

CHARACTERISTICS AND TRENDS OF INTERNAL AUDIT OUTSOURCING

ZNAČAJKE I TRENDOWI EKSTERNALIZACIJE INTERNE REVIZIJE

TUSEK, Boris; NOVAK, Ana & BARISIC, Ivana

Abstract: *Expanded scope of work from the initial focus on internal controls and the related expectations of the internal audit users require from internal audit to constantly adjust and adapt so that it can appropriately face new risks in increasingly complex business environment. This paper aims to present and analyse recent trends regarding internal audit outsourcing as well as characteristics associated with, among other, the needs of internal audit users and internal audit activities in this context. There are various reasons for partial or complete outsourcing of the internal audit function, such as cost reduction or need for specialized knowledge. This paper also provides an overview of the advantages and disadvantages of engaging third parties for some internal audit activities.*

Key words: *internal audit, internal audit activities, outsourcing*

Sažetak: *Proširenje djelokruga rada interne revizije s početne usmjerenosti na interne kontrole i s tim vezanih očekivanja korisnika od interne revizije traži stalno prilagođavanje kako bi se mogla na odgovarajući način suočiti s novim rizicima u sve kompleksnijim uvjetima poslovanja. U radu se analiziraju suvremeni trendovi vezani uz eksternalizaciju interne revizije kao i značajke vezane, između ostalog, za potrebe korisnika interne revizije i same aktivnosti interne revizije. Postoje različiti razlozi za djelomičnu ili potpunu eksternalizaciju funkciju interne revizije, poput smanjenja troškova ili potrebe za specijaliziranim znanjima. Također se istražuju prednosti, ali i nedostaci povjeravanja obavljanja aktivnosti interne revizije trećim stranama.*

Ključne riječi: *interna revizija, aktivnosti interne revizije, eksternalizacija*



Authors' data: Boris Tušek, prof.dr.sc., Sveučilište u Zagrebu, Ekonomski fakultet, Trg J.F.Kennedyja 6, Zagreb, btusek@efzg.hr; Ana Novak, doc. dr.sc., Sveučilište u Zagrebu, Ekonomski fakultet, Trg J.F.Kennedyja 6, Zagreb, anovak@efzg.hr; Ivana Barišić, doc. dr.sc. Sveučilište u Zagrebu, Ekonomski fakultet, Trg J.F.Kennedyja 6, Zagreb, ibarisic@efzg.hr

1. Uvod

Posljednjih godina, poduzeća su se suočavala s velikim promjenama vezanim uz razvoj poslovanja, ali i regulatornih zahtjeva, posebno nakon velikih korporativnih skandala i kriza koje su uslijedile. To je omogućilo internoj reviziji priliku da proširenjem djelokruga rada sukladno novim zahtjevima djeluje kao potpora menadžmentu, ali i nadzornim tijelima. Njena uloga se razvila od percepcije „policajca“ do funkcije unutar poduzeća koja aktivno pridonosi u stvaranju dodane vrijednosti odnosno funkcije koja pruža podršku i pomoć poduzeću u ostvarenju njegovih ciljeva. Razvoj aktivnosti interne revizije rezultat je odgovora na promjene u poslovanju poduzeća koje se odvijaju na globalnoj razini.

Proširenje djelokruga rada i s tim vezanih očekivanja korisnika od interne revizije traži stalno prilagođavanje kako bi se mogla na odgovarajući način suočiti s novim rizicima u sve kompleksnijim uvjetima poslovanja. Eksternalizacija je jedan od trendova koji nije zaobišao ni internu reviziju, a u akademskim raspravama nije naišao na jedinstven stav prije svega zbog činjenice da je jedan od specifičnih obilježja interne revizije jedinstven položaj u poduzeću koji je podrazumijevao niz prednosti vezano uz obavljanje revizijskih angažmana.

