

# PEMOPAL



## PEMPAL-OV VODIČ ZA UNUTARNJU REVIZIJU: ISKAZIVANJE I MJERENJE DODANE VRIJEDNOSTI





**listopad 2019.**

**Autorska prava © 2019 PEMPAL IACOP**

Sva prava pridržana. Nijedan dio ovog dokumenta ne smije se umnožavati, prenositi ili u bilo kojem obliku distribuirati bez prethodnog pisanog dopuštenja Zajednice prakse za unutarnju reviziju (IACOP-a) PEMPAL-a, izuzev za nekomercijalne svrhe dopuštene zakonom o autorskom pravu. Svaka izmjena kriterija upotrijebljenih u ovom dokumentu zahtijeva citat u smislu da se koristio ovaj Vodič te da su kriteriji iz njega izmijenjeni. Obratite se na adresu [iacop@pempal.org](mailto:iacop@pempal.org).



**Internal Audit Community of Practice (IACOP)**

T: +7 495 745 70 00 ext. 2002

E: [IACOP@pempal.org](mailto:IACOP@pempal.org)

W: [www.pempal.org](http://www.pempal.org)



# SADRŽAJ

<b>ZAHVALE</b> .....	<b>iii</b>
<b>POJMOVNIK</b> .....	<b>iv</b>
<b>PREDGOVOR</b> .....	<b>v</b>
<b>1. UVOD</b> .....	<b>1</b>
1.1. POZADINA I CILJEVI.....	1
1.2. IZVORI INFORMACIJA.....	1
<b>2. KAKO UNUTARNJA REVIZIJA DODAJE VRIJEDNOST</b> .....	<b>2</b>
2.1. KAKO UNUTARNJA REVIZIJA DODAJE VRIJEDNOST?.....	2
2.1.1. Prijedlog Vrijednosti Instituta Internih Revizora.....	2
2.1.2. Prijedlog Jedinstvene Vrijednosti Unutarnje Revizije u Javnom Sektoru Zemalja PEMPAL-a.....	4
2.2. KOJE AKTIVNOSTI UNUTARNJE REVIZIJE DAJU NAJVEĆU DODANU VRIJEDNOST?.....	5
2.3. KOJI KLJUČNI ČIMBENICI USPJEHA UTJEČU NA STVARANJE DODANE VRIJEDNOSTI?.....	6
2.3.1. Položaj Unutarnje Revizije.....	7
2.3.2. Nadzor i Podrška Funkcije Unutarnje Revizije.....	8
2.3.3. Razina Osviještenosti o Ulozi Unutarnje Revizije.....	8
2.3.4. Razumijevanje Organizacije Od Strane Unutarnje Revizije.....	9
2.3.5. Kvaliteta Rada Unutarnje Revizije.....	9

2.3.6. Sposobnost I Obrazovanje Unutarnjih Revizora.....	10
2.3.7. Učinkovita Komunikacija i Izvještavanje o Nalazima Unutarnje Revizije.....	10
2.3.8. Zadovoljstvo Klijenta .....	11
2.4. KAKO SE DODANA VRIJEDNOST UNUTARNJE REVIZIJE MIJENJA SA ZRELOŠĆU FUNKCIJE?.....	12
<b>3. MJERENJE DODANE VRIJEDNOSTI.....</b>	<b>15</b>
3.1. OKVIR VRIJEDNOSTI ZA ULOŽEN NOVAC.....	15
3.2. PRIMJERI MJERA VRIJEDNOSTI ZA ULOŽEN NOVAC ZA UNUTARNJU REVIZIJU.....	16



# ZAHVALE

Ovaj vodič nastao je zahvaljujući doprinosu članova IACOP-a.

IACOP bi posebno priznanje želio odati sljedećim ključnim sudionicima:

- Ljerki Crnković iz Hrvatske, članici Izvršnog odbora IACOP-a i suvoditeljici Radne skupine za reviziju u praksi
- Mioari Diaconescu iz Rumunjske, članici Izvršnog odbora IACOP-a i voditeljici Radne skupine za reviziju u praksi
- Richardu Maggsu, savjetniku u Svjetskoj banci
- Edit Nemeth iz Mađarske, predsjednici Izvršnog odbora IACOP-a i voditeljici Radne skupine za unutarnje kontrole
- Armanu Vatyanu iz Svjetske banke, voditelju programa PEMPAL-a



# POJMOVNIK

<b>CBOK</b>	Zajednički korpus znanja
<b>VUR</b>	Voditelji jedinica za unutarnju reviziju (znani i kao glavni revizori)
<b>IACOP</b>	Zajednica prakse za unutarnju reviziju
<b>IIA</b>	Institut internih revizora
<b>PEMPAL</b>	Mreža za učenje uz pomoć kolega za područje upravljanja javnim
<b>VRI</b>	Vrhovna revizijska institucija



# PREDGOVOR

Ovaj je vodič proizvod razmjene znanja i suradnje među članovima Zajednice prakse za unutarnju reviziju (IACOP-a) mreže za Upravljanje javnom potrošnjom – učenje uz međusobnu podršku (PEMPAL-a).

Mreža PEMPAL, pokrenuta 2006. godine uz pomoć Svjetske banke, regionalno je tijelo kojemu je cilj podržavati reforme u javnim rashodima i financijskom upravljanju u 21 srednjoazijskoj, srednjoeuropskoj i istočnoeuropskoj zemlji promicanjem izgradnje kapaciteta i razmjene informacija. IACOP, jedna od tri zajednice prakse oko koje je mreža organizirana, ima predstavnike iz 23 europske i srednjoazijske zemlje. Cilj je IACOP-a „doprinijeti unaprjeđenju sustava upravljanja javnim financijama (PFM) podupirući članove da u svojim vladama uvedu modernu i učinkovitu službu unutarnje revizije koja zadovoljava međunarodne standarde i standarde Europske unije i omogućuje dobro upravljanje u javnom sektoru.”<sup>1</sup>

IACOP je u svom Akcijskom planu za 2018. – 2019. identificirao pokazivanje i mjerenje vrijednosti unutarnje revizije u javnom sektoru kao jedan od prioriteta i to kao odgovor na propitivanje vlada određenih zemalja članica PEMPAL-a o vrijednosti unutarnje revizije i njezinoj ulozi u državnom upravljanju javnim financijama. O toj se temi raspravljalo na sastancima IACOP-a gdje su utvrđene dobre prakse na temelju kojih je izrađen ovaj vodič.

