

*Izvorni znanstveni rad
Original scientific paper*

JEL Classification: M4, M42

Boris Tušek *

USPOREDBA TRADICIONALNOG I AGILNOG PRISTUPA OBAVLJANJU ANGAŽMANA INTERNE REVIZIJE

COMPARISON OF TRADITIONAL AND AGILE APPROACH TO PERFORMING INTERNAL AUDIT ENGAGEMENT

Sažetak

Usporedno s rastom i razvojem poduzeća, njegova poslovanja i promjenama u okruženju, razvijala se i funkcija interne revizije. Uz reviziju finansijskih izvještaja i državnu reviziju, interna revizija predstavlja značajan segment cjelokupne revizijske djelatnosti. S vremenom se interna revizija razvila u funkciju, čiji se djelokrug rada intenzivno razvija i širi – od ocjene finansijskih informacija, preko provjere i ocjene učinkovitosti i djelotvornosti sustava internih kontrola do nove paradigme interne revizije – fokusiranja na izražavanje uvjerenja o adekvatnosti upravljanja rizicima, kontrola i korporativnog upravljanja. U današnjim uvjetima, interna revizija postaje nezamjenjiv interni nadzorni mehanizam korporativnog upravljanja. Interna revizija mora permanentno razvijati nove pristupe internom revidiranju, osmišljavati nove revizijske proizvode i usluge, i to usporedno sa sve složenijim zahtjevima i izazovima koji se postavljaju pred korporativno upravljanje u suvremenim uvjetima. Povezano s tim, može se očekivati da će

*** Prof. dr. sc. Boris Tušek, Ekonomski fakultet Zagreb, Adresa: Trg John F. Kennedy 6, 10000, Zagreb; e-mail: btusek@efzg.hr.**

se funkcija interne revizije svojim angažmanima sve više usmjeravati na anticipiranje rizika u pojedinim područjima poslovanja i na savjetovanje menadžmenta o mogućnostima upravljanjarizicima, i to ponajprije u smislu oblikovanja i nadziranja odgovarajućeg sustava internih kontrola kao instrumenta strategije smanjivanja rizika. Objekt ispitivanja internog revizora postaje cjelokupno poslovanje okrenuto budućnosti. U ovom radu u fokusu razmatranja je usporedba tradicionalnog i agilnog pristupa obavljanju angažmana interne revizije te transformacijske promjene tradicionalne interne revizije u novi agilni pristup.

Ključne riječi: *interna revizija, tradicionalni procesni model interne revizije, agilna interna revizija, transformacijske promjene interne revizije.*

Abstract

In parallel with the growth and development of the company, its business operations, and changes in the environment, the internal audit function was also developed. In addition to the audit of the financial statements and the state audit, the internal audit represents a significant segment of the overall audit activity. Over time, the internal audit has evolved into a function, the scope of which is intensively developed and expanded – from the assessment of financial information to the verification and evaluation of the effectiveness and efficiency of internal control systems to the new paradigm of internal audit – focusing on giving assurance about organization’s governance, risk management, and control processes. Under today’s conditions, internal audit becomes an indispensable internal supervisory mechanism for corporate governance. The internal audit function must permanently develop new approaches to internal auditing, design new internal audit products, and services, in parallel with the increasingly complex requirements and challenges posed to corporate governance in modern conditions. In this regard, it can be expected that the internal audit function will increasingly focus on risk anticipation in certain areas of business and on advising management board on risk management options, primarily in terms of shaping and supervising the relevant internal control system as an instrument of risk reduction strategy. The object of the internal auditor’s examination becomes the entire business facing the future. This paper focuses on comparing the traditional and agile approach to internal audit engagement and the transformational change of traditional internal audit into a new agile approach.

***Keywords:** internal audit, traditional internal audit process model, agile internal audit, transformational changes of internal audit.*

1. UVOD

Značaj i uloga interne revizije, od začetaka njezina razvoja do danas, u stalnom su usponu. Od početne orijentiranosti formalnom i sadržajnom ispitivanju urednosti i pouzdanosti računovodstvenih evidencija, informacija i kontrola, do ispitivanja postojanja i operativne učinkovitosti sustava internih kontrola te preko nove paradigme fokusiranja na izražavanje uvjerenja o adekvatnosti upravljanja rizicima, u današnjim uvjetima interna revizija postaje nezamjenjiv interni nadzorni mehanizam korporativnog upravljanja. Mnogi istraživači, profesionalna udruženja i institucije, ali i korisnici usluga interne revizije, prije svega upravljačke strukture, zaokupljeni su pitanjem očekivanja od interne revizije te potrebnim zaokretima u njezinu razvoju kako bi bila sposobna odgovoriti na sve složenije zahtjeve koji se pred nju postavljaju. Baš kao i upravljačke strukture koje su odgovorne za trajno postizanje održive konkurentne sposobnosti i prednosti kao pretpostavke dugoročne uspješnosti poduzeća, njihovi partneri, interni su revizori sve opterećeniji brzinom ulaska u novu fazu djelovanja u kojoj treba odgovoriti utjecajima globalnih ekonomskih i društvenih promjena te ubrzanog razvoja tehnike i tehnologije. Međutim, to ne dolazi samo po sebi, već je to složen proces prilagođavanja postojećeg profesionalnog angažmana internih revizora novim uvjetima i okolnostima koje ruše dosadašnje okvire unutar kojih je djelovala interna revizija. Time se naglašava zahtjev da interna revizija bude usmjerena poboljšanju budućeg poslovanja poduzeća, a ne samo razmatranju učinaka prošlih događaja.

Sve to rezultira novim ambijentom u kojem interni revizori moraju bitno promijeniti pristup svom poslu, iz starog pasivnog pristupa revidiranja u novi proaktivni pristup revidiranju orijentiran korisnicima. Interna revizija mora svoje potencijale usmjeravati budućnosti, pružanjem angažmana s izražavanjem uvjerenja i savjetodavnih usluga u vezi s anticipiranim rizicima u pojedinim područjima poslovanja. Interna revizija mora vrednovati i iznijeti odgovarajuće preporuke za poboljšanje upravljanja rizicima ponajprije u smislu nadziranja i promicanja postojanja i učinkovitosti sustava internih kontrola u poduzeću te pružati informacije o rizicima i kontrolama odgovarajućim upravljačkim razinama unutar poduzeća. Na taj način interna revizija postaje bitan čimbenik i sudionik u cjelokupnom sustavu i procesu korporativnog upravljanja. Očekivanja od 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 interna revizija razvila se u proaktivnu funkciju u poduzeću koja svojim djelovanjem kroz brojne angažmane s izražavanjem uvjerenja i savjetodavne angažmane, strateške, financijske i operativne prirode, zadovoljava informacijske potrebe širokog kruga korisnika – uprave, nadzornog odbora, revizijskog odbora, linijskog i operativnog menadžmenta, eksternih revizora, regulatora ali i dobavljača i kupaca. Sve to dovodi do potrebe za uravnoteženjem i koordinacijom djelovanja funkcije interne revizije kako bi se značajno različite informacijske potrebe interesno utjecajnih skupina i njihova očekivanja ispunila.

2. TRADICIONALNI PROCESNI MODEL INTERNE REVIZIJE

Funkcija interna revizija svojim djelovanjem usmjerena je obavljanju određenih aktivnosti (usluga, angažmana) koje se mogu svrstati u dvije temeljne skupine i to tzv. angažmani s izražavanjem uvjerenja (engl. *Assurance Services*) te savjetodavne aktivnosti (engl. *Consulting Services*). U posljednje vrijeme, uz navedene dvije vrste angažmana interne revizije, sve se više govori o tzv. angažmanima uvida (engl. *Insight*).

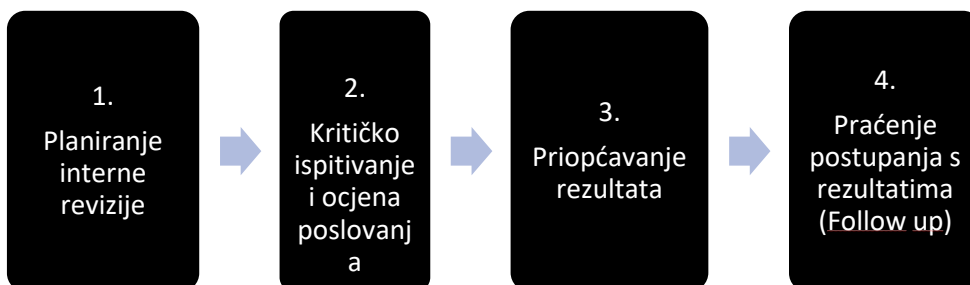
Prema rječniku Međunarodnog okvira profesionalnog djelovanja¹ angažmani s izražavanjem uvjerenja se definiraju kao “objektivno procjenjivanje dokaza sa svrhom pružanja neovisne procjene o upravljanju poduzećem, upravljanju rizicima i sustavom kontrola u poduzeću.” (Anderson, D., Dahle, A. J., 2009). Uglavnom se mogu svesti na četiri temeljne faze koje uključuju: ispitivanje, utvrđivanje stanja i djelotvornosti, informiranje, odnosno priopćavanje rezultata ispitivanja te davanje preporuka za poboljšanje (Tušek, B., Žager, L., Barišić, I., (redaktor Tušek, B., 2014), Definicijom interne revizije obuhvaćene su i savjetodavne usluge koje se prema pojmovniku Međunarodnog okvira profesionalnog djelovanja interne revizije definiraju kao „savjetovanje i druge povezane usluge klijentu, čija su priroda i djelokrug usuglašeni s klijentom, a s namjerom sudjelovanja u stvaranju dodane vrijednosti poduzeća te poboljšanja upravljanja poduzećem, upravljanja rizicima poduzeća i sustava kontrola u poduzeću, s tim da interna revizija pri tome ne preuzima odgovornost koju za to snosi menadžment“ (Anderson, D., Dahle, A. J., 2009).

