

ULOGA AUDITA U UNAPREĐENJU SUSTAVA UPRAVLJANJA POSLOVANJEM

*Tonći Lazibat*¹ & *Zoran Nikolić*²

UDK / UDC: 657.63:65.012.16

JEL klasifikacija / JEL classification: M11

Prethodno priopćenje / Preliminary communication

Primljeno / Received: 20. lipnja 2010. / June 20, 2010

Prihvaćeno za tisak / Accepted for publishing: 24. ožujka 2011. / March 24, 2011

Sažetak

Za uspostavu te održavanje određenog sustava upravljanja potrebni su između ostalog i audititi tog sustava. Naravno, provedba audita zahtijeva troškove, npr. vrijeme auditora i predstavnika auditiranog područja, troškovi za edukacije, putovanja. Nameće se pitanje o njihovoj isplativosti, kao i pozitivnom utjecaju audita na sustav upravljanja te samo poslovanje.

U srpnju 2007. godine provedena je anketa među 41 hrvatskom tvrtkom u kojima postoji barem jedan sustav upravljanja. Navedena anketa je sadržavala i pitanja vezana uz proces internih audita te stav o pozitivnom utjecaju audita na poslovanje.

Pored prikaza rezultata ankete o pozitivnom utjecaju audita na poslovanje te vezanim preduvjetima, posebna pažnja usmjerena je na proces internih audita. Promatraju se slijed procesa, potrebna podrška, rizici, mjerenje uspješnosti, a također i aktivnosti nakon realizacije audita. Naime, da bi se ostvarili pozitivni efekti internih audita, potrebno je pažljivo dizajnirati proces internih audita te ga provoditi s ciljem dobivanja stvarnih rezultata koji će biti temelj za unapređenje sustava.

Konačno, i kod samih audita prisutne su promjene te se prikazuju pojedina obilježja tih promjena.

Ključne riječi: *audit, proces internih audita, audit koji dodaje vrijednost, sustav upravljanja poslovanjem.*

¹ Dr. sc. Tonći Lazibat, redoviti profesor, Ekonomski fakultet-Zagreb, Sveučilište u Zagrebu, E-mail: tonci.lazibat@efzg.hr

² Zoran Nikolić, INA-Industrija nafte, d.d., E-mail: zoran.nikolic@ina.hr

1. UVOD

Potrebno je naglasiti da se ovaj rad koncentrira na audite sustava upravljanja poslovanjem. Obuhvaćeni su postojeći sustavi upravljanja u organizaciji–korporativna pravila, upravljanje kvalitetom, okolišem, zdravljem i sigurnošću na radu, informatičkom sigurnošću, ...

U stručnoj literaturi riječ audit kod nas se najčešće prevodi kao: nadzor, ocjena, prosudba, provjera, pregled.³ Prema nizu normi ISO 9000 audit se definira kao sustavan, neovisan i dokumentiran proces radi prikupljanja dokaza i njihovog objektivnog vrednovanja da bi se utvrdio stupanj do kojeg su ispunjeni kriteriji audita.⁴

Institut internih auditora (*Institute of Internal Auditors–IIA*) definira interni audit kao neovisnu, objektivnu i konzultantsku aktivnost osmišljenu da osigura dodavanje vrijednosti te poboljšavanje aktivnosti organizacije. Uvođenjem sustavnog i discipliniranog pristupa u cilju procjene i poboljšanja djelotvornosti upravljanja rizikom, kontrola te upravljačkih procesa, pomaže organizaciji u ostvarivanju njezinih ciljeva.⁵ Ovakav pristup objašnjava se u poglavlju 6, Razvoj i očekivanja u budućnosti.

2. PODJELA AUDITA

Pored osnovne podjele audita prema odnosu auditora i auditirane organizacije (interni auditi, eksterni auditi 2. ili 3. strane), postoji i podjela prema svrsi te opsegu.

Prema svrsi auditi se dijele na:

- audite usklađenosti (*engl. compliance audits*), provode se radi dobivanja jamstva da su aktivnosti provedene te se provode prema pravilima (npr. registrijski auditi, porezni auditi, auditi radi provjere poštivanja zakona);
- audite izvođenja (*engl. performance audits*), usmjereni su na tri područja provjere (usklađenost s pravilima, učinkovitost pravila, prikladnost pravila za postizanje ciljeva).⁶

Tablica 1. prikazuje usporedbu audita usklađenosti i audita izvođenja.

³ Kondić, Ž.: Kvaliteta i ISO 9000, TIVA, Varaždin, 2002, str. 136.

⁴ Međunarodna organizacija za normizaciju (ISO): ISO 9000:2005, Sustavi upravljanja kvalitetom, Rječnik i definicije, 2005.

⁵ Institute of Internal Auditors–IIA, <http://www.theiia.org>, Altamonte Springs, Fl.

⁶ Arter, R. D.: Quality audits for improved performance, ASQ Quality Press, Milwaukee, Wisconsin, 2003., Milwaukee, WI, str. 6.

