



STANOVIŠTE

POBOLJŠANJE SARADNJE IZMEĐU INTERNE I EKSTERNE REVIZIJE

UNAPREĐENJE UPRAVLJANJA
KROZ INTERNU REVIZIJU

UNAPREĐENJE UPRAVLJANJA KROZ INTERNU REVIZIJU

ECIIA je Evropska konfederacija instituta za internu reviziju. Organizovana je po belgijskim zakonima i njeni članovi su nacionalni instituti internih revizora. ECIIA ima 34 člana i reprezentuje 40.000 internih revizora. Njena misija je da bude konsolidovani glas profesije interne revizije u Evropi prilikom saradnje sa Evropskom unijom, njenim Parlamentom i Komisijom i bilo kojom odgovarajućom institucijom od uticaja i da predstavi i razvije profesiju interne revizije i dobro korporativno upravljanje u Evropi.

Kontakt:

Evropska konfederacija instituta za internu reviziju (ECIIA)

Koningsstraat 109-111
Bus 5, BE-1000
Brussels, Belgium

Phone: +32 2 217 33 20

Fax: +32 2 217 33 20

Email: office@eciia.eu

www.eciia.eu

Zahvaljujemo radnoj grupi za ovaj dokument:

- Volke Hampel, Chief Executive Officer, IIA Germany
- David Lyscom, Policy Director, IIA UK and Ireland
- Sandijs Mikelsons, Assistant Manager PricewaterhouseCoopers, Chairman of the Board IIA Latvia
- Bente Sverdrup, Chief Audit Executive Gjensidige Forsikring ASA
- Michel Uhart, EDF Deputy Senior Vice President Corporate Audit
- Pascale Vandenbussche, ECIIA Secretary General

Zahvaljujemo svim ECIIA članovima i ECIIA članovima uprave za njihov pregled i doprinos.

SADRŽAJ

3. UVOD

4. ULOGA I ODGOVORNOST INTERNE REVIZIJE

- Definicija prema Institutu internih revizora

5. ULOGA I ODGOVORNOST EKSTERNE REVIZIJE

- Definicija prema Međunarodnom odboru za standarde revizije i usluge uveravanja

6. INTERAKCIJA IZMEĐU INTERNE I EKSTERNE REVIZIJE

- Različite uloge interne i eksterne revizije
- Interakcija i saradnja

9. ZAKLJUČCI

10. PRILOG

- Primeri najbolje prakse efektivne saradnje
- Mapa uveravanja
- Bankarski sektor
- Komunalni sektor

UVOD

U odluci Evropskog parlamenta o naučenim lekcijama iz finansijskih kriza i njihovog učinka na reviziju, napravljena je jasna razlika između interne i eksterne revizije¹. Trenutno, Evropska komisija radi na projektu reforme revizije, kojom će jasnije izraziti odgovornosti eksterne revizije kao i upravljanje samim revizorskim društvima.

U trenutnom okruženju, upravljačka tela, kao što su to upravni odbor, odbor za reviziju i više rukovodstvo odgovorni su za praćenje efektivnosti internih kontrola kompanije i sistema upravljanja rizicima. Prilikom obavljanja ovih funkcija oni traže uveravanje iz različitih izvora kako unutar tako i van njihovih organizacija. Upravljačka tela treba da imaju ključnu ulogu u koordinaciji različitih učesnika i razgraničenju odgovornosti za upravljanje rizicima i kontrolama kako bi se osiguralo da su značajni rizici prepoznati i da postoje odgovarajuće kontrole kako bi se rizici ublažili i umanjili.

Institut internih revizora (IIA)² promoviše model „tri linije odbrane“ kao bitno sredstvo za intergraciju, koordinaciju i usklađivanje svih aktivnosti uveravanja u cilju optimizacije nivoa

upravljanja i nadzora nad rizicima i kontrolama.

U ovom modelu, prva linija ima vlasništvo, odgovornost i obavezu polaganja računa; druga linija zadužena je za metodologiju i nadzor; a treća linija obezbeđuje uveravanje o efektivnosti korporativnog upravljanja, upravljanja rizicima i internih kontrola. Linije izveštavanja, kao što se vidi na Slici 1., prikazuju funkcionalno izveštavanje interne revizije direktno ka odboru za reviziju, što pruža nezavisnost od izvršnih tela i obezbeđuje potreban nivo objektivnosti funkcije. Interna revizija pruža sveobuhvatno uveravanje upravljačkom telu i višem rukovodstvu.