Ovaj vodič je zadnji u nizu IACOP-ovih proizvoda znanja o dobroj praksi koji je izradila zajednica. Oni uključuju „Predložak priručnika za dobru praksu u unutarnjoj reviziji”; „Predložak priručnika za dobru praksu kontinuiranog profesionalnog razvoja”; „Korpus znanja o unutarnjoj reviziji”; „Procjena rizika u planiranju revizije” i „Vodič za procjenu kvalitete” koji su svi dostupni na **[www.pempal.org](http://www.pempal.org)**. Ti materijali odražavaju opsežni proces suradnje koji obuhvaća sudjelovanje praktičara i tvorca politika u zemljama članicama PEMPAL-a. IACOP se nada da će čitateljima biti koristan za procjenu dodane vrijednosti revizije u javnom sektoru.

listopad 2019.

---

<sup>1</sup> Izvor: Sustav uravnoteženih pokazatelja IACOP-a (IACOP Balanced Scorecard)





# UVOD

## 1.1. POZADINA I CILJEVI

Unutarnji revizori diljem svijeta trebaju pokazati da njihove aktivnosti štite i unaprjeđuju vrijednost te zadovoljavaju potrebe njihovih dionika. To može biti složeniji proces za neke zemlje, uključujući članove PEMPAL-a, gdje je unutarnja revizija relativno nova funkcija koja još nije sazrela niti je u potpunosti prepoznata u javnom sektoru.

Ovaj vodič uključuje informacije dobivene na raspravama o tim pitanjima sa sastanaka PEMPAL-ovog IACOP-a. Ključna pitanja kojima se bavi su:

- kako pokazati dodanu vrijednost unutarnje revizije u javnom sektoru, posebno u okolnostima koje postoje u različitim zemljama članicama PEMPAL-a i
- kako mjeriti dodanu vrijednost unutarnje revizije u javnom sektoru u smislu „vrijednosti za uloženi novac“ (ekonomičnosti, efikasnosti i učinkovitosti).

## 1.2. IZVORI INFORMACIJA

Vodič se temelji na prezentacijama i raspravama IACOP-a, uključujući plenarnu sjednicu IACOP-a održanu 2018. u Tbilisiju, u Gruziji, kao i doprinosima članova IACOP-a. Korišteni referentni materijali uključuju koncepte i modele Instituta internih revizora (IIA)<sup>2</sup> te izvještaje izrađene u okviru inicijative za globalni zajednički korpus znanja o unutarnjoj reviziji (CBOK)<sup>3</sup> slijedom globalne ankete za praktičare provedene 2015. i druge proizvode znanja.<sup>4</sup>

---

<sup>2</sup> <https://global.theiia.org/Pages/globaliiaHome.aspx>

<sup>3</sup> CBOK je trenutno najveće istraživanje o unutarnjoj reviziji na svijetu te uključuje studije o praksi internih revizora i drugih dionika. Jedna je od ključnih sastavnica CBOK-a 2015. globalna anketa za praktičare koja pruža sveobuhvatan pregled aktivnosti i karakteristika unutarnjih revizora širom svijeta; za više informacije posjetite <https://global.theiia.org/iia/f/pages/common-body-of-knowledge-cbok.aspx>

<sup>4</sup> Vidi [www.pempal.org](http://www.pempal.org)



# KAKO UNUTARNJA REVIZIJA DODAJE VRIJEDNOST

U ovom se odjeljku razmatraju sljedeća pitanja:

- Kako unutarnja revizija općenito dodaje vrijednost provedbom svojih aktivnosti te postoji li prijedlog jedinstvene vrijednosti za unutarnju reviziju u javnom sektoru?
- Koje aktivnosti unutarnje revizije daju najveću vrijednost u javnom sektoru?
- Koji čimbenici utječu na razinu dodane vrijednosti dobivene provedbom ovih aktivnosti?
- Kako se dodana vrijednost unutarnje revizije mijenja sa zrelošću funkcije?

## 2.1. KAKO UNUTARNJA REVIZIJA DODAJE VRIJEDNOST?

Ključno je da jedinice za unutarnju reviziju općenito razumiju kako namjeravaju dodati vrijednost organizacijskim subjektima u kojima se revizija provodi. To se često naziva „prijedlogom vrijednosti“.

### 2.1.1. Prijedlog vrijednosti Instituta internih revizora

Prijedlog općenite vrijednosti izrađen je na IIA-u<sup>5</sup> 2010. Njime se karakterizira vrijednost unutarnje revizije kao spoj triju elemenata: izražavanja uvjerenja, uvid i objektivnost - vidi sliku 1.

---

<sup>5</sup> IIA (Institut unutarnjih revizora), Vrijednost unutarnje revizije za dionike, [https://www.iaa.org.uk/media/91447/value\\_of\\_internal\\_auditing\\_for\\_stakeholders.pdf](https://www.iaa.org.uk/media/91447/value_of_internal_auditing_for_stakeholders.pdf)

**Slika 1.** Prijedlog vrijednosti IIA-a 2010.

Izražavanje uvjerenja = upravljanje, rizici, kontrole

Unutamja revizija izražava uvjerenje o organizacijskom rukovodstvu, upravljanju rizicima i kontrolnim procesima koji pomažu organizaciji da ostvari svoje strateške, operativne i financijske ciljeve i ispuni zahtjeve u pogledu usklađenosti.