Tablica 1: Auditi usklađenosti i auditi izvođenja

Auditi usklađenosti	Auditi izvođenja
Zahtjevi (pravila) su postavljeni	Zahtjevi (pravila) se preispituju
Usredotočenost na stabilnost procesa	Usredotočenost na poslovne rezultate
Provode ih auditori unutar i izvan organizacije	Općenito ih provode auditori unutar organizacije
Dobro poznati	Ne tako dobro poznati

Izvor: Arter, R. D.: Quality audits for improved performance, ASQ Quality Press, Milwaukee, Wisconsin, 2003., str. 10.

Na osnovi tablice i zaključuje se kako auditi izvođenja ciljaju dalje od same provjere usklađenosti te više odgovaraju internim auditima iz definicije Instituta internih auditora.

Prema opsegu auditi se dijele na audite proizvoda, procesa i sustava. Opseg audita opisuje stupanj i granice audita, kao što su fizičke lokacije, organizacijske jedinice, aktivnosti i procesi koje treba auditirati, kao i razdoblje koje audit obuhvaća

Kombinacijom navedenih kategorija može se razlučiti šest vrsta audita prikazanih u tablici II. U stvarnosti će auditi, ovisno o ciljevima te odnosu između auditora i auditiranih, biti kombinacija dvije ili više navedenih vrsta.

Tablica 2: Šest vrsta audita

	Auditi usklađenosti	Auditi izvođenja
Auditi sustava	Konzistentna primjena utvrdenog sustava. Promicanje stabilnosti.	Mogućnost postizanja organizacijskih ciljeva. Promicanje promjena.
Auditi procesa	Izvođenje u skladu s definiranim procesom.	Sposobnost procesa da postigne željene karakteristike.
Auditi proizvoda	Realizacija proizvoda ili usluga prema definiranim zahtjevima.	Prikladnost proizvoda ili usluga za namijenjenu upotrebu.

Izvor: Arter, R. D.: Quality audits for improved performance, ASQ Quality Press, Milwaukee, Wisconsin, 2003., str. 17.

3. ISTRAŽIVANJE UTJECAJA AUDITA NA POSLOVANJE

Istraživanje utjecaja audita na poslovanje provedeno je putem ankete u srpnju 2007. Sudjelovala je 41 hrvatska tvrtka koja posjeduje barem jedan certifikat sustava upravljanja (ISO 9001, ISO 14001, OHSAS 18001).

Sažeto prikazano, anketa je obuhvatila istraživanje sljedećih podataka:

- općenito o tvrtki,
- intenzitet audita,

- podrška procesu, ulaganje u kompetencije te odziv na rezultate audita,
- pojedini podaci i principi vezani uz proces internih audita,
- ocjene pokazatelja poboljšavanja poslovanja na osnovi audita,
- provedba audita dobavljača.

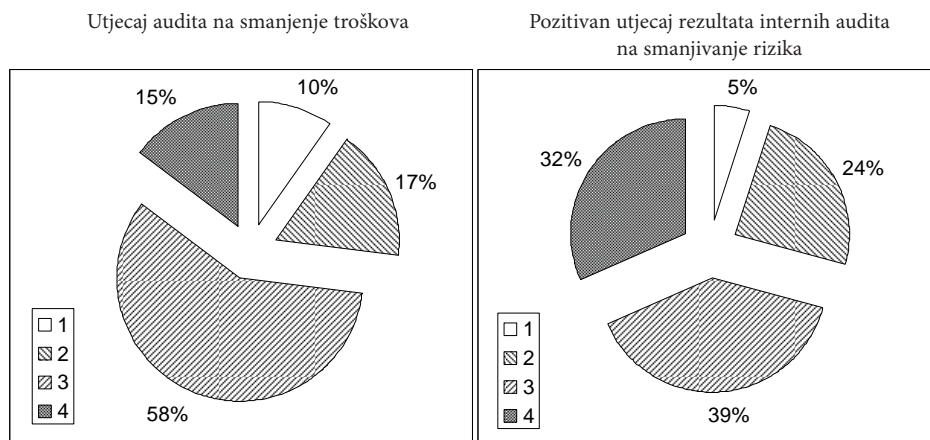
Po pitanju utjecaja audita na smanjenje troškova, u anketi su bile moguće ocjene navedenog utjecaja:

- 1, ne postoji,
- 2, najvjerojatnije postoji,
- 3, sigurno postoji, ali je upitno kako ga dokazati,
- 4, postoji i može se dokazati.

Što se tiče pozitivnog utjecaja rezultata internih audita na smanjivanje rizika, najniža ocjena ponuđena je 1, a najviša 4.

