

*Izvorni znanstveni rad
Original scientific paper*

JEL Classification: M42, M49

Boris Tušek *

RECENTNI TRENDovi I IZAZOVI DJELOVANJA MALIH ODJELA INTERNE REVIZIJE

RECENT TRENDS AND CHALLENGES OF THE OPERATION OF SMALL INTERNAL AUDIT DEPARTMENTS

Sažetak

U različitim vrstama poslovnih subjekata, privatnog i javnog sektora, ovisno o utjecajima čimbenika organizacije, obilježjima djelatnosti i vrsti organizacijske strukture, organizacija funkcije interne revizije biti će različita. Isto tako, u različitim će se razdobljima djelovanja poslovnog subjekta, usporedno s njegovim rastom i razvojem, funkcija interne revizije mijenjati i prilagođavati tim utjecajima. U praksi su mogući različiti pristupi, organizacijska rješenja i modeli organizacije funkcije interne revizije. Kada je riječ o organizacijskim aspektima funkcije interne revizije, pitanje veličine funkcije, jedno je od pitanja koje je u fokusu razmatranja brojnih autora, praktičara i profesionalnih udruženja. U praksi je često prisutna podjela odjela interne revizije na male i velike odjele, te se povezano s tim, govori o specifičnostima organizacije i djelovanja te prednostima i nedostacima malih odjela nasuprot velikih odjela interne revizije. U kontekstu organizacijskih i metodoloških značajki funkcije interne revizije u posljednje se vrijeme sve više pažnje posvećuje specifičnostima djelovanja, ograničenjima i izazovima malih odjela interne revizije nasuprot velikih odjela. Povezano s tim, internim revizorima malih odjela interne revizije daju se odgovarajuće smjernice i upute koje mogu pomoći u oblikovanju strategije malih odjela interne revizije u praksi. U ovom radu predložene su moguće smjernice, postojeća iskustva, dobre prakse te izazovi koji čine dobru polaznu osnovu pri usmjeravanju djelovanja malih odjela interne revizije u praksi i postizanju prihvatljive razine kvalitete njihova rada i postignutih rezultata.

Ključne riječi: *interna revizija, mali odjel interne revizije, strategije malih odjela interne revizije, izazovi malih odjela interne revizije.*

* Prof. dr. sc. Boris Tušek, Ekonomski fakultet Zagreb; e-mail: btusek@efzg.hr

Abstract

In different types of business entities in the private and public sector, depending on the impact of organizational factors, industry characteristics, and type of organizational structure, the organization of the internal audit function will be different. Likewise, in different periods of activity of a business entity, parallel to its growth and development, the internal audit function will change and adapt to these impacts. In practice, different approaches, organizational solutions, and models of organization of the internal audit function are possible. When it comes to the organizational aspects of the internal audit function, the question of the size of the function is one of the issues that numerous authors, practitioners, and professional associations consider. In practice, internal audit departments are often divided into small and large departments. Related to this, the specifics of the organization and operation of small versus large internal audit departments, as well as their advantages and disadvantages, are discussed. In the context of the organizational and methodological features of the internal audit function, more and more attention has recently been paid to the specifics of operations, limitations and challenges of small internal audit departments as opposed to large departments. Related to this, appropriate guidelines and instructions that can help formulate the strategy for small internal audit departments in practice are given to the internal auditors. This paper presents possible guidelines, existing experiences, good practices, and challenges that form a good starting point for guiding the activities of small internal audit departments in practice and achieving an acceptable level of quality and results.

Key words: *internal audit, small internal audit activities, strategies of small internal audit activities, challenges of small internal audit activities*

1. UVOD

U današnjim kompleksnim i dinamičnim uvjetima poslovanja, funkcija interne revizije postaje bitan čimbenik i sudionik u cjelokupnom procesu korporativnog upravljanja. Očekivanja od funkcije interne revizije u smislu njezina aktivnog uključivanja u stvaranje dodane vrijednosti, prije svega generiranjem informacija potrebnih za identifikaciju, razumijevanje i procjenu rizika te implementaciju i promicanje kontinuiranog poboljšanja internih kontrola, danas su u svijetu posebno naglašena. S vremenom se interna revizija razvila u proaktivnu funkciju u poduzeću koja svojim djelovanjem kroz brojne angažmane s izražavanjem uvjerenja i savjetodavne angažmane zadovoljava informacijske potrebe širokog kruga korisnika, od uprave, nadzornog odbora, revizijskog odbora, linijskog i operativnog menadžmenta, eksternih revizora, regulatora, pa sve do dobavljača i kupaca. Poslovi interne revizije najčešće se organiziraju u okviru odjela (službe, sektora, jedinice) interne revizije unutar organizacijskog ustroja nekog poslovnog subjekta. Opravdano se postavlja pitanje koji odjeli interne revizije imaju obilježje malih i prema kojim kriterijima. U tom kontekstu treba naglasiti da ne postoje jedinstveni i općeprihvaćeni kriteriji za klasificiranje nekog odjela interne revizije kao malog odjela, odnosno funkcije interne revizije. Kriterij je pod utjecajem nekih značajki interne revizije kao što su uloga i svrha interne revizije, razvijenost funkcije interne revizije, kulturološke razlike, globalna ili lokalna priroda poslovanja unutar kojeg egzistira interna revizija, razina primjene

informacijsko-komunikacijskih tehnologija i brojnih drugih čimbenika. Ipak globalni Institut internih revizora (eng. *The IIA Global*) definira da je mali odjel interne revizije onaj koji ispunjava jedno ili više sljedećih kriterija:

- 1-5 revizora
- produktivnih sati rada manje od 7.500 godišnje
- ograničena razina cosourcinga ili outsourcinga.

Neki smatraju da se i odjel do 10 internih revizora smatra malim. Čak i najveći poslovni subjekti mogu imati male odjele interne revizije. Neovisno o veličini, svi odjeli interne revizije imaju iste odgovornosti. U Hrvatskoj 70% odjela interne revizije ima 1-2 interna revizora, a dodatnih 20% ima 3-5 internih revizora. Svega 4% odjela interne revizije u Hrvatskoj zapošljava više od 10 internih revizora. Biti mali odjel interne revizije ne znači biti neučinkovit ili podržan s nedovoljno revizijskih resursa. U mnogim okolnostima, mali odjel interne revizije je odgovarajuće strukturiran upravo za veličinu i rizike organizacije koju svojim produktima podržava.

2. SLIČNOSTI I RAZLIKE U DJELOVANJU MALIH I VELIKIH ODJELA INTERNE REVIZIJE

Često se veličina funkcije interne revizije doživljava kao ograničavajući čimbenik, a ne kao moguća snaga. Istraživanja pokazuju da su određena ograničenja češće povezana sa zrelošću funkcije interne revizije, a ne s veličinom. Drugim riječima, postoje vrlo male funkcije koje su vrlo zrele i učinkovite, a postoje vrlo velike funkcije koje ulažu puno napora da dodaju vrijednost.¹ Iako je funkcija interna revizija mala, to ne znači da ne može biti učinkovita. Uz odgovarajuće alate i fokus, male funkcije interne revizije mogu ispuniti očekivanja višeg menadžmenta i odbora, postići ciljeve i održati kontinuitet. Postavljanjem realnih očekivanja, fleksibilnošću i djelotvornošću, male funkcije mogu biti jednako uspješne kao i velike funkcije interne revizije. Izazov za male funkcije interne revizije s ograničenim resursima nije što učiniti, već način na koji to trebaju učiniti.² Pridržavanje najboljih praksi utemeljenih na pravilima struke može pružiti upravo ono što interni revizori u malim funkcijama interne revizije trebaju kako bi se suočili sa svojim često velikim izazovima

Način na koji djeluju mali odjeli interne revizije može pružiti korisne lekcije za veće funkcije interne revizije. Manji odjeli interne revizije eliminiraju usku specijalizaciju osoblja u većim odjelima jer svaka osoba u timu mora biti sposobna provesti većinu angažmana. Interni revizori malog odjela interne revizije imaju neposredniji kontakt s višim menadžmentom, što se rjeđe događa u većoj funkciji. Interni revizori u manjim timovima razvijaju bolju poslovnu sposobnost jer su blizu poslovnih aktivnosti. U malim odjelima interne revizije, interni revizor koji je obavio posao istodobno prezentira nalaze najvišoj upravljačkoj razini što pomaže internom revizoru da izgradi odnose i shvati kako menadžment razmišlja.³