Eksterna revizija može se smatrati dodatnom linijom odbrane, van organizacije, sa ograničenim mandatom i specifičnim obimom da izrazi mišljenje o finansijskim izveštajima.

Ova publikacija ima za cilj da razjasni područja razlike između interne i eksterne revizije kao i da objasni poslovnu vezu između dva oblika revizije. Ovo će biti iliustrovano nekim primerima najbolje prakse.

Slika. 1: Model tri linije odbrane³



¹ Odluka Evropskog Parlamenta, Službeni list – Mart 2013

² IIA Global, Global Advocacy Platform, www.theiia.org

³ Model je preporučena najbolja praksa, široko primenjiva u finansijskom sektoru i nekim zemljama

ULOGA I ODGOVORNOST INTERNE REVIZIJE

Definicija prema Institutu internih revizora:

„*Interne revizija je nezavisno, objektivno uveravanje i aktivnost konsaltinga osmišljenja da doda vrednost i poboljša poslovanje organizacije. Ona pomaže organizaciji da ostvari svoje ciljeve uvodeći sistematičan, disciplinovani pristup procenjivanju i poboljšanju efektivnosti upravljanja rizikom, kontrola i korporativnog upravljanja*“⁴.

Interna revizija je bitan deo korporativnog upravljanja kompanijom i pomaže odboru i višem rukovodstvu u efektivnom poslovanju organizacije.

Interna revizija deluje kao katalizator za unapređenje efektivnosti i efikasnosti organizacije, dajući preporuke na bazi objektivne analize i procene podataka i procesa.

Kako bi podržao ostvarivanje ovih odgovornosti, IIA Međunarodni okvir profesionalne prakse (IPPF) obezbeđuje globalni okvir za profesiju. To uključuje Standarde, Etički kodeks i Praktične savete. Pored toga, IIA je razvio međunarodne kvalifikacije, kao što je zvanje Ovlašćenog internog revizora (CIA) i druge specifične sertifikate (CRMA, CCSA) za podršku sticanja znanja i veština potrebnih jednom internom revizoru. Instituti nekih zemalja nude svoje priznate ekvivalentne certifikate.

ULOGA I ODGOVORNOST EKSTERNE REVIZIJE

Definicija prema Međunarodnom odboru za standarde revizije i usluge uveravanja:

„Eksterni revizor treba da izrazi mišljenje o tome da li su finansijski izveštaji u svim materijalno značajnim pitanjima pripremljeni u skladu sa odgovarajućim okvirom finansijskog izveštavanja. Odgovornosti eksternog revizora su:

(i) da identifikuje i proceni rizike materijalno značajnih pogrešnih iskaza u finansijskim izveštajima, nastalih bilo zbog prevare bilo zbog greške, da dizajnira i obavi revizorske procedure koje odgovaraju tim rizicima, i pribavi dovoljne i odgovarajuće revizorske dokaze kao osnovu za revizorsko mišljenje. Rizik neotkrivanja materijalno značajnog pogrešnog iskaza koji je posledica prevare viši je od onog koji je posledica greške, jer prevara može uključiti dogovaranje, falsifikovanje, namerne propuste, pogrešnu interpretaciju ili prenebegavanje internih kontrola.

(ii) Da stekne razumevanje internih kontrola koje su važne za reviziju, kako bi se dizajnirale revizorske procedure odgovarajuće konkretnim okolnostima, ali ne i za svrhu izražavanja mišljenja o efektivnosti

sistema internih kontrola entiteta. U okolnostima kada eksterni revizor takođe ima odgovornost da izrazi mišljenje o efektivnosti internih kontrola u sklopu revizije finansijskih izveštaja, revizor treba da izostavi frazu da revizorsko razmatranje intrenih kontrola nije imalo za svrhu izražavanja mišljenja o efektivnosti internih kontrola entiteta”⁵.

Pored ove uloge, eksterna revizija može na ugovornoj osnovi obavljati druge zadatke koji nisu u konfliktu sa njenom primarnom ulogom. Eksterni revizori imaju isključivu odgovornost za mišljenja koja izražavaju o finansijskim izveštajima.

