Msc Zorica Jović¹, Menadžer sektora interne kontrole,
Germaniasport, Zagreb

PLANIRANJE I IZVOĐENJE INTERNE REVIZIJE U PRAKSI U PRIVATNOM SEKTORU

SAŽETAK: Tokom procesa prikupljanja podataka u cilju razumevanja i procenjivanja rizika, interni revizori stiču značajan uvid u poslovanje i mogućnosti za poboljšanje koji može biti izuzetno koristan za organizaciju. U ovom radu je prikazan dragoceni uvid u praktični rad koji će pomoći internim revizorima u procesu planiranja i izvođenja interne revizije u privatnom sektoru. U procesu interne revizije prvenstveno se kreće od planiranja kroz kreiranje revizorskog univerzuma koji obuhvata listu svih potencijalnih revizija zasnovanih na oceni rizika i izloženosti. Izvršni rukovodilac revizije izrađuje godišnji plan aktivnosti na osnovu revizorskog univerzuma. Godišnji plan treba da se raščlani na četiri kvartala i svaka definisana revizija treba da se proizvoljno dodeli jednom kvartalu. Početak procesa same planirane revizije započinje pripremnim aktivnostima koje obuhvataju definisanje ciljeva individualne revizije, pripremu detaljnog rasporeda individualne revizije te sprovođenje preliminarog istraživanja. Zatim se, tehnikama revizorskog uzorkovanja (koje se definiše kao primena revizorskih procedura na manje od 100% stavki u okviru klase transakcija ili stanja računa, tako da svaka jedinica uzorka ima šansu da bude odabrana) sprovodi odabir uzorka iz populacije. Po odabranom uzorku pristupa se sprovođenju revizije po osnovu koje se izdaje mišljenje internog revizora u kreiranom izveštaju angažmana.

¹ zorica.jovic2007@gmail.com

Ključne reči: interna revizija, revizorski univerzum, revizorsko uzorkovanje, revizorski programi, revizorski dokazi, radni papiri, izveštavanje.

UVOD

U prošlosti je postojala tendencija da interna revizija postoji jer se to zahtevalo nekom direktivom, zakonom ili propisom. Organizacije sa komitetom za reviziju su se smatrale nepotpunim bez odeljenja za internu reviziju koje je odgovaralo komitetu za svoj plan rada i izveštaje o njemu. Ovakvo stanje stvari je značilo da se postojanje revizije tolerisalo jer je ona predstavljala jedan od malog broja timova organizacije, koji je bio zaštićen raznim pravilima a to je značilo da mora da postoji. Zanimanje za upravljanje, upravljanje rizikom i kontrolu je dovelo posao internog revizora na dnevni red izvršnog odbora u smislu pomaganja da se definišu rešenja za bolje upravljanje. Velike organizacije više ne posmatraju internu reviziju kao nešto što je jednostavno deo propisa, već više kao svoju ključnu komponentu korporativnog rasta, uspeha i pozicije na tržištu. Drugim rečima, od internog revizora se traži da kreira dodatnu vrednost preduzeću. Ovaj koncept je ugrađen u standard izvođenja 2000 o upravljanju aktivnosti interne revizije u kome se kaže: "Izvršni rukovodilac revizije treba efektivno da upravlja aktivnošću interne revizije kako bi se osiguralo stvaranje dodate vrednosti organizaciji".

Dok se poslom uveravanja kreira dodata vrednost i naporima organizacije da se provere stanja internih kontrola, konsultantski rad takođe može predstavljati dodatnu vrednost i mogućnost organizacije da ostvari rezultate.

Ako odeljenje za internu reviziju ne može da pokaže da pruža vredan doprinos preduzeću, postoji nekoliko mogućih posledica:

1. Interna revizija će imati mali kredibilitet a time i ograničen status u organizaciji
2. Direktori će se okenuti drugima radi doprinosa naporima za jačanje upravljanja rizikom i kontrole
3. Odeljenja unutar organizacije se mogu rasformirati i usluga interne revizije naručivati od eksternih revizorskih kuća
4. Zaposleni u reviziji se mogu osećati nemotivisano usled malog uticaja koji imaju na širenje organizacije
5. Može se desiti da interne revizija ne pruža dinamične usluge komitetu za reviziju te da on ne bude u mogućnosti da adekvatno ispunjava svoje odgovornosti

Uloga uveravanja interne revizije pomaže da se zaštiti ugled organizacije, dok konsultantska uloga pomaže jačanju organizacije. Ako se

dobro obavljaju, ove dve dimenzije postaju deo lanca vrednosti kojim se osnovni inputi pretvaraju u vredne autpute za klijente. Staviše, stejkholderi mogu imati veće poverenje u rezultate koje obavi rukovodstvo entiteta (Pickett, 2004, str. 59-61).

PROMOVISANJE ULOGE INTERNE REVIZIJE

U priručnicima Instituta internih revizora se jasno ističe da je potrebno da interna revizija dokaže svoju poziciju u organizaciji. U današnje vreme nijedna funkcija ne polaže pravo da postoji. Predstavnici svake od njih moraju biti u stanju da pokažu da ona kreira dodatnu vrednost organizaciji i mogu očekivati da će im se neposredno postavljati pitanja u vezi sa njenom ulogom i doprinosom.

Jedan koristan način procene da li naše aktivnosti ometaju nivo nezavisnosti koji je trebalo da dostignemo je da se primeni osnovni test likvidnosti: “Kada bi se interna revizija odmah uklonila iz organizacije, da li bi određeni poslovi propali?”. Ovaj problem omogućava dalje istraživanje, pošto postoji inherentni konflikt između tržišta koncepta i testa nezavisnosti, koji izvršni rukovodilac mora da prepozna i rešava kada se razmatra tržišni marketing miks:

1. Proizvod - ovde razmatramo da li se pružena usluga revizije uklapa u zahteve organizacije
2. Cena - troškove revizije treba stalno proveravati kako bi se radilo na optimalnom nivou
3. Promovisanje - ono se može posmatrati kao deo funkcije odnosa sa javnošću i kao način stvaranja imidža revizije i njenih usluga (Pickett, 2005, str. 148-149).

Status internog revizora

Danas je sve više prisutna težnja da glavni interni revizor bude hijerarhijski na visokoj razini unutar organizacije. Interna revizija dobija sve veće priznanje u svim profitnim i neprofitnim entitetima privatnog i javnog sektora i sve sposobniji stručnjaci različitih struka angažovani su na takvim poslovima.

Neka su istraživanja su pokazala da su interni revizori više skloni promeni svojih radnih mesta od ostalih kategorija zaposlenih. Uzroci učestalije fluktuacije takvih stručnjaka obično su sledeće naravi:

- njihov “policijski” status na nižim razinama rukovođenja (poznata je činjenica da interne revizore niže menadžerstvo tretira kao policajce, špijune top menadžerstva) što kod dela internih revizora stvara

nelagodan osećaj, određenu izolovanost kod komuniciranja unutar radnog okruženja.

- relativno nedovoljno plaćen posao s obzirom na zahtev obrazovanosti, stručnosti i dugotrajnog iskustva.
- česta izbijanja iz mesta prebivališta imaju takođe negativan uticaj.
- delom dominantno mišljenje da se interni revizori trebaju i socijalno distancirati od ostalih zaposlenih
- bojazan da se njihov posao nedovoljno ceni, za razliku od eksternog revizora (Crnović, 1997 str. 79-80).

Kakav treba biti interni revizor?