Iako se male revizijske funkcije često suočavaju s većim preprekama, istina je da funkcije na oba kraja spektra veličina moraju puno naučiti jedna od druge. Razlike u načinu financiranja i

¹ Prilagođeno prema, Jim Pelletier (2019) 5 Common Misconceptions About Small Audit Functions, Internal Auditor, IIA, <https://iaonline.theiia.org/blogs/Jim-Pelletier/2019/Pages/5-Common-Misconceptions-About-Small-Audit-Functions.aspx>

² Prilagođeno prema, Yulia Yevlanova (2018) Small But Effective, With the right tools and planning, small audit shops can be just as successful as their larger peers, Internal Auditor, IIA, <https://iaonline.theiia.org/2018/Pages/Small-But-Effective.aspx>

³ Prilagođeno prema, Arthur Piper (2015) Small Audit Functions, Big Ideas, Internal Auditor, IIA, <https://iaonline.theiia.org/2015/small-audit-functions-big-ideas>

osposobljavanja članova malih odjela i načinu njihovog rada nude dobre prijedloge za poboljšanje velikih funkcija i obrnuto. Budući da su resursi ograničeni u malim funkcijama interne revizije, moraju se precizno i racionalno koristiti kako bi se gubici resursa sveli na najmanju moguću mjeru. Mnogi rukovoditelji malih odjela interne revizije se nalaze nisko u hijerarhiji poslovnog vodstva, bez ovlasti za provedbu opsežnih strateških promjena unutar funkcije interne revizije.⁴

Veličini funkcije interne revizije može se pristupiti u apsolutnom ili relativnom smislu. U apsolutnom smislu, odjel interne revizije koji se sastoji od jednog do tri interna revizora u većini je slučajeva sigurno mali odjel, no revizorski tim od 30 članova također se u nekim okolnostima može smatrati malim timom. Postoje metrike u relativnom smislu koje mogu biti korisne u određivanju koliko je funkcija interne revizije mala. Na primjer, omjer broja internih revizora prema prihodima (imovini) ili veličina budžeta interne revizije kao postotak od ukupnog budžeta poslovnog subjekta. Dodatno, potrebno je uzeti u obzir organizacijski i sektorski kontekst, odnosno broj zaposlenih, razinu iskustva pojedinih internih revizora, budžet interne revizije i tome slično.⁵

Male funkcije interne revizije trebaju usvojiti tzv. *lean auditing approach*⁶ ili uzak revizijski pristup, odnosno rigorozno fokusiranje na vrijednost i produktivnost interne revizije. Razvijanje bliskih odnosa s višim menadžmentom i ostalim interesno utjecajnim skupinama kako bi se osiguralo da im obavljene revizijski posao ima stvarnu vrijednost. Neophodno je racionalno upravljanje i odlučivanje na razini funkcije interne revizije, odnosno napor mora biti usmjeren na pravu stvar. Vrijednost angažmana može proizaći iz pomaganja u identificiranju osnovnog uzroka problema ili u pregledu napretka koji je uprava postigla u njegovom rješavanju. *Lean auditing approach* ili uzak revizijski pristup može potaknuti veću fleksibilnost u pojedinim angažmanima. Veća dodana vrijednost ostvaruje se iz dvaju 25-dnevnih angažmana nego iz jednog 50-dnevnog angažmana. Naime, nakon 25-dnevnog angažmana i zadatka moguće je identificirati neko drugo rizično poslovno područje. Zahtijeva se fleksibilnost u planiranju angažmana funkcije interne revizije, odnosno mnogo više planiranja i prikupljanja informacija na početku procesa kako bi se utvrdila ispravna područja fokusa i ključna područja u kojima se može dodati vrijednost.⁷

Potrebno je osigurati visoki stupanj suradnje među članovima revizorskog tima i s vlasnicima procesa. Male funkcije interne revizije ne smiju izgubiti iz vida širu sliku i usredotočiti se samo na jednu veliku pojedinačnu reviziju. Za razliku o velikih funkcija interne revizije, male funkcije, kada dobro rade, imaju tendenciju da se više fokusiraju na poboljšanje poslovanja, a ne samo na usklađenost sa zakonskim propisima, internim aktima, politikama i procedurama. Male funkcije interne revizije, iako dobro fokusirane, prepuštene su najčešće stručnosti pojedinaca u timu, što dovodi do toga da neće imati dovoljnu internu stručnost da detaljno pokriju svako financijsko, operativno, strateško i informatičko pitanje. Stoga se predlaže suradnja internih revizora u nekonkurentskim industrijama kao izvor za pokriće toga jaza, primjerice u postupcima povremenog internog vrednovanja putem uzajamnih vrednovanja, primjerice između četiri organizacije. Uz to, kod malih i velikih odjela interne revizije postavlja se dilema u vezi pronalaženja angažiranja stručnih osoba u revizorske timove i to in-house tj. interno unutar organizacije u kojoj je organizirana funkcija interna revizija, uz

⁴ Prilagođeno prema, Arthur Piper (2015) Small Audit Functions, Big Ideas, Internal Auditor, IIA, <https://iaonline.theiia.org/2015/small-audit-functions-big-ideas>

⁵ Prilagođeno prema, Arthur Piper (2015) Small Audit Functions, Big Ideas, Internal Auditor, IIA, <https://iaonline.theiia.org/2015/small-audit-functions-big-ideas>

⁶ Više o tome, James C. Paterson (2015), *Lean Auditing: Driving Added Value and Efficiency in Internal Audit*, Wiley

⁷ Prilagođeno prema, Arthur Piper (2015) Small Audit Functions, Big Ideas, Internal Auditor, IIA, <https://iaonline.theiia.org/2015/small-audit-functions-big-ideas>

uvažavanje uvjeta objektivnosti, nasuprot cosourcinga, putem kojeg eksterni resursi sudjeluju u zajedničkim angažmanima s internim osobljem funkcije interne revizije ili podugovaranjem za specifične angažmane ili dio nekog angažmana koje obavlja eksterni pružatelj, najčešće za ograničeno vremensko razdoblje. Praksa pokazuje da je u mnogim slučajevima "cijena sata" viša je kod cosourcinga.⁸

Povezano s mogućnostima korištenja IT alata u internoj reviziji, oni mali odjeli interne revizije koji si mogu priuštiti tehnologiju žele izvući puno koristi iz nje. Male revizijske funkcije trebaju postupno pristupiti stjecanju i osposobljavanju osoblja za primjenu informacijsko komunikacijskih tehnologija. To znači da se na početku treba usmjeriti na jedan proces, jedan alat, čak i samo nekoliko značajki unutar tog alata, tako da se u potpunosti svlada ono što se primjenjuje u obavljanju posla. Članovi malih odjela interne revizije često su potpuno upoznati i primjenjuju u potpunosti svoje IT alate za reviziju, u usporedbi s članovima velikih funkcija koji nisu potpuno upoznati i ne primjenjuju sve funkcionalnosti raspoloživih IT alata. Manji odjeli interne revizije koriste jednostavnije IT alate za analizu podataka (*Microsoft Excel, Microsoft Access*) i najčešće se interno educiraju.⁹

Potrebno je uspostaviti suradnju i dijeljenje znanja između velikih i malih funkcija interne revizije i to obostrano. Širi spektar znanja unutar industrije, raspon poslovnih procesa i suvremenih najboljih praksi većih funkcija može biti od velike koristi malim funkcijama interne revizije i njihovom osoblju. Interni revizor malih funkcija interne revizije moraju uspostaviti suradnju s ostalim kontrolnim funkcijama u svojim organizacijama, odnosno s funkcijama u drugoj liniji obrane - upravljanje rizicima, usklađenost, okoliš, zdravlje i sigurnost, IT, osiguranje kvalitete i koristiti ih kao izvor informacija radi razumijevanja rizika, poslovnih procesa i kontrola.¹⁰

Uključivanje stručnjaka iz drugih odjela poslovnog subjekta u pojedinačne angažmane donosi stručnost koja nedostaje internim revizorima za određeni projekt (primjerice, IT i pravni stručnjaci, inženjeri, itd.) s tim da je u tom slučaju neophodan uvid angažiranih stručnjaka u metode interne revizije i vrste informacija koje zahtijevaju interni revizori. Stručnjaci moraju biti neovisni o revidiranom području, objektivni te nadzirani i odobreni od strane uprave. Angažman stručne osobe iz organizacije radi pregleda revizijskog posla (bivšeg internog revizora ili zaposlenika koji je član revizijskog odbora u drugoj organizaciji i slično) također je moguća prihvatljiva opcija.¹¹

