

PRAKTIČNI VODIČ ZA
INTERNE REVIZORE U JAVNOM SEKTORU

INTERNA REVIZIJA

Pomoćni alat za svakodnevni rad internih revizora.



Planiranje



Izvođenje



Revizorski trag



Nalazi



Izveštavanje



Komunikacija



Savetodavne
usluge



Praćenje
sprovođenja
preporuka

Uvodna reč

Interna revizija predstavlja važnu podršku rukovodstvu u unapređenju procesa upravljanja, jačanju internih kontrola i ostvarivanju ciljeva korisnika javnih sredstava. Njena uloga nije da traži krivce, već da kroz nezavisnu i objektivnu procenu ukaže na rizike i slabosti u procesima i preporuči mogućnosti za njihovo otklanjanje.

SEVOI Financial Consulting i **Međunarodno udruženje ovlašćenih internih revizora u javnom sektoru EUIAPS** pripremili su ovaj praktični vodič kao podršku internim revizorima u javnom sektoru koji u svakodnevnom radu treba da povežu standarde, metodologiju, propise, interna akta, ciljeve, rizike, prateću dokumentaciju i komunikaciju, sa ciljevima rukovodstva. Iskustvo pokazuje da izazov interne revizije nije samo u poznavanju pravila, procedura i postupaka, već u njihovoj doslednoj primeni: kako planirati na bazi procene rizika, kako prikupiti dovoljnu i pouzdanu prateću dokumentaciju, kako oblikovati nalaz koji rukovodstvo razume i prihvata i kako pratiti preporuku do stvarnog efekta.

Iskustva stečena kroz više od 15 održanih višednevnih seminara, razmena prakse sa internim revizorima iz različitih organizacija i nivoa vlasti, stručna izlaganja eksperata, kao i zaključci sa međunarodnih panela, objedinjeni su i pretočeni u ovaj praktični vodič.

Ovaj praktični vodič predstavlja pomoćni alat za rad internih revizora i ne zamenjuje Zakon o budžetskom sistemu, podzakonske akte kojima se uređuje interna revizija u javnom sektoru, metodološka uputstva i smernice Centralne jedinice za harmonizaciju, Globalne standarde interne revizije Instituta internih revizora niti interna akta korisnika javnih sredstava. U slučaju razlike između sadržaja ovog praktičnog vodiča i obavezujućih propisa ili akata, primenjuju se važeći propisi i odgovarajući obavezujući akti.

Cilj praktičnog vodiča je da na jasan i pragmatičan način prikaže ključne korake, odgovori na pitanja i zahteve profesionalnih standarda koji internom revizoru pomažu da rad zasniva na ciljevima korisnika javnih sredstava, rizicima, kontrolama, pratećoj dokumentaciji, objektivnosti i pružanju profesionalnog uveravanja.

Vrednost interne revizije najviše se vidi onda kada njeni nalazi i preporuke dovedu do konkretnog unapređenja: jasnije odgovornosti, relevantnijeg traga dokumentacije, efektivnijih kontrola, pouzdanijeg izveštavanja i odgovornijeg korišćenja javnih sredstava. Zato ovaj praktični vodič treba posmatrati ne samo kao podsetnik na postupke, već kao oslonac za kvalitetnije revizorsko rasuđivanje, bolju komunikaciju i sticanje većeg poverenja u rad interne revizije.¹

Glavna poruka

Interna revizija nije formalna provera dokumentacije, već nezavisna, objektivna i profesionalna funkcija koja pomaže rukovodstvu da upravlja rizicima, jača kontrole, unapređuje procese i donosi odluke zasnovane na relevantnim činjenicama obrazloženim u dokumentaciji.

¹ **Napomena autora:** Svi termini navedeni u jednom rodnom obliku u tekstu se odnose ravnopravno na lica oba pola

Sadržaj:

1. Kako koristiti ovaj praktični vodič u svakodnevnom radu	4
2. Profesionalni i regulatorni okvir	5
3. Uloga interne revizije kod korisnika javnih sredstava	6
4. Nezavisnost, objektivnost i profesionalni integritet.....	6
5. Ključni dokumenti interne revizije i njihova međusobna povezanost	7
5.1. Povelja interne revizije.....	8
5.2. Strategija interne revizije.....	10
5.3. Strateški plan interne revizije	11
5.4. Godišnji plan interne revizije	11
5.5. Plan pojedinačne revizije.....	12
6. Uvodni sastanak i početna komunikacija.....	12
7. Izvođenje interne revizije i pribavljanje dokaza	13
8. Radna dokumentacija i revizorski trag.....	13
9. Intervjui, razgovori i psihološki aspekti interne revizije.....	14
10. Komunikacija sa zaposlenima i vlasnicima procesa	15
11. Profesionalno prosuđivanje i donošenje revizorskih zaključaka	15
12. Revizorski nalazi i preporuke	17
13. Komunikacija sa rukovodstvom.....	18
14. Revizorski izveštaj kao alat za upravljanje	19
15. Praćenje sprovođenja preporuka i merenje efekata.....	19
16. Savetodavne usluge bez preuzimanja upravljačke odgovornosti.....	22
17. Profesionalni izazovi internog revizora	23
18. Kvalitet funkcije interne revizije.....	24
19. Ključni pokazatelji uspešnosti za izveštavanje rukovodstva	25
20. Praktični alati, obrasci i kontrolne liste.....	27
21. Dodatni praktični paket za svakodnevni rad internog revizora.....	29
22. Završna poruka.....	33

1. Kako koristiti ovaj praktični vodič u svakodnevnom radu

Praktični vodič nije zamišljen kao dokument koji se čita samo jednom, već kao radni materijal kome se interni revizor vraća tokom celog revizorskog ciklusa. Najkorisniji je onda kada se koristi uz konkretan angažman: pri izboru predmeta revizije, pripremi revizorskog angažmana, razgovoru sa vlasnicima procesa, proveru revizorskog traga, formulisanju nalaza i praćenju sprovođenja preporuka. Njegova vrednost je u tome što internom revizoru pomaže da kroz ceo angažman zadrži jasnu vezu između ciljeva, rizika, kontrola, dokaza, nalaza i preporuka i da profesionalno prosuđivanje zasniva na dokumentovanim činjenicama.

Može se koristiti:

- kao podsetnik za korake u godišnjem i pojedinačnom planiranju;
- kao radni alat za izbor predmeta revizija na osnovu procene rizika;
- kao pomoć pri vođenju razgovora sa rukovodstvom i zaposlenima;
- kao upitnik za kvalitet prateće dokumentacije/revizorskog traga, nalaza i preporuka;
- kao priručnik za profesionalne izazove, otpore i pritiske;
- kao osnov za obuku novih internih revizora i ujednačavanje prakse u jedinici interne revizije.

U svakom revizorskom angažmanu interni revizor treba da se vraća na pet ključnih pitanja:

- koji cilj proces treba da ostvari?
- koji rizik može ugroziti ostvarenje tog cilja?
- koja kontrola treba da upravlja tim rizikom?
- koji dokaz potvrđuje da kontrola funkcioniše, delimično funkcioniše ili ne funkcioniše?
- koja preporuka otklanja uzrok problema, a ne samo njegovu posledicu?

Tabela 1: Aktivnosti u okviru revizorskog angažmana i očekivani revizorski trag

Aktivnost	Šta interni revizor radi	Šta treba da ostane kao trag
Planiranje	Razume ciljeve, procese, rizike i kontrole.	Upitnik, plan, procena rizika, obrazloženje izbora predmeta revizije - referenca na relevantne propise, interna akta, komunikacija sa subjektom revizije.
Izvođenje	Pribavlja dokumentaciju, testira kontrole, razgovara sa vlasnicima procesa.	Radni papiri, prateća dokumentacija, uzorak, rezultati testiranja, beleške sa intervjuja i provera na licu mesta.
Nalazi	Upoređuje kriterijum i stvarno stanje, utvrđuje uzrok i posledicu.	Nalaz sa kriterijumom, utvrđenim stanjem, uzrokom, posledicom/rizikom i pratećim dokazima.
Izveštaj	Saopštava rezultate angažmana i nalaze na jasan i upravljački koristan način.	Nacrt izveštaja, komentari revidiranog subjekta, dodatna dokumentacija, konačni izveštaj, akcioni plan.
Praćenje	Proverava da li su preporuke sprovedene i da li je rizik smanjen.	Registar preporuka, dokumentacija koja potvrđuje sprovođenje, status preporuke i procena efekta.

2. Profesionalni i regulatorni okvir

Interna revizija kod korisnika javnih sredstava treba da bude uspostavljena i sprovedena u skladu sa propisima Republike Srbije, metodološkim smernicama Centralne jedinice za harmonizaciju, Globalnim standardima interne revizije Instituta internih revizora i primerima dobre prakse. Globalni standardi interne revizije Instituta internih revizora definišu pet ključnih domena: svrhu interne revizije, etiku i profesionalizam, upravljanje funkcijom interne revizije, rukovođenje funkcijom i pružanje usluga interne revizije.

U javnom sektoru poseban značaj imaju nezavisnost i objektivnost internih revizora, odgovornost rukovodstva, javnost rada, zakonito i svrsishodno upravljanje javnim sredstvima, kao i dokaziva vrednost preporuka koje doprinose unapređenju sistema upravljanja, kontrole i odgovornosti.

Tabela 2: Normativni i profesionalni okvir interne revizije

Okvir	Šta znači za internog revizora	Praktična posledica
Zakon i podzakonski akti	Uređuju obavezu i modalitet uspostavljanja, organizaciju, postupanje i izveštavanje interne revizije u javnom sektoru.	Interni revizor mora da poznaje mandat, svrhu, nadležnost, odgovornost i način izveštavanja prema rukovodstvu i CJH.
Global Internal Audit Standards	Postavljaju profesionalne principe koji su podržani standardima koji obuhvataju zahteve, razmatranja za primenu i primere dokaza o usaglašenosti.	Globalni standardi interne revizije usmeravaju profesionalnu praksu interne revizije na globalnom nivou i pružaju osnovu za vrednovanje i unapređenje kvaliteta funkcije interne revizije. Poštujući sve elemente Globalnih standarda, interni revizori postižu ciljeve principa i ispunjavaju svrhu interne revizije.
PIFC/IFKJ koncept EU	Povezuje upravljačku odgovornost, internu kontrolu, internu reviziju i harmonizaciju metodologije.	Interna revizija ne zamenjuje rukovodstvo, već pruža razumno uveravanje i/ili savetodavne usluge da li sistem upravljanja i kontrole funkcioniše.
OECD/SIGMA dobra praksa	Naglašava kvalitet sistema internih kontrola, upravljačku odgovornost, javne finansije i kontrolno okruženje.	Nalazi treba da se vezuju za ciljeve, rizike, kontrole, zakonitost, efektivnost, efikasnost i ekonomičnost.
COSO/INTOSAI principi	Pružaju okvir za razumevanje kontrolne sredine, procene rizika, kontrolnih aktivnosti, informacija, komunikacije i praćenja.	Interni revizor procenjuje ne samo postojanje procedure, već i da li ona utiče na upravljanje stvarnim rizikom.

Ključna profesionalna poruka

Globalni standardi interne revizije Instituta internih revizora nisu samo formalni spisak obaveza. Oni internom revizoru pomažu da odbrani nezavisnost, kvalitet rada, objektivnost nalaza i profesionalno uveravanje u situacijama kada postoji otpor, pritisak ili nerazumevanje uloge interne revizije.

3. Uloga interne revizije kod korisnika javnih sredstava

Interna revizija pomaže korisniku javnih sredstava da ostvari ciljeve primenom sistematičnog i disciplinovanog pristupa u proceni upravljanja rizicima, internih kontrola i upravljačkih procesa. Njena vrednost je najveća kada interni revizor povezuje strategiju, budžet, procese, kontrole, rezultate i odgovornost.

Interna revizija:

- procenjuje da li su rizici prepoznati, adekvatno procenjeni i praćeni;
- ocenjuje da li kontrole postoje, da li su adekvatno dizajnirane i da li stvarno funkcionišu;
- ukazuje na slabosti koje mogu dovesti do nepravilnosti, gubitaka, kašnjenja ili neostvarenja ciljeva;
- daje preporuke koje su blagovremene, primenljive, merljive i usmerene na smanjenje rizika;
- pruža savetodavnu podršku bez preuzimanja odgovornosti rukovodstva;
- podstiče kulturu odgovornosti, transparentnosti i učenja iz utvrđenih slabosti sistema.

