



International Professional  
Practices Framework

# Vodič za implementaciju (Provedbene smjernice)

**Vodič za implementaciju - Provedbene smjernice** pomažu internim revizorima primijeniti Definiciju interne revizije, Etički kodeks i *Standarde* te unaprijediti dobre prakse. Provedbene smjernice odnose se na pristup, metodologije i razmatranja interne revizije, ali ne iznose detaljne procese ili procedure. Uključuju prakse vezane za međunarodna pitanja, nacionalna pitanja ili pitanja specifična za određeni sektor, posebne vrste angažmana te pravna i zakonska pitanja.

Prvo izdanje: 1. januara 2017.

## Sadržaj

### Vodič za implementaciju - Vodič za implementaciju - provedbene smjernice

Autorska prava © 2017 The Institute of Internal Auditors Inc. (IIA) 1035 Greenwood Blvd. Suite 401, Lake Mary, FL 32746, SAD. Sva prava pridržana. Niti jedan dio ove publikacije ne smije se reproducirati, čuvati u sistemima za pretraživanje ili emitirati u bilo kakvom obliku i putem bilo kakvih sredstava - elektroničkih, mehaničkih, fotokopiranjem, snimanjem ili na drugi način, bez prethodnog pisanog odobrenja izdavača.

Institut internih revizora objavljuje ovaj dokument u informativne i obrazovne svrhe. Namjera je ovog dokumenta pružiti informacije, ali on ne zamjenjuje pravne ili računovodstvene savjete. Institut internih revizora ne daje takve savjete i objavom ovog dokumenta ne garantuje za bilo kakve pravne ili računovodstvene rezultate. Ako se pojave pravni ili računovodstveni problemi, treba se osloniti na stručnu pomoć.



Standard 1000 – Svrha, ovlaštenja i odgovornost .....	5
Standard 1010 – Priznavanje obavezujućih smjernica u povelji interne revizije .....	8
Standard 1100 – Neovisnost i objektivnost.....	10
Standard 1110 – Organizacijska neovisnost.....	14
Standard 1111 – Direktna interakcija s odborom .....	17
Standard 1112 – Uloge glavnog revizora izvan interne revizije.....	19
Standard 1120 – Individualna objektivnost.....	24
Standard 1130 – Narušavanje neovisnosti ili objektivnosti .....	27
Standard 1200 – Stručnost i dužna profesionalna pažnja.....	31
Standard 1210 – Stručnost .....	34



Standard 1220 – Dužna profesionalna pažnja .....	38
Standard 1230 – Kontinuirani profesionalni razvoj.....	41
Standard 1300 – Program osiguranja kvalitete i unaprjeđenja.....	44
Standard 1310 – Zahtjevi programa osiguranja kvalitete i unaprjeđenja.....	49
Standard 1311 – Interno vrednovanje.....	52
Standard 1312 – Eksterno vrednovanje .....	57
Standard 1320 – Izvještavanje o programu osiguranja kvalitete i unaprjeđenja .....	62
Standard 1321 – Navođenje “u skladu s Međunarodnim standardima za profesionalno obavljanje interne revizije” .....	67
Standard 1322 – Objava neusklađenosti.....	70
Standard 2000 – Upravljanje funkcijom interne revizije .....	73
Standard 2010 – Planiranje .....	76
Standard 2020 – Saopćavanje i odobrenje .....	79
Standard 2030 – Upravljanje resursima.....	82
Standard 2040 – Politike i procedure.....	84
Standard 2050 – Koordinacija i oslanjanje .....	87
Standard 2060 – Izvještavanje višeg menadžmenta i odbora.....	91
Standard 2070 – Eksterni pružatelj usluga i organizacijska odgovornost za internu reviziju.....	96
Standard 2100 – Priroda posla.....	101
Standard 2110 – Korporativno upravljanje .....	104
Standard 2120 – Upravljanje rizicima .....	110
Standard 2130 – Kontrola .....	114
Standard 2200 – Planiranje angažmana .....	118
Standard 2201 – Uslovi planiranja .....	121
Standard 2210 – Ciljevi angažmana .....	124
Standard 2220 – Obim angažmana.....	126
Standard 2230 – Raspoređivanje resursa za angažman .....	128
Standard 2240 – Program rada angažmana.....	131
Standard 2300 – Obavljanje angažmana.....	133
Standard 2310 – Utvrđivanje informacija.....	137
Standard 2320 – Analiza i procjena.....	140
Standard 2330 – Dokumentovanje informacija.....	144
Standard 2340 – Nadzor angažmana .....	147



Standard 2400 – Saopćavanje rezultata .....	150
Standard 2410 – Kriteriji saopćavanja.....	152
Standard 2420 – Kvaliteta saopćavanja .....	155
Standard 2421 – Greške i propusti .....	158
Standard 2430 – Navođenje „provedeno u skladu s Međunarodnim standardima za profesionalno obavljanje interne revizije“ .....	160
Standard 2431 – Objava neusklađenosti angažmana.....	162
Standard 2440 – Distribucija rezultata.....	165
Standard 2450 – Sveobuhvatno mišljenje.....	168
Standard 2500 – Praćenje postupanja s rezultatima.....	172
Standard 2600 – Saopćavanje odluke o prihvatanju rizika .....	175

## Standard 1000 – Svrha, ovlaštenja i odgovornost

Svrha, ovlaštenja i odgovornosti funkcije interne revizije moraju se formalno definirati u povelji interne revizije, koja mora biti u skladu s misijom interne revizije i obavezujućim elementima Međunarodnog okvira profesionalnog djelovanja (Temeljna načela profesionalnog obavljanja interne revizije, Etički kodeks, *Standardi* i Definicija interne revizije). Glavni revizor mora povremeno preispitati sadržaj povelje interne revizije i podnijeti je na odobrenje višem menadžmentu i odboru.

### Tumačenje:

*Povelja interne revizije formalni je dokument koji definira svrhu, ovlaštenja i odgovornost funkcije interne revizije. Povelja interne revizije utvrđuje položaj funkcije interne revizije unutar organizacije, uključujući odnos glavnog revizora i odbora s obzirom na funkcionalno izvještavanje, ovlašćuje funkciju interne revizije za pristup podacima, osoblju i imovini važnima za obavljanje angažmana te definira djelokrug rada funkcije interne revizije. Odbor je odgovoran za konačno odobrenje povelje interne revizije.*

Revidirani *Standardi*, u primjeni od 1. januara 2017.

## Kako započeti

Povelja interne revizije ključan je dokument jer su u njemu zabilježene dogovorena svrha, ovlaštenja i odgovornosti funkcije interne revizije organizacije. Kako bi sastavio taj dokument, glavni revizor mora razumjeti misiju interne revizije i obavezujuće elemente Međunarodnog okvira profesionalnog djelovanja Instituta internih revizora - uključujući Temeljna načela profesionalnog obavljanja interne revizije, Etički kodeks, *Međunarodne standarde za profesionalno obavljanje interne revizije* i Definiciju interne revizije.

Razumijevanje navedenog temelj je razgovora glavnog revizora, višeg menadžmenta i odbora kojim se zajedno trebaju dogovoriti o sljedećem:

- ciljevima i odgovornostima funkcije interne revizije
- očekivanjima od funkcije interne revizije
- linijama funkcionalnog i administrativnog izvještavanja glavnog revizora

- nivou ovlaštenja (uključujući pristup podacima, fizičkoj imovini i osoblju) potrebnoj kako bi funkcija interne revizija obavila svoje angažmane i ispunila dogovorene ciljeve i odgovornosti.

Glavni revizor možda će se morati konsultirati s pravnim savjetnikom organizacije ili tajnikom odbora u vezi s poželjnim formatom povelje te o djelotvornom i efektivnom načinu podnošenja predložene povelje interne revizije odboru na prihvatanje.

## Šta treba razmotriti pri implementaciji

Na temelju dogovorenih elemenata, kako je već spomenuto, glavni revizor (ili osoba koju on odredi) sastavlja povelju interne revizije. Institut internih revizora nudi model povelje interne revizije koji može poslužiti kao pomoć. Iako se povelje mogu razlikovati zavisno od organizacije, uobičajeno se sastoje od sljedećih poglavlja:

- **Uvod** – objašnjavaju se opća uloga i profesionalnost funkcije interne revizije. U uvodu se često citiraju odgovarajući elementi Međunarodnog okvira profesionalnog djelovanja.
- **Ovlaštenja** – naglašava se da funkcija interne revizije ima puni pristup podacima, fizičkoj imovini i osoblju kako bi obavila angažmane i utvrđuje se odgovornost internih revizora za zaštitu imovine i povjerljivost podataka.
- **Organizacija i struktura izvještavanja** – dokumentuje se struktura izvještavanja glavnog revizora. Glavni revizor funkcionalno treba odgovarati odboru, a administrativno nivou unutar organizacije koja omogućuje funkciji interne revizije ispunjavanje odgovornosti (vidjeti Standard 1110 – Organizacijska neovisnost). Ovim se odjeljkom mogu propisati posebne funkcionalne odgovornosti, poput odobravanja povelje i plana interne revizije, zapošljavanja i razrješenja glavnog revizora te njegovih primanja. Također se mogu opisati administrativne odgovornosti, poput toka dodatnih informacija unutar organizacije ili odobravanja upravljanja ljudskim resursima i budžetima funkcije interne revizije.
- **Neovisnost i objektivnost** – opisuje se važnost neovisnosti i objektivnosti funkcije interne revizije te kako ih održati, na primjer, zabranjivanjem da interni revizori imaju operativnu odgovornost ili ovlaštenje nad područjima koja podliježu reviziji.
- **Odgovornosti** – iznose se najvažnija područja kontinuirane odgovornosti, poput definisanja obima vrednovanja, sastavljanja plana interne revizije, podnošenja plana odboru na odobrenje, provođenja angažmana, saopćavanja rezultata, podnošenja pisanog izvještaja o angažmanu i praćenja korektivnih mjera koje preduzima menadžment.



- **Osiguranje kvalitete i unaprjeđenje** – opisuju se očekivanja za izradu, održavanje, procjenjivanje i saopćavanje rezultata programa osiguranja kvalitete i unaprjeđenja koji obuhvata sve vidove funkcije interne revizije.
- **Potpisi** – dokumentuje se dogovor između glavnog revizora, imenovanog člana odbora i osobe koju glavni revizor izvještava. Ovaj odjeljak sadrži i datum, imena i prezimena te titule potpisnika.

Nakon Šta se sastavi nacrt povelje interne revizije, o njemu treba raspraviti s višim menadžmentom i odborom kako bi se potvrdilo da on tačno opisuje dogovorenu ulogu i očekivanja ili kako bi se ustanovile željene izmjene. Kad je nacrt prihvaćen, glavni revizor ga formalno predstavlja na sastanku odbora kako bi se o njemu raspravljalo i kako bi bio odobren. Glavni revizor i odbor također se mogu dogovoriti o tome koliko često će se preispitati sadržaj povelje i ponovno potvrditi omogućuju li odredbe dogovora i dalje funkciji interne revizije da ispuni svoje ciljeve ili treba unijeti promjene. Ako se neko pitanje pojavi u međuvremenu, povelju treba po potrebi konsultirati i ažurirati.

## Šta treba razmotriti pri pokazivanju usklađenosti

Usklađenost se dokumentuje zapisnikom sa sastanaka odbora tokom kojih glavni revizor inicijalno vodi razgovor o povelji interne revizije, a zatim je formalno i predstavlja. Osim toga, glavni revizor čuva odobrenu povelju. Glavni revizor uobičajeno traži od odbora da ustanovi stalnu godišnju tačku dnevnog reda kako bi se po potrebi raspravljalo o povelji interne revizije, ažuriralo je i odobrilo. Dokaz da glavni revizor povremeno preispituje sadržaj povelje interne revizije zajedno s višim menadžmentom i odborom nalazi se u zapisnicima s tih sastanaka.

## Standard 1010 – Priznavanje obavezujućih smjernica u povelji interne revizije

Obavezujuća priroda Temeljnih načela profesionalnog obavljanja interne revizije, Etičkog kodeksa, *Standarda* i Definicije interne revizije mora biti prepoznata u povelji interne revizije. Glavni revizor trebao bi raspraviti o misiji interne revizije i obavezujućim elementima Međunarodnog okvira profesionalnog djelovanja s višim menadžmentom i odborom.

Revidirani *Standardi*, u primjeni od 1. januara 2017.

### Kako započeti

Prije sastavljanja ili revidiranja povelje interne revizije, glavni revizor uobičajeno pregledava Međunarodni okvir profesionalnog djelovanja Instituta internih revizora kako bi obnovio svoje razumijevanje misije interne revizije i obavezujućih elemenata, uključujući Temeljna načela profesionalnog obavljanja interne revizije, Etički kodeks, *Međunarodne standarde za profesionalno obavljanje interne revizije (Standardi)* i Definiciju interne revizije. Glavni revizor mora povremeno preispitati sadržaj povelje interne revizije i podnijeti je višem menadžmentu i odboru na odobrenje (vidjeti Standard 1000 – Svrha, ovlaštenja i odgovornost). Korisno je da glavni revizor poznaje procese organizacije za podnošenje povelje interne revizije na odobrenje. Glavni revizor također može dogovoriti raspravu o povelji s višim menadžmentom i odborom kao dio procesa povremenog preispitivanja sadržaja i revidiranja.

### Šta treba razmotriti pri implementaciji

Kako bi obavezujući elementi Međunarodnih standarda za profesionalno obavljanje interne revizije bili prepoznati u povelji interne revizije, glavni revizor može izričito navesti određene izjave. Jedan od primjera glasi:



“Funkcija interne revizije vodit će se poštivanjem obavezujućih smjernica Instituta internih revizora, koje uključuju Temeljna načela profesionalnog obavljanja interne revizije, Etički kodeks, *Međunarodne standarde za profesionalno obavljanje interne revizije* i Definiciju interne revizije. Obavezujuće smjernice Instituta internih revizora predstavljaju temeljne zahtjeve za profesionalno obavljanje interne revizije i načela na temelju kojih se procjenjuje efektivnost rada funkcije interne revizije”.

Umjesto izričitog navođenja određenih izjava, u cijeloj povelji interne revizije mogu se koristiti jezik i sadržaj kojima se zahtijeva usklađenost s obavezujućim smjernicama.

Rasprava glavnog revizora i višeg menadžmenta i odbora o povelji interne revizije dobra je prilika da se objasne misija interne revizije i obavezujući elementi Međunarodnog okvira profesionalnog djelovanja, kao i način na koji se u povelji prepoznaju ti elementi. Nakon prihvatanja povelje, važno je da glavni revizor nadgleda obavezujuće smjernice Instituta internih revizora te da se raspravi o izmjenama koje bi se mogle uvesti prilikom sljedećeg razmatranja povelje.

## Šta treba razmotriti pri pokazivanju usklađenosti

Usklađenost sa Standardom 1010 pokazuje se u sastavljenoj i odobrenoj povelji interne revizije koja prepoznaje Temeljna načela profesionalnog obavljanja interne revizije, Etički kodeks, *Standarde* i Definiciju interne revizije kao obavezujuće elemente. Usklađenost se također može pokazati zapisnicima sa sastanaka tokom kojih se o obavezujućim elementima razgovaralo s višim menadžmentom i odborom. To može uključivati i zapisnike sa sastanaka tokom kojih je glavni revizor raspravljao o povremenom preispitivanju sadržaja povelje.

## Standard 1100 – Neovisnost i objektivnost

Funkcija interne revizije mora biti neovisna, a interni revizori moraju biti objektivni u obavljanju svog posla.

### Tumačenje:

*Neovisnost znači nepostojanje uslova koji ugrožavaju sposobnost funkcije interne revizije za obavljanje dužnosti interne revizije na nepristran način. Da bi se postigao stepen neovisnosti potreban za učinkovito ispunjavanje odgovornosti funkcije interne revizije, glavni revizor mora imati direktan i neograničen pristup višem menadžmentu i odboru, što se može postići dvojnim izvještavanjem. Prijetnjama neovisnosti mora se upravljati na nivou pojedinog revizora, angažmana, kao i na funkcionalnim i organizacijskim nivoima.*

*Objektivnost je nepristran mentalni stav koji omogućava internim revizorima obavljanje angažmana tako da vjeruju u rezultat svog rada i da nisu učinjeni nikakvi kompromisi u pogledu kvalitete rada. Objektivnost zahtijeva od internih revizora da svoje tvrdnje po pitanjima revizije ne podređuju tvrdnjama drugih. Prijetnjama objektivnosti mora se upravljati na nivou pojedinog revizora, angažmana kao i na funkcionalnim i organizacijskim nivoima.*

Revidirani Standardi, u primjeni od 1. januara 2017.

## Kako započeti

Neovisnost je definisana kao “nepostojanje uslova koji ugrožavaju sposobnost funkcije interne revizije za obavljanje dužnosti interne revizije na nepristran način”. Ti uslovi često proizlaze iz mjesta koje funkcija interne revizije ima u organizacijskoj strukturi kao i iz povjerenih odgovornosti. Na primjer, ako interna revizija ima obavezu izvještavanja unutar drugih funkcija u organizaciji, ne smatra se neovisnom od te funkcije koja je predmet revizije. Na sličan način, ako glavni revizor ima funkcionalne odgovornosti koje su šire od interne revizije, poput upravljanja rizicima ili odgovornosti za usklađenost, interna revizija nije neovisna od tih dodatnih funkcija koje su također predmet revizije.

Međutim, glavni revizor ne može samostalno odrediti organizacijsku neovisnost i položaj interne

revizije; glavnom revizoru potrebna je pomoć odbora i višeg menadžmenta kako bi efektivno riješio pitanje neovisnosti. Glavni revizor, odbor i viši menadžment uobičajeno zajedno dogovaraju koje su odgovornosti, ovlaštenja i očekivanja od interne revizije, a to je osnova za raspravu o neovisnosti i mjestu u organizacijskoj strukturi.

Ovisno o iskustvu i očekivanjima odbora i višeg menadžmenta, dogovor o zajedničkoj viziji može zahtijevati brojne razgovore čija je svrha povećati nivo svjesnosti višeg menadžmenta i odbora o važnosti neovisnosti, načinima na koje se ona postiže i ključnim pitanjima koja treba uzeti u obzir: linije izvještavanja, profesionalni i regulatorni zahtjevi, sastavljanje mjerila (*benchmarking*), kultura organizacije.

U načelu, povelja interne revizije odražava odluke koje su donesene u vezi s odgovornošću, ovlaštenjima i očekivanjima od interne revizije, kao i s položajem u strukturi organizacije i linijama izvještavanja.

Objektivnost se odnosi na nepristran mentalni stav internih revizora. Za implementaciju ovog standarda, glavni revizor treba razumjeti politike i aktivnosti unutar organizacije i unutar interne revizije koje mogu unaprijediti ili omesti ovaj način razmišljanja. Na primjer, mnoge organizacije imaju standardne politike ocjenjivanja radnog učinka i nagrađivanja, kao i politike vezane za sukob interesa zaposlenika. Glavni revizor treba razumjeti prirodu relevantnih politika koje je zapazio i analizirati njihov mogući uticaj na objektivnost interne revizije. Interna revizija često prilagođava politike koje se primjenjuju u cijeloj organizaciji kako bi se konkretno bavile ulogama interne revizije i može razviti druge relevantne politike posebno za internu reviziju, poput politika koje se odnose na zahtjeve vezane za obuku.

## Šta treba razmotriti pri implementaciji

Kako je gore navedeno, glavni revizor saraduje s odborom i višim menadžmentom kako bi se izbjeglo stvaranje uslova koji bi uticali na sposobnost interne revizije za izvršavanje dužnosti na nepristran način. Glavni revizor često je na direktnoj funkcionalnoj liniji izvještavanja prema odboru i administrativnoj liniji izvještavanja prema članu višeg menadžmenta. Linija izvještavanja prema odboru omogućuje glavnom revizoru direktni pristup odboru kod osjetljivih pitanja i daje mu dovoljan organizacijski status. Administrativno izvještavanje članu višeg menadžmenta glavnom revizoru također daje dovoljan organizacijski status kao i ovlaštenje da obavlja dužnosti bez prepreka te da o osjetljivim pitanjima razgovara s ostalim višim dužnosnicima. Na primjer, glavni revizor uobičajeno ne odgovara kontroloru ili menadžeru srednjeg nivoa koji mogu biti rutinski predmet revizije.

Institut internih revizora preporučuje da glavni revizor administrativno odgovara glavnom izvršnom direktoru kako bi položaj glavnog revizora jasno uključivao višu poziciju i kako interna revizija ne bi bila dijelom aktivnosti koja je predmet revizije. Glavni revizor također treba biti svjestan svih zahtjeva regulatora ili drugih upravljačkih tijela koji mogu detaljnije odrediti način izvještavanja. Vodič za implementaciju - provedbene smjernice Standarda 1110 – Organizacijska neovisnost pružaju detaljnije smjernice o obavezama izvještavanja glavnog revizora.

Također se preporučuje da glavni revizor nema operativne odgovornosti osim interne revizije budući da bi te druge odgovornosti mogle biti predmetom revizije. U nekim organizacijama od glavnog se revizora traži da preuzme operativne odgovornosti, poput upravljanja rizicima ili odgovornosti za usklađenost. U takvim situacijama, glavni revizor uobičajeno raspravlja o problemu vezanom za neovisnost i mogućem narušavanju objektivnosti s odborom i višim menadžmentom i oni provode mjere zaštite kako bi ograničili to narušavanje. Mjere zaštite su nadzorne aktivnosti, koje u načelu preduzima odbor, čija je svrha praćenje i rješavanje sukoba vezanih za neovisnost. Primjeri uključuju povremeno procjenjivanje odgovornosti glavnog revizora, razvoj alternativnih postupaka u svrhu dobivanja uvjerenja povezanih s dodatnim područjima odgovornosti i svjesnost o potencijalnom narušavanju neovisnosti pri razmatranju procjene rizika interne revizije.

Kako bi efektivno upravljali objektivnošću interne revizije, mnogi glavni revizori posjeduju metodologiju rada interne revizije ili priručnik u kojem su opisana očekivanja i zahtjevi nepristranog načina razmišljanja. Takav priručnik sa smjericama može opisivati:

- Ključnu važnost objektivnosti za profesiju interne revizije.
- Tipične situacije koje mogu narušiti objektivnost, zbog vlastitog interesa, samoprocjene, bliskosti, pristranosti i neprikladnog uticaja. Primjeri uključuju obavljanje revizije u području poslovanja u kojem je interni revizor nedavno radio, reviziju koja se provodi nad članom porodice ili bliskim prijateljem ili pretpostavljanje da je neko područje revizije prihvatljivo samo na temelju prethodnih pozitivnih iskustava, a da za to nema dokaza.
- Mjere koje interni revizor treba poduzeti ako postane svjestan trenutnog ili potencijalnog problema vezanog za objektivnost, poput razgovora o problemu s menadžerom za internu reviziju ili glavnim revizorom.
- Zahtjeve izvještavanja pri čemu svaki interni revizor povremeno sagledava sukobe interesa i o njima obavještava.

Kako bi se naglasilo važnost tih politika i pomoglo osigurati da svi interni revizori interioriziraju njihovu važnost, neki glavni revizori organizuju redovne radionice ili obuke o tim temeljnim

konceptima. Takva obuka često internim revizorima omogućuje da bolje razumiju pojam objektivnosti razmatrajući scenarije u kojima je objektivnost narušena i kako najbolje riješiti takve situacije. Dalje, prilikom određivanja internih revizora za određene angažmane, glavni revizor mora imati na umu moguće razloge za narušavanje objektivnosti te treba izbjeći određivanje članova tima koji bi mogli biti u sukobu.

Općeprihvaćeno je stajalište da praksa vezana za ocjenjivanje radnog učinka i određivanje primanja može značajno i negativno uticati na objektivnost neke osobe. Na primjer, ako se ocjenjivanje radnog učinka, plaća ili bonus internog revizora u značajnoj mjeri temelje na anketama o zadovoljstvu klijenata, interni revizor može biti neodlučan kod izvještavanja o negativnim rezultatima koji mogu dovesti do toga da klijent izrazi nisku nivo zadovoljstva. Stoga glavni revizor treba vrlo pažljivo osmisliti sistem ocjenjivanja radnog učinka interne revizije i određivanja primanja i razmisliti o tome mogu li primijenjeni sistemi ocjenjivanja umanjiti objektivnost internog revizora. U idealnim okolnostima, proces ocjenjivanja na ravnomjeran će način uključiti radni učinak internog revizora, rezultate revizije i povratne informacije klijenta. Vodič za implementaciju - provedbene smjernice Standarda 1120 – Individualna objektivnost pružaju detaljnije smjernice o objektivnosti.

## Šta treba razmotriti pri pokazivanju usklađenosti

Mnoge stavke mogu pokazati usklađenost sa standardom, uključujući samu povelju interne revizije, organizacijski grafikon s odgovornostima u području izvještavanja, metodologiju rada interne revizije koja uključuje politike vezane za neovisnost, objektivnost, rješavanje sukoba i ocjenjivanje radnog učinka, evidencije o održanim obukama i obrasce za obavještanje o sukobu interesa. Ako treba, dokumentacija koja pokazuje obavještanje o narušavanju, u skladu sa Standardom 1130 – Narušavanje neovisnosti ili objektivnosti, također može pokazati usklađenost.

## Standard 1110 – Organizacijska neovisnost

Glavni revizor mora odgovarati nivou unutar organizacije koja omogućuje funkciji interne revizije ispunjavanje odgovornosti. Glavni revizor mora najmanje jednom godišnje potvrditi odboru organizacijsku neovisnost funkcije interne revizije.

### Tumačenje:

*Organizacijska neovisnost efektivno se postiže kada glavni revizor funkcionalno odgovara odboru. Primjeri funkcionalnog odgovaranja odboru uključuju da odbor:*

- odobrava povelju interne revizije
- odobrava plan interne revizije temeljen na rizicima
- odobrava budžet interne revizije i plan resursa
- prima izvještaje glavnog revizora o ostvarenjima funkcije interne revizije u odnosu na plan i ostala pitanja
- odobrava odluke o imenovanju i razrješenju glavnog revizora
- odobrava primanja glavnog revizora
- postavlja odgovarajuće upite menadžmentu i glavnom revizoru kako bi se utvrdilo postoji li neprimjereno ograničenje obima ili resursa.

Revidirani Standardi, u primjeni od 1. januara 2017.

## Kako započeti

Standard zahtijeva da glavni revizor odgovara nivou unutar organizacije koja omogućuje funkciji interne revizije ispunjavanje odgovornosti. Stoga je neophodno razmotriti na kojem se mjestu u organizaciji nalazi interna revizija te koje su linije za njen nadzor/izvještavanje kako bi se osigurala organizacijska neovisnost.

Glavni revizor ne može samostalno odrediti položaj interne revizije u organizaciji, linije izvještavanja

glavnog revizora ili prirodu nadzora odbora ili višeg menadžmenta; glavnom revizoru potrebna je pomoć odbora i višeg menadžmenta kako bi efektivno riješio ova pitanja. Glavni revizor, odbor i viši menadžment uobičajeno zajedno dogovaraju koje su odgovornosti, ovlaštenja i očekivanja od interne revizije kao i uloga odbora i višeg menadžmenta u nadgledanju interne revizije. U načelu, povelja interne revizije dokumentuje odluke o mjestu u organizaciji i linijama izvještavanja.

Korisno je i ako glavni revizor poznaje regulatorne zahtjeve kako vezane za položaj interne revizije tako i za linije izvještavanja glavnog revizora.

## Šta treba razmotriti pri implementaciji

Kako je već navedeno, glavni revizor saraduje s odborom i višim menadžmentom kako bi se odredio položaj interne revizije u organizaciji, uključujući linije izvještavanja glavnog revizora. Kako bi se osigurala efektivna organizacijska neovisnost, glavni revizor na direktnoj je funkcionalnoj liniji izvještavanja odboru. U načelu, glavni revizor je na administrativnoj ili "iscrtkanjoj" liniji izvještavanja s članom višeg menadžmenta.

Funkcionalna linija izvještavanja odboru omogućuje glavnom revizoru direktni pristup odboru kod osjetljivih pitanja i daje mu dovoljan organizacijski status. Glavnom revizoru omogućuje neograničen pristup odboru, uobičajeno najvišoj nivou upravljanja u organizaciji.

Funkcionalni nadzor zahtjeva od odbora da osigura pogodne uslove rada kako bi omogućio neovisno i efektivno funkcioniranje funkcije interne revizije. Kako je već navedeno, odbor je odgovoran za odobravanje povelje interne revizije, plana interne revizije, budžeta i plana resursa, za ocjenjivanje i primanja glavnog revizora te imenovanje i razrješenje glavnog revizora. Dalje, odbor nadgleda sposobnost interne revizije da radi neovisno. To obavlja tako da glavnom revizoru i članovima menadžmenta postavlja pitanja o pokrivenosti interne revizije, ograničenjima vezanim za resurse i druge pritiske ili smetnje internoj reviziji.

Glavni revizori koji moraju saradivati s odborom koji ne obavlja ove važne dužnosti funkcionalnog nadgledanja mogu odbor upoznati sa Standardom 1110 i preporučenom praksom korporativnog upravljanja — uključujući i odgovornosti odbora — kako bi s vremenom izgradili snažniju funkcionalnu vezu.

Kako bi se odboru olakšalo nadgledanje, glavni revizor rutinski odboru daje podatke o radnom učinku i to u načelu na tromjesečnim sastancima odbora. Glavni revizor često učestvuje u sastavljanju dnevnog reda odbora i može planirati dovoljno vremena za raspravu o ostvarenjima funkcije interne revizije u

odnosu na plan kao i o drugim pitanjima, uključujući ključne rezultate ili nove rizike na koje treba upozoriti odbor. Dalje, kako bi se osiguralo da se o pitanju organizacijske neovisnosti raspravlja svake godine, a kako to nalaže ovaj standard, glavni revizor često za određeni sastanak odbora svake godine predlaže stalnu točku dnevnog reda.

U načelu, glavni revizor je na administrativnoj liniji izvještavanja s višim menadžmentom, Šta dalje omogućuje neophodan značaj i ovlaštenja kako bi interna revizija ispunila odgovornosti. Na primjer, glavni revizor ne odgovara kontroloru, menadžeru u računovodstvu ili menadžeru srednje nivoi. Kako bi se unaprijedio značaj i vjerodostojnost, Institut internih revizora preporučuje da glavni revizor administrativno odgovara glavnom izvršnom direktoru tako da glavni revizor bude jasno na višem položaju, s ovlaštenjem da bez ometanja obavlja svoje zadaće.

## Šta treba razmotriti pri pokazivanju usklađenosti

Postoji nekoliko dokumenata koji mogu pokazati usklađenost s ovim standardom, uključujući povelju interne revizije i povelju revizijskog odbora u kojoj se opisuju zadaci revizijskog odbora vezani za nadzor. Opis posla glavnog revizora i ocjena radnog učinka sadrže napomenu o obavezi izvještavanja i nadgledanju. Ako je dostupna, dokumentacija o zapošljavanju glavnog revizora može uključivati podatke o tome tko je intervjuisao glavnog revizora i tko je donio odluku o zapošljavanju. Dalje, metodologija rada interne revizije koja uključuje politike poput neovisnosti i zahtjeve vezane za komunikaciju s odborom ili organizacijski graf s obavezama izvještavanja može pokazati usklađenost. Izvještaji odbora, zapisnici sa sastanaka i dnevni redovi mogu pokazati da je funkcija interne revizije na odgovarajući način priopćila pitanja poput plana interne revizije, budžeta i ostvarenja kao i stanje organizacijske neovisnosti.



## Standard 1111 –Direktna interakcija s odborom

Glavni revizor mora komunicirati s odborom i biti s njim u direktnoj interakciji.

Revidirani Standardi, u primjeni od 1. januara 2017.

### Kako započeti

U načelu, glavni revizor, odbor i viši menadžment raspravili su i dogovorili odgovornost, ovlaštenja i očekivanja kao i potreban položaj interne revizije i glavnog revizora u organizaciji kako bi funkcija interne revizije mogla obaviti svoje zadatke. Izvještavanje uobičajeno uključuje direktno funkcionalno izvještavanje odboru. Za ovo pitanje treba pogledati Vodič za implementaciju - Vodič za implementaciju - provedbene smjernice 1100 – Neovisnost i objektivnost i Vodič za implementaciju - Vodič za implementaciju - provedbene smjernice 1110 – Organizacijska neovisnost.

### Šta treba razmotriti pri implementaciji

Ako glavni revizor direktno funkcionalno odgovara odboru, tada je odbor odgovoran za odobravanje povelje interne revizije, plana interne revizije, plana budžeta i resursa interne revizije, ocjenjivanje i određivanje primanja glavnog revizora kao i imenovanje i razrješenje glavnog revizora. Dalje, odbor nadgleda sposobnost funkcije interne revizije da radi neovisno i ispunjava ono što je navedeno u povelji.

Zahvaljujući takvom izvještavanju, glavni revizor imaće mnogo prilika komunicirati i biti u direktnoj interakciji s odborom, kao što zahtjeva ovaj standard. Na primjer, glavni revizor učestvuje u radu revizijskog odbora i/ili sastancima cijelog odbora, u načelu kvartalno, kako bi objavio predloženi plan interne revizije, budžet, napredak i bilo kakve probleme. Dalje, glavni revizor može se obratiti predsjedniku ili bilo kojem članu odbora kako bi s njim razgovarao o osjetljivim temama ili pitanjima s kojima se susreću funkcija interne revizije ili organizacija. Uobičajeno, a najmanje jednom godišnje, formalno se održava privatni sastanak odbora ili revizijskog odbora i glavnog revizora (bez nazočnosti višeg menadžmenta) kako bi se raspravljalo o takvim temama i pitanjima. Također je korisno da glavni revizor povremeno održava individualne sastanke ili telefonske pozive s predsjednikom odbora ili

revizijskog odbora, prije sazvanih sastanaka ili rutinski tokom godine, kako bi se osiguralo izravnu i otvorenu komunikaciju.

Glavni revizori koji nemaju direktni pristup odboru mogu mu saopćiti Standard 1111 (kao i standarde 1100 i 1110), preporučene prakse korporativnog upravljanja i studije o dobroj praksi odbora/revizorskog odbora kako bi ostvarili jaču povezanost i direktni pristup. Dalje, u takvoj situaciji glavni revizori mogu razmisliti o pisanoj komunikaciji s odborom sve dok se, prema zahtjevima ovog standarda, ne ostvari direktna komunikacija.

## Šta treba razmotriti pri pokazivanju usklađenosti

Dnevni redovi sastanaka odbora i zapisnici često su dovoljni kako bi se pokazalo je li glavni revizor bio u direktnoj komunikaciji i interakciji s odborom. Kalendar glavnog revizora također može pokazati usklađenost. Dalje, politika koja od glavnog revizora zahtjeva da se povremeno privatno sastane s odborom može biti dokumentovana u poveljama odbora ili revizorskog odbora.

## Standard 1112 – Uloge glavnog revizora izvan interne revizije

U slučaju da glavni revizor ima ili se očekuje da će imati ulogu i/ili odgovornosti koje su izvan interne revizije, moraju se uspostaviti mjere zaštite kako bi se ograničilo narušavanje neovisnosti ili objektivnosti.

### Tumačenje:

*Od glavnog revizora može se zatražiti da preuzme dodatne uloge i odgovornosti izvan interne revizije, kao što su odgovornost za usklađenost ili aktivnosti upravljanja rizicima. Te uloge i odgovornosti mogu narušiti ili djelovati kao da narušavaju organizacijsku neovisnost funkcije interne revizije ili objektivnost pojedinog internog revizora. Mjere zaštite one su nadzorne aktivnosti, koje odbor često poduzima, čija je svrha rješavanje potencijalnih narušavanja neovisnosti te mogu uključivati aktivnosti poput povremenog procjenjivanja odgovornosti i linija izvještavanja te razvoja alternativnih postupaka u svrhu dobivanja uvjerenja povezanih s područjima dodatnih odgovornosti.*

Revidirani Standardi, u primjeni od 1. januara 2017.

## Kako započeti

Tumačenje Standarda 1112 napominje da kad glavni revizor preuzme ulogu i/ili odgovornosti koje su izvan interne revizije, organizacijska neovisnost funkcije interne revizije ili objektivnost pojedinog internog revizora može biti narušena ili djelovati kao da je narušena. Međutim, u nekim okolnostima, odbor i viši menadžment mogu smatrati prikladnim da organizacija proširi ulogu glavnog revizora izvan interne revizije.

Primjeri situacija u kojima se od glavnog revizora može tražiti da preuzme uloge za koje je obično odgovoran menadžment uključuju:

- Novi regulatorni zahtjev hitno zahtijeva razvoj politika, postupaka, kontrola i aktivnosti



upravljanja rizicima kako bi se osigurala usklađenost.

- Trenutne aktivnosti upravljanja rizicima organizacije treba prilagoditi radi dodavanja novog poslovnog segmenta ili zemljopisnog tržišta.
- Resursi organizacije su ograničeni ili je organizacija premala da može imati odvojenu funkciju koja se bavi usklađenošću sa zakonskim okvirom.
- Procesi organizacije su nezreli, a glavni revizor je najkompetentniji uvesti načela upravljanja rizicima u organizaciju.

U nekim slučajevima, od glavnog se revizora može očekivati da preuzme odgovornosti u područjima upravljanja rizicima, ustroja i vođenja kontrola i usklađenosti za zakonskim okvirom. Na primjer, ako se od glavnog revizora traži da preuzme ulogu koja uključuje funkcionalno izvještavanje višem menadžmentu umjesto odboru, neovisnost glavnog revizora u odnosu na odgovornosti interne revizije može biti narušena. (Vidjeti Vodič za implementaciju - provedbene smjernice 1130 – Narušavanje neovisnosti ili objektivnosti za dodatne primjere potencijalnog narušavanja.) U tim slučajevima Standard 1112 daje smjernice glavnom revizoru.

Kako bi proveo Standard 1112, glavni revizor mora dobro razumjeti Etički kodeks Instituta internih revizora i koncepte neovisnosti i objektivnosti, kako je to objašnjeno u seriji standarda i provedbenih smjernica 1100. Osim toga, nekoliko Temeljnih načela profesionalnog obavljanja interne revizije Instituta internih revizora bavi se pitanjima neovisnosti i objektivnosti glavnog revizora. Izjava o misiji i povelja funkcije interne revizije, povelja odbora te politike i etički kodeks organizacije mogu uključivati dodatne upute koje se odnose na samu organizaciju.

Kako bi posvetio pažnju rizicima od narušavanja neovisnosti, glavni revizor treba razumjeti sve predložene uloge koje su izvan interne revizije i razgovarati s višim menadžmentom i odborom o izvještavanju, odgovornostima i očekivanjima povezanim s određenom ulogom. Tokom takve rasprave, glavni revizor treba skrenuti pozornost na standarde Instituta internih revizora koji se odnose na neovisnost i objektivnost, potencijalno narušavanje neovisnosti koje postoji u vezi s tom ulogom, rizike vezane za tu ulogu i mjere zaštite koje bi mogle ublažiti te rizike.

## Šta treba razmotriti pri implementaciji

Standard 1112 naglašava važnost mjera zaštite poput nadzornih aktivnosti koje odbor često preduzima, a čija je svrha rješavanje potencijalnih narušavanja neovisnosti i objektivnosti glavnog revizora. Jedna mjera zaštite je položaj glavnog revizora u organizaciji i kome on odgovara. Prema Standardu 1110 –

Organizacijska neovisnost, “Glavni revizor mora odgovarati nivou unutar organizacije koja omogućuje funkciji interne revizije ispunjavanje odgovornosti”. To se efektivno postiže kad glavni revizor funkcionalno odgovara odboru, Šta obično uključuje činjenicu da odbor nadgleda zapošljavanje, ocjenjivanje i određivanje primanja glavnog revizora kao i to da odbor odobrava povelju interne revizije i plan, budžet i resurse interne revizije. Kako je navedeno u Standardu 1000 – Svrha, ovlaštenja i odgovornost, u povelji interne revizije dokumentujemo je da je glavni revizor funkcionalno odgovoran odboru.

Promjene u organizaciji i ključnom osoblju mogu dovesti do repozicioniranja ili redefinisavanja uloga i odgovornosti. Prema tumačenju Standarda 1112, jedna mjera zaštite koja se može primijeniti na ovu situaciju je povremeno procjenjivanje linija izvještavanja i odgovornosti. Preispitivanje sadržaja povelje interne revizije koje obavlja glavni revizor i njegov razgovor s višim menadžmentom i odborom, kako je opisano u Standardu 1000, treba uključiti sve promjene u ulogama ili odgovornostima koje bi mogle uticati na funkciju interne revizije, posebno one koje potencijalno doista mogu narušiti neovisnost i objektivnost glavnog revizora ili djelovati kao da ih narušavaju. Ako odgovornosti glavnog revizora koje ne uključuju reviziju budu stalne, priroda tog posla treba biti opisana u povelji interne revizije. Međutim, ako su takve odgovornosti kratkoročne, nije potrebno unijeti promjene u povelju interne revizije i u druge dokumente. U takvim situacijama, plan prenosa takvih odgovornosti na menadžment može se provesti u svrhu zaštite neovisnosti i objektivnosti glavnog revizora. Plan prenosa osigurao bi odgovarajuće resurse i vremenski okvir koji bi olakšao prihvatanje takvih odgovornosti od strane menadžmenta.

Standard 1130 zahtijeva da glavni revizor obavijesti o svim detaljima narušavanja neovisnosti ili objektivnosti bez obzira je li ono stvarno ili prividno. Do objava, koje omogućuju odboru da procjeni opći rizik od potencijalnog narušavanja neovisnosti, uobičajeno dolazi tokom sastanaka odbora i mogu uključivati raspravu o temama poput:

- uloge i odgovornosti za koje se traži od glavnog revizora da ih preuzme
- rizici povezani s preuzimanjem tih uloga i odgovornosti
- mjere zaštite neovisnosti i objektivnosti glavnog revizora, uključujući razmatranje dojmova
- kontrole koje se primjenjuju kako bi se potvrdilo da su mjere zaštite učinkovite
- prelazni plan, ako je zadaća privremena
- dogovor s visokim menadžmentom i odborom.

Odbor može nadgledati objektivnost glavnog revizora tako Šta će povećati nivo provjera koje se primjenjuju na upravljanje glavnog revizora rizicima, plan interne revizije i saopćenja o angažmanima i

razmotriti sve potencijalne situacije u kojima bi glavni revizor mogao biti pristran u vezi s područjem unutar kojeg obavlja svoje dužnosti izvan interne revizije. Kako bi se pomoglo glavnom revizoru da se zaštiti od narušavanja objektivnosti, Standard 1130.A1 zabranjuje da glavni revizori procjenjuju određena područja poslovanja za koja su bili odgovorni tokom prethodne godine, a Standard 1130.A2 zahtijeva da osoba izvan funkcije interne revizije nadgleda angažmane s izražavanjem uvjerenja za funkcije za koje je glavni revizor odgovoran. Ako glavni revizor ima odgovornosti u područjima poslovanja izvan funkcije interne revizije koja su predmet interne revizije, angažman s izražavanjem uvjerenja povjerit će se pružatelju usluga angažmana s izražavanjem uvjerenja izvan funkcije koji je objektivan i kompetentan i koji će neovisno odgovarati odboru, a ne glavnom revizoru. Takav pružatelj usluga angažmana s izražavanjem uvjerenja može biti unutar organizacije ili izvan nje.

Eksterno vrednovanje funkcije interne revizije (vidjeti Standard 1312 – Eksterno vrednovanje) koje uključuje preispitivanje neovisnosti i objektivnosti glavnog revizora — posebno u područjima u kojima je glavni revizor imao odgovornosti izvan interne revizije — može pružiti dodatno uvjerenje odboru pod uvjetom da se može potvrditi neovisnost eksternog procjenitelja.

## Šta treba razmotriti pri pokazivanju usklađenosti

Dokumentovanje mjera zaštite koje su uspostavljene kako bi se posvetila pažnja potencijalnom narušavanju neovisnosti i objektivnosti glavnog revizora može pokazati usklađenost sa Standardom 1112. Takvi dokumenti mogu uključivati izjave u politikama i etičkom kodeksu organizacije, povelji revizorskog odbora i izjavi o misiji funkcije interne revizije te odobrenoj povelji interne revizije u kojoj su tačno navedene uloge i odgovornosti glavnog revizora kako je dogovoreno s višim menadžmentom i odborom. Usklađenost se može pokazati i povremenim preispitivanjem sadržaja povelje interne revizije koji odražava uloge i odgovornosti funkcije interne revizije koje se mijenjaju. Isto tako, plan prenosa uloga i odgovornosti izvan interne revizije (npr. usklađenost ili aktivnosti upravljanja rizicima) s glavnog revizora na menadžment može također pokazati usklađenosti. Dodatni dokazi mogu biti u obliku zapisnika sastanaka odbora na kojima je glavni revizor objavio da postoji potencijalno narušavanje neovisnosti ili objektivnosti i predložio mjere zaštite kako bi sve rizike od narušavanja neovisnosti sveo na prihvatljivu nivo.

Glavni revizor može pokazati usklađenost tako što će pokazati da su drugi pružatelji usluga s izražavanjem uvjerenja procijenili područja poslovanja u kojima je glavni revizor preuzeo uloge izvan interne revizije, a plan interne revizije, procjena rizika i saopćenja o angažmanu neovisno su vrednovana u smislu neovisnosti i objektivnosti. Anketiranje klijenata revizije i ocjenjivanje glavnog revizora koje

obavlja odbor može uključivati povratnu informaciju o percepciji neovisnosti i objektivnosti glavnog revizora. Usklađenost se može potvrditi i rezultatima eksternog vrednovanja koje je obavio neovisni procjenitelj.

## Standard 1120 – Individualna objektivnost

Interni revizori moraju imati nepristran, objektivan stav i izbjegavati svaki sukob interesa.

### Tumačenje:

*Sukob interesa jest situacija u kojoj su profesionalni i lični interes internog revizora, kao osobe od povjerenja, suprotni. Takvi suprotni interesi mogu otežati nepristrano ispunjenje njegovih dužnosti. Sukob interesa postoji čak i ako ne dođe do neetičnog ili nedoličnog djelovanja. Sukob interesa može stvoriti dojam nedoličnosti koji može narušiti povjerenje u internog revizora, funkciju interne revizije i profesiju u cjelini. Sukob interesa može narušiti sposobnost pojedinca da objektivno ispunjava svoje dužnosti i odgovornosti.*

Revidirani Standardi, u primjeni od 1. januara 2017.

