



Министарство финансија  
Централна јединица за хармонизацију

**П Р И Р У Ч Н И К**  
за интерне ревизоре  
у јавном сектору Републике Српске

Бања Лука, децембар 2011

## САДРЖАЈ

1. ПРЕДГОВОР .....	3
2. СВРХА ПРИРУЧНИКА ЗА ИНТЕРНЕ РЕВИЗОРЕ .....	4
3. УВОД .....	5
4. Планирање и врсте ревизије.....	7
4.1. Стратешки план.....	7
4.2. Годишњи план .....	11
4.3. План појединачне ревизије .....	12
5. Процес интерне ревизије .....	14
5.1. Покретање интерне ревизије .....	14
5.2. Обављање интерне ревизије .....	14
5.2.1. Припрема и планирање ревизије .....	16
5.2.2. Утврђивање и документовање система .....	16
5.2.3. Идентификовање и оцјена контрола .....	18
5.2.4. Тестирање контрола .....	20
5.2.5. Доношење закључака.....	23
5.2.6. Извјештавање .....	24
5.2.7. Праћење препорука.....	26
6. Надзор .....	27
7. Документовање и ревизорски досије .....	29
6. Неправилности и преваре .....	31

## 1. ПРЕДГОВОР

Закон о интерној ревизији у јавном сектору Републике Српске, обавезао нас је да донесемо неопходне подзаконске акте, који ће бити основа за лакшу имплементацију функције интерне ревизије у институцијама Републике Српске.

Приручник за интерне ревизоре у јавном сектору Републике Српске, Етички кодекс за интерне ревизоре, и други оквирни прописи из подручја интерне ревизије, представљају израз општеприхваћених стандарда интерне ревизије, који ће омогућити интерним ревизорима Републике Српске да стандардизују свој рад и своје извјештаје, у оној мјери у којој је то могуће и оправдано, уз услов задржавања обавезне објективности и независности у раду и извјештавању интерних ревизора.

Закон о интерној ревизији и сви нижи акти, омогућиће интерним ревизорима да независно и објективно извршавају своје ревизорске активности, у циљу повећања вриједности и унапређења пословања организације у којој врше ревизорске активности. Наведени прописи, даће довољан оквир за рад интерних ревизора да могу, у складу са међународно признатим стандардима ревизије, вршити испитивања свих процеса унутар институције, вредновати их и дати одговарајуће препоруке и савјете, како да се активности организације побољшају и постављени циљеви испуне.

Активност интерне ревизије ће посебно бити усмјерена на испитивање адекватности и ефективности система интерних контрола, процеса управљања ризиком и процес руковођења организацијом, и давање одговарајућих препорука, у складу са налазима до којих ревизор дође током обављања планиране ревизорске активности.

Овај Приручник треба да помогне интерним ревизорима да обављају функцију интерне ревизије у складу са Законом и осталим прописима.

Приручник представља смјернице за рад интерних ревизора, и треба бити један у низу докумената који ће се временом побољшавати, у складу са стицањем знања и вјештина из подручја интерне ревизије оних који су обавезни примјењивати овај приручник у свом раду.

Сви евентуални приједлози на побољшању Приручника, биће узети у разматрање од стране Централне јединице за хармонизацију Републике Српске, и у складу са прихватљивости достављених приједлога, биће укључени у наредну верзију Приручника за интерне ревизоре у јавном сектору Републике Српске.

Свим интерним ревизорима желим пуно успјеха у њиховим активностима.

  
МИНИСТАР ФИНАНСИЈА  
др Зоран Тегелтија

## 2. СВРХА ПРИРУЧНИКА ЗА ИНТЕРНЕ РЕВИЗОРЕ

Сврха приручника за интерне ревизоре је дефинисање методологије рада у обављању интерне ревизије у институцијама јавног сектора Републике Српске.

Обавеза израде и доношења методологије за рад интерних ревизора, прописана је чланом 5, став (2), тачка а), чланом 25, тачка г) и чланом 28, став (1), Закон о интерној ревизији у јавном сектору Републике Српске.

У циљу стандардизовања методологије обављања интерне ревизије у БиХ, припремљен је Оквирни приручник за интерне ревизоре, који одобрава Координациони одбор Централних јединица за хармонизацију (у даљем тексту ЦЈХ).

Оквирни приручник је резултат заједничког рада Радне групе коју је именовао КО ЦЈХ, и експерата ангажованих од стране консултантске куће ПКФ (Panell Kerr Forster). ПКФ реализује Пројекат подршке успостављању јавне интерне финансијске контроле у БиХ, који се финансира кроз техничку помоћ ЕУ.

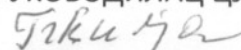
Приручник за интерне ревизоре у јавном сектору Републике Српске, урађен је од стране ЦЈХ Републике Српске и експерта ангажованог од стране ПКФ Пројекта. Приручник је урађен на основу Оквирног приручника за БиХ, и прилагођен је прописима и пракси обављања интерне ревизије у институцијама јавног сектора Републике Српске.

Сваки руководиоца јединице за интерну ревизију и сваки интерни ревизор, одговоран је за примјену методологије рада, прописане овим Приручником.

Приручник за интерне ревизоре даје оквирне смјернице за обављање послова интерне ревизије у јавном сектору. Јединице за интерну ревизију могу, због потребе прилагођавања специфичностима пословања појединих корисника буџета и специфичностима њиховог рада, припремити своје додатке Приручнику, који се достављају Централној јединици за хармонизацију, на сагласност.

Да би методологија и процедуре рада интерне ревизије могле остати доследне најбољој пракси, и одражавати промјене у односном контролном окружењу, потребно је вршити редовно ажурирање приручника за интерне ревизоре. Руководиоци јединица за интерну ревизију и интерни ревизори треба да користе приручник и прописану методологију уз стручно расуђивање, како би приручник прилагодили својим специфичним потребама.

РУКОВОДИЛАЦ ЦЈХ

  
Радмила Тркуља

### 3. УВОД

Обавеза успостављања функције интерне ревизије у јавном сектору Републике Српске, регулисана је Законом о интерној ревизији у јавном сектору Републике Српске („Службени гласник Републике Српске“, број 17/08).

Успостављање функције интерне ревизије у институцијама Републике Српске, засновано је на концепту који је развила Дирекција за буџет Европске комисије (ЕК), кроз успостављање система јавне интерне финансијске контроле.

Систем јавне интерне финансијске контроле – ПИФЦ (engleski termin: Public Internal Financial Control-PIFC), одређен је као цјелокупан систем финансијских и других контрола, успостављен од стране руководиоца организације, са циљем успјешног управљања и остваривања дефинисаних циљева институције.

ПИФЦ се састоји од три основна елемента:

- финансијског управљања и контроле,
- интерне ревизије и
- Централне јединице за хармонизацију.

