

Nebojša Jeremić<sup>1</sup>

STRUČNI RAD

UDK 006.44:658.513

DOI: 10.46793/Rev25111.171J

Primljen: 31.08.2025.

Prihvaćen: 09.09.2025.

Objavljen: 30.09.2025.

## Primena Tematskih zahteva u praksi interne revizije

---

**Apstrakt:** *Tematski zahtevi su smernice za praksu interne revizije koje su obavezne za angažmane uveravanja u kojima je u fazi procene rizika identifikovan rizik koji prelazi kritični prag značajnosti. Primena Tematskih zahteva omogućuje organizacijama da odgovore na složene rizike današnjeg poslovnog okruženja. Ovaj vodič jasno ukazuje da uspešna primena tematskih zahteva nije samo pitanje formalne usklađenosti, već i promišljen pristup koji balansira profesionalne standarde sa praktičnim potrebama organizacije.*

---

**Ključne reči:** *IPPF, procena rizika, profesionalno rasuđivanje.*

---

---

<sup>2</sup> Telekom Srbija, Beograd, Srbija.  
E-mail: [nebojsaje@telekom.rs](mailto:nebojsaje@telekom.rs)  
ORCID iD: <https://orcid.org/0009-0005-8622-3399>

## UVOD

Međunarodni okvir profesionalnih praksi predstavlja temelj savremene interne revizije, objedinjujući Globalne standarde interne revizije, Tematske zahteve i Globalne smernice u koherentnu celinu. Tematski zahtevi zauzimaju posebno mesto kao obavezni elementi za angažmane uveravanja u specifičnim oblastima rizika, dok se preporučuju za savetodavne angažmane kada se odnose na definisane ciljeve.

Ovi zahtevi nisu nastali kao odgovor na rastuću kompleksnost poslovnog okruženja i potrebu za konzistentnom primenom najboljih praksi širom sveta. Oni uspostavljaju minimalni standard pokrivanja u kritičnim oblastima rizika, istovremeno omogućavajući internim revizorima da prilagode pristup specifičnim potrebama svoje organizacije.

Ključno je razumeti da Tematski zahtevi ne zamenjuju profesionalno rasuđivanje već naprotiv, oni ga zahtevaju. Uspesna primena podrazumeva pažljivu procenu konteksta organizacije, njenih rizika i kapaciteta, kako bi se obezbedilo da revizorski rad bude istovremeno standardizovan i prilagođen lokalnim potrebama. Ovaj vodič pruža praktičan okvir za postizanje te delikatne ravnoteže.

## ULOGA PROFESIONALNOG RASUĐIVANJA

Profesionalno rasuđivanje omogućava internim revizorima da prilagode primenu Tematskih zahteva jedinstvenom kontekstu, profilu rizika i strateškim prioritetima organizacije, čime se obezbeđuje da revizorsko pokrivanje bude relevantno i srazmerno.

Profesionalno rasuđivanje se koristi u različitim fazama životnog ciklusa angažmana interne revizije.

- Tokom planiranja interne revizije (Standard 9.4 Plan interne revizije) donose se odluke o tome koji rizici u vezi sa Tematskim zahtevima imaju dovoljno značaja da zasluže obuhvat.
- Prilikom definisanja ciljeva i obuhvata angažmana (Standard 13.3 Ciljevi i obuhvat angažmana), posebno se razmatra da li se Tematski zahtev primenjuje u celini ili samo delimično.
- Rasuđivanje je takođe ključno kada se procenjuje i dokumentuje primenljivost i izuzeci, bira kriterijum za vrednovanje (Standard 13.4 Kriterijumi za vrednovanje) i utvrđuju koraci programa rada (Standard 13.6 Program rada).
- Na kraju, profesionalno rasuđivanje se koristi i pri odlučivanju da li dokazi prijavljeni od eksternih pružalaca uveravanja (npr. regulatorne revizije) zadovoljavaju tražene uslove.

Iako se očekuje usklađenost sa Tematskim zahtevima, u izuzetnim okolnostima (npr. ograničenja resursa ili specifičnosti sektora) potpuna primena možda neće biti moguća.

U takvim slučajevima, izvršni rukovodilac revizije mora da preduzme alternativne mere koje ostvaruju nameru zahteva, a razloge za odstupanje da dokumentuje i komunicira („usklađi ili objasni” pristup). Ovaj pristup je u skladu sa principima Standarda.

