područja koja nadgleda odbor za reviziju. Osim interne revizije, ostale oblasti su predstavljene ukratko i samo u vezi sa internom revizijom. Ova područja su predmet drugih propisa i procedura.

	stanja i stanja interne kontrole.
<b>Interna revizija</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ Pregledava i odobrava povelju interne revizije najmanje jednom godišnje radi usklađenosti sa promjenama u organizaciji.</li> <li>■ Pregledava, daje preporuke i odobrava predloženi strateški i godišnji plan rada interne revizije (2020) uključujući ciljeve, mjere učinka i ishode.</li> <li>■ Savjetuje upravljačko tijelo u vezi sa kvalifikacijama, angažovanjem, zadržavanjem i otpuštanjem rukovodioca interne revizije.</li> <li>■ Pruža doprinos rukovodstvu u godišnjoj ocjeni rada rukovodioca interne revizije.</li> <li>■ Daje preporuke rukovodstvu ili upravnom tijelu vezano za odgovarajuću naknadu za rukovodioca interne revizije.</li> <li>■ Pregledava budžet, stručnost i popunjenost radnih mjesta za izvršenje plana interne revizija, te savjetuje upravljačko tijelo o povećanjima i smanjenjima resursa za internu reviziju.</li> <li>■ Pregledava izvještaje i drugu komunikaciju interne revizije za rukovodstvo.</li> <li>■ Pregledava i savjetuje rukovodstvo o rezultatima bilo koje posebne istrage i ako su tokom interne revizije utvrđeni dokazi prevare i da li treba poduzeti dalje mjere.</li> <li>■ Pregledava i prati akcione planove za provođenje preporuka interne revizije.</li> <li>■ Osigurava eksterni pregled kvaliteta interne revizije svakih pet godina, pregledava rezultate i nadgleda provođenje preporuka. (1312)</li> <li>■ Savjetuje upravljačko tijelo o kontinuiranom unapređenju interne revizije.</li> </ul>
<b>Eksterna revizija</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ Postupa u skladu sa Zakonom o javnim preduzećima kod odabira eksterne revizije i pružanja njihove usluge.</li> </ul>
<b>Praćenje akcionih planova rukovodstva</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ Pregledava izvještaje o napretku u provođenju usvojenih akcionih planova rukovodstva i revizorskih preporuka.</li> </ul>
<b>Finansijski izvještaji i izvještavanje o javnoj odgovornosti</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ Nadgleda nezavisne revizije finansijskih izvještaja i postupanje po nalazima u oblasti interne kontrole, zakonske i regulatorne usklađenosti i etičnosti.</li> </ul>

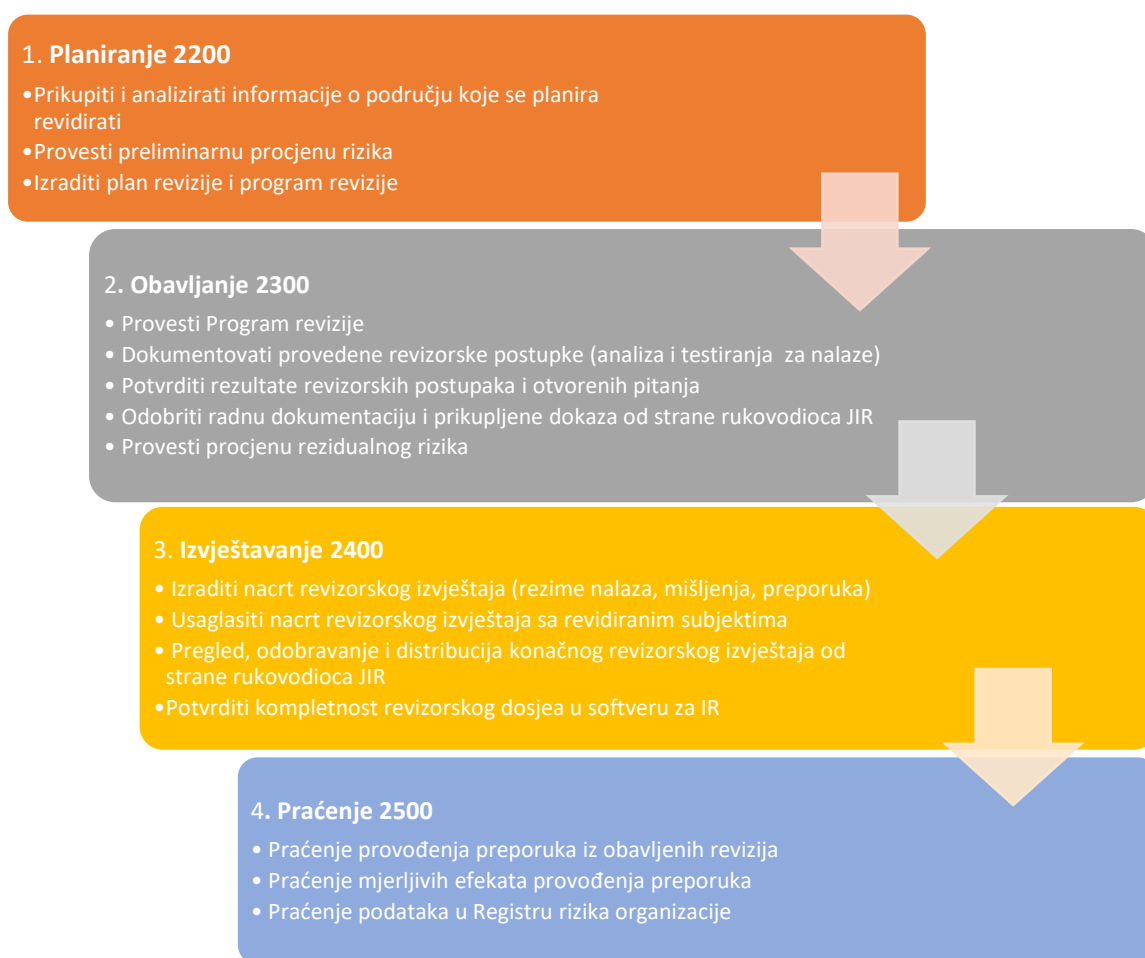
## DIO II. PROCES OBAVLJANJA REVIZIJE

### 7 Faze u procesu obavljanja revizije

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

- Planiranje revizije<sup>52</sup>
- Obavljanje revizije<sup>53</sup>
- Izvještavanje o rezultatima<sup>54</sup>
- Praćenje provođenja preporuka<sup>55</sup>

Faze u provođenju pojedinačne interne revizije sa najvažnijim koracima, prikazane su u grafikonu ispod.



Slika 4. Faze u provođenju pojedinačne revizije

<sup>52</sup> veza Standard 2200

<sup>53</sup> veza Standard 2300

<sup>54</sup> veza Standard 2400

<sup>55</sup> veza Standard 2500

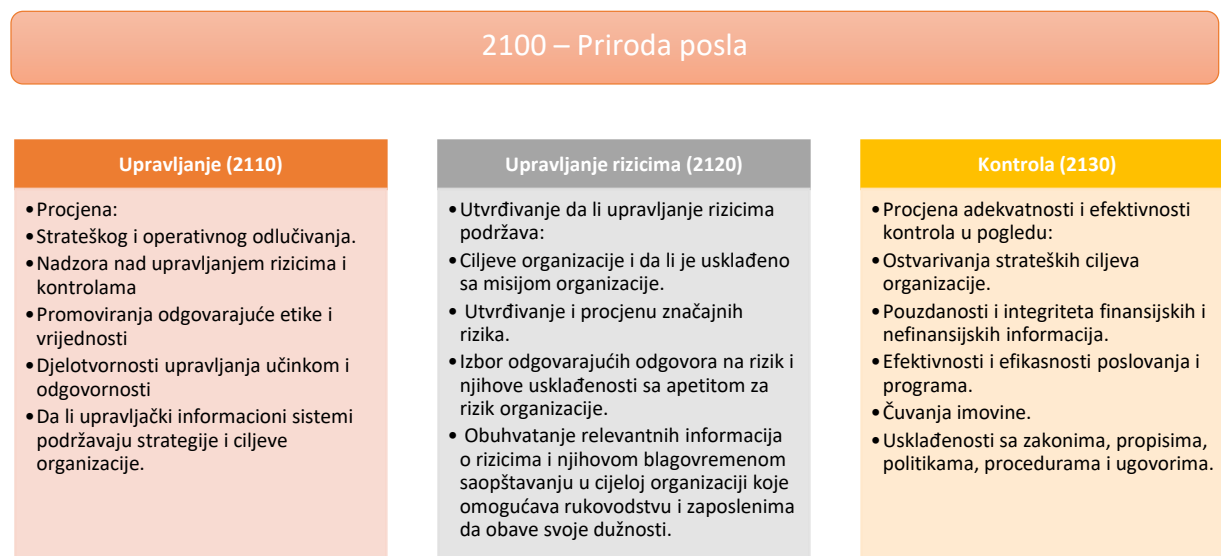
Razumijevanje ovih faza je neophodno kako bi se postavio okvir za adekvatan pristup u svrhu obavljanja kvalitetne interne revizije. Faze ne treba posmatrati kao apsolutno razdvojene komponente, nego kao jedinstven kontinuiran proces koji je usmjeren na ciljeve revizije od početne etape. Navedene faze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

Prema Zakonu o internoj reviziji, mandat interne revizije je da vrši sistematičan pregled i ocjenu upravljanja rizicima, internih kontrola i rukovođenja organizacijom, odnosno ocjenjuje adekvatnost i efikasnost sistema finansijskog 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 sa 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 internog i eksternog izvještavanja.<sup>56</sup>

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

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



Slika 5. Zahtjevi Standarda 2100 – Priroda posla

<sup>56</sup> Zakon o internoj reviziji, član 3.



Proces interne revizije treba u potpunosti dokumentovati u tekućem revizorskom dosjeu i na standardizovanoj dokumentaciji kroz softver za upravljanje procesom interne 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 osigurao kvalitet rada revizije, te relevantnost zaključaka koji moraju biti potkrijepljeni dobrim i adekvatnim dokazima u revizorskoj dokumentaciji.

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

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

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

Rukovodilac JIR 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 nacrti i konačnog revizorskog izvještaja) to dokumentuje u softverskoj aplikaciji. Postupci stalnog nadzora detaljnije su objašnjeni uz svaku pojedinu fazu revizije u nastavku Metodologije.

### ***Osnov za pokretanje revizije***

Pokretanje interne revizije

Osnova za pokretanje pojedinačne interne revizije je Godišnji plan rada interne revizije, koji je odobren od rukovodioca organizacije i/ili odbora za reviziju. Rukovodilac JIR dodjeljuje zadatke u skladu sa godišnjim planom revizije, pri čemu zaduženja dodjeljuje prema stručnoj osposobljenosti i vještinama revizora.

U slučajevima kada planovi interne revizije (strateški i godišnji) nisu doneseni jer interna revizija nije formalno-pravno uspostavljena ili planovi na osnovu procjene rizika još nisu

izrađeni, tada se interna revizija pokreće Nalogom za pokretanje interne revizije potpisanim od rukovodioca organizacije (OB – 2). Tim nalogom, odnosno nalogom kojeg potpisuje predsjednik odbora za reviziju u javnim preduzećima, pokreću se i *ad hoc* revizije, odnosno vanredne revizije koje nisu planirane godišnjim planom rada interne revizije, a tokom 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 obim pojedinačnih revizija, planom revizije potvrđuju se i/ili preciznije definiraju ciljevi revizije, obim revizije, period provođenja, revizorski pristup i raspoređuju revizorski resursi. Programom revizije utvrđuju se revizorski postupci za prikupljanje, analiziranje, procjenjivanje i dokumentovanje informacija tokom revizije.