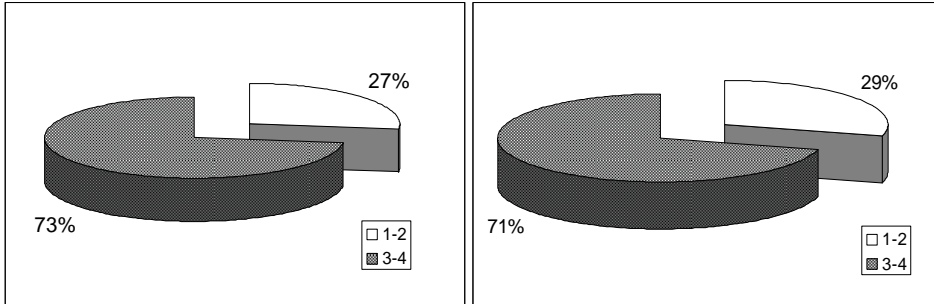
Na grafikonu 1, prikazan je utjecaj audita na smanjenje troškova te utjecaj rezultata internih audita na smanjivanje rizika,

Grafikon 1: Ocjene utjecaja audita na smanjenje troškova te pozitivnog utjecaja rezultata internih audita na smanjivanje rizika



Na grafikonu 2. dati su rezultati istraživanja s grupiranim višim i nižim ocjenama.

Grafikon 2: Rezultati istraživanja utjecaja audita sadržani u prethodnom grafikonu s grupiranim višim i nižim ocjenama



Na temelju grafikona I i II proizlazi da u anketiranim tvrtkama prevladava stav o sigurnom postojanju utjecaja audita na smanjenje troškova, ali je upitno kako ga dokazati. Slični rezultati po pitanju pozitivnog utjecaja audita na smanjivanje rizika idu u prilog potvrdi hipoteze o postojanju utjecaja audita na smanjenje troškova.

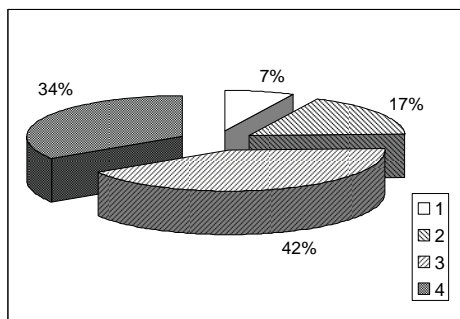
Pošto je samo u 15% slučajeva potvrđeno postojanje metodologije za dokazivanje smanjena troškova na osnovi audita, a u dodatnih 58% slučajeva auditi sigurno utječu na smanjenje troškova, postoji prostor za poboljšavanje u smislu razvoja navedene metodologije. Potreba takve metodologije potvrdit će se u poglavlju 6, Razvoj i očekivanja u budućnosti.

Na osnovi ankete potvrđeno je da pozitivnom utjecaju audita na poslovanje doprinose sljedeći čimbenici:

a) Podrška posloводства najviše razine procesu internih audita

Kolika je podrška posloводства najviše razine procesu internih audita prikazano je na grafikonu 3. Proizlazi da je najniža ocjena dana u 7% anketiranih tvrtki, a u gotovo njih 80% dane su više ocjene (3 i 4), što upućuje na postojanje podrške posloводства najviše razine procesu internih audita.

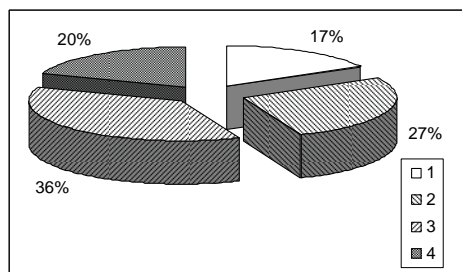
Grafikon 3: Ocjene podrške posloводства najviše razine procesu internih audita



b) Ulaganje u kompetencije auditora

Na grafikonu 4. prikazana je ocjena ulaganja u kompetencije auditora.

Grafikon 4: Ocjena ulaganja u kompetencije auditora



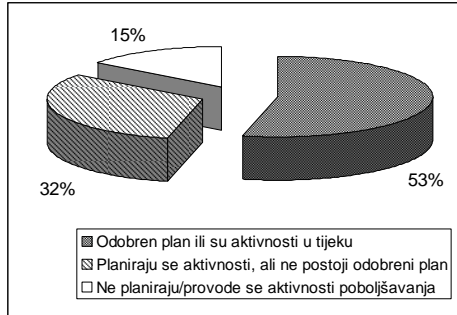
Do ocjena ulaganja u kompetencije iz grafikona 4., došlo se uzimajući u obzir provođenje ponovnih obrazovanja internih auditora te postojanje vodećih auditora:

- a0. 1, “retreninzi” se ne provode,
- a1. 2, “retreninzi” se provode svake dvije godine ili rjeđe,
- a2. 3, “retreninzi” se provode svaku godinu,
- a3. ako postoje vodeći auditori ocjenama se dodaje 1, tako da je ukupna najniža ocjena 1, a najviša 4.