Uvid = katalizator, analiza, procjena

Unutamja revizija katalizator je unaprjeđenja učinkovitosti i efikasnosti organizacije pružanjem uvida i preporuka na temelju analiza i procjena podataka i poslovnih procesa.

Objektivnost = integritet, odgovornost, neovisnost

Uz predanost integritetu i snošenju odgovornosti, unutamja revizija osigurava vrijednost upravljačkim tijelima i višem rukovodstvu kao objektivan izvor neovisnih savjeta.

PEMPAL prethodno spomenuti prijedlog općenite vrijednosti smatra hvalevrijednim. Riječ je o jednostavnom modelu koji se lako pamti. Također se naglašava potencijal rasta kako se funkcije unutarnje revizije budu razvijale.

- Izražavanje **uvjerenja** o unutarnjim kontrolama, upravljanju i rizicima osnova je i dobro prepoznat element rada unutarnje revizije koji čini temelj funkcije unutarnje revizije. Ovim će se elementom jedinice za unutarnju reviziju najčešće prvo pozabaviti. Kako se funkcija unutarnje revizije sve više uvodi u javni sektor moći će pružiti uvjerenje i o procesima upravljanja.
- Pružanje **uvida** kroz preporuke za unaprjeđenje organizacijske učinkovitosti glavno je obilježje iskusnih i proaktivnih jedinica za unutarnju reviziju koje su usmjerene na budućnost. Vrijednost ove funkcije povećavat će se kako jedinice za unutarnju reviziju sazrijevaju i postaju iskusnije.
- **Objektivnost** je ključna karakteristika pružanja učinkovitog uvjerenja i uvida te se njome trebaju pozabaviti jedinice za unutarnju reviziju kako bi pokazale rukovodstvu da su sposobne provoditi revizijski rad neovisno i u skladu s visokim standardima integriteta. Objektivnost je također značajka samog načina rada unutarnje revizije, potencira dodatne „objektivne aktivnosti“ poput neovisnog savjetovanja rukovodstva i istraživanja potencijalnih slučajeva prevare.

### 2.1.2. Prijedlog jedinstvene vrijednosti unutarnje revizije u javnom sektoru zemalja PEMPAL-a

PEMPAL savjetuje voditeljima funkcija unutarnje revizije (VUR)<sup>6</sup> da uz spomenuti prijedlog općenite vrijednosti IIA-e izrade i prijedlog jedinstvene vrijednosti koji odražava posebne prednosti njihove jedinice. Time se rukovodstvo može podsjetiti na posebne prednosti koje donosi rad unutarnje revizije umjesto alternativnih metoda (npr. konzultanata iz privatnog sektora). Primjeri predstavljanja unutarnje revizije zemalja PEMPAL-a:

- **Znanje i fokus** – „Upoznat sam s vašim radom i moje osoblje zna kako funkcionira javni sektor.“
- **Kapacitet i profesionalnost** – „Osposobljeni smo i radimo u skladu s međunarodnim standardima struke i dobrim praksama relevantnim za unutarnju reviziju u javnom sektoru.“
- **Brzina i cijena** – „Brzo radimo (nema potrebe za ugovaranjem) i jeftiniji smo od većine drugih vanjskih pružatelja usluga.“

---

<sup>6</sup> VUR je ekvivalent iz javnog sektora za općeniti termin „glavni revizor“ koji se često upotrebljava za voditelje jedinica za unutarnju reviziju.

- **Položaj** – „Djelujemo unutar organizacije i blisko surađujemo s operativnim rukovodstvom (prva linija) i drugom linijom obrane kako bismo razumjeli i unaprijedili upravljanje rizicima, rukovođenje i kontrole.“
- **Namjera** – „Naš je glavni cilj dati podršku rukovodstvu i onima zaduženima za upravljanje kako bi zaštitili i unaprijedili vrijednost organizacije“.
- **Neovisnost i integritet** – „Mi ne ovisimo o subjektima revizije i imamo visoke standarde osobnog integriteta: reći ćemo vam što trebate znati, a ne što želite čuti.“

## 2.2. KOJE AKTIVNOSTI UNUTARNJE REVIZIJE DAJU NAJVEĆU DODANU VRIJEDNOST?

Anketa CBOK 2015. navodi 14 aktivnosti unutarnje revizije i poziva VUR-ove da odaberu njih pet za koje smatraju da donose najveću vrijednost njihovim organizacijama.<sup>8</sup> Devet najzastupljenijih odgovora koji navode tih pet odabira glasili su:

1. Osiguranje adekvatnosti i učinkovitosti sustava unutarnjih kontrola	86%
2. Preporuke za unaprjeđenje poslovanja	55%
3. Pružanje uvjerenja o procesima upravljanja rizicima u organizaciji	53%
4. Pružanje uvjerenja o regulatornoj usklađenosti	50%
5. Davanje informacija i savjeta rukovodstvu	40%
6. Utvrđivanje novih rizika	37%
7. Osiguranje upravljačkih procesa u organizaciji	37%
8. Istraživanje ili sprječavanje slučajeva prevare	29%
9. Davanje informacija i savjeta revizorskom odboru	28%

<sup>7</sup> Model triju linija obrane osigurava učinkovito upravljanje rizicima unutar organizacije. Ukratko, riječ je o sljedećem: prva linija obrane – funkcije koje nose i upravljaju rizicima; druga linija obrane – funkcije koje nadziru ili se specijaliziraju za upravljanje rizicima, usklađenost; treća linija obrane – neovisno izražavanje uvjerenja, prvenstveno unutarnja revizija; vidi <https://www.iaa.org.uk/resources/audit-committees/governance-of-risk-three-lines-of-defence/>

<sup>8</sup> Jedna kritika ankete jest da se fokusira samo na mišljenja glavnog revizora. Mišljenja subjekta revizije i višeg rukovodstva također su bitna.

