



Smjernice o savjetodavnoj ulozi unutarnje revizije u javnom sektoru

Studeni/novembar 2024.

Autorska prava © 2024. 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 u nekomercijalne svrhe dopuštene zakonodavstvom o autorskom pravu. Za svaku izmjenu smjernica za sporazume o suradnji u ovom dokumentu nužan je citat u kojem se navodi da se ovaj dokument upotrebljavao i da je izmijenjen. Obratite se na adresu iacop@pempal.org.



TAJNIŠTVO PEMPAL-a

www.pempal.org



Zajednica prakse za unutarnju reviziju (IACOP)

E: IACOP@pempal.org

Sadržaj

Pokrate	3
Zahvale	4
Što su PEMPAL i IACOP?	5
Predgovor	7
Sažetak	8
Uvod	9
Što su savjetodavne usluge?	10
Zašto je jedinica za unutarnju reviziju dobar izvor savjetodavnih usluga?	13
Koje savjetodavne usluge pruža jedinica za unutarnju reviziju?	14
Kakva očekivanja imaju zainteresirane strane od savjetodavnih usluga?	17
Kako održati objektivnost i neovisnost prilikom pružanja savjetodavnih usluga?	21
Koje su kompetencije potrebne za savjetodavne angažmane?	25
Na koji se način odabiru i planiraju savjetodavni angažmani?	27
Koja je odgovarajuća ravnoteža između savjetodavnih usluga i usluga izražavanja uvjerenja?	28
Može li jedinica za unutarnju reviziju pretvoriti savjetodavni angažman u angažman s izražavanjem uvjerenja?	32
Postoje li uobičajeni procesi za provedbu savjetodavnih angažmana?	33

Kako bi jedinica za unutarnju reviziju trebala izvješćivati o savjetodavnim angažmanima?	34
Kako se razlikuju odnosi prilikom obavljanja zadataka s izražavanjem uvjerenja i savjetodavnih angažmana?	35
Koja je uloga središnjih harmonizacijskih jedinica u podupiranju savjetodavnih usluga?	37
 Dodatak 1. Procjena pilot-faze uvođenja sustava upravljanja elektroničkim dokumentima	 40
Dodatak 2. Poboljšanje korporativnog upravljanja u okviru Nacionalnog tijela za registriranje državljanstva	46
Dodatak 3. Primjeri savjetodavnih izvješća u okviru unutarnje revizije	50

Pokrate

SHJ	Središnja harmonizacijska jedinica
e-DMS	Sustav upravljanja elektroničkim dokumentima
ERM	Upravljanje rizicima poduzeća
IA	Unutarnja revizija
IACOP	Zajednica prakse za unutarnju reviziju
IIA	Institut unutarnjih revizora
IT	Informacijska tehnologija
NCRA	Nacionalno tijelo za registriranje državljanstva
PEMPAL	Mreža za učenje uz pomoć kolega u području upravljanja javnim rashodima
SOE	Državno poduzeće
SOER	Propisi o državnim poduzećima

Zahvale

Zajednica prakse za unutarnju reviziju (IACOP) želi zahvaliti članovima i svjetskim stručnjacima na njihovu doprinosu na sastancima i u izradi ovog dokumenta, a osobito sljedećim osobama: **Abbas Kizilbash**, **Jean-Pierre Garitte** i **Richard Maggs**, savjetnici, Svjetska banka; **Arman Vatyan**, voditelj programa PEMPAL-a, Svjetska banka; **Diana Grosu-Axenti** i **Ruslana Rudnitska**, članice resursnog tima IACOP-a; i **Albana Gjinopulli**, direktorica Uprave za harmonizaciju unutarnje revizije, Ministarstvo financija, Albanija, **Grigor Aramyan**, voditelj Jedinice za unutarnju reviziju, Armenija i **Raisa Cotorobai**, voditeljica Jedinice za unutarnju reviziju, Gradsko vijeće Kišinjeva, Moldova.

■ ■ Što su PEMPAL i IACOP?

Mreža za učenje uz pomoć kolega u području upravljanja javnim rashodima (PEMPAL) olakšava razmjenu profesionalnog iskustva i prijenos znanja među praktičarima u upravljanju javnim financijama iz zemalja Europe i srednje Azije. Mreža je pokrenuta 2006., a njezin je cilj doprinos jačanju praksi upravljanja javnim financijama u zemljama članicama razvojem i distribucijom informacija o dobroj praksi i njezinoj primjeni.

- PEMPAL se temelji na trima tematskim zajednicama prakse:
- Zajednici prakse za proračun
- Zajednici prakse za riznicu i
- Zajednici prakse za unutarnju reviziju (IACOP).

Općenito govoreći, glavni je cilj IACOP-a pružiti podršku zemljama članicama pri uspostavi modernog i učinkovitog sustava unutarnje revizije koji je u skladu s međunarodnim standardima i dobrom praksom te je ključan za dobro upravljanje i odgovornost u javnom sektoru.

Ovaj je dokument jedan u nizu proizvoda znanja IACOP-a, a dostupan je na stranici www.pempal.org. Drugi proizvodi znanja uključuju sljedeće:

- Predložak priručnika za dobru praksu u području unutarnje revizije
- Predložak priručnika za dobru praksu u području kontinuiranog profesionalnog usavršavanja
- Korpus znanja o unutarnjoj reviziji
- Procjena rizika u planiranju revizije
- Dokument prijedloga IACOP-a o suradnji među tijelima javnog sektora za reviziju i financijsku inspekciju

- Vodič za ocjenu i unapređivanje kvalitete u unutarnjoj reviziji u javnom sektoru – skup alata za unapređivanje kvalitete
- Vodič PEMPAL-a za unutarnju reviziju: pokazivanje i mjerenje dodane vrijednosti
- Ključni pokazatelji učinka za funkciju unutarnje revizije
- Utjecaj koronavirusne bolesti (COVID-19) na ulogu i aktivnosti unutarnje revizije
- Procjena učinkovitosti unutarnje kontrole: smjernice PEMPAL-a za unutarnje revizore u javnom sektoru
- Pojmovnik IACOP-a PEMPAL-a: unutarnja kontrola
- Smjernice za monitoring funkcije unutarnje revizije koji provodi središnja harmonizacijska jedinica (SHJ)
- Revizija IT-a – praktične smjernice za unutarnje revizore u javnom sektoru
- Revizijske komisije u javnom sektoru
- Digitalna platforma za monitoring i izvješćivanje u području unutarnje kontrole i unutarnje revizije u javnom sektoru
- Smjernice za planiranje angažmana unutarnje revizije.

Predgovor

Već više od 25 godina Institut unutarnjih revizora (IIA) definira unutarnju reviziju kao aktivnost pružanja usluga izražavanja uvjerenja i savjetodavnih usluga. Savjetodavna uloga bila je značajna komponenta unutarnje revizije u razvijenim zemljama i mnogo godina prije nego što je uključena u definiciju Instituta unutarnjih revizora. Savjetodavne usluge često se smatraju važnim načinom na koji se poboljšanjem upravljanja rizicima organizaciji dodaje vrijednost.

To je posebno važno u vrijeme kada se svijet suočava s novim rizicima: pandemija bolesti COVID-19, kibernetički napadi, krađa podataka i ekstremni vremenski uvjeti, što sve ukazuje na promjenjivo stanje rizika. Neki smatraju da je to jedinstvena prilika da unutarnja revizija postane neophodan element organizacije te da jasno pokaže svoju vrijednost u smislu pružanja uvida i osiguravanja predviđanja za rukovodstvo.

Međutim, mnoge zemlje članice PEMPAL-a teško proširuju ulogu unutarnje revizije izvan okvira usluga izražavanja uvjerenja. Ovdje se radi i o paradoksu. Ono što mnogim javnim upravama u okviru PEMPAL-a najviše treba od unutarnje revizije je savjet o tome kako na najbolji način uspostaviti snažan sustav upravljanja rizicima i unutarnje kontrole. Međutim, ono što često dobivaju jesu kritike koje proizlaze iz rada na izražavanju uvjerenja jedinice za unutarnju reviziju u kojima se upozorava na nedostatke tih sustava i na to da ih je potrebno razviti.

Ovaj dokument sadržava smjernice o savjetodavnim elementima rada jedinice za unutarnju reviziju i način na koje ih države članice PEMPALa mogu učinkovito primijeniti.



Sažetak

Ove Smjernice su izrađene kako bi se unutarnjim revizorima u zemljama članicama PEMPAL-a pomoglo da bolje razumiju svoju ulogu u pružanju savjetodavnih usluga subjektima javnog sektora. Temelje se na izlaganjima i diskusijama praktičara i međunarodnih stručnjaka na sastancima PEMPAL-a i uključuju zahtjeve iz Globalnih standarda unutarnje revizije Instituta unutarnjih revizora, koji su stupili na snagu 9. siječnja/januara 2025.

U Smjernicama se navode razne vrste savjetodavnih usluga, razlozi zbog kojih je unutarnja revizija vrijedan izvor savjetodavne potpore i očekivanja koja zainteresirane strane imaju od tih usluga. U njima je također razjašnjen opseg područja savjetodavnog rada jedinice za unutarnju reviziju.

Smjernice također daju uvid u način na koji se savjetodavni angažmani odabiru, planiraju i na koji se o njima izvješćuje, kao i način na koji se odnosi razlikuju ovisno o tome provode li se angažmani s izražavanjem uvjerenja ili savjetodavni angažmani.

Naposljetku, u Smjernicama se diskutira o ulozi koju središnja harmonizacijska jedinica (SHJ) ima u podupiranju savjetodavnih usluga.



