

Izdanje 8

# GLOBALNE PERSPEKTIVE I ZAPAŽANJA

Interna i eksterna revizija

Posebne uloge u organizacionom upravljanju

## Saradnik

John Bendermacher, CIA, RA  
Glavni izvršni revizor,  
ABN AMRO Banka – *Holandija*

## Savjetodavno vijeće

Nur Hayati Baharuddin, CIA, CCSA,  
CFSA, CGAP, CRMA –  
Član IIA–*Malezija*

Lesedi Lesetedi, CIA, QIAL – *Afrička  
Federacija IIA*

Hans Nieuwlands, CIA, CCSA, CGAP –  
*IIA - Holandija*

Karem Obeid, CIA, CCSA, CRMA –  
član IIA–*Ujedinjeni Arapski Emirati*

Carolyn Saint, CIA, CRMA, CPA –  
*IIA–Sjeverna Amerika*

Ana Cristina Zambrano Preciado, CIA,  
CCSA, CRMA – *IIA–Kolumbija*

## Prethodna izdanja

Da biste pristupili prethodnim  
izdanjima Globalnih perspektiva i  
zapažanja, posjetite  
[www.theiia.org/gpi](http://www.theiia.org/gpi).

## Komentari čitalaca

Pošaljite pitanja ili komentare  
na:  
[globalperspectives@theiia.org](mailto:globalperspectives@theiia.org).

## Sadržaj

Rezime .....	3
Funkcije .....	4
Uloge .....	4
Identifikacija i upravljanje rizicima .....	6
Završna razmatranja .....	7

# Interna i eksterna revizija

## Posebne uloge u organizacionom upravljanju

### Rezime

Interesi, uloge, odgovornosti i aktivnosti internih i eksternih revizora komplementarni su i ponekad slični; u nekim slučajevima se preklapaju u jednom ili drugom trenutku. Na primjer, preklapanje između internog i eksternog revizora može obuhvatiti sprovođenje učinkovite analize transakcija; bliže upoznavanje sa sistemom korporativnog upravljanja, upravljanjem rizicima i sistemom internih kontrola; te distribuiranje i izrada tačnih završnih izvještaja.

Ovo nije neočekivano; svaka se uloga temelji na profesionalnoj disciplini i djeluje prema standardima te discipline. Stoga, profesionalna razmatranja eksternog revizora uključuju netačnosti i pogrešne iskaze koji utiču na završne

poslovne račune (finansijske informacije). Interni revizori se bave najrazličitijim korporativnim upravljanjem, upravljanjem rizicima i internim kontrolama (nefinansijskim informacijama). Treba imati na umu da se interna i eksterna revizija ne takmiče i da nisu suprotstavljene; naprotiv, jedna nadopunjuje drugu. Obije su ključne za dobro upravljanje i u nekom trenutku bi se trebale ujediniti i saradivati.

Međutim, postoje upečatljive razlike u ulogama, a pogotovo u granicama posla koji obavljaju. Razlike, sažete u nastavku, često su nedovoljno prepoznate i nekada čak i pogrešno shvaćene i zbunjujuće zainteresovanim stranama.

Ključne razlike između interne i eksterne revizije		
	Interna revizija	Eksterna revizija
<b>Svrha</b>	Analizira i poboljšava kontrole i rezultate	Izražava mišljenje o finansijskom stanju
<b>Djelokrug</b>	Poslovanje organizacije	Fiskalne finansijske evidencije
<b>Vještine</b>	Interdisciplinarne	Računovodstvo, finansijske, porezi
<b>Vrijeme</b>	Sadašnje / buduće, u toku	Prošlost, određeni momenat
<b>Primarna publika</b>	Upravni odbor, izvršno rukovodstvo	Investitori, javni interesi
<b>Standardi</b>	IIA Međunarodni standardi za profesionalnu praksu interne revizije	Opšte prihvaćena revizijska načela
<b>Fokus</b>	Uvećava i štiti organizacijsku vrijednost	Fer prikazivanje finansijskih izvještaja
<b>Radni odnos</b>	Zaposleni u organizaciji	Eksterno angažovana treća lica

## Funkcije

### Definicija i razlike

Interni i eksterni revizor zajedno su neophodni za dobro upravljanje, pri čemu se interni revizor fokusira na sve nefinansijske informacije. "

