

ULOGA INTERNE REVIZIJE U KORPORATIVNOM UPRAVLJANJU NA PRIMJERU PODUZEĆA AD PLASTIK d. d.

Grga, Josipa

Master's thesis / Specijalistički diplomski stručni

2024

Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj: **EFFECTUS university / EFFECTUS veleučilište**

Permanent link / Trajna poveznica: <https://um.nsk.hr/um:nbn:hr:281:167511>

Rights / Prava: [In copyright](#) / [Zaštićeno autorskim pravom.](#)

Download date / Datum preuzimanja: **2025-03-27**



image not found or type unknown

Repository / Repozitorij:

[Repository of EFFECTUS University of Applied Sciences - Final and graduate theses of EFFECTUS University of Applied Sciences](#)



image not found or type unknown

EFFECTUS veleučilište

Josipa Grga

DIPLOMSKI RAD

**ULOGA INTERNE REVIZIJE U KORPORATIVNOM UPRAVLJANJU
NA PRIMJERU PODUZEĆA AD PLASTIK d. d.**

Zagreb, ožujak 2024.

EFFECTUS veleučilište

PREDMET: Revizija

DIPLOMSKI RAD

Kandidat: Josipa Grga

Tema diplomskog rada: Uloga interne revizije u korporativnom upravljanju na primjeru poduzeća AD Plastik d. d.

Mentor: Maja Janach, mag. oec.

Znanstveno područje: Društvene znanosti

Tematsko polje: Ekonomija

Zagreb, ožujak 2024.

Sažetak

U ovom diplomskom radu, uvažavajući djelokrug rada i poziciju interne revizije kao i njene regulatorne okvire, razrađen je pojam korporativnog upravljanja te uloga interne revizije u njemu.

U uvodu rada pozornost je posvećena povijesnom razvoju interne revizije, njezinom odnosu s eksternom revizijom te je analiziran proces provođenja interne revizije. Daljnja razrada odnosi se na definiranje internih kontrola i njenih vrsta. Pojmom korporativnog upravljanja objašnjeni su kodeks, sustavi i teorije.

Neposredno prije zaključka diplomskog rada analizirani su modeli interne revizije, a posebno je prikazano ustrojstvo interne revizije unutar poduzeća AD Plastik d. d. i njezin utjecaj na korporativno upravljanje.

Ključne riječi: *revizija, interna revizija, interna kontrola, korporativno upravljanje*

Abstract:

In this master thesis, respecting the scope of work and the position of internal audit and its regulatory framework, the concept of corporate governance and the role of internal audit is elaborated.

In the introduction of the paper, attention is paid to the historical development of internal audit, its relationship with external audit, and the process of conducting internal audit itself is explained. Further elaboration refers to the definition of internal controls and their respective types. The code, systems and theories are interpreted through the concept of corporate governance.

Before the conclusion of the thesis internal audit model were analyzed, and the structure of internal audit within the company AD Plastik d.d. was presented and its impact on corporate governance.

Key words: *audit, internal audit, internal control, corporate governance*

SADRŽAJ

1. Uvod.....	1
2. REVIZIJA – REGULATORNI OKVIR	2
2.1. Vrste revizije.....	3
2.1.1. Interna revizija	3
2.1.1.1. Povijesni razvoj interne revizije u svijetu	6
2.1.1.2. Povijesni razvoj interne revizije u Republici Hrvatskoj	7
2.1.1.3. Revizijska profesija.....	8
2.1.1.4. Međunarodni standardi za profesionalno obavljanje interne revizije i Etički kodeks	12
2.1.1.5. Povelja interne revizije	14
2.1.2. Eksterna revizija.....	16
3. PROCES INTERNE REVIZIJE	19
3.1. Planiranje angažmana	20
3.2. Obavljanje angažmana.....	23
3.3. Priopćavanje rezultata.....	23
3.4. Praćenje postupanja s rezultatima.....	24
4. POJAM I ZNAČAJKE INTERNIH KONTROLA.....	25
4.1. Ciljevi interne kontrole	26
4.2. Nedostaci i slabosti sustava interne kontrole.....	27
4.3. Vrste internih kontrola.....	28
4.4. Interna revizija kao nadzor nad funkcioniranjem internih kontrola	29
5. KORPORATIVNO UPRAVLJANJE.....	31
5.1. Kodeks korporativnog upravljanja	34
5.2. Otvoreni i zatvoreni sustav korporativnog upravljanja	35
5.3. Mehanizmi korporativnog upravljanja	39
5.4. Teorije korporativnog upravljanja	41
6. MODELI INTERNE REVIZIJE	43
6.1. Centralizirani modeli organizacije interne revizije	44
6.2. Decentralizirani modeli organizacije interne revizije.....	45
6.3. Unutarnji model organizacije interne revizije	46
6.4. Modeli outsourcinga interne revizije	47
7. KORPORATIVNO UPRAVLJANJE I INTERNA REVIZIJA NA PRIMJERU PODUZEĆA AD PLASTIK d.d.	48
7.1. Uvodni dio	48

7.2. Misija i strategija interne revizije	48
8. ZAKLJUČAK	51
Popis slika i tablica.....	52
LITERATURA.....	53
IZJAVA O AKADEMSKOJ ČESTITOSTI, SUGLASNOSTI ZA OBJAVU RADA U REPOZITORIJIMA I ISTOVJETNOSTI DIGITALNE I TISKANE VERZIJE RADA .	Error!
Bookmark not defined.	
POTVRDA O OBAVLJENOJ LEKTURI.....	Error! Bookmark not defined.
DIPLOMA.....	Error! Bookmark not defined.

TABLE OF CONTENTS

1. INTRODUCTION	1
2. AUDIT-REGULATORY FRAMEWORK.....	2
2.1. Audit types.....	3
2.1.1. Internal audit	3
2.1.1.1. Historical development of internal auditing in the world	6
2.1.1.2. Historical development of internal auditing in Republic of Croatia.....	7
2.1.1.3. Audit profession.....	8
2.1.1.4. International standards for the professional performance of internal auditing and Code of Ethics.....	12
2.1.1.5. Internal audit charter	14
2.1.2. External audit	16
3. INTERNAL AUDIT PROCESS	19
3.1. Planning engagements	20
3.2. Performing engagements	233
3.3. Communicating results	233
3.4. Monitoring the handling of results	24
4. TERM AND CHARACTERISTICS OF INTERNAL CONTROLS	25
4.1. Objectives of internal control	26
4.2. Deficiencies and weaknesses of the internal control system.....	27
4.3. Types of internal controls	28
4.4. Internal audit as supervision over the functioning of internal controls	29
5. CORPORATE GOVERNANCE	31
5.1. Corporate governance code	34
5.2. Open and closed system of corporate governance.....	36
5.3. Mechanisms of corporate governance	39
5.4. Theories of corporate governance	41
6. INTERNAL AUDIT MODEL.....	43
6.1. Centralized models of internal audit organization.....	44
6.2. Decentralized models of internal audit organization	45
6.3. The internal model of the internal audit organization	46
6.4. Internal audit outsourcing models	47

7. CORPORATE GOVERNANCE AND INTERNAL AUDIT ON THE EXAMPLE OF AD PLASTIK d.d.....	48
7.1. Introductory part.....	48
7.2. Mission and strategy of internal audit	48
8. CONCLUSION.....	51
LIST OF TABLES AND PICTURES.....	52
LIST OF ABBREVIATIONS	53
STATEMENT OF ACADEMIC INTEGRITY	60
CERTIFICATE OF PROOFREADING	61
DIPLOMA.....	62

1. UVOD

Dinamičan razvoj tržišta i njegove konstantne promjene iziskuju efikasnost i kvalitetu u donošenju poslovnih odluka čelnih ljudi poduzeća. Da bi takve odluke bile kvalitetne one se donose na temelju vjerodostojnih informacija. U tom je kontekstu značajna uloga revizije organizacije, a posebno mjesto zauzimaju financijski izvještaji kao nositelji računovodstvenih informacija.

Cilj je ovog diplomskog rada definiranje interne revizije, njezine uloge i značaja, razvoja kroz povijest i odnosa s eksternom revizijom. Pomoću pojma korporativnog upravljanja i njegovih dvaju sustava proučava se uloga interne revizije kao jednog od njegovih najznačajnijih dijelova. Drugi dio diplomskog rada obuhvaća istraživanje, odnosno analizu provedbe interne revizije u poduzeću AD Plastik Grupa.

Interna revizija je neovisno i objektivno jamstvo i savjetodavna aktivnost rukovođena filozofijom dodane vrijednosti s namjerom poboljšanja poslovanja organizacije. Ona pomaže organizaciji u ispunjavanju njezinih ciljeva uvodeći sustavan i discipliniran pristup procjenjivanju i poboljšanju djelotvornosti upravljanja rizicima, kontrole i korporativnog upravljanja.¹

Dakle, uloga je interne revizije utvrditi pouzdanost onih operativnih i financijskih informacija kojima se odlučuje o poslovnim aktivnostima tijekom upravljanja poduzećem. Njezin je cilj i svrha neovisno i objektivno pružanje pomoći i podrške, kako Nadzornom odboru, tako i Upravi, a sve kako bi se unaprijedilo poslovanje organizacije i zaštitilo njezinu vrijednost.

Poznavanje značajki uže i šire okoline, uz internu analizu samog poduzeća, pretpostavka je za identifikaciju prilika i prijetnji u okolini te stvarnih prednosti i slabosti poduzeća. Da bi se pronašao i održavao takav položaj poduzeća u odnosu na njegovu okolinu, naponi menadžmenta moraju se usmjeravati kvaliteti procesa upravljanja na svim razinama, i to ponajprije u smislu sve veće brige i predanosti ostvarivanju postavljenih ciljeva i zahtjeva vlasnika, efikasnoj upotrebi resursa, povećanju kvalitete i ekološkoj svijesti, etičkom ponašanju i naglašenoj odgovornosti. Na taj način interna revizija postaje bitan čimbenik i sudionik u cjelokupnom sustavu i procesu korporativnog upravljanja.

U ovom diplomskom radu, uvažavajući djelokrug rada i poziciju interne revizije te njene regulatorne okvire, naglašava se kako je upravo interna revizija od iznimnog značaja za uspješno poslovanje organizacije.

¹ HIIR: Okvir profesionalnog djelovanja (2007.), dostupno na: <https://hiir.hr/userDocs/Images/novosti/brosure/okvir%20profesionalnog%20djelovanja.pdf>, pristup: 03.11.2023.god.

2. REVIZIJA – REGULATORNI OKVIR

Prema Zakonu o reviziji, čl. 4. st.2. (NN 127/17), revizija je postupak provjere i ocjene financijskih izvještaja i konsolidarnih financijskih izvještaja obveznika revizije te podataka i metoda koje se primjenjuju pri sastavljanju financijskih izvještaja, na temelju kojih se daje stručno i neovisno mišljenje o istinitosti i objektivnosti financijskog stanja, rezultata poslovanja i novčanih tokova.

Financijski izvještaji nositelji su računovodstvenih informacija. Oni su prikaz financijske uspješnosti nekog subjekta. To su, primjerice, bilanca i račun dobiti i gubitka. Zainteresirani korisnici financijskih izvještaja su investitori, dioničari, uprava, radnici, sindikati, itd. Kroz postupak provjere financijskih izvještaja daje se ocjena o efikasnosti i ekonomičnosti obavljanja djelatnosti. Cilj je revizije otkloniti propuste u financijskim izvještajima i tako unaprijediti poslovanje.

Obavljanje revizijske prakse regulirano je Zakonom o reviziji (NN RH 127/17) koji regulira pitanja obavljanja usluga eksterne revizije, osobe ovlaštene za obavljanje revizije, uvjete za obavljanje revizije i druga pitanja za obavljanje revizije uključivo i pitanje javnog nadzora nad osobama ovlaštenim za obavljanje revizije, Međunarodnim revizijskim standardima (MRevS, 2010., NN, 49.), koji obuhvaćaju opći okvir, standarde i smjernice za obavljanje revizijskih usluga, Zakonom o računovodstvu (NN RH 78/15.,134/15.,120/16. i 116/18.) kojim su određeni gospodarski subjekti obveznici revizije financijskih izvještaja te Kodeksom profesionalne etike revizora (NN RH 3/19.) koji sadrži tumačenja etičkih okvira načela profesionalnog ponašanja i pravila ponašanja revizora, pri čemu je naglasak na stručnosti, kompetentnosti i neovisnosti revizora u sveukupnom revizijskom procesu.²

Polazeći od općeprihvaćenih revizijskih standarda, cjelokupni proces obavljanja revizije financijskih izvještaja koju provodi eksterni revizor, uključuje sljedeće temeljne postupke revizije:

- a) preuzimanje obveze revizije
- b) upoznavanje poslovanja klijenta i planiranje postupaka revizije
- c) upoznavanje i ocjena sustava internih kontrola
- d) procjena značajnosti i revizijskih rizika
- e) prikupljanje revizijskih dokaza
- f) kompletiranje dokaza i formiranje radne dokumentacije
- g) formiranje mišljenja o realnosti i objektivnosti financijskih izvještaja
- h) sastavljanje revizorova izvješća.

² Ž., Tintor: Važnost revizije kao pokazatelja kvalitete financijskih izvještaja, 2019., Preuzeto s: <https://hrcak.srce.hr/230582>, pristup: 03.11.2023.god.

Planiranje revizije početna je faza obavljanja revizijskih postupaka.

Pri tome je od posebne važnosti procjena značajnosti, odnosno visine pogrešnog iskazivanja materijalno značajnog za financijske izvještaje te procjena revizijskog rizika, odnosno mogućnosti postojanja materijalno značajnih pogrešaka u financijskim izvještajima unatoč obavljenim revizorskim procedurama.³

2.1. Vrste revizije

Govoreći u kontekstu *tijela* koje provodi reviziju razlikujemo internu i eksternu reviziju. S obzirom na *objekt* revidiranja- postoji revizija poslovanja i revizija financijskih izvještaja. Gledajući prema *području* ispitivanja, razlikujemo komercijalnu reviziju i državnu reviziju.

2.1.1. Interna revizija

Zadatak je interne revizije da istražuje, ispituje i ocjenjuje sustav internih kontrola i njihovu efikasnost u djelovanju svakog pojedinog poslovnog sustava, da izvješćuje o nalazima te da predlaže rješenja menadžmentu. Osim toga, ona ispituje organizaciju i funkcioniranje računovodstvenog sustava i pripadajućih internih kontrola, vjerodostojnost financijskih i operativnih informacija, ocjenjuje ekonomičnost, efikasnost i efektivnost poslovnih operacija i kontrola, primjenu politika, planova i procedura te provodi posebne provjere. U središtu je rada interne revizije cjelokupno poslovanje poduzeća, a onamora procijeniti i dati odgovarajuće preporuke za poboljšanje procesa upravljanja u njegovu ostvarenju sljedećih ciljeva:⁴

- promoviranje odgovarajuće etike i vrijednosti unutar organizacije
- osiguravanje učinkovitog organizacijskog upravljanja i odgovornosti
- koordiniranje aktivnosti i prijenos informacija između odbora, eksternih i internih revizora i uprave
- izvješćivanje o riziku i kontrola informacija u odgovarajućim područjima organizacije.

Svrha postojanja i djelovanja interne revizije u poduzeću jest „osigurati zaštitu resursa poduzeća od nelojalnog ponašanja zaposlenih, nelojalnog ponašanja podugovarača koji koriste ime i tehnologiju tvrtke, zaštitu dioničara od nelojalnog ponašanja menadžera, zaštitu vrhovnih menadžera od nelojalnog ponašanja menadžera na nižim razinama, osigurati da službena

³ Ibid.

⁴ Spencer Pickett K. H.: The essential guide to internal auditing, Wiley, United Kingdom, Wiley & Sons Ltd, 2011., str. 42

izvješća o učinkovitosti i obračunu poreza budu bez grešaka koje bi mogle izazvati primjenu sankcija prema poduzeću.“⁵

Interna revizija može se definirati i kao istraživanje koje kontinuirano i opsežno istražuje organizacije s ciljem stjecanja uvida u realno stanje u organizaciji i njezin položaj te njezino okruženje radi postizanja bolje kontrole nad budućim poslovanjima.

Interna revizija neovisno je i objektivno jamstvo i savjetnička aktivnost koja se rukovodi filozofijom dodatne vrijednosti s namjerom poboljšanja poslovanja organizacije. Pomaže organizaciji u ispitivanju njezinih ciljeva sistematičnim i na disciplini utemeljenim pristupom procjenjivanja djelotvornosti upravljanja rizicima organizacije, kontrole i korporativnog upravljanja.⁶

Djelokrug rada suvremene interne revizije obuhvaća:⁷

- procjenjivanje i donošenje preporuka za unapređenje korporativnog upravljanja u promicanju etičkih vrijednosti unutar poduzeća, osiguranja učinkovitog delegiranja odgovornosti, komuniciranja informacija o rizicima i kontrolama odgovarajućim razinama unutar poduzeća te koordiniranja aktivnosti i prenošenja informacija unutar odbora, eksternih i internih revizora i menadžmenta
- doprinos unapređenju procesa upravljanja rizicima procjenjivanjem učinkovitosti procesa upravljanja rizicima, kao što su identificiranje i procjenjivanje značajne izloženosti rizicima, definiranje odgovora prema rizicima te razmjena informacija o rizicima unutar poduzeća
- pomaganje poduzeću u održavanju djelotvornosti kontrola procjenjivanjem njihove učinkovitosti i djelotvornosti te promicanjem kontinuiranog unapređenja kontrola koje obuhvaćaju upravljanje poduzećem, njegovo poslovanje i informacijske sustave.