Uz sve do sada navedeno, potrebno je uspostaviti suradnju s eksternim revizorima, konzultantima i regulatornim tijelima, neovisno o tome oslanjaju li se oni ili ne na rad funkcije interne revizije. Naime, to će omogućiti malim odjelima interne revizije prikupljanje informacija o rizicima i potencijalnim nedostacima u sustavu internih kontrola, kao i najboljim praksama. Dodatno, upoznavanje s planovima i područjima koje će pokrivati drugi pružatelji angažmana s izražavanjem uvjerenja, primjerice eksterni revizori pomoći će malim odjelima interne revizije u preraspodjeli njihovih ograničenih resursa u druga rizična područja te će se na taj način izbjeći preklapanja. Korištenje znanja, iskustva i najboljih praksi kolega internih revizora u sektoru može također pomoći malim funkcijama interne revizije. Kroz interakciju s navedenim skupinama, interni revizori mogu dobiti pristup vrijednim resursima,

⁸ Prilagođeno prema, Arthur Piper (2015) Small Audit Functions, Big Ideas, Internal Auditor, IIA, <https://iaonline.theiia.org/2015/small-audit-functions-big-ideas>

⁹ Prilagođeno prema, Arthur Piper (2015) Small Audit Functions, Big Ideas, Internal Auditor, IIA, <https://iaonline.theiia.org/2015/small-audit-functions-big-ideas>

¹⁰ Prilagođeno prema, Arthur Piper (2015) Small Audit Functions, Big Ideas, Internal Auditor, IIA, <https://iaonline.theiia.org/2015/small-audit-functions-big-ideas>

¹¹ Prilagođeno prema, Yulia Yevlanova (2018) Small But Effective, With the right tools and planning, small audit shops can be just as successful as their larger peers, Internal Auditor, IIA, <https://iaonline.theiia.org/2018/Pages/Small-But-Effective.aspx>

kao što su prezentacije i priručnici, predlošci revizijskih programa i druga dokumentacija interne revizije.¹²

Važno je da glavni interni revizor pažljivo odredi prioritete u radu male funkcije interne revizije uzimajući u obzir revizijske aktivnosti uključene u godišnji plan interne revizije, nova rizična i osjetljiva pitanja, hitnost zahtjeva i dostupnost osoblja interne revizije i osoblja revidiranog područja. Prioriteti u okviru ograničenog vremena mogu se lakše odrediti upotrebom softvera za internu reviziju i softvera za analizu podataka i izvještavanje, kao i predložaka razvijenih za različite zadatke i postupke. To omogućuje internoj reviziji da troši više vremena na rješavanje složenijih revizijskih problema umjesto na rutinske zadatke. Fleksibilnost se može povećati rezerviranjem vremena za savjetodavne angažmana, uvide i druge aktivnosti koje nisu poznate unaprijed.¹³

Interni revizori moraju na vrijeme sudjelovati na sastancima o strateškim inicijativama i to zbog ograničenih resursa planirati sudjelovanje na najvažnijim sastancima, s jedne strane, i s druge, oslanjati se na pregled zapisnika sa drugih na kojima nisu sudjelovali. Ako interna revizija još uvijek ne može upravljati svim zahtjevima ili nema stručnost za rješavanje nekih od njih, trebala bi, kao što je već prethodno navedeno, razmisliti o suradnji sa stručnim osobama iz organizacije ili izvan organizacije, uz primjenu odgovarajućih mjera zaštite u kontekstu pristupa informacijama funkcije interne revizije.

Glavni interni revizor male funkcije interne revizije mora biti otvoren i usko surađivati s višim menadžmentom i revizijskim odborom prilikom analize potreba za resursima funkcije interne revizije. Naime, to će im omogućiti razumijevanja potrebe za uravnoteženjem resursa, ciljeva interne revizije i zahtjeva za usklađenosti s Međunarodnim okvirom profesionalnog djelovanja. Potrebno je uspostaviti kontinuiranu komunikaciju kako se mijenjaju ciljevi i očekivanja od interne revizije, što dovodi do promjena u potrebama za resursima.¹⁴

Glavni interni revizor mora razviti plan kontinuiteta (engl. *continuity plan*) male funkcije interne revizije uvažavajući sljedeće:

- Kontinuitet i kvalitetu rada može biti teško održavati u maloj funkciji interne revizije ako postoji velika fluktuacija zaposlenika.
- Povelja interne revizije, politike, postupci, priručnici interne revizije omogućavaju funkciji usklađenost sa Standardima i poboljšavaju dosljednost revizijskog posla. Dobro organizirana radna dokumentacija i upravljanje informacijama pomažu u očuvanju ovih alata za njihovu daljnju upotrebu u budućim angažmanima.
- Bitan element za razvoj plana kontinuiteta male funkcije interne revizije je razvoj i održavanje programa osiguranja kvalitete i unaprjeđenja (engl. *Quality Assessment and Improvement Program - QAIP*) koji smanjuje rizik neusklađenosti sa Standardima.
- Preporuča se korištenje kalendara aktivnosti za svakog člana male funkcije interne revizije koji uključuju važne aktivnosti koje se godišnje obavljaju za svako radno mjesto i rokove obavljanja (poput planiranja interne revizije, programa osiguranja kvalitete i unaprjeđenja, izvještavanja odbora i višeg menadžmenta, itd.). Takvi kalendari pomoći će u pružanju uputa

¹² Prilagođeno prema, Yulia Yevlanova (2018) Small But Effective, With the right tools and planning, small audit shops can be just as successful as their larger peers, Internal Auditor, IIA, <https://iaonline.theiia.org/2018/Pages/Small-But-Effective.aspx>

¹³ Prilagođeno prema, Yulia Yevlanova (2018) Small But Effective, With the right tools and planning, small audit shops can be just as successful as their larger peers, Internal Auditor, IIA, <https://iaonline.theiia.org/2018/Pages/Small-But-Effective.aspx>

¹⁴ Prilagođeno prema, Yulia Yevlanova (2018) Small But Effective, With the right tools and planning, small audit shops can be just as successful as their larger peers, Internal Auditor, IIA, <https://iaonline.theiia.org/2018/Pages/Small-But-Effective.aspx>

postojećim članovima osoblja, razviti očekivanja za novo osoblje, upravljati planiranim vremenom i nadzirati uspješnost u odnosu na ciljeve.¹⁵

3. PODRUČJA DJELOVANJA I IZAZOVA MALIH ODJELA INTERNE REVIZIJE

Ključna područja djelovanja i izazova malih odjela interne revizije mogu uključiti na sljedeće:¹⁶

- Neovisnost
- Zaposlenici
- Zaokupljenost drugim aktivnostima
- Ponuda novih ideja i usluga
- Tehnologija
- Godišnje planiranje interne revizije
- Planiranje pojedinačnih angažmana s izražavanjem uvjerenja
- Pružatelji usluga
- Zahtjevi menadžmenta
- Izvješćivanje o rezultatima rada
- Usklađenost sa *Standardima*
- Zadržavanje fokusa

U nastavku ovog dijela rada ukratko su opisani ključni izazovi malih odjela interne revizije u navedenim područjima djelovanja te istaknuti povezani najznačajniji savjeti malim odjelima interne revizije.¹⁷

Neovisnost

Mali odjeli interne revizije suočavaju se s istim izazovima neovisnosti kao i veliki odjeli. Neovisnost se ostvaruje dualnom odgovornosti glavnog internog revizora na dvije razine:

- funkcionalna odgovornost revizijskom odboru
- administrativna odgovornost upravi/direktoru/čelniku.

Povelja interne revizije mora sadržavati odredbe kojima se uređuje pitanja individualne odgovornosti internih revizora i neovisnost funkcije interne revizije.

SAVJETI – Neovisnost

Potražiti dostupne dobre prakse uređivanja neovisnosti i odgovornosti u povelji interne revizije na javnim servisima pored dobrih vrlo lako se može naići i na loše prakse)

¹⁵ Prilagođeno prema, Yulia Yevlanova (2018) Small But Effective, With the right tools and planning, small audit shops can be just as successful as their larger peers, Internal Auditor, IIA, <https://iaonline.theiia.org/2018/Pages/Small-But-Effective.aspx>

¹⁶The Institute of Internal Auditors Australia (2020) *Whitepaper: Small Internal Audit Functions*, https://iaa.org.au/sf_docs/default-source/technical-resources/2018-whitepapers/iaa-whitepaper_small-internal-audit-function.pdf?sfvrsn=2, str. 3.