Osnovna osobina koju bi interni revizor trebao posedovati je radnoznalost i čvrstoća karaktera. Radoznalost, da ga zanima to što radi, da postavlja pitanja kada mu nešto nije logično i da istražuje sve dok ne dođe do odgovarajućeg objašnjenja. Čvrstoća karaktera mu je neophodna da sačuva osobni integritet, hrabrost i otpornost da ne zatvara oči i uši. O samom internom revizoru, kao i o podršci koju mu pruža direktor (uprava), zavisi će njegov status unutar organizacije. Revizor mora kontinuirano raditi na svojim komunikacijskim veštinama, jednako kao i na sticanju znanja o svim procesima u organizaciji. Metode rada internih revizora se razvijaju i unapređuju da ostanu u korak s promenama u radu organizacije. U današnje vreme interna revizija je kontrolna funkcija bez kojih ozbiljne organizacije ne mogu zamisliti svoj rad. Svojim delovanjem ona štiti organizaciju od rizika te doprinosi ostvarenju njenih ciljeva stvarajući dodatnu vrednost kao jedan od ključnih stubova korporativnog upravljanja organizacije (Poslovna učinkovitost, 2021).

PLANIRANJE AKTIVNOSTI INTERNE REVIZIJE

Revizorski univerzum

Prilikom izrada plana aktivnosti interne revizije najpre se razvija ili ažurira univerzum revizija. Univerzum revizija je lista svih potencijalnih revizija koje se mogu obavljati. Isti može uključivati komponente strateškog plana organizacije. Inkorporiranjem komponentata strateškog plana organizacije univerzum će uključivati i podržavati opšte poslovne ciljeve. Strateški planovi obično su i dobar pokazatelj stava koji je organizacija zauzela u odnosu na rizike i pokazatelj stepena teškoća u postizanju planiranih ciljeva. Na univerzum revizija će uobičajeno uticati i rezultati procesa upravljanja rizikom. Strateški plan organizacije vodi računa o okruženju u

kome organizacija posluje. Isti ovi faktori okruženja verovatno će uticati na univerzum revizija i procenu povezanih rizika. Izvršni rukovodilac revizije izrađuje plan aktivnosti interne revizije na osnovu univerzuma revizija, podataka dobijenih od višeg rukovodstva i odbora i na osnovu procene rizika i izloženosti koja utiče na organizaciju. Univerzum revizija i povezani plan revizija ažuriraju se kako bi održavali promene u smeru upravljanja, ciljevima, težištu i fokusu. Preporučljivo je procenjivati univerzum revizija najmanje jednom godišnje, kako bi plan održavao aktuelne strategije i stremljenja organizacije. U nekim situacijama može biti potrebno i češće ažuriranje planova revizija (na primer kvartalno) kao odgovor na promene u poslovanju organizacije, operacijama, programima, sistemima i kontrolama.

Rasporedi rada revizija zasnovani su na oceni rizika i izloženosti. Određivanje prioriteta je potrebno radi donošenja odluka o upotrebi resursa. Postoje brojni različiti modeli rizika za pomoć izvršnom rukovodiocu revizije. Većina modela rizika koristi faktore kao što su: materijalnost, likvidnost, kompleksnost, kvalitet internih kontrola, stepen promene i stabilnosti, kompleksnost i odnosi između uprave i zaposlenih (UIRS,2015, str. 94-95).

Tabela broj 1- Primer kreiranog revizorskog univerzuma

Oblast revizije	Faktori rizika					
	Materijalnost	Likvidnost	Kompleksnost	Kvalitet menadžmenta	Pokazatelj učinka	Ukupno
Kratkoročni finansijski plasmani	1	1	3	1	1	7
Obaveze po osnovu PDV i ostalih javnih prihoda	1	1	3	1	1	7
Gotovinski ekvivalenti i gotovina	1	1	3	1	1	7
Prihodi od prodaje	3	1	1	1	1	7
Isplate sredstava	3	1	1	1	1	7
Postupak nabavki	3	1	1	1	1	7
Postupak finansiranja i sufinansiranja projekata	1	1	2	1	1	6
Održavanje glavnog DNS servera za nacionalne domene najvišeg nivoa	1	1	2	1	1	6
Upravljanje javno dostupnim WHOLS serverom za područje nacionalnih domena	1	1	1	1	1	5
Nekretnine, postrojenja i oprema	1	1	1	1	1	5
Troškovi zarada	3	1	1	1	1	5
Ostali poslovni rashodi	1	1	1	1	1	5
Uspostavljanje principa i procedura za registraciju nacionalnih domena i rad ovlašćenih registara	1	1	1	1	1	5
Donošenje i unapređenje pravila i pružanje pomoći pri rešavanju sporova nastalih povodom dodele naziva domena	1	1	1	1	1	5

Izvor – Autor

U nastavku je prikazan način utvrđivanja broja revizorskih sati potrebnih za izvođenje angažmana:

$$365 \text{ (broj dana u godini)} - 104 \text{ (vikendi)} = 261$$

$261 - 20$ (godišnji odmor) = 241

$241 - 10\%$ rezerve za posebne zahteve = 217

$217 \times 8 = 1.736$ (ukupan broj radnih sati)

Tabela broj 2 – prikaz raspodele revizorskih sati po planiranim revizijama

Oblast revizije	Procenjen broj revizor sati
Kratkoročni finansijski plasmani	100
Obaveze po osnovu PDV i ostalih javnih prihoda	150
Gotovinski ekvivalenti i gotovina	70
Prihodi od prodaje	200
Isplate sredstava	70
Postupak nabavki	200
Postupak finansiranja i sufinansiranja projekata	200
Održavanje glavnog DNS servera za nacionalne domene najviseg nivoa	100
Upravljanje javno dostupnim WHOLS serverom za područje nacionalnih domena	100
Nekretnine, postrojenja i oprema	80
Troškovi zarada	100
Ostali poslovni rashodi	100
Uspostavljanje principa i procedura za registraciju nacionalnih domena i rad ovlašćenih registara	150
Donošenje i unapređenje pravila i pružanje pomoći pri rešavanju sporova nastalih povodom dodele naziva domena	50

Izvor – Autor

Godišnji plan interne revizije

Ovaj dokument predstavlja neku vrstu „ugovora“ ili sporazuma između odeljenja za reviziju i komiteta za reviziju. U njemu su nabrojane revizije koje treba da se završe u toku godine i naznačeno je da li one predstavljaju velike, srednje ili male projekte kao i na koji kvartal se odnose. Godišnji plan treba da se raščlani na četiri kvartala i svaka definisana revizija treba da se proizvoljno dodeli jednom kvartalu. U praksi, ovih trinaest nedelja kao kvartalni period planiranja je izuzetno važan za tekuće poslovno okruženje. On sada više znači nego godišnji plan zato što se organizacije tako brzo menjaju da tromesečni pregledi mogu bolje da prikazu rizike koji se pojavljuju (Pickett, 2004, str.159-160).