Prema Principu 1 (Svrha interne revizije), od internih revizora se zahteva da pokažu integritet i objektivnost u primeni profesionalnog rasuđivanja. Standard 4.1 Usklađenost sa Globalnim standardima interne revizije naglašava da se profesionalno rasuđivanje mora sprovoditi sa dužnom profesionalnom pažnjom. To znači da odluke moraju biti zasnovane na razlozima i dokazima, a ne na intuiciji ili proizvoljnosti, kao i da budu u skladu sa metodologijom interne revizije i prioritetima rizika organizacije. Sve odluke donete na osnovu profesionalnog rasuđivanja moraju biti jasno dokumentovane (u planu interne revizije, radnim papirima ili matricama primenljivosti Tematskih zahteva) i moraju biti transparentne i odbranjive tokom pregleda kvaliteta ili eksternih procena.

Profesionalno rasuđivanje ne zamenjuje strukturu već omogućava internim revizorima da prilagode strukturisane zahteve, kao što su Tematski zahtevi, složenoj realnosti. Njegova svrha je da obezbedi da revizorski rad bude u isto vreme usklađen sa Standardima i prilagođen potrebama organizacije, pružajući uveravanje koje je kredibilno i relevantno.

## PRISTUP ZASNOVAN NA RIZIKU ZA UTVRĐIVANJE PRIMENLJIVOSTI

Revizorske aktivnosti prate pristup zasnovan na riziku, kako bi se resursi usmerili na oblasti od najvećeg značaja. Identifikacija tema revizije i određivanje obuhvata treba da budu zasnovani na temeljnoj i dobro dokumentovanoj proceni rizika. Tematski zahtev postaje primenljiv kada je određena tema identifikovana tokom procene rizika i kada je rizik procenjen kao značajan. Za procenu značaja rizika povezanog sa određenim Tematskim zahtevom, funkcija interne revizije treba najpre da identifikuje rizik u odnosu na:

- strateške ciljeve organizacije,
- poznate izloženosti,
- prethodne incidente, ili
- promene u okruženju.

Zatim se procenjuje svojstveni rizik (inherentni rizik) kroz vrednovanje njegovog uticaja i verovatnoće. Dobijena „ocena rizika” se upoređuje sa definisanim apetitom za rizik organizacije kako bi se utvrdilo da li rizik prelazi kritični prag.

Definisanje kritičnog praga povezano je sa apetitom organizacije za rizik, koji oblikuju komisija za reviziju/odbor i najviše rukovodstvo. Pritom se razmatraju:

- finansijski, pravni, regulatorni i uticaji usklađenosti,
- kao i kvalitativni efekti, poput reputacionih šteta ili neuspeha u ispunjavanju strateških i etičkih očekivanja.

Rukovodstvo pruža jasne smernice o vrstama rizika koje organizacija može prihvatiti samo u ograničenom obimu, kao i o onim rizicima koji su potpuno neprihvatljivi, čak i kada je verovatnoća njihove pojave mala. Očekivanja odbora i rukovodstva, uz jasno usaglašeno razumevanje kriterijuma za ocenjivanje, ključna su za dosledne i na riziku usklađene procene značaja rizika.

Kada se rizik identifikuje kao značajan, on se povezuje sa relevantnim Tematskim zahtevom i odgovarajućim elementima upravljanja organizacijom, upravljanja rizicima ili kontrolnih procesa, kako bi se odredilo koji zahtevi važe. Svi zahtevi moraju biti pregledani radi procene njihove relevantnosti. Ako se određeni zahtevi ocene kao neprikladni zbog prirode, konteksta ili osnovnog uzroka rizika, ti izuzeci moraju biti jasno dokumentovani, uz obrazloženje razloga.

Primer: Ako rizik proizlazi iz propusta u izvršenju kontrolnih aktivnosti, a ne iz pitanja upravljanja, tada su primenljivi samo elementi Tematskog zahteva koji se odnose na kontrole. Na taj način obuhvat revizije ostaje usklađen sa stvarnim rizikom i pravilno određen.

