

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

DIPLOMSKO DELO

**PRIMERJAVA NOTRANJEGA REVIDIRANJA V SLOVENIJI,
NEMČIJI IN ZDA**

Ljubljana, januar 2010

KARMEN POZVEK

IZJAVA

Študentka Karmen Pozvek izjavljam, da sem avtorica tega diplomskega dela, ki sem ga napisala pod mentorstvom doc. dr. Marjana Odarja, in da dovolim njegovo objavo na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne _____

Podpis: _____

KAZALO

UVOD	1
1 OPREDELITEV NOTRANJE REVIZIJE	2
1.1 ZDA.....	2
1.2 Nemčija	3
1.3 Slovenija.....	3
1.4 Primerjava opredelitve notranje revizije	3
2 RAZVOJ NOTRANJE REVIZIJE.....	4
2.1 ZDA.....	4
2.2 Nemčija	5
2.3 Slovenija.....	6
2.4 Primerjava razvoja notranje revizije	6
3 ORGANIZACIJSKI VIDIK NOTRANJE REVIZIJE.....	7
3.1 Izvajalci notranje revizije	7
3.1.1 ZDA.....	8
3.1.2 Nemčija	9
3.1.3 Slovenija.....	10
3.1.4 Primerjava izvajalcev notranje revizije	11
3.2 Organiziranost lastne notranjerevizijske službe	11
3.2.1 ZDA.....	12
3.2.2 Nemčija	13
3.2.3 Slovenija.....	13
3.2.4 Primerjava organiziranosti lastne notranjerevizijske službe	14
3.3 Odgovornost notranjih revizorjev	14
3.3.1 ZDA.....	14
3.3.2 Nemčija	15
3.3.3 Slovenija.....	15
3.3.4 Primerjava odgovornosti notranjih revizorjev.....	16
4 CERTIFICIRANJE NOTRANJIH REVIZORJEV	16
4.1 ZDA.....	17
4.2 Nemčija	18
4.3 Slovenija.....	19
4.4 Primerjava certificiranja notranjih revizorjev	19
5 PRAVILA NOTRANJEGA REVIDIRANJA.....	20
5.1 ZDA.....	20
5.2 Nemčija	22
5.3 Slovenija.....	22
5.4 Primerjava pravil notranjega revidiranja.....	23
SKLEP	24
LITERATURA IN VIRI	26

UVOD

Notranja revizija ima v današnjem poslovnem svetu vse večji vpliv na uspešnost poslovanja podjetij. Nemirno poslovno okolje zahteva hitro odzivanje na priložnosti in nevarnosti ter prilagajanje novim razmeram. Za to pa so potrebne prave informacije, ki omogočajo sprejemanje ustreznih poslovnih odločitev. V ospredje torej prihaja predvsem svetovalna vloga notranje revizije, ki omogoča podjetjem, da pravočasno prepoznavajo in obvladujejo poslovna tveganja.

Seveda vse večje razumevanje pomena notranje revizije še ne pomeni, da je ta v vseh državah enako razširjena in razvita, zato sem se odločila, da bom v diplomski nalogi primerjala notranje revidiranje v različnih državah. Najzanimivejše so z vidika primerjave Združene države Amerike (v nadaljevanju ZDA), Nemčija in Slovenija. ZDA predvsem zaradi njenega močnega vpliva na dogajanje v Evropi, kajti znano je, da vse kar se zgodi v ZDA, s krajšim ali z daljšim zamikom pride tudi do nas. Nemčija, ker je imela v zgodovini Evrope vedno najpomembnejši gospodarski in družbeni vpliv na dogodke v Sloveniji in tako kot ZDA že zgoden pojav notranjerevizijskih služb. Slovenija pa zato, ker me je zanimalo kakšen vpliv ima velikost države in razvitost gospodarstva na notranjo revizijo. Je namreč majhna, na novo nastala država, ki se po gospodarski moči ne more primerjati z ZDA in Nemčijo.

Namen moje diplomske naloge je predstaviti notranje revidiranje v ZDA, Nemčiji in Sloveniji pri tem pa poiskati podobnosti in razlike ter opredeliti dejavnike, ki vplivajo na ureditev notranje revizije v obravnavanih državah.

Diplomsko delo je sestavljeno iz petih poglavij, v katerih najprej opredelim značilnosti za vsako državo posebej, nato pa jih v zaključku še medsebojno primerjam.

V prvem poglavju bom primerjala opredelitev notranje revizije, ki nam predvsem pove kakšno vlogo ima notranja revizija v obravnavanih državah. Sledilo bo drugo poglavje, v katerem bom proučevala razvoj notranje revizije in poskušala ugotoviti, kateri dejavniki so nanj najbolj vplivali. Tretje poglavje bo namenjeno obravnavi organizacijskega vidika notranje revizije, pri katerem me bo posebej zanimalo, kakšen način organiziranja notranje revizije izberejo podjetja v primerjanih državah, kdo so njeni izvajalci in komu so pri svojem delu odgovorni. Uradno priznani nazivi in postopki za njihovo pridobitev bodo tema četrtega poglavja. V petem poglavju bom izpostavila strokovna pravila pri notranjem revidiranju, ki so pri vsaki stroki zelo pomembna, saj pomenijo vodilo pri njenem delovanju. V sklepu pa bom povzela pomembnejše ugotovitve diplomskega dela.

1 OPREDELITEV NOTRANJE REVIZIJE

Poznamo več različnih opredelitev notranje revizije. Razlog je predvsem v tem, da je bila notranja revizija v zgodovini na različnih razvojnih stopnjah, kar je vplivalo na njeno vlogo in pomen, s tem pa tudi na njeno opredelitev.

Včasih so jo opredeljevali kot dejavnost, katere glavna naloga je bila varovanje premoženja, presojanje pravilnosti knjigovodstva in notranjega kontrolnega sistema ter pripravljanja podatkov in informacij, ki so bile potrebne za odločanje.

Zaradi novih razvojnih teženj v upravljanju podjetij in novih zahtev, ki so se postavljale pred notranje revizorje, so se pospešeno pripravljale tudi spremembe v opredelitvi notranjega revidiranja ter pristojnosti notranjerevizijske službe (Turk, 1999, str. 14).

Vse bolj sta se, poleg dajanja zagotovil poudarjala tudi svetovalna vloga notranjerevizijske dejavnosti in njen pomen pri obvladovanju tveganj. Pomembnejše so torej postajale predvsem tiste dejavnosti, ki dodajajo nove vrednosti k poslovanju podjetja.

1.1 ZDA

Okvir strokovnega ravnanja (angl. *International Professional Practices Framework*, IPPF), ki ga je izdelal ameriški Inštitut notranjih revizorjev (v nadaljevanju IIA), vsebuje poleg Standardov notranjega revidiranja in Kodeksa poklicne etike tudi opredelitev notranje revizije.

Pravila IIA opredeljujejo notranje revidiranje kot neodvisno in nepristransko dejavnost dajanja zagotovil in svetovanja, namenjeno povečevanju koristi in izboljševanju delovanja organizacije. Organizaciji pomaga uresničevati njene cilje s spodbujanjem premišljenega, urejenega načina vrednotenja in izboljševanja uspešnosti postopkov ravnanja s tveganjem ter njegova obvladovanja in upravljanja (Standardi strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju, 2003, str. 3).

Opredelitvi notranje revizije v Standardih strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju sledijo tudi drugi ameriški avtorji, ki v svojih knjigah notranjo revizijo opredeljujejo takole:

Notranja revizija je načrtno, nepristransko ocenjevanje postopkov in kontrol znotraj podjetja, ki ga opravijo notranji revizorji, da lahko odločijo, ali so (1) računovodske in poslovne informacije točne in zanesljive; (2) tveganja ugotovljena in minimizirana; (3) zakoni in predpisi zunaj in znotraj podjetja upoštevani; (4) merila poslovanja zadovoljiva; (5) sredstva podjetja uporabljena učinkovito in ekonomično; (6) cilji poslovanja podjetja doseženi; z namenom svetovanja poslovodstvu in podpiranja vseh zaposlenih pri učinkovitem izvajanju njihovih nalog (Sawyer, 2005, str. 10).

1.2 Nemčija

Nemčija je od IIA v celoti prevzela in prevedla Standarde strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju ter s tem tudi opredelitev notranje revizije, ki sem jo navedla poprej.

Opredelitvi, ki jo je podal IIA, sledijo torej tudi nemški avtorji, ki v svojih knjigah obravnavajo teme s področja notranjega revidiranja.

Wolfgang Lück (2009, str. 19) opredeljuje notranjo revizijo kot neodvisno dejavnost, ki ocenjuje in preverja poslovanje znotraj podjetja. Obenem dejavnosti tudi vrednoti in daje priporočila za njihovo izboljšanje ter nudi podjetju svetovalne storitve. Notranja revizija je sestavni del notranjega kontrolnega sistema in prevzema funkcijo nadzora v podjetju.

1.3 Slovenija

Slovenija je prav tako od IIA v celoti prevzela in prevedla Standarde strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju ter s tem tudi zgoraj navedeno opredelitev, ki ji sledijo tudi slovenski avtorji, ko pišejo o vlogi, namenu, nalogah in ciljnih notranje revizije.

Jagrič (2005, str. 2) opredeljuje notranje revidiranje kot neodvisno aktivnost svetovanja za doseganje ciljev in podajanje vrednosti, ki s ciljnim analizami in priporočili za izboljšanje poslovanja na podlagi urejenega in strokovnega pristopa pri vrednotenju in izboljševanju obvladovanja tveganj, delovanja notranjih kontrol in upravljaljskih procesov pomaga poslovodstvu pri doseganju ciljev podjetja.

1.4 Primerjava opredelitve notranje revizije

Opredelitev notranje revizije je v ZDA, Nemčiji in Sloveniji enaka, kajti vse tri države sledijo opredelitvi, ki jo podaja IIA v Standardih strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju. Ti standardi so vodilo vsem, ki delujejo na področju notranje revizije, zato so si tudi avtorji iz obravnavanih držav enotni pri opisovanju vloge, pomena in značilnosti notranje revizije, saj pri tem izhajajo iz enake opredelitve.