Okvir za obavljanje interne revizije naziva se Međunarodni okvir profesionalnog djelovanja (MOPD). Definira ga Institut internih revizora (IIA Global). Svrha MOPD-a je pomoć internim revizorima kako bi djelovali na odgovarajući način i osiguravali kvalitetu usluge svojim korisnicima. Obvezujuće smjernice ovog okvira su:

- a) Temeljna načela
- b) Definicija interne revizije
- c) Etički kodeks
- d) Međunarodni standardi za profesionalno obavljanje interne revizije.⁸

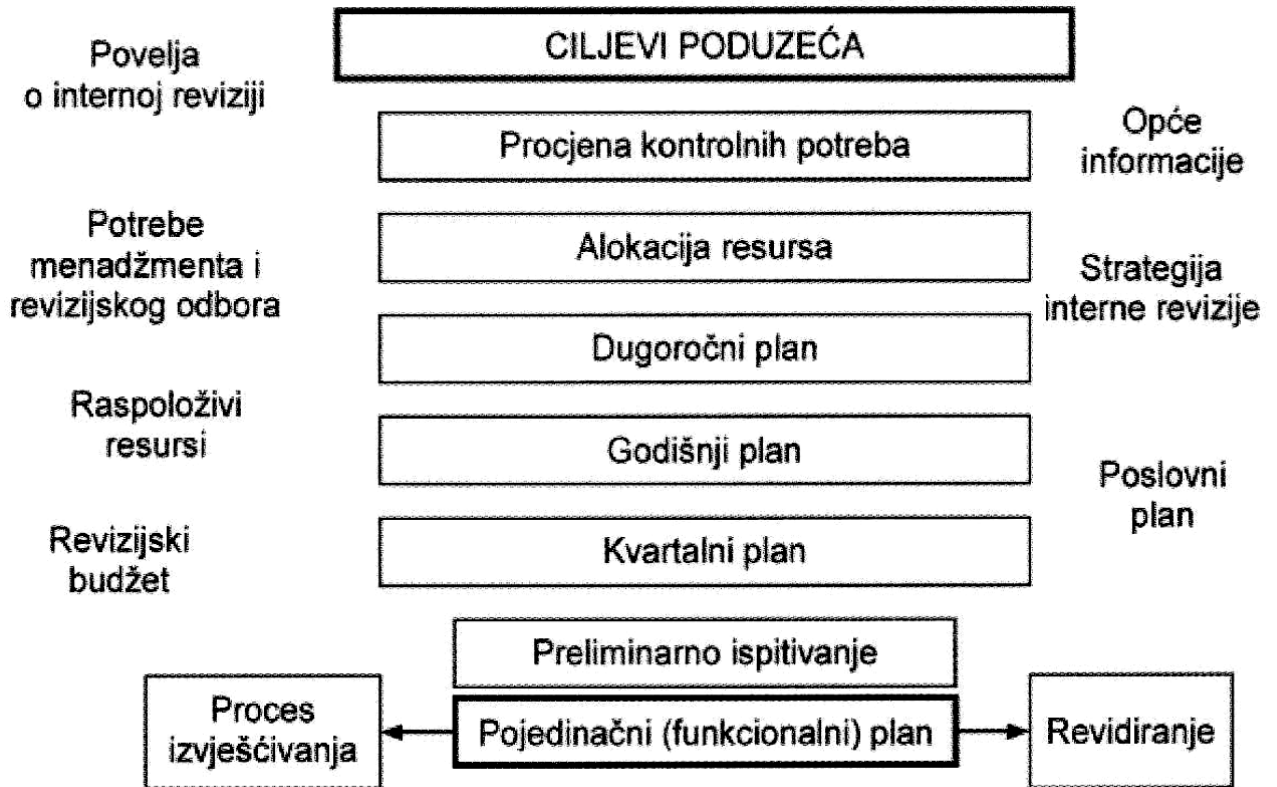
⁵ Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika sekcija internih revizora, Interna revizija i kontrola, Zagreb- Opatija, listopad 1998.

⁶ Tabără, N., Ungureanu, M.,: Internal audit and its role in improving corporate governance systems, str. 139. Preuzeto s: <http://oconomica.uab.ro/upload/lucrari/1420121/12.pdf>, pristup: 03.11.2023.god.

⁷ Tušek, B., Žager, L., Barišić, I.: Interna revizija, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, 2014., str. 61.

⁸ Izvor: <https://hiir.hr/standardi-i-smjernice/134>, pristup: 04.11.2023.god.

Slika 1. Planiranje revizije



Izvor: Tušek, B., Žager, L., Barišić I.,: *Interna revizija*, Zagreb, 2014., str. 289.

U ovome radu naglasak je stavljen prvenstveno na istraživanje djelokruga, značaja i uloge interne revizije, ali i eksterne revizije kao srodne zbog tijela koje ga provodi.

2.1.1.1. Povijesni razvoj interne revizije u svijetu

Ne smijemo zanemariti povijesni razvoj revizije. Njegova važnost ogleda se u boljem razumijevanju sadašnjeg položaja revizijske profesije, ali u i potencijalnom budućem rješavanju relevantnih poteškoća koje se mogu pojaviti u toj profesiji.

U svjetskim okvirima smatra se da revizija ima tisućljetnu tradiciju čije začetke pronalazimo oko 3500 godina prije Krista u Babilonu i Egiptu, dok se iz nekih zapisa vide začetci revizije u Grčkoj 500 godina prije Krista. Važno je naglasiti da se to odnosi prvenstveno na internu reviziju. U Europi se 1130. godine pojavljuje prva revizija državne blagajne Engleske i Škotske. Revizija se počela razvijati u Italiji u 12. stoljeću i to u trgovačkim centrima. Veća su poduzeća počela zapošljavati revizore.

Suvremena eksterna revizija u Italiji započinje svoj razvoj početkom 15. stoljeća i uobičajeno se povezuje s imenima Benedikta Kotruljevića i Luce Pacciolija. Dubrovčanin Benedikt Kotruljević u svojoj knjizi „O trgovini i savršenom trgovcu“ govori o umijeću ponašanja poslovnog čovjeka tog vremena. Nadalje, smatra se da je prva profesionalna organizacija revizora bila udruženje knjigovođa osnovano 1581. godine u Veneciji.⁹

Početkom 19. stoljeća interna revizija bilježi svoju pojavu u SAD-u, Velikoj Britaniji i Njemačkoj uslijed potrebe za razvojem poduzeća i efikasnijim načinom poslovanja tijekom ekonomske krize i time započinje suvremeniji razvoj interne revizije. Izlazak iz krize i razvoj industrijalizacije intenzivno su utjecali na povećanje broja poduzeća, a time u konačnici doveli i do složenije strukture upravljanja u poduzećima.

Profesija interne revizije na početku razvoja bila je dopuna eksternoj reviziji kako bi se reducirao rad eksternih revizora. Eksterni revizori bili su podređeni računovođama i na taj način ograničeni da obavljaju samo one postupke koji su se provodili prije računovodstvene obrade dokumenata. Ovakav način rada limitirao je interne revizore da samostalno obavljaju revizijske postupke u odnosu na današnju razinu samostalnosti.

Postupno su kroz povijest interni revizori obavljali sve složenije postupke do faze u kojoj se interna revizija odvaja kao samostalan odjel unutar poduzeća, što je značajno unaprijedilo poslove koje su obavljali. Mijenja se organizacijski status interne revizije, usvajaju se nova znanja iz različitih područja, osim financijskih bave se i nefinancijskim područjem te se usmjeravaju na pronalazak rješenja za probleme koji su od iznimne važnosti za uspješnost poduzeća.

Jačanje uloge interne revizije postupno je dovelo do razvoja profesije interne revizije kroz osnivanje profesionalnih organizacija, udruženja ili instituta. Prvi institut internih revizora osnovan je 1941. godine u državi New York, a njezina uloga i danas ima naj snažniji utjecaj u oblikovanju načela i standarda interne revizije, a broji više od 120 000 članova iz cijelog svijeta.

⁹ Vujević, I.: Revizija, Split, Ekonomski fakultet Split, 2003., str. 2

Tijekom povijesti razvijali su se instituti interne revizije diljem svijeta te su od velike važnosti za razvitak te profesije.

Britanski institut interne revizije osnovan je 1952. godine s približno 4000 članova, njemački 1958. godine s približno 1000 članova, švicarski 1980. godine s približno 1100 članova, austrijski 1984. godine, francuski 1965. godine s 1500 članova itd. Ovi instituti samo su neki od mnogobrojnih koji su osnovani tijekom razvoja profesije interne revizije, a danas je gotovo nemoguće govoriti o razvoju interne revizije bez institucije koja štiti i unapređuje njen razvoj.¹⁰

2.1.1.2. Povijesni razvoj interne revizije u Republici Hrvatskoj

U usporedbi s drugim zemljama Europe interna revizija u Republici Hrvatskoj nema dugu povijest, tadašnjeg agrarnog načina privređivanja. Njezin razvitak počinje 1995. godine odlukom Vlade Republike Hrvatske prema kojoj sva javna poduzeća (trgovačka društva u vlasništvu države) moraju organizirati internu reviziju. Projekt uspostave funkcije interne revizije odvijao se u okviru projekta koji je financirala Europska banka za obnovu i razvoj (European Bank for Reconstruction and Development).

Zadnji pravilnik koji se odnosi na internu reviziju donesen je 2016. godine. Njime Ministarstvo financija propisuje obveznike koji moraju ustrojiti jedinicu interne revizije.

„Neovisnu jedinicu za unutarnju reviziju obvezne su ustrojiti sljedeće institucije:

- ministarstva
- izvanproračunski korisnici državnog proračuna koji imaju više od 50 zaposlenih i godišnje rashode i izdatke veće od 400.000.000,00 kuna
- županije
- grad Zagreb
- gradovi sjedišta županija s više od 50 zaposlenih
- gradovi s više od 35 stanovnika
- trgovačka društva i druge pravne osobe koje imaju više od 50 zaposlenih i godišnje, prihode veće od 400.000.000,00 kuna.“¹¹

Temeljem prvog provedenog istraživanja o potrebi razvoja interne koje je proveo Spremić (Potreba i razvitak interne revizije u Republici Hrvatskoj), ustanovljeno je da je položaj interne revizije u poduzećima neadekvatan. Ispitanici su kao problem razvoja interne revizije naveli nedostatak potrebne infrastrukture, što je podrazumijevalo nepostojanje odgovarajućih standarda i etičkog kodeksa interne revizije. Sudionici istraživanja izrazili su želju za

¹⁰ Sever Mališ, S., Tušek, B., Žager, L.: Revizija, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, 2012., str. 60.

¹¹ Pravilnik o unutarnjoj reviziji u javnom sektoru (Narodne novine broj 42/2016).

organizacijskim ustrojavanjem interne revizije osnivanjem Instituta interne revizije ili samostalne udruge internih revizora.¹²

2001. godine usvojeni su Hrvatski standardi interne revizije koji su se temeljili na američkim standardima interne revizije. Hrvatski institut interne revizije osnovan je 2006. godine. Hrvatski institut internih revizora čine fizičke osobe te ima brojne ciljeve i zadatke, a to su:

- razvoj profesije interne revizije u Republici Hrvatskoj
- uspostavljanje i održavanje standarda za stručnu praksu interne revizije i standarda za ocjenjivanje kvalitete rada i organizacije interne revizije,
- održavanje odgovarajuće razine profesije, kontinuiteta rada i razvoja Instituta
- profesionalni razvoj i certificiranje internih revizora
- priređivanje stručnih susreta članova kako bi se upoznali s praksom interne revizije i iskustvom strukovnih organizacija u okruženju, Europi i svijetu
- zagovaranje i promoviranje struke interne revizije sa svim zainteresiranim stranama
- istraživanje, priopćavanje i promoviranje znanja i informacija o internoj reviziji, internim kontrolama, sustavu internih kontrola i povezanim temama, prepoznavanje i priopćavanje članovima – informacija, znanja, iskustva i stajališta Instituta te IIA i ECIIA
- povezivanje Instituta i održavanja odnosa s ostalim stručnim udrugama u Republici Hrvatskoj u cilju razmjenjivanja znanja, informacija i iskustva o internoj reviziji
- uključivanje u rad Instituta što većeg broja članova, odgovarajuća komunikacija Instituta s članovima u cilju pružanja odgovora na potrebe članova.¹³

Možemo kazati da je tijekom povijesti na proces razvoja interne revizije u Republici Hrvatskoj veliku ulogu odigralo i društveno i državno uređenje. Danas provođenje revizije reguliraju Zakon o reviziji i Zakon o računovodstvu.

2.1.1.3. Revizijska profesija

Elementi koji označavaju internu reviziju kao profesiju su:

- osoba internog revizora
- institut internih revizora
- organizacija u kojoj su interni revizori zaposleni.

Osnovni je uvjet za obavljanje poslova internog revizora visoka razina stručnosti i kompetentnosti pri čemu je uz formalno obrazovanje potrebno i polaganje ispita za ovlaštenog internog revizora te kontinuirano usavršavanje i stjecanje novih znanja.

¹² Tušek, B., Žager, L., Barišić, I.: Interna revizija, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, 2014., str. 97.

¹³ Ibid, str. 70.

Certificiranje je ključ koji otvara vrata mnogobrojnim mogućnostima profesije interne revizije, odnosno predstavlja dokaz stručnosti i dodane vrijednosti koju pruža interni revizor.

Stjecanje certifikata za ovlaštenog internog revizora omogućava:

- unapređenje znanja i vještina
- pomoć u stjecanju kredibiliteta i poštovanja
- iskazivanje razumijevanja i predanosti profesiji interne revizije.

Međunarodno priznati certifikati otvaraju mogućnost za stjecanje ovlaštenja, pri čemu valja istaknuti da je najpoznatiji međunarodni ispit za zvanje ovlaštenog internog revizora Certified Internal Auditor (CIA) koji organizira Institut internih revizora (IIA Global).

Slika 2. Struktura ispita

Struktura ispita

CIA 1: Osnove interne revizije Trajanje: 2,5 sati Broj pitanja: 125	<ul style="list-style-type: none">• Osnove IR (15%)• Neovisnost i objektivnost (15%)• Stručnost i dužna profesionalna pažnja (18%)• Osiguranje kvalitete i unapređenje (7%)• Upravljanje, upravljanje rizicima, kontrola (35%)• Rizici prijevare (10%)
CIA 2: Praksa interne revizije Trajanje: 2 sata Broj pitanja: 100	<ul style="list-style-type: none">• Upravljanje funkcijom interne revizije (20%)• Planiranje angažmana (20%)• Provođenje angažmana (40%)• Priopćavanje rezultata i praćenje postupanja (20%)
CIA 3: Potrebna znanja u internoj reviziji Trajanje: 2 sata Broj pitanja: 100	<ul style="list-style-type: none">• Poznavanje poslovanja (35%)• Informacijska sigurnost (25%)• Informacijska tehnologija (20%)• Financijsko upravljanje (20%)

Stjecanje certifikata

- Dokaz o radnom iskustvu je preduvjet stjecanja certifikata.
- Kandidati se mogu se prijaviti u program CIA certificiranja i polagati ispit, ali im certifikat neće biti izdan ukoliko ne ispune zahtjev za radnim iskustvom tijekom trogodišnjeg razdoblja odobrenog za stjecanje certifikata.
- Potrebno radno iskustvo za stjecanje CIA certifikata
 - Master's Degree + 1 godina radnog iskustva u internoj reviziji ili srodnim područjima
 - Bachelor's Degree + 3 godine radnog iskustva u internoj reviziji ili srodnim područjima
 - Internal Audit Practitioner + 5 godina radnog iskustva u internoj reviziji ili srodnim područjima

Izvor: <https://hiir.hr/hr/certified-internal-auditor-cia/127>, pristup: 04.02.2024.god.

U okviru ovlaštenja Hrvatske zajednice računovođa i financijskih djelatnika program stručnoga usavršavanja za stjecanje zvanja ovlaštenog internog revizora uključuje opći i posebni dio predavanja te pisani ispit. Nakon položenog pisanog ispita, ovisno o izabranom području specijalizacije, stječe se zvanje ovlašteni interni revizor – specijalist za područje:

- banaka i financijskih institucija
- gospodarstva
- informacijskih sustava.

Opći dio predavanja uključuje:

- računovodstvo
- reviziju
- financijsko upravljanje
- pravo društava
- organizaciju i menadžment.

Ministarstvo financija, Sektor za harmonizaciju razvoja sustava unutarnjih kontrola (Središnja harmonizacijska jedinica) provodi izobrazbu za stjecanje zvanja ovlaštenoga unutarnjeg revizora za javni sektor kao važan dio razvoja unutarnje revizije na razini tijela koja su obveznici primjene Zakona o sustavu unutarnjih kontrola u javnom sektoru.

Obveznici primjene Zakona o sustavu unutarnjih kontrola su:

- proračunski i izvanproračunski korisnici državnog proračuna i proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave utvrđeni u Registru proračunskih i izvanproračunskih korisnika
- jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave
- trgovačka društva u vlasništvu Republike Hrvatske, odnosno jedne ili više jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave i druge pravne osobe kojima je osnivač Republika Hrvatska, odnosno jedna ili više jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave utvrđene u Registru trgovačkih društava i drugih pravnih osoba obveznika davanja Izjave o fiskalnoj odgovornosti koji objavljuje Ministarstvo financija.

Polaznici koji uspješno završe izobrazbu dobivaju stručno ovlaštenje za obavljanje poslova unutarnje revizije u javnom sektoru Republike Hrvatske koje izdaje ministar financija i njime stječu zvanje "ovlaštenoga unutarnjeg revizora za javni sektor".¹⁴

¹⁴ Izvor: <https://mfin.gov.hr/istaknute-teme/sredisnja-harmonizacijska-jedinica/unutarnja-revizija/izobrazba-234/osnovna-izobrazba/239>, pristup: 06.11.2023.god.

2.1.1.4. Međunarodni standardi za profesionalno obavljanje interne revizije i Etički kodeks

Svrha je Međunarodnih standarda:

- usmjeravati poštivanje obvezujućih elemenata Međunarodnog okvira profesionalnog djelovanja
- osigurati okvir za provođenje i promoviranje širokog raspona usluga interne revizije koje pridonose stvaranju dodane vrijednosti
- uspostaviti osnovu za ocjenu rada interne revizije
- poticati unaprjeđenja procesa i poslovanja organizacije.

Standardi su skup na načelima utemeljenih obvezujućih zahtjeva koji se sastoje od:

- navoda povezanih s ključnim zahtjevima za profesionalno obavljanje interne revizije te za ocjenu učinkovitosti provedbe koji su međunarodno primjenjivi na razini organizacije i pojedinca
- tumačenja koja pojašnjavanju pojmove ili koncepte unutar Standarda.

Standardi, zajedno s Etičkim kodeksom, obuhvaćaju obvezujuće elemente Međunarodnog okvira profesionalnog djelovanja, stoga usklađenost s Etičkim kodeksom i Standardima predstavlja usklađenost s obvezujućim elementima Međunarodnog okvira profesionalnog djelovanja.¹⁵

Standardi su podijeljeni u tri skupine:

- Standardi obilježja interne revizije (Oznaka 1000)
- Standardi obavljanja interne revizije (Oznaka 2000)
- Standardi primjene.

Snažno preporučene smjernice su:

- provedbene smjernice (pomažu internim revizorima primijeniti definiciju interne revizije, Etički kodeks i Standarde te promicati dobre prakse; provedbene smjernice odnose se na pristup, metodologije i razmatranja interne revizije, ali ne iznose detaljne procese ili procedure; uključuju prakse vezane za međunarodna, nacionalna ili pitanja specifična za određeni sektor, posebne vrste angažmana te pravna i zakonska pitanja)
- dopunske smjernice (pružaju detaljne upute za provođenje aktivnosti interne revizije; to uključuje aktualna područja, sektorska pitanja, kao i procese i postupke, alate i tehnike, programe, step-by-step pristupe i primjere ostvarenih rezultata).

