

**МЕТОДОЛОГИЈА  
РАДА ИНТЕРНЕ РЕВИЗИЈЕ  
У ЈАВНОМ СЕКТОРУ  
У ФЕДЕРАЦИЈИ  
БОСНЕ И ХЕРЦЕГОВИНЕ**

**Март, 2023. године**

## САДРЖАЈ

<b>УВОД И СВРХА МЕТОДОЛОГИЈЕ ЗА ИНТЕРНУ РЕВИЗИЈУ</b> .....	7
<b>ДИО I - УПРАВЉАЊЕ ФУНКЦИЈОМ ИНТЕРНЕ РЕВИЗИЈЕ</b> .....	9
1 Законски и организациони оквир .....	9
1.1 Јединица за интерну ревизију .....	9
1.2 Централна хармонизацијска јединица ФМФ.....	9
1.3 Координациони одбор централних јединица за хармонизацију .....	10
2 Методолошки оквир за успоставу и рад интерне ревизије у организацијама у јавном сектору у Федерацији БиХ.....	11
2.1 Мисија, дефиниција и темељни принципи рада интерне ревизије.....	11
2.2 Стандарди интерне ревизије.....	11
2.3 Организациона успостава и независност ЈИР .....	12
2.4 Повеља интерне ревизије .....	13
2.5 Етички кодекс интерних ревизора.....	13
2.6 Врсте ревизорских услуга .....	13
2.7 Појам и захтјеви у погледу управљања функцијом интерне ревизије.....	15
3 Стратешко и годишње планирање интерне ревизије .....	16
3.1 Стратешко планирање .....	17
3.1.1 Процјена ризика и утврђивања приоритета за ревидирање .....	17
3.1.2 Консултације са актерима (валидације) .....	19
3.1.3 Процјена ресурса .....	19
3.1.4 Координација са другим пружаоцима услуга увјеравања и савјетовања .....	20
3.1.5 Рокови, улоге и одговорности за стратешки план интерне ревизије .....	20
3.1.6 Форма стратешког плана интерне ревизије.....	20
3.1.7 Имплементација, континуирана процјена ризика и ажурирање плана.....	21
3.2 Годишњи план интерне ревизије.....	21
4 Стручност, професионална пажња и континуирани развој .....	23
5 Осигурање квалитета .....	24
5.1 Елементи система осигурања квалитета интерне ревизије у организацијама у ФБиХ	24
5.2 Карактеристике квалитета .....	25
5.3 Интерне оцјене.....	26

5.3.1	Стални надзор.....	26
5.3.2	Периодично самооцењивање.....	27
5.4	Екстерне оцјене .....	28
5.5	Преглед квалитета од стране ЦХЈ.....	28
6	Извјештавање вишег менаџмента .....	29
6.1	Одбори за ревизију у организацијама јавног сектора и јавним предузећима и њихова интеракција са интерном ревизијом .....	30
<b>ДИО II - ПРОЦЕС ОБАВЉАЊА РЕВИЗИЈЕ .....</b>		<b>34</b>
7	Фазе у процесу обављања ревизије.....	34
7.1	Планирање ревизије.....	37
7.1.1	Прикупљање и анализирање информација о подручју које се планира ревидирати.....	37
7.1.2	Прелиминарна процјена ризика.....	39
7.1.3	Израда плана и програма ревизије.....	41
7.2	Обављање интерне ревизије .....	44
7.2.1	Провођење Програма ревизије.....	44
7.2.2	Документовање проведених ревизорских поступака .....	48
7.2.3	Потврђивање резултата ревизорских поступака и отворених питања .....	49
7.2.4	Одобравање радне документације и прикупљених доказа од стране руководиоца ЈИР .....	49
7.2.5	Процјена резидуалног ризика.....	50
7.3	Извјештавање.....	51
7.3.1	Израда нацрта ревизорског извјештаја.....	53
7.3.2	Усаглашавање нацрта ревизорског извјештаја са ревидираним субјектима..	58
7.3.3	Преглед, одобравање и дистрибуција коначног ревизорског извјештаја од стране руководиоца ЈИР .....	60
7.3.4	Ажурирање података у регистру ризика организације.....	61
7.3.5	Издавање свеобухватног мишљења .....	61
7.4	Праћење реализације препорука .....	62
7.4.1	Праћење провођења препорука из обављених ревизија.....	63
7.4.2	Праћење мјерљивих ефеката провођења препорука .....	63
7.4.3	Праћење података у регистру ризика организације .....	64
8	Документовање и ревизорски досјеи - текући и стални ревизорски досје.....	64
9	Савјетодавне услуге .....	66

9.1	Планирање савјетодавних услуга у оквиру стратешког и годишњег плана интерне ревизије.....	66
9.2	Обављање савјетодавних услуга.....	68
9.2.1	Планирање савјетодавних услуга.....	68
9.2.2	Провођење савјетодавних услуга.....	68
9.2.3	Извјештавање о резултатима савјетодавних услуга.....	70
9.2.4	Праћење поступања с резултатима.....	70
<b>ДИО III - РЕВИЗОРСКИ АЛАТИ И ТЕХНИКЕ.....</b>		<b>71</b>
10	Врсте контрола.....	71
10.1	Врсте контрола по нивоима организационе структуре:.....	72
10.1.1	Контроле високог нивоа.....	72
10.1.2	Контроле средњег нивоа.....	73
10.1.3	Контроле нижих нивоа.....	73
11	Утврђивање и документовање система.....	75
11.1	Утврђивање система.....	75
11.2	Разговори с руководством и запосленицима ревидираних субјеката.....	75
11.3	Тестови пролаза кроз систем/процес.....	75
11.4	Документовање система.....	76
11.4.1	Описно документовање.....	76
11.4.2	Блок дијаграми.....	77
11.4.3	Дијаграми тока (графикони).....	77
11.4.4	Симболи за израду дијаграма тока.....	80
12	Интервјуирање.....	83
13	Тестирање.....	87
13.1	Тестови контрола.....	87
13.2	Суштински тестови.....	88
13.3	Узорковање.....	88
13.3.1	Методe узорковања и избора података у узорак.....	89
13.3.2	Величина узорка.....	90
13.3.3	Методe избора података у узорак.....	90
13.3.4	Интерпретација закључака тестирања проведених на узорку.....	91
14	Аналитички поступци.....	92
15	Радна документација и ревизорски досјеи.....	95

15.1 Радна документација.....	95
15.2 Ревизорски досјеи – стални и текући .....	97
15.2.1 Стални ревизорски досје - препоручени садржај:.....	97
15.2.2 Текући ревизорски досје – препоручени садржај.....	98
<b>Прилог 1: НЕПРАВИЛНОСТИ И ПРЕВАРЕ .....</b>	<b>99</b>
<b>АНЕКСИ.....</b>	<b>101</b>

### Списак табела

Табела 1. Врсте ревизија
Табела 2. Подручја која надгледа одбор за ревизију
Табела 3. Карактеристике квалитетног ревизорског извјештаја
Табела 4. Структура ревизорског извјештаја
Табела 5. Структура налаза
Табела 6. Врсте контрола
Табела 7. Примјер описа система у форми табеле
Табела 8. Символи за израду дијаграма тока
Табела 9. Примјер упитника за интерну контролу
Табела 10. Препоручене величине узорка за тестове контрола (атрибутивно узорковање)

### Списак слика

Слика 1. Захтјеви Стандарда 1200 – Стручност и дужна професионална пажња
Слика 2. Елементи система осигурања квалитета интерне ревизије у организацијама у ФБиХ
Слика 3. Предмет саопштавања према руководиоцу организације
Слика 4. Фазе у провођењу појединачне ревизије
Слика 5. Захтјеви Стандарда 2100 – Природа посла
Слика 6. Карактеристике контрола
Слика 7. Карактеристике квалитетних ревизорских информација
Слика 8. Категорије ревизорског мишљења
Слика 9. Стални и текући ревизорски досје
Слика 10. Савјетодавне услуге
Слика 11. Примјер из апликације – модул ИР
Слика 12. Примјер блок дијаграма – опис процеса ревизије
Слика 13. Примјер хоризонталног дијаграма тока
Слика 14. Примјер вертикалног дијаграма тока
Слика 15. Циклус потврде процјене контрола

## ЛИСТА СКРАЋЕНИЦА

Скраћеница	Пуни назив
БиХ	Босна и Херцеговина
СААТ	Компјутерски-подржане ревизорске технике <i>Computer-assisted audit techniques</i> )
ЦХЈ	Централна хармонизацијска јединица
ЈИР	Јединица за интерну ревизију
ФМФ	Федерално министарство финансија
IPPF	Међународни оквир професионалне праксе интерне ревизије (енг. <i>International Professional Practices Framework</i> )
PIFC	Јавне интерне финансијске контроле (енг. <i>Public Internal Financial Control</i> )
QAIP	Програм осигурања и унапређења квалитета (енг. <i>Quality Assurance and Improvement Program</i> )
IAMS	Софтвер за управљање процесом интерне ревизије (енг. <i>Интернал Аудит Манаџмент Систем</i> )
MIS	Управљачки информациони системи (енг. <i>Management information system</i> )

На основу члана 5. став (2) тачка 1. Закона о интерној ревизији у јавном сектору у Федерацији Босне и Херцеговине („Службене новине Федерације БиХ“, бр. 47/08 и 101/16), Централна хармонизацијска јединица у Федерацији Босне и Херцеговине, уз сагласност Координацијског одбора централних хармонизацијских јединица у Босни и Херцеговини, доноси

## **МЕТОДОЛОГИЈУ РАДА ИНТЕРНЕ РЕВИЗИЈЕ У ЈАВНОМ СЕКТОРУ У ФЕДЕРАЦИЈИ БОСНЕ И ХЕРЦЕГОВИНЕ**

### **УВОД И СВРХА МЕТОДОЛОГИЈЕ**

Методологија рада интерне ревизије у јавном сектору у Федерацији Босне и Херцеговине (у даљем тексту: Методологија) намијењена је руководиоцима јединица за интерну ревизију (у даљем тексту: ЈИР) и интерним ревизорима у организацијама у јавном сектору у Федерацији Босне и Херцеговине (Федерацији БиХ). Сврха Методологије је да осигура методолошке смјернице руководиоцима ЈИР и интерним ревизорима приликом примјене законодавног и методолошког оквира у јавном сектору у Федерацији БиХ у погледу:

- испуњавања предуслова за ефективно управљање функцијом интерне ревизије у организацијама у јавном сектору у Федерацији БиХ,
- осигурања и унапређења квалитета рада интерне ревизије у организацијама у јавном сектору у Федерацији БиХ,
- испуњавања стандарда интерне ревизије и примјењивог законодавства у Федерацији БиХ у обављању ревизија са изражавањем увјеравања и савјетодавних услуга, укључујући минималне захтјеве у погледу техника и алата које примјењују интерни ревизори,
- уједначавања пракси и једнообразне примјене софтверске апликације за подршку раду интерне ревизије у организацијама у јавном сектору у Федерацији БиХ.<sup>1</sup>

Методологију је израдила Централна хармонизацијска јединица Федералног министарства финансија-финанција (у даљем тексту: ЦХЈ ФМФ) у сарадњи са ЕУ PIFC Пројектом,<sup>2</sup> а у циљу ажурирања постојеће Методологије рада интерне ревизије у јавном сектору у Федерацији Босне и Херцеговине („Службене новине Федерације БиХ“, бр. 13/12, 93/13 и 93/15) у складу са Стандардима интерне ревизије и разраде методологије рада и обављања интерне ревизије у организацијама у јавном сектору у Федерацији БиХ. Методологија је припремљена у складу са примјењивим законодавним оквиром из области интерне ревизије за јавни сектор у Федерацији БиХ, Међународним оквиром професионалне праксе

<sup>1</sup> Апликација је доступна свим интерним ревизорима регистрованим у ЦХЈ ФМФ, путем линка: <https://pifc.fmf.gov.ba/>

<sup>2</sup> ЕУ Пројекат “Унапређење јавне интерне финансијске контрола у Босни и Херцеговини”

интерне ревизије (у даљем тексту: IPPF) који су на снази од 01. јануара 2017. године, досадашњим искуствима из праксе, те у складу са софтвером за управљање процесом интерне ревизије. У Методологији су обрађене обе врсте услуга које у складу са прописаним IPPF пружа интерна ревизија: (1) провођења ревизија на основу којих пружа независно, објективно увјеравање (енгл. *assurance*) и (2) консултантске/савјетодавне услуге (*consulting services*).

Сваки руководиоцац ЈИР и сваки интерни ревизор одговоран је за примјену ове Методологије рада која у разради стандарда прати приступ из IPPF за интерну ревизију и разликује безусловне обавезе за осигурање усклађености са стандардима ("мора") и поступања у којима су на темељу стручног просуђивања оправдана одступања ("треба").

Руководиоци ЈИР и интерни ревизори дужни су примјењивати Методологију уз стручно расуђивање, како би садржај прилагодили својим специфичним потребама. ЈИР могу, због потребе прилагођавања специфичностима пословања своје организације, припремити оперативна упутства у складу са чланом 14. став (1) тачка 1) Закона о интерној ревизији.

Садржај Методологије је организован у три дијела:

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



# ДИО I - УПРАВЉАЊЕ ФУНКЦИЈОМ ИНТЕРНЕ РЕВИЗИЈЕ

## 1 Законски и организациони оквир

### **Законски и методолошки оквир**

Основни елементи оквира за функционисање интерне ревизије у организацијама у јавном сектору у Федерацији БиХ произилазе из Закона о интерној ревизији у јавном сектору у Федерацији БиХ<sup>3</sup> и пратећих подзаконских и методолошких аката који уређују поједина подручја функционирања интерне ревизије.

Поред одредби које регулишу интерну ревизију, интерни ревизори у свом раду дужни су се придржавати и користити и друге примјенљиве акте који уређују финансијско управљање и контроле у организацијама у јавном сектору у Федерацији БиХ. Њима су утврђени принципи, стандарди и праксе управљања, управљања ризиком и интерних контрола у организацији. Регистар тренутно примјенљивих прописа за област PIFC доступан је на web страници ФМФ.

### **Организациони оквир**

Организациони оквир за интерну ревизију у Федерацији БиХ сачињавају:

#### 1.1 Јединица за интерну ревизију

ЈИР се формирају у складу са Законом о интерној ревизији<sup>4</sup> и важећим Правилником о критеријумима за успостављање јединица за интерну ревизију у јавном сектору у Федерацији, а дио ЈИР врши функцију интерне ревизије осим у матичној и у другим организацијама у јавном сектору у Федерацији нивоа раздјела, у складу са одредбама важеће регулативе у организацијама у јавном сектору у Федерацији БиХ.

#### 1.2 Централна хармонизацијска јединица ФМФ

**Централна хармонизацијска јединица (ЦХЈ ФМФ)** је сектор у оквиру Федералног министарства финансија и задужена је за развој и надзор над имплементацијом прописа из области интерне ревизије, координацију рада јединица интерне ревизије у јавном сектору у Федерацији БиХ и извјештавање о поменутиим активностима.

Према Закону о интерној ревизији<sup>5</sup> ЦХЈ ФМФ је одговорна за:

- 1) припрему приједлога за измјене Закона о интерној ревизији у јавном сектору у Федерацији Босне и Херцеговине након усаглашавања у Координационом одбору,
- 2) припрему и имплементацију програма обуке и сертификацију интерних ревизора у Федерацији након усаглашавања програма обуке у

<sup>3</sup> "Службене новине Федерације БиХ", бр: 47/08 и 101/16

<sup>4</sup> Члан 8. Закона о интерној ревизији

<sup>5</sup> Члан 6. Закона о интерној ревизији

- Координационом одбору,
- 3) имплементацију стандарда за интерну ревизију и Кодекса професионалне етике за интерне ревизоре након усаглашавања у Координационом одбору,
  - 4) припрему и имплементацију радне методологије интерне ревизије након усаглашавања у Координационом одбору,
  - 5) припрему и имплементацију Стратегије развоја интерне ревизије у јавном сектору након усаглашавања у Координационом одбору,
  - 6) израду Правилника о условима за обављање послова интерне ревизије,
  - 7) давање мишљења на правилнике о унутрашњој организацији, која успоставља јединицу интерне ревизије у дијелу који се односи на интерну ревизију,
  - 8) координацију рада јединица за интерну ревизију у јавном сектору у Федерацији и успостављање веза са државним и међународним институцијама на подручју интерне ревизије,
  - 9) сарадњу са Уредом за ревизију институција у Федерацији Босне и Херцеговине са циљем остваривања ефикасне и дјелотворне интерне и екстерне ревизије,
  - 10) по захтјеву и потреби, рјешавање неслагања у мишљењима између руководиоца јединице за интерну ревизију и руководиоца организације,
  - 11) обављање провјере квалитете рада интерне ревизије са циљем прикупљања информација за побољшање методологије и стандарда рада,
  - 12) давање мишљења о премјештају и отпуштању интерних ревизора,
  - 13) вођење и одржавање регистра јединица за интерну ревизију и интерних ревизора за јавни сектор и регистра повеља интерне ревизије у јавном сектору у Федерацији.

### 1.3 Координациони одбор централних јединица за хармонизацију

Поред ЦХЈ ФМФ, улогу у систему интерне ревизије има и **Координациони одбор централних јединица за хармонизацију (КО ЦЈХ)** који је у складу са Законом о интерној ревизији институција БиХ<sup>6</sup>, одговоран за хармонизацију регулативе из области интерне ревизије у јавном сектору на цијелој територији БиХ. Координациони одбор ЦЈХ је одговоран за хармонизацију приједлога за измјене Закона о интерној ревизији у јавном сектору, програма обуке за сертификарање интерних ревизора, процедура и методологије интерне ревизије. Уз то, КО ЦЈХ има надлежности за усвајање међународних стандарда за интерну ревизију и Кодекса професионалне етике на основу међународних стандарда, те усаглашавање Стратегије развоја интерне ревизије у јавном сектору БиХ.

---

<sup>6</sup> Закон о интерној ревизији, члан 28.

## 2 Методолошки оквир за успоставу и рад интерне ревизије у организацијама у јавном сектору у Федерацији БиХ

### 2.1 Мисија, дефиниција и темељни принципи рада интерне ревизије

Мисија интерне ревизије је побољшати и заштитити вриједности организације пружањем на ризику утемељеног и објективног ангажмана с изражавањем увјеравања, савјета и увида.<sup>7</sup> У складу са Законом о интерној ревизији<sup>8</sup> и према дефиницији из IPPF, интерна ревизија је независно, објективно увјеравање и консултантска активност креирана с циљем да се дода вриједност и унаприједи пословање организације. Она помаже организацији да оствари своје циљеве осигуравајући систематичан, дисциплиниран приступ оцјени и побољшању ефикасности управљања ризиком, контролама и процесима управљања.

Основни принципи за професионално обављање интерне ревизије дефинисани Законом о интерној ревизији<sup>9</sup> су:

- независност и објективност;
- компетентност и дужна професионална пажња и
- интегритет и повјерљивост.

Поред наведених принципа, IPPF дефинише и додатне основне принципе које интерни ревизори требају демонстрирати у свом раду<sup>10</sup>:

- непостојање непримјереног утицаја,
- усклађеност са стратегијама, циљевима и ризицима организације,
- одговарајућа позиционираност и посједовање примјерених ресурса,
- квалитета и континуирано побољшање,
- учинковита комуникација,
- пружање на ризику утемељеног увјерења,
- проицљивост, проактивност и усмјереност на будућност,
- промовирање унапређења у организацији.

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

### 2.2 Стандарди интерне ревизије

Примјена IPPF у организацијама у јавном сектору у Федерацији БиХ прописана је чланом 5. став (2) тачка 2) Закона о интерној ревизији. Стандарди интерне ревизије у организацијама у јавном сектору у Федерацији БиХ подразумијевају критеријуме за обављање, процјењивање и мјерење рада интерне ревизије. Двије су основне категорије стандарда:

- атрибутивни стандарди (стандарди обиљежја),

<sup>7</sup> Мисија интерне ревизије укључена је у IPPF у примјени од 01.01. 2017.

<sup>8</sup> Закон о интерној ревизији, члан 2. тачка 1.

<sup>9</sup> Закон о интерној ревизији, члан 5. став 1.

<sup>10</sup> Међународни оквир професионалне праксе (IPPF) у примјени од 01.01.2017. садржи проширену листу основних принципа

- радни стандарди (стандарди извођења).

Атрибутивни стандарди и радни стандарди примјењују се на све услуге интерне ревизије. Стандарди примјене надовезују се на атрибутивне и радне стандарде тако што осигуравају смјернице које се примјењују на обављање ревизија са изражавањем увјеравања (ознака А у стандардима) или савјетодавне услуге (ознака Ц у стандардима).

