



Акционарско друштво за железнички превоз путника “Србија Воз” Београд,
Немањина бр.6., 11000 Београд

ПРИРУЧНИК О РАДУ ИНТЕРНЕ РЕВИЗИЈЕ

Август 2019.године

На основу члана 82. Закона о буџетском систему („Службени гласник РС”, бр. 54/2009, 73/2010, 101/2010, 101/2011, 93/2012, 62/2013, 63/2013 - испр., 108/2013, 142/2014, 68/2015 - др. закон, 103/2015, 99/2016, 113/2017, 95/2018 и 31/2019), члана 23. 24. и 35. Статута Акционарског друштва за железнички превоз путника „Србија Воз“ Београд („Службени гласник РС”, бр. 15/17), Повеље интерне ревизије, члана 11. и 12. Правилника о заједничким критеријумима за организовање и стандардима и методолошким упутствима за поступање и извештавање интерне ревизије у јавном сектору („Службени гласник РС”, бр. 99/2011 и 106/2013), на предлог директора Центра за интерну ревизију, генерални директор, одобрава:

ПРИРУЧНИК О РАДУ ИНТЕРНЕ РЕВИЗИЈЕ

„Србија Воз“ а.д.

Приручник о раду Центра за интерну ревизију (у даљем тексту: Приручник) Акционарског друштва за железнички превоз путника „Србија Воз“ а.д. (у даљем тексту: Друштво) ближе се уређује методологија, принципи и политика Центра за интерну ревизију (у даљем тексту: Интерна ревизија).

Овај Приручник се објављује на Порталу „Србија Воз“ а.д. даном ступања на снагу.

На питања која нису уређена овим Приручником, примењују се одговарајуће одредбе Закона о буџетском систему и Правилника о заједничким критеријумима за организовање и стандардима и методолошким упутствима за поступање и извештавање интерне ревизије у јавном сектору.

вд директора „Србија Воз“ а.д.

Југослав Јовић

Садржај

1. УВОДНА РАЗМАТРАЊА	1
1.1. Увод.....	1
1.2. Сврха.....	1
2. ОРГАНИЗАЦИЈА И ПРИНЦИПИ ИНТЕРНЕ РЕВИЗИЈЕ.....	2
2.1. Законски оквир интерне ревизије	2
2.2. Интерна контрола	2
2.3. Дефиниција и успостављање интерне ревизије	4
2.3.1. Стандарди интерне ревизије	5
2.3.2. Повеља интерне ревизије	6
2.3.3. Етички кодекс.....	7
2.4. Екстерни односи	9
2.5. Политика осигурања квалитета	10
2.5.1. Оцена квалитета	10
2.5.2. Континуирано професионално усавршавање	11
3. ПЛАНИРАЊЕ ИНТЕРНЕ РЕВИЗИЈЕ.....	12
3.1. Планирање	12
3.2. Стратешко планирање	12
3.2.1. Утврђивање ревизорског окружења	13
3.2.2. Идентификовање система који могу бити предмет ревизије	13
3.2.3. Процене ризика за сваки систем/област.....	14
3.2.4. Одлука о ревизијској стратегији.....	18
3.2.5. Процена потреба ревизије	18
3.3. Годишњи план ревизије	19
3.4. Оперативни план ревизије.....	20
4. ВРСТЕ ИНТЕРНИХ РЕВИЗИЈА.....	20
4.1. Делокруг и подела	20
4.2. Ревизија система	20
4.3. Суштинска ревизија	21
4.4. Финансијска ревизија.....	21
4.5. Ревизија сврсисходности	22
4.6. Ревизија информационо-комуникационих (ИКТ) система.....	23
4.7. Ревизија уговора	24
5. СПРОВОЂЕЊЕ РЕВИЗИЈЕ	26
5.1. Општи приступ	26
5.2. Ревизија система	27
5.2.1. Припрема, планирање и покретање ревизије	28
5.2.2. Утврђивање циљева контрола и очекиваних контрола	29
5.2.3. Утврђивање и идентификовање система	30
5.2.4. Идентификовање постојећих контрола	35
5.2.5. Оцена контрола	36
5.2.6. Тестирање контрола	38
5.2.7. Доношење закључака	43
5.2.8. Ревизорски извештај и план активности	45
5.3. Политика против преваре и корупције	47
6. ПРАЋЕЊЕ РЕВИЗИЈЕ.....	50
7. РЕВИЗОРСКИ ДОСИЈЕ.....	51
8. ИЗВЕШТАВАЊЕ И КОМУНИКАЦИЈА.....	52
9. ПРИЛОЗИ.....	53
Прилог 1 Међународни стандарди професионалне праксе интерне ревизије	54
Прилог 2 Налог за покретање ревизије	72
Прилог 3 Изјава о независности	73
Прилог 4 Оперативни план ревизије	74
Прилог 5 Преглед контроле (циљеви контроле и очекиване контроле)	76
Прилог 6 Опис система.....	77

Прилог 7	„Ход кроз систем“	78
Прилог 8	Преглед контроле (постојеће контроле)	79
Прилог 9	Тест контрола	80
Прилог 10	Радни документ	81
Прилог 11	Преглед контроле (веза са радним документима и оцена контрола)	82
Прилог 12	Ревизорски налаз	83
Прилог 13	Преглед контрола (препоруке)	84
Прилог 14	План активности	85
Прилог 15	Централни регистар датих препорука	86

1. УВОДНА РАЗМАТРАЊА

1.1. Увод

Квалитет рада интерне ревизије у Друштву зависи од примене правила и метода представљених у овом приручнику, али и од пуне ангажованости самог интерног ревизора као професионалца. Професионализам у значајној мери зависи од објективности ставова и судова интерног ревизора, квалитетног разматрања приликом примене ревизорских стандарда, као и од утицаја и практичности ревизорских препорука.

Интерна ревизија нема улогу инспекције. Интерној ревизији је неопходна сарадња запослених и руководства како би прибавила довољну количину истинитих података потребних за обављање дужности ревизије. Најбољи начин да се одржи атмосфера међусобног поверења и сарадње јесте да интерна ревизија има „партиципативни“ приступ, да у свом раду и циљевима буде транспарентна и да у сваком тренутку одржава професионалне односе.

Поштовање правила наведених у овом Приручнику је од суштинске важности како би се обезбедио висок стандард интерне ревизије. Циљ овог Приручника није да механизује процес ревизије већ да омогући интерним ревизорима, да уз примену Међународних стандарда за професионалну праксу, дају свој лични печат у виду професионалног суда о обављеној ревизији.

Поред примене правила овог Приручника, интерни ревизори треба да имају свест да:

- ревизију треба прилагодити околностима у самом субјекту ревизије и заснивати је на процени ризика;
- поред пружања мишљења о интерним контролама у Друштву, подједнако је важно испитивање структуре корпоративног управљања и испитивање успешности управљања (перформанси);
- налази ревизије треба да буду благовремено представљени у извештају како би се осигурало благовремено предузимање одговарајућих активности.

1.2. Сврха

Приручник о раду интерне ревизије је намењен интерним ревизорима за боље разумевање савремених принципа и ревизорских техника које ће им олакшати обављање професионалних дужности. Процедуре и методологије садржане у Приручнику, у складу су са Правилником о заједничким критеријумима за организовање и стандардима и методолошким упутствима за поступање и извештавање интерне ревизије у јавном сектору и Међународним стандардима за професионалну праксу интерне ревизије, које је утврдио Међународни институт интерних ревизора (IIA), а прилагођени су законима и прописима Републике Србије и интерним актима „Србија Воза“ а.д.

Директор Центра за интерну ревизију и интерни ревизори одговорни су за примену смерница за коришћење приступа и техника садржаних у овом Приручнику.

Процедуре за рад интерне ревизије у Друштву, обрађене у овом Приручнику, заснивају се на Приручнику за интерну ревизију, који је припремила Централна јединица за хармонизацију (у даљем тексту ЦЈХ) Министарства финансија Републике Србије.

Да би методологија и процедуре рада интерне ревизије у Друштву могле остати доследне најбољој пракси и одражавати промене у законском и ревизорском окружењу, Приручник о раду интерне ревизије ће се у том смислу стално прилагођавати.

2. ОРГАНИЗАЦИЈА И ПРИНЦИПИ ИНТЕРНЕ РЕВИЗИЈЕ

2.1. Законски оквир интерне ревизије

Центар за интерну ревизију је успостављен и организован у складу са:

- Законом о буџетском систему („Службени гласник РС”, бр. 54/2009, 73/2010, 101/2010, 101/2011, 93/2012, 62/2013, 63/2013 - испр., 108/2013, 142/2014, 68/2015 - др. закон, 103/2015, 99/2016, 113/2017, 95/2018 и 31/2019);
- Законом о привредним друштвима („Службени гласник РС”, бр. 36/2011, 99/2011, 83/2014-др. закон, 5/2015, 44/2018 и 95/2018.);
- Правилником о заједничким критеријумима за организовање и стандардима и методолошким упутствима за поступање и извештавање интерне ревизије у јавном сектору ;
- Статутом Акционарског друштва за железнички превоз путника „Србија Воз“ Београд („Службени гласник РС”, бр. 15/17);
- Правилником о организацији и систематизацији послова Акционарског друштва за железнички превоз путника „Србија Воз“, Београд , број: 4/2016-146-33 од 15.09.2016. год.
- Међународним оквиром професионалне праксе (IPPF) Института интерних ревизора (IIA);
- Повељом интерне ревизије Акционарског друштва за железнички превоз путника „Србија Воз“, Београд.

2.2. Интерна контрола

Финансијско управљање и контрола представља целокупни систем интерних контрола који се успоставља на нивоу Друштва, а за који је одговоран генерални директор Друштва. Ове контроле, кроз управљање ризицима, у разумној мери пружају уверавање да се остваривање циљева извршава на исправан, етички, економичан, ефективан и ефикасан начин.

Примарни циљеви интерне контроле су обезбеђивање:

- усаглашености за законима, прописима, политикама, плановима и процедурама;
- поузданости и интегритета информација;

- ефективности и ефикасности пословања и коришћења ресурса;
- заштита средстава.

Основни принципи интерне контроле леже у добро утврђеним организационим техникама и праксама, које се изводе из начина на који руководство води одређену активност, програм и пројекат, и интегрисани су процес управљања. Примена интерне контроле је динамична, те се стога праксе засноване на ранијим околностима морају мењати како би се прилагодиле измењеној ситуацији. Постоје различите методологије и приступи везани за интерну контролу, али је најшире заступљен КОСО оквир (Комисија спонзорских организација).

КОСО оквир даље наводи да се интерна контрола састоји од пет међусобно повезаних компоненти.

- контролно окружење;
- управљање ризицима;
- контролне активности;
- информисање и комуникацију;
- праћење и процену система.

Контролно окружење представља став према интерној контроли и свест о контроли, коју утврђују и одржавају руководство и запослени у Друштву. Представља производ управљања руководства, односно, филозофију, стил и став подршке, као и стручност, етичке вредности, интегритет и морал запослених у организацији. Контролно окружење утиче на одлуке и активности Друштва и пружа основу за цео систем интерне контроле. Уколико ова основа није снажна, уколико контролно окружење није позитивно, општи систем интерне контроле неће бити ефективан у довољној мери.

Све организације у јавном сектору суочавају се са низом ризика из екстерних и интерних извора, који се морају проценити. Предуслов за процену ризика јесте утврђивање циљева, који су повезани на различитим нивоима и интерно су конзистентни. Процена ризика је идентификовање и анализа релевантних ризика који прете остваривању циљева, што представља основу за утврђивање начина на који се може управљати тим ризицима. Будући да се економски, регулаторни и оперативни услови стално мењају, неопходни су механизми кроз које ће се идентификовати и решавати посебни ризици везани за промене.

Контролне активности су политике и процедуре које обезбеђују спровођење директива руководства. Оне обезбеђују предузимање неопходних радњи за решавање ризика и остваривање циљева Друштва. Контролне активности дешавају се на свим нивоима организације и укључују низ различитих активности као што су одобравања, овлашћења, оверавања, усклађивања, прегледи оперативне успешности (перформанси), безбедност средстава и поделу дужности.

Комуникација представља размену корисних информација између запослених и руководства, као подршка одлукама и активностима

координације. Информације треба да се преносе руководству и другим запосленим којима су оне потребне, у форми и у временском оквиру који ће им помоћи да изврше своје дужности. Комуникација са купцима, добављачима, законодавним телима и другим странама је такође важна за ефективну интерну контролу.

Информације се могу преносити усменим путем, у писаној и електронској форми. Важне информације је најбоље документовати док усмена комуникација може бити довољна за свакодневне активности.

Праћење представља преглед активности и трансакција Друштва са циљем да се процени квалитет пословања (перформансе) током одређеног времена, као и да се утврди да ли су контроле ефективне. Руководство треба да се концентрише на праћење интерне контроле и остваривање мисије организације.

2.3. Дефиниција и успостављање интерне ревизије

Институт интерних ревизора (*The Institute of Internal Auditors (IIA)*) дефинише интерну ревизију на следећи начин:

Интерна ревизија је независна, објективна и саветодавна функција, установљена са циљем унапређења пословања организације којој припада. Она доприноси остваривању циљева организације тако што на систематичан и дисциплинован начин процењује и унапређује ефективност процеса управљања ризицима, контролних и управљачких процеса.

Област интерне ревизије уређена је чланом 82. Закона о буџетском систему и Правилником о заједничким критеријумима за организовање и стандардима и методолошким упутствима за поступање и извештавање интерне ревизије у јавном сектору.

Члан 82. Закона о буџетском систему прописује да је за успостављање и обезбеђење услова за адекватно функционисање Интерне ревизије одговоран директор Друштва.

Интерни ревизори су дужни да се у свом раду придржавају:

- **Међународних стандарда интерне ревизије;** (Прилог 1)
- **Повеље интерне ревизије** Акционарског друштва за железнички превоз путника „Србија Воз“ Београд;
- **Етичког кодекса** Акционарског друштва за железнички превоз путника „Србија Воз“ Београд.;

Међународни стандарди, Повеља и Етички кодекс ажурираће се у складу са изменама и препорукама које изврши Институт интерних ревизора.

2.3.1. Стандарди интерне ревизије

Послови интерне ревизије обављају се у складу са међународно прихваћеним стандардима које је утврдио Институт интерних ревизора. Ови стандарди познати су и као Стандарди професионалне праксе интерне ревизије (Стандарди).

Обавеза свих интерних ревизора је да се придржавају ових Стандарда.

Сврха Стандарда је да:

- Обезбеде поштовање обавезних елемената Међународног оквира за професионалну праксу интерне ревизије.
- Обезбеде оквир за обављање и промовисање широког спектра могућности за додавање вредности путем услуга интерне ревизије.
- Утврде основ за оцену рада интерне ревизије.
- Подстичу унапређење организационих процеса и операција.

Стандарди, заједно са Етичким кодексом, обухватају све обавезне елементе Међународног оквира професионалне праксе (МОПП). Отуда усаглашеност са *Стандардима* и Етичким кодексом показује усаглашеност са обавезним елементима Међународног оквира професионалне праксе.

У *Стандардима* се користи глагол „морати” да прецизира безусловни захтев и глагол „требати” тамо где се усаглашеност очекује, осим тамо где приликом професионалног расуђивања, околности оправдавају одступање.

Стандарде чине две главне категорије:

Стандарди карактеристика и Стандарди извршења.

- Стандарди карактеристика баве се карактеристикама организација и појединаца који обављају интерну ревизију.
 - стандард 1000 – Сврха, овлашћења и дужности,
 - стандард 1100 – Независност и објективност,
 - стандард 1200 – Стручност и дужна професионална пажња,
 - стандард 1300 – Програм за обезбеђење и унапређење квалитета
- Стандарди извршења описују природу интерне ревизије и обезбеђују квалитативне критеријуме на основу којих се може мерити учинак услуга.
 - стандард 2000 – Управљање активношћу интерне ревизије,
 - стандард 2100 – Природа посла,
 - стандард 2200 – Планирање ангажмана,
 - стандард 2300 – Извођење ангажмана,
 - стандард 2400 – Саопштавање резултата,
 - стандард 2500 – Праћење напретка,
 - стандард 2600 – Извештавање о прихваћеном ризику.

Стандарди карактеристика и Стандарди извршења примењују се на све услуге интерне ревизије.

Стандарди примене проширују Стандарде карактеристика и извршења тако што обезбеђују захтеве који су примењиви на активности везане за услуге уверавања или консалтинга.

Услуге уверавања укључују објективну оцену доказа од стране интерног ревизора ради обезбеђења мишљења или закључака о ентитету, операцији, функцији, процесу, систему или другим предметима оцењивања. Природу ангажмана уверавања одређује интерни ревизор. Учесници услуга уверавања су, уопштено гледано, три стране:

- лице или група директно повезана са ентитетом, операцијом, функцијом, процесом, системом или другим предметом-власник процеса;
- лице или група која даје оцену-интерни ревизор и
- лице или група која користи оцену.

Услуге консалтинга су по својој природи саветодавне и у начелу се обављају по посебном захтеву клијента ангажмана. Природа и обухват услуга консалтинга предмет су договора с клијентом ангажмана. Услуге консалтинга у начелу укључују две стране:

- особу или групу која нуди савет-интерног ревизора и
- особу или групу која тражи и прима савет-клијента ангажмана.

Приликом пружања услуга консалтинга интерни ревизор треба да сачува објективност и не треба да преузима на себе одговорности руководства.

Стандарди се примењују на интерне ревизоре и на активност интерне ревизије. Сви интерни ревизори полажу рачун за поступање сагласно *Стандардима* у делу који се односи на индивидуалну објективност, стручност и дужну професионалну пажњу и Стандардима који се односе на извршавање њихових пословних обавеза. Додатно, руководилац интерне ревизије полаже рачун за укупну усаглашеност са *Стандардима*.

Ако се *Стандарди* користе заједно са захтевима које прописују друга меродавна тела, интерна ревизија у својим извештајима, по потреби, може навести и коришћење других захтева. Уколико интерна ревизија саопштава усаглашеност са *Стандардима* у случајевима где постоје неусаглашености између *Стандарда* и других захтева, интерни ревизори и активност интерне ревизије морају бити усаглашени са *Стандардима* а могу бити усаглашени и с другим захтевима уколико су они строжи.

2.3.2. Повеља интерне ревизије

Повељом интерне ревизије уређују се обавезе, овлашћења, улога, статус и делокруг рада интерних ревизора односно, овлашћења и одговорности директора Центра за интерну ревизију и генералног директора у „Србија Возу“ а.д.

Сврха Повеље је да постави јасну улогу интерне ревизије и појасни окружење неопходно да интерна ревизија функционише ефективно и дода вредност у субјекту. Повеља такође поставља односе између интерне ревизије и субјекта.

Повеља интерне ревизије треба да:

- прикаже улогу интерне ревизије;
- дефинише делокруг рада интерне ревизије;
- осигура независност интерне ревизије;
- обезбеди процедуру за именовање и разрешење интерног ревизора и директора Центра
- дефинише дужности руководиоца интерне ревизије и генералног директора;
- предвиди начин извештавања и комуникацију;
- дефинише сарадњу интерне ревизије са другим институцијама,

Руководилац интерне ревизије треба периодично да прегледа и ревидира Повељу интерне ревизије.

2.3.3. Етички кодекс

Сврха етичког кодекса је унапређење етичке културе у професији интерне ревизије. Етички кодекс је неопходан за професију интерне ревизије, која се заснива на поверењу уз објективно уверавање, везано за ефективност и адекватност унутрашњих контрола и контролу управљања ризиком.

Етички кодекс је скуп правила понашања која се очекују од интерних ревизора. Ова правила помажу у практичној примени принципа и служе интерним ревизорима као водич за етички исправне поступке.

Било који пропусти у непридржавању ових етичких захтева могу да доведу до одређених санкционисања интерних ревизора.

Етички кодекс садржи *Принципе и Правила понашања интерне ревизије*:

Принципи интерне ревизије

Интегритет

Интерни ревизори кроз свој интегритет стичу поверење, те тиме обезбеђују основу за поузданост њиховог суда.

Објективност

Интерни ревизори морају да имају непристрасан став и мишљење о питањима ревизије, не подређују се мишљењу других и не чине никакаве уступке када је у питању квалитет њиховог рада.

Поверљивост

Интерни ревизори поштују вредност и власништво података које приме и не обелодањују их без одговарајућег овлашћења, изузев у случајевима када постоји законска обавеза да то учине.

Стручност

Интерни ревизори у обављању послова интерне ревизије примењују неопходно знање, вештине и искуство.

Правила понашања интерне ревизије

Интегритет

Интерни ревизори:

- Морају да обављају свој посао часно, пажљиво и одговорно;
- Морају да поштују закон и разоткривају незаконите и непрофесионалне поступке;
- Не смеју свесно бити укључени у било какве илегалне активности, као и активности које вређају професионални углед интерне ревизије или углед организације којој припадају;
- Морају да поштују и доприносе законитим и моралним циљевима организације којој припадају.

Објективност

Интерни ревизори:

- Морају да покажу највиши степен објективности у прикупљању, оцени и предочавању података везаних за активност, односно процедуру која је предмет ревизије;
- Пружају уравнотежену оцenu свих битних околности без непотребног утицаја;
- Не смеју учествовати ни у каквој активности нити ступати у односе који би могли да утичу, или се за њих сматра да би могли да утичу, на њихову непристрасност у проценама или да буду у конфликту са интересима организације којој припадају;
- Не смеју да прихвате било шта што би могло да утиче или да се сматра да би могло да утиче, на непристрасност у професионалним закључивањима;
- Морају да разоткривају сваку значајну чињеницу која им је позната и која би, у случају да остане неоткривена, могла значајно да измени извештавање о активностима које су предмет испитивања.