Tabela 3: Šta interna revizija nije, a šta jeste

Interna revizija nije	Interna revizija jeste
inspekcija koja traži kaznu,	profesionalna funkcija koja traži uzrok slabosti i predlaže rešenje,
zamena za rukovodioca ili kontrolora,	nezavisna procena sistema upravljanja, rizika i kontrola,
samo provera dokumentacije,	provera dizajna i funkcionisanja procesa, sistema, prateće dokumentacije, podele dužnosti i odgovornosti, efekta kontrola, ostvarenja ciljeva i dostignutih rezultata,
izolovana aktivnost,	deo sistema upravljačke odgovornosti i interne finansijske kontrole,
formalno konstatovanje greške.	osnova za odluke, mere i unapređenje rada.

Cilj interne revizije

„Cilj interne revizije nije preuzimanje upravljačke odgovornosti ni traženje krivca. Cilj je nezavisna procena: da li proces ima dovoljno jake kontrole, da li je upravljanje rizicima prihvatljivo i šta treba unaprediti da bi sistem bio siguran, zakonit i efikasan.“

4. Nezavisnost, objektivnost i profesionalni integritet

Nezavisnost i objektivnost su preduslov da rukovodstvo može da se osloni na nalaze interne revizije. Interni revizor treba da bude dovoljno blizu procesima da ih razume, ali dovoljno nezavisan da o njima iznese nepristrasno profesionalno uveravanje. Nezavisnost podrazumeva slobodu profesionalnog prosuđivanja i rada bez neprimerenog uticaja, dok profesionalni integritet zahteva odgovorno, etično i dosledno postupanje, zasnovano na činjenicama, dokazima i profesionalnim standardima.

Tabela 4: Osnovni principi profesionalnog rada interne revizije i rizici njihovog zanemarivanja

Princip	Praktično značenje	Rizik ako se zanemari
Nezavisnost	Interna revizija ima jasan mandat, pristup rukovodstvu, pristup informacijama i zaštitu od neprimerenih uticaja.	Plan i nalazi postaju zavisni od interesa pojedinaca.
Objektivnost	Interni revizor ne sme da dozvoli da lični odnosi, prethodni stavovi ili pritisci utiču na zaključak.	Nalazi gube kredibilitet i dokaznu snagu, a mogućnost da podstaknu promene se smanjuje.
Integritet	Interni revizor govori istinu na profesionalan način, čak i kada je nalaz neprijatan.	Izveštaj postaje formalan, ublažen ili neupotrebljiv.
Poverljivost	Informacije se koriste samo u profesionalne svrhe i čuvaju se od neovlašćenog širenja.	Narušava se poverenje i saradnja sa subjektom revizije.
Kompetentnost	Interni revizor stalno unapređuje znanja iz revizije, javnih finansija, propisa, IT i komunikacije.	Interna revizija ostaje na nivou formalne provere bez uticaja i vrednosti za sistem.

Pitanja za samoprocenu:

- Da li mogu da objasnim zašto je ovaj predmet interne revizije ušao u plan?
- Da li moj zaključak proizlazi iz dokaza ili iz utiska?
- Da li postoji lični, organizacioni ili politički pritisak koji može ugroziti objektivnost?
- Da li sam dokumentovao/la sve značajne profesionalne procene?

5. Ključni dokumenti interne revizije i njihova međusobna povezanost

U praksi, efikasna interna revizija povezuje Povelju interne revizije, Strategiju interne revizije, Strateški plan interne revizije, Godišnji plan interne revizije i Plan pojedinačne revizije. Ako ta veza ne postoji, planiranje se lako svodi na ponavljanje istih revizija iz godine u godinu, bez jasnog dokaza da su obuhvaćeni najznačajniji rizici.

Tabela 5: Ključni dokumenti interne revizije i njihova međusobna povezanost

Dokument	Svrha	Praktična veza
Povelja interne revizije	Utvrđuje svrhu, mandat i obim rada, organizacioni položaj, ovlašćenja, odgovornosti i način izveštavanja interne revizije.	Odgovara na pitanje: šta interna revizija sme i mora da radi.
Strategija interne revizije	Definiše viziju, strateške ciljeve i inicijative za razvoj funkcije interne revizije.	Odgovara na pitanje: kako će se funkcija interne revizije razvijati, jačati kvalitet, uticaj, kompetencije, komunikaciju i usklađenost sa profesionalnim zahtevima.
Strateški plan interne revizije	Na osnovu revizorskog univerzuma, procene rizika, ciljeva korisnika javnih sredstava i	Odgovara na pitanje: koje oblasti i rizici treba da budu obuhvaćeni

	raspoloživih resursa utvrđuje trogodišnje prioritete i obuhvat oblasti revizije.	u trogodišnjem periodu, kada i sa kojim prioritetom.
Godišnji plan interne revizije	Reflektuje rezultate koje je interni revizor utvrdio u Strateškom planu kroz konkretne angažmane za jednu godinu.	Odgovara na pitanje: šta se revidira ove godine, zašto i kojim resursima.
Plan pojedinačne revizije	Razrađuje cilj, obim, kriterijume, rizike, postupke, dokaze, rokove i odgovornosti za konkretnu reviziju.	Odgovara na pitanje: kako se konkretan angažman sprovodi i dokumentuje.

5.1. Povelja interne revizije

Povelja interne revizije je osnovni interni akt kojim se jasno utvrđuju svrha, mandat, ovlašćenja, odgovornosti, organizacioni položaj i način izveštavanja interne revizije. Kod korisnika javnih sredstava ona treba da poveže pozitivne nacionalne propise, metodološke smernice Centralne jedinice za harmonizaciju, Globalne standarde interne revizije Instituta internih revizora i stvarne potrebe rukovodstva za nezavisnim i objektivnim uveravanjem. Povelja interne revizije nije formalni dokument koji se donosi samo radi ispunjenja obaveze. Ona je praktična zaštita nezavisnosti interne revizije i jasan dogovor sa rukovodstvom o tome šta interna revizija radi, koga izveštava, kojim informacijama ima pristup i gde su granice njene savetodavne uloge.

Povelja interne revizije treba da odgovori na sledeća pitanja:

- koja je svrha interne revizije kod korisnika javnih sredstava?
- koji je mandat interne revizije i koje vrste usluga obavlja?
- koga interna revizija funkcionalno i administrativno izveštava?
- da li interni revizori imaju nesmetan pristup dokumentaciji, informacijama, sistemima i zaposlenima?
- kako se štite nezavisnost, objektivnost, poverljivost i profesionalni integritet?
- kako se razgraničava revizorska i upravljačka odgovornost?
- kako se odobravaju planovi, resursi, izveštaji i praćenje preporuka?

Tabela 6: Ključni elementi Povelje interne revizije i njihov praktični značaj

Elementi Povelje interne revizije	Šta treba da bude precizno definisano	Praktična posledica za internog revizora
Svrha interne revizije	Interna revizija pruža nezavisno i objektivno uveravanje i savetodavnu podršku radi unapređenja upravljanja, rizika i kontrola.	Interni revizor nalaze vezuje za ciljeve, rizike, kontrole i odgovornost, a ne za ličnu krivicu.
Mandat i obim rada	Povelja interne revizije navodi oblasti, procese, sisteme, projekte i vrste usluga koje interna revizija može da obavlja.	Interni revizor ima osnov da u plan uključi i finansijske, operativne, IT, projektne i druge značajne rizike.
Organizacioni položaj	Jasno se definiše koga interna revizija izveštava i kako se	Nalazi i planovi ne smeju zavisiti od interesa vlasnika procesa koji su predmet revizije.

	obezbeđuje funkcionalna nezavisnost.	
Pristup informacijama	Interna revizija ima pravo pristupa dokumentaciji, evidencijama, informacionim sistemima, zaposlenima i prostorijama u obimu potrebnom za angažman interne revizije.	Ograničenje pristupa mora biti dokumentovano i saopšteno rukovodstvu, jer utiče na obim i zaključak interne revizije.
Savetodavne usluge	Povelja interne revizije dopušta savetodavne usluge, ali bez preuzimanja odluka i odgovornosti rukovodstva.	Interni revizor može ukazati na rizike i kontrole, ali ne sme birati rešenje umesto rukovodstva.
Izveštavanje	Uređuje se način izveštavanja, razmatranja nalaza, praćenja preporuka i postupanja kod značajnih ograničenja ili neslaganja.	Interni revizor ima jasan put komunikacije kada postoji visok rizik, otpor, kašnjenje ili nesprovođenje preporuka.

Ključna profesionalna poruka

Povelja interne revizije ne štiti samo internog revizora. Ona štiti kredibilitet funkcije interne revizije, pravo rukovodstva da dobije nezavisno uveravanje i obavezu da se odluke donose na osnovu potpunih, relevantnih i proverljivih informacija.

Povelja interne revizije nije samo formalni akt o uspostavljanju interne revizije. Njena vrednost se vidi onda kada rukovodilac interne revizije na osnovu nje može da zaštiti mandat interne revizije, obezbedi nesmetan pristup informacijama i dokumentaciji, očuva nezavisnost profesionalnog zaključka i izvesti rukovodstvo o značajnim rizicima, ograničenjima obuhvata i slabostima sistema.

Praktična provera Povelje interne revizije:

- Da li je Povelja interne revizije usklađena sa važećim propisima, smernicama CJH i Globalnim standardima interne revizije Instituta internih revizora?
- Da li je Povelju interne revizije odobrio rukovodilac korisnika javnih sredstava, odnosno nadležni organ u skladu sa unutrašnjim uređenjem korisnika?
- Da li je jasno navedeno koga interna revizija izveštava i kako se štiti nezavisnost?
- Da li je obezbeđen nesmetan pristup dokumentaciji, informacijama i zaposlenima?
- Da li su razdvojene uloge interne revizije, rukovodstva, finansijskog upravljanja i kontrole i drugih pružalaca uveravanja?
- Da li se Povelja interne revizije periodično preispituje, naročito kada se promene propisi, organizacija, rukovodstvo, rizici ili način rada?

Formulacija koju interni revizor može da koristi

„Povelja interne revizije je osnov za naš rad. Ona ne daje internoj reviziji ovlašćenje da upravlja procesom, već da nezavisno proceni da li su rizici prepoznati, kontrole uspostavljene i dokumentacija dovoljna da podrži odgovorno odlučivanje rukovodstva.“

5.2. Strategija interne revizije

Strategija interne revizije odgovara na pitanje kako će se funkcija interne revizije razvijati i jačati svoju vrednost za korisnika javnih sredstava. Ona definiše viziju, strateške ciljeve i inicijative za razvoj funkcije interne revizije. Strategija interne revizije predstavlja plan razvoja funkcije interne revizije. Ona treba da bude usklađena sa strateškim ciljevima korisnika javnih sredstava, očekivanjima rukovodstva, Poveljom interne revizije, raspoloživim resursima, kvalitetom rada i zahtevima profesionalnih standarda.

Strategija interne revizije treba da sadrži:

- viziju interne revizije - kakva funkcija treba da bude u narednom periodu;
- strateške ciljeve funkcije - kvalitet, pokrivenost rizika, jačanje komunikacije, stručni razvoj, digitalizacija rada;
- ključne inicijative - aktivnosti koje vode ka ostvarenju ciljeva;
- potrebne resurse i kompetencije - broj internih revizora, znanja, obuke, IT podrška, angažovanje eksternih stručnjaka kada je potrebno;
- način merenja učinka - pokazatelji kvaliteta, sprovođenja plana, prihvatanja preporuka i efekata;
- način periodičnog preispitivanja - kada se Strategija interne revizije ažurira i kome se saopštava napredak.

Tabela 7: Način sprovođenja strateških ciljeva

Strateški cilj interne revizije	Primer inicijative	Dokumentovani trag
Jačanje uloge interne revizije kao savetnika bez preuzimanja odgovornosti.	Uspostaviti jasna pravila za savetodavne angažmane i ulogu internih revizora u radnim grupama.	Metodologija, odobreni zahtevi, zapisnici, napomena o očuvanju nezavisnosti.
Jačanje pristupa interne revizije zasnovanog na rizicima.	Unaprediti metodologiju procene rizika i povezivanja revizorskih prioriteta sa strateškim ciljevima korisnika javnih sredstava.	Ažurirana metodologija, kriterijumi procene rizika, smernice za planiranje.
Unapređenje kvaliteta nalaza i preporuka.	Uvesti internu proveru kvaliteta radne dokumentacije i izveštaja pre izdavanja.	Pregled radnih papira, komentari, kontrolne liste kvaliteta.
Razvoj kompetencija internih revizora i jačanje svesti o rizicima i kontrolama.	Planirati obuke iz oblasti javnih finansija, IT kontrola, komunikacije i upravljanja nepravilnostima, kao i interne treninge i obuke za zaposlene u organizaciji radi podizanja svesti o rizicima, kontrolama i značaju odgovornog upravljanja.	Plan obuka, sertifikati, evidencija stručnog usavršavanja.
Digitalizacija i efikasniji rad.	Koristiti standardizovane obrasce, registre preporuka i alate za procenu rizika.	Šabloni, registar preporuka, izveštaji, trag odobrenja.