¹⁵ Izvor: <https://hiir.hr/hr/uvod-u-standarde/293>, pristup: 09.11.2023.god.

Svrha Etičkog kodeksa Instituta je promicanje etičke kulture u struci internih revizora.

Temeljna načela Etičkog kodeksa su:

1. Integritet

- obavljati svoj posao pošteno, marljivo i odgovorno
- poštivati zakon i objavljivati informacije ukoliko to propisuje zakon ili struka
- ne smiju svjesno sudjelovati u bilo kakvim nezakonitim aktivnostima ili radnjama koje narušavaju ugled struke
- poštivati i doprinositi legitimnim i etičkim ciljevima organizacije.

2. Objektivnost

- ne smiju sudjelovati u bilo kakvoj radnji ili odnosu koji može narušiti ili za koji se može pretpostaviti da će narušiti nepristranu procjenu
- ne smiju prihvaćati ništa što bi moglo narušiti ili za što bi se moglo pretpostaviti da će narušiti njihovo profesionalno rasuđivanje
- dužni su otkriti sve materijalne činjenice s kojima su upoznati, a koje bi, ako ih ne otkriju, mogle iskriviti izvještavanje ili radnje koje se ispituju.

3. Povjerljivost

- dužni su postupati razborito prilikom korištenja i zaštite informacija prikupljenih tijekom obavljanja svojih dužnosti
- ne smiju koristiti informacije za osobni probitak ili na način koji bi bio suprotan zakonu ili koji bi štetio legitimnim i etičkim ciljevima organizacije.

4. Stručnost

- smiju pružati samo one usluge za koje posjeduju potrebno znanje, vještine i iskustvo
- dužni su provoditi revizijske usluge u skladu s Međunarodnim standardima za profesionalno obavljanje interne revizije
- dužni su stalno nadograđivati svoje stručno znanje, učinkovitost i kvalitetu svojih usluga.¹⁶

¹⁶ Izvor: <https://hiir.hr/hr/eticki-kodeks/141>, pristup: 09.11.2023.god.

2.1.1.5. Povelja interne revizije

Neovisno, objektivno i profesionalno ispitivanje i ocjenjivanje poslovanja poduzeća internih revizora, funkcioniranje sustava internih kontrola i ostvarivanje unaprijed postavljenih ciljeva uvelike ovisi o organizacijskom uređenju društva i načinu upravljanja interne revizije.

Da bi se, sukladno definiciji, osigurala potpuna neovisnost, interna revizija ne bi smjela biti dijelom neke druge organizacijske cjeline ili podređena menadžmentu. U idealnoj situaciji, direktor interne revizije administrativno odgovara predsjedniku Uprave, a funkcionalno predsjedniku Revizijskog odbora.

Obveza je glavnog internog revizora osigurati dokument o svrsi, ovlastima i odgovornostima interne revizije odnosno Povelju interne revizije (Internal Audit Charter).

Institut internih revizora (IIA) 19. rujna 2019. god. izdaje dokument o važnosti Povelje interne revizije u kojem naglašava povećanje efektivnosti funkcije interne revizije. Povelja interne revizije službeni je dokument koji jasno definira smjernice za funkciju interne revizije upravnog tijela (najčešće revizorskog odbora) i uprave; upravno tijelo ga revidira i odobrava jednom godišnje.

Povelja mora sadržavati sljedeće stavke:

- svrhu interne revizije unutar organizacije
- ovlast interne revizije
- odgovornost interne revizije
- položaj interne revizije u organizaciji.

Povelja daje nacrt prema kojem će interna revizija funkcionirati i omogućuje upravnom tijelu da naglasi vrijednost koju daje neovisnosti funkcije interne revizije. Povelja uspostavlja neovisnost definiranja linije izvješćivanja od glavnog revizora do upravnog tijela te administrativno do izvršnog menadžmenta.

Isto tako, osigurava unutarnjoj reviziji ovlasti za izvršavanje svojih zadaća dopuštajući neograničen pristup evidenciji, osoblju itd. u svrhu obavljanja svojih dužnosti.

IIA definira sedam komponenti koje osiguravaju snagu i efektivnost funkcije interne revizije, a to su:

1. misija i svrha

Povelja definira misiju i svrhu funkcije interne revizije; misija je povećanje i zaštita organizacijske vrijednosti pružanjem objektivnog jamstva, savjeta i uvida temeljenog na riziku. Neovisne i objektivne usluge osiguranja i savjetovanja unutarnje revizije trebaju biti definirane na način da pridodaju vrijednost i poboljšavaju poslovanje organizacije.

2. pridržavanje međunarodnih standarda za poslovno obavljanje interne revizije

Povelja bi trebala sadržavati činjenice o tome kako funkcija interne revizije upravlja sama sobom i kako se pridržava Međunarodnog okvira profesionalnog djelovanja (IPPF), uključujući standarde, temeljna načela za profesionalno obavljanje interne revizije, definicija interne revizije te etički kodeks.

3. ovlasti

Povelja bi trebala definirati funkcionalni i administrativni odnos izvješćivanja glavnog revizora u organizaciji kao što je gore navedeno. Također, treba uključiti izjavu kojom se potvrđuje kako će upravljačko tijelo uspostaviti, održavati i osigurati da funkcija interne revizije ima ovlasti za ispunjavanje svojih dužnosti.

4. neovisnost i objektivnost

Povelja navodi da će glavni revizor osigurati neovisnost i objektivnost funkcije unutarnje revizije kako bi svoje dužnosti obavljala na nepristran način. Isto tako, interna revizija ne bi trebala imati izravnu operativnu odgovornost ili ovlasti nad bilo kojom od revidiranih aktivnosti.

5. opseg aktivnosti interne revizije

Povelja definira djelokrug funkcije unutarnje revizije. Opseg uključuje pružanje neovisnih procjena primjerenosti i učinkovitosti procesa upravljanja, upravljanja rizikom i kontrole.

6. odgovornost

Odgovornost funkcije unutarnje revizije bi trebala biti opisana u Povelji, a sljedeće bi se trebalo obavljati najmanje jednom godišnje:

- izrada plana interne revizije temeljenoga na riziku
- potvrda da interna revizija ima pristup odgovarajućim, kompetentnim i kvalificiranim resursima
- provjera svrhovitosti funkcije unutarnje revizije
- jamstvo usklađenosti s IIA standardima
- priopćavanje rezultata svoga rada i praćenje dogovorenih korektivnih radnji.

7. program poboljšanja i osiguranja kvalitete

Povelja definira program poboljšanja i osiguranja kvalitete unutarnje revizije koji pokriva sve aspekte funkcije unutarnje revizije:

- procjena usklađenosti sa standardima IIA-e i zahtjev za povremeno izvješćivanje o rezultatima svog programa višem menadžmentu i upravnom tijelu
- vanjska procjena aktivnosti najmanje jednom u 5 godina.

Financijske institucije trebaju potvrditi posjedovanje Povelje interne revizije kao i to da ona uključuje sedam komponenti koje su prethodno navedene.

Naposljetku, ono što je bitno istaknuti jest da bi Interna revizija mogla uspješno, a u potpunosti neovisno i objektivno, izvršiti svoje zadatke, ona mora imati sljedeća prava i ovlasti:

- potpuno slobodan pristup svim dokumentima, informacijama, zaposlenicima i imovini koji su povezani s poslovanjem društva
- potpunu informiranost u vezi sa svim značajnim događajima, podacima o aktualnim ili potencijalnim budućim rizicima
- potpuni pristup svim potrebnim zapisnicima sa sastanaka Revizijskog odbora i uprave.¹⁷

2.1.2. Eksterna revizija

S obzirom na to da tijelo koje provodi reviziju, eksterna revizija vrsta je revizije koja je u odnosu na objekt ispitivanja vanjsko tijelo. Eksternu reviziju obavljaju osobe, odnosno revizori, koji nisu zaposlenici poslovnog subjekta čiji se financijski izvještaji revidiraju.

Eksterna revizija obuhvaća postupak provjere i ocjene financijskih izvještaja i konsolidarnih financijskih izvještaja obveznika revizije te podataka i metoda koji se primjenjuju pri sastavljanju financijskih izvještaja, a na temelju kojih se daje stručno i neovisno mišljenje o istinitosti i objektivnosti financijskog stanja, rezultata poslovanja i novčanih tokova.¹⁸

U postupku eksterne revizije izražava se mišljenje o tome jesu li financijski izvještaji u svim značajnim odrednicama pripremljeni i prikazani u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvješćivanja.

Revizijska načela predstavljaju ishodište revizijskih standarda. Revizijom i korištenjem kriterija za ocjenu uspješnosti poslovanja društva, kao što su računovodstvena načela, standardi, postulati, propisi i slično, želi se utvrditi objektivnost i realnost financijskog položaja društva.

Načela su mnogobrojna, ali ona se mogu svesti na sedam temeljnih načela koja doista predstavljaju temelje revizije te osiguravaju kvalitetne pretpostavke za njen razvoj, a ona su sljedeća:

¹⁷ Prema: <https://www.theiia.org/globalassets/documents/resources/the-internal-audit-charter-a-blueprint-to-assurance-success-august-2019/pp-the-internal-audit-charter.pdf>, pristup: 15.11.2023.god.

¹⁸ Izvor: <https://www.zakon.hr/z/417/Zakon-o-reviziji>, pristup: 17.11.2023.god.

1. načelo zakonitosti

Načelo zakonitosti temelji se na ispitivanju usklađenosti stvarnog stanja s postojećim zakonskim propisima. Pri tome, zakonski propisi podrazumijevaju sve propise što ih je dao nadležni državni organ koji ima zakonski karakter. Isto tako, tu ubrajamo i one propise koji nisu zakonski, ali proizlaze iz uobičajenog dobrog i zdravog poslovanja.

Svako društvo ima i svoje interne normativne akte kojih se pridržava, ali i oni moraju biti usklađeni sa zakonom i pravilima dobrog poslovanja.

2. načelo profesionalne etike

Načelo profesionalne etike nalaže revizorima pridržavanje odredbi Kodeksa profesionalne etike da bi se zaštitila revizija kao profesija. Ono zahtijeva upisivanje etičke norme i pravila ponašanja revizora u Kodeks profesionalne etike koji objavljuju nacionalni instituti za reviziju kao bitnu odrednicu postupka revizije.

Ukoliko dođe do toga da se revizijska društva ili sami revizori ne pridržavaju pravila ponašanja zapisana u Kodeksu, utoliko mogu uslijediti vrlo oštre sankcije zbog narušavanja digniteta struke.

3. načelo neovisnosti

Neovisnost je temeljno obilježje revizije u suvremenim uvjetima. Načelo neovisnosti zahtijeva od revizora da budu neovisni i samostalni te da nisu ni u kakvoj vezi s poslovanjem društva nad kojim se obavlja postupak revizije.

Revizor mora biti potpuno samostalan u planiranju postupka revizije i nikako ne smije dopustiti menadžmentu društva da ograniči u njenom provođenju.

Tijekom samog postupka, revizoru na raspolaganju mora biti sva dokumentacija koja je potrebna kako bi utvrdio stanje. Menadžment često neće udovoljiti svim zahtjevima revizora, no revizor mora težiti potpunom i korektnom izvješćivanju.

4. načelo stručnosti i kompetentnosti

Načelo stručnosti i kompetentnosti iziskuje određeno stručno obrazovanje i znanje za obavljanje posla te se stoga od revizora zahtijeva stalna edukacija. Važno je posjedovanje fakultetskog obrazovanja, etičkih načela te iskustva nakon kojeg se može pristupiti polaganju stručnog ispita te dobiti certifikat kojim se potvrđuje stečeno zvanje "ovlašteni revizor".

5. načelo odgovornosti

Načelo odgovornosti zahtijeva od revizora da utvrdi konkretnu odgovornost za nastale eventualne nepravilnosti u poslovanju otkrivene tijekom revizije. U slučaju prikrivanja stvarnog stanja i donošenja pogrešne ocjene, odgovornost snosi revizor.

Odgovornost revizora najčešće se preispituje u situacijama kada se utvrdi da je neko društvo pretrpjelo gubitke jer se oslanjalo na njegovo mišljenje. Također, revizor snosi odgovornost i za poslove koje je netko drugi obavljao u njegovo ime.

6. načelo dokumentiranosti

Načelo dokumentiranosti, odnosno pribavljanja dokaza, znači da revizori donose mišljenje temeljem dokaza u obliku računovodstvene, statističke i ostale operativne evidencije koje trebaju biti pouzdane, pregledne, dobro organizirane i ažurne.

Smatra se da svaka poslovna promjena mora biti popraćena valjanom dokumentacijom. Podloga za reviziju nije samo evidencija nego i postupci kojim revizor samostalno ispituje i utvrđuje stanje kao što su inventure i ostalo.

Značaj radne dokumentacije posebno dolazi do važnosti ako dođe do sporova, zahtjeva za nadoknadom šteta i slično.

7. načelo korektnog izvješćivanja

Načelo korektnog izvješćivanja obuhvaća izražavanje revizorovog mišljenja temeljeno na obavljenoj reviziji, a ono mora biti konkretno i korektno.

Najčešća je prepreka u tome nemogućnost pristupa potrebnoj dokumentaciji, tj. ograničenje obujma revizijskog ispitivanja. Revizorsko mišljenje najvažniji je dio izvješća revizije o realnosti i objektivnosti financijskih izvještaja ili izvješća internog revizora o poslovanju društva. Iznimno je važno da se tijekom revizijskog postupka revizor pridržava svih navedenih načela. Ona zaista predstavljaju temelje za koncipiranje i razvoj revizijskih standarda kao značajne pretpostavke korektno provedbe revizije. Ta načela nisu stalna i nepromjenjiva već razvijanjem teorije i prakse dolazi i do njihove promjene.¹⁹

Mišljenje može biti:

- pozitivno
- mišljenje s rezervom
- negativno.

Pozitivno revizorsko mišljenje izražava se u slučaju kada revizor utvrdi da financijski izvještaji pružaju istinit i fer prikaz sukladno primjenjivom okviru financijskog izvještavanja. U odjeljku

¹⁹ Izvor: <https://alphacapitalis.com/2019/11/10/7-nacela-revizora/>, pristup: 17.11.2023.god.

pozitivnog mišljenja nalazi se i izjava da su financijski izvještaji u svim značajnim odrednicama istinito prikazani.

Mišljenje s rezervom je modificirano revizorsko mišljenje. Revizor ga izražava kada zaključi da su financijski izvještaji pogrešno prikazani, pojedinačno ili u zbroju, značajni, ali ne i prožimajući za financijske izvještaje te kada revizor ne može dobiti dostatne i primjerene revizijske dokaze na kojima bi temeljio svoje mišljenje te zaključi da bi mogući učinci neotkrivenih pogrešnih prikaza na financijske izvještaje bili značajni, ali ne i prožimajući.²⁰

Nakon što dobije dostojne i primjerene revizijske dokaze te zaključi da su pogrešni prikazi pojedinačno ili u zbroju značajni te prožimajući za financijske izvještaje revizor će izraziti negativno mišljenje. Uz izražavanje negativnog revizijskog mišljenja, revizor je obavezan dati i opis ostalih otkrivenih pitanja koja bi zahtijevala modifikaciju revizorovog mišljenja

3. PROCES INTERNE REVIZIJE

Identifikacijom i analizom cjelokupnog procesa interne revizije osigurava se ostvarivanje njene svrhe i uloge u poduzeću. Sve aktivnosti internog revizora moraju se provoditi u skladu s temeljnim determinantama postupka interne revizije – obvezujućim smjernicama Međunarodnog okvira profesionalnog djelovanja; Etičkim kodeksom, Međunarodnim standardnima za profesionalno obavljanje interne revizije, preporučenim smjernicama te drugim internim pravilima. Polazeći od svojih ciljeva, određena organizacija sama definira vlastite revizijske potrebe i bira kakvim će se revizijskim pristupom koristiti, a to uvelike ovisi o evaluaciji nekoliko bitnih faktora kao što su zahtjevi menadžmenta, pravila odbora za reviziju ali i profesionalna prosudba i iskustvo internih revizora.

Posao revizije uključuje odgovarajuće planiranje, ispitivanje i ocjenu informacija, izvješćivanje i ispitivanje poduzetih mjera za otklanjanje uočenih slabosti. Kada se utvrde kriteriji za ocjenu poslovanja i definiraju postupci obavljanja revizije, započinje proces izvođenja revizije u određenoj organizaciji.²¹ Taj proces interne revizije tvore sljedeće faze:

- a) planiranje angažmana
- b) obavljanje angažmana
- c) priopćavanje rezultata
- d) praćenje postupanja s rezultatima.

²⁰ Izvor: <https://www.revizorska-komora.hr>, pristup: 17.11.2023.god.

²¹ Sliško Uzel, M.: Faze procesa interne revizije (Završni rad), Veleučilište RRiF, Zagreb, 2018.,: Preuzeto s: <https://urn.nsk.hr/urn:nbn:hr:198:266862>, pristup: 25.11.2023.god.

3.1. Planiranje angažmana

Zbog nedostatka vremenskih i financijskih resursa u obavljanju poslova interne revizije kao i zbog ostvarivanja temeljne svrhe i ciljeva funkcije interne revizije, pozornost internog revizora treba se usmjeriti na kritična područja poslovanja poduzeća te je potrebno definirati ta problemska područja.

Pri otkrivanju problema neophodna je komunikacija menadžmenta, revizijskog odbora i funkcije interne revizije stoga se prije samog obavljanja interne revizije planira angažman, odnosno provodi preliminarno ispitivanje i upoznavanje s organizacijom i poslovanjem poduzeća kao i procjena poslovnih i revizijskih rizika.²²

Preliminarno ispitivanje i procjena rizika omogućuju u prvoj fazi upoznavanje i razumijevanje aktivnosti poduzeća, a u drugoj izbor područja ispitivanja i revizijskih postupaka koji će se primijeniti kako bi se maksimalno povećala učinkovitost i minimalizirali troškovi revizije.²³ Da bi interni revizor učinkovito uskladio rad odjela interne revizije sa zaposlenicima iz drugih organizacijskih jedinica, nužno je da planski pristupa obavljanju interne revizije.

Planom moraju biti obuhvaćene strategije, ciljevi i rizici organizacije koji su relevantni za određeni angažman.