Interna revizija jedne banke identifikovala je rizik od kašnjenja u knjiženju platnih transakcija. Analizom se utvrdilo da problem ne potiče od odluka menadžmenta (upravljanje), već od operativnog nivoa – zaposleni nisu dosledno izvršavali postojeće kontrolne aktivnosti (npr. dnevna usklađivanja i odobravanje knjiženja od strane drugog zaposlenog). U takvoj situaciji, Tematski zahtev koji se odnosi na „upravljanje“ (npr. nadzor odbora ili uloga izvršnog rukovodstva) nije primenljiv, jer osnovni uzrok rizika nije u menadžmentu, već u slabostima u izvršenju kontrola. Zato se revizorski obuhvat fokusira samo na deo Tematskog zahteva koji pokriva kontrolne aktivnosti (proverava se da li su procedure adekvatno definisane, da li su zaposleni obučeni, da li postoji nadzor i evidencija sprovođenja kontrola). Na taj način obuhvat revizije ostaje:

- usklađen sa stvarnim rizikom (slabosti u izvršenju kontrola),
- proporcionalan (ne ulazi se nepotrebno u pitanja upravljanja koja nisu povezana sa problemom).

Profesionalno rasuđivanje interne revizije se ovde ogleda u odluci da se iz Tematskog zahteva primene samo elementi vezani za kontrole, a da se deo o upravljanju dokumentovano isključi, uz jasno obrazloženje u radnim papirima.

## OBAVEZNI ZAHTEVI U VEZI SA IDENTIFIKACIJOM TEME

Tematski zahtevi su obavezni za angažmane uveravanja kada je rizik identifikovan tokom procene rizika i kada prelazi kritični prag (videti poglavlje 2, napred neveden Pristup zasnovan na riziku za utvrđivanje primenljivosti). Ovo se odnosi kako na periodičnu procenu rizika koja služi za izradu plana interne revizije, tako i na specifičnu procenu rizika koja se sprovodi radi definisanja obuhvata pojedinačnog angažmana.

Za savetodavne angažmane, Tematski zahtevi se preporučuju kada se tema odnosi na ciljeve angažmana.

Tematski zahtevi postaju primenljivi kada je tema eksplicitno uključena u plan interne revizije kao angažman uveravanja. Primena se može odvijati:

- kroz sveobuhvatnu tematsku reviziju u potpunosti posvećenu datoj oblasti, ili
- kroz pokrivanje zahteva u okviru više angažmana, raspoređenih tokom više godina.

U ovim slučajevima, interni revizori moraju da obezbede da svi relevantni zahtevi budu obuhvaćeni i da dokumentacija angažmana jasno pokazuje kako i kada je svaki deo zahteva obrađen.

Tematski zahtevi moraju se primeniti i kada je tema identifikovana tokom samog angažmana, što znači da je dostigla prioritet iznad kritičnog praga, u skladu sa apetitom za rizik organizacije. U tom slučaju, tema se tretira kao značajan rizik koji zahteva pažnju u skladu sa ciljevima i procenom rizika angažmana. Važno je istaći da nije uvek neophodna potpuna primena Tematskog zahteva. Ako se identifikovani rizik odnosi samo na određeni deo upravljanja, upravljanja rizicima ili kontrolnih procesa (npr. samo na kontrole, a ne na upravljanje), tada se primenjuju samo relevantni elementi. Obuhvat primene mora da bude usklađen sa prirodom i granicama identifikovanog rizika, kao i sa ciljevima revizije. Profesionalno rasuđivanje treba da se primeni pri odlučivanju o tome koji zahtevi su relevantni i srazmerni nivou i vrsti rizika.

Tematski zahtev je takođe primenljiv kada tema postane deo angažmana koji je naknadno dodat na zahtev zainteresovanih strana, čak i ako prvobitno nije bila uključena u plan interne revizije. U ovim slučajevima, primena Tematskog zahteva i dalje mora da se zasniva na pristupu zasnovanom na riziku. Interni revizori mogu primeniti ceo skup zahteva ili samo njegov deo, u zavisnosti od značaja rizika i njegovog usklađivanja sa pragovima rizika organizacije.