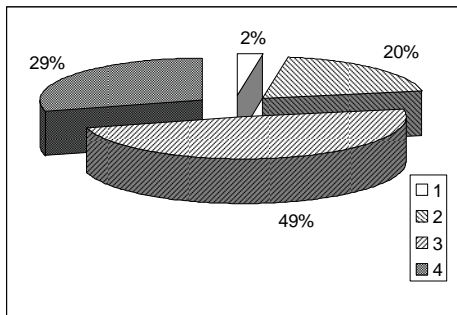
Iz grafikona IV vidljivo je da su niže ocjene (1 i 2) zabilježene u skoro 50% slučajeva. Također, potrebno je istaknuti da je analizom rezultata ankete ovisnost između ovog čimbenika i pozitivnog utjecaja audita na poslovanje manje izražena. Za pretpostaviti je da se do viših razina kompetencija može doći i vlastitom inicijativom auditora za samoobrazovanjem, za što je naravno potrebna podrška posloводства, te učestalijom provedbom samih audita.

c) Postojanje poboljšavanja procesa internih audita

Na grafikonu 5. je prikazana ocjena postojanja poboljšavanja procesa internih audita prema anketi. U 85% anketiranih tvrtki planiraju se ili provode poboljšavanja procesa internih audita, što upućuje na pridavanje značaja tom procesu.

Grafikon 5: Postojanje poboljšavanja procesa internih audita*d) Odziv u provedbi aktivnosti na osnovi rezultata audita*

Na grafikonu 6. prikazana je kvaliteta odziva u provedbi aktivnosti na osnovi rezultata audita—analiza te planiranje i provedba potrebnih aktivnosti korekcije, prevencije i poboljšavanja.

Grafikon 6: Ocjene odziva provedbe aktivnosti na osnovi rezultata audita

Prema grafikonu 6. više ocjene odziva u provedbi naknadnih radnji po rezultatima audita dodijeljene su u gotovo 80% slučajeva te prevladava stav da se aktivnosti na osnovi rezultata audita provode zadovoljavajuće.

4. PROCES INTERNIH AUDITA**4.1 Slijed procesa**

Proces internih audita može se podijeliti u sljedeće faze:

- Planiranje ciklusa internih audita.
- Planiranje i priprema pojedinog internog audita.

- Provedba i izvještavanje po pojedinom internom auditu.
- Provjere po nesukladnostima.
- Zbirno izvještavanje o ciklusu internih audita.

Dokumentirana procedura za upravljanje procesom internih audita treba opisati upravljanje i provođenje navedenih aktivnosti te pripadajuće ovlasti i odgovornosti. Također, potrebno je uključiti i upravljanje kompetencijama internih auditora.

Imajući vidu značenje planiranja na uspješnost procesa općenito, izdvojiti će se faza planiranja ciklusa internih audita. Ciklus će najčešće biti godišnji, a plan ciklusa internih audita trebao bi imati svoje ciljeve koji se temelje na:

- Rezultatima prethodnih internih i eksternih audita–izvještajima s pojedinih audita, eventualnim zapisima o nesukladnostima.
- Skupnim izvještajima o provedbi internih audita u određenom ciklusu.
- Zahtjevima sustava upravljanja te zakonskim i ugovornim zahtjevima, a uključujući zahtjeve kupaca i ostalih zainteresiranih strana.
- Politici, odnosno poslovniku o radu odbora za interne audite (ako postoje) te dokumentiranoj proceduri za upravljanje procesom internih audita.
- Izvještajima i upravinim ocjenama sustava upravljanja poslovanjem za prethodno razdoblje.
- Procjenama rizika te ostalih aktivnosti upravljanja rizicima.
- Strategijama, planovima te komercijalnim namjerama.
- Očekivanjima, zahtjevima i prioritetima posloводства te, ako postoje, posebnim inicijativama vlasnika i okruženja.
- Udjelima pojedinih procesa i organizacijskih područja u stvaranju prihoda.
- Analizama dostupnosti i kompetencija auditora, kao i ostalih resursa za provedbu audita.

Od zbirnih izvještaja o provedbi internih audita u određenom ciklusu očekuju se informacije o provođenju samog procesa internih audita te stanju sustava upravljanja poslovanjem na osnovi nalaza audita. Iz izvještaja trebaju proizaći potrebne aktivnosti radi poboljšavanja procesa i sustava.

4.2 Podrška procesu

Za odvijanje procesa internih audita potrebna je podrška u koju se prije svega ubrajaju kompetentni interni auditori. Za aktivnosti planiranja, pripreme, provedbe i izvještavanja po internom auditu potrebno je određeno vrijeme te sredstva za operativnu provedbu aktivnosti.

Da bi se osiguralo učinkovito odvijanje i upravljanje procesom internih audita te također svi potrebni resursi kao i metode nadzora, mjerenja i analize procesa,

potrebna je podrška i posloводства najviše razine te postojanje navedene dokumentirane procedure za upravljanje procesom internih audita. Naravno, interni auditi se neće moći realizirati bez podrške posloводства auditiranog područja za vrijeme planiranja, pripreme, provedbe i izvještavanja (podrška posloводства na temelju provedene ankete prikazana je na grafikonu 3.). Gledajući cijeli proces, potrebno je planiranje i poduzimanje odgovarajućih aktivnosti na osnovi rezultata internih audita.

Također, s podrškom aktivnostima procesa te omogućavanjem dostupnosti proizašlih zapisa audita iz informatičke baze podataka, informatička podrška može značajno poboljšati učinkovitost upravljanja i provođenja procesa.

