

UPRAVLJANJE FUNKCIJOM INTERNE REVIZIJE

UVOD

Funkcija interne revizije je složena i ima značajnu ulogu u postizanju uspeha cele organizacije kroz usluge uveravanja koje obezbeđuje kao podršku strukturi upravljanja organizacijom. U ovom napisu diskutujemo o tome šta je obuhvaćeno upravljanjem funkcijom interne revizije prema Standardu interne revizije 2000 – Upravljanje aktivnošću interne revizije, uz razmatranje Standarda 1000 – Svrha ovlašćenja i odgovornosti i 1100 – Nezavisnost i objektivnost. Utvrdili smo ključne uloge i odgovornosti izvršnog direktora interne revizije u pravljenju godišnjeg plana revizije (8). Dalje, prelazimo na politike i procedure sa ukupnim pregledom kako one obezbeđuju potrebne smernice i strukturu za funkciju interne revizije. Zatim, ispitali smo modele upravljanja ljudskim resursima u funkciji interne revizije, i na kraju koordinaciju uveravanja sa drugim provajderima uveravanja i izveštavanje odbora i višeg menadžmenta. Konačno, ovo istraživanje završavamo objašnjavajući tehnološke alate koji su na raspolaganju funkciji interne revizije i kako se oni koriste u upravljanju ovom funkcijom.

POZICIONIRANJE FUNKCIJE INTERNE REVIZIJE U ORGANIZACIJI

Postoji širok spektar mišljenja o tome gde može i treba da bude pozicionirana funkcija interne revizije u organizaciji u skladu sa Međunarodnim standardima IIA za profesionalnu praksu interne revizije (Standardi). Sa jedne strane tog spektra, funkcija interne revizije treba da bude pozicionirana na nivou višeg menadžmenta obezbeđujući funkciji uvid, ovlašćenje i odgovornost da: (1) nezavisno procenjuje kako menadžment ocenjuje sistem internih kontrola u organizaciji, i (2) ocenjuje sposobnost organizacije da postigne poslovne ciljeve i upravlja, prati i ublažava rizike

REZIME

Izvršni direktor revizije mora efikasno upravljati aktivnostima interne revizije kako bi osigurao da ona dodaje vrednost organizaciji. Funkcija interne revizije dodaje vrednost organizaciji onda kada razmatra strategije, ciljeve i rizike; teži da ponudi načine za unapređenje korporativnog upravljanja, upravljanja rizikom i kontrolnih procesa; i kada objektivno obezbeđuje relevantno uveravanje. U ovom radu su istražene odgovornosti izvršnog direktora revizije u oblasti godišnjeg planiranja, upravljanja ljudskim resursima, izveštavanja odbora i višeg menadžmenta, koordinacije sa drugim provajderima uveravanja.

Ključne reči: interna revizija, planiranje, upravljanje funkcijom, upravljanje ljudskim resursima.

¹ Univerzitet Singidunum, Beograd, e-mail: mile.stanisic@hotmail.com

u vezi sa postizanjem tih ciljeva. Pored usluga uveravanja, menadžment može da zahteva od interne revizije da pruža i konsultantske usluge u formi inicijativa ili projekata koji omogućavaju menadžmentu da koristi profesionalnu ekspertizu koju funkcija interne revizije poseduje. Sa druge strane spektra se nalaze organizacije koje ili nemaju funkcije interne revizije, ili pozicioniraju funkciju interne revizije mnogo niže u organizacionoj hijerarhiji, dodeljujući joj da obavlja najjednostavnije aktivnosti, kao što su uveravanje u kvalitet, usaglašenost sa zakonima i propisima, operativne i/ili druge aktivnosti obrade transakcija.

Kao odgovor na IIA definiciju interne revizije kao nezavisne objektivne aktivnosti uveravanja i konsaltinga planirane za ostvarenje dodatne vrednosti i unapređenje poslovanja organizacije koja pomaže organizaciji da ispunji svoje ciljeve obezbeđenjem sistematskog i profesionalnog pristupa za ocenjivanje i unapređenje efikasnosti procesa upravljanja rizikom, kontrole i upravljanja organizacijom, mnoge organizacije su pozicionirale svoju funkciju interne revizije kao aktivnost višeg menadžmenta koja je direktno odgovorna (podnosi izveštaj) odboru (upravnom odboru ili nadzornom odboru, u zavisnosti od organizacije). Organizacije koje nastavljaju da pozicioniraju funkciju interne revizije za obavljanje pre svega operativnih i nerevizijskih aktivnosti, kao što je ranije pomenuto, u suštini obavljaju funkciju koja nije u mogućnosti da obezbedi menadžmentu ocenjivanje planiranja i efikasnosti procesa upravljanja rizikom, kontrole i upravljanja zato što im nedostaje objektivnost da nezavisno ocenjuju poslovanje organizacije i ponude nepristrasne sugestije za unapređenje.

Pozicioniranost funkcije interne revizije mora da respektuje standard 1110 – Organizaciona nezavisnost (8). Izvršni rukovodilac revizije ima obavezu da izveštava onaj nivo u organizaciji koji funkciji interne revizije omogućava da ispunji svoje obaveze. Izvršni rukovodilac revizije mora, barem jednom godišnje, da potvrdi odboru organizacionu nezavisnost aktivnosti interne revizije. Neophodno je da funkcija interne revizije bude slobodna od mešanja drugih kod određivanja obuhvata revizije, izvršenja posla i izveštavanja o rezultatima. Izvršni rukovodilac revizije mora odboru da obelodani takvo mešanje i da razgovara sa njim o posledicama.(6)

Organizacije koje su prepoznale značaj postavljanja funkcije interne revizije na poziciju koja maksimalno unapređuje sposobnost za ocenjivanje efikasnosti postojećih procesa