Поверљивост

Интерни ревизори:

- Морају да буду савесни у коришћењу и заштити информација до којих су дошли вршећи своје дужности;
- Не смеју да користе информације за личну добит или на начин који би био у супротности са законом или штетан по законите и моралне циљеве „Србија Воз“ а.д.

Стручност

Интерни ревизори:

- Раде искључиво на пословима ревизије за које поседују неопходно знање, вештине и искуство;

- Обављају послове интерне ревизије у складу са стандардима и методологијама интерне ревизије које је утврдила Централна јединица за хармонизацију Министарства финансија;
- Су у обавези да стекну неопходне основне вештине потребне за вршење ревизије на ефективан и професионалан начин;
- Морају да врше континуирано усавршавање своје стручности како би квалитет интерне ревизије подigli на виши ниво;
- Обављају послове интерне ревизије у складу са Међународним стандардима професионалне праксе интерне ревизије.

2.4. Екстерни односи

Центар за интерну ревизију у свом раду успоставља односе са: руководством Друштва и запосленима, екстерним ревизором, Комисијом за ревизију, Централном јединицом за хармонизацију- министарство финансија и Државном ревизорском институцијом (ДРИ), који морају бити усмерени на изградњу заједничког поверења, разумевања улоге интерне ревизије и сарадње.

Руководство и запослени на свим нивоима морају имати потпуно поверење у интегритет, независност и способност интерне ревизије, што ће се одражавати кроз добре односе ревизора и субјекта ревизије који је предмет ревизије.

Директор Центра за интерну ревизију консултује се са Комисијом за ревизију и руководством током припреме и ажурирања процене потреба ревизије, стратешког и годишњег плана ревизије.

Директор Центра за интерну ревизију треба да одржава редовне контакте са вишим руководством, путем редовних састанака и шестомесечних и годишњих извештаја о активностима интерне ревизије.

Директор Центра за интерну ревизију у складу са Правилником о заједничким критеријумима за организовање и стандардима и методолошким упутствима за поступање и извештавање интерне ревизије у јавном сектору, одржава контакт и по потреби организује састанке са екстерним ревизором и ДРИ.

Екстерни ревизори и ДРИ могу да формирају своје мишљење, ослањајући се на извештај о обављеној ревизији Центра, али то неће имати утицај на будући обим и план рада интерне ревизије.

Иако постоје одређена подручја од заједничког интереса са екстерним ревизором и ДРИ, Центар за интерну ревизију приликом обављања ревизије, делује самостално, придржавајући се међународних стандарда(ИИА) и не делује у њихово име.

Однос интерне ревизије и Комисије за ревизију је уређен Законом о привредним друштвима, Статутом „Србија Воз“ а.д. и Одлуком о начину рада Комисије за ревизију и обухвата:

- надзор над поступком спровођења ревизије;
- разматрање и давање предлога и препорука на нацрт Стратешког и Годишњег плана рада Центра
- давање обавезне претходне сагласности на Стратешки и Годишњи план рада Центра и вршење надзора над њиховом реализацијом
- праћење активности примене датих препорука;

- разматрање периодичних и годишњих извештаја о раду Центра;
- даје предлог за именовање и разрешење руководиоца интерне ревизије;
- координира сарадњу интерне и екстерне ревизије.

Однос интерне ревизије и ЦЈХ је уређен Законом о буџетском систему и Правилником о заједничким критеријумима за организовање и стандардима и методолошким упутствима за поступање и извештавање интерне ревизије у јавном сектору и обухвата:

- подношење годишњег извештаја о раду интерне ревизије;
- сертификацију и надзор над радом интерних ревизора;
- стручно усавршавање руководиоца интерне ревизије и интерних ревизора;
- екстерно оцењивање рада интерне ревизије.

2.5. Политика осигурања квалитета

2.5.1. Оцена квалитета

Приступ оцени квалитета треба да буде у складу са Међународним оквиром професионалне праксе који налаже да „програм обезбеђења и унапређења квалитета” мора да укључи и интерне и екстерне оцене. То обухвата дефинисање одговарајућих стандарда који ће обезбедити постизање и одржавање нивоа квалитета у вршењу ревизије.

Оцена квалитета рада интерне ревизије врши се интерним и екстерним оцењивањем:

Интерно оцењивање спроводи руководилац Центра за интерну ревизију сталним прегледима извођења активности ревизије и периодичним прегледима – самооцењивањем.

Директор интерне ревизије дужан је да над сваком ревизијом континуирано врши надзор и сталан преглед. Вођа ревизорског тима задужен је за дневни надзор и усмеравање ревизије како би се обезбедило одржавање квалитета рада ревизије и да су обим и време вршења ревизије у складу са њеним планом.

Квалитет и надзор обављеног ревизорског рада, адекватност политика и процедура интерне ревизије, вредност коју активност интерне ревизије додаје организацији и достизање кључних индикатора успешности који су у складу са Међународним оквиром професионалне праксе(МОПП), представљају елементе за оцену руководиоца Центра.

Самооцењивање, врши се како би се потврдило да се надзор ефективно спроводи и како би се оценило да је активност интерне ревизије усаглашена са стандардима и да ли интерни ревизори примењују етички кодекс.

Екстерно оцењивање спроводи се најмање једном у пет година. Сврха овог оцењивања које мора бити извршено од стране независног оценитеља или тима оценитеља изван организације, јесте потврђивање да ли је активност интерне ревизије усаглашена са стандардима и да ли интерни ревизори примењују етички кодекс. Уместо пуне екстерне оцене може се обавити самооцена, под условом да је потврђено од стране квалификованог независног, стручног и професионалног проценитеља.

2.5.2. Континуирано професионално усавршавање

Запослени представљају кључ успеха интерне ревизије и управо због тога се ставља нагласак на ангажовање висококвалификованих појединаца, на њихову обуку и усавршавање.

Директор Центра за интерну ревизију је дужан да изради и предложи генералном директору годишњи План обуке и сталног стручног усавршавања, како би осигурао редовно и професионално усавршавање интерних ревизора у циљу одржавања неопходне стручности. Интерни ревизори треба да буду у току трендова везаних за интерну ревизију и воде личну евиденцију свих индивидуалних активности везаних за усавршавање.

Послови које обавља интерна ревизија треба да задовољавају највише професионалне стандарде и очекивања организације. Да би интерни ревизори испунили ове захтеве, директор Центра за интерну ревизију мора се побринути:

- да су идентификоване потребе за обуком интерних ревизора, да су оне координиране и стално анализиране;
- да су интерним ревизорима на располагању адекватни програми обуке;
- да запослени добијају одговарајуће инструкције и стичу практично искуство које ће им омогућити ефикасно обављање ревизијских послова.
- обзиром на широк низ вештина и знања потребних интерним ревизорима, неопходно је планирање континуираних обука које треба да укључе следеће области:
- познавање начина функционисања Друштва са циљем да се интерна ревизија упути у одговарајући контекст организације;
- познавање и разумевање основних ревизорских принципа и пракси које треба да поседују сви ревизори;
- обука везана за рачуноводствене принципе и рачуноводствену политику у оквиру Друштва;
- обука везана за ревизорске вештине и технике;
- индивидуално усавршавање, укључујући способност опште комуникације како би се побољшала ефикасност рада ревизора и вођа тимова;
- специјализована обука за интерне ревизоре задужене за конкретне активности која захтева посебне вештине и знања;
- обука у управљању, за интерне ревизоре који евентуално могу добити управљачке дужности и за постојеће вође тимова како би се побољшала њихова ефективност.
- Планирање континуираних обука врши се на основу:
- стратешког плана ревизије;
- годишњег плана ревизије;
- буџета за обуку;
- годишњег плана обуке и сталног стручног усавршавања интерних ревизора;
- планом образовања кадрова Друштва;

- резултата разговора са интерним ревизорима о вештинама које тренутно поседују и усавршавају;
- вештина које недостају, а утврђене су кроз „матрицу“ вештина;
- релевантних прописа и интерних стандарда;
- индивидуалних циљева сваког запосленог и њихових потреба за континуираним професионалним усавршавањем;
- планираних пројеката и специјализованих задатака у Друштву;

Могуће је и да обука буде непланирана и „ad hoc“, односно да се организује као одговор на понуђени курс, а не искључиво као обука утврђена на основу идентификованих потреба.

3. ПЛАНИРАЊЕ ИНТЕРНЕ РЕВИЗИЈЕ

3.1. Планирање

Планирање ревизије је неопходно како би се омогућило интерној ревизији остваривање циљева, утврђивање приоритета и обезбеђивање ефикасног и ефективног коришћења ресурса.

Планирање ревизије спроводи се у складу са Међународним стандардом интерне ревизије „Планирање“, који спада у групу стандарда извршења.

Планирање пружа:

- основу за процену будућих потреба за ресурсима;
 - овлашћење да се поступа по одобреном плану од стране руководства (уз обавезну претходну сагласност Комисије за ревизију);
 - мерило на основу којег се може измерити стварна успешност;
 - средство кроз које руководство прихвата послове које обавља интерна ревизија, и
 - сталну евиденцију фактора који су узети у обзир приликом утврђивања плана, као и донетих одлука.
- Планирање интерне ревизија обухвата следеће фазе:
- Стратешки план ревизије;
 - Годишњи план ревизије;
 - Оперативни план ревизије;

3.2. Стратешко планирање

Стратешким планирањем се утврђују визија, мисија и циљеви интерне ревизије и начин остваривања тих циљева. Представља основу за планирање ревизије током целокупног стратешког периода, који најчешће обухвата период од три до пет година.

Сврха Стратешког плана, као основе процеса планирања ревизије, је да:

- помаже у идентификовању области које треба да буду предмет ревизије;

- омогућава објективан приступ дефинисању послова интерне ревизије који је заснован на процени ризика;
- помаже интерној ревизији приликом оцене система интерних контрола, и
- интерној ревизији омогућава да оптимално користи ресурсе и побољша ефективност „услуге“ коју пружа руководству.

Фазе Стратешког планирања:

- утврђивање ревизорског окружења;
- идентификовање система /области који могу бити предмет ревизије;
- процену ризика за сваки систем /област;
- доношење одлуке о ревизорској стратегији;
- процену потреба ревизије;

Директор Центра за интерну ревизију врши консултације и усаглашавање циљева Друштва са генералним директором, израђује Стратешки план, доставља предлог Комисији за ревизију на обавезну претходну сагласност, а након тога генералном директору на одобрење.

3.2.1. Утврђивање ревизорског окружења

Утврђивање ревизорског окружења подразумева разумевање контекста у којем организација функционише, и то у смислу разматрања:

- става руководства према контроли;
- података о општем нивоу контрола у организацији;
- става организације према ризицима-да ли је организација спремна да прихвати ризике;
- спремности руководства да прихвати промене, итд.

3.2.2. Идентификовање система који могу бити предмет ревизије

Циљ идентификовања предмета ревизије је препознавање и дефинисање система који покривају циљеве и активности Друштва.

Потребно је обезбедити информације о структури сваког појединачног система/области, прибављањем података о успостављеним административним структурама, стратешким докуменатима, плановима, итд.

Могући извори информација су: сазнања руководства, стратешка документа, уговори, споразуми о пружању услуга, план систематизације, мишљења руководства о ризицима, спискови инвентара и имовине, регистар ризика, планови набавке, упутства и финансијски извештаји.

Одабир врсте ревизије (ревизија система, ревизија успешности, ИКТ ревизија, финансијска ревизија, ревизија уговора, ревизија сврсисходности...) треба да се врши на основу анализе и искуства из претходних ревизија које су кроз њих стекли интерни ревизори.

Области за ревизију по системима или подсистемима могу се идентификовати кроз сарадњу са руководиоцима других организационих целина и коришћењем различитих података као што су:

- политике и закони који могу пружити више детаља у погледу циљева (подаци везани за управљање-руководство);
- уговори и уговори о делу;
- организационе шеме;
- именик организације;
- годишњи извештаји и циљеви пословања;
- корпоративни планови, пословни планови, планови ефикасности;

Као смерница за идентификовања области по системима и подсистемима служе и два најчешћа начина класификације система:

по функцији – подела система на функционалне типове који се разликује по улози коју имају у систему интерних контрола.

- Надзор/праћење-информациони системи углавном покривају све делове организације, и представљају „алатку“ за руководиоце на свим нивоима. Могуће је да посао који се обави на овим системима може да умањи напоре потребне за ревизију система на нижим нивоима. Уколико се организација ослања на такве системе као примарни инструмент, онда ови системи треба да буду приоритет у плану ревизије.

- Оперативни системи-системи кроз које се обављају послови организације, укључујући и питања везана за политику. Приоритет који се у ревизији даје овим системима зависи од њиховог нивоа и природе.

- Службе-административни системи као што су персонална служба, служба за набавку, маркетинг, финансије, продају, администрацију, планирање и радни простор покривају већину делова организације. За добро познате врсте система корисно је прилагодити постојећу ревизорску методологију и тако уштедети време потребно за припрему методологије. Иако сваки систем има одређене јединствене карактеристике, системи су често базирани на заједничком моделу.

по хијерархији

Више руководство често посматра Друштво кроз релативно мали број области које се углавном подударају са организационом шемом. Ови системи носе одређене ризике, који могу бити везани за одговорности које имају у Друштву, као и за тачке, кључне за успех Друштва. Уколико се системи анализирају на овај начин веза међу системима је нарочито важна. Системи су ретко ограничени на један део Друштва већ постоји њихова међусобна повезаност.

3.2.3. Процене ризика за сваки систем/област

Након што се идентифују системи, неопходно је узети у обзир процену ризика из регистра ризика система финансијског управљања и контроле (ФУК), у чијој изради интерни ревизори не могу учествовати осим у делу који се односи на ризике њиховог организационог дела, односно Центра за интерну ревизију, чиме ће се обезбедити аргументација за начин на који ће се користити ресурси ревизије у дугорочном периоду. Процена ризика може бити заснована и на субјективном суду интерних ревизора који се формира кроз разговоре са руководиоцима и запосленима, коришћењем унапред припремљених упитника, у групним дискусијама. Додатно се могу користити и подаци до којих интерни ревизори дођу у поступцима ревизије,

односно које добију од стране екстерних ревизора, министарстава, Државне ревизорске институције и других инсајдерских извора (Закон о заштити узбуњивача). Сврха процене ризика јесте да се интерни ревизори фокусирају на активности које носе највећи ризик за Друштво у целини.

Најчешће категорије ризика које се могу користити за класификовање природе ризика субјекта ревизије су:

- репутациони ризик-негативан публицитет;
- оперативни ризик-утиче на везу између услуге и опште јавности, нпр. у случају кашњења воза, отказивања поласка воза, чистоћа...;
- стратешки ризик-има дугорочни утицај на Друштво;
- ризик везан за прописе;
- социјални ризик-настаје услед промена у демографским, резидентним и социоекономским трендовима;
- ризик везан за уговоре-у случају да се услуга/роба не реализује по договореним условима и по договореној цени;
- финансијски ризик-ризичи који имају чисту финансијску основу;
- ризик везан за управљање-односи се на свакодневне дужности и одговорности запослених;
- ризик везан за имовину-односи се на крађу, оштећења, итд.;
- регулаторни ризик-односи се на тужбе, екстерне инспекције, итд.;
- технолошки ризик-односи се на капацитет везан за управљање технолошким променама;
- професионални ризик-односи се на одређене професије;
- кадровски ризик-нпр. здравље и безбедност на раду;
- ризик везан за ванредне догађаје-штета на вучним и вученим возилима,
- ризик везан за природне непогоде-поплаве, пожари, земљотреси, итд.

Процена ризика заснована на субјективном суду, користи различите технике како би анализа била систематичнија и у одређеној мери објективнија. Ове технике су поткрепљене судом који ревизори донесу по питању приоритета и учесталости ревизија и помажу у идентификовању области које носе велики ризик који се иначе можда не може идентификовати на други начин.

Један од најчешће коришћених приступа у израчунавању индекса ризика је процена приоритета и учесталости, где се одређује степен ризика за сваку предодређену карактеристику или елеменат система, и додељује тежина сваком од њих, чиме се укључује и суд о њиховој релативној важности – на скали од 1 (низак) до 5 (висок). Ова техника омогућава израчунавање индекса ризика за сваки систем.

Неки од типичних елемената ризика укључују:

- вредност трансакција;
- број трансакција;
- вредност прихода;
- вредност трошкова;
- вредност имовине;
- ликвидност;
- карактеристике система;

- сложеност система;
- осетљивост система-политичка осетљивост, општа јавност, групе које врше притисак итд.;
- стабилност система-тенденција, односно вероватноћа промена;
- организациони фактори-број запослених, однос руководиоца и запослених;
- управљање и контролу;
- квалитет интерне контроле у систему;
- датум и налази последње ревизије;
- мишљење других контролних органа, нпр. екстерна ревизија, инспекција;
- посебни елементи који су карактеристични само за тај систем.

У одређивању тежине, интерни ревизори доносе суд у односу на релативну важност различитих елемената. На пример, степен стабилности система може бити важнији од броја понављања одређених радњи, будући да системи који се мењају могу имати нове и недоказане интерне контроле. Организациони елементи као што су утицај једног система на други, односно утицај на низ подсистема, могу имати већу тежину него елементи који се односе само на дати систем. Слично томе, системи који имају далекосежне ефекте на будуће одлуке, нпр. предвиђања или истраживања и развој, могу имати већу тежину од система чији је ефекат тренутан.

Начин утврђивања тежине треба да буде што једноставнији а елементи и фактори тежине, који чине систем, треба да буду комбиновани у формулу која се може користити за израчунавање индекса ризика. У избору фактора тежине, интерни ревизор треба да избегава да унесе пристрасност у формулу. Формулу треба проверити како би се обезбедило да мала одступања у елементима и факторима тежине не доведу до значајних измена у редоследу приоритета или учесталости, нарочито тамо где је неопходан и субјективан суд.

Пример примене овог система у пракси приказан је у наставку:

РИЗИКА **ИЗРАЧУНАВАЊЕ ИНДЕКСА**

	Набавке			Финансијско рачуноводствен и систем			Саобраћајно комерцијални систем			Систем одржавања возних средстава			Систем вуче возова			Систем правних послова			Систем кадровских послова и људских ресурса			Информациони системи		
Фактори ризика	R	Q	Σ	R	Q	Σ	R	Q	Σ	R	Q	Σ	R	Q	Σ	R	Q	Σ	R	Q	Σ	R	Q	Σ
Вредност расхода	3	4	12	3	3	9	3	3	9	5	5	25	5	5	25	3	4	12	3	3	9	4	4	16
Број запосле- них	3	4	12	3	4	12	4	4	16	4	4	16	4	4	16	3	3	9	2	3	6	3	4	12
Сложено- ст систе- ма	4	4	16	3	3	9	4	5	20	3	4	12	3	4	12	2	3	6	2	2	4	3	4	12
Утицај на друге системе	3	5	15	4	5	20	4	4	16	4	5	20	4	5	20	3	3	9	3	3	9	4	4	16
Осетљи- вост система	4	4	16	3	4	12	4	4	16	3	4	12	4	4	16	3	3	9	2	2	4	3	4	12
Управља- ње и контрола	4	4	16	3	4	12	4	4	16	3	4	12	3	4	12	3	3	9	3	3	9	3	4	12
ИНДЕКС РИЗИКА			87			74			93			97			101			54			41			80

R – Рангирање (степен ризика) Q – Тежина (важност) Σ - Укупно

3.2.4. Одлука о ревизијској стратегији

Након што се дефинишу системи и израчунају индекси ризика, директор Центра за интерну ревизију, са вишим руководством, врши консултације и усаглашава ставове о прикупљеним подацима. Приликом дефинисања стратегије ревизије треба имати на уму да није могуће, нити је неопходно детаљно покрити све аспекте система интерних контрола сваке године. Циљ ове стратегије треба да буде да се у довољној мери покрију основне области које ће омогућити доношење општег мишљења о ефективности и адекватности система контрола.

На основу индекса ризика, ревизијске системе треба сврстати у оне са високим, средњим и ниским ризиком. Једна од могућих класификација ревизијских система је следећа:

- системи са индексом ризика од 85 су високоризични;
- системи са индексом ризика од 40 – 84 су средњег ризика;
- системи са индексом ризика од 39 или мање су ниског ризика.

Стратегија интерне ревизије, приликом вршења ревизије, треба чешће да укључује системе који носе већи ризик - обично се такви системи ревидирају сваке године, како би се потврдило да системи који су од виталног значаја под ефективном контролом. Приликом прве ревизије система, који носи велики ризик, контроле ће се детаљно прегледати како би се установило које контроле су кључне и колико су ефективне. Накнадне ревизије система, који носе високе ризике, биће ограничене на потврду да су циљеви система непромењени, очекиване и постојеће контроле идентичне, а управљање ризиком адекватно.

Ревизије код система који носе средњи ризик нису тако учестале. Уколико се ради о циклусу ревизија од три године, онда су овакви системи предмет ревизије једном у две до три године циклуса. То се може оправдати тиме што су ови системи изложени релативно малом ризику чак и уколико нису предмет ревизије у једној години.

Ревизија нискоризичних система може се вршити једном у три године, а у неким случајевима ревизија се може ограничити на само два или три кључна система.

3.2.5. Процена потреба ревизије

Утврђивање потреба за ресурсима, односно процена потреба ревизије, обухвата процену времена које интерни ревизори треба да проведу на сваком ревизорском послу, узимајући у обзир ограничења као што су расположиво време и ресурси. Ове процене треба да буду засноване на очекиваној успешности и компетентности интерних ревизора.

