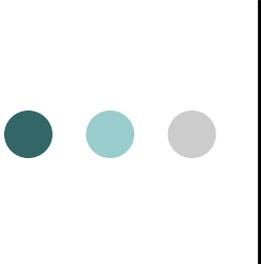


ORGANIZACIJSKI I METODOLOŠKI ASPEKTI INTERNE REVIZIJE

Boris Tušek
Sveučilište u Zagrebu
Ekonomski fakultet

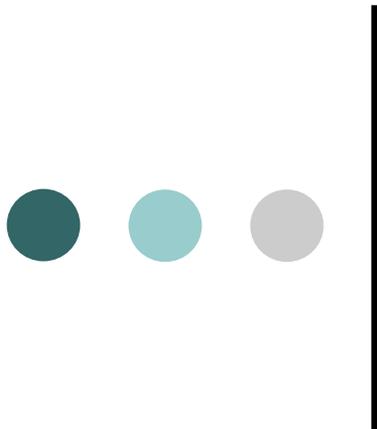
Program stručnog usavršavanja za zvanje
Ovlašteni interni revizor

Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika
Sekcija internih revizora



Sadržaj

- Okvir za učinkovitost interne revizije - Međunarodni okvir profesionalnog djelovanja (*The Framework for Internal Audit Effectiveness - New IPPF*)
- Organizacijske i upravljačke pretpostavke procesnog modela interne revizije (*Managing The Internal Audit Function*)
- Procesni model interne revizije (*The Internal Audit Process*)
 - ✓ Planiranje interne revizije
 - ✓ Kritičko ispitivanje i ocjena poslovanja
 - ✓ Izvješćivanje o rezultatima ispitivanja
 - ✓ Praćenje (follow up)

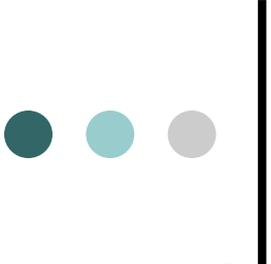


Okvir za učinkovitost interne
revizije - Međunarodni okvir
profesionalnog djelovanja
(*The Framework for Internal
Audit Effectiveness -
International Professional
Practices Framework - IPPF*)



Uloga i značaj IPPF-a

- Objekt interne revizije
- Predmet interne revizije
- Kriteriji za ocjenu poslovanja (relevantni zakonski propisi i normativni akti, politike i interni akti, pravilnici i odluke organa društva itd.)
- **Postupak interne revizije**
 - **IPPF (International Professional Practices Framework) – Okvir za učinkovitost interne revizije**
 - **Zakonski propisi**



Uloga i značaj IPPF-a

○ **Zakon o kreditnim institucijama**

- Kreditna institucija dužna je uspostaviti tri kontrolne funkcije: 1) funkciju kontrole rizika, 2) funkciju praćenja usklađenosti i 3) **funkciju unutarnje revizije** (članak 105. stavak 1.)

○ **Odluka o sustavu unutarnjih kontrola**

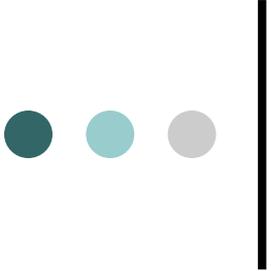
- Svaka kontrolna funkcija dužna je obavljati poslove u skladu s propisima, **pravilima, načelima i standardima struke** (članak 7. stavak 5.)

○ **Zakon o osiguranju**

- Unutarnja revizija društva za osiguranje obavlja se u skladu s **međunarodno priznatim revizijskim standardima za unutarnju reviziju**, kodeksom strukovne etike unutarnjih revizora te pravilima djelovanja unutarnje revizije koje, u suglasnosti s nadzornim odborom, usvaja uprava društva za osiguranje (članak 99. stavak 2.)

○ **Zakon o sustavu unutarnjih kontrola u javnom sektoru**

- Poslovi unutarnje revizije obavljaju se u skladu s **Međunarodnim okvirom profesionalnog djelovanja** propisima kojima se uređuje unutarnja revizija u javnom sektoru Republike Hrvatske (članak 31. stavak 1.)

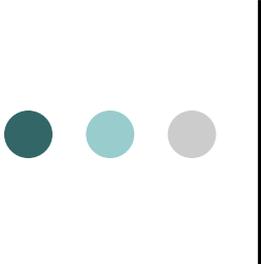


Upravljački,
organizacijski i
metodološki aspekti
interne revizije
utemeljeni na
pravilima struke

Kvaliteta rezultata
angažmana
interne revizije –
nalazi, zaključci,
preporuke, savjeti

Dodana vrijednost
Mjerljivi učinci
Učinkovitost
korporativnog
upravljanja

compliance
Internal Audit
risk
independent
add value
effective
efficient
improve
assurance
objective



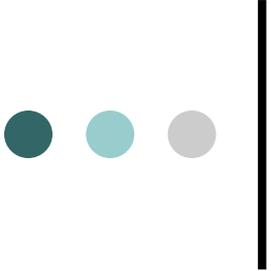
Situacijski pristup

Sve što aktivnost (Sektor Služba, Odjel) interne revizije radi mora biti skrojeno po mjeri koja odgovara potrebama njezine organizacije.

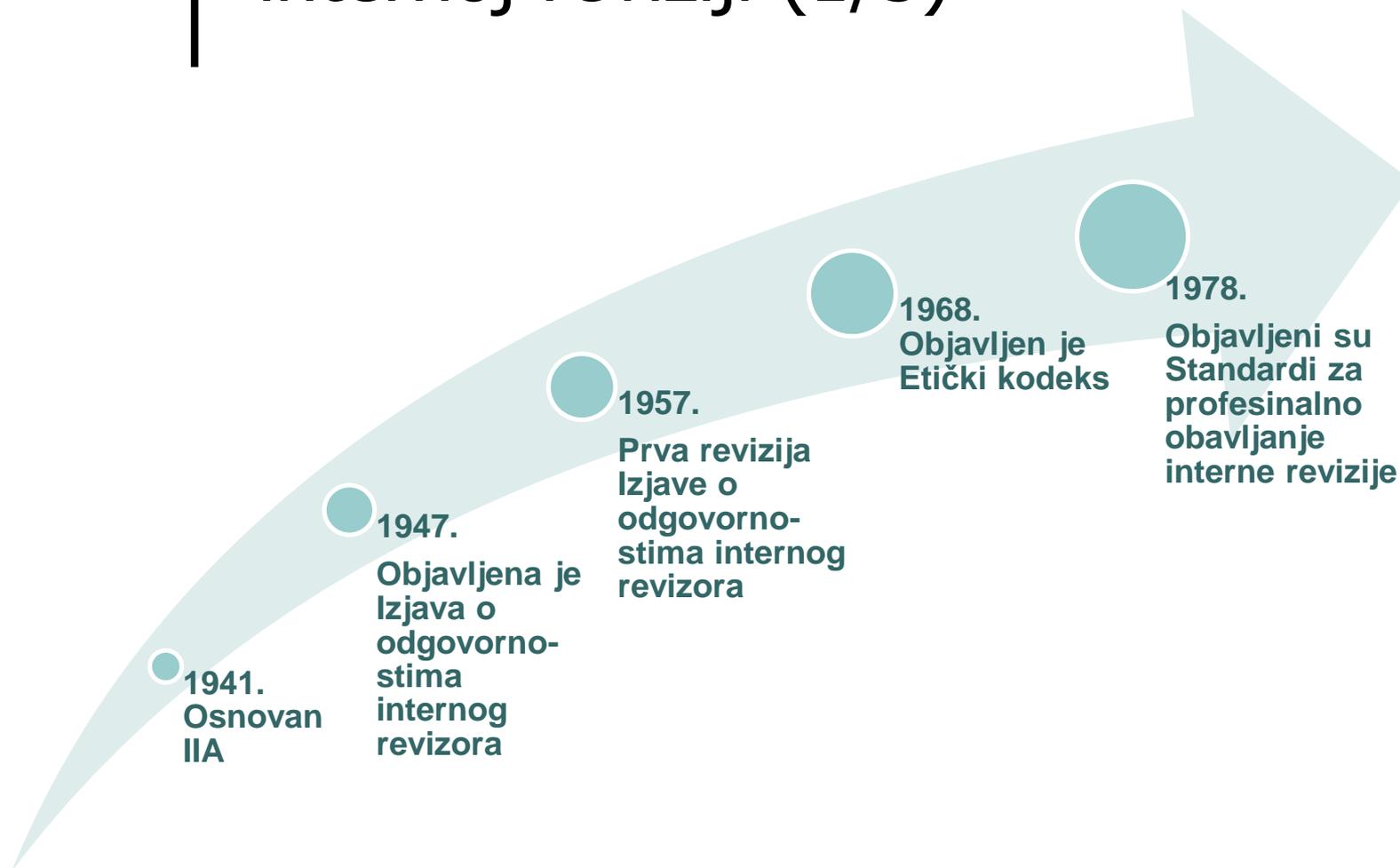


Uloga i značaj IPPF-a

- Međunarodni okvir profesionalnog djelovanja – *International Professional Practice Framework* (IPPF)
- IPPF je konceptualni okvir koji organizira **obvezujuće i preporučene smjernice** razvijene od strane IIA Global
- IPPF je osmišljen kako bi se na primjeren način, na jednome mjestu, objedinile **sve postojeće** smjernice za uspostavljanje aktivnosti interne revizije i za obavljanje interne revizije u nekoj organizaciji, **ali i nove** koje se razvijaju.
- Olakšava dosljedan razvoj, tumačenje i primjenu koncepata, metodologija i tehnika koje se koriste u internoj reviziji, **na međunarodnoj razini**
- U Republici Hrvatskoj → Zakon o kreditnim institucijama, Zakon o osiguranju, Zakon o sustavu unutarnjih kontrola u javnom sektoru, ...

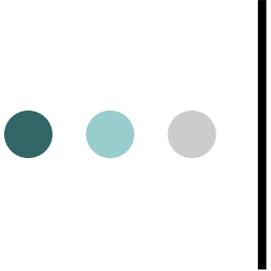


Povijesni razvoj pravila i smjernica u internoj reviziji (1/3)

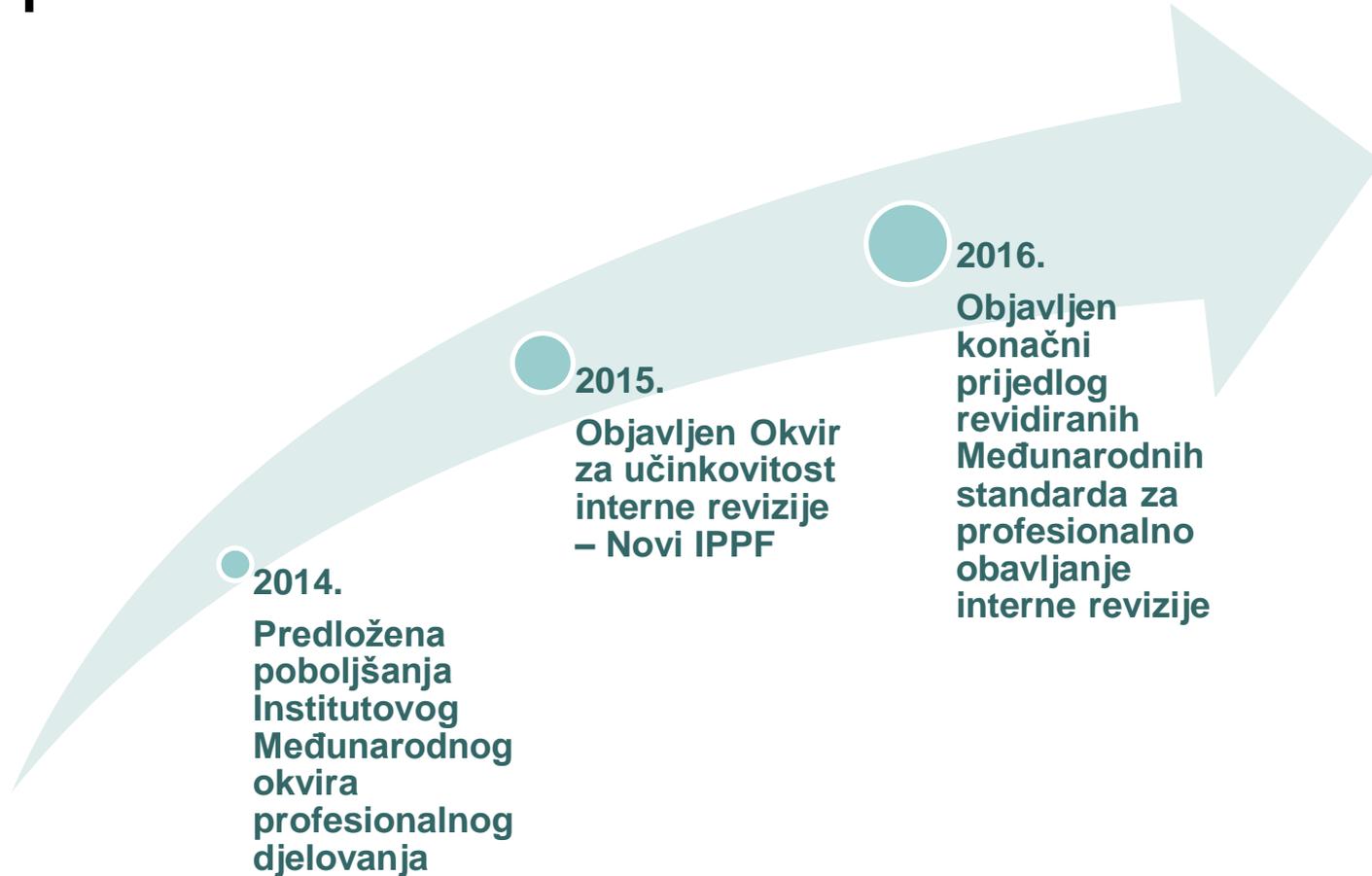


Povijesni razvoj pravila i smjernica u internoj reviziji (2/3)





Povijesni razvoj pravila i smjernica u internoj reviziji (2/3)



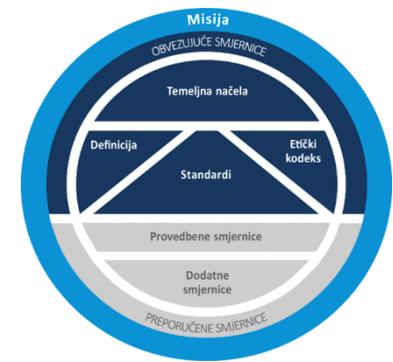
IPPF

- "Okvir za učinkovitost interne revizije – Novi IPPF"

The Framework for Internal Audit Effectiveness – The New IPPF



Struktura IPPF-a



- **Misija interne revizije (*Mission of Internal Audit*)**
- **Obvezujuće smjernice (*Mandatory guidance*)**
 - Temeljna načela za profesionalno obavljanje interne revizije (*Core Principles*)
 - Definicija interne revizije (*Definition of Internal Auditing*)
 - Etički kodeks (*Code of Ethics*)
 - Međunarodni standardi za profesionalno obavljanje interne revizije (*Standards*)
- **Preporučene smjernice (*Recommended guidance*)**
 - Provedbene smjernice (*Implementation guidance*) i
 - Dodatne smjernice (*Supplemental guidance*)
- **Ostale smjernice i resursi (*Guidance Topics and Resources*)**





Misija interne revizije

- *"Poboljšati i zaštititi vrijednost organizacije pružanjem na riziku utemeljenog i objektivnog angažmana s izražavanjem uvjerenja, savjeta i uvida."*
- Misija interne revizije opisuje primarnu svrhu interne revizije
- Ostvarenje misije je podržano cjelokupnim Međunarodnim okvirom profesionalnog djelovanja

Temeljna načela za profesionalno obavljanje interne revizije



- Pokazuje integritet.
- Pokazuje stručnost i dužnu stručnu pažnju.
- Objektivna je i nije pod neprimjerenim utjecajem (neovisna).
- Usklađuje se sa strategijom, ciljevima i rizicima organizacije.
- Odgovarajuće je pozicionirana i posjeduje primjerene resurse.
- Pokazuje kvalitetu i kontinuirano poboljšanje.
- Komunicira učinkovito.
- Pruža na riziku utemeljeno uvjerenje.
- Pronicljiva je, proaktivna i usmjerena na budućnost.
- Promovira unapređenja u organizaciji.

Definicija interne revizije

- *Interna revizija je neovisno i objektivno jamstvo i savjetodavna aktivnost rukovođena filozofijom dodane vrijednosti s namjerom poboljšanja poslovanja organizacije. Ona pomaže organizaciji u ispunjavanju njezinih ciljeva uvodeći sustavan i discipliniran pristup procjenjivanju i poboljšanju učinkovitosti upravljanja rizicima, kontrole i korporativnog upravljanja.*



Etički kodeks

CODE OF ETHICS

Code of Ethics

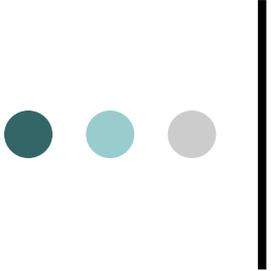


○ **NAČELA:**

- integritet (poštenje)
- objektivnost
- povjerljivost
- stručnost

○ **PRAVILA:**

- razrada i tumačenje načela
- definira se što se smatra etičnim i profesionalnim ponašanjem



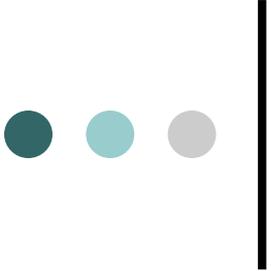
Etički kodeks - načela (1)

○ **Integritet**

- Poštenje internih revizora osigurava temelj povjerenja u njihovu prosudbu.

○ **Objektivnost**

- Interni revizori moraju pokazivati najveći stupanj profesionalne objektivnosti prilikom prikupljanja, procjene i priopćavanja informacija o aktivnosti ili postupku koji se ispituje.
- Interni revizori daju usklađenu ocjenu svih relevantnih okolnosti, a prilikom donošenja mišljenja na njih ne utječu neprimjereni vlastiti interesi ili interesi drugih strana.



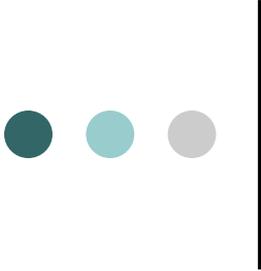
Etički kodeks - načela (2)

○ **Povjerljivost**

- Interni revizori poštuju vrijednost i vlasništvo nad informacijama koje dobivaju i te informacije ne otkrivaju bez odgovarajućih ovlasti, osim ako ne postoji zakonska ili profesionalna obveza da to učine.

○ **Stručnost**

- Interni revizori primjenjuju znanje, vještine i iskustvo koje je potrebno za pružanje usluga interne revizije.



Međunarodni standardi za profesionalno obavljanje interne revizije (*Standards*)

- ✓ Najznačajniji dio Obvezujućih smjernica IPPF-a
- ✓ **Revidirani Standardi** s primjenom **od 1. siječnja 2017. godine**
 1. Standardi obilježja interne revizije (*Attribute Standards*)
 2. Standardi obavljanja interne revizije (*Performance Standards*)
- ✓ Standard = Izjava + Tumačenje
- ✓ **A** – *Assurance Engagement*
- ✓ **C** – *Consulting Engagement*

Uvod u Međunarodne standarde	STANDARDI OBAVLJANJA INTERNE REVIZIJE
STANDARDI OBILJEŽJA INTERNE REVIZIJE	2000 – Upravljanje aktivnostima interne revizije
1000 - Svrha, ovlasti i odgovornosti	2010 – Planiranje
1010 - Priznanje Obvezujućih smjernica u povelji o internoj reviziji	2020 – Priopćavanje i odobrenje
1100 - Neovisnost i objektivnost	2030 – Upravljanje resursima
1110 - Organizacijska neovisnost	2040 – Politike i postupci
1111 - Izravna interakcija s odborom	2050 – Koordinacija i oslanjanje
1112 – Uloge glavnog internog revizora izvan interne revizije	2060 – Izveštavanje višeg menadžmenta i odbora
1120 - Individualna objektivnost	2070 – Eksterni pružatelj usluga i odgovornost organizacije za internu rev
1130 - Narušavanje neovisnosti ili objektivnosti	2100 – Priroda posla
1200 - Stručnost i dužna profesionalna pažnja	2110 – Korporativno upravljanje
1210 – Stručnost	2120 – Upravljanje rizicima
1220 – Dužna profesionalna pažnja	2130 – Kontrola
1230 – Kontinuirani profesionalni razvoj	2200 – Planiranje angažmana
1300 – Program osiguranja kvalitete i unaprjeđenja	2201 – Uvjeti planiranja
1310 – Zahtjevi programu osiguranja kvalitete i unaprjeđenja	2210 – Ciljevi angažmana
1311 – Interno vrednovanje	2220 – Opseg angažmana
1312 – Eksterno vrednovanje	2230 – Raspoređivanje resursa za angažman
1320 – Izveštavanje o programu osiguranja kvalitete i unaprjeđenja	2240 – Program rada angažmana
1321 – Navođenje izraza “U skladu s Međunarodnim standardima za profesionalno obavljanje interne revizije“	2300 – Obavljanje angažmana
1322 – Objava neusklađenosti	2310 – Utvrđivanje informacija
	2320 – Analiza i procjena
	2330 – Dokumentiranje informacija
	2340 – Nadzor angažmana
	2400 – Priopćavanje rezultata
	2410 – Kriteriji priopćavanja
	2420 – Kvaliteta priopćavanja
	2421 – Pogreške i propusti
	2430 – Navođenje “provedeno u skladu s Međunarodnim standardima za profesionalno obavljanje interne revizije“
	2431 – Objava neusklađenosti angažmana
	2440 – Distribucija rezultata
	2450 – Sveobuhvatno mišljenje
	2500 – Praćenje napretka
	2600 – Priopćavanje odluke o prihvaćanju rizika

Provedbene smjernice (*Implementation Guidance*)



- Provedbene smjernice (*Implementation Guidance*) su smjernice koje pomažu internim revizorima u primjeni Međunarodnih standarda za profesionalno obavljanje interne revizije.
- Iako se njima nikada ne bi težilo dati vrlo detaljne opise, Provedbene smjernice pružaju **moguće i prihvatljive pristupe** u postizanju usklađenosti sa zahtjevima Standarda.
- Provedbene smjernice ne smiju biti detaljni procesi i procedure, kao što su to primjerice radni programi, modeli i slično.
- Takvu detaljnu razinu smjernica treba očekivati na razini Dodatnih smjernica.

Provedbene smjernice (*Implementation Guidance*)



- Provedbene smjernice objavljene su, konceptijski gledajući, na jednoobrazan način:
 - Navod konkretnog Standarda i Tumačenja standarda na kojeg se smjernica odnosi
 - Uvodni dio (ili početak rada, početak korištenja - engl. *Getting Started*)
 - Razmatranja za provedbu (engl. *Considerations for Implementation*) – središnji dio Provedbene smjernice
 - Razmatranja za dokazivanje sukladnosti sa zahtjevima Standarda i povezujuće Provedbene smjernice (engl. *Considerations for Demonstrating Conformance*)

IG1000	Svrha, ovlasti i odgovornost	Prosinac 2016
IG1010	Priznavanje obvezujućih smjernica u povelji o internoj reviziji	Prosinac2016
IG1100	Neovisnost i objektivnost	Studeni 2016
IG1110	Organizacijska neovisnost	Studeni 2016
IG1111	Izravna interakcija s odborom	Studeni 2016
IG1112	Uloge glavnog internog revizora izvan funkcije interne revizije	Prosinac 2016
IG1120	Individualna objektivnost	Studeni 2016
IG1130	Narušavanje neovisnosti ili objektivnosti	Studeni 2016
IG1200	Stručnost i dužna stručna pažnja	Studeni 2016
IG1210	Stručnost	Studeni 2016
IG1220	Dužna stručna pažnja	Studeni 2016
IG1230	Kontinuirani profesionalni razvoj	Studeni 2016
IG1300	Program osiguranja kvalitete i poboljšanja	Prosinac 2016
IG1310	Zahtjevi programa osiguranja kvalitete i poboljšanja	Prosinac 2016
IG1311	Interno vrednovanje	Prosinac 2016
IG1312	Eksterno vrednovanje	Prosinac 2016
IG 1320	Izveštavanje o programu osiguranja kvalitete i poboljšanja	Prosinac 2016
IG1321	Navođenje „u skladu s Međunarodnim standardima za profesionalno obavljanje interne revizije”	Prosinac 2016
IG 1322	Objava neusklađenosti	Prosinac 2016
IG2000	Upravljanje funkcijom interne revizije	Listopad 2016
IG2010	Planiranje	Listopad 2016
IG2020	Priopćavanje i odobrenje	Listopad 2016
IG2030	Upravljanje resursima	Listopad 2016
IG2040	Politike i procedure	Listopad 2016
IG2050	Koordinacija i oslanjanje	Listopad 2016
IG2060	Izveštavanje višeg menadžmenta i odbora	Listopad 2016
IG2070	Eksterni pružatelj usluga i organizacijska neovisnost za internu reviziju	Prosinac 2016
IG2100	Priroda posla	Prosinac 2016

IG2110	Korporativno upravljanje	Prosinac 2016
IG2120	Upravljanje rizicima	Prosinac 2016
IG2130	Kontrola	Prosinac 2016
IG2200	Planiranje angažmana	Prosinac 2016
IG2201	Uvjeti planiranja	Prosinac 2016
IG2210	Ciljevi angažmana	Prosinac 2016
IG2220	Opseg angažmana	Prosinac 2016
IG2230	Raspoređivanje resursa za angažman	Prosinac 2016
IG2240	Program rada angažmana	Prosinac 2016
IG2300	Obavljanje angažmana	Prosinac 2016
IG2310	Utvrđivanje informacija	Prosinac 2016
IG2320	Analiza i procjena	Prosinac 2016
IG2330	Dokumentiranje informacija	Prosinac 2016
IG2340	Nadzor angažmana	Prosinac 2016
IG2400	Priopćavanje rezultata	Prosinac 2016
IG2410	Kriteriji priopćavanja	Prosinac 2016
IG2420	Kvaliteta priopćavanja	Prosinac 2016
IG2421	Pogreške i prop	Prosinac 2016
IG2430	Navođenje „provedeno u skladu s Međunarodnim standardima za profesionalno obavljanje interne revizije”	Prosinac 2016
IG2431	Objava neusklađenosti angažmana	Prosinac 2016
IG2440	Distribucija rezultata	Prosinac 2016
IG2450	Sveobuhvatno mišljenje	Prosinac 2016
IG2500	Praćenje poboljšanja	Studeni 2016
IG2600	Priopćavanje odluke o prihvaćanju rizika	Studeni 2016

Dodatne smjernice (*Supplemental Guidance*)

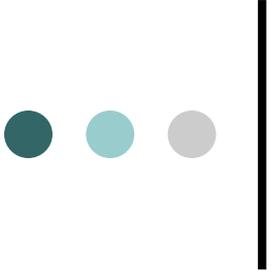
- Dodatne smjernice (*Supplemental Guidance*) su smjernice za obavljanje same aktivnosti interne revizije.
- Iako i one podržavaju primjenu Standarda, namjera objave ove razine smjernica nije da one budu neposredno povezane s postizanjem usklađenosti sa Standardima, što je namjena Provedbenih smjernica.
- Dodatnim smjernicama su obuhvaćena pojedina tematska područja kao i specifična pitanja pojedinih sektora, a sve u kontekstu aktivnosti interne revizije.
- Ova razina smjernica sadržava detaljne procese i postupke, kao što su konkretne tehnike, alati, programi, primjeri i tome slično.



Dodatne smjernice (*Supplemental Guidance*)

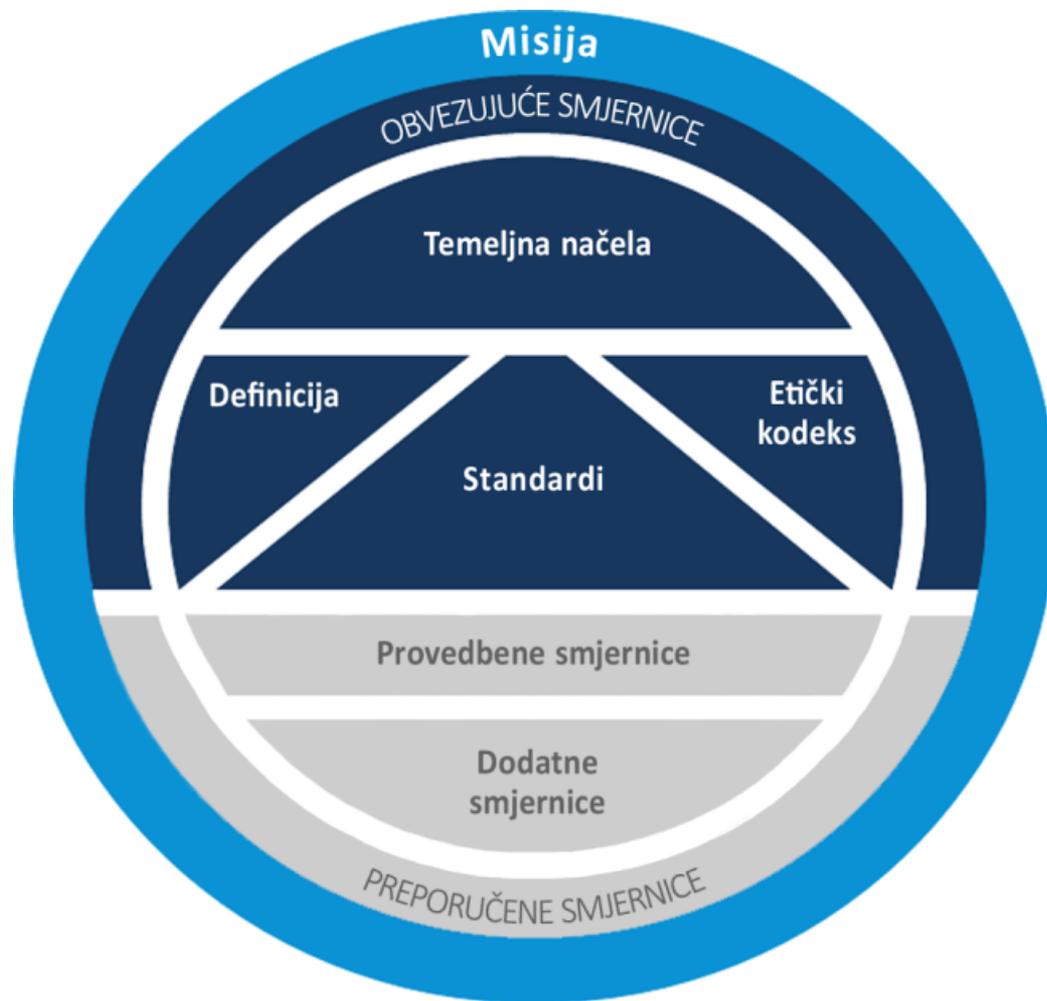


- Praktični vodiči (*Practice Guidance*) – Dodatne smjernice (*Supplement Guidance*)
 - Opći
 - Financijske usluge
 - Javni sektor
- Vodiči za reviziju globalne tehnologije (*Global Technology Audit Guides - GTAG*) i
- Vodiči za procjenu IT rizika (*Guides to the Assessment of IT Risks - GAIT*).

