

САДРЖАЈ

1.	Увод у интерну ревизију	1
2.	Процјена ризика, планирање и врсте ревизије	6
	2.1. <i>Планирање ревизије</i>	6
	2.1.1. Стратешки план	6
	2.1.2. Годишњи план	11
	2.1.3. План појединачне ревизије/оперативни план	11
3.	Процес интерне ревизије	13
	3.1. <i>Покретање интерне ревизије</i>	13
	3.2. <i>Обављање интерне ревизије</i>	13
	3.2.1. Припрема и планирање појединачне ревизије	14
	3.2.2. Утврђивање и документовање система	15
	3.2.2.1. <i>Прикупљање и анализирање информација о ревидираном процесу</i>	15
	3.2.2.2. <i>Уводна изјава</i>	16
	3.2.2.3. <i>Почетни састанак</i>	17
	3.2.3. Идентификовање и оцјена контрола	18
	3.2.3.1. <i>Процјена система интерних контрола</i>	19
	3.2.3.1.1. Идентификовање детаљних ризика и очекиваних контрола	19
	3.2.3.1.2. Утврђивање постојећих контрола	22
	3.2.3.1.3. Почетна процјена постојећих интерних контрола	22
	3.2.4. Тестирање контрола	23
	3.2.4.1. <i>Тестови усаглашености и доказни тестови</i>	23
	3.2.4.2. <i>Узорковање</i>	24
	3.2.4.3. <i>Технике тестирања</i>	26
	3.2.5. Доношење закључака – оцјена система кроз формулисање налаза, мишљења и препорука	27
	3.2.5.1. <i>Формулисање и процјена налаза</i>	28
	3.2.5.2. <i>Стручно ревизорско мишљење</i>	30
	3.2.5.3. <i>Давање препорука</i>	31
	3.2.6. Извјештавање	32
	3.2.6.1. <i>Структура ревизорског извјештаја</i>	32
	3.2.6.2. <i>Фазе у поступку извјештавања</i>	33
	3.2.7. Праћење реализације препорука	34
4.	Надзор	35
5.	Документовање и ревизорски досије-текући и стални ревизорски досије	37
6.	Неправилности и преваре	39
7.	Списак прилога	40

1. Увод у интерну ревизију

Приручник за интерну ревизију са стандардима интерне ревизије (у даљем тексту: Приручник) намијењен је интерним ревизорима у институцијама Босне и Херцеговине.

Сврха приручника за интерне ревизоре је дефинисање методологије рада и обављања интерне ревизије у институцијама/буџетским корисницима који се финансирају из буџетских средстава институција БиХ, а у складу са Законом о интерној ревизији институција БиХ ("Службени гласник БиХ", број 27/08). Приручник треба да помогне у усвајању стручне терминологије, разумијевању и прихватању ревизорских техника које ће у свом раду примјењивати интерни ревизори у институцијама БиХ.

У циљу стандардизовања начина обављања интерне ревизије, Оквирни приручник за интерну ревизију одобрио је Координациони одбор централних јединица за хармонизацију (КО ЦЈХ). Методологија прописана овим Приручником развијена је у складу са Оквирним приручником одобреним од КО ЦЈХ, те потребама и специфичностима институција Босне и Херцеговине.

Такође, овај Приручник прилагођен је пракси јавног сектора и у складу је са међународним стандардима интерне ревизије.

Приручник је припреман у складу са искуствима стеченим на до сада проведеним пилот ревизијама у оквиру Пројекта ПИФЦ, које су одржане у сарадњи са експертима консултантске куће ПКФ ангажованом од стране Европске комисије у циљу пружања подршке увођењу система јавне интерне финансијске контроле у БиХ. Такође, за израду овог Приручника коришћена су и искуства интерних ревизора и искуства консултаната Пројекта, а Приручник представља резултат рада Централне хармонизацијске јединице Министарства финансија и трезора БиХ.

Приручник за интерне ревизоре доступан је у електронској форми на веб сајту Централне хармонизацијске јединице Министарства финансија и трезора БиХ (ЦХЈ).

Сваки руководилац јединице за интерну ревизију и сваки интерни ревизор одговоран је за примјену методологије рада прописане овим Приручником за интерне ревизоре.

Приручник за интерне ревизоре даје оквирне смјернице за обављање послова интерне ревизије у институцијама БиХ. Јединице за интерну ревизију могу, због потребе прилагођавања специфичностима пословања појединих корисника буџета и специфичностима њиховог рада, припремити своје додатке приручнику и доставити их Централној хармонизацијској јединици Министарства финансија и трезора БиХ на сагласност.

Да би методологија и процедуре рада интерне ревизије могла остати досљедна најбољој пракси и одражавати промјене у законском и ревизорском окружењу вршиће се 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.

На нивоу институција БиХ, област интерне ревизије регулисана је Законом о интерној ревизији институција БиХ ("Службени гласник БиХ", број 27/08).

Систем јавне интерне финансијске контроле (у даљем тексту: ПИФЦ) одређен је као цјелокупан систем финансијских и других контрола успостављен од руководиоца организације с циљем успјешног управљања и остваривања задатака институције.

ПИФЦ се састоји од три основна елемента:

- финансијског управљања и контроле,
- интерне ревизије и
- централне хармонизацијске јединице.

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

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 обезбјеђујући систематичан, дисциплинован приступ оцјени и побољшању ефикасности управљања ризиком, контролама и процесима управљања.

Из ове дефиниције јасно је да интерна ревизија :

- јесте дио свеобухватног система интерне финансијске контроле у јавном сектору,
- јесте независна и објективна активност давања стручног мишљења и савјета с циљем додавања вриједности и побољшања пословања организације,
- пружа помоћ организацији у остваривању циљева примјеном систематичног и дисциплинованог приступа врједновању и побољшању ефикасности процеса управљања ризицима, контролама и менаџменту.

Интерна ревизија пружа подршку организацији у остваривању циљева и то :

1. Израдом стратешких и годишњих планова интерне ревизије базираних на процјени ризика, те обављањем појединачних интерних ревизија у складу са усвојеним плановима;

2. Процјеном прикладности и ефикасности система финансијског управљања и контрола у односу на:

- утврђивање, процјену и управљање ризицима,
- усаглашеност са законима и другим прописима,
- поузданост и свеобухватност финансијских и других информација,
- ефикасност, ефикасност и економичност пословања,
- заштиту имовине и информација,
- обављање задатака и остваривање циљева;

3. Давањем препорука за побољшање пословања.

Стандарди интерне ревизије подразумијевају критеријуме за обављање, процјењивање и мјерење рада интерне ревизије. Намијењени су представљању праксе интерне ревизије онаквом каква би она требала бити. Стандарди интерне ревизије обликовани су тако да их цјелокупна професија интерне ревизије може користити у свим врстама организација / институција у којима раде интерни ревизори.

Овај Приручник израђен је у складу са Међународним стандардима професионалне праксе интерне ревизије који су доступни на веб сајту Глобалног института интерних ревизора (www.theiia.org).

Три су основне групе стандарда:

- атрибутивни стандарди,
- радни стандарди и
- стандарди имплементације.

Атрибутивни стандарди описују карактеристике организација и пословних субјеката који обављају послове интерне ревизије, а то су:

- сврха, овлаштења и одговорности,
- независност и објективност,
- стручност и дужна професионална пажња,
- 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:

- управљање интерном ревизијом,
- природа посла интерне ревизије,
- планирање рада интерне ревизије,
- обављање послова интерне ревизије,
- саопштавање резултата – извјештавање,
- праћење тока ревизије,
- прихваћање ризика од стране руководства.

Као проширење и допуна атрибутивних и радних стандарда, стандарди имплементације пружају упутства која су примјењива за специфичне врсте ревизорских послова.

У складу са наведеним стандардима, јединица за интерну ревизију организује се на највишем организационом 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 облика институције, у планирању рада, провођењу интерне ревизије и извјештавању.

Јединица за интерну ревизију или интерни ревизори не могу бити укључени у извршавање директних и извршних функција институције.

Поред наведених стандарда интерни ревизори у свом раду треба да користе и друге акте (правилнике, процедуре, смјернице и сл.), али и друге стандарде и смјернице који су примјењиви за рад интерних ревизора, као што су то поједине ИНТОСАИ и ИССАИ смјернице и стандарди.

У прилогу овог Приручника дати су Стандарди интерне ревизије (Прилог 1).

Повељом интерне ревизије уређује се општи приступ интерне ревизије, сврха и циљ, независност, улога и дјелокруг интерне ревизије, одговорност руководиоца јединице за интерну ревизију/интерног ревизора, као и овлаштења приступа документацији, кадровима и физичкој

имовини која је релевантна за обављање ангажовања, те се дефинише обим активности интерне ревизије, извјештавање и поступци у случају идентификовања индикатора преваре.