Funkcija interne revizije mora da bude slobodna od mešanja drugih kod određivanja obuhvata revizije, izvršenja posla i izveštavanja o rezultatima.

upravljanja rizikom, kontrole i upravljanja, često to rade preko pozicije višeg menadžmenta, opisane u Standardima kao *izvršni rukovodilac revizije*. U IIA Standardu 2000 – Upravljanje funkcijom interne revizije, navodi se da izvršni rukovodilac revizije mora na efikasan način da upravlja funkcijom interne revizije da bi obezbedio da ona doda vrednost organizaciji.“ Potvrđujući da je izvršni rukovodilac revizije centralna ličnost za uspešnu funkciju interne revizije, interpretiranje Standarda 2000 ide dalje sa navodima da „se funkcijom interne revizije upravlja na efikasan način kada:

- Rezultati rada funkcije interne revizije postignu cilj i odgovornost iz povelje interne revizije;
- Funkcija interne revizije je u skladu sa Definicijom interne revizije i Standardima; i
- Pojedinci koji čine deo funkcije interne revizije pokazuju da poštuju Etički kodeks i Standarde.“ (11)

ULOGA POVELJE INTERNE REVIZIJE U UPRAVLJANJU

Povelja interne revizije je formalni dokument koji definiše svrhu, ovlašćenje i odgovornost funkcije interne revizije. Povelja interne revizije ustanovljava poziciju aktivnosti interne revizije u organizaciji, uključujući i prirodu odnosa funkcionalnog izveštavanja odbora – koje vrši izvršni rukovodilac revizije, daje ovlašćenje za pristupanje zapisima, osoblju i sredstvima od značaja za izvršenje revizija i definiše obuhvat aktivnosti interne revizije. Konačno odobrenje povelje interne revizije u nadležnosti je odbora.

Neophodan uslov za izvršnog rukovodioca revizije jeste da ispuni odgovornosti, u smislu da kreira povelju kojom se „utvrđuje pozicija funkcije interne revizije u okviru organizacije, ovlašćuje pristup evidencijama, kadrovima i fizičkoj imovini koji su relevantni za obavljanje angažmana, i definiše delokrug aktivnosti interne revizije.“ (IIA Standard 1000 – Cilj, ovlašćenje i odgovornost) (8). Pored navođenja cilja, ovlašćenja i odgovornosti funkcije interne revizije u povelji, treba obuhvatiti i usluge uveravanja i konsaltinga. Važno je znati da funkcija interne revizije i odbor za reviziju imaju odvojene povelje u kojima se opisuju specifične i posebne obaveze za organizaciju svake od njih, ali da uzimaju u obzir i odražavaju inherentnu nezavisnost obeju. Povelja funkcije interne revizije je podređena povelji odbora za reviziju i mora da je podržava, i ne bude u kontradiktornosti sa njom. Funkcija interne revizije često dopunjuje povelju formalnim navodima vizije i/ili

Pored navođenja cilja, ovlašćenja i odgovornosti funkcije interne revizije u povelji, treba obuhvatiti i usluge uveravanja i konsaltinga.

misije, kao i detaljnom dugoročnom strategijom za funkciju interne revizije. Često su ove dopunske informacije, zajedno sa poslovnim budžetima i planovima resursa, uključene u godišnji plan interne revizije koji se prezentira (dostavlja) odboru za reviziju na pregled i odobravanje. Ova razna posebna dokumenta, zajedno sa poslovnim politikama i procedurama funkcije interne revizije, obično se kombinuju sa skupom principa za usmeravanje (uglavnom se naziva „priručnikom za reviziju“) koji, zajedno sa ostalim proceduralnim informacijama, upravlja funkcijom interne revizije. (2)

Ključni rizici moraju biti kontrolisani i praćeni da bi organizacija uspešno ispunila svoje poslovne ciljeve.

Pored ustanovljavanja povelje, misije i/ili vizije i plana interne revizije, izvršni rukovodilac revizije je odgovoran za uspostavljanje i održavanje nezavisnosti, objektivnosti, stručnosti i dužne profesionalne pažnje u funkciji interne revizije. Kao što je ranije navedeno, pozicioniranje funkcije interne revizije utiče na stepen do kojeg ona može da ostane objektivna. Postavljanje na nivo višeg menadžmenta sa direktnim pristupom odboru obezbeđuje funkciji interne revizije veću nezavisnost, a time i veću objektivnost. Učešće odbora u izboru, ocenjivanju i otpuštanju izvršnog rukovodioca revizije dalje unapređuje mogućnost izvršnog rukovodioca revizije da održava nezavisnost organizacije i svodi na minimum mogućnost višeg menadžmenta da ima preteran uticaj koji bi se značajno odrazio na njegovu sposobnost da se ponaša nepristrasno. U idealnom slučaju, funkcija će biti pozicionirana dovoljno visoko u okviru organizacije sa direktnim pristupom odboru u skladu sa zahtevima i preporukama IIA.

PLANIRANJE

Izvršni rukovodilac revizije je odgovoran za izradu poslovnog budžeta i raspoređivanje resursa na način utvrđen tako da se ispuni godišnji plan interne revizije. Godišnji plan izrađuje funkcija interne revizije preko određenog procesa kojim se identifikuju i određuju prioriteti mogućih entiteta revizije (poslovne jedinice ili procesi, nazvani „univerzumom revizije“) odgovornim za ublažavanje ključnih strateških rizika, rizika u poslovanju, izveštavanju i usaglašenosti sa zakonima i propisima na nivoe prihvatljive za odbor direktora i viši menadžment organizacije. Ključni rizici su oni sa kojima se suočava organizacija i koji moraju biti kontrolisani i praćeni da bi organizacija uspešno ispunila svoje definisane poslovne ciljeve. Ovi rizici, kako su utvrđeni od strane višeg menadžmenta, treba da budu nezavisno potvrđeni od strane funkcije interne revizije. Pošto su utvrđeni i