У овом приручнику бавићемо се интерном ревизијом. Интерна ревизија дефинише се на следећи начин:

*Интерна ревизија је независно, објективно испитивање и консултантска активност, креирана са циљем да дода вриједност и унаприједи пословање организације. Интерна ревизија помаже организацији да оствари своје циљеве, кроз систематичан и дисциплинован приступ оцјени и побољшању ефикасности управљања ризиком, контролама и процесима управљања.*

Интерна ревизија пружа подршку организацији у остваривању општих циљева организације, која се односе на следеће циљеве:

- усаглашеност са законима и другим прописима,
- поузданост, тачност и благовременост финансијских и других информација,
- ефикасност, ефективност и економичност коришћења ресурса,
- заштиту имовине и информација.

Подршка интерне ревизије се највећим дијелом остварује кроз:

1. Процјену прикладности и ефективности система финансијског управљања и контроле који су значајни за остваривање циљева организације, и

2. Давање савјета и препорука за побољшање пословања.

Јединица за интерну ревизију/интерни ревизор у функцији јединице за интерну ревизију (у даљем тексту: јединица за интерну ревизију), организује се на највишем хијерархијском нивоу, те је организационо и функционално директно и искључиво одговорна руководиоцу институције. Функционална независност јединице за интерну ревизију, остварује се њеном независношћу од других организационих дијелова институције, у планирању рада, провођењу интерне ревизије и у извјештавању.

Интерни ревизори не могу бити укључени у извршавање директних и извршних функција институције.

Послови интерне ревизије обављају се у складу са међународно прихваћеним стандардима интерне ревизије за јавни сектор. Концепт општеприхваћених стандарда интерне ревизије укључује независност интерне ревизије и објективност у вршењу функције интерне ревизије. Принципи општеприхваћених стандарда су инкорпорирани у Закон о интерној ревизији у јавном сектору Републике Српске, овај Приручник, правилнике и друге подзаконске акте који регулишу питања интерне ревизије.

**Повељом интерне ревизије се уређују општи приступ интерне ревизије, сврха и циљ ревизије, независност, улога и дјелокруг интерне ревизије, одговорност руководиоца јединице за интерну ревизију и овлаштења за приступ документацији и информацијама. Повеља дефинише обим активности интерне ревизије, извјештавање и поступке у случају откривања неправилности и сумње на превару (Прилог 1 – Оквирна повеља интерне ревизије).**

Повељу интерне ревизије припрема руководилац јединице за интерну ревизију на основу Оквирне повеље коју објављује ЦЈХ.

Уз руководиоца организације, Повељу потписује и руководилац јединице за интерну ревизију. Потписана Повеља, доставља се Централној јединици за хармонизацију ради успостављања, вођења и одржавања Регистра повеља интерних ревизора.

Улога ЦЈХ, права и обавезе руководиоца јединице интерне ревизије, као и интерних ревизора, прописане су Законом о интерној ревизији у јавном сектору Републике Српске и подзаконским актима.

**Кодекс професионалне етике** за интерне ревизоре у јавном сектору, 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 да се непрестано усавршавају с циљем унапређења квалитета рада.

Прихватање и примјена Кодекса доприноси повјерењу у интерне ревизоре и њихов рад.

## 4. Планирање и врсте ревизије

Планирање ревизије је неопходно, будући да интерној ревизији омогућава остваривање циљева, утврђивање приоритета и обезбјеђивање ефикасног и ефективног коришћења ресурса. Поред тога, планирање пружа и сљедеће:

- основу за процјену будућих потреба за ресурсима,
- овлашћење да се поступа по плану, након што план одобри више руководство,
- средство кроз које руководство треба да прихвати послове које обавља интерна ревизија, и
- сталну евиденцију фактора који су узети у обзир приликом утврђивања плана, као и донешених одлука.

Планирање интерне ревизије проводи се на два међусобно повезана нивоа:

- на нивоу јединице за интерну ревизију и
- на нивоу појединачног ревизорског процеса.

Планирање на нивоу јединице за интерну ревизију, подразумијева израду стратешких и годишњих планова интерне ревизије. Планирање на нивоу појединачног ревизорског процеса, подразумијева израду плана и програма појединачне ревизије. Веза између ова два нивоа произлази из чињенице да стратешки и годишњи планови чине основу за израду планова појединачних ревизија. Стратешки план интерне ревизије треба бити конзистентан са циљевима садржаним у стратешком плану пословања организације (уколико постоји). Стога је планирање кључни дио процеса ревизије и као такво састоји се од:

1. стратешког плана,
2. годишњег плана и
3. плана појединачне ревизије.

### 4.1. Стратешки план

**Стратешки план** ревизије се односи на период од три године, у којем се планирају стратегија, циљеви интерне ревизије, те даје стратешко усмјерење за јединицу интерне ревизије у погледу ресурса и развоја. Стратешки план указује на политику за постизање задовољавајуће ревизијске покривености подручја утврђених у процјени ризика (**Прилог 2 – Оквирни стратешки план за активности јединице за интерну ревизију**).

Руководилац јединице интерне ревизије, сваке године, израђује стратешки план као приједлог руководиоцу организације. Стратешки план је основа за све интерне ревизије и служи за исказивање потребних ресурса, како би интерна ревизија обављала своје обавезе потпуно и ефикасно.

Стратешки план и процјена ризика требају се прегледати и ажурирати сваке године, тако да ажурирани стратешки план узобзир све циљеве који су остварени кроз реализовани годишњи план. Прегледима се узима у обзир развој нових процеса/система, измијењених приоритета и свих других фактора који могу утицати на организациони или пословни ризик.

Стратешко планирање, односно добар стратешки план помаже у идентификовању области које треба да буду предмет ревизије, омогућава објективан приступ дефинисању послова интерне ревизије који је заснован на процјени ризика, помаже интерној ревизији приликом оцјене система интерних контрола, те интерној ревизији омогућава да оптимално користи ресурсе и побољша ефективност извршавања функције интерне ревизије.

За припрему стратешког плана карактеристичне су сљедеће фазе:

- утврђивање ревизорског окружења,
- идентификовање процеса и организационих дијелова институције,
- процјена ризика на нивоу организационих дијелова и процеса,
- одлука о стратегији ревизије,
- процјена потреба за ревизорским ресурсима.

Трогодишњи стратешки план ревизије доставља се руководиоцу организације на потпис. Након одобрења стратешког плана од стране руководиоца организације, може се приступити изради годишњег плана ревизије. Све активности на изради и усаглашавању стратешког и годишњег плана са руководством, морају бити документоване.

Све измјене стратешког плана одобрава руководилац организације.

### **Утврђивање ревизорског окружења**

Почетна тачка стратешког планирања јесте добро разумијевање контекста у којем организација функционише (**Прилог 3 – Разумјевање ревизорског окружења**).

То подразумијева разматрање питања као што су:

- циљеви организације,
- вјероватноћа да се циљеви неће остварити (фактори ризика),
- значајна питања за организацију и
- имиџ организације у јавности.

Утврђивање ревизорског окружења, реализује се путем:

- обављања интервјуа са врховним менаџментом,
- прегледом буџета, прогноза, планова, извјештаја,
- прегледом претходно обављених ревизија и њихових извјештаја.

Често је корисно да се на основу тога утврди стратегија која ће се користити у ревизији (који период је погодан за план, шта се жели постићи током периода који покрива план, могући циљеви).