Bistvene značilnosti opredelitve notranje revizije so torej skupne vsem trem državam (Mars, 2006, str. 9-10):

- da je notranje revidiranje neodvisna in nepristranska dejavnost, kar pomeni, da se lahko notranjerevizijske naloge izvajajo tako z notranjimi kot zunanji izvajalci, presojo o izbiri izvajalcev pa Standardi prepuščajo posamezni organizaciji oziroma podjetju;
- da notranji revizor poleg dajanja zagotovil, kar sodi v okvir revizijskih nalog, izvaja tudi svetovalne storitve;
- da mora notranji revizor svoje naloge opravljati tako, da povečuje koristi za organizacijo in izboljšuje njeno delovanje;

- poudarjena je tudi vloga notranjega revizorja v zvezi z njegovo strokovno pomočjo, ki jo nudi poslovodstvu pri sprejemanju odločitev, pri ravnanju s tveganji ter pri drugih nalogah upravljanja in vodenja podjetij.

2 RAZVOJ NOTRANJE REVIZIJE

Notranja revizija se je pojavila kot posledica hitrega gospodarskega in industrijskega razvoja, zaradi katerega so se začela ustanavljati velika podjetja s številnimi podružnicami in enotami, z veliko lastniškega kapitala ter veliko zaposlenimi. V teh podjetjih neposreden nadzor ni bil več mogoč. Lastniki so spoznali, da poleg letnega revidiranja računovodskih izkazov, ki ga izvajajo zunanji revizorji, potrebujejo tudi notranje revizijske službe, ki bi jim z ustreznimi informacijami pomagale pri odločanju ter varovanju njihovega premoženja.

Notranje revidiranje se je skozi zgodovino razvijalo od računovodsko usmerjene dejavnosti k vodstveno usmerjeni stroki. Zgodovinsko je bila notranja revizija osredinjena na finančne sisteme in finančni nadzor v organizaciji, z večjim razumevanjem pomembnosti uspešnega gospodarjenja in upravljanja podjetij pa so finančne zadeve začele predstavljati le en vidik področja notranjega revidiranja (Sawyer et al., 2003, str. 3).

Pri razvoju notranje revizije govorimo o treh različnih vrstah in stopnjah. Koletnik (2007, str. 72) razlikuje med:

1. klasičnim revidiranjem računovodenja in financiranja, katerega glavna naloga je bila varovanje premoženja in presojanje urejenosti knjigovodstva;
2. novejšim revidiranjem poslovanja, ki je skrbelo še za vzpostavitev in uresničitev poslovnih pravil na vseh področjih poslovanja ter začelo presojati delovanje notranjega kontrolnega sistema;
3. sodobnim revidiranjem poslovodenja, ki se je razširilo na presojanje učinkovitosti in uspešnosti poslovnih aktivnosti in opravljanje svetovalnih dejavnosti za uresničevanje strateških poslovnih ciljev.

2.1 ZDA

Kljub zgodnjemu pojavu prvih notranjerevizijskih služb v letu 1864 notranja revizija vse do leta 1930 ni pridobila priznanja veliko podjetij v ZDA. Njen pomen je začel naraščati leta 1934 zaradi ustanovitve Komisije za vrednostne papirje (angl. *Securities and Exchange Commission*, v nadaljevanju SEC) in spremembe ciljev zunanjih revizorjev. SEC je od podjetij zahteval, da njihove računovodske izkaze potrdi neodvisen revizor, in s tem spodbudil podjetja, da so začela ustanavljati oddelke za notranjo revizijo. Ljudje, ki so bili zaposleni v notranjerevizijskih službah podjetij pa so leta 1941 ustanovili IIA, da bi delili svoje izkušnje in pridobili novo znanje na novem strokovnem področju (Moeller, 2009, str. 5). Z ustanovitvijo IIA se je začelo organizirano delovanje notranje revizije, ki je takrat služila predvsem proučevanju poslovnih knjig, odkrivanju prevar in preverjanju informacij za potrebe upravljanja.

Leta 1947 je IIA izdal prva Pravila o odgovornosti notranjih revizorjev (angl. *Statements of responsibilities of Internal auditing*), ki so takrat pomenila korak naprej, saj so omenjala tudi vlogo notranjih revizorjev pri revidiranju poslovanja, čeprav je bil v tistem času še vedno poudarek na revidiranju računovodstva. Leta 1968 je IIA izdelal in sprejel prvi Kodeks poklicne etike (angl. *Code of Ethics*), deset let pozneje, leta 1978, pa tudi prve Standarde strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju (angl. *Standards for the Professional Practice of Internal Auditing*). V tem obdobju, leta 1972, je IIA sprejel program za podeljevanje naziva Certified Internal Auditor (v nadaljevanju CIA), katerega izvajanje se je začelo avgusta leta 1974 (Sawyer, 2005, str. 12-26).

IIA je imel prav tako vseskozi pomembno vlogo pri izdajanju strokovne literature o notranjem revidiranju. Prvo knjigo o notranji reviziji z naslovom Brink's Internal Auditing, katere avtor je bil Victor Zinn Brink, so izdali že leta 1941, prvi strokovni časopis, ki se je imenoval Internal Auditor, pa je začel izhajati leta 1943 (Sawyer, 2005, str. 12).

Na razvoj notranje revizije v ZDA sta pomembno vplivala dva dogodka (Whittington & Pany, 2001, str. 777):

1. Uzakonitev Foreign Corrupt Practices Act v letu 1977, ki je zahteval, da družbe, ki kotirajo na borzi, vzdržujejo učinkovit sistem notranjih kontrol. Posledično so mnoge družbe začele vpeljevati notranjerevizijske službe, katerih naloga je bila preverjanje sistema notranjih kontrol.
2. Izdaja Poročila nacionalne komisije o goljufivem računovodskem poročanju leta 1987, ki je vsebovalo ugotovitve in priporočila za preprečevanje goljufivega računovodskega poročanja družb, ki kotirajo na borzi. Med priporočili sta bila tudi ustanovitev notranjerevizijske službe in njeno organiziranje znotraj podjetja.

Prav tako so v preteklosti na večjo vlogo notranje revizije vplivale zahteve newyorške borze (angl. *New York Stock Exchange*, v nadaljevanju NYSE) in SEC po večji odgovornosti poslovodstva za resničnost objavljenih računovodskih izkazov. Zahteve so se kazale predvsem v večji odgovornosti notranjih revizorjev, v podrobnejših analizah notranjih kontrol kot tudi preverjanju vmesnih bilanc in drugih računovodskih informacij, ki jih ne preučujejo zunanji revizorji pri letnih revizijah (Whittington & Pany, 2001, str. 776).

2.2 Nemčija

Pojav notranje revizije v Nemčiji sega v leto 1875, ko je podjetje Friedrich Krupp v Essnu sprejelo poslovnik o delovanju notranjerevizijske službe. Organizirano delovanje stroke pa se je začelo mnogo pozneje, ko so leta 1958 v Frankfurtu ob Maini ustanovili Inštitut za notranjo revizijo (Hofmann, 2005, str. 130-131).

Prva načela pri notranjem revidiranju je nemški Inštitut za notranjo revizijo (v nadaljevanju DIIR) izdal že ob svoji ustanovitvi leta 1958, ki jih je pozneje večkrat posodobil. Leta 1998 pa je od IIA v celoti prevzel in prevedel Standarde strokovnega ravnanja pri notranjem

revidiranju in Kodeks poklicne etike notranjih revizorjev. Od leta 1998 poteka tudi izpit za naziv CIA v nemškem jeziku (Lück, 2009, str. 20-75).

DIIR od leta 1966 izdaja strokovno revijo z naslovom Zeitschrift Interne Revision (ZIR). Revija izhaja šestkrat letno in vsebuje prispevke o aktualnih temah s področja notranje revizije (Deutsches Institut für Interne Revision).

2.3 Slovenija

Slovenija je bila do leta 1991 ena izmed republik nekdanje Jugoslavije, kjer sta vladala socialistična ureditev in plansko gospodarstvo, ki nista bila naklonjena razvoju podjetništva, in prave potrebe po uvedbi notranje revizije dolgo časa pravzaprav ni bilo. Šele po letu 1991, ko je Slovenija postala samostojna država in sta se začela privatizacija družbene lastnine ter uveljavljanje tržnega gospodarstva, se je začelo razvijati podjetništvo in z njim počasi tudi notranjerevizijska stroka.

V Sloveniji je za razvoj notranjega revidiranja odgovoren predvsem Slovenski inštitut za revizijo (v nadaljevanju SIR), ki je bil ustanovljen leta 1994 in predstavlja poklicno organizacijo vseh strokovnjakov s področja revizije. V začetku leta 1997 se je v okviru Inštituta oblikovala posebna sekcija za notranjo revizijo, s čimer je bil postavljen temelj za razvoj notranjega revidiranja pri nas (Primožič, 2001, str. 7).

Sekcija za notranjo revizijo je leta 1997 sprejela Kodeks notranjerevizijskih načel in Kodeks poklicne etike za notranje revizorje, leta 1998 pa so pripravili tudi prevod standardov strokovnega ravnanja, ki jih je izdal IIA, ter začeli izvajati preverjanje za podeljevanje strokovnega naziva preizkušeni notranji revizor. SIR od leta 1994 izdaja tudi strokovno revijo Revizor, v kateri podrobneje obravnava tudi teme s področja notranjega revidiranja. Revija od leta 2008 naprej izhaja šestkrat letno (Slovenski inštitut za revizijo).

V začetku leta 2007 je v okviru SIR začel delovati IIA-Slovenski inštitut, v katerega se je do konca leta 2008 včlanilo 174 članov (Poročilo o delovanju notranjih revizorjev v letu 2008, str. 29).

2.4 Primerjava razvoja notranje revizije

Notranja revizija se je začela najprej razvijati v ZDA, kjer so poslovne razmere že zelo zgodaj narekovale potrebo po uvedbi notranjerevizijskih služb. Spoznanje o pomembnosti notranje revizije so utrdile še vse pogostejše gospodarske prevare in gospodarska kriza (1929-1933), med katero so bile pravilne informacije in obvladovanje tveganj še pomembnejši.