---

**Primer:** Tokom periodične procene rizika u jednom tržišnom centru, interna revizija je identifikovala značajan rizik od zloupotrebe korisničkih podataka. Ovaj rizik je prepoznat kao kritičan jer može dovesti do regulatornih kazni i ozbiljnih reputacionih posledica. Na osnovu toga, tema „upravljanje zaštitom podataka“ eksplicitno je uključena u plan interne revizije kao angažman uveravanja. Primena Tematskih zahteva odvija se kroz posebnu reviziju zaštite podataka (jednogodišnji angažman posvećen ovoj oblasti), i dopunske provere u okviru drugih angažmana (npr. revizija IT bezbednosti i revizija usklađenosti sa regulatornim zahtevima), koje se raspoređuju u naredne dve godine.

Dokumentacija angažmana jasno beleži kako su pojedini delovi Tematskog zahteva obrađeni, jer deo koji se odnosi na kontrole obuhvaćen je u IT reviziji, dok se deo koji se odnosi na upravljanje i odgovornost rukovodstva obrađuje u zasebnom angažmanu. U drugom slučaju, tokom trajanja revizije poslovnog kontinuiteta, interni revizori su naišli na neočekivani rizik: nedostatak rezervnih lokacija za čuvanje ključnih podataka. Iako ova tema prvobitno nije bila u planu, zbog svoje kritičnosti je uključena u obuhvat angažmana, pa je deo Tematskog zahteva koji se odnosi na kontinuitet poslovanja naknadno primenjen.

---

## PRIMENA TEMATSKIH ZAHTEVA U ŽIVOTNOM CIKLUSU REVIZIJE

Kada se određeni rizik, kroz proces procene rizika, oceni kao značajan i kada se utvrdi da je Tematski zahtev primenljiv, interni revizori treba da ga dosledno primenjuju tokom celog životnog ciklusa revizije.

- Na nivou planiranja interne revizije

Tokom izrade plana interne revizije, u skladu sa Standardom 9.4 *Plan interne revizije*, rizici povezani sa Tematskim zahtevima koji su identifikovani kao značajni treba da budu na odgovarajući način obuhvaćeni. To se može postići kroz:

- poseban tematski angažman (revizija u potpunosti posvećena datoj oblasti), ili
- raspodelu obuhvata na više angažmana, koji mogu biti sprovedeni tokom više ciklusa ili godina.

U oba slučaja, važno je da se relevantni Tematski zahtev jasno referiše u *revizorskom univerzumu*, dokumentaciji procene rizika i planerskim zapisima, kako bi se obezbedila transparentnost i usklađenost sa organizacionim prioritetima i profesionalnim standardima.

- Tokom realizacije angažmana

Interni revizori treba da koriste profesionalno rasuđivanje kako bi primenu Tematskog zahteva prilagodili specifičnim karakteristikama rizika. U skladu sa Standardom 13.3 *Ciljevi i obuhvat angažmana*, to uključuje razmatranje osnovnog uzroka rizika i identifikovanje onih elemenata upravljanja organizacijom, upravljanja rizicima ili kontrolnih procesa koji su najrelevantniji za manifestaciju i uticaj tog rizika.

Na osnovu ove analize, potrebno je primeniti samo one zahteve koji su direktno povezani sa definisanim obuhvatom i ciljevima angažmana. Dakle, pojedini delovi Tematskog zahteva mogu biti opravdano isključeni kada izlaze izvan obuhvata identifikovanog rizika i ciljeva angažmana. Ova isključenja moraju odražavati pristup zasnovan na riziku i proporcionalnost, i obavezno se dokumentuju u radnim papirima angažmana, uz jasno obrazloženje koje potvrđuje usklađenost sa fokusom angažmana.

Nakon toga, interni revizori sprovode rad na terenu, prikupljajući dokaze i obavljajući postupke koji podržavaju zaključke o primenljivim zahtevima, čime se obezbeđuje fokusirano i značajno pokrivanje.

---

**Primer:** U velikoj kompaniji iz energetskog sektora, tokom godišnje procene rizika, identifikovan je značajan rizik od prekida snabdevanja električnom energijom usled nedovoljne otpornosti IT sistema. Ovaj rizik je premašio kritični prag i povezan je sa Tematskim zahtevom „kontinuitet poslovanja“.