Повељу интерних ревизора припрема руководилац јединице за интерну ревизију на основу приједлога који је објавила Централна хармонизацијска јединица (ЦХЈ).

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

У прилогу овог Приручника дат је текст Оквирне повеље.

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 да се непрестано усавршавају с циљем унапређења квалитета рада.

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

У прилогу овог Приручника дат је Оквирни етички кодекс.

Централна хармонизацијска јединица (ЦХЈ), подразумијева организацију (јединицу), успостављену у оквиру Министарства финансија и трезора Босне и Херцеговине, задужену за надзор над имплементацијом прописа из области интерне ревизије, координацију рада јединица интерне ревизије из институција Босне и Херцеговине и извјештавање о поменутиим активностима.

Централну хармонизацијску јединицу Министарства финансија и трезора Босне и Херцеговине успоставља Савјет министара Босне и Херцеговине у оквиру Министарства финансија и трезора Босне и Херцеговине, овлаштена је за развој, руковођење и координацију интерне ревизије у институцијама Босне и Херцеговине, а одговорна је за:

- 1) Припрему приједлога за измене Закона о интерној ревизији у институцијама Босне и Херцеговине, након усаглашавања у Координационом одбору ЦЈХ,
- 2) Припрему и имплементацију програма обуке и сертификаовање интерних ревизора институција Босне и Херцеговине, након усаглашавања програма обуке у Координационом одбору ЦЈХ,
- 3) Усвајање и имплементацију стандарда за интерну ревизију у институцијама БиХ и Кодекса професионалне етике за интерне ревизоре, након усаглашавања у Координационом одбору ЦЈХ,
- 4) Усвајање и имплементацију радне методологије интерне ревизије, након усаглашавања у Координационом одбору ЦЈХ,
- 5) Усвајање и имплементацију Стратегије развоја интерне ревизије у јавном сектору након усаглашавања у Координационом одбору ЦЈХ,
- 6) Давање сагласности на правилнике о систематизацији организација које успостављају јединице интерне ревизије у дијелу који се односи на интерну ревизију,
- 7) Координацију рада јединица интерне ревизије у институцијама Босне и Херцеговине и успостављање веза са државним и међународним институцијама на подручју интерне ревизије,
- 8) Давање сагласности на избор руководиоца Јединице за интерну ревизију и на успостављање Одбора за интерну ревизију,

- 9) Сарадњу са Канцеларијом за ревизију институција Босне и Херцеговине у циљу остваривања ефикасне и дјелотворне интерне и екстерне ревизије,
- 10) Надзор над имплементацијом свих примјенљивих регулатива за интерну ревизију од стране јединица за интерну ревизију,
- 11) Рјешавање неслагања у мишљењима, по захтјеву и потреби, између руководиоца интерне ревизије и руководиоца организације.

Координациони одбор Централних јединица за хармонизацију (КО ЦЈХ), представља тијело које сачињавају руководиоци Централне хармонизацијске јединице Министарства финансија и трезора Босне и Херцеговине, Централне јединице за хармонизацију Федерације Босне и Херцеговине и Централне јединице за хармонизацију Републике Српске, које се успоставља са примарним циљем хармонизације политика, процедура и активности на пољу интерне ревизије јавног сектора у Босни и Херцеговини, те уз то, предлагања амандмана на законе о интерној ревизији и друге законе и регулативе релевантне за интерну ревизију, усвајања подзаконских аката из области интерне ревизије, кодекса етике за интерне ревизоре, развијања и/или спровођења програма обуке, те развијања и спровођења програма за сертификавање интерних ревизора.

Координациони одбор ЦЈХ је, у складу са Законом о интерној ревизији институција БиХ, одговоран за хармонизацију регулативе из области интерне ревизије у јавном сектору на цијелој територији БиХ. Координациони одбор ЦЈХ је одговоран за сљедеће:

- Хармонизацију приједлога за измјене Закона о интерној ревизији у јавном сектору,
- Хармонизацију програма обуке за сертификавање интерних ревизора,
- Усвајање међународних стандарда за интерну ревизију и Кодекса професионалне етике на основу међународних стандарда,
- Хармонизацију процедура и методологије интерне ревизије,
- Усаглашавање Стратегије развоја интерне ревизије у јавном сектору БиХ.

2. Процјена ризика, планирање и врсте ревизије

2.1. Планирање 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 спроводи 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 планирања 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 другим планским документима организације, стога је планирање кључни дио процеса ревизије и као такво састоји се од:

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

2.1.1. Стратешки план

Стратешки план ревизије односи се на период од три године. У њему се планирају стратегије и циљеви интерне ревизије, те се даје стратешко усмјерење за јединицу интерне ревизије у погледу ресурса, развоја итд. Стратешки план указује на политику за постизање задовољавајуће ревизорске покривености подручја утврђених у процјени ризика.

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 у одговарајућим интервалима. Прегледима се узима у обзир развој нових система, измијењених приоритета и свих других фактора који могу утицати на организациони или пословни ризик.

Трогодишњи стратешки план ревизије доставља се руководиоцу организације на потпис. Након одобрења стратешког плана може се приступити изради годишњег плана ревизије.

Све измјене стратешког плана одобрава руководилац организације. Препоручена структура стратешког плана дата је у прилогу овог Приручника (Прилог 2).

Методологија израде стратешког плана састоји се неколико корака који укључују сљедеће:

- a) идентификовање мисије институције,
- b) разрада мисије институције на подмисије,
- c) идентификовање система и процеса,
- d) процјену ризика,
- e) доношење одлуке о приоритетима ревидирања,
- f) израда и доношење стратешког плана.

Идентификовање мисије институције

У овој фази ревизори би требали поставити кључно питање „*Зашто ова институција постоји?*“. Различити ресурси могу се користити за идентификацију мисије организације. Увијек је корисно користити сву доступну документацију која описује мисију пословања организације (планске документе институције, буџет, извјештаје Канцеларије за ревизију институција БиХ, документе пројеката и сл.). Први нацрт мисије треба користити као подсјетник како не би скренули с пута ка циљу стратешког планирања. То је виђење мисије организације од стране интерног ревизора, те га је зато неопходно потврдити с највишим руководством.

Ревизори треба да обаве интервјуе с руководиоцем и управом како би добили њихово виђење мисије и политике организације. На састанак с високо ранжираним руководством ревизори требају доћи с написаним приједлогом нацрта мисије који је настао на основу истраживања.

Разрада мисије институције на подмисије

Након што је утврђена главна мисија (и усаглашена) потребно је одржати низ састанака на вишем нивоу руководства. Сврха ових састанака је идентификовати на које начине подручја пословања унутар њихове одговорности доприносе остварењу главне мисије институције.

Идентификовање система и процеса

Како би идентификовали све системе и процесе усмјерене на остварење главне мисије кроз подмисије, током ове фазе одржавају се додатни интервјуи с руководством одговарајућег нивоа (шефовима одсјека, начелницима служби и сл.). Груписање система и процеса обавља се у складу с њиховим циљевима (нпр. процеси с идентичним, сличним или комплементарним циљевима групишу се заједно и повезују с одговарајућим подмисијама).

За утврђивање система и процеса могу се користити акти о унутрашњој организацији, ставке буџета и слични документи. Важно је имати у виду да су све ове информације само основа за идентификацију система и процеса и да се коначна потврда да процес постоји може добити само од релевантних руководилаца.

На крају ове фазе важно је размотрити конзистентност резултата. Детаљној идентификацији система и процеса може затребати поновно прегледавање и дорађивање првог нацрта подјеле мисије над подмисије. То ће осигурати добру основу за идентификовање и процјену ризика.

Процјена ризика

Утврђивање свих система, циљева и других активности у организацији (буџетском кориснику) представља први корак који се може направити искључиво уз помоћ и сарадњу руководиоца који су у то упућени. Након тога потребно је извршити почетну процјену ризика како би се одредили приоритети вршења ревизија.

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. Руководилац интерне ревизије ове активности треба предочити руководиоцу организације и предложити их на одобрење.

При процјени вјероватноће неуспјеха, корисно је размотрити категорије ризика. Најчешће категорије ризика које се могу користити приликом идентификовања ризика су:

1. Ризик везан за репутацију - негативан публицитет;
2. Оперативни ризик - утиче на везу између услуге и опште јавности, нпр. у случају кашњења, прекида услуга;
3. Стратешки ризик - утиче дугорочно на организацију;
4. Ризик везан за прописе;
5. Социјални ризик - настаје услед промјена у демографским, резидентним и социоекономским трендовима;
6. Ризик везан за уговоре - у случају да се роба/услуге не испоручују са одговарајућим спецификацијама и по договореној цијени;
7. Финансијски ризик - ризици који имају чисту финансијску основу;
8. Ризик везан за управљање - односи се на свакодневне дужности и одговорности запослених;
9. Ризик везан за имовину - односи се на крађу, оштећења и слично;
10. Регулаторни ризик - односи се на тужбе, екстерне инспекције и сл;
11. Технолошки ризик - односи се на капацитет везан за управљање технолошким промјенама;
12. Професионални ризик - односи се на одређене професије, нпр. заштита, дужна пажња;
13. Кадровски ризик – ризик везан за људске ресурсе, нпр. здравље, безбједност;
14. Ризик везан за природне непогоде - поплаве, пожари, земљотреси;
15. Ризик везан за управљање - односи се на циљеве организације и улогу и одговорност руководиоца.

