



Ministarstvo
finansija

Adresa: Ul. Stanka Dragojevića br. 2
81000 Podgorica Crna Gora
www.mif.gov.me

Br: 05-02-11-401/25-35846/2

Podgorica, 16.10.2025. godine

Za: MINISTARSTVO FINANSIJA, DIREKTORAT ZA CENTRALNU HARMONIZACIJU I RAZVOJ UNUTRAŠNJIH KONTROLA, Stanka Dragojevića 2, Podgorica

Predmet: Mišljenje na Predlog pravilnika o metodologiji rada unutrašnje revizije, načinu i rokovima čuvanja dokumentacije unutrašnje revizije u javnom sektoru

Veza: Vaš akt br. 11-401/25-35846/2 od 16.10.2025. godine

Poštovani,

Povodom *Predloga pravilnika o metodologiji rada unutrašnje revizije, načinu i rokovima čuvanja dokumentacije unutrašnje revizije u javnom sektoru*, Ministarstvo finansija daje sledeće:

MIŠLJENJE

Na tekst Predloga pravilnika i pripremljeni Izveštaj o analizi uticaja propisa, sa aspekta implikacija na poslovni ambijent, nemamo primjedbi.

Pravni osnov za donošenje Pravilnika jeste član 33 stav 3 Zakona o upravljanju, unutrašnjoj kontroli i unutrašnjoj reviziji u javnom sektoru („Službeni list Crne Gore“, br. 89/2025) kojim je definisano da metodologiju rada unutrašnje revizije donosi Ministarstvo finansija. Donošenje ovog podzakonskog akta predviđeno je i članom 46 gore navedenog Zakona kroz prelazne i završne odredbe.

Nadalje, Pravilnikom o metodologiji rada unutrašnje revizije, načinu i rokovima čuvanja dokumentacije unutrašnje revizije u javnom sektoru propisuju se metodologija rada po kojoj trebaju da postupaju unutrašnji revizori zaposleni u javnom sektoru Crne Gore, kao i način i rokovi čuvanja dokumentacije unutrašnje revizije u javnom sektoru.

Uvidom u dostavljeni tekst navedeno je da za sprovođenje predmetnog propisa nije potrebno obezbijediti dodatna finansijska sredstva iz budžeta Crne Gore.

Shodno navedenom, sa aspekta državnog budžeta nemamo primjedbi na Predlog pravilnika o metodologiji rada unutrašnje revizije, načinu i rokovima čuvanja dokumentacije unutrašnje revizije u javnom sektoru.

S poštovanjem,



IZVJEŠTAJ O SPROVEDENOJ ANALIZI PROCJENE UTICAJA PROPISA

PREDLAGAČ PROPISA	Ministarstvo finansija
NAZIV PROPISA	Predlog Pravilnika o metodologiji rada unutrašnje revizije, načinu i rokovima čuvanja dokumentacije unutrašnje revizije u javnom sektoru
1. Definisanje problema - Koje probleme treba da riješi predloženi akt? - Koji su uzroci problema? - Koje su posljedice problema? - Koji su subjekti oštećeni, na koji način i u kojoj mjeri? - Kako bi problem evoluirao bez promjene propisa ("status quo" opcija)?	
Na osnovu člana 33 stav 3 Zakona o upravljanju, unutrašnjoj kontroli i unutrašnjoj reviziji u javnom sektoru („Službeni list Crne Gore“, br. 89/2025) definisano je da metodologiju rada unutrašnje revizije donosi Ministarstvo finansija. Donošenje ovog podzakonskog akta predviđeno je i članom 46 gore navedenog Zakona kroz prelazne i završne odredbe u roku od godinu dana od dana stupanja na snagu ovog zakona. Pravilnikom o metodologiji rada unutrašnje revizije, načinu i rokovima čuvanja dokumentacije unutrašnje revizije u javnom sektoru propisuje se metodologija rada po kojoj trebaju da postupaju unutrašnji revizori zaposleni u javnom sektoru Crne Gore, kao i način i rokovi čuvanja dokumentacije unutrašnje revizije u javnom sektoru. S obzirom da je ova oblast dio pregovaračkog poglavlja 32-Finansijska kontrola, neophodno je ispunjavanje mjerila iz navedenog poglavlja kako bi se stvorili uslovi za ulazak Crne Gore u Evropsku uniju, koji implicira donošenje podzakonskih akata u što kraćem vremenskom intervalu.	
2. Ciljevi - Koji ciljevi se postižu predloženim propisom? - Navesti usklađenost ovih ciljeva sa postojećim strategijama ili programima Vlade, ako je primjenljivo.	
Predloženim propisom postiže se: Pravna preciznost: Pravilnik precizno razrađuje elemente koje zakon samo okvirno definiše, i čime se eliminišu nedoumice u primjeni; Usklađenost sa nadležnostima: Donošenje pravilnika u nadležnosti je Ministarstva finansija u skladu sa članom 46 Zakona o upravljanju, unutrašnjoj kontroli i unutrašnjoj reviziji u javnom sektoru, što je institucionalno i pravno opravdano. Usklađenost sa standardima i efikasnost : Pravilnikom se bliže definiše metodologija rada unutrašnjih revizora sa novim Globalnim standardima unutrašnje revizije koji su stupili na snagu 09.01.2025.godine.i čime se doprinosi efikasnijem obavljanju unutrašnje revizije u javnom sektoru.	

3. Opcije

- Koje su moguće opcije za ispunjavanje ciljeva i rješavanje problema? (uvijek treba razmatrati "status quo" opciju i preporučljivo je uključiti i neregulativnu opciju, osim ako postoji obaveza donošenja predloženog propisa).
- Obrazložiti preferiranu opciju?

Obzirom da postoji zakonska obaveza za donošenje ovog podzakonskog akta, nije razmatrana opcija "status quo".

4. Analiza uticaja

- Na koga će i kako će najvjerojatnije uticati rješenja u propisu - nabrojati pozitivne i negativne uticaje, direktne i indirektne.
- Koje troškove će primjena propisa izazvati građanima i privredi (naročito malim i srednjim preduzećima).
- Da li pozitivne posljedice donošenja propisa opravdavaju troškove koje će on stvoriti.
- Da li se propisom podržava stvaranje novih privrednih subjekata na tržištu i tržišna konkurencija.
- Uključiti procjenu administrativnih opterećenja i biznis barijera.

Ovim Pravilnikom će se uticati da se unutrašnja revizija u javnom sektoru sprovodi u skladu sa Globalnim standardima unutrašnje revizije i olakšaće se njihova primjena u praksi.

Primjena propisa neće izazvati troškove građanima i pa samim tim ni nema administrativnih opterećenja i biznis barijera.

Primjena propisa neće izazvati troškove građana i privrede, a transparentnost će doprinijeti ekonomičnijem, efikasnijem i efektivnijem trošenju i kontroli budžetskih sredstava.

5. Procjena fiskalnog uticaja

- Da li je potrebno obezbjeđenje finansijskih sredstava iz budžeta Crne Gore za implementaciju propisa i u kom iznosu?
- Da li je obezbjeđenje finansijskih sredstava jednokratno, ili tokom određenog vremenskog perioda? Obrazložiti.
- Da li implementacijom propisa proizilaze međunarodne finansijske obaveze? Obrazložiti.
- Da li su neophodna finansijska sredstva obezbijeđena u budžetu za tekuću fiskalnu godinu, odnosno da li su planirana u budžetu za narednu fiskalnu godinu?
- Da li je usvajanjem propisa predviđeno donošenje podzakonskih akata iz kojih će proistići finansijske obaveze?
- Da li će se implementacijom propisa ostvariti prihod za budžet Crne Gore?
- Obrazložiti metodologiju koja je korišćena prilikom obračuna finansijskih izdataka/prihoda.
- Da li su postojali problemi u preciznom obračunu finansijskih izdataka/prihoda? Obrazložiti.
- Da li su postojale sugestije Ministarstva finansija na nacrt/predlog propisa?
- Da li su dobijene primjedbe uključene u tekst propisa? Obrazložiti.

Nije potrebno obezbjeđivanje dodatnih finansijskih sredstava iz budžeta za implementaciju ovog Pravilnika.

6. Konsultacije zainteresovanih strana

- Naznačiti da li je korišćena eksterna ekspertna podrška i ako da, kako.

- Naznačiti koje su grupe zainteresovanih strana konsultovane, u kojoj fazi RIA procesa i kako (javne ili ciljane konsultacije).
- Naznačiti glavne rezultate konsultacija, i koji su predlozi i sugestije zainteresovanih strana prihvaćeni odnosno nijesu prihvaćeni. Obrazložiti.

U pripremi ovog Pravilnika korišćena je ekspertska podrška koja je finansirana od strane RESPA-e.

7: Monitoring i evaluacija

- Koje su potencijalne prepreke za implementaciju propisa?
- Koje će mjere biti preduzete tokom primjene propisa da bi se ispunili ciljevi?
- Koji su glavni indikatori prema kojima će se mjeriti ispunjenje ciljeva?
- Ko će biti zadužen za sprovođenje monitoringa i evaluacije primjene propisa?

Nema prepreka za implementaciju ovog Pravilnika.

U cilju što bolje implementacije ovog Pravilnika organizovaće se obuke za raspoređene unutrašnje revizore u javnom sektoru u okviru Programa kontinuiranog profesionalnog usavršavanja unutrašnjih revizora koje Ministarstvo finansija zajednički organizuje sa Upravom za ljudske resurse.

Ministarstvo finansija će pratiti primjenu ovog Pravilnika kroz proces sagledavanja kvaliteta rada unutrašnjih revizora u javnom sektoru.

Direktorat za centralnu harmonizaciju i razvoj unutrašnjih kontrola Ministarstva finansija zadužen je za sprovođenje monitoringa i evaluaciju primjene propisa.

Datum i mjesto

Podgorica, 16.10.2025. godine

Starješina

Novica Vuković, ministar



[Handwritten signature]

Na osnovu člana 33 stav 3 i člana 40 stav 2 Zakona o upravljanju, unutrašnjoj kontroli i unutrašnjoj reviziji u javnom sektoru ("Službeni list CG", broj 89/25), Ministarstvo finansija donijelo je

**PRAVILNIK
O METODOLOGIJI RADA UNUTRAŠNJE REVIZIJE, NAČINU I ROKOVIMA
ČUVANJA DOKUMENTACIJE UNUTRAŠNJE U JAVNOM SEKTORU**

Član 1

Ovim pravilnikom propisuje se metodologija rada unutrašnje revizije, način i rokovi čuvanja dokumentacije unutrašnje revizije u javnom sektoru.

Član 2

Unutrašnja revizija u javnom sektoru obavlja se u skladu sa Metodologijom rada unutrašnje revizije u javnom sektoru koja je data u Prilogu 1.

Član 3

Rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju i unutrašnji revizori čuvaju tajnost podataka, informacija i dokumentacije do kojih dođu u obavljanju poslova i zadataka unutrašnje revizije, na način i u rokovima koji su dati u Prilogu 2.

Član 4

Prilozi 1 i 2 čine sastavni dio ovog pravilnika.

Član 5

Danom stupanja na snagu ovog pravilnika prestaje da važi Pravilnik o metodologiji rada unutrašnje revizije u javnom sektoru ("Službeni list CG", broj 1/20).

Član 6

Ovaj pravilnik stupa na snagu osmog dana od dana objavljivanja u "Službenom listu Crne Gore."

Broj: _____

Podgorica, _____ 2025. godine. godine

**Ministar,
Novica Vuković**

METODOLOGIJA RADA UNUTRAŠNJE REVIZIJE U JAVNOM SEKTORU CRNE GORE

1. UVOD

Unutrašnja revizija je nezavisna, objektivna usluga uvjeravanja i savjetovanja, dizajnirana da doda vrijednost i poboljša poslovanje subjekta. Ona pomaže subjektu da ostvari svoje ciljeve uz primjenu sistematičnog, disciplinarnog pristupa za ocjenu i poboljšanje efektivnosti upravljanja, upravljanja rizikom i procesa unutrašnje kontrole.¹

Unutrašnja revizija u javnom sektoru dodaje vrijednost subjektima javnog sektora ne samo kroz pružanje usluga uvjeravanja, već i gledanjem unaprijed, identifikujući oblasti gdje se mogu izvršiti poboljšanja i primijeniti dobre prakse. Na taj način, pomaže unapređenju standarda upravljanja, boljem rukovođenju, donošenju odluka i efektivnijem korišćenju sredstava poreskih obveznika.

Ova metodologija pripremljena je kako bi obezbijedila standardizovane i praktične smjernice prilikom obavljanja poslova unutrašnje revizije i namijenjena je prevashodno unutrašnjim revizorima raspoređenim u subjektima javnog sektora Crne Gore. Ona opisuje principe i procedure koje usmjeravaju aktivnosti unutrašnje revizije u skladu sa međunarodno priznatim standardima unutrašnje revizije i važećim nacionalnim zakonodavstvom i propisima kojima se reguliše oblast unutrašnje revizije u javnom sektoru.

S obzirom da je Ministarstvo finansija, u skladu sa odredbama Zakona o upravljanju, unutrašnjoj kontroli i unutrašnjoj reviziji u javnom sektoru, zaduženo za izradu metodologije rada unutrašnje revizije u javnom sektoru, postupanje po ovom Pravilniku je obavezno za sve jedinice za unutrašnju reviziju uspostavljene u subjektima javnog sektora.

Ova metodologija pripremljena je naročito uzimajući u obzir zahtjeve Međunarodnog okvira profesionalne prakse unutrašnje revizije odnosno zahtjeve Globalnih standarda unutrašnje revizije i pruža konkretna uputstva i kriterijume koji unutrašnjim revizorima pomažu u primjeni Standarda. Međutim, potrebno je istaći da su unutrašnji revizori u obavezi, da pored ove metodologije primjenjuju zahtjeve svih Globalnih standarda unutrašnje revizije i da ova metodologija obezbjeđuje smjernice za implementaciju većeg dijela Globalnih Standarda unutrašnje revizije.

Pored toga, rukovodioci jedinica za unutrašnju reviziju treba dodatno da razviju sopstvene metodologije prilagođene specifičnostima subjekta javnog sektora, a koja je usklađena sa ovom metodologijom i Globalnim standardima unutrašnje revizije.

Oblik, sadržaj, nivo detalja i stepen dokumentovanosti metodologija mogu se razlikovati u zavisnosti od veličine, strukture, složenosti, regulatornih očekivanja, kao i zrelosti subjekta i funkcije unutrašnje revizije. Metodologijama koje razvijaju rukovodioci jedinica za unutrašnju reviziju dodatno se razrađuju zahtjevi Globalnih standarda u skladu sa specifičnostima jedinice za unutrašnju reviziju odnosno subjekta.

Ovu metodologiju primjenjuju jedinice za unutrašnju reviziju kada pružaju usluge unutrašnje revizije i u drugim subjektima javnog sektora na osnovu sporazuma o povjeravanju poslova

¹ Rječnik IIA

unutrašnje revizije, odnosno kada poslove unutrašnje revizije vrše na osnovu nadzora kod subjekata koji nemaju uspostavljenu jedinicu za unutrašnju reviziju.

Ministarstvo finansija je prilikom pripreme ove metodologije posebno pažnju posvetilo bližem definisanju normi u cilju ostvarivanja bolje komunikacije i saradnje između rukovodioca jedinica za unutrašnju reviziju i organa upravljanja odnosno rukovodioca subjekta.

S tim u vezi, potrebno je naglasiti da se u ovoj metodologiji koristi termin organ upravljanja kao najviši organ zadužen za upravljanje subjektom. U skladu sa odredbama Zakona o upravljanju, unutrašnjoj kontroli i unutrašnjoj reviziji u javnom sektoru, organ upravljanja je najviši organ zadužen za upravljanje subjektom određen u skladu sa zakonom, odnosno osnivačkim aktom subjekta, čije su obaveze i odgovornosti u vezi sa unutrašnjom revizijom prepoznate Zakonom, kako bi funkcija unutrašnje revizije/jedinica za unutrašnju reviziju dala doprinos ostvarivanju ciljeva subjekta.

Takođe, Zakonom je definisano, da u državnim organima, ministarstvima, organima uprave i jedinicama lokalne samouprave, obaveze i odgovornosti organa upravljanja se odnose na rukovodioca subjekta.

2.OKVIR ZA OBAVLJANJE POSLOVA UNUTRAŠNJE REVIZIJE U JAVNOM SEKTORU CRNE GORE

Okvir za obavljanje poslova unutrašnje revizije u javnom sektoru Crne Gore čine:

- Propisi Crne Gore u oblasti unutrašnje revizije;
- Međunarodni okvir profesionalne prakse unutrašnje revizije.

2.1 PROPISI CRNE GORE U OBLASTI UNUTRAŠNJE REVIZIJE:

- a) Zakon o upravljanju, unutrašnjoj kontroli i unutrašnjoj reviziji u javnom sektoru i
- b) podzakonska akta donesena na osnovu ovog zakona².

2.2 MEĐUNARODNI OKVIR PROFESIONALNE PRAKSE UNUTRAŠNJE REVIZIJE:

- a) Globalni standardi unutrašnje revizije,
- b) Tematski zahtjevi - obavezni elementi i
- c) Globalne smjernice - dopunski element.

Međunarodni okvir profesionalne prakse unutrašnje revizije (u daljem tekstu: MOPP), koji se primjenjuje u javnom sektoru Crne Gore je Međunarodni okvir profesionalne prakse unutrašnje revizije (engl. The International Professional Practices Framework - IPPF) koji je izdao Globalni Institut internih revizora (Institute of Internal Auditors - IIA) 09.01.2024. godine, a koji je stupio na snagu 09.01.2025. godine.

MOPP je autoritativni skup znanja o profesionalnoj praksi unutrašnje revizije koji nudi nacrt za sistemski razvoj, tumačenje i primjenu znanja iz oblasti unutrašnje revizije.

Međunarodni okvir profesionalne prakse IIA-a uključuje:



OBAVEZNI ELEMENTI MOPP

Globalni standardi u unutrašnje revizije usmjeravaju profesionalnu praksu unutrašnje revizije na globalnom nivou i pružaju osnovu za vrednovanje i unapređenje kvaliteta funkcije unutrašnje revizije. Srž Standarda čini 15 ključnih principa koji omogućavaju efektivnu unutrašnju reviziju. Svaki princip je podržan standardima koji obuhvataju zahtjeve, razmatranja za primjenu i primjere dokaza o usklađenosti. Ovi elementi zajedno pomažu unutrašnjim revizorima da postignu ciljeve principa i ispune svrhu unutrašnje revizije.

² Do donošenja podzakonskih akata na osnovu Zakona o upravljanju, unutrašnjoj kontroli i unutrašnjoj reviziji primjenjivaće se podzakonska akta donesena na osnovu Zakona o upravljanju i unutrašnjim kontrolama u javnom sektoru.

	Tematski zahtjevi su osmišljeni da unaprijede dosljednost i kvalitet usluga unutrašnje revizije u vezi sa specifičnim predmetima revizije i da podrže unutrašnje revizore u sprovođenju angažmana u tim oblastima rizika. To su posebne smjernice koje revizori moraju slijediti kada revidiraju određene oblasti, koje se tretiraju kao oblasti sa visokim rizikom i zbog toga zahtijevaju sistematičniji i detaljniji pristup. Tematski zahtjevi će osigurati da sve jedinice za unutrašnju reviziju (velike/male) primjenjuju konzistentnu metodologiju revizije kada ocjenjuju efektivnost upravljanja, upravljanja rizikom i procese unutrašnje kontrole određene tematske oblasti. Svaki tematski zahtjev prati korisnički vodič koji pomaže jedinici za unutrašnju reviziju da implementira zahtjev.
DOPUNSKI ELEMENT MOPP	Globalne smjernice podržavaju Globalne standarde kroz pružanje neobavezujućih informacija, savjeta i najboljih praksi za obavljanje usluga unutrašnje revizije. One su odobrene od strane Instituta internih revizora kroz formalne procese pregleda i odobravanja. Globalne smjernice obuhvataju globalne priručnike za praksu i globalne priručnike za tehnologiju. Globalni priručnici za praksu obezbjeđuju detaljne pristupe, postupke korak-po-korak i primjere u sledećim oblastima: • Usluge uvjeravanja i savjetovanja; • Planiranje angažmana, izvođenje angažmana i komunikacija; • Finansijske usluge; • Prevare i drugi sveprisutni rizici; • Strategija i rukovođenje jedinicom za unutrašnju reviziju; • Javni sektor; • Održivost. Globalni priručnici za tehnologiju (GTAGR) pružaju revizorima znanje potrebno za sprovođenje usluga uvjeravanja ili savjetovanja u vezi sa rizicima i procesima kontrola informacionih tehnologija i informacione bezbjednosti subjekta.

Izvor: <http://na.theiia.oad hocrg/>

Globalni standardi unutrašnje revizije su organizovani u pet domena:

- 1) **Domen I: Svrha unutrašnje revizije,**
- 2) **Domen II: Etika i profesionalizam,**
- 3) **Domen III: Upravljanje funkcijom unutrašnje revizije,**
- 4) **Domen IV: Rukovođenje funkcijom interne revizije,**
- 5) **Domen V: Pružanje usluga unutrašnje revizije.**

Domeni II do V sadrže sljedeće elemente:

- a) **Principi:** široki opisi povezanih grupa zahtjeva i razmatranja.
- b) **Standardi,** koji uključuju:
 - Zahtjeve: obavezne prakse za unutrašnju reviziju.
 - Razmatranja za primjenu: uobičajene i poželjne prakse koje treba razmotriti pri primjeni zahtjeva.
 - Primjere dokaza o usklađenosti: načini da se pokaže da su zahtjevi standarda sprovedeni.

3. SVRHA UNUTRAŠNJE REVIZIJE

Svrha unutrašnje revizije je da jača sposobnost subjekta javnog sektora, da stvori, zaštiti i održi vrijednost, tako što organu upravljanja, odnosno rukovodiocu subjekta pruža nezavisno, objektivno i na riziku zasnovano uvjeravanje, savjete, uvid, i predviđanje.³ Izjava o svrsi unutrašnje revizije ima za cilj da pruži pomoć unutrašnjim revizorima i zainteresovanim stranama unutrašnje revizije radi boljeg razumijevanja i pojašnjavanja vrijednosti jedinice za unutrašnju reviziju.

Unutrašnja revizija na nivou subjekta unapređuje:

- uspješno postizanje ciljeva;
- procese upravljanja subjektom, upravljanja rizikom i procese unutrašnje kontrole;
- donošenje odluka i nadzor;
- ugled i kredibilitet kod zainteresovanih strana;
- sposobnost služenja javnom interesu.

Unutrašnja revizija ostvaruje svrhu unutrašnje revizije:

- kada angažmane obavljaju kompetentni unutrašnji revizori u skladu sa Globalnom standardima unutrašnje revizije,
- kada je jedinica za unutrašnju reviziju pozicionirana nezavisno sa neposrednom odgovornošću organu upravljanja, odnosno rukovodiocu subjekta, i
- kada su unutrašnji revizori posvećeni davanju objektivnih ocjena i nisu izloženi neprimjerenom uticaju.

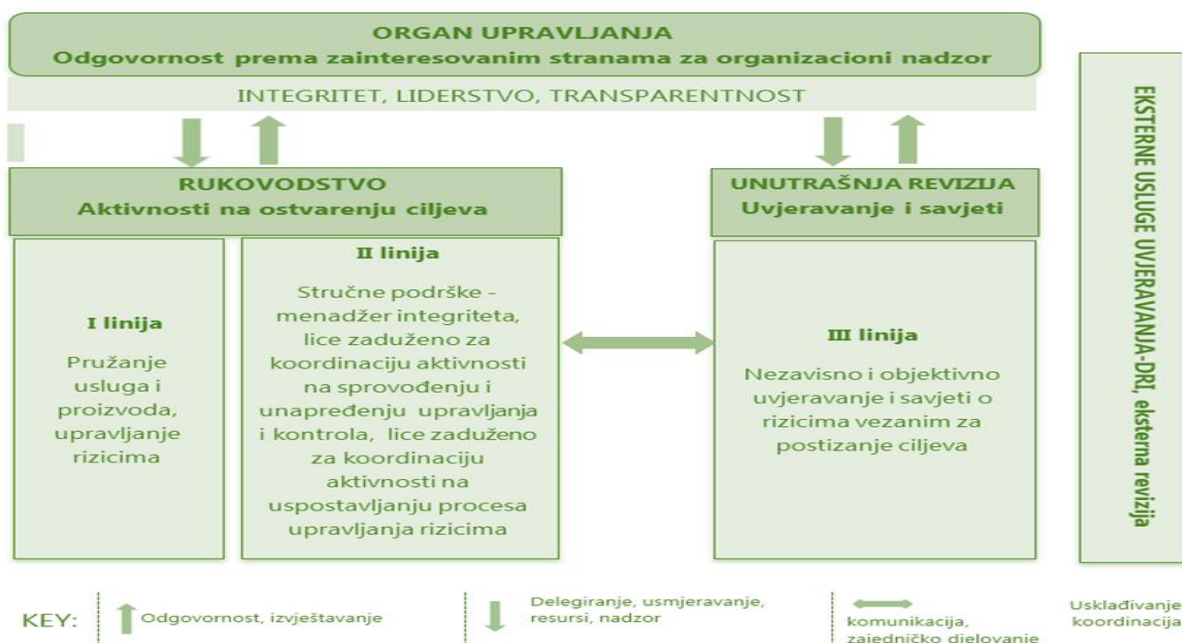
3.1 MODEL TRI LINIJE - FUNKCIJA UNUTRAŠNJE REVIZIJE

Prema Riječniku IIA "Funkcija unutrašnje revizije - profesionalni pojedinac ili grupa odgovorna za pružanje subjektu usluga uvjeravanja i savjetovanja.

Model tri linije IIA pruža okvir za analizu ključnih komponenti upravljanja i uloga koje imaju određene strukture u subjektima javnog sektora.

Model tri linije IIA za javni sektor prikazan je na sljedećoj slici:

³ Domen I – Globalni standardi unutrašnje revizije



Subjektima javnog sektora pomaže Model tri linije (IIA) da identifikuju strukture i procese koji najbolje pomažu u ostvarenju ciljeva i olakšavaju snažno upravljanje, upravljanje rizicima, i procese kontrole.

Upravljanje je kombinacija procesa i struktura koje implementira organ upravljanja/rukovodilac subjekta, kako bi informisao, usmjeravao, upravljao i pratio aktivnosti subjekta usmjerene ka ostvarivanju ciljeva (Riječnik IIA).

Organ upravljanja/rukovodilac subjekta, u skladu sa Modelom tri linije, je najviše tijelo za donošenje odluka u subjektu, koji obezbjeđuje:

1. nadzor nad radom subjekta i odgovoran je zainteresovanim stranama za politiku i usmjeravanje subjekta u postizanju ciljeva.
2. prati očekivanja zainteresovanih strana, njeguje kulturu etičkog ponašanja i odgovornosti, uspostavlja strukture i procese za upravljanje, uključujući pomoćna tijela prema potrebi, delegira odgovornost i obezbjeđuje resurse rukovodiocima organizacionih jedinica za postizanje ciljeva subjekta, određuje apetit (sklonost) za rizik subjekta i vrši nadzor nad upravljanjem rizikom (uključujući procese kontrole), vrši nadzor usklađenosti sa zakonskim, regulatornim i etičkim očekivanjima, uspostavlja i vrši nadzor jedinice za unutrašnju reviziju
3. Rukovodstvo u subjektu, pod vođstvom i nadzorom organa upravljanja, odnosno rukovodioca subjekta uspostavlja uloge i procese prve linije, primjenjuje resurse i preduzima radnje za postizanje ciljeva.

U javnom sektoru Crne Gore, jedinica za unutrašnju reviziju, kao treća linija pruža nezavisno, objektivno i na riziku zasnovano uvjeravanje i savjete organu upravljanja, odnosno rukovodiocu subjekta i rukovodstvu u subjektu, o efektivnosti upravljanja, upravljanja rizicima i procesa kontrole u subjektu.

Pored jedinice za unutrašnju reviziju, organu upravljanja, odnosno rukovodiocu subjekta uvjeravanje pružaju i prva i druga linija u subjektu javnog sektora, kao i Državna revizorska institucija i eksterna revizija, u skladu sa zakonskim propisima, kao eksterni pružaoci usluga uvjeravanja.

4. ETIKA I PROFESIONALIZAM

Unutrašnji revizori u svom radu moraju da se pridržavaju standarda etike i profesionalizma, ali i drugih etičkih kodeksa ili ponašanja koji se primjenjuju u subjektu javnog sektora u kojem djeluje funkcija unutrašnje revizije.

Unutrašnji revizori su odgovorni za ličnu usklađenost sa principima i standardima iz domena "Etika i profesionalizam", dok je rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju odgovoran da podrži i promoviše usklađenost sa principima i standardima iz domena Etika i profesionalizam omogućavanjem stručnog usavršavanja i davanjem smjernica unutrašnjim revizorima.

4.1 INTEGRITET

Integritet je temelj ostalih principa etike i profesionalizma, uključujući objektivnost, kompetentnost, dužnu profesionalnu pažnju i povjerljivost. Unutrašnji revizori moraju pokazati integritet u svom radu i ponašanju jer je to neophodno za uspostavljanje povjerenja i sticanje poštovanja subjekta i svih zainteresovanih strana za usluge unutrašnje revizije.

Svi unutrašnji revizori su u obavezi da govore istinu i obavljaju poslove unutrašnje revizije pokazajući poštenje i hrabrost, čak i u situacijama kada se nalaze pod pritiskom da se nešto uradi ili kaže drugačije.