Uvod

Na diskusijama PEMPAL-a o savjetodavnoj ulozi unutarnje revizije, uključujući plenarnu sjednicu IACOP-a održanu u lipnju/junu 2021. i sastanak u Tirani u lipnju/junu 2023., sudionici su postavili brojna pitanja. Neka od njih bila su sljedeća:

- Koja je odgovarajuća ravnoteža između usluga izražavanja uvjerenja i savjetodavnih usluga?
- Na koji način možemo izbjeći sukobe interesa?
- Koje su vještine potrebne za pružanje savjetodavnih usluga?
- Koja očekivanja rukovodstvo i revizijske komisije imaju od navedenih usluga?
- Koja je uloga SHJ-a u promicanju navedenih usluga?

Radna skupina za reviziju u praksi IACOP-a usredotočila se na rješavanje nekih od tih pitanja. Na temelju izlaganja i inputa međunarodnih stručnjaka i praktičara iz zemalja članica PEMPAL-a i drugih zemalja razmotrila je savjetodavnu ulogu iz različitih perspektiva unutarnjih revizora, upravitelja iz javnog sektora, revizijskih komisija i SHJ-a uspostavljenih u većini država članica PEMPAL-a kako bi promicala razvoj unutarnje revizije.

Ove su Smjernice spoj nalaza Radne skupine i primjera dobre prakse koji su proizašli iz diskusija. U njima se razmatraju i zahtjevi iz Globalnih standarda unutarnje revizije Instituta unutarnjih revizora, koji su objavljeni u siječnju/januaru 2024., a primjenjuju se od 9. siječnja/januara 2025.



Što su savjetodavne usluge?

Institut unutarnjih revizora ističe¹ da su funkcije unutarnje revizije u javnom sektoru „često obvezne usmjeriti se na pružanje sljedećih usluga:

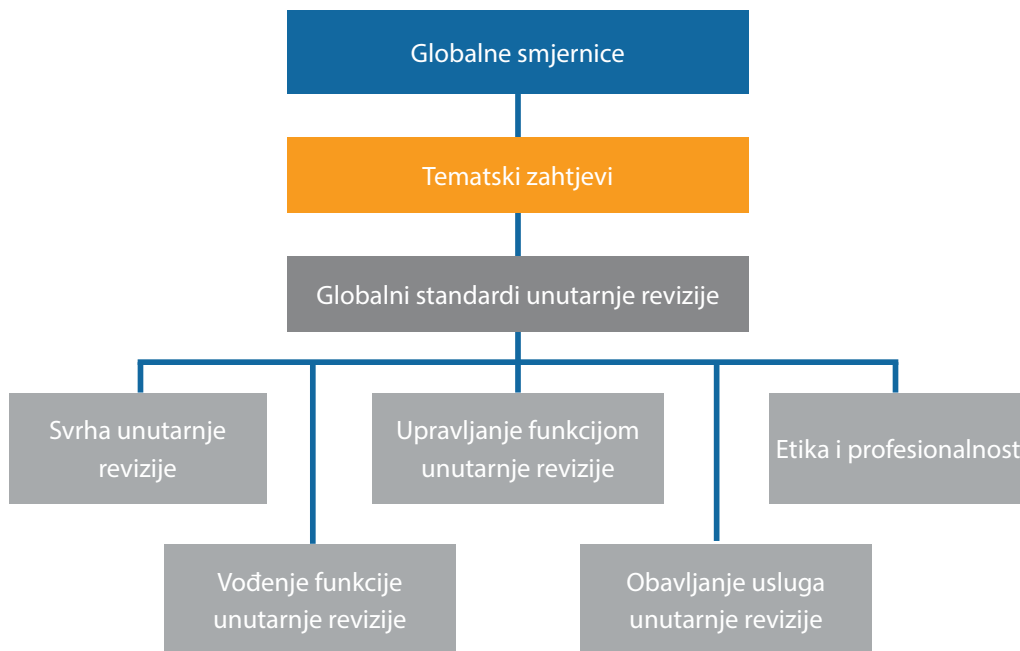
- osiguranje poštovanja zakona i propisa
- utvrđivanje prilika za poboljšanje efikasnosti, ekonomičnosti i učinkovitosti vladinih programa
- provjera adekvatne zaštite i primjerene upotrebe javnih resursa kako bi se usluge pružale pravedno
- procjena usklađenosti učinka organizacije s njezinim strateškim ciljevima i općim ciljevima.”

Pružanje savjeta ključan je dio obveza unutarnje revizije. Savjetodavne usluge su „usluge davanja savjeta zainteresiranim stranama organizacije koje pružaju unutarnji revizori. Priroda i opseg savjetodavnih usluga predmet su dogovora s relevantnim zainteresiranim stranama. Primjeri uključuju savjete o razvoju i provedbi novih politika, procesa, sustava i proizvoda, pružanje forenzičnih usluga, osiguravanje osposobljavanja i organiziranje diskusija o rizicima i kontrolama.”²

Savjetodavnim uslugama pridaje se velika pozornost u definiciji, misiji i ključnim načelima iz Međunarodnog okvira profesionalnog djelovanja Instituta unutarnjih revizora (vidjeti **Sliku 1.** u nastavku).

¹ Globalni standardi unutarnje revizije Instituta unutarnjih revizora, 2024., „Primjena Globalnih standarda unutarnje revizije u javnom sektoru”

² Globalni standardi unutarnje revizije Instituta unutarnjih revizora, 2024., Pojmovnik

Slika 1. Međunarodni okvir profesionalnog djelovanja Instituta unutarnjih revizora

Izvor: Institut unutarnjih revizora

U Globalnim standardima unutarnje revizije Instituta unutarnjih revizora iz 2024. o savjetodavnoj ulozi navodi se sljedeće:

- Unutarnja revizija definira se kao „neovisna, objektivna usluga izražavanja uvjerenja i **savjetodavna usluga** čiji je cilj dodati vrijednosti i poboljšati poslovanje određene organizacije. Ona pomaže organizacijama u postizanju njihovih ciljeva osiguravanjem sustavnog, discipliniranog pristupa evaluaciji i poboljšanju učinkovitosti procesa upravljanja rizicima, kontrole i upravljanja.” [Pojmovnik]
- Svrha je unutarnje revizije „ojačati sposobnost organizacije da stvara, štiti i održava vrijednost pružajući odboru i rukovodstvu neovisno i objektivno uvjerenje, savjet, uvid i predviđanje temeljeno na rizicima.” [I. Domena – Svrha unutarnje revizije]
- Unutarnja revizija može „započeti savjetodavne usluge ili ih provoditi na zahtjev odbora, višeg rukovodstva ili rukovodstva koje je zaduženo za određenu aktivnost.” [IV. domena – Obavljanje usluga unutarnje revizije]

- Opseg i ciljeve revizije u okviru angažmana s izražavanjem uvjerenja utvrđuje jedinica za unutarnju reviziju. Međutim, ciljeve i opseg savjetodavnog angažmana „obično zajednički utvrđuju unutarnji revizori i rukovodstvo koje je zaduženo za aktivnost koja se pregledava.” *[Standard 13.3. – Ciljevi i opseg angažmana]* Nadalje, ovisno o dogovoru sa zainteresiranim stranama, za savjetodavne usluge nisu nužni formalna dokumentirana procjena rizika i utvrđivanje kriterija za evaluaciju. *[Standardi 13.2. – Procjena rizika u okviru angažmana i 13.4. – Kriteriji za evaluaciju]*



Zašto je jedinica za unutarnju reviziju dobar izvor savjetodavnih usluga?

Jedinice za unutarnju reviziju dobar su izvor savjetodavne potpore zahvaljujući širokom i temeljitom poznavanju organizacije, uključujući organizacijske politike, postupke, procese i sustave, njihovoj neovisnosti i objektivnosti te njihovom temeljitom poznavanju procesa upravljanja rizicima, kontrole i upravljanja. Osim toga, unutarnji revizori dobro su upoznati sa zakonima i propisima koji se primjenjuju na organizaciju.

Glavna je uloga unutarnje revizije pružanje neovisnog i objektivnog jamstva u pogledu načina djelovanja procesa upravljanja rizicima, kontrole i upravljanja. Kako bi ispunila tu ulogu, jedinica za unutarnju reviziju obično razmatra navedene procese iz šire perspektive od većine rukovoditelja koji rade u organizaciji. Unutarnji revizori stoga često imaju vještine i stručno znanje koji nisu uobičajeno dostupni rukovodstvu.

Unutarnji revizori također prikupljaju konkretne informacije i znanje o predmetnim područjima provodeći angažmane s izražavanjem uvjerenja. Njihovo znanje također može biti dragocjeno za rukovodstvo.

U zemljama u kojima postoji centralizirana jedinica za unutarnju reviziju takva koncentracija stručnog znanja usmjerena na određenu organizaciju može poslužiti kao izvor savjetodavne potpore drugim klijentima unutarnje revizije u raznim ministarstvima.



Koje savjetodavne usluge pruža jedinica za unutarnju reviziju?

Savjetodavne usluge u okviru unutarnje revizije mogu se podijeliti prema sljedećim vrstama angažmana:

- i. savjetovanje o razvoju i provedbi novih politika, procesa, sustava i proizvoda
- ii. pružanje forenzičnih usluga
- iii. osiguravanje edukacije
- iv. organiziranje diskusija o rizicima i kontrolama.

Važno je napomenuti da savjetodavnim angažmanima unutarnji revizori ne izražavaju uvjerenje te ne bi trebali preuzimati odgovornost rukovodstva.