## Kako započeti

Objektivnost se odnosi na nepristran i objektivan način razmišljanja glavnog revizora, čemu pomaže izbjegavanje sukoba interesa. Stoga, kako bi se proveo ovaj standard, glavni revizor prvo mora razumjeti politike ili aktivnosti unutar organizacije i unutar funkcije interne revizije koje bi mogle unaprijediti ili omesti takav način razmišljanja. Na primjer, mnoge organizacije imaju standardne politike ocjenjivanja radnog učinka i nagrađivanja kao i politike o sukobu interesa zaposlenika. Interna revizija često će prilagoditi te politike kako bi uzela u obzir specifične uloge interne revizije i može imati druge politike relevantne za taj odjel, poput politike koja određuju zahtjeve za izobrazbom. Glavni revizor treba razumjeti prirodu relevantnih politika koje je zapazio i analizirati njihov mogući uticaj na objektivnost interne revizije.

## Šta treba razmotriti pri implementaciji

Za efektivno upravljanje objektivnošću interne revizije, mnogi glavni revizori imaju metodologiju ili



priručnik rada interne revizije u kojoj su opisana očekivanja i zahtjevi nepristranog načina razmišljanja za svakog internog revizora. Takva metodologija rada može opisivati:

- Ključnu važnost objektivnosti za profesiju interne revizije.
- Tipične situacije koje mogu narušiti objektivnost, poput obavljanja revizije u području poslovanja u kojem je interni revizor nedavno radio, revizije koje se provode nad članom porodice ili bliskim prijateljem ili pretpostavljanje da je neko područje revizije prihvatljivo samo na temelju prethodnih pozitivnih iskustava, a da za to nema dokaza.
- Mjere koje interni revizor treba poduzeti ako postane svjestan trenutnog ili potencijalnog problema vezanog za objektivnost, poput razgovora o problemu s menadžerom za internu reviziju ili glavnim revizorom.
- Zahtjeve izvještavanja pri čemu svaki interni revizor povremeno sagledava sukobe interesa i o njima obavještava. Politike često traže od internih revizora da razumiju politiku te da obavijeste o potencijalnim sukobima. Interni revizori potpisuju godišnje izjave o nepostojanju potencijalnih prijetnji ili priznaju da su im poznate potencijalne prijetnje.

Kako bi se naglasio značaj tih politika i pomoglo osigurati da svi interni revizori interioriziraju njihovu važnost, mnogi glavni revizori organizujuju redovne radionice ili obuku o tim temeljnim konceptima. Takva obuka često internim revizorima omogućuje da bolje razumiju pojam objektivnosti razmatrajući scenarije u kojima je objektivnost narušena i kako najbolje riješiti takve situacije. Na primjer, stariji revizori i menadžeri mogu podijeliti osobna iskustva situacija u kojima je objektivnost dovedena u pitanje ili gdje su sami otkrili odnos ili iskustvo koje je predstavljalo sukob. Još jedna česta tema obuke je profesionalni skepticizam. Takva obuka osnažuje prirodu skepticizma i ključnost izbjegavanja pristranosti i zadržavanja otvorenog i radoznalog načina razmišljanja.

Dalje, kod zaduživanja internih revizora za pojedine angažmane, glavni revizor (ili osoba koju on odredi) mora razmotriti potencijalna narušavanja objektivnosti i izbjegavati određivanje članova tima koji bi mogli biti u sukobu, kako je gore opisano. Na primjer, kad su interni revizori premješteni u internu reviziju iz drugih odjela, glavni revizor mora primijeniti Standard 1130.A1, koji od internih revizora zahtijeva da se suzdrže od procjene određenih područja poslovanja za koja su prethodno bili odgovorni i to u roku od najmanje jedne godine nakon prestanka odgovornosti. Osim toga, glavni revizor (ili osoba koju on odredi) raspraviti će s potencijalnim članovima tima prirodu zadaće te osobe i odsjeke koji su uključeni, te istražiti postoji li sukob koji bi mogao narušiti (ili djelovati kao da narušava objektivnost internog revizora. Interne revizore potiče se da podijele svaku bojazan kako bi menadžment interne revizije mogao odlučiti može li interni revizor sudjelovati u angažmanu.

Općeprihvaćeno je stajalište da praksa vezana za ocjenjivanje radnog učinka i određivanje primanja može značajno i negativno uticati na objektivnost neke osobe. Na primjer, ako se ocjenjivanje radnog učinka, plaća ili bonus internog revizora u značajnoj mjeri temelje na anketama o zadovoljstvu klijenta, interni revizor može biti neodlučan kod izvještavanja o negativnim rezultatima koji mogu dovesti do toga da klijent izrazi nisku nivo zadovoljstva. Ili, ako je postupak ocjenjivanja revizora u značajnoj mjeri usredotočen na broj zapažanja ili na to da mora ostati u okvirima budžeta, interni revizor može izgubiti objektivnost i ili izvijestiti o relativno nevažnom pitanju kao nalazu revizije ili zanemariti znakove upozorenja na nova pitanja koja se pojave pred kraj angažmana, ako je budžet već gotovo iscrpljen. Stoga glavni revizor mora vrlo pažljivo osmisliti sistem ocjenjivanja radnog učinka i određivanja primanja interne revizije i razmisliti o tome mogu li primijenjena mjerila umanjiti objektivnost internog revizora. U idealnim okolnostima, proces ocjenjivanja na ravnomjeran će način uključiti radni učinak internog revizora, rezultate revizije i povratne informacije klijenta.

## Šta treba razmotriti pri pokazivanju usklađenosti

Dokumentacija koja može pokazati usklađenost sa standardom uključuje metodologiju rada interne revizije koja sadrži procese ocjenjivanja radnog učinka i određivanja primanja kao i jasne politike o objektivnosti te izbjegavanju i prijavljivanju sukoba interesa. Zapisi ili materijali s obuka mogu pokazati da su interni revizori upoznati s važnošću objektivnosti, prirodom prijetnji objektivnosti i primjerima sukoba interesa.

Osim toga, ako postoji odgovarajuća politika na nivou organizacije ili interne revizije, možda postoje potpisani obrasci u kojima se izjavljuje postojanje (ili nepostojanje) sukoba. Radnom dokumentacijom angažmana može se dokumentovati koji članovi tima su imenovani te ju se može usporediti s dokumentacijom osoblja ili obrascima za izjavu kako bi se potvrdilo da su sukobi za koje postoji saznanje izbjegnuti.

## Standard 1130 – Narušavanje neovisnosti ili objektivnosti

Ako dođe do stvarnog ili prividnog narušavanja neovisnosti ili objektivnosti, odgovarajuće strane moraju biti obaviještene o detaljima takvog narušavanja. Priroda takve objave ovisit će o samom narušavanju.

### Tumačenje:

*Narušavanje organizacijske neovisnosti i individualne objektivnosti može uključivati lični sukob interesa, ograničenje djelokruga rada, ograničenje pristupa podacima, osoblju i fizičkim lokacijama te ograničavanje resursa poput finansijskih sredstava, ali nije ograničeno samo na to.*

*Određivanje odgovarajućih strana koje se mora obavijestiti o pojedinostima narušavanja neovisnosti ili objektivnosti ovisi o očekivanjima od funkcije interne revizije te odgovornostima glavnog revizora prema višem menadžmentu i odboru, kako je definirano poveljom interne revizije, te o prirodi narušavanja.*

Revidirani Standardi, u primjeni od 1. januara 2017.

## Kako započeti

Standard zahtijeva od glavnog revizora da obavijesti o stvarnom ili prividnom narušavanju neovisnosti ili objektivnosti. Stoga glavni revizor mora jasno razumjeti zahtjeve neovisnosti i objektivnosti, kako je to opisano u Etičkom kodeksu i standardima 1100, 1110, 1111, 1112 i 1120. Dalje, prenošenje tih zahtjeva odboru i višem menadžmentu pomoći će glavnom revizoru da osigura da oni razumiju kritičnu ulogu neovisnosti i objektivnosti za efektivno funkcioniranje funkcije interne revizije. U načelu, odbor i viši menadžment žele raspraviti o tome kako i koga se obavještava o narušavanju neovisnosti, ovisno o prirodi i potencijalnom uticaju narušavanja.

Kako bi se u cijelosti razumjelo i poštavalo neovisnost i objektivnost, važno je da interni revizori razmotre perspektive svojih različitih dionika i uslove za koje se može smatrati da narušavaju (ili se čini kao da narušavaju) neovisnost ili objektivnost. Glavni revizor često treba sastaviti metodologiju rada interne revizije ili priručnik koji uključuje raspravu o organizacijskoj neovisnosti i objektivnosti internog revizora, prirodi narušavanja neovisnosti te o načinima na koje interni revizori trebaju riješiti slučajeve potencijalnog narušavanja.

## Šta treba razmotriti pri implementaciji

Kako je već spomenuto, kako bi efektivno upravljali pitanjima neovisnosti i objektivnosti, uključujući i njihovo narušavanje, mnogi glavni revizori imaju metodologiju rada interne revizije ili priručnik u kojem su opisana povezana očekivanja i zahtjevi. Osim šta definiše pojmove *neovisnost* i *objektivnost*, takva metodologija može opisati posebne s tim povezane standarde, može opisati vrste situacija koje mogu stvoriti, ili se čini da stvaraju, narušavanje neovisnosti i može nabrojati očekivane postupke koje interni revizor treba poduzeti ako je suočen s potencijalnim narušavanjem neovisnosti.

Situacije narušavanja u načelu uključuju vlastiti interes, samoprocjenu, bliskost, pristranost i neprilичni uticaj. Te situacije mogu dovesti do ličnih sukoba interesa, ograničenja obima, ograničenja resursa ili ograničenja pristupa podacima, osoblju ili imovini. Primjerna narušavanja organizacijske neovisnosti interne revizije uključuju sljedeće, šta, zapravo, može također narušiti objektivnost internog revizora:

- glavni revizor ima širu funkcionalnu odgovornost od interne revizije i obavlja reviziju funkcionalnog područja koje je također pod nadzorom glavnog revizora
- nadzornik glavnog revizora ima širu odgovornost od interne revizije, a glavni revizor obavlja reviziju u okviru funkcionalne odgovornosti svog nadzornika
- glavni revizor nema izravnu komunikaciju ili interakciju s odborom
- budžet za funkciju interne revizije toliko je smanjen da interna revizija ne može ispuniti svoje odgovornosti kako su navedene u povelji (Standard 2020 – Saopćavanje i odobrenje pruža detaljnije smjernice o obavještanju o uticaju ograničenja u resursima).

Primjeri narušavanja objektivnosti uključuju:

- interni revizor obavlja reviziju područja u kojem je nedavno radio, Na primjer kad je zaposlenik premješten u internu reviziju iz drugog funkcionalnog područja organizacije, a zatim je dobio zaduženje da obavi reviziju te funkcije (Standard 1130.A1 posebno se bavi tom situacijom).



- interni revizor obavlja reviziju u području u kojem je zaposlen član porodice ili bliski prijatelj
- interni revizor pretpostavlja, bez dokaza, da je neko područje revizije efektivno umanjilo rizike samo na temelju prethodnih pozitivnih revizijskih ili ličnih iskustava (npr. nedostatak profesionalnog skepticizma)
- interni revizor mijenja planirani pristup ili rezultate zbog nepriličnog uticaja druge osobe, često one koja mu je nadređena, a bez prikladnog obrazloženja.

Metodologija rada interne revizije često opisuje prikladne postupke koje interni revizor mora poduzeti ako ima saznanja ili bojazni zbog takvog narušavanja. Uobičajeno je prvi korak razgovor o zabrinutosti s menadžerom za internu reviziju ili glavnim revizorom kako bi se utvrdilo predstavlja li situacija zaista narušavanje i kako najbolje postupiti.

Priroda narušavanja i očekivanja odbora/višeg menadžmenta odredit će koga treba obavijestiti o narušavanju te koji je najbolji način saopćavanja. Na primjer:

- Kad glavni revizor smatra da narušavanje nije stvarno, ali prepoznaje da bi mogla postojati *percepcija* narušavanja, glavni revizor može odabrati raspraviti o toj bojazni na sastancima s operativnim menadžmentom na kojima se planiraju angažmani, dokumentujeti tu raspravu (Na primjer u memorandumu o planiranju revizije) i objasniti zašto je bojazan bez osnove. Takvo saopćavanje može biti prikladno i za konačno saopćenje o angažmanu.
- Kad glavni revizor smatra da je narušavanje stvarno i utječe na sposobnost interne revizije da obavi svoje zadaće na neovisan i objektivan način, glavni revizor će vjerojatno raspraviti o narušavanju s odborom i višim menadžmentom i tražiti njihovu potporu u rješavanju situacije.
- Kad se dozna za narušavanje nakon što je revizija obavljena, a ono utječe na pouzdanost (ili percepciju pouzdanosti) rezultata angažmana, glavni revizor će raspraviti o tome s operativnim i višim menadžmentom i s odborom. (Standard 2421 – Greške i propusti navodi da ako konačno saopćenje sadrži znatnu grešku ili propust, glavni revizor mora dostaviti ispravljene informacije svim stranama koje su dobile prvotno saopćenje.)

Glavni revizor obično je osobno uključen u određivanje najboljeg načina saopćavanja.

## Šta treba razmotriti pri pokazivanju usklađenosti

Mnogi dokumenti mogu pokazati usklađenost sa standardom, uključujući metodologiju rada interne revizije koja sadrži politike o neovisnosti, objektivnosti, rješavanju sukoba i prirodi narušavanja, te načine saopćavanja tih pitanja. Druga dokumentacija može uključiti zapisnike sastanaka odbora, ako se

na njima raspravljalo o narušavanju neovisnosti ili objektivnosti, bilješke ili izvještaje koje sadrže saopćavanje o tim pitanjima.

## Standard 1200 – Stručnost i dužna profesionalna pažnja

Angažmani moraju biti obavljani stručno i uz dužnu profesionalnu pažnju.

Revidirani *Standard,i* u primjeni od 1. januara 2017.

### Kako započeti

Svaki interni revizor odgovoran je za obavljanje angažmana stručno i uz dužnu profesionalnu pažnju. Prvi korak u postizanju navedenog je razumijevanje obavezujućih smjernica Međunarodnog okvira profesionalnog djelovanja, posebno Etičkog kodeksa Instituta internih revizora.

Interni revizori obično razviju stručnost kroz obrazovanje, iskustvo, prilike za profesionalni rast i kvalifikacije poput najrelevantnijeg certifikata u području interne revizije koji izdaje Institut internih revizora za sticanje titule ovlaštenog internog revizora (CIA®). Interni revizori koji su stekli profesionalne certifikate moraju biti svjesni zahtjeva za kontinuiranim obrazovanjem kako bi certifikati bili važeći.

Dužna profesionalna pažnja podrazumijeva razumijevanje sistemskog i discipliniranog pristupa internoj reviziji kakav se zagovara u Međunarodnom okviru profesionalnog djelovanja, a dopunjuju ga politike i procedure specifične za organizaciju koje je uspostavio glavni revizor.

Glavni revizor odgovoran je za osiguravanje da je funkcija interne revizije kao cjelina usklađena s ovim standardom. Za glavnog revizora dio upravljanja funkcijom interne revizije sastoji se u tome da uspostavi politike i procedure koje omogućuju internim revizorima da angažmane obavljaju stručno i s dužnom profesionalnom pažnjom. To uključuje odabir i obuku internih revizora, kao i dobro planiranje angažmana, upućivanje osoblja i nadgledanje koje obavlja glavni revizor. Na početku, glavni revizor treba pregledati odgovornosti uspostavljene u povelji interne revizije i u planu interne revizije i analizirati znanje, vještine i druge kompetencije koje funkcija interne revizije mora imati kako bi obavila planirane angažmane revizije.

## Šta treba razmotriti pri implementaciji

Za interne revizore dužna profesionalna pažnja podrazumijeva usklađenost s Etičkim kodeksom Instituta internih revizora i može uključivati poštivanje kodeksa ponašanja organizacije i drugih kodeksa ponašanja koji su relevantni za druge kvalifikacije koje posjeduje. Funkcije interne revizije mogu uvesti formalni postupak kojim se od internog revizora traži da potpiše godišnju izjavu vezanu za Etički kodeks Instituta internih revizora ili kodeks ponašanja organizacije.

Interni revizori u načelu razvijaju individualnu stručnost tokom svojih karijera sticanjem i održavanjem odgovarajućih certifikata, iskustvom i stručnim obrazovanjem, Šta uključuje stalni profesionalni razvoj. Glavni revizor može se koristiti Globalnim okvirom kompetencija interne revizije Instituta internih revizora ili sličnim mjerilima kako bi uspostavio kriterije na temelju kojih se procjenjuje stručnost internih revizora. Kriteriji se mogu koristiti kako bi se sastavilo opise radnih mjesta ili popis kompetencija potrebnih unutar funkcije interne revizije. Osim toga, glavni revizor može razviti strategiju za odabir, određivanje, obuku i profesionalni razvoj osoblja kako bi se uspostavila funkcija interne revizije koja posjeduje stručnost i osiguralo da su kompetencije aktuelne i dovoljne.

Kod razvoja plana interne revizije, glavni revizor u načelu ima na umu da se znanje, vještine i druge kompetencije potrebne za ispunjavanje plana podudaraju sa resursima koji su raspoloživi unutar funkcije interne revizije i kod drugih pružatelja usluga izražavanja uvjerenja i savjetovanja. Glavni revizor i nadzornici interne revizije mogu usporediti vještine potrebne za postizanje obima i ciljeva angažmana te stručnost svakog pojedinog raspoloživog internog revizora.

Kako bi se osiguralo postupanje s dužnom profesionalnom pažnjom, glavni revizor mora uspostaviti politike i procedure (Standard 2040) u koje su u načelu ugrađene obavezujuće smjernice Međunarodnog okvira profesionalnog djelovanja i osigurati sistemni i disciplinirani pristup procesu obavljanja angažmana. Glavni revizor može od pojedinog revizora zatražiti da potpiše izjave kojima pokazuje da razumije politike i procedure.

Interni revizori mogu upotrijebiti svoje znanje kako bi ocijenili obim i ciljeve angažmana i utvrditi na koji način ga efektivno obaviti. Ako slijede obavezujuće smjernice Međunarodnog okvira profesionalnog djelovanja i politike i procedure interne revizije za planiranje, izvršavanje i dokumentovanje angažmana revizije, interni revizori u osnovi postupaju s dužnom profesionalnom pažnjom. Standardi od 1220 do 1220.A3 utvrđuju osnovne elemente kojima interni revizori moraju posvetiti pažnju kako bi dokazali postupanje s dužnom profesionalnom pažnjom.

Nakon završetka angažmana, glavni revizor ili nadzornik angažmana u načelu pregledava proces



angažmana, rezultate i zaključke. Nakon toga se može organizirati sastanak sa osobljem interne revizije koje je obavilo angažman kako bi se raspravilo o relevantnim zapažanjima i obavijestilo nadzornika koji procjenjuje koliko predano su se uspostavljene procedure poštavale.

## Šta treba razmotriti pri pokazivanju usklađenosti

Dokazi kojima se pokazuje usklađenost sa Standardom 1200 mogu uključivati bilo šta od sljedećeg:

- procjenu kompetencija funkcije interne revizije
- dokumentaciju vezanu za strategiju odabira i obuke, opise radnih mjesta i životopise
- politike i procedure interne revizije i predloške radne dokumentacije
- dokaze da su politike i procedure interne revizije priopćene te potpisane izjave osoblja o tome da ih razumiju.
- dokaze koji potkrepljuju godišnju izjavu vezanu za Etički kodeks Instituta internih revizora i kodeks ponašanja organizacije
- plan interne revizije i planove angažmana koji pokazuju da je dovoljan broj osoblja interne revizije raspoređen na prikladan način.

Dužna profesionalna pažnja internog revizora može se pokazati radnom dokumentacijom angažmana ili drugom dokumentacijom vezanom za procedure i procese korištene tokom angažmana revizije.

Dokumentirani nadzor angažmana i anketiranje klijenta nakon angažmana ili drugi oblici povratne informacije mogu ukazati na postojanje stručnosti i primjenu dužne profesionalne pažnje pojedinačnih internih revizora. Neovisna eksterna vrednovanja, koja se provode kao dio programa osiguranja kvalitete i unaprjeđenja, mogu dati dodatno osiguranje da su angažmani obavljani stručno i s dužnom profesionalnom pažnjom.

## Standard 1210 – Stručnost

Interni revizori moraju posjedovati znanja, vještine i ostale kompetencije potrebne za ispunjavanje pojedinačnih odgovornosti. Funkcija interne revizije, u kolektivnom smislu, mora posjedovati ili steći znanja, vještine i ostale kompetencije potrebne za ispunjavanje pojedinačnih odgovornosti.

### Tumačenje:

*Stručnost je skupni pojam koji se odnosi na znanja, vještine i druge kompetencije potrebne internim revizorima kako bi učinkovito obavljali svoje profesionalne odgovornosti. Obuhvata razmatranje trenutačnih aktivnosti, trendova i novonastalih situacija, kako bi se omogućilo davanje odgovarajućih savjeta i preporuka. Interne revizore potiče se na dokazivanje stručnosti stjecanjem odgovarajućih profesionalnih certifikata i kvalifikacija, poput titule ovlaštenoga internog revizora (CIA) i ostalih certifikata koje nudi Institut internih revizora (IIA) i druge odgovarajuće profesionalne organizacije.*

Revidirani Standardi, u primjeni od 1. januara 2017.

## Kako započeti

Za ispunjenje ovog standarda, ključno je da interni revizori razumiju i primjenjuju obavezujuće smjernice Međunarodnog okvira profesionalnog djelovanja Instituta internih revizora i posjeduju određeno znanje, vještine i kompetencije. Glavni revizor odgovoran je za cjelokupno osiguravanje kolektivne stručnosti funkcije interne revizije i on mora efektivno upravljati funkcijom interne revizije i njenim resursima kako bi ispunio plan interne revizije i dodao vrijednost organizaciji. (Serija standarda 2000 odnosi se na podrobnosti upravljanja funkcijom interne revizije i resursima interne revizije.)

Globalni okvir kompetencija interne revizije Instituta internih revizora definiše temeljne kompetencije potrebne za ispunjavanje zahtjeva Međunarodnog okvira profesionalnog djelovanja za sve radne nivoe

profesije interne revizije, uključujući nivo osoblja, menadžmenta i izvršne funkcije. Kako bi postupali u skladu sa Standardom 1210, glavni revizor i interni revizori trebaju pregledati, razumjeti i razmisliti o kompetencijama sadržanim u Okviru kompetencija.

## Šta treba razmotriti pri implementaciji

Kako bi izgradio i održao stručnost funkcije interne revizije, glavni revizor mora razviti alat za procjenu kompetencija ili procjenu vještina na temelju Okvira kompetencija ili drugog mjerila (Na primjer, zrele funkcije interne revizije). Zatim, glavni revizor može ugraditi osnovne kriterije kompetencija u području interne revizije u opise poslova i dokumentaciju za odabir kandidata kako bi pomogao privući i zaposliti interne revizore s odgovarajućim obrazovanjem i iskustvom. Glavni revizor također može koristiti alat za povremenu procjenu kompetencija funkcije interne revizije kako bi otkrio nedostatke. Glavni revizor pritom treba uzeti u obzir rizike vezane za prevare i informatičku tehnologiju, kao i dostupne revizijske tehnike temeljene na tehnologiji, prema zahtjevu standarda 1210.A2 i 1210.A3.

Glavni revizor ima dodatne obveze vezane za osiguranje kolektivne stručnosti funkcije interne revizije. To uključuje upravljanje funkcijom interne revizije u skladu s obavezujućim smjernicama Međunarodnog okvira profesionalnog djelovanja (Standard 2000 – Upravljanje funkcijom interne revizije) i brigu o tome da funkcija interne revizije posjeduje primjerenu kombinaciju znanja, vještina i drugih kompetencija kako bi se ispunio plan interne revizije (Standard 2030 – Upravljanje resursima). Ako funkcija interne revizije ne posjeduje primjerene i dovoljne resurse u smislu osoblja, očekuje se od glavnog revizora da pribavi kompetentne savjete ili pomoć kako bi prebrodio nedostatke. Glavni revizor može se koristiti kriterijima definiranim u Okviru kompetencija kako bi otkrio nedostatke u kolektivnoj stručnosti funkcije interne revizije i razvio planove za nadoknadu nedostatka osoblja kroz zapošljavanje, obuku, korištenje eksternih dobavljača i druge metode. (Standard 2050 i odgovarajuće Vodič za implementaciju - provedbene smjernice obuhvataju podrobnosti o usklađivanju aktivnosti s drugim internim i eksternim pružateljima usluga izražavanja uvjerenja i savjetovanja.)

Kako bi se povećalo stručnost funkcije interne revizije, glavni revizor će potaknuti profesionalni razvoj internih revizora, kako kroz obuku na radnom mjestu, pohađanje stručnih konferencija i seminara tako i potporu u stjecanju profesionalnih kvalifikacija. Redovitim provjeravanjem radnog učinka internih revizora, glavni revizor može steći uvid u potrebe za obukom i dati povratnu informaciju kako bi pomogao pojedincima da se razviju.

Ovaj standard također zahtijeva da pojedinačni interni revizori posjeduju znanje, vještine i kompetencije potrebne za efektivno izvršavanje dužnosti. Pojedinci se mogu koristiti Okvirom kompetencija kao

osnovom za samoprocjenu. Dalje, standard potiče interne revizore da steknu primjerene certifikate i kvalifikacije. Šta ide u prilog profesionalnom rastu i povećava kompetencije pojedinaca i funkcije interne revizije kao cjeline. Isto tako, Standard 1230 – Kontinuirani profesionalni razvoj zahtijeva da interni revizori unaprjeđuju svoje kompetencije kroz kontinuirani profesionalni razvoj. Interni revizori trebali bi voditi računa da se informiraju o kontinuiranom obrazovanju koje se od njih traži kako bi održali profesionalne certifikate koje su stekli.

S obzirom na to da Standard 1210 zahtijeva stručnost koja obuhvata razmatranje trenutačnih aktivnosti, trendova i novonastalih situacija, kontinuirano obrazovanje može uključiti prilike da se nauči o promjenama u sektoru koje bi mogle uticati na organizaciju ili na profesiju interne revizije. Glavni revizor u tom smislu može pomoći osigurati opću stručnost funkcije interne revizije. Na primjer, glavni revizor može se pretplatiti na servise koji donose vijesti iz sektora ili elektroničke biltene koji vjerojatno uključuju informacije o nedavno objavljenim studijama ili tehničkoj dokumentaciji. Glavni revizor također može pohađati ili preporučiti osoblju koje se bavi revizijom pohađanje seminara preko interneta ili uživo. Glavni revizor može povremeno dogovoriti stručno osposobljavanje kako bi se osoblje upoznalo s novom tehnologijom ili promjenama u praksi interne revizije.

Na nivou pojedinačnog angažmana, glavni revizor odgovoran je za cjelokupni nadzor angažmana kako bi osigurao kvalitetu, postizanje ciljeva i razvoj osoblja (Standard 2340 – Nadzor angažmana). Stručnost i iskustvo internih revizora pomažu u određivanju obima potrebnog nadzora. Kako bi bio u toku, glavni revizor može povremeno ponovno procijeniti vještine pojedinačnih internih revizora. Također, kad je angažman završen, glavni revizor ili nadzornik angažmana može anketirati i/ili intervjuisati klijenta u angažmanu (formalno ili neformalno) kako bi dobio povratnu informaciju o stručnosti internog revizora u obavljanju angažmana.

Pojedinačne odgovornosti individualnih revizora na nivou planiranja angažmana uključuju razmatranje primjerenosti i dostatnosti resursa za ispunjenje ciljeva angažmana (Standard 2230 – Raspoređivanje resursa za angažman). Interni revizori obično razmatraju ciljeve i djelokrug angažmana interne revizije i zatim s glavnim revizorom raspravljaju o ograničenjima u svojim kompetencijama koje bi ih mogle spriječiti u ispunjenju tih ciljeva angažmana.

## Šta treba razmotriti pri pokazivanju usklađenosti

Pojedinačni interni revizori moraju pokazati svoju stručnost u svojim životopisima te održavanjem certifikata i kontinuiranim profesionalnim razvojem (Na primjer, program za sticanje bodova za potrebe kontinuiranog usavršavanja, učešće na konferencijama, radionicama i seminarima, ocjene radnog

učinka).

Nastojanja glavnog revizora da uspostavi i održava funkciju interne revizije koja posjeduje stručnost mogu se pokazati korištenjem alata za procjenu kompetencija i razvojem politika, procedura i materijala za obuku interne revizije. Nastojanja da se odaberu i zaposle stručni interni revizori mogu se ogledati u opisima radnih mjesta i drugim materijalima na temelju kojih se obavlja izbor osoblja.

Glavni revizor ili nadzornik angažmana interne revizije može zadržati evidencije o ocjenjivanju pojedinačnih internih revizora i funkcije interne revizije u cjelini. Ocjenjivanje može uključivati ocjenu pojedinačnog radnog učinka i rasprave nakon angažmana, dopise i zapisnike sa sastanaka.

Dokumentujena povratna informacija dobivena anketiranjem klijenata nakon angažmana te putem intervjua također može pokazati stručnost funkcije interne revizije, pojedinačnih internih revizora ili i jednog i drugog.

Bilo koji od sljedećih dokumenata može pokazati usklađenost funkcije interne revizije kao cjeline:

- plan interne revizije koji uključuje analizu potreba za resursima
- popis raspoloživih vještina osoblja revizije ili pojedinačnih profila s popisom kvalifikacija
- karta aktivnosti izražavanja uvjerenja s popisom kvalifikacija davatelja usluga na koje se oslanja interna revizija
- dokumentujeni rezultati internog vrednovanja.

## Standard 1220 – Dužna profesionalna pažnja

Interni revizori moraju postupati s pažnjom i primjenjivati vještine koje se očekuju od razumno opreznog i stručnog internog revizora. Dužna profesionalna pažnja ne podrazumijeva nepogrešivost.

Revidirani *Standardi*, u primjeni od 1. januara 2017.

### Kako započeti

Sticanje primjerenog obrazovanja, iskustva, certifikata i obuke pomaže internim revizorima razviti onu nivo vještina i stručnosti koja je potrebna za obavljanje zadaća s dužnom profesionalnom pažnjom. Osim toga, interni revizori trebaju razumjeti i primijeniti obavezujuće smjernice Međunarodnog okvira profesionalnog djelovanja, a može im biti korisno upoznati se s temeljnim kompetencijama opisanim u Globalnom okviru kompetencija interne revizije Instituta internih revizora.

Na nivou angažmana, postupanje s dužnom profesionalnom pažnjom znači razumijevanje ciljeva i obima angažmana kao i kompetencija potrebnih za obavljanje revizijskog posla i svih politika i procedura specifičnih za funkciju interne revizije i organizaciju.

### Šta treba razmotriti pri implementaciji

Za interne revizore dužna profesionalna pažnja podrazumijeva usklađenost s Etičkim kodeksom Instituta internih revizora i može uključivati poštivanje kodeksa ponašanja organizacije i drugih kodeksa ponašanja koji su relevantni za druge kvalifikacije koje posjeduju. Funkcija interne revizije može uvesti formalni postupak kojim se od internog revizora traži da potpiše godišnju izjavu vezanu za Etički kodeks Instituta internih revizora ili kodeks ponašanja organizacije.

Osim Međunarodnog okvira profesionalnog djelovanja, politike i procedure funkcije interne revizije pružanju sistemni i disciplinirani pristup planiranju, obavljanju i dokumentovanju poslova interne revizije. Ako primjenjuju taj sistemni i disciplinirani pristup, interni revizori u osnovi postupaju s dužnom profesionalnom pažnjom. Ipak, šta tačno predstavlja dužnu profesionalnu pažnju djelomično

ovisi o složenosti angažmana. Standardi 1220.A1, 1220.A2, 1220.A3 i 1220.C1 opisuju elemente koje interni revizori moraju razmotriti u postupanju s dužnom profesionalnom pažnjom. Na primjer, interni revizori moraju razmotriti mogućnost postojanja znatnih grešaka, prevare ili neusklađenosti i očekuje se da provedu preglede i provjere u onoj mjeri u kojoj bi to učinio razumno oprezan i stručan interni revizor u istim ili sličnim okolnostima. Međutim, Standard 1220 također navodi da dužna profesionalna pažnja ne podrazumijeva nepogrešivost. Stoga se od internih revizora ne očekuje da u apsolutnom smislu garantuju da ne postoje neusklađenost ili nepravilnost.

Kako bi se osigurala dužna profesionalna pažnja na nivou angažmana, Standard 2340 – Nadzor angažmana zahtijeva da se angažmani nadziru na odgovarajući način. Šta u načelu uključuje nadzorni pregled radne dokumentacije angažmana, rezultate i zaključke o kojima se izvještava. Nakon takvih pregleda, nadzornici obično daju povratnu informaciju internim revizorima koji su proveli angažman, često na sastancima nakon angažmana. Ulazni podaci o dužnoj profesionalnoj pažnji internih revizora mogu se tražiti kroz anketiranje revizijskih klijenata nakon angažmana.

U upravljanju funkcijom interne revizije (serija standarda 2000) i implementaciji programa osiguranja kvalitete i unaprjeđenja (serija standarda 1300), glavni revizor u cijelosti je odgovoran za osiguranje postupanja u skladu s dužnom profesionalnom pažnjom. Stoga glavni revizor uobičajeno razvija alate za mjerenje poput samoprocjene, mjerila poput ključnih pokazatelja uspješnosti i procese kako bi procijenio radni učinak pojedinačnih internih revizora i funkcije interne revizije u cjelini. Osim anketiranja klijenata, alati za ocjenjivanje pojedinačnih internih revizora mogu uključiti stručne ocjene zaposlenika i nadzorni pregled. Funkcija interne revizije u cjelini može biti ocijenjena putem internog i eksternog vrednovanja, u skladu sa standardima od 1310 do 1312, kao i anketiranjem klijenata ili sličnim metodama prikupljanja povratnih informacija.

## Šta treba razmotriti pri pokazivanju usklađenosti

Interni revizori pokazuju usklađenost sa Standardom 1220 primjerenom primjenom obavezujućih smjernica Međunarodnog okvira profesionalnog djelovanja, Šta se očituje u njihovim planovima angažmana, radnim programima i radnoj dokumentaciji. U ocjenama radnog učinka internih revizora može se spomenuti kako primjenjuju dužnu profesionalnu pažnju. Odgovarajući nadzorni pregledi angažmana vjerojatno su dokumentovani u radnoj dokumentaciji. Dužna profesionalna pažnja također se može pokazati kad nadzornik angažmana održi sastanke s osobljem nakon angažmana i traži povratnu informaciju od klijenata revizije pomoću anketa ili drugih alata. Uz to, dokazi mogu uključivati godišnje izjave vezane za Etički kodeks Instituta internih revizora i kodeks ponašanja organizacije. Konačno,



interno i eksterno vrednovanje koje se provodi kao dio programa osiguranja kvalitete i unaprjeđenja funkcije interne revizije također može navesti da se postupa u skladu s dužnom profesionalnom pažnjom.



## Standard 1230 – Kontinuirani profesionalni razvoj

Interni revizori moraju unaprjeđivati svoja znanja, vještine i ostale kompetencije kroz kontinuirani profesionalni razvoj.

Revidirani *Standardi*, u primjeni od 1. januara 2017.

### Kako započeti

Kako bi unaprijedili svoje kompetencije i nastavili svoj profesionalni razvoj, interni revizori trebaju imati na umu zahtjeve svog posla, uključujući i zahtjeve politike obuke i stručnog obrazovanja u svojoj profesiji, organizaciju, sektor i certifikate u područjima specijalizacije. Osim toga, interni revizori moraju razmotriti povratne informacije iz nedavnih ocjena radnog učinka, rezultate vrednovanja u vezi s poštivanjem obavezujućih smjernica Međunarodnog okvira profesionalnog djelovanja i rezultate samoprocjena na temelju Globalnog okvira kompetencija interne revizije Instituta internih revizora ili sličnog mjerila. Promišljanje o karijernim ciljevima internim revizorima može pomoći u dugoročnom planiranju njihovog profesionalnog razvoja.

### Šta treba razmotriti pri implementaciji

Pojedinačni interni revizor može se koristiti alatom za samoprocjenu, poput Okvira kompetencija, kao osnovom za kreiranje plana profesionalnog razvoja. Plan razvoja može obuhvatiti obuku na radnom mjestu, treninge, mentoriranje i druge vrste interne i eksterne obuke, volontiranje ili prilike za sticanje certifikata. Interni revizor uobičajeno raspravlja o planu s glavnim revizorom i mogu se dogovoriti da se plan profesionalnog razvoja koristi kao osnova za razvoj mjerila za procjenu radnog učinka internog revizora (odnosno ključni pokazatelji uspješnosti), koja se mogu ugraditi u izvještaji o nadzornom pregledu, ankete klijenata i ocjene radnog učinka. Rezultati izvještaji mogu pomoći glavnom revizoru i internom revizoru da odrede prioriteta područja kontinuiranog profesionalnog razvoja. U konačnici, pojedinačni interni revizor odgovoran je za usklađenost sa Standardom 1230.

Mogućnosti profesionalnog razvoja uključuju učešće na konferencijama, seminarima, programima

obuke, on-line tečajevima i webinarima, programima za samostalno učenje ili klasičnu nastavu, vođenje istraživačkih projekata, volontiranje u stručnim organizacijama i pripremu za sticanje profesionalnih certifikata poput titule ovlaštenog internog revizora (CIA®) koju dodjeljuje Institut internih revizora. Kontinuirani profesionalni razvoj vezan za određeni sektor ili specijalizaciju (npr. analitika podataka, financijske usluge, IT, porezni zakoni ili osmišljavanje sistema) mogu omogućiti sticanje dodatnih profesionalnih kompetencija koje mogu unaprijediti obavljanje interne revizije u tim specifičnim područjima.

Ponekad, anketiranje klijenata interne revizije otkrije probleme u vezi poslovne stručnosti internih revizora. Glavni revizor i interni revizori mogu rješavati takve probleme učešćem u različitim oblicima obuke ili mogućnostima koje se nude u sklopu njihove organizacije kako bi bolje razumjeli poslovanje.

Kako bi osigurao da interni revizori imaju mogućnost unaprijediti svoje znanje, vještine i druge kompetencije, glavni revizor može uspostaviti politiku obuke i razvoja koja podržava kontinuirani profesionalni razvoj. Takva politika može odrediti minimalni broj sati obuke za svakog revizora, Na primjer 40 sati, Šta je u skladu sa zahtjevima profesionalnih certifikata. Glavni revizori mogu se koristiti mjerilima kako bi procijenili trenutne i novonastale potrebe interne profesije kao i specifične trendove unutar sektora ili specijaliziranog područja.

Kako bi osigurali da znanje o internoj reviziji bude ažurno na dnevnoj bazi, interni revizori mogu se obratiti Institutu internih revizora u vezi sa standardima, dobrom praksom, procedurama i tehnikama koje mogu uticati na profesiju interne revizije ili njihovu organizaciju i specifični sektor. To može uključivati održavanje članstva u Institutu internih revizora i drugim profesionalnim organizacijama, stvaranje mreža na lokalnoj nivou i praćenje ili pretplatu na novosti ili servise vezane za profesiju interne revizije ili specifični sektor.

## Šta treba razmotriti pri pokazivanju usklađenosti

Interni revizori mogu pokazati usklađenost sa Standardom 1230 čuvanjem dokumentacije ili drugih dokaza o sljedećem:

- samoprocjenama u odnosu na okvir kompetencija ili mjerilo
- planovima profesionalnog razvoja i obuke
- članstvu i učešću u stručnim organizacijama
- pretplatama na izvore stručnih informacija
- potvrđama o obukama (npr., bodovima za kontinuirano obrazovanje, certifikatima ili

potvrdama o završenim obukama).

Unaprijeđenje stručnosti koje se postiže kroz obuku na radnom mjestu i unutar organizacije vjerojatno će biti primijećeno kod ocjenjivanja radnog učinka čime se mogu evidentirati mogućnosti za budući profesionalni razvoj. Mjere radnog učinka mogu uključivati opaske nadzornika ili kolega o novim vještinama ili unaprijeđenim sposobnostima. Politike interne revizije, raspored obuka i ankete provedene među osobljem interne revizije mogu pokazati da se glavni revizor brine o tome da postoji mogućnost kontinuiranog profesionalnog razvoja.

## Standard 1300 – Program osiguranja kvalitete i unaprjeđenja

Glavni revizor mora izraditi i održavati program osiguranja kvalitete i unaprjeđenja koji obuhvata sve vidove funkcije interne revizije.

### Tumačenje:

*Program osiguranja kvalitete i unaprjeđenja osmišljen je tako da omogućava procjenu usklađenosti funkcije interne revizije sa Standardima te procjenu pridržavaju li se interni revizori Etičkog kodeksa. Program također služi za procjenu djelotvornosti i učinkovitosti funkcije interne revizije te identificiranje mogućnosti za unaprjeđenje. Glavni revizor trebao bi podržavati nadzor odbora nad programom osiguranja kvalitete i unaprjeđenja.*

Revidirani Standardi, u primjeni od 1. januara 2017.

## Kako započeti

Standard 1300 nalaže glavnom revizoru da izradi i održava sveobuhvatan program osiguranja kvalitete i unaprjeđenja. Program osiguranja kvalitete i unaprjeđenja trebao bi obuhvatiti sve vidove provođenja interne revizije i upravljanja njome, uključujući savjetodavne angažmane, kako se navodi u obavezujućim elementima Međunarodnog okvira profesionalnog djelovanja. Program osiguranja kvalitete i unaprjeđenja može sadržavati i dobru praksu profesije interne revizije.

Program osiguranja kvalitete i unaprjeđenja osmišljen je kako bi omogućio ocjenjivanje funkcije interne revizije u skladu s *Međunarodnim standardima za profesionalno obavljanje prakse interne revizije (Standardima)* i procjenu primjenjuju li interni revizori Etički kodeks Instituta internih revizora. Zbog toga mora uključiti kontinuirano i povremeno interno vrednovanje kao i eksterno vrednovanje koje obavljaju kvalificirani neovisni procjenitelj ili procjenjivački tim (vidjeti Standard 1310 – Zahtjevi programa osiguranja kvalitete i unaprjeđenja).

Glavni revizor mora detaljno razumjeti obavezujuće elemente Međunarodnog okvira profesionalnog djelovanja, posebno *Standarde* i Etički kodeks. U načelu, glavni revizor sastaje se s odborom kako bi

razumio očekivanja od funkcije interne revizije, raspravio o važnosti *Standarda* i programa osiguranja kvalitete i unaprjeđenja i potaknuo odbor da ih podupire.

Glavni revizor uobičajeno pronalazi primjere o tome kako su programi osiguranja kvalitete i unaprjeđenja razvijeni i kako se provode u drugim organizacijama, posebno onima slične prirode i stupnja razvoja, u svrhu postavljanja mjerila. Osim toga, glavni revizor će možda željeti konsultovati Dodatne smjernice Instituta internih revizora i druge objavljene smjernice o tom pitanju, uključujući *Priručnik za vrednovanje kvalitete funkcije interne revizije* Instituta internih revizora.

## Šta treba razmotriti pri implementaciji

Dobro razvijen program osiguranja kvalitete i unaprjeđenja osigurava da je koncept kvalitete ugrađen u funkciju interne revizije i njen rad. Funkcija interne revizije ne bi trebala vrednovati je li svaki pojedini angažman u skladu sa *Standardima*. Točnije, angažmani bi se trebali provoditi u skladu s uspostavljenom metodologijom koja promiče kvalitetu i, automatski, usklađenost sa *Standardima*. Osim toga, metodologija općenito promiče stalno unaprjeđenje funkcije interne revizije.

Prema zahtjevima Standarda 1300, glavni revizor izrađuje i održava program osiguranja kvalitete i unaprjeđenja koji obuhvata sve vidove funkcije interne revizije s krajnjim ciljem razvijanja funkcije interne revizije čiji obim i kvaliteta posla uključuju usklađenost sa *Standardima* i primjenu Etičkog kodeksa. Program osiguranja kvalitete i unaprjeđenja omogućuje da se funkciju interne revizije ocjenjuje u skladu sa *Standardima* i vrednuje primjenjuju li interni revizori Etički kodeks. U tom smislu program osiguranja kvalitete i unaprjeđenja uključuje vrednovanje efektivnosti i djelotvornosti funkcije interne revizije. Šta pomaže utvrditi koje su mogućnosti unaprjeđenja.

Glavni revizor povremeno ocjenjuje program osiguranja kvalitete i unaprjeđenja i po potrebi ga ažurira. Na primjer, kako se funkcija interne revizije razvija ili kako se mijenjaju uslovi unutar funkcije interne revizije, može se pokazati potreba za prilagodbom programa osiguranja kvalitete i unaprjeđenja kako bi se osiguralo da ona i dalje funkcionira na učinkovit i djelotvoran način te uvjerilo dioničare da stvara dodanu vrijednost unaprjeđujući poslovanje organizacije.

Za implementaciju Standarda 1300, glavni revizor mora razmotriti zahtjeve vezane za njegovih pet ključnih komponenti:

- Interno vrednovanje (Standard 1311)
- Eksterno vrednovanje (Standard 1312)
- Izvještavanje o rezultatima programa osiguranja kvalitete i unaprjeđenja (Standard 1320)
- Pravilno navođenje izjave o usklađenosti (Standard 1321)
- Objava neusklađenosti (1322)

## Interno vrednovanje

Interno vrednovanje sastoji se od kontinuiranog praćenja i povremene samoprocjene (vidjeti Standard 1311 – Interno vrednovanje) čime se ocjenjuje usklađenost funkcije interne revizije s obavezujućim elementima Međunarodnog okvira profesionalnog djelovanja, kvalitetu i nadzor nad obavljenim poslom revizije, primjerenost politika i procedura interne revizije, vrijednost koju funkcija interne revizije stvara organizaciji te uspostavljanje i ostvarivanje ključnih pokazatelja uspješnosti.