Unutrašnji revizori treba da unaprijede svoje razumijevanje poštenja i profesionalne hrabrosti tako što će tražiti prilike za stalno profesionalno obrazovanje iz oblasti etike. Takođe, obuka na radnom mjestu (nadzor tokom obavljanja angažmana odnosno mentorstvo) pomaže unutrašnjim revizorima da nauče i vježbaju vještine kao što su takt i komunikacija sa uvažavanjem, koje su potrebne za efektivnu primjenu profesionalne hrabrosti u stvarnim situacijama. Iz tog razloga neophodno je uspostaviti adekvatnu komunikaciju između rukovodioca jedinice za unutrašnju reviziju (supervizora angažmana) i unutrašnjih revizora.

Kao dio ocjene učinka unutrašnjih revizora, rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju može zatražiti povratne informacije o njihovom poštenju i profesionalnoj hrabrosti od zainteresovanih strana sa kojima unutrašnji revizori sarađuju. Ove informacije mogu se dobiti putem ankete zadovoljstva subjekta revizije, koje se šalju revidiranom subjektu nakon obavljenog angažmana.

Unutrašnji revizori moraju podsticati i promovisati kulturu zasnovanu na etici.

Ako unutrašnji revizori identifikuju ponašanje unutar subjekta koje nije u skladu sa etičkim očekivanjima subjekta, mora neusklađenost da saopšti nadležnom organu u skladu sa metodologijom koju je uspostavio rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju, a koja uzima u obzir politike i procese subjekta, kao i zakone i druge propise.

4.2 OBJEKTIVNOST

Prilikom pružanja usluga unutrašnje revizije i donošenja odluka, unutrašnji revizori treba da budu nepristrasni i bez predrasuda, odnosno moraju održavati profesionalnu objektivnost.

Objektivnost je nepristrasan mentalni stav koji omogućava unutrašnjim revizorima donošenje profesionalnih odluka, ispunjavanje obaveza i ostvarenje svrhe unutrašnje revizije bez kompromisa.

U cilju očuvanja objektivnosti unutrašnjih revizora, rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju mora da vodi računa i da ukaže organu upravljanja odnosno rukovodiocu subjekta na obavezu da jedinica za unutrašnju reviziju mora da bude nezavisno pozicionirana.

Rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju mora uspostaviti metodologiju za rješavanje narušavanja objektivnosti.

Prilikom obavljanja revizorskih angažmana, unutrašnji revizori moraju izbjegavati stvarno, potencijalno ili percipirano narušavanje objektivnosti. S tim u vezi, unutrašnji revizori prije obavljanja revizorskog angažmana su u obavezi da potpišu izjavu o nepostojanju sukoba interesa.

Unutrašnji revizori ne treba da ocjenjuju aktivnosti za koje su bili odgovorni u prethodnih 12 mjeseci.

Ukoliko funkcija unutrašnje revizije pruža usluge uvjeravanja tamo gdje je prethodno pružala savjetodavne usluge, rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju mora potvrditi da priroda savjetodavnih usluga ne narušava objektivnost i raspoređuje resurse kako bi upravljao ličnom objektivnošću.

Ako unutrašnji revizori žele da pruže savjetodavne usluge, u vezi sa aktivnostima za koje su bili odgovorni, moraju saopštiti potencijalna narušavanja objektivnosti strani koja zahtijeva ove usluge, prije prihvatanja angažmana.

Ako su unutrašnji revizori svjesni narušavanja objektivnosti, oni moraju saopštiti to narušavanje rukovodiocu jedinice za unutrašnju reviziju, dok rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju to objelodanjivanje vrši ka organu upravljanja odnosno rukovodiocu subjekta.

Ako se narušavanje objektivnosti unutrašnjeg revizora ne može izbjeći, rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju razmatra mogućnost za upravljanje narušavanjima objektivnosti, što uključuje:

- Preraspoređivanje unutrašnjih revizora radi povlačenja sa angažmana unutrašnjeg revizora kojem je narušena objektivnost
- Pomjeranje termina angažmana kako bi se obezbijedili odgovarajući kadrovi
- Prilogodavanje obima angažmana
- Angažovanje eksternog pružaoca usluga obavljanja ili nadgledanja angažmana.

4.3 KOMPETENTNOST

Unutrašnji revizori mogu obavljati samo angažmane unutrašnje revizije za koje imaju ili mogu da steknu neophodne kompetencije.

Unutrašnji revizori treba da razviju kompetencije koje se odnose na:

- Komunikaciju i saradnju;
- Upravljanje subjektom, upravljanje rizicima i procese unutrašnje kontrole;
- Poslovne funkcije kao što su finansijsko upravljanje i informacione tehnologije;
- Rizik od prevare;
- Alate i tehnike za prikupljanje, analizu i ocjenu podataka;
- Rizike i potencijalne uticaje različitih ekonomskih, ekoloških, pravnih, političkih i društvenih uslova;
- Zakone, propise i prakse mjerodavne za oblast rada subjekta;
- Trendove i nova pitanja mjerodavna za subjekat i unutrašnju reviziju;
- Nadzor i rukovođenje.

Od unutrašnjih revizora se očekuje da prisustvuju i obukama o različitim poslovnim aktivnostima subjekta u kojem su zaposleni, kako bi bili u mogućnosti da bolje razumiju rizike sa kojima se subjekat suočava.

Rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju planira sredstva za obuku i profesionalni razvoj unutrašnjih revizora i uključuje ih u budžet jedinice za unutrašnju reviziju.

Rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju mora da identifikuje oblasti u kojima bi trebalo unaprijediti kompetencije funkcije unutrašnje revizije.

4.4 DUŽNA PROFESIONALNA PAŽNJA

Kako bi unutrašnji revizor obavljao poslove unutrašnje revizije sa dužnom profesionalnom pažnjom, poslovi planiranja i pružanja usluga unutrašnje revizije zahtijevaju marljiv rad, koristeći prosuđivanje i profesionalni skepticizam.

Rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju usklađuje metodologije funkcije unutrašnje revizije sa regulativom kojom se uređuje unutrašnja revizija u javnom sektoru i Standardima koje izdaje Globalni Institut internih revizora.

Ukoliko jedinica za unutrašnju reviziju, iz bilo kog razloga, nije u mogućnosti da bude usaglašena sa određenim zahtjevom Standarda, rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju treba da dokumentuje okolnosti, preduzete alternativne radnje i pripremi obrazloženje kojim obezbjeđuje informacije koje podržavaju eksternu ocjenu kvaliteta tako da jedinica za unutrašnju reviziju može biti u stanju da postigne usklađenost sa principom, čak i kada usklađenost sa Standardom nije moguća.

Kako bi poslovi unutrašnje revizije bili obavljani sa dužnom profesionalnom pažnjom, pri planiranju i obavljanju poslova unutrašnje revizije, unutrašnji revizori su u obavezi da uzmu u obzir interese zainteresovanih strana na koje utiče djelovanje subjekta.

Takođe, unutrašnji revizori moraju da vode računa o troškovima usluga unutrašnje revizije u odnosu na potencijalne koristi.

Unutrašnji revizori treba da razmotre korišćenje alata, tehnika, tehnologija u cilju najdjelotvornijeg postizanja ciljeva angažmana.

Kada planiraju i pružaju usluge unutrašnje revizije, unutrašnji revizori moraju pokazivati profesionalni skepticizam. Profesionalni skepticizam potrebno je praktikovati prilikom analiziranja informacija kako bi se obezbijedilo da su one relevantne, pouzdane i dovoljne. Ako unutrašnji revizori utvrde da su informacije nepotpune, neadekvatne, pogrešne ili obmanjujuće, potrebno je obaviti dodatne analize kako bi se identifikovale tačne i potpune informacije koje treba da potkrijepe rezultate angažmana.

4.5 POVJERLJIVOST

S obzirom da unutrašnji revizori imaju neograničen pristup podacima, evidencijama i drugim informacijama neophodnim za ispunjavanje mandata unutrašnje revizije, oni često dobijaju informacije koje su povjerljive. Unutrašnji revizori moraju poštovati relevantne politike, procedure, zakone i propise kada koriste te informacije. Informacije se ne smiju koristiti za ličnu korist ili na način koji je suprotan ili štetan za legitimne i etičke ciljeve subjekta.

Unutrašnji revizori moraju razumjeti i poštovati zakone, propise, politike i procedure koji se odnose na poverljivost, privatnost i bezbjednost informacija koje se primjenjuju na subjekt i funkciju unutrašnje revizije. Rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju treba da razgovara sa unutrašnjim revizorima o politikama, procedurama i očekivanjima u vezi sa upotrebom informacija.

Rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju treba da vodi računa o zaštiti informacija, a informacije mogu biti zaštićene od namjernog ili nenamjernog objelodanivanja putem kontrola kao što su enkripcija podataka, zaštita lozinkama, distribucija putem elektronske pošte, ograničenja korišćenja društvenih medija i ograničenja fizičkog pristupa.

U cilju što bolje zaštite informacija unutrašnje revizije može se razviti metodologija koja uređuje ovo pitanje.

5. UPRAVLJANJE FUNKCIJOM UNUTRAŠNJE REVIZIJE

Iako je rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju odgovoran za zahtjeve koji se nalaze u okviru domena III Globalnih standarda unutrašnje revizije – Upravljanje jedinicom za unutrašnju reviziju, aktivnosti organa upravljanja odnosno rukovodioca subjekta su od suštinskog značaja za sposobnost jedinice za unutrašnju reviziju da ispuni Svrhu unutrašnje revizije.

Prema Rječniku pojmova IIA, odbor je tijelo najvišeg nivoa zaduženo za upravljanje, kao što je odbor direktora, upravni odbor, nadzorni odbor odnosno drugo tijelo koje ima nadležnost nad relevantnim funkcijama upravljanja. Kod korisnika sredstava budžeta Crne Gore i korisnika sredstava budžeta lokalne samouprave, nadležnosti nad relevantnim funkcijama upravljanja u odnosu na jedinicu za unutrašnju reviziju ima rukovodilac subjekta u skladu sa odredbama Zakona kojim se reguliše unutrašnja revizija u javnom sektoru Crne Gore.

Efektivnost jedinice za unutrašnju reviziju u velikoj mjeri je uslovljena načinom upravljanja. Rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju mora blisko da sarađuje sa organom upravljanja odnosno rukovodiocem subjekta kako bi se obezbijedilo uspostavljanje jedinice za unutrašnju reviziju, nezavisno pozicioniranje i nadgledanje njenog rada u cilju poboljšanja njene efektivnosti.

Aktivnosti organa upravljanja odnosno rukovodioca subjekta i rukovodstva u subjektu su ključne za sposobnost jedinice za unutrašnju reviziju da ispuni svoju svrhu. Ove aktivnosti su identifikovane kao „bitni/osnovni uslovi“ u Globalnim standardima unutrašnje revizije i uspostavljaju neophodnu osnovu za efektivan dijalog između organa upravljanja odnosno rukovodioca subjekta, rukovodstva u subjektu i rukovodioca jedinice za unutrašnju reviziju, što na kraju omogućava efektivnu jedinicu za unutrašnju reviziju.

Rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju mora da upozna organ upravljanja odnosno rukovodioca subjekta o „bitnim/osnovnim uslovima“ koji su navedeni u domenu III Globalnih standarda unutrašnje revizije. Način upoznavanja organa upravljanja odnosno rukovodioca subjekta zavisi od procjene rukovodioca jedinice za unutrašnju reviziju, a može uključiti održavanje posebnog sastanka sa organom upravljanja odnosno rukovodiocem subjekta ili dostavljanje informacije organu upravljanja odnosno rukovodiocu subjekta o bitnim uslovima iz Domena III. Ukoliko se obavlja poseban sastanak neophodna je pripremiti i potpisati zabilješku sa sastanka.

Mandat jedinice za unutrašnju reviziju u javnom sektoru Crne Gore uspostavljen je Zakonom o upravljanju, unutrašnjoj kontroli i unutrašnjoj reviziji u javnom sektoru i Uredbom o uspostavljanju unutrašnje revizije u javnom sektoru.

Rukovodilac unutrašnje revizije mora navesti ili citirati mandat u povelji unutrašnje revizije, koju odobrava organ upravljanja, odnosno rukovodilac subjekta.

Mandat precizira ovlašćenje, ulogu i odgovornosti jedinice za unutrašnju reviziju i dokumentovan je u povelji unutrašnje revizije i ovlašćuje funkciju unutrašnje revizije da organu upravljanja, odnosno rukovodiocu subjekta pruži objektivno uvjeravanje, savjet, uvid i predviđanje.

Rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju mora da pruži organu upravljanja odnosno rukovodiocu subjekta informacije potrebne za uspostavljanje mandata unutrašnje revizije. Povelja unutrašnje revizije mora da sadrži zakonske zahtjeve mandata. Da bi pomogao organu upravljanja odnosno rukovodiocu subjekta da odrede obim i vrste usluga unutrašnje revizije, rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju koordinira sa drugim internim i eksternim pružaocima usluga uveravanja kako bi stekao razumevanje međusobnih uloga i odgovornosti.

Rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju mora da dokumentuje ili da se pozove na mandat u povelji unutrašnje revizije, koju odobrava organ upravljanja odnosno rukovodilac subjekta.

Periodično, rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju mora da ocijeni da li promjene okolnosti opravdavaju razgovor sa organom upravljanja odnosno rukovodiocem subjekta o mandatu unutrašnje revizije. Ako je tako, rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju mora da razgovara o mandatu unutrašnje revizije sa organom upravljanja odnosno rukovodiocem subjekta kako bi ocijenio da li ovlašćenja, uloga i odgovornosti i dalje omogućavaju jedinici za unutrašnju reviziju da ostvari svoju strategiju i ciljeve.

5.1 POVELJA UNUTRAŠNJE REVIZIJE

Povelja unutrašnje revizije je interni akt subjekta kojim se definišu svrha, ovlašćenja, uloge i odgovornosti unutrašnje revizije, organizacioni položaj, odnosi izvještavanja, obuhvat i vrste usluga unutrašnje revizije, kao i obaveze i odgovornosti organa upravljanja odnosno rukovodioca subjekta u vezi sa unutrašnjom revizijom.

Povelju unutrašnje revizije na predlog rukovodioca jedinice za unutrašnju reviziju utvrđuje organ upravljanja odnosno rukovodilac subjekta.

Povelja unutrašnje revizije mora da sadrži sljedeće elemente:

- Svrhu unutrašnje revizije;
- Obavezu pridržavanja MOPP-a odnosno Globalnih standarda unutrašnje revizije;
- Mandat unutrašnje revizije;
- Obuhvat i vrstu usluga koje pruža jedinica za unutrašnju reviziju;
- Obaveze i odgovornosti unutrašnje revizije, organa upravljanja i rukovodioca subjekta;
- Organizacionu poziciju i izvještavanje;
- Zaštitu objektivnosti i nezavisnosti;
- Neograničen pristup podacima, dokumentima, informacijama, zaposlenima i fizičkoj imovini od strane unutrašnjih revizora;
- Komunikaciju sa organom upravljanja odnosno rukovodiocem subjekta, uključujući prirodu i učestalost te komunikacije;
- Program obezbjeđenja i unapređenja kvaliteta;
- Učestalost razmatranja povelje i potrebe za ažuriranjem.

Rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju mora razgovarati o predloženoj povelji sa organom upravljanja odnosno rukovodiocem subjekta kako bi se obezbijedilo da ona tačno odražava njihovo razumijevanje i očekivanja od jedinice za unutrašnju reviziju.

O održanim sastancima sa organom upravljanja, odnosno rukovodiocem subjekta, u vezi povelje unutrašnje revizije, rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju sačinjava službenu zabilješku i odlaže u revizorski dosije.

5.2 PODRŠKA ORGANA UPRAVLJANJA ODNOSNO RUKOVODIOCA SUBJEKTA I OSTVARIVANJE BOLJE SARADNJE SA RUKOVODIOCEM JEDINICE ZA UNUTRAŠNJU REVIZIJU

Jedinice za unutrašnju reviziju može da ispuni Svrhu unutrašnje revizije samo kada rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju izvještava direktno organ upravljanja odnosno rukovodioca subjekta, kvalifikovan je i pozicioniran na nivou u subjektu koji omogućava jedinici za unutrašnju reviziju da bez ometanja ispunjava svoje odgovornosti, obavlja svoje angažmane i pruža usluge.

Rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju funkcionalno izvještaja organ upravljanja, dok administrativno izvještaja rukovodioca subjekta.

Odgovornost organa upravljanja odnosno rukovodioca subjekta je da obezbijedi uslove za nezavisnost jedinice za unutrašnju reviziju.

Nezavisnost se definiše kao nepostojanje uslova koji narušavaju sposobnost jedinice za unutrašnju reviziju da obavlja svoje odgovornosti na nepristrasan način.

Rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju mora da potvrdi organu upravljanja, odnosno rukovodiocu subjekta organizacionu nezavisnost funkcije unutrašnje revizije najmanje jednom godišnje, što uključuje komunikaciju o incidentima u kojima je nezavisnost možda narušena i mjerama ili zaštitama koje su preduzete da bi se takvo narušavanje riješilo.

Nadzor organa upravljanja odnosno rukovodioca subjekta je od ključnog značaja za omogućavanje ukupne efektivnosti jedinice za unutrašnju reviziju.

Rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju mora da pruži informacije organu upravljanja odnosno rukovodiocu subjekta, koje su potrebne za obavljanje njegovih nadzornih odgovornosti.

Rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju **mora da izvještava organ upravljanja odnosno rukovodioca subjekta o:**

- planovima i budžetu unutrašnje revizije i njihovim naknadnim značajnim izmjenama;
- promjenama koje potencijalno mogu da utiču na mandat ili povelju unutrašnje revizije;
- potencijalnim narušavanjima nezavisnosti;
- rezultatima usluga unutrašnje revizije;
- realizaciji preporuka i prihvatanju rizika;
- rezultatima Programa obezbjeđenja i unapređenja kvaliteta.

Ukoliko tokom obavljanja revizorskih angažmana, dođe do situacije da se rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju ne slaže sa odgovornim licima predmeta angažmana, oko obuhvata, nalaza ili drugih aspekata angažmana, rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju je dužan da ove činjenice i okolnosti prikaže organu upravljanja odnosno rukovodiocu subjekta, kako bi organ upravljanja odnosno rukovodilac subjekta donio odgovarajuću odluku.

Rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju mora da ocijeni da li su resursi unutrašnje revizije dovoljni za ispunjenje njenog mandata i ostvarenje plana. Ako resursi nisu dovoljni, mora da razvije strategiju za obezbjeđivanje dovoljno resursa potrebnih za ispunjavanje svrhe unutrašnje revizije i da obavijesti organ upravljanja odnosno rukovodioca subjekta o uticaju nedostatka resursa i načinu za rješavanje.

Kroz planove unutrašnje revizije, rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju, treba da obezbijedi plan resursa, koji može uključiti zahtjev za budžet, i treba da razmotri opcije za kadrovsku popunjenost u jedinici za unutrašnju reviziju kao i korišćenje tehnologije. Ovaj plan koji se predstavlja organu upravljanja odnosno rukovodiocu subjekta, može uključiti i analizu troškova i koristi različitih opcija.

Razgovori o resursima između organa upravljanja odnosno rukovodioca subjekta i rukovodioca jedinice za unutrašnju reviziju obično se obavljaju najmanje jednom godišnje, prilikom predstavljanja godišnjeg plana unutrašnje revizije i neophodna je priprema zabilješke sa održanog sastanka.

6. RUKOVOĐENJE JEDINICOM ZA UNUTRAŠNJU REVIZIJU

Rukovođenje jedinicom za unutrašnju reviziju, od strane rukovodioca jedinice za unutrašnju reviziju, detaljno je opisano u Domenu IV Globalnih standarda unutrašnje revizije. Ovaj domen fokusira se na nadzor i usmjeravanje jedinice za unutrašnju reviziju, kako bi se obezbijedilo da ona dodaje vrijednost subjektu, bude usklađena sa ciljevima subjekta, i prati zahtjeve profesionalnih standarda.

Rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju odgovoran je za rukovođenje jedinicom za unutrašnju reviziju u skladu sa Poveljom unutrašnje revizije i Globalnim standardima unutrašnje revizije.

Ova odgovornost uključuje strateško planiranje, dobijanje i raspoređivanje resursa, izgradnju odnosa, komunikaciju sa zainteresovanim stranama, kao i obezbjeđivanje i unapređenje učinka jedinice za unutrašnju reviziju.

Rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju, može određena zaduženja da delegira drugim kvalifikovanim stručnjacima u okviru jedinice za unutrašnju reviziju, ali zadržava krajnju odgovornost za uspješno rukovođenje.

U cilju uspješnog rukovođenja jedinicom za unutrašnju reviziju, rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju razvija dokumentovane metodologije koje će voditi funkciju unutrašnje revizije i obezbijediti usklađenost sa Globalnim standardima unutrašnje revizije.

Efektivnost dokumentovanih metodologija se mora ocjenjivati i po potrebi ih treba ažurirati.

U cilju uspješnog rukovođenja jedinicom za unutrašnju reviziju, rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju mora uspostaviti efektivnu komunikaciju sa zainteresovanim stranama za usluge unutrašnje revizije.

Rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju treba posebno da inicira redovnu komunikaciju sa organom upravljanja odnosno rukovodiocem subjekta i rukovodstvom u subjektu u cilju što boljeg razumijevanja rizika koji mogu uticati na poslovanje subjekta. Ova komunikacija je naročito bitna prilikom pripreme odnosno utvrđivanja Povelje unutrašnje revizije, Strateškog i Godišnjeg plana unutrašnje revizije, odnosno Programa obezbjeđenja i unapređenja kvalieta. Takođe, rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju treba da prisustvuje sastancima/kolegijumima koje organizuje organ upravljanja odnosno rukovodilac subjekta.

U cilju jačanja efektivne komunikacije funkcije unutrašnje revizije, rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju mora kroz metodologiju definisati komunikaciju sa zainteresovanim stranama za ostvarenje svrhe unutrašnje revizije uzimajući u obzir očekivanja organa upravljanja odnosno rukovodioca subjekta.

Kako bi jedinica za unutrašnju reviziju ostvarila svrhu postojanja, rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju mora strateški planirati pozicioniranje jedinice za unutrašnju reviziju.

Strateško planiranje zahtijeva od rukovodioca jedinice za unutrašnju reviziju da razumije upravljanje subjektom, upravljanje rizicima i procese unutrašnje kontrole.

U cilju što boljeg razumijevanja upravljanja subjektom, rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju mora da bude upoznat sa vodećim principima upravljanja, opšte prihvaćenim okvirima i modelima upravljanja, kao i profesionalnim smjernicama i regulativom kojima se reguliše upravljanje u javnom sektoru odnosno upravljanje u subjektu u kom funkcioniše unutrašnja revizija. Takođe, u cilju što boljeg razumijevanja upravljanja subjektom, trebaju se obaviti razgovori sa odgovornim licima koji imaju ključne uloge u upravljanju subjektom.

Rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju mora razumjeti globalno prihvaćene principe, okvire, modele upravljanja rizicima, kao i profesionalne smjernice i regulativu kojima se reguliše upravljanje rizicima u subjektima javnog sektora.

Takođe, rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju mora da bude upoznat sa globalno prihvaćenim okvirom za unutrašnju kontrolu, odnosno sistemom unutrašnje kontrole u subjektima javnog sektora.

Dobro poznavanje sistema upravljanja subjektom, upravljanja rizicima i procesa unutrašnje kontrole, pomaže rukovodiocu jedinice za unutrašnju reviziju da identifikuje mogućnosti za pružanje usluga unutrašnje revizije koje na najbolji način mogu dodati vrijednost subjektu. **Identifikovane mogućnosti predstavljaju osnovu za izradu Strateškog i Godišnjeg plana unutrašnje revizije.**

6.1 PRIPREMA STRATEŠKOG PLANA UNUTRAŠNJE REVIZIJE

Rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju priprema strateški plan unutrašnje revizije (u daljem tekstu: Strateški plan). Strateški plan utvrđuje organ upravljanja odnosno 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 unapređenju upravljanja subjektom, upravljanja rizikom i unapređenju procesa unutrašnje kontrole.

Proces izrade strateškog plana treba da se realizuje uz konsultacije sa svim zainteresovanim stranama čime se obezbjeđuje da sadržaj strateškog plana odražava i očekivanja zainteresovanih strana.

Strateški plan je sredstvo pomoću koga će jedinica za unutrašnju reviziju postići dugoročni ili opšti cilj što je definisano vizijom i strateškim ciljevima.

Prilikom pripreme strateškog plana unutrašnje revizije, potrebno je:

- razmotriti nacionalne propise Crne Gore i Globalne standarde unutrašnje revizije,
- razumjeti organizaciju i ciljeve subjekta,
- razumjeti očekivanja zainteresovanih strana,
- razumjeti glavne rizike subjekta i unutrašnje revizije,
- usmjeriti se prema ostvarivanju vizije,
- prepoznati glavne faktore za kontinuirano poboljšanje i unapređenje zrelosti jedinice za unutrašnju reviziju,
- izvršiti SWOT analizu (kadrovi, procesi, tehnologije), ili analizu razlika između trenutnog i željenog stanja jedinice za unutrašnju reviziju,
- utvrditi ciljeve zasnovane na aktivnostima i rezultatima, definisati rokove i mjere učinaka,
- razmotriti periodičnost preispitivanja relevantnosti strateškog plana i faktore koji uslovljavaju njegovu izmjenu.

Prilikom pripreme Strateškog plana neophodno je pripremiti zapisnike sa sastanaka sa organom upravljanja odnosno rukovodiocem subjekta i rukovodstvom u subjektu gdje su razmatrana njihova očekivanja od jedinice za unutrašnju reviziju.

6.1.1 Razmatranje nacionalnih propisa Crne Gore i Globalnih standarda unutrašnje revizije

Rad unutrašnje revizije u javnom sektoru je uređen Zakonom o upravljanju, unutrašnjoj kontroli i unutrašnjoj reviziji u javnom sektoru i podzakonskim aktima donesenim na osnovu ovog zakona.

Prilikom pripreme Strateškog plana neophodno je razmotriti elemente MOPP-a. Elementi MOPP su: Globalni standardi unutrašnje revizije i Tematski zahtjevi, kao obavezni elementi i Globalne smjernice kao dopunski element.

Priprema Strateškog plana podrazumijeva **poznavanje i razumijevanje propisa Crne Gore u oblasti unutrašnje revizije i i Međunarodnog okvira profesionalnih praksi (MOPP)**.

6.1.2 Razumijevanje organizacije i ciljeva subjekta

Jedinica za unutrašnju reviziju dodaje vrijednost subjektu kada doprinosi postizanju ciljeva subjekta. Da bi dodala vrijednost mora da razmatra strategije, ciljeve i rizike subjekta, nastoji predložiti načine unaprijeđenja upravljanja, upravljanja rizicima i procesa unutrašnje kontrole i da objektivno pruža usluge. S tim u vezi, **prepoznavanje i razumijevanje 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 podrazumijeva 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.

6.1.3 Razumijevanje očekivanja zainteresovanih strana

Da bi jedinice za unutrašnju reviziju ostvarila svoju svrhu i dodala vrijednost subjektu, njen rad mora da bude usklađen sa očekivanjima zainteresovanih strana. Okruženje u kome jedinica za unutrašnju reviziju funkcioniše uslovljeno je mnogim eksternim i internim faktorima i može imati bitne različitosti koje utiču na rad revizije. Isto tako okruženje unutrašnje revizije u javnom sektoru, u zavisnosti od svrhe, veličine, strukture subjekta, određuje specifičnosti funkcionisanja unutrašnje revizije, pa shodno tome, razlikuju se i zainteresovane strane za rad unutrašnje revizije (eksterne i interne).

Prilikom pripreme strateškog plana veoma je važno da jedinica za unutrašnju reviziju jasno razumije koja su očekivanja zainteresovanih strana vezana za jedinice za unutrašnju reviziju. Iz tog razloga neophodno je uspostavljanje adekvatne komunikacije između rukovodioca jedinice za unutrašnju reviziju i zainteresovanih strana za usluge unutrašnje revizije. Do saznanja o očekivanju zainteresovanih strana, obično se dolazi na sastancima kroz razgovore i sagledavanje pojedinačnih ciljeva ali i putem anketa, upitnika ili na druge načine.

6.1.4 Razumijevanje glavnih rizika subjekta i unutrašnje revizije

Da bi razumio upravljanje rizicima i procese unutrašnje kontrole u subjektu, rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju mora da razmotri okvir i procese upravljanja rizicima u subjektu.

U tu svrhu potrebno je pregledati relevantna dokumenta subjekta kao što su organizacione šeme, strategije, operativne planove, budžete, politike upravljanja rizicima, izvještaje i druga interna akta.

Rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju mora razumjeti globalno prihvaćene principe, okvire, modele upravljanja rizicima, kao i profesionalne smjernice za oblasti iz nadležnosti poslovanja subjekta. Takođe, rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju treba da prikupi informacije, radi ocjene zrelosti procesa upravljanja rizicima u subjektu, uključujući i utvrđivanje da li je subjekt utvrdio apetit za rizike i primijenio strategije ili okvire za upravljanje rizicima.

Rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju treba da se upozna sa registrima rizika subjekta, najznačajnijim rizicima i planovima i izvještajima o upravljanju rizicima.

Razgovori sa organom upravljanja odnosno rukovodiocem subjekta pomažu rukovodiocu jedinice za unutrašnju reviziju da razumije njihove stavove i prioritete u upravljanju rizicima u subjektu.

6.1.5 Usmjerenje prema viziji

Vizija opisuje željeno buduće stanje jedinice za unutrašnju reviziju u strateškom periodu. Viziju treba definisati na način da podstiče unutrašnje revizore na stalno napredovanje. Iz tog razloga, neophodno je da rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju pripremi Izjavu o viziji jedinice za unutrašnju reviziju, koja se prepoznaje kroz Strateški plan. Kvalitetno obavljanje prethodnih faza u kojima su prikupljene značajne informacije o subjektu, propisima vezanim za unutrašnju reviziju kao i očekivanjima zainteresovanih strana predstavlja polaznu osnovu za definisanje adekvatne vizije unutrašnje revizije.