Godišnji plan – raspored resursa funkcije interne revizije na oblasti utvrđene revizorskim univerzumom:

- Utvrđivanje učestalosti revizija definisanih oblasti (ciklusa revizije)
- Preliminarno utvrđivanje vremena potrebnog za reviziju svake oblasti
- Preliminarno utvrđivanje broja revizora angažovanih na svakoj od planiranih oblasti
- Razmatranje od strane menadžmenta, usvajanje od strane odbora za reviziju.
- Izrada plana i njegovo usvajanje – na godišnjem nivou

Tabela broj 3 – Primer izrađenog godišnjeg plana revizija

Oblast revizije	Broj revizor-sati	Period vršenja	Broj revizora
Kratkoročni finansijski plasmani	100	I kvartal	1
Gotovinski ekvivalenti i gotovina	70	IV kvartal	1
Prihodi od prodaje	200	II kvartal	1
Isplate sredstava	70	IV kvartal	1
Postupak nabavki	200	I kvartal	1
Postupak finansiranja i sufinansiranja projekata	200	III kvartal	1
Tehničko i administrativno upravljanje Centralnim registrom domena u okviru nacionalnih top-level domena najvišeg nivoa dodeljenog Srbiji od strane ICANN-a	100	I kvartal	1
Upravljanje javno dostupnim Whois serverom za područje nacionalnih domena	80	IV kvartal	1
Nekretnine, postrojenja i oprema	100	II kvartal	1
Troškovi zarada	100	III kvartal	1
Ostali poslovni rashodi	150	II kvartal	1
Uspostavljanje principa i procedura za registraciju nacionalnih domena i rad ovlašćenih registara	50	III kvartal	1
Donošenje i unapređenje pravila i pružanje pomoći pri rešavanju sporova nastalih povodom dodele naziva domena	50	IV kvartal	1
Prikupljanje i javno objavljivanje podataka o razvoju nacionalnog dela Interneta	16	I kvartal	1
Korporativno upravljanje	100	III kvartal	1
Nematerijalna ulaganja	150	IV kvartal	1

Izvor – Autor

Prednosti i nedostaci planskog pristupa

Glavne prednosti planskog pristupa internoj reviziji mogle bi se sistematizovati na sledeći način:

- planiranjem se promoviše profesionalni status i imidž interne revizije nasuprot mogućem ad hoc pristupu. Osim toga, nadzor nad izvršenim zadacima internog revizora nije moguć ako se ne uspostave granice unutar kojih interni revizor mora delovati.
- planiranje interne revizije motiviše revizorsko osoblje davanjem smernica i uputstava za obavljanje revizorskih poslova.
- gotovo redovno ograničeni revizorski resursi – revizorsko osoblje, finansijska sredstva i raspoloživo vreme, planiranjem se selektivno i sistematično usmeravaju na problemska područja u organizaciji.
- budući da se u process planiranja revizije aktivno uključuje menadžment, planiranjem interne revizije moguće je identifikovati probleme u okviru temeljnih aktivnosti menadžmenta i uključiti ih u plan interne revizije.
- izradom plana omogućava se permanentna kontrola sprovođenja svih faza, odnosno aktivnosti unutar procesa interne revizije i korišćenja raspoloživih internih revizora te skladno sa rezultatima takve

kontrole postoji mogućnost preduzimanja korektivnih akcija u samom planu kako bi se ciljevi interne revizije ostvarili.

- zbog većeg broja ljudi uključenih u revizorske timove na različitim lokacijama na kojima preduzeća posluju, širokog područja poslovanja preduzeća koji često prelazi okvire jedne grane, složenosti sistema internih kontrola, planiranjem interne revizije osigurava se koordinacija pojedinih delova i funkcija odeljenja interne revizije.

Glavni nedostaci planskog pristupa:

- proces planiranja interne revizije zahteva prikupljanje velike količine informacija u samom preduzeću ali i u njegovoj okolini. Nakon toga potrebno je analizirati rizike u svakom području i odrediti prioritete.
- formirani planovi istovremeno koji nisu dovoljno fleksibilni mogu dovesti do toga da interna revizija nije u stanju brzo reagovati na tekuće zahteve menadžmenta, odnosno nije u stanju dovoljno brzo raspoložive resurse na zadovoljavajući način premestiti u neplanirana kritična područja.
- planovi interne revizije dokumentuju ciljeve koje interna revizija mora ostvariti. Ako su oni nerealni i ako se oni ne ostvaruju, upitnima postaju status i budućnost takve interne revizije u preduzeću a to na pojedince u sektoru interne revizije može delovati vrlo obehtrabrujuće (Tušek, 2014, str. 297-298).

REVIZORSKO UZORKOVANJE

Revizorsko uzorkovanje se koristi za obezbeđivanje činjeničnih dokaza i razumne osnove za donošenje zaključaka o populaciji iz koje je odabran uzorak. Interni revizori treba da osmisle i odaberu revizorski uzorak, izvedu revizorske procedure i procene rezultate kako bi obezbedili dovoljne, pouzdane, relevantne i korisne revizorske dokaze za dostizanje ciljeva angažmana.

Revizorsko uzorkovanje se definiše kao primena revizorskih procedura na manje od 100% stavki u okviru klase transakcija ili stanja računa, tako da svaka jedinica uzorka ima šansu da bude odabrana. Populacija se definiše kao čitav set podataka iz koga se vrši odabir uzorka, o kojima interni revizor želi da izvede zaključak.

Statističko i nestatističko uzorkovanje

1. Statističko uzorkovanje uključuje korišćenje tehnika na osnovu kojih se mogu izvesti matematički zaključci o populaciji. Statističko uzorkovanje

omogućava revizoru da, u vezi sa populacijom podataka, donosi zaključke koji su podržani aritmetičkom pouzdanošću (na primer šansa pogrešnog zaključivanja). Veoma je važno da je uzorak odabranih transakcija reprezentativan za populaciju.

2. Nestatističko uzorkovanje je pristup koji koristi revizor koji želi da koristi svoje sopstveno iskustvo i znanje da odredi veličinu uzorka. Nestatističko uzorkovanje (na primer rasuđivanje) može biti neobjektivno i otuda i rezultati uzorka mogu da ne budu matematički podržani kada se vrši ekstrapolacija na populaciju. Tako uzorak može da podleže predradusama i da ne bude reprezentativan za populaciju.

Tehnike revizorskog uzorkovanja su različite. Primeri nekih tehnika koje se koriste u praksi:

1. Stratifikovano uzorkovanje - koristi se da se čitava populacija izdvoji u podgrupe; obično se za pregled bira slučajni odabir iz svake grupe
2. Slučajne brojeve - odabir nije vođen unapred utvrđenim razlozima; svaka jedinica u populaciji ima jednaku šansu da bude izabrana
3. Uzorkovanje rasuđivanjem - zasnovano je na stručnoj proceni revizora, namenjeno usredsređivanju na stanje i potvrđivanju stanja za koje se opravdano veruje da postoji
4. Uzorkovanje otkrivanjem - koristi se tamo gde bi dokaz postojanja jedne greške upućivao na intenzivnu istragu. (UIRS,2015, str.167-169)

Proces uzorkovanja treba da uključi:

- Razumevanje karakteristika populacije i razvoj formalnog plana uzorkovanja
- Izbor uzorka na osnovu plana
- Vrednovanje jedinica iz uzorka u odnosu na ciljeve revizije
- Izvođenje zaključaka za čitavu populaciju na osnovu rezultata vrednovanja uzorka

Rizik uzorkovanja

Rizik uzorkovanja se javlja na osnovu verovatnoće da zaključci revizora mogu biti različiti od zaključaka do kojih bi se došlo da je čitava populacija bila podvrgnuta revizorskoj proceduri. Postoje dva tipa rizika:

1. Pogrešno prihvatanje - rizik da se testirana osobina ili tvrdnja oceni kao malo verovatna - onda kada je ona verovatna
2. Pogrešno odbacivanje - rizik da se testirana osobina ili tvrdnja oceni kao verovatna - onda kad ona nije verovatna

Prihvatljive greške predstavljaju najveći broj grešaka koje je revizor spreman da prihvati, a da i dalje dođe do zaključka da je osnovna tvrdnja tačna. Očekivane greške su greške koje revizor očekuje u populaciji, na osnovu prethodnih rezultata revizije, izmena u procesima i dokaza/zaključaka iz drugih izvora (UIRS, 2015, str. 170).