Glavni revizor treba uspostaviti kontinuirano praćenje i osigurati povremene preglede funkcije interne revizije. Kontinuirano praćenje obavlja se prvenstveno kroz kontinuirane aktivnosti poput planiranja angažmana i nadzora, standardizirane radne prakse, procedure vezane uz radnu dokumentaciju i odobrenja, pregled izvještaja kao i utvrđivanje bilo kakvih slabosti ili područja koja treba unaprijediti te s tim povezane akcijske planove. Kontinuirano praćenje pomaže glavnom revizoru utvrditi donose li procesi interne revizije kvalitetu svakom pojedinom angažmanu.

Povremene samoprocjene provode se kako bi se potvrdilo da se kontinuirano praćenje provodi efektivno i vrednovalo je li funkcija interne revizije usklađena sa *Standardima* te primjenjuju li interni revizori Etički kodeks. Usklađenošću sa *Standardima* i Etičkim kodeksom, funkcija interne revizije postiže i usklađivanje s Definicijom interne revizije i Temeljnim načelima profesionalnog obavljanja interne revizije.

Provedbena smjernica 1311 – Interno vrednovanje pruža detaljnije smjernice o zahtjevima plana osiguranja kvalitete i unaprijeđenja za interno vrednovanje.

## Eksterno vrednovanje

Uz interno vrednovanje, glavni revizor treba osigurati da funkcija interne revizije provede eksterno vrednovanje barem jednom u pet godina (vidjeti Standard 1312 – Eksterno vrednovanje). Svrha

vrednovanja koje mora provesti neovisni procjenitelj ili procjenjivački tim izvan organizacije je potvrditi je li funkcija interne revizije usklađena sa *Standardima* i primjenjuju li interni revizori Etički kodeks.

Umjesto punog eksternog vrednovanja može se provesti samoprocjenu pod uvjetom da je potvrdi kvalificirani, neovisni, stručni i profesionalni eksterni procjenitelj. U tim slučajevima, obim samoprocjene uz eksternu neovisnu potvrdu sastoji se od detaljnog i u cijelosti dokumentujenog procesa samoprocjene koji imitira puni eksterni proces i neovisnu potvrdu na licu mjesta koju provodi kvalificirani neovisni procjenitelj.

Vodič za implementaciju - provedbene smjernice 1312 – Eksterno vrednovanje pružaju detaljnije smjernice o zahtjevima programa osiguranja kvalitete i unaprjeđenja za eksterno vrednovanje.

## Izvještavanje o rezultatima programa osiguranja kvalitete i unaprjeđenja

Glavni revizor mora izvijestiti o rezultatima programa osiguranja kvalitete i unaprjeđenja viši menadžment i odbor, kako se navodi u Standardu 1320 – Izvještavanje o programu osiguranja kvalitete i unaprjeđenja. To izvještavanje bi trebalo uključivati:

- obim i učestalost internih i eksternih vrednovanja
- kvalifikacije i neovisnost procjenitelja ili procjenjivačkog tima
- zaključke procjenitelja
- planove korektivnih mjera koji su nastali na temelju vrednovanja kako bi se riješili problemi iz područja koja nisu u skladu sa *Standardima*, zajedno s prilikama za unaprjeđenje.

Vodič za implementaciju - provedbene smjernice 1320 – Izvještavanje o programu osiguranja kvalitete i unaprjeđenja pružaju detaljnije smjernice o izvještavanju o programu osiguranja kvalitete i unaprjeđenja.

## Pravilno navođenje izjave o usklađenosti

Funkcija interne revizije može u pisanom ili u usmenom obliku navesti da je funkcija interne revizije u skladu sa *Standardima* ako rezultati i internog i eksternog vrednovanja programa osiguranja kvalitete i unaprjeđenja potvrđuju taj navod. Vodič za implementaciju - provedbene smjernice 1321 – Navođenje “u skladu s Međunarodnim standardima za profesionalno obavljanje interne revizije” pružaju detaljnije smjernice o pravilnom navođenju izjave o usklađenosti.

## Objava neusklađenosti

Ako se tokom internog ili eksternog vrednovanja zaključi da funkcija interne revizije nije usklađena s obavezujućim elementima Međunarodnog okvira profesionalnog djelovanja, a nepostojanje usklađenosti ima posljedice za cjelokupni obim i funkcioniranje funkcije interne revizije, glavni revizor mora viši menadžment i odbor obavijestiti o neusklađenosti i o njenim posljedicama. Vodič za implementaciju - provedbene smjernice 1322 – Objava neusklađenosti pružaju detaljnije smjernice o tome kako i kada objaviti neusklađenost.

## Šta treba razmotriti pri pokazivanju usklađenosti

Mnoge aktivnosti i dokumenti mogu pokazati usklađenost sa Standardom 1300, a najznačajniji su sam dokumentirani plan osiguranja kvalitete i unaprjeđenja glavnog revizora, rezultati internog i eksternog vrednovanja i dokumentacija koja pokazuje da je glavni revizor izvijestio odbor o rezultatima programa osiguranja kvalitete i unaprjeđenja. Potonje se uobičajeno sastoji od nalaza, planova korektivnih mjera te korektivnih mjera koje su poduzete s ciljem unaprjeđenja usklađenosti funkcije interne revizije sa *Standardima* i Etičkim kodeksom. Osim toga, sva dokumentacija vezana za postupke koji su poduzeti radi unaprjeđenja efektivnosti i djelotvornosti funkcije interne revizije može pomoći da se pokaže usklađenost sa standardom. Šta se eksternog vrednovanja tiče, dokumentacija eksternog procjenitelja ili procjenjivačkog tima ili pisana neovisna potvrda samoprocjene mogu se koristiti za pokazivanje usklađenosti sa Standardom 1300. Zapisnici sa sastanaka na kojima se raspravljalo o programu osiguranja kvalitete i unaprjeđenja i njegovim rezultatima kao i prezentacije odboru ili višem menadžmentu mogu pomoći u pokazivanju usklađenosti.



## Standard 1310 – Zahtjevi programa osiguranja kvalitete i unaprjeđenja

Program osiguranja kvalitete i unaprjeđenja mora uključivati i interna i eksterna vrednovanja.

Revidirani *Standardi*, u primjeni od 1. januara 2017.

### Kako započeti

Standard 1310 govori o zahtjevima sadržanim u programu osiguranja kvalitete i unaprjeđenja koji pokriva sve vidove funkcije interne revizije. Standard posebno navodi da se traže i interna i eksterna vrednovanja.

Glavni revizor mora poznavati te zahtjeve. Interna vrednovanja sastoje se od strogih, sveobuhvatnih procesa, kontinuiranog praćenja i testiranja posla u području interne revizije i savjetovanja kao i od povremenih potvrđivanja usklađenosti s *Međunarodnim standardima za profesionalno obavljanje interne revizije (Standardi)* te provjere primjenjuju li interni revizori Etički kodeks Instituta internih revizora. Eksterna vrednovanja prilika su da neovisni procjenitelj ili procjenjivački tim utvrdi je li funkcija interne revizije usklađena sa *Standardima* i primjenjuju li interni revizori Etički kodeks, kao i područja za unaprjeđenje. Program osiguranja kvalitete i unaprjeđenja također uključuje kontinuirana mjerenja i analize podataka o ostvarenjima poput ispunjenja plana interne revizije, vremena ciklusa, prihvaćenih preporuka i zadovoljstva klijenata.

Glavni revizor obično zna za prethodne rezultate i internih i eksternih vrednovanja koji navode područja na kojima je moguće unaprjeđenje funkcije interne revizije. Glavni revizor provodi akcijske planove vezane za utvrđena poboljšanja kroz program osiguranja kvalitete i unaprjeđenja.

## Šta treba razmotriti pri implementaciji

Standard 1310 zahtjeva da program osiguranja kvalitete i unaprjeđenja uključuje i interna i eksterna vrednovanja. Interno vrednovanje sastoji se od kontinuiranog praćenja uspješnosti i povremene samoprocjene (vidjeti Standard 1311 – Interno vrednovanje) čime se ocjenjuje usklađenost funkcije interne revizije s obavezujućim elementima Međunarodnog okvira profesionalnog djelovanja, kvalitetu i nadzor nad obavljenim poslom interne revizije, primjerenost politika i procedura interne revizije, vrijednost koju funkcija interne revizije dodaje organizaciji te uspostavljanje i ostvarivanje ključnih pokazatelja uspješnosti.

Glavni revizor treba uspostaviti kontinuirano praćenje i osigurati povremene preglede funkcije interne revizije. Kontinuirano praćenje obavlja se prvenstveno kroz kontinuirane aktivnosti poput planiranja angažmana i nadzor, standardizirane radne prakse, procedure vezane za radnu dokumentaciju i odobrenja, pregled izvještaja kao i utvrđivanje bilo kakvih slabosti ili područja koja treba unaprijediti te s tim povezane akcijske planove. Kontinuirano praćenje pomaže glavnom revizoru utvrditi donose li procesi interne revizije kvalitetu svakom pojedinom angažmanu.

Povremene samoprocjene provode se kako bi se potvrdilo da se kontinuirano praćenje provodi efektivno i vrednovalo je li funkcija interne revizije usklađena sa *Standardima* te primjenjuju li interni revizori Etički kodeks. Usklađenošću sa *Standardima* i Etičkim kodeksom, funkcija interne revizije postiže i usklađivanje s Definicijom interne revizije i Temeljnim načelima profesionalnog obavljanja interne revizije.

Osim Šta je odgovoran za interno vrednovanje, glavni revizor mora osigurati da funkcija interne revizije provede eksterno vrednovanje barem jednom u pet godina (vidjeti Standard 1312 – Eksterno vrednovanje). Svrha vrednovanja koje mora provesti neovisni procjenitelj ili procjenjivački tim izvan organizacije je potvrditi je li funkcija interne revizije usklađena sa *Standardima* i primjenjuju li interni revizori Etički kodeks.

Umjesto punog eksternog vrednovanja može se provesti samoprocjenu pod uvjetom da je potvrdi kvalificirani, neovisni, stručni i profesionalni eksterni procjenitelj. U tim slučajevima, obim samoprocjene uz eksternu neovisnu potvrdu sastoji se od detaljnog i u cijelosti dokumentujenog procesa samoprocjene koji imitira puni eksterni proces i neovisnu potvrdu na licu mjesta koju provodi kvalificirani neovisni procjenitelj.

Vodič za implementaciju - provedbene smjernice za Standard 1311 i Standard 1312 pružaju detaljnije smjernice o zahtjevima programa osiguranja kvalitete i unaprjeđenja za interno i eksterno vrednovanje.

## Šta treba razmotriti pri pokazivanju usklađenosti

Usklađenost sa Standardom 1310 može se pokazati na različite načine, uključujući svim dokumentima koji pokazuju usklađenost sa Standardom 1311 i Standardom 1312. Osim toga, usklađenost se može pokazati zapisnicima sa sastanaka odbora na kojima se raspravljalo o planovima i rezultatima vrednovanja. Izvješće o vrednovanju (*benchmarking report*) i zahtjevi za pružanjem usluga mogu pokazati dužnu pažnju organizacije u provjeri eksternih procjenitelja.

Šta se internog vrednovanja tiče, svi dokazi o tome da su provedene aktivnosti kontinuiranog praćenja u skladu s programom osiguranja kvalitete i unaprjeđenja funkcije interne revizije mogu pokazati usklađenost (npr. pregled ključnih pokazatelja uspješnosti ili pregled radne dokumentacije). Osim toga usklađenost se može pokazati dokumentacijom o povremenom vrednovanju koje je provedeno, uključujući obim pregleda, plan pristupa, radnu dokumentaciju i izvještaji o saopćavanju. Rezultati programa osiguranja kvalitete i unaprjeđenja (npr. planovi korektivnih mjera, korektivne mjere poduzete u svrhu poboljšanja usklađenosti, postupci poduzeti u svrhu unaprjeđenja djelotvornosti i efektivnosti) mogu pokazati usklađenost.

Najvažniji pokazatelj usklađenosti za eksterno vrednovanje je izvješće eksternog procjenitelja koje sadrži zaključak o nivou usklađenosti i planovima korektivnih mjera. To izvješće često uključuje preporuke eksternog procjenitelja o tome kako unaprijediti kvalitetu interne revizije, njenu djelotvornost i efektivnost, Šta može pomoći funkciji interne revizije da bolje služi dionicima organizacije i daje dodanu vrijednost.

## Standard 1311 – Interno vrednovanje

Interno vrednovanje mora uključivati:

- kontinuirano praćenje uspješnosti funkcije interne revizije
- povremene samoprocjene ili vrednovanja koje obavljaju druge osobe unutar organizacije s dostatnim stupnjem znanja o praksama interne revizije.

### Tumačenje:

*Kontinuirano praćenje komponenti dio je svakodnevnog nadzora, pregleda i mjerenja aktivnosti funkcije interne revizije. Kontinuirano praćenje ugrađeno je u uobičajene politike i načine upravljanja funkcijom interne revizije, a koristi se procesima, alatima i informacijama koje se smatraju potrebnima za procjenu usklađenosti s Etičkim kodeksom i Standardima.*

*Povremena vrednovanja provode se radi procjene usklađenosti s Etičkim kodeksom i Standardima.*

*Dostatan stupanj znanja o praksi interne revizije podrazumijeva u najmanju ruku razumijevanje svih elemenata Međunarodnog okvira profesionalnog djelovanja.*

Revidirani *Standardi*, u primjeni od 1. januara 2017.

## Kako započeti

Kako navodi Standard 1311, glavni revizor mora osigurati da funkcija interne revizije provodi interno vrednovanje koje uključuje i kontinuirano praćenje i povremene samoprocjene. Interno vrednovanje potvrđuje da je funkcija interne revizije i dalje usklađena s *Međunarodnim standardima za profesionalno obavljanje interne revizije (Standardi)* i Etičkim kodeksom Instituta internih revizora. Glavni revizor razumije da je interno vrednovanje usredotočeno na stalno unaprjeđenje funkcije interne revizije i uključuje praćenje njezine djelotvornosti i efektivnosti.

Priručnik za vrednovanje kvalitete funkcije interne revizije Instituta internih revizora ili slične smjernice i alati mogu poslužiti kao pomoć u obavljanju internog vrednovanja.

## Šta treba razmotriti pri implementaciji

Dvije međusobno povezane sastavnice internog vrednovanja — kontinuirano praćenje i povremene samoprocjene — čine učinkovitu strukturu koja omogućuje da funkcija interne revizije može stalno vrednovati svoju usklađenost sa *Standardima* te procjenjivati primjenjuju li interni revizori Etički kodeks. Osim toga one omogućuju i utvrđivanje prilika za unaprjeđenje.

### Kontinuirano praćenje

Kontinuirano praćenje obavlja se prvenstveno kroz kontinuirane aktivnosti poput planiranja i nadzora angažmana, standardizirane radne prakse, procedure vezane za radnu dokumentaciju i odobrenja, pregled izvještaja kao i utvrđivanje bilo kakvih slabosti ili područja koja treba unaprijediti te s tim povezane akcijske planove. Kontinuirano praćenje pomaže glavnom revizoru utvrditi donose li procesi interne revizije kvalitetu svakom pojedinom angažmanu. Kontinuirano praćenje se u načelu odvija rutinski tokom godine provedbom standardne radne prakse. Kako bi se to olakšao, glavni revizor može razviti predloške koje interni revizori mogu upotrebljavati tokom angažmana čime se osigurava dosljednost u primjeni *Standarda*.

Odgovarajući nadzor ključni je element svakog programa osiguranja kvalitete i unaprjeđenja. Nadzor počinje s planiranjem, a nastavlja se kroz faze obavljanja angažmana i saopćavanja rezultata.

Odgovarajući nadzor osigurava se postavljanjem očekivanja, kontinuiranom komunikacijom među internim revizorima tokom angažmana i procedurama pregleda radne dokumentacije, uključujući pravovremeno odobravanje koje obavlja osoba koja je odgovorna za nadzor angažmana. Vodič za implementaciju - provedbene smjernice 2340 – Nadzor angažmana pružaju detaljnije smjernice o nadzoru interne revizije.

Vodič za implementaciju - provedbene smjernice za sljedeću seriju standarda pružaju detaljnije smjernice o odgovarajućem ostvarenju na angažmanu, od planiranja angažmana do distribucije rezultata: 2200, 2300 i 2400.

Dodatni mehanizmi za kontinuirano praćenje koji se često koriste uključuju:

- popise za provjeru ili automatske alate koji osiguravaju usklađenost internih revizora s uspostavljenim praksama i procedurama i osiguravaju dosljednost u primjeni standarda



radnog učinka.

- povratne informacije od klijenata interne revizije i drugih dionika u vezi s djelotvornošću i efektivnošću tima interne revizije. Povratnu informaciju može se tražiti odmah nakon angažmana ili periodično (npr. polugodišnje ili godišnje) putem alata za anketiranje ili razgovora između glavnog revizora i menadžmenta.
- ključne pokazatelje uspješnosti osoblja i angažmana, poput broja ovlaštenih internih auditora među osobljem, godina njihovog iskustva u internoj reviziji, broja sati kontinuiranog profesionalnog razvoja koje su skupili tokom godine, pridržavanja rokova tokom angažmana i zadovoljstva nosioca interesa
- druga mjerenja koja mogu biti vrijedna u utvrđivanju djelotvornosti i efektivnosti funkcije interne revizije. Mjerenja projektnog budžeta, sistemi mjerenja vremena i dovršenja plana revizije mogu pomoći da se utvrdi je li potrošena odgovarajuća količina vremena na sve vidove revizijskog angažmana. Odstupanje stvarnih od planiranih troškova također može biti vrijedan alat za mjerenje kako bi se utvrdilo djelotvornost i efektivnost funkcije interne revizije.

Osim potvrđivanja usklađenosti sa *Standardima* i Etičkim kodeksom, kontinuirano praćenje može otkriti mogućnosti unaprjeđenja funkcije interne revizije. U takvim slučajevima, glavni revizor uobičajeno analizira te mogućnosti i može razviti akcijski plan. Nakon što se provedu promjene, koriste se ključni pokazatelji uspješnosti za praćenje uspjeha. O rezultatima kontinuiranog praćenja treba izvijestiti odbor najmanje jednom godišnje, kako to zahtijeva Standard 1320 – Izvještavanje o programu osiguranja kvalitete i unaprjeđenja.

## Povremene samoprocjene

Povremene samoprocjene imaju drugačiji fokus od kontinuiranog praćenja u smislu da u načelu daju holistički, cjelovitiji pregled *Standarda* i funkcije interne revizije. Suprotno tomu, kontinuirano praćenje u načelu je usredotočeno na preglede koji se obavljaju na nivou angažmana. Osim toga, povremene samoprocjene bave se usklađenošću sa svakim standardom dok se kontinuirano praćenje često usredotočuje na standarde izvođenja na nivou angažmana.

Povremene samoprocjene u načelu obavljaju stariji članovi funkcije interne revizije, imenovani tim za osiguranje kvalitete ili pojedinac unutar funkcije interne revizije koji ima značajno iskustvo s Međunarodnim okvirom profesionalnog djelovanja, ovlašteni interni revizori ili drugi kompetentni stručnjaci za internu reviziju koji mogu raditi bilo gdje unutar organizacije. Kad god je to moguće,

korisno je uključiti osoblje funkcije interne revizije u proces samoprocjene budući da to može poslužiti kao dobra prilika za unaprjeđenje načina na koji interni revizori razumiju Međunarodni okvir profesionalnog djelovanja.

Funkcija interne revizije obavlja povremene samoprocjene kako bi potvrdila kontinuiranu usklađenost sa *Standardima* i Etičkim kodeksom i da procijeni:

- kvalitetu i nadzor obavljenog posla
- primjerenost i prikladnost politika i procedura interne revizije
- načine na koje interna revizija dodaje vrijednost
- ostvarivanje ključnih pokazatelja efektivnosti
- nivo ispunjenja očekivanja dioničara.

Kako bi se to postiglo, pojedinac ili tim koji obavlja samoprocjenu uobičajeno vrednuje svaki standard kako bi se utvrdilo je li rad funkcije interne revizije usklađen. To može uključivati detaljne intervjue i anketiranje dionika. Pomoću tog procesa, glavni revizor uobičajeno može vrednovati kvalitetu praksi funkcije interne revizije, uključujući poštivanje politika i procedura za obavljanje angažmana. Povremenu samoprocjenu može obaviti član funkcije interne revizije ili druga osoba unutar organizacije koja posjeduje dovoljno znanje o praksama interne revizije, a posebno o *Standardima* i Etičkom kodeksu.

Funkcija interne revizije može poduzeti dodatne korake kako bi dala potporu povremenoj samoprocjeni, poput provođenja pregleda nakon angažmana ili analize ključnih pokazatelja performanse.

- **Pregled nakon angažmana** – Funkcija interne revizije može odabrati uzorak angažmana iz određenog razdoblja kako bi obavila pregled s ciljem procjene usklađenosti s politikama interne revizije (vidjeti Standard 2040 – Politike i procedure) i usklađenost sa *Standardima* i Etičkim kodeksom. Te preglede uobičajeno obavlja osoblje interne revizije koje nije bilo uključeno u angažman o kojem je riječ. U većoj ili zrelijoj organizaciji, proces mogu obaviti stručnjak ili tim za osiguranje kvalitete. U manjim organizacijama, glavni revizor ili osoba odgovorna za pregled radne dokumentacije može se za obavljanje pregleda i zatvaranje dosjea koristiti popisom za provjeru koji se ispunjava nakon izdavanja konačnog izvještaja.
- **Analiza ključnih pokazatelja performanse** – Funkcija interne revizije može također pratiti i analizirati ključne pokazatelje performanse vezane za djelotvornost i efektivnost radnih praksi interne revizije (npr. sati predviđeni budžetom u odnosu na stvarne sate, postotak dovršenosti plana revizije, broj dana između završetka rada na terenu i izdavanja izvještaja, postotak

primijenjenih opservacija revizije i pravodobnost korekcija vezanih za opservacije revizije). Druge često korištene metode mjerenja uključuju broj ovlaštenih internih revizora među osobljem, godine njihovog iskustva u internoj reviziji, broj sati kontinuiranog profesionalnog razvoja koji su prikupili tokom godine.

Nakon povremene samoprocjene, ako je prikladno, glavni revizor razvija akcijski plan u kojem obrađuje prilike za unaprjeđenje. Taj plan trebao bi uključivati predviđene rokove za postupke.

O rezultatima povremene samoprocjene koji ukazuju na nivo usklađenosti funkcije interne revizije sa *Standardima* i Etičkim kodeksom treba izvijestiti odbor nakon dovršenja, kako zahtijeva Standard 1320. Povremena samoprocjena obavljena kratko prije eksternog vrednovanja može pomoći da se skrate vrijeme i napor potrebni za obavljanje eksternog vrednovanja (vidjeti Standard 1312 – Eksterno vrednovanje).

## Šta treba razmotriti pri pokazivanju usklađenosti

Usklađenost sa Standardom 1331 može se pokazati na različite načine, uključujući dokaze da su aktivnosti kontinuiranog praćenja provedene u skladu s programom osiguranja kvalitete i unaprjeđenja funkcije interne revizije. Primjeri mogu uključivati ispunjene popise za provjeru koji su priloženi pregledima radne dokumentacije, rezultate anketa i ključne pokazatelje performanse vezane za djelotvornost i efektivnost funkcije interne revizije, poput analize sati u budžetu u odnosu na stvarne sate angažmana. Osim toga, usklađenost se može pokazati potpunom dokumentacijom o povremenom vrednovanju koja uključuje obim pregleda i plan pristupa, radnu dokumentaciju i izvještaji o saopćavanju. Prezentacije odboru i menadžmentu, zapisnici sa sastanaka, rezultati kontinuiranog praćenja i povremene samoprocjene — uključujući planove korektivnih mjera i korektivne mjere koje su poduzete radi unaprjeđenja usklađenosti, djelotvornosti i efektivnosti — mogu pokazati usklađenost.



## Standard 1312 – Eksterno vrednovanje

Barem jednom u pet godina kvalificiran neovisan procjenitelj ili procjenjivački tim izvan organizacije moraju provesti eksterno vrednovanje. Glavni revizor mora s odborom raspraviti o sljedećim pitanjima:

- oblik i učestalost eksternog vrednovanja
- kvalifikacije i neovisnost eksternog procjenitelja ili procjenjivačkog tima, uključujući i potencijalni sukob interesa.

### Tumačenje:

*Eksterno vrednovanje može biti ostvareno kroz potpunu eksternu procjenu ili kroz samoprocjenu s neovisnom eksternom potvrdom. Eksterni procjenitelj mora donijeti zaključke u skladu s Etičkim kodeksom i Standardima; eksterno vrednovanje također može uključivati operativne i strateške komentare.*

*Kvalificirani procjenitelj ili procjenjivački tim pokazuju kompetentnost u dva područja: u profesionalnom obavljanju interne revizije i u postupcima eksternog vrednovanja. Kompetentnost se može pokazati kombinacijom iskustva i teorijskog znanja. Iskustvo stečeno u organizacijama slične veličine, složenosti, sektora ili djelatnosti i tehničke problematike vrijednije je od iskustva koje je manje relevantno. U slučaju procjenjivačkog tima, ne moraju svi članovi tima posjedovati sve kompetencije; tim kao cjelina mora biti kvalificiran. Glavni revizor primjenjuje profesionalnu prosudbu kad procjenjuje pokazuju li procjenitelj ili procjenjivački tim dovoljnu kompetentnost da bi se smatrali kvalificiranima.*

*Pojam "neovisan procjenitelj ili procjenjivački tim" znači da ne postoji stvaran ili prividan sukob interesa te da nije dio organizacije ili pod kontrolom organizacije kojoj pripada funkcija interne revizije. Glavni revizor trebao bi podržavati nadzor odbora nad eksternim vrednovanjima kako bi se smanjio prividan ili potencijalan sukob interesa.*

Revidirani Standardi, u primjeni od 1. januara 2017.

## Kako započeti

Kao što navodi ovaj standard, glavni revizor mora osigurati da funkcija interne revizije provede eksterno vrednovanje barem jednom u pet godina, a vrednovanje obavlja neovisni procjenitelj ili procjenjivački tim izvan organizacije. U skladu sa zahtjevom programa osiguranja kvalitete i unaprjeđenja funkcije interne revizije, eksternim vrednovanjem potvrđuje se da je funkcija interne revizije usklađena s Međunarodnim standardima za profesionalno obavljanje interne revizije (Standardima) te da interni revizori primjenjuju Etički kodeks Instituta internih revizora. Stoga je ključno da glavni revizor redovito konzultira Međunarodni okvir profesionalnog djelovanja i zna za sve promjene o kojima treba obavijestiti cijelu funkciju interne revizije.

Glavni revizor uobičajeno razumije različite tipove eksternih vrednovanja kao i različite raspoložive resurse koji mogu pružiti te usluge. Glavni revizor također uobičajeno poznaje politike nabave u svojoj organizaciji vezane za angažiranje eksternog pružatelja usluga. Osim toga, glavni revizor trebao bi biti svjestan zahtjeva za neovisnošću koji se odnose na eksternog procjenitelja ili procjenjivački tim i razumjeti situacije koje bi mogle narušiti neovisnost ili objektivnost ili stvoriti sukob interesa.

## Šta treba razmotriti pri implementaciji

Glavni revizor uobičajeno raspravlja s višim menadžmentom i odborom o učestalosti i tipu eksternog vrednovanja koje će se obaviti. Takve rasprave glavom revizoru omogućuju da pouči dioničare te razumije i uzima u obzir očekivanja organizacije.

*Standardi* traže da se eksterno vrednovanje funkcije interne revizije provodi barem jednom u pet godina. Međutim, nakon razgovora o zahtjevima s višim menadžmentom i odborom, glavni revizor može odrediti da je prikladno provesti eksterno vrednovanje češće. Postoji više razloga zbog kojih bi se moglo razmotriti češće provođenje vrednovanja, uključujući promjene u vodstvu (npr. viši menadžment ili glavni revizor), značajne promjene u politikama i procedurama interne revizije, spajanje dvije ili više revizijskih organizacija u jednu funkciju interne revizije ili značajne promjene osoblja. Osim toga, pitanja vezana za sektor ili okoliš mogu tražiti češći pregled.

Eksterno vrednovanje vrednuje usklađenost funkcije interne revizije sa *Standardima* i pruža procjenu o tome primjenjuju li interni revizori Etički kodeks. Kako se napominje u Standardu 1320 – Izvještavanje o programu osiguranja kvalitete i unaprjeđenja, rezultati eksternog vrednovanja, uključujući i zaključke procjenitelja ili procjenjivačkog tima o usklađenosti, moraju se priopćiti višem menadžmentu i odboru nakon završetka.

## Dva pristupa

Eksterno vrednovanje može se ostvariti na dva načina: kroz potpunu eksternu procjenu ili kroz samoprocjenu s neovisnom eksternom potvrdom. Potpunu eksternu procjenu provodi kvalificirani, neovisni eksterni procjenitelj ili procjenjivački tim. Tim se sastoji od stručnih profesionalaca koje vodi iskusni i profesionalni voditelj projektnog tima. Obim potpune eksterne procjene uobičajeno uključuje tri osnovne sastavnice:

- nivo usklađenosti sa *Standardima* i Etičkim kodeksom. To se može procijeniti pregledom povelje interne revizije, planova, politika, procedura i praksi. U nekim slučajevima, pregled može uključiti i primjenjive zakonske i regulatorne zahtjeve.
- djelotvornost i efektivnost funkcije interne revizije. To se može mjeriti vrednovanjem procesa i infrastrukture funkcije interne revizije, uključujući program osiguranja kvalitete i unaprjeđenja i procjenu znanja, iskustva i ekspertize koju posjeduje osoblje interne revizije.
- mjera u kojoj funkcija interne revizije udovoljava očekivanjima odbora, višeg menadžmenta i upravljačkog menadžmenta i dodaje vrijednost organizaciji.

Drugi način udovoljavanja zahtjevu za eksternim vrednovanjem je samoprocjena s neovisnom eksternom potvrdom. Ovaj tip eksternog vrednovanja uobičajeno provodi funkcija interne revizije, a zatim ga potvrđuje kvalificirani neovisni eksterni procjenitelj. Obim samoprocjene s neovisnom eksternom potvrdom uobičajeno se sastoji od:

- sveobuhvatnog i u cijelosti dokumentujenog postupka samoprocjene koji imitira cijeli proces eksternog vrednovanja, bar u smislu procjene usklađenosti funkcije interne revizije sa *Standardima* i Etičkim kodeksom
- potvrde na licu mjesta koju obavlja kvalificirani, neovisni eksterni procjenitelj
- ograničene pozornosti koja se daje ostalim područjima poput određivanja mjerila, pregleda, konzultacija i primjene vodećih praksi te intervju s višim i operativnim menadžmentom.

## Kvalifikacije eksternih procjenitelja

Bez obzira na to koji pristup eksternom vrednovanju je odabran, kako bi se obavilo vrednovanje mora biti angažiran kvalificirani neovisni eksterni procjenitelj ili procjenjivački tim. Glavni revizor obično se savjetuje s višim menadžmentom i odborom pri odabiru procjenitelja ili procjenjivačkog tima. Procjenitelji ili procjenjivački timovi moraju biti kompetentni u dva glavna područja: u profesionalnom obavljanju interne revizije (uključujući aktualno detaljno poznavanje Međunarodnog okvira

profesionalnog djelovanja) i u postupcima eksternog vrednovanja. Poželjne kvalifikacije i kompetencije najčešće uključuju:

- ovlaštenje kao stručnjaka u području interne revizije (npr. ovlašteni interni revizor)
- znanje o glavnim praksama interne revizije
- dovoljno recentno iskustvo u praksi interne revizije na nivou menadžmenta, što pokazuje radno znanje i primjenu Međunarodnog okvira profesionalnog djelovanja.

Organizacije mogu zatražiti dodatne kvalifikacije i kompetencije za voditelje procjenjivačkog tima i neovisne potvrditelje, uključujući:

- dodatnu nivo kompetencije i iskustva stečene na prethodnim poslovima eksternog vrednovanja
- završetak obuke o osiguranju kvalitete Instituta internih revizora ili slične obuke
- iskustvo glavnog revizora (ili usporedive nivoi višeg menadžmenta u području interne revizije)
- relevantnu tehničku stručnost i iskustvo u sektoru.

Pojedinci s ekspertizom u drugim područjima mogu, po potrebi, pružiti pomoć. Primjeri uključuju stručnjake za upravljanje rizicima u društvima, reviziju temeljenu na informatičkoj tehnologiji, statističko uzorkovanje, sisteme praćenja i kontrolu samoprocjene.

Glavni revizor trebao bi odrediti skupine vještina za koje je poželjno da ih posjeduju eksterni procjenitelji i koristiti se profesionalnim prosuđivanjem u odabiru procjenitelja ili procjenjivačkog tima. Na temelju potreba funkcije interne revizije, glavni revizor Na primjer može biti skloniji osobama s iskustvom u internoj reviziji organizacije slične veličine, složenosti i sektora, jer ti stručnjaci imaju veću vrijednost. Svaka osoba u timu ne mora posjedovati sve poželjne kompetencije, ali tim kao cjelina trebao bi posjedovati potrebne kvalifikacije kako bi omogućio najbolje rezultate.

## Neovisnost i objektivnost procjenitelja

Pri odabiru eksternog procjenitelja ili procjenjivačkog tima, glavni revizor, viši menadžment i odbor trebali bi razmotriti i raspraviti o nekoliko faktora vezanih za neovisnost i objektivnost. Eksterni procjenitelji, procjenjivački timovi i njihove organizacije ne bi smjeli biti u stvarnom, potencijalnom ili prividnom sukobu interesa koji bi mogao narušiti objektivnost. Potencijalno narušavanje može uključivati prošle, sadašnje ili buduće veze s organizacijom, njenim osobljem ili njenom funkcijom interne revizije (npr. eksterna revizija financijskih izvještaja kad se eksterna revizija oslanja na rad

funkcije interne revizije, pomoć funkciji interne revizije, osobne veze, prošlo ili buduće učešće u internoj procjeni kvalitete ili konzultantske usluge vezane za vođenje, upravljanje rizicima, financijsko izvještavanje, internu kontrolu ili druga povezana područja).

U slučajevima kad su potencijalni procjenitelji bivši zaposlenici funkcije interne revizije organizacije, treba razmotriti koliko je dugo procjenitelj bio neovisan. (U ovom kontekstu pojam neovisan znači da nije u sukobu interesa ili nije dio organizacije kojoj pripada funkcija interne revizije ili nije pod njenim uticajem).

Osobe iz drugih odjela organizacije, iako su u organizacijskom smislu odvojeni od funkcije interne revizije, ne smatraju se neovisnima za potrebe provođenja eksternog vrednovanja. U javnom sektoru, aktivnosti interne revizije u odvojenim subjektima na istoj izvršnoj nivou ne smatraju se neovisnima ako odgovaraju istom glavnom revizoru. Isto tako, osobe iz povezanih organizacija (npr. organizacija-majka, povezano društvo u istoj grupi subjekata ili subjekt s redovitim odgovornostima za nadzor, superviziju ili osiguranje kvalitete u odnosu na predmetnu organizaciju) ne smatraju se neovisnima.

Recipročno kolegijalno vrednovanje između dvije organizacije ne smatra se neovisnim. Međutim, recipročno vrednovanje među tri ili više kolegijalnih organizacija — organizacija u istom sektoru, regionalnom udruženju ili drugoj skupini sličnih organizacija — može se smatrati neovisnim. Ipak, treba biti pažljiv kako bi se osiguralo da neovisnost i objektivnost nisu narušeni i svi članovi tima moraju biti splićni u cijelosti izvršavati svoje zadaće.

## Šta treba razmotriti pri pokazivanju usklađenosti

Izvješće eksternog procjenitelja osnovni je dokument koji se koristi za pokazivanje usklađenosti sa Standardom 1312. To izvješće često uključuje preporuke eksternog procjenitelja i akcijski plan menadžmenta s ciljem unaprjeđenja kvalitete, djelotvornosti i efektivnosti interne revizije koji sadrži nove ideje ili načine kako funkcija interne revizije može bolje biti na usluzi dionika organizacije i dodati vrijednost.

Dodatni dokumenti koji mogu pomoći pokazati usklađenost uključuju zapisnike sa sastanaka odbora na kojima se raspravljalo o planovima za eksterno vrednovanje te o njegovim rezultatima. Izvješće o vrednovanju (*benchmarking report*) i zahtjevi za uslugama mogu pokazati dužnu pažnju organizacije u provjeri eksternih procjenitelja.

## Standard 1320 – Izvještavanje o programu osiguranja kvalitete i unaprjeđenja

Glavni revizor mora priopćiti rezultate programa osiguranja kvalitete i unaprjeđenja višem menadžmentu i odboru. Objava bi trebala uključivati:

- obim i učestalost internih i eksternih vrednovanja
- kvalifikacije i neovisnost procjenitelja ili procjenjivačkog tima, uključujući i potencijalni sukob interesa
- zaključke procjenitelja
- planove korektivnih mjera

### Tumačenje:

*Oblik, sadržaj i učestalost priopćavanja rezultata programa osiguranja kvalitete i unaprjeđenja definirani su u suradnji s višim menadžmentom i odborom te uzimaju u obzir odgovornosti funkcije interne revizije i glavnog revizora u skladu s poveljom interne revizije. U svrhu demonstriranja usklađenosti s Etičkim kodeksom i Standardima, rezultati eksternog i povremenog internog vrednovanja priopćavaju se nakon završetka takvih vrednovanja, a rezultati kontinuiranog praćenja priopćavaju se najmanje jednom godišnje. Rezultati uključuju vrednovanje stupnja usklađenosti koje je obavio procjenitelj ili procjenjivački tim.*

Revidirani Standardi, u primjeni od 1. januara 2017.

## Kako započeti

Standard 1320 navodi minimalne kriterije koje glavni revizor mora priopćiti višem menadžmentu i odboru u vezi s programom osiguranja kvalitete i unaprjeđenja. Pregled zahtjeva vezanih za svaki element u standardu može biti koristan glavnom revizoru u pripremi primjene ovog standarda.

Kako se navodi u ovom standardu, glavni revizor odgovoran je za saopćavanje rezultata cijelog

programa. Kako bi to mogao učiniti, glavni revizor mora razumjeti zahtjeve programa osiguranja kvalitete i unaprjeđenja (vidjeti Standard 1300 – Program osiguranja kvalitete i unaprjeđenja). Glavni revizor uobičajeno se redovito sastaje s višim menadžmentom i odborom kako bi razumio i dogovorio koja su očekivanja za saopćavanje vezano uz funkciju interne revizije, uključujući i ona koja se odnose na program osiguranja kvalitete i unaprjeđenja. Glavni revizor ima na umu odgovornosti vezane za program osiguranja kvalitete i unaprjeđenja, a navedene su u povelji interne revizije.

Glavni revizor treba poznavati sve vrste internog vrednovanja, uključujući povremeno vrednovanje i kontinuirano praćenje, kao i provedeno eksterno vrednovanje. Glavni revizor mora razumjeti stupanj usklađenosti funkcije interne revizije s *Međunarodnim standardima za profesionalno obavljanje interne revizije (Standardi)* i Etičkim kodeksom Instituta internih revizora.

## Šta treba razmotriti pri implementaciji

Detalji koji se odnose na program osiguranja kvalitete i unaprjeđenja uobičajeno su dokumentujeni u priručniku s politikama i procedurama funkcije interne revizije (vidjeti Standard 2040 – Politike i procedure) i u povelji interne revizije (vidjeti Standard 1010 – Priznavanje obavezujućih smjernica u povelji interne revizije). Glavni revizor može početi razmatranjem tih informacija kako bi razumio zahtjeve za saopćavanjem vezane za izvještavanje o programu osiguranja kvalitete i unaprjeđenja, Šta uključuje sljedeće osnovne elemente:

- obim i učestalost internih i eksternih vrednovanja
- kvalifikacije i neovisnost procjenitelja
- zaključke procjenitelja
- planove korektivnih mjera.

### Obim i učestalost internih i eksternih vrednovanja

O obimu i učestalosti internih i eksternih vrednovanja mora se razgovarati s odborom i višim menadžmentom (vidjeti Standard 1311 – Interno vrednovanje i Standard 1312 – Eksterno vrednovanje). Kod obima treba uzeti u obzir odgovornosti funkcije interne revizije i glavnog revizora, kako je navedeno u povelji interne revizije. Obim može uključivati očekivanja odbora i višeg menadžmenta od funkcije interne revizije kao i očekivanja koja su izrazili drugi dionici. Također može uključivati prakse interne revizije koje su vrednovane u odnosu na *Standarde* kao i druge regulatorne zahtjeve koji mogu uticati na funkciju interne revizije. Učestalost internog vrednovanja varira ovisno o veličini i zrelosti

funkcije interne revizije.

### Interno vrednovanje

Glavni revizor trebao bi uspostaviti načine saopćavanja rezultata internog vrednovanja najmanje jednom godišnje kako bi povećao vjerodostojnost i objektivnost funkcije interne revizije. U tumačenju Standarda 1320 navodi se da se rezultati povremenog internog vrednovanja saopćavaju nakon završetka takvih vrednovanja, a rezultati kontinuiranog praćenja saopćavaju se najmanje jednog godišnje.

Povremeno interno vrednovanje može uključivati vrednovanje usklađenosti funkcije interne revizije sa *Standardima* kako bi se potkrijepilo navođenje izjave o usklađenosti funkcije interne revizije (vidjeti Standard 1321 – navođenje “u skladu s *Međunarodnim standardima za profesionalno obavljanje interne revizije*”). Veće organizacije mogu provesti povremeno interno vrednovanje jednom godišnje, a veličinom manje ili manje zrele funkcije interne revizije mogu je provesti rjeđe (npr. jednom u dvije godine). Na primjer, funkcija interne revizije može provesti povremeno vrednovanje koje se odnosi na višegodišnje razdoblje, a može o rezultatima posla izvijestiti za svako razdoblje posebno.

Kontinuirano praćenje uobičajeno uključuje izvještavanje o ključnim pokazateljima uspješnosti funkcije interne revizije. Glavni revizor može višem menadžmentu i odboru dati godišnje izvješće o rezultatima kontinuiranog praćenja i uključiti preporuke za unaprjeđenje.

U načelu, osobe odgovorne za provođenje kontinuiranog praćenja i povremenog internog vrednovanja saopćavaju rezultate direktno glavnom revizoru tokom obavljanja vrednovanja. Ako je riječ o manjim funkcijama interne revizije, glavni revizor može imati veću izravnu ulogu u procesu internog vrednovanja. Rezultati internog vrednovanja uključuju, ako je potrebno, planove korektivnih mjera i stupnju ispunjenja planova. Glavni revizor može izvještaji o internom vrednovanju distribuirati različitim dionicima, uključujući viši menadžment, odbor i eksterne revizore.

Vodič za implementaciju - provedbene smjernice 1311 – Interno vrednovanje pružaju detaljnije smjernice u vezi s kontinuiranim praćenjem i povremenim internim vrednovanjem.

### Eksterno vrednovanje

Glavni revizor mora s višim menadžmentom i odborom razgovarati o učestalosti eksternog vrednovanja. *Standardi* zahtijevaju da se eksterno vrednovanje funkcije interne revizije provede najmanje jednom u



pet godina. Međutim, nakon razgovora o zahtjevima s višim menadžmentom i odborom, glavni revizor može utvrditi da eksterno vrednovanje treba provoditi češće. Postoji više razloga zbog koji bi se moglo razmotriti češće provođenje vrednovanja, uključujući promjene u vodstvu (npr. viši menadžment ili glavni revizor), značajne promjene u politikama i procedurama interne revizije, spajanje dvije ili više revizijskih organizacija u jednu funkciju interne revizije ili značajne promjene osoblja. Osim toga, pitanja vezana za sektor ili okoliš mogu tražiti češći pregled.

## Kvalifikacije i neovisnost procjenitelja

Pri odabiru eksternog procjenitelja i procjenjivačkog tima, glavni revizor uobičajeno raspravlja s višim menadžerom ili odborom o kvalifikacijama potencijalnog procjenitelja/potencijalnih procjenitelja i o nekoliko faktora vezanih za neovisnost i objektivnost, uključujući stvarne, potencijalne ili prividne sukobe interesa. Nakon toga, pri saopćavanju rezultata eksternog vrednovanja, glavni revizor uobičajeno potvrđuje kvalifikacije i neovisnost eksternog procjenitelja ili procjenjivačkog tima. Viši menadžment i odbor treba obavijestiti o svakom stvarnom, potencijalnom ili prividnom sukobu interesa. Vodič za implementaciju - provedbene smjernice 1312 – Eksterno vrednovanje pružaju detaljnije smjernice u vezi s kvalifikacijama i neovisnošću eksternih procjenitelja.

## Zaključci procjenitelja

Izveštaji o eksternom vrednovanju uključuju izražavanje mišljenja ili zaključka o rezultatima eksternog vrednovanja. Osim zaključaka o općenitom stupnju usklađenosti funkcije interne revizije sa *Standardima*, zaključak može sadržavati i ocjenu za svaki standard i/ili seriju standarda. Glavni revizor trebao bi višem menadžmentu i odboru objasniti zaključak/zaključke o stupnju usklađenosti kao i uticaj rezultata. Primjer skale vrednovanja koja se može koristiti kako bi se pokazao stupanj usklađenosti glasi:

- **Općenito je usklađen** – to je najviša ocjena koja znači da funkcija interne revizije ima povelju i procese, a njihovo provođenje i rezultati se smatraju usklađeni sa *Standardima*.
- **Djelomično je usklađen** – smatra se da nedostaci u praksama odstupaju od *Standarda*, ali ti nedostaci ne sprečavaju funkciju interne revizije da obavlja svoje zadaće.
- **Nije usklađen** – smatra se da su nedostaci u praksi tako značajni da ozbiljno narušavaju ili sprečavaju funkciju interne revizije da na odgovarajući način obavlja zadaće u svim ili u značajnim područjima svoje odgovornosti.

