

MEĐUNARODNI OKVIR PROFESIONALNE PRAKSE



MEĐUNARODNI OKVIR PROFESIONALNE PRAKSE



Podgorica, jul 2014. godine

Disclosure

Copyright © 2009 by The Institute of Internal Auditors Research Foundation (IIARF), 247 Maitland Avenue, Altamonte Springs, FL 32701-4201. All rights reserved. Printed in the United States of America, No part of this document may be reproduced, stored in a retrieval system, or transmitted in any form by any means - electronic, mechanical, photocopying, recording, or otherwise without prior written permission of the publisher.

The IIARF publishes this document for international and educational purposes. This document is intended to provide information, but is not a substitute for legal or accounting advice. The IIARF does not provide such advice and makes no warranty as to any legal or accounting results through its publication of this document. When legal or accounting issues arise, professional assistance should be sought and retained.

The mission of the IIARF is to expand knowledge and understanding of internal auditing by providing relevant research and educational products to advance the profession globally.

The Institute of Internal Auditors (IIA) International Professional Practices Framework (IPPF) comprises the full range of authoritative guidance for the profession. The IPPF provides mandatory and strongly recommended guidance to internal auditors globally, and paves the way to world-class internal auditing.

The Institute of Internal Auditors
247 Maitland Avenue
Altamonte Springs, FL 32701-4201, USA

Phone: +1 -407-937-1362, Fax: +1 -407-937-1101, e-mail: guidance@theiia.org

ISDN: 978-0-89413-639-9
01/09 First Printing

Međunarodni okvir profesionalne prakse (The International Professional Practices Framework - IPPF) podliježe autorskim pravima © Instituta internih revizora (IIA), 247 Maitland Avenue, Altamonte Springs, Florida 32701 -4201. Sva prava zadržana. Štampano u Sjedinjenim Američkim Državama.

Ni jedan dio Okvira ne smije se reprodukovati, čuvati u sistemima za pretraživanje ili emitovati u bilo kakvom obliku ili prevoditi u bilo kom obliku upotrebom bilo kakvih sredstava - elektronskih, mehaničkih, fotokopiranjem, snimanjem ili na drugi način - ako prethodno nije dobijena pisana saglasnost izdavača. Davanje prava na prevod ili adaptaciju Okvira isključivo je pravo Instituta internih revizora (IIA).

IIA objavljuje ovaj dokument u informativne i obrazovne svrhe. Namjera ovog dokumenta je da se osiguraju informacije, ali ne i zamijene pravne ili računovodstvene preporuke. IIA ne daje savjete toga tipa, niti garantuje bilo kakve pravne ili računovodstvene rezultate na temelju objavljivanja ovog dokumenta. U slučaju pravnih ili računovodstvenih problema, za pomoć je potrebno potražiti i angažovati stručnu osobu.

Institut internih revizora Crne Gore dobio je od Izdavača, The Institute of Internal Auditors, 247 Maitland Ave, Altamonte Springs, Florida 32701-4201, USA pravo da štampa ovaj prevod Okvira za korišćenje u Crnoj Gori. Ovim potvrđujemo da je prevod vjeran originalu.

Institut internih revizora
247 Maitland Avenue
Altamonte Springs, FL 32701 -4201 SAD

Telefon: +1-407-937-1362, Faks: +1-407-937-1101, e-mail: guidance@theiia.org

ISBN-10:0-89413-558-9
ISBN-13:978-0-89413-558-3
04643 01 /05 Prvo izdanje
07478 05/07 Sedmo izdanje

ZAHVALNICA

Institut internih revizora (IIA) zahvaljuje Vladinim institucijama, strukovnim organizacijama, internim i eksternim revizorima i članovima uprave, upravnih odbora i akademskoj zajednici koji su osigurali smjernice i pomoć u razvoju i tumačenju Međunarodnog okvira profesionalne prakse. IIA iskreno zahvaljuje onim pojedincima koji su tokom godina radili u savjetodavnim odborima i vijećima za profesionalno djelovanje, kao i ostalim međunarodnim odborima.

Sadržaj

ZAHVALNICA	7
PREDGOVOR	16
DEFINICIJA INTERNE REVIZIJE	21
KODEKS ETIKE	25
Primjenjivost i sprovođenje.....	28
Načela	29
Pravila ponašanja	30
MEĐUNARODNI STANDARDI	33
Uvod u Međunarodne standarde.....	35
Standardi izvođenja	39
1000 - Svrha nadležnost i odgovornost	39
1010 - Priznavanje Definicije interne revizije, Kodeksa etike i Standarda u povelji interne revizije	40
1100 - Nezavisnost i objektivnost.....	40
1110 - Organizaciona nezavisnost	41
1111 - Direktna interakcija sa odborom	42
1120 - Individualna objektivnost.....	42
1130 - Narušavanje nezavisnosti ili objektivnosti.....	43
1200 - Stručnost i dužna profesionalna pažnja	44
1210 - Stručnost	44

1220 - Dužna profesionalna pažnja.....	45
1230 – Kontinuirano profesionalno usavršavanje	47
1300 - Program osiguranja i unapređenja kvaliteta	47
1310 – Zahtjevi koje mora zadovoljiti program osiguranja i unapređenja kvaliteta	47
1311 – Interne ocjene.....	48
1312 – Eksterne ocjene.....	49
1320 - Izvještavanje o programu osiguranja i unapređenja kvaliteta	50
1321 - Korišćenje izjave „Usaglašeno sa Međunarodnim standardima profesio- nalne prakse interne revizije”	50
1322 - Objelodanjivanje neusaglašenosti.....	51
2000 - Upravljanje internom revizijom	52
2010 - Planiranje	52
2020 - Saopštavanje i odobravanje.....	54
2030 - Upravljanje resursima.....	54
2040 - Politike i procedure	54
2050 - Koordinacija.....	55
2060 – Podnošenje izvještaja odboru i višem rukovodstvu.....	55
2070 – Eksterni pružalac usluga i organizaciona odgovornost za internu reviziju.....	55

Sadržaj

2100 - Priroda posla.....	56
2110 - Korporativno upravljanje.....	56
2120 - Upravljanje rizicima	57
2130 - Kontrola.....	59
2200 - Planiranje angažmana.....	60
2201 – Bitni elementi planiranja.....	60
2210 - Ciljevi angažmana.....	61
2220 – Obuhvat angažmana.....	62
2230 - Raspoređivanje resursa za angažman	63
2240 - Program rada angažmana	63
2300 - Izvođenje angažmana.....	63
2310 - Identifikovanje informacija	63
2320 - Analiza i ocjena.....	64
2330 - Dokumentovanje informacija.....	64
2340 - Nadzor nad angažmanom.....	65
2400 - Saopštavanje rezultata	65
2410 - Kriterijumi saopštavanja	66
2420 - Kvalitet saopštavanja	67
2421 - Greške i propusti	68

2430 – Korišćenje izjave „Sprovedeno u skladu sa Međunarodnim standardima profesionalne prakse interne revizije“	68
2431 – Izjava o neusaglašenosti angažmana sa Standardima	68
2440 - Objelodanjivanje rezultata	68
2450 – Sveobuhvatna mišljenja.....	70
2500 - Praćenje napretka.....	70
2600 – Sapštavanje o prihvatanju rizika.....	71
Rječnik termina	72
Povelja interne revizije	83
Organizaciona nezavisnost	84
Interakcija sa odborom	86
Individualna objektivnost.....	87
Narušavanje nezavisnosti ili objektivnosti	88
Ocjena poslova za koje su interni revizori prethodno bili odgovorni.....	90
Odgovornost interne revizije za ostale (nerevizijske) funkcije.....	91
Stručnost i dužna profesionalna pažnja	94
Stručnost.....	95
Angažovanje eksternih pružalaca usluga za pomoć ili dopunu internoj reviziji..	98
Dužna profesionalna pažnja	103
Kontinuirani profesionalni razvoj	104

Sadržaj

Program osiguranja i unapređenja kvaliteta	106
Zahtjevi koje mora zadovoljiti program osiguranja i unapređenja kvaliteta.....	108
Interne ocjene	110
Eksterne ocjene	113
Eksterne ocjene: samoocjena sa nezavisnom ocjenom	120
Eksterne ocjene: Nezavisnost tima za eksternu ocjenu u sektoru privrede	124
Eksterne ocjene: Nezavisnost tima za eksternu ocjenu u javnom sektoru	126
Korišćenje izjave "Usaglašeno sa Međunarodnim standardima profesionalne prakse interne revizije"	128
Povezivanje plana revizije sa rizicima i izloženostima	130
Korišćenje procesa upravljanja rizikom u planiranju interne revizije	132
Saopštavanje i odobravanje.....	140
Upravljanje resursima	141
Politike i procedure	143
Koordinacija	144
Mape uvjeravanja	147
Oslanjanje na usluge drugih pružalaca usluga uvjeravanja	152
Podnošenje izvještaja odboru i višem rukovodstvu	157
Korporativno upravljanje: Definicija	159
Korporativno upravljanje: Odnos sa rizikom i kontrolom	162

Korporativno upravljanje: Ocjenjivanje.....	164
Ocjena adekvatnosti procesa upravljanja rizicima	167
Upravljanje rizikom interne revizije	171
Ocjena adekvatnosti kontrolnih procesa.....	179
Pouzdanost i integritet informacija	183
Ocjena okvira povjerljivosti organizacije	185
Planiranje angažmana.....	188
Korišćenje na riziku zasnovanog pristupa od vrha na niže za identifikaciju kontrola koje će se ocjeniti tokom angažovanja	190
Ciljevi angažmana.....	194
Procjena rizika u planiranju angažmana	195
Raspoređivanje resursa za angažman	197
Program rada angažmana	198
Upotreba ličnih informacija pri izvršenju angažmana	199
Analitičke procedure.....	201
Analiza uzroka problema	204
Kontrola dokumentacije angažmana.....	211
Kontrola dokumentacije angažmana.....	212
Odobranje pristupa evidenciji angažmana	214
Čuvanje dokumenata	217

Sadržaj

Nadzor nad angažmanom	218
Pravna pitanja kod izvještavanja o rezultatima	221
Kriterijumi saopštavanja	223
Kvalitet saopštenja.....	228
Objelodanjivanje rezultata	229
Saopštavanje osjetljivih informacija u okviru i van lanca komandovanja	231
Saopštavanje izvan organizacije.....	236
Praćenje napretka	238
Proces praćenja	240

PREDGOVOR

Generalno, okvir daje strukturirani plan načina na koji treba kombinovati znanje i smjernice. Kao jedinstven sistem, okvir omogućava dosljedan razvoj, tumačenje i primjenu koncepata, metodologija i tehnika koje su korisne u nekoj disciplini ili struci. Svrha Okvira profesionalne prakse interne revizije (MOPP) je da organizuje obavezujuće smjernice IIA na način koji je lako i pravovremeno dostupan, uz osnaživanje pozicije IIA kao globalnog tijela koje uspostavlja standarde za profesiju interne revizije. Obzirom da MOPP ne obuhvata samo trenutnu praksu interne revizije, već i ostavlja prostora za buduće proširenje, MOPP bi trebao da pomogne stručnjacima i interesnim stranama širom svijeta da na odgovarajući način reaguju na rastuće tržište na kojem se traže visokokvalitetne usluge interne revizije.

Prema definiciji, interna revizija je nezavisno, objektivno uvjeravanje i konsultantska aktivnost sa ciljem dodavanja vrijednosti i unapređenja poslovanja organizacije. Ona pomaže organizaciji u ispunjavanju ciljeva uvodeći sistematičan, disciplinovan pristup ocjenjivanju i unapređenju efektivnosti procesa upravljanja rizicima, kontrole i korporativnog upravljanja.

Širom svijeta interna revizija se sprovodi u različitim okruženjima i u organizacijama koje se razlikuju prema svojoj svrsi, veličini i strukturi. Osim toga, zakoni i običaji u različitim zemljama međusobno se razlikuju, a te razlike mogu uticati na sprovođenje interne revizije. Dakle, primjenu MOPP određuje okruženje u kojem interni revizori ispunjavaju zadate odgovornosti. Nijedna informacija koja je sadržana u MOPP ne smije se tumačiti na način koji je suprotan mjerodavnom pravu ili zakonima. U slučaju da dođe do konflikta između informacija sadržanih u MOPP i zakona ili propisa, interni revizori se ohrabruju da se obrate IIA i/ili potraže pravni savjet za dalje postupanje.

MOPP sadrži sljedeće elemente:

	Elementi	Definicija
Obavezni vodič	Definicija interne revizije	Definicija interne revizije utvrđuje fundamentalnu svrhu, prirodu i obuhvat interne revizije.
	Kodeks etike	Kodeks etike utvrđuje principe i očekivanja koja upravljaju ponašanjem pojedinaca i organizacija koje se bave internom revizijom. On opisuje minimalne zahtjeve za sprovođenje i očekivanja vezana za ponašanje, a ne konkretne aktivnosti.
	Međunarodni standardi profesionalne prakse interne revizije (Standardi)	<p>Standardi su zasnovani na principima i pružaju okvir za sprovođenje i unapređenje interne revizije. Standardi su obavezujući zahtjevi koji se sastoje iz:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Iskaza osnovnih zahtjeva za profesionalnu praksu interne revizije i za ocjenu efektivnosti izvođenja, koji su međunarodno primjenjivi na organizacionim i pojedinačnim nivoima i • Interpretacije, koje pojašnjavaju termine i koncepte iz Iskaza. <p>Neophodno je uzeti u obzir i Iskaze i njihove Interpretacije da bi se Standardi razumjeli i adekvatno primjenjivali. U Standardima se koriste termini čija su specifična značenja pojašnjena u Rječniku termina.</p>

	Elementi	Definicija
Strogo preporučene smjernice	Dokumenta pozicioniranja	Dokumenta pozicioniranja su od pomoći širokoj lepezi interesnih strana (uključujući i one koje nisu u struci interne revizije) pri razumijevanju bitnih pitanja vezanih uz korporativno upravljanje, rizike ili kontrolu i u razgraničavanju s tim povezanih uloga i odgovornosti interne revizije
	Praktični savjeti	Praktični savjeti su od pomoći internim revizorima u primjeni Definicije interne revizije, Kodeksa etike i Standarda i unapređenju dobre prakse. Praktični savjeti se bave pristupom interne revizije, njenim metodologijama i razmatranjima, ali ne opisuju detaljno procese i procedure. Oni uključuju praksu vezanu za međunarodna i domaća pitanja, kao i pitanja vezana za djelatnost, specifične vrste angažmana i zakonska ili regulatorna pitanja
	Praktični vodiči	Praktični vodiči daju detaljne smjernice za obavljanje interne revizije. Oni uključuju detaljne procese i procedure, poput alata i tehnika, programa i postepenih pristupa, uključujući primjere očekivanih rezultata.

MOPP sadrži dvije vrste smjernica.

1. Obavezne smjernice, koje uključuju:

- Definiciju interne revizije
- Kodeks etike i
- Standarde.

Obavezujuća priroda Standarda naglašena je upotrebom riječi „mora”. U Standardima se riječ „mora” koristi za označavanje bezuslovnog zahtjeva. U izuzetnim slučajevima, u Standardima se koristi riječ “treba”, ukoliko se očekuje udovoljavanje zahtjevu, osim ukoliko prilikom donošenja stručne ocjene okolnosti opravdavaju odstupanje.

Udovoljavanje konceptima objavljenim u obaveznim smjernicama vrlo je bitno za efektivno obavljanje dužnosti internih revizora i interne revizije. Kao što je navedeno u Kodeksu etike, interni revizori će obavljati usluge interne revizije u skladu sa Standardima. Izraz „interni revizori” odnosi se na članove Instituta, imaoce ili kandidate za dobijanje stručnog sertifikata IIA i sve one koji pružaju usluge interne revizije u skladu sa Definicijom interne revizije.

Obavezne smjernice namijenjene su primjeni od strane kako pojedinaca, tako i ustanova koje pružaju usluge interne revizije.

2. Preporučene smjernice uključuju:

- Dokumenta pozicioniranja,

- Praktične savjete i
- Praktične vodiče.

Iako ih objavljuje IIA, a razvio ih je Međunarodni tehnički odbor i/ ili Institut IIA na bazi definisane procedure, preporučene smjernice nisu obavezne, te su razvijene tako da pruže širok izbor primjenjivih rješenja koja zadovoljavaju zahtjeve obaveznih smjernica IIA. Namjena preporučenog materijala nije pružanje konačnih odgovora na specifična individualna pitanja, već se on treba koristiti kao vodič. IIA preporučuje traženje nezavisnog stručnog savjeta vezano za bilo kakvu specifičnu situaciju. Očekuje se da će preporučene smjernice primjenjivati stručni interni revizori, koji će profesionalno rasuđivati.

U godinama koje slijede, interni revizori mogu svojim aktivnim učešćem u razvijanju smjernica pomoći osiguranju razvoja MOPP. Sve interesne strane pozvane su da daju komentare i prijedloge o bilo kojem aspektu MOPP. Komentare i prijedloge vezane za stručne smjernice možete slati na e-mail adresu: guidance@theiia.org.

Ukoliko želite da se upoznate sa budućim dopunama MOPP pozivamo vas da pratite stranice sa Stručnim smjernicama na internet adresi: www.theiia.org

DEFINICIJA INTERNE REVIZIJE



Interna revizija je nezavisno, objektivno uvjeravanje i konsultantska aktivnost sa ciljem dodavanja vrijednosti i unapređenja poslovanja organizacije. Ona pomaže organizaciji u ispunjavanju ciljeva uvodeći sistematičan, disciplinovan pristup ocjenjivanju i unapređenju efektivnosti procesa upravljanja rizicima, kontrole i korporativnog upravljanja.

KODEKS ETIKE



Uvod

Svrha Kodeksa etike Instituta je promovisanje etičke kulture u profesiji internih revizora.

Interna revizija je nezavisno, objektivno uvjeravanje i konsultantska aktivnost sa ciljem dodavanja vrijednosti i unapređenja poslovanja organizacije. Ona pomaže organizaciji u ispunjavanju ciljeva uvodeći sistematičan, disciplinovan pristup ocjenjivanju i unapređenju efektivnosti procesa upravljanja rizicima, kontrole i korporativnog upravljanja.

Kodeks etike neophodan je i primjeren za struku interne revizije, budući da se interna revizija temelji na povjerenju u objektivno uvjerenje koje ona daje o korporativnom upravljanju, upravljanju rizikom i kontroli.

Kodeks etike Instituta obuhvata ne samo definiciju interne revizije, već i dva ključna elementa:

1. Principe koji su važni za profesiju i praksu interne revizije i
2. Pravila ponašanja koja opisuju očekivane standarde ponašanja internih revizora. Ta pravila služe kao pomoć u tumačenju Principa u svrhu praktične primjene, te kao smjernice za etičko ponašanje internih revizora.

Pojam „interni revizori” odnosi se na članove Instituta, imaoce ili kandidate za dobijanje stručnog sertifikata IIA, kao i one koji pružaju usluge interne revizije u skladu sa Definicijom interne revizije.

Primjenjivost i sprovođenje

Ovaj Kodeks etike u jednakoj se mjeri primjenjuje na pojedince i subjekte koji pružaju usluge interne revizije.

Kršenje Kodeksa etike od strane članova Instituta, imaoca ili kandidata za dobijanje stručnog sertifikata IIA ocjenjuje se i sankcioniše u skladu s podzakonskim aktima i administrativnim smjernicama Instituta. Činjenica da određeno postupanje nije pomenuto u Pravilima ponašanja ne sprečava da se ono smatra neprihvatljivim ili diskreditujućim, te se stoga član, imaoac ili kandidat za dobijanje stručnog sertifikata IIA može smatrati odgovornim i podlijevati disciplinskim mjerama.

Načela

Od internih revizora se očekuje da se pridržavaju i primjenjuju sljedeća načela:

1. Integritet

Integritet internih revizora uspostavlja povjerenje i na taj način obezbjeđuje osnov za oslanjanje na njihov stav.

2. Objektivnost

Interni revizori moraju demonstrirati najviši nivo profesionalne objektivnosti u prikupljanju, ocjeni i saopštavanju informacija o aktivnosti ili procesu koji se ispituje. Interni revizori formiraju uravnoteženu ocjenu svih relevantnih okolnosti i formiranju stava nisu pod neprimjerenim uticajem sopstvenih interesa ili interesa drugih.

3. Povjerljivost

Interni revizori poštuju vrijednost i vlasništvo nad informacijama do kojih dođu i iste ne otkrivaju neovlašćeno, osim ukoliko postoji pravna ili profesionalna obaveza da to učine.

4. Kompetentnost

Interni revizori primjenjuju znanje, vještine i iskustvo potrebno u pružanju usluga interne revizije.

1. **Integritet**

Interni revizori:

- 1.1. dužni su obavljati svoj posao pošteno, marljivo i odgovorno.
- 1.2. dužni su da poštuju zakon i objavljuju informacije u slučaju kada to propisuje zakon ili struka.
- 1.3. ne smiju svjesno učestvovati u bilo kakvim nezakonitim aktivnostima ili radnjama koje diskredituju profesiju interne revizije ili organizaciju.
- 1.4. dužni su da poštuju i doprinose legitimnim i etičkim ciljevima organizacije.

2. **Objektivnost**

Interni revizori:

- 2.1. ne smiju učestvovati u bilo kakvoj aktivnosti ili odnosu koji može umanjiti ili za koju se može pretpostaviti da će umanjiti nepristrasnost njihove ocjene. Ovo učešće uključuje aktivnosti ili odnose koji mogu biti u konfliktu sa interesima organizacije.
- 2.2. ne smiju prihvatati ništa što bi moglo umanjiti ili za što bi se moglo pretpostaviti da će umanjiti njihovo profesionalno rasuđivanje.
- 2.3. dužni su da objelodane sve materijalne činjenice s kojima su upoznati a koje bi, ako ih ne objelodane, mogle rezultirati netačnim izvještavanjem o aktivnostima koje se ispituju.

3. **Povjerljivost**

Interni revizori:

- 3.1. dužni su da razborito koriste i čuvaju informacije koje su prikupljene tokom obavljanja dužnosti.
- 3.2. ne smiju koristiti informacije za sticanje lične koristi ili na način koji bi bio suprotan zakonu ili koji bi štetio legitimnim i etičkim ciljevima organizacije.

4. **Kompetentnost**

Interni revizori:

- 4.1. smiju pružati samo one usluge za koje posjeduju neophodno znanje, vještine i iskustvo.
- 4.2. dužni su da pružaju usluge revizije u skladu s Međunarodnim standardima profesionalne prakse interne revizije.
- 4.3. dužni su da kontinuirano unapređuju svoje stručno znanje, efektivnost i kvalitet usluga koje pružaju.

MEĐUNARODNI STANDARDI



Uvod u Međunarodne standarde

Interna revizija se sprovodi u različitim pravnim i kulturnim ambijentima, u organizacijama koje se razlikuju po svrsi, veličini, složenosti i strukturi, od strane osoba unutar ili izvan organizacije. Iako razlike mogu uticati na sprovođenje interne revizije u različitim okruženjima, pridržavanje Međunarodnih standarda profesionalne prakse interne revizije (Standarda) neophodno je kako bi se ispunile odgovornosti internih revizora i aktivnosti interne revizije.

U slučaju da zakon ili drugi propisi zabranjuju internim revizorima ili aktivnosti interne revizije postupanje u skladu sa određenim djelovima Standarda, interni revizori dužni su da se pridržavaju svih ostalih dijelova Standarda i daju odgovarajuće izjave.

Ukoliko se Standardi primjenjuju u sprezi sa standardima koje izdaju druga nadležna tijela, to po potrebi može biti navedeno u saopštenjima interne revizije. U tom slučaju, ukoliko postoji odstupanje Standarda od tih drugih standarda, interni revizori i aktivnost interne revizije moraju biti usaglašeni sa Standardima, te se mogu usklađivati sa drugim standardima, ukoliko su oni restriktivniji.

Svrha Standarda je da:

1. istaknu osnovne principe koji predstavljaju praksu interne revizije,
2. osiguraju okvir za obavljanje i unapređenje interne revizije širokog raspona koja ima za cilj dodavanje vrijednosti,
3. utvrde osnovu za vrednovanje rezultata interne revizije, te
4. doprinesu unapređenju organizacionih procesa i aktivnosti.

MEĐUNARODNI STANDARDI

Standardi su obavezni zahtjevi, fokusirani na principe, koji se sastoje iz:

- iskaza osnovnih zahtjeva za profesionalnu praksu interne revizije i za ocjenu efektivnosti izvođenja, koji su međunarodno primjenjivi na organizacionim i pojedinačnim nivoima i
- interpretacija, koje pojašnjavaju termine i koncepte iz iskaza.

U Standardima se koriste termini tačno određenog značenja, definisani Rječnikom termina. Konkretno, u Standardima se koristi “mora” da bi se označio bezuslovni zahtjev, a “treba” u slučaju kada se očekuje usaglašenost, osim kada na osnovu stručne ocjene okolnosti opravdavaju odstupanje.

Da bi se Standardi razumjeli i mogli adekvatno primjenjivati, potrebno je razmotriti Izjave i njihova Tumačenja, kao i specifična značenja iz Rječnika termina.

Standardi su strukturno podijeljeni na standarde karakteristika i standarde izvođenja. Standardi karakteristika bave se karakteristikama organizacija ili pojedinaca koji pružaju usluge interne revizije. Standardi izvođenja opisuju prirodu usluga interne revizije i uspostavljaju kriterijume kvaliteta na bazi kojih se može vrednovati vršenje tih usluga. Standardi kvaliteta i Standardi izvođenja primjenjuju se na sve usluge interne revizije.

Standardi implementacije se nadovezuju na standarde karakteristika i standarde izvođenja i osiguravaju smjernice koje su primjenjive na usluge uvjeravanja (Assurance - A) i usluge konsultovanja (Consulting - C).

Usluge uvjeravanja uključuju objektivnu ocjenu dokaza od strane internog revizora sa ciljem formiranja objektivnog mišljenja ili zaključaka o licu, operaciji, funkciji, procesu, sistemu ili drugom pitanju. Prirodu i obuhvat uvjerenja određuje interni revizor. Obično su u usluge uvjeravanja uključene tri strane: (1) osoba ili grupa neposredno vezana sa licem, operacijom, funkcijom, procesom, sistemom ili nekim drugim pitanjem - lice odgovorno za proces, (2) osoba ili grupa koja daje ocjenu - interni revizor i (3) osoba ili grupa koja koristi rezultate ocjene – korisnik.

Konsultantske usluge su po prirodi savjetodavne i obično se obavljaju na poseban zahtjev klijenta. Priroda i obuhvat konsultantskog angažmana zavise od sporazuma sa klijentom koji traži tu uslugu. Konsultantske usluge u principu uključuju dvije strane: (1) osobu ili grupu koja nudi savjet - interni revizor i (2) osobu ili grupu koja traži i dobija savjet - klijent koji traži angažman. Prilikom pružanja konsultantskih usluga, interni revizor treba da zadrži objektivnost i ne smije preuzimati na sebe odgovornosti rukovodstva.

Standardi se odnose na interne revizore kao pojedince i aktivnosti interne revizije. Svi interni revizori odgovorni su za usaglašenost sa Standardima u dijelu individualne objektivnosti, stručnosti i dužne profesionalne pažnje. Osim toga, interni revizori su odgovorni za primjenu Standarda, koji su od značaja u vršenju radnih zadataka. Izvršni rukovodilac revizije odgovoran je za ukupnu usaglašenost sa Standardima.

Analiza i usavršavanje Standarda je kontinuiran proces. Prije objavljivanja Standarda Međunarodni Odbor za standarde interne revizije sprovodi sveobuhvatne konsultacije i rasprave, što uključuje i stavljanje na javnu raspravu prijedloga Standarda širom svijeta. Svi prijedlozi se objavljuju na internet stranici IIA i distribuiraju institutima članovima IIA.

Prijedlozi i komentari u vezi sa Standardima mogu se poslati na adresu:

The Institute of Internal Auditors
Standards and Guidance
227 Maitland Avenue Altamonte Springs, FL 32701-4201, SAD e-mail:
guidance@theiia.org

Standardi izvođenja

1000 - Svrha nadležnost i odgovornost

Svrha, nadležnost i odgovornost aktivnosti interne revizije mora se formalno definisati u povelji interne revizije, koja mora biti u skladu sa Definicijom interne revizije, Kodeksom etike i Standardima. Izvršni rukovodilac revizije mora periodično da revidira povelju interne revizije i dostavi je višem rukovodstvu i odboru na usvajanje.

Tumačenje:

Povelja interne revizije je formalni dokument kojim se definiše svrha, nadležnost i odgovornost interne revizije. Povelja interne revizije utvrđuje položaj interne revizije u organizaciji, u Standardi 1000-1000.C1 uključujući prirodu funkcionalnog izvještavanja izvršnog rukovodioca revizije prema odboru; definiše pristup dokumentaciji, zaposlenima i materijalnoj imovini koji su značajni za sprovođenje angažmana, i definiše obuhvat aktivnosti interne revizije. Konačno odobrenje povelje interne revizije je u nadležnosti Odbora.

1000.A1 - Priroda usluga uvjeravanja koje interna revizija pruža organizaciji mora biti definisana u povelji interne revizije. Ukoliko se usluge uvjeravanja pružaju trećim licima van organizacije, prirodu takvih uvjeravanja treba takođe definisati u povelji.

1000.C1 - Prirodu konsalting usluga treba definisati u povelji interne revizije.

Praktični savjet 1000-1

Povelja interne revizije
str. 83.

Standard 1000-1100

1010 - Priznavanje Definicije interne revizije, Kodeksa etike i Standarda u povelji interne revizije

Obavezujuća priroda Definicije interne revizije, Kodeksa etike i Standarda mora biti prepoznata u povelji interne revizije. Izvršni rukovodilac revizije treba da razmotri Definiciju interne revizije, Kodeks etike i Standarde sa višim rukovodstvom i odborom.

1100 - Nezavisnost i objektivnost

Interna revizija mora da bude nezavisna, a interni revizori moraju biti objektivni prilikom izvršavanja svojih zadataka.

Tumačenje:

Nezavisnost znači nepostojanje uslova koji ugrožavaju sposobnost interne revizije da obavlja svoje aktivnosti interne revizije na nepristrasan način. U svrhu postizanja stepena nezavisnosti potrebne za efektivno izvođenje aktivnosti interne revizije, izvršni rukovodilac revizije ima direktan i neograničen pristup višem rukovodstvu i odboru. To se može postići odnosom u kojem postoji dvojoko izvještavanje. Ugrožavanje nezavisnosti mora se rješavati na nivou pojedinačnog revizora i angažmana i na pojedinačnom funkcionalnom ili organizacionom nivou.

Objektivnost je nepristrasan stav koji omogućava internim revizorima obavljanje angažmana uz iskreno vjerovanje u produkt svog rada i bez značajnijih kompromisa u pogledu kvaliteta. Objektivnost zahtjeva od internih revizora da svoje ocjene u pitanjima revizije ne podređuju ocjenama drugih.

Narušavanje objektivnosti mora se rješavati na nivou pojedinačnog revizora i angažmana, kao i na pojedinačnom funkcionalnom i organizacionom nivou.

1110 - Organizaciona nezavisnost

Izvršni rukovodilac revizije podnosi izvještaj onom nivou u organizaciji koji internoj reviziji omogućava ispunjenje njenih odgovornosti. Izvršni rukovodilac revizije mora, najmanje jednom godišnje, odboru obezbijediti potvrdu organizacione nezavisnosti interne revizije.

Tumačenje:

Organizaciona nezavisnost se efektivno postiže kada izvršni rukovodilac revizije funkcionalno izvještava odbor. Funkcionalno izvještavanje odbora prisutno je kada, na primjer, odbor:

- odobrava povelju interne revizije,*
- odobrava plan interne revizije zasnovan na riziku,*
- usvaja budžet i kadrovski plan interne revizije,*
- prima izvještaje izvršnog rukovodioca revizije o izvršenju aktivnosti interne revizije u odnosu na plan i ostalim relevantnim pitanjima,*
- odobrava odluke koje se tiču imenovanja i razrješenja izvršnog rukovodioca revizije;*
- odobrava naknadu izvršnom rukovodiocu revizije i*
- vrši odgovarajuća ispitivanja rukovodstva i izvršnog rukovodioca revizije kako bi se utvrdilo da li postoji neodgovarajuće ograničenje obuhvata ili resursa.*

Standard 1110-1120

Praktični savjet 1110-1

Organizaciona nezavisnost, str. 84.

Standard 1110.A1-1120

Praktični savjet 1111-1

Interakcija sa odborom,
str. 86.

Praktični savjet 1120-1

Individualna
objektivnost, str. 87.

1110.A1 - Aktivnost interne revizije mora biti oslobođena uticaja prilikom određivanja obuhvata interne revizije, obavljanja posla i saopštavanja rezultata.

1111 - Direktna interakcija sa odborom

Izvršni rukovodilac revizije mora direktno komunicirati i biti u direktnoj interakciji sa odborom.

1120 - Individualna objektivnost

Interni revizori moraju biti nepristrasni, objektivni i moraju izbjegavati sukobe interesa.

Tumačenje:

Sukob interesa je situacija u kojoj interni revizor, koji je na povjerljivoj poziciji, ima konkurentski profesionalni ili lični interes. Takvi konkurentni interesi mogu otežati obavljanje njegovih ili njenih dužnosti na nepristrasan način. Sukob interesa postoji čak i ako ne dođe do neetičkog ili neprikladnog djelovanja. Sukob interesa može stvoriti utisak neprikladnosti, koji može potkopati povjerenje u internog revizora, internu reviziju i profesiju. Sukob interesa može umanjiti sposobnost pojedinca da svoje dužnosti obavlja objektivno.

1130 - Narušavanje nezavisnosti ili objektivnosti

Ako nezavisnost ili objektivnost budu stvarno ili naizgled narušeni, o detaljima takvog narušavanja treba obavijestiti odgovarajuće strane. Priroda objelodanjivanja te činjenice zavisice od karakteristika narušavanja.

Tumačenje:

Narušavanje organizacione nezavisnosti i individualne objektivnosti može uključivati, ali ne isključivo, lični sukob interesa, ograničenja obuhvata, ograničenje pristupa dokumentaciji, osoblju i imovini, te ograničenje resursa, poput finansijskih sredstava.

Određivanje odgovarajućih osoba kojima moraju biti saopšteni podaci o narušavanju nezavisnosti ili objektivnosti zavisi od toga šta se, shodno povelji interne revizije, očekuje od aktivnosti interne revizije i odgovornosti izvršnog rukovodioca revizije prema višem rukovodstvu i odboru, kao i od same prirode narušavanja.

1130.A1 - Interni revizori moraju se uzdržati od ocjene određenih aktivnosti za koje su prethodno bili nadležni. Smatra se da je objektivnost narušena kada interni revizor pruža usluge uvjeravanja za aktivnost za koju je bio odgovoran tokom prethodne godine.

1130.A2 - Angažmane uvjeravanja za funkcije koje je izvršni rukovodilac revizije odgovoran mora nadgledati lice koje ne pripada aktivnosti interne revizije.

1130.C1 - Interni revizori mogu pružati konsalting usluge koje se odnose na radnje za koje su prethodno bili odgovorni.

Standard 1130-1130.C1

Praktični savjet 1130-1

Narušavanje nezavisnosti ili objektivnosti, str. 88.

Praktični savjet 1130.A1 -1

Ocjena aktivnosti za koje su interni revizori prethodno bili odgovorni, str. 90.

Praktični savjet 1130.A2-1

Odgovornost interne revizije za ostale nerevizijske funkcije, str. 91.

Standard 1130.C2-1210

Praktični savjet 1200-1

Stručnost i dužna profesionalna pažnja, str. 94.

Praktični savjet 1210-1

Stručnost, str. 95.

1130.C2 - Ukoliko postoji mogućnost narušavanja nezavisnosti ili objektivnosti internih revizora u pogledu predloženih konsalting usluga, o tome je potrebno obavijestiti klijenta koji je naručio uslugu prije nego što posao bude prihvaćen.

1200 - Stručnost i dužna profesionalna pažnja

Poslove treba obavljati stručno i uz dužnu profesionalnu pažnju.

1210 - Stručnost

Interni revizori moraju posjedovati znanja, vještine i ostale sposobnosti potrebne za ispunjavanje pojedinačnih odgovornosti. Aktivnost interne revizije, u kolektivnom smislu, mora da posjeduje ili da stekne znanja, vještine i ostale sposobnosti koje su potrebne za ispunjavanje njenih odgovornosti.

Tumačenje:

Znanje, vještine i ostale sposobnosti su zajednički termini koji se odnose na profesionalnu stručnost koja se zahtjeva od internih revizora radi efektivnog obavljanja profesionalnih odgovornosti. Interni revizori se podstiču na dokazivanje svoje stručnosti sticanjem odgovarajućih stručnih sertifikata i kvalifikacija, kao što je zvanje ovlašćenog internog revizora i drugih zvanja koje dodjeljuje Institut internih revizora i druge odgovarajuće strukovne organizacije.

1210.A1 - Izvršni rukovodilac revizije mora pribaviti stručan savjet i pomoć ukoliko interni revizori ne posjeduju znanja, vještine i ostale sposobnosti koje su potrebne za obavljanje dijela ili cijelog angažmana.

1210.A2 - Interni revizor mora posjedovati dovoljna znanja da može procijeniti rizik od prevare i način na koji organizacija njime upravlja, ali se od njega ne očekuje da posjeduje isti nivo stručnog znanja kao osoba čija je glavna odgovornost otkrivanje i istraživanje prevare.

1210.A3 – Za obavljanje posla koji im je dodijeljen, interni revizori moraju posjedovati dovoljna znanja o ključnim rizicima i kontrolama informacione tehnologije, kao i o revizijskim tehnikama zasnovanim na tehnologiji koje su im dostupne. Međutim, ne očekuje se od svih internih revizora da posjeduju isti nivo stručnog znanja kao interni revizor čija je primarna odgovornost revizija informacionih tehnologija.

1210.C1 - Izvršni rukovodilac revizije treba da odbije konuslantsko angažovanje ili pribavi stručan savjet i stručnu pomoć ako interni revizori ne posjeduju znanja, vještine i ostale sposobnosti koje su potrebne za obavljanje dijela ili cijelog angažmana.

1220 - Dužna profesionalna pažnja

Interni revizori moraju postupati s pažnjom i vještinom koje se očekuju od razboritog i stručnog internog revizora. Dužna profesionalna pažnja ne podrazumijeva nepogrešivost.

Standard 1210.A1-1220

Praktični savjet 1210.A1 -1

Angažovanje eksternih pružaoca usluga za pomoć ili dopunu internoj reviziji, str. 98.

Standard 1220.A1-1220.C1

Praktični savjet 1220.A1

Dužna profesionalna pažnja, str. 103

1220.A1 - Interni revizori moraju demonstrirati dužnu pažnju, tako što će u obzir uzeti :

- obim posla potreban da bi se ispunili ciljevi poslovnog angažmana
- relativnu složenost, materijalnost ili značajnost pitanja na koja se primjenjuju procedure uvjeravanja
- adekvatnost i efektivnost procesa upravljanja rizikom, kontrole i korporativnog upravljanja
- vjerovatnoću pojave značajnih grešaka, prevare ili neusaglašenosti i
- trošak uvjeravanja u odnosu na moguće koristi.

1220.A2 - Prilikom demonstriranja dužne profesionalne pažnje, interni revizor mora razmotriti korišćenje revizije zasnovane na tehnologiji i ostalih tehnika analize podataka.

1220.A3 - Interni revizor mora obratiti pažnju na značajne rizike koji bi mogli uticati na ciljeve, poslovanje ili resurse. Međutim, procedure uvjeravanja, čak i kada se primjenjuju uz dužnu profesionalnu pažnju, nisu garancija sama po sebi da će svi značajni rizici biti uočeni.

1220.C1 - Interni revizor mora demonstrirati dužnu profesionalnu pažnju tokom konsalting angažmana tako što će u obzir uzeti:

- potrebe i očekivanja klijenata, uključujući prirodu, vrijeme i saopštavanje rezultata angažmana
- relativnu složenost i obim posla koji je potreban za ostvarenje ciljeva angažmana i trošak konsaltinga u odnosu na moguću korist i
- trošak angažmana konsaltinga u odnosu na moguće koristi.

1230 – Kontinuirano profesionalno usavršavanje

Interni revizori moraju da unapređuju svoje znanje, vještine i ostale sposobnosti kroz kontinuirano profesionalno usavršavanje.

1300 - Program osiguranja i unapređenja kvaliteta

Izvršni rukovodilac revizije mora pripremiti i održavati program osiguranja i unapređenja kvaliteta koji obuhvata sve aspekte aktivnosti interne revizije.

Tumačenje:

Program osiguranja i unapređenja kvaliteta dizajniran je tako da omogućava ocjenu usaglašenosti aktivnosti interne revizije sa Definicijom interne revizije i Standardima, kao i ocjenu primjene Kodeksa etike od strane internih revizora. Program, takođe, služi za ocjenu efikasnosti i efektivnosti interne revizije i pronalaženje mogućnosti za njeno unapređenje.

1310 – Zahtjevi koje mora zadovoljiti program osiguranja i unapređenja kvaliteta

Program osiguranja i unapređenja kvaliteta mora uključivati i interne i eksterne ocjene.

Standard 1230-1310

Praktični savjet 1230-1

Kontinuirani profesionalni razvoj, str. 104.

Praktični savjet 1300-1

Program osiguranja i unapređenja kvaliteta, str. 106.

Standard 1311

1311 – Interne ocjene

Interne ocjene moraju uključivati:

- kontinuirani nadzor nad učinkom aktivnosti interne revizije i
- povremene samoocjene ili vrednovanja od strane drugih osoba u organizaciji koje dovoljno poznaju praksu interne revizije.

Tumačenje:

Kontinuirani nadzor je sastavni dio dnevnog nadzora, pregleda i vrednovanja aktivnosti interne revizije. Kontinuirani nadzor je dio rutinske politike i prakse upravljanja internom revizijom i koristi procese, alate i informacije koji se smatraju potrebnim za ocjenu usaglašenosti s Definicijom interne revizije, Kodeksom etike i Standardima.