Након што се утврде, ризике је потребно процијенити како би их рангирани, утврдили приоритете и добили информације за доношење одлука о оним ризицима на које се треба усмјерити.

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, 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.

Један од начина вршења процјене ризика је коришћење матрице вјероватноће и учинка која се приказује на сљедећи начин:

ВЈЕРОВАТНОЋА	ВИСОКА			ВИСОК РИЗИК
	СРЕДЊА			
	НИСКА	НИЗАК РИЗИК		
		НИЗАК	СРЕДЊИ	ВИСОК
	УЧИНАК			

У примјени ове методологије процјене ризика, разматрају се вјероватноћа неуспјеха система и учинак који произилази из неостваривања циљева система. Резултат одлука се записује у једну од девет расположивих позиција матрице, а то показује да ли се ради о систему високог, средњег или ниског ризика.

Приликом разматрања учинка неуспјеха система, важно је да ревизор има способност стављања ствари у исправну перспективу. Руководиоци су склони тврдњама да су њихова подручја рада кључна за успјех, а ревизор треба да размотри цјелокупно пословање и обезбиједи да се, нпр. неуспјех система за чишћење радног простора не сврста по учинку на већи ниво од неуспјеха система за обрачун плата.

У наставку је дата табела категоризације учинка и вјеројатноће ризика.

Категоризација учинка

Учинак	Опис
Висок	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Прекид свих основних програма/услуга ▪ Губитак значајне имовине ▪ Озбиљна штета за околину ▪ Губитак живота ▪ Значајан губитак повјерења јавности ▪ Притисак јавности за смјенама
Средњи	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Прекид неких основних програма/услуга ▪ Губитак имовине ▪ Неке штетне последице за околину ▪ Озбиљна истрага ▪ Дјелимичан губитак повјерења јавности ▪ Негативан став јавности
Низак	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Кашњења у роковима код мање значајних

	пројеката/услуга <ul style="list-style-type: none"> ▪ Губитак имовине (мале вриједности) ▪ Привремени учинак на околину ▪ Корак уназад у стварању повјерења јавности ▪ Дјелимично негативан став јавности
--	---

Категоризација вјеројатноће

Вјеројатноћа	Опис
Висока	Очекује се да ће до догађаја доћи у већини случајева
Средња	Догађај се понекад може догодити
Ниска	Настанак догађаја није вјероватан

Важно је истаћи и то да се процјена ризика не ради због себе саме. Производ процјене ризика је стратешки преглед пословања буџетског корисника. Овај преглед требао би бити основ за припрему стратешког плана интерне ревизије.

Такође, 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.

Доношење одлуке о приоритетима ревидирања

На основу резултата добијених процјеном ризика интерни ревизори треба да припреме стратешки план за слједеће три године с приједлогом подручја ревидирања у којима ће се обавити ревизија.

О добијеним резултатима треба се посавјетовати с вишим руководством и од њега добити општу подршку. Постоји вјеројатноћа да ће процјена ризика показати да су неке ревизије важније него што се о њима прије мислило и обрнуто.

Интерни ревизори обавезно морају да користе своју процјену при одређивању ризика и при одлучивању којим подручјима треба дати приоритет за ревидирање. Такође, када се утврде подручја која је потребно ревидирати треба узети у обзир и расположиве људске ресурсе.

Израда и доношење стратешког плана

Због могућих промјена које имају утицај на пословање буџетског корисника (унутрашње промјене, промјене у окружењу, нове интересне групе итд.) стратешки план потребно је ажурирати једном годишње. Резултати обављених ревизија такође, могу утицати на промјене у стратешком плану.

Процјена која се обавља на стратешком нивоу доноси приоритетне процесе у организацији по основу њихове важности, при чему више рангирани имају приоритет.

Приоритети на које указује процјена обављена на нивоу стратешког плана, усклађују се с другим приоритетима и потребама:

- потребом да се координира рад ревизије с другим организацијама како би интерна ревизија употпунила њихов рад и како се посао не би дуплао
- потреба за покривањем цијеле организације ревизијама (нпр. укључити процесе који још никад нису били ревидирани)
- приоритетима који произлазе из најзначајнијих промјена у пословању, програмима, системима или контролама
- вријеме које је протекло од претходне ревизије процеса, активности
- процјена ревизора.

2.1.2. Годишњи план

Годишњи план припрема се сваке године на основу процјене ризика и усвојеног стратешког плана и мора га одобрити руководилац организације. Руководилац јединице за интерну ревизију припрема годишњи план на бази прве године стратешког плана уз додатне детаље, као што је нпр. дефинисање задатака које треба обавити, утврђивање критичних области, рокова и ресурса потребних за наредну годину.

Годишњим планом се предвиђа распоређивање ревизора и других ресурса који су расположиви за период планирања (сигурно одсуствовање са посла, очекиване промјене у погледу запослених и друге обавезе), а на основу ове процјене из стратешког плана се утврђују ревизије које одговарају расположивим ресурсима.

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

Добра пракса предвиђа резервисање одређеног процента расположивих ресурса за „непредвиђене околности“, односно способност да се позитивно одговори на хитне захтјеве руководства.

Руководилац јединице за интерну ревизију треба припремити нацрт годишњег плана и доставити га на одобрење руководиоцу организације. Руководилац организације треба одобрити све накнадне измјене. Копија одобреног плана доставља се релевантним руководиоцима организације. Препоручена структура годишњег плана дата је у прилогу овог Приручника (Прилог 3).

2.1.3. План појединачне ревизије/оперативни план

У оперативном плану (плану појединачне ревизије) прецизно се наводе ресурси за конкретне ревизије. Овај план за руководиоца јединице за интерну ревизију представља важан управљачки

„инструмент“. План појединачне ревизије подлијеже стандардима и процедурама изведеним из међународних стандарда. Детаљнија упутства о припреми ових планова садржана су у дијелу „Обављање интерне ревизије“.

Начелно постоје три основне врсте ревизија:

- 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, значи и 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 је прикладно обавити ревизију усклађености.

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

Осим наведених ревизија, постоје и обављају се и друге врсте ревизија, од којих наводимо само неке за које сматрамо да ће бити заступљене у јавном сектору, а то су:

- финансијска ревизија,
- ревизија информационих технологија (у даљем тексту ИТ) и
- ревизија програма и пројеката које финансира Европска унија.

Финансијска ревизија у суштини је ревизија система или усклађености везано уз финансијски систем или процес, односно уз финансијске и књиговодствене трансакције.

Ревизија ИТ сагледава подручја или теме везане уз ИТ, попут ИТ инфраструктуре, умрежености, примјене, 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 које финансира Европска унија бави се процесима везанима уз кориштење средстава из фондова Европске уније. Може се обавити као ревизија система или као ревизија усклађености.

У Приручнику је описана методологија рада ревизије система на основу процјене ризика. За ревидирање специфичних подручја, у сврху остваривања специфичних циљева ревизије институције, обављају се и друге врсте ревизија. За обављање тих других врста ревизија проводи се едукација интерних ревизора путем обука.

3. Процес интерне ревизије

Ревизорски ресурси (временски, финансијски и људски) углавном су ограничени, па је неопходно утврдити приоритете у раду, како би се ти ресурси најбоље користили. Због тога је неопходно да постоји планирање интерне ревизије које садржи процјену ризика извршену у организацији, сарадњом интерне ревизије са руководством организације.

3.1. 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 планови интерне ревизије (стратешки и годишњи) нису донијети јер интерна ревизија није формалноправно успостављена или планови на основу процјене ризика још нису израђени, тада се интерна ревизија покреће *Налогом* за покретање 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.

Налог за вршење ревизије садржи назив ревизије и ревидираног субјекта, вођу и чланове тима, оквирни рок за обављање ревизије, циљеве и дјелокруг ревизије, као и остале параметре. Образац Налог за покретање ревизије дат је у прилогу Приручника (Прилог 4).