Notranja revizija se je kmalu pojavila tudi v velikih nemških podjetjih, čeprav njen pomen ni bil tolikšen kot v ZDA. V Nemčiji so bili pomembnejši inšpektorji, ki so nadzorovali poslovanje podjetja in niso bili vključeni v njegovo organizacijsko delovanje.

Zanimivo je, da so ključni mejniki v razvoju notranje revizije v ZDA in Nemčiji časovno precej usklajeni, čeprav je imela notranja revizija v ZDA pomembnejšo vlogo. Menim, da sta prav gospodarska moč in razvitost Nemčije glavna razloga za uspešno sledenje dosežkom notranje revizije v ZDA.

Notranja revizija se je pri nas začela razvijati mnogo pozneje kot v ZDA in Nemčiji, kar je predvsem posledica dolgoletnega planskega gospodarstva, ki je zatiralo podjetništvo in s tem razvoj notranje revizije. Medtem pa je v ZDA in Nemčiji dobro delovalo tržno gospodarstvo, ki je ugodno vplivalo na poslovanje podjetij in pomen notranjerevizijske stroke. Z uveljavitvijo tržnega gospodarstva se v Sloveniji, posebej v zadnjem desetletju, notranja revizija pospešeno razvija. V tem kratkem obdobju je SIR uspešno postavil temelje notranji reviziji, tako v strokovnem kot organizacijskem smislu, ki so pomembni za nadaljnji razvoj stroke in so enakovredni temeljem notranje revizije v ZDA in Nemčiji.

3 ORGANIZACIJSKI VIDIK NOTRANJE REVIZIJE

Uspešnost notranjerevizijske službe (v nadaljevanju NRS) je močno odvisna od njenega organizacijskega položaja, ki ga ima v organizacijski strukturi gospodarske družbe. Na organiziranje notranje revizije vplivajo opredeljeni cilji in področja notranjega revidiranja ter številni notranji in zunanji dejavniki (Primožič, 2001, str. 13). Med njimi so najpomembnejši velikost podjetja in globalnost njegovega poslovanja, lokacija poslovnih enot, gospodarska dejavnost podjetja, organizacijska kultura, potrebe po nadzoru in način upravljanja podjetij (Hofmann, 2005, str. 146).

Standardi in načela ne vsebujejo določb o organiziranosti NRS v podjetjih, zahtevajo pa njeno popolno neodvisnost od drugih funkcij, zato pravimo, da so podjetja pri organiziranju NRS navidezno samostojna. Upoštevati morajo načelo neodvisnosti notranje revizije, kar pomeni, da NRS ne sme biti organizacijsko vključena v kakšno drugo službo.

3.1 Izvajalci notranje revizije

Podjetje lahko organizira lastno NRS ali pa izvajanje notranjerevizijskih storitev delno ali v celoti prepusti zunanjim izvajalcem (angl. *outsourcing*).

Nova opredelitev notranjega revidiranja je namreč odpravila prejšnjo, ki je določala, da je notranje revidiranje delovanje znotraj organizacije, kar pomeni, da oskrbovanje z notranjerevizijskimi storitvami od zunaj ni več v nasprotju z notranjerevizijskimi načeli. Zato je večkrat glavna dilema v podjetjih, ki razmišljajo o izvajanju notranjega revidiranja, ravno odločitev med ustanovitvijo lastne NRS in zunanjim izvajanjem (Rošker, 2005, str. 21).

Odločitev o načinu izvajanja notranje revizije odvisna od značilnosti poslovanja podjetja, tako od kakovosti NRS kot tudi od velikosti, strategije in razvoja podjetja (Füss, 2005, str. 271).

V svetu se za zunanje izvajalce po navadi odločajo manjša podjetja in občasno tudi podjetja, ki že imajo lastno NRS in najamejo zunanje strokovnjake v primerih, ko se zaradi zapletenosti ali obsežnosti revizijskega posla zahtevajo posebna znanja in izkušnje, ki jih lastni notranji revizorji nimajo. Za lastno NRS pa se odločajo večja podjetja, ki delujejo v razmerah velikih poslovnih tveganj, povezanih s konkurenco, tržnimi nihanji in hitrimi tehnološkimi spremembami (Mars, 2008, str. 47).

3.1.1 ZDA

Zunanje izvajanje notranjerevizijskih storitev se je v ZDA začelo razvijati v poznih osemdesetih letih, ko so večja podjetja začela prenašati manj pomembne dejavnosti na zunanje izvajalce, da bi znižala fiksne stroške. Čeprav se je IIA od začetka bojeval proti zunanjemu izvajanju notranje revizije, je to skozi devetdeseta leta naraščalo (Moeller, 2009, str. 60).

Leta 1996 naj bi po podatkih raziskave, ki jo je opravil IIA, že več kot 25 odstotkov ameriških podjetij iz najrazličnejših panog uporabljalo storitve zunanjega izvajanja notranjega revidiranja. Kot glavni razlog za sodelovanje z zunanjimi izvajalci je 60 odstotkov ameriških podjetij navedlo znižanje stroškov oziroma finančne prihranke. Poleg tega je poslovodstvo kot prednost navedlo tudi boljše strokovno znanje zunanjih izvajalcev in to, da so lahko odpustili zaposlene s slabšim znanjem o notranjem revidiranju (Kusel, 1996).

Podjetja uporabljajo naslednje oblike zunanjega izvajanja notranje revizije (IIA position paper on resourcing alternatives for internal audit function, 2005, str. 5):

1. popolno zunanje izvajanje (angl. *total outsourcing*); pri čemer zunanji izvajalec prevzame vse notranjerevizijske naloge,
2. delno zunanje izvajanje (angl. *partial outsourcing*); pri čemer zunanji izvajalec prevzame večino notranjerevizijskih nalog,
3. skupno izvajanje (angl. *co-sourcing*); pri čemer zunanji izvajalci na določenih področjih sodelujejo z notranjimi izvajalci,
4. pogodbeno izvajanje (angl. *subcontracting*); pri čemer zunanji izvajalec prevzame posamezne projekte, katerih upravljanje in nadzor ostaja v rokah notranjerevizijske službe.

Prednosti, ki jih podjetjem prinaša zunanje izvajanje notranjega revidiranja (Bragg, 2007, str. 288-289):

- dostop do najboljših znanj z različnih področij,
- nižji fiksni stroški,
- hiter dostop do izkušenih notranjerevizijskih timov,
- zmanjšanje stroškov izobraževanja,
- zmanjšanje stroškov neizkoriščenega časa med posameznimi revizijami.

Kljub prednostim, ki jih prinaša zunanje izvajanje notranjega revidiranja, in njegovi vse večji razširjenosti je IIA mnenja, da primerno organizirana NRS z ustrezno izobraženimi notranjimi revizorji uspešneje in učinkoviteje opravlja naloge notranje revizije, kot je tega zmožen zunanji izvajalec (IIA position paper on resourcing alternatives for internal audit function, 2005, str. 3-4).

IIA je navedel naslednje prednosti lastne NRS v bankah, ki veljajo tudi za druge organizacije (Rošker, 2005, str. 22):

- notranji revizorji imajo že v preteklosti pridobljeno neodvisnost in strokovnost z močnim poudarkom na notranjih kontrolah in analizah tveganj,
- polno zaposleni notranji revizorji so vključeni v okolje in so prevzeli kulturo organizacije, zato lahko z njenim upoštevanjem razumejo tveganja in potencialne strateške izide,
- zaradi stalne vpetosti v poslovne procese dobro razumejo medsebojne odnose, ki lahko vplivajo na kontrolno okolje,
- rezultati neuspešnih ali napačnih odločitev posloводства vplivajo tudi na preživetje notranjih revizorjev.

Kljub naklonjenosti lastni NRS je IIA kmalu spoznal, da tudi sodelovanje z zunanjimi izvajalci pripomore k uspešnosti notranje revizije in da se optimalni način izvajanja notranje revizije v posameznih podjetjih razlikuje ter ravno tako spreminja skozi čas, zato morajo podjetja, ko se odločajo o načinu izvajanja notranje revizije, pripraviti obširno analizo prednosti in slabosti posamezne alternative (IIA position paper on resourcing alternatives for internal audit function, 2005, str. 3-4).

3.1.2 Nemčija

Zunanje izvajanje notranje revizije se je v Nemčiji pojavilo sredi devetdesetih let in povzročilo burne diskusije (Heerlein, 2009, str. 38). Pojavljala so se zlasti vprašanja o smiselnosti predaje nadzorne funkcije na tretje osebe (Berwanger & Kullmann, 2008, str. 87).

Težnja po zunanjem izvajanju notranje revizije pa je v podjetjih vseeno naraščala. Posloводство je bilo mnenja, da je stranske dejavnosti podjetja bolje predati na zunanje izvajalce, saj se tako lažje osredotočijo na svoje temeljne dejavnosti in hkrati znižajo še stroške (Berwanger & Kullmann, 2008, str. 87).

Podjetja uporabljajo tri oblike zunanjega izvajanja notranjerevizijskih storitev (Berwanger & Kullmann, 2008, str. 87-88):

1. Zunanje izvajanje posameznih projektov; podjetja na zunanje izvajalce prenesejo posamezne projekte, ki jih ti relativno samostojno revidirajo.
2. Delno zunanje izvajanje storitev; podjetja na zunanje izvajalce prenesejo posamezna področja, pri katerih potrebujejo posebna znanja in izkušnje.