Ključna poruka za rukovodstvo

Strategija interne revizije nije spisak revizija za naredne godine. Ona predstavlja razvojni dokument kojim se definišu vizija, strateški ciljevi i inicijative razvoja funkcije interne revizije.

5.3. Strateški plan interne revizije

Strateški plan interne revizije je trogodišnji planski dokument koji se zasniva na ciljevima korisnika javnih sredstava, revizorskom univerzumu, proceni rizika, prethodnim nalazima, promenama u propisima, budžetu, organizaciji, IT sistemima i raspoloživim resursima interne revizije. On predstavlja osnov za izradu Godišnjeg plana interne revizije. Strateški plan interne revizije ne treba da bude mehanička lista oblasti koje će se revidirati. On treba da pokaže zbog čega su određene oblasti važne, koji rizici ih prate, kada ih je opravdano obuhvatiti revizijom i kako se obezbeđuje razumna pokrivenost ključnih rizika u periodu na koji se plan odnosi.

Tabela 8: Proces izrade Strateškog plana interne revizije

Faze u procesu izrade	Šta interni revizor radi	Šta ostaje kao trag
Ažuriranje revizorskog univerzuma.	Popisuje procese, programe, sisteme, organizacione jedinice, projekte i oblasti koje mogu biti predmet interne revizije.	Revizorski univerzum sa datumom ažuriranja.
Povezivanje sa ciljevima korisnika javnih sredstava.	Analizira strategije, programe rada, budžet, planove, pokazatelje učinka i značajne promene.	Pregled ciljeva, izvora informacija i veze sa procesima.
Procena rizika.	Procenjuje uticaj, verovatnoću, značaj sredstava, složenost, prethodne nalaze, regulatorne promene, prioritete i očekivanja rukovodstva.	Matrica rizika i obrazloženje ocena.
Određivanje prioriteta.	Bira oblasti sa najvećim rizikom, značajem za ciljeve i mogućnošću da interna revizija doda vrednost.	Lista prioriteta i obrazloženje izbora.
Usklađivanje sa resursima.	Procenjuje raspoložive dane rada, broj internih revizora, kompetencije i potrebe za spoljnim znanjem.	Plan resursa, ograničenja i eventualni uticaj na obuhvat.
Utvrđivanje trogodišnjih prioriteta revizije.	Raspoređuje oblasti po godinama, uz prostor za promene rizika, vanredne zahteve i savetodavne angažmane.	Strateški plan interne revizije sa prioritetima po godinama.
Odobranje i preispitivanje.	Predstavlja plan rukovodstvu, obrazlaže prioritete i predlaže ažuriranje kada se rizici promene.	Odobren plan, zapisnik, odluka ili drugi trag odobrenja.

5.4. Godišnji plan interne revizije

Godišnji plan interne revizije izrađuje se na osnovu Strateškog plana interne revizije i ažurirane procene rizika. Prva godina Strateškog plana interne revizije predstavlja polaznu osnovu za izradu Godišnjeg plana interne revizije, pri čemu je pre njegovog usvajanja potrebno proveriti da li je došlo do promena u rizicima, prioritetima rukovodstva, propisima, budžetu, organizaciji, IT sistemima ili raspoloživim resursima interne revizije.

Godišnji plan interne revizije treba da konkretizuje prioritete utvrđene Strateškim planom i da za svaku planiranu reviziju jasno pokaže zašto je određeni angažman planiran u toj godini, koje ciljeve korisnika javnih sredstava podržava, koje rizike obuhvata i kakva se dodata vrednost očekuje od njegovog sprovođenja.

Ključna poruka za rukovodstvo

„Povelja interne revizije daje mandat internoj reviziji, Strategija interne revizije određuje pravac razvoja funkcije, Strateški plan obezbeđuje trogodišnju pokrivenost ključnih rizika, a Godišnji plan interne revizije pretvara prioritete u konkretne angažmane.“

5.5. Plan pojedinačne revizije

Plan pojedinačne revizije predstavlja operativnu razradu konkretne interne revizije. Njime se, pre početka izvođenja revizije, jasno utvrđuje šta se proverava, zbog čega se proverava, koji su rizici predmet ocene, koje kontrole će biti testirane, koje revizorske postupke treba sprovesti i na osnovu kojih dokaza će interni revizor formirati zaključak. Na taj način, Plan pojedinačne revizije povezuje Godišnji plan interne revizije sa neposrednim izvođenjem konkretnog revizorskog angažmana.

Planom pojedinačne revizije završava se faza planiranja i započinje operativni deo revizorskog angažmana. U narednim poglavljima prikazan je praktičan tok revizije, od početne komunikacije i programa rada, preko prikupljanja i ocene dokaza, do formulisanja nalaza, preporuka i konačnog izveštavanja, uz poseban naglasak na komunikaciju kao važan element tokom svih faza revizorskog angažmana.

6. Uvodni sastanak i početna komunikacija

Uvodni sastanak je važan jer postavlja ton celog angažmana. Ako interni revizor jasno objasni cilj i svrhu revizije, obim, rokove, potrebnu dokumentaciju i način komunikacije, smanjuje se otpor subjekta revizije i povećava se verovatnoća da će interna revizija dobiti kvalitetne informacije.

Tabela 9: Ključne teme uvodnog sastanka i smernice za komunikaciju internog revizora

Tema uvodnog sastanka	Šta interni revizor treba da kaže/pita
Cilj interne revizije	„Cilj je da procenimo da li proces ima kontrole koje upravljaju ključnim rizicima i da predložimo mere koje mogu da unaprede sistem.“
Obim	„Interna revizija će obuhvatiti period, dokumentaciju i aktivnosti navedene u planu angažmana.“
Način rada	„Reviziju ćemo sprovesti uvidom u dokumentaciju, intervjuima, testiranjem odabranog uzorka, proverom usaglašenosti i analitičkim postupcima.“
Dokumentacija	„Molimo da nam odredite kontakt lice za dostavljanje osnovne dokumentacije.“
Komunikacija	„Ukoliko utvrdimo da postoje određene slabosti iste ćemo prezentovati u toku revizije, a sve aktivnosti preduzete od strane subjekta revizije koje otklanjaju slabosti biće navedene u samom izveštaju.“
Očekivanja	„Ne očekujemo idealan sistem, već tačne informacije, otvorenu komunikaciju i spremnost da se utvrde uzroci slabosti.“

Formulacija koja smanjuje otpor

„Interna revizija nije usmerena na ličnu krivicu. Usmerena je na proces: da li su rizici prepoznati, da li kontrole funkcionišu i šta je potrebno da proces bude bolji i efikasniji.“

7. Izvođenje interne revizije i pribavljanje dokaza

U internoj reviziji nije presudno koliko je dokumentacije prikupljeno, već da li ona zaista odgovara na revizorsko pitanje. Dokument postaje dokaz tek kada je povezan sa ciljem revizije, rizikom koji se proverava i zaključkom koji interni revizor namerava da izvede.

Tabela 10: Kvalitet revizorskih dokaza

Karakteristika dokaza	Šta znači	Pitanje za proveru
Dovoljan	Ima ga dovoljno da podrži zaključak.	Da li bi drugi interni revizor na osnovu ovoga došao do istog zaključka?
Relevantan	Odnosi se direktno na rizik, kontrolu ili nalaz.	Da li dokaz odgovara na revizorsko pitanje?
Pouzdan	Potiče iz verodostojnog izvora i može se proveriti.	Da li je izvor nezavisan, potpun i proverljiv?
Koristan	Pomaže formulisanju nalaza, uzroka i preporuke.	Da li dokaz vodi ka odluci ili samo zauzima prostor?
Dokumentovan	Ostavlja trag o postupku, uzorku i zaključku.	Da li je jasno šta je provereno i šta je rezultat?

Najčešće metode prikupljanja revizorskih dokaza:

- intervju i beleška sa razgovora;
- uvid u dokumentaciju;
- testiranje uzorka;
- analitički postupci;
- posmatranje procesa;
- potvrđivanje podataka;
- poređenje plana i realizacije;
- praćenje toka transakcije;
- provera sistema odobravanja;
- ponovno izračunavanje ili usklađivanje podataka.

Profesionalni oprez

Usmena izjava može biti korisna, ali retko je dovoljna kao jedini dokaz za značajan nalaz. Kada je moguće, izjavu treba potkrepiti dokumentom, podatkom, zapisnikom, sistemskim izveštajem ili drugim revizorskim tragom.

8. Radna dokumentacija i revizorski trag

Radna dokumentacija predstavlja osnovni revizorski trag i treba jasno da pokaže šta je interni revizor proveravao, zašto je sproveo određene revizorske postupke, koje je izvore informacija i dokaze koristio i kako je dokumentovao rezultate svog rada. Ona nije samo prateći administrativni materijal, već ključni dokaz da je interna revizija sprovedena planski, sistematično i u skladu sa profesionalnim zahtevima.

Tabela 11: Predlog sadržaja radnog papira

Element radnog papira	Šta upisati
Naziv angažmana	Naziv revizije i šifra/oznaka radnog papira.
Oblast testiranja	Proces, rizik ili kontrola koja se testira.
Kriterijum	Propis, procedura, standard, ugovor, plan ili dobra praksa.
Izvor dokumentacije	Naziv dokumenta, datum, broj, sistemski izveštaj ili lice koje je dostavilo podatak.
Opis testa	Šta je interni revizor proveravao i kojom metodom.
Uzorak	Kako je uzorak izabran, koja je veličina uzorka i iz kog razloga se smatra reprezentativnim, na šta se odnosi.
Rezultat testiranja	Činjenice utvrđene testiranjem.
Zaključak	Šta rezultat znači za rizik i kontrolu.
Povezanost sa nalazom	Na koji nalaz se dokaz odnosi.
Datum i interni revizor	Ko je pripremio, ko je pregledao i kada.

Dobra praksa

Svaki radni papir treba da omogući da drugi interni revizor, koji nije učestvovao u angažmanu, razume šta je urađeno, koji su dokazi pribavljeni i na osnovu čega su izvedeni revizorski zaključci.

9. Intervjui, razgovori i psihološki aspekti interne revizije

Interna revizija nije samo tehnički proces. Ona je i komunikacioni proces. Interni revizor razgovara sa ljudima koji mogu da osećaju strah, otpor, stid, ljutnju ili odbranu, naročito kada interna revizija ukazuje na slabosti u njihovom radu. Zato su psihološka pismenost, aktivno slušanje i upravljanje tonom razgovora važni profesionalni alati.

Tabela 12: Komunikacione situacije u internoj reviziji

Psihološka pojava	Kako se ispoljava u internoj reviziji	Kako interni revizor može da reaguje
Odbrambeni stav	Sagovornik objašnjava zašto nije kriv, pre nego što je pitanje uopšte završeno.	Naglasiti da je predmet proces, a ne lična krivica; postavljati činjenična pitanja.
Strah od posledica	Odlaganje dostavljanja dokumentacije, izbegavanje razgovora, kratki odgovori.	Objasniti cilj interne revizije, poverljivost i način provere činjenica.
Potvrđujuća pristrasnost	Sagovornik prihvata samo informacije koje potvrđuju njegov stav.	Tražiti konkretne dokaze i postavljati pitanja: „Na osnovu čega to zaključujemo?“
Normalizacija slabosti	„Tako se oduvek radi“ ili „Nije bilo problema do sada“.	Povezati slabost sa rizikom i mogućom posledicom, bez optuživanja.
Prenošenje odgovornosti	„To nije do nas“, „To radi druga služba“.	Mapirati proces i odgovornosti; tražiti gde se kontrola stvarno nalazi.
Emocionalna reakcija	Ljutnja, prekidanje, napad na internog revizora ili predmet revizije.	Smiriti tempo, vratiti razgovor na činjenice, predložiti pauzu ako je potrebno.