¹⁷ Ovaj dio rada u napisan je na temelju, The Institute of Internal Auditors Australia (2020) *Whitepaper: Small Internal Audit Functions*, https://iaa.org.au/sf_docs/default-source/technical-resources/2018-whitepapers/iaa-whitepaper_small-internal-audit-function.pdf?sfvrsn=2, str. 1-10.

Ako do sada nije bilo obuhvaćeno, urediti pitanja neovisnosti i objektivnosti poveljom interne revizije.

Poveljom interne revizije treba urediti pitanja u vezi nerevizijskih aktivnosti.

Uvesti praksu godišnjeg izvještavanja o neovisnosti i objektivnosti te potpisivanja izjava o neovisnosti svih članova odjela interne revizije.

Zaposlenici

U slučaju malih odjela interne revizije može se pojaviti problem raspolaganja s dovoljnim brojem internih revizora za obavljanje svih aktivnosti koje su sadržane u odgovarajuće postavljenim planovima interne revizije. Problem je posebno naglašen u odjelima u kojima je zaposlen samo jedan interni revizor.

Navedeni problem posebno je naglašen u kontekstu potrebnih radnih sati za administrativne aktivnosti i aktivnosti koordinacije gdje se interni revizor više bavi tim aktivnostima nego revizijskim angažmanima u užem i neposrednom smislu, a što se posebno odnosi na aktivnosti planiranja interne revizije, praćenja postupanja s rezultatima i implementacije preporuka, suradnje i interakcije s revizijskim odborom, angažmanima na zahtjev i tome slično.

SAVJETI – Zaposlenici

Odgovarajuća primjena tehnologija može značajno unaprijediti i skratiti trajanje pojedinih aktivnosti kao i poboljšati produktivnost rada odjela interne revizije.

Razmotriti alternativne načine i aktivnosti praćenja postupanja s rezultatima i implementacije revizijskih preporuka.

Razviti pisane protokole koji će uključivati kriterije odobrene od strane revizijskog odbora za prihvaćanje *ad hoc* i savjetodavnih angažmana na zahtjev menadžmenta.

Zaokupljenost drugim aktivnostima

Kod malih odjela interne revizije nepotrebna zaokupljenost drugim aktivnostima može se odnositi na:

- istraživanje prijava o prijevari i drugim nezakonitim aktivnostima, posebice kada je teško procijeniti alokaciju resursa (mjerenu radnim danima)
- odgovornost za nerevizijske aktivnosti kao što su neke aktivnosti unutar područja upravljanja rizicima, usklađenosti, sigurnosti, kvalitete, itd.
- revizijske angažmane na zahtjev menadžmenta
- ostale radne zadatke koji mogu narušavati provođenje aktualnog revizijskog angažmana, a što može rezultirati kašnjenjem izvješća o obavljenom angažmanu te u tom smislu rezultati i informacije u takvom izvješću mogu postati nepravodobni i nepouzdana.

Način nadilaženja usmjeravanja takvih zadataka na odjel interne revizije mogu biti oblikovanje dokumenta kojim će se formulirati strategija upravljanja odnosa s interesno-utjecajnim skupinama, a koja bi uključivala komuniciranje stvarne uloge interne revizije u subjektu i najboljih načina na koje je moguće osigurati organizacijsku neovisnost interne revizije.

SAVJETI – Zaokupljenost drugim aktivnostima

Povelja interne revizije treba uključivati odgovarajuće i moguće zaštitne mjere kojima bi se osigurala usmjerenost odjela interne revizije na obavljanje profesionalnih aktivnosti internih

revizora.

Menadžmentu treba pružiti smjernice kojima će se artikulirati uloga interne revizije kao treće linije obrane te objasniti uloge prve i druge linije obrane.

Pored protokola za angažmane na zahtjev menadžmenta, pripremiti strategiju odnosa s drugim interesno-utjecajnim skupinama.

Ponuda novih ideja i usluga

Interna revizije primarno obavlja angažmane s izražavanjem uvjerenja, odnosno revizijske angažmane koji proizlaze iz područja koja su prepoznata kao visokorizična, a koji se usklađuju s raspoloživim resursima. Recentno poslovno okruženje rezultiralo je proširivanjem spektra dodatnih usluga koje se odnose na savjetodavne angažmane i angažmane na zahtjev menadžmenta. Formiranje kataloga usluga interne revizije, kao cjelovitog popisa svih mogućih usluga nekog odjela interne revizije unutar poslovnog subjekta, a koje su prethodno usuglašene s revizijskim odborom, može biti od pomoći u djelovanju funkcije interne revizije. Glavni interni revizor periodično treba izvješćivati revizijski odbor o vrstama pruženih usluga i na koji način takve usluge dodaju vrijednost subjektu. Umrežavanje s drugim internim revizorima iz okruženja može biti dobra informacijska baza za oblikovanje dodatnih usluga.

SAVJETI – Ponuda novih ideja i usluga

Oblikovati katalog mogućih usluga funkcije interne revizije čime će menadžment steći dojam širokog raspona mogućih aktivnosti internih revizora.

Interni revizori smogu se baviti i nekim aktivnostima koje će biti brze, a polučit će značajnim unapređenjima poslovanja poslovnog subjekta (engl. *short and sharp*).

Umrežiti se s drugim internim revizorima iz okruženja radi stjecanja novih spoznaja i razmjene iskustava.

Tehnologija

Specijalizirani revizijski softveri često su neodgovarajuće rješenje za male odjele interne revizije zbog cijene i nemogućnosti korištenja svih funkcionalnosti i prednosti takvih softvera. Ako interni revizor ima napredna znanja i vještine obrade podataka može samostalno osmisliti sustav koji će mu olakšati obavljanje angažmana i postupke analize podataka. Također, suradnja s IT odjelom unutar poslovnog subjekta može u velikoj mjeri olakšati i ubrzati pojedine procese. U slučaju potrebe i uvjeta osiguranih u budžetu, na jedan ili dva dana mjesečno, odjel može angažirati vanjskog eksperta za obradu i analizu podataka.

SAVJETI – Tehnologija

Bliska suradnja s IT odjelom poslovnog subjekta kako bi se iskoristile sve mogućnosti unapređenja procesa prikupljanja i obrade revizijskih dokaza.

Angažiranje vanjskih eksperata sa znanjima i vještinama analize podataka.

Ako postoji prostor i raspoloživi resursi, unaprijediti postojeći sustav obrade podataka.

Godišnje planiranje interne revizije

Priprema godišnjeg plana interne revizije proces je koji zahtijeva značajne vremenske i ostale resurse koji su redovito ograničeni. Planiranje interne revizije može se provoditi na dva načina: (1) tradicionalni pristup i (2) pristup kontinuiranog (tekućeg) planiranja (engl. *rolling planning*).

Učinkovitost planiranja revizijskih aktivnosti s ograničenim resursima može se postići tzv. kontinuiranim (tekućim) planom (engl. *rolling plan*) aktivnosti interne revizije koji će biti utemeljen na rizicima. S obzirom na to da rizici i prioriteti nisu statični neophodno je kontinuirano planiranje, odnosno kontinuirano ažuriranje planova interne revizije.