IZVOĐENJE INTERNE REVIZIJE

Pripremne aktivnosti

Pripremne aktivnosti uključuju:

- Definisanje ciljeva individualne revizije - Potrebno je da sadrže dovoljno informacija iz kojih se može zaključiti šta interna revizija želi da postigne izvođenjem interne revizije u određenoj oblasti. Primer: ocena adekvatnosti internih računovodstvenih kontrola u procesu nabavke; provera postojanja internih kontrola u procesu upravljanja bazama u okviru informacionog sistema.

- Izradu detaljnog rasporeda individualne revizije (broj revizora i potrebno vreme za izvođenje revizije) - Konkretizacija godišnjeg plana; Takođe je potrebno kreirati rasporede za kraće vremenske periode (mesec, kvartal); Sadrže potreban broj revizora i procenjeno vreme potrebno za kompletiranje individualne revizije. Broj revizora i potrebno vreme zavise od prirode i kompleksnosti individualne revizije i mogućnosti revizora.

- Izvođenje preliminarne istraživanja - U skorije vreme je preliminarno ispitivanje dobilo ključnu ulogu u procesu revizije. Preliminarno ispitivanje treba da obuhvati detaljnu diskusiju sa rukovodiocem klijenta i odabranim članovima tima, kao i terensku posetu. Takođe treba i da se razmotri i dokumentacija i planovi u pogledu aktivnosti upravljanja rizikom, uključujući i samoprocenu. Prilikom vršenja preliminarne istraživanja, revizor treba takođe da obrati pažnju na sumnjive prakse. Pored aspekata revizijskog rada koji se odnose na uveravanje i konsultacije, postoji i potreba da se obrati pažnja na znake upozorenja, koji mogu ukazati da nešto nije u redu. Ovo predstavlja veliki izazov za revizora: reći višem rukovodstvu da je sve u redu ili pomoći klijentu da stvari dovede u red, ali takođe i izvršiti istrage da li je klijent ili neko od zaposlenih kriv i/ili nemaran što za posledicu ima neusklađenost. U Savetu se revizor podstiče da poseti lokaciju čiju reviziju treba izvršiti i da razgovara sa ključnim zaposlenima kao deo pregleda, a takođe i da stupi u kontakt sa korisnicima rezultata. Takođe treba da razmotriti izveštaje, planove i sve studije koje se odnose na tu oblast. Preliminarno ispitivanje treba za rezultat da ima formalni izveštaj koji se podnosi glavnom

rukovodiocu revizije i u kojem se preporučuje da li revizija treba da se izvrši, odloži ili otkáže.

- Cilj: prikupljanje i analiza podataka o oblasti koja je predmet revizije
- Analiza radnih papira iz prethodnih revizija
- Analiza prethodnih izveštaja interne revizije
- Proučavanje organizacije oblasti koja je predmet revizije
- Drugi korisni revizorski materijali

Revizorski programi

Izrađuju se na osnovu rezultata preliminarne istraživanja. Osnovni kriterijum za izradu: treba da identifikuje aspekte oblasti koje će se dalje istraživati i "osetljive" oblasti na koje treba staviti naglasak prilikom primene revizorskih procedura.

Najčešće korišćeni formati:

- Skup opštih revizorskih procedura
- Programi sa detaljnim instrukcijama za revizora
- Čekliste (da/ne pitanja)

Tabela broj 4 – Primer revizorskog programa

Revizorski korak	Opis revizorskog koraka	Radni papir br.	Revizor
1	Utvrditi da li je važeći Pravilnik o sprovođenju postupka nabavki donet od strane UO u roku od 5 dana od dana potvrđivanja od strane Konferencije suosnivača Finansijskog plana.		
2	Ukoliko Pravilnik nije usvojen u pomenutom roku, utvrditi da li je Direktor odredio način i postupak sprovođenja nabavki, kao i da li je o svakoj takvoj nabavci informisan UO.		
3	Izabrati reprezentativni uzorak od 20 nabavki male vrednosti čija vrednost ne prelazi 350.000 dinara u periodu januar - septembar 2012. godine i primenom propisanih revizorskih postupaka utvrditi: a) da li su nabavke izvršene od strane lica koje je ovlastio Direktor b) da li za svaku nabavku postoji predlog ovlašćenog lica i odluka Direktora c) da li odluke za pokretanje postupka nabavke sadrže rokove za sprovođenje nabavki d) u slučaju provere cene kod samo jednog ponuđača, utvrditi da li su ispunjeni objektivni razlozi da uslove nabavke ispunjava samo jedan ponuđač e) da li je ovlašćeno lice sačinilo belešku o sprovođenju postupka nabavke i da li ova beleška sadrži bitne elemente.		
4	Izabrati reprezentativni uzorak od 20 nabavki male vrednosti čija je vrednost između 350.000 i 700.000 dinara u periodu januar - septembar 2012. godine i primenom propisanih revizorskih postupaka utvrditi: a) da li su nabavke izvršene od strane lica koje je ovlastio Direktor b) da li za svaku nabavku postoji predlog ovlašćenog lica i odluka Direktora c) da li su i na koji način za svaku nabavku pribavljene tri ponude d) u slučaju provere cene kod samo jednog ponuđača, utvrditi da li su ispunjeni objektivni razlozi da uslove nabavke ispunjava samo jedan ponuđač, da li postoji odluka UO o takvoj nabavci, doneta na predlog Direktora, kao i da li su postojale objektivne potrebe za očuvanjem integriteta tehnološkog procesa ili procesa održavanja e) da li je ovlašćeno lice sačinilo belešku o sprovođenju postupka nabavke i da li ova beleška sadrži bitne elemente.		
* - program je nepotpun i služi samo kao ilustracija			

Izvor – Autor

Dokumentovanje rezultata interne revizije

U skladu sa Međunarodnim standardom interne revizije 2330 Dokumentovanje informacija: “Interni revizori moraju da dokumentuju relevantne informacije kako bi potkrepili zaključke i rezultate angažmana”.

Radni papiri

Radni papiri dokumentuju pribavljene informacije, izvršene analize i podršku zaključcima i rezultatima revizije. Organizacija, dizajn i sadržaj radnih papira zavisi od prirode i ciljeva angažmana i potreba organizacije. Radni papiri angažmana dokumentuju sve aspekte procesa angažmana od planiranja do saopštavanja rezultata i predstavljaju zapise kojima se detaljno dokumentuje rad tokom revizorskog angažmana. Sadrže zapažanja i zaključke revizora, kao i dokumentaciju prikupljenu tokom revizije (procedure, izveštaji, prepiska, zapisnici, itd.). Aktivnost interne revizije opredeljuje medij koji se koristi za dokumentovanje i skladištenje radnih papira. Radni papiri mogu biti korišćeni u sudskim ili sličnim procesima. Radni papiri angažmana u osnovi pomažu planiranju, izvršenju i pregledu angažmana; obezbeđuju glavnu podršku rezultatima angažmana; dokumentuju postignuće ciljeva angažmana; potkrepljuju tačnost i potpunost obavljenog posla; obezbeđuju osnovu za program obezbeđenja i unapređenja kvaliteta aktivnosti interne revizije i olakšavaju preglede trećih lica. Potrebno je da radni papiri budu redovno kontrolisani od strane menadžmenta interne revizije. Kontrola treba da bude završena i svi problemi rešeni pre izdavanja izveštaja interne revizije.

