UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

MAGISTRSKO DELO

KLJUČNI DEJAVNIKI UČINKOVITEGA KOMUNICIRANJA UGOTOVITEV NOTRANJEGA REVIZORJA ORGANOM ODLOČANJA

Ljubljana, avgust 2016 NATALIJA DOLES PLANINŠEK

IZJAVA O AVTORSTVU

Podpisana Natalija Doles Planinšek, študentka Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, avtorica predloženega dela z naslovom Ključni dejavniki učinkovitega komuniciranja ugotovitev notranjega revizorja organom odločanja, pripravljenega v sodelovanju s svetovalko dr. Sergejo Slapničar.

IZJAVLJAM

1. da sem predloženo delo pripravila samostojno;

2. da je tiskana oblika predloženega dela istovetna njegovi elektronski obliki;

3. da je besedilo predloženega dela jezikovno korektno in tehnično pripravljeno v skladu z Navodili za izdelavo zaključnih nalog Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, kar pomeni, da sem poskrbela, da so dela in mnenja drugih avtorjev oziroma avtoric, ki jih uporabljam oziroma navajam v besedilu, citirana oziroma povzeta v skladu z Navodili za izdelavo zaključnih nalog Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani;

4. da se zavedam, da je plagiatorstvo – predstavljanje tujih del (v pisni ali grafični obliki) kot mojih lastnih – kaznivo po Kazenskem zakoniku Republike Slovenije;

5. da se zavedam posledic, ki bi jih na osnovi predloženega dela dokazano plagiatorstvo lahko predstavljalo za moj status na Ekonomski fakulteti Univerze v Ljubljani v skladu z relevantnim pravilnikom;

6. da sem pridobila vsa potrebna dovoljenja za uporabo podatkov in avtorskih del v predloženem delu in jih v njem jasno označila;

7. da sem pri pripravi predloženega dela ravnala v skladu z etičnimi načeli in, kjer je to potrebno, za raziskavo pridobila soglasje etične komisije;

8. da soglašam, da se elektronska oblika predloženega dela uporabi za preverjanje podobnosti vsebine z drugimi deli s programsko opremo za preverjanje podobnosti vsebine, ki je povezana s študijskim informacijskim sistemom članice;

9. da na Univerzo v Ljubljani neodplačno, ne izključno, prostorsko in časovno neomejeno prenašam pravico shranitve predloženega dela v elektronski obliki, pravico reproduciranja ter pravico dajanja predloženega dela na voljo javnosti na svetovnem spletu preko Repozitorija Univerze v Ljubljani;

10. da hkrati z objavo predloženega dela dovoljujem objavo svojih osebnih podatkov, ki so navedeni v njem in v tej izjavi.

V Ljubljani, dne _____ Podpis študentke:_____

KAZALO

UVOD. 1
1 NOTRANJA REVIZIJA IN PRIČAKOVANJA DELEŽNIKOV 4
1.1 Vrste deležnikov notranje revizije 4
1.2 Pričakovanja deležnikov in notranja revizija 4
2 STRATEGIJA KOMUNICIRANJA 9
2.1 Cilj in smernice komuniciranja 9
2.2 Vrste komunikacije notranje revizije 11
2.2.1 Pisna komunikacija notranje revizije 13
2.2.2 Ustna komunikacija notranje revizije 16
2.3 Učinkovita komunikacija notranje revizije 18
2.4 Komunikacijske spretnosti vodij 25
2.5 Uspešna komunikacija sprememb v organizaciji 29
3 DEJAVNIKI USPEŠNEGA KOMUNICIRANJA NOTRANJE REVIZIJE 32
3.1 Rezultati empiričnih raziskav 32
3.2 Dejavniki učinkovitosti komuniciranja notranje revizije 34
3.2.1 Podpora organov odločanja 35
3.2.2 Kvaliteta dela notranje revizije 36
3.2.3 Strokovnost in integriteta 37
3.2.4 Vzpostavitev povezav in partnerstva 38
3.2.5 Neodvisnost in nepristranskost 40
4 RAZISKAVA DEJAVNIKOV UČINKOVITE KOMUNIKACIJE REZULTATOV NOTRANJE REVIZIJE 40
4.1 Zasnova empirične raziskave 40
4.1.1 Namen in cilji empirične raziskave 41
4.1.2 Metoda raziskave 41
4.1.3 Vzorec 41
4.2 Izvedba empirične raziskave 42
4.2.1 Anketni vprašalnik 42
4.2.2 Metode analize podatkov 44
4.2.3 Opis respondentov 46
4.3 Rezultati statistične analize podatkov 47
4.3.1 Opis spremenljivk 48
4.3.2 Kritični dejavniki učinkovite komunikacije rezultatov notranje revizije 57
4.3.3 Analiza raziskovalnih vprašanj 62
SKLEP 73
LITERATURA IN VIRI 76
PRILOGA

KAZALO TABEL

Tabela 1: Stopnje odzivnosti in odgovorov (v %) 47
Tabela 2: Spearmanov korelacijski koeficient med spremenljivkama o pogostosti izobraževanja v veščinah poročanja in komuniciranja revizijskih ugotovitev ... 64
Tabela 3: Vrednosti Spearmanovih korelacijskih koeficientov med pari spremenljivk o pogostosti izobraževanja v veščinah poročanja in komuniciranja revizijskih ugotovitev ter dejavniki kvalitetnega dela 66
Tabela 4: Vrednosti Spearmanovih korelacijskih koeficientov med pari spremenljivk o zanimanju za razumevanje revidiranega področja ter pogostostjo uporabe dodatnih pristopov v primeru kritičnih ugotovitev 67
Tabela 5: Vrednosti Spearmanovih korelacijskih koeficientov med spremenljivko o neformalni interakciji notranjih revizorjev z odgovornimi osebami revidiranih področij ter dejavniki kvalitete dela 69
Tabela 6: Vrednosti testov povezanosti spremenljivk o podpori uprave ter dejavniki kvalitete dela 71
Tabela 7: Vrednosti testov povezanosti spremenljivk o pogostosti izobraževanja v veščinah komuniciranja in poročanja revizijskih ugotovitev ter spremenljivk o podpori uprave 73

KAZALO SLIK

Slika 1: Razvoj notranje revizije od poznih 1990-ih do 2015 6
Slika 2: Pot do nerealizirane vrednosti 7
Slika 3: Vrste komunikacije notranje revizije z organi odločanja 12
Slika 4: Ugotovitev, učinek tveganja, vzrok in priporočilo 20
Slika 5: Kontrolna matrika 21
Slika 6: Teža kontrolne pomanjkljivosti 21
Slika 7: Možni učinki na organizacijo 22
Slika 8: Matrika ugotovitve (Teža kontrolne pomanjkljivosti/učinki tveganja/ocena ugotovitve) 23
Slika 9: Model optimizacije izbora orodij internega komuniciranja v času sprememb 31
Slika 10: Dejavniki učinkovitega komuniciranja notranje revizije 35
Slika 11: Trenutni status anketirancev (v %, n=84) 47
Slika 12: Strokovnost, merjena glede na pogostost udeleževanja izobraževanj anketirancev (v %) 48
Slika 13: Kvaliteta dela notranje revizije (povprečne vrednosti odgovorov) 49
Slika 14: Vnaprejšnje pošiljanje osnutka revizijskega poročila v pregled odgovornim osebam revidiranega področja oz. procesa oz. produkta (n=79) 50

Slika 15: Pogostost interakcije z odgovornimi osebami revidiranih področij oz. procesov oz. produktov izven formalnih sestankov (v %, n=75) 51
Slika 16: Mnenje o podpori uprave (v %, n=76) 52
Slika 17: Pogostost rednega povpraševanja uprave po statusu spremljave implementacije popravljalnih ukrepov (v %, n=75) 52
Slika 18: Kvaliteta dela notranje revizije: pogostost prisotnosti vodij notranje revizije na izhodnih sestankih (v %, n=39) 53
Slika 19: Vzpostavitev povezav in partnerstva vodij notranje revizije: pogostost prisotnosti na ključnih odborih, strateških sestankih ter sejah uprave (brez odločevalske vloge) (v %) 54
Slika 20: Vzpostavitev povezav in partnerstva vodij notranje revizije: pogostost prisotnosti na sejah nadzornega sveta (v %, n=37) 54
Slika 21: Vzpostavitev povezav in partnerstva vodij notranje revizije: pogostost interakcije z upravo izven formalnih sestankov (v %, n=37) 55
Slika 22: Neodvisnost: poročanje vodij notranje revizije upravi, nadzornemu svetu in revizijski komisiji (v %) 56
Slika 23: Neodvisnost: imenovanje in razreševanja vodje notranje revizije poteka na predlog uprave, a le v soglasju z revizijsko komisijo in nadzornim svetom (v %, n=36) 56
Slika 24: Podpora organov odločanja: pogostost vabljenja na strateške in poslovne odbore, redne sestanke uprave in seje nadzornega sveta (v %, n=35) 57
Slika 25: Pogostost udeleževanja izobraževanj veščin pisanja revizijskih poročil glede na trenutni status anketirancev (v %, n=83) 58
Slika 26: Pogostost udeleževanja izobraževanj veščin komuniciranja (prezentiranja, pogajanja, prepričevanja, konfrontiranja) revizijskih ugotovitev glede na trenutni status anketirancev (v %, n=82) 58
Slika 27: Prisotnost na ključnih odborih, strateških sestankih ter sejah uprave vodij notranje revizije, ki navajajo, da so na tovrstna srečanja vabljeni redko ali sploh ne (v %, n=20) 59
Slika 28: Načini komuniciranja revizijskih ugotovitev, ki jih anketiranci uporabljajo redko ali jih ne uporabljajo, glede na trenutni status anketirancev (v %) 60
Slika 29: Prisotnost na sejah nadzornega sveta vodij notranje revizije, ki navajajo, da so na tovrstna srečanja vabljeni redko ali sploh ne (v %, n=22) 61
Slika 30: Dejavniki kvalitete komuniciranja revizijskih ugotovitev ter dojemanje podpore uprave vodij notranje revizije, ki navajajo, da niso ali so le redko vabljeni na strateške sestanke in poslovne odbore ter redne sestanke uprave (v %, n=20) ... 61
Slika 31: Dejavniki kvalitete komuniciranja revizijskih ugotovitev ter dojemanje podpore uprave anketirancev, ki menijo, da jih uprava ne podpira (v %, n=9) 62
Slika 32: Pogostost udeleževanja izobraževanj poročanja in komuniciranja revizijskih ugotovitev (v %) 63

UVOD

Poročanje je ena od osnovnih odgovornosti revizorja. Poročilo je končen neodvisen pisen izdelek, je formalizirana oblika nepristranskih stališč rezultatov revizorjevega dela skupaj s predlaganimi ukrepi za izboljšanje. Učinkovito komuniciranje rezultatov revizorjevega dela je ključnega pomena (Archambeault & Rose, 2010; Roth & Soileau, 2016; Tarling, 2012; Chambers, 2015). Priprava dobrega revizijskega poročila, s celovitim in jasnim sporočilom, iz katerega se hitro razbere, kakšen je vpliv poročane ugotovitve in kaj se upravi s popravljalnim ukrepom predlaga, je umetnost (Jacka, 2014).

Notranja revizija deluje sicer neodvisno, vendar v sodelovanju s poslovnimi funkcijami poskuša identificirati izvor težav in pomaga iskati in priporočiti najučinkovitejši način za reševanje nastalih situacij (Jacka, 2014).

Protiviti (2006) poudarja, da učinkovita komunikacija zahteva mero vloženega truda z vseh strani. Pobudo za dialog lahko na eni strani da notranja revizija ali, obratno, organi odločanja lahko povabijo vodjo notranje revizije na seje uprave, strateške, poslovne, operativne odbore itd.

Posledično lahko izhajamo, da so dejavniki, ki vplivajo na učinkovito komunikacijo notranje revizije organom odločanja, tako na strani notranje revizije kot na strani organov odločanja. Kar nekaj raziskav v zadnjih letih (PWC, 2013; PWC, 2016; KPMG International, 2016; Protiviti, 2006; The Institute of Internal Auditors, 2012b; The Institute of Internal Auditors, 2015) povezuje učinkovito delovanje notranje revizije s strokovnostjo, učinkovito komunikacijo, vzpostavitvijo povezav in partnerstva, kvaliteto dela itd. Podobno ugotavlja tudi raziskava skupine UniCreditBank (UniCredit Group, 2012). Vendar komunikacijo vse raziskave izpostavljajo kot kritičen faktor, ki ga je potrebno izboljšati, da bomo dosegli pričakovanja organov odločanja, pri čemer najbrž notranja revizija v Sloveniji ni izjema.

Odgovornost vodje notranje revizije je, da redno vzdržuje dvosmerni dialog (npr. govoriti in poslušati) v formalni ali neformalni obliki tudi z ostalimi zaposlenimi v organizaciji (Chambers & McDonald, 2013).

Tudi mednarodni standardi strokovnega ravnanja notranjih revizorjev (angl. *IIA's International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing*) dajejo komunikaciji posebno mesto s standardom 2420, ki pravi, da mora biti komunikacija točna, nepristranska, jasna, celovita, konstruktivna, strnjena in pravočasna (The Institute of Internal Auditors, 2012a). Vodja notranje revizije mora biti sposoben jasno poročati vse pomembne ugotovitve revizije organom odločanja – upravi, nadzornemu svetu ter revizijski komisiji. Še posebej to velja v primeru podajanja ugotovitev z negativnim učinkom (Archambeault & Rose, 2010).

Prav tako je pomembno tudi, da je vodja notranje revizije obveščen (posredno ali neposredno s prisotnostjo na sejah uprav brez odločevalske vloge, odborih itd.) o poslovanju, strateškem planu, novih razvojih, pobudah, dogodkih, transakcijah, da lahko neodvisno in nepristransko strokovno svetuje vsem organizacijskim nivojem vodenja pri iskanju poti neprestanih izboljšav (Protiviti, 2006). Vse pomembne informacije služijo vodji notranje revizije pri identificiranju nastajajočih se tveganj, ki jih je dolžan poročati organom odločanja (The Institute of Internal Auditors, 2015).

Zadnje predlagane spremembe standardov notranjega revidiranja (angl. *IIA Standards*) se med drugim nanašajo tudi na komunikacijo in zagotavljanje kvalitete (Chambers, 2016b). Ključne predlagane spremembe komunikacije opredeljujejo zahtevo po poročanju o namenu, obsegu in rezultatih ob vsakem revizijskem pregledu. Torej opredeljujejo, kaj mora vodja notranje revizijske službe poročati organom odločanja - upravi, nadzornemu svetu, revizijski komisiji.

V Sloveniji je zelo malo raziskav na to temo, zato je **namen magistrskega dela prispevati k razvoju notranje revizijske stroke v slovenskem prostoru na tem področju**.

V magistrski nalogi raziskujem učinkovitost komunikacije notranje revizije organom odločanja s teoretičnega vidika in identificiram dejavnike, ki jih različni strokovnjaki, študije in deležniki izpostavljajo, da vplivajo na komunikacijo notranje revizije organom odločanja ter obratno.

Namen magistrskega dela je identificirati ključne dejavnike učinkovitega komuniciranja rezultatov notranje-revizijskih pregledov organom odločanja, ki jih je mogoče izboljšati ter s tem prispevati k notranje-revizijski stroki v Sloveniji na tem področju.

Pri tem sem v prvem delu pripravila sistematični pregled literature na temo učinkovitega komuniciranja rezultatov notranje-revizijskih pregledov organom odločanja ter določila ključne dejavnike učinkovitega komuniciranja ter med identificiranimi dejavniki izbrala in empirično preverila najpomembnejše.

V drugem delu sem na osnovi na novo zbranih (primarnih) podatkov analizirala možnosti za izboljšave pri komuniciranju rezultatov revizijskih pregledov organom odločanja pri nas in oblikovala priporočila.

Temeljni cilj magistrskega dela je določiti dejavnike učinkovitega komuniciranja rezultatov notranje-revizijskega dela organom odločanja. Pri tem so pomožni cilji magistrskega dela naslednji:

1. Sistematično pregledati obstoječo literaturo na temo učinkovitega poročanja notranje-revizijskih rezultatov organom odločanja ter na podlagi pregledane literature zbrati ključne dejavnike, ki jih je smiselno upoštevati pri poročanju rezultatov revizij.
2. Med opredeljenimi dejavniki izbrati najpomembnejše dejavnike in z anketo empirično preveriti njihovo pomembnost ter identificirati morebitne druge dejavnike na slovenskem vzorcu.
3. Na osnovi podatkov, pridobljenih iz primarnih podatkovnih virov, analizirati mnenja vodij notranje-revizijskih služb, samostojnih notranjih revizorjev in notranjih revizorjev ter nato izpostaviti tiste, ki kažejo na priložnost za izboljšavo v notranje-revizijski stroki v slovenskem prostoru.

Temeljno raziskovalno vprašanje magistrskega dela je usmerjeno v identifikacijo dejavnikov na ravni posamezne notranje-revizijske službe in na ravni organov odločanja (oz. njihovih deležnikov), ki imajo vpliv na učinkovito komuniciranje rezultatov. V okviru identificiranih dejavnikov na osnovi teoretskih predpostavk sem preverjala naslednja raziskovalna vprašanja:

Raziskovalno vprašanje 1: Ali notranji revizorji zadostno izpopolnjujejo veščine pisanja in komuniciranja revizijskih ugotovitev? Ali velja, da tisti, ki se izobražujejo na enem področju, se izobražujejo tudi na drugem?

Raziskovalno vprašanje 2: Ali notranja revizija, katere revizorji se pogosteje izobražujejo v veščinah pisanja in komuniciranja revizijskih ugotovitev, pogosteje izkazuje kvalitetno delo?

Raziskovalno vprašanje 3: Ali notranji revizorji, ki kvalitetno komunicirajo, pogosteje povprašujejo odgovorne osebe revidiranega področja oz. procesa oz. produkta, ali razumejo cilj in predmet revidiranja in ali se jim revizijska poročila zdijo razumljiva? Ali si v primeru kritičnih ugotovitev pogosteje vnaprej pripravijo strategijo komuniciranja ter na izhodni sestanek povabijo člane uprave revidiranih področij?

Raziskovalno vprašanje 4: Ali je pogostejše vzpostavljanje povezav in partnerstev z odgovornimi osebami revidiranih področij izven formalnih sestankov povezano s tem, da notranji revizorji pravočasneje pošiljajo osnutke revizijskih poročil, da pogosteje uporabljajo podoben način komuniciranja in v naprej pripravijo strategijo komuniciranja v primeru kritičnih ugotovitev?

Raziskovalno vprašanje 5: Ali notranji revizorji, ki izkazujejo večjo kvaliteto dela, uživajo višjo podporo uprave?

Raziskovalno vprašanje 6: Ali se notranji revizorji, ki so deležni višje podpore uprave, pogosteje izobražujejo v veščinah poročanja in komuniciranja revizijskih ugotovitev?

Pri izdelavi magistrskega dela sem v teoretičnem delu uporabljala splošno raziskovalno metodo spoznavnega procesa zlasti pri opredelitvi in razlagi pojmov s področja vloge notranje revizije, njenega poročanja in učinkovite komunikacije.

Magistrsko delo v prvem delu vsebuje poglobljen teoretično-analitičen pregled strokovne literature, razprav, raziskav in člankov, predvsem tujih strokovnjakov, s področja obravnavane teme, in sicer objavljenih na podatkovnih bazah DIKUL, ProQuest, EBSCOhost.

Poleg kritične analize strokovnih spoznanj sem zaradi lažjega razumevanja za ilustracijo navedla tudi nekatere praktične primere iz strokovne literature in prejetih prispevkov s strokovnih izobraževanj.

V nadaljevanju sem med opredeljenimi dejavniki učinkovite komunikacije organom odločanja izbrala najpomembnejše in z anketo empirično preverila na vzorcu izbrane populacije njihovo pomembnost ter na osnovi primarnih virov analizirala mnenja vodij notranje-revizijskih služb, samostojnih notranjih revizorjev in revizorjev ter analizirala vzroke oz. priložnosti, ki bi bili podlaga za izboljšavo. V nadaljevanju izpostavljam tiste, ki kažejo na priložnost za izboljšavo v notranje-revizijski stroki v slovenskem prostoru.

1 NOTRANJA REVIZIJA IN PRIČAKOVANJA DELEŽNIKOV

1.1 Vrste deležnikov notranje revizije

Notranja revizija rezultate komunicira notranjim in zunanjim deležnikom organizacije:

- notranji deležniki: odgovorne osebe revidiranega procesa oz. področja oz. produkta, uprava, nadzorni svet, revizijska komisija (v nadaljevanju organi odločanja),
- zunanji deležniki: nadzorne institucije, institucije pravosodnih organov, zunanji revizor.

V magistrskem delu sem komunikacijo (pisno in ustno) notranje revizije omejila le na notranje prejemnike, ki sem jih z eno besedo poimenovala organi odločanja.

1.2 Pričakovanja deležnikov in notranja revizija

Ključni izziv vodje notranje revizije je, da komunicira z različnimi deležniki. Vsak od njih ima drugačna pričakovanja notranje revizije.

V današnjem dinamičnem okolju mora uspešen vodja notranje revizije že vnaprej predvideti zahteve vseh deležnikov. Harrington in Piper (2015) na podlagi odgovorov prejete obsežne raziskave CBOK povzemata, da imajo deležniki še višja pričakovanja do notranje revizije.

Izpostavljata deset vitalnih področij, kjer ima notranja revizija možnosti za izboljšavo in tako doseže večjo dodano vrednost organizaciji in posledično pričakovanja deležnikov. Organi odločanja imajo širok nabor neprestanih sprememb, tekmovanj in včasih slabo komuniciranih potreb, ki jih pričakujejo od notranje revizije. Harrington in Piper (2015) povzemata, da morajo notranji revizorji v prvi vrsti izboljšati komunikacijske kanale (poti) z namenom hitrejšega, enostavnejšega in boljšega predvidevanja pričakovanja deležnikov. To je še posebno pomembno v fazi letnega planiranja revizijskih pregledov. Nujno potrebno je deležnikom predstaviti, zakaj in kako njihov plan pokriva ključna tveganja, ki jih srečujejo v poslovanju pri izvajanju poslovne strategije. Raziskava izpostavlja zanimivo korelacijo med:

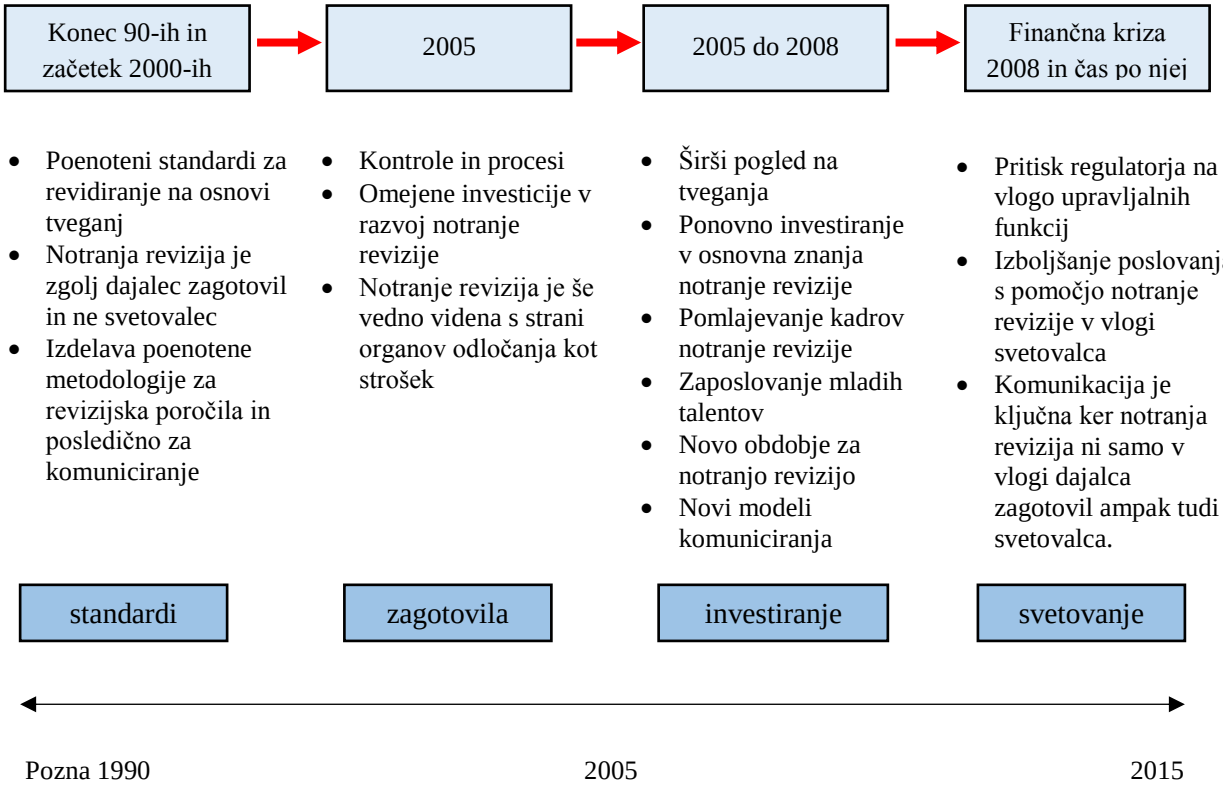
- uspešnostjo vodij notranje revizije in učinkovitostjo notranje revizije, ki uspešno dosega cilje in prispeva k organizaciji, ter
- zelo zadovoljnimi deležniki in zelo uspešnimi vodji notranje revizije.

Chambers (2016a) meni, da morajo vodje notranje revizije nenehno razvijati znanje o nastajajočih se tveganjih ter vplivu tehnologije na poslovanje, ki je dandanes v izjemnem razmahu, da lahko podajo dragocene nasvete o strategiji poslovanja v povezavi z nastajajočimi tveganji. Mednje zagotovo sodi vpliv informacijske tehnologije in zaščite informacij. Če k temu dodamo še sposobnost kritičnega mišljenja notranjega revizorja, potem bo le-ta lahko uspešno svetoval organom odločanja pri njihovih strateških odločitvah.

Vloga notranje revizije se je v zadnjih 25-ih letih nenehno spreminjala zaradi spremenjenih pričakovanj deležnikov. Razvoj, prikazan na Sliki 1, jasno nakazuje, da se je z nastopom finančne krize leta 2008 močno okrepil pritisk regulatorjev na revizijske komisije in uprave. Newman in Perazzini (2013) povzemata, da so predsedniki uprav bolj in bolj zaskrbljeni zaradi širokega spektra tveganj, vključno s tveganjem pretiravanja v regulativnih ureditvah in geopolitični negotovosti. Glede na to se tudi pričakovanja deležnikov do notranje revizije vedno bolj večajo. Dejavnik komunikacije postaja ključen, saj notranja revizija ne daje samo zagotovil, ampak tudi svetuje.

Podobno izpostavlja globalna raziskava (PWC, 2016), ki je zajela 1.600 deležnikov (srednji management, člane in predsednike uprav, člane in predsednike revizijskih komisij in vodje notranje revizije). Hkrati se zavedajo, da stranke in ostali deležniki čedalje več pričakujejo pri soočanju s pomembnimi problemi in njihovem reševanju. Zavedati se moramo, da danes vodje organizacij delujejo v zelo kompleksnem okolju.

Slika 1: Razvoj notranje revizije od poznih 1990-ih do 2015



Vir: N. Newman & S. Perazzini, Quest for Better Communication CS GAC, 2013, str. 3, slika 1.

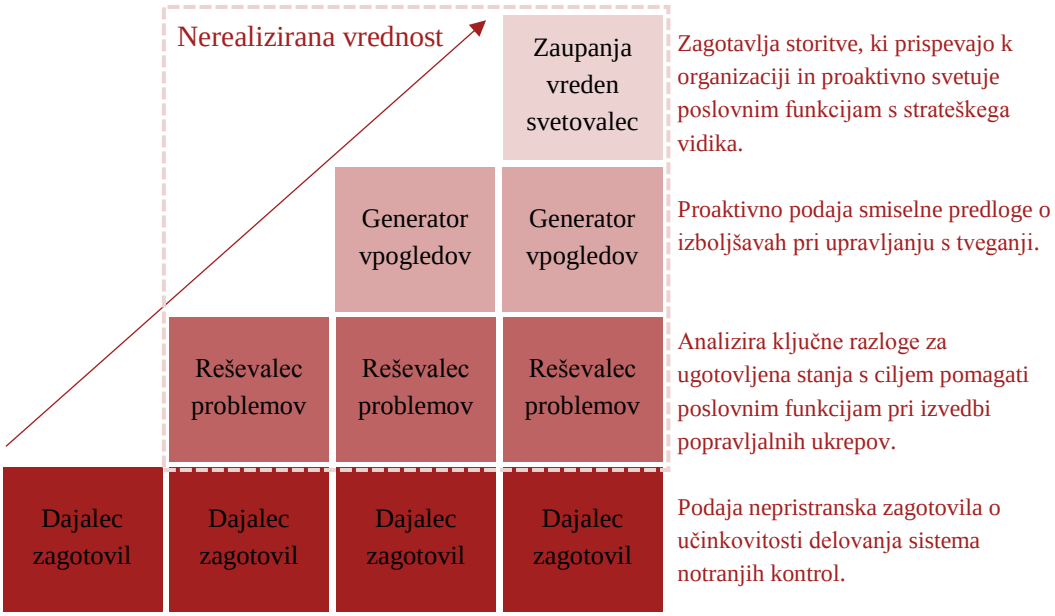
Vsemu navkljub, se morajo osredotočiti, kako voditi poslovanje v še kompleksnejšem globalnem trgu v prihodnje. S podobnimi izzivi glede spreminjajočih se tveganj se soočajo tudi vodje notranjih revizij. Rezultati kažejo, da deležniki od vodij notranjih revizij pričakujejo še večji prispevek (62 %), čeprav je skoraj polovica od teh že izjemno zadovoljna s prispevkom notranje revizije. Veliko deležnikov želi in pričakuje, da se v prihodnjih petih letih tradicionalna vloga notranje revizije, tj. dajalca, zagotovil razširi na proaktivnega zaupanja vrednega svetovalca. Slednje prikazuje Slika 2 (PWC, 2016).

V nadaljevanju so povzeta še druga dejstva, ki jih raziskava izpostavlja:

- deležniki ne znajo vedno definirati, kaj točno potrebujejo ali želijo,
- deležniki niti ne vedo, kaj vse lahko pričakujejo od vodje notranje revizije.

Enostavnost ali težavnost popotovanja do zaupanja vrednega svetovalca zavisi od enega zelo pomembnega dejavnika – vključitev notranje revizije v samo strukturo upravljanja (Linnard & Kinney, 2015).

Slika 2: Pot do nerealizirane vrednosti



Vir: PWC, 2016 State of the Internal Audit Profession Study, 2016, str. 5, slika 2.

Idealno okolje za doseganje prej omenjenega cilja je, da notranja revizija organizacijsko poroča upravi, funkcijsko pa revizijski komisiji, ki je podaljšana roka nadzornega sveta. Notranja revizija mora vzpostaviti takšno zaupanje, ki zagotovi, da prva in druga obrabna linija razumeta in podpirata njeno neodvisnost in vlogo tretje obrabne linije. Notranja revizija mora oblikovati identiteto blagovne znamke, ki jo vsi deležniki kupijo in razumejo (Linnard & Kinney, 2015). Pomemben dejavnik pri doseganju cilja je, da nadzorni svet jasno in ustrezno predstavi organom odločanja področje delovanja notranje revizije in kaj se lahko od nje pričakuje.

- Verodostojnost

Biti verodostojen še ne pomeni samo posedovati ustrezna tehnična znanja, ki so dokazljiva s certifikati in diplomami. Verodostojnost je povezana tudi z izkušenostjo in osebnimi kvalitetami, kot so prezenca in dostojanstvo. Izstopajoča tehnična znanja so potrebna, vendar ne zadostna (Linnard & Kinney, 2015).

V kolikor te deležniki prepoznajo za verodostojnega notranjega revizorja, pomeni, da si razumen, razumevajoč, popolnoma predan v dobro organizacije. Verodostojnost notranje revizije naraste, ko vodja notranje revizije zgradi trden odnos z odgovornimi osebami ravedirianih področij in upravo ter prodorno komunicira o vlogi notranje revizije kot tretje obrambne linije (Linnard & Kinney, 2015).

Notranja revizija naj naprej prinaša sveže poglede na poslovanje in razširja najboljše prakse po organizaciji. Brž ko notranja revizija doseže verodostojnost, morda postane vir bodočih talentov za organizacijo, vključno z razvojem karierne poti do najvišjih izvršilnih pozicij.

