

METODOLOGIJA RADA UNUTRAŠNJE REVIZIJE U JAVNOM SEKTORU

1. DEFINICIJA UNUTRAŠNJE REVIZIJE (IIA)

Institut internih revizora (IIA) definiše unutrašnju reviziju kao:

“Unutrašnja revizija je nezavisno, objektivno uvjeravanje i savjetodavna aktivnost, koja ima za cilj da doda vrijednost i unaprijedi poslovanje subjekta. Ona pomaže subjektu da ostvari svoje ciljeve obezbjeđujući sistematičan, disciplinaran pristup ocjeni i poboljšanju efektivnosti procesa upravljanja rizikom, kontrola i procesa upravljanja.”

2. OKVIR ZA RAD UNUTRAŠNJE REVIZIJE

Okvir za obavljanje poslova unutrašnje revizije čine:

- 1) Propisi Crne Gore u oblasti unutrašnje revizije i
- 2) Međunarodni okvir profesionalne prakse unutrašnje revizije.

2.1 PROPISI CRNE GORE

- Zakon o upravljanju i unutrašnjim kontrolama u javnom sektoru i
- podzakonska akta donesena na osnovu ovog zakona.

2.2 MEĐUNARODNI OKVIR PROFESIONALNE PRAKSE UNUTRAŠNJE REVIZIJE

Međunarodni okvir profesionalne prakse unutrašnje revizije (u daljem tekstu: MOPP), koji se primjenjuje u javnom sektoru Crne Gore je Međunarodni okvir profesionalne prakse interne revizije (engl. The International Professional Practices Framework - IPPF) koji je izdao Institut internih revizora Global (Institute of Internal Auditors - IIA).

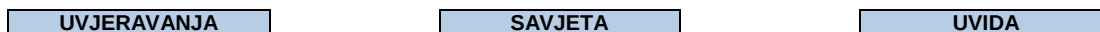
MOPP čine:

- 1) **Obavezne smjernice i**
- 2) **Preporučene smjernice.**

MOPP je podržan Misijom unutrašnje revizije.

2.2.1 Misija unutrašnje revizije

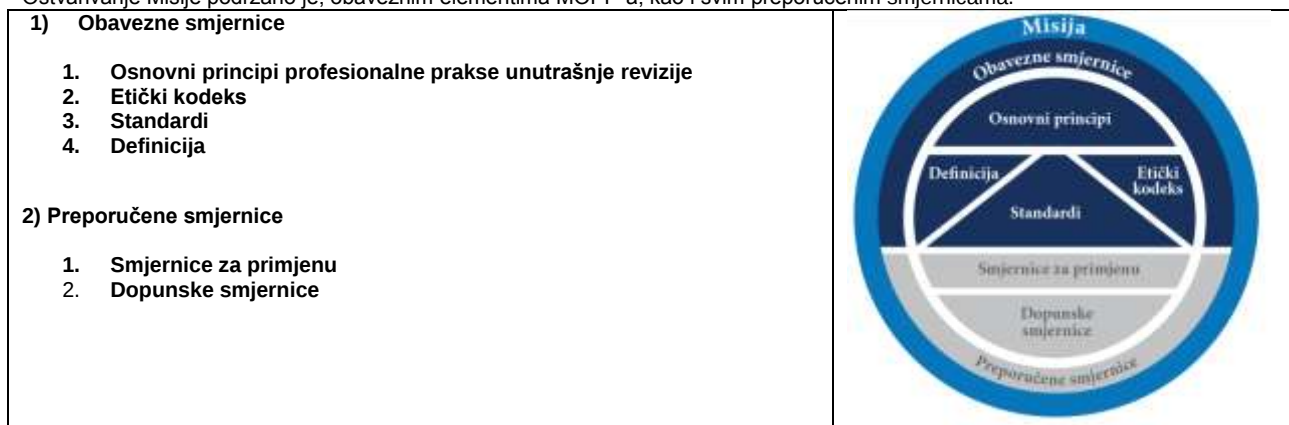
Misija unutrašnje revizije je da unutrašnja revizija unapređuje i štiti organizacione vrijednosti kroz pružanje usluga na riziku zasnovanog:



Uvjeravanje je nezavisna i objektivna ocjena, odnosno uvjeravanje o efektivnosti procesa upravljanja, upravljanja rizicima i kontrola u subjektu.

Savjetodavne usluge su aktivnosti unutrašnje revizije sa ciljem davanja savjeta i sugestija pri definisanju načina identifikacije i strategije upravljanja rizicima i davanja prijedloga o mogućnostima unaprijeđenja procesa upravljanja, upravljanja rizicima i kontrola u subjektu.

Ostvarivanje Misije podržano je, obaveznim elementima MOPP-a, kao i svim preporučenim smjernicama.



Izvor: <http://na.theiia.org/>

2.2.2 Obavezne smjernice

1. Osnovni principi profesionalne prakse unutrašnje revizije

Osnovni principi profesionalne prakse unutrašnje revizije (u daljem tekstu: Osnovni principi) koji se primjenjuju u javnom sektoru Crne Gore su Osnovni principi profesionalne prakse interne revizije (engl. The Core Principles for the Professional Practice of Internal Auditing), koje je izdao Institut internih revizora Global (IIA).

Osnovni principi daju odgovor na pitanja:

1. Koje su tačke fokusa unutrašnje revizije da bi funkcionisala efektivno?
2. Koji su kriterijumi potrebni da bi se ocijenila efektivnost unutrašnje revizije?

Osnovni principi profesionalne prakse unutrašnje revizije

1. Demonstrira integritet;
2. Demonstrira kompetentnost i dužnu profesionalnu pažnju;
3. Objektivna je i ne podliježe neprimjerenim uticajima (nezavisna je);
4. Usklađuje se sa strategijama, ciljevima i rizicima organizacije;
5. Adekvatno je pozicionirana i ima odgovarajuće resurse;
6. Demonstrira kvalitet i kontinuirano unaprijeđenje;
7. Efektivno komunicira;
8. Obezbiđuje uvjeravanje zasnovano na riziku;
9. Pronicljiva je, proaktivna i usmjerena na budućnost; i
10. Promoviše unaprijeđenje organizacije.

Unutrašnja revizija je efektivna ako:

I - Osnovni principi koji se odnose na unutrašnjeg revizora i jedinicu za unutrašnju reviziju - INPUT

1. Demonstrira integritet;
2. Demonstrira kompetentnost i dužnu profesionalnu pažnju;
3. Objektivna je i ne podliježe neprimjerenim uticajima (nezavisna je);

II - Osnovni principi koji se odnose na jedinicu za unutrašnju reviziju i njene procese - PROCES

4. Usklađuje se sa strategijama, ciljevima i rizicima organizacije;
5. Adekvatno je pozicionirana i ima odgovarajuće resurse;
6. Demonstrira kvalitet i kontinuirano unaprijeđenje;
7. Efektivno komunicira;

III - Osnovni principi koji se odnose na ishod ili rezultat jedinice za unutrašnju reviziju - REZULTAT

8. Obezbiđuje uvjeravanje zasnovano na riziku;
9. Pronicljiva je, proaktivna i usmjerena na budućnost; i
10. Promoviše unaprijeđenje organizacije.

Neuspjeh u ostvarivanju bilo kog od Osnovnih principa znači da jedinica za unutrašnju reviziju nije dovoljno efektivna da bi ostvarila svoju Misiju.

2. Etički kodeks unutrašnjih revizora

Etički kodeks unutrašnjih revizora koji se primjenjuje u javnom sektoru Crne Gore je Etički kodeks internih revizora (engl. The Code of Ethics) koji je izdao Institut internih revizora Global (IIA). Pošto unutrašnja revizija kao profesija pruža nezavisno i objektivno uvjeravanje, mišljenja i izvještaje o upravljanju, upravljanju rizicima i kontrolama, neophodno je da rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju i unutrašnji revizor u obavljanju poslova unutrašnje revizije postupaju u skladu sa Etičkim kodeksom.

Etički kodeks sadrži osnovna načela i očekivano ponašanje pojedinaca i organizacija u obavljanju unutrašnje revizije i obuhvata definiciju unutrašnje revizije i dva ključna elementa: *principe i pravila ponašanja* koja opisuju očekivane norme ponašanja unutrašnjeg revizora i služe kao pomoć u tumačenju principa u svrhu praktične primjene i kao smjernice za etičko ponašanje unutrašnjeg revizora. U narednoj tabeli prikazani su osnovni principi i pravila ponašanja:

PRINCIPI	PRAVILA
▪ Integritet - Integritet unutrašnjih revizora uspostavlja povjerenje i na taj način obezbjeđuje osnov za oslanjanje na njihov rad.	Unutrašnji revizori: ▪ dužni su obavljati svoj posao pošteno, marljivo i odgovorno; ▪ dužni su da poštuju zakon i objavljuju informacije u slučaju kada to propisuje zakon ili struka; ▪ dužni su da poštuju i doprinose legitimnim i etičkim ciljevima organizacije; i ▪ ne smiju svjestno učestvovati u bilo kakvim nezakonitim aktivnostima ili radnjama koje diskredituju profesiju unutrašnje revizije ili organizaciju.
▪ Objektivnost - Unutrašnji revizori moraju pokazivati najviši stepen profesionalne objektivnosti prilikom prikupljanja, procjene/ocjene i saopštavanja informacija o aktivnosti ili procesu koji se revidira.	Unutrašnji revizori: ▪ ne smiju učestvovati u bilo kakvoj aktivnosti ili odnosu koji može umanjiti ili se može pretpostaviti da će umanjiti nepristrasnost njihove procjene. Ovo učesće uključuje aktivnost ili odnose koji mogu biti u konfliktu sa interesima organizacije; ▪ ne smiju prihvatiti ništa što bi moglo umanjiti ili za šta bi se moglo pretpostaviti da će umanjiti njihovo profesionalno rasuđivanje; i ▪ dužni su da objelodane sve materijalne činjenice sa kojima su upoznati a koje bi ako ih ne objelodane mogle rezultirati netačnim izvještavanjem o aktivnostima koje ispituju.
▪ Povjerljivost - Unutrašnji revizori poštuju vrijednost i vlasništvo nad informacijama koje dobiju i te informacije ne otkrivaju bez odgovarajućeg ovlašćenja, osim ako postoji zakonska ili profesionalna obaveza da to učine.	Unutrašnji revizori: ▪ dužni su da razborito koriste i čuvaju informacije koje su prikupljene tokom obavljanja dužnosti i ▪ ne smiju koristiti informacije za sticanje lične koristi ili na način koji bi

	bio suprotan zakonu ili koji bi štetio legitimnim i etičkim ciljevima organizacije.
▪ Stručnost - Interni revizori primjenjuju znanje, vještine i iskustvo koje je potrebno za pružanje usluga unutrašnje revizije.	Unutrašnji revizori: ▪ smiju pružati samo one usluge za koje posjeduju neophodno znanje, vještine i iskustvo; ▪ dužni su da pružaju usluge revizije u skladu sa Međunarodnim standardima za profesionalnu praksu interne revizije; i ▪ dužni su da kontinuirano unapređuju svoje stručno znanje, efektivnost i kvalitet usluga koje pružaju.

3. Međunarodni standardi za profesionalnu praksu unutrašnje revizije

Međunarodni standardi za profesionalnu praksu interne revizije (u daljem tekstu: Standardi), koji se primjenjuju u javnom sektoru Crne Gore, su Međunarodni standardi za profesionalnu praksu interne revizije (engl. The International Professional Practices Framework (IPPF)), koje je izdao Institut internih revizora Global (IIA).

Svrha Standarda je da:

- vode poštovanju obaveznih elemenata MOPP-a;
- obezbjeđuju okvir za obavljanje i promovisanje širokog spektra mogućnosti za dodavanje vrijednosti putem usluga unutrašnje revizije;
- utvrđuju osnovu za ocjenu rada unutrašnje revizije; i
- podstiču unaprijeđenje organizacionih procesa i poslovanja.

Standardi su skup na principima zasnovanih obaveznih zahtjeva koji se sastoje od:

- **Izjava** o osnovnim zahtjevima za profesionalnu praksu interne revizije i procjenu efektivnosti učinka i
- **Tumačenja** koja pojašnjavaju zahtjeve date u **Izjavama**.

Standardi zajedno sa Etičkim kodeksom obuhvataju sve obavezne elemente MOPP-a. Stoga, usaglašenost sa Standardima i Etičkim kodeksom pokazuje usaglašenost sa MOPP-om. Standardi se primjenjuju na jedinice za unutrašnju reviziju i sve usluge unutrašnje revizije. Unutrašnji revizor je odgovoran za postupanje u skladu sa Standardima.

Standardi se sastoje od **Standarda karakteristika** (1000-1300) i **Standarda izvođenja** (2000-2600) i prikazani su na sljedećoj tabeli:

Standardi karakteristika	Standardi izvođenja
1000 - Svrha, ovlaštenja i odgovornost	2000 - Upravljanje aktivnošću interne revizije
1100 - Nezavisnost i objektivnost	2100 - Priroda posla
1200 - Stručnost i dužna profesionalna pažnja	2200 - Planiranje angažmana
1300 - Program osiguranja i unaprijeđenja kvaliteta	2300 - Obavljanje angažmana
	2400 - Saopštavanje rezultata
	2500 - Praćenje napretka
	2600 - Izvještavanje o prihvaćenom riziku

Standardi karakteristika bave se karakteristikama organizacija i pojedinaca koji obavljaju unutrašnju reviziju.

Standardi izvođenja opisuju prirodu unutrašnje revizije i obezbjeđuju kvalitetne kriterijume na osnovu kojih se može mjeriti učinak usluga unutrašnje revizije.

4. Definicija interne revizije

Definicija interne revizije je Definicija IIA. Definicija je data na početku Priloga 1.

2.2.3 Preporučene smjernice

Preporučene smjernice daju odgovor na ova pitanja:

- *Kako primijeniti Obavezne smjernice?*
- *Kako izvršavati aktivnosti u skladu sa Standardima?*

Preporučene smjernice odobrava IIA kroz formalni proces usvajanja. One opisuju praksu za efektivnu primjenu IIA Osnovnih principa, Definicije interne revizije, Etičkog kodeksa i Standarda.

Preporučene smjernice čine:

- 1) Implementacione i
- 2) Dopunske smjernice.

Implementacione smjernice/ Praktični savjeti	Dopunske smjernice/ Praktični vodiči
- bave se pristupom unutrašnjoj reviziji, metodologijom i razmatranjima, ali ne opisuju pravila i postupke i - kratkoročna i blagovremena uputstva za pružanje pomoći unutrašnjim revizorima u primjeni IIA Definicije unutrašnje revizije, Osnovnih principa, Etičkog kodeksa i Standarda i promoviraju dobru praksu. Objavljene su: - <i>Implementacione smjernice za Standarde i</i> - <i>Implementacione smjernice za Etički kodeks unutrašnjih revizora.</i>	- pružaju detaljna uputstva o načinu obavljanja pojedinih aktivnosti u procesu pojedinačne revizije i uključuju detaljne procese i procedure, kao i pravila, postupke, alate, tehnike i programe. Primjeri praktičnih vodiča: - Razvijanje strateškog plana interne revizije, Planiranje angažmana, - Revizorski izvještaji, - Demonstriranje osnovnih principa profesionalne prakse interne revizije, - Orocjena upravljanja organizacijom u javnom sektoru, - Revizija kontrolnog okruženja i sl. -

2.2.4 Povelja unutrašnje revizije

Standard 1000 – Svrha, ovlaštenja i odgovornost

Svrha, ovlaštenja i odgovornost aktivnosti interne revizije moraju biti formalno definisani u povelji interne revizije u skladu sa Misijom interne revizije i obaveznim elementima Međunarodnog okvira profesionalne prakse (Osnovnim principima za profesionalnu praksu interne revizije, Etičkim kodeksom, Standardima i Definicijom interne revizije). Izvršni rukovodilac revizije mora periodično da pregleda povelju interne revizije i da je podnosi višem rukovodstvu i odboru na odobrenje.

Povelja unutrašnje revizije (u daljem tekstu: Povelja) je formalni akt koji priprema rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju, a utvrđuje/odobrava rukovodilac subjekta.

Povelja uspostavlja poziciju jedinice za unutrašnju reviziju u subjektu, uključujući i prirodu odnosa funkcionalnog izvještavanja rukovodioca subjekta, odnosno rukovodstva od strane rukovodioca jedinice za unutrašnju reviziju, daje ovlaštenje za pristupanje dokumentaciji, evidencijama, zaposlenim i sredstvima od značaja za obavljanje revizije i definiše obuhvat rada jedinice za unutrašnju reviziju.

Povelja mora obavezno da sadrži sledeće elemente:

- svrhu i misiju unutrašnje revizije;
- vrstu usluga koje pruža unutrašnji revizor - uvjeravanje i savjetodavne usluge;
- vrstu usluga koje pruža unutrašnji revizor drugim subjektima javnog sektora;
- prepoznavanje obaveznih elemenata MOPP-a (Osnovni principi, Etički kodeks, Standardi i Definicija);
- ovlaštenja i odgovornosti;
- nezavisnost i objektivnost;
- obuhvat rada jedinice za unutrašnju reviziju;
- izvještavanje; i
- program obezbjeđenja i unaprijeđenja kvaliteta.

Rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju priprema nacrt povelje sa svim bitnim elementima i nacrt razmatra sa rukovodiocem subjekta kako bi usaglasili sadržaj povelje i očekivanja rukovodioca subjekta. Pored toga, rukovodilac jedinice i rukovodilac subjekta dogovaraju učestalost razmatranja povelje i potrebe za ažuriranjem kako bi se omogućilo jedinici za unutrašnju reviziju da ostvaruje svoje ciljeve. O održanim sastancima sa rukovodiocem subjekta rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju sačinjava zabilješku i odlaže u stalni revizorski dosije.

Rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju treba da raspravi sa rukovodiocem subjekta o misiji unutrašnje revizije i obaveznim elementima MOPP. Povelju je neophodno ažurirati u slučaju organizacionih i kadrovskih promjena u subjektu i drugim slučajevima bitnim za izmjenu sadržaja povelje.

Institut internih revizora (IIA) nudi model povelje koji se može koristiti kao vodič za izradu nacrt Povelje unutrašnje revizije.

3. UPRAVLJANJE, UPRAVLJANJE RIZICIMA I UNUTRAŠNJA KONTROLA

Standard 2100 – Priroda posla

Aktivnost interne revizije mora da vrednuje i doprinosi unapređenju upravljanja, upravljanja rizikom i procesa kontrola organizacije, uz pristup koji je sistematičan, disciplinaran i zasnovan na riziku. Ugled i vrijednost interne revizije rastu kada su revizori proaktivni i kada njihove procjene nude poglede i razmatraju buduće uticaje.

Unutrašnja revizija je aktivnost koja pomaže subjektu u ostvarivanju ciljeva subjekta uvođenjem sistematičnog i disciplinarnog pristupa ocjeni i unaprijeđenju efektivnosti procesa upravljanja, upravljanja rizicima i efektivnosti unutrašnjih kontrola.

Za proces upravljanja odgovoran je rukovodilac subjekta, a rukovodioci organizacionih jedinica u svojim organizacionim jedinicama zaduženi su za upravljanje rizicima i unutrašnje kontrole.

Ocjena efektivnosti procesa upravljanja, upravljanja rizicima i unutrašnjih kontrola u nadležnosti je rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju i unutrašnjeg revizora, prvo razmatra nivo zrelosti ovih procesa, kao i kulturu subjekta i položaj lica odgovornih za te procese. Za ocjenu se može koristiti kao smjernica Okvir za unutrašnju kontrolu i upravljanje rizicima - COSO Treadway komisije ili ISO 31 000.

Rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju mora u povelji unutrašnje revizije da precizira uloge i odgovornosti jedinice za unutrašnju reviziju i unutrašnjeg revizora vezane za upravljanje, upravljanje rizicima i za unutrašnje kontrole. Pored toga u planovima rada unutrašnje revizije mora prikazati sistematičan, disciplinaran pristup zasnovan na procjeni rizika, a u revizorskim izvještajima mogu prikazati ishod relevantnih rezultata koji dodaju vrijednost subjektu.

3.1 Upravljanje

IIA Standard 2110 – Korporativno upravljanje

Aktivnost interne revizije mora da vrednuje i daje odgovarajuće preporuke za poboljšanje procesa korporativnog upravljanja u oblasti:

- kreiranja strateških i operativnih odluka;
- nadzora nad upravljanjem rizikom i kontrolama;
- promovisanja odgovarajuće etike i vrijednosti u organizaciji;
- obezbjeđenja efektivnog upravljanja poslovanjem u organizaciji i polaganje računa;
- saopštavanja informacija o rizicima i kontroli odgovarajućim dijelovima organizacije;
- koordinacije aktivnosti i razmjene informacija između odbora, eksternih i internih revizora; i drugih pružaoca usluga uvjeravanja i rukovodstva.

IIA Standard 2110.A1

Aktivnost interne revizije mora da ocijeni dizajn, primjenu i efektivnost ciljeva, programa i aktivnosti povezanih sa etikom.

IIA Standard 2110.A2

Aktivnost interne revizije mora da ocijeni da li upravljanje informacionom tehnologijom u organizaciji podržava strategije i ciljeve organizacije.

Korporativno uvjeravanje je kombinacija procesa i struktura koje se primjenjuju od strane odbora u svrhu informisanja, usmjeravanja, rukovođenja i praćenja aktivnosti organizacije radi postizanja njenih ciljeva (Rječnik termina IIA Standardi).

Upravljačka struktura i upravljački procesi se prilagođavaju vrsti, tipu, veličini i kompleksnosti subjekta, stoga ne postoji univerzalni model upravljanja.

Rukovodilac subjekta planira, organizuje, kontroliše i usmjerava potrebne aktivnosti kako bi se obezbijedilo razumno uvjeravanje da će se ciljevi subjekta ostvariti.

Uloga unutrašnjeg revizora u procesu upravljanja je veoma značajna zato što Jedinica za unutrašnju reviziju u subjektu treba da doprinese procesu upravljanja u subjektu ocjenom efektivnosti i unaprijeđenjem procesa kroz koji se utvrđuju i saopštavaju vrijednosti i ciljevi subjekta, prati ostvarenje tih ciljeva, što doprinosi povećanju odgovornosti i očuvanju vrijednosti.

Rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju i unutrašnji revizor mora da razmotri upravljačke procese u postupku izrade strateškog i godišnjeg plana rada. Osim toga, mora da ocjenjuje dizajn, primjenu i efektivnost ciljeva, programa i aktivnosti povezanih sa etikom i kroz reviziju daje odgovarajuće preporuke za unaprijeđenje upravljačkih procesa u oblasti:

- 1) **Donošenja strateških i operativnih odluka** - kroz pregled prethodnih revizorskih izvještaja, zapisnika sa kolegijuma, odnosno sastanka odbora, akata o radu i povezanih dokumenata koji mogu pomoći u razumijevanju kako se o tim odlukama raspravlja i kako se usvajaju, što će pomoći pri utvrđivanju da li su propisani i uspostavljeni procesi donošenja odluka i da li se sprovode na propisani način, a kroz intervju sa rukovodiocima organizacionih jedinica utvrditi koji procesi dovode do strateških i operativnih odluka;
- 2) **Nadziranja upravljanja rizicima i kontrola** - kroz pregled procesa provođenja godišnje procjene rizika, zapisnike sa sastanaka na kojima se raspravljalo o upravljanju rizicima, intervju sa ključnim licima za upravljanje rizicima kao što je lice odgovorno za pitanje usklađenosti, upravljanje rizicima, za finansija isl. ocjenjuju na koji način subjekt nadzire svoje aktivnosti upravljanja rizicima i kontrolama;
- 3) **Promovisanja odgovarajuće etike i vrijednosti u subjektu** - kroz pregled odgovarajućih ciljeva, programa i aktivnosti subjekta, uvidom o izjavi o misiji, viziji i vrijednostima, etički kodeks, proces zapošljavanja i obuke, politike protiv prevare i nepravilnosti, a mogu se koristiti i ankete i intervjui kako bi procijenili nivo svijesti o uspostavljenim standardima i vrijednostima i o njihovoj primjeni;
- 4) **Osiguranje efektivnog upravljanja učinkom i odgovornosti u subjektu** - kroz pregled politika i procesa u subjektu vezane za naknade zaposlenim, utvrđivanje ciljeva i ocjenu učinka, a mogu se pregledati i odgovarajuća mjerenja (ključne pokazatelje uspješnosti), planove nagrađivanja, kako bi procijenili da li su dizajnirani na odgovarajući način i sprovode li se tako da sprječavaju ili otklanjaju neprihvatljivo ponašanje ili pretjerano preuzimanje rizika i podržavaju li postupke u skladu sa strateškim ciljevima subjekta;
- 5) **Saopštavanje/razmjena informacija o rizicima i kontrolama odgovarajućim organizacionim dijelovima subjekta** - kroz pregled internih izvještaja, biltena, relevantnih zabilježki, elektronskih poruka, zapisnika sa sastanaka isl. procjenjuju u kojoj mjeri subjekt prenosi informacije o rizicima i kontrolama odgovarajućim dijelovima subjekta i utvrđuju da li su informacije o rizicima i kontrolama potpune, tačne i dostavljene na vrijeme, mogu se koristiti ankete i intervjui kako bi se ocijenio nivo razumijevanja zaposlenih, njihova odgovornost u vezi sa rizicima i kontrolama i uticaj neispunjavanja tih odgovornosti na subjekt. Tokom revizije s izražavanjem uvjeravanja i savjetovanja, unutrašnji revizor ocjenjuju kako organizacioni dio subjekta koji je obuhvaćen revizijom saopštava/prenosi informacije o rizicima i kontrolama;
- 6) **Koordinacije aktivnosti i razmjene informacija između rukovodioca subjekta, odnosno odbora, eksternih i internih revizora, drugih pružaoca usluga uvjeravanja** - kroz pregled zapisnika sa sastanaka na kojima su ove grupacije bile prisutne, izvještaja, planova rada, utvrditi koliko se često organizuju, kako bi procijenio sposobnost subjekta da koordinira aktivnosti i razmjenjuje informacije između različitih organizacionih jedinica. Unutrašnji revizori mogu prisustvovati sastancima kao učesnici ili posmatrači kako bi saznali na koji način strane komuniciraju.

U cilju unaprijeđenja procesa upravljanja u subjektu unutrašnji revizor može da ocjenjuje kako su procesi upravljanja dizajnirani/osmišljeni i koliko su efektivni u praksi **kroz pružanje usluga:**

- **uvjeravanja i**

- **savjetodavnih usluga.**

Vrsta usluga koje pruža unutrašnji revizor u ovoj oblasti **zavisi od:**

- **zrelosti subjekta i**
- **procesa upravljanja.**

Bez obzira na vrstu usluga koju pruža jedinica za unutrašnju reviziju, rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju može da prikuplja informacije o procesima upravljanja kroz redovno prisustvo sastancima rukovodstva vezanim za upravljanje i iz dosijea obavljenih revizija u određenom periodu.

Rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju u godišnjem planu rada jedinice za unutrašnju reviziju planira jednu reviziju procesa upravljanja u subjektu ili reviziju određenih procesa u okviru drugih revizija.

Ako planira posebnu reviziju upravljanja u subjektu, neophodno je uzeti u obzir:

- Rezultate revizija prethodno navedenih specifičnih procesa upravljanja;
- Pitanja u vezi upravljanja koja se pojavljuju u reviziji koje nijesu usmjerene na upravljanje kao što su:
 - strateškog planiranja;
 - procesa upravljanja rizicima;
 - efikasnosti i efektivnosti poslovanja;
 - unutrašnje kontrole nad finansijskim izvještavanjem;
 - rizika povezanih sa IT, prevarom i drugim oblastima; i
 - usklađenosti s važećim propisima.
- Rezultate procjena rukovodioca subjekta, odnosno rukovodstva (samoprocjene, revizija kvaliteta i sl.);
- Rezultate rada eksternih pružaoca usluga uvjeravanja (eksterni revizori, državni revizori, regulatori);
- Rezultate rada internih pružaoca usluga u subjektu (druga linija odbrane); i
- Druge informacije o upravljanju (npr. informacije štetne za upravljanje subjektom) koje ukazuju na priliku za unaprijeđenje procesa upravljanja.

3.2 Upravljanje rizicima

IIA Standard 2120 – Upravljanje rizikom

Aktivnost interne revizije mora da procjenjuje efektivnost i da doprinosi unaprijeđenju procesa upravljanja rizikom.

IIA Standard 2120. A1

Aktivnost interne revizije mora da procjenjuje izloženost riziku koji je povezan sa korporativnim upravljanjem, poslovanjem i informacionim sistemima u vezi sa:

- dostizanjem strateških ciljeva organizacije;
- pouzdanošću i integritetom finansijskih i operativnih informacija;
- efikasnošću i efektivnošću operacija i programa;
- zaštitom imovine; i
- usaglađenošću sa zakonima, propisima, politikama, procedurama i ugovorima.

IIA Standard 2120. A2

Aktivnost interne revizije mora da procjenjuje mogućnost pojave prevara i načina na koji se u organizaciji upravlja rizikom od prevara.

Upravljanje rizicima je proces za identifikaciju, procjenu, upravljanje i kontrolu potencijalnih događaja ili situacija u svrhu razumnog uvjeravanja koje se odnosi na ostvarivanje ciljeva organizacije (Rječnik termina IIA Standardi).

Rukovodilac subjekta uspostavlja poslovne ciljeve subjekta, definiše načine ostvarenja tih ciljeva, što uključuje i uspostavljanje procesa upravljanja rizicima.

Unutrašnji revizori ocjenjuju efektivnost procesa upravljanja rizicima na način što utvrđuju:

- Da li ciljevi subjekta podržavaju misiju i da li su u skladu sa misijom?
- Da li su svi značajni rizici identifikovani i procijenjeni?
- Da li su odabrani odgovarajući odgovori na rizike?
- Da li su relevantne informacije o rizicima blagovremeno identifikovane i saopštene na svim nivoima u subjektu, na način koji rukovodiocima i zaposlenima omogućava izvršavanje njihovih aktivnosti?

Od rukovodioca jedinice za unutrašnju reviziju i unutrašnjeg revizora se očekuje da razumije nivo procesa upravljanja rizicima u subjektu i da istražuje mogućnost za unaprijeđenje tog procesa.

Da bi izvršili procjenu efektivnosti procesa upravljanja rizicima, rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju i unutrašnji revizor moraju prvo da steknu razumijevanje:

- 1) **Misije i ciljeva subjekta;**
- 2) **Sklonosti subjekta ka riziku;**
- 3) **Kontrolnog okruženja subjekta u dijelu upravljanja rizikom; i**
- 4) **Načinom na koji subjekt identifikuje, procjenjuje i prati rizike.**

Rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju i unutrašnji revizor mora da upozna trenutno okruženje upravljanja rizicima u subjektu i planovima za preduzimanje korektivnih mjera za rješavanje rizika i mora utvrditi kako subjekt identifikuje, procjenjuje i nadzire rizike.

Prilikom procjene rizika rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju i unutrašnji revizor moraju uzeti u obzir veličinu, strukturu, zrelost, kompleksnost poslovanja subjekta i okruženje u kojem posluje kao i okolnosti koje mogu dovesti do izloženosti subjekta novim rizicima (npr. nova organizaciona struktura, novi propisi, rukovodni kadar, isl.).

Rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju i unutrašnji revizor, tokom razgovora sa rukovodiocem subjekta i rukovodiocima organizacionih jedinica razmotriće sklonost subjekta ka riziku, toleranciji rizika, te strateški i operativni plan i politike subjekta da bi utvrdili da li su usaglašeni sa misijom i vizijom i sklonosti subjekta ka riziku.

Unutrašnji revizor treba da upozna zaposlene u subjektu šta je unutrašnja revizija, koja je uloga unutrašnje revizije u subjektu i da zahvaljujući svojim znanjima i vještinama, u okviru raspoloživog vremena, prate odvijanje procesa upravljanja rizicima ili dijela procesa upravljanja rizicima u subjektu i traži prilike za unaprijeđenje.

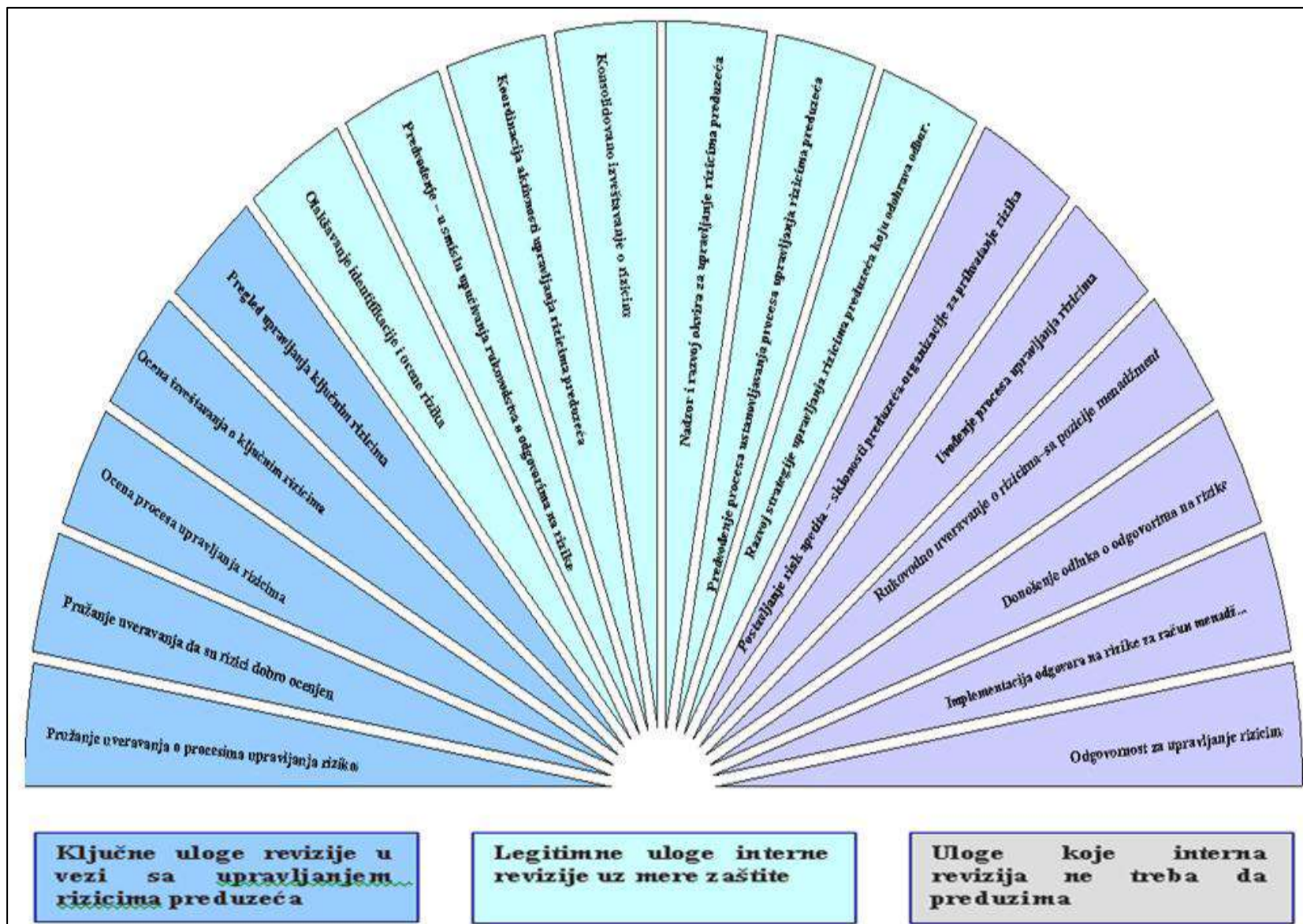
Rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju i unutrašnji revizor dužni su da se upoznaju sa načinom na koji subjekt identifikuje, procjenjuje i tretira rizike, a pored toga, sprovede i svoje procjene rizika u odnosu na utvrđene poslovne ciljeve subjekta.