Na raspravama PEMPAL-a potvrđen je potencijal svih tih aktivnosti dodavanja vrijednosti, iako su neke (na primjer utvrđivanje novih rizika i pružanje uvjerenja o upravljačkim procesima u organizaciji) postale relevantnije kako su jedinice za unutarnju reviziju stjecale iskustvo i postajale zrelije. PEMPAL dodatno ukazuje na potencijal unutarnje revizije da služi za osposobljavanje budućeg rukovodstva i stvara kulturu kontinuiranog unaprjeđenja te djeluje kao sredstvo za promjene.

## 2.3. KOJI KLJUČNI ČIMBENICI USPJEHA UTJEČU NA STVARANJE DODANE VRIJEDNOSTI?

PEMPAL je utvrdio **osam ključnih čimbenika uspjeha** koji utječu na učinkovitost aktivnosti unutarnje revizije u zemljama PEMPAL-a te time na njihovu sposobnost stvaranja dodane vrijednosti. To su:

1. Položaj jedinica za unutarnju reviziju u pogledu financijske i strukturalne neovisnosti i linija izvještavanja.
2. Opseg i kvaliteta nadzora unutarnje revizije te podrška revizorskih odbora i središnje harmonizacijske jedinice (ako one postoje).
3. Razumijevanje uloge unutarnje revizije od strane rukovodstva i njezine potencijalne vrijednosti za rukovodstvo.
4. Do koje razine unutarnji revizori zaista razumiju ono čime se subjekt revizije bavi.
5. Sposobnost revizora koji su zaduženi za konkretni angažman.
6. Kvaliteta provedene revizije.
7. Koliko učinkovito unutarnji revizori iznose rezultate revizije i preporuke za daljnje djelovanje.
8. Razina zadovoljstva klijenta uslugama unutarnje revizije.

Svaki od tih ključnih čimbenika uspjeha razmatraju se u nastavku.

### 2.3.1. Položaj unutarnje revizije

**Položaj** unutarnje revizije u javnom sektoru snažno utječe na njezinu sposobnost stvaranja dodane vrijednosti. Uloga, funkcije i neovisnost unutarnje revizije moraju biti osigurani relevantnim zakonima i propisima. Također je potrebno pojasniti ulogu unutarnje revizije u pogledu drugih revizorskih i kontrolnih tijela poput vrhovne revizijske institucije (VRI), financijskih kontrolora i financijske inspekcije.<sup>9</sup> Unutarnja revizija mora biti odgovarajuće pozicionirana unutar organizacije da bi učinkovito djelovala i idealno treba izravno odgovarati jednom imenovanom višem rukovoditelju u ministarstvu ili agenciji.<sup>10</sup> Unutarnja revizija također treba imati dovoljno sredstava za svoj rad dok VUR treba imati potpunu kontrolu nad proračunom.

U mnogim su zemljama **zahtjevi za uslugama unutarnje revizije** pokrenuta i decentralizacijom proračuna i odgovornosti za unutarnje kontrole pojedinačnih ministarstava. U ovakvoj situaciji ministar je odgovoran za učinkovitost unutarnjih kontrola u pogledu očuvanja sredstava Ministarstva. Posljedično, više rukovodstvo se oslanja na unutarnju reviziju kako bi im pomogla osigurati da su unutarnje kontrole učinkovite. To je razlog zašto se reforma unutarnje revizije često povezuje sa širom reformom upravljanja javnim financijama ili javnom upravom.

**Centralizacija rada unutarnje revizije.** U dva su nedavna primjera, u Nizozemskoj i Ujedinjenoj Kraljevini, nekad zasebne jedinice za unutarnju reviziju spojene u jedno centralno tijelo koje pruža zajedničke usluge unutarnje revizije cijeloj državi. To je napravljeno kako bi se unaprijedila učinkovitost i efikasnost unutarnje revizije u tim zemljama i osiguralo da jedinice za unutarnju reviziju rade u skladu s istim visokim standardima struke. PEMPAL-ovi stručnjaci upozoravaju da je takva centralizacija relevantna samo u zemljama gdje je unutarnja revizija već dobro uspostavljena u pojedinačnim ministarstvima i agencijama i gdje je njezina uloga dobro shvaćena. Ako se unutarnja revizija centralizira prerano u svojem razvoju, postoji rizik da neće nikad dovoljno razviti nego će biti smatrana još jednim oblikom središnjeg nadzora koji provodi Ministarstvo financija/Vlada.

---

<sup>9</sup> Za više o odnosu revizije i kontrolnih tijela pogledajte PEMPAL-ov Sažetak prijedloga o *suradnji između tijela za reviziju u javnom sektoru i financijske inspekcije* ([pempal.org](http://pempal.org)).

<sup>10</sup> Na primjer, u mnogim zemljama PEMPAL-a i u drugim regijama (npr. Južnoafričkoj Republici) ovo je pravni zahtjev.

### 2.3.2. Nadzor i podrška funkcije unutarnje revizije

Nadzor i podrška unutarnje revizije smatraju se ključnim čimbenicima za stvaranje dodane vrijednosti ove funkcije. Osnivanje **revizorskog odbora** glavni je način pružanja ovakve podrške. Revizorski su odbori, među ostalim, način da se revizori i rukovodstvo zajedno sastanu i osiguraju pravilno planiranje i financiranje unutarnje revizije te da se preporuke za unaprjeđenja provode.

Unutarnja revizija također može dobivati podršku od **središnje harmonizacijske jedinice** koja provodi i nadzor. Jedna je od njezinih primarnih uloga promicanje funkcije unutarnje revizije te rad na zakonima, propisima, smjernicama i osposobljavanju kojim će se osigurati pravilan položaj jedinica za unutarnju reviziju javnom sektoru. Mnoge središnje harmonizacijske jedinice izrađuju godišnje izvještaje o razvoju funkcije unutarnje revizije te također promiču dobru praksu. Te godišnje izvještaje o razvoju unutarnje revizije mogu razmatrati i Vlada i/ili Parlament.