usaglašeni ključni rizici, izvršni rukovodilac revizije odlučuje koje specifične poslovne jedinice i procesi su odgovorni za ublažavanje ovih rizika. Dobijene informacije zatim postaju predmet procesa kojim se određuju prioriteti i rangiranja rizika i odgovarajućih poslovnih jedinica i procesa. Izvršni rukovodilac revizije razmatra sve ove informacije i određuje ljudske i finansijske resurse potrebne za obezbeđenje odgovarajućeg delokruga revizije koji predstavlja prioritete. Rezultati toga su sveobuhvatni plan interne revizije koji obuhvata usluge uveravanja i konsultativne usluge potrebne za ocenjivanje koliko efikasno organizacija upravlja rizicima koji predstavljaju opasnost za poslovne ciljeve, i utvrđivanje mogućnosti za unapređenje upravljanja rizikom. Plan revizije se potom može primeniti dodeljivanjem posebnih kadrova pojedinačnim angažmanima u planu za sledeću fiskalnu godinu. Funkcije interne revizije će primenjivati i raspoređivati resurse za izvršenje plana interne revizije tokom fiskalne godine, a mnogi će ažurirati i ponovo praviti plan interne revizije češće nego na godišnjem nivou (na primer, tromesečno ili mesečno).(3)

Postoji više teorija za strukturiranje plana interne revizije. Mnoge funkcije interne revizije se kreću prema složenom i sveobuhvatnom procesu u kojem viši menadžment i funkcija interne revizije sarađuju da bi obavili formalno ocenjivanje rizika na nivou organizacije, kako bi utvrdili listu prioriteta ključnih scenarija rizika sa kojima se organizacija suočava i kojima mora na pravilan način da upravlja da bi postigla ključne poslovne ciljeve. Međutim, uobičajenije je da ovaj proces bude neformalan i mnogo manje kooperativan po svojoj prirodi. Bez obzira na to kakav proces se koristi, maksimalna efikasnost se postiže kada se proces ocenjivanja rizika obavlja godišnje na početku ili pre kraja fiskalne godine organizacije. Na ovaj način se omogućava izvršnom rukovodiocu revizije da uskladi resurse revizije za narednu godinu sa zaključcima koje donosi menadžment u toku procesa ocenjivanja rizika. Stavljanje na raspolaganje izvršnom rukovodiocu revizije definitivne liste entiteta za reviziju koja se odnosi na prioritetne rizike, omogućava se stvaranje plana interne revizije korišćenjem pristupa baziranog na rizicima od vrha naniže. Međutim, mnoge organizacije i njihove funkcije interne revizije još uvek ne koriste ovaj pristup. Umesto toga, one i dalje prave planove interne revizije kojima ciklično češće obavljaju reviziju sva-ke oblasti organizacije sa visokoprioritetnim poslovnim jedinicama ili procesima, a ređe poslovnih jedinice ili procesa nižeg prioriteta.

Kada se proces ocenjivanja rizika obavlja pre kraja godine, interna revizija ima mogućnost da uskladi resurse revizije za narednu godinu sa zaključcima koje donosi menadžment u toku procesa ocenjivanja rizika.

Proces planiranja treba da obuhvata utvrđivanje ciljeva, planova angažovanja, planova kadrova i finansijskih budžeta. Pored toga, efikasno planiranje treba da odražava povelju interne revizije i bude konzistentno sa ciljevima organizacije.

SAOPŠTAVANJE I ODOBRAVANJE

Nakon što se utvrdi plan interne revizije, izvršni rukovodilac revizije ima obavezu da ga dostavi višem menadžmentu i odboru na odobrenje. Zahtevi koji se odnose na resurse, značajne međuvremene promene i potencijalne implikacije ograničenja resursa, treba da budu dostavljeni višem menadžmentu i odboru (IIA Standard 2020 – Obaveštavanje i odobrenje).

Specifične preporuke za ispunjavanje ovog zahteva su:

1. Izvršni rukovodilac revizije će godišnje dostavljati višem menadžmentu i odboru kratak pregled plana interne revizije, plana rada, plana kadrova i finansijskog budžeta radi pregleda i odobrenja. U ovom kratkom pregledu će viši menadžment i odbor biti obavješteni o delokrugu rada interne revizije i ograničenjima u vezi sa tim delokrugom. Izvršni rukovodilac revizije će ih takođe obavestiti o svim značajnim međuvremenim promenama radi odobrenja i informisanja.
2. Odobreni plan rada angažovanja, plan osoblja i finansijski budžet, zajedno sa značajnim međuvremenim promenama, treba da sadrže dovoljno informacija da omoguće višem menadžmentu i odboru da se uvere da li ciljevi i planovi funkcije interne revizije podržavaju ciljeve i planove organizacije i odbora i da li su u skladu sa poveljom interne revizije. (8)

UPRAVLJANJE RESURSIMA

Prilikom primene plana funkcije interne revizije posebno se razmatra kako alocirati tj. rasporediti resurse. Odgovornost izvršnog rukovodioca revizije je da „obezbedi da resursi interne revizije budu odgovarajući, dovoljni i efikasno raspoređeni da bi se dobio odobreni plan“ (IIA Standard 2030 – Upravljanje resursima). (8)

Organizaciona struktura i strategija zapošljavanja osoblja

Funkcije interne revizije treba da budu strukturirane na način koji je u skladu sa potrebama i kulturom njihovih organizacija. Izvršni rukovodilac revizije može da odabere da koristi ravnomernu organizacionu strukturu u kojoj je većina internih revizora manje-više na istom nivou sposobnosti, iskustva i radnog staža. Po pravilu, ova vrsta organizacije stvara funkciju interne revizije koja je stabilna, veoma iskusna i spremna na saradnju. Potreban je nadzor malog obima i temeljan i pouzdan rad koji se obavlja. Međutim, ravnomerna organizaciona struktura ima više troškova zbog većih plata koje su potrebne da bi se zadržali revizori koji poseduju visok nivo znanja i iskustva. Druge funkcije interne revizije su više hijerarhijskog tipa po svojoj prirodi, sa revizorima koji rade na terenu i koji podnose izveštaje i uče od viših revizora koji opet podnose izveštaje i uče od menadžera i direktora koji su mentori onima na pozicijama podređenim njihovim, ali podržavaju izvršnog rukovodioca revizije koji je iznad njih.