Rad unutrašnjeg revizora zasniva se na procjeni identifikovanih rizika u subjektu, tako da su rizici osnova za rad unutrašnje revizije. Kako bi utvrdio da li su relevantne informacije o riziku utvrđene i blagovremeno saopštene u subjektu, unutrašnji revizor može intervjuisati odgovarajuće osobe na različitim nivoima

(IIA) je pripremio Dokument: Uloga interne revizije u upravljanju rizicima na nivou organizacije¹. Karakteristika ovog Dokumenta je grafikon koji predstavlja zadatke koje unutrašnji revizor mora, može i ne bi trebao da preduzima u sistemu upravljanja rizicima. Dokument definiše glavne zadatke i odgovornosti unutrašnjih revizora u procesu upravljanja rizicima.

U nastavku je prikazan grafikon:

¹<https://global.theiia.org/standardsguidance/Public%20Documents/PP%20The%20Role%20of%20Internal%20Auditing%20in%20Enterprise%20Risk%20Management.pdf>.



Zadatak unutrašnjeg revizora je pružanje uvjeravanja rukovodiocu subjekta za određenu oblast kao što je oblast upravljanja rizicima u cjelini kao i o pojedinačnim fazama upravljanja rizicima, kao što su identifikacija ili procjena ili praćenje. Unutrašnji revizor može pružati savjetodavne usluge rukovodiocu subjekta u uspostavljanju procesa upravljanja rizicima kao što su stručna pomoć, obuke u ovoj oblasti, predstavljanje najbolje prakse i sl. kao i pružanje savjeta rukovodiocu subjekta da odluči o mjerama za upravljanje rizicima.

Unutrašnji revizor ne može preuzeti odgovornost rukovodioca subjekta za upravljanje rizicima, sprovođenje mjera za upravljanje rizicima ili definisati prihvatljive nivoe rizika.

Usluge uvjeravanja

Usluge uvjeravanja obuhvataju objektivno ispitivanje dokaza, u cilju pružanja rukovodiocu subjekta, nezavisne ocjene procesa upravljanja, upravljanja rizikom i kontrole.

Rukovodiocu subjekta potrebno je nezavisno uvjeravanje da se aktivnosti u subjektu odvijaju u na način kako su planirane. Uloga individualnih pružaoca usluga uvjeravanja u subjektu, može se klasifikovati u **tri linije odbrane**, koje su prikazane na grafiku ispod. Unutrašnji revizor ne može pripremiti sveobuhvatno mišljenje, odnosno uvjeravanje o upravljanju subjektom, upravljanju rizicima i unutrašnjim kontrolama ako nijesu prethodno obuhvaćene pojedinačnim revizijama o kojima su sačinjeni revizorski izvještaji, koji sadrže mišljenja revizora.

Grafik: Tri linije odbrane ²



Za svaku obavljenju reviziju, unutrašnji revizor mora uzeti u obzir identifikovane rizike, kao i razmotriti druge okolnosti koje mogu uticati na postizanje ciljeva subjekta. Prilikom ocjene procesa upravljanja rizicima, unutrašnji revizor može koristiti sljedeća dokumentima IIA: Praktični vodič za ocjenu upravljanja organizacijom u javnom sektoru³, Praktični vodič za koordinaciju upravljanja rizicima i uvjeravanje⁴ i Praktični vodič za ocjenu adekvatnosti upravljanja rizicima⁵. Posljednji je zasnovan na ISO 31000. Svrha ovih dokumenata je da privuku pažnju unutrašnjeg revizora na sve aspekte upravljanja rizicima, za koje se od njega očekuje da ocijeni.

Samo efektivan proces upravljanja osigurava postizanje ciljeva subjekta. Za efektivno upravljanje neophodno je adekvatno okruženje, upravljanje rizicima i adekvatne unutrašnje kontrole.

U IIA dokumentu: "Ocjena upravljanja organizacijom u javnom sektoru", opisane su opšte karakteristike javnog sektora i način upravljanja javnim sektorom.

Praktični vodič za koordinaciju upravljanja rizicima i uvjeravanje, koji je objavio IIA, nalaže da rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju treba da dijeli informacije i koordinira aktivnosti sa drugim unutrašnjim i eksternim pružaocima usluga uvjeravanja i savjetodavnih usluga kako bi se osigurala odgovarajuća pokrivenost i smanjilo dupliranje napora u oblasti pružanja ovih usluga.

Zadatak unutrašnjeg revizora i drugih pružaoca uvjeravanja u subjektu je, između ostalog, da obezbude uvjeravanje da:

² The three lines of defense in effective risk management and control, IIA

³ <https://global.theiia.org/standards-guidance/recommended-guidance/practice-guides/Pages/Assessing-Organizational-Governance-in-the-Public-Sector.aspx>.

⁴ <https://global.theiia.org/standards-guidance/recommended-guidance/practice-guides/Pages/Coordinating-Risk-Management-and-Assurance-Practice-Guide.aspx>.

⁵ <https://global.theiia.org/standards-guidance/recommended-guidance/practice-guides/Pages/Assessing-the-Adequacy-of-Risk-Management-Practice-Guide.aspx>.

- se proces upravljanja rizicima pravilno primjenjuje i obuhvata sve elemente koji su neophodni za upravljanje subjektom;
- je proces u skladu sa strateškim ciljevima subjekta;
- je proces zamišljen tako da omogući identifikaciju i upravljanje relevantnim rizicima;
- postoje planovi upravljanja rizicima;
- su uspostavljene adekvatne kontrole upravljanja rizicima;
- su ključne kontrole efektivne i efikasne; i da
- su uspostavljene redovne kontrole od strane rukovodioca subjekta (uključujući specifično ponašanje u slučaju neprihvatanja rizika).

Da bi pružaoci uvjeravanja mogli da obavljaju svoj posao, subjekt treba da ima dokumentovan proces upravljanja rizicima, jasno dodeljenu odgovornost za efikasnu identifikaciju i upravljanje rizicima i transparentan proces upravljanja rizikom u smislu povezanosti između ciljeva, analiza rizika i procjena i kontrola. Pored toga, neophodno je odrediti i primaoce uvjeravanja. S obzirom na veliki broj pružaoca uvjeravanja, neophodno je koordinirati njihove aktivnosti kako bi osigurali efikasan rad. Koordinacija je obično zadatak unutrašnjeg revizora. Svi angažmani (bez obzira na pružaoca uvjeravanja) moraju biti završeni izveštajem koji uključuje uveravanje da li se upravlja svim značajnim/relevantnim rizicima i da li je upravljanje rizicima efektivno.

Praktični vodič za ocjenu adekvatnosti upravljanja rizicima zasnovan je na ISO 31000. Ako je subjekt uspostavio proces upravljanja rizicima uz svoje svakodnevne aktivnosti, unutrašnji revizor mora redovno da ocjenjuje proces upravljanja rizicima. Standard ISO 31000 obezbeđuje okvir upravljanja rizicima koji subjekti, bez obzira na veličinu, mogu da primjenjuju.

Kroz procese i aktivnosti, planiranje, poslovne odnose, resurse, odgovornosti i nadležnosti, rukovodilac subjekta mora postaviti temelje i uvesti proces upravljanja rizicima, redovno pratiti, analizirati odstupanja i kontinuirano ga poboljšavati.

Model upravljanja rizicima nije statičan, već se menja i razvija tokom vremena, s obzirom na mogućnost i uticaj rizika, nivo prihvatljivog rizika, sklonost ka riziku i uspostavljene kontrole. Promjene mogu biti usled ekonomskih promjena, novih zaposlenih na ključnim pozicijama, organizacionih promjena ili uvođenje novih procesa, odnosno usled promjena ključnih ciljeva. Zbog tih tekućih promjena, model treba stalno pratiti kako bi ocijenili da li je i dalje adekvatan za stvarnu situaciju. Praćenje se može vršiti kontinuirano ili periodično. Najbolje je uspostaviti i jedan i drugi oblik. Periodično praćenje se može smanjiti sa sistematskim redovnim i kontinuiranim praćenjem. Praćenje treba da obuhvata redovnu identifikaciju rizika (identifikovanje novih rizika i procjenu da li su i dalje prisutni "stari" rizici) i procjenu rizika.

Unutrašnji revizor pruža uvjeravanje za cijeli proces upravljanja rizicima i za pojedinačne operativne aktivnosti procesa upravljanja rizicima, za upravljanje ključnim rizicima, kontrole i druge oblike upravljanja rizikom. Pored unutrašnjeg revizora u subjektu postoje i drugi pružaoci usluga uvjeravanja, stoga je neophodno osigurati optimalno korišćenje pružaoca usluga uvjeravanja i njihov rad ne treba duplirati.

Između ostalog, unutrašnji revizor ispituje:

- Adekvatnost uvođenja i izbora modela upravljanja rizicima;
- Da li je model prilagođen ciljevima subjekta;
- Da li su identifikovani svi relevantni rizici; i
- Da li su kontrole adekvatne kako bi se osiguralo postizanje ciljeva.

U svom radu, unutrašnji revizor potvrđuje/verifikuje:

- Da li je model upravljanja rizicima pravilno prepoznat od strane rukovodioca subjekta (pisana pravila, dovoljni resursi, adekvatna pozicija u subjektu)?
- Da li je identifikacija i procjena rizika prilagođena okruženju u kojem subjekt funkcioniše?
- Da li je nivo prihvatljivog rizika određen na adekvatnom nivou?
- Da li su uspostavljene aktivnosti praćenja?
- Da li su uspostavljene linije izvještavanja?
- Da li su linije komunikacije pravilno određene itd.?

Prilikom verifikacije, unutrašnji revizor treba da uzme u obzir raspoložive priručnike, radna uputstva, opise poslova, koji moraju biti precizni i jasni, dijagrame toka procesa itd. Unutrašnji revizor **mora pružiti uvjeravanje za određenu oblast upravljanja rizikom.**

Savjetodavne usluge

Ako subjekt nije uspostavio sistematično upravljanje rizicima, unutrašnji revizor može pomoći kroz pružanje savjetodavnih usluga. Cjelokupan tok rada mora biti u skladu sa osnovama rada i dokumentom odnosno Stanovištem Instituta internih revizora (IIA): "Uloga interne revizije u upravljanju rizicima na nivou organizacije" (The three lines of defense in effective risk management and control, IIA).

Savjetodavne usluge u ovoj oblasti mogu se podijeliti u više faza:

- **Utvrđivanje nivoa zrelosti subjekta;**
- Utvrđivanje da li je uspostavljena odgovornost unutrašnjeg revizora;
- Odlučivanje o osnovama za formulaciju pisanog dokumenta koji definiše ciljeve, zadatke i odgovornosti, rizike, kategorije rizika, identifikaciju rizika, procjenu, analizu i metode praćenja, korišćenje modela itd.);
- Odlučivanje o nacrtu dokumenta neophodnog da se zaposleni upoznaju sa postupkom ili aktivnostima neophodnim za uspostavljanje procesa upravljanja rizicima (kratki opis, primjeri, procedure, itd.). Efekat će biti veći ako je dokument potpisan od strane rukovodioca subjekta, tako zaposleni više neće smatrati da je uspostavljanje procesa upravljanja rizicima zadatak unutrašnje revizije;
- Prikupljanje podataka i informacija kroz radionice, samoocjenjivanje, sastanke, i sl. od vlasnika rizika;
- Prikupljanje podataka i informacija od rukovodioca subjekta o ključnim rizicima;
- Prikupljanje podataka i informacija od rukovodioca subjekta o sklonosti ka riziku,
- Priprema krajnjeg rezultata (npr. registar rizika, mapa uvjeravanja);
- Povezivanje rezultata sa očekivanjima unutrašnje revizije (npr. povezati registar sa planiranjem unutrašnje revizije); i
- Imenovanje lica koja će biti odgovorno za održavanje procesa upravljanja rizicima (ovo nije zadatak unutrašnje revizije).

Od unutrašnjeg revizora se očekuje da prvo provjeri gdje se nalazi/gdje je smješten subjekt revizije, odnosno organizaciona jedinica kojoj će pružiti pomoći u uspostavljanju sistematičnog pristupa upravljanju rizicima, a zatim odabrati neophodne alate.

Nivo zrelosti subjekta odnosi se na zrelost u smislu rizika i kontrola, kao i raspoloživost resursa u subjektu.

Prilikom utvrđivanja nivoa zrelosti, unutrašnji revizor se može da koristi IIA Praktični vodič: Izbor, korišćenje i kreiranje modela zrelosti i Alat za uvjeravanje i konsultantske angažmane⁶.

3.3 Unutrašnja kontrola

IIA Standard 2130 – Kontrola

Aktivnost interne revizije mora da pruži pomoć organizaciji u održavanju efektivne kontrole putem ocjene efikasnosti i efektivnost, kao i kroz promovisanje kontinuiranog unaprijeđenja.

IIA Standard 2130.A1

Aktivnost interne revizije mora da ocijeni adekvatnost i efektivnost kontrola u organizaciji u pogledu odgovora na rizike u korporativnom upravljanju, poslovanju i informacionim sistemima u vezi sa:

- Dostizanjem strateških ciljeva organizacije;
- Pouzdanošću i integritetom finansijskih i operativnih informacija;
- Efikasnošću i efektivnošću operacija i programa;
- Zaštitom imovine; i
- Usaglašenošću sa zakonima, propisima, politikama, procedurama i ugovorima.

Unutrašnja kontrola je proces uspostavljen i sproveden od strane odbora, uprave i ostalih zaposlenih da obezbijedi razumno uvjeravanje vezano za postizanje ciljeva u sljedećim kategorijama: efikasnost i efektivnost poslovanja, pouzdanost finansijskog izvještavanja, saglasnost sa važećim zakonima i propisima (COSO).

Kontrola je svaka radnja preduzeta od strane rukovodstva, odbora i drugih strana za upravljanje rizikom i povećanje vjerovatnoće da će utvrđeni ciljevi biti ostvareni. Rukovodstvo planira, organizuje i usmjerava izvršavanje dovoljnih aktivnosti kako bi obezbijedile razumno uvjeravanje da će ciljevi biti ostvareni (Rječnik termina IIA Standardi).

Unutrašnja kontrola je alat koji koristi rukovodilac subjekta, odnosno rukovodstvo radi dobijanja razumnog uvjeravanja u vezi ostvarivanja utvrđenih ciljeva subjekta. Utvrđivanje ciljeva subjekta od strane rukovodioca je preduslov za efektivnu unutrašnju kontrolu.

Aktivnosti unutrašnje revizije usmjerene su na neki oblik ocjene unutrašnjih kontrola, stoga je za unutrašnjeg revizora veoma važno da razumije suštinu unutrašnje kontrole u odnosu na rizik u subjektu revizije, koji mogu uticati na ostvarivanje poslovnih ciljeva subjekta.

Rukovodilac subjekta je odgovorno za uspostavljanje efektivnog okvira sistema unutrašnje kontrole za upravljanje identifikovanim rizicima u ostvarivanje poslovnih ciljeva subjekta.

Svaki subjekt ima misiju sa utvrđenim poslovnim ciljevima koje želi da ostvari i strategije za njihovo ostvarenje. Ciljevi se određuju na nivou subjekta, organizacionih jedinica i na nivou procesa. Iako se ciljevi razlikuju od subjekta do subjekta, zavisno od specifičnosti djelatnosti kojom se bavi, za sve subjekte su zajedničke tri oblasti:

- 1) **Poslovanje;**
- 2) **Izvještavanje; i**
- 3) **Usklađenost.**

⁶<https://global.theiia.org/standards-guidance/recommended-guidance/practice-guides/Pages/Selecting-Using-and-Creating-Maturity-Models-a-Tool-for-Assurance-and-Consulting-Engagements.aspx>



Izvor: COSO

Sistem unutrašnjih kontrola je skup svih unutrašnjih kontrola koje čine zaokružen koncept u jednom subjektu.

Sistem unutrašnjih kontrola uspostavlja se, implementira i funkcionira kroz pet međusobno povezanih komponenti: kontrolno okruženje, procjenu rizika, kontrolne aktivnosti, informacije i komunikacije, i praćenje i na svim nivoima subjekta, a radi ostvarivanja ciljeva subjekta: poslovanje, izvještavanje i usklađenost. Način dizajniranja, implementacije i funkcionisanja zavisi od veličine i kompleksnosti subjekta.

Rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju i unutrašnji revizor moraju pružiti pomoć rukovodiocu subjekta u održavanju efektivnog sistema unutrašnjih kontrola na način što ocjenjuju:

- **Adekvatnost u dizajniranju unutrašnjih kontrola,**
- **Pouzdanost, efektivnost i efikasnost u implementaciji i funkcionisanju unutrašnjih kontrola u pogledu odgovora na rizike, i**
- **Da promoviraju stalno unaprijeđenje unutrašnjih kontrola u vezi sa:**
 - ostvarivanjem strateških i poslovnih ciljeva subjekta;
 - usklađenošću sa zakonom i internim aktima subjekta;
 - efikasnošću i efektivnosti poslovanja;
 - pouzdanošću finansijskog izvještavanja; i
 - zaštitom imovine.

Adekvatna (odgovarajuća) kontrola postoji ako je istu rukovodstvo planiralo i organizovalo (osmislilo) na način da obezbjeđuje razumno uvjerenje da će ciljevi organizacije biti ostvareni efikasno i ekonomično (Rječnik termina IIA Standardi).

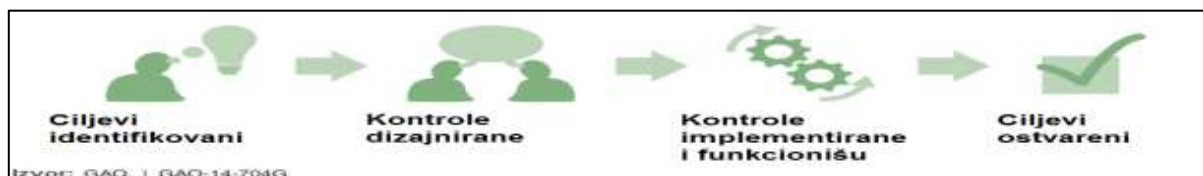
Unutrašnja kontrola je efektivna, ako je odgovarajuća (prava kontrola na pravom mjestu-srazmjerna riziku), da funkcionira u skladu sa planom i da je troškovno isplativa (troškovi sprovođenja kontrole nijesu veći od dobijene koristi).

Unutrašnja kontrola je proces, a **efektivnost unutrašnje kontrole je stanje ili okolnost tog procesa u jednoj tački u određenom vremenu.**

Unutrašnja kontrola je efikasna ako je ekonomski opravdana, dokumentovana i fleksibilna, da subjekt ima jasan cilj, jasno definisane zadatke, da ima zaposlene, da zaposleni izvršavaju definisane zadatke i da je jasno definisana njihovu očekivanu odgovornost.

Unutrašnja kontrola je pouzdana ako funkcionira uvijek na isti predviđen (dizajniran) način, nezavisno od pojedinca ili subjekta koji je uključen.

Unutrašnji revizor mora da prikupi i analizira dovoljno pouzdanih, relevantnih i korisnih informacija za ocjenu unutrašnjih kontrola u subjektu. Ocjena unutrašnjih kontrola može da se vrši kroz pet međusobno povezanih COSO komponenti u odnosu na značajne rizike, koji mogu da utiču na ostvarenje poslovnih ciljeva subjekta (poslovanje, izvještavanje i usklađenost).



Za ocjenu unutrašnjih kontrola može se koristiti matrica rizika i kontrola i to u:

- Identifikaciji ciljeva;
- Identifikaciju rizika koji mogu da utiču na ostvarenje ciljeva;
- Određivanju značajnih rizika, uzimajući u obzir uticaj i vjerovatnoću;
- Obezbeđivanju odgovarajućih odgovora na značajne rizike;
- Obezbeđivanju ključnih kontrola koje rukovodilac subjekta uspostavlja u upravljanju rizicima; i
- Ocjeni adekvatnosti unutrašnjih kontrola (kako su dizajnirane kontrola), pouzdanosti, efektivnosti i efikasnosti u implementaciji i funkcionisanju unutrašnjih kontrola.

Ocjena unutrašnjih kontrola može da se vrši kroz pet COSO komponenti (kriterijum) i principe u okviru svake komponente, polazeći od poslovnih ciljeva subjekta u jednoj od kategorija: poslovanja, izvještavanja i usklađenosti. U sljedećoj tabeli je to i prikazano.

Komponente/Principi	Ciljevi subjekta		
	Poslovanje	Izvještavanje	Usklađenosti
Kontrolno okruženje			
Procjena rizika			
Kontrolne aktivnosti			
Informacije i komunikacije			
Aktivnosti praćenja			

U cilju kontinuiranog unaprijeđenja u održavanju unutrašnjih kontrola u subjektu, unutrašnji revizor pruža rukovodiocu subjekta uvjeravanje o efektivnosti procesa upravljanja, upravljanja rizicima i o kontrola, na osnovu rezultata pojedinačne revizije, odnosno na osnovu rezultata svih pojedinačnih revizija u određenom period.

3.4 Prevara

Prevara se definiše kao svaka nezakonita aktivnost sa karakteristikama obmane, prikrivanja, ili povrede povjerenja. Te radnje nijesu zasnovani na prijetnji ili fizičkoj sili. Prevaru čine lica i organizacije u svrhu sticanja novca, imovine ili usluge, izbjegavanja plaćanja ili gubitka usluga ili osiguranja lične ili poslovne koristi”.⁷

IIA Standard 1200 – Stručnost i dužna profesionalna pažnja

Angažmani moraju biti obavljani stručno i uz dužnu profesionalnu pažnju

IIA Standard 1210

Interni revizori moraju posjedovati dovoljno znanja, vještina i drugih sposobnosti neophodnih za izvršavanje njihovih dužnosti. Aktivnost interne revizije kolektivno mora da posjeduje ili obezbijedi znanja, vještine i druge sposobnosti potrebne za izvršavanje njihovih dužnosti.

IIA Standard 1210.A2

Interni revizori moraju posjedovati dovoljno znanja da procijene rizik od prevare i način na koji organizacija upravlja tim rizikom, ali se od njih ne očekuje da ima nivo stručnosti kao lice čija je primarna odgovornost otkrivanje i istraživanje prevare.

Jedinica za unutrašnju reviziju u kolektivnom smislu mora posjedovati dovoljna znanja ili iskustva da procijeni rizik od prevare i ocijeni unutrašnje kontrole koje treba da spriječe pojavu prevare.

IIA Standard 2120.A2

Aktivnost interne revizije mora da procijeni potencijal za nastanak prevara i način na koji se u organizaciji upravlja rizikom od prevare.

IIA Standard 2210.A2

Prilikom određivanja ciljeva angažmana, interni revizori moraju da uzmu u obzir vjerovatnoću pojave značajnih grešaka, prevare, neusklađenosti i ostale rizike.

Osnovni mehanizam za sprječavanje prevare je adekvatna i efektivna unutrašnja kontrola. Ukoliko unutrašnja kontrola nije dobro dizajnirana u odnosu na pojavu mogućih rizika ili postoji nedostatak kontrole, kao što je npr. kod razdvajanja dužnosti, odobravanja, potvrđivanja, usaglašavanja to mogu biti uzroci za pojavu prevare.

Rukovodilac subjekta je odgovoran za uspostavljanje i održavanje adekvatne i efektivne unutrašnje kontrole koja umanjuje mogućnost nastanka rizika od prevare ili utiče na smanjenje rizika na prihvatljiv nivo, kao i za sprječavanje i otkrivanje prevare i u krajnjem za upravljanje rizikom od prevare. Stoga se jasno izvodi zaključak da nije primarna odgovornost unutrašnjeg revizora da otkrije prevaru, iako se od unutrašnjeg revizora očekuje da preuzme tu ulogu.

⁷ Rječnik termina IIA Standardi

Unutrašnji revizor, kroz proces unutrašnje revizije, na osnovu dovoljnih, pouzdanih, relevantnih i korisnih dokaza obezbjeđuje nezavisno, objektivno uvjeravanje o efektivnosti procesa upravljanja rizikom od prevare, koji je uspostavio rukovodilac subjekta i tako obezbjeđuje da subjekt aktivno promoviše kulturu nečinjenja prevare. Na taj način, rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju i unutrašnji revizor doprinosi i podstiče rukovodioca subjekta da analizira izloženost subjekta riziku i identifikuje mogućnost prevare kao poslovnog rizika, procjenjuje rizike od prevare i uspostavlja adekvatne unutrašnje kontrole u odnosu na rizike od prevare.

Odgovornosti unutrašnjeg revizora u pogledu otkrivanja prevare su da razmotri rizik od prevare i ocijeni koncept unutrašnje kontrole.

3.5 Izvještavanje o upravljanju, upravljanju rizikom i unutrašnjim kontrolama

IIA Standard 2060 – Izvještavanje višeg rukovodstva i odbora

Izvršni rukovodilac revizije mora periodično za izvještava rukovodstvo i odbor o svrsi, ovlašćenju i odgovornosti aktivnosti interne revizije, kao i o izvršenju u odnosu na plan i o njenoj usaglašenosti za Etičkim kodeksom i Standardima. Uz navedeno, izvještavanje mora da uključi i pitanja o značajnim rizicima i problemima u kontrolama, uključujući i rizike od prevare, pitanja korporativnog upravljanja i druga pitanja koja zahtijevaju pažnju rukovodstva i/ili odbora.

Rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju uspostavlja sistem izvještavanja sa rukovodiocem subjekta. Dinamiku izvještavanja dogovaraju rukovodilac subjekta i rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju, a učestalost i sadržaj izvještaja zavise od važnosti informacija koje se saopštavaju i hitnosti preduzimanja aktivnosti od strane rukovodstva subjekta.

Izvještavanje može da se odnosi na: povelju unutrašnje revizije, nezavisnost unutrašnje revizije, plan revizije i napredak u odnosu na plan, zahtjeve u pogledu resursa, rezultate revizije, usklađenost sa Etičkim kodeksom, Standardima i Akcionim planovima za rješavanje svih značajnih pitanja u vezi sa usklađenošću, odgovore rukovodioca na rizike koji, po mišljenju rukovodioca jedinice, mogu biti nepovoljni za subjekt.

Od rukovodioca jedinice za unutrašnju reviziju se očekuje da, u najkraćem roku, obavijesti rukovodioca subjekta o svim okolnostima koje su prouzrokovale ili mogu prouzrokovati finansijsku ili drugu štetu većeg obima.

4. Uloga jedinice za unutrašnju reviziju i unutrašnjeg revizora u sistemu upravljanja programima i projektima koje finansira Evropska Unija

Jedinica za unutrašnju reviziju subjekta dužna je da sprovodi unutrašnju reviziju kod subjekata i drugih korisnika koji sprovode programe i projekte koji se u cjelosti ili djelimično finansiraju iz sredstava fondova Evropske unije, uključujući i sve druge učesnike koji su primili sredstva za programe i projekte Evropske unije. Revizija programa i fondova Evropske unije sprovodi se u skladu sa međunarodno prihvaćenim revizorskim standardima, odredbama međunarodnih ugovora za korišćenje sredstava i odgovarajućim propisima iz oblasti upravljanja i kontrole sredstava fondova Evropske unije i ovom metodologijom.

Subjekti javnog sektora koji koriste sredstva iz fondova Evropske unije, dužni su da primijeni i zahtjeve utvrđene od strane Evropske komisije.

Pravni osnov o pravilima za sprovođenje finansijske pomoći Unije Crnoj Gori u okviru instrumenata pretpristupne podrške je:

- Zakon o ratifikaciji Okvirnog sporazuma između Vlade Crne Gore i Komisije evropskih zajednica o pravilima za saradnju koja se odnose na finansijsku pomoć EZ Crnoj Gori u okviru sprovođenja Instrumenta pretpristupne pomoći (IPA), ("Službeni list Crne Gore", broj 1/08);
- Zakon o potvrđivanju Okvirnog sporazuma između Crne Gore koju predstavlja Vlada Crne Gore i Evropske komisije o pravilima za sprovođenje finansijske pomoći Unije Crnoj Gori u okviru Instrumenta pretpristupne podrške (IPA II), ("Službeni list CG", broj 05/2015);
- Zakon o potvrđivanju Sektorskog sporazuma između Vlade Crne Gore i Evropske komisije kojim se utvrđuju pravila za upravljanje i sprovođenje finansijske pomoći Unije Crnoj Gori u okviru Instrumenta pretpristupne podrške za oblast politike "Poljoprivreda i ruralni razvoj" (IPARD);
- Uredba o organizaciji decentralizovanog upravljanja Instrumentom pretpristupne pomoći Evropske Unije ("Službeni list Crne Gore", broj 33/11) (IPA I); i
- Uredba o organizaciji indirektnog upravljanja sprovođenja finansijske pomoći u okviru Instrumenta pretpristupne podrške Evropske Unije (IPA II) ("Službeni list Crne Gore, broj 50/2015").

Uredbom je definisana Operativna struktura čija je nadležnost upravljanje i sprovođenje određenog programa i dužna je da obezbijedi unutrašnju reviziju kod svih tijela koja čine operativnu strukturu.

Uredbom o organizaciji decentralizovanog/indirektnog upravljanja instrumentom pretpristupne pomoći Evropske unije je definisano da unutrašnju reviziju tijela uključenih u IPA komponente, vrši jedinica za unutrašnju reviziju organa državne uprave u kojima su imenovana lica odnosno određeni organi.

Osim nacionalne regulative, definisane su i regulative Evropske unije:

- Uredba Komisije 2342/2002 od 23. decembra 2002. koja utvrđuje detaljna pravila za implementaciju Uredbe Vijeća br. 1605/2002 o Finansijskoj uredbi, koja se primjenjuje na opšti budžet EZ (izmjene Uredbe 1261/2005, 1248/2006 i 478/2007);
- Uredba Komisije (EZ) br. 718/2007 od 12. juna 2007. godine o implementaciji Uredbe Vijeća (EZ) br. 1085/2006, kojom se uspostavlja Instrument pretpristupne pomoći (IPA), (izmjena Uredbe Komisije br. 80/2010);
- Uredba (EU) br. 231/2014 Evropskog parlamenta i Savjeta od 11. marta 2014. o uspostavljanju Instrumenta pretpristupne podrške (IPA II) (Sl. list L 77, 15. mart 2014, str. 11);
- Uredba (EU) br. 236/2014 Evropskog parlamenta i Savjeta od 11. marta 2014. godine o utvrđivanju zajedničkih pravila i postupaka za sprovođenje instrumenata Unije za finansiranje spoljnih aktivnosti (Sl. list L 77, 15. mart 2014, str. 95); i
- Uredba Komisije o sprovođenju IPA II (EU) br. 447/2014 o bližim pravilima o sprovođenju Uredbe (EU) 231/2014 Evropskog parlamenta i Savjeta o uspostavljanju Instrumenta pretpristupne podrške (IPA II) (Sl. list L 132, 3. maj 2014, str. 32).

U skladu sa IPA regulativom 718/2007, unutrašnja revizija, odnosno unutrašnji revizor dostavlja rukovodiocima nezavisnu ocjenu o efikasnosti i efektivnosti u funkcionisanju sistema na nižim nivoima. Revizije mogu uključiti naknadne provjere transakcija, ali treba više biti usredsređena na ocjenu efikasnosti i efektivnosti sistema i načina organizacije.

Cilj unutrašnje revizije u tijelima zaduženim za sprovođenje programa EU je davanje nezavisnog, stručnog mišljenja o sistemu unutrašnjih kontrola u okviru subjekta, vezano za realizaciju programa i projekata o efikasnom i efektivnom korišćenju finansijskih sredstava i dati preporuke za poboljšanje u dijelovima u kojima su uočene slabosti. Unutrašnji revizor svojim znanjem i vještinama ujedno doprinosi i zaštiti finansijskih interesa Crne Gore.

Rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju zadužen je za izradu dodatnih internih dokumenata koje opisuju aktivnosti za sprovođenje unutrašnje revizije, a u skladu sa specifičnostima subjekta, kao i metodologijom rada unutrašnje revizije u javnom sektoru.

Prema dosadašnjoj praksi i zahtjevima eksterne revizije, preporučuje se da rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju u subjektu javnog sektora koji učestvuju u upravljanju programima EU, uz već postojeće procedure za sprovođenje aktivnosti unutrašnje revizije, obezbijedi podatke vezane za organizaciono uređenje jedinice za unutrašnju reviziju, kao i podatke vezane za unutrašnje revizore koji obavljaju reviziju programa EU, a naročito:

- Organizacionu šemu subjekta s jasnim prikazanim statusom unutrašnje revizije;
- Organogram jedinice za unutrašnju reviziju;
- Opise poslova sistematizovanih radnih mjesta u jedinici za unutrašnju reviziju, kao i pregled popunjenih radnih mjesta;
- CV unutrašnjih revizora koji učestvuju u revidiranju procesa u sistemu upravljanja programima EU;
- Analizu radne opterećenosti zaposlenih jedinice za unutrašnju reviziju (eng. workload analysis -WLA) ;
- Planove obuka;
- Registre obuka; i
- Planove zamjena u slučaju odsutnosti itd.