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

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

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

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

### 2.3 Организациона успостава и независност ЈИР

ЈИР мора бити независна, а интерни ревизори морају бити објективни у обављању својег посла.<sup>11</sup>

За успостављење и функционисање адекватне и ефикасне функције интерне ревизије у организацији одговорно је највише управљачко тијело које може бити руководилац организације или одбор директора или надзорни одбор или ревизорски одбор којем је управљачко тијело делегирало одређене задатке. У даљњем користиће се појам „руководилац организације<sup>12</sup> или управљачко тијело<sup>13</sup>“. У складу са Стандардима за професионалну праксу интерне ревизије, Законом о интерној ревизији<sup>14</sup> и Правилником о критеријумима за успостављење ЈИР у организацијама у јавном сектору у Федерацији БиХ, ЈИР се успоставља на највишем организационом нивоу, те је организационо и функционално директно и одговорна руководиоцу организације или управљачком тијелу.

Функционална независност ЈИР остварује се њеном независношћу од других организационих јединица у планирању рада, провођењу интерне ревизије и

<sup>11</sup> веза Стандард 1100

<sup>12</sup> Закон о интерној ревизији, члан 8. став (1)

<sup>13</sup> IPPF дефиниција Одбор стр. 28

<sup>14</sup> Закон о интерној ревизији, члан 5а.

извјештавању. ЈИР или интерни ревизори не могу бити укључени у извршавање директних и извршних функција организације.<sup>15</sup>

#### 2.4 Повеља интерне ревизије

**Повељом интерне ревизије** уређује се општи приступ интерне ревизије, сврха и циљ, независност, улога и дјелокруг интерне ревизије, одговорност руководиоца ЈИР/интерног ревизора, овлашћења приступа документацији, кадровима и физичкој имовини која је релевантна за обављање ревизије, обим активности интерне ревизије, извјештавање и поступци у случају идентификовања индикатора преваре.<sup>16</sup>

Повељу интерне ревизије потписују руководилац организације и руководилац ЈИР, док ЦХЈ ФМФ уређује садржај Повеље. Руководилац ЈИР мора периодично прегледати повељу из перспективе промијењених интерних и екстерних околности у којима функционише. Потписана Повеља доставља се ЦХЈ ради успостављања, вођења и одржавања Регистра повеља интерне ревизије.

Руководилац ЈИР која пружа услуге интерне ревизије осим у својој организацији и другим организацијама нивоа раздјела, односно за све остале организације у јавном сектору у Федерацији у складу са Правилником о критеријумима за успостављање јединица интерне ревизије у организацијама у јавном сектору у Федерацији БиХ, потписује Повељу интерне ревизије са руководиоцем сваке од ревидираних организација.

#### 2.5 Етички кодекс интерних ревизора

Закон о интерној ревизији обавезује да извршавање функције интерне ревизије буде у складу с Кодексом професионалне етике за интерну ревизију издатим од Института интерних ревизора и усвојеним од Координационог одбора.<sup>17</sup>

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

Прихватање и примјена Кодекса доприноси повјерењу у интерне ревизоре и њихов рад.<sup>18</sup>

#### 2.6 Врсте ревизорских услуга

Двије су основне врсте ревизорских услуга:

а) провођења ревизије на основу којих се пружа независно, објективно увјеравање (енг. *assurance*) и

---

<sup>15</sup> веза Стандард 1110

<sup>16</sup> веза Стандард 1000

<sup>17</sup> Закон о интерној ревизији, члан 5. став (2) тачка 3)

<sup>18</sup> Етички кодекс објављен је у „Службеним новинама Федерације БиХ“ број: 93/13.

б) консултантске/савјетодавне услуге (енг. *consulting services*).

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

Ревизије са циљем изражавања увјеравања могу се подијелити у три основне врсте:

- ревизија усклађености,
- ревизија система,
- ревизија учинка.

Основне врсте ревизија зависно на које су системе или подручја усмјерене, могу се још у пракси дијелити на финансијске ревизије, ревизије ИТ система, ревизије програма и пројеката финансираних ЕУ средствима и слично. Главна разлика између појединих врста је у подручју на које су усмјерене (фокусиране), те сврси, односно циљу обављања ревизије.

*Табела 1. Врсте ревизија*

<b>Ревизија усклађености</b>	Усклађеност подручја, процеса, система са регулативом (законима и другим прописима), политикама, стандардима, плановима, уговорима, процедурама или другим захтјевима.	Процјена усклађености са регулативом и другим актима.
<b>Ревизија система</b>	Неовисна процјена адекватности и ефикасности функционисања интерних контрола за ублажавање ризика у остваривању циљева система.	Процјена усклађености са регулативом и успјешности пословања. (функционалност и ефективност).
<b>Ревизија учинка</b>	Ресурси (јавна средства) и циљеви/резултати политика, програма, организација, пројеката, активности.	Процјена да ли се јавна средства користе економично, ефикасно и ефективно.
<b>Финансијска ревизија</b>	Рачуноводствени системи, финансијске трансакције, финансијски извјештаји.	Процјена да ли су финансијске трансакције извршене на законит и регуларан начин, рачуноводствене евиденције свеобухватне и тачне, финансијски извјештаји

		вјеродостојни, поуздани, благовремени.
<b>Ревизија ИТ система</b>	ИТ системи (софтверске апликације, базе података, инфраструктура).	Процјена функционалности и сигурности.
<b>Ревизија програма и пројеката ЕУ</b>	Систем управљања и контрола у оквиру програма и пројеката финансираних из ЕУ средстава.	Процјена усклађености са регулативом и успјешности реализације програма и пројекта.

**Консултантске/савјетодавне услуге** намијењене су стварању додатне вриједности и унапређењу пословања организације, управљања ризиком и контролних процеса с тиме да интерни ревизори приликом давања савјета не преузимају руководну одговорност. Примјери савјетодавних услуга укључују савјете за утврђивање добрих пракси, утврђивање прилика за усклађивање или оптимизацију пословања, едукацију запослених и руководства, прегледе система контрола, савјете за процјене учинака и самооцењивања система контрола, те савјете усмјерене на будућност, посебно код израде стратешких докумената и управљања ризицима.

Примарна функција интерне ревизије је обављање ревизија, а савјетодавне услуге су комплементарне активности у зависности од расположивог времена. Интерни ревизори требали би приближно 80% расположивог времена планирати за обављање ревизија.

## 2.7 Појам и захтјеви у погледу управљања функцијом интерне ревизије

У складу са Законом о интерној ревизији, руководилац ЈИР мора осигурати висок квалитет активности интерне ревизије и примјену правила издатих од ЦХЈ.<sup>19</sup> Руководилац ЈИР мора учинковито управљати функцијом интерне ревизије како би осигурао њен допринос стварању додане вриједности за организацију.<sup>20</sup> Учинковито управљање функцијом интерне ревизије значи:

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

Функција интерне ревизије додаје вриједност организацији и заинтересованим странама када разматра стратегије, циљеве и ризике, настоји предложити начине унапређења управљања, управљања ризицима и контролним процесима, те објективно пружити релевантно увјеравање.

<sup>19</sup> Закон о интерној ревизији, члан 14. тачка 9)

<sup>20</sup> веза Стандард 2000



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

Уколико процедуре ЦХЈ не пружају довољно детаљне смјернице за поједина подручја, руководилац ЈИР ће та питања појаснити у правилнику о интерној ревизији или припремом додатних оперативних упутстава у складу с важећом регулативом,<sup>21</sup> односно, уз сагласност ЦХЈ ФМФ, руководилац може развијати додатне процедуре прилагођене потребама и специфичним задацима.<sup>22</sup>

Руководилац ЈИР мора:

- усмјерити активности интерне ревизије и извјештавати управљачко тијело (руководиоца организације или тијело које је надређено ЈИР као што је нпр. одбор за ревизију) о значајним и важним питањима у контексту у којем се разматрају, укључујући квантитативне и квалитативне факторе као што су обим, природа, ефекти, релевантност и утицај.
- осигурати, у сарадњи с руководством, да функција интерне ревизије има приступ свим документима, базама података и информацијским системима који подржавају пословне процесе, а нарочито кључне процесе из подручја управљања јавним финансијама (BPMIS, ISFU, PIMIS, централни обрачун плаћа).
- израдити и провести Програм осигурања и унапређења квалитета, укључујући (1) усаглашеност са Стандардима интерне ревизије у организацијама у јавном сектору у Федерацији БиХ, (2) континуирани професионални развој и (3) развити кључне показатеље за мјерење успјешности функције интерне ревизије и пратити њихову реализацију на годишњем нивоу. Примјери показатеља успјешности могу бити: нпр. број проведених ревизија у односу на план, број проведених ревизија у односу на просјечан број ревизија на нивоу организација у Федерацији БиХ на годишњем нивоу, евидентирање утрошка времена и благовременост ревизије, степен провођења препорука, мјерљиви ефекти или додана вриједност проведених препорука (остварене уштеде, рационализација трошкова, повећање наплате прихода и слично), итд.

### 3 Стратешко и годишње планирање интерне ревизије

Руководилац ЈИР према Закону о интерној ревизији одговоран је за припрему стратешког плана за период од три године, те за припрему годишњег плана на основу процјене ризика.<sup>23</sup> Ови се рокови односе на све организације, укључујући и јавна предузећа.

Планирање ревизорских активности на темељу ризика је неопходно у сврху

<sup>21</sup> Закон о интерној ревизији, члан 14. тачка 1)

<sup>22</sup> веза Стандард 2040

<sup>23</sup> Закон о интерној ревизији, члан 14. тач. 2) и 3)



успостављања приоритета интерне ревизије усклађених са циљевима организације и са апетитом ризика који је дефинисало руководство.<sup>24</sup> Поред тога, стратешко и годишње планирање пружа и:

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

### 3.1 Стратешко планирање

Стратешки план интерне ревизије темељи се на процјени ризика и дефинисању приоритета ревизије у складу са циљевима организације. У организацијама у јавном сектору у Федерацији у којима функционише процес управљања ризицима, интерни ревизори користе регистар ризика руководства као полазну основу за вршење своје процјене ризика. У организацијама у којима није успостављено управљање ризицима, интерни ревизори се ослањају на властиту процјену ризика и требају дати препоруке руководству у погледу успостављања одговарајућег управљања ризицима.

У стратешком плану документују се подручја која ће бити ревидирана и остале активности ЈИР: праћење провођења препорука, извјештавање о активностима интерне ревизије, континуирана професионална едукација и провођење програма осигурања и унапређења квалитете. У стратешком плану интерне ревизије планирају се и ресурси за савјетодавне услуге које су прихваћене и договорене са руководством.<sup>25</sup>

#### 3.1.1 Процјена ризика и утврђивања приоритета за ревидирање

Руководилац ЈИР треба осигурати да се за израду стратешког плана интерне ревизије анализирају ризици у пословању организације утврђени од стране руководства организације.<sup>26</sup> Руководилац ЈИР и интерни ревизори преузеће и анализирати ризике и процјену ризика из регистра ризика и обавити разговоре с руководством. Анализа подразумијева:

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

За процјену ризика, ЈИР користи сљедеће документе као изворе информација:

- секторске и организационе стратегије и друге планске документе организације и извјештаје о њиховој реализацији,
- трогодишње и годишње планове рада организације и извјештаје о њиховој

---

<sup>24</sup> веза Стандард 2010

<sup>25</sup> веза Стандард 2010.C1

<sup>26</sup> веза Стандард 2010

- реализацији, укључујући остваривање циљева организације,
- пословне процесе, укључујући специфичне процесе за реализацију услуга и ресурсе који су за њих потребни,
- буџет/финансијски план организације и пратећу документацију са пројекцијама за наредне двије године из нпр. Документа оквирног буџета,
- финансијске извјештаје и извјештаје о извршењу буџета/финансијског плана,
- промјене организационог, законодавног и регулаторног оквира које ће утицати на пословање организације,
- промјене политичких, економских, социјалних и других околности у окружењу које утичу на пословање,
- извјештаје Уреда за ревизију институција ФБиХ,
- базе података из свих доступних управљачких информационих система.

Поред анализа докумената и база података, интерна ревизија обавља разговоре с руководством укључујући руководиоца организације и ако има посебно управљачко тијело и Одбор за ревизију о циљевима и приоритетима организације, ризицима везаним уз трендове и новонастале ситуације, очекиваним промјенама у законодавству и другој регулативи, политичкој, економској, социјалној и другој ситуацији у зависности у којем сектору организација дјелује.

Препоручене технике за процјену ризика су описане у Смјерницама за управљање ризицима. За дефинисање примјерености и адекватности контрола и резидуалног ризика, требало би примијенити анализу узрока ризика. За квантификовање утицаја ризика у процесима управљања јавним финансијама, требало би примијенити методу очекиване новчане вриједности скупа са припадајућим методама, компараторима и критеријумима организације специфичним за функцију и јавне услуге.

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

ЈИР које врше функцију интерне ревизије за друге организације (заједничке јединице), требају провести појединачне процјене ризика интерне ревизије за сваку од организација у својој надлежности, од чега ће зависити које организације ће бити укључене у стратешки и годишњи план ревизије ових ЈИР. Притом треба узети у обзир слједеће елементе:

- износ буџета/финансијског плана организације за наредну годину и пројекције буџета за наредне двије године,
- број запослених,
- мишљења Уреда за ревизију институција ФБиХ у посљедње три године на

- финансијске извјештаје и усклађеност пословања,
- извршење буџета/финансијског плана организације према подацима из финансијских извјештаја за претходну годину,
  - укупна вриједност поступака јавне набавке у претходној години,
  - укупна вриједност склопљених уговора из поступака јавних набавки у претходној години,
  - значајне измјене организационог, законодавног и регулаторног оквира које ће утицати на пословање организације и
  - датум задње ревизије.

ЈИР које пружају услуге ревизије за више организација укључит ће у свој стратешки и годишњи план само оне организације за које је, на основу наведених критеријума и извршене процјене ризика, утврдила приоритетна подручја за ревидирање, док се остале организације у којима се не планира вршити ревизије неће наћи у стратешком и годишњем плану за посматрани период.

Уколико се у наредном трогодишњем периоду укаже потреба за обављањем ревизија или пружањем савјетодавних услуга, исте ће бити обављене на захтјев руководиоца корисника услуге за што ће руководилац ЈИР предвидјети одређени проценат ресурса (број ревизорских радних дана) у оквиру укупно расположивих ресурса.

Руководилац ЈИР је дужан благовремено информисати кориснике код којих је планирано обављање ревизија о усвојеном стратешком и годишњем плану ревизије.

### 3.1.2 Консултације са актерима (валидације)

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

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

### 3.1.3 Процјена ресурса

На основу утврђених ризика и потреба за интерном ревизијом, руководилац ЈИР распоређује расположиве ресурсе у складу са капацитетима и компетенцијама. Ресурси за могуће савјетодавне услуге и *ad-hoc* ревизије који нису потврђени у фази стратешког планирања, планирају се на бази искуства из претходних година.<sup>27</sup>

---

<sup>27</sup> веза Стандард 2030

### 3.1.4 Координација са другим пружаоцима услуга увјеравања и савјетовања

Приликом израде плана интерне ревизије, руководилац ЈИР би требао размотрити све захтјеве руководиоца организације и/или вишег руководства, те способност интерне ревизије да се ослони на рад других пружалаца услуга увјеравања и савјетовања. Планирање координације са другим пружаоцима услуга важно је ради утврђивања одговарајуће покривености функцијом ревизије и смањивања дупликације ревизорског рада.<sup>28</sup>

### 3.1.5 Рокови, улоге и одговорности за стратешки план интерне ревизије

Руководилац ЈИР расправља нацрт стратешког плана с руководиоцем организације или управљачким тијелом, укључујући одбор за ревизију и усаглашени коначни нацрт стратешког плана доставиће на одобрење и потпис најкасније до краја децембра текуће године за наредни трогодишњи период.

Руководилац ЈИР је дужан наративно образложити приступ који је коришћен за израду стратешког и годишњег плана, укључујући факторе који су утицали на избор приоритета за ревидирање, те могући утицај ограничавања ресурса као и компетенције интерних ревизора.

Стратешки план интерне ревизије и његове могуће измјене такође одобрава руководилац организације или управљачко тијело, укључујући одбор за ревизију.<sup>29</sup>

### 3.1.6 Форма стратешког плана интерне ревизије

Стратешки план интерне ревизије припрема се у форми табеле дате у обрасцу: ОБ-16 СП. Табеларни преглед стратешког плана ЈИР и процјене ризика коју је провела и документовала ЈИР, требао би бити допуњен са кратким наративним објашњењем о изворима информација, разматрањима и повратним информацијама вишег руководства, другим релевантним информацијама, детаљним планом за прву годину (види под годишњи план - испод), те саопштен руководиоцу организације или управљачком тијелу, укључујући одбор за ревизију у сврху добивања одобрења документа.

ЈИР која осим у матичној организацији обавља интерну ревизију и у другим организацијама у јавном сектору у Федерацији израђује један консолидовани стратешки план.

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

---

<sup>28</sup> веза Стандард 2050

<sup>29</sup> веза Стандард 2020

### 3.1.7 Имплементација, континуирана процјена ризика и ажурирање плана

Руководилац ЈИР би требао ажурирати процјену ризика најмање једном годишње, те измијенити стратешки и годишњи план интерне ревизије у складу са ажурираном процјеном ако је то оправдано.<sup>30</sup>

## 3.2 Годишњи план интерне ревизије

Руководилац ЈИР припрема годишњи план интерне ревизије на бази прве године стратешког плана (образац ОБ-1ц ГП). У односу на стратешки план, годишњи план интерне ревизије додатно садржи податке о:

- називу, циљевима и обиму сваке од појединачних ревизија
- периоду обављања појединачних ревизија
- типовима ревизија
- ревизорским тимовима за сваку од ревизија
- имена особа задужених за надзор и осигурање квалитета појединачних ревизија
- планираном року за подношење извјештаја
- организационе јединице које ће бити обухваћене ревизијом
- назнаку ревизија пренесених из протеклог периода
- распоред ревизорских ресурса (број дана по ревизији) и повезани трошкови (путовање и слично)
- савјетодавне услуге уколико су планиране или је за њих алоцирано вријеме
- остале активности интерне ревизије као што су: програм осигурања и унапређења квалитета, континуирана професионална едукација и периодично извјештавање интерне ревизије.

Руководилац ЈИР, у складу са Законом о интерној ревизији, треба извршавати годишњу оцјену могућности и ресурса ЈИР и достављати препоруке руководиоцу организације ради усклађивања с годишњим планом ревизије,<sup>31</sup> те уколико је потребно иницирати и ангажман екстерних експерата.<sup>32</sup> Ангажовање експерата, односно потенцијално ангажовање експерата би ишло на трошак организације за коју се врши ревизија уз услов да је руководилац те организације сагласан и у прилици да осигура средства. Потреба и намјера за ангажовање екстерних експерата треба бити јасно изнесена приликом израде стратешког и годишњег плана интерне ревизије како би се организација (корисник услуге) могла адекватно изјаснити о таквом приједлогу и уколико је сагласна осигурати неопходна средства за ангажман експерта.

Руководилац ЈИР нацрт годишњег плана интерне ревизије доставља на одобрење руководиоцу организације или управљачком тијелу, укључујући Одбор за ревизију

---

<sup>30</sup> веза Стандард 2010.А1

<sup>31</sup> Закон о интерној ревизији, члан 14, тачка 12)

<sup>32</sup> Закон о интерној ревизији, члан 14, тачка 14)

најкасније до краја децембра текуће године за наредну годину.<sup>33</sup> Руководилац организације/Одбор за ревизију треба да одобри и све накнадне измјене. Копија одобреног плана доставља се руководиоцима организационих јединица које ће бити ревидиране током године и другим релевантним руководиоцима у организацији (секретару, помоћницима министра и слично) на знање.

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

Подаци у консолидованом годишњем плану ЈИР морају одговарати подацима из прве године стратешког плана ЈИР. Исти ће садржавати детаљне информације о периоду провођења планираних ревизија по организацијама, врстама ревизија и временском трајању ревизија, подручју ревидирања, распореду ревизорских дана за ЈИР и појединачно по интерном ревизору/руководиоцу ЈИР, те другим релевантним подацима на основу којих се добија детаљан увид у планиране активности ЈИР и њене расположиве ресурсе. Овај план се израђује сваке године најкасније до краја децембра, у софтверској апликацији за ЈИР, уз кратко појашњење садржаних података. Годишњи план се чува заједно са осталим плановима ЈИР у досјеу интерне ревизије.

