

UDK 657.633:336.14
10.7251/ FIN 12 03 011 K
Dragan Kulina*

PREGLEDNI RAD

Model izvještavanja i komunikacije u internoj reviziji -moderni pristup-

Rezime

Interna revizija kao djelatnost koja pruža usluge uvjeravanja i konsultantske usluge ima više stejkholdera koji se oslanjaju na njen rad. To su: odbor direktora, odbor za reviziju, glavni izvršni službenik, viši menadžment i javnost. Svi oni očekuju od interne revizije da im pruži uvjeravanje da organizacija posluje dobro i da je uspostavljen sistem internih kontrola koji funkcioniše onako kako je i zamišljeno. Osim toga, interna revizija mora opravdati rezultate svog rada i utrošak sredstava koja su joj dodijeljena u okviru budžeta organizacije. To znači da interna revizija treba izvještavati kako o rezultatima provedenih revizija, tako i o kvalitetu tih revizija. Na taj način će interna revizija obezbijediti punu sliku o svom radu.

Ključne riječi: interna revizija, interna kontrola, rizik, uvjeravanje, konsalting, izvještaj, kvalitet, indikator učinka.

UVOD

Savjesni interni revizori mnogo rade, stalno moraju učiti, od njih se traži „sve i svašta“, često ih smatraju „nepoželjnim“ i slično. Oni sve to nekako podnose i uspijevaju da obave obiman i zahtjevan posao i izdaju revizorske izvještaje. Međutim, teško podnose kada njihovi izvještaji ostanu nezapaženi, završe u nekoj ladici, odnosno kada nalazi, zaključci i preporuke sadržane u izvještajima ostanu mrtvo slovo na papiru i ne proizvode nikakve efekte. To interne revizore frustrira jer imaju utisak da se njihov rad ne cijeni u dovoljnoj mjeri.

Postavlja se pitanje u čemu je problem i utiču li na neki način na to i interni revizori?

Dio problema leži u prirodi profesije interne revizije jer je njena uloga da kontroliše rad drugih. S druge strane, u prirodi ljudi usađen je određeni otpor prema kontrolisanju njihovog rada, a samim tim uvijek postoji latentna opasnost od sukoba kontrolora i kontrolisanih.

Drugi dio problema je vezan za kvalitet izvještaja interne revizije i način prezentovanja njenog rada. Naime, postoje različiti načini da se rezultati revizije, a naročito zamjerke, prenesu ljudima. Ako to učinimo „grubo i neubjedljivo“ onda je realno očekivati da se oni usmjere protiv nas, a ako to učinimo „diplomatski i ubjedljivo“, onda možemo izbjeći otpor i pridobiti njihove simpatije.

Na kraju, i najbolje obavljen posao, ukoliko nije vidljiv i prezentovan stejkholderima na pravi način, neće polučiti očekivane efekte. Stoga ugled i imidž internih revizora zavisi i od toga na koji način čine dostupnim rezultate njihovog rada.

Ovaj rad je izraz želje da se ukaže na to kako kvalitetno izvještavanje o izvršenim revizijama i o ukupnim rezultatima rada uz osmišljeno komuniciranje sa korisnicima usluga interne revizije može uticati na efektivnost interne revizije kao funkcije nadzora, ali i na poboljšanje ugleda i imidža internih revizora.

1. ULOGA INTERNE REVIZIJE U KORPORATIVNOM UPRAVLJANJU

Prema definiciji sadržanoj u Međunarodnim standardima profesionalne prakse interne revizije, „interna revizija je nezavisno, objektivno uvjeravanje i konsultantska aktivnost kreirana s ciljem dodavanja vrijednosti i unapređenjem poslovanja organizacije. Ona pomaže organizaciji da ostvari svoje ciljeve osiguravajući sistematičan, disciplinovan pristup ocjeni i poboljšanju efikasnosti upravljanja rizikom, kontrolama i procesima upravljanja“.¹

Vidljivo je da interna revizija ima dvojaku ulogu: da pruži usluge uvjeravanja i konsultantske usluge. Takođe je vidljivo da navedena definicija ne sadrži nijednu riječ koja bi upućivala na to da je uloga interne revizije traženje grešaka, nepravilnosti ili sankcionisanje odgovornih lica, iako mnogi internu reviziju doživljavaju upravo tako – kao „policajca“.

Međutim, nameću se pitanja – kakva je razlika između usluga uvjeravanja i konsultantskih usluga i kako izbalansirati ove aktivnosti.

* Docent na Ekonomskom fakultetu Univerziteta u Istočnom Sarajevu i glavni interni revizor Centralne banke BiH, dragankulina@gmail.com

¹ The Institute of Internal Auditors, “International standards for the professional practice of internal auditing”, Altamonte Springs, FL:IIA, 2011, Online at: www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ppf/?search=standards

U cilju pronalaženja odgovora na ova pitanja, prvo ćemo pojasniti jedan i drugi pojam.