6.1.6 Prepoznavanje glavnih faktora za kontinuirano poboljšanje i unapređenje zrelosti jedinice za unutrašnju reviziju

Nakon definisanja vizije, rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju prepoznaje “glavne faktore uspjeha” odnosno glavne elemente koji treba da obezbijede ostvarivanje postavljene izjave o viziji jedinice za unutrašnju reviziju. Glavni faktori uspjeha mogu se prepoznati kroz interne i eksterne uslove funkcionisanja unutrašnje revizije, a sljedeća pitanja mogu biti od pomoći za njihovo prepoznavanje:

- **Pozicioniranje** - Da li pozicija unutrašnje revizije obezbjeđuje ostvarivanje svrhe unutrašnje revizije u subjektu?
- **Resursi** – Da li funkcija unutrašnje revizije raspolaže adekvatnim ljudskim, finansijskim i tehnološkim resursima?
- **Kvalitet** - Da li usluge unutrašnje revizije pokrivaju najprioritetnije oblasti funkcionisanja subjekta i da li unutrašnja revizija dodaje vrijednost svojim uslugama?

6.1.7 Obavljanje SWOT analize

Jedan od načina koji će pomoći funkciji unutrašnje revizije da jasno sagleda koje elemente je potrebno uključiti u strateški plan je obavljanje SWOT analize. Prilikom pripreme strateškog plana, rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju mora ocijeniti trenutno stanje funkcije unutrašnje revizije kojom rukovodi. Analizom prednosti, slabosti, mogućnosti i prijetnji u odnosu na viziju, svrhu unutrašnje revizije i glavne faktore uspjeha, rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju dolazi do informacija koji su to interni i eksterni uslovi od suštinske važnosti za ostvarivanje ciljeva jedinice za unutrašnju reviziju.

SWOT ANALIZA	
PREDNOSTI - SNAGA	SLABOSTI
Unutrašnje karakteristike jedinice za unutrašnju reviziju koje podržavaju ostvarivanje strategije revizije.	Unutrašnje karakteristike jedinice za unutrašnju reviziju koje mogu spriječiti ostvarivanje strategije revizije i mogu dovesti funkciju unutrašnje revizije u nepovoljan položaj.
MOGUĆNOSTI - PRILIKE	PRIJETNJE
Eksterni elementi koji mogu pozitivno uticati na ostvarivanje strategije revizije.	Eksterni elementi koji mogu spriječiti ostvarivanje strategije revizije

SWOT analizom treba prepoznati sve značajne interne i eksterne faktore koji mogu imati pozitivan ili negativan uticaj na ostvarivanje vizije i glavnih faktora uspjeha unutrašnje revizije.

Osim SWOT analize, u istom cilju mogu se obaviti druge analize za koje rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju ocijeni da će obezbijediti neophodne informacije. Jedna od mogućnosti je primjena analize razlika između trenutnog i željenog stanja jedinice za unutrašnju reviziju.

6.1.8 Utvrđivanje ciljeva zasnovanih na aktivnostima i rezultatima, definisati rokove i mjere učinaka

U ovoj fazi pripreme strateškog plana, definišu se aktivnosti jedinice za unutrašnju reviziju koje će biti prioritetne u strateškom periodu i obezbijediti postizanje strateških ciljeva odnosno vizije unutrašnje revizije. Rezultati dobijeni sprovođenjem SWOT ili drugih analiza daju rukovodiocu jedinice za unutrašnju reviziju osnovu za definisanje jasnih ciljeva i pripadajućih aktivnosti u strateškom periodu.

Za ovako utvrđene ciljeve, potrebno je definisati konkretne aktivnosti za njihovo ostvarenje, kao i rokove za njihovu realizaciju. Pored toga, neophodno je utvrditi potrebne resurse i mjere učinaka.

U ovoj fazi pripreme strateškog plana, rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju treba da razmotri zahtjev Globalnog standarda 12.2 prilikom određivanja mjera učinaka.

6.1.9 Razmatranje periodičnosti preispitivanja relevantnosti strateškog plana i faktora koji uslovljavaju njegovu izmjenu

Rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju treba da navede faktore koji mogu usloviti ažuriranje Strateškog plana.

Faktori koji mogu podstaći češći pregled strateškog plana unutrašnje revizije uključuju:

- promjene u strategiji subjekta ili zrelosti upravljanja subjektom, upravljanja rizicima i procesima unutrašnje kontrole,
- promjene u politikama i procedurama subjekta ili promjene u zakonima i/ili propisima koje primjenjuje subjekt,
- promjene članova organa upravljanja, rukovodioca subjekta ili rukovodioca jedinice za unutrašnju reviziju,
- rezultate internih i eksternih ocjena jedinice za unutrašnju reviziju.

6.2 AŽURIRANJE STRATEŠKOG PLANA UNUTRAŠNJE REVIZIJE

Ukoliko je po procjeni rukovodioca jedinice za unutrašnju reviziju došlo do pojave faktora koji zahtijevaju izmjenu važećeg Strateškog plana, pristupiće se njegovom ažuriranju.

Ažurirani Strateški plan priprema rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju, a utvrđuje organ upravljanja odnosno rukovodilac subjekta.

Ažuriran strateški plan sadrži obrazloženje o razlozima ažuriranja, a postupak njegove pripreme i usvajanja je istovjetan postupku pripreme Strateškog plana.

Ukoliko novonastali faktori u značajnoj mjeri zahtijevaju izmjene postojećeg strateškog plana, u skladu sa procjenom rukovodioca jedinice za unutrašnju i uz saglasnost organa upravljanja, umjesto ažuriranja može se donijeti odluka za pripremu novog strateškog plana.

6.3 IZVJEŠTAVANJE O REALIZACIJI STRATEŠKOG PLANA

Rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju izvještava organ upravljanja odnosno rukovodioca subjekta o realizaciji planiranih aktivnosti utvrđenih Strateškim planom. Izvještavanje se sprovodi u okviru godišnjeg izvještaja o radu jedinice za unutrašnju reviziju.

Takođe, potrebno je izvijestiti o ostvarenju utvrđenih mjera učinaka kroz izvještavanje o realizaciji Programa obezbjeđenja i unapređenja kvaliteta.

U slučaju da je došlo do ažuriranja strateškog plana, koji je utvrđen od strane organa upravljanja odnosno rukovodioca subjekta, izvještavanje o realizaciji strateškog plana vrši se u odnosu na ažurirani strateški plan.

6.4 PRIPREMA GODIŠNJEG PLANA UNUTRAŠNJE REVIZIJE

Prilikom pripreme plana unutrašnje revizije rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju uzima u obzir zahtjeve Globalnog standarda 9.4 Plan unutrašnje revizije i u obavezi je da pripremi Godišnji plan unutrašnje revizije u skladu sa zahtjevima Zakona o upravljanju, unutrašnjoj kontroli i unutrašnjoj reviziji u javnom sektoru.

Rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju priprema Godišnji plan unutrašnje revizije (u daljem tekstu: Godišnji plan) koji podržava postizanje ciljeva subjekta, a koji je zasnovan na dokumentovanoj procjeni strategija, ciljeva i rizika subjekta. Prilikom razvoja i pripreme Godišnjeg plana, rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju mora komunicirati sa organom upravljanja odnosno rukovodiocem subjekta i rukovodstvom u subjektu, što treba da obezbijedi izradu plana sa najvećom vrijednošću za zainteresovane strane.

Procjena rizika za pripremu Godišnjeg plana se obavlja najmanje jednom godišnje. Ukoliko je okruženje subjekta u kome funkcioniše jedinica za unutrašnju reviziju dinamično, Godišnji plan može biti ažuriran i u češćim intervalima.

Prilikom pripreme Godišnjeg plana potrebno je:

- razmotriti mandat unutrašnje revizije i druge usluge unutrašnje revizije;
- navesti usluge unutrašnje revizije koje podržavaju evaluaciju i poboljšanje upravljanja subjektom, upravljanja rizicima i procesa kontrole;
- razmotriti pokrivenost upravljanja informacionom tehnologijom, rizik od prevare, efektivnost programa usklađenosti i etike subjekta i druga područja visokog rizika;
- identifikovati neophodne ljudske, finansijske i tehnološke resurse za realizaciju Godišnjeg plana;
- obezbijediti da bude dinamičan i blagovremeno ažuriran kao odgovor na promjene u poslovanju subjekta, rizika, programa, sistema, kontrola i organizacione kulture.

Priprema Godišnjeg plana sprovodi se kroz sljedeće faze:

- razumijevanje subjekta;
- kreiranje i razvijanje revizorskog univerzuma;
- prepoznavanje prioritetnih rizika;
- koordinacija sa drugim pružaocima usluga uvjeravanja i savjetovanja;
- procjena resursa;
- priprema predloga i usvajanje Godišnjeg plana.

6.4.1 Razumijevanje subjekta

Prema Standardu 9.1, „Da bi razvio efektivnu strategiju i plan unutrašnje revizije, rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju mora razumjeti upravljanje subjektom, upravljanje rizicima i procese unutrašnje kontrole.

Da bi razumio upravljačke procese, rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju mora da razmotri kako subjekat:

- uspostavlja strateške ciljeve i donosi strateške i operativne odluke;
- prati upravljanje rizicima i kontrole;
- promoviše etičku kulturu;
- sprovodi efektivno upravljanje učincima i odgovornošću;
- postavlja svoje upravljačke i operativne funkcije;
- prenosi informacije o rizicima i kontrolama u okviru subjekta;
- koordinira aktivnosti i komunikaciju između organa upravljanja, unutrašnjih i spoljnih pružaoca usluga uvjeravanja i rukovodstva.

Da bi razumio upravljanje rizicima i procese unutrašnje kontrole, rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju mora razmotriti kako subjekat identifikuje i procjenjuje značajne rizike i bira odgovarajuće procese kontrole. To uključuje i razumjevanje načina na koji subjekat identifikuje i upravlja sljedećim ključnim oblastima rizika:

- Pouzdanost i integritet finansijskih i operativnih informacija.
- Efektivnost i efikasnost operacija i programa.
- Očuvanje imovine.
- Usklađenost sa zakonima i propisima.

U cilju potrebnog razumijevanja procesa upravljanja, upravljanja rizicima i procesa unutrašnje kontrole, za pripremu Godišnjeg plana, potrebno je sagledati:

- Okvir upravljanja i principe implementirane u subjektu.
- Okvir za upravljanje rizicima, procese upravljanja rizicima, apetit za rizikom i druge bitne elemente upravljanja rizicima.
- Procese unutrašnje kontrole koje uspostavlja rukovodstvo u subjektu.
- Izvore uvjeravanja da su procesi upravljanja rizicima i kontrole efikasno osmišljeni i da funkcionišu kako je predviđeno.

U tu svrhu potrebno je pregledati dokumenta subjekta kao što su organizacione šeme, strateški plan, operativni plan, budžet, politike upravljanja rizicima i druga interna akta koja je subjekt donio, interne i eksterne izvještaje i slično. Takođe, potrebno je održati sastanke sa zainteresovanim stranama, prije svega organom upravljanja odnosno rukovodiocem subjekta, rukovodstvom u subjektu i drugim pružaocima usluga uvjeravanja.

Kompletiranje potrebnih informacija se može dobiti kroz formalnu, ali i neformalnu komunikaciju koja se ostvaruje u svakodnevnim aktivnostima na radnom mjestu.

Komunikacija može da se ostvari preko sastanaka licem u lice, telefonskih razgovora, anketa, upitnika, intervju, neformalnih razgovora i sl.

Kontinuirana komunikacija je neophodna za obezbjeđivanje adekvatnog prilagođavanja promjenama i pomaže u osiguravanju da organ upravljanja, odnosno rukovodilac subjekta, rukovodstvo i jedinica za unutrašnju reviziju dobiju zajedničko razumijevanje rizika i prioriteta za dobijanje uvjeravanja.

6.4.2 Kreiranje i razvijanje revizorskog univerzuma

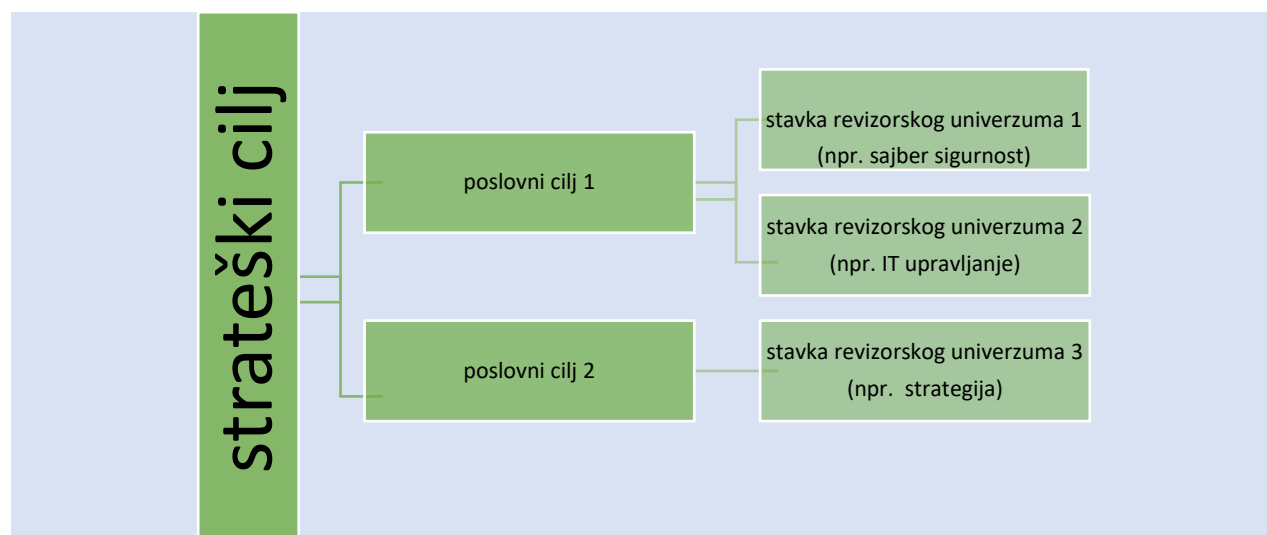
Revizorski univerzum predstavlja sve oblasti koje mogu biti predmet usluga unutrašnje revizije. Određivanje revizorskog univerzuma pojednostavljuje identifikaciju i procjenu rizika u cijelom subjektu. Kao osnova za utvrđivanje revizorskog univerzuma koriste se podaci dobijeni u prethodnoj fazi o upravljanju, upravljanju rizicima i procesima unutrašnje kontrole.

Iako ne postoji jedinstven način za kreiranje revizorskog univerzuma, prilikom njegove pripreme treba poći od razumijevanja kako subjekat posmatra i kategorizije svoje aktivnosti, rizike i kontrole, i kako dobija uvjeravanje o svojim procesima upravljanja, upravljanja rizicima i procesima unutrašnje kontrole. To uključuje razmatranje svih okvira za upravljanje rizicima koje subjekt koristi. Takođe, učešće organa upravljanja, odnosno rukovodioca subjekta i rukovodstva obezbjeđuje da revizorski univerzum odražava poslovni model subjekta.

Nakon što se kreira, revizorski univerzum treba često ažurirati jer interne i eksterne promjene u poslovanju mogu dovesti do novih rizika. Ažuriranja treba razmotriti kada se promijeni struktura ili strategija subjekta, dođe do tehnološkog napretka i sl.

Elementi revizorskog univerzuma mogu biti poslovne jedinice, posebna područja rizika, regulatorni zahtjevi, pravni subjekti, filijale, procesi, programi, projekti, sistemi i drugo. U cilju potvrđivanja kompletnosti revizorskog univerzuma, njegovi elementi se mogu uporediti sa organizacionim šemama i nadležnostima po organizacionim djelovima.

Povezivanje strateških i operativnih ciljeva sa elementima revizorskog univerzuma je poželjan pristup kreiranja revizorskog univerzuma, što je prikazano na sljedećoj slici.



6.4.3 Prepoznavanje prioritetnih rizika

6.4.3.1 Identifikacija rizika

Procjena rizika na nivou cijelog subjekta omogućava jedinici za unutrašnju reviziju da se fokusira na najznačajnije rizike i da definiše angažmane koji odražavaju prioritete subjekta. U subjektima koji imaju razvijeno upravljanje rizicima, postoje sveobuhvatni registri rizika, koje rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju koristiti kao osnovu za izradu godišnjeg plana. Ipak, odluku o nivou oslanjanju na podatke funkcije upravljanja rizicima, rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju donosi na osnovu pregleda i zaključka da su procesi upravljanja rizicima efektivni i efikasni.

Da bi se identifikovali i dokumentovali glavni rizici, rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju treba da razumije ne samo ciljeve i strategije na nivou subjekta, već i specifične poslovne ciljeve i strategije koje se koriste za njihovo postizanje. Pored toga, neki rizici (kao što su oni koji se odnose na etiku, prevaru, informacionu tehnologiju, odnose sa trećim stranama i nepoštovanje regulatornih zahtjeva) mogu biti povezani sa više od jedne oblasti koja se može revidirati. Ovi

rizici mogu zahtijevati složeniju evaluaciju, a unutrašnji revizori trebaju uzeti u obzir višestruke aspekte prirode rizika prilikom odlučivanja o tome kako ih identifikovati i procijeniti.

Svaka poslovna jedinica ili funkcija u subjektu može imati drugačiji način posmatranja i mjerenja poslovnih ciljeva, procesa i rizika. Kreiranje kategorija rizika obezbjeđuje pouzdanost i konzistentnost u cijelom subjektu prilikom identifikovanja, komunikacije i analize rizika i procesa upravljanja rizicima.

Specifični okviri, pristupi i djelatnost mogu preporučiti ili zahtijevati korišćenje određenih kategorija rizika. Ako subjekat koristi okvir za upravljanje rizicima, rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju treba uskladiti kategorije rizika jedinice za unutrašnju reviziju sa kategorijama iz okvira. Ako ne postoje okvir ili kategorije rizika, rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju može sa rukovodstvom razgovarati o rizicima relevantnim za subjekat u cilju definisanja kategorija rizika.

Kategorije rizika koje su zajedničke većini subjekata su strateški, operativni, finansijski i rizici usklađenosti.

Strateški rizici: Potencijalni gubici sa kojima se subjekat može suočiti zbog lošeg donošenja odluka, pogrešne primjene strategije, neadekvatnih odgovora rukovodstva na promjene u eksternom okruženju. Ako se njima ne upravlja pravilno, ovi rizici imaju najveći potencijal da utiču na sposobnost subjekta da ostvari svoje ciljeve. Neki od njih se odnose na upravljanje, planiranje i alokaciju resursa, održivost, reputaciju, inovacije, spajanja, dezinvestiranja i sl.

Finansijski rizici: Potencijalni gubitak imovine ili prihoda zbog lošeg finansijskog upravljanja ili tržišnih uslova. Neki od njih se odnose na računovodstvo, finansijsko izvještavanje, likvidnost i novčane tokove.

Operativni rizici: Potencijalni gubici koji proizlaze iz internih procesa, primjena procedura, aktivnosti zaposlenih, kao i eksternih događaja koji utiču na poslovanje. Neki od njih se odnose na informacionu tehnologiju (uključujući upravljanje rizicima trećih strana), upravljanje imovinom i ljudske resurse.

Rizici usklađenosti: Potencijalni gubitak sa kojim se subjekt suočava kada ne postupa u skladu sa zakonima, propisima i statutima, zahtjevima specifičnim za djelatnost, ugovorima i internim politikama i procedurama. Neki od njih se odnose na prevaru, zaštita ličnih podataka, poreske obaveze, odnose s trećim stranama.

U okviru svake kategorije potrebno je razmotriti interne i eksterne izvore rizika, što generiše veliki broj rizika. Rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju procjenjuje te rizike kako bi suzili listu i odredili prioritete koje treba dalje primijeniti u planiranju unutrašnje revizije.

Plan unutrašnje revizije mora uzeti u obzir pokrivenost upravljanja informacionim tehnologijama, rizik od prevare, efikasnost programa usklađenosti i etike subjekta, i druge oblasti visokog rizika.

6.4.3.2 Procjena rizika

Standardi definišu procjenu rizika kao „identifikaciju i analizu rizika relevantnih za postizanje ciljeva subjekta. Značaj rizika se obično procjenjuje u smislu uticaja i vjerovatnoće.“

Uobičajene metode za identifikaciju, dokumentovanje i procjenu rizika uključuju pristup **faktor rizika** i pristup **specifični rizik**.

Rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju može prilagoditi svoj pristup procjeni rizika na nivou subjekta ili koristiti kombinacija pristupa. Informacije dobijene od organa upravljanja, odnosno rukovodioca subjekta i rukovodstva u subjektu treba uzeti u obzir pri određivanju pristupa i

kriterijuma za procjenu rizika. Konkretni izbor uslovljen je samim subjektom (djelatnost, veličina, zrelost upravljanja rizicima (ERM)itd.).

“**Faktor rizika**” je pristup procjeni rizika koji posmatra opšte uslove koji su zajednički za oblasti revizorskog univerzuma. Uslovi koji se prepoznaju kroz Faktore rizika nijesu sami rizici već karakteristike koje imaju direktan uticaj na pojavu i posljedicu pojave rizika.

Broj faktora rizika zavisiće od raznorodnosti rizika i željenog nivoa preciznosti procjene, ali se u cilju lakšeg korišćenja, mogu grupisati u faktore vezane za određenu kategoriju rizika (strateški, operativni, usklađenost, finansijski) ili za uticaj i vjerovatnoću.

Neki faktori su značajniji za postizanje ciljeva nego drugi i mogu se numerički ponderisati. Svaka jedinica koja se može revidirati ocjenjuje se prema svakom faktoru rizika, a ocjene faktora rizika se sabiraju kako bi se stvorio jedinstveni, ukupni rezultat rizika za jedinicu koja se može revidirati, koji se naziva ukupni rezultat rizika. Ovaj rezultat pruža osnovu za poređenje za određivanje prioriteta ili rangiranje jedinica koje se mogu revidirati.

Pojednostavljen primjer faktora rizika i utvrđivanja ukupnog rizika dat je u nastavku.

Primjer faktora rizika

Vrsta faktora	Naziv faktora	Kriterijum	Ocjena	Ponder
Uticaj	Izloženost /gubici	- Godišnji troškovi - Broj transakcija - Uticaj na druge oblasti - Oslanjanje na IT	5 = visoka izloženost. 4 = izloženost iznad prosjeka. 3 = prosječna izloženost. 2 = manja od prosječne izloženosti. 1 = mala izloženost	50
	Strateški rizik	- Javna reputacija - Značaj za strategiju - Eksterni faktori - Promjene u organizaciji ...	5 = visok rizik. 4 = rizik iznad prosjeka. 3 = prosječan rizik. 2 = manji od prosječnog rizika. 1 = nizak rizik.	50
Vjerovatnoća	Složenost	- Stepen automatizacije - Stepen specijalizacije potreban za izvođenje - Nivo tehničkih detalja. - Složenost strukture	5 = veoma složeno. 4 = iznadprosječna složenost. 3 = prosječna složenost. 2 = manja od prosječne složenosti. 1 = jednostavno	35
	Okruženje	- Zavisnost od drugih procesa. - Stepen formalizacije i usklađenosti ciljeva. - Fluktuacija u operativnom rukovodstvu. - Ton na vrhu. - Formalnost procesa/procedura.	5 = visok rizik 4 = iznadprosječni rizik 3 = prosjek (2 = rizik ispod prosjeka 1 = nizak rizik	35

	Pokrivenost uvjeravanjem	- Vrsta angažmana. - Ostali pregledi (mapa kordinacija)	5 = nije pregledano u posljednje 4 godine. 4 = nije pregledano u posljednje 3 do 4 godine. 3 = pregledano u posljednje 2 do 3 godine. 2 = pregled u posljednjih 1 do 2. 1 = pregledano u posljednjoj godini ili inicijativa koja je trenutno na snazi.	20
	Stav rukovodstva	- Zabrinutost izražena u odgovorima na ankete. Zabrinutost izražena tokom intervjua. - Nivo svijesti o riziku.	5 = rukovodstvo je zabrinuto, ima konkretan problem i razlog. 4 = rukovodstvo ima opšte zabrinutosti. 3 = rukovodstvo je neutralno. 2 = rukovodstvo nema konkretnih zabrinutosti. 1 = rukovodstvo je uvjeren u efektivnu kontrolu nad rizicima.	10

Primjer utvrđivanja ukupnog rizika

Oblast/ predmet i iz univerzuma	Faktori uticaja			Faktori vjerovatnoće					Ukupni rizik rezultat
	Izloženost/ gubici	Strateški rizik	Međuzbir	Složenost	Okruženje	Pokrivenost uvjeravanjem	Stav rukovodstva	Međuzbir	
Težina	50%	50%		35%	35%	20%	10%		
Jedinica 1	1	2	1,5	2	1	3	1	1,75	3.25
Jedinica 2	5	5	5	3	1	5	1	2,5	7,5
Jedinica 3	1	5	3	4	5	4	2	4.15	7.15
Jedinica 4	5	5	5	5	4	5	4	4,55	9.55
Jedinica 5	5	2	3,5	4	2	2	4	2.9	6.4
...	...	...	...	...		...	...	...	...

Izvor: IIA

<i>Ukupan rizik</i>	<i>Rezultat Procjene</i>
<i>Veoma visoko</i>	8,01 - 10
<i>Visoko</i>	5.01 - 8
<i>Srednje</i>	3.51 - 5
<i>Nisko</i>	1 - 3,5

Pristup specifični rizik može se smatrati pristupom odozdo prema gore jer uključuje identifikaciju rizika povezanih sa specifičnim elementima u revizorskom univerzumu. Po ovom pristupu za svaku oblast, koja je prepoznata u univerzumu revizije, identifikuju se rizici za postizanje ciljeva te oblasti.

Identifikacija rizika se sprovodi uglavnom kroz razgovore sa zaposlenima i rukovodstvom oblasti, na namjenski organizovanim sastancima. Rizici se mogu identifikovati i uz dodatne metode kao što su slanje upitnika, analize podataka, swot analize i sl.

Identifikovani rizici se zatim procjenjuju na osnovu utvrđenih kriterijuma uticaja i vjerovatnoće koji mogu biti utvrđeni kroz procese upravljanja rizicima ili ih utvrđuju i dokumentuje rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju, za potrebe svoje procjene rizika, što je uslovljeno stepenom zrelosti upravljanja rizicima u subjektu. Za svaku oblast univerzuma revizije izračunava se ukupan nivo rizika na osnovu kombinacije uticaja i vjerovatnoće identifikovanih rizika. Ovaj pristup može biti izazovan u samom načinu upravljanja podacima, za veći broj elemenata univerzuma i kategorija-vrsta rizika.

U ovom pristupu prvi korak je definisanje kriterijuma prema kojima se ocjenjuje svaki rizik u smislu uticaja i vjerovatnoće i kriterijumi za procjenu upravljanja rizicima i kontrola, zatim se za svaku stavku revizorskog univerzuma procjenjuju rizici kombinacijom uticaja i vjerovatnoće i dobija se vrijednost inherentnog rizika za konkretnu oblast revizorskog univerzuma. Kombinovanje inherentnog rizika i procjene procesa upravljanja rizicima i kontrola dobija se rezidualni rizik. Pojednostavljen prikaz navedenog dat je u nastavku.

Kriterijumi uticaja

<i>Ocjena</i>	<i>Opis</i>	<i>Strateški i operativni</i>	<i>Finansije</i>	<i>Usklađenost i reputacija</i>
1	Veoma mali	• Kašnjenje u nekim aktivnostima koje neće imati značajan uticaj na operativne ciljeve subjekta. • Reagovanje rukovodilaca organizacionih djelova. • Manji problem u radu, ne duže od mjesec dana.	Gubici do 1.000,00 EUR	• Manje odstupanje od internih propisa. • Nema uticaja na reputaciju.
2	Manji	• Negativni rezultati pojedinih aktivnosti koje će uticati na postizanje dijela operativnih ciljeva. • Zahtijeva upoznavanje rukovodioca subjekta.	Gubitak od 1.000,00 EUR do 10.000,00 EUR	• Odstupanje od internih propisa koje može uticati na manju neusklađenost sa višim propisom. • Negativni komentari unutar subjekta.

4	Umjereno	- Negativni rezultati pojedinih procesa koji će imati značajan uticaj na postizanje operativnih ciljeva, ali neće ugroziti strateške ciljeve. - Zahtijeva intervenciju rukovodioca subjekta i promjene u procesu.	Gubitak od 10.000,00 EUR do 50.000,00 EUR	- Kršenje pojedinačnih odredbi propisa. - Negativni komentari kod dijela eksternih zainteresovanih strana.
8	Veliki	- Negativni rezultati u više procesa koji će imati značajan uticaj na sposobnost postizanja operativnih ciljeva sa uticajem na strateške ciljeve. - Upoznavanje organa upravljanja, značajne izmjene u procesima.	Gubitak od 50.000,00 EUR do 100.000,00 EUR	Pokrenute inspekcijeske provjere. Negativno izvještavanje u medijima.
16	Kritično	- Negativni rezultati na operativnom nivou, potreba izmjene strateških ciljeva. - Uključenost organa upravljanja u rješavanje problema u poslovanju.	Gubitak preko 100.000,00 EUR	- Pokrenute istrage - Duže negativno izvještavanje u medijima.

Kriterijumi vjerovatnoće

Ocjena	Opis	Učestalost	Vjerovatnoća pojave %
1	Veoma rijetko	Ostvarenje rizika je moguće samo u ekstremnim uslovima	Do 20
2	Malo vjerovatno	Malo vjerovatno da će se pojaviti u sljedeće 2 godine	20,01-40,00
3	Moguće	Postoji vjerovatnoća da će se rizik pojaviti bar jednom u 2 godine	40,01-60,00
4	Najvjerovatnije	Rizik će se vjerovatno pojaviti bar jednom u narednih 12 mjeseci	60,01-80,00
5	Gotovo izvjesno	Rizik se može očekivati više puta u narednih 12 mjeseci	80,01-100,00.