Prilikom planiranja takvih angažmana, interni revizori trebaju izraditi i dokumentirati programe rada na temelju kojih se ostvaruju ciljevi angažmana. Takvi programi obuhvaćaju postupke za utvrđivanje, analiziranje, procjenjivanje i dokumentiranje informacija tijekom obavljanja angažmana. Program rada mora biti odobren prije provedbe, a sve prilagodbe moraju biti odobrene bez odgađanja.

Program interne revizije sastavni je dio cjelovitog priručnika interne revizije koji predstavlja ukupnost svih dokumenata, detaljnih naputaka i instrukcija koje usmjeravaju rad odjela interne revizije u ostvarenju njegovih temeljnih ciljeva i zadataka.²⁴ Plan funkcije interne revizije može biti sastavljen kao:

- strateški ili dugoročni plan koji se najčešće sastavlja za trogodišnje ili petogodišnje razdoblje
- godišnji ili kratkoročni plan koji se najčešće sastavlja za jednogodišnje razdoblje ili kraća razdoblja.

Planovi interne revizije moraju biti postavljeni u skladu s raspoloživim resursima; revizijskim osobljem, financijskim mogućnostima i vremenskim ograničenjima. Plan interne revizije obično se nadopunjava, što je najčešće posljedica uočavanja potencijalne važnosti novih aktivnosti, politika i procedura koje treba obuhvatiti revizijom što znači da mora biti

²² Tušek, Boris: Interna revizija; Organizacijski i metodološki aspekti, Zagreb 2007., str. 178.

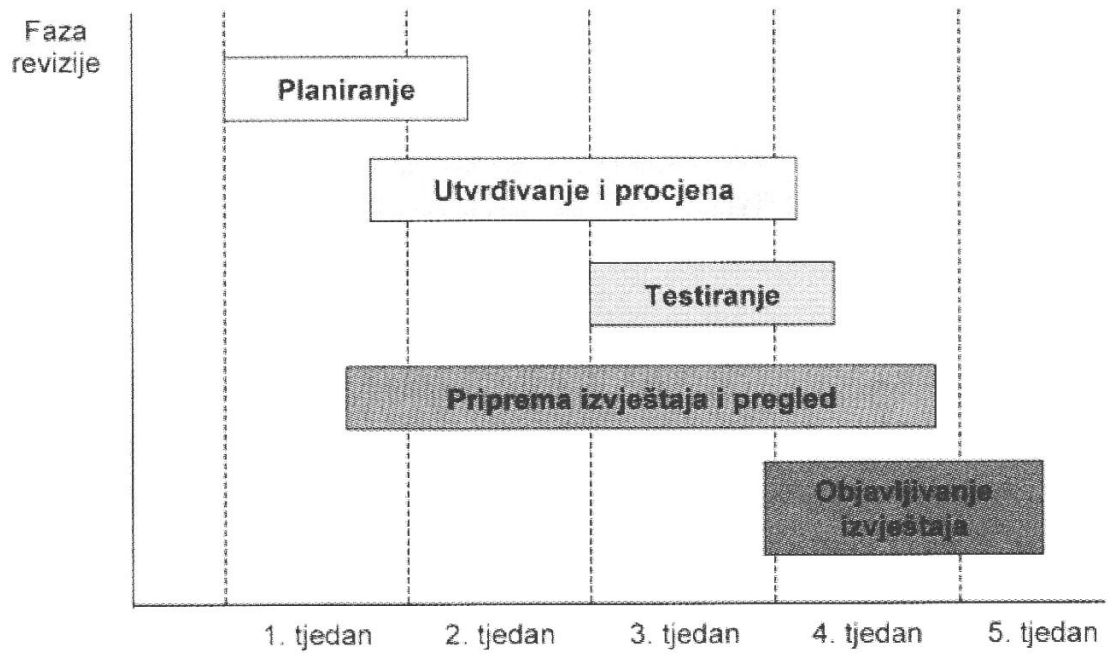
²³ Lewis, P.: Internal Quality Systems Auditing, Greyden Press, Columbus, Ohio, 1998., str. 37.

²⁴ Tušek, Boris. Op.cit., str. 205.-206.

dovoljno elastičan kako ne bi ograničavao internog revizora u profesionalnom obavljanju njegova posla.

Svaki revizor, a posebice interni, mora prikupiti pouzdane, relevantne i korisne informacije kako bi na temelju njih mogao donijeti zaključak o predmetu ispitivanja koji će temeljiti na odgovarajućim analizama i procjenama.

Slika 3. Planiranje procesa interne revizije



Izvor: Tušek, B., Žager, L., Barišić, I.,: *Interna revizija*, Zagreb, 2014. str. 297.

3.2. Obavljanje angažmana

Obavljanje i provođenje angažmana mora se na odgovarajući način nadzirati kako bi se zajamčilo postizanje ciljeva te osigurala kvaliteta i razvoj osoblja.²⁵

Za cjelokupni proces planiranja interne revizije od posebne je važnosti suradnja svih osoba koje bi trebale biti upoznate s obavljanjem interne revizije u poduzeću kako bi se stvorila pozitivna atmosfera između odjela interne revizije i ispitanika.

Ispitivanje na mjestu događaja interni revizor provodi na jedan od dva načina:

- primarna je komunikacija sa zaposlenima te ispitivanje njihovih zadataka, dokumentacije i procedura kako bi se identificirale nepotrebne procedure i neefikasne interne kontrole
- primarni je zadatak internog revizora ispitati zadatke, dokumente i procedure, a potom komunicirati s ispitanicima o njihovim obvezama i odgovornostima.²⁶

Završna faza cjelokupnog procesa planiranja interne revizije uključuje pribavljanje odobrenja i suglasnosti na strateški i godišnji plan interne revizije.

Planove interne revizije moraju potpisati glavnoi interni revizor, odobriti menadžment (uprava) te na njihov sadržaj suglasnost mora dati revizijski odbor nakon čega slijedi njihova realizacija kroz revizijski proces. Taj tijek završava se odobrenjem plana Revizijskog odbora, čijim odobrenjem počinje proces provođenja interne revizije.

3.3. Priopćavanje rezultata

Interni revizori u svojim priopćenjima obavljenih angažmana moraju navesti ciljeve, opseg i rezultate angažmana. Završno priopćenje o rezultatima angažmana mora sadržavati primjenjive zaključke, preporuke i planove, a ako je potrebno može se uključiti i mišljenje internog revizora.

Mišljenja mogu biti ocjene, zaključci ili drugi opisi rezultata, a moraju biti potkrijepljena dostatnim, pouzdanim, relevantnim i korisnim informacijama. Prilikom objave rezultata angažmana trećim stranama, u priopćenjima se moraju navesti ograničenja u pogledu distribucije i uporabe rezultata.²⁷

²⁵ Filipović I., Bartulović M., Filipović M.: REVIZIJA mehanizam nadzora i povjerenja, Split, 2018., str. 70

²⁶ Tušek, Boris. Op.cit., str. 183.

²⁷ International Standards for The Professional Practice of Internal Auditing, Međunarodni standardi za profesionalno obavljanje interne revizije, 2340 – Nadzor angažmana, pristup na: <https://www.theiia.org/globalassets/site/standards/mandatory-guidance/ippf/2017/ippf-standards-2017-montenegrin.pdf>, pristup: 06.12.2023.god.

Priopćenja moraju biti točna, objektivna, jasna, jezgrovita, konstruktivna, pravodobna i potpuna. Ne smiju sadržavati pogreške i moraju vjerodostojno odražavati činjenice na kojima se temelje. Moraju biti lako razumljiva, logična, sadržavati svrsishodne informacije te izbjegavati suvišne detalje.

Glavni revizor mora priopćiti rezultate trećim stranama, a prije objave rezultata mora:

- a) procijeniti potencijalni rizik za organizaciju
- b) savjetovati se s višim menadžmentom ili pravim savjetnikom
- c) nadzirati distribuciju ograničavajući upotrebu rezultata.

3.4. Praćenje postupanja s rezultatima

Izvješće interne revizije dostavlja se svim osobama koje su u mogućnosti poduzeti korektivnu akciju ili osigurati da se ona poduzme. Interni revizor mora voditi računa o tome kako se postupa s rezultatima angažmana koji su priopćeni menadžmentu te im sukladno onome što uoči može preporučiti neku od dviju temeljnih vrsta korektivnih mjera; korekcije ili korektivne akcije. Ispitujući jesu li preporuke prihvaćene i ostvarene u organizaciji, interni revizor može zaključiti:

- a) predložene mjere su poduzete i problem je riješen
- b) predložene mjere su poduzete, ali njima se problem nije riješio
- c) menadžment je poduzeo mjere, ali nije razumio preporuku revizora
- d) menadžment ne poduzima mjere²⁸.

²⁸ Tušek, Boris. Op.cit., str. 274.-277.

4. POJAMI I ZNAČAJKE INTERNIH KONTROLA

Sustav internih kontrola oblikuje menadžment poduzeća i on se najčešće razlikuje od poduzeća do poduzeća, što je uvjetovano mnogobrojnim faktorima kao što su veličina poduzeća, organizacijski oblik, način rukovođenja, obuka i osposobljenost zaposlenih i sl. Prilikom organiziranja sustava internih kontrola, treba obratiti pažnju na odnos očekivanih troškova i koristi provođenja kontrolnih postupaka. Troškovi moraju biti niži kako bi se opravdalo postojanje internih kontrola.²⁹

Polazeći od svega navedenog, može se zaključiti kako su temeljne značajke interne kontrole sljedeće:³⁰

- Interna je kontrola proces, odnosno skup aktivnosti, koje nisu same sebi svrhom već postoje kao sredstvo za ostvarivanje postavljenih ciljeva internu kontrolu provode ljudi na svim razinama u organizaciji
- od interne kontrole može se očekivati osiguranje razumnog uvjerenja
- interna kontrola ustrojava se radi ostvarenja određenih ciljeva.

Interna kontrola u interesu je raznih skupina kao što su tijela i institucije šireg gospodarskog i političkog sustava, interni i eksterni revizori, dobavljači i kupci, investitori i kreditori, ali ipak, najveću odgovornost u oblikovanju sustava internih kontrola snosi menadžment odgovarajućim kontrolnim postupcima i aktivnostima. Interna kontrola u suvremenim uvjetima ne obuhvaća samo računovodstveno financijski podsustav, već se ugrađuje u cjeloviti poslovni proces. Stoga se može zaključiti kako struktura sustava interne kontrole obuhvaća nadzor nad svim poslovnim procesima, a iz prethodno navedenih činjenica proizlazi kako se sustav internih kontrola sastoji od sljedećih međusobno povezanih i uvjetovanih komponenti:³¹

1. okruženje ili uvjeti u kojima se provodi kontrola
2. procjena rizika
3. kontrole aktivnosti
4. informacije i komunikacija
5. nadzor.

Postoje različite vrste nadzora ovisno o području unutar kojega se nadzor ustrojava i djeluje te se iz toga izvode različiti ciljevi koji se žele postići nadzorom. Isto tako, različiti oblici nadzora javljaju se ovisno o kriterijima razlikovanja pa tako prema tijelima nadzora razlikujemo eksterni i interni nadzor, prema vremenu stalni (permanentni), periodički, povremeni, prethodni, tekući i naknadni nadzor, a prema intenzitetu nadzora razlikujemo formalni i materijalni nadzor. U

²⁹ Glogović, Denis: Interna kontrola i revizija skripta, str. 6; Preuzeto s:

<https://www.scribd.com/document/387600007/Interna-kontrola-i-revizija-skripta>

³⁰ Tušek, B. i Sever, S.: Uloga interne revizije u povećanju kvalitete poslovanja poduzeća u Republici Hrvatskoj-empirijsko istraživanje. *Zbornik Ekonomskog fakulteta u Zagrebu*, 2007., 5 (1), 273-294. Preuzeto s: <https://hrcak.srce.hr./26135>

³¹ Tušek Boris; Žager Lajoš.: Revizija. Zagreb:Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, 2008., str. 196.

ovom poglavlju pažnju ćemo posvetiti internom nadzoru odnosno internoj kontroli koja čini polaznu osnovu u oblikovanju cjelovitog sustava internog nadzora.

4.1. Ciljevi interne kontrole

Interna kontrola usmjerena je na postizanje određenih ciljeva poslovnog subjekta, kao i na uklanjanje nepravilnosti te predlaganje mjera za bolje poslovanje promatranog poduzeća. Ciljeve interne kontrole moguće je podijeliti na podskupine:³²

- a) operativne ciljeve
- b) informacijske ciljeve
- c) ciljeve usklađenosti ili podudarnosti.

Operativni ciljevi postavljaju se kako bi se postigla djelotvornost i učinkovitost poduzeća u ostvarivanju određene strategije. Informacijski ciljevi moraju osiguravati nesmetan tok ažurnih, relevantnih i pouzdanih informacija koje su neophodne pri donošenju odluka. Naposljetku, ciljevi usklađenosti ili podudarnosti moraju osigurati usklađenost cjelokupnog poslovanja poduzeća.

Internu kontrolu čine metode i postupci koje je usvojio menadžment te su ugrađeni u organizaciju poduzeća, a služe kako bi se osiguralo neometano djelovanje svih poslovnih funkcija poduzeća. To je zapravo proces koji oblikuje uprava poduzeća, viši menadžment i osoblje, a treba napomenuti kako se ona odnosi i na ostvarivanje cijelog niza sljedećih ciljeva:³³

1. pouzdanost financijskog izvješćivanja
2. usklađenost poslovanja sa zakonima i ostalom regulativom
3. učinkovitost i djelotvornost poslovnih operacija
4. zaštita imovine.

Interne kontrole podrazumijevaju sustav kontrolnih, organizacijskih i drugih postupaka, mjera i politika usvojenih radi ostvarivanja navedenih ciljeva. Interna kontrola će, po svom karakteru, prirodno najveću pažnju posvećivati pravilnom rukovanju novčanim i materijalnim vrijednostima s osnovnim ciljem da utvrdi, odnosno otkloni eventualne štete koje bi mogle nastati za određenu organizaciju. Ona djeluje preventivno i korektivno, zadržavajući normalno odvijanje poslovne aktivnosti te usmjerava poduzeća ispunjavanju svih prethodno navedenih ciljeva, a ne isključivo jednog.

³² Crnković, Luka; Mijoč, Ivo; Mahaček, Dubravka: Osnove revizije. Osijek: Ekonomski fakultet u Osijeku, 2010., str. 149.

³³ Tušek, B., Sever, S. Op. cit

4.2. Nedostaci i slabosti sustava interne kontrole

Menadžment mora pronaći odgovarajuće informacije i obaviti preglede na najvišoj organizacijskoj razini kako bi se utvrdile moguće greške i slabosti interne kontrole. Mora voditi brigu o troškovima koji moraju biti manji od ostvarene koristi, a zbog takvih troškovnih ograničenja ne mogu se apsolutno spriječiti ili otkriti pogreške i nepravilnosti u radu. Potrebno je obavljati preglede i na nižim organizacijskim razinama, učestalije i detaljnije od onih na višim razinama. Provodi se i fizička kontrola, najčešće radi onemogućavanja neovlaštenim osobama da pristupe imovini i ispravama. Uspostavlja se sustav odobrenja i ovlasti za transakcije iznad određenog iznosa kao i sustav verifikacije i usklađivanja pri čemu se pojedinačne transakcije i aktivnosti moraju verificirati.

Posebnu pažnju potrebno je posvetiti provjeri djelatnika i članova uprave, koji svojim tajnim sporazumima, namjernim pogreškama ili manjkom interesa za posao mogu značajno urušiti stabilnost sustava interne kontrole. Jedan od esencijalnih kontrolnih postupaka je podjela dužnosti koja smanjuje mogućnost da se zaposlenik dovede u situaciju u kojoj može učiniti i sakriti pogreške, nepravilnosti i prijevare u obavljanju svojih dužnosti. To se postiže davanjem raznih ovlasti različitim osobama. Potrebno je imati i kompetentno i odano osoblje koje djeluje u skladu s ciljevima organizacije i s osnovnim ciljem svake interne kontrole – postizanjem efikasnosti i efektivnosti poslovanja.

Uz navedeno postoje mnogobrojni drugi čimbenici koji mogu narušiti sustav kao što su: neprimjeren ustroj, neprimjereni postupci u ispunjavanju procjena rizika, neispunjavanje zadataka, manipulacija i krivotvorenje dokumentacije, ali i pogreške u primjeni računovodstvenih pravila. Općenito, slabostima interne kontrole su više podložna manja poduzeća, društva od kojih nitko ne zahtijeva izvješća o poslovanju te ona poduzeća kojima nije obveza provođenje revizije.³⁴

³⁴Petrović, Nada: Značaj internog nadzora u otkrivanju nepravilnosti u poslovnim procesima i njegov doprinos poreznom nadzoru.// Porezni vjesnik, br. 7-8 (2012); str. 95.

4.3. Vrste internih kontrola

Sustav interne kontrole obuhvaća širok spektar različitih područja i dio je gotovo svih poslovnih procesa i funkcija u poduzeću. S obzirom na to da svojim djelovanjem i postojanjem štiti imovinu i podržava ostvarivanje postavljenih ciljeva, možemo zaključiti kako sustav internih kontrola predstavlja određeni nadzor nad svim poslovnim procesima poduzeća. Slijedom navedenog, sustav internih kontrola možemo podijeliti na:³⁵

- izvršna (administrativna) kontrola
- informacijska (računovodstvena) kontrola
- upravljačka kontrola.

Izvršna ili administrativna kontrola je ona koja se najčešće ustrojava u pojedinim poslovnim funkcijama poduzeća kao što je nabava, prodaja, proizvodnja, pravna služba ili kadrovska služba. Ove kontrole će menadžment organizirati tamo gdje računovodstvene kontrole u kratkom roku ne daju zadovoljavajuće rezultate. Neovisno o kojoj funkciji u poduzeću je riječ, sam proces interne kontrole provodit će upravo zaposlenici unutar navedene funkcije, pazeći pri tome da se ostvare prethodno definirani ciljevi poduzeća. Možemo reći da se ovdje radi o kontrolama koje su ugrađene u poslovne procese poduzeća i koje neposredno pridonose ostvarenju već postavljenih ciljeva. Odnose se na planove, postupke i dokumente koji su vezani za proces poslovanja i donošenja poslovnih odluka.³⁶

Računovodstvena interna kontrola najvažniji je i najopsežniji dio interne kontrole poslovnog subjekta jer je računovodstvo centralno mjesto gdje se prati i evidentira svaka poslovna transakcija i gdje nastaju informacije potrebne rukovodstvu za efikasno upravljanje i odlučivanje. Obuhvaća skup mjera, postupaka i pravila kojima se nastoji osigurati točnost, valjanost i sveobuhvatnost računovodstvenih evidencija i izvješća, kao i fizička zaštita imovine poduzeća. To su organizacijske mjere, metode i postupci koje poslovni sustav uspostavlja svojim normativnim aktima. Kao dio računovodstvene interne kontrole provode se kontrole valjanosti podataka, kontrole potpunosti obrade podataka te kontrole ponavljanjem i provođenjem određenih računovodstveno-kontrolnih postupaka.