Jedinice za unutarnju reviziju također imaju koristi od podrške VRI-ja, posebno kada se VRI oslanja na njihov rad.

### 2.3.3. Razina osviještenosti o ulozi unutarnje revizije

Unutarnja revizija ne može stvarati dodanu vrijednost ako ne postoji **potražnja** za njezinom uslugom. Uz to, rukovodstvo neće angažirati revizore ako nisu svjesni toga što je unutarnja revizija i što revizori mogu učiniti za njih. U većini zemalja PEMPAL-a unutarnja revizija u javnom sektoru nova je funkcija uvedena zbog pritiska donatora i/ili Europske unije. Rijetko kad je unutarnja revizija uvedena na zahtjev rukovodstva iz javnog sektora. To znači da središnje harmonizacijske jedinice i VUR-ovi moraju osvijestiti upravitelje o ulozi, funkcijama i korisnosti unutarnje revizije.

PEMPAL-ove ideje za podizanje svjesnosti o unutarnjoj reviziji uključuju sljedeće:

- Središnja harmonizacijska jedinica treba pokrenuti redovite sastanke s višim rukovodstvom kako bi objasnila što je unutarnja revizija i što ona radi.
- Prikupiti primjere dobre prakse unutarnje revizije te ih podijeliti s relevantnim rukovodstvom i općenito javnim sektorom.
- Uključiti unutarnju reviziju kao konkretnu temu na osposobljavanju državnih službenika i rukovodstva – na primjer, jednosatno predavanje o unutarnjoj reviziji u okviru jednodnevnog osposobljavanja o unutarnjim kontrolama.



- Organizirati kampanju podizanja svijesti za čelnike u ministarstvima i agencijama.
- Pokrenuti aktivnosti podizanja svijesti zajedno s VRI-jem.
- Uvesti sjednicu Parlamenta ili Vlade na kojoj se raspravlja o godišnjim rezultatima unutarnje revizije.
- Poticati i podupirati sveučilišta u izradi nastavnog programa za unutarnju reviziju.

### 2.3.4. Razumijevanje organizacije od strane unutarnje revizije

Kako bi stvarala dodanu vrijednost unutarnja revizija mora provoditi prave angažmane/revizije. Može odabrati angažman koji će donijeti dodanu vrijednost samo ako **u potpunosti razumije subjekta** revizije. Unutarnji revizori moraju raspolagati relevantnim znanjem o poslovnoj strategiji, rizicima, ciljevima, planovima, procesima i kontrolama, kao i disruptivnim tehnologijama, kako bi mogli u potpunosti razumjeti revizorski univerzum. To je znanje ključno u pripremi revizijske strategije i godišnjeg plana rada koji je usklađen s percepcijom rizika rukovodstva.

PEMPAL-ov vodič o procjeni rizika u planiranju revizije<sup>11</sup> naglašava važnost učinkovite revizijske strategije i plana temeljenih na rizicima za ostvarenje ciljeva i ispunjenje misije jedinice za unutarnju reviziju.

### 2.3.5. Kvaliteta rada unutarnje revizije

Unutarnja revizija može odabrati teme angažmana koje su važne rukovodstvu i onima koji su zaduženi za vođenje organizacije, ali svejedno neće stvoriti dodanu vrijednost ako je revizija loše isplanirana i provedena, bez dovoljno kadrova i sredstava i adekvatnog izvještavanja. Stoga je ključno osigurati visoku kvalitetu rada unutarnjih revizora kako bi se dobila dodana vrijednost. PEMPAL je izradio poseban vodič za ocjenu kvalitete<sup>12</sup> koji sadržava niz elemenata koje treba razmotriti kad je riječ o unapređenju kvalitete revizorskog rada.

<sup>11</sup> PEMPAL-ov Vodič za procjenu rizika u planiranju revizije (pempal.org).

<sup>12</sup> Vodič za ocjenu kvalitete u unutarnjoj reviziji u javnom sektoru (pempal.org).

Dodatni prijedlozi IACOP-a za održavanje i/ili unaprjeđenje kvalitete uključuju sljedeće:

- Upotrebu anketa o zadovoljstvu subjekta revizije nakon svakog angažmana i/ili na godišnjoj razini.
- Ocjenu kvalitete revizorskih izvještaja od strane kolega.
- Uspostavu automatiziranog IT procesa za reviziju kako bi se osigurala usklađenost sa zajedničkim standardima i procesima.

### **2.3.6. Sposobnost i obrazovanje unutarnjih revizora**

PEMPAL naglašava važnost sposobnih i dobro obrazovanih revizora koji znaju kvalitetno raditi. Mnogo čimbenika doprinosi kvalitetnom znanju, na primjer sposobnost privlačenja, zadržavanja i motiviranja revizorskog osoblja.

Prijedlozi za obrazovanje, motivaciju i zadržavanje zaposlenika uključuju:

- Pojedinačno osposobljavanje zaposlenika i planove razvoja.
- Pristup stručnom osposobljavanju (uključujući i putem interneta).
- Certificiranje revizora koji su dosegli definirane standarde.
- Redovitu raspravu i povratne informacije o učinku i mogućnostima za razvoj karijere.
- Sudjelovanje na međunarodnim skupovima poput onih koje organizira PEMPAL-ov IACOP.
- Stvaranje mreža i mehanizama za razmjenu znanja unutar zemlje za unutarnje revizore (mini-PEMPAL, radna platforma SharePoint, redoviti sastanci mreže itd.)
- Zajedničko osposobljavanje vanjskih i unutarnjih revizora.