¹ Međunarodni okvir profesionalnog djelovanja (MOPD), prijevod s engleskog jezika, Hrvatski institut internih revizora (HIIR), Zagreb, 2017.

Potrebno je naglasiti kako je u Međunarodni okvir profesionalnog djelovanja, uključen i termin “*providing insight*”, a riječ je o tzv. uvidu, često u našoj praksi nazvanom “izvanredna revizija“, “ad hoc revizija“ ili “revizija na zahtjev“. Međutim, ovdje se zapravo ne radi o reviziji, u pravom smislu te riječi, nego o angažmanu funkcije interne revizije koji ne rezultira nužno revizijskim mišljenjem i preporukama, nego očitovanjem internog revizora o utvrđenim činjenicama koje upravljačkim strukturama pružaju pomoć u donošenju konkretnih odluka, dakle bez izražavanja mišljenja i zaključaka internog revizora, odnosno bez davanja preporuka internih revizora za poboljšanje.

Sukladno sadržaju Međunarodnih standarda za profesionalno obavljanje interne revizije i Etičkog kodeksa, te uvažavajući sličnosti i razlike u sistematizaciji pojedinih faza obavljanja angažmana funkcije interne revizije u teoriji i praksi, temeljne faze cjelokupnog procesa obavljanja angažmana funkcije interne revizije moguće je podijeliti u četiri ključne faze, segmenta ili etape, i to (slika 1):

1. planiranje interne revizije,
2. kritičko ispitivanje i ocjena poslovanja,
3. priopćavanje rezultata i
4. praćenje postupanja s rezultatima (engl. *follow up*).



Slika 1. Tradicionalni procesni model interne revizije

Treba naglasiti da su navedene faze procesa interne revizije međusobno usko povezane, pa bez obzira na različitu duljinu trajanja i složenost u njihovoj razradi, imaju podjednaku važnost, prema tome i podjednak utjecaj na kvalitetu cjelokupnog procesa i njegovih rezultata. Interni revizor mora s posebnom pažnjom pristupiti oblikovanju i primjeni odgovarajuće metodologije obavljanja angažmana interne revizije u konkretnim uvjetima, s obzirom na to da je jedino uz primjenu odgovarajuće metodologije rada interne revizije moguće osigurati odgovarajuće revizijske rezultate koji će biti u funkciji ostvarivanja očekivanja interesno utjecajnih skupina. Kada je riječ o tradicionalnoj paradigmi interne

revizije radi se o vrlo robusnoj i skalabilnoj metodologiji u kojoj su pojedine aktivnosti internog revizora međusobno povezane i uvjetovane, s jedne strane, i s druge, neke revizijske aktivnosti se odvijaju tijekom cjelokupnog revizijskog procesa, odnosno svih ključnih faza toga procesa. Površnost i nepreciznost internog revizora u obavljanju tih aktivnosti tijekom revizijskog angažmana, kao i selektivni pristup ili potpuno zanemarivanje nekih revizijskih aktivnosti i procedura, ne mogu rezultirati poboljšanjima u poslovanju poduzeća te, suprotno tome, mogu dovesti u pitanje opravdanost i smisao postojanja funkcije interne revizije u nekoj organizaciji. Nažalost, navedene situacije i postupanja internih revizora u praksi nisu rijetkost. Neki od uzroka takvog postojećeg stanja jesu objektivne prirode, kao što su primjerice ograničeni budžeti funkcije interne revizije, nedostatak revizijskih kadrova, nerazumijevanje korisnika i tome slično, no mnogi od njih su subjektivni i zapravo, u profesionalnom smislu, potpuno neopravdani.

Planiranje interne revizije obuhvaća više aktivnosti koje treba korektno obaviti ako se želi osigurati učinkovitost cjelokupnog procesa interne revizije. Zbog najčešće ograničenih resursa (vremenskih, financijskih, ljudskih) za obavljanje interne revizije, pozornost internog revizora mora se fokusirati na kritična područja poslovanja poduzeća. Interni revizor mora rangirati područja po kriteriju njihove rizičnosti radi utvrđivanja prioriteta, te ispitivanje usmjeriti na najrizičnija područja i aktivnosti u poslovanju. To je tzv. planiranje interne revizije utemeljeno na rizicima (engl. *Risk-based internal audit planning*). Naravno, definiranje problemskih područja i njihova selekcija nije jednostavan zadatak, kako se to često čini, s obzirom na to da uzrok problema i mjesto pojavljivanja simptoma neće biti uvijek isto. Upravo pri dijagnosticiranju i selekciji problema koji će kasnije biti objektom revizijskog angažmana neophodna je komunikacija menadžmenta, revizijskog odbora i funkcije interne revizije. Prema tome, razvoju plana obavljanja interne revizije prethodi preliminarno ispitivanje i upoznavanje s organizacijom i poslovanjem poduzeća te procjena poslovnih i revizijskih rizika, kao početak revizijskog posla. To je jedna od najznačajnijih faza cjelokupnog procesa interne revizije jer određuje njegov daljnji tijek. Naime, “preliminarno ispitivanje i procjena rizika omogućuju u prvoj fazi, upoznavanje i razumijevanje aktivnosti poduzeća, a u drugoj, izbor područja ispitivanja i revizijskih postupaka koji će se primijeniti kako bi se maksimizirala učinkovitost i minimizirali troškovi revizije” (Lewis, P. (1998). Nasuprot planskom pristupu koji je utemeljen na procjeni rizika, negativne posljedice *ad hoc* pristupa obavljanju revizijskog posla, jesu:

- nemogućnost permanentne kontrole procesa interne revizije,

- nemogućnost poduzimanja korektivnih akcija,
- nemogućnost brzog usmjeravanja ograničenih revizijskih resursa u problemska područja u poslovanju poduzeća, odnosno neracionalnost i nesvrhovitost procesa interne revizije.

Dakle, s obzirom na veličinu, složenost i heterogenost poduzeća u kojima se obično organizira funkcija interne revizije, bez procjene rizika, sasvim sigurno nije moguće identificirati značajna područja ili područja visokog rizika u poslovanju takvih organizacija. Najmanje prihvatljiva situacija u radu funkcije interne revizije u nekom poduzeću, koja sasvim sigurno ne opravdava njezino postojanje, je ona u kojoj interni revizor nije u mogućnosti biti podrška menadžmentu u identifikaciji značajnih rizika, rješavanju bitnih problema i povreda načela stabilnog i sigurnog poslovanja, dok u isto vrijeme obavlja jednostavne i rutinske postupke u područjima koja nisu prioritarna. Funkciji interne revizije koja značajan prostor u svom djelovanju ne bi posvećivala procjeni rizika tijekom revizijskih angažmana, moglo bi se dogoditi da ima previše nebitnih, pa čak i nerevizijskih, zahtjeva od pojedinih članova organizacije koji bi je odvrćali od onih značajnih problema kojima se interna revizija mora baviti kako bi se ostvarila njezina svrha, ovlasti i odgovornosti.

Planovi interne revizije, a najčešće se radi o strateškom planu, godišnjem planu i planovima pojedinačnih revizijskih angažmana, obično se nadopunjavaju, što je najčešće posljedica uočavanja potencijalne važnosti novih poslovnih područja, aktivnosti, politika i procedura. Dakle, planovi interne revizije moraju biti dovoljno elastično postavljeni kako ne bi ograničavali internog revizora u profesionalnom obavljanju njegova posla. Planiranje interne revizije obuhvaća sastavljanje programa revizije u kojem su nabrojani detaljni postupci ili konkretni zadaci potrebni za ostvarenje plana pojedinačne revizije. Programom revizije utvrđuje se vrsta, vremenski okvir i opseg revizijskih postupaka, za svaki angažman funkcije interne revizije, u pisanom obliku. Planiranjem interne revizije obuhvaćene su sve faze cjelokupnog procesa interne revizije. S tim u vezi, već u fazi planiranja potrebno je utvrditi kako, kada i kome će se priopćiti revizijski rezultati. Time se preventivno nastoje otkloniti mogući problemi i osigurati pravodobno priopćavanje rezultata kompetentnim osobama u poduzeću. Poput ostalih dijelova plana, i ovaj segment treba biti fleksibilno postavljen kako bi se svim možebitnim promjenama tijekom obavljanja revizije prilagodili primatelji izvješća internog revizora, način i vrijeme priopćavanja revizijskih rezultata i preporuka.