Kontrola valjanosti podataka sprječava obavljanje poslovnih promjena od strane neovlaštenih osoba pa realizacija svake promjene koja nije obavljena na dozvoljen način mora biti obustavljena. Isto tako, sve nastale poslovne promjene moraju biti evidentirane u knjigovodstvu poduzeća, što i jest glavni cilj uspostavljanja kontrole potpunosti obrade podataka.

Kontrole ponavljanjem određenih računovodstveno-kontrolnih postupaka zahtijevaju da jedno lice ponavlja izvršavanje pojedinih kontrolnih postupaka koju je već neki drugi radnik proveo nad odgovarajućom poslovnom promjenom.

³⁵ Izvor: <https://pdfslide.tips/documents/vrste-internih-kontrola.html>, pristup: 17.12.2023.god.

³⁶ Dugandžić, Ivana: Značajke, ciljevi i vrste sustava internih kontrola, str 9. Preuzeto s: <https://www.scribd.com/document/67429688/VRSTE-INTERNIH-KONTROLA>, pristup: 17.12.2023.god.

Međutim, postoje situacije u kojima računovodstvene kontrole i s njima povezani postupci jednostavno ne funkcioniraju te je potrebno uvesti mehanizme koji osiguravaju efikasno i učinkovito djelovanje kontrole. U okviru toga, razlikujemo postupke koji se mogu svrstati u tri grupe; kontrole razgraničenja dužnosti, kontrole materijalne odgovornosti i sprječavanje pristupa neovlaštenim osobama te nadzorne kontrole.

Računovodstvene kontrole trebaju pružiti razumno uvjerenje o tome da se poslovne transakcije i događaji provode sukladno odobrenjima, da se evidentiraju na način kojim će se zadovoljiti potreba za izradom financijskih i drugih računovodstvenih izvještaja sukladno općeprihvaćenim računovodstvenim načelima i drugim relevantnim kriterijima i ograničenjima te da će se zadržati odgovornost za imovinu na način da je pristup imovini poduzeća moguć samo uz odobrenje menadžmenta.³⁷

Predmet upravljačkog nadzora je naknadna provjera funkcioniranja sustava administrativnih i računovodstvenih kontrola i poduzimanje potrebnih mjera i akcija za njihovo učinkovitije djelovanje te odlučivanje o poduzimanju potrebnih korektivnih mjera i akcija kako bi se poslovanje odvijalo u skladu s usvojenim planom. Takvo shvaćanje provodi se u malim poduzećima dok se u velikim i srednjim poduzećima najčešće ustrojava posebna stožerna stručna služba uprave, tj. služba interne revizije.³⁸

4.4. Interna revizija kao nadzor nad funkcioniranjem internih kontrola

Prema novoj, revidiranoj definiciji interne revizije za 21. stoljeće koju je objavio američki (svjetski) Institut internih revizora, interna revizija neovisno je i objektivno jamstvo i savjetodavna aktivnost koja se rukovodi filozofijom dodane vrijednosti s namjerom poboljšanja poslovanja organizacije.

Ona pomaže organizaciji u ispunjavanju njezinih ciljeva sistematičnim i na disciplini utemeljenim pristupom procjenjivanja djelotvornosti upravljanja rizicima organizacije, kontrole i korporativnog upravljanja.³⁹

Pojednostavljeno, možemo reći da je interna revizija neovisna djelatnost koja daje objektivno stručno mišljenje i savjete za unapređivanje poslovanja, a osnovna joj je svrha da utječe na poboljšanje poslovanja organizacije.⁴⁰

³⁷Ibid, str. 11.

³⁸Crnković, L., Mijoč, I., Mahaček, D. Op. cit., str. 152.

³⁹Tušek, B. i Žager, L.: Revizija, drugo izmijenjeno i dopunjeno izdanje. Zagreb, 2007.,: HZRIFD. str. 280.

⁴⁰Mahaček, Dubravka, Berislav Bolfek i Bernarda Šakota, "Uloga interne revizije u sprječavanju pogrešaka i prijevara u uvjetima računalne obrade podataka." *Oeconomica Jadertina* 5, br. 1 (2015): str. 48-64. Preuzeto s: <https://hrcak.srce.hr/146892>, pristup: 18.12.2023.god.

Određujući sadržaj pojmova interna kontrola i interna revizija, samo se po sebi nameće pitanje razgraničenja sadržaja ovih pojmova, odnosno pitanje u čemu su sadržajne razlike među njima. Iako je takva problematika prilično skromno obrađena, određena znanstvena istraživanja navode kako razliku između tih pojmova treba pronaći u samom postupku djelovanja. Prema tome, uzimajući u obzir postupke ispitivanja i otklanjanja nepravilnosti, unutarnji nadzor može biti prethodni ili naknadni.

U prethodnom odnosno preventivnom nadzoru, otklanjaju se određeni procesi ako nisu u skladu s unaprijed utvrđenim kriterijima. S druge strane, interna (unutarnja) revizija naknadni je nadzor funkcioniranja sustava internih kontrola i ostvarenja poslovanja u skladu s usvojenim ciljevima.⁴¹

Glavna je karakteristika prethodnog nadzora eliminacija određenih procesa koji nisu u skladu s unaprijed utvrđenim kriterijima, što znači da se ne dozvoljava izvođenje određenih postupaka neusklađenih s unaprijed utvrđenim kriterijima. Zbog toga kažemo kako je ovakva vrsta nadzora preventivna. Govoreći o naknadnom nadzoru odnosno unutarnjoj reviziji, ocjenjuje se funkcioniranje sustava internih kontrola i ostvarenje poslovanja u skladu s usvojenim ciljevima.

Osnovni cilj postojanja i djelovanja interne revizije u poduzeću jest „osigurati zaštitu resursa poduzeća od nelojalnog ponašanja zaposlenih, nelojalnog ponašanja podugovarača koji koriste ime i tehnologiju tvrtke, zaštitu dioničara od nelojalnog ponašanja menadžera, zaštitu vrhovnih menadžera od nelojalnog ponašanja menadžera na nižim razinama te osigurati da službena izvješća o performansi i obračunu poreza budu bez grešaka koje bi mogle izazvati primjenu sankcija prema tvrtki.“⁴²

⁴¹ Tušek, B. i Sever, S. Op. cit., str. 273-294.

⁴² Ibid.

5. KORPORATIVNO UPRAVLJANJE

Moderna korporacija kao jedna od najvažnijih pojava u ekonomskoj povijesti, termin je koji se odnosi na oblik poduzeća u kojemu vlasnici više nisu osobno odgovorni za obveze ni za bilo kakve druge obveze koje poduzeće stvara ili može stvoriti, što dovodi do odvajanja vlasničke funkcije od funkcije upravljanja, odnosno administriranja resursima poduzeća.⁴³

Korporacije su entiteti u kojima se istodobno raspodjeljuje posao i rizik, odnosno uključuju više strana odgovornih za formulaciju i uvođenje strategije koje su spremne snositi rizik neuspjeha poslovanja, a kao temeljni zahtjev koji se postavlja pred svaku modernu korporaciju javlja se stvaranje bogatstva ključnih interesno utjecajnih skupina na odgovoran način.

Stvaranjem i širenjem korporacija kao najrazvijenijeg oblika društva kapitala, krajem 20. stoljeća sve se učestalije koristimo pojmom korporativnog upravljanja koji podrazumijeva cijelu mrežu formalnih i neformalnih odnosa unutar upravljačkih struktura. Može se shvatiti i kao skup procesa, običaja, pravila, zakona, odluka, institucija i nadzornih mehanizama kojima se utječe na upravljanje, kontroliranje i administriranje tvrtke.

Cijela ideja korporativnog upravljanja proizlazi iz shvaćanja da postoji društvena odgovornost poduzetnika i da postoje različite interesne skupine (stakeholders) koje imaju legitimno pravo sudjelovati u procesima odlučivanja o radu i poslovanju društva kapitala.⁴⁴

U pojmu korporativnog upravljanja sadržana su pitanja odgovornosti i ovlasti u obavljanju temeljne djelatnosti poduzeća, odnosi menadžmenta prema dioničarima, ali i zaštita interesa vlasnika. Određeno trgovačko društvo nastoji osigurati i izgraditi kvalitetan poslovni sustav koji je dugoročno održiv i uspješan te je u interesu svih dioničara, menadžmenta, zaposlenika i zajednice u kojoj posluje.

Korporativno upravljanje zapravo znači usavršavanje kvalitete upravljačkog sustava, a njegovi su važni elementi etika i odgovornost, kako vlasnika, tako i investitora, regulatorskih tijela, ali i šire javnosti.⁴⁵ Ono je značajno jer daje usmjerenje korporacijama u cilju stjecanja profita i unapređenja poslovanja.

Prema definiciji OECD-a (Organisation for Economic Cooperation and Development) iz 1999. Godine „Korporativno upravljanje... uključuje skup odnosa između menadžmenta, uprave, dioničara i ostalih interesnih skupina. Korporativno upravljanje također predstavlja strukturu unutar koje se postavljaju ciljevi poduzeća i određuju sredstva za ostvarivanje tih ciljeva te za praćenje uspješnosti njegova poslovanja. Dobro korporativno upravljanje treba pružiti

⁴³Vinšalek Stipić, Valentina. "Korporativno upravljanje i ekonomija trećeg puta." *Obrazovanje za poduzetništvo - E4E* 10, br. 1 (2020): 132-146. <https://doi.org/10.38190/ope.10.1.10>, str. 136., pristup: 28.12.2023.god.

⁴⁴Barbić, J., Čolaković, E., Parać, B. i Vujević, V.: *Korporativno upravljanje – osnove dobre prakse vođenja društva kapitala*, HUM – DROMA, Zagreb, 2008.

⁴⁵Dropulić Ružić, M. (2011). KORPORATIVNO UPRAVLJANJE U HOTELSKIM PODUZEĆIMA - SLUČAJ HRVATSKE. *Ekonomika misao i praksa*, 20 (1), 171-201. Preuzeto s <https://hrcak.srce.hr/69710>, pristup: 28.12.2023.god.

odgovarajući poticaj za upravu i menadžment radi ostvarivanja ciljeva koji su od interesa za poduzeće i dioničare...)⁴⁶

Korporativno upravljanje je „sustav kojim se poduzeće usmjerava i kontrolira.“⁴⁷

Korporativno upravljanje je „proces pomoću kojeg vlasnici i kreditori organizacije provode kontrolu i zahtijevaju odgovornost za resurse koje su povjerali organizaciji.“⁴⁸

Prema definiciji Instituta internih revizora (IIA) proces korporativnog upravljanja „uključuje postupke koje koriste oni koji zastupaju interesne skupine organizacije, prije svih menadžment, u osiguravanju nadzora nad rizicima i procesom kontrole. Nadziranje rizika s kojima se organizacija suočava i jamstvo da kontrole na odgovarajući način ublažavaju rizike neposredno pridonose ostvarivanju ciljeva organizacije i održavanju njezinih vrijednosti.“⁴⁹

Pojam korporativnog upravljanja „označava napore usavršavanja kvalitete upravljačkog sustava... Njegovi su značajni elementi etika i odgovornost vlasnika, investitora, regulatora i opće javnosti, a isto tako i zahtjevi o transparentnom upravljanju rizicima, na što se nadovezuje i održavanje kvalitetnog i cjelovitog sustava unutarnjih kontrola, financijskih i operativnih.“⁵⁰

U Republici Hrvatskoj korporativno upravljanje odnosi se na upravljanje trgovačkim društvima, posebice onima u obliku dioničkog društva, premda modele korporativnog upravljanja primjenjuju i poduzeća koja načelno nisu na tržištu kapitala. Razlog za to je razdvajanje vlasničke funkcije od funkcije administriranja resursima poduzeća – upravljačke funkcije, ali i društveni pritisak za transparentan prikaz poslovanja poduzeća.

Poduzeće za sebe mora ostvariti rezultat dovoljan da pokrije troškove vlastitog poslovanja, uz osiguravanje trajnosti egzistiranja na tržištu.

Mnogi autori i istraživači prakse korporativnog upravljanja naglašavaju etičke aspekte i suodgovornost svih interesnih skupina za unapređenje kvalitete upravljačkih sustava i ispunjavanje društvene misije korporacija.

⁴⁶ Research Opportunities in Internal Auditing, The Institute of Internal Auditors Research Foundation, IIA, Altamonte Springs, Florida, 2003., str.26. i 27.

⁴⁷ Cadbury Report, 1992.

⁴⁸ Ritenberg, L. E., Schwieger, B. J., Auditing Concepts for a Changing Environment, Harcourt College Publisher, Orlando, Florida, 2000., str. 35.

⁴⁹ Research Opportunities in Internal Auditing, The Institute of Internal Auditors Research Foundation, op. cit., str. 27

⁵⁰ Turk, M., Suvremeni pravci razvoja interne revizije, Zbornik radova Računovodstvo, revizija i financije u suvremenim gospodarskim uvjetima, XXXIV. Simpozij HZRFD, Zagreb-Pula, 1999., str.291.

Tablica 1. Definicije društveno odgovornog poslovanja

Organizacija	Vrsta organizacije	Definicija DOP-a	Izvor
Vlada Ujedinjenog Kraljevstva	Vladina organizacija	Volonterske akcije koje poslovanje može poduzeti, uz poštovanje minimalnih zakonskih zahtjeva, kako bi zadovoljilo i svoje konkurentne interese i interese šireg društva.	www.csr.gov.uk
Europska komisija	Vladina organizacija	Koncept u kojem tvrtke dobrovoljno integriraju društvene i ekološke probleme u svoje poslovanje i odnose s dionicima.	Zelena knjiga EK-a, 2001. Promicanje europskog okvira za DOP.
Kinesko ministarstvo trgovine	Vladina organizacija	Konkretna akcija kineskih tvrtki za provedbu političkih težnji novog kolektivnog vodstva Komunističke partije –stavljanje čovjeka na prvo mjesto kako bi se stvorilo skladno društvo.	Etička korporacija, 2005. Politika: kineska definicija CSR-a, 15. rujna 2005.: www.ethicalcorp.com.
Konfederacija britanske industrije	Poslovne udruge	Priznanje tvrtki da one trebaju biti odgovorne ne samo za financijske rezultate, nego i za utjecaj svojih aktivnosti nadruštvo i/ili okoliš.	www.cbi.org.uk
Svjetsko poslovno vijeće za održivi razvoj (WBCSD)	Poslovne udruge	Stalna obveza poslovanja da se ponašaju etički i pridonose gospodarskom razvoju, istodobno poboljšavajući kvalitetu života radne snage i njihovih obitelji, kao i lokalne zajednice i društva u cjelini.	WBCSD, 1999. CSR: Susret s promjenjivim očekivanjima.

Gap Inc.	Korporacija	Biti društveno odgovoran znači ugraditi vlastite vrijednosti i etiku u sve što činimo – od načina poslovanja do utjecaja na zajednice u kojima živimo i radimo.	www.gapinc.com
HSBC	Korporacija	Sredstva za upravljanje vlastitim poslovanjem odgovorno i osjetljivo za dugoročni uspjeh. Naš cilj nije, a nikada nije bio profit na bilo koji način jer znamo da sutrašnji uspjeh ovisi o povjerenju koje danas gradimo.	www.hsbc.com
Crveni križ	Nevladina organizacija	Potpuno volonterska, korporativna inicijativa za promicanje samoregulacije kao zamjene za regulaciju na nacionalnoj ili međunarodnoj razini.	Iza maske: Pravilice korporativne društvene odgovornosti, 2004.
DOP Azije	Socijalno poduzeće	Opredjeljenje tvrtke za poslovanje na gospodarski, socijalno i ekološki održiv način, istodobno uravnotežujući interese različitih dionika.	www.csr-asia.com

Izvor: Crane A., Matten D., Spence L., *Corporate Social Responsibility, University of Cambridge: Routledge, 2016.*

Društveno organizacijsko poslovanje ekonomski se isplati jer će kompanije koje razvijaju organizacijsku kulturu i imidž obzirnog, nesebičnog i transparentnog poduzetnika lakše osvojiti povjerenje kupaca, investitora i kreditora te se lakše pozicionirati sa svojim proizvodima na globalnom tržištu, ali i imati manje kulturoloških barijera u nastojanjima da postanu dobrodošlo korporativno poduzeće u različitim državama.⁵¹

5.1. Kodeks korporativnog upravljanja

Fundamentalne osnove za razvoj korporativnog upravljanja u Hrvatskoj postavljene su donošenjem Zakona o trgovačkim društvima, a među vodećim zakonskim pravilima vezanima za upravljanje, nadzor i kontrolu trgovačkih društava važno je spomenuti Zakon o trgovačkim društvima, Zakon o tržištu vrijednosnih papira te Zakon o preuzimanju dioničkih društava.

Ovi propisi definiraju rad i djelovanje tijela društava, uprave, nadzornih i upravnih odbora te skupštine, čineći legislativni okvir koji definira ulogu i razvoj korporativnog upravljanja. Ipak, tendencija za učinkovitom regulacijom korporativnog upravljanja reguliranjem djelovanja članova tijela društava, odnosno korporativnog ponašanja, nadilazi legislativni okvir djelokruga rada tijela trgovačkog društva.⁵² Stoga prema preporuci i na inicijativu Organizacije za ekonomsku suradnju i razvoj (OECD), svjetske korporacije usvojile su kodekse korporativnog upravljanja kao temelj za razvoj i promicanje dobre prakse korporativnog upravljanja.

Usvajanjem se obvezuju poštivati načela etike u svim svojim poslovnim odnosima te prihvaćaju obvezu djelovanja u skladu s načelima odgovornosti, istinitosti, učinkovitosti, transparentnosti, kvalitete, postupanja u dobroj vjeri te poštivanja dobrih poslovnih običaja prema poslovnim partnerima, poslovnom i društvenom okruženju i vlastitim zaposlenicima.

U Republici Hrvatskoj agencija HANFA i Zagrebačka burza usvojili su početkom 2007. godine Kodeks korporativnog upravljanja (Corporate Governance Codex) koji postavlja temelje za izgradnju sofisticiranih korporativnih odnosa unutar organizacije. Kodeks se tijekom vremena ažurirao, sukladno promjenama i potrebama u području korporativnog upravljanja, a posljednja izmjena Kodeksa stupila je na snagu 1. siječnja 2020. godine.

⁵¹ Vinšalek Stipić, Valentina. op. cit., str. 134.