### **Идентификовање процеса и организационих дијелова**

Сљедећи корак је идентификовање могућих подручја ревизије. Циљ треба да буде идентификовање и дефинисање свих процеса који покривају циљеве и активности организације. Пожељно би било да се број процеса или група процеса, сведе на разуман број којим се може ефикасно управљати.

Неопходно је сазнати што више о организацији и њеној структури. Области за ревизију по системима или подсистемима, могу се идентификовати кроз сарадњу са руководиоцима на различитим нивоима. Исто тако, треба искористити и рад претходних ревизија, као и знање и искуство које су кроз њих стекли интерни ревизори.

Као могући извори података, могу се укључити подаци везани за руководство, политике, закони, уговори, организационе шеме, годишњи извјештаји, пословни планови, финансијски извјештаји, извјештаји о раду, буџет руководства и тд. који пружају више детаља у погледу циљева организације.

Један од начина на који се врши идентификовање процеса јесте сачињавање листе процеса и подпроцеса и организационих дијелова који су одговорни за обављање процеса (**Прилог 4 – Листа процеса и подпроцеса и организационих дијелова**).

Руководилац јединице интерне ревизије треба да испита повезаност процеса у свакој институцији како би утврдио у којој мјери налази ревизије једног процеса могу бити релевантни за други процес. Уколико један процес контролише други, ревизија се може планирати на ефикаснији начин узимајући у обзир ову повезаност.

### **Процјена ризика**

Управљање ризиком је централни дио стратешког управљања, и представља одговорност руководства организације. Управљање ризиком је значајно за остваривање циљева организације.

Одговорност интерне ревизије је да донесе закључак о томе, да ли је процес управљања ризицима организације довољан за заштиту њене имовине, угледа и текућег пословања.

Процјена ризика, коју врше интерни ревизори, је начин за процјену слабих тачака система, чиме ће се обезбиједити аргументи за коришћење ресурса ревизије у дугорочном периоду. Циљ је извршити категоризацију слабих тачака система према рангу ризика. Ризици се често утврђују кроз разговоре са руководиоцима и запосленим, упитнике, као и на основу искуства и дискусија између самих ревизора.

Процјена ризика је у суштини заснована на субјективној оцјени, уз коришћење различитих техника, како би анализа била систематичнија и у одређеној мјери

објективнија. Ове технике су поткријељене судом који ревизори донесу по питању приоритета и учесталости ревизија, и помажу у идентификовању области које носе велики ризик, а који се иначе не може идентификовати на други начин.

Процјену ризика треба водити као радни документ, који је неопходно ажурирати у контексту промијењених околности и опажања ризика, нарочито као резултат активности интерне ревизије, других ревизија или прегледа руководства, нових иницијатива и других промјена.

Након извршене идентификације организационих дијелова и процеса у организационим дијеловима институције, врши се процјена ризика, како би се одредила приоритетна подручја за вршење ревизије.

Свака организација може одабрати посебну методологију како би имплементирала процесе управљања ризицима. Стога, интерни ревизори треба да утврде да ли методологију разумију кључне групе или појединци укључени у управљање организацијом.

Један од начина обављања процјене ризика, је процјена ризика на нивоу организационих дијелова институције (**Прилог 5 – Процјена ризика на нивоу организационих дијелова**) и процјена ризика на нивоу процеса (**Прилог 6 – Процјена ризика на нивоу процеса**) који се обављају у организационим дијеловима који су оцијењени високим ризиком.

Најчешћи фактори ризика који се могу користити приликом идентификације ризика су:

1. ризик угледа – произилази из негативног публицитета и изложености у јавности,
2. оперативни ризик - утиче на пружање услуга јавности,
3. стратешки ризик - утиче дугорочно на организацију (нпр. процес реформе јавне управе, процес задуживања),
4. правни или регулаторни ризик – произилази из промјене законодавства,
5. друштвени или социјални ризик – произилази из демографских, социјалних и економских промјена,
6. ризик везан за уговарање,
7. финансијски ризик,
8. управљачки ризик - односи се на дужности и одговорности запослених,
9. ризик везан за имовину – везан је за крађу, уништења, отуђења и слично,
10. технолошки ризик - односи се на управљање високо развијеним технологијама,
11. професионални ризик – везан је за конкретну професију,
12. специфични ризик – односи се природне непогоде,
13. политички ризик – везан је за рад Владе и власти уопште и за постизање циљева Владе и вршења улоге и одговорности министара.

### **Одлука о стратегији ревизије**

Након што се изврши процјена ризика на нивоу значајних процеса, потребно је дефинисати стратегију ревизије. Није реално, нити неопходно покрити све аспекте система интерних контрола сваке године. Циљ ове стратегије треба бити да у довољној

мјери покрије значајне области, које ће омогућити доношење општег мишљења о адекватности система контрола.

Системе ревизије треба сврстати у зависности од процјене ризика, у системе са високим, средњим и ниским ризиком.

Стратегија ревизије треба чешће укључити ревизије процеса које су оцијењене високим ризиком. Такви процеси се обично ревидирају сваке године. Код прве ревизије процеса са високим ризиком, контроле ће се детаљно прегледати. Наредне ревизије истих процеса који су оцијењени високим ризиком биће ограничене на потврду да ли су циљеви процеса, циљеви контрола, ризици и контроле процеса остали исти.

Код система са средњим ризиком, ревизије нису тако учестале и могу се вршити једном у двије године. Ревизија система који су оцијењени ниским ризиком, може се вршити једном у три године, и ограничити само на два или три кључна процеса. Неопходно је планирати и ревизије нових система који су у успостављању и развоју, нарочито ако су за њих већ познати неки развојни пројекти.

#### **Процјена потреба за ревизорским ресурсима**

У овој фази се утврђује потреба за ресурсима, која ће узети у обзир испуњавање дефинисаних стратешких циљева јединице за интерну ревизију и омогућити развој јединице за интерну ревизију у складу са принципима доброг управљања. Процјена потреба за ресурсима треба да буде заснована на компетентности ревизора (знање и вјештине) и на комплексности ревизорских послова (обим и сложеност ревизије). Под ревизорским временом, подразумијева се провођење свих фаза одређене ревизије, савјетодавни ангажмани, накнадни прегледи (праћење извршења датих препорука), захтјеви руководства и непланирани догађаји.

## **4.2. Годишњи план**

**Годишњи план** ревизије се припрема сваке године на основу стратешког плана одобреног од стране руководиоца организације. Руководилац јединице за интерну ревизију припрема годишњи план на основу приступа ревизији који је одређен у стратешком плану и резултата стратешке процјене ризика на нивоу процеса.

Код израде годишњег плана неопходно је узети у обзир процјену потреба за ревизорским ресурсима утврђену на годишњем нивоу (**Прилог 7 - Утврђивање могућег броја ревизорских дана у години и Прилог 8 - Обрачун потребног времена за ревизорске активности у првој години стратешког планирања**).