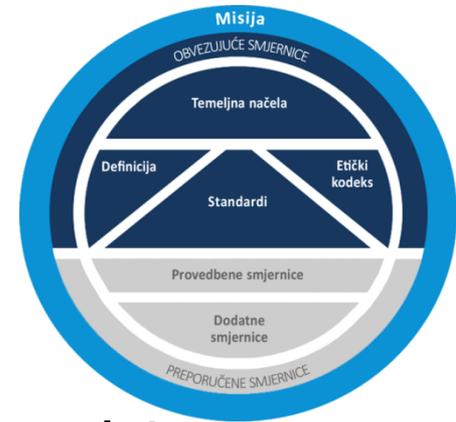


Ostale smjernice i resursi

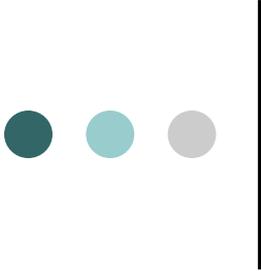
- Institut internih revizora (IIA Global) osigurava ostale smjernice i resurse koji pomažu internim revizorima diljem svijeta u primjeni **najbolje prakse** u njihovom promjenjivom i rastućem okruženju.
- *Audit Committee Resource Exchange*
- *CBOK Resource Exchange*
- *COSO Resource Exchange*
- *Risk Resource Exchange*



Okvir za učinkovitost interne revizije - IPPF

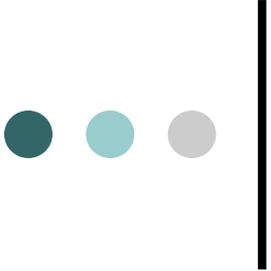


- Skup općih, temeljnih i zajedničkih pravila
- Minimum individualnih zahtjeva koji se postavljaju na internog revizora i organizacijskih zahtjeva koji se postavljaju na odjel interne revizije uključujući i pitanje kvalitete samog postupka provedbe interne revizije u praksi
- Službeno odobrena "pravila igre"
- U interpretaciji IPPF-a - sustavi korporativnog upravljanja
- Rezultat teorijskih spoznaja, praktičnog djelovanja i empirijskih istraživanja
- Podrška i pomoć u obavljanju svakodnevnih aktivnosti interne revizije
- Dinamički a ne statički pristup (kontinuirano praćenje promjena - www.theiia.org)
- Poziv za aktivno sudjelovanje u oblikovanju pravila
- Potrebe i zadovoljstvo korisnika usluga interne revizije



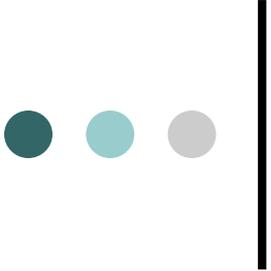
Vrste angažmana funkcije interne revizije

- Angažmani s izražavanjem uvjerenja, Revizijski angažmani → „Redovni angažmani”
 - Financijska revizija
 - Revizija poslovanja/Operativna revizija
 - Revizija usklađenosti
 - Revizija učinkovitosti
 - Upravljačka revizija
- Savjetodavni angažmani
- „Angažmani na zahtjev” „Izvanredni angažman”, „Ad hoc angažman”
- Razlike u planiranju angažmana, obavljanju angažmana, izvještavanju i praćenju postignutih rezultata angažmana funkcije interne revizije.
- Povezanost angažmana funkcije interne revizije sa strategijom, ciljevima i rizicima organizacije.
- Mape uvjerenja (engl. *Assurance Maps*) – pokrivenost rizika i izbjegavanje ponavljanja.



Povezanost strukture angažmana funkcije interne revizije i poslovne strategije

- Strategija rasta ili ekspanzije
 - rizici → kontrole → veća zastupljenost angažmana s izražavanjem uvjerenja
- Defenzivna strategija, strategija stabilnost
 - veća zastupljenost savjetodavnih angažmana
- Kombinirane strategije

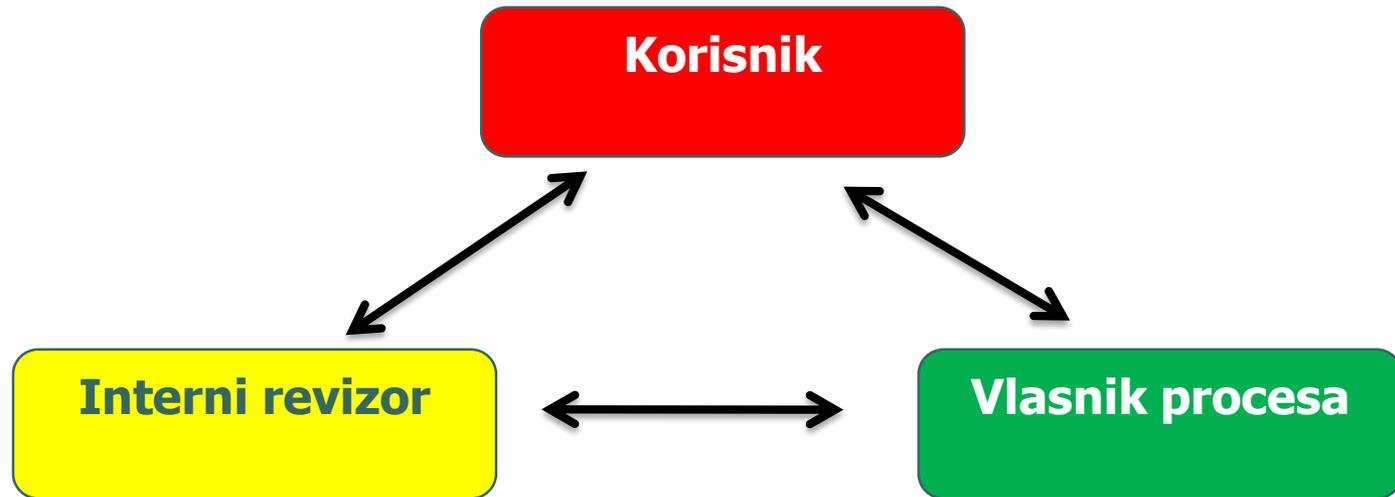


Angažmani s izražavanjem uvjerenja i savjetodavne usluge

- **Angažmani s izražavanjem uvjerenja** (Assurances Service)
 - Osoba ili grupa koja je izravno uključena u proces, aktivnost, sustav – **vlasnik procesa**
 - Osoba ili grupa koja obavlja angažman s izražavanjem uvjerenja – **interni revizor**
 - Osoba ili grupa koja se koristi rezultatima angažmana s izražavanjem uvjerenja – **korisnik**
- **Savjetodavne usluge** (Consulting Services)
 - Osoba ili grupa koja nudi savjet – **interni revizor**
 - Osoba ili grupa koja traži i prima savjet – **klijent**

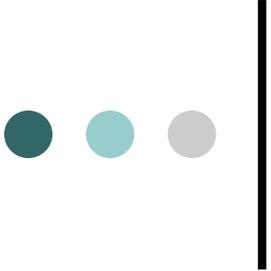
Angažmani s izražavanjem uvjerenja i savjetodavne usluge

Angažmani s izražavanjem uvjerenja



Savjetodavne usluge





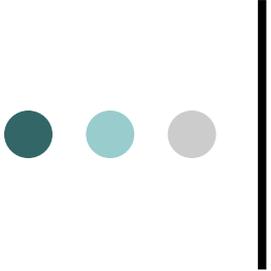
Angažmani s izražavanjem uvjerenja i savjetodavne usluge

- Prirodu i opseg angažmana s izražavanjem uvjerenja **određuje interni revizor**
- Priroda i opseg savjetodavnih usluga ovise o **dogovoru s klijentom** koji traži uslugu.
- Prilikom pružanja savjetodavnih usluga interni revizor **treba zadržati objektivnost i ne smije preuzimati** na sebe odgovornost menadžmenta



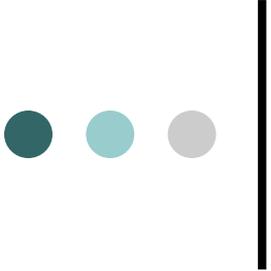
Angažmani s izražavanjem uvjerenja

- Tri strane → interni revizor, vlasnik procesa, korisnik
- Angažmanima s izražavanjem uvjerenja procjenjuje se:
 - adekvatnost internih kontrola subjekta
 - adekvatnost internih kontrola unutar određenih procesa i funkcija
 - adekvatnost procesa upravljanja rizicima
 - adekvatnost korporativnog upravljanja
 - usklađenost sa zakonom i regulativom



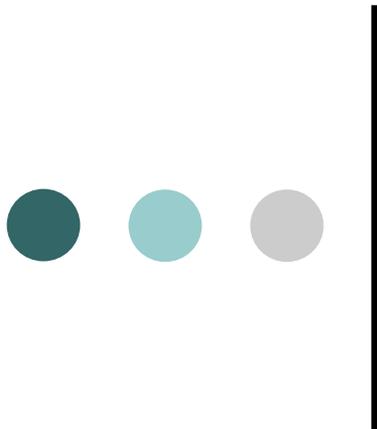
Angažmani s izražavanjem uvjerenja

- Korisnici mogu biti:
 - interni - nadzorni odbor, revizijski odbor, viši menadžment
 - eksterni - kupci, dioničari, regulatori, interesno utjecajne skupine
- Rezultat:
 - mišljenje
 - formalno i eksplicitno
 - izvještava se treća strana
 - praćenje rezultata
- Angažmani s izražavanjem uvjerenja su obvezujući - revizijsko osoblje, stručnjaci za određena područja



Savjetodavne usluge

- Dvije strane → interni revizor i klijent
- Savjetodavnim uslugama se osigurava:
 - poboljšanje učinkovitosti i djelotvornosti
 - podrška u oblikovanju korektivnih akcija
 - podrška u oblikovanju kontrola potrebnih unutar novih sustava i procesa
 - usporedba s najboljima
- Klijent → menadžment
- Rezultat → preporuke i savjeti, obično neformalni, izvještavanje u dogovoru s klijentom
- Praćenje rezultata u dogovorenom opsegu
- Savjetodavne usluge su neobvezne (alternativne)



Organizacijske i upravljačke
pretpostavke procesnog modela
interne revizije
*(Managing The Internal Audit
Function)*



Standardi obavljanja interne revizije (serija 2000)

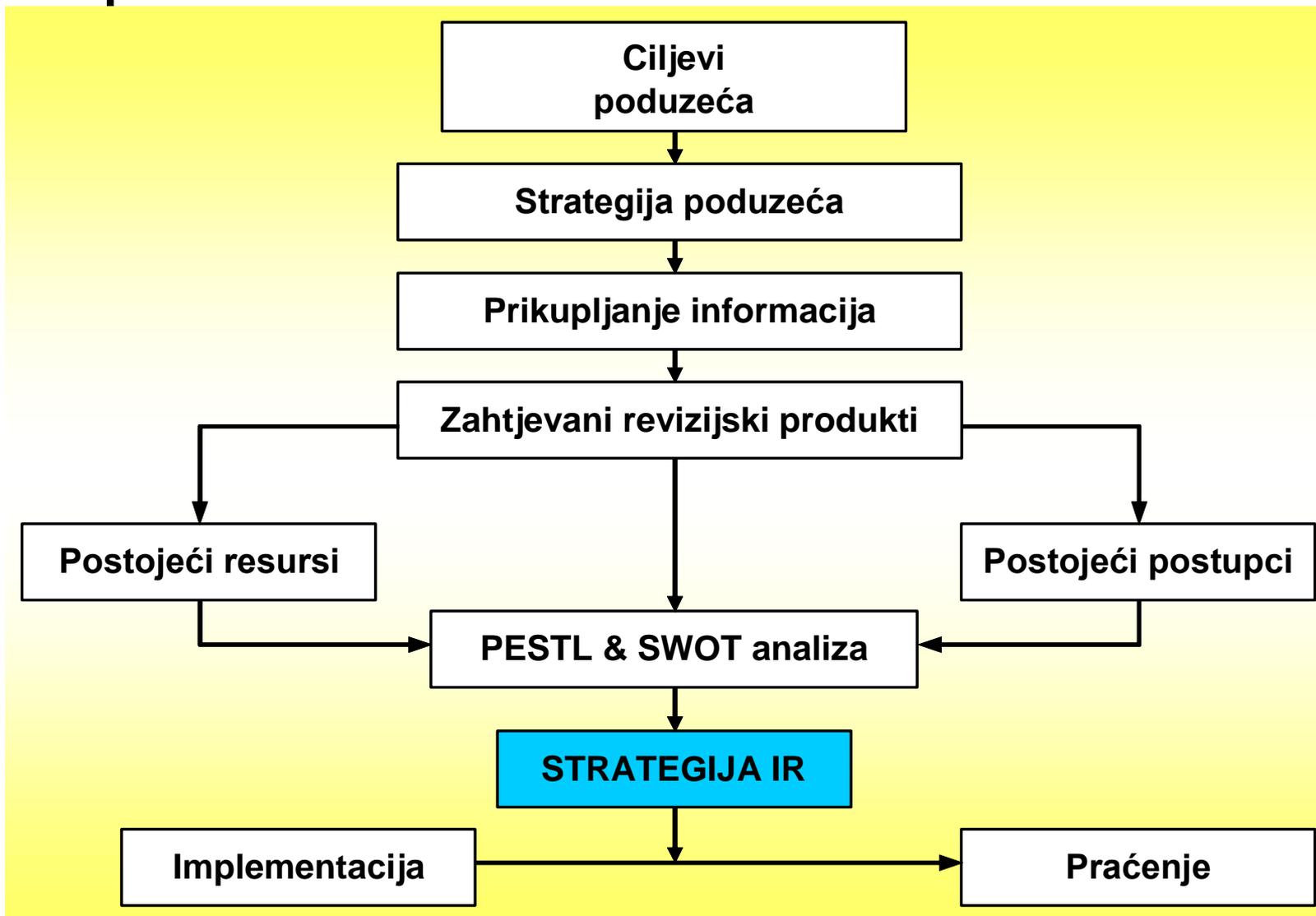
- Upravljanje internom revizijom
 - **planiranje** aktivnosti odjela utemeljeno na prethodnoj procjeni rizika,
 - **komunikacija** i pribavljanje odobrenja procjene rizika i plana od menadžmenta i revizijskog odbora
 - **formuliranje strategije, politika, procedura i programa rada,**
 - **koordinacija** aktivnosti interne revizije prema unutra i prema okruženju,
 - **upravljanje i alokacija** revizijskih resursa
 - **periodično izvještavanje** uprave i odbora o ostvarenim rezultatima u odnosu na postavljeni plan rada te o značajnim rizicima u poslovanju



Pojmovno određenje strategije interne revizije

- **Strategijom interne revizije** treba utvrditi koje organizacijske potrebe interna revizija svojim produktima i uslugama treba zadovoljiti (**djelokrug rada**), čime (**revizijski resursi**) i kako (**metodologija rada**)
- **Ciljevi IR ⇒ Strategija IR ⇒ Struktura IR**
- Dokument o svrsi, ovlastima i odgovornostima funkcije interne revizije (Povelja o internoj reviziji) → polazište definiranja strategije interne revizije

Oblikovanje strategije interne revizije





Metode i tehnike oblikovanja strategije interne revizije

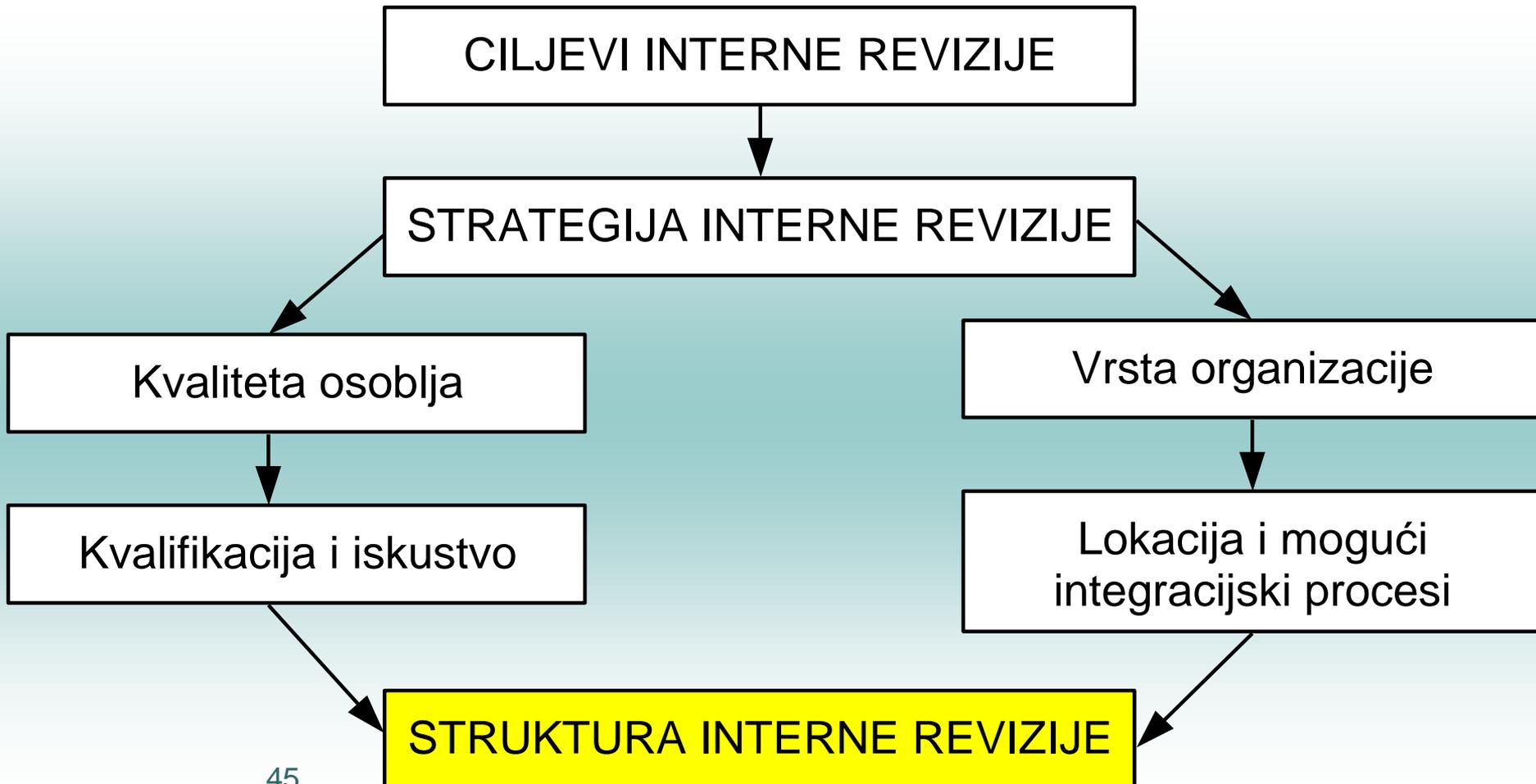
○ **PESTL analiza**

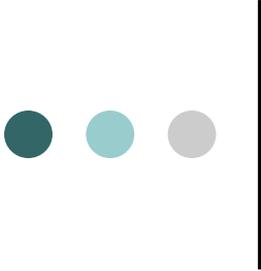
- politički čimbenici
- ekonomski čimbenici
- socijalni čimbenici
- razvoj tehnike i tehnologije
- pravni čimbenik

○ **SWOT analiza**

- snage i slabosti interne revizije
- prilike i prijetnje iz okruženja

Izgradnja unutarnje organizacije (strukture) interne revizije





Standard 1100 – Neovisnost i objektivnost

Standard 1100 – Neovisnost i objektivnost

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

Tumačenje

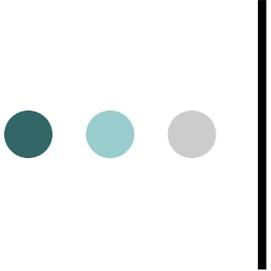
Neovisnost znači nepostojanje uvjeta koji ugrožavaju sposobnost funkcije interne revizije za obavljanje dužnosti interne revizije na nepristran način. Da bi se postigao stupanj neovisnosti potreban za učinkovito ispunjavanje odgovornosti funkcije interne revizije, glavni interni revizor mora imati izravan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



Organizacijska neovisnost funkcije interne revizije

Standard 1110 – Organizacijska neovisnost

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



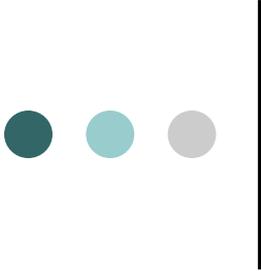
Povelja o internoj reviziji

- Povelja o internoj reviziji je formalni dokument kojim se definiraju svrha, ovlasti i odgovornosti interne revizije;
 - utvrđuje se položaj interne revizije unutar organizacije
 - definira pristup dokumentaciji, osoblju i materijalnoj imovini koji su značajni za provođenje revizije
 - definira opseg aktivnosti interne revizije.
- Konačno odobrenje povelje o internoj reviziji daje odbor.



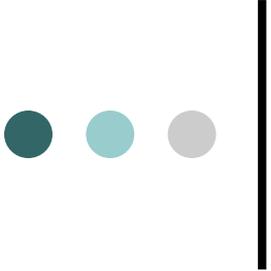
Standard 1000 – Svrha, ovlasti i odgovornosti

- Svrha, ovlasti i odgovornosti interne revizije moraju biti formalno definirani u povelji o internoj reviziji, u skladu s Misijom interne revizije te obvezujućim elementima Međunarodnog okvira profesionalnog djelovanja (Temeljnim načelima za profesionalno obavljanje interne revizije, Definicijom interne revizije, Etičkim kodeksom i Standardima). Glavni interni revizor mora periodički revidirati povelju o internoj reviziji i dati je višem menadžmentu i odboru na odobrenje.



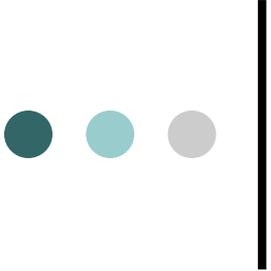
Standarda 1010 – Priznanje Obvezujućih smjernica u povelji o internoj reviziji

- *Obvezujuća priroda Temeljnih načela za profesionalno obavljanje interne revizije, Etičkog kodeksa i Standarda, Definicije interne revizije mora se prepoznati u povelji o internoj reviziji. Glavni interni revizor mora raspraviti Misiju interne revizije i Obvezujuće smjernice s višim menadžmentom i odborom.*



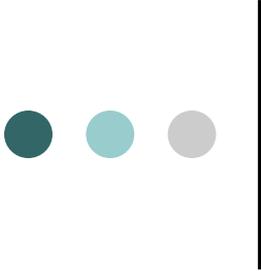
Povelja o internoj reviziji

- **Provedbena smjernica** → The Institute of Internal Auditors (2015) Implementation Guidance 1000 **Purpose, Authority and Responsibility**. IPPF: Recommended Guidance – **Implementation Guidance**. Altamonte Springs, Florida: The IIA
- **Dodatna smjernica** → The Institute of Internal Auditors (2017) **Model Internal Audit Activity Charter**. IPPF: Recommended Guidance – **Supplemental Guidance**: Other Supplemental Guidance. Altamonte Springs, Florida: The IIA.



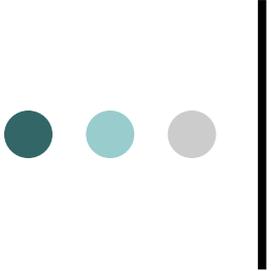
Povelja o internoj reviziji

- Iako se može razlikovati od organizacije do organizacije, povelja uobičajeno uključuje sljedeće odjeljke:
 - Uvodnik
 - Ovlasti odnosno nadležnost
 - Organizacija i struktura izvještavanja
 - Neovisnost i objektivnost
 - Odgovornosti
 - Osiguranje kvalitete i unaprjeđenja
 - Potpisi.



Povelja o internoj reviziji

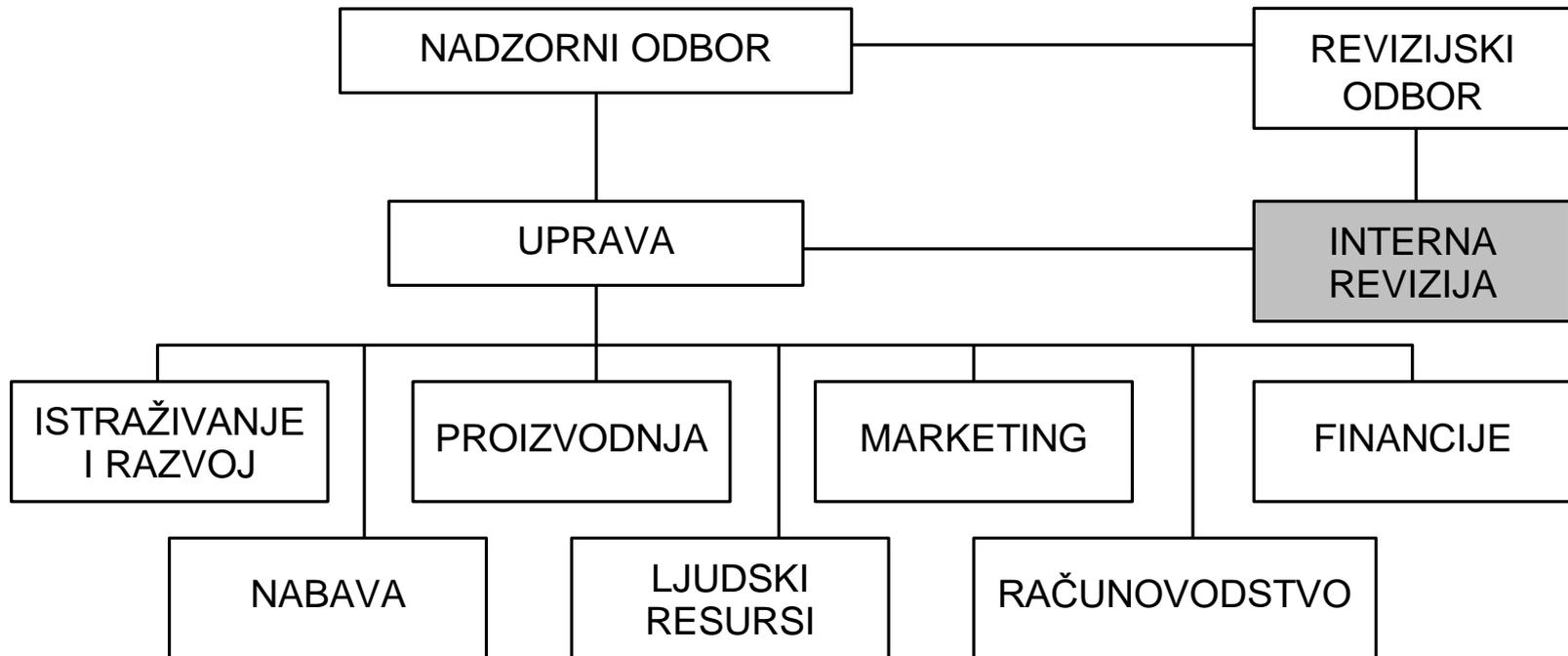
- Osiguranje **formalne, pisane povelje** o internoj reviziji je od velike važnosti za upravljanje internom revizijom
- Povelja o internoj reviziji je priznata izjava koju **pregledava i odobrava menadžment**, a na koju **odbor daje suglasnost**
- Također omogućava **povremenu procjenu primjerenosti** svrhe, ovlasti i odgovornosti interne revizije, čime se utvrđuje uloga interne revizije.
- U slučaju da se postavi to pitanje, povelja također osigurava formalan, **pisani sporazum s menadžmentom i odborom o internoj reviziji** unutar organizacije

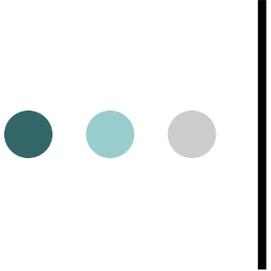


Organizacijska neovisnost funkcije interne revizije

- Interni revizori moraju imati potporu višeg menadžmenta i odbora kako bi mogli računati na suradnju klijenata i obaviti svoj posao bez uplitanja.
- Glavni interni revizor (CAE), koji **po funkciji** odgovara odboru, a **administrativno** upravi, osigurava organizacijsku neovisnost.

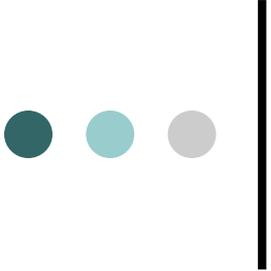
Organizacijski položaj funkcije interne revizije





Revizijski odbor (*Audit committee*) Revizorski odbor ? Odbor za reviziju ?

- Interni nadzorni mehanizam korporativnog upravljanja
- Postoji u angloameričkom (jednorazinskom) i kontinentalnom (dvorazinskom) modelu korporativnog upravljanja
- **Pododbor, specijalizirano (radno) tijelo (komisija)** odbora direktora (upravnog odbora), odnosno nadzornog odbora kojeg čine neovisni i neizvršni članovi koji su odgovorni za nadziranje procesa financijskog izvještavanja, procesa revizije financijskih izvještaja i interne revizije te učinkovitosti sustava internih kontrola i upravljanja rizicima → **to omogućava nadzornom odboru ostvarivanje nadzorne uloge nad poslovanjem poduzeća**



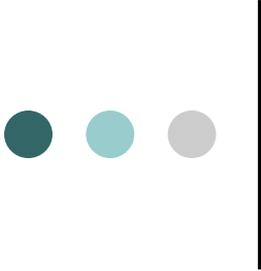
Organizacijska neovisnost funkcije interne revizije

- Odgovaranje odboru u **funkcionalnom smislu** obično znači da odbor:
 - odobrava cjelokupnu povelju interne revizije,
 - odobrava procjenu rizika interne revizije i povezani revizijski plan,
 - prima priopćenja od glavnog revizora o rezultatima interne revizije ili drugim pitanjima koja glavni revizor odredi kao potrebne, uključujući i privatne sastanke s glavnim revizorom bez prisutnosti uprave, kao i godišnju potvrdu organizacijske neovisnosti interne revizije,
 - odobrava sve odluke vezano uz procjenu učinkovitosti, imenovanje ili razrješenje glavnog internog revizora,
 - odobrava godišnju naknadu i prilagodbu plaće internog revizora,
 - postavlja odgovarajuće upite upravi i glavnom internom revizoru s ciljem utvrđivanja postoji li opseg revizije ili proračunska ograničenja koja narušavaju sposobnost interne revizije u obavljanju svojih dužnost.



Organizacijska neovisnost funkcije interne revizije

- Odgovarati u **administrativnom pogledu** podrazumijeva odnos unutar upravljačke strukture organizacije koji omogućava svakodnevni rad interne revizije. To obično podrazumijeva:
 - izradu proračuna i računovodstva
 - upravljanje ljudskim potencijalima, uključujući procjene osoblja i naknade
 - interna priopćenja i protok informacija
 - upravljanje politikom i aktivnostima interne revizije.



Standard 1110.A1 Organizacijska neovisnost

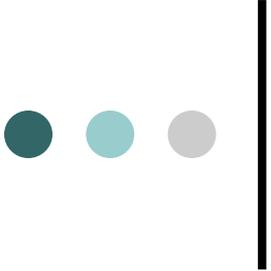
- **1110.A1 – Organizacijska neovisnost**
- *Aktivnost interne revizije mora biti oslobođena utjecaja kod određivanja opsega interne revizije, provođenja angažmana i komuniciranja rezultata. Glavni interni revizor mora izvijestiti odbor o eventualnim utjecajima i diskutirati o implikacijama.*
- **Odgovornost glavnog internog revizora je diskutiranje s odborom** o utjecajima na opseg, provedbu ili komuniciranje o rezultatima interne revizije
- Uspostavljanje i jačanje **funkcionalne odgovornosti interne revizije revizijskom odboru**

Standard 1111- Izravna interakcija s odborom

- *Glavni interni revizor mora izravno komunicirati i biti u izravnoj interakciji s odborom.*

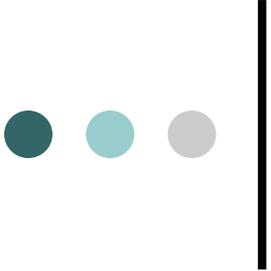


- **Interakcija, komunikacija → dvosmjerni proces; obostrane koristi**
- **Aktivnosti interne revizije pridonose poboljšanju djelovanja revizijskog odbora.**
- **Učinkovitost interne revizije se povećava kroz njezinu uključenost u aktivnosti revizijskog odbora.**



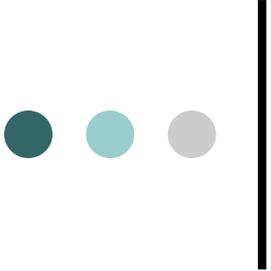
Izravna interakcija s odborom

- Do izravne komunikacije dolazi ukoliko **glavni interni revizor redovito prisustvuje i sudjeluje u sastancima odbora vezanim uz odgovornosti odbora** za nadzor nad revizijom, financijskim izvještavanjem, upravljanjem i kontrolom.
- **Sudjelovanje glavnog internog revizora na tim sastancima osigurava njegovu obaviještenost** vezano **uz strateške i poslovne odluke** i postavljanje **pitanja vezano uz visoku razinu rizika**, sustave, postupke ili kontrolu.
- Prisutnost na sastancima također **omogućava razmjenu informacija** vezano uz planove i aktivnosti interne revizije te međusobno obavještavanje o bilo kakvim drugim pitanjima od zajedničkog interesa.
- **Komunikacija - dvosmjerni proces; obostrane koristi**



Izravna interakcija s odborom

- Revizijski odbor ovlašćuje funkciju interne revizije da:
 - Ima **potpun, slobodan i neograničen pristup svim funkcijama, podacima, imovini i osoblju** važnima za provođenje svakog angažmana te je pri tome odgovorna za povjerljivost i zaštitu podataka i informacija.
 - **Rasporedi resurse, odredi učestalost, odabere subjekte, definira djelokrug rada, primjeni tehnike** potrebne za ostvarivanje revizijskih ciljeva i **izda izvješća**.
 - **Osigura pomoć od strane potrebnog osoblja**, kao i **ostalih specijaliziranih servisa unutar ili izvan**, kako bi se završio angažman.