4.1 Uloga unutrašnjeg revizora u slučaju otkrivanja nepravilnosti ili sumnje na prevaru u sistemu upravljanja programima EU

Unutrašnji revizor je dužan da o sumnjama na prevaru, korupciju ili drugi oblik nezakonitih aktivnosti u sistemu upravljanja programima EU ili o odgovarajućim nalazima o nepravilnostima, istovremeno obavijestiti rukovodioca subjekta i lice zaduženo za nepravilnosti vezano za upravljanje i/ili korišćenje sredstava EU.

Takođe, ako unutrašnji revizor tokom obavljanja revizije posumnja na prevaru, korupciju ili neki drugi oblik nezakonitih aktivnosti, o istome obavještava rukovodioca jedinice za unutrašnju reviziju, koji je obavezan prekinuti obavljanje revizije i podnijeti pisano obavještenje rukovodiocu subjekta i licu zaduženom za nepravilnosti vezano za upravljanje i/ili korišćenje sredstava pomoći EU.

Istraživanje otkrivene prevare, korupcije ili druge nezakonite aktivnosti nije odgovornost unutrašnjeg revizora. Unutrašnji revizor obavještava o svom otkriću ili sumnji preko prethodno utvrđenih načina izvještavanja.

5. PLANIRANJE RADA UNUTRAŠNJE REVIZIJE

Standardi zahtijevaju od rukovodioca jedinice za unutrašnju reviziju da efektivno upravlja aktivnošću unutrašnje revizije u jedinici za unutrašnju reviziju kako bi osigurao da jedinica za unutrašnju reviziju i unutrašnji revizor dodaje vrijednost subjektu, na način da daje objektivno i nezavisno uvjeravanje o efektivnosti i unaprijeđenju procesa upravljanja, upravljanja rizikom i procesa kontrola.

Jedinica za unutrašnju reviziju dodaje vrijednost subjektu kada:

- 1) Razmatra strategije, ciljeve i rizike subjekta,
- 2) Nastoji predložiti načine unaprijeđenja upravljanja, upravljanja rizicima i kontrola i
- 3) Kada pruža objektivno relevantno uvjeravanje i doprinosi efektivnosti i efikasnosti upravljanja, upravljanja rizicima i kontrola.

Da bi se rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju i unutrašnji revizor bavilo svim značajnim oblastima rizika i kontrolama u subjektu, rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju mora da razvije planove zasnovane na procjeni rizika, kako bi odredio prioritete jedinice za unutrašnju reviziju, koji moraju biti u skladu sa ciljevima subjekta.

IIA Standard 2010 – Planiranje

Izvršni rukovodilac revizije mora da ustanovi plan zasnovan na procjeni rizika, kako bi odredio prioritete aktivnosti interne revizije, koji su u skladu sa ciljevima organizacije.

IIA Standard 2010.A1

Plan angažmana aktivnosti interne revizije mora biti zasnovan na dokumentovanoj procjeni rizika, koja se vrši bar jednom godišnje. U ovom procesu mora se uzeti u obzir mišljenje višeg rukovodstva i odbora.

IIA Standard 2010.A2

Izvršni rukovodilac revizije mora da identifikuje i razmotri očekivanja višeg rukovodstva, odbora i drugih zainteresovanih strana u pogledu mišljenja i drugih zaključaka interne revizije.

IIA Standard 2110 – Korporativno upravljanje

Aktivnost interne revizije mora da vrednuje i daje odgovarajuće preporuke za poboljšanje procesa korporativnog upravljanja organizacije za:

- Kreiranje strateških i operativnih odluka;
- Nadzor nad upravljanjem rizikom i kontrolama;
- Promovisanje odgovarajuće etike i vrijednosti u organizaciji;
- Obezbeđenje efektivnog upravljanja poslovanjem u organizaciji i polaganje računa;
- Saopštavanje informacija o rizicima i kontroli odgovarajućim dijelovima organizacije;
- i

Koordinaciju aktivnosti i razmjenu informacija između odbora, eksternih i internih revizora, drugih pružaoца usluga uvjeravanja i rukovodstva.

IIA Standard 2120 – Upravljanje rizikom

Aktivnost interne revizije mora da procjenjuje efektivnost i da doprinosi unaprijeđenju procesa upravljanja rizikom.

IIA Standard 2120.A1

Aktivnost interne revizije mora da procjenjuje izloženost riziku koji je povezan sa korporativnim upravljanjem, poslovanjem i informacionim sistemima u vezi sa:

- Dostizanjem strateških ciljeva organizacije;
- Pouzdanošću i integritetom finansijskih i operativnih informacija;
- Efikasnošću i efektivnošću operacija i programa;
- Zaštitom imovine; i
- Usaglašenošću sa zakonima, propisima, politikama, procedurama i ugovorima.

IIA Standard 2120.A2

Aktivnost interne revizije mora da procjenjuje mogućnosti pojave prevara i način na koji se u organizaciji upravlja rizikom od prevara.

IIA Standard 2130 – Kontrola

Aktivnost interne revizije mora da pruži pomoć organizaciji u održavanju efektivne kontrole putem ocjene efikasnosti i efektivnosti, kao i kroz promovisanje kontinuiranog unaprijeđenja.

IIA Standard 2130.A1

Aktivnost interne revizije mora da ocijeni adekvatnost i efektivnost kontrola u organizaciji u pogledu odgovora na rizike u korporativnom upravljanju, poslovanju i informacionim sistemima u vezi sa:

- Dostizanjem strateških ciljeva organizacije;
- Pouzdanošću i integritetom finansijskih i operativnih informacija;
- Efikasnošću i efektivnošću operacija i programa;
- Zaštitom imovine; i
- Usaglašenošću za zakonima, propisima, politikama, procedurama i ugovorima.

5.2 STRATEŠKI PLAN RADA UNUTRAŠNJE REVIZIJE

Rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju priprema strateški plan rada jedinice za unutrašnju reviziju za period od tri godine (u daljem tekstu: strateški plan). Strateški plan utvrđuje rukovodilac subjekta na predlog rukovodioca jedinice za unutrašnju reviziju.

Strateški plan je dokument koji predstavlja strategiju aktivnosti jedinice za unutrašnju reviziju u periodu na koji se odnosi i odražava viziju razvoja unutrašnje revizije. Strateški plan podržava ciljeve subjekta obezbjeđujući da jedinica za unutrašnju reviziju doprinosi unaprijeđenju upravljanja subjektom, upravljanja rizikom i unaprijeđenju kontrola.

Proces izrade strateškog plana treba da se realizuje uz konsultacije sa svim zainteresovanim stranama u subjektu čime se obezbjeđuje da sadržaj strateškog plana odražava i očekivanja zainteresovanih strana od jedinice za unutrašnju reviziju.

Strateški plan je sredstvo pomoću koga će jedinice za unutrašnju reviziju **postići ciljeve definisane Izjavom o viziji i Izjavom o misiji**. To je skup pitanja - aktivnosti koje rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju treba da usaglasa sa rukovodiocem subjekta.

Priprema Strateškog plana realizuje se kroz sljedeće aktivnosti:

- 1) **Razumjevanje organizacije i ciljeva subjekta;**
- 2) **Razmatranje propisa Crne Gore u oblasti unutrašnje revizije, upravljanja i unutrašnjih kontrola u javnom sektoru i Međunarodnog okvira profesionalne prakse (MOPP);**
- 3) **Razumjevanje očekivanja zainteresovanih strana od jedinice za unutrašnju reviziju;**
- 4) **Definisanje vizije i misije jedinice za unutrašnju reviziju u strateškom periodu u skladu sa ciljevima subjekta;**
- 5) **Prepoznavanje i definisanje kritičnih faktora uspjeha jedinice za unutrašnju reviziju u strateškom periodu;**
- 6) **Pripremu i sprovođenje SWOT analize (analiziranje unutrašnjih i spoljašnjih prednosti, slabosti, mogućnosti i prijetnji) u odnosu na utvrđene ciljeve i misiju jedinice za unutrašnju reviziju za strateški period; i**
- 7) **Utvrđivanje glavnih aktivnosti u strateškom periodu.**

1) Jedinica za unutrašnju reviziju dodaje vrijednost subjektu kada doprinese postizanju ciljeva subjekta. Da bi dodala vrijednost mora da razmatra strategije, ciljeve i rizike subjekta, nastoji predložiti načine unaprijeđenja upravljanja, upravljanja rizicima i kontrola da objektivno pruža relevantno uvjeravanje. Stim u vezi, **prepoznavanje i razmišljanje organizacije i ciljeva subjekta** je prva i osnovna pretpostavka za kvalitetnu pripremu strateškog plana. Kroz ovu aktivnost rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju i unutrašnji revizor prikupljaju informacije i dokumenta o načinu organizovanja, upravljanja ciljevima i ostalim vrijednostima subjekta. Ova aktivnost podrazumjeva prikupljanje informacija i dokumentacije koje će omogućiti bolje razumijevanje organizacije i funkcionisanja subjekta i ciljeve subjekta i prepoznavanje uloge jedinice za unutrašnju reviziju u datom okruženju.

2) Priprema strateškog plana podrazumjeva **poznavanje i razumijevanje propisa Crne Gore u oblasti unutrašnje revizije, upravljanja i unutrašnjih kontrola u javnom sektoru i Međunarodnog okvira profesionalnih praksi (MOPP)**. Praćenje i usklađivanje sa nacionalnim propisima u ovoj oblasti i MOPP treba da bude stalna zadatka rukovodioca jedinice za unutrašnju reviziju i unutrašnjeg revizora.

3) Svrha funkcionisanja jedinice za unutrašnju reviziju je unaprijeđenje rada subjekta kroz ispunjavanje očekivanja zainteresovanih strana. U pripremi strateškog plana potrebno je **komunicirati sa svim zainteresovanim stranama u subjektu kako bi se definisala njihova očekivanja od jedinice za unutrašnju reviziju i da bi i razumjeli koja je uloga jedinice za unutrašnju reviziju u strateškom periodu**. Rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju mora da sagleda i dokumentuje dobijene informacije kao i da ocijeni njihovu međusobnu usaglašenost i prioritet.

4) Na osnovu prethodno prikupljenih podataka, rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju u skladu sa poslovnim ciljevima subjekta, **priprema Izjavu o viziji i Izjavu o misiji** jedinice za unutrašnju reviziju, koje definišu šta jedinica za unutrašnju reviziju treba da

postigne u strateškom periodu, njene vrijednosti i učešće u strateškom planu subjekta. Stoga izjavu o viziji i izjavu o misiji treba jasno prezentovati rukovodiocu subjekta.

Kroz strateški plan se razrađuje postizanje misije jedinice za unutrašnju reviziju.

5) Da bi rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju osigurao postizanje misije jedinice, neophodno je da utvrdi spremnost jedinice za predstojeće aktivnosti tj. **da prepozna kritične faktore uspjeha**. U okviru ove aktivnosti preporučuje se sagledavanje elemenata vezanih za pozicioniranost jedinice za unutrašnju reviziju u subjektu, aktivnosti koje realizuje i kadrovsku osposobljenost.

6) Rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju treba da **sagleda trenutno stanje aktivnosti jedinice za unutrašnju reviziju kroz analiziranje unutrašnje i spoljašnje prednosti, slabosti, mogućnosti i prijetnji** u odnosu na utvrđene ciljeve i misiju jedinice za unutrašnju reviziju i da na osnovu dobijenih parametara konkretizuje aktivnosti koje treba da se uključe u strateški plan. **To je sveobuhvatni prikaz pozicije jedinice za unutrašnju reviziju u subjektu.**

7) Na kraju ovog procesa rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju će imati **definisane aktivnosti koje je potrebno preduzeti** kako bi se postigli kritični faktori uspjeha odnosno postavljena misija i vizija jedinice za unutrašnju reviziju u strateškom periodu.

Utvrđivanjem strategije jedinice za unutrašnju reviziju dobija se **mogućnost da se rukovodiocu subjekta predstave sve aktivnosti koje jedinica za unutrašnju reviziju može da preduzima kako bi pomogla subjektu u postizanju utvrđenih ciljeva**. Strategija može biti koristan instrument za dobijanje podrške rukovodioca, odnosno rukovodstva subjekta,.

5.2.1 GODIŠNJI PLAN RADA UNUTRAŠNJE REVIZIJE

Na osnovu usvojene utvrđene strategije jedinice za unutrašnju reviziju, rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju priprema Godišnji plan rada jedinice za unutrašnju reviziju (u daljem tekstu: godišnji plan).

Godišnji plan se priprema kroz sljedeće faze:

- 1) **Identifikovanje revizorskog univerzuma;**
- 2) **Procjena rizika;**
- 3) **Procjena revizorskih kapaciteta; i**
- 4) **Priprema predloga Godišnjeg plana.**

1) Identifikovanje revizorskog univerzuma

Revizorski univerzum jedinice za unutrašnju reviziju predstavlja sve oblasti/aktivnosti koje mogu biti predmet revizije. Identifikovanje ovih oblasti je zadatak rukovodioca jedinice za unutrašnju reviziju i unutrašnjeg revizora. Mogući pristupi za identifikovanje revizorskog univerzuma su organizacioni, procesni/funkcionalni i mješoviti.

1.1. Organizacioni pristup

Prepoznavanje oblasti/aktivnosti prateći organizacionu strukturu subjekta je jedan od načina identifikovanja revizorskog univerzuma. Kroz organizacionu šemu subjekta je moguće sagledati određeni broj oblasti, a ove oblasti će imati zajedničke rizike i mogu biti povezane i sa odgovornostima u vezi budžeta, a takođe i sa glavnim faktorima uspješnosti subjekta. Da bi se oblasti analizirale na ovaj način, veze između oblasti treba da budu od posebnog značaja. Oblasti su rijetko ograničene samo na jedan organizacioni dio subjekta i obično postoje veze i odnosi između različitih djelova subjekta (direktorat, direkcija, odjeljenja, sektor, služba, sekretarijat i sl.). Svaka od, na ovaj način, prepoznatih oblasti može da bude stavka revizorskog univerzuma.

1.2. Procesni/funkcionalni pristup

U subjektu se sprovode određeni procesi-funkcije kao što je računovodstvo, obračun i isplate zarada, nabavka, upravljanje ljudskim resursima, informacione tehnologije i druge funkcije i projekti. Kod ovog pristupa, revizorski univerzum bi obuhvatio te aktivnosti-funkcije odnosno projekte unutar subjekta.

1.3. Mješoviti pristup-kombinacija organizacionog i funkcionalnog pristupa

Kod ovog pristupa revizorski univerzum se definiše na osnovu organizacione šeme, pregledom aktivnosti i odgovornosti pojedinih organizacionih jedinica, i postojeće evidencije procesa i / ili funkcionalnih aktivnosti i projekata unutar subjekta.

Bez obzira na način klasifikacije koji se koristi, rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju mora da ispita veze između oblasti u subjektu kako bi identifikovao do koje mjere revizija jednog predmeta ili jedne oblasti može da pruži zaključke relevantne za drugi predmet ili drugu oblast. Tamo gdje jedan predmet revizije djeluje kao kontrola nad drugim moguće je planirati reviziju na efikasniji način, uzimajući u obzir ove veze.

2. Procjena rizika

Prilikom pripreme godišnjeg plana, neophodno je odrediti koje oblasti iz definisanog revizorskog univerzuma imaju veći prioritet za revidiranje odnosno, oblasti koje nose najveće rizike za subjekt **i koje imaju najveći značaj za postizanje ciljeva subjekta**. Istovremeno se očekuje da će te oblasti i rukovodiocu subjekta, odnosno rukovodstvu biti najzanimljivije za angažmane jedinice za unutrašnju reviziju.

Rizici koji se javljaju u subjektu su raznovrsni i potrebno ih je identifikovati a zatim i procijeniti. U literaturi se mogu naći različite podjele rizika. Podjela rizika može da se izvrši na:

- Rizik ugleda - proističe od negativnog publiciteta i izlaganja;
- Poslovni i rizik - utiče na odnos između usluga i javnosti tj. prekid usluga;

- Strateški rizik - dugotrajan uticaj na subjekt;
- Pravni rizik - proizilazi iz zakonodavstva;
- Društveni rizik - proističe iz promjena u demografskim ili socio-ekonomskim trendovima;
- Ugovorni rizik - vezan za propust da se dostavi roba/usluga po dogovorenoj cijeni i specifikacijama;
- Finansijski rizik - rizici koji imaju uticaj na sredstva subjekta;
- Upravljački rizik - vezan za svakodnevne dužnosti i odgovornosti zaposlenih;
- Vlasnički rizik - vezan za krađu, prevaru, i sl.;
- Rizik regularnosti - vezan za pravne akcije, eksterne inspekcije, i sl.;
- Tehnološki rizik - vezan za kapacitet upravljanja i korišćenja tehnoloških promjena;
- Profesionalni rizik - vezan za određenu profesiju npr. zaštita, dužnost čuvanja;
- Specifični rizik - kao što su zdravlje i bezbjednost;
- Rizik od prirodnih katastrofa - poplava, požar, zemljotres i sl.; i
- Rizik upravljanja - vezan za ciljeve Vlade Crne Gore i uloge i odgovornosti ministara i ciljeve jedinica lokalne samouprave i uloge i odgovornosti rukovodilaca, odnosno rukovodstva.

Da bi odredio prioritetne oblasti za revizorske angažmane, rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju prvo treba da utvrdi u kojoj mjeri je rukovodilac subjekta preduzeo odgovarajuće aktivnosti u cilju upravljanja rizicima odnosno u identifikaciji i dokumentovanju rizika, procjeni rizika, mjerama za ublažavanje i kontrolu rizika. Ako su takve aktivnosti preduzete, rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju treba da ocijeni preduzete aktivnosti i utvrdi da li se može osloniti na takvu identifikaciju i procjenu rizika pri izradi svojih planova.

Ukoliko revizor zaključi da se pri izradi Godišnjeg plana ne može osloniti na postojeću procjenu rizika, potrebno je izvršiti sopstvenu procjenu rizika za utvrdjeni revizorski univerzum.

3) Procjena revizorskih kapaciteta

Da bi se u godišnjem planu mogle planirati konkretne aktivnosti za period na koji se plan odnosi, potrebno je procijeniti kapacitete jedinice za unutrašnju reviziju, kojima će raspolagati u navedenom periodu. Ova procjena treba da se zasniva na predviđenom učinku i kompetencijama unutrašnjih revizora. Procjenu kapaciteta vrši rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju na osnovu informacija kojima raspolaže u momentu pripreme plana.

Primjer za procjenu revizorskih kapaciteta dat je u Tabeli 1.

4) Priprema predloga godišnjeg plana

Uzimajući u obzir usvojenu strategiju jedinice za unutrašnju reviziju, definisanu strateškim planom, rezultate procjene rizika identifikovanih oblasti i raspoloživih kapaciteta jedinice za unutrašnju reviziju, rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju priprema predlog godišnjeg plana. Godišnji plan treba da pruži dodatne detalje kao što su: definisanje zadataka koje treba obaviti, postavljanje ciljnih datuma i raspodjelu resursa. Godišnji plan, nakon razmatranja, odobrava rukovodilac subjekta.

5.2.2 Planiranje unutrašnje revizije u sistemu upravljanja programima EU

Planiranje unutrašnje revizije u sistemu upravljanja programima EU je kompleksna aktivnost koja zahtjeva dobro poznavanje sistema upravljanja programima EU u subjektu, ostalih učesnika operativne strukture, nacionalne regulative i regulative EU, kao i kontinuiranu informisanost o toku implementacije projekata, eventualnih poteškoća u implementaciji, kao i svih ostalih relevantnih pretpostavki.

Metodologija strateškog i godišnjeg planiranja rada unutrašnje revizije primjenjuje se i za utvrđivanje prioriteta prilikom revidiranja oblasti u kojima subjekti javnog sektora učestvuju, u okviru svojih nadležnosti, u sistemu upravljanja i sprovođenja programa EU.

U skladu sa metodologijom strateškog i godišnjeg planiranja, rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju utvrđuje sve aktivnosti i procese koji se odvijaju u subjektu, a vezani su za upravljanje programima EU i za iste identifikuje i procjenjuje rizike.

Uz sopstvenu procjenu i saznanja, rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju će prilikom identifikovanja i procjene rizika koristiti i svu dostupnu dokumentaciju (izvještaje/zabilješke sa sastanaka, nalaze eksterne revizije, registre rizika i sl.) i prisustvovati na sastancima/panelima na kojima se diskutuje o rizicima na nivou Operativne strukture.

Uz procjenu rizika i rangiranje prioriteta za revidiranje, rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju treba, prilikom izrade strateškog i godišnjeg plana, uzeti u obzir i sve ono što je propisano regulativom i dokumentima za implementaciju projekata u sistemu upravljanja programima EU, odnosno što je u skladu sa navedenim dokumentima potrebno obaviti u svakoj kalendarskoj godini. Treba uzeti u obzir i zahtjeve za obavljanje revizija datim od strane Nacionalnog službenika za ovjeravanje, kao lica koje je odgovorno za efikasno funkcionisanje cjelokupnog sistema upravljanja i kontrole.

Rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju dužan je da u **godišnjem planu**, na osnovu procjene rizika, planira obavljanje revizija vezanih za upravljanje programima EU.

Osim revizija koje su, u skladu sa procjenom rizika prioritetne za obavljanje, godišnjim planom se moraju planirati i revizije koje su regulativom i implementacionim dokumentima u sistemu upravljanja programima EU definisane kao revizije koje je potrebno obaviti na godišnjem nivou, kao i revizije po zahtjevima Nacionalnog službenika za ovjeravanje.

6. PROCES POJEDINAČNE REVIZIJE

Proces pojedinačne revizije obuhvata sljedeće faze:

- 1) Planiranje pojedinačne revizije;
- 2) Sprovođenje Programa rada revizije;
- 3) Saopštavanje rezultata revizije; i
- 4) Praćenje napretka.

6.1 PLANIRANJE POJEDINAČNE REVIZIJE

Unutrašnji revizor mora da izradi i dokumentuju plan za svaku pojedinačnu reviziju, uključujući ciljeve i obuhvat revizije, raspored vremena i alokaciju resursa. Plan mora da uzme u obzir strategije, ciljeve i rizike subjekta od značaja za planiranu reviziju.

IIA Standard 1200 – Stručnost i dužna profesionalna pažnja

Angažmani moraju biti obavljani stručno i uz dužnu profesionalnu pažnju.

IIA Standard 1220 - Dužna profesionalna pažnja

Interni revizori moraju da obraćaju pažnju i primjenjuju vještinu koja se očekuje od, u razumnoj mjeri, stručnog i opreznog internog revizora. Dužna profesionalna pažnja ne podrazmijeva nepogrešivost.

IIA Standard 1220.A1

Interni revizori moraju praktikovati dužnu profesionalnu pažnju tako što će razmotriti:

- obim posla potreban za ostvarivanje ciljeva angažmana,
- relativnu složenost, materijalnost i značaj pitanja na koja se primjenjuju procedure uvjeravanja,
- adekvatnost i efektivnost procesa korporativnog upravljanja upravljanja rizikom i kontrole,
- vjerovatnoću značajnih grešaka, prevara ili neusklađenosti i
- troškove uvjeravanja u odnosu na potencijalne koristi.

IIA Standard 2200 - Planiranje angažmana

Interni revizori moraju da izrade i dokumentuju plan za svaki angažman, uključujući ciljeve tog angažmana, obuhvat, raspored vremena i alokaciju resursa. **Plan mora da uzme u obzir strategije, ciljeve i rizike organizacije od značaja za angažman.**

IIA Standard 2201- Razmatranje tokom planiranja

Prilikom planiranja angažmana interni revizori moraju da razmotre:

- **strategije i ciljeve aktivnosti koja se revidira i načine pomoću kojih se izvršavaju aktivnosti kontrole;**
- značajne rizike za ciljeve aktivnosti, resurse i funkcionisanje i sredstva pomoću kojih se potencijalni uticaj rizika održava na prihvatljivom nivou;
- adekvatnost i efektivnost aktivnosti procesa upravljanja, upravljanja rizikom i kontrola u poređenju sa relevantnim okvirom ili modelom,
- mogućnosti za preduzimanje značajnih unaprijeđenja aktivnosti procesa upravljanja, upravljanja rizikom i kontrola.

IIA Standard 2210- Ciljevi angažmana

Za svaki angažman moraju biti ustanovljeni ciljevi.

IIA Standard 2210.A1

Interni revizori moraju da izvrše preliminarnu procjenu rizika relevantnih za aktivnost koja se revidira. Ciljevi angažmana moraju da odražavaju rezultate ove procjene.

IIA Standard 2210.A2

Prilikom određivanja ciljeva angažmana interni revizori moraju da uzmu u obzir vjerovatnoću pojave značajnih grešaka, prevare, neusklađenosti i ostale rizike.

IIA Standard 2210.A3

Za procjenu korporativnog upravljanja (upravljanja), upravljanja rizikom i kontrola potrebni su adekvatni kriterijumi. Interni revizori moraju da utvrde stepen u kome su rukovodstvo i/ili odbor uspostavili adekvatne kriterijume kako bi ocijenili da li su ciljevi i zadaci ostvareni. Ukoliko su kriterijumi adekvatni interni revizori moraju te kriterijume primjenjivati prilikom sopstvene procjene. Ukoliko su kriterijumi neadekvatni, interni revizori u razgovoru sa rukovodstvom i/ili odborom, moraju da identifikuju odgovarajuće kriterijume za ocjenu.

IIA Standard 2220

Utvrđeni obuhvat mora da bude dovoljan za ostvarivanje ciljeva revizije.

IIA Standard 2220.A1

Obuhvat revizije mora da uključi razmatranje relevantnih sistema, evidencija, zaposlenih i fizičke imovine, uključujući i onu koja je pod kontrolom trećih lica.

IIA Standard 2230 - Raspored resursa revizije

Interni revizori moraju da odrede odgovarajuće i dovoljne resurse za ostvarenje ciljeva revizije i da budu spremni da uoče druga značajna pitanja kontrole.

IIA Standard 2240 - Program rada revizije

Interni revizori moraju da razviju i dokumentuju Program rada revizije za ostvarivanje ciljeva angažmana.

IIA Standard 2240.A1- Program rada revizije mora da uključi postupak identifikovanja, analize, procjene i dokumentovanja informacija tokom angažmana. Program rada revizije mora da bude odobren prije primjene, a svaka njegova izmjena mora biti odobrena bez odlaganja.

IIA Standard 2300 - Obavljanje angažmana

Interni revizori moraju da identifikuju, analiziraju, procijene i dokumentuju dovoljno informacija za ostvarivanje ciljeva revizije.

IIA Standard 2310

Interni revizori moraju da identifikuju dovoljno pouzdanih, relevantnih i korisnih informacija za ostvarivanje ciljeva revizije.

IIA Standard 2320 - Analiza i procjena

Interni revizori moraju da zasnivaju zaključke i rezultate angažmana na odgovarajućim analizama i procjenama.

IIA Standard 2330 - Dokumentovanje informacija

Interni revizori moraju da dokumentuju dovoljne, pouzdane, relevantne i korisne informacije za podržavanje zaključaka i rezultata revizije.

Prilikom planiranja pojedinačne revizije unutrašnji revizor prvo počinje od razumijevanja Godišnjeg plana, kao i razumijevanje eventualnih promjena u subjektu, koje su se desile od kada je konkretna revizija uključena u Godišnji plan a koje su imale uticaja na subjekt. Pokretanje pojedinačne revizije podrazumjeva da su prethodno sprovedene potrebne aktivnosti u cilju upoznavanja subjekta revizije sa **planom rada jedinice za unutrašnju reviziju**.

Nakon usvajanja Godišnjeg plana, rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju dostavljanjem **Obavještenja o planiranim revizijama**, upoznaje odgovorna lica u subjektu sa planom rada jedinice za tekuću godinu. Obavještenje o planiranim revizijama je informativnog karaktera i obezbjeđuje informisanje subjekta revizije da je Godišnjim planom, kod njih planirano obavljanje konkretne revizije.

Obavještenje treba da sadrži broj Godišnjeg plana unutrašnje revizije i datum donošenja od strane rukovodioca subjekta, naziv planirane revizije i vremenski period u kome je planirano obavljanje revizije.

Na ovaj način rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju obezbjeđuje "raspoloživost" subjekta revizije za realizaciju plana rada jedinice za unutrašnju reviziju, istovremeno ostavlja se mogućnost blagovremenog usklađivanja izvršenja plana u slučaju postojanja objektivnih razloga za promjenu planiranog vremenskog perioda za obavljanje revizije.

Pojedinačna revizija pokreće se **Nalogom za reviziju**. Nalog za reviziju izrađuje rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju na osnovu Godišnjeg plana ili **izuzetno** na osnovu **Posebnog zahtjeva** rukovodioca subjekta, za reviziju koja nije planirana na osnovu procjene rizika.

Nalog za reviziju treba naročito da sadrži:

- Broj i datum;
- Broj i datum godišnjeg plana unutrašnje revizije ili posebnog zahtjeva rukovodioca subjekta;
- Preliminarni cilj pojedinačne revizije;
- Preliminarni obuhvat pojedinačne revizije;
- Vrijeme početka revizije;
- Planirano vrijeme trajanja revizije; i
- Imena unutrašnjih revizora koji će obavljati reviziju.

Po dobijanju Naloga za reviziju, unutrašnji revizor je u obavezi da potpiše **Izjavu o nezavisnosti**, kojom potvrđuje da nema suprotstavljen lični i poslovni interes u oblasti koja je predmet revizije, odnosno da nije u sukobu interesa. Potpisana izjava o nezavisnosti odlaže se u revizorski dosije.

U skladu sa dobijenim Nalogom za reviziju, unutrašnji revizori pripremaju **Obavještenje o reviziji**, koje odobrava rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju i dostavlja ga odgovornom licu subjekta revizije.

Obavještenje o reviziji treba naročito da sadrži:

- Broj i datum;
- Broj naloga za reviziju;
- Naziv revizije;
- Preliminarni cilj revizije;
- Preliminarni obuhvat rada revizije;
- Vrijeme početka i planirano vrijeme trajanja revizije;
- Imena revizora koji će obavljati reviziju;
- Činjenicu da će biti potrebno obaviti neke prethodne aktivnosti (sastanci sa zaposlenim, prikupljanje dokumentacije itd.), koje su neophodne da bi se utvrdio precizan obuhvat i fokus revizije; i
- Okvirno predloženi termin za obavljanje uvodnog sastanka sa odgovornim licem subjekta revizije.

Obavještenje o reviziji je potrebno poslati odgovornom licu subjekta revizije sedam dana prije pokretanja konkretnih aktivnosti za obavljanje revizije, odnosno početka preliminarog istraživanja.

Planiranje pojedinačne revizije je najvažnija faza u procesu revizije od koje zavisi uspjeh revizije, odnosno ostvarenje definisanih ciljeva revizije.

Ciljevi planiranja pojedinačne revizije su:

- Razumijevanje okruženja i samog subjekta revizije;
- Potvrđivanje ciljeva i obuhvata revizije;
- Raspoređivanje resursa (vrijeme, troškovi, zaposleni) ;
- Dobijanje podrške odgovornih lica subjekta revizije; i
- Identifikovanje revizorskih procedura.

Postizanje datih ciljeva realizuje se kroz konkretne aktivnosti i to:

- 1) **Preliminarno istraživanje;**
- 2) **Priprema Plana i Programa rada revizije; i**
- 3) **Uvodni sastanak.**

6.1.1 Preliminarno istraživanje

Efektivno obavljanje revizije podrazumjeva razumijevanje misije, vizije, ciljeva subjekta, rizika, sklonosti ka riziku, korporativnog upravljanja, kontrolnog okruženja, upravljanja rizicima i unutrašnjih kontrola u oblasti koja je predmet revizije.

Potrebno razumijevanje unutrašnji revizor stiče kroz „Preliminarno istraživanje“, kao prvi korak u fazi planiranja pojedinačne revizije, kroz sljedeće aktivnosti:

- Pregled cjelokupne relevantne regulative (zakoni, podzakonski akti, internih akata i sl.);
- Pregled važećih organizacionih šema;
- Pregled operativnih planova i izvještaja;
- Pregled toka kretanja dokumentacije i informacija;
- Pregled prethodnih revizorskih izvještaja;
- Pregled finansijskih planova i izvještaja o realizaciji finansijskih planova; i
- Pregled svih značajnih izvještaja državne revizorske institucije i drugih pružaoca usluga uvjeravanja.

Na sastancima sa odgovornim licem subjekta revizije i zaposlenima, tokom preliminarnog istraživanja, unutrašnji revizor treba da:

- Identifikuje i diskutuje o ciljevima predmeta/oblasti koja se revidira;
- Razgovara o značajnim poslovnim aktivnostima i svim značajnim rizicima;
- Dobije pregled uloga, odgovornosti i linija izvještavanja zaposlenih;
- Razgovara o mogućim pitanju ili oblasti nad kojom bi subjekt želio da se obavi revizija; i
- Prikupi dokumentaciju koja prati tok aktivnosti oblasti obuhvaćene revizijom.

Na osnovu prikupljenih podataka, unutrašnji revizor dokumentuje oblast revizije. Ovaj dokument treba da obezbijedi jasno razumijevanje aktivnosti i ciljeva oblasti revizije.

*Tehnike koje se koriste pri dokumentovanju oblasti revizije su: **dijagram toka, narativni opis, upitnici interne kontrole ili kombinacija ovih tehnika.***

Primjer simbola za izradi dijagrama toka dat je u Tabeli 2.

6.1.2 Priprema plana i programa rada revizije

Na osnovu informacija prikupljenih kroz preliminarno istraživanje, unutrašnji revizor započinje aktivnosti na pripremi Plana i Programa rada revizije.

Prvi korak u ovoj fazi je **Početna procjena rizika**. Definisanje rizika i njihova procjena usmjeravaju dalji rad unutrašnjeg revizora na obavljanju pojedinačne revizije. Početna procjena rizika se vrši kako bi se preispitalo da li su preliminarni ciljevi i obuhvat revizije pravilno postavljeni i da se dalji tok rada revizije fokusira na najvažnije rizike povezane sa predmetom revizije.