Međunarodne norme postoje za profesiju i kodifikovane su Međunarodnim standardima revizije (ISA) izdatim od strane Međunarodnog odbora za standarde revizije i usluge uveravanja. U svakoj evropskoj zemlji primenjuju se specifični zakoni na statutarnu reviziju u smislu imenovanja, standarda i izveštavanja.



INTERAKCIJA IZMEĐU INTERNE I EKSTERNE REVIZIJE

Funkcije interne revizije uspostavljene su kao deo internih kontrola entiteta, strukture rizika i upravljanja. Međunarodne norme interne revizije definišu način na koji se interna revizija može osloniti na druge pružaoce uveravanja (Standard 2050).

U nekim industrijskim područjima, kao što je finansijski sektor, obaveza uspostavljanja funkcije interne revizije utvrđena je zakonom. Ciljevi i obim funkcije interne revizije značajno variraju u zavisnosti od veličine i strukture entiteta i zahteva rukovodstva.

ISA 610⁶ uređuje način na koji se znanje i iskustvo funkcije interne revizije o entitetu i njegovom okruženju mogu preneti eksternom revizoru. Standardi interne i eksterne revizije zahtevaju efikasno deljenje informacija i koordinaciju.

Eksterni revizor ima isključivu odgovornost za formiranje mišljenja, i ova odgovornost nije umanjena korišćenjem rada funkcije interne revizije.

Slika 2: Različite uloge interne i eksterne revizije⁷

	INTERNA REVIZIJA	EKSTERNA REVIZIJA
Zaposlenost / Izveštaj	Zaposlen u organizaciji izveštava upravu i odbor za reviziju.	Eksterno angažovan ugovarač koji izveštava akcionara ili ekvivalentno telo.
Obim	Procena svih kategorija rizika i upravljanje istim: finansijski, operativni, rizik usklađenosti, i korporativnog upravljanja.	Izražava mišljenje o zvaničnim finansijskim izveštajima i vezanim obelodanjivanjima, kao i ispitivanje internih kontrola relevantnih za formiranje mišljenja.
Predmet	Obezbeđuje uveravanje da više rukovodstvo ispunjava svoje obaveze vezano za upravljanje rizicima i interne kontrole.	Obezbeđuje uveravanje zainteresovanim stranama ili ekvivalentnim telima vezano za zvanične finansijske izveštaje i ostale izveštaje zahtevane lokalnom regulativom.
Fokus	Razumevanje poslovanja, pružajući uveravanje o efikasnosti i efektivnosti upravljanja rizicima i sistema internih kontrola.	Dovoljno razumevanje poslovanja kako bi se formiralo mišljenje o finansijskim izveštajima.
Nezavisnost	Profesionalni etički standardi koje nadzire odbor za reviziju kroz kvalitet uveravanja i programa poboljšanja. Glavni fokus: objektivnost	Profesionalni etički standardi koji pregleda i nadzire odbor za reviziju i lokalni regulatorni okvir. Glavni fokus: nezavisni pogled na finansijske izveštaje.
Primaoci izveštaja	Uprava, odbor za reviziju, više rukovodstvo i revidirani.	Mišljenje revizora za akcionare ili ekvivalentne organe. Pisma rukovodstvu upravljačkom telu i višem rukovodstvu.
Vreme i učestalost	Prema planu revizije odobrenog od strane uprave ili odbora za reviziju i višeg rukovodstva.	Statutorno finansijsko izveštavanje, u nekim entitetima, izveštavanje berzi.
Profesionalni okvir	Međunarodni standardi profesije i Etički kodeks.	Statutarni i regulatorni okvir.
Poboljšanja	Sistematske preporuke i praćenje korektivnih aktivnosti.	Pismo rukovodstvu o revidiranim procesima i potrebnim poboljšanjima uglavnom fokusirano na procese finansijskog izveštavanja.
Veštine	Potreban je skup raznovrsnih veština: sposobnost razumevanja korporativnog upravljanja, poslovnih rizika, operativnog, strateškog i rizika usklađenosti.	Razumevanje poslovanja kako bi mogli da odgovore na izazove u korišćenju računovodstvenih standarda.