Polazeći od tradicionalne paradigme interne revizije, najpoznatija i općeprihvaćena klasifikacija planova funkcije interne revizije je ona koja polazi od vremenskog kriterija kao kriterija podjele. Planovi funkcije interne revizije uključuju (Spencer Pickett, K. H., 1997): dugoročni ili strateški plan, koji se

najčešće sastavlja za trogodišnje ili petogodišnje razdoblje i (2) kratkoročni plan, koji se najčešće sastavlja za jednogodišnje razdoblje ili rjeđe za kraća razdoblja (kvartalno ili mjesečno). Na osnovi navedenih planova sastavljaju se planovi pojedinačnih angažmana funkcije interne revizije, koje interni revizori sastavljaju za svaku pojedinačnu reviziju. Ti se planovi nazivaju i funkcionalni planovi. Strateški plan interne revizije omogućuje alokaciju financijskih i ljudskih resursa radi ostvarivanja misije, ciljeva, ovlasti i odgovornosti funkcije interne revizije koji su navedeni u povelji interne revizije a koja je u funkciji ostvarivanja ciljeva poduzeća. Tek takav plan, uz ažuriranu procjenu rizika, može biti polazište za definiranje kratkoročnog ili godišnjeg plana funkcije interne revizije. Nažalost, u praksi se nerijetko zanemaruje važnost strateškog planiranja u internoj reviziji te se ne posvećuje dovoljno pažnje ozbiljnoj i na metodologiji utvrđenoj procjeni rizika radi identifikacije problemskih područja u poslovanju poduzeća koja ugrožavaju ostvarivanje strateških i poslovnih ciljeva poduzeća. Strateški plan interne revizije je sredstvo za ostvarivanje vizije i misije funkcije interne revizije. Viziju i misiju funkcije interne revizije kao ishodište strateškog plana treba sastaviti i ažurirati sukladno očekivanjima interesno utjecajnih skupina ali uvijek u skladu s načelima i pravilima koje je utvrdila profesija interne revizije. Često se u praksi funkciji interne revizije dodjeljuju određene aktivnosti i definiraju nerealna očekivanja interesno utjecajnih skupina u poduzećima, koja su izvan okvira profesionalnog djelovanja interne revizije, što rezultira neostvarivanjem temeljnih uloga i svrhe interne revizije uz značajne troškove a upitne koristi. Prema tome, važno je prilikom utvrđivanja izjave o viziji i misiji interne revizije, kao fazi cjelokupnog procesa razvijanja strateškog plana, postaviti realna očekivanja svih zainteresiranih strana, razumjeti da je interna revizija profesija s jasno utvrđenim načelima, pravilima i standardima a ne funkcija kojoj je moguće pripisivati sadržaj i pravila nadziranja poslovanja poduzeća koji se temelje na osobnim percepcijama o tome što bi interna revizija trebala biti. K tome, jednako je loše rješenje, koje također nažalost ne izostaje u praksi, ono koje se odnosi na potpuno pasivni pristup interesno utjecajnih skupina prema funkciji interne revizije, izostanak bilo kakvih očekivanja i oblika komunikacije te izostanak stvarnog oslanjanja na rezultate rada funkcije interne revizije.

U svim fazama pojedinačnih angažmana funkcije interne revizije prikupljaju se, oblikuju i kompletiraju revizijski dokazi koji služe kao podloga za oblikovanje revizijskih nalaza, mišljenja i preporuka. U kontekstu revizijskih dokaza i radne dokumentacije u procesu interne revizije postoji više Standarda u kojima se navode zahtjevi u vezi dokumentiranja pojedinačnih revizijskih angažmana, odnosno prikupljanja revizijskih dokaza i formiranja radne dokumentacije u

pojednim angažmanima. To je logično i opravdano ako se zna da je načelo dokumentiranosti jedno od najstarijih revizijskih načela. Sukladno tom načelu, revizor tijekom revizijskog angažmana mora prikupiti dovoljno odgovarajućih dokaza, pomoću odgovarajućih revizijskih postupaka, kako bi mogao utvrditi revizijske nalaze, formulirati zaključke koji će mu omogućiti oblikovanje mišljenja te davanje akciji usmjerenih i učinkovitih revizijskih preporuka.

Revizijski dokazi ili dokazni materijal (engl. *audit evidence*) jesu sve informacije koje interni revizor prikuplja i koristi pri ispitivanju stupnja usklađenosti objekta revizijskog ispitivanja s unaprijed utvrđenim kriterijima za ocjenu kojima se opisuje željeno stanje. Pri tome, revizijski dokazi moraju imati odgovarajuća kvalitativna i kvantitativna obilježja. Prikupljanje dovoljno odgovarajućih revizijskih dokaza u procesu interne revizije zahtijeva vrlo intenzivnu interakciju i komunikaciju internih revizora s pojedincima unutar revidiranog područja tijekom cjelokupnog pojedinačnog angažmana, od planiranja angažmana do praćenja postignutih rezultata. U namjeri da se skрати vrijeme i olakša obavljanje revizijskih angažmana, funkcije interne revizije nastoje standardizirati neke postupke prikupljanja revizijskih dokaza publicirajući detaljne interne upute za pripremu radne dokumentacije u obliku revizijskih priručnika (engl. *Internal audit manual*), ostavljajući istodobno odgovarajući prostor za profesionalne prosudbe internih revizora u svakoj pojedinačnoj reviziji. Dakle, vrsta, opseg i sadržaj revizijskih dokaza u svakoj konkretnoj situaciji najčešće ovisi o vrsti preuzete obveze, obliku izvješća interne revizije, vrsti, opsegu i složenosti poslovanja poduzeća, vrsti i stanju poslovnih evidencija, postojanju i načinu funkcioniranja sustava internih kontrola u pojedinim poslovnim područjima, te uvjetima prema kojima se usmjerava, nadzire i pregledava rad pomoćnika kao članova revizijskih timova. Revizijske dokaze često se neopravdano zanemaruje i marginalizira smatrajući ih tehničkim, odnosno formalnim pitanjem. Pritom se zaboravlja da bez kvalitetnih dokaza nema ispravnog i utemeljenog revizijskog nalaza, zaključaka i mišljenja internog revizora te akciji usmjerenih učinkovitih revizijskih preporuka. Kvaliteta podrazumijeva razumljivost, važnost i pouzdanost informacija sadržanih u radnoj dokumentaciji internog revizora. Osim toga, revizijski dokazi pomažu pri planiranju i obavljanju revizije, te nude dokaz o korektno obavljenoj reviziji. Uz to, revizijski dokazi i dokumentacija koja se formira tijekom cjelokupnog pojedinačnog angažmana funkcije interne revizije omogućuju ispunjavanje još jednog profesionalnog zahtjeva koji se u posljednje vrijeme sve više ističe, a to je interno i eksterno vrednovanje funkcije interne revizije.

U kontekstu recentnih zahtjeva i izazova koji se postavljaju pred profesiju internih revizora a koji se odnose na prikupljanje i formiranje revizijskih dokaza i radne

dokumentacije internog revizora sve se više spominju elektronički radni papiri, interna revizija na daljinu (engl. *Remote Internal Audit*) te primjena metoda i tehnika revizije podržanih računalima ili tzv. CAAT's alati (engl. *Computer-Assisted Audit Techniques*).

U fazi priopćavanja rezultata angažmana funkcije interne revizije, kao nezaobilaznog elementa cjelokupnog procesa interne revizije, značajno pitanje je pitanje revizijskog mišljenja kojeg formulira i izražava interni revizor. Naime, prema Međunarodnim standardima za profesionalno obavljanje interne revizije koji su obvezujući dio Međunarodnog okvira profesionalnog djelovanja, interni revizor mora priopćiti rezultate pojedinačnih angažmana pri čemu završno priopćenje, uz ciljeve i opseg angažmana, najčešće sadrži mišljenje internog revizora koje se utemeljuje na odgovarajućim revizijskim nalazima. Pri tome i u ovom segmentu procesa interne revizije nužno je akceptirati i primjenjivati recentne zahtjeve Međunarodnog okvira profesionalnog djelovanja interne revizije. Povezano s time, u posljednje vrijeme se pred internog revizora postavljaju zahtjevi od strane nadzornog odbora, revizijskog odbora, višeg menadžmenta i drugih interesno-utjecajnih skupina (engl. *stakeholdera*) da formulira i osigurava odgovarajuća mišljenja kao dio izvješća interne revizije (Anderson, D., Dahle, A. J., 2009) koji je rezultat obavljenog pojedinačnog revizijskog angažmana, ali da osigura i tzv. sveukupna (globalna) mišljenja (engl. *Overall opinions*) koja se odnose na adekvatnost korporativnog upravljanja, upravljanja rizicima i kontrola organizacije kao cjeline. Prema tome, može se govoriti o zahtjevima za mišljenjem interne revizije šireg opsega, koji se odnosi na organizaciju u cjelini i tada se govori o tzv. *macro-level opinion* ili mišljenju na makro razini i o zahtjevima za mišljenjem interne revizije na pojedinačnoj razini, odnosno nekoj komponenti organizacije (pojedinačnom poslovnom procesu, funkciji, aktivnosti, segmentu poduzeća i slično) i tada se govori o tzv. *micro-level opinion* ili mišljenju na mikro razini.

Makro razina mišljenja interne revizije uobičajeno se izdaje na određeni datum a odnosi se na revizijske dokaze koji su prikupljeni tijekom određenog vremenskog razdoblja. Najčešće se radi o godišnjoj razini izvještavanja, iako su moguća i kraća razdoblja, primjerice kvartalno, polugodišnje i tome slično. Dakle, revizijski dokazi na kojima je utemeljeno ovo mišljenje se prikupljaju tijekom razdoblja, odnosno najčešće tijekom cijele godine. Bitno obilježje makro razine mišljenja interne revizije je i to da se ovo mišljenje donosi na temelju rezultata više pojedinačnih revizijskih angažmana koji se provode u različitim razdobljima tijekom godine i na revizijskom poslu kojeg su obavili članovi odjela interne revizije ali i drugi interni i eksterni pružatelji usluga s izražavanjem uvjerenja

(engl. *OAPs – Other Assurance Providers*) Nadalje, ovo mišljenje je utemeljeno na formalnim revizijskim dokazima koji se nerijetko nadopunjuju i neformalnim dokazima. Konačno, makro razina mišljenja interne revizije se može naknadno i nadograđivati te mijenjati u slučajevima kada se pojedinačni revizijski angažmani na kojima je utemeljeno makro mišljenje u potpunosti dovrše i ako se prikupe dodatni revizijski dokazi, posebice dodatni revizijski nalazi i naknadna odstupanja od prihvatljivih kriterija kojim se opisuje poželjno stanje.² Mikro mišljenje interne revizije je mišljenje koje se donosi na temelju rezultata do kojih je interni revizor došao u okviru pojedinačnog revizijskog projekta ili angažmana. U kontekstu djelokruga ili opsega mišljenja, ovo mišljenje se odnosi tj. ograničava na pojedini poslovni proces, funkciju, aktivnost ili organizacijski dio poduzeća i najčešće je u vezi s ugrađenim internim kontrolama u navedene komponente organizacije te povezane rizike. Prema tome, izražavanje takvih mišljenja zahtijeva razmatranje revizijskih nalaza koji su rezultat pojedinačnih revizijskih angažmana i odgovarajuće procjene tih nalaza od strane internog revizora.