3. Zunanje izvajanje notranje revizije; podjetja prenesejo vse naloge notranje revizije na zunanje izvajalce.

Najpogostejša oblika je delno zunanje izvajanje storitev, vse bolj pa je opazno tudi prizadevanje po zunanjem izvajanju posameznih projektov. Za te dve obliki se po navadi odločajo podjetja, ki že imajo lastno NRS, a zaradi omejenih zmogljivosti potrebujejo pomoč zunanjih strokovnjakov. Za zunanje izvajanje projektov se odločajo podjetja, ki imajo majhne in preobremenjene NRS, medtem ko se za delno zunanje izvajanje po navadi odločajo tisti, ki imajo omejene strokovne zmogljivosti in zato specializirana znanja pridobijo s pomočjo zunanjih izvajalcev. Na podlagi obeh oblik skupnega dela z zunanjimi strokovnjaki lahko podjetja, poleg novih znanj, spoznajo tudi nove metode revidiranja in modernejšo tehnologijo. Za prenos vseh nalog notranje revizije na zunanje izvajalce pa se po navadi odločajo manjša podjetja, ki nimajo lastne NRS in vidijo najpomembnejšo prednost zunanjega izvajanja storitev v nižjih fiksnih stroških poslovanja (Berwanger & Kullmann, 2008, str. 87-88).

Kritiki zunanjega izvajanja notranje revizije so mnenja, da v praksi namesto do znižanja fiksnih stroškov poslovanja pogosteje prihaja do težav v prilagajanju zunanjih strokovnjakov poslovanju in kulturi podjetja (Füss, 2005, 271). Njihovo mnenje je, da je lastna NRS uspešnejša pri obvladovanju tveganj, povečanju učinkovitosti poslovanja in pri ustvarjanju dodane vrednosti v podjetju (Berwanger & Kullmann, 2008, str. 88).

3.1.3 Slovenija

Zunanje izvajanje notranjega revidiranja je v Sloveniji šele v povojih, čeprav je SIR s sprejetjem standardov pri notranjem revidiranju (2002) dal zeleno luč tudi zunanjemu izvajanju notranjega revidiranja (Mars, 2008, str. 59-60).

Po raziskavah kratke telefonske ankete, ki je bila izvedena leta 2007, je od 48 revizijskih družb, ki so registrirane pri SIR, sodelovalo 33 družb. Anketa je pokazala, da 13 ali 39,4 odstotka družb izvaja storitve notranjega revidiranja v državnih institucijah in le 3 ali 9,1 odstotka družb tudi v gospodarskih družbah, ki so se prostovoljno odločile za izvajanje notranje revizije. To pomeni, da 17 ali 51,5 odstotka revizijskih družb ne ponuja notranjih revizijskih storitev (Mars, 2008, str. 61).

Zunanje izvajanje notranjega revidiranja pa bi ravno v majhnih in stroškovno občutljivih slovenskih podjetjih, ki so v začetnih korakih ustanavljanja notranjerevizijske dejavnosti, utegnilo prinesiti katero od naslednjih prednosti.

Perner (2000, str. 53) navaja naslednje prednosti zunanjega izvajanja notranje revizije:

- v manjših podjetjih je stroškovno ugodnejše kot lastna NRS,
- podjetjem je prihranjen obsežen uvajalni čas lastne NRS,
- ustrezna poklicna usposobljenost in bogate izkušnje zunanjih izvajalcev,
- razbremenitev posloводства organizacijskih nalog v zvezi z uvajanjem lastne NRS,

- stalno izobraževanje in seznanjanje z novostmi, za kar poskrbijo zunanji izvajalci,
- zunanji nadzorni organi bolj zaupajo izsledkom zunanjega izvajanja notranjega revidiranja, ker lahko sproti preverjajo neoporečnost zunanjih izvajalcev.

Koletnik (2007, str. 134) k prednostim dodaja še večjo neodvisnost in samostojnost pri delu notranjih revizorjev.

Prav tako bi zunanje izvajanje notranje revizije lahko prineslo koristi tudi večjim slovenskim podjetjem, saj bi lahko zunanje strokovnjake najela kot občasno pomoč lastnim NRS. S tem bi lahko ohranila prednosti, ki jim jih omogoča lastna NRS, hkrati pa pridobila katero od poprej omenjenih prednosti zunanjega izvajanja.

3.1.4 Primerjava izvajalcev notranje revizije

Zunanje izvajanje notranjega revidiranja je razširjeno zlasti v ZDA in Nemčiji, kjer se pojavljajo tudi številne dileme o smiselnosti predaje funkcije, ki ima dostop do najzaupnejših podatkov v podjetju in katere uspešnost je odvisna od poznavanja poslovanja podjetja, v roke tretjim osebam. Kritike se nanašajo predvsem na popolno zunanje izvajanje, medtem ko je delno zunanje izvajanje priporočljivo, saj podjetjem omogoča ohraniti prednosti lastne NRS, hkrati pa pridobiti tudi specializirana znanja zunanjih strokovnjakov. Vsekakor morajo podjetja, ko se odločajo o prepustitvi notranje revizije zunanjim izvajalcem, skrbno pretehtati vse prednosti in slabosti, predvsem pa tveganja, ki jih ta prinaša.

V Sloveniji je zunanje izvajanje notranje revizije na začetku poti. Njegovo rast v prihodnosti še pričakujemo. Imamo namreč veliko majhnih podjetij, v katerih bi bila odločitev za zunanje izvajanje notranje revizije stroškovno ugodnejša. Hkrati pa bi z zunanjim izvajanjem lahko rešili tudi vprašanje pomanjkanja strokovnjakov, ki po mnenju Marsove (2008, str. 3) zavira razvoj notranjega revidiranja v Sloveniji.

3.2 Organiziranost lastne notranjerevizijske službe

Notranja revizija je informacijski servis oziroma podpora poslovodstvu na vseh ravneh poslovnega odločanja, zato je praviloma organizirana kot štabna dejavnost oziroma kot štabna služba vrhovnega poslovodstva, ki ima neposreden vpliv na vsebino in obseg ter na pristojnosti in odgovornosti izvajalcev te dejavnosti (Koletnik, 2007, str. 108).

NRS je lahko v podjetju organizirana centralizirano oziroma decentralizirano. V prvem primeru oblikujemo enovito NRS, ki je pristojna za notranje revidiranje v vseh dejavnostih v enovitem ali povezanem podjetju, v drugem primeru pa gre za več služb, ki so pristojne za posamezne dejavnosti ali organizacijske dele enovitega podjetja (Koletnik, 2007, str. 123).

Za katero obliko organiziranosti se bo podjetje odločilo, je odvisno predvsem od velikosti NRS, krajevne razpršenosti poslovnih enot, razpršenosti poslovanja in izkušenosti zaposlenih v notranji reviziji (Mikuš, 1997, str. 14).

3.2.1 ZDA

V ZDA je imelo do sredine 20. stoletja večina podjetij močno centralizirano organizacijsko strukturo, ki zlasti v velikih podjetjih ni več omogočala uspešnega poslovanja. Poslovodstvo je namreč težko postavljalo zahteve in pravila za vsakega zaposlenega, zato so moč odločanja začeli prepuščati nižjim ravnam (Moeller, 2009, str. 283).

Danes so velika in moderna podjetja v ZDA povečini organizirana decentralizirano, kar vpliva tudi na organiziranost NRS. Močno razpršene poslovne enote namreč potrebujejo decentralizirano NRS, ki omogoča (Moeller, 2009, str. 283-284):

- da lokalna NRS deluje v bližini revidiranih poslovnih enot,
- da NRS na sedežu podjetja prenese manjše odločitve na lokalne NRS in se tako lahko posveti pomembnejšim stvarim,
- večjo motiviranost lokalnih NRS za reševanje težav ter boljše poznavanje poslovanja lokalnih enot,
- da lokalnim NRS ni treba čakati, da NRS, ki deluje na sedežu podjetja, odobri njihovo odločitev,
- da zaposleni v lokalnih poslovnih enotah bolj spoštujejo odločitve, ki jih sprejme lokalna NRS,

medtem ko je za NRS v manjših podjetjih primernejša centralizirana ureditev, ki omogoča (Moeller, 2009, str. 283-284):

- večjo neodvisnost NRS od revidiranih enot ter nižje stroške poslovanja,
- prav tako pa centralizirana NRS omogoča tudi prednosti v velikih podjetjih, zlasti tistih, v katerih so slabše komunikacijske povezave (Moeller, 2009, str. 284-285):
- boljše poznavanje politike podjetja in pomena odločitev, ki je zlasti pri razpršenih decentraliziranih enotah, s slabšimi komunikacijskimi potmi slabše razumljiva,
 - lažje ohranjanje enotnih standardov, postopkov in metod.

Poleg centraliziranih in decentraliziranih NRS obstaja tudi več mešanih oblik, pri katerih podjetja nekatere funkcije notranje revizije centralizirajo, druge pa decentralizirajo. Optimalna pot za organiziranje NRS namreč ne obstaja, saj je ta odvisna od velikosti podjetja, razpršenosti poslovnih enot, narave notranjih kontrol v podjetju ter ciljev notranje revizije in stroškov, ki jih ta povzroča (Moeller, 2009, str. 283-284). Bistvenega pomena je le, da struktura NRS omogoča notranjim revizorjem uspešno in učinkovito delovanje ter doseganje ciljev, ki so določeni v ustanovni listini.

3.2.2 Nemčija

V Nemčiji obstaja nemalo polemik glede načina organiziranosti lastne NRS. Strokovnjaki pravijo, da naj bi organizacijski način NRS sledil načinu organizacije podjetja. Tako naj bi centralizirano urejena podjetja imela centralizirane NRS, decentralizirano urejena podjetja pa decentralizirane NRS. Ker pa organiziranost podjetja ni edini dejavnik, ki vpliva na organizacijo NRS, to splošno pravilo ne velja vedno.

Poleg organizacijske strukture podjetja namreč na organiziranost NRS vplivata tudi velikost podjetja in njegova dejavnost. Centralizirane NRS so značilne predvsem v družbah, ki močno vplivajo na podrejena podjetja, da bi izkoriščala sinergijske učinke. Decentralizirane NRS pa so pogostejše v podjetjih, ki imajo močno razpršene poslovne enote (Lindner & Dumstorf, 2004, str. 17-18).

Podjetja morajo pri odločitvi o organiziranosti lastne NRS preučiti prednosti in slabosti, ki ju prinašata obe obliki organiziranosti, predvsem pa upoštevati cilje, ki jih poslovodstvo želi doseči s pomočjo notranje revizije.