---

<sup>33</sup> веза Стандард 2020

## 4 Стручност, професионална пажња и континуирани развој

### 1200 – Стручност и дужна професионална пажња

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

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

Сваки појединачни интерни ревизор је лично одговоран за обављање ревизије стручно и са обавезном професионалном пажњом што су основни принципи прописани Законом о интерној ревизији<sup>34</sup>, а њихово остваривање захтијева разумијевање IPPF-а, а посебно Етичког кодекса. Руководилац ЈИР треба успоставити политике и процедуре које омогућавају интерним ревизорима да обављају ревизије стручно и са обавезном професионалном пажњом. Наведено укључује и исправно планирање ревизорских активности и стални надзор над ревизијама.

Интерни ревизори сертификат интерног ревизора стичу у складу са Правилником о условима за обављање послова интерне ревизије у јавном сектору у Федерацији БиХ.<sup>35</sup> Сви интерни ревизори су дужни водити рачуна о континуираној едукацији у циљу даљег професионалног и стручног развоја.

Руководилац ЈИР, у складу са Законом о интерној ревизији<sup>36</sup>, а пратећи политике које је прописала ЦХЈ, треба планирати и осигурати провођење активности обуке за запослене у ЈИР у циљу унапређења знања, вјештина и компетенција за провођење дужности и обавеза које су им додијелене.

<sup>34</sup> Закон о интерној ревизији, члан 5. став (1) тачка 3)

<sup>35</sup> „Службене новине Федерације БиХ”, бр. 95/15, 48/17 и 31/22

<sup>36</sup> Закон о интерној ревизији, члан 14. тачка 11)

## 5 Осигурање квалитета

Руководилац ЈИР мора да припреми и одржава програм осигурања и унапређења квалитета (енгл. QAИП) који обухвата све аспекте активности/функције интерне ревизије.<sup>37</sup>

На квалитет рада интерне ревизије примјењивати ће се смјернице за провођење осигурања и унапређења квалитета интерне ревизије у организацијама у Федерацији БиХ које прописују стални надзор, периодично самооцењивање, преглед квалитета од стране ЦХЈ, те екстерне оцјене које имају за циљ процјену усаглашености са Законом, Стандардима интерне ревизије у организацијама у ФБиХ, Етичким кодексом и другим прописима који уређују интерну ревизију у организацијама у ФБиХ, те методологијом за рад интерне ревизије коју прописује ЦХЈ. Програмом се, такође, процјењује ефективност и ефикасност ЈИР и идентификују могућности за њено унапређење.<sup>38</sup>

Побројани елементи, укључујући изворе критеријума наспрам којих се врши осигурање квалитета, илустративно је приказано на сљедећој слици.

Интерне оцјене	Преглед ЦХЈ	Екстерне оцјене
<ul style="list-style-type: none"><li>• стални надзор</li><li>• периодично самооцењивање</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• годишњи преглед</li><li>• периодични преглед</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• потпуна самооцјена са потврдом</li></ul>

Слика 2. Елементи система осигурања квалитета интерне ревизије у организацијама у ФБиХ

### 5.1 Елементи система осигурања квалитета интерне ревизије у организацијама у ФБиХ

Програм осигурања и унапређења квалитета омогућава процјену:

- Усклађености са дефиницијом интерне ревизије, Етичким кодексом интерних ревизора и Стандардима интерне ревизије у организацијама у јавном сектору у Федерацији БиХ,
- Адекватности повеље, циљева, политика и процедура функције интерне ревизије,

<sup>37</sup> веза Стандард 1300

<sup>38</sup> Тумачење Стандарда 1300



- Доприноса процесима управљања, управљања ризицима и контрола у организацији,
- Комплетности обухвата цјелокупног ревизорског универзума,
- Усклађености са примјењивим законима, прописима и стандардима рада у организацијама у јавном сектору у Федерацији БиХ,
- Ризика који утичу на рад саме ЈИР,
- Дјелотворности активности на континуираном унапређењу и усвајању добрих пракси,
- Да ли интерна ревизија додаје вриједност, унапређује пословање организације и доприноси остварењу циљева.

Руководилац ЈИР би требао оцјењивати програм осигурања квалитета и унапређења интерне ревизије у складу са смјерницама за провођење осигурања и унапређења квалитета интерне ревизије у организацијама у јавном сектору у Федерацији БиХ и по потреби га ажурирати. Програм би требао подржати унапређење квалификација интерних ревизора како би осигурали да све заинтересоване стране перципирају и поштују рад интерних ревизора којим се додаје вриједност кроз унапређење пословања организације.

## 5.2 Карактеристике квалитета

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

За ревизије које обављају ЈИР у организацијама у јавном сектору у Федерацији БиХ, генералне карактеристике квалитета појединачне ревизије укључују:

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

разумљиве корисницима ревизорског извјештаја. Корисници не морају бити стручњаци за питања обрађена извјештајем али може бити потребно да реагирају као одговор на налазе из извјештаја.

- **Значајност:** колико су битна питања којима се ревизија бавила? Наведено је могуће процијенити по више димензија, као што су трошкови ревизије и ефекти дјеловања ревидираних субјеката на ублажавање ризика по остварење циљева организације.

**Додана вриједност:** могу ли и да ли су интерни ревизори у извјештају показали које су могуће користи и утицаји од провођења препорука?

Поред квалитете појединачних ревизија, свеобухватна квалитета интерне ревизије укључује и:

- **Регулаторну усклађеност:** Да ли су сачињени и благовремено потписани прописани акти којима се дефинише пружање услуга интерне ревизије у организацијама у јавном сектору у Федерацији БиХ (повеља интерне ревизије)? Да ли су поштовани прописи приликом израде и провођења стратешких и годишњих планова интерне ревизије? Да ли су сачињени и у прописаним роковима достављени извјештаји за руководиоца организације и ЦХЈ ФМФ?
- **Ефективност:** Који је степен реализације стратешких и годишњих планова интерне ревизије? Који је степен провођења препорука и постигнутих ефеката?
- **Професионализам запослених у интерној ревизији:** Да ли запослени у интерној ревизији испуњавају све прописане квалификације и поштују начела Етичког кодекса? Да ли се проводи континуирана професионална едукација интерних ревизора и слично?

### 5.3 Интерне оцјене

Сврха интерне оцјене је осигуравање квалитета рада интерне ревизије, адекватности политика и процедура, успостављање и достизање индикатора успјешности, те процјена усклађености активности интерне ревизије са методологијом рада и прописима из области интерне ревизије у организацијама у јавном сектору у Федерацији БиХ, с циљем сталног унапређења.

Интерне оцјене проводе се на нивоу ЈИР и морају укључити:<sup>39</sup>

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

#### 5.3.1 Стални надзор

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

---

<sup>39</sup> веза Стандард 1311

Руководилац ЈИР у складу са Законом о интерној ревизији одговоран је организирати и координирати активности интерне ревизије и надзирати њихово провођење.<sup>40</sup>

Стални надзор<sup>41</sup> и ревизорска документација су два кључна аспекта који подупиру квалитет ревизије.

Ревизорска документација обухвата:

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

Стални надзор проводи руководилац ЈИР или особа коју је задужио за надзор појединачне ревизије, на примјер вођа ревизорског тима. Особа задужена за надзор треба пружати интерним ревизорима смјернице, провјеравати радну документацију и потписом прихватити радне папире само ако они испуњавају примјењиве стандарде, методе тестирања и пружају довољне доказе за извођење закључка.

Стални надзор осигурава да:

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

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

### 5.3.2 Периодично самооцјењивање

Руководилац ЈИР проводи периодично самооцјењивање у сврху оцјене целокупне усклађености функције интерне ревизије са Законом, Стандардима интерне ревизије у организацијама у јавном сектору у Федерацији БиХ, Етичким кодексом и другим прописима којим се уређује област интерне ревизије у организацијама у јавном сектору у Федерацији БиХ као и методологијом за рад интерних ревизора, те да оцијени:

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

Активности које се проводе за потребе интерног оцјењивања укључују:

- Самооцјену,

<sup>40</sup> Закон о интерној ревизији, члан 14. тачка 4)

<sup>41</sup> веза Стандард 2340

- Детаљније разговоре и анкете заинтересованих страна,
- Компаративне анализе пракси и мјерила учинка спрам примјенљиве добре праксе у професији интерне ревизије јавног сектора.

#### 5.4 Екстерне оцјене

Закон о интерној ревизији прописује да јединица интерне ревизије може бити предмет екстерног прегледа контроле квалитета који се извршава најмање једном сваких пет година, да би се утврдила усклађеност пословања интерне ревизије са стандардима професионалне праксе интерне ревизије и који извршава квалифицирано лице независно од организације и без стварног или могућег сукоба интереса.<sup>42</sup> У складу са Законом о интерној ревизији, временски оквир екстерне контроле квалитета и избор лица или независне организације за екстерну контролу квалитета дефинише ЦХЈ.<sup>43</sup> Услови за временски оквир провођења екстерних оцјена, те критеријуми за избор квалификованих особа вिति ће детаљније уређени смјерницама за провођење осигурања и унапређења квалитета интерне ревизије у организацијама у јавном сектору у Федерацији БиХ.

Квалификоване треће стране проводе екстерно оцјењивање у сврху оцјене целокупне усклађености функције интерне ревизије са Стандардима интерне ревизије и Етичким кодексом.

ЈИР које не функционишу дуже од пет година могу бити предмет екстерне оцјене, али би било пожељно да су претходно провеле повремену периодичну самооцјену од стране руководиоца ЈИР и биле барем једном предмет прегледа квалитета од стране ЦХЈ.

Изнимно, ЈИР које функционирају дуже од пет година, а не испуњавају наведене услове могу провести екстерну оцјену једино ако је таква процјена тражена од треће стране (међународне организације, донатора или финансијске организације и слично) и то на начин како захтијева Стандард 1312.

#### 5.5 Преглед квалитета од стране ЦХЈ

ЦХЈ је у складу са Законом о интерној ревизији надлежна за надзор над провођењем свих примјенљивих регулатива за интерну ревизију од стране ЈИР. Преглед квалитета од стране ЦХЈ ФМФ проводи се у сврху процјене усклађености појединачних ЈИР са примјенљивим законодавством и са Стандардима интерне ревизије у организацијама у јавном сектору у Федерацији БиХ, те пружања препорука руководиоцу организације и руководиоцу ЈИР за унапређење квалитета интерне ревизије тако да подржава управљање и додаје вриједност пословању организације. Преглед квалитета од стране ЦХЈ обухвата:

- Организациону успоставу и ресурсе ИР,
- Управљање јединицом за ИР,

<sup>42</sup> Закон о интерној ревизији члан 20. став (5)

<sup>43</sup> Закон о интерној ревизији члан 20. став (6)

- Обављање појединачне ИП и
- Ефекте рада ИП.

## 6 Извјештавање вишег менаџмента

У складу са Законом о интерној ревизији, руководилац ЈИР мора послати извјештај о обављеној интерној ревизији руководиоцу организације, те припремити годишњи извјештај о активностима интерне ревизије.<sup>44</sup>

Током појединачних ревизија, руководилац ЈИР обавјештава руководиоца организације и више руководство о свим важним питањима, резидуалном ризику и пружа препоруке за ублажавање ризика. Саопштавања могу бити формална (у облику ревизорских извјештаја) и неформална (вербално током састанака са ревидираним субјектима о уоченим мање значајним пропустима, грешкама, те ниским ризицима), у зависности од питања које се саопштава. Било која саопштавања (резиме налаза из ревизорских извјештаја или друге анализе) требају бити представљена у најконцизнијем облику и формату са јасним назнакама озбиљности утицаја, навођењем узрока и страна које се требају бавити отвореним питањима.<sup>45</sup> Налази и препоруке припремају се у софтверској апликацији за интерну ревизију у оквиру обрасца Програм ревизије и резултати тестирања (образац ОБ-6).<sup>46</sup>

Руководилац ЈИР извјештава о обављеној интерној ревизији интерно, у организацији, руководиоце ревидираних организационих јединица, те руководиоца организације или управљачко тијело, укључујући Одбор за ревизију. Извјештавање екстерних страна као што су ЦХЈ, Уред за ревизију институција ФБиХ, друга законодавна, извршена или судска и надзорна тијела проводи се у складу са одредбама Закона о интерној ревизији.<sup>47</sup>

У року шест мјесеци након што је извјештај о ревизији издат, руководилац ЈИР пратиће реализацију препорука интерне ревизије и о резултатима таквог праћења информисаће руководиоца организације.<sup>48</sup> На годишњем нивоу, руководилац заједничке ЈИР, за сваку организацију која је била предмет активности јединице интерне ревизије, припрема и руководиоцу организације подноси годишњи извјештај о активностима интерне ревизије са прегледом ревизија и осталих активности, значајних ризика, предузетих мјера на њиховом ублажавању, резидуалном ризику и препорукама високог значаја за разматрање од стране руководиоца организације. Извјештај би такође требао укључивати статистичке показатеље о извршењу годишњег плана ревизије, кључних показатеља учинка, осигурања квалитета интерне ревизије, ограничења на активности интерне

<sup>44</sup> Закон о интерној ревизији члан 14. тач. 7) и 8)

<sup>45</sup> веза Стандард 2060

<sup>46</sup> Типски образац ОБ-6).

<sup>47</sup> Закон о интерној ревизији члан 18. став (4)

<sup>48</sup> Закон о интерној ревизији члан 17. став (2)

ревизије. Годишњи извјештај интерне ревизије се доставља руководиоцу организације којем одговара заједничка ЈИР. Заједничке ЈИР које врше функцију интерне ревизије у више организација могу дио из годишњег извјештаја интерне ревизије доставити на знање оним руководиоцима организација у јавном сектору у Федерацији које су у извјештајном периоду биле предмет активности интерне ревизије и њиховог ревидирања.

Руководилац ЈИР доставља годишњи извјештај своје јединице ЦХЈ, у формату и садржају који пропише ЦХЈ у сврху израде Годишњег консолидованог извјештаја интерне ревизије.<sup>49</sup> За потребе извјештавања, статистички резиме, преглед главних ризика и препорука креира се кроз софтвер за подршку процесу интерне ревизије (типски образац ОБ 116 – ГИ ИР статистика).

На захтјев, годишњи извјештај биће достављен и органима законодавне, извршне или судске власти и Уреду за ревизију институција у Федерацији Босне и Херцеговине.

Предмет саопштавања према руководиоцу организације су:



Слика 3. Предмет саопштавања према руководиоцу организације

## 6.1 Одбори за ревизију у организацијама јавног сектора и јавним предузећима и њихова интеракција са интерном ревизијом

Улога Одбора за ревизију у јавним предузећима је пружање независне процјене квалитете управљања ризицима, финансијског извјештавања, финансијског

<sup>49</sup> Закон о интерној ревизији, члан 18.

управљања и интерне ревизије управном или надзорном одбору. Одбор за ревизију би требао осигурати да су препоруке независне вањске ревизије и Уреда за ревизију институција ФБиХ у потпуности адресиране, квалитета интерне ревизије је у складу са стандардима за ову област.

Одбор за ревизију треба:

1. Надгледати функцију интерне ревизије ради усклађености са Законом о интерној ревизији и IPPF за ИП;
2. Подупирати интерну ревизију у комуникацији ревизорских налаза и препорука управљачком тијелу и осигурати да се они рјешавају;
3. Осигурати независност интерне ревизије тако да осигурају да интерним ревизорима не буду додијељени никакви извршни задаци и да нису у сукобу интереса. Из тог разлога, за сваку појединачну ревизију руководилац јединице за интерну ревизију и сви чланови ревизорског тима требали би попунити и потписати Изјаву о независности.<sup>50</sup>

Однос између одбора за ревизију и интерне ревизије треба бити у складу са IPPF за ИП Стандард 1111: Директна интеракција са одбором: „Руководилац интерне ревизије мора комуницирати и сарађивати директно са одбором“ и Стандард 2060: Извјештавање вишем руководству и одбору: „Руководилац интерне ревизије мора периодично извјештавати више руководство и одбор о сврси ревизорске активности, овлашћењима, одговорности и учинку у односу на њен план. Извјештавање такође мора обухватати значајна излагања ризику и питања контроле, укључујући ризике од преваре, питања управљања и друга питања која су потребна или која се захтијевају од стране вишег руководства и одбора.”

*Табела 2. Подручја која надгледа одбор за ревизију*

<b>Подручја које надгледа одбор за ревизију<sup>51</sup></b>	
<b>Управљање ризиком</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ Управљање ризиком усклађено је са визијом и стратегијама организације.</li> <li>■ Дефинисан је прихватљиви ниво ризика, профил ризика, додијељена је управљачка одговорност за провођење мјера ублажавања ризика, праћење и периодично формално извјештавање о ризику.</li> <li>■ Организација дјелује у складу са међународно прихваћеним стандардима за управљање ризиком (ISO 31000: 2009 и COSO-Управљање ризиком у предузећима - Интегрисани оквир).</li> <li>■ Организација има одговарајући став према управљању ризицима и комуницира се значај управљања ризиком и интерних контрола.</li> <li>■ Процјена и управљање ризиком постоје у смислу да се</li> </ul>

<sup>50</sup> Образац Изјаве о независности дат је у анексима Методологије (ОБ-3).

<sup>51</sup> Детаљна листа активности одбора за ревизију везано за интерну ревизију је садржана у Табели 2. Подручја која надгледа одбор за ревизију. Осим интерне ревизије, остале области су представљене укратко и само у вези са интерном ревизијом. Ова подручја су предмет других прописа и процедура.



	<p>идентифицира, процјењује и одговара на ризике у складу са прихватљивим нивоом ризика за организацију.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>■ Руководство стиче увјерење да су значајни пословни ризици (оперативни, финансијски и ризици усклађености) евидентирани у регистру ризика и да је управљачко тијело о њима обавијештено најмање једном годишње.</li> <li>■ Одбор за ревизију периодично одржава састанке са руководиоцем надлежним за управљање ризицима ради информисања о актуелном стању.</li> <li>■ Руководиоцима су додијелене одговорности за управљање ризицима.</li> <li>■ Успостављени су одговарајући аранжмани за добијање информација о новим ризицима из области технолошких промјена, ИТ и слично.</li> </ul>
<b>Преваре</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ Руководство и ревизори су осигурали да организација има одговарајуће програме и контроле против превара.</li> <li>■ Предузимају се одговарајуће мјере против познатих починилаца превара.</li> </ul>
<b>Оквир управљачких контрола</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ Пружање савјета о цјелокупном уређењу и аранжманима интерне контроле у организацији.</li> <li>■ Примање информација о стварима од значаја које произилазе из рада других (вањских страна) који проводе процјене система финансијског стања и стања интерне контроле.</li> </ul>
<b>Интерна ревизија</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ Прегледава и одобрава повељу интерне ревизије најмање једном годишње ради усклађености са промјенама у организацији.</li> <li>■ Прегледава, даје препоруке и одобрава предложени стратешки и годишњи план рада интерне ревизије (2020) укључујући циљеве, мјере учинка и исходе.</li> <li>■ Савјетује управљачко тијело у вези са квалификацијама, ангажовањем, задржавањем и отпуштањем руководиоца интерне ревизије.</li> <li>■ Пружа допринос руководству у годишњој оцјени рада руководиоца интерне ревизије.</li> <li>■ Даје препоруке руководству или управном тијелу везано за одговарајућу накнаду за руководиоца интерне ревизије.</li> <li>■ Прегледава буџет, стручност и попуњеност радних мјеста за извршење плана интерне ревизија, те савјетује управљачко тијело о повећањима и смањењима ресурса за интерну ревизију.</li> <li>■ Прегледава извјештаје и другу комуникацију интерне ревизије за руководство.</li> <li>■ Прегледава и савјетује руководство о резултатима било које посебне истраге и ако су током интерне ревизије утврђени докази преваре и да ли треба предузети даље мјере.</li> <li>■ Прегледава и прати акционе планове за провођење препорука</li> </ul>



	<p>интерне ревизије.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>■ Осигурава екстерни преглед квалитета интерне ревизије сваких пет година, прегледава резултате и надгледа провођење препорука. (1312)</li> <li>■ Савјетује управљачко тијело о континуираном унапређењу интерне ревизија.</li> </ul>
<b>Екстерна ревизија</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ Поступа у складу са Законом о јавним предузећима код одабира екстерне ревизије и пружања њихове услуге.</li> </ul>
<b>Праћење акционих планова руководства</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ Прегледава извјештаје о напретку у провођењу усвојених акционих планова руководства и ревизорских препорука.</li> </ul>
<b>Финансијски извјештаји и извјештавање о јавној одговорности</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ Надгледа независне ревизије финансијских извјештаја и поступање по налазима у области интерне контроле, законске и регулаторне усклађености и етичности.</li> </ul>

## ДИО II - ПРОЦЕС ОБАВЉАЊА РЕВИЗИЈЕ

### 7 Фазе у процесу обављања ревизије

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

- Планирање ревизије<sup>52</sup>
- Обављање ревизије<sup>53</sup>
- Извјештавање о резултатима<sup>54</sup>
- Праћење провођења препорука<sup>55</sup>

Фазе у провођењу појединачне интерне ревизије са најважнијим корацима, приказане су у графикону испод.