## Planovi korektivnih mjera

Tokom eksternog vrednovanja, procjenitelj može dati preporuke o područjima koja nisu bila usklađena sa *Standardima* kao i o mogućnostima za unaprjeđenje. Glavni revizor trebao bi višem menadžmentu i odboru priopćiti sve akcijske planove s ciljem uzimanja u obzir preporuka eksternog vrednovanja. Glavni revizor također može razmotriti dodavanje preporuka eksternog vrednovanja i akcijskih planova postojećim postupcima praćenja koje posjeduje funkcija interne revizije, a odnose se na rezultate angažmana (vidjeti Standard 2500 – Praćenje postupanja s rezultatima). Nakon Šta se primijene preporuke utvrđene tokom eksternog vrednovanja, glavni revizor u načelu to priopćava odboru, kao dio aktivnosti praćenja koje obavlja funkcija interne revizije ili odvojenim praćenjem tokom idućeg internog vrednovanja (Standard 1311), kao dio programa osiguranja kvalitete i unaprjeđenja.

## Šta treba razmotriti pri pokazivanju usklađenosti

Usklađenost sa Standardom 1320 može se pokazati na više načina, uključujući zapisnike sa sastanaka odbora ili drugih sastanaka kako bi se dokumentujela rasprava s višim menadžmentom i odborom u vezi s obimom i učestalošću internog i eksternog vrednovanja. Zapisnici sa sastanaka odbora ili drugih sastanaka također mogu biti dokumentacija kojom se podupiru kvalifikacije i neovisnost eksternog procjenitelja ili procjenjivačkog tima. Osim toga, dokumentacija vezana za nabavu može pokazati procese vezane za zahtjeve ponuda za obavljanje usluga.

Druga dokumentacija također može pokazati usklađenost sa standardom, posebno ona vezana za saopćavanje o povremenom internom i eksternom vrednovanju. Saopćavanje o internom vrednovanju može uključivati kopiju izvještaji o eksternom vrednovanju. To izvješće uobičajeno sadrži detalje koji potkrepljuju zaključak procjenitelja, a može uključivati ocjenu za svaki standard. Eksterni procjenitelj može višem menadžmentu predstaviti rezultate programa osiguranja kvalitete i unaprjeđenja ili to može učiniti direktno glavni revizor.

## Standard 1321 – Navođenje “u skladu s Međunarodnim standardima za profesionalno obavljanje interne revizije”

Navođenje da je funkcija interne revizije „u skladu s Međunarodnim standardima za profesionalno obavljanje interne revizije“ prikladno je jedino ako je potkrijepljeno rezultatima programa osiguranja kvalitete i unaprjeđenja.

### Tumačenje:

*Funkcija interne revizije u skladu je s Etičkim kodeksom i Standardima ako postiže rezultate opisane u tim dokumentima. Rezultati programa osiguranja kvalitete i unaprjeđenja uključuju rezultate i internog i eksternog vrednovanja. Sve funkcije interne revizije imat će rezultate internog vrednovanja. Funkcije interne revizije koje postoje najmanje pet godina imat će i rezultate eksternog vrednovanja.*

Revidirani *Standardi*, u primjeni od 1. januara 2017.

## Kako započeti

I interno i eksterno vrednovanje funkcije interne revizije objavljuju se radi vrednovanja i izražavanja mišljenja o usklađenosti funkcije interne revizije s *Međunarodnim standardima za profesionalno obavljanje interne revizije (Standardi)* i Etičkim kodeksom Instituta internih revizora. Ona mogu uključivati i preporuke za unaprjeđenje.

Glavni revizor trebao bi razumjeti zahtjeve programa osiguranja kvalitete i unaprjeđenja i biti upoznat s rezultatima nedavnih internih i eksternih vrednovanja funkcije interne revizije. Glavni revizor uobičajeno razumije očekivanja odbora u vezi s upotrebom izjave „usklađeno s *Međunarodnim standardima za profesionalno obavljanje interne revizije.*” Glavni revizor može upotrebu te izjave povremeno raspraviti s odborom kako bi bolje stekao i razumio očekivanja odbora u vezi s tim pitanjem.

## Šta treba razmotriti pri implementaciji

Interni revizori mogu pisanim ili usmenim putem priopćiti da je funkcija interne revizije usklađena sa *Standardima* samo ako rezultati programa osiguranja kvalitete i unaprjeđenja, Šta uključuje rezultate i internog i eksternog vrednovanja, prema zahtjevima Standarda 1312, potkrepljuju takvu izjavu. Nakon Šta se eksternim vrednovanjem potvrdi usklađenost sa *Standardima*, funkcija interne revizije može nastaviti upotrebljavati izjavu sve dok se internim vrednovanjem potkrepljuje ta izjava, a do idućeg eksternog vrednovanja.

Sljedeći scenariji pokazuju ispravno korištenje izjave o usklađenosti:

- Ako rezultati ili novog ili zadnjeg provedenog eksternog vrednovanja ne potvrde opću usklađenost sa *Standardima* i Etičkim kodeksom Instituta internih revizora, funkcija interne revizije mora prestati navoditi da djeluje u skladu sa *Standardima*.
- Ako funkcija interne revizije postoji najmanje pet godina i nije obavljeno eksterno vrednovanje, funkcija interne revizije ne može navoditi da djeluje u skladu sa *Standardima*.
- Ako je eksterno vrednovanje funkcije interne revizije provedeno u zadnjih pet godina, ali nije provedeno interno vrednovanje na temelju objava odboru vezanih za učestalost internog vrednovanja, glavni revizor treba razmotriti je li njen rad i dalje usklađen te, je li primjereno navoditi usklađenost sve dok nije potvrđena internim vrednovanjem.
- Funkcija interne revizije koja postoji manje od pet godina može navesti da djeluje u skladu sa *Standardima* samo ako dokumentujeno interno vrednovanje (odnosno povremeno samo-vrednovanje) potkrepljuje takav zaključak.
- Ako je od prošlog eksternog vrednovanja provedenog u skladu sa Standardom 1312 – Eksterno vrednovanje prošlo više od pet godina, funkcija interne revizije mora prestati s navođenjem da djeluje u skladu sa *Standardima* sve dok se ne provede novo eksterno vrednovanje koje potkrepljuje taj zaključak.
- Ako eksterno vrednovanje reflektira općenit zaključak da funkcija interne revizije ne djeluje u skladu sa *Standardima*, funkcija interne revizije mora odmah prestati upotrebljavati izjave koje navode usklađenost sa *Standardima*. Funkcija interne revizije ne može ponovno upotrebljavati izjavu o usklađenosti sve dok nije ispravila neusklađenost te se nije provelo eksterno vrednovanje kako bi se potvrdila opća ocjena usklađenosti sa *Standardima*.

Važno je napomenuti da se Standardi temelje na načelima. Pri vrednovanju usklađenosti sa *Standardima* postoje mnoge situacije u kojima funkcija interne revizije ostvaruje samo djelomičnu usklađenost s jednim ili više standarda. Funkcija interne revizije može pokazati jasnu namjeru i posvećenost da u konačnici udovolji Temeljnim načelima profesionalnog obavljanja interne revizije, na kojima se temelje

Standardi, ali postoje prilike za unaprjeđenje kako bi se postigla potpuna usklađenost sa Standardima. U takvim slučajevima, funkcija interne revizije treba razmotriti zaključak o sveobuhvatnoj usklađenosti pri utvrđivanju sposobnosti da upotrebljava izjavu o usklađenosti.

U situaciji u kojoj određeni angažman ne postigne usklađenost sa *Standardima*, funkcija interne revizije možda mora objaviti neusklađenost. Glavni revizor odgovoran je za objavu slučaja neusklađenosti.

Vodič za implementaciju - provedbene smjernice 1322 – Objava neusklađenosti pružaju detaljnije smjernice u vezi s neusklađenošću sa *Standardima*.

## Šta treba razmotriti pri pokazivanju usklađenosti

Mnogo je načina na koje se može pokazati usklađenost sa Standardom 1321, uključujući kopije internog i eksternog vrednovanja u kojima procjenitelj zaključuje da je funkcija interne revizije postigla usklađenost sa *Standardima*. Izvještaji o angažmanu, povelja interne revizije, materijali odbora i zapisnici sa sastanaka i druge vrste saopćavanja mogu također pomoći da se pokaže usklađenost s ovim standardom.

## Standard 1322 – Objava neusklađenosti

Kada neusklađenost s Etičkim kodeksom ili *Standardima* ima utjecaj na cjelokupni obim ili funkcioniranje interne revizije, glavni revizor mora obavijestiti viši menadžment i odbor o neusklađenosti te njezinim posljedicama.

Revidirani *Standardi*, u primjeni od 1. januara 2017.

### Kako započeti

Glavni revizor odgovoran je osigurati da se funkcija interne revizije kontinuirano prati te da se provodi povremeno samo-vrednovanje i neovisno eksterno vrednovanje prema zahtjevima programa osiguranja kvalitete i unaprjeđenja. To interno i eksterno vrednovanje djelomično se obavljaju kako bi se procijenilo i izrazilo mišljenje o usklađenosti funkcije interne revizije s *Međunarodnim standardima za profesionalno obavljanje interne revizije (Standardi)* i Etičkim kodeksom Instituta internih revizora. Glavni revizor mora poznavati rezultate nedavnog internog i eksternog vrednovanja funkcije interne revizije.

Standard 1322 primjenjiv je u situacijama u kojima glavni revizor zaključi da funkcija interne revizije nije usklađena sa *Standardima* i Etičkim kodeksom, a neusklađenost ima uticaj na cjelokupni djelokrug ili funkcioniranje interne revizije. Važno je da glavni revizor razumije obavezujuće elemente Međunarodnog okvira profesionalnog djelovanja, kako potencijalno odstupanje od usklađenosti može uticati na cjelokupni obim funkcije interne revizije, te očekivanja odbora i višeg menadžmenta kod izvještavanja o pitanjima vezanim za neusklađenost.

### Šta treba razmotriti pri implementaciji

Odbor i viši menadžment moraju najmanje jednom godišnje biti obaviješteni o rezultatima bilo kojeg internog ili eksternog vrednovanja i o nivou usklađenosti interne revizije sa *Standardima*. Ta vrednovanja mogu otkriti narušavanje neovisnosti ili objektivnosti, ograničenja u obimu, ograničenja resursa ili druge uslove koji mogu uticati na sposobnost funkcije interne revizije da izvrši odgovornost koju ima prema dionicima. Odbor se uobičajeno obavještava o takvoj neusklađenosti kad se ona utvrdi i

zabilježi u zapisniku sa sastanka.

Ako se eksterno vrednovanje funkcije interne revizije ne provede najmanje jednom u pet godina, ona, Na primjer, neće moći navesti da je usklađena sa *Standardima* (vidjeti Vodič za implementaciju - provedbene smjernice 1321 – Navođenje “u skladu s *Međunarodni standardima za profesionalno obavljanje interne revizije*”). U tom slučaju, glavni revizor treba procijeniti uticaj te neusklađenosti.

Drugi česti primjeri neusklađenosti mogu uključiti sljedeće situacije, ali nisu ograničeni na njih:

- Interni revizor upućen je na revizijski angažman, ali nije zadovoljio zahtjeve za individualnom objektivnošću (vidjeti Standard 1120 – Individualna objektivnost).
- Funkcija interne revizije prihvatila je angažman, a da ne posjeduje kolektivno znanje, vještine i iskustvo potrebno da obavi svoje zadatke (vidjeti Standard 1210 – Stručnost).
- Pripremajući plan interne revizije, glavni revizor propustio je razmotriti rizike (vidjeti Standard 2010 – Planiranje).

U takvim slučajevima, glavni revizor mora procijeniti neusklađenost i utvrditi utječe li ona na cjelokupni obim ili funkcioniranje interne revizije. Također je važno da glavni revizor razmotri utječe li neusklađenost na sposobnost funkcije interne revizije da ispuni svoje profesionalne odgovornosti i/ili očekivanja dionika i u kojoj mjeri. Takva odgovornost može uključivati sposobnost da pruži pouzdano uvjerenje o određenim područjima unutar organizacije, da ispuni plan revizije i da posveti pažnju područjima koja predstavljaju značajni rizik.

Nakon takvog razmatranja, glavni revizor priopćit će neusklađenost kao i njen uticaj višem menadžmentu i odboru. Ovo saopćavanje često uključuje razgovor s višim menadžmentom i obavještanje odbora tokom sastanaka odbora. Glavni revizor također može o neusklađenosti razgovarati s odborom na privatnim sastancima, pojedinačnim sastancima s predsjednikom odbora ili na drugi prikladan način.

## Šta treba razmotriti pri pokazivanju usklađenosti

Kako bi se pokazala usklađenost sa Standardom 1322, funkcija interne revizije treba voditi dokumentaciju o učestalosti i prirodi neusklađenosti sa Standardima ili Etičkim kodeksom. Drugi načini na koje se može pokazati usklađenost sa Standardom 1322 uključuju dokumentaciju koja podupire utvrđivanje cjelokupnog uticaja neusklađenosti, zapisnike sa sastanaka odbora na kojima je izviješteno o neusklađenosti funkcije interne revizije s Etičkim kodeksom i Standardima ili dopise ili elektroničku poštu upućene višem menadžmentu ili odboru kako bi se raspravilo o takvoj neusklađenosti. To može uključivati rezultate obavljenog internog ili eksternog vrednovanja kao i komunikaciju kojom se dokumentuje nedostatak usklađenosti i njen uticaj na obim ili funkcioniranje interne revizije.



## Standard 2000 – Upravljanje funkcijom interne revizije

Glavni revizor mora učinkovito upravljati funkcijom interne revizije kako bi osigurao njezin doprinos stvaranju dodane vrijednosti za organizaciju.

### Tumačenje:

*Funkcijom interne revizije učinkovito se upravlja:*

- ako postiže svrhu i odgovornost iz povelje o internoj reviziji
- ako je usklađena sa Standardima
- ako pojedinci koji su dio interne revizije postupaju u skladu s Etičkim kodeksom i Standardima
- ako uzima u obzir trendove i novonastale situacije koje bi mogle imati učinak na organizaciju.

*Funkcija interne revizije dodaje vrijednost organizaciji i njezinim dionicima kada razmatra strategije, ciljeve i rizike, nastoji predložiti načine unaprjeđenja korporativnog upravljanja, upravljanja rizicima i kontrolnim procesima te objektivno pružiti relevantno uvjerenje.*

Revidirani Standardi, u primjeni od 1. januara 2017.

## Kako započeti

Ovim se standardom propisuju minimalni kriteriji koje glavni revizor mora ispuniti u upravljanju funkcijom interne revizije. Razmatranje zahtjeva vezanih za svaki element u Tumačenju može pomoći glavnom revizoru da se pripremi za primjenu ovog standarda.

Kao što se navodi u standardu, glavni revizor odgovoran je za upravljanje funkcijom interne revizije tako da omogući da ona kao cjelina bude usklađena sa *Standardima* te da pojedini interni revizori budu usklađeni sa *Standardima* i Etičkim kodeksom. Stoga je ključno da glavni revizor redovito razmatra Međunarodni okvir profesionalnog djelovanja kako bi obuhvatio podrobnosti vezane za usklađenost.

Standard 2000 naglašava nekoliko osnovnih elemenata potrebnih za ispunjavanje zahtjeva da funkcija interne revizije dodaje vrijednost organizaciji. Glavni revizor može početi razmatranjem svrhe i odgovornosti funkcije interne revizije koju su dogovorili glavni revizor, viši menadžment i odbor te koja

je zabilježena u povelji interne revizije. Analiza organizacijske tablice može glavnom revizoru pomoću da utvrdi dioničare, strukturu i linije izvještavanja. Analiza strateškog plana organizacije omogućit će glavnom revizoru uvid u strategije, ciljeve i rizike organizacije. Rizici koji se uzimaju u obzir trebaju uključiti trendove i novonastale situacije, poput onih koje uključuju sektor u kojem organizacija djeluje, samu profesiju interne revizije, regulatorne zahtjeve te političku i gospodarsku situaciju. Glavni revizor može prikupiti dodatne ulazne informacije razgovarajući s višim menadžmentom i odborom o strateškom planu.

Prethodno promišljanje i priprema predstavljaju temelje za glavnog revizora kako bi on mogao upravljati funkcijom interne revizije tako da ona dodaje vrijednost unaprjeđujući korporativno upravljanje, upravljanje rizicima i kontrolnim procesima te objektivno pružajući relevantno uvjerenje.

## Šta treba razmotriti pri implementaciji

Nakon šta je glavni revizor razmotrio navedene informacije, on razvija strategiju interne revizije i pristup koji je u skladu s ciljevima i očekivanjima vodstva organizacije. Osim toga, kako se navodi u Standardu 2010, glavni revizor kreira plan interne revizije koji se temelji na procjeni rizika kako bi odredio prioritete angažmana s izražavanjem uvjerenja i savjetodavnih angažmana. Ovaj proces uzima u obzir ulazne informacije prikupljene od višeg menadžmenta i odbora kao i dokumentujenu godišnju procjenu rizika (Standard 2010.A1).

U planu interne revizije glavni revizor uobičajeno definiše obim i rezultate funkcije interne revizije, posebno navodi resurse potrebne za ispunjenje plana i naznačuje pristup razvoju funkcije interne revizije i mjerenju provedbe i stupnja ispunjenja plana. Prema Standardu 2020, glavni revizor odgovoran je za obavještanje višeg menadžmenta i odbora o planovima, potrebnim resursima i uticaju ograničenja u resursima te treba dobiti njihovo odobrenje. Mora ih obavijestiti o važnim promjenama do kojih je došlo u međuvremenu te mora dobiti njihovo odobrenje.

Kako se navodi u Standardu 2030, glavni revizor također se mora pobrinuti da resursi interne revizije budu efektivno raspoređeni kako bi se ispunio odobreni plan. Kako bi se primijenio sistematičan i disciplinirani pristup upravljanju funkcijom interne revizije, glavni revizor treba razmotriti obavezujuće smjernice Međunarodnog okvira profesionalnog djelovanja i uspostaviti politike i procedure interne revizije (Standard 2040). Dokumenti vezani za politike i procedure interne revizije često čine metodologiju interne revizije kojom se koristi funkcija interne revizije. Dokumenti mogu uključiti metode i alate za obuku internih revizora. Glavni revizor može od internih revizora tražiti da potpisom potvrde da su pročitali i razumjeli politike i procedure.

Standard 2000 uvodi odgovornost glavnog revizora za osiguravanje da funkcija interne revizije dodaje vrijednost organizaciji na način da objektivno pruža relevantno uvjerenje i daje prijedloge za unaprjeđenje korporativnog upravljanja, upravljanja rizicima i kontrolnim procesima. Serija standarda i provedbenih smjernica 2100 opisuje zahtjeve i procese koji omogućuju funkciji interne revizije da ispuni te ciljeve.

Glavni revizor osigurava efektivno upravljanje praćenjem usklađenosti s obavezujućim smjernicama Međunarodnog okvira profesionalnog djelovanja kako na nivou pojedinog internog revizora tako na nivou interne revizije u cjelini. Glavni revizor također je odgovoran za implementaciju programa osiguranja kvalitete i unaprjeđenja prema zahtjevima Standarda 1300 i za primjenu metoda i alata vezanih za seriju standarda 1200.

Glavni revizor također mora procijeniti efektivnost funkcije interne revizije da postigne usklađenost sa Standardom 2000. Glavni revizor uobičajeno razvija mjerne instrumente za procjenu efektivnosti funkcije interne revizije. Alati koje glavni revizor u tu svrhu upotrebljava uključuju traženje povratnih informacija kroz anketiranje klijenata nakon revizije, popunjavanje godišnjih izvještaji o radnom učinku pojedinačnih internih revizora, provođenje programa osiguranja kvalitete i unaprjeđenja i uspoređivanje funkcije interne revizije s postojećim grupama interne revizije u sektoru (*benchmarking*).

## Šta treba razmotriti pri pokazivanju usklađenosti

Dokazi o uspješnosti upravljanja funkcijom interne revizije te o tome dodaje li ona vrijednost organizaciji nalaze se u rezultatima anketiranja klijenata nakon angažmana i drugim izvorima povratnih informacija. Osim toga, interno i eksterno vrednovanje pomažu u prosuđivanju usklađenosti funkcije interne revizije s obavezujućim smjernicama Međunarodnog okvira profesionalnog djelovanja, uključujući podatke o mjerenju radnog učinka vezanog za upravljanje funkcijom interne revizije. Mogu se upotrijebiti i rezultati usporedbi sa standardima u sektoru (odnosno tzv. *benchmarking*).

Budući da Standard 2000 zahtjeva dokaz o usklađenosti ne samo na nivou funkcije interne revizije nego i na funkciji pojedinačnog internog revizora, dokazi koji podupiru seriju standarda 1200 također mogu biti korisni. To može uključivati nadzorne procjene i stručne ocjene pojedinačnih internih revizora i glavnog revizora, zajedno s podacima o mjerenju radnog učinka i usklađenosti.

Dokazi o usklađenosti sa serijom standarda 2000 (odnosno standardi od 2010 do 2070) dodatno pokazuju usklađenost sa Standardom 2000.

## Standard 2010 – Planiranje

Glavni revizor mora utvrditi planove koji se temelje na procjeni rizika kako bi se odredili prioriteta funkcije interne revizije koji su dosljedni ciljevima organizacije.

### Tumačenje:

*Kako bi izradio plan temeljen na procjeni rizika, glavni se revizor savjetuje s višim menadžmentom i odborom te stječe razumijevanje o strategijama organizacije, ključnim poslovnim ciljevima, povezanim rizicima i procesima upravljanja rizicima. Kada je potrebno, glavni revizor mora preispitati i prilagoditi plan kao odgovor na promjene poslovanja organizacije, rizika, aktivnosti, programa, sustava i kontrola.*

Revidirani Standardi, u primjeni od 1. januara 2017.

## Kako započeti

Cilj plana interne revizije je osigurati da obim interne revizije na odgovarajući način ispita područja koja su najviše izložena ključnim rizicima koji bi mogli uticati na sposobnost organizacije da ispuni svoje ciljeve. Standard usmjerava glavnog revizora da započne s pripremom plana interne revizije savjetovanjem s višim menadžmentom i odborom kako bi razumio strategije organizacije, poslovne ciljeve, rizike i procese upravljanja rizicima. Glavni revizor tako razmatra zrelost procesa upravljanja rizicima organizacije, uključujući i to koristi li organizacija formalni okvir upravljanja rizicima kako bi procijenila, dokumentujela i upravljala rizikom. Manje zrele organizacije mogu upotrebljavati manje formalne načine upravljanja rizicima.

Priprema glavnog revizora obično uključuje pregled rezultata procjene rizika koju je obavio menadžment. Glavni revizor može primijeniti alate poput intervjua, anketa, sastanaka i radionica kako bi od menadžmenta na različitim nivoma organizacije kao i od odbora i dionika prikupio dodatne ulazne podatke o rizicima.

## Šta treba razmotriti pri implementaciji

Razmatranje pristupa organizacije upravljanju rizicima može glavnom revizoru pomoći odlučiti kako organizovati ili ažurirati domenu revizije, koja se sastoji od svih područja rizika koja bi mogla biti podvrgnuta reviziji, Šta rezultira popisom mogućih revizijskih angažmana koji bi se mogli provesti. Domena revizije uključuje projekte i inicijative vezane za strateški plan organizacije i može biti organizujuna po poslovnim jedinicama, proizvodnim ili uslužnim linijama, procesima, programima, sistemima ili kontrolama.

Povezivanje kritičkih rizika s određenim ciljevima i poslovnim procesima pomaže glavnom revizoru da organizuju domenu revizije i sastavi popis prioriteta rizika. Glavni revizor upotrebljava pristup analize faktora rizika kako bi razmotrio kako interne tako i eksterne rizike. Interni rizici mogu uticati na ključne proizvode i usluge, osoblje i sisteme. Relevantni čimbenici rizika vezani za interne rizike uključuju stupanj promjene u riziku od posljednje revizije, kvalitetu kontrole i ostalo. Eksterni rizici mogu biti povezani s konkurencijom, dobavljačima ili drugim pitanjima vezanim za sektor. Relevantni čimbenici rizika vezani za eksterne rizike mogu uključivati očekivane regulatorne ili zakonske izmjene i druge političke i gospodarske faktore.

Kako bi se osiguralo da domena revizije pokrije sve ključne rizike organizacije (u onoj mjeri u kojoj je to moguće), funkcija interne revizije uobičajeno neovisno razmatra i potvrđuje ključne rizike koje je utvrdio viši menadžment. Prema Standardu 2010.A1, plan interne revizije mora se temeljiti na dokumentovanoj procjeni rizika koja se provodi najmanje jednom godišnje i koja uzima u obzir ulazne podatke višeg menadžmenta i odbora. Kao Šta je navedeno u Glosaru, rizici se mjere u smislu uticaja i vjerovatnosti.

Prilikom razvoja plana interne revizije, glavni revizor također uzima u obzir zahtjeve odbora i/ili višeg menadžmenta i sposobnost funkcije interne revizije da se osloni na rad pružatelja davanja internog i eksternog uvjerenja (u skladu sa Standardom 2050).

Nakon Šta su spomenute informacije prikupljene i razmotrene, glavni revizor razvija plan interne revizije koji obično uključuje:

- popis preporučenih revizijskih angažmana (i specifikacije u vezi s tim je li riječ o angažmanima s izražavanjem uvjerenja ili o savjetodavnim angažmanima)
- obrazloženje za odabir svakog pojedinog angažmana (npr. kategorija rizika, razdoblje od posljednje revizije, promjena u menadžmentu, itd.)
- ciljeve i obim svakog predloženog angažmana

- popis inicijativa ili projekata koji su rezultat strategije interne revizije, ali ne mogu biti direktno vezani za revizijski angažman.

Iako se planovi revizije uobičajeno pripremaju na godišnjem nivou, mogu se razviti i u drugim vremenskim razdobljima. Na primjer, funkcija interne revizije može razviti plan revizije za tekućih 12 mjeseci, a ponovno vrednovati projekte svaka tri mjeseca. Ili, funkcija interne revizije može razviti višegodišnji plan revizije, a plan vrednovati na godišnjem nivou.

Glavni revizor razgovara o planu interne revizije s odborom, višim menadžmentom i drugim dionicima kako bi uskladio prioritete različitih dionika. Glavni revizor također potvrđuje rizična područja koja se ne spominju u planu. Na primjer, razgovor može biti prilika da glavni revizor razmotri uloge i odgovornosti odbora i višeg menadžmenta vezane za upravljanje rizikom i standarde vezane za održavanje neovisnosti i objektivnosti funkcije interne revizije (od Standarda 1100 do Standarda 1130.C2). Prije dovršavanja plana, glavni revizor uzima u obzir povratnu informaciju koju je dobio od dioničara.

Plan interne revizije je dovoljno fleksibilan da ga glavni revizor može preispitati i po potrebi prilagoditi kako bi odgovorio na promjene u poslovanju, rizike, poslovne aktivnosti, programe, sisteme i kontrole organizacije. Značajne promjene treba priopćiti odboru i višem menadžmentu kako bi ih razmotrili i odobrili, u skladu sa Standardom 2020.

## Šta treba razmotriti pri pokazivanju usklađenosti

Dokazi o usklađenosti sa Standardom 2010 nalaze se u dokumentu planu interne revizije kao i u procjeni rizika na kojoj je plan temeljen. Oni mogu postojati i u zapisnicima sa sastanaka na kojima je glavni revizor s odborom i višim menadžmentom raspravljao o domeni revizije i procjeni. Osim toga, mogu se koristiti bilješke kako bi se dokumentujelo slične razgovore s pojedinačnim članovima menadžmenta na različitim nivouima u organizaciji.

## Standard 2020 – Priopćavanje i odobrenje

Glavni revizor mora obavijestiti viši menadžment i odbor o planovima funkcije interne revizije i potrebnim resursima, uključujući važne promjene do kojih je došlo u međuvremenu, kako bi ih mogli razmotriti i odobriti. Obavijest mora uključivati i mogući utjecaj ograničavanja resursa.

Revidirani *Standardi*, u primjeni od 1. januara 2017.

### Kako započeti

Prije saopćavanja plana interne revizije, zahtjeva funkcije interne revizije za resursima i uticaja ograničenih resursa višem menadžmentu i odboru, glavni revizor utvrđuje koji su resursi potrebni za implementaciju plana na osnovi prioriteta koji se temelje na procjeni rizika utvrđenih tokom procesa planiranja (Standard 2010). Resursi mogu uključivati ljude (npr. sati rada i vještine), tehnologiju (npr. revizijske alate i tehnike), raspored (raspoloživost resursa) i financiranje. Dio resursa obično je rezerviran ako dođe do promjena u planu revizije, poput neplaniranih rizika koji bi mogli uticati na organizaciju i zahtjeve višeg menadžmenta i/ili odbora za savjetodavne angažmane. Na primjer, potreba za novim projektom interne revizije može nastati ako se pojave novi rizici zbog organizacijskih rezova ili spajanja, političke nesigurnosti ili promjena u regulatornim zahtjevima.

Korisno je da glavni revizor, odbor i viši menadžment unaprijed dogovore kriterije koji će karakterizirati promjenu koja je dovoljno značajna da se organizuju rasprava kao i protokol za saopćavanje takvih promjena. Može biti korisno zabilježiti takve kriterije u povelji interne revizije ili u drugom dokumentu.

### Šta treba razmotriti pri implementaciji

Glavni revizor obično sastavlja popis revizija koje čine plan internih revizija, a zatim procjenjuje vrstu i količinu resursa koji su potrebni za obavljanje svakog projekta revizije. Procjene se u načelu temelje na prošlom iskustvu s određenim projektom ili usporedbama sa sličnim projektom. Glavni revizor može usporediti resurse potrebne kako bi se ispunili prioriteti plana s onima koji su na raspolaganju funkciji interne revizije kako bi utvrdio postoje li razlike. Tu usporedbu može se upotrijebiti kao osnovu za

utvrđivanje uticaja ograničenja u resursima.

Glavni revizor uobičajeno se sastaje s pojedinačnim višim rukovoditeljima kako bi od njih zatražio ulazne podatke o predloženom planu interne revizije prije nego što ga formalno predstavi odboru radi odobrenja. Tokom sastanaka glavni revizor može se očitovati o problemima koje izlože viši menadžeri, uvrstiti njihove povratne informacije (ako je potrebno) i dobiti njihovu potporu. Proces može uključivati prikupljanje dodatnih informacija o terminu predloženih revizijskih angažmana i raspoloživosti resursa. Mogu se uvesti promjene koje utječu na obim posla. Spoznaje koje glavni revizor stječe kroz te rasprave pomažu da se utvrdi jesu li potrebne prilagodbe plana revizije prije nego što on bude predstavljen odboru radi odobrenja.

Glavni revizor obično predstavlja plan revizije odboru tokom sastanka na kojem može biti nazočan viši menadžment. Predloženi plan interne revizije može uključivati:

- popis preporučenih revizijskih angažmana (i specifikacije u vezi s tim je li riječ o angažmanima s izražavanjem uvjerenja ili o savjetodavnim angažmanima)
- obrazloženje za odabir svakog pojedinog angažmana (npr. kategorija rizika, razdoblje od posljednje revizije, promjena u menadžmentu, itd.)
- ciljeve i obim svakog predloženog angažmana
- popis inicijativa ili projekata koji su rezultat strategije interne revizije, ali ne moraju biti direktno vezani za revizijski angažman.

Ograničenja resursa utječu na prioritete plana interne revizije. Na primjer, ako resursi nisu dostatni da se obavi svaki predloženi angažman u planu, neke angažmane treba odgoditi i neki rizici mogu proći, a da im se ne posveti dužna pažnja. Tokom predstavljanja odboru, glavni revizor raspravlja o predloženom planu interne revizije i o procjeni rizika na kojoj se temelji, navodeći rizike kojima se posvećuje pažnja kao i rizike kojima se ne može posvetiti pažnja zbog ograničenja resursa. Članovi odbora mogu raspraviti o tim informacijama i dati prijedloge prije konačnog odobravanja plana interne revizije.

Plan interne revizije dovoljno je fleksibilan da ga glavni revizor može po potrebi prilagoditi kako bi odgovorio na promjene u poslovanju, rizike, poslovne aktivnosti, programe, sisteme i kontrole organizacije. Međutim, glavni revizor mora preispitati *značajne* promjene u planu revizije, povezana obrazloženja i potencijalni uticaj na odbor i viši menadžment kako bi dobio njihovo odobrenje. Redovito planirani kvartalni ili polugodišnji sastanci odbora omogućuju preispitivanje i prilagodbu plana interne revizije.



## Šta treba razmotriti pri pokazivanju usklađenosti

Glavni revizor može pokazati usklađenost sa Standardom 2020 održavanjem evidencija distribucije plana interne revizije. Usklađenost se može pokazati i kopijom materijala sa sastanaka odbora koji uključuju verziju plana interne revizije koja je predložena za pregled i odobrenje. Pojedinačne rasprave s višim menadžmentom mogu se dokumentovati dopisima, elektroničkom poštom ili bilješkama načinjenim tokom procesa procjene rizika funkcije interne revizije. Zapisnici sastanaka odbora uobičajeno sadrže evidencije o raspravi odbora i odobrenju plana interne revizije, promjene do kojih je došlo u međuvremenu i/ili uticaj ograničenja resursa.

## Standard 2030 – Upravljanje resursima

Glavni revizor mora se pobrinuti da resursi interne revizije budu primjereni, dostatni te učinkovito raspoređeni, u svrhu ostvarenja odobrenog plana.

### Tumačenje:

*Pridjev "primjeren" odnosi se na kombinaciju znanja, vještina i ostalih kompetencija potrebnih za izvođenje plana. Pridjev "dostatan" odnosi se na količinu resursa potrebnih za ostvarenje plana. Resursi su učinkovito raspoređeni kada se upotrebljavaju tako da se odobreni plan ostvaruje na optimalan način.*

Revidirani *Standard*, u primjeni od 1. januara 2017.

## Kako započeti

Kod razvoja plana revizije (Standard 2010) i razmatranja tog plana s odborom i višim menadžmentom (Standard 2020), glavni revizor razmatra i raspravlja o resursima potrebnim kako bi se ispunili prioriteti plana. Implementaciju Standarda 2030 glavni revizor obično počinje tako da nastoji bolje razumjeti resurse na raspolaganju funkciji interne revizije u planu interne revizije koji je odobrio odbor.

Glavni revizor može pažljivo razmotriti broj zaposlenika interne revizije i produktivne sate koji su raspoloživi za provođenje plana unutar ograničenja organizacije koja se odnose na raspored. Produktivni sati u načelu ne uključuju faktore poput plaćenog dopusta i vremena provedenog na obuci i u obavljanju administrativnih zadaća. Kako bi stekao pregled nad kolektivnim znanjem, vještinama i drugim kompetencijama funkcije interne revizije, glavni revizor može razmotriti dokumentujenu procjenu vještina, ako postoji, ili prikupiti informacije iz ocjena radnog učinka zaposlenika i anketa provedenih nakon angažmana.

Glavni revizor također može razmisliti o odobrenom budžetu i razmotriti sredstva raspoloživa za obuku, tehnologiju ili dodatne djelatnike kako bi se plan ispunio.

## Šta treba razmotriti pri implementaciji

Kod raspoređivanja resursa na angažmane utvrđene u odobrenom planu interne revizije, glavni revizor može razmotriti kako raspoloživi resursi odgovaraju posebnim vještinama i vremenskom rasporedu potrebnom za obavljanje angažmana. Za vrijeme tog procesa, glavni revizor uobičajeno nastoji prebroditi utvrđene nedostatke.

Kako bi se prebrodili nedostaci vezani za znanje, vještine i kompetencije zaposlenika interne revizije, glavni revizor može organizirati obuku za postojeće djelatnike, zatražiti stručnjaka unutar organizacije da bude gostujući revizor, angažirati dodatne djelatnike ili angažirati eksternog pružatelja usluga. Ako je količina resursa nedovoljna da efektivno i djelotvorno pokrije planirane angažmane, glavni revizor može angažirati dodatne djelatnike, angažmane obaviti u suradnji s nekim ili eksternalizirati angažmane, koristiti jednog ili više gostujućih revizora ili razviti rotirajući plan revizije.

Pri kreiranju rasporeda za angažmane interne revizije, glavni revizor uzima u obzir raspored organizacije, rasporede pojedinačnih internih revizora i raspoloživost subjekata kod kojih se provodi revizija. Na primjer, ako revizijski angažman treba obaviti tokom određenog doba godine, resursi potrebni za obavljanje angažmana također trebaju biti raspoloživi u to doba. Isto tako, ako subjekt kod kojeg se provodi revizija nije raspoloživ ili je zauzet tokom određenog dijela godine zbog poslovnih potreba, angažman će se planirati na način da se izbjegne to razdoblje.

Kako glavni revizor mora izvijestiti o uticaju ograničenja u resursima (Standard 2020) i o nivou ispunjenja plana funkcije interne revizije (Standard 2060), važno je da glavni revizor stalno prosuđuje o općoj primjerenosti resursa. Kako bi potvrdio da su resursi primjereni, dostatni i efektivno raspoređeni, glavni revizor mora uspostaviti metode mjerenja za procjenu ostvarenja funkcije interne revizije i tražiti povratnu informaciju od klijenata interne revizije.

## Šta treba razmotriti pri pokazivanju usklađenosti

Dokumentacija kojom se pokazuje usklađenost sa Standardom 2030 može uključivati plan internih revizija, koji sadrži preliminarni raspored revizijskih angažmana i dodijeljene resurse. Osim toga, naknadna usporedba planiranih i stvarnih sati može biti dokumentujena kako bi se potvrdilo da su resursi bili efektivno raspoređeni. Rezultati ocjena klijenata vezanih za ostvarenja funkcije interne revizije i pojedinačne revizore često su zabilježeni u izvješćima nakon revizije, anketama i godišnjim izvješćima.

## Standard 2040 – Politike i procedure

Glavni revizor mora uspostaviti politike i procedure kojima se usmjerava funkcioniranje funkcije interne revizije.

### Tumačenje:

*Oblik i sadržaj politika i procedura ovise o veličini i strukturi funkcije interne revizije te o složenosti njezina posla.*

Revidirani *Standardi*, u primjeni od 1. januara 2017.

## Kako započeti

Kako bi uspostavio politike i procedure kojima se usmjerava funkcioniranje funkcije interne revizije, glavni revizor treba razmotriti više faktora. Ključno je osigurati da su politike i procedure interne revizije usklađene s obavezujućim smjericama Međunarodnog okvira profesionalnog djelovanja. Osim toga, usklađivanje s poveljom interne revizije pomaže osigurati da se uzimaju u obzir očekivanja dionika.

Glavni revizor može početi razvijati politike i procedure prikupljanjem informacija, primjera i predložaka, poput onih koji su na raspolaganju kroz Institut internih revizora. Predloške je moguće prilagoditi kako bi odgovorili potrebama organizacije i zadaćama određene funkcije interne revizije.

Važno je da glavni revizor uzme u obzir postojeće strategije, politike i procedure organizacije, uključujući i očekivanja vodstva organizacije u smislu pregleda i/ili odobravanja politika i procedura interne revizije.

## Šta treba razmotriti pri implementaciji

Način na koji će glavni revizor provesti Standard 2040 u velikoj će mjeri ovisiti o strukturi, zrelosti i složenosti organizacije i funkcije interne revizije. Veća i zrelija funkcija interne revizije može imati formalnu metodologiju o radu interne revizije koji sadrži politike i procedure, a manja ili manje zrela

organizacije ne mora. Umjesto toga, politike i procedure mogu se objaviti kao odvojeni dokumenti ili sastavni dio softverskog programa za upravljanje revizijom.

Sljedeće teme u načelu su uključene u metodologiju interne revizije ili na drugi način dokumentovane kako bi pomogle voditi funkciju interne revizije:

- Politike interne revizije.
  - Općenita svrha i odgovornosti funkcije interne revizije.
  - Pridržavanje obavezujućih smjernica Međunarodnog okvira profesionalnog djelovanja.
  - Neovisnost i objektivnost.
  - Etička pitanja.
  - Zaštita povjerljivih informacija.
  - Čuvanje evidencija.
- Procedure interne revizije.
  - Priprema plana revizije temeljenog na procjeni rizika.
  - Planiranje revizije i priprema programa rada angažmana.
  - Obavljanje revizijskih angažmana.
  - Dokumentovanje revizijskih angažmana.
  - Saopćavanje rezultata/izvještavanje.
  - Procesi nadgledanja i praćenja.
- Program osiguranja kvalitete i unaprjeđenja.
- Administrativna pitanja.
  - Prilike za obuku i certificiranje.
  - Zahtjevi za stalnom izobrazbom.
  - Procjene radnog učinka.

Kako bi se osiguralo da su djelatnici interne revizije tačno informirani o politikama i procedurama interne revizije, glavni revizor može izdati pojedinačne dokumente, materijale za obuku ili sveobuhvatni priručnik, a moguće je provesti i obuku kako bi se informacije pregledale. Glavni revizor može od internih revizora tražiti da potpisom potvrde da su pročitali i razumjeli politike i procedure.

Politike i procedure interne revizije povremeno trebaju pregledati ili glavni revizor ili menadžer za internu reviziju raspoređen na poslove nadgledanja procesa i novonastalih pitanja interne revizije. Takvi pregledi mogu se uključiti u interno vrednovanje funkcije interne revizije (Standard 1311) i eksterno vrednovanje koje se obavlja najmanje jednom u pet godina (Standard 1312).

Prijedlozi za operativne promjene mogu se pojaviti kao reakcija na program osiguranja kvalitete i unaprjeđenja ili na povratne informacije od internih revizora ili subjekata kod kojih se obavlja revizija (npr. putem ankete o zadovoljstvu klijenta). Ako je došlo do proceduralnih promjena, o njima se može u izvijestiti u pisanom obliku i/ili razgovarati tokom sastanaka zaposlenika interne revizije kako bi se pomoglo osigurati da svi razumiju promjene. Može se organizirati i obuka (npr. kako bi se pokazale nove procedure).

## Šta treba razmotriti pri pokazivanju usklađenosti

Dokumentacijom politika i procedura pokazuje se usklađenost sa Standardom 2040. Dokaz da su politike i procedure interne revizije jasno prenesene djelatnicima interne revizije mogu uključivati dnevni red sastanaka zaposlenika interne revizije i zapisnike, elektroničku poštu, potpisane izjave, raspored obuka ili sličnu dokumentaciju.

## Standard 2050 – Koordinacija i oslanjanje

Glavni revizor trebao bi podijeliti informacije, uskladiti aktivnosti te razmotriti oslanjanje na posao ostalih internih i eksternih pružatelja uvjerenja i savjetovanja kao bi osigurao primjerenu pokrivenost te ponavljanje sveo na najmanju moguću mjeru.

### Tumačenje:

*Pri koordiniranju aktivnosti glavni revizor može se osloniti na posao ostalih pružatelja usluga angažmana s izražavanjem uvjerenja te savjetovanja. Trebao bi se utvrditi dosljedan proces kao temelj oslanjanja, a glavni revizor trebao bi razmotriti sposobnost, objektivnost te dužnu profesionalnu pažnju pružatelja usluga angažmana s izražavanjem uvjerenja te savjetovanja. Glavni revizor trebao bi također jasno razumjeti obim, ciljeve i rezultat posla koji su obavili ostali pružatelji usluga angažmana s izražavanjem uvjerenja te savjetovanja. Pri oslanjanju na posao drugih, glavni revizor i dalje je nadležan i odgovoran za osiguranje odgovarajuće podrške zaključcima i mišljenju funkcije interne revizije.*

Revidirani Standardi, u primjeni od 1. januara 2017.

## Kako započeti

Uloge pružatelja usluga angažmana s izražavanjem uvjerenja te savjetovanja različite su ovisno o organizaciji. Stoga kako bi započeo s obavljanjem zadaće koordiniranja njihovog rada, glavni revizor utvrđuje različite uloge postojećih pružatelja usluga angažmana s izražavanjem uvjerenja te savjetovanja analizom organizacijske sheme i dnevnog reda ili zapisnika sastanaka odbora. Uloge se u načelu kategoriziraju kao interni ili eksterni pružatelji usluga.

- Interni pružatelji usluga uključuju nadzorne funkcije koje ili odgovaraju višem menadžmentu ili su dio višeg menadžmenta. Njihovo učešće može uključivati područja poput kontrole okoliša, financijske kontrole, zdravlja i sigurnosti, IT sigurnosti, pravnih pitanja, upravljanja rizicima, usklađenosti ili osiguranja kvalitete. Navedeno se često prema Modelu tri linije obrane Instituta internih revizora smatra aktivnostima “druge linije obrane”.



- Eksterni pružatelji usluga angažmana s izražavanjem uvjerenja mogu odgovarati višem menadžmentu ili eksternim dionicima ili ih može angažirati glavni revizor i odgovaraju njemu.

Nakon Šta se utvrdi tko su pružatelji usluga angažmana s izražavanjem uvjerenja te savjetovanja, glavni revizor uzima u obzir vrstu i količinu informacija koja se može s njima podijeliti, u skladu sa zahtjevima organizacije o povjerljivosti podataka. Važno je da glavni revizor ima na umu ograničenja dijeljenja povjerljivih informacija, posebno s eksternim stranama.

## Šta treba razmotriti pri implementaciji

Glavni revizor sastaje se sa svakim od pružatelja usluga kako bi prikupio dovoljno informacija da se usluge s izražavanjem uvjerenja i savjetovanja mogu koordinirati. Unutar ograničenja zahtjeva organizacije za povjerljivošću podataka, strane dijele ciljeve, obim i vrijeme nadolazećih pregleda, vrednovanja i revizija, rezultate prethodnih revizija i mogućnost međusobnog oslanjanja na rad druge strane.

Proces koordiniranja aktivnosti s izražavanjem uvjerenja različit je ovisno o organizaciji. U manjim organizacijama koordinacija može biti neformalna. U većim organizacijama ili onima koje su više regulirane koordinacija može biti formalna i složena.

Jedan način koordiniranja pokrivenosti uslugama s izražavanjem uvjerenja je kreiranje mape usluga s izražavanjem uvjerenja povezivanjem utvrđenih kategorija značajnog rizika s relevantnim izvorima usluga s izražavanjem uvjerenja te da se ocijeni nivo pruženog uvjerenja za svaku kategoriju rizika. Budući da je mapa sveobuhvatna, prikazuje neusklađenosti i udvostručavanje u pokrivenosti uslugama s izražavanjem uvjerenja, omogućavajući glavnom revizoru da procijeni dostatnost usluga s izražavanjem uvjerenja u svakom području rizika. O rezultatima se može razgovarati s ostalim pružateljima usluga s izražavanjem uvjerenja tako da strane postignu dogovor o tome kako koordinirati aktivnosti kako bi se udvostručavanje napora svelo na najmanju moguću mjeru, a maksimiziralo efektivnost i djelotvornost pokrivenosti uslugama s izražavanjem uvjerenja.