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

Prilikom planiranja revizorski tim treba prikupiti i analizirati informacije o:<sup>57</sup>

- Ciljevima područja i načinima na koji se kontroliše 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.<sup>58</sup>

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

Neophodno je utvrditi adekvatne kriterije za procjenu upravljanja, upravljanja rizicima i kontrola. Interni revizori moraju utvrditi u kojoj mjeri je rukovodstvo uspostavilo adekvatne kriterije za utvrđivanje da li se ciljevi ostvaruju. Ukoliko su adekvatni, interni revizori moraju koristiti te kriterije za svoju procjenu. Ukoliko nisu adekvatni, interni revizori moraju identifikovati odgovarajuće kriterije za procjenu kroz diskusiju sa rukovodstvom.<sup>59</sup>

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

---

<sup>57</sup> veza Standard 2201

<sup>58</sup> veza Standard 2200

<sup>59</sup> veza Standard 2210.A3

biti eksterni (npr. zakoni i regulatorni zahtjevi), interni (politike i procedure), te vodeće uporedive prakse.

### **Izvori informacija**

Izvori iz kojih se prikupljaju i analiziraju informacije su:

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

### **Prikazivanje i dokumentovanje sistema**

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

- ciljeva sistema/funkcije/procesa,
- ključnih koraka, rokova i učesnika u revidiranom području,
- utvrđenih kontrolnih ciljeva (uobičajeno 4 do 6) za revidirano područje,
- utvrđenih očekivanih kontrola u skladu sa utvrđenim kriterijima procjene, koje bi pod uslovom da su efektivne doprinijele ostvarivanju svakog cilja,
- utvrđenih postojećih kontrola.<sup>60</sup>

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

Rukovodilac JIR pregledava i odobrava opis procesa i prilaže ga uz plan revizije. Pripremljeni opis procesa, zajedno sa ostalim planskim dokumentima, interna revizija će izložiti rukovodstvu na početnom sastanku u cilju potvrđivanja prikupljenih podataka ili poboljšanja donesenih zaključaka interne revizije, što se konstatuje zapisnikom sa sastanka. Opis procesa može se dopunjavati u skladu sa novim saznanjima i informacijama prikupljenim tokom obavljanja revizije i konačna verzija opisa procesa je prilog revizorskog izvještaja. Ažuriranje opisa procesa podliježe dodatnom odobrenju od strane rukovodica JIR.

#### **7.1.2 Preliminarna procjena rizika**

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

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

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

<sup>61</sup> veza Standard 2210. A1.

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

Za preliminarnu procjenu rizika treba razmotriti i analizirati:<sup>62</sup>

- rizike iz godišnjeg plana interne revizije vezane uz područje revizije i promjene do kojih je došlo u međuvremenu, uključujući sve nove informacije koje je rukovodstvo dokumentovalo 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 sistema. U Poglavlju III. date su napomene o vrstama kontrola koje mogu biti prikladne za primjenu u sistemima javnog sektora. Interni revizori trebaju provesti početnu procjenu kontrola da bi mogli donijeti svoje zaključke o preliminarnoj procjeni rizika. Početna procjena kontrola podrazumijeva prvenstveno procjenu adekvatnosti kontrola, odnosno procjenu o tome da li su postojeće kontrole odgovarajuće oblikovane kako bi spriječile aktiviranje potencijalnih rizika i pomogle ostvarivanju ciljeva. Tehnika koja se pri tome koristi je upoređivanje očekivanih i postojećih kontrola, što može rezultirati jednom od sljedećih opcija:

- postojeća kontrola jednaka očekivanoj kontroli;
- postojeća kontrola djelimično 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 interni revizori trebaju preispitati očekivane kontrole i svoje zaključke vezano za adekvatnost postojećih kontrola.

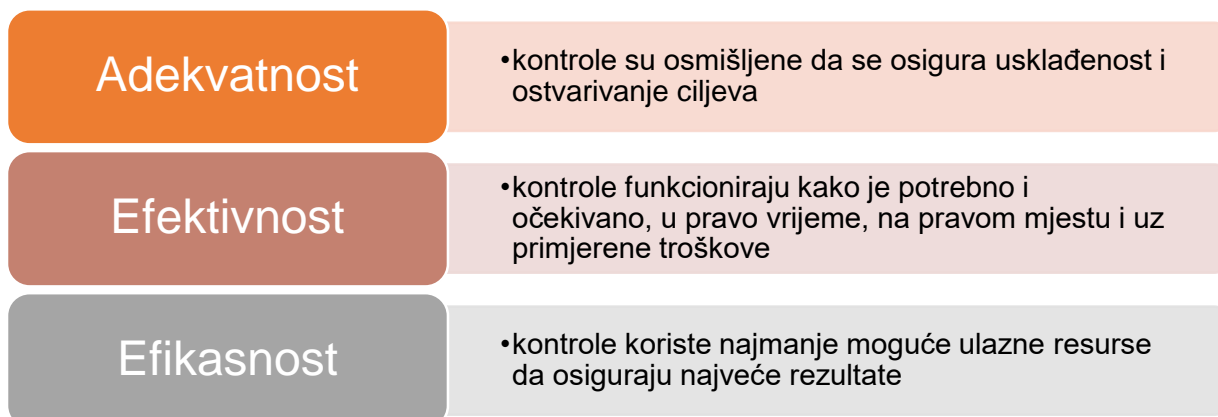
Zaključke o kontrolama, koje je donijela u ovoj fazi, interna revizija evidentira i kroz softversku aplikaciju, u obrascu Preliminarna procjena internih kontrola (OB - 5), u vidu odabira jednog od sljedeća tri nivoa ocjene: "adekvatne" (ukoliko je postojeća kontrola jednaka očekivanoj), "djelimično adekvatne" (ukoliko je postojeća kontrola slična očekivanoj ili ukoliko postojeća kontrola nije ista kao očekivana, ali je kompenzuje) i "neadekvatne" (ukoliko ne postoji kontrola koja bi nadomjestila očekivanu).

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

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

---

<sup>62</sup> 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 internih kontrola u softversku aplikaciju koje pregledava i sadržaj obrasca odobrava rukovodilac JIR 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 osnovu preliminarne procjene, revizorski tim u Planu interne revizije dokumentuje: ciljeve i obim revizije, revizorski pristup i sva značajna pitanja, revizorske metode, informacije o revizorskim resursima i vremenu obavljanja revizija. Plan interne revizije, uključujući sve naknade izmjene, odobrava rukovodilac JIR.

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

**Ciljevi revizije** trebaju biti određeni na način da uzimaju u obzir:<sup>63</sup>

- rezultate preliminarne procjene rizika<sup>64</sup>
- vjerojatnost značajnih grešaka, prevare, neusklađenosti i drugih izloženosti riziku<sup>65</sup>
- adekvatnost kriterija ili komparatora za procjenu upravljanja, upravljanja rizicima i internih kontrola.<sup>66</sup>

**Obim revizije** treba biti utvrđen tako da osigura ostvarivanje ciljeva revizije.<sup>67</sup> Obimom se na primjer određuje koji segmenti revidiranog područja će biti obuhvaćeni revizijom, koje organizacione jedinice i u kojem vremenskom periodu. Tokom obavljanja revizije može se javiti potreba da se obim revizije dodatno proširi u zavisnosti od prikupljenih novih informacija što je potrebno evidentirati kao promjenu u Planu revizije. Ograničenja obima predstavljaju narušavanje nezavisnosti ili objektivnosti.<sup>68</sup> Ukoliko je

<sup>63</sup> veza Standard 2210

<sup>64</sup> veza Standard 2210. A1.

<sup>65</sup> veza Standard 2210. A2

<sup>66</sup> veza Standard 2210.A3

<sup>67</sup> veza Standard 2220

<sup>68</sup> veza Standard 1130

obim revizije na bilo koji način ograničen, rukovodilac JIR/direktor odjela za internu reviziju o tome mora obavijestiti rukovodioca 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 dokumentuju se i sva značajna pitanja (utvrđena preliminarnom procjenom), te opći modaliteti revizorskog rada, kao što su intervjui, opažanje, pregled i analiza dokumentacije.

### **Revizorski resursi**

Rukovodilac JIR mora odrediti odgovarajuće i dovoljne revizorske resurse za obavljanje revizije, uzimajući u obzir:<sup>69</sup>

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

U slučaju da interna revizija nema odgovarajuće ili dovoljne resurse za provođenje revizije, rukovodilac JIR u skladu sa Zakonom o internoj reviziji može inicirati angažman eksternih eksperata<sup>70</sup> sa potrebnim znanjima (kvalifikacijama) radi pružanja stručne pomoći u obavljanju revizije. Nakon što rukovodilac JIR dobije saglasnost rukovodioca organizacije, provest će se postupak odabira eksternih eksperata u skladu sa važećom regulativom i internim aktima organizacija.

Plan (pojedinačne) revizije izrađuje se i dokumentuje u softverskoj aplikaciji (OB 4 – Plan pojedinačne revizije), a sadržaj Plana (pojedinačne) revizije pregledava i odobrava rukovodilac JIR.

### **Program revizije**

Program revizije mora sadržavati postupke za utvrđivanje, analiziranje, procjenjivanje i dokumentovanje informacija u fazi obavljanja revizije.<sup>71</sup>

Program revizije je unaprijed utvrđeni raspored testiranja i drugih postupaka, te služi kao alat za praćenje izvođenja testova, njihovog prilagođavanja u skladu sa 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 (da li su osmišljene da ublaže rizik?) – revizorske tehnike koje će biti primijenjene, izvore informacija, kriterije revizije, ko obavlja testiranje,

---

<sup>69</sup> veza Standard 2230

<sup>70</sup> Zakon o internoj reviziji, član 14. tačka 14)

<sup>71</sup> veza Standard 2240

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

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

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

### **Početni sastanak**

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

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

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

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

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

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

## 7.2 Obavljanje interne revizije

Obavljanje revizije generalno uključuje provođenje revizorskih postupaka dokumentovanih u programu revizije u cilju prikupljanja dokaza o operativnoj efektivnosti ključnih kontrola<sup>72</sup> i sastoji se od sljedećih koraka:

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

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

### 7.2.1 Provođenje Programa revizije

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

#### 7.2.1.1 Analize i procjene

Interni revizori moraju svoje zaključke i rezultate revizije temeljiti na odgovarajućim analizama i procjenama.<sup>74</sup>

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

---

<sup>72</sup> veza Standard 2300

<sup>73</sup> veza Standard 2310

<sup>74</sup> 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 uporede sa očekivanjima, na temelju nezavisnog izvora i premise da se određeni odnosi između informacija mogu očekivati u odsutnosti uslova koji ukazuju suprotno. Analički postupci mogu se koristiti tokom planiranja pojedinačne revizije<sup>75</sup> i za suštinsko testiranje.<sup>76</sup>

Analički postupci uključuju:

- Analizu omjera, trendova i regresivnu analizu
- Testove racionalnosti
- Poređenje između perioda
- Prognoziranje
- Komparativno poređenje informacija sa sličnim djelatnostima ili organizacionim 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.<sup>77</sup> Rezultati koje nije moguće objasniti ukazuju na značajan problem koji treba saopćiti višem rukovodstvu.<sup>78</sup>

#### **7.2.1.2 Testiranje i ocjenjivanje kontrola**

Interna revizija mora pomoći organizaciji u održavanju efektivnih kontrola procjenom njihove efikasnosti i efektivnosti i promoviranjem stalnog unapređenja.<sup>79</sup> U tu svrhu se vrši testiranje kontrola sa ciljem da se pribave dokazi o postojanju, adekvatnosti i efektivnom funkcioniranju internih kontrola da smanje potencijalne rizike.

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

Jednostavni postupci revizije uključuju prikupljanje informacija:

- Upitima (razgovori ili ankete) – korisni su u slučajevima kada ne postoje dokazi ili su dokazi nedovoljno jasni,
- Posmatranjem – revidirano područje se posmatra u stvarnom vremenu (npr. posmatranjem se može otkriti neovlašten pristup dokumentima ili informacionom sistemu),
- Provjerama – nezavisna potvrda vjerodostojnosti, tačnosti i punovažnosti

---

<sup>75</sup> veza Standard 2200

<sup>76</sup> veza Standard 2320

<sup>77</sup> veza Standard 2320

<sup>78</sup> veza Standard 2060

<sup>79</sup> 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 sistem“ u svrhu upoznavanja sistema/funkcije/procesa koje je predmet revizije.