Годишњим планом утврђују се ревизорски дани који су потребни за сваку ревизију, као и распоред ревизија по мјесецима, односно кварталима (**Прилог 9 - Годишњи план ревизије**). Важно је размотрити да ли се одређене ревизије морају обавити у одређеним периодима.

Добра пракса предвиђа резервисање одређеног процента расположивих ресурса за „непредвиђене околности“ и евентуалне зехтјеве руководства.

Руководилац јединице за интерну ревизију припрема нацрт годишњег плана и доставити га на одобрење руководиоцу организације. Руководилац организације треба одобрити достављени нацрт годишњег плана и евентуалне накнадне измјене истог. Копија одобреног плана доставља се руководиоцима организационих дијелова институције.

### 4.3. План појединачне ревизије

**План појединачне ревизије** припрема се на почетку сваке ревизије наведене у Годишњем плану. У плану појединачне ревизије, наводе се ресурси за ревизију која се планира. План појединачне ревизије представља управљачки инструмент за руководиоца јединице за интерну ревизију за конкретну ревизију која је планирана. Детаљнија упутства о припреми планова појединачне ревизије садржана су у дијелу „Обављање интерне ревизије“ из овог Приручника.

Начелно постоје три основне врсте ревизије:

- ревизија усклађености,
- ревизија система и
- ревизија успјешности пословања (вриједност за новац).

Уобичајено је да интерни ревизори обављају ревизију система. Та врста ревизије обухвата и друге врсте ревизија, и може имати елементе ревизије усклађености и елементе ревизије успјешности.

Ако руководилац захтјева да се посебно провјери обавља ли се пословање у било којем дијелу у складу са законом, онда се обавља ревизија усклађености.

У случају да су провјера економичности, ефикасности и ефективности, односно квалитет пружања услуга главни разлози за ревизију, онда је потребно обавити ревизију успјешности.

Осим наведених ревизија, постоје и обављају се и друге врсте ревизија, од којих наводимо само неке:

- финансијска ревизија
- ревизија ИТ система
- ревизија програма и пројеката (укључујући оне које финансира Европска унија).

Финансијска ревизија у суштини је ревизија финансијских система или процес или ревизија усклађености у односу на финансијске и књиговодствене трансакције.

Ревизија информационих технологија ( у даљем тексту ИТ) сагледава подручја или теме везано уз ИТ, попут ИТ инфраструктуре, умрежености, примјене ИТ, ИТ развоја, сигурности, итд. Због природе овог подручја често је потребно да ревизор с одређеним ИТ знањем и вјештинама обави ову врсту ревизије. Уобичајено је да се ради о ревизији система, иако је можда понекад прикладна и ревизија усклађености.

Ревизија програма и пројеката (укључујући и оне које финансира Европска унија) бави се ревизијом програма и пројеката који се финансирају или из домаћих средстава или из средстава ЕУ. Може се односити на све врсте ревизије.

Код планирања ревизије активности које су значајне за план појединачне ревизије врши се процјена ризика коришћењем матрице вјероватноће и утицаја која је приказана на следећи начин:

<b>ВЈЕРОВАТНОЋА</b>	<b>ВИСОКА</b>			<b>ВИСОК РИЗИК</b>
	<b>СРЕДЊА</b>			
	<b>НИСКА</b>	<b>НИЗАК РИЗИК</b>		
		<b>НИЗАК</b>	<b>СРЕДЊИ</b>	<b>ВИСОК</b>
	<b>УТИЦАЈ</b>			

У примјени ове методологије процјене ризика, разматрају се вјероватноћа и утицај ризика на остваривање циљева значајних активности који су дио планиране појединачне ревизије.

## 5. Процес интерне ревизије

Ревизорски ресурси су углавном ограничени, па је неопходно утврдити приоритете у раду, како би се ти ресурси најбоље користили. Због тога је неопходно да је планирање интерне ревизије засновано на процјени ризика. Процјена ризика може да се уради у сарадњи са руководством организације уколико постоји одговарајуће контролно окружење у смислу схватања одговорности интерне ревизије и одговорности руководства.

### 5.1. Покретање интерне ревизије

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

#### *Налог за вршење ревизије*

Изузетно, у случајевима када су припреме стратешких и годишњих планова у току, тј. када се функција интерне ревизије успоставља, тада појединачна интерна ревизија започиње *Налогом* за вршење интерне ревизије, потписаним од руководиоца организације. Налогом потписаним од руководиоца 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. По издавању налога, ревизори могу отпочети ревизију, која је заснована на налогу.

Налог за вршење ревизије садржи назив ревизије и назив организационог дијела у којем се врши ревизија, вођу и чланове тима, оквирни период за обављање ревизије, циљеве и дјелокруг ревизије, као и остале информације (**Прилог 10 – Налог за вршење интерне ревизије**).

### 5.2. Обављање интерне ревизије

#### *Уводни састанак*

Циљ овог састанка је добити сагласност, прикупити потребне информације нижег организационог нивоа и дискутовати питања која су значајна за ревизију.

Уводни састанак са руководством је веома важан јер пружа прилику да се успостави одговарајућа атмосфера и оствари ефикасна сарадња током ревизије. У овој фази се подразумијева давање обавјештења о ревизорским техникама које ће се користити. Било би добро да руководство одреди лице које ће бити задужено за комуникацију током обављања ревизије.

Успјешним првим састанком пожељно је обезбиједи услове који ће водити активној сарадњи свих заинтересованих страна у конкретној ревизији. Потребно је документовати одржавање првог састанка.

#### *Вршење ревизије система*

Приликом обављања ревизије система ревизори треба да да раде у складу са прописаном методологијом и Етичким кодексом. Посебно је значајно:

- пажљиво планирати и обављати сваку ревизију, правилно усмјерити активности и алоцирати ресурсе, узети у обзир ризике и њихов значај и водити рачуна да се свака ревизија прилагоди околностима одређеног организационог дијела институције у којем се врши ревизија,
- сваку активност ревизије сагледати као дио цјелине, а посао који се односи на једну активност треба да пружи информације и за посао на другим активностима,
- усвојити ефикасан приступ ревизији, подржавајући промјене у пракси институције ревизије, вршити пажљив преглед и пружити одговарајуће савјете и закључке и испуњавати професионалне и законске обавезе,
- редовно и на одговарајући начин извјештавати руководство о битним питањима која су се појавила током ревизије и дати одговарајуће препоруке за извршење корективних активности,
- обезбиједити да је организациони дио институције у којем се врши ревизија размотрио на одговарајући начин сва питања која су идентификована током ревизије и да је провео одговарајуће активности.

Ревизија система се састоји од сљедећих фаза:

- припрема и планирање ревизије,
- утврђивање и идентификовање активности у оквиру система,
- идентификовање и оцјена контрола,
- тестирање контрола,
- оцјена система кроз формулисање налаза, закључака и препорука,
- извјештавање и праћење.

Разумијевање ових фаза је неопходно како би се поставио оквир за адекватан приступ у сврху професионалног обављања интерне ревизије. Фазе не треба посматрати као апсолутно раздвојене компоненте, него као јединствен континуиран процес који је усмјерен на циљеве ревизије.