Prednosti, ki jih prinaša centralizirana NRS (Berwanger & Kullmann, 2008, str. 86-87):

- večja neodvisnost od revidiranih enot,
- manjši stroški poslovanja,
- boljše koordinacijske zmogljivosti in s tem manj možnosti podvajanja nalog,
- več specializiranih strokovnjakov kot v majhnih decentraliziranih službah.

Prednosti, ki jih prinaša decentralizirana NRS (Berwanger & Kullmann, 2008, str. 86-87):

- bližina revidiranih enot in s tem boljše poznavanje njihovega poslovanja,
- boljša informiranost o tveganjih, s katerimi se srečujejo revidirane enote.

3.2.3 Slovenija

V Sloveniji vprašanje centralizacije oziroma decentralizacije NRS ni tako pereče kot v ZDA in Nemčiji. Razlog za to je predvsem malo velikih podjetij, v katerih bi bila decentralizacija NRS smiselna. Naša največja podjetja so namreč v svetovnem merilu še vedno zelo majhna, krajevna razpršenost poslovnih enot pa tudi ni tako velika, da jih ne bi mogla obvladovati centralizirana NRS. Ta poleg prednosti centraliziranih NRS (večja neodvisnost notranjih revizorjev, manjši stroški poslovanja, dobre koordinacijske zmogljivosti, dobro poznavanje politike podjetja in pomena odločitev) podjetjem omogoča tudi prednosti, ki so značilne za decentralizirano NRS v velikih podjetjih (bližina revidiranih enot in dobro poznavanje poslovanja).

3.2.4 Primerjava organiziranosti lastne notranjerevizijske službe

Dilema pri izbiri oblike organiziranosti NRS se torej pojavlja predvsem v ZDA in Nemčiji, kjer poslujejo velike mednarodne družbe in podjetja z veliko zaposlenimi, s krajevno razpršenimi poslovnimi enotami in s pestro organizacijsko strukturo. Ko se odločajo o obliki organiziranja NRS, morajo skrbno analizirati vse prednosti in slabosti, ki jih podjetju prinašata oba načina. Pri tem velja, da prednost ene oblike po navadi pomeni kritiko druge, od značilnosti poslovanja podjetja pa je odvisno, katere prednosti bodo zanj pomembnejše. Odločilna je namreč izbira med večjo neodvisnostjo in bližino revidiranih enot. Manjšim podjetjem je večinoma pomembnejša neodvisnost NRS, medtem ko je velikim družbam z razpršenimi poslovnimi enotami pomembnejša bližina NRS revidiranim enotam.

V Sloveniji pa se, kot sem že omenila, podjetja odločajo predvsem za centralizirane NRS, kajti značilnosti njihovega poslovanja še ne zahtevajo decentraliziranih enot, zato bi njihova uvedba večini slovenskih podjetij prinesla le nepotrebne stroške.

3.3 Odgovornost notranjih revizorjev

Notranja revizija je nastala kot posledica pomoči, ki jo je potrebovalo poslovodstvo pri upravljanju podjetij, zato so notranji revizorji pri svojem delovanju odgovorni predvsem poslovodstvu, ki ga oskrbujejo z informacijami, s predlogi in z nasveti ter mu tako pomagajo pri vodenju podjetij.

Zaradi vse večje potrebe po nadzoru poslovanja pa je notranji revizor vse bolj odgovoren tudi revizijskim komisijam, na katere nadzorni svet ali upravni odbor preneseta nadzorne naloge. Pri tem je treba poudariti, da se zaradi delovanja revizijske komisije ne zmanjšuje odgovornost poslovodstva in nadzornega sveta (Duhovnik, 2009, str. 26).

3.3.1 ZDA

ZDA spadajo v angloameriško poslovno okolje, za katerega je značilno enotirno upravljanje podjetij ali anglo-ameriški upravljalni sistem. Značilnost tega sistema je, da ne pozna nadzornega sveta, zato je bil pred ustanavljanjem revizijskih komisij notranji revizor pri svojem delovanju odgovoren le upravnemu odboru. Ta je imel v rokah tako upravljanje kot tudi nadzor poslovanja podjetij, kar je vodilo do vse pogostejših gospodarskih prevar in razloga za zgodnje ustanavljanje revizijskih komisij.

Prve revizijske komisije so v ZDA nastale leta 1940, po računovodskemu škandalu v družbi McKesson & Robbins, na pobudo SEC in NYSE. Leta 1967 pa je tudi ameriški Inštitut zunanjih revizorjev predlagal, da bi imele vse družbe, ki kotirajo na borzi, revizijske komisije sestavljene iz neizvršilnih članov (Braiotta, 2004, str. 437-438). Deset let pozneje, leta 1977 je NYSE sprejela zahtevo, da mora vsaka družba, ki kotira na borzi, ustanoviti revizijsko komisijo najpozneje do 30. junija 1978 (Sawyer, 2005, str. 1324).

Ustanovitev revizijske komisije za podjetja, ki kotirajo na borzi, določa tudi Sarbanes-Oxleyjev zakon (v nadaljevanju SOX), ki je bil sprejet leta 2002. Zakon določa, da morajo biti člani revizijskih komisij neodvisni, vsaj eden izmed njih pa mora biti strokovnjak s finančnega področja (Sawyer, 2005, str. 1325-1326)

Po sprejetju SOX je bilo vse več pozornosti namenjene tudi odnosu revizijskih komisij do notranjega revidiranja. Notranji revizorji so začeli o svojem delovanju poročati neposredno revizijskim komisijam, kar je povečalo njihovo neodvisnost (Moeller, 2009, str. 531).

Notranji revizorji so torej pri svojem delovanju odgovorni upravnemu oboru, ki mu z notranjerevizijskimi storitvami pomagajo pri vodenju podjetij, in revizijski komisiji, za katero se v ZDA vse pogosteje odločajo tudi podjetja, ki jim zakon ne predpisuje njihove ustanovitve.

3.3.2 Nemčija

Za nemške gospodarske družbe je značilno dvotirno upravljanje ali kontinentalni model upravljanja družb, ki ga Rozman (1998, str. 30) imenuje tudi nemški sistem upravljanja družb. Sestavljen je iz uprave, ki vodi in zastopa družbo, ter nadzornega sveta, ki nadzoruje delo uprave in poslovanje družbe. Pri tem mu, če to določa zakon oziroma če se družba sama odloči, pomaga revizijska komisija, na katero nadzorni svet prenese posamezne naloge.

Ustanovitev revizijske komisije za družbe, ki kotirajo na borzi, določa Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG), ki je bil objavljen 21. maja 2008, veljati pa je začel 4. julija 2008 (Lück, 2009, str. 93).

Pred sprejetjem tega zakona ustanovitev revizijske komisije ni bila obvezna, priporočala pa sta jo Nemški kodeks upravljanja družb (nem. *Deutsche Corporate Governance Kodex*, DCGK) in Nemški zakon o borzi (nem. *Aktienrecht*, AktG)(Müller, 2008, str. 47). Revizijske komisije kljub priporočilom niso dobile takšnega pomena kot v ZDA, zato so notranji revizorji veljali predvsem za nadzorni inštrument uprave in nadzornega sveta (Knapp, 2005, str. 55).

V zadnjem času je tudi v Nemčiji opaziti več sodelovanja med notranjimi revizorji in revizijskimi komisijami, ki nadzorujejo njihovo delo in povečujejo njihovo neodvisnost (Heerlein, 2009, str. 69). Notranji revizorji so torej pri svojem delovanju vse pogosteje odgovorni, ob upravi in nadzornemu svetu, tudi revizijskim komisijam.

3.3.3 Slovenija

Za Slovenijo je, tako kot za Nemčijo, značilno dvotirno upravljanje podjetij ali kontinentalni model, ki ga sestavljata uprava in nadzorni svet, ZGD-1 pa omogoča tudi enotirni sistem upravljanja.

Nadzorni sveti, ki delujejo v subjektih javnega interesa, morajo po Zakonu o spremembah in dopolnitvah Zakona o gospodarskih družbah, ki je začel veljati 23. julija 2008, imenovati revizijsko komisijo, ki je nadzornemu svetu v pomoč pri izvajanju določenih nalog nadziranja in spremljanja poslovanja podjetij.

Slovenska zakonodaja pred sprejetjem tega zakona ni določala ustanovitve revizijskih komisij, zato so se le redki nadzorni sveti odločali za to prostovoljno. Slovenske družbe so namreč v svetovnem okviru sorazmerno majhne, zato je bila ustanovitev revizijskih komisij zanje razmeroma draga (Duhovnik, 2009, str. 22).

Notranji revizorji so torej v večini slovenskih podjetij še vedno odgovorni le upravi in nadzornemu svetu, v podjetjih, ki kotirajo na borzi, pa so odgovorni tudi revizijskim komisijam.

3.3.4 Primerjava odgovornosti notranjih revizorjev

Glavna razlika med odgovornostjo notranjih revizorjev v ZDA, Nemčiji in Sloveniji izvira iz sistema upravljanja podjetij. V Nemčiji in Sloveniji (v družbah z dvotirnim sistemom upravljanja) so pri svojem delovanju odgovorni upravi in nadzornemu svetu ter ponekod tudi revizijskim komisijam. V ZDA in Sloveniji (v družbah z enotirnim sistemom upravljanja) pa podjetja nimajo nadzornega sveta, zato nekatere njegove naloge opravlja revizijska komisija, ki ji je notranji revizor, poleg uprave, še odgovoren.

Revizijske komisije so torej posebej značilne za podjetja v ZDA, kjer je večja pozornost namenjena tudi njihovem odnosu do notranjih revizorjev, medtem ko se nemška in slovenska podjetja, razen tistih, ki jim to določa zakon, zanje redkeje odločajo. Odgovornost notranjih revizorjev v Nemčiji in Sloveniji je torej v večini podjetij še vedno posvečena upravi in nadzornemu svetu.

4 CERTIFICIRANJE NOTRANJIH REVIZORJEV

Certificiranje je strokovni postopek, pri katerem certifikacijski organ preverja strokovno usposobljenost posameznika po vnaprej določenem učnem načrtu. Če je strokovna usposobljenost posameznika za opravljanje določenega poklica ustrezna, certifikacijski organ izda pisno zagotovilo - certifikat, s katerim posameznik dokazuje strokovno usposobljenost za opravljanje določenega poklica (Certificiranje, 2009).