3.2. Обављање интерне ревизије

Вршење ревизије система

Приликом обављања ревизије система ревизори треба да воде рачуна да раде у складу са професионалним одговорностима. Посебно је битно:

- 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 субјекта ревизије,
- сваки елемент ревизије сагледати као дио цјелине, а посао који се односи на један елемент треба да пружи информације и за посао на другим елементима,
- усвојити конструктиван и позитиван приступ ревизији, подржавајући промјене у пракси субјекта ревизије, вршити пажљив преглед и пружити независно мишљење 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 субјект ревизије размотрио на одговарајући начин сва питања која су идентификована током ревизије и да је провео одговарајуће активности.

Ревизија система се састоји од следећих фаза:

- припреме и планирања ревизије;
- утврђивања и идентификовања система;
- идентификовања и оцјене контрола;
- тестирања контрола;
- оцјене система кроз формулисање налаза, стручног ревизорског мишљења и препорука и
- извјештавања и праћења.

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.

Процес треба у потпуности документовати у текућем ревизорском 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.

3.2.1. Припрема и планирање појединачне 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 конкретних области на којима ће бити нагласак (за које се везује велики ризик, који су од кључне важности за систем и сл.), вријеме завршетка сваке етапе ревизије, ревизоре који ће радити на конкретној ревизији.

Изјава о независности

При распореду ресурса односно одабиру тима, руководиоца 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 руководиоца и сви чланови ревизорског тима требали би да попуне и потпишу Изјаву о независности.

Образац Изјаве о независности дат је у прилогу Приручника (Прилог 5).

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 6).

3.2.2. Утврђивање и документовање система

3.2.2.1. Прикупљање и анализирање информација о ревидираном процесу

У овој етапи поступка ревизије, ревизори треба да стекну разумијевање система који је предмет ревизије и то кроз разговоре са релевантним службеницима субјекта 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 документи 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,
- документи 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).**
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 мултитрансакцијских 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. 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 расподелу дужности (одјељења, позиције) уз коришћење колоне, 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 (Прилози 9, 10 и 11).

3.2.2.2. Уводна изјава

На основу доступних информација прикупљених истраживачким и припремним активностима ревизори ће добити грубу слику о ревидираном подручју те ће израдити нацрт Уводне изјаве. При састављању нацрта Уводне изјаве ревизори ће користити и податке из годишњег плана/ Налога за покретање интерне ревизије те информације добивене током прелиминарног истраживања.

При изради нацрта Уводне изјаве ревизори;

- дефинишу пословни циљ,
- утврђују ризике који могу утицати на остваривање пословног циља,
- наводе ревизорске циљеве,
- одређују контролне циљеве.

Образац Уводне изјаве дат је у прилогу Приручника (Прилог 8, образац ОБ- 3Б)

Пословни циљ процеса

Прије израде Уводне изјаве интерни ревизори би требали имати јасну слику о организацији, управљачким циљевима, те о циљу или циљевима процеса јер ће према њима дефинисати главне контролне циљеве и ризике. Сврха пословних циљева је утврђивање оmjера (у којој мjери) или количине (колико) резултата које систем треба постићи у односу на количину искоришћених средстава. Пословни циљеви веза су између дугорочних циљева организације које поставља руководство и средстава за остварење тих циљева. Уобичајено је да је руководство дефинисало један или више пословних циљева који се обављањем појединог процеса желе остварити. Ако пословни циљеви које је дефинисало руководство нису адекватни и примјерени, ревизори би требали предложити одговарајуће корекције. Ако пословни циљеви нису дефинисани, ревизори треба да дају сопствени приједлог циљева према којима се интерне контроле система могу процјењивати. Прије процјењивања контрола битно је да се пословни циљеви расправе и/или договоре с руководством на почетном састанку.

Контролни циљеви

Контролни циљеви су подциљеви процеса који се морају остварити у свакој од фаза процеса путем система интерних контрола, како би се остварио пословни циљ. Контролни циљеви требају бити конкретни и приказивати сврху интерних контрола. Контролни циљеви упућују на активности

и механизме који спречавају активирање потенцијалних ризика (увијек се исказују на начин да почињу са : „Обезбиједити да“). Приликом дефинисања контролних циљева ревизори морају имати на уму да контролни циљеви не представљају појединачне контроле, па их на такав начин не могу формулисати. Примјера ради, у процесу набавке, контролни циљ може бити: „Обезбиједити да су рачуни плаћени само за примљену робу или услуге“ или у процесу службених путовања „Обезбиједити да се с буџетске позиције за службена путовања извршавају исплате само за ту намјену“. Контролни циљеви чине основу за процјењивање система интерних контрола.

Главни ризици

На основу прикупљених и анализираних информација интерни ревизори дефинишу главне ризике и то према специфичностима процеса или подручја које се ревидира. Главни ризици су сви ризици који могу утицати на остварење контролних циљева, а састоје се од једног или више детаљних ризика. Код дефинисања главних ризика могу се користити информације добијене кроз одржавање прелиминарних састанака, увидом у регистре ризика за наведени процес, методологију процјене ризика кориштену приликом стратешког планирања те путем свих осталих доступних информација.

3.2.2.3. Почетни састанак

Припрема квалитетног нацрта уводне изјаве, почетни састанак и уводна изјава пресудни су за успјешно обављање процеса ревизије.

Циљ овог састанка је добити сагласност, прикупити потребне информације нижег организационог нивоа и дискутовати и расправити о неким питањима која би могла бити важна за ревизију.

Почетни састанак одржава се ради:

- представљања и расправљања о циљевима и обиму ревизије;
- утврђивања организационе јединице укључене у ревидирани процес;
- расправе о пословним и контролним циљевима, те главним ризицима и
- прикупљања додатних релевантних информација које могу бити од значаја за ревизију и које могу утицати на коначни текст уводне изјаве.

Током почетног састанка расправља се о елементима Уводне изјаве и на основу прикупљених информација се допуњавају и ажурирају.

Почетни 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 и вођења дискусије са руководством о ревизорским техникама које ће се користити и сарадњу по тим питањима. На основу информација добијених на уводном састанку попуњава се образац "Уводна изјава" који је дат у прилогу Приручника (Прилог 8, образац ОБ-ЗБ).

Успјешним почетним састанком треба да се обезбиједи ревизија која ће се водити у доброј и позитивној атмосфери, уз активну сарадњу запослених.

Руководилац ревизорског тима водиће почетни састанак на начин који олакшава размјену информација и евентуално побољшање коначног текста Уводне изјаве. Током састанка са

руководством, ревизори треба да се усредсреде на питања везана за информације вишег нивоа на која руководство нижег нивоа не може дати релевантне одговоре. То је добра прилика и за успостављање односа који ће олакшати сталну комуникацију током обављања ревизије. У овој фази добра пракса подразумијева давање објашњења и информација руководству о ревизорским техникама које ће се користити (нпр. разговори с кључним лицима и потреба за каснијим прикупљањем других информација у фази утврђивања и евидентирања система, преглед документације) и остваривање сарадње о тим питањима. Осим тога, препоручује се да руководство одреди контакт особу задужену за одржавање сталне комуникације током обављања ревизије.

Потребно је водити записник са првог састанка и одложити га у текући ревизијски досије.

Потврђивање или ажурирање почетних процјена ресурса и временског оквира потребног за извођење ревизије требало би бити могуће након почетног састанка. Ови детаљи треба да се евидентирају у плану и програму ревизије. Руководилац јединице интерне ревизије треба да одобри све значајне промјене почетних процјена ресурса и/или временског оквира које се сматрају потребним у било ком тренутку. Одобрене промјене евидентирају се на прикладан начин и оне су саставни дио ревизорског досијеа.

3.2.3. 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 припремљеном 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: неопходне 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 именована односно ангажовања службеника; сви запослени треба да имају потребна стручна знања и квалитете, те да кроз одговарајућу обуку континуирано одржавају и унапређују своја знања, 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, фактура, платног списка,...; 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 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 необичајених трансакција које нису откриле друге контроле

3.2.3.1. Процјена система интерних контрола

Након утврђивања система и евидентирања у дијаграму тока, те усаглашавања контролних циљева и главних ризика с руководством, интерни ревизори утврђују детаљне ризике по појединачном контролном циљу и дефинишу очекиване контроле према детаљним ризицима. При томе треба размотрити детаљне ризике, односно утврдити гдје се могу појавити нежељени догађаји, и процијенити вјероватноћу појаве нежељених догађаја и њихов могући утицај (нпр. финансијски) на остварење контролног циља.

Интерни ревизор тада обавља прелиминарну процјену адекватности постојећих интерних контрола и врши њихово упоређивање са очекиваним.

У прилогу је дат образац за преглед контрола (Прилог 12, Образац ОБ-4).

Ова фаза обухвата:

- идентификовање детаљних ризика и очекиваних контрола према детаљним ризицима;
- утврђивање постојећих контрола;
- почетна процјена постојећег система интерних контрола.