Процес треба у потпуности документовати у текућем ревизијском досијеу и на стандардизованој документацији. Документација треба да садржи довољно детаља за јасно предочавање веза између пословних циљева, контролних циљева, процјена интерних контрола и резултата тестирања.

### **5.2.1. Припрема и планирање ревизије**

Пред почетак саме ревизије потребно је да се изврши прелиминарни преглед, односно утврде чињенице које ће пружити општу слику области која ће бити предмет ревизије. Исто тако, овај преглед представља основу за планирање ревизије, као и утврђивање циљева ревизије, обима ревизије и области које су материјално значајне и за које се везује велики ризик, плана обављања појединих ревизорских активности сваког ангажованог ревизора.

#### *Изјава о независности*

При распореду ресурса односно одабиру тима, руководилац јединице за интерну ревизију, осим што се брине о одговарајућим квалификацијама ревизора, мора настојати да избјегне и сваки ризик у вези са сукобом интереса и да осигура независност ревизора. Из тог разлога, за сваку појединачну ревизију руководилац и сви чланови ревизорског тима требали би да попуне и потпишу Изјаву о независности (**Прилог 11 – Изјава о независности**).

#### *Писмо најаве ревизије*

Руководилац јединице за интерну ревизију или вођа тима, уколико јединица за ИР има више тимова, припрема писмо најаве за руководиоца подручја које је предмет ревизије. У писму се у најкраћим цртама наводе назив ревизије, разлози за вршење ревизије, значајни ризици система, циљеви ревизије, датуми завршетка сваке етапе ревизије и начин извјештавања.

Веома је важно да се ревизори састану са руководиоцима надлежним за подручје које је предмет ревизије и другим руководиоцима како би се дошло до што више корисних информација.

Након тога, потребно је припремити план ревизије који треба да садржи обим, приступ и временски оквир ревизије. У прилогу је приказан модел са подацима које би требало укључити у план ревизије (**Прилог 12 - План појединачне ревизије**).

### **5.2.2. Утврђивање и документовање система**

У овој етапи поступка ревизије, ревизори треба да стекну разумијевање система који је предмет ревизије и то кроз разговоре са релевантним службеницима организације ревизије.

Циљ је да ревизор разумије подручје које је предмет ревизије и да је потпуно упознат са свим информацијама или документацијом која може утицати на доношење закључака о адекватности контроле. Опис система представља основу ревизорових одлука, закључака и препорука и треба да пружи добру основу за оцјену предности и слабости интерне контроле.

Врсте информација зависе од природе ревизије и подручја које је предмет ревизије. Постоје и заједничке карактеристике контрола, па се у већини ревизија, као извори података, могу укључити неке од наведених:

- пословни и контролни циљеви,
- извјештаји и документа ранијих ревизија (интерних и екстерних),
- сви остали извјештаји који се односе на област која је предмет ревизије,
- правилници и процедуре (расподјела овлашћења и одговорности) који се користе у организацији,
- планови и циљеви,
- повезаност међу системима,
- разговори и неформалне дискусије са руководиоцима и запосленима,
- посматрање физичког окружења и метода који се користе у раду,
- статистички подаци успјешности, трендови,
- документа и евиденције које се користе у систему,
- подаци о руководству (буџет или други извјештаји који показују нпр. резултате, број одређених трансакција, ток готовине, ревидиране планове...).

Након прикупљања свих релевантних материјала и информација ревизор треба да документује систем контроле. Опис система треба да буде довољно детаљан да кориснику и лицу које врши надзор ревизије, буде јасно како систем функционише и како се остварује интерна контрола.

Ревизор треба да се определијели за најприкладнију технику за приказивање система:

- Описно документовање.

Ова техника омогућава ревизору да прикаже комплетну и детаљну слику система и треба да обухвати основна обиљежја контроле са што више детаља за које сматра да су од помоћи при почетном процјењивању адекватности контроле.

- Израда дијаграма тока (графикона) (**Прилози под бројем 13 - Дијаграм тока-вертикални графикон и 14 - Дијаграм тока-хоризонтални графикон**).

Израда дијаграма тока је метод који 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 сложенијих 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 да усвоји интерна ревизија (**Прилог 15 - Симболи за израду дијаграма тока**). 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 коришћење колона, а вертикални графикони представљају ток трансакција од прве до последње.

- Комбинација једне и друге технике.

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

### 5.2.3. Идентификовање и оцјена контрола

Након што је ревизор утврдио како систем функционише, потребно је да идентификује постојеће контроле које се односе на тај систем. Постојеће контроле треба да буду јасно наведене у опису система.

У тексту који слиједи дате су напомене о врстама контрола које обично могу бити прикладне за примјену у системима јавног сектора. Ревизори треба да размотре и друге контроле прије него донесу своје почетне процјене и закључке.

- **Подјела дужности:** функције везане за одобравање трансакција; евидентирање трансакција; чување релевантних средстава; треба да обављају различити службеници како би се избјегли сукоби интереса или ситуације за недозвољено пословање;
- **Организација:** треба да постоји јасна организациона шема и сви запослени треба да имају ажуриране описе послова са јасно наведеним дужностима;
- **Ауторизација и одобравање:** одговарајући службеници треба формално да одобре све трансакције и одлуке;

- **Физичке контроле:** неходне одговарајуће контроле приступа канцеларијама, имовини, контрола коришћења канцеларијског материјала и компјутерских система;
- **Надзор:** адекватан надзор свих запослених и активности који обавља лице које разумије процесе и може детектовати одступања од прихваћене праксе;
- **Кадровске контроле:** адекватна контрола именовања односно ангажовања службеника; сви запослени треба да прођу кроз одговарајућу обуку за своје радно мјесто, а њихов рад треба да буде 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; контролни рачуни;
- **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 следећој табели:

Врста контроле	Ризик
Подјела дужности	Ризик да је једно лице у потпуности одговорно за све фазе одређеног процеса
Организациона	Ризик да одређена дужност буде додијељена неадекватном нивоу
Ауторизација и одобравање	Ризик од неовлашћених и неважећих уноса података у систем
Физичка	Ризик од губитка или штете везане за материјална средства организације
Надзор	Ризик да се запослени не придржавају одговарајућих процедура

Кадровска	Ризик да ће се запослити или именовати службеници који немају релевантно искуство и знање за обављање својих дужности
Математичка и рачуноводствена	Ризик од рачуноводствених грешака, нпр погрешно шифровање и пропусти
Управљачка	Ризик од кумулативних грешака или неуобичајених трансакција које нису откриле друге контроле

Цјелокупан рад интерне ревизије треба да буде документован и да буде довољан да подржи закључке о адекватности и ефективности интерних контрола. Идентификоване постојеће контроле треба да буду евидентирани у радном документу „Преглед контрола“ који је дат у прилогу (**Прилог 16 - Преглед контрола**). Уколико се постојећа контрола слаже са очекиваном контролом довољно је да се то једноставно констатује. Уколико се постојећа контрола не слаже са очекиваном контролом, тада је потребно постојећу контролу описати на адекватан начин.

Ако у одређеној области не постоји контрола, то треба евидентирати у „Прегледу контрола“ (умјесто описа контрола).