Povremena vrednovanja sprovode se sa ciljem ocjene usaglašenosti sa Definicijom interne revizije, Kodeksom etike i Standardima. Dovoljno poznavanje prakse interne revizije podrazumijeva, kao minimum, razumijevanje svih elemenata Međunarodnog okvira profesionalne prakse.

1312 – Eksterne ocjene

Eksterne ocjene moraju biti sprovedene bar jednom u pet godina od strane kvalifikovanog, nezavisnog ocjenjivača ili tima ocjenjivača koji nisu dio organizacije. Izvršni rukovodilac revizije mora razmotriti sa odborom:

- formu i učestalost eksternih ocjena i
- zahtijevane kvalifikacije i nezavisnost eksternog ocjenjivača ili tima ocjenjivača, uključujući i mogući sukob interesa.

Tumačenje:

Eksterne ocjene mogu imati formu pune eksterne ocjene ili samoocjene sa nezavisnom eksternom potvrdom.

Kvalifikovani ocjenjivač ili tim ocjenjivača dokazuje stručnost u dvije oblasti: profesionalnoj praksi na poslovima interne revizije i procesima eksterne ocjene. Stručnost se može dokazivati kroz kombinaciju iskustva i teorijskog znanja. Pri tom, prednost se daje iskustvu stečenom u organizacijama slične veličine i kompleksnosti, koje posluju u srodnoj grani ili sektoru privrede; takođe, stručna pitanja imaju prednost nad manje relevantnim iskustvom. U slučaju tima ocjenjivača, nije neophodno da svi članovi tima posjeduju zahtijevane kvalifikacije; one se odnose na tim kao cjelinu. Izvršni rukovodilac revizije koristi svoj profesionalni sud pri ocjeni da li ocjenjivač ili tim ocjenjivača posjeduje potrebne kvalifikacije.

Ocjenjivač ili tim ocjenjivača su nezavisni ukoliko ne postoji stvarni ili prividan sukob interesa i ukoliko ocjenjivač ili tim ocjenjivača nisu dio ili pod kontrolom organizacije kojoj pripada aktivnost interne revizije.

Standard 1312

Praktični savjet 1312-1

Eksterne ocjene, str. 113.

Praktični savjet 1312-2

Eksterne ocjene:
samoocjena sa
nezavisnom ocjenom,
str. 120.

Standard 1320-1321

1320 - Izvještavanje o programu osiguranja i unapređenja kvaliteta

Izvršni rukovodilac revizije mora da obavijesti više rukovodstvo i odbor o rezultatima programa osiguranja i unapređenja kvaliteta.

Tumačenje:

Oblik, sadržina i učestalost saopštavanja rezultata programa osiguranja i unapređenja kvaliteta su definisani u razgovorima sa višim rukovodstvom i odborom i uzimaju u obzir odgovornosti interne revizije i izvršnog rukovodioca revizije definisane poveljom interne revizije. U svrhu demonstriranja usaglašenosti sa Definicijom interne revizije, Kodeksom etike i Standardima, rezultati eksternih i periodičnih internih ocjena se saopštavaju nakon završetka tih ocjena, dok se o rezultatima kontinuiranog nadzora izvještava najmanje jednom godišnje. Navedeni rezultati uključuju ocjenu pojedinca ili tima ocjenjivača u dijelu postignutog stepena usaglašenosti.

1321 - Korišćenje izjave „Usaglašeno sa Međunarodnim standardima profesionalne prakse interne revizije“

Izvršni rukovodilac revizije može navesti da je aktivnost interne revizije usaglašena sa Međunarodnim standardima profesionalne prakse interne revizije samo ukoliko rezultati programa osiguranja i unapređenja kvaliteteta potkrepljuju takvu tvrdnju.

Praktični savjet 1321-1

Korišćenje izjave „Usaglašeno sa Međunarodnim standardima profesionalne prakse interne revizije“, str. 128

Tumačenje:

Aktivnost interne revizije usaglašena je sa Standardima kada obezbeđuje zahtjeve Definicije interne revizije, Kodeksa etike i Standarda.

Rezultati programa osiguranja i unapređenja kvaliteta obuvataju rezultate kako internih, tako i eksternih ocjena. Sve aktivnosti interne revizije imaju karakter internih ocjena. Aktivnosti interne revizije u trajanju od najmanje pet godina imaju karakter eksternih ocjena.

1322 - Objelodanjivanje neusaglašenosti

Kada neusaglašenost sa Definicijom interne revizije, Kodeksom etike i Standardima utiče na ukupan obuhvat ili sprovođenje interne revizije, izvršni rukovodilac revizije mora obavijestiti više rukovodstvo i odbor o postojanju neusaglašenosti i njenom uticaju.

Standard 1322

Standard 2000-2010

2000 - Upravljanje internom revizijom

Izvršni rukovodilac revizije mora efektivno upravljati internom revizijom, kako bi se osiguralo dodavanje vrijednosti organizaciji.

Tumačenje:

Internom revizijom se efektivno upravlja:

- *kada rezultati rada interne revizije postižu svrhu i odgovornost iz povelje interne revizije;*
- *kada je interna revizija usaglašena sa Definicijom interne revizije i Standardima;*
- *kada pojedinci koji su dio aktivnosti interne revizije demonstriraju usaglašenost sa Kodeksom etike i Standardima.*

Aktivnost interne revizije dodaje vrijednost organizaciji (i interesnim stranama) ukoliko pruža objektivno i relevantno uvjerenje, te doprinosi efikasnosti i efektivnost procesa korporativnog upravljanja, upravljanja rizikom i kontrole.

Praktični savjet 2010-1

Povezivanje plana revizije s rizikom i izloženostima, str. 130

2010 - Planiranje

Izvršni rukovodilac revizije mora definisati plan zasnovan na riziku kako bi se odredili prioriteti interne revizije, koji su konzistentni sa ciljevima organizacije.

Tumačenje:

Izvršni rukovodilac revizije je odgovoran za izradu plana zasnovanog na ocjeni rizika. Izvršni rukovodilac revizije uzima u obzir okruženje upravljanja rizikom organizacije, uključujući korišćenje nivoa sklonosti ka riziku koje rukovodstvo utvrđuje za različite aktivnosti ili djelove organizacije. Ukoliko takav okvir ne postoji, izvršni rukovodilac revizije koristi svoju ocjenu rizika nakon razmatranja informacija dobijenih od višeg rukovodstva i odbora. Izvršni rukovodilac revizije mora, ukoliko je to potrebno, da sprovede analizu i prilagodi plan promjenama u poslovanju, rizicima, operativnim aktivnostima, programima, sistemima i kontrolama organizacije.

2010.A1 - Plan angažmana interne revizije mora biti utemeljen na dokumentovanoj procjeni rizika, koja se vrši bar jednom godišnje. U tom procesu moraju se uzeti u obzir sugestije višeg rukovodstva i odbora.

2010.A2 – Izvršni rukovodilac revizije mora da utvrdi i razmotri očekivanja višeg rukovodstva, odbora i drugih interesnih strana u dijelu mišljenja i ostalih zaključaka interne revizije.

2010.C1 - Izvršni rukovodilac revizije treba da razmotri prihvatanje predloženih konsalting angažmana, na osnovu potencijala takvog angažmana da unaprijedi upravljanje rizikom, doda vrijednost i unaprijedi poslovanje organizacije. Prihvaćeni angažmani moraju biti obuhvaćeni planom.

Standard 2010.A1-2010.C1

Standard 2020-2040

Praktični savjet 2020-1

Saopštavanje i odobravanje, str. 132.

Praktični savjet 2030-1

Upravljanje resursima, str. 141.

Praktični savjet 2040-1

Politike i procedure, str. 143

2020 - Saopštavanje i odobravanje

Izvršni rukovodilac revizije mora obavijestiti više rukovodstvo i odbor o planovima interne revizije i potrebnim resursima, uključujući značajne promjene koje su se desile u međuvremenu, radi njihove analize i davanja odobrenja. Izvršni rukovodilac revizije, takođe, mora saopštiti o uticaju ograničenja u resursima.

2030 - Upravljanje resursima

Izvršni rukovodilac revizije mora osigurati da su resursi interne revizije odgovarajući, dovoljni i efektivno raspoređeni u svrhu postizanja odobrenog plana.

Tumačenje:

Termin „odgovarajući” odnosi se na kombinaciju znanja, vještina i ostalih sposobnosti koje su potrebne za ispunjenje plana. Termin „dovoljni” odnosi se na količinu resursa potrebnih za ispunjenje plana. Resursi su efektivno raspoređeni kada se koriste na način koji optimizira ostvarenje odobrenog plana.

2040 - Politike i procedure

Izvršni rukovodilac revizije mora da utvrditi politike i procedure koje će služiti kao smjernice za aktivnosti interne revizije.

Tumačenje:

Oblik i sadržina politika i procedura zavise od veličine i strukture interne revizije i složenosti njenog posla.

2050 - Koordinacija

Izvršni rukovodilac revizije mora dostavljati informacije i uskladiti aktivnosti sa ostalim internim i eksternim pružaocima usluga uvjeravanja i konsaltinga kako bi osigurao primjerenu pokrivenost i sveo dupliranje napora na najmanju moguću mjeru.

2060 – Podnošenje izvještaja odboru i višem rukovodstvu

Izvršni rukovodilac revizije mora periodično da izvještava odbor ili više rukovodstvo o svrsi, ovlaštenjima i odgovornostima interne revizije i ostvarenju u odnosu na plan. Izvještavanje, takođe, mora obuhvatiti i pitanja kontrole i značajnih izloženosti riziku, uključujući rizik prevarnih radnji, pitanja, korporativnog upravljanja i ostala pitanja koja su neophodna ili zahtjevana od strane odbora ili višeg rukovodstva.

Tumačenje:

Učestalost i sadržaj izvještaja definisani su u razgovoru s višim rukovodstvom i odborom i zavise od važnosti informacija koje treba prenijeti i hitnosti odgovarajućih radnji koje treba da preduzme više rukovodstvo ili odbor.

2070 – Eksterni pružalac usluga i organizaciona odgovornost za internu reviziju

U slučaju kada usluge interne revizije vrši eksterni pružalac usluga, on organizaciji mora staviti do znanja da odgovornost za održavanje efektivnosti aktivnosti interne revizije ostaje odgovornost organizacije.

Standard 2050-2070

Praktični savjet 2050-1

Koordinacija, str. 144.

Praktični savjet 2060-1

Podnošenje izvještaja odboru i višem rukovodstvu, str. 157.

Standard 2100-2110

Tumačenje:

Odgovornost se demonstrira kroz program osiguranja i unapređenja kvaliteta koji ocjenjuje usaglašenost sa Definicijom interne revizije, Kodeksom etike i Standardima.

2100 - Priroda posla

Interna revizija mora vrednovati i doprinositi unapređenju procesa upravljanja rizikom, kontrole i korporativnog upravljanja koristeći sistematičan i disciplinovan pristup.

2110 - Korporativno upravljanje

Interna revizija mora procijeniti i davati odgovarajuće preporuke za unapređenje procesa korporativnog upravljanja u postizanju sljedećih ciljeva:

- promovisanje odgovarajuće etike i vrijednosti unutar organizacije
- osiguranje efektivnog upravljanja performansama i odgovornosti organizacije
- prenošenje informacija o riziku i kontrolama odgovarajućim djelovima organizacije i
- koordiniranje aktivnostima odbora, eksternih i internih revizora i rukovodstva i prenošenja informacija među njima.

2110.A1 - Interna revizija mora da ocjeni konstrukciju, implementaciju i efektivnost ciljeva, programa i aktivnosti organizacije u sprezi sa etičkim pitanjima.

2110.A2 – Aktivnost interne revizije mora ocijeniti da li korporativno upravljanje informacionom tehnologijom organizacije podržava strategije i ciljeve organizacije.

2120 - Upravljanje rizicima

Interna revizija mora ocijeniti efektivnost procesa upravljanja rizicima i doprinijeti njihovom unapređenju.

Tumačenje:

Utvrđivanje jesu li procesi upravljanja rizicima efikasni zapravo je stav koji proizilazi iz ocjene internog revizora o sljedećem:

- da li ciljevi organizacije podržavaju misiju organizacije i da li su sa njom usaglašeni
- jesu li svi značajni rizici identifikovani i ocijenjeni
- da li su odabrani odgovarajući odgovori na rizik na način da se postiže usaglašenost rizika sa spremnošću organizacije da preuzima rizike i
- da li su relevantne informacije o rizicima pravovremeno identifikovane i saopštene na svim nivoima organizacije, na način koji zaposlenima, rukovodstvu i odboru omogućava izvođenje njihovih aktivnosti.

Praktični savjet 2120-1

Ocjena adekvatnosti procesa upravljanja rizicima, str. 167.

Standard 2120.A1-2120.C1

Aktivnost interne revizije može prikupiti Informacije kojima će potkrijepiti ove ocjene tokom višestrukog angažmana. Rezultati tih angažmana, sagledani kao cjelina, pružaju uvid u procese upravljanja rizikom organizacije i njihovu efektivnost.

Nadzor nad procesima upravljanja sprovodi se kroz kontinuirane aktivnosti rukovodstva, posebne ocjene, ili kombinacijom ta dva metoda.

2120.A1 – Interna revizija mora ocijeniti izloženost riziku u dijelu korporativnog upravljanja, poslovanja i informacionih sistema organizacije a u vezi:

- postizanja strateških ciljeva organizacije,
- pouzdanosti i integriteta finansijskih i poslovnih informacija
- efikasnosti i efektivnosti poslovnih procesa
- zaštite imovine i
- usaglašenosti sa zakonima, propisima, politikama, procedurama i ugovorima.

2120.A2 – Aktivnost interne revizije mora da procijeniti mogućnost nastanka prevare i način na koji organizacija upravlja rizikom prevare.

2120.C1 – Tokom konsalting angažmana interni revizori moraju obuhvatiti rizike u skladu s ciljevima angažmana, kao i obratiti pažnju na postojanje ostalih značajnih rizika.

2120.C2 – U postupku ocjene procesa upravljanja rizicima organizacije, interni revizori moraju iskoristiti znanje o rizicima stečeno tokom konsalting angažmana.

2120.C3 – Prilikom pružanja pomoći rukovodstvu u ustanovljavanju ili unapređenju procesa upravljanja rizicima, interni revizori se moraju suzdržavati od preuzimanja bilo kakve rukovodstvene odgovornosti na način da preuzimaju faktičko upravljanje rizicima.

2130 - Kontrola

Interna revizija mora pružiti pomoć organizaciji u održavanju efektivne kontrole putem ocjene efikasnosti i efektivnosti, kao i kroz promovisanje kontinuiranog unapređivanja.

2130.A1 – Interna revizija mora ocjeniti adekvatnost i efektivnost kontrola koje su uspostavljene u odgovor na rizike u upravljanju organizacijom, njenom poslovanju i informacionim sistemima u pogledu:

- postizanja strateških ciljeva organizacije,
- pouzdanosti i integriteta finansijskih i operativnih informacija,
- efikasnosti i efektivnosti poslovanja,
- zaštite imovine i
- usaglašenosti sa zakonima, propisima i ugovorima.

2130.C1 – U postupku ocjene kontrolnih procesa interni revizori moraju iskoristiti znanje o kontrolama stečeno tokom konsalting angažmana.

Praktični savjet 2130.A1-1

Pouzdanost i integritet informacija str. 183.

Praktični savjet 2130.A1-2

Ocjena okvira povjerljivosti organizacije, str. 185

Standard 2200.C2-2201.A1

Praktični savjet 2200-1

Planiranje angažmana,
str. 187

2200 - Planiranje angažmana

Interni revizori moraju pripremiti i dokumentovati plan za svaki pojedini angažman koji uključuje obuhvat, ciljeve, vrijeme i alokaciju sredstava.

2201 – Bitni elementi planiranja

U planiranju angažmana interni revizori moraju uzeti u obzir:

- ciljeve aktivnosti koja se kontroliše i sredstva pomoću kojih ta aktivnost nadzire svoj učinak;
- značajne rizike kojima je aktivnost izložena, njene ciljeve, sredstva i poslovanje, kao i sredstva pomoću kojih se mogući uticaj rizika održava na prihvatljivom nivou;
- adekvatnost i efektivnost procesa korporativnog upravljanja, upravljanja rizikom i kontrolnih procesa za tu aktivnost u poređenju sa odgovarajućim okvirom ili modelom i
- prilike za značajno unapređenje procesa korporativnog upravljanja, upravljanja rizikom i kontrolnih procesa za tu aktivnost.

2201.A1 - Prilikom planiranja angažmana za lica van organizacije, interni revizori moraju zaključiti pisani sporazum sa tim licima o ciljevima, obuhvatu, pojedinačnim odgovornostima i ostalim očekivanjima, uključujući ograničenja distribucije rezultata angažmana i pristupa dokumentaciji i evidenciji u vezi sa angažmanom.

2201.C1 - Interni revizori moraju postići sporazum sa klijentom kojem pružaju konsultantsku uslugu o ciljevima, obuhvatu, pojedinačnim odgovornostima i ostalim očekivanjima klijenta. U slučaju značajnijih angažmana, takav sporazum treba biti dokumentovan.

2210 - Ciljevi angažmana

Za svaki angažman potrebno je utvrditi ciljeve.

2210.A1 - Interni revizori moraju izvršiti preliminarnu procjenu rizika koji su relevantni za aktivnost koja se pregleda. Ciljevi angažmana trebaju da odražavaju rezultate te ocjene.

2210.A2 - Prilikom utvrđivanja ciljeva angažmana, interni revizor u obzir mora uzeti vjerovatnoću pojavljivanja značajnih grešaka, prevare, neusaglašenosti i ostalih uticaja.

2210.A3 - Za ocjenu korporativnog upravljanja, upravljanja rizikom i kontrolnih procesa potrebni su odgovarajući kriterijumi. Interni revizori moraju utvrditi nivo adekvatnosti mjera koje su uprava i/ili odbor utvrdili za odlučivanje o tome jesu li neki zadaci i ciljevi postignuti. Ako su kriterijumi adekvatni, interni revizori moraju koristiti takve kriterijume u svojim ocjenama. Ako su utvrđeni kriterijumi neadekvatni, interni revizori moraju u saradnji sa upravom i/ili odborom definisati odgovarajuće kriterijume za vrednovanje.

2210.C1 - Ciljevi konsalting angažmana moraju obuhvatiti procese korporativnog upravljanja, upravljanja rizicima i kontrole u obimu u kome se postigne dogovor sa klijentom.

Praktični savjet 2210-1

Ciljevi angažmana,
str. 193.

Praktični savjet 2210.A1 -1

Procjena rizika u
planiranju angažmana,
str. 194.

Standard 2210.C1-2220.C2

2210.C1 - Ciljevi konsalting angažmana moraju biti usklađeni sa vrijednostima, strategijom i ciljevima organizacije.

2220 – Obuhvat angažmana

Obuhvat angažmana mora biti utvrđen na nivou dovoljnom za postizanje ciljeva angažmana.

2220.A1 – Angažman mora obuhvatiti odgovarajuće sisteme, evidencije, osoblje i materijalnu imovinu, uključujući one koji su pod nadzorom trećih strana.

2220.A2 - Ukoliko se tokom angažmana uvjeravanja pruži značajna prilika za pružanje usluga konsaltinga, treba zaključiti poseban pisani sporazum u pogledu ciljeva, obuhvata, pojedinačnih odgovornosti i ostalih očekivanja, a rezultate konsaltinga treba saopštiti u skladu sa standardima za usluge konsaltinga.

2220.C1 – Tokom konsalting angažmana interni revizori moraju osigurati obuhvat angažmana dovoljan za ispunjavanje dogovorenih ciljeva. Ukoliko se prilikom obavljanja angažmana steknu rezerve u vezi obuhvata, o tim rezervama moraju prodiskutovati sa klijentom kako bi utvrdili da li treba nastaviti sa obavljanjem posla.

2220.C2 – Tokom konsalting angažmana interni revizori moraju ispitati kontrole koje su konzistentne sa ciljevima angažmana i obratiti pažnju na postojanje značajnijih propusta u kontrolama.

2230 - Raspoređivanje resursa za angažman

Interni revizori moraju odrediti resurse koji su odgovarajući i dovoljni za postizanje ciljeva angažmana, na bazi ocjene prirode i složenosti svakog angažmana, vremenskih ograničenja i raspoloživih sredstava.

2240 - Program rada angažmana

Interni revizori moraju pripremiti i dokumentovati programe rada čijom realizacijom se ostvaruju ciljevi angažmana.

2240.A1 – Programi rada moraju obuhvatiti procedure za identifikovanje, analizu, ocjenu i dokumentovanje informacija tokom obavljanja angažmana. Program rada mora biti odobren prije implementacije, a za bilo kakve izmjene potrebno je bez odgađanja dobiti odobrenje.

2240.C1 – Programi rada za konsalting angažmane mogu se razlikovati prema sadržaju, u zavisnosti od prirode angažmana.

2300 - Izvođenje angažmana

Interni revizori moraju identifikovati, analizirati, ocjeniti i dokumentovati dovoljno informacija za postizanje ciljeva angažmana.

2310 - Identifikovanje informacija

Interni revizori moraju utvrditi dovoljne, pouzdane, relevantne i korisne informacije u svrhu postizanja ciljeva posla.

Standard 2230-2310

Praktični savjet 2230-1

Raspoređivanje resursa za angažman, str. 197.

Praktični savjet 2240-1

Program rada angažmana, str. 198.

Standard 2320-2330.A2

Praktični savjet 2320-1

Analitičke procedure, str. 201.

Praktični savjet 2320-2

Analiza uzroka problema, str. 204.

Praktični savjet 2330-1

Dokumentovanje informacija, str. 211.

Praktični savjet 2330.A1 -1

Kontrola dokumentacije angažmana, str. 212.

Praktični savjet 2330.A2 -1

Čuvanje dokumenata, str. 217.

Tumačenje:

Dovoljne informacije su činjenične, adekvatne i uvjerljive tako da razumna, dobro informisana osoba može doći do istih zaključaka kao i revizor. Pouzdane informacije su najbolje informacije koje su dostupne uz primjenu odgovarajućih tehnika angažmana. Relevantne informacije potkrepljuju zapažanja i preporuke iz angažmana i konzistentne su sa ciljevima angažmana. Korisne informacije pomažu organizaciji u postizanju svojih ciljeva.

2320 - Analiza i ocjena

Interni revizori moraju zasnivati zaključke i rezultate na odgovarajućim analizama i ocjenama.

2330 - Dokumentovanje informacija

Interni revizori moraju dokumentovati relevantne informacije koje potkrepljuju zaključke i rezultate angažmana.

2330.A1 - Izvršni rukovodilac revizije mora kontrolisati pristup evidenciji obavljenih angažmana. Izvršni rukovodilac revizije, prema potrebi, mora dobiti odobrenje višeg rukovodstva i/ili pravnog savjetnika prije objavljivanja takvih podataka eksternim stranama.

2330.A2 - Izvršni rukovodilac revizije mora definisati zahtjeve za čuvanje evidencije koja se odnosi na angažman, bez obzira na medij na kojem je zapis pohranjen. Ovi zahtjevi moraju biti u skladu sa smjernicama organizacije i svim odgovarajućim regulatornim i drugim zahtjevima.

2330.C1 - Izvršni rukovodilac revizije mora donijeti politike koji uređuju kontrolu i čuvanje evidencija o angažmanu, kao i njihovo objavljivanje internim i eksternim strankama. Ove politike moraju biti u skladu sa smjericama organizacije i svim odgovarajućim regulatornim i drugim zahtjevima.

2340 - Nadzor nad angažmanom

Angažmane je neophodno propisno nadzirati kako bi se osiguralo postizanje ciljeva, osiguranje kvaliteta i usavršavanje zaposlenih.

Tumačenje:

Obuhvat potrebnog nadzora zavisi od stručnosti i iskustva internih revizora i složenosti angažmana. Izvršni rukovodilac revizije je odgovoran za nadzor nad angažmanom, bez obzira da li ga obavlja interna revizija ili se on obavlja za internu reviziju, međutim, izvršni rukovodilac revizije može delegirati nadzor internim revizorima sa odgovarajućim iskustvom. Odgovarajući dokazi o nadzoru moraju se dokumentovati i čuvati.

2400 - Saopštavanje rezultata

Interni revizori moraju saopštiti rezultate angažmana.

Standard 2330.C1-2400

Praktični savjet 2340-1

Nadzor nad angažmanom, str. 218.

Standard 2410-2410.A3

Praktični savjet 2410-1

Kriterijumi saopštavanja,
str. 223.

2410 - Kriterijumi saopštavanja

Saopštenje o angažmanu mora sadržati ciljeve angažmana i obuhvat, kao i valjane zaključke, preporuke i akcijske planove.

2410.A1 - Konačno saopštenje o rezultatima angažmana mora, kada je to moguće, sadržati sveobuhvatno mišljenje i/ili zaključke internog revizora. Prilikom izdavanja mišljenja moraju se uzeti u obzir očekivanja višeg rukovodstva, odbora i ostalih interesnih strana, i isto mora biti potkrijepljeno dovoljnim, pouzdanim, relevantnim i korisnim informacijama.

Tumačenje:

Na nivou angažmana, mišljenja mogu biti u formi ocjena, zaključaka ili ostalih opisa rezultata. Takav angažman može se odnositi na kontrole uspostavljene nad određenim procesom, rizikom ili poslovnim jedinicom. Prilikom formulisanja takvih mišljenja neophodno je razmotriti rezultate angažmana i njihovu relevantnost.

2410.A2 - Interni revizori se podstiču da u saopštenju o angažmanu istaknu zadovoljavajuće rezultate.

2410.A3 – Prilikom objave rezultata angažmana licima van organizacije, u saopštenju treba navesti ograničenja u pogledu distribucije i korišćenja rezultata.

2410.C1 - Saopštenja o napretku i rezultatima konsalting angažmana će se razlikovati po obliku i sadržini, u zavisnosti od prirode posla i potreba klijenta.

2420 - Kvalitet saopštavanja

Saopštenja moraju biti tačna, objektivna, jasna, sažeta, konstruktivna, potpuna i pravovremena.

Tumačenje:

Tačna saopštenja ne sadrže greške i iskrivljene informacije i vjerno odražavaju činjenice na kojima su zasnovana. Objektivna saopštenja su fer, nepristrasna i bez predrasuda i rezultat su poštene i uravnotežene ocjene svih relevantnih činjenica i okolnosti. Jasna saopštenja su lako razumljiva i logična, izbjegavaju nepotrebnu stručnu terminologiju i pružaju sve važne i relevantne informacije. Sažeta saopštenja su precizna i izbjegavaju bespotrebna objašnjenja, suvišne detalje, bespotrebne podatke i opširnosti.

Konstruktivna saopštenja pomažu klijentu koji je naručio angažman i organizaciji i dovode do potrebnih promjena. Potpuna saopštenja ne izostavljaju ništa što je važno za ciljnu publiku i sadrže sve važne i relevantne informacije i primjedbe koje potkrepljuju preporuke i zaključke. Pravovremena saopštenja su pravovremena i brza, u zavisnosti od važnosti problema, i omogućavaju upravi preduzimanje odgovarajućih korektivnih radnji.

Praktični savjet 2420-1

Kvalitet saopštenja, str. 228.

Standard 2421-2440

2421 - Greške i propusti

Ako završno saopštenje sadrži značajnu grešku ili propust, izvršni rukovodilac revizije mora da dostavi ispravljene informacije svim stranama koje su dobile prvobitno saopštenje.

2430 – Korišćenje izjave „Sprovedeno u skladu sa Međunarodnim standardima profesionalne prakse interne revizije“

Interni revizori mogu izjaviti da je njihov angažman „sproveden u skladu sa Međunarodnim standardima profesionalne prakse interne revizije“ samo ako rezultati programa osiguranja i unapređenja kvaliteta mogu potkrijepiti takvu izjavu.

2431 – Izjava o neusaglašenosti angažmana sa Standardima

Kada neusaglašenost s Definicijom interne revizije, Kodeksom etike i Standardima utiče na pojedini angažman, u obavještenju o rezultatima angažmana treba navesti:

- princip ili pravilo ponašanja iz Kodeksa etike ili Standarda s kojima nije postignuta puna usaglašenost
- razlog(e) neusaglašenosti i
- uticaj neusaglašenosti na angažman i saopštene rezultate angažmana.

2440 - Objelodanjivanje rezultata

Izvršni rukovodilac revizije mora da obavijesti odgovarajuća lica o rezultatima.

Praktični savjet 2440-1

Objelodanjivanje rezultata, str. 229.

Tumačenje:

Izvršni rukovodilac revizije je odgovoran za pregled i odobrenje konačnog saopštenja o angažmanu prije njegovog izdavanja i za odlučivanje o tome kome i na koji način će se ono distribuirati. Konačna odgovorenost ostaje na izvršnom rukovodiocu revizije i ukoliko odluči da ove dužnosti delegira na drugo lice.

2440.A1 - Izvršni rukovodilac revizije je odgovoran za saopštavanje konačnih rezultata licima koja su odgovorna za dalje postupanje sa njima.

2440.A2 - Ukoliko pravni, zakonski ili regulatorni zahtjevi ne propisuju drugačije, prije objave rezultata licima izvan organizacije, izvršni rukovodilac revizije mora:

- da procjeni potencijalni rizik po organizaciju,
- da se po potrebi posavjetuje sa višim rukovodstvom i/ili pravnim savjetnikom i
- da kontroliše distribuciju kroz ograničenje korišćenja rezultata.

2440.C1 - Izvršni rukovodilac revizije je odgovoran za saopštavanje konačnih rezultata konsaltinga klijentima.

2440.C2 - Tokom konsalting angažmana mogu se utvrditi problemi u upravljanju rizikom, kontrolama i korporativnom upravljanju. U slučaju kada su ta pitanja važna za organizaciju, o njima treba obavijestiti više rukovodstvo i odbor.

Standard 2450-2500.A1

2450 – Sveobuhvatna mišljenja

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

Tumačenje:

Saopštenjem se identifikuju:

- obuhvat, uključujući vremenski period na koji se mišljenje odnosi,
- ograničenja obuhvata,
- razmatranja svih povezanih projekata, uključujući i oslanjanje na druge pružaoce usluga uvjeravanja,
- okvir rizika ili kontrole ili drugi kriterijumi korišćeni kao osnova za davanje sveukupnog mišljenja i
- sveobuhvatno mišljenje, ocjena ili zaključak do kojih se došlo.

U saopštenju se moraju navesti razlozi za nepovoljno sveobuhvatno mišljenje

2500 - Praćenje napretka

Izvršni rukovodilac revizije mora da uspostavi i održava sistem za praćenje postupanja sa rezultatima koji su saopšteni rukovodstvu.

2500.A1 - Izvršni rukovodilac revizije mora da utvrdi proces follow-up praćenja radi sprovođenja nadzora ko bi se obezbjedilo da su radnje naložene rukovodstvu efektivno implementirane ili da je više rukovodstvo preuzelo na sebe rizik nepreduzimanja odgovarajućih radnji.

2500.C1 - Interna revizija mora da prati postupanje sa rezultatima konsultantskih angažovanja u obimu koji je dogovoren sa klijentom.

2600 – Sapštavanje o prihvatanju rizika

Kada izvršni rukovodilac revizije zaključi da je rukovodstvo prihvatilo stepen rizika koji može biti neprihvatljiv za organizaciju, izvršni rukovodilac mora to pitanje razmotriti sa višim rukovodstvom. Ukoliko utvrdi da ovo pitanje nije razriješeno, izvršni rukovodilac revizije će o tome informisati odbor.

Tumačenje:

Rizici koje je prihvatilo rukovodstvo mogu biti identifikovani tokom angažmana uvjeravanja ili konsalting angažmana, praćenjem napretka aktivnosti koje menadžment preduzima po osnovu prethodnih angažmana, te na druge načine. Izvršni rukovodilac revizije nije odgovoran za rješavanje rizika.

Rječnik termina

Dodavanje vrijednosti

Aktivnost interne revizije odaje vrijednost ogranizaciji (i interesnim stranama) na način što pruža objektivno i relevantno uvjeravanje i doprinosi efikasnosti i efektivnosti procesa korporativnog upravljanja, upravljanja rizikom i kontrole.

Adekvatna kontrola

Prisutna je ako ju je rukovodstvo isplaniralo i organizovalo (osmislilo) na način koji osigurava opravdano uvjerenje o djelotvornom upravljanju rizicima i o postizanu ciljeva organizacije na efikasan i ekonomičan način.

Usluge uvjeravanja

Objektivno ispitivanje dokaza sa ciljem davanja nezavisne ocjene procesa korporativnog upravljanja, upravljanja rizikom i kontrole organizacije. Primjeri mogu uključivati angažmane koji se odnose na finansije, rezultate rada, usaglašenost sa propisima, sigurnost sistema i dužnu pažnju.

Odbor

Najviši organ upravljanja odgovoran za upravljanje i/ili nadzor nad aktivnostima i upravljanjem organizacijom. Najčešće ga sačinjava nezavisna grupa direktora (npr. odbor direktora, nadzorni odbor, ili odbor guvernera ili povjerenika). Ukoliko takva grupa nije ustanovljena, termin „odbor“ može označavati lidera organizacije. Termin „Odbor“ može se odnositi na odbor za reviziju na koga je upravljački organ delegirao određene funkcije.

Povelja

Povelja interne revizije je formalni dokument koji definiše svrhu aktivnosti interne revizije, njena ovlašćenja i odgovornosti. Povelja interne revizije definiše položaj interne revizije u organizaciji, daje ovlašćenje za pristup evidenciji, zaposlenima i materijalnoj imovini koji su važni za izvršenje angažmana i definiše obuhvat aktivnosti interne revizije.

Izvršni rukovodilac revizije

Izraz izvršni rukovodilac revizije je lice na višoj poziciji u organizaciji odgovorno za efektivno upravljanje aktivnostima interne revizije u skladu sa poveljom interne revizije i Definicijom interne revizije, Kodeksom etike i Standardima. Izvršni rukovodilac revizije i ostala lica koja su mu podređena moraju posjedovati adekvatna profesionalna zvanja i kvalifikacije. Konkretni nazivi funkcije izvršnog rukovodioca revizije mogu se razlikovati u zavisnosti od organizacije.

Kodeks etike

Kodeks etike Instituta internih revizora (IIA) čine Principi relevantni za struku i praksu interne revizije i Pravila ponašanja, koji opisuju kakvo se ponašanje očekuje od internih revizora. Kodeks etike se odnosi na lica i subjekte koji pružaju usluge interne revizije. Svrha Kodeksa etike je unapređenje etičke kulture u globalnoj profesiji interne revizije.

Usaglašenost

Usaglašenost sa politikama, planovima, postupcima, zakonima, propisima, ugovorima i ostalim zahtjevima.

Sukob interesa

Bilo kakav odnos koji nije, ili izgleda da nije, u najboljem interesu organizacije. Sukob interesa dovodi u pitanje sposobnost pojedinca da objektivno obavlja svoje dužnosti i odgovornosti.

Usluge konsaltinga

Savjetodavne i srodne usluge koje se pružaju klijentu, čija se priroda i obuhvat definišu u dogovoru sa klijentom, su usluge sa ciljem dodavanja vrijednosti i unapređenja procesa korporativnog upravljanja, upravljanja rizikom i kontrole organizacije, a da pri tom interni revizor ne preuzima odgovornost rukovodstva. Primjeri uključuju zastupanje, pružanje savjeta, pružanje podrške i obuku.

Kontrola

Svaka aktivnost rukovodstva, odbora i drugih stranaka sa ciljem upravljanja rizikom i povećanja vjerovatnoće ostvarivanja definisanih ciljeva. Rukovodstvo planira, organizuje i usmjerava izvršavanje radnji dovoljnih za pružanje razumnog uvjerenja da će ciljevi biti dostignuti.

Kontrolno okruženje

Stav i radnje odbora i rukovodstva u pogledu značaja kontrole u organizaciji. Kontrolno okruženje obezbjeđuje disciplinu i strukturu za postizanje osnovnih ciljeva sistema interne kontrole. Kontrolno okruženje uključuje sljedeće elemente:

- integritet i etičke vrednosti,
- stav rukovodstva i način poslovanja,
- organizacionu strukturu,
- delegiranje ovlašćenja i odgovornosti,
- politiku i praksu upravljanja ljudskim resursima i
- stručnost zaposlenih.

Kontrolni procesi

Politike, procedure (manuelne i automatizovane) i aktivnosti koje su dio kontrolnog okvira, osmišljene i primjenjene na način kojim se obezbjeđuje zadržavanje rizika na nivou prihvatljivom za organizaciju.

Angažman

Poseban zadatak ili aktivnost pregleda koji obavlja interna revizija, kao što je interna revizija, provjera samoocjenjivanja, istraživanje prevara ili konsalting. Angažman može obuhvatiti višestruke zadatke ili aktivnosti osmišljene kako bi se ostvario poseban skup povezanih ciljeva.

Ciljevi angažmana

Opšte izjave internih revizora u kojima su definisana namjeravana dostignuća angažmana.

Mišljenje iz angažmana

Ocjene, zaključci i/ili ostali opisi rezultata pojedinačnog angažmana interne revizije, koji se odnose na te aspekte u okviru ciljeva i obuhvata angažmana.

Program rada angažmana

Dokument u kome se navode procedure kojih se treba pridržavati tokom angažmana, sastavljen u svrhu ostvarivanja planiranih angažmana.

Eksterni pružalac usluga

Osoba ili preduzeće izvan organizacije koje posjeduje posebno znanje, vještine ili iskustvo u određenoj disciplini.

Prevara

Bilo koja nezakonita radnja sa karakteristikama obmane, prikrivanja ili povrede povjerenja. Navedene radnje ne zavise od pretnji nasiljem ili fizičkom silom. Prevare čine lica ili organizacije u svrhu sticanja novca, imovine ili usluga, izbjegavanja plaćanja ili gubitka usluga ili osiguranja lične ili poslovne koristi.

Korporativno upravljanje

Kombinacija procesa i struktura koje implementira odbor u svrhu informisanja, usmjeravanja, rukovođenja i praćenja aktivnosti organizacije radi postizanja ciljeva.

Narušavanje

Narušavanje individualne objektivnosti i organizacijske nezavisnosti može uključivati lični sukob interesa, ograničenje obuhvata, ograničenja pristupa dokumentima, zaposlenima i imovini, kao i ograničenje resursa (finansiranja).

Nezavisnost

Nepostojanje uslova koji ugrožavaju sposobnost interne revizije da izvršava obaveze interne revizije na nepristrasan način.

Kontrole informacione tehnologije

Kontrole koje pružaju podršku poslovnom rukovodstvu i korporativnom upravljanju i osiguravaju opšte i tehničke kontrole nad infrastrukturama informacione tehnologije, kao što su aplikacije, informacije, infrastrukture i ljudi.

Upravljanje informacionim tehnologijama

Sastoji se od vođstva, organizacionih struktura i procesa koji osiguravaju da informaciona tehnologija organizacije podržava strategije i ciljeve organizacije.

Aktivnost interne revizije

Odjeljenje, odsjek, grupa savjetnika ili ostalih praktičara koji pružaju usluge nezavisnog i objektivnog uvjeravanja i konsaltinga radi dodavanja vrijednosti i unapređenja poslovanja organizacije. Interna revizija pomaže organizaciji u postizanju ciljeva kroz sistematičan, disciplinovan pristup radi ocjene i unapređenja efektivnosti procesa korporativnog upravljanja, upravljanja rizikom i kontrole.

Međunarodni okvir za profesionalnu praksu

Konceptualni okvir koji organizuje autoritativne smjernice koje objavljuje IIA. Autoritativne smjernice sastoje se od dvije kategorije - (1) obavezne i (2) preporučene.

Mora

U Standardima se koristi riječ "mora" za označavanje bezuslovne obaveze.

Objektivnost

Nepriistrasan stav koji omogućava internim revizorima obavljanje angažmana uz iskreno vjerovanje u produkt svog rada, i bez značajnijih kompromisa u pogledu kvaliteta. Objektivnost zahtijeva od internih revizora da svoje ocjene u pitanjima revizije ne podređuju ocjenama drugih.

Sveobuhvatno mišljenje

Ocjene, zaključci i/ili ostali opisi rezultata koje, sa šireg aspekta, daje izvršni rukovodilac revizije po pitanju korporativnog upravljanja, upravljanja rizicima i/ili kontrolnih procesa organizacije. Sveobuhvatno mišljenje je stručni stav izvršnog rukovodioca revizije zasnovan na rezultatima niza pojedinačnih angažmana i ostalih aktivnosti sprovedenih tokom određenog vremenskog perioda.

Rizik

Mogućnost nastanka događaja koji će uticati na postizanje ciljeva. Rizik se mjeri terminima uticaj i vjerovatnoća.

Sklonost ka riziku

Nivo rizika koji je organizacija spremna da prihvati.

Upravljanje rizikom

Postupak identifikacije, ocjene, upravljanja i kontrole nad mogućim događajima ili situacijama u svrhu pružanja razumnog uvjeravanja u pogledu postizanja ciljeva organizacije.

Treba

U standardima se riječ „treba“ koristi da označi očekivano ponašanje, osim u slučaju kada uz stručno rasuđivanje okolnosti dozvoljavaju odstupanje.

Značaj

Relativna važnost predmeta u kontekstu u kome se razmatra, uključujući kvantitativne i kvalitativne faktore, kao što su veličina, priroda, učinak, relevantnost i uticaj. Stručno rasuđivanje pomaže internim revizorima u ocjeni značaja pitanja unutar konteksta relevantnih ciljeva.

Standard

Stručna objava koju proglasi Odbor za međunarodne standarde interne revizije u kojoj se navode zahtevi za obavljanje širokog raspona aktivnosti interne revizije, kao i za ocjenu rezultata rada interne revizije.

Revizijske tehnike zasnovane na tehnologiji

Svi automatizovani revizijski alati, poput generalizovanog revizijskog softvera, generatora podataka za testiranje, kompjuterizovanih revizijskih programa, specijalizovanih revizijskih uslužnih programa i računarski podržanih revizijskih tehnika (CAAT's alati).