Uvjeravanje se može definisati na različite načine. Jedna od definicija kaže da je uvjeravanje pozitivna izjava čija je namjera da pruži samopouzdanje. Potpuno različitu definiciju daje Australijski odbor za standarde uvjeravanja, prema kojoj se pod uvjeravanjem podrazumijeva „nivo satisfakcije u vezi sa pouzdanošću datih informacija koji je obezbijedio revizor. Stepenu dostignute satisfakcije određen je prirodom i obimom procedura koje je sproveo revizor, rezultatima tih procedura i objektivnosti prikupljenih dokaza“. Međunarodni standardi profesionalne prakse interne revizije pod uslugama uvjeravanja smatraju objektivni pregled dokaza za svrhe davanja nezavisne ocjene procesa upravljanja rizikom, rukovođenja i funkcionisanja sistema interne kontrole, a menadžment obično vidi uvjeravanje kao izjavu koja treba da im donese potrebni mir. Iz ugla internih revizora, za uvjeravanje su pak bitne tri stvari:²

1. šta bi se trebalo dogoditi (tzv. normativni model);
2. šta se događa (procjena bazirana na dokazima); i
3. analiza razlike između onoga što se događa i šta bi se trebalo dogoditi.

Međutim, kod uvjeravanja, interni revizori se vrlo često susreću sa problemom u identifikovanju normativnog modela zbog toga što organizacije nemaju definisan način na koji nešto treba funkcionisati niti imaju mehanizme za mjerenje učinka. Zato su prinuđeni da sami konstruišu normativni model za organizaciju u kojoj djeluju.

Konsalting je opšteprihvaćen termin koji znači pružanje profesionalnih savjeta. Podrazumijeva da oni koji pružaju konsultantske usluge imaju odgovarajući nivo profesionalnih kompetencija koji je neophodan da bi se korisnici profesionalnih savjeta mogli na njih osloniti. Konsultantske usluge se definišu kao „savjetodavne i slične usluge koje se pružaju klijentu, a čija se priroda i obim dogovaraju sa klijentom, namijenjene su stvaranju dodate vrijednosti i poboljšanju procesa upravljanja, upravljanja rizikom i kontrole u organizaciji, pri čemu interni revizori ne preuzimaju rukovođće odgovornosti. Primjeri su davanje savjeta, preporuka, podrška obavljanju posla i obuka.“³

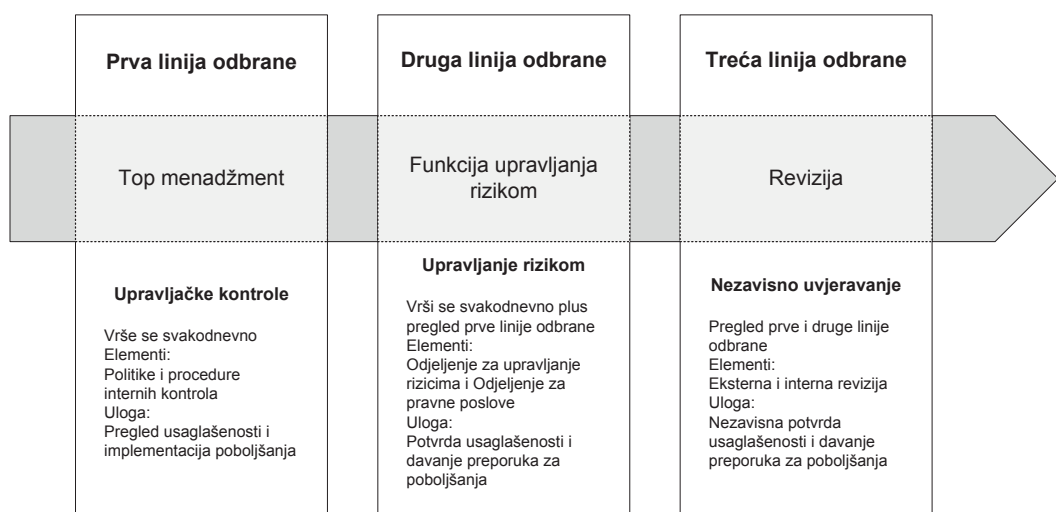
Postoje definicije koje izostavljaju „konsultantsku aktivnost“ iz djelokruga interne revizije a koje su posljedica ubjeđenja mnogih internih revizora da davanje savjeta utiče na njihovu objektivnost. Nasuprot njima, postoje i interni revizori koji smatraju da vrijede onoliko koliko su upita za pružanjem konsultantskih usluga primili od rukovodstva.

Upravni odbor, odbor direktora, odbor za reviziju, glavni izvršni službenik (CEO), finansijski direktor, javnost i drugi (dalje: stejkholderi) žele da im neko pruži uvjeravanje da organizacija posluje kako treba, odnosno da je uspostavljen efektivan sistem internih kontrola koji funkcioniše onako kako je i zamišljeno. U tom smislu, interna revizija ima veoma važnu ulogu jer obezbjeđuje uvjeravanje stejkholderima u vezi sa upravljanjem rizicima i internim kontrolama. Međutim, interna revizija je samo sastavni dio složenog modela uvjeravanja, koji čine tri linije odbrane i shodno tome ima odgovarajući dio obaveza i odgovornosti kada je u pitanju uvjeravanje.

2. ULOGA INTERNE REVIZIJE KAO TREĆE LINIJE ODBRANE U OBEZBJEĐENJU UVJERAVANJA

Pojam „uvjeravanje“ je u bliskoj vezi sa pojmom „upravljanje“ (governance), koji, prema IIA, čine: izvršni menadžment, odbor (komitet) za reviziju, eksterna revizija i interna revizija. Ova četiri elementa se oslanjaju jedan na drugi i potrebno je da funkcionišu efektivno kako bi bilo obezbijeđeno cjelovito uvjeravanje o poslovanju dijelova ili cijelog poslovanja ranije pomenutim stejkholderima.