U nastavku rada će se analizirati aktivnosti interne revizije te njezin značaj u okviru korporativnog upravljanja nakon čega će se istražiti značajke eksternalizacije interne revizije, kao i prednosti i nedostaci koji iz toga proizlaze.

2. Aktivnosti i značaj interne revizije u korporativnom upravljanju

Interna revizija je integralni dio ukupne revizijske djelatnosti, a uz eksternu i državnu reviziju smatra se temeljnom vrstom revizije. Prema novoj, revidiranoj, definiciji interne revizije za 21. stoljeće, objavljenoj 1999. godine od strane američkog Instituta internih revizora, „interna revizija je neovisno, objektivno jamstvo i savjetnička 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“ [22]. Uključivanje koncepta dodane vrijednosti bio je temeljni razlog za revidiranje definicije, kako bi ona bolje odražavala suvremenu praksu interne revizije. Naime, kako bi sudjelovala u stvaranju dodane vrijednosti poduzeću, interna revizija je nužno morala prihvatiti promjene u svojoj poslovnoj okolini i proširiti djelokrug svojih aktivnosti [17]. [11] su među prvima ispitali opravdanost revidiranja definicije interne revizije kroz istraživanje u kojoj mjeri iskustva iz prakse opravdavaju ovakvo teorijsko poimanje aktivnosti interne revizije. Rezultati ispitivanja su pokazali da je djelokrug rada interne revizije proširen godinama prije revidiranja definicije te kako je ona samo samo odraz postojeće prakse, ali i kako neki od ispitanika smatraju da razvoj aktivnosti interne revizije ne ovisi o internoj reviziji, već o zahtjevima i očekivanjima menadžmenta.

U navedenoj definiciji interne revizije, sadržane su njene dvije temeljne aktivnosti-angažmani s izražavanjem uvjerenja (eng. *Assurance Services*) te savjetodavne aktivnosti (eng. *Consulting Services*). Svojim djelovanjem kroz aktivnosti pružanja uvjerenja i savjetovanja, interna revizija stvara dodanu vrijednost poduzeću [21].

Kroz pružanje objektivne procjene o djelotvornosti procesa za postizanje dobrog korporativnog upravljanja, procesa upravljanja rizicima i internih kontrola te savjetodavnih usluga u svrhu poboljšanja u ključnim područjima, interna revizija upotpunjuje kvalitetu upravljačkog procesa i na taj način poboljšava mogućnosti za postizanje ciljeva poduzeća te utječe na smanjenje izloženosti rizicima.

Institut internih revizora je 2006. godine objavio sažetke osnovnih gledišta vezano uz ulogu interne revizije u korporativnom upravljanju. Prema stajalištu Instituta, interna revizija ima dvojaku ulogu, pružanje podrške menadžmentu, ali i pozicioniranje kao partnera menadžmentu u organiziranju i nadziranju sustava za učinkovito korporativno upravljanje. Smatra se da kroz pružanje uvjerenja o djelotvornosti upravljanja rizicima poduzeća, kontrole i upravljačkih procesa, interna revizija postaje ključni temelj (eng. *key cornerstone*) na kojem počiva učinkovito upravljanje poduzećem [19].

Sličan stav su zauzeli [8] koji vide internu reviziju u korporativnom upravljanju kao resurs za pružanje informacija, uvjerenja, savjeta i ekspertiza upravnom odboru i revizijskom odboru, tijelima na kojima leži najveća odgovornost za kvalitetno korporativno upravljanje. [9] proširuju perspektivu usvajajući pristup prema kojem se korporativno upravljanje razmatra kroz četiri temelja (eng. *cornerstones*) koja uz internu reviziju, uključuju još i eksternu reviziju te revizijski odbor i menadžment, a interna revizija doprinosi korporativnom upravljanju kroz odnose s ostala tri sudionika.