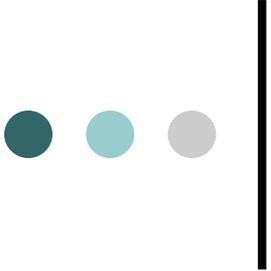
Izravna interakcija s odborom - planiranje

- Standard 2010 - Planiranje
- Kod razvijanja plana utemeljenog na riziku, glavni interni revizor **konzultira se s višim menadžmentom i odborom** i stječe **razumijevanje o strategijama** organizacije, ključnim poslovnim **ciljevima**, povezanim **rizicima** i procesima upravljanja rizicima
- Za procjenjivanje korporativnog upravljanja, upravljanja rizicima i kontrola su potrebni **adekvatni kriteriji**. Interni revizori moraju utvrditi razinu kriterija koje je ustanovila uprava za utvrđivanje postignuća ciljeva i zadataka. Ukoliko nisu adekvatni, interni revizori moraju s identificirati odgovarajuće kriterije **u razgovoru s menadžmentom i/ili odborom**.
- **Izmjene i dopune planova interne revizije**



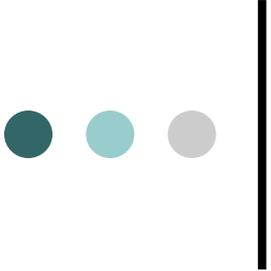
Izravna interakcija s odborom - izvještavanje

- **Standard 2060** - *Glavni interni revizor mora periodično izvještavati viši menadžment i odbor o:*
 - *svrsi interne revizije, ovlastima, odgovornostima i provođenju planova*
 - *o usklađenosti s Etičkim kodeksom i Standardima.*
 - *o relevantnim rizicima, uključujući rizike prijave, pitanjima vezanim uz korporativno upravljanje i ostalim pitanjima koja traže pozornost višeg menadžmenta i/ili odbora.*
- Izvještavanje i priopćavanje glavnog internog revizora prema višem menadžmentu i odboru mora uključivati informacije o:
 - povelji o internoj reviziji,
 - neovisnosti aktivnosti interne revizije,
 - revizijskim planovima i ostvarenju u odnosu na planirano,
 - zahtjevima za resursima,
 - rezultatima revizijskih aktivnosti,
 - usklađenosti s Etičkim kodeksom i Standardima te akcijskim planovima u slučaju postojanja značajnih neusklađenosti,
 - odgovoru menadžmenta u vezi rizika, koji prema procjeni glavnog internog revizora, može biti neprihvatljiv za organizaciju



Izravna interakcija s odborom - izvještavanje

- Glavni interni revizor **mora izvijestiti odbor** o eventualnim utjecajima i diskutirati o implikacijama → *kod određivanja opsega interne revizije, provođenja angažmana i komuniciranja rezultata*
- **Standard 1320 - Izvještavanje o programu osiguranja kvalitete i poboljšanja** Glavni interni revizor mora komunicirati rezultate programa osiguranja kvalitete i poboljšanja višem menadžmentu i odboru. *Izvještavanje treba uključiti:*
 - *djelokrug i učestalost internih i eksternih procjena,*
 - *kvalifikacije i neovisnost procjenitelja ili procjeniteljskog tima, uključujući potencijalne sukobe interesa.*
 - *zaključke procjenitelja,*
 - *planove korektivnih akcija*



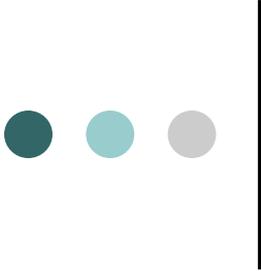
Individualna objektivnost internog revizora

- **Interni revizori će zadržati nepristran mentalni stav** koji im omogućava objektivno obavljanje angažmana.
- **Interni revizori neće** imati nikakvu izravnu operativnu odgovornost ili nadležnost nad aktivnostima koje su revidirali.
- **Interni revizori neće** implementirati interne kontrole, razvijati procedure, instalirati sustave, pripremati izvještaje ili se uključivati u bilo koju drugu aktivnost koja bi mogla narušiti njihovu prosudbu, uključujući:
 - Procjenjivanje određenih područja poslovanja za koja su bili odgovorni tijekom prethodne godine.
 - Obavljanje operativnih dužnosti za poduzeće ili njegove podružnice.
 - Iniciranje ili odobravanje transakcija izvan djelokruga rada funkcije interne revizije.
 - Upravljanje aktivnostima određenih zaposlenika poduzeća koji nisu zaposlenici funkcije interne revizije, osim u onome dijelu u kojem su ti zaposlenici odgovarajuće dodijeljeni revizijskim timovima ili na neki drugi način pomažu internim revizorima u radu.



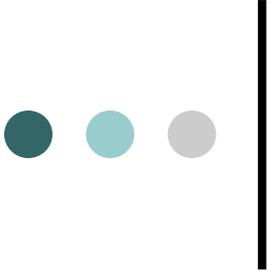
Individualna objektivnost internog revizora

- U slučajevima kada glavni interni revizor ima ili se očekuje da će imati uloge i/ili odgovornosti koje su izvan djelokruga rada interne revizije, uspostaviti će se **mjere zaštite** kako bi se ograničilo narušavanje neovisnosti ili objektivnosti.
- Interni revizori će:
 - Obavijestiti odgovarajuće strane o svakom, stvarnom ili prividnom, narušavanju neovisnosti ili objektivnosti.
 - Primjenjivati profesionalnu objektivnost prilikom prikupljanja, procjenjivanja i priopćavanja informacija o aktivnosti ili procesu koji se ispituje.
 - Provoditi uravnotežene procjene svih dostupnih i relevantnih činjenica i okolnosti.
 - Poduzeti potrebne mjere opreza odnosno mjere zaštite radi izbjegavanja utjecaja, neopravdanih i neprimjerenih osobnih interesa ili interesa drugih strana, prilikom donošenja prosudbe.



Standard 1112 - Uloge glavnog internog revizora izvan interne revizije

- *U područjima gdje glavni interni revizor ima ili se očekuje da će imati uloge i/ili odgovornosti koje su izvan interne revizije, moraju se ustanoviti mjere zaštite kako bi se ograničio nepovoljan utjecaj na neovisnost ili objektivnost*
- **Preuzimanje dodatnih uloga i odgovornosti izvan funkcije interne revizije** – compliance, interne kontrole, upravljanje rizicima i druga srodna područja
- Ove uloge mogu **nepovoljno utjecati, ili se može činiti da nepovoljno utječu na organizacijsku neovisnost** aktivnosti interne revizije ili **na individualnu objektivnost** internog revizora.
- Potrebno je uspostaviti odgovarajuće **mjere zaštite**:
 - nadzorne aktivnosti koje može poduzimati revizijski odbor,
 - periodično procjenjivanje linija izvještavanja i odgovornosti
 - izražavanje uvjerenja o aktivnostima unutar područja dodatnih odgovornosti izvan funkcije interne revizije od strane drugih pružatelja angažmana s izražavanjem uvjerenja



Standard 1130.A3 Narušavanje neovisnosti ili objektivnosti

- **1130.A3** – *Aktivnost interne revizije može pružiti usluge angažmana s izražavanjem uvjerenja tamo gdje je prethodno pružila savjetodavne usluge, ako priroda savjetovanja ne umanjuje objektivnost i pod uvjetom da se upravlja individualnom objektivnosti kod određivanja resursa za provođenje angažmana.*
- Raniji Standard 1130 se ne bavi postupanjima u slučaju **kada nakon savjetovanih aktivnosti slijedi pružanje angažmana s izražavanjem uvjerenja.**
- Interna revizija može planirati i obavljati angažmane s izražavanjem uvjerenja tamo gdje je prethodno pružala savjetodavne usluge
 1. Ako priroda savjetovanja ne umanjuje objektivnost
 2. Ako se upravlja individualnom objektivnosti prilikom određivanja resursa za obavljanje angažmana s izražavanjem uvjerenja nakon savjetodavnih usluga



Pojmovno određenje strukture interne revizije

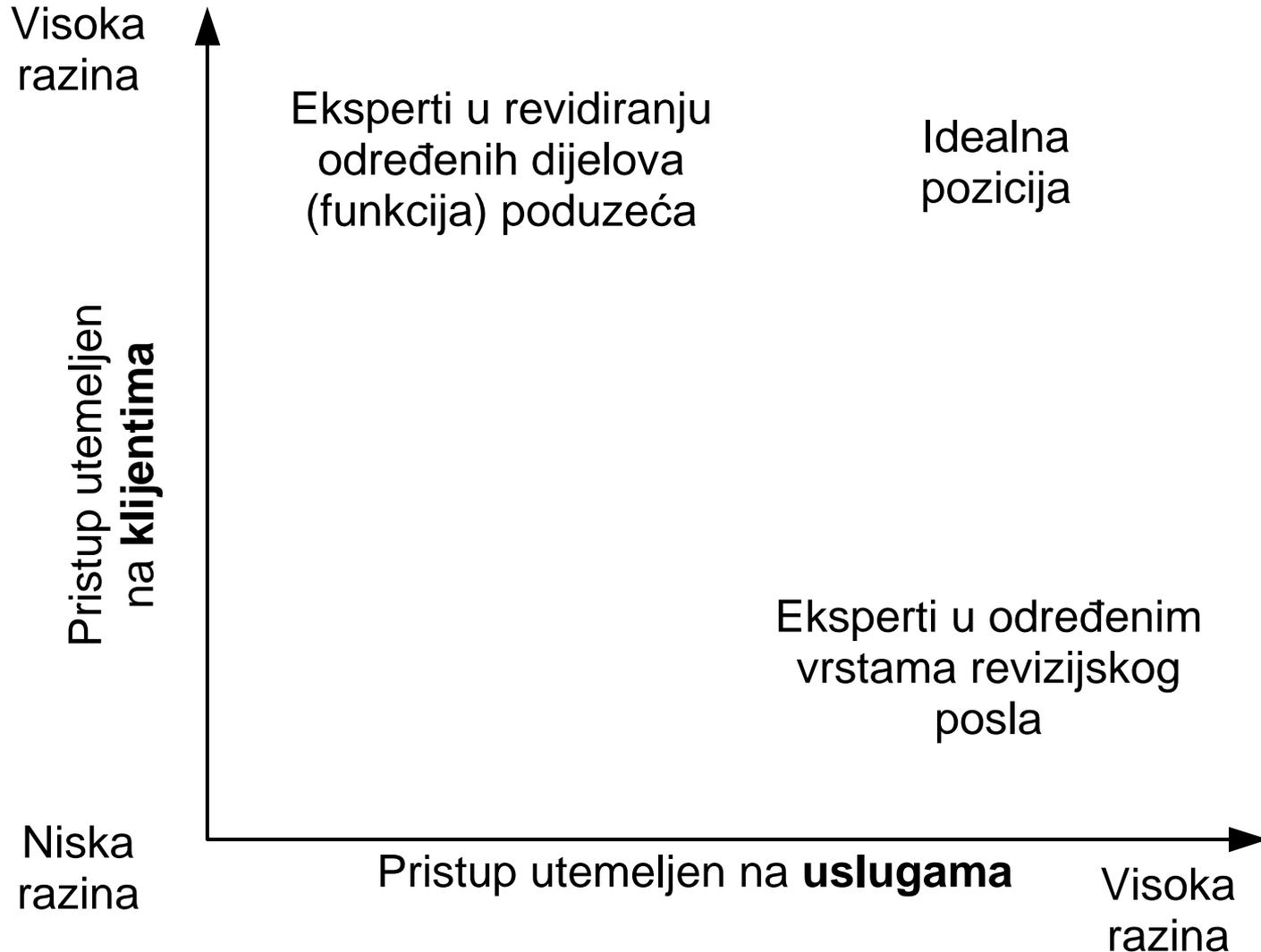
- **Struktura interne revizije** - sustav unutarnjih veza i odnosa
- Proces **izgradnje (oblikovanja)** strukture IR:
 1. ustanovljavanje i klasificiranje potrebnih aktivnosti,
 2. grupiranje i povezivanje sličnih ili srodnih pojedinačnih poslova i njihovo dodjeljivanje revizorskim timovima - kriteriji,
 3. povezivanje revizorskih timova u jedinstvenu cjelinu - uspostava mehanizama koordinacije i komunikacije

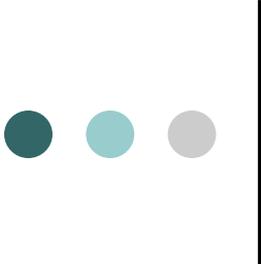


Izgradnja unutarnje organizacije (strukture) interne revizije

- **Prema uslugama** (*service based functions*):
 - + specijalizacija u pojedinim vrstama revizijskog ispitivanja
 - dodatni troškovi, otežani nadzor
- **Prema korisnicima** (*client based functions*):
 - + zadovoljavanje specifičnih potreba org. jedinica
 - nemogućnost brzog reagiranja
- **Kombinirani ili mješoviti pristup** (mixed structures)

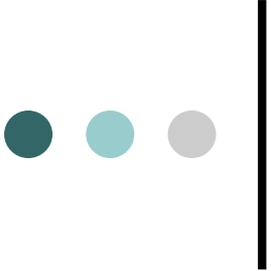
Revizorski timovi orijentirani uslugama vs. klijentima





Izgradnja unutarnje organizacije (strukture) interne revizije

- **Mehanizmi koordinacije timova i komunikacijski kanali**
 - hijerarhija
 - pravila, programi i procedure (*internal audit manual*)
 - ograničena decentralizacija odlučivanja



Stručnost i dužna stručna pažnja

Standard 1200 – Stručnost i dužna profesionalna pažnja

Angažmani moraju biti obavljeni stručno i uz dužnu profesionalnu pažnju.

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.

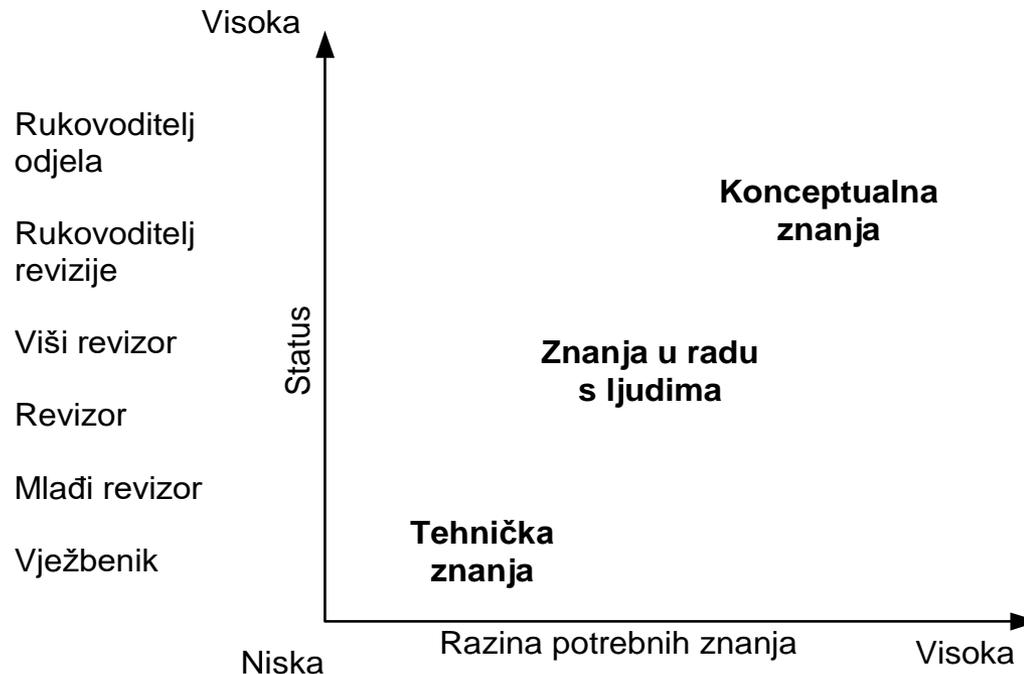


Stručnost i dužna stručna pažnja

- **Tumačenje Standarda 1210 Stručnost**
- Stručnost je pojam koji objedinjuje više pojmova kao što su znanje, vještine i ostale kompetencije internih revizora.
- Uključuje sposobnost razmatranja **tekućih aktivnosti**, aktualnih pitanja i **trendova** kako bi se omogućilo **davanje savjeta i preporuka**.
- Od internih revizora se očekuje:
 - usmjerenost u budućnost,
 - sposobnost proaktivnog pristupa i
 - anticipiranja mogućih rizika u poslovanju poduzeća.
- Pristup internoj reviziji utemeljen na rizicima, oblikovanje preporuka i davanje savjeta.
- Posjedovanje kvalifikacija koje su odgovarajuće za provođenje analiza usmjerenih na budućnost i pružanje potrebnih savjeta organizaciji.

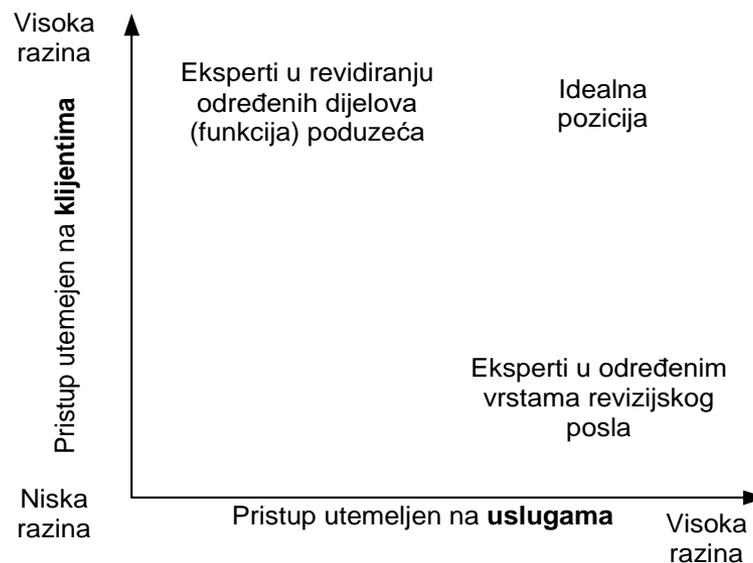
Revizijski resursi

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



Revizijski resursi

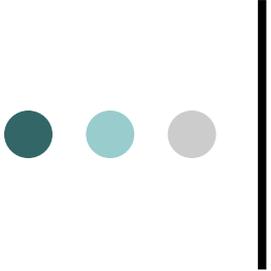
- Stručnost i dužna stručna pažnja
- Kontinuirani profesionalni razvoj
- Raspoređivanje resursa prilikom planiranja interne revizije
- Raspoređivanje resursa za angažman
- Terminsko planiranje
- Interna organizacija funkcije interne revizije – kriteriji formiranja revizijskih timova
- Digitalizacija i interna revizija
- CAATT's alati





Program osiguranja kvalitete i poboljšanja

- Glavni interni revizor mora izraditi i održavati **program osiguranja kvalitete i poboljšanja** (*QAIP - Quality Assurance and Improvement Program*) koji obuhvaća sve aspekte funkcije interne revizije
 - procjena usklađenosti funkcije interne revizije sa Standardima
 - procjena pridržavaju li se interni revizori Etičkog kodeksa.
 - procjena djelotvornosti i učinkovitosti funkcije interne revizije te identificiranje mogućnosti za poboljšanje
 - nadzor odbora nad programom osiguranja kvalitete i poboljšanja
 - mora uključivati i interna i eksterna vrednovanja

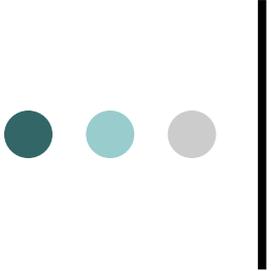


Standard 1311 - Interno vrednovanje

Interno vrednovanje mora uključivati:

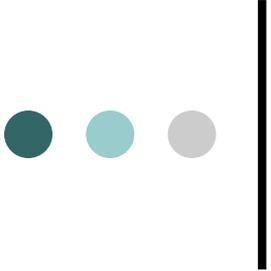
1.kontinuirano praćenje uspješnosti funkcije interne revizije

2.povremene samoprocjene ili vrednovanja koje obavljaju druge osobe unutar organizacije s dostatnim stupnjem znanja o praksama interne revizije



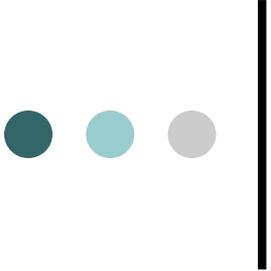
Kontinuirano interno vrednovanje

- **Procesi i alati koji se koriste u kontinuiranom internom vrednovanju** uključuju:
 - nadzor angažmana (od planiranja do praćenja postupanja s rezultatima)
 - pridržavanje kontrolnih listi i postupaka (npr. u priručniku o internoj reviziji)
 - povratne informacije korisnika revizije i ostalih zainteresiranih strana
 - selektivne ocjene radne dokumentacije od strane kolega koji ne sudjeluju u dotičnim revizijama
 - proračune za revizijske projekte, sustave za kontrolu radnog vremena, dovršetak plana revizije, troškovi, i/ili
 - analize ključnih pokazatelja uspješnosti (kao što su vrijeme ciklusa i prihvaćene preporuke).



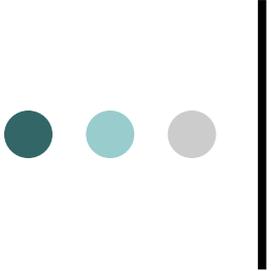
Kontinuirano interno vrednovanje

- Ostvaruje se kroz aktivnosti **kontinuiranog nadgledanja**:
 - aktivnosti planiranja pojedinačnih angažmana
 - standardiziranih procedura obavljanja revizijskog posla u dijelu prikupljanja revizijskih dokaza,
 - postupaka sastavljanja radnih papira i potpisivanja
 - pregleda procedura priopćavanja rezultata i praćenja postupanja s rezultatima
- Kontinuirano praćenje pomaže glavnom internom revizoru utvrditi pridonose li procesi funkcije interne revizije kvaliteti svakog pojedinog angažmana – **Standardi obavljanja !!!**
- Izvještavanje odbora i višeg menadžmenta - najmanje jednom godišnje



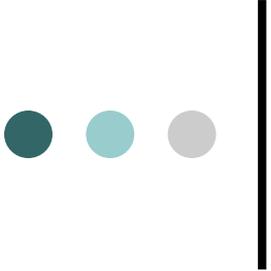
Povremeno interno vrednovanje

- Povremene samoprocjene - pojedinac ili tim koji obavlja samoprocjenu uobičajeno **vrednuje svaki Standard kako bi se utvrdilo je li rad funkcije interne revizije usklađen.**
- Provode se detaljni **intervjui i anketiranje pojedinaca.**
- **Glavni interni 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 **(1) pregleda nakon angažmana ili (2) analize ključnih pokazatelja izvršenja (uspješnosti).**



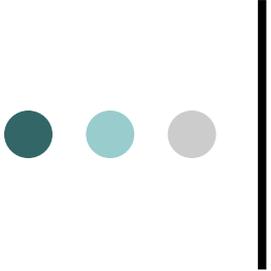
Povremeno interno vrednovanje - samoprocjena

- Povremene samoprocjene mogu uključiti **dubinske intervjue** i **istraživanja ciljnih skupina** kao i **usporedbu** prakse interne revizije vrednovane kroz odgovarajuće mjere izvršenja i najbolje prakse (engl. *best practices*)
- Povremene samoprocjene provode se **kako bi se potvrdilo da se kontinuirano praćenje provodi učinkovito** i vrednovalo je li **funkcija interne revizije usklađena sa Standardima** te **primjenjuju li interni revizori Etički kodeks**
- Rezultati povremene samoprocjene i informacija o stupnju usklađenosti sa Standardima **mora se dostaviti revizijskom odboru**
- Nastavno na rezultate povremene samoprocjene potrebno je **oblikovati akcijski plan** s naznačenim područjima unutar kojih su potreba poboljšanja



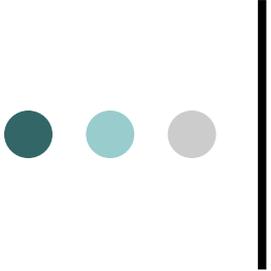
Povremeno interno vrednovanje - samoprocjena

- Povremene interne samoprocjene obavljaju **senior članovi funkcije interne revizije, stručnjaci iz područja upravljanja kvalitetom** (ako takav odjel postoji u organizaciji) **s odgovarajućim IPPF iskustvom, ovlašteni interni revizori ili ostali kompetentni stručnjaci** iz područja revizije **iz bilo kojeg organizacijskog dijela**
- Korisno je, ako je moguće, u povremenu samoprocjenu uključiti osoblje interne revizije **na rotacijskoj osnovi**
- **Izvještavanje glavnog internog revizora**
- **Izvještavanje višeg menadžmenta i odbora –** kada je povremeno vrednovanje obavljeno



Standard 1312 - Eksterno vrednovanje

- *Barem jednom u pet godina kvalificiran neovisan procjenitelj ili procjeniteljski tim izvan organizacije moraju provesti eksterno vrednovanje.*
- *Glavni interni revizor mora s odborom raspraviti o sljedećim pitanjima:*
 - *učestalost eksternog vrednovanja*
 - *kvalifikacije i neovisnost eksternog procjenitelja ili procjeniteljskog tima, uključujući i potencijalni sukob interesa.*

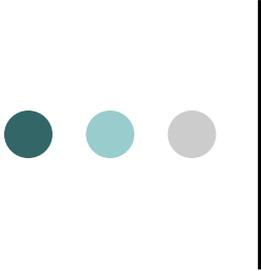


Kvalificirani procjenitelj ili procjeniteljski tim

- Kompetentnost u profesionalnom obavljanju interne revizije
- Kompetentnost u postupcima eksternog vrednovanja
- Kompetentan, ovlašten stručnjak za internu reviziju koji posjeduje temeljno i ažurirano znanje o Standardima
- Biti dobro upoznat s najboljom praksom struke
- Imati barem tri godine aktualnog iskustva u struci interne revizije ili sličnim poslovima na rukovodećoj razini
- Voditelj procjeniteljskog tima → dodatna razina stručnosti i iskustva

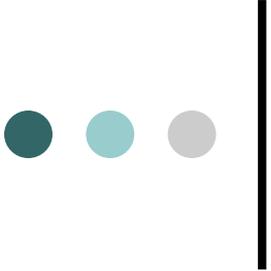
Neovisni procjenitelj ili procjeniteljski tim

- Stvarni ili prividni sukob interesa **tvrtki koje pružaju usluge eksterne revizije financijskih izvještaja**, važne konzultantske usluge, pomoć aktivnosti interne revizije
- Stvarni ili prividni sukob interesa **bivših zaposlenika organizacije** koji bi obavljali vrednovanje
- "Neovisan u odnosu na organizaciju" znači da **nije dio ili pod kontrolom organizacije** kojoj pripada interna revizija;
- Stvarni ili prividni sukob interesa koji procjenitelj može imati **zbog sadašnjih ili prošlih odnosa s organizacijom ili njezinom internom revizijom**, uključujući sudjelovanje ocjenjivača u internom vrednovanju
- Osobe koje su **u drugom odjelu** predmetne **organizacije ili u povezanoj organizaciji**, iako ustrojstveno odvojene od interne revizije, **ne smatraju se neovisnima**
- **Povezana organizacija**



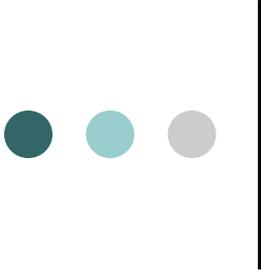
Eksterno vrednovanje

- **Dva su pristupa** eksternom vrednovanju:
- **Prvi pristup** je **potpuno eksterno vrednovanje** koje provodi kvalificiran eksterni procjenitelj ili procjeniteljski tim. Ovaj pristup uključuje eksterni tim kompetentnih stručnjaka pod vodstvom iskusnog i profesionalnog voditelja projekta.
- **Drugi pristup** je **samoprocjena s neovisnom eksternom potvrdom** - uključuje korištenje kvalificiranog, neovisnog eksternog procjenitelja ili procjeniteljskog tima koji provodi **neovisne provjere interne samoprocjene i izvješća koje je izradila interna revizija.**



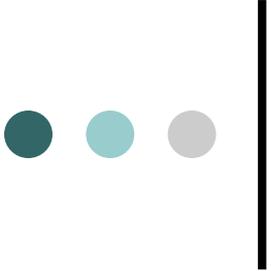
Eksterno vrednovanje

- **Opseg potpunog eksternog vrednovanja** uobičajeno uključuje **tri temeljne komponente:**
 - **razinu 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.
 - **učinkovitost i djelotvornost funkcije interne revizije** → To se može mjeriti vrednovanjem procesa i infrastrukture funkcije interne revizije, uključujući program osiguranja kvalitete i poboljšanja te procjenu znanja, iskustva i stručnosti koju posjeduje osoblje interne revizije → ključni pokazatelji uspješnosti
 - **mjera u kojoj funkcija interne revizije udovoljava očekivanjima** odbora, višeg menadžmenta i operativnog menadžmenta **i dodaje vrijednost** organizaciji.
- **Opseg samoprocjene s neovisnom eksternom potvrdom** uobičajeno se sastoji od:
 - sveobuhvatnog i u cijelosti dokumentiranog postupka samoprocjene koji imitira cijeli proces eksternog vrednovanja, 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 mjera, pregleda, konzultacija i primjene vodećih praksi te intervjua s višim i operativnim menadžmentom.



Standard 1312 – Eksterno vrednovanje

- **Tumačenje Standarda 1312 Eksterno vrednovanje**
- Eksterni procjenitelj mora zaključiti o usklađenosti s Etičkim kodeksom i Standardima; eksterna procjena također može uključiti komentare operativnog ili strateškog karaktera.
- Glavni interni revizor treba podržavati nadzor revizijskog odbora nad eksternim vrednovanjem kako bi se smanjili percipirani ili potencijalni sukobi interesa.