Funkcije interne revizije koje imaju hijerarhijsku strukturu su dinamičnije zbog činjenice da se pozicije često rotiraju. Kako se ljudi na pozicijama blizu vrha organizacione strukture pomeraju naviše i ponekad izvan ove funkcije, ljudi na nižim pozicijama se pomeraju naviše na nedavno upražnjene pozicije. Na ovaj način se omogućava razvoj u okviru funkcije i vodi ka razvoju raznih sposobnosti i novih perspektiva sa nižim troškovima. Međutim, obe vrste organizacije se oslanjaju na članove osoblja koji nastavljaju sa obukom i proširuju svoje sposobnosti.

Tipična hijerarhijska funkcija interne revizije obuhvata saradnike na raznim pozicijama čije su specifične uloge međusobno povezane u okviru funkcije, uključujući: revizora, višeg revizora, menadžera revizije, direktora revizije i izvršnog direktora revizije.

Menadžeri revizije vrše nadzor i upravljaju angažmanima u skladu sa utvrđenim planom revizije. Pored toga, menadžeri revizije pomažu u razvoju i održavanju godišnjeg plana interne revizije i modela rizika za dodeljene oblasti, izdaju saopštenja o angažmanima i nadziru više revizore.

Pozicije direktora revizije mogu postojati u većim funkcijama interne revizije. Direktori revizije pomažu u razvoju celokupne strategije i planiranja interne revizije, uključujući prezentiranje i pregled strategije, misije, povelje i plana interne revizije sa odborom i višim menadžmentom. Direktori revizije takođe vrše nadzor menadžera i odgovorni su za angažovanje i otpuštanje saradnika interne revizije.

Funkcije interne revizije koje imaju hijerarhijsku strukturu su dinamičnije zbog činjenice da se pozicije često rotiraju.

Izvršni direktor revizije razvija, usmerava, organizuje, prati, planira i upravlja planom i budžetom interne revizije odobrenima od strane odbora za reviziju, sa ciljem da utvrdi tačnost finansijskih evidencija, efikasnost poslovnih praksi i usaglašenost sa politikama, procedurama, zakonima i propisima. Izvršni direktor revizije takođe nadzire tim menadžmenta interne revizije (direktore i menadžere revizije), nadgleda celokupnu funkciju interne revizije i odobrava angažovanje i otpuštanje internih revizora.

Okvir kompetentnosti internog revizora (*The Internal Auditor Competency Framework*), koji je objavio IIA, obezbeđuje detaljne informacije o minimalnom nivou znanja i sposobnosti koje interni revizori treba da poseduju u različitim tačkama svoje karijere u četiri oblasti: oblasti interpersonalnih sposobnosti, alata i tehnika, standarda interne revizije, i znanja. (4)

Planovi za angažovanje osoblja

Mada su neki aspekti održavanja odgovarajućih ljudskih resursa delegirani drugim saradnicima višeg nivoa u funkciji interne revizije (na primer, direktori i menadžeri mogu da obave veliki deo regrutovanja i početne selekcije kandidata), izvršni direktor revizije je „prvenstveno odgovoran za dovoljan nivo i upravljanje resursima interne revizije na način kojim se obezbeđuje ispunjenje odgovornosti interne revizije“, kako je detaljno objašnjeno u povelji interne revizije. To uključuje efikasno informisanje višeg menadžmenta i odbora o potrebama za resursima i izveštavanje o stanju. Pored toga, izvršni direktor revizije mora da obezbedi da funkcija interne revizije poseduje sposobnosti i znanja koji su potrebni za obavljanje plana interne revizije i da obavlja aktivnosti revizije ekstenzivno, temeljno i blagovremeno, što očekuju viši menadžment i odbor kao što je navedeno u povelji interne revizije.

Izvršni direktor revizije takođe mora da rasporedi ljudske resurse na efikasan način, što znači da internim revizorima treba da budu dodeljeni angažmanima za koje su kvalifikovani i sposobni da ih obavljaju. U nekim slučajevima, pojedinci sa specijalnim znanjem i/ili sposobnostima na drugim mestima u organizaciji (ili iz izvora van organizacije) mogu da pomognu kod angažmana interne revizije, kada neophodne kompetentnosti nisu na raspolagju u okviru funkcije interne revizije.

Posmatrano iz šire perspektive, izvršni direktor revizije uzima u obzir planiranje onog što je nasleđeno i obezbeđuje

Kada neophodne kompetentnosti nisu na raspolagju u okviru funkcije interne revizije, pojedinci sa specijalnim znanjem i/ili sposobnostima iz iste ili druge organizacije mogu da pomognu kod angažmana interne revizije.

da postoji solidan program za ocenjivanje i razvoj osoblja. Kao i kod drugih oblasti upravljanja funkcijom interne revizije, izvršni direktor revizije mora da održava otvorenu komunikaciju sa višim menadžmentom i odborom u vezi sa ljudskim resursima. Po pravilu, ova komunikacija ima formu redovnog ažuriranja za vreme periodičnih sastanaka odbora, kao što su sastanci odbora za reviziju. Ova korigovanja obuhvataju „kratak pregled stanja i adekvatnost resursa“ zajedno sa „metrikom i ciljevima da bi se pratila ukupna adekvatnost resursa, uključujući poređenja resursa sa planom interne revizije, uticaj privremenih nedostataka ili upražnjenih radnih mesta, aktivnosti obrazovanja i obuke, i promene potreba za specifičnim sposobnostima baziranim na promenama u poslovanju, programima, sistemima i kontrolama organizacije“.