⁶ Međunarodne norme eksternih revizora (ISA 610) definišu način na koji eksterni revizori mogu koristiti rad internih revizora da modifikuju prirodu i trajanje revizorskih procedura koje neposredno sami obavljaju.

⁷ Najbolja praksa

Interakcija i saradnja

Interakcija i saradnja između internih i eksternih revizora trebalo bi da pomogne upravljačkim telima da dobiju sveobuhvatniji pogled na poslovanje i rizike uz eliminisanje dupliranja revizorskog rada u određenim oblastima. Dobra komunikacija između interne i eksterne revizije trebalo bi takođe da bude od koristi višem rukovodstvu, jer će angažmani obe revizije i naknadne preporuke za poboljšanje upravljanja i internih kontrola biti bolje koordinirane.

Ukoliko eksterni revizor odluči da koristi rad internog revizora u formiranju svog mišljenja ovaj proces biće regulisan Standardom ISA 610.

Imajući u vidu specifičan obim i ciljeve svoje misije, informacije o rizicima koje prikuplja eksterni revizor tipično su ograničene na finansijsko izveštavanje, i ne uključuju način na koji više rukovodstvo i uprava/odbor za reviziju upravljaju/nadziru strateške, poslovne i rizike usklađenosti organizacije. Međutim, funkcija interne revizije može višem rukovodstvu i upravljačkom telu pružiti uveravanje u ovim oblastima.

Ova razlika između eksterne i interne revizije može se ilustrovati grafički (Slika 3).

Dok su ciljevi eksterne i interne revizije različiti, moguća su i područja preklapanja, pre svega u oblasti finansijskog izveštavanja. Preciznije, eksterna revizija može pružiti »pismo rukovodstvu« vezano za slabosti u sistemu internih kontrola koje su identifikovane u toku njihovog revizorskog angažmana.

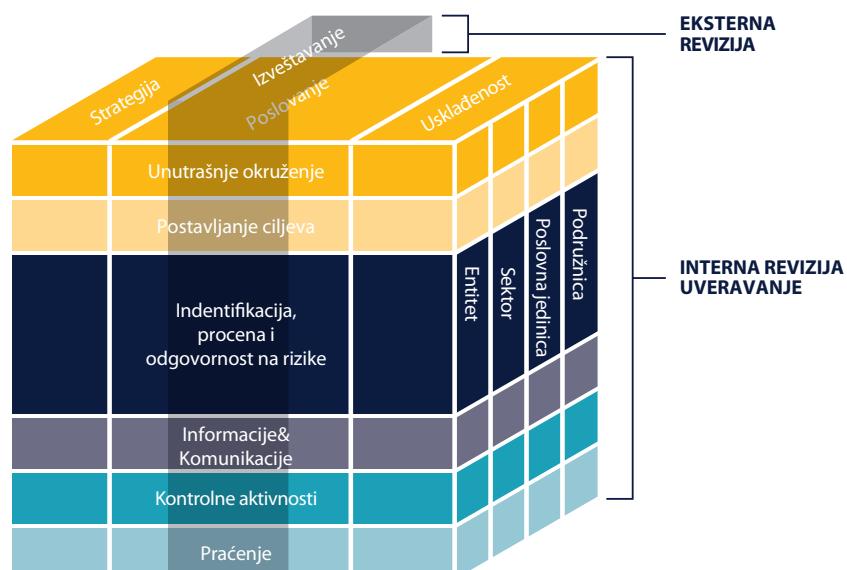
Interna revizija trebalo bi da razmotri ove tačke u procesu planiranja revizija i može inicirati posebne aktivnosti praćenja ispunjenja preporuka kako bi potvrdila efektivnost korektivnih aktivnosti koje je preduzelo rukovodstvo. Slično tome, eksterna revizija trebalo bi da razmotri nalaze interne revizije kao input za svoj rad.

Pre početka saradnje, svaki revizor će proceniti rad drugog revizora koji se može iskoristiti u sklopu sopstvenog angažmana.

Minimalni nivo interakcije biće:

- Revizorsko planiranje oba tipa revizije trebalo bi da bude kordinisano radi sprečavanja dupliranja i preklapanja.
- Interni revizori trebalo bi da stave na raspolažanje rezime svog izveštaja eksternim revizorima i eksterni revizori trebalo bi da pošalju kopiju svog izveštaja i pisma rukovodstvu, rukovodiocu interne revizije.