Eksterno vrednovanje

- Preliminarne rezultate pregleda treba raspraviti s glavnim internim revizorom **tijekom i na kraju postupka vrednovanja**.
- **Konačni rezultati** moraju se priopćiti glavnom internom revizoru a kopiju treba poslati odgovarajućim članovima višeg menadžmenta i odbora.
- Glavni interni revizor **mora priopćiti rezultate eksternog vrednovanja** kvalitete višem menadžmentu i revizijskom odboru, kao i **detalje o planiranim korektivnim radnjama** za važna pitanja i naknadne informacije o ostvarenju tih planiranih radnji - **akcijski plan!!!**

Primjeri pokazatelja **učinkovitosti interne revizije:**

- sati profesionalnog razvoja
- poduzete aktivnosti programa osiguranja kvalitete i unapređenja
- broj ponavljajućih nalaza (engl. *repeat findings*)
- postotak implementiranih preporuka
- broj zahtjeva menadžmenta
- pravovremenost odgovora na zahtjeve menadžmenta
- zadovoljstvo klijenata revizijskim angažmanima
- ocjena zadovoljstva klijenata
- ocjena zadovoljstva osoblja
- broj značajnih revizijskih nalaza
- broj otvorenih revizijskih nalaza s prošlim planiranim datumom korektivne akcije
- broj nezadovoljavajućih mišljenja interne revizije

Primjeri pokazatelja **djelotvornosti interne revizije:**

- prosječan trošak po revizijskom angažmanu
- prosječan trošak po zaposlenom organizacije
- prosječan trošak po internom revizoru
- budžet u odnosu na stvarne sate
- postotak sati administrativnih poslova
- postotak „izravnog” revizijskog vremena
- prosječno vrijeme revizijskog ciklusa
- postotak vremena po aktivnosti
- postotak ispunjenja revizijskog plana

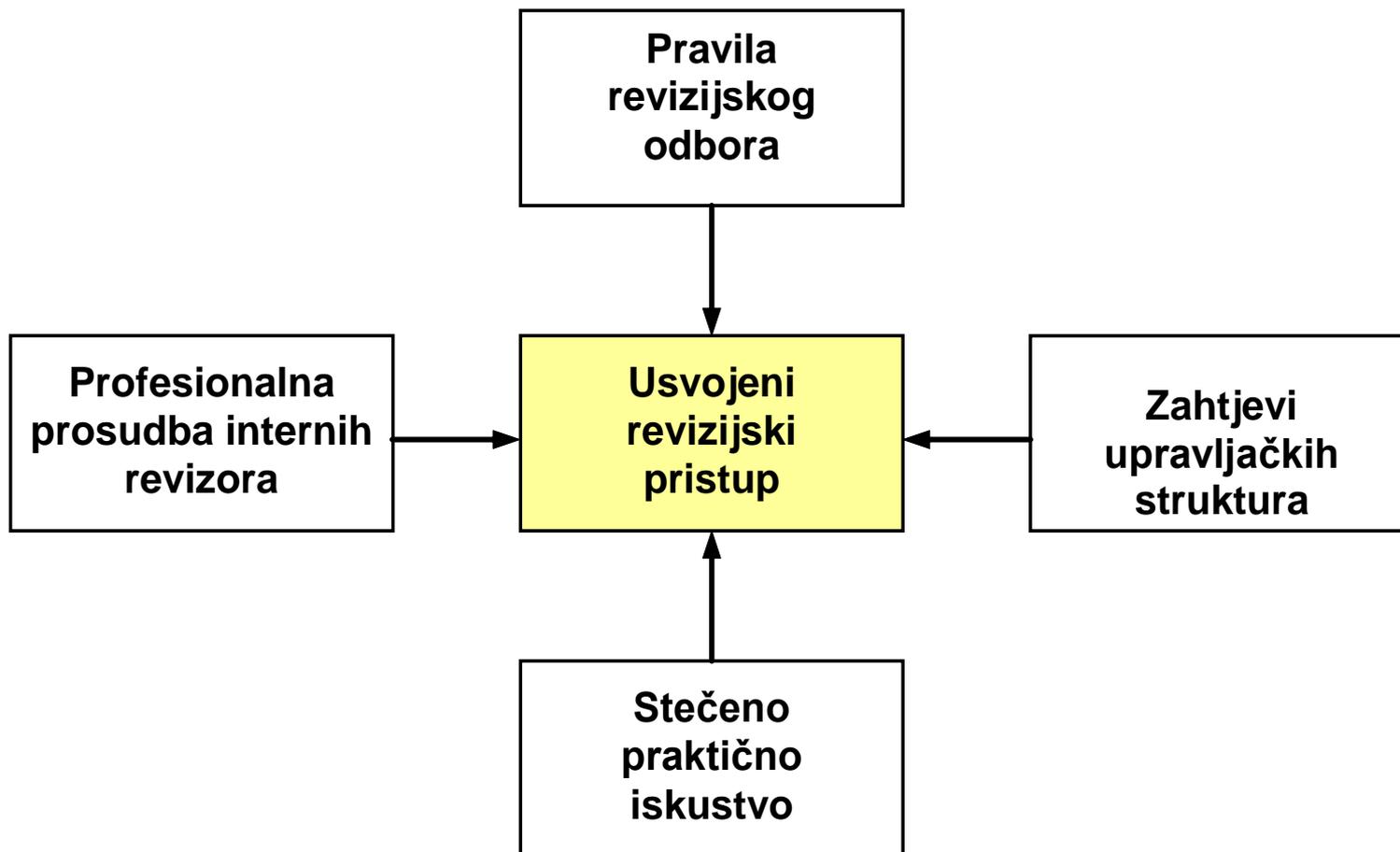
Primjeri pokazatelja **rezultata interne revizije** jesu:

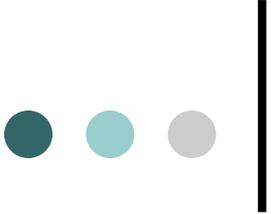
- broj sastanaka s višim menadžmentom
- broj dovršenih revizijskih angažmana
- broj angažmana s izražavanjem uvjerenja
- broj savjetodavnih angažmana
- zadovoljstvo revizijskog odbora i višeg menadžmenta
- udio organizacije koji je bio objektom revizijskih angažmana
- postotak revidiranih strateških rizika
- postotak revidiranih operativnih rizika



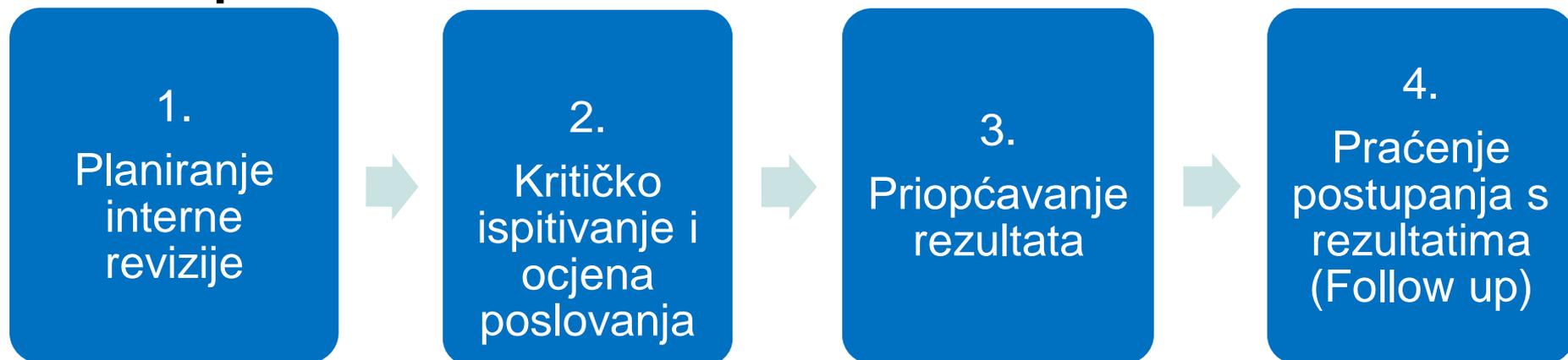
Procesni model interne revizije
(The Internal Audit process)

Pristup obavljanju interne revizije





PROCESNI MODEL INTERNE REVIZIJE

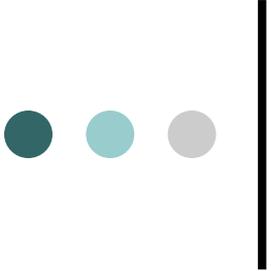


Procjena rizika

Prikupljanje revizijskih dokaza

Priopćenja - Izvješćivanje

...



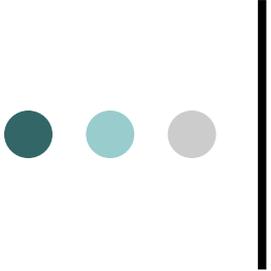
Risk Based Internal Audit Process

- **Procjena rizika kontinuirana je aktivnost tijekom cjelokupnog procesa interne revizije**
 - Kod izrade strateškog i godišnjeg plana interne revizije potrebno je identificirati i procijeniti rizike na razini cjelokupne organizacije
 - Kod izrade planova pojedinačnog angažmana potrebno je identificirati i procijeniti rizike na razini angažmana
 - Prilikom analize prikupljenih revizijskih dokaza potrebno je uvažavati rizike na razini pojedinačnog angažman
 - Prilikom testiranja internih kontrola potrebno je znati rizike koje pojedina kontrola pokriva
 - Prilikom sastavljanja izvješća i priopćavanja rezultata neophodno je uvažiti značajne nalaze i značajne rizike koji utječu na ostvarivanje ciljeva poduzeća na razini angažmana
 - Prilikom dogovaranja mjera i utvrđivanja akcijskog plana potrebno je uzeti u obzir prihvatljivu razinu rizika
 - Prilikom praćenja implementacije preporuka, mjera i aktivnosti treba uzeti u obzir vremenski okvir i značajnost rizika koji su pokriveni mjerama



PLANIRANJE INTERNE REVIZIJE

- Posao interne revizije mora biti **planiran**, kontroliran i na odgovarajući način dokumentiran u svrhu utvrđivanja prioriteta, definiranja i ostvarivanja revizijskih ciljeva te efikasne alokacije i korištenja ograničenih revizijskih resursa.



Planiranje interne revizije

- **Standard 2010 – Planiranje**

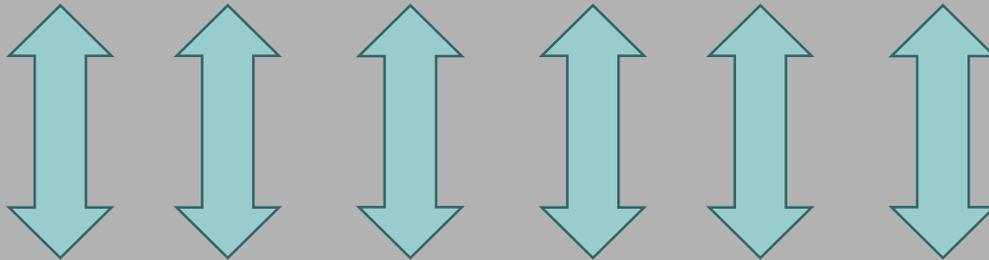
Glavni interni revizor mora utvrditi planove koji se temelje na procjeni rizika kako bi se odredili prioriteti funkcije interne revizije koji su dosljedni ciljevima organizacije.

- **Standard 2200 – Planiranje angažmana**

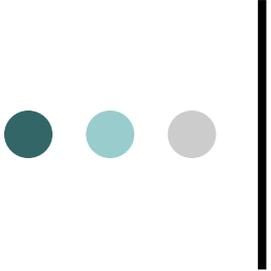
Interni revizori moraju izraditi i dokumentirati plan za svaki angažman, uključujući ciljeve angažmana, opseg, vrijeme i raspodjelu resursa. Planom moraju biti obuhvaćene strategije, ciljevi i rizici organizacije koji su relevantni za određeni angažman.

PROCES PLANIRANJA INTERNE REVIZIJE

- **planiranje na razini odjela interne revizije (makro procjena rizika)**



- **planiranje na razini pojedinačnih revizijskih angažmana (mikro procjena rizika)**



Standardi obavljanja interne revizije

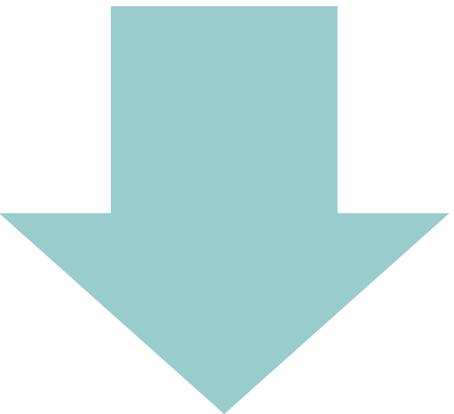
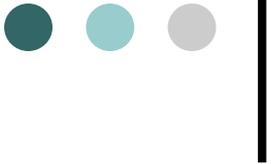
○ 2010 – Planiranje

- Glavni interni revizor mora utvrditi planove na temelju rizika kako bi se odredili prioriteti interne revizije koji su dosljedni ciljevima organizacije.



Standardi obavljanja interne revizije

- **Tumačenje 2010 – Planiranje**
- Kod razvijanja plana utemeljenog na riziku, glavni interni revizor **konzultira se s višim menadžmentom i odborom te stječe razumijevanje strategije organizacije, ključnih poslovnih ciljeva, povezanih rizika i procesa upravljanja rizicima** Glavni interni revizor mora razmatrati i **prilagođavati planove**, prema potrebi, kao odgovor na promjene u poslovanju organizacije, rizika, programa, sustava i kontrola.



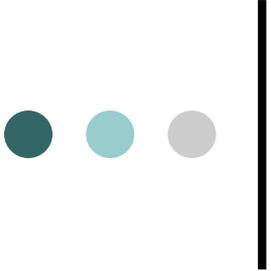
Organizacijska
neovisnost funkcije
interne revizije

Individualna
objektivnost
internog revizora



Usklađenost sa
strategijom,
ciljevima i rizicima
organizacije





Standardi obavljanja interne revizije

- **2010.A1** – Planovi angažmana interne revizije moraju se temeljiti na procjeni rizika koja se provodi barem jednom godišnje. U tom procesu mora se u obzir uzeti komentare višeg menadžmenta i odbora.

Planiranje interne revizije



Vrste planova interne revizije

- **DUGOROČNI ILI STRATEŠKI PLAN INTERNE REVIZIJE**



- **KRATKOROČNI ILI GODIŠNJI PLAN INTERNE REVIZIJE**

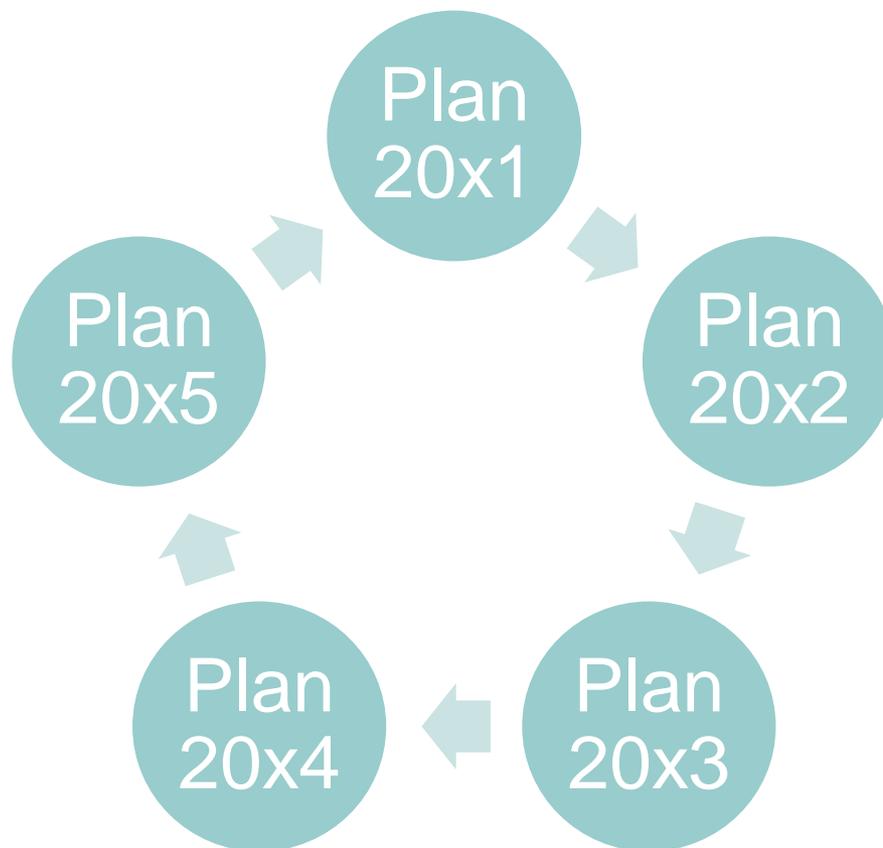


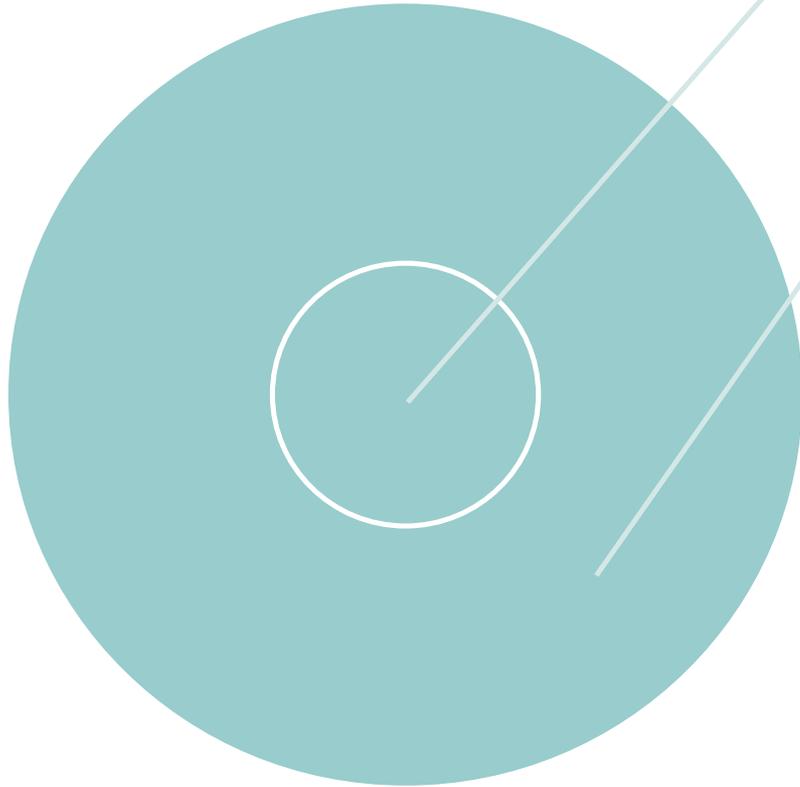
- **FUNKCIONALNI PLANOVI**
(Planovi pojedinačnih angažmana)

Ciklički pristup planiranju interne revizije (engl. *Cyclical approach*)

Popis potencijalnih područja revizije

Nabava, Prodaja, IT, Marketing, Razvoj, Ljudski resursi, Riznica...

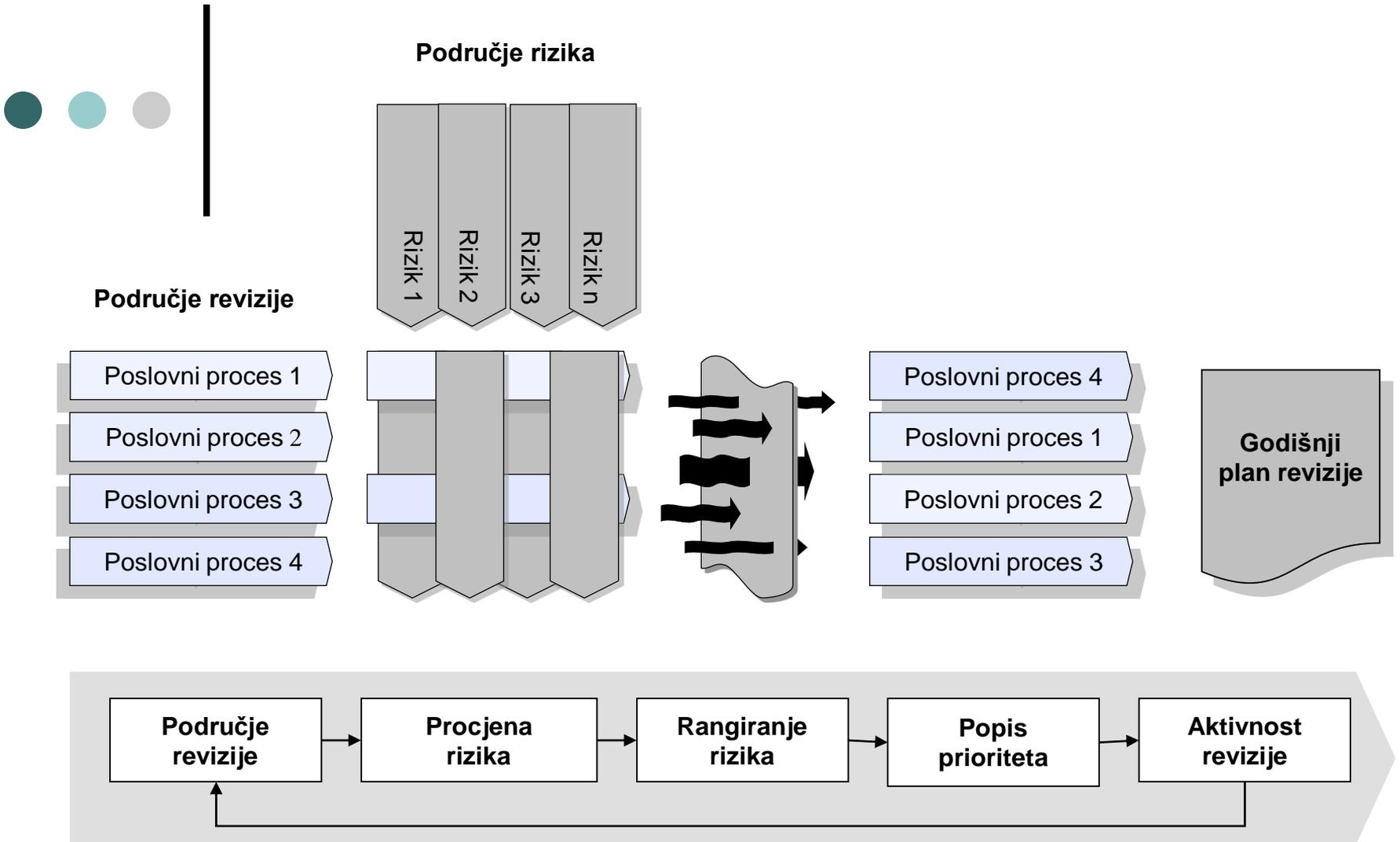




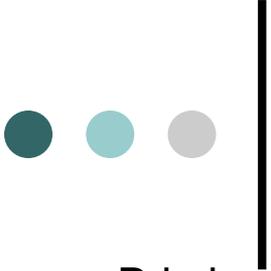
Plan interne
revizije

Popis
potencijalnih
područja
revizija

regulativa, obilježja industrije, veličina i složenost
poduzeća, organizacijska struktura, strategija, promjene u
okruženju, nalazi prethodnih revizijskih i savjetodavnih
angažmana...



PLANIRANJE INTERNE REVIZIJE NA TEMELJU PROCJENE RIZIKA
 (ENGL. RISK-BASED INTERNAL AUDIT PLANNING)



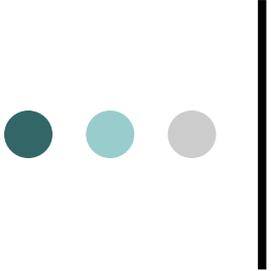
Planiranje interne revizije na temelju rizika (engl. *Risk-Based Internal Audit Planning*)

- Primjena **znanja o rizicima i upravljanju rizicima** funkcije interne revizije i ostalih funkcija u poduzeću
- Korištenje **raspoloživih informacija o rizicima** koji su bili u fokusu **sličnih organizacija i poslovnih subjekata unutar iste industrije**
- Korištenje **popisa potencijalnih područja**, procesa, revizija (engl. *Audit Universe*)
- **Procjena rizika** radi rangiranja područja i utvrđivanja prioriteta za reviziju
- Postoji više mogućih sustavi bodovanja rizika (procjene, mjerenja, vrednovanja):
 - **visok**, **srednji**, **nizak**; ukupno - prevladavajuća ocjena, profesionalna prosudba
 - visok = 5, srednji = 3, nizak = 1; ukupno **preko 25 = visok**, **15 > 25 = srednji**, **<15 = nizak**
 - ponderiranje - dodjeljivanje većeg pondera na značajne rizike, a zatim izračunavanje ponderiranog prosjeka
- Potrebno je provesti **analizu rizika prema kategorijama rizika koje koristi poduzeće**, a zatim objasniti kako se plan interne revizije odnosi na te rizike.
- **Komunikacija** → unutar revizijskih timova i članova funkcije interne revizije, s članovima funkcije upravljanja rizicima, s izvršnim menadžmentom, s članovima revizijskog odbora, uzeti u obzir vrijeme od posljednje revizije
- Rizici i prioriteti **nisu statični** → tekuće planiranje (engl. *rolling planning*), ažuriranje planova interne revizije

Područje	Nabava	Prodaja	IT	Razvoj	HRM	Riznica
Izvor						
Procjena IR	Visok	Srednji	Visok	Nizak	Srednji	Srednji
ERM funkcija	Srednji	Srednji	Visok	Srednji	Srednji	Srednji
Funkcija usklađenosti	Visok	Nizak	Srednji	Srednji	Nizak	Nizak
Strateški prioriteti	Visok	Srednji	Visok	Srednji	Nizak	Nizak
Eksterni izvori	Srednji		Visok		Nizak	Srednji
Ukupno	Visok	Srednji	Visok	Srednji	Nizak	Srednji

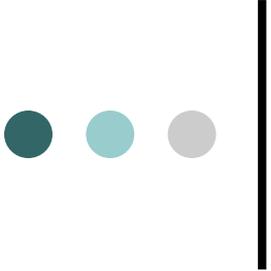


Prioritetna područja - plan interne revizije



Povezivanje plana revizije s rizikom i izloženostima

- Prilikom izrade plana za aktivnosti interne revizije mnogi glavni interni revizori smatraju korisnim ako se najprije izradi ili ažurira popis svih potencijalnih revizija.
- Kod predmetnog popisa radi se o popisu svih mogućih revizija koje se mogu provesti.



Povezivanje plana revizije s rizikom i izloženostima

- Popis svih potencijalnih revizija može uključivati komponente iz strateškog plana organizacije.
- Strateški planovi obično su dobar pokazatelj stava koji je organizacija zauzela u odnosu na rizike i stupanj težine u postizanju planiranih ciljeva.
- Na popis svih potencijalnih revizija će obično utjecati i rezultati procesa upravljanja rizikom.
- Strateški plan organizacije vodi računa o okolini u kojoj organizacija posluje.
- Upravo spomenuti faktori okoline bi vjerojatno utjecali na popis svi potencijalnih revizija i procjenu relativnog rizika.



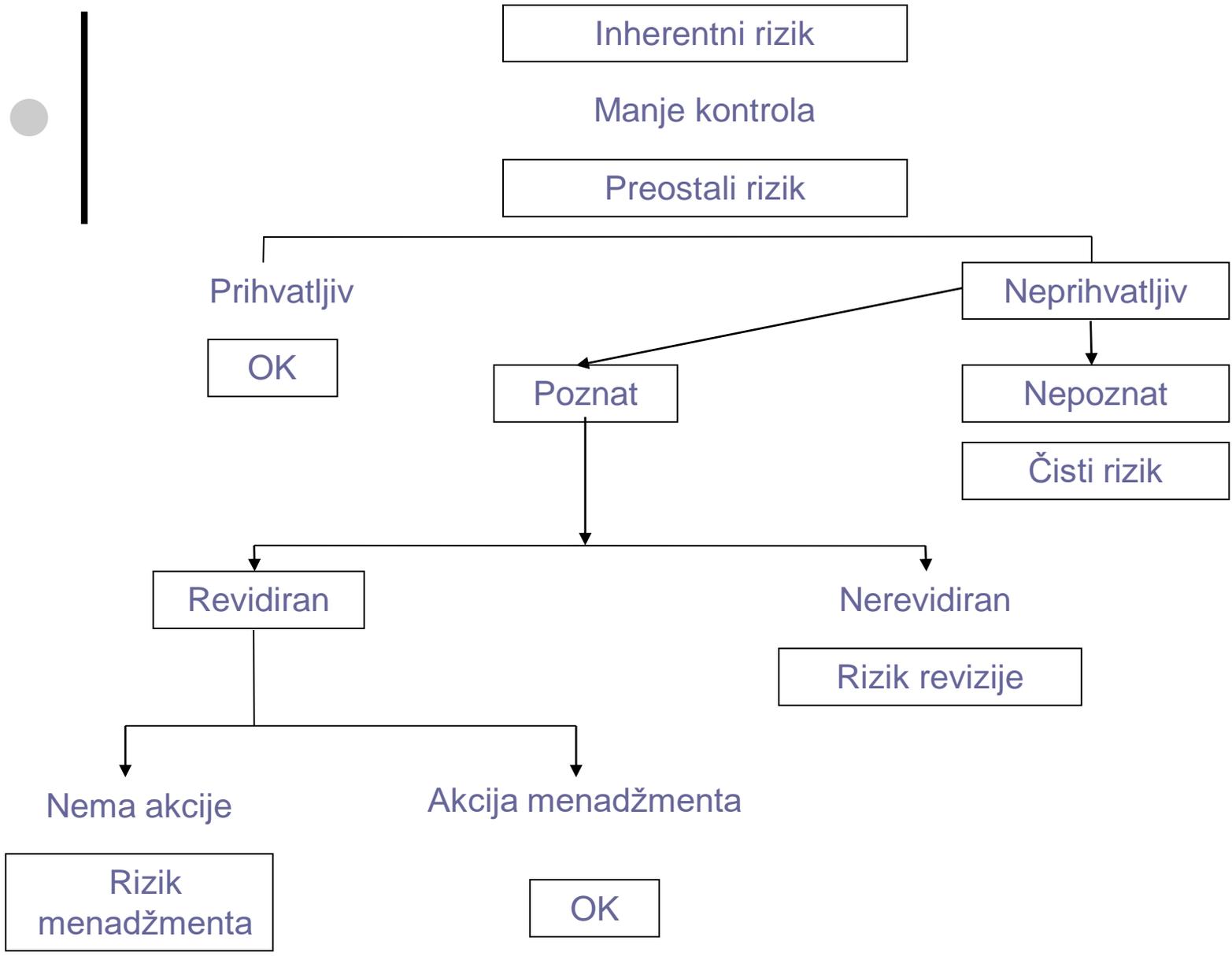
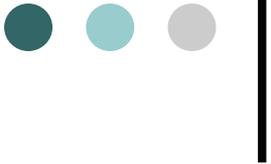
Povezivanje plana revizije s rizikom i izloženostima

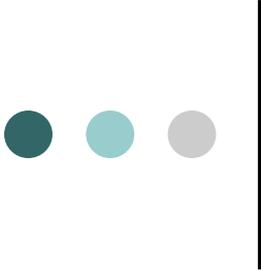
- Popis svih potencijalnih revizija i povezani plan revizije moraju se ažurirati.
- Najmanje jednom godišnje preporuča se vrednovanje popisa svih potencijalnih revizija.
- Plan revizije treba se, između ostalog, temeljiti na vrednovanju rizika i izloženosti.
- Određivanje prioriteta potrebno je radi donošenja odluka o primjeni resursa.
- Raznolikost modela rizika postoji kako bi pomogli glavnom revizoru. Većina modela rizika koristi faktore rizika kao što su učinak, vjerojatnost, materijalnost, likvidnost imovine, upravljačke kompetencije, kvaliteta internih kontrola i pridržavanje istih, stupanj promjene ili stabilnosti, vrijeme i rezultati posljednje revizije, složenost, odnosi između zaposlenika i uprave.



Korištenje procesa upravljanja rizicima u planiranju interne revizije

- **Planiranje interne revizije** treba koristiti **proces upravljanja rizika** organizacije tamo gdje je razvijen.
- Prilikom planiranja angažmana, interni revizor razmatra značajne rizike aktivnosti i načine kojima menadžment drži rizike na prihvatljivoj razini.
- Interni revizori **koriste tehnike procjene rizika** kod razvoja aktivnosti planiranja interne revizije te **u određenju prioriteta i alokacije resursa interne revizije.**
- Procjena rizika se koristi za ispitivanje potencijalnih predmeta revizije i **odabir područja koja su najviše izložena rizicima, a koja treba uključiti u plan** aktivnosti interne revizije.