— John Bendermacher, IIA–Holandija

### Interna Revizija

IIA definiše internu reviziju kao "nezavisnu objektivnu aktivnost uvjeravanja i savjetovanja, osmišljenu kako bi dodala vrijednost i poboljšala poslovanje organizacije, koja pomaže organizaciji da ostvari svoje ciljeve uvođenjem sistematičnog, discipliniranog pristupa za procjenu i poboljšanje učinkovitosti procesa upravljanja rizikom, kontrole i korporativnog upravljanja. "

- Praktičari interne revizije imaju iskustva u raznim akademskim disciplinama, pri čemu se ne zahtijeva posebno iskustvo u niti jednoj disciplini.
- Prema Institutu internih revizora, angažman interne revizije je "specifičan angažman interne revizije, zadatak ili aktivnost pregleda, kao što je interna revizija, samoprocjena kontrola, ispitivanje prevara ili savjetovanje. Angažman može uključivati višestruke zadatke ili aktivnosti osmišljene kako bi se postigao određeni skup povezanih ciljeva.
- Interni revizori su zaposleni u organizaciji, ali su nezavisni od aktivnosti koje revidiraju. Budući da je nezavisnost preduslov za djelotvornost revizije, interni revizor idealno izvještava direktno prema odboru.
- Interni revizori moraju da primjenjuju Međunarodne standarde IIA za profesionalnu praksu interne revizije.

### Eksterna revizija

Sa druge strane, eksterni revizori su profesionalne računovođe.

- Prema Međunarodnoj federaciji računovođa (IFAC), revizijski angažman je „angažman pružanja razumnog uvjeravanja u kojem profesionalni računovođa u javnoj praksi

izražava mišljenje jesu li finansijski izvještaji pripremljeni, u svim značajnim aspektima (ili daju istinit i fer prikaz ili su prezentovana pošteno, u svim značajnim aspektima), u skladu s primjenljivim okvirom finansijskog izvještavanja, kao što je angažman koji se sprovodi u skladu s Međunarodnim standardima revizije. Ovo se odnosi I na obaveznu reviziju, što je revizija koja se zahtijeva zakonskim I drugim propisima. "

- Za razliku od internih revizora, eksterni revizori nisu zaposleni u organizaciji - oni su treća lica, te stoga nemaju interes u organizaciji.
- Globalno, eksterni revizori primjenjuju Međunarodne standarde revizije Međunarodnog odbora za reviziju i standarde uvjeravanja (IAASB).

## Uloge

### Razlika postoji

"Nezavisna, adekvatno resursima potkrijepljena interna revizija jedinstveno je pozicionirana unutar organizacije kako bi pružila objektivno uvjeravanje o najvažnijim rizicima." — Carolyn Saint, IIA- Sjeverna Amerika

U nekim zemljama, internog revizora *obavezuju* kodeksi korporativnog upravljanja ili regulatorna pravila. To zapravo značign priznavanje vrijednosti interne revizije u organizaciji. Interna revizija šteti novac organizacije, štiti ugled i utire put uspjehu. Najjednostavnije rečeno, interna revizija identifikuje rizike koji bi mogli spriječiti organizaciju da ostvari svoje ciljeve, upozorava lidere na te rizike i proaktivno preporučuje poboljšanja kako oni smanjili. Ns primjer:

## USMJERAVANJE REVIZIJE

### IIA Standard 1100: Nezavisnost i objektivnost

Aktivnost interne revizije mora biti nezavisna, a interni revizori moraju biti objektivni u obavljanju svog posla.

- Otkrivanje rasipnog trošenja.
- Identifikovanje znakova upozorenja.
- Provjera evisencija i finansijskih izvještaja.
- Procijena usklađenosti sa pravilima i propisima.
- Istraživanje prevarnih radnji.
- Promovisanje etike.
- Informisanje višeg rukovodstva i upravnog odbora.
- Identifikovanje rizika i pružanje uvjeravanja o kontrolama.

Interna revizija uspostavlja *partnerski odnos* sa rukovodstvom i upravom te se fokusira na cjelokupno zdravlje organizacije, što uključuje opsluživanje ukupnih potreba organizacije, fokusirajući se na sadašnje i buduće događaje organizacije, te osiguravajući ostvarenje ciljeva i zadataka. Primarna funkcija eksternog revizora - opet kao treće strane - je davanje mišljenja o tome daju li evidencije istinit i fer prikaz finansijskih izvještaja, dok je sprječavanje i otkrivanje prevare ujsputna aktivnost. Osim tih osnovnih funkcija, eksterni revizor ne pruža nikakvu dublju korist za organizaciju.