Кад се стратегија ревизије припрема по први пут, биће неопходно да се за сваку категорију ревизије одреди стандардно време:

- велики ризик до 90 дана;
- средњи и мали до 50 дана;

Приликом каснијих ажурирања стратешког плана, време за одређене ревизије се може одредити конкретно на основу стеченог искуства.

У стратешки план се могу уградити и ревизије система у развоју као и важни развојни пројекти. Познавање методологије која се користи у развоју одређеног пројекта, омогућава процену оних фаза које ће захтевати највише времена за ревизију. Стратешки план се ревидира и ажурира сваке године, где друга година текућег стратешког плана постаје прва година новог плана и основа за годишњи план рада интерне ревизије наредне године. Комплетна оцена плана треба да се врши на сваке четири до пет година или чак и раније уколико дође до промена у организацији.

3.3. Годишњи план ревизије

Годишњи план припрема директор Центра за интерну ревизију, на основу Стратешког плана и доставља га Комисији за ревизију на обавезну претходну сагласност, а након давања сагласности и генералном директору на одобрење. Годишњим планом се дефинишу задаци које треба обавити, идентификују критичне области, поставе циљни датуми и расподела ресурса. Годишњим планом, такође, је неопходно обухватити све ресурсе који требају бити расположиви током године. У обзир треба узети и потребе за специјалним вештинама, односно ангажовање специјализованих стручњака као и њихову расположивост током одређене године. Овај фактор је веома важан приликом израде годишњег плана.

Интерним ревизорима који немају довољно искуства треба више времена да обаве одређене послове.

„Ревизорско“ време треба да укључи „основно“ време и време везано за рад вођа тимова и директора интерне ревизије. „Основно“ време подразумева све фазе одређене ревизије, као што су прикупљање општих података, припрема плана ревизије, утврђивање чињеница, документовање, тестирање, припрема извештаја, разматрање налаза ревизије, накнадни послови ревизије и праћење промена у систему. Време треба анализирати узимајући у обзир и специјализоване вештине, нпр. ревизори компјутерских система, рачуновође, безбедности одвијања саобраћаја. итд., указујући на ревизије где је неопходна стручност искуснијег ревизора. Такође, неопходно је планирати и време за друге послове, као што је ревизија о спроведеним препорукама, савети и испитивање криминалних радњи, консултативне активности, ревизије по налогу генералног директора, непланирани догађаји и друго.

Годишњи план мора бити одобрен пре почетка године у којој се врши ревизија.

Израда годишњег плана обухвата следеће фазе:

- одређивање броја ревизора и других ресурса,
- избор одговарајуће ревизије из стратешког плана,
- идентификацију ревизор/дан за све ревизије, и
- распоред ревизија по месецима/кварталима.

Директор Центра за интерну ревизију треба да размотри предности и слабости у погледу расположивих ревизора, да узме у обзир и усавршавање и обуку запослених. Како су вође тимова одговорни за спровођење конкретне ревизије као и за дневни надзор и усмеравање ревизије, њима се може поверити припрема одговарајућих делова

годишњег плана, али директор Центра је ипак одговоран за општу координацију и конзистентност плана.

3.4. Оперативни план ревизије

У оперативном плану прецизно се наводе ресурси за конкретне ревизије. Овај план директору Центра за интерну ревизију представља важан управљачки инструмент. Ток спровођења конкретне ревизије потребно је најмање једном месечно упоређивати са оперативним планом, како би се утврдило да ли се спровођење ревизије одвија по плану као и да ли су се идентификовали одређени пропусти и евентуално утврдиле корективне мере.

4. ВРСТЕ ИНТЕРНИХ РЕВИЗИЈА

4.1. Делокруг и подела

Делокруг рада интерне ревизије није ограничен на један сегмент пословања Друштва већ обухвата све програме, активности и процедуре. Интерна ревизија поред својих основних активности врши консултантске послове на захтев генералног директора „Србија Воза“ а.д. или на захтев субјекта ревизије по одобрењу генералног директора „Србија Воза“ а.д. Такође, интерни ревизори могу Решењем бити именовани у радне групе из различитих области али искључиво у консултативном својству.

У зависности од приступа и начина извођења ревизија као и различитог фокуса на поједине сегменте пословања Друштва, могу се идентификовати следеће врсте ревизија:

- **Ревизија система**-процена система интерних контрола;
- **Суштинска** ревизија-оцењивање усаглашености са свим релевантним законима и прописима;
- **Финансијска** ревизија-оцењивање тачности финансијских информација;
- **Ревизија сврсисходности** (учинка или перформанси)-оцењивање успешности пословања;
- **Ревизија информационих** система-преглед информационих система;
- **Ревизија уговора**-оцењивање адекватности прописа и система за управљање и контролисање уговора у свим фазама његовог трајања.

Директор Центра за интерну ревизију, у зависности од потреба, одлучује о врсти ревизије која ће се изводити.

4.2. Ревизија система

Ревизија система је структурисана анализа и оцена мере у којој систем интерних контрола обезбеђује остваривање циљева организације:

- процену функционисања контрола у оквиру система са циљем да се формира став у погледу поузданости система да би се руководству помогло у остваривању циљева;

- пружање потврде руководству „Србија Воз“ а.д. да системи функционишу на планирани начин;
- конструктивне и практичне препоруке за јачање система и управљање идентификованим ризицима, и
- коришћење налаза ревизија појединачних система за општу потврду адекватности контрола.

Ревизија система садржи следеће етапе:

- припрема и планирање;
- утврђивање циљева контрола и очекиваних контрола;
- утврђивање и идентификовање система;
- идентификовање интерних контрола;
- оцену контрола у односу на ризике;
- тестирање контрола ради утврђивања њихове поузданости;
- доношење закључака на основу анализе онога што је резултат оцене и тестирања, како би се формирало мишљење о поузданости и адекватности интерних контрола;
- израда извештаја са планом активности;

Ревизија система је најчешће коришћена врста интерне ревизије у јавном сектору.

4.3. Суштинска ревизија

Алтернативни приступ ревизијама система је суштинска ревизија, коју најчешће користи екстерна ревизија, али је она на располагању и интерним ревизорима уколико они сматрају да је то погодно.

Основни циљ суштинске ревизије је да се доказима у потпуности поткрепе евиденција и средства Друштва, као и усаглашеност са свим релевантним законима и прописима. Ова ревизија обично подразумева велике узорке како би се испунио ревизорски стандард који се односи на валидност доказа и интерним ревизорима може одузети доста времена.

Суштинска ревизија обично укључује следеће етапе:

- идентификовање целокупне рачуноводствене евиденције;
- утврђивање циљева ревизије;
- осмишљавање тестова којима ће се поткрепити евиденција, и
- формирање закључака и мишљења.

4.4. Финансијска ревизија

Интерна финансијска ревизија ограничена је на оцењивање финансијског система Друштва. Примарни интерес интерних ревизора нису извештаји рачуноводства или сами бројчани подаци, већ систем и контроле које обезбеђују квалитет и тачност рачуноводствених информација и финансијског извештавања.

Финансијске ревизије обухватају ревизију финансијских и рачуноводствених исказа и извештаја, који имају за циљ пружање разумног уверавања да финансијски извештаји Друштва приказују, истинит и објективан положај, резултате пословања и новчане токове и да су припремљени у складу са општеприхваћеним принципима рачуноводства.

Ревизијама везаним за финансије се утврђује:

- да ли су финансијске информације представљене у складу са успостављеним критеријумима;
- да ли се Друштво придржава усклађености са специфичним финансијским захтевима;
- да ли је структура интерне контроле, која се односи на финансијско извештавање и/или чување средстава, адекватно осмишљена и примењена на одговарајући и ефективан начин.

Финансијске ревизије могу се односити само на делове финансијских извештаја или финансијских информација као што су:

- извештај о приходима и трошковима,
- извештај о приливу готовине,
- извештај о основним средствима,
- извештај о попису итд.

Финансијска ревизија често подразумева примену доказних поступака, чији је главни циљ да темељно поткрепе тачност и прецизност евиденција и средстава Друштва, како би обезбедила усклађеност са релевантним законима и прописима. Често укључује велике узорке како би била у складу са ревизорским стандардима о адекватности евиденција и може захтевати дужи период који јој ревизор мора посветити.

4.5. Ревизија сврсисходности

Ревизија сврсисходности, позната је и као „вредност за новац, ревизија проширеног обима, свеобухватна ревизија, ревизија управљања или оперативна ревизија и представља процену трошења јавних ресурса, односно да ли се они користе за остваривање циљева Друштва на економичан, ефикасан и ефективан начин.

Економичност је прибављање роба и услуга одговарајућег квалитета по најповољнијој цени.

Ефикасност је коришћење роба и услуга на најбољи начин како би се постигли жељени резултати.

Ефективност је процена обима у којем стварни резултати сваког система постижу жељене циљеве и достижу жељени утицај.

Ревизија сврсисходности има елементе финансијске ревизије и ревизије система. Ревизија сврсисходности представља објективно и систематично испитивање доказа са циљем да се пружи независна оцена успешности (перформанси), програма, активности или других функција у Друштву.

Сврха ове ревизије јесте да извештај о спроведеној ревизији буде „input“ који ће утицати да се побољша јавна одговорност, а лицима која су задужена за надзор и покретање корективних мера олакша доношење одговарајућих одлука.

Ревизије сврсисходности пословања могу бити веома сложене и не треба да их врше интерни ревизори са мало искуства.

Ревизија сврсисходности се од ревизије система разликује у приступу.

Ревизија сврсисходности се може применити само на једну активност или један систем, тако да оцењује резултате (“output”) система који је предмет ревизије али може да представља и свеобухватну студију Друштва.

Ревизија система подразумева оцену система контрола које је успоставило руководство и више се фокусира на утврђивању адекватности контрола.

Контроле којима се бави ревизија сврсисходности пословања су:

- планирање и утврђивање циљева;
- подаци везани за управљање;
- индикатори успешности;
- успешност политика Друштва; и
- оцена и адекватна контрола трошкова.

У одређеним околностима, ревизије сврсисходности могу се вршити и на захтев руководства, односно уколико ревизија система наговештава да је неопходна ревизија сврсисходности, како би се оценили резултати (“output”) конкретног система. Такве ревизије могу укључити и испитивање назнака могућег ненаменског трошења средстава, утицај значајних пројеката или ефикасност стандардних управљачких операција.

Ревизија сврсисходности обично подразумева следеће:

- јасно утврђивање предмета ревизије;
- коришћење свих расположивих извора, унутрашњих и спољних;
- утврђивање активности које су предмет ревизије;
- поређење нивоа трошкова и активности током одређеног периода времена (поређење са реперима – “benchmarking”);
 - спремност да се испита шта је урађено и зашто, као и да се утврде и размотре алтернативни приступи и
 - препорука алтернативних приступа и утврђивање трошкова и користи везаних за те приступе.

Користи од ревизије сврсисходности пословања су:

- јасније утврђивање циљева и начина постизања одређених политика;
- побољшање утицаја програма и политика;
- смањење трошкова и раст прихода;
- побољшање учинка руководства, нивоа интерне контроле и нивоа одговорности;
 - пружање независног прегледа области/резултата/утицаја;
 - развој критеријума процене који ће се користити у планирању и управљању будућих програма и активности;
 - указивање руководству на проблематичне области и
 - могућност утврђивања најбоље праксе.

4.6. Ревизија информационо-комуникационих (ИКТ) система

Ревизија информационо-комуникационих(ИКТ) система представља примену ревизијских вештина на технолошке аспекте пословних процеса. Ова врста ревизије подразумева независну оцену и тестирање пракси и процедура које се односе на:

- сигурност обављања пословних процеса;
- процедуре планирања и организовања информационих технологија, као и развоја и набавке нових система и средстава и
- економичност, ефикасност и ефективност коришћења информационих технологија.

Од свих интерних ревизора очекује се да буду упознати са основним концептима интерних контрола у смислу њихове примене на информационо- комуникационе технологије пословних система и процедура у оквиру Друштва. Ревизија контрола у таквим системима обично представља део стандардне ревизије система. Међутим, сложеност и разноврсност информационих технологија захтева уско специјализовану стручност интерних ревизора који ће примењујући конкретне активности у оквиру усвојене методологије, вршити ревизију информационо- комуникационих система. У случају недостатка интерних ревизора информационих система, интерна ревизија, у складу са стратешким и годишњим планом ревизије, може ангажовати специјализоване стручњаке из ове области.

Интерни ревизори информационих система могу пружити савете и подршку другим интерним ревизорима у погледу:

- стратегије, планирања, организације и политике информационих система;
- контроле развоја система-интерна ревизија треба да буде у могућности да пружи савет о контролама у најранијој могућој фази процеса развоја система. На тај начин контроле се могу спровести лакше и захтевати мање трошкова;
- контроле апликација-укључује тестирање операција и тестове безбедности;
- контроле информационог и комуникационог окружења-подразумева процену ефективности и адекватности контрола везаних за управљање ресурсима, тех.подршку, безбедност и чување података;
- контроле инфраструктуре система-фокусирају се на безбедност и интегритет, укључујући мрежу, сервере и приступ интернету;
- контроле уговорених услуга-уговорене услуге морају бити праћене и њихов учинак процењен.

4.7. Ревизија уговора

Ревизија уговора се може вршити као део друге ревизије или као одвојена ревизија. Приступ ревизији уговора је сличан оном код осталих врста ревизије.

Ова врста ревизије такође захтева:

- утврђивање циљева ревизије;
- идентификацију и испитивање интерних контрола;
- тестирање појединости података и њихову евалуацију и
- извештавање о налазима ревизије.

Организације закључују уговоре са извођачима радова, добављачима и консултантима за грађевинске радове, опрему, добра и услуге. Овакви уговори некад подразумевају исплату великих износа који се

исплаћују уговореном динамиком током дужег периода. Од кључне важности је да овакви трошкови буду предмет ревизије.

Задатак ревизије јесте да врши преглед, оцењује и подноси извештаје о системима укљученим у контролисање пројеката и других великих уговора. То подразумева верификацију да су системи, које је руководство Друштва установило ради контроле оваквих пројеката и уговора, добри и да се поштују током свих фаза уговора.

Подручја ревизије уговора:

- однос између уговорних страна;
- поступак објављивања јавног позива за подношење понуда и одлуке о избору најповољније понуде;
- уговорне обавезе о мониторингу;
- одредбе о решавању спорова;
- плаћања уговорених обавеза;
- оцена извршења јавне набавке након испоруке добара и услуга.

Основне фазе у ревизији уговора су:

- Испитивање пре уговора-представља испитивање и процену докумената везаних за уговор, као и одлука које је донело руководство у вези са уговором.

- Стално испитивање током уговора-представља покушај да се спрече губици и злоупотребе, те да се тиме подстакне штедња, односно побољшана контрола током уговора, као и да се утврде правила за будуће уговоре сличне природе. Интерни ревизор, током трајања уговора није део система који реализује уговор, али независно испитује, процењује и подноси извештаје о управљачким контролама и процедурама, користећи технике узорковања, провере на лицу места, технике оцене система и анализу ризика.

- Испитивање завршног рачуна-улога интерног ревизора у овој фази јесте да независно испита рачун како би детектовао слабости, грешке или криминалну радњу у систему уговора. Интерни ревизор треба да избегава да буде део система контрола, већ је његова улога да руководство обавештава о мањкавостима свих система, тако да руководство може да предузме неопходне кораке како би побољшало релевантни систем.

- Испитивање након реализације уговора-подразумева поновну оцену пројекта како би се утврдило да ли су остварене користи које су биле очекиване на почетку, као и да ли су критеријуми за пројекат били разумни у погледу ажурираности података.

Испитивање може да укључи:

- оцену сврсисходности извођача радова у смислу да ли је за уложено добијена одговарајућа вредност, као и да ли се исти уговарач може узети у обзир и за будуће уговоре;
- систем који обезбеђује комплетност и тачност завршног рачуна.

5. СПРОВОЂЕЊЕ РЕВИЗИЈЕ

5.1. Општи приступ

Потребно је да сви интерни ревизори познају процедуре наведене у овом Приручнику и да их примењују у свом раду. У неким случајевима ће бити неопходно да се, приликом вршења ревизије, ове процедуре прилагоде постојећој ситуацији у субјекту ревизије, како би се ревизија спровела у духу најбоље праксе а у складу са међународним стандардима.

Ревизорски ресурси (људски, финансијски, временски) су ограничени, па је неопходно утврдити приоритете у раду, како би се ти ресурси најбоље користили.

Процес обављања сваке појединачне ревизије обухвата следеће сегменте процеса рада:

- Иницијализација и планирање ревизије (прелиминарни преглед, покретање, припрема, утврђивање циљева контрола, утврђивање и евидентирање система);
- Испитивање и процена информација (евиденција и документовање система интерних контрола, дефинисање очекиваних контрола, утврђивање постојећих контрола и тестирање);
- Извештавање о резултатима рада (оцена система кроз анализу ризика, евалуација резултата, формирање налаза, давање препорука и израда извештаја) и
- Формирање ревизорских досијеа и праћење резултата реализације налаза, закључака, препорука и предлога.

Процес појединачне интерне ревизије треба у потпуности документовати у текућем ревизорском досијеу и на стандардизованој документацији. Документација треба да садржи довољно детаља како би се што боље појасниле везе између пословних циљева, контролних циљева, процене контрола и резултата тестирања. Тиме се, практично, осигурава свеобухватан и транспарентан ревизорски траг и квалитетан систем означавања свих докумената, што чини основу за адекватно доношење ревизорских закључака, давање стручног мишљења и обавезујућих препорука.

Сваки интерни ревизор потребно је да свој рад посебно усклади са следећим професионалним стандардима:

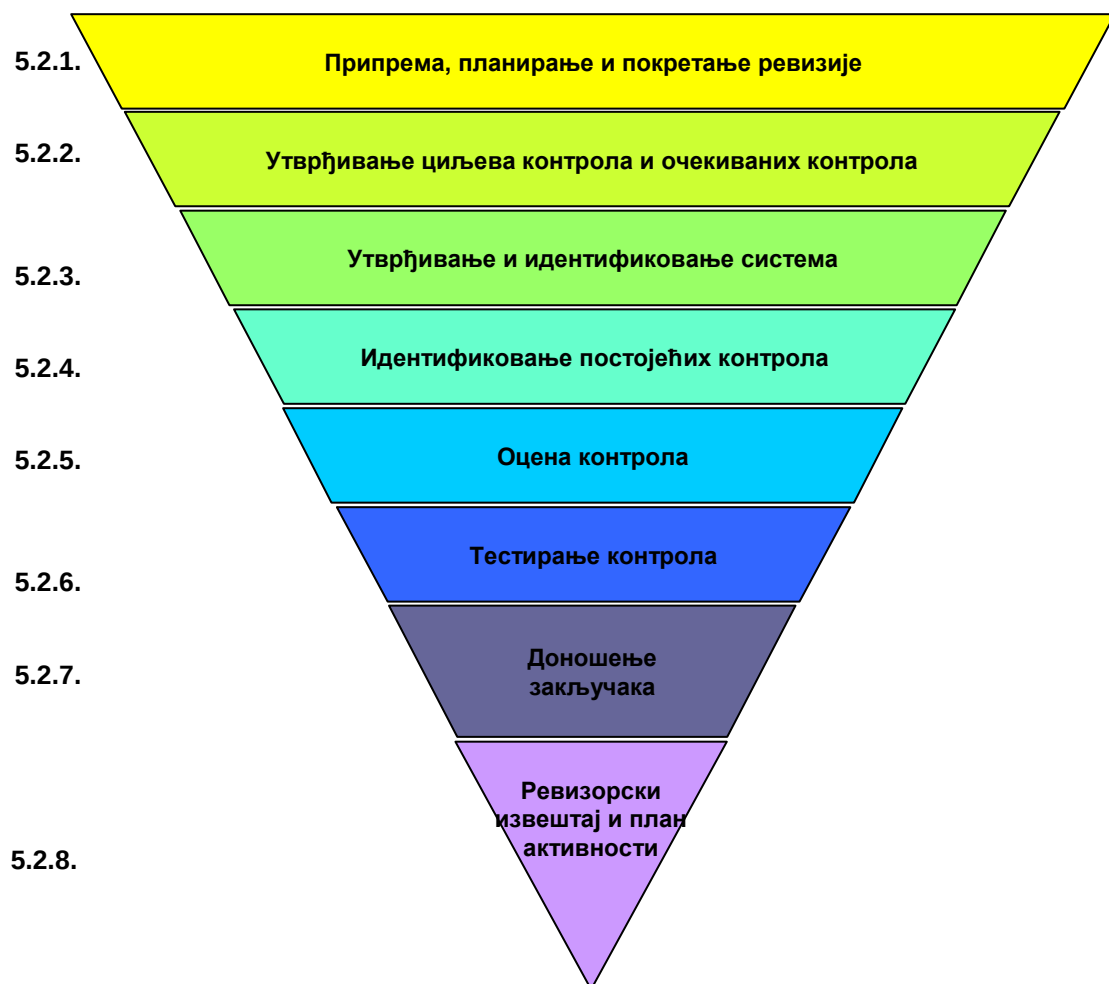
- пажљиво планирање и извођење сваке ревизије, како би се утврдило у ком правцу треба усмерити ревизију и ефективно распоредити ресурсе. Такође, планирање помаже да се на прави начин примени приступ заснован на процени ризика и значају који ризик има на остварење пословних циљева и да се ревизије прилагођавају сходно околностима;
- сагледавање сваке појединачне ревизије у контексту целине, тј. да се ниједан сегмент не издваја посебно;
- усвајање конструктивног и позитивног приступа у ревизорском послу, подршка и када је потребно, подстицање на промене у начину рада интерних ревизора при прегледу доказа и пружању независног уверавања и испуњавања других законских и професионалних обавеза;

- благовремено и адекватно извештавање руководства, уз наглашавање питања од значаја која произилазе из рада интерних ревизора и давања адекватних препорука за корективне активности;
- успостављање механизма којима се осигурава да ће субјект ревизије код којег је извршена ревизија на адекватан начин размотрити сва питања идентификована током ревизије и спровести договорене активности.