Након што се установе и евидентирају контроле које постоје, ревизори могу прећи на оцјену адекватности тих контрола. При томе треба процијенити гдје се могу појавити проблеми и вјероватноћа да се појаве проблеми, као и учинак (финансијски и други) по остварење контролног циља уколико се проблеми појаве.

Чињеница да нека контрола постоји можда на први поглед назначује да је та контрола добра. Међутим, једна контрола сама по себи можда није довољна, па ће и то утицати на процјену ревизора. Ревизор треба размотрити да ли постоје компензирајуће контроле, које могу омогућити остваривање контролног циља на друге начине.

#### 5.2.4. Тестирање контрола

Тест контрола се врши са циљем да се прибаве докази о ефективном функционисању система интерних контрола. Потребно је нагласити да се не треба тестирати све контроле, него само оне које су изабране током прелиминарне оцјене. Дешава се да су неке контроле наведене више пута у бази података јер доприносе остварењу више од једног циља. Ове контроле се тестирају само једанпут, а не сваки пут када се појаве. Веома је важно запамтити да се тестира контрола, а не тачност кључних трансакција, односно пословних промјена.

Ако ревизор сматра да контроле не постоје или да су неадекватне, тада постоји потреба за прикупљањем финансијских или других информација о учинку конкретних

недостатака како би се руководство увјерило да је потребно увести контроле. При обављању доказних тестова ревизори треба да примјењују оптималну мјеру тестирања трансакција.

Уколико је руководство сагласно са чињеницом да извјесне контроле не постоје и да је потребно предузети одређене радње да би се уочене неправилности отклониле, у том случају није потребно обављати никаква тестирања.

Ревизијски програм за тестирање контрола је у форми документа са формулацијама предложених процедура које треба мијењати и прилагођавати онима које ће бити проведене. У прилогу је дат примјер начина тестирања контрола (**Прилог 17 - Тестирање контрола**).

Тестови контрола треба да буду осмишљени тако да утврде да ли одређена контрола пружа одговарајући степен поузданости да ће циљеви система бити постигнути. Другим ријечима, тестови треба да утврде да ли ће одређена контрола смањити потенцијалне ризике на прихватљив ниво.

Пошто су идентификовали и оцијенили постојеће контроле, интерни ревизори треба да изврше тестирање да би потврдили да контроле, за које се сматра да су одговарајуће и ефективне.

- **Избор узорака**

Многи тестови контрола захтијевају да узорак буде изабран из цјелокупног скупа података (популације). Узорак представља било који од засебних елемената који сачињавају релевантну популацију.

Да би узорак био репрезентативан за одређену популацију, узорке треба одабрати методом случајног избора. Тамо гдје је изводљиво, интерни ревизори могу узорке изабрати методом статистичког узорковања (корисне код тестирања велике количине података).

- **Величина узорака**

Величина узорка зависи од учесталости одређене контроле. Тако на примјер, неке контроле су свакодневне или се заснивају на прегледу докумената, друге контроле се врше недељно или мјесечно. Мањи узорак се користи за системе за које се сматра да нису од кључне важности (материјални) за финансијске извјештаје.

Исто тако, од величине популације зависи и колики се узорак узима. Тако се као узорак могу узимати све ставке уколико је величина популације мања од 20, уколико је популација од 21 до 100, изабрати узорак од на примјер, 20 плус 5 највећих трансакција, а ако је популација преко 100, изабрати узорак од 40 плус 10 највећих трансакција.

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

1. Узорак треба изабрати из цјелокупне популације,
2. Период обухваћен узорком треба да буде одговарајући, а уобичајено је да то буде период од завршетка последње ревизије датог система. Ако је последња ревизија била прије неколико година, узорак треба одредити у односу на текућу буџетску годину.
3. Треба забиљежити метод узорковања. Узорак треба да укључи све најзначајније врсте трансакција.
4. Тестирање треба да се фокусира на високоризична подручја.

- **Технике тестирања**

Тестирање интерних контрола се може провести на више различитих начина. Интерни ревизори треба да настоје да користе најекономичније изворе доказа о поузданости сваке контроле која се тестира. Како ће ревизор тестирати одређену контролу зависи и од природе контроле, али се углавном разликује пет основних метода тестирања:

- Посматрање - посебно важан метод у случају када не постоји трајни доказ о активностима (нпр. дискретним посматрањем се може открити неовлашћен приступ документацији и сл.)
- Разговори – корисни су у случајевима када не постоје докази или су докази недовољно јасни. Ревизор треба да обрати пажњу на тон разговора.
- Провјера – независна потврда вјеродостојности, тачности и истинитости трансакција односно пословних промјена. Ипак, примарна улога интерних ревизора је да оцијене и тестирају контроле, а не да потврђују истинитост самих података. Када се користе тестови провјере, ревизори треба да обезбиједе да се они односе на функционисање контрола. Методе које се користе су:
  - поређење – најчешће са чињеницама које се могу провјерити или стандардима, нпр. да су приручници ажурирани, или да су запослени похађали одговарајуће обуке,
  - потврда – провјера извјештаја о пословању, нпр. да ли је вријеме на отпремници код купца исто као што је назначено код добављача,
  - повезивање – провјера трансакција односно пословних промјена у односу на документацију, нпр. плаћање добављачу на основу одговарајућег налога или одговарајуће пријемнице.
- Поновно извођење контрола – нарочито је релевантно када су контроле у форми калкулација или мјерења наводно провјерене, а ревизор жели да провјери да ли контрола заиста функционише.
- Аналитички преглед – састоји се од прегледа значајних односа (рација), трендова и других података

Након тестирања поузданости постојећих контрола, интерним ревизорима предстоји најтежи и најстручнији дио, а то је доношење закључака и препорука.

#### 5.2.5. Доношење закључака

Ово је фаза у којој ревизор разматра резултате свог претходног рада прије подношења извјештаја о ревидираном подручју и процјењује квалитет доказа. Ревизор у овој фази потврђује или прерађује своје почетне процјене контрола и доноси закључке који ће му омогућити формирање мишљења о адекватности, примјени и ефективности система интерних контрола у процесу ревизије. Закључци треба да остваре везу између свих недостатака утврђених током фазе тестирања с контролним циљевима и да буду основа за давање препорука за отклањање недостатака.

Ревизор треба употребити добру способност процјене у тумачењу резултата ревизије и у давању практичних препорука за отклањање уочених недостатака. Ревизор не само да треба да прикупи довољну количину доказа за доношење закључака, него треба да омогући и руководству да се сложи са истим.

Приликом утврђивања препорука, које се дају руководству, треба водити рачуна да оне треба да нагласе следеће:

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

О препорукама је потребно, кад год је то могуће, продискутовати са одговорним особљем. Ревизор нема одговорност да детаљно предложи корективне мјере, нити може бити укључен у реализацију или пословање, али треба да утврди препоруке које ће водити руководство према проналажењу рјешења за уочене недостатке. Код утврђених недостатака ревизор треба бити спреман да понуди савјет о начину побољшања контроле.