⁵² Tomšić, Dina; Lider, Što je što u korporativnom upravljanju (2015.) Dostupno na: <https://lidermedia.hr/znanja/sto-je-sto-u-korporativnom-upravljanju-62245>, pristup: 29.12.2023.god.

Kodeks se sastoji od sedam poglavlja:

- 1) uvod - ciljevi i osnovna načela,
- 2) javno objavljivanje
- 3) organi društva
- 4) revizija i mehanizmi unutarnje kontrole
- 5) odnosi s investitorima
- 6) nositelji interesa
- 7) objavljivanje podataka o pridržavanju odredbi kodeksa.⁵³

Temeljna načela Kodeksa su:

- transparentnost poslovanja,
- jasno naznačene procedure za rad nadzornog odbora, uprave i drugih organa i struktura koje donose važne odluke,
- izbjegavanje sukoba interesa relevantnih osoba,
- efikasna unutarnja kontrola,
- učinkovit sustav odgovornosti.

Ostvarenje temeljnih načela Kodeksa korporativnog upravljanja ocjenjuje u odnosu na dosegnutu razinu udovoljavanja standardima korporativnog ponašanja organizacije. Što je razina udovoljavanja postavljenim standardima ponašanja unutar svake interesne skupine viša, to je izdavatelj usklađeniji s postavljenim standardima korporativnog upravljanja i to u odnosu na tri najznačajnije interesne skupine kod izdavatelja:

- dioničare i investicijsku javnost
- upravu, nadzorni odbor i zaposlenike
- unutarnju i vanjsku reviziju poslovanja izdavatelja.⁵⁴

5.2. Otvoreni i zatvoreni sustav korporativnog upravljanja

Promatrajući odnose u korporaciji, moguće je identificirati dva temeljna sustava korporativnog upravljanja: otvoreni (angloamerički) specifičan za Sjedinjene Američke Države (SAD), Veliku Britaniju i Australiju i zatvoreni (europsko-kontinentalni) sustav prisutan u kontinentalnoj Europi i Japanu. Razlike između otvorenog i zatvorenog sustava jesu u različitim odgovorima na pitanja:

- koje su najvažnije interesno-utjecajne skupine

⁵³ Dropulić Ružić, Marinela. Op. cit., 171.-201.

⁵⁴ HANFA, Hrvatska agencija za nadzor financijskih usluga, dostupno na: <https://www.hanfa.hr/temeljne-funkcije/strateske-teme/korporativno-upravljanje/>, pristup: 29.12.2023.god.

- koje instrumente i mehanizme pojedina interesno-utjecajna skupina ima na dispoziciji, kako se njima koristi i na koji način sudjeluje u korporativnom upravljanju
- na koji način uloge pojedinih nositelja interesa utječu na osnovna pitanja i probleme korporativnog upravljanja⁵⁵

Temelji obaju sustava počivaju na preraspodjeli socio-ekonomske moći te na ravnoteži u procesu odlučivanja i u odnosu vlasnika i menadžmenta.

Osnovno obilježje otvorenog sustava je razdvajanje vlasništva i kontrole do kojega dolazi zbog disperzije vlasničke strukture, odnosno velikog broja dioničara koji imaju male udjele. Ovakav sustav karakterističan je za SAD i Veliku Britaniju.

Kontrola nad korporacijom kod otvorenog sustava je na menadžmentu koji odlučuje o svim bitnim pitanjima poduzeća zbog čega često optimizira vlastite interese umjesto interesa dioničara. Dioničari u otvorenom sustavu ne žele biti previše uključeni u moguće poboljšanje korporacije zbog postojanja velike razlike između informacijskih troškova u slučaju nadzora menadžmenta te koristi koje imaju kao pojedinci.

Iako otvoreni sustav daje veliku moć menadžmentu, oni ne bi trebali dovoditi u pitanje interese i prava dioničara jer u slučaju smanjenja profitabilnosti poduzeća i pada dionica, dioničari mogu prodati dionice, a ako poduzeće kupe novi vlasnici, postojeći menadžment lako se može smijeniti.⁵⁶

U zatvorenom sustavu dolazi do znatne vlasničke koncentracije što dioničare pozicionira u središte korporativnog upravljanja. Bitne odluke koje se tiču poduzeća rukama su nekolicine dioničara koji posjeduju velik broj dioničkih paketa.

Problem nadzora menadžmenta u ovom sustavu rješava se koalicijom pojedinih interesno utjecajnih skupina, posebice dioničara, investitora i kreditora. U zatvorenom sustavu nadzorna i upravljačka uloga podijeljena je na dva odbora, upravu koju čini vrhovni menadžment i nadzorni odbor koji zastupa interese vlasnika i vrši nadzor nad poduzećem.⁵⁷

Zatvoreni sustav temelji se na djelovanju velikih vlasnika (engl. blockholders) i banaka, a osnova je otvorenog sustava djelovanje tržišnih mehanizama. Temeljna je razlika između sustava u položaju i prirodi korporativne kontrole.

U korporacijama kontinentalne Europe bit je u kontroli bez disperzije „vlasništva nad zaradom“, a u američkim i britanskim korporacijama investitori imaju „vlasništvo nad zaradom“, ali bez kontrole nad korporacijom.

Međutim, u oba sustava dobro korporativno upravljanje temelji se na prikladnim kombinacijama pravne zaštite investitora i razine vlasničke koncentracije.⁵⁸ Povijesni, kulturni,

⁵⁵ Tipurić, D.: Nadzorni odbor i korporativno upravljanje. Zagreb: Sinergija, 2006.

⁵⁶ Pehar, A. (2017). *OBILJEŽJA FUNKCIJE INTERNE REVIZIJE I SURADNJA S EKSTERNIM REVIZORIMA : Diplomski rad* (Diplomski rad). Split: Sveučilište u Splitu, Ekonomski fakultet. Preuzeto s <https://urn.nsk.hr/urn:nbn:hr:124:404611>, str. 34., pristup: 03.01.2024.god.

⁵⁷ Ibid., str. 35.

⁵⁸ Tomšić, Dina. Op. cit.

politički i gospodarski čimbenici imaju važnu ulogu u kreiranju sustava korporativnog upravljanja.

Svaki od sustava ima određene prednosti i nedostatke. U otvorenom se sustavu teži uskladiti interese menadžmenta poduzeća i interese trenutnih i budućih ulagača, dok je zatvoreni sustav karakterističan po velikom broju odnosa kojima se određuje utjecaj pojedinih interesnih skupina na postavljanje ciljeva i nadzor nad provedbom poslovne politike.

Republiku Hrvatsku karakterizira zatvoreni sustav korporativnog upravljanja. Obilježje je sustava znatna vlasnička koncentracija, s posebnom ulogom vlasnika znatnim paketom dionica koji preuzimaju iznimno aktivnu ulogu u nadzoru i upravljanju korporacijom. Uloga tržišta kapitala znatno je manja nego u otvorenom sustavu, a objavljivanje relevantnih informacija ograničeno i nedostatno razvijeno, ali se može konstatirati da se ulaskom Hrvatske u Europsku uniju situacija po tom pitanju znatno poboljšava. Međutim, burze ne funkcioniraju kao tržišta za korporativnu kontrolu kao u otvorenom sustavu.⁵⁹

Bez obzira na to da se neke zemlje mogu svrstati u istu skupinu po kriteriju prisutnosti otvorenog ili zatvorenog korporativnog upravljanja, unutar samih sustava ipak postoje određene razlike koje ćemo prikazati u tablici usporedbe otvorenog i zatvorenog tipa upravljanja koja slijedi u nastavku.

⁵⁹ Vinšalek Stipić, Valentina. op. cit., str. 137.

Tablica 2. Usporedba otvorenog i zatvorenog sustava korporativnog upravljanja

	Otvoreni sustav	Zatvoreni sustav
Vlasništvo	disperzirano	koncentrirano
Koncentracija glasačke moći dioničara	slabija	veća
Kontrola i vlasništvo	razdvojeni	povezani
Moć	menadžment	vlasnici kontrolnih paketa dionica i stakeholderi (banke, povezana poduzeća i zaposlenici)
Uloga vlasnika u korporativnom upravljanju	za većinu mala zbog free-rider problema	poželjno velika zbog netransparentnosti
Instrumenti korporativnog upravljanja	pretežito eksterni	pretežito interni
Interesi drugih interesno utjecajnih skupina	nisu zastupljeni u većoj mjeri	zastupljeni u većoj mjeri
Temeljni agencijski odnos	dioničari nasuprot menadžmenta	većinski dioničari nasuprot manjinskim dioničarima
Ključni problem	ostvarivanje ciljeva menadžmenta (preinvestiranje) na štetu efikasnosti i profitabilnosti	ostvarivanje ciljeva većinskih vlasnika i drugih grupa na štetu interesa manjinskih dioničara
Identitet dioničara	institucijski investitori prevalentni, tek onda pojedinačni dioničari	najprije poduzeća, pa financijske institucije te pojedinačni dioničari
Tržište kapitala	jako razvijeno s primarnom ulogom	osrednje razvijeno sa sekundarnom ulogom
Tržište za korporativnu kontrolu	postoji sa znatnim udjelom neprijateljskih preuzimanja	nema relevantnu ulogu, neprijateljska preuzimanja rijetka

Izvor: Dropulić Ružić, M. (2011). Korporativno upravljanje u hotelskim poduzećima – slučaj Hrvatske. *Ekonomska misao i praksa*, 20 (1), 171-201. Preuzeto s <https://hrcak.srce.hr/69710>, pristup: 28.12.2023.god.

5.3. Mehanizmi korporativnog upravljanja

Korporativno upravljanje podrazumijeva skup različitih odnosa menadžmenta, odbora, dioničara te interesno-utjecajnih skupina koji kreiraju uvjete za postizanje ciljeva i načine na koje se oni ostvaruju. U tom su procesu važni načini na koje se postiže kontrola i s tom svrhom postoje i djeluju mehanizmi korporativnog upravljanja.

U literaturi je uobičajena podjela mehanizama korporativnog upravljanja na interne i eksterne.⁶⁰

Interni su mehanizmi korporativnog upravljanja:

- odbor
- naknade menadžmentu
- koncentracija vlasništva
- odnos s interesno-utjecajnim skupinama
- korporativno izvještavanje

dok eksterni mehanizmi podrazumijevaju:

- tržište za korporativnu kontrolu
- zakonodavni i regulatorni okvir
- zaštitu manjinskih dioničara
- konkurentske uvjete.⁶¹

Odbori su u poduzeću od iznimne važnosti jer stvaraju direktnu vezu između vlasnika i menadžera. Dioničari osnivaju odbore kako bi osigurali nadzor nad svojim interesima pri upravljanju poduzećem od strane menadžmenta.

Moguća su dva načina organizacije, uspostava jedinstvenog odbora direktora ili upravnog odbora ili uspostava dvaju odbora: nadzornog odbora i uprave.

Naknada menadžmentu određuje se u fiksnom iznosu, a isplata je moguća u novcu, dionicama ili udjelom u dobiti. Menadžere se može motivirati i bonusima jer se potaknuti primanjem boljih i većih naknada usmjeravaju na ostvarivanje vlasničkih ciljeva.

Dva su moguća načina koncentracije vlasništva, fragmentarno i konsolidirano.

Fragmentarno vlasništvo karakteristično je za poduzeća s velikim brojem dioničara koji kao pojedinci nemaju bitan utjecaj u poduzeću, dok s druge strane konsolidirano vlasništvo podrazumijeva postojanje dioničara s velikim brojem dioničkih paketa koji im omogućuju znatno sudjelovanje u poslovnim procesima poduzeća.

⁶⁰ Ibid.

⁶¹ Tipurić, D. i suradnici: Korporativno upravljanje, Sinergija nakladništvo d.o.o., Zagreb, 2008., str. 80.

Interesno-utjecajne skupine mogu se definirati kao pojedinci, grupe i organizacije, unutar i izvan poduzeća, koji imaju neka prava, zahtjeve ili interese od poduzeća. Konsolidacijom s poduzećem preuzimaju na sebe veći ili manji rizik sudjelovanja u poslovanju poduzeća te na takav način iskazuju svoj interes. Sve skupine koje su vezane za poduzeće na određeni način možemo nazvati stakeholderima od kojih jedni pripadaju primarnim, a drugi sekundarnim stakeholderima. Primarni stakeholderi imaju izravnu vezu s poduzećem te opipljive interese, a to su vlasnici, menadžeri, zaposleni, kupci i dobavljači. Druga skupina stakeholdera je sekundarna i oni su često određeni kao posljedica aktivnosti poduzeća. Pod ovom skupinom stakeholdera, čiji su interesi neizravni i udaljeni, podrazumijevamo konkurente, krajnje potrošače, javnost, državu, društvo kao cjelinu te medije. Cilj je svake korporacije održavanje pozitivnih odnosa između interesno-utjecajnih skupina sa svrhom stvaranja bogatstva za poduzeće, a važnu ulogu u tome ima stvaranje kvalitetnog stakeholderskog menadžmenta.⁶²

Veliku važnost u kontroli menadžerskog rada imaju financijska transparentnost i relevantne informacije odnosno pouzdano i pravodobno izvješćivanje o financijskom stanju poduzeća, važnim poslovnim informacijama te investicijskim odlukama. Ukoliko se ovaj interni mehanizam primjenjuje, povećat će se povjerenje postojećih investitora, osnažiti tržište kapitala te potaknuti potencijalne ulagače na kupnju dionica.

Cilj je tržišta za korporativnu kontrolu sprječavanje menadžera da se ponašaju na način koji je suprotan interesima dioničara. Menadžeri ovakav model mogu shvatiti kao određeni oblik prijetnje koji ne samo da ih može udaljiti s postojeće pozicije, već može ugroziti njihove izgleda u menadžerskom svijetu u budućim poslovima.⁶³

Kako bi se nesigurnosti na tržištu svele na najmanju moguću mjeru a ulagači dobili prava koja im pripadaju, potrebno je razviti pravni okvir koji ne smije biti prestrogo reguliran, ali mora biti osmišljen tako da štiti njihova prava i interese. Pravilnici i zakoni koji uređuju tržište kapitala, a posebno područje računovodstva i revizije jesu Zakon o trgovačkim društvima, Zakon o tržištu vrijednosnih papira, Zakon o preuzimanju dioničkih društava te Kodeks korporativnog upravljanja.

Zaštita manjinskih dioničara važan je eksterni mehanizam korporativnog upravljanja. Manjinski dioničari definirani su kao skupina koja brojem dionica koje posjeduju, ni pojedinačno ni skupno ne mogu skupiti dovoljno glasova da ostvari vlastite interese ako su oni suprotni s interesima većinskih dioničara. Kako bi se izbjeglo moguće iskorištavanje položaja većinskih dioničara na štetu malih, osnažuje se načelo jedna dionica – jedan glas. Na taj način svi dioničari imaju pravo glasa na glavnoj skupštini sukladno broju dionica koje posjeduju.

Poduzeće mora stvoriti konkurentsku prednost kako bi opstalo na tržištu, a to će učiniti samo ako dobro i uspješno posluje. Korporacije s kvalitetnim upravljačkim strukturama i pod vodstvom najboljih menadžera uspjet će na tržištu, dok korporacije vođene lošim menadžerima moraju pronaći one kvalitetnije koji će ih odvesti do konkurentске prednosti. Ukoliko poduzeća

⁶² Pehar, A. Op. cit., str. 39.

⁶³ Ibid., str. 41.

djeluju u okruženju u kojem nema konkurencije te djeluju kao monopol, utoliko je veća vjerojatnost postojanja neučinkovitih menadžera i lošeg korporativnog upravljanja.⁶⁴

Interni mehanizmi i njihovi međuodnosi sadržani su u kodeksu korporativnog upravljanja poduzeća. U svakom od sustava, bio otvoreni ili zatvoreni, različito se rješavaju raspodjela socioekonomske moći, problem djelotvornosti odlučivanja i odnos između menadžmenta i vlasnika.⁶⁵

5.4. Teorije korporativnog upravljanja

Složenost problematike korporativnog upravljanja uobličena je u trima temeljnim teorijskim pristupima korporativnom upravljanju: agencijskoj, stakeholderskoj i teoriji uslužnosti (engl. stewardship). Sve tri teorije zadiru u pitanja pozicije menadžera i njihove odgovornosti, ponašanja i ostvarivanja korporativnih ciljeva.⁶⁶

1. Teorija agenata (agency theory); potreba za uvođenjem revizije kao nadzornog mehanizma obično se objašnjava teorijom agenata. U suvremenim uvjetima poslovanja vlasnika ima mnoštvo i nemaju svi znanja ni mogućnosti da donose poslovne odluke, a niti bi se poslovno odlučivanje moglo provoditi na taj način. Zbog toga vlasnici u načelu angažiraju profesionalne menadžere kojima delegiraju ovlasti vođenja poduzeća.

Dva su temeljna problema koji se javljaju u agencijskom odnosu. Prvo, moguće je da se razilaze želje i ciljevi principala i agenta, tako da principal nije siguran djeluje li agent u njegovu najboljem interesu. Drugo, postoji problem podjele rizika: kako principal i agent imaju različiti odnos prema riziku, oni mogu preferirati i različite akcije. I u toj situaciji principal ne mora biti uvjeren da su poduzete akcije u odnosu na smanjenje rizika doista ispravne i da štite njegov interes. Zbog toga su principalni spremni podnijeti dodatne troškove kao što su troškovi nadzora, što se može postići revidiranjem financijskih izvještaja. Na taj način revizori povećavaju razinu povjerenja u financijske izvještaje.⁶⁷

⁶⁴Tipurić, D. i suradnici. Op. cit., str. 82.

⁶⁵ Tomšić, Dina. op. cit.

⁶⁶Vinšalek Stipić, Valentina. Op. cit., str. 137.

⁶⁷Brozović, M.; Mamić Sačer, I.; Pavić, I.; Sever Mališ, S.; Tušek, B.; Žager, L.; REVIZIJA nadzorni mehanizam korporativnog upravljanja: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, 2020.

2. „Stakeholderska“ teorija sagledava širi odnos između odgovornosti menadžmenta prema sinkronizaciji interakcija različitih interesno-utjecajnih skupina radi što boljeg zadovoljenja njihovih interesa i interesa poduzeća uobličjenog u ostvarenje poslovnog rezultata. Temelji se na zahtjevu integracije etike u postojeću poslovnu praksu.