PRAKTIČNI SAVJETI



Povelja interne revizije

1. Usvajanje formalne, pisane povelje interne revizije je od velike važnosti za upravljanje internom revizijom. Poveljom interne revizije daje se priznata izjava koju razmatra i odobrava rukovodstvo a usvaja odbor, kako je i dokumentovano u zapisniku. Takođe, omogućava periodičnu ocjenu primjerenosti svrhe, ovlašćenja i odgovornosti interne revizije, čime se utvrđuje uloga interne revizije. U slučaju bilo kakvih nedoumica, povelja osigurava i formalan, pisani sporazum sa rukovodstvom i odborom o internoj reviziji u organizaciji.
2. Izvršni rukovodilac revizije je odgovoran za periodično ocjenjivanje da li svrha, ovlašćenja i odgovornosti interne revizije, shodno definiciji u povelji, i dalje adekvatno omogućavaju postizanje ciljeva interne revizije. Izvršni rukovodilac revizije je dužan da o rezultatima ove ocjene obavijesti više rukovodstvo i odbor.

Primarni povezani standard

1000- Svrha, nadležnost i odgovornost

Svrha, nadležnost i odgovornost interne revizije mora se formalno definisati u Povelji interne revizije, koja mora biti u skladu sa Definicijom interne revizije, Kodeksom etike i Standardima. Izvršni rukovodilac revizije mora periodično da revidira povelju interne revizije i dostavi je višem rukovodstvu i odboru na razmatranje i usvajanje.

Tumačenje:

Povelja interne revizije je formalni dokument kojim se definiše svrha, nadležnost i odgovornost interne revizije. Povelja interne revizije utvrđuje položaj interne revizije u organizaciji, uključujući način funkcionalnog izvještavanja izvršnog rukovodioca revizije prema odboru, definiše pristup dokumentaciji, zaposlenima i materijalnoj imovini koji su značajni za sprovođenje revizije i definiše obuhvat aktivnosti interne revizije. Konačno odobrenje Povelje interne revizije je u nadležnosti je odbora.

Primarni povezani standard

1110 - Organizaciona nezavisnost

Izvršni rukovodilac revizije podnosi izvještaj onom nivou u organizaciji koji omogućava internoj reviziji ispunjenje njenih odgovornosti. Izvršni rukovodilac revizije mora, najmanje jednom godišnje, potvrditi odboru organizacionu nezavisnost interne revizije.

Tumačenje:

Organizaciona nezavisnost efektivno se postiže kada izvršni rukovodilac revizije funkcionalno izvještava prema odboru. Funkcionalno izvještavanje prema odboru prisutno je kada odbor:

- *odobrava povelju interne revizije,*
- *odobrava plan revizije zasnovan na riziku,*
- *odobrava budžet i plan resursa interne revizije,*
- *dobija od izvršnog rukovodioca revizije izvještaje o izvršenju interne revizije u odnosu na plan i ostalim pitanjima,*
- *odobrava odluke o imenovanju i razrješenju izvršnog rukovodioca revizije,*

Organizaciona nezavisnost

1. Interni revizori moraju imati podršku višeg rukovodstva i odbora pri ostvarivanju saradnje sa klijentima i obavljanju svog posla bez nedozvoljenih uticaja.
2. Izvršni rukovodilac revizije, koji funkcionalno odgovara odboru, a administrativno izvršnom direktoru organizacije, osigurava organizacionu nezavisnost. Izvršni rukovodilac revizije, kao minimum, treba da odgovara osobi u organizaciji koja ima ovlašćenja dovoljna za promovisanje nezavisnosti i osiguranje širokog obuhvata revizije, stvaranje odgovarajućih uslova za komunikaciju u okviru angažmana i primjerenog postupanja prema preporukama iz angažmana.
3. Funkcionalna odgovornost prema odboru postignuta je kada odbor:
 - odobrava povelju interne revizije
 - odobrava procjenu rizika interne revizije i povezani revizijski plan
 - prima izvještaje od izvršnog rukovodioca revizije o rezultatima interne revizije ili drugim pitanjima koja izvršni rukovodilac revizije smatra potrebnim, uključujući i zatvorene sastanke sa izvršnim rukovodiocem revizije bez prisutnosti rukovodstva, kao i godišnju potvrdu organizacione nezavisnosti interne revizije
 - odobrava sve odluke u vezi ocjene produktivnosti, imenovanja ili razrješenja izvršnog rukovodioca revizije
 - odobrava godišnju naknadu i prilagođavanje plate izvršnog rukovodioca revizije

Praktični savjet 1110-1

- postavlja odgovarajuće upite upravi i izvršnom rukovodiocu revizije sa ciljem utvrđivanja da li postoje ograničenja u obuhvatu revizije ili budžetiranim sredstvima koja narušavaju sposobnost interne revizije da obavlja svoje dužnosti.
1. Administrativna odgovornost podrazumijeva odnos unutar rukovodstvene strukture organizacije koji omogućava svakodnevni rad interne revizije. Administrativna odgovornost obično podrazumijeva:
- pripremu budžeta i računovodstvo uprave
 - upravljanje ljudskim resursima, uključujući ocjene i naknade zaposlenih
 - interna saopštenja i tok informacija
 - upravljanje politikom i procedurama interne revizije.

Primarni povezani standard

*Primarni povezani standard***1111 - Direktna interakcija sa odborom**

Izvršni rukovodilac revizije mora komunicirati i biti u direktnoj interakciji sa odborom.

Interakcija sa odborom

1. Direktna komunikacija postoji ukoliko izvršni rukovodilac revizije redovno prisustvuje i učestvuje na sastancima odbora vezanim za odgovornosti odbora u pogledu nadzora nad revizijom, finansijskim izvještavanjem, upravljanjem organizacijom i kontrolom. Prisustvo i učešće izvršnog rukovodioca revizije na tim sastancima pruža mu mogućnost da bude obaviješten o strateškim poslovnim i operativnim novitetima i da u ranoj fazi postavlja pitanja u vezi visokog nivoa rizika, sistema, procedura ili kontrole. Prisutnost na sastancima takođe omogućava razmjenu informacija u vezi planova i aktivnosti interne revizije, kao i međusobno obavještanje o bilo kakvim drugim pitanjima od zajedničkog interesa.
2. Takva komunikacija i interakcija su takođe osigurani kada se izvršni rukovodilac revizije sastaje s odborom na sastancima zatvorenog tipa, najmanje jednom godišnje.

Individualna objektivnost

1. Individualna objektivnost znači da interni revizori sprovede angažman iskreno vjerujući u produkt svoga rada i bez značajnijih ustupaka u pogledu kvaliteta. Interni revizori ne smiju biti dovedeni u situacije u kojima nisu u mogućnosti donijeti objektivno stručno mišljenje.
2. Individualna objektivnost znači da izvršni rukovodilac revizije organizuje zadatke osoblja na način kojim se izbjegavaju mogući i stvarni sukobi interesa i pristrasnost, tako što povremeno zahtijeva od internih revizora informacije o mogućim sukobima interesa i pristrasnosti i, kad god je to izvodljivo, periodično rotira zadatke pojedinih internih revizora.
3. Rezultate interne revizije treba provjeriti prije nego što odgovarajuća saopštenja budu objavljena, kako bi se osiguralo objektivno obavljanje posla.
4. Objektivnost internog revizora nije narušena kad revizor preporuči standarde kontrole za sisteme ili revidira procedure prije njihove implementacije. Smatra se da je objektivnost revizora narušena ako revizor osmisli, instalira, izradi nacrt procedure ili upravlja takvim sistemima.
5. Povremeno obavljanje nerevizijskih poslova od strane internog revizora, uz uslov da je to u potpunosti objelodanjeno u procesu izvještavanja, ne znači nužno narušavanje objektivnosti. Međutim, to zahtijeva pažljivo razmatranje uprave i internog revizora kako bi se izbjegao negativan uticaj na objektivnost internog revizora.

Primarni povezani standard

1120 - Individualna objektivnost

Interni revizori moraju biti nepristrasni, objektivni i moraju izbjegavati sukobe interesa.

Tumačenje:

Sukob interesa je situacija u kojoj interni revizor, koji je na povjerljivoj poziciji, ima konkurentski profesionalni ili lični interes. Takvi protivni interesi mogu otežati obavljanje njegovih ili njenih dužnosti na nepristran način. Sukob interesa postoji čak i ako ne dođe do neetičkog ili neprikladnog djelovanja. Sukob interesa može stvoriti utisak neprikladnosti koji može potkopati povjerenje u internog revizora, internu reviziju i profesiju u cjelini. Sukob interesa može umanjiti sposobnost pojedinca da svoje dužnosti obavlja objektivno.

Primarni povezani standard

1130 - Narušavanje nezavisnosti ili objektivnosti

Ako nezavisnost ili objektivnost budu stvarno ili naizgled narušeni, o detaljima takvog narušavanja treba obavijestiti odgovarajuće strane. Priroda objelodanivanja te činjenice zavisice od karakteristika narušavanja.

Tumačenje:

Narušavanje organizacione nezavisnosti i individualne objektivnosti može uključivati, ali ne isključivo, lični sukob interesa, ograničenja obuhvata, ograničenja pristupa dokumentaciji, osoblju i imovini, te ograničenje resursa, poput finansijskih sredstava. Određivanje odgovarajućih osoba kojima se saopštavaju podaci o narušavanju nezavisnosti ili objektivnosti zavisi od očekivanja interne revizije i odgovornosti izvršnog rukovodioca revizije prema višem rukovodstvu i odboru, u skladu sa odredbama povelje interne revizije, kao i od same prirode narušavanja.

Narušavanje nezavisnosti ili objektivnosti

1. Interni revizori moraju izvijestiti izvršnog rukovodioca revizije o svakoj situaciji u kojoj postoji stvarno ili potencijalno narušavanje nezavisnosti ili objektivnosti ili se o njima može donijeti opravdan zaključak i obratiti mu se ukoliko imaju pitanja o tome da li određena situacija predstavlja narušavanje objektivnosti ili nezavisnosti. Izvršni rukovodilac revizije bi trebao da prerasporedi revizora/e ukoliko utvrdi da je došlo do narušavanja ili ako postoje sumnje za takav zaključak.
2. Ograničenje obuhvata je ograničenje koje se nameće internoj reviziji i koje sprječava internu reviziju u ostvarenju njenih ciljeva i planova. Između ostalog, ograničenje obuhvata može ograničiti:
 - obuhvat definisan u povelji interne revizije
 - pristup interne revizije evidencijama, zaposlenima i materijalnoj imovini koji su važni za obavljanje angažmana
 - odobren raspored rada angažmana
 - obavljanje potrebnih procedura u okviru angažmana
 - odobren plan popunjavanja kadrovima i finansijski budžet.
3. Ograničenje obuhvata, sa mogućim pratećim efektima, treba prijaviti odboru, po mogućnosti u pisanom obliku. Izvršni rukovodilac revizije treba da razmotri da li je primjereno obavijestiti odbor o ograničenjima obuhvata o kojem je odbor ranije bio obaviješten i koje je prihvatio. To može biti potrebno, pogotovo ukoliko je došlo do promjena u organizaciji, odboru, višem rukovodstvu ili drugih promjena.

Praktični savjet 1130-1

4. Interni revizori ne smiju prihvatiti naknade, poklone ili zabavu od zaposlenih, klijenata, kupaca, dobavljača ili poslovnih saradnika što bi moglo stvoriti utisak da je objektivnost revizora narušena. Utisak narušene objektivnosti može se odnositi na sadašnje ili buduće angažmane revizora. Status angažmana ne smije se smatrati opravdanjem za primanje naknada, poklona ili zabave. Prihvatanje promotivnih predmeta (kao što su olovke, kalendari ili uzorci) koji su dostupni zaposlenima i široj javnosti, a koji imaju minimalnu vrijednost, ne ometa stručno mišljenje internih revizora. Interni revizori moraju odmah obavijestiti svoje nadređene o ponudi svake materijalne naknade ili darova.

Primarni povezani standard

Primarni povezani standard

1130.A1 - Interni revizori moraju se uzdržati od ocjene određenih aktivnosti za koje su prethodno bili nadležni. Smatra se da je objektivnost narušena kada interni revizor pruža usluge uvjeravanja za aktivnost za koju je bio odgovoran tokom prethodne godine.

Ocjena poslova za koje su interni revizori prethodno bili odgovorni

1. Osobe koje su premještene u internu reviziju ili su privremeno angažovane od strane interne revizije ne smiju se raspodijeliti na reviziju onih aktivnosti koje su prethodno obavljali ili kojima su upravljali sve dok ne prođe barem jedna godina. Pretpostavlja se da takvi zadaci narušavaju objektivnost i potrebno je dodatno razmatranje prilikom nadzora angažmana ili saopštavanja rezultata angažmana.

Praktični savjet 1130.A2-1

Odgovornost interne revizije za ostale (nerevizijske) funkcije

1. Interni revizori ne smiju prihvatiti odgovornost za nerevizijske funkcije ili dužnosti koje podliježu periodičnim ocjenama od strane interne revizije. Ako imaju tu odgovornost, znači da ne funkcionišu kao interni revizori.
2. Ukoliko je interna revizija, izvršni rukovodilac revizije ili pojedini interni revizor odgovoran za operativnu aktivnost ili rukovodstvo razmatra njihovo raspoređivanje na operativnu aktivnost koja bi mogla biti predmet interne revizije, može doći do narušavanja nezavisnosti i objektivnosti internog revizora. Izvršni rukovodilac revizije treba da uzme u obzir najmanje sljedeće činioce prilikom ocjenjivanja uticaja na nezavisnost i objektivnost:
 - zahtjeve Kodeksa etike i Standarda
 - očekivanja interesnih strana kao što su akcionari, odbor direktora, rukovodstvo, zakonodavna tijela, javni subjekti, regulatorna tijela i javne interesne grupe
 - dopuštenja i/ili ograničenja sadržana u povelji interne revizije
 - objave koje se zahtijevaju Standardima
 - obuhvaćenost revizijom onih aktivnosti ili odgovornosti koje je izvršio interni revizor
 - značenje operativne funkcije organizaciji (u smislu prihoda, troškova, ugleda i uticaja)
 - trajanje angažmana i obim odgovornosti

Primarni povezani standard

1130.A2 - Angažmane uvjeravanja za funkcije koje je izvršni rukovodilac revizije odgovoran mora nadgledati lice koje ne pripada aktivnosti interne revizije.

Primarni povezani standard

- adekvatnost razdvajanja dužnosti
 - postojanje istorijskih ili drugih dokaza o ugroženosti objektivnosti internog revozora.
3. Ako Povelja interne revizije sadrži posebna ograničenja ili ograničavajuće formulacije u dijelu dodjeljivanja nerevizijskih poslova internom revizoru, takva ograničenja treba objaviti i o njima raspraviti s rukovodstvom. Ukoliko rukovodstvo insistira na takvom zadatku, potrebno je tu činjenicu objaviti i o tome raspraviti sa odborom. Ukoliko povelja ne spominje takvo pitanje, treba uzeti u obzir niže navedene smjernice. Sve tačke koje slijede podređene su povelji interne revizije.
4. Kada interna revizija prihvati operativne odgovornosti za operacije koje su dio plana interne revizije, izvršni rukovodilac revizije treba da:
- minimizira narušavane objektivnosti angažovanjem treće strane ili eksternih revizora za obavljanje revizije u onim područjima za koje je odgovoran izvršni rukovodilac revizije
 - potvrdi da pojedinci koji imaju operativnu odgovornost za ona područja koja su pod nadležnošću izvršnog rukovodioca revizije ne učestvuju u internoj reviziji tih područja
 - osigura da interni revizori koji obavljaju angažman uvjeravanja u područjima u nadležnosti izvršnog rukovodioca revizije budu pod nadzorom i izvještavaju o rezultatima ocjene višem rukovodstvu i odboru

Praktični savjet 1130.A2-1

- objavi operativne odgovornosti internog revizora za funkciju, važnost te operacije za organizaciju (u smislu prihoda, troškova ili drugih relevantnih informacija) i odnos onih koji su obavili reviziju te funkcije.
5. Operativne odgovornosti revizora treba da budu objavljene u odgovarajućem revizijskom izvještaju o područjima pod nadležnošću izvršnog rukovodioca revizije kao i u standardnim saopštenjima koje revizor podnosi odboru. O rezultatima interne revizije može se razgovarati s upravom i/ili odgovarajućim interesnim stranama. Objavljivanje narušavanja ne negira zahtjev da angažmane uvjeravanja za funkcije pod nadležnošću izvršnog rukovodioca revizije treba da nadgleda strana izvan interne revizije.

Primarni povezani standard

Primarni povezani standard

1200 - Stručnost i dužna profesionalna pažnja

Poslove treba obavljati stručno i uz dužnu profesionalnu pažnju.

Stručnost i dužna profesionalna pažnja

1. Stručnost i dužna profesionalna pažnja predstavljaju odgovornost izvršnog rukovodioca revizije i svakog pojedinog internog revizora. Izvršni rukovodilac revizije, po prirodi stvari, dužan je da osigura da osobe raspoređene na pojedine zadatke kolektivno posjeduju potrebno znanje, vještine i ostale kompetencije potrebne za adekvatno obavljanje angažmana.
2. Dužna profesionalna pažnja znači poštovanje Kodeksa etike i, prema potrebi, pravila ponašanja organizacije, kao i pravila ponašanja za druga profesionalna zanimanja koje interni revizori mogu posjedovati. Kodeks etike je širi od definicije interne revizije na način da obuhvata dva ključna elementa:
 - principe koji su važni za struku i praksu interne revizije: integritet, objektivnost, povjerljivost i stručnost
 - pravila ponašanja, koja opisuju norme ponašanja koje se očekuju od internih revizora. Ta pravila pomažu prevođenju principa u praktičnu primjenu, a namjera im je pružiti smjernice za etičko postupanje internih revizora.

Praktični savjet 1210-1

Stručnost

1. Znanje, vještine i ostale kompetencije koje se spominju u standardu uključuju:
 - stručnost u primjeni standarda, procedura i tehnika interne revizije prilikom obavljanja angažmana. Stručnost znači sposobnost primjene znanja u situacijama čija je vjerovatnoća nastupanja velika i njihovo rješavanje bez pribjegavanja opsežnom tehničkom istraživanju i stručnoj pomoći
 - stručnost u računovodstvenim načelima i tehnikama, u slučaju revizora koji mnogo rade s finansijskim podacima i izvještajima
 - znanje potrebno za identifikovanje pokazatelja prevare
 - poznavanje ključnih rizika informacionih tehnologija i kontrole i dostupnih revizijskih tehnika zasnovanih na tehnologiji
 - razumijevanje principa upravljanja u svrhu prepoznavanja i ocjene materijalnosti i značaja odstupanja od dobre poslovne prakse. Razumijevanje znači sposobnost primjene sveobuhvatnog znanja u situacijama čija je vjerovatnoća nastupanja velika, prepoznavanje značajnih odstupanja i sposobnost sprovođenja istraživanja potrebnih za pronalaženje primjerenih rješenja
 - poznavanje osnovnih poslovnih tema, kao što su računovodstvo, ekonomija, privredno pravo, oporezivanje, finansije, kvantitativne metode, informacione tehnologije, upravljanje rizicima i prevara. Razumijevanje znači sposobnost prepoznavanja postojećih ili potencijalnih problema, kao i utvrđivanje potrebe za preduzimanjem dodatnog istraživanja ili pribavljanjem pomoći

Primarni povezani standard

1210 - Stručnost

Interni revizori moraju posjedovati znanja, vještine i ostale sposobnosti potrebne za ispunjavanje pojedinačnih odgovornosti. Aktivnost interne revizije, u kolektivnom smislu, mora da posjeduje ili stekne znanja, vještine i ostale sposobnosti koje su potrebne za ispunjavanje njenih odgovornosti.

Tumačenje:

Znanje, vještine i ostale sposobnosti podrazumijevaju zajednički termin koji se odnosi na profesionalnu stručnost koja se zahtijeva od internih revizora radi efektivnog obavljanja profesionalnih odgovornosti. Interni revizori se podstiču na dokazivanje svoje stručnosti sticanjem odgovarajućih stručnih sertifikata i kvalifikacija, kao što je zvanje ovlašćenog internog revizora i drugih zvanja koje dodjeljuju Institut internih revizora i druge odgovarajuće strukovne organizacije.

Primarni povezani standard

- vještine u ophođenju s ljudima, dobro razumijevanje međuljudskih odnosa i održavanje zadovoljavajuće veze s klijentima koji ih angažuju.
 - vještine u pisanoj i usmenoj komunikaciji kako bi jasno i efektivno saopštila pitanja kao što su ciljevi angažmana, ocjene, zaključci i preporuke.
2. Izvršni rukovodilac revizije je zadužen za utvrđivanje odgovarajućih kriterijuma u pogledu obrazovanja i iskustva za popunjavanje radnih mjesta u internoj reviziji, uzimajući u obzir obuhvat angažmana i nivo odgovornosti, kao i za pribavljanje odgovarajuće potvrde o kvalifikacijama i stručnosti svakog potencijalnog revizora.
 3. Interna revizija kolektivno mora posjedovati znanje, vještine i ostale kompetencije potrebne za sprovođenje profesije unutar organizacije. Sprovođenje godišnje analize znanja, vještina i drugih kompetencija interne revizije pomaže da se identifikuju područja koja posjeduju potencijale i da se takvi potencijali iskoriste putem kontinuiranog profesionalnog razvoja, zapošljavanja ili korišćenjem modela saradnje s klijentom.

Praktični savjet 1210-1

4. Kontinuirani profesionalni razvoj je od esencijalnog značaja za održavanje stručnosti revizijskog osoblja.
5. Izvršni rukovodilac revizije može zatražiti pomoć od stručnjaka van interne revizije u svrhu podrške ili dopune područja u kojima interna revizija nije dovoljno stručna.

Primarni povezani standard

Primarni povezani standard

1210.A1 - Izvršni rukovodilac revizije mora pribaviti stručan savjet i pomoć ukoliko interni revizori ne posjeduju znanja, vještine i ostale sposobnosti koje su potrebne za obavljanje dijela ili cijelog angažmana.

Angažovanje eksternih pružalaca usluga za pomoć ili dopunu internoj reviziji

1. Ne mora svaki interni revizor biti kvalifikovan u svim disciplinama. Interna revizija može koristiti interne resurse ili angažovati eksterne pružaoce usluga koji su kvalifikovani u disciplinama kao što su računovodstvo, revizija, ekonomija, finansije, statistika, informacione tehnologije, inženjstvo, oporezivanje, pravo, zaštita životne sredine i ostala područja koja su potrebna za ispunjenje odgovornosti interne revizije.
2. Eksterni pružalac usluga je osoba ili firma, nezavisna od organizacije, koja posjeduje specijalistička znanja, vještine i iskustvo u određenoj disciplini. Eksterni pružaoци usluga uključuju, između ostalog, aktuare, računovođe, procjenjivače, stručnjake za kulturu ili jezik, specijaliste za ekologiju, istražioce prevara, advokate, inženjere, geologe, specijaliste za sigurnost, statističare, specijaliste za informacione tehnologije, eksterne revizore organizacije i ostale revizorske organizacije. Eksterni pružalac usluga može biti angažovan od strane odbora, višeg rukovodstva ili izvršnog rukovodioca revizije.
3. Interna revizija može koristiti eksterne pružaoce usluga, između ostalog, u vezi sa:
 - postizanjem ciljeva iz rasporeda rada angažmana
 - revizijskim aktivnostima koje zahtijevaju specijalizovane vještine i znanja, kao što su informaciona tehnologija, statistika, porezi ili jezički prevodi

Praktični savjet 1210.A1-1

- procjenom imovine, kao što su zemljište ili zgrade, umjetnička djela, drago kamenje, investicije i složeni finansijski instrumenti
 - utvrđivanjem količina ili fizičkog stanja određene imovine, kao što su mineralne ili naftne rezerve
 - mjerenjem dovršenih radova i radova u toku koji moraju biti dovršeni na bazi ugovora
 - istraživanjem prevara i bezbjednosti
 - utvrđivanjem iznosa korišćenjem specijalizovanih metoda, kao što je aktuarsko određivanje obaveza za zaposlene
 - tumačenjem pravnih, tehničkih i regulatornih zahtjeva
 - ocjenom programa osiguranja i unapređenja kvaliteta interne revizije u skladu sa Standardima
 - spajanjem i preuzimanjem
 - konsultacijama o upravljanju rizikom i drugim pitanjima.
4. Ukoliko izvršni rukovodilac revizije namjerava da koristi i da se oslanja na rad eksternog pružaoca usluga, dužan je ocijeniti kompetentnost, nezavisnost i objektivnost eksternog pružaoca usluga s obzirom na povezanost s određenim zadatkom koji treba obaviti. Ovo ocjenjivanje kompetentnosti, nezavisnosti i objektivnosti je takođe potrebno kad eksternog pružaoca usluga odabere više rukovodstvo ili odbor, a izvršni rukovodilac revizije namjerava da koristi i da se oslanja na rad eksternog pružaoca usluga. Ukoliko odabir vrše drugi, a izvršni rukovodilac revizije ocijeni da neće da koristi i da se oslanja na rad eksternog pružaoca usluga, rezultate te ocjene treba saopštiti višem rukovodstvu ili odboru, u zavisnosti od situacije.

Primarni povezani standard

Primarni povezani standard

5. Izvršni rukovodilac revizije treba da utvrdi da li eksterni pružalac usluga posjeduje potrebno znanje, vještine i ostale kompetencije za obavljanje angažmana, na način što će razmotriti:
 - profesionalnu sertifikaciju, licencu ili drugu potvrdu kompetencije eksternog pružaoca usluga u određenoj disciplini
 - članstvo eksternog pružaoca usluga u odgovarajućim stručnim organizacijama i poštovanje kodeksa etike predmetne organizacije
 - ugled eksternog pružaoca usluga, što može uključivati kontaktiranje s drugima koji su upoznati s radom eksternog pružaoca usluga
 - iskustvo eksternog pružaoca usluga u vrsti posla koji mu se namjerava dodijeliti
 - obrazovanje i osposobljavanje koje je prošao eksterni pružalac usluga u disciplinama koje se odnose na određeni angažman
 - znanje i iskustvo eksternog pružaoca usluga u djelatnosti u kojoj organizacija posluje.
6. Izvršni rukovodilac revizije mora ocijeniti odnos eksternog pružaoca usluga s organizacijom i internom revizijom, kako bi osigurao održavanje nezavisnosti i objektivnosti tokom cijelog angažmana. Prilikom ocjenjivanja, izvršni rukovodilac revizije mora potvrditi da ne postoje finansijski, organizacijski ili lični odnosi koji bi spriječili eksternog pružaoca usluga u donošenju nepristrasnih i objektivnih sudova i mišljenja prilikom obavljanja angažmana ili izvještavanja o angažmanu.

Praktični savjet 1210.A1-1

7. Prilikom ocjenjivanja nezavisnosti i objektivnosti eksternog pružaoca usluga, izvršni rukovodilac revizije u obzir mora uzeti:
 - finansijski interes koji eksterni pružalac usluga može imati u organizaciji
 - ličnu ili profesionalnu povezanost pružaoca sa odborom, višim rukovodstvom ili ostalima u organizaciji
 - odnos koji je pružalac možda imao s organizacijom ili aktivnostima koje se kontrolišu
 - obuhvat drugih usluga koje su u toku i koje pružalac obavlja za organizaciju
 - naknadu ili druge podsticaje koje možda prima eksterni pružalac usluga.
8. Ako je eksterni pružalac usluga ujedno i eksterni revizor organizacije, a angažman ima karakter pružanja proširenih usluga revizije, izvršni rukovodilac revizije mora osigurati da obavljeni posao ne narušava nezavisnost eksternog revizora. Proširene revizijske usluge odnose se na one usluge izvan zahtjeva revizijskih standarda koji su opšteprihvaćeni među eksternim revizorima. Ako se eksterni revizori organizacije ponašaju ili se čini da se ponašaju kao članovi višeg rukovodstva, uprave ili zaposleni, tada je njihova nezavisnost narušena. Takođe, eksterni revizori organizaciji mogu pružati i druge usluge, kao što su poreske ili konsultantske usluge. Nezavisnost treba ocjenjivati u odnosu na puni raspon usluga koje se pružaju organizaciji.
9. Izvršni rukovodilac revizije mora pribaviti dovoljno informacija o obuhvatu angažmana eksternog pružaoca usluga kako bi se potvrdilo da obuhvat angažmana odgovara potrebama interne revizije. Bilo bi korisno da se ta i slična pitanja dokumentuju u

Primarni povezani standard

Primarni povezani standard

pismu o angažmanu ili ugovoru. S tim ciljem, izvršni rukovodilac revizije sa eksternim pružaocem usluga treba provjeriti sljedeće:

- ciljeve i obuhvat angažmana, uključujući očekivane rezultate i vremenske okvire
 - određena pitanja za koja se očekuje da će biti obuhvaćena saopštenjima u sklopu angažmana
 - pristup relevantnoj evidenciji, zaposlenima i materijalnoj imovini
 - informacije o pretpostavkama i postupcima koje treba koristiti
 - po potrebi, vlasništvo i čuvanje radnih papira o angažmanu
 - povjerljivost i ograničenja u pogledu informacija koje su prikupljene tokom angažmana
 - prema potrebi, usaglašenost sa Standardima i standardima sektora za internu reviziju koji se odnose na radnu praksu.
10. Prilikom kontrole posla eksternog pružaoca usluga, izvršni rukovodilac revizije treba da ocijeni adekvatnost obavljenog posla, što uključuje ocjenu dovoljnosti informacija prikupljenih sa ciljem stvaranja razumne osnove za donošenje zaključaka i rješavanje izuzetaka ili drugih neuobičajenih pitanja.
11. Kada izvršni rukovodilac revizije izda saopštenja o angažmanu, a korišćene su usluge eksternog pružaoca, izvršni rukovodilac revizije može, prema potrebi, navesti takve pružene usluge. Eksterni pružalac usluga treba da bude obaviješten o tome i, prema potrebi, da da saglasnost prije nego se takav navod uvrsti u saopštenje o angažmanu.

Praktični savjet 1220-1

Dužna profesionalna pažnja

1. Dužna profesionalna pažnja zahtijeva pažnju i vještinu koje se očekuju od razboritog i stručnog internog revizora u istim ili sličnim okolnostima. Dakle, profesionalna pažnja mora da bude primjerena složenosti angažmana. Prilikom postupanja s dužnom profesionalnom pažnjom, interni revizori moraju da obrate pažnju na postojanje prevare, namjernog nezakonitog postupanja, grešaka i propusta, neefikasnosti, uništavanja, neefektivnosti i sukoba interesa, kao i da budu pripravnici na uslove i radnje u kojima je najveća vjerovatnoća pojavljivanja nepravilnosti. To podrazumijeva i da interni revizori treba da identifikuju neodgovarajuće kontrole i preporuče poboljšanja u svrhu unapređenja postupanja u skladu sa prihvatljivim postupcima i praksom.
2. Dužna profesionalna pažnja podrazumijeva odgovarajuću brigu i stručnost, a ne nepogrešivost ili natprosječne učinke. Dužna profesionalna pažnja zahtijeva od revizora sprovođenje ispitivanja i provjere u razumnom obimu. Shodno tome, interni revizori ne mogu pružiti apsolutno uvjeravanje da ne postoje neusaglašenosti ili nepravilnosti. Međutim, neophodno je uzeti u obzir mogućnost pojave materijalnih nepravilnosti ili neusaglašenosti uvijek kada interni revizor sprovodi internu reviziju.

Primarni povezani standard

1220 - Dužna profesionalna pažnja

Interni revizori moraju postupati s pažnjom i vještinom koje se očekuju od razboritog i stručnog internog revizora. Dužna profesionalna pažnja ne podrazumijeva nepogrešivost.

Primarni povezani standard

1230 - Kontinuirani profesionalni razvoj

Interni revizori moraju da unapređuju svoje znanje, vještine i ostale sposobnosti kroz kontinuirani profesionalni razvoj.

Kontinuirani profesionalni razvoj

1. Interni revizori su odgovorni za svoje kontinuirano obrazovanje kako bi unaprijedili i održali stručnost. Interni revizori moraju zadržati nivo informisanosti u pogledu poboljšanja i razvoja u standardima interne revizije, postupcima i tehnikama interne revizije, uključujući i smjernice Međunarodnog okvira profesionalne prakse IIA. Kontinuirana profesionalna edukacija može se postići članstvom, učestvovanjem i volontiranjem u stručnim udruženjima kao što je Institut internih revizora; učešćem na konferencijama, seminarima, kursevima na fakultetima i programima obuke na radnom mjestu, kao i učešćem u istraživačkim projektima.
2. Interni revizori se podstiču na dokazivanje stručnosti putem dobijanja odgovarajućeg dokaza o kvalifikaciji, kao što je zvanje Ovlašćenog internog revizora (CIA), ostalih zvanja koje daje Institut internih revizora (IIA), kao i dodatnih zvanja vezanih za internu reviziju.
3. Interni revizori se podstiču na neprekidno profesionalno usavršavanje (u vezi aktivnosti i djelatnosti svoje organizacije) kako bi zadržali stručnost u dijelu korporativnog upravljanja, rizika i kontrolnih procesa svoje organizacije.
4. Interni revizori koji obavljaju specijalizovane revizijske i konsalting poslove - kao što su informacione tehnologije, porezi, aktuarski poslovi ili dizajn sistema - mogu započeti specijalizovano kontinuirano profesionalno usavršavanje, kako bi mogli stručno obavljati specifične poslove iz svog domena.

Praktični savjet 1230-1

5. Interni revizori koji imaju stručne sertifikacije su odgovorni za dalje usavršavanje u mjeri u kojoj je potrebno kako bi se zadovoljili zahtjevi sertifikata koji imaju.
6. Interni revizori koji ne posjeduju odgovarajuće sertifikate podstiču se da upišu jedan od programa edukacije i/ili individualni studij u svrhu dobijanja stručnog sertifikata.

Primarni povezani standard

Primarni povezani standard

1300 - Program osiguranja i unapređenja kvaliteta

Izvršni rukovodilac revizije mora pripremiti i održavati program osiguranja i unapređenja kvaliteta koji obuhvata sve aspekte aktivnosti interne revizije.

Tumačenje:

Program osiguranja i unapređenja kvaliteta uspostavljen je na način koji omogućava ocjenu usaglašenosti aktivnosti interne revizije sa Definicijom interne revizije i Standardima, kao i ocjenu primjene Kodeksa etike od strane internih revizora. Program, također, služi za ocjenu efikasnosti i efektivnosti interne revizije i pronalaženje mogućnosti za njeno unapređenje.

Program osiguranja i unapređenja kvaliteta

1. Izvršni rukovodilac revizije je odgovoran za uspostavljanje interne revizije čiji obuhvat poslova uključuje sve aktivnosti definisane Standardima i Definicijom interne revizije. Kako bi se to osiguralo, Standard 1300 zahtijeva da izvršni rukovodilac revizije uspostavi i održava program osiguranja i unapređenja kvaliteta.
2. Izvršni rukovodilac revizije odgovoran je za implementaciju procesa koji treba da daju odgovarajuće uvjerenje različitim interesnim stranama da interna revizija:
 - postupa u skladu sa poveljom interne revizije, koja mora biti usaglašena sa Definicijom interne revizije, Kodeksom etike i Standardima
 - posluje na efkasan i efektivan način
 - djeluje na način da je interesne strane percipiraju kao da dodaje vrijednost i unapređuje poslovanje organizacije.Ovi procesi podrazumijevaju odgovarajući nadzor, periodične interne ocjene i kontinuirano praćenje osiguranja kvaliteta, kao i periodične eksterne ocjene.
3. Program osiguranja i unapređenja kvaliteta mora biti dovoljno obuhvatan da uključuje sve aspekte poslovanja i upravljanja internom revizijom, kao što je utvrđeno u Definiciji interne revizije, Kodeksu etike, Standardima i najboljoj praksi. Program osiguranja i unapređenja kvaliteta treba da sprovodi izvršni rukovodilac revizije ili mora biti pod njegovim direktnim nadzorom.

Praktični savjet 1300-1

Osim u slučaju manjih internih revizija, izvršni rukovodilac revizije obično prenosi većinu odgovornosti iz programa osiguranja i unapređenja kvaliteta na podređene zaposlene. U velikim ili složenim okruženjima (na primjer, brojne poslovne jedinice i/ili lokacije) izvršni rukovodilac revizije mora da uspostavi formalnu funkciju programa osiguranja i unapređenja kvaliteta, na čelu sa nekim od rukovodilaca interne revizije, koja je nezavisna od interne revizije u dijelu revizijske i savjetodavne funkcije interne revizije. Navedeni rukovodilac (uz manji broj zaposlenih) upravlja i prati aktivnosti potrebne za uspješan program osiguranja i unapređenja kvaliteta.

Primarni povezani standard

Primarni povezani standard

1310 - Zahtjevi koje mora zadovoljiti program osiguranja i unapređenja kvaliteta

Program osiguranja i unapređenja kvaliteta mora uključivati i interne i eksterne ocjene.

Zahtjevi koje mora zadovoljiti program osiguranja i unapređenja kvaliteta

1. Program osiguranja i unapređenja kvaliteta je kontinuirano i periodično vrednovanje cijelog spektra aktivnosti revizije i konsaltinga koje obavlja interna revizija. Ova kontinuirana i periodična vrednovanja podrazumijevaju stroge, sveobuhvatne procese, stalni nadzor i testiranje interne revizije i konsalting angažmana, te periodična ocjenjivanja usaglašenosti sa Definicijom interne revizije, Kodeksom etike i Standardima. To, također, uključuje stalna mjerenja i analize mjerila rezultata (npr. ispunjenja plana interne revizije, trajanje ciklusa, prihvaćene preporuke i zadovoljstvo klijenata). Ako rezultati ocjenjivanja upućuju na područja koja bi interna revizija mogla unaprijediti, izvršni rukovodilac revizije će izvršiti unapređenje kroz program osiguranja i unapređenja kvaliteta.
2. Navedenim ocjenama se vrši vrednovanje i donose zaključci o kvalitetu interne revizije koji rezultiraju u preporukama za odgovarajuća unapređenja. Program osiguranja i unapređenja kvaliteta treba da obuhvati ocjenu:
 - usaglašenosti sa Definicijom interne revizije, Kodeksom etike i Standardima, uključujući pravovremene korektivne radnje za ispravljanje bilo kakvih značajnih neusaglašenosti
 - adekvatnosti povelje interne revizije, ciljeva, politika i procedura
 - doprinosa procesima korporativnog upravljanja, upravljanja rizikom i kontrole

Praktični savjet 1310-1

- usaglašenosti sa mjerodavnim zakonima, propisima i standardima države ili grane
 - efektivnosti kontinuiranih aktivnosti na unapređenju i usvajanju najbolje prakse
 - mjere u kojoj interna revizija dodaje vrijednost i unapređuje poslovanje organizacije.
3. Nastojanja programa osiguranja i unapređenja kvaliteta treba da uključuju praćenje implementacije preporuka (follow up), što uključuje odgovarajuće i pravovremeno prilagođavanje sredstava, tehnologije, procesa i procedura.
 4. Da bi se osigurala odgovornost i transparentnost, izvršni rukovodilac revizije treba da saopšti rezultate eksterne i, prema potrebi, interne ocjene programa kvaliteta različitim interesnim stranama u djelatnosti (kao što su više rukovodstvo, odbor i eksterni revizori). Najmanje jednom godišnje, izvršni rukovodilac revizije izvještava više rukovodstvo i odbor o nastojanjima i rezultatima programa kvaliteta.

Primarni povezani standard

Primarni povezani standard

1311 - Interne ocjene

Interne ocjene moraju uključivati:

- kontinuirani nadzor nad učinkom aktivnosti interne revizije i
- povremene kontrole putem samoocjene ili vrednovanja od strane drugih osoba u organizaciji koje dovoljno poznaju praksu interne revizije.

Tumačenje:

Kontinuirani nadzor je sastavni dio dnevnog praćenja, pregleda i vrednovanja aktivnosti interne revizije. Kontinuirani nadzor je dio rutinske politike i prakse upravljanja internom revizijom i koristi procese, alate i informacije koji se smatraju potrebnim za ocjenu usaglašenosti sa Definicijom interne revizije, Kodeksom etike i Standardima. Periodične kontrole su vrednovanja koja se sprovode sa ciljem ocjene usaglašenosti sa Definicijom interne revizije, Kodeksom etike i Standardima.

Interne ocjene

1. Procesi i alati koji se koriste u kontinuiranom internom ocjenjivanju uključuju:
 - nadzor nad angažmanom
 - primjenu ček lista i procedura (npr. u priručniku o reviziji i procedurama)
 - povratne informacije korisnika revizije i ostalih interesnih strana
 - selektivne ocjene radnih papira od strane kolega koji ne učestvuju u tim revizijama
 - budžet za projekte, sisteme za kontrolu radnog vremena, dovršetak plana revizije, povraćaj troškova i/ili
 - analize ostalih pokazatelja rezultata (kao što su trajanje ciklusa i prihvaćene preporuke).
2. Zaključci se donose u odnosu na kvalitet aktivnosti koje se preduzimaju u dijelu kontinuiranog učinka i follow up aktivnosti sa ciljem osiguranja implementacije odgovarajućih poboljšanja.
3. Priručnik za ocjenu kvaliteta IIA, ili skup sličnih smjernica i alata, treba koristiti kao osnovu za periodične interne ocjene.
4. Periodične interne ocjene mogu:
 - uključivati više detaljnih intervjua i anketiranje interesnih strana

Praktični savjet 1311-1

- sprovoditi članovi interne revizije (samoocjena)
 - sprovoditi ovlašćeni interni revizori ili drugi kompetentni stručnjaci za reviziju koji su u tom trenutku raspoređeni na drugo mjesto u organizaciji
 - obuhvatati kombinaciju samoocjene i pripreme materijala koje kasnije kontrolišu ovlašćeni interni revizori ili drugi kompetentni stručnjaci za reviziju
 - uključivati normiranje prakse interne revizije i određivanje pokazatelja izvođenja i njihovo poređenje sa relevantnom najboljom praksom profesije interne revizije.
5. Periodična interna ocjena koja se sprovodi neposredno prije eksterne ocjene može olakšati i smanjiti trošak eksterne ocjene. Ukoliko periodičnu internu ocjenu obavlja kvalifikovan, nezavisan eksterni ocjenjivač ili tim ocjenjivača, rezultati vrednovanja ne treba da sadrže nikakva uvjeravanja o ishodu kasnije eksterne ocjene kvaliteta. Izvještaj može sadržati prijedloge i preporuke za unapređenje prakse interne revizije. Ako se eksterna ocjena sprovodi u obliku samoocjene s nezavisnom potvrdom, periodična interna ocjena može poslužiti kao samoocjena u sklopu tog postupka.
 6. Donose se zaključci u pogledu kvaliteta učinaka i odgovarajućih radnji sa ciljem unapređenja i poštovanja Standarda, ukoliko je to potrebno.
 7. Izvršni rukovodilac revizije definiše strukturu za izvještavanje o rezultatima interne ocjene na način kojim se održava odgovarajuća vjerodostojnost i objektivnost. U principu, osobe zadužene

Primarni povezani standard

Primarni povezani standard

za sprovođenje kontinuiranih i periodičnih pregleda tokom njihovog sprovođenja podnose izvještaj izvršnom rukovodiocu revizije i direktno njemu saopštavaju rezultate.