Prakse angažovanja osoblja

Izvršni rukovodilac revizije je odgovoran za angažovanje saradnika da bi se popunila organizaciona struktura funkcije interne revizije na način koji maksimalno unapređuje efikasnost, obezbeđuje na efikasan način potrebnu profesionalnu bazu i pravilno iskorišćava finansijski budžet. Da bi ovo učinio, izvršni direktor revizije po pravilu pokušava da angažuje pojedince koji su prošli obuku i poseduju ekspertizu iz raznih oblasti, uključujući finansijsko računovodstvo i izveštavanje, IT, poslovanje, zakone i propise i delatnost organizacije.

Izvršni rukovodilac revizije mora da održava otvorenu komunikaciju sa višim menadžmentom i odborom u vezi sa ljudskim resursima.

Strateško korišćenje spoljnih izvora

Strateško korišćenje spoljnih izvora (provajdera), takođe nazvano *co-sourcing* i *outsourcing*, omogućava izvršnom direktoru revizije da optimalno unapredi stručnu bazu i finansijska razmatranja u vezi sa osobljem. Izvršni direktor revizije, korišćenjem strateškog korišćenja spoljnih provajdera, u mogućnosti je da održava troškove/efikasnost funkcije interne revizije angažovanjem stalnih saradnika koji imaju široku generalizovanu bazu sposobnosti, a istovremeno je i fleksibilan da angažuje tehničke eksperte koji su potrebni za specifične projekte ili angažmane, ali koji ne bi zbog preteranih troškova bili stalno angažovani. Strateško korišćenje spoljnih provajdera se takođe koristi prilikom planiranja kada potrebni planirani časovi za ispunjavanje plana interne revizije prelaze broj časova koji su na raspolaganju od

strane stalnog osoblja, ili kada bi angažovanje drugih članova osoblja bilo neefikasno, zabranjeno zbog prevelikih troškova, ili bi bilo neizvodljivo u postojećim tržišnim uslovima.

OBUKA I MENTORING

Razvoj osoblja je posebno značajno za funkciju interne revizije zbog zahteva koji su postavljeni ovoj funkciji u pogledu stručnosti i dužne profesionalne pažnje. Mada je u IIA Standardu 1220 – Dužna profesionalna pažnja posebno istaknuto da se ne zahteva nepogrešivost, moralna obaveza osoblja je da njihovo znanje iz oblasti određene delatnosti i sposobnosti iz oblasti revizije bude aktuelno. To se pre svega stiče preko stalne obuke i savetovanja sa mentorima, kao i kontinuiranog profesionalnog obrazovanja. Pojedine funkcije interne revizije utvrđuju zahteve koji se odnose na minimalni nivo obuke i profesionalni razvoj, što po pravilu obuhvata profesionalne sertifikate (na primer: CIA, CPA, CISA i CFE) i odgovarajuće minimalno kontinuirano profesionalno obrazovanje koje se zahteva da bi se održale funkcije.

Planiranje karijere i profesionalni razvoj

Pored obuke i savetovanja sa mentorima koji se zahtevaju da bi se ispunili standardi znanja i dužne profesionalne pažnje, dobra funkcija interne revizije će voditi računa o planiranju razvoja i nastavka karijere. Time se omogućava da sa svaki saradnik razvije i primeni celokupan plan za postizanje dugoročnih ciljeva što se tiče njihove karijere i ostane član funkcije interne revizije. Solidan proces planiranja karijere i profesionalnog razvoja takođe obezbeđuje da funkcija interne revizije nastavi da ima kvalifikovano i sposobno osoblje koje će da izvrši odobreni plan revizije i ispuni svoj cilj, ovlašćenje i odgovornost kako je to definisano u povelji funkcije.

Planiranje

Kada jednom ima na raspolaganju i pravilno organizovane razne profile stalnih saradnika i spoljnih saradnika u okviru funkcije interne revizije, izvršni direktor revizije može da počne sa raspoređivanjem specifičnih angažovanja i projekata onom osoblju koje je najpogodnije za njihovo obavljanje. Ovo je tačka u kojoj koristi dobre prakse angažovanja i pravilnog obima postaju očigledni. Izvršni direktor revizije

maksimalno povećava finansijski budžet stvaranjem timova interne revizije koji će, na bazi svojih sposobnosti i ekspertize, najefikasnije ispuniti ciljeve specifičnog angažmana. Istovremeno, izvršni direktor revizije razmatra potrebe za razvojem osoblja i vodi računa da se uspostavi ravnoteža između mogućnosti razvoja koje specifičan angažman može da obezbedi o i potrebe da se obavi angažman u okvirima planiranog vremena.

Finansijski budžet

Finansijski budžet je pre svega uslovljen planom interne revizije, organizacionom strukturom i strategijom koja se odnosi na osoblje. Izvršni direktor revizije mora pažljivo da oceni finansijske resurse koji su potrebni da se ispune ciljevi koji su postavljeni.

POLITIKE I PROCEDURE

U Standardu koji se odnosi na primenu politika i procedura se jednostavno navodi da „CAE mora da utvrdi politike i procedure kao smernice za aktivnost interne revizije“ (IIA Standarda 2040 – Politike i procedure) (8). Preporučuje se da politike i procedure budu usklađene sa veličinom funkcije interne revizije. Izvršni direktor revizije utvrđuje politike i procedure. Formalni administrativni i tehnički priručnici za reviziju možda nisu potrebni za sve aktivnosti interne revizije. Aktivnošću interne revizije manjeg obima se može upravljati neformalno. Njihovo osoblje revizije može biti usmeravano i kontrolisano preko dnevne, neposredne supervizije i memoranduma u kojima se navode politike i procedure koje treba primeniti. Kod aktivnosti interne revizije većeg obima bitne su formalnije i sveobuhvatnije politike i procedure kao smernice osoblju interne revizije u izvršavanju plana interne revizije.