Слика 4. Фазе у провођењу појединачне ревизије

<sup>52</sup> веза Стандард 2200

<sup>53</sup> веза Стандард 2300

<sup>54</sup> веза Стандард 2400

<sup>55</sup> веза Стандард 2500

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

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

- идентификације ризика, оцјене ризика и управљања ризиком које проводи управа организације,
- испуњавања задатака и постизања дефинисаних циљева организације,
- економичне, ефикасне и дјелотворне употребе ресурса,
- усклађености са успостављеним политикама, процедурама, законима и регулативама,
- чувања средстава организације од губитака као резултата свих видова неправилности,
- интегритета и вјеродостојности информација, рачуна и података, укључујући процесе интерног и екстерног извјештавања.<sup>56</sup>

Законске одредбе у складу су са захтјевима Стандарда 2100 Природа посла који морају бити примијењени у свакој фази и у сваком кораку ревизије укључују:

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

---

<sup>56</sup> Закон о интерној ревизији, члан 3.

## 2100 – Природа посла

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

Слика 5. Захтјеви Стандарда 2100 – Природа посла

Процес интерне ревизије треба у потпуности документовати у текућем ревизорском досјеу и на стандардизованој документацији кроз софтвер за управљање процесом интерне ревизије. Документација треба садржавати довољно детаља за јасно предочавање веза између циљева, ризика и контрола.

### Надзор ревизије

Сваку ревизију потребно је надзирати како би се осигурао квалитет рада ревизије, те релевантност закључака који морају бити поткријепљени добрим и адекватним доказима у ревизорској документацији.

Надзор ревизије обавља руководилац ЈИР или особа коју задужи за стални надзор ревизије (на примјер вођу ревизорског тима).

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

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

Руководилац ЈИР или особа задужена за надзор, преглед и одобравање обављених поступака (provedених анализа, тестирања и слично), те излазних докумената из појединих фаза ревизије (плана и програма ревизије, закључка након обављених анализа и тестирања, те нацрта и коначног ревизорског извјештаја) то документује у софтверској апликацији. Поступци сталног надзора детаљније су објашњени уз сваку поједину фазу ревизије у наставку Методологије.

## **Основ за покретање ревизије**

### Покретање интерне ревизије

Основа за покретање појединачне интерне ревизије је Годишњи план рада интерне ревизије, који је одобрен од руководиоца организације и/или одбора за ревизију. Руководилац ЈИР додјељује задатке у складу са годишњим планом ревизије, при чему задужења додјељује према стручној оспособљености и вјештинама ревизора.

У случајевима када планови интерне ревизије (стратешки и годишњи) нису донесени јер интерна ревизија није формално-правно успостављена или планови на основу процјене ризика још нису израђени, тада се интерна ревизија покреће Налогом за покретање интерне ревизије потписаним од руководиоца организације (ОБ – 2). Тим налогом, односно налогом којег потписује предсједник одбора за ревизију у јавним предузећима, покрећу се и *ad hoc* ревизије, односно ванредне ревизије које нису планиране годишњим планом рада интерне ревизије, а током године настаје потреба за њиховим провођењем.

### 7.1 Планирање ревизије

Фаза планирања ревизије укључују следеће кораке:

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

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

Пред почетак ревизије потребно је прикупити информације о подручју које се планира ревидирати за потребе прелиминарне процјене ризика, те утврђивање елемената за израду плана и програма ревизије. С обзиром да су у Годишњем плану наведени циљеви и обим појединачних ревизија, планом ревизије потврђују се и/или прецизније дефинишу циљеви ревизије, обим ревизије, период провођења, ревизорски приступ и распоређују ревизорски ресурси. Програмом ревизије утврђују се ревизорски поступци за прикупљање, анализирање, процјењивање и документовање информација током ревизије.

### **Циљеви и ризици подручја које се ревидира**

Приликом планирања ревизорски тим треба прикупити и анализирати информације о:<sup>57</sup>

---

<sup>57</sup> веза Стандард 2201

- Циљевима подручја и начинима на који се контролише функционисање и учинак;
- Значајним ризицима везаним за подручје;
- Адекватности и ефективности управљања, управљања ризицима и контролним процесима унутар подручја наспрам прописаног оквира и модела, те могућностима за њихово значајно побољшање.

Утврђивање ризика захтијева приступ од врха према доле, почевши са стратешким циљевима организације или специфичног подручја које је предмет ревизије, те ризика релевантних за предметну ревизију.<sup>58</sup>

### ***Критеријуми за процјену управљања, управљања ризицима и контрола***

Неопходно је утврдити адекватне критеријуме за процјену управљања, управљања ризицима и контрола. Интерни ревизори морају утврдити у којој мјери је руководство успоставило адекватне критеријуме за утврђивање да ли се циљеви остварују. Уколико су адекватни, интерни ревизори морају користити те критеријуме за своју процјену. Уколико нису адекватни, интерни ревизори морају идентификовати одговарајуће критеријуме за процјену кроз дискусију са руководством.<sup>59</sup>

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

### ***Извори информација***

Извори из којих се прикупљају и анализирају информације су:

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

### ***Приказивање и документовање система***

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

- циљева система/функције/процеса,
- кључних корака, рокова и учесника у ревидираном подручју,
- утврђених контролних циљева (уобичајено 4 до 6) за ревидирано подручје,
- утврђених очекиваних контрола у складу са утврђеним критеријумима

<sup>58</sup> веза Стандард 2200

<sup>59</sup> веза Стандард 2210.А3

- процјене, које би под условом да су ефективне допринијеле остваривању сваког циља,
- утврђених постојећих контрола.<sup>60</sup>

Руководилац ЈИР се треба определијелити за најприкладнију технику за приказивање система, уважавајући предности и недостатке могућих приступа. Примјери документовања описа система садржани су у Поглављу III.

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

#### 7.1.2 Прелиминарна процјена ризика

Прије утврђивања циљева ревизије, ревизорски тим мора обавити прелиминарну процјену ризика који су релевантни за ревидирано подручје, а циљеви ревизије морају одражавати резултате те процјене.<sup>61</sup>

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

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

За прелиминарну процјену ризика треба размотрити и анализирати:<sup>62</sup>

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

Постојеће контроле требају бити јасно наведене у припремљеном опису система. У Поглављу III дате су напомене о врстама контрола које могу бити прикладне за примјену у системима јавног сектора. Интерни ревизори требају провести почетну процјену контрола да би могли донијети своје закључке о прелиминарној процјени

<sup>60</sup> што се контролише или се треба контролисати, које организационе јединице проводе или би требале проводити контролу, како се документују/доказују контроле, поступања предвиђена за случајеве када контрола није примјењена и слично.

<sup>61</sup> веза Стандард 2210. А1.

<sup>62</sup> веза Стандард 2210.А1

ризика. Почетна процјена контрола подразумијева првенствено процјену адекватности контрола, односно процјену о томе да ли су постојеће контроле одговарајуће обликоване како би спријечиле активирање потенцијалних ризика и помогле остваривању циљева. Техника која се при томе користи је упоређивање очекиваних и постојећих контрола, што може резултирати једном од сљедећих опција:

- постојећа контрола једнака очекиваној контроли;
- постојећа контрола дјелимично је иста као очекивана контрола;
- постојећа контрола није иста као очекивана, али је компензира и
- не постоји контрола која би надомјестила очекивану контролу.

За доношење прелиминарне процјене ризика интерни ревизори требају преиспитати очекиване контроле и своје закључке везано за адекватност постојећих контрола.

Закључке о контролама, које је донијела у овој фази, интерна ревизија евидентира и кроз софтверску апликацију, у обрасцу Прелиминарна процјена интерних контрола (ОБ - 5), у виду одабира једног од сљедећа три нивоа оцјене: "адекватне" (уколико је постојећа контрола једнака очекиваној), "дјелимично адекватне" (уколико је постојећа контрола слична очекиваној или уколико постојећа контрола није иста као очекивана, али је компензује) и "неадекватне" (уколико не постоји контрола која би надомјестила очекивану).

Пропусти у фази прелиминарне процјене ризика могу резултирати погрешним смјерницама за одређивање циљева и обима ревизије, те даљњих анализа и тестирања која слиједе.

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

<b>Адекватност</b>	• контроле су осмишљене да се осигура усклађеност и остваривање циљева
<b>Ефективност</b>	• контроле функционишу како је потребно и очекивано, у право вријеме, на правом мјесту и уз примјерене трошкове
<b>Ефикасност</b>	• контроле користе најмање могуће улазне ресурсе да осигурају највеће резултате

Слика 6. Карактеристике контрола

Прелиминарно прикупљене информације о процесу, резултати прелиминарне процјене ризика и информације о контролним циљевима уносе се у ОБ 5 -



Прелиминарна процјена интерних контрола у софтверску апликацију које прегледава и садржај обрасца одобрава руководилац ЈИР или особа задужена за надзор.

### 7.1.3 Израда плана и програма ревизије

#### **План ревизије**

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

#### **Циљеви и обим ревизије**

**Циљеви ревизије** требају бити одређени на начин да узимају у обзир:<sup>63</sup>

- резултате прелиминарне процјене ризика<sup>64</sup>
- вјеројатност значајних грешака, преваре, неусклађености и других изложености ризику<sup>65</sup>
- адекватност критеријума или компаратора за процјену управљања, управљања ризицима и интерних контрола.<sup>66</sup>

**Обим ревизије** треба бити утврђен тако да осигура остваривање циљева ревизије.<sup>67</sup> Обимом се на примјер одређује који сегменти ревидираног подручја ће бити обухваћени ревизијом, које организационе јединице и у којем временском периоду. Током обављања ревизије може се јавити потреба да се обим ревизије додатно прошири у зависности од прикупљених нових информација што је потребно евидентирати као промјену у Плану ревизије.

Ограничења обима представљају нарушавање независности или објективности.<sup>68</sup> Уколико је обим ревизије на било који начин ограничен, руководилац ЈИР/директор одјела за интерну ревизију о томе мора обавијестити руководиоца организације/одбор за ревизију.

#### **Ревизорски приступ**

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

---

<sup>63</sup> веза Стандард 2210

<sup>64</sup> веза Стандард 2210. А1.

<sup>65</sup> веза Стандард 2210. А2

<sup>66</sup> веза Стандард 2210.А3

<sup>67</sup> веза Стандард 2220

<sup>68</sup> веза Стандард 1130

### **Ревизорски ресурси**

Руководилац ЈИР мора одредити одговарајуће и довољне ревизорске ресурсе за обављање ревизије, узимајући у обзир:<sup>69</sup>

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

У случају да интерна ревизија нема одговарајуће или довољне ресурсе за провођење ревизије, руководилац ЈИР у складу са Законом о интерној ревизији може иницирати ангажман екстерних експерата<sup>70</sup> са потребним знањима (квалификацијама) ради пружања стручне помоћи у обављању ревизије. Након што руководилац ЈИР добије сагласност руководиоца организације, провести ће се поступак одабира екстерних експерата у складу са важећом регулативом и интерним актима организација.

План (појединачне) ревизије израђује се и документује у софтверској апликацији (ОБ 4 – План појединачне ревизије), а садржај Плана (појединачне) ревизије прегледава и одобрава руководилац ЈИР.

### **Програм ревизије**

Програм ревизије мора садржавати поступке за утврђивање, анализирање, процјењивање и документовање информација у фази обављања ревизије.<sup>71</sup>

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

- Процес/активност која је предмет ревизије, циљеве процеса, контролне циљеве, ризике и контроле како су дефинисане у регистру ризика или прелиминарној процјени контрола. По потреби, они могу бити презентирани детаљно.
- Тестове адекватности контрола (да ли су осмишљене да ублаже ризик?) – ревизорске технике које ће бити примијењене, изворе информација, критеријуме ревизије, ко обавља тестирање,
- Тестове ефективности контрола (да ли раде како је планирано, који су учинци контрола?) – исто као и претходно (тестови генерално могу комбиновати вишеструке циљеве тестирања),
- Прикладну величину узорка за тестирање и методе узорковања,
- Суштинско тестирање (уколико је потребно) – тврдње ревизије (тачност, комплетност, датум пресјека, власништво, усклађеност, дешавање), врсту

<sup>69</sup> веза Стандард 2230

<sup>70</sup> Закон о интерној ревизији, члан 14. тачка 14)

<sup>71</sup> веза Стандард 2240

узорковања. Суштинско тестирање се проводи да се утврди величина могуће грешке и захтијева претходно дефинисан ниво значајности,

- Референце на контролне листе (тестирање које ће бити проведено или је већ обављено у току фазе планирања, приликом идентификовања и прелиминарне процјене њихове адекватности) и
- Коментаре уколико постоје додатна питања.

Приликом израде програма ревизије интерни ревизори требају утврдити који су тестови или ревизорски поступци потребни за процјену ризика, преглед и тестирање контрола. Сваки ревизорски поступак у програму ревизије треба бити дизајниран на начин да тестира појединачну контролу која се односи на ризик. Такође, веома је важно да Програм ревизије буде развијен и документован на начин који осигурава да сви чланови ревизорског тима разумију задатке које треба да проведу.

Програм ревизије (ОБ 6) израђује се и документује у софтверској апликацији. Програм ревизије може се током обављања ревизије мијењати, надопуњавати и проширити у зависности од потреба на које могу указати резултати тестирања, а у сврху прикупљања довољних и релевантних ревизорских доказа. Руководилац ЈИР прегледава и одобрава програм ревизије и све накнадне измјене.

### **Почетни састанак**

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

Циљ састанка је расправити с руководством до тада прикупљене информације и закључке до којих је интерна ревизија дошла везано за:

- циљ и обим ревизије;
- прелиминарну процјену ризика;
- организационе јединице које ће бити обухваћене ревизијом;
- програм тестирања (ако је до тада прикупљено довољно информација за програм тестирања) и
- прикупити друге информације потребне за ревизију.

Током почетног састанка расправља се о плану и програму ревизије и на основу прикупљених информација ови се документи допуњавају.

Руководилац ЈИР или вођа ревизорског тима водиће почетни састанак на начин који олакшава размјену информација, а у циљу потврђивања или побољшања до тада изведених закључка интерне ревизије о циљевима, прелиминарној процјени ризика и контролама у процесу који се ревидира. Почетни састанак укључује и давање објашњења и информација руководству о ревизорским техникама које ће се

користити (интервјуи, тестирања, аналитички поступци) и остваривања сарадње у тим активностима. Почетни састанак је прилика за успостављање односа с руководством који ће олакшати сталну комуникацију током обављања ревизије. Препоручује се да руководство одреди контакт особу задужену за одржавање сталне комуникације током обављања ревизије.

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

## 7.2 Обављање интерне ревизије

Обављање ревизије генерално укључује провођење ревизорских поступака документованих у програму ревизије у циљу прикупљања доказа о оперативној ефективности кључних контрола<sup>72</sup> и састоји се од сљедећих корака:

- Провођење програма ревизије;
- Документовање проведених ревизорских поступака (анализа и тестирања и других доказа за налазе);
- Потврђивање резултата ревизорских поступака (анализа, тестирања и сл.) и отворених питања;
- Одобравање радне документације и прикупљених доказа од стране руководиоца ЈИР и
- Процјена резидуалног ризика.

Ревизорски поступци проводе се ради утврђивања информација које су довољне, поуздане, релевантне и корисне за постизање циљева ревизије,<sup>73</sup> на основу којих интерна ревизија утврђује стварно стање, евентуална одступања стварног од очекиваног стања, узроке одступања, односно узроке утврђених слабости, недостатака и уочених проблема, те учинке утврђених слабости и недостатака као посљедице нефункционалних и/или недовољно функционалних контрола или непостојања контрола.

### 7.2.1 Провођење Програма ревизије

Ревизорски поступци укључују поступке анализе и процјене, тестирање, те разговоре с ревидираним субјектима и осталим релевантним странама везаним уз процес који се ревидира.

#### 7.2.1.1 Анализе и процјене

Интерни ревизори морају своје закључке и резултате ревизије темељити на одговарајућим анализама и процјенама.<sup>74</sup>

Кроз анализе и процјене прикупљају се информације ради утврђивања веза између недостатака контрола, њихових узрока, посљедица и ефеката. Анализе и процјене започињу већ у фази планирања ревизије и усмјеравају тестирање контрола. У фази обављања ревизије, анализе и процјене допуњавају резултате проведеног

---

<sup>72</sup> веза Стандард 2300

<sup>73</sup> веза Стандард 2310

<sup>74</sup> веза Стандард 2320

тестирања, нарочито када је потребно провести анализе узрока настанка проблема како би се утврдио изворни разлог појављивања грешака, пропуста или неусклађености.

### **Аналитички поступци**

Аналитички поступци се користе да се информације упореде са очекивањима, на темељу независног извора и премисе да се одређени односи између информација могу очекивати у одсутности услова који указују супротно. Аналитички поступци могу се користити током планирања појединачне ревизије<sup>75</sup> и за суштинско тестирање.<sup>76</sup>

Аналитички поступци укључују:

- Анализу омјера, трендова и регресивну анализу
- Тестове рационалности
- Поређење између периода
- Прогнозирање
- Компаративно поређење информација са сличним дјелатностима или организационим јединицама.

Значајна одступања од очекивања требала би бити анализирана да се утврди узрок и/или оправданост одступања, односно узрок настанка проблема нпр. појављивања превара, грешака, пропуштене прилике, неусклађености.<sup>77</sup> Резултати које није могуће објаснити указују на значајан проблем који треба саопштити вишем руководству.<sup>78</sup>

#### **7.2.1.2 Тестирање и оцјењивање контрола**

Интерна ревизија мора помоћи организацији у одржавању ефективних контрола проценом њихове ефикасности и ефективности и промовисањем сталног унапређења.<sup>79</sup> У ту сврху се врши тестирање контрола са циљем да се прибаве докази о постојању, адекватности и ефективном функционисању интерних контрола да смање потенцијалне ризике.

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

Једноставни поступци ревизије укључују прикупљање информација:

- Упитима (разговори или анкете) – корисни су у случајевима када не постоје докази или су докази недовољно јасни,
- Посматрањем – ревидирано подручје се посматра у стварном времену (нпр. посматрањем се може открити неовлашћен приступ документима или

---

<sup>75</sup> веза Стандард 2200

<sup>76</sup> веза Стандард 2320

<sup>77</sup> веза Стандард 2320

<sup>78</sup> веза Стандард 2060

<sup>79</sup> веза Стандард 2130

- информационом систему),
- Провјерама – независна потврда вјеродостојности, тачности и пуноважности трансакција, односно пословних промјена.

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

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

- Потврђивање – интерни ревизори тестирају ваљаност документованих или евидентираних информација тако да их прате натраг до материјалног ресурса или претходно припремљене евиденције,
- Праћење – интерни ревизори тестирају потпуност документованих или евидентираних информација пратећи их напријед од докумената, евиденције или материјалног ресурса до идућег припремљеног документа,
- Поновно извођење – интерни ревизори тестирају тачност контроле поновним извођењем задаће што може пружити изравни доказ о оперативној ефикасности контрола,
- Неовисна потврда – интерни ревизори траже и добивају писану потврду тачности информација од неовисне треће стране.

Тестирање се проводи за контроле утврђене Програмом ревизије.

Тестови се могу подијелити на три врсте:

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

## Кораци у осмишљавању тестова контрола:<sup>80</sup>

1. Утврђују се контролни циљеви (уобичајено 4-6) за ревидирано подручје/процес;
2. Утврђују се очекиване контроле које би, под условом да су ефективне, допринијеле остваривању сваког циља;
3. Утврђују се и евидентирају постојеће контроле;
4. Оцјењује се дизајн (осмишљеност) постојећих контрола (прегледом релевантних инструкција или приручника за кориснике система и тзв. „walk through“ тестове или тестове „пролаза кроз“ подручје које је предмет ревизије);
5. Тестирањем се потврђује функционисање одабраних постојећих контрола и
6. Оцјењује се дјелотворност контрола на основу претходних корака.