Standardi koje treba da ispune radni papiri:

- Relevantnost u odnosu na ciljeve revizije
- Treba da sadrže razuman nivo detalja
- Da jasno prezentuju činjenice
- Tačnost i preciznost
- Da ne sadrže nerešene stavke posle završetka revizije

Ne postoji propisana forma radnih papira, ali su opšti standardi sledeći:

- Zaglavlje koje treba da sadrži naziv revizije, specifičnu komponentu revizije koja se obrađuje u tom radnom papiru i datum. Podnožje radnog papira treba da sadrži ime ili inicijale revizora i datum pripreme
- Uređenje u smislu izgleda teksta, proreda, itd.
- Čitljivost i prikladnost
- Označavanje i vezivanje za drugu dokumentaciju (program, izveštaj)

Radni papiri se mogu grupisati u nekoliko osnovnih kategorija:

- Liste kompletnih revizorskih procedura
- Popunjeni upitnici
- Papiri koji sadrže opise operativnih procedura
- Papiri koji evidentiraju aktivnosti ispitivanja
- Papyri koji sadrže posebne ocene
- Analize i tabele koje se odnose na finansijske izveštaje
- Dokumentacija preduzeća
- Nacrti izveštaja
- Beleške rukovodioca revizije (Stojanović, 2015, str.122.)

Tabela broj 5 – Primer radnog papira

Datum	23.11.2012.
Naziv revizije	Revizija postupka nabavki
Revizor(i)	Petar Petrović
Nalaz	U slučajnom uzorku od 20 nabavki male vrednosti u iznosu do 350.000 RSD, utvrđeno je da je 6 nabavki izvršeno od strane lica koje nije ovlastio Direktor.
Kriterijum	Član 5. stav 1. Pravilnika o sprovođenju postupka nabavki
Efekat	Vršenje nabavki od strane neovlašćenih lica može da dovede do nepravilnosti u sprovođenju postupka i time nanese štetu organizaciji.
Uzrok	Lice koje je Direktor ovlastio za vršenje nabavki male vrednosti je poverilo određene nabavke drugom licu bez obaveštavanja i dobijanja saglasnosti Direktora. Ovlašćeno lice ovo obrazlaže činjenicom da Pravilnik o sprovođenju postupka nabavki ne zabranjuje eksplicitno dalji prenos ovlašćenja.
Preporuka	1) Potrebno je da se Pravilnik dopuni odredbom da prenos ovlašćenja direktora nije moguć ili ako se odluči da je moguć da se Pravilnikom detaljno propiše uslovi i postupak prenosa. 2) da se svi zaposleni, putem posebnog dopisa i/ili sprovođenjem obuka detaljno upoznaju sa Pravilnikom o sprovođenju postupka nabavki.
Metod identifikovanja nalaza	Inspekcija dokumentacije za uzorak od 20 nabavki male vrednosti u iznosu do 350.000 RSD.
Odgovorna organizaciona jedinica/zaposleni	1) Upravni odbor, 2) Direktor
Odgovor rukovodstva odgovorne organizacione jedinice	Slazuje se ☒ Ne slazuje se ☐
Dispozicija	Izveštaj ☒ Usmeni komentar ☐ Briše se ☐

Izvor – Autor

Prikupljanje, testiranje i vrednovanje revizorskih dokaza

Rezultat testiranja revizije je obiman materijal koji treba da podrži mišljenje revizije koje se nalazi u izveštaju kao i povezane preporuke. Rezultati testova zajedno sa drugim materijalom prikupljenim tokom procesa revizije sačinjavaju revizijske dokaze i oni se drže u odgovarajućim papirima. Standardi radnih papira i dokazi u formi dokumentacije su tema koju razmatraju svi revizori tokom obavljanja posla i generalno postoji mišljenje da su dobri standardi preduslov dobre kontrole. Postoje razni standardi izvođenja Instituta kojima se dotiče potreba za adekvatnom evidencijom svakog revizijskog angažovanja:

2330 - Evidentiranje informacija - Interni revizori treba da evidentiraju relevantne informacije kako bi potkrepili svoje zaključke i rezultate angažovanja.

2330A1 - Izvršni rukovodilac revizije treba da kontroliše pristup dokumentaciji angažovanja.

2330 A2 - Izvršni rukovodilac revizije treba da ustanovi zahteve za čuvanjem dokumentacije (Pickett, 2005, str. 240).

Metode prikupljanja revizorskih dokaza

Ima mnogo mogućih načina prikupljanja neophodnih dokaza za podržavanje cilja testiranja. O vrsti tehnike odlučuje revizor u skladu sa uslovima i potrebama.

Ponavljjanje - ponovna izračunavanja ili ponavljanja procedura mogu dati dokaze o njihovoj pouzdanosti. Tako se revizoru omogućava da komentariše direktno o preciznosti transakcija iako tehnika zavisi od revizorove sposobnosti da obavi neophodan zadatak.

Posmatranje - ovo je koristan metod prikupljanja informacija, pošto ih revizor dobija iz prve ruke.

Potkrepljivanje - potvrda činjenica dobijena od neke druge strane je dobar način proveravanja tačnosti ovih informacija.

Inspekcija - inspekcija je formalan način posmatranja fizičkih svojstava i poređenje sa uspostavljenim kriterijumima.

Intervjui - često se dešava da je najbolji način da se nešto sazna jednostavno postavljanje pitanja.

Upitnici - formalne ankete se mogu koristiti kao pomoć u procesu revizije.

Tabela broj 6 – Klasifikacija revizorskih dokaza

Klasifikacija revizorskih dokaza		
Klasifikacija dokaza	Najjači	Najslabiji
Revizorske tehnike	Zapažanje/konfirmacija	Neobavezan razgovor
Poreklo dokaza	Potkrepljujuća dokumentacija	Osnovna statistika
Odnos sa revidiranom oblast	Eksterna dokumentacija	Interna dokumentacija
Forma dokaza	Pisana i overena	Usmeni komentari
Osetljivost dokaza	Formalna dokumentacija	Neformalne beleške
Lokacija dokaza	Vezana za revidiranu oblast	Ostala dokumentacija
Izvor dokaza	Proizvod revizorskog rada	Drugi potkrepljujući materijal

Izvor – Autor

Procena verodostojnosti i uticaja opažanja

Tokom sprovođenja pojedinog angažmana interni revizor dolazi do više određenih zapažanja. Zapravo o zapažanjima internog revizora najčešće govorimo onda kada interni revizor odgovarajućim revizorskim postupcima utvrdi da neka interna kontrola, identifikovana u okviru pojedinačnog angažmana, nije na prihvatljiv način oblikovana ili ne deluje učinkovito.