8. Izvršni rukovodilac revizije, najmanje jednom godišnje, podnosi izvještaj višem rukovodstvu i odboru o rezultatima interne ocjene, potrebnim akcionim planovima i njihovoj uspješnoj implementaciji.

Eksterne ocjene

1. Eksterne ocjene obuhvataju čitav spektar revizijskih i konsalting poslova koje obavlja interna revizija i ne smiju biti ograničene samo na ocjenjivanje programa za osiguranje i unapređenje kvaliteta interne revizije. Za postizanje optimalne koristi od eksterne ocjene, obuhvat aktivnosti treba da uključuje određivanje normi, identifikovanje i izvještavanje o vodećim praksama koje bi mogle pomoći internoj reviziji da postane efektivnija i/ili efikasnija. To se može postići ili putem pune eksterne ocjene od strane kvalifikovanog, nezavisnog eksternog ocjenjivača ili tima ocjenjivača ili putem sveobuhvatne interne samoocjene uz nezavisnu potvrdu od strane kvalifikovanog, nezavisnog eksternog ocjenjivača ili tima ocjenjivača. U svakom slučaju, izvršni rukovodilac revizije je dužan da osigura da obuhvat jasno odražava očekivane rezultate eksterne ocjene.
2. Eksterne ocjene interne revizije uključuju izražavanje mišljenja u pogledu cjelokupnog dijapazona aktivnosti uvjeravanja ili savjetovanja koje su obavljene (ili koje su trebale biti obavljene na bazi povelje interne revizije) od strane interne revizije, uključujući usaglašenost sa Definicijom interne revizije, Kodeksom etike i Standardima i, prema potrebi, preporuke za unapređenje. Osim usaglašenosti sa Definicijom interne revizije, Kodeksom etike i Standardima, obuhvat ocjene se prilagođava u zavisnosti od odluke izvršnog rukovodica revizije, višeg rukovodstva ili odbora. Takve ocjene mogu biti od značaja za izvršnog rukovodioca revizije i ostale članove interne revizije, posebno kada se koriste zajedničke norme i najbolje prakse revizije.

Primarni povezani standard

1312 - Eksterne ocjene

Eksterne ocjene moraju biti sprovedene najmanje jednom u pet godina od strane kvalifikovanog, nezavisnog ocjenjivača ili tima ocjenjivača koji nisu dio organizacije. Izvršni rukovodilac revizije mora razmotriti sa odborom:

- formu i učestalost eksternih ocjena i
- zahtijevane kvalifikacije i nezavisnost eksternog ocjenjivača ili tima ocjenjivača, uključujući i moguć sukob interesa.

Tumačenje:

Eksterne ocjene mogu imati formu pune eksterne ocjene ili samoocjene sa nezavisnom eksternom potvrdom. Kvalifikovani ocjenjivač ili tim ocjenjivača dokazuje stručnost u dvije oblasti: profesionalnoj praksi na poslovima interne revizije i procesima eksterne ocjene. Stručnost se može dokazivati kroz kombinaciju iskustva i teorijskog znanja. Pri tom, prednost se daje iskustvu stečenom u

Primarni povezani standard

organizacijama slične veličine i kompleksnosti, koje posluju u srodnoj grani ili sektoru privrede; također, stručna pitanja imaju prednost nad manje relevantnim iskustvom. U slučaju tima ocjenjivača, nije neophodno da svi članovi tima posjeduju sve kvalifikacije; zahtijevane kvalifikacije se odnose na tim kao cjelinu. Izvršni rukovodilac revizije koristi svoj profesionalni sud pri ocjeni da li ocjenjivač ili tim ocjenjivača posjeduje potrebne kvalifikacije.

Ocjenjivač ili tim ocjenjivača su nezavisni ukoliko ne postoji stvaran ili prividan sukob interesa i ukoliko ocjenjivač ili tim ocjenjivača nisu dio ili pod kontrolom organizacije kojoj pripada aktivnost interne revizije.

3. Po završetku kontrole, formalna saopštenja treba predati višem rukovodstvu i odboru.
4. Postoje dva pristupa eksternom ocjenjivanju. Prvi pristup je potpuna eksterna ocjena koju sprovodi kvalifikovan eksterni ocjenjivač ili tim ocjenjivača. Ovaj pristup uključuje eksterni tim kompetentnih stručnjaka pod vođstvom iskusnog i profesionalnog projektnog rukovodioca. Drugi pristup uključuje korišćenje kvalifikovanog, nezavisnog eksternog ocjenjivača ili tima ocjenjivača koji sprovodi nezavisne provjere interne samoocjene i izvještaja interne revizije. Nezavisni eksterni ocjenjivači treba da su vrlo iskusni u vođenju postupaka interne revizije.
5. Osobe koje obavljaju eksterne ocjene ne smiju imati obaveze ili interes u organizaciji ili prema osoblju organizacije čija je interna revizija predmet eksterne ocjene. Pojedini aspekti u vezi nezavisnosti, a koje izvršni rukovodilac revizije treba da uzme u obzir prilikom konsultacija s odborom u pogledu izbora kvalifikovanog, nezavisnog eksternog ocjenjivača ili tima ocjenjivača, uključuju sljedeće:
 - bilo koji stvarni ili prividni sukob interesa kompanija koje pružaju usluge;
 - eksterne revizije finansijskih izvještaja,
 - važne konsultantske usluge u području korporativnog upravljanja, upravljanja rizicima, finansijskog izvještavanja, interne kontrole i drugih povezanih područja,
 - pomoć internoj reviziji. Potrebno je pomno razmotriti značaj i obuhvat aktivnosti koje obavlja stručni pružalac usluge,

Praktični savjet 1312-1

- bilo koji stvarni ili prividni sukob interesa bivših zaposlenih organizacije koji bi obavljali ocjenu. Potrebno je razmotriti koliko je dugo pojedinac nezavisan od organizacije,
- pojedinci koji vrše takva vrednovanja moraju biti nezavisni u odnosu na organizaciju čija je interna revizija predmet ocjene i ne smiju biti u stvarnom ili prividnom sukobu interesa. „Nezavisan u odnosu na organizaciju” znači da nije dio ili pod kontrolom organizacije kojoj pripada interna revizija. Prilikom izbora kvalifikovanog, nezavisnog eksternog ocjenjivača ili tima ocjenjivača, u obzir treba uzeti mogući stvaran ili prividan sukob interesa u kom ocjenjivač može biti zbog sadašnjih ili prošlih odnosa sa organizacijom ili njenom internom revizijom, uključujući učestvovanje ocjenjivača u internoj ocjeni kvaliteta,
- osobe iz drugog sektora predmetne organizacije ili u povezanoj organizaciji, iako organizaciono odvojene od interne revizije, ne smatraju se nezavisnima za potrebe eksterne ocjene. „Povezana organizacija” može biti matično društvo, podružnica u istoj grupi subjekata, ili subjekt koji ima redovnu nadležnost za nadzor, nadgledanje ili osiguranje kvaliteta u odnosu na predmetnu organizaciju,
- stvarni ili prividni sukob u dijelu kontrole od strane stručnih lica istog nivoa. Uzajamne stručne revizije između tri ili više organizacija (npr. unutar neke djelatnosti ili druge skupine srodnih organizacija, regionalne asocijacije ili druge skupine organizacija - osim organizacija obuhvaćenih definicijom „povezane organizacije” iz prethodne tačke) mogu biti strukturirane na način koji smanjuje preispitivanja u pogledu nezavisnosti, ali tako da se ne javlja problem nezavisnosti. Uzajamne stručne revizije između dvije organizacije ne mogu proći test nezavisnosti,

Primarni povezani standard

Primarni povezani standard

- kako bi se prevazišle brige u pogledu prividnog ili stvarnog narušavanja nezavisnosti u slučajevima o kojima se govori u ovom dijelu, jedna ili više nezavisnih osoba može biti dio eksternog tima ocjenjivača koji bi bio angažovan da pruži nezavisnu potvrdu posla eksternog tima ocjenjivača.
6. Integritet zahtijeva od ocjenjivača da budu pošteni i iskreni uz zadovoljenje zahtjeva povjerljivosti. Usluge i javno povjerenje ne smiju biti podređeni ličnom dobitku i koristi. Objektivnost je stav i kvalitet koji daje vrijednost uslugama ocjenjivača. Princip objektivnosti nameće obavezu nepristrasnosti, poštenja i slobode od sukoba interesa.
7. Obavljanje eksterne ocjene i saopštavanje rezultata zahtijeva formiranje stručnog stava. Shodno tome, osoba koja radi kao eksterni ocjenjivač mora:
- biti kompetentan, ovlašćeni stručnjak za internu reviziju koji posjeduje aktuelno i temeljno poznavanje Standarda
 - biti dobro upoznat s najboljom praksom struke
 - imati barem tri godine aktuelnog iskustva u praksi interne revizije ili pružanju odgovarajućih savjetodavnih usluga na rukovodećem nivou.

Vođe nezavisnih timova ocjenjivača i eksterni ocjenjivači koji nezavisno ocjenjuju rezultate samoocjene treba da posjeduju dodatne kompetencije i iskustvo stečeno tokom prethodnih angažmana u timu angažovanom na eksternoj ocjeni kvaliteta, tokom obuke u postupku edukacije koji je organizovao IIA na temu

Praktični savjet 1312-1

ocjenjivanja kvaliteta ili sličnoj obuci, i iskustvo na poziciji izvršnog rukovodioca revizije ili sličnoj poziciji u višem rukovodstvu interne revizije.

8. Ocjenjivač bi trebao da posjeduje relevantno stručno znanje i iskustvo u djelatnosti. Pojedinci koji posjeduju stručno znanje u drugim specijalizovanim područjima mogu pružati podršku timu ocjenjivača. Na primjer, specijalisti za upravljanje rizikom preduzeća, IT reviziju, statističko uzorkovanje, sisteme za nadzor poslovanja ili kontrolno samoocjenjivanje mogu učestvovati u određenim segmentima ocjene.
9. Izvršni rukovodilac mora uključiti više rukovodstvo i odbor u postupak definisanja pristupa i odabir eksternog ocjenjivača kvaliteta.
10. Eksterno ocjenjivanje sastoji se od širokog spektra elemenata interne revizije uključujući sljedeće:
 - Usaglašenost sa Definicijom interne revizije, Kodeksom etike i Standardima, poveljom, planovima, politikama, procedurama i praksom interne revizije i mjerodavnim zakonskim i regulatornim zahtjevima;
 - očekivanja odbora, višeg i nižeg rukovodstva u odnosu na internu reviziju;
 - integrisanje interne revizije u upravljački proces u organizaciji, uključujući odnose među ključnim grupama koje učestvuju u tom procesu;
 - alate i tehnike koje koristi interna revizija;

Primarni povezani standard

Primarni povezani standard

- mješavinu znanja, iskustva i disciplina zaposlenih, uključujući usredsređenost zaposlenih na unapređenje postupka;
 - odluku o tome dodaje li ili ne revizija vrijednost i unapređuje li poslovanje organizacije.
11. Preliminarni rezultati pregleda se tokom i pri zaključenju procesa vrednovanja razmatraju sa izvršnim rukovodiocem revizije. Konačni rezultati se moraju saopštiti izvršnom rukovodiocu revizije ili drugoj osobi imenovanoj od strane organizacije a koja je odobrila kontrolu u ime organizacije, po mogućnosti uz dostavljanje kopije odgovarajućim članovima višeg rukovodstva i odbora.
12. Saopštenje treba da sadrži sljedeće:
- Mišljenje o usaglašenosti interne revizije sa Definicijom interne revizije, Kodeksom etike i Standardima na osnovu strukturiranog postupka ocjenjivanja. Pojam „usaglašenost” znači da postupci interne revizije u cjelini ispunjavaju zahtjeve Definicije interne revizije, Kodeksa etike i Standarda. Slično tome, „neusaglašenost” znači da su uticaj i ozbiljnost nedostataka u postupcima interne revizije toliko značajni da narušavaju sposobnost interne revizije da obavlja svoje dužnosti. Stepem „djelimične usaglašenosti” sa Definicijom interne revizije, Kodeksom etike i pojedinim standardima, ukoliko je važan za ukupno mišljenje, treba takođe navesti u izvještaju o nezavisnoj ocjeni. Formulacija mišljenja o rezultatima eksterne ocjene zahtijeva primjenu ispravnog poslovnog suda, integritet i dužnu profesionalnu pažnju.

Praktični savjet 1312-1

- Ocjenu i vrednovanje korišćenja najbolje prakse, kako onih koje su uočene tokom ocjene, tako i drugih koje su potencijalno primjenjive na aktivnost interne revizije.
 - Preporuke za unapređenje, prema potrebi.
 - Odgovore izvršnog rukovodioca revizije koji uključuju akcijski plan i rokove implementacije.
13. Kako bi osigurao odgovornost i transparentnost, izvršni rukovodilac revizije mora saopštiti rezultate eksterne ocjene kvaliteta, uključujući detalje o planiranim korektivnim radnjama za važna pitanja i naknadne informacije o ostvarenju tih planiranih radnji, različitim interesnim stranama, kao što su više rukovodstvo, odbori eksterni revizori.

Primarni povezani standard

Primarni povezani standard**1312 - Eksterne ocjene**

Eksterne ocjene moraju biti sprovedene bar jednom u pet godina od strane kvalifikovanog, nezavisnog ocjenjivača ili tima ocjenjivača koji nisu dio organizacije. Izvršni rukovodilac revizije mora razmotriti sa odborom:

- formu i učestalost eksternih ocjena i
- zahtijevane kvalifikacije i nezavisnost eksternog ocjenjivača ili tima ocjenjivača, uključujući i moguću sukob interesa.

Tumačenje:

Kvalifikovani ocjenjivač ili tim ocjenjivača dokazuje stručnost u dvije oblasti: profesionalnoj praksi na poslovima interne revizije i procesima eksterne ocjene. Stručnost se može dokazivati kroz kombinaciju iskustva i teorijskog znanja. Pri tom, prednost se daje iskustvu stečenom u organizacijama slične veličine i kompleksnosti, koje posluju u srodnoj grani ili sektoru privrede; takođe,

Eksterne ocjene: samoocjena sa nezavisnom ocjenom

1. Eksterne ocjene sprovedene od strane kvalifikovanog, nezavisnog ocjenjivača ili tima ocjenjivača mogu predstavljati poteškoću za manje interne revizije ili mogu postojati okolnosti u drugim organizacijama gdje se sveobuhvatna eksterna ocjena od strane nezavisnog tima ne smatra primjerenom ili potrebnom. Na primjer, aktivnost interne revizije može: (a) biti u grani privrede koja je predmet opsežne regulacije i/ili nadzora, (b) biti na drugi način predmet opsežnog eksternog nadzora i propisa vezanih za upravljanje i interne kontrole, (c) biti predmet nedavne eksterne ocjene i/ili usluga savjetovanja u okviru kojih postoje detaljno razrađene norme i najbolja praksa, ili (d) prema ocjeni izvršnog rukovodioca revizije, doprinos samoocjene razvoju kadrova i snazi internog programa osiguranja i unapređenja kvaliteta trenutno prevazilazi doprinos ocjene kvaliteta od strane eksternog tima.
2. Samoocjena sa nezavisnom (eksternom) potvrdom uključuje:
 - sveobuhvatan i u potpunosti dokumentovan proces samoocjene, koji bi trebao oponašati proces eksterne ocjene najmanje u pogledu ocjene usaglašenosti sa Definicijom interne revizije, Kodeksom etike i Standardima

Praktični savjet 1312-2

- nezavisnu ocjenu na licu mjesta od strane kvalifikovanog nezavisnog ocjenjivača
 - uštedu vremena i resursa - na primjer, primarni fokus bio bi na usaglašenosti sa Standardima.
 - ograničeno bavljenje ostalim područjima - kao što su norme revizije, analiza i konsultacije u dijelu primjene najboljih praksi, i razgovori sa višim i nižim rukovodstvom. Međutim, informacije koje proizlaze iz tih djelova vrednovanja su neke od prednosti eksternog vrednovanja.
3. Na samoocjenu s nezavisnom ocjenom primjenjuju se smjernice i kriterijumi popisani u Praktičnom savjetu 1312-1.
 4. Tim pod vođstvom izvršnog rukovodioca revizije sprovodi proces samoocjene i u potpunosti ga dokumentuje. Priprema se nacrt izvještaja sličan izvještaju eksterne ocjene, koji uključuje ocjenu izvršnog rukovodioca revizije o usaglašenosti sa Standardima.
 5. Kvalifikovani nezavisni ocjenjivač ili tim ocjenjivača sprovodi dovoljne testove samoocjene kako bi potvrdio rezultate i izrazio mišljenje o navedenom nivou usaglašenosti aktivnosti s Definicijom interne revizije, Kodeksom etike i Standardima. Nezavisno vrednovanje treba izvršavati u skladu sa procesom opisanim u Priručniku za ocjenu kvaliteta Instituta internih revizora ili sličnim sveobuhvatnim procesom.

Primarni povezani standard

stručna pitanja imaju prednost nad manje relevantnim iskustvom. U slučaju tima ocjenjivača, nije neohodno da svi članovi tima posjeduju zahtijevane kvalifikacije; one se odnose na tim kao cjelinu. Izvršni rukovodilac revizije koristi svoj profesionalni sud pri ocjeni da li ocjenjivač ili tim ocjenjivača posjeduje potrebne kvalifikacije.

Primarni povezani standard

Ocjenjivač ili tim ocjenjivača su nezavisni ukoliko ne postoji stvarni ili prividan sukob interesa i ukoliko ocjenjivač ili tim ocjenjivača nisu dio ili pod kontrolom organizacije kojoj pripada aktivnost interne revizije.

6. Kao dio nezavisne ocjene, po završetku iscrpne revizije vrednovanja usaglašenosti s Definicijom interne revizije, Kodeksom etike i Standardima koju je sproveo tim za samoocjenu, nezavisni eksterni ocjenjivač:
 - revidira nacrt izvještaja i pokušava riješiti (eventualna) neriješena pitanja
 - ukoliko je saglasan sa mišljenjem o usaglašenosti sa Definicijom interne revizije, Kodeksom etike i Standardima, u izvještaj može dodati određeni tekst koji je u saglasnosti sa procesom i mišljenjem samoocjene i, u mjeri u kojoj nađe za shodno, upotpunjuje tekst nalaza izvještaja, zaključaka i preporuka
 - ukoliko nije saglasan sa ocjenom, dodaje tekst kojim izražava neslaganje sa izvještajem, precizirajući tačke neslaganja sa njim i, u mjeri u kojoj smatra shodnom, tekst kojim izražava neslaganje sa važnim nalazima, zaključcima, preporukama i mišljenjima iz izvještaja.
 - umjesto toga, može, kao dodatak izvještaju o samoocjeni, pripremiti poseban nezavistan izvještaj o ocjeni, u kome će iznijeti svoje slaganje ili neslaganje na prethodno opisan način.
7. Konačni izvještaj(i) o samoocjeni sa nezavisnom ocjenom obavezno potpisuje tim za samoocjenu i kvalifikovani, nezavisni eksterni ocjenjivač/i, a izvršni rukovodilac revizije ga podnosi višem rukovodstvu i odboru.

Praktični savjet 1312-2

8. Kako bi se osigurala odgovornost i transparentnost, izvršni rukovodilac revizije treba da saopšti rezultate eksterne ocjene kvaliteta - uključujući detalje o planiranim korektivnim aktivnostima za svako važno pitanje i naknadne informacije o implementaciji korektivnih aktivnosti - svim interesnim stranama interne revizije, kao što su više rukovodstvo, odbor i eksterni revizori.

Primarni povezani standard

Primarni povezani standard

1312 - Eksterne ocjene

Eksterne ocjene moraju biti sprovedene bar jednom u pet godina od strane kvalifikovanog, nezavisnog ocjenjivača ili tima ocjenjivača koji nisu dio organizacije. Izvršni rukovodilac revizije mora razmotriti sa odborom:

- formu i učestalost eksternih ocjena i
- zahtijevane kvalifikacije i nezavisnost eksternog ocjenjivača ili tima ocjenjivača, uključujući i mogući sukob interesa.

Tumačenje:

Kvalifikovani ocjenjivač ili tim ocjenjivača dokazuje stručnost u dvije oblasti: profesionalnoj praksi na poslovima interne revizije i procesima eksterne ocjene. Stručnost se može dokazivati kroz kombinaciju iskustva i teorijskog znanja. Pri tom, prednost se daje iskustvu stečenom u organizacijama slične veličine i kompleksnosti, koje posluju u srodnoj grani ili sektoru privrede; takođe, stručna pitanja imaju prednost

Eksterne ocjene: Nezavisnost tima za eksternu ocjenu u sektoru privrede

1. Svi članovi tima ocjenjivača koji vrše eksternu ocjenu moraju biti nezavisni od te organizacije i zaposlenih u sektoru interne revizije te organizacije. Naročito, interesi članova tima ocjenjivača ne smiju biti u stvarnom ili prividnom konfliktu interesa sa ciljevima organizacije i/ili njenih zaposlenih. Prilikom ocjene nezavisnosti tima ocjenjivača, potrebno je razmotriti sljedeće:
 - Nezavisnost od organizacije podrazumijeva odsustvo uticaja organizacije čija je aktivnost interne revizije predmet ocjene. Prilikom odabira eksternog ocjenjivača razmatra se mogućnost postojanja stvarnog, potencijalnog i prividnog konflikta interesa. Konflikt interesa može poticati iz prošlih, sadašnjih ili potencijalnih odnosa sa organizacijom, njenim zaposlenim ili internom revizijom. Potrebno je razmotriti odnose komercijalne, privatne ili mješovite prirode.
 - U sektoru privrede (to jest, sektoru koji nije u vezi sa državom), pojedinci iz iste organizacije ali različitih sektora - ili iz povezane organizacije, iako su organizaciono odvojeni od aktivnosti interne revizije - ne smatraju se nezavisnim u smislu eksternih ocjena. Povezana organizacija može biti matična kompanija ili tijelo, filijala u istoj grupi kompanija, ili lice koje ima odgovornost u dijelu redovnog nadzora, supervizije ili osiguranja kvaliteta organizacije čija je aktivnost interne revizije predmet eksterne ocjene.
 - Aranžmani recipročnih timskih eksternih ocjena tri ili više

Praktični savjet 1312-3

organizacije (npr. na nivou grane privrede ili druge grupe srodnih afiniteta, regionalne asocijacije ili druge grupe organizacija) mogu biti strukturirani na način da se osigura cilj nezavisnosti. Potrebno je preduzeti mjere da se preduprijedi postavljanje pitanja nezavisnosti i da se obezbijedi da su svi članovi tima u mogućnosti da u potpunosti ispunjavaju svoje obaveze bez ograničenja koja im može nametati pitanje povjerljivosti, i sl. Recipročna eksterna ocjena između dvije organizacije nije prihvatljiva za svrhe eksterne ocjene.

2. Neophodno je sa odborom razmotriti pitanje nezavisnosti tima ocjenjivača, uključujući i pitanje potencijalnih konflikta interesa.

Primarni povezani standard

nad manje relevantnim iskustvom. U slučaju tima ocjenjivača, nije neohodno da svi članovi tima posjeduju zahtijevane kvalifikacije; one se odnose na tim kao cjelinu. Izvršni rukovodilac revizije koristi svoj profesionalni sud pri ocjeni da li ocjenjivač ili tim ocjenjivača posjeduju potrebne kvalifikacije.

Ocjenjivač ili tim ocjenjivača su nezavisni ukoliko ne postoji stvarni ili prividan sukob interesa i ukoliko ocjenjivač ili tim ocjenjivača nisu dio ili pod kontrolom organizacije kojoj pripada aktivnost interne revizije.

Primarni povezani standard

1312 - Eksterne ocjene

Eksterne ocjene moraju biti sprovedene bar jednom u pet godina od strane kvalifikovanog, nezavisnog ocjenjivača ili tima ocjenjivača koji nisu dio organizacije. Izvršni rukovodilac revizije mora razmotriti sa odborom:

- formu i učestalost eksternih ocjena i
- zahtijevane kvalifikacije i nezavisnost eksternog ocjenjivača ili tima ocjenjivača, uključujući i mogući sukob interesa.

Tumačenje:

Kvalifikovani ocjenjivač ili tim ocjenjivača dokazuje stručnost u dvije oblasti: profesionalnoj praksi na poslovima interne revizije i procesima eksterne ocjene. Stručnost se može dokazivati kroz kombinaciju iskustva i teorijskog znanja. Pri tom, prednost se daje iskustvu stečenom u organizacijama slične veličine i kompleksnosti, koje posluju u srodnoj grani ili sektoru privrede; takođe, stručna pitanja imaju prednost

Eksterne ocjene: Nezavisnost tima za eksternu ocjenu u javnom sektoru

1. Termin "javni sektor" obuhvata sve nivoe državne uprave i uključuje organe ili preduzeća koja su u vlasništvu ili pod kontrolom države (entitet). U javnom sektoru, aktivnosti interne revizije na svim nivoima uprave mogu biti nezavisne u smislu eksterne ocjene.
2. Kvazi-državna tijela (na primjer, Ujedinjene nacije i Evropska komisija), uključuju organizacije, tijela i kompanije koje su u vlasništvu ili pod kontrolom više vlada. Takve međunarodne organizacije, zbog svoje multilateralne prirode, treba da primjenjuju smjernice namijenjene privredi.
3. Svi članovi tima ocjenjivača koji vrše eksternu ocjenu moraju biti nezavisni od te organizacije i zaposlenih u sektoru interne revizije te organizacije. Naročito, interesi članova tima ocjenjivača ne smiju biti u stvarnom ili prividnom konfliktu sa ciljevima organizacije i/ili njenih zaposlenih. Prilikom ocjene nezavisnosti tima ocjenjivača, potrebno je razmotriti sljedeće:
 - Nezavisnost od organizacije podrazumijeva odsustvo uticaja organizacije čija je aktivnost interne revizije predmet ocjene. Prilikom odabira eksternog ocjenjivača razmatra se mogućnost postojanja stvarnog, potencijalnog i prividnog konflikta interesa. Konflikt interesa može poticati iz prošlih, sadašnjih ili potencijalnih odnosa sa organizacijom ili njenom internom revizijom. Potrebno je razmotriti odnose komercijalne, privatne ili mješovite prirode;

Praktični savjet 1312-4

- U okviru javnog sektora, pojedinci koji rade u posebnim aktivnostima interne revizije u posebnim entitetima u okviru istog nivoa državne uprave (vlada na nacionalnom nivou, na nivou države/provincije, zemlje ili grada) mogu se smatrati nezavisnom u smislu eksterne ocjene.
 - U slučaju da je jedna ili više aktivnosti interne revizije na istom nivou državne uprave odgovorna istom izvršnom rukovodiocu revizije, pojedinci se ne smatraju nezavisnom u smislu eksterne ocjene čak i ukoliko rade u odvojenim subjektima. Samo ocjenjivači koji su nezavisni od svakog od navedenih entiteta mogu vršiti eksterne ocjene.
 - Aranžmani recipročnih timskih eksternih ocjena tri ili više organizacija mogu biti strukturirani na način kojim se osigurava nezavisnost. Potrebno je preduzeti mjere da se preduprijedi postavljanje pitanja nezavisnosti i da se obezbijedi da su svi članovi tima u mogućnosti da u potpunosti ispunjavaju svoje obaveze bez ograničenja koja im može nametati pitanje povjerljivosti, i sl. Recipročna eksterna ocjena između dvije organizacije nije prihvatljiva za svrhe eksterne ocjene.
4. Neophodno je sa odborom razmotriti pitanje nezavisnosti tima ocjenjivača uključujući i pitanje potencijalnih konflikta interesa.
 5. Prilikom odabira tima koji će vršiti ocjenu, izvršni rukovodilac revizije treba da razmotri iskustvo članova tima u vršenju ocjena u javnom sektoru.

Primarni povezani standard

nad manje relevantnim iskustvom. U slučaju tima ocjenjivača, nije neohodno da svi članovi tima posjeduju zahtijevane kvalifikacije; one se odnose na tim kao cjelinu. Izvršni rukovodilac revizije koristi svoj profesionalni sud pri ocjeni da li ocjenjivač ili tim ocjenjivača posjeduje potrebne kvalifikacije.

Ocjenjivač ili tim ocjenjivača su nezavisni ukoliko ne postoji stvarni ili prividan sukob interesa i ukoliko ocjenjivač ili tim ocjenjivača nisu dio ili pod kontrolom organizacije kojoj pripada aktivnost interne revizije.

Primarni povezani standard

1321- Korišćenje izjave “Usaglašeno sa Međunarodnim standardima profesionalne prakse interne revizije”

Izvršni rukovodilac revizije može navesti da je aktivnost interne revizije usaglašena sa Međunarodnim standardima profesionalne prakse interne revizije samo ukoliko rezultati programa osiguranja i unapređenja kvaliteta potkrepljuju takvu tvrdnju.

Tumačenje:

Aktivnost interne revizije usaglašena je sa Standardima kada obezbeđuje zahtjeve Definicije interne revizije, Kodeksa etike i Standarda. Rezultati programa osiguranja i unapređenja kvaliteta obuvataju rezultate kako internih, tako i eksternih ocjena. Sve aktivnosti interne revizije imaju karakter internih ocjena. Aktivnosti interne revizije u trajanju od najmanje pet godina imaju karakter eksternih ocjena.

Korišćenje izjave “Usaglašeno sa Međunarodnim standardima profesionalne prakse interne revizije”

1. Kontinuirani nadzor, kao i eksterne i interne ocjene interne revizije, sprovode se sa ciljem ocjene i izražavanja mišljenja o usaglašenosti interne revizije s Definicijom interne revizije, Kodeksom etike i Standardima i, u odgovarajućem obimu, treba da sadrže preporuke za unapređenje.
2. Može se koristiti izjava „usaglašeno sa Standardima” ili „u skladu sa Standardima”. Upotreba izjave o usaglašenosti zahtijeva eksternu ocjenu vrednovanje barem jednom tokom petogodišnjeg perioda, zajedno sa kontinuiranim nadzorom i povremenim internim ocjenama, kao i da je rezultat navedenih aktivnosti zaključak da je aktivnost interne revizije obavljena u skladu s Definicijom interne revizije, Kodeksom etike i Standardima. Nije prikladno upotrebljavati izjavu o usaglašenosti prije nego što se eksternom ocjenom dokaže usaglašenost aktivnosti interne revizije s Definicijom interne revizije, Kodeksom etike i Standardima.
3. Izvršni rukovodilac revizije je dužan da obavijesti više rukovodstvo i odbor o primjerima neusaglašenosti koji utiču na ukupan obuhvat ili poslovanje interne revizije, kao i o činjenici da u petogodišnjem periodu nije sprovedena eksterna ocjena.
4. Prije nego što interna revizija upotrijebi izjavu o usaglašenosti, svi slučajevi neusaglašenosti otkriveni tokom (interne ili eksterne) ocjene kvaliteta, a koji umanjuju sposobnosti interne

Praktični savjet 1321-1

revizije da izvršava svoje dužnosti, moraju biti adekvatno korigovani. Osim navedenog, potrebno je:

- korektivne aktivnosti dokumentovati i prijaviti nadležnom ocjenjivaču (ocjenjivačima) kako bi se ustanovilo da je neusaglašenost adekvatno ispravljena i
- o korektivnim aktivnostima i saglasnosti nadležnog ocjenjivača izvijestiti više rukovodstvo i odbor.

Primarni povezani standard

Primarni povezani standard

2010 - Planiranje

Izvršni rukovodilac revizije mora definisati plan zasnovan na riziku kako bi se odredili prioriteta interne revizije, koji su konzistentni sa ciljevima organizacije.

Tumačenje:

Izvršni rukovodilac revizije je odgovoran za izradu plana zasnovanog na ocjeni rizika. Izvršni rukovodilac revizije uzima u obzir okruženje upravljanja rizikom organizacije, uključujući korišćenje nivoa sklonosti ka riziku koje rukovodstvo utvrđuje za različite aktivnosti ili djelove organizacije. Ukoliko takav okvir ne postoji, izvršni rukovodilac revizije koristi svoju ocjenu rizika nakon razmatranja informacija dobijenih od višeg rukovodstva i odbora. Izvršni rukovodilac revizije mora, ukoliko je to potrebno, da sprovede analizu i prilagodi plan promjenama u poslovanju, rizicima, operativnim aktivnostima, programima, sistemima i kontrolama organizacije.

Povezivanje plana revizije sa rizicima i izloženostima

1. Prilikom izrade plana revizije interne revizije mnogi izvršni rukovodioci revizije smatraju korisnim ako se prethodno napravi ili ažurira revizijski univerzum (popis svih potencijalnih revizija). Revizijski univerzum je spisak svih mogućih revizija koje se mogu sprovesti. Izvršni rukovodilac revizije može dobiti informacije o potencijalnim revizijama od višeg rukovodstva i odbora.
2. Revizijski univerzum može uključivati komponente iz strateškog plana organizacije. Inkorporiranjem komponenti strateškog plana organizacije, revizijski univerzum se proširuje na način da obuhvata i odražava ukupne poslovne ciljeve. Strateški planovi na sličan način reflektuju stav koji je organizacija zauzela u odnosu na rizike i stepen težine u postizanju planiranih ciljeva. Na revizijski univerzum obično utiču i rezultati procesa upravljanja rizikom. Strateški plan organizacije uzima u obzir i okruženje u kome organizacija posluje. Upravo spomenuti faktori okruženja imaju vjerovatan uticaj na revizijski univerzum i procjenu relativnog rizika.
3. Izvršni rukovodilac revizije priprema plan aktivnosti interne revizije na osnovu revizijskog univerzuma, podataka dobijenih od strane višeg rukovodstva i odbora, kao i na bazi procjene rizika i izloženostima koje utiču na organizaciju. Ključni ciljevi revizije obično su pružanje višem rukovodstvu i odboru uvjerenja i informacija koje će pomoći u postizanju ciljeva organizacije, uključujući vrednovanje efektivnosti rukovodstva u dijelu aktivnosti upravljanja rizikom.

Praktični savjet 2010-1

1. Revizijski univerzum i rezultirajući plan revizije ažuriraju se kako bi odražavali promjene u smjeru, ciljevima, naglasku i fokusu upravljanja. Preporučuje se da se revizijski univerzum revidira najmanje jednom godišnje, kako bi se odrazile najnovije strategije i smjer organizacije. U nekim situacijama planove revizije potrebno je ažurirati češće (npr. na kvartalnoj osnovi) kao odgovor na promjene u poslovanju, djelovanju, programima, sistemima i kontrolama organizacije.
4. Plan revizije, između ostalog, treba bazirati na procjeni rizika i izloženosti. Određivanje prioriteta potrebno je radi donošenja odluka o primjeni resursa. Izvršnom rukovodiocu revizije na raspolaganju je niz različitih modela rizika. Većina modela rizika koristi faktore rizika kao što su: uticaj, vjerovatnoća, materijalnost, likvidnost resursa, upravljačke kompetencije, kvalitet internih kontrola i pridržavanje istih, stepen promjene ili stabilnosti, vrijeme i rezultati zadnjeg angažmana revizije, kao i složenost i odnosi između zaposlenih i uprave.

Primarni povezani standard

Primarni povezani standard

2010 - Planiranje

Izvršni rukovodilac revizije mora definisati plan zasnovan na riziku kako bi se odredili prioriteta interne revizije, koji su konzistentni sa ciljevima organizacije.

Tumačenje:

Izvršni rukovodilac revizije je odgovoran za izradu plana zasnovanog na ocjeni rizika. Izvršni rukovodilac revizije uzima u obzir okruženje upravljanja rizikom organizacije, uključujući korišćenje nivoa sklonosti ka riziku koje rukovodstvo utvrđuje za različite aktivnosti ili djelove organizacije. Ukoliko takav okvir ne postoji, izvršni rukovodilac revizije koristi svoju ocjenu rizika nakon razmatranja informacija dobijenih od višeg rukovodstva i odbora. Izvršni rukovodilac revizije mora, ukoliko je to potrebno, da sprovede analizu i prilagodi plan promjenama u poslovanju, rizicima, operativnim aktivnostima, programima, sistemima i kontrolama organizacije.

Korišćenje procesa upravljanja rizikom u planiranju interne revizije

1. Upravljanje rizikom je kritičan dio obezbjeđenja dobrog korporativnog upravljanja koji je povezan sa svim aktivnostima organizacije. Mnoge organizacije idu ka usvajanju konzistentnog i holističkog pristupa upravljanja rizikom koji bi, idealno, bio u potpunosti integrisan u upravljanje organizacijom. Isto se primjenjuje na svim nivoima - preduzeća, funkcija i poslovnih jedinica organizacije. Rukovodstvo obično koristi okvir za upravljanje rizikom kako bi vršilo ocjenu i dokumentovalo rezultate ocjene.
2. Efektivan proces upravljanja rizikom može pomoći identifikovanju ključnih kontrola koje su povezane sa značajnim inherentnim rizicima. U opštoj je upotrebi termin „upravljanje rizikom preduzeća“ (ERM). Komitet sponzorskih organizacija (COSO) Trejdvejeve komisije definiše ERM kao: „proces iniciran od strane odbora direktora, rukovodstva ili drugog osoblja organizacije, koji se primjenjuje na definisanje strategije i u cijelom preduzeću, osmišljen da identifikuje potencijalne događaje koji mogu uticati na preduzeće, te da održava upravljanje rizikom u okviru opredijeljene sklonosti ka riziku, kako bi se obezbjedilo razumno uvjeravanje u pogledu ostvarivanja ciljeva preduzeća.“ Primjena kontrola uobičajeni je metod koji rukovodstvo može koristiti za upravljanje rizikom u okviru opredijeljene sklonosti ka riziku. Interni revizori revidiraju ključne kontrole i pružaju dokaze o upravljanju značajnijim rizicima.

Praktični savjet 2010-2

3. Međunarodni standardi profesionalne prakse interne revizije (Standardi) Instituta internih revizora definišu kontrolu kao „bilo koju aktivnost preduzetu od strane rukovodstva, odbora i drugih lica u svrhe upravljanja rizikom i povećanja vjerovatnoće da će postavljeni ciljevi biti ostvareni. Rukovodstvo planira, organizuje i usmjerava vršenje dovoljnih aktivnosti kako bi se obezbjedilo razumno uvjeravanje da će ciljevi biti dostignuti.”
4. Dva fundamentalna koncepta rizika su inherentni i rezidualni rizik (takođe poznat kao tekući rizik). Finansijski/eksterni revizori već dugo poznaju koncept inherentnog rizika koji se može sažeti kao podložnost informacija ili podataka materijalno značajnim pogrešnim iskazima, uz pretpostavku da ne postoje odgovarajuće kontrole za umanjenje tog rizika. Standardi definišu rezidualni rizik kao „rizik koji preostaje nakon što rukovodstvo preduzme aktivnosti na smanjivanju uticaja i mogućnosti neželjenih događaja, uključujući i kontrolne aktivnosti kao odgovor na rizik.” Tekući rizik često se definiše kao rizik kojim se upravlja u okviru postojećih kontrola ili kontrolnih sistema.
5. Ključne kontrole mogu se definisati kao kontrole ili grupe kontrola koje pomažu da se inače neprihvatljiv rizik smanji na podnošljiv nivo. Kontrole se najlakše mogu razumijeti kao organizacioni procesi koji postoje radi djelovanja na rizike. U efektivnom procesu upravljanja rizikom (uz postojanje odgovarajuće dokumentacije), ključne kontrole koje predstavljaju oslonac za potrebe umanjenja nivoa značajnih rizika, u svim sistemima pod

Primarni povezani standard

Primarni povezani standard

njihovim uticajem lako mogu biti identifikovane na osnovu razlike između inherentnog i rezidualnog rizika. Ukoliko za inherentni rizik nije utvrđen rejting, interni revizor taj rejting treba da ocjeni. Pri identifikovanju ključnih kontrola (i pod pretpostavkom da je interni revizor zaključio da je proces upravljanja rizikom zreo i pouzdan), interni revizor će tragati za:

- individualnim faktorima rizika gdje postoji značajno svođenje inherentnog rizika na nivo rezidualnog rizika (naročito ako je inherentni rizik vrlo visok). To ukazuje na kontrole koje su od značaja za organizaciju.
 - kontrole koje služe da ublaže veliki broj rizika
6. Kod planiranja, interna revizija treba da se koristi organizacionim procesom upravljanja rizikom, tamo gdje je on razvijen. Prilikom planiranja angažmana interni revizor razmatra značajne rizike za aktivnosti i načine kojima rukovodstvo ublažava rizike svodeći ih na prihvatljiv nivo. Kod razvijanja plana aktivnosti interne revizije, kao i kod određivanja prioriteta za potrebe alociranja resursa interne revizije, interni revizor koristi tehnike ocjene rizika. Ocjena rizika koristi se za ispitivanje potencijalnih predmeta revizije i odabir područja koja su najviše izložena riziku radi njihovog pregleda i uključivanja u plan aktivnosti interne revizije.
 7. Interni revizori mogu i ne biti kvalifikovani da razmotre svaku kategoriju rizika i proces upravljanja rizikom (ERM) u organizaciji (na primjer, interne revizije zaštite na radu, revizije očuvanja prirodne sredine ili revizije kompleksnih finansijskih instrumenata). Izvršni rukovodilac revizije osigurava da se po potrebi koriste usluge internih revizora sa specijalizovanim znanjima ili eksternih pružalaca usluga.