Zato odbor direktora treba nastojati da uspostavi jedan kombinovani model uvjeravanja koji osigurava tri linije odbrane, tj. koji obezbjeđuje da se podjelom odgovornosti na svaki od četiri pomenuta elementa dobrog korporativnog upravljanja dođe do željenog efekta. Naredna slika pokazuje međuzavisnost između elemenata korporativnog upravljanja i tri linije odbrane koji zajedno čine jedan kombinovani model uvjeravanja.⁴



² Parkinson, M., *The Assurance versus Consulting Debate: How Far Should Internal Audit Go?*, raspoloživo na www.qfinance.com (pristupljeno 01.08.2012. godine).

³ The Institute of Internal Auditors, "International standards for the professional practice of internal auditing", Altamonte Springs, FL:IIA, 2011, Online at: www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ppf/?search=standards

⁴ Preuzeto i adaptirano iz Teschner, Chamber, Golder, Peter, Liebert, Thorsten, (2008), *Bringing Back Best Practices in Risk Management, Banks Three Lines of Defense*, raspoloživo na www.booz.com (pristupljeno 05.07.2012. godine).

Vidljivo je da interna revizija ima važnu ulogu u organizaciji, tačnije u obezbjeđenju uvjeravanja zainteresovanim stakeholderima. Ona tu ulogu ispunjava tako što provodi reviziju aktivnosti, poslovnih procesa, organizacionih dijelova ili ukupnog poslovanja organizacije i izvještava o rezultatima provedene revizije. Uz to, periodično izvještava i o ukupnim rezultatima svog rada. Stoga se nameće pitanje kako izvještavati, tj. kako pronaći način da obiman i složen posao koji obave interni revizori pruži željene efekte i u isto vrijeme promovira internu reviziju? Odgovor na ovo pitanje potražićemo u nastavku.

3. IZVJEŠTAVANJE O REZULTATIMA IZVRŠENE INTERNE REVIZIJE

Izvještavanje o rezultatima izvršene interne revizije je regulisano IIA Međunarodnim standardima profesionalne prakse interne revizije. Ključni standardi za izvještavanje su: Standard 2400 – Saopštavanje rezultata, Standard 2410 – Kriterijum saopštavanja i 2420 – Kvalitet saopštenja.

Prema njima, „interni revizori moraju da saopšte rezultate angažovanja, a saopštenja moraju da sadrže ciljeve i obim angažovanja, kao i primjenjive zaključke, preporuke i akcione planove. Zaključno saopštenje o rezultatima angažovanja mora, gdje je to prikladno, da sadrži sveobuhvatno mišljenje i/ili zaključke internih revizora“.⁵

Među kriterijumima saopštavanja stoji i to da se „interni revizori podstiču da u saopštenjima o angažovanju izvijeste o zadovoljavajućem izvođenju angažmana“, a kada je u pitanju kvalitet, ističe se da „saopštenja moraju biti precizna, objektivna, jasna, koncizna, konstruktivna, potpuna i blagovremena“.

Forma i sadržaj konačnog saopštenja varira u zavisnosti od vrste angažmana ili organizacije, ali je bitno da rezultati obuhvataju zapažanja, zaključke, mišljenja, preporuke i akcione planove.

U izvještaju o internoj reviziji treba jasno navesti da je revizija izvršena u skladu sa Međunarodnim standardima profesionalne prakse interne revizije, ali samo onda ako je to zaista tako i ako rezultati izvršene eksterne evaluacije potvrđuju takvu izjavu.

S tim u vezi, može se konstatovati da interni revizori treba da izvještavaju kako o rezultatima provedenih revizija, tako i o kvalitetu provedene revizije. Jer i oni, kao i ostali organizacioni dijelovi, moraju opravdati sredstva koja su utrošili utvrđivanjem efekata koji su proistekli od njihovog rada.

Cox⁶ predlaže model za izvještavanje koji predstavlja jednu cjelovitu strukturu i koji je našao svoju primjenu u praksi, a čine ga sljedeći elementi:

- izvještaji o izvršenoj internoj reviziji,
- preporuke za unapređenje (poboljšanje),
- strategija komunikacija, i
- godišnji izvještaj o internoj reviziji.

3.1. Izvještaji o izvršenoj internoj reviziji

Izvještavanje o internoj reviziji je najvažniji dio posla koji je dodijeljen internoj reviziji u organizaciji. To je kruna uložnog napora na planiranju revizije i izvođenju revizijskih procedura. Interna revizija

troši značajna sredstva i zato njeni izvještaji treba da demonstriraju njen doprinos napretku organizacije. U tu svrhu, izvještaji interne revizije treba da budu:

- pravovremeni (izvještaji treba da budu izdati na vrijeme),
- tačni (treba da sadrže tačne informacije),
- logični (treba da budu logični i validni),
- jasni (treba da budu pisani na jasan i lako razumljiv način),
- svrsishodni (treba da naglase zašto je izvršena interna revizija),
- pisani na način da budu prihvatljivi korisnicima (čitaocima).;

Ove karakteristike, a naročito posljednja u nizu, zapravo su izvedene iz osnovnih principa revizorskog izvještavanja, koji se u praksi često zanemaruju, a to su:

- voditi računa o tome za koga se piše revizorski izvještaj,
- voditi računa o tome šta je svrha revizorskog izvještaja.