Кораци од 1. до 4. проводе се у фази планирања ревизије у оквиру прикупљања и анализирања информација о подручју које се ревидира. Подаци о контролним циљевима, очекиваним контролама, утврђеним постојећим контролама и резултати оцјене дизајна (осмишљеност) постојећих контрола садржани су у обрасцу „Прелиминарна процјена интерних контрола“ (ОБ 5).

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

У већини случајева, тестирање интерне ревизије биће могуће окончати кроз тестове контрола. Основни принцип који се примјењује је да се “тестирање наставља док ревизор није увјерен да има довољне доказе да донесе закључак” по питању да ли су контроле адекватне, ефективне, ефикасне и да ли је резидуални ризик у оквирима апетита за ризик организације.<sup>81</sup>

## Интерпретација резултатаведеног тестирања и анализа узрока настанка проблема

Интерни ревизори морају заснивати закључке и резултате појединачне ревизије на примјереним анализама и процјенама.<sup>82</sup> Интерни ревизори би требали користити своје искуство, логику и професионални скептицизам да процјене информације откривене током ревизије и донесу логичне закључке.

Када су идентификоване слабости и резидуални ризици, интерни ревизори би требали продубити своје анализе и идентификовати факторе који су узроковали

<sup>80</sup> ово се ради у Excel табели

<sup>81</sup> Детаљније о врстама тестова, техникама тестирања, узорковању, методама узорковања и избора података у узорак, те интерпретацији закључака тестирања садржано је у Поглављу III Методологије.

<sup>82</sup> веза Стандард 2320

или могу узроковати проблем на начин да примјене Анализу узрока настанка проблема.<sup>83</sup> Наведено представља утврђивање зашто се одређен проблем/питање јавило умјесто да се само идентификује или извијести о самом проблему/питању. Питање се дефинише као проблем, грешка, неправилност или пропуштена прилика.<sup>84</sup> Већину узрока могуће је испратити уназад до одлука, проведених или непроведених активности. Анализа узрока настанка проблема може захтијевати комплексније анализе већег броја података и разумијевање међусобне условљености фактора. Код анализе узрока настанка проблема интерни ревизори морају поступити са дужном стручном пажњом и узети у обзир вријеме и ресурсе које је потребно уложити да се анализа проведе.<sup>85</sup>

Ако вријеме или ниво вјештина потребних за обављање анализе узрока настанка проблема премашује расположиво вријеме или вјештине унутар функције интерне ревизије, руководилац ЈИР може препоручити руководству да проведе детаљније анализе за утврђивање узрока настанка проблема.<sup>86</sup>

### 7.2.2 Документовање проведених ревизорских поступака

Интерни ревизори морају документовати довољне, поуздане, релевантне и корисне информације као подлогу резултатима ревизије и закључцима.<sup>87</sup> Информације настале током обављених анализа, тестирања и процјене документују се и чувају у радној документацији у електронском облику осим у случајевима када специфична документација не постоји у електронској форми или је потребно да се приложи папирната документација.

Софтверска апликација омогућава употребу стандардизованих, али флексибилних формата и предлогака радне документације. Стандардизовани елементи радне документације укључују општи изглед предлогака (нпр. *check* листе за провјеру контрола), систем означавања (тј. симболе који се користе за означавање ревизорских поступака, нпр. ТЦ за тестирање контрола), систем референцирања на другу радну документацију (документе у Wordu, Excelu, исписе из BPMIS, ISFU, PIMIS, Централног обрачуна плаћа и сл.), те означавање информација које се из једне фазе ревизије преносе у другу (нпр. закључци тестирања који се преносе у налазе или циљеви и обим ревизије који се преносе из плана ревизије у ревизорски извјештај).

Радна документација мора бити организована тако да омогући другој особи као што је нпр. други ревизор да дође до истих закључака до којих су дошли интерни ревизори који су провели ревизију. Радна документација служи да се организују ревизорски докази на начин који омогућава поновно обављање послова и логички

---

<sup>83</sup> веза Стандард 2320

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

<sup>85</sup> веза Стандард 1220.A1

<sup>86</sup> Детаљније информације о примјени технике анализе кључног узрока доступне су из Смјерница за управљање ризицима и исти приступ би требало користити и највише руководство организације код процјене и управљања ризицима.

<sup>87</sup> веза Стандард 2330



подупире везу између закључака и резултата ревизије и обављених ревизорских поступака.

Радна документација садржи следеће елементе:

- Референтни број ревизије;
- Наслов и заглавље које идентификује подручје или процес који се ревидира;
- Датум или период обављања ревизије;
- Обим обављеног посла;
- Сврху прибављања и анализирања података;
- Изворе података обухваћене радном документацијом;
- Величину узорка и методу одабира узорка;
- Методологију употријебљену за анализу података;
- Детаље о проведеним тестовима и анализама;
- Име и презиме интерног ревизора који је провео поступак, те
- Име и презиме особе задужене за надзор ревизије која је прегледала и одобрила поступак.

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

### 7.2.3 Потврђивање резултата ревизорских поступака и отворених питања

Резултате ревизорских поступака (анализа, тестирања и процјена) интерни ревизори комуницират ће, расправити и потврдити са руководством и запосленима у ревидираним субјектима. Разговори с ревидираним субјектима помоћи ће интерним ревизорима у интерпретацији резултата анализа и тестирања, формулисању закључака о стварном стању, одступањима стварног од очекиваног стања. Особито су важни разговори с ревидираним субјектима за провођење анализа узрока настанка проблема, те утврђивање препорука за њихово отклањање, као и за утврђивање отворених питања о којима је потребно извијестити више руководство.

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

Радну документацију и прикупљене доказе кроз обављене ревизорске поступке (тестирања, анализе, процјене и разговоре с ревидираним субјектима) прегледава и одобрава руководилац ЈИР или особа која је задужена за надзор. Руководилац ЈИР или особа која је задужена за надзор прегледава:<sup>88</sup>

- да су проведени сви тестови и други поступци планирани програмом ревизије

---

<sup>88</sup> веза Стандард 2340

- у случају да је било прилагодби у провођењу ревизорских поступака да ли су промјене унесене у програм ревизије
- прегледава и одобрава радну документацију која описује ревизорске поступке
- прегледава и одобрава утврђене информације, запажања и прелиминарне закључке
- процјењује квалитет прикупљених информација, тестирања и резултата, односно прикупљених ревизорских доказа.

Ревизорски докази, односно прикупљене информације су квалитетне ако су довољне, поуздане, релевантне и корисне за постизање циљева ревизије, те подупиру резултате и закључке ревизије.<sup>89</sup>

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

Слика 7. Карактеристике квалитетних ревизорских информација

#### 7.2.5 Процјена резидуалног ризика

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

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

Кључно је процијенити све налазе и чињенице спрам циљева ревизије и контролних

<sup>89</sup> веза Стандард 2310

циљева. Када је примјерено, донесени закључци требају наглашавати и утврђене предности, дајући похвалу и користећи ревизију за ширење знања о доброј пракси.

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

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

Тежиште треба бити на нивоу резидуалног ризика, с тим да у фази планирања интерни ревизори требају одредити нивое резидуалног ризика који су прихватљиви (апетит за ризик), односно према чему ће одредити ниво мишљења (задовољавајуће позитивно – низак ниво резидуалног ризика; задовољавајуће уз одређене недостатке – средњи ниво резидуалног ризика; незадовољавајуће – висок неприхватљив ниво резидуалног ризика): омјер у којем постоји значајна могућност да се организациони или пословни циљеви неће остварити у оквиру прихваћених стандарда и параметара пословне успјешности. Прави је изазов смањити резидуални ризик на ниво који је прихватљив свим интересним групама.

Интерни ревизори требају употријебити добру способност процјене у тумачењу налаза ревизије и изражавању мишљења о функционисању система интерних контрола и процјени резидуалног ризика.

Руководилац ЈИР одговоран је за ревизију и све важне процјене донесене током обављања ревизије.<sup>90</sup> Сталним надзором и контролом над претходно обављеним ревизорским поступцима смањује се ризик да ће интерни ревизори донијети процјене или предузети активности неусклађене с професионалном процјеном руководиоца ЈИР, а које би могле неповољно утјецати на ревизију. Ако се појаве разлике у професионалној процјени, руководилац ЈИР треба наћи начин рјешавања разлика. Начини могу укључивати разговоре о релевантним чињеницама, провођење додатних испитивања или истраживања и документовање закључивања о различитим гледиштима у радној документацији ревизије.

### 7.3 Извјештавање

Интерни ревизори морају извијестити о резултатима обављене ревизије.<sup>91</sup>

Ово је фаза у којој интерни ревизори разматрају резултате рада из претходних фаза и на основу прикупљених доказа припремају ревизорски извјештај који мора бити у

---

<sup>90</sup> веза Стандард 2340

<sup>91</sup> веза Стандард 2400

складу с критеријумима извјештавања<sup>92</sup> и поштујући захтјеве квалитете извјештавања.<sup>93</sup>

### Критеријуми извјештавања

Ревизорски извјештај мора садржавати:

- циљеве, обим и резултате ревизије<sup>94</sup>
- примјенљиве закључке, као и примјенљиве препоруке и/или акционе планове.<sup>95</sup>

ЈИР у организацијама у Федерацији БиХ у оквиру ревизорског извјештаја требају изразити мишљење које се издаје на нивоу цијеле ревизије, а које мора узети у обзир очекивања вишег руководства и осталих актера, те мора бити поткријепљено довољним, поузданим, релевантним и корисним информацијама.<sup>96</sup> Формулација мишљења интерне ревизије захтијева узимање у обзир свих налаза ревизије и њихове значајности. Гдје је примјерено, интерни ревизори се потичу да у извјештају наведу и препознате задовољавајуће праксе.<sup>97</sup> У ревизорском извјештају се морају навести и ограничења у погледу дистрибуције и употребе резултата.<sup>98</sup>

### Квалитет извјештавања

Ревизорски извјештај представља суму планирања, времена и напора који су уложени у једну ревизију и одражава квалитет и темељитост ревизије. Ревизорски извјештај мора бити тачан, објективан, јасан, концизан, конструктиван, потпун и благовремен што подразумева сљедеће:<sup>99</sup>

Табела 3. Карактеристике квалитетног ревизорског извјештаја

Карактеристике извјештаја	Очекивања
Тачан	не садржава грешке и искривљене информације и досљедно одражава чињенице на којима се заснива
Објективан	реалан, непристран и без предрасуда и резултат је поштене и уравнотежене оцјене свих релевантних чињеница и околности
Јасан	лак за разумијевање и логичан, без непотребне техничке терминологије, а садржи све важне и релевантне информације
Концизан	усмјерен на суштину без непотребне разраде, сувишних детаља, понављања и опширности
Конструктиван	помаже субјекту ревизије и доводи до потребних унапређења

<sup>92</sup> веза Стандард 2410

<sup>93</sup> веза Стандард 2420

<sup>94</sup> веза Стандард 2410

<sup>95</sup> веза Стандард 2410.A1.

<sup>96</sup> веза Стандард 2410.A1.

<sup>97</sup> веза Стандард 2410.A2.

<sup>98</sup> веза Стандард 2410.A3.

<sup>99</sup> веза Стандард 2420

<b>Потпун</b>	не изоставља ништа што је важно за кориснике извјештаја и садржи све важне и релевантне информације и примједбе које поткрепљују закључке и препоруке
<b>Благовремен</b>	достављен је у правом тренутку и омогућава благовремено предузимање корективних мјера

#### Фаза извјештавања укључује следеће кораке:

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

#### 7.3.1 Израда нацрта ревизорског извјештаја

#### Структура извјештаја

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

Табела 4. Структура ревизорског извјештаја

Поглавље	Садржај
<b>САЖЕТАК ЗА РУКОВОДСТВО</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Кратак опис циљева и обима ревизије</li> <li>▪ Ревизорско мишљење</li> <li>▪ Сажетак најзначајнијих налаза <i>(укључујући стварно стање, узроке проблема, посљедице и финансијске учинке посљедица ако су утврђене)</i></li> <li>▪ Сажетак кључних препорука и активности које се планирају предузети за њихову реализацију</li> <li>▪ Коментар руководства <i>(укључујући неслагања о кључним налазима и препорукама уколико није постигнута усаглашеност с ревидираним субјектом)</i></li> </ul>
<b>1. УВОД</b>	<p>1.1. Циљеви појединачне интерне ревизије</p> <p>1.2. Обим појединачне интерне ревизије</p> <p>1.3. Полазне информације о ревидираном подручју <i>(укључујући најзначајније информације о подручју/процесу/ активности које су предмет ревизије, значајност и важност тог подручја за пословање организације, вриједност трансакција и сл.)</i></p> <p>1.4. Позитивни налази <i>(укључујући кратак сажетак позитивних аспеката ревидираног подручја, ако су утврђени)</i></p>
<b>2. РЕВИЗОРСКО МИШЉЕЊЕ</b>	<p>2.1. Ревизорско мишљење</p> <p>2.2. Сажетак најзначајнијих налаза и препорука на којима се темељи мишљење</p>

<b>3. НАЛАЗИ И ПРЕПОРУКЕ</b>	<p>Редослијед ревизорских налаза и препорука одређује се према значајности ризика на које се односе.</p> <p>Налази:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ постојеће стање</li> <li>▪ очекивано стање</li> <li>▪ одступања постојећег од очекиваног стања</li> <li>▪ узроке одступања постојећег од очекиваног стања</li> <li>▪ учинке утврђених слабости</li> </ul> <p>Препоруке:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ корективну активност коју треба провести</li> <li>▪ руководиоце одговорне за провођење*</li> <li>▪ рокове за провођење**</li> </ul>
<b>4. ПРИЛОЗИ</b>	<p>4.1 Акциони план за провођење препорука</p> <p>4.2 Опис процеса, резултате аналитичких поступака, резултате тестирања, графичке приказе, преглед главних ризика с листом узрока и посљедица, преглед важеће регулативе и слично (по процјени ревизора)</p>

\*/\*\* Напомена: У изради нацрта ревизорског извјештаја могуће је да неће бити познати руководиоци одговорни за провођење препорука и рокови провођења, односно те ће информације бити познате тек након што руководство припреми, а руководилац организације потпише акциони план за провођење препорука. У том случају ти се подаци не наводе у нацрту ревизорског извјештаја него тек у коначном ревизорском извјештају. Саставни дио коначног ревизорског извјештаја је и акциони план потписан од руководиоца организације, а у којем су наведене активности, одговорни руководиоци и рокови за реализацију. Ако су већ у фази израде нацрта ревизорског извјештаја познати руководиоци који ће реализирати препоруке и рокови за провођење, ти се подаци могу навести и у нацрту извјештаја и доставити на усаглашавање.

### Формулисање ревизорских налаза

Сваки налаз треба бити поткријепљен доказима, написан сажето и прегледно, на начин да приступачним језиком објасни постојеће наспрам очекиваног стања. Налази требају бити писани на начин да корисник извјештаја разумије и прихвата процјену ризика интерне ревизије као и његовог утицаја на циљеве организације.

Табела 5. Структура налаза

Опис елемента	Фаза ревизије у којој се прикупљају информације
<p><b>Стање</b></p> <p>Чињенични докази које је интерни ревизор пронашао током испитивања (постојеће стање). Стање је кључно питање које интерни ревизор разматра, а које може бити измјерено или утврђено ревизорским поступцима.</p>	<p>Полазне информације о стању прикупљају се у фази планирања и прелиминарне процјене. Коначне информације утврђују се у</p>

	фази обављања кроз тестирање и аналитичке поступке.
<b>Критеријум</b>	
<p>Стандарди, мјере или очекивања коришћена при вредновању и/или верификацији (очекивано стање).</p> <p>Кроз критеријуме/стандарде/очекивано стање описујемо како би се процес требао одвијати, како би интерне контроле требале функционисати, односно што би све требало бити остварено кроз поједине фазе процеса како би се остварио пословни циљ процеса.</p> <p>Критеријуми су закони, прописи, писане политике, процедуре, и/или смјернице. Извор критеријума су и успостављене организационе праксе, очекивања која произилазе из поставки контрола, па чак и логично (“здраворазумско”) поступање које не мора бити формално документовано. Коришћење критеријума који нису експлицитно документовани захтијева професионалну процјену интерног ревизора у сврху процјене њихове примјењивости.</p>	<p>Утврђују се и документују у фази планирања и прелиминарне процјене. Могу се разрадити у фази обављања кроз аналитичке поступке.</p>
<b>Узрок</b>	
<p>Разлог одступања постојећег од очекиваног стања. Интерни ревизори требају одговорити на питање “зашто” је дошло до постојећег стања и које околности омогућавају да такво стање постоји. Утврђивање узрока је пресудно да се утврде препоруке којима се умањују или елиминишу могућности за понављање стања.</p> <p>За утврђивање узрока одступања постојећег од очекиваног стања, пресудна је сарадња интерних ревизора и руководства.</p>	<p>Информације о узроцима су резултат проведених аналитичких поступака, тестирања и разговора са руководством, те анализе узрока настанка проблема.</p>
<b>Посљедица</b>	
<p>Ризик или изложеност ризику због одступања постојећег стања од очекиваног.</p> <p>Посљедице могу бити постојеће или потенцијалне. Постојеће посљедице су чињеничне и видљиве као резултат постојећег стања. Потенцијалне посљедице су оне гдје посљедица није још увијек настала или пронађена.</p> <p>Код одређивања степена ризика или изложености ризику разматрају се ефекти које налази и препоруке могу имати на пословање,</p>	<p>Информације о постојећим посљедицама су резултат проведених тестирања. Информације о потенцијалним посљедицама су резултат проведених анализа и процјена. У одређеним случајевима, информације о посљедицама могу бити доступне већ у фази планирања, али морају бити</p>



остваривање циљева и финансијске извјештаје организације. Када год је могуће, треба квантификовати посљедице.

поткријепљене одговарајућим ревизорским доказима.

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

Руководство треба бити извјештено о налазима који су:

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

Налази се рангирају по значајности у смислу степена изложености постојећим и потенцијалним посљедицама ризика и могућим узрочно-посљедичним односима између појединачних налаза. Рангирање појединачних налаза у оквиру извјештаја генерално утиче на укупне закључке о ревизији (како је описано у дијелу који се односи на закључке ревизије). Рангирање налаза по значајности је дјелотворан алат за комуницирање важности појединачних налаза и помаже руководству приликом утврђивања приоритета за планове активности. Значај налаза може се поткријепити и финансијским учинком до којег може доћи због слабости интерних контрола и неправилности.

### ***Формулисање стручног ревизорског мишљења***

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

Интерни ревизори издају мишљење на нивоу појединачне обављене ревизије, а у формулисању мишљења требају узети у обзир све налазе ревизије и њихову значајност. У коначници, битно је да руководилац организације има мишљење интерне ревизије о функционисању контрола у подручју које је ревидирано, односно да ли су спријечени или су још увијек изложени значајним резидуалним ризицима.

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





Слика 8. Категорије ревизорског мишљења

### Формулисање препорука

Извјештај о резултатима обављене ревизије мора садржавати примјенљиве препоруке и акционе планове.<sup>100</sup>

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

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

<sup>100</sup> веза Стандард 2410.A1.

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

- Увођење нових или алтернативних контрола за исправљање или ублажавање недостатака,
- Усавршавање или измјене постојећих контрола како би биле ефективније,
- Осигуравање редовне и досљедне примјене постојећих контрола,
- Смањивање непотребних контрола.

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

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

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

Руководилац ЈИР или особа која је задужена за надзор ревизије прегледава нацрт ревизорског извјештаја прије него се шаље на усаглашавање ревидираним субјектима и преиспитује да ли је тачан, објективан, јасан, концизан, конструктиван, потпун и благовремен.<sup>101</sup> Одобравањем извјештаја руководиоца ЈИР или особа задужена за надзор потврђује да нацрт извјештаја осликава налазе и задовољава критеријуме и квалитет извјештавања, да су закључци добри и видно поткрепљени релевантним, поузданим и довољним ревизорским доказима садржаним у радној документацији.

### 7.3.2 Усаглашавање нацрта ревизорског извјештаја са ревидираним субјектима

Комуницирање с руководством ревидираних субјеката треба бити сталан процес током обављања ревизије. Интерна ревизија додаје вриједност развијајући комуникацију (у усменом или писаном облику) која утиче на позитивне промјене у организацијама у јавном сектору у Федерацији.<sup>102</sup>

Разговори с ревидираним субјектима о налазима, нивоу резидуалног ризика и препорукама током обављања ревизије омогућиће ревидираним субјектима да су благовремено упознати са закључцима и резултатима рада ревизије, а ревизорима

<sup>101</sup> веза Стандард 2340

<sup>102</sup> веза Стандард 2400

да лакше већ током обављања ревизије утврде и активности за корекцију стања или отклањање узрока проблема. Такав приступ резултираће једноставнијим процесом усаглашавања нацрта ревизорског извјештаја јер ће његов садржај већ бити познат ревидираним субјектима.