Definisanje nivoa i ozbiljnosti rizika

Kombinacijom procijenjenog uticaja i vjerovatnoće za svaki prepoznati rizik dobija se nivo inherentnog rizika.

Pojednostavljen primjer skale nivoa i ozbiljnosti rizika dat je na sljedećoj slici:

Vjerovatnoća Uticaj		Veoma rijetko	Malo vjerovatno	Moguće	Najvjerovatnije	Gotovo izvjesno
		1	2	3	4	5
Veoma mali	1	Niska	Niska	Niska	Niska	Niska
Manji	2	Niska	Niska	Niska	Srednja	Srednja
Umjereno	4	Niska	Srednja	Srednja	Srednja	Visoka
Veliki	8	Srednja	Srednja	Visoka	Visoka	Veoma visoka
Kritično	16	Srednja	Visoka	Veoma visoka	Veoma visoka	Veoma visoka

Nivo rizika	Ozbiljnost
40-80	Veoma visoka (VV)
17-39	Visoka (V)
8-16	Srednja (S)
1-7	Niska (N)

Kriterijumi ocjene upravljanja rizikom

Ocjena adekvatnosti upravljanja rizicima-kontrola	
ADEKVATNO	Upravljanje rizicima i kontrole su efikasni
DJELIMIČNO ADEKVATNO	Neki procesi upravljanja rizicima i kontrole se efikasni ali neki nijesu dokumentovani i praćeni
NEADEKVATNO	Procesi upravljanja rizicima su loše postavljeni i ne sprovode se

Oblast univerzuma revizije	Rizik1 (kategorija)	Rizik2 (kategorija)	...	Ukupan inherentni rizik	Nivo rizika	Procjena upravljanja rizicima (kontrole)	Rezidualni rizik
1	U1 x V1	U2 x V2		SUM UxV	VV	DJELIMIČNO	
2					S	ADEKVATNO	
...					N	NEADEKVATNO	
n							

Ovi kriterijumi su dati kao primjer. Kriterijume treba usaglasiti sa organom upravljanja odnosno rukovodiocem subjekta i prilagoditi ih na osnovu karakteristika subjekta, apetita za rizike i drugih specifičnosti subjekta.

6.4.4 Koordinacija sa drugim pružaocima usluga uvjeravanja i savjetovanja

Prilikom pripreme Godišnjeg plana, rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju treba da razmotri zahtjeve rukovodstva, i da uzme u obzir rad drugih internih i eksternih pružalaca usluga uvjeravanja i savjetovanja kako bi obezbjedila odgovarajuću pokrivenost i izbjegla dupliranje

poslova u skladu sa zahtjevima Globalnog standarda 9.5 Koordinacija i oslanjanje. Uvjeravanja i savjetovanja koje daju drugi davaoci usluga uvjeravanja odnosno savjetovanja mogu se prepoznati kroz stavke univerzuma, čekiranjem u posebnoj koloni. Ocjena nivoa oslanjanja može se prikazati i kroz mapu uvjeravanja odnosno savjetovanja na osnovu informacija koje se prikupe od strane unutrašnje revizije.

Prioritet u revizorskom radu će imati oni elementi univerzuma koji, osim visoke rizičnosti imaju manji ili zanemarljiv stepen uvjeravanja drugih pružalaca ovih usluga, na čiji rad se funkcija unutrašnje revizije može osloniti. U druge pružaoce usluga uvjeravanja odnosno savjetovanja uključuju se interni i eksterni pružaoци uvjeravanja odnosno savjetovanja, a stepen oslanjanja na njihov rad uslovljen je profesionalnom ocjenom rukovodioca jedinice za unutrašnju reviziju koju može donijeti na osnovu sljedećih elemenata:

- Svrha;
- Nezavisnost i objektivnost;
- Kompetencije;
- Metodologija rada;
- Saopštavanje rezultata.

U cilju redovnog ažuriranja podataka o radu drugih pružalaca usluga uvjeravanja odnosno savjetovanja, rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju će, u mjeri mogućeg, koordinirati i razmjenjivati informacije o institucionalnim mogućnostima i rizicima sa drugim pružaoциma usluga uvjeravanja odnosno savjetovanja, uključujući eksternog revizora i Državnu revizorsku instituciju. Takođe, neophodna je kontinuirana komunikacija/saradnja sa funkcijama etike i integriteta, unutrašnjih kontrola i upravljanja rizicima i drugim zainteresovanim stranama. U nastavku je dat primjer mape uvjeravanja i savjetovanja.

Koordinacija i oslanjanje: Mapa oslanjanja																			
Pokrivenost uvjeravanjem po područjima:			Potpuno pokrīće rizika Djelimično pokrīće rizika Ograničeno ili nikakvo pokrīće rizika Nadležnost eksteme funkcije			Procijenjeni nivo oslanjanja:			H Visoko M Umjereno L Nisko S Nema oslanjanja										
Odgovornost za upravljanje rizikom:			Prva linija, vlasnik rizika																
KATEGORIJE RIZIKA / OPIS			UPRAVLJANJE: Pružanje proizvoda/usluga , prva linija					UPRAVLJANJE: Druga linija, stručnost, podrška, praćenje i rješavanje pitanja vezanih za rizik					UNUTRAŠNJA REVIZIJA: Treća linija Nezavisno, objektivno uvjeravanje i savjetovanje			EKSTERNI pružaoci usluga uvjeravanja			
													Unutrašnja revizija						
										</									

6.4.5 Procjena resursa

Za potrebe pripreme Godišnjeg plana, neophodno je sagledati raspoloživost kapaciteta unutrašnje revizije koji mogu biti kadrovski, tehnološki i finansijski.

Rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju u saradnji sa organom upravljanja odnosno rukovodiocem subjekta, kroz procedure uspostavljene u subjektu, planira i obezbjeđuje finansijske i tehnološke resurse koji su mu neophodni za postizanje svrhe unutrašnje revizije.

U procesu planiranja, rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju mora da sagleda kompetencije kojima raspolaže jedinica za unutrašnju reviziju. Postizanje željenog nivoa stručnosti jedinice za unutrašnju reviziju realizuje se kroz planove kontinuirane edukacije postojećih revizora i angažovanje novih revizora, kao i kroz angažovanje eksternih stručnjaka, ukoliko se procijeni da postoji opravdana potreba za njihovim angažovanjem.

Uzimajući u obzir postojeće i planirane kapacitete za planski period, rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju priprema procjenu "raspoloživih dana" za obavljanje aktivnosti unutrašnje revizije u planskom periodu. Prilikom ove procjene, u obzir se moraju uzeti dani koji će se koristiti za obavljanje aktivnosti koje su prepoznate strategijom unutrašnje revizije, programom obezbjeđenja i unapređenja kvaliteta rada unutrašnje revizije, planom kontinuiranog stručnog usavršavanja unutrašnjih revizora kao i druge aktivnosti kojim će se tokom planskog perioda dodijeliti određeni broj dana. Na kraju, prepoznaju se dani koji će preostati za obavljanje angažmana unutrašnje revizije.

Primjer tabele koja se može koristiti za planiranje raspoloživih dana jedinice za unutrašnju reviziju po aktivnostima data je u aneksu 1 ovog Pravilnika.

6.4.6 Priprema predloga i usvajanje Godišnjeg plana

Na osnovu prethodno dobijenih podataka, rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju priprema Predlog Godišnjeg plana za planski period - kalendarska godina. Da bi ispunila svoju svrhu, jedinica za unutrašnju reviziju mora da se fokusira na obavljanje onih angažmana koji će, po procjeni rizika, obezbjeđiti najveću korist za subjekat. S obzirom da su kapaciteti unutrašnje revizije uglavnom ograničeni, rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju mora da prepozna prioritete koji se mogu obuhvatiti angažmanima unutrašnje revizije, ali je potrebno i da upozna rukovodstvo na koji način nedostatak kapaciteta može imati negativan uticaj na subjekat odnosno može usloviti nepokrivenost visokih rizika uslugama uvjeravanja.

Predlog godišnjeg plana priprema se objedinjavanjem prethodno prikupljenih i dobijenih podataka i treba da sadrži:

- Resurse i dane za angažmane u poređenju sa drugim aktivnostima koje se planiraju realizovati;
- Predlog angažmana;
- Obrazloženje za izbor svakog predloženog angažmana; na primjer: značaj rizika, organizaciona tema ili trend (osnovni uzrok), zakonski zahtjev ili vrijeme od posljednjeg angažmana.
- Početni (opšti) cilj i preliminarni obuhvat svakog predloženog angažmana.
- Učešće sati koje treba rezervisati za posebne slučajeve i ad hoc zahtjeve.
- Pregled angažmana koji bi bili sprovedeni, u slučaju dostupnosti dodatnih resursa.

Dokument Godišnji plan treba da ima sledeći sadržaj:

- Uvod;
- Metodologiju pripreme;

- Kratak opis univerzuma, procjene rizika, kapaciteta i koordinacije i oslanjanja;
- Predlog angažmana uz obrazloženje izbora;
- Uslove za izmjene plana;
- Zaključak;
- Aneks(e).

Godišnji plan usvaja organ upravljanja odnosno rukovodilac subjekta krajem tekuće za sljedeću godinu.

U roku od osam dana od dana utvrđivanja Godišnjeg plana, rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju je u obavezi da upozna sve organizacione jedinice kod kojih se planira obavljanje revizorskog angažmana, o planiranom početku obavljanja angažmana odnosno o preliminarnom cilju i obuhvatu angažmana (Objašnjeno u dijelu Usluge unutrašnje revizije).

6.5 AŽURIRANJE GODIŠNJEG PLANA

U slučaju značajnih izmjena koje mogu da se pojave tokom planskog perioda a tiču se pojave novih ili izostanka prethodno prepoznatih rizika ili u drugim slučajevima koji uslovljavaju nerelevantnost postojećeg plana angažmana unutrašnje revizije, potrebno je izvršiti izmjene postojećeg ili usvojiti novi Godišnji plan.

Ažurirani Godišnji plan priprema rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju, a utvrđuje organ upravljanja odnosno rukovodilac subjekta. Postupak i način ažuriranja Godišnjeg plana je istovjetan načinu pripreme i utvrđivanja Godišnjeg plana.

Ukoliko faktori koji su usloveli ažuriranje, u značajom mjeri zahtijevaju izmjene postojećeg godišnjeg plana, u skladu sa procjenom rukovodioca jedinice za unutrašnju i uz saglasnost organa upravljanja odnosno rukovodioca subjekta, umjesto ažuriranja može se donijeti odluka za pripremu novog godišnjeg plana.

6.6 IZVJEŠTAVANJE O REALIZACIJI GODIŠNJEG PLANA

Rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju je u obavezi da pripremi Godišnji izvještaj o radu unutrašnje revizije i da ga dostavi organu upravljanja odnosno rukovodiocu subjekta na utvrđivanje.

Godišnji izvještaj o radu unutrašnje revizije priprema se na obrascu koji propisuje Ministarstvo finansija u okviru podzakonskog akta kojim se reguliše izvještavanje o radu jedinica za unutrašnju reviziju u javnom sektoru Crne Gore.

Ukoliko tokom godine dođe do izmjene godišnjeg plana koja je utvrđena od strane organa upravljanja odnosno rukovodioca subjekta, Godišnji izvještaj o radu unutrašnje revizije priprema se u odnosu na izmijenjeni godišnji plan.

U slučaju da tokom godine nije bilo zahtjeva za obavljanjem ad hoc angažmana od strane organa upravljanja odnosno rukovodioca subjekta, rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju je u obavezi da u okviru Godišnjeg izvještaja o radu unutrašnje revizije navede na koje aktivnosti su preusmjereni/potrošeni dani planirani za ad hoc angažman.

6.7 UPRAVLJANJE RESURSIMA

Upravljanje resursima od strane rukovodioca jedinice za unutrašnju reviziju zahtijeva efektivno obezbjeđivanje i raspoređivanje finansijskih, ljudskih i tehnoloških resursa.

Finansijska i tehnološka sredstva potrebna za funkciju unutrašnje revizije planiraju se u okviru utvrđenog procesa planiranja budžeta odnosno finansijskog plana. Rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju priprema procjenu neophodnih finansijskih sredstava i kroz uspostavljene procedure obezbjeđuje i prati potrošnju sredstava za sve aktivnosti unutrašnje revizije i unapređenje tehnoloških resura, prepoznatih planskim dokumentima.

Glavni resurs unutrašnje revizije su zaposleni unutrašnji revizori. Jedan od zahtjeva koji se postavlja pred rukovodioca jedinice za unutrašnju reviziju jeste da obezbjedi da su ljudski resursi funkcije odgovarajući, dovoljni i efektivno raspoređeni. Rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju treba da obezbjedi da se pri popunjavanju radnih mjesta u okviru jedinice za unutrašnju reviziju uspostave odgovarajući kriterijumi za zahtjeve koji se odnose na znanje, vještine i iskustvo u skladu sa relevantnim propisima, kao i da jedinice za unutrašnju reviziju posjeduje potrebno znanje, vještine i iskustvo za obavljanje svojih poslova.

Svaki unutrašnji revizor odgovoran je za održavanje lične kompetencije, odnosno obavezan je da se kontinuirano profesionalno usavršava kako bi bio u mogućnosti da kvalitetno obavlja poslove iz svoje nadležnosti.

Znanja i vještine unutrašnjih revizora će se ocjenjivati na godišnjem nivou. Prilikom ocjenjivanja mogu se uzeti u obzir zahtjevi Okvira kompetencija IIA, kao i voditi računa o djelatnosti subjekta u kome se obavljaju poslovi unutrašnje revizije. Prepoznati nedostaci će biti osnov da se, u okviru raspoložive ponude i resursa, prepoznaju potrebe za obukama kroz godišnji plan kontinuiranog profesionalnog usavršavanja unutrašnjih revizora.



Za realizaciju Plana kontinuiranog profesionalnog usavršavanja odgovoran je rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju, a njegovo usvajanje je u nadležnosti organa upravljanja odnosno rukovodioca subjekta. Evidenciju o realizovanim obukama dužan je da vodi svaki unutrašnji revizor za sebe i ista se dokumentuje, i na nivou jedinice za unutrašnju reviziju, dostavlja u okviru Godišnjeg izvještaja o radu unutrašnje revizije.

7. PRUŽANJE USLUGA UNUTRAŠNJE REVIZIJE

Usluge unutrašnje revizije pružaju se kroz obavljanje angažmana uvjeravanja i savjetodavnih angažmana ili njihovom kombinacijom. Od unutrašnjih revizora se očekuje da primjenjuju i poštuju Globalne Standarde unutrašnje revizije prilikom obavljanja ovih angažmana.

Angažmani uvjeravanja imaju za cilj da obezbijede povjerenje u upravljanje subjektom, upravljanje rizicima i procese unutrašnje kontrole zainteresovanim stranama subjekta, posebno organu upravljanja odnosno rukovodiocu subjekta i rukovodiocima organizacionih jedinica u kojima se obavlja angažman uvjeravanja.

Kroz usluge uvjeravanja, unutrašnji revizori obezbjeđuju objektivne ocjene razlika između postojećeg stanja aktivnosti koja se revidira i skupa kriterijuma za ocjenu. Unutrašnji revizori ocjenjuju razlike kako bi utvrdili da li postoje nalazi o kojima treba izvijestiti i da bi dali zaključak o rezultatima angažmana, uključujući izvještavanje i kada su procesi efektivni.

Savjetodavne usluge predstavljaju nezavisni i objektivni uvid i savjet o razvoju, održavanju ili unapređenju upravljanja, upravljanja rizikom i unutrašnje kontrole. Savjetodavne usluge se planiraju godišnjim planom na osnovu zahtjeva zainteresovanih strana, kao i na inicijativu rukovodioca jedinice za unutrašnju reviziju što mora biti odobreno od organa upravljanja odnosno rukovodioca subjekta.

Priroda i obuhvat savjetodavnih usluga se dogovaraju sa zainteresovanom stranom - korisnikom savjetodavne usluge.

Mogući primjeri savjetodavnih angažmana su:

- Unapređenje poslovnih procesa;
- Forenzička revizija;
- Obuke;
- Dizajn i implementacija unutrašnjih kontrola;
- Učešće kao savjetodavac u komisijama ili radnim grupama;
- Provjera spremnosti.

Prilikom pružanja savjetodavnih usluga, od unutrašnjih revizora se očekuje da zadrže objektivnost tako što ne preuzimaju odgovornosti rukovodstva. Na primjer, unutrašnji revizori mogu da obavljaju savjetodavne usluge prilikom obavljanja pojedinačnih angažmana, ali ako rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju preuzme odgovornosti koje ne spadaju u obuhvat rada unutrašnje revizije, tada se moraju primijeniti odgovarajuće mjere zaštite kako bi se održala nezavisnost funkcije unutrašnje revizije.

U pristupu obavljanja savjetodavnih angažmana, za razliku od angažmana uvjeravanja postoji razlika koja se ogleda u tome da se za savjetodavne angažmane nije neophodno:

- izvršiti procjenu rizika angažmana,
- odrediti kriterijumi za ocjenu i
- izvršiti analiza nalaza angažmana (Standardi 13.2, 13.4 i 14.2).

Svi ostali Standardi se jednako primjenjuju kako na savjetodavne tako i na usluge uvjeravanja.

Kombinovani angažmani su vrsta revizorskih usluga koja obuhvata elemente i savjetodavnog i angažmana uvjeravanja, a koje se mogu pružiti u situacijama kada unutrašnji revizor procijeni da je za predmet angažmana dijelom potrebno dati uvjeravanja, a dijelom savjet.

Angažmani unutrašnje revizije

Obavljanje angažmana unutrašnje revizije zahtijeva od unutrašnjih revizora da efektivno planiraju angažmane, sprovode program rada kako bi razvili nalaze i zaključke, sarađuju sa rukovodstvom aktivnosti koja je predmet angažmana da bi identifikovali preporuke i/ili akcione planove koji se bave nalazima.

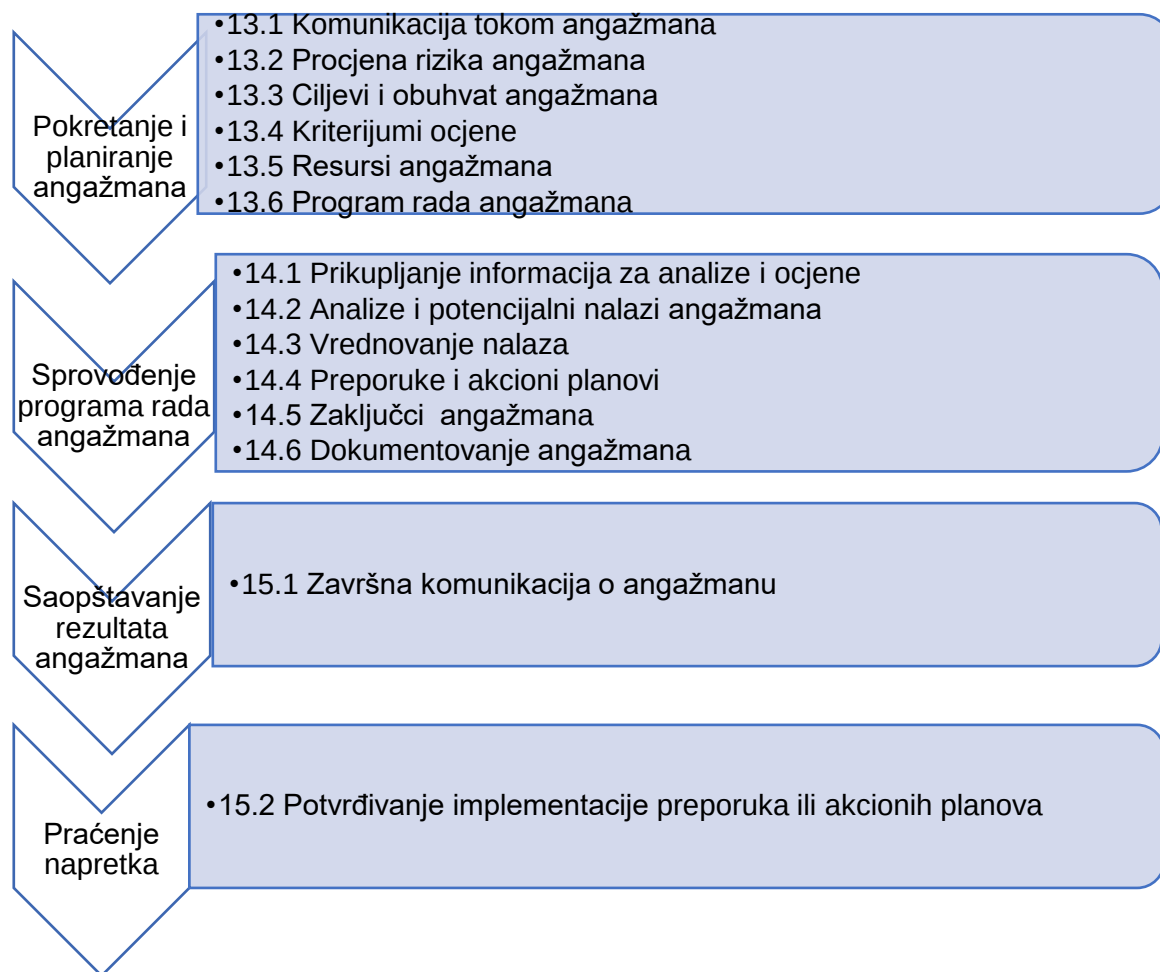
Kako bi se angažmani unutrašnje revizije obavili efektivno, odnosno kako bi jedinica za unutrašnju reviziju dodala vrijednost subjektu, neophodno je uspostaviti kontinuiranu komunikaciju sa rukovodstvom i zaposlenima odgovornim za revidiranu aktivnost tokom cijelog angažmana i nakon njegovog završetka.

U obavljanju angažmana, mogu se izdvojiti četiri faze i to:

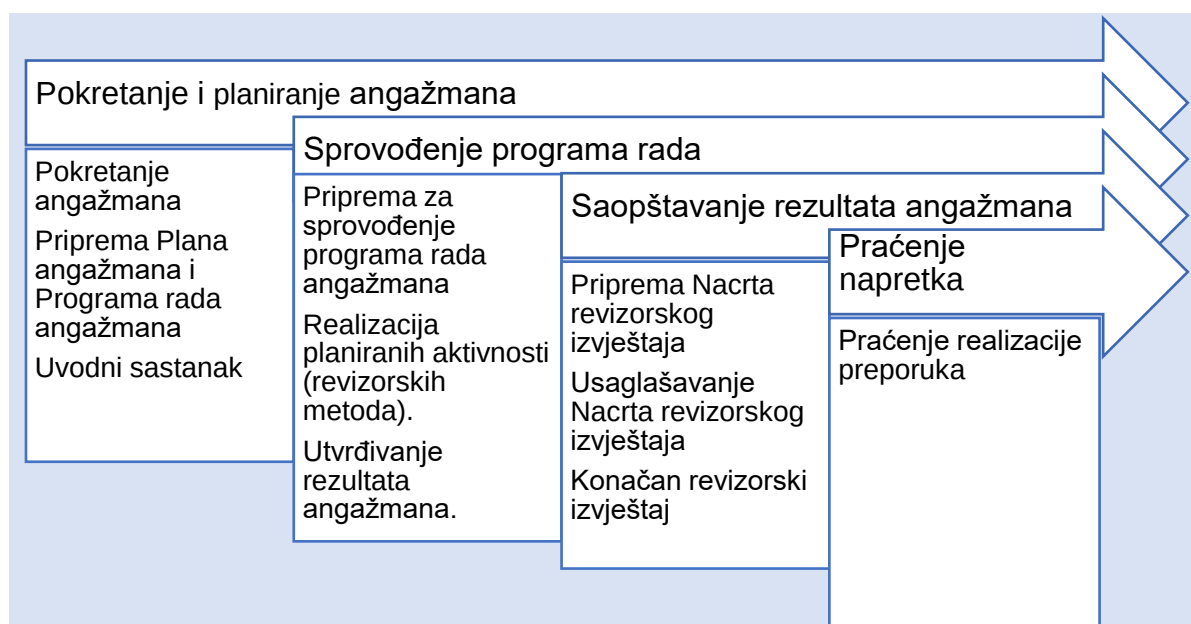
- Pokretanje i planiranje angažmana;
- Sprovođenje programa rada angažmana;
- Saopštavanje rezultata angažmana;
- Praćenje napretka.

Faze u obavljanju angažmana se ne mogu posmatrati kao odvojene cjeline, a koraci u izvođenju faza angažmana nijesu uvijek isti i linearni. Redosled izvođenja koraka može varirati zavisno od angažmana, a svaki korak može uticati na drugi ili na angažman u cjelini.

Kroz navedene faze obavljanja angažmana primjenjuju se sljedeći Globalni standardi unutrašnje revizije sa kojima rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju i unutrašnji revizori moraju biti usklađeni:



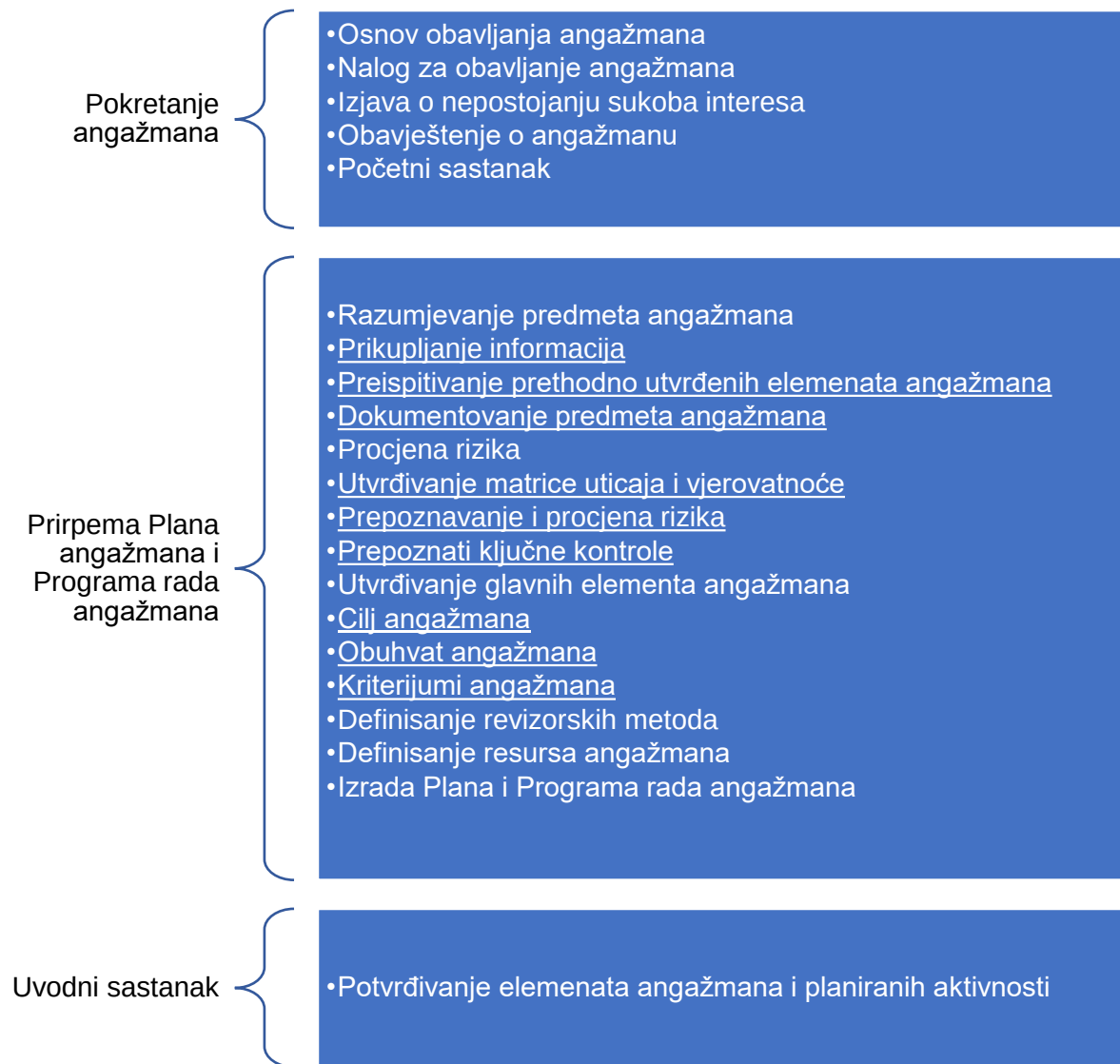
Za realizaciju svake od navedenih faza potrebno je obaviti određeni broj aktivnosti što je pokazano na sljedećoj slici:



7.1 POKRETANJE I PLANIRANJE ANGAŽMANA

Planiranje angažmana ima ključnu ulogu za efektivno obavljanje angažmana. U ovoj fazi uspostavlja se osnov kvalitetne komunikacije sa rukovodstvom i zaposlenima odgovornim za aktivnosti koja se revidira i utvrđuju glavni elementi angažmana.

Aktivnosti obuhvaćene fazom “Pokretanje i planiranje angažmana” realizuju se kroz određene korake kako je prikazano na sljedećoj slici.



7.1.1 Pokretanje angažmana

7.1.1.1 Osnov za obavljanje angažmana

Osnov za obavljanje angažmana unutrašnje revizije je godišnji plan kojim se definišu konkretni angažmani i vrijeme njihovog obavljanja.

Nakon usvajanja godišnjeg plana, u roku od osam dana, rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju obavještava rukovodioca aktivnosti, koje su predmet angažmana o planiranom angažmanu, razlogu obavljanja angažmana, planiranom periodu i trajanju angažmana.