Njezini zagovornici smatraju da je vlasnički pristup poduzeću s moralnoga stajališta neprihvatljiv te da stvaranje bogatstva za dioničare ne može biti jedina mjera uspješnosti poduzeća/menadžera. Naprotiv, ako svrha poduzeća nije usmjerena ka zadovoljenju cilja samo jedne odabrane skupine stakeholdera/dioničara, tada se svrha postojanja poduzeća, in ultima linea, smješta u kontekst moralnih vrijednosti i ljudskih prava. Promatrajući s tog stajališta, svrha je korporacija sposobnost stvaranja bogatstva koje ne pripada isključivo vlasnicima kapitala kao i sposobnost distribucije stvorene vrijednosti na jednoj široj osnovi, osnovi koja će zadovoljiti socijalnu pravdu.⁶⁸

3. Teorija uslužnosti (stewardship theory) nastala je kao alternativa agencijskoj teoriji te odbacuje ključne postavke agencijske teorije; prema njoj treba izgraditi kontekst u kojemu će menadžeri spoznati kako je djelovanje u interesu vlasnika zapravo i njihov interes.

Dok je u „agencijskom odnosu“ naglasak na izgradnji institucionalno-ugovornih aranžmana kako menadžeri ne bi ostvarili vlastite interese umjesto vlasnikovih poslovnih interesa, ovdje se teži proizvodnji zajedničkih ciljeva, pa je i djelovanje menadžera u interesu organizacije.⁶⁹ Potrebno je poduzeti korake kojima će se izgraditi odnos povjerenja između menadžera i zaposlenika što je važan preduvjet za ostvarenje korporativne održivosti.

⁶⁸ Čengić, Drago. "Korporativno upravljanje Darko Tipurić (ur.)." *Društvena istraživanja* 18, br. 1-2 (99-100) (2009): 317-321. <https://hrcak.srce.hr/37193>, pristup: 04.01.2024.god.

⁶⁹ Ibid.

6. MODELI INTERNE REVIZIJE

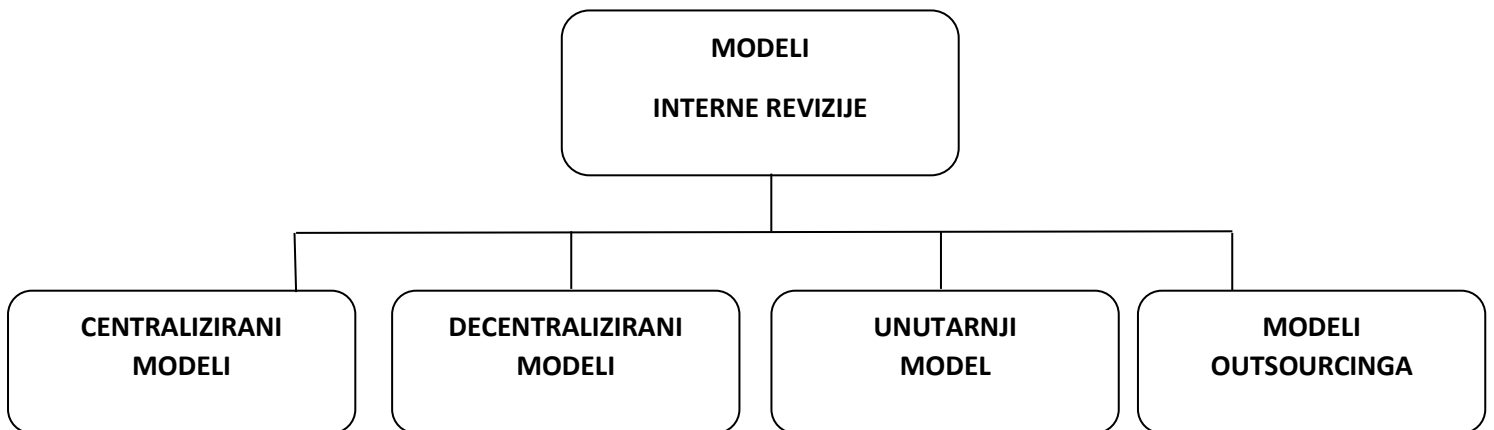
Djelotvornost interne revizije između ostalog ovisi i o njenom organizacijskom statusu. Na oblikovanje organizacije interne revizije utječu mnogobrojni interni i eksterni čimbenici organizacije kao i definirani ciljevi i djelokrug rada. Stabilnoj okolini odgovaraju birokratske organizacijske strukture s centraliziranim ovlastima, mnogobrojnim pravilima i procedurama, s uskim rasponom kontrole, koordinacijom i manjim brojem organizacijskih jedinica i timova.

Suprotno takvoj organizaciji stoje moderne, organske i adaptivne strukture s decentraliziranim ovlastima, fleksibilnim ponašanjem, inovativnošću, sa širokim rasponom kontrole te visokim stupnjem departmentalizacije što odgovara promjenljivoj i nesigurnoj okolini.⁷⁰

Više je modela koji se prakticiraju pri ustrojavanju interne revizije:

- a) centralizirani modeli organizacije interne revizije
- b) decentralizirani modeli organizacije interne revizije
- c) unutarnji model organizacije interne revizije
- d) modeli outsourcinga interne revizije

Slika 4. Organizacijski modeli interne revizije



⁷⁰ Sikavica, P, Novak, M.: Poslovna organizacija, Informator, Zagreb, 1999., str. 223.-228.

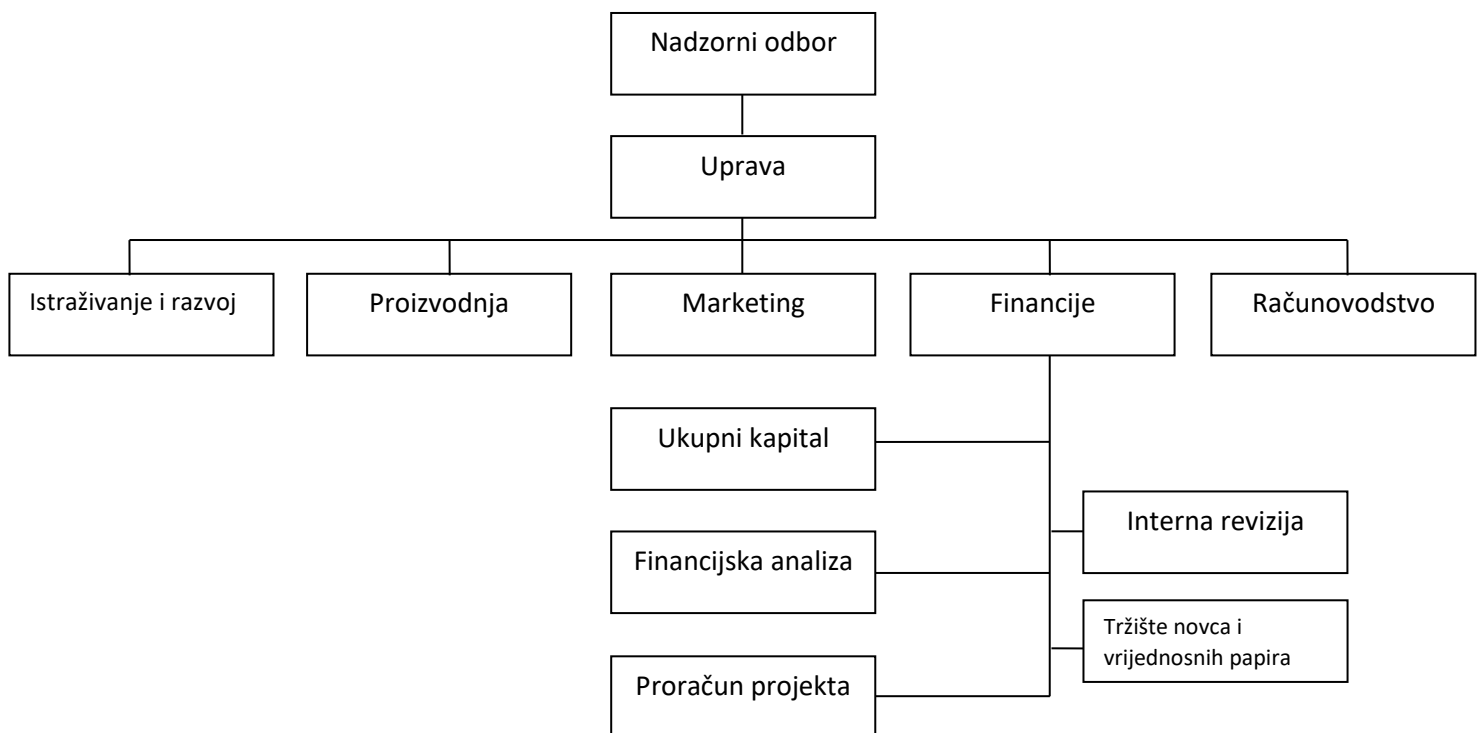
6.1. Centralizirani modeli organizacije interne revizije

U organizacijskoj strukturi nekog poduzeća interna revizija može se susresti kao:

- a) sastavni dio financijske ili službe računovodstva
- b) samostalna organizacijska jedinica
- c) stožerno tijelo uprave i nadzornog odbora
- d) savjetodavno tijelo nadzornog odbora
- e) savjetodavno tijelo nadzornog odbora izravno odgovornog revizijskom odboru.

Centralizirani model organiziranja smješta internu reviziju u okvire već postojećih odjela poduzeća, a ne kao samostalni odjel. Položaj interne revizije u centraliziranom modelu jasnije je prikazan na sljedećem primjeru:

Slika 5. Centralizirani model interne revizije



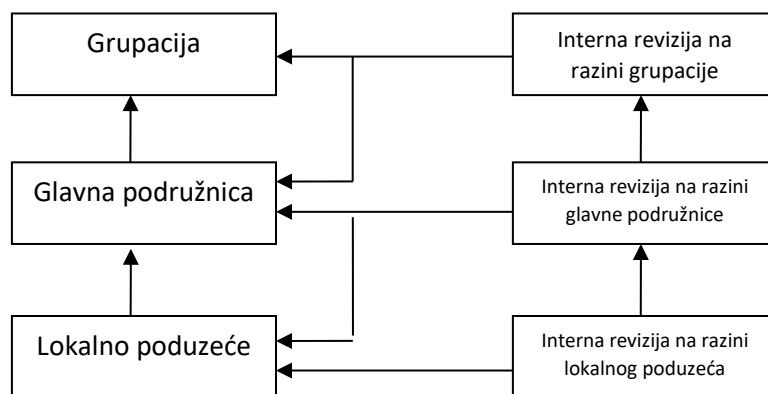
Izvor: Crnković, Luka; Mijoč, Ivo; Mahaček, Dubravka: Osnove revizije. Osijek: Ekonomski fakultet u Osijeku, 2010., str.162

U ovakvom modelu interna revizija smješta se u već postojeće odjele, najčešće u odjel za financije te nema pristup drugim odjelima bez posebnih odobrenja rukovoditelja financijske službe. Zbog svega navedenog, dolazi do većih poteškoća u radu te se u praksi sve više napušta ovakav ustroj interne revizije a teži se modernijim ustrojbenim rješenjima.

6.2. Decentralizirani modeli organizacije interne revizije

U današnjim složenim i nestabilnim uvjetima poslovanja, kada se trendovi i uvjeti konstantno mijenjaju, poduzećima prijete velik broj različitih vrsta rizika. Najviše su zahvaćeni veliki sustavi tj. diversificirani i decentralizirani poslovni subjekti koji često posluju na različitim geografskim područjima. Kako bi bolje upravljali rizicima, takvi subjekti zahtijevaju veću razinu nadzora, odnosno u takvim se subjektima kao vlastita pomoć i podrška često organizira interna revizija.⁷¹ S obzirom na to da postoji velik broj multinacionalnih poduzeća, javlja se potreba za efikasnijim poslovanjem te jednostavnijim i lakšim provođenjem nadzora. Stoga se interna revizija provodi u svakoj jedinici posebno, kako je prikazano u nastavku.

Slika 6. Decentralizirani model organiziranja interne revizije



Izvor: Crnković, Luka; Mijoč, Ivo; Mahaček, Dubravka: Osnove revizije. Osijek: Ekonomski fakultet u Osijeku, 2010., str.164.

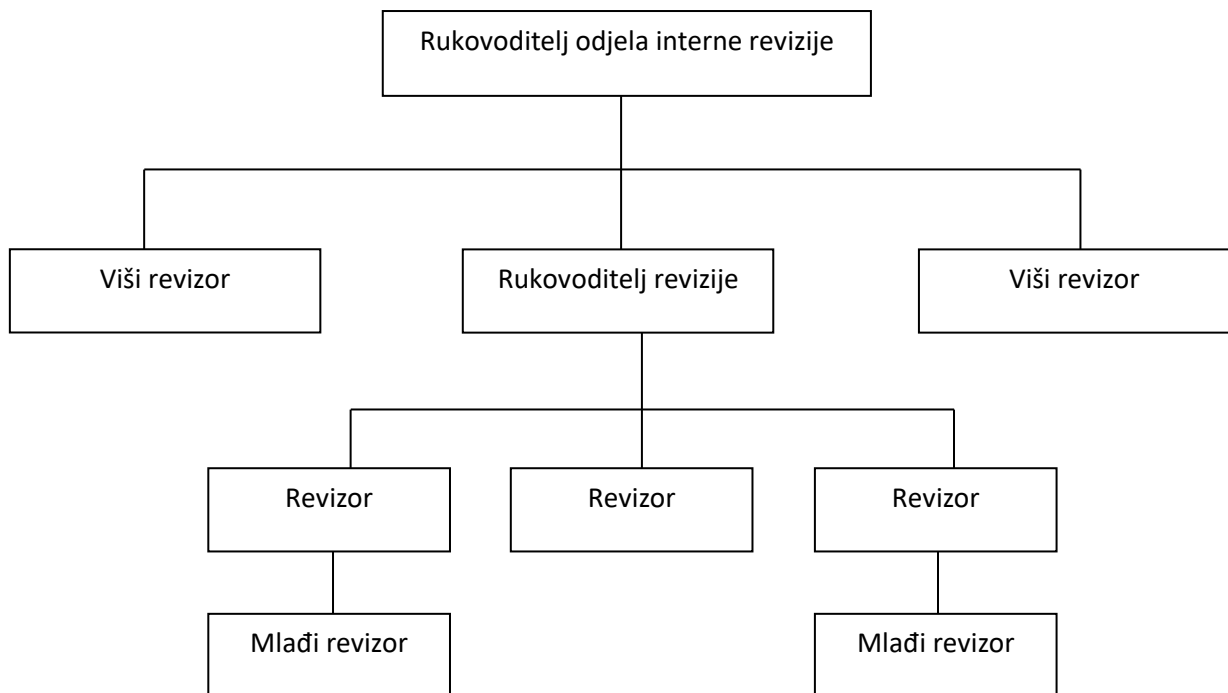
Kod ovakvog ustrojbenog modela, menadžment u svakoj organizacijskog jedinici organizira i provodi internu reviziju. Svaka podružnica ima samostalni odjel revizije, nije pod nadzorom te ima potpunu samostalnost u radu zbog čega o svom radu ne mora obavještavati posebne odbore ili menadžment.

⁷¹ Kresić, E., Mezulić, N.: Uloga interne kontrole u upravljanju rizicima, Osijek, 2014., str. 12.

6.3. Unutarnji model organizacije interne revizije

Organiziranje službe interne revizije unutar organizacije zahtijeva značajnu i kontinuiranu razinu ulaganja u kvalificirane resurse, metode, obuku i druge čimbenike koji utječu da proces revizije funkcionira na kvalitetan način.⁷² Unutarnji model organizacije interne revizije na čelo odjela postavlja rukovoditelja interne revizije koji mora samostalno donositi planove o aktivnostima odjela i vršiti raspored aktivnosti te ujedno predstavlja i vrh ovakve hijerarhijske strukture. Ostalo osoblje odjela, koje odgovara rukovoditelju odjela interne revizije čine mlađi revizori, revizori, viši revizori te rukovoditelj revizije kako je prikazano u nastavku.

Slika 7. Unutarnji model organizacije interne revizije



Izvor: Crnković, Luka; Mijoč, Ivo; Mahaček, Dubravka: Osnove revizije. Osijek: Ekonomski fakultet u Osijeku, 2010., str.164.

⁷² Pehar, A. op. cit., str. 30.

6.4. Modeli outsourcinga interne revizije

Kako se dinamika tržišta mijenja, tvrtke moraju preispitivati troškovnu učinkovitost i efikasnost svojih procesa. Osim toga, moraju konstantno improvizirati kako bi održavali korak s promjenama u okruženju. Zbog toga se tijekom razvoja profesije interne revizije, razvila se i eksternalizacija službe interne revizije (outsourcing) odnosno njezini sljedeći modeli:

- a) potpuni (engl. total) outsourcing
- b) djelomični (engl. partial) outsourcing
- c) co-sourcing
- d) podugovaranje (engl. subcontracting)

„Potpuni outsourcing funkcije interne revizije podrazumijeva da u potpunosti sve aktivnosti tog odjela obavlja eksterno poduzeće, uobičajeno na trajnoj osnovi. S druge strane, djelomični outsourcing je situacija u kojoj manje od 100% aktivnosti odjela interne revizije obavlja eksterno poduzeće uobičajeno na trajnoj osnovi. U slučaju co-sourcinga eksterna poduzeća sudjeluju u obavljanju interne revizije zajedničkim angažmanima zajedno s odjelom interne revizije formiranim u poduzeću, a ta suradnja može biti trajna ili oblikovana za posebne uvjete. Podugovaranje znači da posebne angažmane ili dijelove nekih angažmana obavlja eksterno poduzeće, uobičajeno za ograničeno razdoblje.“⁷³

⁷³ Ježovita, A.: Mogućnosti potpunog ili djelomičnog outsourcinga funkcije interne revizije, Zbornik radova „Interna revizija i kontrola“, Hrvatska zajednica računovodstvenih i financijskih djelatnika, Sekcija internih revizora, Zagreb – Biograd na moru, 2013., str. 181.

7. KORPORATIVNO UPRAVLJANJE I INTERNA REVIZIJA NA PRIMJERU PODUZEĆA AD PLASTIK D.D.

7.1. Uvodni dio

AD Plastik Grupa vodeća je kompanija za razvoj i proizvodnju komponenti za interijere i eksterijere automobila u Hrvatskoj i jedna od vodećih u Istočnoj Europi. Korporativnu kulturu temelji na održivosti, poticanju suradnje i prepoznavanju izvrsnosti. AD Plastik Grupa multinacionalna je kompanija s osam proizvodnih lokacija u pet zemalja, a operativne aktivnosti sežu čak i na pet kontinenata.