Naime, interna i eksterna revizija su već tradicionalne povezane, ali s rastućim zahtjevima vezanim uz korporativno upravljanje, taj odnos je još više produbljen, pa se eksterna revizija može, kod obavljanja dijela svojih aktivnosti, osloniti na rad interne revizije koja, zbog svog poznavanja poslovanja i temeljitijeg razumijevanja rizika s kojima se poduzeće susreće, može pomoći eksternoj reviziji u djelotvornijem provođenju aktivnosti. Revizijski odbor, fokusiran na nadzor u vezi s financijskim izvještavanjem, kontrolama i rizicima, oslanja se na internu reviziju kao pomoć u obavljanju svojih odgovornosti, kao i menadžment, kojeg interna revizija opskrbljuje informacijama u vezi s procjenom sustava internih kontrola i procesa upravljanja rizicima, ali i informacijama u vezi s drugim područjima koja su od koristi za menadžment. Organiziranje funkcije interne revizije u poduzeću, prema Institutu internih revizora [19, str. 4.], ovisi o stupnju razvijenosti strukture i procesa upravljanja, ali i o kvalifikaciji internih revizora. Može se zaključiti da aktivnosti interne revizije koje uključuju sudjelovanje u procesima upravljanja rizicima poduzeća i procjenjivanje djelotvornosti internih kontrola direktno utječu na kvalitetu korporativnog upravljanja, i to kroz njezinu povezanost s ostalim sudionicima. Interna revizija je važan faktor u ostvarenju učinkovitog upravljanja te se smatra „integralnim dijelom mozaika korporativnog upravljanja“ [4, str. 35], odnosno

„kontinuiranim doprinositeljem praksi korporativnog upravljanja diljem svijeta u privatnom i javnom sektoru“ [6, str. 114].

3. Relevantne značajke i razvoj eksternalizacije interne revizije

Uspostavljanje interne revizije u nekom poslovnom subjektu načelno se može provesti na tri glavna načina [5]. Moguće je oformiti odjel interne revizije unutar poduzeća (*eng. in-house*) pri čemu bi internu reviziju provodili sami zaposlenici poduzeća, koji bi bili dijelom tog odjela, moguća je i cjelovita eksternalizacija (*eng. outsourcing*) gdje funkciju interne revizije obavlja vanjski pružatelj usluge, najčešće revizijske tvrtke, a moguća je i djelomična eksternalizacija ostvarena kroz zajedničku suradnju vanjskog pružatelja usluga interne revizije i internih revizora poduzeća (*eng. co-sourcing*). Eksternalizacija podrazumijava korištenje vanjskog pružatelja usluga za obavljanje određenih aktivnosti u poduzeću. U našem govornom području sinonim za eksternalizaciju je pojam *outsourcing*, preuzet iz engleskog govornog područja od „*out sources services using*“ što u prijevodu na hrvatski jezik znači „usluge koje koristimo van poslovnog subjekta“ [12].

Slično tome, u početnoj fazi razvoja eksternalizacije interne revizije, početkom 1990-tih godina, Barr & Chang [10] su identificirali nekoliko oblika eksternaliziranja interne revizije pri čemu su kao najjednostavniji način korištenja vanjskih pružatelja usluga naveli nadopunjavanje interne revizije, zatim reviziju koja uključuje savjetovanje menadžmenta te eksternaliziranje interne revizije u cijelosti. Kod nadopunjavanja, vanjski pružatelji usluga surađuju s internom revizijom u poduzeću na projektima na kojima im je potrebna pomoć jer zahtijevaju veći vremenski angažman u kraćem vremenskom razdoblju, dok se revizija koja uključuje savjetovanje menadžmenta može ugovoriti i bez suradnje s internom revizijom poduzeća, a najčešće se odnosi na proširenje postojećih savjetničkih aktivnosti eksternih revizora. Cjelovitu eksternalizaciju Barr & Chang [10] uglavnom identificiraju kod malih ili srednjih poduzeća koja nemaju svoj odjel. Provođenje interne revizije od strane eksternih revizora nema jednoznačnu potporu u okviru akademskih rasprava, dok jedni smatraju to prirodnim slijedom s obzirom na aktivnosti koje eksterni revizori već obavljaju, drugi smatraju da se na taj način umanjuje jedno od njihovih temeljnih obilježja, a to je neovisnost [7].