Od jedinice za unutarnju reviziju može se zatražiti da pregleda jedno ili više područja poslovanja organizacije, uključujući promjene nastale uvođenjem novih politika, sustava, proizvoda itd. Revizor obavlja pregled i pruža preporuke rukovodstvu (vidjeti, na primjer, dodatak 1. i 2.). Njihova uloga među ostalim obuhvaća sljedeće:

- Od jedinice za unutarnju reviziju traži se da pregleda nedavnu provedbu plana kontinuiteta poslovanja organizacije i pruži preporuke za poboljšanje upravljanja.
- Jedinica provjerava usklađenost nove politike zaštite privatnosti organizacije s regulatornim zahtjevima i pruža preporuke za poboljšanje usklađenosti.
- Od jedinice za unutarnju reviziju traži se da provjeri utjecaj predložene reorganizacije na aktivnosti unutarnje kontrole, na primjer utjecaj uvođenja

sustava planiranja resursa u organizaciji. Jedinica utvrđuje glavne ili ključne kontrole na koje utječe reorganizacija i podnosi izvješće rukovodstvu.

Od jedinice za unutarnju reviziju može se zatražiti da pruži potporu forenzičnim istragama prikupljanjem, analizom i tumačenjem podataka, što uključuje pregled financijskih izvještaja o projektima i programima radi izvještavanja o pokazateljima prijevare ili zlouporabe sredstava, provedbe analize temeljnog uzroka, monitoringa telefonske linije za zviždače itd. Međutim, važno je osigurati da unutarnji revizori imaju potrebne vještine i kompetencije za ispunjavanje tih uloga. U državama članicama PEMPAL-a u kojima je funkcija unutarnje revizije i dalje nedovoljno razvijena i ukupan raspon vještina možda nije dostupan, te zadatke možda će bolje obaviti subjekt/funkcija financijske inspekcije zaduženi za razmatranje slučajeva mogućih prijevara i većih nepravilnosti, ako postoje (vidjeti Dokument prijedloga IACOP-a o suradnji među tijelima javnog sektora za reviziju i financijsku inspekciju).³

Jedinica za unutarnju reviziju može pružati potporu kao organizator i voditelj osposobljavanja. To ne uključuje pregled i izvještavanje o radu organizacije. Angažmani organiziranja i osposobljavanja uključuju sljedeće:

- **radionice o samoprocjeni rizika / unutarnje kontrole:** riječ je o vjerojatno najpoznatijoj ulozi organizatora koju ima unutarnja revizija; Revizor pritom organizira radionice kako bi rukovodstvu pomogao da utvrdi i odredi prioritete među glavnim rizicima koji utječu na proces ili organizaciju te kontrolama za otklanjanje tih rizika
- **analiza temeljnog uzroka:** organiziranje diskusija radi analize glavnih razloga propusta u kontrolama i izrade preporuka za poboljšanje
- **informiranje o opasnosti od prijevare i osposobljavanje o etičkim pitanjima, osposobljavanje o upravljanju rizicima i kontrolama itd.,** na zahtjev višeg rukovodstva
- **uspoređivanje:** uspoređivanje je proces prikupljanja usporedivih podataka izvan organizacije (od kolega ili čak konkurenata) te njihova upotreba u utvrđivanju problema (povezanih s učinkom ili drugim) koje je potrebno dodatno istražiti; unutarnja revizija može pomoći u organiziranju sastanaka na kojima se evaluiraju referentni podaci.

³ https://www.pempal.org/sites/pempal/files/IACOP/rifix_eng.pdf

U flamanskoj vladi postoji centralizirana jedinica za unutarnju reviziju. Kada navedena jedinica utvrdi problem u jednom odjelu koji bi mogao imati posljedice na cijelu vladu, ona može izraditi opće smjernice za ostale odjele o tom problemu i načinu na koji ga riješiti. Jedinica također održava neovisne radionice na kojima se predstavljaju ili se diskutira o rezultatima tih revizija za dobrobit drugih.



Kakva očekivanja imaju zainteresirane strane od savjetodavnih usluga?

Četiri zainteresirane strane savjetodavnih usluga su rukovodstvo, revizijske komisije, središnja harmonizacijska jedinica te jedinica za unutarnju reviziju i njezino osoblje. Svaka zainteresirana strana ima vlastitu perspektivu o navedenim uslugama, što neizbježno dovodi do različitih očekivanja i poticaja (**Slika 2.** u nastavku).

Možda je najvažniji poticaj za rukovodstvo taj da unutarnja revizija može subjektu revizije dati konstruktivne savjete o tome na koji način nešto učiniti, umjesto da ih se samo kritizira što navedeno nisu učinili. Kvalitetni rukovoditelji također shvaćaju da ne mogu znati sve o svojoj organizaciji i da unutarnja revizija stoga može pomoći u utvrđivanju problematičnih područja.

Kao rukovoditelj preuzimam odgovornost za rad svog osoblja. No, isto tako mi je potreban savjet i pomoć partnera koji ima potrebna znanja. U mojoj organizaciji navedenu ulogu ima unutarnja revizija. Smatram da mi unutarnja revizija može pomoći da promijenim poslovnu kulturu. Oni mogu djelovati poput liječnika kada je to potrebno te dijagnosticirati probleme i pomoći mi u njihovom rješavanju prije nego li bude potrebna velika operacija!

— rukovoditelj u međunarodnoj organizaciji⁴

⁴ Napominje se da su citati u ovom dokumentu prema potrebi uređeni radi jasnoće.

Slika 2. Očekivanja zainteresiranih strana i poticaji

UKOVODSTVO	REVIZIJSKA KOMISIJA
• Unutarnja revizija pomaže utvrditi i riješiti probleme, umjesto da objavljuje kritična izvješća • Usredotočena je na područja koja su izvor stvarne zabrinutosti rukovodstva • Ima kompetencije za obavljanje tog rada	• Rad nema negativan utjecaj na potrebnu razinu izražavanja uvjerenja • Unutarnja revizija ima kompetencije za obavljanje tog rada • Ne smije uvući unutarnju reviziju u prvu ili drugu liniju obrane
SREDIŠNJA HARMONIZACIJSKA JEDINICA	JEDINICA ZA UNUTARNJU REVIZIJU / OSOBLJE
• Izvodi se u okviru uspostavljenog pravnog okvira • Jasno je kada i kako se provode savjetodavni angažmani • Ne postoji prijetnja za godišnji plan izražavanja uvjerenja • Unutarnja revizija ima kompetencije za obavljanje tog rada	• Prijelaz s kritiziranja na pomaganje – motivirajuće za revizora • Prilika za dodatnu vrijednost i razvoj širih stručnosti • Ne smije utjecati na objektivnost i neovisnost • Rukovodstvo mora preuzeti odgovornost za provedbu preporuka

Neke su zemlje izvijestile o značajnom pomaku u pogledu onoga što rukovoditelji sada očekuju od unutarnje revizije u tom području: sve više postaje jasno da unutarnja revizija može biti pokretač promjena.

Svake godine šaljem pisane upite rukovoditeljima kako bismo prikupili ideje o područjima u kojima možemo obavljati savjetodavne usluge. Primjećujemo da je broj zahtjeva za navedenim uslugama iz godine u godinu sve veći. Sada postoji nova generacija rukovoditelja koji smatraju da je unutarnja revizija pokretač promjena.

— jedinica za unutarnju reviziju lokalnih vlasti u Moldovi

Revizijska komisija često zagovara unutarnju reviziju radi obavljanja rada na izražavanju uvjerenja jer je to jedino tijelo u organizaciji koje može osigurati tu vrstu usluge. Revizijska komisija želi da je jasno kada i kako se savjetodavni angažmani provode te želi osigurati da se savjetodavni rad ne obavlja na štetu planiranog rada na izražavanju uvjerenja.

Nova jedinica za unutarnju reviziju na saveznoj razini Belgije

Belgija je 2015. na saveznoj razini uspostavila jedinstvenu središnju jedinicu za unutarnju reviziju s jedinstvenom revizijskom komisijom.

Od početka su se vodile česte diskusije između jedinice za unutarnju reviziju i revizijske komisije o načinu na koji bi se savjetodavni rad trebao odvijati. Revizijska komisija željela je da se nova jedinica usredotoči na obavljanje rada na izražavanju uvjerenja. Međutim, jedinica za unutarnju reviziju je također željela pružati savjetodavne usluge jer je trebala izgraditi odnos povjerenja sa svojim novim klijentima.

To bi se lakše ostvarilo obavljajući savjetodavne zadatke, a time bi se dokazalo i da jedinica za unutarnju reviziju može pružiti dodanu vrijednost. Jedinica je također primijetila da su razine zrelosti u pogledu rizika niske u nekim savezним subjektima, stoga je bilo bolje obavljati savjetodavne zadatke kako bi se poboljšali sustavi i procesi upravljanja rizicima.

Unatoč zadržkama revizijske komisije, navedeno je dobro funkcioniralo. U početku je jedinica za unutarnju reviziju običavala pružati usluge organiziranja (npr. radionica) u području dokumentiranja matrica rizika i kontrola.

Sada ona obavlja mješovite zadatke pružajući preporuke za poboljšanja na temelju rada na izražavanju uvjerenja. Naime, razgraničenje između savjetovanja i rada na izražavanju uvjerenja u praksi više nije tako strogo.

SHJ-i određuju okvir u kojem se provode savjetodavni angažmani. Oni moraju prepoznati i podupirati osposobljavanje revizora i subjekata revizije o načinu na koji bi se ti angažmani trebali provoditi.

SHJ-i moraju uvijek biti informirani o tome kada i kako se provode savjetodavni angažmani kako ne bi došlo do prijenosa odgovornosti rukovodstva na unutarnju reviziju. Objektivnost ili planirani angažmani s izražavanjem uvjerenja ne bi smjeli biti ugroženi.

SHJ-i također će htjeti osigurati da unutarnja revizija pri obavljanju rada ispunjava zahtjeve u pogledu kompetencija kako su propisani u standardima. Ključna provjera za SHJ je posjeduju li jedinice za unutarnju reviziju vještine potrebne za obavljanje predloženog rada.