Drugi pristup koordiniranju pokrivenosti usluga s izražavanjem uvjerenja je zajednički model usluga s izražavanjem uvjerenja, pri čemu funkcija interne revizije može koordinirati napore s izražavanjem uvjerenja s funkcijama druge linije obrane, poput funkcije usklađenosti, kako bi se smanjila priroda, učestalost i redundantnost angažmana interne revizije.

Primjer aktivnosti koordiniranja uključuju:





- usklađivanje prirode, obima i vremena planiranog posla
- osiguravanje zajedničkog razumijevanja tehnika, metoda i terminologije usluga s izražavanjem uvjerenja
- međusobno davanje pristupa radnim programima, radnoj dokumentaciji i izvješćima
- međusobno oslanjanje na posao drugih kako bi se udvostručavanje napora svelo na najmanju moguću mjeru
- povremeni sastanci kako bi se utvrdilo je li potrebno prilagoditi vrijeme planiranog posla, na temelju rezultata posla koji je dovršen.

Glavni revizor može odabrati da se osloni na posao drugih pružatelja usluga iz raznih razloga, poput pristupa područjima specijalnosti izvan domene stručnosti funkcije interne revizije ili unaprjeđenje pokrivenosti rizika izvan okvira plana revizije. Ipak, ako se funkcija interne revizije osloni na rad drugog pružatelja usluga, glavni revizor i dalje je u konačnici odgovoran za zaključke i mišljenja interne revizije. Stoga je ključno da glavni revizor ustanovi dosljedne procese i postavljene kriterije kako bi utvrdio može li se funkcija interne revizije osloniti na rad drugog pružatelja usluga. U tom procesu, glavni revizor može:

- procijeniti objektivnost razmatrajući je li pružatelj usluga ili se čini da je u sukobu interesa i je li to objavio
- razmotriti neovisnost ispitujući linije izvještavanja i uticaj tih dogovora
- potvrditi kompetentnost provjeravajući jesu li profesionalno iskustvo, kvalifikacije, certifikati i pripadnost udruženjima pružatelja usluga primjereni i ažurirani
- procijeniti dužnu profesionalnu pažnju ispitujući koje elemente u praksi pružatelj usluga primjenjuje kako bi obavio posao (odnosno, metodologiju pružatelja usluga te je li posao na odgovarajući način planiran, nadziran, dokumentovan i pregledan)
- glavni revizor također može nastojati razumjeti obim, ciljeve i rezultate posla koji je već obavljen kako bi utvrdio nivo pouzdanosti koju može očekivati od pružatelja usluga. Glavni revizor uobičajeno razmatra čine li se nalazi revizora razumnima i temelje li se na dostatnim, pouzdanim i relevantnim revizijskim dokazima. Glavni revizor utvrđuje jesu li potrebni dodatni posao ili testiranje kako bi se prikupilo dovoljne dokaze koji podupiru ili povećavaju željenu nivo pouzdanosti. Ako je potreban dodatni posao, funkcija interne revizije može ponovno testirati rezultate drugog pružatelja usluga.

## Šta treba razmotriti pri pokazivanju usklađenosti

Dokazi o usklađenosti sa Standardom 2050 mogu uključivati saopćavanja u vezi s određenim ulogama i odgovornostima usluga s izražavanjem uvjerenja te savjetovanja, Šta može biti dokumentujeno u bilješkama sa sastanaka s pojedinačnim pružateljima usluga s izražavanjem uvjerenja te savjetovanja ili u zapisnicima sa sastanaka s odborom i višim menadžmentom. Usklađenost sa zahtjevima koji se odnose na oslanjanje na rad drugih pružatelja usluga može se pokazati tako da glavi revizor dokumentuje procese i kriterije primijenjene kako bi se utvrdilo može li se funkcija interne revizije osloniti na rad pružatelja usluga. Usklađenost sa zahtjevom o koordiniranju pružatelja usluga s izražavanjem uvjerenja te savjetovanja pokazuje se mapama usluga s izražavanjem uvjerenja i/ili zajedno s planovima interne revizije u kojima je navedeno koji pružatelj usluga je odgovoran za pružanje usluga s izražavanjem uvjerenja te savjetovanja u svakom području.

## Standard 2060 – Izvještavanje višeg menadžmenta i odbora

Glavni revizor mora periodično izvještavati viši menadžment i odbor o svrsi funkcije interne revizije, ovlaštenjama, odgovornostima i ostvarenjima u odnosu na plan, kao i o njezinoj usklađenosti s Etičkim kodeksom i *Standardima*. Izvještavanje također mora uključivati pitanja ključnih rizika i kontrola, uključujući rizike prijevare, pitanja korporativnog upravljanja te ostala pitanja koja zahtijevaju pozornost višeg menadžmenta i/ili odbora.

### Tumačenje:

*Učestalost i sadržaj izvještavanja zajednički definiraju glavni revizor, viši menadžment i odbor.*

*Učestalost i sadržaj izvještavanja ovise o važnosti informacija koje je potrebno priopćiti te hitnosti s time povezanih radnji koje treba poduzeti viši menadžment i/ili odbor.*

*Izvještavanje glavnog revizora i priopćavanje višem menadžmentu i odboru mora sadržavati informacije o:*

- povelji interne revizije
- neovisnosti funkcije interne revizije
- planu revizije i stupnju ostvarenja plana
- potrebnim resursima
- rezultatima revizijskih aktivnosti
- usklađenosti s Etičkim kodeksom i *Standardima*, kao i akcijskim planovima u slučaju postojanja znatnijih neusklađenosti
- odgovoru menadžmenta na rizik koji prema prosudbi glavnog revizora može biti neprihvatljiv za organizaciju.

*Ovi i ostali zahtjevi povezani s priopćenjima glavnog revizora navedeni su u okviru Standarda.*

Revidirani *Standardi*, u primjeni od 1. januara 2017.

## Kako započeti

Učinkovita komunikacija s višim menadžmentom i odborom temeljna je zadaća glavnog revizora i ovaj standard objedinjuje primarne zahtjeve za izvještavanjem koji se odnose na glavnog revizora spomenute kroz *Standarde*. U implementaciji standarda koji se odnosi na saopćavanje, glavni revizor obično nastoji razumjeti očekivanja višeg menadžmenta i odbora vezana za saopćavanje koja mogu biti navedena u povelji revizijskog odbora. Tri strane uobičajeno raspravljaju i zajednički utvrđuju učestalost i oblik izvještavanja interne revizije i raspored izvještavanja koji je najprimjereniji za organizaciju, kao i važnost i hitnost različitih vrsta revizijskih informacija. Također može biti korisno unaprijed dogovoriti protokole glavnog revizora kod izvještavanja o važnim i hitnim događajima vezanim uz rizike ili kontrolu i s time povezanim radnjama koje preduzimaju viši menadžment i odbor.

Osim toga, glavnom revizoru može biti korisno uspostaviti ili pregledati:

- povelju interne revizije, uključujući svrhu, ovlaštenja i odgovornost funkcije interne revizije
- plan internih revizija i ključne pokazatelje uspješnosti za mjerenje stupnja ispunjenja plana interne revizije
- program osiguranja kvalitete i unaprjeđenja kojim se procjenjuje usklađenost funkcije interne revizije s obavezujućim smjernicama Međunarodnog okvira profesionalnog djelovanja
- procese za utvrđivanje značajnih rizika i pitanja kontrole.

## Šta treba razmotriti pri implementaciji

Iako Standard 2060 omogućuje fleksibilnost s obzirom na učestalost i sadržaj izvještavanja, napominje da će ti čimbenici ovisiti o važnosti informacija i hitnosti kojom viši menadžment i/ili odbor trebaju djelovati na temelju tog saopćenja. Osim toga, neki standardi imaju posebne zahtjeve u vezi s učestalošću. Na primjer, elementi o kojima treba izvijestiti najmanje jednom godišnje uključuju organizacijsku neovisnost funkcije interne revizije (Standard 1110) i rezultate kontinuiranog praćenja radnog učinka funkcije interne revizije (Standard 1320).

Kako bi se održala dosljedna komunikacija s višim menadžmentom i odborom te kako bi ju se moglo pratiti, glavni revizor može razmisliti o tome da upotrebljava popis za provjeru sa svim zahtjevima izvještavanja spomenutim u *Standardima*, koji uključuje sljedeće teme:

- povelja interne revizije
- organizacijska neovisnost funkcije interne revizije

- planovi interne revizije, potrebni resursi i ostvarenja
- rezultati revizijskih angažmana
- program osiguranja kvalitete i unaprjeđenja
- usklađenost s Etičkim kodeksom i *Standardima*
- značajni rizici i pitanja kontrole te prihvatanje rizika od strane menadžmenta.

Takav popis za provjeru može uključivati raspored saopćenja i podsjetnike o zahtjevima za odobravanjem. Uspostavljanje stalne točke dnevnog reda na sastancima odbora osigurava glavnom revizoru mogućnost redovne komunikacije.

## Povelja interne revizije

Prema Standardu 1000 – Svrha, ovlaštenja i odgovornost, svrha, ovlaštenja i odgovornost funkcije interne revizije moraju se formalno definirati u povelji interne revizije. Glavni revizor odgovoran je da povremeno preispitivanje povelje interne revizije i podnošenje povelje na odobrenje višem menadžmentu i odboru. Treba raspraviti i o misiji funkcije interne revizije i obavezujućim elementima Međunarodnog okvira profesionalnog djelovanja koji su priznati u povelji interne revizije u skladu sa Standardom 1010 – Priznavanje obavezujućih smjernica u povelji interne revizije.

## Organizacijska neovisnost funkcije interne revizije

Organizacijsku neovisnost funkcije interne revizije svake godine treba potvrditi odbor u skladu sa Standardom 1110 – Organizacijska neovisnost. Osim toga, odbor mora biti obaviješten o svakom uticaju kod određivanja obima interne revizije ili saopćavanja rezultata kao i o posljedicama takvog uticaja u skladu sa Standardom 1110.A1. Neovisno izvještavanje ključno je kako bi se glavnom revizoru olakšalo da direktno komunicira s odborom prema zahtjevima Standarda 1111 – Direktna interakcija s odborom.

## Planovi interne revizije, potrebni resursi i ostvarenja

Standard 2020 – Saopćavanje i odobrenje i povezane Vodič za implementaciju - provedbene smjernice navode pojedinosti izvještavanja o planovima interne revizije i potrebnim resursima. Standard 2060 dodaje zahtjev o izvještavanju o ostvarenjima funkcije interne revizije u odnosu na plan. To je prilika da glavni revizor ilustrira vrijednost koju funkcija interne revizije unaprjeđuje i štiti te implementaciju njenih preporuka. Kako bi se kvantificirala nivo ispunjenja, mnogi glavni revizori koriste ključne pokazatelje performanse poput postotka ispunjenog plana revizije, postotak revizijskih preporuka koje

su prihvaćene ili primijenjene, statusa korektivnih mjera menadžmenta ili prosječnog vremena utrošenog za izdavanje izvještaja. Osim toga, novije informacije o bilo kojim posebnim zahtjevima odbora i/ili višeg menadžmenta mogu se raspraviti tokom sastanaka odbora.

## Rezultati revizijskih angažmana

Serijski standardi 2400 odnose se na zahtjeve za saopćavanje rezultata revizijskih angažmana, uključujući informacije koje saopćenje o angažmanima mora sadržavati, kvalitetu tih informacija, protokol u slučaju grešaka ili propusta ili neusklađenosti s Etičkim kodeksom ili *Standardima* koja utječe na pojedini angažman. Standard 2440 – Distribucija rezultata govori o odgovornostima glavnog revizora vezanim za konačno saopćenje o angažmanu, a Standard 2450 – Sveobuhvatno mišljenje opisuje kriterije za izdavanje sveobuhvatnog mišljenja.

## Program osiguranja kvalitete i unaprjeđenja

Serijski standardi 1300 pokrivaju odgovornost glavnog revizora za izradu i održavanje programa osiguranja kvalitete i unaprjeđenja koji uključuje interno i eksterno vrednovanje. Standard 1320 – Izvještavanje o programu osiguranja kvalitete i unaprjeđenja navodi šta bi objava glavnog revizora višem menadžmentu i odboru trebala uključivati, uključujući i činjenicu da se saopćavanje obavlja nakon završetka vrednovanja. Međutim, rezultati kontinuiranog praćenja ostvarenja funkcije interne revizije, koje je sastavni dio procesa internog vrednovanja, moraju se priopćiti najmanje jednom godišnje.

U odnosu na eksterno vrednovanje funkcije interne revizije koje se mora obaviti najmanje jednom u pet godina, Standard 1312 – Eksterno vrednovanje traži da glavni revizor s odborom raspravi o kvalifikacijama i neovisnosti eksternog procjenitelja ili procjenjivačkog tima, uključujući i potencijalni sukob interesa. Glavni revizor trebao bi podržati nadzor odbora nad eksternim vrednovanjem kako bi se smanjio prividan ili potencijalan sukob interesa.

## Usklađenost s Etičkim kodeksom i *Standardima*

Standard 1320 – Izvještavanje o programu osiguranja kvalitete i unaprjeđenja i njegove Vodič za implementaciju - provedbene smjernice također opisuju detaljnije o izvještavanju o usklađenosti funkcije interne revizije s Etičkim kodeksom i *Standardima*. Standard 1322 – Objava neusklađenosti navodi: “Kada neusklađenost s Etičkim kodeksom i *Standardima* ima uticaj na cjelokupni obim ili funkcioniranje funkcije interne revizije, glavni revizor mora obavijestiti viši menadžment i odbor o

neusklađenosti te njezinim posljedicama”. Standard 1322 također opisuje Šta treba imati na umu kod izvještavanja o neusklađenosti Standard 2431 – Objava neusklađenosti angažmana propisuje koje informacije moraju biti objavljene kada neusklađenost ima uticaj na određeni angažman. Osim toga, Standard 2060 traži od glavnog revizora da izvijesti o akcijskom planu za rješavanje značajnih pitanja vezanih za usklađenost.

## Značajni rizici i pitanja kontrole te prihvatanje rizika od strane menadžmenta

Osnovna svrha izvještavanja koje obavlja glavni revizor je pružiti uvjerenje i savjete višem menadžmentu i odboru u vezi s korporativnim upravljanjem (Standard 2110), upravljanjem rizicima (Standard 2120) i kontrolama (Standard 2130). Dubinsko razumijevanje tih procesa može se postići provedbom serije standarda 2100. Standard 2060 utvrđuje odgovornost glavnog revizora za izvještavanje o značajnim rizicima i pitanjima kontrole koje bi mogle negativno uticati na organizaciju i na njenu sposobnost da postigne svoje ciljeve. Značajna pitanja su ona pitanja koja zahtijevaju pozornost višeg menadžmenta i odbora, a to može uključivati sukobe interesa, slabosti kontrole, greške, prijevaru, nezakonite postupke, neefektivnost i nedjelotvornost.

Ako glavni revizor vjeruje da je viši menadžment prihvatio stupanj rizika koji organizaciji može biti neprihvatljiv, prvo mora o tom pitanju razgovarati s višim menadžmentom. Ako glavni revizor i viši menadžment ne mogu riješiti to pitanje, Standard 2600 glavnom revizoru nalaže da o pitanju obavijesti odbor. Ako su takva pitanja previše hitna da bi se čekao planirani sastanak odbora (npr. velika prijevara), glavnom revizoru se sugerira da saopćavanje organizuju ranije.

## Šta treba razmotriti pri pokazivanju usklađenosti

Razgovori glavnog revizora s višim menadžmentom i odborom o sadržaju povelje, ostvarenjima funkcije interne revizije u odnosu na plan i znatnom izlaganju rizicima ili pitanjima kontrole mogu biti dokumentujući u dnevnim redovima i zapisnicima sastanaka s odborom i višim menadžmentom. Razgovori među tim stranama mogu se dokumentovati i u izvještajima i prezentacijama uz priložene popise distribucije. Zapisnici s ad hoc sastanaka i dokumentovanje izvještaja i druga saopćenja koja su poslana elektroničkim putem mogu također pokazati usklađenost sa Standardom 2060. Rezultati anketiranja odbora i višeg menadžmenta i ocjene radnog učinka glavnog revizora mogu sadržavati povratne informacije koje ukazuju na kvalitetu i efektivnost komunikacije glavnog revizora u vezi s ovim standardom. Glavni revizor može također ispunjavati popis za provjeru kojim se dokumentuje

## Standard 2070 – Eksterni pružatelj usluga i organizacijska odgovornost za internu reviziju

Kada eksterni pružatelj usluga djeluje kao funkcija interne revizije, pružatelj usluga mora dati na znanje organizaciji da ona snosi odgovornost za održavanje učinkovite funkcije interne revizije.

### Tumačenje:

*Odgovornost se iskazuje kroz program osiguranja kvalitete i unaprjeđenja koji procjenjuje usklađenost s Etičkim kodeksom i Standardima.*

Revidirani *Standardi*, primjenjivo od 1. januara 2017.

učestalost izvještavanja i zahtjevi za odobravanjem.

## Kako započeti

Kada organizacija angažira eksternog pružatelja usluga da djeluje kao funkcija interne revizije, važno je da eksterni pružatelj usluga razumije seriju standarda 1300 te da može dati na znanje organizaciji da ona snosi odgovornost za održavanje efektivnog programa osiguranja kvalitete i unaprjeđenja koji pokriva sve vidove funkcije interne revizije. Eksterni pružatelj usluga trebao bi osigurati da program osiguranja kvalitete i unaprjeđenja obuhvata sve vidove poslovnih aktivnosti i upravljanja internom revizijom, u skladu s obavezujućim elementima Međunarodnog okvira profesionalnog djelovanja i dobrom praksom



profesije interne revizije.

Program osiguranja kvalitete i unaprjeđenja daje zaključke o kvaliteti funkcije interne revizije i njenim uslugama unutar organizacije te može pružiti preporuke za stalno unaprjeđenje. Program osiguranja kvalitete i unaprjeđenja mora uključivati kontinuirano praćenje, povremena samovrednovanja i eksterno vrednovanje koje je obavila kvalificirana neovisna osoba koji potkrepljuju usklađenost s *Međunarodnim standardima za profesionalno obavljanje interne revizije (Standardi)* i Etičkim kodeksom Instituta internih revizora.

Vodič za implementaciju - provedbene smjernice za seriju standarda 1300 pružaju dodatne informacije o zahtjevima programa osiguranja kvalitete i unaprjeđenja, uključujući interno i eksterno vrednovanje, izvještavanje odbora i višeg menadžmenta o rezultatima te navođenje “u skladu s *Međunarodnim standardima za profesionalno obavljanje interne revizije*”.

## Šta treba razmotriti pri implementaciji

Kad organizacija posao interne revizije povjeri eksternom pružatelju usluga nije oslobođena odgovornosti za održavanje učinkovite funkcije interne revizije. Tako, čak i kad funkciju obavlja eksterni pružatelj usluga, organizacija je i dalje odgovorna osigurati da funkcija interne revizije efektivno i djelotvorno obavlja svoje zadaće te da je u skladu sa *Standardima* kao i da su pojedinačni interni revizori u skladu s *Standardima* i Etičkim kodeksom.

Program osiguranja kvalitete i unaprjeđenja, kako nalaže Standard 1300 – Program osiguranja kvalitete i unaprjeđenja, uključuje i interno i eksterno vrednovanje. Kad organizacija angažira eksternog pružatelja usluga da djeluje kao glavni revizor, taj pružatelj usluga mora dati na znanje organizaciji da ona snosi odgovornost za održavanje učinkovite funkcije interne revizije, Šta uključuje da se osigura da program osiguranja kvalitete i unaprjeđenja uključuje i interno i eksterno vrednovanje u skladu sa *Standardima*.

Glavni revizor ili eksterni pružatelj usluga angažiran da djeluje u ulozi glavnog revizora trebaju osigurati da je organizacija svjesna svojih odgovornosti vezanih za program osiguranja kvalitete i unaprjeđenja. Uobičajeno se u ugovoru (odnosno pismu o angažmanu) između organizacije i eksternog pružatelja usluga navode odgovornosti i rezultati pružatelja usluga u području programa osiguranja kvalitete i unaprjeđenja. Eksterni pružatelj usluga angažiran da djeluje kao glavni revizor i kao eksternalizirana funkcija interne revizije organizacije također se može sastati s višim menadžmentom i odborom kako bi raspravio o odgovornostima organizacije te prirodi i zahtjevima programa osiguranja kvalitete i unaprjeđenja. Ti zahtjevi navedeni su u seriji standarda 1300.



- **Standard 1300 – Program osiguranja kvalitete i unaprjeđenja** objašnjava da glavni revizor mora izraditi i održavati program osiguranja kvalitete i unaprjeđenja koji obuhvata sve vidove funkcije interne revizije. Ako eksterni pružatelj usluga preuzme ulogu glavnog revizora, pružatelj usluga može doista izraditi i održavati program osiguranja kvalitete i unaprjeđenja ako je to dio ugovora. Međutim, organizacija koja ga je angažirala i dalje ima krajnju odgovornost za kvalitetu funkcije interne revizije.
- **Standard 1310 – Zahtjevi programa osiguranja kvalitete i unaprjeđenja** navodi da program osiguranja kvalitete i unaprjeđenja mora uključivati i interna i eksterna vrednovanja.
- **Standard 1311 – Interno vrednovanje** navodi da obavezno interno vrednovanje mora uključivati i kontinuirano praćenje i povremene samoprocjene. Ako je funkcija interne revizije u cijelosti povjerena eksternom pružatelju usluga, kontinuirano praćenje i povremene samoprocjene može provoditi eksterni pružatelj usluga, u skladu s ugovorom.
- **Standard 1312 – Eksterno vrednovanje** objašnjava zahtjeve za eksterno vrednovanje, uključujući njen oblik i učestalost (najmanje jednom u pet godina) kao i kvalifikacije ili zahtjeve za neovisnošću postavljene pred eksternog procjenitelja ili procjenjivački tim. Važno je napomenuti da u slučajevima kad je cjelokupna funkcija interne revizije povjerena eksternom pružatelju usluga, obim eksternog vrednovanja temelji se samo na radu obavljenom za organizaciju koja ga je angažirala. Osim toga, organizacija mora osigurati da eksterni procjenitelj ili procjenjivački tim odabran kako bi obavio eksterno vrednovanje udovoljava zahtjevima za neovisnošću.
- **Standard 1320 – Izvještavanje o programu osiguranja kvalitete i unaprjeđenja** navodi odgovornosti glavnog revizora za saopćavanje rezultata programa osiguranja kvalitete i unaprjeđenja višem menadžmentu i odboru. Eksterni pružatelj usluga angažiran da obavlja zadaće glavnog revizora i da djeluje kao eksternalizirana funkcija interne revizije organizacije uobičajeno se sastaje s odborom i višim menadžmentom kako bi razgovarao o zahtjevima i očekivanjima vezanim za izvještavanje.
- **Standard 1321 – Navođenje “u skladu s *Međunarodnim standardima za profesionalno obavljanje interne revizije*”** znači da funkcija interne revizije može pisanim ili usmenim putem navoditi da je u skladu sa *Standardima* samo ako rezultati programa osiguranja kvalitete i unaprjeđenja (uključujući interno i eksterno vrednovanje) potkrjepljuju taj navod.
- **Standard 1322 – Objava neusklađenosti** traži da glavni revizor ili eksterni pružatelj usluga angažiran da obavlja ulogu glavnog revizora obavijesti viši menadžment i odbor o svakom slučaju kad funkcija interne revizije nije u skladu sa *Standardima* ili Etičkim kodeksom te o



tome kakav je uticaj nedostatka usklađenosti na cjelokupni obim ili funkcioniranje funkcije interne revizije.

## Šta treba razmotriti pri pokazivanju usklađenosti

Mnogi dokumenti mogu ukazati na usklađenost sa Standardom 2070. U prvom redu ugovor (odnosno pismo o angažmanu) između organizacije i eksternog pružatelja usluga može poslužiti kao dokaz odgovornosti organizacije za održavanje programa osiguranja kvalitete i unaprjeđenja. Dva osnovna proizvoda te odgovornosti su dokumentirani program osiguranja kvalitete i unaprjeđenja i rezultati internog i eksternog vrednovanja. U pogledu internog vrednovanja, dokumentacija se uobičajeno sastoji od rezultata kontinuiranog praćenja kao i od zaključaka, planova korektivnih mjera i korektivnih mjera provedenih kao rezultat povremenog internog vrednovanja kako bi se poboljšala usklađenost s obavezujućim elementima Međunarodnog okvira profesionalnog djelovanja. Osim toga, bilo kakva dokumentacija vezana za postupke koji su provedeni kako bi se unaprijedila efektivnost i djelotvornost funkcije interne revizije može pomoći da se pokaže usklađenost sa standardom. U pogledu eksternog vrednovanja, dokumentacija eksternog procjenitelja ili procjenjivačkog tima ili pisana neovisna potvrda o samoprocjeni može se upotrijebiti kao dokaz usklađenosti.

Dnevni redovi i zapisnici sa sastanaka s višim menadžmentom i odborom mogu pokazati da je eksterni pružatelj usluga objavio odgovornosti organizacije vezane za održavanje efektivnog plana funkcije interne revizije. Dokumenti sa sastanka također mogu pokazati da je glavni revizor izvijestio o rezultatima programa osiguranja kvalitete i unaprjeđenja prema zahtjevu *Standarda*. Dokaz takve komunikacije mogu biti bilješke ili drugi pisani dokumenti.

## Standard 2100 – Priroda posla

Funkcija interne revizije mora vrednovati i pridonositi unaprjeđenju korporativnog upravljanja, upravljanja rizikom te kontrolnih procesa unutar organizacije primjenjujući sustavan, discipliniran i na rizicima temeljen pristup. Vjerodostojnost i vrijednost interne revizije povećani su kada su revizori proaktivni, a njihove procjene pružaju nove uvide i uzimaju u obzir budući utjecaj.

Revidirani *Standardi*, u primjeni od 1. januara 2017.

## Kako započeti

Usklađenost sa Standardom 2100 zahtjeva detaljno razumijevanje koncepata korporativnog upravljanja, upravljanja rizikom te kontrolnih procesa unutar organizacije, kako su definirani *Međunarodnim standardima za profesionalno obavljanje interne revizije* kao i pojedinačnim standardima koji se primjenjuju posebno na te koncepte: Standard 2110 – Korporativno upravljanje, Standard 2120 – Upravljanje rizicima i Standard 2130 – Kontrola. Također je važno da funkcija interne revizije razumije ciljeve organizacije.

Nakon što je razumijevanje ciljeva postignuto, glavni revizor obično razgovara s višim menadžmentom i odborom kako bi razumio ulogu i odgovornosti svakog dionika u korporativnom upravljanju, upravljanju rizicima i kontrolnim procesima. Odbor je uobičajeno odgovoran za vođenje procesa korporativnog upravljanja, a viši menadžment za vođenje upravljanja rizicima i kontrolnih procesa.

Interni revizori trebaju razumjeti poslovanje kako bi obavili smislene procjene te mogu upotrijebiti već uspostavljene okvire korporativnog upravljanja, upravljanja rizicima i kontrolnih procesa kao smjernicu u svojoj procjeni. Osim toga, interni revizor mogu se koristiti svojim znanjem, iskustvom i dobrom praksom kako bi proaktivno ukazali na uočene slabosti i dali preporuke za unaprjeđenje.

Kako bi glavni revizor pomogao funkciji interne revizije da razumije poslovne strategije i rizike, on uobičajeno pregledava poslovnike o radu odbora ili upravljačkog tijela, dnevne redove i zapisnike sa sastanaka i strateški plan organizacije. Glavni revizor također pregledava misiju, ključne ciljeve, kritične rizike i ključne kontrolne procese koje organizacija koristi kako bi se takvi rizici ublažili do prihvatljive

mjere. Tokom tog pregleda, funkcija interne revizije može steći uvid u definicije, okvire, modele i procese korporativnog upravljanja kojima se organizacija koristi. Internim revizorima također može biti korisno razumjeti organizacijske uloge vezane za navedena tri procesa. Šta može uključivati predsjednika odbora, glavnog izvršnog direktora i druge glavne direktore (npr. financija, za etička pitanja, za rizike, za usklađenost, za ljudske resurse, za IT), kao i ostale.

Za detaljnije informacije o korporativnom upravljanju, upravljanju rizicima i kontrolnim procesima molimo pogledajte Vodič za implementaciju - provedbene smjernice za standarde 2110, 2120 i 2130.

## Šta treba razmotriti pri implementaciji

Na početku provedbe ovog standarda, glavni revizor uobičajeno s odborom i višim menadžmentom raspravlja o zahtjevima standarda, ulogama i odgovornostima te najboljim strategijama koje omogućuju funkciji interne revizije da procjeni i na učinkovit i djelotvoran način pridonese korporativnom upravljanju, upravljanju rizicima i kontrolnim procesima.

Glavni revizor može u povelji interne revizije dokumentovati očekivanja vezana za uloge, odgovornosti i obveze odbora, višeg menadžmenta i funkcije interne revizije. Na taj se način čuva neovisnost funkcije interne revizije potvrđujući da su viši menadžment i odbor odgovorni za korporativno upravljanje, upravljanje rizicima i kontrolne procese, a funkcija interne revizije odgovorna je za aktivnosti s izražavanjem objektivnog uvjerenja i savjetodavne aktivnosti vezane za navedena tri procesa.

Za osmišljavanje odgovarajuće strategije za procjenu korporativnog upravljanja, upravljanja rizicima i kontrolnih procesa organizacije, glavni revizor uobičajeno razmatra nivo zrelosti navedena tri procesa kao i kulturu organizacije i položaj osoba koje su odgovorne za procese. Glavni revizor zatim procjenjuje rizike povezane s trima procesima. Može se koristiti postojećim okvirima koje je viši menadžment prihvatio (npr. okviri za internu kontrolu i upravljanje rizicima Odbora pokroviteljskih organizacija Treadway povjerenstva - COSO, King Report o korporativnom upravljanju ili ISO 31000) kao smjernice pri procjeni. Tokom procjene, glavni revizor dokumentuje i raspravlja s višim menadžmentom sva relevantna zapažanja i zaključke. Glavni revizor također daje preporuke za jačanje procesa, a o značajnim opažanjima može obavijestiti odbor.

Ako za vođenje procesa korporativnog upravljanja, upravljanja rizicima i kontrolnih procesa nije upotrijebljen postojeći okvir, glavni revizor može razmotriti predlaganje odgovarajućeg okvira koji bi vodio viši menadžment u nastojanju da unaprijedi te procese.

## Šta treba razmotriti pri pokazivanju usklađenosti

Dokumentacija koja može pokazati usklađenost sa standardom uključuje povelju interne revizije, koja dokumentuje uloge i odgovornosti funkcije interne revizije vezane za korporativno upravljanje, upravljanje rizicima i kontrolne procese. Osim toga, usklađenost se može pokazati planom interne revizije ili zapisnicima sa sastanaka na kojima su glavni revizor, odbor i viši menadžment raspravljali o elementima standarda. Planovi angažmana mogu pokazati disciplinirani, sistemni pristup funkcije interne revizije temeljen na procjeni rizika, a izvještaji s angažmana mogu pokazati ishod relevantnih rezultata koji dodaju vrijednost.

Dodatni dokazi o usklađenosti opisani su u provedbenim smjernicama standarda 2110, 2120 i 2130.

## Standard 2110 – Korporativno upravljanje

Funkcija interne revizije mora procijeniti i dati odgovarajuće preporuke za unaprjeđenje procesa korporativnog upravljanja na području:

- donošenja strateških i operativnih odluka
- nadziranja upravljanja rizicima i kontrole
- promicanja odgovarajućih etičkih i drugih vrijednosti unutar organizacije
- osiguravanja učinkovitog upravljanja učinkom i odgovornošću unutar organizacije
- prenošenja informacija o rizicima i kontrolama odgovarajućim dijelovima organizacije
- koordinacije aktivnosti i prenošenja informacija između odbora, eksternih i internih revizora te ostalih pružatelja usluga angažmana s izražavanjem uvjerenja i menadžmenta

Revidirani *Standardi*, u primjeni od 1. januara 2017.

## Kako započeti

Kako bi se ispunili zahtjevi ovog standarda, glavni revizor i interni revizori prvo moraju jasno razumjeti koncept korporativnog upravljanja i značajke tipičnih upravljačkih procesa. Također moraju razmotriti formalnu definiciju korporativnog upravljanja kako je navedena u pojmovniku *Međunarodnih standarda za profesionalno obavljanje interne revizije* i upoznati se s općeprihvaćenim okvirima i modelima korporativnog upravljanja (npr. okviri upravljanja rizicima Odbora pokroviteljskih organizacija Treadway povjerenstva - COSO ili ISO 31000).

Okviri, modeli i zahtjevi korporativnog upravljanja razlikuju se ovisno o tipu i regulatornim nadležnostima organizacije. Način na koji organizacija dizajnira i primjenjuje načela efektivnog upravljanja također ovisi o čimbenicima poput njene veličine, složenosti, životnog ciklusa, zrelosti i zakonskim zahtjevima kojima organizacija mora udovoljiti. Pristup glavnog revizora pri procjeni korporativnog upravljanja i davanju preporuka menadžmentu razlikovat će se ovisno o okviru ili modelu kojim se organizacija koristi.



Dalje, glavni revizor promišlja o tome obuhvata li postojeći plan interne revizije procese korporativnog upravljanja organizacije te posvećuje pažnju rizicima koji su s njima povezani. Korporativno upravljanje ne postoji kao set neovisnih procesa i struktura nego su korporativno upravljanje, upravljanje rizicima i kontrole međusobno povezani. Na primjer, aktivnosti efektivnog upravljanja uzimaju u obzir rizike kad osmišljavaju strategiju. Isto tako, upravljanje rizicima oslanja se na efektivno korporativno upravljanje (npr. "tone at the top", apetit za rizikom, tolerancija i kultura te nadzor nad upravljanjem rizicima). Isto tako, efektivno korporativno upravljanje oslanja se na interne kontrole i komunikaciju s odborom o efektivnosti tih kontrola.

Glavni revizor može pregledati poslovnike o radu odbora i upravljačkog tijela kao i dnevne redove i zapisnike sastanaka kako bi stekao uvid u ulogu odbora u korporativnom upravljanju organizacije, posebno u vezi s procesom donošenja strateških i operativnih odluka. Glavni revizor također može razgovarati s ostalima koji igraju ključne uloge u korporativnom upravljanju (npr. predsjednik odbora, glavni izabrani ili imenovani dužnosnik u državnoj ustanovi, glavni direktor za etička pitanja, direktor ljudskih resursa, neovisni eksterni revizor, direktor zadužen za usklađenost poslovanja, glavni direktor za upravljanje i kontrolu rizika, itd.) kako bi jasnije razumio procese koji su specifični za organizaciju i aktivnosti s izražavanjem uvjerenja koje se već provode. Ako je organizacija regulirana, glavni revizor može željeti pregledati sve probleme vezane za korporativno upravljanje koje su uočili regulatori.

Razumijevanje korporativnog upravljanja temelj je razgovora s odborom i višim menadžmentom o sljedećem:

- definicija korporativnog upravljanja i priroda procesa korporativnog upravljanja unutar organizacije
- zahtjevi Standarda 2110
- uloga funkcije interne revizije
- sve promjene u pristupu i planu funkcije interne revizije koje bi mogle poboljšati njenu usklađenost sa standardom.

Razgovor će pomoći da se osigura dogovor i usklađenost očekivanja s odborom i višim menadžmentom o tome šta čini korporativno upravljanje tako da se mogu izvršiti odgovarajući plan i pristup interne revizije.

## Šta treba razmotriti pri implementaciji

Procesi korporativnog upravljanja razmatraju se tokom procjene rizika koju obavlja funkcija interne revizije i razvoja plana interne revizije. Glavni revizor uobičajeno utvrđuje procese korporativnog upravljanja organizacijom čiji je rizik veći te se na njih obraća pozornost tokom projekata koji uključuju usluge s izražavanjem uvjerenja i savjetodavne usluge opisane u konačnom planu revizije. Osim toga, Standard 2110 posebno utvrđuje odgovornost funkcije interne revizije za procjenu i davanje odgovarajućih preporuka za unaprjeđenje procesa korporativnog upravljanja u području:

- **donošenja strateških i operativnih odluka** – kako bi procijenila procese korporativnog upravljanja organizacije za donošenje strateških i operativnih odluka, funkcija interne revizije može pregledati prošla izvještaji o reviziji kao i zapisnike sa sastanaka odbora, priručnik o radu odbora ili povezane dokumente o upravljanju koji mogu pomoći u razumijevanju kako se o tim odlukama raspravlja i kako ih se donosi. Taj pregled uobičajeno otkriva postoje li uspostavljeni i dosljedni procesi donošenja odluka. Osim toga, intervjui s voditeljima odjela otkrivaju koji procesi dovode do strateških i operativnih odluka.
- **nadziranja upravljanja rizicima i kontrole** – kako bi utvrdila na koji način organizacija nadzire svoje aktivnosti upravljanja rizicima i kontrole, funkcija interne revizije uobičajeno pregledava procese provođenja godišnje procjene rizika. Funkcija interne revizije može također pregledati zapisnike sa sastanaka na kojima se raspravljalo o strategiji upravljanja rizicima kao i prethodno provedene procjene rizika i može intervjuisati ključno osoblje za upravljanje rizicima poput direktora za pitanja usklađenosti, upravljanja rizicima i financija. Dobiveni podaci mogu se usporediti s mjerilima i trendovima unutar sektora kako bi se osiguralo da su svi relevantni rizici uzeti u obzir.
- **promicanja odgovarajućih etičkih i drugih vrijednosti unutar organizacije** – kako bi procijenila na koji način organizacija promiče etiku i vrijednosti, kako interno tako i među svojim poslovnim partnerima, funkcija interne revizije pregledava odgovarajuće ciljeve, programe i aktivnosti organizacije. One mogu uključivati izjave o misiji i vrijednostima, kodeks ponašanja, procese zapošljavanja i obuke, politiku borbe protiv prevare i dojavljivanja i procese otvaranja dežurnih dojavnih linija i provođenja istražnih postupaka. Ankete i intervjui mogu se koristiti za mjerenje rezultiraju li naponi organizacije dovoljnom svjesnošću o njezinim standardima i vrijednostima.
- **osiguravanja efektivnog upravljanja učinkom i odgovornošću unutar organizacije** – kako bi procijenila na koji način organizacija osigurava efektivno upravljanje učinkom i



odgovornošću, funkcija interne revizije može pregledati politike i procese organizacije vezane za naknade zaposlenicima, postavljanje ciljeva i procjenu radnog učinka. Funkcija interne revizije također može pregledati odgovarajuća mjerenja (npr. ključni pokazatelji uspješnosti) i planove nagrađivanja (npr. bonusi) kako bi utvrdila jesu li osmišljeni na odgovarajući način te izvršavaju li se tako da sprječavaju ili otkrivaju neprihvatljivo ponašanje ili pretjerano preuzimanje rizika i podržavaju postupke u skladu sa strateškim ciljevima organizacije.

- **prenošenja informacija o rizicima i kontrolama odgovarajućim dijelovima organizacije** – kako bi procijenila u kojoj mjeri organizacija prenosi informacije o rizicima i kontrolama odgovarajućim dijelovima organizacije, funkcija interne revizije mogla bi konsultovati interna izvještaji, biltene, relevantne bilješke i elektroničke poruke i zapisnike sa sastanaka zaposlenika kako bi utvrdila jesu li informacije u vezi s rizicima i kontrolama potpune, točne i distribuirane na vrijeme. Ankete i intervjui mogu se koristiti kako bi se mjerio stupanj razumijevanja zaposlenika njihovih odgovornosti u vezi s rizicima i kontrolama i uticaj neispunjavanja tih odgovornosti na organizaciju. Uobičajeno, tokom angažmana s izražavanjem uvjerenja i savjetovanja, funkcija interne revizije također procjenjuje kako dio organizacije koji se provjerava prenosi informacije o rizicima i kontrolama.
- **koordinacije aktivnosti i prenošenja informacija između odbora, eksternih i internih revizora te ostalih pružatelja usluga angažmana s izražavanjem uvjerenja i menadžmenta** – kako bi procijenio sposobnost organizacije da koordinira aktivnosti i prenosi informacije između različitih strana, funkcija interne revizije mogla bi utvrditi na kojim sastancima su bile prisutne te skupine (npr. odbor, revizijski odbor i finansijski odbor) i utvrditi koliko se često organizuju. Članovi funkcije interne revizije mogu prisustvovati sastancima kao sudionici ili promatrači i mogu pregledavati zapisnike sa sastanaka, radne planove i izvještaje koji se distribuiraju među skupinama kako bi saznali na koji način te strane koordiniraju aktivnosti i komuniciraju jedni s drugima.

Interni revizori mogu djelovati u različitim funkcijama kako bi procijenili i preporučili načine za unaprjeđenje prakse korporativnog upravljanja. Mogu dati neovisne, objektivne procjene o tome kako su procesi korporativnog upravljanja unutar organizacije osmišljeni i koliko su učinkoviti. Uz pružanje usluga s izražavanjem uvjerenja ili umjesto toga, interni revizori mogu izabrati pružanje savjetodavnih usluga. To može biti poželjan pristup, posebno ako postoje poznati problemi ili je proces korporativnog upravljanja nezreo. Bez obzira na to pružaju li se savjetodavne usluge ili usluge s izražavanjem uvjerenja, glavni revizor može odlučiti upotrebljavati metode kontinuiranog praćenja, poput upućivanja internih revizora da prate sastanke tijela vezanih za korporativno upravljanje i kontinuirano ih savjetuje.

Obično se ne pokušava obaviti jedna revizija korporativnog upravljanja nego se procjena procesa korporativnog upravljanja koju obavlja funkcija interne revizije temelji na informacijama dobivenim tokom brojnih revizijskih zaduženja u određenom razdoblju.

U slučaju da je prikladna procjena sveukupnog korporativnog upravljanja, ona bi uzela u obzir:

- rezultate revizija prethodno navedenih specifičnih procesa korporativnog upravljanja
- pitanja u vezi s korporativnim upravljanjem koja se pojavljuju unutar revizija koje nisu usredotočene posebno na korporativno upravljanje poput:
  - strateškog planiranja
  - procesa upravljanja rizicima
  - operativne efektivnosti i djelotvornosti
  - interne kontrole nad finansijskim izvještavanjem
  - rizika povezanih s IT-em, prijevarom i drugim područjima
  - usklađenosti s primjenjivim zakonima i propisima
- rezultate procjena menadžmenta (npr. inspekcije za utvrđivanje usklađenosti, revizije kvalitete, kontrolne samoprocjene)
- posao eksternih davatelja usluga s izražavanjem uvjerenja (npr. pravnih istražitelja, državnih revizora i računovodstvenih servisa) i regulatora
- posao internih davatelja usluga s izražavanjem uvjerenja ili funkcija druge linije obrane (npr. zdravlje i sigurnost, usklađenost i kvaliteta)
- druge informacije o pitanjima korporativnog upravljanja poput štetnih događaja koji ukazuju na priliku za unaprjeđenje procesa korporativnog upravljanja.

Tokom faza planiranja, procjene i izvještavanja, interni revizori uzimaju u obzir potencijalnu prirodu i posljedice rezultata i osiguravaju odgovarajuću komunikaciju s odborom i višim menadžmentom.

## Šta treba razmotriti pri pokazivanju usklađenosti

Usklađenost sa Standard 2110 može se dokumentovati posebnim izvještajima interne revizije o pojedinim procesima korporativnog upravljanja ili sveobuhvatnim izvještajem o korporativnom upravljanju koje uključuje **procjene temeljene na uslugama s izražavanjem uvjerenja** i preporuke proizašle iz savjetodavnih usluga. Dokumentacija može uključivati zapisnike sa sastanka odbora tokom kojeg je glavni revizor raspravljao sveobuhvatnoj procjeni prakse korporativnog upravljanja koju obavlja funkcija interne revizije. Materijali sa sastanka odbora mogu pružiti dokaz o tome da je odbor bio na odgovarajući način obaviješten o naknadama i paketima poticaja te da je pratio radni učinak viših izvršnih zaposlenika. Izjave o prihvatanju koje su potpisali djelatnici i poslovni partneri pokazuju napore organizacije da promiče svjesnost o etičkim pitanjima i vrijednostima.

## Standard 2120 – Upravljanje rizicima

Funkcija interne revizije mora procijeniti učinkovitost procesa upravljanja rizicima i pridonijeti njihovom unaprjeđenju.

### Tumačenje:

*Pri utvrđivanju učinkovitosti procesa upravljanja rizicima riječ je o prosudbi koja proizlazi iz procjene internog revizora o sljedećem:*

- podržavaju li ciljevi organizacije njezinu misiju i podudaraju li se s njom
- jesu li otkriveni i procijenjeni ključni rizici
- jesu li odabrani odgovori na rizike odgovarajući i usklađeni s apetitom rizika organizacije
- jesu li relevantne informacije o riziku utvrđene i pravodobno priopćene unutar organizacije, omogućavajući tako osoblju, menadžmentu i odboru izvršenje dužnosti

*Informacije potrebne za navedenu procjenu funkcija interne revizije može prikupiti tijekom različitih revizijskih angažmana. Rezultati tih angažmana razmotreni zajedno omogućuju razumijevanje procesa upravljanja rizicima unutar organizacije i njihove učinkovitosti.*

*Procesi upravljanja rizicima prate se putem neprekidnih aktivnosti menadžmenta i/ili posebnih procjena.*

Revidirani *Standardi*, u primjeni od 1. januara 2017.

## Kako započeti

Za ispunjavanje ovog standarda, glavni revizor i interni revizori prvo trebaju jasno razumjeti apetit rizika kao i misiju i ciljeve organizacije. Također je važno u cijelosti razumjeti poslovne strategije organizacije i rizike koje je utvrdio menadžment.

Rizici mogu biti financijski, operativni, zakonski/regulatorni ili strateški. Treba uzeti u obzir definiciju

upravljanja rizikom koja stoji u pojmovniku *Međunarodnih standarda za profesionalno obavljanje interne revizije* zajedno s globalno objavljenim okvirima i modelima upravljanja rizicima. Osim toga, Vodič za implementaciju - provedbene smjernice 2100 – Priroda posla mogu biti korisne kako bi se stekle osnove potrebne za primjenu Standarda 2120.