Slika 3: COSO okvir za upravljanje rizicima na nivou organizacije (COSO ERM)





- Interni i eksterni revizori trebalo bi da se najmanje jednom godišnje sastanu i da prodiskutuju zajednička pitanja i probleme i obezbede koordinaciju aktivnosti.
- Rukovodilac interne revizije trebalo bi da prisustvuje sastancima odbora za reviziju (ili upravnog odbora) vezano za stavke dnevnog reda koje se odnose na izveštaje eksternih revizora.

Viši i češći nivo saradnje može uključivati:

- Razmenu informacija i diskusiju tokom procene finansijskih i ostalih rizika.
- Procena internih kontrola detaljno evidentiranih u izveštajima interne revizije mogla bi biti dostupna eksternalim revizorima.
- Razmena stavova o metodologiji i okviru u cilju uspostavljanja međusobnog razumevanja pristupa revizije.
- Redovno informisanje eksternog revizora o promenama plana interne revizije.
- Na zahtev, i tamo gde je zakonom dozvoljeno, obezbediti pristup određenim radnim papirima.

- Privremeni izveštaji interne revizije koji uključuju tekući status i progres u implementaciji preporuka mogli bi biti raspoloživi eksternalim revizorima.
- Redovni sastanci između internih i eksternalih revizora radi diskutovanja bitnih stavki.
- Zavisno od nivoa rizika, uključivanje preporuka eksternalih revizora u status izveštaj interne revizije.
- Redovno učešće rukovodioca interne revizije na svim sastancima odbora za reviziju (ili upravnog odbora) sa eksternalim revizorom.

Preporučuje se da se stepen saradnje razmotri i definiše na nivou odbora za reviziju (ili upravnog odbora). Poverljivost revizorskog rada mora se poštovati.⁸ Priroda saradnje takođe se može detaljno precizirati u povelji interne revizije. Rukovodilac interne revizije⁹ trebalo bi da redovno procenjuje saradnju između interne i eksterne revizije.

⁸Međunarodni standard revizije 610 §33

⁹Međunarodni okvir profesionalne prakse, Praktični savet 2050



ZAKLJUČCI

Interna revizija svakodnevno pomaže upravi u efektivnom poslovanju kompanije, dok eksterna revizija izražava mišljenje o tačnosti finansijskih izveštaja za potrebe uprave i tržišta.

Svaka vrsta revizije ima svoju dobro definisanu ulogu, obim i odgovornosti. Većina angažmana interne revizije fokusirana je na nefinansijske procese, dok je eksterna revizija uglavnom usmerena na finansijske procese.

Ipak, preporučuje se saradnja interne i eksterne revizije u cilju usklađivanja poruka dobijenih od strane upravljačkih tela. Odbor za reviziju trebalo bi da definiše i upravlja obimom ove saradnje.

Nivo i intenzitet saradnje može varirati zavisno od različitih faktora sa obe strane, ali bi organizacija trebalo da obezbedi određeni nivo saradnje između ove dve funkcije.

Kao minimum, predložili bismo organizacijama da razmene informacije o planiranim aktivnostima i područjima rada sa potencijalno visokim nivoom učinka. Interna revizija trebalo bi da stavi na raspolaganje eksternoj reviziji svoj rezime ili godišnji izveštaj. Eksterna revizija trebalo bi da podeli svoj izveštaj i pismo rukovodstvu sa internim revizorima.

Ova veza interne i eksterne revizije olakšaće posao obema funkcijama, izbeći dupliranje rada i osigurati maksimalnu pokrivenost rizika sa kojima se entitet suočava. Ona će takođe pomoći upravljačkim organima u sticanju sveobuhvatnog pogleda na kontrole i rizike entiteta.

PRILOG

- Interni i eksterni revizori trebalo bi da se najmanje jednom godišnje sastanu i da prodiskutuju zajednička pitanja i probleme i obezbede koordinaciju aktivnosti.
- Rukovodilac interne revizije trebalo bi da prisustvuje sastancima odbora za reviziju (ili upravnog odbora) vezano za stavke dnevnog reda koje se odnose na izveštaje eksternih revizora.