Jedinici za unutarnju reviziju i njezinom osoblju važno je da savjetodavne usluge pozitivno utječu na percepciju subjekta revizije s obzirom na to da se na unutarnju reviziju gleda kao na funkciju s dodanom vrijednošću, a ne kao na prijetnju. Međutim, unutarnja revizija treba imati uspostavljene mjere za očuvanje objektivnosti.

Potrebno je jasno istaknuti da je rukovodstvo zaduženo i odgovorno za postupanje prema ili provedbu bilo kojeg savjeta ili preporuka koje proizlaze iz savjetodavnog angažmana. Na unutarnjoj reviziji je da pruža savjete, a na rukovodstvu je da razmotri i provede preporuke.

Osim toga, treba postojati jasan postupak za prihvaćanje savjetodavnih angažmana kako oni ne bi poremetili strateški i godišnji plan rada na izražavanju uvjerenja. Unutarnja revizija uvijek mora imati pravo odlučivanja hoće li prihvatiti savjetodavni angažman.



Kako održati objektivnost i neovisnost prilikom pružanja savjetodavnih usluga?

Važno je da sve jedinice za unutarnju reviziju utvrde usluge koje su spremne pružati te gdje povlače granicu u smislu rada koji se odnosi na korektivne mjere. U Standardima se navodi da se „od unutarnjih revizora očekuje da pri pružanju savjetodavnih usluga održe objektivnost na način da ne preuzimaju odgovornost rukovodstva. Na primjer, unutarnji revizori savjetodavne usluge mogu pružati u obliku pojedinačnih angažmana, ali ako glavni revizor preuzme odgovornosti izvan okvira unutarnje revizije, moraju se primijeniti odgovarajući mehanizmi zaštite kako bi se očuvala neovisnost jedinice za unutarnju reviziju.”
[V. domena – Obavljanje usluga unutarnje revizije]

Konkretno, unutarnji revizori ne smiju prihvatiti angažmane koji pokrivaju funkcije rukovodstva kao što su donošenje strateških ili operativnih odluka, utvrđivanje sklonosti ka riziku organizacije ili izrada financijskih izvještaja.

Unutarnja revizija trebala bi čvrsto upravljati mogućim sukobima. Kao prvo, u propisima bi se trebalo razjasniti da savjetodavni angažmani ne ograničavaju sposobnost unutarnje revizije da provodi revizije u svrhu izražavanja uvjerenja. Kao drugo, mogući sukobi trebali bi biti dio razgovora između unutarnje revizije i klijenta, gdje konačnu riječ ima revizor. Kod traženja savjetodavnog angažmana odgovor često nije izravno „da” ili „ne”, nego više „možda uz odgovarajuću vrstu zaštite koja jamči neovisnost.”

Standard 2.2. Instituta unutarnjih revizora – Očuvanje objektivnosti

Pri obavljanju usluga unutarnje revizije:

- unutarnji revizori moraju izbjegavati ocjenjivati aktivnosti za koje su prethodno bili zaduženi; smatra se da je objektivnost narušena ako unutarnji revizor pruža usluge izražavanja uvjerenja u pogledu aktivnosti za koju je bio zadužen u zadnjih 12 mjeseci
- ako funkcija unutarnje revizije pruža usluge izražavanja uvjerenja, a prethodno je pružala savjetodavne usluge, glavni revizor mora provjeriti da savjetodavne usluge po svojoj prirodi ne narušavaju objektivnost i mora dodijeliti resurse za upravljanje individualnom objektivnošću; angažmane s izražavanjem uvjerenja koji se odnose na funkcije za koje odgovara glavni revizor mora nadzirati neovisna strana koja nije dio funkcije unutarnje revizije
- ako unutarnji revizori pružaju savjetodavne usluge povezane s aktivnostima za koje su prethodno bili odgovorni, stranu koja je zatražila te usluge moraju obavijestiti o mogućoj šteti prije nego što prihvate angažman.

Unutarnja revizija u okviru Europske komisije rješava moguće sukobe na jedan od dva načina:

- kao prvo, primjenjuje se razdoblje mirovanja od jedne godine između savjetodavnog angažmana i revizije u svrhu izražavanja uvjerenja i
- kao drugo, imaju proces u kojem se rukovoditelj koji nadzire savjetodavni angažman razlikuje od rukovoditelja koji nadzire naknadnu reviziju u svrhu izražavanja uvjerenja u istom području poslovanja.

U načelu uvijek postoji prostor za preklapanje između savjetodavnih angažmana i revizije u svrhu izražavanja uvjerenja. Osnovno pitanje koje si postavljamo je dupliciramo li posao ili su opći ciljevi vrlo različiti. Shvatili smo da često može biti lakše proširiti opseg rada na izražavanju uvjerenja pružanjem savjeta u okviru preporuka jer jedno prirodno slijedi drugo.

— unutarnja revizija na saveznoj razini Austrije

Osim toga, u skladu sa Standardom 3.1. Instituta unutarnjih revizora – *Kompetencije*, unutarnji revizori trebaju osigurati da imaju vještine i kompetencije potrebne za provedbu savjetodavnog angažmana. Nadalje, Povelja unutarnje revizije treba odražavati prirodu i vrste savjetodavnih angažmana koje unutarnja revizija može provesti.

Uvijek će postojati neki percipirani sukob interesa ili prijetnja objektivnosti kada unutarnja revizija obavlja savjetodavni rad u dijelu poslovanja nad kojim bi kasnije mogla provoditi reviziju. U Standardu 2.2. Instituta unutarnjih revizora – *Očuvanje objektivnosti* zahtijeva se da ako jedinica za unutarnju reviziju „pruža usluge izražavanja uvjerenja, a prethodno je pružala savjetodavne usluge, glavni revizor mora provjeriti da savjetodavne usluge po svojoj prirodi ne narušavaju objektivnost i mora dodijeliti resurse za upravljanje individualnom objektivnošću.”

Međutim, jedinice za unutarnju reviziju ne bi trebale upotrebljavati to kao priliku da izbjegnu rad za koji su nadležne, a koji će stvoriti dodanu vrijednost njihovim klijentima. Trebale bi se zapitati što je organizaciji važnije: da se upravljanje rizicima poboljša uz savjete unutarnje revizije ili da unutarnja revizija može provesti reviziju?

Smjernice Instituta unutarnjih revizora o ulozi unutarnje revizije u području upravljanja rizicima poduzeća (ERM) pružaju jedan primjer prihvatljivih granica aktivnosti unutarnje revizije. Taj primjer prikazan je na **Sllici 3** u nastavku.

Slika 3. Uloge unutarnje revizije u području upravljanja rizicima poduzeća

ŠTO UNUTARNJA REVIZIJA MOŽE, A ŠTO NE MOŽE UČINITI: PRIMJER IZ PODRUČJA UPRAVLJANJA RIZICIMA PODUZEĆA (ERM)

GLAVNE ULOGE	• Davanje uvjerenja o procesima upravljanja rizicima • Davanje uvjerenja o pravilnoj evaluaciji rizika • Evaluacija ili procjena? procesa upravljanja rizicima • Evaluacija izvješćivanja o ključnim rizicima • Pregled upravljanja ključnim rizicima
LEGITIMNE ULOGE S MJERAMA ZAŠTITE	• Olakšavanje utvrđivanja i evaluacije rizika • Obučavanje rukovodstva o odgovaranju na rizike • Koordinacija aktivnosti ERM-a • Konsolidacija izvješćivanja o rizicima • Održavanje i razvoj okvira ERM-a • Promicanje uspostave ERM-a • Razvijanje strategija ERM-a koje mora odobriti odbor
ULOGE KOJE UNUTARNJA REVIZIJA NE SMIJE PREUZIMATI	• Određivanje sklonosti ka riziku • Poboljšanje procesa upravljanja rizicima • Davanje uvjerenja rukovodstvu o rizicima • Donošenje odluka o odgovarajućim mjerama za rizike • Provođenje odgovarajućih mjera za rizike u ime rukovodstva • Odgovornost u upravljanju rizicima

Izvor: Uloga UR-a u upravljanju rizicima poduzeća. IIA



Koje su kompetencije potrebne za savjetodavne angažmane?

Zahtjevi iz Standarda 3.1. Instituta unutarnjih revizora – *Kompetencije* koji zahtijevaju da „unutarnji revizori moraju imati ili steći kompetencije za uspješno obavljanje zadataka za koje su odgovorni” primjenjuju se na savjetodavne angažmane. Nadalje, unutarnji revizori „smiju provoditi samo usluge za koje imaju ili mogu steći potrebne kompetencije”. U Standardu 3.1. Instituta unutarnjih revizora – *Razmatranja u pogledu provedbe* opisane su neke od glavnih kompetencija koje unutarnji revizori trebaju razviti, uključujući znanje koje među ostalim obuhvaća sljedeća područja:

- upravljanje, upravljanje rizicima i kontrola komunikacija
- financijsko upravljanje i informacijska tehnologija (IT)
- česti rizici kao što je prijevara
- zakoni i propisi
- alati za analizu podataka
- znanje o općim gospodarskim trendovima i njihovu utjecaju na subjekt revizije.

Unutarnjem revizoru koji pruža savjetodavne usluge potrebne su i tehničke i profesionalne vještine, odnosno spoj analitičkih, međuljudskih i poslovnih vještina kako bi učinkovito podupirao unapređenje procesa, upravljanja, upravljanja rizicima i unutarnjih kontrola u organizaciji.