- Zanesljivost

Kot opredeljujeta Linnard in Kinney (2015), zanesljivost od notranjih revizorjev zahteva, da je njihovo delo konsistentno, da pridobi zaupanje deležnikov, da so njihove ugotovitve in priporočila za izboljšave podprta z ustreznimi dejstvi. Gradijo ga s podajanjem poštenih in nepristranskih pogledov ter realnimi priporočili za znižanje tveganj doseganja ciljev poslovanja na sprejemljivo raven, ki predstavljajo pomembne priložnosti za izboljšave. Njihova pričakovanja do odgovornih oseb revidiranega področja oz. procesa oz. produkta jasno komunicirajo vsem organom odločanja z ustrezno postavljenimi časovnimi roki.

Nekateri notranji revizorji so odlični pri gradnji odnosov v organizaciji. Čez čas lahko ti posamezniki uporabijo svojo sposobnost navezovanja odnosov in vezi pri podajanju sporočil s »težko« vsebino na ustrezen način (Linnard & Kinney, 2015). Revizorji lahko izboljšajo trdnost odnosov s tem, da prisluhnejo problemom in dilemam deležnikov, da pristopijo k njim kot ljudje, ki jim podajo razumno razlago za predlagane popravljalne ukrepe. Še več, revizorji naj jasno obrazložijo preostalo tveganje vsake ugotovitve in podajo realne predloge popravljalnih ukrepov in rokov izvedbe. Preostalo tveganje je tveganje, ki je v organizaciji prisotno in je zavestno privzeto, z namenom doseganja ustreznih poslovnih rezultatov (preostalo tveganje je tveganjem ugotovljeno med revizijskim pregledom, znižano za tveganje, doseženo s popravljalnim ukrepom). Načeloma govorimo, da brez tveganja ni posla in obratno. Višja privzeta tveganja lahko prinesejo višje poslovne učinke (pozitivne kot tudi negativne), manjša privzeta tveganja prinesejo manjše poslovne učinke.

- Trdna povezava

Linnard in Kinney (2015, str. 53) izpostavljata, da je »grajenje trdnih povezav notranje revizije z odgovornimi osebami revidiranih področij oz. procesov oz. produktov in z upravo ključno za razumevanje poslovanja. Vodja notranje revizije naj bo prisoten na strateški sestankih, odborih kot aktiven poslušalec in poročevalec (brez odločevalske vloge) z namenom razumevanja strateških in poslovnih prioritet, ciljev organizacije, ključnih investicijskih aktivnosti, zamenjav ključnih kadrov, procesov, informacijskih sistemov in okolja, pomembnih projektov, razvojev, zunanjih dejavnikov, ki lahko ogrozijo doseganje strateških in poslovnih ciljev. Odgovorne osebe revidiranih področij oz. procesov oz. produktov so bolj sproščene v komunikaciji z vodjem notranje revizije, saj vedo in razumejo, da je vodja notranje revizije seznanjen s poslovanjem in vseh povezanih dilemah«.

- Lasten interes

Linnard in Kinney (2015, str. 54) menita, da »notranja revizija izgubi zaupanje deležnikov, brž ko deležniki začutijo, da notranja revizija nastopa tako, da izpostavlja samo sebe in , da vodja ali notranji revizorji s svojim obnašanjem promovirajo le sebe, ne pa tudi vidika ostalih deležnikov oz. organizacije kot celote«.

2 STRATEGIJA KOMUNICIRANJA

2.1 Cilj in smernice komuniciranja

PEF Associates (2010) izpostavlja naslednje cilje komuniciranja notranje revizije:

- točno in enostavno informiranje organov odločanja,
- pripraviti organe odločanja na določena potencialna tveganja, da jih bodo razumeli in ustrezno ukrepali,
- hiter odziv organov odločanja, v primeru kritičnih pomanjkljivosti oz. ugotovitev.

Mednarodni standardi strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju (The Institute of Internal Auditors, 2012a) urejajo komunikacijo notranje revizije v naslednjih standardih in svetovalnih napotkih:

Svetovalni napotek 2420-1 (The Institute of Internal Auditors, 2012c) z naslovom »Kakovost sporočil«, priporoča, da so sporočila točna, nepristranska, jasna, jedrnata, ustvarjalna, popolna, pravočasna:

- **Točna komunikacija** je brez napak in podana na podlagi dejstev.
- **Objektivna komunikacija** je poštena, nepristranska in je rezultat pošteno mislečih in uravnoteženih ocen vseh relevantnih dejstev in okoliščin.
- **Jasna komunikacija** je razumljiva in logična, izogiba se nepotrebne rabe tehničnega jezika in zagotavlja vse pomembne in ustrezne informacije.
- **Jedrnata komunikacija** preide takoj k bistvu in se izogne nepotrebnim in odvečnim podrobnostim in besedam.
- **Konstruktivna komunikacija** je koristna za naročnika posla in organizacijo ter vodi do izboljšav, kjer je to potrebno.
- **Popolni komunikaciji** ne manjka ničesar, kar je bistvenega pomena za ciljno publiko in vključuje vse pomembne in ustrezne informacije in pripombe v podkrepitev priporočil in sklepov.
- **Pravočasna komunikacija** je nujna in potrebna glede na resnost ugotovitve in omogoča poslovodstvu, da pravočasno sprejme ustrezne popravljalne ukrepe.

PEF Associates (2010) pa tem smernicam dodaja še naslednje:

- **Uporabite tvorni način namesto trpnika.**
- **Komunicirajte pomembnost sporočila**, kar pomeni dati globalno vizijo za ugotovitve in ne samo seznam ugotovitev, ki ne da zadostnega zavedanja o stanju v ozadju ugotovitev.
- **Opišite ugotovitev, tveganja in popravljalne ukrepe**, kar pomeni izpostaviti ugotovitev (kontrolno pomanjkljivost) in prepoznati in opisati povezano tveganje; poudarjajo popravljalne ukrepe. Tako odgovorne osebe revidiranih področij oz. procesov oz. produktov kot drugi prejemniki revizijskih poročil želijo kratek opis ugotovitve, njeno raven tveganja in priporočene ukrepe za ublažitev ali popravljalne ukrepe.
- **Osredotočite se na ugotovitve, ne na revizorja**. Revizorji naj se izogibajo opisovanja svojih ugotovitev s stavki, kot so: "V našem pregledu smo ugotovili, da je, ali je bilo ugotovljeno, da je." Namesto tega bi moralo poročilo preprosto povedati bralcem, kaj je revizija pokazala.
- **Izogibajte se žargonu**. Notranja revizijska stroka ima svoj žargon. Pisci poročil naj preprosto prevedejo njihov strokovno-tehnični jezik za bralce, ki niso revizorji.
- **Ne zanašajte se na sopomenke**. Čeprav je besedna ponovitev neprimerna za veliko vrst pisanja, je popolnoma sprejemljiva praksa za poslovne dokumente.
- **Uporabite konkretne besede in besedne zveze**. Nekateri pisci zmotno mislijo, da lahko očarajo bralce z dolgimi, abstraktnimi besednimi zvezami. Bralci so zadovoljni, če so stavki kratki in konkretni.
- **Ne "preobložite" besedila**. Vključitev preveč idej v en stavek lahko onemogoči berljivost in zmede bralce. Kadar je le mogoče, naj pisec razdeli informacije v krajše, lažje prebavljive enote.
- **Poudarite potencial za izboljšanje**. Revizorji pogosto lahko dosežejo najboljše rezultate, če opozarjajo na možnosti za izboljšavo, namesto negativnih posledic nesprejetja popravljalnih ukrepov.
- **Izognite se uporabi negativnega jezika**. Uporaba besed s slabšalnim tonom lahko takoj izzove pri bralcu obrambo. Negativne besede lahko odvrnejo, namesto da bi prepričali prejemnika poročila.

Svetovalni napotek 2320-2 nosi naslov »Proučevanje ključnega vzroka« (The Institute of Internal Auditors, 2012c) in govori o ugotavljanju, zakaj se je neka zadeva zgodila. Napotek ugotavlja, da revizorji pogosto v poročilo le napišejo, da se je nekaj zgodilo (težava, napaka, neskladnost, zamujena priložnost), priporočajo ureditev oziroma odpravo, ne ugotavljajo pa, zakaj je do določenega dejstva prišlo in s tem zamudijo priložnost za dolgoročno izboljšanje učinkovitosti in uspešnosti procesov. Čeprav tako proučevanje zahteva potrebne vire (čas in denar), je za organizacijo koristno, saj zmanjšuje verjetnost, da se bodo določeni dogodki ponovili.

Loyack (2016) meni, da brž ko notranji revizor odkrije pomanjkljivost, mora tudi ugotoviti ključni razlog, zakaj je do te situacije prišlo. V kolikor notranji revizor ne poda ključnega razloga za nastalo situacijo, potem se bo podobna ugotovitev najbrž prej ali slej ponovila.

Takšnih ponavljajočih se revizijskih ugotovitev in posledičnih popravljalnih ukrepov ni vesel nihče; ne odgovorne osebe revidiranega procesa oz. področja oz. produkta, ne uprava, ne revizijska komisija. Skratka dober notranji revizor vedno poskuša ugotoviti ključni razlog za nastalo situacijo z namenom, da prepreči njeno ponovitev.

V nadaljevanju Loyack (2016) svetuje, kje iskati ključne razloge, za nastale pomanjkljivosti, ne da bi pri tem porabili preveč dragocenega časa, namenjenega posameznemu revizijskemu pregledu. Dobro poznavanje odgovorne osebe revidiranega procesa je pomembno, da si lahko odgovorimo na vprašanja: Ali ima odgovorna oseba za proces dovolj časa za izvedbo vzpostavljene kontrole? Ali je ključen razlog v nestrokovnem in izkušenem kadru? Ali potrebuje odgovorna oseba revidiranega procesa dodatno izobraževanje? Načeloma velja, da v kolikor ima odgovorna oseba procesa veliko znanja in izkušenj, potem so kontrole pravilno vzpostavljene in tudi izvajane. V kolikor odgovorna oseba določenega procesa nima ustreznih znanj in izkušenj, potem je nujno, da so postopkovne kontrole podrobneje napisane in tudi pogosteje pregledovane. Notranji revizor mora ugotoviti, ali je pomanjkljivost posamična ali sistemska. Pri tem mu lahko pomaga analiza podatkov. V kolikor je pomanjkljivost posamična, potem je vzrok navadno človeški faktor, v kolikor je sistemska, potem gre za napačno definirano in vzpostavljeno kontrolo v procesu.

Nenehno spreminjajoče okolje zahteva prilagoditve in spremembe prodajnih poti produktov, storitev ter posledično procesov. Vse bolj prehajamo na digitalne poti, po katerih se produkti in storitve ponujajo in prodajajo. Danes si skoraj ne predstavljamo procesa, ki za svoje delovanje ne potrebuje specifično aplikativno podporo. Posledično takšne spremembe zahtevajo tudi spremembe v kontrolah, in sicer ročne kontrole prehajajo v avtomatske, ki zagotavljajo sledljivost, so zanesljivejše ter sestavljajo učinkovitejšo kontrolno okolje. Svetovalni napotek 2410-1, ki nosi naslov »Kriterij komuniciranja«, priporoča, da se ugotovitve povzamejo glede na nivo prejemnika poročila**.**

Svetovalni napotek 2440-1 z naslovom »Razširjanje izidov«. Vodja notranje revizije je odgovoren za pregled in odobritev končnega sporočila o poslu, preden je izdano, in za odločanje o tem, komu in kako bo razposlano. Tudi če vodja notranje revizije te naloge prenese na koga drugega, je splošna odgovornost še vedno njegova.

2.2 Vrste komunikacije notranje revizije

Besedno in nebesedno komunikacijo notranja revizija uporablja glede na situacijo, različne priložnosti ter prejemnike. Newman in Perazzini (2013) pri tem izpostavljata naslednje:

- ustno komunicira v interakciji z upravo in odgovornim osebam revidiranih področij oz. procesov oz. produktov, na različnih odborih, na strateških sestankih, z revizijsko komisijo in nadzornim svetom ter med revizijskimi pregledi (napoved revizijskega pregleda, uvodni sestanek, med potekom revizijskega pregleda, izhodni sestanek, pospešen postopek v primeru kritičnih ugotovitev),
- pisno komunicira z izdanimi revizijskimi poročili, memorandumi (v primeru svetovanja), z izdajo tri- mesečnih in letnih poročil o aktivnostih notranje revizije ter vsa ostala pisna komunikacija organom odločanja.

Slika 3 prikazuje vrste komunikacije, ki jih notranja revizija uporablja pri izvajanju svojega poslanstva.

Slika 3: Vrste komunikacije notranje revizije z organi odločanja

Vrste komuniciranja notranje revizije	Pisna komunikacija	Ustna komunikacija
Uprava	x	x
Odgovorne osebe revidiranih področij oz. procesov oz. produktov	x	x
Strateški sestanki		x
Poslovni odbori		x
Revizijska komisija	x	x
Nadzorni svet	x	x

Vir: N. Newman & S. Perazzini, How do we communicate with our stakeholders, 2013, str. 5, slika 3.

Besedno komuniciranje je po besedah Možine et al. (2004, str. 55) »vrsta besednega sporočanja, ki je mnogo zanesljivejše, manj tvegano od nebesednega; kdor slednjega ne obvlada, pač tvega, da ne obvladuje dobre polovice sporočil, ki jih daje, ali da ne razume dobre polovice sporočil, ki jih sprejema«.

Nebesedno komuniciranje je, »v primerjavi z besednim, mnogo težje obvladovati, kar pomeni, da manj vešč udeleženec izda marsikaj, česar ne bi hotel, dovolj ozaveščen udeleženec pa izve tako mnogo več kot iz izrečenih ali zapisanih besed« (Možina, Tavčar, Zupan, & Kneževič, 2004, str. 55).

Možina et al. (2004, str. 56) navajajo, da se »v poslovnem komuniciranju kaže izogibati vsemu, kar bi zmanjševalo učinkovitost komuniciranja. Sem zagotovo sodi neskladje v komuniciranju, tako med oblikami komuniciranja pri enem udeležencu kot med naravnanostjo udeležencev med seboj«. Zato svetujejo prilagajanje oblik in načinov komuniciranja »zrcalno« komuniciranje po zgledu drugih udeležencev, ki zadeva (Možina, Tavčar, Zupan, & Kneževič, 2004):

- telo - podobno držo, podobne kretnje, podoben ritem dihanja.
- govorico - podobno višino zvoka, podobno glasnost, podobno hitrost in ritem.

- izražanje - podobne strokovne besede, splošne izraze; podobno nebesedno izražanje.
- drugo - zanimanje za sogovornika, vživljanje vanj, aktivno poslušanje, pritrjevanje, ne preveč različen slog oblačenja, primerna drža, razdalja itd.

Možina et al. (2004, str. 55) prikažejo, da »v poslovnem komuniciranju le na videz prevladuje besedno komuniciranje – pisno in govorno. Raziskave kažejo, da ima:

- neposreden pomen besed v povprečnem poslovnem razgovoru komaj 7 % delež;
- zvok (ritem, glasnost, dinamika) govora predstavlja 38 % delež;
- 55 % odpade na nebesedno komuniciranje. Slednje obsega t. i. govorico telesa (držo, kretnje, mimiko, pogled) prostor in čas, otip, vonj in še kaj«.

2.2.1 Pisna komunikacija notranje revizije

Poročilo notranje revizije

Struktura poročil notranje revizije je pomembna z vidika, komu so namenjena in kdo so prejemniki poročil. Pred vsako pripravo poročila si je dobro odgovoriti na spodnja vprašanja:

- Kdo bodo prejemniki?
- Kaj morajo vedeti in kaj želijo vedeti?
- Kaj morajo vedeti, da bodo ustrezno in pravočasno ukrepali?

Svetovalni napotek 2410-1 (The Institute of Internal Auditors, 2012c) z naslovom Sodila za poročanje priporoča, da se ugotovitve povzamejo glede na raven prejemnika poročila. Prejemniki poročila pričakujejo, da bodo prejeli koristne informacije, ki jim bodo pomagale boljše upravljati tveganja področja, za katerega so odgovorni.

Povzetek za organe odločanja je namenjen informiranju o nivoju obvladovanja tveganj predmeta revidiranja, o ključnem razlogu za nastalo situacijo in že o morebitnem dogovorjenem planu popravljalnih ukrepov z odgovornimi osebami revidiranega področja oz. procesa oz. produkta. V kolikor notranji revizor izpostavi razlog za nastalo situacijo, s tem pripomore, da vsi deležniki razumejo, zakaj je do nastale situacije prišlo. V kolikor uporablja tvorni način stavkov transparentno komunicira tudi odgovorno enoto oz. funkcijo, ki bo tudi kasneje odgovorna za pripravo popravljanih ukrepov in njihovo kasnejšo implementacijo v delovne procese. Ugotovitve naj bodo predstavljene kot potencial za izboljšavo, ki jih je dobro podpreti z ustreznimi rezultati testiranj, oz. če je le mogoče kvantificirati izgubo, pomanjkljivost (npr. 30%, 7 od 21 primerov, 350 tisoč EUR), saj odgovorne osebe hitreje prepričajo o resnosti problema. Numerično izražene ugotovitve so hitreje slišane s strani odgovornih oseb, katerih poslovni jezik so pravzaprav številke.

Notranja revizija pospeši postopek poročanja v primeru kritične ugotovitve, kar pomeni, da vodja notranje revizije komunicira odgovornim osebam revidiranega področja oz. procesa oz. produkta ugotovitev (nedelujočo kontrolo) še pred pripravo osnutka celotnega poročila. Pri pospešenem postopku notranje revizija povabi na sestanek odgovorne osebe revidiranega področja oz. procesa oz. produkta, vključno s člani uprave, odgovornimi za tveganja in revidiran poslovni proces. Pospešen postopek je primer dobre prakse, kako pospešimo informiranje odgovornih oseb revidiranega področja oz. procesa oz. produkta, da so takoj vključeni v pripravo plana popravljalnih aktivnosti z namenom zniževanja tveganj na sprejemljivo raven. Uporabljen jezik v poročilu naj bo prilagojen poslovnemu jeziku prejemnika poročila. Struktura stavkov naj bo kratka in enostavna, saj s tem omejimo možnost nesporazumov.

Prejemnike revizijskega poročila lahko delimo na:

- notranje: revizijska komisija, uprava, razširjena uprava, nadzorni svet;
- zunanje: nadzorne institucije, institucije pravosodnih organov, zunanji revizor.

Določitev ciljnih prejemnikov poročila v naslednjem koraku zahteva prilagoditev strukture poročila na:

- povzetek revizijskega poročila za organe odločanja,
- podrobno revizijsko poročilo in
- načrt aktivnosti ter
- priloge.

Povzetek revizijskega poročila za organe odločanja

V nadaljevanju predstavljam primer modela povzetka revizijskega poročila za organe odločanja, ki je razvit in uporabljen v bančni skupini UniCreditBank (v nadaljevanju UCB).

Prejemnik poročila pričakuje kratko in jasno sporočilo, kako odgovorne osebe revidiranega področja oz. procesa oz. produkta upravljajo tveganje. V primeru prepoznavanja kritičnih ugotovitev so vse podrobnosti poročane v posebej namenjeni prilogi k poročilu, iz katere so jasne podrobnosti ugotovitve, nosilec tveganja in nosilci predlaganih aktivnosti, vključno s postavljenimi časovnimi roki. Povzetek zajema ključno sporočilo, predmet in obseg revidiranja, ozadje oz, ostala pomembna dejstva ter zaključek. V nadaljevanju podajam kratek opis posameznih sestavnih delov povzetka revizijskega poročila za organe odločanja.

- **Ključno sporočilo.** Ključno sporočilo, ki se navadno nahaja na prvi strani, je omejeno na nekaj stavkov, ki bralcu omogoča hitro in jasno razumevanje skupne ocene upravljanja tveganj odgovornih oseb revidiranega področja, procesa, produkta. Skupna

ocena je 4 stopenjska in lahko sporočimo besedno in vizualno tudi z barvami (UniCredit Group, 2012):

- dobra (modra),
- zadovoljiva (zelena),
- nezadovoljiva (rumena) in
- slaba (rdeča).

Povzetek naj organom odločanja omogoči hitro razumevanje razlogov za skupno oceno. Z drugi besedami povzetek naj ponudi organom odločanja podlago, obrazložitev za skupno oceno. Notranji revizor naj v sporočilo za organe odločanja vključi samo tisto, kar meni, da morajo vedeti, da bodo lahko ukrepali. Sporočilo naj ne bo omejeno samo na listo vseh ugotovitev, temveč naj vključi tudi ključna z ugotovitvami povezana tveganja.

- **Predmet in obseg.** Predmet je namenjen obrazložitvi, zakaj je bil notranje revizijski pregled izveden in ne kaj je notranja revizija naredila. V obsegu notranja revizija opisuje ključna področja, procese, produkte, podprocese itd. posamezne aktivnosti, ki so bila revidirana. Če so bile med pregledom uporabljene posebne tehnike, potem vključimo besedilo, ki predstavi tehnike revidiranja. Posebej izpostavimo omejitve med revidiranjem, izključitve, ki jih nismo nameravali revidirati, na katere informacije in orodja smo se oprli, namesto da bi ponovno testirali, informacijo o pregledanem vzorcu, ki nam pomaga bolje razumeti vpliv končnih rezultatov (npr. velikost vzorca, časovno obdobje, statistično ustreznost vzorčenja).
- **Ozadje.** Ozadje ni obvezen del povzetka, vendar pa organom odločanja oz. prejemniku povzetka ponudi informacije, s katerimi si pomagajo ustvariti širšo sliko, kaj se bile okoliščine ki so vplivale na revidirano področje oz. proces oz. produkt. Mednje vključujemo pomembne notranje informacije ali spremembe med letom (novi izdelki, lokacije, spremembe v strategiji, kadrovske spremembe, spremembe v aktivnostih področja revidiranja, stroškov, tržnih cen), pomembne zunanje informacije in spremembe (npr. konkurenca, velikost portfelja, zakonodaja, davki, splošna tržna situacija), spremenjeno okolje tveganj (nova zakonodaja, nove spremembe v volumnu in številu prodanih izdelkov, strožji pristop regulatorja, spremenjena pričakovanja strank), finančno poslovanje (pregled dveh let), implementacija novega orodja ali celo integralnega informacijskega sistema, število zaposlenih, pokritost procesov z orodji, število poslovne mreže, stopnja zahtevnosti varovanja osebnih podatkov. Vse zgoraj naštete informacije bralcu pomagajo k širši objektivnemu pogledu na revidirano področje oz. proces oz. produkt.
- **Povzetek.** Povzetek je skupek ključnih rezultatov revidiranja s prve strani, osredotočimo se na povzetek ključnih kontrolnih pomanjkljivosti, ki podpirajo skupno oceno. Če je le mogoče v povzetku kvantificirajmo ugotovitve v povezavi z določenimi merami (npr. 5%, 7 od 30-ih ..., volumen itd.); Notranji revizor s tem uporabi jezik odgovornih oseb

revidiranega področja in s tem jasno predstavimo potencialno izgubo, s katero se organi lahko soočijo. V kolikor notranji revizor sporoča organom odločanja kritične pomanjkljivosti, potem preidemo takoj na bistvo. V kolikor ni ugotovljenih kritičnih pomanjkljivosti, potem predložimo pozitivno usmerjeno sporočilo. Izpostavimo bistvene spremembe zaznane od zadnjega opravljenega revizijskega pregleda, ki imajo najbrž določen vpliv, ki ga prav tako poskušamo na kratko obrazložiti. Prav je, da ugotovitev povezujemo tudi z učinkom tveganja na celotno organizacijo. Če organom odločanja danes sporočamo dobro upravljanje tveganj, je prav, da opozorimo na morebitni zaznani negativni trend, ki nastopi zaradi določenih zunanjih vplivov, ki danes še niso neposredno vplivala na upravljanje revidiranega področja oz. procesa oz. produkta. Če so odgovorne osebe revidiranega področja oz. procesa oz. produkta že bile informirane o ključnih ugotovitvah in so že pristopile aktivno k pripravi plana popravljalnih ukrepov oz. so ga že celo pripravili, je o tem pozitivnem koraku prav, da se obvestijo organi odločanja.

2.2.2 Ustna komunikacija notranje revizije

Cilji notranje revizije in letni plan dela

Z namenom merjenja prispevka notranje revizije se letno definirajo cilji notranje revizije, ki so tudi spremljani in merjeni ter ustrezno komunicirani organom odločanja. Realizacijo letnega plana revizijskih pregledov notranja revizija redno spremlja in trimesečno ustrezno komunicira organom odločanja (pisno in z osebno predstavitvijo na sejah uprave, revizijske komisije in nadzornega sveta).

Napoved za revizijski pregled

Željeno je, da notranja revizija v naprej planirane revizijske preglede pravočasno (pisno in ustno) najavi (dobre prakse min. 5 delovnih dni), skupaj s predmetom in obsegom revidiranja ter skupaj s predvidenim časovnim okvirjem.

Uvodni sestanek

Dobro je, da notranja revizija na uvodni sestanek povabi odgovorne osebe revidiranega področja oz. procesa oz. produkta k samooceni trenutnih in morda že pričakovanih tveganj revidiranega področja oz. procesa oz. produkta ter jasno komunicira cilj in predmet revidiranja ter obseg in časovni okvir. Notranja revizija zgoraj omenjeno samooceno po končanem pregledu primerja s svojo oceno obvladovanja tveganj revidiranega področja oz. procesa oz. produkta.

Med revizijskim pregledom

Komunikacija notranjih revizorjev med revizijskim pregledom je še tako pomembna. Obojestransko sodelovanje odgovornih oseb revidiranega področja (procesa oz. produkta in notranje revizije, pripelje do učinkovitejšega procesa revidiranja. V kolikor notranji revizorji znajo prisluhniti težavam zaposlenim vključenih v revidirano področje oz. proces oz. produkt, pomeni, da so pripravljeni videti širšo sliko. V tem primeru odgovorne osebe revidiranih področij oz. procesov oz. produktov bolj prisluhnejo zahtevam notranje revizije.

Odgovorne osebe revidiranega področja oz. procesa oz. produkta naj prejmejo pravočasno v pregled osnutek revizijskega poročila (dobre prakse 3 delovne dni) vseh ugotovitev skupaj s povzetkom, ki je predmet diskusije na izhodnem sestanku in kjer se uskladijo vse pisne pripombe, dodatna vprašanja, pomisleki itd. S tem notranja revizija pokaže spoštljiv in enakovreden odnos, ki vodi do konstruktivnega pristopa k rešitvi nastale situacije, ki ima lahko negativne posledice za organizacijo. Pomembno je dejstvo, da notranja revizija neodvisno in objektivno deluje in prispeva k organizaciji z namenom, da bo le-ta uspešno dosegala zastavljene cilje.

Izhodni sestanek

Komunikacija notranje revizije na izhodnem sestanku je pika na i pisanemu revizijskemu poročilu. Dobre prakse kažejo, da je zelo koristno, da je na izhodnih sestankih poleg revizijske ekipe prisoten (osebno, preko video konference, telefona) še vodja notranje revizije. To še prav posebej velja v primerih, ko notranja revizija predstavlja negativno ocenjena revidirana področja oz. procese oz. produkte odgovornim osebam, ki so specifični v komunikaciji nasploh. V teh primerih je uspešnost komunikacije bližje pričakovani, če je vodja prisoten.

Na izhodnih sestankih je ključno, da notranji revizor uporabi jezik odgovornih oseb revidiranih področij oz. procesov oz. produktov. Poda kratko a zgoščeno sporočilo o učinkovitosti delovanja oz. nedelovanja notranjih kontrol revidiranega področja oz. procesa oz. produkta.

V nadaljevanju je ključno, da je posledičen učinek tveganja (majhen, srednji, velik) ustrezno komuniciran. To je tisto, kar prepriča odgovorne osebe revidiranega področja oz. procesa oz. produkta k sprejetju predlaganih sprememb, popravljalnih ukrepov, ki pripomorejo k znižanju tveganj na sprejemljivo raven v okviru poslovnih ciljev.

Izjemno pomembno je, da so ugotovitve glede na učinek tveganja klasificirane (kritična, pomembna, manj pomembna), kar omogoča poenoteno razumevanje komuniciranih tveganj različnih deležnikov.

Izhodni sestanki so nujni za uskladitev razumevanja tveganj odgovornih oseb revidiranega področja oz. procesa oz. produkta in notranje revizije ter uskladitev različnih mnenj in pogledov v povezavi z vsemi revizijskimi ugotovitvami.

2.3 Učinkovita komunikacija notranje revizije

Mnenje številnih avtorjev je, da kvalitetno poročanje revizor doseže takrat, ko pritegne pozornost organov odločanja ter jih prepriča o smiselnosti sprejetja in implementacije popravljalnih ukrepov na osnovi podanih jasnih ugotovitev in z njimi povezanih učinkov tveganja (Chambers & McDonald, 2013; Wei, 2010; Marks, The effective CAE, 2015).

Piper (2016) v svojem članku »Different perspective« povzema različne poglede notranjih deležnikov na vlogo notranje revizije. Posebej izpostavi pomembnost veščine komuniciranja notranjega revizorja oz. vodje službe notranje revizije. Tudi Protiviti (2006) izpostavlja komunikacijo notranjega revizorja organom odločanja za izjemen izziv. Raziskava postavlja veščino komuniciranja na sam vrh pomembnosti, ki jo notranji revizorji morajo izboljšati z namenom doseganja jasne in učinkovite komunikacije, ki bo organe odločanja (v ustni ali pisni obliki) prepričala, da pričnejo ukrepati v skladu s priporočenimi aktivnostmi.

Ključni izziv notranje revizije je, da komunicira z različnimi deležniki. Vsak od njih ima drugačna pričakovanja do notranje revizije.

1. Komunikacija z odgovornimi osebami revidiranega področja oz. procesa oz. produkta mora upoštevati, da ti zagovarjajo svoje prakse.
2. Komunikacija upravi pomeni problem obrambe obstoječega stanja. Vprašanje je, ali obstaja pripravljenost na spremembe in na vpeljavo popravljalnih ukrepov, ki jih priporoča notranji revizor.
3. Komunikacija nadzornemu svetu in revizijski komisiji predstavlja problem asimetrije informacij - nadzorniki težko presodijo težo informacije v smislu materialnosti in tveganja.

V naslednjem odstavku povzemam mnenje Archembeaulta in Rosea (2010), da uspešna notranja revizija prispeva vrednost k organizaciji. Tudi na prvi pogled negativne revizijske ugotovitve so prispevek k organizaciji in predstavljajo priložnost za rast in izboljšavo. V trenutku, ko revizor poda negativne ugotovitve, so te morda zasenčene z negativizmom situacije, ki nastane.

Jenkins (2016) izpostavlja, da je komunikacija ugotovitev notranje revizije ena izmed najpomembnejših nalog notranje revizije. Komuniciranje ugotovitev notranje revizije organom odločanja prinaša mnoge priložnosti, ki predstavljajo notranji reviziji izziv in

možnosti, da izboljša z njo učinkovitost njenega celotnega delovanja. Jenkins (2016) posledično poudari pomembnost priprave notranje revizije na to pomembno nalogo.

Revizijske ugotovitve dobijo svojo vrednost šele takrat, ko so na primeren, enostaven a učinkovit način predstavljene ustreznim odgovornim osebam. To pomeni, da bodo odgovorne osebe razumele njihov pomen, učinek tveganja in da bodo sodelovale pri definiranju in implementaciji popravljalnih ukrepov. Na drugi strani bo imela notranja revizija priložnost pokazati odgovornim osebam, da pozna poslovanje in z njim povezana tveganja ter da predlaga razumne, logične popravljalne ukrepe.

Jenkins (2016) je prepričan, da notranja revizija prispeva k organizaciji tako, da pomaga odgovornim osebam revidiranih področij oz. procesov oz. produktov najprej identificirati pomanjkljivost (tj. pomanjkljivo kontrolo) potem pa skupaj z njimi poiskati primeren popravljalen ukrep. Na takšen način, bo notranja revizija izboljšala odnos z odgovornimi osebami, saj bodo ti dobro razumeli vsebino in razlog za vzpostavitev popravljalnih ukrepov in bodo prepričani, da bo ustrezna implementacija le-teh znižala tveganje na sprejemljivo raven.