У прилогу је дат образац за ревизорске налазе, закључке и препоруке који представља корисну форму и начин за обраду прикупљених података и поновно разматрање питања у логичном редослиједу за потребе писања извјештаја о ревизији. Образац је осмишљен тако да помогне у поступку утврђивања узрока идентификованих проблема или слабости установљених током оцјене система контрола, као и у припреми одговарајућих препорука (**Прилог 18 - Ревизорски налази, закључци и препоруке**).

Образац треба испуњавати током тестирања уколико се утврди природа и значај одређене слабости. Кад год је то могуће, у Обрасцу за ревизијске налазе треба повезивати сличне слабости и сврстати их у исту групу. Ово ће олакшати припрему извјештаја о ревизији.

### 5.2.6. Извјештавање

Ревизорски извјештај треба да пружи руководиоцу информацију о адекватности система интерних контрола.

Важно је имати на уму да је ревизорски извјештај једини опипљиви производ ревизије. Он представља резултат планирања и извршавања ревизорског рада и одраз је квалитета извршене ревизије и ревизорског извјештавања.

Стандардан ревизорски извјештај треба да садржи следеће:

#### ➤ Увод

- одговарајуће информације о области која се прегледа, као и навођење значаја, односно вриједности система и свих важних или неубичајених аспеката које читалац треба да зна,
- обим и главни циљеви ревизије.

#### ➤ Резиме

- израђује се када су детаљни извјештаји обимнији (преко 10 страница) и треба да омогући руководству организације да брзо и лако утврди:
  - обим и основне циљеве ревизије,
  - зашто се ревизија врши,
  - природу система који се прегледа,
  - основне закључке ревизије, и
  - основне препоруке.

#### ➤ Извјештај

- Овај дио извјештаја треба да буде подијељен на одговарајућа поглавља. Редослијед поглавља може да одсликава релативну важност налаза, хронолошки редослијед или редослијед којим се догађаји дешавају у систему.
- Свако поглавље треба да садржи значајне налазе. Важно је нагласити основне узроке одређених слабости, као и њихов утицај на обављање послова или на ниво контроле.
- Препоруке ревизије обично треба да буду наведене на крају сваког поглавља. Препоруке треба да буду наведене у посебним пасусима којима ће претходити поднаслов „Препоруке“.

#### ➤ Израз захвалности руководству због помоћи и сарадње.

Да би били сигурни да је припремљен квалитетан нацрт ревизорског извјештаја, односно коначни извјештај, може се користити списак питања која служе за провјеру, а која су дата у прилогу овог приручника (**Прилог 19 - Списак питања за провјеру квалитета ревизорског извјештаја**).

#### Додатак

- План активности по препорукама интерне ревизије. Попуњен План активности/приједлог препорука уноси се као прилог уз коначни извјештај, а један примјерак се чува у сталном ревизијском досијеу.

У пракси постоје три фазе у поступку извјештавања, а то су:

- Нацрт извјештаја

Руководилац јединице за интерну ревизију нацрт извјештаја доставља руководиоцу организације, заједно са захтјевом за радни састанак са свим релевантним руководиоцима у сврху расправе о нацрту извјештаја.

- Радни састанак

Овај састанак има неколико циљева:

Постизање сагласности са руководством организационог дијела у којем је вршена ревизија о садржају нацрта извјештаја, чињеницама из налаза ревизије. Важно је да је руководство сагласно са налазима ревизије, јер се на основу њих доносе закључци и препоруке.

Постизање договора о закључцима и препорукама. Давање руководству прилике да оспори наводе интерне ревизије прије подношења коначног ревизијског извјештаја.

Постизање договора о распореду провођења препорука.

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

Потребно је водити записник састанка и усагласити га са руководством.

- Коначни извјештај

Уколико је могуће, ово би требала бити коначна усаглашена верзија. Сва неслагања потребно је евидентирати у ревизорском резимеу уколико се није било могуће усагласити о тексту извјештаја.

Руководилац јединице за интерну ревизију коначни извјештај подноси руководиоцу организације.

### 5.2.7. Праћење препорука

Важност препорука или природа радњи које је преузело руководство у провођењу препорука може резултирати одлуком руководиоца јединице за интерну ревизију да је у скорој будућности потребно извршити накнадну ревизију.

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. Помоћу њих су накнадне ревизије много лакше и ефикасније.

У прилогу овог приручника дат је образац за План активности / приједлог препорука (Прилог 20 - План активности/приједлог препорука ).

Образац План активности/приједлог препорука се доставља руководству уз нацрт извјештаја, а руководиоца јединице интерне ревизије треба да се побрине да га руководство попуни и врати заједно са осталим коментарима на нацрт извјештаја (ако има).

Попуњен План активности/приједлог препорука уноси се као прилог уз коначни извјештај, а један примјерак се чува у сталном ревизијском досијеу.

Вријеме за праћење (накнадне ревизије) треба да се утврди у односу на значај и утицај препорука, као и важност за систем који је био предмет ревизије. Исто тако, потребно је узети у обзир и рокове које је руководство навело у обрасцу „ План активности / Приједлог препорука“.

## 6. Надзор

Сваку ревизију потребно је надзирати како би се обезбиједио квалитет рада ревизије, те релевантност закључака који морају бити добро и адекватно поткрепљени доказима у ревизорској документацији.

Руководилац јединице за интерну ревизију дужан је обезбиједити да за сваку појединачну ревизију постоји довољно ревизора и да се они током свог рада адекватно надгледају. При анализи кадровског потенцијала, пажњу треба посветити обезбјеђивању одговарајућег знања, способности и искуства ревизора, као и неопходном надзору. Потребан надзор зависиће од компетентности и искуства сваког ревизора, као и од тежине и осјетљивости појединачних задатака.

Надзор укључује надгледање ревизора при извршавању задатака, преглед њиховог рада, развој њихових вештина, водећи рачуна да њихов рад буде у складу са стандардима и радним плановима. Руководилац јединице за интерну ревизију треба да:

- периодично врши преглед извршења задатака и оствареног напретка. То подразумијева редовне састанке са ревизором (ревизорима); уколико се не врши оваква контрола, последица може да буде неиспуњавање циљева, односно губитак конзистентности и ефикасности;
- размотри стварни број дана који су запослени провели у свакој ревизији у односу на план, те да утврди узроке одступања/разлика; потребно је размислити и о импликацијама које то може имати на будуће планове и сходно томе предузети неопходне мјере; и
- обави заказане, као и ненајављене посјете са циљем да процијени начин на који се води ревизија, као и стручност са којом је обавља ревизор/ревизијски тим на терену; потребно је забиљежити сваку потребу за обуком која се може указати током ревизије.

Преглед је саставни и стални дио процеса ревизије. Руководилац јединице за интерну ревизију треба редовно да прегледа посао који се обавља у оквиру текуће ревизије. Комплетирана документација треба да се прегледа како би се потврдило да је у сагласности са утврђеним стандардима, као и да је релевантна за налазе и закључке одређене ревизије. Поред тога, веома је важно обезбиједити да су оцјена и тестирање адекватни за систем који је предмет ревизије.