### **2.3.7. Učinkovita komunikacija i izvještavanje o nalazima unutarnje revizije**

Kako bi unutarnja revizija zaista imala dodanu vrijednost rukovodstvo mora primijeniti preporuke revizora. To zahtijeva dobru komunikaciju tijekom obavljanja revizije i kvalitetne izvještaje.

Kad je riječ o komunikaciji sa subjektom revizije PEMPAL savjetuje revizorima sljedeće:

- Održavanje kontinuiranog dvosmjernog dijaloga sa subjektom revizije kako bi se osiguralo da razumije svrhu i ciljeve revizije i da je upoznat s nalazima revizije dok revizija još traje.
- Prenosite sve informacije revidiranim subjektima tijekom revizije kako na kraju ne bi bilo iznenađenja, ni kod nacрта izvještaja, niti kod završnog izvještaja.
- Izbjegavajte situacije gdje se negativni rezultati čuvaju za završni sastanak.
- Radite na „mekim vještinama“ koje uključuju diplomaciju i dobru komunikaciju.

PEMPAL savjetuje da revizorski izvještaji trebaju:

- Biti kratki i jasni – najviše 20 stranica.
- Sadržavati sažetak na jednoj stranici.
- Rezultati moraju biti vizualno prikazani gdje god je to moguće, upotrebom grafova i slika kako bi se naglasila važnost rezultata.
- Proći tzv. „test za starije osobe“ u smislu da ih svatko mora moći pročitati i razumjeti.
- Biti proaktivni, preventivni i usmjereni na budućnost (npr. disruptivne tehnologije i vanjsko okruženje), a ne samo sadržavati povijesne podatke.

### **2.3.8. Zadovoljstvo klijenta**

Cilj svakog poduzeća jest da klijent mora dobiti što želi tj. što mu treba. Isto važi i za unutarnju reviziju. PEMPAL naglašava važnost redovitih povratnih informacija koje daju ključni dionici rada unutarnje revizije – više rukovodstvo i osoblje subjekta revizije, revizorski odbor (ako postoji) i unutarnji revizori.

Revizori moraju svojim dionicima dokazati da su korisni. To najbolje mogu tako da saznaju što je zaista bitno višem rukovodstvu odgovornom za područje u kojem se provodi revizija. PEMPAL savjetuje da primijenite osobni pristup kod nadležnog rukovoditelja, u smislu da mu kažete „Ovime želimo zaštititi vašu političku moć i novac te osigurati da ne završite u zatvoru.“ Ovakav pristup može biti vrlo širok te uključuje, npr. pomoć rukovoditeljima da izbjegnju buduće kritike ili da se usklade s visokim osobnim standardima koje si nameće rukovoditelj perfekcionista.

## 2.4. KAKO SE DODANA VRIJEDNOST UNUTARNJE REVIZIJE MIJENJA SA ZRELOŠĆU FUNKCIJE?

U prethodnim su se odjeljcima razmatrale aktivnosti stvaranja dodane vrijednosti unutarnje revizije i ključni čimbenici uspjeha koji utječu na provedbu tih aktivnosti. Zemlje PEMPAL-a su na različitim razinama razvoja/zrelosti. Središnje harmonizacijske jedinice i VUR-ovi moraju stoga naglasiti aspekte dodane vrijednosti u skladu s konkretnim stanjem unutarnje revizije u njihovoj zemlji.

- Dok se **unutarnja revizija još uspostavlja**, središnje harmonizacijske jedinice i VUR-ovi moraju se usmjeriti na **općenitu korist** koju dobivaju njihove zemlje ako u svoje sustave financijskog upravljanja uključe unutarnju reviziju. Na primjer, dobivanje dodatnih sredstava od donatora za osnivanje jedinica za unutarnju reviziju.
- **Nakon uspostavljanja unutarnje revizije i kretanja s radom**, središnje harmonizacijske jedinice i VUR-ovi moraju se usmjeriti na **ključne čimbenike uspjeha** koji su preduvjet za učinkovitu unutarnju reviziju. Oni uključuju mnoge od ranije spomenutih elemenata za stvaranje dodane vrijednosti unutarnje revizije kao što su način uspostave unutarnje revizije, nadzor i podrška.
- Nakon što je **unutarnja revizija u potpunosti uspostavljena i aktivna**, središnje harmonizacijske jedinice i VUR-ovi mogu se usmjeriti na različite metode pokazivanja dodane vrijednosti unutarnje revizije koje uključuju: ključne pokazatelje učinka vezane uz troškove, pravovremenost, unaprjeđenja i rezultate revizije (broj prihvaćenih i provedenih preporuka), mjerenje zadovoljstva dionika i učinkovitu komunikaciju nalaza revizije. Više detalja nalazi se u trećem odjeljku.

U tablici 1. u nastavku prikazane su tri razine zrelosti te neke ideje kako središnje harmonizacijske jedinice i VUR-ovi mogu pokazati dodanu vrijednost unutarnje revizije putem ključnih čimbenika uspjeha navedenih u odjeljku 2.3.