Praktični savjet 2010-2

8. Procesi i sistemi upravljanja rizikom u svijetu su uspostavljeni na različite načine. Nivo zrelosti organizacije u vezi sa upravljanjem rizikom razlikuje se među organizacijama. U organizacijama koje imaju centralizovanu aktivnost upravljanja rizikom, uloga ove aktivnosti obuhvata saradnju sa rukovostvom u pogledu stalnog pregleda strukture interne kontrole i ažuriranja te strukture prema razvoju sklonosti ka riziku. Procesi upravljanja rizikom koji se koriste u različitim djelovima svijeta mogu da primjenjuju različitu logiku, strukturu i terminologiju. Otuda interni revizori ocjenjuju proces upravljanja rizicima organizacije i određuju koji djelovi mogu da se koriste za izradu plana aktivnosti interne revizije, a koji za planiranje pojedinačnih angažmana interne revizije.

9. Faktori koje interni revizor razmatra kada razvija plan interne revizije obuhvataju:

- inherentne rizike - da li su ti rizici identifikovani i ocjenjeni?
- rezidualne rizike - da li su ti rizici identifikovani i ocjenjeni?
- kontrole za umanjenje rizika, planove za vanredne događaje i nadzor nad aktivnostima - da li su povezani sa pojedinačnim događajima i / ili rizicima?
- registre rizika - da li su ti registri sistematični, potpuni i ažurni?
- dokumentaciju - da li su rizici i aktivnosti dokumentovani?

Osim toga, interni revizor saraduje sa ostalim pružaocima usluga i razmatra mogućnost oslanjanja na njihov rad. Vidjeti Praktični savjet 2050-2: Mape uvjeravanja.

Primarni povezani standard

Primarni povezani standard

10. Povelja interne revizije obično zahtjeva da se aktivnost interne revizije fokusira na područja visokog rizika, što uključuje i inherentni i rezidualni rizik. Aktivnost interne revizije treba da identifikuje oblasti visokog inherentnog rizika, visokog rezidualnog rizika i ključnih kontrola na koje se organizacija najviše oslanja. Ako aktivnost interne revizije identifikuje oblasti neprihvatljivog rezidualnog rizika, rukovodstvo treba da bude obavješteno kako bi se bavilo tim rizikom. Interni revizor će, kao rezultat sprovođenja strateškog planiranja revizije, biti u stanju da identifikuje različite vrste aktivnosti koje treba uključiti u plan aktivnosti interne revizije, uključujući i:

- kontrolne preglede / aktivnosti uvjeravanja - kada interni revizor pregleda adekvatnost i efikasnost sistema upravljanja i obezbjeđuje uvjeravanje da su kontrole operativne i da se rizicima efektivno upravlja.
- aktivnosti ispitivanja - kada kod rukovodstva postoji neprihvatljiv nivo neizvjesnosti u vezi sa kontrolama nad poslovnim aktivnostima ili drugim identifikovanim područjima rizika, i kada interni revizor sprovodi procedure u cilju boljeg razumijevanja rezidualnog rizika.
- konsultantske aktivnosti - kada interni revizor savjetuje rukovodstvo u pogledu razvoja kontrolnih sistema radi ublažavanja neprihvatljivog tekućeg rizika.

Interni revizori, takođe, pokušavaju i da identifikuju nepotrebne, suvišne, pretjerane ili složene kontrole koje na neefikasan način smanjuju rizik. U navedenim slučajevima, trošak kontrola može da prevazilazi korist od njih, te je moguće povećati efikasnosti u dizajnu mehanizama kontrole.

Praktični savjet 2010-2

11. Da bi se obezbjedila identifikacija relevantnih rizika, pristup identifikaciji rizika treba da bude sistematičan i jasno dokumentovan. Dokumentovanje može da varira od upotrebe tabela u malim organizacijama, do kupljenog softvera u sofisticiranijim organizacijama. Ključni element je da okvir za upravljanje rizikom bude potpuno dokumentovan.
12. Dokumentacija vezana za upravljanje rizikom u organizaciji, može se voditi na različitim nivoima ispod strateškog nivoa procesa upravljanja rizikom. Mnoge organizacije razvile su registre rizika koji dokumentuju rizike koji su na nivoima nižim od strateškog, obezbjeđujući dokumentovanost značajnih rizika u konkretnoj oblasti i povezanih inherentnih i rezidualnih nivoa rizika, ključnih kontrola i faktora za umanjenje rizika. Može se pristupiti i uređivanju kako bi se identifikovale direktnije veze između „kategorija” i „aspekata” rizika koji su opisani u registrima rizika i, gdje je to primjenjivo, stavki koje su uključene u revizijski univerzum i dokumentovane od strane aktivnosti interne revizije.
13. Neke organizacije mogu da prepoznaju nekoliko područja visokog (ili višeg) inherentnog rizika. Iako ovi rizici mogu zaslužiti pažnju aktivnosti interne revizije, nije ih uvijek moguće sve pregledati. Tamo gdje registar rizika pokazuje visok, ili nivo koji nadmašuje nivoa za inherentni rizik u određenoj oblasti dok rezidualni rizik ostaje uglavnom nepromijenjen i nema planiranih mjera od strane rukovodstva ili aktivnosti interne revizije, izvršni rukovodilac revizije odvojeno izvještava odbor o tim područjima sa detaljima o analizi rizika i razlozima za nedostatak ili neefektivnost internih kontrola.

Primarni povezani standard

Primarni povezani standard

14. U plan aktivnosti interne revizije treba periodično uključiti određeni broj revizija poslovnih jedinica ili filijala sa nižim nivoom rizika, kako bi se postigla pokrivenost i potvrdilo da se njihovi rizici nisu promijenili. Aktivnost interne revizije takođe definiše metode za određivanje prioriteta rizika koji prethodno nisu bili predmet revizije.
15. Plan aktivnosti interne revizije obično se fokusira na:
 - Neprihvatljive tekuće rizike koji zahtijevaju aktivnost rukovodstva. Ovo bi bile oblasti sa minimalnim ključnim kontrolama ili faktorima za umanjeње rizika čiju reviziju više rukovodstvo smatra neodložnom,
 - kontrolne sisteme na koje se organizacija najviše oslanja,
 - područja u kojima je velika razlika između inherentnog i rezidualnog rizika,
 - područja u kojima je inherentni rizik veoma visok.

Praktični savjet 2010-2

16. Pri planiranju pojedinačnih internih revizija, interni revizor identifikuje i ocjenjuje rizik područja koje pregleda.

Primarni povezani standard

Primarni povezani standard

2020 - Saopštavanje i odobravanje

Izvršni rukovodilac revizije mora obavijestiti više rukovodstvo i odbor o planovima interne revizije i potrebnim resursima, uključujući značajne promjene koje su se desile u međuvremenu, radi njihove kontrole i davanja odobrenja. Izvršni rukovodilac revizije, takođe, mora informisati o uticaju ograničenja u resursima.

Saopštavanje i odobravanje

1. Izvršni rukovodilac revizije jednom godišnje podnosi višem rukovodstvu i odboru na uvid i odobrenje rezime plana interne revizije, rasporeda rada, plana osoblja i finansijskog budžeta. Tim rezimeom više rukovodstvo i odbor se upoznaju sa obuhvatom angažmana interne revizije i eventualnim ograničenjima vezanim za obuhvat revizije. Izvršni rukovodilac revizije obavještava i o svim značajnim promjenama koje su u međuvremenu nastale, za potrebe informisanja i odobrenja.
2. Odobreni raspored aktivnosti, plan osoblja i finansijski budžet, kao i sve važne promjene nastale u međuvremenu, moraju da sadrže dovoljno informacija kako bi više rukovodstvo i odbor mogli ustanoviti da li ciljevi i planovi aktivnosti interne revizije odražavaju ciljeve i planove organizacije i odbora, i da li su u skladu sa poveljom interne revizije.

Praktični savjet 2030-1

Upravljanje resursima

1. Izvršni rukovodilac revizije je prvenstveno odgovoran za dovoljnost i upravljanje resursima interne revizije na način koji osigurava ispunjenje odgovornosti interne revizije definisanih u povelji interne revizije. Ova odgovornost uključuje efektivnu komunikaciju o potrebama za resursima i izvještavanje višeg rukovodstva i odbora o stanju. Resursi interne revizije mogu obuhvatati zaposlene, eksterne pružaoce usluga, finansijsku podršku i tehnike revizije zasnovane na tehnologiji. Konačna odgovornost za osiguravanje adekvatnosti resursa interne revizije leži na višem rukovodstvu i odboru organizacije, a izvršni rukovodilac revizije treba da im pomaže u izvršavanju navedene odgovornosti.
2. Vještine, sposobnosti i stručno znanje zaposlenih interne revizije moraju biti u skladu s planiranim aktivnostima. Izvršni rukovodilac revizije će povremeno sprovoditi vrednovanje ili popis vještina radi utvrđivanja specifičnih vještina potrebnih za sprovođenje aktivnosti interne revizije. Vrednovanje vještina zasniva se na različitim potrebama utvrđenim u okviru procjene rizika i plana revizije i iste uvažava. Ovo uključuje vrednovanja stručnog znanja, poznavanje jezika, poslovnu sposobnost, kompetencije u dijelu otkrivanja i prevencije prevare, kao i stručna znanja iz oblasti računovodstva i revizije.
3. Resursi interne revizije treba da budu dovoljni za sprovođenje aktivnosti revizije u obimu, dubini i vremenskim rokovima predviđenim od strane višeg rukovodstva i odbora, kao što je definisano poveljom interne revizije. Prilikom planiranja resursa treba voditi računa o revizijskom univerzumu, relevantnim nivoima rizika, planu interne revizije, očekivanjima pokrića i ocjeni nepredvidljivih aktivnosti.

Primarni povezani standard

2030 - Upravljanje resursima

Izvršni rukovodilac revizije mora osigurati da su resursi interne revizije odgovarajući, dovoljni i efektivno raspoređeni u svrhu postizanja odobrenog plana.

Tumačenje:

Termin "odgovarajući" odnosi se na kombinaciju znanja, vještina i ostalih sposobnosti koje su potrebne za ispunjenje plana. Termin „dovoljni“ odnosi se na količinu resursa potrebnih za ispunjenje plana. Resursi su efektivno raspoređeni kada se koriste na način koji optimizira ostvarenje odobrenog plana.

Praktični savjet 2030-1

Primarni povezani standard

4. Izvršni rukovodilac revizije ujedno osigurava efektivno raspoređivanje resursa. Ovo obuhvata dodjelu revizora koji su kompetentni i kvalifikovani za specifične zadatke. Takođe, ovo uključuje i razvoj pristupa resursima i organizacione strukture koja odgovara poslovnoj strukturi, profilu rizika i geografskoj disperziji organizacije.
5. Sa stanovišta ukupnog upravljanja resursima, izvršni rukovodilac revizije uzima u obzir planiranje preuzimanja pozicije, vrednovanje kadrova i programe unapređenja, te ostale discipline vezane za ljudske resurse. Izvršni rukovodilac revizije se ujedno bavi potrebama interne revizije za resursima, pitanjem da li zaposleni u internoj reviziji posjeduju ili ne posjeduju predmetne vještine. Ostali pristupi potrebama za resursima uključuju eksterne pružaoce usluga, zaposlene u drugim sektorima u organizaciji ili specijalizovane savjetnike.
6. Zbog osjetljive prirode resursa, izvršni rukovodilac revizije održava kontinuiranu komunikaciju i dijalog sa višim rukovodstvom i odborom o adekvatnosti resursa za aktivnost interne revizije. Izvršni rukovodilac revizije povremeno prezentira višem rukovodstvu i odboru presjek stanja i adekvatnosti resursa. S tim ciljem izvršni rukovodilac revizije određuje odgovarajuće parametre i ciljeve radi praćenja adekvatnosti resursa. Ovo može uključivati poređenje resursa s planom interne revizije, uticaj privremeno nepopunjenih ili upražnjenih pozicija, aktivnosti edukacije i obuke, te promjena specifičnih potreba za vještinama uslijed promjena u poslovanju, radu, programima, sistemima i kontrolama organizacije.

Praktični savjet 2040-1

Politike i procedure

1. Izvršni rukovodilac revizije dužan je da izradi politike i procedure. Formalni administrativni i tehnički revizorski priručnici možda neće biti potrebni za sve aktivnosti interne revizije. Manjim internim revizijama može se upravljati na neformalan način. Upravljanje i kontrola revizorskog osoblja u malim sektorima može se vršiti putem detaljnog dnevnog nadzora i pisanih memoranduma kojima se definišu politike i procedure kojih se revizori moraju pridržavati. U velikim aktivnostima interne revizije potrebne su formalne i sveobuhvatne politike i procedure koje su bitne kao smjernice osoblju interne revizije u cilju sprovođenja plana interne revizije.

Primarni povezani standard

2040 - Politike i procedure

Izvršni rukovodilac revizije mora da utvrditi politike i procedure koje će služiti kao smjernice za aktivnosti interne revizije.

Tumačenje:

Oblik i sadržina politika i procedura zavise od veličine i strukture interne revizije i složenosti njenog posla.

Primarni povezani standard

2050 - Koordinacija

Izvršni rukovodilac revizije mora dostavljati informacije i uskladiti aktivnosti sa ostalim internim i eksternim pružiocima usluga uvjeravanja i konsaltinga kako bi osigurao primjerenu pokrivenost i sveo dupliranje napora na najmanju moguću mjeru.

Koordinacija

1. Nadzor nad radom eksternih revizora, uključujući i koordinaciju aktivnostima interne revizije, odgovornost je odbora. Koordinacija rada interne i eksterne revizije je odgovornost izvršnog rukovodioca revizije. Izvršni rukovodilac revizije dobija podršku odbora kako bi postigao efektivnu koordinaciju revizije.
2. Organizacije mogu koristiti usluge eksternih revizora radi dobijana uvjeravanja u dijelu aktivnosti u domenu interne revizije. U tim slučajevima izvršni rukovodilac revizije preuzima korake potrebne za razumijevanje usluga izvršenih od strane eksternih revizora, uključujući:
 - prirodu, obuhvat i termin radova planiranih od strane eksternih revizora kako bi se osiguralo da planirani radovi eksternih revizora zajedno s planiranim radovima internih revizora zadovoljavaju zahtjeve Standarda 2100
 - procjene rizika i materijalnosti od strane eksternih revizora
 - tehnike, metode i terminologiju eksternih revizora kako bi se izvršnom rukovodiocu revizije omogućilo da: (1) koordinira aktivnostima interne i eksterne revizije; (2) ocjenjuje aktivnosti eksterne revizije, za potrebe oslanjanja na njihov rad i (3) efektivno komunicira s eksternim revizorima
 - pristup programima i radnim papirima eksternih revizora, kako bi se omogućilo da se na rad eksternih revizora može osloniti u svrhe interne revizije. Interni revizori su odgovorni za čuvanje povjerljivost spomenutih programa i radnih papira.

Praktični savjet 2050-1

3. Eksterni revizori se mogu osloniti na rad interne revizije prilikom obavljanja aktivnosti. U tom slučaju, izvršni rukovodilac revizije treba da pruži dovoljno informacija kako bi omogućio eksternim revizorima razumijevanje tehnika, metoda i terminologije koju koristi interna revizija i kako bi olakšao eksternoj reviziji da se osloni na obavljene aktivnosti. Eksternim revizorima se omogućuje pristup programima i radnim papirima interne revizije kako bi eksterni revizori stekli povjerenje u rad internih revizora te isti smatrali prihvatljivim za svrhe eksterne revizije.
4. Bilo bi efikasno kada bi interna i eksterna revizija koristile slične tehnike, metode i terminologiju radi efektivne koordinacije njihovog rada i omogućavanja međusobnog oslanjanja na rad.
5. Potrebno je razmotriti planirane aktivnosti interne i eksterne revizije kako bi se omogućila koordinacija pokrivenosti revizije i dupliranje posla svelo na najmanju moguću mjeru. Potrebno je planirati dovoljan broj sastanaka tokom procesa revizije kako bi se osigurala koordinacija revizije i efikasno i pravovremeno dovršenje aktivnosti revizije, te odredilo da li je prema zapažanjima i preporukama iz aktivnosti sprovedenih do određenog datuma potrebna korekcija planiranih aktivnosti revizije.
6. Konačni izvještaji interne revizije, odgovori rukovodstva na te izvještaje i dalje naknadne kontrole (follow up) treba da budu dostupni eksternim revizorima. Ovi izvještaji pomažu eksternim revizorima u određivanju i prilagođavanju obuhvata i vremenskog okvira angažmana.

Primarni povezani standard

Primarni povezani standard

Osim toga, internim revizorima treba omogućiti pristup materijalima za prezentacije eksternih revizora i pismima rukovodstvu. Izvršni rukovodilac revizije treba da razumije pitanja o kojima se raspravlja u materijalima za prezentacije i pismima rukovodstvu, koja su od pomoći internim revizorima u planiranju područja na koja treba staviti naglasak u budućem radu interne revizije. Nakon uvida u pisma rukovodstvu i eventualnog preduzimanja potrebnih korektivnih mjera od strane članova višeg rukovodstva i odbora, izvršni rukovodilac revizije trebao bi da osigura sprovođenje odgovarajućih aktivnosti praćenja (follow up) i korektivnih mjera.

7. Izvršni rukovodilac revizije odgovoran je za redovne ocjene koordinacije između internih i eksternih revizora. Spomenute ocjene mogu obuhvatati i vrednovanja cjelokupne efikasnosti i efektivnosti aktivnosti interne i eksterne revizije, uključujući zbirne troškove revizije. Izvršni rukovodilac revizije obavještava više rukovodstvo i odbor o rezultatima spomenutih ocjena, uključujući i relevantne komentare o radu eksternih revizora.

Mape uvjeravanja

1. Jedna od ključnih odgovornosti odbora je sticanje uvjeravanja da su procesi koji se odvijaju u okviru zadatih parametara uspostavljeni tako da dovedu do ostvarenja definisanih ciljeva. Potrebno je utvrditi da li procesi upravljanja rizikom funkcionišu efektivno i da li su ključni, odnosno važni poslovni rizici svedeni na prihvatljiv nivo.
2. Povećan fokus na uloge i odgovornosti višeg rukovodstva i odbora doveo je do toga da mnoge organizacije stavljaju veći naglasak na aktivnosti uvjeravanja. Rječnik Standarda definiše uvjeravanje kao „objektivni pregled činjenica u cilju pružanja nezavisne ocjene korporativnog upravljanja, upravljanja rizikom i kontrolnih procesa za potrebe organizacije.“ Odbor će koristiti više izvora da dobije pouzdana uvjeravanja. Uvjeravanje od strane rukovodstva od fundamentalnog je značaja i treba da bude dopunjeno pribavljanjem objektivnog uvjeravanja od strane interne revizije i trećih strana. Rukovodioci upravljanja rizikom, interni revizori i praktičari na poslovima usaglašenosti pitaju: „Ko šta radi i zašto?“ Odbori su posebno počeli da ispituju ko obezbjeđuje uvjeravanje i gdje je razgraničenje između funkcija, kao i to da li postoje preklapanja.
3. U osnovi postoje tri klase pružalaca usluga uvjeravanja, koje se razlikuju po interesnim stranama kojima služe, njihovom nivou nezavisnosti od aktivnosti za koje obezbjeđuju uvjeravanje i pouzdanosti tog uvjeravanja.
 - oni koji izvještavaju rukovodstvo i/ili su dio rukovodstva

Primarni povezani standard

2050 - Koordinacija

Izvršni rukovodilac revizije mora dostavljati informacije i uskladiti aktivnosti sa ostalim internim i eksternim pružaocima usluga uvjeravanja i konsaltinga kako bi osigurao primjerenu pokrivenost i sveo dupliranje napora na najmanju moguću mjeru.

Praktični savjet 2050-2

Primarni povezani standard

(uvjeravanje rukovodstva), uključujući i lica koja vrše kontrolne samoocjene, revizore kvaliteta, revizore životne sredine i drugo osoblje imenovano od strane rukovodstva,

- oni koji izvještavaju odbor, uključujući internu reviziju,
- oni koji izvještavaju eksterne interesne grupe (uvjeravanje eksterne revizije), što je uloga koju tradicionalno imaju nezavisni/statutorni revizori.

Nivo željenog osiguranja i to ko će isto obezbjediti razlikovaće se u zavisnosti od rizika

4. Usluge uvjeravanja organizaciji mogu obezbjeđivati mnogi pružaoci.

- operativno rukovodstvo i zaposleni (rukovodstvo obezbjeđuje uvjeravanje kao prvu liniju odbrane po pitanju rizika i kontrola za koje je odgovorno).
 - više rukovodstvo
 - interni i eksterni revizori
 - usaglašenost poslovanja
 - osiguranje kvaliteta
 - upravljanje rizikom
 - revizori životne sredine
 - revizori zaštite na radu
 - revizori učinaka rukovodstva
 - ekspertske timovi za finansijsko izvještavanje
 - pododbori (npr. za reviziju, aktuarstvo, kredite, korporativno upravljanje)
 - eksterni pružaoci usluga, što uključuje ispitivanja, preglede specijalista (zaštita i bezbjednost) i tako dalje.
5. Interna revizija obično obezbjeđuje uvjeravanje na nivou cijele organizacije, što uključuje i procese upravljanja rizicima (njihov dizajn i operativnu efektivnost), upravljanje rizicima koji su

Praktični savjet 2050-2

klasifikovani kao ključni (uključujući i efektivnost kontrola i drugih odgovora na njih), verifikaciju pouzdanosti i adekvatnosti ocjene rizika i izvještavanja o riziku i stanju kontrola.

6. Obzirom da je odgovornost za aktivnosti uvjeravanja tradicionalno podijeljena između rukovodstva, interne revizije, upravljanja rizicima i usaglašenosti poslovanja, važno je da su aktivnosti uvjeravanja koordinirane tako da se obezbjeđi da se resursi koriste na najefikasniji i najefektivniji način. Mnoge organizacije rade uz tradicionalne (i odvojene) aktivnosti interne revizije, upravlja rizikom i usaglašenosti poslovanja. Uobičajeno je za organizacije da imaju određeni broj posebnih grupa zaduženih za različite funkcije upravljanja rizicima, usaglašenosti poslovanja i uvjeravanja, koje funkcionišu nezavisno jedna od druge. Bez efikasne koordinacije i izvještavanja, posao može da se duplira ili se može dogoditi da ključni rizici budu zanemareni ili pogrešno ocjenjeni.
7. Iako mnoge organizacije nadziru aktivnosti interne revizije, upravljanja rizikom i usaglašenosti poslovanja, ne sagledavaju ih sve na cjelovit način. Mapiranje uvjeravanja podrazumijeva mapiranje pokrivenosti uvjeravanjem u odnosu na ključne rizike za organizaciju. Ovaj proces omogućava organizaciji da identifikuje i da se pozabavi prazninama u procesu upravljanja rizikom i obezbjeđuje interesnim stranama uvjeravanje da se rizicima upravlja, da se o njima izvještava i da su regulatorne i zakonske obaveze ispunjene. Organizacije će imati koristi od sistematskog pristupa, koji obezbjeđuje da informacije o rizicima sa kojima se suočavaju i informacije o tome kako se na rizike odgovara, budu dostupne rukovodstvu. Mapiranje se vrši u cijeloj organizaciji kako bi se razumijele uloge u pogledu ukupnog rizika i uvjeravanja i odgovornosti. Cilj je da se osigura postojanje sveobuhvatnog procesa povezanog sa rizicima i

Primarni povezani standard

Primarni povezani standard

uvjeravanjem bez dupliranja napora ili potencijalnih praznina.

8. Često organizacije imaju definisane značajne kategorije rizika koje čine njihov okvir upravljanja rizikom. U takvim slučajevima, mapa uvjeravanja biće zasnovana na strukturi ovog okvira. Na primjer, mapa uvjeravanja može imati sljedeće kolone:

- značajne kategorije rizika
- ulogu rukovodstva odgovornog za rizik (vlasnike rizika)
- rangiranje inheretnog rizika
- rangiranje rezidualnog rizika
- pokrivenost eksternom revizijom
- pokrivenost internom revizijom
- pokrivenost drugim pružaocima uvjeravanja

U ovom primjeru, izvršni rukovodilac revizije bi svježim podacima popunio kolonu za pokrivenost internom revizijom. Često svaki značajan rizik ima svog vlasnika, odnosno lice koje je odgovorno za koordinaciju aktivnosti osiguranja tog rizika, i ta osoba će popuniti druge kolone za pokrivenost rizika od strane drugih pružaoca uvjeravanja. Svaka značajna jedinica u okviru organizacije može da ima svoju mapu uvjeravanja. Alternativno, interna revizija može da igra ulogu koordinatora u razvoju i kompletiranju mapi uvjeravanja organizacije.

9. Kada je mapa uvjeravanja organizacije završena, mogu se identifikovati značajni rizici koji imaju neadekvatnu pokrivenost ili područja duplog pokrivanja. Više rukovodstvo i odbor treba da razmotre promjene u pokrivenosti uvjeravanja za ove rizike. Interna revizija treba da razmotri područja neadekvatne pokrivenosti prilikom izrade plana interne revizije.

Praktični savjet 2050-2

10. Izvršni rukovodilac revizije je odgovoran za razumijevanje zahtjeva odbora i organizacija u pogledu nezavisnog uvjeravanja, kako bi se razjasnila uloga koju vrši interna revizija i nivo uvjeravanja koje ona pruža. Odbor mora biti uvjeren da je ukupan proces uvjeravanja adekvatan i dovoljno temeljan da pruži potvrdu da se rizicima organizacije upravlja i o njima izvještava na efektivan način.
11. Odbor mora da dobije informacije o aktivnostima uvjeravanja, primijenjenim i planiranim, u vezi sa svakom kategorijom rizika. Aktivnost interne revizije i druge aktivnosti uvjeravanja nude odboru odgovarajući nivo uvjeravanja u prirodu i nivo rizika odgovarajućih kategorija koji postoje u organizaciji.
12. U organizacijama koje zahtjevaju sveobuhvatno mišljenje izvršnog rukovodioca revizije, taj rukovodilac mora da razumije prirodu, obuhvat i stepen integrisane mape uvjeravanja, da razmotri rad drugih pružalaca usluga (i da se osloni na njega po potrebi) prije nego što prezentuje opštu ocjenu o korporativnom upravljanju u organizaciji, upravljanju rizicima i kontrolnim procesima. Vodič za praksu, formulisanje i izražavanja mišljenja interne revizije Instituta internih revizora daje dodatna uputstva.
13. U slučajevima kada organizacija ne očekuje sveobuhvatno mišljenje, izvršni rukovodilac revizije može da djeluje kao koordinator pružalaca usluga uvjeravanja kako bi obezbjedio da ne postoje manjkavosti u uvjeravanju ili da su te manjkavosti poznate i prihvaćene.
14. Izvršni rukovodilac revizije shodno Standardu 2050 treba da koordinira aktivnosti sa drugim pružaocima usluga uvjeravanja; mape uvjeravanja pomoći će u postizanju istog. Mape uvjeravanja sve više nude efektivan način za komuniciranje ove koordinacije.

Primarni povezani standard

Primarni povezani standard**2050 - Koordinacija**

Izvršni rukovodilac revizije mora dostavljati informacije i uskladiti aktivnosti sa ostalim internim i eksternim pružiocima usluga uvjeravanja i konsaltinga kako bi osigurao primjerenu pokrivenost i sveo dupliranje napora na najmanju moguću mjeru.

Oslanjanje na usluge drugih pružalaca usluga uvjeravanja

1. Interni revizor može da se oslanja na ili da koristi rad drugih internih ili eksternih pružalaca usluga uvjeravanja kod obezbjeđivanja uvjeravanja o korporativnom upravljanju, upravljanju rizikom i kontrolama odboru. Interni pružaoci usluga uvjeravanja mogu biti funkcije organizacije kao što su: usaglašenost, bezbjednost informacija, kvalitet i bezbjednost i zdravlje na radu, kao i aktivnosti upravljačkog nadzora. Eksterni pružaoci usluga uvjeravanja mogu biti eksterni revizori, partneri iz zajedničkih ulaganja, pregledi specijalista ili nezavisnih revizorskih kuća, uključujući i one koji obezbjeđuju izvještaje u skladu sa Međunarodnim standardom za angažmane uvjeravanja 3402: Izvještaji o uvjeravanju o kontrolama u uslužnim organizacijama.
2. Odluka o oslanjanju na rad drugih pružalaca usluga uvjeravanja može biti donijeta iz različitih razloga, uključujući potrebu da se obrade područja za koja interna revizija nema dovoljno kompetentnosti, da se pribave znanja drugih pružaoca usluga uvjeravanja ili da se efikasno poveća pokrivenost rizika izvan plana interne revizije.
3. U povelji interne revizije i/ili u pismu o angažovanju treba da se navede da aktivnost interne revizije ima pristup radu drugih internih i eksternih pružaoca usluga uvjeravanja.
4. Kada interni revizor za pružanje usluga uvjeravanja angažuje treće lice, revizor treba da, u ugovoru ili sporazumu, dokumentuje očekivanja od angažovanja. Potrebno je kao minimum navesti očekivanja u vezi sa prirodom i vlasništvom nad rezultatima,

Praktični savjet 2050-3

metodama/tehnikama, prirodnom procedurom i podacima/informacijama koje će se koristiti, izvještajima o napretku/nadzoru kako bi se obezbjedila adekvatnost rada i zahtjevima u vezi sa izvještavanjem.

5. Ako rukovodstvo organizacije obezbjeđuje angažovanje i usmjeravanje eksternih pružalaca usluga uvjeravanja, interni revizor treba da se uvjeri da su instrukcije date eksternom pružaocu usluga uvjeravanja prikladne, shvaćene i izvršene.
6. Prilikom razmatranja da li da koristi rad drugih pružalaca usluga uvjeravanja ili da se na njega oslanja, interni revizor treba da razmotri njihovu nezavisnost i objektivnost. Ako je pružalac usluga uvjeravanja unajmljen od strane rukovodstva i/ili radi pod vođstvom rukovodstva, umjesto interne revizije, uticaj ovakvog aranžmana na nezavisnost i objektivnost pružaoca usluga uvjeravanja treba da bude procijenjen.
7. Interni revizor treba da ocjeni sposobnosti i kvalifikacije pružaoca usluga uvjeravanja. Primjeri za ocjenu stručnosti uključuju provjeru da li pružalac usluga uvjeravanja posjeduje odgovarajuće profesionalno iskustvo i kvalifikacije, da li ima važeću registraciju kod relevantnog profesionalnog tijela ili instituta i da li u svojoj profesiji važi za stručnu osobu određenog nivoa integriteta.
8. Interni revizor treba da razmotri i druge komponente prakse pružaoca usluga uvjeravanja kako bi imao razumno uvjerenje da su nalazi zasnovani na dovoljnim, pouzdanim, relevantnim i korisnim informacijama, kako to zahtjeva Standard 2310: Identifikovanje informacija. Zahtjev Standarda 2310 mora biti ispunjen od strane izvršnog rukovodioca revizije bez obzira na

Primarni povezani standard

Primarni povezani standard

stepen u kome se koristi rad drugih pružalaca usluga uvjeravanja.

9. Interni revizor treba da osigura da je rad drugih pružalaca usluga uvjeravanja planiran, nadziran, dokumentovan i pregledan na odgovarajući način. Revizor treba da razmotri da li su revizorski dokazi odgovarajući i dovoljni da bi odredio stepen upotrebe i oslanjanja na rad drugih pružalaca usluga uvjeravanja. Na osnovu ocjene rada drugih pružalaca usluga uvjeravanja može se ukazati potreba za dodatnim radom ili testiranjem, kako bi se obezbjedili primjereni i dovoljni revizorski dokazi. Interni revizor, na osnovu poznavanja poslovnog procesa, okruženja, tehnika i informacija koje je pružalac usluga pokazao i koristio u radu, mora biti uvjeren da su nalazi pružaoca usluga uvjeravanja razumni.
10. Nivo oslanjanja na druge pružaoce usluga uvjeravanja zavisice od prethodno pomenutih faktora: nezavisnosti, objektivnosti, stručnosti, elemenata prakse, adekvatnosti izvršenja revizorskog rada i dovoljnosti revizorskih dokaza za podršku datom nivou uvjeravanja. Sa porastom rizika ili značaja aktivnosti koje je pregledao drugi pružalac usluga uvjeravanja, raste i broj i količina informacija koje interni revizor treba da prikupi o ovim faktorima i možda će morati da pribavi i dodatne dokaze da dopuni rad izvršen od strane drugih pružalaca usluga uvjeravanja. Da bi se povećao nivo oslanjanja na rezultate, aktivnost interne revizije može ponovo testirati rezultate drugih pružalaca usluga uvjeravanja.
11. Interni revizor treba da uključi rezultate rada drugih pružalaca usluga uvjeravanja u sveobuhvatni izvještaj o uvjeravanju koji

Praktični savjet 2050-3

podnosi odboru ili drugim ključnim interesnim stranama. Značajna pitanja koja su pokrenuli drugi pružaoci usluga uvjeravanja mogu biti uključena detaljno ili sumarno u izvještaje interne revizije. Interni revizor treba da naznači da se poziva na nalaze drugih pružalaca usluga uvjeravanja kada god se izvještaji interne revizije oslanjaju na takve informacije.

12. Praćenje izvršenja preporuka (follow up) je proces kojim interni revizori ocjenjuju adekvatnost, efikasnost i blagovremenost akcija preduzetih od strane rukovodstva u vezi sa saopštenim zapažanjima i preporukama, uključujući i one koje su date od strane drugih pružalaca usluga uvjeravanja. Prilikom razmatranja akcija preduzetih u vezi sa preporukama drugih pružalaca usluga uvjeravanja, interni revizor treba da utvrdi da li je rukovodstvo primijenilo preporuke ili je preuzelo rizik njihove neprimjene.
13. Značajni nalazi drugih pružalaca usluga uvjeravanja treba da budu razmotreni pri uvjeravanju i izvještavanju koje interna revizija pruža organizaciji. Pored toga, rezultati rada drugih pružalaca usluga uvjeravanja mogu uticati na ocjene rizika koje vrši interna revizija, u mjeri u kojoj ti nalazi utiču na procjenu rizika i stepen revizorskog rada koji je potreban kao odgovor na te rizike.
14. U ocjeni efektivnosti i doprinosa unapređenju procesa upravljanja rizikom (Standard 2120: Upravljanje rizikom), interna revizija može da pregleda procese internih pružalaca usluga uvjeravanja, uključujući funkcije u kompaniji kao što su usaglašenost, bezbjednost informacija, kvalitet i zdravlje i bezbjednost na radu, kao i aktivnosti upravljačkog nadzora.

Primarni povezani standard

Primarni povezani standard

Iako je potrebno da rizična područja budu pokrivena internom revizijom, interna revizija može da pregleda rezultate rada pomenutih funkcija kako ne bi duplirala rad koji je već obavila ta druga funkcija.

15. Ocjene drugih pružalaca usluga koje se odnose na značajne rizike treba da budu saopštene relevantnim instancama u organizaciji, kako bi bile uzete u obzir kod razmatranja okvira za upravljanje rizicima i mapa uvjeravanja.

Podnošenje izvještaja odboru i višem rukovodstvu

1. Svrha izvještavanja je da se pruži uvjeravanje višem rukovodstvu i odboru po pitanju procesa korporativnog upravljanja (Standard 2110), upravljanja rizikom (Standard 2120) i kontrole (Standard 2130). Prema Standardu 1111, „Izvršni rukovodilac revizije mora direktno komunicirati i biti u direktnoj interakciji sa odborom“.
2. Izvršni rukovodilac revizije treba da se usaglasi sa odborom po pitanju rokova i prirode izvještavanja po pitanju povelje (npr. svrha, ovlašćenja, odgovornost) i učinaka interne revizije. Izvještavanje o učincima treba da uključuje komparativni prikaz učinaka u odnosu na aktuelan plan. Kako bi više rukovodstvo i odbor bili informisani o značajnijim odstupanjima od odobrenog plana revizije, planova zapošljavanja i finansijskim budžetima, razlozima za takva odstupanja i potrebnim ili preduzetim aktivnostima. Prema Standardu 1320, „Izvršni rukovodilac revizije mora da obavijesti više rukovodstvo i odbor o rezultatima programa osiguranja i unapređenja kvaliteta“.
3. Značajnije izloženosti rizicima i problemi u mehanizmima kontrole su uslovi koji, shodno mišljenju izvršnog rukovodioca revizije, mogu imati negativnog uticaja na organizaciju i njenu sposobnost da postigne svoje strateške i poslovne ciljeve, te ciljeve finansijskog izvještavanja i usaglašenosti poslovanja. Značajnija pitanja mogu sa sobom nositi neprihvatljive izloženosti internim eksternim rizicima, uključujući stanja u sprezi sa slabostima u mehanizmima kontrole, prevare, neregularnosti, nelegalne aktivnosti, greške, neefikasnost, štete, neefektivnost, konflikt interesa i finansijsku odgovornost.

Primarni povezani standard

2060 - Podnošenje izvještaja odboru i višem rukovodstvu

Izvršni rukovodilac revizije mora periodično da izvještava odbor ili više rukovodstvo o svrsi, ovlašćenjima i odgovornostima interne revizije i ostvarenju u odnosu na plan. Izvještavanje, takođe, mora obuhvatiti i pitanja kontrole i značajnih izloženosti riziku, uključujući rizik prevarnih radnji, pitanja korporativnog upravljanja i ostala pitanja koja su neophodna ili zahtjevana od strane odbora ili višeg rukovodstva.

Tumačenje:

Učestalost i sadržaj izvještaja definisani su u razgovoru s višim rukovodstvom i odborom i zavise od važnosti informacija koje treba prenijeti i hitnosti odgovarajućih radnji koje treba da preduzme više rukovodstvo ili odbor.

Primarni povezani standard

4. Više rukovodstvo i odbor donose odluku o aktivnostima koje treba preduzeti po osnovu konkretnih pitanja. Oni mogu donijeti odluku da prihvate rizik nepreduzimanja korektivnih aktivnosti zbog troškova ili drugih pitanja. Više rukovodstvo treba da obavijesti odbor o odlukama po osnovu svih značajnijih pitanja koja je identifikovala interna revizija.
5. Kada izvršni rukovodilac revizije smatra da je više rukovodstvo prihvatilo nivo rizika koji je neprihvatljiv za organizaciju, dužan je da to razmotri sa višim rukovodstvom, shodno Standardu 2600. Izvršni rukovodilac revizije treba da razumije osnov rukovodstva za takvu odluku, da identifikuje uzrok eventualnih neslaganja i utvrdi da li rukovodstvo ima ovlašćenje da prihvati taj rizik. Neslaganja se mogu odnositi na vjerovatnoću rizika i potencijalnu izloženost, razumijevanje sklonosti ka prihvatanju rizika, troškove i nivo kontrole. Poželjno je da izvršni rukovodilac razriješi neslaganja sa višim rukovodstvom.
6. Ukoliko izvršni rukovodilac revizije i više rukovodstvo ne mogu da postignu sporazum, Standard 2600 nalaže izvršnom rukovodiocu da o tome izvijesti odbor. Ukoliko je moguće, izvršni rukovodilac revizije i više rukovodstvo treba da zajedno prezentiraju konfliktna pitanja. Za pitanja iz domena finansijskog izvještavanja, izvršni rukovodioci revizije treba da razmotre pravovremeno razmatranje tih pitanja sa eksternim revizorima.

Korporativno upravljanje: Definicija

1. Uloga interne revizije, kao što je navedeno u Definiciji interne revizije, uključuje odgovornost za ocjenu i unapređenje procesa korporativnog upravljanja kao dio njene funkcije uvjeravanja.
2. Termin korporativno upravljanje ima niz definicija u zavisnosti od okruženja, strukturnih i kulturoloških prilika, kao i od zakonskih okvira. Međunarodni standardi profesionalne prakse interne revizije (Standardi) definišu korporativno upravljanje kao: „kombinaciju procesa i struktura uspostavljenih od strane odbora kako bi informisao, usmjeravao, upravljao i nadzirao aktivnosti organizacije na putu ostvarenja njenih ciljeva.” Izvršni rukovodilac revizije može koristiti različitu definiciju za potrebe interne revizije u slučaju da je organizacija usvojila drugačiji okvir ili model korporativnog upravljanja.
3. Na globalnom nivou postoje različiti modeli korporativnog upravljanja koji su publikovani od strane različitih organizacija i zakonodavnih i regulatornih tijela. Na primjer, Organizacija za ekonomsku saradnju i razvoj (OECD) definiše korporativno upravljanje kao „skup odnosa između rukovodstva kompanije, njenog odbora, njenih akcionara i drugih interesnih strana. Korporativno upravljanje obezbjeđuje strukturu preko koje se postižu ciljevi kompanije i određuju sredstva za ostvarenje tih ciljeva i nadzor nad izvršenjem.” Savjet korporativnog upravljanja Australijske berze definiše upravljanje kao: „sistem putem

Primarni povezani standard

2110 – Korporativno upravljanje

Interna revizija mora procijeniti i davati odgovarajuće preporuke za unapređenje procesa korporativnog upravljanja u postizanju sljedećih ciljeva:

- promovisanje odgovarajuće etike i vrijednosti unutar organizacije
- osiguranje efektivnog upravljanja performansama i odgovornosti organizacije
- prenošenje informacija o riziku i kontrolama odgovarajućim djelovima organizacije i
- koordiniranje aktivnostima odbora, eksternih i internih revizora i rukovodstva i prenošenja informacija među njima.