Viši i češći nivo saradnje može uključivati:

- Razmenu informacija i diskusiju tokom procene finansijskih i ostalih rizika.
- Procena internih kontrola detaljno evidentiranih u izveštajima interne revizije mogla bi biti dostupna eksternalim revizorima.
- Razmena stavova o metodologiji i okviru u cilju uspostavljanja međusobnog razumevanja pristupa revizije.
- Redovno informisanje eksternog revizora o promenama plana interne revizije.
- Na zahtev, i tamo gde je zakonom dozvoljeno, obezbediti pristup određenim radnim papirima.

- Privremeni izveštaji interne revizije koji uključuju tekući status i progres u implementaciji preporuka mogli bi biti raspoloživi eksternalim revizorima.
- Redovni sastanci između internih i eksternalih revizora radi diskutovanja bitnih stavki.
- Zavisno od nivoa rizika, uključivanje preporuka eksternalih revizora u status izveštaj interne revizije.
- Redovno učešće rukovodioca interne revizije na svim sastancima odbora za reviziju (ili upravnog odbora) sa eksternalim revizorom.

Preporučuje se da se stepen saradnje razmotri i definiše na nivou odbora za reviziju (ili upravnog odbora). Poverljivost revizorskog rada mora se poštovati. Priroda saradnje takođe se može detaljno precizirati u povеlji interne revizije. Rukovodilac interne revizije trebalo bi da redovno procenjuje saradnju između interne i eksterne revizije.

Slika. 4: Mapiranje uveravanja

	Prva linija Odgovornost	Druga linija Upravljanje rizicima	Komplajans (Usklađenost poslovanja)	Treća linija Interne revizija	Eksterna revizija razmatra interne kontrole koje su važne za proces finansijskog izveštавања
SEGMENT A					
Process 1					
Process 2					N/A
...					
SEGMENT B					
Process 1					
Process 2					N/A
...					
SEGMENT C					
Process 1				N/A	N/A
Process 2					N/A
...					
PROCENA					



2. Bankarski sektor

Kao što je prikazano niže, u revizorskom ciklusu postoji dosta mogućnosti za saradnju interne i eksterne revizije.

FAZA	INTERNA REVIZIJA	EKSTERNA REVIZIJA	EKSTERNA REVIZIJA
Planiranje (godišnje/ strateško)	Procena rizika	Procena rizika	Usaglašavanje o visokim rizicima, usaglašavanje vezano za obim i interne i eksterne revizije kako bi se štedeli resursi.
Izvršenje	Identifikacija i procena dizajna kontrole i efikasnosti za sve proceze (uključujući proces finansijskog izveštavanja).	Evaluacija procesa finansijskog izveštavanja, efikasnosti kontrole i stepena oslanjanja na njih	Korišćenje iste numeracije za finansijske proceze kako bi se olakšala komunikacija tokom interne revizije ključnih kontrola. <i>*Upravljanje rizicima / komplajans funkcija može biti uključena u identifikaciju kontrola.</i>
Izveštavanje 1. Redovno 2. Godišnje	1. Izveštavanje rukovodstva 2a. Izveštavanje eksterne revizije o revidiranim kontrolama i efektivnosti. 2b. Odbor za reviziju / nadzorni odbor nad ukupnim kontrolnim okruženjem glavnim rizicima / akcijama.	1. Izveštavanje rukovodstva, glavnog izvršnog direktora i interne revizije 2. Izveštavanje rukovodstva, glavnog izvršnog direktora, interne revizije i akcionara.	Usaglašavanje o rokovima izveštavanja veoma je bitno za eksternu reviziju kako bi bili u mogućnosti da koriste informacije interne revizije u svom radu. Takođe, interna revizija trebalo bi da dobije informacije od eksternih revizora o rizičnim područjima identifikovanim u procesu finansijskog izveštavanja i drugim oblastima, kao što je to IT.

3. Komunalni sektor

Plan interne revizije prezentira se eksternim revizorima u decembru. Odobravaju ga rukovodstvo i odbor za reviziju, pre kraja marta, u prisustvu eksternih revizora. Finalni plan eksterne revizije odobrava glavni rukovodilac za finansije u aprilu, kako bi se osiguralo da je saradnja dve revizorske funkcije adekvatno planirana sa obe strane.