Organizacija ne smije nikada razmatrati mogućnost korištenja eksternog revizora za obavljanje funkcije interne revizije. Ovaj način razmišljanja je vrlo opasan.

Eksterne revizorske kompanije ne analiziraju korporativno upravljanje, upravljanje rizikom i funkcionisanje interne kontrole; makar iz razloga što to nije u skladu sa njihovom svrhom i ulogom. Eksterna revizija je aktivna samo jednom godišnje (na kraju godine) i nije u mogućnosti pružiti neposredne i preventivne savjete i uvid u to što će dodati vrijednost organizaciji - eksterna revizija je potpuno nezavisna od organizacije

---

"Prema mom iskustvu, interni revizori saopštavaju zašto bi se stvari trebale promijeniti, a zatim prate promjene kroz mentorstvo i obuku za zaposlene u cijeloj organizaciji."

—Karem Toufic Obeid, IIA—Ujedinjeni Arapski Emirati

---

Nasuprot tome, interna revizija je stalno prisutan u organizaciji. Za razliku od eksterne revizije, interna revizija služi potrebama organizacije putem njene

## USMJERAVANJE REVIZIJE

### IIA Standard 2070: Eksterni pružatelj usluga i organizacijska odgovornost za internu reviziju

Kada eksterni pružatelj usluga obavlja ulogu interne revizije, pružatelj usluga mora obavijestiti organizaciju da je organizacija odgovorna za održavanje učinkovite aktivnosti interne revizije.

posvećenost svim kontrolama koje su *temeljne* za postizanje organizacijskih ciljeva: korporativno upravljanje, upravljanje rizicima i interna kontrola, a danas sve više i uspostavljaju kulture i pravilima ponašanja. Njena opšta misija odnosi se na pružanje uvjeravanja i uvida u poslovne prakse organizacija, čime se povećava organizacijska vrijednost.

U tu svrhu, interna revizija savjetuje rukovodstvo i upravu o korporativnom upravljanju, upravljanju rizicima i procesima kontrole te raspravlja - više puta godišnje - o zdravim sistemima interne kontrole. Kako bi bila učinkovita, interna revizija predlaže poboljšanja u upravljanju. Imajući u vidu da su interni revizori zaposleni u organizaciji, interna revizija je zainteresovana za unapređenje kompetencija organizacije u ovim oblastima.

"Interna revizija treba dati odboru uvid u prirodu i uloge svih pružalaca uvjeravanja, uključujući interne i eksterne revizore, te funkcije druge linije odbrane."

—Hans Nieuwlands, IIA—Holandija

---

Iako su tehnike interne i eksterne revizije slične, željeni rezultati uveliko variraju. Na primjer, izražavanje zabrinutosti u slučaju da ne postoji razumijevanje o važnosti postupaka, interni revizor i eksterni revizor mogu rješavati drugačije zbog različitih ciljeva. Prema IIA, misija interne revizije je "poboljšati i zaštititi organizacijsku vrijednost kroz pružanje objektivnih uvjerenja utemeljenih na riziku, savjeta i uvida." Pažnja interne revizije je na tome da li

poslovne prakse organizacije pomažu poslovnom subjektu da ispuni sve svoje ciljeve, istovremeno prepoznajući i upravljajući svojim rizicima – kako onima koji su očiti, tako i onima koji to nisu.

## Identifikovanje i upravljanje rizicima

### Model “Tri linije odbrane”

“Odboru za reviziju trebaju operative informacije, te iako je uloga eksterne revizije izvan Tri linije odbrane, ona je u poziciji da “nadgleda prostor”. Taj doprinos je vitalan i komplementaran.”

—Nur Hayati Baharuddin, IIA-Malezija

Sve što je važno, vrijedno je štiti. Nепреpoznati rizici će prije ili kasnije negativno uticati na organizaciju. Dokument pozicioniranja IIA “Tri linije odbrane u učinkovitoj upravljanju i kontroli rizika” raspravlja o činjenici da “pozicije koje su vezane za upravljanje rizikom i kontrolu moraju biti pažljivo koordinirane kako bi se osiguralo da rizik i kontrolni procesi djeluju kako je predviđeno.” Nadalje, dokument pozicioniranja daje smjernice za razjašnjenje važnih uloga i dužnosti za razvoj tih inicijativa za upravljanje rizicima.