5.2. Ревизија система

Ревизија система је најзаступљенија врста ревизије која се спроводи у јавном сектору и у наредном поглављу ће бити детаљно представљена методологија вршења ревизије система.

Ревизија система састоји се из следећих фаза:



5.2.1. Припрема, планирање и покретање ревизије

Пре почетка саме ревизије, субјекту ревизије у ком ће се вршити ревизија, треба доставити формално обавештење да ће се вршити ревизија и да ће интерни ревизори извршити прелиминарни преглед, пре него што се одржи састанак са руководством, којим ће ревизија бити и званично покренута.

Сврха оваког прелиминарног прегледа, односно утврђивања чињеница, је да пружи општу слику о систему који ће бити предмет ревизије.

ПРЕЛИМАРНИ ПРЕГЛЕД ПРЕДСТАВЉА ОСНОВУ ЗА ПЛАНИРАЊЕ РЕВИЗИЈЕ.

покретање ревизије

На основу одобреног Стратешког и Годишњег плана ревизије, директор Центра за интерну ревизију, давањем налога(прилог 2) покреће сваку појединачну интерну ревизију. Налог за вршење интерне ревизије садржи почетак обављања ревизије као и све битне елементе који су неопходни за обављање појединачних ревизија.

избегавање сукоба интереса интерних ревизора

Сукоб интереса је ситуација у којој интерни ревизор који врши ревизију има супротстављени професионални или лични интерес. Такви супротстављени интереси могу отежати интерном ревизору непристрасно испуњавање дужности. Сукоб интереса може нарушити способност појединца да на објективан начин изврши своје обавезе и одговорности.

У циљу избегавања сукоба интереса, интерни ревизори који врше ревизију, након примљеног Налога за вршење ревизије, потписују Изјаву о независности.(Прилог 3)

састанак са руководством субјекта ревизије

Формалним почетком ревизије сматра се уводни састанак са руководством субјекта ревизије. Уводни састанак с руководством веома је значајан због тога што даје тон читавом поступку интерне ревизије и пружа прилику да се успостави одговарајућа атмосфера и оствари ефикасна сарадња током трајања ревизије.

Ревизорски тим на уводни састанак треба да дође у тачно заказано време, припремљен и са Налогом за вршење ревизије.

Сврха овог састанка је да се:

- ревизорски тим представи руководству субјекта ревизије;
- назначи сврху ревизије и пружи кратак преглед методологије која ће се користити-уколико је то прва ревизија субјекту ревизије, онда је неопходно дати детаљније објашњење приступа;
- стекне општи увид у дужности, одговорности и линије извештавања међу запосленим;
- размотри став ревизорског тима у погледу могућих приоритета ревизије;
- руководству пружи прилика да предложи конкретне области за које сматра да треба да буду испитане;

- представи обим ревизије и циљеви контрола који ће бити дефинисани планом ревизије;
- објасни да ће ревизорски тим обавештавати руководство о напретку ревизије, као и да је помоћ руководства добродошла током целе ревизије;
- објасни процес извештавања током ревизије, нацрт извештаја и коначни извештај;
- одреде, од стране руководиоца субјекта ревизије, релевантни службеници који ће бити на располагању ревизорском тиму током вршења ревизије.

Током уводног састанка води се записник који треба да садржи време и место одржавања, присуство лица на састанку, кратак сиже као и све битне закључке. Записник са уводног састанка се одлаже у текући ревизорски досије.

Након уводног састанка, вођа ревизорског тима израђује Оперативни план ревизије(прилог 4) и доставља га директору Центра за интерну ревизију на одобравање. Оперативни план ревизије садржи циљ, обим, технике тестирање, приступ и временски оквир ревизије.

5.2.2. Утврђивање циљева контрола и очекиваних контрола

У Друштву постоји одређена хијерархија циљева, почев од оних које утврђује више руководство до оних које утврђују запослени укључени у детаљне операције у оквиру система.

У зависности од тога можемо идентификовати различите нивое циљева кроз примере:

циљеви које је утврдило више руководство:

- усаглашеност са законима и прописима Републике Србије;
- повећање прихода на годишњем нивоу за 5%;
- побољшати ефикасност постојећег система за одобравање трошкова;
- смањити број нереализованих приспелих фактура.

циљеви утврђени на оперативном нивоу-руководилац субјекта ревизије:

- да се сви поступци набавке воде у складу са Законом о јавним набавкама;
 - да су извештајно-контролни и књиговодствени документи тачни, поуздани и благовремени;
 - смањити продају карата у возу на најмањи могући ниво.
- циљеви које су утврдили запослени у оквиру субјекта ревизије:

- да се достављене понуде не отварају пре утврђеног датума;
- да станични благајник на посебном рачуну К 216 води евиденцију о примљеним и издатим депозитима;
- да се повраћај више наплаћених превозних трошкова, кориснику превоза,врши искључиво на основу Решења КП.

Схватање циљева система омогућиће ревизору да лакше утврди шта треба да буду циљеви контрола.

Након сагледавања циљева Друштва са различитих аспеката и нивоа као и законске регулативе, правилника, упутстава и свих других интерних аката који уређују област, која је предмет ревизије, интерни ревизори утврђују циљеве контрола. Циљеви контрола чине основу за процењивање система интерних контрола и потребно је да буду конкретни и да приказују сврху унутрашњих контрола као и да указују на активности и механизме који спречавају активирање потенцијалних ризика. Циљеви контрола су у складу са циљевима Друштва и циљевима система који је предмет ревизије. Треба да се односе на посебне карактеристике система и начин на који се активности унутар система спроводе, са циљем да се испуне циљеви система. Циљеви такође треба да буду конкретни и да представљају сврху контроле, а не саму контролу. Циљеви контрола су специфични и јединствени за сваки конкретан систем који је предмет ревизије, тако да интерни ревизори морају професионално и објективно да расуђују приликом утврђивања циљева контроле за сваки систем посебно.

Дефинисањем циљева контрола стекао се услов да интерни ревизори саставе упитник у оквиру сваког циља контроле, који ће представљати основу за вођење разговора са руководиоцем субјекта ревизије или релевантним службеницима, како би разумели систем и идентификовали очекиване контроле. Правилна идентификација очекиваних контрола је веома битна јер интерним ревизорима указује на кључне аспекте контрола које су предмет ревизије.

Очекиване контроле указују ревизорима на очекивани начин функционисања интерних контрола и засноване су на законској регулативи, интерним актима Друштва и устаљеној пракси.

Очекиване контроле су важније од других контрола које могу постојати у систему јер представљају основне контроле које обезбеђују постизање контролних циљева и адекватно управљање свим значајним ризицима. Очекиване контроле помажу интерним ревизорима у процени постојећих контрола утврђених током ревизије и веома је важно да се редовно прегледају и ажурирају, како би се одржала њихова адекватност.

Уобичајене очекиване контроле нису увек релевантне и понекад се морају прилагодити систему који се испитује.

Очекиване контроле не смеју бити саме себи циљ тј. да у случајевима када интерни ревизори не идентификују поједине очекиване контроле, пажњу усмере искључиво на устаљену праксу као постојећу контролу а којом се неће обезбедити потребан ниво контроле у систему, као и откривање контрола које недостају.

Циљеви контрола и очекиване контроле се уносе у образац „Преглед контрола“ (Прилог 5)

5.2.3. Утврђивање и идентификовање система

Пре утврђивања постојећих(стварних) контрола субјекта ревизије, неопходно је да интерни ревизори изврше опис и проверу исправности приказаног система, како би:

- потврдили своје схватање система;
- утврдили повезаност/преклапања међу системима;
- утврдили како се систем уклапа у организацију;

- обезбедили основу за процену у којој интерне контроле спречавају, односно детектују и исправљају грешке.

Опис система

Опис система треба да буде довољно детаљан, како би омогућио интерним ревизорима да разумеју како систем функционише и како се остварују постојеће контроле. У зависности од постављених циљева контроле, може бити да је у неким случајевима неопходно да се забележи читав систем, а у неким само кључне области система.

Да би описали систем, интерни ревизори користе:

- списе и документа ранијих ревизија;
- разговоре и неформалне дискусије са руководиоцима и запосленима субјекта ревизије;
- посматрање физичког окружења и метода који се користе у раду, што је нарочито корисно ако након одређеног догађаја не постоје физички докази да се нешто десило. Поред тога, важно је знати да присуство интерних ревизора може да утиче на понашање запослених и да пракса која се посматра не мора да буде она коју они уобичајено примењују, што може бити тешко поткрепити доказима;
- документа и евиденције које се користе у систему;
- све остале извештаје који се односе на област која је предмет ревизије;
- податке руководства, нпр. годишњи план набавке, годишњи програм одржавања возних средстава, ток готовине, ревидиране планове...

При снимању система важно је:

- забележити како систем заиста функционише;
- утврдити и забележити све врсте процедура и трансакција које обухвата систем који је предмет ревизије;
- идентификовати све контроле-мада оне можда нису увек јасно наведене;
- забележити само оне елементе система који су битни за ревизорске оцене;
- знати да опис система који постоји у документацији може бити застарео и непотпун.

Након завршетка фазе снимања система, ревизорски тим ће руководиоцу субјекта ревизије представити резултате и након усаглашавања ставова, добити писану потврду да је систем добро снимљен. Тиме ће се избећи непотребне расправе у каснијим фазама ревизије.

Узимајући у обзир природу и сложеност система, интерни ревизори треба да се одреде за најадекватнију технику или комбинацију техника за приказивање система:

- наративни опис,
- дијаграм тока или
- њихова комбинација.

Наративни опис

Наративни опис је најчешће коришћена техника, која омогућава ревизору да прикаже комплетну и детаљну слику система.

Наративни опис треба да обухвати:

- циљеве система;
- везе унутар самог система и повезаност/преклапања са другим системима;
- окружење у коме систем функционише;
- расподелу овлашћења и одговорности;
- све кључне контроле и системске процесе;
- изузетне ситуације или случајеве који се морају решавати у оквиру система;
- „ad hoc“ контроле, као што су прегледи руководства.

Наративни опис треба да буде забележен у обрасцу „Опис система“ (Прилог 6)

Наративни опис може укључити и детаљне описе тока докумената кроз систем, али у неким случајевима се они боље бележе путем графикана.

Графикони (Flowcharts)

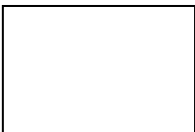
Приказивање система помоћу графикана је дијаграмски метод који бележи и описује систем истовремено приказујући ток документације или информација, као и контроле које постоје у систему.

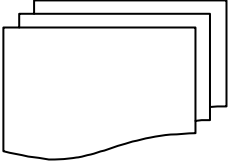
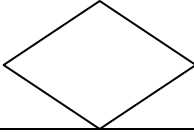
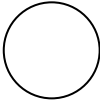
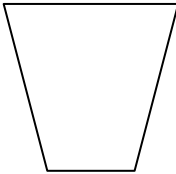
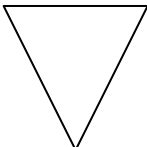
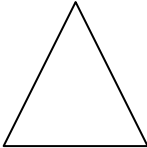
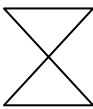
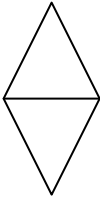
Графикони могу бити од помоћи приликом:

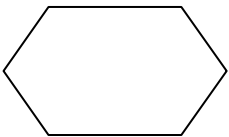
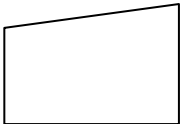
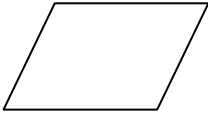
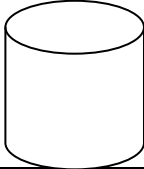
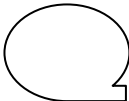
- стицања опште слике о систему;
- схватања циљева субјекта ревизије;
- утврђивања расподеле дужности;
- надзора ревизије, када одговорно лице утврђује делове система који нису обухваћени ревизорским тестовима.

Графикони се састоје од симбола (сваки од њих има специфично значење), кратког објашњења и линија за повезивање. Дужина објашњења првенствено зависи од сложености процеса, као и од тога ко ће користити графикон.

Симболи који се најчешће користе у изради графикана:

Симбол – ручни/компјутерски	Опис
	Почетна или крајња тачка графикана.
	Процес или операција. Ово може да укључи и контролу, нпр. потписивање документа, провера садржаја документа.

	Документ- нпр. уговор, наруџбеница, фактура, захтев за преузимање обавезе, одсечак.
	Више примерака документа – у случају да документ има више копија. Број сваке копије треба назначити у горњем десном углу – 1, 2, 3 итд.
	Одлука- да/не; одобрити/одбити; или алтернативе (ако А уради то, ако Б уради нешто друго).
	Веза - нпр. са неком другом тачком унутар графика на истој страници или на другој страници у истом графикону; са тачком у другом графикону; одговарајућу идентификациону ознаку (слово, број) треба унети у центар симбола.
	Ручна операција - нпр. бројање новца; припрема, ручно попуњена потврда о пријему новца; провера/попис основних средстава итд.
Симбол – компјутерски систем	Опис
	Извлачење податка/информације из документа или неког другог извора.
	Спајање више докумената у један.
	Средити документ или потребне документе.
	Сортирати документе - за даљу обраду, фајлирање итд.

	Припрема документа, извештаја, захтев за набавку, фактура за остале трошкове набавке.
	Ручни унос у компјутерски систем - путем тастатуре или на неки други начин.
	Компјутерски унос или изbacивање.
	Снимити/обработити податке на магнетном диску.
	Снимити/обработити податке на компјутерској траци.

Постоје два основна типа графикана:

- Хоризонтални графикони (графикони система) описују хоризонталну расподелу дужности уз коришћење колоне.
- Вертикални графикони представљају ток трансакција од прве до последње.

Током ревизије, потребно је одлучити који тип графикана ће бити најприкладнији за приказ система. Комбинација наративног описа и графикана, може се користити за описивање комплекснијих делова система, искључиво кроз унакрсну повезаност.

Провера исправности приказаног система – Ход кроз систем

Циљ ове врсте тестирања јесте да се обезбеди да систем функционише на начин како је приказано у опису система и да се потврди постојање контрола у свакој фази, тј. да се постојеће контроле у пракси примењују.

Важно је да систем буде тачно снимљен будући да он представља основу за оцену постојећих контрола, као и за доношење одлуке о програму ревизорских тестова.

Приликом провере исправности приказаног система - ход кроз систем, интерни ревизори првенствено траже доказе постојећих контрола. То подразумева да сваки сегмент из описа система треба потврдити адекватним документом или кроз интервју са запосленима, којим се потврђује постојање контроле. Интерни ревизори налаз спроведеног теста евидентирају у обрасцу „Ход кроз систем“ (Прилог 7), а документа којим се

потврђује исправност приказаног система и записници интервјуа са запосленима се чувају у текућем ревизорском досијеу.

Након извршене провере исправности приказаног система ревизор се може суочити са разликама:

- да је опис система погрешан;
- да је опис система исправан, али да систем не функционише правилно.

Уколико се установи разлика која није у складу са описом система, потребно је предметну разлику променити у приказу „Ход кроз систем”, јер ће он представљати основу за идентификовање постојећих контрола.

Уколико су утврђене разлике последица неадекватног функционисања система, ова чињеница се бележи у радна документа и узима у обзир при оцени постојећих контрола.

5.2.4. Идентификовање постојећих контрола

Након што су интерни ревизори утврдили како систем функционише, идентификују се постојеће контроле, односно контроле које заиста постоје у датом систему.

Постојеће контроле се могу идентификовати по различитим категоријама:

- подела дужности-функције везане за одобравање и евидентирање пословних активности које треба да обављају различити службеници;
- организација-треба да постоји јасна организациона шема и сви запослени треба да имају ажуриране описе послова са јасно наведеним дужностима;
- ауторизација и одобравање-одговарајући службеници треба формално да одобре сваку пословну активност и одлуку;
- физичке контроле-неопходне су одговарајуће контроле приступа канцеларијама, имовини, контрола коришћења канцеларијског материјала и компјутерских система;
- надзор-адекватан надзор свих запослених и активности који обавља лице које разуме процесе и може детектовати одступања од прихваћене праксе;
- кадровске контроле-адекватна контрола именовања/ангажовања службеника, сви запослени треба да прођу кроз одговарајућу обуку за своје радно место;
- математичке и рачуноводствене контроле-провера/поновна провера послова које су обавили други службеници, провера износа у наруџбеницама, фактурама, платним списковима ..., усаглашавање банковне и рачуноводствене евиденције, итд.;
- управљачке контроле-припрема одговарајућих финансијских и оперативних података за руководство, коришћење извештаја о одступањима, критички преглед и испитивање које врши руководство.

Поменуте категорије постојећих контрола могу се посматрати и са аспекта ризика:

- подела дужности-ризик да је једно лице у потпуности одговорно за све фазе одређеног процеса;
- организациони-ризик да одређена дужност буде додељена неадекватном нивоу;
- одобравање-ризик од неовлашћених и неважећих уноса података у систем;
- физички-ризик од губитка или штете везане за материјална средства организације;
- надзор-ризик да се запослени не придржавају одговарајућих безбедоносних процедура;
- кадровски-ризик да ће се запослити или именовати службеници који немају релевантно искуство и знање за обављање својих дужности;
- математички и рачуноводствени-ризик од рачуноводствених грешака, нпр. погрешно шифровање и пропусти;
- управљачки-ризик од кумулативних грешака или неубичајених трансакција које нису откриле друге контроле.

Целокупан рад интерних ревизора треба да буде документован и да буде довољан да подржи закључке о адекватности и поузданости постојећих контрола.

Идентификоване постојеће контроле треба да буду забележене у другој колони радног документа „Преглед контрола“ (Прилог 8).

Уколико се постојећа контрола слаже са очекиваном контролом довољно је да се једноставно констатује да се постојећа контрола подудара са очекиваном контролом. Уколико се постојећа контрола не слаже са очекиваном контролом, постојећу контролу можемо додатно, детаљно описати у посебно формираном документу са ознаком која јасно упућује на додатне белешке о систему.

Ако у одређеној области постојећа контрола не постоји, то треба забележити у документу „Преглед контрола“.

Након што се установе и забележе контроле које заиста постоје, интерни ревизори могу прећи на оцену адекватности ових контрола.

Тестирањем идентификованих контрола, интерни ревизори могу открити додатне контроле или установити да неке контроле не функционишу онако како се очекује. Тада се интерни ревизори морају вратити „уназад“ и ревидирати свој приказ система у обрасцу „Ход кроз систем“, како би он одражавао постојеће контроле које заиста функционишу у пракси.

5.2.5. Оцена контрола

Следећи корак јесте оцена система и свих контрола у том систему како би се утврдила:

- адекватност контрола;
- ефективност контрола.

Утврђивање адекватности постојећих контрола кроз оцену структуре система

Адекватност се односи на начин на који су осмишљене контроле и контролни циљеви у систему. Ради омогућавања ревизорског поступка, обавезно је вођење евиденције о систему контроле и циљевима контроле.

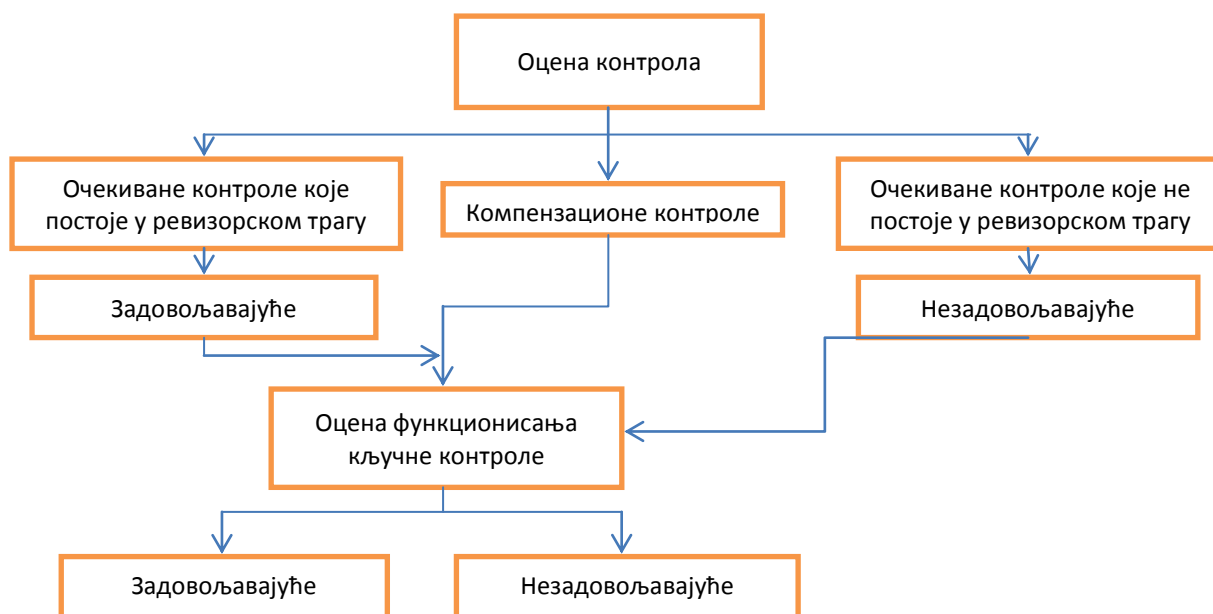
Интерни ревизори заснивају закључке и резултате ревизије на одговарајућим анализама и оценама, а такође и документују релевантне информације како би поткрепили закључке и резултате ревизије. Интерни ревизори треба да оцене сваку постојећу контролу како би увидели њихову адекватност. Поред тога, треба да оцене читав спектар контрола које могу помоћи да се обезбеди постизање одређеног контролног циља.