Eksternalizacija kao trend u internoj reviziji svoj razvoj doživljava 1990-tih, kao posljedica globalnog trenda začetog još 1980-tih i početkom 1990-tih godina, a koji je podrazumijevao eksternalizaciju svih funkcija koje se tada nisu smatrale ključnima (*eng. non-core*), poput računovodstva ili informacijskih tehnologija [18]. Aktivnost internih revizora u tom vremenskom razdoblju, ovisno o potrebama i preferencijama pojedinog poduzeća, protezala se na više područja van tradicionalno orijentiranih, koja su uključivala procjenu adekvatnosti i učinkovitosti sustava internih kontrola, reviziju usklađenosti, istraživanje prijevara i drugih nepravilnosti, procjenjivanje operativne učinkovitosti, analizu te izvještavanje o rizicima poduzeća [16].

Eksternaliziranje aktivnosti interne revizije je promjena koja je definitivno obilježila to razdoblje [13] gdje su velike revizijske kuće vidjele svoju priliku i preuzele na

sebe odgovornost obavljanja funkcije interne revizije. Moguće je identificirati nekoliko razloga novih promjena: zbog jačanja važnosti savjetodavnih usluga u okviru prihoda koje su ostvarivale revizijske tvrtke te zbog rastuće važnosti značaja internih kontrola [2]. Međutim, taj trend je imao i svoje negativne posljedice. Naime, iako je revizijskim tvrtkama bilo dozvoljeno da pružaju usluge interne revizije svojim klijentima bez ograničenja, prilično negativan odjek nakon pada Enrona imalo je saznanje da je revizijska kuća Arthur Anderson, uz usluge eksterne revizije kompaniji Enron pružala i usluge interne revizije. To je kasnije imalo snažan utjecaj na regulatore i na odredbe Sarbanes Oxley-jevog zakona (2002), kojim se revizijskim tvrtkama zabranjuje da svojim klijentima pružaju usluge interne revizije, ukoliko su to subjekti od javnog interesa koji kotiraju na burzi [2].

Postoji mnogo faktora koji utječu na odluku o eksteraliziranju [23],[24] interne revizije. Neki autori [3] su istraživali značaj odrednica poput uštede troškova, veličine poduzeća, tehničkih kompetencija i korporativne strategije za odlučivanje o eksteralizaciji interne revizije. Jedna od najčešćih pretpostavki je da je eksteraliziranje neke aktivnosti puno jeftinije od vlastite izvedbe, a kao argument se često navodi iskorištavanje ekonomije razmjera i razvoj tehnološke učinkovitosti [3]. Naime, vanjski pružatelji usluga interne revizije često imaju ugovore s više klijenata zbog čega su primorani razvijati revizijske tehnike i metode koje im omogućavaju uštedu vremena i troškova pri obavljanju interne revizije, a to podrazumijeva i ulaganja u razvoj tehnološke djelotvornosti što im omogućava veću operativnu djelotvornost. Iskorištavanjem ekonomije obujma, vanjski pružatelji će imati i manje troškove pružanja usluga pa će biti u mogućnosti i ponuditi konkurentnije cijene koje će za poduzeće biti prihvatljivije od onih u vlastitoj izvedbi. Neki autori [3] smatraju da se ušteda troškova može postići kada internu i eksternu reviziju provodi isti pružatelj usluge jer se smatra da se znanja dobivena provođenjem interne revizije mogu iskoristiti kod provođenja eksterne revizije pri čemu se utječe na smanjenje sveukupnih revizijskih troškova za klijenta.