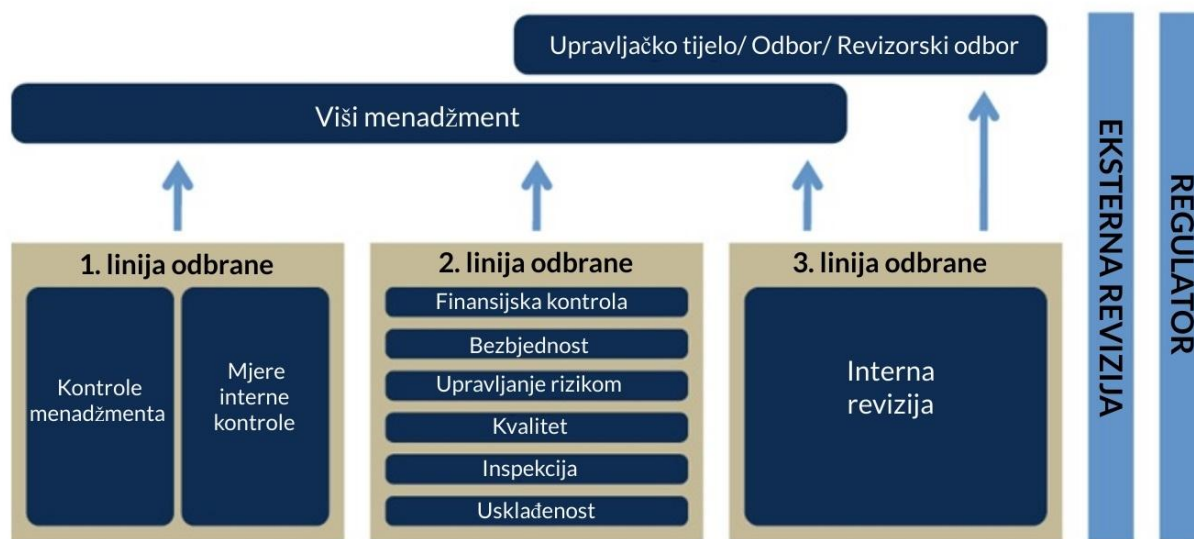
U njemu se navodi: „Uspostavljanje profesionalne interne revizije trebao bi biti zahtjev korporativnog upravljanja za sve organizacije. To nije važno samo za veće i srednje velike organizacije, nego može biti jednako važno i za manje subjekte, jer se oni mogu suočiti s jednako složenim okruženjima s manje formalnom, robusnom organizacijskom strukturom kako bi se osigurala učinkovitost procesa korporativnog upravljanja i upravljanja rizikom.”

Model tri linije odbrane, prikazan u nastavku, navodi: “Bez kohezivnog, koordiniranog pristupa, ograničeni resursi upravljanja rizicima i kontrole ne mogu se učinkovito primijeniti, a značajni se rizici ne mogu identifikovati niti se njima može upravljati na odgovarajući način. Moraju biti definisane jasne odgovornosti tako da svaka skupina stručnjaka za rizik i kontrolu razumije granice svojih odgovornosti, kao i kako se njihove pozicije uklapaju u ukupne strukture rizika i kontrolne organizacije.”

*Operativno upravljanje*, prva linija odbrane u upravljanju rizicima, odgovorno je za održavanje učinkovitih internih kontrola na dnevnoj osnovi. Kontrole su osmišljene i primjenjuju se pod vođstvom rukovodstva, a sprovode ih odgovarajući zaposleni (npr. računovodstvo).

*Upravljanje rizicima, usklađenost i ostale funkcije* – koje, opet, uspostavlja rukovodstvo - čine

### Model tri linije odbrane



Prilagođeno iz ECIIA/FERMA smjernice o 8. Direktivi EU o pravima privrednih društava

drugu liniju odbrane, koja podržava politike upravljanja i pomaže licima odgovornim za rizik u definisanju ciljne izloženosti riziku u okviru različitih funkcija usklađivanja (npr. sigurnost, lanac snadbijevanja, itd.).