Pojedinačno opažanje (ili skupina opažanja) smatra se beznačajno ako postoji vrlo mala, odnosno neznatna verovatnost nedostatka, odnosno neuspeha kontrole ili je uticaj nedostatka kontrole beznačajan. Ako se neko opažanje (ili skupina opažanja) procenjuje kao beznačajno, interni revizor mora proceniti i uključenost glavnih kontrola. Ako je opažanje beznačajno, bez uključenosti glavnih kontrola, saopštenje će najčešće biti neformalno i ono ne treba uključivati menadžment izvan organizacijskog područja koje je objektom revizorskog ispitivanja. Međutim, formalnim saopštenjem višem menadžmentu je potrebno naznačiti da nije bilo identifikovanih nedostataka i slabosti koje se odnose na ključne kontrole. Ključne ili glavne kontrole su one koje su oblikovane radi smanjenja izloženosti značajnim rizicima koji ugrožavaju ostvarivanje glavnih poslovnih ciljeva preduzeća. Pojedinačno zapažanje (ili skupina zapažanja) smatra se materijalno značajnim ako je verodostojnost nedostatka odnosno neuspeha kontrole veća od neznatne i uticaj nedostatka (neuspeha) te kontrole prelazi prag značajnosti. U tom slučaju saopštavanje mora biti formalno u obliku pisanog izveštaja i takođe mora uključiti viši menadžment (Tušek, 2017, str. 253-254).

IZVEŠTAVANJE O REZULTATIMA SPROVEDENE REVIZIJE

Iako se format i sadržina konačnog izveštaja angažmana razlikuju u zavisnosti od organizacije i tipa angažmana, izveštaji kao minimum treba da sadrže svrhu, obuhvat i rezultate angažmana. Konačni izveštaj angažmana može uključivati osnovne informacije i sažet izveštaj. Osnovne informacije se odnose na identifikovanje organizacione jedinice i aktivnosti koje su pregledane i obezbeđuju podatke koji služe kao pojašnjenja. Iskazi o svrsi opisuju ciljeve angažmana i mogu informisati čitaoca o tome zbog čega je angažman izvršen i šta se očekivalo kao rezultat. Iskazi o obuhvatu identifikuju aktivnosti koje su revidirane i mogu uključivati dodatne informacije kao što je vremenski period koji je obuhvaćen pregledom i povezane aktivnosti koje nisu pregledane. Rezultati uključuju zapažanja, zaključke, mišljenja, preporuke i planove aktivnosti. Zapažanja i preporuke angažmana proizilaze iz procesa poređenja kriterijuma (ispravnog stanja) sa uzorkom (aktuelnim stanjem). Interni revizor može zasnovati izveštaj na tome

da li između ova dva stanja postoje razlike. Zapažanja i preporuke zasnovane su na sledećim karakteristikama: kriterijum, stanje, uzrok i posledica. (UIRS,2015, str.189-190). Zaključci mogu uključiti čitav obuhvat angažmana ili specifične aspekte. Interni revizor može saopštiti preporuke za poboljšanja, priznavanje zadovoljavajućeg izvršenja i korektivne aktivnosti. Preporuke su zasnovane na zapažanjima i zaključcima internih revizora. One pozivaju na aktivnost da se ispravi aktuelno stanje ili poboljšaju operacije i mogu sugerisati pristup korigovanju ili poboljšanju izvršenja kao smernica za rukovodstvo u dostizanju željenih rezultata.

Interna revizija treba da obrati izuzetnu pažnju da izveštava o svojim nalazima na način koji je zasnovan na činjenicama i pouzdan. U suprotnom, dobar deo rada revizije biće ugrožen. Interna revizija treba da primenjuje pozitivan stil izveštavanja. Ovakav stil treba da sadrži mešavinu pozitivnih i negativnih komentara, da stvari posmatra kao deo “šire slike” i da naglasak bude na konstruktivnim, a ne negativnim komentarima.

Tabela broj 7 – Prikaz primera pozitivnih i negativnih nalaza u revizorskom izveštaju

Primeri pozitivnih i negativnih nalaza u revizorskom izveštaju	
Negativni revizorski nalazi	Pozitivni revizorski nalazi
1a. Naše mišljenje je da su interne kontrole u ovoj oblasti slabe.	1b. Identifikovali smo oblasti u kojima je potrebno unaprediti interne kontrole.
2a. Menadžment ne obraća pažnju na ažuriranje dokumentacije.	2b. Dokumentacija nije ažurirana zbog drugih prioriteta menadžmenta.
3a. Izostanak aktivnosti menadžmenta je uzrokovao neusklađivanje ovih računa.	3b. Primetili smo da ovi računi nisu bili usklađivani tokom nekoliko prethodnih perioda.
4a. Dokumentacija ne postoji ili nije ažurirana.	4b. Pronašli smo samo minimum ažurirane dokumentacije u ovoj oblasti.
5a. Novi popisni sistem je loše kreiran.	5b. Novi popisni sistem sadrži značajne slabosti u internim kontrolama. Potrebno je posvetiti više pažnje njegovom kreiranju.
6a. Propust da se adekvatno zaštite lozinke može da dovede do pronevera od strane menadžmenta.	6b. Nedostatak kontrole lozinke predstavljaju značajnu slabost u internim kontrolama.
7a. Ne obraća se nikakva pažnja na zaštitu zaliha od eventualne krađe.	7b. Potrebno je uspostaviti adekvatne kontrole u cilju zaštite zaliha od krađe.
8a. Odgovorni menadžer ne razume procedure za rad u ovoj oblasti.	8b. Potrebno je poboljšati obuku u korišćenju procedura za ovu oblast.
9a. Odeljenje nije izvršilo nekoliko planiranih obuka.	9a. Postoji nekoliko mogućnosti za poboljšanje kontrola u izvođenju obuka.
10a. Sistem budžetiranja ne može da adekvatno pomogne menadžmentu u kontroli projektnih fondova.	10b. Primena adekvatnog sistema budžetiranja bi pomogla menadžmentu u kontroli projektnih fondova.

Izvor – Autor

Saopštavanje rezultata

Izvršni rukovodilac revizije mora da saopšti rezultate odgovarajućim stranama. Izvršni rukovodilac revizije ili drugo ovlašćeno lice, odgovoran je za pregled i odobravanje konačnog izveštaja o angažmanu pre njegovog

izdavanja i za odluku o tome kome će i kako on biti dostavljen. Šalje se konačan izveštaj o angažmanu rukovodstvu aktivnosti koja je revidirana i onim članovima organizacije koji mogu osigurati da se rezultatima angažmana posveti odgovarajuća pažnja i preduzmu korektivne aktivnosti. Izvršni rukovodilac revizije može poslati sažeti izveštaj višem rukovodstvu organizacije. Tamo gde je to definisano poveljom interne revizije ili politikom organizacije, izvršni rukovodilac revizije daje saopštenja i drugim zainteresovanim stranama ili stranama na koje izveštaj ima uticaja (UIRS,2015, str.196).