Na nivou planiranja interne revizije Revizorski univerzum je ažuriran tako da uključi temu kontinuiteta poslovanja. Doneta je odluka da se u prvoj godini sprovede poseban angažman u potpunosti posvećen

planovima kontinuiteta. Dok u narednim godinama deo zahteva uključi kroz reviziju IT bezbednosti i reviziju operativnog rizika, čime se obezbeđuje sveobuhvatna pokrivenost kroz više ciklusa.

Tokom realizacije angažmana, interna revizija je analizirala osnovni uzrok rizika i utvrdila da je glavni problem nedovoljno testiranje planova oporavka IT sistema, dok su formalne politike i nadzor odbora bili adekvatni.

Na osnovu profesionalnog rasuđivanja, revizorski tim je odlučio da se primene samo delovi Tematskog zahteva koji se odnose na kontrole i testiranje planova kontinuiteta, dok se elementi vezani za ulogu upravljanja nisu primenjivali jer nisu predstavljali izvor rizika. Ova odluka je dokumentovana u radnim papirima, uz jasno obrazloženje zasnovano na proceni rizika.

Nakon toga, sprovedene su provere evidencija o testiranju, intervjui sa IT osobljem i simulacije scenarija, čime su prikupljeni dokazi koji podržavaju zaključke. Rezultat je bio fokusiran i praktično koristan nalaz koji je menadžmentu omogućio da unapredi procese i smanji rizik.

## OGRANIČENJA I IZUZECI U OBUHVATU

Odluke o primenljivosti i izuzecima postaju obavezne čim se određena tema identifikuje kao značajan ili prioritetan rizik. Međutim, ove odluke se mogu dokumentovati u različitim fazama procesa revizije:

- na nivou plana interne revizije, kada je tema obuhvaćena posebnim angažmanom ili raspodeljena kroz više angažmana tokom vremena;
- na nivou angažmana, kada je tema identifikovana tokom planiranja ili rada na terenu, ili kada zainteresovane strane zahtevaju obuhvat određene teme.

Dobra praksa dokumentovanja podrazumeva primenu jasne i odbranjive logike pri utvrđivanju i beleženju obuhvata primene Tematskog zahteva. To uključuje:

- procenu relevantnosti zahteva u odnosu na kontekst organizacije i specifičnosti identifikovanog rizika,
- potkrepljivanje izuzetaka ili delimične primene odgovarajućim referencama (npr. ocene rizika, ograničenja obuhvata, profesionalno rasuđivanje i obrazloženje izabranog obuhvata).

Kvalitetna dokumentacija i jasno obrazloženje omogućavaju internim revizorima da imaju poverenje u obuhvat i smanjuju rizik od propuštanja bitnih pitanja. Važno je istaći da dobro sprovedena procena rizika već obezbeđuje veći deo potrebne dokumentacije, čime se ovaj proces integriše u planiranje revizije, a ne tretira kao dodatno administrativno opterećenje. Ova dokumentacija je ključna i za procene kvaliteta, jer se na osnovu nje utvrđuje da li su Tematski zahtevi bili primenjeni na odgovarajući i dosledan način.

**Primer iz prakse:** U banci u Srbiji, tokom izrade godišnjeg plana interne revizije, identifikovan je značajan rizik od sajber napada. Ovaj rizik je prepoznat kao kritičan zbog povećanih pretnji i regulatornih zahteva NBS.

Dokumentovanje na nivou plana: Tematski zahtev "Sajber bezbednost" je uključen u plan, ali sa jasno definisanim ograničenjima:

- Uključeno: tehnička zaštita, incident response procedure, obuka zaposlenih
- Isključeno: penetracioni testovi (sprovodi ih eksterna kompanija jednom godišnje)
- Odloženo: provera backup sistema (planirana za sledeću godinu kada se završi migracija na novi sistem)

Dokumentovanje na nivou angažmana: Tokom revizije mobilnog bankarstva, revizorski tim je identifikovao neočekivani rizik - nedovoljnu enkripciju podataka u mobilnoj aplikaciji. Iako ovo nije bilo u originalnom planu:

- Proširenje obuhvata: dodani su elementi Tematskog zahteva koji se odnose na zaštitu podataka u tranzitu
  - Ograničenje: isključena su pitanja fizičke bezbednosti jer nisu relevantna za mobilnu aplikaciju
  - Dokumentacija: u radnim papirima jasno je navedeno zašto su određeni delovi zahteva primenjeni/ isključeni
- 

## POSTUPANJE SA OBLASTIMA VISOKOG RIZIKA KOJE JOŠ NISU SAZRELE

U praksi se može desiti da su pojedine oblasti visokog rizika nedovoljno razvijene ili „nezrele“ u okviru organizacije. U takvim slučajevima, Tematski zahtevi mogu delovati previše zahtevno za punu primenu.