Konačno, interni revior izražava tzv. mišljenja pozivnog uvjerenja i mišljenje negativnog uvjerenja. Pozitivno uvjerenje osigurava najvišu razinu uvjerenja i to je jedno od najsnažnijih vrsta mišljenja u internoj reviziji. Kod pozitivnog uvjerenja revizor zauzima nedvojbenu poziciju koja je najčešće binarne prirode, primjerice interne kontrole jesu ili nisu učinkovite u konkretnoj situaciji ili primjerice, rizicima se učinkovito upravlja ili se neučinkovito upravlja. Međutim, pri izražavanju mišljenja pozitivnog uvjerenja interni revizori najčešće koriste varijacije ili rangove (varijante ili skale) mišljenja pozitivnog uvjerenja, odnosno tzv. sustav rangiranja (*grading system*) učinkovitosti internih kontrola, adekvatnosti sustava upravljanja rizicima i tome slično. Naime, u praksi se u konkretnim situacijama i na razini pojedinih odjela interne revizije, uobičajeno koriste metodologijom rada toga odjela interne revizije izabrane i definirane skale za ocjenjivanje koje se, primjerice u rangiranju mogu temeljiti na različitim bojama koje imaju konkretnu interpretaciju intenziteta slabosti i nedostataka te nužnosti promjena (primjerice zeleno, žuto, crveno) ili ipak češće, u upotrebi je brojeva skala, primjerice od 1 do 4, ili to može biti i narativno-deskriptivna skala, primjerice visoko, srednje, nisko i tome slično.³ Taj se sustav koristi prilikom izražavanja mišljenja pozitivnog uvjerenja. Naime, iako interni revizor prilikom izražavanja pozitivnog uvjerenja, što je moguće ako je tijekom procesa interne revizije prikupio dovoljno odgovarajućih revizijskih dokaza, nerijetko izražava

² IPPF – Practice Guide - Formulating and Expressing Internal Audit Opinions (2009), USA, Florida, Altamonte Springs.

³ IPPF, isto.

zadovoljavajuće ili nezadovoljavajuće mišljenje, često puta se u praksi formuliraju i izražavaju mišljenja između te dvije krajnosti. Naime, u mnogim konkretnim situacijama, formuliranje i izražavanje mišljenja interne revizije koristeći opće formulacije binarne prirode – zadovoljavajuće/nezadovoljavajuće, učinkovito/neučinkovito, postojanje/nepostojanje i tome slično, nedovoljno precizno odražava stvarno utvrđeno stanje i nalaze do kojih je revizor došao tijekom procesa interne revizije. Radi ispravne interpretacije i razumijevanja mišljenja interne revizije od strane korisnika izvješća internog revizora, od iznimne je važnosti precizno i jasno definirati značenje pojedinih formulacija i kategorija kojima se izražava mišljenje interne revizije te posebice njihovih granica ili rangova. Primjerice, ako interni revizor prilikom formuliranja i izražavanja mišljenja u svom izvješću konstatira da su interne kontrole učinkovite, najčešće se pod tim terminom “učinkovite“ misli na to da su ispravno dizajnirane, odnosno da postoje, ali i da operativno djeluju. Mišljenje interne revizije mora biti jasno i nedvojbeno te naznačiti da li su oba navedena značenja (postojanje i operativno funkcioniranje kontrola) uključena u to mišljenje.⁴ U kontekstu pozitivnog uvjerenja kojeg izražava interni revizor iznimno je važno napomenuti kako ta razina uvjerenja zahtijeva prikupljanje i postojanje dovoljno odgovarajućih revizijskih dokaza. O mišljenjima pozitivnog uvjerenja se zapravo uopće ne može govoriti u situaciji kada interni revizor nije u mogućnosti prikupiti dovoljno odgovarajućih dokaza na kojima će utemeljiti mišljenje. Naprotiv, tada se radi o negativnom ili ograničenom uvjerenju (*negative assurance, limited assurance*).

Praćenje postupanja s rezultatima, odnosno postupanja odgovornih osoba u poduzeću s rezultatima koji su im priopćeni od strane internog revizora nezaobilazna je faza cjelokupnog tradicionalnog procesnog modela interne revizije. Nakon sastavljanja, potpisivanja i distribucije konačnog izvješća započinju brojne i složene aktivnosti praćenja postupanja menadžmenta revidiranog područja po preporukama funkcije interne revizije a kojima interni revizor mora posvetiti posebnu pažnju. Riječ je o vrlo osjetljivoj i kritičnoj fazi svakog pojedinačnog revizijskog angažmana funkcije interne revizije. Naime, interni revizor treba pratiti i ispitati jesu li poduzete primjerene mjere i aktivnosti u svezi s priopćenim rezultatima pojedinačne revizije, jesu li postignuti željeni rezultati, te je li menadžment svjestan rizika nepoduzimanja korektivnih akcija na temelju revizijskih nalaza i preporuka. “Učestalost i pristup praćenja poboljšanja (opseg rada osoblja funkcije interne revizije koji se odnosi na provjeravanje poduzimanja korektivne radnje) je određen na temelju profesionalne prosudbe

⁴ IPPF – Practice Guide - Formulating and Expressing Internal Audit Opinions (2009).

glavnog internog revizora, kao i na očekivanjima postavljenima od strane odbora i višeg menadžmenta. Na primjer, neki glavni interni revizori mogu odabrati periodično provjeravanje, poput kvartalnog provjeravanja, statusa svih korektivnih radnji koje su trebale biti poduzete u prethodnom razdoblju. Drugi mogu odabrati provođenje periodičnih procesa praćenja za one aktivnosti odnosno procese interne revizije sa značajnim preporukama za specifično procjenjivanje kvalitete poduzetih korektivnih radnji. Ostali mogu odabrati praćenje neuobičajenih, izvanrednih aktivnosti tijekom budućeg, planiranog procesa interne revizije u istom dijelu organizacije. Pristup je određen procjenjenom razinom rizika, kao i raspoloživosti resursa interne revizije.“⁵

3. AGILNA INTERNA REVIZIJA

“Da bi funkcije interne revizije ispunjavale svoju misiju, svrhu i uloge definirane u okviru povelje o internoj reviziji, ali i rastuće zahtjeve koji se pred njih postavljaju, u različitim vrstama poduzeća i industrijskih grana unutar kojih djeluju, ključno je da interni revizori:

- pružaju dublje uvide u strateška poslovna pitanja, probleme i rizike
- promptno reagiraju na promjene prioriteta te rastuća pitanja i probleme
- postanu usmjereni na budućnost i proaktivniji u predviđanju rizika
- usmjere se na planiranje i obavljanje angažmana interne revizije temeljeno na rizicima
- pojednostave radne papire
- oblikuju i isporučuju dojmljiva, relevantna, pravodobna, čitljiva i vizualno kvalitetno oblikovana izvješća
- koriste odgovarajuće resurse koje imaju na raspolaganju prilikom obavljanja pojedinog projekta
- unaprijede postojeće i steknu nove specijalizirane kompetencije, osobito u *cyber* području i području analitike.

Postojeće aktivnosti i naponi internih revizora usmjereni prema rješavanju navedenih izazova nisu dovoljni, zbog čega funkcije revizije trebaju promijeniti i unaprijediti tradicionalnu metodologiju obavljanja angažmana” (Tušek, B. & Halar, P., 2020). “U tablici 1. su prikazane osnovne informacije i karakteristike agilnosti općenito, kao i osnovne informacije i karakteristike agilne interne revizije, agilne metodologije interne revizije, te su objašnjeni razlozi u kojim slučajevima bi funkcije interne revizije trebale razmatrati primjenu agilnog

⁵ Implementation Guide 2500 - Monitoring Progress (2016).

pristupa internoj reviziji, kroz odgovaranje na devet ključnih pitanja o agilnosti” (Tušek, B. & Halar, P., 2020).