4.3. Auditorski timovi i kompetencije

Sažeto prikazano, interni auditori trebaju posjedovati:

- Znanja iz principa, procedura i tehnika auditiranja.
- Općenita i specifična znanja iz određenog sustava upravljanja.
- Znanja o primjenjivim zakonima, propisima, ugovornim zahtjevima te ostalim zakonima koji se primjenjuju u organizaciji.

Pored ispunjenja potrebnih zahtjeva za kompetencije internog auditora, voditelj tima internog audita treba imati dodatna određena znanja i vještine u vođenju internog audita kako bi se djelotvorno i učinkovito ostvarili ciljevi internog audita.⁷

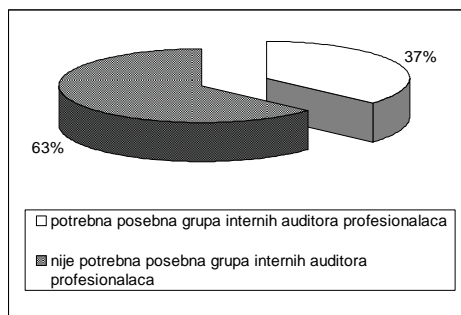
Dakle, da bi se osigurale potrebne kompetencije, organizacija određuje zahtjeve–kriterije koje trebaju ispunjavati interni auditori da bi mogli provoditi interne audite. Ti zahtjevi–kriteriji trebaju biti tako postavljeni kako bi se provedbom internih audita pozitivno utjecalo na unapređenje sustava upravljanja poslovanja, ali trebaju biti primjereni i prirodni same organizacije.

Potrebne su i stalne inicijative za podizanje i uravnoteživanje kompetentnosti internih auditora. Organizacija, ovisno o mogućnostima, može sama ili u suradnji s vanjskom kućom provoditi obrazovanje internih auditora. Kao dobra praksa, ali i potreba za održavanje i poboljšavanje kompetentnosti, može se navesti sustavno organiziranje susreta i radionica internih auditora unutar organizacije. Na grafikonu 6. vidjele su se ocjene ulaganja u kompetencije auditora temeljem provedene ankete.

U anketi je bilo postavljeno i pitanje treba li radi veće djelotvornosti i učinkovitosti internih audita postojati posebna grupa profesionalaca kojima su interni auditi jedan od primarnih poslova. Rezultat je prikazan na grafikonu 7. Vidljivo je da prevladava stav da takva posebna grupa nije potrebna.

⁷ Međunarodna organizacija za normizaciju (ISO), ISO 19011:2002, Upute za auditiranje sustava upravljanja kvalitetom i/ili sustava upravljanja okolišem, 2002.

Grafikon 7: Stavovi o potrebi postojanja posebne grupe internih auditora profesionalaca



Ipak, potrebno je naglasiti da i uz neke negativne odgovore o potrebi postojanja posebne grupe stoji komentar da bi takva grupa trebala postojati kod velikih tvrtki. Nadalje, u poglavlju 6, Razvoj i očekivanja u budućnosti, naglašava se:

- Uvođenje integriranih audita–funkcija audita sustava kvalitete, odnosno poslovanja integrirat će se s internom revizijom.
- Povećanje očekivanja svih zainteresiranih strana od internih auditora koji bi trebali osigurati dodavanje vrijednosti te imati savjetodavnu ulogu.

Iz navedenog slijedi da bi svakako kod velikih tvrtki trebalo razmotriti isplativost uvođenja posebne grupe auditora profesionalaca koji će provoditi integrirane audite. Naravno, ni tada ne treba isključiti auditore zaposlene na drugim poslovima koji bi se privremeno pridruživali zaposlenicima kojima su audit primarni posao. Na taj način osigurava se da auditorski tim dobije bolje spoznaje o pojedinim procesima i stanju u organizaciji.

4.4 Mjerenje uspješnosti

Promatrajući djelotvornost i učinkovitost procesa internih audita, potrebno je istaknuti da su ova dva aspekta za praćenje provedbe procesa potpuno nezavisni i radi toga bi se trebali mjeriti odvojeno. Naime, moguće je da audit bude djelotvoran, ali ne i učinkovit, npr. ostvaren je željeni cilj, ali uz velike i neopravdane troškove. Također, vrijedi i suprotno, npr. auditor je uložio malo vremena i napora u audit, ali nije ni došao do pouzdanog zaključka. Pojavljuju se i dvije «zamke» kod mjerenja auditiranja: nedjelotvornost i neadekvatna produktivnost. Naime, poboljšanje djelotvornosti audita može značiti manje auditiranja, dok veća produktivnost može tražiti veći rad.

Slijede primjeri mogućih kriterija za djelotvoran audit:

- Određivanje adekvatnih i izvedivih ciljeva audita koji su odobreni od svih zainteresiranih strana.