Primarni povezani standard

koga se kompanije usmjeravaju i vode. On utiče na to kako su ciljevi kompanije postavljeni i dostignuti, kako se nadzire i ocjenjuje rizik, te kako se optimizira izvršenje." U većini slučajeva postoji naznaka da je korporativno upravljanje proces i da nije statično. Ono po čemu se pristup naveden u Standardima razlikuje od ostalih je stavljanje akcenta na odbor i njegove aktivnosti u korporativnom upravljanju.

4. Okviri i zahtjevi prema korporativnom upravljanju variraju shodno tipu organizacije i regulatornoj nadležnosti. Primjeri uključuju kompanije kojima se trguje na berzi, neprofitne organizacije, asocijacije, vladina ili kvazi-vladina tijela, akademske institucije, privatne kompanije, komisiona poslovanja i berze.
5. Način na koji organizacija dizajnira i praktikuje principe efektivnog korporativnog upravljanja varira i u zavisnosti od veličine, kompleksnosti, faze životnog ciklusa organizacije, strukture njenih interesnih strana, zakonskih i kulturoloških zahtjeva itd.
6. Zbog raznolikosti dizajna i strukture korporativnog upravljanja, izvršni rukovodilac revizije treba da saraduje sa odborom i po potrebi sa timom izvršnih rukovodilaca, u cilju utvrđivanja definicije korporativnog upravljanja za potrebe revizije.
7. Interna revizija je integralni dio upravljačkog okvira organizacije. Njena jedinstvena pozicija u okviru organizacije omogućava internim revizorima da posmatraju i formalno ocjenjuju upravljačku strukturu, njen dizajn i operativnu efikasnost, uz održavanje sopstvene nezavisnosti.

Praktični savjet 2110-2

8. Treba razmotriti odnos između korporativnog upravljanja, upravljanja rizikom i internih kontrola. Ovo pitanje obrađeno je u Praktičnom savjetu 2110-2. Praktični savjet 2110-3 razmatra ocjenjivanje korporativnog upravljanja.

Primarni povezani standard

Primarni povezani standard

2110 - Korporativno upravljanje

Interna revizija mora procijeniti i davati odgovarajuće preporuke za unapređenje procesa korporativnog upravljanja u postizanju sljedećih ciljeva:

- promovisanje odgovarajuće etike i vrijednosti unutar organizacije
- osiguranje efektivnog upravljanja performansama i odgovornosti organizacije
- prenošenje informacija o riziku i kontrolama odgovarajućim djelovima organizacije i
- koordiniranje aktivnostima odbora, eksternih i internih revizora i rukovodstva i prenošenja informacija među njima.

Korporativno upravljanje: Odnos sa rizikom i kontrolom

1. Međunarodni standardi za profesionalnu praksu interne revizije (Standardi) definišu korporativno upravljanje kao „kombinaciju procesa i struktura uspostavljenih od strane odbora kako bi informisao, usmjeravao, upravljao i nadzirao aktivnosti organizacije na putu ostvarenja njenih ciljeva.”
2. Korporativno upravljanje nije kao skup različitih i odvojenih procesa i struktura. Zapravo, prisutna je veza između korporativnog upravljanja, upravljanja rizicima i internih kontrola.
3. Efektivne aktivnosti korporativnog upravljanja razmatraju rizike prilikom postavljanja strategije. I obratno, upravljanje rizikom oslanja se na efektivno korporativno upravljanje (npr. ton na vrhu, sklonost ka i tolerancija prema riziku, kultura rizika, kao i nadzor nad upravljanjem rizikom).
4. Efektivno korporativno upravljanje oslanja se na interne kontrole i davanje saopštenja odboru o efikasnosti tih kontrola.
5. Kontrola i rizik takođe su povezani, jer se kontrola definiše kao „bilo koja aktivnost preuzeta od strane rukovodstva, odbora i drugih strana, u svrhe upravljanja rizikom i povećanja vjerovatnoće da će se postići postavljeni ciljevi.”
6. Izvršni rukovodilac revizije treba da razmotri ove odnose prilikom planiranja ocjene procesa korporativnog upravljanja:
 - revizija treba da se bavi onim kontrolama u procesu

Praktični savjet 2110-2

korporativnog upravljanja koje su osmišljene da spriječe ili otkriju događaje koji mogu imati negativan uticaj na postizanje organizacione strategije i ciljeva, na operativnu efikasnost i efektivnost, na finansijsko izvještavanje ili usaglašenost sa pozitivnim zakonima i propisima. (Vidi praktičan savjet 2110-3.)

- kontrole u okviru procesa upravljanja često su značajne za upravljanje brojnim rizicima u okviru organizacije. Na primjer kontrole uspostavljene u skladu sa kodeksom ponašanja mogu biti oslonac za upravljanje rizikom usaglašenosti, rizikom od prevara itd. Ovaj zbirni efekat treba da bude razmatran pri definisanju obuhvata revizije procesa upravljanja.
- ako druge revizije ocjenjuju kontrole u procesu upravljanja (npr. revizije kontrola finansijskog izvještavanja, procesa upravljanja rizicima ili usaglašenosti), revizor treba da razmotri oslanjanje na rezultate tih revizija.

Primarni povezani standard

Primarni povezani standard

2110 - Korporativno upravljanje

Interna revizija mora procijeniti i davati odgovarajuće preporuke za unapređenje procesa korporativnog upravljanja u postizanju sljedećih ciljeva:

- promovisanje odgovarajuće etike i vrijednosti unutar organizacije
- osiguranje efektivnog upravljanja performansama i odgovornosti organizacije
- prenošenje informacija o riziku i kontrolama odgovarajućim djelovima organizacije i
- koordiniranje aktivnostima odbora, eksternih i internih revizora i rukovodstva i prenošenja informacija među njima.

Korporativno upravljanje: Ocjenjivanje

1. Interni revizori mogu u procesu ocjenjivanja i davanja doprinosa unapređenju praksi korporativnog upravljanja nastupati sa različitih aspekata. Obično, interni revizori pružaju nezavisne, objektivne ocjene dizajna i operativne efektivnosti procesa korporativnog upravljanja u organizaciji. Oni, takođe, mogu pružati konsultantske usluge i savjete o načinima za poboljšanje procesa. U nekim slučajevima od internih revizora se može zahtijevati da potpomognu samoocjenjivanje upravljačkih praksi odbora.
2. Kao što je to navedeno u Praktičnom savjetu 2110-1, Korporativno upravljanje: Definicija, definicija korporativnog upravljanja za potrebe revizije treba da bude usaglašena sa odborom i izvršnim rukovodstvom, prema tome šta je odgovarajuće. Pored toga, interni revizor treba da poznaje procese korporativnog upravljanja u organizaciji i odnose između korporativnog upravljanja, rizika i kontrole (vidjeti Praktični savjet 2110-2, Korporativno upravljanje: Odnosi sa rizikom i kontrolom).
3. Plan revizije treba da bude razvijen na osnovu ocjene rizika kojima je organizacija izložena. Svi upravljački procesi treba da budu razmatrani prilikom ocjene rizika. Plan treba da uključi upravljačke procese sa najvećim rizikom, kao i ocjene procesa ili područja rizika za koje je odbor ili izvršno rukovodstvo tražilo da se obavi posao revizije. Plan treba da definiše prirodu posla koji treba da bude obavljen, proces korporativnog upravljanja na kome će se raditi, prirodu ocjene koja će biti urađena

Praktični savjet 2110-3

(t.j. makro - razmatranjem cjeline korporativnog upravljanja ili mikro - razmatranjem određenih rizika, procesa ili aktivnosti ili njihove kombinacije).

4. Kada postoje poznati problemi u kontrolama ili kada proces upravljanja nije zreo, izvršni rukovodilac revizije može razmotriti druge metode za unapređenje kontrola ili procesa upravljanja, kroz savjetodavne usluge umjesto formalnih ocjena ili savjetodavne usluge kao dodatak formalnim ocjenama.
5. Ocjene interne revizije, koje se odnose na procese korporativnog upravljanja, vjerovatno će biti zasnovane na informacijama koje su obezbjeđene u brojnim revizorskim zadacima izvršenim tokom vremena. Interni revizor treba da razmotri:
 - rezultate revizija specifičnih procesa korporativnog upravljanja (na primjer, procesa „zviždanja“, procesa upravljanja strategijama).
 - probleme u korporativnom upravljanju otkrivene revizijama koje nisu posebno usmjerene na korporativno upravljanje (na primjer, revizije procesa upravljanja rizikom, interne kontrole u finansijskom izvještavanju, rizici prevara).
 - rezultate rada drugih internih i eksternih pružalaca usluga (na primjer, firme angažovane od organizacione jedinice za zakonodavno-pravne poslove na pregledu procesa istraga). Vidjeti Praktični savjet 2050-1, Koordinacija.
 - druge informacije o problemima korporativnog upravljanja, kao što su incidenti sa negativnim uticajem, koji ukazuju na postojanje mogućnosti za unapređenje procesa korporativnog upravljanja.

Primarni povezani standard

Primarni povezani standard

6. Tokom faze planiranja, ocjenjivanja i izvještavanja, interni revizor treba da vodi računa o potencijalnoj prirodi i posljedicama rezultata, te da obezbjedi odgovarajuću komunikaciju sa odborom i izvršnim rukovodstvom. Interni revizor treba da razmotri potrebu za konsultovanjem sa pravnim savjetnikom, kako prije započinjanja revizije, tako i prije okončanja izvještaja.
7. Aktivnost interne revizije bitan je dio procesa korporativnog upravljanja. Odbor i izvršno rukovodstvo treba da budu u mogućnosti da se oslone na program osiguranja i unapređenja kvaliteta aktivnosti interne revizije, zajedno sa eksternom ocjenom kvaliteta koja je izvršena u skladu sa Međunarodnim standardima profesionalne prakse interne revizije (Standardi), kako bi postigli uvjeravanje o njenoj efektivnosti.

Ocjena adekvatnosti procesa upravljanja rizicima

1. Upravljanje rizicima je ključna odgovornost višeg rukovodstva i odbora. Kako bi se postigli poslovni ciljevi, rukovodstvo bi trebalo da osigura postojanje i funkcionisanje pouzdanih procesa upravljanja rizicima. Odbori imaju nadzornu ulogu kako bi utvrdili postojanje odgovarajućih procesa upravljanja rizicima i njihovu adekvatnost i efektivnost. U toj ulozi, odbori mogu zahtijevati podršku interne revizije kroz provjeru, vrednovanje, izvještavanje i/ili davanje preporuka za poboljšanja adekvatnosti i efektivnosti procesa upravljanja rizikom.
2. Rukovodstvo i odbor su odgovorni za upravljanje rizicima i procese kontrole njihove organizacije. Međutim, interni revizori koji djeluju u konsultantskoj ulozi mogu pomoći organizaciji u identifikovanju, vrednovanju i implementaciji metodologija upravljanja rizicima i kontrola za tretiranje tih rizika.
3. U situacijama u kojima u organizaciji ne postoje formalni procesi za upravljanje rizicima, izvršni rukovodilac revizije formalno raspravlja s rukovodstvom i odborom o njihovim obavezama u pogledu razumijevanja, upravljanja i nadzora nad rizicima u okviru organizacije i o potrebi da se uvjere kako postoje procesi u okviru organizacije, makar i neformalni, koji omogućavaju odgovarajući nivo uvida u ključne rizike i način na koji se oni tretiraju i nadgledaju.
4. Izvršni rukovodilac revizije mora razumjeti očekivanja višeg rukovodstva i odbora prema internoj reviziji u procesu upravljanja

Primarni povezani standard

2120 - Upravljanje rizicima

Interna revizija mora ocijeniti efektivnost procesa upravljanja rizicima i doprinijeti njihovom unapređenju.

Tumačenje:

Utvrđivanje jesu li procesi upravljanja rizicima efikasni zapravo je stav koji proizilazi iz ocjene internog revizora o sljedećem:

- *da li ciljevi organizacije podržavaju misiju organizacije i da li su sa njom usaglašeni*
- *jesu li svi značajni rizici identifikovani i ocijenjeni*
- *da li su odabrani odgovarajući odgovori na rizik na način da se postiže usaglašenost rizika sa spremnošću organizacije da preuzima rizike i*
- *da li su relevantne informacije o rizicima pravovremeno identifikovane i saopštene na svim nivoima organizacije, na način koji zaposlenima, rukovodstvu i odboru omogućava izvođenje njihovih aktivnosti.*

Primarni povezani standard

rizikom organizacije. Ovo razumijevanje se zatim specificira u poveljama interne revizije i odbora. Odgovornosti interne revizije bi trebalo koordinirati između svih grupa i pojedinaca s ulogom u procesu upravljanja rizicima organizacije. Uloga interne revizije u procesu upravljanja rizikom organizacije može se mijenjati tokom vremena pri čemu se može kretati od:

- neučestvovanja,
 - revizije procesa upravljanja rizicima organizacije kao dijela plana interne revizije,
 - aktivne, kontinuirane podrške i uključenosti u proces upravljanja rizicima, kao što je učestvovanje u odborima za nadzor, aktivnostima praćenja i izvještavanja o stanju,
 - upravljanja i koordiniranja procesom upravljanja rizicima.
5. Konačno, definisanje uloge interne revizije u procesu upravljanja rizicima je uloga višeg rukovodstva i odbora. Njihov stav u pogledu uloge interne revizije vjerovatno će biti određen činocima kao što su kultura organizacije, sposobnost zaposlenih u internoj reviziji, lokalni uslovi i običaji zemlje. Ipak, preuzimanje odgovornosti uprave u pogledu procesa upravljanja rizicima i potencijalna prijetnja nezavisnosti interne revizije podliježu opsežnoj raspravi i odobrenju odbora.
6. Tehnike koje koriste različite organizacije u svojoj praksi upravljanja rizicima mogu se značajno razlikovati. Zavisno od veličine i kompleksnosti poslovnih aktivnosti organizacije, procesi upravljanja rizicima mogu biti:

Praktični savjet 2120-1

- formalni ili neformalni
 - kvantitativni ili subjektivni
 - uklopljeni u poslovne jedinice ili centralizovani na korporativnom nivou.
7. Organizacija kreira procese na osnovu svoje kulture, stila upravljanja i poslovnih ciljeva. Na primjer, korišćenje derivata ili drugih sofisticiranih proizvoda tržišta kapitala od strane organizacije zahtijevalo bi korišćenje kvantitativnih alata za upravljanje rizicima. Manje, ne toliko složene organizacije mogu koristiti neformalni odbor za rizike kako bi raspravile profil rizika organizacije i inicirale povremene akcije. Interni revizor utvrđuje da li je odabrana metodologija dovoljno opsežna i dovoljno primjerena za prirodu aktivnosti organizacije.
8. Interni revizori bi trebalo da prikupe dovoljne i odgovarajuće dokaze na osnovu kojih će odrediti jesu li ispunjeni ključni ciljevi procesa upravljanja rizicima, na bazi čega formiraju mišljenje o adekvatnosti procesa upravljanja rizicima. Kod prikupljanja tih dokaza interni revizor bi trebao da razmotri sljedeće procedure revizije:
- istraživanje i pregled aktuelnih razvoja, trendova, informacija iz grane privrede koje se odnose na posao koji sprovodi organizacija kao i druge prikladne izvore informacija kako bi se odredili rizici i izloženost koji mogu uticati na organizaciju i povezane postupke kontrole koji se koriste za tretiranje, nadgledanje i ponovnu procjenu tih rizika,
 - pregled korporativnih politika i zapisnika odbora, kako bi se odredile poslovne strategije organizacije, filozofija i metodologija upravljanja rizicima, spremnost za prihvatanje

Primarni povezani standard

Primarni povezani standard

rizika i prihvatanje rizika,

- pregled prethodnih izvještaja o procjeni rizika koje su pripremili rukovodstvo, interni revizori, eksterni revizori i ostali,
- intervjui sa neposrednim i višim rukovodstvom, kako bi se odredili ciljevi poslovne jedinice i povezani rizici te aktivnosti koje rukovodstvo sprovodi radi ublažavanja rizika i nadzora nad kontrolama,
- prikupljanje informacija radi nezavisne ocjene efektivnosti ublažavanja rizika, praćenja i izvještavanja o rizicima i srodnim kontrolnim aktivnostima,
- procjena prikladnosti linija izvještavanja za aktivnosti praćenja rizika,
- pregled adekvatnosti i pravovremenosti izvještavanja o rezultatima aktivnosti praćenja rizika,
- pregled cjelovitosti analize rizika rukovodstva i mjera preduzetih kako bi se razriješila pitanja proizašla iz procesa upravljanja rizicima i davanje prijedloga unapređenja,
- utvrđivanje efektivnosti procesa samoocjene rukovodstva putem opažanja, direktnih testiranja procedura kontrole i praćenja, testiranje tačnosti informacija korišćenih u aktivnostima praćenja i drugih odgovarajućih tehnika,
- pregled pitanja povezanih s rizicima koja bi mogla upućivati na slabosti u praksama upravljanja rizicima i, gdje je potrebno, razgovor o istima sa višim rukovodstvom i odborom. Ako revizor smatra da je rukovodstvo prihvatilo nivo rizika koji nije u skladu sa strategijom i mjerama upravljanja rizicima organizacije, ili koji se smatra neprihvatljivim za organizaciju, revizor dodatna uputstva treba da potraži u Standardu 2600 i ostalim povezanim smjernicama.

Praktični savjet 2120-2

Upravljanje rizikom interne revizije

1. Uloga i značaj interne revizije izuzetno je porasla i očekivanja ključnih interesnih strana (npr. odbora, izvršnog rukovodstva) nastavljaju da rastu. Interna revizija ima široka ovlašćenja da pokriva finansijske rizike, operativne rizike, rizike informacione tehnologije, pravne/regulatorne i strateške rizike. U isto vrijeme, mnoge interne revizije se suočavaju sa izazovima koji se odnose na dostupnost kadrova na globalnom tržištu rada, povećanje troškova naknade, kao i na veliku potražnju za specijalizovanim resursima (npr., za informacione sisteme, prevare, derivate, poreze). Kombinacija ovih faktora dovodi do visokog nivoa rizika za aktivnost interne revizije. Kako rezultat toga, izvršni rukovodici revizije treba da razmotre rizike u vezi sa aktivnostima interne revizije i ostvarivanjem njenih ciljeva.
2. Aktivnost interne revizije nije imuna na rizike i potrebno je da preduzima neophodne korake kako bi osigurala upravljanje svojim rizicima.
3. Rizici interne revizije dijele se u tri široke kategorije: neuspjeh revizije, lažno uvjeravanje i rizik reputacije. U diskusiji koja slijedi naglašavaju se ključni atributi koji se odnose na te rizike i neki koraci koje interna revizija može razmotriti kako bi njima bolje upravljala.
4. Svaka organizacija iskusiće propuste u kontrolama. Često će, kada kontrola zataji ili se desi prevara, neko pitati: „Gdje su bili interni revizori?“ Aktivnost interne revizije može biti faktor

Primarni povezani standard

2120 - Upravljanje rizicima

Interna revizija mora ocijeniti efektivnost procesa upravljanja rizicima i doprinijeti njihovom unapređenju.

Tumačenje:

Utvrđivanje jesu li procesi upravljanja rizicima efikasni zapravo je stav koji proizilazi iz ocjene internog revizora o sljedećem:

- *da li ciljevi organizacije podržavaju misiju organizacije i da li su sa njom usaglašeni*
- *jesu li svi značajni rizici identifikovani i ocijenjeni*
- *da li su odabrani odgovarajući odgovori na rizik na način da se postiže usaglašenost rizika sa spremnošću organizacije da preuzima rizike i*
- *da li su relevantne informacije o rizicima pravovremeno identifikovane i saopštene na svim nivoima organizacije, na način koji zaposlenima, rukovodstvu i odboru omogućava izvođenje njihovih aktivnosti.*

Primarni povezani standard

Aktivnost interne revizije može prikupiti Informacije kojima će potkrijepiti ove ocjene tokom višestrukog angažmana. Rezultati tih angažmana, sagledani kao cjelina, pružaju uvid u procese upravljanja rizikom organizacije i njihovu efektivnost.

Nadzor nad procesima upravljanja sprovodi se kroz kontinuirane aktivnosti rukovodstva, posebne ocjene, ili kombinacijom ta dva metoda.

koji tome doprinosi usljed:

- nepridržavanja Međunarodnih standarda profesionalne prakse interne revizije (Standardi).
- neodgovarajućeg programa osiguranja i unapređenja kvaliteta (Standard 1300), uključujući i procedure za nadzor nezavisnosti i objektivnosti revizora.
- nedostatka efektivnog procesa ocjene rizika kod identifikacije ključnih oblasti revizije u toku strateške procjene rizika, kao i oblasti visokog rizika prilikom planiranja pojedinih revizija - i kao rezultat toga, propust da se obavi prava revizija i/ili gubljenje vremena na pogrešne revizije.
- neuspjeha da se osmisle efektivne interne procedure revizije kako bi ona testirala „stvarne” rizike i prave kontrole.
- neuspjeha da se ocjeni adekvatnost dizajna i efektivnost kontrola u sklopu procedura interne revizije.
- korišćenja timova revizije koje ne posjeduju odgovarajući nivo stručnosti zasnovan na iskustvu ili poznavanju oblasti visokog rizika.
- neuspjeha u primjeni povišenog profesionalnog skepticizma i proširenih procedura interne revizije u vezi sa nalazima ili nedostatcima kontrola.
- neuspjeha u ostvarivanju adekvatnog nadzora interne revizije.
- donošenja pogrešnih odluka tamo gdje postoji neki dokaz prevare - na primjer „Vjerovatno nije materijalno” ili „Mi nemamo vremena ni resursa da se bavimo tim problemom”.

Praktični savjet 2120-2

- propuštanja da se sumnje saopšte pravim ljudima
- neuspjeha da se adekvatno izvještava. Neuspjesi interne revizije ne samo da mogu biti neprijatni za aktivnost interne revizije, već mogu izložiti organizaciju značajnim rizicima. Iako ne postoji apsolutna garancija da se neuspjesi neće dogoditi, aktivnost interne revizije može primjeniti sljedeće prakse radi umanjenja rizika:
- programi osiguranja i unapređenja kvaliteta: od ključne važnosti za svaku aktivnost interne revizije je da sprovede efektivan program osiguranja i unapređenja kvaliteta.
- periodičan pregled revizorskog univerzuma: potrebno je pregledati metodologiju kako bi se utvrdila kompletnost revizorskog univerzuma time što će se konzistentno ocjenjivati dinamični profil rizika organizacije.
- periodični pregled plana revizije: potrebno je pregledati postojeći plan revizije da biste ocjenili koji zadaci nose veći rizik. Uz „označavanje” angažmana koji nose veći rizik, rukovodstvo interne revizije ima bolji pregled i može posvetiti više vremena razumijevanju pristupa kritičnim angažmanima.
- efektivno planiranje: ne postoji zamjena za efektivno planiranje revizije. Temeljni proces planiranja koji uključuje ažuriranje relevantnih činjenica o klijentu i obavljanje efektivne ocjene rizika može značajno da umani rizik od neuspjeha revizije. Pored toga, važni elementi procesa planiranja su i razumijevanje obuhvata revizije i procedura interne revizije koje treba primjeniti, što će smanjiti rizik od neuspjeha revizije. Takođe je ključno i ugrađivanje kontrolnih tačaka u proces rukovođenja aktivnošću interne revizije i pribavljanje odobrenja za svako odstupanje od dogovorenog plana.

Primarni povezani standard

Primarni povezani standard

- **efektivan plan revizije:** u većini slučajeva se, prije nego što se započne proces testiranja efektivnosti, troši dosta vremena na razumijevanje i analiziranje dizajna sistema internih kontrola, kako bi se utvrdilo da li on obezbjeđuje odgovarajuću kontrolu. Ovo obezbjeđuje čvrstu osnovu za komentare interne revizije po osnovu ključnih pitanja, umjesto bavljenja simptomima. Takođe, identifikovanjem kontrola koje nedostaju smanjiće se mogućnosti za neuspjeh revizije.
- **Efektivne procedure pregleda posla od strane rukovodstva interne revizije i procedure za eskalaciju problema:** uključenost rukovodstva aktivnosti interne revizije u proces interne revizije (tj. prije nacрта izvještaja) igra važnu ulogu u ublažavanju rizika od neuspjeha revizije. To učešće može da obuhvati pregled radnih papira, razgovore u vezi sa nalazima u „realnom vremenu“ ili na završnim sastancima. Uključivanjem rukovodstva aktivnosti interne revizije u proces revizije, pojedina pitanja mogu biti identifikovana u ranijoj fazi izvršenja zadatka. Pored ovoga, aktivnost interne revizije može imati proceduralna uputstva koja ukazuju na to kada i koje vrste pitanja treba pokrenuti i do kog nivoa rukovodstva interne revizije
- **pravilna alokacija resursa:** važno je dodjeliti pravo osoblje svakom pojedinačnom angažovanju. Ovo je posebno važno kada se planira angažovanje koje zahtjeva visoko znanje i primjenu tehnike. Obezbjeđenje tima koji posjeduje odgovarajuće sposobnosti može da igra značajnu ulogu u smanjenju rizika od neuspjeha revizije. Pored odgovarajuće sposobnosti, važno je obezbjediti da tim ima odgovarajući stepen iskustva, što uključuje i jake vještine upravljanja projektima za one koji vode reviziju.

Praktični savjet 2120-2

5. Interne revizije mogu nesvjesno obezbjediti i određeni nivo lažne sigurnosti. „Netačno uvjeravanje“ predstavlja stepen izvjesnosti ili uvjeravanja zasnovanog na zapažanjima ili pretpostavkama prije nego na činjenicama. U mnogim slučajevima, sama činjenica da li je u određena pitanja uključena aktivnost interne revizije može stvoriti određeni nivo lažne sigurnosti.
6. Korišćenje resursa interne revizije u pružanju pomoći organizaciji da identifikuje i ocjeni značajne izloženosti riziku treba da bude jasno definisano za one projekte koji ne pripadaju internoj reviziji. Na primjer, poslovna jedinica zatražila je od interne revizije da obezbjedi neke „resurse“ koji će pomoći u implementaciji novog računarskog sistema za primjenu na nivou preduzeća. Poslovna jedinica je koristila ove resurse za podršku kod testiranja novog sistema. Nakon korišćenja resursa, greška u dizajnu sistema rezultirala je prepravljanjem finansijskih izvještaja. Na pitanje kako se ovo dogodilo, poslovna jedinica je odgovorila tako što je rekla da je aktivnost interne revizije bila uključena u proces i da nije identifikovala problem. Umiješanost internih revizora stvorila je određeni stepen lažnih uvjeravanja koja nisu bila u skladu sa njenom stvarnom ulogom u projektu.
7. Iako ne postoji način da se ublaže svi rizici lažnog uvjeravanja, aktivnost interne revizije može proaktivno da upravlja rizicima u ovoj oblasti. Česta i jasna komunikacija je ključna strategija za upravljanje lažnim uvjeravanjem. Ostale vodeće prakse obuhvataju:

Primarni povezani standard

Primarni povezani standard

- proaktivno saopštavanje uloge i mandata interne revizije odboru za reviziju, višem rukovodstvu i drugim ključnim interesnim stranama.
 - jasno saopštavanje šta je pokriveno ocjenom rizika, planom interne revizije i angažmanom interne revizije. Takođe, eksplicitno saopštavanje i onoga što nije obuhvaćeno ocjenom rizika i planom interne revizije.
 - uspostavljanje procesa „prihvatanja projekta” za ocjenu nivoa rizika povezanog sa svakim projektom i ulogu interne revizije u projektu. Ocjena može uzeti u obzir: obuhvat projekta, ulogu aktivnosti interne revizije; očekivanja u pogledu izvještavanja; neophodne sposobnosti i nezavisnost internih revizora.
8. Ako se interni revizori koriste da povećaju broj osoblja na projektu ili inicijativi, dokumentovanje njihove uloge i obuhvata njihovog angažovanja, kao i buduća pitanja objektivnosti i nezavisnosti, umjesto korišćenja internih revizora kao ‘pozamljenih’ resursa, što može stvoriti lažna uvjerenja. Dobra reputacija interne revizije bitan je dio njene efektivnosti. Aktivnost interne revizije koju gledaju sa visokim uvažavanjem u stanju je da privuče talentovane profesionalce i visoko je vrednovana od strane svojih organizacija. Održavanje jakog „brenda” najvažnije je za uspjeh aktivnosti interne revizije i njenu sposobnost da da doprinos organizaciji. U većini slučajeva, brend interne revizije građen je tokom nekoliko godina kroz dosljedno visok kvalitet rada. Nažalost, ovaj brend može odmah biti uništen samo jednim nepovoljnim događajem visokog profila.

Praktični savjet 2120-2

9. Na primjer, aktivnost interne revizije može da bude visoko cijenjena, a da je istovremeno nekolicina ključnih finansijskih rukovodilaca rotaciono raspoređivana na zadatke internih revizora i da oni internu reviziju posmatraju kao poligon za obuku budućih rukovodilaca. Niz značajnih preispitivanja i regulatornih istraga, ipak bi uticao na reputaciju interne revizije. Odbor za reviziju i odbor mogli bi postaviti pitanje da li aktivnost interne revizije zaista posjeduje prave talente i program osiguranja i unapređenja kvaliteta kako bi pružala podršku organizaciji.
10. U drugom primjeru, tokom revizije funkcije ljudskih resursa, interni revizori mogu otkriti da provjera iskustva (kvalifikacija) nije adekvatno vršena. Otkriće da tek angažovani interni revizori nisu imali odgovarajuće kvalifikacije, dok su drugi bili umiješani u kriminalne aktivnosti, može ozbiljno uticati na kredibilitet aktivnosti interne revizije.
11. Situacije kao ova ne samo da su neprijatne, već i štete efikasnosti aktivnosti interne revizije. Zaštita ugleda i „brenda“ interne revizije važna je ne samo za internu reviziju, nego i za čitavu organizaciju. Važno je da interna revizija razmotri sa kojim vrstama rizika koji bi mogli da utiču na njen ugled se suočava, kako bi razvila strategije za bavljenje rizikom i umanjenje tih rizika.
12. Neke prakse uključuju:
 - uvođenje snažnog programa osiguranja i unapređenja kvaliteta nad svim procesima funkcije interne revizije, uključujući i ljudske

Primarni povezani standard

Primarni povezani standard

- periodično ocjenjivanje rizika interne revizije kako bi se identifikovali rizici koji mogu uticati na njen „brend“.
 - osnaživanje kodeksa profesionalnog ponašanja i standarda etičkog ponašanja, uključujući i Kodeks etike Instituta internih revizora
 - osiguranje usaglašenosti interne revizije sa politikama i praksama kompanije.
13. U mjeri u kojoj interna revizija iskusi gore navedene događaje, izvršni rukovodilac revizije treba da preispita prirodu događaja i stekne razumijevanje uzroka. Ova analiza omogućava uvid u potencijalne promjene procesa ili kontrolnog okruženja interne revizije, koje je potrebno razmotriti radi umanjenja budućih dešavanja.

Ocjena adekvatnosti kontrolnih procesa

1. Organizacija uspostavlja i održava efektivne procese upravljanja rizikom i kontrole. Svrha kontrolnih procesa je pružanje podrške organizaciji u upravljanju rizicima i postizanju utvrđenih i objavljenih ciljeva. Od procesa kontrole se očekuje da, između ostalog, osiguraju:
 - pouzdanost i integritet finansijskih i operativnih informacija
 - efikasnost operacija i ostvarivanje utvrđenih ciljeva
 - očuvanje imovine i
 - usaglašenost djelovanja i odluka organizacije sa zakonima, propisima i ugovorima.
2. Uloga višeg rukovodstva je nadzor nad uvođenjem, korišćenjem i vrednovanjem sistema za upravljanje rizikom i kontrolnim procesima. Jedna od odgovornosti linijskih rukovodilaca organizacije je vrednovanje kontrolnih procesa na područjima za koja su nadležni. Interni revizori daju različite nivoe uvjerenja o efektivnosti upravljanja rizikom i kontrolnih procesa u određenim aktivnostima i funkcijama organizacije.
3. Izvršni rukovodilac revizije formira ukupno mišljenje o adekvatnosti i efektivnosti kontrolnih procesa. Izražavanje mišljenja te vrste od strane izvršnog rukovodioca revizije zasniva se na dovoljnim revizijskim dokazima prikupljenim tokom obavljenih revizija i, ako je primjereno, na radu drugih pružalaca usluga uvjeravanja. Izvršni rukovodilac revizije saopštava svoje mišljenje višem rukovodstvu i odboru.

Primarni povezani standard

2130 - Kontrola

Interna revizija mora pružiti pomoć organizaciji u održavanju efektivne kontrole putem ocjene efikasnosti i efektivnosti, kao i kroz promovisanje kontinuiranog unapređivanja.

Primarni povezani standard

4. Izvršni rukovodilac revizije priprema prijedlog plana revizije radi dobijanja dovoljne količine dokaza za ocjenu efektivnosti kontrolnih procesa. Plan uključuje angažman revizije i/ili druge procedure kojima se prikupljaju dovoljni, odgovarajući revizijski dokazi o svim većim operativnim jedinicama i poslovnim funkcijama koje treba ocijeniti, kao i pregled najvažnijih kontrolnih procesa koji se primjenjuju u cijeloj organizaciji. Plan treba da je fleksibilan tako da se tokom godine mogu izvršiti prilagođavanja kao posljedica promjena strategije upravljanja, eksternih uslova, područja velikog rizika ili revidiranih očekivanja o postizanju ciljeva organizacije.
5. Revizijski plan se posebno bavi onim aktivnostima na koje su nedavne ili očekivane promjene najviše uticale. Te promjene okolnosti mogu biti rezultat, primjera radi, uslova na tržištu ili uslova ulaganja, akvizicija i prodaje ili restrukturiranja, novih sistema i novih poduhvata.
6. Kod utvrđivanja očekivanog pokrića revizije za predloženi revizijski plan izvršni rukovodilac revizije uzima u obzir relevantan rad koji su obavili drugi pružaoci usluga uvjeravanja za više rukovodstvo (npr. oslanjanje izvršnog rukovodioca revizije na rad službenika zaduženih za usaglašenost sa propisima - compliance). Izvršni rukovodilac revizije uzima u obzir i rad koji su obavili eksterni revizor i vlastito vrednovanje rukovodstva u pogledu procesa upravljanja rizikom, kontrola i procesa za unapređenje kvaliteta.
7. Izvršni rukovodilac revizije treba da procijeni obim pokrića predloženog plana revizije kako bi utvrdio da li je obim dovoljan

Praktični savjet 2130-1

za izražavanje mišljenja o procesima organizacije za upravljanje rizikom i kontrole. Izvršni rukovodilac revizije treba da obavijesti više rukovodstvo i odbor o mogućim nedostacima u pokriću revizije koji bi mogli biti prepreka izražavanju mišljenja vezano za sve aspekte tih procesa.

8. Za aktivnost interne revizije ključni izazov je ocjena efektivnosti procesa kontrole organizacije na bazi prikupljanja mnoštva individualnih ocjena. Te ocjene se većinom dobijaju angažmanom interne revizije, pregledom samoocjena rukovodstva i radom ostalih davalaca uvjeravanja. Tokom rada interni revizori treba da redovno dostavljaju svoje nalaze odgovarajućim nivoima rukovodstva kako bi se mogle preduzeti hitne mjere za ispravljanje ili ublažavanje posljedica otkrivenih odstupanja ili slabosti.
9. Prilikom ocjene ukupne efektivnosti kontrolnih procesa organizacije izvršni rukovodilac revizije uzima u obzir da li su:
 - prilikom revizije utvrđene značajne nepravilnosti ili slabosti,
 - napravljene ispravke ili poboljšanja nakon otkrića, te
 - otkrića i njihove potencijalne posljedice dovele do zaključka o postojanju prevladavajućeg stanja čiji je rezultat neprihvatljiv nivo poslovnog rizika.
10. Postojanje značajnih nepravilnosti ili slabosti ne dovodi nužno do ocjene kako one prevladavaju i predstavljaju neprihvatljiv rizik. Prilikom utvrđivanja da li je ugrožena efektivnost cjelokupnog sistema kontrole i postoje li neprihvatljivi rizici interni revizor

Primarni povezani standard

Primarni povezani standard

uzima u obzir prirodu i obim izloženosti riziku, kao i nivo potencijalnih posljedica.

11. Izvještaj izvršnog rukovodioca revizije o stanju procesa kontrole organizacije se obično jednom godišnje prezentira višem rukovodstvu i odboru. Izvještaj treba da naglasi važnu ulogu koju procesi kontrole imaju u postizanju ciljeva organizacije. U izvještaju se ujedno opisuju priroda i obuhvat posla izvršenog od strane interne revizije i priroda i stepen oslanjanja na druge davaoce uvjeravanja prilikom formiranja mišljenja.

Pouzdanost i integritet informacija

1. Interni revizori treba da utvrde da li više rukovodstvo i odbor jasno razumiju da je obezbjeđenje pouzdanosti i integriteta informacija odgovornost rukovodstva. Ova odgovornost uključuje sve ključne informacije organizacije, bez obzira na medij na kome su iste pohranjene. Pouzdanost i integritet informacija uključuje preciznost, cjelovitost i sigurnost.
2. Izvršni rukovodilac revizije treba da utvrdi da li interna revizija posjeduje ili ima pristup stručnim revizijskim resursima koji su kompetentni da procijene pouzdanost i integritet informacija i odgovarajuće izloženosti riziku. Ovo uključuje i interne i eksterne izloženosti riziku, uključujući izloženost koja se odnosi na odnos organizacije sa eksternim subjektima.
3. Izvršni rukovodilac revizije treba da utvrdi da li će više rukovodstvo, odbor i interna revizija biti bez odlaganja obaviješteni o povredama pouzdanosti i integriteta informacija i uslovima koji mogu predstavljati potencijalnu prijetnju organizaciji.
4. Interni revizori treba da procijene efektivnost preventivnih, detektivnih i mjera za ublažavanje prošlih i budućih prijetnji ili događaja za koje se smatra da će se vjerovatno dogoditi. Interni revizori treba da utvrde da li je odbor na primjeren način obaviješten o prijetnjama, incidentima, iskorišćenim slabostima i korektivnim mjerama.

Primarni povezani standard

2130.A1 - Interna revizija mora ocjeniti adekvatnost i efektivnost kontrola koje su uspostavljene u odgovor na rizike u upravljanju organizacijom, njenom poslovanju i informacionim sistemima u pogledu:

- postizanja strateških ciljeva organizacije,
- pouzdanost i integriteta finansijskih i operativnih informacija,
- efikasnosti i efektivnosti poslovanja,
- zaštite imovine i
- usaglašenosti sa zakonima, propisima i ugovorima.

Primarni povezani standard

5. Interni revizori periodično ocjenjuju praksu organizacije u dijelu pouzdanosti i integriteta informacija i, prema potrebi, daju preporuke na poboljšanju ili implementaciji novih kontrola i osiguranja. Takve ocjene se mogu sprovesti kao odvojeni nezavisni angažmani ili mogu biti integrisane u druge revizije ili angažmane koji se sprovode kao dio odobrenog plana revizije. U zavisnosti od prirode angažmana biće definisan odgovarajući proces izvještavanja višem rukovodstvu i odboru.

Ocjena okvira povjerljivosti organizacije

1. Propuštanje da se lične informacije zaštite odgovarajućim kontrolama može imati ozbiljne posljedice po organizaciju. Na primjer, može štetiti ugledu pojedinaca i/ili organizacije, dovesti do problema pravne odgovornosti i doprinijeti nepovjerenju klijenata i/ili zaposlenih.
2. Definicije povjerljivosti mogu prilično varirati zavisno od kulture, političkog okruženja i pravnog okvira zemalja u kojima organizacija djeluje. Rizici povezani sa povjerljivošću informacija odnose se na ličnu povjerljivost (fizičku i psihološku); povjerljivost prostora (sloboda od nadzora); povjerljivost komunikacije (sloboda od prisluškivanja) i povjerljivost informacija (skupljanje, korišćenje i otkrivanje ličnih informacija od strane ostalih). Pod ličnim informacijama podrazumijevaju se informacije koje se mogu povezati s određenim pojedincem, ili koje imaju karakteristike prepoznavanja te se u kombinaciji s drugim informacijama mogu povezati s određenom osobom. Mogu uključivati bilo koju činjeničnu ili subjektivnu informaciju, zabilježenu ili ne, u bilo kom obliku ili na bilo kom mediju. Lične informacije mogu uključivati sljedeće:
 - ime, adresu, identifikacioni broj, porodične veze,
 - dosije zaposlenog, ocjene, komentare, socijalni status i disciplinske mjere,
 - podatke o kreditima, dohotku, finansijskom statusu,
 - podatke o zdravstvenom stanju.

Primarni povezani standard

- 2130.A1** - Interna revizija mora ocjeniti adekvatnost i efektivnost kontrola koje su uspostavljene u odgovor na rizike u upravljanju organizacijom, njenom poslovanju i informacionim sistemima u pogledu:
- postizanja strateških ciljeva organizacije,
 - pouzdanost i integriteta finansijskih i operativnih informacija,
 - efikasnosti i efektivnosti poslovanja,
 - zaštite imovine i
 - usaglašenosti sa zakonima, propisima i ugovorima.