Нацрт ревизорског извјештаја након што га прегледа и одобри руководиоца ЈИР или особа задужена за надзор, доставља се ревидираним јединицама на очитовање. Уз нацрт извјештаја руководству ревидираних јединица доставља се и образац план активности које руководство треба попунити с активностима које ће предузети за провођење препорука и роковима у којима их планира провести. Попуњени акциони план руководство ревидираних јединица враћа заједно са очитовањем на нацрт извјештаја. Образац за План активности (ОБ 8) је у прилогу ове Методологије.

### ***Завршни састанак са највишим нивоом руководства***

Руководилац ЈИР усаглашени нацрт ревизорског извјештаја и приједлог плана активности претходно попуњен од стране руководства ревидираних јединица (активности, одговорне особе и рокови за провођење препорука) представља руководиоцу организације или особи коју он задужи на завршном састанку.

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

- стручном ревизорском мишљењу,
- препорукама и њиховој важности,
- распореду провођења препорука, предложеним активностима и роковима за провођење
- року у којем ће руководиоца организације потписати план активности (с планираним активностима у циљу провођења сваке прихваћене препоруке, дефинисаним роковима извршења и одговорним особама за провођење).

Завршни састанак је и прилика да се покаже намјера интерне ревизије да се извјештајем побољша тренутни начин рада и да се у том смјеру јасно исказе допринос интерне ревизије.

Дискусију и исход завршног састанка потребно је евидентирати у радној документацији кроз записник са састанка, усаглашен са руководством. Уколико је могуће, верзија која је усаглашена на завршном састанку требала би бити коначна усаглашена верзија извјештаја и плана активности. Уколико се није било могуће усагласити о тексту извјештаја и плану активности, сва неслагања потребно је евидентирати у извршном резимеу ревизорског извјештаја.

Уобичајени рок за доставу плана активности руководиоцу јединице за интерну

ревизију је три до осам радних дана од дана одржавања завршног састанка, а крајњи рок је 20 дана од дана пријема Нацрта ревизорског извјештаја.

Попуњен план активности (препоруке интерне ревизије и активности које ће руководство провести) и потписан од стране руководиоца организације уноси се као прилог уз коначан извјештај, те у регистар препорука у софтверу за подршку процесу интерне ревизије. Примјерак плана активности одлаже се и у стални ревизорски досје.

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

Руководилац ЈИР према Закону о интерној ревизији одговоран је осигурати висок квалитет активности интерне ревизије<sup>103</sup> што укључује и висок квалитет ревизорског извјештаја који доставља руководиоцу организације. Руководилац ЈИР одговоран је за преглед и одобравање коначног ревизорског извјештаја.<sup>104</sup> Када руководиоца ЈИР задужи неку другу особу за наведене активности и даље сноси цјелокупну одговорност.<sup>105</sup>

У ЈИР у којима су интерни ревизори с мање искуства, руководиоца ЈИР најчешће ће сам припремати коначни ревизорски извјештај. У ЈИР у којима су запослени искуснији интерни ревизори руководиоца ЈИР ће процијенити колико се може ослонити на извјештај који су припремили интерни ревизори, а колико га је потребно дорадити.

Коначни ревизорски извјештај руководиоца ЈИР доставља ревидираним организационим јединицама и руководиоцу организације, те другим актерима у организацији (нпр. помоћницима министара) који могу дјеловати у складу са резултатима ревизије или за чије су подручје пословања важни резултати ревизије.<sup>106</sup> Заједно са коначним ревизорским извјештајем, руководиоца ЈИР доставља и обавјештење о обавези ажурирања података у регистру ризика везано за ревидирани процес.

У јавним предузећима руководиоца јединице за интерну ревизију/директор одјела за интерну ревизију коначни извјештај шаље на знање одбору за ревизију тог предузећа ради прегледа квалитета. Након прегледа од стране одбора за ревизију, извјештај се доставља руководиоцу организације, односно управљачком тијелу предузећа и руководиоцу организационе јединице у којој је извршена ревизија.<sup>107</sup>

У случају да се грешка или пропуст утврде након што је коначни ревизорски извјештај дистрибуиран, одговорност је руководиоца ЈИР да достави накнадно

<sup>103</sup> Закон о интерној ревизији, члан 14, тачка 9)

<sup>104</sup> веза Стандард 2440

<sup>105</sup> веза Стандард 2440

<sup>106</sup> веза Стандард 2440.А1.

<sup>107</sup> Пракса одбора за ревизију може се разликовати зависно како је уређено повељом/пословником о раду одбора за ревизију.

исправне информације свим странама које су добиле првобитну верзију коначног ревизорског извјештаја.<sup>108</sup>

Руководилац ЈИР у склопу годишњег извјештаја којег припрема према Закону о интерној ревизији, наводи и сажети преглед закључака из свих интерних ревизија извршених у току године. Наведени извјештај, укључујући и закључке из свих интерних ревизија, на захтјев може бити достављен и органима законодавне, извршне или судске власти и Уреду за ревизију институција у Федерацији Босне и Херцеговине.

#### 7.3.4 Ажурирање података у регистру ризика организације

Подаци из коначног ревизорског извјештаја о резидуалним ризицима и нивоима изложености (висок, средњи, низак), те мјерама које ће према плану активности предузети руководство за смањивање ризика, заједно с подацима о роковима и задуженим особама за реализацију мјера, уносе се у регистар ризика организације, односно на основу тих података ажурирају се постојећи подаци у регистру ризика организације.

Податке у регистар ризика уносе координатори за ФУК приликом ажурирања регистра ризика и на основу информација које добију од руководиоца организационих јединица задужених за ревидирани процес и одговорних за управљање ризицима, те реализацију мјера за њихово ублажавање.

#### 7.3.5 Издавање свеобухватног мишљења

Свеобухватно мишљење издаје се на захтјев и ако је било у циљу одређених ревизија и ако има довољно информација/доказа на основу којих се даје мишљење. У склопу годишњег извјештаја о активностима интерне ревизије, руководилац ЈИР може издати свеобухватно мишљење о процесима управљања, управљања ризицима и контролним процесима у организацији.<sup>109</sup>

За доношење одлуке хоће ли се издати свеобухватно мишљење, руководилац ЈИР треба размотрити:

- да ли је обављено довољно релевантних ревизија током године,
- како ће се мишљење односити према стратегијама, циљевима и ризицима организације,
- хоће ли мишљење ријешити проблем, додати вриједност и/или пружити руководству сигурност везано за општи тренд или стање у организацији.

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

- раздобље на које се мишљење односи,
- ревизије и савјетодавне ангажмане (ако их је било) које су релевантне за свеобухватно мишљење,

---

<sup>108</sup> веза Стандард 2421

<sup>109</sup> веза Стандард 2421

- остале факторе који могу утицати на обим свеобухватног мишљења и утврдити да ли постоје било каква ограничења.

Руководилац ЈИР за потребе издавања свеобухватног мишљења може узети у обзир и релевантне извјештаје осталих интерних актера (нпр. извјештаје инспекција/интерних контролора, извјештаје комисија за надзор или накнадне контроле и провјере), те екстерних актера (на примјер Уреда за ревизију институција ФБиХ). Руководилац ЈИР без обзира узима ли у обзир извјештаје других страна и ослања ли се на њихове процјене и даље задржава одговорност за свеобухватно мишљење које издаје, а до којег је дошао ослањајући се на рад других актера.

Руководилац ЈИР за издавање свеобухватног мишљења треба:

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

Након разматрања релевантних информација, руководилац ЈИР издаје свеобухватно мишљење користећи јасан изрицај и формулира како се свеобухватно мишљење односи на стратегије, циљеве и ризике организације.

Саопштење/извјештај на којем се подноси свеобухватно мишљење треба садржавати:

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

#### 7.4 Праћење реализације препорука

У складу са Законом о интерној ревизији, руководилац ЈИР треба пратити реализацију препорука интерне ревизије и утврдити да ли је ревидирана организациона јединица предузела корективне активности и да ли је постигла жељене резултате, те о резултатима праћења треба информисати руководиоца организације.

Руководилац ЈИР мора успоставити и одржавати систем праћења поступања с резултатима обављених ревизија.<sup>110</sup>

Кроз праћење провођења препорука (*фоллоу-уп*) прати се и осигурава да су радње које одреди руководство ревидираних субјеката успјешно проведене или да ли је руководство на себе преузело ризик недјеловања.

#### 7.4.1 Праћење провођења препорука из обављених ревизија

Праћење провођења препорука укључује праћење да ли су планиране активности реализиране и у којим роковима. Ако активности нису реализиране, потребно је образложење разлога непровођења или кашњења с проведбом, планирају ли се неке друге активности за реализацију препорука, који су нови рокови и одговорна лица за проведбу.

Руководство организационих јединица које су ревидиране и које имају задаћу провести препоруке према усвојеним акционим плановима има примарну одговорност за праћење напретка у провођењу препорука, односно одговарајући управљачки ниво, треба пратити предузимају ли се предвиђени кораци у циљу провођења прихваћених препорука.

У складу са Законом о интерној ревизији, руководство ревидиране јединице информисат ће руководиоца организације и руководиоца ЈИР о провођењу акционог плана за реализацију препорука.

Интерни ревизори користе наведене информације за извјештавање вишег руководства о статусу провођења препорука и за праћење изложености ризицима у зависности да ли су реализиране препоруке које су дате да се ризици смање.

За праћење статуса провођења препорука, руководилац ЈИР користи табелу у софтверу за подршку процесу ревизије.

План активности по препорукама интерне ревизије је од суштинске важности за евидентирање и праћење свих мјера које је руководство предузело на основу препорука интерне ревизије.<sup>111</sup> Помоћу њих су накнадне ревизије много лакше и ефикасније.

#### 7.4.2 Праћење мјерљивих ефеката провођења препорука

Осим праћења провођења препорука, интерни ревизори требају пратити и мјерљиве ефекте (најчешће финансијске) за провођење оних препорука уз које се мјерљиви ефекти могу везати.

Примјери мјерљивих ефеката могу бити:

---

<sup>110</sup> веза Стандард 2500

<sup>111</sup> веза Стандард 2500

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

У ситуацијама гдје није могуће прецизно израчунати ефекте провођења препорука, финансијски ефекти могу се и исказати као процјена на основу проведених анализа утицаја примјене неких контрола на финансијске токове у будућем периоду, уз обавезу да се те процјене прате и упореде са стварним провођењем.

Мјерљиви ефекти провођења препорука прате се на годишњем нивоу и о њима ЈИР извјештава руководство организације. За праћење ефеката провођења препорука, руководиоца ЈИР користи таблицу у софтверу за подршку процесу ревизије.

#### 7.4.3 Праћење података у регистру ризика организације

На основу података о провођењу препорука, односно реализацији плана активности, треба бити ажуриран и регистар ризика организације. За ажурирање података у регистру ризика организације задужено је руководство ревидираних субјеката надлежно за пословни процес, управљање ризицима и реализацију мјера. Интерна ревизија прати да ли су подаци о проведеним мјерама и с тим у вези новим процјенама ризика унесени у регистар ризика.

Податке о провођењу препорука и податке из ажурираног регистра ризика, интерна ревизија користи за планирање накнадних активности.

## 8 Документовање и ревизорски досјеи - текући и стални ревизорски досјеи

Према Закону о интерној ревизији, руководиоца ЈИР треба осигурати да се евидентирају све активности интерне ревизије и чува документација везана за интерну ревизију.<sup>112</sup> Радни документи, као и сва остала документација у вези са сваком ревизијом, треба се чувати у одговарајућим ревизорским досјеима. Ови досјеи требају бити организовани у јасном и логичном редоследу тако да свако може наћи оно што му је потребно и схватити шта је и зашто урађено. Досјеи се могу чувати у електронском и писаном облику.

<sup>112</sup> Закон о интерној ревизији, члан 14. тачка 10)



Да би ревизор имао приступ документацији и да би му она омогућила ефикасно провођење ревизије, важно је систематично и досљедно користити означавање и унакрсно повезивање докумената и дијелова досјеа. Поред тога, ово ће свакоме ко буде користио или прегледао досје омогућити да прати кораке који су предузети током ревизије и схвати на који начин су изведени закључци.

Добро организовани и структурирани ревизорски досјеи омогућавају:

- вођење ревизије на логичан начин;
- свеобухватност;
- разумијевање;
- утврђивање слабости и доношење исправних закључака;
- тренутно сагледавање прогреса и налаза ревизије;
- припрему извјештаја;
- проналажење докумената и
- пружање формалне забиљешке о предузетим активностима.

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

### Стални ревизорски досје

- Садржи све постојеће информације о систему, јединици или одјељењу који су предмет ревизије; пружа ревизору основне информације укључујући и копије извјештаја интерне ревизије са припадајућим акционим плановима и извјештајима о њиховој реализацији, те остале релевантне извјештаје (екстерне ревизије, консултантски извјештаји и скорији извјештаји других тијела).
- Треба га прегледати на почетку сваке нове ревизије система и ажурирати након завршетка сваке ревизије.

### Текући ревизорски досје

- Документује све податке прикупљене током ревизије, од њеног почетка када се утврђују обим и циљеви, па све до плана провођења препорука.
- Препоручљиво је да се вођење овог досјеа установи на почетку ревизије и да се, док год је то могуће, допуњује током ревизије.

Слика 9. Стални и текући ревизорски досје

У Поглављу III дат је приједлог структуре за сваки од ових досјеа.

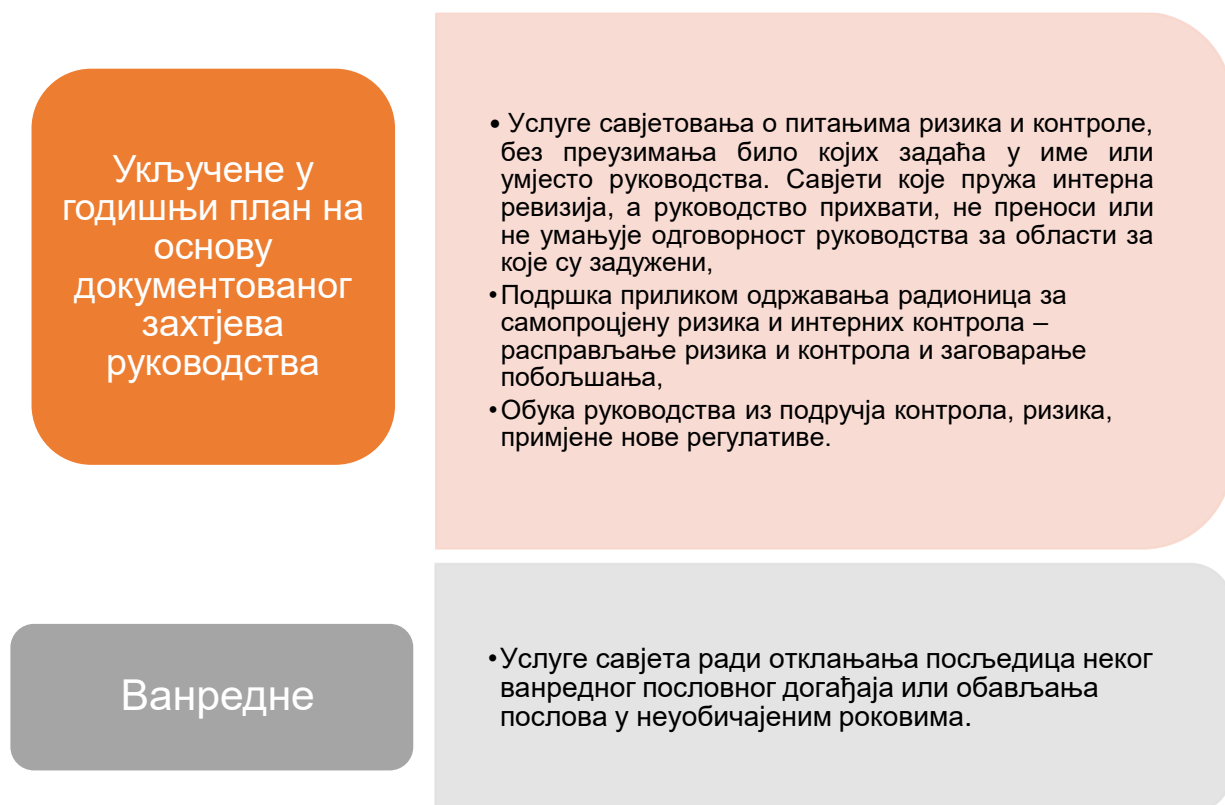
Ревизорски досјеи и радна документација се чувају у сигурним условима. Руководилац ЈИР одређује начин архивирања и уништавања ревизорских досјеа у складу с прописаним роковима и правилима чувања документације у јавном сектору у Федерацији БиХ.

## 9 Савјетодавне услуге

У складу са Законом и стандардима, ЈИР осим провођења ревизија на основу којих пружа независно, објективно увјеравање (енгл. *assurance*) може обављати и консултантске/савјетодавне услуге (енгл. *consulting services*). Савјетодавне услуге обављају се на захтјев руководства на начин да се поштују захтјеви стандарда интерне ревизије који уређују планирање, обављање, извјештавање о резултатима и праћење поступања по резултатима обављених савјетодавних услуга.

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

Савјетодавне услуге могу бити:



Слика 10. Савјетодавне услуге

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

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

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

Руководилац ЈИР не може прихватити обављање савјетодавних услуга ако интерни ревизори не посједују потребна знања, вјештине и остале компетенције потребне за обављање услуге и ако није у могућности прибавити стручне савјете и помоћ из вањских извора.

Прихваћене савјетодавне услуге морају бити укључене у стратешки и годишњи план интерне ревизије.

Слика 11. Примјер из апликације - модул ИР

У стратешки план интерне ревизије уносе се подаци о врсти и предмету савјетодавне услуге, периоду обављања и ревизорским ресурсима. У годишњи план интерне ревизије преносе се подаци о врсти и предмету савјетодавне услуге и периоду обављања, који се допуњавају са прецизнијим информацијама о ресурсима (укључујући имена интерних ревизора који ће провести савјетодавне услуге), обимом и обухватом савјетодавне услуге.

### **Савјетодавне услуге изван стратешког и годишњег плана интерне ревизије**

Основ за покретање савјетодавних услуга је годишњи план интерне ревизије одобрен од руководиоца организације/одбора за ревизију.

Ако се током године укаже потреба за савјетодавним услугама које нису обухваћене годишњим планом интерне ревизије, руководилац организације/одбор за ревизију има искључиво овлашћење да иницира такве савјетодавне услуге.

Руководилац организације издаје захтјев за обављање ванредних савјетодавних услуга. Захтјев за покретање савјетодавних услуга припрема се у форми обрасца ОБ – 10а.

Захтјев за ванредне савјетодавне услуге садржи сљедеће податке:

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

## 9.2 Обављање савјетодавних услуга

### 9.2.1 Планирање савјетодавних услуга

Руководилац ЈИР прије почетка обављања савјетодавних услуга мора с руководством договорити циљ, обим, појединачне одговорности и очекивања руководства.<sup>113</sup>

Интерни ревизори прикупиће информације за разумијевање подручја у којем требају дати савјетодавне услуге, информације о ризицима и повезаним контролама.

Могуће је да током обављања савјетодавних услуга дође до измјена и допуна циљева и обима на основу прикупљених додатних информација, што ће се навести у Извјештају о обављеним савјетодавним услугама (ОБ – 10б).

Циљеви савјетодавних услуга морају обухватити управљање, управљање ризицима и контролне процесе у обиму договореном с руководством. Циљеви морају бити у складу с вриједностима, стратегијама и циљевима организације.

Обим савјетодавних услуга мора бити довољан у односу на договорене циљеве савјетодавних услуга. Ако током обављања савјетодавних услуга интерни ревизори увиде нека ограничења повезана с обимом, о тим ограничењима морају расправити с руководством за кога обављају услуге како би одлучили о наставку пружања услуге. Током савјетодавних услуга интерни ревизори морају посветити пажњу контролама у складу са циљевима савјетодавних услуга и обратити пажњу на постојање знатних слабости у контролама.

### 9.2.2 Провођење савјетодавних услуга

*Интерни ревизори морају утврдити, анализирати, процијенити и документовати довољно информација за постизање циљева савјетодавне услуге.*<sup>114</sup>

---

<sup>113</sup> веза Стандард 2201

<sup>114</sup> веза Стандард 2300

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

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

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

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

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

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

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

*Радну документацију и прикупљене доказе за давање закључака и савјета прегледава и одобрава руководилац ЈИР или особа која је задужена за надзор, а руководилац ЈИР одговоран је и за све важне процјене донесене током обављања савјетодавне услуге.<sup>115</sup>*

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

---

<sup>115</sup> веза Стандард 2340.