Tehnika aktivnog slušanja:

- Ponoviti suštinu: „Ako sam dobro razumela/razumeo...”
- Razdvojiti činjenicu od tumačenja: „Šta je dokumentovano, a šta je procena?”
- Postaviti otvoreno pitanje: „Šta se dešava u praksi kada...”
- Proveriti razumevanje: „Da li sam tačno zabeležila/zabeležio da...”
- Završiti dogovorom: „Šta možemo da pogledamo da to potvrdimo?”

Rečenice koje pomažu u teškom razgovoru:

- „Hajde da odvojimo nameru od efekta kontrole.”
- „Ne polazimo od pretpostavke da je neko pogrešio, već proveravamo kako je proces postavljen.”
- „Važno nam je da nalaz bude tačan, zato želimo da čujemo i vaše objašnjenje.”
- „Ako postoji okolnost koju dokumentacija ne pokazuje, važno je da je sada razumemo.”
- „Fokus je na tome kako da se rizik ubuduće smanji.”

10. Komunikacija sa zaposlenima i vlasnicima procesa

Zaposleni često internu reviziju doživljavaju kao pretnju. Zato je važno da interni revizor od početka pravi razliku između odgovornosti za proces i lične krivice. Dobra komunikacija povećava kvalitet dokaza i smanjuje otpor subjekta revizije.

Tabela 13: Načela revizorske komunikacije

Princip	Šta znači u praksi	Šta izbegavati
Poštovanje	Sagovornik se tretira kao izvor znanja o procesu.	Ironičan, optužujući ili nadmoćan ton.
Jasnoća	Pitanja su konkretna i vezana za proces.	Opšta pitanja koja zvuče kao ispitivanje krivice.
Provera činjenica	Pre nalaza se proveravaju podaci i kontekst.	Zaključivanje na osnovu jedne izjave ili prvog utiska.
Neutralnost	Interni revizor ne staje ni na čiju stranu, već na stranu dokaza.	Prihvatanje neformalnih ocena o ljudima kao dokaza.
Povratna informacija	Sagovorniku se objašnjava šta će biti dalje sa informacijom.	Ostavljanje utiska da se informacije koriste „iza leđa”.

Korisne rečenice za razgovor sa zaposlenima:

- „Možete li da mi pokažete kako ovaj korak izgleda u praksi?”
- „Koja dokumentacija ostaje kao dokaz da je kontrola izvršena?”
- „Šta se dešava kada odgovorno lice nije prisutno?”
- „Gde najčešće nastaje zastoј?”

11. Profesionalno prosuđivanje i donošenje revizorskih zaključaka

Nakon što je prateća dokumentacija prikupljena i dokumentovana u radnoj dokumentaciji, interni revizor primenjuje profesionalno prosuđivanje kako bi, na osnovu činjenica, doneo objektivne i utemeljene revizorske zaključke. Profesionalno prosuđivanje predstavlja sposobnost internog revizora da, koristeći svoje znanje, iskustvo i razumevanje poslovanja, pravilno proceni značaj prikupljenih dokaza i njihov uticaj na ostvarivanje ciljeva korisnika javnih sredstava.

Profesionalno prosuđivanje ne zasniva se na pretpostavkama ili ličnim stavovima, već na dovoljnim, pouzdanim i relevantnim revizorskim dokazima. Interni revizor treba kritički da analizira prikupljene informacije, razmotri moguće uzroke utvrđenih slabosti i proceni njihov značaj i uticaj na sistem internih kontrola i ostvarivanje ciljeva korisnika javnih sredstava.

Važan deo profesionalnog prosuđivanja jeste procena značaja utvrđenih činjenica. Nije svaki pojedinačni propust pokazatelj da sistem internih kontrola nije efikasan, niti svaka nepravilnost predstavlja sistemski problem. Interni revizor treba da proceni da li je utvrđena slabost izolovan slučaj ili ukazuje na nedostatak u načinu upravljanja rizicima, kontrolnim aktivnostima ili poslovnim procesima.

Prilikom donošenja revizorskih zaključaka, interni revizor treba da razmotri sledeća pitanja:

- Da li su prikupljeni dokazi dovoljni i odgovarajući za donošenje zaključka?
- Da li postoje alternativna objašnjenja utvrđenog stanja?
- Da li su uzeti u obzir svi relevantni rizici i okolnosti poslovanja?
- Da li postoje kompenzacione kontrolne aktivnosti koje ublažavaju utvrđeni rizik?
- Da li je procenjen značaj utvrđene slabosti i njen mogući uticaj na ostvarivanje ciljeva korisnika javnih sredstava?
- Da li su zaključci objektivni, proporcionalni i zasnovani na činjenicama?
- Da li preporuke proizlaze iz utvrđenih uzroka, a ne samo iz uočenih posledica?

Tabela 14: Profesionalno prosuđivanje u praksi

Profesionalno prosuđivanje znači	Profesionalno prosuđivanje ne znači
Donositi zaključke na osnovu činjenica i dokaza.	Donositi zaključke na osnovu pretpostavki.
Sagledati celokupan kontekst poslovanja.	Fokusirati se samo na pojedinačne slučajeve.
Proceniti značaj i sistemsku prirodu utvrđenih slabosti.	Svaki propust smatrati sistemskim problemom.
Razmotriti moguće uzroke i alternativna objašnjenja.	Donositi preuranjene zaključke.
Povezati rizik, uzrok, posledicu i dokaz.	Zaključivati bez dovoljno dokaza.
Primeniti profesionalni skepticizam.	Prihvataiti informacije bez kritičkog preispitivanja.

Praktičan primer

Situacija: Tokom revizije utvrđeno je da u nekoliko slučajeva nisu sprovedene sve propisane kontrole pre izvršenja isplate.

Preuranjen zaključak: Sistem internih kontrola nije efikasan.

Profesionalno prosuđivanje: Interni revizor će najpre proceniti da li se radi o pojedinačnim propustima ili sistemskom problemu, analizirati njihove uzroke, učestalost i posledice, kao i da li postoje kompenzacione kontrolne aktivnosti koje ublažavaju utvrđeni rizik. Tek nakon takve analize može doneti utemeljen zaključak o značaju utvrđene slabosti i potrebi za unapređenjem sistema internih kontrola.

Praktičan savet

Profesionalno prosuđivanje znači povezati činjenice, dokaze, rizike, uzroke i njihov značaj u logičnu celinu i tek nakon toga doneti revizorski zaključak. Zaključci interne revizije treba da budu objektivni, proporcionalni značaju utvrđenih slabosti i zasnovani na dovoljnim, pouzdanim i relevantnim dokazima.

12. Revizorski nalazi i preporuke

Dobar revizorski nalaz nije opis greške, već strukturisano objašnjenje slabosti sistema. On pokazuje šta bi trebalo da bude, šta je utvrđeno, zašto je slabost nastala, koji rizik nosi i šta treba uraditi da se uzrok otkloni.

Tabela 15: Struktura revizorskog nalaza

Element nalaza	Pitanje	Primer
Kriterijum	Šta bi trebalo da bude?	Potraživanja se prate mesečno, sa izveštajem o dospelosti i preduzetim merama naplate.
Stanje	Šta je interni revizor utvrdio?	Ne postoji mesečni izveštaj o dospelim potraživanjima, niti dokaz o redovnom slanju opomena.
Uzrok	Zašto je došlo do slabosti?	Nije utvrđena odgovornost za praćenje potraživanja i nije propisana procedura.
Posledica/rizik	Šta se može desiti?	Povećava se rizik zastarelosti, gubitka prihoda i nepouzdanog finansijskog izveštavanja.

Preporuka nije sastavni element revizorskog nalaza, već proizlazi iz utvrđenog stanja, identifikovanog uzroka i procenjenog rizika. Njena svrha je da rukovodstvo usmeri ka preduzimanju odgovarajućih mera kojima će se otkloniti uzrok utvrđene slabosti, unaprediti postojeće kontrole i smanjiti povezani rizik na prihvatljiv nivo. Kvalitetna preporuka treba da bude jasna, konkretna, izvodljiva i usmerena na rezultat koji je potrebno ostvariti, bez preuzimanja odgovornosti rukovodstva i propisivanja detaljnog načina sprovođenja mera.

Tabela 16: Primeri preporuka

Slaba preporuka	Bolja preporuka
Potrebno je unaprediti kontrole.	Potrebno je uspostaviti dokumentovan i redovan proces praćenja dospelih potraživanja koji obezbeđuje starosnu analizu potraživanja, blagovremeno preduzimanje mera naplate i odgovarajuće izveštavanje rukovodstva.
Potrebno je bolje pratiti ugovore.	Potrebno je uspostaviti sistematično praćenje realizacije ugovora kojim se obezbeđuje praćenje količina, rokova, kvaliteta, fakturisanja i odstupanja od ugovorenih obaveza.
Potrebno je ažurirati evidenciju imovine.	Potrebno je obezbediti redovno usklađivanje knjigovodstvene i faktičke evidencije imovine, dokumentovanje utvrđenih razlika i preduzimanje odgovarajućih mera za njihovo otklanjanje.

Test dobre preporuke:

- Da li preporuka proizlazi iz utvrđenog nalaza?
- Da li je usmerena na otklanjanje uzroka slabosti, a ne samo njene posledice?
- Da li jasno pokazuje rezultat koji treba postići?
- Da li je preporuka izvodljiva i proporcionalna značaju utvrđenog rizika?
- Da li ostavlja rukovodstvu odgovornost za izbor konkretne mere i načina sprovođenja?
- Da li je moguće naknadno proceniti da li je njenim sprovođenjem rizik smanjen?

13. Komunikacija sa rukovodstvom

Komunikacija interne revizije sa rukovodstvom mora da bude jasna, blagovremena, profesionalna i usmerena na rizik. Rukovodstvu nisu potrebni samo detalji testiranja, već razumevanje: šta je rizik, zašto je važan, šta je uzrok, šta može biti posledica i koju odluku treba doneti.

Tabela 17: Ciljevi i formulacije revizorske komunikacije

Situacija	Cilj komunikacije	Primer formulacije
Početak interne revizije	Postaviti očekivanja i dobiti podršku.	„Potrebna nam je podrška da blagovremeno dobijemo dokumentaciju i pristup odgovornim licima.“
Promena obima	Objasniti zašto se obim menja.	„Tokom početnog pregleda uočen je rizik koji nije bio vidljiv u fazi planiranja, pa predlažemo proširenje testiranja.“
Značajan nalaz	Rano ukazati na rizik, bez preuranjenog zaključka.	„Uočili smo indicije slabosti kontrole. Pre formulisanja nalaza proverićemo dodatne dokaze i čuti objašnjenje odgovornih lica.“
Neslaganje o nalazu	Sačuvati profesionalan odnos i dokaznu osnovu.	„Razumemo vaš stav. U izveštaju možemo prikazati odgovor rukovodstva, ali revizorski zaključak mora biti zasnovan na raspoloživim dokazima.“
Nesprovođenje preporuka	Podstaci odluku i eskalaciju.	„Preporuka je prihvaćena, ali nije sprovedena u roku. Potrebna je odluka da li se rok produžava, mera menja ili rizik prihvata.“

Šta rukovodstvo najčešće očekuje:

- kratku suštinu rizika;
- jasnu procenu značaja;
- dokaze koji se mogu proveriti;
- preporuke koje su izvodljive;
- razumevanje ograničenja u resursima;
- obaveštenje o značajnim problemima pre konačnog izveštaja.

Granica koju interni revizor ne prelazi

Interni revizor može da preporuči kontrolu, ukaže na rizik i savetuje kako da se proces postavi. Interni revizor ne sme da donese upravljačku odluku, odobri transakciju, napiše proceduru kao vlasnik procesa ili preuzme odgovornost za sprovođenje kontrole.

14. Revizorski izveštaj kao alat za upravljanje

Revizorski izveštaj ne treba posmatrati samo kao završni dokument angažmana. Njegova vrednost počinje onda kada rukovodstvo na osnovu nalaza razume rizik, prihvati odgovornost za mere i donese odluke koje mogu da promene praksu. On treba da pomogne rukovodstvu da razume rizik, donese odluku, odredi odgovornost i prati mere. Zato izveštaj interne revizije treba da bude tačan, jasan, uravnotežen, dokaziv i usmeren na primenu.