Eksterni revizori pozivaju se na sastanke odbor za reviziju dva puta godišnje, kako bi diskutovali o pitanjima interne revizije: planiranje i sumiranje nalaza i preporuka iz revizorskih angažmana.

Pre nego što izdaju svoje polugodišnje finansijske izveštaje, eksterni revizori dobijaju izveštaje interne revizije za isti polugodišnji period.

Pre nego počne interna revizija velike organizacije, interni revizori se sastanu sa eksternim revizorima u cilju razmene stavova i bitnih informacija.

Pre ispitivanja bilo kog finansijskog procesa, interni revizori prezentuju eksternim revizorima svoje projektne zadatke i program revizije. Oni diskutuju pristup, a eksterni revizori prenose prethodno prikupljene informacije o procesu koji je predmet revizije. Na ovaj način nema suvišnog posla.

Ustanovljen je vodič za reviziju finansijskih procesa koji pokazuje zajedničke i specifične ciljeve svakog procesa. Vodič se razmatra i odobrava od strane eksternih revizora.

Interni revizor prisustvuje sastanku koji organizuju eksterni revizori, radi prezentovanja svog pisma rukovodstvu i preporuka.

NAŠA MISIJA

Konsolidovani glas profesije interne revizije u Evropi u kontaktima sa Evropskom Unijom, njenim Parlamentom i Komisijom i bilo kojom drugom odgovarajućom institucijom od uticaja; radi prezentovanja i razvijanja profesije interne revizije i dobrog upravljanja u Evropi.

IIA Austria
IIA Azerbaijan
IIA Belgium
IIA Bosnia and Herzegovina
IIA Bulgaria
IIA Croatia
IIA Cyprus
IIA Czech
IIA Denmark
IIA Estonia
IIA Finland
IIA France
IIA Germany
IIA Georgia
IIA Greece
IIA Hungary
IIA Iceland
IIA Italy

www.internerevision.at
www.audit.gov.az
www.iiabel.be
www.interni-revizori.info
www.iiabg.org
www.hiir.hr
www.iiacyprus.org.cy
www.interniaudit.cz
www.iiakrakow.pl
www.iiadk.dk
www.theiia.org/chapters
www.theiia.fi
www.ifaci.com
www.diir.de
www.theiia.org/chapters
www.theiia.org/chapters
www.iia.hu
www.fie.is
www.aiaweb.it

IIA Latvia
IIA Lithuania
IIA Luxembourg
IIA Montenegro
IIA Morocco
IIA Netherlands
IIA Norway
IIA Poland
IIA Portugal
IIA Romania
IIA Serbia
IIA Slovakia
IIA Slovenia
IIA Spain
IIA Sweden
IIA Switzerland
IIA Tunisia
IIA Turkey
IIA UK & Ireland

www.iai.lv
www.theiia.org/chapters
www.theiia.org/chapters
www.iircg.co.me
www.theiia.org/chapters
www.iiakrakow.pl
www.iia.nl
www.iia.no
www.iia.org.pl
www.ipai.pt
www.aair.ro
www.theiia.org/chapters
www.skiia.sk
www.si-revizija.si/iiakrakow
www.audidoresinternos.es
www.internrevisorerna.se
www.svir.ch
www.iiatunisia.org.tn
www.tide.org.tr
www.iiakrakow.pl



Evropska konfederacija instituta za internu reviziju (ECIIA)
Koningsstraat 109-111
Bus 5, BE-1000
Brussels, Belgium
www.eciia.eu



Pri realizaciji izdavanja prevoda ove publikacije posebno su nam pomogli Mr Norbert Wagner i Angela Witzany iz Instituta internih revizora Austrije

Zaštita autorskih prava

Udruženje internih revizora Srbije objavljuje ovo stanovište marta 2014. godine po odobrenju ECIIA.
Prevela: Eva Kovačević, CIA, CRMA
Recezenti: Dr Jozefina Beke Trivunac, CIA i Mira Vuković, dipl.ek.
Štampa: Alta Nova d.o.o., Beograd

Izdavač

Udruženje internih revizora Srbije
11111 Beograd, Kičevska 15
Web: www.uirs.rs
e-mail: office@uirsr.s
Za izdavača: Dr Jozefina Beke Trivunac, CIA, Predsednik UIRS