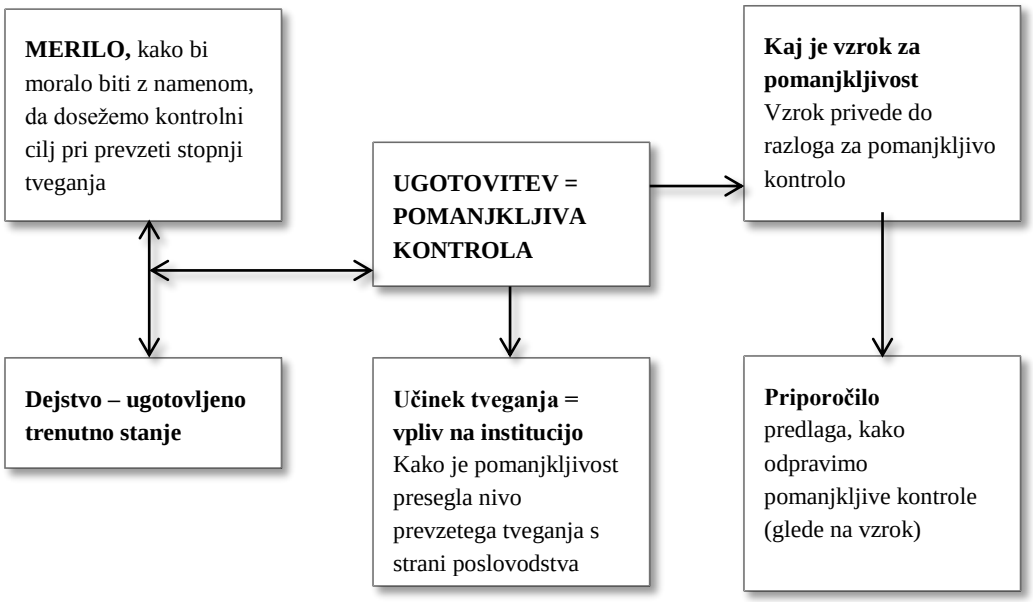
PEF Assosiates (2010) in UCB Group (UniCredit Group, 2012) sta definicijo ugotovitve povezala z razčlenitvijo pomanjkljive kontrole v njeni zasnovi in njenem delovanju. Revizijsko ugotovitev izpostavljata kot razkorak med kriterijem (željena situacija) in dejanskim stanjem, ki je nastal zaradi določenih vzrokov. Bralcu ali poslušalcu je potrebno podati informacijo, kakšen je ta razkorak (velik, srednji, majhen) in kakšne so možne posledice za organizacijo.

Z namenom konsistentne identifikacije, ovrednotenje in klasifikacije ugotovitev notranje revizije je UCB Group (UniCredit Group, 2012) razvila svojo metodologijo identifikacije, evalvacije in klasifikacije ugotovitve, ki jo povzemam v naslednjih posameznih korakih, in sicer: identifikaciji, ovrednotenju in klasifikaciji ugotovitev.

Identifikacija ugotovitve

Slika 4 prikazuje identifikacijo ugotovitve kot razkorak med merilom (želena situacija) in dejanskim stanjem zaradi specifičnih razlogov.

Slika 4: Ugotovitev, učinek tveganja, vzrok in priporočilo



Vir: UCG, The new methodology- findings identificatin, 2011, str. 41, slika 6.

Ovrednotenje ugotovitve

Identifikaciji ugotovitve sledi ovrednotenje ugotovitve oziroma razkoraka. Notranji revizor oceni učinek tveganja na celotno organizacijo in s tem odgovori bralcu, ali je pomanjkljivost presegla nivo prevzetega tveganja organov odločanja, ali ne. Če pomanjkljivost preseže nivo prevzetega tveganja, potem je nujno organom odločanja treba podati informacijo, za koliko je presegla in kakšne so lahko posledice in kakšne popravljalne ukrepe bi bilo izvesti, da da do tega ne bi prišlo. Organom odločanja je v veliko pomoč, da notranja revizija transparentno komunicira, kako je ovrednotila ugotovitve.

Organizacija PEF Associates (2010) izpostavlja, da konsistentna metodologija strukture ugotovitev omogoča poenoteno razumevanje organov odločanja, kako notranja revizija identificira ugotovitev in kako jo glede na učinek tveganja (velik, srednji, majhni) kasneje ovrednoti (kritična, pomembna, priložnost za izboljšavo). Tudi Leech (2015) pravi, da notranja revizija pogosto klasificira ugotovitve na kritične ugotovitve, pomembne ugotovitve in priložnosti za izboljšavo.

UCB Group (UniCredit Group, 2012) navaja kontrolno matriko (Slika 5) , ki nam pomaga oceniti težo učinkovitosti oz. neučinkovitosti zasnove in delovanja kontrole (Slika 6), ki jasno prikaže stopnje kontrolne pomanjkljivosti.

Slika 5: Kontrolna matrika

TEST ZASNOVE KONTROLE	Popolnoma učinkovita zasnova	Kontrola je neučinkovita	Kontrola je delno učinkovita	Večinoma učinkovita kontrola	Nobene ugotovitve Popolnoma učinkovita kontrola
	Večinoma učinkovita zasnova	Kontrola je neučinkovita	Kontrola je delno učinkovita	Večinoma učinkovita kontrola	Večinoma učinkovita kontrola
	Delno učinkovita zasnova	Kontrola je neučinkovita	Kontrola je delno učinkovita	Kontrola je delno učinkovita	Večinoma učinkovita kontrola
	Neučinkovita zasnova	Kontrola je neučinkovita	Kontrola je neučinkovita	Kontrola je delno učinkovita	Kontrola je delno učinkovita
		Neučinkovito izvajanje	Delno učinkovito izvajanje	Večinoma učinkovito izvajanje	Popolnoma učinkovito izvajanje
	TEST DELOVANJA KONTROLE				

Vir: UniCredit Group, Executive Report Lead to "TOP" communication (Workbook) UCB, 2012, str. 48.

Slika 6: *Teža kontrolne pomanjkljivosti*

TEŽA KONTROLNE POMANJKLJIVOSTI	Kontrola je **neučinkovita** Kontrolni cilji VEČINOMA NISO izpolnjeni
	Kontrola je **delno učinkovita** Kontrolni cilji so DELNO izpolnjeni
	Kontrola je **učinkovita** Kontrolni cilji so VEČINOMA izpolnjeni

Vir: UniCredit Group, Executive Report Lead to "TOP" communication (Workbook) UCB, 2012, str. 48.

Klasifikacija ugotovitve

Vsaka pomanjkljiva kontrola ima en ali več učinkov tveganja. V nadaljevanju so podani možni učinki tveganja (Slika 7) na organizacijo (UniCredit Group, 2012).

Klasifikacija ugotovitve je nujna, saj prejemnikom pisnega poročila ali ustnega sporočila omogoči razumevanje stopnje problema. Ločimo med kritičnimi, pomembnimi ugotovitvami in zmernimi ugotovitvami. Kritične ugotovitve zahtevajo drugačen, pospešen postopek poročanja notranjega revizorja in nadaljnjega ukrepanja odgovornih oseb v organizaciji, da čim prej znižajo učinek tveganja na sprejemljivo raven.

Slika 7: Možni učinki na organizacijo

Učinek tveganja	Majhen	Srednji	Velik
Finančni/ekonomski učinek	....	.....	....
Strateški učinek	....	...	.....
Učinek poslovnega ugleda	...	....	....
Učinek na skladnost z zunanjo regulativo	....	....	....
Učinek na skladnost z notranjimi pravili (politike, pravilniki in delovnimi navodili)	....	...	...
Učinek na pripravo in poročanje poslovodstvu	...	....	...
Procesna neučinkovitost	....	....	...

Vir: UniCredit Group, Executive Report Lead to "TOP" communication (Workbook) UCB, 2012, str. 49.

Ocena stopnje kontrolne pomanjkljivosti in identifikacija učinka tveganja pomaga ugotovitev klasificirati na kritično, pomembno ugotovitev ter na priložnost za izboljšavo, kar prikazuje Slika 8 (UniCredit Group, 2012).

Zaradi lažje preglednosti klasifikacije ugotovitve lahko le-te poudarimo tudi vizualno, z barvami npr.:

- kritična (rdeča),
- pomembna (rumena),
- priložnost za izboljšavo (zelena).

Pomemben element učinkovite komunikacije je dobra predpriprava. V kolikor mora notranji revizor sporočiti slabe ugotovitve, potem je temeljita predpriprava še toliko bolj pomembna in je ključna za doseganje učinkovitosti komuniciranja (Archambeault & Rose, 2010).

Slika 8: Matrika ugotovitve (Teža kontrolne pomanjkljivosti/učinki tveganja/ocena ugotovitve)

TEŽA KONTROLNE POMANJKLJIVOSTI				
	Kontrola je **neučinkovita** kontrolni cilji VEČINOMA niso izpolnjeni	Pomembna	Kritična	Kritična
	Kontrola je **delno učinkovita** Kontrolni cilji DELNO niso izpolnjeni	Priložnost za izboljšavo	Pomembna	Kritična
	Kontrola je **učinkovita** Kontrolni cilji so VEČINOMA izpolnjeni	Priložnost za izboljšavo	Priložnost za izboljšavo	Pomembna

Učinek tveganja	Majhen	Srednji	Velik
Finančni/ekonomski učinek			
Strateški učinek			
Učinek poslovnega ugleda			
Učinek na skladnost z zunanjo regulativo			
Učinek na skladnost z notranjimi pravili (politike, pravilniki in delovnimi navodili)			
Učinek na pripravo in poročanje poslovodstvu			
Procesna neučinkovitost			

Vir: UniCredit Group, Executive Report Lead to "TOP" communication (Workbook) UCB, 2012, str. 49

Uporaba organiziranega in strukturiranega pristopa po »ABCDE« metodi lahko notranjemu revizorju izboljša kvaliteto njegove komunikacije (Archambeault & Rose, 2010):

- Advanced preparation (A) – predpriprava,
- Build the environment (B) – vzpostavitev okolja,
- Communicate well (C) – dobra komunikacija,
- Deal with reactions (D) – soočenje z reakcijami,
- Encourage (E) – vzpodbujanje.

V nadaljevanju opisujem posamezne komponente »ABCDE« metode:

- **Predpriprava.** Načrtovanje strategije komunikacije s pomočjo omenjenega protokola pripomore h konstruktivnejši in manj stresni komunikaciji notranjega revizorja. Najprej je pomembno, da vodja notranje revizije ponovno prouči ugotovitve z revizijskimi dokazi in se ponovno prepriča o oceni kritičnosti učinka tveganja na poslovni proces in posledičnosti na celotno organizacijo, saj bi v nasprotnem primeru napačno poročanje notranje revizije omajalo zaupanje v točnost njenih informacij tudi v prihodnje. V nadaljevanju je zelo priporočljivo in koristno, da notranji revizorji pridobijo informacije o pogledu in razumevanju konkretnega problema povabljenih posameznikov, in o

njihovem slogu komuniciranja, da lahko v naprej vizualizirajo njihov odziv in vprašanja, ki bodo sledila (Archambeault & Rose, 2010). Vaja dela mojstra, pravi stari pregovor.

- **Vzpostavitev okolja.** Archambeault in Rose (2010) menita, da je organizacija izhodnega sestanka pomemben dejavnik pri učinkoviti komunikaciji organom odločanja. Organiziranje omogoča notranji reviziji, da izbere čas in prostor - sejno sobo, ki ima čim manj motečih elementov (telefon, hrup z dvorišča, hrup s hodnika, vstop je mogoč le povabljenim). Torej je diskretna in primerna za sestanek. Organizacija sestanka v pisarni vodij ali članov uprave morda ni najboljša izbira, saj motnje, kot so prejeti telefonski klici, e-maili, nepredviden vstop zaposlenih, lahko znižajo produktivnost in preusmerijo pozornost drugam.
- **Dobra komunikacija.** Archambeault in Rose (2010) zagovarjata stališče, da je najboljša strategija komuniciranja v primeru komuniciranja negativnih ugotovitev neposredna in poštena komunikacija. Uporaba neposrednega in jasnega jezika prepreči zmedo in napačno razumevanje problema. Znano je, da uporaba določenih besed (npr. prevara in sramota) izzove negativen čustven odziv prisotnih, medtem ko z besedam npr. sistem, metoda, pristop bolje podamo sporočilo, ne da bi koga užalili. Izbrati pravo mero neposrednosti in čustvenosti ni enostavno, je pa ključ do uspešnega posredovanja negativnih revizijskih ugotovitev odgovornim osebam revidiranega področja oz. procesa oz. produkta. Modro je predstaviti konkretne ugotovitve, ki bodo podprle ključno sporočilo.
- **Soočenje z reakcijami.** Archambeault in Rose (2010) izpostavljata, da dosedanje raziskave o komuniciranju kažejo, da komaj 20 % ujetega sporočila izhaja iz povedanih besed. Večina ujetega sporočila prihaja iz govorice telesa, izraza na obrazu, očesnega kontakta in tona glasu. Možina et al. (2004, str. 330) menijo, da »si odrasli poslušalci, ki poslušajo zbrano 45 minut, lahko zapomnijo približno tretjino povedanega. Poleg tega si poslušalci bolj zapomnijo tiste vsebine, pri katerih aktivno sodelujejo, kot tiste, ki jih samo poslušajo«. Archambeault in Rose (2010) sta prepričana, da morajo notranji revizorji dobro poznati pomembnost znamenj neverbalne komunikacije, da le-ti ne spodkopljejo podajanja njihovih sporočil. Zelo pomemben in pogosto spregledan vidik dobre komunikacije je, da je razumevanje sporočila enako na strani oddajnika in prejemnika. V našem primeru je ključno, da je razumevanje enako glede na vsebino in glede kritičnosti ugotovitve, ki izhaja iz ocenjenega učinka tveganja na poslovni proces oz. organizacijo. Povratne informacije, dodatna vprašanja in pojasnila nam bodo pomagala razumeti nivo usklajenosti in omogočila hitro razrešiti morebitna nerazumevanja z udeleženci sestanka. Najverjetneje bodo imeli vprašanja in bodo povpraševali po primerih oz. po revizijskih dokazih, da se bodo prepričali v pravilnost revizorjevih trditev. Notranji revizorji morajo »potrebne podporne dokumente« imeti pri sebi na voljo na sestanku, da odgovorne osebe revidiranega področj oz. procesa oz. produkta takoj opremijo z ustreznimi podpornimi dokumenti, ki podkrepijo revizorjeve ugotovitve. Pričakovati je, da bodo udeleženci podali svoje odgovore in stališča za pojasnilo nastalega stanja. Včasih udeleženci močno izrazijo čustvene reakcije ali celo odreagirajo zelo agresivno, žaljivo za revizorje, vendar je za notranje revizorje

pomembno, da se v teh trenutkih obvladajo in ohranijo profesionalnost. Od vsega predstavljenega je najpomembneje, da notranji revizorji sledijo ključnemu cilju, da komunicirajo pomembne informacije, ki so točne in nujno potrebne za nadaljnje ukrepanje z namenom znižanja tveganj doseganja ciljev poslovanja na sprejemljivo raven. Izognejo se naj vpletenosti v osebni napad.

- **Vzpodbujanje.** Archambeault in Rose (2010) pojasnjujeta, da notranja revizija najprej informira o ugotovitvi in z njo povezanim učinkom tveganja, ki pojasni prisotnim, kateri in kako veliki so najslabši možni učinki. Organizacija PEF Associates (2010) meni, da nastopi ključen trenutek definiranja potrebnih popravljalnih ukrepov, ki bodo po njihovi ustrezni implementaciji znižala preostala tveganja na sprejemljivo raven. Pogosto se nadzorovani management ne znajde pri definiranju potrebnih aktivnosti. Na tem mestu se notranja revizija vključi in predlaga vzpodbudne popravljalne ukrepe, kar je največ kar lahko notranji revizor prispeva k organizaciji.

Vsak popravljalni ukrep posledično pomeni vpeljavo določene spremembe. Učinkovita komunikacija ugotovitev notranje revizije rezultira v spremembah v organizacijah. Te spremembe so dejansko sprejete in implementirane ustrezno, če so odgovorne osebe prepričane v njihovo dodano vrednost k uspešnosti poslovanja. Torej naloga notranje revizije je, da s svojim načinom komuniciranja doseže razumevanje vsebine predlaganih sprememb, ki izhajajo iz ključnih razlogov za nastalo situacijo.

Komunikacija notranje revizije je torej ključna za uspešno implementacijo sprememb, ki jih prinašajo izdani popravljalni ukrepi, saj ima moč naznaniti, razložiti, pripraviti in vključiti zaposlene v uspešno implementacijo le-teh. Prav je, da se zavedamo, da naloga ni opravljena že s tem, ko notranja revizija posreduje informacijo. Ciljna skupina oz. odgovorne osebe revidiranega področja morajo najprej dobro poznati ter razumeti vsebino in namen predlaganih popravljalnih ukrepov, da jih lahko uspešno vključijo v poslovno področje oz. proces.

2.4 Komunikacijske spretnosti vodij

»Komunikacijske spretnosti so ena izmed ključnih veščin, ki jih vodja mora uporabljati in obvladovati« (Možina, Tavčar, Zupan, & Kneževič, 2004, str. 2). V nadaljevanju povzemam veščine, ki naj bi jih obvladal vodja notranje revizije, da bi spretno komuniciral z organi odločanja in z zaposlenimi na različnih ravneh organizacije. Plankarjeva (2015, str. 51) navaja, da »si različni avtorji prizadevajo opredeliti posamezne sestavine, ki to komunikacijsko spretnost sestavljajo«.

Pisno komuniciranje

Pisno komuniciranje ostaja še naprej pomembna sestavina celotnega komuniciranja. Z razvojem informacijske tehnologije se v veliki meri spreminjajo kanali, po katerih potujejo

pisna sporočila. Znanja, ki jih manager mora obvladati, da je njegovo pisno komuniciranje uspešno in učinkovito, se nanašajo na (Plankar, 2015, str. 56):

- »Naravo dokumenta, ki ga piše. Pri tem mora obvladati jezik, v katerem piše (slovnična pravila, besedni zaklad in podobno), imeti mora analitična znanja, ki mu omogočajo raziskavo teme, o kateri piše, pomembno je obvladovanje uporabe časa.
- Ciljno publiko, ki zahteva poznavanje prejemnika ali skupine prejemnikov, njihovih značilnosti, potreb, znanj (vsebinskega in jezikovnega znanja, kulturnih in osebnostnih značilnosti in podobno).
- Vsebino sporočila, ki pomeni obvladovanje vsebine, o kateri piše (kje in kako najti vire za določeno temo, obvladovanje tehnologije, strokovne terminologije, če jo pri pisanju potrebuje in podobno)«.

»Pisno komuniciranje pa ne pomeni le pisanja, ampak tudi sposobnost branja sporočil. Z naraščanjem obsega dokumentov, ki jih mora manager vsakodnevno proučiti in si zapomniti vsaj bistvene stvari, narašča tudi potreba po obvladovanju hitrega branja« (Plankar, 2015, str. 56).

Ustno komuniciranje

Ustno podajanje sporočil zahteva poslušanje na drugi strani, zato mora govorec poslušalca pripraviti do tega, da ga posluša. Čas managerjev je vedno omejen, zato je zanje še posebej pomembno, da svoje govorno komuniciranje zastavijo tako, da jih poslušalci poslušajo. Pri podajanju govornih vsebin je tako pomembno upoštevati nekatera pravila (Plankar, 2015, str. 56):

- »Govorjenje naj ne traja predolgo brez premora.
- Osredotočite se na bistvo, predočite namen, cilj, način doseganja tega cilja, ki ga morate razložiti ali upravičiti, in če je potrebno, prositi za odziv.
- Ohranjajte čim bolj nevtralen ton govora, govorite z drugimi, kot bi želeli, da drugi govorijo z vami: spoštljivo, brez predsodkov in dovolj glasno, da vas bodo poslušalci razumeli«.

Pomembno je upoštevati, da obstajajo določena sporočila, ki spodbujajo poslušanje in druga, ki ga zavirajo (Plankar, 2015, str. 57):

- »Prva so opisna (opisujejo in ne ocenjujejo), usmerjena na problem, spontana, empirična (spoštujejo čustveno stanje sogovornika), enakopravna (vzpostavljajo partnerski odnos in odprta drugačna mnenja).
- Druga so ocenjevalna, kontrolirajoča, strateška, nevtralna in zaprta«.

Aktivno poslušanje

Včasih pravimo, da nekoga poslušamo, pa ga v resnici ne slišimo, kar pomeni, da fizično sicer zaznamo določeno komunikacijo, ne razumemo pa njenega pomena (Plankar, 2015, str. 57):

- »Slišati (angl. *to hear*) označuje zmožnost zaznavanja zvoka in predstavlja nujen fizičen odziv na zvok in zgolj pasivno obnašanje.
- Poslušati (angl. *to listen*) predstavlja namerno in pozorno uporabo čutila za sluh in s tem aktivno delovanje, ki zahteva tako čas kot vloženo energijo«.

Osnovna zapoved aktivnega poslušanja je prepoved svetovanja in izrekanja kritike med poslušanjem sporočila.

Sposobnost neverbalnega komuniciranja

Neverbalno komuniciranje je zelo pomembno tako z vidika oddajanja kot z vidika sprejemanja sporočil (Plankar, 2015, str. 60):

- »Z vidika oddajanja sporočil lahko manager s primerno neverbalno podporo vzbuja spoštovanje (ustrezen videz, drža) in poveča prepričljivost (očesni kontakt, kretnje itd.).
- Z vidika sprejemanja sporočil, pa je zanj pomembno, da zna razumeti in povezati verbalni in neverbalni del sporočila. Tako znanje lahko bistveno vpliva na poslovne odločitve in posledično na poslovno uspešnost«.

Nebesedni del lahko pozitivno ali negativno vpliva na celotno komuniciranje.

Predstavitve

Predstavitev je dejavnost, ki terja obilo dela in skrbne priprave. Možina et al. (2004, str. 329) menijo, da je »predstavitev treba načrtovati in v naprej odgovoriti na naslednja temeljna vprašanja:

1. Zakaj? – Zakaj imamo predstavitev, kaj želimo z njo doseči in kaj je njen cilj?
2. Kaj? – Kaj naj bo vsebina, tema predstavitve, o čem teče beseda?
3. Kdo? – Kdo naj poda predstavitev?
4. Komu? – Komu je namenjena predstavitev, kdo naj se udeleži predstavitve, kdo naj bo v občinstvu?
5. Kako? – Kako naj predstavitev poteka, kaj in kako kaže povedati, pokazati?
6. Kdaj? – Kdaj naj poteka predstavitev in koliko časa?
7. Kje? – Kje naj bo predstavitev?«.

Zelo pomembno je, da si udeleženci zapomnijo vsaj glavne vsebine predstavitve. Možina et al. (2004, str. 329) navajajo, da »odrasli udeleženci zbrano poslušajo približno 45 minut in si v tem času zapomnijo približno tretjino povedanega in največ 7 konceptov zamisli. Poleg tega si udeleženci bolj zapomnijo tiste vsebine, pri katerih aktivno sodelujejo, kot tiste, ki jih samo slišijo«.

Pogajanja

Pogajanja vselej potekajo med ljudmi. Pogajanje je zbliževanje stališč posameznikov, skupin, organizacij, javnosti o ciljih in o strategijah za doseganje teh ciljev. Najpomembnejše pri pogajalski tehniki so priprave na pogajanja, saj je posedovanje pravih informacij glavno orožje pogajalca.

V nadaljevanju Možina et al. (2004, str. 311) povzemajo nabor resnih napak pri pogajanjih:

- »premalo priprav,
- enostranski pristop,
- uporaba neprimernih pritiskov,
- nepotrpežljivost,
- nestrpnost,
- preveč govorjenja,
- prepričevanje namesto vplivanja,
- odklanjanje nasprotij«.

»Uspešna pogajanja morajo postati mehanizem za dosego dogovora, katerega rezultat je zadovoljiv za vse udeležence v pogajanjih. Takemu načinu pogajanj pravimo partnerski odnos. Sogovornika drug drugemu priznata vsak svoje interese in nato iščeta rešitev, s katero bosta oba zadovoljna« (Plankar, 2015, str. 58).

Reševanje konfliktov

Eliason (2014) meni, da v organizacijah nenehno prihaja do konfliktov. Razlike se spreobrnejo v konflikt, ko se ogrožena stran boji izgubiti nekaj dragocenega. Konflikt je, ne glede na svojo naravo, lahko konstruktiven (govorimo o funkcionalnem ali konstruktivnem konfliktu, ki ima spodbujevalen učinek), kar je odvisno od njegove intenzivnosti in načina reševanja. Eliason (2014) izpostavlja, da so vodje v osnovi odgovorni, da prepoznajo konfliktno situacijo na delovnem mestu in da jo tudi rešijo. Alessandra (2006) meni, da so dobra komunikacijska znanja in prakse najboljše orodje za reševanje in preprečevanje konfliktov.

Kastrevčeva (2011, str. 35) poudarja, da je »pri reševanju konfliktov pomembna osebnostna zrelost udeležencev. Če je človek pripravljen poslušati in slišati ter spoznavati mnenje, stališča in poglede drugega, se mu odpira drugačno obzorje pogleda na stvar. Njegovo razumevanje drugega se razširi, iz tega pa izvira možnost za sodelovanje, ki prerašča kompromise. Pri reševanju konfliktov gre za doseganje razumevanja, sprejemanja in upoštevanja medsebojnih razlik ter iskanja resničnih rešitev za vse udeležence«.

2.5 Uspešna komunikacija sprememb v organizaciji

Notranja revizija vstopi v vlogo »agenta za spremembe«, ko uspešno komunicira ugotovitve notranje revizije organom odločanja. Uspešna komunikacija olajša pot do pozitivnih sprememb in je ključna pri uspešni implementaciji popravljalnih ukrepov (Protiviti, 2006).

Marks (2014) podobno meni, da notranji revizorji lahko mnogo prispevajo organizaciji, če so pripravljeni pomagati pri vplivanju na sprejetje in izvedbo sprememb. Notranji revizor mora najprej prepričati organe odločanja, da je popravljalni ukrep potreben, ustrezen in v izjemnih situacijah tudi urgenten. V nasprotnem primeru popravljalni ukrep notranje revizije nima nobene vrednosti, v kolikor ga odgovorne osebe revidiranega področja oz. procesa oz. produkta ne implementirajo.

V primeru, ko organi odločanja ne ukrepajo oz. se odločijo, da ne bodo ukrepali, njihovo odločitev najverjetneje spremlja razlaga, da preprosto ne verjamejo, da stroški povezani z implementacijo popravljalnih ukrepov opravičujejo omenjeno tveganje. Marks (2014) meni, da to lahko tudi pomeni, da se organi odločanja ne strinjajo z ovrednotenjem učinka oz. stopnjo tveganja ugotovitve in posledično ne prepoznajo urgentnost ukrepanja. Ne ukrepanje je lahko znak, da revizijsko poročilo ni bilo pravilno razumljeno.

Oba zgornja primera pomenita neuspeh notranje revizije, saj ni uspela »prodati« revizijske ugotovitve tako, da bi prepričala organe odločanja, da popravljalne ukrepe pravočasno implementira in s tem zniža tveganje doseganja ciljev poslovanja na sprejemljivo raven.

Marks (2014) je prepričan, da uspešna komunikacija notranje revizije pomaga pri sprejetju in vpeljavi konstruktivnih sprememb, ter je pravi naslov za ideje, ki prispevajo k uspehu delovanja organizacije. Izpostavlja tudi dejstvo, da notranja revizija ne prispeva k pozitivnim spremembam, če organom odločanja ne pomaga razumeti težo, pomembnost in kritičnost ugotovitve.

Organizacije se danes srečujejo z množico podatkov, s katerimi se dnevno srečujejo zaposleni. Zato organizacije stremijo k vzpostavitvi sistema pravočasnega in učinkovitega komuniciranja, ki tesno zasleduje poslovne cilje. Ali kot pravi Sedejeva (2014, str. i): »Dejstvo je, da v času negotovosti in sprememb največkrat ravno interno komuniciranje

predstavlja ključen izziv, pogosto pa tudi razlog za neuspešno vpeljavo sprememb v organizacijah. Zaposlene je namreč treba prepričati ne le o tem, da poznajo in sprejmejo spremembe, ampak da tudi aktivno prispevajo k njihovemu uresničevanju«.

Kot navaja Sedejeva (2014, str. 26), »interna komunikacija v organizaciji je namreč ključni element za uspešno implementacijo programa sprememb, saj ima moč naznaniti, razložiti, pripraviti in vključiti zaposlene v uspešno implementacijo sprememb. V številnih organizacijah še vedno prevladuje miselnost, da je naloga opravljena s tem, ko je informacija posredovana. Posredovanje informacij lahko štejemo za uspešno, če ciljna skupina informacijo o spremembi pozna, jo pravilno razume in vključi v izvajanje delovnih nalog«.

Zaposlenih ne zanimajo le poslovne odločitve, ampak predvsem želijo razumeti, zakaj je vodstvo sprejelo strateško določitev in kako jo bo vpeljalo v prakso. Vključevanje zaposlenih v proces dodatno pospešuje verjetnost pozitivne vpeljave sprememb v reorganizacijo. Devos, Buelens in Bouckenooghe (2007) so mnenja, da če se ne spremenijo ljudje, ne moremo govoriti o nobenih spremembah.

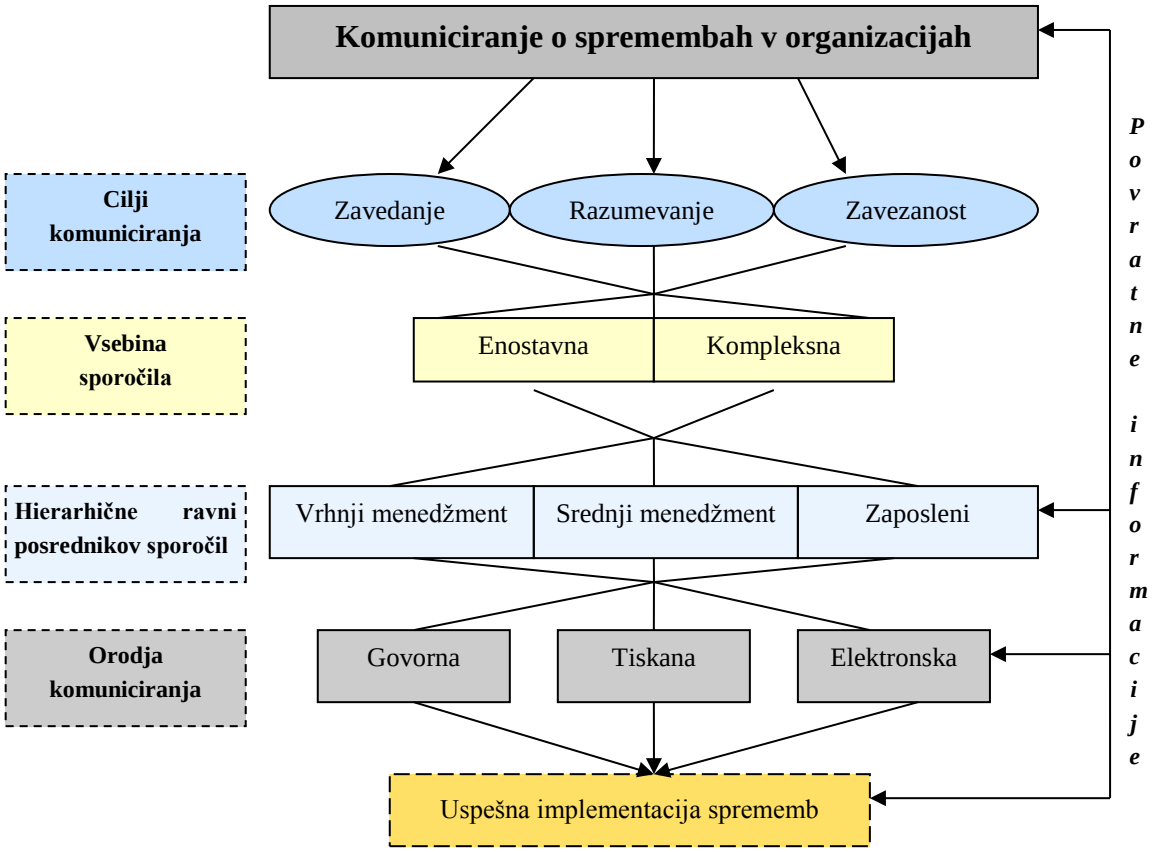
Devos et al. (2007) so na osnovi opravljene raziskave prišli do pomembnih zaključkov. Drastično znižanje odprtosti za organizacijske spremembe sta posledica slabih izkušenj iz preteklosti ter šibkega zaupanja v management. To sta tista dva dejavnika, ki v največji meri vplivata na povečanje ali znižanje odprtosti za organizacijske spremembe.

Po mnenju Kieferja (2005) je eden od razlogov, zakaj so spremembe pogosto neuspešne, zagotovo ta, da so povezane z občutki negotovosti, strahovi in dvoumnostjo med zaposlenimi. Ravno zato je pomembno, kot navaja Lydon (2006), da je komuniciranje v času sprememb osredotočeno na tri ključne skupine, in sicer: vrhnji menedžment, srednji menedžment in zaposlene.

Sedejeva (2014, str. 9) meni, da je pomembno, da se »za komuniciranje o spremembah omenjenim ključnim skupinam uporabi optimalna kombinacija orodij internega komuniciranja. Vključevanje zaposlenih v proces dodatno pospešuje verjetnost pozitivne vpeljave sprememb v organizacijo« (glej Sliko 9).