Tablica 1. Odgovori na ključna pitanja o agilnosti

Pitanje	Odgovor
1. Što je agilnost	<i>Izvorno metodologija razvoja softvera, agilnost ima za cilj smanjiti troškove i vrijeme isporuke uz poboljšavanje kvalitete. Ključne karakteristike agilnosti uključuju isporuku testiranih proizvoda u kratkim iteracijama i uključivanje internih korisnika tijekom svake iteracije kako bi se precizirali zahtjevi.</i>
2. Nije li to neorganiziranije od tradicionalnih metoda razvoja?	<i>U početku se može tako činiti, ali agilnost se razvila upravo zbog toga što su napori da se unaprijed definiraju sve potrebe korisnika i zatim razviju gotovi proizvodi bili nedjelotvorni i skupi. Pri tome vrlo često, gotovi proizvodi nisu uspjeli ispuniti stvarne zahtjeve korisnika. Uzimajući u obzir mogućnost neorganiziranosti, odnosno nereda, agilni pristup se razvija u jasnom smjeru i kroz neprestanu komunikaciju.</i>
3. Što je Scrum	<i>Scrum je fleksibilan način izrade proizvoda. Podrazumijeva rad u multidisciplinarnim timovima koji isporučuju radne verzije proizvoda u kratkim sprintovima, odnosno iteracijama. Pri tome, sprintovi imaju fiksnu duljinu trajanja, i to od jednog do četiri tjedna.</i>
4. Što je Lean	<i>Lean je upravljačka filozofija u području operacijskog menadžmenta koja nastoji stvoriti maksimalnu vrijednost korisnicima uz što je moguće manjegubitke, odnosno troškove.</i>
5. Koje su karakteristike agilnosti?	<p><i>Karakteristike agilnosti su:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • <i>interaktivnost</i> • <i>timski rad i suradnja</i> • <i>prilagodljivost</i> • <i>fleksibilnost</i> • <i>mogućnost učenja</i> • <i>samoorganizirajući timovi</i> • <i>učestala isporuka dijelova proizvoda</i> • <i>kratke, vremenski ograničene iteracije rada</i> • <i>kros-funkcionalni ili višefunkcionalni timovi</i> • <i>održivi razvoj</i> • <i>smanjivane gubitaka.</i>
6. Što je agilna interna revizija	<i>Agilna interna revizija je način razmišljanja koji će funkcija interne revizije usvojiti kako bi se fokusirala na potrebe interesno-utjecajnih skupina, ubrzala revizijske cikluse, omogućila pravovremene uvide, smanjila nepotrebne napore, te stvarala manje dokumentacije. Agilnost potiče interne revizore i interesno-utjecajne skupine da unaprijed utvrde vrijednosti koje interna revizija, odnosno pojedini projekt interne revizije treba stvoriti. Koja razina uvjerenja je potreba? Koji rizici su najznačajniji? Potom projekt interne revizije treba stvoriti definiranu vrijednost. Također, agilnost daje prednost projektima interne revizije temeljenim na njihovoj važnosti i hitnosti, kao i spremnosti obavljanja posla. U konačnici, izvješćivanje se ne fokusira na dokumentiranje rada, nego na pružanje uvida.</i>

Pitanje	Odgovor
7. Što je agilna metodologija interne revizije	<p><i>Agilna metodologija interne revizije je primjena agilnosti u djelovanju funkcija interne revizije i radu internih revizora. Drugim riječima, prilikom razvoja agilne metodologije interne revizije posuđuju se i prilagođavaju, odnosno prenamjenjuju, inicijalno razvijena agilna načela i prakse specifičnostima djelovanja interne revizije, u cilju zadovoljavanja potreba internih revizora i njihovih interesno-utjecajnih skupina. Metodologija se može primijeniti kao inicijativa promjenena razini cjelokupne funkcije interne revizije, ili inicijativa promjene obavljanja specifičnih aktivnosti, kao i provođenja pojedinih faza procesa interne revizije, poput planiranja, obavljanja angažmana i priopćavanja rezultata angažmana interne revizije.</i></p>
8. Kada bi funkcije interne revizije trebale razmotriti primjenu agilnog pristupa internoj reviziji	<p><i>Funkcije interne revizije bi trebale razmotriti primjenu agilnog pristupa internoj reviziji ukoliko trebaju provesti i završiti više internih revizija u istom (ili kraćem) vremenu, stvoriti bolje odnose s interesno-utjecajnim skupinama, te oblikovati i isporučiti kvalitetna izvješća s manje dokumentacije. Također, agilni pristup može omogućiti internim revizorima da brže i učinkovitije reagiraju kada se razvijaju i mijenjaju strategije, prioriteta, tehnologije, konkurenti, regulativa i rizici.</i></p>
9. Koje su karakteristike agilne interne revizije?	<p><i>Karakteristike agilne interne revizije su:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • <i>interaktivnost, odnosno učestala komunikacija</i> • <i>timski rad i suradnja</i> • <i>samoorganizirajući i višefunkcionalni timovi</i> • <i>prilagodljivost</i> • <i>fleksibilni revizijski planovi</i> • <i>stajališta – vrijedni, pravodobni i relevantni uvidi</i> • <i>učestala isporuka rezultata angažmana</i> • <i>kratke, vremenski ograničene iteracije rada</i> • <i>uključenost klijenata interne revizije.</i>

Izvor: prilagođeno prema: Beck, K. et al. (2001b); Deloitte (2017a). Dostupno na: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/us/Documents/finance/us-advisory-agile-internal-audit-part1-introduction-to-elevating-performance.pdf>; Deloitte (2017b). Dostupno na: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/us/Documents/finance/us-advisory-agile-internal-audit-part2-putting-agile-ia-into-action.pdf>; KPMG (2019b). Dostupno na: <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/sg/pdf/2019/09/agile-internal-audit.pdf>; KPMG (2019c). Dostupno na: <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/ca/pdf/2019/06/kpmg-in-canada-agile-ia-en.pdf>, cit. prema: Tušek, B. & Halar, P. (2020: 34)

“Poteškoće se javljaju kada bilo koja grupa pokuša ostvariti nove rezultate bez istovremene promjene načina razmišljanja grupe i njezinih interesno-utjecajnih skupina, kao i procesa za ostvarivanje tih rezultata“ (Deloitte 2017a, cit. prema: Tušek, B. & Halar, P., 2020: 34). “Drugim riječima, agilne metode interne revizije

(engl. *Agile Internal Audit Methods*) djeluju istovremeno na promjenu načina razmišljanja primarno internih revizora, ali i njihovih interesno-utjecajnih skupina (engl. *Mindset Shift*), kao i napromjene procesa djelovanja interne revizije (engl. *Process Shift*) (tablica 2), pritom:

- ostvarujući jasnije rezultate angažmana interne revizije
- poboljšavajući obavljanje angažmanainterne revizije, te
- unapređujući dokumentaciju angažmana interne revizije.“⁶

Tablica 2. Rezultati primjene agilnih okvira i metoda interne revizije

Rezultati	Utjecaj na promjenu načina razmišljanja internih revizora	Utjecaj na promjenuprocasa djelovanja interne revizije
1. Jasniji rezultati angažmana interne revizije	✓ <i>interni revizori primjenom odgovarajućih revizijskih metoda trebaju potvrditi, odnosno opovrgnuti hipoteze ili podržati stajalište</i>	✓ <i>angažman interne revizije ili projekt cilja rezultat koji onda usmjerava obavljanje angažmana i priopćavanje rezultata angažmana</i>
2. Povećani angažmani interne revizije	✓ <i>uz zadržavanje objektivnosti, interni revizori u suradnji s interesno-utjecajnim skupinama, određuju prioritetna područja, pitanja, probleme i rizike</i>	✓ <i>interni revizori identificiraju potrebne resurse i usmjeravaju svoj rad na čimbenike koji određuju poslovnu uspješnost i stvaraju vrijednost poduzeću</i>
3. Unaprijedena dokumentacija angažmana interne revizije	✓ <i>interni revizori ne trebaju više oblikovati sveobuhvatno izvješće koje uključuje objašnjavanje svakog poduzetog koraka u pojedinoj fazi procesa i opravdavati to s iscrpnom dokumentacijom</i>	✓ <i>slijedeći smjernice i načela agilnih okvira i metoda interne revizije, interni revizori mogu oblikovati i isporučiti kraća, pravovremena izvješća s manje riječi, a više vizualnih prikaza</i>

Izvor: prilagođeno prema: Deloitte (2017a). Dostupno na: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/us/Documents/finance/us-advisory-agile-internal-audit-part1-introduction-to-elevating-performance.pdf>, cit. prema Tušek, B. & Halar, P. (2020: 35).

5. TRANSFORMACIJA TRADICIONALNE INTERNE REVIZIJE U AGILNU PARADIGMU INTERNE REVIZIJE

“Agilni okviri i metode interne revizije poboljšavaju rezultate angažmana interne revizije kroz četiri transformacijske promjene:

1. poboljšano planiranje interne revizije

⁶ Prilagođeno prema: Deloitte (2017a), cit. prema: Tušek, B. & Halar, P. (2020: 34).

2. osnaženi i osposobljeni revizijski timovi
3. ubrzani ciklusi isporuke rezultata
4. vrijedni uvidi.