Prosto rečeno, oni koji pišu izvještaje moraju služiti njihovim korisnicima. To u osnovi znači da interni revizori stalno moraju imati na umu da je njihova uloga da doprinesu napretku organizacije i da oni nisu ni policajci ni inspektori koji samo traže greške.

U našoj praksi, ovo se često zanemaruje, tako da su neki revizorski izvještaji sličniji zapisniku inspekcije jer su u njima pobrojani samo propusti i greške. Zbog toga čitaoci tih izvještaja mogu steći pogrešnu sliku o pravom stanju stvari, a oni koji su bili podvrgnuti reviziji bivaju nezadovoljni i nerijetko se sukobljavaju sa internim revizorima. Sve skupa, to nanosi štetu ugledu i imidžu interne revizije kod korisnika njenih usluga u organizaciji. Naime, niko ne voli da se njegov rad kritikuje i ocjenjuje negativno jer ljudi ne rade zbog toga da bi napravili loš posao. Oni cijene kada neko prepozna njihov trud i rad, odnosno kada neko potvrdi da su napravili dobar posao čak i onda kada su radeći napravili neke propuste.

Tako je i u slučaju izvještaja internih revizora. Oni koji su podvrgnuti reviziji, a ponekad i rukovodioci, ne cijene izvještaj o internoj reviziji koji sadrži samo negativnosti i ne sadrži ništa pozitivno jer im takav izvještaj zadaje glavobolju. Stoga je bitno u izvještaju, pored utvrđenih nepravilnosti, saopštiti slučajeve gdje je izvršen dobar posao i uvijek istaći nešto pozitivno. Konačno, tako nešto preporučuju i standardi koji u praktičnim savjetima ističu da interni revizor može saopštiti pohvale za zadovoljavajući učinak i dostignuća klijenta u smislu poboljšanja u odnosu na posljednje angažovanje ili uspostavljanje dobro kontrolisanog poslovanja. Takve informacije mogu biti neophodne za pravedno predstavljanje stanja i za obezbjeđenje odgovarajućeg balansa u revizorskom izvještaju.⁷

Najvažnije je da izvještaj o internoj reviziji prenese stanje onako kako jeste i da bude pronicljiv. Govoriti ljudima samo o onome što su loše uradili ne izgleda kao racionalno korišćenje resursa interne revizije. Osim toga, govoriti šta ne valja je relativno lagan posao, ali se loše reflektuje na internu reviziju kao profesiju. Realna vrijednost napora koje učine interni revizori nije naglašavanje negativnih stvari već naglašavanje uzroka tih negativnih stvari i efekata koje oni mogu proizvesti. Utvrđivanje efekata je takođe relativno jednostavan posao. Mnogo je teže pronaći uzroke (korijene) problema i vjerovatno zbog toga mnogi interni revizori biraju lakši put i izvještavaju samo o onome što nije dobro.

Teško je pronaći jedinstvenu formu i sadržaj izvještaja o internoj reviziji jer oni zavise od organizacije i vrste angažovanja. Međutim,

⁵ The Institute of Internal Auditors, "International standards for the professional practice of internal auditing", Altamonte Springs, FL:IIA, 2011, Online at: www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ppf/?search=standards

⁶ Cox, Andrew, *How Can Internal Audit Report Effectively to its Stakeholders?*, raspoloživo na www.qfinance.com (pristupljeno 15.06.2012. godine).

⁷ The Institute of Internal Auditors, "International standards for the professional practice of internal auditing", Altamonte Springs, FL:IIA, 2011, Online at: www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ppf/?search=standards

u izvještaju, kao minimum, treba da se nađu naći svrha, obim i rezultati angažovanja (čitaj: izvršene revizije), a izvještaj može sadržavati i opšte informacije (organizacione jedinice/ aktivnosti čija se revizija vršila, relevantna objašnjenja, status zapažanja, zaključaka i preporuka iz prethodnih izvještaja i sl.) i rezime (balansirani prikaz sadržaja izvještaja).

Inače, rezultati izvršene interne revizije obuhvataju zapažanja, zaključke, mišljenja, preporuke i akcione planove.

Zapažanja se iznose radi podržavanja ili sprečavanja pogrešnog razumijevanja zaključaka i preporuka internog revizora i suštinski predstavljaju navođenje činjenica. Zapažanja i preporuke nastaju kao rezultat poređenja kriterijuma (ispravno stanje) sa uslovima (trenutno stanje). Rezultat poređenja može biti da postoji razlika ili da ne postoji razlika. U oba slučaja interni revizor ima osnovu za izradu izvještaja. U drugom slučaju, kada je trenutno stanje ispravno, prikladno je u izvještaju naznačiti zadovoljavajući rezultat (tzv. pozitivan nalaz).