Druga linija obrane odgovorna je za širenje informacija koje se odnose na rizik diljem organizacije. Interna revizija je isključivo treća linija odbrane i aktivno i kontinuirano doprinosi učinkovitom organizacijskom upravljanju, upravljanju rizicima i internim kontrolama (npr. operacije, imovina, propisi, ugovori itd.). Interna revizija pruža nezavisno uvjeravanje i ocjenjuje učinkovitost procesa koje kreira prva i druga linija odbrane. Uloga eksterne revizije nije dio modela, ali važno je imati uvjeravanje za procese finansijskog izvještavanja.

## Saradnja

„Interna revizija uspostavlja partnerski odnos sa rukovodstvom i upravom i usredsređuje se na ukupno zdravlje organizacije.”

—Ana Cristina Zambrano, IIA-Kolumbija

U članku naslovljenom „Mapiranje uvjeravanja“, objavljenom u januarском broju magazina Interni revizor 2017. godine, jasno je navedeno da: „Kada je riječ o pružanju uvjeravanja, interna revizija nije jedini akter u igri. Odbori i rukovodioci traže informacije o uvjeravanju o učinkovitosti upravljanja organizacijom iz raznih unutrašnjih i vanjskih izvora, uključujući eksterne revizore. ”

Identifikovanje rizika jedan je od najvažnijih zadataka koje treba obaviti tokom sprovođenja revizije. Priručnik Kancelarije Kontrolora SAD ( “Office of the Controller for Currency”) predlaže da, iako uloga eksterne revizije nije dio modela “Tri linije obrane”, rizike (npr. poslovanje, usklađenost, strateški i reputacioni) mogu identifikovati kako interni, tako i eksterni revizor. Razlika je u tome što eksterni revizori ne preduzimaju nikakve mjere kako bi pomogli u uklanjanju rizika.

Imajući u vidu razliku u ulogama i dužnostima, interni i eksterni revizori, u mnogim slučajevima, već rade zajedno. Oni sarašuju ne samo da obuhvate sve finansijske i nefinansijske informacije, nego i da izbjegnu nepotrebno

preklapanje u primjeni postupaka revizije, putem razmjene

## USMJERAVANJE REVIZIJE

### IIA Standard 2050: Koordinacija i oslanjanje

Izvršni rukovodilac revizije bi trebalo da razmjenjuje informacije, koordinira aktivnostima i razmotri oslanjanje na rad drugih unutrašnjih i spoljnjih pružalaca usluga uvjeravanja i konsultantskih usluga kako bi se osigurala odgovarajuća pokrivenost i smanjilo dupliranje napora.

procjena rizika, izvještaja i drugih informacija - formalno i neformalno. Saradnja interne i eksterne revizije utiče na povećanje učinkovitosti ukupnih revizijskih napora, a korisna je za odbor, kao i revizorski odbor.

Kao što je ranije navedeno u ovom izvještaju, interesi i odgovornosti internog revizora, te interesi i odgovornosti eksternog revizora nadopunjuju se, što je dobra praksa. Vodič za implementaciju za Standard 2050 navodi: “Izvršni rukovodilac revizije se susreće sa svakim od pružatelja usluga kako bi prikupio dovoljno informacija u cilju koordinacije aktivnostima uvjeravanja i savjetovanja organizacije.”

U publikaciji “Saveznici u upravljanju, ver. 2.0”, koju je objavio IIA – Holandija (2016.), navodi se da: “Uloge eksternog revizora i internog revizora idu ruku pod ruku. U tom smislu, ključno je jasno pozicioniranje, optimalna saradnja i razmjena znanja. ”

## Završna razmatranja

### Interna revizija: Stalna i u ime organizacije

„Interna revizija izvještava o cjelokupnom zdravlju i dobrobiti organizacije i neophodna je za učinkovito korporativno upravljanje, upravljanje rizikom i kontrolu.“

—Lesedi Lesetedi, Afrička federacija IIA

Na kraju, učinkovito upravljanje organizacijom zahtijeva robustnu, nezavisnu funkciju interne revizije – kao neodvojiv dio zdravih, uspješnih poslovnih praksi.