Početna procjena rizika treba da obezbijedi:

- Identifikovanje rizika povezanih sa postizanjem ciljeva subjekta revizije i očekivanim rezultatima, uključujući i identifikaciju rizika od prevare i
- Procjenu nivoa rizika - vjerovatnoću pojavljivanja svakog rizika i uticaj ukoliko se rizik pojavi.

Procjena rizika mora da bude sistematična i dokumentovana. Procjena rizika može se vršiti prema COSO okviru unutrašnje kontrole.

COSO okvir unutrašnje kontrole navodi sljedeće kategorije poslovnih ciljeva:

- 1) Efektivnost i efikasnost poslovanja;
- 2) Pouzdanost izvještavanja; i
- 3) Usklađenost sa propisima.

Prema COSO okviru, poslovne ciljeve treba ostvariti uz pomoć uspostavljenog adekvatnog sistema unutrašnje kontrole, koji je uspostavljen na osnovu pet međusobno povezanih komponenti: kontrolno okruženje, procjena rizika, kontrolne aktivnosti, informacije i komunikacije i praćenje kao i na osnovu utvrđenih principa za svaku pojedinačnu komponentu.

U početnoj procjeni rizika, unutrašnji revizor identifikuje i procjenjuje rizike po svakoj pojedinačnoj komponenti unutrašnje kontrole, i to iz ugla predmeta/oblasti revizije, koristeći utvrđene principe u okviru svake komponente. Na osnovu izvršene procjene, rizici se svrtavaju u različite kategorije u zavisnosti od dobijenih indeksa rizika, što predstavlja osnov za dalje aktivnosti na izradi Programa rada revizije. Primjer definisanja rizika u skladu sa COSO modelom dat je u Aneksu 5.

Preliminarni ciljevi pojedinačne revizije se mogu formulisati kroz pregled Godišnjeg plana, diskusije sa zainteresovanim stranama, razmatranja relevantne dokumentacije i sl. Preliminarni ciljevi se dalje razvijaju kroz procjenu rizika na način da obuhvate upravljanje, upravljanje rizikom i kontrolu u oblasti koja je obuhvaćena revizijom.

Ciljevi pojedinačne revizije su ono što unutrašnji revizor planira da ostvari i obično se uspostavljaju na osnovu ključnih rizika definisanih u oblasti pojedinačne revizije.

Ciljevi mogu biti usmjereni na ključne opšte rezultate unutrašnje revizije, npr. uvjeravanje u odnosu na upravljanje, upravljanje rizikom i kontrole ili može biti usmjeren na konkretna pitanja visokog rizika ili probleme u jednoj od ovih oblasti, identifikovane tokom faze planiranja. Moraju se uzeti u obzir i očekivanja odgovornih lica subjekta revizije.

Cilj revizije može biti zadržan kao jedan, ili uz podršku dva ili više pod-ciljeva. Ostvarivanjem pod-ciljeva će doprinijeti ostvarivanju glavnog cilja revizije.

Na osnovu dobijenih rezultata procjene rizika, unutrašnji revizor precizno definiše preliminarno utvrđen obuhvat pojedinačne revizije. Prioritetne oblasti obuhvaćene revizijom definišu se na osnovu značaja identifikovanih rizika. Prioriteti se utvrđuju na osnovu vjerovatnoće pojave rizika i uticaja koji bi imao na oblast revizije, odnosno na subjekt revizije.

Veoma je važno da unutrašnji revizor pažljivo razmotri da li je utvrđeni obuhvat odgovarajući za ostvarivanje cilja pojedinačne revizije.

Plan i Program rada unutrašnje revizije se zasnivaju na ciljevima i obuhvatu revizije. Polazi se od ključnih rizika za koje se definišu i dokumentuju kriterijumi, nakon čega se izrađuje plan aktivnosti.

Primjer početne procjene rizika u skladu sa COSO modelom dat je u Tabeli 3.

Definisanje kriterijuma

Za mjerenje ostvarenja ciljeva subjekta, od strane unutrašnjeg revizora potrebno je da je rukovodilac subjekta uspostavi adekvatne kriterijume. Ako kriterijumi nijesu uspostavljeni, unutrašnji revizori u razgovoru sa odgovornim licem/licima subjekta revizije identifikuju odgovarajuće kriterijume za ocjenu.

Kriterijumi treba da budu razumljivi i ostvarivi standardi koji se mogu koristiti za ocjenu i mjerenje usklađenosti i adekvatnosti procesa i prakse, kao i ekonomičnosti, efikasnosti i troškovne efektivnosti poslovanja. Kriterijumi predstavljaju osnovu za revizorska zapažanja i formulisanje zaključaka, a zavisno od cilja revizije, mogu biti:

- Propisi;
- Interna pravila;
- Politike i ciljevi definisani u internim aktima subjekta;
- Najbolje prakse ili standardi utvrđeni od strane nacionalnih i međunarodnih institucija;
- Tehnički razvijeni standardi ili norme;
- Ugovor ili uslovi granta/donacije; i
- Standardi koje bi subjekt revizije sam uspostavio za ocjenu njegovog učinka.

Unutrašnji revizor mora pregledati i razgovarati o predloženim kriterijumima sa odgovornim licem/licima subjekta revizije, da dobije potvrdu/priznanje da su kriterijumi odgovarajući/pogodni, posebno kada ne postoje opšte prihvaćeni kriterijumi. Ako se ne može postići dogovor o kriterijumima, ovo bi trebalo da se istakne u dokumentaciji za planiranje, uz objašnjenje zašto revizor smatra da su kriterijumi i dalje odgovarajući.

Za svaku pojedinačnu reviziju, revizor izrađuje i dokumentuje plan pojedinačne revizije.

Plan pojedinačne revizije treba da sadrži:

- 1) Osnov obavljanja revizije;
- 2) Oblast/predmet revizije;
- 3) Cilj/ ciljeve revizije;
- 4) Obuhvat revizije;
- 5) Ključne rizike i odgovarajuće kriterijume;
- 6) Metode koje će se primjenjivati u radu;
- 7) Eventualna ograničenja u obavljanju revizije; i
- 8) Raspored revizora i vremena u obavljanju revizije.

Analizom dokumenata, kao i na osnovu profesionalnog rasuđivanja, rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju vrši raspodjelu raspoloživih resursa (zaposleni, vrijeme, budžet), na način da se postigne cilj revizije.

Uz dužnu profesionalnu pažnju, planira se obavljanje pojedinačne revizije i utvrđuje vrijeme trajanja revizije, potrebna sredstva i kadrove. Na osnovu prethodno utvrđenih elemenata, kroz Plan pojedinačne revizije, priprema se Program rada revizije.

U fazi planiranja pojedinačne revizije, Program rada se popunjava sa sljedećim stavkama:

- 1) Ključnim rizicima;
- 2) Kriterijumima;
- 3) Očekivanim / postojećim kontrolama;
- 4) Metodama koje će revizor primjenjivati za dobijanje neophodnih ocjena; i
- 5) Alternativno - dokumentacijom koja će biti korišćena u sprovođenju konkretne metode ocjene.

Kroz fazu sprovođenja programa rada dodaju se sljedeće stavke:

- 1) Ocjena kontrola;
- 2) Kratak i jasan zaključak koji se sastoje od kriterijuma, nalaza (rezultat realizovanih revizorskih metoda), uzroka i posljedice, ako nalaz nije u skladu sa kriterijumom; i
- 3) Sažete preporuke povezane sa zaključkom.

Pri definisanju revizorskih metoda, potrebno je voditi računa o prirodi, obimu i vremenu sprovođenja aktivnosti na terenu na način da se obezbijedi efektivno postizanje cilja revizije. Dokumentovan Program rada revizije treba jasno da predstavi koje aktivnosti treba da se sprovedu i na koji način.

Plan i Program rada pojedinačne revizije priprema unutrašnji revizor koji obavlja reviziju na osnovu Naloga za reviziju, prije otpočinjanja rada na terenu, a odobrava rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju, kao i svaku promjenu.

6.1.3 Uvodni sastanak

Ovo je završni korak u fazi procesa planiranja pojedinačne revizije. Na zvaničnom uvodnom sastanku, rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju i unutrašnji revizor upoznaju odgovorno lice subjekta revizije sa planiranim aktivnostima i dobijaju njegovu saglasnost za utvrđene kriterijume i plan aktivnosti, obuhvaćene Planom i Programom rada pojedinačne revizije. Za sastanak je poželjno pripremiti agendu i dostaviti je odgovornom licu subjekta revizije u cilju blagovremene pripreme i ostvarivanja svrhe uvodnog sastanka.

Agenda za sastanak treba da uključi sljedeće:

- Predstavljanje učesnika sastanka;
- Upoznavanje subjekta sa ciljevima i obuhvatom revizije, postavljenim kriterijumima i ukratko sa budućim revizorskim aktivnostima;
- Dobijanje informacija o očekivanjima subjekta revizije i eventualnim ograničenjima; i
- Definisanje načina komunikacije tokom revizije i okvirnih vremenskih rokova.

Na sastank se vodi službena zabilješka, koja sadrži jasan i sažet pregled toka sastanka, koji je u vezi sa planiranom pojedinačnom revizijom. Službenu zabilješku potpisuju unutrašnji revizor koji je vodio i sastavljao zabilješku i rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju. Službena zabilješka se odlaže u revizorski dosije sa ostalom dokumentacijom.

7 SPROVOĐENJE PROGRAMA RADA REVIZIJE

IIA Standard 2300 - Obavljanje angažmana

Interni revizori moraju da identifikuju, analiziraju, procijene i dokumentuju dovoljno informacija za ostvarivanje ciljeva angažmana.

IIA Standard 2310 - Interni revizori moraju da identifikuju dovoljno pouzdanih, relevantnih i korisnih informacija za ostvarivanje ciljeva angažmana.

IIA Standard 2320- Analiza i procjena

Interni revizori moraju da zasnivaju zaključke i rezultate angažmana na odgovarajućim analizama i procjenama.

IIA Standard 2330 - Dokumentovanje informacija

Interni revizori moraju da dokumentuju dovoljne, pouzdane, relevantne i korisne informacije za podržavanje zaključaka i rezultata angažmana.

Kada rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju odobri Plan i Program rada pojedinačne revizije, unutrašnji revizor započinje sa obavljanjem planiranih aktivnosti kroz realizaciju Programa rada revizije. Unutrašnji revizor identifikuje, analizira, ocjenjuje i dokumentuje dovoljno informacija kako bi zadovoljili procedure utvrđene u Programu rada revizije koje se mogu mijenjati tokom obavljanja ovih postupaka. Svaka izmjena i dopuna Programa rada revizije mora biti odobrena od strane rukovodioca jedinice za unutrašnju reviziju. Informacije prikupljene za potrebe revizije moraju biti dovoljne, pouzdane, relevantne i korisne (dovoljne informacije su činjenične, adekvatne i uvjerljive, tako da svako informisano lice može doći do istih zaključaka kao i unutrašnji revizor).

7.1 Identifikacija i prikupljanje informacija

Unutrašnji revizor mora prikupiti dovoljne, pouzdane, relevantne i korisne informacije koje će koristiti u obavljanju revizije. Sve informacije nijesu revizorski dokazi, pa stoga unutrašnji revizor mora za svaku pojedinačnu reviziju u Programu rada revizije utvrditi koje informacije će prikupiti i koristiti kao revizorski dokaz i potreban nivo pouzdanosti dokaza, na osnovu kojih može donositi zaključke i pružati uvjeravanje. Prilikom utvrđivanja informacija potrebnih za postizanje ciljeva revizije, unutrašnji revizor treba da razmotri očekivanja odgovornog lica subjekta revizije. Vrsta potrebnih informacija i primijenjena analiza varira u zavisnosti od toga da li se revizija obavlja radi pružanja uvjeravanja uz formulisanje zaključaka i/ili mišljenja odnosno konsultacija/savjeta.

Unutrašnji revizor treba da pristupa procesu pojedinačne revizije objektivno, ali istraživački i strateški traga za informacijama - revizorskim dokazima, koje mogu pomoći u postizanju cilja revizije. U narednoj tabeli dati su primjeri istraživačkih pitanja:

Strateška važnost	Ključni elementi procesa
Koji su ciljevi subjekta, (kao i vizija i misija)?	Ko su korisnici procesa (interni/eksterni)?
Koji su ciljevi subjekta revizije?	Koji su njihovi zahtjevi?
Koji su ciljevi oblasti/procesa revizije?	Šta je glavni rezultat procesa/usluga?
Šta nastoji ostvariti?	Koji su zahtjevi povezani s inputima /outputima?
Da li je proces u skladu sa strateškim ciljevima subjekta?	Od kojih se aktivnosti sastoji process?
Stvara li proces vrijednost?	Posjeduju li zaposleni odgovarajuće znanje i vještine?
Koliko je njegova vrijednost za subjekt?	
Koja su očekivanja prisutna za konkretni poslovni proces i njegovu uspješnost?	
Koje aktivnosti usmjeravaju ili omogućavaju izvođenje procesa?	
Jesu li one adekvatne?	
Aktivnosti procesa	Uspješnost procesa
Koliko dugo traje i koliko se često obavlja određena aktivnost?	Ostvaruje li proces zacrtane ciljeve i rezultate?
Postoje li aktivnosti koje prekidaju događaje ili sprečavaju izvođenje procesa?	Postoji li usko grlo procesa?
Mogu li se određene aktivnosti obavljati paralelno?	Šta je uzrok njihovog postojanja (dodirne tačke, nedostatak informacija, ograničeni resursi)?
Na koji način su aktivnosti revidiranog procesa povezane sa aktivnostima drugih procesa?	U kojoj mjeri su prisutna odstupanja u procesu i koji je nivo odstupanja?
Postoje li u procesu izuzeci?	Koliki je trošak izvođenja procesa?
Jesu li za njih razvijena moguća rješenja?	Kakav je revidirani proces u odnosu na najbolji proces?
	Da li su utvrđeni indikatori učinka za revidirani process?
	Da li su indikatori odgovarajući?

Prema definiciji Evropskog revizorskog suda, "revizorski dokaz je informacija koju unutrašnji revizor koristi za formulisanje revizorskih zaključaka".

7.2 Karakteristike informacija sa stanovišta unutrašnje revizije

U svakoj fazi procesa revizije, unutrašnji revizor primjenjuje profesionalni skepticizam u ocjenjivanju da li su informacije **dovoljne, pouzdane, relevantne i korisne** za izvođenje zaključaka i davanje preporuka ili donošenje odluka o tome da li je potrebno pribaviti

dodatne informacije. Unutrašnji revizor ne analizira sve raspoložive informacije zato što je to neizvodljivo, skupo i nepotrebno tako da zaključci i mišljenja, u principu, mogu biti pripremljeni primjenom metode uzorkovanja i drugih metoda prikupljanja podataka za testiranje.

Dovoljne informacije

Dovoljnost predstavlja količinu informacija koje su potrebne unutrašnjem revizoru. Informacija je dovoljna kada je njen obim/količina dovoljno velika da podrži, u razumnoj mjeri uvjeravanje unutrašnjeg revizora. Prvu procjenu dovoljnosti revizorskih dokaza, revizor utvrđuje u fazi planiranja prilikom pripreme Programa rada unutrašnje revizije. Ova procjena može biti zasnovana na procjeni rizika koju je unutrašnji revizor izvršio prije prikupljanja revizorskih dokaza. Međutim, može se dogoditi da unutrašnji revizor identifikuje nove rizike tokom sprovođenja Programa rada revizije, koji nijesu identifikovani i procijenjeni tokom početne procjene rizika ili da za planirani uzorak za testiranje unutrašnje kontrole neće dati dovoljno revizorskih dokaza, i sl. U tom slučaju, unutrašnji revizor mora analizirati da li su planirane procedure u obuhvatu revizije dovoljne da prikupe dovoljno revizorskih dokaza ili da li će dodatne procedure revizije biti potrebne, odnosno da li će biti potrebno povećati uzorak ili obuhvat rada unutrašnje revizije. U slučaju potrebe za povećanjem obuhvata rada unutrašnje revizije, neophodno je izmijeniti ili dopuniti Programa rada revizije, koji mora biti odobren od strane rukovodioca jedinice za unutrašnju reviziju.

Pouzdanost informacija

Pouzdana informacija je najbolja informacija koja se može dobiti primjenom odgovarajućih metoda. U prosuđivanju pouzdanosti revizorskih dokaza, unutrašnji revizor mora uzeti u obzir sljedeće:

- Direktni revizorski dokazi se obezbjeđuju fizičkim ispitivanjem, posmatranjem ili revizorskim ponovnim računanjem bilansa (stanja), i ovakvi dokazi su obično pouzdaniji od indirektno obezbijeđenih dokaza, dobijenih putem potvrda ili ispitivanja, zato što su informacije koje revizor sam prikupi ili potvrdi da su tačne vjerodostojnije od indirektno obezbijeđenih dokaza;
 - Dokumentovani dokazi su obično pouzdaniji od usmenih dokaza;
 - Originalni dokumenti su pouzdaniji od kopija;
 - Dokazi od trećih lica (npr. Izvod iz banke isl.) su pouzdaniji od dokaza dobijenih u okviru subjekta, ovo ne znači da se pristup unutrašnjeg revizora prema subjektu revizije zasniva na nepovjerenju, potrebno je da unutrašnji revizor zadrži zdrav stepen profesionalnog skepticizma;
 - Dokazi potvrđeni dokumentima van subjekta, obično su pouzdaniji od interno pripremljenih dokumenata;
 - Dokazi dobijeni u pouzdanom kontrolnom okruženju su pouzdaniji, od dokaza koji su obezbijeđeni u nepouzdanom ili slabom kontrolnom okruženju;
 - Manje komplikovane revizorske procedure su obično pouzdanije od onih komplikovanih, iako u određenim situacijama svi potrebni dokazi neće biti dobijeni upotrebom jednostavnih tehnika revizije; i
 - Dokazi su pouzdaniji ako su pojedinačni dijelovi dokaza iz različitih izvora ili različite vrste.
- Ako unutrašnji revizor utvrdi neusklađenost između pojedinih dijelova dokaza, mora sprovesti dodatne metode za prikupljanje dokaza.

Relevantne informacije

Relevantne informacije podržavaju zaključke i preporuke u pojedinačnim revizijama i u skladu su sa ciljevima revizije. Npr. dokazi koji se odnose na buduće planove potrošnje na infrastrukturnom projektu u Ministarstvu za održivi razvoj, iako su zanimljivi, nijesu relevantni ako je predmet revizije u ovom ministarstvu obračun i isplata zarada.

Korisne informacije su informacije koje pomažu subjektu u poslovanju i postizanju utvrđenih ciljeva u oblasti revizije.

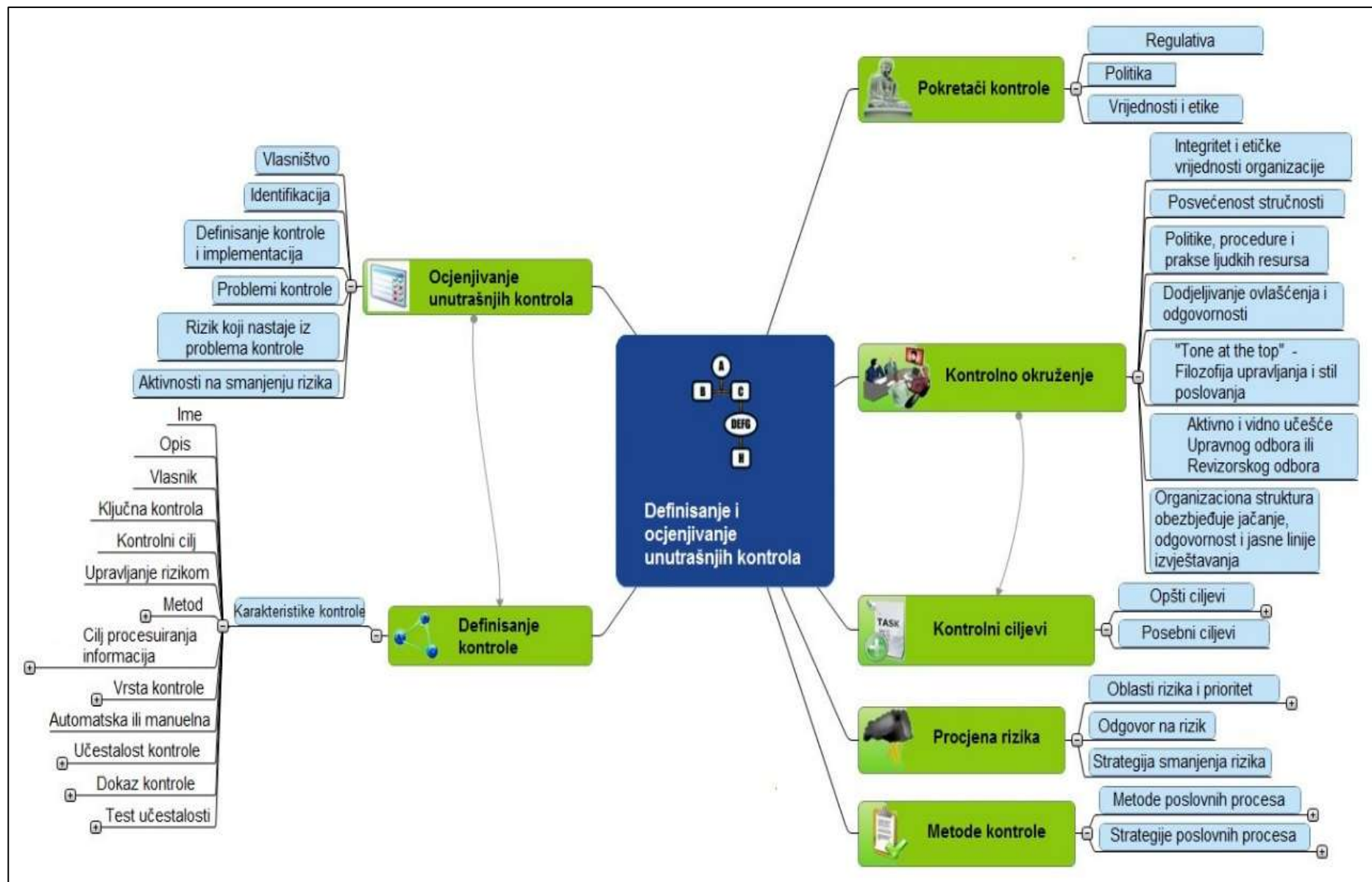
7.3 Prikupljanje informacija

Unutrašnji revizor može obezbijediti revizorske dokaze na različite načine, koristeći različite metode ili tehnike revizije i iz nekoliko različitih izvora (u i van) subjekta revizije, pri čemu se obično koriste kombinacija različitih izvora i postupaka revizije. Revizorski dokazi mogu biti fizički, dokumentovani, verbalni i analitički. Unutrašnji revizor, u fazi planiranja, za vrijeme pripreme Programa rada revizije odlučuju koje **revizorske metode** za identifikaciju i prikupljanje informacija i revizorskih dokaza će koristiti u pojedinačnoj reviziji. U izboru metoda i tehnika revizije mora uzeti u obzir pouzdanost dokaza i troškove njihovog obezbjeđenja.

Unutrašnji revizor može da pruža uvjeravanje rukovodiocu subjekta o adekvatnosti u dizajniranju unutrašnjih kontrola i pouzdanosti, efektivnosti i efikasnosti u implementaciji i funkcionisanju unutrašnjih kontrola u oblasti obuhvaćene revizijom. U praktičnom smislu, to znači da unutrašnji revizor:

- **prvo**, analizira strukturu - dizajn unutrašnje kontrole, pri čemu ispituje da li je unutrašnja kontrola dizajnirana kako bi se ostvario cilj kontrole (sprječavanjem pojave rizika, odnosno smanjenjem uticaja rizika na prihvatljiv nivo) i doprinijelo postizanju poslovnih ciljeva subjekta, za vrijeme obavljanja revizije, *odnosno analizira i ocjenjuje adekvatnost unutrašnjih kontrola i*
- **drugo**, analizira i ocjenjuje pouzdanost, efektivnost i efikasnost u implementaciji i funkcionisanju adekvatnih unutrašnjih kontrola za vrijeme obavljanja revizije.

Primjer aktivnosti u definisanju i ocjeni unutrašnjih kontrola dat je u sljedećoj tabeli.



Prilikom ocjene adekvatnosti i efektivnosti unutrašnjih kontrola, ocjenjuje se i efikasnost unutrašnje kontrole, pa se stoga moraju uzeti u obzir troškovi uspostavljanja, implementacije i funkcionisanja unutrašnjih kontrola koje su potrebne za postizanje ciljeva kontrole. U tu svrhu, potrebno je prikupiti dokaze koje će revizor koristiti za ocjenu da li su benefiti subjekta veći sa uspostavljenim unutrašnjim kontrolama od troškova uspostavljanja, održavanja i funkcionisanja kontrola. Unutrašnji revizor mora saznati da li unutrašnja kontrola, koju je uspostavio rukovodilac subjekta utiče na smanjenje rizika na prihvatljiv nivo i omogućava ostvarenje poslovnih ciljeva subjekta.

7.4 Metode za prikupljanje informacija

Unutrašnji revizor koristi različite metode da obezbijede dokaze kao osnovu za davanje uvjeravanja da su unutrašnje kontrole adekvatne, da funkcionišu i da su efektivne. Najčešće metode koje treba da primjenjuje unutrašnji revizor u ovoj fazi procesa revizije su: intervjuisanje, ispitivanje, posmatranje i uzorkovanje u svrhu testiranja.

Intervjuisanje

Unutrašnji revizor koristi intervjuisanje kao tehniku za prikupljanje informacija, postavljanjem pitanja i dobijanjem odgovora od odgovornog lica subjekta revizije, zaposlenih ili iz izvora van subjekta. Intervju može biti usmeni i pismeni, što zavisi od ocjene rukovodioca jedinice i unutrašnjeg revizora zaduženog za konkretnu reviziju. Intervju se odvija po utvrđenoj proceduri (planiranje intervjuja, početak, vođenje i zaključivanje intervjuja).

Prije intervjuja, unutrašnji revizor treba da definiše jasne ciljeve intervjuja, posebno informacije koje želi da dobije od sagovornika, a koje su definisane Programom rada unutrašnje revizije, kao i lica koja će biti intervjuisana, a koja imaju znanje i iskustvo u oblasti koja se revidira.

Ispitivanje

Unutrašnji revizor koristi ispitivanje kao tehniku da bi pregledao i ispitao autentičnost dokumentacije i potvrdili rezultate dobijene posmatranjem i intervjuisanjem, a koja predstavlja osnovu za pružanje uvjeravanja rukovodiocu subjekta. Unutrašnji revizor koristi „testiranje prolaskom kroz sistem“ da bi prolaskom kroz oblast revizije potvrdio svoje razumijevanje funkcionisanja revidirane oblasti. U tom cilju revizor traži pisane dokaze o postojanju unutrašnjih kontrola opisane kroz intervjuisanje u službenim zabilježkama.

Posmatranje

Unutrašnji revizor koristi tehniku posmatranja za praćenje postupka obavljanja aktivnosti u oblasti koja je predmet revizije i zaposlenih u obavljanju svakodnevnih aktivnosti za koje su zaduženi od strane rukovodioca subjekta. Na ovaj način unutrašnji revizor može da utvrdi kako se unutrašnje kontrole implementiraju i funkcionišu, a u cilju pružanja uvjeravanja o efektivnosti unutrašnjih kontrola za vrijeme obavljanja revizije, a potvrdu o tome obezbjeđuje putem uzorkovanja.

Uzorkovanje

Revizorsko uzorkovanje je primjena revizorskih procedura na manje od 100% stavki iz populacije na takav način da postoji vjerovatnoća da svaka stavka bude izabrana, a sa ciljem da se dođe do razumne osnove za donošenje zaključaka o cijeloj populaciji⁸.

Unutrašnji revizor može koristiti tri metode za odabir stavke ili transakcije za testiranje, u sistemu koji revidiraju i to:

- 1) Odabir svih stavki ili transakcija, odnosno 100% provjera;
- 2) Izbor određene stavke ili transakcije zato što su specifične (npr. visoke vrijednosti, visokorizične i sl.) ; i
- 3) Revizorsko uzorkovanje.

Unutrašnji revizor primjenjuje **revizorsko uzorkovanje** kako bi obezbijedio dovoljno revizorskih dokaza i izveo zaključak o cijeloj populaciji na osnovu odabranog uzorka, a preduslov za to je da unutrašnji revizor prvo kreira i odabere revizorski uzorak, obavi revizorske procedure i ocijeni rezultate uzorka kako bi dobili dovoljne, pouzdane, relevantne revizorske dokaze kako bi postigao cilj revizije.

Populacija se definiše kao skup podataka iz kojih se bira uzorak i na osnovu kojih unutrašnji revizor izvodi zaključak.

Rizik uzorkovanja je rizik da će zaključak unutrašnjeg revizora na osnovu uzorka biti drugačiji od zaključka do kojeg bi došao ako bi cjelokupna populacija bila testirana istom revizorskom metodom, odnosno predstavlja rizik da će se projektovani rezultati uzorkovanja razlikovati od stvarnog stanja.

Vrste revizorskog uzorkovanja

Postoje dvije vrste revizorskog uzorkovanja i to:

- 1) **Statističko i**
- 2) **Nestatističko uzorkovanje.**

Statističko uzorkovanje se bazira na teoriji vjerovatnoće i matematičkim kalkulacijama. Rezultati testova sprovedenih statističkim uzorkovanjem se mogu mnogo pouzdanije ekstrapolirati na cijelu populaciju sa željenim nivoom pouzdanosti. Ova metoda uzorkovanja je naročito korisna kada je populacija velika i sadrži homogene elemente. Podrazumijeva odabir uzorka na osnovu teorije vjerovatnoće, pri čemu svaki član populacije ima istu vjerovatnoću da bude izabran u uzorak. Upotreba statističkog uzorkovanja zahtijeva specijalizovano znanje i vještine.

Međunarodni revizorski standard 530 definiše statističko uzorkovanje kao pristup koji ima sljedeće karakteristike:

- 1) Slučajan izbor jedinica uzorka i
- 2) Korišćenje teorije vjerovatnoće kako bi ocijenili rezultate uzorka uključujući mjerenje rizika uzorkovanja.

U slučaju da uzorkovanje nema karakteristike pod 1). i 2). smatra se nestatističkim. Ukoliko populacija sadrži više od od 1.000 stavki i sadrži pretežno homogene elemente može se koristiti statističko uzorkovanje.

Za razliku od statističkog uzorkovanja, **nestatističko uzorkovanje** se oslanja na profesionalnu procjenu unutrašnjeg revizora, koji koristi svoje iskustvo i znanje da odredi veličinu uzorka i metod odabira uzorka iz populacije. Nestatističko uzorkovanje (na bazi prosuđivanja) je manje objektivno i rezultati takvog uzorkovanja obično se odnose na stavke iz uzorka i ne mogu se matematički ekstrapolirati na cijelu populaciju iz razloga što veličina i metod odabira stavki u uzorku nijesu matematički određeni. Nestatističko uzorkovanje nije zasnovano na teoriji vjerovatnoće, jer prilikom odabira stavki iz populacije nije poznata kolika je vjerovatnoća da će

⁸ISA 530

pojedina stavka ući u uzorak. Prilikom korišćenja nestatističkog uzorkovanja treba voditi računa da uzorak bude što reprezentativniji i da se uzorak bira što objektivnije.

Metode revizorskog uzorkovanja

Postoje različite metode revizorskog uzorkovanja, kao što su:

1. **Metoda slučajnog izbora** kod koje izbor nije unaprijed određen odnosno kod koje svaka stavka u populaciji ima jednaku šansu da bude odabrana u uzorak. Metoda slučajnog izbora podrazumijeva korišćenje tabele slučajnih brojeva, korišćenje random funkcije u Excel-u ili korišćenje slučajnih brojeva koji se mogu odabrati pomoću internet sajtova (www.random.org).
2. **Intervalno/sistemska uzorkovanje** - Nakon određivanja veličine uzorka, populacija se dijeli sa veličinom uzorka kako bi odredili interval uzorkovanja (n). Recimo ako u populaciji ima 1000 stavki a želimo uzorak od 50 stavki, interval uzorkovanja je 20 pa ćemo testirati svaku 20-tu stavku (1000/50). Prvu dobijamo metodom slučajnog izbora (npr. 7) i onda testiramo svaku 20-tu (27-u, 47-u, 67-u.....967-u, 987-u). Kako bi, u uzorak mogli da biramo svaku n-tu stavku iz populacije, populacija mora biti na neki način numerisana.
3. **Uzorkovanje monetarne jedinice** - je metoda slična metodi intervalnog uzorkovanja, ali za razliku od metode intervalnog uzorkovanja kod koje se dijele stavke populacije kod metode monetarnog uzorkovanja dijele se vrijednosti stavki populacije. Npr. stavka koja ima vrijednost 30 tretira se kao 30 jedinica uzorka dok stavka koja ima vrijednost 150 tretira se kao 150 jedinica uzorka. Pretpostavićemo da imamo 500 faktura ukupne vrijednosti 400.000€.

Broj fakture	Vrijednost fakture (€)	Kumulativna vrijednost (€)
1	450	450
2	2.620	3.070
3	6.000	9.070
↓	↓	↓
↓	↓	↓
↓	↓	396.500
498	1.250	397.750
499	890	398.640
500	1.360	400.000
Ukupna vrijednost faktura	400.000	

U koloni broj fakture navedene su svih 500 faktura iz populacije ukupne vrijednosti 400.000€ koje su prikazane u koloni „kumulativna vrijednost“. Ako pretpostavimo da je prvi slučajni broj koji smo izabrali 328 onda ćemo testirati prvu fakturu. Kod ove metode koristimo vremensko uzorkovanje. Interval uzorkovanja određujemo dijeljenjem ukupne vrijednosti faktura sa veličinom uzorka. Ako odredimo da ćemo testirati 50 faktura onda je interval uzorkovanja $400.000/50=8.000$ odnosno uzorkujemo svaki 8000-ti euro. S obzirom da smo započeli sa brojem 328 sljedeći euro koji bismo provjerili je 8328, odnosno na osnovu toga zaključujemo da sledeću fakturu koju treba testirati je faktura broj.