Iskorištavanje ekonomija obujma je značajna pretpostavka i kod odlučivanja o eksteralizaciji vezano uz veličinu poduzeća, gdje se pretpostavlja [3]. da veća poduzeća imaju veću mogućnost iskorištavanja ekonomije obujma kada se koriste vlastite snage dok manja poduzeća često nemaju kapacitet za razvoj vlastitog odjela interne revizije [3], ali ni mogućnosti za osposobljavanje vlastitih internih revizora [3]. Korištenjem vanjskih pružatelja usluga za obavljanje interne revizije, manja poduzeća će imati manje troškova po toj osnovi nego da internu reviziju uspostavljaju u vlastitoj izvedbi, a imati će i mogućnost korištenja već razvijene revizijske metodologije.

Tehničke kompetencije u smislu posjedovanja specijaliziranih vještina i iskustva također su jedna od odrednica za koje se često smatra da predstavlja prednost za eksterne pružatelje usluga interne revizije. S obzirom da su to uglavnom ugledna revizijske kuće, njihovi tehnološki resursi, specijalizirana znanja za pojedine industrije i iskusni, visoko kvalificirani pojedinci predstavljaju značajnu prednost kod provođenja interne revizije obzirom na njezin opseg aktivnosti [3]. Taj čimbenik je posebno istaknut kao značajan i u okviru istraživanja provedenog od strane [18]. „

Mogućnost pristupa internim revizorima sa specijaliziranim vještinama“ je u tom kontekstu istaknut kao najznačajniji faktor, što je opravdana potreba u uvjetima sve bržeg razvoja informacijske tehnologije i financijskih instrumenata, gdje su specijalizirana znanja potrebna ali ne i dostupna na svakodnevnoj bazi. Eksternaliziranje se javlja kao mogućnost koja pruža „troškovno-učinkovito rješenje za povremenu potrebu za revizorima sa specijaliziranim vještinama“ [18].

Potrebaza eksternalizacijom interne revizije se često javlja i u slučajevima kada se menadžment poduzeća odluči za eksternaliziranje svih funkcija koje nisu ključne za ostvarivanje kompetitivnih prednosti, a interna revizija se u tom kontekstu često razmatrala kao „funkcija koja pruža potporu“, ali „nije ključna za ostvarenje komparativnih prednosti“ [3].

Važno je naglasiti stav Instituta internih revizora [20] prema kojem se traži usklađenost s Međunarodnim standardima za profesionalno obavljanje interne revizije, neovisno o načinu provođenja interne revizije. Također, kod postojanja cjelovitog eksternaliziranja interne revizije, nadzor i odgovornost nad internom revizijom se ne može eksternalizirati, odnosno za to mora biti zadužena osoba (izvršna ili senior razina menadžmenta), odnosno odbor unutar poduzeća.

Nerazumijevanje poslovanja poduzeća poput internih revizora koji su zaposlenici poduzeća, nedostatak predanosti poduzeću, kao i nemogućnost prilagodbe specifičnostima poduzeća, samo su neki od argumenata protiv eksternalizacije interne revizije, odnosno argumenata za ustanovljavanje interne revizije unutar poduzeća [14]. S obzirom na svoj položaj u poduzeću, interna revizija može lakše prikupiti informacije, obzirom da bolje poznaje situaciju i specifičnosti poduzeća, ali i same zaposlenike. Barr&Chang [3] smatraju da „vanjski pružatelji usluga nemaju istu razinu dubinskog poznavanja specifičnosti poslovanja klijenta“ kao što to imaju interni revizori koji su zaposlenici poduzeća..

Neki autori [18] smatraju da rezanje troškova kao motiv vezan uz eksternalizaciju interne revizije često nije ostvariv, pogotovo u uvjetima kada revizijske tvrtke početno nude niže cijene kako bi došlo do ugovaranja usluge. Naknadno se ti iznosi korigiraju na „normalniju razinu“, što može dovesti do većih troškova od onih koji bi postojali u slučaju zadržavanja vlastitih internih revizora.