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

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

Testiranje se provodi za kontrole utvrđene Programom revizije.

Testovi se mogu podijeliti na tri vrste:

- **testovi „prolaza kroz sistem“ (tzv. *walk through tests*)** - odnose se na uzimanje manjeg uzorka stavki/dokumenta i slično koji prolaze kroz sistem kako bi revizori dobili uvid i stekli razumijevanje kako sistem funkcionira. Ovi se testovi koriste u fazi preliminarnih procjena sistema, a mogu se koristiti i u daljnjim testiranjima.
- **testovi kontrola** odnose se na testove kojima se pribavljaju dokazi da se u revidiranom području primjenjuju zakoni, propisi, planovi, procedure, budžet/finansijski 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, kvantifikuju i dokažu učinci nepostojanja ili neprimjene kontrola. Podrazumijevaju testiranje i analizu prethodnih događaja, uočenih grešaka ili drugih nedostataka i procjenjuju njihove buduće finansijske efekte. Kroz suštinsko testiranje, moguće je utvrditi značajnost preostalog rizika i njegovih finansijskih posljedica po organizaciju.

### **Koraci u osmišljavanju testova kontrola:**<sup>80</sup>

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

---

<sup>80</sup> ovo se radi u Excel tabeli

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

Koraci od 1. do 4. provode se u fazi planiranja revizije u okviru prikupljanja i analiziranja informacija o području koje se revidira. Podaci o kontrolnim ciljevima, očekivanim kontrolama, utvrđenim postojećim kontrolama i rezultati ocjene dizajna (osmišljenost) postojećih kontrola sadržani su u obrascu „Preliminarna procjena internih 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 internih revizora odabrane za testiranje i kao takve navedene u programu revizije.

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

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

Interni revizori moraju zasnivati zaključke i rezultate pojedinačne revizije na primjerenim analizama i procjenama.<sup>82</sup> Interni revizori bi trebali koristiti svoje iskustvo, logiku i profesionalni skepticizam da procjene informacije otkrivene tokom revizije i donesu logične zaključke.

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

Ako vrijeme ili nivo vještina potrebnih za obavljanje analize uzroka nastanka problema

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

<sup>82</sup> veza Standard 2320

<sup>83</sup> veza Standard 2320

<sup>84</sup> Practice Advisory 2320-2: Root Cause Analysis, The IIA 2011

<sup>85</sup> veza Standard 1220.A1

premašuje raspoloživo vrijeme ili vještine unutar funkcije interne revizije, rukovodilac JIR može preporučiti rukovodstvu da provede detaljnije analize za utvrđivanje uzroka nastanka problema.<sup>86</sup>

### 7.2.2 Dokumentovanje provedenih revizorskih postupaka

Interni revizori moraju dokumentovati dovoljne, pouzdane, relevantne i korisne informacije kao podlogu rezultatima revizije i zaključcima.<sup>87</sup> Informacije nastale tokom obavljenih analiza, testiranja i procjene dokumentuju se i čuvaju u radnoj dokumentaciji u elektronskom obliku osim u slučajevima kada specifična dokumentacija ne postoji u elektronskoj 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), sistem označavanja (tj. simbole koji se koriste za označavanje revizorskih postupaka, npr. TC za testiranje kontrola), sistem referenciranja na drugu radnu dokumentaciju (dokumente u Wordu, Excelu, ispise iz BPMIS, ISFU, PIMIS, Centralnog obračuna plaća i sl.), te označavanje informacija koje se iz jedne faze revizije prenose u drugu (npr. zaključci testiranja koji se prenose u nalaze ili ciljevi i obim revizije koji se prenose iz plana revizije u revizorski izvještaj).

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

Radna dokumentacija sadrži sljedeće elemente:

- Referentni broj revizije;
- Naslov i zaglavlje koje identifikuje područje ili proces koji se revidira;
- Datum ili period obavljanja revizije;
- Obim 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 internog revizora koji je proveo postupak, te
- Ime i prezime osobe zadužene za nadzor revizije koja je pregledala i odobrila postupak.

---

<sup>86</sup> 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.

<sup>87</sup> veza Standard 2330

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

### 7.2.3 Potvrđivanje rezultata revizorskih postupaka i otvorenih pitanja

Rezultate revizorskih postupaka (analiza, testiranja i procjena) interni revizori komunicirat će, raspraviti i potvrditi sa rukovodstvom i zaposlenima u revidiranim subjektima. Razgovori s revidiranim subjektima pomoći će internim revizorima u interpretaciji rezultata analiza i testiranja, formulisanju 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 rukovodioca JIR

Radnu dokumentaciju i prikupljene dokaze kroz obavljene revizorske postupke (testiranja, analize, procjene i razgovore s revidiranim subjektima) pregledava i odobrava rukovodilac JIR ili osoba koja je zadužena za nadzor. Rukovodilac JIR ili osoba koja je zadužena za nadzor pregledava:<sup>88</sup>

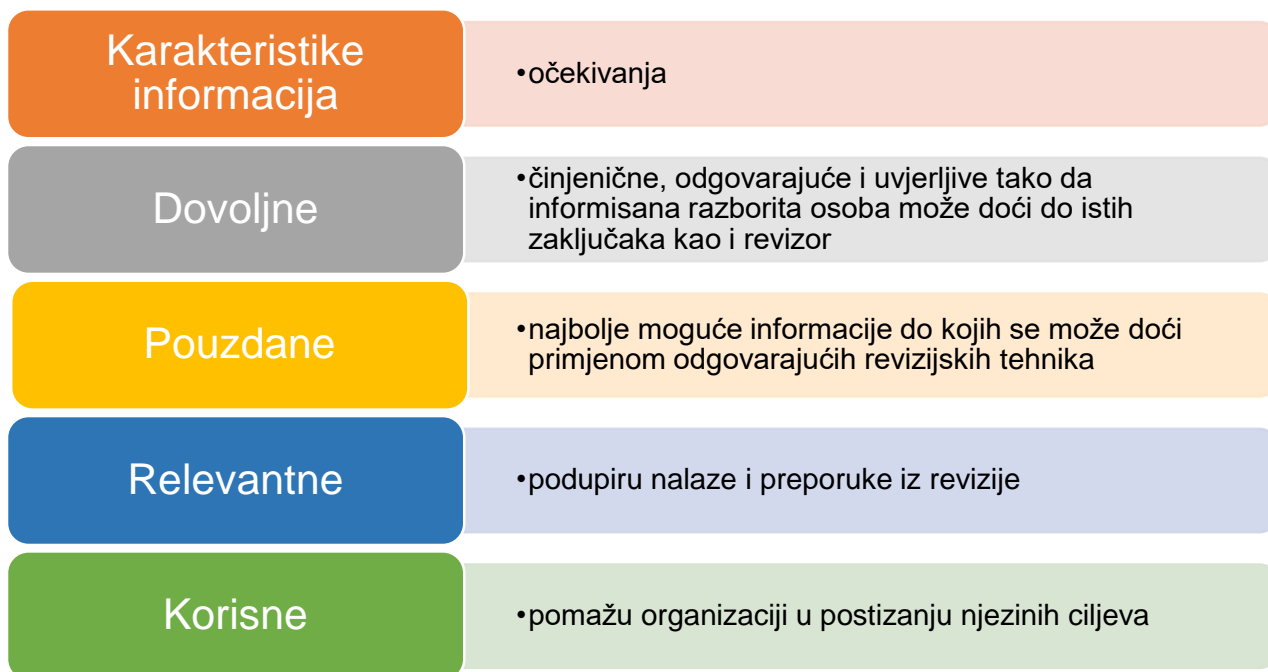
- da su provedeni svi testovi i drugi postupci planirani programom revizije
- u slučaju da je bilo prilagodbi u provođenju revizorskih postupaka da li su promjene unesene u program revizije
- pregledava i odobrava radnu dokumentaciju koja opisuje revizorske postupke
- pregledava i odobrava utvrđene informacije,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

Revizorski dokazi, odnosno prikupljene informacije su kvalitetne ako su dovoljne, pouzdane, relevantne i korisne za postizanje ciljeva revizije, te podupiru rezultate i zaključke revizije.<sup>89</sup>

---

<sup>88</sup> veza Standard 2340

<sup>89</sup> veza Standard 2310



Slika 7. Karakteristike kvalitetnih revizorskih informacija

#### 7.2.5 Procjena rezidualnog rizika

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

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

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

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

Težište treba biti na nivou rezidualnog rizika, s tim da u fazi planiranja interni revizori trebaju odrediti nivoe rezidualnog rizika koji su prihvatljivi (apetit za rizik), odnosno prema

čemu će odrediti nivo mišljenja (zadovoljavajuće pozitivno – nizak nivo rezidualnog rizika; zadovoljavajuće uz određene nedostatke – srednji nivo rezidualnog rizika; nezadovoljavajuće – visok neprihvatljiv nivo rezidualnog rizika): omjer u kojem postoji značajna mogućnost da se organizacioni ili poslovni ciljevi neće ostvariti u okviru prihvaćenih standarda i parametara poslovne uspješnosti. Pravi je izazov smanjiti rezidualni rizik na nivo koji je prihvatljiv svim interesnim grupama.

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

Rukovodilac JIR odgovoran je za reviziju i sve važne procjene donesene tokom obavljanja revizije.<sup>90</sup> Stalnim nadzorom i kontrolom nad prethodno obavljenim revizorskim postupcima smanjuje se rizik da će interni revizori donijeti procjene ili poduzeti aktivnosti neusklađene s profesionalnom procjenom rukovodioca JIR, a koje bi mogle nepovoljno utjecati na reviziju. Ako se pojave razlike u profesionalnoj procjeni, rukovodilac JIR treba naći način rješavanja razlika. Načini mogu uključivati razgovore o relevantnim činjenicama, provođenje dodatnih ispitivanja ili istraživanja i dokumentovanje zaključivanja o različitim gledištima u radnoj dokumentaciji revizije.

### 7.3 Izvještavanje

Interni revizori moraju izvijestiti o rezultatima obavljene revizije.<sup>91</sup>

Ovo je faza u kojoj interni revizori razmatraju rezultate rada iz prethodnih faza i na osnovu prikupljenih dokaza pripremaju revizorski izvještaj koji mora biti u skladu s kriterijima izvještavanja<sup>92</sup> i poštujući zahtjeve kvalitete izvještavanja.<sup>93</sup>

#### **Kriteriji izvještavanja**

Revizorski izvještaj mora sadržavati:

- ciljeve, obim i rezultate revizije<sup>94</sup>
- primjenjive zaključke, kao i primjenjive preporuke i/ili akcione planove.<sup>95</sup>

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

---

<sup>90</sup> veza Standard 2340

<sup>91</sup> veza Standard 2400

<sup>92</sup> veza Standard 2410

<sup>93</sup> veza Standard 2420

<sup>94</sup> veza Standard 2410

<sup>95</sup> veza Standard 2410.A1.

<sup>96</sup> veza Standard 2410.A1.

<sup>97</sup> veza Standard 2410.A2.

<sup>98</sup> veza Standard 2410.A3.

