

# KLJUČNI POKAZATELJI UČINKA (KPI) INTERNE REVIZIJE

## UVOD

Međunarodni standardi za profesionalnu praksu interne revizije koje je izdao Globalni Institut internih revizora zahtevaju uspostavljanje ključnih pokazatelja učinka – KPI (engl. Key Performance Indicators) aktivnosti interne revizije u organizaciji. *Standard 1300 – Program obezbeđenja i unapređenja kvaliteta* zahteva da jedinice interne revizije sprovode interne ocene uključujući „tekuće praćenje učinka delatnosti interne revizije”. *Standard 1311 – Interne procene*, nalaže da interna ocenjivanja moraju da uključe: stalni nadzor učinka aktivnosti interne revizije i periodično samoocenjivanje ili ocenjivanje koje vrše druga lica iz organizacije koja imaju dovoljno poznavanje prakse u radu interne revizije (8).

Globalni Institut internih revizora u decembru 2010. godine je objavio praktični vodič na temu „Merenje efikasnosti i efektivnosti interne revizije”. Ovaj vodič ističe važnost uspostavljanja mera učinka interne revizije dovoljnih da se utvrdi da li interna revizija ispunjenjava svoje ciljeve i da li efektivno prikazuje svoju vrednost organizaciji (7).

Pre više od jedne decenije, Bailei i saradnici (2003) i Gramling et al. (2004) bili su prvi koji su inspirisali akademsku zajednicu praktičara svojim istraživanjem fokusiranim na stvaranju vrednosti interne revizije. Danas i nakon više od 15 godina odgovor o dodatnoj vrednosti interne revizije nije dat. Ocena vrednosti interne revizije i njen položaj među njenim interesnim grupama se i dalje često opisuje kao maglovit i nejasan. (2) utvrđuje da samo oko 40 procenata CIA (sertifikovanih internih revizora) veruje da njihova funkcija ima snažan uticaj unutar organizacije dok samo 46 procenata misli da su zainteresovane strane svesne usluga interne revizije. Drugim rečima, više od 50% ključnih aktera interne revizije ne vidi dodatnu vrednost njihove funkcije u kompaniji. Stoga je zadovoljstvo ključnih aktera interne

## REZIME

Kvalitet rada interne revizije jedan je od osnovnih stubova poverenja u vrednost nalaza i preporuka koje rukovodstvo treba da prihvati sa uverenjem da će njihovom primenom unaprediti poslovanje organizacije. Ocenu kvaliteta rada interne revizije daju različite interesne strane. U radu su prikazani različiti aspekti merenja kvaliteta rada interne revizije sa stanovišta interesnih strana i privredne delatnosti kojoj organizacije pripadaju.

**Ključne reči:** međunarodni standardi za profesionalnu praksu interne revizije; SMART; Sekcija za privredu UIRS.

<sup>1</sup> Nelt Group, specijalista interne kontrole i revizije, ovlašćeni interni revizor u KOR. e-mail: djordjevic.ma@nelt.com

revizije jedno od centralnih izazova u profesiji interne revizije. Važno je razumeti očekivanja relevantnih zainteresovanih strana kada je reč o stvaranju vrednosti interne revizije (6). Mere ključnih pokazatelja učinka interne revizije mogu biti jedan od alata koji treba da jasnije ukaže na vrednost funkcije interne revizije u organizaciji.

Mere učinka obuhvaćene KPI-jem mogu biti kvantitativne i kvalitativne. Kvantitativne mere učinka često se zasnivaju na postojećim ili lako dostupnim i lako razumljivim podacima. Najjednostavniji primer je utvrđivanje procenta završenih u odnosu na broj planiranih revizija. Ove mere često zahtevaju manje napora za prikupljanje i uporedive su sa istim pokazateljima u drugim organizacijama. Mere kvalitativnog učinka često se zasnivaju na podacima koji treba da se prikupe ili izvedu, na primer kroz istraživanje putem anketa ili intervjua. One nude širi pogled i mogu pružiti dubinu u odnosu na kvantitativnu metriku.