Njihova je vizija biti tržišni lider u razvoju i proizvodnji automobilskih komponentni na području Istočne Europe i širiti poslovanja na nova tržišta. Inovativnim rješenjima i stalnim unaprjeđenjem razvoja i kvalitete proizvoda nastoje doprinijeti uspjehu svojih kupaca.⁷⁴

AD Plastik Grupa, prema izvještaju iz 2022. godine, ostvaruje 204,9 milijuna eura novougovorenih poslova i 1.983 zaposlenika. Što se tiče poslovnih prihoda, u odnosu na 2021. godinu ona su manja za 26,3%, a iznose 830,20 milijuna kuna. Neto gubitak iznosi 73,32 milijuna kuna. Razlog lošijim rezultatima pripisuje se značajnom utjecaju posljedica rusko-ukrajinskog sukoba, pri čemu su zbog svoje izloženosti ruskom tržištu bili suočeni s brzim donošenjima odluka i prilagodbama u strategiji poslovanja.⁷⁵

7.2. Misija i strategija interne revizije

Interna revizija kao organizirana, neovisna, objektivna i savjetodavna funkcija rukovođena filozofijom dodane vrijednosti s namjerom poboljšanja poslovanja pridonosi ostvarivanju postavljenih ciljeva i poboljšanju djelotvornosti AD Plastik Grupe. Ona pomaže organizaciji u ispunjavanju njezinih ciljeva sistematičnim i na disciplini utemeljenim pristupom procjenjivanja djelotvornosti upravljanja rizicima organizacije, kontrole i korporativnog upravljanja.

Struktura korporativnog upravljanja AD Plastik Grupe temelji se na dualističkom sustavu koji se sastoji od Uprave i Nadzornog odbora. Uprava i Nadzorni odbor zajedno s Glavnom skupštinom i Revizijskim odborom čine četiri ključne funkcije kompanije.

⁷⁴ prema javno dostupnim podacima na stranici: <https://www.adplastik.hr/o-nama/ad-plastik-grupa>, pristup: 08.01.2024.god.

⁷⁵ prema javno dostupnim podacima na stranici: <https://www.adplastik.hr/investitori/izvjestaji>, pristup: 08.01.2024.god.

Ključni elementi strategije su:

- etično, odgovorno i održivo poslovanje
- usklađivanje procesa revizije s poslovnim procesima
- osiguravanje dobrobiti zaposlenika
- stvaranje inkluzivnog radnog okruženja
- promocija ključnih vrijednosti kompanije pozitivnim djelovanjem u zajednicama u kojima posluje.

Dokumenti kojima su postavljene temeljne pretpostavke za provođenje interne revizije su:

- Poslovnik o radu Nadzornog odbora AD Plastik d. d. Solin
- Pravilnik o Revizijskom odboru AD Plastik d. d. Solin
- Poslovnik o radu Glavne skupštine AD Plastik d. d. Solin
- Izjava o primjeni kodeksa korporativnog upravljanja.

Osnovna pitanja značajna za rad Nadzornog odbora uređena su Poslovníkom o radu Nadzornog odbora Društva. Zadatak je Nadzornog odbora vođenje poslova, pregledavanje i ispitivanje poslovnih knjiga i dokumentacije društva, o čemu izvještava Glavnu skupštinu.

Osnovna pitanja značajna za rad i organizaciju Revizijskog odbora uređena su Pravilnikom o Revizijskom odboru AD Plastik d. d. Solin. Revizijski odbor ima četiri člana koja se imenuju u skladu sa Zakonom u reviziji, iz redova članova nadzornog odbora i/ili drugih članova sukladno Zakonu. Većina članova revizijskog odbora mora biti neovisna u odnosu na Društvo. Revizijski odbor odgovoran je za nadgledanje i pregledavanje financijskih informacija koje se objavljuju u financijskim izvještajima prije njihovog prezentiranja i publiciranja u javnost. Za svoj rad Revizijski odbor odgovara Nadzornom odboru Društva, te o svom radu dužan redovito izvješćivati Nadzorni odbor, kao i uvijek kada Nadzorni odbor to od njega zatraži.

Obveza je Revizijskog odbora održavanje redovite i neograničene komunikacije s Upravom Društva i Nadzornim odborom.

Revizijski odbor određuje i razrješava Direktora interne revizije.

Dioničari u poslovima dioničkog društva svoja prava ostvaruju na Glavnoj skupštini.

Glavna skupština nadležna je za odlučivanje o sljedećim pitanjima:

- izbor i razrješenje članova Nadzornog odbora
- davanje razrješnica članovima Uprave i Nadzornog odbora
- upotreba dobiti
- imenovanje revizora
- izmjena statuta
- povećanje i smanjenje temeljnog kapitala
- ostala pitanja koja su joj odredbama Zakona stavljena u nadležnost.

Komisije Nadzornog odbora potpomažu njegov rad pripremajući odluke koje donosi Nadzorni odbor te nadziru njegovo provođenje.

AD Plastik kompanija u svom redovnom poslovanju nije usvojila svoj vlastiti kodeks korporativnog upravljanja, već je primijenjivala preporuke i smjernice utvrđene Kodeksom Zagrebačke burze.

Unutarnji nadzor provode službe kontrolinga i interne revizije, a o provedenom nadzoru kontroling informira Upravu, a interne revizija Revizijski odbor te Upravu. Djelokrug rada interne revizije odnosi se na istraživanje, ispitivanje i ocjenjivanje efikasnosti sustava internih kontrola, izvještavanje o utvrđenim nalazima i predlaganje rješenja menadžmentu te upravljanje rizicima i zaštitu imovine poduzeća.

Interna revizija procjenjuje djelotvornost upravljanja rizicima organizacije AD Plastik d. d., istražuje, ispituje i ocjenjuje efikasnost sustava internih kontrola te izvještava o utvrđenim nalazima i predlaže rješenja menadžmentu.⁷⁶

⁷⁶ prema javno dostupnim podacima na stranici: <https://www.adplastik.hr/o-nama/upravljanje>, pristup: 08.01.2024.god.

8. ZAKLJUČAK

Na temelju svega napisanog u radu možemo kazati da se paralelno s rastom i razvojem poslovanja poduzeća razvijala i funkcija interne revizije. U današnjim uvjetima, interna revizija služi kao jamac poboljšanja korporativnog upravljanja i zaštite vrijednosti poslovnog subjekta, a interni revizori sve više stavljaju fokus na poslovanje poslovnog subjekta u budućnosti. Također, ono što je karakteristično za internu reviziju njena je konstantna prilagodba suvremenim načinima poslovanja društva, a to se najviše ogleda u ovlastima, odgovornostima i poziciji internih revizora.

Interna je revizija u suvremenim uvjetima poslovanja postala neizostavni dio korporativnog upravljanja te kao produžena ruka menadžmenta predstavlja zasebnu i neovisnu cjelinu unutar društva i odgovara direktno upravi.

U težnji da se postigne viši stupanj neovisnosti u djelovanju, u posljednje vrijeme internog revizora imenuje upravo nadzorni odbor, odnosno revizijski odbor kao savjetodavni odbor nadzornog odbora kojemu je interni revizor funkcionalno odgovoran za svoj rad.⁷⁷

Za razliku od eksterne revizije i državne revizije koje su u normativnom smislu uređene jedinstvenim i cjelovitim zakonskim propisima, interna revizija u Republici Hrvatskoj normativno je definirana regulativom koja se odnosi na pojedine sektore i organizacije. Za društva koja kotiraju na burzi, HANFA je propisala Kodeks korporativnog upravljanja.

Promatrajući djelokrug rada i odgovornost interne revizije uviđamo njezin izniman doprinos u korporativnom upravljanju društva, posebice prikazom ustrojstva interne revizije unutar poduzeća AD Plastik d. d.

Dakle, možemo zaključiti da interna revizija svojim postojanjem dodaje vrijednost poduzeću, osigurava transparentnost i pruža povjerenje u financijsko stanje društva, utvrđuje realnost i pouzdanost te integritet financijskih operativnih informacija. Korporativno upravljanje s druge pak strane doprinosi održivosti poslovanja društva, dok njihova kombinacija predstavlja temelj uspješnog poslovnog razvitka. Uspješnost interne revizije prvenstveno ovisi o njoj samoj te na taj način interni revizori u obavljanju svoga rada dobivaju povjerenje i podršku.

⁷⁷ Tušek, B.: Odnos između revizijskog odbora i interne revizije – postojeće stanje i izazovi u hrvatskim poduzećima, *Ekonomika istraživanja*, 20 (2), 86-103. Preuzeto s: <https://hrcak.srce.hr/21467>, pristup: 08.01.2024.god.

POPIS SLIKA I TABLICA

Slika 1. Planiranje revizije.....	5
Slika 2. Struktura ispita	10
Slika 3. Planiranje procesa interne revizije	22
Tablica 1. Definicije društveno odgovornog poslovanja	33
Tablica 2. Usporedba otvorenog i zatvorenog sustava korporativnog upravljanja	38
Slika 4. Organizacijski modeli interne revizije	43
Slika 5. Centralizirani model interne revizije.....	44
Slika 6. Decentralizirani model organiziranja interne revizije.....	45
Slika 7. Unutarnji model organizacije interne revizije.....	46

LITERATURA

Knjige:

1. Tušek, B., Žager, L., Barišić, I.: Interna revizija, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, 2014.
2. Tušek, Boris: Interna revizija; Organizacijski i metodološki aspekti, Zagreb, 2007.
3. Filipović I., Bartulović M., Filipović M.: REVIZIJA mehanizam nadzora i povjerenja, Split, 2018.
4. Kresić, E., Mezulić, N.: Uloga interne kontrole u upravljanju rizicima, Osijek, 2014.
5. Sever Mališ, S., Tušek, B., Žager, L.: Revizija, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, 2012.
6. Tušek Boris; Žager Lajoš: Revizija: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, 2008.
7. Tušek, B. i Žager, L.: Revizija, drugo izmijenjeno i dopunjeno izdanje, HZRIFD, Zagreb, 2007.
8. Crnković, Luka; Mijoč, Ivo; Mahaček, Dubravka.: Osnove revizije, Osijek: Ekonomski fakultet u Osijeku, 2010.
9. Tipurić, D.: Nadzorni odbor i korporativno upravljanje, Sinergija, Zagreb, 2006.
10. Tipurić, D. i suradnici.: Korporativno upravljanje, Sinergija nakladništvo d.o.o., Zagreb, 2008.
11. Barbić, J., Čolaković, E., Parać, B. i Vujević, V.: Korporativno upravljanje – osnove dobre prakse vođenja društva kapitala, HUM – DROMA, Zagreb, 2008.
12. Brozović, M.; Mamić Sačer, I.; Pavić, I.; Sever Mališ, S.; Tušek, B.; Žager, L.: REVIZIJA nadzorni mehanizam korporativnog upravljanja: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, 2020.
13. Sikavica, P, Novak, M.: Poslovna organizacija, Informator, Zagreb, 1999.
14. Spencer Pickett K. H.: The essential guide to internal auditing, Wiley & Sons Ltd, United Kingdom, 2011.

15. Lewis, P.: Internal Quality Systems Auditing, Greyden Press, Columbus, Ohio, 1998.
16. Ritenberg, L. E., Schwieger, B. J., Auditing Concepts for a Changing Enviroment, Harcourt College Publicher, Orlando, Florida, 2000.

Članci:

17. Tušek, B., Sever, S.: Uloga interne revizije u povećanju kvalitete poslovanja poduzeća u Republici Hrvatskoj - empirijsko istraživanje, Zbornik Ekonomskog fakulteta u Zagrebu, 2007., Preuzeto s: <https://hrcak.srce.hr/26135>, pristup: 15.12.2023.god.
18. International Standards for The Professional Practice of Internal Auditing, Međunarodni standardi za profesionalno obavljanje interne revizije, 2340 – Nadzor angažmana, pristup na: <https://www.theiia.org/globalassets/site/standards/mandatory-guidance/ippf/2017/ippf-standards-2017-montenegrin.pdf>, pristup: 06.12.2023.god.
19. Petrović, Nada: Značaj internog nadzora u otkrivanju nepravilnosti u poslovnim procesima i njegov doprinos poreznom nadzoru.// Porezni vjesnik, br. 7-8 (2012)
20. Ježovita, A.: Mogućnosti potpunog ili djelomičnog outsourcinga funkcije interne revizije, Zbornik radova „Interna revizija i kontrola“, Hrvatska zajednica računovodstvenih i financijskih djelatnika, Sekcija internih revizora, Zagreb – Biograd na moru, 2013.
21. Vinšalek Stipić, Valentina: Korporativno upravljanje i ekonomija trećeg puta." *Obrazovanje za poduzetništvo*“ - *E4E* 10, br. 1 (2020): Preuzeto s: <https://doi.org/10.38190/ope.10.1.10>, pristup: 28.12.2023.god.
22. Vujević, I.: Revizija, Split, Ekonomski fakultet Split, 2003.
23. Čengić, Drago. "KORPORATIVNO UPRAVLJANJE Darko Tipurić (ur.)." *Društvena istraživanja* 18, br. 1-2 (99-100) (2009): 317-321. <https://hrcak.srce.hr/37193>, pristup: 04.01.2024.god.
24. Tabără, N., Ungureanu, M.: Internal audit and its role in improving corporate governance systems - *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica*, 14(1), 2012: Preuzeto s: <http://oeconomica.uab.ro/upload/lucrari/1420121/12.pdf>, pristup: 03.11.2023.god.
25. Research Opportunities in Internal Auditing, The Institute of Internal Auditors Research Foundation, IIA, Altamonte Springs, Florida, 2003.
26. Cadbury Report, 1992.
27. Tušek, B.: Odnos između revizijskog odbora i interne revizije – postojeće stanje i izazovi u hrvatskim poduzećima, *Ekonomika istraživanja*, 20 (2), 86-103. Preuzeto s: <https://hrcak.srce.hr/21467>, pristup: 08.01.2024.god.

Internetski izvori:

28. Prema: <https://www.theiia.org/globalassets/documents/resources/the-internal-audit-charter-a-blueprint-to-assurance-success-august-2019/pp-the-internal-audit-charter.pdf>, pristup: 15.11.2023.god.
29. Izvor: <https://alphacapitalis.com/2019/11/10/7-nacela-revizora/>, pristup: 17.11.2023.god.
30. Tomšić, Dina; Lider, Što je što u korporativnom upravljanju (2015.) Dostupno na: <https://lidermedia.hr/znanja/sto-je-sto-u-korporativnom-upravljanju-62245>, pristup: 29.12.2023.god.
31. HANFA, Hrvatska agencija za nadzor financijskih usluga, dostupno na: <https://www.hanfa.hr/temeljne-funkcije/strateske-teme/korporativno-upravljanje/>, pristup: 29.12.2023.god.
32. HIIR: Okvir profesionalnog djelovanja (2007.), dostupno na: <https://hiir.hr/userDocsImages/novosti/brosure/okvir%20profesionalnog%20djelovanja.pdf>, pristup: 03.11.2023.god.
33. Izvor: <https://www.adplastik.hr/o-nama/ad-plastik-grupa>, pristup: 08.01.2024.god.
34. Izvor: <https://www.adplastik.hr/investitori/izvjestaji>, pristup: 08.01.2024.god.
35. Izvor: <https://www.adplastik.hr/o-nama/upravljanje>, pristup: 08.01.2024.god.
36. Izvor: <https://mfin.gov.hr/istaknute-teme/sredisnja-harmonizacijska-jedinica/unutarnja-revizija/izobrazba-234/osnovna-izobrazba/239>, pristup: 06.11.2023.god.
37. Izvor: <https://hiir.hr/hr/uvod-u-standarde/293>, pristup: 09.11.2023.god.
38. Izvor: <https://hiir.hr/hr/eticki-kodeks/141>, pristup: 09.11.2023.god.
39. Izvor: <https://hiir.hr/hr/certified-internal-auditor-cia/127>, pristup: 04.02.2024.god.
40. Izvor: <https://hiir.hr/standardi-i-smjernice/134>, pristup: 04.11.2023.god.
41. Izvor: <https://www.zakon.hr/z/417/Zakon-o-reviziji>, pristup: 17.11.2023.god.

42. Izvor: <https://www.revizorska-komora.hr>, pristup: 17.11.2023.god.

43. Izvor: <https://pdfslide.tips/documents/vrste-internih-kontrola.html>, pristup:
17.12.2023.god.

Pregledni, stručni i završni radovi:

44. Sliško Uzel, M.: Faze procesa interne revizije (Završni rad). Zagreb, 2018.: Veleučilište RRiF. Preuzeto s: <https://urn.nsk.hr/urn:nbn:hr:198:266862>, pristup: 25.11.2023.god.
45. Ž., Tintor: Važnost revizije kao pokazatelja kvalitete financijskih izvještaja, 2019., Preuzeto s <https://hrcak.srce.hr/230582>, pristup: 03.11.2023.god.
46. Glogović, Denis: Interna kontrola i revizija skripta, Preuzeto s: <https://www.scribd.com/document/387600007/Interna-kontrola-i-revizija-skripta>, pristup: 15.12.2023.god.
47. Dugandžić, Ivana; Značajke, ciljevi i vrste sustava internih kontrola, Preuzeto s: <https://www.scribd.com/document/67429688/VRSTE-INTERNIH-KONTROLA>, pristup: 17.12.2023.god.
48. Mahaček, Dubravka, Berislav Bolfek i Bernarda Šakota: Uloga interne revizije u sprječavanju pogrešaka i prijevара u uvjetima računalne obrade podataka." *Oeconomica Jadertina* 5, br. 1 (2015): Preuzeto s: <https://hrcak.srce.hr/146892>, pristup: 18.12.2023.god.
49. Dropulić Ružić, M. (2011). Korporativno upravljanje u hotelskim poduzećima – slučaj Hrvatske, *Ekonomska misao i praksa*, 20 (1), Preuzeto s <https://hrcak.srce.hr/69710>, pristup: 28.12.2023.god.
50. Pehar, A.: *Obilježja funkcije interne revizije i suradnja s eksternim revizorima : Diplomski rad* (Diplomski rad). Split: Sveučilište u Splitu, Ekonomski fakultet, 2017., Preuzeto s <https://urn.nsk.hr/urn:nbn:hr:124:404611>, pristup: 03.01.2024.god.
51. Turk, M., Suvremeni pravci razvoja interne revizije, Zbornik radova Računovodstvo, revizija i financije u suvremenim gospodarskim uvjetima, XXXIV. Simpozij HZRFD, Zagreb-Pula, 1999.
52. Tušek, B.: Odnos između revizijskog odbora i interne revizije – postojeće stanje i izazovi u hrvatskim poduzećima, *Ekonomska istraživanja*, 20 (2)

Pravilnici:

53. Pravilnik o unutarnjoj reviziji u javnom sektoru (Narodne novine broj 42/2016)

54. Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika sekcija internih revizora, Interna revizija i kontrola, Zagreb- Opatija, listopad 1998.