Primarni povezani standard

3. Efektivna kontrola zaštite ličnih podataka predstavlja ključnu komponentu procesa korporativnog upravljanja, upravljanja rizikom i kontrole organizacije. Krajnja odgovornost za identifikaciju načelnih rizika za organizaciju i implementaciju odgovarajućih kontrolnih procesa radi ublažavanja tih rizika leži na odboru. To uključuje uvođenje odgovarajućeg okvira povjerljivosti za organizaciju i nadzor nad njegovom implementacijom.
4. Interna revizija može doprinijeti dobrom korporativnom upravljanju i upravljanju rizicima putem ocjene adekvatnosti identifikacije rizika od strane organizacije, pri čemu su rizici povezani s ciljevima povjerljivosti, kao i putem ocjene adekvatnosti kontrola uvedenih radi svođenja tih rizika na prihvatljiv nivo. Interni revizor je u mogućnosti da procijeni okvir povjerljivosti u svojoj organizaciji i prepozna značajne rizike zajedno s odgovarajućim preporukama za njihovo ublažavanje.
5. Interna revizija identifikuje vrstu i adekvatnost informacija prikupljenih od strane organizacije koje se smatraju ličnim ili povjerljivim, primijenjene metodologije prikupljanja i da li je korišćenje tih informacija u skladu s ciljem korišćenja i primjenjivim zakonima.
6. Obzirom na visoko tehnološku i pravnu prirodu teme, interna revizija mora posjedovati odgovarajuća znanja i vještine za sprovođenje procjene rizika i kontrola okvira povjerljivosti organizacije.

Praktični savjet 2130.A1-2

7. Kod sprovođenja takve ocjene upravljanja okvirom povjerljivosti organizacije, interni revizor treba da uzme u obzir sljedeće:
- zakone, propise i politike koje se odnose na povjerljivost u oblastima poslovanja u kojima je organizacija nadležna
 - saradnju s pravnim savjetnikom unutar kuće kako bi se odredila tačna priroda zakona, propisa i drugih standarda i praksi koje se primjenjuju na organizaciju i na zemlju ili zemlje u kojima ona posluje
 - saradnju sa informatičkim stručnjacima kako bi se osigurala sigurnost i zaštita podataka i redovni pregledi i ocjene prikladnosti
 - nivo zrelosti prakse organizacije vezane za povjerljivost. U zavisnosti od nivoa, interni revizor može imati različite uloge. Revizor može učestvovati u razvoju i implementaciji programa povjerljivosti, ocjenjivati procjenu rizika povjerljivosti od strane rukovodstva kako bi se odredile potrebe i izloženost rizicima organizacije, ili pružati uvjerenje u pogledu efektivnosti politika, prakse i kontrole povjerljivosti u cijeloj organizaciji. Ako interni revizor preuzme dio odgovornosti za razvoj i implementaciju programa povjerljivosti, nezavisnost internog revizora može biti umanjena.

Primarni povezani standard

Primarni povezani standard**2200 - Planiranje angažmana**

Interni revizori moraju pripremiti i dokumentovati plan za svaki pojedini angažman koji uključuje obuhvat, ciljeve, vrijeme i alokaciju sredstava.

Planiranje angažmana

1. Interni revizor je odgovoran za planiranje i sprovođenje angažmana, uz uslov postojanja kontrolnog nadzora i odobrenja. Prije početka angažmana, interni revizor priprema program angažmana koji:
 - navodi ciljeve angažmana,
 - identifikuje tehničke uslove, ciljeve, rizike, procese i transakcije koje treba pregledati,
 - navodi prirodu i raspon potrebnog testiranja,
 - dokumentuje procedure internog revizora za prikupljanje, analiziranje, tumačenje i dokumentovanje informacija tokom angažmana,
 - je po potrebi modifikovan za vrijeme angažmana uz odobrenje izvršnog rukovodioca revizije ili njegovog zamjenika.
2. Izvršni rukovodilac revizije treba da zahtijeva određeni nivo formalnosti i dokumentacije (na primjer, za rezultate sastanaka vezanih za planiranje, procedure procjene rizika, količine detalja u programu rada itd.) koji je primjeren za organizaciju. Činioci koje pritom treba uzeti u obzir su sljedeći:
 - da li će se druge osobe (npr. eksterni revizori, regulatori instance ili rukovodstvo) oslanjati na rad i/ili rezultate angažmana,
 - da li je rad povezan sa pitanjima koja mogu biti povezana sa potencijalnim ili postojećim parnicama,
 - nivo iskustva osoblja interne revizije i potreban nivo direktnog nadzora,
 - da li u projektu učestvuje interno osoblje, strani revizori ili eksterni pružaoci usluga,

Praktični savjet 2200-1

- složenost i obuhvat projekta,
 - veličina aktivnosti interne revizije,
 - vrijednost dokumentacije (npr. hoće li se ista koristiti u sljedećim godinama).
3. Interni revizor definiše ostale zahtjeve angažmana, kao što je obuhvaćeni period rada i procijenjeni datumi završetka. Interni revizor takođe uzima u obzir formu konačnog izvještaja o radu. Planiranje u ovoj fazi olakšava proces komunikacije u fazi završetka angažmana.
 4. Interni revizor obavještava sve članove rukovodstva koji treba da budu informisani o radu, održava sastanke sa rukovodstvom odgovornim za aktivnost koja se pregleda, izrađuje i prosljeđuje siže pitanja i zaključaka sa sastanaka i čuva dokumentaciju u radnim papirima angažmana. Teme za raspravu mogu uključivati:
 - planirane ciljeve angažmana i obuhvat rada
 - resurse i vremenski plan angažmana
 - ključne faktore koji utiču na uslove poslovanja i rada na područjima koja se razmatraju, uključujući nedavne promjene u internom i eksternom okruženju, i
 - pitanja ili zahtjeve rukovodstva.
 5. Izvršni rukovodilac revizije određuje kako, kada i kome će se saopštiti rezultati angažmana. Interni revizor dokumentuje tu odluku i saopštava je rukovodstvu, u mjeri koju smatra primjerenom, tokom faze planiranja angažmana. Interni revizor rukovodstvu saopštava sve naknadne promjene koje utiču na vremenski plan ili izvještavanje o rezultatima rada.

Primarni povezani standard

Primarni povezani standard

2200 – Planiranje angažmana

Interni revizori moraju pripremiti i dokumentovati plan za svaki pojedini angažman koji uključuje obuhvat, ciljeve, vrijeme i alokaciju sredstava.

Korišćenje na riziku zasnovanog pristupa od vrha na niže za identifikaciju kontrola koje će se ocjeniti tokom angažovanja

1. Ovaj praktični savjet treba koristiti u vezi sa Praktičnim savjetom 2010-2: Korišćenje procesa upravljanja rizikom u planiranju interne revizije, 2210-1 Ciljevi angažmana i 2210.A1-1: Procjena rizika u planiranju angažovanja i Praktične smjernice GAIT za poslovni i informaciono tehnološki rizik (GAIT-R).
2. Pretpostavka ovog praktičnog savjeta jeste da su u procesu planiranja interne revizije određeni ciljevi angažovanja interne revizije i identifikovani rizici koje treba razmotriti. On daje smjernice o upotrebi na riziku zasnovanog pristupa od vrha na niže, za identifikaciju i uključivanje u obuhvat interne revizije (po Standardu 2220) ključnih kontrola koje služe kao oslonac pri upravljanju rizicima.
3. Termin „od vrha na niže” odnosi se na zasnovanost definicije obuhvata na rizicima značajnim za organizaciju. Za razliku od ovog, može se uspostaviti obuhvat zasnovan na rizicima specifične lokacije, koji mogu i da ne budu od značaja za organizaciju kao cjelinu. Pristup „od vrha na niže” osigurava fokus interne revizije na „obezbjedivanju uvjerenja o upravljanju značajnim rizicima”, kao što je navedeno u Praktičnom savjetu 2010-2.
4. Sistem internih kontrola obično obuhvata i ručne i automatske kontrole. (Trebalo imati na umu da se to odnosi na kontrole na svakom nivou - entiteta, poslovnih procesa i generalnih kontrola

Praktični savjet 2200-2

informacione tehnologije (IT) - i na svaku komponentu kontrolnog okruženja, nadzora; na primjer, aktivnosti u kontrolnom okruženju, nadzor ili nivoi ocjene rizika takođe mogu biti automatizovane). Obje vrste kontrola treba da budu ocijenjene da bi se utvrdilo da li se poslovnim rizicima efektivno upravlja. Konkretno, interni revizor treba da ocjeni da li postoji odgovarajuća kombinacija kontrola, uključujući i one koje se odnose na IT, za potrebe umanjenja poslovnih rizika na nivo podnošljiv za organizaciju. Interni revizor treba da razmotri uključivanje procedura za ocjenu i da potvrdi da je stepen tolerancije prema riziku aktuelan i odgovarajući.

5. Obuhvat interne revizije treba da uključi sve kontrole potrebne za obezbjeđenje razumnog uvjeravanja da se rizicima efektivno upravlja (uz komentare date u paragrafu 9, niže). Ove kontrole nazivaju se ključnim kontrolama - one koje su neophodne za upravljanje rizikom povezanim sa kritičnim poslovnim ciljem. Samo ključne kontrole treba da budu ocijenjene, mada interni revizor može da odluči da uključi i ocjenu kontrola koje nisu ključne (npr. suvišne, duple kontrole) ako postoji vrijednost u pružanju takvih uvjeravanja. Interni revizor takođe može razgovarati sa rukovodstvom o tome da li su potrebne kontrole koje nisu ključne.
6. Imajte na umu da su u organizacijama sa zrelim i efektivnim programom upravljanja rizikom identifikovane sve ključne kontrole za upravljanje rizicima. U ovim slučajevima, interni revizor treba da ocjeni adekvatnost identifikacije i ocjene ključnih kontrola od strane rukovodstva.
7. Ključne kontrole mogu biti u formi:

Primarni povezani standard

Primarni povezani standard

- kontrole na nivou entiteta (npr. zaposleni se obučavaju i testiraju kako bi se potvrdilo njihovo razumijevanje kodeksa profesionalnog ponašanja). Kontrole na nivou subjekta mogu biti ručne, u potpunosti automatizovane ili djelimično automatizovane.
 - ručne kontrole u okviru poslovnih procesa (npr. vršenje popisa)
 - u cjelini automatizovane kontrole u okviru poslovnih procesa (npr. usaglašavanje ili ažuriranje računa u glavnoj knjizi).
 - djelom automatizovane kontrole u okviru poslovnog procesa (koje se nazivaju „hibridne“ ili IT-zavisne kontrole), gdje se inače ručne kontrole oslanjaju na primjenu aplikativne funkcionalnosti kao što su izvještaji o izuzecima. Ako greška u toj funkcionalnosti ne bi bila otkrivena, ukupna kontrola mogla bi biti neefektivna. Na primjer, ključna kontrola za otkrivanje duple isplate može da uključuje pregled sistemski generisanog izvještaja. Ručni dio kontrole ne bi obezbjedio kompletnost izvještaja. Otuda u obuhvatu treba da bude funkcija aplikacije koja je generisala izvještaj.
 - Interni revizor može da koristi druge metode ili okvire sve dotle dok se identifikuju i ocjenjuju sve ključne kontrole koje se koriste za upravljanje rizikom, uključujući ručne kontrole, automatizovane kontrole i kontrole u okviru generalnih IT kontrolnih procesa.
8. U cjelini i djelimično automatizovane kontrole - bilo da su na nivou subjekta ili u okviru poslovnog procesa - uopšteno gledano zavise od odgovarajućeg dizajna i efektivnog funkcionisanja ključnih opštih IT kontrola. GAIT-R razmatra procese koji se preporučuju za identifikaciju generalnih kontrola za IT.

Praktični savjet 2200-2

9. Ocjenjivanje ključnih kontrola može biti sprovedeno u jednom integralnom angažmanu interne revizije ili kombinacijom više angažmana interne revizije. Na primjer, jedan angažman interne revizije može se baviti ključnim kontrolama koje izvršavaju korisnici procesa, dok drugi može da pokriva ključne opšte IT kontrole, a treći da ocjenjuje povezane kontrole koje funkcionišu na nivou subjekta. Ovo se često sprovodi tamo gdje se na iste kontrole (posebno one na nivou subjekta ili u okviru opštih IT kontrola) oslanja više od jednog područja rizika.
10. Kao što je navedeno u stavu 5, prije nego što se da mišljenje o efektivnosti upravljanja rizicima koji su pokriveni obuhvatom interne revizije, neophodno je ocjeniti kombinaciju svih ključnih kontrola. Čak i ako se izvodi više revizorskih angažmana od kojih svaki ocjenjuje neke od ključnih kontrola, interni revizor treba da u obuhvat najmanje jedog angažmana interne revizije uključi ocjenu dizajna ključnih kontrola kao cjeline (tj., u svim povezanim angažovanjima interne revizije) kao i ocjenu da li je to dovoljno da se rizicima organizacije upravlja u okvirima organizacione prihvatljivosti rizika.
11. Ako obuhvat interne revizije (uzevši u obzir druge angažmane interne revizije kako je to objašnjeno u stavu 9) uključuje neke, ali ne sve ključne kontrole koje su potrebne za upravljanje ciljnim rizicima, treba da bude razmotreno pitanje ograničenja obuhvata i jasno saopšteno kod obavještenja i u konačnom izvještaju.

Primarni povezani standard

Primarni povezani standard

2210 - Ciljevi angažmana

Za svaki angažman potrebno je utvrditi ciljeve.

Ciljevi angažmana

1. Interni revizori utvrđuju ciljeve angažmana kako bi se obuhvatili rizici povezani sa aktivnostima koje se obuhvataju revizijom. Za planirane angažmane, ciljevi proizlaze i saglasni su sa ciljevima koji su inicijalno identifikovani tokom procesa procjene rizika iz kojeg je proistekao plan interne revizije. Za neplanirane angažmane ciljevi se utvrđuju prije početka angažmana i njihova je svrha obuhvatanje problematike iz koje je angažman proizašao.
2. Procjena rizika tokom faze planiranja angažmana se koristi radi daljeg definisanja inicijalnih ciljeva i identifikacije drugih značajnih problematičnih područja.
3. Nakon identifikacije rizika, revizor određuje procedure koje treba sprovesti i obuhvat (priroda, vremenski plan i obuhvat) tih procedura. Procedure angažmana sprovedene u odgovarajućem obuhvatu su sredstva kojima se dolazi do zaključaka u vezi sa ciljevima angažmana.

Praktični savjet 2210.A1-1

Procjena rizika u planiranju angažmana

1. Interni revizori analiziraju procjenu rizika rukovodstva vezanu za aktivnost koja se obuhvata revizijom. Interni revizor treba da uzme u obzir i sljedeće:
 - pouzdanost procjene rizika rukovodstva,
 - procese koje je uspostavilo rukovodstvo radi praćenja, izvještavanja i rješavanja pitanja rizika i kontrole,
 - izvještaje rukovodstva o događajima koji su prekoračili dogovorene granice tolerancije rizika i reakcije rukovodstva na te izvještaje,
 - rizike u povezanim aktivnostima koje su relevantne za aktivnost koja se obuhvata revizijom.
2. Interni revizori prikupljaju ili ažuriraju istorijske informacije o aktivnostima koje treba obuhvatiti revizijom kako bi se utvrdio njihov uticaj na ciljeve i obuhvat angažmana.
3. Ukoliko je adekvatno, interni revizori sprovode ispitivanje kako bi se upoznali sa aktivnostima, rizicima i kontrolama, radi utvrđivanja područja na kojima treba fokusirati angažman i kako bi se dobili komentari i prijedlozi klijenata.
4. Interni revizori pripremaju rezime rezultata revizije procjene rizika rukovodstva, istorijskih informacija i rezultata svih sprovedenih istraživanja.

Primarni povezani standard

2210.A1 - Interni revizori moraju izvršiti preliminarnu procjenu rizika koji su relevantni za aktivnost koja se pregleda. Ciljevi angažmana trebaju da odražavaju rezultate te ocjene.

Primarni povezani standard

Rezime bi trebao da sadrži sljedeće:

- važnije probleme angažmana i razloge zbog kojih ih treba detaljnije istražiti,
- ciljeve angažmana i procedure angažmana,
- metodologije koje treba primjenjivati, kao što su revizije bazirane na tehnologiji i tehnike uzorkovanja,
- potencijalne kritične kontrolne tačke, nedostatke kontrole i/ili pretjerane kontrole,
- kada je potrebno, razloge za prekid angažmana ili značajne izmjene ciljeva angažmana.

Praktični savjet 2230-1

Raspoređivanje resursa za angažman

1. Prilikom određivanja primjernosti i dovoljnosti resursa, interni revizori uzimaju u obzir sljedeće:
 - broj i nivo iskustva zaposlenih u internoj reviziji,
 - prilikom odabira zaposlenih za određeni angažman, znanje, vještine i ostale sposobnosti,
 - dostupnost eksternih resursa u slučajevima kada se zahtijevaju dodatno znanje i vještine, i
 - potrebe edukacije internih revizora, obzirom da svaki angažman služi kao osnova za ispunjavanje razvojnih potreba interne revizije.

Primarni povezani standard

2230 - Raspoređivanje resursa za angažman

Interni revizori moraju odrediti resurse koji su odgovarajući i dovoljni za postizanje ciljeva angažmana, na bazi ocjene prirode i složenosti svakog angažmana, vremenskih ograničenja i raspoloživih sredstava.

Primarni povezani standard

2240 - Program rada angažmana

Interni revizori moraju pripremiti i dokumentovati programe rada čijom realizacijom se ostvaruju ciljevi angažmana.

Program rada angažmana

1. Prije otpočinjanja angažmana interne revizije, interni revizori pripremaju programe rada i dužni su da za njih dobiju pisano odobrenje. Program rada uključuje metodologije koje treba koristiti, kao što su revizije utemeljene na tehnologiji i tehnike uzorkovanja.
2. Proces prikupljanja, analize, interpretacije i dokumentovanja informacija treba da bude pod nadzorom kako bi se osiguralo razumno uvjerenje da će ciljevi angažmana biti ispunjeni i da je objektivnost internog revizora očuvana.

Praktični savjet 2300-1

Upotreba ličnih informacija pri izvršenju angažmana

1. Interni revizori treba da razmotre probleme koji se odnose na zaštitu ličnih podataka prikupljenih tokom angažmana koji se odlikuju naprednom primjenom informacione tehnologije i komunikacija i koji predstavljaju rizike i prijetnje po privatnost. Kontrole privatnosti su u mnogim pravnim sistemima zakonom regulisane.
2. Termin „lični podaci“ obično se odnosi na podatke u vezi sa određenim pojedincem ili podatke koji se kao identifikacione karakteristike mogu kombinovati sa ostalim informacijama. On uključuje sve činjenične ili subjektivne informacije, snimljene ili ne, u bilo kom obliku ili na bilo kom mediju. Lični podaci uključuju:
 - ime, adresu, identifikacione brojeve, dohodak, prihod, krvnu grupu,
 - ocjene, socijalni status, disciplinske mjere,
 - dosijea zaposlenih i evidenciju o kreditima i pozajmicama,.
 - Zdravstvene i medicinske podatke o zaposlenom.
3. U mnogim pravnim sistemima zakonom se od organizacije zahtjeva da, u toku ili na početku tog prikupljanja, identifikuje svrhe za koje se prikupljaju lični podaci. Navedeni zakon zabranjuje, takođe, i korišćenje i objelodanjivanje ličnih podataka osim u svrhe za koji su oni prikupljeni, uz saglasnost pojedinca ili na osnovu zakonskog zahtjeva.

Primarni povezani standard

2300 - Izvođenje angažmana

Interni revizori moraju identifikovati, analizirati, ocjeniti i dokumentovati dovoljno informacija za postizanje ciljeva angažmana

Praktični savjet 2300-1

Primarni povezani standard

4. Važno je da interni revizori razumiju i poštuju sve zakone u vezi sa korišćenjem ličnih podataka u njihovoj nadležnosti i u onim pravnim sistemima gdje njihova organizacija posluje.
5. Pristupanje, pribavljanje, pregled, manipulisanje i korišćenje ličnih podataka kod izvođenja određenih angažmana moglo bi biti neprimjereno, a u nekim slučajevima i nezakonito. Ako interni revizori pristupaju ličnim podacima, može biti potrebno da se razviju procedure za zaštitu ovih podataka. Na primjer, interni revizor može odlučiti da, u nekim situacijama, ne zapiše lične podatke u dokumentaciji angažmana.
6. Prije započinjanja revizorskog rada, interni revizor može tražiti savjet od pravnog savjetnika ukoliko postoje otvorena pitanja ili zabrinutost u pogledu pristupa ličnim podacima

Analitičke procedure

1. Interni revizori mogu da koriste analitičke procedure za pribavljanje revizorskih dokaza. Analitičke procedure podrazumijevaju proučavanje i upoređivanje odnosa između finansijskih i nefinansijskih informacija. Primjena analitičkih postupaka zasnovana je na pretpostavci da se, u nedostatku poznatih uslova za nešto suprotno, može razumno očekivati da odnosi između informacija postoje i nastavljaju da postoje. Primjeri suprotnih uslova uključuju neuobičajene ili jednokratne transakcije ili događaje; računovodstvene, organizacione, operativne, ekološke i tehnološke promjene; neefektivna i neefikasna djelovanja, greške, prevare ili nezakonite radnje.
2. Analitički postupci revizorima često pružaju efikasna i efektivna sredstva za obezbjeđivanje dokaza. Ocjena proizilazi iz poređenja informacija sa onim što je očekivano ili što je kao očekivano uspostavio revizor. Analitičke procedure korisne su za identifikovanje:
 - neočekivanih razlika,
 - odsustva razlika onda kada su one očekivane,
 - potencijalnih grešaka,
 - mogućih grešaka ili nezakonite radnje,
 - drugih transakcija i događaja koji su neobični ili koji se ne ponavljaju periodično

Primarni povezani standard

2320 - Analiza i ocjena

Interni revizori moraju zasnovati zaključke i rezultate na odgovarajućim analizama i ocjenama.

Primarni povezani standard

3. Analitičke procedure revizije uključuju:
 - poređenje informacija tekućeg perioda sa očekivanjima, zasnovanim na sličnim informacijama za prethodne periode, kao i budžetima i prognozama
 - proučavanje odnosa između finansijskih i odgovarajućih nefinansijskih informacija (npr. evidentiranih troškova zarada u poređenju sa promjenama u prosječnom broju zaposlenih)
 - proučavanje odnosa između elemenata informacije (npr. fluktuacije u evidentiranim troškovima kamata u poređenju sa promjenama u odgovarajućem saldu duga).
 - poređenje informacija sa očekivanjima zasnovanim na sličnoj informaciji druge organizacione jedinice, kao i djelatnosti u kojoj organizacija posluje.
4. Interni revizori mogu izvoditi analitičke procedure koristeći novčane iznose, količine, racija ili procenete. Specifične analitičke procedure, uključuju racio, trend i regresionu analizu; logičke testove, poređenje perioda; poređenje sa budžetom; prognoze i spoljne ekonomske informacije. Analitičke procedure pomažu internim revizorima u identifikovanju uslova koji mogu zahtjevati dodatne revizorske procedure. Interni revizori koriste analitičke procedure u procesu planiranja u skladu sa smjericama sadržanim u Standardu 2200.
5. Interni revizori mogu koristiti analitičke procedure za generisanje dokaza tokom angažovanja. Prilikom utvrđivanja stepena korišćenja analitičkih procedura interni revizor razmatra:

Praktični savjet 2320-1

- značaj područja koje se revidira
 - ocjenu upravljanja rizikom za područje koje se revidira
 - adekvatnost sistema interne kontrole
 - raspoloživost i pouzdanost finansijskog i nefinansijskih informacija.
 - preciznost kojom se mogu predvidjeti rezultati analitičkih procedura revizije
 - raspoloživost i uporedivost informacija koje se odnose na djelatnost u kojoj organizacija posluje
 - stepen u kome druge procedure obezbjeđuju dokaz.
6. Kada se analitičkim procedurama revizije identifikuju neočekivani rezultati ili odnosi, interni revizor ocjenjuje te rezultate i odnose. Ova ocjena podrazumijeva da se utvrdi da li odstupanje od očekivanja može biti rezultat prevare, greške ili promjene uslova. Revizor može pitati rukovodstvo o razlozima razlika i treba da potkrijepi objašnjenje dobijeno od rukovodstva tako što će, na primjer, izmjeniti očekivanja i preračunati razlike ili tako što će primjeniti druge procedure. Konkretno, interni revizor treba da se uvjeri da objašnjenje pokriva i smjer promjene (npr. prodaja je smanjena) i iznos razlike (npr. prodaja je smanjena za 10 procenata). Neobjašnjeni rezultati ili odnosi do kojih se dolazi putem analitičkih procedura mogu da ukažu na značajne probleme (npr. greške, prevare ili nezakonite aktivnosti). Rezultati ili odnosi koji nisu na odgovarajući način objašnjeni mogu da ukažu na situaciju koja treba da se saopšti rukovodstvu i odboru u skladu sa Standardom 2060. U zavisnosti od okolnosti, interni revizor može preporučiti preduzimanje odgovarajućih aktivnosti.

Primarni povezani standard

Primarni povezani standard**2320 - Analiza i ocjena**

Interni revizori moraju zasnivati zaključke i rezultate na odgovarajućim analizama i ocjenama

Analiza uzroka problema

1. Analiza uzroka problema definiše se kao proces identifikacije razloga za nastanak određenog pitanja (nasuprot jednostavnom identifikovanju i izvještavanju o samom pitanju). U tom kontekstu, „pitanje“ se definiše kao problem, greška, neusaglašenost ili propuštena prilika.
2. Revizori koji u izvještaju preporučuju samo da rukovodstvo riješi problem – a ne i njegov uzrok – ne daju svoje viđenje situacije koje treba dugoročno da doprinese unapređenju efikasnosti i efektivnosti poslovnih procesa i samim tim i ukupnim procesima korporativnog upravljanja, upravljanja rizicima i kontrole. Ključna kompetencija koja omogućava davanje takvog viđenja je sposobnost identifikovanja potrebe za sprovođenjem analize uzroka problema i, ukoliko je adekvatno, faktičkog olakšanja, pregleda i sprovođenja analize uzroka problema.
3. Interna revizija može biti idealna grupa za analizu problema i ispitivanje njihovih uzroka, obzirom na njenu nezavisnost i objektivnost. Ovakav pristup obezbjeđuje izbjegavanje pristrasnosti, ispitivanje pretpostavki i temeljno vrednovanje dokaza. Osim toga, interni revizori – radeći na različitim linijama izvještavanja i sektorima organizacije – mogu steći široko i temeljno poznavanje situacije, bolje od bilo kog člana rukovodstva, što ih stavlja u najbolju poziciju sa aspekta analize tog pitanja. U slučajevima kada uzrok problema leži u aktivnostima ili nepreduzimanju aktivnosti od strane rukovodstva, od ključnog je značaja korišćenje nezavisne strane, kao što je interna revizija, za ispitivanje situacije i izvještavanje rukovodstva o tome.

Praktični savjet 2320-2

4. Analiza uzroka problema koristi organizaciji u identifikovanju povoda problema. Takav pristup pruža dugoročnu perspektivu za unapređenje poslovnih procesa. Bez sprovođenja efektivne analize uzroka i preduzimanja adekvatnih korektivnih aktivnosti raste vjerovatnoća ponovnog pojavljivanja problema. Analiza uzroka problema pomaže eliminisanju suvišnog ponavljanja posla i omogućava proaktivni pristup budućim ponavljanjima problema. Ova analiza se može primijeniti na mnoštvo situacija, kao što su iznenadni rizični događaji, otkazivanje procesa, oštećenje ili gubitak imovine, prekid proizvodnje, bezbjedonosni incidenti, pogoršanje kvaliteta ili nezadovoljstvo klijenata. Važno je razumjeti da često jedan isti problem ima više povezanih ili nezavisnih uzroka.
5. Resursi utrošeni na analizu uzroka problema i treba da korespondiraju uticaju problema ili potencijalnim budućim problemima i rizicima. U određenim okolnostima, za analizu uzroka problema može biti dovoljno postavljanje pet pitanja „zašto“. Primjera radi:

Radnik je pao. Zašto? Zbog ulja prosutog po podu. Zašto? Zbog pokvarenog dijela. Zašto? Jer dio konstantno otkazuje. Zašto? Zbog promjene u praksi javnih nabavki.

Do petog pitanja „zašto“, interni revizor bi trebao već da identifikuje ili bio pri tome da identifikuje uzrok problema. Međutim, kompleksnija pitanja mogu zahtijevati veće ulaganje resursa i temeljniju analizu. Prije sprovođenja analize uzroka problema, interni revizori treba da razmotre sljedeće:

Primarni povezani standard

Primarni povezani standard

- a. Analiza uzroka problema može zahtijevati dodatni utrošak vremena na analizi procesa, kadrova, tehnologije i podataka potrebnih za identifikovanje i tretiranje uzroka problema. Ono što u početku može izgledati kao kratkotrajna aktivnost može se pretvoriti u zahtjevan posao analize različitih scenarija, izvođenje obimnih analiza podataka i ocjenu višestrukih internih i eksternih uticaja na poslovne procese.
- b. Revizorima mogu nedostajati neke od vještina potrebnih za sprovođenje analize uzroka određene situacije. Revizori treba pažljivo da razmotre koje napore na analizi uzroka problema treba da preduzme, kao i nivo angažovanosti na osnovu zahtjevanog seta vještina i nivoa ocjene i analize koji je potreban za potkrepljivanje zaključka. Izvršni rukovodioci revizije treba da potvrde da su iskustvo i vještine njihovog osoblja dovoljne za obavljanje posla i da, po potrebi, angažuje dodatne eksterne kadrove (npr. poslovno liderstvo, eksperti u određenim oblastima, i/ili eksterni konsultanti).
- c. Kada očekivano vrijeme potrebno za izvođenje angažmana ili potrebne vještine prevazilaze one raspoložive u okviru interne revizije, izvršni rukovodilac revizije treba da daje preporuke koje se bave problemom i, ukoliko je to adekvatno, rukovodstvu preporuči sprovođenje analize uzroka problema.
6. Prije sprovođenja analize uzroka problema, interni revizori treba da predvide potencijalne prepreke koje mogu otežati njihov rad, te definisati pristup datim okolnostima koji će primijeniti.

Praktični savjet 2320-2

- a. Poslovno rukovodstvo može odbijati da podrži ulogu interne revizije u analizi korjena problema. Izvršni rukovodioci revizije možda moraju sarađivati sa rukovodstvom kako bi im objasnili i demonstrirali ulogu i sposobnosti interne revizije.
- b. Poslovno rukovodstvo može pružati otpor analizi uzroka problema zbog potrebnog vremena i angažovanja njihovih resursa. Rukovodstvo može biti fokusirano na kratkoročna rješenja za trenutno održavanje usklađenosti poslovanja ili vraćanje poslovnog procesa ili transakcije u redovno stanje. Rukovodstvo se bavi dugoročnim rješenjima samo u mjeri u kojoj to dozvoljavaju vrijeme i resursi-naročito kad je rezultat analize korjena problema rješenje koje ne donosi trenutne rezultate, preventivnog je karaktera i može zahtijevati značajnije kapitalne izdatke. Kao rezultat toga, često se ne analizira dugoročni uticaj na troškove, utrošak vremena i resursa kao rezultat nekorigovanih nedostataka procesa ili stalne potrebe da se vrše "prilagođavanja kursa". Izvršni rukovodioci revizije će možda morati da elaboriraju i dokumentuju razloge za sprovođenje analize uzroka problema, kako bi obezbijedili podršku rukovodstva. U slučaju problema koji zahtijevaju dugoročna rješenja i značajnije utroške vremena, resursa i troškova, revizori mogu, u dodatak skupljem dugoročnom rješenju, predložiti i primjenu trenutnih ili kratkoročnih rješenja. Ovaj pristup omogućava rukovodstvu brzo postizanje poslovnih ciljeva dok istovremeno ostavlja dovoljno vremena za planiranje sredstava za fleksibilnije, dugoročno rješenje koje tretira uzrok problema.
- c. Utvrđivanje uzroka problema može biti kompleksan i subjektivan zadatak – čak i ukoliko su raspoloživi kvantitativni i kvalitativni podaci. Interni revizori treba da razmotre mogućnost uvažavanja inputa raznih interesnih grupa poslovnog procesa

Primarni povezani standard

Primarni povezani standard

u kreiranje, analizu i ocjenu podataka. Uzrok problema mogu biti višestruke greške različitog stepena uticaja. U nekim slučajevima, interni revizor može prezentirati više zaključaka o istoj činjenici, uz više različitih scenarija uzroka problema koje rukovodstvo može da razmotri. U takvim okolnostima, vrijedost koju interna revizija dodaje izražena je kroz nezavisnu i objektivnu ocjenu i prezentiranje različitih podataka i analiza iz kojih rukovodstvo može izvući zaključke o najvjerojatnijem uzroku problema.

- d. Kada analizu uzroka problema koja rezultira u konkretnim zapažanjima i preporukama na unapređenju procesa i kontrola vrši interna revizija, onda može izgledati da interna revizija preuzima ulogu rukovodstva. Revizori treba da se pozabave ovim rizikom percepcije na način što će:
 - i. dati konkretnu, objektivnu potkrijepljenu analizu uzroka problema,
 - ii. jasno razgraničiti utvrđivanje uzroka problema od preporuka na rješavanju uzroka problema,
 - iii. osigurati da povelja interne revizije ili njeni izvještaji jasno definišu ulogu rukovodstva u ocjeni preporuka datih od strane interne revizije i njihovu odgovornost za implementaciju eventualnih promjena poslovnih procesa.
 - iv. jasno razgraničiti aranžmane interne revizije koje imaju karakter uvjeravanja ili ocjenjivanja od onih koji su po prirodi konsalting angažmani i koje inicira rukovodstvo.
7. Uopšte uzev, većina uzroka problema može se naći u odlukama, aktivnostima ili nepreduzimanju aktivnosti od strane jednog ili više lica. Međutim, revizori mogu razmotriti i faktore okruženja koji su mogli doprinijeti problemu, a koji mogu predstavljati značajniji problem za organizaciju

Praktični savjet 2320-2

- a. Kompetencije zaposlenih
- b. Zapošljavanje kvalifikovanog osoblja
- c. Nedostatak ili nedovoljne obuke
- d. Adekvatnost tehnologije ili alata
- e. Adekvatnost kulture na nivou organizacije ili sektora
- f. Moral na nivou organizacije ili sektora
- g. Nivo ili broj resursa (npr. budžeta ili zaposlenih)
- h. Karakteristike procesa ili ostali faktori koji su osobu ili osobe navele na donošenje određene odluke
- i. Ovlašćenje osobe ili osoba u dijelu donošenja odluka

Analiza uzroka problema koja se završava identifikovanjem fizičkih komponenti ili djelova procesa kao uzroka problema (npr. tehnološki sistemi, politike, komponente, obuka) može biti nekompletna. Prava analiza uzroka problema tražiće odgovor na pitanje zašto dobri ljudi donose loše ili neadekvatne odluke (npr. Zašto je osoba koja je odluku donijela istu smatrala pravom u određeno vrijeme?). u takvim slučajevima, revizori analiziraju koliko je ta osoba poznavala situaciju i pokušavaju da razumiju sve okolnosti koje su vladale kada je osoba ili osobe donijela svoju odluku.

8. Revizorima će pri analizi velikog broja pitanja koristiti jednostavne tehnike. Temeljnije prikupljanje podataka, statistička analiza i korišćenje drugih koncepata treba rezervisati za one situacije u kojima vrijeme i potencijalne aktivnosti (npr. troškovi) potrebni za korekciju uzroka problema nose potencijane koristi u vidu nivoa rizika i optimizacije procesa koji se njima mogu postići.

Primarni povezani standard

Primarni povezani standard

U primjeni su različite tehnike sprovođenja analize uzroka. Neki od tih alata – koji su pristupačni putem interneta – mogu biti:

- a. "pet pitanja zašto?"
- b. analiza nedostataka i efekata
- c. dijagram dobavljač- input-proces-rezultati-klijenti
- d. dijagram toka procesa, sistema i podataka
- e. dijagrami "riblja kost"
- f. mjerila kritičnih faktora kvaliteta
- g. pareto dijagram
- h. statistička korelacija.

Praktični savjet 2330-1

Dokumentovanje informacija

1. Interni revizori pripremaju radne papire. Radni papiri dokumentuju sve dobijene informacije i sprovedene analize i pružaju podršku zaključcima i rezultatima angažmana.
2. Radni papiri u sklopu angažmana po pravilu:
 - pomažu planiranje, izvođenje i pregled angažmana,
 - pružaju osnovnu podršku rezultatima angažmana,
 - dokumentuju da li su postignuti ciljevi angažmana,
 - pružaju podršku tačnosti i cjelovitosti sprovedenih radova,
 - daju osnovu za program osiguranja i unapređenja kvaliteta interne revizije,
 - pomažu kod revizija od strane trećih osoba.
3. Organizacija, dizajn i sadržaj radnih papira angažmana zavisi od prirode angažmana i ciljeva i potreba organizacije. Radni papiri angažmana dokumentuju sve aspekte procesa angažmana, od planiranja do saopštavanja rezultata. Aktivnost interne revizije određuje medij koji će se koristiti za dokumentovanje i čuvanje radnih papira.
4. Izvršni rukovodilac revizije je dužan da utvrdi politiku radnih papira za razne tipove angažmana koji se sprovode. Standardizovani radni papiri angažmana, kao što su upitnici i programi revizije, mogu poboljšati efektivnost angažmana i olakšati delegiranje rada u okviru angažmana. Radni papiri angažmana se mogu okarakterisati kao trajni dokumenti angažmana ili kao dokumenti koji se mogu prenositi u budućnost i koji sadrže informacije čija je važnost trajna.

Primarni povezani standard

2330 - Dokumentovanje Informacija

Interni revizori moraju dokumentovati relevantne informacije koje potkrepljuju zaključke i rezultate angažmana.

Primarni povezani standard

2330.A1 - Izvršni rukovodilac revizije mora kontrolisati pristup evidenciji obavljenih angažmana. Izvršni rukovodilac revizije, prema potrebi, mora dobiti odobrenje višeg rukovodstva i/ili pravnog savjetnika prije objavljivanja takvih podataka eksternim stranama.

Kontrola dokumentacije angažmana

1. Dokumentacija o angažmanu interne revizije obuhvata izvještaje, potkrepljujuću dokumentaciju, bilješke o revizijama i korespondenciju, nezavisno od medija na kom se čuva. Dokumentacija o angažmanu ili radni papiri su vlasništvo organizacije. Interna revizija je zadužena za kontrolu radnih papira angažmana i omogućavanje pristupa istima isključivo ovlaštenim osobama.
2. Interni revizori mogu obučiti rukovodstvo i upravu po pitanju pristupa dokumentaciji angažmana od strane stranih osoba. Politike vezane za pristup dokumentaciji angažmana, postupanje sa zahtjevima za pristup i postupcima koji se moraju slijediti kada neki angažman zahtijeva istragu, moraju biti revidirane od strane odbora.
3. Politike interne revizije objašnjavaju ko je u organizaciji odgovoran za osiguranje kontrole i sigurnosti evidencije, kojim internim ili eksternim stranama se može odobriti pristup dokumentaciji o angažmanu i odnos prema zahtjevima za pristupom toj dokumentaciji. Navedene politike razlikuju se u zavisnosti od prirode organizacije, praksi koje se primjenjuju u toj grani privrede i privilegija pristupa koje su određene zakonom.
4. Rukovodstvo i drugi članovi organizacije mogu zatražiti pristup svim ili određenim radnim papirima angažmana. Takav pristup može biti potreban radi dokazivanja ili objašnjavanja zapažanja i preporuka iz angažmana ili za druge poslovne svrhe. Izvršni rukovodilac revizije odobrava zahtjeve te vrste.

Praktični savjet 2330.A1-1

5. Izvršni rukovodilac revizije odobrava eksternim revizorima pristup radnim papirima angažmana.
6. U određenim okolnostima, lica izvan organizacije, osim eksternih revizora, mogu zatražiti pristup radnim dokumentima i izvještajima angažmana. Prije odobrenja pristupa takvoj dokumentaciji, izvršni rukovodilac revizije mora dobiti odobrenje višeg rukovodstva i/ili pravnika, prema potrebi.
7. Dokumentacija interne revizije koja nije zaštićena na specifičan način može postati dijelom pravnog postupka. Pravni zahtjevi mogu se znatno razlikovati u zavisnosti od zakonodavstva. Ako kod pravnih postupaka postoji specifičan zahtjev u pogledu dokumentacije o angažmanu, izvršni rukovodilac revizije će usko sarađivati sa pravnicima prilikom donošenja odluke o tome koja dokumenta će biti dostavljena.

Primarni povezani standard

Primarni povezani standard

2330.A1 - Izvršni rukovodilac revizije mora kontrolisati pristup evidenciji obavljenih angažmana. Izvršni rukovodilac revizije, prema potrebi, mora dobiti odobrenje višeg rukovodstva i/ili pravnog savjetnika prije objavljivanja takvih podataka eksternim strankama.

Skretanje pažnje: Interni revizori se podstiču na pribavljanje pravnog savjeta u pravnim pitanjima, obzirom da u različitim oblastima mogu postojati različiti zahtjevi. Smjernice sadržane u ovom praktičnom savjetu prvenstveno su zasnovane na pravnim sistemima koji pružaju zaštitu informacija i poslova obavljenih za angažovanog advokata ili njemu objelodanjenih (npr. zaštićeni odnos klijent-advokat), kao što je slučaj sa pravnim sistemom SAD. Praktični savjet 2400-1 bavi se zaštićenim odnosom klijent-advokat.

Odobrovanje pristupa evidenciji angažmana

1. Evidencija angažmana interne revizije uključuje izvještaje, prateću dokumentaciju, bilješke pregleda i prepiske, bez obzira na medij za skladištenje. Evidencija angažmana uglavnom je proizvedena pod pretpostavkom da je njen sadržaj povjerljiv i može da sadrži kombinaciju činjenica i mišljenja. Međutim, oni koji nisu upoznati sa organizacijom ili njenom internom revizijom mogu pogrešno razumijeti ove činjenice i mišljenja. Strane izvan organizacije mogu tražiti pristup evidenciji angažmana u različitim vrstama postupaka, uključujući i krivično gonjenje, građanske parnice, poreske kontrole, regulatorne preglede, preglede ugovora sa vladom i preglede od strane samoregulatornih organizacija. Većini evidencija organizacije koje nisu zaštićene kao privilegovani podaci iz odnosa advokat-klijent, može se pristupiti u krivičnom postupku. U postupcima koji nisu krivični postupci pitanje pristupa manje je jasno i varira u zavisnosti od toga kako su definisane nadležnosti nad ovim pitanjima u organizaciji.
2. Eksplicitne prakse aktivnosti interne revizije mogu povećati kontrolu pristupa zapisima angažovanja.
3. Aktivnost interne revizije može se baviti pristupom i kontrolom zapisa interne revizije bez obzira na medij na kome se oni skladište.