- Priprema prikladnog plana audita prihvaćenog od svih zainteresiranih strana.
- Osiguranje potrebnih resursa i vremena za provedbu i kompletiranje audita.
- Planiranje, priprema i provedba audita od strane pravilno imenovanih i kompetentnih auditora.
- Provedba audita sukladno prepoznatim standardima i procedurama.
- Pronalaženje osnovanih nesukladnosti. Ovo se odnosi na nalaze koji su odgovarajuće važnosti te su potvrđeni bez opravdane sumnje.
- Razumijevanje i adekvatna analiza audita uzimajući u obzir ciljeve audita s naglaskom na upravljanje rizicima.
- Poticanje korektivnih i preventivnih radnji te aktivnosti poboljšavanja na temelju rezultata audita.
- Postizanje zadovoljstva klijenta u smislu ostvarenja postavljenih ciljeva te općenito cijele izvedbe audita.
- Pružanje objektivnih dokaza svim zainteresiranim stranama da je audit rezultirao poboljšanjem sustava upravljanja poslovanjem.⁸

S aspekta cijelog procesa internih audita postoje dvije ključne mjere djelotvornosti:

- Ostvarenje ciljeva procesa u određenom razdoblju.
- Ispravnost postavljenih ciljeva (obzirom na ciljeve plana ciklusa audita navedene u poglavlju 4.1, Slijed procesa).

4.5. Rizici

Svaki se auditor suočava s rizikom stvaranja netočnih, nepotpunih i/ili onih koji navode na krivo mišljenje nalaza / rezultata audita te njihovog priopćavanja klijentu. Žele se prikazati mogući rizici vezani uz određene grupe elemenata procesa internih audita. Isti se, pored na interne, mogu primijeniti i na eksterne audite.

a) Pogreške vezane uz ciljeve

- a1. Pogrešan odabir kriterija audita–zahtjeva za provjeru.
- a2. Nerealno–prezahtjevan opseg audita.
- a3. Auditiranoj strani nisu osigurane adekvatne informacije.

⁸ Beckmerhagen, I. A., Berg, H. P., Karapetrovic, S. V., Willborn, W. O., «On the effectiveness of quality management system audits», The TQM Magazine, Vol. 16., No. 1, 2004., str. 17.

b) Pogreške vezane uz resurse

- b1. Provedba audita od strane nekompetentnih auditora.
- b2. Nedostatak adekvatnog plana audita.
- b3. Nedovoljno planirano vrijeme za audit.

c) Pogreške vezane uz aktivnosti procesa

- c1. Nedostaci vezani uz uvodni i završni sastanak.
- c2. Nedovoljna suradnja od strane predstavnika auditiranog područja.
- c3. Nepravilna primjena tehnika uzorkovanja kod prikupljanja dokaza audita.
- c4. Neprovođenje procesa prema pravilima.
- c5. Nedostatak prioriteta za sustav upravljanja kvalitetom / poslovanjem.
- c6. Nedostatak dovoljnog broja dokaza audita.
- c7. Neidentificirani dokumenti koji prikazuju iskrivljeno stvarno stanje.
- c8. Manjkavosti u aktivnostima provjere dokaza.
- c9. Pristranosti prilikom procjene dokaza prema kriterijima audita.

d) Pogreške vezane uz rezultate audita

- d1. Nalazi audita nisu konzistentni.
- d2. Prikrivanje neusklađenosti od strane auditora.
- d3. Izvještaj audita nije objektivan–nastao je uz neprikladne pritiske sa strane.⁹

Treba naglasiti da je poznavanje i analiza rizika audita odlučujući preduvjet za djelotvoran audit i njegovo mjerenje. Identifikacija, analiza te poduzimanje mjera za umanjivanje rizika vezanih uz proces internih audita dat će značajan utjecaj na povećanje stabilnosti procesa. Ako je stabilnost procesa internih audita povećana, tada će i utjecaj tog procesa na poslovanje biti pozitivniji.

5. NAKNADNE RADNJE PO AUDITIMA

Na osnovi rezultata audita i njihove analize pokrenut će se odgovarajuće naknadne radnje te iste predstavljaju odziv organizacije na rezultate audita. Norma ISO 19011:2002 prepoznaje sljedeće radnje koje će, kad je primjereno, organizacija poduzeti na osnovi rezultata audita:

⁹ Beckmerhagen, I. A., Berg, H. P., Karapetrovic, S. V., Willborn, W. O., op. cit., str. 18.

- Korektivne radnje.
- Preventivne radnje.
- Aktivnosti radi poboljšavanja.

Navedene aktivnosti provode se planski u okviru utvrđenog vremenskog okvira, a iste se ne smatraju dijelom postupka auditiranja. Grafikonom VI prikazane su ocjene odziva u provedbi navedenih aktivnosti na osnovi rezultata audita.

6. RAZVOJ I OČEKIVANJA U BUDUĆNOSTI

Pokazalo se da formalno ispunjavanje zahtjeva norme ISO 9001 neće pomoći organizaciji u ostvarivanju veće konkurentnosti i poslovnih uspjeha. Nadalje, u proteklom razdoblju došlo je do značajnih promjena u poslovanju uslijed problema vezanih uz slučajeve Enrona, WorldComa i sličnih. Vlada Sjedinjenih Američkih Država donijela je zakone koji zahtijevaju veću transparentnost u financijama.

Auditori sustava kvalitete te općenito interni revizori sve više teže analitičkom auditiranju koje uključuje audite procesa, procjene rizika i/ili kontrola te druge metode procjene djelotvornosti. Takav trend naziva se auditiranje s dodavanjem vrijednosti.