Na koji način navedene transformacijske promjene poboljšavaju rezultate angažmana interne revizije objašnjeno je u tablici 3.⁷

Tablica 3. Transformacijske promjene za poboljšavanje rezultata angažmana interne revizije

Transformacijska promjena	Objašnjenje
1. Poboľjšano planiranje interne revizije	<i>Umjesto nefleksibilnih planova interne revizije, agilno planiranje interne revizije održava kontinuirano ažurirani popis angažmana interne revizije ili projekata (engl. Backlog of Audits), odnosno objekata interne revizije, koji trebaju biti provedeni kada su ciljevi jasni te kad postoje primjereni i dostatni resursi. Uz to, sastavlja se i popis stavki za angažmanili revizijski popis, kao i popis stavki za revizijski sprint ili revizijski sprint popis.</i>
2. Osnaženi i osposobljeni revizijski timovi	<i>Nakon isporuke privremenih izvješća ili inkremenata, revizijski tim i interesno-utjecajne skupine mogu odrediti dali je potrebno bolje uvjerenje ili veća kvaliteta. Ukoliko je potrebno, rad se nastavlja; ukoliko nije, rad završava. Te odluke se mogu donijeti na nižim razinama, zbog toga što su menadžeri na višim razinama unutar funkcije interne revizije utvrdili parametre, odnosno definiciju dovršenosti, pa revizijski timovi imaju jasne smjernice.</i>
3. Ubrzani ciklusi isporuke rezultata	<i>Interni revizori djeluju unutar vremenski ograničenih iteracija rada kako bi izvršili skup dobro definiranih zadataka. Pri tome, iteracija rada se još naziva i sprint koji postavlja brži tempo obavljanja angažmana i projekata interne revizije postavljanjem pružanja zadane razine uvjerenja ili potvrđivanja hipoteza, radije nego dokumentiranja aktivnosti i zadataka.</i>
4. Vrijedni uvidi	<i>Pojednostavljuvanjem rada i njegovog dokumentiranja, agilni okviri i metode interne revizije usmjeravaju pažnju internih revizora na ključne trendove, rizike, izazove i mogućnosti koje mogu najznačajnije utjecati na poduzeće i potaknuti davanje uvida.</i>

Izvor: prilagođeno prema: Deloitte (2017a). Dostupno na:

<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/us/Documents/finance/us-advisory-agile-internal-audit-part1-introduction-to-elevating-performance.pdf>; Schwaber, K. & Sutherland, J. (2017).

Dostupno na: <https://www.scrumguides.org/docs/scrumguide/v2017/2017-Scrum-Guide-US.pdf#zoom=100>, cit. prema Tušek, B. & Halar, P. (2020).

⁷ Prilagođeno prema: Deloitte (2017a). Dostupno na:

<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/us/Documents/finance/us-advisory-agile-internal-audit-part1-introduction-to-elevating-performance.pdf>, cit. prema: Tušek, B. & Halar, P. (2020: 35).

“S obzirom da se i angažmani interne revizije, odnosno proces interne revizije primarno temelji na vodopadnoj (slijednoj, linearnoj) metodi, jer se sastoji od četiri osnovne faze procesa, pri čemu se kreće na sljedeću tek kad se završi prethodna faza, i sam proces interne revizije, kao i cjelokupna funkcija interne revizije, mogu ostvariti značajna poboljšanja, prednosti i koristi primjenom agilne metodologije, u odnosu na tradicionalnu, vodopadnu (slijednu, linearnu) metodologiju. No, ipak pri tome valja biti posebno oprezan, jer bez obzira na brojne prednosti i koristi koje osigurava, agilnost ipak nije nešto što će svako poduzeće, kao i funkcija interne revizije trebati i moći uvijek primijeniti. Kod razmatranja treba li primijeniti agilni pristup u poslovanju poduzeća, odnosno djelovanju funkcije interne revizije, ključno je uzeti u obzir interno i eksterno okruženje, a posebice organizacijsku kulturu poduzeća, odnosno funkcije interne revizije.”⁸ “Prilikom uvođenja i poduzimanja promjena, korisno je definirati željene ishode ili rezultate koji se mogu primjenjivati prilikom usvajanja agilnih okvira za pojedinačne angažmane interne revizije ili projekte, odnosno za oboje. Uspješno usvajanje agilne metodologije interne revizije ovisi o međusobno shvaćenim ciljevima, transparentnosti rada te djelotvorno osiguranim resursima. Riječ je o 'odgovarajućem prilagođavanju' internih revizija razini zahtijevanog i željenog uvjerenja. Riječ je o preusmjeravanju resursa iz aktivnosti manje vrijednosti u one većih vrijednosti. Također, riječ je o revidiranju prema potrebama poslovanja, radije nego prema postojećim vještinama funkcije interne revizije.”⁹

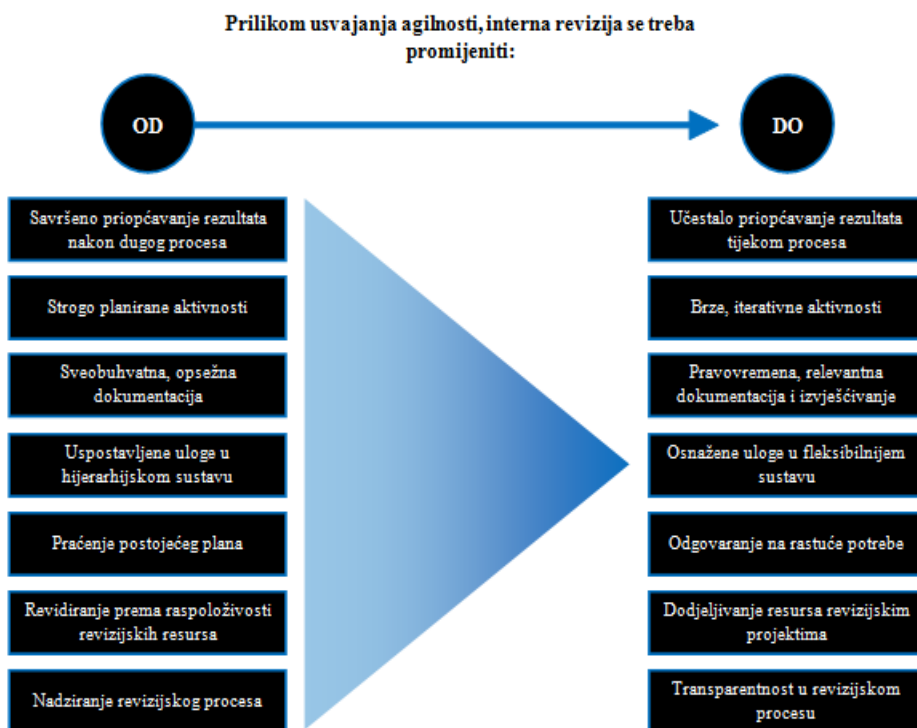
“Funkcije interne revizije bi trebale razmotriti primjenu agilnog pristupa internoj reviziji ukoliko trebaju provesti i završiti više internih revizija u istom (ili kraćem) vremenu, stvoriti bolje odnose s interesno-utjecajnim skupinama, te oblikovati i isporučiti kvalitetna izvješća s manje dokumentacije. Također, agilni pristup može omogućiti internim revizorima da brže i učinkovitije reagiraju kada se razvijaju i mijenjaju strategije, prioritete, tehnologije, konkurenti, regulativa i rizici.”¹⁰

⁸ Prilagođeno prema: KPMG (2019b). Dostupno na: <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/sg/pdf/2019/09/agile-internal-audit.pdf>, cit. prema: Tušek, B. & Halar, P. (2020: 36).

⁹ Deloitte (2017a) Dostupno na: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/us/Documents/finance/us-advisory-agile-internal-audit-part1-introduction-to-elevating-performance.pdf>, cit. prema: Tušek, B. & Halar, P. (2020: 36).

¹⁰ Prilagođeno prema: Deloitte (2017a). Dostupno na: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/us/Documents/finance/us-advisory-agile-internal-audit-part1-introduction-to-elevating-performance.pdf>, citirano prema: Tušek, B. & Halar, P. (2020: 61).

Ključne promjene koje je nepohodno napraviti za usvajanje agilnog pristupa i agilne metodologije interne revizije prikazane su na slici 2.¹¹



Slika 2. Razmatranja koja treba uzeti u obzir prilikom usvajanja agilnosti u internoj reviziji

Izvor: Deloitte (2017b). Dostupno na:

<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/us/Documents/finance/us-advisory-agile-internal-audit-part2-putting-agile-ia-into-action.pdf>, cit. prema: Tušek, B. & Halar, P. (2020: 62).

U tablici 4.¹² prikazane su sličnosti i razlike između tradicionalnog i agilnog pristupa internoj reviziji prema odabranim ključnim obilježjima. “Ključna obilježja agilnog pristupa internoj reviziji podrazumijevaju povećanu interaktivnost, timski rad i suradnju, samoorganizirajuće i višefunkcionalne timove, fleksibilnost planiranja i upravljanja resursima, pružanje angažmana predviđanja s posebnim naglaskom na procjenjivanju budućih disruptivnih događaja i rizika, prilagodljivost i fleksibilnost revizijskih planova, vrijedni, pravodobni i relevantni uvidi, učestalost priopćavanjarezultata angažmana, kratke i vremenski ograničene iteracije rada, te uključenost klijenata interne revizije, kao i ostalih interesno-utjecajnih skupina.”¹³

¹¹ Tušek, B. & Halar, P. (2020: 62).

¹² Tušek, B. & Halar, P. (2020: 63).

¹³ Tušek, B. & Halar, P. (2020: 62).