Struktura izveštaja varira u zavisnosti od odeljenja za reviziju ali izveštaj može sadržati sledeće delove:

- Naslovnu stranu - može sadržati „logo revizije“ i dizajn poznat u celoj organizaciji.
- Sadržaj - obuhvata brojeve stranica radi direktnog pristupa delovima izveštaja.
- Izvršni rezime i akcioni plan - ovo je najvažniji deo izveštaja. Trebalo bi da bude koncipiran tako da može da se čita kao zasebni dokument i da opisuje uslove angažovanja (ciljeve i delokrug rada), glavne zaključke (u vezi sa delokrugom rada) i mišljenje revizije (ključno za rad na uveravanju). Može da bude priložen dogovoreni akcioni plan, u kom se iznose preporuke, kao i to ko će šta obavljati u smislu budućih akcija.
- Glavni tekst - može da se raščlani na aspekte delokruga revizije i da pokrije obavljeni rad, detaljne nalaze i preporuke.
- Prilog - tamo gde nešto predstavlja sastavni deo izveštaja i pomaže da čitalac razume reviziju, to treba da se nalazi u prilogu. Loša je praksa da se u priloge uključi nešto na šta nije ukazano u izveštaju. (Pickett,2004, str. 226-227)

Uloga revizije u podnošenju izveštaja rukovodstvu se može predstaviti jednostavnim modelom četiri „A“ koji obuhvata sledeće:

- Obezbedi uveravanje (*assurance*) tamo gde ne postoje značajni neublaženi rizici koji bi mogli da zabrinjavaju rukovodstvo, odbor i komitet za reviziju.
- Pruži savete (*advice*) tamo gde je potrebno unapređenje upravljanja rizikom.
- Promoviše stvarne mere (*action*) rukovodstva za razvoj boljeg upravljanja rizikom i kontrolama, kada se ustanovi ova potreba.
- Ponudi pomoć (*assistance*) u sprovođenju unapređenja, na primer pomoću samoprocene kontrole ili seminara za podizanje svesti zaposlenih. (Pickett,2004, str. 229)

Tabela broj 8 – primer izveštavanja izvršene revizije

<p>Sadržaj</p> <p>Izvršni rezime i akcioni plan</p> <p>Uvod, uslovi angažovanja i obavljeni rad</p> <p>Detaljni nalazi i preporuke</p> <p>Prilozi</p> <p>Prilog A: Uslovi angažovanja</p> <p>Prilog B: Politika za borbu protiv kriminalnih radnji</p>
<p>Izvršni rezime</p> <p>Uvod</p> <p>1. Komitet za reviziju je tražio pregled korporativne politike za borbu protiv kriminalnih radnji na sastanku održanom xx 200x godine i uključio je pregled u plan revizije za 200x/200y godinu. Reviziju je izvršio Milan Milanović tokom perioda xxx-zzz 200x godine koristeći pristup baziran na riziku za revizijska angažovanja na uveravanju.</p> <p>2. Uslovi angažovanja za reviziju su dogovoreni sa finansijskim kontrolorom koji je odgovoran za politiku borbe protiv kriminalnih radnji, a ticali su se pregleda postojećeg stanja u organizaciji radi obezbeđenja da:</p> <p>a) Zaposleni razumeju korporativnu politiku za borbu protiv kriminalnih radnji, kao i svoje uloge i odgovornosti u pogledu prevencije, detekcije i odgovora na kriminalne radnje.</p> <p>b) Postoje odgovarajuće mere za podnošenje izveštaja o sumnjama na kriminalne radnje i neregularnosti.</p> <p>Dogovoreno je da će formalni revizorski izveštaj biti podnet komitetu z reviziju, finansijskom direktoru i finansijskom kontroloru.</p> <p>3. Revizija nije obuhvatila korake za detekciju kriminalnih radnji ili istragu određenih iznetih tvrdnji o kriminalnim radnjama i bavila se samo adekvatnošću i efektivnošću politike za borbu protiv kriminalnih radnji.</p> <p>Nalazi</p> <p>(samo kontrolni cilj 2)</p> <p>4. Politika za borbu protiv kriminalnih radnji je dobro koncipirana i pokriva sve važne aspekte prevencije, detekcije i odgovora na kriminalne radnje, a eksterni konsultant je redovno ažurira.</p> <p>5. Opis rada finansijskog kontrolora nije adekvatan na preuzimanje odgovornosti za politiku za borbu protiv kriminalnih radnji. Lice na ovom radnom mestu nema raspoložive resurse koji mu omogućavaju da na drugi način upozna zaposlene sa politikom, osim činjenice da se ona nalazi u priručniku za zaposlene.</p> <p>6. Politici za borbu protiv kriminalnih radnji nije dat veliki publicitet, te mnogi zaposleni imaju slabo razumevanje svojih uloga i odgovornosti u skladu sa tom politikom. Ovo umanjuje efektivnost upravljanja rizikom od kriminalnih radnji i procedura alarmiranja u kompaniji.</p> <p>Revizorsko mišljenje</p> <p>(samo kontrolni cilj 2)</p> <p>7. Odbor smatra kriminalne radnje jednom od svojih deset prioriternih rizika. Istrage kriminalnih radnji se vrše na profesionalan način kada na svetlo izadu problemi vezani za neregularnost. Međutim, mera u kojoj zaposleni razumeju politiku za borbu protiv kriminalnih radnji u celoj organizaciji je neadekvatna. Ovo znači da se rizikom od kriminalnih radnji u smislu prevencije i detekcije ne upravlja u prihvatljivoj meri.</p>

Revizorske preporuke su koncipirane tako da se reše različiti nedostaci i priložene su kao deo akcionog plana dogovorenog sa rukovodstvom.

Preporuke

(samo kontrolni cilj 2)

8. Treba da se ustanovi program seminara za podizanje svesti zaposlenih u okviru radionica za ocenu rizika, gde je prikladno, da bi se obezbedilo da su zaposleni svesni politike za borbu protiv kriminalnih radnji.

9. Odgovornost za politiku za borbu protiv kriminalnih radnji treba da se dodeli radnom mestu službenika zaduženom za pitanja usklađenosti koje je trenutno u fazi razvoja.

Izvor – Spencer Pickett K.H., 2004, str. 238-240

PRAĆENJE REZULTATA RADA INTERNOG REVIZORA

Proces interne revizije nije završen sastavljanjem, potpisivanjem i distribucijom konačnog izveštaja interne revizije. Interni revizor treba pratiti i ispitati jesu li preduzete primerene mere i aktivnosti u vezi sa rezultatima interne revizije, jesu li postignuti željeni rezultati, te je li menadžment svestan rizika nepreduzimanja korektivnih akcija na temelju revizorskih nalaza i preporuka. Dve su vrste korektivnih mera koje na preporuku interne revizije preduzima menadžment: korekcije i korektivne akcije. Korekcije su mere koje se preduzimaju s namerom ponovnog izvođenja neke opreacije i ispravljanja uočenih odstupanja. Korektivne akcije jesu mere koje se preduzimaju radi eliminisanja uzorka utvrđenih odstupanja. Koju će vrstu korektivnih mera preduzeti menadžment, zavisi o stepenu rizika u području koje se ispituje, te o troškovima i koristima za preduzeće u celini.

Za svaki revizorski nalaz, odnosno identificiranu nepravilnost, grešku ili propust u sistemu internih kontrola, plan sprovođenja korektivnih akcija treba sadržati odgovore na sledeća pitanja:

1. Koje su korektivne mere (korekcije ili korektivne akcije) planirane?
2. Ko je odgovoran za njihovu implementaciju?
3. Kada se mogu očekivati promene na temelju preduzetih korektivnih mera?

Plan sprovođenja korektivnih akcija, okvir je unutar kojih će se definisati i potrebni resursi za implementaciju korektivnih mera te je veoma važna saradnja interne revizije, rukovodioca organizacionih jedinica koje se ispituju i samih ispitanika tokom njegovog konačnog formiranja. Cilj praćenja implementacije usvojenih preporuka jeste pravovremeno uočavanje eventualnih zastoja ili devijacija, te preduzimanje određenih aktivnosti i radnji. To nije bitno samo sa stajališta ostvarivanja revizorskih ciljeva i opravdanja smisla postojanja interne revizije, nego predstavlja ishod i

podsticaj za planiranje i pokretanje novog ciklusa interne revizije u nekom od područja poslovanja preduzeća. Tako se process interne revizije pokazuje kao trajan, kontinuirani tok akcija koje se sprovode radi ostvarenja postavljenog cilja – povećanje efikasnosti i efektivnosti poslovanja preduzeća (Tušek, 2001, str. 254 i 257).