Obavještenje o planiranom angažmanu treba da postavi osnovu za saradnju i otvoreni dijalog i obezbijedi da obavljanje angažmana ne optereti tekuće i prioritetne aktivnosti koje se realizuju u subjektu. U slučaju kada objektivni razlozi opravdavaju zahtjev za izmjenom prethodno utvrđenog perioda obavljanja angažmana, rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju će nastojati da definiše nove rokove u skladu sa procijenjenim mogućnostima. U nastavku su dati obavezni elementi koje treba da sadrži Obavještenje o planiranom angažmanu.

Obavještenje o planiranom angažmanu treba naročito da sadrži:

- Ime i zvanje lica kome se dostavlja;
- Broj;
- Datum;
- Osnov za obavljanje angažmana (Godišnji plan ili nalog rukovodstva);
- Naziv angažmana sa početnim (preliminarnim) ciljem i obuhvatom;
- Planirano vrijeme obavljanja angažmana i trajanje angažmana;

Obavještenjem o planiranom angažmanu treba navesti i mogućnost da revidirani subjekt može predložiti drugi termin za obavljanje revizorskog angažmana ukoliko ima objektivne razloge i da taj termin treba usaglasiti sa unutrašnjom revizijom.

Obavještenje o planiranom angažmanu potpisuje rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju.

Ad-hoc angažmani su angažmani koji su prepoznati godišnjim planom, ali bez glavnih elemenata angažmana, i oni se sprovode po nalogu organa upravljanja odnosno rukovodioca subjekta. Ovi angažmani se pokreću na osnovu Naloga za obavljanje ad-hoc angažmana koji organ upravljanja odnosno rukovodilac subjekta, u skladu sa Poveljom unutrašnje revizije, dostavlja rukovodiocu jedinice za unutrašnju reviziju. Rukovodilac aktivnosti koja je predmet ad-hoc angažmana obavještava se o planiranom angažmanu po dobijanju naloga za ad-hoc angažman.

Nalog za obavljanje ad - hoc angažmana se mora dati u pisanoj formi.

7.1.1.2 Nalog za obavljanje angažmana

Osnov za pokretanje aktivnosti na sprovođenju angažmana je Nalog za obavljanje angažmana koji unutrašnji revizori dobijaju od rukovodioca jedinice za unutrašnju reviziju i koji potpisuje rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju.

Nalogom za obavljanje angažmana se određuje koji unutrašnji revizor/i će biti zadužen/i za obavljanje angažmana, ko će vršiti nadzor nad obavljanjem angažmana i u kom periodu i vremenu se planira obavljanje angažmana. Nalog takođe sadrži početni (preliminarni) cilj i obuhvat angažmana koji su definisani godišnjim planom ili Nalogom za obavljanje ad-hoc angažmana kao i druge, po mišljenju rukovodioca jedinice za unutrašnju reviziju, bitne elemente za pokretanje angažmana.

Obavezni elementi Naloga za obavljanje angažmana navedeni su u nastavku:

- Broj;
- Datum;
- Osnov angažmana;
- Naziv angažmana;
- Organizacioni dio u kome se sprovodi predmet angažmana;
- Početni cilj i obuhvat angažmana;
- Imena revizora zaduženih za obavljanje angažmana;
- Lice zaduženo za nadzor nad angažmanom;
- Planirani početak obavljanja angažmana;
- Planirano trajanje angažmana.

7.1.1.3 Izjava o nepostojanju sukoba interesa

Po dobijanju Naloga za obavljanje angažmana, unutrašnji revizori potpisuju izjavu o nepostojanju sukoba interesa koja je dio dokumentacije angažmana. Potpisivanjem ove izjave, unutrašnji revizor potvrđuje da nema suprostatavljen lični i poslovni interes u oblasti koja je predmet revizije, odnosno da nije u sukobu interesa.

7.1.1.4 Obavještenje o angažmanu

U cilju uspostavljanja dobre osnove za realizaciju budućih aktivnosti i prikupljanja početnih informacija, unutrašnji revizori pripremaju Obavještenje o angažmanu.

Obavještenje o angažmanu potrebno je dostaviti rukovodiocu predmeta angažmana, najkasnije sedam dana prije planiranog datuma početka obavljanja angažmana. Za ad-hoc angažmane, u slučaju hitnosti angažmana, vrijeme dostavljanja Obavještenja o angažmanu može biti kraće.

Obavještenjem o angažmanu rukovodstvo se informiše o bitnim informacijama (osnov, početni cilj i obuhvat, okvirno vrijeme sprovođenja angažmana) i uspostavlja se osnov za dalju komunikaciju kroz upoznavanje o potrebi obezbjeđivanja raspoloživosti zaposlenih prilikom obavljanja angažmana (lice za komunikaciju) i potrebnoj dokumentaciji i sastancima neophodnim za realizaciju angažmana. Obavezni elementi Obavještenja o angažmanu dati su u nastavku:

- Broj;
- Datum;
- Osnov angažmana;
- Naziv angažmana;
- Početni cilj i obuhvat angažmana;
- Planirano vrijeme početka i trajanja angažmana,
- Dodatne informacije o potrebi određivanja kontakt osobe, dokumentaciji, sastancima itd.

Obavještenje o angažmanu potpisuju unutrašnji revizor i rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju.

U slučaju da jedinica za unutrašnju reviziju posluje u manjem subjektu javnog sektora, na osnovu procjene rukovodioca jedinice za unutrašnju reviziju, može se izostaviti slanje formalnog Obavještenja o angažmanu, a rukovodilac predmeta angažmana može se upoznati sa planiranim angažmanom putem telefona ili e-maila ili na neki drugi neformalniji način.

7.1.1.5 Početni sastanak

Prije započinjanja aktivnosti na planiranju angažmana, unutrašnji revizori mogu da organizuju sastanak sa zaposlenima i rukovodstvom predmeta angažmana. Početni sastanak se može inicirati kroz Obavještenje o angažmanu ili na drugi, u skladu sa organizacionom kulturom,

adekvatan način. Cilj ovog sastanka je upoznavanje sa početnim ciljem i obuhvatom angažmana, razmjena informacija bitnih za obavljanje angažmana, dogovor oko tehničke podrške i drugih elemenata bitnih za realizaciju angažmana.

Rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju odlučuje da li je potrebno obaviti početni sastanak na osnovu više faktora: da li je već obavljena revizija kod te organizacije jedinice odnosno da li su zaposleni u jedinici koja je predmet angažmana već upoznati sa ulogom unutrašnje revizije, veličine organizacije, organizacione kulture, vrste angažmana itd.

Rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju takođe određuje ko će prisustvovati početnom sastanku ukoliko se odluči da je neophodno njegovo održavanje.

Ukoliko se Početni sastanak organizuje, obavezna je priprema zapisinika sa sastanka, i ona je dio dokumentacije angažmana.

Obaveza unutrašnjih revizora je da Nalog, Obavještenje o angažmanu i Izjavu o nepostojanju sukoba interesa odlože i čuvaju u revizorskom dosijeu angažmana.

7.1.2 Priprema Plana angažmana i Programa rada angažmana

Prilikom pripreme Plana i Programa rada angažmana, unutrašnji revizori uzimaju u obzir zahtjeve Standarda 13.6 Program rada.

Za svaki angažman unutrašnje revizije potrebno je pripremiti Plan angažmana i Program rada angažmana. Ova dokumenta pripremaju unutrašnji revizori, a odobrava rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju. Plan angažmana i Program rada angažmana moraju se zasnivati na informacijama dobijenim tokom planiranja angažmana, uključujući, kada je to primjenljivo, rezultate procjene rizika angažmana.

Priprema Plana angažmana i Programa rada angažmana zahtjeva sprovođenje niza aktivnosti što je obrađeno u nastavku.

7.1.2.1 Razumijevanje predmeta angažmana

U cilju kvalitetne pripreme za obavljanje angažmana, unutrašnji revizori započinju aktivnosti na prikupljanju informacija kako bi razumjeli svrhu angažmana i sam predmet angažmana. Prikupljanje informacija se može obaviti na različite načine u zavisnosti od vrste angažmana, veličine i organizacije subjekta, organizacione kulture i drugih faktora.

Unutrašnji revizori prvo potvrđuju razloge zašto je konkretni angažman prepoznat godišnjim planom (procjena rizika, zahtjev regulatora, nalog) i da li su se od usvajanja godišnjeg plana do početka angažmana pojavili novi faktori koji mogu uticati na promjene u, prethodno utvrđenim glavnim elementima i prioritetu angažmana. Odgovori na sljedeća pitanja obezbjeđuju potrebne informacije:

- Koji glavni rizik je prepoznat u predmetu angažmana?
- Zašto je angažman prepoznat godišnjim planom ili Nalogom za obavljanje ad-hoc angažmana?
- Kako predmet angažmana podržava subjekt u postizanju njegovih ciljeva odnosno, kako je predmet angažmana povezan sa ciljevima subjekta?
- Da li je ovaj proces revidiran u prošlosti, i ako jeste, kakvi su bili rezultati prethodnog(ih) angažmana?
- Da li su negativni nalazi prethodnog angažmana otklonjeni u skladu sa akcionim planom?
- Da li je došlo do značajnih promjena u procesu nakon prethodnog angažmana?

- Koji je obuhvat rada i koji specifični zahtjevi moraju biti ispunjeni za uspješnost angažmana?

Nakon toga, unutrašnji revizori prikupljaju informacije kako bi razumjeli i dokumentovali sam predmet angažmana. Unutrašnji revizori prikupljaju dovoljne, relevantne i pouzdane informacije iz različitih izvora. Koje izvore će koristiti zavisi od više faktora i procjene unutrašnjih revizora. Neki od mogućih izvora su: interna dokumenata (pravilnici, priručnici, intranet web stranice, politike i procedure, izvještaji o radu), intervjuisanje zainteresovanih strana (rukovodstvo, zaposleni, treća lica...), izvještaji različitih pružalaca usluga uvjeravanja i sl.

Prikupljanje informacija sprovodi se do momenta kada su unutrašnji revizori spremni da prepoznaju:

- ciljeve oblasti koja se revidira,
- strategije koje se koriste za postizanje ovih ciljeva,
- rizike za postizanje ciljeva,
- procese i ključne kontrole,
- IT i druge sisteme relevantne za oblast ili proces,
- izvore i pouzdanost podataka koji ulaze i izlaze iz oblasti ili procesa koji se revidiraju.

U nastavku je dat primjer dokumenata koja se trebaju pregledati u ovom koraku i neke od aktivnosti koje se mogu sprovesti:

- Pregledati procjene rizika koje je izvršila funkcija unutrašnje revizije, rukovodstvo ili eksterni pružaoci usluga uvjeravanja i savjetovanja.
- Razmotriti ciljeve aktivnosti koji se odnose na usklađenost, finansijsko izvještavanje, poslovanje ili efektivnost, prevaru, informacionu tehnologiju.
- Pregledati izvještaje angažmana koje je prethodno obavljala funkcija unutrašnje revizije i drugi pružaoci usluga uvjeravanja i savjetovanja.
- Pregledati radne papire iz prethodnih angažmana.
- Pregledati referentne materijale, smjernice IIA i drugih tijela, zakone, i propise relevantne za aktivnost i subjekat.
- Razmotriti relevantne kategorije rizika subjekta, uključujući strateške, operativne, finansijske i rizike usklađenosti.
- Uzeti u obzir toleranciju rizika, ako je ona definisana.
- Koristiti organizacione šeme i opise poslova kako bi se odredilo ko je odgovoran za relevantne informacije, procese i druge aspekte aktivnosti koja se revidira.
- Pregledati fizičku imovinu aktivnosti koja se revidira.
- Ispitati dokumentaciju od vlasnika informacija ili eksternih izvora, uključujući politike rukovodstva, procedure, dijagrame toka i izvještaje.
- Pregledati web stranice, baze podataka i sisteme.
- Obaviti intervjue, organizovati diskusije ili sprovesti ankete.
- Posmatrati sprovođenje procesa.
- Sastati se sa drugim pružaocima usluga uvjeravanja i savjetovanja.

Dobijene podatke unutrašnji revizori koriste i za dokumentovanje predmeta angažmana što se može sprovesti kroz narativne opise, grafike, tabele, matricu rizika i kontrola, dijagram toka ili druge odgovarajuće alate.

Dokumentovani opis predmeta angažmana se čuva u dokumentaciji o angažmanu.

Dokumentovanje predmeta angažmana treba da obezbijedi jasno razumijevanje aktivnosti i ciljeva predmeta angažmana a za njegovu izradu najčešće se koristi tehnika narativnog opisa i **dijagrama toka, odnosno hibridni model koji kombinuje ove dvije tehnike.**

Predmet angažmana moguće je dokumentovati narativnim opisom koji riječima opisuje tok procesa, koji je predmet angažmana. Dobar i iscrpan opis može najjasnije prenijeti razumijevanje predmeta angažmana koji kasnije može biti brzo ažuriran ako dođe do bilo kakve promjene. S druge strane, sastavljanje detaljnih narativnih opisa zahtijeva puno vremena, a osim toga iako su dobro pripremljeni od male su koristi za unutrašnjeg revizora. Takođe, unutrašnji revizor se može osloniti na postojeće narative o aktivnostima ili procesima subjekta.

S druge strane, **dijagrami toka** uključuje simbolima prikaz ulaza, aktivnosti, tokove rada i interakcije sa drugim procesima i izlazima kao i dodatne informacije, često prikaz računarskih sistema i aplikacija, tokove dokumenata, detaljne rizike i kontrole, proteklo vrijeme, korake u postupku, vlasnike ključnih koraka i sve dodatne informacije potrebne da bi se mogao razumjeti proces i njegov tok.

On pokazuje korake procesa po hronološkom redu i jasno prikazuje raspodjelu odgovornosti, kontrolne tačke i protok dokumenata, kao i potencijalne nedostatke. Nedostatak dijagrama toka je u tome što ne može objasniti zašto je sistem takav kakav je (opisi su bolji alat za to); oni mogu biti previše slični, predugi i netransparentni, posebno ako uključuju mnogo alternativnih postupaka, aktivnosti i odluka. Ako su procesi u subjektu već definisani i opisani, unutrašnji revizor se može osloniti na postojeće dijagrame. Kod crtanja dijagrama toka, treba obratiti pažnju na sljedeće opšte smjernice:

- Krenite od vrha lijevo do dna desno. Nikada ne idite od dolje ka gore niti koristite dijagonale;
- Razdvajanje dužnosti je osnovna unutrašnja kontrola. Odjeljenja ili kancelarije i zaposleni u odjeljenjima treba da budu prikazani na vrhu dijagrama i njihove aktivnosti prikazane u vertikalnim kolonama jedna ispod druge;
- Ukoliko smatrate da nešto nije relevantno, izostavite ga - treba da budete ekonomični sa prostorom u dijagramu;
- Bilo kakav potreban narativni opis treba da bude u koloni sa lijeve strane ili, ukoliko je potrebno, napisan u pratećem dokumentu i da upućuje na dijagram toka i
- Dijagram toka mora biti logičan, metodičan i uredan kako bi ga mogli koristiti drugi unutrašnji revizori.

Primjer nekih simbola za izradu dijagrama toka dat je u aneksu 2 ovog Pravilnika.

U praksi se često kombinuje dijagram toka sa dodatnim narativnim informacijama što stvara hibridni način pripreme ovog dokumenta i koji istovremeno pruža najkompletniji pregled za unutrašnjeg revizora.

7.1.2.2 Procjena rizika

Unutrašnji revizori prepoznaju inherentne rizike u predmetu angažmana na osnovu prikupljenih informacija, profesionalnog rasuđivanja, logike i iskustva. Prepoznavanje rizika se može realizovati kroz odgovor na pitanje „Šta bi spriječilo da se poslovni ciljevi ostvare?“ Prilikom prepoznavanja rizika unutrašnji revizori moraju uzeti u obzir i rizike od prevare.

Zbog ograničenih resursa, a u cilju efektivnog korišćenja kapaciteta unutrašnje revizije, svi prepoznati rizici se uglavnom ne mogu pregledati tokom angažmana, već se revizorske aktivnosti fokusiraju na najznačajnije rizike.

Unutrašnji revizori procjenjuju značaj svakog prepoznatog inherentnog rizika uzimajući u obzir uticaj i vjerovatnoću rizika. Ostale mjere značaja koje se mogu koristiti u procjeni rizika su brzina (brzina reakcije i brzina oporavka), ranjivost, međuzavisnost i korelacija. Pored toga, unutrašnji revizori mogu koristiti druge metode ili okvire da identifikuju, organizuju i procijene ciljeve, rizike i kontrole oblasti ili procesa koji se razmatraju.

Prepoznatim rizicima se određuje značaj pri čemu se od unutrašnjeg revizora zahtijeva da primijeni svoje znanje, iskustvo i kritičko razmišljanje. Samo određivanje skale za dodjeljivanje elemenata procjene treba biti prilagođeno stavovima subjekta. Najčešće se koriste mjere uticaja i vjerovatnoće. Vrijeme uloženo u prikupljanje informacija tokom prethodnih koraka je od presudnog značaja u ovom koraku, dok se na dodatnim sastancima sa rukovodstvom predmeta ili procesa koji se revidiraju, može obezbjediti dodatna podrška za završetak ove aktivnosti.

Procijenjeni rizici se mogu pokazati na toplotnoj karti ili grafiku. U nastavku je dat primjer skale kriterijuma za uticaj i vjerovatnoću kao i pripadajuća matrica ozbiljnosti rizika.⁴

Kriterijumi uticaja

<i>Ocjena</i>	<i>Opis</i>	<i>Strateški i operativni</i>	<i>Finansije</i>	<i>Usklađenost i reputacija</i>
1	Veoma mali	- Kašnjenje u nekim aktivnostima koje neće imati značajan uticaj na operativne ciljeve subjekta. - Reagovanje rukovodilaca organizacionih djelova. - Manji problem u radu, ne duže od mjesec dana.	Gubici do 1.000,00 EUR	- Manje odstupanje od internih propisa. - Nema uticaja na reputaciju.
2	Manji	- Negativni rezultati pojedinih aktivnosti koje će uticati na postizanje dijela operativnih ciljeva. - Zahtijeva upoznavanje rukovodioca subjekta.	Gubitak od 1.000,00 EUR do 10.000,00 EUR	- Odstupanje od internih propisa koje može uticati na manju neusklađenost sa višim propisom. - Negativni komentari unutar subjekta.
4	Umjereno	- Negativni rezultati pojedinih procesa koji će imati značajan uticaj na postizanje operativnih ciljeva, ali neće ugroziti strateške ciljeve. - Zahtijeva intevenciju rukovodioca subjekta i promjene u procesu.	Gubitak od 10.000,00 EUR do 50.000,00 EUR	- Kršenje pojedinačnih odredbi propisa. - Negativni komentari kod dijela eksternih zainteresovanih strana.
8	Veliki	- Negativni rezultati u više procesa koji će imati značajan uticaj na sposobnost postizanja operativnih ciljeva sa uticajem na strateške ciljeve. - Upoznavanje organa upravljanja, značajne izmjene u procesima.	Gubitak od 50.000,00 EUR do 100.000,00 EUR	Pokrenute inspekcijeske provjere. Negativno izvještavanje u medijima.

⁴ Ovi kriteriji i skale su dati kao primjer po kome je uticaj imao veći značaj za ocjenu ozbiljnosti rizika, pa su i date veće ocjene za uticaj u odnosu na vjerovatnoću. Kriterijume treba usaglasiti sa organom upravljanja i rukovodiocem subjekta i prilagoditi ih na osnovu karakteristika subjekta, apetita za rizike i drugih uslova specifičnih za subjekat.

16	Kritično	- Negativni rezultati na operativnom nivou, potreba izmjene strateških ciljeva. - Uključenost organa upravljanja u rješavanje problema u poslovanju.	Gubitak preko 100.000,00 EUR	- Pokrenute istrage - Duže negativno izvještavanje u medijima.
----	----------	---	------------------------------	---

Kriterijumi vjerovatnoće

Ocjena	Opis	Učestalost	Vjerovatnoća pojave %
1	Veoma rijetko	Ostvarenje rizika je moguće samo u ekstremnim uslovima	Do 20
2	Malo vjerovatno	Malo vjerovatno da će se pojaviti u sljedeće 2 godine	20,01-40,00
3	Moguće	Postoji vjerovatnoća da će se rizik pojaviti bar jednom u 2 godine	40,01-60,00
4	Najvjerovatnije	Rizik će se vjerovatno pojaviti bar jednom u narednih 12 mjeseci	60,01-80,00
5	Gotovo izvjesno	Rizik se može očekivati više puta u narednih 12 mjeseci	80,01-100,00.

Matrica ozbiljnosti rizika

Vjerovatnoća Uticaj		Veoma rijetko	Malo vjerovatno	Moguće	Najvjerovatnije	Gotovo izvjesno
		1	2	3	4	5
Veoma mali	1	Niska	Niska	Niska	Niska	Niska
Manji	2	Niska	Niska	Niska	Srednja	Srednja
Umjereno	4	Niska	Srednja	Srednja	Srednja	Visoka
Veliki	8	Srednja	Srednja	Visoka	Visoka	Veoma visoka
Kritično	16	Srednja	Visoka	Veoma visoka	Veoma visoka	Veoma visoka

Nivo rizika Ozbiljnost

40-80	Veoma visoka (VV)
17-39	Visoka (V)
8-16	Srednja (S)
1-7	Niska (N)

Ovi kriterijumi su dati kao primjer. Kriterijume treba usaglasiti sa organom upravljanja odnosno rukovodiocem subjekta i prilagoditi ih na osnovu karakteristika subjekta, apetita za rizike i drugih specifičnosti subjekta.

Unutrašnji revizori pri obavljanju angažmana moraju uključiti rizike visokog značaja, a u skladu sa raspoloživim resursima i ciljem angažmana, definisati koji sve rizici će biti predmet daljeg rada. Odluka o rizicima, koji će biti uključeni u angažman, mora obezbijediti postizanje cilja angažmana i mora se obrazložiti kroz radna dokumenta.

Za rizike uključene u obuhvat rada, na osnovu prikupljenih informacija, unutrašnji revizori prepoznaju koji odgovor na rizik je primjenjen u skladu sa okvirom i procesom upravljanja rizicima u subjektu.

U situacijama kada upravljanje rizicima u subjektu nije formalno definisano, unutrašnji revizori na osnovu svog profesionalnog rasuđivanja, razmatraju adekvatnost načina reagovanja na rizik.

Za svaki od rizika koji su prepoznati kao prioritetni u konkretnom angažmanu potrebno je prepoznati ključne kontrole koje je rukovodstvo uspostavilo kako bi se rizik održavao na prihvatljivom nivou. U slučaju da ključna kontrola nije uspostavljena, njen nedostatak se takođe evidentira kroz revizorska dokumenta.

Za kontrole, koje su prepoznate kao ključne za odabrane rizike, potrebno je ocijeniti njihovu adekvatnost. Adekvatnost kontrole je ocjena da li procesi kontrole imaju potencijal da smanje inherentni rizik. Ocjena adekvatnosti kontrole može se sprovesti kroz ocjenu karakteristika kontrolnih aktivnosti koje su ključne za efektivno izvršenje kontrole. Neka od pitanja koja se mogu koristiti za ocjenu adekvatnosti navedena su u nastavku:

- da li proces kontrole djeluje direktno na prepoznati rizik?
- da li je proces kontrole preventivni ili detektivni?
- da li je proces kontrole odgovarajući za nivo rizika (troškovna isplativost)?
- da li se kontrolne aktivnosti obavljaju u potrebnom vremenskom intervalu (npr. više puta dnevno, dnevno, sedmično, mjesečno, tromjesečno, godišnje, itd.)?
- da li je jasno navedeno ko je zadužen za konkretne kontrolne aktivnosti uz kontrolu sukoba interesa?
- da li su ovlašćenja i kompetencije zaposlenih usklađeni sa pripadajućim kontrolnim odgovornostima?

Ocjena adekvatnosti procesa kontrola može se sprovesti ili u fazi planiranja, nakon procjene rizika, ili tokom faze sprovođenja programa rada. Dokumentacija o ocjeni adekvatnosti kontrole je dio radnih dokumenata angažmana.

Procjena rizika za savjetodavne angažmane je uslovljena prirodom samog angažmana.

7.1.2.3 Utvrđivanje glavnih elemenata angažmana

Cilj i obuhvat

Cilj/eve i obuhvat angažmana uvjeravanja određuju unutrašnji revizori, dok ciljeve i obuhvat savjetodavnih angažmana obično zajednički utvrđuju unutrašnji revizori i rukovodstvo aktivnosti koja je predmet angažmana.

Nakon što unutrašnji revizori završe preliminarnu procjenu rizika i identifikuju značajne rizike moguće je definisati ciljeve angažmana. Ciljevi angažmana se definišu, kao odgovor na pitanje "Šta angažman konkretno pokušava postići?". Ciljevi treba da imaju jasnu svrhu, da budu koncizni i da budu povezani sa procjenom rizika.

Prilikom definisanja cilja angažmana, potrebno je obezbijediti njegovu usklađenost sa poslovnim ciljevima aktivnosti koja je predmet angažmana, kao i sa ciljevima subjekta i moraju biti podržani procjenom rizika.

Pravilno definisanje ciljeva i obuhvata angažmana omogućava da se:

- aktivnosti usmjere na rizike relevantne za aktivnost koja se revidira na osnovu rezultata procjene rizika angažmana;
- razvije program rada angažmana;
- izbjegne dupliranje ili obavljanje poslova koji ne donose dodatnu vrijednost subjektu;
- odredi vremenski okvir angažmana;
- dodijele odgovarajuća i dovoljna sredstva za završetak angažmana;
- jasno komunicira sa organom upravljanja odnosno rukovodiocem subjekta i rukovodiocima organizacionih jedinica.

Angažmani uvjeravanja fokusiraju se na pružanje uvjeravanja da li su uspostavljeni procesi kontrola adekvatni i da li su efektivni u upravljanju rizicima koji mogu spriječiti aktivnost u postizanju poslovnih ciljeva.

To uključuje kontrole dizajnirane za upravljanje rizicima koje se odnose na:

- dodjelu ovlaštenja i odgovornosti,
- usklađenost sa politikama, planovima, procedurama, zakonima i propisima,
- izvještavanje sa tačnim, pouzdanim informacijama,
- efektivno i efikasno korišćenje resursa,
- zaštitu imovine.

Za savjetodavne angažmane, očekivanja i ciljeve određuje naručilac angažmana ili zajedno rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju i naručilac angažmana. Iz navedenog razloga, planiranje savjetodavnog angažmana obično se sprovodi nakon što su ciljevi i obuhvat angažmana već određeni, pa unutrašnji revizori neće morati da pripremaju preliminarnu procjenu rizika.

Nakon definisanja ciljeva, moguće je odrediti obuhvat angažmana. Budući da angažman generalno ne može obuhvatiti sve, unutrašnji revizori mogu odrediti šta će, a šta neće biti uključeno. Obuhvat angažmana postavlja granice angažmana i navodi šta će biti uključeno u predmet angažmana. Unutrašnji revizori moraju pažljivo razmotriti granice angažmana, kako bi osigurali da će obuhvat biti dovoljan za postizanje ciljeva angažmana.

Obuhvat može definisati elemente kao što su specifični procesi i/ili oblast, konkretne lokacije i vremenski period (konkretan datum, kvartal, kalendarska godina...) koji će biti obuhvaćeni angažmanom, u skladu sa raspoloživim resursima. Unutrašnji revizori moraju pažljivo razmotriti obuhvat angažmana, kako bi obezbijedili da omogućava blagovremenu identifikaciju pouzdanih, relevantnih i dovoljnih informacija za postizanje identifikovanih ciljeva angažmana. Prilikom određivanja obuhvata, unutrašnji revizori moraju koristiti zdravu profesionalnu procjenu (profesionalni skepticizam) zasnovanu na relevantnom iskustvu.

U slučaju da se prilikom određivanja obuhvata angažmana pojave situacije u kojima se određene stavke uključuju ili isključuju iz obuhvata (zahtjevi zainteresovanih strana), ili ograničenja vezana za trajanje angažmana, unutrašnji revizori moraju da utvrde da li navedeno predstavlja ograničenje obuhvata i u potvrdnom slučaju to evidentiraju kroz dokumenta angažmana.

Kada započne angažman uvjeravanja, sve izmjene programa rada, uključujući sve promjene u obuhvatu, čija potreba se može pojaviti iz opravdanih razloga, moraju biti odobrene od strane rukovodioca jedinice za unutrašnju reviziju.

Ako se tokom angažmana uvjeravanja, pojave značajne mogućnosti za pružanje savjetodavnih usluga, unutrašnji revizori treba da razmotre da li je potrebno obaviti poseban savjetodavni angažman ili se u okviru postojećeg angažmana, kroz kombinovani angažman može dodati vrijednost subjektu. U komunikaciji sa rukovodstvom, donosi se odluka o daljem nastavku rada,

što u slučaju kombinovanog angažmana podrazumjeva izmjene kroz Program rada angažmana i nastavak revizorskih aktivnosti u skladu sa zahtjevima Globalnih standarda unutrašnje revizije za obje vrste angažmana.

Obuhvat savjetodavnih angažmana treba da zadovolji očekivanja naručioca angažmana, odnosno da obezbijedi postizanje dogovorenih ciljeva. Ako unutrašnji revizori, tokom obavljanja savjetodavnog angažmana utvrde da postoje ograničenja (nema dovoljno informacija, rezultati takvog angažmana vjerovatno neće dodati vrijednost subjektu) ta ograničenja moraju biti saopštena naručiocu angažmana kako bi se mogla donijeti odluka o tome da li nastaviti sa angažmanom.

Kriterijumi angažmana

Tokom planiranja angažmana, unutrašnji revizori identifikuju kriterijume koje koristi subjekt za ocjenu efektivnosti i efikasnosti upravljanja, upravljanja rizikom i procesa kontrola aktivnosti koja se revidira.

Kriterijumi treba da predstavljaju željeno stanje aktivnosti i da budu specifični i jasni. Na primjer, ako je cilj angažmana ocijeniti efektivnost procesa kontrole u aktivnosti koja se revidira, kriterijumi mogu biti očekivani rezultati procesa kontrole.