Planiranje interne revizije

- Planiranje interne revizije neprihvatljivo je svoditi na tehničko, odnosno formalno pitanje
- Negativne posljedice ad hoc prisutpa:
 - nemogućnost permanentne kontrole
 - nemogućnost poduzimanja korektivnih akcija
 - izostanak motivacije revizijskog osoblja
 - nemogućnost identifikacije značajnih rizika i usmjeravanja ograničenih revizijskih resursa u problemska područja u poslovanju poduzeća



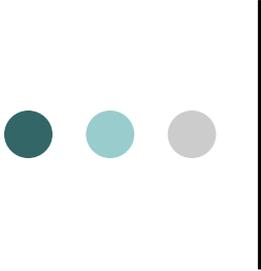
PROCES PLANIRANJA INTERNE REVIZIJE

- UTVRĐIVANJE **CILJEVA I DJELOKRUGA RADA** INTERNE REVIZIJE
- **PRIKUPLJANJE INFORMACIJA** O AKTIVNOSTIMA KOJE ĆE SE ISPITIVATI
- PROVOĐENJE **PRELIMINARNOG ISPITIVANJA** NA MJESTU DOGAĐAJA
- UTVRĐIVANJE **POTREBNIH RESURSA** ZA OBAVLJANJE INTERNE REVIZIJE
- **SURADNJA** SVIH POJEDINACA KOJI BI TREBALI BITI UPOZNATI S OBAVLJANJEM INTERNE REVIZIJE U PODUZEĆU



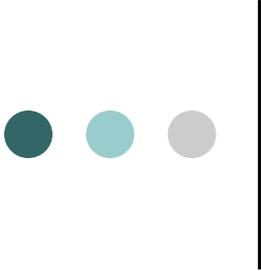
PROCES PLANIRANJA INTERNE REVIZIJE

- RAZVIJANJE **PROGRAMA REVIZIJE**
- UTVRĐIVANJE **KAKO, KADA I KOME** ĆE SE PRIOPĆITI REZULTATI REVIZIJSKOG ISPITIVANJA
- PRIBAVLJANJE **ODOBRENJA PLANA** INTERNE REVIZIJE



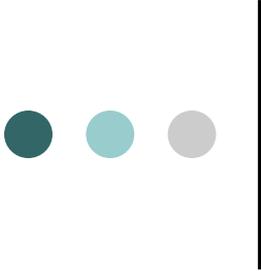
Godišnji budžet

Plaće administracije	_____	kn
Plaće osoblja	_____	kn
- troškovi godišnjih odmora	_____	kn
- troškovi bolovanja i nesretnih slučajeva	_____	kn
Troškovi prijevoza	_____	kn
Ukupni troškovi osoblja	_____	kn
Kancelarijski materijal	_____	kn
Troškovi sastanaka	_____	kn
Usluga ureda	_____	kn
Troškovi prostora	_____	kn
Poštarina	_____	kn
Telefon	_____	kn
Ostalo	_____	kn
Ukupno ostali troškovi	_____	kn
Ukupni budžet odjela interne revizije	_____	kn



GLAVNE PREDNOSTI PLANSKOG PRISTUPA

- **PROFESIONALNI STATUS** INTERNE REVIZIJE
- **MOTIVACIJA** REVIZIJSKOG OSOBLJA
- **ALOKACIJA** REVIZIJSKIH RESURSA
- **IDENTIFIKACIJA PROBLEMA** U OKVIRU AKTIVNOSTI MENADŽMENTA
- USMJERENOST NA **BUDUĆE DOGAĐAJE**, SADAŠNJU I BUDUĆU OKOLINU
- **PERMANENTNA KONTROLA** OBAVLJANJA REVIZIJE I KORIŠTENJA RESURSA
- **KOORDINACIJA** FUNKCIJE INTERNE REVIZIJE



MOGUĆI NEDOSTACI PLANSKOG PRISTUPA

- **ANGAŽIRANJE ZNAČAJNIH REVIZIJSKIH RESURSA**
- **OGRANIČENJA U DJELOVANJU REVIZORA**
- **NEMOGUĆNOST PREUSMJERAVANJA REVIZIJSKIH RESURSA U "NEPLANIRANA" KRITIČNA PODRUČJA POSLOVANJA**



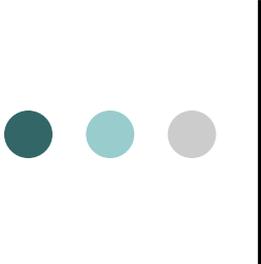
IDENTIFIKACIJA I PROCJENA RIZIKA

- Objekt i predmet revizijskog ispitivanja – odjeli, projekti, procesi i sl.
- Potreba interne revizije za razumijevanjem svih aktivnosti u cilju identifikacije onih **najrizičnijih**
- **Kako?**
 - Razgovori s ključnim osobama i upravljačkim strukturama
 - Profesionalna prosudba internog revizora
 - Kvantitativni i kvalitativni modeli procjene rizika
 - Interna i eksterna dokumentacija
 - Kombinacija



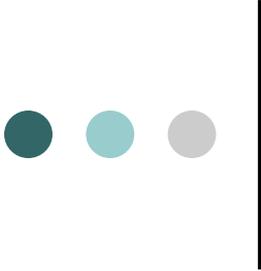
Dugoročni plan interne revizije

- Najčešće se sastavlja za **trogodišnje ili petogodišnje razdoblje**
- **Utjecajni čimbenici:**
 - Postojeća veličina i očekivana stopa rasta
 - Vrsta gospodarske aktivnosti
 - Prioritetne funkcije i očekivani problemi
 - Financijski položaj i uspješnost poslovanja
 - Institucionalni okvir
 - Statusne promjene
 - Revizijski resursi



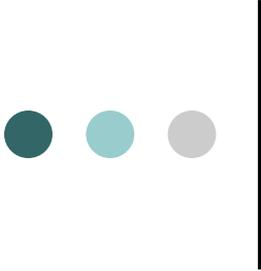
Godišnji plan interne revizije

- godišnjim planom treba uskladiti raspoložive revizijske resurse s prioritarnim područjima koja će biti predmetom revizijskog ispitivanja
- odrediti potrebno osoblje za ispravnu provedbu revizije
- predvidjeti troškove za godinu dana - budžet
- predvidjeti vrijeme potrebno za provedbu revizije
- veza s godišnjim izvješćem o radu



Direkcija za poslovanje s gospodarstvom

- izloženost banke prema komitentima s najvećim iznosima zaduženja (dokumentacija, procedure odobravanja, kolateral, gradacija klijenta, ovlaštenja, izvještavanje)
- ispitivanje i ocjena ugovorenih kreditnih proizvoda (procedure ugovaranja, dokumentacija, uvažavanje odluka kreditnog odbora i kreditne politike, ispunjavanje naknadnih uvjeta, kolateral, ovlaštenja)



Direkcija za poslovanje s gospodarstvom

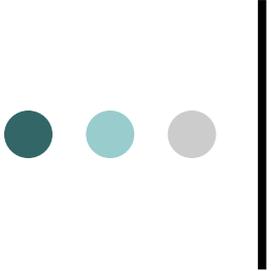
- evidencija kreditnog portfelja (dokumentacija, puštanje kredita u tečaj, obračuni, usklađivanje)
- naplata (evidencija instrumenata osiguranja, procedure naplate, izvještavanje)
- komisioni poslovi (procedura, dokumentacija)
- poslovanje s mjenicama (procedure, dokumentacija, obračuni, izvještavanje)



Standardi obavljanja interne revizije

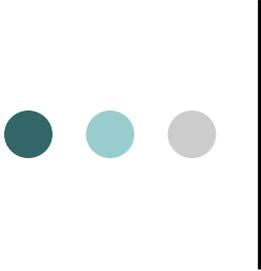
2200 - Planiranje angažmana

- Interni revizori moraju razviti i dokumentirati **plan za svaki angažman**, koji uključuje ciljeve i djelokrug angažmana, vremenski opseg i alokaciju resursa. **Kod planiranja je potrebno uzeti u obzir strategije organizacije, ciljeve i rizike koji su relevantni za angažman.**



Standard 2210 – Ciljevi angažmana

- *Za svaki angažman moraju se utvrditi ciljevi.*
- **2210.A1** – Interni revizori moraju provesti preliminarnu procjenu rizika koji su relevantni za aktivnost koja se provjerava. Ciljevi angažmana moraju odražavati rezultate te procjene.
- **2210.A2** – Interni revizori prilikom definiranja ciljeva angažmana moraju uzeti u obzir vjerojatnost znatnijih pogrešaka, prijevare, neusklađenosti i drugih izloženosti.



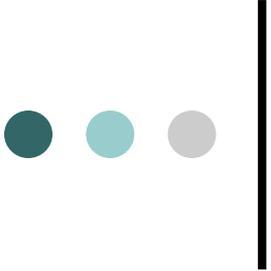
Standard 2210 – Ciljevi angažmana

○ **Standard 2210.A3 – Ciljevi angažmana**

- *Za procjenjivanje korporativnog upravljanja, upravljanja rizicima i kontrola su potrebni adekvatni kriteriji. Interni revizori moraju utvrditi razinu kriterija koje je ustanovila uprava za utvrđivanje postignuća ciljeva i zadataka. Ukoliko su takvi kriteriji adekvatni, interni revizori ih moraju koristiti u svojim procjenama. Ukoliko nisu adekvatni, interni revizori moraju **identificirati odgovarajuće kriterije u razgovoru s menadžmentom i/ili odborom.***
- Tumačenje:
- Vrste kriterija mogu biti:
 - interni (primjerice, politike ili procedure organizacije)
 - eksterni (primjerice, zakoni i regulative zakonodavnih tijela)
 - kriterije vezane uz vodeću praksu (primjerice, profesionalne smjernice ili smjernice za određenu industriju)

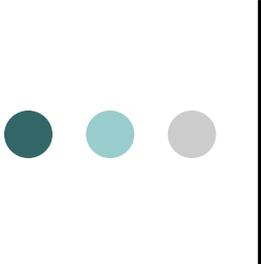
Standard 2220 – Opseg angažmana

- *Utvrđeni opseg mora biti dovoljan kako bi se ispunili ciljevi angažmana.*
- **2220.A1** – Opsegom angažmana moraju biti obuhvaćeni odgovarajući sustavi, evidencije, osoblje i fizička imovina, uključujući one pod nadzorom trećih strana.
- **2220.A2** – Ako se tijekom angažmana izražavanja uvjerenja pruži dodatna prilika za savjetodavni angažman, treba zaključiti poseban pisani sporazum u pogledu ciljeva, opsega, odgovornosti i ostalih očekivanja, a rezultate savjetodavnog angažmana treba priopćiti u skladu sa standardima za savjetovanje.



Standard 2230 – Raspoređivanje resursa za angažman

- *Interni revizori moraju utvrditi odgovarajuće i dovoljne resurse za ostvarenje ciljeva angažmana, temeljeno na procjeni prirode i kompleksnosti angažmana, vremenskog ograničenja i dostupnosti resursa.*
- **Tumačenje**
- **Odgovarajuće podrazumijeva kombinaciju znanja, vještina i ostalih kompetencija potrebnih za provođenje angažmana. Dovoljnost podrazumijeva količinu resursa potrebnih za provođenje angažmana s dužnom stručnom pažnjom.**



Funkcionalni (pojedinačni) plan interne revizije

- planovi dodjeljivanja konkretnih revizijskih zadataka radi ostvarenja revizijskih ciljeva
- sadrži sažetak osnovnih revizijskih postupaka koji su detaljno razrađeni u programima revizije, uključujući i vremenski raspored obavljanja određenih aktivnosti i potrebno pomoćno osoblje

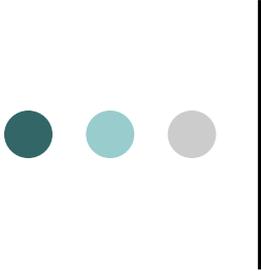


Planiranje angažmana

- **Standard 2200** - *Interni revizori moraju izraditi i dokumentirati plan za svaki angažman, uključujući ciljeve angažmana, opseg, vrijeme i raspodjelu resursa. Planom moraju biti obuhvaćene strategije, ciljevi i rizici organizacije koji su relevantni za određeni angažman.*
- **The Institute of Internal Auditors (August, 2017) Engagement Planning: Establishing Objectives and Scope. IPPF: Recommended Guidance – Supplemental Guidance: Practice Guide. Lake Mary, Florida: The IIA.**

The exact order and details of planning an engagement, including establishing the objectives and scope, may vary according to the needs of the individual organization, internal audit activity, and engagement.

Anderson, U.L., Head, M.J., Ramamoorti, S., Riddle, C., Salamasick, M., Sobel, P.J., Internal Auditing: Assurance & Consulting Services, The Institute of Internal Auditors Research Foundation (IIARF), Florida, 2017.



Praktični vodič – Dodatna smjernica Planiranje angažmana – utvrđivanje ciljeva i opsega angažmana, IIA

- ↓ Razumijevanje konteksta i svrhe angažmana
- ↓ Prikupljanje informacija radi razumijevanja područja ili procesa koji se provjerava
- ↓ Provođenje preliminarne procjene rizika područja ili procesa koji se provjerava
- ↓ Definiranje ciljeva angažmana
- ↓ Utvrđivanje opsega angažmana
- ↓ Raspoređivanje resursa za angažman
- ↓ Dokumentiranje plana

1. Razumijevanje konteksta i svrhe angažmana

- 
- Understand Context
 - Gather Information
 - Assess Risks
 - Form Objectives
 - Establish Scope
 - Allocate Resources
 - Document Plan

- Razmatranje godišnjeg plana interne revizije → utemeljenost na procjeni rizika na razini cijelog poduzeća, najmanje jednom godišnje
- Potrebno je razmotriti rizike povezane s angažmanom iz godišnjeg plana te utvrditi jesu li se dogodile neke promjene otkada je godišnji plan interne revizije razvijen.
- Pregledavanje procjene rizika na razini cijelog poduzeća te, primjerice, nedavnih procjena rizika provedenih od strane menadžmenta, može pomoći internim revizorima u identificiranju značajnih rizika područja ili procesa koji su obuhvaćeni angažmanom
- Interni revizori trebaju posebno razmotriti vrstu planiranog angažmana, odnosno planiraju li angažman s izražavanjem uvjerenja ili savjetodavni angažman

2. Prikupljanje informacija radi razumijevanja područja ili procesa angažmana

- 
- Understand Context
 - Gather Information**
 - Assess Risks
 - Form Objectives
 - Establish Scope
 - Allocate Resources
 - Document Plan

- Interni revizori moraju prikupiti informacije o području ili procesu koji provjeravaju
 - Informacije o poslovnim **ciljevima**,
 - Informacije o **procesima** ostvarivanje ciljeva,
 - Informacije o **rizicima** koji utječu na ostvarivanje ciljeva
 - Informacije o uspostavljenim **kontrolama**.
- Razumijevanje poslovnih ciljeva pruža osnovu internim revizorima **za identficiranje rizika** koji bi trebali biti uključeni u preliminarnu procjenu rizika **na razini angažmana**

- Pregledavanje prijašnjih procjena područja ili procesa koji se provjerava u okviru angažmana
- Razumijevanje i dokumentiranje dijagrama toka procesa i kontrola područja ili procesa koji se provjerava
- Intervjuiranje važnih interesno – utjecajnih skupina
- *Brainstorming* potencijalnih rizičnih scenarija
- Dokumentiranje prikupljenih informacija

3. Provođenje preliminarne procjene rizika područja ili procesa angažmana

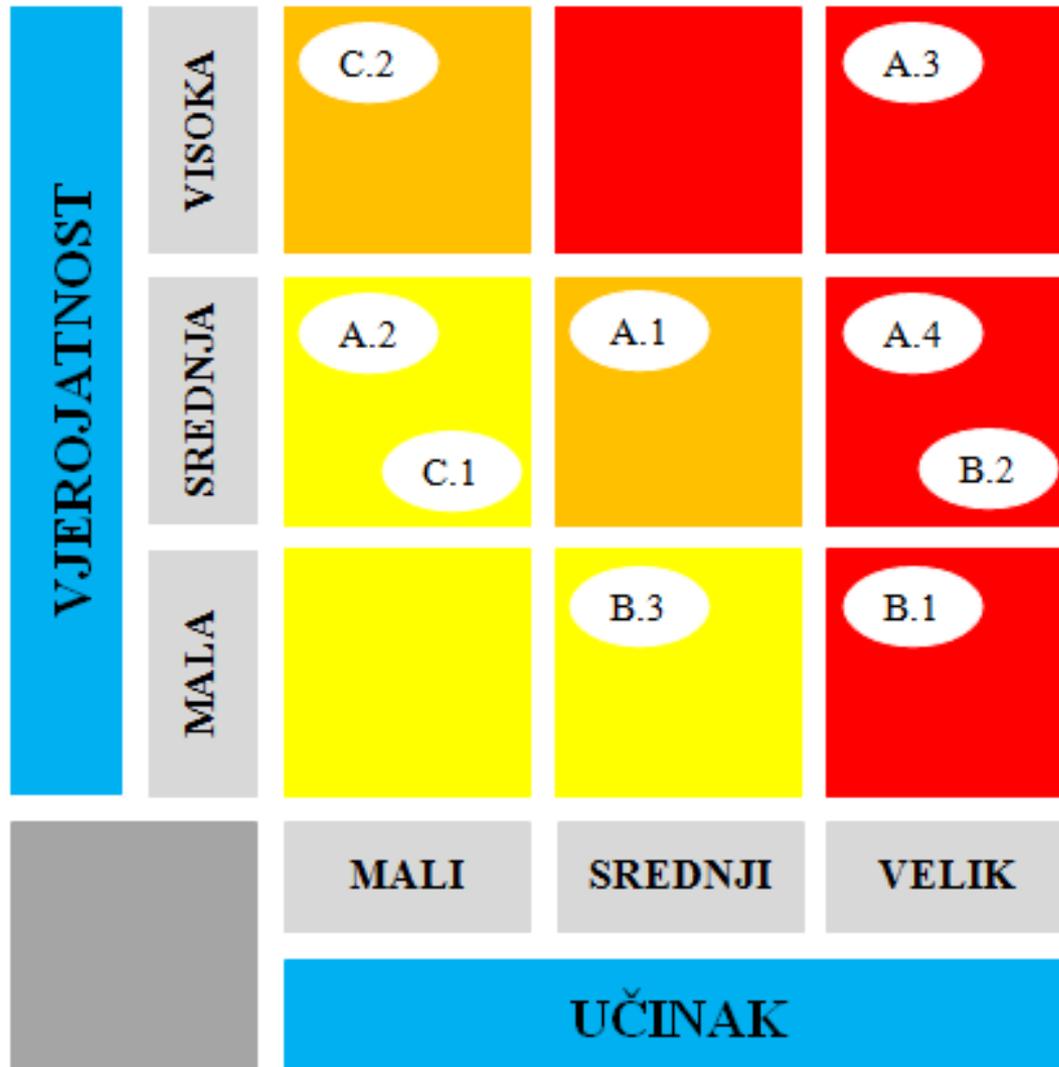
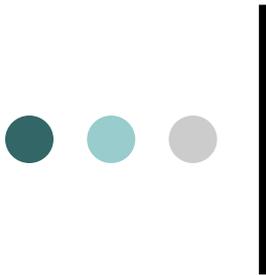
- 
- Understand Context
 - Gather Information
 - Assess Risks
 - Form Objectives
 - Establish Scope
 - Allocate Resources
 - Document Plan

- Ograničenje revizijski resursa → ne mogu svi rizici biti uključeni u revizijski angažman → preliminarne procjene rizika kako bi se odredili prioriteta rizika prema razini njihove značajnosti
- **Matrica rizika i kontrola** je alat koji učestalo koriste interni revizori za identifikaciju i procjenjivanje rizika koji mogu imati utjecaj na poslovne ciljeve područja angažmana, kao i za prikaz primjenjivih kontrola.
- **Matrica učinka i vjerojatnosti** (engl. *Heat Map*). Za izradu matrice učinka i vjerojatnosti, interni revizori procjenjuju svaki rizik temeljem dvije varijable → učinka i vjerojatnosti.
- Dio radnih papira angažmana te dio programa rada angažmana

1. Identifikacija rizika i kontrola: matrica rizika i kontrola
2. Određivanje prioriteta rizika: matrica učinka i vjerojatnosti – *Heat Map*

Tablica 1. Matrica rizika i kontrola – obveze poduzeća

Poslovni cilj	Inherentni rizik	Učinak (M, S, V)	Vjerojatnost (M, S, V)	Kontrole
A. Troškovi osoblja su prikladni i odobreni.	A.1 Korporativne kartice su neprikladno i neadekvatno izdane, što rezultira prijevarama na području troškova (prijevarni troškovi).	S	S	Dužnosti su podijeljene.
	A.2 Osoblje poduzeća nije upoznato sa smjericama o korištenju korporativnih kartica i troškovnom politikom, što rezultira neprikladnim troškovima.	M	S	Troškovna politika je priopćena osoblju ovlaštenom za stvaranje organizacijskih troškova.
	A.3 Izvještaji o troškovima nisu predani odnosno pregledani na vrijeme, što rezultira neprikladnim troškovima.	V	V	Nema implementiranih odgovarajućih kontrolnih postupaka.
	A.4 Izvještaji o troškovima s pripadajućim računima nisu pregledani i odobreni od strane odgovarajućeg osoblja poduzeća, što rezultira neprikladnim troškovima.	V	S	Odobrenja su temeljena na hijerarhijskim razinama menadžmenta. Izvještaji o troškovima ne mogu biti predani dok ih menadžer koji je za to ovlašten ne odobri. Timovi koji su za to zaduženi, obavljaju preglede izvještaja na mjesečnoj razini.
B. Troškovi poslovanja su prikladni i odobreni.	B.1 Fiktivni dobavljači su uneseni u sustav, što rezultira prijevarama na području troškova (prijevarni troškovi).	V	M	Dužnosti su podijeljene.
	B.2 Dobavljači dostavljaju netočne, kopirane ili fiktivne račune koji nisu pregledani i odobreni od strane odgovarajućeg osoblja poduzeća.	V	S	Odobrenje računa je temeljeno na odobrenim odnosno autoriziranim ograničenjima troškova.
	B.3 Troškovi nisu odobreni prije nego što su predani na naplatu, što rezultira neprikladnim troškovima.	S	M	Nema implementiranih odgovarajućih kontrolnih postupaka.
C. Plaćanja su točna i pravodobna.	C.1 Plaćanja se vrše nakon isteka datuma dospeljeća računa, što rezultira zateznim kamatama i penalima.	M	S	Nema implementiranih odgovarajućih kontrolnih postupaka.
	C.2 Popusti nisu realizirani zbog toga što se plaćanja vrše nakon isteka datuma do kojeg vrijede popusti.	M	V	Nema implementiranih odgovarajućih kontrolnih postupaka.



Slika 1. Matrica učinka i vjerojatnosti – *Heat map*

Tablica 2. Značajni rizici

Inherentni rizik	Učinak (M, S, V)	Vjerojatnost (M, S, V)
A.3 Izvještaji o troškovima nisu predani odnosno pregledani na vrijeme, što rezultira neprikladnim troškovima.	V	V
A.4 Izvještaji o troškovima s pripadajućim računima nisu pregledani i odobreni od strane odgovarajućeg osoblja poduzeća, što rezultira neprikladnim troškovima.	V	S
B.2 Dobavljači dostavljaju netočne, kopirane ili fiktivne račune koji nisu pregledani i odobreni od strane odgovarajućeg osoblja poduzeća.	V	S
B.1 Fiktivni dobavljači su uneseni u sustav, što rezultira prijevarama na području troškova (prijevarni troškovi).	V	M
A.1 Korporativne kartice su neprikladno i neadekvatno izdane, što rezultira prijevarama na području troškova (prijevarni troškovi).	S	S
C.2 Popusti nisu realizirani zbog toga što se plaćanja vrše nakon isteka datuma do kojeg vrijede popusti.	M	V

4. Definiranje ciljeva angažmana

- 
- Understand Context
 - Gather Information
 - Assess Risks
 - Form Objectives**
 - Establish Scope
 - Allocate Resources
 - Document Plan

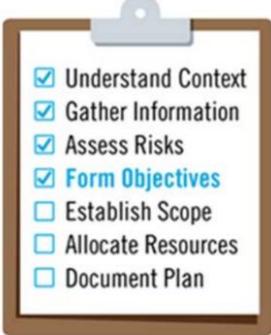
- Angažmani s izražavanjem uvjerenja se trebaju fokusirati na osiguravanje da **implementirane kontrole djelotvorno ublažavaju rizike** koji bi mogli spriječiti područje ili proces od ostvarivanje njegovih poslovnih ciljeva.
- **Ciljevi angažmana s izražavanjem uvjerenja** moraju biti mjerljivi, praktični i usklađeni sa ciljevima poduzeća i ciljevima područja ili procesa koji se provjerava.
- Identificiranje **kriterija za ocjenu (Standard 2210):**
 - postojeći ključni pokazatelji uspješnosti,
 - ciljevi postavljeni tijekom procesa strateškog planiranja,
 - stupanj usklađenosti s politikama i procedurama područja ili procesa koji se provjerava, eksternim zakonima i regulativama, i/ili ugovorima,
 - industrijski standardi (engl. *Benchmarks*).
- Kriteriji ocjenjivanja moraju biti relevantni, pouzdani i dokumentirani
- Odgovarajući kriteriji će pružiti okvir i smjernice internim revizorima za ocjenjivanje dokaza, razumijevanje nalaza i rezultata te procjenjivanje adekvatnosti kontrola u području ili procesu koji se provjerava

4. Definiranje ciljeva angažmana



- **Definiranje ciljeva savjetodavnih angažmana i angažmana uvida**
 - Očekivanja i ciljevi su usuglašeni s klijentom koji traži uslugu
 - Nije potrebna preliminarna procjena rizika kao kod angažmana s izražavanjem uvjerenja
 - Interni revizori moraju se s klijentom kojima pružaju usluge savjetovanja dogovoriti o ciljevima, opsegu, pojedinačnim odgovornostima i ostalim očekivanjima.
 - Za veće angažmane, dogovor se mora dokumentirati.
 - Iako se svrha i očekivanja savjetodavnih angažmana određuju u dogovoru s klijentom, interni revizori moraju osigurati da su ciljevi angažmana usuglašeni s vrijednostima, strategijama i ciljevima poduzeća

4. Definiranje ciljeva angažmana

- 
- Understand Context
 - Gather Information
 - Assess Risks
 - Form Objectives**
 - Establish Scope
 - Allocate Resources
 - Document Plan

Primjer 1. Ciljevi angažmana s izražavanjem uvjerenja koji se odnosi na obveze poduzeća

Funkcija interne revizije će pružiti uvjerenje o tome da su:

- Nastali troškovi prikladni sukladno troškovnoj politici poduzeća.
- Kontrole predaje izvještaja o troškovima, njegovog odobrenja i kontrole procesa plaćanja djelotvorne i učinkovite.
- Troškovi osoblja i troškovi poslovanja prikladni i odobreni.
- Plaćanja troškova provedena točno i pravodobno.

Primjer 2. Ciljevi savjetodavnog angažmana koji se odnosi na obveze poduzeća

Funkcija interne revizije će pružiti savjet o rizicima outsourcinga procesa (ili dijela odjela poduzeća) koji se bavi obvezama poduzeća trećim stranama.

5. Utvrđivanje opsega angažmana



- Opseg angažmana mora biti dovoljan za ostvarivanje ciljeva angažmana → profesionalna prosuda internog revizora
- Ukoliko je **opseg angažmana s izražavanjem uvjerenja ograničen** na bilo koji način, interni revizori moraju obavijestiti o tome viši menadžment i/ili odbor → narušavanje neovisnosti funkcije interne revizije
- Tijekom provođenja angažmana, interni revizor i mogu prikupiti **novе informacije koje zahtijevaju promjenu opsega angažmana**. *Primjerice, ukoliko se jedna od podružnica zatvara i likvidira, opseg angažmana se može promijeniti kako bi se isključila navedena lokacija iz angažmana te uključila druga.*
- Nadalje, **ukoliko se proces nedavno promijenio**, interni revizori trebaju razmotriti treba li on i dalje biti uključen u trenutnom angažmanu ili navedena promjena ipak zahtijeva razmatranje odvojenog, zasebnog pregleda.

Primjer 3. Popis elemenata opsega angažmana s izražavanjem uvjerenja koji se odnosi na obveze poduzeća

Popis elemenata koji se mogu uključiti u i isključiti iz opsega angažmana s izražavanjem uvjerenja koji se odnosi na obveze poduzeća:

- Troškovi (poslovanja, službenih putovanja, nabave, osoblja i/ili korporativni, itd.).
- Zaposlenici (operativni, menadžment, svi, itd.).
- Lokacije (sjedište poduzeća, poslovnice, zemlje, itd.).
- Vremenski okvir (trenutni, prethodni, mjesečni, kvartalni, godišnji, itd.).
- Značajnost (svi iznosi ili iznosi preko određenih odobrenih ograničenja, itd.).
- Sustavi (samo računalni programi koji obrađuju troškove ili i sustavi koji uz računalne programe uključuju i ljudski rad, svi sustavi, itd.).

Primjer 4. Utvrđeni opseg angažmana s izražavanjem uvjerenja koji se odnosi na obveze poduzeća

Angažman s izražavanjem uvjerenja će uključiti nastale dospjele troškove osoblja i troškove poslovanja za razdoblje od 12 mjeseci koje završava 31. kolovoza 20XX. godine te procese predaje, odobravanja i plaćanja računa (uključujući i program treće strane korišten za evidentiranje odnosno knjiženje troškova i izradu izvještaja). Opseg angažmana uključuje sve zaposlenike koji koriste navedeni program za evidentiranje odnosno knjiženje troškova osoblja i poslovanja. Angažman će također uključivati i provjeru usklađenosti s troškovnom politikom poduzeća.

6. Raspoređivanje resursa za angažman



- Nakon utvrđivanja ciljeva i opsega angažmana, interni revizori **moraju odrediti odgovarajuće i dostatne resurse za ostvarivanje ciljeva angažmana.**
- Raspoređivanje resursa za angažman se obavlja temeljem:
 - znanja internih revizora stečenih tijekom procesa planiranja angažmana,
 - prirode i kompleksnosti angažmana,
 - vremenskog ograničenja i/ili količine sati dodijeljenih za angažman,
 - znanja, vještina i iskustva raspoloživog osoblja.
- U slučaju da funkcija interne revizije nema odgovarajuće ili dostatne resurse za provođenje angažmana, interni revizori trebaju razmotriti mogućnost angažiranja dodatnih, vanjskih suradnika i resursa (npr. specijalista i dodatnog osoblja i/ili tehnologije).

7. Dokumentiranje plana

- 
- Understand Context
 - Gather Information
 - Assess Risks
 - Form Objectives
 - Establish Scope
 - Allocate Resources
 - Document Plan

- Proces definiranja ciljeva angažmana i utvrđivanja njegovog opsega može **rezultirati s više radnih papira i dokumenata**:
 - dijagram toka procesa,
 - bilješke intervjuja i *brainstorming* sesija,
 - matrica rizika i kontrola, matrica učinka i vjerojatnosti – *Heat Map*,
 - obrazloženja odluka temeljem kojih su određeni rizici uključeni u angažman,
 - kriteriji koji će se koristiti za ocjenu područja ili procesa koji se provjerava (za angažmane s izražavanjem uvjerenja)
- Glavni interni revizor i/ili imenovana osoba za nadzor angažmana trebaju **pregledati sve radne papire kako bi potvrdili da su informacije potpune i točne**.
- Pregled dokumenata **treba utvrditi da ciljevi i opseg angažmana predstavljaju rezultate preliminarne procjene rizika i da su kriteriji ocjene identificirani ili razvijeni**.



Komunikacija s interesno utjecajnim skupinama

- O rezultatima preliminarne procjene rizika, ciljevima i opsegu angažmana **treba raspraviti s menadžmentom područja ili procesa koji se provjerava, menadžerom upravljanja rizicima, usklađenosti i višim menadžmentom.**
- Takve rasprave omogućavaju da sve uključene strane **razumiju rezultate procjene rizika na razini angažmana.**
- Interni revizori se u tom procesu trebaju uvjeriti kako će **ključno osoblje i resursi biti raspoloživi tijekom provođenja angažmana.**
- Informacije se mogu priopćiti odboru.
- Interni revizori mogu izraditi **memorandum za planiranje angažmana** radi priopćavanja ciljeva, opsega i vremenskog rasporeda angažmana menadžmentu, koji se može slagati ili ne slagati s nekim od elemenata → prilagodba plana ili dokumentirano obrazložiti zbog čega se angažman neće modificirati usprkos iskazanom neslaganju.
- Dokumentacija plana i povratnih informacija menadžmenta se uključuje u radne papire angažmana.



Program interne revizije

- sadrži detaljne postupke neophodne za ostvarenje plana revizije
- sastavni je dio cjelovitog revizijskog priručnika (*Internal audit manual*)
- zatvoreni/otvoreni program interne revizije
- minimalni sadržajni elementi:
 - naslov programa
 - početna izjava
 - specifikacija revizijskih postupaka

Poduzeće XYZ – Program interne revizije

Adresa lokacije: abc

Područje: Financije i računovodstvo – revizija dugotrajne materijalne imovine

Datum: početak: 05.10.19XX. završetak: 31.10.19XX.

Revizor: MT

Početna izjava:

Ovaj program služi kao vodič internom revizoru kroz sve značajne aktivnosti unutar područja ispitivanja. Zadatak je internog revizora ispitati svaku od njih kako bi dobio razumno uvjerenje o pouzdanosti i integritetu generiranih podataka i informacija, podudarnosti funkcioniranja s utvrđenim politikama, planovima i postupcima, očuvanju imovine te efikasnosti i efektivnosti funkcioniranja.

Odgovornost i obveza internog revizora je: 1. vrednovanje ugrađenih internih kontrola, 2. ispitivanje politika poduzeća, 3. davanje savjeta i preporuka za poboljšanja, 4. otkrivanje prijevara u poslovanju i 5. ispitivanje usklađenosti sa zakonskom regulativom.