Interni revizori ne smeju da ignorišu ovakve rizike – naprotiv, oni imaju obavezu da ih adresiraju. Međutim, prilagođavanje obuhvata postaje nužno:

- primenjuju se samo oni elementi Tematskog zahteva koji su relevantni za trenutni nivo zrelosti,
- naglasak se stavlja na pružanje uvida i preporuka koje će organizaciji pomoći da razvije procese, kontrole i upravljanje rizicima,
- dokumentuje se profesionalno rasuđivanje koje objašnjava zašto pojedini zahtevi nisu mogli biti primenjeni u datom kontekstu.

Ovaj pristup obezbeđuje balans između usklađenosti sa Standardima i realnog kapaciteta organizacije, uz istovremeno pružanje vrednosti i podsticanje unapređenja procesa.

---

**Primer iz prakse:** Mala IT kompanija koja razvija aplikacije za zdravstvo našla se pred velikim izazovom. Radila je sa osetljivim medicinskim podacima, što je predstavljalo značajan rizik zbog strožih propisa o zaštiti podataka. Međutim, kompanija je tek nedavno počela da razmišlja o formalnim procedurama u ovoj oblasti.

Kada je interna revizija procenjivala primenu Tematskog zahteva za zaštitu podataka, suočila se sa dilemom. Kompanija od pedeset zaposlenih nije imala imenovano lice za zaštitu podataka, formalne procedure su bile skoro nepostojeće, a dokumentacija oskudna. Da li to znači da reviziju treba odložiti ili pak primeniti pune zahteve koji bi bili nerealni za trenutne mogućnosti?

Umesto toga, interni revizori su prilagodili pristup. Fokusirali su se na ono što je bilo moguće proveriti – kako podaci teku kroz aplikacije, koje osnovne tehničke mere postoje i kako izgledaju ugovori sa klijentima. Istovremeno, svesni su bili da zahtevi poput detaljnih procena uticaja na privatnost ili složenih sistema upravljanja pristupima jednostavno prelaze trenutne mogućnosti organizacije.

Umesto kritike zbog nedostajućih procesa, revizija je pružila praktičan vodič za postupno uvođenje potrebnih mera tokom narednih osamnaest meseci. Preporučene su konkretne obuke, predloženi jednostavni obrasci za početak i savetovano angažovanje spoljašnjeg savetnika.

U radnim papirima je jasno dokumentovano zašto su pojedini delovi zahteva odloženi – ne zbog zanemarivanja, već zbog realnog sagledavanja mogućnosti organizacije. Na taj način je ostvaren balans između profesionalnih standarda i praktičnih potreba kompanije, a interna revizija je postala saveznik u postupnom razvoju potrebnih procesa umesto kritičara postojećeg stanja.

## DOKUMENTOVANJE ODLUKA O PRIMENLJIVOSTI

Standardi izričito zahtevaju da odluke donete na osnovu profesionalnog rasuđivanja budu jasno dokumentovane. To se odnosi i na odluke o tome da li je određeni Tematski zahtev primenljiv, delimično primenljiv ili nije primenljiv.

Dokumentacija treba da sadrži:

- obrazloženje zasnovano na proceni rizika i kontekstu organizacije,
- razloge za uključivanje ili isključivanje pojedinih elemenata Tematskog zahteva,
- reference na kriterijume, pragove rizika i relevantne odluke rukovodstva ili odbora,
- potvrdu da odluke odražavaju metodologiju interne revizije i praksu zasnovanu na riziku.

Kvalitetna dokumentacija omogućava:

- doslednu primenu Tematskih zahteva u različitim angažmanima,
- transparentnost u komunikaciji sa zainteresovanim stranama,
- jasnu osnovu za interne i eksterne procene kvaliteta funkcije interne revizije.