Notranji revizor mora za pridobitev certifikata opraviti izpit, h kateremu lahko pristopi, če izpolnjuje pogoje, ki jih določa Inštitut za notranjo revizijo. Ta namreč velja za certifikacijski organ, ki notranjemu revizorju po uspešno opravljenem izpitu podeli naziv, s katerim revizor dokazuje svojo strokovno usposobljenost za opravljanje poklica.

Strokovno usposobljenost notranjih revizorjev zahtevajo standardi notranjega revidiranja, ki določajo, da sme revidiranje izvajati oseba, ki je strokovno usposobljena in obvlada poklicne veščine. To pomeni, da je za notranje revizorje obvezno razumevanje in obvladanje tako načel, standardov in drugih pravil notranjega revidiranja kakor tudi računovodskih načel, standardov in drugih pravil, ki jih morajo upoštevati izvajalci revidiranih dejavnosti v organizaciji. Teoretično znanje mora notranji revizor nenehno izpopolnjevati v skladu z razvojem stroke ter ga znati uporabljati tudi v konkretnih razmerah in pri konkretnih nalogah (Standardi notranjega revidiranja, 2003, str. 6).

4.1 ZDA

Od leta 1974 IIA podeljuje naziv Certified Internal Auditor (CIA), ki velja za edini svetovno priznani naziv. Do zdaj je izpit za naziv CIA uspešno opravilo 76.000 notranjih revizorjev po vsem svetu (The Institute of Internal Auditors).

Pogoji za pridobitev naziva so (The Institute of Internal Auditors):

- visokošolska izobrazba in najmanj dve leti delovnih izkušenj v notranji reviziji oziroma v kakšni drugi revizijski disciplini,
- kandidat mora biti visoko moralen in strokoven ter mora spoštovati kodeks poklicne etike notranjega revizorja,
- kandidat mora uspešno izdelati vse štiri dele izpita za naziv CIA.

Izpit za naziv CIA sestavljajo naslednji štirje deli (The Institute of Internal Auditors):

1. Vloga notranje revizije pri upravljanju, tveganjih in kontrolah
2. Izvajanje nalog notranje revizije
3. Analiza poslovanja in informacijska tehnologija
4. Poslovanje

Posamezne dele lahko kandidat opravlja v različnih časovnih obdobjih, vendar ne sme vmes preteči več kot dve leti. Rezultati posameznih delov so med seboj neodvisni, zato kandidat uspešno opravi izpit, ko pri vsakem delu doseže več kot 75 odstotkov. Če kandidat katerega od delov ne opravi, ga lahko ponovno opravlja čez 90 dni (The Institute of Internal Auditors).

Za ohranjanje naziva CIA se morajo notranji revizorji nenehno strokovno izpopolnjevati. Vsako leto, z obiskom predavanj po zahtevah IIA, opravijo določeno število ur izobraževanja (CPE ur). Število predpisanih ur CPE je odvisno od statusa, ki ga ima notranji revizor. Delujoči notranji revizorji morajo v dveh letih opraviti 80 CPE ur, medtem ko nedelujoči le 40 (The Institute of Internal Auditors).

4.2 Nemčija

DIIR od leta 1998 omogoča pridobitev naziva CIA. Izpit za naziv CIA poteka tudi v nemškem jeziku in ga je do zdaj uspešno opravilo 1301 notranji revizor (Deutsches Institut für Interne Revision).

Pogoji za pridobitev naziva so (Deutsches Institut für Interne Revision):

1. možnost:

- visokošolska izobrazba in najmanj dve leti delovnih izkušenj v notranji reviziji oziroma v kakšni drugi revizijski disciplini,

2. možnost:

- po končani srednji šoli in uspešno opravljenem zaključnem izpitu mora kandidat nadaljevati tri- oziroma do triinpolletno državno priznano izobraževanje na revizijsko povezanem področju in na koncu uspešno opraviti zaključni izpit,

ali

- po končani gimnaziji in uspešno opravljeni maturi mora kandidat nadaljevati dve- oziroma triletno državno priznano izobraževanje na revizijsko povezanem področju in na koncu uspešno opraviti zaključni izpit,
- nato mora pridobiti najmanj tri leta delovnih izkušenj v notranji reviziji oziroma v kakšni drugi revizijski disciplini ter nadaljevati dve- do triletno izobraževanje na višji šoli, po zaključku te pa mora pridobiti še dve leti delovnih izkušenj v notranji reviziji oziroma v kakšni drugi revizijski disciplini.

Poleg tega mora kandidat:

- biti visoko moralen ter strokoven,
- spoštovati kodeks poklicne etike notranjega revizorja,
- uspešno izdelati vse štiri dele izpita za naziv CIA.

Izpit za naziv CIA je sestavljen iz enakih delov kot v ZDA (Deutsches Institut für Interne Revision):

1. Naloge notranje revizije ter vloga notranje revizije pri upravljanju, tveganjih in kontroli
2. Izvajanje notranjega revidiranja
3. Analiza poslovanja in informacijska tehnologija
4. Poslovanje

Poleg enake sestave izpita so enaka tudi merila za uspešno opravljen izpit in zahteve po poznejšem dodatnem izobraževanju za ohranjanje naziva CIA, ki sem jih opisala že poprej. Certificiranje za naziv CIA je DIIR torej v celoti prevzel od IIA.

Naziv CIA velja za edini uradno priznani naziv notranjih revizorjev v Nemčiji. Pred certificiranjem za naziv CIA namreč niso imeli uradno priznanih nazivov za notranje revizorje, kar je bil eden izmed razlogov za slabšo uveljavljenost notranje revizije. Z

začetkom certificiranja v letu 1998 sta se začela profesionalizacija notranjerevizijske stroke in naraščanje njenega ugleda (Hofmann, 2005, str. 182).

4.3 Slovenija

V Sloveniji SIR od leta 1998 omogoča ljudem, ki izpolnjujejo naslednje pogoje, pridobitev strokovnega naziva preizkušeni notranji revizor (Pravilnik o pridobitvi potrdila o strokovnem nazivu preizkušeni notranji revizor, 2002):

- visokošolska izobrazba in najmanj dve leti delovnih izkušenj v reviziji ali notranji reviziji,
- kandidati morajo obvladati slovenski jezik in ne smejo biti obsojeni na kaznivo dejanje.

Izpit za pridobitev naziva preizkušeni notranji revizor je sestavljen iz dveh delov (Poročilo o delovanju notranjih revizorjev v letu 2008):

1. Splošni del (revizija, računovodstvo, poslovne finance, gospodarsko in davčno pravo, kvantitativne metode, poslovno komuniciranje).
2. Posebni del (revizija, računovodstvo, davki, poslovne finance).

Po uspešno opravljenih izpitih morajo kandidati izdelati in zagovarjati še zaključno delo.

10.11.2009 je imelo v Sloveniji potrdilo o pridobitvi strokovnega naziva 158 preizkušenih notranjih revizorjev, v registru pa je bilo na isti dan vpisanih 92 preizkušenih notranjih revizorjev. Inštitut namreč vsake dva meseca v reviji Revizor objavlja seznam ljudi, ki so do zdaj pridobili strokovni naziv preizkušeni notranji revizor in opravili dodatnih 60 ur strokovnega izobraževanja v zadnjih dveh letih po pravilih inštituta (Poročilo o delovanju notranjih revizorjev v letu 2008).

V Sloveniji lahko kandidati prav tako opravijo izpit za naziv CIA. Preizkušeni notranji revizorji, lahko od leta 2007 odkar pri nas deluje IIA - Slovenski Inštitut, naziv CIA pridobijo že, če opravijo poseben izpit, pri katerem se preveri njihovo znanje le iz prvih treh (poprej opisanih) sklopov, ki se nanašajo neposredno na notranje revidiranje (Poročilo o delovanju notranjih revizorjev v letu 2008).

4.4 Primerjava certificiranja notranjih revizorjev

ZDA imajo na področju certificiranja notranjih revizorjev najpomembnejšo vlogo. IIA je namreč z nazivom CIA ustvaril enoten naziv za notranje revizorje po vsem svetu. Certificiranje danes poteka že v 165 državah sveta, med drugimi tudi v Nemčiji in Sloveniji. V Nemčiji velja za edini uradno priznani naziv na področju notranje revizije, medtem ko notranjim revizorjem v Sloveniji SIR, poleg naziva CIA, omogoča tudi pridobitev naziva preizkušeni notranji revizor. Certificiranje za naziv CIA poteka po določilih IIA, zato je postopek v obravnavanih država zelo podoben. Razlike so opazne le pri pogojih za pristop k izpitu v Nemčiji, kjer dopuščajo tudi višješolsko izobrazbo, medtem ko je v ZDA in Sloveniji visokošolska izobrazba pogoj za pridobitev naziva, in pri sestavi izpita za naziv CIA v

Sloveniji, kjer lahko preizkušeni notranji revizorji opravljajo preizkus le iz prvih treh sklopov, ki se nanašajo neposredno na notranjo revizijo.

Zahteva SIR je sicer bila najprej, da se naziv CIA samodejno prizna vsem, ki imajo naziv preizkušeni notranji revizor, a IIA v to ni privolil (Poročilo o delovanju notranjih revizorjev v letu 2008), čeprav je SIR v letu 2007 začel prenavo predmeta notranje revidiranja iz posebnega dela izpita za naziv preizkušeni notranji revizor, da bi ga približal vsebini izobraževanja CIA. Predmet notranje revidiranja je bil tako dopolnjen z delovanjem notranjerevizijske službe, poglobljenim razumevanjem temeljnih področij notranjega revidiranja (tveganj, notranjih kontrol in upravljanja), s podrobnejšimi napotki za izvedbo notranjerevizijskega posla in uporabo informacijske tehnologije pri notranjem revidiranju (Poročilo o delovanju notranjih revizorjev v letu 2007). Za tako prenovljen predmet lahko rečemo, da v celoti pokriva vse tri dele, ki jih morajo po zahtevi IIA preizkušeni notranji revizorji v Sloveniji opravljati ponovno, če želijo pridobiti naziv CIA, zato menim, da bi IIA lahko ugodil zahtevi SIR o samodejnem priznanju naziva.