Čeprav se največkrat daje prednost govornemu (osebnemu) komuniciranju o spremembah tako v strokovni kot nestrokovni javnosti, se v praksi vse pogosteje uporabljajo orodja elektronskega komuniciranja kot elektronska pošta, intranet, spletni dnevniki, video vsebine itd.

Slika 9: Model optimizacije izbora orodij internega komuniciranja v času sprememb



Vir: T. Sedej, Koncept modela optimizacije izbora orodij internega komuniciranja v času sprememb, 2014, str. 9, Slika 2.

Različni tipi ljudi glede na zaznavanje imajo raje različna orodja internega komuniciranja. V organizacijah se običajno pojavljajo vsi trije tipi ljudi glede na zaznavanje, zato je njihove značilnosti pri izboru orodij smiselno upoštevati, saj bo mogoče le na tak način doseči visoko stopnjo poznavanja in razumevanja informacije pri vseh zaposlenih, kar pa je nujno potrebno pri uspešni vpeljavi sprememb (Sedej, 2014). Slednje pa lahko notranja revizija upošteva pri komunikaciji ugotovitev in predlaganih popravljalnih ukrepov.

V 70-ih letih prejšnjega stoletja se je razvila teorija, imenovana nevrolingvistično programiranje (v nadaljevanju NLP), ki sta jo utemeljila John Grinder in Richard Bandler (Weigel, 1996). Gre za znanost, ki pojasnjuje, kdo smo in kako komuniciramo. Predstavlja in pojasnjuje povezavo med verbalno in neverbalno komunikacijo, saj razlaga, da način, kako ljudje govorimo, kaže na to, kaj v resnici mislimo. V zadnjih letih je zelo priljubljena pri uvajanju sprememb v organizacijah. Tri zamisli te teorije so razvidne že iz njenega poimenovanja, in sicer (O'Connor, Seymour, Dilts, & Grinder, 1996):

- Nevro: Naše vedenje izvira iz nevroloških procesov vida, sluha, vonja, okusa in dotika; svet doživljamo skozi teh pet čutov, nato pa podatkom dodamo pomen in smisel ter se temu primerno tudi odzovemo.

- Lingvistično: Jezik uporabljamo z namenom urejanja svojih misli in vedenja, kar nam omogoča, da lahko komuniciramo z drugimi ljudmi. Jezik vpliva na naše razmišljanje, oblikuje in spreminja naša razpoloženja ter določa naše vedenje. Je sredstvo za razumevanje in oblikovanje sveta in ne samo sredstvo komuniciranja.
- Programiranje: Vsebuje načine, ki jih izberemo za učinkovito organiziranje svojih misli in dejanj. Programiranje se nanaša na notranje procese mišljenja, občutenja in vedenja. Temelji na zavestnem in ciljno usmerjenem ravnanju, s katerim spreminjamo svoje mišljenje, izboljšamo obstoječa neželena ali omejujoča stanja ter s tem lažje dosegamo svoje cilje.

NLP inštitut (2016) je izjemno uporaben pri uresničevanju želenih sprememb v osebnem in poslovnem življenju. V zadnjih 30-ih letih je orodje za:

- spremembo čustev (npr. spremeniti tremo v odločnost in samozavest),
- spremembo prepričanj (npr. dvom v lastne sposobnosti spremeniti v prepričanje, da vam bo uspelo),
- pospešeno učenje potrebnih novih veščin (npr. izboljšati prepričljivost ali pisateljske sposobnosti) itd.

uporabilo več podjetij tudi v Sloveniji z namenom postaviti solidne osnove za resne in zahtevne spremembe v poslovnem življenju.

3 DEJAVNIKI USPEŠNEGA KOMUNICIRANJA NOTRANJE REVIZIJE

3.1 Rezultati empiričnih raziskav

Na učinkovito delovanje notranjih revizorjev vpliva več ključnih dejavnikov. Alzeban in Gwilliam (2014) sta izvedla raziskavo v Saudski Arabiji s pomočjo prejetih odgovorov vodij (203) in notranjih revizorjev (239) ter analizirala odvisnost med učinkovitostjo notranje revizije in petimi dejavniki: podpora vodstva, neodvisnost, strokovnost kadrov, zadostnost človeških virov, sodelovanje z zunanjo revizijo. Rezultati kažejo, da je podpora vodstva ključen dejavnik, ki je v tesni korelaciji z ustreznostjo virov (strokoven in zadosten kader).

Do podobnih rezultatov so prišli tudi Drogalas, Karagiorgos in Arampatzis (2015), ki so izvedli raziskavo med notranjimi revizorji v Grčiji. Le-ta je pokazala, da so naslednji dejavniki ključni za učinkovitost notranje revizije: kvaliteta delovanja notranje revizije, strokovnost, neodvisnost, podpora organov odločanja. Ključni dejavnik je zagotovo neodvisnost. Cohen in Sayag (2010) sta po izvedeni raziskavi med notranjimi revizorji v izraelskih organizacijah prav tako prišla do ugotovitve, da je ključni dejavnik učinkovitosti notranje revizije podpora vodstva in v nadaljevanju neodvisnost.

Raziskava organizacije PWC (2016) je zajela 100 intervjujev deležnikov in izpostavlja pet ključnih lastnosti, ki jih deležniki vidijo kot nujne, da vodja notranje revizije doseže uspešnost v svojem delovanju. Ti dejavniki so organizacijska umestitev, komunikacija, vizija in sposobnost privabljati in razvijati talente ter usklajenost delovanja s poslovanjem organizacije.

Organizacijska umestitev. Dobra organizacijska umestitev omogoča vodjem, da imajo priložnost proaktivno razpravljati o strateških tveganjih, s katerimi se organizacija srečuje. Te razprave so pomembne, saj vplivajo na zavedanje vodij na višjih ravneh o kontrolah celotne organizacije.

Komunikacija. Dobri, uspešni vodje znajo komunicirati prepričljivo na sestankih z drugimi vodji. Znajo s pravim slogom izpostaviti najpomembnejše, pogledati na stvari širše in komunicirati s pravimi poudarki v primerjavi s strokovnjaki in vodij iz svojih vrst. Pravzaprav zelo uspešni vodje komunicirajo z deležniki tako, da povezujejo, da vplivajo na uvajanje sprememb in da prepričljivo komunicirajo koristi uvedenih sprememb, saj le tako dosežejo, da odgovorne osebe ustrezno in pravočasno ukrepajo in se zavedajo koristih uvedenih sprememb, ki pravzaprav pomenijo znižanje tveganj na spremenljivo raven.

Vizija. Uspešni vodje imajo trdno vizijo, ki je usklajena s strateško usmeritvijo organizacije in pričakovanji deležnikov. Vodje z vizijo vedo, kam želijo priti in tudi kaj morajo narediti, da dosežejo cilj, vzpodbujajo inovativnost znotraj notranje revizije.

Privabljati in razvijati talente. Uspešni vodje strmijo k razvoju in mentorstvu kadrov. Razvijajo talentiran kader izbran zunaj in znotraj organizacije, ki je usklajen s poslovno vizijo in vizijo notranje revizije.

Usklajenost s poslovanjem. Uspešni vodje se preko poslovanja in poslovnih procesov povezujejo in gradijo vezi z ostalimi zaposlenimi v organizaciji. S partnerskimi odnosi so bliže dnevnim dogajanjem v poslovanju in razumejo bolje, kaj se dogaja v poslu in z njim povezanimi spremembami. Tako lahko v naprej ocenijo tveganja z uravnoteženo objektivnostjo. Zelo uspešni vodje sodelujejo med funkcijsko, sodelujejo tako s prvo in drugo obrambno linijo in tako lažje koordinirajo oceno tveganj med različnimi funkcijami. Tako lažje zagotavljajo, da so tveganja dobro upravljana.

Rezultati globalne raziskave iz leta 2012 (The Institute of Internal Auditors, 2012b) izpostavljajo pet najpomembnejših veščin, ki odlikujejo vodjo notranje revizije:

- analitično in kritično mišljenje (72 %),
- komunikacijske veščine (57 %),
- splošne veščine informacijske tehnologije (49 %),
- veščine upravljanja s tveganji (49 %),

- čut za poslovnost (43 %).

Raziskava, ki jo je izvedla mednarodna organizacija KPMG (2016) je zajela 100 predsednikov revizijskih komisij in vodij finančnih funkcij - CFO (angl. *Chief Financial Officer)* in povezuje učinkovitost vodje notranje revizije z naslednjimi dejavniki, ki jih velja v prihodnje izboljšati:

- komunikacijo (67 %),
- tehnične veščine (62 %),
- kritično mišljenje/presoja (52 %),
- razumevanje globalnih trgov (48 %),
- razumevanje analize podatkov (39 %).

Če na kratko povzamem, uspešnost notranje revizije povezujejo z lastnostmi vodje notranje revizije in s pozitivno korelacijo med strokovnostjo, neodvisnostjo, nepristranskostjo in podporo managementa. Uspešnost vodje notranje revizije pa je odvisna od različnih dejavnikov, med najpomembnejše uvrščajo: integriteto, vzpostavljanje odnosov in partnerskih vezi, odlične komunikacijske veščine, vpliv na pozitivne spremembe, usmerjenost na tveganja in pričakovanja deležnikov, objektivnost, neodvisnost, nenehno izpopolnjevanje znanja.

Rezultati zadnje raziskave izvedene pri CBOK v letu 2015 kažejo, da med ključnimi veščinami uspešnega vodje notranje revizije izpostavljajo najpomembnejših naslednjih pet veščin (identificiranih na podlagi raziskav), ki jih kaže v prihodnje izboljšati v dobro revizijske stroke (The Institute of Internal Auditors, 2015):

- predstavljanje ugotovitev,
- razvijanje odnosov z upravo in managementom,
- vzpostavitev redne interakcije z vsemi ravnmi vodij (angl. *networking*),
- tehnike prepričevanja,
- pogajalske tehnike – tehnike konfrontiranja.

Rezultati raziskave iz leta 2013, ki jo je izvedla organizacija PWC (2013), kaže med drugim, da notranja revizija premalo komunicira z ostali kontrolnimi funkcijami.

V nadaljevanju povzemam dejavnike, ki so bili skupni različnim raziskavam, in dejavnike, ki vplivajo na učinkovitost komuniciranja notranje revizije.

3.2 Dejavniki učinkovitosti komuniciranja notranje revizije

Dejavnike učinkovitosti komuniciranja notranje revizije delimo, kot prikazuje Slika 10, na:

- **dejavnike na strani notranje revizije** (kvaliteta dela notranje revizije, strokovnost in integriteta, vzpostavitev povezav in partnerstva, neodvisnost in integriteta) in
- **dejavnike na strani organov odločanja** (podpora organov odločanja, neodvisnost in integriteta).

Slika 10: Dejavniki učinkovitega komuniciranja notranje revizije

DEJAVNIKI	Dejavniki na strani organov odločanja	Dejavniki na strani notranje revizije
Podpora organov odločanja	x	
Kvaliteta dela notranje revizije		x
Strokovnost in integriteta		x
Vzpostavitev povezav in partnerstva	x	x
Neodvisnost in nepristranskost	x	x

3.2.1 Podpora organov odločanja

Rezultati letne ankete organizacije PWC (2016) kot zelo pomemben dejavnik učinkovitosti notranje revizije izpostavljajo ugled, ki ga vodja notranje revizije in njegova ekipa prejemata, ter podporo uprave in nadzornega sveta, ki ceni neodvisen pogled notranje revizije in njeno dodano vrednost. Pri tem je zelo pomembno, kako in kje je notranja revizija umeščena v organizacijski ustroj, skratka kakšen je njen položaj v organizaciji, komu poroča in kdo jo imenuje in razrešuje. Položaj notranje revizije odraža pomembnost in zahtevnost nalog, ki jih izvaja ter njeno odgovornost. Percepcija uprave in nadzornega sveta se zrcali tudi na ostale v organizaciji, zato je njihov pogled na notranjo revizijo izjemnega, če ne ključnega pomena, ki zelo temeljito odmeva med ostale odgovorne osebe v organizaciji.

Izsledki raziskave (PWC, 2016) kažejo tudi, da pri pozitivni percepciji do notranje revizije steče implementacija popravljalnih ukrepov, ki so rezultat ugotovitev notranje revizije, zelo elegantno. Zaposleni na vseh ravneh se vključijo pozitivno v proces sprememb z zavedanjem o povezanih koristih, ki jih spremembe prinašajo.

Najboljše prakse, ugotovljene v raziskavi organizacije PWC (2016), kažejo, da je najučinkovitejše, da imajo odgovorne osebe na različnih ravneh v svoje letne cilje vključen tudi cilj implementacije popravljalnih ukrepov notranje revizije. Tako uprava posredno sporoča svojim vodjem, da podpira in spoštuje dogovorjene popravljalne ukrepe opravljenih revizijskih ukrepov, saj implementacija teh pomeni blaženje učinkov tveganja na sprejemljivo raven v okviru poslovnih ciljev. V kolikor uprava in nadzorni svet redno (običajno trimesečno) povprašujeta po statusu implementacije popravljalnih ukrepov neposredno sporočata odgovornim osebam pogled na dogovorjene popravljalne ukrepe. Podpora organov odločanja se izraža tudi tako, da uprava in nadzorni svet vabita notranjo revizijo na vse strateške in poslovne odbore, odbor revizijske komisije ter seje nadzornega sveta ter sestanke uprave. Za slednje se vodja notranje revizije lahko glede na prejeto agendo odloči o prisotnosti na sestanku.

Povabilo vodje notranje revizije na seje nadzornega sveta je jasen odraz podpore nadzornega sveta in je način kako le-ta jasno komunicira vlogo in odgovornost notranje revizije ostalim prisotnim t-j upravi in ostalim povabljenim odgovornim osebam. Vodja notranje revizije z osebno prisotnostjo na sejah nadzornega sveta pridobi priložnost, da pisno poročilo notranje revizije za poročano obdobje sam predstavi. Vodja notranje revizije sporočilo omeji na najpomembnejše ugotovitve in informacije za katere meni, da mora biti nadzorni svet o njih obveščen. Na drugi strani je zelo pomembno, da ima vodja notranje revizije priložnost, ne samo prebrati pisna gradiva, pripravljena s strani uprave in ostalih odgovornih oseb, ampak tudi slišati njihove predstavitve, saj skupek le-teh so ključna sporočila o preteklem in načrtovanem poslovanju organizacije (PWC, 2016).

Podpora organov odločanja vpliva na podporo pri odobravanju ustreznih virov za izvajanje aktivnosti notranje revizije. Torej če povzamemo, uprava in nadzorni svet podpirata notranjo revizijo preko virov, organizacijske umestitve, dvosmerne komunikacije, ustrezne percepcije o notranji reviziji in njihovih pričakovanjih ter vzpostavitve ustrezne redne spremljave implementacije popravljalnih ukrepov. Vsekakor pa je podpora organov odločanja tudi povezana s kvaliteto dela notranje revizije. Torej boljša kot je kvaliteta dela, bolj notranja revizija uživa ugled in obratno.

3.2.2 Kvaliteta dela notranje revizije

Kvaliteta dela notranje revizije se izraža tako, da notranja revizija uspešno izpolnjuje zastavljene letne cilje, učinkovito izvaja revizijske preglede, revizijske ugotovitve so točne in podane na podlagi dejstev, podane so skupaj z učinkom tveganja in skupaj s predlaganimi popravljalnimi ukrepi. Le-ti naj bodo realni in uresničljivi, ki po uspešni implementaciji blažijo učinke tveganja v poslovnih procesih. Zavedati se je potrebno da ne najdemo poslovanja brez tveganja.

Ko govorimo o tveganju, pa je pomembno ločiti med tveganjem, ki ga je uprava s potrjenim letnim planom s strani nadzornega sveta zavestno sprejela, ter tveganjem, ki seže izven tega nivoja. Slednje pa je tisto tveganje, ki ga notranja revizija izpostavi. Izjemno pomembno je, da notranja revizija (pisno in ustno) jasno sporoči organom odločanja, kako je tveganje obvladovano in, če je, za koliko je tveganje preseženo. V nadaljevanju jih zanima, kakšne so lahko posledice, kaj je razlog in seveda skupaj z odgovornimi osebami podati predlog za popravljalne ukrepe, ki bi ugotovljeno tveganje znižalo na sprejemljivo raven v okviru poslovnih ciljev.

Dnevno se vodje srečujejo z obilico informacij v pisni in ustni obliki, kar zahteva od njih izjemno premišljeno upravljanje s časom in informacijami, ki jih potrebujejo za dobro upravljanje vseh tveganj organizacije.

Kvaliteta dela notranje revizije se med drugim odraža v pisni in ustni komunikaciji sporočil njihovih ugotovitev, ki je podrobneje obrazložena v poglavju 2.2 (UniCredit Group, 2012):

- pisna komunikacija (revizijska poročila po opravljenem revizijskem pregledu, trimesečna poročila, letna poročila, ostala poročila za upravo, revizijsko komisijo, nadzorni svet, odbore itd),
- ustna komunikacija (udeležba na raznih odborih, v interakciji z organi odločanja, med izvedbo revizijskih pregledov z odgovornimi osebami revidiranega področja oz. procesa oz. produkta, z vzpostavitvijo povezav in odnosov z zaposlenimi na vseh ravneh organizacije).

V pisni obliki komunicira preko pisanih sporočil, ki naj bodo jasna, jedrnata, konstruktivna, popolna in pravočasna. Zaradi pomanjkanja časa odgovorne osebe revidiranih področij oz. procesov oz. produktov in uprava pričakujejo razumljiva in celovita sporočila, ki jih hitro razberejo v zato premišljeno oblikovanih in strukturiranih poročilih. Skratka, prejemniki poročil pričakujejo kakovostno komunikacijo notranje revizije.

3.2.3 Strokovnost in integriteta

Chambers in McDonald (2013) sta mnenja, da so vodja in ekipa strokovni, izkušeni ter sposobni pravočasno izvesti nalogo oz. revizijo v skladu s pravili revizijske stroke. Kot je prikazano v poročilu organizacije Protiviti (2006), integriteta zahteva strokovnost, neomajnost vodje notranje revizije, ki zna uravnovešeno (ne preveč avtoritativno ali egocentrično) uporabljati tehnična in komunikacijska znanja v primerih, ko odgovorne osebe revidiranih področij oz. procesov oz. produktov slabo sprejmejo slabe ocene in se prično braniti tako, da »udarijo nazaj«. V tem primeru je zelo pomembno, da vodja ohrani neomajnost svojega stališča še naprej, na konstruktiven način išče rešitev za izboljšanje obstoječega stanja skupaj z odgovornimi osebami revidiranih področij oz. procesov oz. produktov.

Jenkins (2016) poudarja, da se mora vodja notranje revizije, predno komunicira ugotovitve odgovornim osebam, prepričati, da so te točne. V nasprotnem primeru lahko komuniciranje netočne informacije vpliva na legitimnost in omaja strokovnost notranje revizije. Poleg tega Jenkins (2016) meni, da je zelo pomembno komunicirati informacije odgovornim osebam dovolj hitro, da se z njimi seznanijo in da lahko čimprej začno ukrepati. Vseeno pa je zelo pomembno, da ima vodja ustrezne dokaze, ki z njimi lahko podpre komunicirane ugotovitve, ne glede na težo učinkov tveganja. Priporočljivo je, da vodja notranje revizije dovolj dobro pozna temperament odgovornih oseb, ker bo lažje predvidel pričakovane reakcije odgovornih oseb in se bo lahko bolje pripravil.

Strokovnost vključuje ustrezno strokovno izobrazbo, strokovna znanja in veščine notranjih revizorjev. Med pomembne komunikacijske veščine notranjega revizorja vključujemo:

predstavljanje ugotovitev, pogajanja, tehnike konfrontiranja, oblikovanje strategije komuniciranja rezultatov z velikim negativnim učinkom tveganja ter prepričevanja. Notranji revizorji lahko s temi veščinami nastopajo enakovredno v komunikaciji z ostalimi vodji v organizaciji. Komunikacijske spretnosti so še tako pomembne, da notranji revizorji proaktivno vzpostavljajo vezi in odnose z ostalimi zaposlenimi in odgovornimi osebami na vseh ravneh v organizaciji (znotraj in izven formalnih sestankov), saj le tako s pravočasno pridobljenimi informacijami lahko pomagajo oceniti področja neobvladovanih ključnih tveganj. V slednjih situacijah je pravočasna komunikacija ugotovitev organom odločanja ključna, saj tako lahko pravočasno vplivajo na izvedbo pravih ukrepov, ki pomenijo korist za organizacijo. Tako pravočasno preprečijo negativne posledice zaradi nezadostno upravljanih tveganj organizacije (Jenkins, 2016).

Jenkins (2016) poudarja dejstvo, da odgovorne osebe revidiranih področij dobro razumejo njihovo poslovanje, kakor tudi tveganja povezana z njihovim poslovanjem. Zato je nujno, da notranja revizija tudi dobro pozna področje oz. proces oz. produkt, ki ga revidira, saj je le tako lahko kompetentna in suverena pri komuniciranju ugotovitev odgovornim osebam revidiranih področij. Slednji pa so posledično pripravljeni prisluhniti in spoštovati poglede in ugotovitve notranje revizije. Notranja revizija najhitreje izgubi zaupanje in spoštovanje, če ne pozna področja oz. procesa oz. produkta, ki ga revidira.

Poznavanje poslovanja in poslovnih procesov oz. produktov notranje revizije je predpogoj, da notranji revizor zna povezovati, zaznati in oceniti ključna in strateška tveganja. Pri tem igra naslednji obrazloženi dejavnik vzpostavitev povezav in partnerstva veliko vlogo.

3.2.4 Vzpostavitev povezav in partnerstva

Chambers in McDonald (2013) menita, da vodja notranje revizije pomaga graditi produktivno okolje in vzajemno sodelovanje z ostalimi vodji in upravo na formalni ali neformalnih sestankih. Protiviti (2006) izpostavlja, da je vodja notranje revizije prisoten na strateški sestankih, odborih kot aktiven poslušalec in poročevalec (brez odločevalske vloge), z namenom razumevanja strateških in poslovnih prioritet, ciljev organizacije, ključnih investicijskih aktivnosti, zamenjav ključnih kadrov, procesov, informacijskih sistemov in okolja, pomembnih projektov, razvojev, zunanjih dejavnikov, ki lahko ogrozijo doseganje strateških in poslovnih ciljev. Tako je notranja revizija sproti informirana o poslovanju in najpomembnejših tveganjih, kar zagotavlja, da pri revizijskih pregledih upošteva tveganja, prisotna danes in jutri. Chambers in McDonald (2013) nadaljujeta, da v redni interakciji z njimi informira o najboljših praksah, izobražuje in pridobiva na zaupanju, da ga prepoznajo kot zaupanja vrednega svetovalca. Pri tem uporablja ton, ki vzpodbuja zaupanje in kredibilnost in prepriča, da je skrb revizije naravnana na doseganje poslovnih rezultatov v okviru prevzetih tveganj. V fazi letnega planiranja revizijskih pregledov obvezno povabi vse deležnike, da podajo svoje ocene tveganj na poslovnih področjih oz. procesih oz. produktih.

Harrington in Piper (2015) izpostavljata, da ta dejavnik zahteva trdo delo, saj razviti zdrave in trdne odnose z vodji na različnih poslovnih in operativnih ravneh poslovnih procesov zahteva ogromno časa. Pričakovati je, da zaupanja vredni odnosi vodijo tudi k prijaznejšemu dialogu v času revizijskih pregledov in zmanjšajo verjetnost, da odgovorne osebe revidiranih področij oz. procesov oz. produktov zavrnejo predlagane spremembe. Poveča se odzivnost in hitrost pri pripravi in predložitvi potrebnih, zahtevanih informacij, podatkov, dokumentov v času revizije. Notranja revizija z veščino vpeljevanja sprememb spodbuja vodje in upravo k implementaciji najboljših praks, saj se z njimi o njih tudi pogovarja in predstavlja pozitivne spremembe. Takšno delovanje notranje revizije privede, da organi odločanja bolje razumejo vlogo notranje revizije in posledično raje prisluhnejo in upoštevajo njene svetovalne storitev z namenom iskanja najboljših poslovnih rešitev, ki so skladne z regulatornimi zahtevami.

Notranja revizija se preko tega dejavnika bolje seznani, kako posamezni deležniki gledajo na notranjo revizijo in kaj od nje pričakujejo. Pridobi pomembno vedenje, katere informacije deležniki potrebujejo, kdaj in na kakšen način želijo, da jih prejmejo. To jim omogoča, da se hitreje približajo k izpolnjevanju pričakovanj različnih deležnikov.

Jenkins (2016) izpostavlja, da je pomembno, da notranja revizija komunicira tudi pozitivne plati poslovanja, procesne izboljšave itd, ali vložene napore pri implementaciji popravljalnih ukrepov z namenom znižanja tveganj na ustrezno raven, saj tako prepriča odgovorne osebe, notranja revizija ne izpostavi samo negativnih plati ampak opazi in izpostavi tudi pozitivne dosežke revidiranih področij oz. procesov oz. produktov.

Vodja notranje revizije s svojo prisotnostjo na odborih, strateških sestankih in sejah uprave kot aktiven poslušalec in poročevalec (nima odločevalske vloge) gradi vzajemen odnos z odgovornimi osebami revidiranih področij oz. procesov oz. produktov in upravo. Pri tem naj uporablja ton, ki vzpodbuja zaupanje in kredibilnost, ki prepriča prisotne, da je skrb revizije naravnana na doseganje poslovnih rezultatov v okviru prevzetih tveganj.

Redna interakcija vodje notranje revizije in uprave ter odgovornih oseb revidiranega področja oz. procesa oz. produkta je nujna zaradi razumevanja strateških in poslovnih prioritet, ciljev institucije, ključnih aktivnosti, investicij, razvojev, zamenjav ključnih kadrov, procesov, IT sistemov in okolja, zunanjih dejavnikov, ki lahko ogrozijo doseganje strateških in poslovnih ciljev. V interakciji vodja notranje revizije informira, izobražuje in pridobiva na zaupanju, da ga prepoznajo kot zaupanja vrednega svetovalca. Ima priložnost vzpostaviti pravo kadenco komunikacije z namenom, da učinkovito sporoča in informira upravo s pomočjo vizualnih tehnik poročanja in analitičnih preglednih poročil in izpostavi učinek tveganja, ki prepriča, da deležniki ustrezno in pravočasno ukrepajo. Redna interakcija vodje notranje revizije z upravo in odgovornimi osebami revidiranih področij oz. procesov oz. produktov je priložnost za promocijo vloge notranje revizije, ki je usmerjena v podporo doseganja poslovnih ciljev in v podporo ustreznemu kontrolnemu okolju. Redna interakcija omogoči vodji notranje revizije, da lažje načrtuje strategijo komuniciranja v primerih, ko na

izhodnih sestankih pričakuje odpor odgovornih oseb revidiranega področja oz. procesa oz. produkta, ko npr. prejme negativno povratno oceno, saj pozna osebne lastnosti vodij, njihov stil razmišljanja, komuniciranja in učenja. Vodja in ekipa notranje revizije gradijo dober odnos in sodelovanje z vsemi poslovnimi in operativnimi ravnmi z namenom da pripomorejo k morebitni izboljšavi obstoječe delovne prakse, ki zagotovi boljše poslovne rezultate celotne organizacije.

3.2.5 Neodvisnost in nepristranskost

Notranja revizija mora biti neodvisna pri izvedbi revizije in pri oblikovanju nepristranskih zaključkov, ki vodijo v zanesljivo presojo. Kar ne pomeni, da vodja ne dopusti pripomb odgovornih oseb revidiranega področja oz. procesa oz. produkta na osnutek poročila. Če oceni, da so pripombe relevantne in temeljijo na dodatnih dejstvih, jih upoštevajo pri oblikovanju končnega poročila**.**

Dejavnik neodvisnosti se zrcali v organizacijskem položaju notranje revizije, in sicer, da notranja revizija poroča direktno upravi (administrativno poročanje) in nadzornemu svetu ter revizijski komisiji (funkcijsko poročanje).

V nadaljevanju je pomembno, da imenovanje in razreševanje vodje notranje revizije poteka na predlog uprave, a le v soglasju z revizijsko komisijo in nadzornim svetom.

4 RAZISKAVA DEJAVNIKOV UČINKOVITE KOMUNIKACIJE REZULTATOV NOTRANJE REVIZIJE

Uspešnost notranje revizije je neposredno odvisna od kakovostne komunikacije notranje revizije (vodja in njegova ekipa) organom odločanja. Te dejavnike lahko razvrstimo na dejavnike na strani notranje revizije in dejavnike na strani organov odločanja.

4.1 Zasnova empirične raziskave

V skladu s predhodno predstavljenim sistematičnim pregledom literature sem definirala dejavnike, ki so pogosto izpostavljeni kot najpomembnejši za doseganje kakovostne komunikacije rezultatov notranje revizije s strani različnih avtorjev (Alzeban & Gwilliam, 2014; Drogalas, Karagiorgos, & Arampatzis, 2015; Cohen & Sayag, 2010; Protiviti, 2006; PWC, 2016; Chambers & McDonald, 2013). Ti dejavniki so:

- strokovnost,
- kvaliteta dela notranje revizije,
- vzpostavitev povezav in partnerstva,
- neodvisnost in

- podpora organov odločanja.

Te dejavnike sem nadalje uporabila za oblikovanje empirične raziskave, ki bo pripomogla k razvoju revizijske stroke Sloveniji. Tako v nadaljevanju predstavljam glavni namen in cilj empirične raziskave, metodologijo njene izvedbe ter raziskovalni instrument.

4.1.1 Namen in cilji empirične raziskave

Namen empirične raziskave je, da z njo ocenim pomembnost oziroma pogostost prisotnosti identificiranih dejavnikov kakovostne komunikacije rezultatov notranje revizije med slovenskimi revizorji. Pričakujem tudi, da bodo zbrani podatki v pomoč pri identifikaciji morebitnih drugih dejavnikov, ki so prisotni med slovenskimi revizorji. Posledično lahko opredelim več ciljev empirične raziskave:

- identificirati prisotnost in pogostost dejavnikov učinkovite komunikacije rezultatov notranje revizije v slovenskem prostoru,
- identificirati različne vzorce dela notranjih revizorjev,
- izpostaviti tiste dejavnike učinkovite komunikacije rezultatov notranje revizije, ki so bolj ali manj »odsotni«, ter
- na tej osnovi tudi predlagati priložnosti za izboljšave v notranje-revizijski stroki v slovenskem prostoru.

4.1.2 Metoda raziskave

Pri raziskovanju tovrstnih družbenih dejavnikov lahko izbiramo med kvalitativnimi in kvantitativnimi metodami. Razlika med njimi je predvsem v pristopu, ki ga uporabimo za pridobivanje podatkov, ter obliki podatkov, ki jih pridobimo. Sama sem za namene pričujoče naloge izbrala kvantitativni metodološki pristop in tako oblikovala anketni vprašalnik. Prednost tovrstnega pristopa k zbiranju podatkov je predvsem v tem, da omogoča zbiranje večje količine podatkov v krajšem časovnem obdobju. Podatki, zbrani na ta način, so številski, kvantitativni, kar omogoča uporabo pestrega nabora statističnih analitičnih metod (Lamut & Macur, 2012).

4.1.3 Vzorec

Med načrtovanjem raziskave sem najprej opredelila ustrezno populacijo. Navadno je nato raziskovalni del izveden le na določenem delu elementov, ki ga imenujemo vzorec, in na podlagi katerega lahko izvedemo sklepanje o celotni populaciji (Kalton & Vehovar, 2001).

Druga možnost, ki je navadno zaradi velikosti populacije neprimerna, pa je, da v raziskavo vključimo vse elemente populacije. Kot navaja literatura (Lamut & Macur, 2012), je v

primerih, ko je to le mogoče, ta možnost boljša. Kvantitativno raziskovanje namreč lahko privede do določenih napak v vzorcu, ki se nanašajo predvsem na napačno sestavo vzorca. Nemalokrat pa se dogaja, da je realiziran vzorec na koncu, po zbiranju podatkov, premajhen. Zaradi tega razloga sem tudi sama uporabila to možnost. Tako sem v populacijo vključila vse posameznike, ki so v registru Inštituta za revizijo vpisani kot notranji revizorji. Tako izbrana populacija šteje 238 notranjih revizorjev.

4.2 Izvedba empirične raziskave

Po zasnovi empirične raziskave, izbiri metodološkega pristopa ter populacije sem se lotila zbiranja podatkov. V nadaljevanju tako opisujem glavne značilnosti uporabljenega anketnega vprašalnika in anketirancev. Prav tako podajam tudi opis metod, ki sem jih uporabila za izvedbo analize zbranih podatkov.