Tabela 18: Ključni delovi revizorskog izveštaja

Deo izveštaja	Sadržaj	Pitanje kvaliteta
Rezime	Najviše jedna strana; sadrži suštinu i ključne poruke.	Da li je rezime dovoljno dobar i jasan da navede rukovodioce da se upoznaju i sa ostatkom izveštaja?
Uvod	Osnov za internu reviziju, predmet, period i organizaciona jedinica.	Da li je čitaocu jasno šta je revidirano?
Cilj i obim	Šta je interna revizija trebalo da utvrdi i koja su ograničenja.	Da li su očekivanja realno postavljena?
Metodologija	Dokumenti, uzorci, intervjui, analitika i testiranja.	Da li je jasno kako su nalazi dokazani?
Ključni rizici	Rizici na koje se interna revizija usmerila.	Da li je izveštaj usmeren na rizik, a ne na sporedne detalje?
Nalazi	Kriterijum, stanje, uzrok, rizik i dokaz.	Da li svaki nalaz ima dokaz i upravljački značaj?
Preporuke	Predložena unapređenja usmerena na otklanjanje uzroka utvrđenih slabosti i smanjenje povezanih rizika.	Da li preporuka jasno pokazuje koji rezultat treba postići?
Odgovor rukovodstva	Prihvatanje, delimično prihvatanje ili neprihvatanje i obrazloženje.	Da li je odgovor jasan i upotrebljiv za praćenje?
Akcion plan	Konkretna mere rukovodstva, odgovorno lice, rok za sprovođenje i dokaz realizacije.	Da li se sprovođenje može jasno pratiti i proveriti?
Zaključak	Sažeta procena stanja i rizika.	Da li zaključak proizlazi iz nalaza?

Stil izveštavanja:

- pisati jasno, bez nepotrebnog žargona;
- koristiti činjenice, ne pretpostavke;
- razdvojiti značajne nalaze od manje važnih zapažanja;
- izbegavati lične kvalifikacije;
- navesti pozitivne prakse kada su relevantne;
- formulisati preporuke tako da mogu da se sprovedu i prate.

15. Praćenje sprovođenja preporuka i merenje efekata

Preporuka interne revizije ima punu vrednost tek kada se sprovede u praksi i kada dovede do stvarnog smanjenja rizika, unapređenja kontrola ili poboljšanja procesa. Sama preporuka nije krajnji rezultat interne revizije, već predlog za unapređenje poslovanja. Njena stvarna vrednost vidi se tek kada rukovodstvo sprovede odgovarajuće mere i kada one daju očekivane rezultate.

Praćenje sprovođenja preporuka predstavlja završnu fazu revizorskog ciklusa. Njegova svrha nije samo da utvrdi da li je preporuka formalno sprovedena, već da proceni da li su dogovorene mere zaista otklonile uzrok utvrđene slabosti, smanjile rizik i unapredile sistem internih kontrola.

U praksi se često dešava da se preporuka formalno prihvati, ali da njeno sprovođenje ostane nedovoljno definisano ili da preduzete mere ne otklone stvarni uzrok problema. Zbog toga praćenje preporuka ne treba da bude administrativno evidentiranje njihovog statusa, već profesionalna procena njihovog stvarnog efekta.

Tokom praćenja preporuka interni revizor procenjuje ne samo da li je mera sprovedena, već i da li je ostvarila očekivani rezultat.

Tabela 19: Elementi praćenja sprovođenja preporuka

Šta se prati	Kako se prati
Status preporuke	Da li je mera započeta, u toku ili završena?
Rok	Da li je mera sprovedena u dogovorenom roku?
Kvalitet mere	Da li je mera otklonila uzrok utvrđene slabosti?
Kvantifikacija	Da li je moguće kvantitativno iskazati efekat sprovedene preporuke?
Smanjenje rizika	Da li je rizik smanjen na prihvatljiv nivo?
Kašnjenje	Da li postoji opravdano obrazloženje i novi rok?
Eskalacija	Da li postoji potreba za obaveštavanjem rukovodstva?

Pre zatvaranja preporuke interni revizor treba da proceni da li je mera zaista dala očekivani efekat.

Tabela 20: Procena preostalog rizika

Oblast procene	Pitanje za internog revizora
Uzrok nalaza	Da li je mera otklonila uzrok slabosti ili samo njenu posledicu?
Dizajn i primena kontrole	Da li je kontrola pravilno osmišljena i da li funkcioniše u praksi?
Dokumentovanje	Da li postoji pouzdan trag o sprovođenju mere?
Rezultati	Da li su se nakon sprovođenja mere smanjile greške, nepravilnosti ili kašnjenja?
Kompenzacione kontrole	Ako osnovna mera nije sprovedena, da li druge kontrole dovoljno ublažavaju rizik?

Tokom praćenja sprovođenja preporuka mogu nastati različite situacije koje zahtevaju profesionalno prosuđivanje.

Tabela 21: Najčešće situacije i postupanje interne revizije

Situacija	Postupanje interne revizije
Sprovođenje nije započeto	Utvrditi razlog nepostupanja, proceniti posledice kašnjenja i zatražiti realan novi rok.
Mera kasni ili je delimično sprovedena	Utvrditi šta je izvršeno, šta nedostaje i proceniti preostali rizik.
Preporuka je formalno zatvorena	Proveriti da li se mera stvarno primenjuje i da li kontrola funkcioniše.

Sprovedena je alternativna mera	Proceniti da li alternativna mera ostvaruje isti cilj i smanjuje rizik na prihvatljiv nivo.
Rok se više puta produžava	Proceniti razloge odlaganja i potrebu za eskalacijom.
Rukovodstvo ne prihvata preporuku	Dokumentovati razloge i proceniti nivo preostalog rizika.

Interna revizija daje preporuke, ali ne donosi poslovne odluke niti upravlja rizicima umesto rukovodstva.

Ako rukovodstvo odluči da ne sprovede preporuku ili prihvati preostali rizik, interni revizor treba da:

- dokumentuje razloge takve odluke,
- proceni nivo preostalog rizika,
- utvrdi da li je odluku donelo ovlašćeno lice,
- razmotri da li prihvaćeni rizik prelazi prihvatljiv nivo organizacije,
- po potrebi izvrši eskalaciju u skladu sa Poveljom interne revizije i organizacionim okvirom.

Interna revizija ne donosi odluke umesto rukovodstva, ali treba da obezbedi da rukovodstvo bude potpuno svesno posledica prihvatanja preostalog rizika.

Radi sistematičnog praćenja preporučuje se vođenje registra preporuka.

Tabela 22: Registar praćenja sprovođenja preporuka

Preporuka	Odgovorno lice	Rok	Status	Dokaz	Procena interne revizije
Uspostaviti proceduru za praćenje potraživanja.	Rukovodilac finansija	30. 9.	u toku	Nacrt procedure	Delimično sprovedeno
Uvesti mesečno izveštavanje o dospelosti.	Načelnik službe	31. 10.	nije započeto	Nema dokaza	Nije sprovedeno
Imenovati lice za praćenje ugovora.	Rukovodilac nabavki	15. 9.	sprovedeno	Rešenje o imenovanju	Sprovedeno - potrebno potvrditi efekat

Preporučuje se da se u registru koriste standardizovani statusi (npr. nije započeto, u toku, delimično sprovedeno, sprovedeno - čeka proveru, sprovedeno i potvrđeno i rizik prihvaćen/eskalirano), kako bi se omogućilo dosledno praćenje preporuka i izveštavanje rukovodstva. Konačni cilj rada interne revizije nije samo sačinjavanje i dostavljanje revizorskog izveštaja, niti formalno zatvaranje preporuka u registru preporuka. Prava vrednost interne revizije vidi se tek onda kada rukovodstvo i vlasnici procesa sprovedu preporuke i kada se kroz njihovu primenu ostvare konkretna, dokaziva i merljiva unapređenja u poslovanju korisnika javnih sredstava.

Efekti interne revizije najjasnije se uočavaju u fazi praćenja sprovođenja preporuka. Tada interni revizor ne proverava samo da li je preporuka formalno označena kao sprovedena, već da li je preporučena mera zaista smanjila rizik, ojačala kontrolu, unapredila postupanje ili doprinela boljem korišćenju javnih sredstava.

Tabela 23: Efekti sprovedenih preporuka interne revizije

Vrsta efekta	Šta se meri	Primer moguće koristi
Finansijski efekti	Povećanje prihoda, smanjenje rashoda, sprečeni gubici, povraćaj sredstava.	Racionalnije korišćenje budžetskih sredstava, smanjenje nepotrebnih troškova, bolja naplata potraživanja.
Operativni efekti	Brže, jasnije i uređenije sprovođenje procesa.	Smanjenje kašnjenja, jasnija podela odgovornosti, potpunija dokumentacija.
Regulatorni efekti	Usklađenost sa propisima, internim aktima i procedurama.	Smanjenje rizika od nepravilnosti, kazni i negativnih nalaza nadzornih organa.
Efekti na kontrole	Jačanje postojećih i uvođenje novih kontrolnih mehanizama.	Bolja provera, odobravanje, praćenje i dokumentovanje ključnih aktivnosti.
Efekti na upravljanje	Kvalitetnije informacije za odlučivanje rukovodstva.	Pouzdaniji izveštaji, jasniji rizici i bolji osnov za donošenje odluka.

Dobra praksa

Ključno pitanje koje interni revizor treba da postavi nije: „**Da li je preporuka sprovedena?**“, već „**Da li je rizik zbog kojeg je preporuka data smanjen na prihvatljiv nivo?**“.

Tek kada odgovor na ovo pitanje bude potkrepljen odgovarajućim dokazima, preporuka se može smatrati zatvorenom. Prava vrednost interne revizije ne ogleda se u formalnom zatvaranju preporuka, već u tome da njihova primena dovede do smanjenja rizika, unapređenja kontrola, poboljšanja poslovnih procesa i odgovornijeg korišćenja javnih sredstava.

Ključna poruka

Interna revizija nije trošak, već profesionalna funkcija koja, kroz nezavisnu procenu, objektivne nalaze i primenljive preporuke, pomaže rukovodstvu da smanji rizike, unapredi sistem internih kontrola i odgovornije upravlja javnim sredstvima.

16. Savetodavne usluge bez preuzimanja upravljačke odgovornosti

Nakon prikaza osnovnog ciklusa revizorskog angažmana, od planiranja i sprovođenja revizije do izveštavanja i praćenja efekata preporuka, naredna poglavlja usmerena su na posebne uloge, profesionalne situacije i pitanja koja utiču na kvalitet i vrednost funkcije interne revizije u praksi.

Savetodavne usluge interne revizije mogu imati veliku praktičnu vrednost, naročito u situacijama kada se uvodi novi proces, menja postojeća procedura, uspostavlja nova kontrola, razvija sistem finansijskog upravljanja i kontrole ili rukovodstvo želi dodatnu stručnu procenu pre donošenja važne odluke. U takvim okolnostima interna revizija može pomoći da se rizici prepoznaju na vreme, da se kontrole bolje postave i da se izbegnu slabosti koje bi kasnije mogle dovesti do nepravilnosti, neefikasnosti ili gubitaka. Međutim, savetodavna uloga mora biti jasno razgraničena od upravljačke odgovornosti. Interni revizor može da daje mišljenje, predloge, upozorenja, preporuke i stručnu podršku, ali ne sme da donosi odluke umesto rukovodstva, izrađuje procedure kao vlasnik procesa,

odobrava aktivnosti ili preuzima odgovornost za sprovođenje kontrola. Na taj način se čuvaju nezavisnost i objektivnost interne revizije. Interni revizor može biti partner rukovodstvu u unapređenju sistema, ali ne sme preuzeti upravljačku odgovornost niti postati vlasnik procesa koji će kasnije procenjivati. U praksi nije uvek jednostavno razlikovati aktivnosti koje predstavljaju dozvoljene savetodavne usluge od aktivnosti kojima interna revizija preuzima upravljačku odgovornost.

Tabela 24: Savetodavna uloga interne revizije

Interna revizija može	Interna revizija ne sme
analizirati rizike u novom ili izmenjenom procesu;	donositi upravljačke odluke;
dati mišljenje o nacrtu procedure;	odobravati transakcije;
preporučiti kontrole koje treba uspostaviti;	postati vlasnik procedure;
učestvovati u radnoj grupi kao savetodavni član;	voditi radnu grupu kao odgovorno lice za proces;
obučiti zaposlene o rizicima i kontrolama;	sprovoditi kontrole umesto rukovodstva;
ukazati na dobru praksu i alate.	garantovati da proces nema rizika.

Korisna formulacija za prihvatanje savetodavnog angažmana

„Interna revizija može da pruži savetodavnu podršku u proceni rizika i predlogu kontrolnih mera. Odgovornost za izbor rešenja, donošenje procedure i primenu kontrole ostaje na rukovodstvu i vlasniku procesa.“

17. Profesionalni izazovi internog revizora

Interni revizor u javnom sektoru radi u okruženju u kojem se prepliću propisi, javna sredstva, upravljačka odgovornost, organizaciona kultura, ograničeni resursi, politički i institucionalni uticaji, lični odnosi i strah od odgovornosti. Zbog toga profesionalni izazovi nisu izuzetak, već deo svakodnevnog rada.