Процена контрола је важна етапа сваке ревизије коју треба обавити пре почетка тестирања. Проценом контрола осигурава се да ће бити тестиране само контроле које заправо постоје, односно које ће вероватно смањити утицај значајних ризика. Кроз овакву оцену интерни ревизори идентификују и контроле у које се интерна ревизија може поуздати да ће остварити циљеве контрола.

Одлука да се одређена контрола тестира, односно не тестира, треба да буде забележена у радном документу „Преглед контрола“, уз референтни број теста. У случају да интерни ревизор након иницијалне оцене дође до закључка да одређена контрола није ефективна или је непотребна за остваривање релевантног циља контроле, онда нема сврхе тестирати такву контролу.

Ова фаза укључује поређење постојећих контрола са очекиваним контролама, где резултати могу бити следећи:

- постојећа контрола подудара се са очекиваном контролом;
- нема очекиване контроле, али постоји адекватна компензациона контрола;
- одсуство очекиване контроле.



Могуће је да идентификована контрола не одговара очекиваној контроли услед постојања друге контроле у систему (компензационе контроле). Уколико је та додатна контрола значајна за остваривање циља контроле, треба је такође оценити.

Постојеће и очекиване контроле не морају бити исте с обзиром да се контролисање одређеног процеса може вршити на неколико једнако исправних начина.

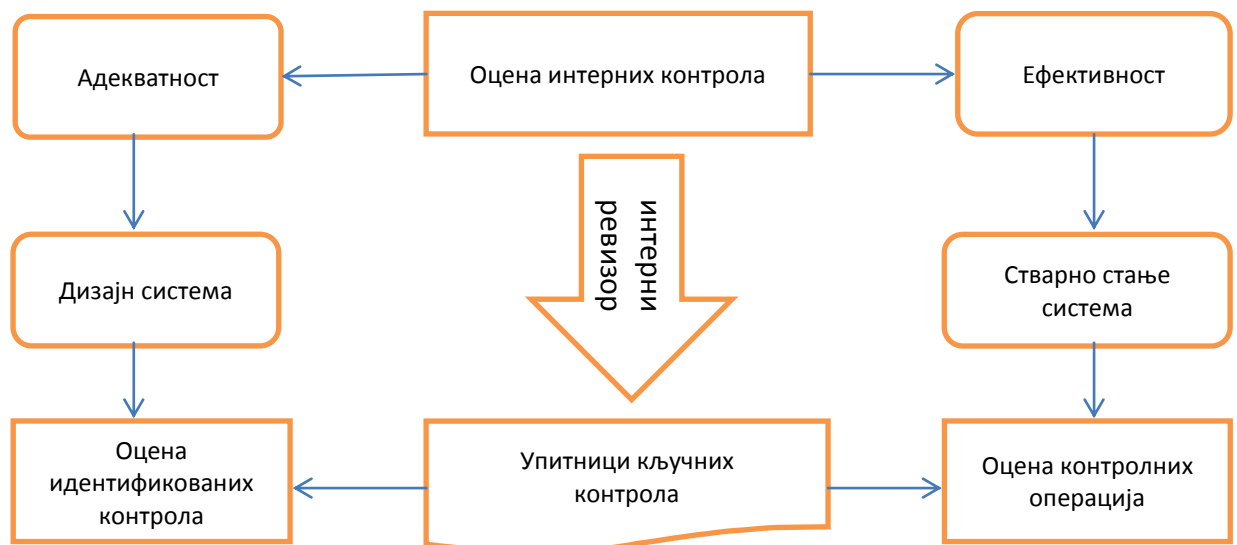
Интерни ревизори због тога морају водити рачуна да:

- приликом оцено постојећих контрола у односу на очекиване кључне контроле, треба размотрити и компензационе контроле;
- током целог процеса оцено контрола, ревизори треба да разматрају и да ли су постојеће контроле заиста неопходне.

С друге стране, могуће је да очекивана контрола не постоји у систему, и у том случају треба оценити значај контроле која недостаје. Важно је имати на уму да уклањање или измена одређене контролне процедуре можда неће значајно увећати ризик везан за одређену операцију у систему, те да може резултирати и уштедом средстава.

Утврђивање ефективности постојећих контрола кроз оцено операција у систему

Подразумева тестирање функционисања постојећих контрола са циљем да се утврди да ли функционишу доследно и ефективно. Утврђивање ефективности постојећих контрола детаљно је приказано у етапи Тест контрола.



Шематски приказ адекватности и ефективности контрола у систему

5.2.6. Тестирање контрола

Тест контрола се врши са циљем да се прибаве докази о ефективном функционисању система интерних контрола. Наглашава се да не треба тестирати све контроле, већ само оне које су изабране током прелиминарне

оцене. Ревизори треба да примете да неке постојеће контроле доприносе остварењу више од једног циља контроле и да у обрасцу „Преглед контрола“ могу бити унешене више пута. Ове постојеће контроле треба тестирати само једанпут, односно не треба их тестирати сваки пут када се појаве.

Не тестира се тачност кључних трансакција и пословних промена, већ се тестирају контроле, односно траже се докази да су контроле спроведене. Тест треба осмислити тако да се њиме проверава да ли ови докази постоје, нпр. потпис одговорног лица, заводни број на документу, потпис лица задуженог за контролу, прописани образац...

Образац „Тест контрола“ (Прилог 9) је документ са формулисаним процедурама за тестирање који се може мењати и прилагођавати у зависности од специфичности система. Постојеће контроле које нису изабране за тестирање не треба уносити у „Тест контрола“.

Само постојање контрола не значи и да те контроле функционишу ефективно, већ их треба тестирати и утврдити њихов утицај на успешност система који је предмет ревизије. Стога, извршено тестирање треба да буде одраз целокупне природе система, ревизорског схватања тог система и међузависности различитих контрола. Тестови треба да буду осмишљени тако да утврде да ли одређена контрола пружа одговарајући степен поузданости и да ће циљеви система бити постигнути, односно тестови треба да утврде да ли ће одређена контрола смањити потенцијалне ризике на прихватљиви ниво.

Интерни ревизори ће лакше моћи да осмисле тестове и процене ефективност система када су контроле класификоване на следећи начин:

- контроле о којима не постоје материјални докази или подаци о извршењу, нпр. подела дужности усменим путем;
- контроле које се доказују потписом или парафирањем;
- контроле које се доказују спровођењем рачуноводственог поступка, нпр. срањивање контролних рачуна, попис робе и стање залиха;
- контрола квалитета и контрола одступања у компјутерским програмима;
- супервизорске контроле о чијем извршењу постоје докази, нпр. праћење извештаја о одступању који су намењени информисању руководства.

Тестирање постојећих контрола може се спровести на више различитих начина. Интерни ревизори треба да настоје да користе најекономичније изворе доказа о поузданости сваке контроле која се тестира.

Како ће ревизори тестирати одређену контролу зависи и од природе контроле, али се углавном разликује неколико основних метода тестирања:

- **Посматрање**-посебно је важан метод у случају када не постоји трајни доказ о активностима, нпр. дискретним посматрањем може се открити неовлашћен приступ информатичким системима и сл.
- **Разговори-корисни** су у случајевима када не постоје докази или су недовољно јасни, нпр. интервју.

- **Провера физичких** доказа-непосредна потврда веродостојности, тачности и пуноважности пословне документације.

Након утврђивања циљева тестирања и креирања тестова, интерни ревизори се одлучују за величину и избор методе узорка. Обзиром да величина узорка утиче на релевантност резултата тестирања, интерни ревизори, пре одређивања величине узорка, превасходно треба да сагледају величину популације за посматрани период. Величина Узорка треба да буде адекватна и да репрезентује целокупну популацију. Тамо где је то изводљиво, интерни ревизори могу изабрати узорке методом статистичког узорковања.

Сврха статистичког узорковања јесте да се утврде карактеристике одабраних ставки на основу којих интерни ревизори могу да донесу закључак о целој популацији из које је узет узорак, без испитивања сваке појединачне ставке. Током ревизије било би веома неекономично и непрактично да ревизор испитује све ставке у укупној популацији трансакција или операција.

Имајући у виду ограничен број интерних ревизора, интерни ревизори се углавном опредељују за методу случајног узорка, нпр. избор из евиденције, која ће бити тестирана, а која треба да буде извршена без пристрасности у погледу одређеног дела популације или одређеног временског периода.

Случајни узорак је непосредна и статистички ригорозна метода код које свака ставка у популацији има једнаку могућност да буде изабрана.

Величина узорка зависи од учесталости одређене контроле:

- контроле које су свакодневне или се заснивају на прегледу докумената-одобрење фактура за плаћање;
- контроле које се врше недељно или месечно-усаглашавање.

Мањи узорак се користи за системе за које се сматра да нису од кључне важности за пословни процес и који се разматрају циклично, када се врши преглед ширих одговорност.

Пример величине узорка у зависности од учесталости у годишњој популацији:

Учесталост	Величина узорка	
	Системи који су од кључне (материјалне) важности за финансијске извештаје	Системи који су предмет цикличних провера
Дневна	30	15
Недељна	7	5
Месечна	3	2

У етапи Тестирање контроле, интерни ревизори користе три методе тестирања:

- Тест усаглашености;
- Тест успешности и
- Суштинско тестирање.

Тест усаглашености има за циљ да потврди да су постојеће контроле ефективне и да су поуздане, нпр. провера да је свака фактура потписана од стране одговарајућег, овлашћеног руководиоца а не да открије грешке, пропусте или потенцијалне проневере. Интерним ревизорима је значајније да утврде разлоге због којих су настале одређене грешке или пропусти, него саме грешке или пропусти као такве.

Тестирање усаглашености је стандардна форма теста који се користи током ревизије система.

У случајевима где очекиван доказ није присутан или се показало да постојећа контрола не функционише, интерни ревизори треба да се баве оним на шта ови неуспеси указују. Интерни ревизори треба да испитају сваки неуспех контроле јер је можда могуће локализовати узрок неуспеха, нпр. ако се неуспех десио само онда када је одређени запослени био на одмору.

У овој етапи се тестира контрола, па вредност грешке која може проистећи из неуспеха, сама по себи није значајна.

Тест успешности потврђује квалитет функционисања контрола. Док тестови усаглашености пружају доказ да контроле функционишу, неопходно је обезбедити да контроле функционишу на начин како је то предвиђено, нпр. док доказ прегледа од стране руководиоца може бити присутан у облику потписа на документу и даље је неопходно извршити проверу те контроле како би се осигурало да функционише исправно.

Суштинско тестирање има за циљ да се прикупе докази о комплетности, тачности и пуноважности информација садржаних у рачуноводственим евиденцијама, пре него на адекватност постојећих контрола.

Потреба да се спроведе суштинско тестирање кључних пословних догађаја, делом зависи и од процењеног степена ризика везаног за одређену контролу. Такав ризик представља ризик да материјална проневера или грешка, или нека друга значајна ствар неће бити спречена или детектована због слабости у систему интерних контрола. Интерни ревизори који имају одређено искуство, би требало да оцене степен овог ризика путем прелиминарне оцене или извршеног теста контрола.

ПРЕЛИМИНАРНА ОЦЕНА је питање професионалног суда интерних ревизора.

Тест	Контрола Резултати		Индикативни степен ризика контроле
Величина узорка	30	15	
Број неуспеха	0	0-1	НИЗАК
	*1-2	2	СРЕДЊИ
	>2	>2	ВИСОК
Прелиминарна оцена	Професионални суд		ВИСОК
Нема контроле			ВИСОК

Пример суштинског тестирања: провера да ли су плаћени износи идентични са износима на фактурама и могућа класификација степена ризика

** Треба напоменути да уколико се у узорку од 30 елемената установи једна грешка, ревизори имају опцију да ризик оцене као „средњи“ или да тестирају узорак од још 30 елемената. Уколико се у додатном узорку не установе грешке, ризик се може оценити као „низак“.*

Суштинско тестирање има ограничену улогу у ревизији система и више се користи у финансијској ревизији, када је потребно потврдити бројке и стање у рачуноводственим евиденцијама.

Интерни ревизори овакво тестирање могу користити и као средство да се укаже на постојање слабости или непостојање интерних контрола, када немају други начин да увере руководство. Интерни ревизори треба да имају на уму да суштинско тестирање обично није економично и може да ослаби аргументе ревизора уколико таквим тестирањем не успеју да обезбеде доказе о постојању грешака. У већини случајева задовољавајући резултати тестирања одређених контрола могу да искључе потребу за било каквим суштинским тестирањем које се може извршити у тој области. Ипак, суштинске тестове треба вршити у областима у којима је степен ризика довољно велики да оправда те тестове.

Суштинско тестирање се у ревизији система може користити када интерни ревизори треба да осмисле суштинске тестове да би потврдили тачност резултата одређеног система, нпр. провера да ли је обрачун плата исправан, итд. и на тај начин утврдили рачунску исправност трансакције, а не функционисање контрола.

Након спроведеног тестирања и прелиминарне оцене контрола, независно од методе која је коришћена приликом тестирања, интерни ревизори могу приступити додатном тестирању. Интерни ревизори могу се одредити за додатно тестирање у случајевима када је резултат тестирања нејасан, када на то упућује индиковани степен ризика, у циљу бољег сагледавања адекватности и ефективности контрола, услед назнака за постојање криминалних радњи, на захтев вишег руководства итд...

Целокупан поступак и ток етапе тестирања контрола бележи се на посебном обрасцу, „Радном документу“ (Прилог 10).

„Радни документ“ садржи: популацију, величину узорка, методу тестирања, време и место тестирања, резултат тестирања, и закључак тестирања. „Радни документ“ се чува у текућем ревизорском досијеу.

Закључак из „Радног документа“, са одговарајућом везом која упућује на „Радни документ“, пребацује се у образац „Тест контроле“ у колону резултат теста.

Резултат теста из обрасца „Тест контроле“, са одговарајућом везом која упућује на „Радни документ“, и Тест контроле“, пребацује се у образац „Преглед контрола“ у колону оцена контрола. (Прилог 11).

Интерни ревизори у образцу „Преглед контрола“ треба да направе везу са „Радним документом“ и „Тестом контроле“.

5.2.7. Доношење закључака

У ревизији система доношење закључака представља фазу у којој интерни ревизори разматрају резултате претходног рада, да би потом о резултатима спроведене ревизије известили директора Центра за интерну ревизију, а након тога, кроз Нацрт извештаја и руководство субјекта ревизије. Међутим, доношење закључака није ограничено само на ову фазу и неопходно је да интерни ревизори своје налазе, закључке и препоруке разматрају током свих фаза оцењивања и тестирања у оквиру ревизије.

Ревизорски налаз

Образац за „ревизорски налаз“ (Прилог 12), представља корисну форму и начин за обраду прикупљених података и поновно разматрање питања у логичном редоследу за потребе писања извештаја о спроведеној ревизији. Образац „ревизорски налаз“ је осмишљен тако да помогне у поступку утврђивања узрока идентификованих проблема или слабости, установљених током оцене система контрола, као и у припреми одговарајућих препорука.

„Ревизорски налаз“ треба испуњавати током тестирања контрола, уколико се утврди природа и значај одређене слабости. Кад год је то могуће, у „ревизорском налазу“ треба повезати сличне слабости и сврстати их у исту групу. Ово ће олакшати припрему извештаја о спроведеној ревизији.

Попуњавање Обрасца за „ревизијске налазе“

Проблем/слабост

Овде треба представити проблем или слабост утврђену кроз ревизорске тестове. Није неопходно наводити превише детаља-обично је довољан опис у једној или две краће реченице, нпр. фактуре за набавку нису рачунски проверене пре него што су одобрене за плаћање.

Узроци

Важно је за сваку слабост утврдити њене праве узроке, а не њене симптоме. Уколико се то не учини, врло је вероватно да резултат препорука неће бити побољшана контрола. Приликом попуњавања овог дела обрасца потребно је да интерни ревизор себи постави питање, нпр. „зашто се то дешава, односно не дешава?“

Последице

Овде треба забележити стварне или потенцијалне последице, одређене слабости коју сте утврдили. Ово укључује: повећање трошкова, немогућност руковођења, итд. Спроведени ревизорски тестови ће пружити потребне информације за утврђивање ових последица. Уколико је то могуће, потенцијалне последице треба нумерички(вредносно) исказати. Тиме ћете обезбедити боље аргументе и лакше доношења добре одлуке зато што одговарајућа информација није доступна, неиспуњавање циљева, губитак контроле над документима, нарушавање линије убедити руководство у неопходност спровођења ваших препорука.

Упућивање на ревозорски досије

Интерни ревизори у „ревизорском налазу“ треба да упуте, тј. направе везу са „радним документом“ из текућег ревизорског досијеа, који садржи детаље и доказе који потврђују постојање одређене слабости.

Закључак

За сваку слабост потребно је дати кратак закључак. Обично је то једна или две реченице које сумирају ситуацију, нпр. пропуст да се изврши рачунска провера износа на приспелим фактурама која умањује сигурност да су добављачу уплаћени одговарајући износи. Ово може да доведе до тога да субјект ревизије плаћа за добра и услуге више него што би требало. Овакви закључци могу бити од помоћи и у изради извештаја о спроведеној ревизији.

Препоруке

Потребно је забележити кључне елементе препорука. Интерни ревизори треба да имају на уму узроке одређених слабости и да буду сигурни да ће се они на одговарајући начин разрешити препорукама.

Препоруке треба да:

- буду засноване на поузданим информацијама;
- се баве основним узроком проблема, а не само са симптомима;
- прецизно опишу шта треба да се уради;
- предложе ко треба да буде одговоран за предузимање активности;
- буду јасне, прецизне и једноставне;
- буду недвосмислене;
- буду остварљиве;
- односе се на одређене акције-свака препорука да се бави једном ставком.

Препоруке интерних ревизора могу укључити следеће:

- увођење нових контрола;
- усавршавање или измена постојећих контрола како би биле ефективније;
- обезбеђивање редовне и доследне примене постојећих контрола;
- смањивање непотребних контрола и
- израда интерних докумената.

Дате препоруке се уносе у образац „преглед контрола“ у колону препоруке (Прилог 13).

„Ревизорски налаз“ олакшаће завршни састанак са руководством а пружиће и добру основу за расправу о закључцима и препорукама. Такође ће олакшати и расправљање о евентуалном алтернативном решењу одређеног проблема или слабости, које може да предложи сам субјект ревизије.

5.2.8. Ревизорски извештај и план активности

Ревизорски извештај

Уводна разматрања

Ревизорски извештај треба да пружи уверавање о систему који је предмет ревизије и ствара основу општег уверавања о систему контрола који треба обезбедити. Веома је важно запамтити да је ревизорски извештај само материјални производ спроведене ревизије и као такав, представља „излог“ интерне ревизије. Састоји се од планирања, времена и уложеног напора приликом вршења ревизије и одражава квалитет и темељност интерних ревизора. Квалитет извештаја имаће значајан утицај на виђење интерне ревизије од стране вишег руководства, а неодговарајући ревизорски извештај може негирати рад интерних ревизора као и донете закључке и имати утицај на стварање негативне репутације и статуса интерне ревизије.

Сврха и функција ревизорског извештаја је:

- саопшавање о идентификованим проблемима и узроцима проблема;
- објашњење утицаја и последица тих проблема и приказа њиховог обима где је то потребно;
- мерење учинка-тако што ће обезбедити анализе и оцене и нагласити области где се може постићи већа ефикасност и ефективност и уклонити губици;
- да убеди руководство о потреби за променом;
- да предложи практична и економична решења и
- да пружи основу за праћење спровођења одговарајућих мера.

Постоје три главне функције ревизорског извештаја:

- документ који треба да подстакне предузимање мера-уколико извештај не постигне предузимање активности, читав задатак је губљење времена за све који су били укључени у ревизију. Да би се предузела активност, извештај треба да пружи субјекту ревизије сажету и објективну процену контроле унутар ревидиране области и нагласи значајне слабости које су идентификоване. Такође треба да нагласи утицај тих слабости на нивоу контроле и укаже руководству да треба нешто да предузму по том питању.

- документ који треба да делује као формални и стални доказ ревизорског ангажовања, закључака и нивоа контрола које постоје у одређеном систему у одређеном времену.

- добар извештај који показује професионализам и компетентност интерних ревизора, показује објективност и независност интерне ревизије и показује да ревизори могу помоћи да се унапреде ефикасност и ефективност.

Врсте ревизорског извештаја

Писани извештај треба сачинити након сваке спроведене ревизије како би се обезбедио формални доказ резултата спроведене ревизије.

У основи постоје две врсте ревизорског извјештаја:

- Стандардни извјештај, најчешће се користи и састоји се од три главна дела-резимеа, детаљног извештаја и плана активности;
- Меморандум ревизије је обично краћи од стандардног извештаја и користи се-за брзе и специјалне прегледе извршене на захтев руководства ради извештавања о резултатима праћења ревизије; код ревизије са релативно мањим налазима; као привремени извештај за дуже ревизије.