Revizijski cilj: Treba voditi točne i pouzdane evidencije o trošku nabave, ispravku vrijednosti i sadašnjoj vrijednosti dugotrajne materijalne imovine.

Revizijski postupci

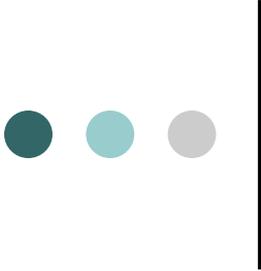
Radni spis
DA NE

Potpis i
datum:

Pregledao:

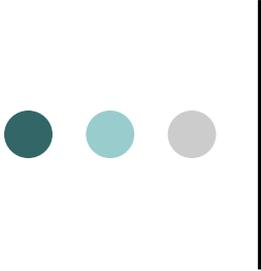
1. Ispitajte vodi li se analitička evidencija dugotrajne materijalne imovine prema odgovarajućoj klasifikaciji (građevinski objekti, oprema, zemljište i slično).
2. Ispitajte osigurava li analitička evidencija za svako pojedinačno sredstvo sljedeće: točan naziv i lokaciju, trošak nabave, ispravak vrijednosti, sadašnju vrijednost.
3. Utvrdite da li se analitička evidencija dugotrajne materijalne imovine redovito ažurira uključujući trošak nabave novonabavljenih i otuđenih sredstava i amortizacija za odgovarajuće razdoblje.
4. Utvrdite vodi li se odgovarajuća evidencija dugo trajne materijalne imovine uzete u najam od drugih poduzeća i danih u najam drugim poduzećima te privremeno posuđenim i danim sredstvima.
5. Utvrdite da li se stanja analitičkih evidencija usklađuju sa sintetičkim računima glavne knjige i koliko često.
6. Ispitajte postoje li odgovarajući postupci za istraživanje razlika koje su utvrđene prilikom usklađivanja i postupci odobravanja odgovarajućih knjiženja i ispravaka.

.....



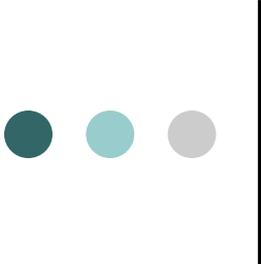
KRITIČKO ISPTIVANJE I OCJENA INFORMACIJA

- POTREBNO JE PRIKUPITI DOVOLJNO ODGOVARAJUĆIH **REVIZIJSKIH DOKAZA**
- **RADNA DOKUMENTACIJA INTERNOG REVIZORA**
- TEMELJNE **METODE I TEHNIKE INTERNE REVIZIJE**
- **METODE I TEHNIKE INTERNE REVIZIJE** PODRŽANE RAČUNALIMA - Revizijske tehnike utemeljene na tehnologijama
- OSTALE METODE I TEHNIKE **INTERNE REVIZIJE**



Načelo dokumentiranosti

- U cjelokupnom procesu revizije revizor mora prikupiti **dovoljno odgovarajućih revizijskih dokaza** koji su sadržani u **radnoj dokumentaciji revizora**
- Revizijski dokazi se prikupljaju pomoću odgovarajućih **revizijskih postupaka**
- **Revizijski testovi**
- **Revizijsko uzorkovanje**



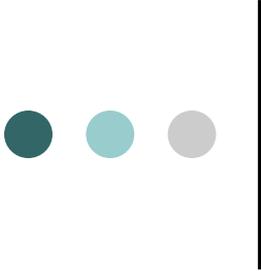
Međunarodni standardi za profesionalno obavljanje interne revizije

- **Standard 2300 Obavljanje angažmana**
 - Interni revizori moraju utvrditi, analizirati, procijeniti i dokumentirati dovoljno informacija da postignu ciljeve angažmana.
- **Standard 2310 Utvrđivanje informacija**
 - Interni revizori moraju utvrditi dovoljne, pouzdane, relevantne i korisne informacije u svrhu postizanja ciljeva posla
- **Standard 2320 Analiza i procjena**
 - Interni revizori moraju temeljiti zaključke i rezultate u sklopu angažmana na odgovarajućim analizama i procjenama
- **Standard 2330 Dokumentiranje informacija**
 - Interni revizori moraju dokumentirati relevantne informacije koje potkrepljuju zaključke i rezultate angažmana



Radni papiri

- Interni revizori **moraju pripremiti radne papire.**
- Radni papiri moraju sadržavati sve dobivene informacije i izrađene analize te pružati podršku za zaključke i rezultate angažmana.
- Radni papiri u sklopu angažmana u pravilu:
 - Pomažu u planiranju, provedbi i pregledu angažmana
 - Pružaju osnovnu podršku za rezultate angažmana
 - Dokumentiraju jesu li postignuti ciljevi angažmana
 - Pružaju podršku točnosti i cjelovitosti provedenih poslova
 - Daju osnovu za vrednovanje kvalitete aktivnosti interne revizije i programa za poboljšanje



Radni papiri

- Oblik i sadržaj radnih papira angažmana ovisi o prirodi angažmana i ciljevima te potrebama organizacije.
- Radni papiri angažmana dokumentiraju sve aspekte procesa angažmana **od planiranja do priopćavanja rezultata**



Procesni model interne revizije



Revizijski dokazi i radna dokumentacija internog revizora



Revizijski dokazi

- **Revizijski dokazi ili dokazni materijal** (*audit evidence*) jesu sve informacije koje interni revizor prikuplja, oblikuje tijekom cjelokupnog procesa interne revizije, odnosno korisni pri ispitivanju stupnja usklađenosti objekta revizijskog ispitivanja s unaprijed utvrđenim kriterijima za ocjenu kojima se opisuje željeno stanje
- **Dostatnost** je mjerilo količine prikupljenih revizijskih dokaza, a **prikladnost** mjerilo njihove kvalitete → kvantitativna i kvalitativna obilježja revizijskih dokaza

REVIZIJSKI DOKAZI

- Kvantitativna i kvalitativna obilježja revizijskih dokaza
 - dovoljna **količina** revizijskih dokaza:
 - ⇒ značajnost i rizik revizije
 - ⇒ ekonomski čimbenici (cost-benefit)
 - ⇒ statistička masa (populacija)
 - **kvaliteta** revizijskih dokaza:
 - ⇒ relevantnost
 - ⇒ izvor
 - ⇒ vrijeme prikupljanja
 - ⇒ objektivnost

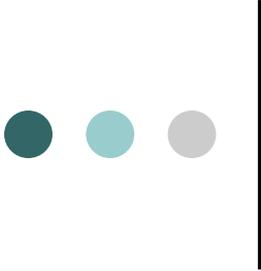
Kvaliteta revizijskih dokaza

MANJA KVALITETA DOKAZA	OBILJEŽJE	VEĆA KVALITETA DOKAZA
Posredno relevantan	Relevantnost	Neposredno relevantan
Unutarnji izvor Nezadovoljavajuća interna kontrola Klijentova saznanja	Izvor	Vanjski izvor Zadovoljavajuća interna kontrola Revizorovo neposredno uvjerenje
Dokazi prikupljeni NE na datum bilance	Vrijeme prikupljanja	Dokazi prikupljeni na datum bilance
Subjektivni	Objektivnost	Objektivni



Kvaliteta revizijskih dokaza

- Revizijski dokazi **dobiveni od neovisne treće strane** su pouzdaniji od dokaza koje je interni revizor pribavio od revidiranog subjekta.
- Revizijski dokazi koji su **pribavljeni u uvjetima efikasnog funkcioniranja sustava internih kontrola** su pouzdaniji od dokaza koji su pribavljeni u uvjetima nepostojanja i nefunkcioniranja sustava internih kontrola.
- Revizijski dokazi koje je **neposredno prikupio interni revizor** su pouzdaniji od revizijskih dokaza koji su prikupljeni posredno.
- Revizijski dokazi **koji su dokumentirani** su pouzdaniji od revizijski dokaza koji nisu dokumentirani.
- **Pravodobno pribavljeni revizijski dokazi** su pouzdaniji od dokaza koji su nepravodobni.
- Revizijski dokazi **koji su potvrđeni** su pouzdaniji od dokaza koji su nepotvrđeni i kontradiktorni.
- **Veći uzorak** osigurava u pravilu više dovoljnih dokaza od manjeg uzorka.



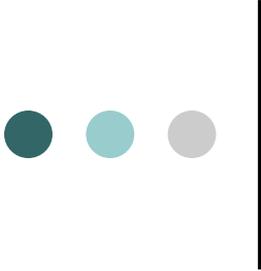
Testiranje omogućuje revizoru uvjerenje o tome:

- Da ugrađene kontrole postoje
- Da ugrađene kontrole funkcioniraju
- Da su odobrene od strane managementa
- Cost-benefit
- Da podržavaju točnost i pouzdanost informacija koje su dobivene iz sustava



Revizijski postupci

- Revizijski postupci (*audit procedures*) jesu postupci koje provodi interni revizor kako bi prikupio revizijske dokaze radi ostvarivanja postavljenih revizijskih ciljeva
- Tri su ključna pitanja u razmatranju revizijskih postupaka:
 1. **priroda** revizijskih postupaka
 2. **opseg** revizijskih postupaka i
 3. **vremenski raspored** revizijskih postupaka



Revizijski postupci

Ispitivanje

Promatranje

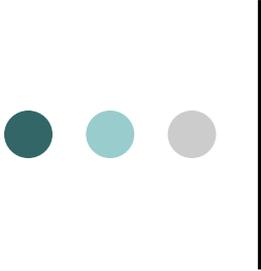
Inspekcija

Testiranje
“unatrag” i
“unaprijed”

Analitički postupci

Ponovno izvođenje
i ponovno
izračunavanje

Potvrđivanje



Radna dokumentacija internog revizora

- Pojam i funkcije radne dokumentacije
- Oblici radne dokumentacije
- Sadržaj i organizacija radne dokumentacije
- Pravila sastavljanja radne dokumentacije



Funkcije radne dokumentacije internog revizora

- služi kao pomoć u planiranju i izvođenju angažmana,
- olakšava nadzor nad provođenjem revizije i pregled obavljenog revizijskog posla,
- ukazuje na to jesu li ostvareni ciljevi angažmana,
- osigurava ključnu podršku za komunikaciju internih revizora s revidiranim subjektom, menadžmentom, odborom i trećim stranama,
- služi kao polazna osnova za vrednovanje funkcije interne revizije u programima osiguranja kvalitete i poboljšanja aktivnosti interne revizije (*QAIP – Quality Assurance and Improvement Program*)
- pridonosi profesionalnom razvoju osoblja funkcije interne revizije u nekom poduzeću
- dokazuje stupanj usklađenosti djelovanja funkcije interne revizije s Međunarodnim standardima za profesionalno obavljanje interne revizije.



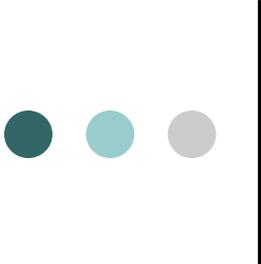
Sadržaj i oblici radne dokumentacije internog revizora

- **programi rada** korišteni radi dokumentiranja prirode, opsega i vremenskog rasporeda specifičnih revizijskih postupaka
- **terminski plan** angažmana i tablice rasporeda revizijskih resursa
- **upitnici** korišteni radi pribavljanja informacija od korisnika u revidiranom području, o njihovim ciljevima, kontrolama, rizicima, aktivnostima
- **mape procesa i dijagrami tijeka** korišteni radi dokumentiranja poslovnih procesa, rizika i kontrola
- **programi sastanaka** revizijskog tima i sastanaka s pojedincima u revidiranom području
- **bilješke** korištene radi dokumentiranja rezultata provedenih intervjua i sastanaka s pojedincima unutar revidiranog područja
- relevantne **organizacijske informacije** koje se odnose na revidirano područje kao što su organizacijske sheme, opisi radnih mjesta te elementi poslovne i financijske politike
- **kopije izvornih dokumenata**, kao primjerice narudžbenice, fakture dobavljača, ispostavljene fakture, primljena izvješća i slično



Sadržaj i oblici radne dokumentacije internog revizora

- **kopije drugih važnih dokumenata**
- **dokumenti povezani s IT-om**, kao primjerice popisi programa i izvješća iznimaka
- **knjigovodstvena dokumentacija**, probna ili pokusna bilanca te izvadci iz glavne knjige i dnevnika
- **dokumentacija pribavljena od treće strane**, kao primjerice konfirmacije ili potvrđeni izvodi otvorenih stavaka i pisana komunikacija s vanjskim pravnim savjetnikom
- **osnovne i pomoćne tablice koje sastavlja interni revizor**, kao primjerice matrica rizika i kontrola korištena radi dokumentiranja razine rizika pojedinih procesa, opisivanje ključnih ugrađenih internih kontrola, procjenjivanje adekvatnosti i funkcioniranja ugrađenih internih kontrola, provođenje testova kontrola
- **ostale vrste radnih papira** koje priprema interni revizor tijekom procesa interne revizije (tablice za primjenu analitičkih postupaka, analizu podataka, testiranje transakcija, događaja i salda, mjerenje izvršenja)



Sadržaj i oblici radne dokumentacije internog revizora

- **evidencije** koje vode izvršitelji unutar revidiranog područja a koje testira interni revizor
- kontrole koje izvršavaju pojedinci unutar revidiranog područja a koje ponovno izvodi i interni revizor
- **pisana komunikacija i dokumentacija** o usmenoj komunikaciji s ispitanicima tijekom angažmana
- **bilješke revizijskog tima** o obavljenim pregledima, danim preporukama i zaključcima.



Pravila sastavljanja radnih papira

- utvrditi **jednoobrazan sustav unakrsnog povezivanja** pojedinih radnih papira u svim pojedinačnim angažmanima koje obavlja odjel interne revizije u poduzeću
- uvažavati **dosljednost oblika** radnih papira u svakom pojedinom angažmanu,
- **standardizirati sustav označavanja i indeksiranja** radnih papira,
- definirati **upute za odlaganje** određenih vrsta informacija i dokumenata u stalni registar ili tekući registar



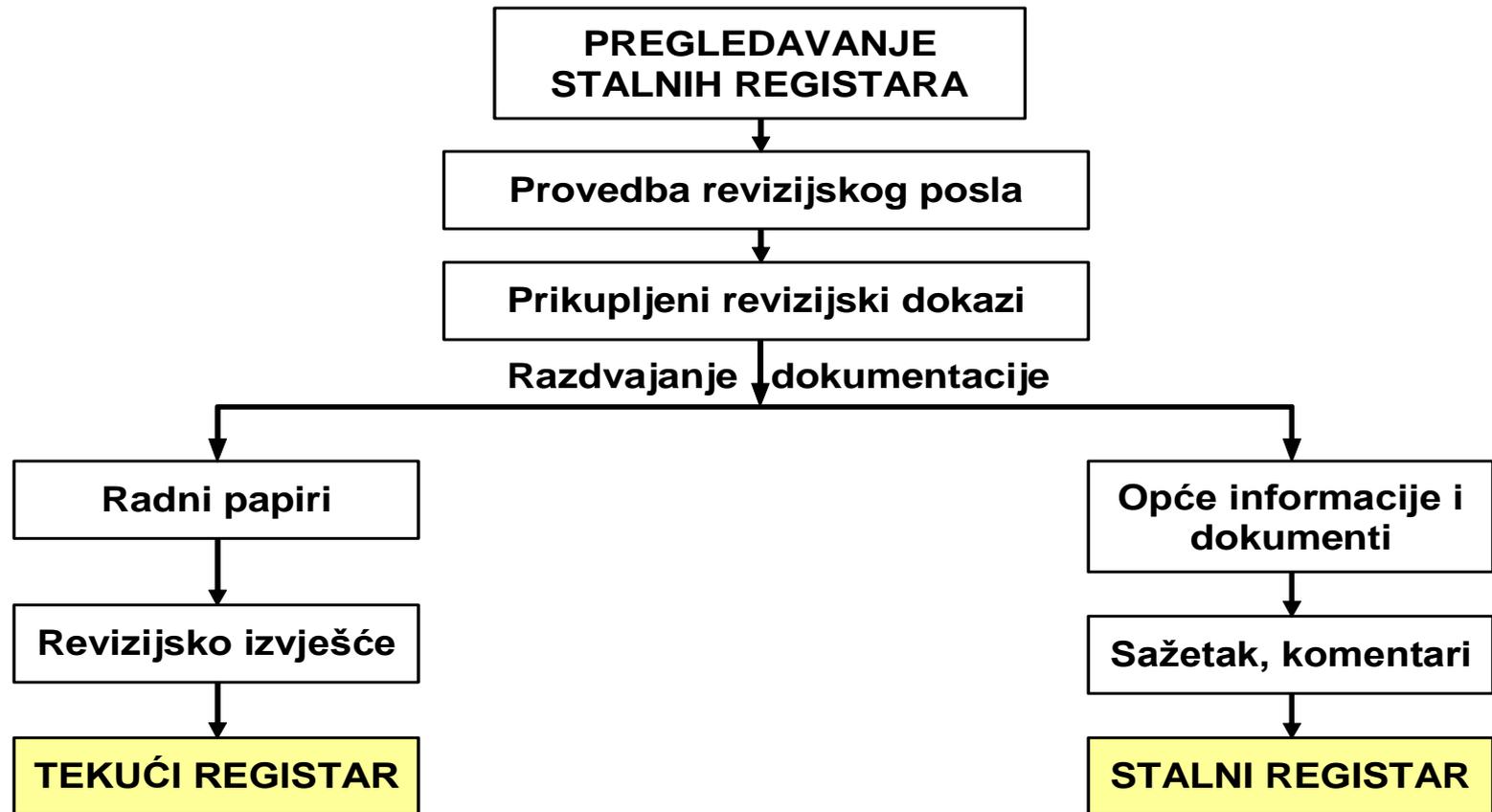
Pravila sastavljanja radnih papira

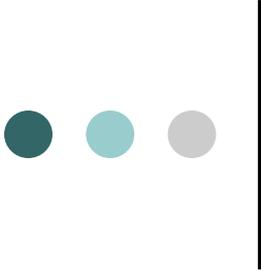
- svaki radni papir treba biti sastavljen tako da je **vidljiv izvor informacija** koje se ispituju i svrha testiranja,
- svaki radni papir mora biti jasno **označen brojem ili sličnim usvojenim načinom označavanja**,
- radni papiri trebaju biti na odgovarajući način **organizirani i indeksirani**,
- kada se koristi **tehnika intervjua** radni papir treba sadržavati **datum i mjesto (odjel) intervjuiranja**, ime i **naziv radnog mjesta** sugovornika te **sažetak** rezultata intervjuiranja,

Pravila sastavljanja radnih papira

- u specifičnim područjima i vrstama revizijskog ispitivanja potrebno je sastaviti **bilješku o zahtjevima za angažiranjem stručnjaka**, izostanku korektivnih akcija odgovornih menadžera ili složenijim rezultatima pojedinih testova,
- sve testovima potvrđene **slabosti, nedostatke, propuste i nesuglasja treba jasno naznačiti** u radnom papiru,
- u radnim papirima treba istaknuti sve relevantne informacije koje se odnose na revizijski cilj,
- sve **korištene simbole** u radnom papiru treba primjereno opisati,
- **svaki radni papir treba završen**, odnosno ne smije sadržavati "otvorene stavke" ili neodgovorena pitanja.

Organizacija radne dokumentacije





UPITNICI O INTERNOJ KONTROLI

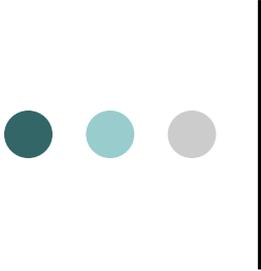
(Internal Control Questionnaires)

- **popis pitanja** koje interni revizor koristi pri snimanju i ocjeni sustava internih kontrola
- brz i jednostavan uvid u ključne značajke sustava, njegove prednosti i nedostatke
- koje činjenice i mišljenja treba ispitati
- standardizirani upitnici o internoj kontroli
- upitnici za potrebe specifičnih istraživanja



Prednosti primjene upitnika o internoj kontroli

- pomažu internom revizoru pri snimanju i ocjeni sustava
- pomažu pri utvrđivanju i planiranju postupaka interne revizije
- trajni zapis o sustavu internih kontrola – stalni registar internog revizora
- olakšava posao drugim revizorima pri nastavku revizijskog ispitivanja ili u idućim revizijskim projektima
- informacije se osiguravaju u pisanom obliku



Nedostaci primjene upitnika o internoj kontroli

- ponekad su ograničavajući
- moguće nerazumijevanje pitanja navedenih u upitniku
- ispunjavanje ponekad zahtijeva puno vremena
- ne odražavaju ljudsku dimenziju

Upitnik o internoj kontroli

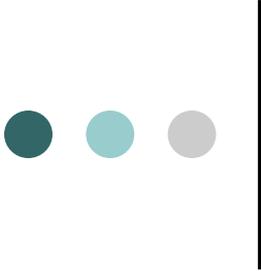
Klijent: "ABM" d.d.
Ispunio: A. T.

Datum:
Datum bilance: 31.12. 20XX
Pregledao: M.T.

Revizijski cilj: Potrebno je utvrditi kontrolu i odobravanje ulaznih računa i odgovarajućih isprava prije knjiženja na računima obveza prema dobavljačima.

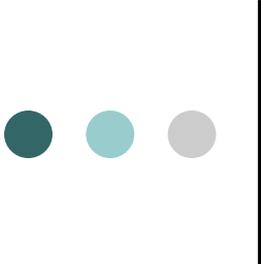
Pitanje	Zaokružite odgovor			Komentari
Da li su ispravci knjiženja na analitičkim računima obveza prema dobavljačima dokumentirani na odgovarajući način?	DA	NE	N/P	
Da li se ulazni računi za primljenu robu kontroliraju u odnosu na evidencije o primljenoj robi glede količine i kvalitete?	DA	NE	N/P	
Da li ovu provjeru obavlja djelatnik koji ne izdaje narudžbe i ne prima robu?	DA	NE	N/P	
Da li se ulazni računi za primljenu robu kontroliraju s narudžbama glede vrste i količine robe koja je naručena?	DA	NE	N/P	
Da li se ulazni računi za primljenu robu kontroliraju s cijenama i drugim uvjetima, usporedbom s narudžbenicama ili cjenicama dobavljača?	DA	NE	N/P	
Da li ove provjere obavlja djelatnik koji ne izdaje narudžbenice ili vodi evidenciju o primitku robe?	DA	NE	N/P	
Da li se ulazni računi za korištene usluge uspoređuju s odgovarajućim dokumentima i evidencijama, ili da li se oni odobravaju od strane ovlaštene osobe?	DA	NE	N/P	
Da li se dokumentacija o odobrenju ili zaduženju kontrolira sa stvarnim podacima o vraćenoj robi i reklamacijama?	DA	NE	N/P	

Napomena: N/P znači "neprimjenjivo"



INTERVJUI (*Audit interviewing*)

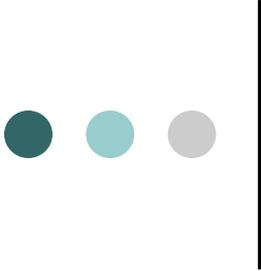
- svako prikupljanje informacija o činjeničnom stanju sustava putem pojedinačnog *usmenog ispitivanja*
- najčešće se primjenjuju u velikim, diverzificiranim organizacijama
- priprema, provedba i završetak intervjua
- **prednosti:** fleksibilnost, mogućnost dobivanja povratnih informacija
- **nedostaci:** priprema i provedba zahtijevaju puno vremena i veće troškove odjela interne revizije



INTERVJUI (*Audit interviewing*)

Vođenje razgovora

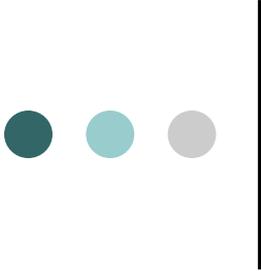
- Budite precizni i pomozite klijentu da se osjeća ugodno
- Primjenite odgovarajući pristup – ovisno o osobi koju imate pred sobom
- Pitanja moraju imati logičan slijed
- Tražite pojašnjenje nejasnih odgovora
- Dozvolite dovoljno vremena za odgovor na vaše pitanje i izbjegavajte davanje svog mišljenja
- Imajte razumijevanja za uobičajenu zabrinutost ispitanika, te obratite pažnju na njegov “govor tijela”



INTERVJUI (*Audit interviewing*)

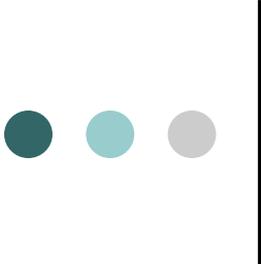
Vođenje razgovora

- Postavljajte otvorena i zatvorena pitanja
- Zaključite razgovor u dogovoreno vrijeme, te zahvalite ispitaniku



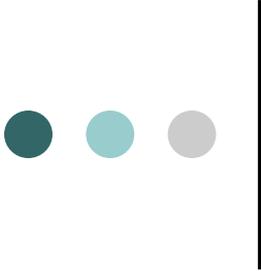
INTERVJUI (*Audit interviewing*) *Prepreke učinkovitem razgovoru*

- Različita percepcija
- Obrambeni stav
- Sukob karaktera
- Nedostatak povjerenja
- Buka i ometanje
- Nepažljivo slušanje
- Zaključivanje na brzinu
- Nedostatak povratnih informacija



INTERVJUI (*Audit interviewing*) *Razvijanje odnosa s klijentom*

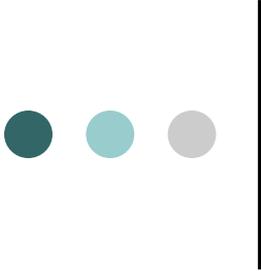
- **Dva glavna izvora** loše komunikacije:
 - Klijentov strah od posljedica
 - Ponašanje internih revizora
- **Interni revizori su nerijetko skloni:**
 - Raditi u tajnovitoj atmosferi
 - Razgovarati na ispitivački način
 - Naglašavati nedostatke, greške, propuste i osobe
 - Biti neiskreni i zapravo nezainteresirani za razumijevanje klijentovih problema



Partnerska revizija

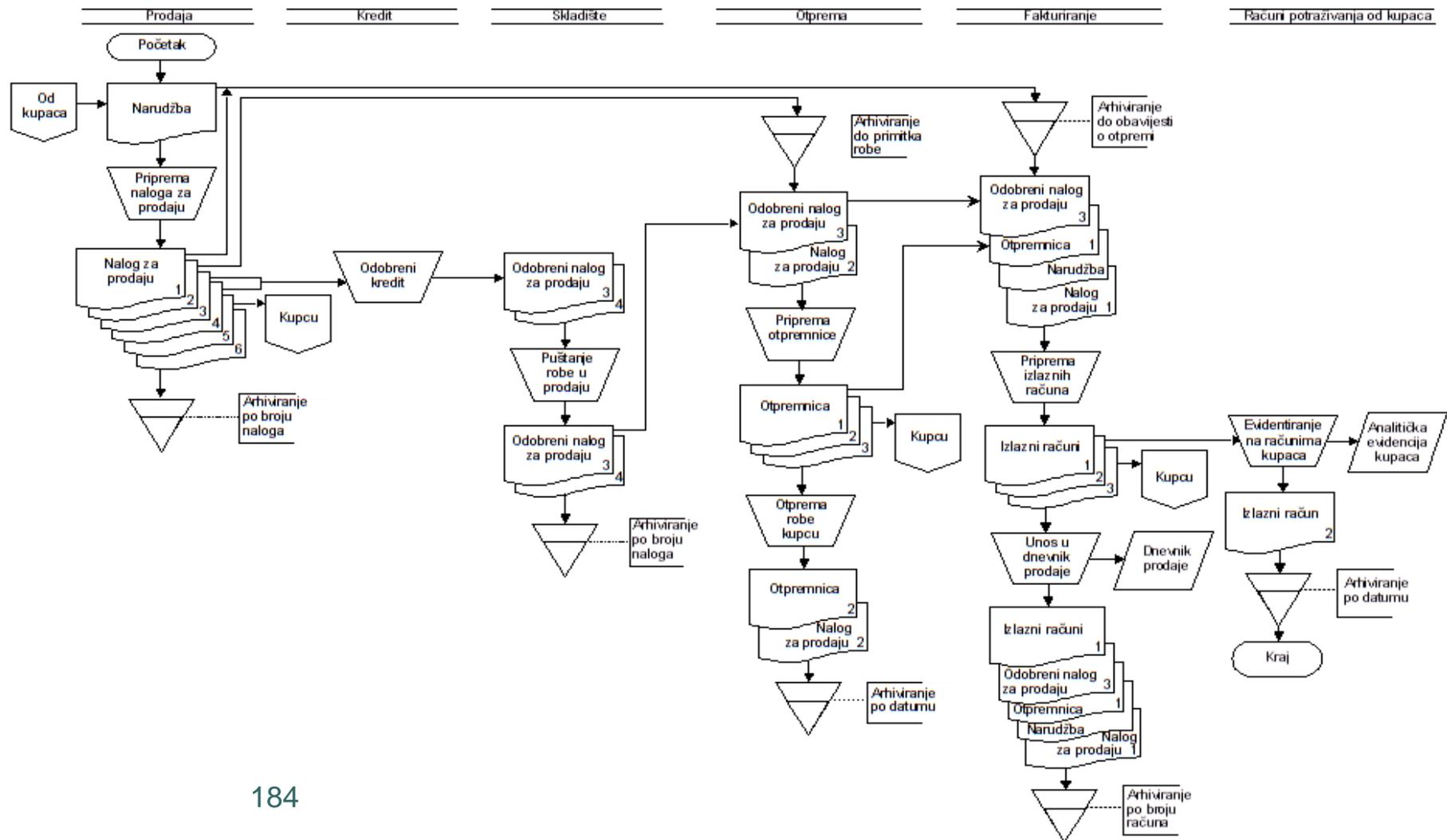
(Partnership Auditing)

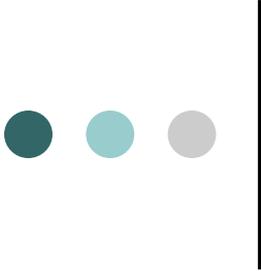
- Klijent i revizor identificiraju **zajedničke organizacijske ciljeve**
- **Savjetovanje** s klijentom
- **Otvoreni razgovori** s klijentom o **ciljevima revizije**
- Klijenta se **informira** o temeljnim nalazima revizije, a njegovo se sudjelovanje u reviziji **navodi** u izvješću
- Klijent **pregledava** preliminarni nacrt izvješća i daje sugestije



Dijagrami toka (*Flowcharts*)

- grafički prikazi aktivnosti koje se odvijaju prilikom izvršenja nekog posla
- osigurava jednostavan i sažet pregled sustava i njegovih ključnih elemenata
- mogućnost uvida i analize jakih i slabih strana sustava
- tehnika za oblikovanje novog, učinkovitog sustava
- vodič u fazi planiranja i obavljanja revizije
- najčešće se primjenjuje dijagram toka dokumenata

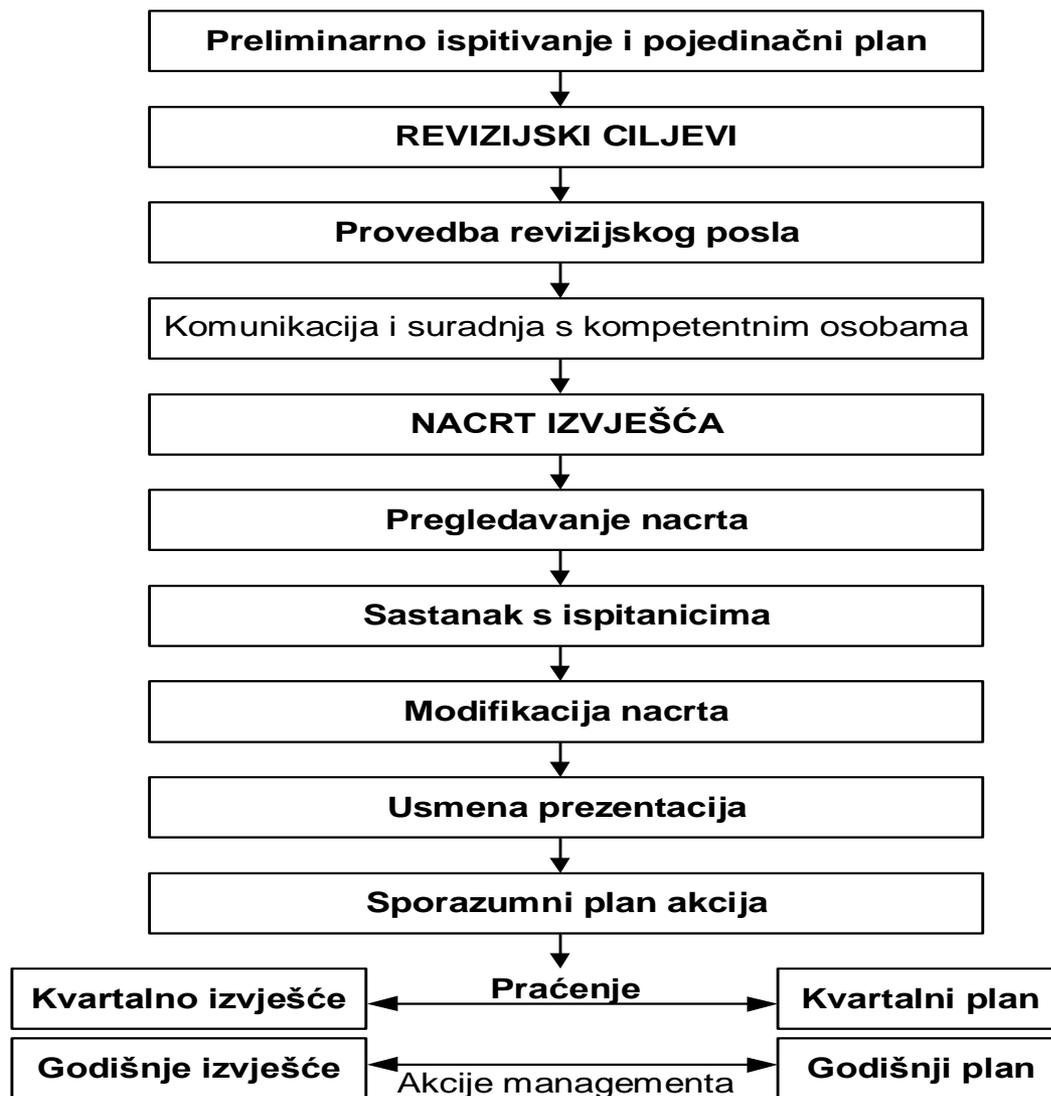


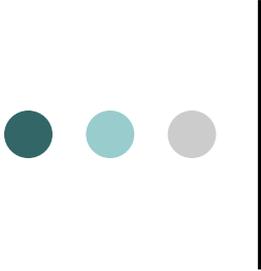


PRIOPĆAVANJE REZULTATA

- Proces izvješćivanja interne revizije
- Vrste izvješća interne revizije
- Ciljevi i korisnici izvješća interne revizije
- Oblik i sadržaj izvješća interne revizije
- Neka pravila sastavljanja izvješća
- Praćenje ostvarenih rezultata (follow up)

Proces priopćavanja rezultata





CILJEVI I KORISNICI IZVJEŠĆA INTERNE REVIZIJE

- predložiti i poticati promjene
- osigurati razumijevanje internih kontrola
- suočiti menadžment s problemima
- dokumentirati rezultate revizorova rada
- osigurati povjerenje menadžmenta
- pokazati kako problemi mogu biti riješeni
- osigurati informacije za potrebe poslovnog odlučivanja
- zaštititi revizora

Standard 2400 – Priopćavanje rezultata

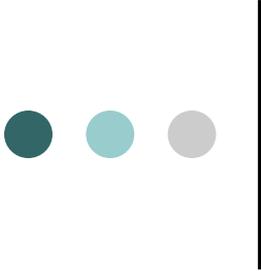
Interni revizori moraju priopćiti rezultate angažmana.