Korišćenjem metode uzorkovanja monetarne jedinice, mala je vjerovatnoća da će fakture manje vrijednosti biti izabrane uzorak za testiranje, dok fakture veće vrijednosti imaju veliku vjerovatnoću da budu izabrane u uzorak. Na konkretnom primjeru svaka faktura veća od intervala uzorkovanja, odnosno veća od 8.000€ mora biti izabrana u uzorak i testirana.

4. **Stratifikacija** - kako bi povećali efikasnost uzorkovanja i smanjili revizorski rizik, unutrašnji revizor može koristiti metodu stratifikacije. Korišćenjem metode stratifikacije, revizor dijeli populaciju u dvije ili više podpopulacija. Npr. ukoliko vrši reviziju procesa plaćanja faktura, revizor bi podijelio sve fakture na fakture visoke vrijednosti, fakture srednje vrijednosti i fakture niže vrijednosti, a nakon toga uzeo bi uzorak iz svake podpopulacije. Metoda stratifikacije se naročito preporučuje kada je populacija heterogena odnosno kada se sastoji od stavki koje se značajno razlikuju u veličini (bilo vrijednosti ili karakteristikama). Korišćenjem metode stratifikacije, uzorak je mnogo reprezentativniji nego li kad bi se isti broj stavki uzeo iz cjelokupne populacije.
5. **Grupno uzorkovanje** se koristi ako je populacija podijeljena po grupama (npr. po geografskim lokacijama) i unutrašnji revizor testira grupe metodom slučajnog izbora. Ukoliko organizacija obavlja poslovanje, u recimo, 30 područnih jedinica revizori mogu odabrati da testiraju podatke iz 5 područnih jedinica. Najveći nedostatak ove metode uzorkovanja je što je uzorak manje reprezentativan nego li kod drugih metoda uzorkovanja.
6. **Uzorkovanje na bazi prosuđivanja** se zasniva na revizorskom profesionalnom prosuđivanju. U velikom broju slučajeva, mala uzorak na osnovu prosuđivanja može biti od velike koristi. Ovom metodom unutrašnji revizor bira stavke visoke vrijednosti, neobične stavke ili stavke za koje imaju informacije ili revizorski osjećaj da su vrijedne testiranja. Uzorkovanje na bazi prosuđivanja je u pojedinim situacijama jedini izbor, naročito u slučajevima kada je veličina populacije nepoznata ili kada je nepraktično uzimati uzorak veličine koja je određena statističkom teorijom. Nedostatak uzorkovanja na bazi prosuđivanja je iz razloga što ne obezbjeđuje matematičku osnovu za projektovanje rezultata uzorka na cijelu populaciju.

Unutrašnji revizor u revizorskom izvještaju treba da navede metode koje je primjenjivao za prikupljanje informacija kao i metode uzorkovanja. Pored toga, u revizorskom izvještaju treba da navede ukupan broj stavki populacije kao i broj stavki koji su uzete u uzorak, odnosno ukoliko je moguće odrediti procenat ukupne vrijednosti stavki koje su ušle u uzorak i koje su testirane u odnosu na vrijednost cjelokupne populacije, kao i broj grešaka (odstupanja) prilikom testiranja.

Veličina uzorka

Unutrašnji revizor određuje veličinu uzorka kako bi smanjio revizorski rizik do prihvatljivog nivoa. Veličina uzorka je različita kod statističkog i nestatističkog uzorkovanja. Kod statističkog uzorkovanja veličina uzorka se određuje statističkom teorijom odnosno na osnovu nivoa pouzdanosti koju revizor želi, a veličina uzorka kod nestatističkog uzorkovanja zavisi od prosuđivanja unutrašnjeg revizora. U sljedećoj tabeli date su neke preporučene veličine uzorka u zavisnosti od veličine populacije.

Veličina uzorka	Veličina populacija
1	1
2-5	2-5
min 6	6-10
min 10	10-50
min 20	51-100
min 25	101-200
min 40	200-500
min 50	preko 500

7.4 Kompjuterski podržane tehnike revizije (CAATs)

IIA Standard 1210.A3 - Interni revizori moraju posjedovati dovoljno znanja o ključnim informaciono-tehnološkom rizicima i raspoloživim revizorskim tehnikama zasnovanim na tehnologiji, kako bi izvršili poslove koji su im dodijeljeni. Ipak ne očekuje se od svih internih revizora da imaju isti nivo stručnosti kao interni revizori čija je primarna dužnost revizija informacione tehnologije.

Standard propisuje da unutrašnji revizor za obavljanje revizije koja mu je dodijeljena, mora posjedovati dovoljno znanja o ključnim rizicima i kontrolama informacione tehnologije, kao i o revizijskim tehnikama zasnovanim na tehnologiji koje su mu dostupne. Međutim, ne očekuje se od unutrašnjeg revizora da posjeduju isti nivo stručnog znanja kao unutrašnji revizor čija je primarna odgovornost revizija informacionih tehnologija. Slijedom navedenog, unutrašnji revizor mora da zna da koriste kompjuterski podržane revizorske tehnike (CAATs) koje mu pomažu da prikupi i analizira veće količine informacija, na kojima se zasnivaju revizorski zaključci.

7.5 Analiza i ocjena prikupljenih informacija

Sprovođenje Programa rada revizije podrazumijeva izvođenje definisanih testova opisanih u Programu rada revizije u cilju prikupljanja dokaza o adekvatnosti u dizajniranju unutrašnjih kontrola i pouzdanosti, efektivnosti i efikasno u implementaciji i funkcionisanju adekvatnih unutrašnjih kontrola.

Faza planiranja i sprovođenja Programa rada revizije su međusobno povezane, tako da prelazak iz jedne u drugu fazu nikada nije jasno razgraničen, zato što i jedna i druga faza uključuju određeni nivo analiziranja i ocjene revizorskih informacija. Često unutrašnji revizor, tokom faze planiranja, treba da identifikuje unutrašnje kontrole i ocjenjuju adekvatnost njihove strukture kako bi se pripremio za identifikovanje ključnih kontrola koje treba detaljnije testirati sa aspekta pouzdanosti, efektivnosti i efikasnosti u implementaciji i funkcionisanju. Stoga, glavni cilj unutrašnjeg revizora je da u obavljanju unutrašnje revizije obezbijedi dovoljne, pouzdane i relevantne revizorske dokaze na osnovu kojih može da izvede zaključak, odnosno zakluče da li je sistem unutrašnjih kontrola koji je uspostavio rukovodilac subjekta, odnosno rukovodstvo, efektivan za postizanje ciljeva kontrola za vrijeme obavljanja revizije.

Prilikom ocjene unutrašnjih kontrola, unutrašnji revizor može da primijeni kao kriterijum model COSO⁹ unutrašnje kontrole, koji definiše sljedeće ključne komponente interne kontrole: kontrolno okruženje, procjena rizika, kontrolne aktivnosti, informacije i komunikacije i praćenje.

8 SAOPŠTAVANJE REZULTATA REVIZIJE

Rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju i unutrašnji revizor moraju da saopšte rezultate svake pojedinačne revizije u formi revizorskog izvještaja. Saopštavanje rezultata o obavljenoj pojedinačnoj reviziji je najvažnija aktivnost jedinice za unutrašnju reviziju u subjektu, koji se ostvaruje kroz izradu i dostavljanje konačnog revizorskog izvještaja rukovodiocu subjekta, odnosno drugim odgovornim licima za koje proizilaze obaveze iz revizorskog izvještaja.

IIA Standardi 2400 – Saopštavanje rezultata

Interni revizori moraju da saopšte rezultate angažmana.

IIA Standard 2410 – Kriterijumi izvještavanja

Izvještaji moraju uključiti ciljeve, obuhvat i rezultate angažmana.

IIA Standard 2410.A1

Konačno izvještavanje o rezultatima angažmana mora da uključi primjenjive zaključke, kao i primjenjive preporuke i/ili planove aktivnosti. Kada je to primjereno, mišljenje internog revizora treba da bude obezbijeđeno. Mišljenje u obzir mora uzeti očekivanja višeg rukovodstva, odbora i drugih interesnih strana i mora biti potkrijepljeno dovoljnim, pouzdanim, relevantnim i korisnim informacijama.

Tumačenje: Na nivou angažmana mišljenja mogu biti prezentirana kao rangiranja, zaključci ili drugi opisi rezultata. Angažman može biti povezan sa kontrolama određenog procesa, rizikom ili poslovnom jedinicom. Formulacija ovih mišljenja zahtijeva razmatranje rezultata angažmana i njihovog značenja.

⁹ U literaturi se navode i drugi modeli kontrole koje su razvile i objavile razne međunarodne organizacije, kao što su Coco, CobiT ili Cadbury modela, itd.

IIA Standard 2410.A2

Interni revizori se ohrabruju da pri saopštavanju rezultata angažmana izvijeste kada je poslovanje zadovoljavajuće.

IIA Standard 2410.A3

Kada se rezultat angažmana saopštava stranama izvan organizacije, izvještaj mora da sadrži ograničenja za dalje distribuiranje i korišćenje rezultata.

IIA Standard 2410.C1

Saopštenja o toku i rezultatima konsalting angažmana razlikovaće se po formi i sadržaju u zavisnosti od prirode angažmana i potreba klijenta.

IIA Standard 2420 – Kvalitet izvještavanja

Izvještaji moraju da budu tačni, objektivni, jasni, koncizni, konstruktivni, potpuni i blagovremeni.

IIA Standard 2421 – Greške i propusti

Ukoliko konačan izveštaj sadrži značajne greške ili propuste, izvršni rukovodilac revizije mora da dostavi ispravljenu informaciju svim stranama koje su primile prvobitni izvještaj.

IIA Standard 2430 – Upotreba navoda “izvršeno u skladu sa “Međunarodnim standardima za profesionalnu praksu interne revizije”

Izjava da su angažmani “izvršeni u skladu sa “Međunarodnim standardima za profesionalnu praksu interne revizije” odgovarajuća je samo ukoliko rezultati programa obezbjeđenja i unaprijeđenja kvaliteta potkrepljuju takvu izjavu.

IIA Standard 2431 – Objelodanjivanje neusklađenosti angažmana

Kada neusaglašenost sa Etičkim kodeksom i Standardima utiče na konkretan angažman u izvještaju o rezultatima mora se objelodaniti:

- Princip/principi ili pravilo/pravila ponašanja iz Etičkog kodeksa ili Standard(i) s kojim(a) nije postignuta saglasnost;
- Razlog/razlozi neusaglašenosti; i
- Uticaj neusaglašenosti na angažman.

IIA Standard 2440 – Dostavljanje rezultata

Izvršni rukovodilac revizije mora da saopšti rezultate odgovarajućim stranama.

Tumačenje: Izvršni rukovodilac revizije odgovoran je za pregled i odobravanje konačnog izvještaja o angažmanu prije njegovog izdavanja, kao i odlučivanje o tome kome će i kako će biti dostavljen. Kada izvršni rukovodilac revizije delegira ove dužnosti on (ili ona) zadržava opštu odgovornost.

IIA Standard 2440.A1

Izvršni rukovodilac revizije je odgovoran za saopštavanje konačnih rezultata onim stranama koje mogu osigurati da je rezultatima posvećena dužna pažnja.

IIA Standard 2450 – Sveobuhvatna mišljenja

Kada se izdaje sveobuhvatno mišljenje ono mora uzeti u obzir strategije, ciljeve i rizike organizacije i očekivanja višeg rukovodstva, odbora i drugih interesnih strana. Sveobuhvatno mišljenje mora biti potkrijepljeno dovoljnim, pouzdanim i korisnim informacijama.

Revizorski izvještaj je jedini opipljiv proizvod pojedinačne revizije i kao takav revizorski izvještaj je „**izlog**“ jedinice za unutrašnju reviziju. To je krajnji rezultat planiranja, vremena i napora rukovodioca jedinice za unutrašnju reviziju i unutrašnjeg revizora koji odražava kvalitet i temeljitost njihovog rada tokom obavljanja pojedinačne revizije.

Kvalitetan revizorski izvještaj će imati značajan uticaj i na shvatanje uloge jedinice za unutrašnju reviziju od strane rukovodioca subjekta. Revizorski izvještaj treba da bude pronicljiv tako da promoviše napredak subjekta, i zbog toga rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju i unutrašnji revizor moraju stalno imati u vidu ulogu i značaj unutrašnje revizije prikazanu u Misiji i Definiciji unutrašnje revizije i voditi računa o tome za koga izrađuju revizorski izvještaj i koji su ciljevi revizorskog izvještaja.

Ciljevi revizorskog izvještaja su:

- 1) Da saopšti zaključke revizije u revidiranoj oblasti;
- 2) Da objasne uticaje i posljedice ako izvještaj sadrži negativan nalaz;
- 3) Da izmjeri učinak - pružanjem analiza i procjena i da istakne oblast gdje se može postići veća efikasnost i efektivnost;
- 4) Da uvjeri rukovodioca subjekta o potrebi za promjenama;
- 5) Da predloži praktična i ekonomična rješenja; i
- 6) Da obezbijedi osnovu za praćenje kako bi se osiguralo da su preduzete odgovarajuće mjere.

8.1 Vrste revizorskog izvještaja

Revizorski izveštaj se izdaje nakon svake obavljene i o rezultatima svih pojedinačnih revizija vodi se evidencija. Forma revizorskog izvještaja zavisi od subjekta revizije i vrste usluga koju pruža unutrašnji revizor a u skladu sa Godišnjim planom ili posebnim zahtjevom rukovodioca subjekta. Stoga ne postoji posebna forma revizorskog izvještaja.

Obično se primjenjuju dvije vrste revizorskog izvještaja:

- 1) **standardni revizorski izveštaj** - najčešće se koristi u procesu obavljanja pojedinačne revizije i
- 2) **revizorski memorandum** - po pravilu je kraći od standardnog revizorskog izvještaja i koriste se posebne i hitne revizije izvršene po zahtjevu rukovodioca subjekta i za revizije praćenja i sadrži **uvod, zaključak i seriju odvojenih poglavlja** sa odgovarajućim naslovima za detaljne zaključke i preporuke.

Strukturu revizorskog izvještaja određuje rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju. Važno je da svaki revizorski izveštaj u jedinici za unutrašnju reviziju ima isti "stil". Ovo olakšava da rukovodilac subjekta lakše razumije suštinu i cilj revizorskog izvještaja.

8.2 Sadržaj i struktura standardnog revizorskog izvještaja

Standardni revizorski izvještaj treba da sadrži:

- 1) **Naslovnu stranu izvještaja;**
- 2) **Sadržaj;**
- 3) **Izvršni rezime;** i
- 4) **Detaljan izvještaj.**

Uz standardni revizorski izvještaj odgovorno lice subjekta revizije priprema predlog **Akcionog plana za sprovođenje korektivnih mjera iz preporuka.**

Naslovna strana

Naslovna strana treba da sadrži naziv izvještaja, datum izdavanja i broj izvještaja. Može se koristiti logo subjekta koji se postavlja na naslovnoj strani.

Sadržaj

Sadržaj treba da uključi naziv izvještaja, detalje svih glavnih dijelova izvještaja i spisak svih aneksa ako ih ima.

Izvršni rezime

Izvršni rezime treba da prenese glavne stavove rukovodiocu subjekta iz detaljnog izvještaja i podstakne njegovo interesovanje, koje će dovesti do preduzimanja korektivnih mjera bez čitanja detaljnog dijela izvještaja i da omogućiti rukovodiocu subjekta da brzo i lako shvati:

- 1) **Osnov obavljena revizije** - godišnji plan ili po zahtjevu rukovodioca subjekta;
- 2) **Ciljeve revizije** - zašto je revizija obavljena i koja su očekivanja ispunjena;
- 3) **Obuhvat revizije** - sažeto predstavljanje oblasti revizije i perioda u kojem je obavljena revizija, oblasti koje su isključene iz revizije uz navođenje razloga isključenja;
- 4) **Glavne zaključke revizije;** i
- 5) **Glavne preporuke** - visokoprioritetne povezane sa jednim ili više glavnih zaključaka.

Izvršni rezime sadrži **mišljenje**, kada je primjereno.

Detaljan izvještaj

Revizorski izvještaj treba da ima logičnu strukturu koja vodi čitaoca kroz razne ključne dijelove, kako bi se predstavila koherentna i sveobuhvatna slika obavljene pojedinačne revizije.

Sadržaj detaljnog izvještaja

Revizorski izvještaj, po pravilu mora da sadrži:

- 1) Osnovu obavljanja revizije;
- 2) Obuhvat revizije i ograničenja ako je bilo;
- 3) Ciljeve revizije - zašto je revizija obavljena i koja su očekivanja ispunjena;
- 4) Metode prikupljanja informacija;
- 5) Sažete glavne zaključke;
- 6) Primjenljive sažete preporuke; i
- 7) Mišljenje, kada je primjereno.

Pored toga, detaljan izvještaj može da sadrži sažete informacije o subjektu revizije, relevantna objašnjenja, status zapažanja zaključaka i preporuka, i kada je primjereno, izvještaj sadrži i **mišljenje unutrašnjeg revizora**, koje mora uzeti u obzir očekivanja odgovornog lica subjekta revizije i drugih odgovornih lica koja su u vezi sa predmetom revizije.

Mišljenje mora da se zasniva na dovoljnim, pouzdanim, relevantnim i korisnim informacijama.

Osnova obavljanja pojedinačne revizije odnosi se na reviziju koja je planirana u godišnjem planu, odnosno po zahtjevu rukovodioca subjekta za pružanjem usluga uvjeravanja ili savjetodavnih usluga.

Obuhvat revizije se odnosi na oblast/predmet revizije i period u kojem je obavljena revizija. Unutrašnji revizor u revizorskom izvještaju navodi i ograničenja za obavljanje revizije ako ih je bilo, kao što su: vremenska ograničenja, ograničenja koja se odnose na izbor uzorka, pristup informacijama i dokumentaciji, zaposlenim itd.

Cilj revizije - utvrđivanjem cilja pojedinačne revizije, korisnik izvještaja saznaje zašto je pojedinačna revizija obavljena i koja su očekivanja ispunjena.

Metode prikupljanja informacija sadrže pregled metoda koje su korišćene u obavljanju revizije, npr. analiza zakonskih i drugih propisa, analiza Međunarodnog okvira profesionalne prakse interne revizije, pregled i ocjena dokumentacije, posmatranja, intervjui, analitički pregled, testiranje podataka, kao i priprema dijagrama, upitnika i sl.

Zaključak revizije je adekvatna izjava o utvrđenim činjenicama, koje proizlaze iz poređenja kriterijuma sa nalazom (utvrđenim stanjem). **Zaključak mora biti sažet i jasan.**

Ukoliko je unutrašnji revizor utvrdio određena odstupanja nalaza od kriterijuma (**negativan nalaz**), mora da utvrdi **uzrok** odstupanja nalaza od kriterijuma i **posljedicu** tj. mogućnost ostvarenja rizika (**negativan efekat**).

Ukoliko unutrašnji revizor nije utvrdio određena odstupanja nalaza od kriterijuma (**pozitivan nalaz**), konstatuje to u izvještaju, zato što nije cilj revizije da utvrđuje samo identifikovana odstupanja već i **"zadovoljavajući učinak"**.

Zaključak sa negativnim nalazom mora da sadrži četiri glavna elementa:

- 1) **Kriterijum** - Šta treba da bude;
- 2) **Nalaz** - Šta je utvrđeno (nalaz nije u skladu sa kriterijumom);
- 3) **Uzrok** - Zašto se nalaz dogodio; i
- 4) **Posljedica** – Mogućnost ostvarenja rizika, odnosno negativan efekat.

Zaključak revizije je značajan ukoliko:

- Garantuje pažnju odgovornih lica subjekta revizije, odnosno rukovodioca subjekta;
- Je zasnovan na stvarnim činjenicama i potvrđen dokazima koji su dovoljni, pouzdani i relevantni, a ne na mišljenjima;
- Je objektivno razvijen bez pristrasnosti ili predrasuda,
- Je relevantan za pitanje na koje se odnose i
- Je Dovoljno ubjedljiv da podstiče na preduzimanje korektivnih mjera iz preporuka za otklanjanje uzroka utvrđenih slabosti.

Kriterijum može biti standard ili „očekivanje“ koja treba da bude zadovoljeno, propis, interno pravilo, postavljen zahtjev, cilj, najbolja praksa uputstva, priručnici, direktive ili opšti ciljevi subjekta itd. Kriterijum se utvrđuje u fazi planiranja procesa revizije i navodi u Programu rada revizije.

Nalaz je utvrđeno stanje (**koje može biti u skladu sa kriterijumom ili nije u skladu sa kriterijumom**) koje je utvrdio unutrašnji revizor tokom obavljanja revizije. Ukoliko utvrđeno stanje nije u skladu sa kriterijumom nalaz prikazuje šta u stvari postoji, u čemu se sastoje odstupanja, koji su nedostaci, šta je pogrešno, da li je greška izolovana ili široko rasprostranjena u sistemu unutrašnjih kontrola.

Uzrok predstavlja osnovni razlog odstupanja između kriterijuma i utvrđenog stanja. Uzrok daje odgovor na pitanje zašto je došlo do odstupanja od kriterijuma (zašto postoje razlike) ?

Primjera radi odgovor može biti: nedostatak kvalifikacije za obavljanje posla, nedostatak obuke, nedostatak komunikacije, uputstva za obavljanje posla su pogrešna, nedostatak resursa, nespremnost na promjene, neadekvatna organizaciona struktura, neadekvatno kontrolno okruženje. Za unutrašnjeg revizora je veoma važno, da u postupku obavljanja revizije, istražuje odstupanja između trenutnog stanja i kriterijuma iz razloga što se preporuke za preduzimanje korektivnih mjera formulišu u odnosu na uzrok koji je doveo do odstupanja od kriterijuma.

Posljedica predstavlja uticaj rizika ili izloženost do koje je došlo zbog toga što trenutno stanje nije u skladu sa kriterijumom. Prilikom procjene nivoa rizika ili izloženosti unutrašnji revizor razmatraju i analizira efekat koji **revizorski nalaz** može imati na poslovanje subjekta, odnosno subjekta revizije. Efekat može biti postojeći (stvarni efekat - činjeničnog karaktera, utvrđen tokom obavljanja revizije) ili potencijalni efekat izložen riziku, gdje se stvarni efekat nije dogodio ili nije otkriven, ali postoji vjerovatnoća da može da se dogodi.

Primjera radi, posljedica može da bude: gubitak poslovne reputacije, neekonomično ili neefikasno korišćenje resursa, gubitak potencijalnih prihoda isl. Unutrašnji revizor identifikovane rizike dokumentuju u revizorskom dosijeu i evidentira u revizorskom izvještaju.

Rizik predstavljaju mogućnost pojave neželjenog događaja koji može dovesti do **odstupanja između kriterijuma i nalaza** zbog slabosti u funkcionisanju unutrašnjih kontrola, odnosno u sistema unutrašnjih kontrola a koje mogu uticati na ostvarenje ciljeva subjekta.



U revizorskom izvještaju moraju biti zastupljeni svi elementi revizorskog zaključka, ako sadrži negativan nalaz. Ako unutrašnji revizor u revizorskom zaključku ne obuhvati „uzrok“ i „posljedicu“, zaključak neće biti ubjedljiv, a preporuka za preduzimanje korektivnih mjera neće biti usmjerena na otklanjanje uzroka odstupanja nalaza od kriterijuma, koja treba da utiče na smanjenje rizika na prihvatljiv nivo.

Preporuka predstavlja aktivnost na preduzimanju odgovarajućih korektivnih mjera za otklanjanje usroka odstupanja nalaza od kriterijuma, koje je neophodno preduzeti da bi **nalaz** bio u skladu sa **kriterijumom**, ako je unutrašnji revizori utvrdio da nalaz nije u skladu sa kriterijumom (negativan nalaz).

Rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju i unutrašnji revizor primjenjuju sljedeće **smjernice za definisanje preporuka**:

- Preporuke mogu da imaju za cilj poboljšanje sistema unutrašnjih kontrola ili unaprijeđenje poslovanja subjekta;
- Preporuke se zasnivaju na rezultatima i dovoljnim, pouzdanim i relevantnim informacijama
- Preporuke moraju sadržavati korektivne mjere koje su „primjenjive“ da bi ih odgovorno lice subjekta revizije prihvatilo i sprovelo.
- Revizor mora da uvjeri odgovorno lice subjekta revizije, odnosno rukovodioca subjekta da razumije poslovne ciljeve subjekta i rizike koje mogu ugroziti ostvarivanje ciljeva, da bi prihvatili preporuke;
- Unutrašnji revizor mora uskladiti i dogovoriti sa odgovornim licem subjekta revizije korektivne mjere iz preporuka, kao i rokove za njihovo sprovođenje, stoga, prilikom sastavljanja revizorskog izvještaja, mora uzeti u obzir očekivanje rukovodioca subjekta pri definisanju preporuka; i
- Ako se preporuka odnosi na uvođenje dodatnih unutrašnjih kontrola, unutrašnji revizor treba da procijeni preporuku u pogledu analize troškova i koristi, zato što uvođenje novih kontrola povećavaju troškove subjekta.

Veoma je važno da rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju uvjeri odgovorno lice subjekta revizije o prednostima sprovođenja korektivnih mjera iz preporuka, postizanjem dogovora o korektivnoj mjeri koju je neophodno preduzeti. Odgovorno lice subjekta revizije može, umjesto korektivne mjere date u preporuci unutrašnjeg revizora, predložiti drugu korektivnu mjeru, koja bi dala željene rezultate, odnosno otklonila uzrok nalaza. U tom slučaju, unutrašnji revizor može da odobri predloženu mjeru, imajući pri tom u vidu postizanje

cilja revizije odnosno poboljšanje sistema unutrašnjih kontrola, upravljanja rizicima, odnosno upravljanja i na taj način poboljšanja poslovanja subjekta. Takva odluka ne ugrožava nezavisnost unutrašnje revizije.

Međutim, ako rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju i unutrašnji revizor sa odgovornim licem subjekta revizije, odnosno rukovodiocem subjekta revizije ne mogu da postignu dogovor o sprovodivim korektivnim mjerama koje treba preduzeti, a koje bi trebale smanjiti izloženost poslovanja subjekta riziku, unutrašnji revizor mora ovo jasno navesti u revizorskom izvještaju.

Ako se odgovorno lice subjekta revizije nije složilo i prihvatilo datu preporuku, koja sadrži jasne korektivne mjere za otklanjanje uzroka negativnog nalaza, odnosno rizika, koja je sprovodiva, takvu preporuku treba zadržati u detaljnom dijelu revizorskog izvještaja i navesti razloge neprihvatanja, kao i svoj stav i stav odgovornog lica subjekta revizije, odnosno rukovodioca subjekta, kao i uzrok neslaganja.

Da bi preporuka bila primjenljiva, potrebno je obezbijediti i sljedeće informacije:

- Da li je subjekt revizije saglasan sa zaključkom i preporukom, i ako nije, treba navesti razlog;
- Koje će korektivne mjere preduzeti subjekt revizije u cilju sprovođenja preporuke (akcioni plan);
- Rok do kojeg će korektivna mjera iz preporuke (akcioni plan) biti sprovedena, odnosno; i
- Ko je odgovoran za sprovođenje korektivne mjere.

Ako je odgovorno lice subjekt revizije već preduzelo aktivnosti na realizaciji korektivnih mjera, ili se složilo da će to učiniti, to treba unijeti u revizorski izvještaj.

Ako se odgovorno lice subjekta revizije ne slaži (djelimično ili u potpunosti) sa određenom preporukom, a unutrašnji revizori i dalje, na osnovu utvrđenih činjenica, ostaju pri svom stavu da je preporuka primjenljiva, potrebno je pribaviti u pisanoj formi razloge neprihvatanja preporuke. Izvorni tekst koji je dostavilo odgovorno lice subjekta revizije treba kopirati- navesti ispod preporuke i ostaviti rukovodiocu subjekta da odluči čiji će predlog prihvatiti.

Mišljenje unutrašnjeg revizora - U pojedinačnim revizijama sa izražavanjem uvjerenja, unutrašnji revizor izražava svoje **mišljenje o adekvatnosti u dizajniranju unutrašnjih kontrola i pouzdanosti, efektivnosti i efikasnosti u implementiranju i funkcionisanju unutrašnjih kontrola u oblasti obuhvaćene revizijom, za vrijeme obavljanja revizije.** Mišljenje može uključivati sveobuhvatnu ocjenu unutrašnjih kontrola ili biti ograničeno na određene unutrašnje kontrole, upravljanje rizicima ili upravljanje ili određene aspekte poslovanja subjekta. Mišljenje mora uzeti u obzir očekivanja odgovornog lica subjekta revizije, odnosno rukovodioca subjekta i biti podržano sa dovoljnim, pouzdanim, relevantnim i odgovarajućim informacijama.

8.3 Sprovođenje korektivnih mjera iz preporuka

Preporuke treba da budu rangirane po stepenu rizika, kako bi odgovorno lice subjekta revizije, koje je odgovorno za sprovođenje preporuka, znalo koje su najprioritetnije preporuke koje treba sprovesti i u kojem roku i time doprinijeti smanjenju rizika na prihvatljiv nivo i povećati vjerovatnoću ostvarivanja poslovnih ciljeva subjekta.

Rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju mora da obezbijedi da se blagovremeno preduzmu adekvatne i usaglašene korektivne mjere za sprovođenje usaglašenih i prihvaćenih preporuka iz revizorskog izvještaja.

U tom cilju rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju preduzima sljedeće aktivnosti:

- 1) Sistematizuje i evidentira usaglašene i prihvaćene preporuke iz konačnih revizorskih izvještaja u centralni registar preporuka, radi lakšeg praćenja, od strane rukovodioca jedinice za unutrašnju reviziju i unutrašnjeg revizora, sprovođenja korektivnih mjera iz preporuka;
- 2) Od odgovornog lica subjekta revizije koje je odgovorno za sprovođenje korektivnih mjera iz prihvaćenih preporuka zahtijeva da jedinici za unutrašnju reviziju dostavi pisani izvještaj o statusu sprovođenja preporuke u utvrđenom roku, kao i periodični izvještaji o napretku;
- 3) O preporukama za koje je istekao rok za sprovođenje, a nijesu sprovedene obavijesti rukovodioca subjekta; i
- 4) Obezbjedi periodično (svaka tri mjeseca) provjeru sprovođenja svih korektivnih mjera iz preporuka, posebno visokoprioritetnih, kako bi osigurali da se preporuke sprovode onako kako rukovodilac subjekta očekuje.

Akcioni plan za sprovođenje korektivnih mjera iz preporuka

Akcioni plan za preduzimanje mjera na sprovođenju preporuka je neophodan za evidentiranje i praćenje aktivnosti na preduzimanju korektivnih mjera, preduzetih od strane odgovornog lica subjekta revizije, odnosno rukovodioca subjekta po preporukama unutrašnje revizije. Predlog akcionog plana priprema odgovorno lice subjekta revizije, a odobrava ga rukovodilac subjekta. Akcioni plan treba pripremiti za svaki standardni revizorski izvještaj.

Obrazac Akcionog plana je dat u nastavku i sadrži: datu i usaglašenu preporuku, prioritet preporuke, dogovorenu mjeru, odgovorno lice i rok za sprovođenje preporuke. Akcioni plan sadrži sve prihvaćene i sprovodive preporuke koje sadrži revizorski izvještaj.

Revizorski izvještaj br: _____

Akcioni plan

Pr. br.	Preporuka	Prioritet V/S/N	Odgovorno lice	Rok sprovođenja
1	2	3	4	5
P1				
P2				
P3				
P4				

Pripremio _____

Odobrio _____

Odgovorno lice subjekta revizije _____

Unutrašnji revizor popunjava dijelove Akcionog plana koji se odnose na broj revizorskog izvještaja, broj preporuke i prioritet preporuke.

Kolona (1) Broj preporuke - to je broj koji je opredijeljen za svaku usaglašenu (sprovodivu) preporuku iz Detaljnog izvještaju (P1, P2, P3 itd). Akcioni plan treba da uključi **svaku prihvaćenu i sprovodivu preporuku** iz revizorskog izvještaja i preporuke treba navesti po redu kako se pojavljuju u Detaljnom izvještaju.

Kolona (2) Preporuka - ovdje je uključena svaka prihvaćena i sprovodiva preporuka kao i u Detaljnom izvještaju.

Kolona (3) Prioritet gdje se određuje koliko je prioritetna preporuka u odnosu na rizik i to: **visok prioritet (V)** koji predstavlja ozbiljan nedostatak u kontroli koji zahtijeva neposrednu akciju rukovodstva, **srednji prioritet (S)** koji predstavlja slabost u kontroli koji zahtijevaju akciju rukovodstva u bliskoj budućnosti i **nizak prioritet (N)** gdje ne postoji značajan rizik koji proizilazi iz slabosti, ali se preporučuju korektivne mjere.

Ostale kolone u Akcionom planu popunjava odgovorno lice subjekta revizije, za oblast koja je predmet revizije i to:

Kolona (4) Odgovorno lice - ovdje treba evidentirati funkciju lica koje je odgovorno za sprovođenje preporuke.

Kolona (5) Rok sprovođenja - datum do kojeg odgovorno lice subjekta revizije namjerava da sprovede prihvaćenu preporuku.

Obrazac za pripremu predloga Akcionog plana u kojem su popunjene kolone od 1-3, dostavlja se odgovornog lica subjekta revizije, zajedno sa Nacrtom revizorskog izvještaja. Rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju treba da osigura da predlog Akcionog plana bude popunjen i dostavljen u propisanom roku, sa odgovorom odgovornog lica subjekta revizije na nacrt revizorskog izvještaja.

Predlog Akcionog plana treba da osigura da su preporuke odnosno bilo koji sprovodivi alternativni predlozi odgovornog lica subjekta revizije prihvaćeni, određena odgovarajuća lica odgovorna za sprovođenje svake preporuke i predloženi odgovarajući rokovi za sprovođenje preporuka. Da bi se lakše pratilo sprovođenje preporuka, preporučuje se da rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju usaglasi sa odgovornim licem subjekta revizije sadržaj, dinamiku i rok dostavljanja izvještaja o sprovođenju preporuka i koje dokaze treba dostaviti.