Ostvarivanje rizika prepoznatih u predmetu angažmana onemogućava postizanje kriterijuma, pa kriterijume treba vezati za rizike. Njihova veza ne mora biti linearna, odnosno jednim kriterijumom može biti pokriveno više rizika ili obratno. Ovu vezu treba prepoznati kroz program rada.

Unutrašnji revizori kroz angažman uvjeravanja, upoređuju kriterijume sa postojećim stanjem, a adekvatni kriterijumi predstavljaju preduslov za identifikaciju razlike između željenog i postojećeg stanja. Unutrašnji revizori koriste profesionalno rasuđivanje kako bi utvrdili da li su kriterijumi subjekta adekvatni. Adekvatni kriteriji su relevantni, usklađeni sa ciljevima subjekta i aktivnosti koja se revidira, i daju pouzdana poređenja.

Izvore kriterijuma možemo klasifikovati na:

- interne (politike, procedure, ključne indikatore uspjeha ili ciljeve aktivnosti);
- eksterne (zakone, propise i ugovorne obaveze);
- preporučene prakse (okvire, standarde, smjernice i mjerila specifična za industriju, djelatnost ili profesiju);
- uspostavljene prakse u subjektu;
- očekivanja zasnovana na dizajnu kontrole;
- procedure koje možda nijesu formalno dokumentovane.

Prilikom ocjene adekvatnosti kriterijuma, unutrašnji revizori treba da utvrde da li je subjekt uspostavio osnovne principe za definisanje odgovarajućeg upravljanja, upravljanja rizikom i procese kontrola.

Unutrašnji revizori treba da razmotre da li je subjekt razvio i jasno saopštio svoju toleranciju na rizik, uključujući nivoe materijalnosti za različite poslovne jedinice, funkcije ili procese odnosno da li je subjekt usvojio ili jasno saopštio zadovoljavajući nivo kontrole.

Na primjer, zadovoljavajuće može značiti da se određeni procenat transakcija u okviru jednog cilja kontrole sprovodi u skladu sa utvrđenim kontrolnim procedurama ili da određeni procenat kontrola u cjelini funkcioniše kako je predviđeno. Unutrašnji revizori treba da istraže preporučene prakse i uporede kriterijume rukovodstva sa onima koje koriste drugi subjekti.

Određivanje kriterijuma koji su najbolji za postizanje ciljeva angažmana zahtijeva od unutrašnjih revizora da primijene profesionalno rasuđivanje.

Unutrašnji revizori mogu utvrditi da dokumentovanim politikama, procedurama i/ili drugim kriterijumima nedostaju detalji ili su na neki drugi način neadekvatni. U takvim situacijama, unutrašnji revizori mogu pomoći rukovodstvu aktivnosti koja je predmet angažmana, u određivanju adekvatnih kriterijuma ili mogu tražiti komentar od stručnjaka kako bi pomogli u identifikaciji ili razvoju relevantnih kriterijuma. Takođe, kriterijumi rukovodstva generalno mogu izgledati adekvatni, ali unutrašnji revizori mogu predložiti bolje kriterijume za angažman.

Kada su kriterijumi za aktivnost koja se revidira neadekvatni ili nepostojeći, unutrašnji revizori mogu preporučiti rukovodstvu da primijeni kriterijume identifikovane od strane unutrašnjih revizora. Razgovori o nedostatku adekvatnih kriterijuma mogu dovesti do odluke o pružanju savjetodavnih usluga.

Sljedeće karakteristike čine dobre kriterijume angažmana:

- razumljivost: jasno navedeni i ne podliježu značajno različitim tumačenjima od strane različitih lica;
- relevantnost: doprinose nalazima i zaključcima koji ispunjavaju ciljeve angažmana;
- pouzdanost: rezultiraju dosljednim zaključcima ili mišljenjima kada ih koriste različiti revizori u istim okolnostima;
- neutralnost: bez pristrasnosti koje bi uzrokovale da revizorski nalazi i zaključci dovedu u zabludu korisnike izvještaja;
- potpunost: postoji kada su svi kriterijumi koji mogu uticati na zaključke identifikovani ili razvijeni.

Unutrašnji revizori treba da informišu rukovodstvo oblasti koja je predmet angažmana o kriterijumima koji će se koristiti tokom angažmana. Dogovoreni kriterijumi treba da budu dokumentovani i usaglašeni kako bi se spriječilo pogrešno tumačenje ili osporavanje od strane rukovodstva. Rukovodstvo svoju saglasnost sa kriterijumima može dokumentovati potpisom u Planu angažmana ili davanjem saglasnosti na poseban dokument "Kriterijumi angažmana" što zavisi od procjene efikasnosti/efektivnosti odabranog načina odnosno metodologije unutrašnje revizije.

Za savjetodavne usluge, kriterijume uglavnom definiše naručilac angažmana, ali može da ih preporuči i unutrašnji revizor kroz komunikaciju oko utvrđivanja elemenata angažmana sa rukovodstvom.

7.1.2.4 Definisanje revizorskih metoda

Program rada angažmana predstavlja detaljan plan u kome se navode koraci koje treba izvršiti tokom obavljanja angažmana. Unutrašnji revizori treba da razviju program rada angažmana koji će postići ciljeve angažmana i koji je u skladu sa identifikovanim rizicima. U ovoj fazi pripreme Programa rada angažmana, unutrašnji revizori pripremaju plan aktivnosti odnosno definišu revizorske metode/postupke za prikupljanje i analizu informacija za postizanje ciljeva angažmana. Na ovaj način se obezbjeđuje da se prikupe dovoljni i odgovarajući dokazi kako bi se omogućilo donošenje zaključaka u vezi sa svakim revizorskim kriterijumom.

Cilj revizorskih metoda je da se dođe do najboljih rezultata na najefikasniji način. Prilikom definisanja revizorskih metoda potrebno je:

- prepoznati dokaze potrebne za donošenje zaključaka na osnovu utvrđenog kriterijuma;
- identifikovati testove i druge procedure potrebne za prikupljanje potrebnih dokaza;
- odrediti prioritete ciljeva tako da se prvo procijene visokorizični procesi.

Važno je uzeti u obzir sve vrste dostupnih dokaza prilikom razvoja revizorskih metoda. Razvijanje revizorskih metoda koje koriste kombinaciju dokaza iz različitih izvora i različitih vrsta uvjeravanja obezbjeđuje bolju vjerodostojnost zaključaka.

Neke od metoda/postupaka koje primjenjuju unutrašnji revizori su:

- testovi tačnosti ili efektivnosti procesa ili aktivnosti,
- analize podataka,
- ponovni obračun,
- poređenja između informacija iz tekućeg perioda, predviđanja ili sličnih informacija iz prethodnih perioda,
- analize odnosa između skupova informacija (na primjer, finansijske informacije - evidentirani troškovi zarada i nefinansijske informacije- promjene u prosječnom broju zaposlenih),
- interni benchmarking, poređenje informacija između različitih oblasti unutar subjekta,
- eksterni benchmarking, poređenje informacija iz sličnih subjekata.

Jedna od tehnika koja se koristi pri sprovođenju revizorskih metoda je uzorkovanje. Ona se koristi za analizu podataka ili dijela podataka oblasti koja je predmet angažmana. Revizori bi trebali razmotriti tehnike uzorkovanja kada razvijaju specifične korake programa rada u cilju postizanja efikasnosti i efektivnosti rada.

7.1.2.5 Definisanje resursa angažmana

Prilikom planiranja angažmana, rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju identifikuje i dodjeljuje resurse neophodne za obavljanje angažmana.

Kako bi se odredila vrsta i količina resursa potrebna za obavljanje angažmana, potrebno je razumjeti informacije prikupljene i razvijene tokom planiranja angažmana, obraćajući posebnu pažnju na prirodu i složenost posla koji treba obaviti. Rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju primjenjuje profesionalnu procjenu kako bi dodijelio resurse na osnovu informacija koje su dobijene tokom planiranja angažmana, prirode i složenosti angažmana, vremenskih ograničenja ili broja sati predviđenih planom za angažman, kao i znanja, vještina i iskustva zaposlenih.

Takođe je važno razmotriti ograničenja koja mogu uticati na efektivnost angažmana i preduzeti odgovarajuće mjere. U slučaju procjene rukovodioca jedinice za unutrašnju reviziju da je za obavljanje angažmana potrebno znanje i vještine kojima jedinica unutrašnje revizije ne raspolaže, rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju se pismeno obraća organu upravljanja odnosno rukovodiocu subjekta u cilju obezbjeđivanja potrebnih resursa, što može podrazumijevati potrebu za eksternim angažovanjem nedostajućih resursa/znanja. U slučaju da se angažman dodijeli unutrašnjem revizoru koji može imati stvarni ili potencijalni sukob interesa, obaveza unutrašnjeg revizora je da o tome obavjesti rukovodioca jedinice za unutrašnju reviziju. Rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju mora da obezbjedi da se angažmani obavljaju poštujući princip etike i profesionalizma.

Planiranje angažmana zahtijeva određivanje da li su raspoloživi resursi odgovarajući i dovoljni ili su potrebni dodatni resursi za završetak angažmana. Kada ograničenja resursa ugrožavaju sposobnost funkcije unutrašnje revizije da postigne ciljeve angažmana, rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju će upoznati organ upravljanja odnosno rukovodilac subjekta o uticaju ograničenja resursa i zajedno će definisati način postupanja u konkretnom slučaju.

7.1.2.6 Izrada Plana angažmana i Programa rada angažmana

Na osnovu utvrđenih elemenata u ovoj fazi, pripremaju se Plan angažmana i Program rada angažmana. U nastavku su dati elementi Plana angažmana:

- Broj,
- Datum,
- Naziv angažmana,
- Osnov obavljanja,
- Vrsta angažmana,
- Cilj angažmana,
- Obuhvat angažmana,
- Rizici i kriterijumi angažmana,
- Ograničenja za obavljanje angažmana,
- Planirano vrijeme trajanja angažmana,
- Revizorski tim-imena,
- Lica kojim će biti dostavljen izvještaj angažmana.

Plan angažmana potpisuju unutrašnji revizor koji je pripremio plan i rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju. Alternativno, plan angažmana potpisuje i odgovorno lice predmeta angažmana.

Angažmani uvjeravanja fokusiraju se na pružanje uvjeravanja da su postojeći procesi kontrola adekvatni i funkcionišu tako da upravljaju rizicima koji bi mogli da spriječe aktivnost/predmet angažmana da postigne ciljeve. Shodno navedenom, unutrašnji revizori mogu razviti program rada povezujući rizike i kontrole identifikovane tokom procjene rizika angažmana sa navođenjem metoda/postupaka koji treba da se primijene. Kako se sprovede analize i ocjene, unutrašnji revizori mogu povezati rizike i kontrole sa nalazima i zaključcima.

Sama forma programa rada definiše se metodologijom jedinice za unutrašnju reviziju, a u nastavku je dat pregled elemenata koje treba da sadrži Program rada angažmana:

- Broj,
- Datum,
- Kriterijum,
- Rizik,
- Kontrola,
- Ocjena kontrole,
- Revizorska metoda,
- Rezultat,
- Potencijalni nalaz,
- Značaj nalaza,
- Uzrok,
- Posljedica,
- Preporuka.

Elementi programa rada savjetodavnih angažmana utvđuju se na osnovu predmeta angažmana u skladu sa zahtjevima Globalnih standarda unutrašnje revizije.

Program rada angažmana potpisuju unutrašnji revizor koji je izradio program i rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju.

7.1.3 Uvodni sastanak

Cilj uvodnog sastanka je da se rukovodstvo i zaposleni predmeta angažmana upoznaju sa planiranim aktivnostima, razmijene stavovi i zapažanja i usaglase kriterijumi angažmana. Na ovom sastanku se detaljnije dogovaraju buduće aktivnosti i podrška zaposlenih za njihovu realizaciju i daje prilika da se dokumentuje saglasnost sa kriterijumima angažmana.

Potvrđivanje kriterijuma odnosno Plana angažmana može se obezbijediti potpisom odgovornog lica predmeta angažmana na Plan angažmana ili kroz poseban dokument u skladu sa metodologijom funkcije unutrašnje revizije. Takođe, uvodni sastanak je prilika kada se mogu izvršiti potrebna prilagođavanja u pristupu angažmanu i definisati drugi bitni elementi za realizaciju angažmana.

Obavezna je priprema službene zabilješke-zapisnika sa uvodnog sastanka.

7.2 SPROVOĐENJE PROGRAMA RADA ANGAŽMANA

Faza sprovođenje programa rada angažmana zvanično počinje nakon odobrenja Programa rada angažmana od strane rukovodioca jedinice za unutrašnju reviziju.

Sprovođenje programa rada podrazumjeva prikupljanje, ispitivanje, analizu i procjenu informacija koje se odnose na cilj angažmana što treba da obezbijedi formulisanje nalaza i zaključka o angažmanu.

Tokom ove faze, unutrašnji revizori sprovode program rada kako bi:

- prikupili relevantne, pouzdane, dovoljne i odgovarajuće dokaze koji podržavaju pozitivne i negativne nalaze za svaki cilj angažmana;
- uporedili stvarnu praksu, aktivnosti ili rezultate sa utvrđenim kriterijumima;
- procijenili preostali rizik;
- identifikovali mogućnosti za poboljšanje rada i rezultata.

Sprovođenje programa rada angažmana može se posmatrati kroz tri glavne aktivnosti i to:

- Priprema za sprovođenje programa rada angažmana,
- Realizacija planiranih aktivnosti (revizorskih metoda),
- Utvrđivanje rezultata angažmana.

Prikaz aktivnosti u fazi Sprovođenje programa rada dat je u sljedećoj tabeli:

Priprema za sprovođenje programa rada angažmana	•Razvijanje smjernica i alata
Realizacija planiranih aktivnosti (revizorskih metoda)	•Prikupljanje informacija •Utvrđivanje dokaza i izrada radnih dokumenata
Utvrđivanje rezultata angažmana	•Nalazi •Preporuke i akcioni planovi •Zaključak angažmana

7.2.1 Priprema za sprovođenje programa rada angažmana

7.2.1.1 Razvijanje smjernica i alata

Priprema plana aktivnosti u Programu rada angažmana, za angažman uvjeravanja, započinje u fazi Pokretanje i planiranje angažmana, gdje se povezuju rizici sa ključnim kontrolama i definišu

metode/postupci koje treba sprovesti u odnosu na kriterijume angažmana. Nakon usaglašenja Plana angažmana i odobravanja Programa rada angažmana, unutrašnji revizori preduzimaju radnje u cilju efektivnog sprovođenja plana. U ovoj fazi se pripremaju smjernice i alati za realizovanje metoda/postupaka sprovođenja angažmana. Tokom pripreme za sprovođenje Programa rada angažmana, ali i u toku narednih faza, kao rezultat novih informacija i zaključaka, može se pojaviti potreba za izmjenama u planu aktivnosti. Svaka izmjena mora biti odobrena od strane rukovodioca jedinice za unutrašnju reviziju.

Unutrašnji revizori pripremaju detaljan plan rada i razvijaju alate koji će im pomoći da realizuje metode/postupke koji treba da obezbjede postizanje cilja angažmana, kao što su:

- Razvijanje kontrolnih listi za pregled dokumentacije,
- Plan/pristup pregleda procesa/aktivnosti,
- Plan uzorkovanja,
- Opis testova,
- Smjernice za intervju i sl.

Svi navedeni alati su dio radne dokumentacije angažmana.

7.2.2 Realizacija planiranih aktivnosti

7.2.2.1 Prikupljanje informacija

Kako bi realizovali angažman, unutrašnji revizori prikupljaju informacije, vrše analize i ocjene što treba da omogući, da se:

- Identifikuju potencijalni nalazi,
- Utvrde uzroci, posljedice i značaj nalaza,
- Razviju preporuke ili, u saradnji sa rukovodstvom predmeta angažmana, izradi akcioni plan,
- Utvrde zaključci.

Izvođenje nalaza angažmana zasniva se na informacijama koji se dobijaju tokom obavljanja angažmana. Da bi informacije bile pouzdane treba da se zasnivaju na dokazima koji treba da budu:

- Relevantni - u skladu sa ciljevima angažmana, u okviru obuhvata angažmana i doprinose razvoju rezultata angažmana.
- Pouzdani - činjenično i stvarno. Unutrašnji revizori koriste profesionalni skepticizam da bi ocijenili da li su informacije pouzdane. Pouzdanost je veća kada su informacije:
 - Dobijene od strane samih unutrašnjih revizora ili iz nezavisnog izvora.
 - Potvrđene.
 - Prikupljene iz sistema sa efektivnim procesima upravljanja subjektom, upravljanja rizicima i kontrolnim procesima.
- Dovoljni- kada omogućavaju unutrašnjim revizorima da vrše analize i sprovedu ocjenu i kada obezbjeđuju da informisano i kompetentno lice, na osnovu njih, donese iste zaključke kao unutrašnji revizor.

Glavne tehnike za prikupljanje informacija su:

- Intervjuisanje ili anketiranje pojedinaca uključenih u aktivnost;
- Direktno posmatranje procesa;
- Dobijanje potvrde ili verifikacije informacija od pojedinca koji je nezavisan od aktivnosti koja se razmatra;
- Ispitivanje fizičkih dokaza kao što su dokumentacija, inventar ili oprema;
- Direktan pristup sistemima radi posmatranja ili izdvajanja podataka;

- Rad sa korisnicima i administratorima sistema na dobijanju podataka.

U nastavku su obrađene neke od tehnika prikupljanja informacija.

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

7.2.2.1.1 Intervjuisanje

Unutrašnji revizor koristi intervjuisanje kao tehniku za prikupljanje informacija, postavljanjem pitanja i dobijanjem odgovora od odgovornog lica predmeta angažmana, zaposlenih ili iz izvora van subjekta predmeta angažmana. Intervju se odvija po utvrđenoj proceduri (planiranje intervjua, početak, vođenje i zaključivanje intervjua).

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

7.2.2.1.2 Ispitivanje

Unutrašnji revizor koristi ispitivanje kao tehniku da bi pregledao i ispitao autentičnost dokumentacije i potvrdio rezultate dobijene posmatranjem i intervjuisanjem, a koja predstavlja osnovu za pružanje uvjeravanja odnosno savjeta organu upravljanja odnosno rukovodiocu subjekta. Unutrašnji revizor koriste „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 zabilješkama.

7.2.2.1.3 Posmatranje

Unutrašnji revizor koristi tehniku posmatranja za praćenje postupka obavljanja aktivnosti u oblasti koja je predmet revizorskog angažmana 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 revizorskog angažmana, a potvrdu o tome obezbjeđuje putem uzorkovanja.

7.2.2.1.4 Uzorkovanje

Jedna od tehnika koja se koristi pri sprovođenju revizorskih metoda je uzorkovanje. Ona se koristi za analizu podataka ili dijela podataka oblasti koja je predmet angažmana. Revizori bi trebali razmotriti tehnike uzorkovanja kada razvijaju specifične korake programa rada u cilju postizanja efikasnost i efektivnost rada.

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 populaciji⁵.

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

⁵ ISA 530

rezultate uzorka kako bi dobili dovoljne, pouzdane, relevantne revizorske dokaze kako bi postigao cilj revizorskog angažmana.

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.

Kada se uzorkovanje koristi kao tehnika u obavljanju angažmana, važno je da unutrašnji revizori dokumentuje metodologiju i dobije formalno odobrenje od rukovodioca jedinice za unutrašnju reviziju.

Unutrašnji revizori treba da dokumentuju metodologiju koja se sastoji od:

- Cilja plana uzorkovanja,
- Karakteristike populacije,
- Odabira metodologije uzorka (statistički-nestatički),
- Dokumentovanje pristupa koji će se koristiti,
- Zaključak zašto je ovaj pristup odabran.

Vrste revizorskog uzorkovanja

Postoje dvije vrste revizorskog uzorkovanja i to:

- Statističko i
- Nestatičko 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 vrsta 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 nestatičkim. Ukoliko populacija sadrži više od od 1.000 stavki i sadrži pretežno homogene elemente može se koristiti statističko uzorkovanje.

Za razliku od statističkog uzorkovanja, **nestatičko uzorkovanje** se oslanja na profesionalnu procjenu unutrašnjeg revizora, koji koristi svoje iskustvo i znanje da odredi veličinu uzorka i metod odabira uzorka iz populacije. Nestatičko 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. Nestatičko uzorkovanje nije zasnovano na teoriji vjerovatnoće, jer prilikom odabira stavki iz populacije nije poznata kolika je vjerovatnoća da će pojedina stavka ući u uzorak. Prilikom korišćenja nestatičkog uzorkovanja treba voditi računa da uzorak bude što reprezentativniji i da se uzorak bira što objektivnije.

Rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju treba da obezbijedi da su unutrašnji revizori upoznati sa metodama revizorskog uzorkovanja. Neke metode revizorskog uzorkovanja date su u aneksu 3 ovog Pravilnika.

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

7.2.2.2 Utvrđivanje dokaza i izrada radnih dokumenata

Prikupljene informacije se dalje analiziraju i obrađuju odnosno sprovode se revizorske metode na osnovu čega se dolazi do dokaza za definisanje nalaza angažmana. Unutrašnji revizori moraju ocijeniti da li su dokazi proizašli iz relevantnih, pouzdanih i dovoljnih informacija, odnosno, da li su relevantni za formulisanje potencijalnih nalaza ili je potrebno prikupiti dodatne informacije za definisanje nalaza.

Kombinacija informacija iz različitih izvora i različite vrste dokaza pružaju veći stepen pouzdanosti, ali kombinacija dokaza nije uvijek moguća jer zavisi od predmeta angažmana.

Sprovođenjem revizorskih metoda, unutrašnji revizori utvrđuju da li postoji razlika između kriterijuma i postojećeg stanja predmeta angažmana. Rezultati sprovedenih revizorskih metoda mogu biti negativni ili pozitivni u odnosu na utvrđene kriterijume.

Pozitivni rezultati potvrđuju ostvarenje kriterijuma i mogu biti primjeri dobre prakse.

Negativni rezultati, odnosno utvrđena razlika između kriterijuma i stanja ukazuje na potencijalni nalaz angažmana. Potencijalni nalaz se mora evidentirati i dalje ocijeniti. Ako sprovedene metode ne daju dovoljno dokaza koji podržavaju potencijalni nalaz angažmana, unutrašnji revizori treba da pokažu dužnu profesionalnu pažnju i utvrde da li je potrebno sprovesti dodatne metode. Za potencijalne nalaze potrebno je definisati i sprovesti dodatne metode/aktivnosti kako bi se utvrdili uzrok i posljedica razlike između kriterijuma i stanja i ocjenio značaj potencijalnog nalaza.

Unutrašnji revizori treba da ulože dodatni napor kako bi kroz relevantne dokaze došli do primarnog uzroka negativnog nalaza. To često podrazumijeva definisanje dodatnih metoda za utvrđivanje uzroka negativnih nalaza.

Ukoliko su potrebne dodatne metode, Program rada angažmana mora biti prilagođen u skladu sa tim i odobren od strane rukovodioca jedinice za unutrašnju reviziju.

Dodatne metode treba da obezbijede prepoznavanje:

- 1) **Osnovnog uzroka razlike**, koji se često odnosi na nedostatak u procesu kontrole i direktan je razlog da razlika postoji. U mjeri u kojoj je to izvodljivo, unutrašnji revizori treba da utvrde osnovni uzrok, kao glavno pitanje koje je doprinijelo takvom stanju. U najjednostavnijem slučaju, utvrđivanje osnovnog uzroka uključuje postavljanje niza pitanja o tome zašto razlika postoji. Identifikovanje osnovnog uzroka uključuje saradnju sa rukovodstvom predmeta angažmana, koji može biti u boljoj poziciji da razumije osnovne uzroke razlike.
- 2) **Kako se uticaj razlike može kvantifikovati**. U mnogim slučajevima, obim izloženosti je ocjena zasnovana na profesionalnoj procjeni unutrašnjih revizora uz doprinos rukovodstva predmeta angažmana.

Sve sprovedene metode se dokumentuju kako kroz program rada, tako i kroz radna dokumenta koja se čuvaju kao dio revizorske dokumentacije.

Radni dokument treba da sadrži: opis postupka, korišćenu metodologiju i dobijene rezultate. Uz radni dokument, ukoliko postoji, prilaže se dokumentacija koja je pratila rad revizora i iz koje proizilazi sadržaj radnog dokumenta (zapisnici sa intervjuja, reference glavnih dokumenata, dokumentacija vezana za postupak, i sl).

Realizacija Programa rada angažmana rezultira nalazima za svaki kriterijum odnosno rizik angažmana.

7.2.3 Utvrđivanje rezultata angažmana

7.2.3.1 Nalazi angažmana

Kroz realizaciju programa rada angažmana dobijeni su rezultati sprovedenih revizorskih metoda odnosno potencijalni nalazi.

Potencijalni nalazi mogu imati različit značaj za predmet angažmana odnosno cjelokupni subjekt što se mora uzeti u obzir prilikom pripreme rezultata angažmana. Da bi se utvrdio značaj potencijalnih nalaza potrebno je uzeti u obzir adekvatnost i efektivnost postojećih procesa kontrola i odrediti nivo preostalog rizika.

Značaj nalaza se određuje uzimajući u obzir uticaj i vjerovatnoću rizika kao i ostale faktore koji mogu uticati na značaj nalaza, prije svega to su apetit za rizik subjekta i tolerancija na rizik kao i drugi faktori koji mogu biti utvrđeni u okviru upravljanja rizicima u subjektu.

Unutrašnji revizori treba da rangiraju nalaze na osnovu utvrđene metodologije kako bi se obezbjedila konzistentnost u svim angažmanima unutrašnje revizije. Nalazi se mogu rangirati procjenom uticaja i vjerovatnoće rizika odnosno posljedice do koje može da dovede utvrđeni nalaz.

Pojednostavljen primjer vrednovanja nalaza dat je u sljedećoj tabeli.⁶

POSTUPANJE	ZNAČAJ NALAZA
<i>Organ upravljanja mora biti upoznat sa nalazom, hitna reakcija</i>	VEOMA VISOK
<i>Organ upravljanja mora biti upoznat sa nalazom, reagovanje u kraćem roku</i>	VISOK
<i>Rukovodstvo mora biti upoznato sa nalazom, reagovanje u srednjem roku</i>	SREDNJI
<i>Rukovodstvo mora biti upoznato sa nalazom, reagovanje u dužem roku</i>	NIZAK

Metodologijom jedinice za unutrašnju reviziju definiše se način prikazivanja nalaza u odnosu na njihov značaj.

Za dokumentovanje nalaza angažmana primjenjuju se sljedeći elementi:

- Kriterijum – željeno stanje;
- Stanje-činjenični dokazi koje je unutrašnji revizor utvrdio tokom sprovođenja revizorskih metoda-stvarno stanje;
- Osnovni uzrok (kada je moguće) - glavni razlog razlike između željenog i stvarnog stanja (kriterijuma i stanja);
- Posljedica (rizik ili postojeća izloženost) - rizik koji je nastalo zbog toga što stanje nije u skladu sa kriterijumom;
- Značaj- nivo značajnosti nalaza.

Nalazi treba da budu napisani sažeto, jednostavnim jezikom, tako da rukovodstvo predmeta angažmana razumije ocjenu unutrašnjeg revizora.

Nalazi treba da objasne razliku između stanja i kriterijuma i da osiguraju dokumentovane dokaze koji podržavaju ocjenu unutrašnjeg revizora o značaju nalaza.

Utvrđeno stanje koje je u skladu sa kriterijumom ne sadrži prethodno navedene elemente već se dokumentuju kroz izjavu o potvrđivanju postizanja kriterijuma – pozitivan rezultat.

Za savjetodavne angažmane izvođenje nalaza uglavnom nije potrebno.

7.2.3.2 Preporuke i akcioni planovi

Za utvrđene nalaze angažmana unutrašnji revizor, u saradnji sa rukovodstvom predmeta angažmana, mora da odluči na koji način će se najbolje obezbjediti:

- otklanjanje razlike između kriterijuma i stanja,
- umanj enje identifikovanih rizika na prihvatljiv nivo,
- rješavanje osnovnog uzroka nalaza,
- unapređenje ili poboljšanje predmeta angažmana.

⁶ Ovi kriterijumi i skale su dati kao primjer. Kriterijume treba usaglasiti sa organom upravljanja odnosno rukovodiocem subjekta i prilagoditi ih na osnovu karakteristika subjekta, apetita za rizik i drugih uslova specifičnih za subjekat.

Unutrašnji revizori mogu da daju preporuke ili sarađuju sa rukovodstvom predmeta angažmana kako bi se dogovorili o najboljim mjerama koje treba sprovesti u konkretnom angažmanu.

Alternativno, unutrašnji revizori mogu predstaviti nekoliko opcija koje rukovodstvo treba razmotriti, a u nekim slučajevima može se predložiti da rukovodstvo istraži opcije i odredi odgovarajući tok akcije.

Jedan nalaz može imati više preporuka ili korektivnih radnji.

Unutrašnji revizori treba da procijene i razgovaraju sa rukovodstvom o izvodljivosti i opravdanosti preporuka.

Prilikom izrade preporuka, unutrašnji revizori moraju razgovarati o preporukama sa rukovodstvom predmeta angažmana. Rukovodstvo i zaposleni zaduženi za predmet angažmana treba da budu uključeni u cjelokupni tok angažmana, kako nalazi koje unutrašnji revizori utvrde ne budu faktor iznenađenja. U takvom okruženju rada, unutrašnji revizori razgovaraju o mogućim radnjama i preporukama koje je potrebno sprovesti uvažavajući znanje i razumijevanje zaposlenih iz predmeta angažmana.