- **Izvješće interne revizije** je formalni dokument u kojemu interni revizor sažima rezultate svojeg rada u angažmanu te izvještava o nalazima i preporukama koji su utemeljeni na obavljenom revizijskom poslu.
- **Izvješće interne revizije** pruža jamstvo (daje uvjerenje) korisnicima za donošenje odluka koje će biti utemeljene na rezultatima revizije.



Standard 2410 i 2410.A1 – Kriteriji priopćavanja

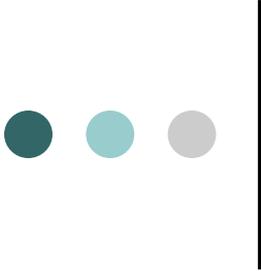
- *U priopćenjima moraju biti uključeni ciljevi angažmana, djelokrug i rezultati.*
- 2410. **A1** – Završno priopćenje o rezultatima angažmana **mora uključivati primjenjive zaključke, kao i primjenjive preporuke i/ili akcijske planove.** Tamo gdje je prikladno, **potrebno je navesti i mišljenje internog revizora** Mišljenje mora uzeti u obzir očekivanja višeg menadžmenta, odbora i ostalih interesno utjecajnih skupina i mora biti potkrijepljeno dovoljnim, pouzdanim, relevantnim i korisnim informacijama.



Standard 2410 i 2410.A1 – Kriteriji priopćavanja

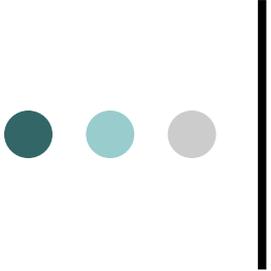
Tumačenje

○ Mišljenje na razini angažmana mogu biti ocjene, zaključci ili drugi opisi rezultata. Može biti riječ o angažmanu koji se odnosi na kontrole nad određenim procesom, rizikom ili poslovnom jedinicom. Formulacija takvog mišljenja zahtijeva sagledavanje rezultata angažmana i njihove važnosti.



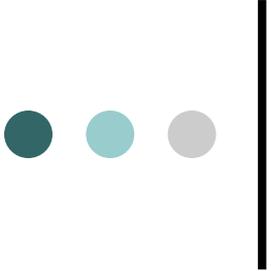
Standard 2410 i 2410.A1 – Kriteriji priopćavanja

- **Priopćenja angažmana s izražavanjem uvjerenja** moraju sadržavati:
 - ciljeve,
 - djelokrug i
 - **rezultate** → zaključke, primjenjive preporuke i/ili akcijske planove.
- Ako je to primjereno priopćenja angažmana s izražavanjem uvjerenja sadrže i mišljenje.
- **Priopćenja savjetodavnih angažmana i angažmani uvida** najčešće sadrže
 - ciljeve,
 - djelokrug i
 - **rezultate**, pri čemu se rezultati svode na **opis utvrđenih činjenica i okolnosti** te najčešće **ne sadrže zaključke, preporuke niti planove daljnjih postupaka**.
- Ponekad **nije prikladno niti potrebno zajedno uključivati i preporuke i akcijske planove** u priopćenja o rezultatima angažmana s izražavanjem uvjerenja, stoga je promjenom Standarda omogućeno **njihovo zajedničko ili pojedinačno isticanje**.



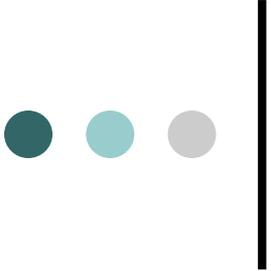
Standard 2410 – Kriteriji priopćavanja

- **2410.A2** – *Interni revizori potiču se da u priopćenjima o angažmanu priznaju prepoznate zadovoljavajuće učinke.*
- **2410.A3** – *Prilikom objave rezultata angažmana trećim stranama u priopćenjima se moraju navesti ograničenja u pogledu distribucije i uporabe rezultata.*
- **2410.C1** – *Priopćenja o tijeku i rezultatima savjetodavnih angažmana razlikovat će se oblikom i sadržajem ovisno o prirodi angažmana i potrebama klijenta.*



Standard 2420 – Kvaliteta priopćavanja

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



Standard 2421 – Pogreške i propusti

- *Ako završno priopćenje **sadrži značajnu pogrešku ili propust**, glavni interni revizor mora dostaviti ispravljene informacije svim stranama koje su dobile prvotno priopćenje.*



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 poboljšanja.**

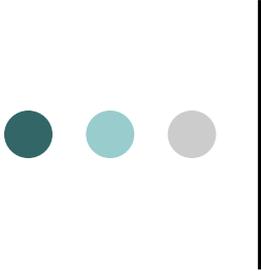


Standard 2431 – Izjava o neusklađenosti angažmana sa Standardima

- *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.*

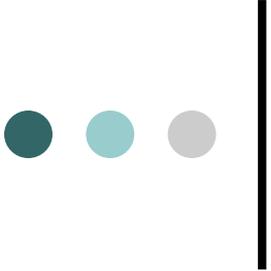
Standard 2440 – Distribucija rezultata

- *Glavni interni revizor mora priopćiti rezultate odgovarajućim stranama.*
- **Tumačenje:**
- Glavni interni revizor odgovoran je za pregled i odobrenje konačnog priopćenja o angažmanu prije njegova izdavanja te odlučuje kome će se i na koji način ono distribuirati. Kada glavni interni revizor za ovo zaduži nekoga drugoga, i dalje snosi cjelokupnu odgovornost.
- **2440.A1** – *Glavni interni revizor odgovoran je za priopćavanje konačnih rezultata stranama koje mogu zajamčiti da će rezultati biti pomno razmotreni.*



Standard 2440 – Distribucija rezultata

- **Standard 2440.A2** – *Ako pravni, zakonski ili regulatorni zahtjevi ne propisuju drukčije, prije objave rezultata trećim stranama glavni interni revizor mora:*
 - *procijeniti potencijalni rizik za organizaciju,*
 - *savjetovati se s višim menadžmentom i/ili pravnim savjetnikom, prema potrebi,*
 - *nadzirati distribuciju ograničavajući uporabu rezultata.*

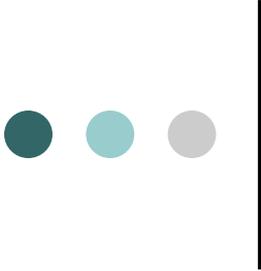


Standard 2450 – Sveobuhvatno mišljenje

- *Kod izdavanja sveobuhvatnog mišljenja, potrebno je uzeti u obzir strategije, ciljeve i rizike organizacije; i očekivanja višeg menadžmenta, odbora i ostalih interesno utjecajnih skupina. Sveobuhvatno mišljenje mora biti podržano dovoljnim, pouzdanim, relevantnim i korisnim informacijama.*

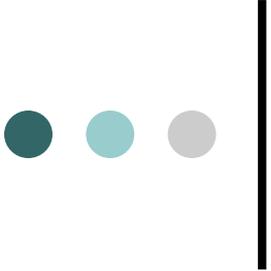
Tumačenje:

- Priopćenje će **uključivati**:
 - djelokrug, uključujući i vremenski okvir na koji se mišljenje odnosi,
 - ograničenja djelokruga,
 - razmatranje svih relevantnih projekata, uključujući pouzdavanje radom ostalih pružatelja jamstva,
 - sažetak informacija koje potkrepljuju mišljenje,
 - okvir za interne kontrole ili upravljanje rizicima ili druge kriterije koji su korišteni kao temelj za formiranje sveukupnog mišljenja,
 - sveukupno mišljenje, procjene i zaključke.
- Potrebno je navesti razloge nepovoljnog sveukupnog mišljenja.



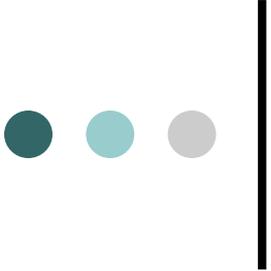
VRSTE IZVJEŠĆA INTERNE REVIZIJE

- **GODIŠNJE IZVJEŠĆE INTERNE REVIZIJE**
- **KVARTALNO IZVJEŠĆE INTERNE REVIZIJE**
- **MJESEČNO IZVJEŠĆE INTERNE REVIZIJE**
- **IZVJEŠĆE O REZULTATIMA PRELIMINARNOG ISPITIVANJA**
- **PRIVREMENO IZVJEŠĆE INTERNE REVIZIJE**
- **SAŽETA IZVJEŠĆA**
- **IZVJEŠĆE O PRAĆENJU OSTVARENIH REZULTATA**
- **IZVJEŠĆE O OCJENI RADA INTENRIH REVIZORA**



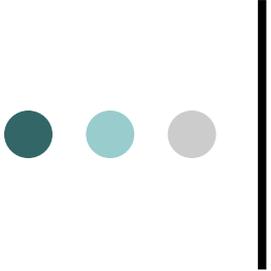
Godišnje izvješće interne revizije

- U godišnjem izvješću sažimaju se i prezentiraju rezultati rada odjela interne revizije tijekom godine i, što je najvažnije, uspoređuju se s godišnjim planom kako bi se utvrdio stupanj njegova ostvarenja.
- U godišnjem izvješću sistematično se navode svi razriješeni pojedinačni revizijski projekti, ali i ona područja sustava internih kontrola koja su rizična a nisu u protekloj godini razriješena.



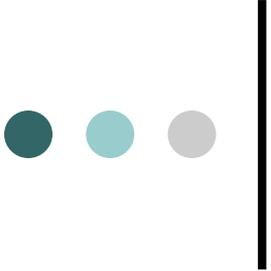
Izvješće o rezultatima preliminarnog ispitivanja

- Informacije o rezultatima preliminarnog ispitivanja objavljuju se u odgovarajućem izvješću koje pomaže rukovoditelju odjela interne revizije u pripremi plana obavljanja revizije.
- To izvješće ne sadrži revizijske nalaze koji su utemeljeni na dokazima o slabostima u funkcioniranju internih kontrola, već informacije koje mogu upućivati na potencijalne probleme i nedostatke u djelovanju kontrolnih procedura, što treba provjeriti i dokazati u samom revizijskom procesu.



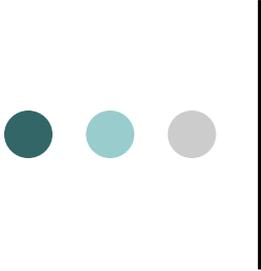
Izvješće o rezultatima preliminarnog ispitivanja

- Ovo izvješće sadržava sljedeće bitne sadržajne elemente:
 - primjereni opis ili prikaz sustava i njegovih ciljeva,
 - aktivnosti koje su učinjene tijekom preliminarnog ispitivanja,
 - inicijalno mišljenje o područjima rizika s obzirom na ostvarivanje ciljeva interne kontrole,
 - preporuke za pripremu plana u smislu prirode, vrste i opsega revizijskih postupaka te
 - prijedlog mogućeg programa revizije.



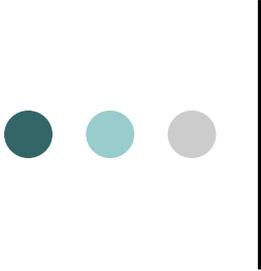
Privremena izvješća interne revizije

- Sastavljaju se:
 - radi potrebe naglašavanja nekih informacija koje zahtijevaju posebnu pozornost,
 - izmjene vrste i opsega ispitivanja ili
 - informiranja menadžmenta o tijeku ispitivanja ako se revizija obavlja duže razdoblje.
- Privremena izvješća omogućuju postupnu i sustavnu pripremu konačnog izvješća, budući da je ono zapravo sažetak više privremenih izvješća.



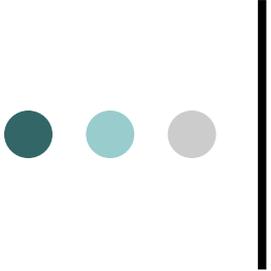
Sažeta izvješća interne revizije

- U velikim organizacijama, u kojima se objavljuje i do nekoliko stotina izvješća godišnje, menadžment na najvišoj razini objektivno nije u mogućnosti proučiti svako izvješće.
- Stoga interni revizor uobičajeno sastavlja sažeta izvješća (*summary reports*) koja omogućuju brži i jednostavniji uvid u revizorovo mišljenje i nalaze.
- Izvješća mnogih odjela interne revizije u svijetu uobičajeno započinju sažetkom u kojemu se navodi mišljenje i kratko obrazloženje revizijskih nalaza.



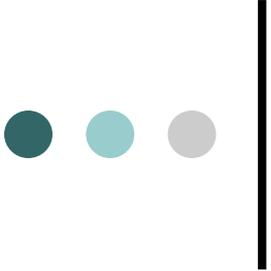
Sažeta izvješća interne revizije

- Kratki opis aktivnosti koja je revidirana
- Mišljenje i zaključci
- Izjava u vezi sa značajnim nalazima te poziv na stranice gdje je dano detaljnije pojašnjenje
- Kratki opis aktivnosti koje su poduzete od strane revidiranog područja u vezi s tim nalazima
- Cjelovitu izjavu koja stavlja nalaze i zaključke revizora u ispravnu perspektivu



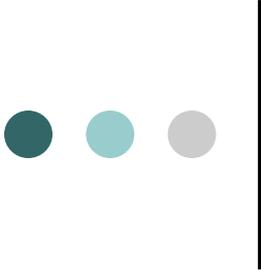
Izvješća o praćenju ostvarenih rezultata

- Ovo izvješće sadrži, prije svega, informacije o tome je li menadžment usvojio prethodno dogovorne korektivne aktivnosti i preporuke interne revizije i kako su one implementirane u organizaciju i djelovanje poduzeća.
- To je metodološki jednostavno, ali po svojoj prirodi vrlo osjetljivo pitanje, naročito onda kada menadžment nije postupio sukladno dogovoru, pa je potrebno kritički i argumentirano istražiti uzroke izostanka korektivnih aktivnosti i onda to priopćiti odgovornim osobama.



Usmena izvješća

- Rezultate ispitivanja i svoje mišljenje interni revizor može priopćavati i usmeno.
- Time se skraćuje vrijeme potrebno za priopćavanje informacija, osigurava neposredniji utjecaj i poticanje ispitanika na promjene, ali i povratna informacija od ispitanika odjelu interne revizije.



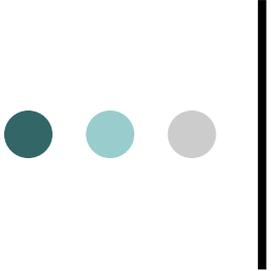
Izvješće o ocjeni rada internog revizora

- Rad svakog člana odjela interne revizije treba se na odgovarajući način pratiti i vrednovati.
- U vezi s tim rukovoditelj interne revizije, nakon rasprave sa svakim internim revizorom, sastavlja izvješće o ocjeni njegova rada.
- Izvješće služi kao podloga za donošenje odluka o rasporedu pojedinaca u složenijim i specifičnim projektima, programima njihova individualnog razvoja i obrazovanja, nagrađivanju i tome slično



Komunikacija s revidiranim područjem

- Interni revizor mora **biti pažljiv i izbjeći mogućnost odgovora i reakcija na izvješće interne revizije koje osporavaju činjenice** koje su sadržane u izvješću
- Potrebno je **izbjeći sumnju u kredibilitet revizije**
- Interni revizor mora zajedno **s kompetentnim osobljem revidiranog područja i odgovornim menadžerom proći kroz sve nalaze i to tijekom revizije**, prije sastavljanja konačnog izvješća i **uvjeriti se da ne postoje nesporazumi** oko utvrđenih činjenica
- Ako razlike u interpretaciji postoje, **stavove revidirane strane treba unijeti u izvješće interne revizije**
- **Pismeno očitovanje revidirane strane** na izvješće interne revizije kojom se želi pobiti tumačenje internog revizora može se priložiti **kao dodatak izvješću interne revizije**
- **Usmena prezentacija** nacрта izvješća ili dijelova izvješća



Komunikacija s revidiranim područjem

- Preporuča se **ne samo raspraviti s klijentom o revizijskim nalazima** - njihovim uzrocima i učincima - **nego i o revizorovim preporukama te korektivnim mjerama i aktivnostima.**
- **Iskustvo i znanje klijenta** o aktivnostima i procesima **nerijetko je i veće od revizorovog iskustva i znanja o revidiranoj aktivnosti.**
- **Sporazum revizora i klijenta o tijeku korektivnih mjera** od posebnog je značenja.



Izvješćivanje o rezultatima angažmana funkcije interne revizije – neki problemi

- Pregled voditelja tima i ponovno pisanje/uređivanje/korigiranje izvješća.
- Izvješćivanje pod pritiskom → nastojanje da se anticipiraju kritike i komentari voditelja tima, očekivanja i pritisci revidiranog područja za nacrtom izvješća a potom i konačnog izvješća.
- Priprema izvješća zahtijeva vrijeme.
- Nezadovoljavajuća vještina i rutina pisanja → ciljevi su ostvareni kada su utvrdili nedostatke koji su ispravljani, a pisanje izvješća....
- Nesuglasje između članova revizijskog tima i voditelja tima o nekim ključnim pitanjima izvješćivanja, ali i razlike u interpretaciji nalaza te davanja preporuka.
- Izrada izvješća nakon rada na terenu *vs.* sukcesivna izrada izvješća radi cjelovitosti nalaza tijekom rada na terenu i nakon terena.
- Izostanak interesa korisnika izvješća.



Neki neprihvatljivi pristupi u izvješćivanju o rezultatima angažmana funkcije interne revizije

- "Enciklopedijski" opis aktivnosti koja je objekt revizijskog angažmana (opširna i detaljna eksplikacija povijesti, sadašnjosti....)
- Opširni i detaljni opis revizijskih aktivnosti i postupaka koje su provedeni → izvješće nije revizijska literatura (*audit report ili audit book* ?)
- Opširno i detaljno opisivanje pojedinih elemenata revizijskog nalaza vs potpuni izostanak neophodnih elemenata revizijskog nalaza, itd. → izvješće nije radna dokumentacija revizora (*audit report ili audit working papers* ?)
- Visoka razina sažetosti izvješća → bez ikakvih detalja, tek konstatacija, izjava – "*revidirali smo x i nisu utvrđenja odstupanja*", "*revidirali smo x i utvrđena su manja odstupanja*" (koja ?, ako su i neznatna, odnosno manja, čitatelju su moguće važna), *audit report ili audit statement* ?



Oblik i struktura izvješća o rezultatima angažmana funkcije interne revizije

- Stil, oblik, sadržajni elementi, struktura izvješća **moгу se razlikovati**.

- formalno/neformalno izvješće,
- konačno/privremeno izvješće,
- pisano/usmeno izvješće,
- makro/mikro mišljenje,
- izvješće financijske/operativne revizije/revizije usklađenosti/...

No one form is right.
Lawrence B. Sawyer

- Interni revizori prilikom **prilagođavanja izvješća interne revizije korisnicima** trebaju razmotriti sljedeća pitanja:

- Tko su najvažniji čitatelji izvješća o rezultatima angažmana?
- Koliko znaju o revidiranoj aktivnosti?
- Kako planiraju koristiti izvješće?
- Kako rezultati angažmana utječu na čitatelja?

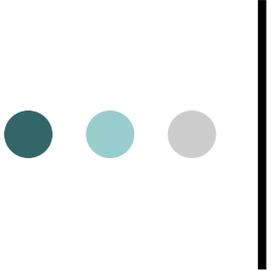
OBLIK I STRUKTURA IZVJEŠĆA INTERNE REVIZIJE

- Treba osigurati logičnu strukturu izvješća
 - treba omogućiti **razumijevanje** svih navoda i **pronalaženje preporuka** internog revizora
 - **uvod** ⇒ **sažetak** ⇒ **obrazloženje**
 - brojčane oznake naslova i podnaslova
 - **sažetak - pismo; izvješće - dodatak**
 - revizijske nalaze treba prezentirati **po važnosti, po pojedinim funkcijama, aktivnostima i sl.**
 - **postojeće stanje** ⇒ **učinci uočenih slabosti i nedostataka** ⇒ **preporuke i sugestije**
 - revizijske nalaze **povezati** s dokaznim materijalom



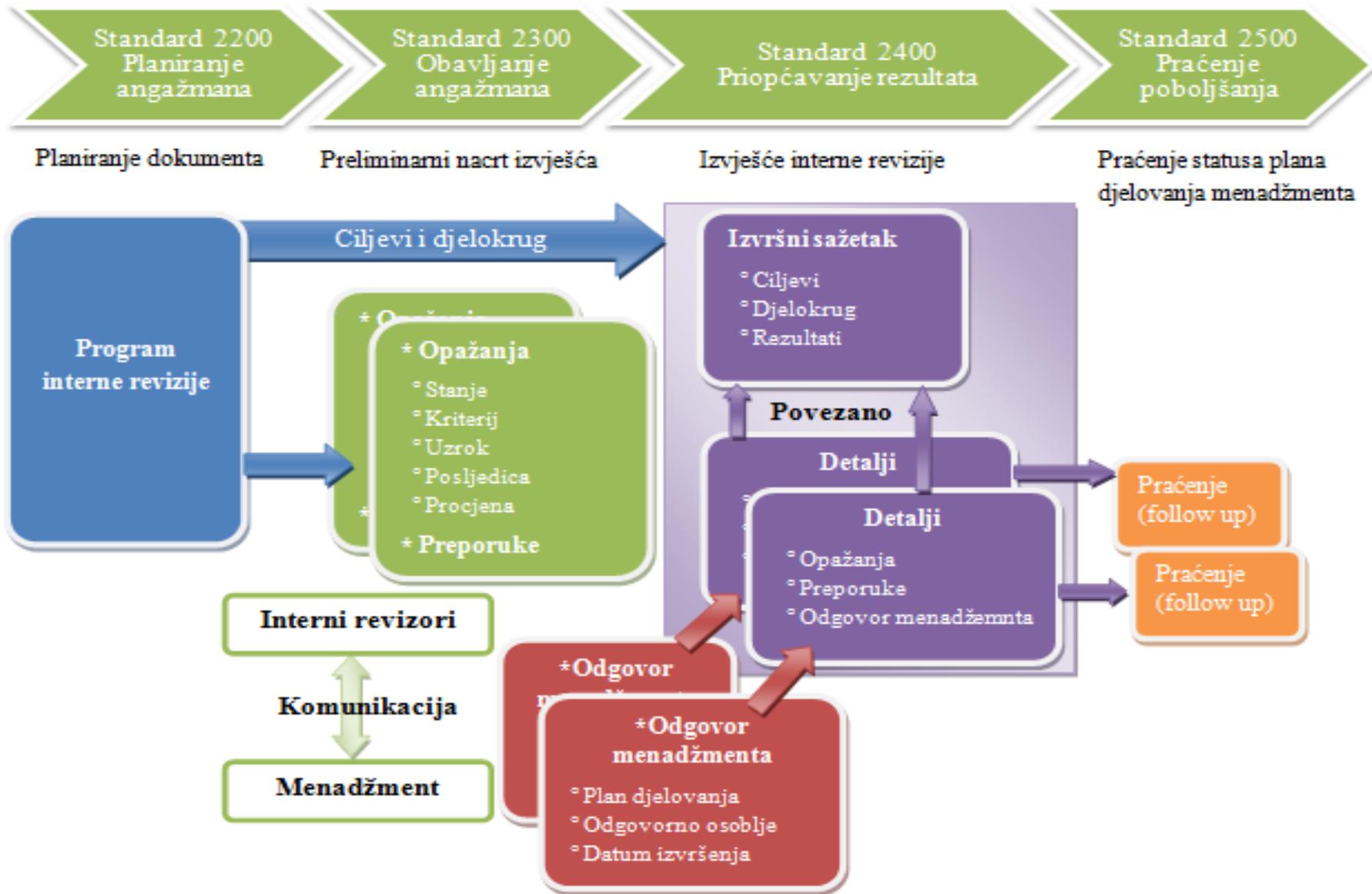
PRIOPĆAVANJE REZULTATA U PROCESU INTERNE REVIZIJE – **PREPORUČENE SMJERNICE**

- Praktični vodič - Formuliranje i izražavanje mišljenja interne revizije (*Practice Guide (PG) - Formulating and Expressing Internal Audit Opinions*, March 2009)
- Dodatna smjernica - Praktični vodič - Izvješća interne revizije – priopćavanje rezultata angažmana s izražavanjem uvjerenja (*Supplemental Guidance – Practice Guide - Audit Reports – Communicating Assurance Engagement Results*, October 2016)



Praktični vodič - Izvješća interne revizije – priopćavanje rezultata angažmana s izražavanjem uvjerenja

1. Naslov izvješća
2. Ciljevi angažmana
3. Djelokrug ili opseg angažmana (revidirane aktivnosti, priroda i opseg posla, ograničenja djelokruga).
4. Pozadinske informacije (kratak sažetak revidirane aktivnosti ili objašnjenje procesa).
5. Priznanja (pozitivni aspekti revidiranog područja odnosno aktivnosti ili zahvala za suradnju)
6. Ocjena angažmana (sustav rangiranja, rezultati, ishod; npr. zadovoljavajuće, granično, nezadovoljavajuće, prolazno, neprolazno/pad)
7. Zaključci (sažetak mišljenja, procjena angažmana, isticanje kritičnih opažanja)
8. Opažanja (nalazi). Svako opažanje bi trebalo biti navedeno prema razini značajnosti (ukoliko je moguće i grupirano prema aktivnosti) i uključivati:
 - a. Naslov i referenca
 - b. Procjenjivanje kritičnosti (mjera značajnosti rizika, npr. visoka, srednja, niska, kritična, značajna)
 - c. Izjava o činjenicama (stanje, kriterij, uzrok, posljedica/rizik), koja može biti potkrijepljena relevantnim primjerima, podacima, analizama, tablicama ili grafikonima
 - d. Preporuke interne revizije (korektivne akcije za minimiziranje i/ili eliminiranje rizika identificiranog u opažanju)
 - e. Plan djelovanja menadžmenta (korektivne mjere i akcije, vlasnik procesa, datum izvršenja)
9. Distribucijska lista



Izvor: The Institute of Internal Auditors (2016) Audit Reports – Communicating Assurance Engagement Results. IPPF: Supplemental Guidance – Practice Guide. Altamonte Springs, Florida: The IIA, str. 13.



Struktura izvješća o rezultatima pojedinačnog angažmana s izražavanjem uvjerenja

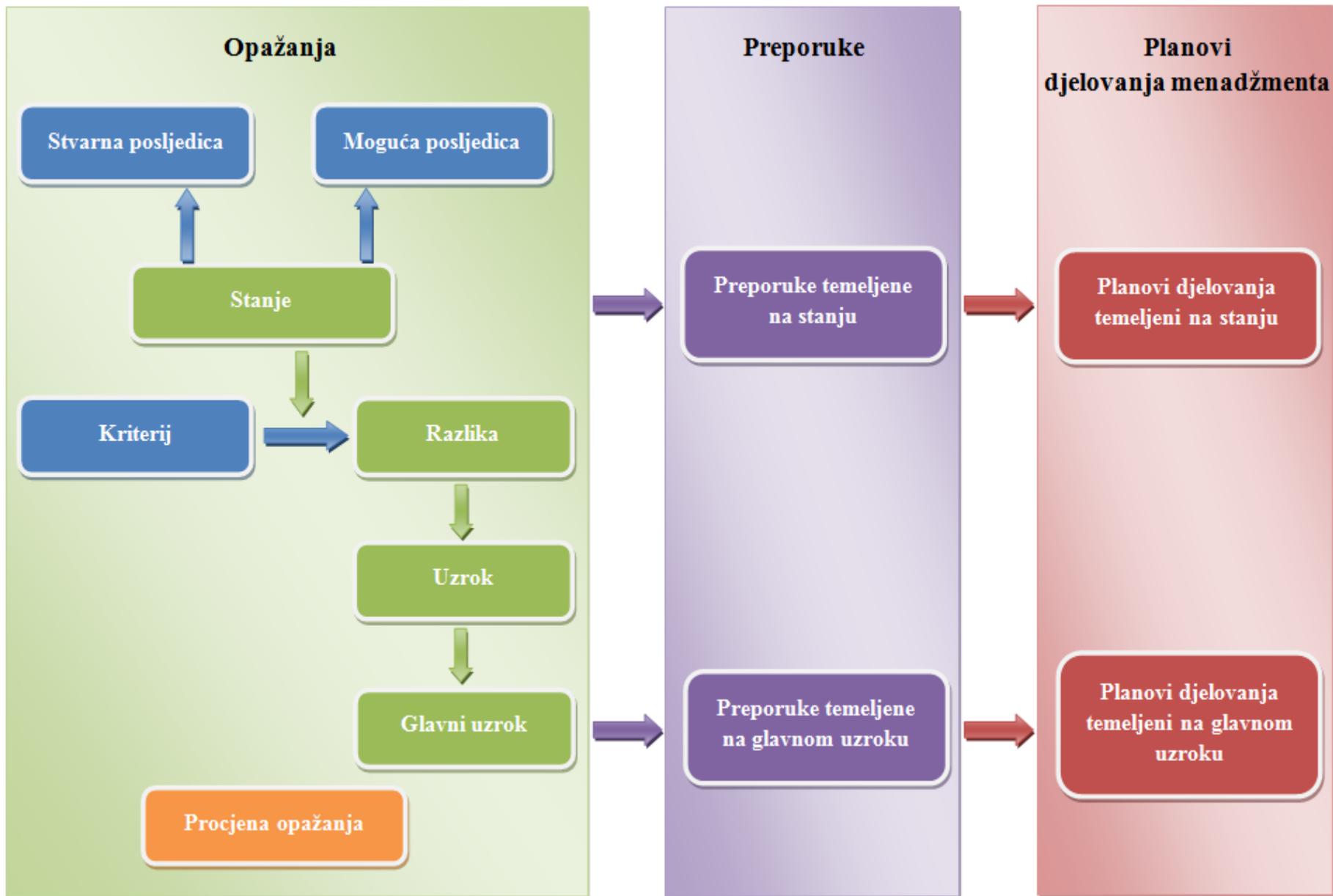
- Sažetak izvješća
 - Pozadinske informacije
 - Ciljevi revizije
 - Djelokrug revizije
 - Rezultati revizije
 - Nalazi
 - Zaključci angažmana (i mišljenje)
 - Preporuke
 - Pozicija revidiranog subjekta (klijenta)
-
- Odobravanje i potpisivanje izvješća
 - Distribucija izvješća

The form and content of internal audit reports can vary widely.