4.2.1 Anketni vprašalnik

Na podlagi pregledane domače in tuje strokovne literature s področja dejavnikov učinkovitega delovanja notranje revizije, sem oblikovala anketni vprašalnik s pomočjo spletne storitve www.1ka.si. Povezavo do spletne ankete sem konec maja 2016 preko elektronske pošte posredovala s pomočjo predsednice IIA - Slovenskega inštituta, nacionalnega instituta, ki v Sloveniji predstavlja The Institute of Internal Auditors, mednarodni institut notranjih revizorjev, na 238 elektronskih naslovov, kateri lastniki so notranji revizorji, člani IIA-Slovenskega instituta. Anketiranje je potekalo v začetku junija in je trajalo 8 dni. Spletni vprašalnik je po postavitvi obsegal 31 vprašanj, ki so bila razporejena na 14 straneh. Anketni vprašalnik je bil razdeljen na dva dela in se nahaja v Priloga.

Prvi del vprašalnika, ki obsega vprašanja od 1 do 18, so bila namenjena vsem, vključno z vodji notranje revizije. Prvo vprašanje je udeležence ankete razmejevalo glede na status, in sicer: 1 – vodje notranje revizije, 2 – samostojne notranje revizorje in 3 – notranje revizorje.

Preostala vprašanja prvega dela pa so pokrivala sledeče dejavnike:

- **Strokovnost.** Stopnjo strokovnosti anketirancev sem izmerila glede na to, kako pogosto se udeležujejo izobraževanj, na katerih se seznanjajo z veščinami pisanja revizijskih poročil in veščinami komuniciranja (predstavitve, pogajanja, prepričevanja, konfrontiranja itd.) revizijskih ugotovitev. Pri tem so imeli na izbiro naslednje odgovore: 1 – na 1 leto, 2 – na 3 leta, 3 – na 5 let, 4 – nikoli.
- **Kvaliteta dela notranje revizije.** Kvaliteto dela notranje revizije sem v večini primerov izmerila glede na pogostost uporabe določenih delovnih vzorcev. Večina vprašanj je bila izmerjena s pomočjo 4-stopenjske padajoče urejene lestvice, pri čemer je pomen

vrednosti naslednji: 1 – Vedno, 2 – Pogosto, 3 – Redko, 4 – Nikoli. Poleg tega sem kot dejavnik, ki izkazuje kvaliteto dela notranje revizije, označila tudi število delovnih dni, v katerih anketiranci vnaprej pošljejo v pregled osnutek revizijskega poročila odgovornim osebam revidiranega področja oz. procesa oz. produkta. Pri tem so lahko anketiranci izbirali med naslednjimi odgovori: 1 – 1 dan, 2 – 3 dni, 3 – 5 dni, 4 – Ostalo.

- **Vzpostavitev povezav in partnerstva.** Pri tem sem se osredotočila predvsem na povezave in partnerstva, ki jih anketiranci vzpostavljajo z odgovornimi osebami revidiranih področij oz. procesov oz. produktov. Vprašanje je anketirance spraševalo po pogostosti interakcije z odgovornimi osebami izven formalnih sestankov, pri čemer so imeli na razpolago naslednje možne odgovore: 1 – 1-krat na teden, 2 – 1-krat na mesec, 3 – 1-krat na kvartal, 3 – Nikoli.
- **Podpora organov odločanja.** Za ugotavljanje stopnje podpore organov odločanja pa sem uporabila dve vprašanji. Prvo se je nanašalo neposredno na mnenje anketirancev glede podpore, ki jo prejemajo s strani uprave. Pri tem so strinjanje oziroma nestrinjanje izkazali enostavno z odgovorom 1 – Da ali 2 – Ne. Nadalje pa sem v tem delu anketirance povprašala tudi o pogostosti rednega povpraševanja po statusu implementacije popravljalnih ukrepov s strani uprave. V tem primeru so anketiranci zopet lahko izbirali med odgovori, podanimi na 4-stopenjski letvici: 1 – Vedno, 2 – Pogosto, 3 – Redko, 4 – Nikoli.

Drugi del vprašalnika, od 19. do 30. vprašanja, pa je bil namenjen izključno vodjem in je pokrival sledeče dejavnike:

- **Kvaliteta dela notranje revizije.** Kvaliteto dela notranje revizije sem ocenila glede na to, kako pogosto so anketirani vodje notranje revizije kakorkoli prisotni na izhodnih sestankih. Pogostost so ocenili na 4-stopenjski lestvici: 1 – Vedno, 2 – Pogosto, 3 – Redko, 4 – Nikoli.
- **Vzpostavitev povezav in partnerstva.** Za merjenje stopnje vzpostavljanja povezav in partnerstva vodij notranje revizije z drugimi deležniki sem se osredotočila na pogostost njihove prisotnosti na ključnih odborih, strateških sestankih, sejah uprave (brez odločevalske vloge) in sejah nadzornega sveta. Tudi v tem primeru so anketiranci pogostost ocenili s pomočjo 4-stopenjske lestvice: 1 – Vedno, 2 – Pogosto, 3 – Redko, 4 – Nikoli. Poleg tega pa me je zanimalo tudi, kako pogosto so vodje notranje revizije v interakciji z upravo izven formalnih sestankov, pri čemer so imeli na razpolago naslednje možne odgovore: 1 – 1-krat na teden, 2 – 1-krat na mesec, 3 – 1-krat na kvartal, 4 – Nikoli.
- **Neodvisnost.** Neodvisnost pri delu sem izmerila glede na to, ali vodje notranje revizije o svojem delu poročajo direktno upravi, nadzornemu svetu ali revizijski komisiji. Pri teh vprašanjih so poleg odgovorov 1 – Da in 2 – Ne lahko izbrali tudi možnost 3 – Ostalo, kamor spada na primer poročanje direktorjem finančne funkcije (angl. *Chief financial officer*).

- **Podpora organov odločanja.** Nenazadnje pa je pri delu vodij notranje revizije pomembna tudi podpora, ki jo le-ti uživajo s strani organov odločanja. Slednji podporo med drugim izkazujejo tudi s tem, da vodje povabijo na strateške in poslovne odbore, redne sestanke uprave ali pa seje nadzornega sveta. Glede na to sem anketirance povprašala tudi o pogostosti tovrstnih dejanj s strani organov odločanja, pri čemer so pogostost izrazili s pomočjo 4-stopenjske lestvice: 1 – Vedno, 2 – Pogosto, 3 – Redko, 4 – Nikoli. Na osnovi podatkov, ki sem jih pridobila s pomočjo opisanih anketnih vprašanj, sem vzpostavila podatkovno bazo, na osnovi katere sem izvedla analizo. Uporabljene metode analize tako opisujem v nadaljevanju.

4.2.2 Metode analize podatkov

Podatkovno bazo, ki sem jo oblikovala s pomočjo spletne storitve 1ka.si, sem neposredno prenesla na svoj računalnik v obliki SPSS-ove datoteke, saj sem za orodje analize podatkov izbrala programski paket SPSS (verzija 23). Podatkovno bazo je bilo najprej potrebno pregledati. Za vsako vprašanje je bilo potrebno v bazo dodati nabor možnih vrednosti, torej nabor možnih odgovorov. Manjkajoči odgovori so se med pretvorbo podatkov v željeni format samodejno zapisali v bazo, pri čemer je spletna storitev manjkajoče odgovore kodirala kot:

- -99, če je anketiranec podal odgovor »Ne vem«,
- -98, če je anketiranec zavrnil odgovarjanje na vprašanje,
- -97, če je storitev odgovor ali anketiranca zaznala kot neustreznega,
- -96 v primerih, ko za manjkajoči odgovor ni razlog nič od zgoraj navedenega,
- -5, če je enota prazna,
- -4, če je vprašanje naknadno,
- -3, če je anketiranec z izpolnjevanjem ankete prekinil,
- -2, če gre za preskok (vprašanje izpolnjuje samo določena podmnožica anketirancev),
- -1, če anketiranec na vprašanje ni podal odgovora.

Po natančnem pregledu in prečiščenju podatkov pa sem začela analizo. Zaradi narave namena in ciljev pričujoče naloge sem se odločila, da podatke najprej preučim s pomočjo eksplorativnih metod analize podatkov. Vloga eksplorativne analize podatkov je v našem primeru ključna, saj predstavlja orodje, s katerim je, po mnenju Tukeya (Behrens, 1997), mogoče poiskati odgovor na vprašanje »kaj se tu sploh dogaja?«. Kar pomeni, da lahko s temi metodami na sistematičen način v podatkih poiščemo določene vzorce.

V glavnem lahko tehnike in metode eksplorativne analize podatkov delimo glede na dva vidika. Prvi vidik deli metode na grafične in negrafične metode, drugi vidik pa glede na število proučevanih spremenljivk na univariatne, bivariatne in včasih tudi multivariatne.

Nenazadnje pa je pri uporabi določene metode pomembno tudi upoštevati vrsto proučevanih spremenljivk glede na tip merske lestvice (Seltman, 2015).

V pričujoči nalogi sem eksplorativno analizo podatkov pričela s predstavitvijo spremenljivk. Pripravila sem frekvenčne tabele, ki za vsako vprašanje prikazujejo število in delež anketirancev, ki so podali enega od možnih odgovorov. Na osnovi frekvenčnih tabel sem pripravila tudi slike, ki v bistvu dopolnjujejo frekvenčne porazdelitve spremenljivk tako, da podajo tudi vizualno predstavitev podatkov. V primeru predstavitve spremenljivk z več kot tremi možnimi kategorijami odgovorov sem na slikah predstavila stolpične grafikone, sicer pa strukturne kroge. Stolpčne grafikone sem uporabila tudi v primerih, ko sem na eni sliki želela prikazati več spremenljivk hkrati ter tako omogočiti tudi primerjavo deležev anketirancev glede na podane odgovore.

S tem sem pridobila podroben vpogled v podatke ter osnovne značilnosti anketirancev. Nato sem se osredotočila na analizo oziroma na raziskovalna vprašanja. Slednje temelji v glavnem na iskanju odnosov med pari spremenljivk. Le-ti se izražajo kot povezave, ki jih je v statistiki mogoče identificirati s koeficienti povezanosti. Izbira primernega koeficienta povezanosti pa je odvisna od tipa spremenljivk glede na njihovo mersko lestvico. V mojem primeru podatke sestavljajo tako nominalne kot ordinalne spremenljivke, njihove možne vrednosti pa so razdeljene v kategorije, zaradi česar jih lahko označimo tudi za kategorialne spremenljivke. Glede na naravo proučevanih spremenljivk sem povezanost med pari spremenljivk iskala s pomočjo Fisherjevega eksaktnega testa ter Spearmanovega koeficienta korelacije.

Za iskanje povezanosti med pari kategorialnih spremenljivk, v katerih je vsaj ena spremenljivka nominalna, se navadno uporablja hi-kvadrat (χ^2) test. Njegova uporaba je lahko problematična, kadar ni zadoščeno njegovim predpostavkam glede velikosti vzorca (vsaj 30 enot) ter pričakovanega števila enot[1] v posameznih celicah kontingenčne tabele (v vsaki celici mora biti število enot enako 5 ali več). V primeru proučevanih podatkov sicer imamo dovolj enot, vendar pa se je izkazalo, da je pri pripravi kontingenčnih tabel v vseh primerih prišlo do situacije, ko v vsaj eno celico tabele ni bilo uvrščenih vsaj 5 anketirancev. Če tem predpostavkam ni zadoščeno, potem je treba izvesti posebne ukrepe (npr. uporabiti Yatesov popravek[2]) ali uporabiti test, ki ne bo temeljil na približkih, temveč točnih izračunih (Robson, 1994).

[1] Izračun vrednosti hi-kvadrat testa temelji na primerjavi empiričnih in pričakovanih frekvenc. Pričakovane frekvence izračunamo s pomočjo robnih empiričnih frekvenc (Košmelj, 2007, str. 178).

[2] Uporaba Yatesovega popravka izboljša približek kontinuirani porazdelitvi. Hi-kvadrat porazdelitev, ki jo uporabljamo v tem primeru, je namreč le približek prave ničelne porazdelitve. In ravno Yatesov popravek je tisti, ki tudi v primeru nezadostnega števila enot omogoča izračun »popravljene« vrednosti hi-kvadrat testa (Košmelj, 2007; Robson, 1994).

Ob izvedbi testov povezanosti sem ugotovila, da je v vseh primerih sicer predpostavki o velikosti vzorcev zadoščeno, problem pa je nastal pri izračunih pričakovanih frekvenc v celicah kontingenčnih tabel. Izkazalo se je namreč, da je v vseh primerih obstajala vsaj ena celica izračunane pričakovane kontingenčne tabele, ki je vsebovala manj kot 5 enot. Glede na to sem uporabila Fisherjev eksaktni test, ki namesto približka hi-kvadrat porazdelitvi uporablja hipergeometrijsko porazdelitev (Agresti, 2002), tako poda točne oziroma eksaktne vrednosti testa povezanosti in je zato za moj primer veliko primernejši.

Za iskanje povezanosti med pari kategorialnih spremenljivk, v katerih nastopajo ordinalne spremenljivke, pa sem uporabila Spearmanov korelacijski koeficient. Njegov izračun temelji na primerjavi rangov vrednosti opazovanih spremenljivk. Pri tem se vsaki vrednosti spremenljivke pripiše rang glede na določen vrstni red vrednosti, nato pa je vsaki enoti namesto vrednosti spremenljivke pripisan rang vrednosti spremenljivke. Spearmanov korelacijski koeficient med dvema spremenljivkama se nato izračuna na osnovi razlik med rangoma opazovanih spremenljivk posameznih enot (Field, 2009).

Spearmanov korelacijski koeficient lahko zavzame vrednosti na intervalu [-1,1], pri čemer negativen predznak koeficienta predstavlja negativno povezanost, pozitivni predznak pa pozitivno povezanost. Vrednost korelacijskega koeficienta, ki je enaka ali blizu 0, pove, da med spremenljivkama linearna povezanost ne obstaja. Za vrednost koeficienta ±0,1 velja, da predstavlja šibko povezanost, vrednost ±0,3 predstavlja srednje močno povezanost, vrednost ±0,5 pa močno linearno povezanost med spremenljivkama (Field, 2009).

Pri obeh uporabljenih testih povezanosti sem izpostavila tiste vrednosti, ki kažejo na statistično značilno povezavo med pari spremenljivk. Statistična značilnost testov nam pove, kolikšno napako I. vrste[3] α še dovoljujemo. Za preverjanje statistične značilnosti povezanosti med spremenljivkami sem sledila Fisherjevemu kriteriju $\alpha = 0{,}05$ (Field, 2009), kar pomeni, da vrednosti Fisherjevih eksaktnih testov povezanosti in Spearmanovi korelacijski koeficienti, katerih statistična značilnost p je manjša od 0,05, kažejo na obstoj povezave med parom proučevanih spremenljivk.

V nadaljevanju predstavljam odzivnost vseh povabljenih notranjih revizorjev k izpolnjevanju ankete, število prejetih rešenih vprašalnikov, nato pa tudi rešitve statistične analize podatkov.

4.2.3 Opis respondentov

Kot je prikazano v Tabeli 1, je anketo pričelo izpolnjevati 95 anketirancev. Anketni vprašalnik je delno izpolnilo 85 oziroma 89 %, v celoti pa 74 oziroma 78 % anketirancev.

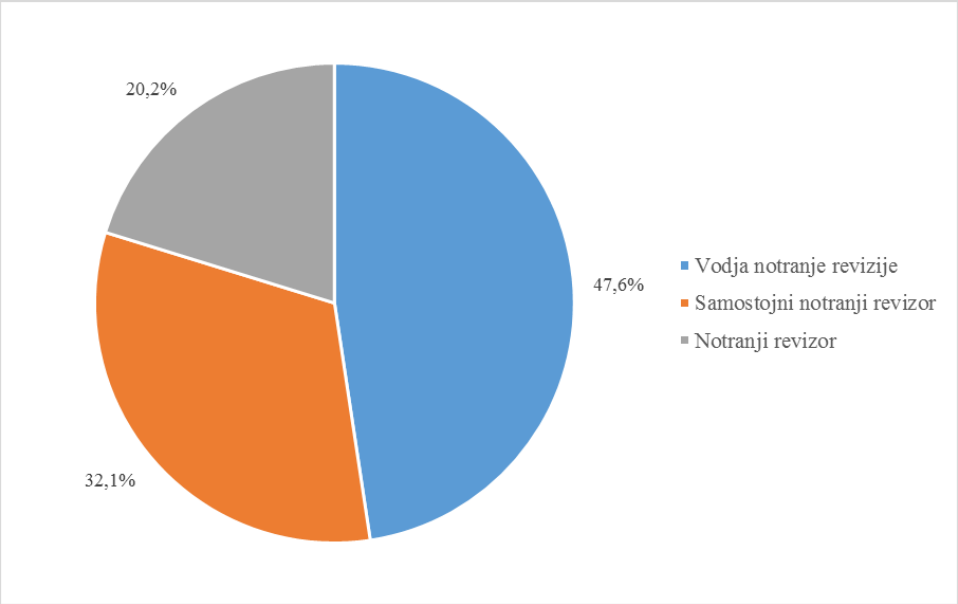
[3] Napaka I. vrste nam pove, kolikšna je verjetnost, da sprejmemo napačen sklep glede povezanosti spremenljivk (Field, 2009).

Tabela 1: Stopnje odzivnosti in odgovorov (v %)

Kategorija	Število	Stopnja odzivnosti v %	Stopnja odgovorov v %
Posredovani naslovi	238	100	
Klik na nagovor	124	52	
Klik na anketo	107	45	
Začel izpolnjevati	95	40	100
Delno izpolnil	85	36	89
Končal anketo	74	31	78

Slika 11 prikazuje porazdelitev anketirancev glede na njihov trenutni status. Izmed vseh anketirancev, ki so anketo vsaj delno izpolnili, jih je 84 (98,8 %) zaupalo svoj trenutni status. Slaba polovica anketirancev je vodij notranje revizije, tretjino anketirancev predstavljajo samostojni notranji revizorji, dobrih 20 % pa je notranjih revizorjev.

Slika 11: Trenutni status anketirancev (v %, n=84)



4.3 Rezultati statistične analize podatkov

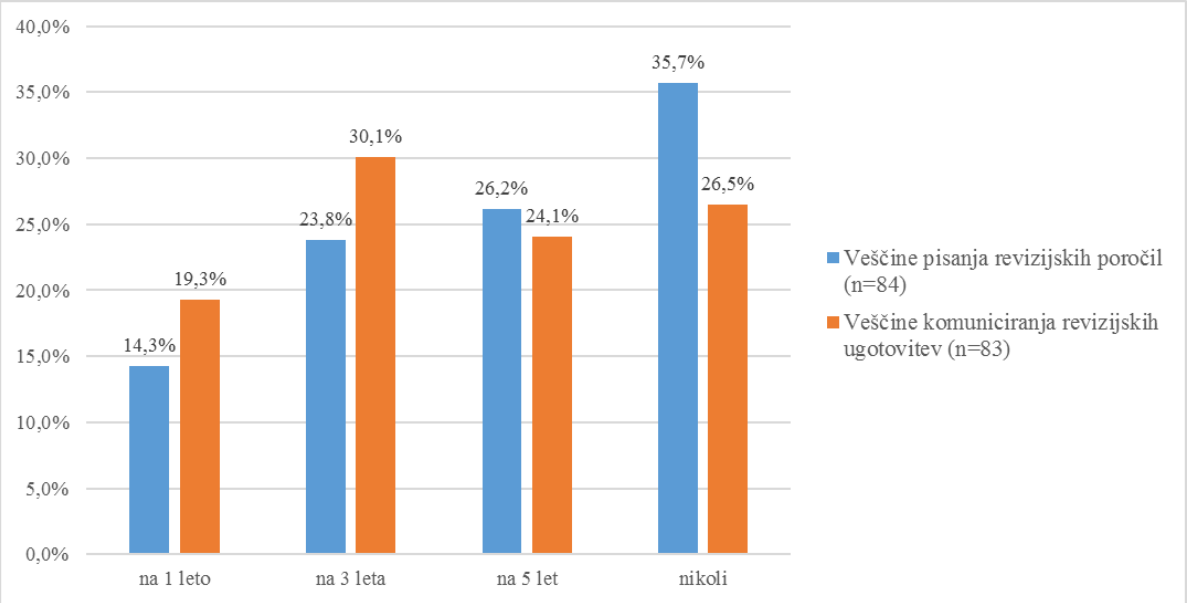
Zbrane podatke sem proučila s pomočjo eksplorativne analize. Pri tem sem se najprej lotila priprave osnovnega opisa spremenljivk s pomočjo univariatne opisne statistike. Tako sem za vsako vprašanje oziroma spremenljivko pripravila frekvenčno tabelo, podatke pa tudi grafično prikazala. Grafični prikazi spremenljivk vključujejo predvsem pitne in stolpčne grafikone, odvisno od tipa spremenljivke, ki jo grafikon prikazuje.

Najprej sem se osredotočila na prvi del vprašalnika, ki je bil namenjen vsem anketirancem, torej vodjem notranje revizije, samostojnim notranjim revizorjem ter notranjim revizorjem. Nato sem prikazala značilnosti tudi za spremenljivke drugega dela vprašalnika, ki se je nanašal le na vodje notranje revizije. V nadaljevanju opisujem spremenljivke, razdeljene glede na dejavnike, ki jih predstavljajo.

4.3.1 Opis spremenljivk

Strokovnost anketirancev sem izmerila glede na to, kako pogosto se udeležujejo izobraževanj, na katerih se seznanjajo z veščinami pisanja revizijskih poročil in veščinami komuniciranja (prezentiranja, pogajanja, prepričevanja, konfrontiranja itd.) revizijskih ugotovitev. Rezultate prikazuje Slika 12.

Slika 12: Strokovnost, merjena glede na pogostost udeleževanja izobraževanj anketirancev (v %)

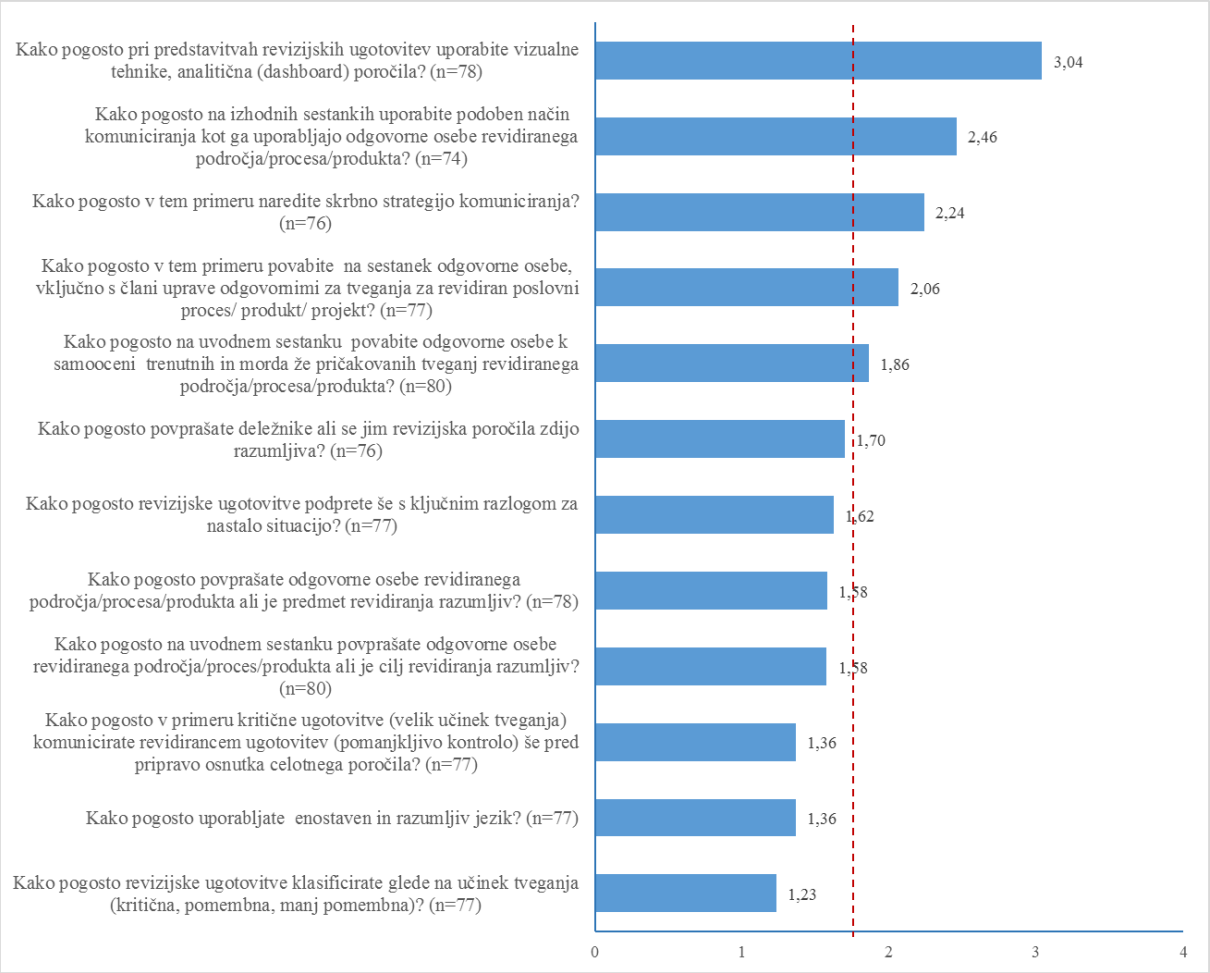


Na letni ravni se izobraževanj veščin pisanja revizijskih poročil udeležuje le 14,3 % anketirancev, veščin komuniciranja revizijskih ugotovitev pa le 19,3 % anketirancev. Po drugi strani pa obstaja relativno visok delež tistih, ki se izobraževanj pisanja revizijskih poročil (35,7 %), in tistih, ki se izobraževanj veščin komuniciranja revizijskih ugotovitev (26,5 %) ne udeležuje nikoli.

V nadaljevanju sem anketirancem zastavila vprašanja, s katerimi sem želela izmeriti stopnjo kvalitete dela notranje revizije. Pri tem sem se osredotočila predvsem na pogostost posluževanja določenih delovnih vzorcev pri anketirancih. Večina vprašanj je bila izmerjena s pomočjo 4-stopenjske padajoče urejene lestvice, s pomočjo katere sem izračunala

povprečja (M) za vsa ustrezna vprašanja. Nižja povprečna vrednost pomeni pogostejšo uporabo izpostavljenih dejavnikov. Rezultate prikazujem na Sliki 13, pri čemer rdeča črta na grafikonu predstavlja povprečje vseh trditev predstavljenega sklopa in znaša M=1,84.

Slika 13: Kvaliteta dela notranje revizije (povprečne vrednosti odgovorov)

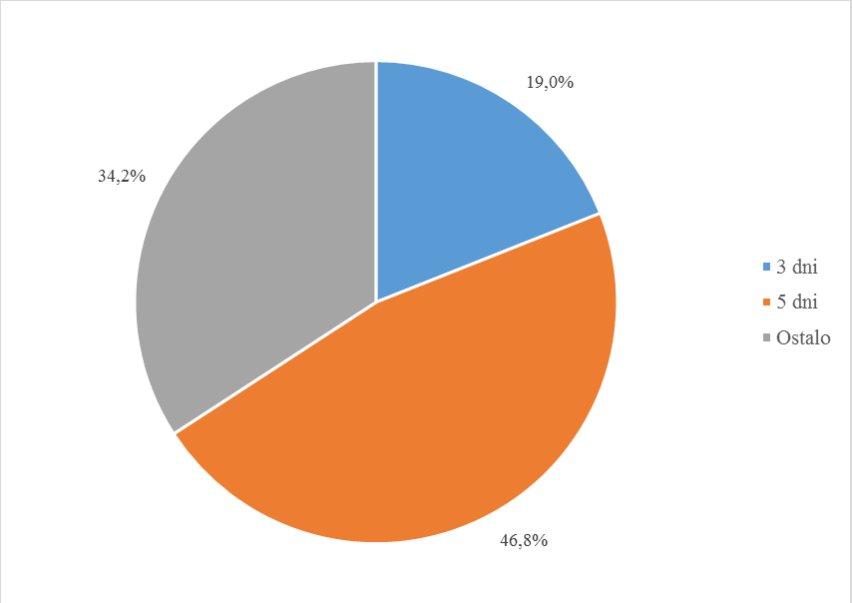


Med dejavniki, s katerimi sem merila kakovost dela notranje revizije, predvsem izstopa pogostost klasificiranja revizijskih ugotovitev glede na učinek tveganja (M=1,23). Izkazuje se, da kar 83 % anketirancev to stori vedno. Nadalje rezultati tudi kažejo, da anketiranci v primerih, ko pridejo do določenih kritičnih ugotovitev, le-te v večini primerov komunicirajo revidirancem ugotovitev še pred pripravo osnutka celotnega poročila (M=1,36). Pri tem se izkazuje, da anketiranci revizijske ugotovitve skoraj vedno podprejo tudi s ključnimi razlogi za nastalo situacijo (M=1,62). Poleg tega se anketiranci v večini primerov trudijo uporabljati enostaven in razumljiv jezik (M=1,36). Po pogostosti izstopa tudi zanimanje anketirancev za razumljivost ciljev (M=1,68) in predmeta (M=1,68) revidiranja ter razumljivost celotnega revizijskega poročila (M=1,70).

Po drugi strani anketiranci navajajo, da na uvodnem sestanku odgovorne osebe pogosto povabijo k samooceni trenutnih in že pričakovanih tveganj revidiranega področja oz. procesa oz. produkta (M=1,86). Pogosto se tudi dogaja, da v primeru kritične ugotovitve na sestanek povabijo odgovorne osebe, vključno s člani uprave, odgovornimi za tveganja (M=2,06), pri tem pa neke skrbne strategije komuniciranja ne pripravijo tako pogosto (M=2,24). Redko se dogaja, da bi anketiranci na izhodnih sestankih uporabili način komuniciranja, ki bi bil podoben načinu komuniciranja odgovornih oseb revidiranega področja oz. procesa oz. produkta (M=2,46). Precej redko pa pri predstavitvah revizijskih ugotovitev uporabljajo vizualne tehnike in analitična poročila (M=3,04).

Kot dejavnik kvalitete dela notranje revizije pa me je zanimalo tudi, koliko delovnih dni vnaprej anketiranci odgovornim osebam revidiranega področja oz. procesa oz. produkta pošljejo v pregled osnutek revizijskega poročila (povzetek za vodstvo in vse ugotovitve), ki so predmet diskusije na izhodnem sestanku in kjer se uskladijo vse pisne pripombe, dodatna vprašanja, pomisleki itd. Rezultate prikazuje Slika 14.

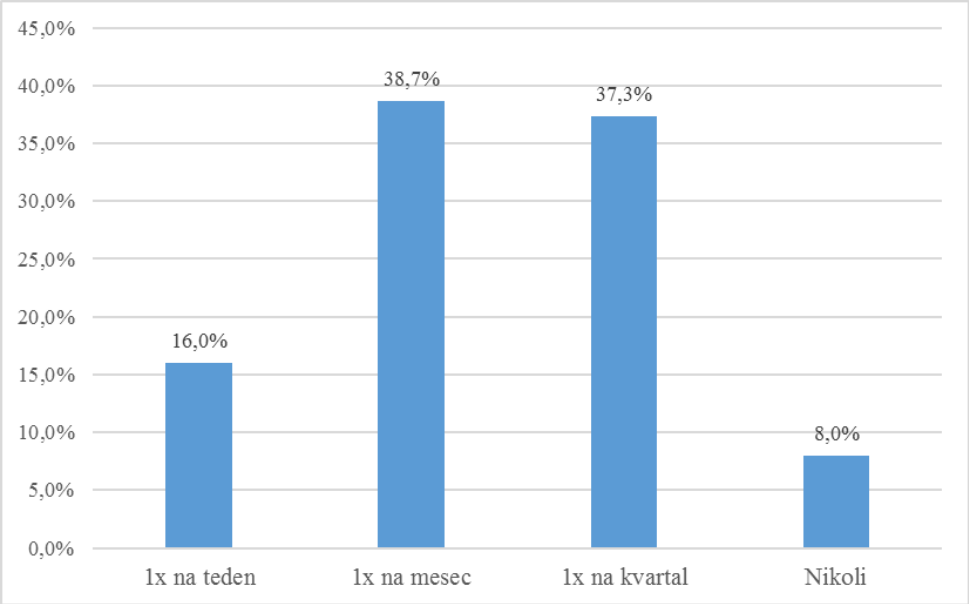
Slika 14: Vnaprejšnje pošiljanje osnutka revizijskega poročila v pregled odgovornim osebam revidiranega področja oz. procesa oz. produkta (n=79)



Najpogosteje (v 46,8 % primerov) se dogaja, da anketiranci odgovornim osebam revidiranega področja oz. procesa oz. produkta osnutek revizijskega poročila pošljejo v pregled vsaj 5 dni, slaba dvajsetina anketirancev pa to stori 3 dni pred napovedanim sestankom. Dobra tretjina anketirancev je na vprašanje odgovorilo z »Ostalo«, s čimer anketiranci najverjetneje mislijo, da osnutka revizijskega poročila vnaprej ne pošljejo, temveč ga predstavijo šele na izhodnem sestanku.