Ako je aktivnost interne revizije manjeg obima, onda se njom može upravljati i neformalno.

KOORDINACIJA UVERAVANJA

U skladu sa IIA Standardom 2050 – Koordinisanje, „izvršni direktor revizije treba da razmeni informacije i koordinira aktivnosti sa drugim internim i eksternim provajderima usluga uveravanja i konsaltinga da bi obezbedio pravi lan delokrug i smanjio dupliranje rada.“ Koordinisanje rada funkcije interne revizije sa radom drugih internih i

eksternih provajdera usluga uveravanja i konsaltinga je značajno zbog povećanja efektivnosti i efikasnosti.

Mnoge organizacije imaju više načina kako da obezbede poslovanje u okvirima prihvatljivog rizika. Organizacije koje posluju u visokoregulisanom okruženju posebno imaju potrebu da pokažu da su ublažile mnoge rizike, koji su predstavljali veliku opasnost, do razumnog nivoa. Da bi to uradile, one primenjuju tehniku postepenog uveravanja (po nivoima, slojevima) kako bi ublažile rizike koje je potrebno umanjiti ili koje žele da smanje. Jedan uobičajeni primer ove strategije je *Model tri linije*. (5)

U ovom modelu organizacija primenjuje načine uz pomoć kojih obezbeđuje uveravanje da su rizici sa kojima se organizacija suočava smanjeni na nivo prihvatljivog rizika. Iako se ovo naziva *Modelom tri linije*, u zavisnosti od organizacije i njene strukture može postojati više od tri definisane linije uveravanja.

Model tri linije smešta eksterne nezavisne provajdere usluga uveravanja izvan modela. Kao što je prikazano na ovom modelu, organizacije ga mogu prilagoditi u cilju objašnjenja svog posebnog pristupa ili filozofije.

Prva linija. Menadžment preuzima odgovornost za ocenjivanje i ublažavanje rizika i za održavanje efikasnih internih kontrola.

Druga linija. Različite oblasti u okviru organizacije rade zajedno da pomognu ublažavanju rizika olakšavanjem i praćenjem upravljanja rizikom u organizaciji. Ove oblasti su takođe uključene u saopštavanje informacija o rizicima. Funkcija interne revizije koordinira ovim oblastima tako što je partner u ocenjivanjima rizika, zastupa i obezbeđuje povratne odgovore u vezi sa oblastima promena u organizaciji, itd. Koordinisanje ne ugrožava nezavisnost ili objektivnost funkcije interne revizije.

Treća linija. Funkcija interne revizije je treća linija. Ključna razlika između ove linije i prethodne dve je u tome što je ova linija nezavisna od menadžmenta.

Koordinacija između ove tri linije može da varira u velikoj meri, u zavisnosti od organizacije. U manjim, manje uređenim organizacijama, koordinacija može biti manje formalna da bi se postigla željena efikasnost. U većim, uređenijim organizacijama, koordinacija može da bude sasvim formalna i uključena. Ove organizacije po pravilu moraju da počnu izradom mape uveravanja kojom se utvrđuje gde u okviru organizacije postoji proces ublažavanja rizika, ko obezbeđuje taj proces, koje profesionalne standarde različiti provajderi usluga uveravanja primenjuju i kakvi su dinamika i vreme obezbeđenih aktivnosti uveravanja. Ovaj proces

može biti dugotrajan na početku, ali često se ostvari efikasnost vredna toga. (7)

Dodatne linije. Pored prethodno opisanih internih linija, organizacije se takođe oslanjaju na eksterne izvore za uveravanje da su njihovi rizici ublaženi na adekvatan način. Najznačajnije je da oni obuhvataju nezavisne spoljne revizore i regulatorna tela. Bez obzira na to da li ih organizacija formalno uključuje u svoj model, oni obezbeđuju dodatni nivo eksternog nezavisnog uveravanja za organizaciju.

Iako je važno izbalansirati rad drugih internih i eksternih aktivnosti uveravanja i konsaltinga, najuobičajenija forma takve saradnje je ona sa nezavisnim spoljnim revizorima (10). Saradnja se odnosi na okolnosti pod kojima funkcija interne revizije može da koristi rad koji obavljaju spoljni nezavisni revizori. Izvršni direktor revizije treba da preduzme korake potrebne da se upozna sa radom koji obavljaju spoljni nezavisni revizori, uključujući:

- „Prirodu, obim i vreme planiranog rada od strane nezavisnih spoljnih revizora da bi se ispunio planirani rad nezavisnih spoljnih revizora, u saradnji sa planiranim radom internih revizora, u skladu sa zahtevima Standarda 2100 (Priroda posla) (8).
- Ocenjivanje rizika i materijalnosti od strane nezavisnih spoljnih revizora.
- Tehnike, metode i terminologiju (nezavisnih spoljnih) revizora koja omogućava izvršnom direktoru revizije da: (1) koordiniše rad internih i spoljnih revizora; (2) oceni, pouzdanosti radi, rad spoljnih revizora; i (3) komunicira na efikasan način sa spoljnim revizorima.
- Pristup programima i radnim papirima spoljnih revizora da bi se uverio da se na rad spoljnih revizora može osloniti kod ciljeva interne revizije. Interni revizori su odgovorni za poštovanje poverljivosti tih programa i radnih papira.“ (1)