Tablica 4. Usporedba ključnih obilježja tradicionalnog i agilnog pristupa internoj reviziji

Obilježje	Tradicionalni revizijski pristup	Agilni revizijski pristup
Fokus	- ciljevi interne revizije	- definirana vrijednosna očekivanja, odnosno vrijednosna propozicija interne revizije
Slijed angažmana	- linearnost faza procesa interne revizije	- sekvencijalnost radnih ciklusa interne revizije
Odnosi s klijentima/korisnicima	- organizacijska neovisnost i individualna objektivnost	- suradnički odnosi za svrhe: ✓ korištenja predmetne stručnosti ✓ olakšavanja postizanja dogovora o opažanjima ✓ ubrzavanja pravodobnog odgovora na rizike
Revizijska opažanja/nalazi/zaključci	- usmjerenost na rizike i interne kontrole mogućnošću opsežnog uključivanja i promjena od strane menadžmenta funkcije interne revizije - sterilnost	- usklađenost s poslovnim strategijama i povezanim ciljevima - suradničko otkrivanje
Planiranje	- polufleksibilnost plana interne revizije (Master Plan)	- iterativnost i postepenost planiranja interne revizije
Vlasništvo	- ekskluzivnost vlasništva revizijskog tima	- timska utemeljenost vlasništva
Upravljanje resursima	- glavni budžet angažmana (prekoračenja se odobravaju prema potrebi)	- upravljanje resursima u vremenski ograničenim iteracijama rada
Procjena rizika	- identifikacija i procjena rizika za poslovne ciljeve	- višerazinske procjene povezane s poslovnim ciljevima
Status ažuriranja	- ad hoc osnova - prema potrebi ili kako je definirano u specifičnoj metodologiji interne revizije u pojedinom poduzeću	- dnevni revizijski sastanci - postepena razmatranja s revizijskim klijentom i ostalim ključnim interesno-utjecajnim skupinama
Dokumentacija	- potpunost i temeljitost su visoko cijenjene kako bi se osigurala zaštita obavljenog revizijskog posla	- racionalizacija - temeljeno na vrijednosti - pravilo 80/20 – očekivanje da će 20 % aktivnosti internih revizora rezultirati s 80 % rezultata
Profesionalni standardi	- usklađenost s Međunarodnim okvirom profesionalnog djelovanja globalnog Instituta internih revizora	- usklađenost s Međunarodnim okvirom profesionalnog djelovanja globalnog Instituta internih revizora

Izvor: The Institute of Internal Auditors Australia (2020). Dostupno na:

http://iia.org.au/sf_docs/default-source/technical-resources/2018-fact-sheets/agile-internal-

[auditing.pdf?sfvrsn=2](#), cit. prema: Wright, R. (2019), citirano prema: Tušek, B. & Halar, P. (2020: 63).

“Agilne interne revizije su brze, ponavljajuće, pri čemu se posebice ističe obilježje njihove transparentnosti i suradnje između interesno-utjecajnih skupina te samoorganizirajućih i višefunkcionalnih timova. Neovisno o svim prednostima i koristima agilnog pristupa internoj reviziji u odnosu na tradicionalni pristup, implementacija agilnog pristupa internoj reviziji može predstavljati značajne izazove, posebice za revizijske timove, kao i pojedine interne revizore koji mogu pružiti otpor promjenama.”¹⁴ “Pri tome osobe odgovorne za uvođenje promjena trebaju voditi računa o tome da se, kako na razini poduzeća, tako i na razini funkcije interne revizije, radikalne promjene ne uvode prebrzo, već da se to provede planirano i postepeno kako bi se osiguralo usvajanje i podrška od svih uključenih strana. Treba razumjeti da se agilna metodologija prvenstveno odnosi na način obavljanja angažmana interne revizije te da može, ali i ne mora, nužno zahtijevati promjene u organizacijskoj strukturi poduzeća. Iako agilnost primarno definira uloge unutar angažmana interne revizije, a ne unutar organizacijske strukture poduzeća, to ipak može biti vrlo osjetljiva tema za interne revizore na višim hijerarhijskim razinama, poput viših internih revizora, rukovoditelja interne revizije i glavnih internih revizora. Uz to, prilikom implementacije i usvajanja agilnosti u internoj reviziji, problem može predstavljati i stav pojedinih internih revizora koji mogu biti, s obzirom na prirodu svog posla, konzervativni i skeptični oko promjene načina razmišljanja od tradicionalnog ka agilnom pristupu djelovanja, dok, s druge strane, drugi interni revizori mogu u potpunosti biti spremni za agilnu internu reviziju. Stoga je važno odgovarajuće prilagoditi proces svim interesno-utjecajnim skupinama, objasniti i pravodobno komunicirati sve aspekte agilnosti i njezinog utjecaja na djelovanje funkcije interne revizije, kako internim revizorima, tako i ostalim interesno-utjecajnim skupinama, te istaknuti da će i dalje interni revizori pružati izvješća temeljena na prikupljenim činjenicama i kvalitetnim revizijskim dokazima. Dio agilnog pristupa internoj reviziji podrazumijeva i ne uključivanje u planove angažmana interne revizije stavke koje ne stvaraju dodanu vrijednost. Također, veliki izazov predstavlja stvaranje osjećaja zadovoljstva kod internih revizora kada moraju zaustaviti rad na određenoj stavci, te prijeći na sljedeću stavku na popisu stavki za angažman ili revizijskom popisu, iako smatraju da je potreban dodatan rad na navedenoj stavci. U tom slučaju interni revizori mogu navedenu stavku uključiti u popis stavki za novi angažman u budućnosti.”¹⁵ “Funkcije interne revizije koje su

¹⁴ Prilagođeno prema: The Institute of Internal Auditors Global (2019). Dostupno na: <https://iia.no/wp-content/uploads/2020/03/2020-GKB-Agile-Internal-Audit.pdf>, cit. prema: Tušek, B. & Halar, P. (2020: 62).

¹⁵ Prilagođeno prema: The Institute of Internal Auditors Global (2019). Dostupno na: <https://iia.no/wp-content/uploads/2020/03/2020-GKB-Agile-Internal-Audit.pdf>, cit. prema: Tušek, B. & Halar, P. (2020: 62- 63).

započele svoju agilnu transformaciju i usvojile agilni pristup internoj reviziji, izdvojile su nekoliko primjera najboljih praksi i ključnih preporuka za uspješnije usvajanje i tranziciju od tradicionalnog ka agilnom pristupu internoj reviziji, a koje uključuju:

- odgovarajuću, pravovremenu i kontinuiranu komunikaciju na svim razinama u poduzeću
- osiguravanje podrške odgovarajućeg broja trenera
- edukaciju i specijalizaciju osoba unutar područja agilnosti i agilne metodologije (engl. *Agile-ists*)
- oblikovanje korisničkih priča (engl. *User Stories*) na početku angažmana interne revizije
- kontinuirani napredak.“¹⁶

“Uz sve prethodno navedeno, jasno je da je agilna transformacija neprekidni proces koji zahtijeva kontinuirani napor svih uključenih interesno-utjecajnih skupina. U konačnici, valja biti posebno oprezan, jer bez obzira na brojne prednosti i koristi koje osigurava, agilnost ipak nije nešto što će svako poduzeće, kao i funkcija interne revizije trebati i moći uvijek primijeniti.”¹⁷

“Kod razmatranja treba li primijeniti agilni pristup u poslovanju poduzeća, odnosno djelovanju funkcije interne revizije, ključno je uzeti u obzir interno i eksterno okruženje, a posebice organizacijsku kulturu poduzeća, odnosno funkcije interne revizije. Tradicionalni pristup obavljanja interne revizije, odnosno proces interne revizije, koji se sastoji od četiri faze, i to planiranja angažmana, obavljanja angažmana, priopćavanja rezultata angažmana interne revizije te praćenja postupanja s rezultatima, temelji se najčešće na vodopadnom (slijednom, linearnom) principu rada, što u većini slučajeva ne odgovara suvremenim disruptivnim događajima, inovacijama i tehnologijama koje obilježavaju i iz temelja mijenjaju poslovanje poduzeća, pri čemu se od internih revizora zahtijevaju visoko vrijedni, pravodobni i relevantni uvidi i predviđanja. Umjesto tradicionalnog, linearnog pristupa obavljanju interne revizije, agilna interna revizija upotrebljava revizijske sprintove, odnosno kratke iteracije rada internih revizora unutar kojih zadaci trebaju biti završeni, pri čemu jedan sprint može trajati najduže do jednog mjeseca, odnosno samo kraće.”¹⁸ “S obzirom na to da su svako poduzeće, kao i svaka funkcija interne

¹⁶ Prilagođeno prema: The Institute of Internal Auditors Global (2019), dostupno na: <https://iia.no/wp-content/uploads/2020/03/2020-GKB-Agile-Internal-Audit.pdf>, citirano prema: Tušek, B. & Halar, P. (2020: 63).

¹⁷ Prilagođeno prema: KPMG (2019b). Dostupno na: <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/sg/pdf/2019/09/agile-internal-audit.pdf>, cit. prema: Tušek, B. & Halar, P. (2020: 63-64).

¹⁸ Prilagođeno prema: Deloitte (2017b). Dostupno na: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/us/Documents/finance/us-advisory-agile-internal-audit-part2-putting-agile-ia-into-action.pdf>, cit. prema: Tušek, B. & Halar, P. (2020: 64).

revizije, jedinstveni i različiti jedni od drugih, potrebno je prilagoditi agilnu metodologiju interne revizije specifičnostima svake pojedine funkcije.”¹⁹ “S obzirom na brojnost različitih agilnih okvira i metoda koji postoje i mogu se primijeniti prilikom oblikovanja agilne metodologije interne revizije, važno je odabrati odgovarajući okvir ili metodu, te biti oprezan prilikom kombiniranja elemenata različitih okvira i metoda, kako ne bi došlo do njihovog preklapanja, kao i nagomilavanja elemenata, odnosno uvođenja novih pojmova i koncepata koji više mogu opteretiti interne revizore te napraviti 'više štete nego koristi', dakle, stvoriti upravo suprotan učinak od agilnosti.”²⁰ *Scrum, Kanban, Lean* su neki od najpoznatijih agilnih okvira i metoda. “Umjesto oblikovanja formalnih planova interne revizije, interni revizori u okviru procesa agilne interne revizije oblikuju popis stavki za angažman ili revizijski popis. Ključna razlika između tradicionalne i agilne interne revizije je upravo oblikovanje i upravljanje navedenim popisom, pri čemu je konačni rezultat revizijsko stajalište (engl. *Audit Point of View – Audit POV*) ili revizijsko izvješće (engl. *Audit Report*).”²¹ Izvješćivanje u agilnom pristupu internoj reviziji se „ne fokusira na dokumentiranje rada, nego na pružanje uvida.“²²

ZAKLJUČAK

Uloga i odgovornosti interne revizije kao internog nadzornog mehanizma korporativnog upravljanja, djelokrug njezina rada, zahtjevi koji se pred nju postavljaju i pristup obavljanju revizijskih poslova, od začetaka razvoja suvremene interne revizije do danas bitno su promijenjeni. Mnogi istraživači, profesionalna udruženja i institucije, ali i korisnici usluga interne revizije, prije svih upravljačke strukture, zaokupljeni su pitanjem očekivanja od interne revizije te potrebnim zaokretima u njezinu razvoju kako bi bila sposobna odgovoriti na sve složenije zahtjeve koji se pred nju postavljaju. Baš kao i upravljačke strukture, koje su odgovorne za trajno postizanje održive konkurentne sposobnosti i prednosti kao pretpostavke dugoročne uspješnosti poduzeća, njihovi partneri, interni su revizori

¹⁹ Prilagođeno prema: Deloitte (2017b). Dostupno na:

<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/us/Documents/finance/us-advisory-agile-internal-audit-part2-putting-agile-ia-into-action.pdf>, cit. prema: Tušek, B. & Halar, P. (2020: 64).