To je pristup planiranju interne revizije oblikovan na način da bude fleksibilan, dinamičan i pravodoban, a u pravilu uključuje aktivnosti za određeno razdoblje (npr. 18 mjeseci ili 24 mjeseca) s obveznim ažuriranjem i usklađivanjem plana s trenutnim uvjetima svakih (tri) šest mjeseci. Navedeni pristup eliminira pristup 'stop-start' koji je često usmjeren na početak i kraj poslovne godine. Iz perspektive malih odjela interne revizije kontinuirano planiranje može značiti da:

- plan je uvijek aktualan i pravodoban te odražava aktualne i značajne rizike
- plan bolje odgovara na zahtjeve i stvarne potrebe menadžmenta
- plan se prilagođava svakih (tri) šest mjeseci u skladu s promjenjivim poslovnim prioritetima, u odnosu na tradicionalno planiranje gdje s protekom godine plan postaje zastarjeli
- zahtjeva se manje vremena za pripremu svakih (tri) šest mjeseci

Problem pristupa godišnjem planiranju kod malih funkcija interne revizije je taj da može proći i nekoliko poslovnih godina a da svi ključni poslovni procesi subjekta budu predmetom revizijskih angažmana. U tom slučaju moguća prihvatljiva alternativa tradicionalnom godišnjem planiranju interne revizije s dugom procedurom eventualnog ažuriranja godišnjih planova je pristup kontinuiranog (tekućeg) planiranja koja će uključivati kombinaciju sljedećih aktivnosti malog odjela interne revizije:

- sveobuhvatne integrirane revizije poslovanja (manji broj takvih angažmana na godišnjoj razini sukladno raspoloživim resursima, na način da sva funkcionalna područja budu pokrivena u razdoblju od tri do četiri godine)
- uvidi u uža funkcionalna područja djelovanja te u samoprocjene menadžmenta uz podršku odjela interne revizije (sva područja trebaju biti obuhvaćena svake godine osim onih uključenih u sveobuhvatnu integriranu reviziju za tu godinu; praćenje postupanja s rezultatima ranijih revizija i uvida)
- uvidi za stolom (brzi i kratki uvidi poslovnih aktivnosti čiji rezultati mogu biti podloga za planiranje revizije u budućnosti)
- revizijske usluge na zahtjev menadžmenta (postoje kao odgovor na nadolazeće rizike ili izazove)

SAVJETI – Godišnje planiranje interne revizije

Razmotriti mogućnost implementacije pristupa kontinuiranog planiranja koje obuhvaća razdoblje od 18 do 24 mjeseca s obveznim ažuriranjem svakih (tri) šest mjeseci.

Razmotriti pristup planiranja interne revizije kombinacijom različitih pristupa (sveobuhvatne integrirane revizije, uvidi u uža funkcionalna područja, samoprocjene i sl.)

Planiranje pojedinačnih angažmana s izražavanjem uvjerenja

Sastanci i rasprave povezani s planiranjem pojedinačnih angažmana s izražavanjem uvjerenja na kojem će sudjelovati interni revizori, menadžment revidiranog područja i korisnici mogu olakšati početne faze angažmana s izražavanjem uvjerenja. Takav pristup može biti koristan za:

- definiranje ciljeva i opsega angažmana
- poticanje korisnika na aktivnu podršku revizijskog angažmana
- utvrđivanje rizika i kontrola revidiranog područja, posebice utvrđivanje ključnih područja interesa u okviru angažmana
- skraćivanje vremena potrebnog za obavljanje revizijskog angažmana utvrđivanjem razine rizika, kontrola i manjkavosti kontrolnih procesa u ranoj fazi angažmana s izražavanjem uvjerenja
- pružanje opipljivih rezultata u ranoj fazi revizijskog procesa (npr. kopija dokumentirane procjene rizika i kontrola)
- pomoć internim revizorima u brznoj identifikaciji aktivnosti, rizika i kontrola revidiranog područja
- smanjivanje broja individualnih intervjua.

SAVJETI – Planiranje angažmana s izražavanjem uvjerenja

Organizirati sastanke, rasprave i radionice koje će olakšati proces preliminarnog planiranja revizijskog angažmana.

Smanjivanje broja individualnih intervjua.

Pružatelji usluga

Kod traženja pružatelja usluga (eksperata) važno je znati što se želi postići i koji rezultati se očekuju. Kada se koriste interni pružatelji usluga ili eksterni eksperti važno je imati napisane protokole i dokumentirane mjere izvršenja (engl. *performance measures*) kojima će se moći ocijeniti očekivanja i zadržati odgovornost na kraju provedenog angažmana. Procjena izvedbe omogućava utvrđivanje dobro obavljenih aktivnosti kao i detektiranje područja gdje se njihova izvedba može poboljšati. Kvantifikacija i dokumentiranje izvedbe pruža dokaz prednosti korištenja eksperata i u budućim angažmanima. Kao način evaluacije eksperata moguće je zatražiti ocjenu od strane drugih internih revizora iz odjela.

SAVJETI – Pružatelji usluga

Imati pisane protokole i dokumentirane mjere izvršenja pružatelja usluga.

Osigurati stjecanje znanja i vještina od pružatelja usluga.

Pri završetku angažmana koristiti postupke međusobne ocjene angažiranih članova revizijskog tima.

Zahtjevi menadžmenta

Godišnji plan interne revizije najčešće uključuje postotak vremena (15%-20%) namijenjen za neplanirane zahtjeve menadžmenta kao odgovor na recentne izazove i nadolazeće rizike. Angažmani na zahtjev mogu imati dva oprečna rezultata, s jedne strane može se zaključiti da menadžment smatra internu reviziju korisnom i vrijednom, a s druge, ograničeni resursi se

preusmjeravaju s temeljnih i obvezujućih aktivnosti odjela interne revizije. U tom smislu potrebno je uvažavati nekoliko osnovnih načela:

- interni revizori trebaju imati politiku ‘otvorenih vrata’ prema zahtjevima menadžmenta
- interni revizori ne obavljaju posao umjesto menadžmenta i ne pružaju im savjetodavne usluge koje nemaju troškovne implikacije
- svaki zahtjev treba biti utemeljen na riziku kako bi se osiguralo koristi rezultata i dodana vrijednost za organizaciju
- uvesti praksu odobrenja od revizijskog odbora prije prihvatanja zahtjeva menadžmenta
- u slučaju neraspoloživosti ljudskih resursa, interni revizori mogu predložiti angažiranje pružatelja usluga koji će biti plaćen iz budžeta odjela interne revizije

SAVJETI – Zahtjevi menadžmenta

Interna revizija treba imati pisana pravila i kriterije u vezi zahtjeva menadžmenta za uslugama interne revizije.

Razmotriti alternativne ponude usluga interne revizije, a kako bi pomogli menadžmentu u poboljšanju učinkovitosti i djelotvornosti poslovanja te stvaranju dodane vrijednosti, a što može biti polazište za povećanje revizijskog budžeta.

Izvjescivanje o rezultatima rada

Temeljna načela pripreme izvješća o rezultatima interne revizije su sljedeća:

- uz izvješće interne revizije potrebno je pripremiti prezentaciju koja će uključivati ključne rezultate i koja će tehnikama vizualizacije pomoći njihovom razumijevanju
- format izvješća treba biti jasan i kratak te je korisno imati predloške koji će doprinijeti jasnoći i lakšem snalaženju kroz izvješće
- gdje je moguće koristiti tablične i grafičke preglede rezultata
- u prezentaciju revizijskih rezultata potrebno je uključiti najznačajnije revizijske nalaze, preporuke i dogovorene akcijske planove
- izvješće interne revizije mora imati pregled sadržaja i popis korištenih kratica
- potrebno je istaknuti pozitivne komentare o razini izvedbe kao i dobro obavljene aktivnosti
- dobra podloga i pripreme za izvješćivanje (tehnologija, predlošci i raspodjela dužnosti) ubrzavaju proces pripreme izvješća i ostavljaju više vremena za druge revizijske aktivnosti
- kompletiranje rada na terenu neophodno je prije izdavanja nacrtu izvješća
- dobar pristup može biti organiziranje radionica i sastanaka na kojima bi se vrednovali i poboljšali ishodi izvješća o obavljenoj reviziji
- radionica bi trebala biti strukturirana i predstavljati svojevrsnu raspravu o uočenim problemima, a ne pregled nacrtu izvješća.
- radionice i sastanci mogu biti korisni za:
 - izgradnju partnerskog odnosa između internih revizora i članova drugih organizacijskih jedinica i poslovnih funkcija
 - razumijevanje revizijskih ishoda i nalaza
 - razjašnjavanje bilo kakvih činjeničnih pogrešaka
 - transfer znanja o statusu procesa upravljanja, kao i revizijskim procesima i naučenim lekcijama šire po subjektu
 - utvrđivanje akcijskih planova

SAVJETI – Izvjescivanje

Format izvješća treba biti što jednostavniji i jasniji kako bi se zahtijevalo što manje vremena za njegovu pripremu.

Organizirati radionice u završnoj fazi revizije koje bi olakšale usvajanje konačnih zaključaka i formiranje mišljenja temeljem odgovora menadžmenta na revizijske nalaze.