Za audite s dodavanjem vrijednosti može se reći da imaju sljedeće ciljeve:

- Istražiti funkcije, procese ili aktivnosti lanca vrijednosti unutar i izvan organizacije.
- Osigurati neovisnu i/ili objektivnu analizu aktivnosti.
- Slijediti sustavan i discipliniran pristup kod procjena.
- Procjenjivati i poboljšavati djelotvornost procesa upravljanja rizicima, kontrola te procesa upravljanja tvrtkom.
- Pomoći organizaciji u postizanju poslovnih strategija i ciljeva.

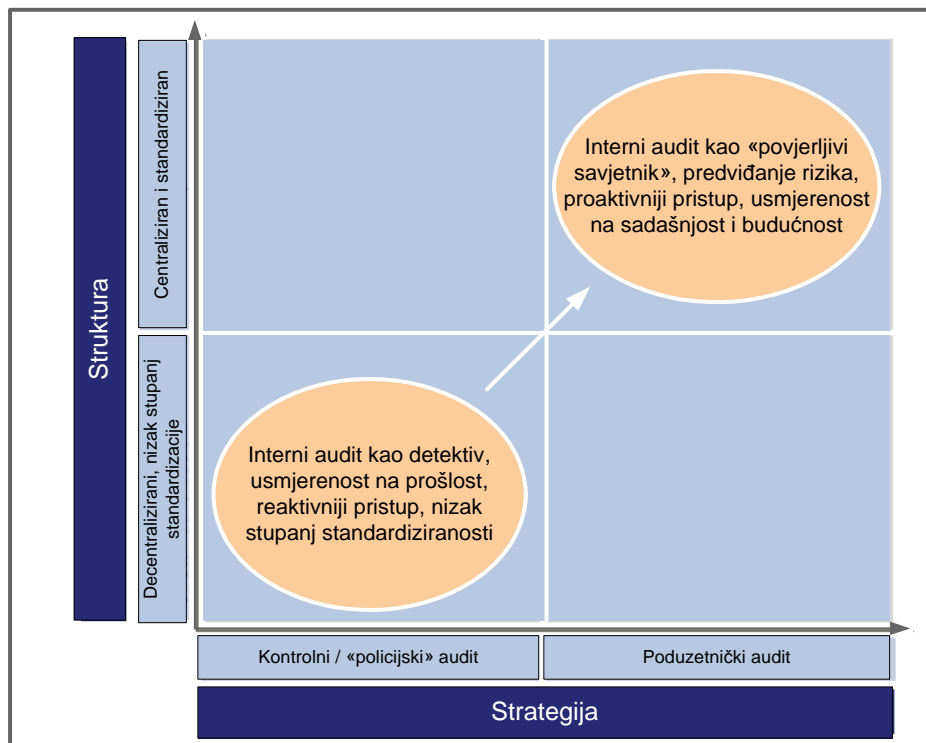
Također, kod auditiranja s dodavanjem vrijednosti dolazi do konvergencije između auditiranja sustava kvalitete, odnosno poslovanja i interne revizije. Oba sustava koncentriraju se na dostizanje viših razina transparentnosti, sigurnosti te, prije svega, davanje vrijednosti izvještajima s provedenih audita.¹⁰

Na slici 1. prikazan je pristup razvoju internih audita u osiguravateljskoj tvrtci «Allianz». Potrebno je kontinuirano poboljšavanje funkcije internih audita kako bi isti postali «povjerljivi savjetnik» izvršnog menadžmenta.¹¹

¹⁰ Hutchins, G.: «Value Added Auditing: Your Best Assessment Tool», Quality Digest, Vol. 22., No. 10., 2002., str. 39-41.

¹¹ Lendle, K.: «Building the Globally Integrated Audit Function», 3. Internal Audit Conference, Rome, 2006.

Slika 1: Razvoj pristupa i uloge internih audita



Izvor: Lendle, K.: «Building the Globally Integrated Audit Function», 3. Internal Audit Conference, Rome, 2006.

Sažeto prikazano, promjene u procesu internih audita obilježene su:

- sve većim očekivanjima od rezultata audita i auditora (od strane svih zainteresiranih strana) kako bi osigurali dodanu vrijednost,
- integracijom audita sustava kvalitete, odnosno poslovanja s internom revizijom i auditima ostalih sustava,
- konzultativnom ulogom i usmjerenošću na poboljšanja—auditi nisu samo radi dokazivanja i osiguranja primjene sustava,
- analitičkim auditiranjem koje uključuje audite procesa, procjene rizika i/ili kontrola te druge metode procjene djelotvornosti,
- usmjerenošću na ciljeve posloводства,
- povezanošću s funkcijom upravljanja kompanijom.