Zagovornici eksternalizacije kao prednosti ističu mogućnost korištenja određenih usluga u situacijama kada su zbog rezanja troškova glavni interni revizori primorani smanjiti broj revizijskog osoblja, a istovremeno moraju proširiti djelokrug svog rada [18]. Vanjski pružatelji usluga mogu biti angažirani u potrebnom vremenskom razdoblju kada je potrebna pomoć za dovršenje posla ili za određeni projekt za koji su potrebna specijalizirana znanja, odnosno, omogućena je određena „fleksibilnost“ [18] što se predstavlja kao zahtjev koji podržava eksternalizaciju interne revizije. U tom smislu, ističu se prednosti djelomične eksternalizacije, odnosno zajedničke suradnje [5] (eng. *co-sourcing*) gdje poduzeće „ima pristup profesionalnim vještinama, znanju i stručnosti te novom pristupu koji može poboljšati funkciju interne revizije i pokriti neočekivane potrebe za dodatnim internim revizorima“.

Vezano uz recentne trenove u eksternalizaciji interne revizije, provedeno je istraživanje u okviru sveobuhvatne studije *Common Body of Knowledge– CBOK*

2015 Global Internal Audit Practitioner Survey [1], najveće studije o stanju prakse interne revizije. Na pitanje o provođenju nekih aktivnosti interne revizije u 2014. godini od strane trećih strana (vanjskih ili unutarnjih pružatelja usluga), 38% glavnih internih revizora na globalnoj razini je potvrdno odgovorilo, pri čemu je takva praksa najučestalija na prostoru Sjeverne Amerike (preko 56%), a kod ostalih regija je prisutna u rasponu od 27% do 43% slučajeva. Usporedbe radi, 2012. godine Hrvatski institut internih revizora u suradnji s revizijskom tvrtkom PricewaterhouseCoopers je proveo istraživanje o statusu i praksi interne revizije u Hrvatskoj. Prema rezultatima istraživanja 37 % ispitanika [15] je koristilo usluge vanjskog suradnika, i to na području provođenja revizije informacijskih tehnologija, koja pretpostavlja revizora sa specijaliziranim znanjima.

Prema rezultatima istraživanja CBOK 2015, prosječno gledano, poduzeća koriste treće strane za obavljanje oko 23% aktivnosti interne revizije [1], a najčešći razlozi korištenja trećih strana su: pružanje specijaliziranih znanja koja ne posjeduje postojeće revizijsko osoblje poduzeća, rješavanje problema nedostatka osoblja, nadopunjavanje revizijskog osoblja, obavljanje revizijskih nagažmana na udaljenim lokacijama te obavljanje specijalnih projekata. Vezano uz veličinu revizijskih odjela, korištenje trećih strana je najmanje prisutno kod jako malih odjela interne revizije (kod 25%), dok je taj trend najizraženiji kod najvećih odjela (s više od 300 osoblja). Najučestalije korištenje radom trećih strana [1] je u financijskom sektoru i kod kompanija koje kotiraju na burzi, a manje je prisutno kod poduzeća iz javnog sektora, kao i kod privatnih poduzeća. Preporuke istraživanja [1] idu u smjeru jačanja suradnje s trećim stranama, pri čemu se od glavnih internih revizora očekuje stalno preispitivanje potrebe za suradnjom s trećim stranama u obavljanju aktivnosti interne revizije. Pri tome je važno identificirati očekivanja, kao i način provođenja aktivnosti pri čemu je potrebno usuglasiti postupke vezane uz posljednju fazu revizijskog procesa, a to je praćenje primjene revizijskih preporuka. Također, prednosti obavljanja interne revizije od strane trećih strana je potrebno kapitalizirati u smislu iskorištavanja informacija, odnosno prijenosa novih spoznaja i znanja, kao primjerice o novim rizicima poduzeća.