5 PRAVILA NOTRANJEGA REVIDIRANJA

Urejenost pravil in strokovnih podlag ter načel je ključnega pomena za izvajanje storitev notranje revizije. Razlagajo namreč njene značilnosti in dajejo navodila za njeno izvajanje. Povečujejo pa tudi zaupanje v stroko in njeno razumevanje v javnosti.

5.1 ZDA

ZDA imajo najdaljšo tradicijo in najvplivnejšo vlogo pri razvijanju strokovnih in poklicnoetičnih pravil. IIA je, od svoje ustanovitve naprej, postavljala smernice in sprejemal temeljna pravila za delovanje notranjih revizorjev.

Prva pravila o odgovornosti notranjih revizorjev (angl. *Statement of Responsibilities of Internal Auditing*) je IIA izdal že leta 1947. Pozneje so bila zaradi razvoja notranje revizije kar petkrat spremenjena (Sawyer, 2005, str. 12).

IIA je leta 1986 sprejel tudi prvi Kodeks poklicne etike za notranje revizorje, ki je v začetku veljal samo za člane inštituta. Tisti notranji revizorji, ki so po letu 1974 pridobili naziv CIA in niso bili člani inštituta, so imeli svoj kodeks etike. Te razlike pa so odpravili leta 1988, ko so sprejeli nov, poenoten Kodeks poklicne etike, ki je bil deljen na tri večje dele (Sawyer, 2005, str. 14):

- uvod
- temeljna načela
- kodeks vedenja: neodvisnost, objektivnost, zaupnost, profesionalnost in strokovnost.

Leta 1978 je IIA izdelal in sprejel tudi prve standarde notranjega revidiranja, ki so bili razvrščeni na naslednjih pet področij (Brink & Witt, 1982, str. 21):

- neodvisnost notranjih revizorjev,
- poklicna strokovnost,
- delovno področje,
- opravljanje revizijskega dela,
- poslovanje v notranjerevizijski službi.

Leta 2002 so posodobili tako Standarde strokovnega ravnanja pri notranjemu revidiranju kot tudi Kodeks poklicne etike. To so zahtevale predvsem spremembe, ki so bile posledica novih poslovnih razmer, v katerih je notranja revizija pridobivala vedno večjo vlogo in pomen, kar je povzročilo potrebo po novih okvirih strokovnega ravnanja.

Prenovljeni Standardi notranjega revidiranja vključujejo (Koletnik, 2007, str. 89-90):

- a) Splošna pravila o notranjem revidiranju:
 - standardi značilnosti (obravnavajo lastnosti organizacij in posameznikov, ki opravljajo notranje revidiranje),
 - standardi delovanja (opisujejo notranje revidiranje in dajejo kakovostna sodila, po katerih ga je mogoče presojati),
- b) Uporaba splošnih pravil o notranjem revidiranju:
 - Standardi izvedbe (nadgrajujejo standarde značilnosti in standarde delovanja in so vzpostavljeni za dajanje zagotovil in svetovanja),
- c) Pojmovnik, ki razlaga značilne strokovne izraze.

Njihov namen je predvsem (Standardi notranjega revidiranja, 2003, str. 2-3):

- opredeliti temeljna načela, ki predstavljajo ravnanje pri notranjem revidiranju,
- ustvariti podlago za izvajanje širokega razpona notranjerevizijskega delovanja,
- pripraviti podlago za ovrednotenje notranjerevizijskih dosežkov,
- pospeševati in izboljševati postopke in delovanje organizacije.

Prenovljen Kodeks etike notranjih revizorjev vključuje (The Institute of Internal Auditors):

- uvod,
- temeljna načela,
- pravila ravnanja: poštenost, objektivnost, zaupnost, strokovnost.

V uvodu Kodeksa poklicne etike je predstavljen njegov namen, ki je podpirati etično kulturo v notranji reviziji in povečati zaupanje v delovanje notranjerevizijske stroke. V drugem delu so predstavljena temeljna načela, ki jih morajo notranji revizorji spoštovati pri svojem delu. Tretji del pa vsebuje pravila ravnanja, ki opisujejo zaželene norme obnašanja notranjih revizorjev (The Institute of Internal Auditors).

5.2 Nemčija

DIIR je prva načela pri notranjem revidiranju izdal že ob svoji ustanovitvi leta 1958, ki so bila pozneje večkrat spremenjena. Načela so bila leta 1991 razdeljena na šest področij (Lück, 2009, str. 20):

- vloga notranje revizije,
- vključevanje notranje revizije v organizacijo,
- naloge notranje revizije,
- organiziranost notranjerevizijske službe,
- način delovanja notranje revizije,
- strokovnost in osebnost notranjih revizorjev.

Leta 1998 je DIIR v celoti prevedel in prevzel standarde strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju in kodeks poklicne etike notranjih revizorjev, ki jih je izdal IIA. Pri svojem delu se notranji revizorji zgledujejo po štirih standardih, ki jih je izdelal DIIR (Deutsches Institut für Interne Revision):

- IIR Revisionsstandard Nr. 1: Zusammenarbeit von Interner Revision und Abschlussprüfer; 1. notranjerevizijski standard ureja sodelovanje med notranjim in zunanjim revizorjem, obseg in zahteve sodelovanja ter njegovo krepitev.
- IIR Revisionsstandard Nr. 2: Prüfung des Risikomanagements durch die Interne Revision; 2. notranjerevizijski standard ureja vlogo notranje revizije pri upravljanju s tveganji, pregled sistema in oceno analize tveganj.
- IIR Revisionsstandard Nr. 3: Qualitätsmanagement in der Internen Revision; 3. notranjerevizijski standard ureja upravljanje kakovosti znotraj notranjerevizijske službe.
- IIR Revisionsstandard Nr. 4: Prüfung von Projekten; 4. notranjerevizijski standard ureja revidiranje projektov.

5.3 Slovenija

V Sloveniji prav tako uporabljamo standarde strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju, ki jih je leta 2002 sprejel IIA. Časovno veljajo od dneva izdaje, ne glede na to, da jih je SIR v slovenščino prevedel šele leta 2003 (Vežjak, 2007, str. 67). Standardi strokovnega ravnanja so neposredno prevzeti, zato sta njihova vsebina in namen enaka že predstavljenim standardom.

Poleg prevzetih standardov pa notranji revizorji v Sloveniji sledijo tudi Kodeksu notranjerevizijskih načel in Kodeksu poklicne etike, ki ju je izdal SIR.

Kodeks notranjerevizijskih načel pomeni notranjim revizorjem izhodiščna pravila za pravilno, odgovorno in učinkovito delo. Strokovni svet SIR jih je sprejel leta 1998, dopolnil pa leta 2004, ko so nova strokovna in poklicno-etična pravila IIA narekovala prenovu pravil o notranjem revidiranju. Osnovna vodila notranjim revizorjem so v Kodeksu notranjerevizijskih načel razdeljena v štiri sklope (Kodeks notranjerevizijskih načel, 2004, str. 1-5):

- temeljna načela,
- načela o strokovnosti in neodvisnosti,
- načela o organiziranosti notranjerevizijske dejavnosti,
- načela o metodiki dela.

Kodeks poklicne etike notranjega revizorja pa je zapis pravil, po katerih se mora notranji revizor ravnati pri opravljanju notranjerevizijskih nalog. Kodeks opredeljuje temeljna načela obnašanja vsakogar, ki opravlja notranjerevizijske naloge in je član SIR. Sprejel ga je prav tako strokovni svet SIR leta 1998, dopolnil pa leta 2004. Vsebina Kodeksa poklicne etike obsega (Kodeks poklicne etike, 2004):

- namen kodeksa,
- temeljna načela poklicne etike,
- načela obnašanja: strokovnost in odgovornost, molčečnost, neoporečnost, neodvisnost in prizadevnost, vestnost pri poročanju,
- sprejetje in uporabo kodeksa.

5.4 Primerjava pravil notranjega revidiranja

ZDA imajo pri postavljanju pravil notranjega revidiranja najpomembnejšo vlogo. Standardi, ki jih je izdal IIA, so namreč najpomembnejše strokovno vodilo notranjim revizorjem pri njihovem delovanju. Veljajo za mednarodne standarde, ki jih prevaja in uporablja mnogo držav. To pa je po mojem mnenju tudi glavni izvor moči IIA, kajti tisti, ki izdelujejo in sprejemajo pravila, imajo nedvomno največjo moč vplivanja na sedanji potek dogodkov kot tudi na nadaljnji razvoj stroke.

S tega vidika se mi zdi zanimivo predvsem to, da Nemčija kot gospodarsko razvita država nima razvitih svojih standardov in jih prevzema od ZDA. Velja namreč, da standarde notranjega revidiranja IIA sprejemajo kot svoje predvsem države, ki so to stroko šele začele organizirati in razvijati (Tušek, 2001, str. 41). Tega pa ne moremo trditi za Nemčijo, saj se je tam organizirano delovanje notranje revizije začelo že leta 1958. Morda pa je prav to spodbudilo DIIR, da je v zadnjem desetletju zopet začel izdajati svoje standarde za posamezna področja.

V Sloveniji je strokovna podlaga za notranje revidiranje kljub poznemu začetku njenega organiziranega delovanja dobro urejena. Poleg od IIA prevzetih standardov imamo tudi svoj Kodeks notranjerevizijskih načel in Kodeks poklicne etike, ki se razlikuje od kodeksa, ki ga uporabljajo notranji revizorji v ZDA in Nemčiji. Vloga, namen in sestava obeh kodeksov je sicer enaka, nekoliko se razlikujeta le po vsebini, ki je v slovenskem kodeksu obsežnejša in podrobnejša. Opaziti je zlasti poudarek na medsebojnem odnosu notranjih revizorjev in na prenašanju znanja na mlajše kolege, česar v Kodeksu IIA ne zasledimo. Prav tako v njem nista posebej omenjeni odgovornost predstojnika notranjerevizijske dejavnosti za njeno delovanje in odgovornost notranjega revizorja, da se zavzema za organizacijske rešitve, ki

spoštujejo njegovo neodvisnost. Kljub majhnim razlikam med obema kodeksoma menim, da določila obeh vnašajo v poklic notranjega revizorja vrednote, ki bodo v prihodnjem poslovanju podjetij vse pomembnejše.