Preporuke koje daju unutrašnji revizori treba da doprinesu poboljšanju nezadovoljavajućeg stanja ili otklanjanja uzroka. U nekim slučajevima preporuka se može dati kao mogućnost razmatranja više ponuđenih načina. Prilikom definisanja preporuka potrebno je obezbijediti njenu povezanost sa nalazom i sagledati "cijenu" preporuke, dok za neke preporuke cjenovna komponenta je irelevantna u odnosu na značaj rizika (bezbjednost, zdravlje...).

Takođe, preporuke se mogu dati i kada nije utvrđen negativan rezultat (nalaz), već se preporuka daje u cilju dodatnog unapređenja predmeta angažmana. Da bi preporuke bile efektivne moraju biti:

- Pravilno usmjerene;
- Određene i konkretne;
- Uvjerljive;
- Pozitivne i konstruktivne u tonu i sadržaju;
- Odnositi se na uzrok problema;
- Realne i izvodljive;
- Troškovno prihvatljive.

7.2.3.3 Zaključak angažmana

Zaključak angažmana je izjava koju daju unutrašnji revizori sumirajući rezultate angažmana u odnosu na ciljeve angažmana i ciljeve rukovodstva predmeta angažmana.

Zaključci u angažmanu uvjeravanja moraju uključivati ocjenu unutrašnjih revizora o efektivnosti procesa upravljanja, upravljanja rizikom i procesa kontrola predmeta angažmana, uključujući i izjavu o tome kada su procesi efektivni.

Zaključak o angažmanu mora sažeti profesionalnu ocjenu unutrašnjih revizora o ukupnom značaju zbirnih nalaza angažmana.

U cilju jednoobraznog i metodološki definisanog načina utvrđivanja zaključka, potrebno je pripremiti skalu i kriterijume za utvrđivanje zaključaka. U zavisnosti od cilja angažmana zaključci se mogu bodovati na jedan od sljedećih načina.



Neki od mogućih pristupa za definisanje zaključka dati su u sljedećim tabelama

Primjeri načina rangiranja zaključaka			
Adekvatno	Efektivno	Dobro	Nizak preostali rizik
Djelimično adekvatno	uglavnom efektivno	Potrebna manja poboljšanja	Srednji preostali rizik
Neadekvatno	Djelimično efektivno	Potrebna značajna poboljšanja	Visok preostali rizik
	Neefektivno	Loše	

ZAKLJUČAK	OPIS
	Upravljanje, upravljanje rizikom i procesi kontrola adekvatno uspostavljeni i dobro funkcionišu. Identifikovane slabosti (ako ih ima) neće uticati na ciljeve aktivnosti/subjekta.
	Upravljanje, upravljanje rizikom i procesi kontrola su generalno uspostavljeni, ali im je potrebno određeno poboljšanje. Identifikovane slabosti nemaju značajan uticaj na ciljeve.
	Upravljanje, upravljanje rizikom i procesi kontrola su uspostavljeni, ali im je potrebno značajno poboljšanje. Identifikovane slabosti mogu značajno uticati na ciljeve.
	Upravljanje, upravljanje rizikom i procesi kontrola nijesu adekvatni i ne funkcionišu. Identifikovane slabosti mogu ozbiljno ugroziti ciljeve.

Zaključci savjetodavnog angažmana treba da budu usklađeni sa ciljevima i obuhvatom angažmana.

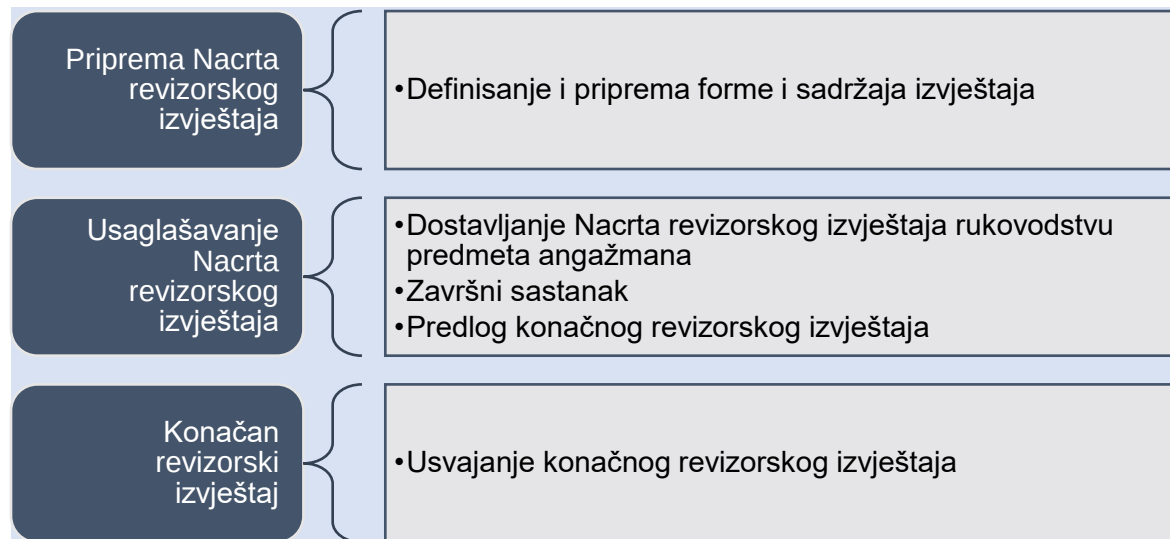
7.3 SAOPŠTAVANJE REZULTATA ANGAŽMANA

Za svaki angažman, unutrašnji revizori moraju saopštiti rezultate angažmana.

Za angažmane uvjeravanja saopštavanje rezultata se vrši po pravilu kroz pisane izvještaje dok se način saopštavanja rezultata savjetodavnih angažmana prilagođava prirodi angažmana.

Bez obzira na koji način se saopštavaju rezultati angažmana, potrebno je pripremiti dokumentaciju koja potvrđuje da su rezultati saopšteni rukovodstvu (pisani izvještaj, zapisnici sa sastanaka, slajdovi i sl).

Prikaz koraka po aktivnostima iz faze Saopštavanje rezultata angažmana dat je na sljedećoj slici



7.3.1 Priprema Nacrta revizorskog izvještaja

Nakon završetka faze sprovođenje programa rada za angažman uvjeravanja, unutrašnji revizori pripremaju Nacrt revizorskog izvještaja.

Revizorski izvještaj za angažman uvjeravanja mora da sadrži:

- ciljeve angažmana;
- obuhvat angažmana;
- nalaze i njihov značaj;
- objašnjenje ograničenja obuhvata, ako ga ima;
- zaključak;
- stav organa upravljanja odnosno rukovodioca subjekta;
- preporuke i/ili akcione planove, ako je primjenljivo.

Revizorski Izvještaj mora da se pripremi na način da bude:

- Tačan-ne sadrži greške i iskrivljene informacije i dosljedno odražava činjenice na kojima se zasniva.
- Objektivan-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 nalaze i preporuke bez predrasuda, pristrasnosti, ličnih interesa i neprimjerenog uticaja drugih.
- Jasan- lak za razumijevanje i logičan, bez nepotrebne tehničke terminologije, a sadrži sve važne i relevantne informacije.
- Koncizan-usmjeren na suštinu bez nepotrebne razrade, suvišnih detalja, ponavljanja i obilja riječi.

- Konstruktivan-pomaže subjektu unapređenjima tamo gdje je potrebno. Treba koristiti korisne, pozitivne i dobronamjerne sadržaje kako bi doprinijeli ostvarenju poslovnih ciljeva subjekta.
- Potpun-ne nedostaje ništa što je važno za korisnike izvještaja i sadrži sve važne i relevantne informacije i primjedbe koje potkrepljuju nalaze i preporuke.
- Blagovremen-dostavljen u pravom trenutku i omogućava blagovremeno preduzimanje korektivnih mjera.

Aneksi su sastavni dio izvještaja o obavljenom angažmanu i u njima treba da se nađu sve informacije koje su bitne za razumijevanje angažmana, na primjer: važeća regulativa, populacija i uzorci, opisi predmeta angažmana.

Sastavni dio izvještaja o obavljenom angažmanu je i Akcioni plan, ukoliko se priprema, i on može biti sastavni dio izvještaja ili naveden kao dodatak izvještaju.

U konačnom revizorskom izvještaju moraju se navesti osobe odgovorne za sprovođenje preporuka i akcionih planova i planirani datumi realizacije aktivnosti.

Ako je rukovodstvo predmeta angažmana tokom angažmana pokrenulo ili završilo radnje za otklanjanje negativnih nalaza prije konačnog izvještaja, to mora biti navedeno u revizorskom izvještaju. Takođe, ako angažman nije sproveden u skladu sa Globalnim Standardima unutrašnje revizije, revizorski izvještaj mora da otkrije sledeće detalje o neusaglašenosti:

- Standard(i) sa kojima nije postignuta usaglašenost,
- Razlog/razlozi neusaglašenosti,
- Uticaj neusaglašenosti na nalaze i zaključke angažmana.

7.3.1.1 Definisanje i priprema forme i sadržaja izvještaja

Prilikom pisanja revizorskog izvještaja potrebno je uzeti u obzir potrebe čitalaca. Rezultate treba predstaviti na organizovan način, kao što je ređanje nalaza hronološki, po značaju, ili grupisanjem po temama, uzroku ili efektu/riziku. Da bi se ovo postiglo, treba koristiti jednostavan način izražavanja neopterećen tehničkim izrazima, a rečenice bi trebalo da budu kratke i konkretne. Liste, grafikoni, dijagrami, tabele, ilustracije i drugi grafički prikazi pomažu da se naglase ključne poruke. Ton izvještaja treba da bude konstruktivan, nekonfliktn.

Dobro napisan revizorski izvještaj pruža rukovodstvu, organu upravljanja odnosno rukovodiocu subjekta i drugim zainteresovanim stranama bolje razumijevanje upravljanja, upravljanja rizicima i procesa kontrola oblasti koja je bila predmet angažmana. Takođe, to pruža mogućnost da se istaknu načini kojima se potencijalni uticaj značajnih rizika održao na prihvatljivom nivou i/ili da se istakne zadovoljavajući učinak. Pored toga, dobro napisan revizorski izvještaj predstavlja priliku za podizanje ugleda unutrašnje revizije demonstriranjem njenog suštinskog poznavanja poslovnih procesa subjekta i spremnosti unutrašnjih revizora da budu partneri organu upravljanja odnosno rukovodiocu subjekta i da pruže preporuke za poboljšanja. Zastarjeli, netačni i izvještaji lošeg kvaliteta mogu diskreditovati važnost angažmana koji su obavili unutrašnji revizori.

Strukturu revizorskog izvještaja određuje rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju. Važno je da svaki revizorski izvještaj u okviru funkcije unutrašnje revizije ima isti "stil". Ovo olakšava da organ upravljanja odnosno rukovodilac subjekta lakše razumije suštinu i cilj revizorskog izvještaja.

Stil pisanja i format pisanih revizorskih izvještaja razlikuje se između subjekata. Struktura izvještaja unutrašnje revizije može biti usklađena sa definisanim šablonima i praksama za komunikaciju u okviru subjekta, odražavati organizacionu kulturu, i/ili uključivati predloge koje daju

rukovodstvo ili organ upravljanja odnosno rukovodilac subjekta. Rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju treba da usvoji jednostavan sistem numerisanja u izvještaju koji počinje sa izvršnim rezimeom i nastavlja se do kraja izvještaja. Globalni standardi unutrašnje revizije zahtijevaju "Izvještavanje mora da bude tačno, objektivno, jasno, koncizno, konstruktivno, potpuno i blagovremeno". Sadržinu i nivo detaljnosti bi trebalo utvrditi shodno potrebama korisnika izvještaja. Tako, nekim subjektima može odgovarati korišćenje različitih formata/verzija prilagođenih korisnicima. Prilikom pripreme revizorskog izvještaja potrebno je razmotriti sljedeće:

- Ko su najvažniji čitaoci izvještaja?
- Koliko oni znaju o aktivnosti koja je revidirana?
- Na koji način planiraju da koriste izvještaj?
- Kako identifikovana pitanja za razmatranje utiču na čitaoca?

Revizorski izvještaj treba da sadrži:

- Naslovnu stranu izvještaja;
- Sadržaj;
- Izvršni rezime;
- Detaljan izvještaj i
- Aneksi izvještaja (po potrebi).

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

Sadržaj treba da uključi detalje svih glavnih djelova izvještaja i spisak svih aneksa ako ih ima.

Izvršni rezime - motivisanost zainteresovanih strana da nastave da čitaju izvještaj zavisiće od utiska koji steknu od izvršnog rezimea, koji je i osmišljen sa idejom da pruži jasan i koncizan pregled rezultata angažmana i da efikasno predstavi ključne informacije zajedno sa ubjedljivom i dobro potkrijepljenom glavnom porukom zainteresovanim stranama. Izvršni rezime obično naglašava dobre postupke koji su uočeni tokom angažmana i značajne korake koje je rukovodstvo preduzelo kako bi unaprijedilo upravljanje, upravljanje rizicima i procese unutrašnje kontrole u subjektu. Izvršni rezime ne bi trebalo da sadrži tehnički žargon i metodologije unutrašnje revizije. Takve informacije se mogu navesti u detaljnom izvještaju, ako je potrebno da čitalac dublje razumije predstavljene informacije.

Ključni djelovi izvršnog rezimea obično uključuju:

- Uvod, ciljeve i obuhvat angažmana;
- Glavne nalaze i preporuke;
- Zaključak;
- Stav rukovodstva, vezano za sprovođenje korektivnih aktivnosti, rokova i prihvatanja određenog nivoa rizika.

Uvod pruža informacije o aktivnosti ili procesu koji su obuhvaćeni angažmanom, kao i osnov i razloge obavljanja angažmana. Ovdje unutrašnji revizor treba da približi razloge obavljanja konkretnog angažmana. Ukoliko angažman proizilazi iz godišnjeg plana navode se najznačajniji rizici koji su "preporučili" dati angažman, odnosno potrebno je obrazložiti zašto su resursi unutrašnje revizije usmjereni baš na taj angažman. Ciljevi i obuhvat opisuju šta je trebalo da se postigne kroz angažman, tip angažmana koji je bio sproveden (npr, angažman uvjeravanja, savjetodavni ili kombinovani angažman), kao i specifični rizici, relevantni sistemi, procesi, politike, odjeljenja ili funkcije koje su bile predmet revidiranja.

Glavni nalazi se mogu sažeto izložiti na pozitivan (fokus na poboljšanjima) ili negativan način (fokus na slabostima). Unutrašnja revizija se podstiče da potvrdi zadovoljavajući učinak kada je to primjereno i da pokaže trend (pozitivan ili negativan) poređenjem nalaza sa prethodnim angažmanima iste aktivnosti.

Zaključak angažmana je izjava koju daju unutrašnji revizori sumirajući rezultate angažmana u odnosu na ciljeve angažmana i ciljeve rukovodstva predmeta angažmana.

Prilikom formulisanja zaključka treba uzeti u obzir usvojene stavove subjekta u oblasti upravljanja, upravljanja rizicima i unutrašnje kontrole i zaključak mora biti potkrijepljen dovoljnim, pouzdanim, relevantnim i korisnim informacijama.

Detaljan izvještaj - treba da ima logičnu strukturu koja vodi čitaoca kroz razne ključne dijelove, kako bi se predstavila koherentna i sveobuhvatna slika obavljenog angažmana.

Detaljan izvještaj uključuje:

- Korišćenu metodologiju;
- Sve nalaze do kojih se došlo kroz angažman;
- Preporuke.

Metodologija - u ovom dijelu se navodi pregled metoda koje su korišćene u obavljanju angažmana, npr. analiza zakonskih i drugih propisa, pregled i ocjena dokumentacije, posmatranje, intervjui, analitički pregled, testiranje podataka, ponovni obračun i sl.

Nalazi - ovdje se opisuju konkretni nalazi do kojih je revizor došao kroz angažman. Nekada je poželjno ovaj dio podijeliti na odgovarajuće cjeline prateći tok aktivnosti predmeta angažmana, sa jasnim nazivima cjelina, kako bi se omogućilo lakše praćenje navedenih nalaza. Nakon navođenja nalaza angažmana navode se i preporuke. U opisivanju nalaza mogu se koristiti tabele i dijagrami kako bi se kvantifikovali i prikazali činjenice i podatke. Ako je potrebno treba jasno navesti ocjene ili pretpostavke ili njihovu osnovu.

Prije finalne verzije nacrt revizorskog izvještaja treba provjeriti:

- Da li Izvršni rezime motiviše rukovodstvo subjekta revizije, odnosno organ upravljanja da poželi da pročita detaljan izvještaj?
- Da li zaključak angažmana tačno odražava nalaze sadržane u detaljnom izvještaju?
- Da li nalazi sadrže glavne elemente?
- Da li je svaka ključna preporuka povezana sa jednim ili više nalaza?
- 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 bavi sa osnovnim uzrokom neusklađenosti stanja sa kriterijumom?
- Da li je ton izvještaja primjeren?
- Da li su navedeni pozitivni rezultati 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 nacrt i konačnog revizorskog izvještaja koji neće sadržati:

- Značajne greške i propuste;
- Riječnik koji je suviše tehničkog karaktera ili previše žargonskih izraza;
- Nalaze i preporuke koji nijesu dobro formulisani;

- Izostavljanje ili neobjašnjavanje ograničenja obuhvata angažmana i
- Zakašnjelo izdavanje izvještaja ili izdavanje izvještaja neodgovarajućim primacima.

Za savjetodavne angažmane neće uvijek biti potrebno pripremati pisani izvještaj o obavljenom angažmanu i struktura izvještaja se prilagođava u zavisnosti od prirode angažmana.

7.3.2 Usaglašavanje Nacrta revizorskog izvještaja

7.3.2.1 Dostavljanje Nacrta revizorskog izvještaja rukovodstvu predmeta angažmana

Unutrašnji revizori kroz komunikaciju i razgovore sa zaposlenima i rukovodstvom predmeta angažmana, tokom obavljanja angažmana treba da nastoje da se dođu do usaglašenja oko svih pitanja vezanih za rezultate angažmana.

U nekim slučajevima mogu da se jave neslaganja oko revizorskih nalaza, preporuka ili izvještaja u cjelini. Ukoliko se neslaganja odnose na činjenice iz revizorske dokumentacije potrebno ih je razjasniti tokom angažmana. Neslaganja se mogu javiti oko oblikovanja nalaza, zaključka i preporuka, njihovog sadržaja i interpretacije.

Unutrašnji revizor dostavlja nacrt revizorskog izvještaja rukovodiocu jedinice za unutrašnju reviziju na pregled i usaglašenje. U ovoj fazi, rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju i unutrašnji revizor razjašnjavaju pitanja koja su se pojavila tokom pregleda od strane rukovodioca jedinice za unutrašnju reviziju. Nacrt revizorskog izvještaja, zabilješke o pregledu i pitanja koja je postavio rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju, kao i eventualne korekcije Nacrta revizorskog izvještaja, odlažu se u revizorski dosije. Rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju, nakon izvršenog nadzora nad procesom angažmana i revizorskim dosijeom, odobrava Nacrt revizorskog izvještaja.

Nacrt revizorskog izvještaja dostavlja se rukovodstvu predmeta angažmana na upoznavanje i davanje eventualnih sugestija. Stavove na nacrt revizorskog izvještaja, odgovorno lice subjekta revizije treba da dostavi u roku od 10 dana od dobijanja nacrta revizorskog izvještaja. Nakon dobijanja odgovora od rukovodstva predmeta angažmana na nacrt izvještaja, rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju inicira održavanje završnog sastanka. U nekim okolnostima, naročito kod manjih subjekata, po procjeni rukovodioca jedinice za unutrašnju reviziju, umjesto održavanja završnog sastanka, izjašnjenje na Nacrt revizorskog izvještaja se može obezbjediti na drugi odgovarajući način- email, dopis, telefonski sastanak i sl.

7.3.2.2 Završni sastanak

Svrha završnog sastanka je postizanje zajedničkog razumijevanja rezultata obavljenog angažmana.

Ovom sastanku prisustvuju rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju i unutrašnji revizor koji je obavio angažman i rukovodstvo i zaposleni predmeta angažmana.

Na završnom sastanku razgovara se o nalazima i preporukama, usaglašavaju se korektivne mjere i rokovi za sprovođenje.

Završni sastanak treba da pomogne da se izbjegnu bilo kakva nerazumijevanja ili pogrešna tumačenja činjenica, tako što će pružiti mogućnosti predstavnicima predmeta angažmana da pojasne određene stavke i da izraze svoje viđenje o određenim pitanjima iz nacrta revizorskog izvještaja, nalazima i preporukama. Takođe treba da olakša unutrašnjem revizoru finaliziranje nacrta revizorskog izvještaja, a rukovodstvu predmeta angažmana da ispuni predlog akcionog

plana za preduzimanje korektivnih aktivnosti za sprovođenje preporuka. Unutrašnji revizori, tokom obavljanja angažmana, u kontinuitetu komuniciraju sa zaposlenima i rukovodstvom predmeta angažmana, tako da su oni upoznati sa rezultatima angažmana. Potencijalna neslaganja je potrebno rješavati tokom obavljanja angažmana, tako da ne postoji mogućnost da rezultati sadržani u Nacrtu revizorskog izvještaja budu iznenađenje. Ipak, u nekim situacijama može doći do nemogućnosti usaglašenja stavova unutrašnje revizije i zaposlenih i rukovodstva predmeta angažmana. U takvim situacijama predmet neslaganja se prenosi na sljedeći nivo upravljanja predmeta angažmana.

O toku završnog sastanka unutrašnji revizor vodi službenu zabilješku, koja se čuva u revizorskom dosijeu.

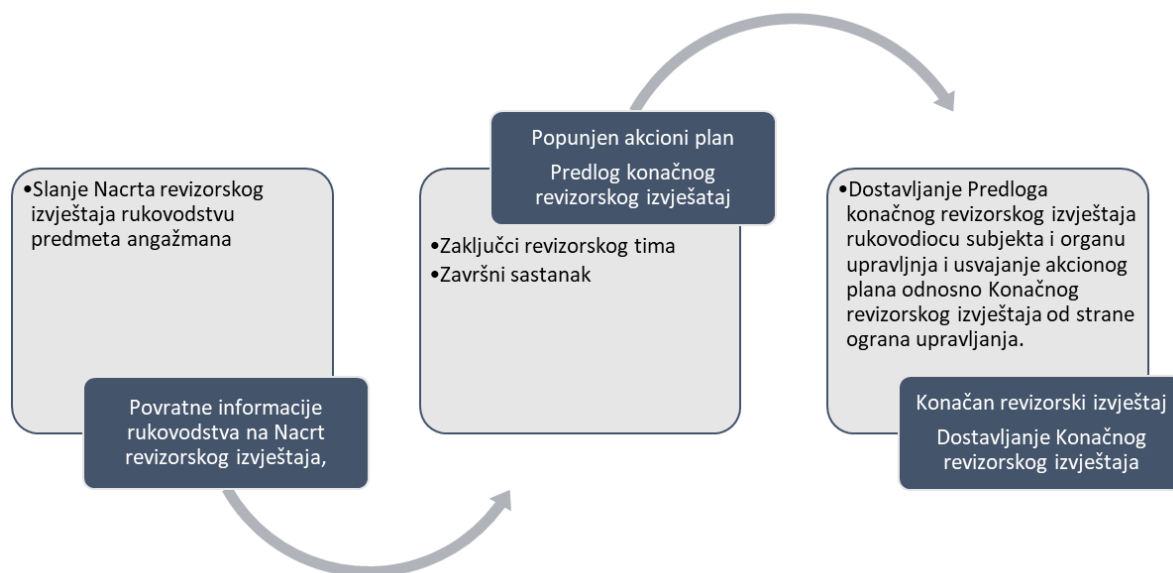
7.3.2.3 Predlog konačnog revizorskog izvještaja

Unutrašnji revizori su dužni da razmotre sve komentare koje dobiju na Nacrt revizorskog izvještaja i obrazlože konačan stav po svakom pitanju. Unutrašnji revizor dopunjava nacrt revizorskog izvještaja, ako je to potrebno i opravdano nakon završnog sastanka i razmatranja izjašnjenja na Nacrt revizorskog izvještaja, i priprema Predlog konačnog revizorskog izvještaja, koji dostavlja rukovodiocu jedinice za unutrašnju reviziju. Rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju odobrava Predlog konačnog revizorskog izvještaja nakon čega se on dostavlja rukovodstvu predmeta angažmana na popunjavanje akcionog plana ili na drugi način potvrđivanja prihvatanja sprovođenja korektivnih radnji za otklanjanje slabosti utvrđenih angažmanom.

Rukovodstvo predmeta angažmana ima rok od osam dana da dostavi popunjen akcioni plan ili alternativno postupanje.

Predlog konačnog revizorskog izvještaja sa popunjenim akcionim planom se dostavlja organu upravljanja odnosno rukovodiocu subjekta za razmatranje i usvajanje.

Tok aktivnosti na usaglašenju revizorskog izvještaja dat je na sljedećoj slici:



7.3.3 Usvajanje konačnog revizorskog izvještaja

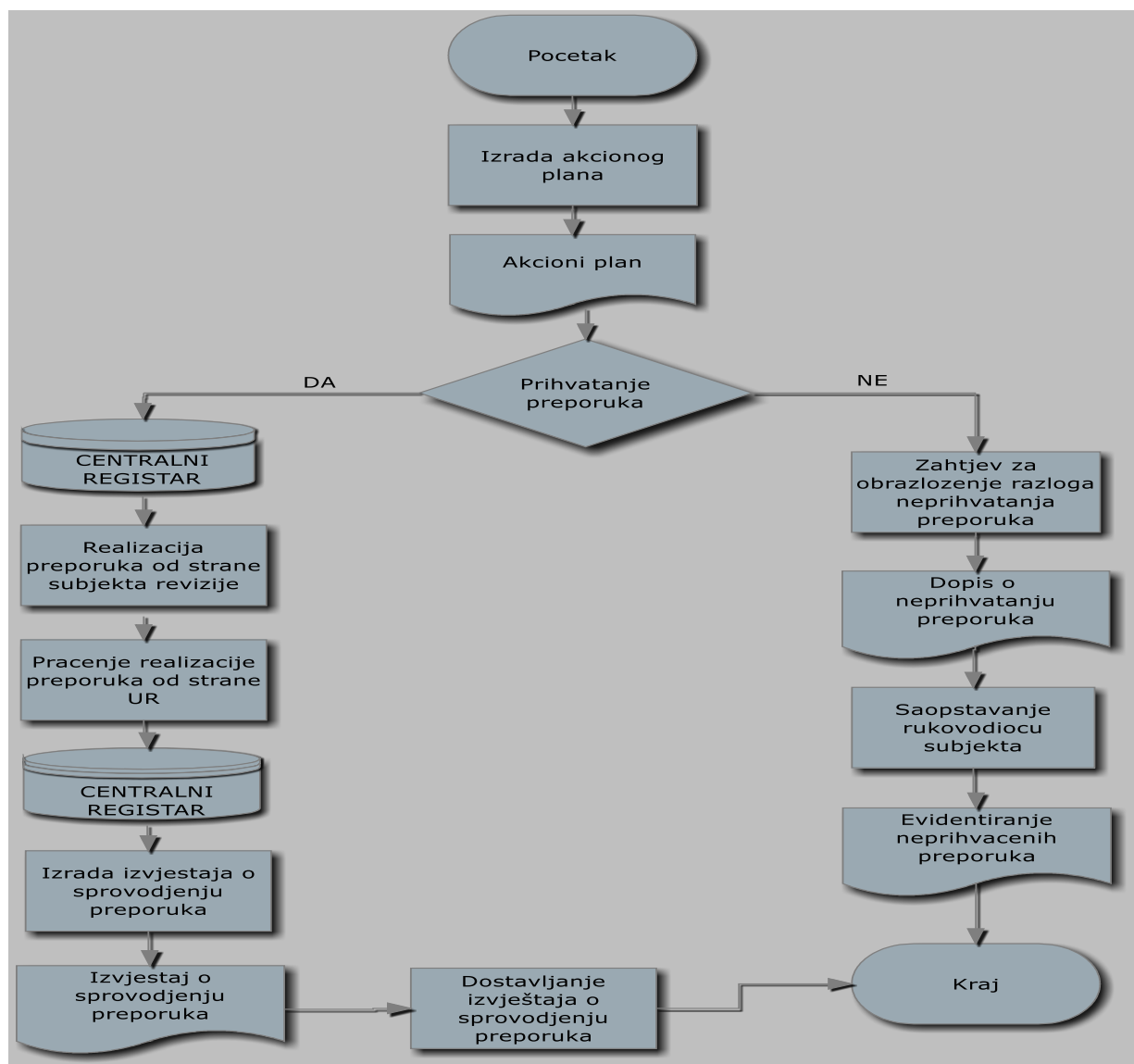
U situaciji kada Predlog konačnog revizorskog izvještaja sadrži navod o neusaglašenosti jedinice za unutrašnju reviziju i rukovodstva predmeta angažmana oko bitnih pitanja, krajnju odluku o

načinu postupanja donosi Organ upravljanja odnosno rukovodilac subjekta, a njihov stav se unosi i u Konačan revizorski izvještaj. Ukoliko postoji, akcioni plan je sastavni dio Konačnog revizorskog izvještaja. Konačan revizorski izvještaj potpisuje unutrašnji revizor koji je obavio revizorski angažman i rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju.

Nakon usvajanja, konačan revizorski izvještaj se dostavlja rukovodstvu predmeta angažmana i organu upravljanja odnosno rukovodiocu subjekta.

Za angažmane koji po svojoj prirodi ne zahtjevaju davanje preporuka, odnosno pripremu akcionih planova, ili koji zahtjevaju uslugu unutrašnje revizije kroz usmenu komunikaciju (savjetodavni angažmani), ne pripremaju se posebni izvještaji o obavljenom angažmanu, a kao dokaz obavljenog angažmana se koriste dokumentovani dokazi o obavljenom angažmanu (prezentacija, zapisnik sa sastanka, e-mailovi, izvještaj radne grupe i sl).