Pravilno predstavljanje rezultata izvršene interne revizije (zapažanja, zaključaka, mišljenja, preporuka) ima ključni uticaj na kvalitet revizorskog izvještaja. Stoga je najbolje prihvatiti praksu izvještavanja internih revizora prema kojoj treba slijediti strukturu CCCE (Criteria, Condition, Cause and Effect – kriterijum, uslov, uzrok i efekat).⁸

Kriterijum (ispravno stanje) predstavlja standard koji treba biti zadovoljen. To može biti propis, procedura, postavljeni zahtjev, ciljevi, najbolja praksa i slično. Tačnije, kriterijumi su standardi, mjere ili očekivanja korišćeni za ocjenjivanje i/ili verifikaciju.

Uslov (trenutno stanje) znači trenutno stanje koje je utvrdio revizor, koje može biti pozitivan ili negativan nalaz. Drugim riječima, to su činjenični dokazi koje je prikupio revizor tokom provođenja revizijskih postupaka.

Uzrok znači korijen nalaza odnosno razlog postojanja razlike između ispravnog i stvarnog stanja.

Efekat znači mogućnost pojave rizika zbog toga što uzrok nije otklonjen ili izloženost rizicima organizacije zbog toga što trenutno stanje ne odgovara očekivanom (ispravnom) stanju.

Na ovaj način, posebno u slučaju pronalazjenja značajnih odstupanja, interni revizori daju puni doprinos organizaciji, a mnogi od njih obezbjeđuju dodatnu vrijednost usmjeravanjem na ekonomičnost, efikasnost, efektivnost i rezultate organizacije, jer na taj način pomažu unapređenje i racionalizaciju poslovnih procesa.

3.2. Preporuke za poboljšanje

Praktični savjet 2410-1⁹ kaže da interni revizor može saopštiti preporuke za poboljšanja, pohvale za zadovoljavajući učinak i korektivne mjere. Preporuke se zasnivaju na zapažanjima i zaključcima internog revizora, a pozivaju na akcije kojima se koriguje postojeće stanje ili unapređuje poslovanje. Njima se može rukovodstvu sugerisati odabir pristupa korigovanju stanja ili povećanju učinka koji će omogućiti postizanje željenih rezultata.

Imajući to u vidu, izvještaji o internoj reviziji treba da sadrže preporuke za poboljšanje poslovnih procesa (ako za to postoji osnova) i preporuke usmjerene na otklanjanje uzroka ili korijena uočenih problema. Identifikovanje i lociranje uzroka ne samo da obezbjeđuju informacije o relacijama koje se tiču odgovornosti pojedinaca, već

obezbjeđuju i osnovu za predlaganje poboljšanja. Utvrditi da je nešto pogrešno jeste važno, ali je još važnije odgonetnuti (pronaći) šta je uzrok toga, odnosno šta je dovelo do toga da je nešto pogrešno.

Na taj način moguće je spriječiti da se slični problemi ili greške ponove.

Preporuke mogu biti opšte ili konkretne. Ponekad interni revizor može preporučiti opšti pravac djelovanja i konkretnu sugestiju za implementaciju, a ponekad može sugerisati dalju istragu ili provođenje posebne studije. Bez obzira na to o kakvoj preporuci se radi, uz preporuku treba obezbijediti sljedeće informacije:¹⁰

- Da li je revidovani subjekt saglasan sa nalazom/preporukom ili nije (ako nije, zašto nije)?
- Šta će revidovani subjekt preduzeti u vezi sa datom preporukom (akcioni plan)?
- Koji je datum do kojeg će aktivnosti iz akcionog plana biti implementirane ili okončane?
- Ko je odgovoran za implementaciju preporuka?

Preporuke sadržane u izvještaju o internoj reviziji takođe treba da budu rangirane prema stepenu rizika jer će onda rukovodstvo koje je odgovorno za preduzimanje korektivnih aktivnosti znati koja preporuka je najvažnija i stoga treba biti prva implementirana.

Važan zadatak funkcije interne revizije je da obezbijedi da su pravovremeno preduzete adekvatne mjere za implementaciju usaglašenih preporuka iz revizorskog izvještaja. Ukoliko to ne uspije, sav uloženi trud će biti obezvrijeđen. Zato mnogi odjeli interne revizije postupaju na sljedeći način:

- sve usaglašene preporuke iz izvještaja interne revizije se sistematizuju radi lakšeg nadgledanja njihove implementacije od strane interne revizije i odbora za reviziju,
- od menadžmenta koji je odgovoran za implementaciju preporuka zahtijeva se da informiše internu reviziju o završetku implementacije preporuke ili da obezbijedi periodične izvještaje o napretku tamo gdje implementacija preporuke traži duži period,
- o preporukama čiji je rok implementacije istekao treba informisati odbor za reviziju,
- interna revizija periodično vrši provjeru implementacije svih ili preporuka sa visokim rizikom (follow up) kako bi bila sigurna da su iste implementirane onako kako rukovodstvo očekuje.

Pitanje vrijedno pažnje jeste potreba posebnog odnosa prema onim preporukama koje nisu implementirane u razumnom vremenskom periodu. Po Coxu, ukoliko se radi o preporukama koje se tiču nekog problema koji je ocijenjen, a nisu preduzete nikakve aktivnosti na njihovoj implementaciji, šef interne revizije treba postaviti sljedeća pitanja:¹¹

- Zašto ništa nije preduzeto?
- Treba li rizik koji je dodijeljen preporuci zbog toga biti uvećan?
- Koje procedure upravljanja rizikom treba preduzeti u međuvremenu da bi se umanjili rizici proizašli zbog neimplementacije preporuka?
- Treba li rukovodstvo dati izjavu da prihvata rizik koji je proistekao zbog neimplementacije preporuka?