SKLEP

Namen mojega diplomskega dela je bil predstaviti notranje revidiranje in opredeliti podobnosti in razlike med ZDA, Nemčijo in Slovenijo. V tem poglavju bom na kratko povzela bistvene ugotovitve diplomskega dela.

V prvem poglavju sem primerjala opredelitev notranje revizije in ugotovila, da se njena vloga in pomen v obravnavanih državah ne razlikujeta. Avtorji so si pri opisovanju njenih značilnosti enotni, saj pri tem izhajajo iz skupne opredelitve, ki jo je podal IIA.

V nasprotju z opredelitvijo notranje revizije pa je bil njen razvoj v obravnavanih državah veliko bolj različen. Notranja revizija se je namreč zelo zgodaj uveljavila v ZDA in kmalu zatem tudi v Nemčiji, medtem ko je v Sloveniji njen razvoj zatirala družbenopolitična ureditev. Kljub temu pa je SIR v zelo kratkem času uspelo postaviti temelje notranji reviziji, ki so jih ZDA in Nemčija gradile nekaj desetletij.

Pri obravnavanju organizacijskega vidika notranje revizije sem ugotovila, da standardi ne vsebujejo določb o organiziranosti notranje revizije, zato podjetja v ZDA, Nemčiji in Sloveniji upoštevajo le načelo neodvisnosti, kar pomeni, da notranja revizija ne sme biti organizacijsko vključena v kakšno drugo službo. Razlike pri organiziranju notranje revizije torej izvirajo iz značilnosti poslovanja podjetij, njihove velikosti, razpršenosti poslovnih enot ter poslovne strategije in načina upravljanja podjetij.

V ZDA, Nemčiji in Sloveniji lahko notranji revizorji pridobijo svetovno priznani naziv CIA, ki sta ga Nemčija in Slovenija v celoti prevzeli od ZDA. Za pridobitev naziva morajo notranji revizorji izpolnjevati zahteve IIA. Medtem ko naziv CIA velja za edini uradno priznani naziv v Nemčiji, v Sloveniji SIR podeljuje tudi naziv preizkušeni notranji revizor.

Pri postavljanju pravil notranjega revidiranja imajo ZDA zagotovo najpomembnejšo vlogo. IIA je namreč izdelal Standarde strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju, ki sta jih v celoti prevzeli Nemčija in Slovenija. Nemčija je od ZDA v celoti prevzela tudi Kodeks poklicne etike, medtem ko je Slovenija izdelala tako svoj Kodeks poklicne etike kot tudi Kodeks notranjerevizijskih načel.

Sklenemo lahko, da tako Nemčija kot Slovenija pri ureditvi notranje revizije sledita ZDA, ki imajo najpomembnejšo vlogo na področju notranjega revidiranja. IIA je namreč od svoje ustanovitve naprej pa vse do danes postavljala smernice in vodila notranjerevizijski stroki, tem je skozi zgodovino uspešneje sledila Nemčija, v zadnjem desetletju pa pri ureditvi notranjega

revidiranja tudi Slovenija ne zaostaja več. V zelo kratkem času je SIR namreč uspelo postaviti temelje notranjerevizijski stroki, ki so primerljivi temeljem ureditve v ZDA in Nemčiji.

LITERATURA IN VIRI

1. Berwanger, J. & Kullmann (2008). *Interne Revision*. Wiesbaden: GWV Fachverlage GmbH.
2. Bragg, S. (2007). *The new CFO financial leadership manual*. (2th ed.) USA: John Wiley & Sons Publication.
3. Braiotta, L. (2004). *The audit committee handbook*. (4th ed.) New Jersey: John Wiley & Sons Publication.
4. Brink, Z.B. & Witt, H. (1982). *Modern Internal Auditing: Appraising Operations and Controls*. (4th ed.) New York: A Rolland Press Publication.
5. *Certificiranje*. Najdeno 20. oktobra 2009 na spletnem naslovu http://www.nrpslo.org/npk/kako_do_npk/preverjanje_in_potrjevanje_znanja/zakaj_certificiranje.aspx
6. *Deutsches Institut für Interne Revision*. Najdeno 22. septembra na spletnem naslovu <http://www.diir.de/>
7. Duhovnik M. (2009). Ustanovitev in delovanje revizijske komisije. *Revizor*, 1, str. 21-57.
8. Füss, R. (2005). *Die interne Revision: Bestandsaufnahme und Entwicklungsperspektiven*. Berlin: Erich Schmidt Verlag GmbH & Co.
9. Heerlein, A. (2009). *Einflussfaktoren auf die Kapazität der internen Revision*. Wiesbaden: GWV Fachverlage GmbH.
10. Hofmann, R. (2005). *Prüfungs – Handbuch*. Berlin: Erich Schmidt Verlag GmbH & Co.
11. IIA position paper on resourcing alternatives for internal audit function. (2005). The Institute of Internal Auditors. Najdeno 10. novembra 2009 na spletnem naslovu www.theiia.org/download.cfm?file=82544
12. *The Institute of Internal auditors*. Najdeno 22. septembra na spletnem naslovu <http://www.theiia.org/>
13. Jagrič, M. (2005). *Notranjerevizijski proces*. Študijsko gradivo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
14. Knapp, E. (2005). *Interne Revision und Corporate Governanace*. Berlin: Erich Schmidt Verlag GmbH & Co.
15. *Kodeks notranjerevizijskih načel*. (2004). Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo. Najdeno 10. septembra na spletnem naslovu http://www.si-revizija.si/notranji_revizorji/pravila_stroke.php
16. *Kodeks poklicne etike notranjih revizorjev*. (2004). Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo. Najdeno 10. septembra na spletnem naslovu http://www.si-revizija.si/notranji_revizorji/pravila_stroke.php
17. Koletnik, F. (2007). *Notranje revidiranje*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
18. Kusel, J. (1996). *What Audit Directors Disclose about Outsourcing*. Institute of Internal Auditors. Philadelphia: Altamonte Springs.
19. Linder, M. & Dumstorf, M. (2004). Aktuelle Fragen der Internen Revision. Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis (str. 15-24). Berlin: Verlag Neue Wirtschafts-Briefe.

20. Lück, W. (2009). *Anforderungen an die Interne Revision: Grundsätze, Methoden, Perspektiven*. Berlin: Deutsches Institut für Interne Revision.
21. Mars, V. (2006). *Problemi ustanavljanja notranjerevizijske službe v gospodarskih družbah in predlogi možnih rešitev* (specialistično delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
22. Mars, V. (2008). *Notranje revidiranje in glavni razlogi za šibko zastopanost te dejavnosti v slovenskih gospodarskih službah* (magistrsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
23. Mikuš, J. (1997). Vključenost in delovanje notranje revizije v poslovnem sistemu. *Revizor*, 7-8, str. 7-33.
24. Moeller, R. (2009). *Brink's Modern Internal Auditing*. (7th ed.) USA: John Wiley & Sons Publication.
25. Müller, V. (2008). *Aufgaben und Kompetenzen des Audit Committee in Rahmen der Aufsichtsratsstätigkeit* (Bachelorarbeit). Hamburg: GRIN Verlag.
26. Perner, V. (2000). Prednosti in slabosti zunanjih izvajalcev notranjerevizijskih storitev. *Zbornik referatov 3. letne konference preizkušenih notranjih revizorjev* (str. 53-64). Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
27. *Poročilo o delu Slovenskega Inštituta za revizijo za leto 2007*. (2008). Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo. Najdeno 15. oktobra 2009 na spletnem naslovu http://www.si-revizija.si/o_siru/letna_porocila.php
28. *Poročilo o delu Slovenskega Inštituta za revizijo za leto 2008*. (2009). Ljubljana: Slovenski Inštitut za revizijo. Najdeno 15. oktobra 2009 na spletnem naslovu http://www.si-revizija.si/o_siru/letna_porocila.php
29. *Pravilnik o pridobitvi potrdila o strokovnem nazivu preizkušeni notranji revizor* (2002). Ljubljana: Slovenski Inštitut za revizijo. Najdeno 1. oktobra 2009 na spletnem naslovu <http://www.si-revizija.si/izobrazevanje/pravilniki.php>
30. Primožič, P. (2001). *Ozaveščenost posloводства glede pomena notranje revizije* (diplomsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
31. Rošker, M. (2005). Prednosti in posebnosti male notranjerevizijske organizacijske enote. *Revizor*, 11-12, str. 20-34.
32. Rozman, R. (1998). Razmerje med upravljanjem in ravnanjem. *Manager*, 7, str. 30.
33. Sawyer, L.B. et al (2003). *Sawyer's Internal Auditing: The Practice of Modern Internal Auditing*. (5th ed.) Altamonte Springs: Institute of Internal Auditors.
34. Sawyer, L.B. (2005). *Sawyer's Internal Auditing: The Practice of Modern Internal Auditing*. Altamonte Springs: Institute of Internal Auditors.
35. *Slovenski inštitut za revizijo*. Najdeno 20. septembra 2009 na spletnem naslovu <http://www.si-revizija.si/>
36. *Standardi notranjega revidiranja*. (2003). Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
37. *Standardi strokovnega ravnanja pri notranjemu revidiranju*. (2003). Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
38. Turk, M. (1999). Razvoj notranjega revidiranja v novem tisočletju. *Revizor*, 10, str. 9-21.
39. Tušek, B. (2008). Sodelovanje zunanjih in notranjih revizorjev z revizijskim odborom. *Revizor*, 1, str. 23-39.

40. Vezjak, B. (2007). Notranjerevizijski standardi-novosti. *Zbornik referatov 10. letne konference notranjih revizorjev* (str. 67-87). Ljubljana: Slovenski Inštitut za revizijo.
41. Whittington, R. O. & Pany, K. (2001). *Principles of Auditing and Other Assurance Services*. (13th ed.) Boston: McGraw-Hill.