3.2.3.1.1. Идентификовање детаљних ризика и очекиваних контрола

Главни ризици наведени у уводној изјави базирају се на прелиминарним истраживањима и током ове фазе потребно их је детаљно разрадити по сваком контролном циљу. Детаљно разрађени ризици служе као смјернице за утврђивање појединачних контрола које би требале постојати у ревидираном процесу. То је неопходно учинити како би се боље одредио смијер истраживања и

направила јаснија веза између контролних циљева, ризика и контрола. Интерни ревизор требао би да има слику очекиваног (оптималног) стања функционисања ревидираног процеса на основу достигнућа најбоље праксе и логичке визије интерних контрола.

Радна документација ревизора се мијења и допуњава према сазнањима до којих се долази током обављања наредних фаза ревизије. Стога, ако се током испуњавања образаца утврди да нису обухваћени сви ризици, очекиване или постојеће контроле, треба извршити ажурирање. Формат образаца који су дати као прилози овог Приручника није коначан. Битно је обухватити све елементе које они садрже. Потребно је водити рачуна да је за остварење једног контролног циља можда потребно и више од једне контроле.

Интерна контрола је цјелокупан систем контрола (укључујући лица, планове, структуре и процедуре) коју спроводи руководство да би осигурало остваривање пословних циљева. У наставку текста дате су напомене о врстама контрола које могу бити подобне за примјену. Попис није свеобухватан, па ће интерни ревизор морати размотрити и друге контроле прије него донесе своју процјену адекватности система интерних контрола.

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

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
 - спровођење контрола нижег нивоа.
- *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 усредредила на контроле, 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.

Контроле средњег нивоа

Неке од контрола средњег нивоа су:

- *Праћење спровођења препорука*

Ревизори треба да имају приступ стварном капацитету који стоји на располагању руководству за праћење спровођења препорука, како би се остварили циљеви у смислу економичности, ефективности и ефикасности. У овом подручју ревизија је усмјерена на потврђивање да су

запослени и/или руководиоци увели неопходне алате потребне за праћење пословне успјешности, као што су периодична мјерења, показатељи, листе с управљачким показатељима. Политике и оперативне процедуре руководства требају бити документоване како би сви запослени били са њима упознати и како би међусобно сарађивали ради остваривања циљева. Писана упутства и процедуре требају да буду:

- 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 да се иницира њихово доношење.

- *Буџетско/рачуноводствене и друге финансијске контроле*

У вези с овом врстом контроле потребно је размотрити:

- Да ли је извршење буџета почетна информација за будуће планирање (буџета)?
- Да ли поступак припреме буџета даје јасну дефиницију претпоставки на основу којих се припрема буџет?
- Да ли су за поступак извршења буџета неопходне информације за процјену реализације у односу на претпоставке?

Контроле нижих нивоа

Неке од контрола нижих нивоа су:

- *Ауторизација*

Ауторизација подразумијева одобрење или одлуку с ограничењем за одређена дјеловања или трансакције руководиоца или нека друга одговорна лица прије него што се оне спроведу. Тиме се обезбјеђује предузимање примјерене врсте одговорности за контролне активности. Интерни ревизори треба да размотре сљедеће:

Да ли је пренос ауторизације формалан и јесу ли ауторизације дефинисане? Да ли су сви учесници у цијелом процесу о томе информисани? Да ли су овлашћења додијељена одговарајућим појединцима или групама у смислу хијерархије и процеса? Да ли су одговорности за ауторизацију одвојене од активности које би могле довести до сукоба интереса? Да ли су релевантне активности и трансакције одговарајуће ауторизоване? Да ли се обављају 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 инвестиција, великих трансакција, итд.

- *Документација*

Ово подручје укључује евидентирање информација и трансакција коришћених у пословању субјекта. Потребно је успоставити добре документационе 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 које спровode 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.

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 да осмисли и успостави одговарајућу равнотежу између различитих врста контролних активности како би се постигла њихова ефективност.

3.2.3.1.2. Утврђивање постојећих контрола

У овом кораку ревизори прикупљају детаљније информације и продубљују сазнања до којих су дошли у фази утврђивања и евидентирања система. Постојање (или непостојање) очекиваних контрола кључних за остваривање контролних циљева интерни ревизори утврђују додатним интервјуима са непосредним извршиоцима. Интерни ревизори ће у упитнику навести питања и теме о којима желе сазнати детаље, који ће им омогућити да се боље припреме за интервјуе и да прибаве све релевантне информације о процесу и релевантним постојећим интерним контролама. Питања ће се односити на преиспитивање постојећих контрола и процеса како би се касније процијенио могући утицај утврђених ризика на контролне циљеве. Важно је напоменути да приликом формулисања питања ревизори истражују и евидентирају постојеће контроле и њихове односе. Ако не могу потврдити постојање очекиваних контрола, потребно је да поставе додатна питања како би сазнали на који се начин у процесу спречава активирање идентификованих ризика. Чињенице и запажања о постојећим контролама биће резултат састанака с ревидираним субјектима или документовани докази. Све те информације потребно је забиљежити и адекватно означити и одложити у ревизорски досије.

На основу информација добијених у овој фази ревизори ће ажурирати дијаграм тока процеса, на начин којим он одражава стварни ток процеса и постојеће контроле.

3.2.3.1.3. Почетна процјена постојећих интерних контрола

Под почетном процјеном постојећих интерних контрола подразумијевамо процјену адекватности интерних контрола, односно процјену о томе јесу ли постојеће интерне контроле одговарајуће обликоване, како би спријечиле активирање потенцијалних ризика и помогле у остваривању постављених циљева. Техника која се при том користи јесте упоређивање очекиваних и постојећих контрола, чиме ће интерни ревизори доћи до једне од четири опције закључка:

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

При упоређивању интерни ревизори морају водити рачуна о начину на који су претходно формулисали очекиване и постојеће контроле, како се не би догодило да се закључци доносе на основу недовољно јасних формулација. Као што је већ наведено, ревизори раде почетну процјену адекватности система интерних контрола како би у каснијој фази дали оцјену и стручно мишљење о томе обезбјеђују ли постојеће контроле постизање пословних циљева. Дакле, при

процјењивању адекватности система интерних контрола интерни ревизор треба да усвоји приступ процјене од врха на доле. То значи да ревизија треба прво да се усредсреди на оне контроле високог нивоа које утичу на функционисање контрола нижих нивоа. Обично то подразумијева да ревизор треба да сагледа кључне контроле из перспективе руководства. Чињеница да нека контрола постоји може упућивати на то да је та контрола добра. Међутим, једна контрола сама по себи можда није довољна, па ће и то утицати на процјену интерног ревизора. Надаље, ревизор треба да размотри, постоје ли неке друге компензирајуће контроле, које могу омогућити остварење контролног циља на друге начине. Прије доношења почетне процјене система интерних контрола треба преиспитати очекиване контроле и своје закључке везане за адекватност постојећих контрола. Сви пропусти на крају фазе процјене система интерних контрола могу да резултирају погрешним смјерницама за тестирање које следи.

3.2.4. Тестирање контрола

Тест контрола се врши са циљем да се прибаве докази о ефективном функционисању система интерних контрола. Потребно је нагласити да се не морају 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.

Ревизорски 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 13).

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 адекватне, функционишу како је планирано, те да су поуздане.

3.2.4.1. Тестови усаглашености и доказни тестови

Ревизори тестирање спроводе путем тестова усаглашености и доказних тестова.

Тестови усаглашености су они тестови којима се настоји прибавити доказ да се у субјекту ревидирања примјењују закони, прописи, планови, процедуре, буџет, делегирана овлашћења и други захтјеви. Када се ревизору постојеће контроле чине адекватним за остварење контролних циљева, тада то мишљење треба потврдити тестирањем, којим се утврђује примјењују ли се контроле онако како је предвиђено.

Тестови усаглашености спроводе се ради прибављања доказа о примјени контрола (нпр. примјењују ли се приликом израде буџета упутства за израду приједлога буџета).

Доказни тестови (тестови успјешности) спроводе се када ревизор утврђује ефикасност контролног система у односу на остваривање контролних циљева, економично и ефикасно коришћење ресурса, заштиту имовине, интереса и репутације, и тамо гдје су резултати тестова усаглашености открили да се контроле не примјењују онако како је предвиђено. Циљ доказних тестова је откривање грешака или других недостатака, у сврху прикупљања доказа о стварној ефикасности интерних контрола (остварују ли се циљеви ради којих су контроле и организоване, тј. да ли контроле успјешно спречавају активирање ризика).

Основно начело тестирања је да интерна ревизија тестира контроле (тестови усаглашености) а не трансакције (доказни тестови).