## KVALITET KPI-ja

Istraživanje koje su obavili PEMPAL i Zajednica internih revizora u praksi (Internal Audit Community of Practice) na temu: „Ključni pokazatelji poslovanja za funkciju interne revizije“ (4) identifikovalo je pet elemenata koji utiču na kvalitet KPI-ja. Prvi element od koga se polazi kako bi sistem KPI-ja bio kvalitetan jeste uspostavljanje ciljeva koji određuju šta interna revizija pokušava da postigne. Ovi ciljevi moraju biti „SMART“ (specifično, merljivo, ostvarljivo, relevantno i vremenski ograničeno). Drugi element je identifikacija indikatora koji definišu meru za ispunjenje ciljeva. Treći element podrazumeva prikupljanje podataka koji pokazuju u kojoj meri je definisani indikator ispunjen. Četvrti element jeste postavljanje referentne vrednosti prema kojoj se meri postizanje ili napredak ka ciljevima, kao i vršenje procene da li je učinak poboljšan. Ovde treba obratiti pažnju na to da interna revizija treba da izbegne zamku postavljanja ciljeva koje je previše lako postići. Ciljeve treba ažurirati u skladu sa zrelošću funkcije interne revizije u organizaciji. Peti element se odnosi na definisanje izveštavanja o KPI-ju. Tip izveštavanja, učestalost i format izveštavanja zavise od organizaciog nivoa i od toga kome su izveštaji namenjeni.

*Interna revizija treba da izbegne zamku postavljanja ciljeva koje je previše lako postići.*

Ključni pokazatelji učinka (KPI) treba da budu dragocen način za merenje učinka interne revizije i da omogućće kontinuirano poboljšanje. Međutim, oni nikada nisu savršeni i mogu dovesti do neželjenih posledica ukoliko se ne

posmatra „šira slika“ (6). Dobra praksa je pokazala da treba razviti određen broj ili „korpu“ indikatora koji mere različite aspekte performansi interne revizije, a koji treba da održe potrebe različitih zainteresovanih strana. Ovo istraživanje kao zainteresovane strane izdvaja: interno zainteresovane strane, eksterno zainteresovane strane, interne revizore i klijente revizije.

## MERILA PERFORMANSI ZA POTREBE INTERESNIH STRANA

Pod interno zainteresovanim stranama misli se na viši menadžment i nadzorni odbor subjekta u kome radi interna revizija (4). Obično su u pitanju rukovodioci organizacije u kojima interna revizija posluje. Neke od performansi koje su važne za interno zainteresovane strane prikazane su u Tabeli 1.

Eksterno zainteresovane strane za merila performansi interne revizije najčešće su Komisija za reviziju (ukoliko postoji) i telo koje ima ulogu u podršci/nadgledanju funkcije interne revizije.

Tabela 1: Performanse koje su važne za interno zainteresovane strane

Moguće performanse	Komentar
Materijalnost nalaza revizije	Pomaže menadžerima da razumeju da li je interna revizija identifikovala materijalno ozbiljne probleme.
Procenat nezadovoljavajućih ocena	Meri koliko revizija rezultira lošim ili nezadovoljavajućim ocenama. Ovo može biti pokazatelj zrelosti kontrola organizacije.
Procenat plana revizije isporučenih tokom godine	Nizak procenat može ukazivati na to da interna revizija preuzima previše neplaniranih zadataka. Ali to takođe može ukazivati i na to da je interna revizija agilna tako što odgovara na zahteve za pomoć.
Procenat sprovedenih preporuka (datih korektivnih mera)	Pokazuje relevantnost, kredibilitet i kvalitet rada interne revizije.
Broj pritužbi od strane Regulatornih tela	Ukazuje na oblasti koje su možda bile zanemarena od strane interne revizije. Dodatno ukazuje na kontrolnu zrelosti organizacije.
Broj i vrednost prevara godišnje	Broj prevara i ukupna vrednost prevara prikazuju različite aspekte rizika od prevara u okviru organizacija.
Procenat revizije visokog rizika iz revizorskog univerzuma koji su pokriveni svake godine	Kako i koliko interna revizija pokriva glavne oblasti rizika unutar organizacije.
Procenat internih revizora koji se unapređuju druge u organizaciji, unutar kompanije	Može ukazivati na to da interna revizija razvija visokokvalitetno osoblje koje se ceni od strane drugih organizacionih jedinica.

U ovoj klasifikaciji, pod pojmom „interni revizori“ misli se na interne revizore i menadžere koji rade unutar funkcija

internih revizija. Ovo je zapravo još jedan podskup internih stejkholdera koji imaju specifične potrebe u smislu detaljnijih KPI-ja u vezi sa internom produktivnošću (koja može da izgleda manje relevantno u očima drugih aktera). Neke od performansi koje su važne za interne revizore prikazane su u Tabeli 3.