Tabela 25: Rešavanje izazova u radu internog revizora

Izazov	Kako se prepoznaje	Profesionalni odgovor internog revizora
Otpor subjekta revizije	Kašnjenje dokumentacije, izbegavanje razgovora, minimiziranje slabosti.	Ponoviti mandat, tražiti pisani trag, uključiti rukovodstvo ako otpor ugrožava angažman.
Pritisak da se nalaz ublaži	Predlog da se nalaz „formuliše mekše“ ili izostavi.	Ostati na dokazima; dokumentovati značajne razgovore.
Nedovoljna podrška rukovodstva	Interna revizija nema pristup podacima ili preporuke ostaju bez odluke.	Izveštavati o ograničenju obima i riziku nesprovođenja preporuka.
Sukob interesa	Interni revizor je ranije učestvovao u procesu ili ima lični odnos.	Prijaviti pretnju objektivnosti i primeniti mere zaštite ili izuzeće.

Ograničeni resursi	Mali broj internih revizora, veliki broj poslovnih procesa i organizacionih jedinica, kratki rokovi.	Planirati na osnovu rizika; dokumentovati ograničenja; prioritizovati visokorizične oblasti.
Nepotpuna dokumentacija	Proces se u praksi sprovodi, ali bez pisanog traga.	Tražiti alternativne dokaze; ukazati na rizik nedokazivosti kontrole.
Nejasna odgovornost	Više službi učestvuje, ali niko nije vlasnik procesa.	Mapirati proces i predložiti jasnu podelu/segregaciju dužnosti.
Savetodavna uloga prelazi granicu	Od internog revizora se traži da napiše proceduru ili donese rešenje.	Dati smernice, preporuke i pisanim putem napomenuti da je odgovornost internog revizora definisana Poveljom interne revizije.
Emocionalno težak nalaz	Nalaz ukazuje na ozbiljnu slabost osobe sa kojom interni revizor sarađuje.	Fokusirati se na proces, dokaz, rizik i sistemsko rešenje; izbegavati personalizaciju.

Matrica profesionalne reakcije:

- Nizak otpor: razjasniti cilj, dati rok, nastaviti rad.
- Srednji otpor: tražiti pisano obrazloženje, dogovoriti sastanak, dokumentovati kašnjenje.
- Visok otpor: eskalirati rukovodiocu interne revizije/rukovodstvu u skladu sa mandatom.
- Pritisak na nalaz: držati se dokaza, odvojiti činjenicu od formulacije, sačuvati revizorski trag.
- Ograničenje obima: jasno ga navesti u radnoj dokumentaciji i izveštaju ako utiče na zaključak.

Psihološka samozaštita internog revizora

Interni revizor treba da razume da otpor često nije lični napad, već reakcija na strah od posledica, gubitak kontrole ili promenu navika. Profesionalna distanca, jasna metodologija i oslanjanje na dokaze pomažu da interni revizor ne uđe u konfliktnu ulogu, već ostane u ulozi stručnjaka za sistem.

18. Kvalitet funkcije interne revizije

Funkcija koja procenjuje druge procese mora da ima mehanizme za procenu i unapređenje sopstvenog rada. Kvalitet interne revizije nije samo pitanje forme, već pitanje poverenja rukovodstva u nalaze, preporuke i profesionalno uveravanje internih revizora.

Tabela 26: Elementi kvaliteta interne revizije

Oblast kvaliteta	Šta se proverava	Primer dokaza
Metodologija	Da li postoje jasne procedure, obrasci i smernice?	Metodologija, šabloni, uputstva.
Planiranje	Da li je plan zasnovan na riziku i resursima?	Procena rizika, Godišnji plan interne revizije, obrazloženja.
Nadzor angažmana	Da li rukovodilac interne revizije pregleda radnu dokumentaciju?	Oznake pregleda, komentari, odobrenja.
Dokumentacija	Da li radni papiri i prateća dokumentacija podržavaju nalaze?	Radni papiri, testovi, dokazi.

Izveštavanje	Da li su izveštaji jasni, tačni i korisni?	Izveštaji, odgovori rukovodstva, akcioni planovi.
Praćenje	Da li se preporuke prate do sprovođenja?	Registar preporuka, izveštaji o praćenju.
Stručno usavršavanje	Da li interni revizori održavaju i razvijaju kompetencije?	Plan obuka, sertifikati, evidencija kontinuiranog profesionalnog usavršavanja podneta CJH-u.
Procena kvaliteta	Da li se sprovode kontinuirano praćenje kvaliteta, periodične interne procene i eksterna procena kvaliteta najmanje jednom u pet godina?	Program obezbeđenja i unapređenja kvaliteta, samoprocene, izveštaji o proceni kvaliteta i plan mera za unapređenje.

Ključna poruka

Kvalitet interne revizije ogleda se u tome da li rukovodstvo veruje nalazima, da li preporuke dovode do promena i da li se revizorski rad može profesionalno odbraniti.

19. Ključni pokazatelji uspešnosti za izveštavanje rukovodstva

Rukovodstvu je potreban jasan i razumljiv prikaz doprinosa interne revizije. Zbog toga jedinica interne revizije treba da prati pokazatelje koji ne prikazuju samo broj urađenih revizija, već i kvalitet preporuka, stepen njihove primene, efekte sprovedenih mera i poverenje rukovodstva u rad interne revizije. Pokazatelji se mogu pratiti mesečno, kvartalno, polugodišnje ili godišnje, u zavisnosti od broja internih revizora, Godišnjeg plana interne revizije i obima sprovedenih angažmana.

Pokazatelji stvarnog učinka interne revizije

Pokazatelj	Šta meri	Zašto je važan
Stopa prihvatanja preporuka.	Procenat preporuka koje je rukovodstvo prihvatilo u odnosu na ukupan broj datih preporuka.	Pokazuje da li su preporuke realne, primenljive i zasnovane na dobro obrazloženim nalazima.
Stopa sprovođenja preporuka u roku.	Procenat preporuka koje su sprovedene u dogovorenom roku.	Pokazuje da li rukovodstvo i vlasnici procesa ozbiljno pristupaju nalazima interne revizije.
Finansijski efekti sprovedenih preporuka interne revizije.	Iznos procenjenih ušteda, sprečenih gubitaka, vraćenih sredstava ili povećanih prihoda ostvarenih nakon sprovođenja preporučenih mera.	Pokazuje finansijske efekte mera koje je rukovodstvo sprovedo na osnovu preporuka interne revizije.
Efekat na smanjenje rizika.	Procena da li je sprovođenjem preporuke rizik smanjen na prihvatljiv nivo.	Pokazuje da preporuka nije samo formalno zatvorena, već da je imala stvarni efekat.

Praktična napomena

Visoka stopa prihvatanja preporuka može ukazivati na kvalitet komunikacije interne revizije sa rukovodstvom, dok visoka stopa sprovođenja preporuka u roku pokazuje da se nalazi interne revizije koriste kao osnov za konkretne mere unapređenja.

Pokazatelji operativne efikasnosti rada interne revizije

Pokazatelj	Šta meri	Zašto je važan
Stepen izvršenja Godišnjeg plana interne revizije.	Broj sprovedenih internih revizija u odnosu na broj planiranih internih revizija.	Pokazuje sposobnost jedinice interne revizije da upravlja svojim resursima.
Vreme izdavanja konačnog izveštaja.	Broj dana od završetka terenskog rada ili završnog sastanka do dostavljanja konačnog izveštaja.	Važno je jer nalazi gube značaj ako se izveštaj dostavi prekasno.
Odstupanje od planiranog budžeta sati.	Razlika između planiranih i stvarno utrošenih sati po angažmanu.	Pokazuje kvalitet planiranja i upravljanja revizorskim angažmanom.
Broj vanrednih ili savetodavnih angažmana.	Obim neplaniranih aktivnosti tokom godine.	Pomaže da se proceni opterećenost revizije i potreba za prilagođavanjem plana.

Napomena

Nije dovoljno pratiti samo da li je Godišnji plan interne revizije izvršen. Interna revizija može formalno sprovesti plan, a da ne ostvari stvaran uticaj. Zato se stepen izvršenja plana uvek posmatra zajedno sa kvalitetom nalaza, prihvatanjem preporuka i efektima sprovedenih mera.

Pokazatelji kvaliteta i percepcije interne revizije

Pokazatelj	Šta meri	Zašto je važan
Ocena zadovoljstva revidiranih subjekata.	Profesionalnost, objektivnost, jasnoću komunikacije i korisnost preporuka.	Pokazuje kako vlasnici procesa doživljavaju rad interne revizije.
Broj zahteva rukovodstva za savetodavno mišljenje.	Koliko često rukovodstvo traži podršku interne revizije kod značajnih pitanja i rizika.	Pokazuje nivo poverenja u internu reviziju.
Broj ponovljenih nalaza.	Da li se iste slabosti ponavljaju iz godine u godinu.	Ukazuje na to da mere nisu bile dovoljno delotvorne ili da rukovodstvo nije adekvatno reagovalo.
Kvalitet radne dokumentacije.	Potpunost, jasnost i dokaznu vrednost revizorskih radnih papira.	Izveštaj o izvršenoj eksternoj proceni kvaliteta/Izveštaj o sagledavanju kvaliteta izvršen od strane CJH potvrđuje da su zaključci interne revizije zasnovani na relevantnim i dovoljnim dokazima.

Zahtevi rukovodstva za savetodavnim mišljenjem mogu biti pokazatelj poverenja u internu reviziju, ali interni revizor mora voditi računa da savetodavna uloga ne ugrozi njegovu nezavisnost i objektivnost. Interna revizija može ukazivati na rizike, kontrole i moguće pravce unapređenja, ali ne sme donositi odluke umesto rukovodstva. Zato broj zahteva za savetodavnim mišljenjem treba posmatrati u kontekstu njihovog značaja, očuvanja objektivnosti interne revizije i raspoloživih kapaciteta, a ne kao samostalan pokazatelj njenog učinka.

Primer 1: Prikaz ključnih pokazatelja uspešnosti za godišnji izveštaj interne revizije

Pokazatelj	Rezultat	Ocena / komentar
Izvršenje Godišnjeg plana interne revizije.	90%	Plan je u najvećoj meri realizovan, uz jedno odstupanje zbog vanrednog angažmana.
Stopa prihvatanja preporuka.	92%	Preporuke su prepoznate kao primenljive i relevantne.
Stopa sprovođenja preporuka u roku.	60%	Potrebno je pojačati praćenje realizacije aktivnosti i obezbediti kontinuiranu komunikaciju sa vlasnicima procesa.
Broj preporuka sa dokazanim efektom.	14	Preporuke su dovele do unapređenja kontrola i dokumentovanja.
Broj ponovljenih nalaza.	10	Potrebno je analizirati uzroke ponavljanja slabosti.

Ključna poruka za rukovodstvo

„Vrednost interne revizije ne meri se samo brojem izveštaja, već time da li su preporuke sprovedene, da li su rizici smanjeni, da li su kontrole unapređene i da li su javna sredstva korišćena odgovorno, zakonito i svrsishodno.“

20. Praktični alati, obrasci i kontrolne liste

Ovaj deo je namenjen direktnoj upotrebi u svakodnevnom radu. Obrasci se mogu prilagoditi internoj metodologiji, ali pokazuju šta interni revizor treba da obezbedi kao minimum revizorskog traga.

Kontrolna lista pre početka interne revizije:

- Da li je predmet interne revizije u Godišnjem planu interne revizije ili je odobren kao vanredni angažman?
- Da li je definisan cilj interne revizije?
- Da li je jasan obim?
- Da li su utvrđeni kriterijumi za ocenjivanje predmeta interne revizije?
- Da li su identifikovani ključni rizici procesa koji se revidira?
- Da li je poznat vlasnik procesa?
- Da li je pripremljen spisak potrebne dokumentacije?
- Da li je zakazan uvodni sastanak?
- Da li je procenjena potreba za IT/pravnom/finansijskom ekspertizom?
- Da li su identifikovane pretnje nezavisnosti i objektivnosti rada interne revizije?