Za učinkovito delovanje notranje revizije je pomembno tudi, da revizorji vzpostavijo povezave in partnerstva z odgovornimi osebami revidiranih področij oz. procesov oz. produktov. Glede na to me je v anketi zanimalo, kako pogosto sta ti dve strani komunikacije notranje revizije v interakciji tudi izven formalnih sestankov. Rezultati poročanja so prikazani na Sliki 15.

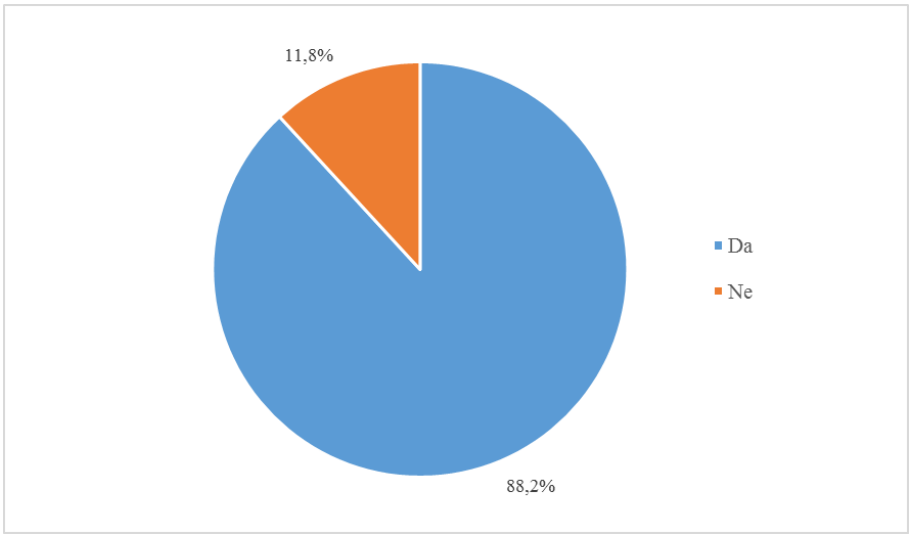
Slika 15: Pogostost interakcije z odgovornimi osebami revidiranih področij oz. procesov oz. produktov izven formalnih sestankov (v %, n=75)



Skoraj 80 % anketirancev poroča, da so z odgovornimi osebami revidiranih področij oz. procesov oz. projektov v interakciji tudi izven formalnih sestankov 1-krat na mesec (38,7 %) ali vsaj 1-krat na kvartal (37,3 %), 16 % pa jih poroča o pogostejši interakciji. Med anketiranci pa je tudi 8 % takšnih, ki z odgovornimi osebami revidiranih področij oz. procesov oz. projektov niso v interakciji izven formalnih sestankov.

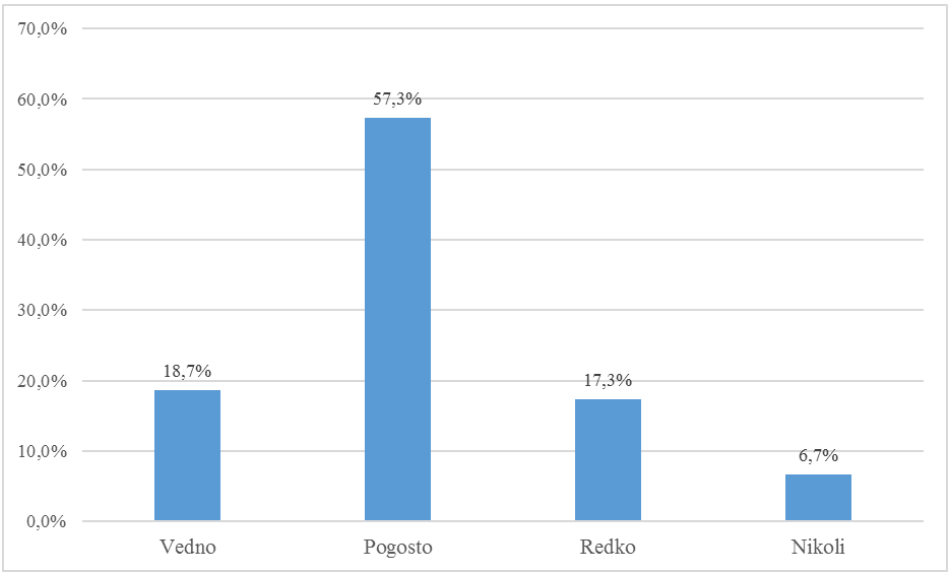
Nadalje pa sem med anketiranci preverila tudi, kakšno je njihovo mišljenje v zvezi s podporo, ki jo uživajo s strani uprave. Kot prikazuje Slika 16, večina anketirancev (88,2 %) meni, da s strani uprave uživajo podporo v smislu zagotavljanja virov, organizacijske umestitve, dvosmerne komunikacije, ustrezne percepcije notranje revizije in njihovih pričakovanj. Vendar pa je tudi skoraj 12 % tistih, ki menijo, da jih uprava ne podpira dovolj.

Slika 16: Mnenje o podpori uprave (v %, n=76)



Podporo uprave pa izkazuje tudi njeno zanimanje za status spremljave implementacije popravljalnih ukrepov. Glede na to sem anketirance povprašala, ali uprava sama o tem tudi redno povprašuje. Kot prikazuje Slika 17, večina anketirancev (57,3 %) meni, da se to dogaja pogosto. Slabih 19 % anketirancev poroča, da se uprava vedno redno zanima za status popravljalnih ukrepov, dobrih 17 % pa da se to dogaja redko. Skoraj 7 % vprašanih pa je podalo odgovor, da uprava sama nikoli ne povprašuje po statusu spremljave implementacije popravljalnih ukrepov.

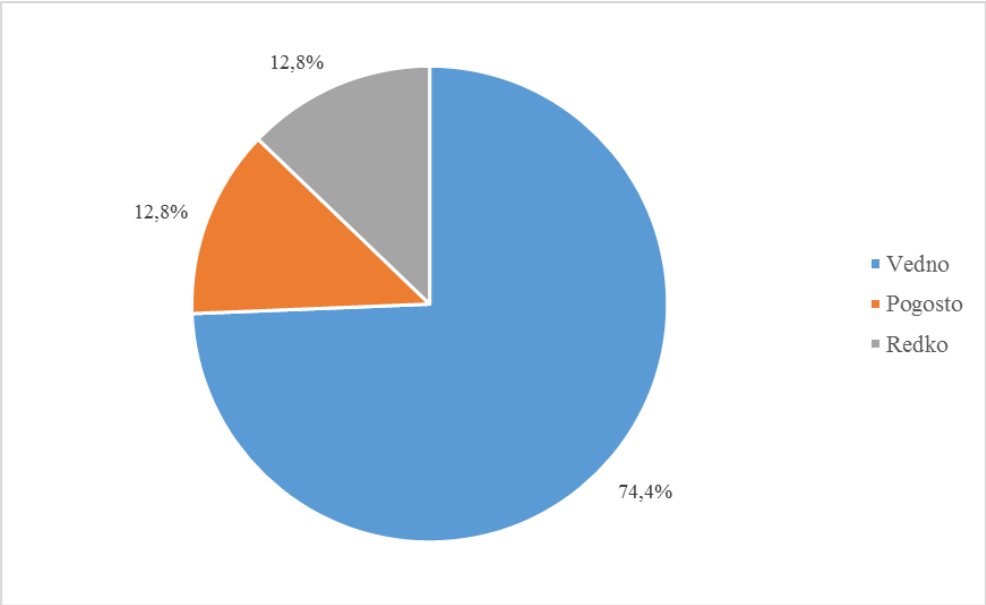
Slika 17: Pogostost rednega povpraševanja uprave po statusu spremljave implementacije popravljalnih ukrepov (v %, n=75)



V nadaljevanju se osredotočam na predstavitev rezultatov analize drugega dela vprašalnika, ki je bil namenjen izključno vodjem notranje revizije. Glede na identificirane dejavnike v nadaljevanju predstavljamo spremenljivke.

Med vodji notranje revizije sem kvaliteto njihovega dela merila s pomočjo pogostosti njihove prisotnosti na izhodnih sestankih. Kot prikazuje Slika 18, je večina (74,4 %) vodij notranje revizije na izhodnih sestankih vedno prisotna, medtem ko je preostala četrtina vprašanih na tovrstnih sestankih prisotna pogosto ali redko. V nobenem primeru pa se ne dogaja, da vodje notranje revizije na izhodnih sestankih ne bi bili prisotni.

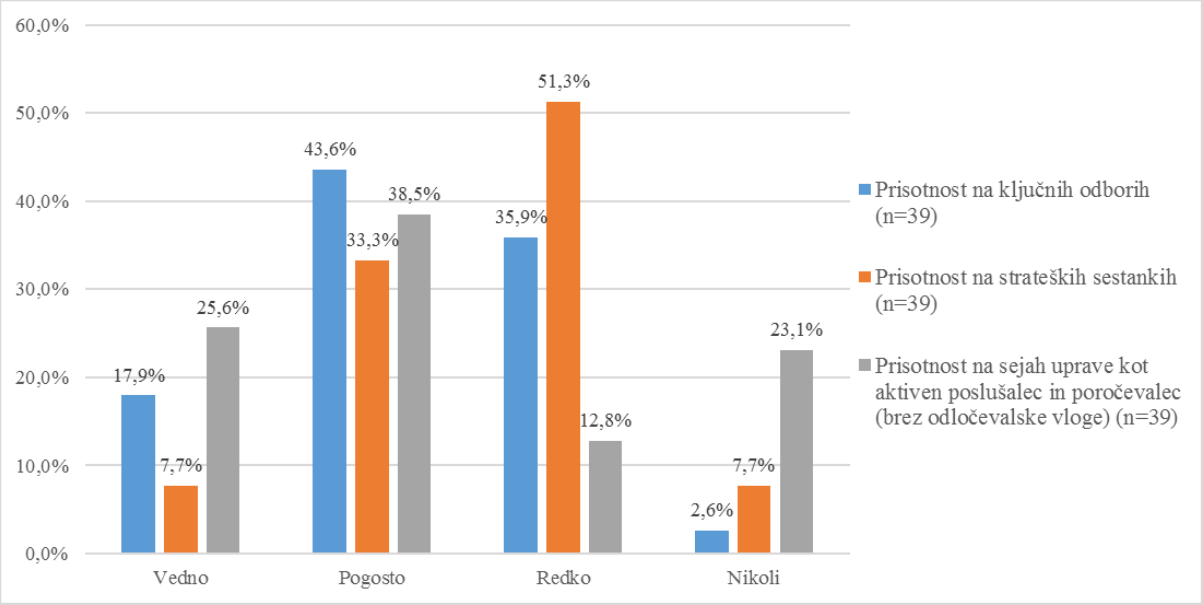
Slika 18: Kvaliteta dela notranje revizije: pogostost prisotnosti vodij notranje revizije na izhodnih sestankih (v %, n=39)



Pogostost prisotnosti vodij notranje revizije na ključnih odborih, strateških sestankih ter sejah uprave (brez odločevalske vloge) sem uporabila za identifikacijo stopnje vzpostavljanja povezav in partnerstva vodij notranje revizije z drugimi odgovornimi osebami v postopku revizije (Slika 19).

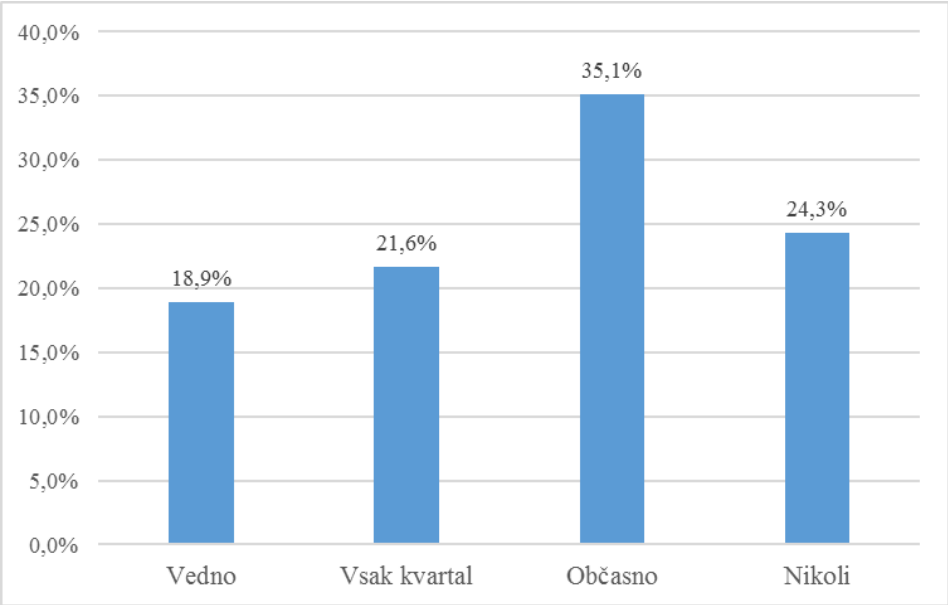
Na ključnih odborih je torej največji delež (43,6 %) vodij notranje revizije prisotnih pogosto, strateškim sestankom pa jih več kot polovica (51,3 %) prisostvuje le redko. Pogosto (v 38,5 % primerih) pa se tudi dogaja, da se vodje notranje revizije udeležujejo sej uprave, čeprav le kot aktivni poslušalci in poročevalci, brez odločevalske vloge.

Slika 19: Vzpostavitev povezav in partnerstva vodij notranje revizije: pogostost prisotnosti na ključnih odborih, strateških sestankih ter sejah uprave (brez odločevalske vloge) (v %)



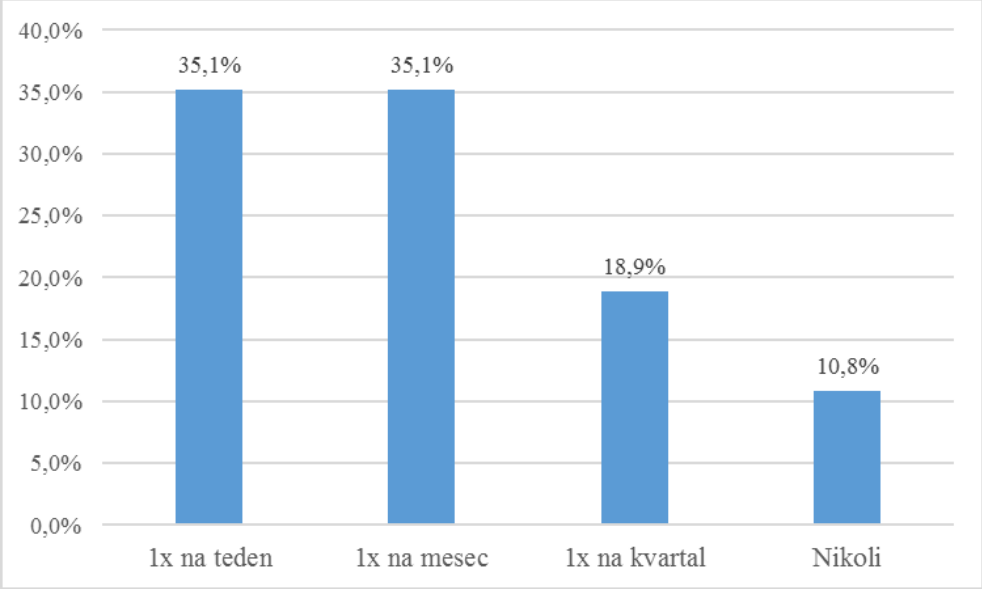
Poleg uprave je pomemben akter komunikacije revizijskih ugotovitev tudi nadzorni svet. Glede na to sem preverila tudi, kako pogosto so anketirani vodje notranje revizije prisotni na sejah nadzornega sveta. Kot prikazuje Slika 20, je največji delež (35,1 %) anketiranih vodij na teh sejah prisotnih občasno, slaba četrtina (24,3 %) se teh sej nikoli ne udeležuje, dobra petina (21,6 %) pa vsak kvartal. Skoraj 19 % vprašanih vodij notranje revizije pa je na sejah nadzornega sveta vedno prisotnih.

Slika 20: Vzpostavitev povezav in partnerstva vodij notranje revizije: pogostost prisotnosti na sejah nadzornega sveta (v %, n=37)



Poleg prisotnosti na odborih, sestankih in sejah pa je pomemben dejavnik, ki pripomore k vzpostavljanju povezav in partnerstev, tudi interakcija med vodji notranje revizije in upravo tudi izven formalnih sestankov. Pogostost te interakcije prikazuje Slika 21.

Slika 21: Vzpostavitev povezav in partnerstva vodij notranje revizije: pogostost interakcije z upravo izven formalnih sestankov (v %, n=37)

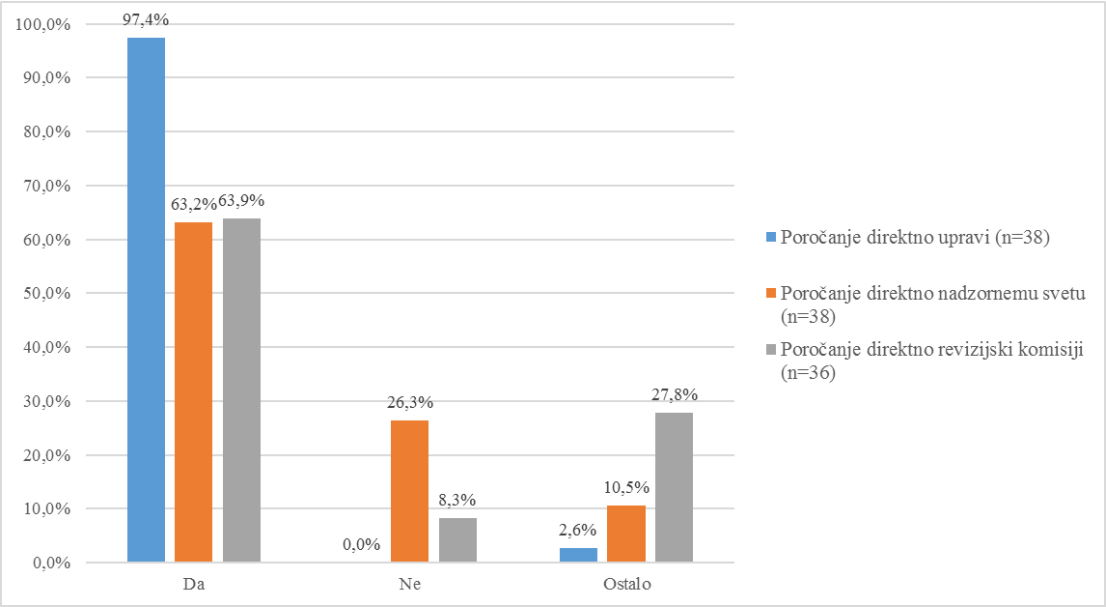


Več kot 70 % vprašanih vodij notranje revizije je z upravo v redni interakciji 1-krat tedensko (35,1 %) ali vsaj 1-krat mesečno (35,1 %). Petina jih je z upravo v interakciji izven formalnih sestankov 1-krat na kvartal, medtem ko je dobrih 10 % vodij notranje revizije poročalo, da z upravo izven formalnih sestankov ni nikoli v interakciji.

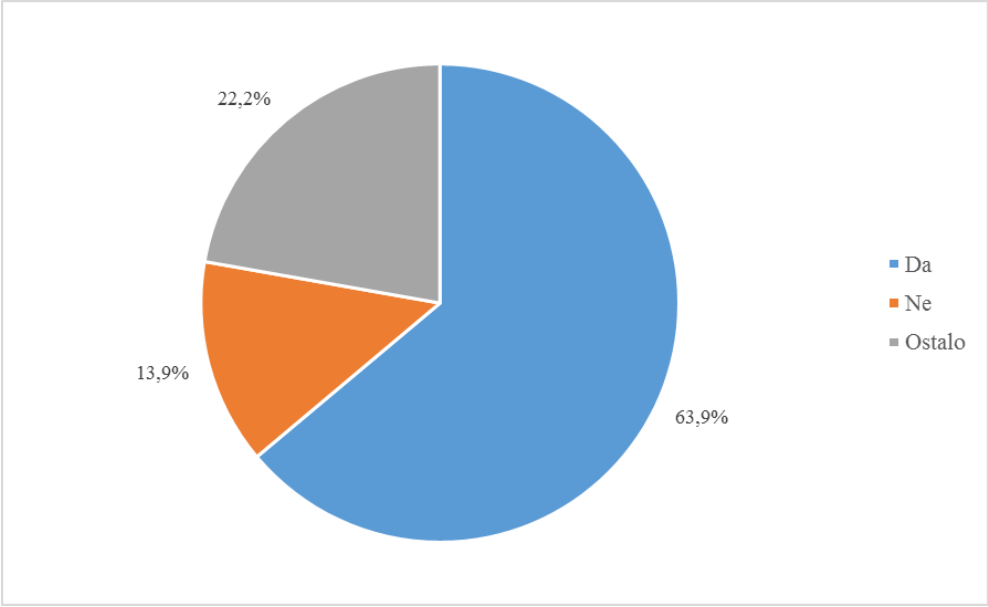
Vodje notranje revizije morajo o svojem delu poročati višjim organom, kar prikazuje . Kot prikazuje Slika 22, skoraj vsi anketirani vodje poročajo direktno upravi, dobrih 60 % pa tudi direktno nadzornemu svetu (63,2 %) in direktno revizijski komisiji (63,9 %). Slabih 30 % anketirancev je na vprašanje o poročanju revizijski komisiji izbrala odgovor »Ostalo«, saj najverjetneje poročajo direktno finančnemu direktorju (angl. *Chief Financial officer - CFO*).

Neodvisnost vodij notranje revizije pa sem merila tudi glede na to, na kakšen način poteka imenovanje in razreševanje vodje notranje revizije (Slika 23). Večinoma (63,9 %) anketirani vodje poročajo, da imenovanje in razreševanje vodje notranje revizije poteka na predlog uprave, a le v soglasju z revizijsko komisijo in nadzornim svetom. Dobra petina anketiranih pa je na vprašanje odgovorila z »Ostalo«.

Slika 22: Neodvisnost: poročanje vodij notranje revizije upravi, nadzornemu svetu in revizijski komisiji (v %)

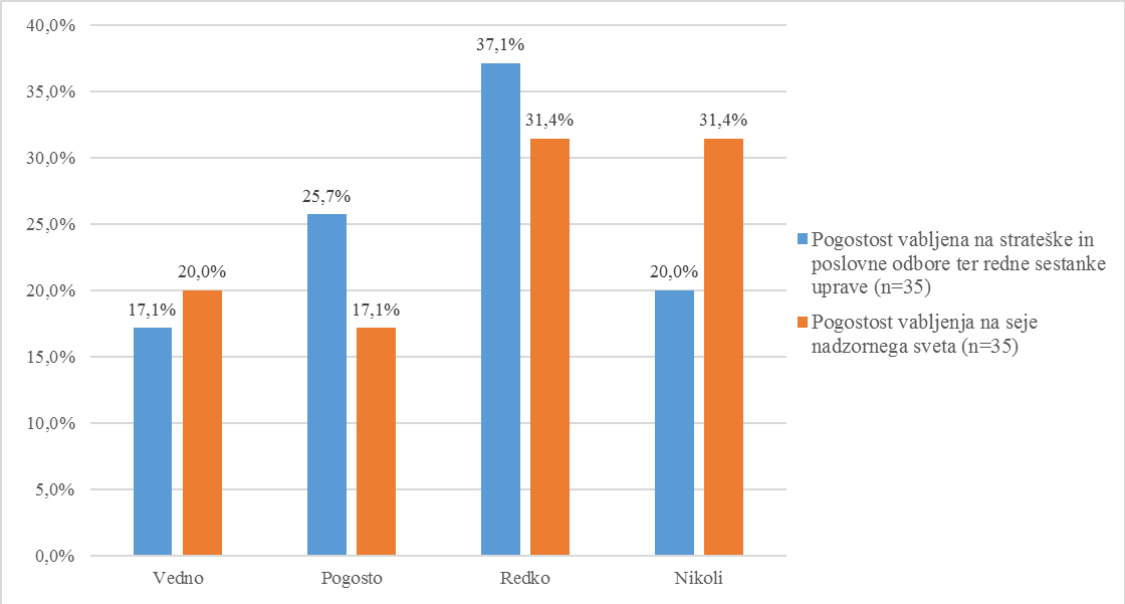


Slika 23: Neodvisnost: imenovanje in razreševanja vodje notranje revizije poteka na predlog uprave, a le v soglasju z revizijsko komisijo in nadzornim svetom (v %, n=36)



Vodje notranje revizije so torej vpete v revizijsko delo preko poročanja različnim organom, prisostvovanja na različnih sejah in sestankih ter podpore uprave. Slednje se izkazuje tudi preko dejstva, da so vodje notranje revizije dejansko tudi vabljeni na odbore, sestanke in seje. Glede na to sem o pogostosti vabljenja na tovrstne dogodke povprašala tudi anketirane vodje notranje revizije. Rezultate prikazuje Slika 24.

Slika 24: Podpora organov odločanja: pogostost vabljenja na strateške in poslovne odbore, redne sestanke uprave in seje nadzornega sveta (v %, n=35)



Vodje notranje revizije so pogosteje vabljeni na strateške in poslovne odbore ter redne sestanke uprave kot pa na seje nadzornega sveta. Na slednje ni nikoli povabljenih skoraj tretjina anketirancev (31,4 %). Največ vodij (37,1 %) poroča, da so na strateške poslovne odbore ter redne sestanke uprave vabljeni redko, dobra četrtina (25,7 %) pogosto, 17 % anketiranih vodij notranje revizije pa so na te sestanke vabljeni vedno. Na seje nadzornega sveta pa so vodje najpogosteje vabljene redko (31,4 %), petina (20 %) je vabljenih vedno, 17,1 % pa pogosto.

Z opisom spremenljivk prvega in drugega dela vprašalnika sem pridobila osnoven vpogled v samo strukturo in osnovne značilnosti anketirancev. V nadaljevanju pa me zanima, ali lahko na osnovi bivariatnih statističnih povezanosti potrdim katero izmed zastavljenih hipotez.

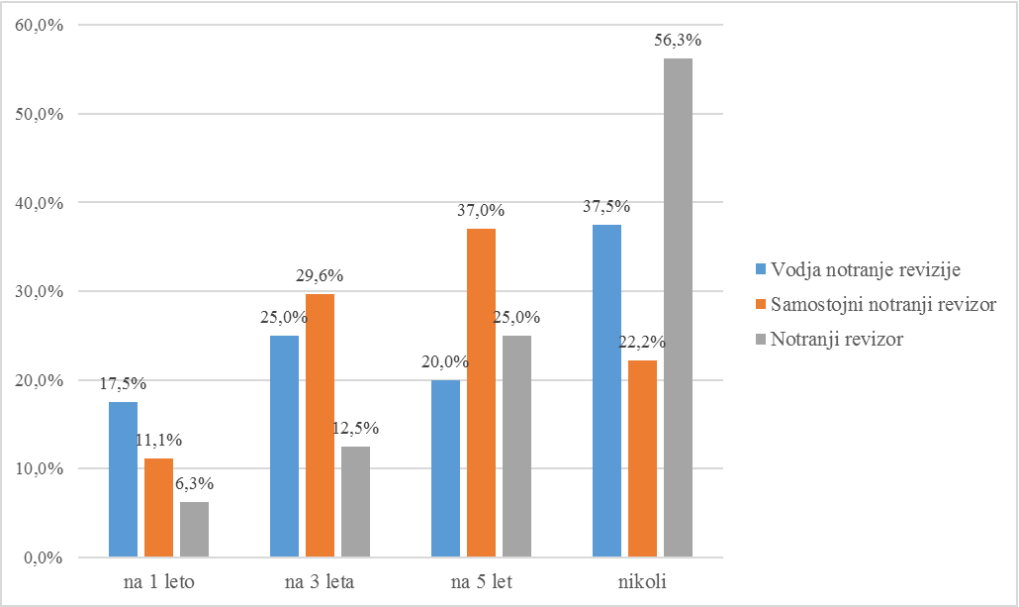
4.3.2 Kritični dejavniki učinkovite komunikacije rezultatov notranje revizije

Kot enega izmed pomembnih dejavnikov v prvi vrsti predstavljam strokovnost notranjih revizorjev glede na njihov trenutni status. Pogostost njihovega izobraževanja v veščinah pisanja prikazuje Slika 25, pogostost izobraževanja v veščinah komuniciranja rezultatov notranje revizije pa Slika 26.

Ugotovimo lahko, da za vodje notranje revizije v glavnem velja, da se nikoli (37,5 %) ne udeležijo usposabljanja za pridobitev veščin pisanja revizijskih poročil, četrtina (25 %) vodij pa se izobraževanj udeležuje na 3 leta. Po drugi strani se samostojni notranji revizorji v glavnem udeležujejo tovrstnih izobraževanj vsakih 5 let (37 %) ali pa to storijo na 3 leta

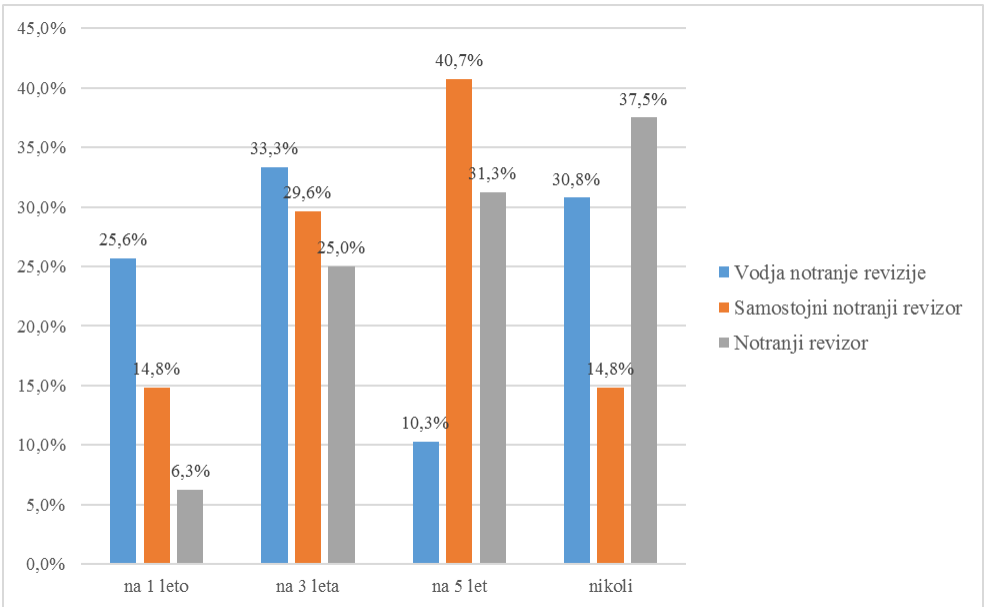
(29,6 %). Med notranjimi revizorji pa se večina izmed njih (56,3 %) izobraževanj veščin pisanja revizijskih poročil ne udeležuje nikoli (Slika 25).

Slika 25: Pogostost udeleževanja izobraževanj veščin pisanja revizijskih poročil glede na trenutni status anketirancev (v %, n=83)



Nekoliko drugačna slika pa se pokaže glede pogostosti obiskovanja izobraževanj v veščinah komuniciranja notranje-revizijskih ugotovitev (Slika 26).