Usklađenost sa standardima

Usklađenost sa Standardima ne bi trebala biti upitna i složenija kod malih odjela interne revizije u odnosu na velike odjele interne revizije, međutim možda će biti potrebna kreativnost u vezi sljedećih Standarda:

- Standard 1230: problem nedovoljnog budžeta može se riješiti sudjelovanjem u razmjeni znanja s ekspertima koji rade u sličnom okruženju, zatim korištenjem odgovarajućih foruma za profesionalni razvoj ili sudjelovanjem na besplatnim radionicama
- Standard 1312: umjesto potpunog eksternog vrednovanja koristiti samoprocjenu s neovisnom eksternom potvrdom
- Standard 2230: angažirati eksternog eksperta specijaliziranog za IKT ili koristiti goste revizore iz drugih dijelova subjekta
- Standard: 2340: u slučaju samo jednog revizora u odjelu periodične preglede mogu obaviti interni revizori iz drugih odjela (2-3 puta na godinu) ili ih može obaviti neovisni član revizijskog odbora

SAVJETI – Usklađenost sa Standardima

Koristiti inovativne pristupe ispunjavanja zahtjeva onih Standarda koji mogu rezultirati s problemima postizanja usklađenosti za male odjele interne revizije.

Suradnja s drugim malim odjelima interne revizije.

Zadržavanje fokusa

Jedan od izazova malih odjela interne revizije je uspješno zadržavati fokus na svim ključnim aktivnostima s obzirom na obuhvat posla s ograničenim resursima. Važno je da mali odjel interne revizije bude usklađen s revizijskim odborom i višim menadžmentom, a u tome mogu pomoći:

- redoviti pregledi operativnih aktivnosti odjela kako si se osiguralo da fokus postoji
- distribuiranje anketa klijentima na kraju svakog revizijskog angažmana, i to ne samo višem menadžmentu, nego svim uključenim stranama
- koristiti ključne pokazatelje uspješnosti (engl. *Key Performance Indicators – KPIs*) koji mogu biti uključeni u izvješće revizijskom odboru i višem menadžmentu kako bi se potvrdila učinkovitost i djelotvornost odjela interne revizije
- pripremiti godišnje izvješće o radu koje će uključivati sva postignuća i rezultate odjela interne revizije u doprinosu stvaranja dodane vrijednosti subjektu
- barem svakih pet godina imati eksterno vrednovanje kako bi pokazali profesionalnost i procijenili izvedbu malog odjela interne revizije.

SAVJETI – Zadržavanje fokusa

Redovito pregledavati pristup obavljanju revizijskih aktivnosti kako bi se uvjerali da postoji fokus na zahtijevanim aktivnostima.

Koristiti odgovarajuće alate kojima se će ocjenjivati koliko dobro mali odjel interne revizije obavlja svoje aktivnosti.

4. Deset velikih pogrešaka i imperativa malih odjela interne revizije

Kao što je već prethodno navedeno, mali odjeli interne revizije se suočavaju sa sve više odgovornosti što nije podržano s više revizijskih resursa. Naprotiv, revizijski resursi su ograničeni i stoga je potrebno analizirati što mali odjeli interne revizije u takvom okruženju čine pogrešno te kako mali odjeli interne revizije mogu obavljati aktivnosti koristeći ograničene resurse na djelotvoran način. U nastavku je navedeno i ukratko opisano deset pogrešaka i povezanih imperativa za male odjele interne revizije.¹⁸

1. Djelovanje kao veliki odjel interne revizije
2. Zapošljavanje internih revizora
3. Predugo trajanje revizijskih angažmana
4. Manjak kreativnosti u zapošljavanju internih revizora
5. Neučinkovit marketing funkcije interne revizije
6. Neučinkovito povezivanje s drugima
7. Nekorištenje postojećih resursa
8. Neodgovarajuće korištenje tehnologije
9. Neodgovarajuća suradnja s višim menadžmentom
10. Mišljenje da su samo veliki odjeli izvrsni

1. Djelovanje kao veliki odjel interne revizije

Priručnik malih odjela interne revizije treba biti usklađen s njihovom veličinom, a što znači da ne treba imati nepotrebnu detaljnu razradu i određivanje više razina odgovornosti te sadržavati procedure koje se obavljaju prema jednostavnijem pristupu. Nastojanje da mali odjel interne revizije djeluje kao veliki rezultirat će nepotrebnim administrativnim aktivnostima te će resursi biti zaokupljeni birokracijom umjesto stvaranjem vrijednosti. Mali odjeli trebaju biti usmjereni tome da raspoloživim resursima stvore dodanu vrijednost za poduzeće. Tri su osnovna pristupa kako s manje napraviti više:

- poboljšanje produktivnost procesa
- usmjeriti se na revizije utemeljene na riziku kako bi se eliminirali nepotrebni revizijski koraci i kako bi se usmjerili na ključne rizike
- koristiti tehnologiju

2. Zapošljavanje internih revizora

Pri zapošljavanju internih revizora treba voditi računa o njihovoj svestranosti i iskustvu u različitim procesima i svim vrstama angažmana funkcije interne revizije. Treba biti pažljiv da se pozornost ne usmjeri isključivo na kandidate koji su specijalizirani u pitanjima usklađenosti (engl. *compliance*) ili su previše specijalizirani samo za određeno područje. Mali odjeli interne revizije ne smiju si dozvoliti zapošljavanje neodgovarajuće osobe, jer u tom

¹⁸ Ovaj dio rada je napisan na temelju, Stanek, S. (2008) *10 Big Things for Small Audit Departments*, KnowledgeLeader, Protiviti, <http://leeds-faculty.colorado.edu/marlattj/acct45405540/fall2009/AISDeliverablesFall2009/BishopTeam/research%20summaries/10%20Big%20Things%20for%20Small%20Audit%20Departments.pdf>, str. 1-4.

slučaju, ako odjel zapošljava pet internih revizora, 20% zaposlenih u odjelu neće na odgovarajući način doprinosti u aktivnostima odjela.

Pri zapošljavanju u malim odjelima interne revizije moguće je koristiti jednu od dvije strategije:

- procjena kandidata od strane zaposlenih u potencijalnim područjima revidiranja čime se može dobiti vrijedna perspektiva kompetencija kandidata
- procjena rada s kandidatima od strane osoba zaduženih za upravljanje.

3. Predugo trajanje revizijskih angažmana

Dugotrajni revizijski angažmani troše resurse koji se mogu iskoristiti za više drugih aktivnosti i angažmana. Dugotrajni angažmani često su rezultat nedostatka usmjerenosti na ključne rizike.

Revizijski angažman trebao bi trajati onoliko koliko je potrebno menadžmentu da ga apsorbira. Pored usmjerenosti na ključne rizike, revizijski angažmani se mogu skratiti na način da se podijele po određenim segmentima, npr. ciklus prodaje i prihoda ne mora predstavljati jedan angažman, već ga je moguće provesti kroz nekoliko manjih revizijskih angažmana. Kraći revizijski angažmani rezultiraju s kraćim i jasnijim izvješćima interne revizije, što olakšava menadžmentu njihovo čitanje, razumijevanje i apsorpiranje rezultata angažmana, a što je izrazito važno kod manjih subjekata s malim odjelima interne revizije.

4. Manjak kreativnosti u zapošljavanju internih revizora

Mali odjeli interne revizije u odnosu na velike odjele imaju više poteškoća u samopromociji i privlačenju novih internih revizora. Jedan od načina angažiranja osoblja je korištenje zaposlenih u drugim odjelima subjekta. Također, odličan izbor mogu biti osobe koje otišle iz nekog subjekta ili su nedavno umirovljeni (često takve osobne ne žele biti isključivo u mirovini, žele nastaviti koristiti svoje znanje i vještine te im manji odjel interne revizije može pružiti odgovarajući razinu aktivnosti, a s druge strane takva osoba tom odjelu donosi neprocjenjiva iskustva). U određenim okolnostima eksternalizacija ili angažiranje eksperta može rezultirati djelotvornijim korištenjem resursa, a posebno u slučaju potrebe specijalizacije u određenim procesima ili djelatnostima.

5. Neučinkoviti marketing funkcije interne revizije

Mali odjeli interne revizije moraju promovirati načine na koje dodaju vrijednost subjektu. Jedan od načina promocije može biti priprema posebnog izvješća na 2-3 stranice u kojem će se istaknuti koji su doprinosi odjela interne revizije u stvaranju vrijednosti kao i poboljšanja učinkovitosti i djelotvornosti poslovanja subjekta tijekom jedne godine. Pored toga, s ciljem promocije funkcije interne revizije, poželjno je koristiti *Intranet*, različite brošure i biltene. Marketinški resursi trebaju se koristiti za vizualizaciju izvješća interne revizije. Interni revizori trebaju sudjelovati na određenim sastancima u subjektu kako bi druge odjele osvijestili o postojanju i svojoj ulozi te kako bi se angažirali u korištenju znanja, vještina i iskustva internih revizora.