Kako taj standard nalaže funkciji interne revizije da procjenjuje efektivnost procesa upravljanja rizicima, interni revizori u načelu se upoznaju s trenutnim okruženjem upravljanja rizicima organizacije i planovima korektivnih mjera za rješavanje prethodnih rizika. Važno je znati kako organizacija utvrđuje, procjenjuje i nadzire rizike prije nego šta interni revizoru počinju primjenjivati Standard 2120.

Pri procjeni rizika, funkcija interne revizije može uzeti u obzir veličinu, složenost, životni ciklus, zrelost, strukturu dionika kao i zakonsko okruženje te konkurenciju. Nedavne promjene u okruženju organizacije (npr. novi propisi, novi djelatnici menadžmenta, nova organizacijska struktura, novi procesi i novi proizvodi) mogli su donijeti nove rizike. Glavni revizor može također razmotriti zrelost praksi koje organizacije primjenjuje u upravljanju rizicima i utvrditi u kojoj će se mjeri funkcija interne revizije osloniti na procjenu rizika koju obavlja menadžment.

Konačno, funkcija interne revizije trebala bi imati uspostavljene procese za planiranje, reviziju i izvještavanje o pitanjima upravljanja rizicima. Tokom pregleda s izražavanjem uvjerenja i savjetovanjem interni revizori također će procjenjivati upravljanje rizicima vezano uz određeni dio ili proces.

## Šta treba razmotriti pri implementaciji

Primjenjujući Standard 2120, glavni revizor i cijela funkcija interne revizije jasno će pokazati svoje razumijevanje procesa upravljanja rizicima organizacije i tražiti prilike za unaprjeđenje. Kroz razgovore s višim menadžmentom i odborom, glavni revizor će razmotriti apetit rizika, toleranciju rizika i kulturu rizika organizacije. Funkcija interne revizije trebala bi upozoriti menadžment na nove rizike kao i na rizike koji nisu bili ublaženi na odgovarajući način i dati preporuke i akcijske planove s ciljem odgovarajućeg odgovora na rizik (npr. prihvatiti, nastaviti, prenijeti, ublažiti ili izbjeći). Osim toga, funkcija interne revizije trebala bi dobiti dovoljno informacija kako bi procijenila efektivnost procesa upravljanja rizicima organizacije.

Nakon pregleda strateškog plana organizacije, poslovnog plana i politika i razgovora s odborom i višim menadžmentom, glavni revizor može dobiti uvid kako bi procijenio podupiru li strateški ciljevi organizacije njenu misiju, viziju i apetit rizika te jesu li s time usklađeni. Intervjui sa srednjim

menadžmentom mogu omogućiti dodatni uvid u usklađenost s misijom, ciljevima i apetitom rizika na nivou poslovnih jedinica.

Interni revizori trebali bi detaljno istražiti na koji način organizacija utvrđuje i bavi se rizicima i kako utvrđuje koji su rizici prihvatljivi. Funkcija interne revizije uobičajeno će procijeniti odgovornosti odbora i osoba s ključnim ulogama u upravljanju rizicima kao i procese vezane za rizike. Kako bi se to postiglo, interni revizori mogu pregledati nedavno obavljene procjene rizika i s tim povezane izvještaje koje su izdali viši menadžment, eksterni revizori, regulatori ili drugi izvori.

Osim toga, funkcija interne revizije uobičajeno provodi vlastite procjene rizika. Rasprave s menadžmentom i odborom i pregled politika organizacije i zapisnika sa sastanaka u načelu će pokazati apetit rizika organizacija te tako glavnom revizoru i funkciji interne revizije omogućiti usklađivanje preporučenih odgovora na rizik. Funkcija interne revizije može koristiti postojeći okvir za upravljanje rizicima ili kontrolom (npr. okviri Odbora pokroviteljskih organizacija Treadway povjerenstva - COSO ili ISO 31000) kao pomoć u utvrđivanju rizika. Kako bi bila u toku s potencijalnim izlaganjem riziku i prilikama, funkcija interne revizije također može istražiti nove događaje i trendove vezane za sektor organizacije kao i procese koji se mogu koristiti za praćenje, procjenu i odgovor na takve rizike i prilike.

Preduzimanjem ovih koraka, interni revizori mogu neovisno obavljati GAP analize kako bi utvrdili jesu li značajni rizici na odgovarajući način utvrđeni i procijenjeni, a funkcija interne revizije bit će u takvom položaju da će moći ocijeniti procese procjene rizika menadžmenta. Kod pregleda procesa upravljanja rizicima važno je da interni revizori utvrde i rasprave o rizicima i odgovarajućim odgovorima koji su odabrani. Na primjer, menadžment može odabrati prihvatiti rizik, a glavni revizor treba odrediti je li odluka prikladna u odnosu na apetit rizika organizacije ili strategiju upravljanja rizicima. Ako glavni revizor zaključi da je menadžment prihvatio nivo rizika koja bi mogla biti neprihvatljiva za organizaciju, glavni revizor mora raspraviti to pitanje s višim menadžmentom i možda mora to pitanje priopćiti odboru, u skladu sa Standardom 2600 – Saopćavanje odluke o prihvaćanju rizika. U slučajevima u kojima menadžment odabere strategiju ublažavanja rizika kao odgovor na utvrđene rizike, funkcija interne revizije, po potrebi, može ocijeniti primjerenost i pravodobnost korektivnih mjera. To se može postići pregledom uspostavljenih kontrola i testiranjem postupaka kontrole i praćenja.

Kako bi procijenio jesu li relevantne informacije o riziku utvrđene i pravodobno priopćene unutar organizacije, interni revizori mogu intervjuisati djelatnike na različitim nivoma i utvrditi jesu li ciljevi, značajni rizici i apetit rizika organizacije dovoljno artikulirani i razumiju li se u cijeloj organizaciji. Uobičajeno, funkcija interne revizije također ocjenjuje primjerenost i pravodobnost izvještavanja menadžmenta o rezultatima upravljanja rizicima. Funkcija interne revizije može pregledati zapisnike sa



sastanaka odbora kako bi utvrdila jesu li najznačajniji rizici pravodobno priopćeni odboru i djeluje li odbor kako bi osigurao da menadžment odgovara na prikladan način.

Konačno, funkcija interne revizije trebala bi poduzeti potrebne korake kako bi osigurala da upravlja vlastitim rizicima poput neuspjeha revizije, pogrešnog izražavanja uvjerenja i reputacijskih rizika. Isto tako, sve korektivne mjere trebaju se pratiti.

## Šta treba razmotriti pri pokazivanju usklađenosti

Dokumenti koji bi mogli pokazati usklađenost sa Standardom 2120 uključuju povelju interne revizije, kojom se dokumentuje uloge i odgovornosti funkcije interne revizije vezane za upravljanje rizicima, i plan interne revizije. Osim toga, usklađenost se može pokazati zapisnicima sa sastanaka na kojima su glavni revizor, odbor i viši menadžment raspravljali o elementima standarda, poput preporuka funkcije interne revizije za upravljanje rizicima, ili sastanaka funkcije interne revizije i odgovarajućih povjerenstava, radnih skupina i ključnih viših menadžera.

Procjene rizika koje je obavila funkcija interne revizije i akcijski planovi u slučaju postojanja rizika u načelu pokazuju procjenu, odnosno poboljšanje procesa upravljanja rizicima.

## Standard 2130 – Kontrola

Funkcija interne revizije mora pomoći organizaciji u održavanju učinkovitih kontrola procjenom njihove učinkovitosti i djelotvornosti te promicanjem stalnog unaprjeđenja.

Revidirani *Standardi*, u primjeni od 1. januara 2017.

### Kako započeti

Za ispunjavanje ovog standarda, glavni revizor i interni revizori prvo trebaju jasno razumjeti koncept kontrole i značajke tipičnog kontrolnog procesa. Također trebaju uzeti u obzir formalnu definiciju kontrole koja stoji u pojmovniku *Međunarodnih standarda za profesionalno obavljanje interne revizije*, kao i Vodič za implementaciju - provedbene smjernice 2100 – Priroda posla. Kroz razgovore s višim menadžmentom i odborom, glavni revizor će razmotriti apetit rizika, toleranciju rizika i kulturu rizika organizacije. Važno je da interni revizori razumiju kritične rizike koji mogu ograničiti sposobnost organizacije da postigne takve ciljeve i kontrole koje su uvedene za ograničavanje rizika na prihvatljivu nivo.

Internim revizorima može biti korisno pregledati rezultate prethodnih procjena ključnih kontrola, povezanih akcijskih planova i potencijalne učinke nedavnih promjena vezanih za poslovanje koje mogu donijeti nove rizike. Interni revizori mogu se konsultovati s pravnim odjelom organizacije, glavnim direktorom za pitanja usklađenosti ili drugim relevantnim stranama u vezi sa zakonima i propisima kojima organizacija mora udovoljiti. Korisno je da funkcija interne revizije razumije kako organizacija prati regulatorne zahtjeve i osigurava usklađenost s njima.

Važno je da interni revizori detaljno razumiju okvire kontrola koje je organizacija formalno ili neformalno prihvatila i upoznaju se s globalno priznatim sveobuhvatnim okvirima kontrola poput dokumenta *Interna kontrola – Integrirani okvir* koji izdaje Odbor pokroviteljskih organizacija Treadway povjerenstva. Iako su sastavnice, procesi i raspodjela odgovornosti za kontrole slični u različitim okvirima, terminologija koja se koristi u različitim okvirima može biti različita.

Interni revizori trebali bi razumjeti odgovornosti vezane za održavanje učinkovitih kontrola. Viši

menadžment uobičajeno nadgleda uspostavu, administriranje i ocjenjivanje kontrolnog sistema. Menadžment je u načelu odgovoran za ocjenjivanje kontrola unutar svojih dijelova. Funkcija interne revizije pruža različite stupnjeve uvjerenja o efektivnosti kontrolnih procesa koji se provode. Raspodjela odgovornosti može biti uključena u upravljanje politikom kontrole organizacije.

Konačno, funkcija interne revizije trebala bi imati uspostavljen proces za planiranje, reviziju i izvještavanje o pitanjima kontrole.

## Šta treba razmotriti pri implementaciji

Provedbom standarda, glavni revizor i cijela funkcija interne revizije jasno bi trebali pokazati razumijevanje kontrolnih procesa organizacije, upozoravati menadžment na nova pitanja vezana za kontrole i dati preporuke i akcijske planove za korektivne mjere i praćenje. Funkcija interne revizije trebala bi dobiti dovoljno informacija za procjenu efektivnosti kontrolnih procesa organizacije.

Svrha je kontrola ublažavanje rizika na nivou subjekta, aktivnosti i transakcije. Kompetentno ocjenjivanje efektivnosti kontrola uključuje vrednovanje kontrola u kontekstu rizika u odnosu na ciljeve na svakoj od tih nivoa. Matrica rizika i kontrola može pomoći internom revizoru da se olakša takvo vrednovanje. Takva matrica može funkciji interne revizije pomoći u sljedećem:

- utvrđivanje ciljeva i rizika za njihovo postizanje
- određivanje značajnosti rizika, uzimajući u obzir uticaj i vjerovatnost
- pronalazak odgovarajućih odgovora i značajnih rizika (npr. prihvatiti, nastaviti, prenijeti, ublažiti ili izbjeći)
- pronalazak ključnih kontrola koje menadžment koristi za upravljanje rizicima
- ocjenjivanje prikladnosti **dizajna kontrola** kako bi se pomoglo utvrditi je li prikladno testirati kontrole za efektivnost
- testiranje kontrola za koja se smatra da su prikladno dizajnirane kako bi se utvrdilo djeluju li kako je planirano.

Pri uporabi matrice rizika i kontrola, funkcija interne revizije može smatrati korisnim intervjuisati menadžment, pregledati planove, politike i procedure organizacije, koristiti se ispitivanjima, anketama, upitnicima interne kontrole i dijagramima toka kako bi dobila informacije o prikladnosti **dizajna kontrole** kao i koristiti se pregledima, potvrđama, stalnom revizijom i analizom podataka za testiranje

efektivnosti kontrola.

Za procjenu efektivnosti kontrola, funkcija interne revizije uobičajeno određuje mjeri li i prati menadžment troškove i dobit kontrola. To bi uključivalo utvrđivanje premašuju li resursi koji se koriste u kontrolnim procesima dobit i kreiraju li kontrolni procesi značajne poslovne probleme (npr. Greške, kašnjenja ili dvostruke napore).

Internim revizorima može biti korisno i vrednovati je li nivo kontrole prikladna za rizik kojim se bavi. Alat koji interni revizori upotrebljavaju kako bi vizualno dokumentujeli vezu je mapa rizika i kontrola koja prikazuje značajnost rizika u odnosu na efektivnost kontrola.

Kako bi promicala stalno unaprjeđenje u održavanju učinkovitih kontrola, funkcija interne revizije uobičajeno daje odboru i višem menadžmentu sveobuhvatnu procjenu ili kompilira rezultate procjene kontrola prikupljenih od pojedinačnih revizijskih angažmana. Glavni revizor može preporučiti uvođenje kontrolnog okvira ako se on već ne koristi. Osim toga, interni revizori mogu dati preporuke koje unaprjeđuju okruženje kontrole (npr. "tone at the top" koji promiče kulturu etičkog ponašanja i nisku toleranciju na neusklađenost).

Dodatni koraci koje funkcija interne revizije može poduzeti za promicanje stalnog unaprjeđenja efektivnosti kontrola uključuju:

- organizovanje obuke o kontrolama i procesu stalnog samopraćenja
- olakšavanje vrednovanja kontrola (ili rizika i kontrola) za menadžment
- pomoć menadžmentu da uspostavi logičku strukturu za dokumentovanje, analizu i vrednovanje dizajna i djelovanja kontrola organizacije
- pomoć u razvoju procesa za utvrđivanje, ocjenjivanje i otklanjanje nedostataka kontrola
- pomoć menadžmentu da bude u toku s novim događajima, zakonima i propisima vezanim za zahtjeve kontrola
- praćenje tehnološkog napretka koji može pomoći u efektivnosti i djelotvornosti kontrola.

## Šta treba razmotriti pri pokazivanju usklađenosti

Dokumenti koji mogu pokazati usklađenost sa Standardom 2130 uključuju vrednovanje i testiranje kontrola koju provodi funkcije interne revizije. Takva dokumentacija uobičajeno postoji u radnim dokumentima revizora i može uključivati:



- zapisnike sa sastanaka s relevantnim dionicima na kojima se raspravljalo o kontrolama
- matrice i mape rizika i kontrola
- izvještaje s ispitivanja
- rezultate anketa i intervjua s menadžmentom
- rezultate testiranja kontrola.

Usklađenost se može također pokazati kroz planove, izvještaje o individualnim angažmanima, praćenje pitanja postavljenih u revizorskim izvještajima i/ili općoj ocjeni kontrola. Ako menadžment održava prikladan set operativnih i kontrolnih postupaka kako bi objavio očekivane kontrole djelatnicima, to također može pokazati usklađenost. Stalno unaprjeđenje može se pokazati neprekidnim ažuriranjem operativnih i kontrolnih postupaka u kojima se ogleda okruženje koje se stalno mijenja.

## Standard 2200 – Planiranje angažmana

Interni revizori moraju izraditi i dokumentirati plan za svaki angažman, uključujući ciljeve angažmana, obim, vrijeme i raspodjelu resursa. Planom moraju biti obuhvaćene strategije, ciljevi i rizici organizacije koji su relevantni za određeni angažman.

Revidirani *Standardi*, u primjeni od 1. januara 2017.

### Kako započeti

Planiranje angažmana presudno je za učinkovitu internu reviziju. Ono nije ključno samo za Standard 2200 nego i za druge standarde ove serije.

Pri planiranju revizijskog angažmana, interni revizori uobičajeno prvo nastoje upoznati se s godišnjim planom interne revizije organizacije, sviješću o planiranju i raspravama koje su dovele do razvoja plana (vidjeti Vodič za implementaciju - provedbene smjernice 2010 – Planiranje) i razumjeti sve značajne promjene koje su imale uticaj na organizaciju otkad je revizijski angažman uključen u godišnji plan interne revizije. Interni revizori također moraju razumjeti na koji način strategije, ciljevi i rizici organizacije utječu na angažman interne revizije.

Važno je da interni revizori razumiju proces planiranja angažmana koji koristi funkcija interne revizije organizacije, a koji je često opisan u priručniku za politike i procedure interne revizije. Interni revizori također bi trebali steći razumijevanje obima angažmana i očekivanja dionika te se upoznati s prethodnim revizijama (internim i eksternim) ili pregledima usklađenosti provedenim u području koje se pregledava. Osim toga, interni revizori uobičajeno se upoznaju sa strategijama, ciljevima i rizicima povezanim s odjelom, područjem ili procesom gdje će se provesti revizija u idućem angažmanu. Internim revizorima može biti korisno raspitati se je li menadžment obavio procjenu rizika u području koje se provjerava i, ako jest, razumjeti mišljenje menadžmenta o njihovoj procjeni rizika kao i o svim povezanim rizicima i kontrolama u području u kojem će se provesti idući revizijski angažman.

Interni revizori trebali bi razmotriti resurse koji su potrebni za angažman (vidjeti Vodič za implementaciju - provedbene smjernice 2030 – Upravljanje resursima) i utvrditi na koji se način resursi mogu najučinkovitije upotrijebiti.

Vodič za implementaciju - provedbene smjernice za Standard 2201 – Uslovi planiranja, Standard 2210 – Ciljevi angažmana, Standard 2220 – Obim angažmana, Standard 2230 – Raspoređivanje resursa za angažman i Standard 2240 – Program rada angažmana pružaju detaljnije smjernice za proces planiranja angažmana.

## Šta treba razmotriti pri implementaciji

Kod primjene Standarda 2200, važno je da interni revizori uspostave ciljeve angažmana kao presudni dio planiranja angažmana. S tim ciljem, interni revizori trebali bi pregledati nedavne procjene rizika koje je proveo menadžment kao i procjenu rizika interne revizije obavljenu tokom godišnjeg planiranja jer će ciljevi angažmana biti vezani za rizike u području koje se provjerava. Također treba imati na umu prethodne procjene rizika angažmana i revizijske izvještaje za područje koje se provjerava. Nakon što su utvrđeni ciljevi temeljeni na rizicima, može se odrediti obim revizije čime se postavljaju granice unutar kojih će interni revizori raditi.

Kako bi utvrdili ciljeve angažmana, interni revizori u načelu utvrđuju podatke koji su potrebni unutar obima angažmana i saopćavaju obim menadžmentu za područje koje se provjerava, dajući menadžmentu unaprijed dovoljno vremena za pripreme. Interni revizori također komuniciraju s menadžmentom ili drugim ključnim osobljem u području koje se provjerava kako bi osigurali da je ključno osoblje na raspolaganju rano u procesu.

Tokom procesa planiranja angažmana, interni revizori uobičajeno čuvaju dokumentaciju koja proistječe iz rasprava i zaključke donesene tokom sastanaka i uključuju te dokumente u radnu dokumentaciju angažmana. Tokom faze planiranja angažmana, interni revizori utvrdit će nivo formalnosti i potrebnu dokumentaciju. Metodologija rada interne revizije može detaljnije opisati korake za formalni proces i uključiti odgovarajuće predloške.

Tokom planiranja angažmana, interni revizori mogu početi razvijati program rada angažmana, uzimajući u obzir budžete, logistiku i format konačnog saopćenja. Glavni revizor uobičajeno određuje kako, kada i kome se saopćavaju rezultati angažmana (vidjeti Standard 2440 – Distribucija rezultata) kao i nivo potreba za direktnim nadzorom zaposlenika revizije, specifično za plan angažmana (vidjeti Standard 2340 – Nadzor angažmana). Posljednji korak planiranja prije nego što interni revizori započnu s poslom na terenu uobičajeno uključuju dobivanje odobrenja menadžmenta u reviziji za program rada angažmana. Međutim, plan angažmana i program rada angažmana mogu se prilagoditi, što podliježe odobrenju menadžmenta u reviziji, tokom obavljanja posla na terenu kad se prikupe novi podaci.

## Šta treba razmotriti pri pokazivanju usklađenosti

Dokumenti koji mogu pokazati usklađenost sa Standardom 2200 uključuju dokumentujući plan angažmana koji pokriva elemente koji su uzeti u obzir tokom planiranja, obim angažmana, ciljeve, raspodjelu resursa i odobreni program rada angažmana. Priručnik za politike i procedure interne revizije može uključivati odobrene predloške dokumentacije vezane za planiranje angažmana. Dokumentacija može uključivati bilješke sa sastanaka o planiranju koji su prethodili angažmanu, poput zapisnika, sudionika, vremenika angažmana, raspoloživih resursa i drugih ključnih elemenata. Takve bilješke uobičajeno su dokumentovane u radnoj dokumentaciji angažmana.

Osim toga, saopćavanja klijentu angažmana u vezi s idućim angažmanom, poput komunikacije u kojoj se raspravlja o ciljevima i obimu, mogu pokazati usklađenost. Sva dokumentacija s prvog sastanka nakon Šta je sastavljen program rada angažmana također može poslužiti kako bi se pokazala usklađenost sa Standardom 2200.

Dodatni dokazi o usklađenosti opisani su u provedbenim smjericama za Standard 2201 – Uslovi planiranja, Standard 2210 – Ciljevi angažmana, Standard 2220 – Obim angažmana, Standard 2230 – Raspoređivanje resursa za angažman i Standard 2240 – Program rada angažmana.



## Standard 2201 – Uslovi planiranja

Pri planiranju angažmana interni revizori u obzir moraju uzeti:

- strategije i ciljeve aktivnosti koja je predmet interne revizije i sredstva s pomoću kojih ta aktivnost nadzire svoj učinak
- ključne rizike za ciljeve aktivnosti, resurse i poslovanje, kao i načine s pomoću kojih se mogući utjecaj rizika održava na prihvatljivoj razini
- primjerenost i učinkovitost korproativnog upravljanja rizikom i kontrolnih procesa u usporedbi s odgovarajućim okvirom ili modelom upravljanja
- prilike za znatno unaprjeđenje korporativnog upravljanja, upravljanja rizikom i kontrolnih procesa.

Revidirani *Standardi*, u primjeni od 1. januara 2017.

## Kako započeti

Interni revizori moraju pažljivo planirati angažmane kako bi efektivno ispunili ciljeve postavljenje u godišnjem planu interne revizije i pošivali uspostavljene politike i procedure organizacije za funkciju interne revizije. Planiranje angažmana uobičajeno počinje pregledom dokumentacije koja potkrjepljuje godišnji plan interne revizije.

Interni revizori mogu efektivno planirati angažman ako od početka razumiju misiju, viziju, ciljeve, rizike, apetit rizika, okruženje kontrole, strukturu korporativnog upravljanja i proces upravljanja rizicima u području ili procesu koji se provjeravaju. Preliminarna anketa može biti vrijedni alat koji pomaže internim revizorima u dovoljnoj mjeri razumjeti područje ili proces u kojem će se obaviti revizija.

Razvoj matrice rizika i kontrola ili pregled postojeće matrice uobičajena je praksa koju koriste interni revizori kako bi utvrdili rizike koji bi mogli uticati na ciljeve, resurse i/ili poslovne aktivnosti područja ili procesa koje se provjerava. Matrica rizika i kontrola može pružiti kritičnu povratnu informaciju o ključnim rizicima koji su utvrđeni kao i o kontrolama za njihovo ublažavanje. Može se upotrijebiti i za utvrđivanje ključnih ciljeva potprocesa unutar područja ili procesa u kojem će se obaviti revizija.

Tokom planiranja angažmana, interni revizori uobičajeno prikupljaju informacije o politikama i procedurama klijenta revizije i nastoje razumjeti sve IT sisteme koji se koriste u području koje se provjerava, zajedno s izvorima, tipovima i pouzdanosti informacija korištenih u procesu i onih koji će se ocjenjivati kao dokazi. Interni revizori također mogu pribaviti i pregledati rezultate posla koji su obavili drugi interni ili eksterni pružatelji usluga izražavanja uvjerenja i/ili prethodne rezultate iz područja ili procesa koje se provjerava, ako je primjenjivo.

Važno je da interni revizori utvrde jesu li novi procesi ili uslovi mogli donijeti nove rizike. Osim toga, korisno je da interni revizori utvrde preliminarne potrebne resurse i informacije, uključujući vještine interne revizije potrebne za efektivno obavljanje revizije.

## Šta treba razmotriti pri implementaciji

Za implementaciju Standarda 2201, važno je da interni revizori utvrde, razumiju i dokumentuju misiju, strateške ciljeve, svrhu, ključne pokazatelje uspješnosti, rizike i kontrole područja i procesa u kojem se obavlja revizija. Uobičajeno, interni revizori procjenjuju upravlja li se rizicima do prihvatljive nivoi kroz korporativno upravljanje, upravljanje rizicima i procese kontrole.

Interni revizori mogu održati razgovore s menadžmentom u području koje se provjerava kako bi razumjeli strategije i ciljeve. Osim tih razgovora može se obaviti i pregled strateških dokumenata, poslovnih planova, budžeta i zapisnika sa sastanaka. Značajni rizici mogu se identificirati u potpunoj dokumentaciji. Interni revizori mogu se osloniti na svoje razumijevanje poslovanja i znanje o okruženju kako bi neovisno procijenili rizične faktore koje poslovno rukovodstvo uzima u obzir.

Razumijevanje strategija, ciljeva i rizika područja ili procesa u kojem će se obaviti revizija može pomoći internim revizorima procijeniti primjerenost i efektivnost korporativnog upravljanja, upravljanja rizicima i kontrolnih procesa. Interni revizori mogu razmotriti strukturu organizacije, uloge i odgovornosti menadžmenta, izvještaji menadžmenta i operativne postupke kako bi razumjeli korporativno upravljanje, upravljanje rizicima i kontrolne procese. Internim revizorima također je važno pregledati bilješke sa sastanaka tokom faze planiranja angažmana kako bi utvrdili treba li radnom programu dodati bilo kakve dodatne testove.

Menadžment može održavati dokumentaciju vezanu uz tijek i kontrole procesa kako bi zadovoljili regulatorne zahtjeve kao Šta su zakon Sarbanes-Oxley (SAD), Turnbull (Ujedinjeno Kraljevstvo), ili drugi propisi kojima se regulira kotiranje na burzi. Interni revizori mogu pregledati takvu dokumentaciju kako bi utvrdili ključne kontrole. Nakon toga, interni revizori mogu razmotriti hoće li upotrijebiti

relevantni okvir ili model, poput okvira Odbora pokroviteljskih organizacija Treadway povjerenstva - COSO ili ISO 31000 kao pomoć pri procjeni.

Tokom planiranja angažmana važno je da interni revizori uzmu u obzir na koji način funkcija interne revizije može pružiti dodanu vrijednost. U tom smislu, interni revizori upotrebljavaju svoju profesionalnu prosudbu, znanje i iskustvo kako bi utvrdili prilike za značajna poboljšanja u korporativnom upravljanju, upravljanju rizicima i kontrolnim procesima organizacije.

Pri planiranju angažmana, interni revizori utvrđuju ciljeve i obim angažmana u skladu sa Standardom 2210 – Ciljevi angažmana i Standardom 2220 – Obim angažmana. Na taj način interni revizori mogu razmotriti šta treba testirati u procesu ili području koje se provjerava. To im također omogućuje da odrede prioritete među područjima unutar obima angažmana na temelju značajnosti utvrđenih rizika. Prioritet se u načelu određuje na temelju vjerovatnosti pojave rizika i uticaja koji bi taj rizik imao na organizaciju ako se pojavi. Rizici za koje je vrlo vjerovatno da će se pojaviti i oni koji imaju najveći uticaj u načelu imaju najveći prioritet pri testiranju.

Osim toga, interni revizori uobičajeno razgovaraju s osobama koje rade u području ili procesu koje se provjerava. To može unaprijediti njihovo razumijevanje i omogućiti učinkovitije planiranje angažmana.

Vodič za implementaciju - provedbene smjernice 2210 – Ciljevi angažmana i Vodič za implementaciju - provedbene smjernice 2220 – Obim angažmana pružaju detaljnije smjernice.

## Šta treba razmotriti pri pokazivanju usklađenosti

Dokumenti koji mogu pokazati usklađenost sa standardom uključuju detaljno dokumentirani memorandum o planiranju revizije koji pokazuje, između ostalog, da su interni revizori uzeli u obzir elemente navedene u Standardu 2201. Ostala dokumentacija, poput bilješki s ispitivanja, dijagrama toka procesa, radne dokumentacije i matrice rizika i kontrola također mogu pokazati usklađenost.

Osim toga, interni revizori uobičajeno posjeduju dokumentaciju o svim nerazmjerima između politika i procedura u području koje se provjerava i to može poslužiti za pokazivanje usklađenosti. Prilike za značajna poboljšanja u korporativnom upravljanju, upravljanju rizicima i kontrolnim procesima organizacije mogu se dokumentirati u zapisnicima sa sastanaka, prezentacijama ili konačnom saopćavanju menadžmentu.

## Standard 2210 – Ciljevi angažmana

Za svaki angažman moraju se utvrditi ciljevi.

Revidirani *Standardi*, u primjeni od 1. januara 2017.

### Kako započeti

Standard 2210 jasno navodi da interni revizori moraju utvrditi ciljeve kao dio planiranja svakog angažmana. Ciljevi se uobičajeno razvijaju na temelju ključnih rizika koji su utvrđeni u vezi s područjem ili procesom koje se provjerava.

U načelu, interni revizori započinju proces utvrđivanja ciljeva angažmana pregledom uslova planiranja (vidjeti Vodič za implementaciju - provedbene smjernice 2201 – Uslovi planiranja) i godišnjeg plana interne revizije kako bi dobro razumjeli zašta se angažman provodi i šta organizacija želi postići. Internim revizorima može biti korisno prvo razumjeti misiju, viziju, kratkoročne i dugoročne ciljeve kao i ključne politike i procedure organizacije i način na koji su one povezane s područjem ili procesom koji se provjerava. Osim toga, važno je da interni revizori dobro razumiju strategiju, misiju i ciljeve područja ili procesa koji se provjerava, kao i njegove ulazne i izlazne podatke.

Prije utvrđivanja ciljeva angažmana, korisno je da interni revizori utvrde je li tokom faze planiranja angažmana obavljena procjena rizika kako bi dobro razumjeli rizike kako organizacije tako i područja ili procesa koje se provjerava. Osim toga, presudno je razumjeti očekivanja dionika, uključujući viši menadžment i odbor.

### Šta treba razmotriti pri implementaciji

Interni revizori mogu formulirati preliminarne ciljeve angažmana na temelju pregleda godišnjeg plana interne revizije i rezultata prethodnih angažmana, razgovora s dionicima i razmatranja misije, vizije i ciljeva u području ili procesu koji se provjerava. Preliminarni ciljevi dalje se unaprjeđuju kroz postupke procjene rizika koji pokrivaju korporativno upravljanje, upravljanje rizicima i kontrole u području ili procesu koji se provjerava. Ciljevi angažmana artikuliraju šta se angažmanom posebno želi postići i utvrđuju obim angažmana (vidjeti Vodič za implementaciju - provedbene smjernice 2220 – Obim

angažmana).

Ciljevi angažmana pomažu internim revizorima utvrditi koje procedure moraju obaviti. Oni im također pomažu odrediti prioritete testiranja rizika i kontrola procesa i sistema tokom angažmana. Testiranje rizika i kontrola u načelu omogućuje izražavanje uvjerenja u vezi s primjerenošću dizajna, operativnom efektivnošću, usklađenošću, djelotvornošću, tačnošću i izvještavanjem.

Važno je da interni revizori utvrde ciljeve koji imaju jasnu svrhu, sažeti su i povezani s procjenom rizika. Pri utvrđivanju ciljeva koji se odnose na rizike i kontrole, interni revizori često koriste dobru praksu i okvire, poput okvira Odbora pokroviteljskih organizacija Treadway povjerenstva - COSO ili ISO 31000.

Tokom planiranja angažmana korisno je da interni revizori razviju memorandum o planiranju revizije, gdje mogu dokumentovati ciljeve, obim, procjenu rizika i popis prioriteta područja za testiranje. Memorandum o planiranju revizije također je važan dokument za saopćavanje ciljeva i obima angažmana i drugih pozadinskih informacija važnih članovima revizijskog tima.

Vodič za implementaciju - provedbene smjernice 2300 – Obavljanje angažmana pružaju dodatne smjernice o tome kako ispuniti ciljeve angažmana.

## Šta treba razmotriti pri pokazivanju usklađenosti

Dokumenti koji mogu pokazati usklađenost sa Standardom 2210 uključuju memorandum o planiranju angažmana koji sadrži ciljeve angažmana kao i odobreni program rada revizije u kojem su također popisani ciljevi. Ciljevi angažmana trebaju biti artikulirani i u konačnom priopćenju o angažmanu.

Dodatna dokumentacija koja može ilustrirati usklađenost uključuje potpunu dokumentaciju angažmana, poput zapisnika sa sastanaka ili bilješki s rasprava u komunikaciji s dionicima. Ti dokumenti mogu pokazati na koji način se došlo do ciljeva angažmana. Osim toga, politike i procedure interne revizije koje opisuju koje korake moraju poduzeti interni revizori tokom angažmana mogu pomoći pokazati usklađenost sa Standardom 2210.

## Standard 2220 – Obim angažmana

Utvrđeni obim mora biti dovoljan kako bi se ispunili ciljevi angažmana.

Revidirani *Standardi*, u primjeni od 1. januara 2017.

### Kako započeti

Primjenjujući Standard 2220, interni revizori imaju zadatak utvrditi obim angažmana koji je dovoljan za ispunjenje ciljeva angažmana. Budući da angažman u načelu ne može pokriti sve, interni revizori moraju odrediti Šta će se uključiti, a Šta ne. Kad interni revizori utvrđuju obim angažmana, u načelu razmatraju faktore poput granica područja ili procesa, lokacije unutar i izvan obima, potprocesa, komponenti područja ili procesa i vremenski okvir.

Interni revizori uobičajeno pregledavaju uslove planiranja (vidjeti Vodič za implementaciju - provedbene smjernice 2201 – Uslovi planiranja) i ciljeve angažmana (vidjeti Vodič za implementaciju - provedbene smjernice 2210 – Ciljevi angažmana) kako bi razumjeli ključne rizike utvrđene tokom faze planiranja. To im omogućuje da dobro razumiju kako najbolje povezati obim angažmana s ciljevima. Važno je da interni revizori pažljivo razmotre granice angažmana budući da obim mora biti dovoljno širok kako bi ispunio ciljeve angažmana.

### Šta treba razmotriti pri implementaciji

Tokom planiranja, interni revizori uobičajeno izrađuju nacrt izjave o obimu u kojoj se navodi Šta će biti uključeno u angažman, a Šta ne (npr. granice područja ili procesa, lokacije unutar i izvan obima, potprocesi, komponente područja ili procesa i vremenski okvir). Vremenski okvir može se temeljiti na jednoj vremenskoj točki, fiskalnom kvartalu, kalendarskoj godini ili drugom određenom vremenskom razdoblju.

Kako bi se osiguralo da obim udovoljava ciljevima angažmana i da je u skladu s godišnjim planom interne revizije, interni revizori moraju upotrijebiti zdravu profesionalnu prosudbu koja se temelji na relevantnom iskustvu i/ili nadzornoj pomoći. Pri određivanju obima korisno je da pregledaju ciljeve

angažmana kako bi bili sigurni da se svaki cilj može ispuniti po utvrđenim parametrima. Interni revizori u načelu razmatraju i dokumentuju ograničenja obima kao i zahtjeve klijenata i dionika vezane za elemente koje treba uključiti u obim ili isključiti iz njega. Ako interni revizori naiđu na ograničenja obima o njima se mora izvijestiti u konačnom priopćenju o angažmanu.

Ponekad se interni revizori mogu osloniti na posao koji su obavile druge osobe, poput eksternih revizora ili skupina zaduženih za pitanja usklađenosti unutar organizacije, i može biti korisno dokumentovati takvo oslanjanje u izjavi o obimu. Standard 2050 – Koordinacija i oslanjanje i njegove Vodič za implementaciju - provedbene smjernice pružaju dodatne smjernice o oslanjanju funkcije interne revizije na takav posao.

## Šta treba razmotriti pri pokazivanju usklađenosti

Dokumenti koji mogu pokazati usklađenost sa Standardom 2220 uključuju opis procesa planiranja angažmana u povelji interne revizije ili politikama i procedurama interne revizije gdje se u načelu objašnjava kako je definišen obim. Program rada angažmana koji je odobrio menadžment interne revizije u načelu pokazuje je li obim angažmana na odgovarajući način usklađen s ciljevima i bavi se utvrđenim ključnim rizicima.

Izjava o obimu uobičajeno je dokumentujena u završenom priopćenju o angažmanu. Druga dokumentacija koja može poslužiti za pokazivanje usklađenosti uključuje memorandume o planiranju revizije, potpisana odobrenja, najave angažmana i bilješke sa sastanaka tokom kojih se raspravljalo o obimu.

## Standard 2230 – Raspoređivanje resursa za angažman

Interni revizori moraju odrediti odgovarajuće dodatne resurse za ostvarenje ciljeva angažmana temeljeno na procjeni prirode i složenosti svakog angažmana, vremenskih ograničenja i raspoloživih resursa.

### Tumačenje:

*Pridjev "odgovarajući" znači potrebnu kombinaciju znanja, vještina i drugih kompetencija za obavljanje angažmana. "Dostatan" se odnosi na količinu resursa koji su potrebni da bi angažman bio dovršen primjenom dužne profesionalne pažnje.*

Revidirani *Standardi*, u primjeni od 1. januara 2017.

## Kako započeti

Kako bi udovoljili zahtjevima Standarda 2230, interni revizori moraju osigurati da su resursi raspoređeni tako da se ostvare ciljevi angažmana. Presudno je da interni revizori koji su raspoređeni na neki angažman posjeduju potrebno znanje, vještine, iskustvo i dodatne kompetencije za obavljanje angažmana kompetentno i detaljno. Također je važno da funkcija interne revizije posjeduje dovoljan broj resursa kako bi se pokrile potrebe angažmana kako bi se on mogao obaviti s potrebnom pozornošću i profesionalnom pažnjom.

Prije nego šta utvrde na koji način najbolje rasporediti resurse angažmana, interni revizori u načelu postignu razumijevanje ciljeva i obima angažmana pregledom dokumenata vezanih za planiranje. Također je ključno da interni revizori razumiju prirodu i složenost angažmana na temelju razgovora s ključnim dionicima, uključujući menadžment u području u kojem se obavlja revizija.

Važno je da interni revizori popišu ne samo resurse u smislu zaposlenika nego i raspoloživu tehnologiju koja bi mogla biti korisna ili potreba za obavljanje kvalitetnog angažmana. Mogu razmotriti i jesu li potrebni dodatni vanjski resursi ili tehnologija kako bi se obavilo angažman.

Pregledom radnog programa angažmana, interni revizori trebaju detaljno razumjeti koliko vremena se očekuje za obavljanje svakog koraka. Trebali bi biti svjesni broja sati planiranih u budžetu za angažman,



kao i ograničenja vezanih za vrijeme, jezik, logistiku ili druga pitanja svake relevantne strane (npr. članovi funkcije interne revizije, menadžment u području koje se provjerava, viši menadžment, odbor i/ili drugi vanjski sudionici).

Ako funkcija interne revizije nema odgovarajuće i dovoljne resurse u smislu zaposlenika, očekuje se da glavni revizor dobije kompetentni savjet ili pomoć kako bi prevladao nedostatke. Vodič za implementaciju - provedbene smjernice 1210 – Stručnost pruža dodatne smjernice o stjecanju znanja, vještina i drugih kompetencija potrebnih za ispunjavanje odgovornosti interne revizije.

## Šta treba razmotriti pri implementaciji

Interni revizori uobičajeno procjenjuju program rada angažmana i koriste svoju najbolju profesionalnu prosudbu kako bi utvrdili tip i količinu resursa koje treba rasporediti na angažman kako bi se na najbolji način ispunili njegovi ciljevi. Važno je rasporediti prikladno osoblje na angažman na temelju njihove raspoloživosti, znanja, vještina i iskustva. Specijalizirane vještine (npr. financijsko izvještavanje, IT, analiza troškova, prodaja imovine, **građevina**, vještine specifične za sektor i ostalo) mogu biti dragocjene za internu reviziju ako se ispravno koriste. Stoga je važno da interni revizori pažljivo odabiru najbolje raspoložive resurse za angažman.

Ako specijalizirane vještine raspoloživih internih revizora nisu dovoljne za angažman, interni revizori uobičajeno razmatraju je li dodatna obuka jedna od opcija ili je li prikladan detaljniji nadzor. U situacijama u kojima postojeći djelatnici interne revizije ne posjeduju stručnost ili znanje da obave angažman, interni revizori mogu razmotriti da postojeće resurse dopune drugim opcijama poput gostujućih revizora, stručnjaka za određenu temu ili obavljanje angažmana u suradnji s drugom osobom.

Interni revizori trebali bi raspraviti s glavnim revizorom o svim problemima vezanim za resurse raspoređene na angažman. Interni revizori mogu razmotriti evidentiranje stvarnog vremena potrošenog za obavljanje angažmana u odnosu na planirano vrijeme u budžetu. Uzroci i učinci značajnih odstupanja mogu se dokumentovati kao pouka za buduće planiranje.

## Šta treba razmotriti pri pokazivanju usklađenosti

Dokumenti koji pokazuju usklađenost sa Standardom 2230 uključuju odobreni program rada angažmana, koji uobičajeno pokazuje da je funkcija interne revizije koristila odgovarajuće i dovoljne resurse za angažman, uključujući osoblje s odgovarajućim iskustvom u internoj reviziji, vještinama i kompetencijama. Potporna dokumentacija u načelu pokazuje raspodjelu aktivnosti za svakog internog



revizora kao i raspored predviđen za angažman.

Druga dokumentacija koja može ilustrirati usklađenost sa Standardom 2230 uključuje bilješke funkcije interne revizije vezane za planiranje, koje mogu opisati tehnologiju ili druge resurse koji su razmatrani tokom faze planiranja angažmana. Osim toga, vremenske tablice ili dokumentacija o evidencijama koja se koristi za praćenje planiranih sati u odnosu na stvarne sate mogu pomoći pokazati usklađenost.

Anketiranje klijenta nakon revizije o kvaliteti resursa interne revizije i pravovremenosti revizijskog izvještaja također mogu pomoći pokazati usklađenost.

## Standard 2240 – Program rada angažmana

Interni revizori moraju izraditi i dokumentirati programe rada na temelju kojih se ostvaruju ciljevi angažmana.

Revidirani *Standardi*, u primjeni od 1. januara 2017.

### Kako započeti

Pri implementaciji Standarda 2240, interni revizori započinju s jasnim i detaljnim razumijevanjem ciljeva i obima angažmana kao i ključnih rizika i kontrola u području ili procesu koji se provjeravaju. Uobičajeno u potpunosti razumiju koji su resursi raspoloživi za angažman.

Prije izrade programa rada, internim revizorima može biti korisno razmotriti mnoge vidove idućeg angažmana, uključujući:

- primjerenu veličinu uzorka za testiranje i metodologiju koja će se koristiti
- registar rizika ili matricu rizika i kako ih se primjenjuje na izradu programa rada
- obim angažmana
- kako će se ispuniti ciljevi angažmana
- jesu li potrebni resursi raspoloživi
- prosudbe i zaključke do kojih se došlo tokom faze planiranja angažmana.

### Šta treba razmotriti pri implementaciji

Pri izradi programa rada, interni revizori u načelu razmatraju rizike u području ili procesu koji se provjeravaju. Program rada temelji se na ciljevima i obimu angažmana. On uobičajeno uključuje plan raspoređivanja resursa i opisuje tehnike ili metodologiju koju će se koristiti za obavljanje angažmana (npr. tehnike uzorkovanja). Važno je da interni revizori utvrde koje testove ili revizijske korake treba obaviti kako bi se procijenili rizici u području ili procesu koji se provjeravaju i za testiranje postojećih kontrola. Osim toga, interni revizori trebali bi osigurati da su testovi dovoljno specifični kako bi se izbjeglo tzv. klizanje obima (scope creep).

Kako bi se izradio učinkovit program rada, interni revizori razmatraju prirodu, doseg i vrijeme za provođenje revizijskih testova potrebnih za ispunjavanje ciljeva angažmana. Svaki postupak u programu rada mora biti osmišljen kako bi testirao određenu kontrolu koja se odnosi na rizik. Također je važno da se radni program izradi i dokumentuje tako da osigura svim članovima tima uključenog u angažman da razumiju šta trebaju činiti i koje još zadatke treba obaviti.

Format radnog programa može se razlikovati kod pojedinih angažmana ili organizacija. Uobičajeno korišteni formati uključuju standardne predloške ili popise za provjeru kako bi se dokumentujelo izvršenje koraka u planiranju, memorandumu u kojima se sažimaju izvršeni zadaci i dodatne stupce u matrici rizika i kontrola. Dobro dokumentujući program rada pomaže u saopćavanju uloga, odgovornosti i zadaća članovima tima uključenim u angažman. Mogu uključivati odobrenje za obavljene posao, imena internih revizora koji su obavili posao i datum kada je posao dovršen.

U skladu sa Standardom 2240.A1, programe rada mora odobriti menadžment interne revizije prije nego što se započne s revizijskim radom na terenu. Međutim, ako se pojave nove informacije i saznanja tokom rada, program rada mora se prilagoditi. Šta menadžment interne revizije mora odobriti bez odgađanja.

## Šta treba razmotriti pri pokazivanju usklađenosti

Sam program rada, s dokumentujenim odobrenjem, u načelu pokazuje usklađenost sa Standardom 2240. Sve promjene u programu rada trebaju imati dokumentujeno odobrenje. Nadzor nad angažmanom i prikladna odobrenja za svaku zadaću u radnom programu internog revizora odgovornog za obavljanje zadaće također mogu pomoći pokazati usklađenost.