Међутим, да би се тестирало постојање и функционисање специфичне контроле, потребно је тестирати спроводе ли се трансакције тачно, дакле потребно је спровести и тестове усаглашености и доказне тестове. Ако ревизор утврди да контроле не постоје или да су неадекватне, тада постоји потреба за прикупљањем финансијских или других информација о утицају конкретног недостатка, како би се руководство увјерило о неопходности увођења контролних мјера. Доказни тестови спроводе се и онда кад је потребно дати мишљење о примјени и ефикасности интерних контрола. Обично је то тежак и временски захтјеван задатак, а треба га свести на најмању могућу мјеру у складу с остваривањем циљева ревизије. При спровођењу доказних тестова ревизори треба да примјењују оптималну мјеру тестирања трансакција, имајући у виду да недовољно тестирање може компромитовати циљеве ревизије, а претјерано тестирање може довести до неефективне употребе ресурса.

У теорији се тестови усаглашености и доказни тестови третирају одвојено, док се у пракси спроводе заједно. Циљ су им различити аспекти контроле, али имају исту сврху. У пракси, ревизори треба да спроведу доказна тестирања (у већој или мањој мјери) готово сваке контроле коју утврде и трансакција које се не контролишу, већ потврђују мишљење о функционисању контрола. То им омогућава прикупљање доказа који иду у прилог њиховом стручном мишљењу. Тестови усаглашености и доказни тестови треба да се спроводе истовремено, када контроле постоје. Ако контроле не постоје, није могуће спровести тестове усаглашености, већ се доказним тестовима прибављају информације и подаци о негативном утицају насталом због непостојања одређене контроле. Једно од кључних питања у фази тестирања је утврдити колико тестирања треба обавити, односно требају ли се испитати све трансакције.

3.2.4.2. Узорковање

Ревизор може тестирањем обухватити све податке (100% испитивање) или може изабрати узорак који представља све податке (популацију) и на основу њега извести закључак о свим подацима (ревизорско узорковање). Кад ревизор исказује забринутост у вези с ризиком, може се оправдати тестирање цијеле популације.

Међутим, у нормалним околностима ревизор узима узорак из циљне популације, због времена и брзине обављања посла. У првом кораку потребно је обезбиједити да циљна популација буде јасна и да су заступљени сви елементи. Иако је популација обично јасна и позната у системима и процесима који имају успостављене базе података, популације ипак могу садржавати географске варијације (према конкретним регијама) или се могу односити на посебне групе друштва (нпр.

радно способне, пензионере и сл.). Ревизор може структурирати популације прије узимања узорака, како би био сигуран да су сви аспекти популације на одговарајући начин узети у обзир.

Циљ узорковања је испитати одабир узорака извучених из скупа података или догађаја („популације“) како би се те карактеристике могле примијенити на cjелокупну популацију. Узорак, дакле, мора бити „хомоген“.

- **Избор узорака**

Многи тестови контрола захтијевају да узорак буде изабран из cjелокупног 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 седмично 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.

Узорковање на бази процјене подразумијева намјерно, промишљено, сврсисходно коришћење ревизорске процјене (засноване на искуству и мудрости) при одабиру ставки које ће бити репрезентативне за популацију, али статистички нетипичне. Другим ријечима, за резултате тестирања узорковања на бази процјене не може се рећи да су потпуно типични за цијелу популацију.

Карактеристике узорковања на бази процјене:

- релативно се једноставно може разумјети;
- брже је од статистичког узорковања;
- изискује ниже трошкове;
- флексибилно је и може створити предрасуде према процесу одабира (узети у обзир познате недостатке система, неуспјех руководиоца и запослених и претходно искуство) и
- примјерено је када није потребно донијети закључке о cjелокупној популацији.

Статистичко узорковање је софистициран и непристран приступ који је одбрањив као објективан, рационалан и фер, а уједно омогућава релативно прецизно квантификовање резултата (нпр. давање нивоа поузданости од 95% да би резултати били потпуно исти као да је била тестирана cjелокупна популација). Статистичко узорковање је поуздано и поновљиво па код ревизора и руководиоца ствара повјерење с обзиром на резултате. Међутим, за тако нешто је потребно доста времена. При сваком узорковању потребно је одредити четири кључна показатеља, а то су:

Популација - Величина популације (број ставки из којих ћемо извући узорак) утицаће на величину узорка у случајевима када узорак чини више од 5% укупне популације.

Пропорција популације (често се назива „очекивана инциденција“) - Ово представља пропорцију ставки из популације за које се очекује да ће испуњавати атрибуте или критеријуме (нпр. усклађеност са Законом о јавним набавкама). Ако претходно није обавио ревизију те активности, ревизор треба да употреби способност процјене при доношењу одлуке о распону у којем се „контрола“ досљедно примјењује. „Очекивана инциденција“ знатно утиче на величину узорка: што је проценат већи, то ће бити мањи узорак, и обрнуто.

Потребни ниво тачности - Ниједан узорак никако не може дати апсолутно тачан одраз цијеле популације, ако ни због чега другога онда због чињенице што је већина популација изразито варијабилна по својој природи. Величина узорка треба да се заснива на различитим степенима прецизности (+ или – 5%, 10%, 20%, итд.), што зависи од тога колики ниво тачности ревизор жели постићи.

Ниво поузданости - Ниво поузданости говори о томе са коликом су сигурношћу резултати одраз цијеле популације, што зависи од нивоа прецизности која је утврђена нивоом тачности. Најчешћи проценат „нивоа поузданости“ износи 95%.

При избору узорка који ће бити тестиран, интерни ревизори треба да размотре сљедеће:

1. Узорак треба изабрати из цјелокупне популације;
2. Период обухваћен узорком треба да буде 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 буџетску годину;
3. Треба забиљежити метод узорковања. Узорак треба да укључи све најзначајније врсте трансакција;
4. Тестирање треба да се фокусира на високоризична подручја.

3.2.4.3. Технике тестирања

Тестирање интерних контрола може се 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, јер груб и оштар тон могу да утичу на испитаника и да изазове некооперативну и одбрамбену реакцију.
- Провјера – независна потврда вјеродостојности, тачности и пуноважности трансакција односно пословних промјена. Ипак, примарна улога интерних ревизора је да оцјене и тестирају контроле, а не да потврђују пуноважност 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.

3.2.5. Доношење закључака – оцјена система кроз формулисање налаза, мишљења и препорука

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, примјену и ефективности система интерних контрола у конкретном систему. Закључци треба да остваре везу између свих недостатака утврђених током фазе тестирања с контролним циљевима и створе основу за давање препорука за отклањање недостатака.

Запажања су одговарајуће чињеничне изјаве. Интерни ревизор саопштава она запажања која су потребна као подршка или она којима се спрјечава неразумјевање ревизорских закључака и препорука. Интерни ревизор може неформално сопштити мање значајна запажања или препоруке.

Запажања и препоруке ангажовања произилазе из процеса поређења критеријума (исправног стања) са узроком (актуелним стањем). Интерни ревизор може засновати извјештај на томе да ли између ова два стања постоји разлика. Када стање задовољава критеријуме, извјештај о задовољавајућем извршењу може бити одговарајући. Запажања и препоруке засноване су на сљедећим карактеристикама:

- Критеријум: стандарди, мјере или очекивања коришћена при вредновању и/или верификацији (исправно стање).
- Стање: чињенични докази које је интерни ревизор пронашао током испитивања (актуелно стање).
- Узрок: разлог постојања разлике између очекиваног и актуелног стања.
- Посљедица: ризик са којим се сусреће организација и/или други због тога што стање није у складу са критеријумом (утицај разлике). Код одређивања степена излагања ризику, интерни ревизори разматрају ефекте које њихова запажања и препоруке могу имати на пословање и финансијске извјештаје организације.
- Запажања и препоруке могу укључивати и постигнућа клијената ангажовања, повезана питања и поткрепљујуће информације.

Закључци и мишљења су процјене интерних ревизора о посљедицама запажања и препорука на прегледане активности. Они обично стављају запажања и препоруке у одређени оквир на основу

њихових свеукупних импликација. Јасно идентификују ма који закључак ангажовања у извјештају ангажовања. Закључци могу укључити читав обухват ангажовања или специфичне аспекте. Они могу покрити, али нису ограничени на то, питања да ли су оперативни или програмски циљеви организације достигнути и да ли активност која се прегледа функционише како би требало. Мишљење може укључити свеукупну оцјену контрола или бити ограничено на специфичне контроле или аспекте ангажовања.

Интерни ревизор може саопштити препоруке за побољшања, признавање задовољавајућег извршења и корективне активности. Препоруке су засноване на запажањима и закључцима интерних ревизора. Оне позивају на активност да се исправи актуелно стање или побољшају операције и могу сугерисати приступ кориговању или побољшању извршења као смјерница за руководство у достизању жељених резултата. Препоруке могу бити опште или специфичне. На примјер, под одређеним околностима интерни ревизор може препоручити генерални курс активности и специфичне сугестије за имплементацију. У другим околностима, интерни ревизор може сугерисати даљу истрагу или испитивање.