⁸ Sawyer, Lawrence B., Mortimer A. Dittenhofer, and James H. Scheiner, *Sawyer's Internal Auditing: The Practice of Modern Internal Auditing*, 5th Edition, Altamonte Springs, FL: Institute of Internal Auditors, 2005.

⁹ The Institute of Internal Auditors, "International standards for the professional practice of internal auditing", Altamonte Springs, FL: IIA, 2011, Online at: www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ppf/?search=standards

¹⁰ Cox, Andrew, *How Can Internal Audit Report Effectively to its Stakeholders?*, raspoloživo na www.qfinance.com (pristupljeno 15.06.2012. godine).

¹¹ Cox, Andrew, *How Can Internal Audit Report Effectively to its Stakeholders?*, raspoloživo na www.qfinance.com (pristupljeno 15.06.2012. godine).

Ove informacije treba da budu prezentovane na svakom sastanku odbora za reviziju.

Međutim, prilikom formulisanja preporuka treba biti jako oprezan jer uvijek postoji mogućnost da se naruši nezavisnost i objektivnost internih revizora pošto davanjem preporuka interni revizori praktično prelaze iz područja pružanja uvjerenja u područje obezbjeđenja savjeta, odnosno pružanja konsultantskih usluga. No, to ne treba obeshrabrili interne revizore da daju preporuke jer je sasvim logično da sugerišu ili predlože neko rješenje nakon što pažljivo analiziraju uočene propuste u procesima.

3.3. Komunikacija sa stejkholderima

Šef odjela interne revizije je prema standardu 2440 odgovoran za pregled, odobravanje i distribuciju konačnog izvještaja o izvršenoj internoj reviziji. Izveštaji se dostavljaju onima koji su zaduženi za prijem i razmatranje revizorskih izvještaja, obično članovima odbora i rukovodiocima čije su aktivnosti bile predmet revizije.

Međutim, ukoliko konačni rezultati izvršene revizije budu dostavljeni samo njima, postoji opasnost da ostali dijelovi organizacije ostanu neinformisani o radu interne revizije i zbog toga steknu pogrešnu sliku o internoj reviziji. Zato interni revizori moraju preduzeti aktivnosti koje će im omogućiti da se profiliraju i učine svoj rad vidljivijim. To nije moguće bez jasne strategije komuniciranja koja će biti usmjerena na podizanje svjesnosti o ulozi interne revizije, aktivnije uključivanje menadžmenta u proces revizije i proaktivno djelovanje u cilju obezbjeđenja dodatne vrijednosti organizaciji. U tom smislu, moguće je preduzeti sljedeće aktivnosti:¹²

- informacije o internoj reviziji i njenim dostignućima treba da budu dostupne na web stranici organizacije ili na drugi prikladan način,
- distribuisati kratku brošuru o internoj reviziji (šta ona radi i koji su njeni rezultati),
- organizovati za sve stejkholdere prezentacije o radu interne revizije,
- sačiniti i dostaviti godišnji izvještaj o aktivnostima interne revizije,
- konsultovati se sa onima koji su podvrgnuti reviziji prije početka svake interne revizije i zatražiti njihovo mišljenje i komentare u vezi sa ciljevima i djelokrugom revizije,
- u fazi planiranja svake revizije pomoći održavanje radionica sa korisnicima usluga interne revizije,
- prilikom obavljanja revizija, interni revizori treba najviše vremena da provedu u prostorijama onih čije su aktivnosti predmet revizije, odnosno što manje vremena da provedu u svojim prostorijama,
- u fazi kompletiranja revizijskih postupaka organizovati sastanak-radionicu sa korisnicima na kojem će se raspravljati o nalazima i mogućim preporukama,
- obezbijediti uravnoteženu formu izvještavanja tako što u izvještaju treba istaći ono što menadžment radi dobro i uz to identifikovati mogućnost unapređenja,
- plan svake pojedinačne interne revizije treba proširiti tako da budu obuhvaćeni ciljevi koji se tiču efikasnosti, efektivnosti, ekonomičnosti i dostignutih rezultata,

- U svojstvu posmatrača ili savjetnika uključiti se u rad radnih grupa koje se bave pitanjima strateškog razvoja. To je najbolji način da interni revizori doprinesu radu takvih tijela iznošenjem stavova i osiguranjem da odgovarajuće kontrole budu ugrađene u projekte i sisteme u fazi njihovog razvoja. Međutim, u takvim situacijama treba voditi računa da se ne ugrozi integritet revizija koje će uslijediti.

Sve su to aktivnosti koje komunikaciju podižu na nivo koji je adekvatan značaju koji komunikacija ima za interne revizore.

3.4. Godišnji izvještaj o izvršenoj internoj reviziji

U nekim organizacijama ustaljena je praksa da interna revizija dostavlja menadžmentu i odboru za reviziju jedan sveobuhvatan izvještaj o aktivnostima interne revizije u toku godine. Taj godišnji izvještaj treba da sadrži dostignuća interne revizije u toku godine, analizu sistemskih pitanja identifikovanih tokom provođenja interne revizije i mišljenje o upravljanju rizicima u organizaciji u cjelini, o internim kontrolama i o upravljanju generalno.