Drugi dokumenti koji ilustriraju usklađenost sa Standardom 2240 uključuju bilješke ili memorandumu koji pokazuju korake u planiranju izrade programa rada. Osim toga, bilješke sa sastanaka o planiranju održanih s revizijskim timom koji radi na angažmanu tokom kojih se s klijentom angažmana raspravljalo o rezultatima i svrsi ili dokazi da su se takvi sastanci održali mogu pokazati usklađenost.

## Standard 2300 – Obavljanje angažmana

Interni revizori moraju utvrditi, analizirati, procijeniti i dokumentirati dovoljno informacija za postizanje ciljeva angažmana.

Revidirani *Standardi*, u primjeni od 1. januara 2017.

### Kako započeti

U *Međunarodnim standardima za profesionalno obavljanje interne revizije* proces koji se odnosi na angažman podijeljen je u tri faze, a pojedina serija standarda predstavlja svaku fazu: planiranje (serija 2200), obavljanje i nadzor (serija 2300) i saopćavanje (serija 2400). U stvarnosti se standardi u ovim grupama ne provode odvojeno i jedan iza drugoga već se određeni dio posla na angažmanu obavlja tokom procesa planiranja, a planiranje, nadzor i saopćavanje događaju se tokom cjelokupnog obavljanja angažmana. Stoga kod pripreme za obavljanje angažmana interni revizori trebaju pregledati sve tri grupe standarda i odgovarajuće Vodič za implementaciju - provedbene smjernice.

Prije obavljanja angažmana, internim revizorima bit će korisno pregledati informacije koje su formulisane tokom procesa planiranja koje bi trebale uključivati:

- ciljeve angažmana koji odražavaju rezultate preliminarne procjene rizika koju je provela funkcija interne revizije (Standard 2210 – Ciljevi angažmana i Standard 2210.A1)
- kriterije koji će se upotrijebiti za procjenu korporativnog upravljanja, upravljanja rizicima i kontrola područja ili procesa koji se provjeravaju (Standard 2210.A3)
- program rada angažmana (koji sadrži zaključke do kojih se došlo tokom faze planiranja), zadatke angažmana i procedure koje će se koristiti za utvrđivanje, analizu i dokumentovanje informacija vezanih za angažman (Standard 2240 – Program rada angažmana i Standard 2240.A1).

Posao obavljen tokom faze planiranja uobičajeno se dokumentuje u radnoj dokumentaciji i referencira u programu rada. Posao može uključiti:

- matricu rizika i kontrola koja povezuje rizike i kontrole s pristupom, rezultatima, zapažanjima i zaključcima testiranja
- mape, dijagrame toka i/ili opise kontrolnih procesa
- rezultate procjena prikladnosti **dizajna kontrola**
- plan i pristup za testiranje efektivnosti ključnih kontrola
- nivo analize i detalja primijenjena tokom faze planiranja razlikuju se ovisno o funkciji interne revizije i angažmanu. Procjena prikladnosti **dizajna kontrola** često se obavlja kao dio planiranja angažmana jer to internim revizorima pomaže da jasno utvrde ključne kontrole čija će se efektivnost dalje testirati. Ipak, najprikladnije vrijeme za obavljanje ove procjene ovisi o prirodi angažmana; ako ona nije obavljena tokom planiranja, procjena dizajna kontrola može se obaviti kao posebna faza obavljanja angažmana ili interni revizori mogu procijeniti **dizajn kontrola** dok testiraju efektivnost kontrola.

## Šta treba razmotriti pri implementaciji

Serijski standardi 2300 obuhvataju obavljanje testiranja navedenih u fazi planiranja te procjenu i dokumentovanje rezultata. Dok interni revizori promišljaju o informacijama potrebnim za ostvarivanje ciljeva angažmana, trebali bi uzeti u obzir očekivanja odbora i višeg menadžmenta. Vrsta potrebnih informacija i primijenjenih analiza može ovisiti o tome je li angažman osmišljen kako bi se izrazilo uvjerenje sa zaključcima i/ili mišljenjem (Standard 2410.A1) ili je riječ o savjetodavnom angažmanu (Standard 2410.C1).

Interni revizori pristupaju angažmanima s objektivnim, ali kritičkim, načinom razmišljanja i strateški traže informacije (npr. revizijske dokaze) koji bi mogli pomoći da se ispune ciljevi angažmana. Pri svakom koraku u procesu angažmana, interni revizori primjenjuju profesionalni skepticizam kako bi procijenili jesu li informacije dovoljne i prikladne da omoguće razumnu osnovu za formuliranje zaključaka i/ili preporuka ili treba prikupiti dodatne informacije. Standard 2330 – Dokumentovanje informacija zahtijeva da interni revizori dokumentuju informacije koje proistječu iz obavljanja angažmana; dokazi bi trebali logično ići u prilog zaključcima i rezultatima angažmana.

Tumačenje Standarda 2310 – Utvrđivanje informacija navodi: “Dovoljne su informacije činjenične, odgovarajuće i uvjerljive tako da informisana razborita osoba može doći do istih zaključaka kao i revizor.” Stoga, informacije o angažmanu trebaju biti prikupljene i dokumentovane tako da informisana

razborita osoba, poput drugog internog revizora ili eksternog procjenitelja, može ponoviti angažman i postići rezultat koji potvrđuje rezultate internog revizora i logično vodi do istih zaključaka.

Interni revizori moraju temeljiti svoje zaključke i rezultate angažmana na odgovarajućim analizama i procjenama (vidjeti Standard 2320 – Analiza i procjena). Kod angažmana s izražavanjem uvjerenja i nekih savjetodavnih angažmana krajnji cilj je doći do zaključaka podupiru li dizajn i funkcioniranje ključnih kontrola sposobnost subjekta angažmana da ispuni svoje ciljeve.

Kao dio programa rada, interni revizori obično kreiraju plan testiranja kako bi prikupili dokaze o operativnoj efektivnosti prikladno dizajniranih ključnih kontrola (vidjeti Standard 2240 – Program rada angažmana). U načelu, sekundarne kontrole (odnosno one koje unaprjeđuju proces, ali nisu ključne) i kontrole koje imaju slabost u dizajnu (odnosno one za koje nije vjerojatno da će postići svoju svrhu čak i ako pravilno funkcioniraju) ne trebaju doći do nivoi testiranja efektivnosti. Ako detalji o planu testiranja nisu dovoljni, interni revizori možda trebaju pružiti dodatne detalje o testiranju, poput kriterija testiranja i podataka, metodologije uzorkovanja i veličine uzorka potrebne za dobivanje dostatnih informacija. Standard 2240.A1 zahtjeva da se prilagodbe odobre bez odlaganja.

Pristup internih revizora procjeni često uključuje kombinaciju manualnih revizijskih postupaka i kompjuterski podržanih revizijskih tehnika. Opće kategorije manualnih revizijskih postupaka uključuju upite (npr. intervjuje ili ankete), posmatranje, provjere, *vouching*, *tracing*, ponovno izvođenje, potvrde i analitičke postupke (npr. analiza pokazatelja, analiza trendova ili mjerila). Kompjuterski podržane revizijske tehnike uključuju općenite revizijske programe i specijalizirane programe koji testiraju logiku procesiranja i kontrole drugog softvera i sistema. O postupcima procjene podrobnije se govori u Provedbenim smjernicama 2320 – Analiza i procjena.

Kad se procjene dovrše, rezultati se mogu zabilježiti u stupcu koji je dodan u matricu rizika i kontrola, Šta se uobičajeno dokumentuje kao radna dokumentacija. Unosi u matricu u načelu uključuju referencu ili poveznicu na dodatnu radnu dokumentaciju koja dokumentuje detalje o postupcima testiranja i korištenim analizama, rezultatima i dodatnim potporama zaključcima internog revizora. Informacije interne revizije, rezultati testiranja i osnova za zaključke također mogu biti prikazani u obliku sažetka obavljenog posla.

Glavni revizor obično utvrđuje zajednički pristup radnoj dokumentaciji u priručniku s politikama i procedurama funkcije interne revizije. O dokumentaciji se podrobnije govori u Provedbenim smjernicama 2330 – Dokumentovanje informacija.

## Šta treba razmotriti pri pokazivanju usklađenosti

Usklađenost sa Standardom 2300 može se pokazati u radnoj dokumentaciji angažmana koja opisuje postupke, analize i procjene obavljene tokom angažmana kao i način razmišljanja koji podupire zaključke, mišljenja i/ili savjete. Radna dokumentacija obično uključuje opis kompjuterski podržanih revizijskih tehnika ili softvera koji se koristio tokom angažmana. Osim toga, konačno saopćenje o angažmanu uobičajeno pokazuje usklađenost. Ankete poslije angažmana ili drugi mehanizmi prikupljanja povratnih informacija mogu potvrditi da su ciljevi angažmana ispunjeni iz perspektive odbora i višeg menadžmenta. Dokumentacija o nadzoru angažmana pruža dokaz o usklađenosti.



## Standard 2310 – Utvrđivanje informacija

Interni revizori moraju utvrditi informacije koje su dovoljne, pouzadne, relevantne i korisne u svrhu postizanja ciljeva angažmana.

### Tumačenje:

*Dovoljne su informacije činjenične, odgovarajuće i uvjerljive tako da informisana razborita osoba može doći do istih zaključaka kao i revizor. Pouzdane su informacije najbolje moguće informacije do kojih se može doći primjenom odgovarajućih tehnika angažmana. Relevantne informacije podupiru zapažanja i preporuke iz angažmana. Korisne informacije pomažu organizaciji u postizanju njenih ciljeva.*

Revidirani Standardi, u primjeni od 1. januara 2017.

## Kako započeti

Funkcija interne revizije koristi se sistemnim i discipliniranim pristupom kako bi procijenila i poboljšala efektivnost korporativnog upravljanja, upravljanja rizicima i kontrolnih procesa. Sistemni i disciplinirani pristup zahtjeva da interni revizori utvrde, analiziraju, procijene i dokumentuju informacije koje podupiru rezultate angažmana i zaključke internih revizora. Standard 2310 definiše kriterije informacija koje se moraju utvrditi.

Interni revizori počinju skupljati informacije, koje uključuju revizijske dokaze, tokom planiranja angažmana. Pregled ciljeva i programa rada angažmana pomože internim revizorima utvrditi dovoljne, pouzadne, relevantne i korisne informacije. Program rada propisuje postupke koje interni revizori koriste pri obavljanju angažmana.

Prije nego što započnu s poslom na angažmanu, internim revizorima može biti korisno razmotriti politike organizacije te primjenjive zakone vezane za zaštitu podataka. Također se mogu savjetovati s pravnim savjetnikom organizacije ili drugim odgovarajućim stručnjacima u području u vezi s pitanjima ili problemima koji se mogu pojaviti kod pristupa ličnim podacima.

Proces utvrđivanja informacija olakšan je ako postoji otvorena i suradnička komunikacija između internog revizora i osoblja organizacije, posebno onog koje je direktno uključeno u područje ili proces koji se provjeravaju. Uspostavljanje i održavanje učinkovitih komunikacijskih kanala važan je vid obavljanja angažmana. Organizacijska neovisnost funkcije interne revizije također je ključna za otvorenu komunikaciju (vidjeti Standard 1110 – Organizacijska neovisnost).

## Šta treba razmotriti pri implementaciji

Tokom planiranja angažmana, interni revizori prikupljaju informacije o klijentu revizije i dokumentuju informacije u radnoj dokumentaciji. Nivo analize i detalja tokom faze planiranja razlikuje se ovisno o funkciji interne revizije i angažmanu. Procjena primjerenosti **dizajna kontrola** često se obavlja kao dio planiranja angažmana jer internim revizorima pomaže da utvrde ključne kontrole koje će se dalje testirati za efektivnost. Stoga iz testiranja dizajna kontrolnih procesa mogu proizaći revizijski dokazi.

Prema Standardu 2310, pouzdanost revizijskih informacija ovisi o uporabi prikladnih tehnika angažmana. Neke tehnike zahtijevaju više vremena ili više resursa od drugih, ali mogu biti vrijedne truda jer omogućuju višu nivo izražavanja uvjerenja. U načelu, jednostavni manualni revizijski postupci uključuju:

- provjeru fizičkih dokaza, poput fizičke imovine područja koje se provjerava
- proučavanje dokumentacije revizijskog klijenta ili dokumentacije iz vanjskih izvora
- prikupljanje dokaza kroz svjedočanstva u obliku intervjua, anketa ili samovrednovanja rizika i kontrola
- obavljanje ispitivanja kako bi se promotrio proces na djelu
- proučavanje podataka koji se stalno prate pomoću tehnologije

Složenije procedure za analizu i procjenu informacija detaljnije su prikazane u Provedbenim smjernicama 2320 – Analiza i procjena.

Dostatnost i pouzdanost informacija povećava se ako su informacije ažurne, potkrijepljene i/ili ih je dobio direktno interni revizor (npr. posmatranjem procesa ili pregledom dokumentacije) ili dolaze od neovisne treće strane. Informacije su također pouzdanije ako su prikupljene iz sistema gdje kontrole djeluju efektivno.

Možda je najvažnija značajka dostatnih i pouzdanih informacija da trebaju biti prikupljene i dokumentovane tako da bi informisana razborita osoba (npr. osoba koja nadgleda internu reviziju ili eksterni procjenitelj) mogla ponoviti korake i testove opisane u radnoj dokumentaciji i postići iste

rezultate te logično donijeti iste zaključke kao i prvobitni interni revizori koji su obavili posao. Stoga je važno da glavni revizor ustanovi sistem dokumentovanja, uključujući dogovorenu terminologiju i standardni način obilježavanja (npr. simboli i kvačice) te da interni revizori dosljedno upotrebljavaju taj sistem. O dokumentaciji se detaljnije govori u Provedbenim smjernicama 2330 – Dokumentovanje informacija.

Budući da resursi angažmana nisu neograničeni, važno je da interni revizori utvrde najrelevantnije i najkorisnije informacije i odrede prioritete (odnosno informacije koje idu u prilog ili daju vjerodostojnost zapažanjima i preporukama). Također je važno da interni revizori na kritičan način vrednuju sve informacije angažmana kao cjeline, a ne da se oslone na pojedinačne primjere, budući da se njihovi zaključci i savjeti temelje na dokazima koji su uvjerljivi, a ne apsolutni.

## Šta treba razmotriti pri pokazivanju usklađenosti

Usklađenost sa Standardom 2310 može se pokazati u programu rada angažmana i u potpunoj radnoj dokumentaciji angažmana koja se može pohraniti elektronički ili u papirnatom obliku. Radna dokumentacija je obično organizujuna prema redoslijedu programa rada i povezana s programom rada bez obzira je li riječ o pojedinačnim stranicama ili revizijskim koracima u informatičkom revizijskom sistemu. Kao rezultat nadzora, do dokaza koji podupiru ciljeve dolazi se utvrđivanjem dostatnih, pouzdanih, relevantnih i korisnih informacija.

Kako bi se potvrdilo da su pružene informacije korisne organizaciji, mogu se koristiti ankete koje ispunjava osoblje u području koje se provjerava (nakon Šta je saopćenje o revizijskom angažmanu završeno). Osim toga, glavni revizor prati postupanje s rezultatima angažmana priopćenih menadžmentu, Šta može biti dokaz korisnosti priopćenih informacija.

## Standard 2320 – Analiza i procjena

Interni revizori moraju svoje zaključke i rezultate angažmana temeljiti na odgovarajućim analizama i procjenama.

Revidirani *Standardi*, u primjeni od 1. januara 2017.

### Kako započeti

Pri planiranju angažmana, interni revizori moraju razviti program rada kako bi ostvarili ciljeve angažmana (vidjeti Standard 2240 – Program rada angažmana). Za angažmane s izražavanjem uvjerenja, program rada mora obuhvatiti postupke za utvrđivanje, analiziranje, procjenjivanje i dokumentovanje informacija tokom obavljanja angažmana (Standard 2240.A1). Serija standarda 2300 opisuje implementaciju tih planiranih postupaka.

Standard 2320 zahtjeva da interni revizori analiziraju i procijene informacije pribavljene tokom angažmana prije donošenja zaključaka. Pri planiranju angažmana i kreiranju programa rada, interni revizori dovršili su nekoliko koraka unutar angažmana i generirali važne informacije, uključujući matricu rizika i kontrola i procjenu prikladnosti **dizajna kontrola**. Program rada često daje poveznicu na radnu dokumentaciju kojom se dokumentuje obavljeni posao, proizvedene informacije i odluke koje iz toga proistječu. Primjeri tipične radne dokumentacije uključuju memorandum o planiranju revizije ili popis za provjeru, dijagram tijeka ili opis ključnih procesa, mapu rizika na nivou procesa te matricu rizika i kontrola koja dokumentuje povezanost između rizika, kontrole, testni pristup, sažetke intervjua, rezultate, dokaze i zaključke.

### Šta treba razmotriti pri implementaciji

Prijelaz od planiranja do obavljanja angažmana nije sasvim jasan jer obje faze uključuju određenu nivo analiziranja i procjene informacija. Interni revizori često tokom procesa planiranja identificiraju kontrole i procjenjuju prikladnost njihovog dizajna jer im to pomaže utvrditi ključne kontrole koje će se dalje testirati za efektivnost.

Obavljanje angažmana uobičajeno uključuje obavljanje testova propisanih u programu rada kako bi se prikupili podaci o operativnoj efektivnosti ključnih kontrola. Na temelju matrice rizika i kontrola i programa rada, interni revizori vjerojatno će imati popis posebnih postupaka i testova koje treba obaviti. Ostali čimbenici koji se obično navode u programu rada uključuju izjave menadžmenta, testiranje ciljeva, kriterije, pristup, procedure i podatke kao i metodologiju uzorkovanja i veličine uzoraka. Međutim, u ranim fazama provođenja angažmana treba još odrediti neke detalje.

U konačnici, interni revizori nastoje donijeti zaključke kao rezultat provođenja programa rada (odnosno zaključak o tome jesu li kontrole učinkovite u ublažavanju rizika na prihvatljivu nivo). Na temelju dostatnih informacija o prikladnosti dizajna i operativnoj efektivnosti kontrola, interni revizori mogu zaključiti jesu li postojeće kontrole prikladne kako bi pomogle ispuniti ciljeve područja ili procesa koji se provjeravaju.

Obim testiranja ovisi o tome jesu li rezultati testiranja proizveli dovoljno revizijskih dokaza na temelju kojih interni revizori mogu donijeti svoje zaključke ili savjete. Ako procedure testiranja propisane programom rada ne pruže dovoljno informacija za donošenje zaključaka i preporuka, interni revizori mogu prilagoditi plan testiranja i obaviti dodatno testiranje. Standard 2240.A1 zahtjeva da se prilagodbe programa rada odobre bez odlaganja.

## Analize

Pristupi testiranja često uključuju kombinaciju manualnih revizijskih tehnika i kompjuterski podržanih revizijskih tehnika koje uključuju opći revizijski program i programe koji su specijalizirani za testiranje logike procesiranja i kontrole softvera i sistema. Kao i prethodno opisano testiranje informacija, testni postupci u okviru angažmana obično se određuju tokom razvoja programa rada angažmana (Standard 2240).

Interni revizori mogu testirati sve podatke ili reprezentativni uzorak informacija. Ako se odluče odabrati uzorak, odgovorni su za primjenu metoda koje osiguravaju da odabrani uzorak predstavlja cjelovite podatke i/ili vremensko razdoblje za koje će se rezultati generalizirati. Uporaba kompjuterski podržanih revizijskih tehnika može omogućiti analizu cjelokupnih podataka, a ne samo uzorak. Dodatni detalji o tehnikama uzorkovanja i uporabi kompjuterski podržanih revizijskih tehnika mogu se pronaći u Dodatnim smjernicama Instituta internih revizora.

Jednostavni postupci revizije uključuju prikupljanje informacija upitima (npr. intervjuima ili anketama), posmatranje ili provjere. Drugi manualni postupci revizije mogu zahtijevati više vremena, ali u načelu

omogućuju višu nivo izražavanja uvjerenja. Primjeri postupaka manualne revizije uključuju:

- *Vouching* – interni revizori testiraju valjanost dokumentiranih ili evidentiranih informacija tako da ih prate natrag do materijalnog resursa ili prethodno pripremljene evidencije.
- *Tracing* – interni revizori testiraju potpunost dokumentiranih ili evidentiranih informacija prateći ih naprijed od dokumenta, evidencije ili materijalnog resursa do idućeg pripremljenog dokumenta.
- Ponovno izvođenje – interni revizori testiraju tačnost kontrole ponovnim izvođenjem zadatka. Šta može pružiti direktni dokaz o operativnoj efektivnosti kontrole.
- Neovisna potvrda – interni revizori traže i dobivaju pisanu potvrdu tačnosti informacija od neovisne treće strane.

Analitički postupci koji se koriste za usporedbu informacija i očekivanja na temelju neovisnog (odnosno nepristranog) izvora i premise da se neke veze među informacijama mogu razumno očekivati ako ne postoje uslovi koji bi ukazali na suprotno. Analitički postupci također se mogu koristiti tokom planiranja angažmana (serija standarda 2200). Primjeri analitičkih postupaka uključuju:

- analizu pokazatelja, trendova i regresijsku analizu
- testove racionalnosti
- usporedbe od razdoblja do razdoblja
- prognoze
- usporedbe informacija sa sličnim informacijama u sektoru ili organizacijskim jedinicama
- interni revizori mogu dalje ispitati značajna odstupanja od očekivanja kako bi utvrdili uzrok i/ili racionalnost varijance (npr. prijevara, pogreška ili promjena uslova). Neobjašnjivi rezultati mogu ukazati na potrebu za dodatnim praćenjem i mogu sugerirati postojanje značajnog problema koji treba priopćiti višem menadžmentu i odboru (vidjeti Standard 2060 – Izvještavanje višeg menadžmenta i odbora).

## Procjene

Interni revizori primjenjuju svoje iskustvo, logiku i profesionalni skepticizam kako bi procijenili informacije do kojih su došli tokom angažmana i donijeli logičke zaključke. Interni revizori u načelu angažmanima pristupaju objektivnog i radoznalog uma, strateški tražeći informacije koje bi mogle ispuniti ciljeve angažmana. Pri svakom koraku procesa angažmana primjenjuju profesionalno iskustvo i profesionalni skepticizam kako bi procijenili jesu li dokazi dostatni i odgovarajući kako bi formuliраli zaključke i/ili preporuke. Prema Standardu 2330 – Dokumentovanje informacija, interni revizori moraju

dokumentirati informacije koje su logična podloga rezultatima angažmana i zaključcima. Ipak, to ne znači da bi interni revizori trebali isključiti relevantne informacije koje bi mogle osporavati zaključke.

Interni revizori često provode analizu uzroka nastanka problema kako bi utvrdili izvorni razlog pojavljivanja greške, problema, propuštene prilike ili neusklađenosti. Analiza uzroka nastanka problema internim revizorima omogućuju dodatni uvid koji može poboljšati efektivnost i djelotvornost korporativnog upravljanja, upravljanja rizicima i kontrolne procese organizacije. Međutim, te analize ponekad također zahtijevaju ekstenzivne resurse poput vremena i ekspertize u području. Stoga, pri provođenju analize uzroka nastanka problema interni revizori moraju postupiti uz dužnu profesionalnu pažnju uzimajući u obzir trud u odnosu na potencijalne koristi (Standard 1220.A1).

Iako složena pitanja mogu zahtijevati strože analize, u nekim okolnostima analiza uzroka nastanka problema može biti jednostavna i u obliku serije pitanja "zaŠta?" s ciljem utvrđivanja uzroka varijance. Na primjer:

Radnik je pao. ZaŠta? Jer je na podu bilo ulje. ZaŠta? Jer je dio curio. ZaŠta? Jer dio stalno pada. ZaŠta? Jer su standardi za dobavljače nedovoljni.

Većina uzroka nastanka problema može se pratiti do odluka, postupaka ili nepostupanja jedne ili više osoba. Međutim, utvrđivanje *pravog* uzroka nastanka problema može biti teško i subjektivno čak i nakon Šta interni revizori provedu analizu kvantitativnih i kvalitativnih podataka. U nekim slučajevima, mnoge Greške s različitim stupnjevima uticaja mogu se ujediniti i oblikovati uzrok nastanka problema ili uzrok može uključivati rizik povezan sa širim problemom poput kulture organizacije. Stoga se interni revizori mogu odlučiti da uključe ulazne podatke od više internih i eksternih dionika. U nekim slučajevima, interni revizori mogu menadžmentu na razmatranje ponuditi više mogućih uzroka, na temelju neovisne i objektivne procjene više scenarija kao uzroka nastanka problema. Ako vrijeme ili nivo vještine potrebni za obavljanje analize uzroka nastanka problema premašuju raspoloživo vrijeme ili vještine unutar funkcije interne revizije, glavni revizor može preporučiti da se menadžment pozabavi inherentnim problemom te obavi daljnji posao kako bi se utvrdio uzrok nastanka problema.

## Šta treba razmotriti pri pokazivanju usklađenosti

Radna dokumentacija u načelu dokumentuje dovoljne informacije o analizama, rezultatima i zaključcima angažmana kako bi se čitatelju omogućilo da razumije osnovu zaključaka. Radna dokumentacija također uobičajeno opisuje podatke koji se testiranju, proces uzorkovanja i metodu uzorkovanja koju su koristili interni revizori. Radna dokumentacija sadrži reference na program rada.

Nadzorni pregledi angažmana (Standard 2340 – Nadzor angažmana) mogu pružiti dodatnu potvrdu.

## Standard 2330 – Dokumentiranje informacija

Interni revizori moraju dokumentirati dostatne, pouzdane, relevantne i korisne informacije kao podlogu rezultatima angažmana i zaključcima.

Revidirani *Standardi*, u primjeni od 1. januara 2017.

### Kako započeti

Radna dokumentacije angažmana koristi se za dokumentovanje informacija nastalih tokom procesa angažmana uključujući planiranje, testiranje, analiziranje i procjenu podataka te formuliranje rezultata i zaključaka angažmana. Radna dokumentacija može se održavati u papirnatom obliku, u elektroničkom obliku ili u oba oblika. Uporaba softvera za internu reviziju može povećati dosljednost i djelotvornost.

Sadržaj, organizacija i format radne dokumentacije općenito se razlikuje ovisno o organizaciji i prirodi angažmana. Međutim, važno je postići dosljednost radne dokumentacije unutar funkcije interne revizije kolikogod je to moguće, budući da dosljednosti u načelu pomaže dijeljenu informacija o angažmanu i koordiniranju revizorskih aktivnosti. Budući da je glavni revizor odgovoran za takvo koordiniranje i razvoj politika i procedura funkcije interne revizije (vidjeti Standard 2050 – Koordinacija i oslanjanje, odnosno Standard 2040 – Politike i procedure), logično je da glavni revizor razvije smjernice i procedure za izradu radne dokumentacije za različite tipove angažmana. Uporaba standardiziranih, ali fleksibilnih formata i predložaka radne dokumentacije povećava djelotvornost i dosljednost procesa angažmana. Uobičajeno standardizirani elementi radne dokumentacije uključuju opći izgled, sistem označavanja (tj., simbole koji se koriste za predstavljanje određenih revizorskih postupaka), sistem referenciranja na drugu radnu dokumentaciju, te određene informacije koje treba trajno sačuvati ili prenijeti u druge angažmane. Prije dokumentovanja informacija angažmana, interni revizori trebaju preispitati i razumjeti procedure za razvoj specifične radne dokumentacije njihove organizacije, standardizirani sistem označavanja, i dostupne predloške ili softvere koje funkcija interne revizije



koristi.

## Šta treba razmotriti pri implementaciji

Standard 2310 – Utvrđivanje informacija navodi, “ Interni revizori moraju utvrditi informacije koje su dovoljne, pouzdane, relevantne i korisne u svrhu postizanja ciljeva angažmana”. Jednako je važno da interni revizori razmotre navedene karakteristike prilikom dokumentovanja informacija u radnoj dokumentaciji. Učinkovita radna dokumentacija sadrži informacije koje su dovoljne i relevantne za ciljeve angažmana, zapažanja, zaključke i preporuke, šta informacije čini korisnima u pomaganju organizaciji da ostvari svoje ciljeve.

Informacije dokumentovane u efektivnoj radnoj dokumentaciji također su pouzdane zato što se do njih dolazi upotrebom odgovarajućih tehnika angažmana, koje su dokumentovane. Možda je najvažnije to što radna dokumentacija sadrži dovoljne i relevantne informacije koje bi omogućile opreznijoj, informisanoj osobi, kao što je drugi interni revizor ili eksterni revizor, da dođe do istih zaključaka do kojih su došli interni revizori koji su proveli angažman. Stoga, radna dokumentacija čini važan dio sistemnog i discipliniranog procesa angažmana zato što organizuju revizijske dokaze na način koji omogućava ponovno obavljanje posla i potkrepljuje zaključke i rezultate angažmana.

Radna dokumentacija može uključivati sljedeće elemente:

- indeksni i referentni broj
- naslov i zaglavlje koji identificiraju područje ili proces koji se provjerava.
- datum ili razdoblje angažmana
- obim obavljenog posla
- svrhu pribavljanja i analiziranja podataka
- izvor(e) podataka obuhvaćenih radnom dokumentacijom
- opis ocjenjivanog uzorka, uključujući veličinu uzorka i metodu odabira
- metodologiju upotrijebljenu za analizu podataka
- detalje o provedenim testovima i analizama
- zaključke koji uključuju reference na radnu dokumentaciju o zapažanjima revizije
- predloženo praćenje rada angažmana koje treba provesti
- ime internog revizora/internih revizora koji je/su proveli rad angažmana
- sistem označavanja pregleda i ime internog revizora/internih revizora koji je/su preispitali rad.

U načelu, radna dokumentacije organizujuna je prema strukturi razvijenoj u programu rada i sadrži reference do važnih informacija. Konačni rezultat je cjelovita zbirka dokumentacije (u elektroničkom obliku, u papirnatom obliku, ili u oba oblika) provedenih procedura, dobivenih informacija, donesenih zaključaka, izvedenih preporuka te logična osnova za svaki od tih koraka. Ova dokumentacija čini primarni izvor podloga za komuniciranje internih revizora s dionicima, uključujući viši menadžment, odbor i menadžment područja ili procesa koji se provjerava.

Nadzorni pregled radne dokumentacije uobičajeno se koristi za razvoj osoblja interne revizije (vidjeti Standard 2340 – Nadzor angažmana). Nadzorni pregled također se može koristiti kao osnova za procjenu usklađenosti s *Međunarodnim standardima za profesionalno obavljanje interne revizije* i održavanje programa osiguranja kvalitete i unaprjeđenja (vidjeti Standard 1300 – Program osiguranja kvalitete i unaprjeđenja).

## Šta treba razmotriti pri pokazivanju usklađenosti

Odgovarajuće pripremljena i izrađena radna dokumentacija, bilo da je pohranjena u papirnatom ili elektroničkom obliku, pokazuje usklađenost sa Standardom 2330. Dokazom da su informacije dovoljne, pouzdane, relevantne i korisne može se smatrati učinkovita provedba preporučenih aktivnosti menadžmenta. Prilikom saopćavanja rezultata angažmana odgovarajućim stranama, glavni revizor može također primiti povratne informacije o kvaliteti dokumentiranih informacija o angažmanu. Na sličan način, ankete provedene nakon angažman među osobama koje su primile informacije angažmana također mogu pokazati usklađenost.

## Standard 2340 – Nadzor angažmana

Obavljanje angažmana mora se odgovarajuće nadzirati kako bi se zajamčilo postizanje ciljeva te osigurala kvaliteta i razvoj osoblja.

### Tumačenje:

*Obim potrebnog nadzora ovisit će o stručnosti i iskustvu internih revizora te složenosti angažmana. Glavni revizor odgovoran je za cjelokupni nadzor angažmana, bez obzira na to obavlja li ga funkcija interne revizije ili se obavlja za nju, ali može imenovati članove funkcije interne revizije s odgovarajućim iskustvom za provođenje pregleda. Odgovarajuće dokaze o nadzoru potrebno je dokumentirati i čuvati.*

Revidirani *Standardi*, u primjeni od 1. januara 2017.

## Kako započeti

Glavni revizor odgovoran je za cjelokupni nadzor angažmana kako bi zajamčio postizanje ciljeva, osiguranje kvalitete i razvoj osoblja. Stoga, prilikom planiranja kako će se angažman nadzirati, glavni revizor trebao bi preispitati ciljeve angažmana i politike i procedure interne revizije koje podupiru zadovoljavanje zahtjeva Standarda 2340. Čak i prije nego postupak planiranja angažmana započne, glavni revizor uobičajeno razvije politike i procedure interne revizije koje se odnose na način planiranja, obavljanja i nadzora angažmana (vidjeti Standard 2040 – Politike i procedure). Takve politike i procedure mogu navesti softverske programe i predloške koje interni revizori trebaju koristiti za uspostavljanje dosljednih formata programa rada i radne dokumentacije. Slično, politike i procedure mogu obuhvatiti mogućnosti razvoja osoblja, kao što je politika koja zahtijeva sastanke internog revizora/internih revizora koji je obavio/su obavili angažman i glavnog revizora ili imenovanog nadzornika angažmana koji se održavaju nakon angažmana.

Procjene vještina osoblja interne revizije su kontinuirane, ne samo kao dio procesa angažmana. Procjena vještina općenito pruža dovoljne informacije o kompetencijama internih revizora koje omogućuju glavnom revizoru da na odgovarajući način odredi interne revizore za angažmane za koje oni posjeduju

traženo znanje, vještine ili druge kompetencije. Također, one omogućavaju glavnom revizoru da imenuje kvalificiranog nadzornika angažmana.

## Šta treba razmotriti pri implementaciji

Nadzor angažmana je proces koji počinje planiranjem angažmana i nastavlja se tokom cjelokupnog angažmana. Tokom faze planiranja, nadzornik angažmana odgovoran je za odobravanja programa rada angažmana i može preuzeti odgovornost za druge vidove procesa planiranja (vidjeti Standard 2240.A1). Primarni kriterij za odobravanja programa rada je je li on osmišljen tako da djelotvorno ostvari ciljeve angažmana. Dodatno, program rada mora uključivati procedure za utvrđivanje, analizu, procjenu i dokumentovanje informacija angažmana. Standard 2240.A1 navodi da sve prilagodbe programa rada moraju biti odobrene. Nadzor angažmana također uključuje garantovanje da je program rada završen te odobravanje svih promjena programa rada.

Nadzornik angažmana uobičajeno održava kontinuiranu komunikaciju s internim revizorom/internim revizorima raspoređenim za obavljanje angažmana i s menadžmentom područja ili procesa koji se provjeravaju. Nadzornik angažmana uobičajeno preispituje radnu dokumentaciju angažmana koja opisuje objavljene procedure revizije, utvrđene informacije, zapažanja i preliminarne zaključke donesene tokom angažmana. Nadzornik procjenjuje jesu li informacije, testiranje i rezultati dostatni, pouzdani, relevantni i korisni za postizanje ciljeva angažmana te potkrepljuju li rezultate i zaključke angažmana, kako to zahtjeva Standard 2330 – Dokumentovanje informacija.

Standard 2420 – Kvaliteta saopćavanja zahtjeva da saopćenja o angažmanu budu točna, objektivna, jasna, jezgrovita, konstruktivna, potpuna i pravovremena. Nadzornici angažmana preispituju saopćenja o angažmanu i radnu dokumentaciju u odnosu na te elemente zato što radna dokumentacija čini primarnu podlogu za saopćenja o angažmanu.

Tokom cjelokupnog angažmana, nadzornik angažmana i/ili glavni revizor sastaju se s internim revizorom/revizorima zaduženim za obavljanje angažmana i raspravljaju o procesu angažmana, što pruža mogućnosti za edukaciju, razvoj i ocjenu internog revizora/internih revizora. Prilikom pregledavanja saopćenja o angažmanu i radne dokumentacije angažmana, kojima se dokumentuju svi aspekti procesa angažmana, nadzornici mogu tražiti dodatne dokaze ili pojašnjenja. Interni revizori imaju mogućnost unaprijediti svoj rad odgovaranjem na pitanja koja im postavlja nadzornik angažmana.

Uobičajeno, nadzornikove bilješke s pregleda brišu se iz konačne dokumentacije kada je pružen odgovarajući dokaz ili je radna dokumentacija izmijenjena dodatnim informacijama koje se odnose na

probleme i/ili pitanja koja nadzornik postavi. Druga mogućnost je da funkcija interne revizije čuva zasebnu dokumentaciju problema i pitanja nadzornika angažmana, koraka koji su poduzeti da ih se riješi te rezultata navedenih koraka.

Glavni revizor je odgovoran za angažmane interne revizije i sve važne prosudbe donesene tokom cjelokupnog angažmana, bilo da su ih donijeli funkcija interne revizije li druge osobe koje su obavljale rad za funkciju interne revizije. Stoga, glavni revizor uobičajeno razvija politike i procedure osmišljene da na najmanju moguću mjeru smanje rizik da će interni revizori donijeti prosudbe ili poduzeti aktivnosti neusklađene s profesionalnom prosudbom glavnog revizora, a koje bi mogle nepovoljno uticati na angažman. Glavni revizor uobičajeno uspostavlja način rješavanja razlika u profesionalnoj prosudbi koje se mogu pojaviti. Načini mogu uključivati razgovor o relevantnim činjenicama, provođenje dodatnih ispitivanja ili istraživanja, i dokumentovanje i zaključivanje o različitim gledištima u radnoj dokumentaciji angažmana. Ako postoje razlike u profesionalnoj prosudbi o nekom etičkom pitanju, pitanje se može uputiti onim pojedincima u organizaciji koji imaju odgovornost za etička pitanja.

## Šta treba razmotriti pri pokazivanju usklađenosti

Dokazi usklađenosti sa Standardom 2340 mogu uključivati radnu dokumentaciju angažmana, koju je parafirao i datirao nadzornik angažmana (ako se dokumentuje ručno) ili odobrio u elektroničkom obliku (ako se dokumentuje unutar softverskog sistema radne dokumentacije). Dodatni dokazi mogu uključivati popise za provjeru pregleda i/ili memorandum s komentarima pregleda vezanim uz radnu dokumentaciju završenog angažmana.

Osiguranje kvalitete na nivou angažmana također se može pokazati putem programa osiguranja kvalitete i unaprjeđenja koje održava glavni revizor i putem rezultata anketa kojima se traži povratna informacija o iskustvu s angažmanom od pojedinaca direktno uključenih u angažman. Interni revizori mogu imati mogućnost pružiti povratne informacije o nadzorniku angažmana putem mehanizma stručne ocjene, kao što su ankete.

## Standard 2400 – Saopćavanje rezultata

Interni revizori moraju saopćavati rezultate angažmana.

Revidirani *Standardi*, u primjeni od 1. januara 2017.

### Kako započeti

Standard zahtijeva da interni revizori saopćavaju rezultate angažmana. Stoga, interni revizori moraju jasno razumjeti zahtjeve saopćavanja vezano uz angažmane. Glavni revizor također treba razumjeti očekivanja odbora i višeg menadžmenta vezano uz saopćavanje rezultata angažmana.

Interni revizori trebaju razumjeti politike i procedure u priručniku interne revizije - ili druga očekivanja dionika – i upotrebu standardnih predložaka kojima se osigurava dosljednost u razvoju zapažanja i zaključaka. Standard 2040 – Politike i procedure, i povezane Vodič za implementaciju - provedbene smjernice, pružaju više informacija o odgovornostima glavnog revizora vezanim uz politike i procedure.

### Šta treba razmotriti pri implementaciji

Uobičajeno, priručnik za politike i procedure interne revizije uspostavlja procese za dokumentovanje podloga za zapažanja/zaključke povezane uz angažman. Funkcija interne revizije može razviti plan saopćavanja vezan uz angažman kako bi pružila smjernice o načinu na koji interni revizori trebaju priopćavati opažanja tokom angažmana, i načinu na koji će priopćavati konačne rezultate angažmana.

Prilikom saopćavanja rezultata, interni revizori uzimaju u obzir plan saopćavanja, uključujući kriterije saopćavanja (Standard 2410), kvalitetu saopćenja (Standard 2420), i distribuciju rezultata (Standard 2440). Nakon što se utvrdi da su navedeni standardi saopćavanja zadovoljeni, interni revizor potvrđuje način na koji će se rezultati angažmana priopćavati. Radna dokumentacija ukazat će na to koje rezultate treba priopćiti usmeno, a koje u pisanom obliku.

### Šta treba razmotriti pri pokazivanju usklađenosti

Dokumentacija koja može pokazati usklađenost sa Standardom 2400 uključuje priručnik za politike i



procedure interne revizije koji sadrži:

- politike koje se odnose na saopćavanja neusklađenosti sa zakonima, propisima ili druga pitanja
- politike saopćavanja osjetljivih informacija unutar i izvan lanca odgovornosti.
- politike saopćavanja izvan organizacije.

Ostala dokumentacija može uključivati plan saopćavanja, zapažanja i evidencije napredovanja, privremenu i preliminarnu dokumentaciju saopćenja, konačnu dokumentaciju saopćenja o angažmanu, te dokumentaciju saopćenja vezanih uz praćenje postupanja s rezultatima.

## Standard 2410 – Kriteriji priopćavanja

U priopćenjima moraju biti navedeni ciljevi, obim i rezultati angažmana.

Revidirani *Standardi*, u primjeni od 1. januara 2017.

### Kako započeti

Saopćavanje rezultata angažmana je ključni čimbenik kojime funkcija interne revizije pokazuje vrijednost. Format i sadržaj saopćenja može se razlikovati ovisno o organizaciji i vrsti angažmana.

Saopćavanje dionicima zahtjeva pažljivo planiranje. Korisno je razviti plan saopćavanja o angažmanu, te, ako je moguće, unaprijed raspraviti i usuglasiti plan s dionicima.

Kako bi se osiguralo zadovoljavanje kriterija saopćavanja, funkcija interne revizije mora biti svjesna Standarda 2200 – Planiranje angažmana, Standarda 2210 – Ciljevi angažmana, Standarda 2220 – Obim angažmana, Standarda 2300 – Obavljanje angažmana, Standarda 2310 – Utvrđivanje informacija, Standarda 2320 – Analiza i procjena, Standarda 2330 – Dokumentovanje informacija, i Standarda 2340 – Nadzor angažmana. Obim i ciljevi angažmana uobičajeno se saopćavaju:

- tokom planiranja angažmana
- tokom angažmana, ako postoje odstupanja od planiranog obima i ciljeva
- prilikom konačnog saopćavanja o angažmanu.

Odgovarajući nadzor osigurava postizanje obima i ciljeva angažmana te postojanje odgovarajuće kontrole vezano uz kvalitetu saopćavanja rezultata.



## Šta treba razmotriti pri implementaciji

Na početku ili neposredno prije početka angažmana, važno je razmotriti plan saopćavanja o angažmanu. Uobičajeno, plan mora obuhvatiti pitanje zaŠta, Šta, kome i kako će interni revizori priopćavati. Na primjer, interni revizori priopćavat će ciljeve, obim, privremene rezultate, te konačne rezultate angažmana. Plan također može navesti upotrebu određenog formata saopćenja. (Postupak odlučivanja o tome o čemu se treba, a o čemu ne treba formalno izvještavati dokumentujet će se u radnoj dokumentaciji angažmana.) Plan saopćavanja uobičajeno se raspravlja s relevantnim dionicima, kao Šta su osobe odgovorne za područje koje se provjerava, prije rada na terenu vezanog uz angažman. Ako okolnosti zahtijevaju izmjene, plan se može povremeno ažurirati.

Prilikom planiranja konačnog saopćenja o angažmanu, interni revizori uzet će u obzir početne rasprave i privremena saopćenja koje su izdali menadžmentu o području koje se provjerava. Pažljivo će pregledati svu relevantnu radnu dokumentaciju i sažetke radne dokumentacije te uzeti u obzir nekoliko dodatnih faktora uključujući:

- očekivanja dionika
- ciljeve angažmana
- strateške ciljeve područja koje se pregledava
- obim angažmana i ograničenja obima
- rezultate angažmana.

Interni revizori također moraju razmotriti zahtjev Standarda 2410.A1 koji nalaže da u konačno saopćenje o angažmanu uključe primjenjive zaključke kao i primjenjive preporuke i/ili akcijske planove. Mišljenja na nivou angažmana mogu uključivati ocjenu, zaključak ili drugi opis rezultata i njihovu važnost, kao Šta je detaljnije objašnjeno u Tumačenju Standarda 2410.A1.

Komuniciranje s menadžmentom stalan je proces tokom angažmana. Funkcija interne revizije dodaje vrijednost razvijajući saopćenja (u usmenom i u pisanom obliku) koja utječu na pozitivne promjene u organizaciji. Prilikom saopćavanja rezultata angažmana, interne revizore se potiče da priznaju prepoznate zadovoljavajuće učinke i uključe ograničenja u pogledu distribucije i/ili uporabe rezultata kao Šta je navedeno u Standardu 2410.A2 i Standardu 2410.A3.

## Šta treba razmotriti pri pokazivanju usklađenosti

Materijali koji mogu pokazati usklađenost sa Standard 2410 uključuju pisane politike i procedure

funkcije interne revizije koje se odnose na dosljednost formata izvještaja o angažmanu i svih materijala — kao što su evidencija, interni dopisi ili elektronička pošta — koji pokazuju kako je plan konačnog saopćavanja razvijen. Usklađenost se može pokazati pridržavanjem plana saopćavanja ili pokazati pisanim izvještajem (i njegovim odgovarajućim sadržajem), radnom dokumentacijom, i/ili zapisnicima sa sastanaka na kojima se raspravljalo o problemima i rezultatima.

Pismo o preuzimanju angažmana ili izvještaj funkcije interne revizije o inicijalnim sastancima s klijentom mogu pokazati usklađenost, budući da oni uobičajeno daju kratak pregled programa rada, ciljeva i obima angažmana kao i dogovorenih parametara konačnog saopćenja. Konačni izvještaj koji uključuje ciljeve, obim i rezultate angažmana kao i primjenjive zaključke s preporukama i/ili akcijskim planovima, također može pokazivati usklađenost. Konačni izvještaj može priznati zadovoljavajuće učinke i ograničenja u pogledu saopćavanja i uporabe rezultata izvan organizacije.

## Standard 2420 – Kvaliteta priopćavanja

Priopćenja moraju biti točna, objektivna, jasna, jezgrovita, konstruktivna, potpuna i pravodobna.