### 9.2.3 Извјештавање о резултатима савјетодавних услуга

#### **Извјештај о резултатима појединачне савјетодавне услуге**

*Интерни ревизори морају извијестити о резултатима обављених савјетодавних услуга руководство за које је обављена савјетодавна услуга.<sup>116</sup>*

*У извјештају морају бити садржани циљеви, обим и резултати обављених савјетодавних услуга.<sup>117</sup>*

Типски образац структуре извјештаја о обављеним савјетодавним услугама (ОБ 10б) укључује:

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

*Руководилац ЈИР одговоран је за преглед и одобравање коначног извјештаја о резултатима савјетодавне услуге.<sup>118</sup>*

*Ако се током обављања савјетодавних услуга утврде проблеми у управљању организацијом, управљању ризицима и контролама који су важни за цијелу организацију, руководилац ЈИР о томе треба обавијестити и руководиоца организације.<sup>119</sup>*

#### **Годишњи извјештај о обављеним савјетодавним услугама**

Руководилац ЈИР извијестиће руководиоца организације<sup>120</sup> и ЦХЈ о проведеним савјетодавним услугама у оквиру редовног годишњег извјештаја о активностима интерне ревизије (број реализираних у односу на број планираних савјетодавних услуга, број ванредних савјетодавних услуга и резултати обављених савјетодавних услуга).

### 9.2.4 Праћење поступања с резултатима

Руководилац ЈИР мора успоставити и одржавати систем праћења поступања с резултатима савјетодавних услуга у обиму који је договорен с руководством за који су обављене услуге савјетовања.<sup>121</sup>

---

<sup>116</sup> веза Стандард 2400

<sup>117</sup> веза Стандард 2410

<sup>118</sup> веза Стандард 2340

<sup>119</sup> веза Стандард 2440.Ц1.

<sup>120</sup> веза Стандард 2060

<sup>121</sup> веза Стандард 2500

## ДИО III - РЕВИЗОРСКИ АЛАТИ И ТЕХНИКЕ

### 10 Врсте контрола

Интерна контрола је цјелокупан систем контрола (укључујући лица, планове, структуре и процедуре) коју проводи руководство да би осигурало остваривање пословних циљева.

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

Контроле је могуће разматрати по сљедећим категоријама:

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

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

Табела 6. Врсте контрола

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

### 10.1 Врсте контрола по нивоима организационе структуре:

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

#### 10.1.1 Контроле високог нивоа

Неке од контрола високог нивоа су:

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



- успостављање јасних линија извјештавања;
- прибављање јасних и документованих изјава о одговорностима појединаца и група у односу на ресурсе, дјелатности, опште и специфичне циљеве и
- избјегавање неоправданог ослањања на било ког појединца, посебно задуженог за интерну контролу.

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

#### 10.1.2 Контроле средњег нивоа

Неке од контрола средњег нивоа су:

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

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

- **ИТ системи и интегрисани контролни процеси**

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

#### 10.1.3 Контроле нижих нивоа

Неке од контрола нижих нивоа су:

- **Ауторизација**

Подразумијева одобрење или одлуку с ограничењем за одређена дјеловања или трансакције руководиоца или нека друга одговорна лица прије него што се оне проведу. Тиме се осигурава предузимање примјерене врсте одговорности за контролне активности.

Интерни ревизори требају размотрити слjedeће:

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

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

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

- **Документација**

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

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

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

- **Физичке контроле**

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

- контролу приступа, као што су портири, личне карте, лозинке и
- физичку провјеру имовине и евиденције, као што су пописи, сигурносни надзори и др.

Наведени попис контрола није комплетан; набројане су само неке од могућих врста контролних активности за све нивое организационе структуре (стратешка, средња и оперативна). Међутим, руководство треба осмислити и успоставити одговарајућу равнотежу између различитих врста контролних активности како би се постигла њихова ефективност.

## 11 Утврђивање и документовање система

### 11.1 Утврђивање система

За утврђивање циљева, ризика, контролних циљева, очекиваних и постојећих контрола система/подручја које се ревидира, потребно је да интерни ревизори прикупе податке и информације. Извори података и информација су анализе докумената и база података, разговори с руководством и запосленицима, те тестови пролаза кроз систем.

#### **Анализе докумената и база података**

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

- прописи (закони, подзаконски прописи, интерни акти),
- организационе структуре,
- регистри ризика,
- базе података, информациони системи који подржавају процесе из управљања јавним финансијама (BPMIS, ISFU, PIMIS, COP), те могуће планове о доградњи информационих система,
- стратешки и годишњи планови рада и извјештаји о њиховој реализацији,
- финансијски планови (буџет организације) и финансијски извјештаји,
- извјештаји Уреда за ревизију институција ФБиХ,
- приједлози/нацрти измена и допуна организационог, законодавног и регулаторног оквира који ће утицати на пословање система/процеса и сл.

### 11.2 Разговори с руководством и запосленицима ревидираних субјеката

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

### 11.3 Тестови пролаза кроз систем/процес

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

Ови тестови подразумевају узимање неколико (најчешће је то мањи број) докумената, трансакција, предмета који се „провлаче“ кроз све фазе у процесу/систему како би се добио увид како систем функционира на конкретном примјеру. Праћење протока докумената или трансакција помаже интерним

ревизорима да увиде да ли систем функционира на начин како је објашњен од стране руководства и/или како је описан у прописима који га регулишу.

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

#### 11.4 Документовање система

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

- Описно документовање
- Блок дијаграми
- Дијаграми тока (графикони)
- Упитници интерне контроле

##### 11.4.1 Описно документовање

Ова техника омогућава ревизору да прикаже комплетну и детаљну слику система и треба обухватити основна обиљежја контроле са што више детаља за које сматра да су од помоћи при почетном процјењивању адекватности контроле. Ова техника користи се кад год је могуће, осим ако ниво документације не постане превише детаљан за обраду у облику биљешки. Код описног документовања препорука је подијелити систем/процес на неколико фаза и организационе јединице у којима се проводи, уз кратке биљешке о свакој активности како би се обликовао дијаграмски приказ догађаја. Описно документовање ради прегледности може се приказати у форми табеле.<sup>122</sup>

Табела 7. Примјер описа система у форми табеле

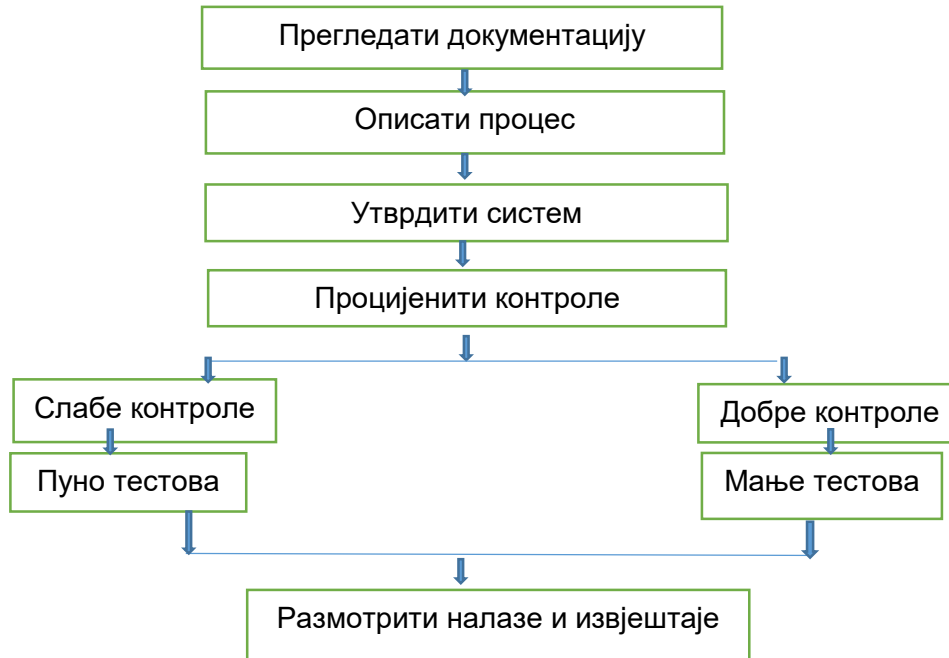
Опис процеса/система			
Фаза процеса/система	Одјел А	Одјел Б	Одјел Ц
1	биљешке xxx	биљешке xxx	<b>биљешке xxx</b>
2	биљешке xxx	биљешке xxx	<b>биљешке xxx</b>
3	биљешке xxx	биљешке xxx	<b>биљешке xxx</b>
4	биљешке xxx	биљешке xxx	<b>биљешке xxx</b>
ИТД.			

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

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

#### 11.4.2 Блок дијаграми

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



Слика 112. Примјер блок дијаграма – опис процеса ревизије<sup>123</sup>

#### 11.4.3 Дијаграми тока (графикони)

Израда дијаграма тока је техника која биљежи и описује систем истовремено приказујући ток (кретање) документације или информација, као и контроле које постоје у систему. Ова техника је нарочито погодна у случајевима компликованог поступка кретања документације од почетка до краја процеса и између разних дијелова процеса. Дијаграмски приказ система је често једноставнији за разумијевање, али постоје и недостаци као што је вријеме потребно за припрему, потврђивање и ажурирање. Ова техника је погодна код мулти-транзакцијских система као што су систем продаје и набавке.

У изради дијаграма тока се користе симболи (који имају специфично значење), кратка објашњења и линије за повезивање симбола. У пракси се користе стандардни симболи које треба усвојити интерна ревизија. Могућност израде дијаграма тока постоји у програму *Microsoft Word*, *Microsoft Excel*, као и другим софтверским пакетима. Могуће је користити графиконе са неколико различитих нивоа, у зависности колико су детаљни. Постоје хоризонтални и вертикални графикони. Хоризонтални графикони описују хоризонталну расподјелу дужности (одјељења, позиције) уз

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

коришћење колона, а вертикални графикони представљају ток трансакција од прве до последње.

У наставку су дати прикази могућег изгледа хоризонталног и вертикалног графикана као и значења симбола који се користе при изради дијаграма тока.<sup>124</sup>

Радни документ бр.\_\_\_\_

Систем (нпр. набавке – ревизија ХУ)

\_\_\_\_\_

Припремио: \_\_\_\_\_

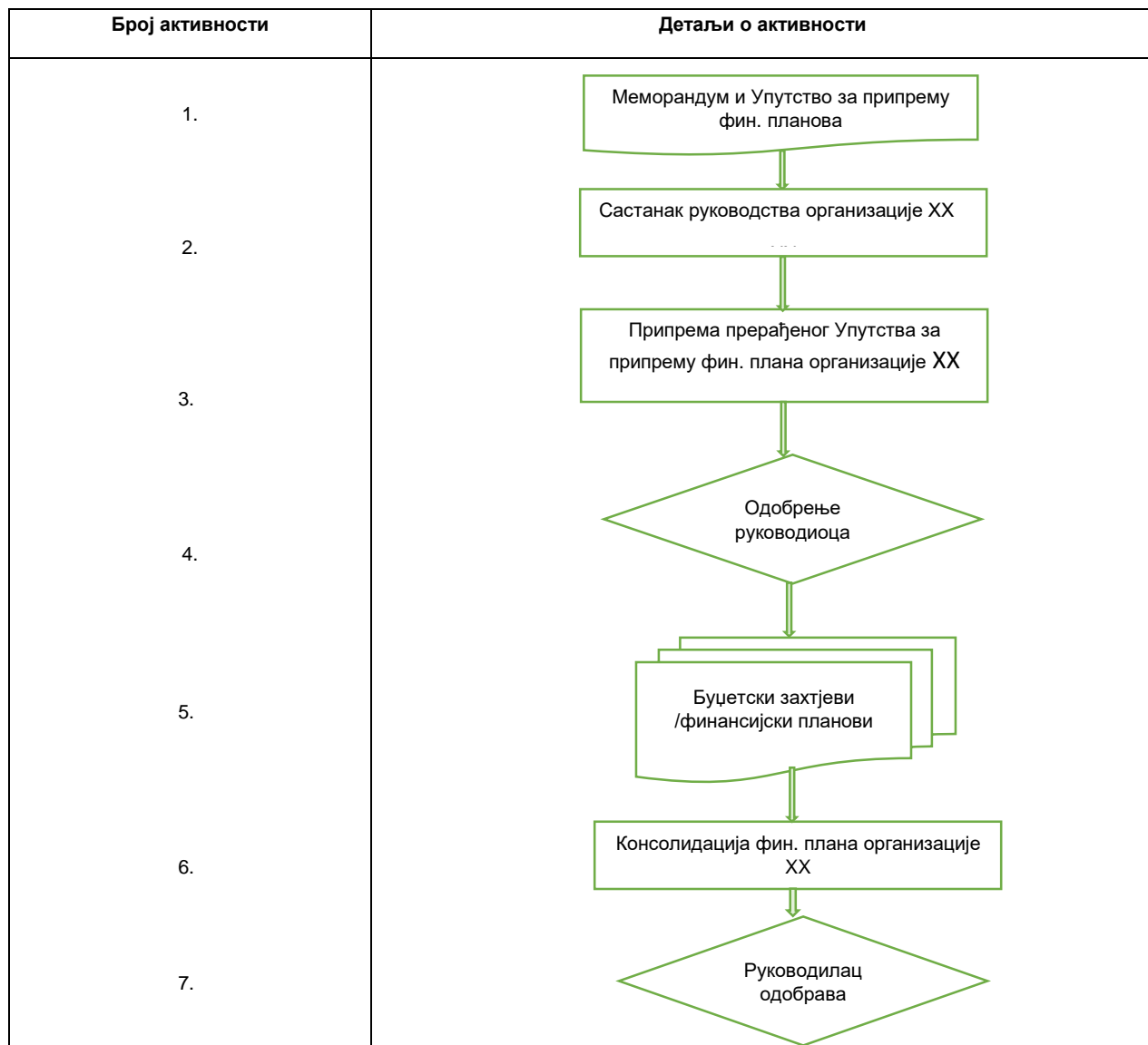
Прегледао : \_\_\_\_\_

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

Слика 13. Примјер хоризонталног дијаграма тока

<sup>124</sup> Напомена: Ријеч је о хипотетичком поједностављеном примјеру који има за циљ показати изглед, сврху и структуру дијаграма тока.

## ПРИМЈЕР ВЕРТИКАЛНОГ ГРАФИКОНА – ДИЈАГРАМА ТОКА



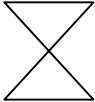
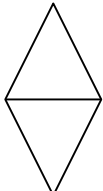

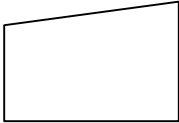

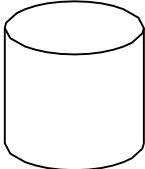
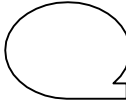
Слика 14. Примјер вертикалног дијаграма тока

#### 11.4.4 Символи за израду дијаграма тока

Табела 8. Символи за израду дијаграма тока

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



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

### **Упитници интерне контроле**

Упитници интерне контроле такође се могу користити као техника за документовање система. Састоје се од низа питања која се примјењују на одређени систем и обликована су тако да пруже једноставан одговор „да“ или „не“. Одговор „не“ указује на потенцијалне слабости контрола које ревизори даље истражују и траже се компензацијске контроле прије примјене детаљнијих тестирања.<sup>125</sup> Упитници интерне контроле, ако се користе, требају дати смјернице ревизорима јасно одређујући

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

подручја на која се ревизија фокусира. Уз услов да садрже добро обликована питања усмјерена на циљеве контрола, упитници интерних контрола могу бити једноставни за употребу и ову технику могу користити и мање искусни интерни ревизори. Када користе упитнике интерних контрола интерни ревизори требају водити рачуна да:

- обликују питања специфична за околности у ревидираном систему на темељу разумијевања система који се ревидира и да је свако питање релевантно и
- усмјере питања у контролне циљеве као начин њиховог повезивања са системом.<sup>126</sup>

Примјер дијела упитника за интерну контролу који се односи на систем набавке приказан је у наставку:<sup>127</sup>

Табела 9. Примјер упитника за интерну контролу

Питање	Да	Не	Тест бр.
<b>СИСТЕМ НАРУЧИВАЊА</b>			
<b>КОНТРОЛНИ ЦИЉ: Осигурати да је набавка овлашћена и исправна.</b>			
П.1 Да ли је особа која овјерава наруџбу овлашћена за ту радњу ?			
П.2 Да ли се наруџбе врше само са одобреним добављачима?			
П.3 Да ли наруџба носи референцу на уговор о набавци?			
П.4 Да ли се редовно издају извјештаји о залихи, а у сврху наруџбе?			

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

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

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

<sup>127</sup> Примјер обрађен према извору Pickett, K.H. Spencer (2010) The Internal Auditing Handbook, 3. издање стр. 869.

## 12 Интервјуисање<sup>128</sup>

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

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

Интервјуи се обично састоје од сљедећих фаза:

### ***Припрема интервјуа***

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

- Идентификовати особу коју је најбоље контактирати и процијенити да ли је довољан само један састанак. Такође, утврдити да ли том састанку треба присуствовати и више ревизора.
- Утврдити најбољи начин за остварење контакта (е-mail, телефонски позив, допис или лична посјета могу бити начини најаве и заказивања састанка).
- Прије поласка на састанак, упознати се са ситуацијом и сазнати шта је објављено од информација о датом подручју. Утврдити што је већ познато прегледом документације из доступних извора (web странице, интерне базе података и слично), из претходних ревизија и трајне ревизорске документације.
- Поразговарати с колегом који је посљедњи ангажиран у датом подручју и видјети да ли нешто треба посебно испитати.
- Направити списак подручја којима се треба бавити током интервјуа и списак кључних питања (могу се користити упитници за интерне контроле).
- Процијенити да ли је корисно да се унапријед шаљу главна питања и списак докумената које ревидирани субјект треба ставити на располагање током интервјуа.

<sup>128</sup> Обрада према извору Pickett, K.H. Spencer The Internal Auditing Handbook 1. издање стр. 114. до 119.

- Припремити се и за ситуације у којима се могу јавити потешкоће и потенцијално осјетљива питања.
- Након извршених припрема, утврдити датум, вријеме и мјесто који одговарају ревидираном субјекту.
- Прије започињања интервјуа извршити «самопровјеру» припреме и размислити какав дојам желите и требате оставити.

### ***Почетак интервјуа***

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

- Помаже ако се циљ и процес ревизије могу разјаснити одмах на почетку и ако ревидирани субјект ревизију сматра не само за обавезу већ и за корист.
- Објасните како се интервјуа уклапа у процес ревизије.
- Важно је и истакнути разлику између обављања ревизије и пружања савјетодавних услуга и нагласити да се у ревизији извјештава и руководилац организације.
- Интервјуа није само процес постављања питања; он је и инструмент за успостављање окружења и подстицање пуне укључености ревидираног субјекта. То такође подразумијева објашњавање сврхе поступака који могу обесхрабрити ревидираног субјекта као што је писање биљежака и провјеравање одговора који се односе на чињенице.
- Обратите пажњу на невербалну комуникацију (говор тијела) која помаже да се процјене негативне реакције ревидираног субјекта и даје ревизору назнаке о томе што још треба појаснити.
- На почетку интервјуа треба јасно рећи да процес ревизије укључује и даљње анализе и испитивања и да уводни састанци нису мјесто за исхитрено доношење закључака. Неки ревидирани субјекти одмах питају ревизора за «мишљење» као да ће интервјуа резултирати закључком и извјештајем о ревизији.
- Могуће је имати неколико стратегија у случају појаве «проблема» с различитим карактерним цртама људи с којима се проводи интервјуа. На примјер, тихи људи се могу охрабрити да се «отворе» ако сазнате разлог њихове «повучености». Агресивним људима може бити потребно да се смире прије него што започну конструктивни дијалог. Када се састајете с људима који имају репутацију да су «проблематични», потребно је сазнати неке основне чињенице којима ћете провјерити информације које добијете од њих. У случају претјерано причљивих људи, може бити потребно да их прекидате да бисте их вратили на тему. Може бити корисно да понудите консултантски савјет у подручјима с познатим проблемима како бисте одржавали правац разговора. И тако даље.