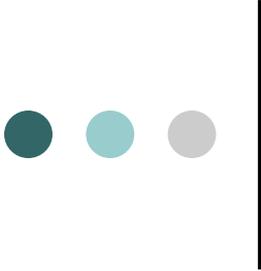
Lawrence B. Sawyer

Dodatna smjernica – Praktični vodič - Izvješća interne revizije – priopćavanje rezultata angažmana s izražavanjem uvjerenja

- **Stanje:** činjenični dokazi koje je interni revizor prikupio tijekom provođenja revizijskih postupaka (aktualno stanje).
- **Kriterij:** standardi, mjere ili očekivanja korišteni prilikom vrednovanja i/ili potvrđivanja opažanja (ispravno stanje) - pisane politike, procedure, zakoni, regulative, smjernice, uspostavljene organizacijske prakse, logične procedure („zdrav razum“).
- **Uzrok:** glavni razlog zbog kojeg dolazi do razlike između kriterija (ispravno stanje) i stanja (aktualno stanje).
- **Posljedica:** rizik ili izlaganje koje je nastalo zbog toga što stanje (aktualno stanje) nije sukladno s kriterijem (ispravno stanje).
- **Procjena:** određivanje razine značajnosti svakog opažanja i pomaže menadžmentu prilikom određivanja prioriteta njihovog plana djelovanja, a internim revizorima prilikom određivanja prioriteta kod praćenja poboljšanja odnosno postupanja s rezultatima.

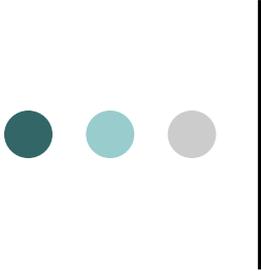


Izvor: The Institute of Internal Auditors (2016) Audit Reports – Communicating Assurance Engagement Results. IPPF: Supplemental Guidance – Practice Guide. Altamonte Springs, Florida: The IIA, str. 15.



Zaključci (Mišljenje)

- **Profesionalni sud revizora o aktivnostima koje ispituje**
- Osigurava komentar revizora koji **se utemeljuje na procjeni postojećeg stanja koje je utvrđeno u procesu interne revizije**
- Mišljenje treba točno i jasno izraziti što revizor misli, uključujući samo ono što je opravdano i **utemeljeno na dovoljno odgovarajućih revizijskih dokaza**
- Mišljenje **ne smije biti utemeljeno na dojmu revizora**
- Mišljenje **treba formulirati i u slučaju da nisu utvrđena odstupanja, slabosti i nedostaci**



Zaključci (Mišljenje)

- Zaključci **podržavaju mišljenje** i pojašnjavaju ga
- Zaključak treba odgovoriti na pitanja koja proizlaze iz utvrđene **svrhe revizije**
- Zaključak treba uključiti **izjavu o objektu i predmetu** revizije
- Zaključak treba uključiti mišljenje osobe koja sastavlja izvješće **o onome što je utvrđeno**



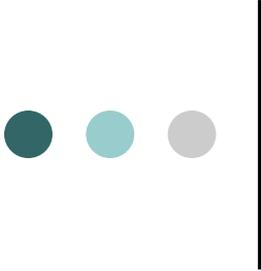
Preporuke

- **Preporuke moraju biti utemeljene na revizijskim nalazima i zaključcima (mišljenju) internog revizora**
- Interni revizor u svom izvješću **daje preporuke kako se može ispraviti nezadovoljavajuće stanje i uzrok.** Interni revizor ne ističe **kako se mora ispraviti nezadovoljavajuće stanje.**
- Često se **ne radi o jedinom načinu ispravljanja** slabosti i nedostataka već se preporuke utvrđuju kao **mogućnost koja se razmatra između više pravaca djelovanja.**
- Preporuke se **raspravljaju tijekom revizije.** Treba se **osloniti na znanje, iskustvo, "širinu i dubinu" razumijevanja aktivnosti koju obavlja revidirani subjekt.**



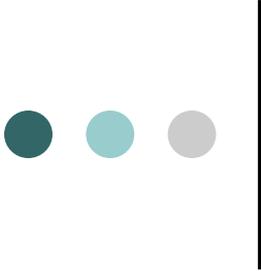
Preporuke

- Prilikom utvrđivanja i priopćavanja preporuka interni revizor mora razmotriti **troškovnu komponentu preporuka** (*cost-benefit*) - interni revizor je član organizacije; "perspektiva vlasnika", "perspektiva vlastitog džepa"
- Istodobno postoje i neke situacije i **preporuke koje "nemaju cijenu"** → sigurnost, ekologija, reputacija → potrebna suglasnost najviše razine upravljanja
- Postići neposrednu **povezanost preporuke i revizijskog nalaza**
- Interni revizor može dati **preporuke za poboljšanje** i onih aktivnosti **koje nisu vezane uz nepravilno stanje** - "Preporuke za poboljšanje"



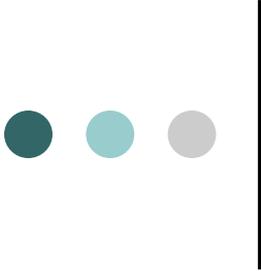
Preporuke

- Akciji usmjerene učinkovite preporuke (engl. *Action-Oriented Effective Recommendations*)
 - Moraju biti ispravno usmjerene
 - Moraju biti određene i konkretne
 - Moraju biti uvjerljive
 - Moraju biti pozitivne i konstruktivne u tonu i sadržaju
 - Moraju se odnositi na uzroke problema
 - Moraju biti realne i izvedive
 - Moraju biti troškovno prihvatljive
 - Moraju, kada je to moguće, uključivati alternativne mogućnosti djelovanja



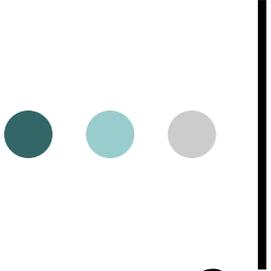
"Preporuka"

- *Preporuka je rukovodstvu da se propiše X.*
- *Preporuka ide u smjeru dopune organizacijskog ustroja.*
- *Preporuka ide u smjeru izrade operativnih procedura za djelovanje u kriznim situacijama.*
- *Preporuka ide u smjeru izrade pisanih procedura.*
- *Preporuka rukovodstvu je da se propiše procedura o kolanju dokumentacije.*
- *Preporuka ide u smjeru potrebe izrade procedure prava pristupa podacima, skladištenju i čuvanju digitalnih podataka i odgovornosti prema svim elementima upravljanja podacima.*



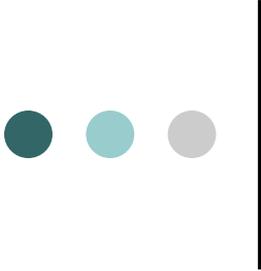
"Preporuka"

- *Knjiženje uplata dugovanja korisnika usluge X raditi promptno, kako bi pregled stanja dugovanja bio ažuran u aplikaciji...*
- *Na nivou organizacijskog dijela Y potrebno je razmotriti problematiku izdavanja i plaćanja računa za Z te donijeti jedinstvenu uputu u vezi istog.*
- *Donijeti interni akt za proces obračuna plaća i objaviti ga na intranetu.*
- *Predlažemo da se jasno definira upravljanje projektima.*
- *Redovito izrađivati izvještaje usklađivanja A i B.*



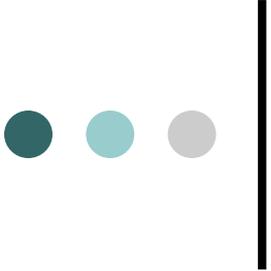
"Preporuka"

- *Osobe odgovorne za realizaciju ugovora moraju bolje upravljati ugovorima. Sve odredbe ugovora moraju se poštivati.*
- *Kontinuirano raditi na stvaranju točne baze podataka.*
- *Povjerenstvo mora više pažnje posvetiti analizi i ocjeni ponuda.*
- *Postupke javne nabave potrebno je provoditi po procedurama Zakona o javnoj nabavi.*
- *Implementirati standardne izvještaje za potrebe praćenja i obračuna odvjjetničkih naknada.*
- *Potrebno je poboljšati proces planiranja potrebnih zaliha materijala.*
- *Za potrebe projektiranja bitno je izraditi kvalitetan zadatak na temelju kojeg će ponuditelji moći dostaviti kvalitetne i međusobno usporedive ponude.*



Baza preporuka - u tabličnom obliku

- U zaglavlju naziv i brojčana oznaka angažmana te ime i prezime voditelja tima
- Redni broj preporuke
- Preporuka
- Mjere i aktivnosti za provedbu preporuke
- Osoba zadužena za provedbu (glavni nositelj + povezane osobe i/ili organizacijski dijelovi)
- Planirani krajnji rok za provedbu
- Datum provedbe
- Status preporuke – provedeno + dokazi o provedbi, provedba u tijeku (nije istekao rok provedbe), nije provedena (istekao je rok za provedbu), zamijenjene preporuke
- Napomena



BAZA PODATAKA ZA PRAĆENJE STATUSA PROVEDBE PREPORUKA

Naziv /Oznaka revizije	Preporuka	Mjere i aktivnosti za provedbu preporuka	Rok za provedbu	Odgovorna osoba za provedbu Organizacijska jedinica	Status provedbe/ Datum provedbe	Razlozi kašnjenja/ Napomena



Formuliranje i izražavanje mišljenja interne revizije

- Zahtjevi za mišljenjem interne revizije na pojedinačnoj razini → **mišljenje na mikro razini (micro-level opinions)** → temelji se na rezultatima **jednog revizijskog angažmana** ili nekoliko angažmana koji se provode u ograničenom vremenskom razdoblju.
- Zahtjevi za mišljenjem interne revizije šireg opsega, koji se odnosi na organizaciju u cjelini → **mišljenje na makro razini (macro-level opinions)** → formuliraju se na temelju rezultata **više pojedinačnih revizija - sveukupna (globalna) mišljenja**

Makro razina mišljenja interne revizije

- mišljenje o cjelokupnom sustavu internih kontrola nad financijskim izvještavanjem poslovnog subjekta (makro)
- mišljenje o kontrolama i procedurama koje su uspostavljene unutar organizacije kao cjeline radi postizanja usklađenosti poslovanja sa zakonima i regulativom, posebice ako se te kontrole i procedure provode u više zemalja i podružnica (makro)
- mišljenje o učinkovitosti kontrola kao što su planiranje i upravljanje uspješnošću, kada se takve kontrole provode u više podružnica ili pokrivaju većinu imovine, resursa, prihoda poslovnog subjekta (makro)

Mikro razina mišljenja interne revizije

- mišljenje o pojedinačnom poslovnom procesu ili aktivnosti unutar jedne organizacije, odjela ili lokacije (mikro)
- mišljenje o sustavu internih kontrola podružnice ili izvještajne jedinice, kada su sve revizijske aktivnosti obavljene u okviru pojedinačne revizije (mikro)
- mišljenje o usklađenosti organizacije s politikama, zakonima i regulativom u pogledu privatnosti podataka kada se obavljani djelokrug rada odnosi na jednu ili tek nekoliko poslovnih jedinica (mikro)

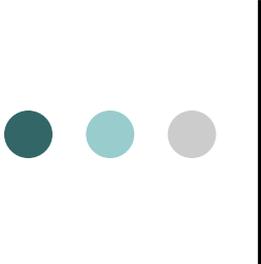
Opseg mišljenja interne revizije

○ Makro razina mišljenja interne revizije

- Izdaje se **na određeni datum** a odnosi se na **revizijske dokaze prikupljene tijekom** određenog vremenskog razdoblja
- Formulira se na **temelju rezultata više pojedinačnih angažmana** koji se provode **u različitim** razdobljima tijekom godine
- Formulira se na **temelju rada više članova odjela interne revizije ali i drugih internih i eksternih pružatelja usluga** s izražavanjem uvjerenja
- **Utemeljeno je na formalnim revizijskim dokazima** koji se često nadopunjuju **i neformalnim** (procjenama)
- Mogu se **naknadno nadograđivati** i mijenjati
- Mogu se izdati **ograničena makro mišljenja** interne revizije

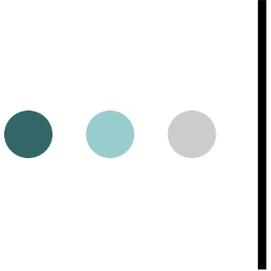
Opseg mišljenja interne revizije

- **Sažimanje** i interpretacija nalaza **više pojedinačnih revizijskih projekata** od kojih su neki kompletirani i **nekoliko mjeseci prije datuma izdavanja makro mišljenja**
- Posebnu **pozornost** treba **posvetiti aktivnostima praćenja rezultata** (engl. *follow-up*) i poduzimanja korektivnih aktivnosti **u ranije provedenim pojedinačnim revizijama**
- Nužna je **procjena rizika eventualnog korištenja radom drugih** (*OAP - Other Assurance Providers*) prilikom izražavanja mišljenja i oslanjanja na dokaze prikupljene od strane drugih
- **Poseban angažman za glavnog internog revizora (CAE)** koji mora uspostaviti odgovarajuću metodologiju, organizaciju i planiranje izražavanja makro mišljenja



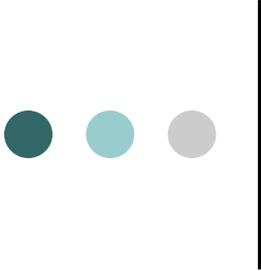
Opseg mišljenja interne revizije

- **Mikro razina mišljenja interne revizije**
 - donosi na **temelju rezultata** do kojih je interni revizor došao **u okviru pojedinačnog revizijskog projekta ili angažmana**, odnosno **užeg revidiranog područja**
 - ovo mišljenje se **ograničava na pojedini poslovni proces, funkciju, aktivnost ili organizacijski dio** poduzeća i najčešće je u vezi s ugrađenim internim kontrolama u navedene komponente organizacije te povezane rizike.
 - izražavanje takvih mišljenja zahtijeva razmatranje revizijskih nalaza koji su rezultat pojedinačnih revizijskih angažmana i odgovarajuće procjene tih nalaza **od strane internog revizora**.



Povezanost mikro i makro razine mišljenja

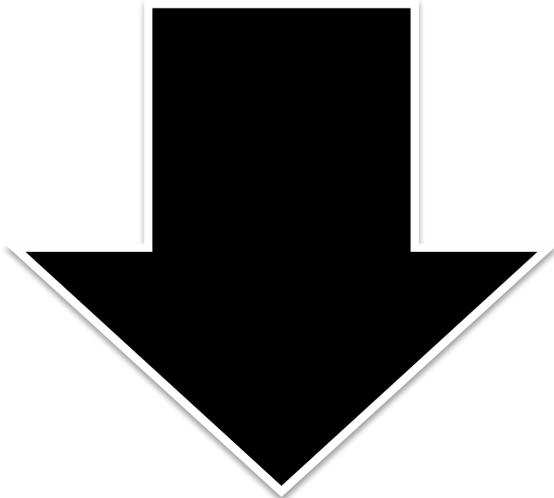
- Broj izraženih mikro mišljenja **najčešće je veći** od ukupno izraženih makro mišljenja na godišnjoj razini
- Realizacija i kompletiranje pojedinačnih revizijskih angažmana **pretpostavka je** za formuliranje mikro mišljenja interne revizije ali istodobno i makro razine mišljenja
- **Očekivana makro mišljenja u značajnoj mjeri determiniraju djelokrug specifičnih pojedinačnih angažmana** i mikro mišljenja interne revizije → informacijski input prilikom sastavljanja godišnjeg plana interne revizije



Mišljenja pozitivnog i negativnog uvjerenja



**Pozitivno
uvjerenje
(*Positive
assurance*)**



**Negativno
uvjerenje
(*Negative
assurance*)**

Pozitivno vs negativno uvjerenje



Mišljenja pozitivnog uvjerenja

- Najviša razina uvjerenja internog revizora
- Interni revizor je prikupio dovoljno odgovarajućih revizijskih dokaza
- Interni revizor zauzima nedvojbenu poziciju koja je najčešće **binarne prirode**, primjerice interne kontrole jesu ili nisu učinkovite u konkretnoj situaciji ili primjerice, rizicima se učinkovito upravlja ili se neučinkovito upravlja.
- Koriste se rangovi (varijante ili skale) mišljenja pozitivnog uvjerenja, odnosno tzv. **sustav rangiranja** (engl. *grading system*) učinkovitosti internih kontrola, adekvatnosti sustava upravljanja rizicima i tome slično.

Mišljenje negativnog uvjerenja

- O mišljenjima pozitivnog uvjerenja se zapravo uopće ne može govoriti u situaciji kada interni revizor nije u mogućnosti prikupiti dovoljno odgovarajućih dokaza na kojima će utemeljiti mišljenje. Naprotiv, tada se radi o **negativnom ili ograničenom uvjerenju** (engl. *negative assurance, limited assurance*)



Korištenje sustava rangiranja pri izražavanju mišljenja interne revizije

- *Grading system, rating system*
- Koristi se prilikom izražavanja mišljenja pozitivnog uvjerenja
- Revizijski dokazi moraju podržati takva precizna i detaljna mišljenja s jasno utvrđenim granicama
- Dosljedna primjena tijekom godine radi mogućnosti usporedbe





Primjer 1. Tri razine rangiranja mišljenja interne revizije

- **Neadekvatan sustav interne kontrole** - nalazi ukazuju na značajne slabosti i potrebu za hitne mjere za njihovo otklanjanje.
- **Adekvatan sustav internih kontrola s rezervom** - broj nalaza, od kojih su neki značajni, su se povećali.
- **Zadovoljavajući sustav internih kontrola** - nalazi upućuju na to da su u cjelini kontrole zadovoljavajuće, iako neka poboljšanja mogu biti preporučena.



Primjer 2. Četiri razine rangiranja mišljenja interne revizije

- **Učinkovito**
 - Vrednovane kontrole su odgovarajuće (primjerene) i učinkovite kako bi se osiguralo prihvatljivo jamstvo da se rizicima upravlja i da bi ciljevi trebali biti ostvareni
- **Neophodna su neka poboljšanja**
 - Nekoliko specifičnih slabosti kontrola je utvrđeno, međutim općenito, razmatrane kontrole su adekvatne (primjerene) i učinkovite kako bi se osiguralo prihvatljivo jamstvo da se rizicima upravlja i da bi ciljevi trebali biti ostvareni.
- **Značajna poboljšanja su neophodna**
 - Brojne specifične slabosti kontrola su utvrđene. Kod vrednovanih kontrola ne postoji vjerojatnost da mogu osigurati prihvatljivo jamstvo da se rizicima upravlja i da bi ciljevi trebali biti ostvareni.
- **Nezadovoljavajuće**
 - Kontrole koje su vrednovane su neadekvatne (neprimjerene) i neučinkovite da bi osigurale prihvatljivo jamstvo da se rizicima upravlja i da bi ciljevi trebali biti ostvareni



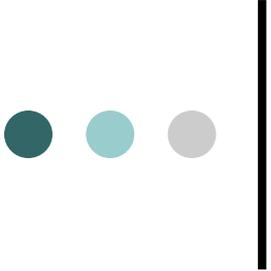
Primjer 3. Mišljenja o ocjeni preostalog rizika nakon razmatranja sustava internih kontrola ili sustava upravljanja rizicima

- **Vrlo visoki preostali rizik** – preostali rizik nakon razmatranja adekvatnosti i/ili učinkovitosti kontrola ostaje vrlo visok u odnosu na matricu procjene rizika (kriteriji rangiranja rizika) organizacije ili dijelova organizacije. To je ispod prihvatljive razine koja se može tolerirati.
- **Visoki preostali rizik** – preostali rizik nakon razmatranja adekvatnosti i/ili učinkovitosti kontrola ostaje visok u odnosu na matricu procjene rizika (kriteriji rangiranja rizika) organizacije ili dijelova organizacije. To je ispod prihvatljive razine koja se može tolerirati.
- **Srednji preostali rizik** - preostali rizik nakon razmatranja adekvatnosti i/ili učinkovitosti kontrola je srednji u odnosu na matricu procjene rizika (kriteriji rangiranja rizika) organizacije ili dijelova organizacije i stoga je unutar razine rizika koja se može tolerirati.
- **Niski preostali rizik** - preostali rizik nakon razmatranja adekvatnosti i/ili učinkovitosti kontrola je nizak u odnosu na matricu procjene rizika (kriteriji rangiranja rizika) organizacije ili dijelova organizacije i stoga je unutar razine rizika koja se može tolerirati.



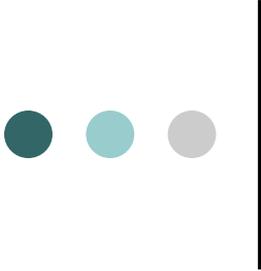
Primjer 4. Mišljenja interne revizije - prioriteti djelovanja u odnosu na revizijske nalaze

- **Visoki prioritet djelovanja** - hitna (trenutačna) pozornost menadžmenta je neophodna.
- **Srednji prioritet djelovanja** - pravodobna pozornost menadžmenta je opravdana.
- **Niski prioritet djelovanja** - rutinska pozornost menadžmenta je opravdana.



Primjer 5. Pet razina rangiranja mišljenja interne revizije

- **Izvrstan** - nema odstupanja
- **Dobar** - relativno mala odstupanja
- **Fer** - relativno velika odstupanja
- **Slabo** - više od jednog velikog odstupanja
- **Nezadovoljavajuće** - neuspjeh u ostvarivanju glavne misije i ciljeva aktivnosti



Akcijski plan

- **Dodana vrijednost svakog pojedinog revizijskog angažmana** očituje se kroz sposobnost utvrđivanja preporuka te **postizanja prihvaćanja preporuka i njihove implementacije**
- Akcijski plan:
 - Izrađuje revidirana strana polazeći pri tome od revizorovih preporuka
 - Određuje ga sa svojim nadređenima
 - Dostavlja ga odjelu interne revizije na provjeru valjanosti i na suglasnost
- Akcijski plan je neka vrsta "ugovora" između revizora (koji izdaju preporuke) i revidirane strane (koji su suglasni za rješavanje problema)



Akcijski plan

- KOREKCIJE I KOREKTIVNE AKCIJE
- PLAN PROVOĐENJA KOREKTIVNIH MJERA (CAP - Corrective Action Plan)
 - **Koje su korektivne mjere planirane?**
 - **Tko je odgovoran za njihovu pravodobnu implementaciju?**
 - **Kada se mogu očekivati promjene na temelju poduzetih korektivnih mjera ili što je osnova za njihovo eventualno nepoduzimanje?**

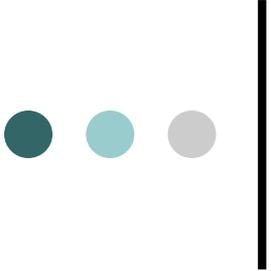


Standard 2500 - Praćenje postupanja s rezultatima

- **2500 – Praćenje postupanja s rezultatima**

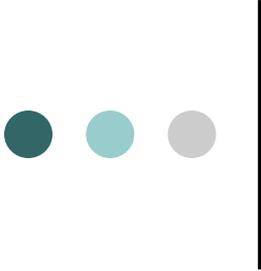
Glavni revizor treba **utvrditi i održavati sustav za praćenje postupanja s rezultatima** koji su priopćeni rukovodstvu.

- **2500.A1** – Glavni revizor treba utvrditi nastavne aktivnosti u sklopu praćenja kako bi osigurao da su radnje koje odredi rukovodstvo **uspješno provedene**, ili da je viši menadžment na sebe preuzelo **rizik nepoduzimanja radnji**



Praćenje postupanja s rezultatima

- Interna revizija može učinkovito pratiti postupanje s rezultatima pomoću:
 - Upućivanja primjedbi i preporuka angažmana odgovarajućim razinama rukovodstva odgovornim za poduzimanje korektivnih radnji.
 - Primanja i procjenjivanja odgovora uprave i predloženih planova djelovanja na primjedbe i preporuke angažmana tijekom angažmana ili unutar razumnog vremenskog razdoblja nakon priopćavanja rezultata angažmana. Odgovori su korisniji ako uključuju dovoljno informacija na temelju kojih glavni revizor može procijeniti adekvatnost i pravovremenost predloženih radnji.



Praćenje postupanja s rezultatima

- Primanja periodičkih ažuriranih informacija od uprave kako bi mogli procijeniti stanje koraka koje poduzima za ispravljanje primjedbi i/ili provedbu preporuka.
- Primanja i procjenjivanja informacija iz drugih organizacijskih jedinica odgovornih za procedure praćenja ili korektivnog djelovanja.
- Izvještavanja višem menadžmentu i/ili odboru o statusu odgovora na primjedbe i preporuke iz angažmana.



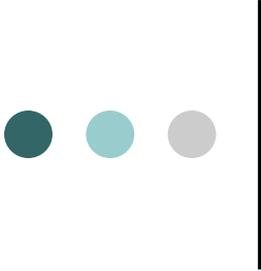
Proces praćenja postupanja s rezultatima

- **Praćenje** je proces pomoću kojeg interni revizori procjenjuju:

- prikladnost,
- učinkovitost i
- pravovremenost

radnji poduzetih od strane uprave u pogledu priopćenih primjedbi i preporuka, uključujući one internih revizora i drugih.

- Ovaj proces također uključuje utvrđivanje jesu li viši menadžment i/ili odbor **preuzeli rizik nepoduzimanja korektivnih radnji** vezano uz priopćene primjedbe.



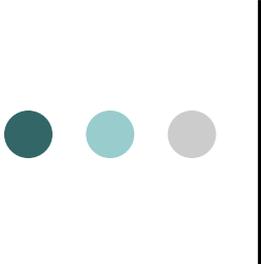
Proces praćenja postupanja s rezultatima

- Odgovornost za praćenje treba se definirati u pisanoj **povelji o internoj reviziji**.
- **Prirodu, vremenski raspored i opseg praćenja treba odrediti glavni interni revizor.** Čimbenici koje treba razmotriti u utvrđivanju su:
 - Značaj priopćene primjedbe ili preporuke
 - Stupanj napora i trošak potreban za ispravljanje priopćenog stanja
 - Utjecaj koji može imati, ako korektivna mjera ne uspije
 - Kompleksnost korektivne mjere
 - Potrebno vremensko razdoblje



Proces praćenja postupanja s rezultatima

- Glavni interni revizor je odgovoran za **planiranje aktivnosti praćenja** kao dijela razvijanja programa rada angažmana.
- **Planiranje praćenja treba se temeljiti na riziku i izlaganju riziku, kao i stupnju težine i značenju vremena u provedbi korektivnih mjera.**
- Kada glavni interni revizor prosudi da je usmeni ili pismeni odgovor uprave da su poduzete mjere dovoljne kada se odmjere u odnosu na relativnu važnost primjedbe ili preporuke, praćenje se može provesti **kao dio sljedećeg angažmana.**
- Aktivnosti praćenja trebaju se odgovarajuće **dokumentirati.**



PRAĆENJE POSTUPANJA S REZULTATIMA

- PREDLOŽENE KOREKTIVNE MJERE SU PODUZETE I PROBLEM JE RIJEŠEN
- PODUZETE SU PREDLOŽENE KOREKTIVNE MJERE, ALI MJERA NE RJEŠAVA PROBLEM
- MENADŽMENT PODUZIMA KOREKTIVNE MJERE, ALI NIJE RAZUMIO PREPORUKE REVIZORA
- MENADŽMENT NE PODUZIMA KOREKTIVNE MJERE
- ...



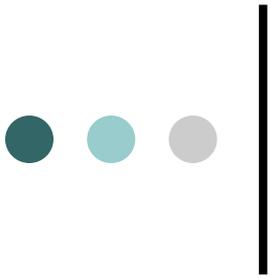
Standard 2600 - Priopćavanje odluke o prihvaćanju rizika

- **2600 – Priopćavanje odluke o prihvaćanju rizika**

Kada glavni interni revizor smatra da **je viši menadžment prihvatio stupanj preostalog rizika** koji može biti **neprihvatljiv organizaciji**, glavni interni revizor o tom pitanju **treba raspraviti s višim menadžmentom**. Ako se odluka o preostalom riziku **ne riješi**, glavni interni revizor i viši menadžment stvar predaju **na rješavanje odboru**.

Literatura

- Anderson, U.L., Head, M.J., Ramamoorti, S., Riddle, C., Salamasick, M., Sobel, P.J., Internal Auditing: Assurance & Consulting Services, The Institute of Internal Auditors Research Foundation (IIARF), Florida, 2017.
- Međunarodni okvir profesionalnog djelovanja (MOPD), prijevod s engleskog jezika, Hrvatski institut internih revizora (HIIR), Zagreb, 2017., *Copyright © by The Institute of Internal Auditors, Inc. All rights reserved.*
- Međunarodni standardi za profesionalno obavljanje interne revizije, prijevod s engleskog jezika, Hrvatski institut internih revizora (HIIR), Zagreb, 2016., *Copyright © by The Institute of Internal Auditors, Inc. All rights reserved.*
- Taylor, M., Putting Risk of the heart of Internal Audit Planning, 11th International Conference, Best Practices of the Internal Audit Sustainability, Hrvatski institut internih revizora, Lovran, 2019.
- The Institute of Internal Auditors, Engagement Planning: Establishing Objectives and Scope. IPPF: Recommended Guidance – Supplemental Guidance: Practice Guide. Lake Mary, Florida: The IIA, 2017., *Copyright © by The Institute of Internal Auditors, Inc. All rights reserved.*
- The Institute of Internal Auditors, Audit Reports – Communicating Assurance Engagement Results. IPPF: Supplemental Guidance – Practice Guide. Altamonte Springs, Florida: The IIA, 2016., *Copyright © by The Institute of Internal Auditors, Inc. All rights reserved.*
- The Institute of Internal Auditors, Model Internal Audit Activity Charter. IPPF: Recommended Guidance – Supplemental Guidance: Other Supplemental Guidance. Altamonte Springs, Florida: The IIA, 2017., *Copyright © by The Institute of Internal Auditors, Inc. All rights reserved.*
- IPPF – Practice Guide “Formulating and Expressing Internal Audit Opinions“, The Institute of Internal Auditors, The IIA, March 2009., *Copyright © by The Institute of Internal Auditors, Inc. All rights reserved.*
- Reding, K. F., Sobel, P.J., Anderson, U.L., Head, M.J., Ramamoorti, S., Salamasick, M., Riddle, C., Internal Auditing: Assurance & Consulting Services, The Institute of Internal Auditors Research Foundation (IIARF), Florida, 2009.
- Sawyer, L. B., Dittenhofer, M. A., Scheiner: Sawyer's Internal Auditing – The Practice of Modern Internal Auditing, Institute of Internal Auditors, Altamonte Springs, Florida, 2003.
- Sawyer, L., B., Sawyer's Internal Auditing: Enhancing and Protecting Organizational Value, 7th Edition, Internal Audit Foundation, 2019.,
- Spencer Pickett, K. H.: The Internal Auditing Handbook, John Wiley & Sons, Chichester, etc., 2010.
- Spencer Pickett, K.H.: The Internal Auditor at Work: A Practical Guide to Everyday Challenges, John Wiley & Sons, Inc., Hoboken, New Jersey, 2004.
- Tušek, B., Žager, L., Barišić, I., Interna revizija, HZRFD, Zagreb, 2014.



btusek@efzg.hr