Структура ревизорског извештаја

О прецизној структури ревизорског извештаја треба да одлучи руководиоца унутрашње ревизије. Важно је да сваки ревизорски извештај има исти облик. Ово олакшава линијским руководиоцима да их користе и разумеју и да им помогне да изграде имиџ јединице за интерну ревизију.

Ревизорски извештаји-типично треба да садрже:

- насловну страну извештаја;
- садржај;
- резиме;
- детаљан извештај;
- план активности и
- анексе/прилоге.

Нацрт извештаја, завршни састанак са руководством и коначан извештај.

Након израде, Нацрт извештаја се доставља руководиоцима субјекта ревизије на упознавање и користи као основа за дискусију на завршном састанку са руководством.

Завршни састанак може да буде мучно сукобљавање или отворен и конструктиван разговор. Тема дискусије сваког завршног састанка зависиће од специфичности налаза ревизије и особа које присуствују састанку. Руководиоци субјекта ревизије могу да укључе све оне који могу да уложе приговор на исправност садржаја Нацрта извештаја и све који су одговорни за област или ситуацију где је потребно да се примени корективна мера.

Задатак интерних ревизора јесте да:

- кратко представе спроведену ревизију укључујући циљеве, обим и процедуре;
- објасне своје одлуке-процес промишљања који стоји иза одлуке интерних ревизора;
- кратко представе идентификоване ризике;
- укратко изнесе налазе и препорука за отклањање ризика који су повезани са тим налазима;
- укажу на значајна питања ревизије која су већ исправљена и
- продискутују мање значајна питањима утврђена током вршења ревизије.

Сврха завршног састанка са руководиоцима субјекта ревизије је развијање заједничког разумевања о садржају Нацрта извештаја и других питања која нису наведена у извештају. Састанак такође треба да помогне да се избегну било каква неразумевања или погрешна тумачења чињеница тако што ће пружити могућности руководиоцима субјекта ревизије да појасне одређене ставке и да изразе своје виђење о закључцима, као и препорукама представљеним у „Плану активности“.

Циљ завршног састанка са руководиоцима субјекта ревизије је усаглашавање „Плана активности“.

Током завршног састанка води се записник који се након завршетка састанка одлаже у текући ревизорски досије. Руководиоци субјекта ревизије евентуалне примедбе и сугестије на Нацрт извештаја могу доставити у року који не може бити дужи од 8 дана од дана одржаног Завршног састанка. Интерни ревизори ће евентуалне примедбе и сугестије узети у разматрање и ако је потребно извршити допуну Нацрта извештаја а након тога сачинити коначну верзију Извештаја са планом активности, који треба вратити руководству на потпис.

План активности

„План активности“ (Прилог 14) је образац у ком су евидентирани:

- дате препоруке-све препоруке из Извештаја;
- ниво приоритета-рангирање препорука по степену важности;
- евентуални коментари руководства субјекта ревизије-објективни разлози и објашњење за евентуално неприхватање дате препоруке;
- договорена мера-прихватање или неприхватање датих препорука;
- одговорно лице за спровођење датих препорука-име и позиција лица у субјекту ревизије који преузима одговорност за спровођење препоруке;
- рок за спровођење датих препорука-датум до ког треба спровести дате препоруке.

„План активности“ саставни је део Нацрта извештаја и доставља се субјектима ревизије пре одржавања завршног састанка. На завршном састанку интерни ревизори са руководиоцима субјекта ревизије разматрају дате препоруке, усаглашавају рокове за њихово спровођење и старају се да субјекти ревизије попуне и потпишу „План активности“. Након протеча времена остављеног за евентуалне примедбе и сугестије субјекта ревизије на представљени Нацрт извештаја, интерни ревизори у року од 15 дана сачињавају коначну верзију Извештаја са потписаним „Планом активности“ и достављају генералном директору и субјектима ревизије

5.3. Политика против преваре и корупције

Неправилности са којима могу да се сусретну интерни ревизори су грешке, преваре и корупција.

Грешке су ненамерне, нетачне тврдње или пропусти износа или ненамерно и нетачно обелодањивање у финансијским извештајима и осталим извештајним документима.

Превара се карактерише као обмана, варање, скривање, кршење дужности и овлашћења с циљем прибављања противправне користи. Правно гледано то је противправна радња у којој једна страна намерно

обмањује другу давањем погрешних информација.

Интерни ревизори у свом раду могу се сусрести са неким од следећих врста превара:

- омашка-ненамерни, нетачно приказани подаци у извештајним документима и рачуноводственим евиденцијама;
- неправилност-намерно приказивање нетачних извештаја и проневера (утаја) средстава;
- незаконити поступци-почињена дела где има и кривичних елемената да би се неправилно или незаконски стекла нека корист.

Корупција је злоупотреба јавне службе у сврху приватне користи, односно остварење приватних на штету јавних интереса и општег добра. Две основне групе фактора које омогућавају појаву преваре и корупције су пословни и лични.

Пословни фактори:

- слабо контролно окружење;
- запослени од којих се тражи да обављају дужности које су изнад њихових способности; и
- недостатак запослених на нивоу руководства.

Лични фактори:

- личне финансијске тешкоће;
- личне карактерне црте; и
- притисак трећег лица на запосленог.

Одговорност за откривање и спречавање од преваре и корупције

За откривање и спречавање од превара и корупције у првом реду је одговорно руководство, које је дужно да усвоји и спроводи кодекс професионалне етике управљања и рада. За борбу против превара и корупција од изузетног значаја је стручан и ефикасан систем интерне контроле и ефективна интерна и екстерна ревизија која такође врши и надзор руководства. Одговорност интерних ревизора у односу на преваре и корупцију је у потпуности опредељена у функцији постављених циљева приликом вршења ревизије.

Неки од индикатора који указују на могућност преваре и корупције

- запослени је задужен за две или више следећих активности: наручивање, пријем робе, односно услуга, и одобравање плаћања;
- не узима годишњи одмор;
- узима слободне дане повремено;
- невољно делегира дужности;
- тајанствен и избегава питања везана за одређене уговоре и/или добављаче;
- одбија да било кога пусти да се бави одређеним уговором/добављачем;

- генерално није спреман да дискутује о томе шта ради; не жели промену посла;
- има тенденцију да на себе преузима превише; редовно ради викендом;
- демонстрира екстравагантан стил живота, нпр. друга кућа, луксузни аутомобили, скупа одећа и одмори, редовне вечере у ексклузивним ресторанима итд.

Неке од врста превара и корупције

- прикривање дела пазара и задржавање за себе;
- крађа готовине или друге имовине;
- фалсификовање документације;
- фалсификовање потписа;
- фалсификовање података;
- погрешно приказивање резултата рада;
- продаја ситног инвентара, нпр. канцеларијски материјал, ИТ опрема;
- недостатак пратеће документације;
- ангажовање руководства на пословима нижег нивоа приликом куповине средстава.

Улога интерних ревизора

Улога интерних ревизора је врло јасна и подразумева:

- интерни ревизори морају да буду врло свесни да постоје могућности злоупотреба на подручју које испитују као и да буду спремни да упозоре на сваку озбиљну грешку у оквиру интерних контрола која би могла довести до преваре;
- интерни ревизори у случају да открију превару оцењују на које ће мане и слабости указати и које промене су потребне;
- спречавање и откривања преваре и корупције је део дужности интерних ревизора али је нереално очекивати да ће интерни ревизори открити све случајеве са таквим елементима;
- интерни ревизори неће без разлога истраживати одређене ставке јер пажљива процена система и интерних контрола ће упозорити интерне ревизоре на осетљива подручја и могућност појаве преваре и корупције;
- уколико интерни ревизори информације, које указују на могуће радње са елементима преваре и корупције, не добију као резултат ревизорског рада већ посредним путем, исте морају чувати као поверљиве;
- интерни ревизори морају постојање сваке сумње о корупцији истражити у оквиру својих максималних могућности; и
- интерни ревизор сумњу у могућу појаву преваре или корупције мора да задржи за себе све док не прибави убедљиву потврду односно доказ сумње.

Директор Центра за интерну ревизију и интерни ревизори треба да поседују одговарајуће знање како би били способни да препознају индикације и процене ризике од превара и присуство било којих услова за омогућавање превара. Када су идентификовани индикатори преваре, интерни ревизори обавезни су да прекину поступак ревизије и одмах известе директора Центра, који ће одмах известити генералног директора.

6. ПРАЋЕЊЕ РЕВИЗИЈЕ

Интерни ревизори треба да прате спровођење препорука од стране руководиоца субјекта ревизије у складу са „Планом активности“ за спровођење препорука. Ово је најзначајнији део ревизије и уколико интерна ревизија обезбеди да се дате препоруке имплементирају у субјекту, то ће допринети унапређењу ревидираних система, а тиме и остваривању циљева субјекта. Време праћења ревизије треба усагласити са значајем и утицајем препорука на систем који је био предмет ревизије. Такође треба узети у обзир датуме спровођења препорука који су наведени у „Плану активности“. Важно је да се време за праћење ревизија планира у годишњем плану и да се по потреби након завршетка сваке ревизије закаже посебна ревизија за праћење.

Постоје три начина праћења ревизије, а то су:

Слање писма субјекту ревизије који је био предмет ревизије, да потврди да су мере предузете

У великом броју случајева а посебно када су у питању ревизије које садрже мањи број ревизорских налаза, слање писма субјекту ревизије који је био предмет ревизије, да потврди да су мере предузете, може бити најпрактичнији приступ. Током следеће ревизије треба извршити проверу како би се обезбедило да су одговарајуће активности предузете и да су контроле адекватно спроведене.

Заказивање посебних ревизија праћења

Ово може укључити:

- привремени преглед уведених система и контрола кроз разговоре са руководством како би се утврдило на који начин функционишу и ограничен програм тестирања како би се утврдило да ли правилно функционишу или
- ревизију целог система како би се осигурало да су предузете корективне мере и да су контроле ефикасне. Уколико руководство није предузело активности, ревизор треба да утврди и квантификује последице пропуста да се успоставе адекватне контроле.

Приликом одлучивања да ли треба предузети привремени преглед или ревизију целог система потребно је узети у обзир следеће:

- ризик, значај и материјалност система;
- познате промене у циљевима или приоритетима субјекта настале након извршења ревизије;
- стабилност система, нпр. системи који су предмет честих промена чешће ће бити предмет потпуних ревизија;
- обим промена које су препоручене у ревизорском извештају и
- сваки наговештај да је дошло до значајних промена или да су уведени нови системи.

Ревизије праћења као део наредних ревизија

Стандардна пракса сваке планиране ревизије треба да буде провера чији је циљ да се утврди у којој мери су примењене препоруке последње ревизије, и то на почетку саме ревизије тако да се адекватно усклади тестирање. У ревизорском извештају треба јасно навести све даље мере које треба предузети у вези са последњом ревизијом.

Вођење евиденције о спровођењу препорука

Интерна ревизија спровођење датих препорука води у „Централном регистру датих препорука“ (Прилог 15).

7. РЕВИЗОРСКИ ДОСИЈЕ

Радна документа, као и сва остала документација у вези са сваким ревизорским задатком, треба чувати у одговарајућим ревизорским досијеима. Ови досијеи треба да буду организовани у јасном и логичном редоследу тако да свако може да нађе оно што му је потребно и схвати шта је и зашто урађено. Досијеи се могу чувати у електронском или писаном облику.

Да би интерни ревизори имали приступ документацији која може помоћи приликом вршења ревизије, веома је важно на одговарајући начин користити означавање и унакрсно повезивање докумената и делова досијеа. На овакав начин, ово ће свакоме ко буде користио или прегледао досијее омогућити да прати кораке који су предузети током ревизије и схвати на који начин су изведени закључци.

Добро организовани и структурирани ревизијски досијеи:

- омогућавају вођење ревизије на логичан начин;
- омогућавају свеобухватност;
- олакшавају разумевање;
- олакшавају утврђивање слабости и доношење исправних закључака;
- омогућавају тренутно сагледавање прогреса и налаза ревизије;
- олакшавају припрему извештаја;
- олакшавају проналажење докумената и
- пружају формалну белешку о предузетим активностима.

За сваку ревизију потребно је водити две врсте евиденција: стални досије и текући досије.

Стални ревизијски досије садржи:

- копије оснивачких аката и законске регулативе које се односе на оснивање и остала нормативна акта;
- акт о систематизацији;
- планови пословања Друштва;
- периодични и годишњи извештаји о реализацији;
- периодични и годишњи извештаји о раду интерне ревизије;
- извештаји екстерне ревизије;
- стратешки и годишњи планови рада интерне ревизије;
- правилници, упутства и друга интерна акта субјекта ревизије

Стални досије пружа ревизору основне информације и треба га прегледати на почетку сваке нове ревизије система и по потреби ажурирати након завршетка сваке ревизије.

Текући ревизијски досије садржи:

- план ревизије;
- задатак ревизије;
- записници са почетних састанака са руководством субјекта ревизије;
- нацрт извештаја и извештај са планом активности;
- извештај о спроведеним препорукама
- кореспонденција са субјектом ревизије;
- записници са завршних састанака;
- сви подаци прикупљени током ревизије од њеног почетка па све до плана спровођења препорука са пратећим обрасцима

Препоручљиво је да се вођење текућег досијеа установи на почетку ревизије, и да се док год је то могуће, допуњује током ревизије.

8. ИЗВЕШТАВАЊЕ И КОМУНИКАЦИЈА

Обелодањивање информација прибављених у поступку обављања ревизије, важно је обележје рада интерне ревизије. Резултати спроведене ревизије немају утицај ако нису објављени. По завршетку обављања ревизије, у извештају о обављеној ревизији објављују се налази и препоруке. Те податке треба представити што јасније и разумљивије да би их руководство схватило на прави начин.

Директор Центра за интерну ревизију одговоран је за активности везане за извештавање и комуникацију.

Извештавање:

- Извештај о спроведеној ревизији-доставља се генералном директору, руководиоцима субјекта ревизије, Комисији за ревизију;
- периодични и годишњи извештај о раду интерне ревизије - доставља се генералном директору и Комисији за ревизију;
- извештај током вршења ревизије услед ванредних околности-доставља се генералном директору и Комисији за ревизију;
- Годишњи извештај о обављеним ревизијама и активностима интерне ревизије-доставља се генералном директору и Централној јединици за хармонизацију, Министарство финансија.

Комуникација:

- Централна јединица за хармонизацију, Министарство финансија;
- Државна ревизорска институција;
- Екстерни ревизор;
- Комисија за ревизију;
- Струковна удружења интерних ревизора.

9. ПРИЛОЗИ

- Прилог 1 Међународни стандарди професионалне праксе интерне ревизије
- Прилог 2 Налог за покретање ревизије
- Прилог 3 Изјава о независности
- Прилог 4 Оперативни план ревизије
- Прилог 5 Преглед контроле (циљеви контроле и очекиване контроле)
- Прилог 6 Опис система
- Прилог 7 „Ход кроз систем“
- Прилог 8 Преглед контроле (постојеће контроле)
- Прилог 9 Тест контроле
- Прилог 10 Радни документ
- Прилог 11 Преглед контроле (веза са радним документима и оцена контрола)
- Прилог 12 Ревизорски налаз
- Прилог 13 Преглед контрола (препоруке)
- Прилог 14 План активности
- Прилог 15 Централни регистар датих препорука

Прилог 1

МЕЂУНАРОДНИ СТАНДАРДИ ЗА ПРОФЕСИОНАЛНУ ПРАКСУ ИНТЕРНЕ РЕВИЗИЈЕ (СТАНДАРДИ)

Стандарди карактеристика - Атрибутивни стандарди

1000 - Сврха, овлашћења и дужности

Сврха, овлашћења и одговорност активности интерне ревизије морају бити формално дефинисати у повељи интерне ревизије у складу Мисијом интерне ревизије и обавезним елементима Међународног оквира професионалне праксе (Основним принципима за професионалну праксу интерне ревизије, *Стандардима* и Дефиницијом интерне ревизије). Извршни руководиоца ревизије мора периодично да прегледа повељу интерне ревизије и да је подноси вишем руководству и одбору на одобрење.

Тумачење:

Повеља интерне ревизије је формални документ који дефинише сврху, овлашћење и одговорност активности интерне ревизије. Повеља интерне ревизије установљава позицију активности интерне ревизије у организацији; укључујући и природу односа функционалног извештавања одбора – које врши извршни руководиоц интерне ревизије, даје овлашћење приступа записима, особљу и средствима од значаја за извршење ревизије и дефинише обухват активности интерне ревизије. Коначно одобрење Повеље интерне ревизије у надлежности је одбора.

1000. А1 - Природа услуга уверавања које се обезбеђују организацији мора бити дефинисана у повељи интерне ревизије. Уколико уверавања треба да буду обезбеђена странама изван организације, природа ових уверавања мора, такође, бити дефинисана у повељи интерне ревизије.

1000.Ц1 –Природа услуга консалтинга мора бити дефинисана у повељи интерне ревизије.

1010 - Признавање обавезних смерница у повељи интерне ревизије

Обавезујућа природа Основних принципа за професионалну праксу интерне ревизије, Етичког кодекса, *Стандарда* и Дефиниције интерне ревизије мора бити препозната у повељи интерне ревизије. Извршни руководиоца ревизије са одбором и вишим руководством треба да разговара о Мисији интерне ревизије и обавезним елементима Међународног оквира за професионалну праксу интерне ревизије.

1100 - Независност и објективност

Активност интерне ревизије мора да буде независна, а интерни ревизори независни у обављању својих послова.

Тумачење:

Независност је слобода од услова који су претња способности интерне ревизије да на непристрасан начин извршава своје обавезе. Како би се достигао степен независности неопходан за ефективно извршавање

обавеза интерне ревизије, извршни руководиоца ревизије има директан и неограничен приступ вишем руководству и одбору. Ово се може постићи линијама двоструког извештавања. Претња независности мора бити контролисана на нивоу индивидуалног ревизора, ангажмана, на функционалним и организационим нивоима.

Објективност је непристрасан ментални став који допушта интерним ревизорима да изведу ангажман верујући у производ свог рада, као и у то да нису учињени никакви уступци када је у питању квалитет. Објективност захтева да интерни ревизори не подређују своје мишљење о питањима ревизије мишљењу других. Претњама по објективност мора се управљати на нивоу индивидуалног ревизора, ангажмана, на функционалним и организационим нивоима.

1110 - Организациона независност

Извршни руководиоца ревизије мора да извештава онај ниво у организацији који активности интерне ревизије омогућава да испуни своје обавезе. Извршни руководиоца ревизије мора, бар једном годишње, да потврди одбору организациону независност активности интерне ревизије.

Тумачење:

Организациона независност ефективно се постиже када извршни руководиоца ревизије функционално извештава одбор. Примери функционалног извештавања одбора подразумевају да одбор:

- Одобрава повељу интерне ревизије.
- Одобрава на ризику заснован план интерне ревизије.
- Одобрава буџет интерне ревизије и план ресурса.
- Прима извештаје извршног руководиоца ревизије о извршеној активности интерне ревизије у односу на план, као и извештаје о другим питањима.
- Одобрава одлуке које се тичу постављања и разрешења извршног руководиоца ревизије.
- Одобрава накнаду за извршног руководиоца активности интерне ревизије.
- Врши одговарајућа испитивања руководства и извршног руководиоца ревизије како би се утврдило да ли постоји неодговарајуће ограничење обухвата или ресурса.

1110.A1 - Активност интерне ревизије мора бити слободна од мешања других код одређивања обухвата ревизије, извршења посла и извештавања о резултатима. Извршни руководиоца ревизије мора одбору да обелодани такво мешање и да разговара о последицама.

1111 - Непосредна сарадња са одбором

Извршни руководиоца ревизије мора да извештава одбор и да с њим непосредно сарађује.

1112 - Улоге извршног руководиоца ревизије изван интерне ревизије

Где извршни руководиоца ревизије има или се од њега очекује да има улоге и/или одговорности које не припадају интерној ревизији, мора постојати заштита како би се ограничило нарушавање независности или објективности.

Тумачење:

Од извршног руководиоца ревизије може бити тражено да преузме додатне улоге и одговорности које не припадају интерној ревизији, као што су одговорност за усклађеност или активности управљања ризиком. Ове улоге и одговорности могу нарушити, или наизглед нарушити, организациону независност активности интерне ревизије или индивидуалну објективност интерног ревизора. Заштитне мере су активности надзора које одбор често предузима како би се позабавио потенцијалним нарушавањима, а могу обухватити активности као што су периодична оцена линија извештавања и одговорности, као и развијање алтернативних процеса за прибављање уверавања повезаних са областима додатне одговорности.

1120 - Лична објективност

Интерни ревизори морају имати објективан и непристрасан став и избегавати сваки сукоб интереса.

Тумачење:

Сукоб интереса је ситуација у којој интерни ревизор коме је поклоњено поверење има супротстављени професионални или лични интерес. Такви супротстављени интереси могу отежати интерном ревизору непристрасно испуњавање дужности. Сукоб интереса постоји и ако не резултира неетичким или недоличним чином. Сукоб интереса може створити утисак недоличности, који може умањити поверење у интерног ревизора, активност интерне ревизије и професију. Сукоб интереса може нарушити способност појединца да на објективан начин изврши своје обавезе и одговорности.

1130 - Нарушавање независности или објективности.

Уколико је независност или објективност заиста или привидно нарушена, детаљи нарушавања морају бити обелодањени одговарајућим странама. Сам начин обелодањивања зависиће од нарушавања.