Spisak dokumentacije za početni uvid:

- važeće procedure i pravilnici;
- organizaciona šema i opis odgovornosti revidiranog procesa;
- planovi, izveštaji i indikatori učinka revidiranog procesa;
- budžet, finansijski izveštaji i analitičke evidencije;
- ugovori, odluke, nalozi, zapisnici i odobrenja revidiranog procesa;
- izveštaji o prethodnim revizijama, inspekcijama ili kontrolama;

- registar rizika i dokumentacija finansijskog upravljanja i kontrole;
- izveštaji o nepravilnostima, žalbama ili odstupanjima;
- izveštaji iz informacionih sistema o revidiranom procesu.

Primer 2: Beleška sa intervjuja

Element	Sadržaj
Datum i mesto	
Sagovornik/funkcija	
Tema razgovora	
Ključna pitanja	1) _____ 2) _____ 3) _____
Ključne činjenice	
Dokumenti koje treba dostaviti	
Otvorena pitanja	
Potvrda razumevanja	Da li je sagovornik potvrdio navedene činjenice? Da/Ne

Primer 3: Mini-obrazac nalaza, preporuke i akcionog plana

Element	Tekst
Kriterijum	Šta bi trebalo da bude?
Stanje	Šta je utvrđeno?
Dokaz	Na osnovu čega je utvrđeno?
Uzrok	Zašto je nastala slabost?
Posledica/rizik	Šta se može desiti?
Preporuka	Koji rezultat treba postići radi otklanjanja uzroka i smanjenja rizika?
Mera rukovodstva	Šta će konkretno biti preduzeto radi sprovođenja preporuke?
Odgovorno lice i rok	Ko je odgovoran i do kada će mera biti sprovedena?
Dokaz sprovođenja	Kojim dokazom će se potvrditi da je mera sprovedena?

Kontrolna lista za konačni izveštaj interne revizije:

- Da li je izveštaj interne revizije usmeren na značajne rizike?
- Da li svaki nalaz ima dokaz?
- Da li je uzrok slabosti jasno naveden?
- Da li je posledica formulisana kao rizik za ciljeve, sredstva, zakonitost ili efektivnost?
- Da li su preporuke dovoljno konkretne, jasno formulisane i pogodne za praćenje sprovođenja?
- Da li je ton izveštaja interne revizije profesionalan i uravnotežen?
- Da li su činjenice proverene sa subjektom revizije?
- Da li je odgovor rukovodstva uključen?
- Da li je akcioni plan upotrebljiv za praćenje?
- Da li su ograničenja obima navedena ako postoje?

Kontrolna lista za ličnu profesionalnu zaštitu internog revizora:

- Dokumentuj značajne dogovore i izmene obima.
- Ne prihvataj usmeno ograničenje pristupa dokumentaciji bez pisanog traga.
- Ne ublažavaj nalaz ako dokaz pokazuje značajan rizik.
- Ne personalizuj nalaz; drži fokus na procesu i kontroli.
- Kada postoji pritisak, konsultuj rukovodioca interne revizije i pozovi se na mandat i standarde.
- Kada je tvoja objektivnost ugrožena, prijavi pretnju rukovodstvu i predloži mere zaštite.

21. Dodatni praktični paket za svakodnevni rad internog revizora

Ovaj dodatak proširuje vodič konkretnim radnim situacijama, formulacijama, obrascima i mini-alatima.

Primer 4: Mapa komunikacije kroz ceo revizorski ciklus

Faza	Kome se obraćamo	Cilj komunikacije	Najbolja formulacija
Strategija interne revizije	Rukovodiocu KJS i drugim rukovodiocima	Razumevanje strateških ciljeva i očekivanja od interne revizije, kao i potreba u pogledu razvoja funkcije, njenih kapaciteta i kompetencija, unapređenja kvaliteta i doprinosa korisniku javnih sredstava.	„Želimo da razumemo šta rukovodstvo očekuje od interne revizije i u kojim pravcima funkciju treba razvijati kako bi pružala veću vrednost i odgovorila na promene u ciljevima, rizicima i poslovnom okruženju.“
Strateški plan interne revizije	Rukovodiocu KJS i drugim rukovodiocima	Razumevanje strateških ciljeva, ključnih procesa i rizika radi ažuriranja revizorskog univerzuma, procene rizika i utvrđivanja trogodišnjih prioriteta revizije.	„Želimo da utvrdimo koje oblasti i rizici mogu najznačajnije uticati na ostvarivanje ciljeva korisnika javnih sredstava kako bismo revizorske resurse u narednom periodu usmerili na područja najvećeg rizika i značaja.“
Godišnje planiranje	Rukovodiocu KJS i drugim rukovodiocima	Ažuriranje procene rizika i prioriteta radi utvrđivanja konkretnih revizorskih angažmana za narednu godinu.	„Želimo da proverimo da li su se rizici i prioriteti promenili i da godišnji plan usmerimo na oblasti u kojima interna revizija u narednoj godini može pružiti najveću vrednost.“
Plan pojedinačne revizije	Rukovodiocu subjekta revizije i odgovornim licima	Definisanje cilja, obuhvata, ključnih rizika i potrebnih informacija.	„Pre početka angažmana želimo da jasno definišemo cilj, obuhvat, ključne rizike i informacije potrebne za sprovođenje revizije.“
Najava angažmana	Rukovodiocu subjekta revizije	Postavljanje očekivanja i obezbeđenje pristupa.	„Cilj je da rad bude efikasan i da od početka imamo jasnu dokumentaciju i kontakt lica.“
Prikupljanje dokaza	Odgovornim licima i zaposlenima	Razumevanje stvarnog toka procesa.	„Molimo da nam pokažete kako se ova kontrola sprovodi u praksi i koji dokaz ostaje posle nje.“
Provera nalaza	Odgovornim licima	Provera tačnosti činjenica.	„Pre nego što formulišemo nalaz, želimo da proverimo da li su činjenice potpune i tačne.“
Nacrt izveštaja	Subjektu revizije	Provera i usaglašavanje činjenica i razmatranje nalaza i preporuka.	„Komentari rukovodstva su važni, ali revizorski zaključak mora ostati zasnovan na dokazima.“
Popunjavanje akcionog plana	Rukovodiocu subjekta revizije i	Definisanje mera, odgovornih lica i rokova za sprovođenje preporuka.	„Za svaku prihvaćenu preporuku potrebno je definisati konkretnu meru, odgovorno lice i rok za njeno sprovođenje.“

	odgovornim licima		
Konačni izveštaj	Rukovodiocu subjekta revizije i rukovodiocu KJS	Saopštavanje konačnih nalaza, zaključaka, preporuka i dogovorenih aktivnosti.	„Konačni izveštaj objedinjuje utvrđene nalaze, zaključke, preporuke i dogovorene aktivnosti za njihovo sprovođenje.“
Praćenje sprovođenja preporuka	Rukovodiocu subjekta revizije, odgovornim licima i rukovodiocu KJS	Provera sprovođenja i efekta.	„Molimo dokaze da je mera sprovedena i kratko objašnjenje o uticaju na rizik.“

Primer 5: Scenariji iz prakse i profesionalni odgovor

Scenario	Rizik za internu reviziju	Kako postupiti
Rukovodilac kaže: „Nemojte to stavljati u izveštaj, rešićemo interno.“	Umanjenje značaja nalaza i gubitak nezavisnosti.	Objasniti da se značajan nalaz ne može izostaviti ako je dokazan. Može se uneti odgovor rukovodstva i akcioni plan, ali nalaz ostaje deo izveštaja.
Zaposleni odbija razgovor jer „nema ovlašćenje“.	Ograničenje pristupa informacijama.	Tražiti da rukovodilac odredi kontakt lice ili pismeno potvrdi ko može da da informacije. Dokumentovati kašnjenje.
Dokumentacija stiže nepotpuna i bez objašnjenja.	Nedovoljan dokaz i rizik pogrešnog zaključka.	Poslati preciziran zahtev, navesti šta nedostaje, rok i posledicu za obim revizije.
Subjekt revizije insistira da je „uvek tako rađeno“.	Normalizacija slabosti.	Pitati koji propis, procedura ili odluka to podržavaju; povezati praksu sa rizikom.
Rukovodstvo očekuje da interni revizor napiše proceduru.	Preuzimanje upravljačke odgovornosti.	Ponuditi strukturu, rizike i preporuke, ali naglasiti da vlasnik procesa izrađuje i usvaja proceduru.
Nacrt nalaza interne revizije izaziva ljutnju.	Eskalacija konflikta i gubitak saradnje.	Smiriti ton, vratiti se na dokaze, predložiti da sagovornik dostavi dodatne dokaze ili pisani komentar.
Postoji sumnja na nepravilnost.	Potreba za oprezom, poverljivošću i pravilnim kanalom komunikacije.	Ne širiti informacije; dokumentovati činjenice; postupiti u skladu sa internom procedurom i mandatom.
Interni revizor ima prethodno iskustvo u procesu koji revidira.	Pretnja objektivnosti.	Prijaviti pretnju rukovodiocu interne revizije; razmotriti izuzeće, nadzor ili dodatnu proveru.

Primer 6: Pisane formulacije koje interni revizor može da koristi

Situacija	Primer teksta
Zahtev za dokumentaciju	„U cilju sprovođenja revizije, molimo da nam do ____ dostavite sledeću dokumentaciju: _____. Dokumentacija je potrebna radi razumevanja procesa, testiranja kontrole i provere činjenica.“
Podsetnik zbog kašnjenja	„Podsećamo da tražena dokumentacija nije dostavljena u predviđenom roku. Molimo da nas obavestite o razlozima kašnjenja i novom roku dostavljanja, jer kašnjenje može uticati na rokove i obim revizije.“

Provera činjenica	„U prilogu dostavljamo činjenični opis utvrđenog stanja radi provere tačnosti. Molimo da dostavite komentare i dodatne dokaze ukoliko smatrate da neki deo nije potpun.“
Neslaganje sa nalazom	„Vaš komentar će biti razmotren i, ukoliko je potkrepljen dokazima, nalaz će biti korigovan. Ukoliko se neslaganje odnosi na tumačenje rizika, ono može biti prikazano u odgovoru rukovodstva.“
Praćenje sprovođenja preporuke	„Molimo da dostavite dokaze o sprovođenju preporuke, uključujući dokument/izveštaj/odluku kojom se potvrđuje da je mera primenjena i da je rizik smanjen.“

U teškim razgovorima interni revizor treba da ostane miran, konkretan i usmeren na proces.

Korisno je primeniti model: **SMIRI TON - PRIZNAJ PERSPEKTIVU SAGOVORNIKA - VRATI RAZGOVOR NA ČINJENICE - TRAŽI DOKAZ - DOGOVORI SLEDEĆI KORAK.**

Tabela 27: Postupanje internog revizora u zahtevnim komunikacionim situacijama

Korak	Šta interni revizor radi	Primer
1. Smiri ton	Ne odgovara napadom na napad.	„Razumem da je tema osetljiva. Hajde da prođemo redom kroz činjenice.“
2. Priznaj perspektivu sagovornika	Pokazuje da je čuo sagovornika, bez prihvatanja neproverene tvrdnje.	„Razumem da smatrate da je proces funkcionisao u datim uslovima.“
3. Vрати na činjenice	Postavlja pitanje o dokazu.	„Koji dokument potvrđuje da je kontrola izvršena?“
4. Razdvoji osobu od procesa	Smanjuje osećaj ličnog napada.	„Ovo ne posmatramo kao pitanje lične namere, već kao pitanje kontrole.“
5. Dogovori sledeći korak	Zaključuje razgovor konkretnim rokom ili dokazom.	„Molim da nam do petka dostavite izveštaj koji ste pomenuli.“

Kontrolna lista za procenu profesionalnih pretnji:

- Da li postoji pritisak da interni revizor izmeni zaključak bez novih dokaza?
- Da li je interni revizor ranije učestvovao u procesu koji sada revidira?
- Da li postoji lični odnos sa odgovornim licem koji može ugroziti objektivnost?
- Da li je rukovodstvu blagovremeno prijavljeno ograničenje pristupa dokumentaciji?
- Da li postoji rizik da savetodavni angažman preraste u upravljačku ulogu?
- Da li je sva značajna komunikacija interne revizije dokumentovana?
- Da li je ton izveštaja internog revizora profesionalan, ali suština nalaza očuvana?
- Da li je interni revizor tražio podršku ili nadzor kada je procena bila osetljiva?

Primer 7: Predlog mini-alata za rangiranje nalaza

Nivo značaja	Karakteristika	Primer	Postupanje
Visok	Može značajno ugroziti zakonitost, javna sredstva, ciljeve ili ugled.	Plaćanje bez osnovne dokumentacije; izostanak nadzora nad značajnim ugovorima.	Jasna preporuka, kratak rok, praćenje i izveštavanje rukovodstvu.