Napori interne revizije ciljano su usmjereni ka korporativnom upravljanju, upravljanju rizicima i unutrašnju kontrolu. Interni revizori kao zaposleni organizacije, iako u nezavisnoj ulozi, u cijelosti su uključeni u uspjehe organizacije, a njihova briga je kontinuirano pokrivanje *svih* poslovnih aktivnosti organizacije. Po završetku revizorskog angažmana, interni revizori nastoje da dostave temeljne izvještaje "po narudžbi" odboru i / ili revizijskom odboru, koji uključuju specifične i detaljne zaključke o tome kako se rizici trenutno identifikuju i kako se njima upravlja.

Osim toga, izvještaji interne revizije uključuju dobro promišljene prijedloge za kontinuirano poboljšanje i pomažu cijeloj organizaciji da ostvari ciljeve na poboljšanju internih kontrola i otklanjanju identifikovanih rizika. Zaključak? Interna revizija *je rješenje*. Da bi se obezbijedilo da organizacija stvara kratkoročnu, srednjoročnu i dugoročnu vrijednost, nesumnjivo, interna revizija predstavlja odgovor, a funkciju interne revizije najbolje obavljaju kvalifikovani pojedinci koji rade unutar dobro osigurane i nezavisne interne revizije.

## Za više informacija

- Međunarodna federacija računovođa (IFAC), "Priručnik Etičkog kodeksa profesionalnih računovođa", 2010 ([www.ifac.org](http://www.ifac.org)).
- IIA Vodič za primjenu 1100: "Nezavisnost i objektivnost", dostupan samo članovima, januar 2017. ([www.theiia.org](http://www.theiia.org)).
- IIA Vodič za primjenu 2070: "Eksterni pružaoci usluga i organizacijska odgovornost za internu reviziju", dostupan samo članovima, januar 2017.
- Dokument pozicioniranja IIA "Tri linije obrane u učinkovitom upravljanju i kontroli rizika", 2013 ([www.theiia.org](http://www.theiia.org)).
- Časopis *Interni revizor* IIA "Mapiranje uvjerenja: Interni revizori mogu olakšati napore u dokumentovanju kombinovanih aktivnosti pružanja uvjerenja organizacije", Y.S. Al Chen, Loïc Decaux i Scott Showalter, decembar 2016. ([www.theiia.org](http://www.theiia.org)).
- IIA "Vodič za primjenu 2050: Koordinacija i oslanjanje", dostupan samo članovima, januar 2017. ([www.theiia.org](http://www.theiia.org)).
- IIA Holandije, "Saveznici u upravljanju 2.0: Ka održivom odnosu između odbora za reviziju i interne revizije", septembar 2016 ([www.ii.nl](http://www.ii.nl)).

## O Institutu internih revizora

Institut internih revizora (IIA) najrašireniji je zastupnik, edukator i pružatelj standarda, smjernica i sertifikata. Osnovan 1941. godine, IIA danas broji više od 190.000 članova iz više od 170 zemalja članica. Globalno sjedište Udruženja nalazi se u Lake Mary, Florida, SAD. Za više informacija posjetite [www.globaliia.org](http://www.globaliia.org)

## Odricanja

Mišljenja izražena u globalnim perspektivama i zapažanjima nijesu nužno stavovi pojedinih saradnika ili poslodavaca saradnika.

## Autorsko pravo

Autorsko pravo © 2017. Institut internih revizora, Inc. Sva prava zadržana.

Svaka reprodukcija IIA naziva ili logotipa imat će simbol američke registracije žiga (r). Nijedan dio ovog materijala ne smije se reprodukovati u bilo kojem obliku bez pismenog dopuštenja IIA.

Od vlasnika autorskih prava, Instituta internih revizora, Inc., 1035 Greenwood Blvd., Suite 401, Lake Mary, FL 32746, SAD, izdano je odobrenje za objavljivanje ovog prevoda, koji je isti u svim materijalnim aspektima, kao i izvorni ako nije odobren kao promijenjen. Nijedan dio ovog dokumenta ne smije se reprodukovati, pohraniti u bilo koji sustav za dohvaćanje, ili prenositi u bilo kojem obliku, ili na bilo koji drugi način elektronskim, mehaničkim putem, fotokopiranjem, snimanjem ili na drugi način, bez prethodnog pismenog dopuštenja IIA.

Ovaj dokument je preveo Institut internih revizora Crne Gore dana 24.07.2019. godine.