Интерни ревизор може саопштити постигућа клијената ангажовања у смислу побољшања од посљедњег ангажовања или установљавања добро контролисаних операција. Ова информација може бити неопходна како би се на вјеран начин представила актуелна стања и обезбједила одговарајућа перспектива и баланс за коначан извјештај ангажовања.

3.2.5.1. Формулисање и процјена налаза

У овој фази ревизије система, ревизор разматра резултате свог претходног рада прије подношења извјештаја о ревидираном подручју и процјењује квалитет доказа, односно утврђује да ли су они довољни, поуздани и релевантни.

Довољност

Подразумијева постојање довољно фактичких, адекватних и увјерљивих материјала да би ревидирани субјекти дошли до истих закључака као и ревизор. Ово је одлука на бази процјене, јер они који примају информацију могу бити несклони интерпретацији ревизора, поготово кад је доказ везан за успјешност те особе.

Поузданост

Ревизор мора бити задовољан са извором доказа и његовом недвосмисленошћу (да је тачан и да не може бити различито протумачен).

Релевантност

Докази морају пружати логичку везу са утврђеним проблемом и ефектом на циљеве ревизије. Доказ не би смио изазвати реакцију са питањем: „па што онда?“. Ревизор ће у овој фази потврдити или прерадити своје почетне процјене контрола и донијети закључке који ће му омогућити формирање мишљења о адекватности, примјени и ефикасности цјелокупног система интерних контрола у конкретном систему.

Закључци односно коначна оцјена система интерних контрола треба да се евидентира у радној документацији (образац из прилога). Закључци које ревизор доноси у овој фази требају да

одражавају везу између свих недостатака утврђених током фазе тестирања и контролних циљева и да створе основу за давање препорука за побољшања. Истовремено, донијети закључци требају наглашавати утврђене предности, дајући похвалу када је то примјерено и користећи ревизију за ширење знања о доброј пракси.

Кључно је у овој фази на основу утврђених чињеница формулисати адекватне налазе. То значи да ће се сва запажања и чињенице процијенити према циљевима ревизије и контролним циљевима.

Ревизор треба да употреби добру способност процјене у тумачењу значаја резултата ревизије и у давању практичних препорука за рјешавање уочених недостатака. Ревизор треба, не само да прикупи довољно доказа за доношење закључака него, такође, и да постигне да се руководство сложи са доказима.

Неки налази могу бити безначајни и њима не треба оптерећивати руководство. Ревизори се у извјештају усредсређују на кључне налазе, а не на све, јер ће у противном кључни налази бити у сјени безначајних па им руководство неће посветити дужну пажњу.

Интерни ревизори треба да извјештавају руководство о налазима који су:

- довољно значајни да се о њима извјештава;
- потврђени чињеницама и доказима који су довољни, поуздани и релевантни, а не мишљењима;
- објективно формулисани без полазних претпоставки;
- релевантни за ствари на које се односе и
- довољно увјерљиви да приморају на предузимање мјера ради исправљања неправилности.

Кључно је у овој фази на основу утврђених чињеница формулисати адекватне налазе. То значи да ће се сва запажања и чињенице процијенити према циљевима ревизије и контролним циљевима из Уводне изјаве.

Да би смо налазе у ревизорском извјештају формулисали на исправан начин, потребно је узети у обзир резултате ревизорског рада из свих претходних фаза обављања појединачне ревизије.

У наставку је дато образложење сваког појединачног дијела налаза и његове везе с поједином фазом у обављању појединачне ревизије:

1. На основу информација прикупљених током прелиминарног истраживања долазимо до очекиваног начина одвијања процеса те очекиваних стања по појединим фазама процеса. Контролни циљевима нам указују на циљеве за које се очекује да ће бити остварени у свакој од фаза процеса док нам очекиване контроле указују на очекивани начин функционисања система интерних контрола у ревидираном процесу.
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.
2. На основу информација прикупљених у претходним фазама утврђујемо које су контроле успостављене у ревидираном процесу, односно које су постојеће контроле.
Кроз тестирање и резултате тестирања утврђујемо примјењују ли се постојеће контроле, а ако се примјењују јесу ли дјелотворне, односно остварују ли циљ ради ког су успостављене. На тај начин долази се до прегледа стварног стања у ревидираном

процесу у смислу примјене и дјелотворности постојећих контрола, а што представља основ за доношење коначне оцјене постојећих контрола.

3. До одступања стварног стања од очекиваног стања долази се провођењем тестирања кроз које такође, настојимо утврдити и стварне узроке постојећих проблема и повезати их са предвиђеним ризицима. Уколико се кроз тестирање не утврде разлози одступања, може се закључити да су могући разлози одступања у предвиђеним ризицима.
4. На основу добијених резултата тестирања можемо закључити да су негативне посљедице одступања стварног стања од очекиваног већ наступиле (оствариле су се) или уколико негативне посљедице одступања још нису наступиле, на основу предвиђених ризика можемо указати на могуће негативне посљедице ако систем интерних контрола не функционише на задовољавајући начин.
5. На основу резултата тестирања и коначне оцјене постојећих контрола доноси се стручно ревизорско мишљење о адекватности, примјењивости и дјелотворности система интерних контрола.

3.2.5.2. Стручно ревизорско мишљење

Осим попуњавања налаза у обрасцу из прилога ревизори износе ревизорско мишљење о томе јесу ли интерне контроле у одређеном дијелу процеса:

- адекватне (права контрола на правом мјесту и у складу са ризиком);
- конзистентно примјењене (спроводе ли се са дужном пажњом од свих укључених запослених и кроз читаво вријеме);
- трошковно економичне/ефективне (трошкови контроле не превазилазе добијене користи);
- свеобухватне, разумне и интегрисане с општим циљевима субјекта.

Стручно мишљење односи се на адекватност, примјену и ефикасност интерних контрола у ревидираном процесу. Њиме се оцјењују контроле које су ефективне и ефикасне, али и мјеста гдје контроле недостају (а требале би постојати), гдје нису најбоље или су пак претјеране, односно оне контроле које се не примјењују досљедно или у складу с траженим стандардом.

Стручно ревизорско мишљење састоји се од:

- процјене контроле (адекватност, примјена и ефикасност) и
- коментара о пословању (варијације у односу на прихватљиве стандарде пословне успјешности које подупиру процјену контроле).

Тежиште треба да буде, на нивоу резидуалног ризика: омјер у којем постоји значајна могућност да се корпоративни, 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.

Након формулације, процјене налаза и доношења стручнога ревизорског мишљења потребно је одредити ниво стручног мишљења и препоруке према важности за ревидирани процес. Категоризација ревизорског мишљења евидентира се на начин да се за сваки дио процеса на који се односи појединачни налаз наводи да ли је систем интерних контрола у том дијелу процеса задовољавајући, дјелимично задовољавајући или незадовољавајући. Овдје интерни ревизор даје стручно мишљење о томе колики је ниво сигурности да ће интерне контроле у процесу односно у појединим дијеловима процеса осигурати остваривање пословног циља процеса.

Стручно ревизорско мишљење о интерним контролама може да буде:

- ЗАДОВОЉАВАЈУЋЕ – ПОЗИТИВНО
- ЗАДОВОЉАВАЈУЋЕ УЗ МАЊЕ ЗНАЧАЈНЕ НЕДОСТАТКЕ
- НЕЗАДОВОЉАВАЈУЋЕ – НЕГАТИВНО С ДЕТАЉНИМ ПРЕГЛЕДОМ НЕДОСТАКА

ЗАДОВОЉАВАЈУЋЕ – ПОЗИТИВНО категорија је стручног мишљења која подразумева да је систем интерних контрола у ревидираном процесу успостављен на високом нивоу који обезбеђује минимизирање потенцијалних ризика, чиме доприноси остваривању постављених пословних циљева.

ЗАДОВОЉАВАЈУЋЕ УЗ МАЊЕ ЗНАЧАЈНЕ НЕДОСТАТКЕ подразумева да је руководство успоставило систем интерних контрола, међутим ревизори су током обављања ревизије уочили одређене сегменте које је потребно побољшати.

НЕЗАДОВОЉАВАЈУЋЕ – НЕГАТИВНО С ДЕТАЉНИМ ПРЕГЛЕДОМ НЕДОСТАКА подразумева да систем интерних контрола има доста слабости. У наведеној ситуацији ревизори ће дати стручно мишљење да је систем интерних контрола незадовољавајући и навести недостатке и њихове последице на пословање субјекта. Стручно ревизорско мишљење даје се по сваком контролном циљу, а свеобухватно за цијени ревидирани процес у дијелу управљачког резимеа.