4. Zaključak

Interna revizija, kao interni nadzorni mehanizam u sustavu korporativnog upravljanja, posljednjih godina posebno dobiva na značaju. Informacije u kojoj mjeri su u poduzeću "stvari pod kontrolom" menadžmentu nadzornim tijelima su nedvojbeno od velike važnosti. Interna revizija, u tom pogledu, u poduzeću ima posebnu važnost kroz svoju savjetničku ulogu i pružanje relevantnih informacija upravljačkim strukturama, odnosno nositeljima poslovnog odlučivanja.

Iako je interna revizija specifična zbog svog položaja unutar poduzeća, moguće je da ju provodi i treća strana, odnosno vanjski pružatelji usluga interne revizije. Cjelovita ili djelomična eksternalizacija su trendovi koji su prisutni u internoj reviziji već više od dva desetljeća, a svoj razvoj doživljavaju i danas zbog različitih čimbenika kao što su smanjenje troškova ili potreba za specijaliziranim znanjima. S obzirom na to,

značajno bi bilo provesti detaljnije istraživanje u Republici Hrvatskoj kako bi se usporedila praksa u odnosu na ostala analizirana istraživanja na globalnoj razini. Važno je da svako poduzeće, neovisno o svojoj veličini, odabere onaj način provođenja interne revizije koji najbolje odgovara njegovim potrebama, vodeći računa o prednostima i nedostacima svakog oblika organiziranja interne revizije.

5. Literatura

- [1] Barr-Pulliam, D. (2015) Engaging Third Parties for Internal Audit Activities: Strategies for Successful Relationships. *Dostupno na:* https://www.iaa.nl/SiteFiles/Downloads/IIARF%20CBOK%20Engaging%20Third%20Parties%20For%20IA%20Activities%20Jan%202016_0.pdf *Pristup:* 10-02-2018
- [2] Caplan D., Janvrin D. & Kurtenbach J. (2007) Internal audit outsourcing: an analysis of selfregulation by the accounting profession. *Research in Accounting Regulation*, Volume 19, 3–34. ISSN: 1052-0457
- [3] Carey, P., Nubramaniam, N. & Ching W.C.K. (2006) Internal audit outsourcing in Australia. *Accounting and finance*, 46 (2006), 11-30. Online ISSN:1467-629X
- [4] Cohen, J., Krishnamoorthy, G. & Wright, A. (2004) The corporate governance mosaic and financial reporting quality. *Journal of Accounting Literature*. 87-152. *Dostupno na:* file:///D:/%23DOWNLOAD%23/SSRN-id1086743.pdf *Pristup:* 31-01-2018
- [5] Desai N. K., Gerard G. J. & Tripathy A. (2008) *Co-sourcing and External Auditors' Reliance on the Internal Audit Function*. The Institute of Internal Auditors Research Foundation (IIARF) Altamonte Springs: Florida
- [6] D'Silva, K. D. & Ridley, J. (2007) Internal auditing's international contribution to governance. *International Journal of Business and Ethics*, 3(2), 113-126. ISSN: 0167-4544 (Print) 1573-0697 (Online)
- [7] Geiger M. A., Lowe D. J., Pany K. (1999) The Effects of Internal Audit Outsourcing on Perceived External Auditor Independence. *Dostupno na:* <https://facultystaff.richmond.edu/~mgeiger/Publications/AuditOutsourcing012799.pdf> *Pristup:* 01-02-2018
- [8] Gramling, A. A. & Hermanson, D. R. (2006) What role is your internal audit function playing in corporate governance? *Internal Auditing*, 21(6), 37-39. ISSN: 0897-0378.
- [9] Gramling, A. A., Maletta, M. J., Schneider, A. & Church, B. K. (2004) The role of Internal Audit function in Corporate Governance: A synthesis of the extant internal auditing literature and directions for future research. *Journal of Accounting Literature*, (23), 194-224. ISSN: 0737-4607
- [10] Martin, C.L. & Lavine, M. K. (2000) Outsourcing the Internal Audit Function, *The CPA Journal*, 70 (2). ISSN: 0732-8435.
- [11] Nagy, A. L. & Cenker, W. J. (2002) An assessment of the newly defined internal audit function. *Managerial Auditing Journal*, 17(3), 130-137. ISSN: 0268-6902.
- [12] Nedović Čabarkapa, M. & Šibalić, V. (2010) Orijehtacija gospodarskog subjekta na temeljni biznis primjenom outsourcinga. *Poslovna logistika u suvremenom menadžmentu X/2010*, 71-91. *Dostupno na:*