Tabela 2: Performanse koje su važne za eksterno zainteresovane strane

Moguće performanse	Komentar
Ocena komisije za reviziju	Obezbeđena ukupna ocena funkcije interne revizije od strane komisije za reviziju (ovo može biti više opisno, nego što je ocena unutar skale).
Procenat prihvaćenih i odbijenih preporuka interne revizije	Procenat prihvaćenih preporuka je merilo uspešnosti rada interne revizije.
Broj prevara godišnje i vrednost prevara	Broj prevara i ukupna vrednost prevare prikazuju različite aspekte rizika od prevara u okviru organizacija.
Indikatori nezavisnosti unutrašnje revizije	Mogu biti i kvalitativni, ne samo kvantitativni (primer: rezultat eksternih ocena kvaliteta ili godišnja izjava interne revizije).
Procenat revizije visokog rizika iz revizorskog univerzuma	Kako i koliko interna revizija pokriva glavne oblasti rizika unutar organizacije.
Procenat revizorskih zadataka koji su pokrenuti i koji odgovaraju direktno na zabrinutost Komisije za reviziju	Meri da li interna revizija reaguje na potrebe Komisije za reviziju.
Rezultati zadovoljstva klijenata ishodom revizorskih zadataka, do kojih se dolazi anketnim upitnikom	Pomaže komitetu za reviziju da na osnovu anketa proceni zadovoljstvo višeg menadžmenta delovanjem interne revizije.
Rezultati godišnje ocene zadovoljstva klijenata od strane višeg menadžmenta utvrđeni anketiranjem višeg menadžmenta	
Rezultati interne ocene kvaliteta rada interne revizije	Kritičan indikator kvaliteta revizorskog rada koje preduzima funkcija interne revizije. Funkcija interne revizije treba da odredi kritičan indikator kvaliteta rada
Rezultati periodičnih eksternih procena kvaliteta	Najveći vrednosni pokazatelj kvaliteta rada internih revizija.

Tabela 3: Performanse koje su važne za interne revizore

Moguće performanse	Komentar
Procenat završenih u odnosu na planirane revizije	Može ukazivati na previše neplaniranih poslova.
Vreme koje je utrošeno za reviziju (od početka do kraja)	Opšti pokazatelj ukupne efikasnosti revizije.
Prosečno potrebno vreme od završnog sastanka do izdavanja konačnog revizorskog izveštaja	Dobra mera efikasnosti u procesu pisanja izveštaja. Ukazuje da li je revizija bila dobro planirana (prikupljanje potrebnih dokaza).
Procenat troškova godišnje revizije u odnosu na budžet	Pokazuje koliko je jedinica za reviziju dobra u upravljanju troškovima.
Broj godina sa relevantnim poslovnim iskustvom svog osoblja u reviziji	Koristan indikator potrebnog nivoa ekspertize za poslovanje.

Broj godina iskustva celokupnog osoblja u internoj reviziji	Koristan pokazatelj nivoa iskustva u direktnoj reviziji.
Procenat sertifikovanih revizora	Dobar pokazatelj nivoa obučeni revizora.
Procenat planiranih i neplanirana fluktuacija kadrova u toku godine	Visok nivo fluktuacije može biti indikacija problema sa osobljem u jedinici.
Broj časova obuke po revizoru godišnje	Meri stepen ostvarenosti očekivanog kontinuiranog profesionalnog razvoja internih revizora. Ovo je takođe pokazatelj koji nivo prioriteta interna revizija daje obuci.
Broj inovativnih poboljšanja	Pokazatelj da li jedinica interne revizije redovno preispituje sopstvene procese.

Klijenti revizije su podskup interno zainteresovanih strana koje imaju specifične interakcije sa internom revizijom preko revizijskih angažmana. Neke od performansi koje su važne za klijente revizije prikazane su u Tabeli 4.

Tabela 4: Performanse koje su važne za klijente revizije

Moguće performanse	Komentar
Ocena ankete o zadovoljstvu	Može ukazivati na zadovoljstvo ili probleme sa pojedinim zadatkom ili rukovodiocima.
Procenat pitanja koja su otvorena, zatvorena ili se kasni sa realizacijom	Može ukazivati na to da menadžeri ne vrše dovoljno aktivnosti za adresiranje preporuka koje je pokrenula interna revizija.
Procenat (ne)prihvaćenih preporuka	Može ukazivati na to da interna revizija svoje nalaze ne prodaje dobro klijentima revizije.
Broj ponovljenih nalaza	Može ukazivati na sistemske slabosti.
Broj zahteva od lokalnog menadžmenta za reviziju podrške	Može ukazivati na to da klijenti traže pomoć od interne revizije i da vrednuju njene usluge.