Vještine potrebne za provedbu savjetodavnih angažmana razlikovat će se ovisno o vrsti angažmana. Opće vještine revizora, koje uključuju sposobnost planiranja i provedbe postupaka revizije te izvješćivanja o njima, bit će korisne u obavljanju niza zadataka. Međutim, u brojnim savjetodavnim angažmanima unutarnji revizori trebat će angažman sagledati iz perspektive poslovnog savjetnika, a ne revizora kako bi rukovodstvu pružili praktični uvid s dodanom vrijednošću. Stoga će posebno važne biti vještine kao što su one povezane sa strateškim promišljanjem, suradnjom, upravljanjem promjenama i učinkovitim priopćavanjem. Unutarnji revizori u svakom slučaju moraju osigurati da imaju kompetencije i vještine potrebne za ispunjavanje ciljeva angažmana. Znanje i stručnost unutarnjih revizora od ključne su važnosti za pružanje uvida subjektu revizije i doprinos vrijednosti organizacije.

Posjeduje li unutarnja revizija to znanje?

Vjerojatno ne, no to nije kritika unutarnje revizije jer se svijet toliko brzo mijenja te unutarnja revizija ne može znati sve.

Navedeno naglašava prednosti bliske suradnje s rukovodstvom vezano uz određena pitanja. Bliska suradnja s rukovodstvom pomaže u pronalaženju zajedničkog jezika ili terminologije problema, promiče zajedničko razumijevanje rizika i rezultira dosljednom komunikacijom. Unutarnja revizija može bolje razumjeti što brine? rukovoditelje. Unutarnja revizija će steći povjerenje rukovoditelja boljim razumijevanjem poslovanja i poslovnih procesa.

— rukovoditelj u međunarodnoj organizaciji

Neke jedinice za unutarnju reviziju steći će vještine izvan okvira svoje jedinice za reviziju kako bi nadopunili svoje znanje.

U Republici Južnoj Africi jedinice za unutarnju reviziju moraju svake godine provesti reviziju vještina. Na taj način utvrđuju vještine koje posjeduju i vještine koje su im potrebne. Unutarnja revizija također upotrebljava usluge vanjskih stručnjaka kada je to potrebno.



Na koji se način odabiru i planiraju savjetodavni angažmani?

U većini zemalja prijedloge za provedbu savjetodavnih angažmana daje odbor, više rukovodstvo ili rukovodstvo koje je zaduženo za određenu aktivnost. Unutarnja revizija treba osmisliti pitanja ili kriterije prema kojima se procjenjuje treba li prihvatiti te zahtjeve. To mogu biti sljedeća pitanja:

- **Treba li ovo biti angažman s izražavanjem uvjerenja?** Je li riječ o velikom riziku za organizaciju u kojem slučaju je bolje da se provede angažman s izražavanjem uvjerenja i da unutarnja revizija može pratiti provedbu danih preporuka.
- **Imamo li potrebne resurse za to?** Unutarnja revizija u pravilu treba dati prednost revizijama u svrhu izražavanja uvjerenja jer se one upotrebljavaju kao podrška općem mišljenju rukovodstva o riziku i unutarnjoj kontroli.
- **Posjedujemo li potrebne vještine / tehničke kapacitete da provedemo taj angažman?** Treba procijeniti potrebne vještine te jesu li one dostupne unutar jedinice za unutarnju reviziju.
- **Posjedujemo li neposredna znanja o predmetu pregleda?**
- **Je li taj savjetodavni angažman jedna od usluga koje jedinica za unutarnju reviziju može pružiti na temelju Povelje unutarnje revizije?**
- **Narušava li taj angažman neovisnost ili objektivnost jedinice za unutarnju reviziju?**



Koja je odgovarajuća ravnoteža između savjetodavnih usluga i usluga izražavanja uvjerenja?

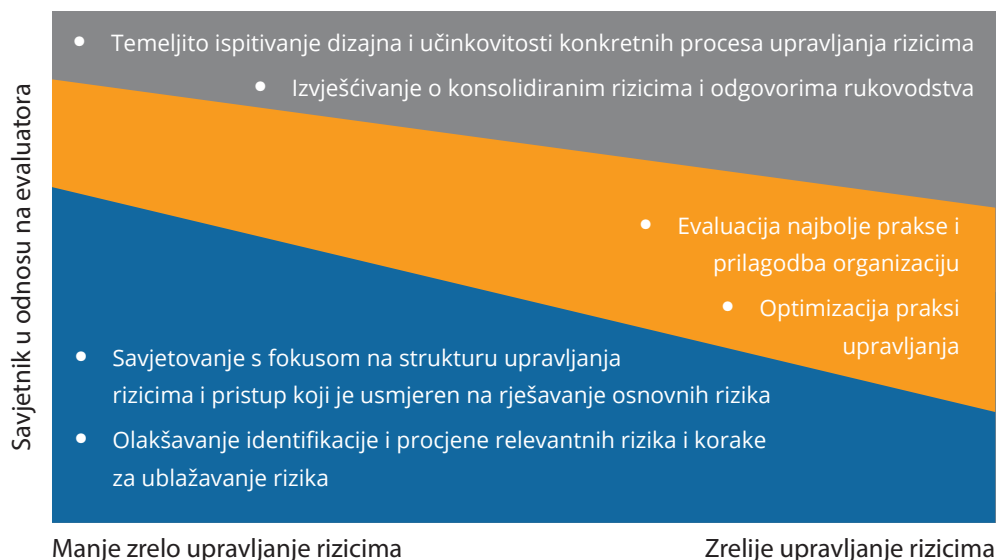
Općenito se smatra da ne bi trebala postojati fiksna ili ciljana razina savjetodavnog rada. To je nešto što ovisi o zrelosti organizacije i njezine jedinice za unutarnju reviziju. Navedeno je bolje razmatrati od slučaja do slučaja.

Razina savjetodavnog rada ovisi o okruženju, a posebno o zrelosti mehanizama upravljanja rizicima i kontrole. Razina savjetodavnog rada može biti samoregulatorna u slučaju u kojem unutarnja revizija mora pružiti opće mišljenje o upravljanju rizicima i sustavu unutarnjih kontrola. Razlog je tomu što nije moguće postići opći cilj bez provedbe dostatne razine rada na izražavanju uvjerenja.

— predsjednik revizijske komisije u razvijenoj zemlji

Općenito se vjeruje da je ravnoteža između usluga savjetovanja i izražavanja uvjerenja izravno povezana sa zrelošću jedinice za unutarnju reviziju i organizacije koja se pregledava. Stoga će se ta ravnoteža s vremenom mijenjati. Institut unutarnjih revizora to je prikazao pomoću modela (vidjeti **Sliku 4.** u nastavku) iz kojeg je vidljivo da se ravnoteža između usluga savjetovanja i izražavanja uvjerenja mijenja ovisno o razinama zrelosti.

Slika 4. Kako zrelost upravljanja rizicima utječe na ulogu unutarnje revizije



Izvor: Prilagođeno iz Izvješća o stajalištu Instituta unutarnjih revizora „Organizacijsko upravljanje: smjernice za unutarnje revizore, srpanj/jul 2006.

Nema mnogo koristi od procjene učinkovitosti sustava upravljanja rizicima u organizacijama koje su nedovoljno zrele i čiji sustavi nisu odgovarajuće uspostavljeni. Fokus bi trebao biti na pružanju savjeta vezano uz strukture koje bi trebalo uspostaviti i/ili olakšavanju identifikacije i procjene rizika te aktivnostima za ublažavanje rizika.

U ranoj fazi uspostave unutarnjih revizija u zemljama članicama PEMPAL-a fokus je obično na izradi a potom na provođenju programa rada na izražavanju uvjerenja. Savjetodavne aktivnosti često čine posljednji dio mandata unutarnje revizije koji treba razviti, ako uopće dođe do toga.

Albanski SHJ savjetuje da jedinice za unutarnju reviziju trebaju planirati obavljanje savjetodavnih zadataka samo ako to traže rukovoditelji.

U Standardu 9.4. Instituta unutarnjih revizora – *Plan unutarnje revizije* od voditelja unutarnje revizije traži se da pri izradi plana unutarnje revizije razmotri zahtjeve za obavljanje savjetodavnog i ad hoc rada. Nadalje, voditelj unutarnje revizije treba revidirati plan unutarnje revizije te dobiti odobrenje odbora u slučaju suprotstavljenih zahtjeva više zainteresiranih strana „na temelju novih rizika i zahtjeva da se angažmani s izražavanjem uvjerenja zamijene savjetodavnim angažmanima.” Osim toga, u Standardu 9.3. Instituta unutarnjih revizora – *Metodologije* od voditelja unutarnje revizije traži se da uspostavi metodologije za usmjeravanje funkcije unutarnje revizije u provedbi strategije unutarnje revizije, izradi plana unutarnje revizije i pridržavanju standarda. Ta dokumentirana metodologija treba uključivati i temu utvrđivanja odgovarajuće ravnoteže između angažmana s izražavanjem uvjerenja i savjetodavnih angažmana.

Kad je unutarnja revizija nova funkcija, mala je vjerojatnost da će rukovoditelji tražiti od unutarnje revizije obavljanje savjetodavnog rada, djelomično zato što je ona nova funkcija, ali i zato što neće biti dovoljno vremena kako bi se razvio potreban odnos povjerenja.

U Republici Južnoj Africi samo 25 % jedinica za unutarnju reviziju obavlja savjetodavni rad. Općenito govoreći, taj rad nastoje obavljati samo zrele jedinice za unutarnju reviziju. Prepoznato je da unutarnja revizija treba obavljati tu vrstu rada, ali da za to treba imati odgovarajuće kompetencije.