Mada je izvršni direktor revizije odgovoran za koordinaciju između funkcije interne revizije i nezavisnih spoljnih revizora, odbor je odgovoran za nadzor tog koordinisanja, kao i rada koji obavljaju nezavisni spoljni revizori. To znači da je potrebno da izvršni direktor revizije dobije podršku odbora da efikasno koordiniše rad između funkcije interne revizije i nezavisnih spoljnih revizora. Izvršni direktor revizije obaveštava odbor o rezultatima stalnih ocenjivanja ove koordinacije upotrebno, kao i o radu nezavisnih spoljnih revizora posebno, kroz redovno informisanje. (9)

IZVEŠTAVANJE ODBORA I VIŠEG MENADŽMENTA

Izvršni direktor revizije ima odgovornost „da periodično izveštava viši menadžment i odbor o cilju, ovlašćenju i odgovornosti aktivnosti interne revizije, i izvršavanju plana. Izveštavanje mora takođe da obuhvata značajna pitanja koja se odnose na izloženost rizicima, i kontrolu, uključujući rizik od prevara, probleme u upravljanju, i druga pitanja potrebna ili zahtevana od strane višeg menadžment i odbora.“ (IIA Standard 2060 – Izveštavanje višeg menadžmenta i odbora) (8). Izvršni direktor revizije dokazuje, odnosno dokumentuje, ispunjavanje ovih profesionalnih odgovornosti periodičnim izveštavanjem o rezultatima stalnih aktivnosti interne revizije, višeg menadžmenta i odbora za reviziju u toku rutinskih planiranih sastanaka u toku godine.

Funkcija interne revizije nezavisno ocenjuje proces koji je menadžment obavio da bi doneo svoje zaključke.

„O značajnim odstupanjima od odobrenih planova rada angažmana, planova angažovanja osoblja, i finansijskih budžeta; razlozima za odstupanja; i koje aktivnosti su preduzete ili je potrebno preduzeti“ treba izveštavati, u vidu značajnih nalaza i preporuka koji se odnose na angažmane. U slučajevima kada su viši menadžment i/ili odbor prihvatili rizik nekorigovanja značajnih nalaza kod angažmana, izvršni direktor revizije donosi odluku da li da o tome izvesti odbor, što zavisi od tekućih okolnosti, uključujući nedavne promene u upravljanju ili profilu rizika u organizaciji.

Menadžment i izvršni direktor revizije usklađuju svoje napore da bi rutinski izveštavali o raznim aktivnostima koje se odnose na rizike i kontrole koje obavljaju u skladu sa ulogama i odgovornostima koje su im dodelili odbor i odbor za reviziju. Time su, po pravilu, obuhvaćeni izveštaji koji uključuju:

- Izveštaje o monitoringu poslovnih jedinica i monitoringu rizika.
- Izveštaje o aktivnostima nezavisnih spoljnih revizora.
- Izveštaje o ključnim finansijskim aktivnostima.
- Izveštaje o aktivnostima upravljanja rizikom.
- Izveštaje o monitoringu pravnih pitanja i usaglašenosti sa zakonima i propisima.

Kao svoj minimum, funkcija interne revizije nezavisno ocenjuje proces koji je menadžment obavio da bi doneo svoje zaključke. Međutim, mnogi izvršni direktori revizije imaju obavezu da daju nezavisno mišljenje o sistemu internih kontrola organizacije nad finansijskim izveštavanjem. Ovo

mišljenje se dostavlja odboru za reviziju istovremeno sa tvrdnjama (obrazloženjima) menadžmenta u vezi sa sistemom internih kontrola.

Izvršni direktor revizije odgovoran je za održavanje odnosa sa organima koji mogu da imaju potencijalno konfliktne očekivanja, uključujući odbor za reviziju, viši menadžment, menadžment odeljenja i razne zainteresovane treće strane (regulatorna tela i nezavisne spoljne revizore posebno). Ukoliko izveštaj o reviziji ne sadrži slabosti i ako revizor zaključuje da su interne kontrole planirane adekvatno i funkcionišu efikasno, tu po pravilu nema neusaglašenosti između strana. Međutim, ukoliko funkcija interne revizije utvrdi da su interne kontrole planirane na neadekvatan način i/ili ne funkcionišu na efikasan način, što ima za rezultat neslaganje između menadžmenta i jedne ili više strana, situacija postaje komplikovana. Nije dovoljno da izvršni direktor revizije jednostavno izvesti o takvom neslaganju odbor i viši menadžment, već on mora sve zaključke da usaglas i izvesti odbor i viši menadžment i o tome kako će to biti ispravljeno. Samo u veoma retkim slučajevima, kada izvršni direktor revizije i menadžment propuste da postignu saglasnost u vezi sa određenim zapažanjima i/ili odlukama, izvršni direktor revizije izvestiće o određenim nalazima koji nisu praćeni takvim odlukama.

Tehnologija ima sve veću ulogu u procesu interne revizije.

KORIŠĆENJE TEHNOLOGIJE KAO PODRŠKE UPRAVLJANJU

Tehnologija ima sve veću ulogu u procesu interne revizije. Na raspolaganju postoji sve više i više tehnoloških alata koji omogućavaju povećanu produktivnost i efikasnost, što omogućava da se provodi manje vremena u administrativnim odgovornostima, a više u uslugama uveravanja i konsaltinga koje se obezbeđuju klijentima. U sadašnjem okruženju tehnološkog razvoja može biti teško ne biti zbunjen beskrajnim unapređenjima, ali je važno imati na umu da tehnologija treba da unapređuje produktivnost funkcije interne revizije, a ne da odvraća pažnju od zadatka revizije.

Pored toga što znatno smanjuju obim vremena provedenog u administrativnim poslovima, tehnološki alati takođe treba da povećavaju produktivnost angažmana interne revizije, što omogućava kraće vreme provedeno u dokumentovanju, održavanju i pristupu dokumentaciji.