6. Neučinkovito povezivanje s drugima

Interni revizori u malim odjelima interne revizije moraju se umrežavati i komunicirati s drugim zaposlenicima subjekta kao i onima van subjekta radi dobivanja drugačije perspektive

i novih spoznaja. Jedan od načina umrežavanja može biti stvaranje internih grupa koje će imati određene zajedničke aktivnosti ili manje zadatke, a koji bi se periodično sastajali i izmjenjivali iskustva svojih odjela i područja djelovanja. Također, pohađanje odgovarajućih edukacija i seminara mogu biti dobar način umrežavanja s drugim internim revizorima i razmjene iskustava.

7. Nekorištenje postojećih resursa

Mali odjeli interne revizije ne smiju se dovesti u situaciju da izmišljaju "toplu vodu" već trebaju voditi računa da raspoložive resurse koriste na odgovarajući način. Veliki broj malih odjela internih revizora nije djelotvoran u korištenju raspoloživih resursa. Također, često su u zabludi da se neki rizici ne odnose na male odjele interne revizije što nije točno. Mali odjeli interne revizije trebaju biti posebno agilni i fleksibilni u rješavanju izazova s kojima se susreću, a pomoć pri tome im može biti umrežavanje s drugim internim revizorima s kojima mogu podijeliti svoja iskustva i moguća rješenja.

8. Neodgovarajuće korištenje tehnologije

Veliki broj malih odjela interne revizije oblikuje preveliki broj formulara i predložaka, dijagrami tjeka su im previše detaljni i preduboko razrađeni, nedovoljno koriste *Internet* i nemaju strategiju pronalaženja odgovarajućih sustava i aplikacijskih paketa. Interni revizori moraju biti svjesni da postoji dobra i loša tehnologija, tj. tehnologija koja može usporiti ili ubrzati procese. Većina korisnika specijaliziranih softvera ne koristi sve ili većinu njihovih mogućnosti već su fokusirani na manji broj poznatih naredbi i funkcionalnosti. Svega 20% revizora koristi maksimalne kapacitete softvera kao što su IDEA ili ACL. Interni revizori trebaju paziti da ne upadnu u kolotečinu korištenja samo osnovnih funkcija i predložaka, a što ih može onesposobljavati i smanjiti im kreativnost.

9. Neodgovarajuća suradnja s višim menadžmentom

Uobičajena pogreška malih odjela interne revizije je neodgovarajuća komunikacija i dostavljanje neophodnih informacija najvišem menadžmentu i revizijskom odboru. Pored toga, nije neobično da izvješća interne revizije sadrže preveliku količinu informacija ili pružaju pogrešne informacije. Revizijski odbori od internih revizora trebaju odgovarajuće informacije i smjernice kako bi podržali odgovarajući budžet funkcije interne revizije. Da bi realizirali zahtijevane resurse izvješća interne revizije trebaju biti pravodobna te iz njih treba biti vidljiva uloga interne revizije u stvaranju dodane vrijednosti subjekta.

10. Mišljenje da su samo veliki odjeli izvrsni

Izvrsnost nema veze s veličinom. Izvrsnost označava sposobnost prepoznavanja prostora i načina stvaranja dodane vrijednosti za subjekt te poduzimanje odgovarajućih aktivnosti za postizanje odgovarajuće postavljene ciljeve. Važno je imati izvrsne resurse (interne revizore), prepoznati ključne rizike i postaviti ostvarive ciljeve za stvaranje dodane vrijednosti. Nije cilj nešto raditi 100% bolje već bi cilj trebao biti raditi 100 stvari 1% bolje.

5. Strategije malih odjela interne revizije za ostvarivanje velikog utjecaja

Donedavni predsjednik globalnog Instituta internih revizora (engl. *The IIA Global*) i predsjednik Izvršnog odbora te jedan od vodećih i utjecajnijih autoriteta u području interne revizije u svijetu, gospodin Richard Chambers, u odgovoru na pitanje mogu li mali odjeli interne revizije ostvariti veliki utjecaj s ograničenim resursima, formulirano je šest strategija za stvaranje velikog utjecaja malih funkcija interne revizije. Te su strategije ukratko opisane u nastavku.¹⁹

Strategija # 1: Slijedite rizik

Revizijski angažmani najvjerojatnije će donijeti značajne rezultate kada se usmjere na područja značajnog rizika za poduzeće. Planove angažmana treba utemeljiti na identifikaciji i procjeni rizika koji su relevantni za angažman. Zbog nedostatka resursa i drugih razloga, rada u žurbi i slično, često se zanemaruje faza planiranja pojedinačnih angažmana i procjene rizika. Male funkcije interne revizije imaju manje revizijskih resursa, a fokusiranje tih ograničenih resursa u područjima u kojima su rizici značajni često je ključni čimbenik u generiranju rezultata s velikim učinkom.

Strategija # 2: Iskoristite resurse

Sve funkcije interne revizije moraju iskoristiti svoje resurse na najbolji mogući način. Male funkcije interne revizije imaju ograničene resurse i kod njih je posebno važno da iskoriste vanjske resurse. Četiri kreativna načina iskorištavanja resursa malih funkcija interne revizije su oslanjanje na rad drugih, korištenje eksperata, povećanje osoblja interne revizije i *cosourcing*.

U kontekstu oslanjanja na rad drugih može se smanjiti vrijeme za planiranje angažmana, ograničiti opseg testiranja, osigurati točnost i kvalitetu rada. Nadalje, korištenjem eksperata može se smanjiti vrijeme za planiranje angažmana, može se povećati vjerodostojnost angažmana, stručnjaci mogu biti osobito važni u manjim organizacijama, gdje će zadržavanje objektivnosti ili raznolikosti tehničkog znanja predstavljati izazove za internu reviziju. Povećanje osoblja interne revizije je također značajno. Naime, u manjim funkcijama interne revizije mogu se koristiti druge osobe koje pomažu u angažmanu. Angažirani tim može biti povećan s osobljem iz revidirane aktivnosti, osobljem koje nije povezano s revidiranom aktivnošću (gostujući revizori) ili s privremenim ili ugovornim zaposlenicima. Uloge ovog osoblja interne revizije mogu uključivati planiranje i obavljanje angažmana, prikupljanje dokaza, provedba intervjua ili provedba kontrole kvalitete. Iskorištavanje ovih resursa može smanjiti vrijeme ciklusa angažmana, povećati produktivnost i omogućiti obavljanje više angažmana. *Cosourcing* također predstavlja način angažiranja resursa ako proračun male funkcije interne revizije to omogućava. Prednosti toga načina iskorištavanja resursa uključuju pristup specijaliziranim znanjima, stjecanje kredibiliteta korištenjem specijaliziranih eksperata i pomaganje u osiguranju brzih odgovora (područja tehnologija, zdravlja, sigurnosti itd.)

Strategija # 3: Usporedba s drugima

Benchmarking je jednostavni postupak usporedbe uspješnosti ili prakse jedne funkcije interne revizije s drugom funkcijom. Taj je postupak od iznimne važnosti za male odjele interne revizije gdje glavni interni revizor može biti izoliran od iskusnih revizorskih profesionalaca

¹⁹ Richard Chambers (2011) Generating a Big Impact With a Small Audit Staff - Part I, Internal Auditor, IIA, <https://iaonline.theiia.org/blogs/chambers/archive/Pages/Generating-a-Big-Impact-With-a-Small-Audit-Staff---Part-I.aspx>; Richard Chambers (2011) Generating a Big Impact With a Small Audit Staff - Part II, Internal Auditor, IIA, <https://iaonline.theiia.org/blogs/chambers/archive/Pages/Generating-a-Big-Impact-With-a-Small-Audit-Staff---Part-II.aspx>

sličnih malih odjela interne revizije. Najčešće se uspoređuju interni procesi, aktivnosti i procedure funkcije interne revizije, usporedba povelja interne revizije, usporedba procesa planiranja interne revizije, usporedba procesa izvješćivanja i praćenja rezultata i tome slično. Usporedbom se olakšava poboljšanje vlastite funkcije interne revizije, ubrzavaju se promjene i provodi se usporedba s novim i inovativnim praksama. Korištenje usporedbi može biti korisno za vlasnike procesa ili za uvjeravanje skeptika u potrebu za promjenom.