Slika 26: Pogostost udeleževanja izobraževanj veščin komuniciranja (prezentiranja, pogajanja, prepričevanja, konfrontiranja) revizijskih ugotovitev glede na trenutni status anketirancev (v %, n=82)

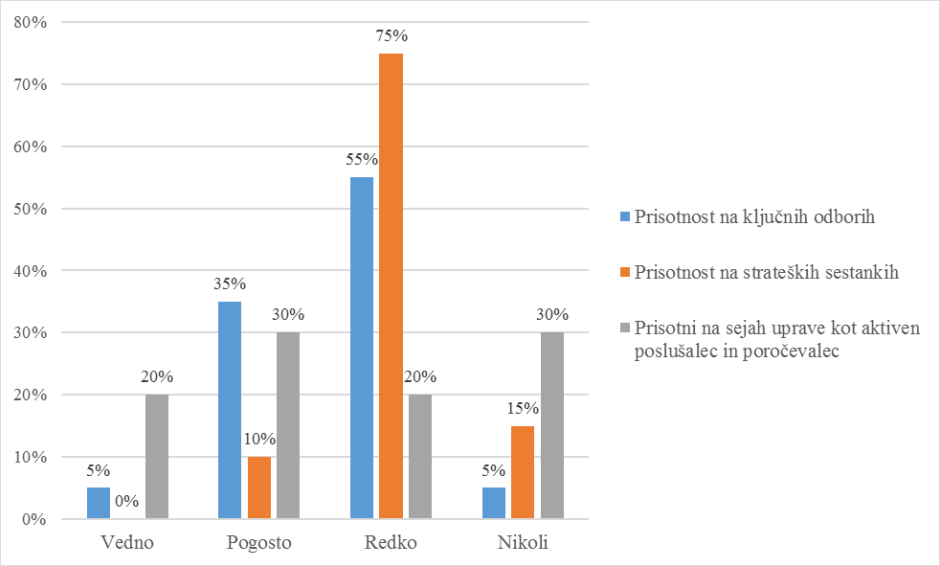


Največji delež vodij notranje revizije se tovrstnih izobraževanj udeležuje na 3 (33,3 %) ali na 1 leto (25,6 %), vendar še vseeno ostaja nezanemarljiv delež tistih vodij, ki se izobraževanj veščin komuniciranja ugotovitev ne udeležuje nikoli (30,8 %). Med samostojnimi notranjimi revizorji največji delež predstavljajo tisti, ki se tovrstnih izobraževanj udeležujejo na vsakih 5 let (40,7 %) ali pogosteje (29,6 % na 3 leta in 14,8 % na 1 leto). Med notranjimi revizorji pa je največ tistih, ki se izobraževanj veščin komuniciranja notranje-revizijskih ugotovitev ne udeležujejo nikoli (37,5 %) ali le na 5 let (31,3 %).

V nadaljevanju se osredotočam predvsem na dejavnike učinkovite komunikacije rezultatov notranje revizije, ki jih vodje notranje revizije uporabljajo le redko ali pa se jih niti ne poslužujejo. Pri tem izpostavljam tiste pare spremenljivk, med katerimi obstaja statistično značilna povezava.

Najprej prikazujem porazdelitve tistih vodij notranje revizije, ki so na strateške sestanke in poslovne odbore ter redne sestanke uprave vabljeni le redko, ali pa nanje sploh niso vabljeni. Izmed vseh 35 vodij notranje revizije je takšnih kar 20 oziroma dobrih 57 %. Pogostost njihove prisotnosti na ključnih odborih, strateških sestankih ter sejah uprave kljub redkemu prejemu ali neprejemu vabila, prikazujem na Sliki 27.

Slika 27: Prisotnost na ključnih odborih, strateških sestankih ter sejah uprave vodij notranje revizije, ki navajajo, da so na tovrstna srečanja vabljeni redko ali sploh ne (v %, n=20)

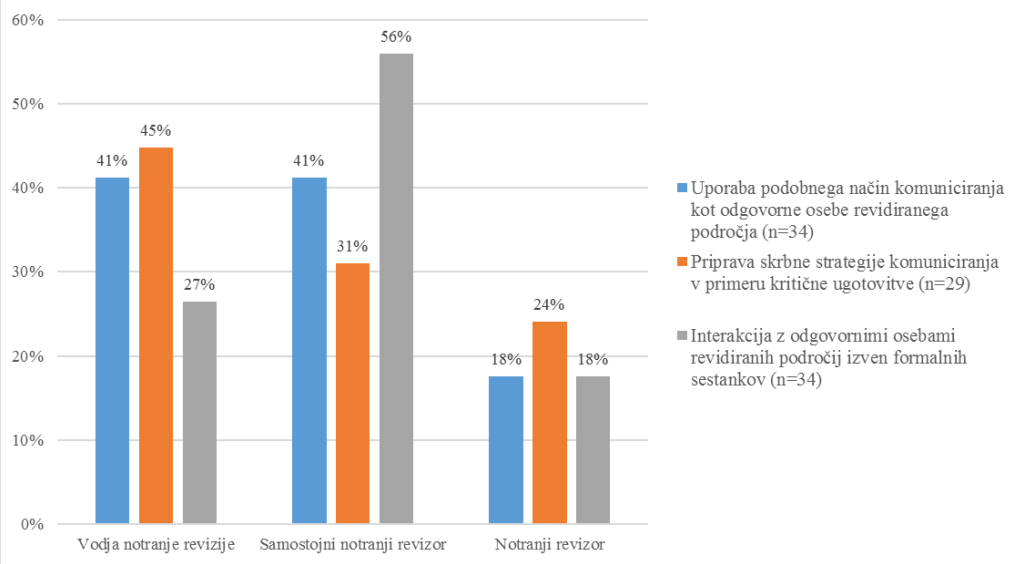


Opazimo lahko, da se kar 40 % vodij notranje revizije vedno ali pogosto udeležuje ključnih odborov, kljub temu da so redko ali nikoli vabljeni. 50 % vodij notranje revizije v teh primerih tudi vedno ali pogosto prisostvuje sejam uprave kot aktivni poslušalci in poročevalci (brez odločevalske pravice). Zanimivo pa je tudi dejstvo, da med tistimi, ki niso

nikoli vabljeni na ključne odbore, strateške sestanke ter seje uprave, obstajajo vodje, ki se vedno, pogosto ali redko teh srečanj vseeno udeležujejo. Med njimi je 6 oziroma 30 % vodij, ki so kljub nepovabilu pogosto ali redko prisotni na ključnih odborih, 5 oziroma 25 % vodij, ki so pogosto ali redko prisotni na strateških sestankih, ter 5 oziroma 25 % vodij, ki so vedno, pogosto ali redko prisotni na sejah uprave kot aktivni poslušalci in poročevalci.

V nadaljevanju me zanima tudi, ali se načini komuniciranja revizijskih ugotovitev, ki jih anketiranci ne ali pa le redko uporabljajo, razlikujejo glede na trenutni status anketirancev. Na osnovi Slike 28 ugotavljam, da so med anketiranci, ki redko ali nikoli ne uporabljajo podobnega načina komuniciranja kot odgovorne osebe revidiranega področja, v enaki meri zastopani tako vodje notranje revizije kot tudi samostojni notranji revizorji (41 %).

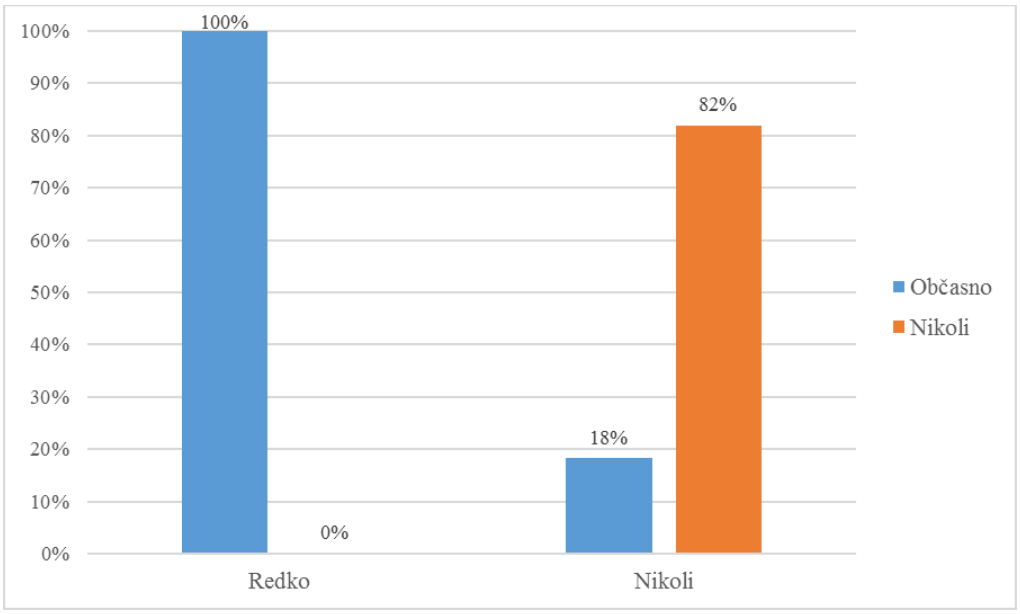
Slika 28: Načini komuniciranja revizijskih ugotovitev, ki jih anketiranci uporabljajo redko ali jih ne uporabljajo, glede na trenutni status anketirancev (v %)



Anketiranci, ki v primeru kritične ugotovitve redko ali nikoli ne pripravijo skrbne strategije komuniciranja, prevladujejo vodje notranje revizije (45 %). Najredkeje ali nikoli pa niso v interakciji z odgovornimi osebami revidiranih področij izven formalnih sestankov predvsem samostojni notranji revizorji (56 %).

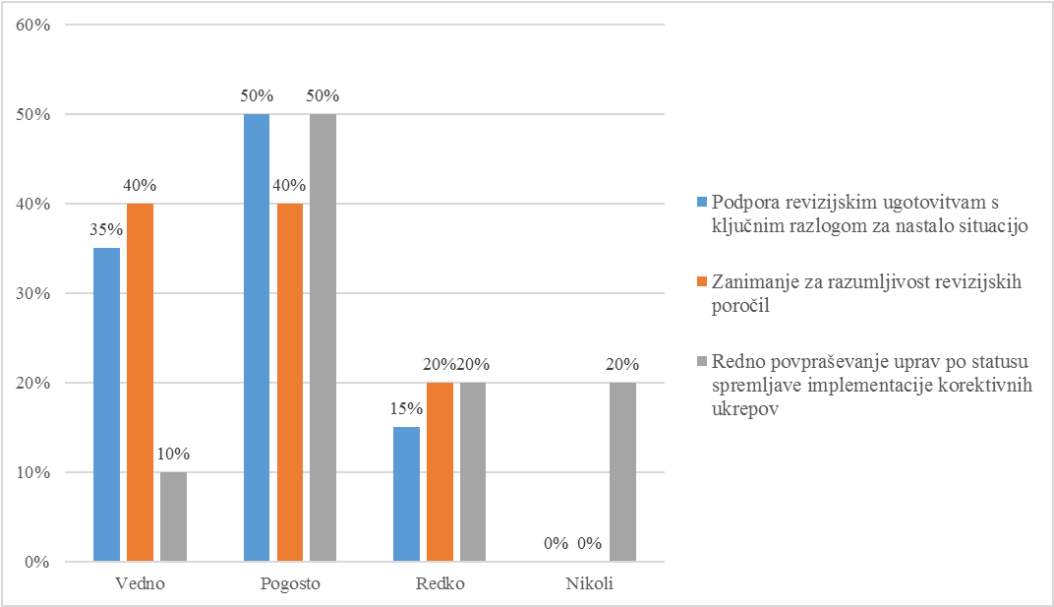
Kot prikazuje Slika 29, med vodji, ki so na seje nadzornega sveta vabljeni redko, vsi poročajo, da se teh sej udeležujejo občasno. Zanimiva in do določene mere kontradiktorna ugotovitev pa je, da med tistimi, ki na seje nadzornega sveta niso nikoli vabljeni, obstaja 18 % anketirancev, ki se sej nadzornega sveta vseeno občasno udeležijo.

Slika 29: Prisotnost na sejah nadzornega sveta vodij notranje revizije, ki navajajo, da so na tovrstna srečanja vabljeni redko ali sploh ne (v %, n=22)



Nadalje na Sliki 30 prikazujem dejavnike kvalitete komuniciranja revizijskih ugotovitev v odnosu z dojemanjem podpore uprave vodij notranje revizije, ki navajajo, da niso ali so le redko vabljeni na strateške sestanke in poslovne odbore ter redne sestanke uprave.

Slika 30: Dejavniki kvalitete komuniciranja revizijskih ugotovitev ter dojemanje podpore uprave vodij notranje revizije, ki navajajo, da niso ali so le redko vabljeni na strateške sestanke in poslovne odbore ter redne sestanke uprave (v %, n=20)

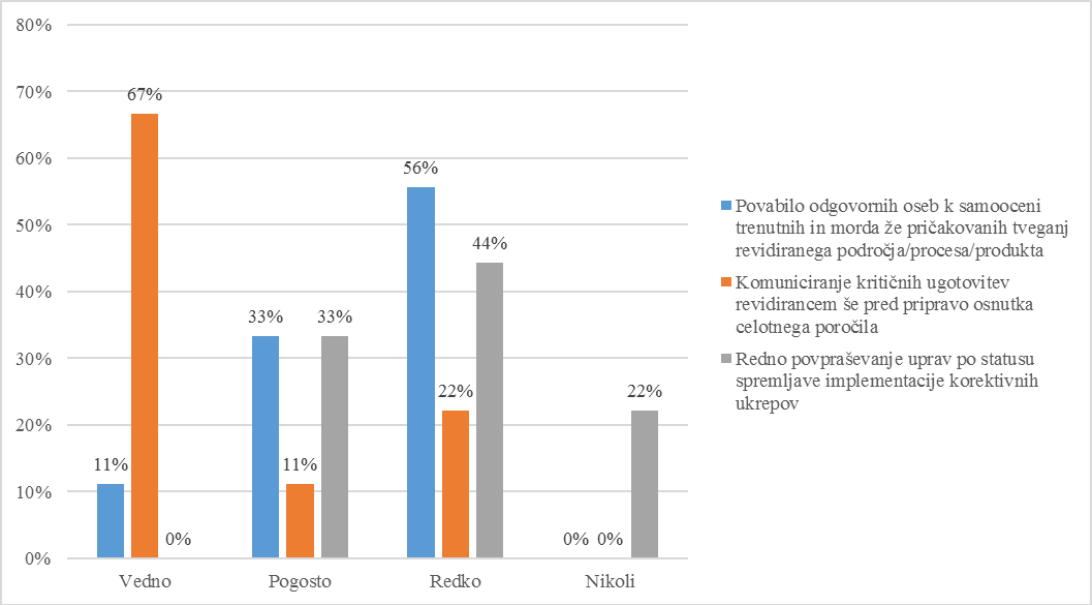


Med vodji notranje revizije, ki niso ali so le redko vabljeni na strateške sestanke in poslovne odbore ter redne sestanke uprave, jih večina (85 %) vedno ali pogosto poleg revizijskih

ugotovitev poda tudi ključne razloge za nastalo situacijo. Poleg tega 80 % vodij, ki na sestanke in odbore niso ali so le redko vabljeni, poroča, da jih vedno ali vsaj pogosto zanima tudi, ali se deležnikom zdijo revizijska poročila zanimiva. Po drugi strani pa ti vodje sicer v večini primerov (60 %) navajajo, da uprava redno povprašuje po statusu spremljave implementacije popravljalnih ukrepov, vendar pa tudi relativno visok delež vodij (40 %) meni, da uprava implementacijo spremlja v nizki meri.

Glede na to sem preverila tudi, kako se pogostost uporabe dejavnikov kvalitete komuniciranja revizijskih ugotovitev razlikuje med anketiranci, ki menijo, da jih uprava ne podpira. Rezultat prikazuje Slika 31.

Slika 31: Dejavniki kvalitete komuniciranja revizijskih ugotovitev ter dojemanje podpore uprave anketirancev, ki menijo, da jih uprava ne podpira (v %, n=9)



Rezultati kažejo, da večina anketirancev (56 %), ki menijo, da jih uprava ne podpira, le redko povabijo odgovorne osebe revidiranih področij oz. procesov oz. projektov k samooceni trenutnih in morda že pričakovanih tveganj. V precejšnji meri (67 %) ti anketiranci kritične ugotovitve komunicirajo revidirancem še pred pripravo osnutka celotnega poročila. Večina anketirancev, ki meni, da jih uprava ne podpira (66 %), pa tudi navaja, da uprava le redko ali celo nikoli redno ne povprašuje po statusu spremljave implementacije popravljalnih ukrepov.

4.3.3 Analiza raziskovalnih vprašanj

Za analiziranje raziskovalnih vprašanj v nadaljevanju uporabljam predvsem bivariatne statistične teste povezanosti med pari proučevanih spremenljivk. Za spremenljivke prvega in drugega dela vprašalnika, ki so bile merjene na ordinalni merski lestvici, sem povezanost

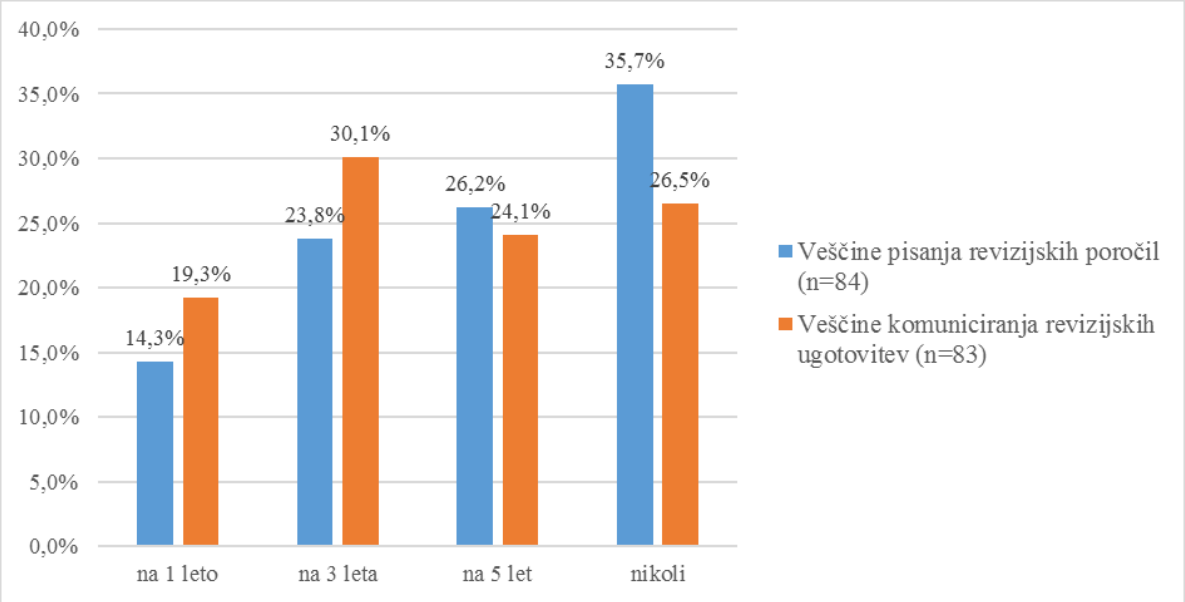
preverjala s pomočjo Spearmanovega korelacijskega koeficienta. Za ostale spremenljivke, ki so nominalnega značaja, pa sem uporabila Fisherjev eksaktni test povezanosti.

Raziskovalno vprašanje 1: Notranja revizija nezadostno izpopolnjuje veščine poročanja in komuniciranja revizijskih ugotovitev. Vendar pa velja, da tisti, ki pa se izobražujejo na enem področju, se izobražujejo tudi na drugem.

Prvi del raziskovavlnega vprašanja analiziram s pomočjo frekvenčne porazdelitve anketirancev (glej Sliko 32) glede na njihove odgovore pri spremenljivkah:

- Kako pogosto se udeležite izobraževanj veščin pisanja revizijskih poročil?
- Kako pogosto se udeležite izobraževanj veščin komuniciranja (prezentiranja, pogajanja, prepričevanja, konfrontiranja in podobno)?

Slika 32: Pogostost udeleževanja izobraževanj poročanja in komuniciranja revizijskih ugotovitev (v %)



Najvišji delež anketirancev (35,7 %) se izobraževanj veščin pisanja revizijskih poročil nikoli ne udeleži. Anketiranci, ki se teh izobraževanj udeležujejo, pa to storijo enkrat na 5 let (26,2 %) ali na 3 leta (23,8 %). Dobra desetina (14,3 %) anketirancev pa se izobraževanj udeležuje na letni ravni. Po drugi strani pa se anketiranci izobraževanj veščin komuniciranja revizijskih ugotovitev udeležujejo pogosteje. Slaba tretjina (30,1 %) anketirancev se izobražuje na 3 leta, slaba četrtina (24,1 %) pa na 5 let. Na letni ravni se tovrstnih izobraževanj udeležuje le 19,3 % anketirancev. Še vseeno pa obstaja relativno visok delež (26,5 %) tistih, ki se izobraževanj veščin komuniciranja revizijskih ugotovitev ne udeležuje nikoli.

Drugi del raziskovalnega vprašanja analiziram s pomočjo Spearmanovega korelacijskega koeficienta povezanosti med obravnavanima spremenljivkama. Le-ta je prikazan v Tabeli 2.

Tabela 2: Spearmanov korelacijski koeficient med spremenljivkama o pogostosti izobraževanja v veščinah poročanja in komuniciranja revizijskih ugotovitev

	Q2 Izobraževanje v veščinah komuniciranja revizijskih ugotovitev
Q1 Izobraževanje v veščinah pisanja revizijskih poročil	0,365**

Legenda: ** korelacija je statistično značilna pri stopnji 0,01

Izkaže pa se tudi, da pozitiven in statistično značilen koeficient korelacije prikazuje povezanost med pogostostjo izobraževanj veščin poročanja in pogostostjo izobraževanj veščin komuniciranja revizijskih ugotovitev. Notranji revizorji, ki se pogosteje udeležujejo izobraževanj veščin pisanja revizijskih poročil, se pogosteje udeležujejo tudi izobraževanj komuniciranja revizijskih ugotovitev.

Raziskovalno vprašanje 2: Notranja revizija, katere revizorji se pogosteje izobražujejo v veščinah pisanja in komuniciranja revizijskih ugotovitev, pogosteje izkazujejo kvalitetno delo.

Raziskovalno vprašanje preverjam na osnovi povezanosti spremenljivk Kako pogosto se udeležite izobraževanj veščin pisanja revizijskih poročil? in Kako pogosto se udeležite izobraževanj veščin komuniciranja (prezentiranja, pogajanja, prepričevanja, konfrontiranja in podobno)? s spremenljivkami:

- Kako pogosto na uvodnem sestanku povabite odgovorne osebe k samooceni trenutnih in morda že pričakovanih tveganj revidiranega področja oz. procesa oz. produkta?
- Kako pogosto na uvodnem sestanku povprašate odgovorne osebe revidiranega področjaoz. procesa oz. produkta, ali je cilj revidiranja razumljiv?
- Kako pogosto povprašate odgovorne osebe revidiranega področja oz. procesa oz. produkta, ali je predmet revidiranja razumljiv?
- Koliko delovnih dni v naprej odgovorne osebe revidiranega področja oz. procesa oz. produkta prejmejo v pregled osnutek revizijskega poročila (povzetek za vodstvo in vse ugotovitve), ki so predmet diskusije na izhodnem sestanku in kjer se uskladijo vse pisne pripombe, dodatna vprašanja, pomisleki itd.
- Kako pogosto na izhodnih sestankih uporabite podoben način komuniciranja, kot ga uporabljajo odgovorne osebe revidiranega področja oz. procesa oz. produkta?
- Kako pogosto pri predstavitvah revizijskih ugotovitev uporabite vizualne tehnike, analitična (dashboard) poročila?

- Kako pogosto revizijske ugotovitve klasificirate glede na učinek tveganja (kritična, pomembna, manj pomembna)?
- Kako pogosto revizijske ugotovitve podprete še s ključnim razlogom za nastalo situacijo?
- Kako pogosto uporabljate enostaven in razumljiv jezik?
- Kako pogosto v primeru kritične ugotovitve (velik učinek tveganja) komunicirate revidirancem ugotovitev (pomanjkljivo kontrolo) še pred pripravo osnutka celotnega poročila?
- Kako pogosto v tem primeru naredite skrbno strategijo komuniciranja?
- Kako pogosto v tem primeru povabite na sestanek odgovorne osebe, vključno s člani uprave odgovornimi za tveganja za revidiran poslovni proces oz. produkt oz. projekt?
- Kako pogosto povprašate deležnike, ali se jim revizijska poročila zdijo razumljiva?

Vrednosti Spearmanovih korelacijskih koeficientov, ki merijo povezanosti za proučevane pare spremenljivk, predstavljam v Tabeli 3.

Na osnovi koeficientov povezanosti ugotavljam, da notranji revizorji, ki se pogosteje izobražujejo v veščinah pisanja poročil in komuniciranja revizijskih ugotovitev, pogosteje pri predstavitvah revizijskih ugotovitev uporabljajo vizualne tehnike ter pripravljajo analitična poročila. Prav tako pogosteje odgovorne osebe revidiranega področja oz. procesa oz. produkta že na uvodnem sestanku povabijo k samooceni trenutnih in morda že pričakovanih tveganj revidiranega področja. Poleg tega se ti anketiranci tudi pogosteje trudijo, da revizijske ugotovitve klasificirajo glede na učinek tveganja. Po drugi strani pa se anketiranci, ki se pogosteje udeležujejo izobraževanj veščin pisanja poročil revizijskih ugotovitev, pogosteje odločajo za vnaprejšnje pošiljanje osnutka revizijskega poročila odgovornim osebam revidiranega področja.

Čeprav kvaliteto dela notranje revizije odlikuje tudi zanimanje za razumevanje ciljev in predmeta revidiranja in nenazadnje tudi revizijskih poročil, ugotavljam, da vsi ti dejavniki niso statistično značilno povezani s pogostostjo izobraževanja bodisi v veščinah pisanja poročil bodisi v veščinah komuniciranja revizijskih ugotovitev. Podobno ugotavljam tudi v primerih, ko se notranji revizorji srečujejo s kritičnimi ugotovitvami, saj njihova raven strokovnosti ni povezana s pripravo skrbne strategije komuniciranja, povabilom odgovornih oseb na sestanek ter vnaprejšnjim komuniciranjem ugotovitev odgovornim osebam revidiranega področja.

Pogostost izobraževanja je v določeni meri statistično značilno povezana s kvaliteto dela notranje revizije, vendar pa se ta povezanost kaže le na določenih, konkretnih področjih.

Tabela 3: Vrednosti Spearmanovih korelacijskih koeficientov med pari spremenljivk o pogostosti izobraževanja v veščinah poročanja in komuniciranja revizijskih ugotovitev ter dejavniki kvalitetnega dela

	Izobraževanje v veščinah pisanja revizijskih poročil	**Izobraževanje v veščinah komuniciranja revizijskih ugotovitev**
Povabilo odgovornim osebam k samooceni trenutnih in morda že pričakovanih tveganj revidiranega področja oz. procesa oz. produkta	0,119	0,280*
Zanimanje za razumljivost cilja revidiranja s strani odgovornih oseb revidiranega področja oz. procesa oz. produkta	-0,109	-0,093
Zanimanje za razumljivost predmeta revidiranja s strani odgovornih oseb revidiranega področja oz. procesa oz. produkta	0,003	-0,036
Vnaprejšnje pošiljanje osnutka revizijskega poročila odgovornim osebam revidiranega področja oz. procesa oz. produkta	0,224*	0,089
Uporaba podobnega načina komuniciranja kot odgovorne osebe revidiranega področja oz. procesa oz. produkta	0,086	0,026
Uporaba vizualnih tehnik in analitičnih poročil	0,276*	0,298**
Klasifikacija revizijskih ugotovitev glede na učinek tveganja	0,156	0,243*
Podpora revizijskih ugotovitev s ključnim razlogom za nastalo situacijo	0,210	0,156
Uporaba enostavnega in razumljivega jezika	-0,057	-0,289*
Komuniciranje ugotovitev še pred pripravo osnutka celotnega poročila v primeru kritične ugotovitve.	0,012	-0,047
Priprava skrbne strategije komuniciranja v primeru kritične ugotovitve	0,203	0,026
Vabilo na sestanek odgovornim osebam v primeru kritične ugotovitve	0,162	0,126
Zanimanje za razumevanje revizijskih poročil s strani deležnikov	0,105	0,088

Legenda: ** korelacija je statistično značilna pri stopnji 0,01
* korelacija je statistično značilna pri stopnji 0,05

Raziskovalno vprašanje 3: Notranji revizorji, ki kvalitetno komunicirajo pogosteje povprašujejo odgovorne osebe revidiranega področja oz. procesa oz. produkta, ali razumejo cilj in predmet revidiranja in ali se jim revizijska poročila zdijo razumljiva. V primeru kritičnih ugotovitev si pogosteje vnaprej pripravijo strategijo komuniciranja ter na izhodni sestanek povabijo člane uprave revidiranih področij.

Tretje raziskovalno vprašanje analiziram s pomočjo povezanosti med pari spremenljivk:

- Kako pogosto na uvodnem sestanku povprašate odgovorne osebe revidiranega področja oz. proces oz. produkta, ali je cilj revidiranja razumljiv?
- Kako pogosto povprašate odgovorne osebe revidiranega področja oz. procesa oz. produkta, ali je predmet revidiranja razumljiv?
- Kako pogosto povprašate deležnike, ali se jim revizijska poročila zdijo razumljiva?
- Kako pogosto v tem primeru naredite skrbno strategijo komuniciranja?
- Kako pogosto v tem primeru povabite na sestanek odgovorne osebe, vključno s člani uprave odgovornimi za tveganja za revidiran poslovni proces oz. produkt oz. projekt?

Vrednosti Spearmanovih korelacijskih koeficientov, ki merijo povezanosti za proučevane pare spremenljivk, predstavljam v Tabeli 4.

Tabela 4: Vrednosti Spearmanovih korelacijskih koeficientov med pari spremenljivk o zanimanju za razumevanje revidiranega področja ter pogostostjo uporabe dodatnih pristopov v primeru kritičnih ugotovitev

	Priprava skrbne strategije komuniciranja	**Vabilo na sestanek odgovornim osebam in članom uprave**
Zanimanje za razumljivost cilja revidiranja	0,480**	0,277*
Zanimanje za razumljivost predmeta revidiranja	0,407**	0,289*
Zanimanje za razumevanje revizijskih poročil	0,398**	0,161

Legenda: ** korelacija je statistično značilna pri stopnji 0,01
* korelacija je statistično značilna pri stopnji 0,05

Rezultati korelacijske analize kažejo, da notranji revizorji, ki jih pogosteje zanima, ali se odgovornim osebam revidiranega področja zdi cilj revidiranja razumljiv, v primeru kritičnih ugotovitev pogosteje pripravijo skrbno strategijo komuniciranja ter na sestanek po pripravi poročila povabijo tudi odgovorne osebe in člane uprave, odgovorne za tveganje na revidiranem področju. Enako velja tudi za notranje revizorje, ki pogosteje od drugih odgovorne osebe revidiranega področja povprašajo, ali se jim zdi predmet revidiranja razumljiv. Notranji revizorji, ki se pogosteje od drugih zanimajo za razumljivost revizijskih

poročil s strani vseh deležnikov revizijskega področja, pa se pogosteje osredotočajo predvsem na pripravo skrbne strategije komuniciranja**.**

Raziskovalno vprašanje 4: Pogostejše vzpostavljanje povezav in partnerstev z odgovornimi osebami revidiranih področij izven formalnih sestankov se povezano s tem, da notranji revizorji pravočasneje pošiljajo osnutke revizijskih poročil, da pogosteje uporabljajo podoben način komuniciranja in v naprej pripravijo strategijo komuniciranja v primeru kritičnih ugotovitev.

Četrto raziskovalno vprašanje analiziram s pomočjo povezanosti med spremenljivko Kako pogosto ste v interakciji z odgovornimi osebami revidiranih področij oz. procesov oz. produktov izven formalnih sestankov? in spremenljivkami:

- Kako pogosto na uvodnem sestanku povabite odgovorne osebe k samooceni trenutnih in morda že pričakovanih tveganj revidiranega področja oz. procesa oz. produkta?
- Kako pogosto na uvodnem sestanku povprašate odgovorne osebe revidiranega področja oz. proces oz. produkta, ali je cilj revidiranja razumljiv?
- Kako pogosto povprašate odgovorne osebe revidiranega področja oz. procesa oz. produkta, ali je predmet revidiranja razumljiv?
- Koliko delovnih dni v naprej odgovorne osebe revidiranega področja oz. procesa oz. produkta prejmejo v pregled osnutek revizijskega poročila (povzetek za vodstvo in vse ugotovitve), ki so predmet diskusije na izhodnem sestanku in kjer se uskladijo vse pisne pripombe, dodatna vprašanja, pomisleki itd.
- Kako pogosto na izhodnih sestankih uporabite podoben način komuniciranja, kot ga uporabljajo odgovorne osebe revidiranega področja oz. procesa oz. produkta?
- Kako pogosto v primeru kritične ugotovitve (velik učinek tveganja) komunicirate revidirancem ugotovitev (pomanjkljivo kontrolo) še pred pripravo osnutka celotnega poročila?
- Kako pogosto v tem primeru naredite skrbno strategijo komuniciranja?
- Kako pogosto v tem primeru povabite na sestanek odgovorne osebe, vključno s člani uprave odgovornimi za tveganja za revidiran poslovni proces oz. produkt oz. projekt?

Vrednosti Spearmanovih korelacijskih koeficientov, ki merijo povezanosti za proučevane pare spremenljivk, predstavljam v Tabeli 5.

Kot kažejo rezultati, je pogostost neformalne komunikacije z odgovornimi osebami revidiranega področja statistično značilno povezana s pravočasnejšim pošiljanjem revizijskih poročil.