Akциони plan potpisuje odgovorno lice subjekta revizije, a odobrava rukovodilac subjekta i svojim potpisom potvrđuje da su preporuke navedene u Akcionom planu sprovodive i prihvaćene. Akcionog plana se odložena u stalni revizorski dosije. Na osnovu Akcionog plana rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju treba da planira reviziju praćenja, ako je neophodno i prije sljedeće planirane revizije.

8.4 Forma standardnog revizorskog izvještaja

Detaljni dio revizorskog izvještaja treba podijeliti na odgovarajuće odjeljke, sa jasnim naslovima, npr. „planiranje prihoda“. Obično preporuke treba postaviti na kraju svakog odjeljka. Međutim, ako je odjeljak posebno dug, i/ili se bavi većim brojem pitanja, preporuke se mogu uključiti u odgovarajuće dijelove odjeljka. Preporuke treba smjestiti u posebne pasuse kojima prethodi podnaslov „**Preporuke**“ sa boldiranim slovima.

Često je korisno uključiti grafikone, tabele i dijagrame kako bi kvantifikovali i prikazali činjenice i podatke. Ne treba pretjerati sa korišćenjem grafikona, jer oni mogu da učine da preporuke budu nejasne i ponekad mogu biti smetnja rukovodiocu subjekta. Izvještaj mora da sadrži činjenice. Subjektivni komentari nijesu prihvatljivi. Ako je potrebno treba jasno navesti ocjene ili pretpostavke ili njihovu osnovu. Gdje je moguće izbjegavati korišćenje dugih pasusa, navedoditi i pozitivne nalaze koji su usaglašeni sa kriterijumima, ali ne pretjerivati sa tim.

Zato unutrašnji revizor treba da se zapita:

- "Zašto se ovo dešava ili se ne dešava?"
- "Koji je efekat na proces upravljanja, upravljanja rizicima i kontrolu, efektivnost sistema unutrašnje kontrole i sl.?"
- "Zbog čega rukovodilac subjekta treba da bude obaviješten o tome?"

Opis mora biti ograničen samo na ono što je neophodno, da bi se utvrdio „negativan, odnosno pozitivan nalaz“. Nije potrebno navoditi pun i detaljan opis svakog dijela oblasti koji je obuhvaćen revizijom.

Numerisanje pasusa – neka osnovna pravila

Rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju na nivou jedinice za unutrašnju reviziju, treba da usvoji jednostavan sistem numerisanja u izvještaju (1; 2; 3 itd) koji počinje sa izvršnim rezimeom i nastavlja se do kraja izvještaja. Potrebno je numerisati svaki pasus. Preporuke treba da budu numerisane (P1, P2, P3 itd) radi lakše identifikacije. Ne treba numerisati naslove i podnaslove.

8.5 Finaliziranje standardnog revizorskog izvještaja

Prije finaliziranja nacrta revizorskog izvještaja treba izvršiti nekoliko provjera. Na kraju faze saopštavanje rezultata revizije, treba postaviti sljedeća pitanja:

- Da li Izvršni rezime motiviše odgovorno lice subjekta revizije, odnosno rukovodioca subjekta da poželi da pročita Detaljan izvještaj?
- Da li glavni zaključak revizije tačno odražavaju glavno pitanje sadržano u Detaljnom izvještaju?
- Da li glavni zaključak, sa negativnim nalazom sadrže četiri glavna elementa?
- Da li je svaka ključna preporuka povezana sa jednim ili više glavnih zaključaka?
- Da li su zaključak odgovarajući i značajni?
- Da li je potreba za preduzimanjem korektivne mjere iz preporuke dobro obrazložena?
- Da li je dovoljno objašnjen uticaj rizika koji je identifikovan?
- Da li se preporuka bave sa osnovnim uzrokom neusklađenosti nalaza sa kriterijumom?
- Da li je ton izvještaja primjeren?
- Da li su navedene pozitivni nalazi tamo gdje je to primjereno i moguće?
- Da li je jednostavno pročitati i razumjeti izvještaj?
- Da li su izostavljene sve nepotrebne riječi i fraze?



Pored toga, može se pripremiti i koristiti kontrolna lista, a sve u cilju pripreme kvalitetnog nacrtu i konačnog revizorskog izvještaja.

8.6 Kvalitet revizorskog izvještaja

Prema IIA Standardu 2420 revizorski izvještaj mora da bude:

- 1) **Tačan;**
- 2) **Objektivan;**
- 3) **Jasan;**
- 4) **Koncizan;**
- 5) **Konstruktivan;**
- 6) **Potpun;** i
- 7) **Blagovremen.**

Tačan izvještaj ne sadrže greške i iskrivljene informacije i dosljedno odražavaju činjenice na kojima se zasnivaju.

Objektivan izvještaj je realan, nepristrasan i bez predrasuda i rezultat je poštene i uravnotežene ocjene svih relevantnih činjenica i okolnosti. Da bi se osigurala objektivnost izvještaja, unutrašnji revizor mora obezbijediti, izvesti i izraziti zaključke i preporuke bez predrasuda, pristrasnosti, ličnih interesa i neprimjerenog uticaja drugih.

Jasan izvještaj je lak za razumijevanje i logičan, bez nepotrebne tehničke terminologije, a sadrži sve važne i relevantne informacije.

Koncizan izvještaj je usmjeren na suštinu bez nepotrebne razrade, suvišnih detalja, ponavljanja i obilja riječi.

Konstruktivan izvještaj pomaže subjektu unapređenjima tamo gdje je potrebno. Treba koristiti korisne, pozitivne i dobronamjerne sadržaje kako bi doprinijeli ostvarenju poslovnih ciljeva subjekta.

Potpun izvještaj je izvještaj, kome ne nedostaje ništa što je važno za korisnike izvještaja i sadrži sve važne i relevantne informacije i primjedbe koje potkrepljuju zaključke i preporuke.

Blagovremen izvještaj je dostavljen u pravom trenutku i omogućava blagovremeno preduzimanje korektivnih mjera.

8.7 Završni sastanak

Nakon izrađenog Nacrta revizorskog izvještaja o obavljenoj reviziji od strane unutrašnjeg revizora, rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju dogovara sa odgovornim licem subjekta revizije, odnosno rukovodioca subjekta, završni sastanak na kojem treba diskutovati o zaključcima i preporukama iz revizorskog izvještaja. Svrha završnog sastanka je postizanje zajedničkog razumijevanja sadržaja nacrtu revizorskog izvještaja.

Dobra je praksa da odgovorno lice subjekta revizije dobije primjerak nacrtu revizorskog izvještaja sa obrascem akcionog plana i da se isti koristi kao osnova za diskusiju na završnom sastanku, što će im omogućiti da pročitaju izvještaj i da se pripreme za sastanak, pripreme predlog akcionog plana, a time će i završni sastanak postići svoju svrhu. Ovom sastanku prisustvuju rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju i unutrašnji revizor koji je obavio reviziju, odgovorno lice subjekta revizije, a mogu prisustvovati druga lica subjekta revizije koji dobro poznaju oblast revizije, kao i lica koja mogu doprinijeti efikasnijem sprovođenju korektivnih mjera iz preporuka.

Na završnom sastanku razgovara se o zaključcima i preporukama, korektivnim mjerama i rokovima za sprovođenje preporuka, kao i dokazima koje će subjekt revizije dostaviti rukovodiocu jedinice za unutrašnju reviziju da bi potvrdio sprovedene preporuka.

O toku sastanka unutrašnji revizor vodi službenu zabilješku, koju potpisuje sa rukovodiocem jedinice za unutrašnju reviziju i odlaže u revizorski dosije.

Završni sastanak treba da pomogne da se izbjegnu bilo kakva nerazumijevanja ili pogrešna tumačenja činjenica, tako što će pružiti mogućnosti predstavnicima subjekta revizije da pojasne određene stavke i da izraze svoje viđenje o određenim pitanjima iz nacrtu revizorskog izvještaja, zaključcima i preporukama. Takođe treba da olakša unutrašnjem revizoru finaliziranje nacrtu revizorskog izvještaja, a odgovornom licu subjekta revizije da ispuni predlog akcionog plana za preduzimanje korektivnih aktivnosti na sprovođenje preporuka. Nakon sastanka, unutrašnji revizor dopušta nacrtu revizorskog izvještaja, ako je to potrebno i opravdano.

Unutrašnji revizor dostavlja nacrtu revizorskog izvještaja rukovodiocu jedinice za unutrašnju reviziju na pregled i sa njim raspravlja o mogućim nejasnoćama, pitanjima i dilemama. U ovoj fazi, rukovodilac jedinice i unutrašnji revizor razjašnjavaju pitanja koja su se pojavila tokom pregleda od strane rukovodioca jedinice za unutrašnju reviziju. Nacrtu revizorskog izvještaja, zabilješke o pregledu i pitanja koja je postavio rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju odlažu se u revizijski dosije.

8.8 Konačni revizorski izvještaj

Nakon usaglašavanja nacrtu revizorskog izvještaja sa odgovornim licem subjekta revizije unutrašnji revizor priprema predlog konačnog revizorskog izvještaja i dostavlja ga rukovodiocu jedinice za unutrašnju reviziju. Rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju, **nakon izvršenog nadzora nad procesom revizije i revizorskim dosijeom**, odobrava i potpisuje konačan revizorski izvještaj.

Konačni revizorski izvještaj potpisuju unutrašnji revizor koji je obavio reviziju i rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju. Rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju, konačan revizorski izvještaj sa predlogom akcionog plana dostavlja rukovodiocu subjekta i odgovornom licu subjekta revizije.

8.9 Postupak izvještavanja unutrašnje revizije u sistemu upravljanja programima EU

Oblik i sadržaj revizorskog izvještaja koji su opisani u dijelu saopštavanja rezultata, kao i koraci u postupku izvještavanja, u potpunosti primjenjuju i jedinice za unutrašnju reviziju u subjektima koji učestvuju u upravljanju programima EU. Međutim, poslije dostavljanja Konačnog revizorskog izvještaja rukovodiocu subjekta i licima odgovornim za revidirani proces isti je dostupan i ostalim učesnicima Upravljačke strukture.

Izvještavanje o zaključcima unutrašnje revizije u sistemu upravljanja programima EU dodatno je uređeno sledećim potpisanim sporazumima:

- 1) Operativnim sporazumima,
- 2) Implementacionim sporazumima i
- 3) Sporazumima o izvještavanju lica nadležnih za upravljanje i implementaciju programa IPA o nalazima unutrašnje revizije unutar tijela operativnih struktura.

Operativni sporazumi zaključuju se između tijela koja čine Operativnu strukturu.

Implementacioni sporazumi zaključuju se između Nacionalnog službenika za ovjeravanje i rukovodioca operativne strukture. Operativni sporazumi i implementacioni sporazumi, između ostalog, obavezuju na redovno izvještavanje o nalazima unutrašnje revizije unutar sistema pretpripravnih fondova i to na sljedeći način: tijela odgovorna za prioritet/mjeru odgovorna su za redovno izvještavanje o nalazima unutrašnje revizije tijela odgovornog za operativni program, a tijela zadužena za operativni program moraju osigurati praćenje i izvještavanje Nacionalnog službenika za ovjeravanje (NAO) o nalazima unutrašnje revizije i preduzetim mjerama.

Rukovodilac operativne strukture, na bazi implementacionog sporazuma, primljene konačne revizorske izvještaje dostavlja Nacionalnom službeniku za ovjeravanje. Kroz ovako uređen sistem izvještavanja informacije o zaključcima i preporukama unutrašnje revizije dolaze do svih onih koji unutar sistema snose odgovornost za efikasno upravljanje, odnosno do rukovodioca subjekta, rukovodioca operativne strukture, kao i Nacionalnog službenika za ovjeravanje.

9) Dokumentovanje informacija

IIA Standard 2330 - Dokumentovanje informacija

Interni revizori moraju dokumentirati dovoljne, pouzdane i relevantne informacije kako bi potkrijepili rezultate i zaključke angažmana.

IIA Standardu 2330.A1

Izvršni rukovodilac revizije mora da kontroliše pristup zapisima angažmana. Izvršni rukovodilac revizije, mora kada je to primjereno, prije sastavljanja ovih zapisa na raspolaganje eksternim stranama, da pribavi odobrenje rukovodstva ili pravno mišljenje.

IIA Standard 2330.A2

Izvršni rukovodilac revizije mora da razvije zahtjeve za čuvanje zapisa angažmana, bez obzira na medij na kome se svaki zapis čuva. Ovi zahtjevi moraju biti u skladu sa smjernicama i svim relevantnim regulatornim i drugim zahtjevima.

IIA Standard 2330.C1

Izvršni rukovodilac revizije mora da ustanovi politike za upravljanje, čuvanje i korištenje zapisa konsalting angažmana i njihovo izdavanje internim i eksternim, da uspostavi jasne politike korisnicima. Ove politike moraju da budu u skladu sa smjernicama organizaciji, kao i sa drugom relevantnom regulativom ili drugim zahtjevima.

Obavljene pojedinačne revizije, u svim fazama procesa revizije, moraju biti adekvatno dokumentovane u revizorskim dosijeima. Rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju mora da uspostavi jasne politike za upravljanje revizorskom dokumentacijom, koje su u skladu sa politikama upravljanja dokumentacijom na nivou subjekta.

Revizorska dokumentacija je osnova za diskusiju unutrašnjih revizora sa odgovornim licem subjekta revizije i drugim zainteresovanim stranama u oblasti obuhvaćene revizijom. Na osnovu revizorske dokumentacije potvrđuje se dali su unutrašnji revizori planirali i obavili pojedinačnu reviziju u skladu sa Standardima i Metodologijim rada unutrašnje revizije u javnom sektoru.

Pored toga, služi i za druge namjene, kao što je:

- unapređuje sam proces obavljanja pojedinačne revizije;
- omogućava se kontrola kvaliteta obavljenih revizija;
- olakšava izradu nacrt revizorskog izvještaja;
- olakšava revizorima planiranje i obavljanje revizije;
- obezbjeđuje evidenciju o pitanjima od kontinuiranog značaja;
- ukazuje na odgovornost pojedinih članova revizorskog tima jer se u svakom dokumentu naglašava ko je obavljao određene aktivnosti;
- omogućava ocjenu kvaliteta rada unutrašnjih revizora; i
- uspostavlja evidencije u cilju praćenja.

Revizorska dokumentacija priprema se tokom procesa revizije, od planiranja, sprovođenje programa rada revizije, izvještavanja i praćenja. U svakoj fazi procesa revizije, svaki radni dokument treba adekvatno popuniti sa određenim informacijama.

Revizorska dokumentacija, pored radnih papira koji su u vezi sa pojedinačnom revizijom uključuje i druga dokumenta, kao što su:

- plan i program rada revizije;
- kopije dokumenata revidirane oblasti (pisane smjernice za poslovne postupke) ;
- računovodstvene evidencije, ugovore, statute, opise poslova, isl;
- evidencije o komunikaciji sa subjektom revizije i odgovori na pitanja unutrašnjih revizora;
- ispunjene upitnike, dijagrame tokova;
- radne evidencije unutrašnjih revizora;
- nacrt izvještaja završenih pojedinačnih revizija i evidencija o koordinaciju oko nacrt izvještaja revizije; i
- dokumenti koji ukazuju na to da je sproveden postupak praćenja sprovođenja preporuka.

Revizorska dokumentacija se evidentira, odlaže i čuva u uspostavljenim revizorskim dosijeima, koji treba da budu organizovani na jasan i logičan način i mogu se čuvati u elektronskoj ili papirnoj formi. Adekvatno korišćenje sadržaja i međusobnog povezivanja dokumenata i dijelova informacija je značajno ukoliko se želi postići da je dosije pristupačan i da može pomoći unutrašnjem revizoru u efikasnijem obavljanju pojedinačne revizije.

9.1 Stalni i tekući revizorski dosije

Na osnovu prirode informacija, revizorski radni papyri, odnosno revizorska dokumentacija se mogu čuvati u stalnom ili tekućem revizorskom dosijeu (mogu biti i u elektronskom formatu). Stalni dosije se koristi za čuvanje dokumentacije koje unutrašnji revizori često koriste, a tekući revizorski dosije se koristi za čuvanje dokumentacije iz pojedinačne revizije.

Stalni revizorski dosije se koristi za čuvanje dokumentacije koje unutrašnji revizori često koriste, a sadrži opšte informacije o subjektu u kojem se vrši revizija (osnovna akta o osnivanju i nadležnosti subjekta revizije, akt o unutrašnjoj organizaciji, strateške i godišnje planove, budžet, razne izvještaje, pravilnike, uputstva, itd.). Unutrašnjem revizoru ovaj dosije pruža osnovne informacije i treba ga redovno ažurirati sa novim dokumentovanim podacima.

Stalni revizorski dosije sadrži:

- Indeks za povezivanje sa dosijeima - standardni kontrolni spisak;
- Istorijat subjekta, aktivnosti, lokacija, organizaciona šema i detalji o kadrovima rukovodećeg nivoa;
- Zakonsku regulative - osnovu za postojanje i aktivnosti subjekta;
- Godišnji izvještaji o poslovanju subjekta;
- Registar rizika subjekta, kada postoji;
- Strateški plan jedinice za unutrašnju reviziju;
- Godišnji plana rada jedinice za unutrašnju reviziju;
- Dokumentaciju o prethodno sprovedenim pojedinačnim revizijama;
- Opis sistema: dokumentacija o svim sistemima i procesima u dijagramima toka ili opisima za obavljene revizije;
- Dokumentaciju o praćenju sprovođenja korektivnih mjera iz prihvaćenih preporuka; i
- Ocjene implementacije preporuka.

Tekući revizorski dosije dokumentuje sve informacije i dokumentaciju sakupljene tokom obavljanja pojedinačne revizije od početka obavljanja revizije do izdavanja konačnog revizorskog izvještaja. Tekući dosije treba otvoriti na početku revizije i unositi dokumentaciju tokom obavljanja revizije.

Tekući revizorski dosije sadrži:

- Indeks za dosije: standardni kontrolni spisak za ispunjavanje stručnih zahtjeva koji se moraju uzeti u obzir tokom pojedinačne revizije;
- Kontrolni spisak za završetak realizacije pojedinačne revizije;
- Nalog za reviziju;
- Obavještenje o reviziji;
- Izjavu o nezavisnosti revizora;
- Dokumentovanu procjenu rizika;
- Dokumentovan opis predmeta revizije;
- Plan rada revizije;
- Program rada revizije: obavljen revizorski rad koji je odobren potpisom internog revizora koji je izvršio rad i sa listom referenci za radne evidencije gdje je dokumentovan rad;
- Izvještaji interne revizije: dokumentovani dokazi o zaključcima i preporukama;
- Pregled rukovodioca jedinice za unutrašnju reviziju: komentari o radu, mogući dodatni rad, jasnija objašnjenja od strane revizora ili zahtjevi za poboljšanje;
- Razjašnjeni upiti: nerješena pitanja koja se pojavljuju tokom revizije i koja se moraju naknadno razjasniti;
- Revizorske radne evidencije (radni papiri): povezane sa programom rada revizije, zaključcima;
- Službene zabilješke sa uvodnog i završnog sastanka;
- Nacrt revizorskog izvještaja;
- Primjedbe na nacrt izvještaja; i
- Konačan revizorski izvještaj.

10) PRAĆENJE NAPRETKA

Praćenje napretka u sprovođenju preporuka unutrašnje revizije predstavlja završnu fazu procesa pojedinačne revizije. Za uspostavljanje efikasnog i efektivnog sistema praćenja preporuka odgovoran je rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju. Cilj ove faze je da se utvrdi da li se usaglašene i sprovodive preporuke unutrašnje revizije i da li se postižu željeni efekti, na koje je ukazano u revizorskom izvještaju.

IIA Standard 2500 - Praćenje napretka

Izvršni rukovodilac revizije mora ustanoviti i održavati sistem praćenja rezultata o kojima je podnijet izvještaj rukovodstvu.

IIA Standard 2500. A1

Izvršni rukovodilac revizije mora uspostaviti proces naknadne provjere radi nadzora i osiguranja da su korektivne aktivnosti efektivno provedene ili da je više rukovodstvo prihvatilo rizik nepreduzimanja aktivnosti.

IIA Standard 2500. C1

Aktivnost interne revizije mora pratiti postupanje sa rezultatima savjetodavnih angažovanja do stepena do kojeg je to dogovoreno sa klijentom.

Rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju mora da uspostavi i održava proces praćenja sprovođenja preporuka u jedinici za unutrašnju reviziju, kako bi obezbjedio da se date preporuke efektivno sprovede.

Od rukovodioca jedinice za unutrašnju reviziju i unutrašnjeg revizora se očekuje da prate da li odgovorno lice subjekta revizije sprovodi prihvaćene preporuke, preduzimanjem mjera za otklanjanje uzroka utvrđenih odstupanja nalaza od utvrđenog kriterijuma i tako doprinose unapređenju poslovanja subjekta.

Rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju mora da u okviru godišnjeg plana planira ukupan broj dana za aktivnosti praćenja sprovođenja korektivnih mjera iz prihvaćenih preporuka.

10.1 Pristup praćenju napretka

Učestalost i pristup praćenju (stepen do koga revizori provjeravaju preduzete korektivne mjere) određuje se na osnovu profesionalnog rasuđivanja rukovodioca jedinice, kao i očekivanja od rukovodioca subjekta.

Postoje tri pristupa u procesu praćenja napretka:

- 1) **Kvartalno provjeravanje statusa svih korektivnih mjera iz preporuka, koje je trebalo sprovesti u prethodnom period;**
- 2) **Obavljanje posebne revizije za praćenje sprovođenja važnih preporuka kako bi utvrdili kvalitet sprovedenih korektivnih mjera; i**
- 3) **Praćenje sprovođenja korektivnih mjera tokom budućih revizija planiranih u istoj oblasti subjekta revizije.**

Pristup se određuje na osnovu procjene nivoa rizika, kao i dostupnosti resursa.

10.2 Izvještavanje o praćenju napretka

Rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju dužan je da pripremi i rukovodiocu subjekta dostavi periodičan izvještaj o sprovođenju preporuka.

Forma izvještavanja određuje se na osnovu procjene rukovodioca jedinice za unutrašnju reviziju i dogovorenih očekivanja rukovodioca subjekta i može biti u formi:

- 1) detaljnog izvještavanja o status svakog zaključka po svakoj obavljenoj reviziji;
- 2) izvještavanja o zaključcima s ocjenom visokog rizika od strane nosioca poslovnog procesa/oblasti, odnosno odgovornog lica subjekta revizije za realizaciju korektivne mjere u obliku rezimea, koji treba da sadrži podatke o korektivnim mjerama koje su završene u roku, korektivnim mjerama koje su u toku sprovođenja i korektivnim mjerama za koje je rok za sprovođenje protekao; i
- 3) izvještavanje o sprovedenim korektivnim mjerama i o tome da li je preduzeta aktivnost iz korektivne mjere otklonila identifikovano odstupanje nalaza od kriterijuma.

Dobra je praksa da rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju, prilikom pripreme periodičnih izvještaja o praćenju napretka, sumira preporuke prema različitim kriterijumima a posebno prema oblasti revizije odnosno prema subjektu revizije koji je zadužen za sprovođenje korektivnih mjera, jasno naglašavajući statističke podatke koje se odnose na broj i procenat sprovedenih, djelimično sprovedenih i nesprovedenih preporuka. Isto tako, prilikom pripreme periodičnog izvještaja o sprovođenju preporuka može se dostaviti informacija koliki je broj i procenat preporuka čiju je implementaciju potvrdila interna revizija preko revizije praćenja, a koliki je broj i procenat preporuka čiju je implementaciju potvrdilo rukovodstvo slanjem dopisa ili na neki drugi način. Rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju može da izvještava ne samo o korektivnim mjerama koje su završene, nego i o tome da li su korektivne mjere ispravile određene uzroke definisane u zaključku.

10.3 Izvještavanje o prihvaćenom riziku

IIA Standard 2600 – Izvještavanje o prihvaćenom riziku

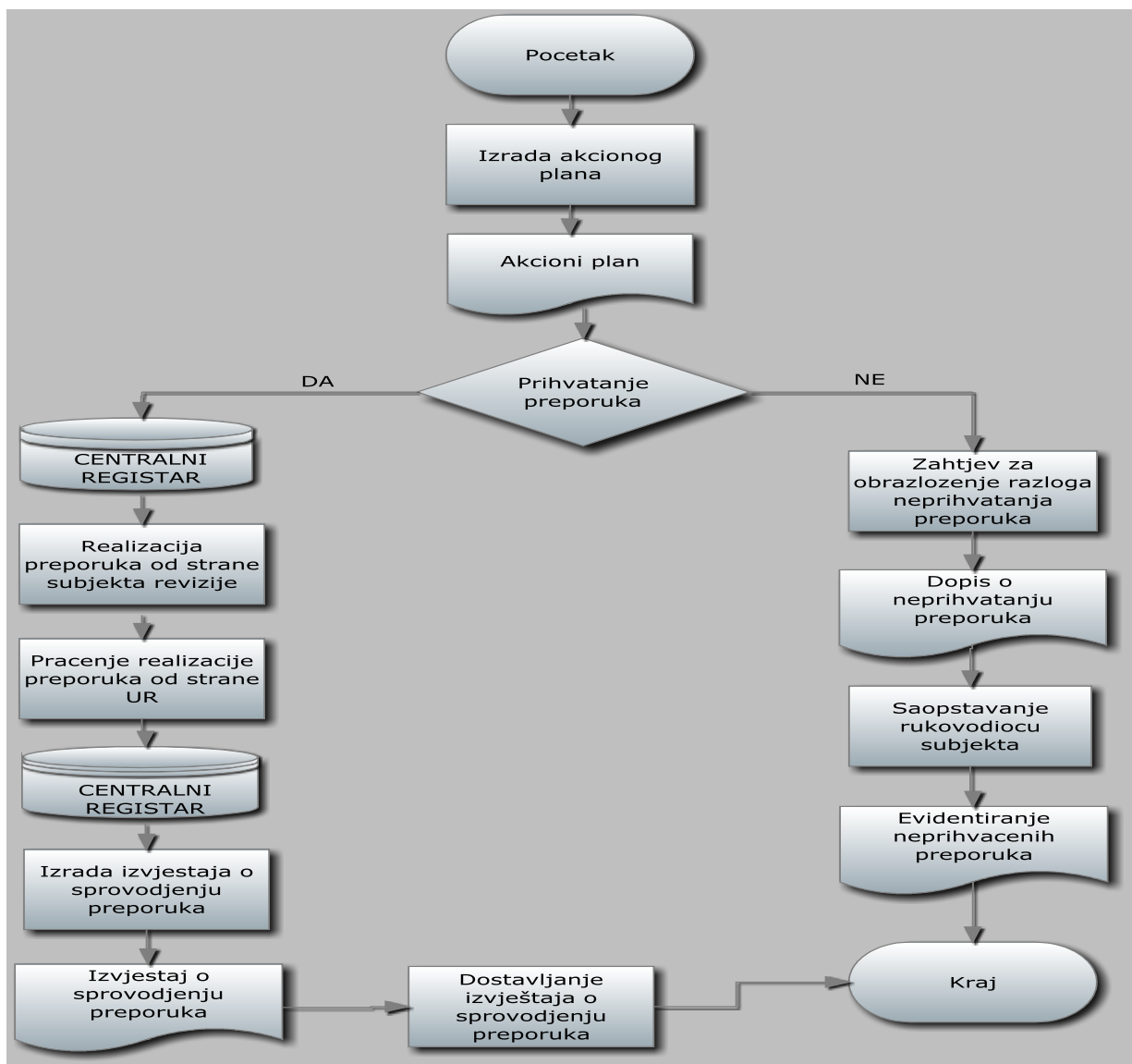
Kada izvršni rukovodilac revizije zaključi da je rukovodstvo prihvatilo nivo rizika koji može biti neprihvatljiv za organizaciju, on/ona mora da raspravi to pitanje sa višim rukovodstvom.

Ukoliko izvršni rukovodilac revizije utvrdi da to pitanje nije razriješeno, on/ona mora da izvijesti odbor o tom pitanju.

Ako rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju, prilikom dobijanja informacija od strane unutrašnjeg revizora, zaključi da je rizik sa kojima se subjekt suočava suviše velik da ga subjekt ne može tolerisati i da se taj rizik nije umanjio do prihvatljivog nivoa, u obavezi je da to saopšti rukovodiocu subjekta.

Rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju prosuđuje o načinu, učestalosti i brzini saopštavanja u zavisnosti od prirode rizika, njegove hitnosti, posljedica ili na osnovu procedura ako takve procedure postoje. Jedinica za unutrašnju može pripremiti zabilješku sa sastanka sa rukovodiocem subjekta revizije na kom se diskutovalo o tom pitanju.

Kao što se i vidi na grafiku koji je dat ispod, ako odgovorno lice za oblast koja je bila predmet revizije ne prihvati preporuku datu od strane unutrašnjeg revizora, rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju je u obavezi da pošalje zahtjev za obrazloženje neprihvatanja preporuke/a na koji je odgovorno lice dužno da odgovori. Nakon toga, organizuje se sastanak sa rukovodiocem subjekta ili mu se šalje dopis sa informacijom da preporuka nije prihvaćena.



10.4 Vođenje evidencija o sprovođenju preporuka

Za usaglašene preporuke iz revizorskih izvještaja, rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju dužan je da vodi:

- 1) Centralni registar za praćenje sprovođenja preporuka unutrašnje revizije (CR);
- 2) Zbirnu tabelu za praćenje sprovođenja preporuka po godinama.

Pored toga, jedinica za unutrašnju reviziju treba da vodi i posebnu evidenciju neprihvaćenih preporuka, ako je bilo takvih slučajeva.

Proces praćenja napretka može da bude jednostavan ili sofisticiran, u zavisnosti od određenih faktora uključujući veličinu i kompleksnost subjekta revizije ili dostupnosti razvijenih softvera za praćenje. Centralni registar za praćenje sprovođenja preporuka unutrašnje revizije (CR) može da bude u word-u, u formi tabele u excelu ili nekom drugom softveru u zavisnosti od raspoloživih sredstava jedinice za unutrašnju reviziju.

Rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju dužan je da redovno ažurira centralni registar za praćenje sprovođenja preporuka unutrašnje revizije poslije izvršenog praćenja napretka. Zbirna tabela za praćenje sprovođenja preporuka po godinama izvodi se na osnovu pravilno popunjenog i ažuriranog centralnog registra za praćenje sprovođenja preporuka unutrašnje revizije.

U nastavku su dati obrasci koji moraju da sadrže sledeće osnovne podatke:

Centralni registar za praćenje sprovođenja preporuka unutrašnje revizije (CR)

Centralni registar za praćenje sprovođenja preporuka unutrašnje revizije (CR)															
Odjeljenje za unutrašnju reviziju / Služba za unutrašnju reviziju															
Redni broj	God	Naziv revizije	Br. i datum revizije	Preporuka	Prioritet V/S/N	Revizor koji je dao preporuku	Odgovorno lice za sprovođenje preporuke	Rok sprovođenja	Sprovođenje preporuka			Implementaciju preporuka potvrdila/o		Razlozi nesprovođenja	Ref. dokumenta za praćenje sprovođenja preporuka
									S	D	N	Unutrašnja revizija	Rukovodstvo		
1	2012														
2															
3															

Legenda: S- Sprovedena preporuka; D – Djelimično sprovedena preporuka; N – Nesprovedena preporuka

Zbirna tabela za praćenje sprovođenja preporuka po godinama

Zbirna tabela za praćenje sprovođenja preporuka po godinama															
Odjeljenje za unutrašnju reviziju / Služba za unutrašnju reviziju															
R. br.	Godina	Broj revizija	Broj preporuka	Prioritet			Sprovedene preporuke	Prioritet			Djelimično sprovedene preporuke	Prioritet			Nesprovedene preporuke
				V	S	N		V	S	N		V	S	N	

Legenda: V-visoki prioritet; S – srednji prioritet; N – niski prioritet

11) Program obezbjeđenja i unaprijeđenja kvaliteta

Program obezbjeđenja i unaprijeđenja kvaliteta osmišljen je kako bi omogućio procjenu usaglašenosti aktivnosti jedinice za unutrašnju reviziju sa Standardima i primjene Etičkog kodeksa od strane rukovodioca jedinice za unutrašnju reviziju i unutrašnjeg revizora. Programom se procjenjuje efektivnost i efikasnost jedinice za unutrašnju reviziju i identifikuju mogućnosti unaprijeđenja. Kako bi jedinica za unutrašnju reviziju mogla da ispuni svoju misiju u okviru subjekta, Standardi zahtijevaju da rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju mora da pripremi i održava Program obezbjeđenja i unaprijeđenja kvaliteta i da razumije obavezne elemente MOPP-e.

IIA Standard 1300 - Program obezbjeđenja i unaprijeđenja kvaliteta

Izvršni rukovodilac revizije mora izraditi i održavati Program obezbjeđenja i unaprijeđenja kvaliteta koji obuhvata sve aspekte aktivnosti/funkcije interne revizije.

IIA Standard 1310 - Zahtjevi programa obezbjeđenja i unaprijeđenja kvaliteta

Program obezbjeđenja i unaprijeđenja kvaliteta mora uključiti i *interne* i *eksterne* ocjene.

IIA Standard 1311 - Interne ocjene

Interne ocjene moraju uključiti:

- Kontinuirano/stalno praćenje učinka aktivnosti interne revizije
- Periodične samoocjene ili ocjene koje obavljaju druga lica u organizaciji s dovoljnim znanjem o praksi interne revizije.

Preporučuje se da rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju, prilikom razvijanja Programa obezbjeđenja i unaprijeđenja kvaliteta, koristi **IIA Implementacione i Dodatne smjernice – Praktične vodiče i druge publikovane smjernice**.

Rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju periodično ocjenjuje Program obezbjeđenja i unaprijeđenja kvaliteta i po potrebi ga ažurira. Kako jedinica za unutrašnju reviziju postaje zrelija, prilagođavanje Programa obezbjeđenja i unaprijeđenja kvaliteta može biti neophodno kako bi se osiguralo da funkcioniše na efektivan i efikasan način i kako bi dao uvjeravanje svim zainteresovanim stranama da dodaje vrijednost unapređenjem poslovanja subjekta.