**Primer iz prakse:** U velikoj proizvodnoj kompaniji, tokom planiranja revizije upravljanja dobavljačima, nastala je dilema oko primene Tematskog zahteva za bezbednost u lancu snabdevanja. Kompanija je saradivala sa preko trista dobavljača, od lokalnih proizvođača sirovina do velikih međunarodnih partnera za opremu.

Rukovodilac interne revizije morao je da donese ključnu odluku, da li primeniti sve elemente zahteva ili se fokusirati samo na određene delove. Procena rizika je pokazala da najveći rizik predstavlja prekid snabdevanja sirovinama, dok su bezbednosni rizici vezani za fizičku zaštitu skladišta bili manje značajni jer je kompanija nedavno unapredila svoje sisteme nadzora.

Umesto da ova razmišljanja ostanu samo u glavi rukovodioca, sve je pažljivo dokumentovano. U radnim papirima je detaljno obrazloženo zašto su elementi vezani za kontinuitet snabdevanja označeni kao prioritetni, dok su delovi koji se odnose na fizičku bezbednost delimično isključeni. Dokumentacija je sadržavala reference na skorašnju procenu rizika, odluke odbora direktora o prioritetima i usvojenju metodologiju za rangiranje dobavljača. Ova precizna dokumentacija se pokazala neprocenjiva kada je godinu dana kasnije eksterni procenjivač kvaliteta preispitivao odluke interne revizije. Umesto da bude u poziciji da objašnjava zašto je nešto urađeno na određeni način, rukovodilac je jednostavno pokazao jasno obrazloženje koje je nastalo u vreme donošenja odluke.

Takođe, kada je sledeće godine novo rukovodstvo tražilo reviziju iste oblasti, postojeća dokumentacija je omogućila brzo razumevanje prethodnih pristupa i doslednu primenu iste logike. Tako je dokumentovanje prestalo da bude administrativni teret i postalo alat koji štiti integritet procesa i omogućava kontinuitet rada bez obzira na promene u timu.

---

## ULOGA REVIZORSKOG UNIVERZUMA

Revizorski univerzum (sveobuhvatan registar potencijalnih revizorskih tema) predstavlja ključni alat za strateško planiranje.

Tematski zahtevi treba da budu integrisani u revizorski univerzum tako da se jasno vidi:

- koje teme pokrivaju specifične oblasti rizika,
- kada su određeni zahtevi poslednji put primenjeni,
- koji zahtevi će biti obuhvaćeni u narednim ciklusima.

Na ovaj način obezbeđuje se potpuna i uravnotežena pokrivenost Tematskih zahteva tokom vremena, uz fleksibilnost da se revizorski resursi usmere na najvažnije rizike u datom trenutku. Revizorski univerzum takođe olakšava komunikaciju sa odborom i rukovodstvom, jer pruža transparentan pregled načina na koji se upravlja rizicima i kako se obezbeđuje usklađenost sa Standardima.

## PREGLEDI KVALITETA I EKSTERNO VREDNOVANJE

Primena Tematskih zahteva mora biti proverljiva kroz preglede kvaliteta (interna obezbeđenja kvaliteta i kontinuirani monitoring) i kroz eksterne procene u skladu sa Standardom 4.4 *Spoljašnje vrednovanje*.

Pregledi kvaliteta treba da potvrde:

- da su odluke o primenljivosti Tematskih zahteva donete na osnovu profesionalnog rasuđivanja,
- da su odluke dosledno dokumentovane i odbranjive,
- da su obuhvat i primena proporcionalni značaju rizika.

Eksterne procene (najmanje jednom u pet godina) proveravaju ne samo formalnu usklađenost, već i zrelost primene Tematskih zahteva u odnosu na najbolje prakse u industriji. Time se obezbeđuje kredibilitet funkcije interne revizije i njena sposobnost da pruža poverenje zainteresovanim stranama.

**Primer iz prakse:** U jednoj banci, funkcija interne revizije je tokom tri godine sproveda više angažmana koji su uključivali različite Tematske zahteve. Sve je teklo uobičajeno dok nije stigao eksterni procenjivač za petogodišnje vrednovanje kvaliteta.

Procenjivač je prvo pregledao interne provere kvaliteta koje je sprovodio rukovodilac funkcije. Primetio je da su se prethodne godine fokusirale uglavnom na tehničke aspekte - da li su radni papiri potpuni, da li su zaključci podržani dokazima. Međutim, pitanje primene Tematskih zahteva nije sistematski razmatrano.