Za adekvatno sprovođenje follow up revizije neophodno je da postoji baza ili lista svih preporuka interne revizije koja bi, preporučljivo, trebalo da sadrži sledeće podatke:

- Naziv izveštaja iz kog preporuka potiče i datum izveštavanja
- Nalaz i preporuka
- Prvi definisan rok za implementaciju preporuke interne revizije
- Poslednje definisan rok za implementaciju preporuke ukoliko je implementacija odložena
- Odgovorno lice za postupanje po prepouci interne revizije
- Status preporuke

Početak ove faze procesa uvek podrazumeva obraćanje internog revizora svim odgovornim licima u vezi sa otvorenim preporukama na određeni dan. Poslednji korak jeste izveštavanje o rezultatima follow up revizije čiji je cilj da se zainteresovane strane informišu o statusu preporuka na određeni dan. U većini slučajeva praksa je takva da se zainteresovane strane izveštavaju na kvartalnom nivou (IR magazine, 2018, broj 3, str 15).

PREPREKE I OGRANIČENJA

Postoje izvesne prepreke na koje revizor može naići prilikom vršenja revizije, a mnoge od njih se odnose na pojavne aspekte posla:

1. Tradicionalno proveravanje ispravnosti i prisustva - na mnoge revizore se gleda kao na lica koja vrše provere i satima obeležavaju pregledanu dokumentaciju i evidencije.
2. Revizijske istrage - neposredni rukovodioci i razni izvršioci mogu biti kivni na revizore pošto smatraju da se revizija prevashodno bazira na željama rukovodstva da ih špijunira koristeći zaposlene u reviziji za ovaj neprijatan zadatak.
3. Uloga revizije - postoje slučajevi revizija koje se sprovode i završavaju tako da se konačni izveštaj izdaje nešto posle samog događaja pa one imaju malo smisla za izvršioce na koje taj posao utiče.
4. Intervjuisanje - intervju koji se vodi u svrhu revizije može predstavljati veliki pritisak za zaposlene na nižim funkcijama, i ukoliko revizor to ne primeti mogu se pojaviti razne prepreke u komunikaciji.

5. Strah i neprijateljstvo - revizori koji osećaju da neprijateljsko rukovodstvo nešto krije, neprekidno održavaju zatvoreni krug u kome oni ispituju, rukovodstvo se opire, oni ispituju još dublje i tako dalje.
6. Sukob savetnik/inspektor - problem će se javiti kada su revizori ubeđeni da su savetnici a rukovodstvo ih smatra inspektorima.
7. Problemi sa ugledom - odeljenja za internu reviziju mogu imati lošu reputaciju. Ovo će se odraziti na odnos koji postoji sa drugim članovima organizacije pošto se poštovanje ne može zahtevati već se mora zaslužiti (Pickett, 2005, str. 121-122).

ZAKLJUČAK

Interna revizija je jedna od nekoliko profesija koja pokušava da definiše globalni proces sa standardima, najboljom praksom i istraživačkom sposobnošću. Moderni revizor treba da razmotri aktivnosti međunarodne zajednice interne revizije i proširenje pristupa svim istraživanjima, literature i vebajtovima. Rad internih revizora se promenio od nekadašnjeg pristupa baziranog na štikliranju polja, ka jakim kontrolama i procedurama koje pokrivaju aktivnosti iz prethodne godine. Savremena interna revizija obuhvata više od provere usklađenosti sa setom standarda i procedura. Obuhvata razumevanje načina na koji organizacija promoviše sistem, obuhvata pomoć rukovodstvu da izvrši odgovarajuću implementaciju. Dužnost revizije se takođe tiče i kulture kontrole koje se prilagođavaju radi pružanja podrške novim strategijama koje se razvijaju za budućnost. U određenom smislu ne postoji definisan proces revizije kao fiksni. Proces revizije zavisi od pristupa koji se usvoji. Važno je odrediti kontekst za rad na reviziji tako da se rad na terenu može povezati sa širim korporativnim okruženjem.

Rezultati ovog rada imaju važne praktične i istraživačke implikacije. U praktičnom smislu, nalazi pružaju dragoceni uvid u praktični rad koji će pomoći internim revizorima u procesu planiranja i izvođenja interne revizije. Konkretno, prikazan proces izvođenja revizije može da služi kao temelj za dalje unapređenje i nadograđivanje internih revizora u praksi. Sa druge strane, spisak prepreka predstavljenih u radu ističe neke od najbitnijih pitanja kojima interni revizori treba odgovore i upravljaju izazovima sa kojima se suočavaju.

SUMMARY

PLANNING AND CONDUCTING INTERNAL AUDIT IN PRACTICE IN THE PRIVATE SECTOR

During the data collection process to understand and assess risk, internal auditors gain significant insight into operations and opportunities for improvement that can be extremely beneficial to the organization. This paper presents valuable insights into practical work that will assist internal auditors in the process of planning and conducting internal audit in the private sector. In the process of internal audit, it primarily starts from planning through the creation of an audit universe that includes a list of all potential audits based on risk and exposure assessment. The chief audit executive develops an annual action plan based on the audit universe. The annual plan should be broken down into four quarters and each defined audit should be arbitrarily assigned to one quarter. The beginning of the process of the planned audit begins with preparatory activities that include defining the objectives of the individual audit, preparation of a detailed schedule of the individual audit, conducting a preliminary survey. What follows is that audit sampling techniques (defined as the application of audit procedures to less than 100% of items within a class of transactions or account balance so that each sample unit has a chance to be selected) perform sample selection from the population. According to the selected model, the audit is approached on the basis of which the opinion of the internal auditor is issued in the created engagement report.

Keywords: internal audit, audit universe, audit sampling, audit programs, audit evidence, working papers, reporting.

LITERATURA

1. Crnović B., (1997) *Interna revizija*, Mikrorad, Zagreb str.79-80.
2. Informativno teorijski list Udruženja internih revizora Srbije, (2018), broj 3, 15.
3. K.H.Spencer Pickett, (2004) *Interni revizor u praksi*, Savez računovođa i revizora Srbije, Beograd, 59-61,159-160, 226-227,229,238-240.
4. K.H.Spencer Pickett, (2005) *Osnovni priručnik za internu reviziju*, Savez računovođa i revizora Srbije, Beograd,121-122,148-149, 240.
5. Stojanović, T., (2015) *Interna revizija podrška procesa upravljanja*, Akademska misao, Beograd, str. 122.
6. Tušek, B., (2001) *Revizija – instrument poslovnog odlučivanja*, TEB Poslovno savjetovanje, Zagreb, 254,257.
7. Tušek, B., (2017) *Interna revizija - organizacijski metodološki aspekti*, TEB Poslovno savjetovanje, Zagreb, 253-254.

8. Tušek, B., Žager, L., Barišić, I., (2014) *Interna revizija*, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, 297-298.
9. Udruženje internih revizora Srbije, (2015) "Zbirka smernice interne revizije: MOPP, stanovišta, modeli", str 95-96,167-169, 189-190.
10. Poslovna učinkovitost, preuzeto 25 februara 2021 sa <https://www.poslovnaucinkovitost.eu/>

Ovaj rad je primljen **30.10.2020.**, a na sastanku redakcije časopisa prihvaćen za štampu **18.12.2020.** godine.