## Kvalitet izvještavanja

Revizorski izvještaj predstavlja sumu planiranja, vremena i napora koji su uloženi u jednu reviziju i odražava kvalitet i temeljitost revizije. Revizorski izvještaj mora biti tačan, objektivan, jasan, koncizan, konstruktivan, potpun i blagovremen što podrazumijeva sljedeće:<sup>99</sup>

Tabela 3. Karakteristike kvalitetnog revizorskog izvještaja

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

### Faza izvještavanja uključuje sljedeće korake:

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

#### 7.3.1 Izrada nacrtu revizorskog izvještaja

### Struktura izvještaja

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

<sup>99</sup> veza Standard 2420



Tabela 4. Struktura revizorskog izvještaja

Poglavlje	Sadržaj
<b>SAŽETAK ZA RUKOVODSTVO</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Kratak opis ciljeva i obima revizije</li> <li>▪ Revizorsko mišljenje</li> <li>▪ Sažetak najznačajnijih nalaza <i>(uključujući stvarno stanje, uzroke problema, posljedice i finansijske učinke posljedica ako su utvrđene)</i></li> <li>▪ Sažetak ključnih preporuka i aktivnosti koje se planiraju poduzeti za njihovu realizaciju</li> <li>▪ Komentar rukovodstva <i>(uključujući neslaganja o ključnim nalazima i preporukama ukoliko nije postignuta usaglašenost s revidiranim subjektom)</i></li> </ul>
<b>1. UVOD</b>	<p>1.1. Ciljevi pojedinačne interne revizije</p> <p>1.2. Obim pojedinačne interne revizije</p> <p>1.3. Polazne informacije o revidiranom području <i>(uključujući najznačajnije informacije o području/procesu/aktivnosti 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>
<b>2. REVIZORSKO MIŠLJENJE</b>	<p>2.1. Revizorsko mišljenje</p> <p>2.2. Sažetak najznačajnijih nalaza i preporuka na kojima se temelji mišljenje</p>
<b>3. NALAZI I PREPORUKE</b>	<p>Redoslijed revizorskih nalaza i preporuka određuje se prema značajnosti rizika na koje se odnose.</p> <p>Nalazi:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ postojeće stanje</li> <li>▪ očekivano stanje</li> <li>▪ odstupanja postojećeg od očekivanog stanja</li> <li>▪ uzroke odstupanja postojećeg od očekivanog stanja</li> <li>▪ učinke utvrđenih slabosti</li> </ul> <p>Preporuke:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ korektivnu aktivnost koju treba provesti</li> <li>▪ rukovodioce odgovorne za provođenje*</li> <li>▪ rokove za provođenje**</li> </ul>
<b>4. PRILOZI</b>	<p>4.1 Akcioni 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 izvještaja moguće je da neće biti poznati rukovodioci odgovorni za provođenje preporuka i rokovi provođenja, odnosno te će informacije biti poznate tek nakon što rukovodstvo pripremi, a rukovodilac organizacije potpiše akcioni plan za provođenje preporuka. U tom slučaju ti se podaci ne navode u nacrtu revizorskog izvještaja nego tek u konačnom revizorskom izvještaju. Sastavni dio

konačnog revizorskog izvještaja je i akcioni plan potpisan od rukovodioca organizacije, a u kojem su navedene aktivnosti, odgovorni rukovodioci i rokovi za realizaciju. Ako su već u fazi izrade nacrtu revizorskog izvještaja poznati rukovodioci koji će realizirati preporuke i rokovi za provođenje, ti se podaci mogu navesti i u nacrtu izvještaja i dostaviti na usaglašavanje.

### Formulisanje 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 izvještaja razumije i prihvata procjenu rizika interne revizije kao i njegovog utjecaja na ciljeve organizacije.

*Tabela 5. Struktura nalaza*

Opis elementa	Faza revizije u kojoj se prikupljaju informacije
<p><b>Stanje</b></p> <p>Činjenični dokazi koje je interni revizor pronašao tokom ispitivanja (postojeće stanje). Stanje je ključno pitanje koje interni revizor razmatra, a koje može biti izmjereno ili utvrđeno revizorskim postupcima.</p>	<p>Polazne informacije o stanju prikupljaju se u fazi planiranja i preliminarne procjene. Konačne informacije utvrđuju se u fazi obavljanja kroz testiranje i analitičke postupke.</p>
<p><b>Kriterij</b></p> <p>Standardi, mjere ili očekivanja korištena pri vrednovanju i/ili verifikaciji (očekivano stanje). Kroz kriterije/standarde/očekivano stanje opisujemo kako bi se proces trebao odvijati, kako bi interne kontrole trebale funkcionirati, odnosno 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 organizacione prakse, očekivanja koja proizlaze iz postavki kontrola, pa čak i logično ("zdravorazumsko") postupanje koje ne mora biti formalno dokumentovano. Korištenje kriterija koji nisu eksplicitno dokumentovani zahtijeva profesionalnu procjenu internog revizora u svrhu procjene njihove primjenjivosti.</p>	<p>Utvrđuju se i dokumentuju u fazi planiranja i preliminarne procjene. Mogu se razraditi u fazi obavljanja kroz analitičke postupke.</p>
<p><b>Uzrok</b></p> <p>Razlog odstupanja postojećeg od očekivanog stanja. Interni revizori trebaju odgovoriti na pitanje "zašto" je došlo do postojećeg stanja i koje okolnosti omogućavaju da takvo stanje postoji. Utvrđivanje</p>	<p>Informacije o uzrocima su rezultat provedenih analitičkih postupaka, testiranja i razgovora sa rukovodstvom, te</p>

<p>uzroka je presudno da se utvrde preporuke kojima se umanjuju ili eliminišu mogućnosti za ponavljanje stanja.</p> <p>Za utvrđivanje uzroka odstupanja postojećeg od očekivanog stanja, presudna je saradnja internih revizora i rukovodstva.</p>	<p>analize uzroka nastanka problema.</p>
<p><b>Posljedica</b></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 stepena rizika ili izloženosti riziku razmatraju se efekti koje nalazi i preporuke mogu imati na poslovanje, ostvarivanje ciljeva i finansijske izvještaje organizacije. Kada god je moguće, treba kvantifikovati 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>

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

Rukovodstvo treba biti izvješteno o nalazima koji su:

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

Nalazi se rangiraju po značajnosti u smislu stepena izloženosti postojećim i potencijalnim posljedicama rizika i mogućim uzročno-posljedičnim odnosima između pojedinačnih nalaza. Rangiranje pojedinačnih nalaza u okviru izvještaja generalno 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 finansijskim učinkom do kojeg može doći zbog slabosti internih kontrola i nepravilnosti.

### **Formulisanje stručnog revizorskog mišljenja**

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

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

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



Slika 8. Kategorije revizorskog mišljenja

### Formulisanje preporuka

Izveštaj o rezultatima obavljene revizije mora sadržavati primjenjive preporuke i akcijske planove.<sup>100</sup>

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

<sup>100</sup> veza Standard 2410.A1.

internih 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.

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

- Uvođenje novih ili alternativnih kontrola za ispravljanje ili ublažavanje nedostataka,
- Usavršavanje ili 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 organizaciona jedinica odgovorna za postupanje po tim preporukama. Da bi bile konstruktivne, u preporukama se navodi šta je potrebno poduzeti i koji su glavni elementi traženih promjena, dok detaljne planove aktivnosti sastavljaju zaduženi rukovodioci nadležne organizacione jedinice.

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

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

Rukovodilac JIR ili osoba koja je zadužena za nadzor revizije pregledava nacrt revizorskog izvještaja prije nego se šalje na usaglašavanje revidiranim subjektima i preispituje da li je tačan, objektivan, jasan, koncizan, konstruktivan, potpun i blagovremen.<sup>101</sup> Odobravanjem izvještaja rukovodilac JIR ili osoba zadužena za nadzor potvrđuje da nacrt izvještaja oslikava nalaze i zadovoljava kriterije i kvalitet izvještavanja, da su zaključci dobri i vidno potkrijepljeni relevantnim, pouzdanim i dovoljnim revizorskim dokazima sadržanim u radnoj dokumentaciji.

### 7.3.2 Usaglašavanje nacrta revizorskog izvještaja sa revidiranim subjektima

Komuniciranje s rukovodstvom revidiranih subjekata treba biti stalan proces tokom obavljanja revizije. Interna revizija dodaje vrijednost razvijajući komunikaciju (u usmenom

---

<sup>101</sup> veza Standard 2340

ili pisanom obliku) koja utječe na pozitivne promjene u organizacijama u javnom sektoru u Federaciji.<sup>102</sup>

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

Nacrt revizorskog izvještaja nakon što ga pregleda i odobri rukovodilac JIR ili osoba zadužena za nadzor, dostavlja se revidiranim jedinicama na očitovanje. Uz nacrt izvještaja 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 akcioni plan rukovodstvo revidiranih jedinica vraća zajedno sa očitovanjem na nacrt izvještaja. Obrazac za Plan aktivnosti (OB 8) je u prilogu ove Metodologije.

### ***Završni sastanak sa najvišim nivoom rukovodstva***

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

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

- stručnom revizorskom mišljenju,
- preporukama i njihovoj važnosti,
- rasporedu provođenja preporuka, predloženim aktivnostima i rokovima za provođenje
- roku u kojem će rukovodilac 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 interne revizije da se izvještajem poboljša trenutni način rada i da se u tom smjeru jasno iskaže doprinos interne revizije.

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

---

<sup>102</sup> veza Standard 2400

aktivnosti, sva neslaganja potrebno je evidentirati u izvršnom rezimeu revizorskog izvještaja.

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

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

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

Rukovodilac JIR prema Zakonu o internoj reviziji odgovoran je osigurati visok kvalitet aktivnosti interne revizije<sup>103</sup> što uključuje i visok kvalitet revizorskog izvještaja koji dostavlja rukovodiocu organizacije. Rukovodilac JIR odgovoran je za pregled i odobravanje konačnog revizorskog izvještaja.<sup>104</sup> Kada rukovodilac JIR zaduži neku drugu osobu za navedene aktivnosti i dalje snosi cjelokupnu odgovornost.<sup>105</sup>

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

Konačni revizorski izvještaj rukovodilac JIR dostavlja revidiranim organizacionim jedinicama i rukovodiocu organizacije, te drugim akterima u organizaciji (npr. pomoćnicima ministara) koji mogu djelovati u skladu sa rezultatima revizije ili za čije su područje poslovanja važni rezultati revizije.<sup>106</sup> Zajedno sa konačnim revizorskim izvještajem, rukovodilac JIR dostavlja i obavještenje o obavezi ažuriranja podataka u registru rizika vezano za revidirani proces.

U javnim preduzećima rukovodilac jedinice za internu reviziju/direktor odjela za internu reviziju konačni izvještaj šalje na znanje odboru za reviziju tog preduzeća radi pregleda kvaliteta. Nakon pregleda od strane odbora za reviziju, izvještaj se dostavlja rukovodiocu organizacije, odnosno upravljačkom tijelu preduzeća i rukovodiocu organizacione jedinice u kojoj je izvršena revizija.<sup>107</sup>

---

<sup>103</sup> Zakon o internoj reviziji, član 14, tačka 9)

<sup>104</sup> veza Standard 2440

<sup>105</sup> veza Standard 2440

<sup>106</sup> veza Standard 2440.A1.

<sup>107</sup> Praksa odbora za reviziju može se razlikovati zavisno kako je uređeno poveljom/poslovníkom o radu odbora za reviziju.



U slučaju da se greška ili propust utvrde nakon što je konačni revizorski izvještaj distribuiran, odgovornost je rukovodioca JIR da dostavi naknadno ispravne informacije svim stranama koje su dobile prvobitnu verziju konačnog revizorskog izvještaja.<sup>108</sup>

Rukovodilac JIR u sklopu godišnjeg izvještaja kojeg priprema prema Zakonu o internoj reviziji, navodi i sažeti pregled zaključaka iz svih internih revizija izvršenih u toku godine. Navedeni izvještaj, uključujući i zaključke iz svih internih revizija, na zahtjev može biti dostavljen 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 izvještaja o rezidualnim rizicima i nivoima izloženosti (visok, srednji, nizak), 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 osnovu tih podataka ažuriraju se postojeći podaci u registru rizika organizacije.