Тумачење:

Нарушавање организационе независности и личне објективности може укључивати лични сукоб интереса, ограничење обухвата, ограничење приступа евиденцијама, запосленима и просторијама, као и ограничење ресурса (нпр. финансијских средстава), при чему није ограничено на наведене примере. Утврђивање одговарајућих страна којима морају бити обелодањени детаљи о нарушавању независности или објективности зависи од тога шта се, сходно повељи интерне ревизије, очекује од активности интерне ревизије и од одговорности извршног руководиоца ревизије према вишем руководству и одбору, као и од природе нарушавања.

1130.A1 -Интерни ревизори морају да се уздрже од оцењивања специфичних послова за које су претходно били одговорни. Сматра се да је објективност нарушена уколико интерни ревизор пружа услуге уверавања за активност за коју је сам био одговоран у току претходне године.

1130.A2 - Ангажмане уверавања за функције за које је био одговоран извршни руководиоца ревизије мора надzirати неко ко је изван активности интерне ревизије.

1130.A - Интерна ревизија може пружати услуге уверавања тамо где је претходно извршила консалтинг услуге, уз услов да природа консалтинг услуга није нарушила објективност и уз услов да се управља личном објективношћу када се ангажману додељују ресурси.

1130.Ц1 - Интерни ревизори могу пружати услуге консалтинга у вези с пословима за које су претходно били одговорни.

1130.Ц2 - Уколико постоји могућност нарушавања независности или објективности интерног ревизора у вези с предложеним услугама консалтинга, исто се мора обелоданити клијенту пре прихватања ангажмана.

1200 - Стручност и дужна професионална пажња

Ангажмани морају бити обављени стручно и уз дужну професионалну пажњу.

1210 - Стручност

Интерни ревизори морају поседовати знање, вештине и друге способности потребне за извршавање њихове појединачне одговорности. На нивоу активности интерне ревизије морају постојати знања, вештине и друге способности потребне за извршавање њених дужности или их је потребно прибавити.

Тумачење:

Стручност је термин који се односи на колективна знања, вештине и друге способности захтеване од интерних ревизора, а потребне како би они ефективно извршавали своје професионалне обавезе. Она обухвата разматрање текућих активности, трендова и нових питања, у циљу обезбеђивања релевантног савета и препорука. Интерни ревизори се охрабрују да потврде своју стручност кроз стицање одговарајућих професионалних сертификата и квалификација, као што је звање Сертификовани интерни ревизор (CIA) и других звања која додељују Институт интерних ревизора (IIA) и остале одговарајуће струковне организације.

1210.A1 - Извршни руководилац ревизије мора да прибави стручно мишљење и помоћ уколико интерни ревизори немају знање, вештине или друге способности потребне за обављање целокупног ангажмана или његовог дела.

1210.A2 - Интерни ревизори морају поседовати довољно знања да оцене ризик од превара и начин на који организација управља тим ризиком, али се од њих не очекује да имају ниво стручности као лице чија је примарна одговорност откривање и истраживање превара.

1210.A3 - Интерни ревизори морају поседовати довољно знања о кључним информационо – технолошким ризицима и расположивим ревизорским техникама заснованим на технологији, како би извршили послове који су им додељени. Ипак, не очекује се од свих интерних ревизора да имају исти ниво стручности као интерни ревизор чија је примарна дужност ревизија информационе технологије.

1210.Ц1 - Извршни руководилац ревизије мора да одбије консалтинг ангажман или да прибави стручно мишљење и помоћ уколико интерни ревизори немају знање, вештине или друге способности потребне за обављање целокупног ангажмана или његовог дела.

1220 - Дужна професионална пажња

Интерни ревизор мора да обраћа пажњу и примењује вештину која се очекује од, у разумној мери, стручног и опрезног интерног ревизора. Дужна професионална пажња не подразумева непогрешивост.

1220.A1 - Интерни ревизори морају практиковати дужну професионалну пажњу тако што ће размотрити:

- Обим посла потребан за остварење циљева ангажмана.
- Релативну сложеност, материјалност или значај питања на која се примењују процедуре уверавања.
- Адекватност и ефективност процеса корпоративног управљања, управљања ризиком и контролних процеса.
- Вероватноћу значајних грешака, превара или неусклађености.
- Трошкове уверавања у односу на потенцијалне користи.

1220.A2 - При практиковању дужне професионалне пажње, интерни ревизори морају да размотре коришћење на технологији заснованих ревизорских техника и других техника за анализу података.

1220.A3 - Интерни ревизори морају бити спремни да препознају значајне ризике који могу утицати на циљеве, пословање или ресурсе. Ипак, ревизорске процедуре саме по себи, чак иако су примењене с дужном професионалном пажњом, не дају гаранцију да ће сви значајни ризици бити идентификовани.

1220.Ц1 - Интерни ревизори морају с дужном професионалном пажњом обављати консалтинг ангажмане тако што ће размотрити:

- Потребе и очекивања корисника, укључујући природу, време и начин саопштавања резултата ангажмана.
- Релативну сложеност и потребан обим посла за остварење циљева ангажмана.
- Трошкове консалтинг ангажмана у односу на потенцијалне користи.

1230 - Континуирано професионално усавршавање.

Интерни ревизори су дужни да унапређују своје знање, вештине и остале способности кроз континуирано професионално усавршавање.

1300 - Програм за обезбеђење и унапређење квалитета

Извршни руководилац за интерну ревизију мора да развије и одржава програм обезбеђења и унапређења квалитета који покрива све аспекте активности интерне ревизије.

Тумачење:

Програм обезбеђења и унапређења квалитета осмишљен је како би омогућио процену усаглашености активности интерне ревизије са Стандардима и процену примене Етичког кодекса, од стране интерних ревизора. Програмом се, такође, процењује ефективност и ефикасност

активности интерне ревизије и идентификују могућности за њено унапређење. Извршни руководилац ревизије треба да подстакне одбор у спровођењу надзора над програмом обезбеђења и унапређења квалитета.

1310 - Захтеви програма обезбеђења унапређења квалитета

Програм обезбеђења и унапређења квалитета мора да садржи и интерне и екстерне оцене.

1311 - Интерна оцењивања Интерна оцењивања морају укључити:

- Стални надзор учинка активности интерне ревизије.
- Периодична самооцењивања или оцењивања које врше друга лица из организације, која имају довољно познавање праксе интерне ревизије.

Тумачење:

Стални надзор је саставни део свакодневног надзора прегледа и мерења активности интерне ревизије. Стални надзор је инкорпориран у редовне политике и праксе које се користе за управљање активношћу интерне ревизије, и користи процесе, алате и информације које се сматрају неопходним за оцену усклађености са Етичким кодексом и Стандардима. Периодична оцењивања обављају се ради процене усаглашености са Етичким кодексом и Стандардима. Довољно познавање праксе интерне ревизије као минимум претпоставља разумевање свих елемената Међународног оквира професионалне праксе.

1312 - Екстерна оцењивања морају бити спроведена бар једном у пет година од стране квалификованог, независног оценитеља или тима оценитеља који су ван организације. Извршни руководилац ревизије мора да размотри са одбором:

- Форму и учесталост екстерног оцењивања.
- Квалификацијеи независност екстерног оценитеља или тима оценитеља, укључујући и сваки потенцијални сукоб интереса.

Тумачење:

Екстерна оцењивања могу бити извршена путем пуне екстерне оцене или самооцењивања с независном екстерном потврдом. Екстерни оценитељ мора донети закључак о усаглашености с Етичким кодексом и Стандардима. Екстерна оцењивања могу укључити и коментаре о оперативним или стратешким питањима. Квалификовани оценитељ, или тим оценитеља демонстрира компетентност у две области: професионалној пракси интерне ревизије и процесу екстерног оцењивања. Компетентност може бити демонстрирана кроз комбинацију искуства и теоретских знања. Искуство стечено у организацијама сличне величине, комплексности, истог сектора или делатности, и техничких питања, од већег је значаја него друго, мање релевантно, искуство. Кад је реч о тиму оценитеља, не морају сви чланови тима понаособ имати све компетенције, већ је тим као целина тај који се сматра квалификованим. Извршни руководилац ревизије примењује професионално расуђивање приликом одлучивања у вези с питањем да ли оценитељ или тим оценитеља демонстрирају довољне компетенције да би били квалификовани.

Подразумева се да код независног оценитеља или тима оценитеља не сме постојати стваран или привидан сукоб интереса, да они не припадају, односно нису контролисани од стране организације којој припада активност интерне ревизије. Извршни руководилац ревизије треба да подстакне учешће одбора у програму обезбеђења и унапређења квалитета како би умањио привидан или потенцијални сукоб интереса.

1320 - Извештавање о Програму обезбеђења и унапређења квалитета

Извршни руководилац ревизије мора да саопшти резултате програма обезбеђења и унапређења квалитета вишем руководству и одбору. Обелодањивање би требало да укључи:

- Обухват и учесталост интерних и екстерних оцењивања.
- Квалификације и независност оценитеља или тима оценитеља, укључујући и потенцијални сукоб интереса.
- Закључке оценитеља.
- Корективне планове активности.

Тумачење:

Форма, садржина и динамика саопштавања резултата програма обезбеђења и унапређења квалитета установљавају се у разговорима с вишим руководством и одбором, при чему се узимају у обзир одговорност активности интерне ревизије и извршног руководиоца ревизије, које су садржане у повељи интерне ревизије. Како би се потврдила усаглашеност са Етичким кодексом и Стандардима, резултати екстерних и периодичних интерних процена саопштавају се након завршетка тих процена, а резултати сталног надзора бар једном годишње. Резултати укључују процену оцењивача или тима оцењивача о степену усаглашености.

1321 - Употреба навода „У складу с Међународним стандардима за професионалну праксу интерне ревизије“

Истицање да је активност интерне ревизије усклађена с Међународним стандардима за професионалну праксу интерне ревизије прикладно је само уколико такву тврдњу подржавају резултати програма обезбеђења и унапређења квалитета.

Тумачење:

Активност интерне ревизије усклађена је са Етичким кодексом и Стандардима када постиже резултате који су описани у тим смерницама. Резултати програма обезбеђења и унапређења квалитета укључују и резултате интерног и резултате екстерног оцењивања квалитета. Све активности интерне ревизије имаће резултате интерног оцењивања квалитета. Активности интерне ревизије које постоје најмање пет година имаће и резултате екстерног оцењивања квалитета.

1322 - Обелодањивање неусаглашености

Када неусаглашеност са Етичким кодексом и Стандардима утиче на целокупан делокруг или функционисање активности интерне ревизије, извршни руководилац ревизије дужан је да обелодани неусаглашеност и њен ефекат вишем руководству и одбору.

Стандарди извршења

2000 - Управљање активношћу интерне ревизије

Како би осигурао додавање вредности организацији, извршни руководилац ревизије мора ефективно да управља активношћу интерне ревизије.

Тумачење:

Активношћу интерне ревизије управља се ефективно:

- *Када она остварује сврху и испуњава одговорности које су дефинисане повељом интерне ревизије.*
- *Када је усклађена са Стандардима.*
- *Када су са Етичким кодексом и Стандардима усаглашени њени појединачни чланови.*
- *Када разматра трендове и нова питања која могу утицати на организацију.*

Активност интерне ревизије додаје вредност организацији (и њеним интересним странама) када разматра стратегије, циљеве и ризике; тежи да понуди начине за унапређење корпоративног управљања, управљања ризиком и контролних процеса; и када објективно обезбеђује релевантно уверавање.

2010 - Планирање

Извршни руководилац ревизије мора да установи план заснован на оцени ризика како би одредио приоритете активности интерне ревизије који су у складу с циљевима организације.

Тумачење:

Да би развио на ризику заснован план, извршни руководилац ревизије консултује се с вишим руководством и одбором у циљу разумевања стратегије организације, кључних пословних циљева, повезаних ризика и процеса управљања ризиком. Извршни руководилац ревизије мора да прегледа и прилагођава план у одговору на промене у пословању организације, промене ризика, операција, програма, система и контрола.

2010.A1 - План ангажмана активности интерне ревизије мора бити заснован на документованој процени ризика, која се врши бар једном годишње. У овом процесу мора се узети у обзир мишљење вишег руководства и одбора.

- **2010.A2** - Извршни руководилац ревизије мора да идентификује и размотри очекивања вишег руководства, одбора и других интересних страна у погледу мишљења и других закључака интерне ревизије.

2010.Ц1 - Извршни руководилац ревизије треба да размотри прихватање предложених консалтинг ангажмана на основу потенцијалног доприноса тих ангажмана унапређењу управљања ризицима, додавању вредности и унапређењу пословања организације. Прихваћени ангажмани морају да буду укључени у план.

2020 - Саопштавање и одобравање

Извршни руководилац ревизије мора да достави вишем руководству и одбору на разматрање и одобрење план активности интерне ревизије и план потреба за ресурсима, укључујући и све значајне промене. Извршни руководилац ревизије, такође, мора да извести о ефектима ограничења ресурса.

2030 - Управљање ресурсима

Извршни руководилац ревизије мора да обезбеди да ресурси интерне ревизије буду одговарајући, довољни и ефективно коришћени на остварењу одобреног плана.

Тумачење:

Термин „одговарајући ресурси“ односи се на скуп знања, вештина и других способности неопходних за реализацију плана. Термин „довољни ресурси“ односи се на квантитет ресурса неопходних за реализацију плана.

Ресурси се ефективно користе онда када се њиховим коришћењем оптимизује остварење одобреног плана.

2040 - Политике и процедуре

Извршни руководилац ревизије мора да установи политике и процедуре за усмеравање активности интерне ревизије.

Тумачење:

Форма и садржина политика и процедура зависе од величине и структуре активности интерне ревизије и сложености њеног рада.

2050 - Координација и ослањање

Извршни руководилац ревизије треба да размењује информације, координира активности и разматра ослањање на рад осталих интерних и екстерних пружалаца услуга како би се обезбедила адекватна покривеност, а дуплирање послова свело на минимум.

Тумачење:

У координацији активности извршни руководилац ревизије може се ослањати на рад других пружалаца услуга уверавања и консалтинга. Доследан процес треба да буде успостављен као основ ослањања, а извршни руководилац ревизије треба да размотри компетенције, објективност и дужну професионалну пажњу пружалаца услуга уверавања и консалтинга. Извршни руководилац ревизије треба да има и јасно разумевање обухвата, циљева и резултата рада који су извршили други пружаоци услуга уверавања и консалтинга. Тамо где се ослања на рад других, извршни руководилац ревизије је и даље одговоран и полаже рачун за обезбеђивање одговарајуће подршке за закључке и мишљења до којих је дошла активност интерне ревизије.

2060 - Извештавање вишег руководства и одбора

Извршни руководилац ревизије мора периодично да извештава више руководство и одбор о сврси, овлашћењу и одговорности активности интерне ревизије као и о извршењу у односу на план, и о њеној усклађености са Етичким кодексом и Стандардима. Уз наведено, извештавање мора да укључи и питања о значајним ризицима и проблемима у контролама, укључујући и ризике од превара, питања корпоративног управљања и друга питања која захтевају пажњу руководства и/или одбора.

Тумачење:

Динамика и садржај извештаја утврђују се кроз заједнички рад извршног руководиоца ревизије, вишег руководства и одбора. Учесталост и садржина извештавања зависе од важности информација које треба саопштити и од хитности повезаних активности које треба да предузме више руководство или/и одбор. Комуникација са вишим руководством и одбором и извештавање од стране извршног руководиоца ревизије морају укључивати информације о:

- Повељи интерне ревизије.
- Независности активности интерне ревизије.
- Плану ревизије и напретку у односу на план.
- Захтевима за ресурсима.
- Резултатима активности ревизије.
- Усаглашености са Етичким кодексом и Стандардима и плановима

активности за разрешавање ма ког значајног питања које се тиче усаглашености.

- Одговорима руководства на ризике који, према мишљењу извршног руководиоца ревизије, могу бити неприхватљиви за организацију.

Ови и други захтеви за извршног руководиоца интерне ревизије распоређени су по Стандардима.

2070 - Екстерни пружалац услуга и организациона одговорност за интерну ревизију

У случају када услуге интерне ревизије врши екстерни пружалац услуга, он организацији мора јасно да стави до знања да она има одговорност за одржавање ефективне активности интерне ревизије.

Тумачење:

Ова одговорност демонстрира се кроз програм обезбеђења и унапређења квалитета који оцењује усклађеност са Етичким кодексом и Стандардима.

2100 - Природа посла

Активност интерне ревизије мора да вреднује и доприноси унапређењу корпоративног управљања, управљања ризиком и контролних процеса организације, уз приступ који је систематичан, дисциплинован и заснован на ризику. Углед и вредност интерне ревизије расту када су ревизори проактивни и када њихове процене нуде нове погледе и разматрају будуће утицаје.

2110 - Корпоративно управљање

Активност интерне ревизије мора да оцењује и даје одговарајуће препоруке за побољшање процеса корпоративног управљања организације за:

- Креирање стратешких и оперативних одлука.
- Надзор над управљањем ризиком и контролама.
- Промовисање одговарајуће етике и вредности у организацији.
- Обезбеђење ефективног управљања пословањем у организацији и полагање рачуна.

- Саопштавање информација о ризицима и контроли одговарајућим деловима организације.

- Координацију активности и размену информација између одбора, екстерних и интерних ревизора, других пружалаца услуга уверавања и руководства.

2110.A1 - Активност интерне ревизије мора да оцени дизајн, примену и ефективност циљева, програма и активности повезаних са етиком.

2110.A2 - Активност интерне ревизије мора да оцени да ли управљање информационом технологијом у организацији подржава стратегије и циљеве организације.

2120 - Управљање ризиком

Активност интерне ревизије мора да процењује ефективност и да доприноси унапређењу процеса управљања ризиком.

Тумачење:

Одредити да ли је процес управљања ризику ефективан, подразумева просуђивање проистекло из оцене интерног ревизора:

- *да циљеви организације подржавају мисију организације и усклађени су с њом.*
- *да су значајни ризици идентификовани и оцењени.*
- *да су одговарајући одговори на ризике одабрани у складу са организационом склоношћу ка ризику.*
- *да су релевантне информације о ризику забележене и право време саопштене организацији што омогућава запосленима руководству и одбору да извршавају своје обавезе.*

Активност интерне ревизије може прикупити информације како би поткрепила оцењивање вршено кроз вишеструке ангажмане. Резултати ових ангажмана, када се посматрају заједно, обезбеђују разумевање процеса управљања ризиком у организацији и њихову ефективност. Процес управљања ризиком се надгледа или у оквиру текућих активности руководства или кроз посебне процене, или на оба начина.

2120. A1 - Активност интерне ревизије мора да оцењује изложеност ризику који је повезан с корпоративним управљањем, пословањем и информационим системима, а у вези са:

- Достицањем стратешких циљева организације.
- Поузданошћу и интегритетом финансијских и оперативних информација.
- Ефикасношћу и ефективношћу операција и програма.
- Заштитом имовине.
- Усклађеношћу са законима, прописима, политикама, процедурама и уговорима.

2120. A2 - Активност интерне ревизије мора да процени потенцијал за настанак превара и начин на који се у организацији управља ризиком од превара.

2120.Ц1 - Током консалтинг ангажмана, интерни ревизори морају да се баве ризицима који су у складу с циљевима ангажмана и да буду спремни да уоче постојање других значајних ризика.

2120.Ц2 - Интерни ревизори морају да инкорпорирају сазнања о ризицима, стечена током консалтинг ангажмана, у своју процену процеса управљања ризиком у организацији.

2120.Ц3 - Када помажу руководству у успостављању или унапређењу процеса управљања ризиком, интерни ревизори морају да се уздрже од преузимања било какве руководеће одговорности за управљање ризиком.

2120 - Контрола

Активност интерне ревизије мора да помаже организацији у одржавању ефективности контрола тако што оцењује њихову ефективност и ефикасност и промовише њихово стално унапређивање.

2130.А1 - Активност интерне ревизије мора да оцени адекватност и ефективност контрола у организацији у погледу одговора на ризике у корпоративном управљању, пословању и информационим системима, а у вези са:

достизањем стратешких циљева организације.

- ефикасношћу и ефективношћу операција и програма.
- заштитом имовине.
- усклађеношћу са законима, прописима, политикама, процедурама и уговорима.

2200 - Планирање ангажмана

Интерни ревизори морају да израде и документују план за сваки ангажман, укључујући циљеве тог ангажмана, обухват распоред времена и алокацију ресурса. План мора да узме у обзир стратегије, циљеве и ризике организације од значаја за ангажман.

2201 - Разматрања током планирања Приликом планирања ангажмана, интерни ревизори морају да размотре:

- стратегије и циљеве активности која се прегледа и средства којима активност контролише извршење.
- значајне ризике по циљеве, ресурсе и операције активности, као и средства помоћу којих се потенцијални ефекат ризика одржава на прихватљивом нивоу.
- адекватност и ефективност процеса управљања активностима и контролних процеса у односу на релевантни оквир или модел.
- прилике за значајна унапређења у управљању активностима, управљању ризицима и процесима контроле.

2201.А1 - Када планирају ангажмане за стране изван организације, интерни ревизори морају с њима да сачине писани споразум о циљевима, обухвату, одговорностима и осталим очекивањима, укључујући и ограничења, саопштавања резултата ангажовања и приступа записима ангажмана.

2201.Ц1 - Интерни ревизори морају да сачине споразум с клијентима консалтинг ангажмана о циљевима, обухвату, одговорностима и осталим

очекивањима клијента. За значајне ангажмане тај споразум мора да буде документован.