Praktični savjet 2330.A1-2

4. Politike aktivnosti interne revizije treba da definišu sadržinu evidencije o angažmanu i da navedu sadržaj i format evidencije angažmana, te način na koji interni revizor postupi sa napomenama o razriješenim pitanjima. Politike treba da specificiraju i rokove čuvanja evidencije interne revizije. Izvršni rukovodilac revizije, pri utvrđivanju rokova čuvanja evidencije o angažmanu, treba da razmotri kako potrebe organizacije, tako i zakonske zahtjeve.
5. Politike aktivnosti interne revizije mogu dokumentovati ko je u organizaciji odgovoran za kontrolu i bezbjednost evidencije interne revizije, kome može biti odobren pristup evidenciji angažmana i kako se tretiraju zahtjevi za pristup. Ove politike zavise od praksi koje se primjenjuju u djelatnosti ili zakonskih nadležnosti organizacije. Izvršni rukovodilac revizije treba da bude svjestan promjena praksi u djelatnosti i promjena pravnih presedana. Prilikom izrade politika, izvršni rukovodilac revizije treba da razmotri ko bi mogao da zatraži pristup zapisima interne revizije.
6. Politika odobravanja pristupa evidenciji angažmana može se, takođe, baviti i procesima:
 - za rješavanje pitanja pristupa
 - za obrazovanje osoblje interne revizije u vezi sa rizicima i pitanjima u vezi sa pristupom proizvodima njihovog rada
 - utvrđivanja ko bi u budućnosti mogao da zatraži pristup proizvodima rada

Primarni povezani standard

Primarni povezani standard

7. Izvršni rukovodilac revizije takođe može edukovati više rukovodstvo i odbor o rizicima pristupa evidenciji angažmana. Odbor može pregledati politike koje se odnose na to kome može biti odobren pristup evidenciji angažmana i kako se sa tim zahtjevom postupa. Konkretno politike će varirati u zavisnosti od prirode organizacije i privilegija pristupa koje su utvrđene zakonom.
8. Kada priprema zapise angažovanja, izvršni rukovodilac revizije obično:
 - obezbjeđuje samo određene dokumente, kako to nalaže pravni savjetnik ili politike. Ovi dokumenti obično isključuju dokumenta obuhvaćena zaštićenim odnosom advokat-klijent. Dokumenta koja otkrivaju proces razmišljanja advokata ili njegove strategije obično će biti privilegovana i nisu predmet prinudnog otkrivanja.
 - izdaje dokumenta u formi u kojoj se ona ne mogu promjeniti (na primjer, kao slika, a ne u formatu za obradu teksta). U slučaju papirnih dokumenata, izvršni rukovodilac revizije izdaje kopije, a zadržava originale.
 - označava svaki dokument kao povjerljiv i stavlja naznaku da dalja distribucija nije dozvoljena bez odobrenja.

Praktični savjet 2330.A2-1

Čuvanje dokumenata

1. Zahtjevi za čuvanjem dokumenata o angažmanu razlikuju se u zavisnosti od zakonodavstva i pravnog okruženja.
2. Izvršni rukovodilac revizije definiše politiku čuvanja u pisanom obliku koja je u skladu s potrebama organizacije i pravnim zahtjevima zakonodavstva u okviru kojeg organizacija posluje.
3. Politika čuvanja dokumenata mora uključivati primjerne aranžmane za čuvanje dokumentacije povezane sa angažmanima sprovedenim od strane eksternih pružalaca usluga.

Primarni povezani standard

2330.A2 - Izvršni rukovodilac revizije mora definisati zahtjeve za čuvanje evidencije koja se odnosi na angažman, bez obzira na medij na kojem je zapis pohranjen. Ovi zahtjevi moraju biti u skladu sa smjernicama organizacije i svim odgovarajućim regulatornim i drugim zahtjevima.

Primarni povezani standard**2340 - Nadzor nad angažmanom**

Angažmane je neophodno propisno nadzirati kako bi se osiguralo postizanje ciljeva, osiguranje kvaliteta i usavršavanje zaposlenih.

Tumačenje:

Obuhvat potrebnog nadzora zavisi od stručnosti i iskustva internih revizora i složenosti angažmana. Izvršni rukovodilac revizije je odgovoran za nadzor nad angažmanom, bez obzira da li ga obavlja interna revizija ili se on obavlja za internu reviziju, međutim, izvršni rukovodilac revizije može delegirati nadzor internim revizorima sa odgovarajućim iskustvom. Odgovarajući dokazi o nadzoru moraju se dokumentovati i čuvati.

Nadzor nad angažmanom

1. Izvršni rukovodilac revizije ili ovlaštena osoba zadužen je za osiguranje odgovarajućeg nadzora angažmana. Nadzor je proces koji počinje planiranjem, a nastavlja se tokom čitavog angažmana. Nadzor uključuje sljedeće:
 - osiguranje da dodijeljeni revizori zajedno posjeduju odgovarajuće znanje, vještine i druge sposobnosti potrebne za obavljanje angažmana,
 - davanje odgovarajućih uputstava tokom planiranja angažmana i odobravanje programa angažmana,
 - osiguranje ispunjenja odobrenog programa angažmana, osim u slučaju opravdanih i odobrenih izmjena,
 - utvrđivanje da radni papiri iz angažmana na adekvatan način potkrepljuju primjedbe, zaključke i preporuke angažmana,
 - osiguranje da su saopštenja u vezi angažmana tačna, objektivna, jasna, sažeta, konstruktivna i pravovremena,
 - osiguranje ispunjenja ciljeva angažmana,
 - osiguranje mogućnosti za razvoj znanja, vještina i drugih sposobnosti internih revizora.
2. Izvršni rukovodilac revizije odgovoran je za sve angažmane interne revizije, nezavisno od toga da li ih realizuje interna revizija ili se sprovode za nju, kao i sve značajne stručne ocjene koje se donose za vrijeme trajanja angažmana. Izvršni rukovodilac revizije treba da primijeni odgovarajuća sredstva kako bi osigurao ispunjenje te odgovornosti.

Praktični savjet 2340-1

Odgovarajuća sredstva uključuju politike i procedure koje su osmišljene tako da:

- svode na minimum rizik mogućnosti da interni revizori ili druge osobe koje rade za internu reviziju donesu stručne ocjene koje nisu u skladu sa stručnom ocjenom izvršnog rukovodioca revizije, tako da rezultiraju značajnim negativnim efektom na angažman.
 - rješavaju razlike u profesionalnim ocjenama izvršnog rukovodioca revizije i zaposlenih u internoj reviziji u pogledu važnih pitanja vezanih za angažman. Ova sredstva mogu uključivati raspravu o bitnim činjenicama, dodatne upite ili istraživanje, te dokumentaciju i rješavanje različitih stanovišta u radnim papirima angažmana. U slučajevima razilaženja u stručnoj ocjeni po pitanju etičkog problema, odgovarajuća sredstva mogu uključivati i prosljeđivanje predmeta osobama nadležnim za etička pitanja u organizaciji.
3. Svi radni papiri angažmana treba da budu provjereni kako bi se osiguralo da propisno potkrepljuju saopštenja iz angažmana i da su obavljene sve potrebne revizijske procedure. Kao dokaz o provjeri, osoba koja pregleda materijale parafira i datira svaki radni papir nakon što ga pregleda. Ostale tehnike koje pružaju dokaz o sprovedenoj provjeri su popunjavanje liste zadataka za pregled radnih papira angažmana, pripremanje dopisa koji navodi prirodu, obuhvat i rezultate provjere; ili vrednovanje i prihvatanje revizija u elektronskom softveru za radne papire.

Primarni povezani standard

Praktični savjet 2340-1

Primarni povezani standard

4. Osobe koje provjeravaju radne papire mogu voditi pisanu evidenciju (npr. bilješke o provjeri) o pitanjima koja su proistekla iz procesa provjere. Kod rješavanja bilješki provjere treba obratiti pažnju na pružanje odgovarajućih dokaza radne dokumentacije o tome da su pitanja koja su se pojavila prilikom provjere riješena. Prihvatljive alternative vezane za raspolaganje bilješkama provjere su sljedeće:
 - čuvati bilješke pregleda kao evidenciju pitanja koje je postavila osoba zadužena za provjeru, koraka preduzetih u njihovom rješavanju i postignutim rezultatima
 - baciti bilješke provjere nakon što su sva proizašla pitanja riješena i nakon što je odgovarajuća radna dokumentacija izmijenjena i dopunjena kako bi se osigurale dodatne tražene informacije.
5. Nadzor nad angažmanom obuhvata i obuku i usavršavanje zaposlenih, te vrednovanje efektivnosti.

Praktični savjet 2400-1

Pravna pitanja kod izvještavanja o rezultatima

1. Interni revizori treba da budu oprezni kada saopštavaju neusaglašenost sa zakonima, propisima i drugim pravnim pitanjima. Razvoj politika i procedura koje se tiču ovih pitanja kao i bliska poslovna saradnja sa drugim odgovarajućim područjima (npr. pravni savjetnik i usaglašenost) snažno se podržava.
2. Interni revizor prikuplja dokaze, daje analitičke sudove, izvještava o rezultatima i određuje da li je rukovodstvo preuzelo odgovarajuće korektivne mjere. Potreba internih revizora da pripreme dokumentaciju angažmana može doći u sukob sa željom pravnog savjetnika (pravne službe) da ne ostavi dokaz koji bi mogao da naškodi položaju organizacije u pravnim stvarima. Na primjer, čak i ako interni revizor prikuplja i ocjenjuje podatke ispravno, činjenice i analize koje su objavljene mogu negativno da utiču na organizaciju sa pravnog stanovišta. Pravilno planiranje i kreiranje politike - uključujući definiciju uloge i metode izvještavanja - od suštinskog su značaja, tako da neočekivano otkriće ne smije da dovede internog revizora i pravnog savjetnika do suprotnih pozicija. Obje strane treba da podstaknu etička i preventivna sagledavanja u cijeloj organizaciji, a kroz edukaciju i stvaranje osjećaja kod rukovodstva u vezi sa uspostavljenim politikama.
3. Komunikacija koja se odvija među „privilegovanim licima“ - u povjerenju i za svrhe traženja, dobijanja ili pružanja pravne pomoći klijentu - neophodna je za zaštitu privilegovanih informacija iz odnosa advokat-klijent. Ovaj zaštićeni tretman, koji se prvenstveno primjenjuje u zaštiti komunikacije sa advokatom, takođe se može koristiti i na komunikaciju sa trećim

Primarni povezani standard

2400 - Izvještavanje o rezultatima

Interni revizori moraju saopštiti rezultate angažmana.

Skretanje pažnje: Interni revizori se podstiču na pribavljanje pravnog savjeta u pravnim pitanjima, obzirom da u različitim oblastima mogu postojati različiti zahtjevi. Smjernice sadržane u ovom praktičnom savjetu prvenstveno su zasnovane na pravnim sistemima koji pružaju zaštitu informacija i poslova obavljenih za angažovanog advokata ili njemu objelodanjenih (npr. zaštićeni odnos klijent-advokat), kao što je slučaj sa pravnim sistemom SAD. Praktični savjet 2400-1 bavi se zaštićenim odnosom klijent-advokat.

Primarni povezani standard	
	<p>licima koja rade sa advokatom.</p> <ol style="list-style-type: none"><li data-bbox="936 220 1803 443">4. Neki sudovi su počeli prepoznavati zaštićeni tretman kritične samoanalize koja štiti samokritične materijale (npr. proizvode rada revizije) od otkrivanja. U principu, priznavanje tog zaštićenog tretmana zasnovano je na ubjeđenju da povjerljivost samoanalize u ovim stvarima prevazilazi vrijednost javnog interesa.<li data-bbox="936 475 1803 762">5. Zaštićeni tretman se obično primjenjuje kada:<ul style="list-style-type: none"><li data-bbox="936 539 1803 603">• informacija proizilazi iz samokritične analize preduzete od strane koja se poziva na zaštićeni tretman,<li data-bbox="936 619 1803 683">• javnost ima visok interes u očuvanju slobodnog toka informacija sadržanih u kritičnoj analizi,<li data-bbox="936 699 1803 762">• tip informacije je takav da bi njen protok bio smanjen kada bi otkrivanje bilo dopušteno.<li data-bbox="936 786 1803 970">6. Manje je vjerovatno da bi samoocjenjivanje imalo zaštićeni tretman kada vladina agencija - prije nego strana umješana u privatnoj pravnoj stvari - traži dokumenta. Vjerovatno je da će otpor u ovom slučaju rezultirati iz prepoznavanja jačeg interesa države da sprovede zakon.<li data-bbox="936 994 1803 1241">7. Dokumenti za koje se namjerava da budu zaštićeni po rad-proizvod doktrini obično treba da budu:<ul style="list-style-type: none"><li data-bbox="936 1098 1803 1161">• neki tipovi proizvoda rada (npr. memorandum, računarski program),<li data-bbox="936 1177 1803 1209">• pripremljeni u očekivanju parnice,<li data-bbox="936 1225 1803 1241">• izvršeni od strane nekoga ko radi po uputstvima advokata.<li data-bbox="936 1273 1803 1367">8. Dokumenta pripremljena i dostavljena advokatu prije uspostavljanja advokat-klijent odnosa nisu generalno zaštićena advokat-klijent privilegijom.

Praktični savjet 2410-1

Kriterijumi saopštavanja

1. Iako forma i sadržaj konačnog saopštenja o angažmanu mogu varirati u zavisnosti od organizacije i vrste angažmana, oni treba da u najmanju ruku sadrže svrhu, obuhvat i rezultate angažmana.
2. Konačno saopštenje o angažmanu može uključivati potkrepljujuće informacije i kratke sažetke. Potkrepljujuće informacije mogu navoditi organizacione jedinice i aktivnosti obuhvaćene revizijom, te da pruže relevantna objašnjenja. Takođe, mogu sadržati status zapažanja, zaključaka i preporuka iz prethodnih izvještaja i indikaciju da li se izvještaj tiče planiranog angažmana ili predstavlja odgovor na zahtjev. Sažeci predstavljaju uravnoteženi sadržaj saopštenja.
3. Izjave o svrsi opisuju ciljeve angažmana i mogu informisati čitaoca o razlozima sprovođenja angažmana i očekivanim rezultatima.
4. Izjave o obuhvatu navode aktivnosti koje su obuhvaćene revizijom i uključuju potkrepljujuće informacije kao što su period obuhvaćen revizijom i povezane aktivnosti koje nisu obuhvaćene revizijom, kako bi se odredile granice angažmana. Takođe, mogu opisivati i prirodu i obuhvat obavljenog posla.
5. Rezultati uključuju opažanja, zaključke, mišljenja, preporuke i planove djelovanja.
6. Konstatacije su odgovarajuće činjenične izjave. Interni revizor saopštava one konstatacije koje su potrebne kao podrška

Primarni povezani standard

2410 - Kriterijumi saopštavanja

Saopštenje o angažmanu mora sadržati ciljeve angažmana i obuhvat, kao i valjane zaključke, preporuke i akcione planove

Primarni povezani standard

zaključcima i preporukama internog revizora ili koje su potrebne da bi spriječile njihovu pogrešnu interpretaciju. Manje važne konstatacije ili preporuke interni revizor može saopštiti u neformalnom obliku.

7. Konstatacije i preporuke angažmana proizlaze iz procesa poređenja kriterijuma (ispravno stanje) sa stanjem (tekuće stanje). Na bazi toga da li između njih postoji razlika, interni revizor zasniva stav koji će služiti kao osnova za izvještaj. Kad stanje zadovoljava kriterijume, može se saopštiti stav o zadovoljavajućem izvršenju u saopštenjima o angažmanu. Konstatacije i preporuke treba bazirati na sljedećim karakteristikama:
 - **kriterijumi:** standardi, mjere ili očekivanja korišćena u vrednovanju i/ili verifikaciji (ispravno stanje),
 - **stanje:** činjenični dokazi koje je interni revizor pronašao tokom ispitivanja (tekuće stanje),
 - **uzrok:** razlog za odstupanje očekivanog od tekućeg stanja,
 - **posljedica:** rizik ili izloženost s kojim se organizacija i/ili drugi susreću jer stanje nije konzistentno kriterijumima (uticaj razlike). Kod određivanja stepena izloženosti riziku interni revizori treba da uzmu u obzir posljedice koje njihove konstatacije i preporuke mogu imati na poslovanje i finansijske izvještaje organizacije,
 - **konstatacije i preporuke** takođe mogu uključivati dostignuća klijenta kod angažmana, povezana pitanja i potkrepljujuće informacije.

Praktični savjet 2410-1

8. Zaključci i mišljenja su ocjene internog revizora o posljedicama konstatacija i preporuka o aktivnostima koje su bile obuhvaćene revizijom. Interni revizori obično stavljaju konstatacije i preporuke u kontekst na bazi njihovih ukupnih implikacija. Zaključci angažmana, ako su uključeni u izvještaj o angažmanu, treba da budu jasno navedeni. Zaključci mogu obuhvatati cjelokupni obuhvat angažmana ili njegove određene aspekte. Oni mogu pokrivati, ali nisu ograničeni na utvrđivanje da li operativni ili programski ciljevi odgovaraju ciljevima organizacije, ispunjavaju li se ciljevi organizacije i da li aktivnost obuhvaćena revizijom funkcionira onako kako bi trebala. Mišljenje može uključivati ukupnu ocjenu kontrola ili može biti ograničeno na određene kontrole ili aspekte angažmana.
9. Interni revizor može saopštiti preporuke za potencijalna poboljšanja ili naglasiti zadovoljavajuće izvršenje i korektivne akcije. Preporuke se temelje na konstatacijama i zaključcima internog revizora. One pozivaju na djelovanje u ispravljanju postojećih uslova ili unapređenje operacija i mogu sugerisati pristupe ispravljanju ili unapređivanju izvršenja kao vodiča upravi u postizanju željenih rezultata. Preporuke mogu biti uopštene ili konkretne. Na primjer, u određenim okolnostima interni revizor može preporučiti opšti smjer djelovanja i dati konkretne prijedloge za implementaciju. U drugim okolnostima interni revizor može samo predložiti dalje istraživanje ili ispitivanje.
10. Interni revizor može saopštiti postignuća klijenta u angažmanu,

Primarni povezani standard

Primarni povezani standard

u smislu napretka od prošlog angažmana ili uspostavljanja kvalitetno kontrolisanog poslovanja. Ta informacija može biti potrebna za vjerodostojno predstavljanje postojećih uslova i davanje odgovarajuće perspektive i ravnoteže konačnom saopštenju o angažmanu.

11. Interni revizor može saopštiti stav klijenta u pogledu zaključaka, mišljenja ili preporuka internog revizora.
12. U sklopu razgovora internog revizora sa klijentom, interni revizor treba da dobije saglasnost za rezultate angažmana i potreban plan djelovanja za unapređenje poslovanja. Ako se interni revizor i klijent ne slažu oko rezultata angažmana, u saopštenju se mogu navesti oba stava i razlozi neslaganja. Pismeni komentari klijenta mogu se uključiti kao prilog izvještaju o angažmanu, u samom tekstu izvještaja ili u propratnom pismu.
13. Određene informacije ne treba otkrivati svim korisnicima izvještaja jer su povjerljive, lične ili vezane za nepropisna ili nezakonita djela. Takve informacije se objavljuju u posebnom izvještaju. Ako se stanje o kojem se izvještava odnosi na više rukovodstvo, izvještaj treba proslijediti odboru.
14. Periodični izvještaji mogu biti u pisanom ili usmenom obliku i mogu se prenijeti formalno ili neformalno. Periodični izvještaji se mogu koristiti za saopštavanje informacija koje zahtijevaju trenutnu pažnju, da bi se saopštila promjena u obuhvatu angažmana za aktivnost koja se obuhvata revizijom ili kako bi se rukovodstvo obavijestilo o napredovanju angažmana ukoliko se angažman proteže na dugo vremensko razdoblje. Korišćenje

Praktični savjet 2410-1

periodičnog izvještaja ne umanjuje niti uklanja potrebu za konačnim izvještajem.

15. Potpisan izvještaj se izdaje nakon završetka angažmana. Siže i izvještaja su odgovarajuća forma u slučaju rukovodstva koji su iznad nivoa klijenta i mogu se koristiti zasebno ili zajedno s konačnim izvještajem. Izraz "potpisan" znači da ime ovlašćenog internog revizora treba da bude svojeručno ili elektronskim putem potpisano na izvještaju. Interni revizor ovlašćen za potpisivanje izvještaja treba da bude imenovan od strane izvršnog rukovodioca revizije. Ako se izvještaji o angažmanu šalju elektronskim putem, interna revizija treba da čuva arhiviranu potpisanu verziju izvještaja.

Primarni povezani standard

Primarni povezani standard

2420 - Kvalitet saopštenja

Saopštenja moraju biti tačna, objektivna, jasna, sažeta, konstruktivna, potpuna i pravovremena.

Tumačenje:

Tačna saopštenja ne sadrže greške i iskrivljene informacije i vjerno odražavaju činjenice na kojima su zasnovana. Objektivna saopštenja su fer, nepristrasna i bez predrasuda i rezultat su poštene i uravnotežene ocjene svih relevantnih činjenica i okolnosti. Jasna saopštenja su lako razumljiva i logična, izbjegavaju nepotreban tehnički jezik i pružaju sve važne i relevantne informacije. Sažeta saopštenja su precizna i izbjegavaju bespotrebna objašnjenja, suvišne detalje, bespotrebne podatke i opširnosti. Konstruktivna saopštenja pomažu klijentu koji je naručio angažman i organizaciji i dovode do potrebnih promjena. Potpuna saopštenja ne izostavljaju ništa što je važno za ciljnu publiku i sadrže sve važne i relevantne informacije i primjedbe koje potkrepljuju preporuke i zaključke. Blagovremena saopštenja su prikladna i brza, u zavisnosti od važnosti problema, i omogućavaju upravi preduzimanje odgovarajućih korektivnih radnji.

Kvalitet saopštenja

1. Podaci i dokazi se sakupljaju, vrednuju i sumarno prikazuju sa pažnjom i preciznošću.
2. Zapažanja, zaključci i preporuke se izvode i izražavaju bez predrasuda, pristranosti, ličnih interesa i neprimjernog uticaja drugih.
3. Treba izbjegavati nepotreban tehnički rječnik i pružiti sve važne i relevantne informacije u kontekstu radi povećanja jasnoće.
4. Treba razvijati saopštenja sa ciljem da svaki element bude smislen, ali sažet.
5. Treba usvojiti korisne, pozitivne i dobronamjerne sadržaje kako bi doprinijeli ciljevima organizacije.
6. Treba omogućiti saopštavanje koje je u skladu sa stilom i kulturom organizacije.
7. Treba tempirati predstavljanja rezultata angažmana kako bi se izbjegla nepotrebna kašnjenja.

Praktični savjet 2440-1

Objelodanjivanje rezultata

1. Interni revizori treba da rasprave zaključke i preporuke s rukovodstvom na odgovarajućem nivou prije nego izvršni rukovodilac revizije izda konačno saopštenje o angažmanu. To se obično obavlja tokom trajanja angažmana i/ili na sastancima nakon završetka angažmana (tj. na izlaznim sastancima).
2. Alternativna tehnika je pregled nacrtu problema angažmana, konstatacija i preporuka od strane rukovodstva aktivnosti koja je obuhvaćena revizijom. Takve razmjene mišljenja i pregledi pomažu u izbjegavanju nesporazuma ili pogrešne interpretacije činjenica tako što pružaju mogućnost da naručilac angažmana razjasni određene stavke i izrazi svoje stavove o primjedbama, zaključcima i preporukama.
3. Nivo učesnika u raspravi i pregledima može varirati u zavisnosti od organizacije i prirode izvještaja, a obično se radi o pojedincima koji posjeduju detaljno znanje o poslovima ili licima koja mogu odobriti implementaciju korektivnih mjera.
4. Izvršni rukovodilac revizije dostavlja konačni izvještaj o angažmanu rukovodstvu djelatnosti obuhvaćene revizijom i onim članovima organizacije koji mogu osigurati da se rezultatima angažmana posveti odgovarajuća pažnja koji će se pobrinuti da se korektivne mjere preduzmu.

Primarni povezani standard

2440 - Objelodanjivanje rezultata

Izvršni rukovodilac revizije mora da obavijesti odgovarajuća lica o rezultatima.

Tumačenje:

Izvršni rukovodilac revizije ili njegov zamjenik pregleda i odobrava konačno saopštenje o angažmanu prije njegovog izdavanja i odlučuje kome i na koji način će se ono distribuirati.

Praktični savjet 2440-1

Primarni povezani standard

Prema potrebi, izvršni rukovodilac revizije može poslati siže saopštenja članovima organizacije na višim pozicijama. Izvršni rukovodilac revizije takođe može poslati saopštenje drugim interesnim stranama ili stranama na koje izvještaj ima uticaja, poput eksternih revizora i odbora, ako to zahtijeva povelja interne revizije ili politika organizacije.

Praktični savjet 2440-2

Saopštavanje osjetljivih informacija u okviru i van lanca komandovanja

1. Interni revizori često dolaze u posjed kritično osjetljivih informacija koje su od ključnog značaja za organizaciju i imaju potencijalno značajne posljedice. Ove informacije mogu se odnositi na izloženost, prijetnje, neizvjesnosti, prevare, gubitke i loše rukovođenje, nezakonite aktivnosti, zloupotrebu pozicije, izvršenja koja ugrožavaju javno zdravlje ili sigurnost ili druga pogrešna činjenja. Šta više, ova pitanja mogu negativno uticati na reputaciju organizacije, njenu sliku, konkurentnost, uspjeh, sposobnosti, tržišne vrijednosti, investicije i nematerijalna sredstva ili zaradu.
2. Kada interni revizor već ocjeni da je nova informacija značajna i uvjerljiva, on/ona bi trebalo normalno pravovremeno da saopšti informaciju višem rukovodstvu i odboru u skladu sa Standardom 2060 i Praktičnim savjetom 2060-1. Ovo saopštenje bi, za internog revizora, obično pratilo normalan lanac komandovanja.
3. Ukoliko izvršni rukovodilac revizije poslije ovih diskusija zaključi da više rukovodstvo izlaže organizaciju neprihvatljivom riziku i ne preuzima odgovarajuću aktivnost, on/ona treba da saopšti odboru informaciju i razlike u mišljenju, u skladu Standardom 2600.
4. Uobičajeni scenario izvještavanja u lancu komandovanja može biti skraćen za određene tipove osjetljivih događaja, zbog zakona, propisa ili uobičajenih praksi. Na primjer u slučaju dokaza lažnog finansijskog izvještavanja od strane organizacije

Primarni povezani standard

2400 - Izvještavanje o rezultatima

Interni revizori moraju saopštiti rezultate angažmana.

Primarni povezani standard

čijim se hartijama od vrijednosti javno trguje, lokalni propisi mogu tražiti da odbor bude momentalno obavješten o okolnostima koje se odnose na mogućnost da finansijski izvještaji dovode u zabludu, čak i kada se više rukovodstvo i izvršni rukovodilac revizije saglase oko aktivnosti koje treba da budu preduzete. Zakon i propisi u nekim pravnim sistemima uređuju da odbor treba da bude informisan o otkrivanju povreda zakona koji pokrivaju oblasti kriminala, hartija od vrijednosti, hrane, lijekova ili zagađenja, kao i bilo kog drugog ilegalnog akta kao što je podmićivanje ili neodgovarajuće plaćanje vladinih zvaničnika ili dobavljača ili klijenata.

5. U nekim situacijama interni revizor može se suočiti sa dilemom kod razmatranja da li da saopšti informaciju licima izvan normalnog lanca komandovanja ili čak i izvan organizacije. Ovo saopštenje često se naziva „zviždanje”. Čin objelodanjivanja nepovoljne informacije nekome u okviru organizacije ko je izvan normalnog lanca komandovanja internog revizora smatra se „zviždanjem”, dok se saopštavanje nepovoljne informacije vladinoj agenciji ili drugoj vlasti izvan organizacije smatra eksternim „zviždanjem”.
6. Većina „zviždača” objelodanjuje osjetljivu informaciju interno, čak i izvan normalnog lanca komandovanja, ukoliko vjeruju politikama organizacije i mehanizmima za istraživanje optužbi nezakonitih ili drugih neodgovarajućih aktivnosti i preduzimanju odgovarajućih aktivnosti. Ipak neke osobine koje posjeduju osjetljive informacije mogu odlučiti da iznesu informaciju izvan organizacije ukoliko se plaše odmazde od strane svog poslodavca ili kolega, sumnjaju u to da će problem biti kako treba istražen, vjeruju da će biti odložen ili imaju

Praktični savjet 2440-2

dokaz o nelegalnim i neodgovarajućim aktivnostima koje ugrožavaju zdravlje, sigurnost ili dobrobit ljudi u organizaciji ili društvu.

7. U slučajevima u kojima se kao opcija odabere interno „zviždanje“, interni revizor mora da ocjeni alternativne načine saopštavanja rizika onima koje vidi kao lica izvan normalnog lanca komandovanja. Zbog rizika i posljedica u vezi sa ovim pristupima, interni revizor treba da primjeni oprez i kod ocjenjivanja dokaza i opravdanosti svojih zaključaka, kao i da ispita prednosti i nedostatke svake potencijalne akcije. Preduzimanje ovih aktivnosti može biti prikladno ako će za rezultat imati odgovorne postupke pojedinaca i višeg rukovodstva ili odbora.
8. U mnogim pravnim sistemima postoje zakoni ili propisi koji nalažu državnim službenicima koji imaju saznanja o nezakonitim ili neetičkim aktivnostima, da obavjeste inspektora, druge javne funkcionere, odnosno ombudsmana. Neki zakoni koji se odnose na postupak „zviždanja“ štite građane ukoliko istupe radi objelodanjivanja određenih tipova neregularnih aktivnosti. Aktivnosti navedene u ovim zakonima i propisima obuhvataju:
 - krivična djela i druge propuste kod postupaka u skladu sa zakonskim obavezama.
 - djela koja se smatraju propustima pravde.
 - djela koja ugrožavaju zdravlje, bezbjednost ili dobrobit pojedinaca.
 - djela koja oštećuju čovjekovu okolinu.
 - djela koja skrivaju ili prikrivaju bilo koju od gore navedenih aktivnosti.

Primarni povezani standard

Primarni povezani standard

Neki pravni sistemi ne nude nikakve smjernice niti zaštitu ili nude zaštitu samo zaposlenima u javnom (t.j. vladinom sektoru.)

9. Interni revizor treba da poznaje zakone i propise u različitim pravnim sistemima u kojima organizacija posluje. Pravni savjetnik koji je upoznat sa pravnim aspektima „zviždanja“ može da pomogne internim revizorima da se suoče sa ovim pitanjem. Interni revizor bi, kad nije siguran u vezi sa pravnim zahtjevima ili posljedica angažovanja u internom ili eksternom „zviždanju“, trebalo da pribavi pravni savjet.
10. Mnoga profesionalna udruženja drže svoje članove odgovornim za otkrivanja ilegalne ili neetičke aktivnosti. Obilježje po kome se profesija razlikuje je prihvatanje široke odgovornosti prema javnosti i zaštite opšteg blagostanja. Pored ispitivanja zahtjeva regulative, svi članovi Instituta internih revizora i svi ovlašćeni interni revizori moraju slijediti zahtjeve koji su predstavljeni u Kodeksu etike Instituta internih revizora.
11. Interni revizor ima profesionalnu dužnost i etičku odgovornost da pažljivo ocjeni sve dokaze i opravdanost za svoje zaključke, te odluči da li su potrebne dalje aktivnosti na zaštiti interesa organizacije i interesnih strana, šire zajednice ili institucija društva. Takođe, revizor treba da razmotri obaveze u pogledu povjerljivosti ustanovljene Kodeksom etike Instituta internih revizora, u pogledu poštovanja vrijednosti i vlasništva nad informacijama i izbjegne njihovo otkrivanje bez odgovarajućeg ovlašćenja ukoliko ne postoji pravna ili profesionalna obaveza da to učini. Tokom ovog procesa ocjene, revizor može da traži savjet od pravnog savjetnika i drugih stručnjaka ako je potrebno. Te diskusije mogu biti od pomoći u obezbjeđivanju drugačijeg

Praktični savjet 2440-2

pogleda na okolnosti, a mogu donijeti i mišljenja o potencijalnom uticaju i posljedicama mogućih aktivnosti. Način na koji interni revizor nastoji da riješi ovu vrstu složenih i osjetljivih situacija može dovesti do odmazde i potencijalnih obaveza.

12. Konačno, interni revizor donosi profesionalnu odluku o svojoj obavezi prema poslodavcu. Odluka da nešto saopšti izvan normalnog lanca komandovanja treba da bude zasnovana na čvrsto utemeljenom mišljenju i da je pogrešno činjenje potkrijepljeno značajnim i uvjerljivim dokazima, te da pravni ili regulatorni imperativ ili profesionalne ili etičke obaveze, zahtjevaju dalje aktivnosti.

Primarni povezani standard

Primarni povezani standard

2440.A2 - Ukoliko pravni, zakonski ili regulatorni zahtjevi ne propisuju drugačije, prije objave rezultata licima izvan organizacije, izvršni rukovodilac revizije mora:

- da procjeni potencijalni rizik po organizaciju,
- da se po potrebi posavjetuje sa višim rukovodstvom i/ili pravnim savjetnikom i
- da kontroliše distribuciju kroz ograničenje korišćenja rezultata.

Saopštavanje izvan organizacije

1. Povelja aktivnosti interne revizije, povelja odbora, politike organizacije ili sporazumi o angažovanju, mogu sadržavati uputstva koje se odnose na saopštavanje informacija izvan organizacije. Ako takva uputstva ne postoje, izvršni rukovodilac revizije može da pruži pomoć oko usvajanja odgovarajućih politika koje mogu da uključuju:
 - ovlašćenje koje se traži za saopštavanje informacija izvan organizacije;
 - proces traženja odobrenja za saopštavanje informacija izvan organizacije;
 - smjernice vezane za informacije dozvoljene i nedozvoljene o kojima je izvještavanje dozvoljeno ili nedozvoljeno;
 - lica izvan organizacije koja su ovlašćena da primaju informacije i vrste informacija koje ta lica mogu dobiti;
 - srodne propise o privatnosti, regulatorne zahtjeve i pravne aspekte vezane za saopštavanje informacija izvan organizacije;
 - prirodu uvjeravanja, savjetovanja, preporuka, mišljenja, smjernica i ostalih informacija koje mogu biti obuhvaćene prilikom saopštavanja informacija van organizacije.
2. Zahtjevi mogu da se odnose na informacije koje već postoje (npr. ranije izdate izvještaje interne revizije), kao i informacije do kojih treba doći ili ih utvrditi, što rezultira novim angažmanom interne revizije ili izvještajem. Ako se zahtjev odnosi na informaciju ili izvještaj koji već postoji, interni revizor treba da utvrdi da li je on pogodan za širenje izvan organizacije

Praktični savjet 2440.A2-1

3. U određenim situacijama, može se kreirati izvještaj za specijalne namjene, koji je zasnovan na postojećem izvještaju ili informaciji kako bi se učinio pogodnim za širenje izvan organizacije.
4. Među pitanjima koja treba uključiti prilikom izvještavanja izvan organizacije su i:
 - korisnost pismenog sporazuma sa odabranim primaocem koji se odnosi na informacije koje treba da budu saopštene i odgovornost internog revizora.
 - identifikacija izvora informacija, potpisnika izvještaja, primalaca i lica povezanih sa distribuiranim izvještajem ili informacijom.
 - identifikacija ciljeva, obuhvata i procedura koje se obavljaju u stvaranju informacija.
 - prirodu izvještaja ili drugih saopštenja, uključujući mišljenja, uključivanje ili isključivanje preporuka, izjava o odricanju od odgovornosti, ograničenja, kao i vrstu osiguranja ili tvrdnje koja treba da se obezbijedi.
 - pitanja autorskih prava, predviđenu upotrebu informacija i ograničenja za dalju distribuciju ili razmjenu informacija.
5. Ako interni revizor otkrije informacije koje zahtjevaju dostavljanje izvan organizacije, a koje se saopštavaju višem rukovodstvu i odboru u toku angažovanja, izvršni rukovodilac revizije u vezi sa tim treba da da odboru odgovarajuće saopštenje.

Primarni povezani standard

Primarni povezani standard

2500 - Praćenje napretka

Izvršni rukovodilac revizije mora da uspostavi i održava sistem za praćenje posupanja sa rezultatima koji su saopštjeni rukovodstvu.

Praćenje napretka

1. Izvršni rukovodilac revizije, radi efektivnog nadzora nad distribuiranjem rezultatima, uspostavlja procedure koje uključuju:
 - vremenski rok unutar koga se traži odgovor uprave na konstatacije i preporuke iz angažmana,
 - ocjenu odgovora uprave,
 - verifikaciju odgovora (prema potrebi),
 - praćenje angažmana (prema potrebi),
 - postupak saopštavanja, koji eskalira nezadovoljavajuće odgovore/radnje, uključujući preuzimanje rizika, do odgovarajućih nivoa višeg rukovodstva ili odbora.
2. Ukoliko su određene dostavljene konstatacije i preporuke toliko značajne da zahtijevaju hitno djelovanje uprave, interna revizija treba da prati preduzete mjere dok se konstatacija ne ispravi ili dok se ne realizuje preporuka.
3. Interna revizija može efektivno pratiti napredak pomoću:
 - upućivanja primjedbi i preporuka angažmana odgovarajućim nivoima rukovodstva odgovornim za preduzimanje korektivnih radnji,
 - prijema i ocjenjivanja odgovora uprave i predloženih planova djelovanja na konstatacije i preporuke angažmana tokom angažmana ili unutar razumnog vremenskog perioda nakon saopštavanja rezultata angažmana. Odgovori su korisniji ako uključuju dovoljno informacija na osnovu kojih izvršni

Praktični savjet 2500-1

rukovodilac revizije može procijeniti adekvatnost i blagovremenost predloženih radnji,

- prijem periodičnih ažuriranih informacija rukovodstva kako bi se moglo procijeniti stanje napora koje preduzima na ispravljanju konstatacija i/ili implementaciji preporuka,
- prijem i ocjenjivanje informacija iz drugih organizacionih jedinica odgovornih za procedure praćenja ili korektivnog djelovanja, i
- izvještavanje višem rukovodstvu i/ili odboru o statusu odgovora na konstatacije i preporuke iz angažmana.

Primarni povezani standard

Primarni povezani standard

2500.A1 - Izvršni rukovodilac revizije mora da utvrdi proces follow-up praćenja radi sprovođenja nadzora ko bi se obezbjedilo da su radnje naložene rukovodstvu efektivno implementirane ili da je više rukovodstvo preuzelo na sebe rizik nepreduzimanja odgovarajućih radnji.

Proces praćenja

1. Interni revizori treba da utvrde da li je uprava preduzela mjere ili sprovedla preporuke. Interni revizor utvrđuje da li su postignuti željeni rezultati, odnosno da li više rukovodstvo ili odbor preuzimaju rizik nepreduzimanja korektivnih radnji ili implementiranja preporuka.
2. Naknadno praćenje (follow up) je proces pomoću kojeg interni revizori ocjenjuju adekvatnost, efektivnost i blagovremenost radnji preduzetih od strane uprave u pogledu saopštenih konstatacija i preporuka, uključujući i one date od strane eksternih revizora i drugih lica. Ovaj proces takođe uključuje utvrđivanje da li su više rukovodstvo i/ili odbor preuzeli rizik nepreduzimanja korektivnih radnji vezano uz saopštene konstatacije.
3. Odgovornost za naknadno praćenje se definiše u povelji interne revizije. Izvršni rukovodilac revizije definiše prirodu, vremenski raspored i obuhvat naknadnog praćenja, uvažavajući sljedeće faktore:
 - značaj saopštene konstatacije ili preporuke,
 - stepen napora i trošak potreban za ispravljanje saopštenog stanja,
 - efekat ukoliko korektivna mjera ne uspije,
 - kompleksnost korektivne mjere i
 - potrebno vremensko razdoblje.

Praktični savjet 2500.A1-1

Izvršni rukovodilac revizije je odgovoran za planiranje aktivnosti naknadnog praćenja kao dijela razvijanja programa rada angažmana. Planiranje naknadnog praćenja se bazira na riziku i izlaganju riziku, kao i stepenu težine i značaju vremenskih rokova u sprovođenju korektivnih mjera.

5. Kad izvršni rukovodilac revizije na bazi odgovora uprave prosudi da su preduzete mjere dovoljne, u poređenju sa relativnom važnosti konstatacije ili preporuke, naknadno praćenje se može sprovesti kao dio sljedećeg angažmana.
6. Interni revizori su dužni da utvrde da li mjere preduzete u vezi konstatacija i preporuka rješavaju stanje. Aktivnosti praćenja je potrebno dokumentovati na odgovarajući način.

Primarni povezani standard

CIP - Каталогизација у публикацији
Централна народна библиотека Црне Горе, Цетиње

657.633:006.3

MEĐUNARODNI okvir profesionalne prakse /
[prevodilac Aleksandra Anđelić], - Podgorica:
Institut internih revizora Crne Gore, 2013
(Podgorica: Specijal). -173.: tabele. graf.
prikazi; 22x20cm

Tiraž: 100 kom.

ISBN 978-9940-566-00-5

a) Интерна ревизија - Међународни стандарди

COBISS.CG-TD 16175376

Međunarodni okvir profesionalne prakse

Izdavač:

Institut internih revizora Crne Gore
81 000 Podgorica, Vranjske Njive bb,
Crna Gora

Urednik:

Aleksandra Anđelić

Foto Slog:

Aleksandar Dutina

Prevodilac:

Aleksandra Anđelić

Štampa:

ID "Specijal"

Podgorica 2014. godine