Podatke u registar rizika unose koordinatori za FUK prilikom ažuriranja registra rizika i na osnovu informacija koje dobiju od rukovodioca organizacionih 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 osnovu kojih se daje mišljenje. U sklopu godišnjeg izvještaja o aktivnostima interne revizije, rukovodilac JIR može izdati sveobuhvatno mišljenje o procesima upravljanja, upravljanja rizicima i kontrolnim procesima u organizaciji.<sup>109</sup>

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

- da li je obavljeno dovoljno relevantnih revizija tokom godine,
- kako će se mišljenje odnositi prema strategijama, ciljevima i rizicima 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, rukovodilac JIR treba odrediti obim 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,

---

<sup>108</sup> veza Standard 2421

<sup>109</sup> veza Standard 2421



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

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

Rukovodilac JIR za izdavanje sveobuhvatnog mišljenja treba:

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

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

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

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

#### 7.4 Praćenje realizacije preporuka

U skladu sa Zakonom o internoj reviziji, rukovodilac JIR treba pratiti realizaciju preporuka interne revizije i utvrditi da li je revidirana organizaciona jedinica poduzela korektivne aktivnosti i da li je postigla željene rezultate, te o rezultatima praćenja treba informisati rukovodioca organizacije.

Rukovodilac JIR mora uspostaviti i održavati sistem praćenja postupanja s rezultatima obavljenih revizija.<sup>110</sup>

---

<sup>110</sup> veza Standard 2500

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

#### 7.4.1 Praćenje 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 odgovorna lica za provedbu.

Rukovodstvo organizacionih jedinica koje su revidirane i koje imaju zadaću provesti preporuke prema usvojenim akcionim planovima ima primarnu odgovornost za praćenje napretka u provođenju preporuka, odnosno odgovarajući upravljački nivo, treba pratiti poduzimaju li se predviđeni koraci u cilju provođenja prihvaćenih preporuka.

U skladu sa Zakonom o internoj reviziji, rukovodstvo revidirane jedinice informisat će rukovodioca organizacije i rukovodioca JIR o provođenju akcionog plana za realizaciju preporuka.

Interni revizori koriste navedene informacije za izvještavanje višeg rukovodstva o statusu provođenja preporuka i za praćenje izloženosti rizicima u zavisnosti da li su realizirane preporuke koje su date da se rizici smanje.

Za praćenje statusa provođenja preporuka, rukovodilac JIR koristi tabelu u softveru za podršku procesu revizije.

Plan aktivnosti po preporukama interne revizije je od suštinske važnosti za evidentiranje i praćenje svih mjera koje je rukovodstvo poduzelo na osnovu preporuka interne revizije.<sup>111</sup> Pomoću njih su naknadne revizije mnogo lakše i efikasnije.

#### 7.4.2 Praćenje mjerljivih efekata provođenja preporuka

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

Primjeri mjerljivih efekata mogu biti:

- iznos sredstava vraćenih u budžet nakon što su po preporuci interne revizije provedene naknadne kontrole namjenskog trošenja sredstava grantova i za utvrđeno nenamjensko trošenje izvršeni povrati sredstava,
- iznos ušteta na materijalnim rashodima nakon što su po preporuci interne revizije provedene analize troškova i izmijenjeni ugovori s dobavljačima i promijenjeni uslovi plaćanja,

---

<sup>111</sup> veza Standard 2500

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

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

Mjerljivi efekti provođenja preporuka prate se na godišnjem nivou i o njima JIR izvještava rukovodstvo organizacije. Za praćenje efekata provođenja preporuka, rukovodilac JIR koristi tablicu u softveru za podršku procesu revizije.

#### 7.4.3 Praćenje podataka u registru rizika organizacije

Na osnovu 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. Interna revizija prati da li su 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, interna revizija koristi za planiranje naknadnih aktivnosti.

## 8 Dokumentovanje i revizorski dosjei - tekući i stalni revizorski dosje

Prema Zakonu o internoj reviziji, rukovodilac JIR treba osigurati da se evidentiraju sve aktivnosti interne revizije i čuva dokumentacija vezana za internu reviziju.<sup>112</sup> Radni dokumenti, kao i sva ostala dokumentacija u vezi sa svakom revizijom, treba se čuvati u odgovarajućim revizorskim dosjeima. Ovi dosjei trebaju biti organizovani u jasnom i logičnom redoslijedu tako da svako može naći ono što mu je potrebno i shvatiti šta je i zašto urađeno. Dosjei se mogu čuvati u elektronskom i pisanom obliku.

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

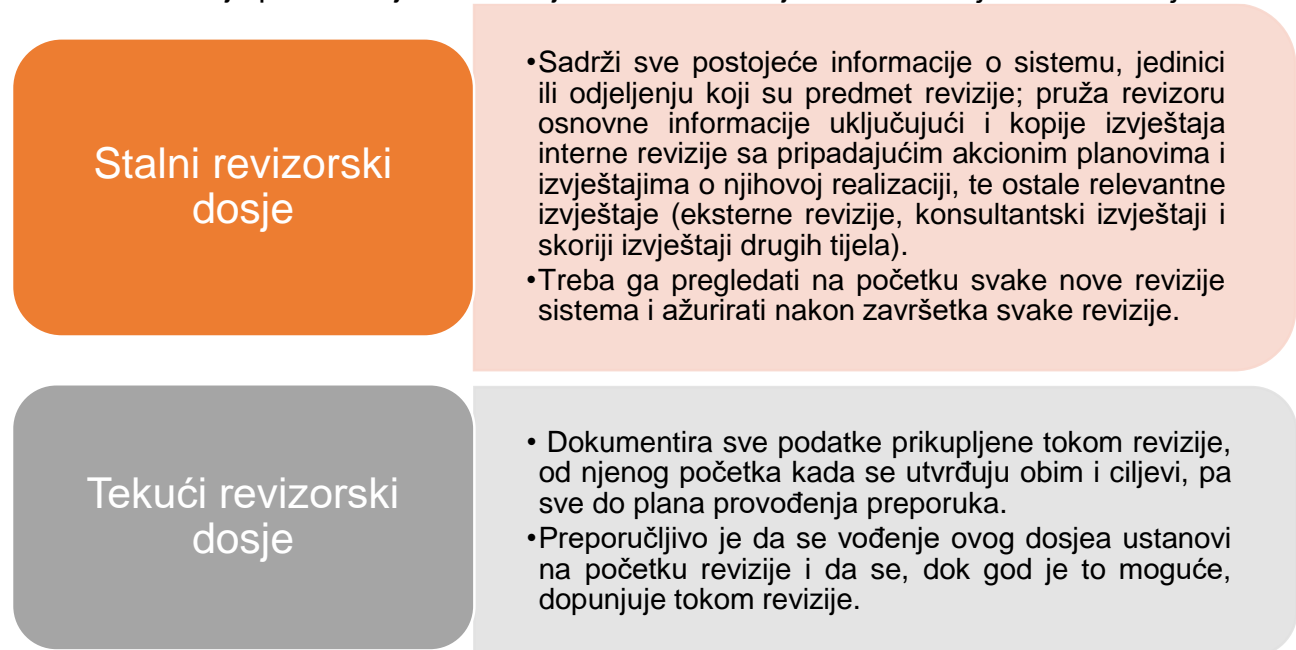
Dobro organizirani i strukturirani revizorski dosjei omogućavaju:

- vođenje revizije na logičan način;

<sup>112</sup> Zakon o internoj reviziji, član 14. tačka 10)

- sveobuhvatnost;
- razumijevanje;
- utvrđivanje slabosti i donošenje ispravnih zaključaka;
- trenutno sagledavanje progressa i nalaza revizije;
- pripremu izvještaja;
- pronalaženje dokumenata i
- 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. dat je prijedlog strukture za svaki od ovih dosjea.

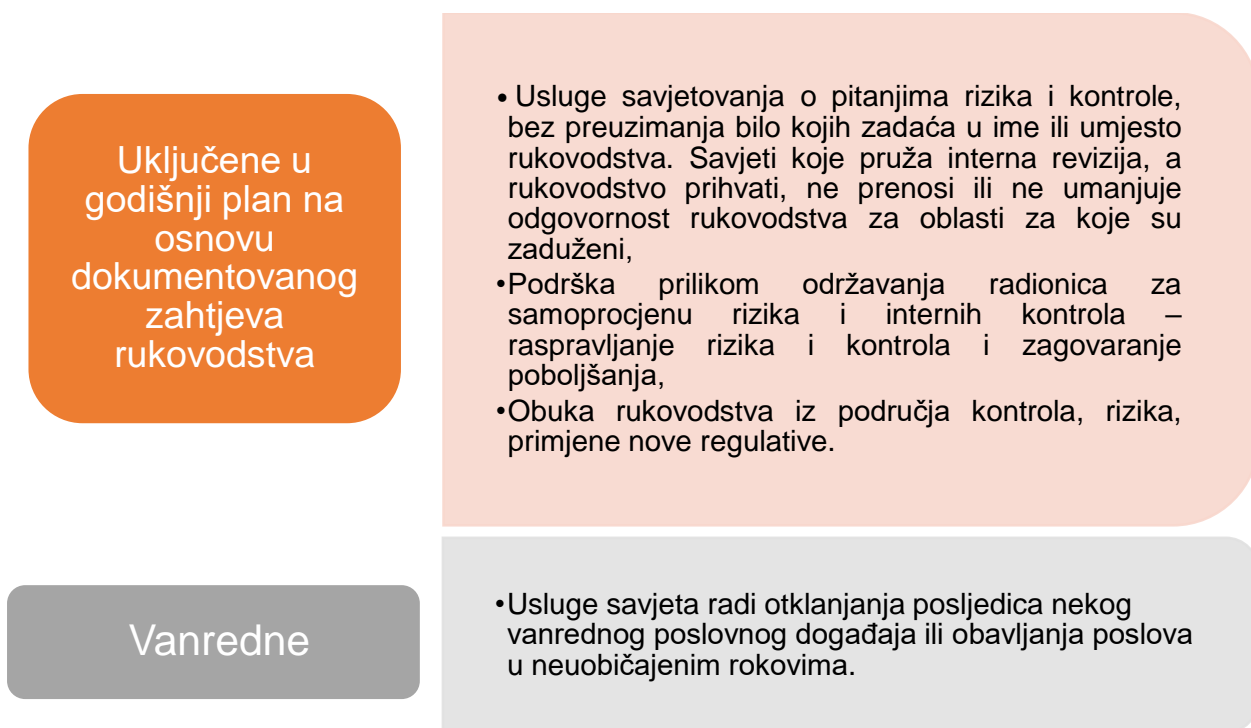
Revizorski dosjei i radna dokumentacija se čuvaju u sigurnim uslovima. Rukovodilac JIR određuje način arhiviranja i uništavanja revizorskih dosjea u skladu s propisanim rokovima i pravilima čuvanja dokumentacije u javnom sektoru u Federaciji BiH.

## 9 Savjetodavne usluge

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

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

Savjetodavne usluge mogu biti:



Slika 10. Savjetodavne usluge

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

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

- potrebe i očekivanja rukovodstva koje traži savjetodavne usluge,
- složenost i obim posla potrebnog za provođenje savjetodavnih usluga,

- raspoložive resurse interne revizije za obavljanje savjetodavnih usluga (znanje, stručnost),
- troškove savjetodavnih usluga u odnosu na moguću korist.

Rukovodilac JIR ne može prihvatiti obavljanje savjetodavnih usluga ako interni revizori ne posjeduju potrebna znanja, vještine i ostale kompetencije potrebne za obavljanje 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 interne revizije.

Slika 11. Primjer iz aplikacije - modul IR

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

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

Osnov za pokretanje savjetodavnih usluga je godišnji plan interne revizije odobren od rukovodioca organizacije/odbora za reviziju.

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

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

Zahtjev za vanredne savjetodavne usluge sadrži sljedeće podatke:

- cilj savjetodavnih usluga,
- obim,
- period obavljanja i

- očekivane rezultate.