Na ovaj način moguće je osigurati dodatno uvjerenje odboru za reviziju i skrenuti pažnju menadžmentu na probleme i rizike uočene rokom revizije koji se takođe mogu pojaviti u drugim oblastima poslovanja.

To, ne samo da će pomoći menadžmentu pri donošenju odluka i preuzimanju adekvatnih mjera, nego će mu istovremeno omogućiti da stekne sveobuhvatan uvid u rad interne revizije. U tom smislu godišnje izvještavanje o izvršenim internim revizijama sa pratećim elementima će sigurno uticati na jačanje imidža i statusa interne revizije.

3.5. Izvještavanje o kvalitetu rada interne revizije

Da bi korisnici usluga interne revizije imali povjerenje u njen rad neophodno je da imaju egzaktno podatke o efektima revizorskih izvještaja i da neko kompetentan i nezavisan potvrdi da je taj rad u skladu sa standardima i principima interne revizije. U tom smislu interna revizija treba povremeno provesti eksternu procjenu svog rada i uspostaviti sistem mjerenja učinka interne revizije, uključujući informisanje stejkholdera o indikatorima učinka.

Standard 1300 navodi da „šef interne revizije mora razviti i održavati program osiguranja i unaprijeđenja kvaliteta koji pokriva sve aspekte aktivnosti interne revizije“.¹³

Program osiguranja i unaprijeđenja kvaliteta je potreban da omogući evaluaciju usaglašenosti aktivnosti interne revizije sa definicijom i standardima interne revizije i evaluaciju primjene etičkog kodeksa. Program treba obuhvatiti i procjenu efikasnosti i efektivnosti aktivnosti interne revizije i identifikaciju mogućnosti njihovog poboljšanja.

Standard 1310 kaže da „program osiguranja i unaprijeđenja kvaliteta mora uključiti i interne i eksterne procjene“.¹⁴

Interna procjena može se provoditi kao:

- tekući monitoring učinka interne revizije, i
- periodični pregledi izvršeni kroz samoprocjenu ili od strane drugih lica iz organizacije koja imaju adekvatno znanje i iskustvo u oblasti interne revizije.

¹² Cox, Andrew, *How Can Internal Audit Report Effectively to its Stakeholders?*, raspoloživo na www.qfinance.com (pristupljeno 15.06.2012. godine).

¹³ The Institute of Internal Auditors, "International standards for the professional practice of internal auditing", Altamonte Springs, FL:IIA, 2011, Online at: www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ppf/?search=standards

¹⁴ The Institute of Internal Auditors, "International standards for the professional practice of internal auditing", Altamonte Springs, FL:IIA, 2011, Online at: www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ppf/?search=standards

Tekući monitoring je integralni dio svakodnevnog nadzora, pregleda i mjerenja aktivnosti interne revizije. Inkorporiran je u rutinske politike i prakse za upravljanje aktivnostima interne revizije i koristi procese, alate i informacije koje smatra neophodnim za evaluaciju usaglašenosti sa definicijom interne revizije, standardima i etičkim kodeksom.

Eksterna procjena se takođe vrši radi evaluacije usaglašenosti sa definicijom interne revizije, standardima i etičkim kodeksom. Prema standardu 1312, eksterna procjena mora biti izvršena najmanje jednom u pet godina, a vrše je nezavisna kvalifikovana lica koja nisu zaposlena u organizaciji. Oni moraju imati kompetencije u dvije oblasti: profesionalno iskustvo u internoj reviziji i iskustvo u provođenju eksterne procjene. To iskustvo treba obuhvatiti i praktično i teorijsko iskustvo.

U cilju pružanja pomoći internim revizorima i procjeniteljima, IIA je izdao Priručnik za provođenje samoprocjene i eksterne procjene kvaliteta interne revizije.

Rezultate proizašle implementacijom programa osiguranja i unaprijeđenja kvaliteta šef interne revizije mora dostaviti višem menadžmentu i odboru, a formu i sadržaj informisanja treba usaglasiti sa menadžmentom.

3.5.1. Mjerenje učinka

Jedan od problema koji muči sve interne revizore je kako da ubijede druge u organizaciji da adekvatno vrednuju njihov rad. Naime, oni su često nezadovoljni zbog toga što znaju da rade dobar posao, ali ne znaju kako da pribave konkretne dokaze za to. Ti dokazi su potrebni radi drugih, a ne radi njih samih. A dokazi već postoje jer su faktički sadržani u njihovim izvještajima i postojećim evidencijama i treba ih samo prepoznati i sistematizovati kako bi bili ubjedljivi.

Dobar način da se to učini je kreiranje ključnih indikatora uspjeha (učinka), tzv. KPI (Key Performance Indicators), pomoću kojih funkcija interne revizije može na pravi način prikazati svoj učinak odboru i organizaciji u cjelini. Na kraju krajeva, interna revizija ocjenjuje učinak ostalih u organizaciji i logično je da onda ispita i vlastiti učinak. Ključni indikatori uspjeha treba da budu biti specifični (jasni i koncizni), mjerljivi (po mogućnosti izraženi kvantitativno), dostižni (praktični i razumni), relevantni (za korisnike) i pravovremeni.