Rukovodiocu jedinice za unutrašnju reviziju treba uvjeravanje da je jedinica za unutrašnju reviziju i svaki član revizorskog tima usklađen sa svim obavezanim elementima MOPP-a, i tu usklađenost treba pokazivati svim zainteresovanim stranama. Jedini način za ispunjavanje očekivanja svih zainteresovanih strana je sveobuhvatni Program obezbjeđenja i unaprijeđenja kvaliteta koji uključuje tekuće praćenje učinka, periodične interne ocjene, eksterne ocjene i saopštavanje rezultata.

11.1 Interne ocjene

U skladu sa Standardom 1311, interne ocjene moraju uključiti:

- 1) **Stalni nadzor učinka aktivnosti interne revizije i**
- 2) **Periodična samoocjenjivanja ili ocjenjivanja** koja vrše druga lica iz organizacije, koja imaju dovoljno poznavanje prakse interne revizije.

Osobe koje obavljaju ove ocjene mogu da budu iz organizacije, a koji imaju prethodno revizorsko iskustvo ili su obučeni da obavljaju ocjenu kvaliteta.

Stalni nadzor

IIA Standardi 2340 - Nadzor nad angažmanom

Angažmani moraju biti nadzirani na odgovarajući način, kako bi se osiguralo ostvarenje ciljeva, osiguranje kvaliteta i razvoj zaposlenih.

Stalni nadzor obavlja rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju kroz sve faze procesa revizije, tokom cijele godine i može razviti obrasce koje će unutrašnji revizor koristiti tokom obavljanja pojedinačne revizije, obezbjeđujući konzistentnost u primjeni Standarda.

Rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju je odgovoran za nadzor nad procesom revizije i revizorskim dosijeima.

Stalni nadzor se sprovodi kroz redovne politike i procedure koje se koriste za upravljanje aktivnošću unutrašnje revizije. Stalni nadzor počinje od faze planiranja pojedinačne revizije i nastavlja se kroz fazu sprovođenja Programa rada unutrašnje revizije do faze izvještavanja, kao i praćenje napretka. Stalni nadzor pomaže rukovodiocu jedinice za unutrašnju reviziju da utvrdi da li procesi unutrašnje revizije obezbjeđuju kvalitet na nivou pojedinačne revizije do praćenja napretka u sprovođenju korektivnih mjera iz preporuka.

Sve faze procesa pojedinačne revizije moraju biti nadzirane na odgovarajući način, kako bi se obezbijedilo ostvarivanje ciljeva revizije, osiguranje kvaliteta i unaprijeđenje znanja i vještina zaposlenih, na način što rukovodilac jedinice prilikom vršenja nadzora sastaje se sa unutrašnjim revizorom koji je obavio reviziju i sa njim razmatra proces revizije, što je istovremeno i prilika za obuku, razvoj, ocjenu ili određena pojašnjenja unutrašnjem revizoru. Obim nadzora zavisi od stručnosti i iskustva unutrašnjeg revizora i kompleksnosti procesa revizije.

Program rada unutrašnje revizije mora da sadrži procedure za identifikovanje, analizu, ocjenu i dokumentovanje informacija o procesu revizije. Sve izmjene Programa rada unutrašnje revizije moraju biti odobrene. Ovaj nadzor treba da se vrši tokom revizije, kako bi se na vrijeme ispravile greške i obezbijedilo dovoljno dokaza za zaključke revizije i da su izvršene sve neophodne revizorske metode. Rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju kontinuirano komunicira sa unutrašnjim revizorom koji obavlja reviziju i licima zaduženim za oblast revizije, a nakon pregleda potpisuje svaki pregledani dokument i stavlja datum pregleda.

Rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju pregleda i ocjenjuje:

- 1) Revizorsku dokumentaciju (radne papire) koja opisuje proces revizije, prikupljene i evidentirane informacije i zapažanja, preliminarne zaključke izvedene tokom postupka revizije i ocjenjuje da li su informacije, testiranje i rezultati revizije dovoljni, pouzdani i relevantni za postizanje ciljeva revizije i podršku rezultatima i zaključcima revizije i
- 2) Nacrt revizorskog izvještaja koji mora biti tačan, objektivna, jasan, koncizan, kompletan i pravovremen i revizorsku dokumentaciju (radne papire) koja potvrđuje postupak revizije, na osnovu koje utvrđuje postojanje elemenata koji potvrđuju kvalitet izvještaja i dostavljene ankete zadovoljstva subjekata revizije.

Pregled procesa revizije i revizorskog izvještaja odvija se na dva nivoa i to:

- 1) na nivou samopregleda od strane unutrašnjeg revizora koji je uključen u proces revizije u skladu sa Programom rada unutrašnje revizije i
- 2) na nivou pregleda od strane rukovodioca jedinice za unutrašnju reviziju.

1. Prvi nivo pregleda je samopregled revizorskih dosijea koje vrši unutrašnji revizor koji je obavio pojedinačnu reviziju. Prilikom vršenja samopregleda može postaviti sljedeća pitanja:

- da li su postignuti ciljevi revizije?
- da li su svi odgovarajući testovi izvršeni i da li su korišćene odgovarajuće tehnike revizije?
- da li je nivo testiranja bio dovoljan za potvrdu zaključaka revizije?
- da li su rezultati testiranja adekvatno sumirani?
- da li je revizorski dosije sistematičan, tačan i lak za praćenje?
- da li postoje pravopisne greške u revizorskoj dokumentaciji (radnim papirima) ili pogrešne izjave?
- da li su sve faze revizije obavljene u skladu sa Programom rada unutrašnje revizije?

2. Drugi nivo pregleda je pregled od strane rukovodioca jedinice za unutrašnju reviziju, koji razmatra ne samo obrađena pitanja kroz samopregled, već i revizorski izvještaj i utvrđuje da li obuhvata sve značajne zaključke i preporuke. Na drugom nivou pregleda treba ocijeniti sledeće:

- da li je proces pojedinačne revizije izvršen u skladu sa Programom rada revizije i ako je bilo odstupanja od Programa da li su opravdana?
- da li je revizorska dokumentacija tačno odredila kritične oblasti i pružila čvrstu osnovu za revizorske zaključke?
- da li revizorski dosijei sadrže adekvatne dokaze za podršku revizorskim zaključcima, preporukama i revizorskom mišljenju?

Rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju sačinjava službenu zabilješku o obavljenom nadzoru i utvrđenom stanju, navodi datum obavljenog pregleda, potpisuje zabilješku i istu odlaže u revizorski dosije. Službena zabilješka se čuva sa ostalom revizorskom dokumentacijom u revizorskom dosijeu.

Prilikom obavljanja stalnog nadzora koriste se kontrolne liste.

Primjer kontrolne liste dat je u Tabeli 4.

Primjer obrazca ankete zadovoljstva subjekta revizije dat je u Tabeli 5.

Periodična samoocjena

Jedinica za unutrašnju reviziju obavlja periodičnu samoocjenu kako bi potvrdila usaglašenost sa Standardima i Etičkim kodeksom i ocijenila:

- kvalitet i nadzor nad obavljenom revizijom;
- adekvatnost politika i procedura unutrašnje revizije;
- način na koji unutrašnja revizija dodaje vrijednost;
- dostizanje ključnih indikatora učinka; i
- stepen do kojeg su ispunjena očekivanja svih zainteresovanih strana.

Periodičnu samoocjenu može da obavlja viši unutrašnji revizor ili lica koja imaju dovoljno znanja o metodologiji rada unutrašnje revizije u javnom sektoru i koja razumiju sve elemente MOPP-e. Jedinica za unutrašnju reviziju može obaviti pregled već obavljenih pojedinačnih revizija ili analizirati ključne indikatore učinka (KPI) kako bi podržali periodičnu samoocjenu. Pregled već obavljenih pojedinačnih revizija uključuje izbor uzorka pojedinačnih revizija obavljenih u određenom vremenskom periodu i obavljanje pregleda kako bi se ocijenila usaglašenost sa Standardima i Etičkim kodeksom. Ovaj pregled treba da obavi unutrašnji revizor koji nije bio uključen u pojedinačne revizije. Jedinica za unutrašnju reviziju može analizirati i ključne indikatore učinka vezane za efikasnost unutrašnje revizije (npr. odnos između broja planiranih i obavljenih dana za vršenje revizije, procenat sprovođenja planova unutrašnje revizije, broj dana od završetka terenskog dijela posla do slanja izvještaja, procenat implementiranih korektivnih mjera iz preporuka, procenat prihvaćenih preporuka itd.)

Nakon završene periodične samoocjene, rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju priprema akcioni plan za implementaciju predloženih korektivnih mjera u cilju unaprijeđenja aktivnosti unutrašnje revizije, koji uključuje i rok za implementaciju. Periodičnu samoocjenu treba dokumentovati kako bi se olakšalo sprovođenje eksterne ocjene.

Primjer kontrolne liste za samoocjenu dat je u Tabeli 6.

11.2 Eksterne ocjene

Obavljanje eksterne ocjene kvaliteta aktivnosti unutrašnje revizije pruža priliku da se razmotre mogućnosti za unapređenje kvaliteta rada jedinice za unutrašnju reviziju. Dobijanje eksterne ocjene kvaliteta obezbjeđuje dokaze rukovodiocu subjekta da su aktivnosti unutrašnje revizije usmjerene na unaprijeđenje unutrašnjih kontrola, etičkog ponašanja, procesa upravljanja i upravljanja rizicima u subjektu. Eksterna ocjena mora biti sprovedena bar jednom u pet godina od strane kvalifikovanog, nezavisnog ocjenjivača ili tima ocjenjivača koji nijesu dio subjekta pune eksterne ocjene ili putem samoocjene sa nezavisnom eksternom potvrdom. Samoocjena

sa nezavisnom eksternom potvrdom uključuje završetak samoocjene aktivnosti unutrašnje revizije, praćeno ocjenom sprovedenom od strane eksternog, kvalifikovanog ocjenjivača (validatora).

Eksternom potvrdom, nezavisni ocjenjivač ili tim ocjenjivača potvrđuje samoocjenu obavljenju od strane jedinice za unutrašnju reviziju ili ukoliko se na slaže sa ocjenom predlaže korektivne mjere i daje svoje mišljenje.

Za samoocjenu se može koristiti Primjer kontrolne liste za samoocjenu dat u Tabeli 6.

Finansijska sredstva mogu biti ograničavajući faktor u sprovođenju eksterne ocjene. Što se tiče eksterne ocjene, male jedinice za unutrašnju reviziju, kakve su većinom u javnom sektoru Crne Gore, mogu da koriste eksterne ocjene od jedinica za unutrašnju reviziju subjekata istog nivoa. To podrazumijeva pregled istog nivoa umjesto korišćenja eksternih pružaoca usluga, od strane timova između tri ili više subjekata (npr. subjekt A vrši eksternu ocjenu kod subjekta B, subjekt B vrši eksternu ocjenu kod subjekta C, a subjekt C kod subjekta A). Obavljanje ovakvog pregleda istog nivoa omogućava malim jedinicama da smanje troškove eksterne ocjene.

Uobičajeno, rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju diskutuje sa rukovodiocem subjekta u vezi učestalosti i tipa eksterne ocjene koja će se obaviti, kao i prilikom izbora eksternog ocjenitelja ili tima ocjenitelja o kvalifikaciji mogućih ocjenitelja i faktorima povezanim sa njihovom nezavisnošću i objektivnošću, uključujući stvarne i moguće sukobe interesa.

Po završetku eksternog ocjenjivanja, tim ocjenjivača izdaje pisani izvještaj koji sadrži mišljenje o usklađenosti aktivnosti unutrašnje revizije sa Standardima. Izvještaj se dostavlja rukovodiocu jedinice za unutrašnju reviziju i rukovodiocu subjektu koja je tražila ocjenu. Rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju mora da pripremi akcioni plan kao odgovor na značajne komentare i preporuke koje su sadržane u izvještaju o eksternoj ocjeni i da prati njegovo sprovođenje.

12) Odnos unutrašnje revizije sa tijelima i institucijama koje učestvuju u sistemu upravljanja programima EU

Ulogu unutrašnje revizije u sistemu upravljanja programima EU treba posmatrati u kontekstu institucionalne i funkcionalne povezanosti pojedinih subjekata.

U tu svrhu potrebno je razlikovati saradnju sa:

- Upravljačkom strukturom / NAO (Nacionalni službenik za ovjeravanje)
- Operativnom strukturom
- Eksternom revizijom (Revizorskim tijelom, Državnim revizorskom institucijom, Evropskom komisijom, revizorima Evropskog revizorskog suda).

Saradnja sa Upravljačkom strukturom

Upravljačku strukturu čine (IPA II):

- Nacionalni fond, odgovoran za upravljanje računima i za finansijske operacije;
- Kancelarija za podršku nacionalnom službeniku za ovjeravanje, odgovorna za nadgledanje efikasnog funkcionisanja sistema unutrašnjih kontrola.
- Saradnja sa Nacionalnim službenikom za ovjeravanje (NAO).

Nacionalni službenik za ovjeravanje je odgovoran za finansijsko upravljanje sredstvima EU u Crnog Gori. Odgovoran je za pravosnažnost i ispravnost transakcija, kao i za efikasno funkcionisanje sistema upravljanja i kontrole svih pretpristupnih sredstava EU. Nacionalni službenik za ovjeravanje ima pravo da traži informacije o efektivnosti sistema unutrašnjih kontrola, odnosno pravo traženja obavljanja revizija kao i traženja izvještaja unutrašnje revizije subjekata u kojima se sprovode programi EU.

Saradnja sa Operativnom strukturom

Operativna struktura je definisana Uredbom o organizaciji decentralizovanog upravljanja Instrumentom pretpristupne pomoći Evropske unije za IPA perspektivu I i Uredba o organizaciji indirektnog upravljanja sprovođenja finansijske pomoći u okviru instrumenta pretpristupne podrške evropske unije u slučaju IPA perspektive II i istima se uređuje organizacija i odgovornosti u decentralizovanom/indirektnom upravljanju finansijskom pomoći u okviru Instrumenta pretpristupne podrške Evropske unije.

Saradnja sa Revizorskim tijelom

Revizorsko tijelo ima funkciju eksterne revizije pa je funkcionalno nezavisna od svih učesnika u sistemu upravljanja i sprovođenja programa EU.

Revizorsko tijelo poslove obavlja u skladu s Međunarodnim revizorskim standardima, Međunarodnim standardima kontrole kvaliteta i Međunarodnim smjernicama revizorske prakse. Revizorsko tijelo prilikom procjene sistema upravljanja i kontrola, između ostalog, revidira i rad unutrašnje revizije, kao sastavnog dijela cjelokupnog sistema upravljanja i kontrola.

U procjeni rada jedinice za unutrašnju reviziju Revizorsko tijelo, između ostalog, procjenjuje nezavisnost, sposobnost i efikasnost rada unutrašnje revizije.

Dokumentaciju mogu koristiti samo ovlaštena lica u jedinici za unutrašnju reviziju i lica koji imaju odobrenje za korišćenje od rukovodioca subjekta, odnosno rukovodioca jedinice za unutrašnju reviziju po ovlaštenju rukovodioca subjekta.

Pristup dokumentaciji, a posebno revizorskim izvještajima mogu da zatraže sve institucije koje obavljaju eksternu reviziju programa IPA: Revizorsko tijelo, Državna revizorska institucija, Evropska komisija (ili eksterni revizori koje imenuje Evropska komisija) i Evropski revizorski sud.

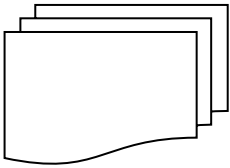
PRIMJER PROCJENA KAPACITETA REVIZIJE

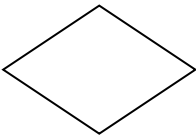
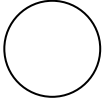
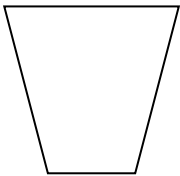
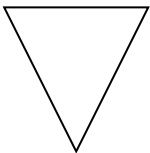
PROCJENA KAPACITETA REVIZIJE													
		Godina 1				Godina 2				Godina 3			
		Rukovodilac	Revizor 1	Revizor 2	Σ	Rukovodilac	Revizor 1	Revizor 2	Σ	Rukovodilac	Revizor 1	Revizor 2	Σ
A	Radni dani u godini												
B	Odsustvo												
B1	Godišnji odmor												
B2	Bolovanje												
B3	Druga odsustva												
C	Obuka												
C1	Seminari, radionice, konferencije												
C2	Kontinuirana obuka												
C3	Ostalo/Drugo												
D	Konsalting												
D1	Ad hoc značajni angažman												
E	Posebni angažmani												
F	Praćenje napretka												
G	Drugi angažmani interne revizije												

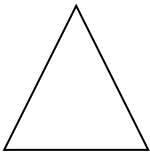
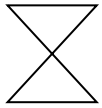
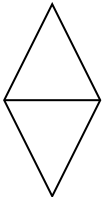
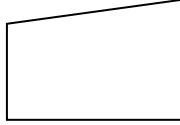
G1	Upravljanje aktivnošću interne revizije												
G1.1	Planiranje aktivnosti interne revizije												
G1.2	Izveštavanje interne revizije												
G1.3	Aktivnosti kontrole												
G1.4	Osiguranje razvoja interne revizije												
G1.5	Praćenje kvaliteta												
G1.6	Učestvovanje na sastancima												
G1.7	Drugo												
G2	Administrativni poslovi												
G3	Saradnja sa drugima												
G3.1	Saradnja sa drugim pružaocima usluga uvjeravanja												
G3.2	Učestvovanje u razvoju profesije interne revizije												
G4	Drugo												
H	Ukupan broj raspoloživih revizorskih dana za redovne angažmane revizije od strane revizora												
I	Ukupan broj raspoloživih revizorskih dana za redovne angažmane revizije u internoj reviziji												

TABELA 2

SIMBOLI KOJI SE MOGU KORISTITI ZA IZRADU DIJAGRAMA TOKA

Simbol - ručno/računarski	Opis
	Početna ili krajnja tačka dijagrama
	Pravac toka aktivnosti u procesu. Povezuje simbole u dijagramu toka
	Proces ili operacija. Ovo može da uključi i kontrolu, npr. potpisivanje dokumenata, provjera sadržaja dokumenata.
	Dokument- npr. ugovor, narudžbenica, faktura, zahtjev za preuzimanje obaveza.
	Više primjeraka dokumenata – u slučaju da dokument ima više kopija, broj svake kopije treba označiti u gornjem desnom uglu – 1, 2, 3 itd.

	Odluka da/ne; odobriti/odbiti; ili alternative (ako A uradi to, ako B uradi nešto drugo).
	Veza - npr. sa nekom drugom tačkom unutar dijagrama na istoj stranici ili na drugoj stranici u istom dijagramu, sa tačkom u drugom dijagramu, identifikacionu oznaku (slovo, broj) treba unijeti u centar simbola.
	Ručna operacija npr. brojanje novca; priprema, ručno popunjena potvrda o prijemu novca; provjera / popis osnovnih sredstava itd.
	Izvlačenje podataka/ informacije iz dokumenata ili nekog drugog izvora.

Simboli - ručno /računar	Opis
	Spajanje više dokumenata u jedan.
	Složiti dokument ili više dokumenata.
	Sortirati dokumente – za dalju obradu, fajliranje itd.
	Priprema dokumenta, izvještaja, zahtjeva za nabavku, faktura za ostale troškove nabavke.
	Ručni unos u kompjuterski sistem – putem tastature ili na neki drugi način.

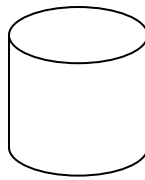
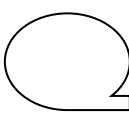
	Kompjuterski unos ili izbacivanje.
	Snimanje/obrada podataka na magnetnom disku.
	Snimanje/obrada podataka na kompjuterskoj traci.

TABELA 3

PRIMJER POČETNE PROCJENE RIZIKA U SKLADU SA COSO MODELOM

Rizik	Vjerovatnoća	Uticaj	Nivo rizika
1. KONTROLNO OKRUŽENJE			
1.	Neodgovarajući stav rukovodioca/rukovodstva prema unutrašnjoj kontroli		
2.	Nekompetentni kadrovi		
3.	Nesprovođenje stručne obuke zaposlenih		
4.	Nisu jasno definisane obaveze i odgovornosti		
...			
2. CILJEVI I PROCJENA RIZIKA			
1.	Nedefinisani ciljevi		
2.	Nepostojanje jasnih kriterijuma za ostvarivanje ciljeva		
3.	Kriterijumi za ostvarivanje ciljeva se ne prate		
...			
3. KONTROLNE AKTIVNOSTI			
1.	Nejasne smjernice za rad		
2.	Nepostojanje podjele dužnosti		
3.	Netačnost, neblagovremenost, nepouzdanost, netransparentnost predmeta revizije		
...			
4. INFORMACIJE I KOMUNIKACIJA			
1.	Rukovodstvo ne dobija pravovremene i odgovarajuće informacije za donošenje odluka		
2.	Neblagovremena razmjena informacija između zaposlenih i rukovodstva		
3.	Obaveze i događaji se ne evidentiraju odmah po nastanku		
...			
5. PRAĆENJE			
1.	Rukovodstvo ne preduzima korektivne mjere po preporukama unutrašnje/eksterne revizije		
2.	Nadzor nad "oblašću revizije" ne funkcioniše		

TABELA 4

PRIMJER KONTROLNE LISTE ZA OBAVLJANJE STALNOG NADZORA

R.broj	Pitanje	Da	Djelimično	Ne	Dokaz	Napomena
2200 PLANIRANJE						
1	Da li je revizija obavljena u skladu sa Godišnjim planom rada jedinice za unutrašnju reviziju?					
2	Da li je izrađen Nalog za reviziju u skladu sa ovim pravilnikom?					
3	Da li je subjekt revizije blagovremeno informisan o početku revizije?					
4	Da li su jasno navedene aktivnosti predmeta revizije?					
5	Da li je izrađen plan pojedinačne revizije?					
6	Da li plan pojedinačne revizije proizilazi iz procjene rizika?					
7	Da li plan sadrži cilj, obuhvat, vrijeme i imena revizora koja će obaviti reviziju?					
8	Da li su revizori potpisali izjavu o nezavisnosti?					
9	Da li je uz Plan rada razvijen i program rada pojedinačne revizije?					
10	Da li program rada podržava procjenu rizika?					
11	Da li su navedeni kriterijumi revizije?					
12	Da li su kriterijumi usaglašeni sa odgovornim licem subjekta revizije/rukovodiocem subjekta?					
13	Da li je održan uvodni sastanak u okviru faze planiranja revizije?					
14	Da li su plan i program rada odobreni od strane rukovodioca jedinice za unutrašnju reviziju?					
2300 OBAVLJANJE						
1	Da li je prikupljena potrebna dokumentacija za revizorske dokaze?					
2	Da li su izrađeni testovi navedeni u programu rada?					
3	Da li revizorski nalazi proizilaze iz prateće dokumentacije?					
4	Da li je prateća dokumentacija vezana za konkretne testove?					
5	Da li je revizija obavljena pod nadzorom definisanim ovim pravilnikom?					
2400 IZVJEŠTAVANJE						
1	Da li su dobijeni komentari na nacrt revizorskog izvještaja od odgovornog lica subjekta revizije?					
2	Da li se dobijeni komentari-primjedbe razmatraju?					
3	Da li je konačan revizorski izvještaj sačinjen u skladu sa ovim pravilnikom?					
4	Da li se u izvještaju nalaze cilj, obuhvat i osnov obavljanja revizije?					
5	Da li rezime izvještaja odgovara detaljnom djelu izvještaja -nema novih navoda i kontradiktornosti?					
6	Da li zaključci sa negativnim nalazima iz izvještaja sadrže nalaz, kriterijum, uzrok i posljedicu?					
7	Da li su preporuke usmjerene na otklanjanje uzroka?					

8	Da li je uz izvještaj dostavljen akcioni plan odgovornog lica subjekta revizije?					
9	Da li su predložene korektivne mjere za sprovođenje preporuke prihvaćene od odgovornih lica?					
10	Da li je akcioni plan potpisan od odgovornog lica subjekta revizije i rukovodioca subjekta?					
11	Da li je konačan izvještaj dostavljen zainteresovanim stranama subjekta revizije?					
12	Da li se revizorska dokumentacija čuva u revizorskom dosijeu i na adekvatan način u skladu sa ovim pravilnikom?					
2500 PRAĆENJE PREPORUKA(TOKA REVIZIJE)						
1	Da li su preporuke date revizorskim izvještajem unijete u centralni registar preporuka?					
2	Da li su u akcionom planu navedeni konkretni, primjereni i jasni rokovi za realizaciju prihvaćenih preporuka?					
3	Da li se prati sprovođenje preporuka i koji pristupi se koriste?					
4	Da li postoje dokazi o realizaciji korektivnih mjera za sprovođenje preporuka?					
	Da li se analizira sprovodljivost preporuka uz obrazloženje kašnjenja u sprovođenju?					

PRIMJER ANKETE ZADOVOLJSTVA SUBJEKTA REVIZIJE

U skladu sa Standardom karakteristika1300 - Program osiguranja i unaprijeđenja kvaliteta izrađen je primjer Ankete zadovoljstva subjekta revizije. Cilj ankete zadovoljstva je dobijanje povratne informacije o zadovoljstvu subjekta revizije revizorskim procesom i kako bi identifikovali imogućnosti za unapređenje našeg rada.

Molimo Vas da obilježite kvadrat koji najbolje opisuje naše performanse tokom obavljene revizije:

- 1 = u potpunosti se ne slažem
2 = ne slažem se
3 = neodlučan/na
4 = slažem se
5 = u potpunosti se slažem

Naziv revizije:

Revizorski tim:

	1	2	3	4	5	Komentar
Planiranje revizije						
Da li Vam je dostavljeno odgovarajuć eobavještenje o reviziji?	☐	☐	☐	☐	☐	
Svrha, cilj i obuhvat revizije su jasno saopšteni?	☐	☐	☐	☐	☐	
Obavljanje revizije						
Da li su unutrašnji revizori tokom obavljanja revizije bili dostupni i da li su odgovarali na vasa pitanja i komentare?	☐	☐	☐	☐	☐	
Unutrašnji revizori su pokazali dovoljan nivo poznavanja oblasti koju su rerevidirali?	☐	☐	☐	☐	☐	
Revizorski izvještaj						

Nalazi revizije su tačni, objektivni i smisleni.	☐	☐	☐	☐	☐	
Zaključci revizorskog tima su logični i praćeni razumnim preporukama koje se mogu implementirati.	☐	☐	☐	☐	☐	
Da li Vam je data odgovarajuća prilika da diskutujete o nacrtu Izvještaja i preporukama interne revizije?	☐	☐	☐	☐	☐	
Revizorski izvještaj je lako razumljiv, tačan, koncizan i jasno formulisan.	☐	☐	☐	☐	☐	
Komunikacija i profesionalnost						
Unutrašnji revizori su pokazali visok nivo objektivnosti, ljubaznosti i profesionalnosti	☐	☐	☐	☐	☐	
Revizorski zahtjevi za dodatnim informacijama su bili opravdani i jasno saopšteni	☐	☐	☐	☐	☐	
Opšta ocjena						
Generalno, revizija je dodala vrijednost u oblasti koja je bila predmet revizije	☐	☐	☐	☐	☐	
Neki drugi komentar ili sugestija vezana za rad unutrašnjih revizora?						
Koje aspekte revizije smatrate najkorisnijim?						

Odgovorno lice subjekta revizije

TABELA 6

**PRIMJER KONTROLNE LISTE ZA SAMOOCJENU
OCJENA KVALITETA RADA UNUTRASNJE REVIZIJE**

Pitanje br.	Reference Međ. stand. IIA , propisi i smjernice koji uređuju UR u CG	Pitanje	D	Djel.	N	Dokazi -komentar PP potpuno podrzan dokazima, DP djelimicno podrzan, NP nije podrzano dokazima	PP	DP	NP	Zaključak 1.Neuskladjenost(0) 2.Djelomična usklađenost(1) 3.Uskladjenost (2)
1000 – Svrha, ovlaštenja i odgovornosti Svrha, ovlaštenja i odgovornosti unutrašnje revizije moraju se definisati u povelji unutrašnjih revizora. Povelja unutrašnjih revizora mora biti odobrena od strane rukovodioca subjekta. Rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju treba povremeno pregledati i ažurirati povelju i procjenjivati da li stavovi iz povelje omogućavaju postizanje ciljeva unutrašnje revizije.										
1.1.	1000	Postoji li Povelja unutrašnje revizije potpisana od strane rukovodioca jedinice unutrašnju reviziju i rukovodioca subjekta?								
1.2.	1000	Da li je Povelja unutrašnje revizije prilagođena potrebama korisnika, a u skladu sa Međunarodnim standardima i Etičkim kodeksom unutrašnjih revizora? Da li Povelja definise:								
1.2.1.		Svrhu, ovlaštenja i odgovornosti unutrašnje revizije;								
1.2.2.		Poziciju unutrašnje revizije u subjektu;								
1.2.3.		Ovlaštenje za pristup dokumentaciji, zaposlenima i fizičkoj imovini važnoj za sprovođenje unutrašnje revizije; i								
1.2.4.		Obuhvat aktivnosti unutrašnje revizije.								
1.3	1010	Da li je Povelja unutrašnje revizije dostupna svim revidiranim subjektima?								
1.4	1000.A1	Definiše li Povelja unutrašnje revizije prirodu stručnog mišljenja koje se daje subjektima?								
1.5	1000.C1	Definiše li Povelja unutrašnje revizije prirodu usluga savjetovanja?								
Zaključak na nivou standarda - 1000										
Neuskladjenost - Unutrasnja revizija nije uskladjena sa vecinom ili svim Standardima i ne ulaže napore za poboljšanje.Ovi nedostaci obično imaju značajan negativan uticaj na efektivnost unutrasnje revizije i njen kapacitet da doda vrijednost subjektu i pruža značajnu mogućnost za unapređenje rada.										
Djelimicna uskladjenost - Unutrasnja revizija nije uskladjena sa djelom standarda, ali je svjesna oblasti koje treba unapređivati. Ovo obično predstavlja značajnu mogućnost za unapređenje u vršenju efektivne UR. Neki nedostaci mogu biti van kontrole jedinice, i u takvim slučajevima treba ih razmotriti sa višim rukovodiocima subjekta.										
Opsta uskladjenost -Unutrasnja revizija djeluje na nacin da je njena aktivnost uskladjena sa vecinom Standarda.										
Potpuna uskladjenost - Unutrašnje revizije u potpunosti djeluje prema Međunarodnim standardima profesionalne prakse.										
Pitanje br.	Reference Međ. stand. IIA , propisi i smjernice koji uređuju UR u CG	Pitanje	D	Djel.	N	Dokazi -komentar PP potpuno podrzan dokazima, DP djelimicno podrzan,NP nije podrzano dokazima	PP	DP	NP	Zaključak 1.Neuskladjenost(0) 2.Djelomična usklađenost(1) 3.Uskladjenost (2)
1100 – Nezavisnost i objektivnost Unutrašnja revizija mora biti nezavisna, a unutrašnji revizori objektivni u obavljanju svog posla. 1110 - Organizacijska nezavisnost										
2.1	1100	Da li je jedinica za unutrašnju reviziju uspostavljena na najvišem organizacionom nivou?								