Svaka od ovih grupa zainteresovanih strana ima različite zahteve i interesovanja o uslovima izvođenja i percipiranju vrednosti interne revizije i zato zahtevaju različit KPI. Neki od pokazatelja mogu biti značajni za više zainteresovanih strana.

## MERILA PERFORMANSI PRILAGOĐENA VRSTI I SEKTORSKOJ PRIPADNOSTI ORGANIZACIJE

Na činjenicu da merila performansi interne revizije mogu da se razlikuju i od vrste organizacije ili privrednog sektora kojem pripada, ukazuju rezultati istraživanja Globalnog Instituta internih revizora iz 2015. godine pod nazivom „Merenje performansi funkcije interne revizije“ (3). Istraživanje pokazuje koji je preporučljiv učinak merila performansi u zavisnosti od tipa organizacije, npr. finansijski sektor, privatni sektor, javni sektor, neprofitne organizacije.

Tabela 5 prikazuje upotrebu kriterijuma za merenje performansi interne revizije u 2015. godini po vrstama organizacije i sektorima privređivanja.

Tabela 5: Mere koje se koriste za ocenu performansi interne revizije, prema tipu organizacija, u 2015. godini

		Finansijski sektor	Privatni sektor	Javni sektor	Neprofitne organizacije
R.b.	Merila performansi	Vrednosti u procentima			
1	Procenat realizacije godišnjeg plana	73	66	65	55
2	Vremenski okvir zatvaranja nalaza revizije	46	45	37	37
3	Izvršenje obaveznih aktivnosti	44	39	39	41
4	Zadovoljenje očekivanja strane koja je bila predmet revizije – ispunjenje očekivanja	38	36	38	35
5	Izvršenje specifičnih zahteva koji su definisani i dogovoreni sa ključnim zainteresovanim stranama	33	34	27	38
6	Budžet u odnosu na potrošeno radno vreme	34	27	29	28
7	Performanse u odnosu na budžet službe interne revizije	26	21	21	20
8	Protok vremena od završetka terenskog dela angažmana do obelodanjivanja finalnog izveštaja	26	21	19	21
9	Protok vremena od preliminarnog sastanka do nacrtu izveštaja angažmana	19	17	23	16
10	Nismo uspostavili merila za merenje performansi	10	15	18	20

Tabela 6 prikazuje ocenu načina na koji okruženje pruža podršku procesu merenja performansi interne revizije, po vrstama organizacije i sektorima privrede u 2015. godini.

Tabela 6: Metode koje se koriste kao podrška za merenje kvaliteta i učinka, prema tipu organizacije u 2015. godini

		Finansijski sektor	Privatni sektor	Javni sektor	Neprofitne organizacije
R.b.	Merila performansi	Vrednosti u procentima			
1	Komentari strana koje su bile predmet revizije	52	46	53	47
2	Interna ocena kvaliteta od strane same interne revizije	53	39	52	46
3	Komentari od strane ključnih zainteresovanih strana	28	28	29	30
4	Eksterna ocena kvaliteta inicirana od strane interne revizije	34	23	30	20
5	Interna matrica merila performansi	26	29	25	24
6	Komentari revizija grupe	18	20	25	22

7	Komentari eksternih regulatornih organa	36	10	18	16
8	Komentari uveravanja interne ocene kvaliteta same organizacije	13	13	14	13
9	Ostali izvori	10	11	10	13
10	Nije primenljivo	11	17	12	15

Od svih nabrojanih pokazatelja, najveću pažnju uvek privlači, i najčešće je predmet diskusija, procenat izvršenih u odnosu na broj planiranih revizija. Tu se postavlja pitanje koju poruku primena tog pokazatelja šalje klijentima revizije. Verovatno će dobiti pogrešnu poruku, a to je: „uspeh interne revizije meri se na osnovu količine revizijskih preporuka i zato možete da očekujete brojne preporuke kao rezultat ove revizije, bez obzira da li su one neophodne“.