Сваки ће руководиоца јединице за интерну ревизију/интерни ревизор, на основу специфичности сопствене институције, усвојити сопствени начин документовања претходно наведених информација и података. Препоручује се да ревизори прву верзију налаза, стручног мишљења и препорука евидентирају у посебан образац, а затим коначну верзију пребаце у ревизорски извјештај.

Ревизор треба употријебити 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.

3.2.5.3. Давање препорука

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,
- Обезбеђивање редовне и досљедне примјене постојећих контрола,
- Смањивање непотребних контрола.

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 не излазећи из оквира утврђених Етичким кодексом, Повељом и Стандардима.

Приликом давања препорука ревизор мора имати на уму следеће:

- не писати препоруке без правог разлога, односно ако не постоје слабости у контролама,
- бити спреман објаснити логику предложене препоруке и за њу имати документоване налазе,
- расправљати о препорукама на завршним састанцима и аргументовано образложити корист од њиховог прихватања и спровођења,
- провјерити спровођење препорука како би био сигуран да ефекти спровођења резултују смањењем недостатака.

Важност препорука се исказује према сљедећим критеријумима:

Важност 1 = високи ризик	Препоруке које се дају због значајних слабости у контролама. Спровођење мора бити хитно реализовано јер учинак неспровођења препоруке може имати значајне штетне посљедице на пословање.
Важност 2 = средњи ризик	Препоруке које настају због слабости у контролама, нису кључне, али имају утицај на значајна побољшања те захтијевају скорију реализацију.
Важност 3 = низак ризик	Препоруке које су мањег значења, али ипак требају да буду реализоване у разумном року.

У прилогу је дат образац за ревизорске налазе 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 14).

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

3.2.6. Извјештавање

Ревизорски извјештај руководиоцу организације треба да пружи потврду адекватности система који се прегледа, као и основу за свеукупну потврду адекватности система интерних контрола која се руководству саопштава путем извјештаја.

Важно је имати на уму да је ревизорски извјештај једини опипљиви производ ревизије. Он представља суму планирања, времена и напора који су уложени у једну ревизију и одражава квалитет и темељитост ревизије.

3.2.6.1. Структура ревизорског извјештаја

Стандардан ревизорски извјештаји пожељно је да има сљедећу структуру:

- Увод
 - када је и ко обавио ревизију;
 - назив ревидираног субјекта;
 - обим и главни циљеви ревизије;
 - одговарајуће информације о области која се прегледа, као и навођење значаја; односно вриједности система и свих важних или неуобичајених аспеката које читалац треба да зна.
- Резиме
 - обим и основни циљеви ревизије;
 - зашто се ревизија врши;
 - природа и скала система или дјелатности која се прегледа;
 - основни закључци ревизије;
 - основне препоруке.
- Детаљни 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 детаље релевантних налаза. Важно је нагласити основне узроке одређених слабости, као и њихов утицај на обављање послова или на ниво контроле;
 - налази и стручно ревизорско мишљење вежу се уз сваки од конкретних циљева;
 - 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 15).

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.

3.2.6.2. Фазе у поступку извјештавања

Фазе у поступку извјештавања су:

- Нацрт извјештаја

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

- Радни састанак

Нацрт ревизорског извјештаја тема је завршног састанка. На њему би требали присуствовати релевантни руководиоци ревидираног подручја, руководилац јединице интерне ревизије и

одређени чланови ревизорског тима. Током завршног састанка руководство се извјештава о кључним налазима, стручном ревизорском мишљењу и препорукама.

Овај састанак има неколико циљева:

- постизање сагласности о стручном ревизорском мишљењу,
- постизање сагласности о препорукама и њиховој важности,
- постизање договора о распореду спровођења препорука,
- постизање договора о року у којем ће руководство доставити руководиоцу јединице за интерну ревизију попуњен План активности (с планираним активностима у циљу спровођења сваке прихваћене препоруке, дефинисаним роковима извршења и одговорним особама за спровођење).

План активности се руководству доставља уз нацрт извјештаја, а руководилац јединице интерне ревизије побринуће се да га руководство попуни и врати заједно са осталим коментарима на нацрт извјештаја. У прилогу овог Приручника дат је образац за План активности/приједлог препорука (Прилог 16).

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 искаже допринос интерне ревизије.

Потребно је водити записник састанка и усагласити га са руководством.

- Коначни извјештај

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

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

Руководилац јединице за интерну ревизију коначни извјештај подноси руководиоцу организације која је „власник“ извјештаја.

3.2.7. *Праћење реализације препорука*

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.

Важно је нагласити да руководство има примарну одговорност за праћење напретка у спровођењу препорука, односно да одговарајући управљачки ниво треба пратити предузимају ли се предвиђени кораци у циљу спровођења прихваћених препорука.

Важност препорука или природа радњи које је подузело руководство у спровођењу препорука, може резултирати одлуком руководиоца за интерну ревизију да је, у скорој будућности потребно извршити накнадну ревизију.

У прилогу овог Приручника дат је образац за План активности / приједлог препорука (Прилог 16).

4. Надзор

Сваку ревизију потребно је надzirати 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 спретности и искуства сваког ревизора, као и од тежине и осјетљивости појединачних задатака.

Надзор укључује надгледање ревизора при извршавању задатака, преглед њиховог рада, развој њихових вјештина 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 „правца“ 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 руководилац 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 руководилац јединице за интерну ревизију прегледао ревизорски досије.

Дужности руководиоца јединице за интерну ревизију, укључују следеће:

- преглед и усаглашавање обима и циљева сваке ревизије;
- детаљно планирање ревизије;
- обавјештавање руководства субјекта ревизије о сврси ревизије, као и датумима и трајању ревизије;

- редовно прегледање прогреса сваке ревизије, уз посебан нагласак на потврди да се обим и циљеви ревизије остварују у оквиру утврђеног буџета и временског оквира;
- обезбјеђење квалитета и адекватности свих радних докумената, као и друге документације;
- потврда да су се из ревизорских налаза извукли одговарајући закључци;
- обезбјеђење успостављања и одржавања одговарајућих ревизорских досијеа;
- прегледање извештаја о ревизији како би се потврдило да они одсликавају налазе и задовољавају стандарде извјештавања у интерној ревизији; лице које врши преглед ових извјештаја мора да се увјери да су закључци добри и видно поткрепљени релевантним, поузданим и довољним ревизијским доказима; поред тога, треба да постоје и докази да су сви елементи плана остварени у одговарајућој мјери.

Потребно је водити евиденцију обављених прегледа и чувати је у ревизорском спису. Ова евиденција треба да покаже сљедеће:

- 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 сљедећој ревизији.

Евиденцију прегледа 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 Преглед ревизије (Прилог 17).

5. Документовање и ревизорски досије – текући и стални ревизорски досије

Радна документа, као и сва остала документација у вези са сваким ревизорским задатком, треба се чувати у одговарајућим ревизорским досијеима. Ови досијеи треба да буду организовани у јасном и логичном редослиједу тако да свако може да нађе оно што му је потребно и схвати шта је и зашто урађено. 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 досије 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 одјелу 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 18 и 19).

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 да буде 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 знаком 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 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 посљедицу има негативан учинак на приходе и расходе, односно на средства субјекта, средства Европске 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

Према прихваћеним стандардима, интерни ревизори морају да посједују довољно знање да би могли да изврше 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 процеса који су изложенији неким 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 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.

СПИСАК ПРИЛОГА

Прилог 1	Стандарди интерне ревизије
Прилог 2	Структура стратешког плана ИР
Прилог 3	Структура годишњег плана ИР
Прилог 4	Образац ОБ-1 "Налог за покретање ревизије"
Прилог 5	Образац ОБ-2 "Изјава о независности"
Прилог 6	Образац ОБ-3 "План појединачне ревизије"
Прилог 7	Образац ОБ-3А "Програм појединачне ревизије"
Прилог 8	Образац ОБ-3Б "Уводна изјава"
Прилог 9	"Вертикални графикон – дијаграм тока"
Прилог 10	"Хоризонтални графикон"
Прилог 11	Значење симбола који се користе за израду дијаграма тока
Прилог 12	Образац ОБ-4 "Преглед контрола"
Прилог 13	Образац ОБ-5 "Тестирање контрола"
Прилог 14	Образац ОБ-6 "Ревизорски налази"
Прилог 15	"Списак питања за провјеру квалитета ревизорског извјештаја"
Прилог 16	Образац ОБ-7 "План активности/ преглед препорука"
Прилог 17	Образац ОБ-8 "Преглед ревизије"
Прилог 18	Структура и садржај Текућег ревизорског досијеа - ТРД
Прилог 19	Структура и садржај Сталног ревизорског досијеа - СРД
Прилог 20	Списак образаца који се користе