## 9.2 Obavljanje savjetodavnih usluga

### 9.2.1 Planiranje savjetodavnih usluga

Rukovodilac JIR prije početka obavljanja savjetodavnih usluga mora s rukovodstvom dogovoriti cilj, obim, pojedinačne odgovornosti i očekivanja rukovodstva.<sup>113</sup>

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

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

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

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

### 9.2.2 Provođenje savjetodavnih usluga

*Interni revizori moraju utvrditi, analizirati, procijeniti i dokumentovati dovoljno informacija za postizanje ciljeva savjetodavne usluge.*<sup>114</sup>

Obavljanje savjetodavnih usluga uključuje utvrđivanje, analiziranje i procjenu informacija na kojima interna 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, informacionih sistema, regulative i slično;
- provođenje analitičkih postupaka;
- testiranja kontrola kada se ocijeni potrebnim za prikupljanje dokaza i
- formulisanje zaključka/savjeta.

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

---

<sup>113</sup> veza Standard 2201

<sup>114</sup> veza Standard 2300



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

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

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

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

*Radnu dokumentaciju i prikupljene dokaze za davanje zaključaka i savjeta pregledava i odobrava rukovodilac JIR ili osoba koja je zadužena za nadzor, a rukovodilac JIR odgovoran je i za sve važne procjene donesene tokom obavljanja savjetodavne usluge.*<sup>115</sup>

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

### 9.2.3 Izvještavanje o rezultatima savjetodavnih usluga

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

*Interni revizori moraju izvijestiti o rezultatima obavljenih savjetodavnih usluga rukovodstvo za koje je obavljena savjetodavna usluga.*<sup>116</sup>

*U izvještaju moraju biti sadržani ciljevi, obim i rezultati obavljenih savjetodavnih usluga.*<sup>117</sup>

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

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

---

<sup>115</sup> veza Standard 2340

<sup>116</sup> veza Standard 2400

<sup>117</sup> veza Standard 2410



*Rukovodilac JIR odgovoran je za pregled i odobravanje konačnog izvještaja o rezultatima savjetodavne usluge.<sup>118</sup>*

*Ako se tokom obavljanja savjetodavnih usluga utvrde problemi u upravljanju organizacijom, upravljanju rizicima i kontrolama koji su važni za cijelu organizaciju, rukovodilac JIR o tome treba obavijestiti i rukovodioca organizacije.<sup>119</sup>*

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

Rukovodilac JIR izvijestit će rukovodioca organizacije<sup>120</sup> i CHJ o provedenim savjetodavnim uslugama u okviru redovnog godišnjeg izvještaja o aktivnostima interne revizije (broj realiziranih u odnosu na broj planiranih savjetodavnih usluga, broj vanrednih savjetodavnih usluga i rezultati obavljenih savjetodavnih usluga).

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

Rukovodilac JIR mora uspostaviti i održavati sistem praćenja postupanja s rezultatima savjetodavnih usluga u obimu koji je dogovoren s rukovodstvom za koji su obavljene usluge savjetovanja.<sup>121</sup>

---

<sup>118</sup> veza Standard 2340

<sup>119</sup> veza Standard 2440.C1.

<sup>120</sup> veza Standard 2060

<sup>121</sup> veza Standard 2500

## DIO III. REVIZORSKI ALATI I TEHNIKE

### 10 Vrste kontrola

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

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

Kontrole je moguće razmatrati po sljedećim kategorijama:

- **Podjela dužnosti:** funkcije vezane za odobravanje transakcija, evidentiranje transakcija, čuvanje relevantnih sredstava, koju trebaju obavljati različiti službenici kako bi se izbjegli sukobi interesa ili situacije za nedozvoljeno poslovanje;
- **Organizacija:** treba postojati jasna organizaciona šema i svi zaposleni trebaju imati ažurirane opise poslova sa jasno navedenim dužnostima;
- **Autorizacija i odobravanje:** odgovarajući službenici trebaju formalno odobriti sve transakcije i odluke;
- **Fizičke kontrole:** neophodne odgovarajuće kontrole pristupa kancelarijama, imovini, kontrola korištenja kancelarijskog materijala i kompjuterskih sistema;
- **Nadzor:** adekvatan nadzor svih zaposlenih i aktivnosti koje obavlja lice koje 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 spisku; usaglašavanje bankovne i računovodstvene evidencije; kontrola računa;
- **Upravljačke kontrole:** priprema odgovarajućih finansijskih i operativnih podataka za računovodstvo; korištenje izvještaja o odstupanjima; kritički pregled i ispitivanje koje vrši rukovodstvo.

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

Tabela 6. Vrste kontrola

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

### 10.1 Vrste kontrola po nivoima organizacione strukture:

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

#### 10.1.1 Kontrole visokog nivoa

Neke od kontrola visokog nivoa su:

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

- izbjegavanje neopravdanog oslanjanja na bilo kog pojedinca, posebno zaduženog za internu kontrolu.

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

#### 10.1.2 Kontrole srednjeg nivoa

Neke od kontrola srednjeg nivoa su:

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

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

- **IT sistemi i integrisani kontrolni procesi**

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

#### 10.1.3 Kontrole nižih nivoa

Neke od kontrola nižih nivoa su:

- **Autorizacija**

Podrazumijeva odobrenje ili odluku s ograničenjem za određena djelovanja ili transakcije rukovodioca ili neka druga odgovorna lica prije nego što se one provedu. Time se osigurava poduzimanje primjerene vrste odgovornosti za kontrolne aktivnosti.

Interni revizori trebaju razmotriti sljedeće:

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

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

- **Dokumentacija**

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

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

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

- **Fizičke kontrole**

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

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

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

## 11 Utvrđivanje i dokumentovanje sistema

### 11.1 Utvrđivanje sistema

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

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

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

- propisi (zakoni, podzakonski propisi, interni akti),
- organizacione strukture,
- registri rizika,
- baze podataka, informacioni sistemi koji podržavaju procese iz upravljanja javnim finansijama (BPMIS, ISFU, PIMIS, COP), te moguće planove o dogradnji informacionih sistema,
- strateški i godišnji planovi rada i izvještaji o njihovoj realizaciji,
- finansijski planovi (budžet organizacije) i finansijski izvještaji,
- izvještaji Ureda za reviziju institucija FBiH,
- prijedlozi/nacrti izmjena i dopuna organizacionog, zakonodavnog i regulatornog okvira koji će utjecati na poslovanje sistema/procesa i sl.

### 11.2 Razgovori s rukovodstvom i zaposlenicima revidiranih subjekata

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

### 11.3 Testovi prolaza kroz sistem/proces

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

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

Rezultate „testova prolaza kroz sistem“ revizori će usporediti sa bilješkama iz razgovora sa revidiranim subjektima i zahtjevima o funkcionisanju sistema iz važeće regulative. Tamo

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

#### 11.4 Dokumentovanje sistema

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

- Opisno dokumentovanje
- Blok dijagrami
- Dijagrami toka (grafikoni)
- Upitnici interne kontrole

##### 11.4.1 Opisno dokumentovanje

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

Tabela 7. Primjer opisa sistema u formi tabele

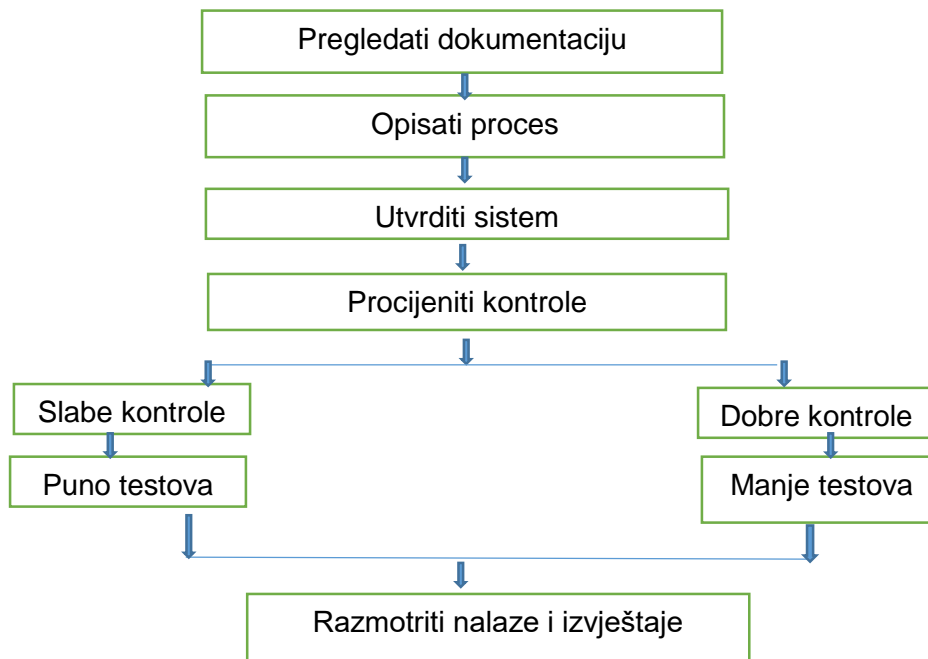
Opis procesa/sistema			
Faza procesa/sistema	Odjel A	Odjel B	Odjel C
1	bilješke xxx	bilješke xxx	<b>bilješke xxx</b>
2	bilješke xxx	bilješke xxx	<b>bilješke xxx</b>
3	bilješke xxx	bilješke xxx	<b>bilješke xxx</b>
4	bilješke xxx	bilješke xxx	<b>bilješke xxx</b>
itd.			

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

##### 11.4.2 Blok dijagrami

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

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



Slika 12. Primjer blok dijagrama – opis procesa revizije<sup>123</sup>

#### 11.4.3 Dijagrami toka (grafikoni)

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

U izradi dijagrama toka se koriste simboli (koji imaju specifično značenje), kratka objašnjenja i linije za povezivanje simbola. U praksi se koriste standardni simboli koje treba usvojiti interna revizija. Mogućnost izrade dijagrama toka postoji u programu *Microsoft Word*, *Microsoft Excel*, kao i drugim softverskim paketima. Moguće je koristiti grafikone sa nekoliko različitih nivoa, u zavisnosti koliko su detaljni. Postoje horizontalni i vertikalni grafikoni. Horizontalni grafikoni opisuju horizontalnu raspodjelu dužnosti (odjeljenja, pozicije) uz korištenje kolona, a vertikalni grafikoni predstavljaju tok transakcija od prve do posljednje.