Zatim je procenjivač uzeo tri konkretna angažmana. U prvom, revizija upravljanja drugim stranama, našao je solidnu dokumentaciju o tome zašto su pojedini elementi zahteva isključeni, ali je primetio da slična logika nije primenjena u kasnijoj reviziji iste oblasti. U drugom angažmanu, reviziji sajber bezbednosti, dokumentacija je bila oskudna - nije bilo jasno zašto su određeni delovi preskočeni. Treći angažman je bio uzoran - svaka odluka je imala jasno obrazloženje povezano sa procenom rizika.

Kroz razgovor sa timom, procenjivač je shvatio šta se dešavalo. Iskusniji revizori su intuitivno razumeli kako da primene Tematske zahteve, ali ta znanja nisu bila sistematizovana. Mlađi članovi tima su se oslanjali na prethodno iskustvo, što je vodilo nedoslednostima.

Procenjivač je u svom izveštaju istakao da funkcija ima dobru osnovu, ali da joj nedostaje sistematičan pristup primeni Tematskih zahteva. Preporučio je uvođenje redovnih internih pregleda koji će se fokusirati upravo na ovu oblast, kao i razvoj internih smernica koje će osigurati doslednost bez obzira na to ko sprovodi angažman.

Godinu dana kasnije, funkcija je uvela kvartalnu proveru koja uključuje jedan završeni angažman, specifično gledajući kako su primenjeni Tematski zahtevi. Ovaj jednostavan dodatak značajno je poboljšao doslednost i omogućio je funkciji da uči iz svojih iskustava umesto da svaki put počinje ispočetka.

## ZAKLJUČAK

Primena Tematskih zahteva predstavlja ključni element savremene interne revizije koji omogućava organizacijama da odgovore na složene rizike današnjeg poslovnog okruženja. Kroz ovaj vodič se jasno vidi da uspešna primena nije samo pitanje formalne usklađenosti, već zahteva promišljen pristup koji balansira profesionalne standarde sa praktičnim potrebama organizacije.

Centralna uloga profesionalnog rasuđivanja se provlači kroz sve aspekte primene - od inicijalne procene rizika do finalne dokumentacije odluka. Ovaj pristup omogućava internim revizorima da budu istovremeno rigorozni u metodologiji i fleksibilni u primeni, što je ključno za pružanje relevantnog uveravanja zainteresovanim stranama.

Kroz praktične primere se pokazalo da je pristup zasnovan na riziku ne samo teorijski koncept, već praktičan alat koji pomaže organizacijama da usmeravaju ograničene resurse na najznačajnije oblasti. Bilo da se radi o zreloj organizaciji sa razvijenim procesima ili o manjoj kompaniji koja tek gradi svoje kapacitete, Tematski zahtevi mogu biti prilagođeni tako da pruže vrednost bez stvaranja nepotrebnog administrativnog tereta.

Posebno je značajna uloga kvalitetne dokumentacije koja prestaje da bude obaveza i postaje alat za kontinuirano unapređenje funkcije interne revizije. Kada se dokumentovanje integriše u prirodni tok rada, ono omogućava doslednost, transparentnost i kontinuitet bez obzira na promene u timu ili organizacionom okruženju.

## LITERATURA

1. Institute of Internal Auditors. (avgust 2025). Topical Requirements Application Guidance. The IIA. <https://theiia.org> [https://www.theiia.org/globalassets/site/standards/topical-requirements/topical\\_requirements\\_application\\_guidance\\_english.pdf](https://www.theiia.org/globalassets/site/standards/topical-requirements/topical_requirements_application_guidance_english.pdf)

### Implementation of Topical Requirements in Internal Audit Practice

**Abstract:** Topical requirements are internal application audit guidelines that are mandatory for assurance engagements in which the risk assessment phase identifies a risk exceeding the critical materiality threshold. The application of Topical requirements enables organizations to respond effectively to the complex risks of today's business environment. This guide clearly emphasizes that successful implementation of Topical requirements is not merely a matter of formal compliance, but a thoughtful approach that balances professional standards with the practical needs of the organization.

**Keywords:** IPPF, risk assessment, professional judgment.