Većina zahtevanih aktivnosti kada se upravlja funkcijom interne revizije, uključujući ocenjivanje osoblja, praćenje

vremena i troškova, i planiranje angažmana revizije, sada se može obavljati elektronski. U stvari, mnoge, ako ne i sve, aktivnosti mogu se obavljati u okviru istih alata koji podržavaju automatizovane (elektronske) radne papire i procedure za ocenjivanje rizika. Na ovaj način se omogućava efikasnije upravljanje funkcijom interne revizije. Uglavnom, što alat može da obavlja više različitih aktivnosti, to je veća i mogućnost njegove efikasne i ekonomične primene. Kada nije moguće odabrati alat kojim se obavljaju ove aktivnosti, dobra ideja je odabrati alate koji lako međusobno komuniciraju. Mnogi od ovih alata danas su dovoljno ekonomični da mogu biti održivi za organizacije svih veličina. Tri najpoznatija alata su TeamMate – alat za upravljanje i dokumentovanje, ACL i IDEA – popularni alati za analizu podataka. Izvršni direktor revizije treba omogućiti njihovo korišćenje u praksi interne revizije.

ZAKLJUČAK

Efikasno upravljanje funkcijom interne revizije je značajno kao podrška višem menadžmentu za postizanje ciljeva entiteta. U ovom radu su utvrđene i razmatrane različite uloge i odgovornosti izvršnog direktora revizije u okviru entiteta i funkcije interne revizije. Politike i procedure interne revizije su prikazane i ispitano je kako ove politike i procedure usmeravaju funkciju interne revizije. Detaljno je prodiskutovano o odgovornosti izvršnog direktora revizije u pogledu upravljanja i dati su primeri kako se ove odgovornosti mogu obavljati. Koristi od primene tehnologije, posebno one koja se odnosi na upravljanje funkcijom interne revizije, detaljno su razrađene. Treba da bude jasno da je upravljanje funkcijom interne revizije složen poduhvat koji zahteva znatan stepen dobrog rasuđivanja od strane direktora interne revizije. Zbog tog razloga, imperativ je da direktor interne revizije koristi sve raspoložive alate, uključujući smernice od strane IIA, i da funkcija interne revizije bude opremljena sposobnim i iskusnim ljudima na svim nivoima, kako bi oni pomogli izvršnom direktoru revizije da obezbedi organizaciji usluge uveravanja i konsaltinga koje dodaju vrednost organizaciji i podršku višem menadžmentu u postizanju ciljeva organizacije.

Efikasno upravljanje organizacijom omogućuje funkciji interne revizije da obezbedi:

- Izradu povelje namenjene da obezbedi organizaciji nezavisni i objektivni povratni efekat za unapređenje

poslovanja poboljšanjem efektivnosti i efikasnosti procesa upravljanja rizikom, kontrole i upravljanja.

- Koordinisanje usluge uveravanja sa drugim internim i eksternim provajderima da bi se obezbedio pravi lan delokrug i dupliranje rada i troškova svelo na minimum.
- Pomoć organizaciji u primeni efikasnih strategija upravljanja rizikom koje pomažu menadžmentu da postigne poslovne ciljeve smanjenjem uticaja i/ili verovatnoće potencijalnih rizičnih događaja.
- Pomoć organizaciji da utvrdi i održava efikasne kontrole ocenjivanjem njihove efektivnosti i efikasnosti i stalnim unapređenjima.

LITERATURA

1. Evropska konfederacija instituta za internu reviziju (ECIIA), Poboljšanje saradnje između interne i eksterne revizije, Prevod: Udruženje internih revizora Srbije (UIRS), 2014.
2. Institut internih revizora IIA Global Model Povelje aktivnosti interne revizije, Prevod: dr Jozefina Beke-Trivunac, Udruženje internih revizora Srbije (UIRS) 2017.
3. Institut internih revizora IIA, Global, Upravljanje talentima, Prevod: Udruženje internih revizora Srbije (UIRS), 2018.
4. The Institute of Internal Auditors, Globalni okvir kompetencija interne revizije IIA, Prevod: Udruženje internih revizora Srbije (UIRS), 2013.
5. The Institute of Internal Auditors, IIA MODEL TRI LINIJE – Osavremenjavanje Tri linije odbrane, Prevod: Udruženje internih revizora Srbije (UIRS), 2013.
6. The Institute of Internal Auditors, Imenovanje, ocena izvršenja i rešenje izvršnog rukovodioca revizije, Prevod: Udruženje internih revizora Srbije (UIRS), 2010.
7. The Institute of Internal Auditors, Koordinacija i oslanjanje: Izrada mape uveravanja, Prevod: Udruženje internih revizora Srbije (UIRS), 2018.
8. The Institute of Internal Auditors, Međunarodni standardi za profesionalnu praksu interne revizije, Prevod: Udruženje internih revizora Srbije (UIRS), 2016.
9. The Institute of Internal Auditors, Model: Povelja Odbora za reviziju, Prevod: Udruženje internih revizora Srbije (UIRS), 2019.
10. The Institute of Internal Auditors, Poboljšanje saradnje između interne i eksterne revizije, Prevod: Udruženje internih revizora Srbije (UIRS), 2014.
11. The Institute of Internal Auditors, Vodič za primenu: Etički kodeks, Prevod: Udruženje internih revizora Srbije (UIRS), 2019.

MANAGING THE INTERNAL AUDIT FUNCTION

SUMMARY

The chief audit executive must effectively manage the internal audit activity to ensure it adds value to the organization. The internal audit function adds value to the organization when it considers strategies, objectives and risks; seeks to offer ways to improve corporate governance, risk management and control processes; and when it objectively provides relevant assurance. This paper explores the responsibilities of the audit executive in the areas of annual planning, human resource management, reporting to board and senior management, coordination with other management providers.

Keywords: internal audit, planning, function management, human resources management.