Tabela 5: Vrednosti Spearmanovih korelacijskih koeficientov med spremenljivko o neformalni interakciji notranjih revizorjev z odgovornimi osebami revidiranih področij ter dejavniki kvalitete dela

	Pogostost neformalne interakcije z odgovornimi osebami revidiranih področij
Povabilo odgovornim osebam k samooceni trenutnih in morda že pričakovanih tveganj revidiranega področja oz. procesa oz. produkta	0,004
Zanimanje za razumljivost cilja revidiranja s strani odgovornih oseb revidiranega področja oz. procesa oz. produkta	0,175
Zanimanje za razumljivost predmeta revidiranja s strani odgovornih oseb revidiranega področja oz. procesa oz. produkta	0,190
Vnaprejšnje pošiljanje osnutka revizijskega poročila odgovornim osebam revidiranega področja oz. procesa oz. produkta	0,325**
Uporaba podobnega načina komuniciranja kot odgovorne osebe revidiranega področja oz. procesa oz. produkta	0,284*
Komuniciranje ugotovitev še pred pripravo osnutka celotnega poročila v primeru kritične ugotovitve.	0,144
Priprava skrbne strategije komuniciranja v primeru kritične ugotovitve	0,254*
Vabilo na sestanek odgovornim osebam v primeru kritične ugotovitve	0,008

Legenda: ** korelacija je statistično značilna pri stopnji 0,01
* korelacija je statistično značilna pri stopnji 0,05

Prav tako notranji revizorji, ki so pogosteje v neformalni interakciji z odgovornimi osebami revidiranih področij, pogosteje uporabljajo podoben način komuniciranja. Nenazadnje pa za notranje revizorje, ki so v pogostejšem stiku z odgovornimi osebami revidiranega področja, velja, da v primeru kritične ugotovitve pogosteje pripravijo skrbno strategijo komuniciranja.

Raziskovalno vprašanje 5: **Notranji revizorji, ki bolje komunicirajo, uživajo višjo podporo uprave.**

Peto raziskovalno vprašanje analiziram s pomočjo povezanosti spremenljivk o podpori uprave:

- Ali vas uprava podpira (viri, organizacijska umestitev, dvosmerna komunikacija, ustrezna percepcija notranje revizije in njihovih pričakovanj?
- Kako pogosto vas uprava redno povprašuje po statusu spremljave implementacije korektivnih ukrepov?

s spremenljivkami, ki merijo kvaliteto dela:

- Kako pogosto na uvodnem sestanku povabite odgovorne osebe k samooceni trenutnih in morda že pričakovanih tveganj revidiranega področja oz. procesa oz. produkta?
- Kako pogosto na uvodnem sestanku povprašate odgovorne osebe revidiranega področja oz. proces oz. produkta, ali je cilj revidiranja razumljiv?
- Kako pogosto povprašate odgovorne osebe revidiranega področja oz. procesa oz. produkta, ali je predmet revidiranja razumljiv?
- Koliko delovnih dni v naprej odgovorne osebe revidiranega področja oz. procesa oz. produkta prejmejo v pregled osnutek revizijskega poročila (povzetek za vodstvo in vse ugotovitve), ki so predmet diskusije na izhodnem sestanku in kjer se uskladijo vse pisne pripombe, dodatna vprašanja, pomisleki itd.
- Kako pogosto na izhodnih sestankih uporabite podoben način komuniciranja, kot ga uporabljajo odgovorne osebe revidiranega področja oz. procesa oz. produkta?
- Kako pogosto v primeru kritične ugotovitve (velik učinek tveganja) komunicirate revidirancem ugotovitev (pomanjkljivo kontrolo) še pred pripravo osnutka celotnega poročila?
- Kako pogosto v tem primeru naredite skrbno strategijo komuniciranja?
- Kako pogosto v tem primeru povabite na sestanek odgovorne osebe, vključno s člani uprave odgovornimi za tveganja za revidiran poslovni proces oz. produkt oz. projekt?

Vrednosti testov povezanosti za proučevane pare spremenljivk predstavljam vTabeli 6.

Na osnovi koeficientov povezanosti ugotavljam, da notranji revizorji, ki poročajo, da jih uprava podpira, pogosteje odgovorne osebe revidiranega področja že na uvodnem sestanku povabijo k samooceni trenutnih in morda že pričakovanih tveganj revidiranega področja. Poleg tega, v primeru kritičnih ugotovitev, odgovornim osebam revidiranega področja komunicirajo ugotovitve še pred pripravo osnutka celotnega poročila.

Podpora uprave pa se kaže tudi preko njenega komuniciranja z notranjimi revizorji, njeno vpletenostjo in zanimanjem za spremljavo implementacije korektivnih ukrepov. Notranji revizorji, ki v večji meri menijo, da jih uprava po slednjih pogosto povprašuje, pogosteje odgovorne osebe revidiranega področja že na uvodnem sestanku povabijo k samooceni trenutnih in morda že pričakovanih tveganj revidiranega področja. Ti notranji revizorji pogosteje revizijske ugotovitve podprejo tudi s ključnim razlogom za nastalo komunikacijo in se pogosteje zanimajo tudi za to, ali se vsem deležnikom v revidiranem procesu izdelana poročila zdijo razumljiva. Nenazadnje pa je zanje značilno tudi to, da pogosteje uporabljajo podoben način komuniciranja kot odgovorne osebe revidiranega področja.

Tabela 6: Vrednosti testov povezanosti spremenljivk o podpori uprave ter dejavniki kvalitete dela

	Ali vas uprava podpira (viri, organizacijska umestitev, dvosmerna komunikacija, ustrezna percepcija notranje revizije in njihovih pričakovanj)?[a]	**Kako pogosto vas uprava redno povprašuje po statusu spremljave implementacije korektivnih ukrepov?[b]**
Povabilo odgovornim osebam k samooceni trenutnih in morda že pričakovanih tveganj revidiranega področja oz. procesa oz. produkta	7,579*	0,390**
Zanimanje za razumljivost cilja revidiranja s strani odgovornih oseb revidiranega področja oz. procesa oz. produkta	6,059	0,087
Zanimanje za razumljivost predmeta revidiranja s strani odgovornih oseb revidiranega področja oz. procesa oz. produkta	6,059	0,183
Vnaprejšnje pošiljanje osnutka revizijskega poročila odgovornim osebam revidiranega področja oz. procesa oz. produkta	1,250	0,108
Uporaba podobnega načina komuniciranja kot odgovorne osebe revidiranega področja oz. procesa oz. produkta	0,945	0,272*
Uporaba vizualnih tehnik in analitičnih poročil	2,389	0,035
Klasifikacija revizijskih ugotovitev glede na učinek tveganja	7,062	0,188
Podpora revizijskih ugotovitev s ključnim razlogom za nastalo situacijo	2,676	0,346**
Uporaba enostavnega in razumljivega jezika	0,401	-0,021
Komuniciranje ugotovitev še pred pripravo osnutka celotnega poročila v primeru kritične ugotovitve.	6,625*	0,008
Priprava skrbne strategije komuniciranja v primeru kritične ugotovitve	5,704	0,163
Vabilo na sestanek odgovornim osebam v primeru kritične ugotovitve	4,677	0,046
Zanimanje za razumevanje revizijskih poročil s strani deležnikov	4,239	0,285*

Legenda: [a] Fisherjev eksaktni test
[b] Spearmanov korelacijski koeficient
** povezava je statistično značilna pri stopnji 0,01
* povezava je statistično značilna pri stopnji 0,05

Notranji revizorji v Sloveniji, ki podporo uprave neposredno ocenjujejo kot pozitivno, se torej osredotočajo predvsem na vzpostavljanje komunikacije z odgovornimi osebami revidiranih področij že pred in tudi po izvedenem revizijskem procesu. Nadalje pa je za notranje revizorje, ki so s strani uprave deležni tudi njene dinamike v smislu pogostosti zanimanja za stanje implementacije korektivnih ukrepov, pa poleg komunikacije svoje delo opravljajo kvalitetno tudi z vidika razumljivosti in približevanja poročil revizijskih ugotovitev vsem deležnikom, predvsem pa odgovornim osebam revidiranega področja.

Raziskovalno vprašanje 6: **Notranji revizorji, ki so deležni višje podpore uprave, se pogosteje izobražujejo v veščinah poročanja in komuniciranja revizijskih ugotovitev.**

Šesto raziskovalno vprašanje analiziram s pomočjo povezanosti spremenljivk glede pogostosti izobraževanja v veščinah komuniciranja in poročanja revizijskih ugotovitev:

- Kako pogosto se udeležite izobraževanj veščin pisanja revizijskih poročil?
- Kako pogosto se udeležite izobraževanj veščin komuniciranja (prezentiranja, pogajanja, prepričevanja, konfrontiranja…)?

s spremenljivkama, ki merita stopnjo podpore uprave:

- Ali vas uprava podpira (viri, organizacijska umestitev, dvosmerna komunikacija, ustrezna percepcija notranje revizije in njihovih pričakovanj?«
- Kako pogosto vas uprava redno povprašuje po statusu spremljave implementacije korektivnih ukrepov)?

Vrednosti testov povezanosti za proučevane pare spremenljivk predstavljam v Tabeli 7.

Glede na rezultate analize povezanosti med spremenljivkami, ki merijo podporo uprave ter pogostost izobraževanja notranjih revizorjev v Sloveniji, na osnovi statističnih značilnosti koeficientov povezanosti ugotavljam, da so notranji revizorji, ki menijo, da jih uprava podpira, pogosteje deležni priložnosti za izobraževanje v veščinah komuniciranja revizijskih ugotovitev in to tudi izkoristijo. Po drugi strani pa se tisti, ki so s strani uprave deležni pogostejšega povpraševanja po statusu spremljave implementacije korektivnih ukrepov, pogosteje udeležujejo izobraževanj veščin poročanja revizijskih ugotovitev.

Tabela 7: Vrednosti testov povezanosti spremenljivk o pogostosti izobraževanja v veščinah komuniciranja in poročanja revizijskih ugotovitev ter spremenljivk o podpori uprave

	Izobraževanje v veščinah pisanja revizijskih poročil	**Izobraževanje v veščinah komuniciranja revizijskih ugotovitev**
Ali vas uprava podpira (viri, organizacijska umestitev, dvosmerna komunikacija, ustrezna percepcija notranje revizije in njihovih pričakovanj)?[a]	2,603	7,783*
Kako pogosto vas uprava redno povprašuje po statusu spremljave implementacije korektivnih ukrepov?[b]	0,329**	0,218

Legenda: [a] Fisherjev eksaktni test
[b] Spearmanov korelacijski koeficient
** povezava je statistično značilna pri stopnji 0,01
* povezava je statistično značilna pri stopnji 0,05

SKLEP

V uvodnem poglavju izhajam iz ključnega izziva notranje revizije, da komunicira z različnimi deležniki. Vsak od njih ima drugačna pričakovanja. Rezultate empirične raziskave lahko povzamem v naslednje razmišljanje, da ima notranja revizija priložnost za izboljšavo v veščinah komuniciranja, v veščinah pisanja poročil, v pripravi strategije komuniciranja negativnih ugotovitev organom odločanja, pri udeležbah na formalnih sestankih (sejah uprave, nadzornega sveta, ključnih odborih in strateških sestankih) kot tudi neformalnih sestankih.

Komunikacija z odgovornimi osebami revidiranega področja oz. procesa oz. produkta mora upoštevati, da ti zagovarjajo svoje prakse. Notranja revizija uspešno komunicira ugotovitve odgovornim osebam revidiranih področij tako, da naredi skrbno strategijo komuniciranja, prouči jezik komuniciranja odgovornih oseb, opremi se z veščinami komuniciranja, izboljša predstavitvene tehnike ter tehnike konfrontiranja in veščine pisanja revizijskih poročil. Notranja revizija mora posvetiti posebno pozornost tako kvalitetni pisni kot ustni komunikaciji z odgovornimi osebami revidiranih področij. Pisna poročila morajo biti jasno strukturirana, kratka, jedrnata. Povzetek za organe odločanja mora vsebovati ključne, najpomembnejše ugotovitve. Struktura ugotovitve naj bo jasna ter vedno povezana z učinkom tveganja, ki opravičuje klasifikacijo ugotovitve (majhna, srednja, velika), ki je tudi metodološko podprta. Pomembno je, da notranja revizija ugotovi ključni razlog za nastalo stanje, saj le tako prepreči, da se podobna ugotovitev ponovi v prihodnje. Izjemnega pomena je, da prejmejo odgovorne osebe osnutek poročila pravočasno, da lahko na ugotovitve podajo pripombe in pomisleke, ki jih imajo priložnost komunicirati na izhodnem sestanku. Vodja notranje revizije naj bo čim pogosteje prisoten na izhodnih sestankih, še posebno takrat, ko

notranja revizija predstavi kritične ugotovitve. V teh primerih je prezentacija vodje notranje revizije ključna, da s pravim tonom komunicira ugotovitve in z njimi povezane učinke tveganja. Pričakovati je, da bo notranja revizija kljub odlični komunikaciji naletela na odpor. Empirična raziskava kaže, da je sprejemanje in ukrepanje odgovornih oseb revidiranih področij oz. procesov oz. produktov boljše in hitrejše v primerih, ko so vodja notranje revizije in ostali notranji revizorji v pogosti formalni in neformalni interakciji z odgovornimi osebami revidiranih področij. Podoben učinek ima pogosta prisotnost vodje notranje revizije na ključnih sestankih in odborih, saj tako postopoma vzpostavlja vezi in odnose, ki psihološko ustavijo oz. znižajo odpor do uvedbe sprememb, ki jih ugotovitve in popravljalni ukrepi prinašajo. Notranja revizija pravzaprav nastopi v vlogi agenta za spremembe.

Komunikacija upravi pomeni problem obrambe obstoječega stanja. Vprašanje je, ali obstaja pripravljenost na spremembe in na vpeljavo popravljalnih ukrepov, ki jih priporoča notranji revizor.

Večjo uspešnost vodja notranje revizije doseže z redno interakcijo z upravo in prisotnostjo na odborih, ključnih strateških sestankih, saj tako okrepi zaupanje uprave, da notranje revizija sledi in razume poslovni del in s tem poslovne cilje, in je razumevanje ključnih tveganj razumljeno z obeh strani enako. Anketirani vodje sicer v polovici (50 %) primerov navajajo, da so prisotni na sestankih uprave (brez odločevalske vloge) in ključnih strateških sestankih čeprav niso vabljeni. Najbrž bi vodje notranjih revizij bili pogosteje prisotni na sestankih uprave, če bi bili vabljeni, oz. bi glede na agendo imeli prosto izbiro glede prisotnosti.. Zelo pomembno je, da uprava zaupa notranji reviziji v njeno strokovnost, kakovost in predvsem, da jo podpira v vseh pogledih, saj le tako notranja revizija lahko odigra učinkovito vlogo dajalca zagotovil in postane zaupanja vreden svetovalec.

Posedovanje veščin komuniciranja je izjemnega pomena za vodjo notranje revizije, ki mora nastopiti v vlogi suverenega managerja, ki zna taktno zbrati vsebino, ton in način komunikacije glede na prisotne člane uprave. 37,5 % vodij ne obišče izobraževanj za pisanje revizijskih poročil in 30,8 % vodij ne obišče izobraževanj za komuniciranje ugotovitev notranje revizije. Torej priložnost za izboljšavo komunikacije vodij notranje revizije obstaja. V kolikor uprava pogosto povprašuje po statusu upravljalnih ukrepov, daje neposredno sporočilo odgovornim osebam revidiranih področij oz. procesov oz. produktov, da podpira aktivnosti povezane z implementacijo popravljalnih ukrepov in da razume težo popravljalnih ukrepov ter z njimi povezanimi učinki tveganj, ki jih popravljalni ukrepi lahko omilijo. V nadaljevanju je zelo pomembno tudi, da vodja notranje revizije poroča neposredno upravi, kar lahko apliciramo tudi v primerih, ko notranja revizija ugotovi pomanjkljivo kontrolo, katere učinek tveganja je velik na poslovanje organizacije. Zato je primerno, da vodja notranje revizije pohitri postopek poročanja tako, da ugotovitev komunicira odgovornim osebam revidiranih oseb v prisotnosti člana ali članov uprave, ki skupaj razmišljajo o potrebnem planu popravljalnih ukrepih, ki jih začno nemudoma izvajati. V slovenskih organizacijah kar 20 % anketiranih pravi, da niso vabljeni na seje uprave, celo 31 %

anketirancev pa poroča, da niso vabljeni na seje nadzornih svetov, kar kaže na priložnost za izboljšane formalne komunikacije med organi odločanja in vodji notranje revizije.

Komunikacija nadzornemu svetu in revizijski komisiji predstavlja problem asimetrije informacij - nadzorniki težko presodijo težo informacije v smislu materialnosti in tveganja. Nadzornikom notranja revizija omogoči poenoteno razumevanje teže informacij tako, da revizijske ugotovitve (pomanjkljivo kontrolo) na osnovi metodologije klasificira glede na stopnjo učinka tveganja (velik, srednji, majhen) in s tem zagotovi poenoteno razumevanje informacije v smislu materialnosti in tveganja.

LITERATURA IN VIRI

1. Agresti, A. (2002). *Categorical Data Analysis* (2nd ed.). New Jersey: John Wiley & Sons.
2. Alessandra, T. (2006). *Resolving Conflict E-Report.* Boston: Acanthus Publishers.
3. Alzeban, A. & Gwilliam, D. (2014). Factors affecting the internal audit effectiveness: A survey of the Saudi public sector. *Journal of International Accounting & Taxation*, *23*(2), 74-86.
4. Archambeault, D. & Rose, M. (2010). The ABCs of Communicating Results. *Internal Auditor*, *67*(6), 21-23.
5. Behrens, J. T. (1997). Principles and Procedures of Exploratory Data Analysis. *Psychological Methods*, *2*(2), 131-160.
6. Chambers, R. (2015). Communications has never been more important for Internal Audit. *NACD Directorship*, *41*(6), 84-84.
7. Chambers, R. (2016a). Awareness About Internal Audit Should Also Focus on the Future. *Internal Auditor 6. junij*. Najdeno 10. junija 2016 na spletnem naslovu https://iaonline.theiia.org/blogs/chambers/2016/Pages/Awareness-About-Internal-Audit-Should-Also-Focus-on-the-Future.aspx
8. Chambers, R. (2016b). Proposed Changes to IIA Standards Will Raise the Bar Again. Najdeno 10. februarja 2016 na spletnem naslovu https://iaonline.theiia.org/blogs/chambers/2016/Pages/Proposed-Changes-to-IIA-Standards-Will-Raise-the-Bar-Again.aspx
9. Chambers, R. & McDonald, P. (2013). 7 Attributes of Highly Effective Internal Auditor. Robert Half International inc. and The institute of Internal Auditors. Najdeno 22. marca 2016 na spletnem naslovu http://eds.b.ebscohost.com/eds/detail/detail?vid=11&sid=787883a7-a281-4907-a036-77d23ffe5c17%40sessionmgr110&hid=119&bdata=Jmxhbmc9c2wmc2l0ZT1lZHMtbGl2ZSZzY29wZT1zaXRl#AN=edsgcl.321924381&db=edsgbe
10. Cohen, A. & Sayag, G. (2010). The Effectiveness of Internal Auditing: An Empirical Examination of its Determinants in Israeli Organisations. *Australian Accounting Review*, *20*(3), 296-307.
11. Devos, G., Buelens, M. & Bouckenooghe, D. (2007). Contribution of Content, Context, and Process to Undrestanding Openness to Organizational Change: Two experimental Simulation Studies. *Journal of Social Psychology*, *147*(6), 607-630.
12. Drogalas, G., Karagiorgos, T. & Arampatzis, K. (2015). Factors associated with Internal Audit Effectiveness: Evidence from Greece. *Journal of Accounting and Taxation*, *7*(7), 113-122.
13. Eliason, S. (2014). Conflict management: resolving conflict and the need to confront. *Language in India*, *14*(7), 214-219.
14. Field, A. (2009). *Discovering Statistics using SPSS* (3rd ed.). Los Angeles: SAGE.
15. Harrington, L. & Piper, A. (2015). Driving Success in a Changing World: 10 Imperatives for Internal Audit. Najdeno 5. maja 2016 na spletnem naslovu

http://www.iia.nl/SiteFiles/Publicaties/IIARF%20CBOK%20PIPER_Ten_Imperatives.pdf
16. Jacka, M. (2014). Trying to Solve the wrong problem. *Internal Auditor*, *71*(2), 71-71.
17. Jenkins, J. J. (2016). Communicating results. *Internal Auditor, 73*(3), 64-66.
18. Kalton, G. & Vehovar, V. (2001). *Vzorčenje v anketah.* Ljubljana: Fakulteta za družbene vede.
19. Kastrevec, M. (2011). *Komuniciranje kot orodje za reševanje konfliktov* (magistrsko delo). Maribor: Ekonomsko-poslovna fakulteta.
20. Kiefer, T. (2005). Feeling bad: Antecedents and consequences of negative emotions in ongoing change. *Journal of Organizational Behavior, 26*(8), 875-897.
21. Košmelj, K. (2007). *Uporabna statistika.* Ljubljana: Biotehniška fakulteta.
22. KPMG International (2016). *Seeking value through Internal Audit*. Najdeno 10. maja 2016 na spletnem naslovu http://www.kpmginfo.com/IIA/downloads/GM-OTS-1653_SeekingValueThrough_IAB_V1.pdf?sf21124759=1
23. Lamut, U. & Macur, M. (2012). *Metodologija družboslovnega raziskovanja: Od zasnove do izvedbe.* Ljubljana: Vega.
24. Leech, T. (2015). *Recent governance-related developments require the profession to revisit some of its long-held paradigms*. Najdeno 10. marca 2016 na spletnem naslovu https://iaonline.theiia.org/2015/reinventing-internal-audit
25. Linnard, D. & Kinney, M. (2015). The Trusted Adviser. *Internal Auditor, 72*(6), 51-55.
26. Loyack, A. (2016). *Getting to the Root*. Najdeno 10. junija 2016 na spletnem naslovu https://iaonline.theiia.org/blogs/emerging-leaders/2016/Pages/Getting-to-the-Root.aspx
27. Lydon, S. (2006). *Common Sense in a Changing World*. Najdeno 2. maja 2016 na spletnem naslovu https://www.ipsos-mori.com/Assets/Docs/Publications/loyalty-erm-common-sense-in-a-changing-world.pdf
28. Marks, N. (2014). The Internal Audit evangelist. *Internal Auditor, 71*(4), 59-63.
29. Marks, N. (2015). The effective CAE. *Internal Auditor*, *72*(5), 56-63.
30. Možina, S., Tavčar, M., Zupan, N., & Kneževič, A. N. (2004). *Poslovno komuniciranje: evropske razsežnosti.* Maribor: Obzorja.
31. Newman, N. & Perazzini, S. (2013). *Quest for better communication CS GAC* (interno gradivo). Vienna: UniCredit Group.
32. O'Connor, J., Seymour, J., Dilts, R. B. & Grinder, J. (1996). *Spretnosti sporazumevanja in vplivanja: uvod v nevrolingvistično programiranje (NLP).* Žalec: Sledi.
33. PEF Associates. (2010). *Audit Report Development Inc, Florida* (interno gradivo). Munich.
34. Piper, A. (2016). Different Perspective. *Internal Auditor, 73*(1), 47-50.
35. Plankar, A. (2015). *Komunikacijske spretnosti dobrega managerja* (magistrsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
36. Protiviti. (2006). *Top Priorities for Internal Audit in a Changing Environment.* Najdeno 15. marca 2016 na spletnem naslovu http://www.protiviti.com/en-US/Documents/White-Papers/Internal-Audit/Top_Priorities_for_Internal_Audit.pdf

37. PWC. (2013). *2013 State of the Internal Audit Profession Study*. Najdeno 1. maja 2016 na spletnem naslovu https://www.pwc.com/ca/en/risk/internal-audit/publications/pwc-state-of-internal-audit-profession-study-2013-03-en.pdf
38. PWC. (2016). *2016 State of the Internal Audit Profession Study*. Najdeno 1. maja 2016 na spletnem naslovu http://www.pwc.com/us/en/risk-assurance/sotp/2016-State-of-the-Internal-Audit-Profession-Report.pdf
39. Robson, C. (1994). *Experiment, Design and Statistics in Psychology.* London: Penguin Books.
40. Roth, J. & Soileau, L. (2016). Internal Audit Fundamentals. *Internal Auditor*, *73*(1), 39-40.
41. Sedej, T. (2014). *Oblikovanje in empirično preverjanje modela izbora orodij internega komuniciranja v času sprememb* (doktorska disertacija). Maribor: Ekonomsko-poslovna fakulteta.
42. Seltman, H. J. (2015). *Experimental Design and Analysis.* Najdeno 5. junija 2016 na spletnem naslovu http://www.stat.cmu.edu/~hseltman/309/Book/Book.pdf
43. Tarling, P. (2012). Say it right. *Internal Auditor*, *69*(4), 62-66.
44. The Institute of Internal Auditors. (2012a). *Mednarodni standardi strokovnega ravnanja pri notranjev revidiranju.* Najdeno 23. marca 2016 na spletnem naslovu http://www.si-revizija.si/sites/default/files/notranji-revizorji/nr-ssr-2013.pdf
45. The Institute of Internal Auditors. (2012b). *The Pulse of the Profession: 2012 Global Insights.* Najdeno 16. marca 2016 na spletnem naslovu https://global.theiia.org/knowledge/Public%20Documents/The%20Pulse%20of%20the%20Profession_2012%20Global%20Insights.pdf
46. The Institute of Internal Auditors. (2012c). *International standards for the professional practice*. Najdeno 20. junija 2016 na spletnem naslovu https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/IPPF%202013%20English.pdf
47. The Institute of Internal Auditors. (2015). *2015 Global Pulse of Internal Audit - Embracing Opportunities in a Dynamic Environment*. Najdeno 16. marca 2016 na spletnem naslovu https://na.theiia.org/iiarf/Pages/CBOK-Research-Resource-Library-Stakeholder-Study.aspx
48. UniCredit Group. (2012). *Executive Report Lead to "Top" Communication* (interno gradivo). Milano: UniCredit Group.
49. Wei, N. (2010). Writing an Effective Audit Report. *Pollution Engineering*, *42*(10), 14-14.
50. Weigel, W. (1996). *Selbstheilung durch NLP.* Berlin: Urania.

PRILOGA

Priloga: Anketni vprašalnik

Prosimo, če si vzamete nekaj minut in s klikom na Naslednja stran pričnete z izpolnjevanjem ankete.

XDS2a41 - Kakšen je vaš trenutni status?

◯ Vodja notranje revizije
◯ Samostojni notranji revizor
◯ Notranji revizor

Q1 - Kako pogosto se udeležite izobraževanj veščin pisanja revizijskih poročil?

◯ na 1 leto
◯ na 3 leta
◯ na 5 let
◯ nikoli

Q2 - Kako pogosto se udeležite izobraževanj veščin komuniciranja (prezentiranja, pogajanja, prepričevanja, konfrontiranja…)?

◯ na 1 leto
◯ na 3 leta
◯ na 5 let
◯ nikoli

Q3 - Kako pogosto na uvodnem sestanku povabite odgovorne osebe k samooceni trenutnih in morda že pričakovanih tveganj revidiranega področja/procesa/produkta?

◯ Vedno
◯ Pogosto
◯ Redko
◯ Nikoli

Q4 - Kako pogosto na uvodnem sestanku povprašate odgovorne osebe revidiranega področja/proces/produkta, ali je cilj revidiranja razumljiv?

◯ Vedno
◯ Pogosto
◯ Redko
◯ Nikoli

Q5 - Kako pogosto povprašate odgovorne osebe revidiranega področja/procesa/produkta, ali je predmet revidiranja razumljiv?

◯ Vedno
◯ Pogosto
◯ Redko
◯ Nikoli

Q6 - Koliko delovnih dni v naprej odgovorne osebe revidiranega področja/ procesa/produkta prejmejo v pregled osnutek revizijskega poročila (povzetek za vodstvo + vse ugotovitve), ki so predmet diskusije na izhodnem sestanku in kjer se uskladijo vse pisne pripombe, dodatna vprašanja, pomisleki itd.

◯ 1 dan
◯ 3 dni
◯ 5 dni
◯ Ostalo

Q7 - Kako pogosto na izhodnih sestankih uporabite podoben način komuniciranja, kot ga uporabljajo odgovorne osebe revidiranega področja/procesa/produkta?

◯ Vedno
◯ Pogosto
◯ Redko
◯ Nikoli

Q8 - Kako pogosto pri predstavitvah revizijskih ugotovitev uporabite vizualne tehnike , analitična (dashboard) poročila?

◯ Vedno
◯ Pogosto
◯ Redko
◯ Nikoli

Q9 - Kako pogosto revizijske ugotovitve klasificirate glede na učinek tveganja (kritična, pomembna, manj pomembna)?

◯ Vedno
◯ Pogosto
◯ Redko
◯ Nikoli

Q10 - Kako pogosto revizijske ugotovitve podprete še s ključnim razlogom za nastalo situacijo?

◯ Vedno
◯ Pogosto
◯ Redko
◯ Nikoli

Q11 - Kako pogosto uporabljate enostaven in razumljiv jezik?

◯ Vedno
◯ Pogosto
◯ Redko
◯ Nikoli

Q12 - Kako pogosto v primeru kritične ugotovitve (velik učinek tveganja) komunicirate revidirancem ugotovitev (pomanjkljivo kontrolo) še pred pripravo osnutka celotnega poročila?

◯ Vedno
◯ Pogosto
◯ Redko
◯ Nikoli

Q13 - Kako pogosto v tem primeru naredite skrbno strategijo komuniciranja?

◯ Vedno
◯ Pogosto
◯ Redko
◯ Nikoli

Q14 - Kako pogosto v tem primeru povabite na sestanek odgovorne osebe, vključno s člani uprave odgovornimi za tveganja za revidiran poslovni proces/ produkt/ projekt?

◯ Vedno
◯ Pogosto
◯ Redko
◯ Nikoli

Q15 - Kako pogosto povprašate deležnike, ali se jim revizijska poročila zdijo razumljiva?

◯ Vedno
◯ Pogosto
◯ Redko

◯ Nikoli

Q16 - Kako pogosto ste v interakciji z odgovornimi osebami revidiranih področij/procesov/produktov izven formalnih sestankov?

◯ 1x na teden
◯ 1 x na mesec
◯ 1 x na kvartal
◯ Nikoli

Q17 - Ali vas uprava podpira (viri, organizacijska umestitev, dvosmerna komunikacija, ustrezna percepcija notranje revizije in njihovih pričakovanj?

◯ Da
◯ Ne

Q18 - Kako pogosto vas uprava redno povprašuje po statusu spremljave implementacije popravljalnih ukrepov)?

◯ Vedno
◯ Pogosto
◯ Redko
◯ Nikoli

Q19 - Kako pogosto ste kot vodja prisotni na izhodnih sestankih (osebno, preko video konference, telefona)?

◯ Vedno
◯ Pogosto
◯ Redko
◯ Nikoli

Q20 - Kako pogosto ste prisotni na ključnih odborih?

◯ Vedno
◯ Pogosto
◯ Redko
◯ Nikoli

Q21 - Kako pogosto ste prisotni na strateških sestankih?

◯ Vedno
◯ Pogosto
◯ Redko

◯ Nikoli

Q22 - Kako pogosto ste prisotni na sejah uprave kot aktiven poslušalec in poročevalec (nimate odločevalske vloge)?

◯ Vedno
◯ Pogosto
◯ Redko
◯ Nikoli

Q23 - Kako pogosto ste v interakciji z upravo izven formalnih sestankov?

◯ 1 x na teden
◯ 1 x na mesec
◯ 1 x na kvartal
◯ Nikoli

Q24 - Ali poročate direktno upravi?

◯ Da
◯ Ne
◯ Ostalo

Q25 - Ali poročate direktno nadzornemu svetu?

◯ Da
◯ Ne
◯ Ostalo

Q26 - Kako pogosto ste osebno prisotni na sejah nadzornega sveta?

◯ Vedno
◯ Vsak kvartal
◯ Občasno
◯ Nikoli

Q27 - Ali poročate direktno revizijski komisiji?

◯ Da
◯ Ne
◯ Ostalo

Q28 - Ali imenovanje in razreševanje vodje notrajne revizije poteka na predlog uprave, a le v soglasju z revizijsko komisijo in nadzornim svetom?

◯ Da
◯ Ne
◯ Ostalo

Q29 - Kako pogosto ste vabljeni na strateške in poslovne odbore ter redne sestanke uprave?

◯ Vedno
◯ Pogosto
◯ Redko
◯ Nikoli

Q30 - Kako pogosto ste vabljeni na seje nadzornega sveta?

◯ Vedno
◯ Pogosto
◯ Redko
◯ Nikoli