²⁰ Prilagođeno prema: KPMG (2019) Dostupno na:

<https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/pe/pdf/Publicaciones/TL/agile-transformation.pdf>, cit. prema: Tušek, B. & Halar, P. (2020: 64).

²¹ Prilagođeno prema: Deloitte (2017b). Dostupno na:

<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/us/Documents/finance/us-advisory-agile-internal-audit-part2-putting-agile-ia-into-action.pdf>, cit. prema: Tušek, B. & Halar, P. (2020: 64).

²² Deloitte (2017a). Dostupno na:

<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/us/Documents/finance/us-advisory-agile-internal-audit-part1-introduction-to-elevating-performance.pdf>, cit. prema: Tušek, B. & Halar, P. (2020: 64).

sve opterećeniji brzinom ulaska u novu fazu djelovanja u kojoj treba odgovoriti utjecajima globalnih ekonomskih i društvenih promjena te ubrzanog razvoja informacijsko-komunikacijske tehnologije. Međutim, to ne dolazi samo po sebi, već je to složen proces prilagođavanja postojećeg profesionalnog angažmana internih revizora novim uvjetima i okolnostima koje ruše dosadašnje okvire unutar kojih je djelovala interna revizija.

Agilna interna revizija predstavlja transformacijski pristup i način razmišljanja koji u odnosu na tradicionalnu paradigmu interne revizije osigurava proaktivno pružanje pravodobnih i vrijednih rezultata angažmana interne revizije. Agilna metodologija interne revizije kao primjena agilnosti u procesu interne revizije može se implementirati u svakodnevno djelovanje funkcije interne revizija kao inicijativa transformacijskih promjena na razini cjelokupne funkcije interne revizije ili na razini pojedinačnih aktivnosti unutar procesa planiranja interne revizije, kritičkog ispitivanja i ocjene poslovanja, priopćavanja rezultata i praćenja postupanja s rezultatima angažmana funkcije interne revizije. Pri tome, ne radi se isključivo o usvajanju i primjeni novih pristupa, procesa i metoda interne revizije, već o promjeni u načinu razmišljanja internih revizora i prilagođavanju interne revizije agilnim načelima i praksi radi ispunjavanja potreba i očekivanja internih revizora i interesno-utjecajnih skupina.

Agilna interna revizija usko je povezana s intenzivnom primjenom digitalnih tehnologija koja donosi brojne i radikalne promjene poslovnih modela, strategije poduzeća na svim razinama, organizacijske strukture, poslovnih procesa i njihovu prilagodbu digitalnom dobu. S obzirom na svrhu, ciljeve i prirodu djelovanja funkcije interne revizije kao internog nadzornog mehanizma korporativnog upravljanja, izazovi interne revizije u eri digitalne transformacije poslovanja su višestruki. S jedne strane, informacijsko-komunikacijske tehnologije utječu na digitalnu transformaciju poslovanja poduzeća radikalno mijenjajući objekt i predmet interne revizije i, s druge, nove tehnologije radikalno mijenjaju organizacijske, upravljačke i metodološke aspekte u okviru kojih je do sada tradicionalno djelovala funkcija interne revizije. To znači da se i sama funkcija interne revizije mora digitalno transformirati i prilagođavati u eri digitalne ekonomije usvajajući agilni pristup kao imperativ.

LITERATURA

1. Anderson, D., Dahle, A. J. (2009) Implementing the International Professional Practices Framework, 3rd edition. USA, Florida, Altamonte Springs: The Institute of Internal Auditors Research Foundation.
2. Beck, K. i suradnici (2001b) Načela na kojima se zasniva proglas o agilnom razvoju softvera – prijevod na hrvatski jezik. *Copyright © 2001, gore navedeni autori*. Dostupno na: <https://agilemanifesto.org/iso/hr/principles.html>
3. Deloitte (2017a) Becoming Agile: A Guide to Elevating Internal Audit's Performance and Value. Part 1: Understanding Agile Internal Audit. Copyright © 2017 Deloitte Development LLC. All Rights Reserved. Dostupno na: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/us/Documents/finance/us-advisory-agile-internal-audit-part1-introduction-to-elevating-performance.pdf>
4. Deloitte (2017b) Becoming Agile: A Guide to Elevating Internal Audit's Performance and Value. Part 2: Putting Agile IA into Action. Copyright © 2017 Deloitte Development LLC. All Rights Reserved. Dostupno na: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/us/Documents/finance/us-advisory-agile-internal-audit-part2-putting-agile-ia-into-action.pdf>
5. Gulin, D. (2019) Najvažnije promjene u metodologiji interne revizije. Zbornik radova Interna revizija i kontrola. 22. savjetovanje Interna revizija i kontrola. Republika Hrvatska, Zagreb – Primošten: HZRFD, Sekcija internih revizora.
6. Implementation Guide 2500 - Monitoring Progress (2016), USA, Florida, Altamonte Springs: Copyright ©The Institute of Internal Auditors.
7. IPPF – Practice Guide - Formulating and Expressing Internal Audit Opinions (2009), USA, Florida, Altamonte Springs: Copyright ©The Institute of Internal Auditors.
8. KPMG (2019a) Agile Transformation. From Agile Experiments to Operating Model Transformation: How do You Compare to Others? Copyright © 2019 KPMG Advisory N.V. Dostupno na: <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/pe/pdf/Publicaciones/TL/agile-transformation.pdf>
9. KPMG (2019b) Agile Internal Audit. White Paper on Working Agile within Internal Audit Functions. Part I: Introducing Working Agile. Copyright © 2019 KPMG Services Pte. Ltd. Dostupno na: <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/sg/pdf/2019/09/agile-internal-audit.pdf>
10. KPMG (2019c) Agile Internal Audit: Matching the Pace of Change. Copyright © 2019 KPMG LLP. Dostupno na: <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/ca/pdf/2019/06/kpmg-in-canada-agile-ia-en.pdf>
11. Lewis, P. (1998) Internal Quality Systems Auditing. USA, Ohio, Columbus: Greyden Press, str. 37.

12. 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.
13. Sawyer, L. B., Dittenhofer, M. A., Scheiner (2003) Sawyer's Internal Auditing – The Practice of Modern Internal Auditing. USA, Florida, Altamonte Springs: The Institute of Internal Auditors.
14. Schwaber, K. & Sutherland, J. (2017) The Scrum Guide. The Definitive Guide to Scrum: The Rules of the Game. Copyright © 2017 Ken Schwaber and Jeff Sutherland. Dostupno na: <https://www.scrumguides.org/docs/scrumguide/v2017/2017-Scrum-Guide-US.pdf#zoom=100>
15. Spencer Pickett, K. H. (1997) The Internal Auditing Handbook. USA, New York, Chichester, etc.: John Wiley & Sons.
16. The Institute of Internal Auditors Australia (2020) Factsheet: Agile Internal Auditing. Copyright © 2020 - The Institute of Internal Auditors – Australia. Dostupno na: http://iia.org.au/sf_docs/default-source/technical-resources/2018-fact-sheets/agile-internal-auditing.pdf?sfvrsn=2
17. The Institute of Internal Auditors Global (2019) Agile Internal Audit: Leading Practices on the Journey to Becoming Agile. Global Knowledge Brief. USA, Florida, Lake Mary: The IIA Global. Copyright © 2019 The Institute of Internal Auditors, Inc. All Rights Reserved. Dostupno na: <https://iia.no/wp-content/uploads/2020/03/2020-GKB-Agile-Internal-Audit.pdf>
18. Tušek, B., Žager, L., Barišić, I., (redaktor Tušek, B.) (2014) Interna revizija. Republika Hrvatska, Zagreb: HZRFD.
19. Tušek, B. (2017) Interna revizija – organizacijski i metodološki aspekti. Republika Hrvatska, Zagreb: TEB – Poslovno savjetovanje d.o.o.
20. Tušek, B. & Halar, P. (2020) Agilna interna revizija. Računovodstvo i financije, br. 05/2020. Republika Hrvatska, Zagreb: HZRFD.
21. Tušek, B. & Halar, P. (2020) Primjena agilne metodologije u internoj reviziji. Računovodstvo i financije, br. 07/2020. Republika Hrvatska, Zagreb: HZRFD
22. Wright, R. (2019) Agile Auditing: Transforming the Internal Audit Process. USA, Florida, Lake Mary: The IIA Research Foundation.