Indikatore učinka je moguće sistematizovati u četiri grupe:

- realizacija godišnjeg plana revizije,
- implementacija preporuka interne revizije,
- ispitivanje (putem ankete ili na drugi prikladan način) članova odbora i drugih u organizaciji o svom radu radi dobijanja povratne informacije, i
- nezavisna procjena kvaliteta interne revizije.

Primjer KPI¹⁵

Ključni indikatori uspjeha	Mjera	Cilj
1. Realizacija godišnjeg plana revizije		
1.1.	Izvršiti revizije koje su predviđene odobrenim godišnjim planom interne revizije	% izvršenih revizija u toku godine u odnosu na plan
1.2.	Izvršiti specijalne – vanredne revizije koje je naknadno inicirao menadžment i koje nisu sadržane u planu interne revizije (naknade za ove revizije su sadržane u planu interne revizije)	% iskorišćenih naknada za neplanirane specijalne i vanredne revizije koje je inicirao menadžment
1.3.	Odobreni plan interne revizije izvršiti u okviru odobrenog budžeta za reviziju	% odstupanja od odobrenog budžeta za datu finansijsku godinu
2. Implementacija preporuka interne revizije		
2.1.	Preporuke interne revizije koje je prihvatio menadžment	% preporuka koje je prihvatio menadžment
2.2.	Nadgledanje implementacije preporuka interne revizije od strane menadžmenta i podnošenje izvještaja o tome odboru za reviziju	Ažurirano stanje u vezi sa implementacijom preporuka dobijeno od menadžera i podnošenje izvještaja odboru za reviziju
3. Ispitivanje o svom radu (feedback)		
3.1.	Rezultati ispitivanja korisnika provedenog nakon svake revizije	% odgovara od ispitanika koji sadrže ocjenu dobar ili više
3.2.	Rezultati godišnjeg ispitivanja članova odbora za reviziju	% odgovara od ispitanika koji sadrže ocjenu dobar ili više
4. Nezavisna procjena kvaliteta interne revizije		
4.1.	Rezultati eksterne procjene kvaliteta interne revizije izvršene u skladu sa Međunarodnim standardima profesionalne prakse interne revizije	Izdat izvještaj o rezultatima izvršene procjene

¹⁵ Anonymous, n.d.

ZAKLJUČAK

Većini ljudi nije svejedno kakav utisak ostavljaju na svoje kupce, kolege, nadređene rukovodioce i upravu, niti mogu ostati ravnodušni ukoliko njihov rad nije dovoljno cijenjen u organizaciji u kojoj rade. Tako je i sa internim revizorima. Oni zbog prirode posla koji obavljaju imaju dosta poteškoća da ostave dobar utisak, odnosno da steknu dobar imidž. Stoga su prinuđeni da kontinuirano pronalaze model izvještavanja i komunikacije sa stejkholderima koji će omogućiti da njihov rad doprinese, kako napretku organizacije, tako i popravljanju svog imidža kod uprave i zaposlenika.

Jedan takav model se već iskristalisao i kao takav preporučuje se kao primjer dobre prakse. Čine ga pronicljivo revizorsko izvještavanje, praćenje implementacije preporuka interne revizije, proaktivna strategija komunikacija, godišnje izvještavanje o dostignućima interne revizije, eksterna procjena kvaliteta interne revizije i razvijeni ključni indikatori učinka interne revizije.

Radi se o sveobuhvatnom, zahtjevnom, u praksi provjerenom modelu i ukoliko interni revizori žele doprinijeti organizaciji i steći dobar imidž i status kod stejkholdera, onda moraju ispuniti sve njegove zahtjeve. U suprotnom, problemi sa kojima se susreću vezano za vrednovanje njihovog rada ostaće i dalje i čak se mogu produbiti.

Abstract

Internal audit as an assurance and consulting activity has a range of stakeholders who rely on its work. These include: the board of directors, the audit board, CEO, senior executives, the external auditors and public. All of them are expecting that the organization is running well and that effective system of internal control are in place and operating as intended. Besides, internal control has to justify the value of its work and spending on resources granted to internal audit department. It mean that internal audit should report to its stakeholders by reporting on the outcomes of its internal audit processes and on the quality of internal audit work. In that way, internal audit could provide whole picture about its work.

Key words: Internal Audit, Internal Control, Risk, Assurance, Consulting, Report, Quality, Performance Indicator.

IZVORI

1. The Institute of Internal Auditors, "International standards for the professional practice of internal auditing", Altamonte Springs, FL:IIA, 2011, Online at: www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ppf/?search=standards
2. Parkinson, M., *The Assurance versus Consulting Debate: How Far Should Internal Audit Go?*, raspoloživo na www.qfinance.com
3. Tesohner, Chamber, Golder, Peter, Liebert, Thorsten, (2008), *Bringing Back Best Practices in Risk Management, Banks Three Lines of Defense*, raspoloživo na www.booz.com
4. Cox, Andrew, *How Can Internal Audit Report Effectively to its Stakeholders?*, raspoloživo na www.qfinance.com
5. Sawyer, Lawrence B., Mortimer A. Dittenhofer, and James H. Scheiner, *Sawyer's Internal Auditing: The Practice of Modern Internal Auditing*, 5th Edition, Altamonte Springs, FL: Institute of Internal Auditors, 2005.