Brojne jedinice za unutarnju reviziju predvide vrijeme u svojim godišnjim planovima unutarnje revizije za obavljanje zadataka koji se javljaju u godini. Na primjer, u Mađarskoj je propisano da taj ad hoc rad ne bi trebao činiti više od 20 % budućih planova i da se može odnositi i na angažmane s izražavanjem uvjerenja i na savjetodavne angažmane. Belgija ima sličan pristup te izdvaja 10 % resursa za neplanirani rad.

Opcija planiranja 10 % ad hoc rada je dobra, no možda postoje savjetodavna područja koja se mogu planirati unaprijed. Na primjer, uključenost unutarnje revizije u odboru za IT u pogledu novog sustava.

— jedinica za unutarnju reviziju, luka Antwerpen

Ponekad će se pojaviti zahtjevi za savjetodavni rad koji nisu onakvima kakvima se čine. Na primjer:

- rukovoditelji koji predlažu savjetodavni angažman kako bi se zaštitili od kritike koja bi proizašla iz revizije u svrhu izražavanja uvjerenja
- rukovoditelji koji traže inpute unutarnje revizije kako bi mogli zaobići zakonodavstvo („kupovanje savjeta ili mišljenja“)
- zahtjevi u okviru kojih bi unutarnja revizija izravno upravljala rizicima preuzimanjem odgovornosti rukovodstva.



Može li jedinica za unutarnju reviziju pretvoriti savjetodavni angažman u angažman s izražavanjem uvjerenja?

Neki glavni revizori u načelu se tome protive jer se opseg i ciljevi tih angažmana znatno razlikuju. Nadalje, postoji velika opasnost od narušavanja odnosa s klijentima. Međutim, neki glavni revizori smatraju da u određenim okolnostima nema drugog rješenja. U praksi je mnogo takvih primjera.

Unutarnja revizija u okviru Europske komisije u određenim se okolnostima odmah prebacuje na reviziju u svrhu izražavanja uvjerenja. To znatno utječe na odnose između klijenata i revizora. Europska komisija upravlja tim rizikom na način da klijenta unaprijed upozorava da bi do tog moglo doći i što može očekivati u tom slučaju.

Savezni odjel za unutarnju reviziju u Austriji pokreće drugi angažman (s izražavanjem uvjerenja) i zasebno izvješćuje o tim dvama pitanjima.



Postoje li uobičajeni procesi za provedbu savjetodavnih angažmana?

S obzirom na broj aktivnosti savjetodavnih aktivnosti ne postoje standardni ili uobičajeni procesi za njihovu provedbu. Proces koji treba slijediti pri organiziranju radionice o unutarnjoj kontroli u velikoj će se mjeri razlikovati od procesa u kojem se daju preporuke za izradu skupa novih kontrolnih postupaka za uklanjanje velikog rizika.

Međutim, neki su elementi zajednički svim savjetodavnim angažmanima. Oni uključuju:

- **Dogovor o općim ciljevima.** Mora biti potpuno jasno što klijent traži od unutarnje revizije, kada želi da se to obavi i na koji način da se izvješćuje o ishodu. To treba utvrditi prije započinjanja bilo kakve aktivnosti – ne bi trebalo biti iznenađenja. U Standardima Instituta unutarnjih revizora navodi se da bi se u okviru savjetodavnih angažmana program rada trebao izraditi u suradnji sa zainteresiranim stranama koje traže tu uslugu.
- **Jasne odgovornosti za obje strane.** I revizor i klijent moraju biti svjesni svojih odgovornosti u pogledu navedenog rada. To se među ostalim odnosi na informacije, resurse ili podršku koju će klijent pružiti revizoru tijekom obavljanja zadatka ili način na koji će se revizor savjetovati s rukovoditeljem tijekom obavljanja zadatka.
- **Nošenje s promjenama u traženom vremenskom okviru, opsegu ili s obzirom na potrebne resurse.** Treba utvrditi protokole za rješavanje neizbježnih promjena do kojih će doći pri obavljanju rada. O njima treba diskutirati te ih dogovoriti na samom početku.
- **Rješavanje iznenadnih rizika.** Klijent bi trebao unaprijed znati na koji će se način unutarnja revizija nositi s većim rizicima koji budu prepoznati tijekom savjetodavnog rada. Unutarnja revizija stoga bi trebala dogovoriti te protokole s klijentom, po mogućnosti prije početka rada.



Kako bi jedinica za unutarnju reviziju trebala izvješćivati o savjetodavnim angažmanima?

Općenito, *Standardom 15.1. Instituta unutarnjih revizora – Konačno priopćenje o angažmanu* uređen je protokol za izvješćivanje o angažmanima unutarnje revizije i zahtijeva se da „za svaki angažman unutarnji revizori moraju izraditi konačno priopćenje koje uključuje specifične ciljeve angažmana, opseg, preporuke i/ili akcijske planove, ako je primjenjivo, kao i zaključke.” Priopćenje također mora biti točno, objektivno, jasno, sažeto, konstruktivno, cjelovito i pravovremeno, kako je propisano u standardu *11.2. Instituta unutarnjih revizora – Učinkovito priopćavanje*.

Međutim, izvješćivanje o savjetodavnim angažmanima može se uvelike razlikovati ovisno o prirodi angažmana. Razlog je taj što se za neke angažmane, kao što su oni u kojima unutarnja revizija provodi aktivnosti organiziranja edukacije i drugih aktivnosti, ne izdaje konačno izvješće. U 3. dodatku prikazani su primjeri izvješća o savjetodavnim angažmanima.



Kako se razlikuju odnosi prilikom obavljanja zadatka s izražavanjem uvjerenja i savjetodavnih angažmana?

U reviziji koja se obavlja sa svrhom izražavanja uvjerenja izravno su uključene tri strane: revizor, subjekt revizije i klijent (vidjeti **Sliku 5.** u nastavku). Neovisni **revizor** provodi pregled ili reviziju jedinice ili aktivnosti (**subjekt revizije**) i daje mišljenje o rezultatima te istrage trećoj strani (**klijent**). Klijent može biti unutar ili izvan organizacije, kao što je ministar ili viši službenik (unutarnji) ili revizijska komisija ili neko drugo upravljačko tijelo (vanjski). Izvješćivanje interne revizije provodi se s pomoću formalnog izvješća koje uključuje zapažanja, mišljenja i preporuke unutarnje revizije.

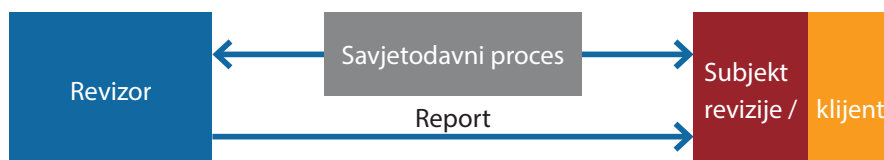
Slika 5. Strane uključene u angažman s izražavanjem uvjerenja



Svi su angažmani s izražavanjem uvjerenja **formalni i obvezni**.

Unutarnji revizor ne pruža mišljenje u okviru savjetodavnog angažmana (za razliku od angažmana s izražavanjem uvjerenja) (vidjeti **Sliku 6.** u nastavku). U pravilu su uključene samo dvije strane: **revizor** i **subjekt revizije/klijent**. Međutim, savjetodavni angažman može zatražiti i odbor ili više rukovodstvo. Savjetodavni angažmani po prirodi su namijenjeni davanju savjeta, a traži ih rukovodstvo, što znači da izvješća o njima ne moraju biti formalna i strukturirana kao što su izvješća o izražavanju uvjerenja. Nadalje, u diskusije tijekom savjetodavnog angažmana obično su uključene brojne zainteresirane strane.

Slika 6. Strane uključene u savjetodavni angažman



Savjetodavni angažmani mogu biti **neformalni**, a izvješće može biti **neobvezno**.

Važno je naglasiti da je kompetentnost jedinice za unutarnju reviziju glavni razlog zbog kojeg rukovodstvo traži da ona pruži savjetodavne usluge.

Ako rad jedinice za unutarnju reviziju na izražavanju uvjerenja nije cijenjen, poštovan ili prihvaćen, od nje se nikada neće tražiti obavljanje savjetodavnog rada.

— predsjednik revizijske komisije



Koja je uloga središnjih harmonizacijskih jedinica u podupiranju savjetodavnih usluga?

SHJ za unutarnju reviziju ima ključnu ulogu u promicanju savjetodavnih usluga među javnim institucijama pružanjem standardiziranih okvira, unapređenjem upravljanja rizicima, poticanjem suradnje i osiguravanjem stalnog poboljšanja funkcija unutarnje revizije. Usklađivanjem praksi između institucija SHJ pomaže unaprijediti upravljanje, odgovornost i transparentnost u aktivnostima javnog sektora. Njegov rad na izgradnji kapaciteta unutarnje revizije, monitoringu učinkovitosti i pružanju strateških savjeta osigurava doprinos savjetodavnih usluga općem uspjehu i održivosti javnih institucija, od čega korist imaju u organizacije i javnost kojoj služe.

SHJ za unutarnju reviziju ima različite uloge u pogledu savjetodavnog rada, kao što su:

- razvoj regulatornog okvira zakona, propisa i standarda koji omogućuju unutarnjoj reviziji obavljanje savjetodavnog rada
- izrada smjernica i priručnika o načinima na koje treba pružati savjetodavne usluge
- potpora i osposobljavanje osoblja za unutarnju reviziju u području primjene tihstandarda i smjernica
- monitoring provedbe u praksi i utjecaja savjetodavnih usluga; time se prikupljaju povratne informacije koje mogu poslužiti u prilagođavanju savjetodavnog procesa i poboljšanju ukupne učinkovitosti funkcija unutarnje revizije u javnim institucijama

- procjena kvalitete i učinkovitosti savjetodavnih usluga razvojem mehanizama za monitoring i evaluaciju ishoda savjetodavnih angažmana; to može uključivati procjenu toga jesu li provedene preporuke dane u okviru savjetodavnog angažmana i jesu li one dovele do poboljšanja upravljanja, procesa ili upravljanja rizicima
- promicanje dobre prakse i koristi unutarnje revizije kao pružatelja savjetodavnih usluga radi poboljšanja upravljanja, upravljanja rizicima i unutarnjih kontrola na institucijskoj i sektorskoj razini.