2210 - Циљеви ангажмана

За сваки ангажман морају бити установљени циљеви.

2210.A1 - Интерни ревизори морају да обаве прелиминарну оцену ризика релевантних за активност која се испитује. Циљеви ангажмана морају да одражавају резултате ове оцене.

2210.A2 - Приликом одређивања циљева ангажмана, интерни ревизори морају да узму у обзир вероватноћу појаве значајних грешака, преваре, неусклађености и остале ризике.

2210.A3 - За оцену корпоративног управљања, управљања ризицима и оцену контрола потребни су адекватни критеријуми. Интерни ревизори морају да утврде степен у коме су руководство и/или одбор успоставили адекватне критеријуме како би оценили да ли су циљеви и задаци остварени. Уколико су критеријуми адекватни, интерни ревизори те критеријуме морају примењивати приликом сопствене процене. Уколико су критеријуми неадекватни, интерни ревизори у разговору с руководством и/или одбором морају да идентификују одговарајуће критеријуме за оцену.

Тумачење:

Врсте критеријума могу да укључе:

- *Интерне критеријуме (на пример политике и процедуре организације).*
- *Екстерне критеријуме (на пример законе и прописе које су увела законодавна тела).*
- *Водеће праксе (на пример смернице за делатност и професионалне смернице).*

2210.Ц1 - Циљеви консалтинг ангажмана морају да обухвате корпоративно управљање, управљање ризицима и контролне процесе у мери у којој је то уговорено с клијентом.

2210.Ц2 - Циљеви консалтинг ангажмана морају бити у складу с вредностима, стратегијама и циљевима организације.

2220 - Обухват ангажмана

Утврђени обухват мора да буде довољан за достизање циљева ангажмана.

2220.A1 - Обухват ангажмана мора да укључи разматрање релевантних система, евиденција, запослених и физичке имовине, укључујући и ону која је под контролом трећих лица.

2220.A2 - Уколико се током обављања ангажмана уверавања појави значајна прилика за пружање услуга консалтинга, треба да буде постигнут посебан писмени споразум о циљевима, обухвату, одговорностима сваке од страна, као и о осталим очекивањима. Резултати консалтинг ангажмана треба да буду саопштени у складу са стандардима за услуге консалтинга.

2220.Ц1 - При обављању консалтинг ангажмана, интерни ревизори морају осигурати да је обухват ангажмана довољан да се њиме остваре договорени циљеви. Уколико се током обављања консалтинг ангажмана појаве ограничења у погледу обухвата, ова ограничења се морају размотрити с клијентом како би се одредило да ли наставити с ангажманом.

2220.Ц2 - Током консалтинг ангажмана, интерни ревизори морају да се позабаве контролама које су у складу с циљевима ангажмана и да буду спремни да уоче друга значајна питања у вези с контролама.

2230 - Расподела ресурса за одређено ангажовање

Интерни ревизори морају да одреде одговарајуће и довољне ресурсе за остварење циљеве ангажмана, а на основу оцене природе и сложености сваког ангажмана, временских ограничења и расположивих ресурса.

Тумачење:

„Одговарајући“ се односи на комбинацију знања, вештина и других компетенција које су потребне за извршење ангажмана.

„Довољни“ се односи на количину ресурса који су потребни за извршење ангажмана уз дужну професионалну пажњу.

2240 - Радни програм ангажмана

Интерни ревизори морају да развију и документују радне програме којима се остварују циљеви ангажмана.

2240.А1 - Радни програми морају да укључе процедуре за идентификовање, анализу, процену и документовање информација током ангажмана. Радни програм мора да буде одобрен пре примене, а свака његова измена мора бити одобрена без одлагања.

2240.Ц1 - Радни програми консалтинг ангажмана могу да се разликују по форми и садржају у зависности од природе ангажмана.

2300 - Извођење ангажмана

Интерни ревизори морају да идентификују, анализирају, процене и документују информације довољне за остварење циљева ангажмана.

2310 - Идентификација информација

Како би остварили циљеве ангажмана, интерни ревизори морају да идентификују довољне, поуздане, релевантне и корисне информације.

Тумачење:

Довољне информације засноване су на чињеницама, адекватне су и убедљиве, тако да, на основу њих, свака пажљива и информисана особа може доћи до истог закључка као и ревизор. Поуздане информацију су најбоље информације добијене уз примену одговарајућих ревизорских техника. Релевантне информације подржавају запажања и препоруке и у складу су с циљевима ангажмана. Корисне информације помажу организацији да достигне своје циљеве.

2320 - Анализа и процена

Интерни ревизори морају да заснивају закључке и резултате ангажмана на одговарајућим анализама и проценама.

2330 - Документовање информација

Интерни ревизори морају да документују довољне, поуздане, релевантне и корисне информације како би поткрепили резултате и закључке ангажмана.

2330.A1 - Извршни руководилац ревизије мора да контролише приступ записима ангажмана. Извршни руководилац ревизије мора, када је то примерено, пре стављања ових записа на располагање екстерним странама, да прибави одобрење вишег руководства и/или правно мишљење.

2330.A2 - Извршни руководилац ревизије мора да развије захтеве за чување записа ангажмана, без обзира на медиј на коме се сваки запис чува. Ови захтеви морају бити у складу са смерницама организације и свим релевантним регулаторним или другим захтевима.

2330.Ц1 - Извршни руководилац ревизије мора да установи политике за управљање, чување и коришћење записа консалтинг ангажмана и њихово издавање интерним и екстерним корисницима. Ове политике морају да буду конзистентне са смерницама организације, као и са другим релевантним регулаторним или другим захтевима.

2340 - Надзор над ангажманом

Ангажмани морају бити надзирани на одговарајући надгледани како би се обезбедило остварење циљева, осигурање квалитета и развој запослених.

Тумачење:

Степен неопходног надзора зависиће од стручности и искуства интерних ревизора и од сложености ангажмана. Извршни руководилац ревизије има свеобухватну одговорност за надзор над обављањем ангажмана, без обзира да ли исту врши активност интерне ревизије или се ангажман обавља за њен рачун. Извршни руководилац може у активности интерне ревизије одредити запослене који имају одговарајуће искуство да врше тај надзор. Одговарајућа евиденција о обављеном надзору документује се чува.

2400 - Саопштавање резултата

Интерни ревизори морају да саопште резултате ангажмана.

2410 - Критеријуми извештавања

Извештај морају да укључе циљеве, обухват и резултате ангажмана. Коначно извештавање о резултатима ангажмана мора да укључи применљиве закључке, као и применљиве препоруке и/или планове активности. Када је то примерено, мишљење интерних ревизора треба да буде обезбеђено. Мишљење у обзир мора узети очекивања вишег руководства, одбора и других интересних страна и мора бити поткрепљено довољним, поузданим, релевантним и корисним информацијама.

Тумачење:

На нивоу ангажмана, мишљења могу бити презентирана као рангирања, закључци или други описи резултата. Ангажман може бити повезан с контролама специфичног процеса, ризика или с контролама пословне јединице. Формулација ових мишљења захтева разматрање резултата ангажмана и њиховог значаја.

2410.A2 - Интерни ревизори се охрабрују да при саопштавању резултата ангажмана извести када је пословање задовољавајуће.

2410.A3 - Када се резултати ангажмана саопштавају странама изван организације, извештај мора да садржи ограничења за даље дистрибуирање и коришћење резултата.

2410.Ц1 - Саопштења о току и резултатима консалтинг ангажмана разликоваће се по форми и садржају у зависности од природе ангажмана и потреба клијента.

2420 - Квалитет извештавања

Извештаји морају да буду тачни, објективни, јасни, концизни, конструктивни, потпуни и благовремени.

Тумачење:

Тачни извештаји не садрже грешке и искривљене информације и доследно одражавају чињенице на којима се заснивају. Објективни извештаји су реални, непристрасни и без предрасуда и производ су коректне и уравнотежене оцене свих релевантних чињеница и околности. Јасни извештаји су лаки за разумевање и логични, без непотребне техничке терминологије, а садрже све значајне и релевантне информације. Концизни извештаји усмерени су на суштину, без непотребне разраде, сувишних детаља, понављања и обиља речи. Конструктивни извештаји помажу клијенту ангажмана и организацији и воде унапређењима тамо где је то потребно. Потпуним извештајима не недостаје ништа што је од суштинске важности за циљане примаоце, они укључују све релевантне информације и запажања која су основ за препоруке и закључке. Благовремени извештаји дати су у правом тренутку и целисходни су, у складу са значајем обухваћене проблематике, и омогућују руководству да предузме одговарајуће корективне активности.

2421 - Грешке и пропусти

Уколико коначан извештај садржи значајну грешку или пропуст, извршни руководиоца ревизије мора да достави исправљену информацију свим странама које су примиле првобитни извештај.

2430 - Употреба навода "Извршено у складу с Међународним стандардима за професионалну праксу интерне ревизије"

Изјава да су ангажмани "извршени у складу с Међународним стандардима за професионалну праксу интерне ревизије" одговарајућа је само уколико резултати програма обезбеђења и унапређења квалитета поткрепљују такву изјаву.

2431 - Обелодањивање неусклађености ангажмана

Када неусаглашеност са Етичким кодексом и *Стандардима* утиче на конкретан ангажман, у извештају о резултатима мора се обелоданити:

- Принцип/принципи или правило/правила понашања из Етичког кодекса или Стандард(и) с којим(а) није постигнута пуна усаглашеност.
- Разлог/разлози неусаглашености.
- Утицај неусаглашености на ангажман и на саопштене резултате ангажмана.

2440 - Достављање резултата

Извршни руководилац ревизије мора да саопшти резултате одговарајућим странама.

Тумачење:

Извршни руководилац ревизије одговоран је за преглед и одобравање коначног извештаја о ангажману пре његовог издавања, као и за одлучивање о томе коме ће и како он бити достављен. Када извршни руководилац ревизије делегира ове дужности, он (или она) задржава општу одговорност.

2440.A1 - Извршни руководилац ревизије је одговоран за саопштавање коначних резултата оним странама које могу осигурати да је резултатима посвећена дужна пажња.

2440.A2 - Уколико није другачије утврђено правним, законским или регулаторним захтевима, пре него што достави резултате странама изван организације, извршни руководилац ревизије мора да:

- Оцени потенцијални ризик по организацију.
- Консултује се с вишим руководством и/или прибави правни савет када је то примерено.
- Контролише објављивање резултата ограничавањем њихове употребе.

2440.Ц1 - Извршни руководилац ревизије одговоран је за извештавање корисника о коначним резултатима консалтинг ангажмана.

2440.Ц2 - Током консалтинг ангажмана могу бити идентификовани проблеми у вези с корпоративним управљањем, управљањем ризицима и контролама. Увек када су ти проблеми од значаја за организацију, они морају бити саопштени вишем руководству и одбору.

2450 - Свеобухватна мишљења

Када се издаје свеобухватно мишљење, оно мора у обзир узети стратегије, циљеве и ризике организације и очекивања вишег руководства, одбора и других интересних страна. Свеобухватно мишљење мора бити поткрепљено довољним, поузданим и корисним информацијама.

Тумачење:

Извештавање ће укључити:

- Обухват и временски период на који се мишљење односи.
- Ограничења обухвата.

- Разматрање свих повезаних пројеката, укључујући и ослонац на друге пружаоце услуга уверавања.
 - Резиме информација које подржавају конкретно мишљење.
 - Оквир ризика или контроле или друге критеријуме који су коришћени као основ за давање свеобухватног мишљења.
 - Свеобухватно мишљење, оцену или закључак до кога се дошло.
- Разлози за неповољно мишљење морају бити изнети.

2500 - Праћење напретка

Извршни руководилац ревизије мора да установи и одржава систем праћења резултата о којима је поднет извештај руководству.

2500.A1 - Извршни руководилац ревизије мора да успостави процес накнадне провере ради надзора и осигурања, то јест да утврди јесу ли корективне активности ефективно спроведене и да ли је више руководство прихватило ризик непредузимања активности.

2500.Ц1 - Активност интерне ревизије мора да прати поступање с резултатима консалтинг ангажмана до степена у коме је то договорено са клијентом.

2600 - Извештавање о прихваћеном ризику

Када извршни руководилац ревизије закључи да је руководство прихватило ниво ризика који може бити неприхватљив за организацију, он/она мора да расправи то питање с вишим руководством. Уколико извршни руководилац ревизије утврди да питање није разрешено, он/она мора да извести одбор о том питању.

Тумачење:

Идентификовање ризика који је прихватило руководство може се уочити у току ангажмана уверавања или консалтинг ангажмана, надгледања напретка у активностима које су предузете од руководства као резултат претходних ангажмана или на други начин. Извршни руководилац ревизије нема одговорност за разрешавање питања ризика.

Прилог 2

Број:
Датум:.
Београд

НАЛОГ ЗА ПОКРЕТАЊЕ РЕВИЗИЈЕ

Годишњи план рада	1/20xx-xx
Врста ревизије	
Назив ревизије	
Датум започињања ревизије	
Субјект ревизије	
Вођа тима ревизије	
Чланови ревизијског тима	
Оквирни циљеви ревизије :	
Оквирни обим ревизије	
Напомене/коментари	

Директор Центра

Прилог 3

ЦЕНТАР ЗА ИНТЕРНУ РЕВИЗИЈУ „Србија Воз“ а.д.

ИЗЈАВА О НЕЗАВИСНОСТИ

СУБЈЕКТ РЕВИЗИЈЕ: Сектор/Центар за

ПОСЛОВНА ГОДИНА: 20xx

СИСТЕМ: РЕВИЗИЈА СИСТЕМА

Р.б.	Опис	ДА	НЕ
1	Имате ли пословни, финансијски или породични интерес који може утицати на интерну ревизију на било који начин?		
2	Обављате ли или сте обављали задатке у последњих годину дана везане за предмет ревизије или организациону јединицу која је укључена у тај процес?		
3	Обављате ли индиректне руководеће и управљачке задатке везане за предмет ревизије или организациону јединицу која је везана за предмет?		
4	Имате ли унапред креирана мишљења о запосленима у организационој јединици ревидираног субјекта која могу утицати на ваш приступ овом ревизорском задатку?		
5	Јесте ли доносили управљачке и оперативне одлуке или потписивали налоге за плаћање за ревидираног субјекта у последњих годину дана?		
6	Одржавате ли са руководством и запосленима који су везани за предмет ревизије неформалне односе који могу утицати на ваше независно обављање посла интерног ревизора ?		

Потврђујем да ћу ако се за време тока интерне ревизије, појави било какав лични, спољни или организациони сукоб интереса који може утицати на моју независност рада и непристрасног извештавања о налозима одмах, у писаном облику, обавестити директора Центра за интерну ревизију или лице које он овласти.

Изјава о независности се чува у текућем ревизорском досијеу Центра за интерну ревизију „Србија Воза“ а.д.

У Београду,
Датум:

Интерни ревизор

Прилог 4

ОПЕРАТИВНИ ПЛАН РЕВИЗИЈЕ

Налог за покретање ревизије:	
Ревизори: интерни ревизор вођа тима интерни ревизор члан интерни ревизор члан	
Субјект ревизије:	
Предмет ревизије:	
Опште информације:	
Налази претходних ревизија:	
Кључни контакти:	
Циљеви ревизије:	
Обим ревизије	
Приступ: Технике:	
Примедбе:	
Планирани временски оквир активности (по кључним етапама):	
Етапе ревизије	Датум

1. Увод	
2. Утврђивање циљева контрола	
3. Утврђивање и снимање система	
4. Идентификовање ризика	
5. Оцена контрола у односу на ризике	
6. Тестирање контрола	
7. Доношење закључака	
8. Извештај о ревизији	

ПРЕДЛОЖИО

Вођа тима

ОДОБРИО

Директор Центра

Прилог 5

ЦЕНТАР ЗА ИНТЕРНУ РЕВИЗИЈУ

РЕВИЗИЈА СИСТЕМА - ПРЕГЛЕД КОНТРОЛА

СУБЈЕКТ РЕВИЗИЈЕ:

ПОСЛОВНА ГОДИНА:

СИСТЕМ:

ПОДСИСТЕМ:

	Потпис	Датум
Припремио: Интерни ревизор		
Прегледао: Вођа тима		

Циљ контроле 1:

1. Очекиване контроле	2. Постојеће контроле	3. Тест (или НП)	4. Оцена контрола	5. Препорука

Прилог 6

ЦЕНТАР ЗА ИНТЕРНУ РЕВИЗИЈУ

ОПИС СИСТЕМА

СУБЈЕКТ РЕВИЗИЈЕ:

ПОСЛОВНА ГОДИНА:

СИСТЕМ:

ПОДСИСТЕМ:

	Потпис	Датум
Припремио:	Интерни ревизор	
Прегледао:	Вођа тима	

Активност бр.	Опис активности
1.	
2.	
3.	
4.	
.	
.	
24.	

Са наведеним описом активности сагласан је:

Прилог 7

ЦЕНТАР ЗА ИНТЕРНУ РЕВИЗИЈУ

„ХОД КРОЗ СИСТЕМ“

СУБЈЕКТ РЕВИЗИЈЕ:

ПОСЛОВНА ГОДИНА: .

СИСТЕМ:

ПОДСИСТЕМ:

	Потпис	Датум
Припремио:	Интерни ревизор	
Прегледао:	Вођа тима	

Активност бр.	Опис активности	Напомена
1.		
2.		
3.		
4.		
.		
.		
18.		

Прилог 8

ЦЕНТАР ЗА ИНТЕРНУ РЕВИЗИЈУ

РЕВИЗИЈА СИСТЕМА - ПРЕГЛЕД КОНТРОЛА

СУБЈЕКТ РЕВИЗИЈЕ:

ПОСЛОВНА ГОДИНА:

СИСТЕМ:

ПОДСИСТЕМ:

	Потпис	Датум
Припремио: Интерни ревизор		
Прегледао: Вођа тима		

Циљ контроле 1:

1. Очекиване контроле	2. Постојеће контроле	3. Тест (или НП)	4. Оцена контрола	5. Препорука

Прилог 9

ОДЕЉЕЊЕ ЗА ИНТЕРНУ РЕВИЗИЈУ

ПРОГРАМ РЕВИЗИЈЕ – ТЕСТИРАЊЕ КОНТРОЛА

Циљ контроле 1:

	РД	Резултати теста	Потпис /Датум	ДТ

ЦЕНТАР ЗА ИНТЕРНУ РЕВИЗИЈУ

Р.Д. 1/1

ДАТУМ: 09.01.2018.год

ПОТПИС:

СУБЈЕКТ РЕВИЗИЈЕ:

ПОСЛОВНА ГОДИНА:

СИСТЕМ:

ПОДСИСТЕМ:

Циљ контроле 1:

Узорак је направљен на основу:

Тестирање је обављено:

xx.xx.xx. год.у

xx.xx.xx.. год. у

xx.xx.xx.. год. у

Резултат тестирања 1.х.1:

Закључак:

Прилог 11

ЦЕНТАР ЗА ИНТЕРНУ РЕВИЗИЈУ

РЕВИЗИЈА СИСТЕМА - ПРЕГЛЕД КОНТРОЛА

СУБЈЕКТ РЕВИЗИЈЕ:

ПОСЛОВНА ГОДИНА:

СИСТЕМ:

ПОДСИСТЕМ:

	Потпис	Датум
Припремио: Интерни ревизор		
Прегледао: Вођа тима		

Циљ контроле 1: Обезбедити ефикасан и исправан рад доплатне благајне

1. Очекиване контроле	2. Постојеће контроле	3. Тест (или НП)	4. Оцена контрола	5. Препорука

Прилог 12

ОБРАЗАЦ ЗА РЕВИЗОРСКЕ НАЛАЗЕ

Ревизија: Систем	Пословна година:
Подсистем	
Припремио: Интерни ревизор	Датум:
Прегледао: Вођа тима	Датум:

Проблем/Слабост	Узроци	Последице	Бр. РД у досијеу	Закључци	Препоруке

Прилог 13

ЦЕНТАР ЗА ИНТЕРНУ РЕВИЗИЈУ

РЕВИЗИЈА СИСТЕМА - ПРЕГЛЕД КОНТРОЛА

СУБЈЕКТ РЕВИЗИЈЕ:

ПОСЛОВНА ГОДИНА:

СИСТЕМ:

ПОДСИСТЕМ:

	Потпис	Датум
Припремио: Интерни ревизор		
Прегледао: Вођа тима		

Циљ контроле 1:

1. Очекиване контроле	2. Постојеће контроле	3. Тест (или НП)	4. Оцена контрола	5. Препорука

Прилог 14

ПЛАН АКТИВНОСТИ

УЗ НАЦРТ ИЗВЕШТАЈА О ИЗВРШЕНОЈ РЕВИЗИЈИ -----, ПОДСИСТЕМ -----ЗА----- ГОДИНУ, бр. 15/20xx-xx

Број препо руке	Препорука	Приоритет	Коментари руководства	Договорена мера Да/Не	Одговорно лице за спровођење препорука	Рок за спровођење
1.						
2.						
3.						
4.						

В - ВИСОК РИЗИК
С - СРЕДЊИ РИЗИК
Н - НИЗАК РИЗИК

САГЛАСАН:

ДИРЕКТОР СЕКТОРА

Прилог 15

ЦЕНТРАЛНИ РЕГИСТАР ДАТИХ ПРЕПОРУКА

Ред. Број	Год.	Препорука	Ревизија и број Извештаја	Усаглашен датум примене препоруке	Надлежан сектор/ центар	Спров едена Да / Не	Напомена	Датум провере и број документа
1.								
2.								
3.								