Strategija # 4: Poboljšati procese interne revizije

Mali odjeli interne revizije, za razliku od velikih, ne mogu si priuštiti neučinkovitost i nedjelotvornost. Vrednovanja malih funkcija interne revizije pokazuju da postoji veliki prostor za poboljšanja procesa strateškog i godišnjeg planiranja interne revizije, planiranja pojedinačnih angažmana, dokumentiranja rezultata, priopćavanja rezultata, praćenja postupanja s rezultatima te kontrole kvalitete. Postoji potreba za smanjenje vremenskog ciklusa angažmana ili vremena potrebnog za dovršenje revizije. Pravovremenost je putovanje koje započinje fazom planiranja i rada na terenu, završavajući konačnim izvješćem interne revizije. Neki od razloga dugog ciklusa angažmana interne revizije uključuju opsežnu fazu planiranja angažmana, opseg ili ciljeve koji su preširoki (ili koji rastu s vremenom), nepotpuni planovi, neučinkovita metodologija, osoblje koje ne surađuje, ograničena stručnost, kadrovska ograničenja, velika količina dokaza i radnih papira, kašnjenja u pisanju nacrt izvješća, neučinkovit postupak uređivanja izvješća, nepravodobne nadzorne aktivnosti angažmana ili postupci osiguranja kvalitete, opsežne pravne provjere, kašnjenja zaprimanja odgovora revidiranog područja na nacrt izvješća, itd.

Strategija # 5: Mjerenje rezultata

Korištenje ključnih pokazatelja uspješnosti interne revizije od iznimne je važnosti, kao što su primjerice prosječan trošak po revizijskom angažmanu, prosječan trošak po zaposlenom organizacije, prosječan trošak po internom revizoru, budžet u odnosu na stvarne sate, postotak sati administrativnih poslova, prosječno vrijeme revizijskog ciklusa, postotak vremena po aktivnosti, broj ponavljajućih nalaza (engl. *repeat findings*), postotak implementiranih preporuka, postotak ispunjenja revizijskog plana i tome slično. Kao interni revizori, očekujemo da operativni menadžment mjeri svoje rezultate i uspješnost, ali često sami kao interni revizori ne poduzimamo iste aktivnosti. Glavni interni revizor mora si postaviti pitanje kada je zadnji put pregledao sve troškove revizije i to ne samo osoblja interne revizije, putne troškove i slično, već i troškove osoblja u revidiranom području s obzirom na njihovo vrijeme za razgovore, *walk-throughs*, pregledavanje izvješća i tome slično. Svako pojedinačno revizorsko izvješće može ili ne mora imati velik utjecaj, ali bi revizijski planovi trebali pokazati vrijednost u odnosu na troškove.

Strategija # 6: Savjetodavni angažmani također mogu imati veliki utjecaj

Savjetodavni angažmani funkcije interne revizije uključuju široki raspon aktivnosti ovisno o potrebama rukovodstva. Po svojoj prirodi savjetodavni angažmani mogu rezultirati: savjetima (engl. *advisory*), edukacijom (engl. *educational, training*) i/ili podrškom (olakšavanjem) (engl. *facilitative*). Savjetodavni angažmani interne revizije rezultiraju davanjem savjeta u kontekstu intenzivnih promjena u internom i eksternom okruženju (promjene u regulativi i propisima, redizajnu poslovnih procesa, promjene u strukturi zaposlenih, primjeni novih tehnologija i slično). Interni revizori nerijetko služe kao edukatori unutar organizacije, putem individualnog rada, rada sa skupinama zaposlenika, putem predavanja, radionica i slično. Vrsta savjetodavnih angažmana koja zahtijeva veću uključenost funkcije interne revizije u neku aktivnost, u smislu neposredne pomoći i olakšavanje klijentu, uključuje olakšavanje

procesa procjene rizika, olakšavanje samoprocjene kontrola od strane menadžmenta, zatim podršku radnim skupinama u vezi redizajna kontrola i procedura u novim poslovnim područjima i tome slično.

ZAKLJUČAK

Interna revizija u međunarodnom okruženju obavlja se u različitim institucionalnim i ekonomskim uvjetima, kulturološkim različitostima, te ustrojava u organizacijama različitih djelatnosti, veličine i strukture. Ove razlike mogu utjecati na organizaciju, upravljanje i provođenje interne revizije. U kontekstu organizacijskih i metodoloških značajki funkcije interne revizije u posljednje se vrijeme sve više pažnje posvećuje specifičnostima djelovanja, ograničenjima i izazovima malih odjela interne revizije nasuprot velikih odjela. Povezano s tim, internim revizorima malih odjela interne revizije daju se odgovarajuće smjernice i upute koje mogu pomoći u oblikovanju strategije malih odjela interne revizije u praksi. U ovom radu predočene su moguće smjernice, postojeća iskustva, dobre prakse te izazovi koji čine dobru polaznu osnovu pri usmjeravanju djelovanja malih odjela interne revizije u praksi i postizanju prihvatljive razine kvalitete njihova rada i postignutih rezultata.

LITERATURA:

1. Anderson, U. L., Christ, M. H., Johnstone, K. M., Rittenberg, L. (2010) *Effective sizing of internal audit departments*, The Institute of Internal Auditors Research Foundation (IIARF), USA, FL, Altamonte Springs
2. Anderson, U.L., Head, M.J., Ramamoorti, S., Riddle, C., Salamasick, M., Sobel, P.J., (2017) *Internal Auditing: Assurance & Consulting Services*, The Institute of Internal Auditors Research Foundation (IIARF), Florida
3. Arthur Piper (2015) *Small Audit Functions, Big Ideas*, Internal Auditor, IIA, <https://iaonline.theiia.org/2015/small-audit-functions-big-ideas>
4. IPPF – Practice Guide “Assisting Small Internal Audit Activities in Implementing The International Standards for Professional Practice of Internal Auditing“, The Institute of Internal Auditors, The IIA, April 2011., *Copyright © by The Institute of Internal Auditors, Inc. All rights reserved.*
5. Jared S. Soileau (2016) *Analytics and the Small Audit Department - No matter the size of an audit function, analytics can be implemented for big gains*, Internal Auditor, IIA
6. Jim Pelletier (2019) *5 Common Misconceptions About Small Audit Functions*, Internal auditor, IIA, <https://iaonline.theiia.org/blogs/Jim-Pelletier/2019/Pages/5-Common-Misconceptions-About-Small-Audit-Functions.aspx>
7. *Međunarodni okvir profesionalnog djelovanja (MOPD)*, prijevod s engleskog jezika, Hrvatski institut internih revizora (HIIR), Zagreb, 2017., *Copyright © by The Institute of Internal Auditors, Inc. All rights reserved.*
8. Richard Chambers (2011) *Generating a Big Impact With a Small Audit Staff - Part I*, Internal Auditor, IIA, <https://iaonline.theiia.org/blogs/chambers/archive/Pages/Generating-a-Big-Impact-With-a-Small-Audit-Staff---Part-I.aspx>
9. Richard Chambers (2011) *Generating a Big Impact With a Small Audit Staff - Part II*, Internal Auditor, IIA, <https://iaonline.theiia.org/blogs/chambers/archive/Pages/Generating-a-Big-Impact-With-a-Small-Audit-Staff---Part-II.aspx>

10. Sawyer's Internal Auditing, Engancing and Protectging Organizational Value (2019), IA Fondation, Lake Mary, Florida, USA, 2019.
11. Stanek, S. (2008) *10 Big Things for Small Audit Departments*, KnowledgeLeader, Protiviti, <http://leeds-faculty.colorado.edu/marlattj/acct45405540/fall2009/AISDeliverablesFall2009/BishopTeam/research%20summaries/10%20Big%20Things%20for%20Small%20Audit%20Departments.pdf>
12. The Institute of Internal Auditors Australia (2020) *Whitepaper: Small Internal Audit Functions*, https://iia.org.au/sf_docs/default-source/technical-resources/2018-whitepapers/iia-whitepaper_small-internal-audit-function.pdf?sfvrsn=2.
13. Tušek, B. (2017) *Interna revizija - organizacijski i metodološki aspekti*, TEB Poslovno savjetovanje d.o.o., Zagreb
14. Yulia Yevlanova (2018) *Small But Effective, With the right tools and planning, small audit shops can be just as successful as their larger peers*, Internal Auditor, IIA, <https://iaonline.theiia.org/2018/Pages/Small-But-Effective.aspx>