Обим прегледа ће варирати у зависности од искуства запослених, као и од природе задатака, али у сваком случају треба да буде такав да руководиоца јединице за интерну ревизију може да се увјери да су закључци добри, те да су поткрепљени релевантним, поузданим и довољним ревизорским доказима. Такође, потребно је да постоје докази да су сви елементи плана задовољени, као и да је руководиоца јединице за интерну ревизију прегледао ревизорске досијее.

Дужности руководиоца јединице за интерну ревизију, укључују следеће:

- преглед и усаглашавање обима и циљева сваке ревизије,
- детаљно планирање ревизије,
- обавјештавање руководства гдје се врши ревизија о сврси ревизије и трајању ревизије,
- редовно прегледање напретка сваке ревизије, уз посебан нагласак на потврди да се обим и циљеви ревизије остварују у оквиру утврђеног буџета и временског оквира,
- обезбеђење квалитета и адекватности свих радних докумената, као и друге документације,
- потврда да су се из ревизорских налаза извукли одговарајући закључци,
- обезбеђење успостављања и одржавања одговарајућих ревизорских досијеа,
- прегледање извештаја о ревизији како би се потврдило да је извештај конзистентан са налазима и закључцима ревизије и да задовољава стандарде извештавања прописане овом методологијом; лице које врши преглед извештаја треба да се увјери да су закључци поткрепљени значајним, поузданим и довољним ревизијским доказима; поред тога, потребно је обезбиједити увјеравање да су сви елементи ревизорског плана остварени.

Потребно је документовати све обављене прегледе и чувати их у ревизорском спису. То укључује следеће:

- основне фазе ревизије и најважнија документа која су прегледана,
- резултате прегледа,
- ко је вршио прегледе,
- датуме вршења прегледа и
- извучене поуке које ће се примијенити у следећој ревизији.

Извештај о извршеном прегледу треба да потпише руководилац јединице за интерну ревизију и то након сваке фазе ревизије. Тачно вријеме обављања прегледа зависиће од природе, сложености и трајања ревизије.

У прилогу је приказан примјер обрасца Праћење извршења ревизије (**Прилог 21 - Праћење извршења ревизије**).

## 7. Документовање и ревизорски досије

Радна документа, као и сву осталу документацију прикупљену током обављања конкретног ревизорског задатка, потребно је чувати у одговарајућим ревизорским досијеима. Ови досијеи треба да буду организовани у јасном и логичном редоследу тако да свако може да разумије извршену ревизију. Досијеи се могу чувати у електронском и писаном облику.

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

Добро организовани и структурирани ревизијски досијеи:

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

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

*Стални ревизорски досије* – садржи све постојеће информације о систему, јединици или одјељењу који су предмет ревизије. Стални досије пружа ревизору основне информације. Треба га прегледати на почетку сваке нове ревизије система и ажурирати након завршетка сваке ревизије.

*Текући ревизорски досије* – документује све податке прикупљене током ревизије, од њеног почетка када се утврђују обим и циљеви, па све до плана спровођења препорука. Препоручљиво је да се вођење овог досијеа установи на почетку ревизије, и да се док год је то могуће, допуњује током ревизије.

У прилогу је дат приједлог структуре за сваки од ових досијеа (Прилози под бројем 22 - Стални ревизорски досије и 23 - Текући ревизорски досије).

### Стандарди документовања

Документација даје доказ о обављеном раду и о налазима који подржавају закључке и препоруке ревизије. У изузетним случајевима документација може бити потребна као доказ у правним поступцима.

Због тога документација треба бити јасна, потпуна и тачна.

Овај приручник уређује стандарде у облику већ припремљене документације која се односи на битне аспекте рада интерне ревизије (Прилози).

Документација треба бити довољно детаљна да би приказала логички ток од почетка до краја.

Поред ових готових образаца, потребно је уредити и уврстити и другу радну документацију. Ревизор, који је извршио преглед, треба да потпише све радне папире са назнаком датума. Сваки надзорни преглед треба да је на сличан начин поткријепљен доказима.

Ревизорски досијеи и радна документација се чувају у безбједним условима. Руководилац јединице за интерну ревизију одређује начин архивирања и уништавања ревизорских досијеа.

## 6. Неправилности и преваре

### Дефиниције појмова неправилности и преваре

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

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

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

У складу са Законом о интерној ревизији у јавном сектору Републике Српске, интерни ревизор има обавезу да информише руководиоца јединице за интерну ревизију ако се за вријеме обављања ревизије појави сумња на неправилност или превару, а руководиоца јединице за интерну ревизију има обавезу да информише руководиоца организације уколико се појави сумња о неправилностима или превари који могу резултирати криминалним активностима, кршењем прописа или дисциплинских процедура, те да обавијести тужилаштво услучају неправилности и превара криминалне природе. Од интерних ревизора се 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 треба да упозори на неправилности и евентуалне преваре.

Од интерних ревизора се очекује да размотре неправилности и преваре као могуће појавне облике ризика, а посебно приликом ревидирања процеса који су изложенији неким врстама ризика, као што су:

- руковање готовином,
- имовина и залихе,
- уговори и дозволе,
- примаци 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 јединице за интерну ревизију, који је дужан

без одлагања у писаној форми обавјестити руководиоца субјекта. Руководилац субјекта дужан је након пријема обавјештења да предузме потребне радње и обавијести надлежне органе.

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

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

Датум: 23.12.2011. године

Број: 06.16/020-2110/11

## **ПРИЛОЗИ**

ПРИЛОГ 1 - Оквирна повеља интерне ревизије

ПРИЛОГ 2 - Оквирни стратешки план

ПРИЛОГ 3 - Разумијевање ревизорског окружења

ПРИЛОГ 4 - Листа процеса и подпроцеса и организационих дијелова

ПРИЛОГ 5 - Процјена ризика за стратешко планирање

ПРИЛОГ 6 - Процјена стратешког ризика на нивоу процеса

ПРИЛОГ 7 - Утврђивање могућег броја ревизорских дана у години

ПРИЛОГ 8 - Обрачун потребног времена за ревизорске активности у првој години стратешког планирања

ПРИЛОГ 9 - Годишњи план ревизије

ПРИЛОГ 10 - Налог за вршење интерне ревизије

ПРИЛОГ 11 - Изјава о независности

ПРИЛОГ 12 - План појединачне ревизије

ПРИЛОГ 13 - Дијаграм тока-вертикални графикон

ПРИЛОГ 14 - Дијаграм тока-хоризонтални графикон

ПРИЛОГ 15 - Симболи за израду дијаграма тока

ПРИЛОГ 16 - Преглед контрола

ПРИЛОГ 17 - Тестирање контрола

ПРИЛОГ 18 - Ревизорски налази, закључци и препоруке

ПРИЛОГ 19 - Списак питања за провјеру квалитета ревизорског извјештаја

ПРИЛОГ 20 - План активности/приједлог препорука

ПРИЛОГ 21 - Праћење извршења ревизије

ПРИЛОГ 22 - Стални ревизорски досије

ПРИЛОГ 23 - Текући ревизорски досије