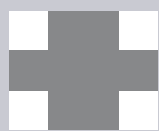
Većina zemalja članica PEMPAL-a uspostavila je regulatorni okvir kako bi unutarnjoj reviziji omogućila obavljanje savjetodavnog rada. Neke su zemlje razvile smjernice u obliku priručnika i predložaka za izvješćivanje. Zemlje članice PEMPAL-a koje su uspostavile SHJ izvještavaju o ograničenom broju raspoloživog osoblja za pružanje podrške jedinicama za unutarnju reviziju u smislu razvoja metodologije i najbolje prakse ili za monitoring pružanja savjetodavnih usluga.

Jedinice za unutarnju reviziju u **Gruziji** uključile su savjetodavne usluge u svoje standarde, ali nemaju uspostavljene standardne procese za njihovu provedbu niti bilo kakve predloške za izvješćivanje. Imaju uspostavljene procese kontrole kvalitete za rad na izražavanju uvjerenja, ali ne i za savjetodavni rad.

U **Kazahstanu** je savjetodavna funkcija jasno propisana zakonom. Ključni pokazatelj za SHJ je razina obavljenog savjetodavnog rada. Ona je sporadična. Od ukupno 27 jedinica za unutarnju reviziju samo 40 % obavlja savjetodavni rad. Taj je postotak vrlo nizak u slučaju lokalnih vlasti, od kojih samo jedna obavlja savjetodavni rad. SHJ nije procijenio kvalitetu rada, ali provodi radionice za proširenje znanja o dobroj praksi.

U **Litvi** je SHJ razvio jasan pravni okvir za savjetodavni rad te je izradio priručnik o provedbi i upravljanju savjetodavnim angažmanima. U Povelji o reviziji navodi se i kako se neovisnost i objektivnost unutarnje revizije moraju poštovati.

Osnovna stalna uloga SHJ-a je osigurati da jedinice za unutarnju reviziju znaju kako provesti navedene zadatke. No, SHJ ima i jedinstvenu priliku surađivati s rukovoditeljima kako bi oni znali kada i kako najbolje upotrijebiti funkciju unutarnje revizije u određenim područjima, na primjer, u samoprocjeni unutarnje kontrole.



DODATAK 1.

Procjena pilot-faze uvođenja sustava upravljanja elektroničkim dokumentima

Kontekst

Početkom 2022. Gradsko vijeće Kišinjeva, u Moldovi, donijelo je odluku o uvođenju sustava za upravljanje elektroničkim dokumentima (e-DMS). Gradsko vijeće je važno lokalno javno tijelo sa složenom organizacijskom strukturom, koje raspolaže velikim brojem dokumenata i spisa. Oslanjalo se na tradicionalni sustav za upravljanje dokumentima u papirnatom obliku koji nije bio efikasan te je dovodio do kašnjenja i poteškoća u pristupu informacijama.

Uvođenjem sustava e-DMS nastojala se povećati efikasnost i poboljšati upravljanje u Gradskom vijeću. Prednosti tog sustava su:

1. veća efikasnost: e-DMS znatno skraćuje vrijeme pretraživanja dokumenata, što zaposlenicima omogućuje da informacijama pristupaju brzo i jednostavno
2. bolja suradnja: sustav olakšava zajednički rad na dokumentima u stvarnom vremenu tako da većem broju korisnika omogućuje da u isto vrijeme rade na istoj datoteci, čime se promiču timski rad i produktivnost
3. poštovanje zahtjeva i sigurnost: e-DMS je opremljen pouzdanim sigurnosnim značajkama, uključujući kontrole pristupa, revizijski trag i kontrolu verzija, što osigurava poštovanje regulatornih zahtjeva i zaštitu osjetljivih informacija
4. ušteda troškova: smanjenje upotrebe papira i povezanih troškova pohrane dovodi do znatne uštede troškova subjekta

5. prilagodljivost: zahvaljujući uspješnoj pilot-fazi postavljeni su temelji za uvođenje sustava e-DMS u cijeloj organizaciji te je drugim podređenim subjektima omogućeno da ostvare koristi od poboljšanih procesa upravljanja dokumentima.

Odlučeno je da se u prvih šest mjeseci sustav upotrebljava u pilot-načinu rada. Sklopljen je ugovor sa softverskim poduzećem koje je vlasnik sustava e-DMS. Sustav je smješten na vladinoj platformi MCloud, kojom upravlja to softversko poduzeće. Ugovorom je propisano da softversko poduzeće pruža usluge za prilagodbu sustava potrebama Gradskog vijeća te da pruža savjete i usluge održavanja u pilot-fazi.

U toj su fazi korisnici sustava izvijestili o nekoliko problema. Zbog toga je pododjel zadužen za upravljanje sustavom u okviru ureda gradonačelnika više puta zatražio produljenje pilot-faze.

Gradonačelnik je pri zadnjem traženju produljenja pilot-faze pozvao voditelja unutarnje revizije i rekao da: „Gradsko vijeće Kišinjeva želi uspješno uvesti sustav e-DMS i ispuniti sve rokove uvođenja. Znam da stvari ne idu prema planu u tom procesu. Pomognite mi da utvrdim točan uzrok tih problema i moguća rješenja.”

Cilj

Cilj angažmana obuhvaćao je:

- i. procjenu trenutnog stanja uvođenja sustava e-DMS
- ii. utvrđivanje problema i izazova povezanih s prvim uvođenjem sustava e-DMS
- iii. pružanje preporuka za poboljšanje procesa u svrhu uspješnog uvođenja.

Opseg

Angažman je po prirodi bio savjetodavan. Opseg angažmana bio je usmjeren na sve procese pokrenute u svrhu uvođenja sustava e-DMS od dodjele ugovora softverskom poduzeću. Među ostalim, to su bili procesi za upravljanje promjenama, integraciju sustava, sigurnost, jednostavnost upotrebe i prilagodljivost.

Angažman je proveden u skladu s Međunarodnim standardima za stručnu provedbu unutarnje revizije. Rad na terenu u okviru tog angažmana počeo je 1. ožujka/marta 2024.

Metodologija

Tim za unutarnju reviziju proveo je angažman na sljedeći način:

- i. razgovorom s ključnim sudionicima, uključujući članove odbora, operativne rukovoditelje, administratora sustava e-DMS i drugo osoblje IT-a.
- ii. analizom ključnih dokumenata, uključujući poslovni plan za e-DMS, ugovor sa softverskim poduzećem, uloge i odgovornosti, politike i postupke upravljanja promjenama itd.
- iii. analizom povratnih informacija i pritužbi korisnika
- iv. dokumentiranjem procesa upravljanja promjenama izradom dijagrama toka
- v. ispitivanjem uzorka općih kontrola i kontrola aplikacije pružanjem preporuka rukovodstvu.

U nastavku je navedena raščlamba provedenih aktivnosti prema fazama.

Faza prije angažmana

- Početni sastanak: S gradonačelnikom je održan uvodni sastanak kako bi se steklo sveobuhvatno razumijevanje njihovih ciljeva, izazova i očekivanja od uvođenja sustava e-DMS.
- Taj angažman nije bio dio plana unutarnje revizije za tu godinu. Međutim, voditelj pododjela za reviziju pristao je pružiti potporu gradonačelniku u provedbi tog angažmana zbog i. dostupnosti kapaciteta i stručnog znanja u jedinici za unutarnju reviziju i ii. zbog toga što nije bilo razloga za zabrinutost u pogledu objektivnosti.
- Klijentu su pojašnjene glavne faze angažmana, uključujući fazu planiranja i utvrđivanja opsega, dijagnostičke procjene, osmišljavanja preporuka, izvješćivanja i praćenja provedbe.
- Prema dogovoru s klijentom nije provedena formalna dokumentirana procjena rizika i nisu razvijeni konkretni kriteriji za evaluaciju.

Faza angažmana

Prvi korak: planiranje i utvrđivanje opsega

- definiranje ciljeva savjetodavnog angažmana u okviru unutarnje revizije u suradnji s klijentom
- utvrđivanje opsega angažmana, uključujući konkretna područja koja treba razmotriti
- utvrđivanje rezultata angažmana, vremenskog okvira i potrebnih resursa
- utvrđivanje savjetodavnog pristupa i metodologije koju treba primijeniti
- izrada plana revizije, određivanje aktivnosti, vremenskih okvira i resursa potrebnih za misiju
- diskutiranje o planu s klijentom i odobrenje obiju strana

Drugi korak: dijagnostička procjena situacije (rad na terenu)

- prikupljanje podataka: prikupljanje relevantnih informacija i podataka putem razgovora, anketa, pregleda dokumenata i na druge načine, prema potrebi
- analiza prikupljenih podataka u svrhu utvrđivanja ključnih poteškoća, trendova i prilika za poboljšanje
- definiranje problema: jasno definiranje problema na temelju provedene analize, osiguranje usklađenosti s ciljevima klijenta

Glavne utvrđene poteškoće

- tehničke poteškoće
- nedostatak osposobljavanja, potpore i smjernica
- neusklađenosti u ugovoru za kupnju usluga potpore i održavanja
- nedostatak općih kontrola i kontrola aplikacije
- otpor prema promjenama

Sve su aktivnosti provedene u dijagnostičkoj fazi dokumentirane.