Što se još može očekivati u budućnosti? Prema istraživanjima vezanim uz ulogu i budućnost audita sustava upravljanja kvalitetom proizlazi da će se pored provođenja audita prema standardu trebati definirati i sustav za financijsko mjerenje učinka audita. Iako postoje impulsi za daljnja istraživanja u smjeru razvoja takvog sustava mjerenja, ispunjavanje tog imperativa nije nimalo lagan zadatak.¹²

Obzirom na evoluciju audita može se zaključiti da ne postoje ograničenja u profesiji internog auditiranja te slijede novi izazovi i potrebe za novim kompetencijama.¹³

7. ZAKLJUČAK

Na osnovi provedene ankete potvrđeno je da auditori osiguravaju smanjenje troškova. Međutim, pošto samo u 15% slučajeva postoji metodologija za dokazivanje smanjena troškova na osnovi audita, a u dodatnih 58% slučajeva audit sigurno utječu na smanjenje troškova, postoji prostor za poboljšavanje u smislu razvoja navedene metodologije.

Na osnovi ispitivanja treba u organizacijama postojati posebna grupa auditora profesionalaca, prevladava stav da takva grupa nije potrebna. Međutim, obzirom na neke komentare iz ankete, mogućnost posebne grupe auditora ne treba se isključiti, pogotovo kod velikih tvrtki. U prilog navedenom idu i spoznaje o suvremenom pristupu auditima te pretpostavke razvoja u budućnosti.

Vezano uz interne audite naglašen je značaj planiranja audita, a pogotovo ciklusa audita, postojanja kompetentnih auditora, podrške procesu od strane posloводства, nadzora i umanjivanja rizika procesa te mjerenja uspješnosti s naglaskom na djelotvornost.

U procesu internih audita dešavaju se promjene prvenstveno obilježene s:

- uvođenjem integriranih audita–funkcija audita sustava kvalitete, odnosno poslovanja integrirat će se s internom revizijom.
- povećanjem očekivanja svih zainteresiranih strana od internih auditora koji bi trebali osigurati dodavanje vrijednosti te imati savjetodavnu ulogu.

LITERATURA:

1. Arter, R. D.: *Quality audits for improved performance*, ASQ Quality Press, Milwaukee WI, 2003.
2. Beckmerhagen, I. A., Berg, H. P., Karapetrovic, S. V., Willborn, W. O., «On the effectiveness of quality management system audits», *The TQM Magazine*, Vol. 16., No. 1., 2004.

¹² Rajendran, M., Devadasan. S.R.: «Quality audits: their status, prowess and future focus», *Managerial Auditing Journal*, Vol. 20., No. 4., 2005., str. 379.

¹³ Dittmeier, C.: «Audit's critical succes factor: Communication and other interpersonal skills», 3. Internal Audit Conference, Rome, 2006.

3. Dittmeier, C.: «Audit's critical succes factor: Communication and other interpersonal skills», 3. Internal Audit Conference, Rome, 2006.
4. Hutchins, G.: «Value Added Auditing: Your Best Assesment Tool», Quality Digest, Vol. 22., No. 10., 2002.
5. Institute of Internal Auditors–IIA, <http://www.theiia.org>, Altamonte Springs, Fl.
6. Kondić, Ž.: Kvaliteta i ISO 9000, TIVA, Varaždin, 2002.
7. Lendle, K.: «Building the Globally Integrated Audit Function», 3. Internal Audit Conference, Rome, 2006.
8. Međunarodna organizacija za normizaciju (ISO): ISO 19011:2002, Upute za auditiranje sustava upravljanja kvalitetom i/ili sustava upravljanja okolišem, 2002.
9. Međunarodna organizacija za normizaciju (ISO): ISO 9000:2005, Sustavi upravljanja kvalitetom, Rječnik i definicije, 2005.
10. Rajendran, M., Devadasan. S.R.: «Quality audits: their status, prowess and future focus», Managerial Auditing Journal, Vol. 20., No. 4., 2005.

ROLE OF AUDIT IN IMPROVING BUSINESS MANAGEMENT SYSTEMS

*Tonći Lazibat*¹⁴ & *Zoran Nikolić*¹⁵

Summary

Among other things, audits of a management system are needed for setting up and maintaining a specific management system. Of course, audit implementation includes costs, for example auditor's and audited area representative's time, education and travel costs. This raises issues of their cost-effectiveness, as well as of the positive influence of audits on the management system and the business itself.

A survey was conducted in July 2007 among 41 Croatian enterprises which have at least one management system. The survey also contained questions related to the internal audit process and the attitude about the positive influence of audit on business.

Apart from showing the results of the survey on the positive influence of audit on business and connected preconditions, special attention is directed towards the internal audit process. The sequence of the process is looked into, as well as the support needed, risks, measure of success, and activities after audit completion. In order to achieve positive effects of internal audits, the whole process of internal audits needs to be carefully designed and implemented with the aim of obtaining real results that would be the basis for system improvement.

Finally, changes in audits themselves are present and specific characteristics of those changes are presented.

Key words: *audit, internal audit, value adding auditing, business management system*

JEL classification: *M11*

¹⁴ Tonći Lazibat, Ph.D., Full Professor, Faculty of Economics and Business-Zagreb, University of Zagreb. E-mail: tlazibat@efzg.hr

¹⁵ Zoran Nikolić, INA –Oil Industry, Plc., E-mail: zoran.nikolic@ina.hr