**Tablica 1.** Pokazivanje dodane vrijednosti na različitim razinama zrelosti – slikovni prikaz

Ključni čimbenik uspjeha	Unutarnja revizija još se uspostavlja	Unutarnja revizija uspostavljena je i kreće s radom	Unutarnja revizija u potpunosti je aktivna
Uspostavljanje nadzora i podrške unutarnje revizije	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Pravni okvir uspostavljen s glavnim načelima unutarnje revizije: integritet, etički standardi, neovisnost;</li> <li>• Unutarnja revizija ne odgovara višem dužnosniku u ministarstvu.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Uspostavljen regulatorni okvir;</li> <li>• Izrađeni priručnici i smjernice;</li> <li>• Unutarnja revizija ne odgovara višem dužnosniku u ministarstvu.</li> <li>• Revizorski odbor osnovan je, ali nije još krenuo s radom.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Unutarnja revizija odgovara višem dužnosniku u ministarstvu/ organizaciji;</li> <li>• Revizorski odbor osnovan je i nadzire planiranje, izvještavanje i praćenje preporuka.</li> <li>• Revizorski odbor odobrava sve promjene u pogledu VUR-ova;</li> <li>• VRI se oslanja na rad unutarnje revizije tijekom svoje revizije.</li> </ul>
Financiranje unutarnje revizije	VUR ima ograničene informacije o financiranju unutarnje revizije.	VUR daje informacije o potrebnim proračunskim resursima.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• VUR je u potpunosti odgovoran za proračun unutarnje revizije;</li> <li>• Revizorski odbor pregledava i odobrava proračun.</li> </ul>
Osviještenost rukovoditelja o funkciji unutarnje revizije	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Ograničena osviještenost o koristima unutarnje revizije;</li> <li>• Središnja harmonizacijska jedinica objavljuje godišnje izvještaje o razvoju jedinica za unutarnju reviziju;</li> <li>• VRI pruža podršku za razvoj funkcije unutarnje revizije.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Središnja harmonizacijska jedinica objavljuje godišnji izvještaj o rezultatima aktivnosti unutarnje revizije;</li> <li>• VRI podnosi izvještaj o učinkovitosti funkcije unutarnje revizije;</li> <li>• Rukovoditelji počinju prihvaćati vrijednost funkcije unutarnje revizije.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Godišnji izvještaj središnje harmonizacijske jedinice o rezultatima aktivnosti unutarnje revizije potiče djelovanje Vlade/ Parlamenta;</li> <li>• Rukovoditelji sve više traže od unutarnje revizije da obavlja revizijske angažmane.</li> </ul>

Ključni čimbenik uspjeha	Unutarnja revizija još se uspostavlja	Unutarnja revizija uspostavljena je i kreće s radom	Unutarnja revizija u potpunosti je aktivna
Razumijevanje poslovanja	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Ne postoji ili je ili ograničeno planiranje prema rizicima;</li> <li>• Ograničena interakcija s rukovodstvom;</li> <li>• Ograničena interakcija s prvom i drugom linijom obrane (IIA-a).</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Uspostavljena revizijska strategija na temelju rizika i godišnje planiranje</li> <li>• Rasprave s upraviteljima za poslovne rizike;</li> <li>• Bliska interakcija s prvom i drugom linijom obrane IIA-a.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Upravitelji prepoznaju da unutarnji revizori razumiju njihovo poslovanje;</li> <li>• Prikladan dio aktivnosti unutarnje revizije potaknut potražnjom upravitelja;</li> <li>• Jasno razumijevanje i preporuke o upotrebi i upravljanju disruptivnim tehnologijama.</li> </ul>
Sposobnost osoblja i kvaliteta revizorskog rada	Revizori imaju malo ili nemaju uopće iskustva ili nisu osposobljeni za reviziju.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Revizori su djelomično osposobljeni i upoznati s revizorskim konceptima te imaju osnovno znanje o standardnima i dobrim praksama IIA-a;</li> <li>• Ne postoje automatizirani procesi za reviziju.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Svi su revizori osposobljeni i vrlo dobro razumiju standarde i dobre prakse IIA-a;</li> <li>• Sustav osiguranja kvalitete uspostavljen je i djeluje;</li> <li>• Automatiziran sustav upravljanja revizijom učinkovito radi.</li> </ul>
Komunikacija / izvještavanje	Revizijski izvještaji zadovoljavaju osnovne standarde izvještavanja.	Izvještaji o pojedinačnim revizijama zadovoljavaju dobre standarde izvještavanja.	Izvještaji unutarnjih revizora prepoznati kao odlični sažeti izvještaji s jasnim ključnim porukama.
Zadovoljstvo korisnika	Ankete za subjekte revizije ne postoje.	Godišnje ankete za subjekte revizije.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Upitnik o zadovoljstvu za sve revizije;</li> <li>• Godišnja anketa;</li> <li>• Sastanci s klijentima.</li> </ul>



# MJERENJE DODANE VRIJEDNOSTI

U ovom se odjeljku razmatraju PEMPAL-ove rasprave o mjerenju učinkovitosti unutarnje revizije te se predlaže upotreba okvira vrijednosti za uloženi novac za mjerenje dodane vrijednosti koju je ostvarila unutarnja revizija.

## 3.1. OKVIR VRIJEDNOSTI ZA ULOŽEN NOVAC

Postoji mnogo načina mjerenja uspješnosti revizije, ali jedna korisna metoda jest usredotočiti se na tri elementa ostvarenja vrijednosti za uloženi novac: ekonomičnost, efikasnost i učinkovitost.<sup>13</sup> Na slici 2. prikazano je kako se ti kriteriji mjere diljem tradicionalnog ciklusa u kojem se ulazne informacije pretvaraju u aktivnosti koje stvaraju izlazne rezultate (outputs) koji pak dovode do krajnjih rezultata (outcomes).

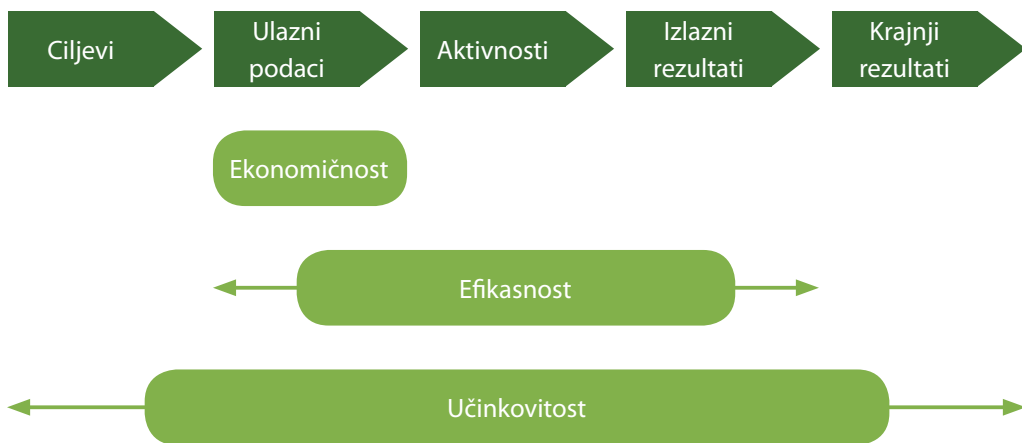
U ovom okviru:

- **Ekonomičnost** se odnosi na minimiziranje ulaznih troškova, npr. za osoblje, konzultante, imovinu i materijale potrebne za provođenje unutarnje revizije. **Postavlja pitanje: radimo li s najnižim mogućim troškovima?**
- **Efikasnost** uzima u obzir ulazni doprinos i izlazne rezultate. Bavi se pitanjem može li se veći broj izlaznih rezultata ostvariti s istom količinom ulaznog doprinosa ili može li se isti broj izlaznih rezultata ostvariti s manjom količinom ulaznog doprinosa. **Postavlja pitanje: obavljamo li posao ispravno?**
- **Učinkovitost** propituje u kojoj mjeri subjekt ostvaruje svoje ciljeve – odnos između ciljeva i krajnjih rezultata unutarnje revizije. **Postavlja pitanje: obavljamo li pravi posao?**

---

<sup>13</sup> Ovaj okvir mogu upotrijebiti unutarnji revizori za provođenje revizija učinkovitosti (vrijednosti za uloženi novac) kod svojih klijenata.

**Slika 2.** Okvir za procjenu vrijednosti za uloženi novac



## 3.2. PRIMJERI MJERA VRIJEDNOSTI ZA ULOŽENI NOVAC ZA UNUTARNJU REVIZIJU

PEMPAL-ovi prijedlozi za mjerenje učinka grupirani su unutar tri glavna aspekta ekonomičnosti, efikasnosti i učinkovitosti u tablici 2. u nastavku. Prikazuje se niz različitih mjera za učinak koje se mogu upotrijebiti.

U pogledu tri razine zrelosti o kojima se raspravljalo u odjeljku 2.4., očekuje se da će se veći broj mjera za dodanu vrijednost upotrebljavati kako jedinice za unutarnju reviziju rastu i razvijaju se. No važno je zapamtiti kako je od samih početaka unutarnje revizije važno da ona ispunjava zahtjeve donatora čime se zemlji osiguravaju značajna financijska sredstva potrebna za njezin razvoj.

PEMPAL savjetuje da VUR-ovi primjenjuju niz ključnih pokazatelja učinka vezanih uz ekonomičnost, efikasnost i učinkovitost. Time se osigurava da je revizorsko osoblje motivirano raditi na isplativ, efikasan i kvalitetan način.



**Tablica 2.** Primjeri mjera vrijednosti za uloženi novac za unutarnju reviziju

### Mjere za ekonomičnost

- Maksimalno smanjenje troškova revizijskog osoblja<sup>14</sup> ;
- Maksimalno smanjenje troškova vanjskih konzultanata;
- Maksimalno smanjenje putnih troškova za obavljanje revizijskog angažmana;
- Dobar omjer mlađih i starijih revizora za provođenje angažmana. Drugim riječima, ne davati jednostavne revizijske zadatke više plaćenim zaposlenicima ako ih mogu obavljati i oni manje plaćeni;
- Smanjenje broja zaposlenika koji odlaze – gubitak osposobljenih zaposlenika povećava ulazne troškove jer se novi zaposlenici moraju ponovno osposobljavati.

### Mjere za efikasnost

- Praćenje broja odrađenih revizija po revizoru na godinu;
- Izračun prosječnog broja sati za usporedive revizorske angažmane;
- Razumijevanje postotka sati/dana potrošenih izravno na revizijski rad te postotka potrošenih na neizravne aktivnosti;
- Uspostava zajedničkog revizijskog procesa diljem jedinice za unutarnju reviziju – time se osigurava da svi zaposlenici rade efikasno;
- Ostvarenje planiranih sati izobrazbe;
- Dovršavanje kontinuiranog stručnog usavršavanja na temelju izlaznih rezultata.<sup>15</sup>

### Mjere za učinkovitost

- Praćenje broja i postotka prihvaćenih i provedenih preporuka od broja ukupno danih preporuka;
- Procjena izravnih i neizravnih novčanih ušteda ostvarenih zbog primjene preporuka;
- Naglašavanje unaprjeđene efikasnosti ili drugih nenovčanih koristi zbog provedbe preporuka unutarnje revizije;
- Procjena promjena zadovoljstva subjekta revizije iz godine u godinu. To uključuje upitnike o zadovoljstvu klijenta za svaki revizijski angažman; godišnju anketu o zadovoljstvu klijenta; te rezultate sveobuhvatnih procjena koje uključuju različite dionike - subjekta revizije, upravitelje, središnju harmonizacijsku jedinicu, revizorski odbor;
- Procjena broja revizija na zahtjev rukovodstva iz godine u godinu (*ako je unutarnja revizija učinkovita njezin će rad rukovodstvo sve više tražiti, ali broj zahtjeva ne smije biti toliki da ometa unutarnje revizore u obavljanju revizija na temelju procjene rizika, koje su utvrdili u svojim strateškim i godišnjim planovima.*);
- Praćenje broja preporuka koje su prihvatili subjekt revizije/rukovodstvo.

<sup>14</sup> To ne smije značiti smanjenje plaća zaposlenika. Zaposlenici koji su iskusniji i dobivaju veću plaću često će brže obaviti svoj revizorski angažman te time biti i ekonomičniji.

<sup>15</sup> PEMPAL-ov predložak priručnika dobre prakse za kontinuirano stručno usavršavanje (pempal.org).

# PRETHODNI PROIZVODI ZNANJA IACOP-a / PEMPAL-a.