## PREDNOSTI USPOSTAVLJANJA KPI-jeva U ORGANIZACIJI

Postoje mnoge prednosti performansi merenje za aktivnost interne revizije, uključujući i:

1. Pružanje objektivnih podataka za poboljšanje kroz samoevaluaciju i/ili benchmarking;
2. Povećanje efektivnosti i efikasnosti rada interne revizije;
3. Pokazivanje vrednosti koju interna revizija donosi organizaciji i njenom menadžmentu;
4. Pomaže u sticanju kredibiliteta, objektivnosti i odgovornosti funkcije interne revizije. (7)

## KOJE KPI-jeve PRIMENJUJU INTERNI REVIZORI U SRBIJI

Izbor KPI-jeva koje primenjuju interni revizori u našoj zemlji razmatran je na Sekciji za privredu u okviru Udruženja internih revizora Srbije (UIRS).

Diskusija je pokazala da većina članova Sekcije za privredu Udruženja internih revizora Srbije u svom radu delotvorno primenjuje KPI-jeve. Organizacije koriste slična merila performansi za svoj rad, ali postoje i izuzeci u skladu sa zahtevima zainteresovanih strana. Učestalost izveštavanja o KPI-ju (može da) zavisi od hijerarhijskog nivoa u organizaciji. Za potrebe izveštavanja najčešće se koriste tabelarni prikazi kao i tzv. izveštaji u formi semafora.

## ZAKLJUČNA RAZMATRANJA

Pozitivna ocena kvaliteta rada interne revizije trebalo bi da se pozitivno odrazi i na poslovanje organizacije. Razmislite malo! Ako je interna revizija efikasna, ne bi li se pokazatelji učinka revidiranih poslovnih jedinica trebali poboljšati nakon što se primene preporuke revizije? To možda nije tačno u svakom slučaju, ali očigledno bi većina revizija trebalo da rezultira nekom vrstom povećanog učinka, smanjenjem troškova, povećanim prihodom, itd. u organizaciji. Iako možda nećemo moći svaku metričku promenu pripisati internoj reviziji, sigurno bi trebalo da bude nekih korelacija između primene određenih revizorskih preporuka i poboljšanih performansi te poslovne jedinice. Drugim rečima, ako se KPI interne revizije zasniva na pozitivnom uticaju na KPI poslovne jedinice, inherentan je osećaj zajedničkog uspeha.

## KEY PERFORMANCE INDICATORS (KPI) OF INTERNAL AUDIT

### SUMMARY

The quality of internal audit work is among the basic pillars of trust in the value of findings and recommendations that management should accept with the belief that their application will improve the organization's operations. Various stakeholders assess the quality of internal audit work. The paper presents various aspects of measuring the quality of internal audit work from the point of view of stakeholders and the economic activity to which the organization belongs.

**Keywords:** International Standards for Professional Practice of Internal Auditing; SMART; Section for Economy UIRS.

### LITERATURA

1. Centre for Financial Reporting Reform, „Internal Audit Key Performance Indicators“, 2018., [https://cfrr.worldbank.org/sites/default/files/2019-11/kpi\\_pages.pdf](https://cfrr.worldbank.org/sites/default/files/2019-11/kpi_pages.pdf) 7
2. Deloitte's (2018) The innovation imperative Forging Internal Audit's path to greater impact and influence, Global Chief Audit Executive research survey. Deloitte Global Chief Audit Executive Survey 2018
3. Key Performance Measures for Improving the Internal Audit Process, <https://www.iaa.org.uk/resources/technical-blog/better-kpis-for-internal-audit/>
4. PEMPAL and Internal Audit Community of Practice (2020) *Key Performance Indicators for internal audit function*, <https://iiabelgium.org/wp-content/uploads/2020/10/Pempal-Key-performance-indicators-for-internal-audit.pdf>
5. Seago, Jane (2015) „Delivering on the Promise, Measuring Internal Audit Value and Performance“, Jane Seago, The Global Internal Audit Common Body of Knowledge
6. The Insitut of Internal Auditors, <https://na.theiaa.org/iiarf/Public%20Documents/Measuring-Value-Report.pdf>
7. The Insitut of Internal Auditors, IPPF Practice Guide “Measuring Internal Audit Effectiveness and Efficiency”
8. Udruženje internih revizora Srbije. (2020). ZBIRKA SMERNICE INTERNE REVIZIJE MOPP \*STANOVIŠTA\* MODEL, Beograd.

Rad primljen: 8.9.2022 • Prihvaćen: 25.9.2022.