Srednji	Slabost u kontroli koja može dovesti do grešaka ili neefikasnosti.	Neredovno izveštavanje; nepotpune kontrolne liste.	Preporuka sa realnim rokom i proverom sprovođenja.
Nizak	Pojedinačno odstupanje ili administrativna slabost bez većeg uticaja.	Manje kašnjenje u arhiviranju dokumenta.	Zapažanje ili preporuka za unapređenje, bez preopterećenja izveštaja.

Primer 8: Mesečna/kvartalna dinamika rada jedinice interne revizije

Period	Aktivnost	Rezultat
Novembar/decembar	Ažuriranje Strateškog plana i izrada Godišnjeg plana interne revizije.	Plan rada zasnovan na riziku.
Kvartalno	Pregled napretka Godišnjeg plana i promena rizika subjekta revizije.	Ažuriran raspored angažmana i obrazloženje izmena.
Posle svake revizije	Naučene lekcije i pregled kvaliteta dokumentacije.	Kratka beleška o unapređenju metodologije.
Polugodišnje	Pregled statusa preporuka i komunikacija sa rukovodstvom.	Izveštaj o preporukama i rizicima nesprovođenja.
Godišnje	Interna procena kvaliteta, plan obuka i izveštavanje.	Plan unapređenja funkcije revizije.

Brzi podsetnik: Pitanja koja interni revizor treba da postavi sebi:

1. Koji cilj proces treba da ostvari?
2. Koji rizik najviše ugrožava taj cilj?
3. Ko je vlasnik procesa?
4. Koja kontrola upravlja rizikom?
5. Da li je kontrola propisana?
6. Da li se kontrola stvarno sprovodi?
7. Koji dokaz ostaje nakon sprovođenja kontrole?
8. Da li je dokaz dovoljan, relevantan i pouzdan?
9. Da li postoji kompenzaciona kontrola?
10. Da li uzorak podržava zaključak?
11. Da li postoje izuzeci u sprovođenju kontrole?
12. Da li su izuzeci sistemski ili pojedinačni?
13. Šta je uzrok utvrđene slabosti?
14. Koja je posledica/rizik ako se slabost ne otkloni?
15. Da li nalaz ima upravljački značaj?
16. Da li preporuka otklanja uzrok slabosti i smanjuje rizik?
17. Da li je preporuka izvodljiva i da li je rok za njeno sprovođenje realan?
18. Ko je odgovoran za sprovođenje mere?
19. Da li je sprovođenje preporuke moguće pratiti i proveriti odgovarajućim dokazima?
20. Da li je subjekt revizije imao priliku da proveri činjenice?
21. Da li je ton izveštaja profesionalan i uravnotežen?
22. Da li su nezavisnost i objektivnost interne revizije očuvane?
23. Da li je značajna komunikacija dokumentovana?
24. Da li su ograničenja obima jasno navedena?
25. Da li rukovodstvo dobija jasnu osnovu za donošenje odluke?
26. Da li interna revizija nakon angažmana može pokazati ostvarenu dodatnu vrednost?

Interni revizor na početku profesionalnog razvoja ne treba da uči samo formu izveštaja, već pre svega način revizorskog razmišljanja.

Suština interne revizije nije u tome da se pravilno popuni obrazac nalaza interne revizije, već da se razume logika revizorskog rada:

- koji cilj proces treba da ostvari, koji rizici mogu ugroziti taj cilj;
- koje kontrole treba da upravljaju tim rizicima;
- koji dokazi potvrđuju da kontrole postoje i funkcionišu;
- šta iz tih dokaza proizlazi kao nalaz;
- koja preporuka može da otkloni uzrok slabosti;
- kakav efekat se očekuje nakon njenog sprovođenja.

Zato tok **CILJ - RIZIK - KONTROLA – DOKAZ - NALAZ - PREPORUKA - EFEKAT** treba da bude osnov svake obuke, supervizije i pregleda radne dokumentacije. Kada interni revizor već na početku profesionalnog razvoja usvoji ovaj način razmišljanja, izveštaj postaje prirodan rezultat kvalitetno sprovedenog revizorskog rada, a ne samo formalni dokument.

Na taj način jača se kvalitet profesionalnog uveravanja, unapređuje pouzdanost nalaza i obezbeđuje da interna revizija ne ostane na nivou opisivanja uočenih slabosti, već da doprinese stvarnom unapređenju procesa, jačanju kontrola i smanjenju rizika.

Tabela 28: Ključne veštine internog revizora i praćenje napretka

Veština	Šta treba vežbati	Kako proveriti napredak
Razumevanje procesa	Crtanje toka procesa i identifikacija kontrolnih tačaka.	Novi interni revizor može da objasni proces bez čitanja dokumentacije.
Procena rizika	Povezivanje ciljeva i rizika sa kontrolama koje utiču na rizik.	Rizici nisu opšti, već konkretni za proces.
Testiranje	Izbor uzorka i formulisanje testa.	Test odgovara na revizorsko pitanje.
Dokumentovanje	Radni papir koji drugi interni revizor može da razume.	Postoji jasna veza dokaz-zaključak-nalaz.
Komunikacija	Intervju, provera činjenica, razgovor.	Razgovor ostaje profesionalan i usmeren na proces.
Izveštavanje	Pisanje kratkog, jasnog nalaza i preporuke.	Preporuka je konkretna, merljiva i omogućava praćenje sprovođenja.

Pravila dobre interne revizije:

- Planiraj na osnovu rizika, ne na osnovu navike.
- Razumi cilj pre nego što procenjuješ kontrolu.
- Ne prikupljaj dokumentaciju bez revizorskog pitanja.
- Ne piši nalaz bez dokaza.
- Ne piši preporuku bez razumevanja uzroka.
- Ne ulazi u ulogu rukovodstva.
- Ne personalizuj slabost procesa.
- Dokumentuj značajne procene i komunikaciju interne revizije.
- Prati preporuke do stvarnog efekta.
- Čuvaj nezavisnost, jer je to osnov poverenja u internu reviziju.
- Kontinuirano unapređuj profesionalna znanja i veštine.

22. Završna poruka

Interna revizija ima najveću vrednost onda kada pomaže korisniku javnih sredstava da bolje razume svoje ciljeve, rizike, procese i kontrole. Njena uloga nije da traži lične krivce, već da na osnovu revizorskog traga ukaže na slabosti sistema, prepozna uzroke problema i predloži mere koje mogu doprineti zakonitom, pravilnom, ekonomičnom, efikasnom i efektivnom radu korisnika javnih sredstava. Snaga interne revizije ne meri se brojem izrađenih izveštaja, već kvalitetom pruženog profesionalnog uveravanja, jasnoćom nalaza, primenljivošću preporuka i stvarnim promenama koje nastanu nakon revizije. Kada preporuke dovedu do boljeg upravljanja rizicima, jačih kontrola, pouzdanijih odluka i odgovornijeg korišćenja javnih sredstava, interna revizija prestaje da bude formalna obaveza i postaje važan alat za unapređenje rada korisnika javnih sredstava, čime pruža dodatnu vrednost.

Povelja interne revizije daje mandat i štiti nezavisnost funkcije, Strategija interne revizije usmerava njen razvoj, Strateški i Godišnji plan interne revizije obezbeđuju usmerenost na najznačajnije rizike, a pojedinačni angažmani pretvaraju planirane prioritete u konkretne nalaze, preporuke i merljive efekte. Zato svaki deo revizorskog ciklusa treba da bude povezan: od cilja i rizika, preko kontrole i dokaza, do preporuke i njenog stvarnog efekta. Interni revizor u javnom sektoru ima odgovornu profesionalnu ulogu: da čuva objektivnost, dokumentuje značajne procene, komunicira jasno i pravovremeno, ne preuzima upravljačku odgovornost i ostane dosledan standardima čak i onda kada su nalazi neprijatni ili postoji otpor prema promenama. Kvalitet funkcije interne revizije nije trajno dostignuto stanje. On zahteva kontinuirano preispitivanje i unapređenje metodologije, radne dokumentacije, komunikacije, stručnih znanja, načina planiranja i ostvarenih rezultata. Savremeno okruženje dodatno zahteva razvoj znanja iz informacionih sistema, zaštite podataka, digitalizacije procesa, upravljanja projektima, sprečavanja nepravilnosti i komunikacije. Novi rizici ne ukidaju osnovna pravila revizorskog rada, već dodatno potvrđuju značaj jasne veze između cilja, rizika, kontrole i dokaza.

Ovaj praktični vodič treba koristiti kao radni oslonac, a ne kao zamenu za profesionalno prosuđivanje. Nijedan obrazac, tabela ili kontrolna lista ne može unapred dati odgovor na svaku situaciju. Njihova svrha je da podsete internog revizora na pitanja koja treba da postavi, dok konačni zaključak mora proisteci iz razumevanja konkretnog procesa, procene rizika i kvaliteta raspoloživih dokaza. Jednako važna za kvalitet i delotvornost interne revizije jeste profesionalna komunikacija, koja prati celokupan revizorski ciklus, od planiranja i sprovođenja angažmana, preko razmatranja nalaza i izveštavanja, do praćenja preporuka i savetodavnih aktivnosti. Jasna, pravovremena i profesionalna komunikacija doprinosi boljem razumevanju rizika i nalaza, kvalitetnijem odlučivanju rukovodstva i stvarnom unapređenju poslovnih procesa.

Ključna poruka za kraj

Interna revizija nije formalna obaveza niti jednostavna provera dokumentacije. Ona je nezavisna, objektivna i profesionalna funkcija koja pruža usluge uveravanja i savetodavne usluge, pomaže rukovodstvu da bolje upravlja rizicima, unapređuje procese, jača sistem internih kontrola i doprinosi ostvarivanju ciljeva korisnika javnih sredstava kroz odgovorno, zakonito, ekonomično, efikasno i svrsishodno korišćenje javnih sredstava.

Naziv publikacije:

Praktični vodič za interne revizore u javnom sektoru - Pomoćni alat za svakodnevni rad internih revizora

Autor:

Nemanja Radović, *mast. ekon.*

Stručna recenzija:

Milena Milojević, *ovlašćeni interni revizor KOR i javni sektor, sertifikovani trener za obuku internih revizora - CFRR, sertifikovani istražitelj prevara - Međunarodna asocijacija istražitelja prevara ACFE, sertifikovani specijalista za sprečavanje pranja novca - Međunarodna asocijacija ACAMS*
Ljubinko Stanojević, *diplomirani ekonomista, ovlašćeni računovođa i revizor, ovlašćeni interni revizor, ovlašćeni interni revizor u javnom sektoru*

Izdavači:

SEVOI Financial Consulting

Međunarodno udruženje ovlašćenih internih revizora u javnom sektoru EUIAPS

Urednik:

Nemanja Radović, *mast. ekon.*

Dizajn i tehnička priprema:

SEVOI Financial Consulting

Nemanja Radović, *mast. ekon.*

Mesto i godina izdanja:

Beograd, 2026.

Autorska prava © 2026.

SEVOI Financial Consulting i Međunarodno udruženje ovlašćenih internih revizora u javnom sektoru EUIAPS. Sva prava zadržana.

Nijedan deo ovog dokumenta ne sme se umnožavati, prenositi, objavljivati, distribuirati niti na drugi način koristiti, u celini ili delimično, bez prethodne pisane saglasnosti SEVOI Financial Consulting i Međunarodnog udruženja ovlašćenih internih revizora u javnom sektoru EUIAPS, osim u nekomercijalne svrhe i u meri dopuštenoj važećim propisima kojima se uređuju autorsko i srodna prava.

Svako preuzimanje ili prilagođavanje sadržaja, kao i svaka izmena sadržaja „Praktičnog vodiča za interne revizore u javnom sektoru - Pomoćni alat za svakodnevni rad internih revizora“, moraju biti praćeni jasnim navođenjem izvora, uz napomenu da je izvorni dokument korišćen, prilagođen ili izmenjen.

Za odobrenje korišćenja, dodatne informacije i druga pitanja u vezi sa autorskim i srodnim pravima možete se obratiti na adresu: srbija@sevoifc.com.



Planiranje



Izvođenje



Revizorski trag



Nalazi



Izveštavanje



Komunikacija



Savetodavne
usluge



Praćenje
sprovođenja
preporuka



Sevoi
financial consulting



www.sevoifc.com



srbija@sevoifc.com



+381 64 16 93 903



Vojina Durašinovića-Kostje 23/20, 11160 Beograd