Preporuke iz akcionog plana Konačnog revizorskog izvještaja se unose u centralni registar preporuka.



7.4 PRAĆENJE NAPRETKA

Praćenje napretka u sprovođenju preporuka unutrašnje revizije predstavlja završnu fazu procesa pojedinačnog revizorskog angažmana. Za uspostavljanje efikasnog i efektivnog sistema praćenja preporuka odgovoran je rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju. Cilj ove faze je da se utvrdi da li su implementirane prihvaćene preporuke odnosno da li su postignuti željeni efekti.

Rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju mora da uspostavi i održava proces praćenja sprovođenja preporuka u jedinici za unutrašnju reviziju.

Od rukovodioca jedinice za unutrašnju reviziju i unutrašnjeg revizora se očekuje da prate da li odgovorna lica subjekta revizije prepoznata akcionom planom sprovode 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 mjera definisanih prihvaćenim preporukama.

Za preporuke čiji rokovi realizacije su dospjeli, status preporuke u registru preporuka može biti:

1. sprovedena;
2. djelimično sprovedena;
3. nesprovedena.

Unutrašnji revizori vrše kontinuirano ažuriranje podataka o sprovođenju preporuka u Registru preporuka na osnovu vjerodostojne dokumentacije koja potvrđuje srepen realizacije preporuka. Ažuriranje se prevashodno odnosi na status preporuke.

7.4.1 Vođenje evidencija o sprovođenju preporuka

Za usaglašene preporuke iz revizorskih izvještaja, jedinica za unutrašnju reviziju dužna 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 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 odnosno subjekta u kom ona funkcioniše.

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 angažmana	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	Prioritet			Broj preporuka čiju je implementaciju potvrdila/o	
				V	S	N		V	S	N		V	S	N		V	S	N	Unutrašnja revizija	Rukovodstvo

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

7.4.2 Pristup praćenju napretka

Učestalost i pristup praćenju (način na koji unutrašnji revizori provjeravaju preduzete korektivne mjere) određuje se na osnovu profesionalnog rasuđivanja rukovodioca jedinice za unutrašnju reviziju, kao i očekivanja organa upravljanja odnosno rukovodioca subjekta.

Postoje tri pristupa u procesu praćenja napretka:

- 1) **polugodišnje provjeravanje statusa preporuka, koje je trebalo sprovesti u prethodnom periodu, kroz pribavljanje relevantnih dokaza;**
- 2) **Obavljanje posebnog angažmana praćenja sprovođenja preporuka; i**
- 3) **Praćenje sprovođenja korektivnih mjera tokom obavljanja angažmana u oblasti u kojoj su prethodno date preporuke.**

Pristup se određuje na osnovu procjene značaja nalaza, kao i dostupnosti resursa.

Prikupljanje podataka o statusu preporuka kroz posebne angažmane, unutrašnji revizori sprovode uglavnom u situacijama kada je procjena organa upravljanja odnosno rukovodioca subjekta i rukovodioca jedinice za unutrašnju reviziju takva da neblagovremeno sprovođenje preporuka može u značajnoj mjeri uticati na subjekt ili iz drugog opravdanog razloga izaziva zabrinutost organa upravljanja odnosno rukovodioca subjekta.

Prikupljanje podataka na ovaj način podrazumijeva angažovanje resursa unutrašnje revizije na sprovođenju angažmana sa ciljem potvrđivanja realizacije preporuka i ovakvi angažmani se prepoznaju godišnjim planom unutrašnje revizije.

Osim statusa preporuke, ažuriranje registra preporuka može biti i u dijelu brisanja same preporuke. Naime, u situacijama kada iz opravdanih razloga preporuka izgubi relevantnost uslijed prestanka postojanja prvobitno prepoznatog rizika, rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju predlaže organu upravljanja odnosno rukovodnicu subjekta brisanje preporuka iz centralnog registra preporuka.

Preporuke iz registra preporuka mogu da se uklone na isti način na koji su i unijete u registar, odnosno uz postojanje dokumenta kojim organ upravljanja odnosno rukovodilac subjekta usvaja konkretnu izmjenu.

7.4.3 Izvještavanje o praćenju napretka

Rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju dužan je da pripremi i organu upravljanja odnosno rukovodiocu subjekta dostavi periodičan izvještaj o sprovođenju preporuka. Dobra praksa je da rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju pripremi polugodišnji izvještaj o sprovođenju preporuka.

Forma izvještavanja određuje se na osnovu procjene rukovodioca jedinice za unutrašnju reviziju i dogovorenih očekivanja organa upravljanja odnosno rukovodioca subjekta.

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 unutrašnja revizija preko revizije praćenja, a koliki je broj i procenat preporuka čiju je implementaciju potvrdilo rukovodstvo slanjem dopisa ili na neki drugi način.

7.4.4 Izvještavanje o prihvaćenom riziku

Na osnovu podataka dobijenih tokom procesa praćenja realizacije preporuka, rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju priprema pregled statusa preporuka po bitnim elementima. U slučaju kada se konstatuje da rukovodstvo subjekta nije realizovalo preporuke koje nose visoke rizike za funkcionisanje subjekta, rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju je obavezan da o nivou preuzetog rizika izvijesti organ upravljanja odnosno rukovodioca subjekta.

8. ULOGA UNUTRAŠNJEG REVIZORA U PREVENCIJI I DETEKCIJI PREVARE

Globalni Institut unutrašnjih revizora definiše prevaru kao svaku namjernu radnju koju karakteriše obmana, prikrivanje, nepoštenje, zloupotreba imovine ili informacija, krivotvorenje ili narušavanje povjerenja koje su izvršili pojedinci ili subjekt kako bi obezbijedili nepravednu ili nezakonitu ličnu ili poslovnu korist.

Svrha unutrašnje revizije je davanje preporuka za poboljšanje procesa upravljanja, upravljanja rizikom i unutrašnje kontrole, dok je svrha istrage prevare potvrditi ili osporiti sumnju ili navod o prevari. U obavljanju angažmana unutrašnje revizije ne postoji početna pretpostavka da je došlo do prevare, nasuprot tome, istraga prevare obično počinje sa pretpostavkom da su se dogodile prevarne aktivnosti, a svrha istrage je da potvrdi ili osporiti navode. Funkcija unutrašnje revizije se ne bavi istragom prevara, jer unutrašnji revizori nisu obavezni da posjeduju vještine i znanja za otkrivanje i istragu prevare, već je njihova primarna odgovornost da identifikuju rizik od prevare i pruže razumno uvjeravanje o adekvatnosti sistema unutrašnje kontrole, s tim da ne može garantovati da će prevara biti otkrivena.

Rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju treba da obezbijedi da unutrašnji revizori posjeduju znanja i vještine neophodne za prepoznavanje elemenata prevare tokom obavljanja revizorskih angažmana. U skladu sa standardima, funkcija unutrašnje revizije mora da ima potrebne vještine i znanja da preispita svijest o prevari i procese prevencije, izvrši ukupnu procjenu rizika od prevare i razumije specifičnu izloženost subjekta riziku od prevare.

Unutrašnji revizori, u toku procesa obavljanja angažmana, mogu otkriti potencijalnu prevaru, što zahtjeva prijavljivanje sumnje rukovodiocu jedinice za unutrašnju reviziju koji o istom izvještava rukovodiocu subjekta odnosno organ upravljanja. Unutrašnji revizori u slučaju prijave sumnje na prevaru ne sprovode dalje aktivnosti u djelu angažmana u kome je sumnja identifikovana.

Unutrašnji revizori daju doprinos prevenciji prevare davanjem preporuka za unapređenje sistema upravljanja, upravljanja rizicima i unutrašnjih kontrola, kao i promovisanjem integriteta u okviru subjekta.

Poseban doprinos unutrašnji revizori mogu dati jačanju unutrašnjih kontrola u smislu ocjene dizajna i implementacije kontrola u nekim oblastima u kojima se prevare češće događaju (nabavke, obračun zarada, grantovi itd).

Unutrašnji revizori treba da daju preporuke u cilju prevencije korupcije, pronovjere i zloupotrebe imovine. Takođe, podstiču upravljanje zasnovano na etičkim vrijednostima kao i transparentnost u subjektima javnog sektora i daju preporuke u cilju primjene etičkog kodeksa, organizacije obuka na temu etike i uspostavljanju i unapređenju politika za zviždače.

Iako funkcija unutrašnje revizije kroz usluge uvjeravanja može imati ozbiljan uticaj na prevenciju i detekciju prevare, ona nije odgovorna ni za jednu vrstu programa za borbu protiv prevare ili

korupcije (jačanje svijesti, prevencija, detekcija, istraga). Ipak, ona može igrati važnu ulogu u bilo kom od njih pružanjem savjetodavnih usluga zbog svoje stručnosti u oblasti unutrašnjih kontrola.

Organ upravljanja odnosno 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.

9. OSIGURANJE KVALITETA RADA UNUTRAŠNJE REVIZIJE

Kvalitet

Rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju mora da razvije, implementira i održava **Program obezbjeđenja i unapređenja kvaliteta** koji pokriva sve aspekte funkcije unutrašnje revizije, a koji odobrava organ upravljanja odnosno rukovodilac subjekta.

Program je osmišljen u cilju ocjene i promovisanja usklađenosti funkcije unutrašnje revizije sa Globalnim Standardima, postizanja svrhe funkcije unutrašnje revizije i težnji ka stalnom poboljšanju.

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

Program uključuje dvije vrste ocjena: Internu ocjenu i Eksternu ocjenu.

Komunikacija rukovodioca jedinice za unutrašnju reviziju sa organom upravljanja odnosno rukovodiocem subjekta u vezi sa Programom obezbjeđenja i unapređenja kvaliteta funkcije unutrašnje revizije treba da uključuje:

- obuhvat, učestalost i rezultate interne i eksterne ocjene kvaliteta koje je sprovedeno pod rukovodstvom, ili uz pomoć, rukovodioca jedinice za unutrašnju reviziju;
- akcione planove koji navode nedostatke i mogućnosti za unapređenje. Aktivnosti treba da budu dogovorene sa organom upravljanja odnosno rukovodiocem subjekta;
- napredak u ostvarivanju dogovorenih aktivnosti.

Ocjena kvaliteta funkcije unutrašnje revizije razmatra:

- nivo doprinosa poboljšanju upravljanja subjektom, upravljanja rizicima i procesa kontrola,
- produktivnost kadrova unutrašnje revizije (na primjer, planirani sati u poređenju sa stvarno utrošenim satima na projektima ili vrijeme provedeno na revizijskim projektima u poređenju sa administrativnim vremenom),
- usklađenost sa zakonima i/ili propisima o unutrašnjoj reviziji,
- cost benefit analizu procesa unutrašnje revizije,
- snagu odnosa sa rukovodstvom i drugim ključnim zainteresovanim stranama,
- druga mjerila učinka.

9.1 INTERNA OCJENA

Rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju mora razraditi i sprovesti interne ocjene usklađenosti funkcije unutrašnje revizije sa Globalnim standardima unutrašnje revizije i napretka ka postizanju ciljeva funkcije.

Interne ocjene obuhvataju:

- 1) **Stalni nadzor;**
- 2) **Periodična samoocjenjivanja ili ocjenjivanja od strane drugih lica u organizaciji,** koja imaju dovoljno poznavanje prakse unutrašnje revizije.

9.1.1 Stalni nadzor

Stalni nadzor uključuje svakodnevni nadzor, pregled i mjerenje rezultata funkcije unutrašnje revizije.

Rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju odgovoran je za nadzor nad obavljanjem revizorskih angažmana. Ova odgovornost može se delegirati kvalifikovanim unutrašnjim revizorima, s tim da rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju zadržava konačnu odgovornost.

Sve faze pojedinačnog revizorskog angažmana moraju biti nadzirane na odgovarajući način, kako bi se obezbijedilo ostvarivanje ciljeva revizorskih angažmana, osiguranje kvaliteta odnosno unapređenje znanja i vještina unutrašnjih revizora.

Prilikom planiranja angažmana, rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju ili unutrašnji revizor kome je delegirana odgovornost za superviziju angažmana, pregleda ciljeve angažmana. Takođe, potrebno je odobriti Programa rada angažmana. Prilikom odobravanja Programa rada treba voditi računa da li se njime efikasno postiže cilj angažmana.

Program rada angažmana 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 angažmana, kako bi se na vrijeme ispravile greške i obezbijedilo dovoljno dokaza za nalaze i zaključke angažmana i da su izvršene sve neophodne revizorske metode. Rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju kontinuirano komunicira sa unutrašnjim revizorom koji obavlja angažman i licima zaduženim za predmet angažmana, a nakon pregleda potpisuje svaki pregledani dokument i stavlja datum pregleda.

Supervizor angažmana pregleda radne papire angažmana, koji opisuju revizorske procedure, identifikovane informacije, kao i nalaze i preliminarne zaključke donijete tokom angažmana.

Kao dodatni mehanizam za adekvatnu superviziju angažmana, rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju treba da razvije kontrolnu listu u cilju pružanja uvjeravanja o usklađenosti postupanja unutrašnjih revizora sa uspostavljenim metodologijama za pružanje usluga unutrašnje revizije.

Rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju je u obavezi da razvije anketu zadovoljstva subjekta revizije i da je je po završetku svakog revizorskog angažmana, u roku od 5 dana od završetka revizorskog angažmana pošalje revidiranom subjektu.

Popunjena anketa zadovoljstva subjekta revizije čuva se u revizorskim dosijeima.

U slučajevima kada se kroz stalni nadzor identifikuju mogućnosti za poboljšanje funkcije unutrašnje revizije, rukovodilac unutrašnje revizije će preduzeti potrebne aktivnosti u cilju prevazilaženja utvrađenih slabosti u radu jedinice za unutrašnju reviziju. Rezultati stalnog nadzora

saopštavaju se organu upravljanja i rukovodstvu kroz redovno izvještavanje o radu unutrašnje revizije.

9.1.2 Periodične samoocjene

Za razliku od stalnog nadzora koji je usmjeren na Standarde koji su relevantni za obavljanje revizorskih angažmana, periodičnim samoocjenama vrši se sveobuhvatni pregled usklađenosti sa svim Globalnim standardima unutrašnje revizije.

Periodične samoocjene mogu sprovoditi iskusniji unutrašnji revizori, bilo da su angažovani u funkciji unutrašnje revizije ili stručne osobe raspoređene u drugim organizacionim jedinicama. Potrebno je obezbijediti da osoba koja obavlja periodičnu samoocjenu ima dovoljno znanja o metodologiji rada unutrašnje revizije u javnom sektoru i koja razumije sve elemente MOPP-a.

Periodične samoocjene ocjenjuju:

- Adekvatnost metodologija funkcije unutrašnje revizije;
- Koliko dobro funkcija unutrašnje revizije podržava postizanje ciljeva subjekta;
- Kvalitet izvršenih usluga unutrašnje revizije i pruženog nadzora;
- Stepen do kojeg su ispunjena očekivanja zainteresovanih strana i postignuti ciljevi funkcije unutrašnje 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.)

Obavljanje periodične samoocjene, pored potvrde o usklađenosti funkcije unutrašnje revizije sa Standardima, omogućava da se smanji vrijeme i napor potrebni za završetak eksterne ocjene. Obavljenju periodičnu samoocjenu je potrebno dokumentovati kako bi se olakšalo sprovođenje eksterne ocjene.

Rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju treba da pripremi obrazac pitanja za samoocjenu koji se koristi prilikom obavljanja periodične samoocjene jedinice za unutrašnju reviziju. Za svako pitanje potrebno je odrediti nivo usklađenosti sa Globalnim standardima unutrašnje revizije. Kao mogući nivou usklađenosti mogu se koristiti tri nivoa: "potpuno usklađeno", "djelimično usklađeno" i "neusklađeno". Prilikom razvijanja obrasca pitanja za samoocjenu mogu se koristiti primjeri dokaza o usklađenosti koji čine sastavni dio svakog pojedinačnog Standarda unutrašnje revizije i rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju mora da identifikuje minimum dokaza kojima se potvrđuje usklađenost sa zahtjevima ove metodologije i Globalnih standarda unutrašnje revizije.

Nakon sprovođenja periodične samoocjene, rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju priprema akcioni plan kako bi se definisale aktivnosti koje je potrebno preduzeti u cilju poboljšanja kvaliteta funkcije unutrašnje revizije odnosno obezbjeđivanja usaglašenosti sa Globalnim standardima, koji uključuju i rok za implementaciju. U slučaju da je za implementaciju mjera iz akcionog plana potrebna uključenost lica izvan funkcije unutrašnje revizije, potrebna je saglasnost i organa upravljanja odnosno rukovodioca subjekta.

Rezultati periodične samoocjene će se prezentovati organu upravljanja/rukovodiocu subjekta i rukovodstvu kroz redovno ili posebno izvještavanje o radu unutrašnje revizije, u skladu sa procenom rukovodioca unutrašnje revizije o značaju rezultata, a za prevazilaženje utvrđenih slabosti, rukovodilac unutrašnje revizije će implementirati akcione planove.

Periodična samoocjena će biti obavljena na osnovu procjene rukovodioca jedinice za unutrašnju reviziju u saradnji sa organom upravljanja odnosno rukovodiocem subjekta i preporuka je da se obavi bar jednom u periodu od dvije godine.

9.2 EKSTERNA OCJENA KVALITETA

Rukovodilac unutrašnje revizije mora da razvije plan za eksternu ocjenu kvaliteta i da ga razmotri sa organom upravljanja odnosno rukovodiocem subjekta.

Eksterna ocjena se mora sprovoditi najmanje jednom u pet godina od strane kvalifikovanog, nezavisnog ocjenjivača ili tima za ocjenu.

Eksternu ocjenu kod subjekata javnog sektora može obaviti:

- Nezavisni eksterni ocjenjivač ili tim ocjenjivača;
- tim unutrašnjih revizora formiran od strane Ministarstva finansija (CHU).

Ministarstvo finansija obrazuje tim unutrašnjih revizora za sprovođenje eksterne ocjene kvaliteta rada jedinica za unutrašnju reviziju u javnom sektoru iz reda sertifikovanih raspoređenih unutrašnjih revizora u javnom sektoru koji posjeduju radno iskustvo na poslovima rukovodioca jedinice za unutrašnju reviziju u trajanju od najmanje 3 godine odnosno radno iskustvo u zvanju unutrašnjeg revizora u trajanju od najmanje 7 godina.

Unutrašnji revizori koji su odabrani da budu dio tima koji će sprovoditi eksternu ocjenu kvaliteta obavezni su da planiraju ovu aktivnost u okviru svog godišnjeg plana unutrašnje revizije odnosno plana kontinuiranog profesionalnog usavršavanja.

Zahtjev za sprovođenjem eksterne ocjene kvaliteta može se ispuniti kroz obavljanje samoocjene sa nezavisnim eksternim potvrđivanjem.

Pri odabiru nezavisnog eksternog ocjenjivača ili tima ocjenjivača, rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju mora obezbijediti da barem jedna osoba ima važeće zvanje sertifikovani unutrašnji revizor, odnosno da ima radno iskustvo od najmanje 5 godina u ulozi rukovodioca jedinice za unutrašnju reviziju ili na drugom uporedivom nivou.

Pored toga, rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju mora voditi računa o drugim važnim kvalifikacijama tima za ocjenu odnosno razmotriti zahtjeve Globalnih standarda koji se odnose na eksternu ocjenu kvaliteta.

Eksterna ocjena kvaliteta treba da uključi sveobuhvatan pregled adekvatnosti funkcije unutrašnje revizije u vezi sa:

- usklađenošću sa Globalnim standardima unutrašnje revizije,
- mandatom, poveljom, strategijom, metodologijama, procesima, procjenom rizika i planom unutrašnje revizije,
- usklađenošću sa primjenljivim zakonima i/ili propisima,
- kriterijumima i mjerama učinka, kao i rezultatima ocjena,
- kompetencijama i dužnom profesionalnom pažnjom, uključujući dovoljno korišćenje alata i tehnika, sa fokusom na stalni razvoj,
- kvalifikacijama i kompetencijama, uključujući one za ulogu rukovodioca unutrašnje revizije, kako je definisano opisom posla i profilom zapošljavanja subjekta,
- integracijom u procese upravljanja subjektom, uključujući odnose među onima koji su uključeni u pozicioniranje funkcije unutrašnje revizije da djeluje nezavisno,
- doprinosom upravljanju subjektom, upravljanju rizicima i procesima kontrole,
- doprinosom poboljšanju operacija subjekta i sposobnosti da dostigne svoje ciljeve,

- sposobnošću da ispuní očekivanja izražena od strane organa upravljanja odnosno rukovodioca subjekta, rukovodioca organizacionih jedinica i zainteresovanih strana.

Sprovođenje pune eksterne ocjene može biti ograničavajući faktor zbog finansijskih sredstava, pa subjekti javnog sektora treba da uzmu u razmatrenje i mogućnost za obavljanje eksterne ocjene/evaluacije od strane tima unutrašnjih revizora koji formira CHU. U svrhu obavljanja eksterne ocjene tima unutrašnjih revizora, Ministarstvo finansija (CHU) će pružiti dodatne smjernice i koordinisati obavljanje eksterne ocjene na ovaj način.

Prilikom sprovođenja eksterne ocjene kvaliteta od strane tima unutrašnjih revizora, treba voditi računa da nezavisnost i objektivnost ne budu narušeni i da svi članovi tima mogu u potpunosti da obavljaju svoje odgovornosti.

Samoocjena kvaliteta sa nezavisnim potvrđivanjem obično uključuje sveobuhvatnu i potpuno dokumentovanu internu ocjenu koja oponaša proces eksterne ocjene kvaliteta u pogledu ocjene usklađenosti funkcije unutrašnje revizije sa Globalnim standardima unutrašnje revizije, a koja je potvrđena od strane kvalifikovanog, nezavisnog eksternog ocjenjivača ili tima za ocjenu. Eksternom potvdom, 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.

9.3 MJERENJE UČINKA

Rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju mora razviti ciljeve za ocjenu učinka funkcije unutrašnje revizije, uzimajući u obzir uputstva i očekivanja organa upravljanja odnosno rukovodioca subjekta, prilikom razrade ciljeva učinka.

Rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju mora pripremiti metodologiju za mjerenje učinka kako bi procijenio napredak u postizanju ciljeva funkcije i podstakao kontinuirano unapređenje funkcije unutrašnje revizije.

Rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju prilikom definisanja ciljeva učinka može koristiti ciljeve učinka navedene u okviru Globalnog Standarda 12.2 Mjerenje učinka. Treba voditi računa da ciljevi učinka budu pažljivo odabrani i uravnoteženi i uzmu u obzir očekivanja zainteresovanih strana.

9.4 IZVJEŠTAVANJE O PROGRAMU OBEZBJEĐENJA I UNAPREĐENJA KVALITETA

Rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju mora da saopšti rezultate interne ocjene kvaliteta organu upravljanja odnosno rukovodiocu subjekta najmanje jednom godišnje.

O rezultatima eksternih ocjena kvaliteta treba izvijestiti onda kada se one završe.

I kod internih i eksternih ocjena, izvještavanje uključuje:

- Usaglašenost funkcije unutrašnje revizije sa Standardima i postizanje ciljeva učinka;
- Usklađenost sa zakonom i propisima relevantnim za unutrašnju reviziju;
- Ako je primjenljivo, planove za rješavanje nedostataka funkcije unutrašnje revizije i mogućnosti za unapređenje.

NAČIN I ROKOVI ČUVANJA REVIZORSKE DOKUMENTACIJE

Revizorska dokumentacija do koje su došli rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju i unutrašnji revizori u obavljanju poslova i zadataka unutrašnje revizije, obuhvata izvještaje o obavljenim angažmanima uvjeravanja i savjetovanja i prateću dokumentaciju odloženu u revizorskim dosijeima.

Revizorska dokumentacija čuva se u elektronskoj formi i papirnom obliku. Revizorska dokumentacija u papirnom obliku se odlaže, čuva i zadržava na bezbjednom mjestu, zaštićena od fizičkog uništenja i neovlašćenog korišćenja.

Revizorska dokumentacija je povjerljivog karaktera i može se koristiti samo za potrebe planiranja i obavljanja angažmana, eksterne ocjene kvaliteta i sagledavanje kvaliteta rada unutrašnje revizije u skladu sa Zakonom o upravljanju, unutrašnjoj kontroli i unutrašnjoj reviziji u javnom sektoru i Globalnim standardima unutrašnje revizije. Rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju i unutrašnji revizori dužni su da čuvaju tajnost podataka, informacija i dokumentacije do kojih dođu u obavljanju poslova i zadataka unutrašnje revizije.

Dokumentacija o angažmanu je povjerljiva zato što sadrži podatke do kojih su došli unutrašnji revizori u obavljanju angažmana unutrašnje revizije u skladu sa metodologijom rada unutrašnje revizije u javnom sektoru.

Rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju i unutrašnji revizori moraju osigurati da nijedan povjerljivi dokumenat ne ostane bez nadzora. Za odlaganje koristiti određena zaštićena mjesta predviđena za povjerljiva dokumenta.

Revizorsku dokumentaciju mogu koristiti samo rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju i unutrašnji revizori i lica koja imaju odobrenje za korišćenje ove dokumentacije od strane organa upravljanja odnosno rukovodioca subjekta.

Unutrašnji revizori ne smiju otkrivati povjerljive informacije neovlašćenim licima, osim ako za to postoji pravna ili profesionalna obaveza i moraju upravljati rizikom nenamjernog izlaganja ili otkrivanja informacija.

Rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju mora da obezbijedi da se u jedinici za unutrašnju reviziju poštuju zahtjevi za zaštitom podataka i periodično ocjenjuje i potvrđuje potrebe za pristupom povjerljivoj dokumentaciji o angažmanu i da li je uspostavljena i da li funkcionise odgovarajuća kontrola pristupa povjerljivim dokumentima.

Izvještaji o obavljenim angažmanima sa pratećom dokumentacijom čuvaju se najmanje deset godina počev od godine na koju se angažman odnosi.

Ostala dokumentacija funkcije unutrašnje revizije (Povelja, Strateški plan, Godišnji plan, Program obezbjeđenja i unapređenja kvaliteta itd.) čuva se najmanje deset godina.

Čuvanje i pristup dokumentaciji o angažmanu u sistemu upravljanja programima EU

Rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju i unutrašnji revizori koji obavljaju revizorske angažmane u subjektima koji učestvuju u upravljanju programima EU moraju dodatno obratiti pažnju na zahtjeve vezane za pristup dokumentaciji kod tih subjekata.

Rokove i sigurnosne mjere čuvanja dokumentacije vezane za obavljanje angažmana u okviru programa IPA detaljnije je definisano u implementacionim i operativnim dokumentima.

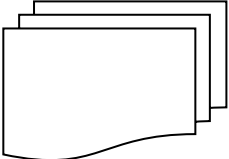
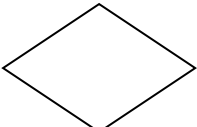
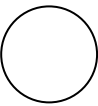
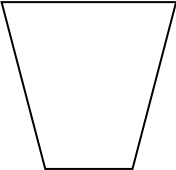
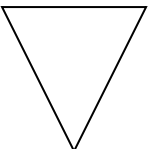
Pristup dokumentaciji, a posebno izvještajima o obavljenom angažmanu mogu da zatraže sve institucije koje obavljaju eksternu reviziju programa IPA: Revizorsko tijelo, Državna revizorska institucija, Evropska komisija (ili eksterni revizori koje imenuje Evropska komisija) i Evropski revizorski sud.

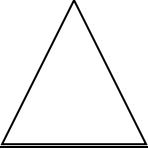
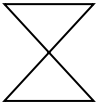
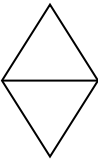
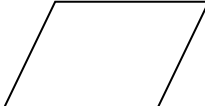
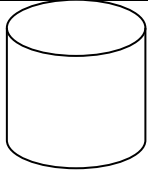
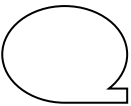
ANEKSI

Aneks 1 - Primjer tabele koja se može koristiti za planiranje raspoloživih dana funkcije unutrašnje revizije po aktivnostima

Planirani vremenski raspored kapaciteta funkcije unutrašnje revizije po aktivnostima za xxxx. godinu					
		Rukovodilac jedinice za unutrašnju reviziju	Unutrašnji revizor 1	Unutrašnji revizor 2	Planirani period za implementaciju aktivnosti
A	Dani u godini	365	365	365	
B	Odsustvo				
B1	Vikend i praznici				
B2	Godišnji odmor				
B3	Bolovanje				
C	Upravljanje funkcijom unutrašnje revizije				
C1	Priprema Povelje unutrašnje revizije				
C2	Priprema Strateškog plana unutrašnje revizije za period (navesti period Strateškog plana)				
C3	Priprema Godišnjeg plana unutrašnje revizije				
C4	Priprema Programa obezbjeđenja i unapređenja kvaliteta				
C5	Priprema godišnjeg plana kontinuiranog profesionalnog usavršavanja				
C6	Priprema godišnjeg izvještaja o radu unutrašnje revizije				
C7	Ostalo (navesti konkretne ostale aktivnosti)				
D	Obuka				
C1	Sertifikacija unutrašnjih revizora				
C2	Kontinuirano profesionalno usavršavanje				
C3	Učešće na obukama koje organizuju druge strukovne organizacije				
E	Učestvovanje na sastancima				
F	Administrativni poslovi				
G	Ostale aktivnosti (navesti)				
H	Raspoloživi dani za obavljanje angažmana unutrašnje revizije				
H1	Angažmani uvjeravanja				
H2	Ad hoc angažman uvjeravanja (ako je planiran)				
H3	Savjetodavne usluge				
H4	Ad hoc savjetodavne usluge				
H5	Kombinovani angažmani				

Aneks 2 - Primjer nekih simbola za izradu dijagrama

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.

Aneks 3 - Moguće metode revizorskog uzorkovanja

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.