- <ftp://ftp.repec.org/opt/ReDIF/RePEc/osi/bulimm/PDF/BusinessLogisticsinModernManagement10/blimm1004.pdf> *Pristup*:14-02-2018
- [13] Page, M. & Spira, L. F. (2004) *The Turnbull Report, Internal control and Risk Management: The Developing Role of Internal Auditor- Executive Summary*. *Dostupno na*: <http://icas.org.uk/home/technical-and-research/research-centre/research-publications/the-turnbull-report--internal-control-and-risk-management--executive-summary/> *Pristup*:01-02-2018
- [14] Prawitt D. F., Sharp N.Y. & Wood D. A. (2011) *Internal audit outsourcing and the risk of Misleading or fraudulent financial reporting: Did sarbanes-oxley get it wrong? Contemporary Accounting Research, Forthcoming.* *Dostupno na*:<http://ssrn.com/abstract=1333710> *Pristup*:03-02-2018
- [15] PWC & HIR (2012) *Stanje interne revizije u Hrvatskoj: Istraživanje tržišta u 2012. godini*. PricewaterhouseCoopers d.o.o..
- [16] Ramamoorti, S. (2003) *Internal Auditing: History, Evolution and Prospects*. U: Bailey, A. D. Gramling, A. D. & Ramamoorti, S. ur. *Research opportunities in internal auditing*. Altamonte Springs, Florida: The Institute of Internal Auditors Research Foundation, 1-23.
- [17] Sarens, G. & De Beelde, I. (2006) *Building a research model for internal auditing: Insights from literature and theory specification cases. International Journal of Accounting, Auditing and Performance*, 3(4),452-470. ISSN online: 1740-8016.
- [18] Selim, G. & Yiannakas, A. (2000) *Outsourcing the Internal Audit Function: A Survey of the UK Public and Private Sectors. International Journal of Auditing*4: 213-226. Online ISSN:1099-1123
- [19] The Institute of Internal Auditors (2006) *Position paper: Organizational governance-guidance for internal auditors*. The Institute of Internal Auditors.
- [20] The Institute of Internal Auditors (2009) *Position paper: The role of internal auditing in resourcing the internal audit activity.* *Dostupno na*: <https://na.theiia.org/standardsguidance/Public%20Documents/PP%20The%20Role%20of%20Internal%20Auditing%20in%20Resourcing%20the%20Internal%20Audit%20Activity.pdf> *Pristup*: 02-02-2018
- [21] The Institute of Internal Auditors (2012) *Value Proposition: Internal Auditing's Value to Stakeholders.* *Dostupno na*: <https://na.theiia.org/about-us/about-ia/pages/value-proposition.aspx> *Pristup*:03-02-2018
- [22] Tušek, B. & Žager, L. (2007) *Revizija*. Drugo izmijenjeno i dopunjeno izdanje. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika. ISBN 978-953-648-999
- [23] Mamić, I. (2000) *Perspektive razvoja interne revizije - outsourcing & cosourcing, Zbornik radova III. savjetovanja Interna revizija i kontrola*. Žager, Lajoš (ur.). Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika - Sekcija internih revizora. 85-96
- [24] Ježovita, A. (2013) *Mogućnosti potpunog ili djelomičnog outsourcing-a funkcije interne revizije. Zbornik radova XVI. savjetovanja Interna revizija i kontrola*/Žager, Lajoš (ur.). Zagreb : Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika - Sekcija internih revizora. 177-190