U nastavku su dati prikazi mogućeg izgleda horizontalnog i vertikalnog grafikona kao i značenja simbola koji se koriste pri izradi dijagrama toka.<sup>124</sup>

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

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



Radni dokument br. \_\_\_

Sistem (npr. nabavke – revizija XY)

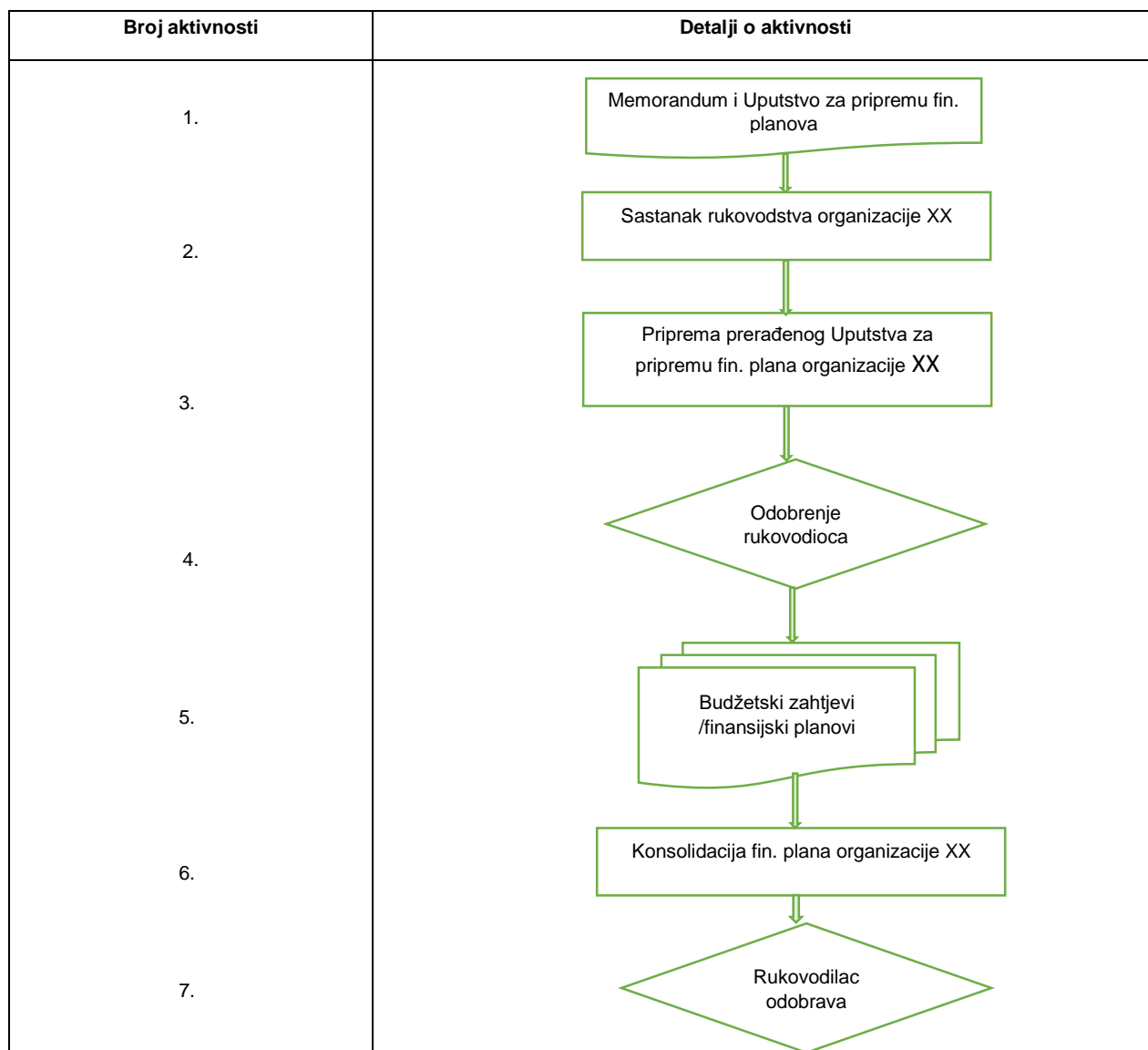
Pripremio: \_\_\_\_\_

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

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

Slika 13. Primjer horizontalnog dijagrama toka

### PRIMJER VERTIKALNOG GRAFIKONA – DIJAGRAMA TOKA

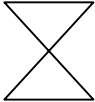
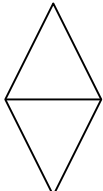

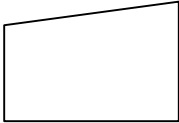
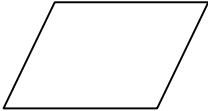
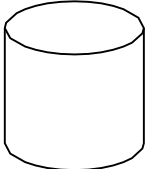
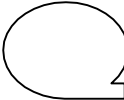


Slika 14. Primjer vertikalnog dijagrama toka

#### 11.4.4 Simboli za izradu dijagrama toka

Tabela 8. Simboli za izradu dijagrama toka

Simbol – ručni/kompjuterski	Opis
	Početna ili krajnja tačka grafikona.
	Proces ili operacija. Ovo može uključiti i kontrolu, npr. potpisivanje dokumenta, provjera sadržaja dokumenta.
	Dokument – npr. ugovor, narudžbenica, faktura, zahtjev za preuzimanje obaveze.
	Više primjeraka dokumenta – u slučaju da dokument ima više kopija. Broj svake kopije treba naznačiti u gornjem desnom uglu – 1, 2, 3. itd.
	Odluka - da/ne; odobriti/odbiti; ili alternative (ako "X" uradi to, ako "Y" uradi nešto drugo).
	Veza – npr. sa nekom drugom tačkom unutar grafikona na istoj stranici ili na drugoj stranici u istom grafikonu; sa tačkom u drugom grafikonu; 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, izvještaja, zahtjev za nabavku, faktura za ostale troškove nabavke.
	Ručni unos u kompjuterski sistem – putem tastature ili na neki drugi način.
	Kompjuterski unos ili izbacivanje.
	Snimiti/obraditi podatke na magnetnom disku.
	Snimiti/obraditi podatke na kompjuterskoj traci.

### ***Upitnici interne kontrole***

Upitnici interne kontrole također se mogu koristiti kao tehnika za dokumentovanje sistema. Sastoje se od niza pitanja koja se primjenjuju na određeni sistem 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.<sup>125</sup> Upitnici interne kontrole, ako se koriste, trebaju dati smjernice revizorima jasno određujući područja na koja se revizija fokusira. Uz uslov da sadrže dobro

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

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

- oblikuju pitanja specifična za okolnosti u revidiranom sistemu na temelju razumijevanja sistema koji se revidira i da je svako pitanje relevantno i
- usmjere pitanja u kontrolne ciljeve kao način njihovog povezivanja sa sistemom.<sup>126</sup>

Primjer dijela upitnika za internu kontrolu koji se odnosi na sistem nabavke prikazan je u nastavku:<sup>127</sup>

*Tabela 9. Primjer upitnika za internu kontrolu*

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

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

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

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

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

## 12 Intervjuiranje<sup>128</sup>

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 revizorskog izvještaja. 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. Revizorski intervju ima nekoliko ciljeva:

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

Intervjui se obično sastoje od sljedećih faza:

### ***Priprema intervjuja***

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

- Identifikovati osobu koju je najbolje kontaktirati i procijeniti da li je dovoljan samo jedan sastanak. Također, utvrditi da li tom sastanku treba prisustvovati i više revizora.
- Utvrditi najbolji način za ostvarenje kontakta (e-mail, telefonski poziv, dopis ili lična posjeta mogu biti načini najave i zakazivanja sastanka).
- Prije polaska na sastanak, upoznati se sa situacijom i saznati šta je objavljeno od informacija o datom području. Utvrditi što je već poznato pregledom dokumentacije iz dostupnih izvora (web stranice, interne baze podataka i slično), iz prethodnih revizija i trajne revizorske dokumentacije.
- Porazgovarati s kolegom koji je posljednji angažiran u datom području i vidjeti da li nešto treba posebno ispitati.
- Napraviti spisak područja kojima se treba baviti tokom intervjuja i spisak ključnih pitanja (mogu se koristiti upitnici za interne kontrole).
- Procijeniti da li je korisno da se unaprijed šalju glavna pitanja i spisak dokumenata koje revidirani subjekt treba staviti na raspolaganje tokom 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.

---

<sup>128</sup> 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 saradnji. Jedan od ciljeva intervjua jeste da se obje strane usaglase o saradnji u području revizije i uvide koristi od zajedničkog rada. Korisne napomene su:

- Pomaže ako se cilj i proces revizije mogu razjasniti odmah na početku i ako revidirani subjekt reviziju smatra ne samo za obavezu već i za korist.
- Objasnite kako se intervju uklapa u proces revizije.
- Važno je i istaknuti razliku između obavljanja revizije i pružanja savjetodavnih usluga i naglasiti da se u reviziji izvještava i rukovodilac 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 izvještajem o reviziji.
- Moguće je imati nekoliko strategija u slučaju pojave «problema» s različitim karakternim crtama ljudi s kojima se provodi intervju. Na primjer, tihi ljudi 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 konsultantski savjet u područjima s poznatim problemima kako biste održavali pravac razgovora. I tako dalje.

### **Centralni dio intervjua**

Centralni 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 spiskom područja koje treba pokriti, revizor koji je iskusan u vršenju intervjua može manevrirati među pobrojanim stavkama dok revidirani subjekt odgovara na pitanja, pri čemu se ne mora strogo držati utvrđenog redoslijeda. Zbog toga, generalno nije dobro strogo se držati rasporeda zapisanih pitanja i samo ih čitati sa spiska. 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 sagovornik priča.

- Bilježite date informacije i s vremena na vrijeme ponovite zaključke da provjerite da li imaju smisla i da li održavaju ono što je rečeno.
- Nemojte iznositi sudove tokom 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. «*Da li sam dobro naveo vašu poziciju u organizaciji?*». Otvorena pitanja poput «Recite mi kako upravljate rizikom u tom području?» podstiču otvorene odgovore. Puno je varijacija na ovu temu, ali cilj je da se uspostavi ravnoteža između poticanja slobodnog protoka informacija i održavanja fokusa na cilju intervjua.
- Nemojte se složiti ni sa čime što je neugodno ili što treba dalje razmatrati. Potrebno je istraživati problematična pitanja i evidentirati neprimjerene postupke rada, ali ne i kritizirati. Ključna sposobnost revizora je da realno opisuje situacije i da ne podleže pritisku.
- Pazite na generalizacije koje revidirani subjekt pravi na osnovu samo jednog slučaja. Revidirani subjekt može smatrati da jedna izolirana pojava sveobuhvatno odražava situaciju.
- Zauzmite stav stručnjaka koji svoje razmišljanje bazira na konceptu rizika i kontrola jer se većina operativnih pitanja može povezati sa sistemom upravljanja rizicima i kontrolama (ako postoji neki problem zašto se problem javlja, 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 rukovodioci 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, ko i kada da to učini;
- Popričajte o tome što se dalje događa i kako povezati intervju s ostatkom procesa revizije;
- Utvrdite kako ćete revidiranog subjekta kontinuirano informisati 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 da bi se provjerilo da li imaju smisla i da li su 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 tokom intervjua;
- Osigurajte da se iz sadržaja bilješki može utvrditi veza s drugom dokumentacijom koja se spominje tokom intervjua.

### **Korisne napomene**

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

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

- **Istraživanje neizrečenih problema** – Revizor treba razumjeti da nevoljnost osoba koju intervjuira ne znači nužno da ta osoba ne želi saradivati i da nešto skriva. Može se raditi samo o tome da je dotaknuto jedno od «osjetljivih» pitanja i da ga treba dalje istražiti. Može biti neophodno da se rukovodiocu da više vremena da objasni situaciju i da ga se uvjeri da interna revizija nije u ulozi kažnjavanja nego da je svrha pomoći riješiti uzroke problema i minimizirati njihove posljedice.
- **Pazite na predrasude** – Rukovodilac koji ima loše mišljenje o internoj reviziji može imati izvjesne predrasude i davati negativnu konotaciju većini stvari koje revizor izgovori. Upoznatost s ovim predrasadama revizoru pomaže da smisli kako nadići ove aspekte percepcije koji otežavaju napredak revizije.
- **Ljudskost** – Razumijevanje problema 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.

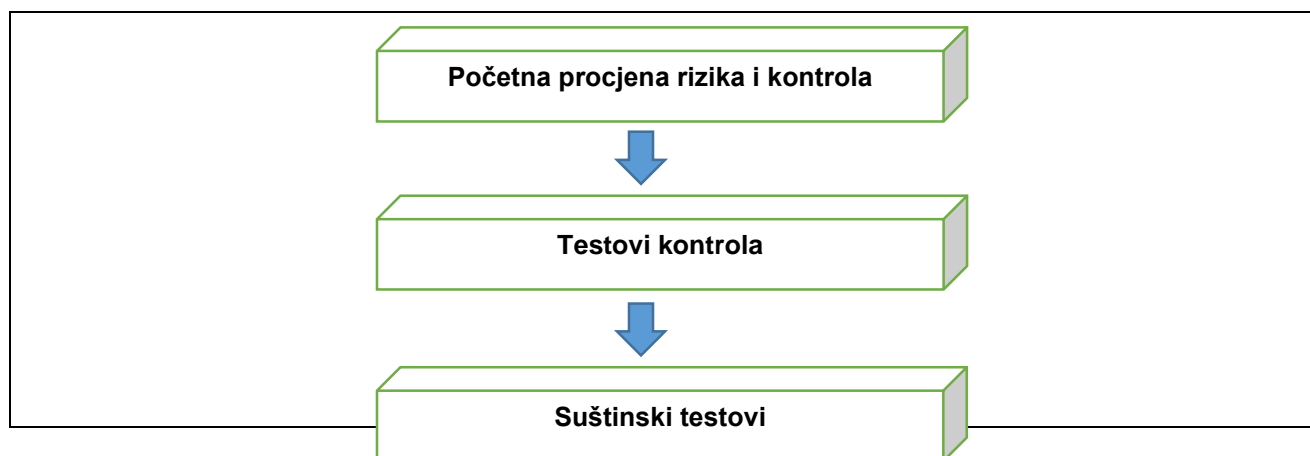
Potrebno je vrijeme da vještine i tehnike intervjuiranja postanu prirodni dio načina na koji se intervjui i sastanci zakazuju i vode. Intervju je važna tehnika za dolaženje do biti stvari na najbrži mogući način. Dobro je ne zaboraviti da gotovo uvijek postoje predrasude koje umanjuju sposobnost ljudi 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 vrši intervju ili treba otkloniti predrasudu ili naučiti da radi u takvoj atmosferi ili da se toliko približi drugoj strani da se predrasuda ni ne osjeti.