2.2	1100	Da li je jedinica za unutrašnju reviziju funkcionalno nezavisna od drugih organizacionih oblika u okviru subjekta (organizaciona sema i sl.)								
2.3	1100	Da li postoje dokazi da unutrašnja revizija nije uključena u izvršne funkcije subjekta? (opisi poslova unutrašnje revizije i sl.)								
2.4	1110	Daje li rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju, daje potvrdu na godišnjem nivou, rukovodiocu subjekta da unutrašnja revizija funkcioniše nezavisno od linijskog rukovodstva?								
1111 – Direktna komunikacija sa višim rukovodstvom Unutrašnja revizija je prvenstveno u jedinici, i treba izveštavati rukovodioca subjekta (ili osobu s delegiranim ovlaštenjima) koje omogućava izvršenje obveza unutrašnje revizije. Kako bi se efikasno provodila navedena dužnost, rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju treba imati slobodan i neometan pristup rukovodiocu subjekta ili (ili osobi s delegiranim ovlaštenjima).										
2.5	1111	Da li je rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju uspostavio efikasnu komunikaciju sa rukovodiocem subjekta odnosno da li učestvuje na kolegijumima rukovodilaca i najvišeg rukovodstva kada se raspravlja o pitanjima značajnim za obavljanje poslova unutrašnje revizije?								
2.6	1111	Da li rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju Izveštava rukovodioca subjekta ili lice s prenesenim ovlaštenjima koja omogućava izvršenje obveza unutrašnje revizije?								
1120 & 1130 – Individualna objektivnost i narušavanje nezavisnosti ili objektivnosti Unutrašnji revizori moraju svoj posao obavljati nepristrasno i izbjegavati sukobe interesa. Ako su nezavisnost ili objektivnost stvarno ili naizgled narušeni, pojedinci o tome treba odmah saopštiti nadležnim osobama. Priroda tog saopštenja zavisit će o vrsti i načinu narušavanja.										
2.7	1120	Da li je rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju uspostavio mehanizme u cilju osiguranja da unutrašnji revizori obavljaju svoj posao nepristrasno i izbjegavaju moguće sukoba interesa? Izjave o mogućem sukobu interesa i pristrasnosti, rotacija poslova unutrašnje revizije, pregled revizorskih izvještaja prije dostave,...)								
2.8	1130	Da li je bilo ograničavanja obuhvata unutrašnje revizije koji ju je sprečavao u ostvarivanju ciljeva i planova? Ako DA, da li su isti prijavljeni rukovodiocu subjekta?								
2.9.	1130	Da li su unutrašnji revizori revidirali operativna područja u kojima su prethodno imali izvršne upravljačke odgovornosti ili upravljačke odgovornosti u određenom periodu (1 god.)?								
2.10.	1130	Da li su unutrašnji revizori prihvatili savjetodavne usluge u području koje podliježu naknadnim procjenama unutrašnje revizije? Ako DA da li je to definisano u Povelji unutrašnjih revizora i raspravljeno s rukovodiocem subjekta?								
Zaključak na nivou standarda - 1100										
Neusklađenost - Unutrasnja revizija nije uskladjena sa vecinom ili svim Standardima i ne ulaže napore za poboljšanje. Ovi nedostaci obično imaju značajan negativan uticaj na efektivnost unutrasnje revizije i njen kapacitet da doda vrijednost subjekt i pruža značajnu mogućnost za unapređenje rada.										
Djelimična usklađenost - Unutrasnja revizija nije uskladjena sa djelom standarda, ali je svjesna oblasti koje treba unapređivati. Ovo obično predstavlja značajnu mogućnost za unapređenje u vršenju efektivne UR. Neki nedostaci mogu biti van kontrole jedinice, i u takvim slučajevima treba ih razmotriti sa višim rukovodiocima subjekta.										
Opsta usklađenost - Unutrasnja revizija djeluje na nacin da je njena aktivnost uskladjena sa vecinom Standarda.										
Potpuna usklađenost - Unutrašnje revizije u potpunosti djeluje prema Međunarodnim standardima profesionalne prakse.										
Pitanje	Reference	Pitanje	D	Djel.	N	Dokazi -komentar	PP	DP	NP	Zaključak
br.	Međ. stand. IIA, propisi i smjernice					PP potpuno podrzan dokazima, DP djelimično podrzan, NP nije podrzano dokazima				1.Neuskladjenost(0) 2.Djelomična usklađenost(1) 3.Uskladjenost (2)

koji uređuju UR u CG											
1200 – Stručnost i dužna profesionalna pažnja Poslovi se moraju obavljati stručno i s dužnom pažnjom.											
1210 – Stručnost Unutrašnji revizori moraju posjedovati znanje, vještine i druge kvalifikacije potrebne za ispunjavanje svojih individualnih obveza. Svi zaposleni jedinice za unutrašnju reviziju moraju posjedovati ili steći znanje, vještine i druge kvalifikacije potrebne za ispunjavanje svojih obaveza.											
3.1	1210	Da li rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju i unutrašnji revizori imaju znanje, vještine i potrebnu stručnost za obavljanje profesionalnih odgovornosti?									
3.2	1210	Da li je osigurano da unutrašnji revizori imaju znanje i vještine potrebne za:									
3.2.1		Obavljanje revizija u specijalizovanim oblastima;									
3.2.2		Obavljanje procjene rizika od prevare i kako time upravljaju revidirani subjekti									
3.2.3		Primjenu IT revizorskih tehnika (ako su primjenjive)									
3.2.4		Ako NE, da li je rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju pribavio stručni savjet i pomoć?									
1220 – Dužna pažnja Unutrašnji revizori moraju svoj posao obavljati s dužnom pažnjom i profesionalnošću kakva se očekuje od obazrivog i kompetentnog unutrašnjeg revizora.											
3.3	1220	Postoji li dokaz da rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju provjerava da li unutrašnji revizori slijede zahtjeve i provode unutrašnju reviziju u skladu sa standardima postavljenim od strane rukovodioca jedinice za unutrašnju reviziju?									
1230 – Kontinuirano stručno usavršavanje Unutrašnji revizori moraju unaprjeđivati svoje znanje, vještine i druge kvalifikacije kroz kontinuirano stručno usavršavanje.											
3.4	1230	Da li unutrašnji revizori planiraju unaprjeđenje znanja, vještina i kvalifikacija kroz kontinuirano stručno usavršavanje?									
3.5	1230	Da li postoji dokaz da se unutrašnji revizori kontinuirano stručno usavršavaju u skladu sa donesenim planom?									
Zaključak na nivou standarda - 1200											
Neuskladjenost - Unutrasnja revizija nije uskladjena sa vecinom ili svim Standardima i ne ulaže napore za poboljšanje. Ovi nedostaci obično imaju značajan negativan uticaj na efektivnost unutrasnje revizije i njen kapacitet da doda vrijednost subjekt i pruža značajnu mogućnost za unapređenje rada.											
Djelimicna uskladenost- Unutrasnja revizija nije uskladjena sa djelom standarda, ali je svjesna oblasti koje treba unapređivati. Ovo obično predstavlja značajnu mogućnost za unapređenje u vršenju efektivne UR. Neki nedostaci mogu biti van kontrole jedinice, i u takvim slučajevima treba ih razmotriti sa višim rukovodiocima subjekta.											
Opsta uskladenost-Unutrasnja revizija djeluje na nacin da je njena aktivnost uskladjena sa vecinom Standarda.											
Potpuna uskladenost - Unutrašnje revizije u potpunosti djeluje prema Međunarodnim standardima profesionalne prakse.											
Pitanje br.	Reference Međ. stand. IIA , propisi i smjernice koji uređuju UR u CG	Pitanje	D	Djel.	N	Dokazi -komentar PP potpuno podrzan dokazima, DP djelimicno podrzan, NP nije podrzano dokazima	PP	DP	NP	Zaključak 1.Neuskladjenost(0) 2.Djelomična uskladenost(1) 3.Uskladjenost (2)	
1300 – Program obezbjeđenja i unaprijeđenja kvaliteta Rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju treba izraditi i održavati program obezbjeđenja i unaprijeđenja kvaliteta koji obuhvaća sve aspekte unutrašnje revizije.											

subjekta.										
Opsta uskladenost-Unutrasnja revizija djeluje na nacin da je njena aktivnost uskladjena sa vecinom Standarda.										
Potpuna uskladenost - Unutrašnje revizije u potpunosti djeluje prema Međunarodnim standardima profesionalne prakse.										
Pitanje	Reference	Pitanje	D	Djel.	N	Dokazi -komentar	PP	DP	NP	Zaključak
br.	Međ. stand. IIA , propisi i smjernice koji uređuju UR u CG					PP potpuno podrzan dokazima, DP djelimicno podrzan,NP nije podrzano dokazima				1.Neuskladenost(0) 2.Djelomična usklađenost(1) 3.Uskladenost (2)
2000 – Upravljanje aktivnostima unutrašnje revizije Rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju mora efikasno upravljati aktivnošću unutrašnje revizije da bi osigurao da ona dodaje vrijednost subjektu 2010 – Planiranje 2020 – Saopštavanje i odobravanje										
5.1	2010	Da li je strateški plan unutrašnje revizije vezan uz strateški plan poslovanja subjekta?								
5.2		Da li je strateški plan izrađen na temelju procjene rizika i u saradnji s rukovodiocem subjekta?								
5.3		Da li rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju pravovremeno upoznat sa organizacijskim i drugim promjenama koje mogu uticati na procjenu rizika?								
5.4		Da li je strateški plan ažuriran na godišnjem nivou u zadnjem kvartalu godine?								
5.5	2020	Da li je strateski plan uradjen u skladu sa zahtjevima ovog pravilnika?								
5.6		Da li je strateški plan odobren od strane rukovodioca subjekta ?								
5.7		Da li rukovodioc subjekta odobrio izmjene i dopune stateškog plana ukoliko ih je bilo?								
5.8	2010	Da li je godišnji plan unutrašnje revizije izrađen na temelju strateškog plana uzimajući u obzir raspoložive resurse?								
5.9		Da li je godišnji plan uradjen u skladu sa zahtjevima ovog pravilnika?								
5.1		Da li godišnji plan predviđa sprovođenje ad-hoc revizija?								
5.11		Da li su u prethodnom periodu ad hoc revizije realizovane u skladu sa godišnjim planom ili su bila veća odstupanja?								
5.12		Da li je godišnji plan i izmjene i dopune istog, ako ih je bilo, odobreni od strane rukovodioca subjekta?								
5.13		Uključuje li godišnji plan detalje o potrebnim resursima u cilju obavljanja plana rada i navodi li učinak ograničenja resursa?								
5.14		Da li je rukovodiocu subjekta dostavljena kopija godišnjeg plana?								
2030 – Upravljanje resursima Rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju treba se pobrinuti da su resursi unutrašnje revizije odgovarajući, dovoljni i efikasno raspoređeni u cilju ostvarenja odobrenog plana										
5.15	2030	Ima li unutrašnja revizija dovoljno resursa (u smislu osoblja i raspoloživog budžeta) kako bi ispunila revizorski ciljeve zadate u strateškom i godišnjem planu unutrašnje revizije?								
5.16		Ako NE, da li je rukovodioc subjekta svjestan uticaja bilo kojeg nedostatka resursa?								
		Da li su uspostavljeni planovi za otklanjanje nedostataka?								

5.17		Da li je došlo do bilo kakvih značajnih promjena u broju i vještinama unutrašnjih revizora tokom godine u poređenju s onim što je navedeno u godišnjem planu?								
5.18		Da li su zaposleni unutrašnje revizije raspoređeni na način da iskoriste svoje vještine i da te vještine daljnje unapređuju?								
5.19		Da li postoji dokaz da se jedinica za unutrašnju reviziju susreće s poteškoćama u zadržavanju edukovanih unutrašnjih revizora?								
5.2		Održavate li intervju s zaposlenima koji odlaze kako biste shvatili razloge odlaska iz vaše jedinice?								
2040 – Politike i postupci										
Rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju mora utvrditi politike i postupke kao smjernice za sprovođenje unutrašnje revizije										
5.21	2040	Da li je rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju utvrdio interne radne postupke ili se aktivnostima unutrašnje revizije upravlja u skladu s ovom pravilnikom?								
2050 – Koordinacija - Rukovodilac jedinice unutrašnje revizije mora objaviti informacije i koordinirati aktivnosti s ostalim unutrašnjim i eksternim davaocima relevantnih usluga provjere i savjetovanja, kako bi se osigurala primjerena revizorske pokrivenosti a ponavljanje aktivnosti svelo na najmanji nivo.										
5.22	2050	Da li se s rukovodiocem subjekta raspravlja o planiranim aktivnostima unutrašnje i eksterne revizije kako bi se koordiniranim pristupom osigurala pokrivenost i izbjeglo preklapanje aktivnosti?								
5.23		Da li je rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju omogućio eksternim revizorima uvid u revizorske izvještaje ?								
5.24		Da li rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju obavlja ocjene koordinacije unutrašnje i eksterne revizije i o rezultatima izvještava rukovodioca subjekta?								
2060 – Izvještavanje višeg rukovodstva										
Rkovođilac jedinice za unutrašnju reviziju treba povremeno izvještavati više rukovodstvo o svrsi, ovlaštenjima , odgovornosti i uspješnosti rada unutrašnje revizije u skladu sa planom. Izvještavanje treba takođe da uključi izloženost značajnim rizicima, pitanja vezana uz kontrolu (prevaru, i sl.), upravljanje organizacijom i druga pitanja koja treba ili traži više rukovodstvo										
5.25	2060	Izvještavate li redovno rukovodioca subjekta o realizaciji strateškog i godišnjeg plana unutrašnje revizije?								
Zaključak na nivou standarda - 2000										
Neusklađenost - Unutrasnja revizija nije uskladjena sa vecinom ili svim Standardima i ne ulaže napore za poboljšanje.Ovi nedostaci obično imaju značajan negativan uticaj na efektivnost unutrasnje revizije i njen kapacitet da doda vrijednost subjekt i pruža značajnu mogućnost za unapređenje rada.										
Djelimična uskladenost- Unutrasnja revizija nije uskladjena sa djelom standarda, ali je svjesna oblasti koje treba unapređivati. Ovo obično predstavlja značajnu mogućnost za unapređenje u vršenju efektivne UR. Neki nedostaci mogu biti van kontrole jedinice, i u takvim slučajevima treba ih razmotriti sa višim rukovodiocima subjekta.										
Opsta uskladenost-Unutrasnja revizija djeluje na nacin da je njena aktivnost uskladjena sa vecinom Standarda.										
Potpuna uskladenost - Unutrašnje revizije u potpunosti djeluje prema Međunarodnim standardima profesionalne prakse.										
Pitanje	Reference	Pitanje	D	Djel.	N	Dokazi -komentar	PP	DP	NP	Zaključak
br.	Međ. stand. IIA , propisi i smjernice koji uređuju UR u CG					PP potpuno podrzan dokazima, DP djelimično podrzan,NP nije podrzano dokazima				1.Neuskladjenost(0) 2.Djelomična usklađenost(1) 3.Uskladjenost (2)
2100 – Priroda posla										
Unutrašnja revizija treba da ocjenjuje i doprinositi poboljšanju procesa upravljanja, upravljanja rizicima i kontrole primjenjujući sistematski i disciplinovan pristup.										
6.1	2100	Daje li unutrašnja revizija stručno mišljenje o procesu upravljanja								

		rizicima, kontrolnim sistemima, te sistemu upravljanja i doprinosi li njihovom poboljšanju?								
6.2	2110	Da li jedinica za unutrašnju reviziju u potpunosti razumije ciljeve subjekta?								
6.3		Da li su ciljevi unutrašnje revizije (koji se odnose na davanje stručnog mišljenja i savjeta) u skladu sa ciljevima subjekta?								
6.4		Da li jedinica za unutrašnju reviziju ocjenjuje ciljeve, programe i aktivnosti subjekta s naglaskom na etička pitanja?								
6.5		Da li jedinica za unutrašnju reviziju ocjenjuje i podržava li IT subjekat ostvarenje zacrtane strategije i ciljeva?								
6.6	2120	Da li je implementiran proces upravljanja rizicima u skladu s važećim propisima ?								
6.7		Ako DA, da li je razmatran i ocijenjen rizik nastanka prevare?								
6.8		Da li je planirana ili je već sprovedena unutrašnja revizija procesa upravljanja rizicima?								
6.9	2130	Da li unutrašnja revizija ocjenjuje i daje stručno mišljenje o kontrolama (adekvatnost, primjena i djelotvornost efektivnost) koje je uspostavio rukovodilac subjekta radi ispunjavanja ciljeva subjekta?								
6.1	2130.C1	Ako unutrašnji revizori provode savjetodavne aktivnosti, bave li se kontrolama u skladu sa ciljevima savjetodavnog posla?								
Zaključak na nivou standarda - 2100										
Nije uskladjeno - upoznatost s ključnim područjima i pitanjima koja zahtijevaju daljnja poboljšanja, ali trenutno nema ili ima vrlo malo planova za rješavanje istih.										
Djelimično uskladjeno - prepoznata područja i pitanja koja se trebaju poboljšati i u toku je izrada i sprovođenje planova za rješavanje istih.										
Uskladjeno - postoji odgovarajući dokaz koji pokazuje da jedinica unutrašnje revizije djeluje prema Međunarodnim standardima u ovom području.										
Pitanje	Reference	Pitanje	D	Djel.	N	Dokazi -komentar	PP	DP	NP	Zaključak
br.	Međ. stand. IIA , propisi i smjernice koji uređuju UR u CG					PP potpuno podrzan dokazima, DP djelimično podrzan,NP nije podrzano dokazima				1.Neuskladjenost(0) 2.Djelomična uskladjenost(1) 3.Uskladjenost (2)
2200 – Planiranje zadataka Unutrašnji revizori treba da izrade i dokumentuju plan za svaki posao, u koji će uključiti ciljeve, obuhvat, vremenski okvir i raspodjelu resursa. 2201 – Uslovi planiranja 2210 – Ciljevi zadataka 2220 – Obuhvat posla/zadatka 2230 – Raspodjela resursa – Unutrašnji revizori trebaju odrediti odgovarajuće i dovoljne resurse koji su potrebni za ostvarivanje ciljeva zadatka na temelju procjene prirode i složenosti zadatka, vremenskih ograničenja i raspoloživih resursa. 2240 – Program rada – Unutrašnji revizori trebaju da izrade i dokumentuju programe rada na osnovu kojih se ostvaruju ciljevi zadataka.										
7.1.	2200	Da li se za svaku reviziju izrađuje plan pojedinačne revizije?								
7.2		Da li plan pojedinačne revizije sadrži :ciljeve, obuhvat, vremenski okvir i raspodjelu resursa za posao koji se treba obaviti?								
7.3		Da li je plan pojedinačne revizije usklađen s godišnjim planom unutrašnje revizije?								
7.4		Da li postoji dokaz da je unutrašnja revizija s revidiranim subjektom raspravila obuhvat i ciljeve, područje revizije i								

		dogovorila vrijeme sprovođenja revizije?								
7.5		Da li je plan pojedinačne revizije urađen na osnovu procjene rizika?								
7.6		Da li su kriterijumi revizije usaglaseni sa rukovodiocem subjekta?								
7.7	2201 & 2210	Kako osiguravate da unutrašnji revizori imaju dovoljan nivo razumijevanja o aktivnostima koje se pregledavaju u cilju uspostavljanja obuhvata i ciljeva svakog revizorskog zadatka?								
7.8	2240	Da li se saglasno ovom pravilniku uz plan izrađuju program revizije za svaku pojedinačnu reviziju?								
7.9		Da li sui plan i program revizije odobreni od strane rukovodioca jedinice za unutrašnju reviziju prije početka obavljanja zadatka?								
7.1		Da li su odobrene sve izmjene i dopune, ukoliko ih je bilo?								
7.11		Ako unutrašnji revizori provode savjetodavne aktivnosti, da li izrađuju program rada za obavljanje istih?								
Zaključak na nivou standarda - 2200										
Neusklađenost - Unutrasnja revizija nije usklađena sa većinom ili svim Standardima i ne ulaže napore za poboljšanje. Ovi nedostaci obično imaju značajan negativan uticaj na efektivnost unutrasnje revizije i njen kapacitet da doda vrijednost subjektu i pruža značajnu mogućnost za unapređenje rada.										
Djelimična usklađenost - Unutrasnja revizija nije usklađena sa djelom standarda, ali je svjesna oblasti koje treba unapređivati. Ovo obično predstavlja značajnu mogućnost za unapređenje u vršenju efektivne UR. Neki nedostaci mogu biti van kontrole jedinice, i u takvim slučajevima treba ih razmotriti sa višim rukovodiocima subjekta.										
Opsta usklađenost -Unutrasnja revizija djeluje na način da je njena aktivnost usklađena sa većinom Standarda.										
Potpuna usklađenost - Unutrašnje revizije u potpunosti djeluje prema Međunarodnim standardima profesionalne prakse.										
Pitanje br.	Reference Međ. stand. IIA, propisi i smjernice koji uređuju UR u CG	Pitanje	D	Djel.	N	Dokazi -komentar PP potpuno podrzan dokazima, DP djelimično podrzan,NP nije podrzano dokazima	PP	DP	NP	Zaključak 1.Neusklađenost(0) 2.Djelomična usklađenost(1) 3.Usklađenost (2)
2300 – Obavljanje poslova Unutrašnje revizori trebaju identifikovati, analizirati, procijeniti i dokumentovati dovoljnu količinu informacija kako bi se ostvarili ciljevi revizorskog posla. 2310 –Utvrđivanje informacija Unutrašnji revizori trebaju da identifikuju dovoljne, pouzdane, relevantne i korisne informacije u svrhu postizanja ciljeve revizorskog posla.										
8.1	2310	Da li su unutrašnji revizori utvrdili dovoljne, pouzdane te relevantne i korisne informacije u svrhu postizanja ciljeva revizije?								
2320 – Analiza i procjena – Unutrašnji revizori trebaju temeljiti svoje zaključke i rezultate na odgovarajućim analizama i procjenama										
8.2	2320	Da li ste osigurali da revizorska radna dokumentacija i informacije, dobijene tokom obavljanja revizorskog posla, potkrepljuju revizorske nalaze, zaključke i preporuke?								
2330 – Dokumentovanje informacija – Unutrašnji revizori trebaju da dokumentuju relevantne informacije kojima potkrepljuju svoje zaključke i rezultate obavljenog posla.										
8.3.	2330	Da li je osigurano odgovarajuće dokumentovanje u obliku radne dokumentacije u skladu sa zahtjevima ovog pravilnika?								
8.4.	2330	Da li ste uspostavili odgovarajuće kontrole kako bi se spriječio neovlašten pristup revizorskoj dokumentaciji?								
8.5.	2330	Da li je rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju pribavio odobrenje od rukovodioca subjekta prije dostavljanja informacija stranama izvan subjekta?								
8.6.	2330	Da li je rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju uspostavio								

		proceduru čuvanja radne dokumentacije (bez obzira na vrstu medija)?								
8.7.	2330	Da li je procedura čuvanja radne dokumentacije u skladu sa smjernicama subjekta i sa odgovarajućim regulatornim i zahtjevima ovog pravilnika?								
8.8	2330	Da li je rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju osigurao da je procedura čuvanja radne dokumentacije dostupna te da ju primjenjuju svi unutrašnji revizori?								
2340 - Nadzor revizije – Poslove treba propisno nadzirati da bi se osiguralo postizanje ciljeva, nivo kvaliteta i unapređenje osoblja.										
8.9	2340	Da li se proces revizije nadzire saglasno sa zahtjevima ovog pravilnika?								
8.1	2340	Da li nadzor osigurava:								
8.10.1		Obavljanje revizije u skladu sa obuhvatom i ciljevima								
8.10.2		Poštovanje standarda								
8.10.3		Da su zaključci potkrepljeni adekvatnim dokazima								
8.11	2340	Da li je izvršen pregled radne dokumentacije kako bi se osiguralo da ista potkrepljuje zaključke i mišljenja datih u revizorskom izvještaju te da su obavljene sve revizorske faze u procesu obavljanje revizije, a prije izdavanja nacrta revizorskog izvještaja?								
Zaključak na nivou standarda - 2300										
Neuskadjenost - Unutrasnja revizija nije uskladjena sa vecinom ili svim Standardima i ne ulaže napore za poboljšanje. Ovi nedostaci obično imaju značajan negativan uticaj na efektivnost unutrasnje revizije i njen kapacitet da doda vrijednost subjektu i pruža značajnu mogućnost za unapređenje rada.										
Djelimična uskladjenost - Unutrasnja revizija nije uskladjena sa djelom standarda, ali je svjesna oblasti koje treba unapređivati. Ovo obično predstavlja značajnu mogućnost za unapređenje u vršenju efektivne UR. Neki nedostaci mogu biti van kontrole jedinice, i u takvim slučajevima treba ih razmotriti sa višim rukovodiocima subjekta.										
Opsta uskladjenost -Unutrasnja revizija djeluje na nacin da je njena aktivnost uskladjena sa vecinom Standarda.										
Potpuna uskladjenost - Unutrašnje revizije u potpunosti djeluje prema Međunarodnim standardima profesionalne prakse.										
Pitanje br.	Reference Međ. stand. IIA , propisi i smjernice koji uređuju UR u CG	Pitanje	D	Djel.	N	Dokazi -komentar PP potpuno podrzan dokazima, DP djelimično podrzan,NP nije podrzano dokazima	PP	DP	NP	Zaključak 1.Neuskladjenost(0) 2.Djelomična uskladenost(1) 3.Uskladjenost (2)
2400 – Saopštavanje rezultata – Unutrašnji revizori trebaju da saopšte rezultate obavljenog posla.										
2410 – Kriterijumi za komunikaciju – U saopštenju moraju biti navedeni ciljevi i obuhvat posla, te valjani zaključci, preporuke i akcijski planovi.										
9.1.	2410	Pripremaju li se revizorski izvještaji u skladu s ovim pravilnikom ili se format prilagođava zahtjevima pojedinačnih zadataka?								
9.2.	2410	Da li revizorski izvještaj sadrži ciljeve i obuhvat revizije, zaključke, preporuke i da li je uz izvještaj dostavljen akcioni plan za preduzimanje korektivnih mjera?								
9.3.	2410	Sadrži li konačni revizorski izvještaj cjelokupno stručno mišljenje i/ili zaključke o rezultatima obavljene revizije?								
9.4	2410	Da li revizorski izvještaji navode područja gdje su identifikovani pozitivni nalazi?								
9.5	2410	Da li je rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju osigurao da se prilikom dostave revizorskih izvještaja zainteresovanim stranama izvan subjekta navode ograničenja vezana za daljnju dostavu								

		revizorskih izvještaja i korištenje revizorskih rezultata?											
2420 – Kvalitet saopštavanja – Saopštenja trebaju biti tačna, objektivna, jasna, sažeta, konstruktivna, potpuna i pravovremena.													
9.6.	2420	Da li je jedinica za unutrašnju reviziju održavala redovne kontakte sa revidiranim subjektom tokom revizije, osiguravajući da su nalazi pravovremeno raspravljeni na odgovarajućem nivou prije izrade nacrt izvještaja?											
9.7	2420	Da li rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju pregleda nacrt revizorskog izvještaja kako bi se osiguralo da izvještaj ne sadrži greške i da su nalazi potkrijepljeni revizorskim radom provedenim tokom revizije?											
9.8	2410 & 2420	Pregledom uzorka izvještaja potvrditi da su izvještaji: tačni, objektivni, jasni, sažeti, konstruktivni, potpuni i pravovremeni.											
9.9	2420	Da li je uz Konačan revizorski izvještaj dostavljen akcioni plan za preduzimanje korektivnih mjera u cilju sprovođenja preporuka?											
2430 – Korištenje izjave o usklađenosti angažmana s Međunarodnim standardima za stručnu sprovođenje unutrašnje revizije – unutrašnji revizori mogu obavjestiti da je njihov posao obavljen „u skladu s Međunarodnim standardima za stručnu sprovođenje unutrašnje revizije“ samo ako rezultati programa osiguranja kvaliteta i unaprjeđenja podržavaju ovu izjavu.													
9.1	2430 (veza 1321)	Ako revizorski izvještaji navode da se angažmani unutrašnje revizije obavljaju u skladu s Međunarodnim standardima, kako se osiguravate da je korištenje ove izjave odgovarajuće?											
2431 – Otkrivanje neusklađenosti – Kad neusklađenost s definicijom unutrašnje revizije, Etičkim kodeksom i standardima utiče na pojedini revizorski zadatak, pri saopštavanju rezultata treba navesti: - načelo ili pravilo ponašanja iz Etičkog kodeksa ili standarda s kojim nije postignuta puna usklađenost, - razlog(e) neusklađenosti i - efekat neusklađenosti sa revizorskim zadatkom i saopštenje rezultata o istome.													
9.11	2431	Ako postoje ikakva neusklađenosti s Etičkim kodeksom unutrašnjih revizora u javnom sektoru, Međunarodnim standardima ovim pravilnikom u pojedinačnoj reviziji da li je ta neusklađenost adekvatno prikazana?											
2440 – Saopštavanje rezultata – rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju treba obavijestiti sve relevantne stranke o rezultatima zadatka													
9.12	2440	Da li je rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju pregledao i odobrio konačan revizorski izvještaj prije njegovog izdavanja?											
9.13	2440	Da li je rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju dostavio konačan revizorski izvještaj revidiranim subjektima i rukovodiocu subjekta?											
9.14	2440	Ako je revizorski izvještaj potrebno dostaviti tijelima izvan subjekta da li postoji dokaz da se:											
9.14.1		procijenio potencijalni rizik za subjekat											
9.14.2		konsultovalo sa rukovodiocem subjekta											
9.14.3		kontrolisala dostavu izvještaja (ograničeno korištenje izvještaja)?											
Zaključak na nivou standarda - 2400													
Neusklađenost - Unutrasnja revizija nije uskladjena sa vecinom ili svim Standardima i ne ulaže napore za poboljšanje. Ovi nedostaci obično imaju značajan negativan uticaj na efektivnost unutrasnje revizije i njen kapacitet da doda vrijednost subjektu i pruža značajnu mogućnost za unapređenje rada.													
Djelimična uskladenost - Unutrasnja revizija nije uskladjena sa djelom standarda, ali je svjesna oblasti koje treba unapređivati. Ovo obično predstavlja značajnu mogućnost za unapređenje u vršenju efektivne UR. Neki nedostaci mogu biti van kontrole jedinice, i u takvim slučajevima treba ih razmotriti sa višim rukovodiocima subjekta.													
Opsta uskladenost - Unutrasnja revizija djeluje na nacin da je njena aktivnost uskladjena sa vecinom Standarda.													
Potpuna uskladenost - Unutrašnje revizije u potpunosti djeluje prema Međunarodnim standardima profesionalne prakse.													
Pitanje	Reference	Pitanje	D	Djel.	N	Dokazi -komentar		PP	DP	NP	Zaključak		
br.	Međ. stand.					PP potpuno podrzan dokazima,					1.Neuskladjenost(0)		

	IIA , propisi i smjernice koji uređuju UR u CG					DP djelimično podrzan,NP nije podrzano dokazima				2.Djelomična usklađenost(1) 3.Usklađenost (2)
2500 – Praćenje toka revizije – Rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju treba da uspostavi i održava sistem za praćenje postupanja sa rezultatima koji su saopšteni i rukovodstv										
10.1	2500	Da li je rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju uspostavio postupak koji bi osigurao praćenje da li su aktivnosti rukovodioca subjekta efikasno sprovedene ili da je rukovodilac subjekta prihvatilo rizik nepreduzimanja aktivnosti preporučenih u revizorskom izvještaju?								
10.2	2500	Da li se aktivnosti praćenja odgovarajuće dokumentuju?								
Zaključak na nivou standarda - 2500										
Neusklađenost - Unutrasnja revizija nije usklađena sa vecinom ili svim Standardima i ne ulaže napore za poboljšanje.Ovi nedostaci obično imaju značajan negativan uticaj na efektivnost unutrasnje revizije i njen kapacitet da doda vrijednost subjekt i pruža značajnu mogućnost za unapređenje rada.										
Djelimična usklađenost- Unutrasnja revizija nije usklađena sa djelom standarda, ali je svjesna oblasti koje treba unapređivati. Ovo obično predstavlja značajnu mogućnost za unapređenje u vršenju efektivne UR. Neki nedostaci mogu biti van kontrole jedinice, i u takvim slučajevima treba ih razmotriti sa višim rukovodiocima subjekta.										
Opsta usklađenost- Unutrasnja revizija djeluje na nacin da je njena aktivnost usklađena sa vecinom Standarda.										
Potpuna usklađenost - Unutrašnje revizije u potpunosti djeluje prema Međunarodnim standardima profesionalne prakse.										
Pitanje	Reference	Pitanje	D	Djel.	N	Dokazi -komentar	PP	DP	NP	Zaključak
br.	Međ. stand. IIA , propisi i smjernice koji uređuju UR u CG					PP potpuno podrzan dokazima, DP djelimicno podrzan,NP nije podrzano dokazima				1.Neuskladjenost(0) 2.Djelomična usklađenost(1) 3.Uskladjenost (2)
2600 – Prihvatanje rizika od strane višeg rukovodstva – Ako rukovodilac unutrašnje revizije smatra da je više rukovodstvo prihvatilo određenu nivo rezidualnog rizika koji je možda neprihvatljiv za subjekta, rukovodilac o tome mora raspraviti s višim rukovodstvom. Ako se ne uspije riješiti odluka o rezidualnom riziku, rukovodilac službe za unutrašnju reviziju mora o tome obavjestiti upravu/najviše rukovodstvo kako bi se to riješilo										
11.1	2600	Kada rukovodilac subjekta ne prihvata preporuke unutrašnje revizije, da li je jasno zašto preporuke nisu prihvaćene?								
11.2	2600	Da li je rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju obavjestio rukovodioca subjekta o tim slučajevima								
Zaključak na nivou standarda - 2600										
Neusklađenost - Unutrasnja revizija nije usklađena sa vecinom ili svim Standardima i ne ulaže napore za poboljšanje.Ovi nedostaci obično imaju značajan negativan uticaj na efektivnost unutrasnje revizije i njen kapacitet da doda vrijednost subjekt i pruža značajnu mogućnost za unapređenje rada.										
Djelimična usklađenost- Unutrasnja revizija nije usklađena sa djelom standarda, ali je svjesna oblasti koje treba unapređivati. Ovo obično predstavlja značajnu mogućnost za unapređenje u vršenju efektivne UR. Neki nedostaci mogu biti van kontrole jedinice, i u takvim slučajevima treba ih razmotriti sa višim rukovodiocima subjekta.										
Opsta usklađenost- Unutrasnja revizija djeluje na nacin da je njena aktivnost usklađena sa vecinom Standarda.										
Potpuna usklađenost - Unutrašnje revizije u potpunosti djeluje prema Međunarodnim standardima profesionalne prakse.										

razdvajanja vazdušnog saobraćaja, pružaoci ATM/ANS će implementirati navigacione postupke 2D prilaza u skladu sa zahtjevima za specifikaciju RNP prilaz (RNP APCH). U tom slučaju, oni mogu, pored implementacije tih navigacionih postupaka 2D prilaza, implementirati navigacione postupke 3D prilaza u skladu sa zahtjevima za specifikaciju Posebno odobren RNP prilaz (RNP AR APCH).

(3) Odstupajući od tačke (1), na pragovima instrumentalnih poletno-sletnih staza bez odgovarajuće pokrivenosti SBAS-om, pružaoci ATM/ANS će implementirati RNP APCH navigacione postupke obuhvatajući LNAV i LNAV/VNAV minimume. Najkasnije 18 mjeseci od datuma kada odgovarajuća SBAS pokrivenost postane dostupna, pružaoci ATM/ANS moraju implementirati navigacione postupke sa LPV minimumom na tim pragovima instrumentalnih poletno-sletnih staza.

(4) Kada pružaoci ATM/ANS implementiraju SID ili STAR rute, moraju ih implementirati u skladu sa zahtjevima za specifikacije RNAV 1.

(5) Odstupajući od tačke (4), kada pružaoci ATM/ANS implementiraju SID ili STAR rute i ako su potrebni stroži zahtjevi navigacionih performansi od onih koji su navedeni u toj tački kako bi se održali kapacitet vazdušnog saobraćaja i sigurnost u oblastima sa visokim obimom saobraćaja, složenosti saobraćaja ili karakteristikama terena, takve rute moraju biti u skladu sa zahtjevima za specifikaciju RNP 1, uključujući jednu ili više od sljedećih dodatnih navigacionih funkcionalnosti:

(a) operacije duž vertikalnog profila i između dva fiksa i uz upotrebu:

(i) ograničenje apsolutne visine „AT“;

(ii) ograničenje apsolutne visine „AT OR ABOVE“;

(iii) ograničenje apsolutne visine „AT OR BELOW“;

(iv) ograničenje „WINDOW“;

(b) dolaženje po kružnici do fiksa (RF) ,

(6) Kada pružaoci ATM/ANS implementiraju ATS rute za let na ruti, moraju ih implementirati u skladu sa zahtjevima za specifikaciju RNAV 5.

(7) Odstupajući od tačaka (4) i (6), kada pružaoci ATM/ANS implementiraju ATS rute, SID ili STAR rute za let helikoptera moraju ih implementirati u skladu sa zahtjevima za specifikacije RNP 0.3, RNAV 1 ili RNP 1. U tom slučaju, imaju pravo da odluče koji od tri skupa zahtjeva će ispuniti.