### ***Централни дио интервјуа***

Централни дио интервјуа је главни дио који обухваћа питања и одговоре. Фаза питања и одговора треба бити прилика да ревидирани субјект изнесе кључне ризике и могуће проблеме у контролама. Опремљен списком подручја које треба покрити, ревизор који

је искусан у вршењу интервјуа може маневрисати међу побројаним ставкама док ревидирани субјект одговара на питања, при чему се не мора строго држати утврђеног редослиједа. Због тога, генерално није добро строго се држати распореда записаних питања и само их читати са списка. Флексибилност и усредоточеност на главна подручја за које ревизор настоји прикупити податке су комплементарне вјештине којима се побољшава квалитета састанка. Важно је напоменути сљедеће:

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

### **Завршавање интервјуа**

Посљедњи дио је адекватно закључивање интервјуа:

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

- Оставите простор да можете касније на кратко попричати с њим ако буде било потребно.

### ***Након интервјуа***

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

- Ако билјешке нису одмах вођене електронски, препорука је да се то накнадно уради;
- Сумирајте главне закључке, главна питања и одговоре разматране током интервјуа;
- Осигурајте да се из садржаја билјешки може утврдити веза с другом документацијом која се спомиње током интервјуа.

### ***Корисне напомене***

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

Кључно је да се увиди разлика између приступа интервјуу који могу имати ревизори, од приступа интервјуу које може имати руководство ревидираних субјеката и да се ради на стварању заједничке основе, односно ширењу подручја од обостраног интереса. Корисне напомене су:

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

Потребно је вријеме да вјештине и технике интервјуирања постану природни дио начина на који се интервјуи и састанци заказују и воде. Интервју је важна техника за долажење до бити ствари на најбржи могући начин. Добро је не заборавити да готово

увијек постоје предрасуде које умањују способност људи да отворено комуницирају једни с другима. Овај проблем је последица различитих очекивања, отвореног неспоразума и претходних искустава и то је изазов који треба надићи. Дobar ревизор који врши интервју или треба отклонити предрасуду или научити да ради у таквој атмосфери или да се толико приближи другој страни да се предрасуда ни не осјети.

## 13 Тестирање

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

Циклус процјене система контрола може се приказати као на слици:



Слика 125. Циклус потврде процјене контрола<sup>129</sup>

### 13.1 Тестови контрола

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

Утврдити распон тестирања контрола значи:

- Утврдити кључне интерне контроле и недостатке и оцијенити контролни ризик;
- Уколико је захтјев за поуздавање у контроле у циљу подршке прелиминарне процјене контрола испод максимума, обављају се тестови контрола с циљем

<sup>129</sup> Pickett, K.H. Spencer (2010) The Internal Auditing Handbook 3. издање стр. 873.

- прикупљања доказа да контроле раде ефективно;
- Уколико је оперативна ефективност контрола унапријеђена и то је подржано додатним тестовима контрола, могуће је смањити суштинско тестирање.

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

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

### 13.2 Суштински тестови

Суштински тестови служе да се утврде, квантификују и докажу учинци непостојања или непримјене контрола. Подразумијевају тестирање и анализу претходних догађаја, уочених грешака или других недостатака и процјењују њихове будуће финансијске ефекте. Кроз суштинско тестирање, могуће је утврдити значајност преосталог ризика и његових финансијских посљедица по организацију.

Ако контроле не постоје или нису адекватне, ревизор треба да просуди да ли постоје (довољне, поуздане, релевантне и корисне) информације да образложе узрок и утицај непостојања одређене контроле или је потребно провести додатне суштинске тестове за прибављање информација и анализу из које се изводи ревизорски налаз. Програм ревизије може се током обављања ревизије мијењати, надопуњавати и проширити у зависности од потреба на које могу указати резултати тестирања, а у сврху прикупљања довољних и релевантних ревизорских доказа. Једно од кључних питања је обим тестирања који треба обавити, односно требају ли се испитати све трансакције.

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

### 13.3 Узорковање

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

- појмовно (који се подаци анализирају - нпр. број примљених фактура)



- просторно (у којем простору, на којој локацији - нпр. у организационој јединици XY, у министарству, у ИСФУ систему и слично)
- временски (за који период – нпр. у години 2022; у периоду од 01.01. до 31.12.2021.)

Приступ изабран за одређивање узорка зависиће од сврхе узорковања. За тестирање контрола, користи се атрибутивно узорковање при чему се тестира догађај или трансакција (нпр. контрола као што је одобрење фактуре). За суштинско тестирање, најчешће се користи варијабилно узорковање када је јединица узорковања новчана (монетарна).

За популацију која садржи 50 и мање података, препорука је провести тестирања на цијелој популацији (100% тестирање). За популацију која садржи 50 и више података, интерни ревизори провешће узорковање, односно одредити величину узорка и начин избора података у узорак над којим ће провести тестирање.

Прије статистичког узорковања, интерни ревизори би требали дефинисати прихватљиве грешке. Прихватљиве грешке представљају највећи број грешака који је могуће прихватити, а да се и даље може закључити да је полазни финансијски исказ тачан. Праг прихватљиве грешке може бити предмет одлуке ревизора, али чешће га одређује природа саме активности која се ревидира или добре праксе. У појединим случајевима, неће бити прихватљива ни једна грешка. Број прихватљивих грешака и природа очекиваних грешака у популацији се темељи на ранијим резултатима ревизије, промјенама у процесима и доказима/закључцима из других извора.<sup>130</sup>

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

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

**Стратификација** подразумијева подјелу популације у двије или више подпопулација по одабраним карактеристикама података. На примјер, уколико се ревидира процес плаћања фактура, популација (фактуре) може се подијелити на фактуре високе вриједности, средње вриједности и ниже вриједности, те узети узорак из сваке подпопулације. Стратификација се препоручује када је популација хетерогена односно када се састоји од података који се значајно разликују у карактеристикама (у величини, вриједности, другим својствима). Коришћењем стратификације, изабрани узорци ће бити репрезентативнији него да се исти број ставки узима у један узорак за цијелу популацију.

### 13.3.1 Методе узорковања и избора података у узорак

У пракси интерне ревизије јавног сектора најчешће се примјењује нестатистичко узорковање базирано на професионалној процјени интерног ревизора који темељем искуства и знања одређује величину узорка и методу одабира података у узорак.

<sup>130</sup> ИА, Практичне смјернице 2320-3: ревизорско узорковање (2013)

Резултати тестова проведених над нестатистички одабраним узорком не могу се математички екстраполирати на цијелу популацију зато што величина узорка и метода одабира података у узорак није математички одређена. Нестатистичко узорковање прикладно је за мање популације (нпр. мање од 1000 ставки у популацији).

Постоји и статистичко узорковање које Међународни ревизорски стандард 530 дефинише као приступ којег одређују: случајан избор јединица узорка и коришћење теорије вјероватноће како би се оцијенили резултати узорка укључујући мјерење ризика узорковања. Резултати тестова проведених над узорцима одређеним статистичким узорковањем могу се поузданије екстраполирати на цијелу популацију са жељеним нивоом поузданости. Ова врста узорковања примјењује се када је популација велика и садржи хомогене елементе, а њена употреба подразумијева специјализована знања и вјештине. Ова врста узорковања мање је у примјени у пракси интерне ревизије у јавном сектору.

### 13.3.2 Величина узорка

Код статистичког узорковања величина узорка се одређује статистичком теоријом односно на основу нивоа поузданости коју ревизор жели. Код нестатистичког узорковања величина узорка зависи од процјене интерног ревизора. Препоручена величина нестатистичког узорка у односу на број података у популацији садржана је у табели.

Табела 10. Препоручене величине узорка за тестове контрола (атрибутивно узорковање)

<b>Мин 20</b>	51 - 100
<b>Мин 25</b>	101 - 200
<b>Мин 40</b>	200 - 500
<b>Мин 50</b>	преко 500

### 13.3.3 Методе избора података у узорак

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

**Системско интервално узорковање** – након одређивања величине узорка, укупан број података у популацији дијели се са величином узорка како би се одредили интервали узорковања. Нпр. ако у популацији има 1000 података, а желимо узорак величине 50 података, интервал узорковања је  $1000/50$  односно 20 па ћемо тестирати сваки 20. податак у популацији. Први податак у узорку добијемо методом случајног избора (нпр. 5.) и онда тестирамо сваки 20. податак (25, 45, 65,.....965,...985,...). Како

би у узорак могли да бирамо сваки  $n$ -ти податак из популације, популација мора бити нумерисана.

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

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

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

#### 13.3.4 Интерпретација закључака тестирања проведених на узорку

**Закључци тестирања проведених на узорку изабраним статистичким узорковањем** могу се поузданије екстраполирати на цијелу популацију са жељеним нивоом поузданости.

**Закључци тестирања проведених на узорку изабраним нестатистичким узорковањем** обично се односе на податке из узорка и не могу се поуздано интерпретирати на цијелу популацију из разлога што величина узорка и метода одабира података у узорак није математички одређена. Закључци ће се писати на начин да се дају подаци о утврђеним грешкама и недостацима на нивоу узорка: нпр. *“тестиран је узорак од 80% података или тестирано је 10 комада од 23 комада и утврђене су грешке и нефункционирање контрола у дијелу...”*. Ревизор треба процијенити значајност недостатака утврђених на нивоу узорка на систем контрола. Закључци се не износе за цијелу популацију, већ подаци о потврђеним грешкама и недостацима контрола на тестираном узорку.

При избору узорка који ће бити тестиран, интерни ревизори требају размотрити сљедеће:

- Узорак треба изабрати из цјелокупне популације;
- Период обухваћен узорком треба бити одговарајући, а уобичајено је да то буде период од завршетка посљедње ревизије датог система. Ако је посљедња ревизија била прије неколико година, узорак треба одредити у односу на текућу годину;

- Треба забиљежити методу узорковања. Узорак треба да укључи све најзначајније врсте трансакција;
- Тестирање се треба фокусирати на високоризична подручја.

## 14 Аналитички поступци<sup>131</sup>

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

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

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

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

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

**Анализа омјера** користи се за анализе рачуноводствених и финансијских података да би се предвидјели будући трендови и идентификовале назнаке проблема. Примјер анализе омјера (показатеља) је нпр. број дана наплате потраживања по основу издатих рачуна за најам пословног простора:

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

<sup>131</sup> Обрада према извору Pickett, K.H. Spencer (2003) The Internal Auditing Handbook, 2. издање Анекс Д, стр. 773. до 775.

Подаци добивени анализом омјера постају значајни тек када се успореде са другим подацима као што су подаци из претходних периода, показатељи за тај сектор, циљане вриједности показатеља и слично.

**Пропорционална анализа** укључује израчунае као што су:

- проценат извршених капиталних расхода у односу на износ планираних капиталних расхода;
- проценат прековременог рада у односу на износ бруто плаћа;
- проценат предмета (нпр. жалбе на издата рјешења) ријешен у року у односу на укупан број запримљених предмета и слично.

**Анализа трендова** користи се за уочавање тенденција кретања неких варијабли у одређеном периоду, а укључује поређење са:

- претходним искуством,
- просјечним вриједностима,
- стандардима/нормама,
- буџетима,
- поређења међу организационим јединицама/подручјима и слично.

**Примјер како аналитички поступци претварају податке у информације**<sup>132</sup>

Један податак (број) посматран сам за себе неће бити превише користан. На примјер ако се ревидира управљање људским ресурсима и запошљавање на уговор о дјелу податак да је број запослених на уговору о дјелу у 2016/2017. у Сектору 4 износио 134 не говори пуно. Јаснију слику добивамо ако овај број посматрамо заједно с другим бројевима. Можемо се користити трендовима, радити поређења и рачунати одређене омјере. Такође можемо се користити и индексирањем (специјализованијим обликом трендова).

### **Трендови**

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

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

### **Поређења**

Доњи подаци приказују трендове за све секторе у организацији. Видљиво је да је број запослених на уговор о дјелу у Сектору 2 и 4 растао, у Сектору 3 се смањивао, а у Сектору 1 флукутирао. То отвара питања о томе што се догађа у различитим секторима и одакле разлике произилазе. У неким секторима могу постојати разлике у оптерећењима због повећаног обима посла или боље контроле и распореда посла услијед чега се смањује потреба за уговорима о дјелу.

<sup>132</sup> Обрада примјера према извору Pickett, K.H. Spencer (2003) The Internal Auditing Handbook, 2. издање Анекс Д, стр. 775.

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

### **Омјери**

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

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

### **Индексирање**

Трендови се још јасније истичу ако бројке изразимо као постотке прве године.

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

## 15 Радна документација и ревизорски досјеи

### 15.1 Радна документација

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

Радна документација укључује на примјер:

- документе (рачуни, уговори, рјешења, извјештаји, листинге из база података, листинге из информационих система ISFU, BPMIS, PIMIS, Централни обрачун плаћа и слично);
- резултате проведених анализа (Excel и Word табеле, графиконе, разни израчуни и слично);
- описи система (описно документоване системе, блок дијаграми и дијаграми тока);
- билгешке/записници с интервјуа;
- резултати тестирања и изведени закључци;
- попуњени упитници о интерним контролама и
- физички материјал на примјер фотографије и слично.

**Радна документација треба<sup>133</sup>:**

**Подржавати ревизорске налазе и мишљења.** Радна документација треба осигурати првенствено оправданост ревизорских налаза. Резултати анализа и тестирања заједно с осталим материјалима прикупљеним током поступка ревизије представљају ревизорске доказе. Ревизорски докази требају бити довољни, поуздани, релевантни и корисни.

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

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

Релевантни докази значи да су докази повезани с кључним проблемима, односно да подупиру налазе и препоруке из ревизије. Ревизори требају користити професионалну процјену приликом одлучивања о томе што је важан доказ у односу на проблематику коју обрађује ревизорски налаз. Примјерице, резултати испитивања који се односе на

---

<sup>133</sup> Обрада према извору Pickett, K.H. Spencer (2003) The Internal Auditing Handbook, 2. издање стр. 681. до 684.

детаље ниског ризика не могу се користити за коментирање материјалних разматрања која имају далекосежне утицаје на пословање организације.

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

**Бити унакрсно повезивана.** Радна документација треба бити унакрсно повезана. Резултати једног истраживања и анализа могу утицати на више подручја која посматрано заједно могу чинити једну цјелину. Те би повезнице у радним документима требале бити приказане прикладним системом означавања.

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

**Бити потписана од стране ревизора и особе задужене за преглед.** На дну или врху сваког радног документа треба бити простор за унијети податке „припремио“ и „прегледао“, заједно с мјестом за датум. У те просторе уноси се име и презиме интерног ревизора који је припремио (израдио) документ, те име и презиме особе која је задужена за преглед. Овакав приступ осигурава примјену стандарда за осигурање квалитете.

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

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

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

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



## 15.2 Ревизорски досјеи – стални и текући

Ревизорски досјеи укључују сталне и текуће досјее, а препоручени садржај ових досјеа приказан је у наставку.

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

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

Уколико се интерна ревизија проводи уз подршку ИТ апликације, већина докумената сталног и текућег ревизорског досјеа садржана је (креира се и похрањује) у софтверској апликацији. У наставку се дају препоруке за минималан садржај.

### 15.2.1 Стални ревизорски досје - препоручени садржај:

- 1. Организациона схема организације** – органиграм је приказ организационих јединица и њиховог положаја у организацији. Може бити допуњена са називима руководиоца, контактима, линком на веб страницу и слично. Потребно је ажурирати с промјенама у организационом уређењу.
- 2. Подаци из регистра ризика** – информације о ризицима у организацији.
- 3. Описи система/процеса** – описи система/процеса из претходних ревизија.
- 4. Релевантна регулатива** – линк на извор (закони и други прописи, те интерна регулатива релевантна за подручја пословања организације која су често предмет ревизија (закони и прописи из подручја управљања јавним финансијама, јавном набавком, порезни систем, плаће, специфични процеси за организацију и слично). Потребно је имати ажуриране базе регулативе.
- 5. Стратешки планови организације и извјештаји о реализацији** – трогодишњи стратешки планови и извјештаји о реализацији тих планова за ниво организације (линк на веб страницу).
- 6. Буџети/финансијски планови организације и извјештаји о извршењу буџета/финансијског плана** – укључујући и документ оквирног буџета, инструкције за израду буџета (1 и 2), буџет организације, те извјештаје о извршењу буџета и финансијске извјештаје организације по раздобљима за које се припремају (линк на веб страницу).
- 7. Коначне ревизорске извјештаје** – коначни ревизорски извјештаји из претходних ревизија заједно с акционим плановима.

**8. База података о препорукама** – дате препоруке (с референцом на ревизију у којој су дате, датумом), проведене активности (датум провођења) и ефекти проведених препорука (гдје је могуће исказати мјерљиве ефекте).

**9. Извјештаји о реализацији препорука** – извјештаји које руководилац ЈИР доставља руководиоцу организације о реализацији препорука на основу одредби члана 17. Закона о интерној ревизији.

**10. Извјештаји о обављеним савјетодавним услугама** – извјештаји о обављеним савјетодавним услугама (могу се одложити у форми у којој је савјет представљен руководству - форма таблица, е-mailа, Power point презентације и слично).

**11. Годишњи извјештај о активностима интерне ревизије** – извјештаји које руководилац ЈИР припрема и доставља ЦХЈ ФМФ на основу одредби Закона о интерној ревизији.

ЈИР могу допунити садржај сталног ревизорског досјеа у складу са својим потребама.

#### 15.2.2 Текући ревизорски досје – препоручени садржај

1. Прелиминарне процјене ризика
2. Описи процеса (наративне биљешке и дијаграми тока)
3. План ревизије
4. Програм ревизије
5. Биљешке са састанака, разговора с ревидираним субјектима
6. Прикупљена, анализирана и тестирана документација
7. Резултати анализа (Excel и Word табеле, израчуни, графикони и слично)
8. Резултати тестирања и закључци тестирања
9. Нацрти извјештаја о ревизији
10. Очитовања ревидираних субјеката на финални нацрт извјештаја
11. Коначни ревизорски извјештај

Објавом ове Методологије рада интерне ревизије у јавном сектору у Федерацији Босне и Херцеговине престаје примјена Методологија рада интерне ревизије у јавном сектору у Федерацији Босне и Херцеговине („Службене новине Федерације БиХ”, бр: 13/12, 93/13 и 93/15).

Број:10-45-1-1887/23

Сарајево, 10.03.2023. године

**МИНИСТРИЦА**

**Јелка Милићевић**

## Прилог 1: НЕПРАВИЛНОСТИ И ПРЕВАРЕ

### Дефиниције појмова неправилности и преваре

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

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

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

Према прихваћеним стандардима, интерни ревизори морају посједовати довољно знања да би могли извршити процјену ризика од преваре и начина на који организација управља тим ризицима, али се од њих не очекује да имају исти ниво стручности као лице чија је примарна обавеза откривање и истраживање преваре. Стручност и дужна пажња интерног ревизора не значи да интерни ревизор мора открити све неправилности и одступања од важећих прописа, али мора упозорити на неправилности које могу бити показатељи преваре.

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

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

Ако интерни ревизор посумња на превару у току обављања ревизије, он прекида поступак ревизије и о томе обавјештава руководиоца ЈИР, који је дужан без одлагања у писаној форми обавијестити руководиоца организације. Руководилац организације дужан је након пријема обавјештења предузети потребне радње и обавијестити надлежне органе.

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

- да ли су контроле за спречавање преваре постојале,
- да ли је контрола била довољна да би се дала оправдана гаранција за њено спречавање,
- да ли је контрола функционисала како је предвиђено,

- могу ли додатне контроле бити адекватне и
- могу ли остали руководиоци субјекта и интерни ревизори извући какву поуку.

## АНЕКСИ

Прилог	Назив обрасца
1	Образац <b>ОБ-1а</b> Повеља интерне ревизије
2	Образац <b>ОБ-1б</b> Стратешки план ИР
3	Образац <b>ОБ-1ц</b> Годишњи план ИР
4	Образац <b>ОБ-2</b> Налог за покретање интерне ревизије
5	Образац <b>ОБ-3</b> Изјава о независности
6	Образац <b>ОБ-4</b> План појединачне ревизије/писмо најаве/уводна изјава
7	Образац <b>ОБ-5</b> Прелиминарна процјена интерних контрола
8	Образац <b>ОБ-6</b> Програм ревизије и резултати тестирања
9	Образац <b>ОБ-7</b> Ревизорски извјештај
10	Образац <b>ОБ-8</b> План активности за провођење препорука
11	Образац <b>ОБ-9</b> Праћење реализације препорука и плана активности
12	Образац <b>ОБ-10а</b> Захтјев за савјетодавне услуге
13	Образац <b>ОБ-10б</b> Извјештај о савјетодавним услугама
14	Образац <b>ОБ-11а</b> Годишњи извјештај интерне ревизије – општи подаци
15	Образац <b>ОБ-11б</b> Годишњи извјештај интерне ревизије – статистика