Treći korak: osmišljavanje rješenja/preporuka

- izrada sveobuhvatnog skupa rješenja i preporuka prilagođenih potrebama klijenta, uključujući poboljšanja procesa, organizacijske promjene i strateške inicijative
- ocjena izvedivosti: evaluacija izvedivosti i mogućeg učinka svakog rješenja uzimajući u obzir čimbenike kao što su troškovi, resursi, vremenski okvir i rizici

Četvrti korak: predstavljanje nalaza i preporuka

- izrada sveobuhvatnog izvješća u kojem su sažeti nalazi, temeljni uzroci i preporuke
- predstavljanje izvješća klijentu uz isticanje ključnih poteškoća i predloženih rješenja
- jasan opis koristi provedbe rješenja/preporuka i njihovo usklađivanje s očekivanjima klijenta

Ključne preporuke koje proizlaze iz angažmana

1. Revidirati ugovor o eksteralizaciji za usluge potpore sustavu e-DMS i usluge održavanja
2. Sastaviti detaljne smjernice za upotrebu sustava e-DMS i jasan plan aktivnosti za proces uvođenja
3. Pregledati i uskladiti politike o sigurnosti osobnih podataka i kibernetičkoj sigurnosti nakon uvođenja sustava e-DMS
4. Konsolidirati kapacitete subjekata u području IT-a
5. Osigurati upravljanje rizicima i pokretanje kontrola nakon uvođenja sustava

Peti korak: akcijski plan za provedbu preporuka / predloženih rješenja

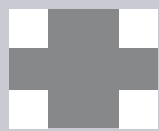
- izrada detaljnog akcijskog plana u kojem su opisani koraci uvođenja, odgovornosti i vremenski rokovi za svako rješenje (plan izrađuje pododjel odgovoran za upravljanje sustavom e-DMS)
- provjera mogu li aktivnosti koje je odredio klijent dovesti do provedbe preporuka

Šesti korak: praćenje provedbe i monitoring

- praćenje provedbe preporučenih aktivnosti i procjena napretka koji je subjekt ostvario u otklanjanju utvrđenih poteškoća
- pružanje stalne potpore i smjernica rukovodstvu u provedbi korektivnih mjera

Faza nakon angažmana

Prema potrebi, pružanje potpore i smjernica nakon angažmana, pružanje dodatne pomoći u razumijevanju preporuka ili suočavanju s novim izazovima.



DODATAK 2.

Poboljšanje korporativnog upravljanja u okviru Nacionalnog tijela za registriranje državljanstva

Kontekst

Nacionalno tijelo za registriranje državljanstva (NCRA) odgovorno je za registraciju i izdavanje osobnih iskaznica svim građanima. Odgovorno je i za održavanje svoje središnje baze podataka u kojoj su pohranjeni demografski i biometrijski podaci svih građana te za osiguranje sigurnosti i privatnosti svih prikupljenih informacija.

NCRA djeluje kao državno poduzeće (SOE) na koje se primjenjuju Propisi o državnim poduzećima (SOER) koji su doneseni 1. siječnja/januara 2023., a počeli su se primjenjivati 31. prosinca/decembra 2024.

Propisi o državnim poduzećima sadržavaju zahtjeve za učinkovito korporativno upravljanje državnim poduzećima koji se odnose na uloge i odgovornosti upravnog odbora, uključujući revizijsku komisiju, sastav odbora, pripremu financijskih izvještaja, unutarnje kontrole, vanjsku reviziju itd.

NCRA je 2023. provela mjere za osiguranje pridržavanja Propisa o državnim poduzećima kako bi do 31. prosinca/decembra 2024. osigurala spremnost na učinkovitu provedbu.

Taj savjetodavni angažman zatražio je predsjednik NCRA-e te je obuvaćen godišnjim planom unutarnje revizije za 2024.

Cilj

Cilj angažmana bio je pružiti preporuke za utvrđivanje nedostataka i ojačati pridržavanje nedavno uvedenih Propisa o državnim poduzećima prije stvarnog datuma početka provedbe.

Opseg

Angažman je po prirodi bio savjetodavan. Opseg angažmana bio je usmjeren na jedinice za financije i za unutarnju reviziju te na ulogu revizijske komisije u okviru upravnog odbora. Jedinica za financije i jedinica za unutarnju reviziju dvije su zasebne jedinice u okviru NCRA-e.

Pregledom nisu specifično obuhvaćeni aspekti povezani s primanjima upravnog odbora ili odabirom vanjske revizije.

Angažman je proveden u skladu s Međunarodnim standardima za stručnu provedbu unutarnje revizije. Rad na terenu u okviru tog angažmana počeo je 1. ožujka/marta 2024.

Metodologija

Tim za unutarnju reviziju usporedio je trenutačne prakse NCRA-e sa zahtjevima Propisa o državnim poduzećima kako bi utvrdio područja za poboljšanje i proveo sljedeće aktivnosti:

- razgovore s ključnim članovima osoblja i članovima revizijske komisije i komisije za imenovanje (dvije zasebne komisije u okviru upravnog odbora)
- pregled financijskih izvještaja i izvješća o vanjskoj reviziji

- razgovore s vanjskim revizorima
- pregled zapisnika odbora i drugih resursa

Kriteriji

Kriteriji upotrijebljeni za preporučena poboljšanja propisani su Propisima o državnim poduzećima za 2023.

Sažetak preporuka

Jačanje sastava revizijske komisije

- **Stanje:** Primijećeno je da, iako je revizijska komisija sastavljena od triju članova s iskustvom u financijama i računovodstvu, nitko od njih nije profesionalni računovođa.
- **Kriteriji:** U odjeljku 5. Propisa o državnim poduzećima propisuje se da se revizijska komisija u okviru upravnog odbora mora sastojati od najmanje triju članova s iskustvom u financijama i računovodstvu te od barem jednog člana koji je stručno kvalificiran računovođa.
- **Uzrok:** U procesu imenovanja članova revizijske komisije taj zahtjev iz Propisa o državnim poduzećima nije uzet u obzir.
- **Učinak:** Ta razlika može dovesti do nepridržavanja Propisa o državnim poduzećima i do nametanja kazni u skladu s odjeljkom 25. Propisa.
- **1. preporuka:** Komisija za imenovanje u okviru upravnog odbora ažurira svoju matricu sastava odbora kako bi specifično uzela u obzir zahtjev da jedan član revizijske komisije bude stručno kvalificiran računovođa.
- **Ocjena:** Visoka
- **Nadležnost:** Komisija za imenovanje, upravni odbor, NCRA
- **Provesti do:** 31. prosinca/decembra 2024.

Jačanje monitoringa zapisa o pristupu sustavu

- **Stanje:** Primijećeno je da se, iako se revizijski zapisi stvaraju pri svakom pristupu datotekama u središnjoj bazi podataka, njih ne pregledava redovito.
- **Kriteriji:** Odjeljkom 10. Propisa o državnim poduzećima propisuje se da svi predsjednici državnih poduzeća uspostave dostatne kontrole za ispunjavanje zahtjeva iz Zakona o privatnosti, uključujući osiguravanje redovitog monitoringa pristupa, upotrebe i objave osobnih podataka. Nadalje, odjeljkom 7. Politike o IT sigurnosti NCRA-e propisuje se provedba pregleda korisničkog pristupa na tjednoj osnovi.
- **Uzrok:** U diskusijama s glavnim službenikom za informacije zaključeno je da je nedostatak kapaciteta doprinio neredovitom pregledu zapisa o pristupu sustavu.
- **Učinak:** To može dovesti do znatnog rizika za ugled NCRA-e i do nepridržavanja Propisa o državnim poduzećima te do nametanja kazni u skladu s odjeljkom 25.
- **2. preporuka:** NCRA razmišlja o povećanju kapaciteta tima za IT sigurnost za potrebe provođenja pregleda korisničkog pristupa na tjednoj osnovi u skladu s Politikom o IT sigurnosti.
- **Ocjena:** Srednja
- **Nadležnost:** Glavni službenik za informacije
- **Provesti do:** 31. listopada/oktobra 2024.

Raspodjela

Upravni odbor, predsjednik NCRA-e, voditelj financija, voditelj ljudskih resursa



DODATAK 3.

Primjeri savjetodavnih izvješća u okviru unutarnje revizije

Primjeri drugih savjetodavnih izvješća u okviru unutarnje revizije radi usporedbe su dostupni na poveznicama u nastavku:

- **Savjetodavno izvješće u okviru unutarnje revizije o upravljanju kontinuitetom poslovanja u Britanskoj Kolumbiji**
(<https://www2.gov.bc.ca/assets/gov/british-columbians-our-governments/services-policies-for-government/internal-corporate-services/internal-audits/business-continuity-management-program-1-review.pdf>)
- **Savjetodavno izvješće u okviru unutarnje revizije o financijskom monitoringu i nadzoru za Ministarstvo djece i razvoja obitelji u Britanskoj Kolumbiji**
(<https://www2.gov.bc.ca/assets/gov/british-columbians-our-governments/services-policies-for-government/internal-corporate-services/internal-audits/mcfd-financial-monitoring-oversight-review.pdf>)
- **Savjetodavno izvješće u okviru unutarnje revizije o upravljanju informacijama za Ministarstvo usluga za građane u Britanskoj Kolumbiji**
(<https://www2.gov.bc.ca/assets/gov/british-columbians-our-governments/services-policies-for-government/internal-corporate-services/internal-audits/citz-imit-cim-review.pdf>)
- **Pregled vrijednosnih papira za razvoj u okviru unutarnje revizije za grad Edmonton**
(https://www.edmonton.ca/sites/default/files/public-files/12352_Development_Securities_with_Admin_Response.pdf?cb=1716558775)