## 13 Testiranje

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

Ciklus procjene sistema kontrola može se prikazati kao na slici:



Slika 115. Ciklus potvrde procjene kontrola<sup>129</sup>

### 13.1 Testovi kontrola

To su testovi kojima se pribavljaju dokazi da se u revidiranom području primjenjuju zakoni, propisi, planovi, procedure, budžet/finansijski 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 interne kontrole i nedostatke i ocijeniti kontrolni rizik;
- Ukoliko je zahtjev za pouzdanje u kontrole u cilju podrške preliminarne procjene kontrola ispod maksimuma, obavljaju se testovi kontrola s ciljem prikupljanja dokaza da kontrole rade efektivno;
- Ukoliko je operativna efektivnost kontrola unaprijeđena i to je podržano dodatnim testovima kontrola, moguće je smanjiti suštinsko testiranje.

Testovi kontrola provode se radi pribavljanja dokaza o primjeni kontrola (npr. primjenjuju li se prilikom izrade budžeta uputstva za izradu prijedloga budžeta). Bez obzira na korištene procedure, testovi kontrola rezultiraju "da/ne" odgovorima koji se dokumentuju na kontrolnim listama.

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

<sup>129</sup> 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 dokumentovati prikupljene činjenice. Ključno je dokumentovati sve ključne pretpostavke i pitanja na osnovu kojih se prikupljaju dokazi. Na temelju rezultata testova kontrole razvijaju se suštinski testovi.

### 13.2 Suštinski testovi

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

Ako kontrole ne postoje ili nisu adekvatne, revizor treba da prosudi da li postoje (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 tokom obavljanja revizije mijenjati, nadopunjavati i proširiti u zavisnosti od potreba na koje mogu ukazati rezultati testiranja, a u svrhu prikupljanja dovoljnih i relevantnih revizorskih dokaza. Jedno od ključnih pitanja je obim testiranja koji treba obaviti, odnosno trebaju li se ispitati sve transakcije.

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

### 13.3 Uzorkovanje

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

- pojmovno (koji se podaci analiziraju - npr. broj primljenih faktura)
- prostorno (u kojem prostoru, na kojoj lokaciji - npr. u organizacionoj jedinici XY, u ministarstvu, u ISFU sistemu i slično)
- vremenski (za koji period – npr. u godini 2022; u periodu od 01.01. do 31.12.2021.)

Pristup izabran za određivanje uzorka zavisit će od svrhe uzorkovanja. Za testiranje kontrola, koristi se atributivno uzorkovanje 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, interni revizori provest će uzorkovanje, odnosno odrediti veličinu uzorka i način izbora podataka u uzorak

nad kojim će provesti testiranje.

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

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

- sortiraju podatke u populaciji (posložiti po iznosu, po datumu, numerisati i slično)
- 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 interne revizije javnog sektora najčešće se primjenjuje nestatističko uzorkovanje bazirano na profesionalnoj procjeni internog 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 vjerovatnoće kako bi se ocijenili rezultati uzorka uključujući mjerenje rizika uzorkovanja. Rezultati testova provedenih nad uzorcima određenim statističkim uzorkovanjem mogu se pouzdanije ekstrapolirati na cijelu populaciju sa željenim nivoom 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 interne revizije u javnom sektoru.

#### 13.3.2 Veličina uzorka

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

---

<sup>130</sup> IIA, Praktične smjernice 2320-3: revizorsko uzorkovanje (2013)

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

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

<b>Min 20</b>	51 - 100
<b>Min 25</b>	101 - 200
<b>Min 40</b>	200 - 500
<b>Min 50</b>	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 tabele slučajnih brojeva, korištenje *random* funkcije u Excelu i sl.

**Sistemska intervalno uzorkovanje** – nakon određivanja veličine uzorka, ukupan broj podataka u populaciji dijeli se sa 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 numerisana.

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

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

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

### 13.3.4 Interpretacija zaključaka testiranja provedenih na uzorku

**Zaključci testiranja provedenih na uzorku izabranim statističkim uzorkovanjem** mogu se pouzdanije ekstrapolirati na cijelu populaciju sa željenim nivoom 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 nivou 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 nivou uzorka na sistem kontrola. Zaključci se ne iznose za cijelu populaciju, već podaci o potvrđenim greškama i nedostacima kontrola na testiranom uzorku.

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

- Uzorak treba izabrati iz cjelokupne populacije;
- Period obuhvaćen uzorkom treba biti odgovarajući, a uobičajeno je da to bude period od završetka posljednje revizije datog sistema. Ako je posljednja revizija bila prije nekoliko godina, uzorak treba odrediti u odnosu na tekuću godinu;
- Treba zabilježiti metodu uzorkovanja. Uzorak treba da uključi sve najznačajnije vrste transakcija;
- Testiranje se treba fokusirati na visokorizična područja.

## 14 Analitički postupci<sup>131</sup>

Analitički postupci su tehnike koje interni revizori koriste kada utvrđuju sistem 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;
- poređenje između perioda;
- prognoziranje i
- komparativno poređenje informacija sa sličnim djelatnostima ili organizacionim jedinicama.

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

- bolje razumijevanje sistema/područja koje se revidira;
- potvrde da sistem 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 i
- usmjerenje pažnje rukovodstva na neobične varijacije i odstupanja.

---

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

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

**Analiza omjera** koristi se za analize računovodstvenih i finansijskih podataka da bi se predvidjeli budući trendovi i identifikovale naznake problema. Primjer analize omjera (pokazatelja) je npr. broj dana naplate potraživanja po osnovu izdatih 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 sa drugim podacima kao što su podaci iz prethodnih perioda, 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 izdata 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 periodu, a uključuje poređenje sa:

- prethodnim iskustvom,
- prosječnim vrijednostima,
- standardima/normama,
- budžetima,
- poređenja među organizacionim jedinicama/područjima i slično.

### **Primjer kako analitički postupci pretvaraju podatke u informacije<sup>132</sup>**

Jedan podatak (broj) posmatran 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 posmatramo zajedno s drugim brojevima. Možemo se koristiti trendovima, raditi poređenja i računati određene omjere. Također možemo se koristiti i indeksiranjem (specijaliziranim oblikom trendova).

### **Trendovi**

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

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

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

### **Poređenja**

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

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

### **Indeksiranje**

Trendovi se još jasnije ističu ako 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 tokom revizije (kroz procjene, analize, razgovore i testiranja), interni revizori dokumentuju u radnoj dokumentaciji koja može biti u papirnatom ili elektronskom obliku.

Radna dokumentacija uključuje na primjer:

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

**Radna dokumentacija treba<sup>133</sup>:**

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

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

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

*Relevantni dokazi* znači da su dokazi povezani s ključnim problemima, odnosno da podupiru nalaze i preporuke iz revizije. Revizori trebaju koristiti profesionalnu procjenu prilikom odlučivanja o tome što je važan dokaz u odnosu na problematiku koju obrađuje revizorski 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.

---

<sup>133</sup> 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 posmatrano zajedno mogu činiti jednu cjelinu. Te bi poveznice u radnim dokumentima trebale biti prikazane prikladnim sistemom označavanja.

**Biti naslovljena.** Radna dokumentacija treba sadržavati zaglavlja s oznakom revizije (referentni broj revizija), datumom, relevantnim dokumentima i ostalim detaljima. Svaki dokument koji je pripremila jedinica za internu reviziju 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 internog revizora koji je pripremio (izradio) dokument, te ime i prezime osobe koja je zadužena za pregled. Ovakav pristup osigurava primjenu standarda za osiguranje kvalitete.

**Pokazati izvor podataka.** Porijeklo podataka i informacija u radnim dokumentima treba biti jasno naznačeno. Za podatke preuzete iz arhivskih sistema ili informacionih sistema (kompjuterskih baza podataka) mora se jasno vidjeti, a ako nije automatski vidljivo na 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 sistema ili procesa nisu obrađeni ili su ostala neka otvorena pitanja to treba također naznačiti na radnoj dokumentaciji. Na primjer, tamo gdje uzorci nisu u potpunosti ispitani zbog različitih poteškoća ova bi se tačka trebala pojaviti na radnoj dokumentaciji kako bi se objasnilo zašto određeni predmeti nisu obuhvaćeni.

**Pokazati bilo kakav 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 sistem 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 interna revizija koristi za izradu strateških i godišnjih planova rada.

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

Ukoliko se interna 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. Organizaciona shema organizacije** – organigram je prikaz organizacionih jedinica i njihovog položaja u organizaciji. Može biti dopunjena sa nazivima rukovodioca, kontaktima, linkom na web stranicu i slično. Potrebno je ažurirati s promjenama u organizacijskom uređenju.
- 2. Podaci iz registra rizika** – informacije o rizicima u organizaciji.
- 3. Opisi sistema/procesa** – opisi sistema/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 finansijama, javnom nabavkom, porezni sistem, plaće, specifični procesi za organizaciju i slično). Potrebno je imati ažurirane baze regulative.
- 5. Strateški planovi organizacije i izvještaji o realizaciji** – trogodišnji strateški planovi i izvještaji o realizaciji tih planova za nivo organizacije (link na web stranicu).
- 6. Budžeti/finansijski planovi organizacije i izvještaji o izvršenju budžeta/finansijskog plana** – uključujući i dokument okvirnog budžeta, instrukcije za izradu budžeta (1 i 2), budžet organizacije, te izvještaje o izvršenju budžeta i finansijske izvještaje organizacije po razdobljima za koje se pripremaju (link na web stranicu).
- 7. Konačne revizorske izvještaje** – konačni revizorski izvještaji iz prethodnih revizija zajedno s akcionim planovima.

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

**9. Izvještaji o realizaciji preporuka** – izvještaji koje rukovodilac JIR dostavlja rukovodiocu organizacije o realizaciji preporuka na osnovu odredbi člana 17. Zakona o internoj reviziji.

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

**11. Godišnji izvještaj o aktivnostima interne revizije** – izvještaji koje rukovodilac JIR priprema i dostavlja CHJ FMF na osnovu odredbi Zakona o internoj reviziji.

JIR 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 (narativne 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 izvještaja o reviziji
10. Očitovanja revidiranih subjekata na finalni nacrt izvještaja
11. Konačni revizorski izvještaj

Objavom ove Metodologije rada interne revizije u javnom sektoru u Federaciji Bosne i Hercegovine prestaje primjena Metodologija rada interne 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 obavezama.

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

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

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

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

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

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

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

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

- da li su kontrole za sprečavanje prevare postojale,
- da li je kontrola bila dovoljna da bi se dala opravdana garancija za njeno sprečavanje,
- da li je kontrola funkcionirala kako je predviđeno,

- mogu li dodatne kontrole biti adekvatne i
- mogu li ostali rukovodioci subjekta i interni revizori izvući kakvu pouku.

## ANEKSI

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