### Tumačenje:

*Točna priopćenja ne sadrže greške ni iskrivljene informacije te vjerodostojno odražavaju činjenice na kojima se temelje. Objektivna su priopćenja pravedna, nepristrana i lišena naklonosti te su rezultat pravične i uravnotežene procjene svih ključnih činjenica i okolnosti. Jasna su priopćenja lako razumljiva i logična, izbjegavaju bespotreban stručni jezik i pružaju sve važne i svrsishodne informacije. Jezgrovita su priopćenja precizna i izbjegavaju bespotrebna objašnjenja, suviše detalje, redundantnost i opširnost. Konstruktivna priopćenja pomažu klijentu koji je naručio angažman i organizaciji te dovode do potrebnih poboljšanja. Potpuna priopćenja ne izostavljaju ništa važno ciljanoj publici i uključuju sve važne i relevantne informacije i zapažanja u prilog preporukama i zaključcima. Pravodobna su priopćenja vremenski prikladna i svrhovita, ovisno o važnosti tematike, te omogućuju menadžmentu poduzimanje odgovarajućih korektivnih mjera.*

Revidirani Standardi, u primjeni od 1. januara 2017.

## Kako započeti

Saopćenja se pojavljuju tokom cjelokupnog angažmana. Stoga je Standard 2420 primjenjiv na sve faze angažmana, uključujući planiranje i obavljanje angažmana, saopćavanje rezultata, praćenje postupanja s rezultatima i saopćavanje odluke o prihvaćanju rizika. S obzirom da su visokokvalitetna saopćenja o angažmanu ključna, interni revizori veliku pažnju posvećuju detaljima prilikom izrade nacrtu saopćenja i razmatranja osobina kvalitetnih saopćenja navedenih u Tumačenju Standarda 2420.

Kako bi se osigurala usklađenost sa Standardom 2420, interni revizori moraju razumjeti očekivanja organizacije vezana uz saopćenja, uključujući očekivanja dionika vezana uz rokove saopćavanja. Oni se uobičajeno navode u prethodno određenom planu saopćavanja kako je objašnjeno u Provedbenim

smjernicama 2410 – Kriteriji saopćavanja.

Interni revizori mogu preispitati politike i procedure funkcije interne revizije, koje su često sabrane u metodologiju interne revizije, kako bi utvrdili koje predloške treba koristiti; predlošci u načelu pomažu zajamčiti odgovarajuće, dosljedno saopćavanje tokom svih faza angažmana. Preispitivanje smjernica za stil pisanja koje organizacija koristi prije sastavljanja konačnog saopćenja može pomoći internim revizorima prezentirati konačno saopćenje u skladu s prihvaćenim stilom pisanja organizacije.

## Šta treba razmotriti pri implementaciji

Tumačenje Standarda 2420 definiše određene osobine kvalitetnih saopćenja: točna, objektivna, jasna, jezgrovita, konstruktivna, potpuna i pravovremena. Interni revizori mogu razmotriti sljedeće dodatne informacije povezane sa svakom karakteristikom:

- **Točna** – Tumačenje navodi da točna saopćenja ne sadrže greške ni iskrivljene informacije te vjerodostojno odražavaju činjenice na kojima se temelje. Kako bi održali tačnost, važno je koristiti precizne formulacije potkrijepljene dokazima prikupljenim tokom angažmana. Osim toga, u skladu s Etičkim kodeksom Instituta internih revizora, od internih revizora se zahtjeva da “navedu sve materijalne činjenice koje su im poznate, koje ako nisu navedene, mogu iskriviti izvještavanje o aktivnostima koje se provjerava.” Ako se ipak pojavi greška u priopćenjima, glavni revizor mora priopćiti ispravljene informacije, kako je definišeno u Standardu 2421 – Greške i propusti.
- **Objektivna** – Kako bi osigurali objektivnost saopćenja, interni revizori koriste nepristrane izraze i koncentriraju se na nedostatke u procesima i njihovom provođenju. Objektivnost počinje nepristranim mentalnim stavom koje bi interni revizori trebali imati prilikom obavljanja angažmana. Objektivnost je etičko načelo opisano u Etičkom kodeksu Instituta internih revizora i Standardu 1120 – Individualna objektivnost. Temeljna načela profesionalnog obavljanja interne revizije također ističu važnost objektivnosti i naglašavaju da, kako bi se funkciju interne revizije smatralo efektivnom, interni revizori i funkcija interne revizije trebaju biti objektivni i lišeni naklonosti (neovisni).
- **Jasna** – Jasnoća saopćenja se povećava kada interni revizori koriste jezik koji je lako razumljiv ciljanoj publici te je u skladu s terminologijom određenog sektora i organizacije. Dalje, jasna saopćenja izbjegavaju nepotreban tehnički jezik. Tumačenje Standarda 2420 također ističe da su jasna saopćenja logična, te su obilježje sistemnog, discipliniranog pristupa rada interne revizije temeljenog na procjeni rizika. S obzirom na to, jasnoća se povećava kada



interni revizori saopćavaju važna zapažanja i rezultate te logično potkrjepljuju preporuke i zaključke vezane uz određeni angažman.

- **Jezgrovita** – Interni revizori garantuju da su saopćenja primjereno jezgrovita tako što izbjegavaju redundantnost i isključuju informacije koje su nepotrebne, nevažne ili nepovezane s angažmanom.
- **Konstruktivna** – Korisno je da interni revizori koriste konstruktivni ton prilikom saopćavanja koji odražava ozbiljnost zapažanja. Konstruktivna saopćenja omogućavaju proces saradnje kojim se određuju rješenja koja olakšavaju pozitivne promjene kod subjekta angažmana i/ili organizacije. U konačnici, kao što je navedeno Definicijom interne revizije, interni revizori nastoje pomoći organizaciji da postigne svoje ciljeve.
- **Potpuna** – Kako bi osigurali potpunost saopćenja, korisno je da interni revizori razmotre informacije nužne za ciljanu publiku. Potpuna pisana saopćenja općenito omogućavaju da čitatelj dođe do istih zaključaka do kojih je došla funkcija interne revizije.
- **Pravovremena** – Na kraju, važno je da interni revizori podnesu sva saopćenja do rokova utvrđenih tokom faze planiranja. Pravodobnost može biti različita za svaku organizaciju. Kako bi odredili šta je pravodobno, interni revizori često određuju mjerila ili provode druga istraživanja u odnosu na subjekt angažmana. Dodatno, glavni revizor ili interni revizor mogu uspostaviti ključne pokazatelje uspješnosti kojima se mjeri pravodobnost.

## Šta treba razmotriti pri pokazivanju usklađenosti

Materijali koji mogu pokazati usklađenost sa Standardom 2420 uključuju konačne dokumente saopćenja koje je odobrio glavni revizor, kao i dodatne dokumente. Interni revizori trebaju biti u mogućnosti pokazati da su takvi dokumenti u skladu s planom konačnog saopćavanja. U slučaju saopćenja bez pisanog izvještaja, dokaz usklađenosti mogu pružati zapisnici sa sastanaka.

## Standard 2421 – Greške i propusti

Ako konačno priopćenje sadrži znatnu grešku ili propust, glavni revizor mora dostaviti ispravljene informacije svim stranama koje su dobile prvotno priopćenje.

Revidirani *Standardi*, u primjeni od 1. januara 2017.

### Kako započeti

Glavni revizor treba razumjeti očekivanja odbora i višeg menadžmenta vezana uz to koje greške i propuste bi oni smatrali važnima. Važnost je definisana u glosaru Međunarodnih standarda za profesionalno obavljanje interne revizije kao “relativna važnost predmeta u kontekstu u kojem se razmatra, šta uključuje kvantitativne i kvalitativne faktore poput veličine, prirode, učinka, važnosti i uticaja. Profesionalna prosudba pomaže internim revizorima procijeniti važnost predmeta u kontekstu povezanih ciljeva”.

### Šta treba razmotriti pri implementaciji

Ako glavni revizor postane svjestan greške ili propusta u konačnom priopćenju o angažmanu, on ili ona mogu razmotriti sljedeća pitanja Šta će im pomoći odrediti važnost greške ili propusta:

- Bi li greška ili propust promijenili rezultate angažmana?
- Bi li greška ili propust promijenili mišljenje o tačnosti rezultata?
- Bi li greška ili propust promijenili zaključak?
- Bi li greška ili propust promijenili mišljenje?
- Bi li greška ili propust promijenili preporučenu aktivnost?

Ako je odgovor na neko od gorenavedenih pitanja “da,” glavni revizor može odrediti da je greška ili propust znatan. Glavni revizor uobičajeno pokušava naći uzroke greške ili propusta kako bi spriječio pojavljivanje slične situacije u budućnosti i kako bi odredio da li uzrok treba uključiti u saopćenje višem menadžmentu i odboru. Glavni revizor zatim određuje najprikladniju metodu saopćavanja kako bi

osigurao da su ispravljene informacije dostavljene svim stranama koje su dobile prvotno saopćenje. Efektivno saopćavanje o greškama i propustima i njihovim uzrocima služi za zaštitu integriteta i statusa funkcije interne revizije.

## Šta treba razmotriti pri pokazivanju usklađenosti

Usklađenost sa Standardom 2421 može se pokazati postojanjem politika i procedura interne revizije za postupanje s greškama i propustima. Elektronička pošta i ostali zapisi mogu dokumentovati kako je glavni revizor odredio važnost i uzrok greške ili propusta.

Dokazni materijali, kao što su kalendar glavnog revizora, zapisnici sa sastanka odbora ili drugih sastanaka na kojima se raspravljalo o grešci ili propustu, interni dopisi i elektronička pošta, mogu pokazati specifične informacije koje su priopćene kao i način i vrijeme kada su priopćene. Na posljepku, usklađenost dokazuje izvorna ili ispravljena dokumentacija konačnog saopćenja.

## Standard 2430 – Navođenje „provedeno u skladu s Međunarodnim standardima za profesionalno obavljanje interne revizije“

Navođenje da je angažman „proveden u skladu s Međunarodnim standardima za profesionalno obavljanje interne revizije” prikladno je jedino ako je potkrijepljeno rezultatima programa osiguranja kvalitete i unaprjeđenja.

Revidirani *Standardi*, u primjeni od 1. januara 2017.

### Kako započeti

Kako bi osigurao usklađenost sa Standardom 2430, glavni revizor treba razumjeti zahtjeve povezane uz razvoj i održavanje programa osiguranja kvalitete i unaprjeđenja (serija standarda 1300) i poznavati rezultate sadašnjih internih i eksternih vrednovanje funkcije interne revizije. Glavni revizor također može razmotriti očekivanja odbora vezana uz navod “provedeno u skladu s Međunarodnim standardima za profesionalno obavljanje interne revizije” u izvještajima o angažmanu.

### Šta treba razmotriti pri implementaciji

Kada funkcija interne revizije izvještava o angažmanu, ne postoji zahtjev za naznačavanje da li je angažman proveden u skladu s *Međunarodnim standardima za profesionalno obavljanje interne revizije (Standardi)*. Međutim, uporaba ovog navoda povećava vjerodostojnost funkcije interne revizije. Standard 2430 zabranjuje upotrebu tog navoda osim ako rezultati programa osiguranja kvalitete i unaprjeđenja funkcije interne revizije – uključujući sadašnja interna i eksterna vrednovanja— ne potkrepljuju zaključak da je funkcija interne revizije općenito u skladu sa *Standardima*. Vodič za implementaciju - provedbene smjernice 1300 — Program osiguranja kvalitete i unaprjeđenja pružaju dodatne smjernice o zahtjevima programa osiguranja kvalitete i unaprjeđenja.

Kada funkcije interne revizije nije u skladu sa *Standardima*, funkcija interne revizije može odabrati navesti da angažman nije proveden u skladu sa *Standardima*. Međutim, takva navod se ne zahtjeva.



## Šta treba razmotriti pri pokazivanju usklađenosti

Kada izvještaj o angažmanu uključuje navod “provedeno u skladu s *Međunarodnim standardima za profesionalno obavljanje interne revizije*,” rezultati programa osiguranja kvalitete i unaprjeđenja funkcije interne revizije su često dovoljan pokazatelj usklađenosti sa Standardom 2340. Odluka funkcije interne revizije da li da upotrijebi navod u konačnim priopćenjima može se dokumentovati u predlošcima za izvještaje o angažmanu ili drugoj dokumentaciji saopćenja o angažmanu i/ili politikama i procedurama interne revizije. Cjelovit pregled takvih dokumenata ukazao bi je li navod primjereno korišten. S druge strane, funkcija interne revizije može odabrati da ne uključi navod o usklađenosti u izvještaje o angažmanu te je dokumentovanje ove odluke također prihvatljiv dokaz usklađenosti sa Standardom 2430.

## Standard 2431 – Objava neusklađenosti angažmana

Kada neusklađenost s Etičkim kodeksom ili Standardima utječe na određeni angažman u priopćenju o rezultatima, moraju se navesti:

- načelo/načela odnosno pravilo/pravila ponašanja iz Etičkog kodeksa ili Standarda s kojima nije postignuta potpuna usklađenost
- razlog/razlozi neusklađenosti
- utjecaj neusklađenosti na angažman i priopćene rezultate angažmana.

Revidirani *Standardi*, u primjeni od 1. januara 2017.

## Kako započeti

Standard 2431 zahtjeva objavu kada su rezultati određenog angažmana pod uticajem neusklađenosti s Etičkim kodeksom ili *Međunarodnim standardima za profesionalno obavljanje interne revizije (Standardi)*. Stoga, interni revizori trebaju razumjeti Etički kodeks Instituta internih revizora i *Standarde*. Također trebaju razumjeti potencijalna područja neusklađenosti na nivou angažmana i očekivanja višeg menadžment i odbora vezano uz izvještavanje o pitanjima neusklađenosti.

Etički kodeks Instituta internih revizora sadrži široka načela važna za struku i praksu interne revizije i specifičnija pravila ponašanja, koja opisuju očekivano ponašanje kako tijela tako i pojedinaca koji obavljaju usluge interne revizije u skladu s Definicijom interne revizije (uključujući članove Instituta internih revizora (IIA), nositelje certifikata Instituta internih revizora (IIA) i kandidata za certifikaciju). Svrha Etičkog kodeksa je promicati etičku kulturu u globalnoj profesiji interne revizije.

Kao što je navedeno u Uvodu u *Standarde*, “Svrha *Standarda* je:

1. usmjeravati poštivanje obavezujućih elemenata Međunarodnog okvira profesionalnog djelovanja.
2. osigurati okvir za provođenje i promoviranje širokog raspona usluga interne revizije koje pridonose stvaranju dodane vrijednosti.
3. uspostaviti osnovu za ocjenu ostvarenja interne revizije.
4. poticati unaprjeđenja procesa i poslovanja organizacije.

“*Standardi* su skup na načelima utemeljenih obavezujućih zahtjeva koji se sastoje od:

- Navoda povezanih s ključnim zahtjevima za profesionalno obavljanje interne revizije te za ocjenu efektivnosti provedbe koji su međunarodno primjenjivi na nivou organizacije i pojedinca.
- Tumačenja koja pojašnjavanju pojmove ili koncepte unutar *Standarda*.”

## Šta treba razmotriti pri implementaciji

Ponekad određene okolnosti mogu spriječiti interne revizore u djelovanju u skladu s Etičkim kodeksom i *Standardima* tokom obavljanja angažmana. U načelu, to su okolnosti u kojima su neovisnost i/ili objektivnost internog revizora narušeni ili u kojima se interni revizor suoči s nepouzdanim podacima, nedostatkom informacija, ograničenjem obima ili drugim ograničenjima. U takvim slučajevima, interni revizor treba utvrditi načela, pravila ponašanja ili standarde s kojima nije ostvarena potpuna usklađenost i odrediti utječe li neusklađenost na rezultate angažmana. Ako neusklađenost *utječe* na rezultate, saopćenja o angažmanu trebaju opisati za šta se neusklađenost pojavila i na koji način je to utjecalo na rezultate i saopćenja.

Moglo bi biti korisno razmotriti nekoliko scenarija u kojima bi Standard 2431 bio primjenjiv:

- U situaciji u kojoj narušavanje objektivnosti ili neovisnosti internog revizora utječe na rezultate angažmana, saopćenje o rezultatima mora navesti neusklađenost s načelom objektivnosti Standarda 1120 – Individualna objektivnost te Etičkog kodeksa.
- U situaciji u kojoj je funkcija interne revizije prihvatila angažman, a da ne posjeduje kolektivno znanje, vještine i iskustvo potrebno da obavi svoje zadatke, saopćenje o rezultatima mora navesti neusklađenost s načelom kompetentnosti Standarda 1210 - Stručnost te Etičkog kodeksa.



- Ako se funkcije interne revizije suoči s ograničenjima pristupa dokumentaciji, osoblju, ili imovini, te ako ta ograničenja utječu na obim angažmana, saopćenja o rezultatima moraju navesti neusklađenost sa Standardom 2220.A1.
- Ako su resursi interne revizije nedostadni za postizanje ciljeva angažmana, saopćenja moraju navesti neusklađenost sa Standardom 2230 – Raspoređivanje resursa za angažman.

Navedene vrste objava uobičajeno se dokumentuju u radnoj dokumentaciji angažmana. Važno je da glavni revizor razmotri da li slučaj neusklađenosti utječe na sposobnost funkcije interne revizije da ispuni svoje profesionalne odgovornosti i/ili zadovolji očekivanja dionika. Tada bi glavni revizor odredio kako i treba li o tim pitanjima obavijestiti viši menadžment i odbor. Često su objave obavljaju u obliku razgovora s višim menadžmentom ili se odbor o njima obavještava tokom sastanka. Glavni revizor može unaprijed raspraviti neusklađenost na privatnom sastanku s odborom, individualnom sastanku s predsjednikom ili drugom odgovarajućom metodom. Kako bi se osigurala potpuna objava, glavni revizor mora razmotriti treba li neusklađenost uključiti u konačno saopćenje o angažmanu.

## Šta treba razmotriti pri pokazivanju usklađenosti

Materijali koji pokazuju usklađenost sa Standardom 2431 uključuju:

- Pisane politike i procedure odjela vezane uz objavu neusklađenosti s Etičkim kodeksom i/ili *Standardima* u radnoj dokumentaciji angažmana.
- Dopise, elektroničku poštu ili druga pisana saopćenja koja navode načela Etičkog kodeksa ili pravila ponašanja i standarde s kojima nije ostvarena usklađenost; objašnjenja uzroka neusklađenosti; i opis uticaja neusklađenosti na angažman i priopćene rezultate angažmana.
- Zapisnike sa sastanaka ili druge evidencije koje dokumentuju usmene objave neusklađenosti, uzrok/uzroke za neusklađenost, i uticaj neusklađenosti na angažman ili priopćene rezultate angažmana.
- Dokaze objava u konačnim priopćenjima o angažmanu.

## Standard 2440 – Distribucija rezultata

Glavni revizor mora saopćiti rezultate odgovarajućim stranama.

### Tumačenje:

*Glavni revizor odgovoran je za pregled i odobrenje konačnog saopćenja o angažmanu prije njegovog izdavanja te odlučuje kome će se i na koji način ono distribuirati. Kada glavni revizor za ovo zaduži nekoga drugoga, i dalje snosi cjelokupnu odgovornost.*

Revidirani *Standardi*, u primjeni od 1. januara 2017.

## Kako započeti

Standard 2440 navodi odgovornosti glavnog revizora za saopćavanje konačnih rezultata svim odgovarajućim stranama nakon angažmana. Prilikom pripreme primjene ovog standarda, glavnom revizoru će možda biti korisno preispitati zahtjeve povezane uz svaki element Tumačenja.

Glavni revizor uobičajeno razumije organizacijske protokole saopćavanja kao i organizacijsku šemu. Glavni revizor također treba razmotriti očekivanja višeg menadžmenta i odbora povezane s saopćenjima o angažmanu.

Povelja revizije i protokoli saopćavanja organizacije mogu pomoći glavnom revizoru da odredi proces izvještavanja izvan organizacije. Razmatranja bi uključivala faktore kao što su strane koje treba obavijestiti ili im dati na znanje konačno saopćenje te kada obavijestiti regulatore koji nadgledaju sektor kojemu organizacija pripada.

Vodič za implementaciju - provedbene smjernice za Standard 2400 – Distribucija rezultata, Standard 2410 – Kriteriji saopćavanja, i Standard 2420 – Kvaliteta saopćavanja pružaju detaljnije smjernice o saopćavanju rezultata angažmana.

## Šta treba razmotriti pri implementaciji

Kroz razgovore s odborom i preispitivanje organizacijskih protokola saopćavanja, glavni revizor određuje tko će primiti rezultate angažmana i koji oblik saopćenja trebaju imati. Prije saopćavanja rezultata, korisno je da glavni revizor preispita nacрте saopćenja angažmana.

Prilikom određivanja primatelja izvještaja, glavni revizor može uzeti u obzir trebaju li neke strane primiti rezultate iz poslovnih potreba, kao i imaju li neke od njih odgovornost za akcijske planove menadžmenta. Mogu se razmotriti organizacijski protokoli kako bi se osiguralo da pojedinci na odgovarajućem nivou odgovornosti prime kopiju izvještaja. Viši menadžment i odbor mogu biti uključeni u diseminaciju u skladu s njihovim očekivanjima. Kako bi se osigurala dosljednost, funkcija interne revizije može razviti distribucijske liste strana koje će primiti sva saopćenja, kao i nivou menadžmenta koje trebaju biti uključene na distribucijsku listu za rezultate angažmana koji se odnose na njihovo područje odgovornosti. Međutim, glavni revizor može proširiti distribucijsku listu kada je to nužno, te će ona često uključivati viši menadžment organizacije.

Rezultate je moguće priopćiti u usmenom ili u pisanom obliku, a oblik se može razlikovati ovisno o primatelju. Glavni revizor određuje koji oblik upotrijebiti za svakog primatelja. Na primjer, neki primatelji mogu primiti sažetak dok će drugi primiti cjeloviti izvještaj. Rezultate će možda biti primjereno dostaviti putem sastanka koji uključuje prezentaciju i mogućnost rasprave. Neovisno o metodi saopćavanja, glavni revizor treba odrediti tko će priopćiti i primiti rezultate.

Konačno saopćenje/saopćenja zahtijevaju odobrenje glavnog revizora ili predstavnika glavnog revizora. U slučaju malih funkcija interne revizije, glavni revizor osobno može pripremiti konačno izvješće/izvještaji o angažmanu. Međutim, u velikim organizacijama, glavni revizor će pribaviti i preispitati saopćenje/saopćenja i odrediti koliko se oslanjati na internog revizora koji je priredio izvještaj prije davanja konačnog odobrenja.

Glavni revizor može dostaviti elektroničke i/ili tiskane kopije konačnih saopćenja angažman odgovarajućim internim i eksternim stranama, kako je dogovoreno u fazi planiranja angažmana, i/ili kako zahtijevaju povelja revizije i protokoli saopćavanja. Uobičajeno, primatelji su strane koje mogu djelovati u skladu s rezultatima angažmana.

Održavanje cjelovite liste primatelja rezultata revizijskog angažmana važno je u slučaju da se greška ili propust utvrde nakon distribucije rezultata. Standard 2421 obuhvata odgovornosti glavnog revizora za saopćavanje grešaka ili propusta.

Kako bi osiguralo usklađenost sa zakonskih zahtjevima i organizacijskim protokolima, važno je da glavni revizor pripremi distribucije rezultata izvan organizacije posveti veliku pažnju i oprez. Osim toga, glavni revizor treba razmotriti posljedice saopćavanja osjetljivih informacija, budući da takve informacije mogu uticati na tržišnu vrijednost, ugled, zaradu i konkurentnost organizacije. Glavnom revizoru može biti korisno savjetovanje s pravnim savjetnikom i upoznavanje s područjima usklađenosti unutar organizacije.

Važno je napomenuti da glavni revizor može delegirati ovlaštenja za implementaciju Standarda 2440, ali odgovornost se ne može delegirati. Kada se delegira ovlaštenje za implementaciju Standarda 2440, glavni revizor zadržava odgovornost i nadležnost.

## Šta treba razmotriti pri pokazivanju usklađenosti

Glavni revizor može pokazati usklađenost sa Standardom 2440 provjeravanjem nivoi pregleda i osiguranjem odobrenja sve radne dokumentacije prije izdavanja konačnog saopćenja/konačnih saopćenja. Osim toga, usklađenost mogu pokazati kopije svih pisanih saopćenja rezultata koje čuvaju menadžment, revizorski odbor, glavni izvršni direktor, vanjske strane ili drugi. Dokazi saopćenja rezultata u usmenom obliku mogu se održavati putem zapisnika sa sastanaka, prezentacija i dopisa u kojima se navode sudionici koji su primili saopćenja. Važno je voditi evidencije koje potvrđuju odobrenje glavnog revizora konačnog saopćenja/konačnih saopćenja i dostavu rezultata angažmana primateljima navedenim u planu saopćavanja.

## Standard 2450 – Sveobuhvatno mišljenje

Kada se izdaje sveobuhvatno mišljenje, moraju se uzeti u obzir strategije, ciljevi i rizici organizacije, kao i očekivanja višeg menadžmenta, odbora i drugih dionika. Sveobuhvatno mišljenje mora biti potkrijepljeno dostatnim, pouzdanim, relevantnim i korisnim informacijama.

### Tumačenje:

*U priopćenje je potrebno uvrstiti:*

- obim, uključujući razdoblje na koje se mišljenje odnosi
- ograničenja obima
- razmatranje svih povezanih projekata, uključujući oslanjanje na druge pružatelje usluga izražavanja uvjerenja
- sažetak informacija koje potkrepljuju mišljenje
- okvir rizika, kontrolni okvir ili druge kriterije koji su upotrijebljeni kao temelj za sveobuhvatno mišljenje
- sveobuhvatno mišljenje, prosudbu ili zaključak do kojeg se došlo.

*Razlozi nepovoljnoga sveobuhvatnog mišljenja moraju biti navedeni.*

Revidirani Standardi, u primjeni od 1. januara 2017.

## Kako započeti

Sveobuhvatno mišljenje je ocjena, zaključak i/ili neki drugi opis rezultata glavnog revizora o procesima korporativnog upravljanja, upravljanja rizicima i/ili kontrolnim procesima u organizaciji, gledano u cjelini. Sveobuhvatno mišljenje stručna je prosudba glavnog revizora temeljena na rezultatima određenog broja pojedinačnih angažmana i drugih sličnih aktivnosti kao što su pregledi drugih pružatelja usluga angažmana s izražavanjem uvjerenja u danom razdoblju.

Sveobuhvatno mišljenje razlikuje se od zaključaka jer se zaključak temelji na jednom angažmanu, a



sveobuhvatno mišljenje se sastavlja na temelju više angažmana. Također, zaključak je dio saopćenja o angažmanu, dok se sveobuhvatno mišljene priopćava odvojeno od saopćenja o angažmanu.

Tumačenje Standarda 2310 – Utvrđivanje informacija definiše izraze dostatno, pouzdano, relevantno i korisno:

- Dovoljne su informacije činjenične, odgovarajuće i uvjerljive tako da informisana razborita osoba može doći do istih zaključaka kao i interni revizor.
- Pouzdane su informacije najbolje moguće informacije do kojih se može doći primjenom odgovarajućih tehnika angažmana.
- Relevantne informacije podupiru zapažanja i preporuke iz angažmana i u skladu su s ciljevima angažmana.
- Korisne informacije pomažu organizaciji u postizanju njezinih ciljeva.

Tumačenje Standarda 2450 ističe tražene sastavne dijelove saopćavanja sveobuhvatnog mišljenja; glavni revizor treba razumjeti sve te sastavne dijelove prije izdavanja sveobuhvatnog mišljenja. Dodatno, glavni revizor treba razumjeti strategije, ciljeve i rizike organizacije kao i očekivanja odbora i višeg menadžmenta prije izdavanja sveobuhvatnog mišljenja.

## Šta treba razmotriti pri implementaciji

Glavni revizor započinje razmatrajući kako će se mišljenje odnositi prema strategijama, ciljevima i rizicima organizacije. Glavni revizor Dalje razmatra hoće li mišljenje riješiti problem, dodati vrijednost i/ili pružiti menadžmentu ili drugim dionicima sigurnost vezano uz opći trend ili stanje u organizaciji. Rasprave s višim menadžmentom, odborom, i drugim relevantnim dionicima mogu pomoći glavnom revizoru razumjeti očekivanja od obima sveobuhvatnog mišljenja.

Glavni revizor zatim određuje obim sveobuhvatnog mišljenja koje će dati, uključujući razdoblje na koje se mišljenje odnosi, te razmatra postoje li ograničenja obima. Uzimajući tu informaciju u obzir, glavni revizor može odrediti koji revizorski angažmani su relevantni za sveobuhvatno mišljenje. Svi povezani angažmani ili projekti se razmatraju, uključujući one koji su obavili drugi interni i eksterni pružatelji usluga izražavanja uvjerenja. Interni pružatelju usluga izražavanja uvjerenja mogu uključivati druge funkcije koje čine drugu liniju obrane organizacije. Eksterni pružatelji usluga mogu uključivati rad eksternih revizora ili regulatora. Za svaki projekt koji razmatra interni ili eksterni pružatelj usluga s izražavanjem uvjerenja, glavni revizor treba procijeniti projekt kako bi odredilo nivo oslanjanja koja se može primijeniti na rad na projektu. Ako se glavni revizor oslanja na rad drugog pružatelja usluge

izražavanja uvjerenja, glavni revizor i dalje zadržava odgovornost za sveobuhvatno mišljenje do kojeg se došlo na temelju oslanjanja.

Na primjer, sveobuhvatno mišljenje može se temeljiti na zbirnim zaključcima o angažmanu na lokalnoj, regionalnoj nivou organizacije te nacionalnim nivoma, kao i na rezultatima koje su dala vanjska tijela kao Šta su neovisne treće strane ili regulatori. Izjava o obimu pruža kontekst za sveobuhvatno mišljenje navodeći razdoblje, aktivnosti, ograničenja i ostale varijable koje opisuju granice sveobuhvatnog mišljenja.

Prilikom preispitivanja zaključaka o angažmanu i ostalih saopćenja na kojima se temelji sveobuhvatno mišljenje, glavni revizor osigurava da su takvi zaključci i ostali priopćeni rezultati utemeljeni na dostatnim, pouzdanim, relevantnim i korisnim informacijama. Glavni revizor sažima informacije na kojima se sveobuhvatno mišljenje temelji. Dodatno, glavni revizor utvrđuje relevantne rizike ili kontrolne okvire ili druge kriterije korištene kao osnova sveobuhvatnog mišljenja.

Nakon razmatranja relevantnih informacija, glavni revizor izdaje sveobuhvatno mišljenje upotrebljavajući jasan i jezgrovit jezik i formulira kako se mišljenje odnosi na strategije, ciljeve i rizike organizacije. Saopćenje treba uključivati šest elemenata navedenih u Tumačenju Standarda 2450.

Ako je cjelokupno mišljenje nepovoljno, glavni revizor mora objasniti razloge koji potkrjepljuju taj zaključak.

Na kraju, glavni revizor odlučuje kako priopćiti sveobuhvatno mišljenje (u usmenom ili pisanom obliku). Sveobuhvatna mišljenja uobičajeno se saopćavaju u pisanom obliku, iako to nije zahtjev *Standarda*. Vodič za implementaciju - provedbene smjernice 2440 – Distribucija rezultata pružaju detaljnije smjernice o dodatnim uslovima za saopćenja.

Važno je napomenuti da glavni revizor ne mora izdati sveobuhvatno mišljenje; izdavanje takvog mišljenja diskrecijsko je pravo organizacije i treba se raspraviti s višim menadžmentom i odborom. Međutim, kada se zahtjeva sveobuhvatno mišljenje, Standard 2450 pruža dodatne informacije koje potkrjepljuju glavnog revizora vezano uz zahtjeve povezane s saopćavanjem sveobuhvatnog mišljenja.

## Šta treba razmotriti pri pokazivanju usklađenosti

Za sva pisana sveobuhvatna mišljenja, za pokazivanje usklađenosti uobičajeno je dovoljna kopija mišljenja. Za sveobuhvatna mišljenja koja se daju u usmenom obliku, usklađenost se može pokazati nacrtima, bilješkama sa izlaganja, slajdovima ili sličnim dokumentima glavnog revizora. Dodatni materijali koji mogu pokazati usklađenost sa Standardom 2450 uključuju konačna saopćenja o



angažmanu i eksterna saopćenja na kojima se temelji sveobuhvatno mišljenje, dopise, elektroničku poštu, dnevne redove sastanaka odbora i drugih sastanaka, te zapisnike sastanaka.

## Standard 2500 – Praćenje postupanja s rezultatima

Glavni revizor mora uspostaviti i održavati sistem za praćenje postupanja s rezultatima angažmana koji su saopćeni menadžmentu.

Revidirani *Standardi*, u primjeni od 1. januara 2017.

### Kako započeti

Kako bi zadovoljili standard, glavni revizor započinje sticanjem jasnog razumijevanja tipa informacija i nivoi detaljnosti koju odbor i viši menadžment očekuju vezano uz nadzor rezultata angažmana funkcije interne revizije. Rezultati se uobičajeno odnose na zapažanja nastala u angažmanima s izražavanjem uvjerenja i savjetodavnim angažmanima koja su saopćena menadžmentu u svrhu preduzimanja korektivnih mjera.

Budući da će biti potrebna povremena interakcija s menadžmentom odgovornim za implementaciju korektivnih mjera, općenito je korisno tražiti ulazne informacije menadžmenta o načinima kako stvoriti učinkovit i djelotvoran proces praćenja.

Dalje, glavni revizor može s drugim glavnim revizorima ili funkcijama usklađenosti usporediti mjerila kojima se prate sporna pitanja kako bi utvrdili vodeće prakse koje su pokazale efektivnost. Te rasprave mogu obuhvatiti područja kao što su:

- nivoi automatizacije i detaljnosti
- tipove zapažanja koje se prati (tj., sve ili samo zapažanja visokog rizika)
- kako i koliko često se određuje status spornih korektivnih mjera
- vrijeme kada interna revizija neovisno potvrđuje efektivnost korektivnih mjera
- učestalost, stil i nivo provedenog izvještavanja.

### Šta treba razmotriti pri implementaciji

Procesi praćenja mogu biti sofisticirani ili prilično jednostavni, ovisno o nizu faktora, uključujući veličinu i složenost revizorske organizacije i dostupnost softvera za praćenje izuzetaka. Neovisno o tome je li proces sofisticiran ili jednostavan, važno je da glavni revizor razvije proces koji utvrđuje relevantna

zapažanja, dogovorene korektivne mjere i trenutni status. Za sporna zapažanja, informacije koje se prate i utvrđuju uobičajeno uključuju:

- zapažanja koja se saopćavaju menadžmentu i ocjenu njihovog relativnog rizika
- prirodu dogovorenih korektivnih mjera
- vrijeme/rokove/razdoblje korektivnih mjera i promjene u ciljanim datumima
- menadžment/nosioca procesa odgovornog za svaku korektivnu mjeru
- trenutni status korektivnih mjera i je li interna revizija potvrdila status.

Često, glavni revizor će razviti i kupiti alat, mehanizam ili sistem za praćenje, nadziranje i izvještavanje o takvim informacijama. Na temelju informacija koje odgovorni menadžment pruža internoj reviziji, status korektivnih mjera se ažurira povremeno u sistemu. Šta često obavlja direktno menadžment upotrebom zajedničkog sistema za praćenje izuzetaka.

Učestalost i pristup praćenju (količina rada osoblja revizije kojom se potvrđuje da su korektivne mjere poduzete) određuje se na temelju profesionalne procjene glavnog revizora kao i očekivanja koje odrede odbor i viši menadžment. Na primjer, neki glavni revizori mogu odabrati povremeno, na primjer kvartalno, provjeriti status svih korektivnih mjera koje je trebalo završiti u prethodnom razdoblju. Drugi mogu odabrati provođenje povremenih naknadnih angažmana za revizije s važnim preporukama kako bi ciljano procijenili kvalitetu poduzetih korektivnih mjera. Drugi mogu odabrati pratiti sporne radnje tokom buduće revizije zakazane u istom području organizacije. Pristup se određuje na temelju procijenjene nivoi rizika, kao i dostupnosti resursa.

Slično, oblik izvještavanja određuje se na temelju prosudbe glavnog revizora i dogovorenih očekivanja. Neki glavni revizori detaljno će izvijestiti o statusu svakog zapažanja za svaki angažman. Drugi će izvijestiti samo o zapažanjima s ocjenom višeg rizika, možda u obliku sažetka nosioca poslovnog procesa ili izvršnog nosioca, bilježenjem statistike kao što su postotak korektivnih mjera u toku, korektivnih mjera kod kojih je prekoračen rok i onih koje su završene na vrijeme. U nekim primjerima, od glavnog revizora se može tražiti da izvijesti ne samo o tome je li korektivna mjera završena nego također je li poduzeta radnja ispravila određeni problem. Utvrđivanje i mjerenje pozitivnih unapređenja na temelju izvođenja korektivnih mjera smatra se vodećom praksom.

## Šta treba razmotriti pri pokazivanju usklađenosti

Usklađenost se uobičajeno pokazuje postojanjem rutinski ažuriranog sistema praćenja izuzetaka, a sistem može biti računaska tablica, baza podataka, ili drugi alat koji sadrži zapažanja prethodnih revizija,



povezani plan korektivnih mjera, status i potvrdu interne revizije, kao što je opisano gore. Također, uobičajeno je postojanje izvještaja o statusu korektivnih mjera koji se pripremaju za menadžment i odbor.

## Standard 2600 – Saopćavanje odluke o prihvatanju rizika

Kad glavni revizor zaključi da je menadžment preuzeo stupanj rizika koji organizaciji može biti neprihvatljiv, mora o tome razgovarati s višim menadžmentom. Ako glavni revizor utvrdi da problem neprihvatljivosti rizika nije riješen, mora o tome obavijestiti odbor.

### Tumačenje:

*Utvrdjivanje rizika koje je preuzeo menadžment može se posmatrati kroz angažman izražavanja uvjerenja ili savjetovanja, proces praćenja radnji koje je poduzeo menadžment kao rezultat prethodnih angažmana ili na druge načine. Odluka o tretmanu rizika nije odgovornost glavnog revizora.*

Revidirani Standardi, u primjeni od 1. januara 2017.

## Kako započeti

U svrhu uspješne implementacije ovog standarda, glavni revizor prvo mora razumjeti stajalište i toleranciju organizacije prema različitim vrstama organizacijskog rizika. Organizacije se razlikuju prema tome koliko i koji tip rizika smatraju prihvatljivim. Na primjer, neke organizacije mogu prihvatiti više nivoi finansijskog rizika preduzimanjem radnji kao što je širenje na nova geografska područja s nestabilnim vladama; ili materijalna ulaganja u uzbudljiv novi proizvod koji ima relativno malu vjerovatnost uspjeha, ali velik povrat ulaganja ako se pokaže uspješnim. Druge organizacije su nesklone takvim finansijskim rizicima, i izbjegavaju takve situacije. Dalje, organizacije razmatraju različite faktore u određivanju nivoi prihvatljivog rizika; Na primjer, potencijalni uticaj i vjerovatnost rizičnog događaja, ranjivost organizacije, te dužinu vremena koje je potrebno da menadžment riješi neprihvatljiv rizik.

Ako organizacija ima formalnu politiku upravljanja rizicima, koja može uključivati proces prihvatanja rizika važno je da je glavni revizor i funkcija interne revizije razumiju.

U skladu sa zahtjevima Standarda 2500, glavni revizor mora uspostaviti i održavati sistem za praćenje

postupanja s rezultatima internih revizora.

Također je korisno da glavni revizor zna kako se uobičajeno pitanja višeg rizika saopćavaju unutar organizacije. Postojeće politike mogu definirati poželjan pristup saopćavanju; Na primjer organizacijska politika upravljanja rizikom može raspravljati o pravovremenosti, hijerarhiji izvještavanja i sličnim razmatranjima.

## Šta treba razmotriti pri implementaciji

Prilikom praćenja postupanja s rezultatima i povezanim korektivnim mjerama, glavni revizor može postati svjestan zapažanja visokog rizika koja nisu pravodobno ispravljena ili mogu predstavljati veći rizik nego organizacija uobičajeno tolerira i stoga su neprihvatljivi za organizaciju.

Međutim, proces kontinuiranog praćenja nije jedini način na koji glavni revizor utvrđuje neprihvatljiv rizik. Učinkovit glavni revizor primjenjuje nekoliko načina da bude informiran o organizacijskim rizicima. Na primjer, glavni revizor može primiti informacije od članova funkcije interne revizije vezane uz značajne rizike koje su utvrdili tokom angažmana s izražavanjem uvjerenja ili savjetovanja. Ili organizacije može koristiti Proces integriranog upravljanja rizikom za utvrđivanje i praćenje ključnih rizika i glavni revizor može biti uključen u taj proces. Dalje, izgradnjom i održavanjem suradničke, komunikacijske mreže s menadžmentom, glavni revizor može postati svjestan novonastalih područja rizika u organizaciji. Glavni revizor također pokušavaju pratiti trendove u sektoru i regulatorne izmjene koje im pomažu da prepoznaju potencijalne i novonastale rizike.

Neovisno o tome kako je neprihvatljiv rizik utvrđen, ako glavni revizor prepozna da je rizik na tako visokom nivou da je organizacija uobičajeno ne bi tolerisala, i ako glavni revizor vjeruje da rizik nije ublažen do prihvatljivog nivoa, tada o toj situaciji mora izvijestiti viši menadžment. Prije takvog saopćavanja, glavni revizor uobičajeno razgovara o problemu s članovima menadžmenta odgovornog za područje rizika, kako bi podijelili problem, razumjeli perspektivu menadžmenta, te postigli dogovor o načinu rješavanja rizika. Međutim, ako se takav dogovor ne postigne, tada glavni revizor mora o problemu informisati viši menadžment. A ako nakon sličnog razgovora s višim menadžmentom rizik ostane nerazriješen, tada glavni revizor mora o problemu informisati odbor. Tada odluku kako problem rješavati s menadžmentom donosi odbor.

Glavni revizor koristi prosudbu za određivanje kako najbolje, koliko brzo i kome priopćiti takva pitanja te odluku o tome donosi ovisno o prirodi, hitnosti, potencijalnim posljedicama, te politikama koje možda



postoje. Na primjer, treba li se konsultovati s pravnim savjetnikom kada je možda prekršen zakon ili propis? I treba li rizik priopćiti višem izvršnom direktoru na privatnom sastanku ili na međufunkcijskom sastanku na kojemu prisustvuju stručnjaci za mnogo različitih pitanja?

Ovaj standard primjenjuje se na vrlo važne rizike za koje glavni revizor procjenjuje da prekoračuju granice tolerancije organizacije. Oni mogu uključivati:

- rizike koji mogu štetiti ugledu organizacije,
- rizike koji mogu škoditi ljudima,
- rizike koji mogu rezultirati važnim regulatornim kaznama, ograničenjima poslovnog ponašanja ili drugim finansijskim ili ugovornim kaznama,
- materijalno značajne greške,
- prevare ili druga nezakonita djela,
- važna ograničenja u postizanju strateških ciljeva.

## Šta treba razmotriti pri pokazivanju usklađenosti

Dokazi usklađenosti mogu se naći u zapisnicima sastanaka gdje se s timom izvršnog menadžmenta, odborom ili revizijskim odborom razgovaralo o važnom pitanju rizika. Ako glavni revizor priopći o situaciji neprihvatljivog rizika na individualnim sastancima ili tokom privatnog sastanka, za dokumentovanje koraka koji su poduzeti kako bi se obavijestio menadžment i odbor mogu se koristiti bilješke. Također, indirektan pokazatelj usklađenosti je politika u metodologiji interne revizije koja opisuje zahtjeve ovog standarda i procesa izvještavanja organizacije.

## O Institutu internih revizora (IIA)

Institut internih revizora (IIA) je najšire prepoznat zagovornik, pružatelj obrazovanja i standarda, smjernica i certifikata u profesiji interne revizije. Osnovan 1941., Institut internih revizora danas uključuje više od 180,000 članova iz više od 170 zemalja i teritorija. Globalno sjedište udruženja nalazi se u Lake Mary, Fla. Za više informacija posjetite [www.globaliia.org](http://www.globaliia.org) ili [www.theiia.org](http://www.theiia.org).

## O Provedbenim smjernicama

Provedbene smjernice kao dio Međunarodnog okvira profesionalnog djelovanja® (MEĐUNARODNI OKVIR PROFESIONALNOG DJELOVANJA®), pružaju preporučene (neobavezujuće) smjernice za profesiju interne revizije. Osmišljene su kako bi pomogle internim revizorima i funkciji interne revizije da povećaju svoju sposobnost postizanja usklađenosti sa *Međunarodnim standardima za profesionalno obavljanje interne revizije (Standardi)*.

Provedbene smjernice pomažu internim revizorima u primjeni *Standarda*. One u kolektivnom smislu obuhvataju pristup, metodologije i razmatranja interne revizije, ali ne razrađuju procese i procedure u detalje.

Za druge mjerodavne smjernice koje donosi Institut internih revizora, molimo posjetiti našu internetsku stranicu [www.globaliia.org/standards-guidance](http://www.globaliia.org/standards-guidance) ili [www.theiia.org/guidance](http://www.theiia.org/guidance).

## Izjava o odricanju odgovornosti

Institut internih revizora (IIA) objavljuje ovaj dokument u informativne i obrazovne svrhe. Ove smjernice nemaju namjeru pružiti konačne odgovore na specifične pojedinačne okolnosti te su kao takve namijenjene za upotrebu kao smjernice. Institut internih revizora (IIA) preporučuje da uvijek potražite neovisni stručni savjet vezan direktno uz svaku specifičnu situaciju. Institut internih revizora (IIA) ne prihvata odgovornost za isključivo oslanjanje na ove smjernice.

## Autorsko pravo

Copyright® 2016 Institut internih revizora. Za dozvolu reproduciranja, molimo kontaktirajte [guidance@theiia.org](mailto:guidance@theiia.org).

-----KRAJ PRIJEVODA

Ovim potvrđujem da ovaj prijevod u potpunosti odgovara izvorniku koji je sačinjen na **engleskom** jeziku.

U Sarajevu, 21. 08.2017.g.

Renata Merzić, mr.sc. – stalni sudski tumač za engleski i njemački jezik Sarajevo

Potpis:

Pečat: